

# 市场治理结构与注册会计师审计的独立性

韩丽荣, 郑丽

(吉林大学商学院, 吉林 长春 130012)

**摘要:** 市场治理结构是市场公平、有序交易顺利实现的| 一种制度安排, 在市场治理结构中, 注册会计师制度属信誉机制的| 一部分。注册会计师的独立性是市场治理结构对注册会计师审计职业活动的约束和限定, 是注册会计师审计活动的定义域, 是注册会计师理性地观察到自身地位后形成独立意见的内在自由状态, 这种自由状态与社会公共利益的要求相| 致。独立性并不能自发实现, 它要受市场治理结构和注册会计师理性认识的制约。

**关键词:** 市场治理结构; 注册会计师; 独立性; 信誉机制

**中图分类号:** F713.56   **文献标识码:** A   **文章编号:** 1002-462X(2005)06-0233-04

注册会计师审计是市场经济下特有的经济监督制度, 它在保护投资者利益, 维护社会经济秩序和社会公共利益, 促进市场经济发展等方面具有不可替代的作用。然而, 最近一个时期以来, 国内外出现了很多与注册会计师有关的虚假会计信息和不法经济行为, 注册会计师的作用受到了严峻的挑战。

## 一、注册会计师审计在市场治理结构中的地位

张维迎(2002)指出, 法律和信誉是维持市场有序运行的两个基本机制。现在, 法律的重要性已经被广泛关注, 但对信誉重要性的认识远远不够。事实上, 与法律相比, 信誉机制是一种成本更低的维持交易秩序的机制。特别是, 在许多情况下, 法律是无能为力的, 只有信誉能起作用。一个没有信誉机制的社会是不可能真正的市场经济的<sup>[1](P2-3)</sup>。我们可以将张维迎所讲的法律和信誉机制约等于市场治理结构, 而注册会计师审计则属于信誉机制的一个组成部分。注册会计师审计属于信息传播系统, 虽然通过审计不会增加新的会计信息, 但却增加了会计信息的可信性。由注册会计师组成的会计师事务所是一种社会中介机构, 和其他形形色色的中介组织(如信用评估公司)一样, 都是通过监督和记录市场中的交易行为, 收集、加工和传输信息, 成为现代社会信誉机制的一个重要组成部分。注册会计师的独特作用是对会计信息进行过滤、分类及传播, 使人们观察到会计信息提供者的诚实或欺骗行为。

注册会计师职业在市场治理结构中处于这样一种地位是经济发展的必然, 也是市场分工的结果。从历史来看, 注册会计师审计产生于公司制的弊端和资本市场的兴起, 公司制和资本市场一方面给社会带来了巨大的利益, 另一方面, 如果公司制企业不能规范运行, 提供虚假会计信息, 欺骗广大的投资者及其他利害关系人, 而资本市场没有有效的防护机制, 将会给社会带来巨大的破坏, 这种破坏力是以往任何企业组织形式和市场形式所无法达到的。为了防止这种消极的影响, 便发明了一些配套制度, 其中包括注册会计师审计制度, 利用注册会计师审计对公司提供的会计信息独立进行鉴证, 对公司的经济活动进行监督。

## 二、市场治理结构对注册会计师审计的约束和限定

在市场治理结构中, 注册会计师审计不仅是一种技术性活动, 而是一种适应市场治理结构的职业性

收稿日期: 2005-04-20

作者简介: 韩丽荣(1963-), 女, 吉林梅河口人, 吉林大学商学院会计系副教授, 从事审计学研究; 郑丽(1964-), 女, 山西麻谷人, 吉林大学商学院会计系副教授, 从事审计学研究。

活动,是一种协调社会经济关系的信誉机制,它所协调的经济活动已不是个别利害关系人之间的活动,而是更广泛的涉及公共利益的活动,它已经上升为整个经济社会的一种协调机制,它的活动具有社会性和普遍性。在此情况下,要使注册会计师的职业活动有意义,即它能够成为信誉机制的一个组成部分,传播真实的会计信息,就必须对这种活动进行定义或限定,否则,注册会计师审计将会由于不能实现应有的社会功能而被市场经济所淘汰。所以,如果将注册会计师审计看做信誉机制中的一种函数关系,因变量是对会计信息的鉴证结果,自变量就是注册会计师的活动空间,那么,自变量的取值范围即注册会计师活动的定义域就是独立性或中立性,即注册会计师在从事职业活动的过程中,不受交易各方观点的影响,只受自己专业知识和专业判断的影响,与交易各方没有利益上的关系,以自己独立的地位,运用专业知识,形成自己独立的判断,并用这种独立的判断为社会服务。任何离开独立性的活动就不是注册会计师的活动,而是其他的职业活动。如果注册会计师的意见受企业管理当局的影响就与企业的会计活动没有区别,如果注册会计师的意见受某一利益集团影响,那么它的活动与此利益集团的活动就相重合,就只能站在某一利益集团的角度,而不是站在更高的市场交易协调者的角度,不会成为协调市场中利害关系人的信誉机制,也就没有了自己存在的必要。正如一般的函数关系一样,自变量的取值范围如果超出了其定义域的话,函数就没有意义。注册会计师如果选择非独立性的活动,它不仅不能节约反而会创造出更高的交易成本,这种活动就不仅没有社会意义,反而具有更大的负面作用。注册会计师如果不能以其自身知识进行独立的判断,丧失了独立性,其职业就没有继续存在的理由。

我们可以将注册会计师的角色与企业会计人员的角色进行比较。企业会计人员居于企业内部,要为企业的经营管理服务,虽然也要为社会服务,但是企业会计人员却并不独立于企业,也不能独立于企业,这种会计职业是企业管理系统的有机组成部分,内生于企业之中。注册会计师虽然与企业会计人员一样,也要运用会计知识从事职业工作,但他却处于企业系统之外,注册会计师的审计活动是一种协调机制而不是企业内部的管理活动,它对企业会计人员的判断从第三者的角度进行再判断,校正企业会计人员的立场,虽然未必修改企业会计处理的结果。

### 三、独立性与注册会计师的内在自由状态

注册会计师不受其他利害关系人的左右而独立表达自己的意见,注册会计师的活动是自由的,即注册会计师处于不受任何人强制的自由状态。但这种自由并不是指注册会计师可以凭借想象随意发表意见,这种自由是一种内在的自由。内在自由所指涉的乃是这样一种状态,在这种状态中,一个人的行动,受其深思熟虑的意志、受其理性或持恒的信念所引导,而非为一时的冲动或情势所驱使<sup>[2](18-9)</sup>。因此,独立性是注册会计师运用自己的专业知识,进行理性选择的结果,同时独立性要求注册会计师为自己的选择独立负责,承担后果。

这种内在的自由性与社会的公共利益性是相一致的,即注册会计师理性地站在不偏不倚的立场正是公共利益的立场,它的背后是社会的公平和正义。现代企业制度和资本市场的发展,使注册会计师的服务对象不仅局限于已知的委托人和关系密切的利害关系人,已经发展成为未指明的第三者或其他利害关系人,社会公众是注册会计师的唯一委托人,它实现的是一种公共利益。这里的公共利益与投资者的利益并不是同一个概念,这是由于现代资本市场具有流动性和匿名性。资本的流动性使得不同时点的投资者具有不同的利益要求,公平原则要求,不仅要考虑此时的投资人的利益,而且还要考虑潜在的投资者的利益要求。现实的投资者可能基于投机的需要,希望注册会计师的审计意见推动股价的上升与股利的分配,而潜在的投资者可能会更需要真实的审计意见,并根据审计意见进行投资决策,变成现实的投资者。这种不断流动的投资者,当他处于不同的地位,属于不同的类型时对于审计意见的要求是不同的。另外在资本市场上,投资者进行匿名交易,注册会计师的服务对象已不能明确具体是谁。不同的投资者、不同的利害关系人有着不同的利益要求,他们之间存在着利益的一致和冲突。独立性就是要求,不能以损害一方利益为手段而增进另一方利益,对待各方关系人的原则就是独立或中立,就是要实现社会公共利益。

注册会计师作为一种职业,其能够实现自己利益最大化的手段恰恰是实现公共利益。莫茨、夏拉夫

(1961)指出,如果我们要为社会的未来利益而维持独立审计职业,那么,就必须经常以大众最佳利益为重的原则来解决这些问题。假如我们习惯性地带上其他偏见来解决这些问题,那么,我们就即刻放弃了拥有职业地位的权利,并注定了这种职业的厄运<sup>[3](P316)</sup>。罗斯科·庞德曾对职业下过这样的定义:“所谓职业,就是富于为公众服务精神的,并把一门有学问的艺术当做共同的天职来追求的一群人。即使这种追求是一种谋生的手段,但其本质仍然是一种公共服务。”其实,他之所以特别强调“公共服务”,更在于没有公共的服务,就没有自身的价值。

#### 四、独立性的实现与整体市场治理结构的约束

独立性是市场治理结构中注册会计师审计职业活动的定义域,注册会计师的活动可能会超出此定义域,然而此时,市场治理结构就应对此进行约束和惩罚,这种约束和惩罚未必是执行中实际所采用的策略,而是一种可置信的威胁,当注册会计师理性地观察到了这种威胁后,它会自觉选择在其定义域内进行活动,这样,就可以使审计的独立性自我实施并不断被复制出来。

可见,注册会计师审计的独立性受整体市场治理结构的约束及注册会计师理性选择的制约。注册会计师审计制度是内生于市场治理结构中的制度,它与市场治理结构必须存在高度的“耦合”,才能有效地发挥其自身的作用。青木昌彦(2001)指出,只有相互一致和相互支持的制度安排才是富有生命力和可维系的,否则,精心设计的制度很可能高度不稳定<sup>[4](P19)</sup>。如果市场治理结构不仅不能制约反而去激励注册会计师不独立的行为,注册会计师审计制度就会失去作用。正如约翰·海普(2002)指出,审计是一种受市场影响的私人部门的活动,审计失败可以看做是一种市场失灵<sup>[5](P20)</sup>。

注册会计师审计独立性的实现是一件十分困难的事情,要使市场治理结构能够对注册会计师的行为准确地定义,必须要健全市场治理结构自身,从制度的整体性和互补性出发考虑问题。那种认为审计独立性就是所有者与审计师进行合作博弈,共谋就是管理者与审计师之间形成合作子博弈,审计师由共谋获得的效用超过非共谋效用均衡点时,审计师会丧失独立性的观点是不完全的、片面的。在市场治理结构中,博弈的参与人不仅有现实的所有者和注册会计师、企业管理当局,还有其他的潜在投资者、现实的和潜在的债权人、有关利害关系人,如供应商和消费者,司法部门,政府,其他的社会和中介机构组织,如律师、财务分析师、新闻工作者、证券机构、自由职业者等,博弈规则的完善,支付函数的变化都会影响到参与人博弈的策略,注册会计师与其他博弈参与人在不完全信息的动态博弈中进行策略互动,当这些共同的力量趋向于公共利益实现纳什均衡的时候,将给注册会计师带来巨大的独立性的压力和引力,任何偏离独立性的行为都将使注册会计师处于更糟的结果,此时独立性将实现,注册会计师的作用将真正发挥。

#### 五、独立性的实现与注册会计师的理性决策

尽管注册会计师审计的独立性是市场治理结构的一种制度安排,受复杂的因素影响,但注册会计师毕竟是从事市场经济中的一种独立职业的专业人员,承担独立的责任。在财务舞弊、审计失败案被揭露出来以后,注册会计师会遭受巨大的损失,这种损失既包括实物资财的损失,也包括名誉的损失,社会地位的损失,甚至是人身自由的丧失。只要市场治理结构不断完善或修复,注册会计师行业就会受到强大的独立性的压力。作为注册会计师职业或成员自身,应理性地观察到市场治理结构对其的定位,以追求长远利益为目标选择其行动或策略。而注册会计师职业或成员的行动反过来又会促进市场治理结构的完善,对其他的市场治理机制起到制约和完善的作用。

注册会计师审计与政府审计和内部审计还不同,他的角色具有纯粹的社会性,虽然在注册会计师执业过程中,从形式上看,单个的注册会计师和会计师事务所也是以商品或劳务交换者的身份出现,付出商品或劳务,获取收益,注册会计师也应像一般的商品生产者一样以收益最大化为自己的目标。然而,从本质上看,注册会计师的商品或劳务具有特殊性,即这种商品或劳务不具有纯粹的私人性,而具有外部性,具有公共产品的特征。他不能以等价交换为原则来出售自己的商品或劳务。他所获得的收益也不仅仅是从客户那里取得的货币资金,而还包括在公众中的名誉和社会地位等无形的财富。他的活动

并不是在一般的交易域中,而在更广阔的社会域中。他的活动具有准司法的特征,他只是利用了市场交换的形式来实现社会公共利益的本质。

如果注册会计师不能准确把握自己在社会中的位置,就会造成角色混乱和角色冲突,就会影响其选择的行为。例如,当注册会计师既从事审计活动又从事咨询活动时,由于两种活动的不同性质,就会使注册会计师无法认清自己的角色而去选择机会主义的行为。注册会计师绝不仅是利用自己的技术去交换社会财富的一种职业,而是实现公共利益的一种手段。注册会计师若能够正确认识自己的社会角色,将有助于其理性决策,保持自身的独立性,不去做任何与自己的身份和角色不相符合的活动。

这种对自身角色的深刻理解并不是自发形成的,而是通过学习和认知获得的,通过建立职业文化而牢固地扎根于思想深处。卡迈克尔(1997)认为行业的一个明显特征是适用于这个行业群体的牢牢确立的文化,社会学家管它叫亚文化,亚文化包括具体行为上的旧习惯和新的做法,例如,注册会计师在人们的想象中以相当窄的确定方式穿着和行为,这个行业的新来人员必须学习人们期望他怎样做,否则不会被同行接受为同事<sup>[6](P40-62)]</sup>。实际上,文化是制度的重要组成部分,注册会计师若牢固稳定地确立一种职业文化,就会缩小其行为选择的空间,将其行为固定在独立性的定义域内,以公共利益为自己的天职,当遇到一些有利可图的丧失独立性的机会时,自愿地选择拒绝的态度。注册会计师应从职业生存的角度来看待自己的角色,加强自身的职业文化建设,定期进行职业培训和职业教育,并以一些外在的形式将自己的文化展示出来,例如,建立注册会计师的职业誓言,就像医生等其他职业一样,在执业时的特有衣着,特有的职业用语,文件档案资料上的特有标记等等,让这些表征和符号时时提醒注册会计师自己的身份和地位及对社会所肩负的职责。

注册会计师审计独立性是市场经济系统中的一种制度安排,是市场治理结构对注册会计师职业活动的约束和限定,是注册会计师审计活动的定义域,是注册会计师理性地观察到自身地位后不受任何利益集团强制,运用自己专业知识,进行独立判断,形成独立意见的内在自由状态,这种自由状态与社会公共利益的要求相一致。独立性并不是注册会计师活动的自然状态,不能自发地实现,它受整体市场治理结构的约束及注册会计师理性选择的制约,当市场治理结构失灵或注册会计师不能理性选择时,独立性的实现条件就将遭到破坏。独立性的实现是一个动态的过程而不是一个静态的结果,只要市场治理结构不断地改善或修复,注册会计师审计的独立性就会被不断地复制并自我实施。

#### 参考文献:

- [1] 张维迎. 产权、政府与信誉[M]. 北京: 三联书店出版社, 2001.
- [2] 弗里德利希·冯·哈耶克. 自由秩序原理[M]. 北京: 生活·读书·新知三联书店, 1997.
- [3] 罗伯特·K·莫茨, 侯赛因·A·夏拉夫. 审计理论结构[M]. 北京: 中国商业出版社, 1989.
- [4] 青木昌彦. 比较制度分析[M]. 上海: 上海远东出版社, 2001.
- [5] 约翰·海普. 审计质量和经济结构[J]. 会计研究, 2002, (6).
- [6] 道格拉斯·R·卡迈克尔. 审计概念与方法[M]. 大连: 东北财经大学出版社, 1999.

## Market governance structure and auditing independence of CPA

HAN Li-rong, ZHENG Li

(Business School, Jilin University, Changchun, 130012, China)

**Abstract:** This paper has reviewed the auditing independence of the CPA (Certified Public Accountant) from the point of market governance structure and discovers that the independence is the restriction that market governance structure works to auditing professional practices of CPA, and it is the definition scope of auditing activities of CPA. It is also the inherent freedom status in which CPA forms independent auditing opinion after rationally observing his status, which is consistent with the require of social public interest. However, independence can't be self-realized, but is restricted by market governance structure and rational knowledge of CPA.

**Key words:** marketing governance structure; CPA; independence; reputation mechanism

[责任编辑: 房宏琳]