建立群决策机制　规避审计风险

仲崇峰(博士)　范崇慧

(云南省审计厅　昆明　650021　云南省科学技术情报研究院　昆明　650051)

【摘要】本文从信息传递失真和信息不对称两个维度展开分析,指出建立群决策机制以规避审计风险的重要作用,并将群决策思想引入政府审计中,以期为政府审计风险管理创新提供参考。

【关键词】政府审计　审计风险　群决策机制　信息失真　信息不对称

一、政府审计中的信息不对称与信息传递失真

1. 政府审计中的利益主体关系以及信息传递过程。政府审计中的主要利益相关者包括社会公众、政府审计机关以及被审计单位三方。政府审计机关和社会公众之间存在委托代理关系。政府审计主要是检查广大纳税人提供的财政及公共资金的使用是否合理、合法、有效,因此公众是最终委托人,他们有权利了解这些资金是如何使用的。这就需要有一个部门对这些资金的使用情况做出鉴证或公正,而政府审计机关则承担了公众代理人的角色。政府审计机关的主要职责就是对公共财产管理经营的不规范或低效率做出一种反应。社会公众委托政府审计机关对有关单位的资金使用情况进行审计,政府审计机关有责任向社会公众公布审计结果。

我国现行政府审计是由国家审计机关派出审计小组实行审计组长负责制,其他成员在组长领导和协调下开展工作,并对分担的工作各负其责;审计组长对审计人员进行分工,审计人员各赴其任。政府审计实施过程中完成审计任务的各级组织单元包括审计部门、审计组和审计人员,审计部门派出审计组完成审计工作,而审计组又是由单个审计人员构成的。在具体的审计工作中,审计人员分工独立工作。因此,审计信息的反馈渠道为"审计人员——审计组——审计部门"。审计部门作为审计风险的承担者(但不是被审计单位信息的第一掌握者),必须通过在第一线工作的审计人员获取信息,因此审计人员是审计部门获取被审计单位信息的重要保障。审计人员获取的信息的准确性,以及信息由审计人员到审计组再到审计部门的传递过程中的完备性、准确性,是审计部门最终确定审计结果的关键所在。

2. 政府审计中的信息不对称。信息不对称指信息在相互作用的参与者之间呈不均匀、不对称的分布状态,即有些人对某些事情的信息比另外一些人掌握得多一些。政府审计过程中的信息不对称主要表现在以下几个方面:

(1)审计机构内部存在的信息不对称。首先,审计工作是一项技术含量高的工作,需要审计人员有较高的业务水平和扎实的技能。特别是随着经济的发展,审计规模扩大,审计外部环境的复杂性加大以及技术水平要求不断提高,审计人员的业务素质和技术水平成为影响审计质量的重要因素,也成为影响审计风险的变量。审计人员的专业胜任能力不强,缺乏计算机、法律、工程技术等方面的知识,造成在审计工作中因知识、经验和能力的欠缺而产生审计方法、审计程序等方面的失误,从而带来审计风险。其次,由于政府审计直接涉及经济活动,利益的诱惑与讨价还价已成为政府审计工作中无法回避的问题,审计人员在执行审计尤其是做出审计处理、处罚决定时,过多地考虑个人或小集团的利益,从而产生道德风险。此外,存在违纪行为的单位和个人,为了防止不利信息披露后被处罚,还会拉拢审计人员,而审计人员中也存在接受"租金"而隐瞒不报的情况。这被看做是审计人员与被审计单位之间的合谋行为。

(2)审计机构和被审计单位之间的信息不对称。政府审计机关与被审计单位之间存在审计与被审计、监管与被监管的关系。我国现阶段主要是以监督检查作为审计目的,并对违法违纪行为进行制止和处罚,这必然使得审计机构与被审计单位之间存在利益冲突,而双方的行为目标都是达到自身利益的最大化。

首先,现代审计是内部控制制度基础上的抽样审计,采用的是抽查法而不是全查法,而样本并不能完全反映总体的特征。特别是当被审计单位的内部控制制度不完善时,审计人员检查风险的控制难度就会加大,在此基础上的抽样审计也很可能存在风险。其次,审计人员不是被审计单位经济活动的直接参与者,掌握的信息不可能很充分,因此对被审计单位的财务以及经济活动的监督并不是全面的。被审计单位拥有自己的私人信息,在审计过程中更会极力掩盖对自己不利的信息,这就使被审计单位较审计机构更具信息上的优势,而审计机构要想更加深入地了解被审计单位,就必须投入很多的人力、物力和财力,信息的"搜寻成本"过高。同时,为了保持审计的独立性,我国实行了"异地交流"制度,因而审计人员是在不熟悉的环境下进行审计的,这也就造成了信息上的缺失,加剧了审计部门与被审计单位之间的信息不对称。此外,还存在审计机构与社会公众之间的信息不对称。

3. 信息传递失真。信息传递,就是指审计一线人员或者

被审计单位以一定的媒介向审计决策者传递具有一定内容和意义并起一定交际作用的信息，从而使交际双方能够实现信息对等。审计信息传递的传统方式为纵向信息传递方式，从下到上，从被审计单位人员到审计一线人员，再从审计一线人员到审计决策人员。这种传递方式的优点是集中程度较高，具有组织性，信息传递速度较快，组织控制比较严格。但由于信息包含隐性信息和显性信息，如果缺少良好的传递机制，显性信息往往在传递过程中会失真，而隐性信息则更难以发挥作用。这些信息经过审计参与人员的过滤和吸收转化为知识。隐性信息不仅隐含在个人经验中，同时也涉及个人信念、世界观、价值体系等因素。

不确定性是信息传递的一大特性。由于信息传递受到信息发出者、接收者的技能、态度、知识以及信息传递渠道和反馈路径的影响，政府审计过程中的信息传递也难免会造成信息失真。信息传递的过程具体见图1：

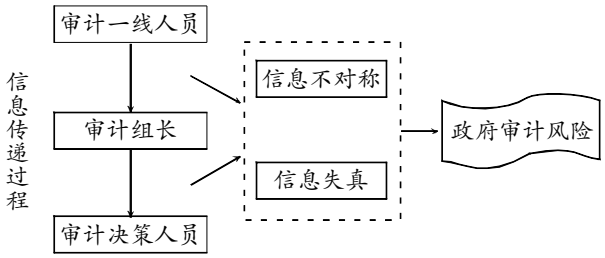

图1　信息传递过程

二、群决策机制设计的基本思路

1. 需要解决的难点及应达到的目标。政府审计风险被认为是国家审计机关或审计人员在审计监督过程中，因自身行为不当以及审计结果与客观事实不符，造成审计对象及与之有关的第三者的损失而追究审计人员责任的可能性。政府审计机关作为政府的行政职能部门，承担的审计责任是一种公共责任。政府审计风险不仅包括技术层面产生的风险，更重要的是由政府审计权力、地位、目标、责任等带来的行政风险，政府审计风险的影响主要在于其社会性。因此，与社会审计风险相比，政府审计风险造成的损失更严重、影响更长久，而风险产生的根源也更为复杂。因此，如何控制政府审计风险、提高审计质量，是一个亟待解决的问题。审计信息的质量直接决定审计结果的质量，也关系到审计风险控制的好坏。只有解决这个难点，才能从根本上防范政府审计风险的出现。政府审计中风险制衡机制设计的根本目的是提高审计人员的独立性和审计质量，降低审计风险，达到政府审计的真实性、合法性、效益性的目标。

2. 群决策应用于政府审计风险制衡机制的基本思路。对审计风险规避机制的设计，采用问题导向型的基本范式，以政府审计过程中的信息失真与信息不对称现象为切入点，对由于审计主体方面的原因产生的政府审计风险，从理论层面进行解析，并针对问题产生的缘由，引入群决策机制，对制度层面进行完善以及创新，从而防范政府审计风险。

实际上，随着社会的发展，审计问题越来越复杂化，许多决策已无法凭借个体决策者的知识和能力单独完成，而且在审计一线人员与审计决策人员之间存在的信息传递失真和信息不对称问题又加大了最终决策的难度。有时只能采取抽样审计等方法将有限审计资源不均等分配，而这些方法都不可能系统地直面问题的核心，尤其是在重大复杂问题上，似乎显得无能为力。但如果将群决策思想引入审计风险控制当中，可以解决这些问题。

三、群决策与风险控制机制

将具有不同经验的审计人员集中在一起，借助众人的智慧以弥补领导者个人才智、经验和精力的不足，这种特定的决策团体在决策理论中称为“群”，群所作的决策称为“群决策”。对群决策的研究不仅是科学的需要也是民主的需要。李怀祖(1993)认为，群决策是指一个群体进行一项联合行动抉择。此定义关注于决策群体如何做出联合行动抉择，通常这种联合行动是很复杂的，可以是合作的，可以是竞争的，也可以是合作基础上的有限竞争等。

群决策的应用一般具有三个前提：①自主性。行动者有独立选择行动的机会，其行动不受较高层权力的支配，但不排除群体成员间相互影响。②共存性。决策成员都在已知的共同条件下进行选择，群决策不能在撇开一部分成员的条件下去完成。③共意性。群体做出的抉择必然是所有参与者都一致接受的(有的成员不得不做出妥协和让步)。

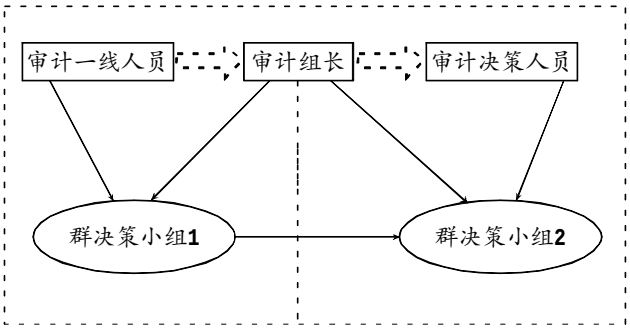

图2　审计决策框架

图2给出了加入群决策小组的审计决策框架。我们可以看出，传统组织架构不变，但实际上职能已发生变化。审计组长和审计决策人员的权力下放，给予群决策小组充分的民主决策权。而传统决策者只是提交审计报告，本质上为向上级负责的汇总者。下一层的决策小组1对上一层的决策小组2负责。群决策小组2中的人员，部分来自群决策小组1。这种结构的好处体现在以下几个方面：

第一，群决策可以规避由于审计人员个人素质引起的风险。群决策可以发挥每一个决策人的才智，合理地解决复杂问题，因为不同的审计人员具有不同的知识结构、背景、特长。群决策是一个能集思广益，将各个成员各具特色的知识和经验汇入一起的过程。

第二，群决策能减小、规避审计决策风险，并可以减小最终决策人的压力和风险。政府审计的最终决策缺乏系统性，对各个方面的信息过滤和汇总缺乏相互之间的联系，很容易引

经济转型期我国企业经理管理防御行为动因分析

张海龙　李秉祥(博士生导师)

(天水师范学院　甘肃天水　741001　西安理工大学经济与管理学院　西安　710054)

【摘要】本文对经理管理防御概念进行了梳理,对经理管理防御行为动因进行了分析,分析指出:经理人转换工作成本、人力资本专用性和控制权收益是引起经理管理防御行为的主要动因,而股权流动性差、经理选拔机制的非市场化、经理人退出补偿条款缺失是我国经济转型制度背景下经理管理防御行为产生的深层次原因。

【关键词】经理管理防御　行为动因　转换工作成本　人力资本专用性　经理控制权收益

解决股东与经理人的利益冲突一直是委托代理理论在公司治理中研究的重要内容。委托代理理论认为,股东与经理人的冲突是由双方的目标利益差异造成的。因此,只要能设计一个有效的激励约束机制就可以使经理人从自身利益出发选择对股东最有利的行动,而股东可根据经理人的行为结果修正激励约束机制来影响经理人的行为,从而解决双方冲突问题。然而,现实中经理人在公司治理中并非被动的接受者,经理人能依赖所拥有的公司控制权和在公司治理中的特殊地位主动应对公司内外部控制机制。基于离职威胁和离职后转换工作成本,经理人具有主动应对公司内外部控制机制的管理防御动机。尽管经理管理防御研究的理论框架与传统代理理论大致相同、影响同样广泛,但双方所强调的动机不同。近年来,国内外众多学者从经理管理防御的新视角对股东和经理人之间的代理问题进行了广泛的研究,得出了许多有意义的结论,对深化代理理论研究和丰富公司治理理论起到了重要作用。

本文试图对我国企业经理管理防御行为产生的内在动因进行分析,以期加深对我国企业经理管理防御行为动机产生的深层次原因的探究,从而寻求解决股东和经理人代理问题的新途径。

一、经理管理防御假说与概念辨析

经理管理防御是指经理在公司内外部控制机制下,选择有利于维护自身职位并追求自身效用最大化的行为。经理管理防御作为一种假说,起源于有关内部人所有权与公司业绩之间的关系研究,最早由 Shleifer 和 Vishny(1988)提出。该假说认为,经理持股会导致其追求的目标偏离公司价值最大化的宗旨,从而满足个人在职利益的需要,并防止被撤换。由于经理职位相关控制权损失的不可弥补性和经理离职后转换工作成本的存在,使得他们具有固守职位的强烈动机,从而产生管理防御行为。

国外学者对于经理管理防御的涵义表述不尽相同。

起审计机关最后的决策风险。由于审计风险的产生,审计机关可能会面临着政府行政领导的问责,失去领导的信任与支持。因此,审计机关最终决策人在最后结果评估上面临着很大的压力。群决策可以从系统论角度发挥全体人员对风险因素的识别能力。通过群决策,可以对审计风险加以控制,促进政府审计机关的制度建设和责任规范,进而指导政府审计实践。

第三,群决策能降低信息传递的不确定性和减少信息失真。群决策式的信息传递是成员之间相互交流、通过协商进行决策。所有成员相互平等,各沟通者全面开放,可有效规避传统信息传递的弊端,实现显性信息和隐性信息的合理传递,从而为最终决策者提供更为有效的信息,降低信息失真带来的审计风险。另外,群决策有利于营造和谐的审计氛围和形成激励相容机制。作为一个公正、民主的社会,每一项重要决策都应满足受其影响的所有审计人员的愿望和要求。

第四,利用群决策中的妥协决策可以改变审计机关利益对立关系,从而降低信息缺失程度。群决策可分为两类:一类是妥协决策,即群体中各成员之间存在着个体利益上的冲突;另一类是协同决策,即群体只有共同的利益和目标,个体间除了认识上的差别,没有明显的利益冲突。利用前者可以设计被审计单位普通人员与审计人员的座谈,利用被审计单位中的利益冲突者发现问题;而后者可以有效实现内部科学决策。

主要参考文献

1.张文学.浅议国家审计风险.审计理论与实践,1998;3

2.陈媛.国家审计风险的成因及防范措施.审计理论与实践,2002;7

3.朱湘萍,冯宪龙.政府审计风险控制问题研究.经济研究参考,2006;76

4.干胜道,王磊.基于信息不对称的政府审计风险的控制研究.审计研究,2006;1

5.李怀祖.决策理论导论.北京:机械工业出版社,1993

6.王会金,尹平.论国家审计风险的成因及控制策略.审计研究,2000;2