

独立审计激励机制模式及外部监督机制研究

朱峰(博士)

(中南财经政法大学会计学院 武汉 430074)

【摘要】 审计委托代理中的激励机制与外部监督具有不同功能,而且两者相互关联。激励机制能够让审计师更加努力,从而改善审计质量,但受管理当局“贿赂”行为和审计师对自身成本效益权衡的影响,激励机制无法自动防范审计师独立性的丧失;外部监督具有防范审计师独立性丧失的功能,但其效能的发挥又必须以激励机制的存在为前提。

【关键词】 独立审计 激励机制 外部监督

研究审计委托代理关系的主要目的是增强会计师事务所的独立性并改善审计质量。激励和监督是解决委托代理问题的两大基本途径,具体到独立审计的委托代理关系中,学者们的努力大多都集中在监管方面,少有学者讨论对会计师事务所的激励问题。综观相关文献,大多只提及激励机制的必要性和外部监督的作用,很少有文献对激励机制和外部监督本身的固有功能局限、相互作用规律以及存在的前提条件进行考察。本文主要研究激励机制和外部监督在改善审计质量和增强会计师事务所独立性上分别扮演了什么角色?它们具有哪些功能局限和存在前提?两者又如何相互影响和相互补充?

一、基本理论的建立及分析

1. 信息对称与独立性。为了将问题论述清楚,在基本理

论中笔者只考察委托人和会计师事务所的行为选择模式,暂时不考察管理当局的“贿赂”行为和外部监督对会计师事务所的威慑作用。假设会计师事务所与管理当局之间的信息是完全对称的,即意味着会计师事务所的能力是充分的、能完全分辨出财务报告的真假和管理当局的盈余管理行为、能够完全捕捉到管理当局的机会主义行为。De Angelo(1981)认识到审计质量可以用发现会计错弊的概率和报告会计错弊的概率所组成的联合概率来衡量,其中发现会计错弊的概率取决于会计师事务所的执业能力和努力水平,而报告会计错弊的概率直接取决于会计师事务所的独立性。即如果会计师事务所与管理当局“合谋”,会计师事务所即使发现会计错弊也会保持缄默,而不会向委托者报告。这就意味着会计师事务所与管理

所有国家经济安全问题。客观地看,影响国家经济安全的各类因素并不是孤立地影响着国家经济安全,它们之间存在一定的联系、相互交织,存在着互动。因此,维护国家经济安全必须树立系统观念、从整体把握。政府审计必须与其他权力监督主体建立科学、规范的协调机制和法定的联系程序,有效地将维护经济安全的责任与任务分解到各个部门,并相互协调,使经济安全审计的效益通过各权力监督与制约机制的高效运作达到最大化。

但国家经济安全归根到底仍然是经济问题,政府审计依法负有认真履行审计监督职责、维护经济秩序、保障经济社会又好又快发展的重大责任。同时,政府审计能够跨越部门、行业和区域的利益羁绊,客观地反映国民经济运行中出现的各种异动,这是其他任何部门、机构都无法替代的,因而在维护国家经济安全方面,应该发挥政府审计的主导作用。但国家经济安全涉及一个国家的很多方面,需要建立由审计、公安、监察、财政、税务、海关、工商行政管理等多方的协作机制,以加强合作,实现资源整合和优势互补,充分发挥政府审计机关与其他机关在维护国家经济安全、打击经济犯罪中的作用。具体可以在以下几个方面进行重点协作:①联合建立协调配合领导小组和联席会议制度:协调配合领导小组由审计机关和其

他监督机构领导组成;联席会议以加强信息沟通、情况会商和执法协作为工作重点。②完善审计项目移送程序,强化管理督办。③加强日常审计项目协作配合,实现资源整合、优势互补。④加强专业培训,采取举办培训、专题研讨、案件研究、联合审计等多种形式,提高政府审计工作的整体水平。因此,为了维护国家经济安全,需要建立以政府审计为主导、多方共同参与的协作机制。

【注】 本文得到 2009 年度青岛市社会科学规划研究项目(项目编号:QDSKL090204)资助。

主要参考文献

1. 王永县. 国外的国家经济安全研究与战略. 北京: 经济科学出版社, 2000
2. 王梓薇. 国家经济安全研究回顾与展望. 生产力研究, 2009; 23
3. 王素梅, 李兆东, 陈艳娇. 论政府审计与国家经济安全. 中南财经政法大学学报, 2009; 1
4. 尹平. “免疫系统”论的理论贡献和对审计事业的创新引领. 审计与经济研究, 2009; 3
5. 刘英来. 审计是经济社会运行的免疫系统研讨会综述. 审计研究, 2008; 5

当局信息完全对称,而是否向委托者报告错弊则完全取决于会计师事务所的独立性(是否被管理当局收买)。

2. 努力程度分析。会计师事务所扮演审计委托代理关系中代理人的角色,在代理人行为无法被委托者完全观察的情况下,代理人至少会出现降低努力程度的冲动,因为代理人的努力程度越高,其效用损失和成本付出就越高。但是,会计师事务所的努力并非都是不可观测的,笔者将其努力分为可被委托者观测到的显性努力和不可被委托者观测到的隐性努力。显性努力包括与委托者接触、谈判签约、进驻被审计单位、编制审计报告等,这些行动都是外界很容易观察的;隐性努力是指会计师事务所是否严格地执行了必要的审计程序、执行审计程序时是否敬业和认真、编写审计报告是否认真严谨等等,这些行为都是除会计师事务所以外其他人难以观察到的。可见,激励机制的着力点理所当然地是针对不可观测的隐性努力水平,因为显性努力水平可以利用监督手段来观测,而隐性努力水平无法衡量、观测。

3. 会计师事务所成本和委托方收益分析。一般来说,会计师事务所的努力程度越高其成本越高,而且随着努力程度的提高,成本将急剧上升。而委托方收益可按照与会计师事务所努力程度的相关性一分为二,分为固定收益和变动收益。其中,固定收益是指会计师事务所的独立审计行为将为委托方带来如市场猜测的减少、企业对潜在投资者吸引力的增加以及对社会公众的广告效应等好处;变动收益是会计师事务所查出的管理者盈余操纵收益,也可视为对管理当局收益的一种“剥夺”,这部分收益将随着努力程度的增加而增加,但增速会逐渐减缓。

4. 基本理论分析前提。值得注意的是,第一,本文所指的委托者主要是指上市公司中由代表中小投资者利益的独立董事组成的审计委员会。第二,本文假设强制轮换是必要的,而且与现行制度相比,会计师事务所的任期会因自愿性变更和强制轮换而大大缩短,会计师事务所不会预期到与管理当局的“长期利益”,该“长期利益”将既不会对会计师事务所的行为选择产生干扰,又不会引起管理当局对会计师事务所采用“未来承诺”策略,即不存在对会计师事务所的长期续约奖励。因此,本文设定会计师事务所任期为一年。第三,本文假设非审计业务必然对审计独立性产生干扰。因此,一家会计师事务所不能同时为一家上市公司既提供审计服务又提供非审计服务,并且提供非审计服务与提供审计服务之间需要一定时间间隔。所以,假设会计师事务所在执行审计业务时可以排除非审计业务的影响。

5. 均衡努力水平预测。在非对称信息条件下,由于会计师事务所隐性努力水平不可观测,因此,会计师事务所根据委托方的选择和自身效用最大化来确定自己的努力水平,从而决定了对委托方(审计委员会)的贡献水平,而这个贡献水平必然会对委托者的选择产生约束。这个动态博弈的过程一直持续到均衡状态。笔者认为,我们追求的审计质量应该就是在均衡状态下努力水平所对应的审计质量。因为受成本效益原则的约束,如果会计师事务所的努力水平超过均衡努力水平,

其单位收益的增加将无法补偿成本的增加。因此,我们能做的就是保证会计师事务所努力水平不偏离均衡努力水平。

随着委托方激励程度的增加,会计师事务所会提高自己的努力水平,从而证实了激励机制的正面效果。它可以通过提高激励程度来促使会计师事务所的隐性努力水平提高,从而使审计质量得到改善。而且努力水平的提高会带来更多的可分收益,从而提高委托者和会计师事务所双方的效用。

二、对管理当局与会计师事务所合谋的理论分析

由于管理当局和会计师事务所信息完全对称,会计师事务所只要愿意就能充分发挥外部审计的监督职能。而对管理当局来说,这种监督意愿并非好事,他们不会坐视不管,必然会采取行动来尽力消除会计师事务所的这种动机,以遏制外部审计的监督行为。同样是由于管理当局和会计师事务所之间的信息完全对称,管理当局也清楚地知道会计师事务所的努力特征,其认为会计师事务所必然会将自己的努力程度确定在边际成本等于边际收益的水平。若高于均衡努力水平,则代表着会计师事务所因受成本效益约束而不可能查出管理当局的违规收益,即管理当局能够得到“固定”违规收益。也就是说,由于受成本效益原则的约束,代表的“最高”审计质量还不足以挖掘出全部的管理当局作弊收益,而未挖掘出的部分是因成本约束而遗留给管理当局的作弊收益。这里“固定”是相对的,委托者通过提高激励程度使均衡努力水平增加,从而减少管理者的“固定”违规收益,同时,会计师事务所也可以通过其有效的内部管理来降低其执业成本。但是,如果让会计师事务所把努力程度降低到均衡努力水平以下,“贿赂”就有了其来源,审计质量随之下降。这说明即使存在激励机制,管理当局的“贿赂”仍然能够使会计师事务所失去独立性,起到对审计质量的“恶意反向”治理作用。

合谋分成比例与会计师事务所的努力水平是负相关的,说明合谋对会计师事务所存在反向激励作用。当管理当局拿出更多的经济利益来鼓励会计师事务所的“不作为”选择时,会计师事务所的努力程度将更低。这说明合谋给委托者带来的是效用损失,且这种损失是一种“双重效应”引发的结果。由于合谋,委托者必须提高分成比例,从而降低自己享有的份额,其承担着高昂的激励成本。同时,合谋又导致会计师事务所努力水平下降,使得查出的管理层盈余操纵收益更少了,在会计师事务所和委托者之间分配的“蛋糕”也变小了。

三、激励机制与外部监督的作用机理

假设信息不对称或监督机制的不完善使外部监督只能在一定的概率上发现合谋,并且一旦合谋被发现,会计师事务所将失去贿赂收益。这里我们分两种情况来讨论:①非转移支付的外部监督,即发现合谋并剥夺贿赂收益;②转移支付条件下的外部监督,即发现合谋并将发现的贿赂收益转移支付给委托方。

1. 非转移支付的外部监督。不存在外部监督时,会计师事务所努力水平保持在合谋时的状态;当外部监督肯定能查出合谋事件时,会计师事务所的努力程度会保持在没有合谋的水平,也就是均衡努力水平。这说明如果外部监督能够发现

全部合谋行为,那么,对外部监督存在的预期会使得管理当局和会计师事务所放弃“合作”策略,合谋根本就不会出现,会计师事务所也会完全独立。这证明外部监督能够促使会计师事务所努力水平提高,随着查出合谋的概率的增大,审计质量也会逐步提高。

由于外部惩罚机制的引入,各单位激励强度的降低,会导致努力水平比合谋时有小幅降低,即外部监督对合谋产生了“纠正”效应;随着合谋发现概率的增加,这种“纠正”效应越来越强,直至完全抵消合谋的影响,且贿赂对会计师事务所努力的反激励效应将被外部监督削弱。

2. 转移支付条件下的外部监督。现在考察将会计师事务所贿赂转移支付给委托者的情形,转移支付一定程度上替代了委托者激励成本,笔者将两者之差称为“附加效应”。因此,转移支付的监督机制对合谋的纠正有三重效应:第一,提高会计师事务所努力水平,导致会计师事务所贡献和审计质量提高;第二,剥夺会计师事务所贿赂收益从而降低委托者的激励成本,产生“基本效应”;第三,通过将贿赂转移支付给委托者,进一步增加委托者利益,产生“附加效应”。

3. 外部监督的局限性。信息不对称条件下不做努力往往是会计师事务所的最优选择,而委托者完全无法获得变动收益,这证明外部监督机制作用的发挥是以激励机制的存在为前提的,同时,也说明固定收费制度缺乏效率。姜秀华(1999)也认识到信息不对称条件下如果委托者向代理人支付固定的“信息费用”,就无法获得代理人的有效合作。这是因为在委托代理关系中,信息的不对称使得外部监督无法观测会计师事务所的隐性努力水平,如果只有监督而没有激励,则会计师事务所的最优选择必然是什么也不做。而且与其他委托代理关系不同的是,在审计的委托代理关系中,作为代理人的会计师事务所的“不作为”还可能导致其获得来自管理当局的“贿赂”作为奖励,这就促使会计师事务所愿意保持最低的隐性努力水平。也许有人要问,那为什么会计师事务所一开始就选择不作为以领取管理当局的贿赂呢?这是因为这种选择的实质就是合谋,有可能被外部监督所察觉,一旦被发觉,会计师事务所将什么也得不到。总之,会计师事务所的选择应该是提高努力水平以获得部分管理当局的作弊收益,至于是否接受贿赂、降低自身努力水平取决于外部监督发现合谋的概率与惩罚合谋的力度。可见,激励机制不但能够提高会计师事务所的努力程度,而且还能使外部监督的运行具有现实意义。

四、结论与建议

通过对激励机制和外部监督的固有功能与局限以及相互作用规律的考察,笔者发现激励机制和外部监督都是促进会计师事务所独立性和审计质量提高的有效手段,两者功能各异,互为条件,互相补充,缺一不可。因此,对两种机制的本质进行准确把握,可以提高我国审计服务质量、保证审计人员独立发表意见,乃至维护整个审计行业的公信力。

第一,本文将会计师事务所的努力分为显性努力和隐性努力。由于显性努力易于观测,因此,激励机制的激励对象应该设定为无法观测的隐性努力。

第二,无论会计师事务所是否丧失其独立性,激励机制安排与会计师事务所的努力水平都是正相关的。另外,外部监督的有效性也以激励机制的存在为前提,所以激励机制的存在能够促进审计质量的提高。因此,笔者认为,我国必须改革当前的审计收费制度,采取固定和变动相结合的收费方式,确保审计收费水平与会计师事务所贡献保持一致,体现合理的质量差价、人员差价,以提高会计师事务所的努力水平,促进审计质量的提高。

第三,合谋对会计师事务所的努力产生反向激励,导致委托者激励成本上升和会计师事务所贡献降低,审计质量和委托者利益都遭到侵害。另外,激励机制本身又无法制止“合谋”,因此,外部监督成为必要。外部监督能够节约委托者的激励成本、促进会计师事务所的审计质量提高,从而对会计师事务所的独立性丧失产生“纠正”效应,增加委托者利益,其作用与发现合谋的概率正相关。而且,转移支付的外部监督能进一步降低委托者的激励成本,从而发挥更大效用。可以看出,外部监督的效力取决于合谋的发现机制和相应的惩罚机制。因此,一方面,要完善外部监督的发现机制,加强对会计师事务所执业过程和结论的检查,开展一定范围的同业互查或者成立专家委员会,“让内行检查内行”,这是一种消除委托者与会计师事务所的信息不对称、提高发现合谋概率的有效途径;另一方面,要健全外部监督的惩罚机制,实施会计师事务所民事赔偿制度(对委托者的“转移支付”可以看做是一种民事赔偿制度的抽象),鼓励遭受损失的审计报告使用者提起民事诉讼,提高外部监督效能。

第四,由于均衡努力水平所对应的审计质量已经是最优审计质量水平,在这一水平上仍然存在未被挖掘的管理当局违规收益,因此,应加强会计师事务所的内部管理和质量控制,努力降低审计执业成本和提高审计执业效率。也就是说,通过会计师事务所的内部努力,尽量降低成本约束的负面作用,在有限的审计资源投入下,努力提高发掘管理当局作弊的概率,以提高审计监督水平和审计质量。另外,提高注册会计师个人的执业能力也是一个非常重要的因素,执业能力的提高意味着单位审计资源投入能够获得更多的审计产出,或者在一定的审计产出下以较高的效率和较少的时间投入来完成审计任务。

【注】本文受中南财经政法大学振兴工程科研基金资助。

主要参考文献

1. 杜兴强. 监督博弈及保险问题——安然事件的启示. 审计研究, 2002; 3
2. 尤家佳. 不完全信息下的审计策略. 财贸研究, 2005; 6
3. 龙小海等. 注册会计师独立性的微观动机和宏观行为: 综述、分析和展望. 会计研究, 2006; 8.
4. 《会计师事务所审计收费监管问题研究》课题组. 会计师事务所审计收费监管制度分析及政策建议. 会计研究, 2005; 3
5. 王广明, 张奇峰. 会计师诚信的经济学分析. 会计研究, 2003; 4