经济学视角下的审计质量研究

罗斌元

（河南理工大学经济管理学院　郑州　454003）

【摘要】本文以经济学为分析视角，对影响审计市场的三大经济要素（需求、供给、供需关系）进行研究，分析审计质量的形成机理，找到并剖析影响审计质量的本质因素，为审计质量理论的拓展和运用提供支持。

【关键词】审计质量　弹性理论　契约理论　不均衡原理

审计质量高低受多种因素的制约，国内外学者从规范与实证两个方面对独立审计质量的主体、客观的环境等影响因素进行了探讨。本文拟以经济学为分析视角，对影响审计市场的需求、供给、供需关系三大要素进行研究，以期弄清审计质量的形成机理，找到并剖析影响审计质量的本质因素，为审计质量理论的拓展和实际运用提供支持。

一、弹性理论下的审计需求

审计需求是审计市场发展的主要推动力，高质量的审计需求引导以审计服务产品质量为核心的审计市场竞争方向，促进审计市场产品质量的整体提升。审计需求包括强制性审计需求和自愿性审计需求两个层次。所谓强制性审计需求，是指在政府管制和法律法规的约束下，要求公司（包括通常企业和上市公司，下同）聘请审计主体进行审计的需求，也叫法定审计需求。自愿性审计需求是在没有政府管制和法律法规的约束下，公司处于自身利益的考虑自愿聘请审计主体进行审计的需求。由于经济发展水平、制度背景等因素的不同，各国审计市场有的是以强制性审计需求为主，有的是以自愿性审计需求为主，有的则是强制性审计需求与自愿性审计需求并举。审计质量与审计需求有着密切的关系，我们可以用经济学中价格弹性理论来分析审计质量与审计需求的关系。

在自愿性需求的情况下，质量对需求的弹性大于价格对需求的弹性，即更高的质量能诱发出更多的需求，自愿性需求与审计质量正相关。其原因有三：①从审计的本质来说，传统的审计理论将审计作为一种契约，这种审计契约就是企业所有者与管理者委托代理契约履行的维护机制（Wallace，1987），即受托责任观。最新的审计理论成果把审计制度看做是一种对利益冲突进行协调的机制（雷光勇，王立彦，2006），即利益协调论。无论是“受托责任观”还是“利益协调论”，都突出了审计在缓解所有者——管理者委托代理关系引发的代理冲突和利益冲突中所起的重大作用。②根据经济学中的效用原理，作为受托方的管理者有动力借助审计信息向委托方传递或证明自己的工作绩效；而且可以运用审计产品的信号传递功能来引导资本市场投资者对本企业价值合理估价。③审计也可以完成企业管理者财务信息披露责任与实现风险共担的保险目的。出于以上三个目的，审计的有效需求会逐渐增加，对高质量的审计需求也因此而不断增加。

在强制性需求的情况下，质量对需求的弹性小于价格对需求的弹性，强制性需求与审计质量负相关。其原因主要是权利与义务的不对等。审计产品作为一种外溢性较强的公共产品，其成本支出（审计费用）主要由被审计单位负担，与其他利益主体无关，从而造成了诸多利益主体包括政府机构和投资者的“搭便车”行为。这种强制性地要求企业接受审计而审计费用又由被审计单位全部承担的制度，只能导致审计需求的逆向选择，即对高质量的审计需求减少，转而寻求价格低廉的审计服务，以实现节省成本和完成强制义务的双重目的。这样，审计的有效需求会逐渐萎缩。下面，我们来具体分析我国审计市场中的审计需求处在一个什么样的阶段。

为了方便说明问题，我们将审计需求的主体分为两类：特定相关人和非特定相关人（刘国常等，2007）。特定相关人是指与审计主体形成直接审计委托关系的外部审计委托人，如大股东、债权人、管理者等；非特定相关人是指不直接进行审计业务委托的审计需求人，包括小股东、潜在投资者以及其他会计信息使用者。目前，我国上市公司多由国有企业改制而成，国有股在股权结构中仍占有绝对的控股地位，多数公司都是国有股“一股独大”。另外，上市公司所有者与管理者多是企业同一法人代表，造成了“内部人控制”这种畸形的公司治理结构。在这种特殊的制度背景和公司治理结构下，特定相关人拥有绝对的权力和信息优势，他们没有必要也没有动力花钱请审计主体对自己进行监督。而真正有审计需求的非特定相关人，由于委托权力的缺失和信息的严重不对称性，使得他们在进行外部审计委托上无能为力，只能“听天由命”。为了维护非特定相关人的利益和审计市场秩序，政府只能强制性地要求上市公司接受审计，于是便产生了强制性需求。

实际上，强制性需求是行政化手段运作的结果。它缺乏市场竞争的公平性，必然导致审计质量的降低。前几年我国证券市场上暴露的财务欺诈案件，大多与审计执业人员提供不实审计报告有着密切的关系。有些注册会计师为了一己之利，甚至故意出具满足客户不正当要求的审计报告。

二、契约理论下的审计供给

企业是一系列契约联结的有机体(张五常,1983),它反映了不同利益主体对其权利进行讨价还价的结果。审计供给就是在审计契约的约束下向审计需求主体(包括特定相关人和非特定相关人)提供的审计服务。影响审计供给质量的因素综合起来有两个:一是审计主体的专业胜任能力,即主观因素;二是审计主体的独立性,即客观因素。而对于审计契约,按缔结的对象不同,可以分为内部审计契约和外部审计契约两类。内部审计契约是指审计组织(主要是会计师事务所的合伙人之间以及合伙人与雇员之间)关于要素投入的契约安排。从这个角度来看,会计师事务所无异于一般的企业。内部的要素投入和专业化经营形成了审计主体的专业胜任能力。这是审计者对交易规则进行判断、对利益主体冲突进行协调的基本能力,也是当前社会资源配置下利益主体对审计主体进行选择的一个基本标准。外部审计契约是指审计主体与不同利益主体对彼此关系的约定,它包含正式契约和非正式契约两个方面。正式契约是指审计主体与特定相关人签订的契约。非特定相关人不直接与审计主体签订契约,而是通过与大股东之间的协议(或者交易习惯、市场规则)来间接约束审计主体,从而形成一种无形的潜在契约安排,这便是非正式审计契约。

因此,从契约论的角度看,影响审计供给质量的因素有两个:内部审计契约和外部审计契约。内部审计契约越规范、要求越严格,审计主体的专业胜任能力越强,从而能在客观上保证提供审计服务的质量。理论上,完备的外部正式审计契约能够约束审计主体的行为,产生审计主体形式上的独立性。但是,如果审计主体与特定相关人的正式契约使得审计主体产生了对他们的经济依赖,便会削弱其独立性。这时,外部非正式审计契约一般能发挥一定的作用。非特定相关人虽然没有直接与审计主体签订契约,但如果不信任审计主体,他们就会通过声誉机制影响特定相关人对审计主体的选择。这种审计主体与非特定相关人之间的非正式契约安排,产生了审计主体实质上的独立性(审计主体有动机自觉保持独立性,否则其声誉受损后就会失去审计业务)。

在我国,由于法制的不健全和监管机制的落后,内部审计契约和外部正式审计契约的签订及执行往往流于形式,内容不完备,监控也不严格,导致了审计主体专业素质低下及形式上的不独立,从而降低了审计供给的质量。另外,声誉机制的缺失和审计主体诚信档案的不完备,使得外部非正式审计契约无法发挥其应有的作用,审计主体实质上的独立性没有制度的引导和保障,从而影响了审计供给的质量。

三、不均衡原理下的审计供需关系

在审计市场中,审计的供给和需求的动态博弈,产生了不同阶段的供需均衡。每一均衡点,决定了该阶段的审计需求量和审计质量。经济学的不均衡原理告诉我们,事物的发展规律是:事物产生于不均衡,形成了低级阶段的均衡;重新出现不均衡,经过博弈,重新达到高级阶段的均衡;再次出现不均衡,经过再次博弈,出现更高阶段的均衡……如此往复,一个从不均衡到均衡、从低级到高级的过程。

审计的发展历程也是一样。按照不均衡原理,可以将审计的发展分为三个阶段:需求拉动阶段、供给推动阶段和供需共同作用阶段。经济的发展导致了所有权和经营权的分离,产生了审计的自愿性需求,审计市场出现了首次不均衡。为了满足审计需求,审计供给相应增加,审计市场供求达到了首次均衡。随着企业规模的扩大及非特定相关人的增多,审计市场的首次均衡被打破,出现了审计的强制性需求。在审计需求的拉动下,审计供给被动增加,审计市场达到二次均衡。此阶段的两次均衡过程,属需求拉动阶段。其主要特征是以审计需求为主,需求拉动供给。在此阶段,由于审计需求内容简单、具体,加之审计程序及方法的被动和单一,其审计质量较低。

随着审计市场竞争加剧、审计主体经验的积累和把控市场能力的提高,审计主体创造性地开拓新业务,增加审计供给,审计市场的均衡又重新被打破。在审计供给增加的推动下,审计需求也随之增加,市场又会重归均衡。此阶段可称之为供给推动阶段。其主要特征是作为审计市场内生力量的审计供给,其主动增加,会推动审计需求增加。在此阶段,由于审计供给的主动性和针对性强,其产生的审计质量也较高。

最后一个最高级最理想的阶段是供需共同作用阶段。在此阶段,审计供给的产能得到最大限度的利用,审计需求也得到最大限度的满足。在供需的共同作用下,完成了审计市场的均衡转换过程,也产生了最高的审计质量要求和结果。

不过,目前我国审计市场还处在审计需求拉动阶段,其产生的审计质量相应的还比较低。

四、建议

本文从经济学的视角分析了影响审计质量的三大因素,得出的结论是:在我国,由于审计有效需求不足、供给的质量低下和审计市场还处在一个初级阶段(审计需求拉动阶段),导致了审计质量普遍低下。因此,我们有必要从以下方面入手来提高审计的质量:

1. 培育能激发和引导企业产生自愿性审计需求的审计环境,并加以严格监管,减少对审计市场的行政干预。

2. 加强会计师事务所质量控制,重视审计主体的业务素质培训和职业素质教育,不间断地练好“内功”,提高注册会计师的专业胜任能力。

3. 加快注册会计师审计行业诚信建设步伐,完善诚信档案体系和声誉机制,提高审计信用度。

4. 转变政府角色,加强行业法制建设和监管,增加司法救济配给,为行业的和谐发展提供制度保障。

主要参考文献

1. 张龙平,张敦力.试论审计质量特征与审计质量控制思想.审计研究,1997;5

2. 刘国常,赵兴楣,杨小锋.审计的契约安排与独立性的互动机制.会计研究,2007;9

3. 叶少琴.中国上市公司注册会计师审计质量研究.北京:中国财政经济出版社,2004

4. 雷光勇,王立彦.投资秩序与利益相关者审计.审计研究,2006;1