

注册会计师审计模式变迁的理论思考

瞿友喜 刘思汝

(厦门理工学院 厦门 361005 湖南大学会计学院 长沙 410079)

【摘要】 本文运用制度变迁理论和非均衡理论的基本思想,探究审计模式的确定与变迁机理,并深入分析了审计模式变迁中审计市场的需求和供给两大要素的合力作用及审计供求的矛盾运动。

【关键词】 注册会计师 审计模式 矛盾运动

一、注册会计师审计模式确定与变迁理论

1. 制度变迁理论。新制度经济学派认为,制度是由非正式约束、正式规则及其实施机制组成的规范体系。制度变迁,简单说就是一种制度代替另一种制度的过程。诺斯的制度变迁理论颇具代表性,他认为制度变迁的诱致因素在于行为主体期望获取最大的潜在利益。如果一项制度安排还存在潜在利益,即没有达到最大制度效率,就意味着该制度没有实现帕累托最优,这种非均衡制度结构必然导致制度变迁。同样,只有当通过制度创新可能获取的潜在利益大于为获取这种利益而支付的成本时,制度创新才有可能发生。制度变迁按其主体的不同可分为诱致性制度变迁和强制性制度变迁两类。

审计模式很显然属于非正式约束的制度范畴。在特定的社会经济环境下,审计需求者为了获取自身的潜在利益,必然对审计制度包括审计模式、审计技术方法等提出特定的要求。随着社会经济环境的变化,审计需求也发生新的变化,从而引发审计模式的变迁。同时,审计供给者一方面考虑审计需求者的要求,另一方面也会权衡审计模式变迁的成本与自身的潜在支撑太低的期望审计风险。

(2) 审计成本。审计成本的高低与期望审计风险的大小成反比,会计师事务所制定的期望审计风险越低,具体审计项目需要发生的审计成本就越高。会计师事务所制定期望审计风险时必须考虑自身的承受能力。

(3) 可能的承担法律责任的损失。可能的承担法律责任的损失的变动与期望审计风险水平的变动成正比。如期望审计风险水平为2%时,意味着100个审计项目中将有2个审计项目因承担法律责任而遭受损失。

(4) 同业之间的竞争。一个会计师事务所确定的审计风险期望水平如果低于其他会计师事务所,则完成审计就需多费时间,增加审计费用。如果因此而发生的总的审计费用大大高于其他会计师事务所,客户就会另请收费较少的其他会计师事务所。可见,竞争压力使审计人员不能将审计风险期望水平定在较低水平上。

供给导向审计风险的期望水平作为会计师事务所的风险

在利益,推进审计技术方法的提高和体制的改革,以实现审计模式的变迁。而且,审计模式因其非正式约束的属性,其变迁一般表现为诱致性制度变迁。

2. 非均衡理论。非均衡理论认为,市场的多样性与交易的复杂性使经济生活中到处都充满着非均衡交易和经济波动的诱发因素。这些现象导致经济体系无法通过自我调节来实现一般均衡,故呈现出非均衡与波动的态势。根据非均衡理论的思想,审计模式变迁的根本动因在于审计供求双方的非均衡性。

具体来说,一旦出现新的审计需求,原有的审计供求平衡被打破,就会出现审计期望差距,从而进入审计供求的非均衡状态。而审计供给为满足审计需求以达到供求均衡,需要进行审计技术方法的改进和审计体制方面的改革,客观上需要一个过程一段时间,所以审计供给的变化滞后于审计需求的变化。正因为如此,审计供求的平衡只是相对的和暂时的,而不平衡则是绝对的和长期的,这就是审计市场的供求非均衡性,而且会不断产生和激化供求矛盾,导致审计模式变迁,以实现

政策适用于所有具体审计项目,而不再针对具体的审计项目制定不同的期望审计风险水平,这一点具有积极意义。它可以避免执行具体审计业务的注册会计师由于专业能力、道德水平及风险偏好的不同而制定出不符合所在会计师事务所利益的期望审计风险水平。统一的风险政策有助于风险的控制和管理,有助于提高决策的效率。

风险导向型审计方法在我国的应用与推广是大势所趋,因而我们不应停留在讨论其是否适应我国的国情和审计环境上,而应当积极研究怎样更好地改进和应用这种方法,以利于我国审计事业的发展,维护社会主义市场经济秩序。

主要参考文献

1. 王会金. 风险导向审计. 北京: 中国审计出版社, 2000
2. 谢荣, 吴建友. 现代风险导向审计基本内涵分析. 审计研究, 2004; 5
3. 陈毓圭. 对风险导向审计方法的由来及其发展的认识. 会计研究, 2004; 2

暂时的供求均衡。

二、注册会计师审计模式确定与变迁机理

1. 注册会计师审计模式确定与变迁的动力——审计需求和审计供给的共同合力。任何市场要素都可归并为需求和供给两类基本要素,审计市场必然也包括审计需求和审计供给两大要素。在审计市场中,审计需求和审计供给要素不可能孤立地产生作用,必然是两方面要素的合力影响。从审计模式的类型确定与变迁来看,首先是来自于社会经济环境(审计环境)的影响,环境的变化决定了审计需求者目的和要求的变化,而审计需求的目的和要求的变化决定了审计目标的变化。但是,要实现变化了的审计目标,必须要有审计供给方的配合和行动。审计供给一般是以审计目标为核心,改进审计技术和方法,提高审计能力,确定新的审计模式,以达到审计供求均衡点。可见,需求单方面的影响和作用不足以实现审计模式的变迁,必须要有审计供求方面的互动作用,即为了满足审计需求方的要求,要进行体制、技术方法等方面的探索和改革,确立新的审计模式。而且,审计需求是内因又是动因,审计供给是外因又是条件,二者合力推进审计模式的变迁。

2. 审计供求关系及其矛盾运动特性。同商品市场的供求关系相比,审计市场的供求关系有其自身的特点,具体表现为以下三个方面:

(1)在审计供求关系中,审计需求是主动要素,是第一位的;审计供给是被动要素,是第二位的。一方面,从审计的社会活动属性来看,审计从本质上是一种社会活动,根据社会学和经济学管理学的原理,一般的社会系统具有三大基本特性,即目的性、环境适应性和环境改造性;另一方面,从审计的服务特性来看,审计行业是一种特殊的服务行业,因而审计需求是决定性的主动要素,审计供给是服从性的被动要素。

(2)在审计供求关系中,审计需求具有多变性、多样性和内在差异性的特征。这是由审计产品的公共产品特性所决定的。审计产品显然是一种公共产品,所以在审计市场中存在明显的“搭便车”现象,同时也造成审计需求多变、多样,并存在内在的差异,表现为不同需求者的要求不一致,而且处于经常的变动之中。这正是审计供给难以达到公众期望或者说很难实现供求平衡的原因所在。

(3)在审计供求关系中,供求均衡点的驾驭难度很大。这是由审计产品质量评价的非直接性(高难测评性)及审计供给时滞性所决定的。商品市场的产品质量具有一定的直观性、可比性和可检测性,故而产品质量在供求双方呈现出一定的透明性;而审计产品质量则具有非直观性、不可比性和高难测评性,这样审计需求方很难及时、直接地评价和判断其需求的满足程度,难以把握供求的均衡点以及审计期望差距。

3. 审计模式确定与变迁机理。

(1)账项基础审计模式。在16世纪的英国,已产生了早期的审计。19世纪初,英国股份经济开始兴起,产生了股份有限公司。随着生产力的发展,企业所有权与经营权相分离,行使企业所有权的股东不直接参与企业管理,而将经营管理权委托给经理层,这使股东对会计信息产生了强烈的需求。由于委

托代理关系固有的代理成本,因而对经济监督特别是审计监督产生了需要。但由于受到当时生产力水平的限制,企业规模较小,经济业务较为简单,所有者与经营者之间信息不对称的情况不太严重,经营者利用信息优势舞弊的行为不是很普遍。在这种环境下,从审计需求要素来看,企业所有者只要求审计人员对经营者是否存在错弊以及技术错误等账项层次的问题进行审查。从审计供给要素来看,审计人员仅能够对会计账目进行详细审查,以查出相关会计信息的错弊,迎合审计需求。因此,社会需求与审计供给两者之间达到均衡,审计确立了以查错纠弊为主的审计目标,又因审计目标决定审计模式,进而形成了账项基础审计模式。

(2)制度基础审计模式。20世纪初,以美国为代表的资本主义经济开始迅速发展,社会经济环境发生根本性的变化。对审计供给者而言,新的审计环境也给审计人员带来了新的挑战。这体现在审计模式变迁过程中,即审计人员已无法继续运用详细审查企业账目的方法有效地鉴证会计报表的真实性和公允性。有些企业内部已建立起了科学的管理制度和内部牵制制度,并且数理统计方法和抽样技术得以应用。审计界引鉴方式理论的思想,认识到在企业内部牵制制度与会计报表信息(企业经济活动)之间存在着因果关系,由于方式(手段)决定结果,因而企业的内部控制影响和决定着企业的会计报表信息。所以,可以通过对内部控制的了解、分析和评价,运用抽样技术进行审计测试,科学地形成有关会计报表真实、公允的鉴证意见。经过审计界的努力,20世纪40年代制度导向审计模式初步建立,完成了账项基础审计模式向制度基础审计模式的变迁。

(3)风险导向型审计模式。原有审计模式存在的固有缺陷及经营风险的加剧使风险导向型审计模式的适用成为必然。以风险为导向的审计思想首先体现在传统风险导向审计模式当中,即建立“ $\text{审计风险} = \text{固有风险} \times \text{控制风险} \times \text{检查风险}$ ”的传统审计风险模型。它以风险评估为基础,在对企业固有风险、控制风险和允许的审计风险进行评估和确定后,根据该审计模型确定可接受的检查风险水平,并确定实质性测试的性质、时间和范围。显而易见,它将风险管理贯穿于整个审计过程,加强了审计人员对审计风险的控制作用。

审计供给与审计需求这两个要素在变化了的审计市场中的新一轮矛盾运动,使现代风险导向型审计模式逐渐形成。要想正确把握会计信息背后企业经营活动的真实面貌,切实为会计信息使用者提供高质量的审计服务,就必须从战略和系统的高度全面审视企业经营活动的各个重要环节。因此审计人员在对企业进行审计之前,需要认真了解被审计单位的宏观环境、行业状况、企业战略、经营风险等控制环境,用以指导审计实践。

主要参考文献

1. 卢现祥.西方新制度经济学.北京:中国发展出版社,2003
2. 许国艺.关于审计导向问题的研究.财会月刊(理论),2006;2