



审计准则效率问题剖析

湖南大学会计学院 曹越

【摘要】 本文旨在通过对审计准则效率内涵、审计准则效率决定因素及审计准则效率如何改进等几个方面的研究,从新制度经济学和法理学视角提出有关审计准则效率问题的一些新认识,以期对审计准则效率评判提供借鉴。

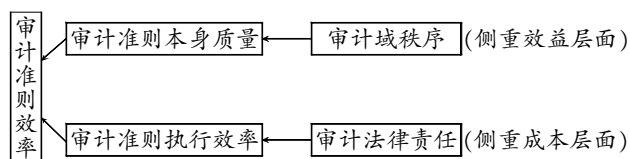
【关键词】 审计准则 效率 审计域秩序 审计法律责任

从法理学角度来看,效率是指法律效益与法律成本之比。提高法律效率,主要是解决法律的经济性——减少立法与执法、守法的耗费,谋取最大的法律收益。审计准则效率是审计准则的效益与成本之比。其中,审计准则效益指审计准则对社会公众的有用性和利益性;审计准则成本包括审计准则的制定成本和执行成本两个部分。从新制度经济学来看,审计准则效益就是制度收益,而审计准则成本就是制度的交易费用。从制度层面来看,审计准则效率就是审计准则制度收益与制度的交易费用之比。

一、审计准则效率

审计准则对审计域秩序的偏离程度是决定审计准则质量高低的根本因素,从而也是决定审计准则效率高低的最根本因素。同时,审计责任尤其是审计法律责任保障准则的执

行效率,对审计准则效率具有极为重要的影响,但这种影响具有较大的不确定性。对此,我们可以从以下两个方面进行分析。



1. 审计准则对审计域秩序偏离程度的大小是决定审计准则效率高低的最根本因素。审计准则对审计域秩序的偏离程度,决定着审计准则本身的质量从而最终决定审计准则效率。这主要通过审计准则的潜在收益体现出来。审计准则效率问题的关键在于审计准则本身。人们若要追求自身利益,

即 $q < w/(f-d)$, 审计师将实施一般审计。

3. 对审计师道德的考虑。前面假定审计师是理性经济人,即他们是“实现自身经济利益最大化”的追求者,但并没有明确地定义审计师为道德的或不道德的。审计师为避免审计失败而执行追加审计,并不是出于任何道德因素的考虑。要使博弈模型对审计师道德因素也进行考虑,其一取决于审计师执行审计工作的职业道德要求,这要求审计师遵循相关职业道德以合理确信会计报表不存在重大错报;其二要求审计师对于审计失败承担更多的责任。合理确信概念要求审计师对审计的计划和执行提供合理的而不是绝对的保证,以确保所有重大错报被发现,这隐含着重大错报存在于会计报表中而不被发现的可能性。因此,这一概念与我们的福利博弈模型并不一致。通过对福利博弈模型加以约束,可将合理确信这一要求放入模型中,即要求审计失败的概率不能超过某一底线。审计师可以这样来解这一有约束条件的福利博弈模型:先解无约束的博弈,检查其是否有满足这一约束的最优解。如果约束条件满足了,可接受的审计失败风险就较低,这时审计师就可运用无约束的福利博弈策略。否则,审计师不得不增加选择“进”的概率,以促使客户选择“退”。这样,审计失败的概率便减少,直到达到合理确信的水平和。当然,审计师需要为道德付出增加审计成本的代价。要求审计师对审计失败承担更多的责任,将使审计失败成本高于 f , 从前文中我们知

道客户选择“进”的概率随 f 的增加而减少,因此审计失败成本的增加将使客户不太可能选择“进”,审计失败概率将会降低。总之,道德的审计师将促使道德的客户或者更多的客户选择“退”。

上述福利模型的解表明,如果客户是不道德的,审计失败和过度审计都是不可避免的;如果审计师是道德的,客户会更道德地选择“退”的策略,但审计失败也无法彻底避免。只有客户是道德且胜任的才能避免审计失败和过度审计;如果客户是道德的但不胜任(非故意地虚报会计报表),审计失败和过度审计同样不可避免。决定选择一种审计策略时,审计师必须评估客户是否道德及其胜任能力以做出决策。本文所运用的简单的博弈模型为未来多阶段的博弈奠定了基础,多阶段的博弈有助于对客户关系、审计师更换、审计师轮换等审计问题进行更深入的探讨。

主要参考文献

- ① 张文斌. 不同审计委托模式下审计合谋的博弈分析. 审计与经济研究, 2005; 1
- ② 鲁桂华. 审计处罚强度与审计覆盖率之间的替代关系及其政策含义. 审计研究, 2003; 3
- ③ 王广明, 张奇峰. 注册会计师“诚信”的经济学分析. 会计研究, 2003; 4
- ④ 谢识予. 经济博弈论. 上海: 复旦大学出版社, 2002

必须付出努力。一般来说,努力有生产性努力和分配性努力两种形式。生产性努力是指一个人为了获得收入而进行的创造新财富的活动。在其他情况不变的条件下,一个人生产性努力的结果表现为社会总财富的增加。分配性努力是指一个人将别人已有的财富转变为自己财富的活动。在其他情况不变的条件下,一个人的分配性努力不仅不会增加社会总财富反而使其减少。审计准则作为一种产权制度,能够对各产权主体的产权份额做出度量和界定,而这种再度量和再界定是否真实、公允则要追溯到审计域秩序。

审计域秩序是利益相关者依据各自的投资指数向量所进行博弈的纳什均衡在审计规则上的体现。审计域秩序是各产权主体一致认可的利益监管与分配规则,它是一种自生自发的秩序,是一种动态均衡。理想的审计准则应与审计域秩序相重合。但是,人类有限性及客观环境的复杂性决定了审计准则与审计域秩序的偏离是客观存在和绝对的。偏离程度越大,审计准则本身的质量越低;偏离程度越小,审计准则本身的质量越高。这种偏离程度是决定审计准则效率高低的根本因素,是衡量审计准则效率的根本标准,它通过决定审计准则本身的质量进而决定审计准则效率。这种偏离不可能消除,只能缩小,并且这种偏离决定了一部分产权份额留在了“公共领域”,成为“共有财产”,进而影响到行为人的分配性努力的空间和范围。攫取“共有财产”需要耗费资源。正因为这种偏离,生产性努力的积极性也受到了不同程度的挫伤。可见,这种偏离对审计准则效率的影响主要是从审计准则潜在效益层面来体现的。

2. 审计法律责任对审计准则效率的影响具有不确定性。一般认为,审计责任总体上可划分为法律责任和非法律责任。其中,非法律责任主要指职业道德责任,违反后通常采用舆论方式予以批评、谴责。人们普遍关注的是法律责任,审计法律责任指审计主体因损害法律上的义务关系(如违约、过失或欺诈等)所应承担的法定强制的不利后果。人们之所以关注审计法律责任,是因为违法者的权和利将会受到损害。也就是说,审计违法主体侵犯了外部产权主体的利益边界,由于产权具有约束功能,从而外部产权主体会寻求法律保护。审计违法主体将受到法律的制裁从而实质性地减少自己的产权份额,这就是审计法律责任之所以重要的经济学解释。

产权也可以定义为两种平等所有权之间的权责利关系。政府在参与审计准则制定和发布的同时,为了保证审计准则的执行效率,在给予审计主体权利的同时,也明确规定了相应的审计责任,尤其是审计法律责任,以明晰权利与责任。审计法律责任是与审计准则相伴而生的保护产权的制度,它能保障审计准则的顺利实施。因此,审计法律责任界定对审计准则效率具有重要影响,它是衡量审计准则效率的重要标准。但是这种影响的效果也具有不确定性:一方面,审计法律责任的界定本身也是一种不完全合约,不同的审计准则在界定人们的产权份额时存在很大差别。如果审计准则所界定的产权利益边界与人们正当产权利益边界存在很大差距,那么在这种审计准则下,攫取“共有财产”的分配性努力或掠夺被制度化了,审计法律责任对审计准则制度化的维护和保证就

是对分配性努力或掠夺的保证。此时审计法律责任的界定对审计准则效率的影响是消极的。另一方面,如果审计准则所界定的产权利益边界与正当产权利益边界一致或接近,那么在这种审计准则下,生产性努力受到了制度的内在激励,审计法律责任对其制度化的维护和保证就是对生产性努力的激励和保护。此时,审计法律责任的界定对审计准则效率的影响是积极的。总之,从审计法律责任对审计准则效率的考察来看,其侧重的是效率的成本层面。

二、提高审计准则效率的思路

1. 审计准则变迁。我们应从整体上及时、准确地把握审计域秩序的变化,适时推行审计准则变迁,缩小审计准则对审计域秩序的偏离区间。通过直接提高审计准则的质量,从根本上提高审计准则效率。为了提高审计准则效率,在把握审计域秩序动态变化的同时,应适时进行审计准则的变迁,以缩小偏离区间。在自发的制度安排尤其是正式的制度安排变迁中,往往也需要政府来促进变迁的过程。笔者认为,审计准则的变迁应以诱致性变迁为主、强制性变迁为辅。因为诱致性变迁是由获利机会所激发的公共选择过程,是一种集体行动的逻辑,它是审计准则变迁的内在驱动力。当诱致性变迁达到一定程度时,政府应站在战略的高度实行强制性变迁,将诱致性变迁的结果固定下来,加快审计准则变迁的过程。两种类型的变迁分别从方向和时间维度保证准则变迁的高质量和高效率,缩小偏离区间,提高准则本身质量,进而从根本上保证审计准则的高效率。

2. 审计法律责任归责。法学界应以“结果理性为基准,程序理性为参考”作为审计法律责任归责的指导思想,坚持“无过错责任原则为主,过错责任原则为辅”的归责原则,使其在客观上成为审计准则变迁的外在驱动力,缩小程序理性对结果理性的偏离区间,实现程序理性向结果理性靠拢,并通过提高审计准则的执行效率间接提高审计准则效率。西蒙在1978年提出了著名的“程序理性标准”和“结果理性标准”。法理学界认为,现在世界各国立法趋势已逐渐由“过错责任原则”转向同时实行“无过错责任原则”。无过错责任原则以保障社会安全、维护公众利益为出发点,而这正是审计职业存在的根基。笔者认为,审计职业存在的基础决定了应坚持无过错责任原则,但审计技术的局限性又决定了应参考过错责任原则。从表面上来看这不利于审计业的发展,但实际上意味着注册会计师行业只是暂时让出一部分产权利益,以最终实现自身、公众与司法界的博弈均衡。这在客观上可以从外部推动审计准则变迁,使程序理性与结果理性之间的差距变小。通过从外部推进准则执行效率的改善,间接提高审计准则效率,这有利于重塑审计职业权威,符合行业长远发展的需要。

主要参考文献

- ①郭道晖.法理学精义.长沙:湖南人民出版社,2005
- ②盛洪.生产性努力的增长.北京:北京大学出版社,2003
- ③吴联生.当代会计前沿问题研究:创新与发展.北京:北京大学出版社,2005
- ④刘桂良,瞿友喜.现代审计学.成都:西南财经大学出版社,2002