

# 需求导向的审计质量及其衡量观



中国海洋大学管理学院 房巧玲

审计质量问题一直是审计理论界和实务界关注的重点,近年来国内外资本市场发生的一系列审计舞弊案件更引起了理论界对审计质量问题的空前重视。在现实审计服务市场中,供求双方对于审计质量有着不同的理解和感受,因此衡量审计质量的思路也不可避免地存在着差异。在“以顾客为中心”的现代服务观念下,审计服务市场应当是一个需求导向(即顾客导向)的市场,因而对审计质量的界定及其衡量也应当更多地考虑需求方的理解和感受,即应树立需求导向的审计质量及其衡量观。

## 一、审计服务市场中的最终需求者和代理需求者

**1. 最终需求者。**最终需求者是指审计服务的最终消费者,即真正需要利用审计结果判断被审计单位信息披露可靠程度的利益相关者。审计服务是在资源所有权和使用权分离的情况下,为了满足资源提供者监督资源管理者受托经济责任的履行情况而产生的。资源提供者对其受托管理者所提供经营活动信息的可靠性存在正当的怀疑,从而需要审计服务为此提供合理的保证。在现实经济生活中,这种委托代理关系及其对审计服务的需求随着资本市场的发展表现得更为突出。因此,从一般意义上来说,审计服务的最终需求者就是资本市场中现实或潜在的资金提供者(包括投资者和债权人)。

**2. 代理需求者。**在现实经济生活中,当审计服务的最终需求者为数众多、分布广泛时,他们各自独立地提出审计服务需求是不现实的,通常需要一个能够代表其根本利益的机构为其提出审计服务需求。以上市公司年度会计报表审计为例,由于其最终需求者为数众多、构成复杂,并且极为分散,因此通常由公司股东大会代为提出审计服务需求。为了将审计服务最终需求者与这里的代言人区别开来,笔者将这部分代言人称为审计服务的代理需求者。

由此可见,在由审计委托人、审计人、被审计人所构成的现实审计关系中,审计委托人(即审计服务的购买者)可能是审计服务的最终需求者,也可能是审计服务的代理需求者。尽管从表面上看,两者都存在对审计服务的现实需求,但事实上,真正有动机并有能力购买审计服务、创造审计需求的只能是最终需求者,代理需求者只不过充当了传递需求的角色。与此相对应,两者在审计市场中所承担的责任以及享有的权利也大相径庭。因此,如果要将现代服务观念中的需求导向应用于审计职业,显然应当是指最终需求(者)导向,而不是代理需求(者)导向或者购买(者)导向。弄清这一点,对于理解审计服务市场中供求关系的真相至关重要。

## 二、需求导向的审计质量观

所谓需求导向的审计质量观,是指将最终需求者的现实需求作为审计服务目标导向的质量观,即审计质量取决于审计服务在多大程度上满足了最终消费者的需求。这事实上就是以消费者为中心的服务观念。这一观点尽管符合“以顾客为中心”的现代服务观念的大趋势,但由于种种原因的制约,至今尚未被明确地提出来。

与之相对应,供给导向的审计质量观则是以供给方为中心的服务观念,即审计质量取决于供给方在多大程度上体现了职业服务能力。当然,纯粹供给导向的审计质量观如果仅仅强调供给方对审计质量的理解和感受,而忽视审计服务需求方的客观需要,它就会失去赖以生存的社会需求基础,这是行不通的,在现实中也无立足之地。

综观国内外关于审计质量涵义的探讨,可以发现:现有的审计质量观虽然在本质上属于供给导向,侧重于从供给方的角度和立场出发来对审计质量做出界定,但都或多或少地体现了关注现实审计服务需求的思想,这可以看作是上述两种观点在某种程度上的折衷。

但遗憾的是,在现有审计质量观下,对需求方的关注始终是从供给方的视角出发的,需求导向的审计质量观始终没有确立其应有的地位。这也使得在需求导向的现代服务观念几乎深入到社会各行各业的大环境下,审计服务的消费者却一直未能找到充分的理论根据使其能够像一般商品或服务的消费者那样在接受服务的过程中占主导地位。这容易使审计服务消费者降低对审计服务功能的评价,从而不利于审计职业的长远发展。

为什么会出现这种情况呢?其根本原因在于:社会各界担心将需求导向的服务观念引入审计职业可能会与公众利益至上的审计服务宗旨相违背。因为从形式上看,按照对一般商品或服务的认识,审计服务的购买方似乎可以等同于审计服务的需求方;而在现实经济生活中,由于内部人控制现象普遍存在,审计服务的购买方(通常由被审计单位的股东大会、董事会等担任)往往很难真正独立于审计服务的监督对象(即被审计单位管理当局)。在这种情况下,如果以购买方的要求作为审计服务的目标导向,就有可能使审计人员受制于被审计单位管理当局,从而损害审计的独立性,违背公众利益至上原则。这正是人们所担心的问题,也是需求导向的审计质量观遭到质疑的原因所在。但需要指出的是,审计服务的购买方不能直接等同于一般意义上的需求方。如前所述,审计服务的最终需求者有别于代理需求者,审计服务的最终需求(者)导向也

有别于代理需求(者)导向;而将现代服务观念中的需求导向应用于审计职业时,指的是最终需求(者)导向。我们所倡导的,也正是最终需求(者)导向的审计质量观。

因此,审计活动尽管有其特殊之处,但其实质仍然是一项服务活动。任何一项服务活动都是由于特定需求的存在而被创造出来的,并以满足这种特定需求为终极目标,审计服务自然也不例外。对审计活动而言,强调公众利益至上和强调顾客(指最终需求者)至上这两者之间具有一致性。如前所述,审计服务的最终需求者是资本市场中现实或潜在的资金提供者,特定审计服务的最终需求者也就是关注特定被审计单位信息披露可靠性的那部分社会公众。因此,从总体意义上说,审计服务最终需求者的总和也就是关注信息披露可靠性的所有社会公众,即对审计服务而言有实际意义的所有社会公众,由此我们也可以将审计服务的最终需求者笼统地等同于社会公众。

### 三、需求导向的审计质量衡量观

与不同导向的审计质量观相对应,审计质量的衡量观也可以区分为需求导向和供给导向。需求导向的审计质量衡量观仍然强调需求至上,认为只有顾客才真正有资格对审计质量的高低做出评判;审计质量的高低并不取决于审计服务供给方的期望,而取决于顾客的感知。供给导向的审计质量衡量观从供给方的角度出发,强调审计服务的专业性,认为只有专业人员才有能力对审计质量的高低做出评判。

综观国内外相关文献可以发现,关于审计质量的衡量观还没有形成一种占统治地位的观点。笔者对现有审计质量的衡量标准进行了系统的归纳和总结,将审计质量的衡量区分为两个层次:单项审计业务质量的衡量和会计师事务所总体执业质量的衡量。而从本文的研究视角来看,不管是哪个层次,现有的衡量思路既涉及需求导向,又涉及供给导向。有的还独辟蹊径,根据资本市场的某些直观反应变量对审计质量进行衡量,如根据股票买卖价差、盈余反应系数等指标衡量单项审计业务质量。

与需求导向的审计质量衡量观相比,供给导向的审计质量衡量观过于强调审计服务的专业复杂性和特殊性,局限于从纯粹技术化的视角对审计质量进行考察,而将自身能力所及与社会现实需求之间的差距一味归咎于审计“期望差距”的不可避免性。而事实上,“期望差距”不仅存在于审计行业,而且存在于其他各个行业,这不但没有成为其他行业追求顾客最高满意度的障碍,反而成为它们不断提升其满足社会需求能力的动力。正因为如此,在消除了需求导向审计服务观念可能有悖于公众利益的担心之后,当前应当大力倡导需求导向的审计质量衡量观。

在需求导向的审计质量衡量观下,就单项审计业务质量的衡量而言,审计质量的高低取决于顾客的感知。根据服务质量的有关理论,一般来说,顾客感知的服务质量包括两个基本方面:①技术或产出方面的质量;②职能或过程方面的质量。就后者而言,由于在大多数情况下,直接与审计人员打交道的通常是代理需求者,因此最终需求者对审计服务职能或过程方面质量的感知通常间接来自于代理需求者。这样,决定最终需求者对审计质量评价结果的主要是前者。就前者

而言,由于对审计服务技术或产出方面的质量做出评价需要特定的专业知识,非一般顾客能力所及,因此审计服务的最终需求者通常只能根据利用审计信息所得到的结果是否达到了预期效果来评价审计服务效用的大小,从而对审计质量做出评价。

例如,某上市公司的股东根据审计人员出具的无保留意见审计报告,相信了上市公司披露的信息,但事后却由于媒体曝光或监管机构抽查等事件暴露出该上市公司造假的事实,股东这时才意识到蒙受了损失。在这种情况下,股东对该项审计服务的质量评价就会很低。但问题在于:一方面,利用审计信息所带来的后果有时并不能单独显示出来,即事后通过各种途径印证审计服务质量的案例毕竟只是少数,从而使需求者无法将其与预期效果进行比较;另一方面,即使能够进行比较评价,这一评价结果的获得与审计服务的提供之间在时间上也不可能一致。这就不可避免地导致审计质量衡量结果的模糊性和滞后性。在这种情况下,顾客要形成对审计质量的感知,往往不得不借助一些相关的辅助信息,如监管部门的执业质量检查结果、执行该项业务的会计师事务所的特征信息等。但需要说明的是,尽管包括供给方执业过程、执业特征在内的相关信息会影响顾客对审计质量的判断,但这些信息是通过影响顾客的感知来间接影响审计质量评价结果的,而最终结果如何并不取决于这些信息已经给出的判断,它仍然取决于顾客的感知,这也正是需求导向的审计质量衡量观区别于其他审计质量衡量观的核心所在。

在需求导向的审计质量衡量观下,就会计师事务所总体执业质量的衡量而言,其结果仍然取决于顾客的感知,即最终需求者对会计师事务所一定时期内所有单项审计业务质量总体状况的感知。从一个较长的时期来看,特定会计师事务所的执业活动在多大程度上满足了资本市场现实或潜在资金提供者的现实需求,会在随后的一段时期内在一定程度上通过资本市场的实际反应表现出来。此外,舆论监督、行业监管等约束机制也会在某种程度上提供相关的佐证信息。这些信息会通过不同方式不断传递给审计市场中的广大顾客,经过他们的主观过滤后,就形成了广大顾客对会计师事务所总体执业质量的感知。而这种感知的不断积累就形成了各会计师事务所审计市场中的“口碑”,即职业声誉;随后不断出现的新信息则会不断更新广大顾客对会计师事务所总体执业质量的感知,同时也对会计师事务所当前的职业声誉进行动态更新。从这个意义上说,会计师事务所审计市场中形成的职业声誉体现了广大顾客对其执业质量的认同和总体评价,也是其执业质量高低的集中反映。当然,需要说明的是,由于审计市场中不可避免地存在信息的不充分性、干扰性和滞后性,因此这种对会计师事务所总体执业质量的评价也不可避免地存在一定的偏差和滞后。

总之,尽管需求导向的审计质量衡量观仍然存在诸多局限性,但必须指出的是:在以顾客为导向的现代服务社会中,不正视顾客的现实需求,不充分发掘提升顾客满意度的有效途径,就无法维护审计行业存在和发展的基础,也无法提升审计行业在社会经济发展中的地位。因此,树立需求导向的审计质量及其衡量观是环境使然,也是大势所趋。□