



# 从审计服务性质分析审计失败的根源

湖南株洲 邹德军

近几年,频繁曝出的上市公司财务丑闻,引发了注册会计师行业对审计失败的讨论,其中有的人从职业道德、执业能力的角度来讨论,有的人从社会环境、制度安排的角度来分析。本文通过分析审计服务的性质,以寻找审计失败的根源。

## 一、审计信息与审计服务的关系

如果把注册会计师对上市公司进行年报审计的活动当成审计服务,就可以将审计信息与审计服务区分开来:审计信息是审计服务的结果,审计信息质量标准制约审计服务活动要求,审计服务活动效果决定了具体审计信息的质量。审计服务更多地体现了委托人与注册会计师的关系,而审计信息更多地体现了审计信息使用者与注册会计师的关系。将审计服务与审计信息区分开来的意义就在于可以更简单、明了地揭示信息使用者、委托人、注册会计师和上市公司四者之间的关系以及审计服务的性质。

## 二、审计服务的商品属性

从注册会计师与委托人关系的角度来看,审计服务具有商品属性,是注册会计师与委托人双方以审计服务为标的、以审计酬金为价格进行的个别商品交易。这样,作为审计服务卖方的注册会计师,与作为审计服务(而非审计信息)买方的委托人就出现在谈判桌上。单个审计服务的酬金完全取决于具体的、个别的委托人与注册会计师商谈的结果,此结果受到谈判双方个体因素的很大影响,具体酬金也有很大波动。委托人兼具审计服务需求方代表和审计服务酬金直接支付者两种身份,能够直接影响注册会计师的审计服务活动。

.....  
 界定应是在以公众期望为上限、以业界期望为下限的区间内寻求最佳风险分担点,即区分审计责任和会计责任,前者由注册会计师承担,后者由投资者承担。

3.确立民事赔偿优先原则,切实保护投资者利益。除降低诉讼门槛外,还应进一步建立和完善民事赔偿制度,落实注册会计师的法律责任。因此,要确立民事赔偿优先原则,建立国家行政罚款、刑事罚款财政回拨制度,即将行政机关或司法机关对会计师事务所和注册会计师做出处罚所得的行政罚款或刑事罚金,由证监会及其派出机构代为保管并作为专项储备。当投资者因同一虚假陈述事由提起民事诉讼时,若出现有关会计师事务所和注册会计师民事赔偿支付不足等情况,应当回拨因同一事由预先罚没的款项,将其用于民事赔偿。只有当回拨后尚有剩余时,其剩余部分才能上缴国库。民事赔偿优先原则的确立,不仅体现了“行使公权不能侵犯私权”的基本法理精神,而且更能切实保护中小投资者的利益。☐

按照其对上市公司和注册会计师的影响力,信息使用者可以被分为:直接重大影响的信息使用者、非直接重大影响的信息使用者和无影响的信息使用者。公司的大股东、管理者等重大利益相关者属于直接重大影响的信息使用者;公司小股东等非重大利益相关者属于非直接重大影响的信息使用者;潜在投资者属于无影响的信息使用者。

直接重大影响的信息使用者可能掠夺非直接重大影响的信息使用者和无影响的信息使用者的权益,主要表现为:①当股权足够集中时,大股东对小股东和潜在投资者的权益实行完全掠夺;②当股权足够分散、不存在大股东时,或者股权集中、大股东虚位时,上市公司管理者对股东权益实行掠夺。

显然,在这种情况下,委托人仅仅是审计过程中的重要利益相关者之一,委托人不能代表全体信息使用者的利益,直接重大影响的信息使用者成为实质上的委托人。这样,信息使用者之间的巨大差异将导致审计信息的分配不公平。

## 三、审计信息的社会公众属性

商品属性只是审计服务的一个方面,从注册会计师与信息使用者的角度来看,审计服务应当具有公共产品属性,因为审计服务产生的审计信息几乎被所有层面的人使用。审计信息是否公允往往直接关系到各个层面信息使用者的切身利益。从长期效力来看,信息使用者共同决定了审计信息质量标准,而注册会计师应当达到审计信息质量标准的要求。对审计信息质量标准做出具体、明确的要求(审计准则就是其表现),实际上也是对审计服务质量做出要求。可见,审计服务质量标准也不应取决于委托人的要求,而应由各个层面审计信息使用者构成的社会整体来共同决定,所以审计信息也有社会公众属性。为了达到信息使用者要求的审计信息质量标准,注册会计师必须实施足够多和足够好的审计程序,审计程序的数量和质量决定着审计服务的成本,从这个角度来看,审计信息使用者决定了审计服务成本。因此,只有当审计信息质量标准相对稳定时,审计服务的成本才能稳定。

审计服务的商品属性与审计信息的社会公众属性对注册会计师审计服务的作用,如图1所示:



图 1

如前所述,从长期来看,审计服务质量标准取决于审计信息的社会公众属性,而审计服务质量标准决定了审计服务应该达到的成本。但是审计收入取决于委托人与注册会计师谈判的结果,属于审计服务的商品属性。可见,审计信息社会公众属性与审计服务商品属性的冲突是注册会计师审计中各个关系人之间矛盾的根源。

#### 四、审计服务的导向机制

将框架中各个主体相互间的关系在一个过程中表现,形成的运动规律就是机制。机制是动态的框架,框架是静态的机制,但机制与框架并不存在必然对应的关系,同一个框架在不同的条件下可以产生不同的机制,同一性质的机制也可以在不同的条件下由不同的框架产生。把审计逻辑框架放到具体的审计过程中就可以形成具体的审计服务导向机制。

当注册会计师有能力胜任审计工作时,仔细分析审计服务、审计服务的收入、审计服务的成本和审计信息四者的关系可以得到三种不同的审计服务导向机制,如图2所示:

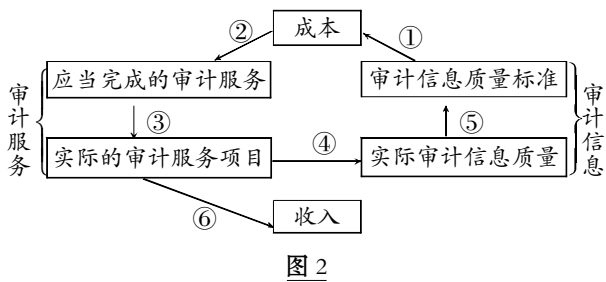


图2

图2中审计服务导向机制的流程是:①审计信息质量标准决定了审计成本;②审计成本决定了应当完成的审计程序及其效果;③应当完成的审计程序及其效果决定了具体实施的审计服务项目;④实际的审计服务组成项目及其效果决定了实际审计信息质量;⑤使实际审计信息质量符合审计信息质量标准;⑥实际的审计服务项目决定了注册会计师的审计服务收入。在这个过程中,信息使用者对审计信息的质量要求是最重要的决定因素,对其他因素有引导作用。收入并不能直接影响到审计信息的最终质量。这样,六个步骤就形成了一个良性循环,使框架中的各个主体之间保持了均衡制约的关系,从而合理保证了审计报告信息的客观公正——这也是注册会计师审计的目的,故称之为信息服务导向机制。显然,在信息服务导向机制中,审计信息社会公众属性优于审计服务商品属性。

但是委托人可以通过影响审计服务的收入来改变整个审计服务导向机制的运作流程,从而产生两种完全不同的结果,如图3、图4所示:

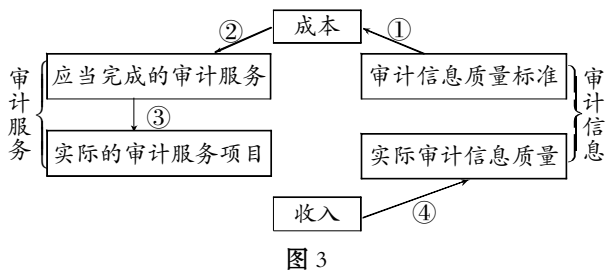


图3

图3所描述的审计服务导向机制的流程是:①审计信息质量标准决定了审计成本;②审计成本决定了应当完成的审计程序及其效果;③应当实现的审计服务及其效果决定了具体实施的审计服务项目;④具体审计信息的最终质量取决于审计服务收入。

显然,在这个过程中委托人是重要的决定因素,实际的审计服务项目及其效果不能影响审计服务的收入,而收入直接决定了具体审计信息的最终质量——构成了购买审计意见。这也就是说审计存在很高的道德风险,因为审计服务收入中的巨额收入可能导致注册会计师放弃职业道德,故称之为高道德风险服务导向机制。

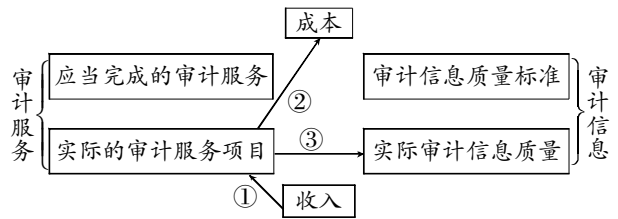


图4

图4所描述的审计服务导向机制的流程是:①审计服务收入决定了实际的审计服务项目及其可能达到的效果;②实际的审计服务项目及其可能达到的效果决定了审计成本;③实际的审计服务项目及其可能达到的效果共同决定了具体审计信息的最终质量。

显然,在这个过程中委托人也是最重要的决定因素,过低的收入直接决定了注册会计师无法按照审计信息质量标准来实施审计项目,审计信息质量标准几乎无法影响整个审计过程。这样,具体审计信息的最终质量也就达不到要求,我们称之为过低收入服务导向机制。

显然,在高道德风险服务导向机制和过低收入服务导向机制中,审计服务商品属性优于审计信息社会公众属性。

由此可见,只有信息服务导向机制能够使框架中各个主体相互间保持均衡制约的关系。将委托人置于主导地位,不能保证信息服务导向机制有效运行,所以信息使用者中的直接重大影响信息使用者很容易影响注册会计师的审计,从而形成潜在的审计失败。

可见,审计信息社会公众属性与审计服务商品属性的冲突在市场经济中不可能完全消除,我们只能控制这种冲突的范围。有人提议,应该由与公司利益不相关的主体来充当委托人以保证审计信息的质量。但是在现实中,任何一项审计服务都是一种商品,这就必然存在具体个别的交易双方。相对于其他任何外部主体来说,公司的股东大会和董事会与企业的利益关系一般会更加密切。把委托权力交给利益不相关的其他外部主体(如证券交易所),就会存在如当前国有资产监管那样的监管主体虚位的问题,更容易滋生新的问题,降低整个行业的管理效率。因此,应从加强注册会计师职业道德建设、培育发达的资本市场和理性的投资者、规范上市公司组织机构的运行等方面入手,使注册会计师尽量避免受其他主体的影响,回避委托人的负面影响,从而使审计信息分配不公的可能性降至最低,这才是当前的最佳做法。☑