

基于协同演化视角论审计合谋的治理

张 薇(博士)

(湖南财政经济学院 长沙 410205)

【摘要】 独立审计系统具有协同演化系统的全部特征,并存在多层协同演化关系。由此,审计合谋的治理不仅应考虑制度因素,也要考虑审计技术、环境等非制度因素。本文分析了独立审计系统的协同演化关系,并提出审计合谋治理策略。

【关键词】 协同演化 审计合谋 独立审计系统 审计合谋治理

已有关于审计合谋治理的研究形成了诚信治理观、公司治理结构改善观、双重审计观、综合治理观等观点,从实质来看,均为“制度治理观”。De Angelo(1981)认为,审计质量是审计师发现错弊与报告错弊的概率之积。审计师发现错弊后不报告是道德问题,但审计师能否发现错弊却是一个审计技术问题。如果审计行业的审计技术水平很高,只要有错弊就能够发现,高水平的审计技术自然而然成为审计合谋的一个可置信威胁,此时审计合谋必然要承担更高的成本,政治、经济、文化等非制度因素对审计合谋治理的效率和效果也存在重要影响。协同演化观既强调制度,又强调技术;既强调微观层面,又顾及宏观层面。因此,本文将协同演化理论引入对审计合谋的治理,以寻找更为全面的治理方略。

因此,笔者建议在将招标机制推向所有上市公司财务报表审计之前,中注协应出台相关法律法规,全面规范审计招投标行为。法规应保证各区域操作的统一化、各方权责的明晰化,完善审计市场的民事赔偿机制,以增加注册会计师失信的经济成本。此外,财政部、中注协及相关机构和组织应加强对招投标相关法规和知识的宣传,配合加强对招投标行为的监管,对违反法规规定的招标行为要依法进行查处,为审计业务招投标活动创造一个良好的环境。

2. 确定报价标准,防止会计师事务所恶意压低报价。我国审计招投标虽然才刚刚起步,但低价竞争的态势已经显现,许多招标审计项目的中标价格仅占收费标准的一半,有的甚至只有十分之一。国家审计委托模式将招标机制推广到所有的上市公司审计项目,如何规范审计招投标,使低价竞争不至于变为恶性竞争已经成为亟待解决的问题。

为了保证审计质量,特派办有必要制定一个科学、合理的中标报价标准。笔者建议,特派办专家委员会小组基于投标会计师事务所的审计工作计划中做出的时间预算,综合考虑会计师事务所的审计人员和工作状况,采取小时工资率的方式确定审计工作成本,再加上会计师事务所的预期损失费用确定合理的审计报价。通过排除与特派办计算出的报价标准偏离度过大的会计师事务所,以减少恶意压低报价从而恶性竞

一、独立审计系统的协同演化特征

独立审计系统是否具有协同演化系统的特征,是我们运用协同演化观来进行审计合谋治理的前提。

1. 多层次性和嵌入性。多层次性是指协同演化不仅发生在一个层级中,也发生在其他较低或较高的层级中,还发生在低层与更高一层的多层级之间;嵌入性是指个体行为应当嵌入更为广阔的文化、历史、政治、经济和意识形态等社会制度环境中,这是演化经济学区别于新古典经济学的一个重要特征。独立审计系统的协同演化,既发生在公司与会计师事务所内部的会计、审计技术与制度、惯例上,或管理层、审计师个体之间,也发生在公司之间、会计师事务所之间、公司与会计师事务所之间,还跨层级发生在审计师个体与会计师事务所之间的情况。

五、结语

国家审计委托模式消除了现行审计委托模式的弊端,割断了会计师事务所与大股东、管理层的直接利益联系,同时解决了审计费用支付的问题,从制度上保障了注册会计师的独立性。国家审计委托模式突破了已有的四种创新方案,选取的第四方更加独立、权威、高效和专业,选取招标方式进行审计委托更加经济可行。此外,通过完善法规和制定报价标准解决了恶意压价的问题。国家审计委托模式是真正适合我国国情的高效、可行的审计委托模式。

【注】 本文系国家社科基金青年项目“经济责任审计与预防腐败机制研究”(项目批准号:10CZ2010)的阶段性成果。

主要参考文献

1. 易琮. 解决审计独立性矛盾的新设想:财务报表保险制度. 中国注册会计师, 2004; 4
2. 黄一鸣, 张文斌. 关于现行独立审计委托模式的缺陷及重构的研究. 华东交通大学学报, 2004; 3
3. 蒋尧明, 郑佳军. 改革现行审计委托模式的思考——兼论证券交易所招投标制度的设计. 财经问题研究, 2005; 7
4. 汪俊秀. 上市公司审计委托关系的重构——加强审计独立性的路径. 审计与经济研究, 2007; 1

间、管理层与公司之间。

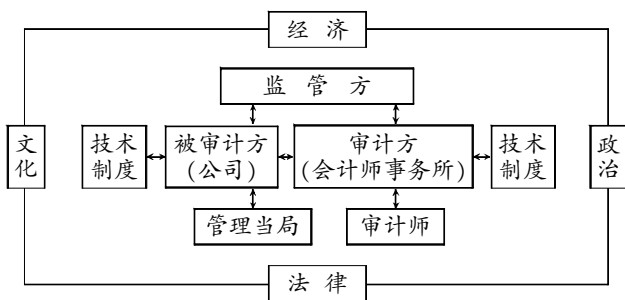
2. 双向或多向因果关系。参与协同演化的互动体可能与一个或多个互动体互具因果关系。在关系错综复杂的系统中,任何变量的变化都可能是其他变量变化内生作用的结果,这时区分因变量与自变量毫无意义。在独立审计系统中,协同演化的主要互动体有公司、会计师事务所。而就其内部资源与外部环境来看,内部资源应包括组织员工(人力资源)、制度、审计技术、惯例、组织文化等,外部环境则包括整个外部生态系统。协同演化在公司与会计师事务所之间,在公司、会计师事务所和内部、外部环境之间交织发生,因果关系变得广泛而普遍,包含多层次、多互动体之间的多向因果关系。

3. 非线性与正反馈。由于协同演化存在多向因果联系,一个变量变化的结果并不遵循简单的因果线性逻辑,而是一种非线性的反馈回路。组织间的协同演化不仅来自两者的相互作用,也可能来自系统中其他部分的间接反馈。由于这种反馈是递归的,会导致相互依存,并形成因果联系的递归式回路,因此系统内任何变化的影响都将不断放大。正反馈意味着系统创造新奇、传递新奇和扩散新奇的能力。独立审计系统中,协同演化关系的复杂性也使得反馈回路具有非线性的特征,而生态系统内的变化很可能引起独立审计系统内部资源的变化,其结果进而引起外部环境的新变化。独立审计系统就是这样处在正反馈的无穷递归之中,变动是系统的常态。

4. 路径依赖。“路径依赖”指一个连续的过程,在正反馈作用机制下,由于偶然因素或个人偏好以及局部搜索而进入正反馈、自我强化阶段。路径依赖描述了系统对于一个连续的变迁过程的适应在于正反馈机制的存在,由于是连续的过程,历史与时间的因素也起着重要作用。路径依赖决定了独立审计系统中技术变迁、制度变迁过程的渐进性。虽然审计技术由审计准则规范,新准则的颁布与实施便意味着整个行业中新技术对旧技术的替代,但审计工作底稿虽换成了新准则所要求的格式,审计的新思路、新技术的充分运用仍处于渐进的改变过程之中。

二、独立审计系统的协同演化关系

独立审计系统具有协同演化系统的全部主要特征,具体如下图所示:



从上图可知,协同演化关系包含了系统内部、系统与外部环境的协同演化,前者发生在技术与制度、组织与个体、组织与监督管理部门之间,后者主要指组织与社会、文化、经济、政治环境等的协同演化。

1. 技术与制度的协同演化。Nelson 将制度界定为广泛运用的“社会”技术。技术与制度的协同演化是经济增长的主要动力,审计合谋的治理也应兼顾技术与相关制度的协同演化。Pelikan 对技术和制度的协同演化机制的解释为我们全面理解独立审计系统内技术与制度的协同演化提供了线索。会计与审计技术变迁主要通过两个途径影响制度:一是有效利用新的会计与审计技术,需要新制度来激励;二是从长期看,新会计、审计技术可能引起制度供给数量的适应性调整,如高水平审计技术在全行业形成以后,会计舞弊行为会因这种“可置信威胁”而大为减少,这时审计舞弊的惩罚制度便可以作出适应性调整。制度变迁对技术的影响主要表现在:第一,制度将影响会计与审计技术创新,合适的制度将改变旧技术的路径依赖轨迹,对技术创新形成激励;不合适的制度将阻碍技术创新。第二,制度会影响会计、审计方法的选择,如严格的监管制度将使会计师与审计师更趋于谨慎。

2. 独立审计系统内组织与个体的协同演化。审计组织与审计师个体的协同演化是会计师事务所健康发展的重要动力。从公司角度来看,会计部门虽非生产部门,但对公司的发展也会产生重要影响。会计师事务所与审计师、公司与会计师之间的协同演化体现在:会计师、审计师的道德水准、知识水平、技能、经验均会影响到会计师事务所的生存与发展,他们对组织制度的制定、变迁又具有能动性,对于环境的感知、理解、解释和预期等认知结构受到所处组织环境的影响。组织内部将形成一个由成员共享的心智模型,个体理性往往内嵌于这种心智模型之中,并以“惯例”的形式表现出来。在会计师事务所或公司的扩张、分立、合并变迁中,原有的“惯例”将被不断复制,或者与其他组织的惯例进行融合,经过突变形成新的惯例。而公司或会计师事务所则通过制度约束、激励影响个体理性与塑造、技能的提高与经验积累,通过内部文化影响其个体目标、偏好、价值观的定位,最终影响到会计师与审计师个人职业生涯的发展。公司、审计组织的扩张、分立、合并变迁也将给审计师带来新的际遇。

3. 独立审计系统与社会环境的协同演化。独立审计系统与社会环境存在多向因果关系,既有审计组织与公司的协同演化,也有审计组织、公司与其他社会环境的协同演化。以审计组织为例来分析,社会环境对审计组织的影响体现在审计组织产生于社会环境的变迁并随其变化而变化,违背社会发展规律的审计组织将走向崩溃。运行良好的会计系统、独立审计组织为良好的证券市场秩序提供保障。违背社会发展规律的会计与独立审计组织将对社会产生较大的负面影响,公开的虚假会计信息可能使公众利益遭受巨大损失,产权所有者的利益无法得到切实保障,如果是全会计与审计行业违规运行,则最终将导致整个行业失信和崩溃,由此又会引起社会与经济的“多米诺”效应。

三、协同演化观下审计合谋的治理策略

审计合谋的治理,应将独立审计相关方视为一个协同演化系统,系统内有公司、会计师事务所与审计师、制度、技术、人力资源等因素,且将这一系统深植于广阔的社会环境中。

1. 提高审计技术水平,形成全行业可置信威胁。如果独立审计全行业形成了高水平审计技术,对审计合谋将形成“只要一舞弊,审计就能够发现”的可置信威胁,合谋动机要么会有所削弱,要么少数公司将以高昂的成本得以实施。由于会计和审计技术分别受会计与审计准则的约束,我国的会计与审计准则均为原则导向与规则导向的结合,均存在职业判断的空间。审计技术的提高,一方面有赖于准则对职业判断的限定,如对与盈余管理行为相关的会计判断给出更详细的指导,开发审计重大错报风险评估的量化方法,降低审计不确定性;另一方面,适应科技的进步,着力开发特殊会计活动的审查技术,如衍生金融工具交易轨迹的捕捉、高新技术企业的高新技术资产价值的计量、会计信息系统的鉴定等。

新技术的实施和推广需要相应的制度保障。在审计技术变迁的初期,可推行政府免费培训制度,通过扩大免费培训范围以提供新准则的培训来减少由公司和会计师事务所承担的一部分制度变迁成本,形成对新技术的激励,注册会计师协会应致力于新技术的应用与推广。同时,加大对新技术实施的检查与监管力度。由于严格监管使会计师与审计师倾向于更为谨慎以规避风险,因此在当前违规的实际处罚力度不大的情况下,对于未能遵守准则的行为,应加大检查与惩罚力度。在技术变迁的中后期应多举办审计技能应用与推广的活动,以继续巩固重技术的行业风气,推广“同业互查”的制度,促进行业的“自我监督”和从业经验的交流,从而使新审计技术深入人心,抑制公司合谋动机。

2. 形成自治机制,促进会计师事务所自律与互勉。独立审计行业从诞生起便具有“民间”、“中介”的特色,这决定了其生存与发展不能完全依赖于政府,而应发展和形成一套自治机制,即在会计师事务所内通过独立审计系统的制度、人、环境等因素的相互影响而形成一套自发的,对于偏离正确轨道的行为能进行自我检查、发现、纠正的机制。这套机制应旨在使审计师具有良好的职业道德,主动地去发现和纠正自身的行为,不至于偏离社会公众的期望。

根据独立审计组织与个体的协同演化关系,自治机制的形成应从三个方面着手:①应重视会计师事务所诚信文化的塑造。这可以通过畅通内部沟通渠道,促进从业经验交流,评选技术标兵,定期组织技术切磋会议,加强诚信教育,切实落实审计执业所要求的指导、监督与复核制度等措施来实现。②职业道德的约束有赖于成文的法律法规和通过激励进行强化。《中国注册会计师职业道德基本准则》和《中国注册会计师职业道德规范指导意见》是基本要求,对于审计师的行为可以形成制度约束,但某些条款虽然很具体,却缺乏相应的罚则,制度的约束力大为减弱,有必要进一步有针对性地制定违规的罚则,以及对守规者形成激励措施,强化审计师对职业道德的认知,形成自我约束。③应强化独立审计行业的职业精神,使各会计师事务所、审计师形成互勉,不仅将不守信者的行为记入证券交易所的“诚信档案”,还应加大对典型诚实守信事例的宣传力度,由此促进自治机制的形成。

3. 完善公司治理,改革会计审计委托模式。完善的公司

治理结构是会计与审计职业道德得以遵守的前提(Shafter、Lowe 和 Fogarty,2002)。会计师对于职业道德的恪守还有赖于良好的公司治理环境,因为他们的升迁、发展很大程度上依赖于管理者的授意。会计聘任过程的控制是防治审计合谋的重要措施,可对公司治理结构的功能加以调整,如会计机构关键人员(总会计师、出纳等)的聘任和解聘权应由股东大会行使;会计机构非关键成员可由总会计师提名,按公司人力资源管理程序聘任和解聘。现有审计委托模式也影响审计师对职业道德的恪守,中央企业由国资委行使审计委托权的改革,从而使审计的产权所有者的委托权得以实至名归。一般企业的审计委托模式的改革无法完全效仿中央企业,因为不存在一个如同“国资委”一样可以代表全体产权所有者利益的机构,我们可以考虑采用“选、聘”分离的审计委托模式,即由股东大会对审计师的特征加以选择,形成方案,由各地方注册会计师协会分期分批进行集中的公开招标以聘用审计师。由于注册会计师协会掌管着关于审计师和会计师事务所的详细信息,从而可以降低招标过程的信息不对称程度,集中统一招标的方式又能为公司节约招聘成本,兼顾成本与效益。

4. 统筹环境因素,提高治理的效率与改善治理效果。对于审计合谋的治理,还应充分利用政治、法律、经济、文化等外部因素的影响,以提高治理的效率与改善治理效果。2004年初,国务院发文强调了资本市场秩序,这对资本市场健康发展产生了重大积极影响。党的“十七大”对资本市场的发展提出了“功能齐备、运作规范、上规模、高效率”的要求,引发了证监会对资本市场秩序的一系列维护举措。法律、规章制度的完善是审计秩序强有力的保障,我国2006年修订后的一系列法律法规为上市公司治理走上规范化轨道奠定了基础,但对审计师、会计师、管理层的违规处罚仍限于行政责任,民事与刑事处罚较少,法律实施力度较小。在经济环境方面,经济繁荣时期,良好的外部环境使公司经营得更好,违规行为相对较少;经济衰退时期,公司经营易陷入困境,要达到政策、契约的规制,更容易诱发审计合谋,此时更应加大监管力度,完善资本市场信号传递机制和声誉机制。完善的信号传递机制,将使审计合谋的信息及时传递,而声誉机制将使会计信息产生灵敏的市场反应。社会文化广泛影响人的知觉与决策过程,各种文化现象会塑造个体心智模型,形成有偏的认知结构或理性。我国社会文化的突出特征在于人际关系、行政权力至上、业绩的宽泛界定,审计主体双方密切的人际关系也较易引起合谋。行政权力至上的文化往往最易使政府推动的改革成功,这也决定了在现阶段我国独立审计的行业监管中政府无法全身而退。然而,多头管理要么会使监管效率低下,要么会造成监管资源的浪费,因此对于政府引导的范围、行业自律的程度均应进一步明确和落实。

主要参考文献

1. 黄凯南.共同演化理论研究评述.中国地质大学学报(社会科学版),2008;4
2. 王善平,朱青.独立审计制度安排中的理性与博弈.中国注册会计师,2004;1