

# 领导干部经济责任审计质量控制的博弈分析

郑新源

(广东机电职业技术学院 广州 510515)

**【摘要】** 审计质量是审计工作的生命线,提高审计质量不仅是社会经济发展对经济责任审计的客观需要,而且是维护经济责任审计制度生命力的现实要求。本文从博弈论的视角,通过构建博弈模型分析了影响经济责任审计质量的控制因素,进而寻求有效发挥经济责任审计监督效应的策略。

**【关键词】** 领导干部经济责任审计 审计质量 博弈分析

## 一、问题的提出

实施领导干部经济责任审计制度,对于完善领导干部考核、监督和管理机制,促进党风廉政建设,强化任期责任具有重要作用。从2005年至2009年的全国经济责任审计统计结果可以看出,一方面被移送处理的违规领导干部人数和比例总体呈下降趋势,说明审计起到一定的震慑作用;另一方面,违纪干部比例减少的同时,查出的违规总金额和人均金额却呈上升趋势,在一定程度上反映了审计范围的扩大和审计力度的加强。随着经济体制改革的不断深入和政治体制改革的逐步推进,社会公众越来越关注领导干部的履职和廉洁状况,客观上要求必须实施高质量的经济责任审计。本文试图从博弈论的视角,通过构建博弈模型分析影响经济责任审计质量控制的要素,进而寻求有效发挥经济责任审计监督效应的策略。

## 二、经济责任审计质量控制的博弈分析

1. 博弈基本假设。在领导干部经济责任审计工作中,经济责任审计部门是审计主体,领导干部是审计对象,监督机构代

表政府在经济责任审计过程中发挥监督作用。经济责任审计部门开展审计的过程中必然要受到参与人的影响,在出具审计意见时往往要根据这些参与人的可能影响做出决策,其他参与者也会估计审计部门的策略并相应选择自己的策略,客观上产生了多重博弈关系,而这些博弈关系直接或间接地影响经济责任审计质量水平。为了更好地分析影响经济责任审计质量各方的博弈行为,现提出以下基本假设:博弈模型的参与人为领导干部、经济责任审计部门和监督机构三方;博弈方均为“理性人”,追求利益最大化;博弈方的行动具有先后顺序,但后博弈方都不了解前博弈方的策略选择,因此各博弈参与人的信息不确定性是平等的;参与博弈的三方均不存在合谋现象;领导干部能够从违规行为中获得额外收益;当领导干部违规时,经济责任审计部门采用高质量审计策略能够发现;政府监督机构会随机地对经济责任审计项目进行审查。

2. 博弈模型。作为理性人,领导干部在履行相应经济责任时,会追求自身利益(包括非正常得益)最大化,同时也面临处  
体、对象、责任范围等方面都没有涉及,大大降低了该法的可操作性。而随后颁布的其他法律法规仍然对法律责任的界定不清晰,这也是导致注册会计师出现违规违法操作的原因之一。因此会计界和司法界共同来推动相关法律法规的完善,明确注册会计师对委托人和第三人承担责任的前提条件、责任主体、责任范围和程度,更好地规范注册会计师的执业行为,协调注册会计师与委托人及第三人之间的利益,为注册会计师行业健康发展创造公平、公正的法律环境。

3. 健全会计师事务所质量控制制度,加强内部监控力度。会计师事务所质量监控制度是提高审计质量的重要制度保障,也是注册会计师防范和规避民事法律责任的重要途径之一。首先,应注重对注册会计师的继续教育。注册会计师行业是一个专业性非常强的行业,它更需要专业素质、责任心及职业道德等综合兼备的人才。其次,建立分级督导制度,保证注册会计师的每一项工作都能够得到有效的指导和监督,从行业内部来约束与规范注册会计师的执业行为。

3. 健全会计师事务所质量控制制度,加强内部监控力度。会计师事务所质量监控制度是提高审计质量的重要制度保障,也是注册会计师防范和规避民事法律责任的重要途径之一。首先,应注重对注册会计师的继续教育。注册会计师行业是一个专业性非常强的行业,它更需要专业素质、责任心及职业道德等综合兼备的人才。其次,建立分级督导制度,保证注册会计师的每一项工作都能够得到有效的指导和监督,从行业内部来约束与规范注册会计师的执业行为。

4. 完善注册会计师风险基金制度,降低其执业风险。注册会计师行业作为专业性很强的行业,其执业风险必然存在,因此有必要采取一定的方式防范和化解风险,从而降低注册会计师事务所的负担,设立职业风险基金就是其中之一。《注册会计师法》虽然规定了会计师事务所应提取并设立职业风险基金,但对风险基金的计提和管理均规定得较为模糊,可操作性不强,影响了其作用的发挥。因此,应通过设立专门的注册会计师职业风险基金管理部门,完善其计提方式,保证专款专用,实现职业基金的有效落实,更好地保障注册会计师、委托人和第三人的利益。

4. 完善注册会计师风险基金制度,降低其执业风险。注册会计师行业作为专业性很强的行业,其执业风险必然存在,因此有必要采取一定的方式防范和化解风险,从而降低注册会计师事务所的负担,设立职业风险基金就是其中之一。《注册会计师法》虽然规定了会计师事务所应提取并设立职业风险基金,但对风险基金的计提和管理均规定得较为模糊,可操作性不强,影响了其作用的发挥。因此,应通过设立专门的注册会计师职业风险基金管理部门,完善其计提方式,保证专款专用,实现职业基金的有效落实,更好地保障注册会计师、委托人和第三人的利益。

## 主要参考文献

1. 高如星,王敏祥.美国证券法.北京:法律出版社,2000
2. 中国注册会计师协会编.国外审计诉讼案例.沈阳:辽宁人民出版社,1998
3. 魏振瀛主编.民法.北京:北京大学出版社高等教育出版社,2000

罚的风险。在权衡得益与处罚风险后,领导干部会选择违规和不违规两种策略,假设领导干部违规的概率为 $P_1$ ,不违规的概率为 $(1-P_1)$ 。领导干部选择不违规策略时,仅获得以工资形式发放的固定收入,不会获得额外收益。若选择违规策略,在未被审计发现和监督机构没有查出的情况下会获得非正常收入 $S$ ;在被审计和监督机构任何一方查处的情况下不仅会被没收非正常收入,而且还会受到处罚,假定处罚额度为 $F_1$ 。

经济责任审计部门接受委托,可以采取以下两种策略对领导干部履行经济责任的情况进行审计:高质量审计策略,即对领导干部的违规行为出具适当的经济责任审计报告;低质量审计策略,即未能对领导干部的违规行为出具适当的经济责任审计报告。假设高质量审计策略的概率为 $P_2$ ,低质量审计策略的概率为 $(1-P_2)$ ,高质量审计策略的成本为 $C_2$ ,低质量审计策略的成本为 $C_1$ ,其中 $C_2 > C_1 > 0$ 。当审计部门采用高质量审计策略并成功发现领导干部的违规行为时,将会获得奖赏和其他收益为 $I$ ;当领导干部存在违规行为被监督机构查处时,审计部门采用低质量审计策略将会遭到相应的处罚,假定处罚额度为 $F_2$ 。

对经济责任审计工作实施监督需要付出监督成本 $C_3$ ,监督机构对被监督者(包括领导干部和经济责任审计部门)会采取追查或不追查的策略。监督机构采取追查的概率为 $P_3$ ,不追查的概率为 $(1-P_3)$ ;采取追查策略时,能够查出违规的概率为 $P_4$ ,未能查出的概率为 $(1-P_4)$ 。若监督机构发现违规情况,则可对被监督者实施处罚;对于审计部门成功揭露领导干部违规,监督机构将会对其进行激励。需要说明的是,政府监督机构的终极目标并非自身经济利益最大化,而是社会效益最大化,因此假定监督机构在审计工作中的各种利益流入和流出之和将会以一定的比例( $\theta$ )转化为社会效益。

依据上述假设,现构建经济责任审计部门、领导干部和监督机构之间的混合策略博弈模型:

混合策略博弈模型

领导干部与 审计部门策略	监督机构 策略		
	查出( $P_4$ )	未查出( $1-P_4$ )	不追查( $1-P_3$ )
违规,高质量审计 $P_1P_2$	$-F_1, I-C_1,$ $\theta(F_1+S-I-C_3)$	$-F_1, I-C_2,$ $\theta(F_1+S-I-C_3)$	$-F_1, I-C_2,$ $\theta(F_1+S-I)$
违规,低质量审计 $P_1(1-P_2)$	$-F_1, -C_1-F_2,$ $\theta(F_1+F_2+S-C_3)$	$S, -C_1, \theta(-C_3)$	$S, -C_1, 0$
不违规,高质量审计 $(1-P_1)P_2$	$0, -C_2, \theta(-C_3)$	$0, -C_2, \theta(-C_3)$	$0, -C_2, 0$
不违规,低质量审计 $(1-P_1)(1-P_2)$	$0, -C_1, \theta(-C_3)$	$0, -C_1, \theta(-C_3)$	$0, -C_1, 0$

3. 博弈分析过程。

(1)假设给定审计机关采取高质量审计的概率为 $P_2$ ,领导干部采取违规和不违规策略时的期望收益分别为:

$$E_{\text{违规}} = P_3 \{-P_2F_1 + (1-P_2)[-P_4F_1 + (1-P_4)S]\} + (1-P_3)[-P_2F_1 + (1-P_2)S] = -P_3P_4F_1 - P_3P_4S + P_2P_3P_4F_1 + P_2P_3P_4S - P_2F_1 + S - P_2S$$

$$E_{\text{不违规}} = 0$$

令 $E_{\text{违规}} = E_{\text{不违规}}$ ,求得 $P_2^* = [1/(1-P_3P_4)][S/(F_1+S) - P_3P_4]$ 。即经济责任审计部门将以 $P_2^*$ 确定的概率选择高质量审计策略,以 $(1-P_2^*)$ 选择低质量审计策略。该等式表明:① $P_2^*$ 与 $P_3$ (监督机构追查的概率)、 $P_4$ (监督机构采取追查策略时能够查出违规的条件概率)、 $S$ (领导干部的违规得益)和 $F_1$ (领导干部被处罚的金额)等因素有关。如果经济责任审计部门以 $P_2 > P_2^*$ 的概率进行审计,不违规为领导干部最优策略;若审计部门以 $P_2 < P_2^*$ 的概率进行审计,违规为领导干部的最优策略。②经济责任审计部门的最优审计策略概率会随 $P_3$ 、 $P_4$ 和 $F_1$ 的增加而增加,会随 $S$ 的减少而减少。

(2)给定领导干部违规的概率为 $P_1$ ,经济责任审计部门采取高质量审计策略和低质量审计策略时期望收益分别为:

$$E_{\text{高质量}} = P_3[P_1(1-P_2) - (1-P_1)C_2] + (1-P_3)[P_3(I-C_2) - (1-P_1)C_2] = P_1I - C_2$$

$$E_{\text{低质量}} = P_3\{P_1[-P_4(C_1+F_2) - (1-P_4)C_1] - (1-P_1)C_1\} + (1-P_3)[-P_1C_1 - (1-P_1)C_1] = -P_1P_3P_4F_2 - C_1$$

令 $E_{\text{高质量}} = E_{\text{低质量}}$ ,求得 $P_1^* = (C_2 - C_1)/(I + P_3P_4F_2)$ 。即领导干部将以 $P_1^*$ 确定的概率选择违规,以 $(1-P_1^*)$ 选择不违规。该等式表明:①领导干部最优违规概率 $P_1^*$ 与 $P_3$ (监督机构追查的概率)、 $P_4$ (监督机构采取追查策略时能够查出违规的条件概率)、 $I$ (经济责任审计部门激励得益)、 $(C_2 - C_1)$ 和 $F_2$ 等因素有关。如果领导干部以 $P_1 > P_1^*$ 的概率采取违规策略,经济责任审计部门以高质量审计作为最优策略;若领导干部以 $P_1 < P_1^*$ 的概率采取违规策略,则审计部门以低质量审计作为最优策略。②领导干部最优违规概率会随 $I$ 、 $F_2$ 、 $P_3$ 和 $P_4$ 的增加而增加,会随 $(C_2 - C_1)$ 的减少而减少。

(3)监督机构采取追查策略和不追查策略时的期望收益分别为:

$$E_{\text{追查}} = \theta[P_1(P_2F_1 + P_2S - P_2I + P_4F_1 + P_4F_2 + P_4S - C_3 - P_2P_4F_1 - P_2P_4F_2 - P_2P_4S) + (1-P_1)(-C_3)] = \theta[P_1P_2(F_1 + S - I) + (1-P_2)P_1P_4(F_1 + F_2 + S) - C_3]$$

$$E_{\text{不追查}} = \theta[P_1P_2(F_1 + S - I)]$$

结合监督机构不同策略下的期望得益,可知监督机构采取追查策略的条件为: $E_{\text{追查}} > E_{\text{不追查}}$ ,化简得 $P_1(1-P_2)P_4(F_1 + F_2 + S) > C_3$ 。提高 $P_1$ 、 $P_4$ 、 $F_1$ 、 $F_2$ 、 $S$ 和降低 $P_2$ 、 $C_3$ 都可以令上述不等式更容易成立,但是对于监督机构来说, $P_1$ 和 $P_2$ 并非可控变量,关键是提高 $F_1$ 、 $F_2$ 、 $P_4$ 和降低 $C_3$ 。

三、博弈结论及其对策

通过对博弈结果的分析,不难得出以下结论:监督机构应该加大对被监督者的处罚力度和提高经济责任审计项目的追查频率与查出问题的概率,遏制领导干部违规得益,促使经济责任审计部门按照审计准则和审计程序严格执行审计工作,保证审计质量;经济责任审计部门采取高质量审计策略时,监督机构应该加大激励的投放比例,对领导干部的潜在违规行为产生巨大的震慑作用;审计机关应优化审计程序、创新审计方法,促使经济责任审计部门能以较低的成本实施高质量的审计策略;明确界定领导干部经济责任、健全领导干部权力制衡机制,抑制领导干部的违规得益,从而降低经济责任的审计

固有风险和控制风险。因此,笔者将从政府监管、领导干部和审计机关三个层面提出健全经济责任审计质量控制的建议。

### 1. 政府监管层面的措施。

(1)加大经济责任审计报告在干部问责与任免中的应用力度。从2009年深圳的“政坛事件”到2010年轰动全国的江西宜黄暴力拆迁命案,仔细分析近年来的问责事件,问责依据大多以影响范围广、性质恶劣、造成重大经济损失等标准进行主观上的“判断”并定性,鲜有利用经济责任审计结果对领导干部进行问责的案例。审计机关一般不具备充分的问责权,需要经济责任审计联席会议成员单位协调配合。但是实践工作中审计部门提交审计结果以后,难以得到纪检监察机关和组织人事部门的及时反馈,其他成员单位也从部门利益出发缺乏深度参与审计结果运用的动力,使得经济责任审计报告成为一种形式上必须但实质上可有可无的档案材料。因此,应该制定专门的《经济责任审计成果运用办法》,对运用方式、运用要求和运用反馈方式等做出明确的规定,使经济责任审计结果作为考核、选拔和奖惩领导干部的重要依据。

(2)建立审计责任追究制度。审计质量是审计工作的生命线,提高经济责任审计质量不仅是社会经济发展对经济责任审计的客观需要,而且是审计机关自身的内在要求。因此,要把经济责任审计质量与审计人员的个人利益密切结合起来,坚持“谁审计、谁负责”的原则,规范、细化审计过错行为的认定,明确审计过错责任的划分,严格追究审计过错责任。对于审计人员违反审计准则或过失造成审计结果不真实、经济责任评价不客观的,应追究其责任,促使审计人员严格遵循审计准则;对于经济责任审计部门低质量的审计行为,应由相关问责机构对审计部门实施问责,促使其采取高质量审计策略。

### 2. 领导干部层面的措施。

(1)强化对领导干部权力制衡的机制。由于领导干部权力的过分集中且缺乏有效监督和制约,致使经济责任审计的固有风险和控制风险非常高。根据2005年至2009年经济责任审计结果统计数据,按照所查出的问题被审计单位责任人应承担的主管责任和直接责任区分,所查出的问题主要为主管责任,直接责任仅为主管责任的5%。因此,应强化对官员的权力制衡机制,通过分权的制度强化对“一把手”的监督。每项决策,应有一个明晰的工作流程,每项职权只能解决某一个层面的问题,并且职权的边界十分清晰,以制度约束领导干部权力;同时,要优化干部管理体制,坚持对“制度”负责,而不是对“上级”负责的原则,从而降低经济责任审计控制风险。

(2)明确界定领导干部经济责任。由于经济活动的复杂性、连续性和审计对象的特殊性,造成某些经济责任区分和界定困难,如前任责任和现任责任、主观责任和客观责任等,特别是被审计单位违反财经纪律,在某些环节上既有离任者的个人行为,又有领导班子的集体行为时,更难界定责任。责任划分不清造成审计评价难以有效进行,许多审计人员为了规避审计风险,在审计结论中往往都是尽量少评价,甚至不评价。地方审计报告中涉及审计评价大部分是三句话:“会计资料基本真实地反映单位财务收支情况,与财务收支有关的内

部控制制度基本健全有效,财务收支基本符合财经法规的规定”。可见,其难以真正评价领导干部履行经济责任情况。因此,为了提高审计质量、降低经济责任审计固有风险,必须界定各类经济责任,明确各类经济责任的性质和归属。

### 3. 审计机关层面的措施。

(1)转变经济责任审计模式。在实践中,经济责任审计仍然以财政财务收支审计为主,甚至就账查账,没有沿着干部权力运行的路线进行审查,没有将权力运行的绩效作为审查的重点,领导干部应承担的社会责任未能得到应有的重视,领导干部失误或错误决策带来的经济损失缺乏应有的关注。“十二五”规划要求:“加快制定并完善有利于推动科学发展、加快转变经济发展方式的绩效评价考核体系和具体考核办法,弱化对经济增长速度的评价考核,……,考核结果作为各级政府领导班子调整和领导干部选拔任用、奖励惩戒的重要依据。”2010年12月颁布的《党政主要领导干部和国有企业领导人员经济责任审计规定》第十八条要求,经济责任审计中应当关注“与领导干部履行经济责任有关的管理、决策等活动的经济效益、社会效益和环境效益情况”。因此,经济责任审计应把经济效益、社会效益和环境效益作为审计监督的主要内容,实施绩效审计模式。

(2)优化审计程序、创新审计方法。在审计人员本身素质水平相对稳定的情况下,审计程序和审计技术将会决定审计效率和效果,对审计质量有着直接的影响。审计机关开展经济责任审计,一般先接受相关部门的委托,再送达审计通知书,然后进行现场审计,审计程序在时间和地点等方面显得比较僵化。审计机关应该在实施经济责任审计的前3日送达审计通知书至被审计领导干部所在单位,这无疑为领导干部提供了“粉饰”业绩的机会。应该有限度地赋予审计机关自由选择时点实施审计和跟踪审计的权力,最大限度地缩短被审计领导干部的“准备时间”,降低审计工作的控制风险。另外,经济责任审计主要以传统的现场审计为主,比如现场接受询问、填写问卷等方式。由于被审计单位人员可能会受到一定的压力从而会影响审计证据的可靠性,因此审计地点应该多元化,如试行网络在线审计、匿名邮件等方式进行审计取证,以提高审计证据的可靠性。最后,应该建立经济责任审计技术方法创新机制,鼓励审计人员进行创新。只有不断地创新审计方法和审计技术,才能合理测定并评估经济性、效率性和效果性,从而客观公正评价领导干部履行受托经济责任的情况。

【注】本文系广东省会计学会2011年度会计科研课题“企业负责人经济责任审计评价模型构建”(课题编号:20111109)的阶段性研究成果。

### 主要参考文献

1. 张照贵. 经济博弈与应用. 成都:西南财经大学出版社, 2006
2. 郝玉贵, 路云峰. 我国国家审计的博弈分析. 审计研究, 2006; 2
3. 赵保卿, 朱蝉飞. 注册会计师审计质量控制的博弈分析. 会计研究, 2009; 4