

预算松弛治理的内部审计监督博弈分析

武汉理工大学管理学院 韩 鹏 山东理工大学管理学院 陈 刚

[摘要]预算松弛治理是个由来已久的难题。本文通过对内部审计监督运行机制的博弈分析,给出了实施内部审计监督的力度范围,并从降低监督成本角度,提出了相应建议。

[关键词]预算松弛 内部审计监督 博弈

企业各部门为了规避风险而虚报预算,如压低收入或高估成本费用等,由此导致预算松弛行为发生。如何提高预算管理水平,遏制预算松弛行为发生,众多的文献从组织行为学、代理理论、心理学、社会学和战略管理角度探寻影响预算松弛的因素和控制方法,但内部审计部门有无参与预算管理活动或内部审计监督执行力不够,没有引起足够重视,这也是造成全面预算编制质量不高,实施效果不理想的主要原因之一。本文通过对内部审计监督运行机制的博弈分析,以期对预算松弛治理提供一点借鉴作用。

一、内部审计监督的博弈分析

设 a 为内部审计部门固定成本(即使不对部门实施预算审计监督也发生的成本), c 为对部门 i 的监督成本, f 为部门 i 正常运作获得的收益, r 为部门 i 预算松弛后获得的收益, d 为预算松弛后企业的业绩损失。内部审计部门的战略空间为(监督,不监督),部门 i 的战略空间为(适度,松弛),适度预算为部门 i 在不存在道德侵害情况下的预算,也可理解为介于松的预算与紧的预算之间,风险偏好为中性的情况之下的预算,该种预算为企业理想的预算。这样,我们构建内部监督的博弈模型如图 1 所示。

决策单元 i	适度	松弛
内部审计部门		
监督	$-c, a, f$	$d - c - a, f - d$
不监督	$-a, f$	$-a - d, f$

图 1 内部监督博弈模型

在短期均衡中,我们可以把图 1 视为双方同时行动的完全信息静态模型。基本策略有:(1)当 $f > f - d$ 时,模型有唯一的纳什均衡解(监督,适度)。此时, $d > f - f$,说明由于监督并由企业管理当局的惩罚使预算松弛行为为无利可图。(2) $d - c - a > 0$ 且 $f < f - d$ 时,模型

1、确立企业平等的博弈主体地位。盈余管理博弈必须遵循统一的会计规范,这个统一的规范,既是企业盈余管理的行为标准,也是外界对企业提供的会计信息质量的评价标准,实际上也是博弈双方的博弈规则。在美国,制定这种规则的是民间机构 FASB,并且这种博弈规则是企业与政府以及其他各利益方多次讨价还价,即利益均衡的结果,存在着企业广泛的“寻租”行为,对博弈各方来说都应该是平等的。而我国目前制定制度的是财政部,是政府机构。作为博弈的参与者,它有自身的“效用函数”,其效用主要体现在制度制定的垄断权和控制权,不符合博弈规则。这就需要我国会计规范制定者由财政部“退位”给局外人,这个局外人根据各博弈方的利益和要求,通过多次博弈形成一个体现平等、公平的规则。只有这样,企业平等的博弈主体地位才能真正确立,最后的博弈均衡也才能体现各方的利益。

2、强化企业的审计监督。在美国,尽管接连出现大的上市公司财务造假的丑闻,如 2001 年 12 月的安然公司,2002 年 6 月的世界通讯和施乐等公司会计丑闻,但这并不能否定美国对上市公司管理措施的有效性,相反,美国关于公司外部监督的经验和果敢值得世界各国,尤其是我国借鉴。比如,为防止类似安然公司会计丑闻的再度发生和呼唤投资者对股市的信心,美国国会又于 2000 年 7 月颁布实施了《萨班尼斯 - 奥克斯利法案》。新法案第 301 条要求所有上市公司都必须设立审计委员会,该委员会成员必须全部是“独立董事”,并具体规定了该委员会的职权。此外,新法案禁止上市公司的独立审计人员同时向该上市公司提供包括保管财务数据、设计和执行财务信息制度、资产评估或估价服务等与审计无关的法律或其他专业服务在内的服务业务。

3、加大处罚力度。在盈余管理博弈中,当违规的成本大于收益时,上市公司会选择遵守规则的。我国证券监督管理委员会应加大上市公司信息披露违规处罚力度,这样才能保障上市公司会计信息的质量。在这方面,《萨班尼斯 - 奥克斯利法案》加大对违法行为处罚力度的做法给了我们有益的启示。对于违反财务报表的披露要求的行为,新法案第 904 条之规定对个人的处罚数额由 5000 美元提高到 10 万美元,并可同时判处的监禁期限由 1 年延长到 10 年,对团体的处罚数额由 10 万美元提高到 50 万美元。第 903 条则对利用邮政和电讯欺诈可判处的监禁期限由 5 年提高到 20 年,是前者的两倍。对于那些提供不真实的公司财务状况的执行官们,第 906 条规定可判处 10 年监禁,并可处以 100 万美元的罚金。而对于故意提供虚假财务信息者,可判处 20 年监禁,并可处罚金 500 万美元。对于在公司破产或联邦调查期间故意毁灭、涂改公司财务文件的行为,第 802 条、1102 条规定最高可判处 20 年监禁。

[参考文献]

[1] 俞乔,杜滨,李若山.我国上市公司盈余管理程度研究[EB/OL].北京大学光华管理学院网(www1.gsm.pku.edu.cn/~fin/seminar/0203-11.pdf).

[2] 孙铮,李增泉.中国证券市场财务与会计透视[M].上海:上海财经大学出版社,2000:110-130.

[3] 魏明海.盈余管理基本理论及其研究述评[J].会计研究,2000,(9):36-38

[4] 陆建桥.中国亏损上市公司盈余管理实证研究[D].上海:上海财经大学会计学院,1998.

[5] 陈小悦,肖星,过晓艳.配股权与上市公司盈余管理[J].经济研究,2000,(1):30-36.



仍有唯一的纳什均衡解(监督, 松弛)。说明在现有的制度框架下, 内部审计部门监督执行力不够。(3) 当 $d - c - a < 0$ 且 $f < f - d$ 时, 博弈模型不存在纯纳什均衡。此时, 假定内部审计部门实施审计监督的概率为 x , 不监督的概率为 $1 - x$, 部门 i 选择适度预算的概率为 y , 选择松弛预算的概率为 $1 - y$ 。内部监督的期望效应函数为: $v_1 = u(x, 1 - x) = x[(-c - a)y + (d - c - a)(1 - y)] + (1 - x)[-ay + (-a - d)(1 - y)]$ 。则 $v_1' = -c + 2d - 2dy = 0$ 解得 $y = \frac{-c + 2d}{2d} = 1 - \frac{c}{2d}$ 。该结果可表明, 如果部门 i 的适度预算概率 $y = y^*$, 内部审计部门的最优策略是不监督。部门 i 的松弛预算概率 $1 - y^* = \frac{c}{2d}$, 说明内部监督成本越大, 监督实施概率越小, 部门 i 发生松弛预算的可能性越大。

现在考虑部门 i 的期望效应函数: $V_2 = u(y, 1 - y) = y[fx + f(1 - x)] + (1 - y)[x(f - d) + (1 - x)f]$ 得 $v_2' = f - f + dx = 0$ 解得: $X^* = \frac{f - f}{d}$ 。该结果可表明, 如果实施监督的概率 $x < X^*$, 则部门 i 的最优策略是选择松弛预算, 故实施监督的力度应是 $x > X^*$ 。 $f - f$ 为部门 i 因松弛预算获得的额外收益, $f - f$ 越大, 给企业经营业绩造成的损失越大, 因此实施监督的概率越大。同时表明监督惩罚力度 d 越大, 部门 i 因松弛预算遭受的损失就越大, 松弛预算行为发生的可能性越小, 相应的实施监督的可能性越小。

二、结论与建议

从混合策略均衡解 $y^* = 1 - \frac{c}{2d}$ 可看出, 在均衡条件下, 企业管理当局惩罚力度加大时, 监督成本相应上升; 实施监督的力度应是 $x > X^* = \frac{f - f}{d}$, d 是因松弛预算而给企业业绩造成的损失, 也是对松弛预算决策单元 i 的处罚力度最低线。

为最大限度的降低监督成本, 同时缩小松弛预算的空间, 建议:

1、强化道德约束机制。在企业内部建立信用评价机制, 对预算松弛的道德侵害行为建立信用卡, 并与部门负责人人的晋升、晋级与奖励挂钩。

2、预算指标设置体现柔性思想。预算离不开指标, 建立有效预算管理系统, 指标体系的研究和设置是最关键的部分也是最难的部分, 理想指标是企业管理当局与部门 i 进行博弈, 达到纳什均衡的结果。但面对环境风险, 这些指标要有一定的缓冲能力、适应能力和创新能力。缓冲能力是企业预算系统具有的吸收或减少环境变化对系统影响的能力; 适应能力是企业预算系统具有的随环境变化而快速适应变化的能力; 创新能力是企业预算系统具有的积极影响企业内外部环境的能力。即在制度是刚性的基础上, 指标设计体现柔性思想。为使预算指标设置体现的柔性思想得以实现, 建议企业注意先进预算管理手段的运用, 可借助信息技术, 实现预算管理与成本核算、物流管理、客户关系、供应链的衔接, 实现信息资源有效共享, 建立快速的传导机制, 最终实现预算的实时控制, 以最大限度降低预算松弛行为空间。

3、强化内部审计监督执行力。从管理组织角度讲, 内部审计部门要在预算管理中发挥作用, 必须加入到预算管理组织体系中来。预算管理组织体系一般包括三个层次: 预算管理决策层、预算管理职能部门和预算管理责任部门。预算管理决策层由最高决策委员会与相应的咨询机构组成, 其主要职责之一是对全面预算进行总体性审核与全局性把握。为有效发挥内部审计的咨询、评价、服务等职能, 内部审计部门应归口最高决策委员会, 并全过程参与预算管理活动。模式如图 2 所示。

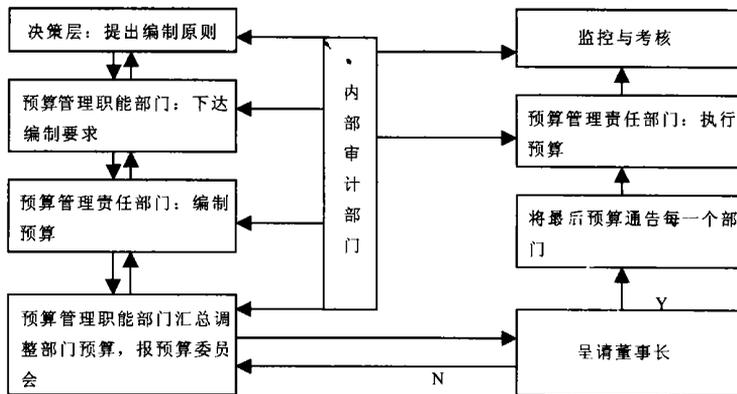


图 2 内部审计部门参与预算管理活动图

[参考文献]

[1] 谢识予:《经济博弈论》[M], 上海: 复旦大学出版社 2001
 [2] 史习民:《全面预算管理》[M], 上海: 立信会计出版社 2003