

# 持续审计理论基础分析

何芹(博士)

(上海立信会计学院 上海 201620)

**【摘要】**持续审计是信息技术环境下审计方法发展的必然趋势,传统审计理论是持续审计发展的理论根源。本文从持续审计的理论基础出发,探讨了持续审计的实施原理。

**【关键词】**持续审计 传统审计 理论基础

随着信息技术的发展,人类社会开始迈入经济知识化和全球化的新时代,信息技术成为组织发展的主要驱动力,企业等经济组织对信息及时性的要求越来越高,从而对审计信息的时效性也提出了更高的要求。传统审计主要是基于一定期间实施的审计,如年度审计和半年度审计,其对象是相隔时间较长的历史性信息,审计信息的及时性和可靠性较差,难以适应复杂多变的审计环境,审计的变革是历史的必然。

为了适应信息社会发展的需要,持续审计(也称为连续审计)应运而生。美国注册会计师协会(AICPA)和加拿大特许会计师协会(CICA)在1999年出版的研究报告《持续审计》中对其定义是:持续审计是独立审计师用以对委托项目的相关事项以一系列实时或短时间内生成的审计报告,对其提供书面鉴证的一套审计方法。持续审计的产生增强了审计信息的时效性,能够有效克服传统审计的缺陷。近些年来,西方国家对持续审计的研究较为关注,学术界、实务界以及相关社会职业团体,分别从理论、技术、应用等多方面对其展开广泛的研究。但在国内,持续审计的研究才刚刚起步,目前还缺少对持续审计比较完整的认识。

笔者认为,持续审计是审计方法发展的必然趋势,持续审计的研究首先需要考虑其发展的理论问题。例如持续审计的理论根源是什么?与传统审计理论存在何种必然的联系?为什么存在对持续审计的需求?需求决定供给,有了持续审计需求,审计师是否能够提供相应的持续审计服务?同时,我们还需要研究持续审计是如何实现的,其实施原理是什么?这些都是持续审计的理论基础问题,也是研究持续审计必须要解决的问题。本文拟就上述持续审计的理论基础问题进行梳理,为持续审计的研究和实践发展提供理论依据。

## 一、持续审计理论基础

1. 传统审计理论——持续审计理论根源。作为一种审计方法,持续审计的理论根源是传统审计理论,传统审计理论是分析持续审计的基础。目前审计界执行的很多审计都是法定的审计,但是审计并不是一产生就是法律所要求的。例如早在1926年,美国两个证券法案出台前七年的时候,纽约证券交易所就有82%的公司已经被外部审计师审计了。近些年来执行

的许多审计都不是因为政府管制和法律的要求,而是企业自发的,例如我国非上市民营企业的内部审计和外部审计。在自由的、非管制的市场环境下,对为什么有审计的原因解释很多。1973年,美国会计学会在其颁布的《审计基本概念公告》中将审计形成的原因归为四点:

(1)利益冲突。信息使用者可能会感到与信息准备者或者信息来源之间存在实际的或者潜在的利益冲突,因为利益冲突的潜在偏向,需要对信息进行审计。

(2)因果关系。信息提供的目的在于帮助信息使用者作出决策,具有误导性的、无关的或者不完全的信息会导致错误的决定。因此信息使用者希望第三方对信息进行鉴证,确定所需要的信息的质量。

(3)复杂性。审计对象转化为信息的过程比较复杂,一般来说,该转化过程越复杂,错误就越可能发生。在这样的情况下,信息使用者会希望对信息进行审计。

(4)远程性。信息使用者可能会因为一个或者多个原因不能直接评估信息的质量,这样的原因有自然的距离、法律制度的障碍、时间和成本的约束等,因此信息使用者希望独立的第三方对信息质量进行认证。可以看出,这些解释也为非法定的持续审计提供了依据。

在上述任何一种情况下,信息使用者都希望对信息进行审计。其后,Wallace(1980)又分别从代理理论、信息理论和保险理论角度对审计需求进行了深入分析:①代理理论。代理理论是经济学中的一个重要理论,在会计研究领域中被广泛使用。按照代理理论的观点,审计是保持委托人和代理人利益最大化的控制器,其目的在于促进委托人和代理人的利益保持一致。②信息理论。该理论假设审计过的信息是有价值的,审计过的信息对大量现实的或者潜在的使用者都有用。信息理论认为,审计能够提高信息的有用性,促进有效决策,实现收益最大化。③保险理论。该理论认为审计也可被视为一种保险行为,是一种对误述信息的保险手段。在保险理论下,审计被看做是一种保险行为,投资者可以通过向审计师支付审计费用转嫁风险,减轻投资者的风险压力。

上述这些假设不是互相排斥的,无论是在自由的市场还

是在受管制的市场,它们在解释为什么需要审计时都是互相补充的关系,从而也为持续审计研究奠定了基础。

**2. 信息理论——持续审计需求分析。**持续审计提供审计服务,属于认证活动的范畴,认证的目的是增加与决策相关的价值。自然,持续审计的目的在于通过持续调查和报告取得更加可靠、及时的相关信息,增加与决策相关信息的价值。因此,最能解释持续审计需求的理论是信息理论。图1显示了Mc Donough(1963)对信息需求的经济分析。

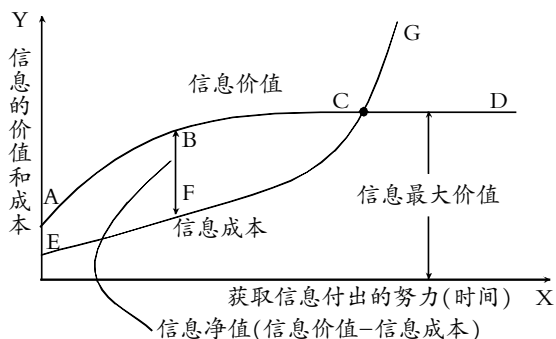


图1 信息需求的经济分析

在图1中,X轴衡量获取信息付出的努力,我们以获取信息花费的时间来计量,Y轴衡量获取信息的价值以及为获取信息耗费的成本。可以看出,价值曲线ABCD由上升状态逐渐趋向水平,表明当花费更多的时间收集更多的信息解决问题时,获取信息而实现的价值在渐渐下降。但成本曲线EFCG却一直处于上升状态,表明当花费更多的时间收集信息时,也要求耗费更多的成本来获得增加的信息。B点以后,获取更多的信息带来的边际价值就开始少于所增加的边际成本,在F点以后,获得同样的信息就需要花费比以前更多的成本。B点和F点之间的差异代表获取信息所得到的最大的净收益。从理论上来说,理性的信息使用者不会超过F点去获得信息。获得信息的边际价值等于边际成本的一点为C点,在该点,信息的总价值等于总成本。

一般来说,当信息被认为会提供价值时,使用者将会去获取信息,即图1中从A点到C点。当获得信息没有增加的价值时,即超过C点时,使用者就不再需要更多的信息。

影响信息价值的一个关键因素是价值曲线的斜率即信息预期的可靠性,信息在被验证之前可能存在偏差或者是错误的,信息使用者会对信息的可靠性提出质疑,需要审计增加信息的可靠性。现有文献中讨论的审计主要是年度审计,但不论是年度审计还是持续审计,都可以减少信息的偏向性,提高其可靠性,增加信息的价值。关键的问题是增加的可靠性的价值是否大于为获得审计鉴证而付出的成本。

从信息理论进行分析,在自由市场中,审计的需求取决于审计的价值是否大于成本。基于信息理论,持续审计需求的关键点在于,持续审计对于信息使用者的价值是否大于他们付出的成本,只要价值大于成本,那么信息使用者就需要对信息进行持续审计,市场上就存在对持续审计的需求。

**3. 计划行为理论——持续审计供给分析。**既然持续审计

是来自市场的自发需求,那么与需求相对应的则是持续审计供给,市场是否能够满足这种需求呢?例如管制者是否会对持续审计形成一个强制性规定,要求审计师针对某些行业或者某些业务、某些项目实施持续审计;审计师是否具备相应的能力和意愿促进持续审计的使用。持续审计是相对于传统期间审计的一种审计方法创新,在持续审计的初始阶段,管制者不可能强制要求实施持续审计,持续审计是否可以实现的关键取决于审计师的意愿,如果审计师认为持续审计是可能和必要的,那么审计创新一定能够实现。然而,不管是哪一种创新,对其接受总是一个渐进的过程,首先可能由一部分人发起,当他们证实创新确实能够获取更多的利益时,创新才能被大多数人所接受。持续审计实现的第一步是必须由具有创新意识的人通过实施持续审计解决传统审计中存在的一系列问题,并将持续审计方法加以推广。

因此在初始阶段,持续审计供给是否能够实现取决于审计师的行为和意愿,计划行为理论为持续审计供给分析提供了较好的理论视角。计划行为理论基于这样一种理念,即行为的实施取决于行为人的意愿和能力。其中“意愿”非常关键,它由以下三个重要因素共同决定:

(1)对行为的态度,属于行为人体内在的因素,反映行为人对实施某项行为的态度。在持续审计中,审计师对持续审计的信念以及对持续审计提供的认证的评价是决定其对持续审计态度的重要原因。

(2)行为主观规范,属于行为人人外在的因素,反映影响某项行为实施的主观规范,指行为人采取某项行为所感受到的社会压力。持续审计是对传统审计理念的变革,需要考虑社会公众对审计变革的接受程度。

(3)知觉行为控制,反映行为人预计自己完成某项行为的难易程度。审计行为的变化可能是许多事件的结果,包括竞争机会或者压力、外部技术变化、被审计单位的主动要求等,尤其需要考虑审计组织对创新的倾向。审计师个人可能会认为持续审计应该明确地执行,但是如果审计组织不愿意创新,审计师的创新理念也难以实现。因此审计组织创新的意愿以及审计组织鼓励审计师创新的程度也是影响持续审计实施的重要因素。

Ajzen(1991)通过大量的研究表明行为的意愿与行为的实际结果之间存在强烈对应关系,即一个人有需要的机会和资源,并且也愿意实施该行为,然后才有可能实施。因此计划行为理论对持续审计供给提供了较好的解释,图2描述了在计划行为理论下持续审计行为供给的形成。

## 二、持续审计实施原理分析

**1. 适时制(JIT)。**适时制是一种严格的需求带动生产制度,要求企业生产经营管理各环节紧密协调配合,原材料、零部件、产成品等保质、保量并适时地送到后一加工环节或销售环节,其目的是使原材料、在产品及产成品等各类存货保持在最低水平,尽可能实现零存货,以降低存货成本。适时制下,问题的及时诊断和解决已成为一种必需的生产方式,因此,也要求审计师对相关的审计业务做到适时化。持续审计是在事项

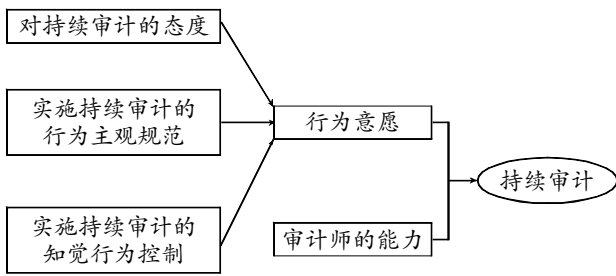


图2 持续审计的计划行为理论分析

发生的同时或稍后立即实施的审计,强调审计的及时性。适时制为持续审计的及时性提供了很好的理论解释。

同时,适时制下的“需求带动”思想也体现于持续审计当中。当持续审计方法发展到更高阶段以后,审计人员可以根据信息使用者的需要随时进行审计,这将是一种按需审计、个性化审计。

2. 全面质量管理(TQM)。20世纪50年代,质量管理专家朱兰博士出版了《质量控制手册》,美国的贝尔实验室开展了“全面质量认证计划”,强调从建立质量标准到产品最终处理为止的各种活动的重要性,当时美国通用电器公司总裁费根堡姆在《哈佛商业评论》上发表论文《全面质量控制》,首次提出了全面质量控制(TQC)的概念。20世纪80年代后期,TQC演变为TQM。TQM是在商品经济从卖方市场到买方市场变迁过程中走上经济舞台的,是市场经济的必然产物,TQM的实质是以顾客满意、附加价值和持续改善为核心的一种全面的经营管理理念。TQM的对象不仅包括一般意义上的产品和服务,还包括组织的所有活动、过程、人员和组织结构等各个方面。随着市场经济的不断深入发展,审计已逐渐成为市场经济不可或缺的一个方面,并逐渐由强制需求向市场需求转型。审计除了具有经济监督的基本职能外,还具有为市场提供产品和服务的职能。审计要适应市场的规律,在市场中求生存和发展,就必须加强自身的质量管理,因此审计也要实行全面质量管理。

持续审计实施中体现了全面质量管理理论的思想,它将审计执行的时间从事后转向事中和事前,审计目标从传统的财务报表审计转到企业经营过程的审计上,真正实现由“结果审计”向“过程审计”的转变。持续审计全面跟踪被审计单位的经营过程,一方面确保审计的高质量,降低审计风险;另一方

面通过对被审计单位的实时监控,为被审计单位提供更多更好的服务,实现审计服务的价值增值。

### 三、结论

综上所述,持续审计是信息技术环境下审计方法的发展,传统审计理论是持续审计的根源。同时,由于持续审计是市场发展的客观需要,其实施并没有强制性的规定,因此对其分析应该基于最基本的经济理论——供给与需求理论。持续审计的目的在于提高信息的价值,满足社会公众的信息需求,信息理论为分析持续审计的需求提供了较好的理论视角。在持续审计供给方面,审计师的行为和意愿起着关键性的作用,计划行为理论为此提供了较好的理论解释。持续审计作为一个新的方法,其实施过程和传统审计方法存在较大的差异,持续审计的实施原理主要来自于管理理论和方法的创新,其中适时制和全面质量管理理论对持续审计的实施提供了很好的理论解释。

最后,我们通过图3描述了传统审计理论、信息理论、计划行为理论、管理理论和方法与持续审计之间的关系,作为对持续审计理论基础的总结。

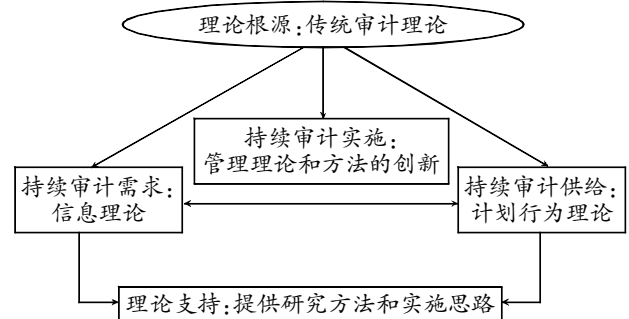


图3 持续审计的理论基础

【注】 本文受上海高校选拔培养优秀青年教师科研专项基金和上海立信会计学院立信会计研究院项目经费资助。

#### 主要参考文献

1. Bentson·G. The Value of The SEC's Accounting Disclosure Requirements. The Accounting Review, 1969;7
2. 卢小方,杨双华,王虹.全面质量管理在独立审计项目实施中的应用.阿坝师范高等专科学校学报,2005;3
3. Ajzen.The Theory of Planned Behavior.Organization and Human Decision Processes, 1991