论审计正义的理论内涵

张 杰 宗绪坤

(安徽工业大学管理学院 安徽马鞍山 243002)

【摘要】本文通过讨论审计正义研究的时代背景和理论背景,分析了审计正义的理论内涵,并具体解析了审计正义的理论内涵——契约正义、程序正义和道德正义。

【关键词】审计正义 契约正义 程序正义 道德正义

所谓审计正义是指审计的目标、主体、功能等审计的相关基本要素所体现的正义诉求,它所表现的是审计利益相关者(审计监管者、审计主体、审计报告的使用者)的权利和义务具有的正当性。审计正义的相关问题是审计理论的重要组成部分,它直接关系到审计自身的发展。本文从程序、契约和道德三个侧面对审计正义进行探讨,力图从整体上来把握审计正义的本质。

一、审计正义研究的背景

1. 审计正义研究的时代背景。正义是人类社会具有永恒价值的基本理念和基本行为准则,在建立和谐社会的大环境下,正义正在成为越来越多人的诉求,独立审计在实现社会正义、建设和谐社会中承担着重要的责任,它通过鉴证会计信息的公允性和合法性,能够降低代理成本,实现委托人与代理人的利益最大化,增加信息的价值,提高行为效率,从而有助于整个社会的经济秩序和道德秩序的建立。但是在现实生活中,审计非正义严重阻碍了审计功能的发挥,审计人员的机会主义行为造成了审计职业界与社会公众的隔阂,审计契约的不完备、不公平严重影响了合约履行的效果,这些都使得审计的作用遭到了严重削弱,甚至导致信用的丧失、资金链条的断裂和资本市场的崩溃,从而给经济发展带来巨大损失,因此审计正义研究是应时代之需,有着重要的实践意义。

2. 审计正义研究的理论背景。会计与审计密不可分,在很大程度上,会计的性质也决定了审计的性质,而会计本身就具有正义的性质,会计的本质就是公允、恰当,体现出一种关于会计正义性的朴素思想。现代会计学的创始人卢卡·帕乔利认为,会计职业实质上是诚实人的职业。他关于账户和记录的全部学说中渗透着纯净的道德和无可挑剔的诚实,这些道德原则成为会计伦理学的基础,作为对会计工作的鉴证,审计自然具有正义的本质。

而就审计理论的发展来看,独立审计包含着极为丰富的正义内涵。冯均科认为,审计关系本质上是一种道德关系,每一个审计关系人都应当承担相应的社会责任。由此来看,独立审计有丰富的道德正义和程序正义的涵义。研究审计正义有重大的理论价值。

二、审计正义的理论内涵

1. 审计正义是契约正义。

(1)会计契约的不完备决定了审计契约正义的必要性。会计契约的正义性决定了审计契约的重要性,从本质上来说,审计合约与会计合约从属于企业合约,审计契约是企业合约的终端和衍生合约,会计契约的正义决定了审计契约正义,是审计契约正义的本源。但是随着企业组织结构的变革,同时由于市场环境的不确定性、人的有限理性和机会主义行为、信息不完备与不对称等因素,会计计量方法的多样化和对经验判断的依赖成为现代会计无法回避的客观事实,这就给企业剩余的计量留下了可操控的人为空间,而要压缩这种操纵空间和代理人的不当行为、维护整个契约的完整和有效履行、减少委托人的委托风险、促进企业契约的履行效率和社会资源的优化配置,就需要独立审计提供纠错防弊和经济鉴证的服务,这也是产生审计需求的原因,值得注意的是,审计处于整个契约链条的终端,只有在审计完成以后,整个契约的履行、资源的分配才有了经济"合法性",因此,审计正义在本质上是一种契约正义。

(2)审计制度体系所体现的审计契约正义。陈汉文认为注册会计师职业道德的性质是注册会计师与社会公众"签署"的关于职业服务质量的隐性公共合约,而审计准则也是审计职业群体与社会公众及其他相关的利益关系人签署的契约,从法律上来讲,契约本身就具有正义的内在需求。审计契约主要包括社会契约、法律契约、声誉契约三个方面的内容。这三种契约的正义性决定了审计契约的正义性,社会契约主要涉及的是独立审计的管制问题,政府既要有足够的权力去保护个人的财产权利,并且能够执行各种契约,同时也要受到约束而无法剥夺或侵犯个人权利,只有这样审计监管才能真正发挥作用。显然这种社会契约具有极强的正义内涵。法律契约实际上是权利与义务的界定,只有对权利与义务进行正确的分配,审计工作才能正常开展。在声誉契约中,由于社会公众是独立审计工作正常开展的基础,因此只有完善社会公众导向机制,独立审计才能正常发展,和谐的审计关系才能建立。由此来看,独立审计三重契约结构所体现的对平等、公平、自由的内

在要求,决定了审计契约正义的本质特点,正是由于独立审计三重契约结构的正义性内在要求,审计体系中审计利益相关者才具有了共容利益,审计正义才能得到最终的实现。

总的来说,审计的本质特点体现着审计契约的正义性的内在要求,同时契约本身即具有正义的内涵,平等、公允、正义是契约的首要原则。因此,作为契约的一种形式,审计具有正义的本质属性,审计正义是一种契约正义。

2. 审计正义是程序正义。

(1)程序理性的价值。著名经济学家西蒙认为,在不确定的环境下,人们只能依靠某一理性的程序来减少不确定性的程度。程序的理念在于程序具有独立的价值,程序必须得到人们绝对的尊重。程序公平强调的不是程序的道德性侧面,而是程序本身所具有的独特的道德内容。罗尔斯认为,存在着有关形成结果的程序公平性的标准,只要这种公平的程序得到人们恰当的遵守和实际的执行,由它产生的结果就应被视为是正确和正当的。季卫东认为,程序理性的价值是通过对于恣意的限制和对理性的选择的保证来实现的,程序的统一性和程序的自治性能使职业人的选择更富成效并得到预期结果。

(2)审计特性体现了程序正义。对独立审计的整个体系而言,审计自身的特性决定了审计的程序正义。在审计活动中,普通的审计产品(审计报告)的使用者受制于成本收益原则和"搭便车"的内在冲动,不可能对审计活动进行全方位的监督,同时审计决策的主观判断的特点也导致了审计结果标准的多元化,这些都使得结果公平判断失效,只能依助于程序的公平性。这时,结果公平完全取决于程序公平。

审计是建立在判断基础上的决策,这意味着要涉及许多不确定性的因素,社会公众就可能对其屈从于管理当局的意志的可能性提出质疑,这种估价和判断容易为审计人员与管理当局合谋提供自由裁量的空间,从而助长恣意妄为行为。这就必须借助于程序的公正对于这种行为加以控制——主要通过程序的自治性(独立性)来实现。审计职业道德准则和独立审计准则都是一种公共契约,这些契约已经包含了许多程序,一旦发生纠纷,社会公众将认可把这些契约作为判断审计人员活动的正当性和合法性依据,程序公平会使具有理性能力的人更加理解程序本身和裁决结果据以做出的理由,从而更愿意接受裁决结果,对审计执业界来说,程序公平也有利于规避审计风险,减轻"深口袋"责任。

总之,程序正义对于确保社会公正理念最大限度的实现及社会的安全运行和健康发展有着不可替代的作用,它有利于协调复杂的社会利益关系、减少社会公正实现过程中的技术性失误。在审计活动中,程序公平是审计活动最有可能实现的公平,程序公平对于审计活动的意义更大,因此审计正义是程序正义。

3. 审计正义是道德正义。

(1)道德正义的价值。道德是个人对自身的行为进行自我调节和自我约束。道德具有内生性和价值性的特点,它能够为人们提供自身的价值尺度和价值依据。道德的价值性使它成为程序和契约的价值基础,道德正义为程序正义和契约正义提供了道德上的辩护和依据,而道德的内在性则使它成为程序和契约的内在依托,价值性与内在性的结合使道德成为正义的精神体现。而且从本质上来说,道德是一种稀缺的公共产品,这使得道德供给出现困难,从而不能满足人们的多元需求,而审计职业道德的演进路径表明社会所要求的审计人员的道德水平越来越高,从而造成了道德基础和道德要求的差异,这更凸显了道德的价值。

(2)审计职业蕴含的道德正义。罗斯科·庞德认为,职业是具有公众服务精神的,它的本质在于公共服务。布鲁克斯认为,如果提供的服务对客户是至关重要的,而且在该职业与客户之间的专业能力水平存在着重要差别,以至于客户必须信任或依靠该职业的专业判断和专业能力时,受托责任关系就会存在,而对维持受托责任关系中的固有信任对于一个职业所能承担的职责而言是最根本的。显然,审计职业具有强烈的道德内涵,因为审计职业只有具备了道德正义,才能获得社会公众的充分信任,完成受托责任,整个审计行业才能健康持续发展。

(3)审计本质体现了道德正义。从审计的产生来看,审计师是由社会公众普遍信任派生出来的公共代理性质的职业,他们向社会昭示行业道德水准,提高行业公信力,树立审计师具有的精神信念和专业精神;同时由于信息不对称可能引发"道德风险",从而导致市场失灵,审计的目的在于增加信息的价值。同时从代理理论来看,审计的本质在于促使股东利益和企业管理人员的利益达到最大化,解决代理人风险,因此审计利益集团要求审计人员的道德必须符合正义的范畴,才能完成审计任务,履行审计义务,即精神的独立性。

需要注意的是,审计利益集团也不能无限地强调审计人员的道德责任,"深口袋"正是审计利益集团道德非正义的表现,实际上这损害了审计自身的发展。因此审计的道德正义是在一定范围内一定程度上的正义,只有把道德限定在一定的范围内(职业道德这种公共合约的范畴内),审计正义才有实现的可能性。过分纯粹的道德要求和结果导向会导致巨大的审计期望差,从而易引发审计冲突。从这个意义上来讲,审计利益集团也应具有道德正义的素质,由此来看审计正义的道德性具有交互性的特点,也体现了道德的价值性和内在性的特点。

契约正义、程序正义、道德正义既是审计正义的组成部分,也是实现正义的三大基本途径,三者相互融合,共同构成了一个有机整体,形成了审计正义的理论体系,在具体的审计过程中,只有以审计的道德正义为内在价值,完善审计程序,严格执行审计契约,真正把审计正义的三个内涵综合考量,审计正义才能最终实现。

主要参考文献

1. 林钟高,尤雪英,徐正刚.独立审计理论研究.上海:立信会计出版社,2002

2. 陈汉文,王华,郑鑫成.安达信:事件与反思.广州:暨南大学出版社,2003