

# 现代审计理论基础的确认与整合

西安财经学院 徐维兰 西安交通大学 董南雁

现代审计理论是用以对现代审计实务进行解释和预测的一系列假定和假设的有机结合体,现代审计理论基础是现代审计理论对现代审计现象或实务进行解释和预测的根据或依据。现代审计理论必须认真观察研究现代审计实务,回答现代审计为什么是这样的,为现代审计是否必要、是否有效、是否经济做出有根据的辩解,从而对现代审计进行较好的解释和预测。

## 一、现代审计理论基础的确认

### (一)现代审计理论基础的认定标准

首先,审计的历史既包括审计实践史,也包括审计理论发展史。审计理论随着审计实践的发展而发展,因此作为辩解根据的审计理论基础也会发生变化。现代审计理论基础应当体现其现代性,反映现代审计的时代特征。

其次,审计理论可以划分为审计基础理论和审计应用理论。审计基础理论的任务是解释审计本质、审计目标、审计职能,建立审计基本假设和审计基本概念框架等。与审计应用理论相比,审计基础理论与审计理论基础之间关系更紧密。审计理论基础的理论支撑作用主要体现在审计基础理论中,而审计基础理论也更需要审计理论基础的支撑。但是,审计基础理论是审计理论本体的一部分,而审计理论基础则存在于审计理论本体之外。如果说审计理论是论点,那么审计理论基础就是审计理论的立论根据。所以,现代审计理论基础应当体现其外生性,不能与审计基础理论混为一谈。

再次,丰富多样的现代审计理论必然有丰富多样的理论根据和理论支持,但并非所有外生性的与审计理论相关的解释根据或预测依据都可以作为审计理论基础。只有那些逻辑较为一贯的、具有本质揭示力的解释根据或预测依据才能被确认为现代审计理论基础。所以,现代审计理论基础应当体现其基础性,有很强的基础支撑力。

最后,现代审计理论基础作为现代审计理论的解释根据或预测依据,本身必须是理论性的。实践是理论的实践基础和源泉,但实践不能作为理论的理论基础。审计实践活动只能作为审计研究的对象和动因,而不能作为现代审计理论基础。所以,现代审计理论基础应当体现其理论性,具有一般性的理论铺垫和理论借鉴价值。

### (二)现代审计理论基础的确认

1.代理契约理论。代理契约理论认为,在企业中有着各种各样的契约来降低代理成本,然而除非契约条款的实施得到监督,否则它就起不到这种作用。审计就是监督的方式。现代经济是建立在广泛的代理契约网络之上的,现代审计也正是

产生于这种代理契约中的受托经济责任关系,现代审计的责任就是对受托经济责任的监督。这些都表明代理契约理论应是现代审计的重要理论基础。

2.信息理论。信息理论认为,信息是降低不确定性的重要资源。会计信息生产的市场失败、信息的不对称分布与信息揭示的管制解释了审计需求,对会计信息进行审计可以减少信息不对称,并使市场更有效率。

正如一个人的受教育程度可以成为一个人素质的标志性信号,财务报表是否“经审计”也是会计信息质量好坏的一种标签。通过现代审计的制度安排,能增加会计信息的可信性,实现会计信息价值的提升。总之,信息理论能很好地解释一般审计实务的审计需求、审计职能、审计责任和审计服务的特性,也应当作为现代审计的理论基础。

3.保险理论。保险理论认为,风险是导致损失的可能性,保险能转嫁和分担投保人的风险。委托人为防止受托人虚报信息和舞弊,宁愿从自己的所得中拿出一部分来聘请审计人员对受托人的经营情况进行审计,以降低其错弊发生的几率,保证信息的可信性。一旦审计人员未能发现这些信息的虚报或受托人的舞弊,导致了委托人的损失,则审计人员应承担相应的赔偿责任。现代审计担负了合理保证信息可信性与消除错弊的责任,否则就没有存在的必要。这也是对西方审计“深口袋”现象的有力解释,这也有力解释了目前审计人员执业首要目标从提供有用信息向防范诉讼方面的变化。会计师事务所的规模效应也可以用保险理论解释,目前的风险导向审计理论某种意义上也体现了风险控制的思想。所以,保险理论也是现代审计的重要理论基础。

通过对上述三种理论本身及其与现代审计之间关系的分析可以看出,它们很好地反映了现代审计的基本特征,完全符合现代性、外生性、基础性和理论性等认定标准,可以作为现代审计的理论基础。

## 二、现代审计理论基础的整合

现代审计理论在解释和预测审计实务时实际上融合了三种理论基础,这些理论基础之间的互补性大于竞争性,不存在根本性的对立。因此,对现代审计理论基础的整合是必要且是可能的,而整合的关键在于如何准确地把握这些理论基础与现代审计之间内在的逻辑关系。

代理契约理论实际上为我们提供了一个现代审计活动中各有关利益主体博弈的基础分析框架。现代社会经济中,委托代理行为和代理契约关系十分普遍,一系列的代理契约组合实际上为现代审计活动提供了制度框架和基本舞台。现代审



# 透视审计判断的制度安排

暨南大学管理学院 马航

审计判断是一动态的循环过程,是环境、行为、判断事项等一系列变量的函数。审计判断贯穿于审计过程的始终,并且是连接审计三元化存在方式——独立审计、国家审计和内部审计的结点。

## 一、审计判断在实务操作中的影响因素

1. 审计过程的真实还是审计结果的真实。这涉及整个判断过程的定位、设计、运行和评价。审计过程的真实并不能百分之百地保证审计结果的真实。是否履行了应有的审计程序和保持了应有的职业判断往往缺乏充分的证据,势必影响审计判断有效实施的空间。职业界人士认为,过程决定结果,优良的审计过程能够产生高质量的审计结果;社会公众则认为,会计信息使用者无法透视审计过程,不如只关注自己获得的审计结果。其实协调双方并不困难,只要审计报告质量满足公众普遍接受的专业性标准即可。

2. 审计标准的多重化导致公众审计期望差距。审计判断标准包括根本标准和形式标准两个层面。由于根本标准不具有可操作性,因此在审计判断实践中往往采用形式标准。审计事项判断的根本标准是事实;技术性行为的判断标准是期望效用;道德性行为的判断标准是社会接受性;隐性标准则侧重于审计成本和质的相关性,实现事实、期望效用和社会接受性的协调。审计标准的多元化和评价主体的模糊性使实务处理中屡次出现监管真空和多重主体错位,且公众把因审计能力不足而形成的期望差距和因自身认识错误而形成的期望差距等同。尽管只有合理的期望差距才是应该改进的

范畴,然而合理是个模糊的概念,对于不合理的期望差距,虽然逻辑上应改进公众的期望差距,但似乎缺乏可行性,职业界仍然需要准备应对由于没有实现公众不合理的期望而导致的诉讼,这无疑制约了审计判断的应用范围。

3. 路径依赖——制度的惯性依赖。当制度危机产生时,即使两个组织面临同一技术和市场环境,它们整体性制度安排仍可能会相差甚远,其结果取决于各自制度发展的历史轨迹——这就是著名的路径依赖理论。正是因为存在逆向选择和道德风险,才使得路径依赖有其深厚的土壤和存在空间。任何一个系统在发展演变过程中都具有路径依赖的特征,取决于历史、市场经济理念与具体的社会经济环境。路径依赖的特征可能会导致低效制度安排的长期存在,其结果就是形成缺少审计判断的历史环境,造成对旧有模式的严重依赖,不能适应环境的变化。

4. 对既得利益的维护。制度的改变实际上就是利益的调整,而既得利益的调整势必会引起某些利益相关者的不满和抵触。现代审计的产生和发展,无一不是以与被审计单位有各种利益关系的第三方的需求和需求的变动为轴心的。审计制度安排的形成过程,实质上是利益相关者利益冲突与协调的过程。作为现存的审计制度,它实际上是以利益相关者在某一时点的利益冲突与协调的结果为基础的。这就使得审计判断易陷入两难境地,形成连锁的多米诺骨牌效应。

5. 审计作用是堵塞还是疏导。目前,审计没有起到“事前防范、事中制止、事后揭露”的作用,审计监督效果不理想、作

计正是作为一种契约实施的监督和保障机制,作为一种受托经济责任的报告与解脱程序参与到现代企业内部和外部治理中去的。因此,代理契约理论主要回答了现代审计是否必要的问题,应当作为首要的现代审计理论基础。

信息理论解释了现代审计在现代经济中的作用机制。信息是现代经济运行的血液,代理契约关系的存在加剧了信息分布的不对称,信息的价值由于代理契约关系的存在得以凸现。审计能增加会计信息的可信性,实现会计信息价值的提升。现代审计通过审计意见表示生产了有价值的会计信息,并通过信号载体与信号传导机制引导市场资源的配置。因此,在代理契约理论的基础上,信息理论主要回答了现代审计是否有效的问题,是必不可缺的现代审计理论基础。

保险理论则揭示了现代审计服务的防护与保险特性。经济活动中的风险和不确定性是现代经济的重要特征,保险能以较低的成本转嫁和分担投保人的风险。在代理契约关系中,

委托人为防止经济信息的虚报和受托人的舞弊,宁愿从自己的所得中拿出一部分来购买审计保险。保险理论并不关心现代审计是否能提供附加的增值服务,只是强调现代审计以较低的成本实现经济决策风险的防护。现代审计担负了合理保证信息可信性的责任,为委托人提供了一种经济实惠的保险服务。所以,保险理论着重回答了现代审计是否经济的问题,也是现代审计的重要理论基础。

由此可见,代理契约理论提供了一个现代审计活动中各有关利益主体博弈的基础分析框架;信息理论解释了现代审计在现代经济中的作用机制;保险理论则揭示了现代审计服务的性质。代理契约理论、信息理论和保险理论共同构建了现代审计理论基础,从根本上回答了现代审计是否必要、是否有效和是否经济的问题。对上述三种理论基础与现代审计之间关系的梳理和把握,是实现现代审计理论基础初步整合的可行思路。□