



# 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

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,

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

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。□

# 以三维体系构建会计职业道德建设

中南财经政法大学会计学院 杜安利 卿文芳

会计作为经济管理的基础工作,是社会主义市场经济的基石。会计人员是会计工作的主体,其职业道德水准直接影响着会计信息质量,影响国家、投资者、债权人及社会公众的利益。本文立足于三维体系,从会计职业道德建设的基础、关键、保障等三个角度分别论述执业环境体系、道德评价体系、道德教育体系的构建。

## 一、会计职业道德建设的基础:执业环境体系构建

影响会计人员做出判断和选择、遵守职业道德规范和行为标准的一个很重要的因素是其执业环境。

从宏观角度看,国家应健全完善法律制度,尤其是会计

用不明显。首先是历史影响因素,传统审计自身的局限性在新时期没有得到根本性突破;其次是法律影响因素,我国虽已颁布了审计法,但法律体系不健全,而且审计执法难——审计查出问题难,查出问题后定性难,处罚的法律依据搜集难,审计意见落实难,审计决定执行难。

## 二、审计判断的制度安排

1.建立持续培训系统。只有重视培训,才能使审计人员充分了解审计职能并有效地开展审计判断工作,内部培训和外部培训、系统培训和对口培训、科学培训与技能培训构成了完整的持续培训系统。

2.形成多层次互动的集体专家判断体系。审计人员对被审计事项的判断是一个集思广益的过程,并不完全是审计人员独立完成的。一般认为,个体判断和正确答案之间的差异是随机错误和系统偏向的结果,利用群体判断可以减少随机误差,而复核型审计则在减少系统误差方面更具优势。集体判断的一种形式是向他人咨询或与他人共同判断,可以弥补个人认识的局限性,从而尽量避免或减少个人作出审计判断时产生的判断失误。集体判断的另一种形式是复核。会计师事务所可以建立复核委员会,在审计判断中引入群体决策机制,发挥群体决策优势,使审计工作底稿的复核成为集体判断,以提高审计判断质量。

3.加强审计规范化建设。注册会计师如果机械地以审计准则中的相关规定代替专业判断,就会淡化谨慎执业的作风,也容易招致更多的法律诉讼。因此,在制定完善执业准则的同时应考虑出台具有可操作性的指导规范,对注册会计师的职业判断进行适度引导和约束,并在执业准则的统一性与灵活性之间寻找恰当的平衡点。另外,加强计算机审计规范化建设可以实现审计管理的规范化,保证审计执业的规范化,促进审

准则和制度应具有可操作性。会计准则为会计人员进行职业判断提供依据,若不具有可操作性,便会成为会计人员违背职业道德的借口。在会计行业的整个外部环境中,会计职业团体起着联系会计人员和政府的桥梁作用,特别是对注册会计师来说,其影响更为直接。

在经济生活中,经常发生没有违反法律制度但却违背职业道德的行为。在这种情况下,会计人员虽然不承担法律上的责任,但应当受到职业道德上的惩戒。在会计职业组织比较健全的情况下,应由会计职业团体通过自律性监管,对发现的违反职业道德规范的行为进行相应的惩戒,对严格遵守职业

计质量监督的规范化。而且,需要强化审计执法刚性,重视审计决定,落实审计建议,要求注册会计师遵守职业界制定的技术、道德准则,以提高业务能力和审计服务质量。

4.实行同业互查、审计结果公告制度。可以借鉴美国经验,建立行业自身的监管系统,特别是要建立以事前控制为特征的同业互查制度,即由注册会计师协会对会计师事务所质量控制体系的健全性和有效性进行检查或组织会计师事务所之间相互检查,有针对性地解决审计质量低下、弄虚作假严重的问题。这种群策群力的控制机制为提高审计判断质量提供了客观保证。探索机构间同业互查的质量复核方式,有助于实现执业质量的整体规范性,对健全行业监管体系、增强公众对注册会计师执业质量的信赖具有重要意义。实行审计报告制度是制约与监督权力、推进民主与法制建设的重大举措,是完善审计监督机制、保证审计机关公正执法的有效措施。

5.借助制度平台的支持,构建“三位一体”的会计、审计监管机制。建立健全政府法律法规体系、行业监管制度、职业道德规范三位一体的监管机制,可以从根本上堵塞会计造假的漏洞,是治理会计造假最有效的策略。自律监管与政府监管可以相互融合,自律监管需要得到政府的支持,政府监管也需要自律制度的配合。

我国的审计监管应在以政府为主导的前提下大力发展自律监管制度,做到程序的规范化与公开化,使相关利益主体都参与进来,以实现各利益主体间利益的均衡。监管需要一个连续的过程,而我国政府监管体制常呈现出一种断续的过程,发展自律监管制度会在审计监管体系中调动更多社会资源,有利于形成连续的监管。只有将民主的生产方式引入到制度创新的过程中来,才能从根本上保证产生最有效的制度形式。我们的监管体系应该促使注册会计师更好地进行职业判断,把与客户利益有关的信息更好地传递给市场。☐