


徐政旦 谢 荣 朱荣恩 唐清亮 / 主编

Auditing
Research
Frontier

审计研究前沿

第2版

 上海财经大学出版社

审计研究前沿

(第二版)

徐政旦 谢 荣 主编
朱荣恩 唐清亮

图书在版编目(CIP)数据

审计研究前沿(第二版)/徐政旦,谢荣,朱荣恩,唐清亮主编. —2版.

—上海:上海财经大学出版社,2011.10

ISBN 978-7-5642-1187-5/F·1187

I. ①审… II. ①徐… III. ①审计学 IV. ①F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2011)第 187270 号

- 特约编辑 周 河
- 封面设计 张克瑶
- 责任校对 石兴凤 卓 妍

SHENJI YANJIU QIANYAN

审 计 研 究 前 沿

(第二版)

徐政旦 谢 荣 主编
朱荣恩 唐清亮

上海财经大学出版社出版发行
(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)
网 址:<http://www.sufep.com>
电子邮箱:webmaster@sufep.com
全国新华书店经销

上海华业装潢印刷厂印刷装订
2011 年 10 月第 2 版 2011 年 10 月第 1 次印刷

710mm×960mm 1/16 21.25 印张(插页:1) 404 千字
印数:7 001—10 000 定价:39.00 元

徐政旦教授在九十华诞来临之际率众弟子及孙弟子修订再版本书,谨以此书献给我国审计界的理论和实务工作者及年轻学者!

再版前言

自2002年10月本书的第一版出版以来,世界社会经济环境以及注册会计师行业的执业环境发生了深刻的变化。安然、世通的相继倒闭和安达信的崩溃令人震惊,美国《萨宾斯法案》的通过、公众公司会计监督委员会(PCAOB)的建立、COSO《企业风险管理整体框架》的发布,以及世界各国所采取的一系列措施,正在促进全球资本市场的规范发展。处在这样迅猛发展的时代,审计作为市场经济发展不可或缺的组成部分该如何作为,这是审计理论界和实务界所共同关心的问题。实践是需要理论指导的,为了顺应时代的发展,给年轻学者和审计实务工作者提供最前沿的理论指导,我们在第一版的基础上对本书进行了重要更新。主要特点是:(1)引入了现代风险导向审计理论,这是近十多年来审计理论和实务包括技术方法的主要发展;(2)根据最新国际审计准则和中国注册会计师执业准则的发展更新了相关内容,并增加了审计准则的国际比较一章;(3)在保持本书原有体系完整性的同时,确保了本书的前沿性,以达到更新知识的目的。

本书由徐政旦教授、上海国家会计学院副院长兼上海财经大学博士生导师谢荣教授、上海财经大学朱荣恩教授和澳大利亚西悉尼大学唐清亮博士主编,负责全书内容的总纂、修改和定稿。本书各章的编写人员分工如下:

第一章 绪论	徐政旦	唐清亮	林志伟
第二章 审计理论框架结构	徐政旦		
第三章 审计理论研究方法	刘华		
第四章 审计本质	谢荣	王建春	
第五章 审计目标	谢荣		
第六章 审计假设	谢荣		
第七章 审计规范	尤家荣		
第八章 审计证据	朱荣恩	何芹	
第九章 内部控制及其审计	朱荣恩	袁敏	
第十章 企业风险管理与现代风险导向审计	吴建友		
第十一章 审计质量	徐建新	杜英	
第十二章 审计报告	王建春	谢荣	
第十三章 审计责任	谢荣		

2 审计研究前沿

第十四章	绩效审计	尤家荣
第十五章	国家审计	宋夏云
第十六章	内部审计	刘 华
第十七章	审计准则国际比较	王英姿

本书是上海财经大学会计学院研究生系列教材之一,主要用于会计专业研究生的审计理论课程的教学,同时也是我国注册会计师提高自己审计理论基础的重要学习用书。

由于社会经济环境的迅速变化以及我们的认识相对有限,本书无论是在结构安排还是内容阐述上可能存在诸多不足之处,欢迎广大读者批评指正。

编 者
2011年9月

目 录

再版前言/1

第一章 绪论/1

- 第一节 审计的产生发展和基本概念/1
- 第二节 现代审计与社会经济结构之间的关系/3
- 第三节 国外文献审计理论概述/7
- 附录 激励机制的设计原理及审计的作用/19

第二章 审计理论框架结构/23

- 第一节 现代审计理论结构研究的历史发展/23
- 第二节 审计环境对审计理论结构的影响/24
- 第三节 审计本质在审计理论结构中的地位/26
- 第四节 审计理论结构的关系问题/27
- 第五节 审计理论结构框架的设想/28

第三章 审计理论研究方法/30

- 第一节 审计理论研究方法概述/30
- 第二节 审计理论研究的哲学方法/34
- 第三节 审计理论研究的统计分析法/36
- 第四节 审计理论研究的案例方法/38
- 第五节 审计理论研究的其他方法/40
- 第六节 学术规范约束与研究方法共存性/44

第四章 审计本质/47

- 第一节 审计本质的意义/47
- 第二节 从审计方法、审计职能角度对审计本质的认识/48
- 第三节 从审计作用角度对审计本质的认识/52
- 第四节 结合审计的方法、职能和作用对审计本质的认识/55

第五章 审计目标/60

- 第一节 审计目标的意义和影响因素/60
- 第二节 影响审计目标确定的三大力量/63
- 第三节 审计目标的发展演变/66
- 第四节 对确立我国审计目标的研究/75

第六章 审计假设/79

- 第一节 审计假设的含义/79
- 第二节 审计假设的研究发展/81
- 第三节 审计假设的实践意义/84
- 第四节 建立适合我国国情的审计假设/90

第七章 审计规范/96

- 第一节 审计规范的含义/96
- 第二节 审计规范的产生/97
- 第三节 构建审计规范体系应考虑的因素/98
- 第四节 审计规范体系的特点/101
- 第五节 审计规范体系的内容/103

第八章 审计证据/110

- 第一节 审计证据的概念/110
- 第二节 审计证据的分类/112
- 第三节 审计证据的基本特征/114
- 第四节 审计证据的证明力/116
- 第五节 审计证据获取的程序/119
- 第六节 审计证据准则的演变/121

第九章 内部控制及其审计/127

- 第一节 内部控制的发展/127
- 第二节 内部控制评审/138

第十章 企业风险管理与现代风险导向审计/149

- 第一节 内部控制基础审计的缺陷/149
- 第二节 现代风险导向审计产生的社会环境/151
- 第三节 现代风险导向审计的理论探索与实务发展/152

- 第四节 企业风险管理整体框架及其主要内容/156
- 第五节 现代风险导向审计的实施/161

- 第十一章 审计质量/178**
 - 第一节 审计质量及其衡量标准/178
 - 第二节 国际审计质量控制准则/184
 - 第三节 注册会计师行业的监管模式/191

- 第十二章 审计报告/198**
 - 第一节 审计报告的历史沿革/198
 - 第二节 审计报告的内容和格式/204
 - 第三节 审计意见/206
 - 第四节 对不确定性的报告/210
 - 第五节 审计报告的展望/213

- 第十三章 审计责任/218**
 - 第一节 民间审计的职业责任范围/219
 - 第二节 民间审计的责任对象/228
 - 第三节 民间审计的法律责任/232

- 第十四章 绩效审计/252**
 - 第一节 绩效审计的产生和发展/252
 - 第二节 绩效审计的内容/262
 - 第三节 绩效审计评价/268

- 第十五章 国家审计/274**
 - 第一节 国家审计的业务类型和管理体制/274
 - 第二节 国家审计的职责和目标/277
 - 第三节 国家审计规范体系/279
 - 第四节 最高审计机关国际组织/283
 - 第五节 最高审计机关亚洲组织/289

- 第十六章 内部审计/293**
 - 第一节 西方内部审计的发展与定位/293
 - 第二节 我国内部审计的发展现状/301



4 审计研究前沿

第三节 内部审计的工作组织/306

第十七章 国际审计准则比较/314

第一节 国际审计准则体系/314

第二节 美国注册会计师执业准则/320

第三节 我国注册会计师执业准则/326

第一章 绪 论

第一节 审计的产生发展和基本概念

一、审计的产生

审计是社会经济发展到一定阶段的产物。在生产力低下的原始社会,因为没有剩余产品,故不需要审计。当人类社会进入奴隶社会后,随着经济的发展,剩余产品得以产生,并为少数人所占有,但财产物资的所有者往往不能直接管理而需要授权或委托他人代为经管,这就产生了所有权与经营权的分离。为了保证财产的安全完整,所有者需要聘用熟悉会计业务的人员去审查代理人的财务报告,于是产生了最初的审计活动,所以,审计萌生于奴隶社会。审计最初的目的是保护私有财产的安全与完整、保证会计资料的真实可靠和查实经营人员有无徇私舞弊行为。

我国审计大约产生于奴隶制的西周时代,其主要标志是主持审计工作的“宰夫”官员的出现。宰夫的职责是全面审查各官府的财政收支、监视群吏执行朝法并向上级乃至国王报告。然而,宰夫自己并不负责任何财务及财政收支。

西方国家的审计,同样萌生于奴隶制度下的古希腊、古罗马时代。审查人员以“听证”(Audit)的形式,对掌管国家财务和赋税的官吏进行审查。这种“听证”实质上就是一种经济监督工作,即萌芽状态的审计。

二、审计的发展

审计虽然产生于奴隶社会,但由于经济欠发达,剩余产品很少,因此,审计只是一种附属的工作,同会计往往合二为一。如在西周的宰夫一职,从属于小宰、大宰,并非独立的审计机构。到了封建社会,社会经济结构趋于复杂,审查规模迅速扩大,简单从属的审计工作已无法满足需要。在中国的秦汉时期,国家实行中央集权制,法制比西周时代更为健全,同时会计核算也得到加强。审计开始同会计分离,逐步趋向独立。据考证,在秦汉两朝,中央政府设置御史大夫的官职,主管全国民政、财政及财务的监察工作。而地方政府的财政收支标准都必须呈报御史大夫审核,这就是所谓的“上计”制度。在今天来看,“上计”制度就是审计监督制度的雏

形。汉朝的“上计”制度比秦朝更为完善。据史料记载,汉皇帝曾专门下诏书:“御史察记簿,疑非实者,按之,使真伪毋相乱。”^①这里,御史的职责被明确为审查账簿(“察记簿”)。

西方的封建社会经济远不如中国发达,相应地,审计活动和制度也比较原始。中世纪的英国,国王将土地分封给各庄园主,后者再委托给代理人经管。那时,两权分离并不严重,但庄园主还是会委托专业的第三者定期审查有关账目,提出审查意见,并报告庄园主。这是一种在小农经济结构中的审计制度。

尽管中国古代审计制度比西方健全,但现代审计则诞生于西方资本主义国家。这也是社会经济发展水平及经济结构变革所决定的。西方国家首先实行社会化大生产,经济规模大为扩张,促进了经营管理和审计的发展。而股份公司的出现,导致两权进一步分离。为了保护自身的经济利益,公司股东专门聘请被称为“注册会计师”的专家,通过对公司账目的审核,查实公司的财务状况及利润数额。1862年,英国修订后的公司法正式规定,股东可以聘用受过专门训练的“专业审计人员”审查公司的会计记录和报表,提出查账报告书。这种审计的特征是由与被审计者无利益关系的第三者对财务报表进行独立的审查鉴证。

经过100多年股份公司审计的发展,现代审计已成为现代社会经济结构中的一个不可或缺的重要组成部分。

三、审计基本概念

什么是审计?尽管大家在实践中积累了不少经验和认识,但为了规范审计活动,必须从理论上予以认识。

根据国际会计师联合会下属的“国际审计及鉴证准则委员会”(International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB)的意见,审计是一种鉴证活动。该组织给鉴证(Assurance Engagement)的定义是:“从事鉴证业务的人员根据一定标准,对某个事项(Subject Matter)进行评价或核实,并作出结论,以提高这个事项的责任人员以外的特定使用者(Intended Users)对此事项的可信度。”^②显然,这里“某个事项”是泛指,在审计中,一般是指以历史数据为基础的财务报表以及所反映的财务状况、经营成果和现金流量。由于审计是鉴证活动中的一个组成部分,因此,IAASB没有再发表有关审计的定义,只是提出了审计的目标。这些目标可以归结为:(1)财务报表总体上不存在由于舞弊或错误引起的严重误导;(2)财务报表

^① 《汉书·宣帝纪》,转引自《基本建设审计学》,中国财政经济出版社1998年版,第3页。

^② 见IAASB《鉴证业务的理论框架》(2004年公布,2005年实施)。原文为:“Assurance engagement means an engagement in which a practitioner expresses a conclusion designed to enhance the degree of confidence of the intended users other than the responsible party about the outcome of the evaluation or measurement of a subject matter against criteria.”

主要是根据相关的财务报表理论体系(或概念框架)编制的;(3)审计师根据审计证据判断上述两点是否可信,并发表意见和出具报告^①。

关于审计的概念和目标,我们在理解时需注意:第一,上述目标应为基本目标,它未必与某一国家的具体目标完全一致。各国法律有时会增加更多的目标,最常见的是要求审计师验证财务报表是否合乎法律法规(如公司法、证券法)等。第二,国际审计及鉴证准则委员会的理论框架,将鉴证业务分为三类:财务报表审计、财务报表复核(Review)和非财务报表的鉴证。财务报表审计以及复核是最主要的鉴证活动,这两者的区别是:审计提供“合理的保证”(Reasonable Assurance),而财务报表复核只提供“有限的保证”(Limited Assurance)。根据 IAASB 的解释,“合理的保证”高于“有限的保证”。另外,IAASB 还要求,审计报告的结论要使用积极肯定的语句:“我们认为这份财务报表是真实公允的”,表达了一种合理(但不是绝对)的保证;而财务报表复核报告应该用较为保守的消极肯定的语句:“我们没有发现这份财务报表中存在严重错误或误导。”其他非财务报表的审查统称“鉴证”。例如,该组织最近出台了《实施鉴证业务的国际准则 ISAE3410 (征求意见稿 2011 年):温室气体报告的鉴证》^②。这个国际准则的目的是规范这类鉴证业务(主要是碳排放报告的审查)的目标、方法和鉴证报告的格式等,这里称温室气体报告的审查为“鉴证”而非“审计”。

第二节 现代审计与社会经济结构之间的关系

一、财产所有权与经营权的分离

纵观审计的发展史,财产所有权与经营权的分离,是审计产生和发展的根本原因。而资本市场的出现,使所有权与经营权在更大规模上分离。当所有者自己不直接管理而将财产托付给他人经营时,就产生了一种委托代理的关系。财产所有者是委托人,财产经营者是代理人或称受托人。无论在公私领域,营利或非营利单位,受托人所经营的财产资金,并非自己所有,而是委托人(包括股东、出资人、债券购买人、贷款人和纳税人等)所有;而代理人(或受托人)对这些财产资金负有经管责任,即受托责任。随着时代的发展,受托关系不仅仅限于私人财产,也包括社会

^① 参见:International Standard on Auditing 200:“Overall Objectives of The Independent Auditor and The Conduct of An Audit In Accordance With International Standards Ob Auditing”(Effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15,2009)。

^② 参见:International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB; Exposure Draft, January 2011, *Proposed International Standard on Assurance Engagements*:“ISAE 3410, Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements”)。

资源的委托;受托责任也不仅仅是保证财产资金的安全,还包括使财产资金增值。为了使委托人能够了解情况,代理人往往需要提交说明受托资源被有效管理和利用的会计报告。与此同时,对这种会计报告和有关信息的审查和鉴证活动也随之发展起来(Watts, and Zimmerman, 1983)。

二、委托人—代理人理论

尽管所有权与经营权分离被认为是审计产生的前提,但这并不足以充分解释审计的根源。如果代理人能够忠心耿耿地履行自己的职责,例如,所有的公司经理和政府官员都能全心全意地为股东、为公众服务,那样审计监督就没有必要了。然而,客观事实并非如此。委托人和代理人之间是一种经济上的契约关系,而契约双方都是理性的经济人,即双方都是为了实现自身(而非对方)的最大利益(即经济学上所谓的“效用极大化”)。效用可以指金钱,包括利润、工资、利息和租金等;但也可能指非货币收入如实物资产或无形资产,如名誉或地位等。

将经济活动目的概括为效用极大化是一个有争议的问题,尤其是将效用具体化为货币收入如利润、工资等。不可否认,有些人从事经济活动并不是为了钱,而可能出于某种道德上的考虑或为了社会公益等。因此,效用极大化只能是一种假设。但是,这个假设在绝大多数情况下还是成立的。

签订一个委托—代理合同,明确双方享有和承担的权利、义务,是实现效用极大化的必要步骤。委托人当然可以撇开代理人经营自己的资产。但在现代化大生产的条件下,资产所有者(企业主)自己经营有时效益不如委托给专业的管理人员(经理)。因此,财产所有者宁可将资产委托他人管理,在扣除了支付给管理人员的报酬以后,净收益还会超过自己经营所得。同样,经理如果自己并无资产,他不去管理他人的资产,那么,其经营管理才能便无从发挥,也得不到相应的报酬。由此可见,双方签订委托—代理合同比不签订要好。但是,资产所有者的目标函数是通过资产的经营管理达到利润(效用)极大化,而经理的目标是报酬极大化(这里的报酬包括工资、奖金以及其他货币和非货币收入)。这两者并不完全一致,有时甚至会发生冲突。因为在一定的营业收入水平下,利润的增长可能意味着经理报酬的减少;反之,亦然。对于资产所有者来说,他希望以最少的报酬支出实现最高的利润;对经理来说,他希望以最少的努力(包括体力和精神的支出)而取得最高的报酬。在一个有效率的劳动力(这里指经理)市场上,双方将达到一种均衡,即经理的报酬率等于他努力的边际成本,并且也等于他创造的边际利润。这是资产所有者愿意支付、经理愿意接受的一种报酬率。假定其他因素不变,在这种报酬率之下,双方的总效用达到最大(见附录)。

上述均衡往往只存在于理论之中,而实际上并不能真正达到。这是因为市场(包括劳动力市场)并非完全有效率。低效率市场是因为信息不完全或信息不对称

引起的。

三、信息不对称问题

当一个人(代理人)为另一个人或机构(委托人)工作,而工作的成果同时取决于投入的努力和不由主观意志决定的各种客观因素,且两种因素对委托人来说无法完全区分时,就会产生所谓的“委托人—代理人问题”(Principal-agent Problem),这个问题又被称为代理人的“道德风险”(Moral Hazard),如偷懒、出工不出力、偷工减料、假公济私等。委托人—代理人问题的实质是信息不对称(Information Asymmetry)。当市场的一方(资产所有者)无法观察到另一方(管理人员)的行为或无法获知另一方行为的完全信息时,就出现了“信息不对称”。在社会化大生产的条件下,由于所有权与经营权分离,企业或公司实际上由经理主管和经营。因此,经理掌握着充分完全的信息,而企业主,即股东或出资者对企业的经营状况只有一个大概的了解。当企业效益发生变动,企业主很难判断这是由于客观因素或主观因素引起的。因为经济大环境(如国家的经济政策、税收、利率和汇率的变动)和经理付出劳动的数量与质量都会对此产生重大的影响。所以,如果企业效益改善,经理就会声称这是他的努力成果,而对效益不幸下降,经理总有借口推卸责任。当企业主和经理都在追求本身的效用极大化时,信息不对称就会发生道德风险。在实际生活中这样的例子是很多的。比如,经理不必要的出差或出国旅行,与公司目标无关但由公司支付的各种交际应酬,使用公司资源为私人服务,以及经理工作不努力,等等。所有这些都是企业主的损失,是委托代理人为自己工作所付出的代价,所以又称“代理成本”。如果企业主想要出售该资产,投资者的出价将会是资产的实际价值减去代理成本(即投资者有价格保护)。换言之,代理成本由企业主承担。除非代理人对工作无私奉献、不计得失,或者人类社会到达这样一个阶段,劳动本身成为第一需要或愉快的消费而非谋生手段。所以,只要存在两权分离及信息不对称,道德风险必然存在。

四、审计在公司治理体系中的作用

多年来,针对两权分离,专家、学者提出了公司治理这一概念,各国政府及资本市场监管者相继出台了大量有关措施,如透明的财务报告、独立的外部审计、完善的内部控制体系、公平的经理薪酬制度、董事会中设立在经理和外部审计师之间保持中立的审计委员会,等等。公司治理的目标就是解决或缓解公司内部控制人(或大股东)与外部投资者(或小股东)的矛盾,使公司的利益分配和决策更加公平、透明、有效。我们应该从公司治理的目标和框架下看审计的作用,即审计是整个公司治理体系的一个不可分割的部分。审计独立地进行监督,又必须同其他公司治理的制度相配合,才能取得理想的效果。下面,我们就公司治理的若干核心措施,即

报告制度、激励机制、监督体系等探讨审计的作用。

(一) 报告制度

首先,经理应向企业主提交经营报告和财务报告,详细反映企业的经营状况,包括资金的使用情况和效果、财产物资的增减变化及其原因,等等。财务报告在一定程度上缓解了信息不对称问题,并为判断经理是否履行了受托责任提供了依据。这就是为什么自古以来资产受托经营者都必须提交财务报告的原因。

(二) 激励机制

在劳动力自由流动的体制下,一方面,市场机制约束了经理人员的道德风险,尽管道德风险难以观察,但经过一段较长时期还是会逐渐暴露。这样,当事人就会被辞退,并难以找到类似的工作;另一方面,忠于职守、业绩良好的经理能够获得较高的报酬,只要超额报酬大于道德风险的效用,就会促使人们努力工作,因此,市场机制会逐渐淘汰不称职的经理人员。但单靠市场调节还不够,企业还要设计有效的激励机制,这不但因为存在可能的道德风险,而且,还存在人无法控制的自然或客观因素引起的经营风险。例如,即使经理勤奋工作,如果发生了无法预测的市场波动、政府政策变动、自然灾害等,也可能发生重大亏损。因此,理想的激励机制不仅要使经理乐于参加工作,而且要使他发挥最大的努力水平。如何实现这个目标呢?这就要使经理获得的报酬同其努力挂钩,即经理在为委托人工作时,就像为自己工作,既实现本身,同时也实现了委托人的效用极大化。另外,还要考虑到,即使控制了道德风险,经营风险依然存在。激励机制还要解决风险分享问题,一般来说,企业应承担较多经营风险。考虑到以上种种因素,企业普遍采用基本工资加利润分成制,这对风险规避者(或中立者)的经理是比较理想的激励机制。旱涝保收的基本工资使经理能够安心工作,即使企业发生因不可抗力所导致的严重亏损,他们也能获得最低限度的报酬,而将这部分风险转嫁到一般认为是风险偏好者的投资人身上。同时,根据企业效益的好坏从利润中提取一定比例的奖金分配给贡献突出的经理,促使他们充分挖掘潜力,提高经济效益。此外,北美国家还广泛采用基本工资加企业股份的制度,其实质是通过让经理(或其他员工)参股而成为股东,这样他会觉得为企业工作就是为自己工作。但经理的股份一般只占总股份的很少比例,因此两权分离依然存在。

(三) 监督体系

报告制度和激励机制可以称为对代理人的软约束。除此之外,还有对经理的硬约束,包括各种监督措施,这是对代理人(经理),同时也是对代理合同实施的监督。这种体系早已存在,有的已经写进法律。例如,我国《公司法》规定,公司必须成立监事会,其职责是代表股东监督管理人员按照公司章程经营,监事会就是监督体系的一个组成部分。其他监督措施还有内部控制制度等。监督体系的设计要考虑成本和效益,一般说来,监督措施越多,效果越好,但成本也越高。而且追加一项

又一项监督措施的边际效益(即减少的代理成本)是递减的。所以监督措施并非多多益善。当一项监督措施的边际效益超过边际成本时,应当追加措施,一直到追加边际成本等于边际效益(即因这项监督措施的实行而减少的边际代理成本)。这时,总监督成本最小而总效益最大。

报告制度、激励机制和监督体系从理论上讲应当能够解决或至少缓解委托人—代理人问题。但是,要使这种机制有效地运行,不能忽视审计的作用。

首先来看报告制度。企业的财务报告是考核经营人员业绩和投资人进行决策的客观依据。但是,该报告由经理自己编写,难免会有溢美之词,甚至会有误导或虚假的信息。因此,财务报告应当由独立的第三者进行审计,以提高财务报表的真实性、可靠性。其次,实施有效的激励机制离不开审计。众多的激励机制将企业的利润同经理的奖励挂钩,经理的报酬随利润水涨船高。但是,这种激励机制也给予经理欺骗的动机。例如,他们经常会人为地调节利润水平(文献上常称为“盈余管理”),在丰年截留一部分利润来弥补歉年的亏损,这样就会出现虚假失真的财务报告,结果使经理获得较多报酬,而这是以降低企业价值为代价的。独立审计能够减少“盈余管理”,是实施公平奖励机制的必要措施。第三,审计能够降低监督成本,提高监督效率。现代社会两权分离严重,信息不对称越来越向资产经管人(即代理人)倾斜,众多股东只能依靠有限资料,如中期报告和年度报告了解企业状况,进行投资决策。如果每个股东(往往不懂会计)亲自查账,显然不可行;即使可行,也会造成重复浪费,还不如聘请一位审计师代表全体股东来审计(Watts and Zimmerman, 1986)。此外,董事会还委托独立审计人员评价公司的内部控制制度,检验经营管理方针的合理性、有效性,等等。这些事实说明,审计对有效实施公司治理体系具有不可替代的作用。企业规模越大、股东数目越多、股权越分散,公司治理越离不开审计(Chow, 1982)。

第三节 国外文献审计理论概述

目前审计理论研究非常活跃,众多国内外审计学家对审计的各种问题进行了深入、广泛的研究和探讨,从而丰富了对审计的理解,促进了实务的发展,使审计学日益成为一门成熟的学科。本节介绍国外(英文)文献中比较重要的成果和研究方法,以加深我们对审计本质和实际应用的认识。由于审计研究流派众多,无法全面详述,这里仅就较有影响的(包括有争议的)研究成果做重点介绍。

一、审计独立性问题

审计独立性(与“审计师独立性”同义)是审计的灵魂。没有独立性,审计工作就没有价值,这一点毋庸置疑,已成为国内外专家和审计人员的共识。然而,究竟