

我国审计理论研究各阶段的特征分析

李文贵

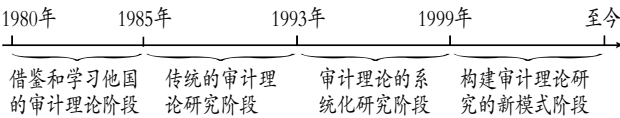
(浙江财经学院 杭州 310018)

【摘要】 本文将改革开放以来我国的审计理论研究过程划分为四个阶段,并在此基础上对各个阶段的特征进行分析,希望能为我国未来的审计理论研究指明方向。

【关键词】 审计理论研究 研究阶段 特征

一、我国审计理论研究的阶段划分

我们将改革开放以来我国的审计理论研究过程划分为四个阶段:①1980~1985年为借鉴和学习他国的审计理论阶段;②1985~1993年为传统的审计理论研究阶段;③1993~1999年为审计理论的系统化研究阶段;④1999年至今为构建审计理论的新模式阶段。这可以用下图表示:



我国审计理论研究的阶段划分图

二、各阶段的特征分析

由于理论发展受不同时期的环境特征影响,因此我们对改革开放以来我国审计理论研究阶段的特征进行分析时将着重考虑如下因素:①社会经济背景;②经济管理体制;③研究方法;④研究内容的主要指向。

1. 借鉴和学习他国的审计理论阶段(1980~1985年)的特征。这一阶段正值审计制度在我国的恢复时期,人们对现代审计各方面的认识才刚刚起步。这一阶段突出的特点是对其他国家实施的审计制度及审计经验、审计理论进行借鉴和学习。

1980年2月,《会计研究》对美国注册会计师协会将于当

表3 分层及样本分配结果

层次	层间边界值(美元)	各层分配的样本量
1	0	31
2	0~40	32
3	40~110	47
4	110~250	34
5	250~650	39
6	650~1 570	39
7	1 570~3 960	39
8	3 960~10 430	39
9	10 430~100 000	89
10	100 000以上	111

$$\hat{p} = (\hat{V}/n) \quad (8)$$

$$\hat{p} = \hat{V} + (Z_{\alpha/2}^2/2)/(n + Z_{\alpha/2}^2) \quad (9)$$

在置信概率 $(1-\alpha) \times 100\%$ 下, \hat{p} 的置信区间为:

$$\hat{p} \pm Z_{\alpha/2} \sqrt{\hat{p}(1-\hat{p})/n}$$

(2)总体的正确索赔金额总和的估计。我们可以使用差异方法进行估计。首先使用公式(10)计算 X_h :

$$X_h = \sum_{i=1}^{N_h} X_{hi} \quad (10)$$

然后使用公式(11)和(12)计算 \hat{Y} 和 $S^2(\hat{Y})$:

$$\hat{Y} = \sum_{h=0}^{H+1} [X_h + N_h(\bar{y}_h - \bar{x}_h)] \quad (11)$$

$$S^2(\hat{Y}) = \sum_{h=0}^{H+1} \{ N_h^2 (1 - n_h/N_h) [1 - n_h(n_h - 1)] [\sum_{i=1}^{n_h} (x_{hi} - \bar{x}_h)^2 + \sum_{i=1}^{n_h} (y_{hi} - \bar{y}_h)^2 - 2 \sum_{i=1}^{n_h} (x_{hi} - \bar{x}_h)(y_{hi} - \bar{y}_h)] \} \quad (12)$$

最后,在置信概率 $(1-\alpha) \times 100\%$ 下, \hat{Y} 的区间可根据公式(13)确定。

$$\hat{Y} \pm Z_{\alpha/2} \sqrt{S^2(\hat{Y})} \quad (13)$$

5. 计算结果。使用公式(8)计算得出保险系统正确索赔金额的比例 $\hat{p}=97\%$;利用公式(12)计算得出保险系统正确索赔金额 $\hat{Y}=798\ 107\ 160$ (美元);正误差为11 525 104美元,负误差为3 231 768美元。

主要参考文献

1. Agresti A., Coull B.A.. Approximate is Better than Exact for Interval Estimation of Binomial Proportions. The American Statistician, 1998; 2
2. Arens A.A., Beck J. K.. Applications of Statistical Sampling to Auditing. Prentice Hall Inc., 1981
3. Dalenius T., Hodges J.L.. Minimum Variance Stratification. Journal of the American Statistical Association, 1959; 5
4. Ekman G.. An Approximation Useful in Univariate Stratification. The Analysis of Mathematical Statistics, 1959; 30

年5月在芝加哥举行的第一次全国会计和审计讨论会的情况进行介绍,提到小组会议将集中讨论的问题包括通货膨胀的会计问题、政府会计中的政治和技术问题、质量控制的标准和检查、内部会计控制报告、统计上和判断上的审计抽样以及数据处理技术在审计中的运用效率等。在随后的几年里,陈今池(1981)、王德升(1982)、刘杰民(1983)、葛明(1984)等分别撰文或通过翻译国外文献对西方国家的内部审计制度、美国的管理审计、日本的审计工作以及国外审计基础理论研究等内容进行介绍。孙昌湘和陈今池(1982)通过对国外审计工作开展状况的分析,总结出了一些值得我们借鉴的经验,包括:①审计部门的主管机构应隶属于立法部门,这样才能使审计部门不受行政部门的牵制,从而保证其独立履行审计职能;②在制定审计法规时需要考虑审计“应该有效地监督一切国家机关和企事业单位的工作情况”这一职能;③内部审计机构的设置应该保证内部审计人员具有一定的独立性和权威性,从而形成内部审计机构和外部审计机构相互补充、密切合作的健全的审计体系;④应加强控制,做好企业控制的各项基础工作;⑤重视审计人才的培养,提高审计人员的素质。

虽然这一时期我国对审计理论的研究不多,但有关学者提出的观点却是具有长远的实践意义的,很多认识即使放到今天仍然是具有一定价值的,也正是这些认识推动了审计实践活动的开展。

2. 传统的审计理论研究阶段(1985~1993年)的特征。虽然“改革开放”决策的做出是观念的深刻变革和思想的大胆解放,但是从社会经济角度的角度来讲,这个阶段的改革本身带有一定的试验性质,它充满了争论、犹豫和反复,属于“摸着石头过河”。此时,我国审计工作才刚刚开展,社会上许多人对审计的认识不充分,甚至有人怀疑被审计就是有问题,对审计持抵触情绪。对此,当时国务院总理李鹏同志和国务院副总理姚依林同志作出了指示:审计在当前治理整顿工作中应发挥重要作用;凡是有经济活动的地方,都要依法进行审计,这要形成制度,要成为一项经常性的工作。这深化了各界对审计的认识,促使审计制度的建立健全。1985年,《审计研究》正式创刊,其较好地组织了我国审计理论和方法的研究。我们将这一阶段称为“传统的审计理论研究阶段”。这一阶段的特征为:

(1)开始对“两权分离”、“受托责任”等审计存在的基础进行探讨。为了深化改革,完善企业经营机制,增强企业活力,充分调动企业生产者和经营者的积极性,国务院于1986年发布了《关于深化企业改革增强企业活力的若干规定》(国发[1986]103号文),国家经委和国家体改委于1987年发布了《关于深化企业改革完善承包经营责任制的意见》(经企[1987]519号文)。自此以后,原有的很多全民所有制企业开始实行承包经营责任制。承包经营意味着企业的经营管理权不再完全由企业财产所有者拥有,即财产所有权和经营管理权分离开来。于是,不少审计学者开始探讨生产资料所有权与经营管理权相分离的问题,并评价承包者是否应当承担经济责任。

(2)研究内容多为审计的基本理论,且研究具有极强的探索性。审计的本质以及审计的对象、类别、职能和作用,都是审计基本理论的组成部分,这一阶段的研究也基本上是围绕这些主题展开。研究的“探索性”主要表现为以下方面:一是对审计基本概念进行探讨;二是概念的讨论是一个在相互商榷中不断深入进而达成共识的过程。

我国为了对审计下一个合理的定义,中国审计学会于1987年组织各地分会广泛开展学术活动,于1988年形成了一种归集以往审计职能、作用、性质的审计定义,即审计是由专职机构和人员依法对被审计单位的财政、财务收支及其有关经济活动的真实性、合法性、效益性进行审查,评价经济责任的履行情况,用以维护财经法纪、改善经营管理、保证宏观调控的独立性的经济监督活动。这一定义是在我国实行承包经营责任制的时期提出的,其中所提到的“对被审计单位的财政、财务收支及其有关经济活动的真实性、合法性、效益性进行审查,评价经济责任的履行情况”等审计职能与该时期的探讨热点即经济效益审计和承包经营责任审计紧密结合。

(3)对一些错误的观点或有失偏颇的认识予以纠正。这些观点或认识包括:①没有会计就没有审计,审计是随会计的发展而发展,因此审计是会计的一个分支,或者审计学是广义会计学的一个组成部分。张以宽(1985)认为,审计的职能已经由最初的查错防弊、核对收支、保护财产延伸到经济监察、经济管理、经济公证等。同时,审计方法和会计方法大有区别,在内容上也很不一致。可见,现代审计的内涵和外延已非会计所能容纳,审计是一门独立的学科,会计与审计互相支持。②审计就是对会计账簿进行审查。这是当时一种普遍的认识,甚至连《会计辞典》中也提到,审计俗称“查账”。对此,陈晓睦(1985)指出,审计光靠审查会计账簿、仅用原始的查账方法是不行的。除了进行事后审计,还要进行事前和事中审计,而这种情况下就更不能将审计的职能局限于“查账”。

3. 审计理论的系统化研究阶段(1993~1999年)的特征。邓小平同志南巡发表了重要讲话,提到“改革开放的胆子要大一些,敢于试验,看准了的,就大胆地试、大胆地闯”;同年10月,党的十四大召开,明确提出我国经济体制改革的目标是建立社会主义市场经济体制。以此为标志,国有企业进入制度创新、机制转换的阶段。随着在调整和完善所有制结构、建立现代企业制度、进行国有经济布局的战略性调整等方面取得重大突破,经济发展对审计提出了更多要求,这促使审计工作得以全面开展。在该时期,除国家审计外,内部审计也有了较大发展,民间审计更是因市场经济的发展而大量兴起。与此相对应,审计理论研究也有了实质性进展。我们将这一阶段称为“审计理论的系统化研究阶段”。这一阶段的特征主要表现为:

(1)对审计基本理论的探讨更加深入。随着社会经济的发展,“审计对于社会经济管理工作而言是必不可缺的”这种认识早已深入人心,这一阶段的审计理论研究的内容不仅包括审计的对象、职能、类别和作用等,而且包括审计环境、审计假设、审计理论研究的逻辑起点等。1995年1月郭振乾审计长发表了《关于研究审计定义的一封信》,从而引发了

对审计本质的新一轮探讨。《审计研究》于1995年3月刊登了《关于审计定义的探讨》一文,介绍了审计学者、审计人员对审计定义提出的新看法。1995年10月,中国审计学会、审计署审计科研所、审计署办公厅、中国审计出版社在青岛联合主办了审计定义研讨会。此轮探讨进一步明确了审计的性质、对象、目的、职能等基本概念,促进了审计定义实现全面化、专业化和国际化。

(2)研究内容更加具体、广泛、全面。这一阶段的审计理论研究涉及的主题已较为具体和广泛,包括对固定资产投资审计、应收账款的审计程序和方法、合并财务报表的审计技术、无形资产审计等具体项目的探讨,以及对审计质量控制、审计风险及其控制、审计重要性、审计证据、注册会计师的法律责任、审计准则等具体问题的分析。同时,研究内容也更为全面,环境审计、衍生金融工具审计、计算机审计等新兴审计领域开始受到关注。

(3)开始对国家审计、内部审计和民间审计进行全面探讨,形成了包括三种审计主体的完整审计理论体系。随着市场经济体制的逐步建立,所有制结构的变化使审计的客体由全民所有制企事业单位转变为多种经济成分、不同经营形式的企业,经营机制的转变使企业真正成为自主经营、自负盈亏、自我发展、自我约束的市场竞争主体。于是,内部审计和民间审计工作得以全面开展,对应的理论研究也逐渐多起来。

(4)初步建立了审计理论体系。审计理论体系是指若干相互影响、相互制约的审计要素在特定的时间和空间条件下,按一定的顺序或方式排列形成的一个有机整体,用以指导审计工作的开展。

我国的审计理论研究者借鉴国外审计理论体系的基础上,结合我国实际情况,遵循审计本质起点论和审计目标起点论对我国审计理论体系进行研究。阎金锴(1995)提出“审计本质→审计目标→审计假设→审计准则”的观点,李若山(1995)提出“审计目标→审计假设→审计准则→审计程序→审计方法→审计质量特征”的观点,中国审计学会(1995)提出“审计目标→审计假设→审计原则→审计概念→审计准则→审计规范”的观点。另外,刘兵(1995)提出了以审计环境为逻辑起点的审计基本理论和应用理论的两层次体系。

4. 构建审计理论研究的新模式阶段(1999年至今)的特征。从党的十六大宣告我国社会主义市场经济体制初步建立、十六届三中全会通过《中共中央关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》以来,我国进入了社会主义市场经济体制的全面完善阶段。大多数企业已初步建立了现代企业制度,企业会计准则和审计准则分批得以制定,各项审计工作的开展更加规范化。同时,随着改革开放的深入,我国的对外交流更加频繁,这使我国审计理论研究更多地与国际接轨。我们将这一阶段称为“构建审计理论研究的新模式阶段”。这一阶段的特征主要表现为:

(1)研究注重采用或寻找较为充分的理论依据。无论是演绎推理还是归纳分析,不管是规范研究还是实证研究,合理的理论框架是保障论点合理性的重要基础。尤其是随着青年研

究人员所掌握的知识越来越广,审计研究中开始较为广泛地引入经典的经济理论。受托经济责任的存在是审计产生的直接原因,基于此,代理理论当且其冲被用于解释审计的有关问题。郝振平(2000)根据代理理论对审计关系进行了分析,李季秀(2001)认为财产所有权和经营权相分离是导致经济责任审计产生的原因。然而,委托代理关系的本质是一种契约关系,委托人和代理人是签订契约的双方当事人,以上学者在“受托经济责任”理念下注重对代理人的制度设计,忽略了对委托人的分析。认识到这一点,张立民(2002)将“受托经济责任论”提升到契约经济学的高度,提出在审计制度建立过程中应该遵循平等原则;同时指出应分析审计关系中的权责利配比(契约优化)状况,解决双方当事人的信息不对称问题,改善审计质量控制机制。郝振平和林薇(2002)采用“所有者—经理人—审计师”的代理合约关系模型,分析了在使所有者、经理人、审计师的效用达到均衡时,所有者应当建立的核查和监控机制问题。潘琰和辛清泉(2003)基于不完全契约理论对审计合约与审计质量进行了分析,认为在审计合约不完备的条件下,客户对注册会计师实施的“敲竹杠”行为将影响到审计质量。冯均科(2004)直接基于审计委托人与审计人员对审计契约制度进行研究。

审计实务工作者和理论研究人员逐渐认识到,审计不可能脱离社会背景和经济环境而存在,因此更多的经济学理论甚至是社会学、哲学等方面的理论和分析工具均被运用到审计研究中。张凤英和房巧玲(2004)将经济学中的“效率”概念全面应用于审计市场,提出审计市场运行效率和审计市场功能效率的概念;马曙光(2005)、杨德明(2005)、吕鹏和陈小悦(2005)、龚启辉和刘桂良(2006)、刘颖斐和余玉苗(2006)等采用博弈论对我国政府审计制度变迁、审计业务招标制、相关审计现象进行分析。除此之外,漆江娜(2002)还运用社会学原理解释资本市场审计信任关系的建立与维护,刘小年和岳阳(2006)、王遥(2008)采用行为经济学的相关理论对注册会计师的审计行为进行分析。

(2)引入了实证研究方法,研究的具体模式更加多样化。上海证券交易所和深圳证券交易所的成立使我国证券市场的发展进入了开创性的阶段,在随后的十来年中,我国证券市场迅速发展。正是由于证券场所提供的数据平台,我国的审计理论研究才逐渐与资本市场紧密地结合在一起,并向国际研究的方向靠拢,最主要的表现在于引入了实证研究方法。自1999年李增泉发表第一篇关于审计实证研究的文章《实证分析:审计意见的信息含量》之后,我国审计实证研究大量开展,得出了不少具有启发性的研究结论。吴联生和刘慧龙(2008)对我国已有的审计实证研究成果进行了系统的回顾和评论。案例研究、调查分析等研究模式在审计理论研究中也得到了较为普遍的运用。比较有影响的是刘峰(2002)根据中天勤客户流向的案例分析了我国审计市场制度安排与审计质量要求,发现上市公司在选择会计师事务所时,对地域因素考虑较多。叶陈刚(2003)、崔宏(2005)、刘亚莉等(2006)、刘成立(2008)等在调查的基础上分别对注册会计师诚信度、注册会

计师对企业盈余操纵行为的识别、注册会计师行为模式等问题进行了探讨。

(3) 研究中对内部控制越来越关注。内部控制作为保证企业财务报告的可靠性以及经营活动的经济性、效率性和效果性的一系列政策和程序,自产生就与审计有着直接的联系。从制度基础审计开始,对被审计单位的内部控制情况进行了解并进行控制测试便是审计工作的一项重要程序,因此在审计理论研究过程中必须重视内部控制。2000年以前,已有学者从审计的角度对内部控制进行探讨,但所涉及的内容总体来看是比较浅的。直到这一阶段,学者才对内部控制越来越关注。吴水澎和陈汉文(2000)运用 COSO 报告的标准与评价方法,对郑州亚细亚集团内部控制失败案进行系统分析,讨论了企业内部控制审计的相关问题;刘亚莉和杨兴全(2004)从财务报告内部控制角度对资本市场信息质量的提高进行了探讨;郑海英(2004)从内部控制环境出发论述控股股东与社会公众股东的权利失衡问题。

(4) 研究内容更加丰富,同时出现了不少新的研究课题。就实证研究而言,涉及的主题就包括审计收费、审计师选择、审计师变更、审计的公司治理效应等以往极少探讨的内容。另外,随着网络技术的发展,各种各样的衍生金融工具产生,人力资源被当成资本进行探讨,会计事项变得越来越复杂,这也促使研究者对很多新的审计领域(如网络审计、衍生金融工具审计、人力资本审计等)的探讨。这些新兴研究课题极大地丰富了审计理论研究的内容。

(5) 我国审计准则体系得以建立并实现国际趋同,促进了审计理论的规范化研究。审计准则作为规范审计人员开展审计业务的标准,对审计理论研究具有重大影响。经财政部批准同意,中国注册会计师协会自 1994 年 5 月开始起草独立审计准则。直至 2003 年,其先后制定了 6 批独立审计准则,基本构建了我国的独立审计准则体系。自 2004 年起,为进一步完善审计准则体系并提高审计准则质量,其根据变化了的审计环境、国际审计准则的最新内容和注册会计师的执业需要,有计划、有步骤地修订已颁布的审计准则,最终于 2006 年 2 月正式发布了新的注册会计师执业准则体系。该准则体系已基本实现国际趋同,对我国的审计理论研究具有很大的指导作用。

三、结论

改革开放为我国带来了经济的腾飞,同时我们也可以看到,我国的审计理论研究也随着经济的逐步发展而不断走向成熟。近年来,我国已经多次举办各类国际审计研讨会,世界许多著名的审计学者、权威的审计专家都参加了这些研讨会,使我国审计研究人员与国外审计研究人员有了更多、更深入的交流,我国的不少审计理论研究成果也受到其他国家更多的关注。同时,我国的审计理论研究也遇到了很多前所未有的挑战。在未来的审计理论研究过程中,我们应当进一步结合我

国的社会环境、经济环境、法律环境的特征,加深对我国独特制度背景的理解,并增强研究设计(尤其是实证研究)的合理性,以增强研究成果的可接受性,从而增大理论对实践的指导作用。

主要参考文献

1. 陈今池,沈小凤.西方现代内部审计简介.会计研究,1981;4
2. 陈晓睦.审计涵义商讨.审计研究,1985;1
3. 冯均科.审计契约制度的研究:基于审计委托人与审计人的一种分析.审计研究,2004;1
4. 葛明.浅谈美国企业内部审计的若干特点.会计研究,1984;3
5. 刘光业.中国审计史浅议.审计研究,1985;3
6. 刘兵.审计理论研究的逻辑起点及审计理论体系.审计研究,1995;4
7. 刘峰.我国审计市场制度安排与审计质量需求.会计研究,2002;12
8. 刘杰民.日本公司的审计工作简介.会计研究,1983;5
9. 林炳发.审计理论结构模式初探.审计研究,1997;3
10. 李季秀.略论委托代理与经济责任审计.审计研究,2001;6
11. 李若山.审计理论结构探讨.审计研究,1995;3
12. 娄尔行,潘飞.建国以来我国会计学术研究的阶段性特征.上海会计,1999;5
13. 娄尔行,唐清亮.试论审计的本质.审计研究,1987;3
14. 郝振平.审计关系的代理理论分析.审计研究,2000;1
15. 郝振平,林薇.从审计师的代理人性质审视虚假财务报告的防范.审计研究,2002;4
16. 潘琰,辛清泉.论审计合约与审计质量——基于不完全契约理论的现实思考.审计研究,2003;5
17. 漆江娜.资本市场审计信任关系的建立与维护——一种社会学的理论解释.审计研究,2002;5
18. 孙昌湘,陈今池.关于借鉴国外审计经验的一些看法.会计研究,1982;4
19. 吴联生,刘慧龙.中国审计实证研究:1999-2007.审计研究,2008;2
20. 阎金铨.构建审计理论框架初探.审计研究,1995;3
21. 杨树滋.求索·研讨·开拓——纪念《审计研究》出版 100 期.审计研究,2001;6
22. 张立民.审计制度建设的理论依据.审计研究,2002;3
23. 张凤英,房巧玲.审计市场效率的经济学透视.审计研究,2004;4
24. 张以宽.审计的性质及其与会计的关系.审计研究,1985;1