

从“免疫系统论”重新探讨审计本质

于 静

(军事经济学院 武汉 430035)

【摘要】 本文通过回顾与分析现有关于审计本质的观点及中外学者对审计定义的基本认识,提出了“审计是一个通过审查、评价来生产审计信息,并将这些信息传递给相关利害关系人的系统过程”的观点,笔者将这种观点称为“新信息论”。

【关键词】 免疫系统论 审计本质 新信息论

一、“免疫系统论”不是关于审计本质的理论

2008年3月,审计署刘家义审计长在中国审计学会五届三次理事会上第一次较为详细地阐述了审计的“免疫系统论”。这一理论的核心观点是:审计本质上是一个国家社会经济运行的“免疫系统”。

许多学者认为“免疫系统论”是关于审计本质的理论,而笔者却认为“免疫系统论”并不侧重于讨论“审计是什么”,而是更强调审计与国家社会经济运行的关系以及审计在国家社会经济运行这个大系统中应扮演怎样的角色。这一点从“免疫系统论”所使用的句式上就可以很容易判断出来。从语言学的角度来看,“审计是免疫系统”这句话是一个比喻句,是把审计比喻为国家社会经济运行的免疫系统,意思是“审计在国家社会经济运行中的作用就像免疫系统在人体中的作用一样”。审计的本质是“审计本身所固有的、决定审计性质、职能和发展的根本属性”。因此,要描述审计本质是不会使用比喻句的,而会使用陈述句。比如“查账论”就认为审计的本质是查账;“经济监督论”就认为审计的本质是一种独立的经济监督活动。可见,“免疫系统论”从根本上说是关于审计功能、作用的理论,也可以将其称为“免疫系统功能理论”,而不能仅从字面意思就把它理解成关于审计本质的理论。

二、对现有审计本质理论的梳理与回顾

既然“免疫系统论”不是关于审计本质的理论,那么什么是审计的本质呢?要回答这个问题,必须先对现有的关于审计本质的理论进行一番梳理。

1. 查账论。“查账论”认为审计就是“查账”,这是对审计本质的一种简单的或初步的认识。“查账论”的产生是有其客观原因的。这个原因就在于自审计诞生以来相当长的一段时间内,查账一直是审计人员的主要工作。然而随着现代审计的不断发展,审计对象经历了“会计账簿——资产负债表——财务报表——相关经济活动及其记录”的历史演变过程,审计形式逐渐多样、审计内容日渐丰富、审计方法不断革新,查账不再是审计工作的全部内容。至此,“查账论”自然也就失去了赖以存在的客观基础,慢慢退出了历史舞台。

2. 信息论。“信息论”产生于20世纪60年代,于20世纪

80年代逐步完善并形成体系。“信息论”认为,审计的本质在于提高信息的可信度,以促进有效决策,实现社会资源的合理分配。后来“信息论”渐渐分化为两派,一派为信息传递论,另一派为信息系统论。“信息传递论”认为,审计不仅能够保障被审计单位所提供的信息真实可靠,而且能确保信息的有效传递;“信息系统论”认为,为使资本市场的资源得到合理分配,投资者在决策时需要获得可靠的信息,而审计能使这些信息变得更加可靠。

3. 方法过程论。“方法过程论”认为审计是一种系统的方法或过程,该理论产生于20世纪70年代。1973年,美国会计学会基本审计概念委员会在其出版的《基本审计概念说明》中给出了新的审计定义,认为审计是“为确定关于经济行为及经济现象的结论和所制定的标准之间的一致程度,而对与这种结论有关的证据进行客观收集、评定,并将结果传达给相关利害关系人的系统过程”。这一定义明确指出审计是一种系统过程,推翻了“查账论”在审计理论界的统治地位,确立了“方法过程论”的核心地位。直到今天,这个定义仍被誉为是“最具代表性”的审计定义,认为它对审计进行了“完整的、明确的、全面的”描述。

4. 经济监督论。“经济监督论”认为审计是一项经济监督活动。“经济监督论”是由我国学者首先提出的一种关于审计本质的观点,它是一种典型的以审计职能来概括审计本质的观点。这种观点的产生有其特定的历史环境。在我国20世纪80年代初那种百废待兴、社会主义审计事业刚刚起步的条件下,人们对审计的认识只能达到“经济监督论”的程度。随着审计实践的发展以及人们对审计的认识不断深入,这种观点的缺陷逐渐暴露出来。现在看来,监督是审计的一项职能,但不是审计的全部职能,更谈不上是审计的本质。如果审计是一项经济监督活动,那么审计的其他职能(如咨询职能或服务职能)又该置于何处呢?审计职能与审计本质的正确关系是:审计本质决定审计职能,审计职能反映审计本质。用审计职能来概括审计本质从根本上说是犯了以偏概全的错误,经不起实践的检验。

5. 经济控制论。“经济控制论”是蔡春教授在其博士论文

《审计理论结构研究》中提出的。“经济控制论”认为,审计是为保证受托经济责任全面、有效履行的一种经济控制活动。审计与控制之间具有天然的、不可分割的关系,审计的最终目标是确保受托经济责任得到全面、有效履行。

虽然“经济控制论”将人们对审计的认识又向前推进了一步,但是笔者并不赞成这种以“控制”来概括审计本质的观点。这是因为:①“控制”并非审计本身固有的属性。从根本上说,“经济控制”外在于审计,它只是人们对于审计的美好期望,能否实现还具有不确定性。目前人们对审计的期望也不仅仅局限于“控制”,很多时候,人们都期望审计通过履行咨询或服务职能来提出一些可行的建议。从这一点上来看,“经济控制”不符合“本质是事物本身固有的根本属性”这一基本特征,因此它不是审计的本质。②“经济控制论”不能揭示审计本身的特殊性。“经济控制论”认为审计是一种特殊的经济控制,其特殊性在于它的根本目标是确保受托经济责任得到全面、有效履行。事实上,除了审计以外,其他许多行为都可以归结为“一种以确保委托代理关系全面、有效履行为目标的经济控制行为”。“经济控制论”没有揭示审计与其他经济控制行为之间的根本区别,因此它没有揭示审计的本质。说审计是一种经济控制行为,只是指明了审计的归属问题。总之,以“经济控制”来概括审计本质,与以“经济监督”来概括审计本质一样,都犯了以偏概全的错误。

三、对审计本质的重新思考

1. 对审计的基本认识。

(1)国内学者给出的审计定义。我国著名会计学家潘序伦先生认为:“审计云者,对于他人所做的会计记录,用有组织的方法做全部或一部的检查,以确定其会计记录是否适当,是否足以正确表示该企业的财务状况和经营成绩,同时指正其谬误,揭发其舞弊,并为其出具报告书和证明书”。著名会计学家和教育家赵锡禹认为:“审计是会计部门以外的人员,对会计凭证、会计账簿、会计报表,用有组织的方法做全部或一部的检查,以证明其会计记录是否正确、是否真实、是否合理的一种技术科学”。管锦康认为:“审计是不参加具体管理工作的专门人员,运用专门的方法,对被审计单位的会计资料及其他有关资料进行审查,对这些资料及其所反映的经济业务,以及有关经济活动的真实性、合法性、合理性和准确性作出结论,加以评价,并向授权者或委托者提出审计报告的一种经济监督行为”。李鸿寿等认为:“审计是通过对国家机关和企事业单位的财务收支以及有关经济业务活动进行检查,以评价国家机关和企事业单位财务活动和经济活动的合法性与有效性的一种监督手段或工具”。张以宽认为:“社会主义审计应当以国家的方针、政策和计划为指导,根据会计凭证、账簿、会计报表及其他资料,由第三方对有关单位的经济业务的合理性和合法性、会计资料的正确性以及财政政策、财经纪律和法令制度执行情况进行检查,借以促进企业完成各项计划,防止、纠正错误和弊端,提高经济效益”。

(2)国外学者给出的审计定义。利奥·赫伯特认为:“审计是一个过程,独立的审计人员通过获取有说服力、切题的重要

证据,以确定某单位的管理部门和职工是否接受和执行了准确、合法、有效、节约和讲究效益的方法”。番场嘉一郎认为:“审计是为判断会计记录、会计报表、会计组织和会计行为是否正确和适当,由与此无关的第三方加以检查,并将检查结果报告给申请检查的部门的一系列行为”。美国会计学会认为,审计是“为确定关于经济行为及经济现象的结论和所制定的标准之间的一致程度,而对与这种结论有关的证据进行客观收集、评定,并将结果传达给相关利害关系人的系统过程”。

(3)分析审计定义得出的关于审计的基本认识。以上只是列举了国内外学者几种比较有代表性的观点。可以看出,虽然学者们给出的审计定义在表述上略有不同,但是他们都认为审计离不开“审查、评价、表达”这几个具体步骤。其中,审查是获取审计证据的过程,是对被审计单位相关经济活动、经济行为及其记录进行审核与检查的过程,目的是获取充分、适当的证据以支持审计人员的判断与结论。审查是审计工作的基础环节,需要运用大量复杂、科学的技术与方法。现行的很多审计的技术与方法实际上都是审查的技术与方法。评价是判断被审计单位相关经济活动是否符合国家法律法规、行业标准及被审计单位的内部计划、要求等审计判断标准,是从大量复杂、纷乱的表面现象中发现事物本质并得出相关结论的过程,是审计工作的核心环节。表达是审计人员将对被审计单位或事项的评价书面化,并将其传递给相关利害关系人的过程。表达是审计工作的最终环节,标志着一项具体审计工作的完结。事实上,无论是国家审计、内部审计、注册会计师审计,还是历史财务信息审计、环境审计、绩效审计等,都不能缺少“审查、评价、表达”这三个环节。从上述审计定义可以看出,审计是一个由审查、评价和表达组成的系统过程。

2. 对审计本质的新认识。

(1)“新信息论”的基本观点。审计是一个由审查、评价、表达组成的系统过程,这符合方法过程论的基本观点。但是仅仅看到这一点是不够的,只有看到这一系统过程产生的最终产品——审计信息才是看到了问题的本质。将两者相结合,就形成了笔者关于审计本质的新观点:审计实际上是一个通过审查、评价来生产审计信息,并将这些信息传递给相关利害关系人的系统过程。其中,审计信息是对被审计单位一定时期内的经济活动或经济行为(包括会计活动或会计行为)与相关标准(包括法律、法规、会计准则、项目计划书、合同、契约等)之间的符合程度的反映。相对于过去那种认为审计只是增强信息可靠性的“信息论”来说,笔者所提出的这种观点可以被称为“新信息论”。

(2)“新信息论”的主要特点。“新信息论”有以下三个特点:

其一,“新信息论”明确了审计与其他经济活动的根本区别。以会计为例,“新信息论”表明审计与会计虽然都是生产和提供信息的系统过程,但是它们生产信息的方式和内容却大不相同。首先,在生产方式上,审计通过审查、评价来生产信息,会计则通过确认、计量、记录来生产信息;其次,在信息内容方面,会计信息是对会计主体相关经济活动和经济行为本身的反映,而审计信息则是对这些活动与相关标准的符合程

审计收费影响因素实证研究文献综述

叶 炜

(北方民族大学商学院 银川 750021)

【摘要】 本文对有关审计收费影响因素的既有研究成果进行了系统的梳理,旨在从理论上加深人们对审计收费相关问题的认识,以期为后续研究者提供参考。

【关键词】 审计收费 影响因素 文献综述

近年来,随着国内外审计市场竞争的日趋激烈,审计收费作为影响审计服务质量的重要因素之一,引起了审计理论界、实务界和政府监管部门的持续关注。国内外学者对审计收费影响因素进行了广泛的研究,并形成了大量卓有成效、各有侧重的研究成果。

一、审计收费影响因素的国外研究文献综述

国外关于审计收费影响因素的研究大多借鉴了 Simunic (1980)的模型,其模型的解释度达到了 46%。随后,英国、加拿大、澳大利亚、新西兰、新加坡等国家的学者,也对本国或本地区审计收费的影响因素进行了实证研究。这些国家的审计市场环境具有一些共同特征:首先,市场是竞争的;其次,大规模会计师事务所占有很大的市场份额,同时这些大规模会计师事务所的审计服务质量明显高于小规模会计师事务所;再次,审计市场相对成熟,各种制度和监管政策相对稳定。这些国家

度的反映。

其二,“新信息论”揭示了关于审计的更深层次的内容。没有人敢说自已真正发现了审计本质,因为人的认识总是有缺陷的,难免受到外部环境和自身能力的制约。但是不可否认,“新信息论”确实揭示了一些关于审计的更深层次的内容。一方面,它认为审计是通过审查和评价来生产那些关于被审计单位一段时期内的经济活动是否符合委托代理契约要求或相关标准的信息,并将其传递给有需要的人的一个系统过程。审计工作的基本程序是审查、评价和表达,主要产品是审计信息,这就阐明了审计能够存在的根本原因。另一方面,“新信息论”也为人们更加合理地解释“审计是什么、审计与其他社会活动有什么不同、审计为什么具有监督和服务功能以及审计为什么能够发挥控制或促进作用”等基本理论问题提供了客观依据。从这一点上来说,“新信息论”与审计本质的概念和基本特征相符。

其三,“新信息论”为审计理论的发展指明了方向。“新信息论”将整个审计过程分解为“两个阶段,一种产品”,“两个阶段”即生产阶段和传递阶段,“一种产品”即审计信息。所有的审计理论研究工作都可以围绕“两个阶段,一种产品”展开,比

的学者们在研究过程中结合各国、各地区审计市场和上市公司的特点,不断在模型中加入一些新的变量进行分析。

Simunic (1980)研究发现:被审计单位的规模(以总资产来反映)是影响审计收费的主要因素,被审计单位纳入合并报表范围的子公司个数、所涉及的行业数目、应收款项占总资产的比重、存货占总资产的比重、近三年是否发生过亏损、当年是否得到非标准审计意见等因素也对审计收费有显著影响,但是资产收益率和会计师事务所为客户已提供审计服务的年限并不是显著影响审计收费的因素。至于当时备受关注的“八大”会计师事务所是否收取了溢价的问题,Simunic (1980)研究发现,不仅没有证据表明“八大”会计师事务所存在垄断定价行为,而且有少许证据表明“八大”会计师事务所存在规模经济,它们通过降低审计收费的方式将这部分利益转移给了客户。

如:围绕审计信息的生产阶段,需要解决生产工具、技术方法、生产人员、生产效率及产品质量等问题;围绕审计信息的传递阶段,需要解决传递哪些信息以及如何传递信息等问题;围绕审计信息本身,需要确定审计信息的性质、内容和载体等。

总之,“新信息论”为未来审计理论的发展指明了方向,同时也为构建完整的审计理论体系提供了新的基础。上述特点充分说明“新信息论”已经具备成为审计本质理论的基本特征,因此可以说它是关于审计本质的新观点。

主要参考文献

1. 刘家义.以科学发展观为指导 推动审计工作全面发展.审计研究,2008;3
2. 徐政旦等.审计研究前沿.上海:上海财经大学出版社,2002
3. 蔡春.审计理论结构研究.大连:东北财经大学出版社,2001
4. 文硕.世界审计史.北京:中国审计出版社,1990
5. 中国注册会计师协会编.审计.北京:经济科学出版社,2007
6. 石爱中,胡继荣.审计研究.北京:经济科学出版社,2002