

关于审计导向问题的研究

郑州航空工业管理学院 许国艺

【摘要】 本文回顾了现行审计导向的发展演变过程,认为审计导向模式的发展演变是审计的社会需求和审计目标发展的必然结果,基于社会审计期望要求的审计目标体现了审计内在系统的逻辑性。以审计目标作为审计的导向可以解决现行审计导向的缺陷和面临的问题。

【关键词】 审计模式 演变 目标导向

一、关于审计导向

导向在现代汉语词典中的定义是:使向某个方面发展;引导方向;指导行为或发展的方向。也就是说,导向是事物发展规律的逻辑方向,能够指导人们沿引导的方向达到预定的目标。导向是一种系统性的指引,是一种达到预定目标的指南,能够体现事物发展的内在逻辑性、规律性和方向性,具有系统性、整体性的内在特质。审计导向是审计工作的切入点,是用以确定审计的具体实施对象和审计重点领域的关键。审

托关系。在自由资本主义时期,政府较少干预市场,委托方和受托方之间的关系是清晰的,提供多少和提供什么样的会计信息完全由委托方和受托方之间的契约决定,最终是由委托方的需求决定的。在资本市场不十分发达的情况下,受托责任观较为切合实际,它使得企业的会计行为与经济行为保持一致。决策有用观产生的外在经济环境是以现代市场经济为依托的,企业的所有权与经营权相分离,社会资源的分配通过资本市场进行,即资源的委托受托关系是通过资本市场建立的,委托受托双方不直接进行沟通。由于资本市场的介入,它体现为作为委托方的投资者并不关注具体某个企业的资本保值增值情况,而是关注资本市场的平均风险与报酬水平,也就是可能获得的现金股利、利息、投资的升值与所承受风险的比例,而受托方的管理重心从有效管理受托资源转向到资本市场使报酬与风险的比例达到最优。在微观方面,外在投资者更关注会计信息的相关性,要求管理当局提供的会计信息能够有助于其进行投资决策。在历史成本原则和传统收益观下,会计信息相关性较差,例如,企业的证券投资在资产负债表上以历史成本予以反映,而投资者关心的是其未来现金流入量的现值,因此,以历史成本反映的会计信息与投资者的决策缺乏相关性。在宏观方面,客观上要求管理当局提供的会计信息要与投资者的决策相关,要能真实地反映企业的价值,引导投资者的决策,促进资源合理配置。因此,唯需求论是与受托责任观相对应的。随着资本市场的建立和发展,会计目标由提供反映受托责任履行情况的会计信息变成了侧重决策有用的会计信息,唯需求论就显得不合时宜了。

3.只有在有效的市场上,会计信息才能被股价所反映。如

计导向是审计理论研究和审计实务开展的内在逻辑方向性,是指引审计达到预定目标的指南。

二、审计导向的发展演变

在审计发展的过程中,随着社会经济环境的发展和人们认识的深化,先后出现了四种具有代表性的审计导向模式,即账项基础导向模式、制度基础导向模式、风险基础导向模式和管理舞弊导向模式。

1.账项基础导向模式。在审计发展的早期,企业的业务性

果市场有效性的前提不存在,则以股价所反映的会计信息等同于决策有用的会计信息就值得怀疑,正如司可脱所说的,信息观反映了早期人们对有效市场的痴迷。在我国这样一个弱式有效的市场上,以能被股价所反映的会计信息等同于决策有用的会计信息,其可行性就更低了。

四、结论

会计作为服务于市场经济的计量和报告手段,会计目标应服从于促进资源合理优化配置这一市场经济的宏观目标,即决策有用不仅指对投资者等会计信息的主要使用者有用,而且还应当对合理优化配置资源的市场经济目标有用。因此,第一种探求决策有用的会计信息的思路是科学合理的。会计信息是否对决策有用应以是否能促进资源合理优化配置作为其衡量标准,只有以真实反映企业价值的会计信息去引导投资者的决策,才能真正实现资源的合理优化配置。当然,这样的会计信息也是投资者需要的信息。只有从促进资源合理优化配置的角度理解决策有用观才能建立起正确的会计理论体系。

主要参考文献

- ①杨成文.论会计政策选择目标.会计研究,2005;9
- ②吴联生.上市公司财务呈报.大连:东北财经大学出版社,2001
- ③葛家澍.中级财务会计.沈阳:辽宁人民出版社,1994
- ④葛家澍,林志军.现代西方会计理论.厦门:厦门大学出版社,2001
- ⑤刘骏.会计信息质量研究.北京:中国财政经济出版社,2005

质单一,组织结构简单。为了检查会计核算的正确性,促使受托责任人在授权经营过程中做出诚实、可靠的行为,企业主聘用注册会计师对企业各项工作的履行情况进行审计。其主要目的是纠错防弊,从审计期间会计事项所依据的有关凭证入手,追查记账凭证、账簿、报表等会计资料,验证会计核算的正确性。审计的重心是资产负债表,审计的目的是防止错误与舞弊,对财产经营者的诚实性进行检查,审计的方法是详细审计。

2. 制度基础导向模式。随着企业规模的扩大、经济活动复杂性的加大、融资投资渠道和方式的多元化以及舞弊行为的多样化,社会对审计的期望要求注册会计师将审计的重点从检查受托责任人对资产的有效使用转向检查企业的资产负债表和利润表,以判断企业的财务状况和经营成果是否真实和公允。由于经济活动的丰富和复杂导致审计工作量加大以及审计技术的日益复杂,基于详细审计的账项基础导向模式已不能满足社会对审计的期望,同时,在企业内部建立起科学的管理制度和内部牵制制度,审计人员的注意力将转移到与会计相关的内部控制系统的控制功能上来,审计发展到制度基础导向阶段。职业界逐渐改变以往的详细审计方法,而采用抽样审计方法,这需要审计人员将审计抽样和内部控制结合起来,从而提高审计效率,改变审计抽样的随意性,审计的重点在于注册会计师了解、测试和评价内部控制制度设计的合理性和运行的有效性。对于存在缺陷的内部控制环节,注册会计师将其涉及的交易和账户余额作为审计的重点,甚至进行详细审计,而对于可以信赖的内部控制环节则进行抽样审计,从而提高了审计效率,减少了审计工作量,降低了企业的审计费用。

3. 风险基础导向模式。由于内部控制制度的固有局限性、管理当局提供虚假会计信息的内在驱动、审计对象的日益复杂、科学技术和政治经济法律环境的变化、审计地位和责任的提高以及社会公众对审计期望值的提高,审计风险也急剧增加。而制度基础导向模式审计忽视了内部控制之外的许多其他方面,尤其是忽视了审计环境对审计的影响。同时,外部审计人员的职责范围相对来说比较狭窄,仅局限于根据公认审计准则对内部会计控制进行检查和评价,因此制度基础导向模式的缺陷使审计面临巨大的审计风险,使审计陷入法律诉讼的深渊。此外,审计界还面临着激烈的同业竞争,为了生存和发展,审计人员和会计师事务所必须努力降低审计成本,寻求效率更高的审计方法,而社会公众的需求要求审计人员收集充分的审计证据并出具恰当的审计意见来保护其利益。这需要审计职业界将有限的审计资源用到关键的审计环节上。制度基础导向模式对审计资源的分配是根据内部控制的薄弱环节而不是根据要承担风险的大小而定的,因此其可能达不到审计的最佳效果和审计资源的最合理配置。为了解决制度基础导向模式的缺陷,审计职业界提出审计风险模型,通过了解和评价内部控制来确定检查风险,并设计和实施实质性审计程序。这种以审计风险模型为基础进行的审计模式称为风险基础导向模式。

4. 管理舞弊导向模式。王泽霞博士在风险基础导向审计的基础上,提出了管理舞弊导向模式,并认为会计信息在现

代企业契约机制中是衡量企业契约履行效果的基础。作为经济人的管理当局基于自利原则,会利用其对会计信息的自然控制权而实施管理舞弊,即没有良好的内部控制制度也不能解决管理当局与公司其他利益群体串通舞弊的问题,这严重损害了其他利益相关者的利益,会给社会公众造成重大损失。管理舞弊成为社会公众和审计职业界关注的焦点。由于传统的审计导向模式无法满足社会公众期望独立审计发现和揭露管理舞弊的合理需求,因此在账项基础导向审计和制度基础导向审计的基础上发展出管理舞弊导向审计。管理舞弊导向审计是对在风险导向审计中如何将审计风险具体落实到审计实务中的一种新模式。管理舞弊导向审计融合了制度基础导向审计,同时也不排斥账项基础导向审计,属于风险基础导向审计。

三、审计导向模式的发展演进是社会需求和审计目标发展的结果

现有的几种审计模式是在不同的经济和社会发展阶段产生并随社会经济的发展而发展的,体现了在一定的发展阶段,社会对审计的期望与对审计工作的要求。社会环境发生变化会对审计提出新的要求,这样审计职业界就产生了新的审计目标,为适应社会环境,审计职业界必须不断地提高审计能力以达到这些目标。当现有的审计模式所产生的审计能力不能满足社会对审计工作的期望、不能达到预期的审计目标时,必然要求新的审计模式产生。

在账项基础导向审计阶段,社会对审计的期望是对财产经营者的诚实性进行检查,企业的经营业务比较简单,详细审计能够使受托责任人更诚实和勤勉,所以审计人员通过对账项的详细审计便可以满足社会对审计的预期。

随着社会环境的变化,社会公众投资者成为企业所有者,经济危机的爆发会导致公众投资者的利益受损,人们意识到缺乏可靠的会计报表是导致经济危机的重要原因。审计的重点从以保护债权人作为目的的资产负债表审计转向以保护投资者为目的的整个会计报表审计,企业规模的扩大使业务量急剧增加和复杂化,开展详细审计极为困难,产生了社会需求与审计资源不足的矛盾。审计人员逐渐发现,企业资产的安全与否、会计报表是否公允以及发生舞弊的概率与企业内部控制制度密切相关,企业内部控制制度越健全有效,会计报表越公允,发生舞弊的可能性也就越小。于是,审计人员开始转向评价企业内部控制制度的健全与有效性,据以确定审计抽样的范围、重点和方法,从而产生了制度基础导向审计。

20世纪60年代后,企业竞争加剧,环境变化更加复杂,企业经营风险增加,由于经营失败导致的审计失败事件逐渐增多。同时,内部控制制度的固有局限性显现出来,建立在被审计单位与注册会计师之间的无利害关系假设面临挑战,良好的内部控制也不能阻止管理当局与相关利益方的串通舞弊。社会对审计的期望与审计实际工作效果之间的差异加大,关于审计的诉讼案件激增,审计面临诉讼爆炸的时代,其风险也前所未有地增加。注册会计师主要根据自己的经验和判断来选定样本,其广泛采用的抽样审计技术存在较大的随意性和盲目性。由于注册会计师的水平、经验和判断不同,在审计中

很可能遗漏重大的差错和舞弊,不同注册会计师对同一审计项目得出的审计结果也很可能大相径庭,这严重损害了审计的权威性和人们对审计的信任度。制度基础导向审计过于关注被审计单位的内部控制制度,相对忽视了引发审计风险的其他因素和原因,未能做到对有限审计资源的合理分配。正是出于弥合制度基础导向模式的缺陷,风险基础导向模式才得以产生。审计职业界在制度基础导向审计的基础上开发出新的审计方法和程序以提升审计能力,产生了审计风险模型:审计风险=固有风险×控制风险×检查风险。通过对固有风险和控制风险的评估来确定检查风险,并设计和实施审计实质性程序,将审计风险控制可以在可以接受的水平内。

现有的审计风险模型渐渐地也遭到人们的质疑,尤其是在近年来世界范围的系列财务舞弊案发生后,人们开始反思风险基础导向审计给审计工作带来的影响。从理论上讲,审计风险模型不是在会计报表整体上使用的,因为这无助于做出审计决策,而必须在每一种业务循环、每一个账户以及在每一个审计目标上进行分析计算。这种审计风险模型不能用于会计报表整体,无法满足对会计报表整体的把握和控制,对风险的认识也只是零散、微观的,不能形成整体的宏观认识。其次,固有风险和控制风险对于注册会计师而言是不可控的,固有风险概念内涵与外延的不一致使审计风险模型的科学性受到很大损害。由制度基础导向模式转向风险基础导向模式,改变的不仅是审计方法,更重要的是改变了传统的审计理念,并有可能使审计由一门高尚职业(其精髓是由专业判断和公众责任组成)沦落为一门“唯利是图的生意”(其核心是风险与报酬的权衡与抉择),风险导向审计是导致审计失败的重要原因。风险导向审计将导致在审计过程中出现“偷工减料”的行为,从而增加审计风险。审计职业界开始对传统的风险导向审计方法的改进进行探讨,创造出风险战略系统审计方法,将原有的审计风险模型改进为:审计风险=重大错报风险×检查风险,以克服原有审计风险模型的不足。

从上面叙述中可以看出,改进的审计风险方法和模型是对原有的风险基础导向模式的完善和发展,其目的是为了使得审计工作满足在新的条件下社会对审计工作更高的期望。

管理舞弊导向模式实质上也是风险基础导向模式,是为了迎合社会查处管理舞弊造成的财务危害的目标而提出的一种审计思路或方法,属于风险基础导向模式,同时也融合了制度基础导向模式,且并不排斥账项基础导向模式。

基于以上的分析我们可以看出,一定阶段的审计导向模式是为了达到社会对审计的期望而采取的审计方法或审计程序。审计模式实质上就是审计方法或审计程序,是达到审计目标的有效措施。新的审计模式融合了原有的审计模式的理论和方法,是在原有审计模式的基础上发展起来的,它并不排斥原有的审计模式。导致审计模式发展演变的根本动因是审计目标的变化,是社会对审计工作新的更高的期望所产生的新的审计目标对审计工作程序和方法的必然要求,现有的审计导向模式的发展演进是社会需求和审计目标发展的必然结果,其实质是在审计目标的指引下为实现审计目标而采取的审计方法、政策和程序。

四、目标导向审计是审计模式发展的必然趋势

1. 审计的内在逻辑。关于什么是审计,影响最大的当属美国会计协会在《基本审计概念说明》中的审计概念,其不但清楚、准确、符合逻辑,而且涵盖了许多不同类型的审计。要说明审计的内在逻辑,我们不妨引用此定义:审计是为了确认关于经济行为和事件的申明与既定标准之间的一致程度而客观地收集和评定有关证据,并将其结果传达给有关使用者的系统的过程。

2. 目标导向审计与审计内在逻辑。审计是一种“检查经济责任的控制系统”。审计目标的性质是评价受托责任的履行情况。经营者为了解除受托责任,聘请独立的审计人员对其在企业的经济行为与既定标准的一致程度进行评价。审计人员为了达到这一审计总体目标,需要将审计总目标分解为一般审计目标和具体审计目标,采取恰当的审计程序,收集充分、适当的审计证据将各个审计目标与既定标准进行对比,并将审计意见传达给有关信息使用者。审计目标是审计环境与审计现状相结合的产物,来自社会经济的需求,并随着审计环境的变化而变化。有关信息使用者根据社会经济环境的变化,不断强化和提高既定标准,并将其期望通过审计准则的制定机构传达给审计人员,形成最新的审计目标。审计人员为了达到新的审计目标以满足社会的期望,就必须不断地改进审计手段和审计方法,形成不同时期不同的审计起点,并将其贯穿于审计的全过程。

3. 目标导向审计是审计模式的必然趋势。审计模式的发展演变过程实质上是审计不断满足社会的期望并实现审计目标的过程,是围绕审计目标的实现而采取的具体的审计策略、程序和方法。但是传统的审计导向只是侧重于不同时期审计的某一侧重点,是为了实现特定阶段特定审计目标审计工作的出发点或着眼点,不能系统地体现审计的内在逻辑和本质,因而缺乏整体性和系统性,不能成为系统的审计导向,在解决具体的审计问题上总是或多或少地存在缺陷与不足。当一定时期基于特定的审计起点而开展的审计工作面临问题时,就会对原有的审计导向进行改进,但这种改进并不排斥原有的审计导向所体现的审计策略和方法。

从审计的内在逻辑上讲,审计从账项基础导向、制度基础导向到风险基础导向都是在审计目标的指引下开展审计工作的,以便满足特定时期公众的审计期望并达到特定时期预定的审计目标。以审计目标作为审计理论和审计实务的逻辑起点才真正体现审计的内在本质和规律,才是对审计导向的科学概括,避免了审计着眼点过于狭窄而导致审计工作的片面性。以审计目标作为审计的导向可以在审计实务中系统地采取相应的审计程序和方法,合理地组织审计资源以便更好地达到审计目标,从根本上解决目前风险导向审计面临的困境。因此,目标导向审计是审计模式发展的必然趋势。

主要参考文献

- ①王泽霞.管理舞弊导向审计研究.北京:电子工业出版社,2005
- ②萧英达,张继勋,刘志远.国际比较审计.上海:立信会计出版社,2000