

方法论视角下审计模式基础理论研究

李立成

(桂林电子科技大学商学院 广西桂林 541004)

【摘要】 本文基于方法论的视角,对审计模式基础理论的组成要素、层次结构进行了探讨,以帮助审计需求者根据审计环境、审计目标和成本效益原则,选择所需的审计模式,以缩短社会期望差距,降低审计风险和审计成本。

【关键词】 审计模式 审计环境 方法论 审计理论

无论是将审计的本质视为查账论,还是信息论、代理论、行为论,抑或保险论、经济控制论,都离不开实现审计目标的特定技术方法。在审计目标指引下审计实践活动的技术方法,我们称之为审计方法论。审计理论的每一次进步,几乎都源于审计技术方法的进步。如果将审计方法论抽象为一种模式,就可以得到一种基于方法论的审计模式。由于当前审计理论界对审计模式还没有一个统一、权威的文字定义,所以,我们首先必须将审计模式的定义作为审计模式理论的研究切入点,以便对其进行深层次的理论探索。

一、审计模式的定义

如何定义审计模式,很大程度上反映审计模式研究的指导思想 and 目的,决定审计模式研究的对象范围和方法。从不同指导思想和研究目的出发,必然对审计模式的内涵和外延有不同的理解,进而会对审计模式给出不同的定义。综观现有文献,理论界对审计模式的定义是从两个角度着手的:第一个角度是反映不同审计主体的领导体制或管理体制。如反映政府审计领导体制的立法模式、司法模式、独立模式;反映内部审计领导体制的董事会负责模式、监事会负责模式、总经理负责模式、主计长模式;反映注册会计师审计管理体制的民间型、综合型、行政型的审计组织模式。第二个角度是用于反映审计实践活动中的技术方法。如账项基础审计模式、制度基础审计模式和风险基础审计模式等。本文就从第二个角度,即审计方法论的角度对审计模式予以定义。

理论界对审计模式的定义中,较有代表性的是胡春元(1997)的定义,他认为审计模式是审计导向性的目标、范围和方法等要素的组合,它规定了审计应从何处下手、何时着手、如何着手等问题。王泽霞(2005)认为,审计模式是人们在社会审计活动中,通过对环境的观察、分析和研究,总结出审计对象的一系列基本特征,并对这些基本特征作综合表述与反映,且将其组织起来构成一个有机整体,从而形成抽象化、典型化的理论图式或模型。

结合上文分析,我们认为,定义审计模式应当符合三个基本要求:首先,模式的特征决定了审计模式是对审计事物的综合描述,它由审计活动的各种要素有机组成;其次,审计模式

是与特定的审计环境相适应;最后,审计活动总是为完成一定的审计目标而设计,审计模式的发展与审计目标的变化相适应。因此,审计模式的定义必须是一个反映审计活动各要素特征以及内在联系的整体或集合概念,同时必须把审计模式限定在特定的审计环境中分析研究。

审计模式属于审计理论范畴,反映人们的审计思想,即审计目标取向、对策等理论问题;同时审计模式又属于审计实践范畴,它约定了审计行为的方式和方法,包括审计目标的实现方式、审计工作全过程的设计、各项审计工作的具体内容等;审计模式同时也属于一种管理和历史范畴,随着时代的变迁而不断地变化。

所以,审计模式可定义为:在特定审计环境下,人们对为实现审计目标而采用的特定方式和方法进行观察、分析和研究,总结其基本特征及内在规律,并对审计活动的各个要素构成的整体框架、基本特征及其内在联系的高度概括和总结,进而形成抽象化、典型化的理论图式或模型。

二、审计模式理论结构组成要素

从上述审计模式定义可知,审计模式是从整体性出发一般意义上的概念,它是审计活动的抽象。审计模式理论必须有一个框架结构或结构体系,用以指导和评价审计实务工作。从系统论的观点看,审计理论结构是由构成审计的诸要素组合而成的,诸要素之间有着合乎逻辑的内在联系并形成一有机整体。凡属审计模式理论的构成要素,均须具备三个条件:①符合审计模式的逻辑要求,有助于构成审计模式的整体框架;②在审计模式的发展中始终占有比较重要的位置;③能够独立表现审计活动某一方面的特征,可自成体系,建立相对独立的子模式。

Anderson(1977)认为,审计理论的目的是提供一个合理的、首尾相应的概念结构以决定实现既定审计目标必需的审计程序。审计理论还提供一个评价与改善现行实务与程序的框架结构。并指出,审计理论结构应由六大要素组成:审计目标、审计准则、审计概念、审计假设、审计技术和审计程序。审计模式理论是审计理论体系中的一个子系统,其结构特征及运行机制应表现为一定的同态性、相容性,并相互耦合。因此,

Anderson 的审计理论结构对审计模式理论结构具有一定的借鉴意义。

从上述三个条件出发,结合 Anderson 的审计理论结构,审计模式理论结构应包括四大要素:审计目标、审计准则、审计技术方法和审计程序。虽然以审计目标为逻辑起点的审计理论结构存在着颠倒审计假设、审计概念和审计准则关系的缺陷,但我们认为,审计模式理论作为审计理论系统的一个子系统,审计本质、审计概念、审计假设是审计各个子系统研究的公共前提,所以基于方法论的视角,两者可排除在审计模式理论结构的构成要素之外。由于社会对审计理论的需求是十分实务的,即更多地注重审计理论系统现有功能的完善和具体审计方法的改进,而审计目标正是直接指向审计实务的,因此以审计目标作为审计模式理论结构的逻辑起点是可行的。

三、审计模式理论的层次结构

1. 第一层次:审计模式运行的导向——审计目标。审计是一个系统,系统中的所有要素都是协调一致为实现目标而起作用。审计目标在整个审计中处于统率地位。只有先确定审计目标,才能制定完成审计目标所必需的审计准则,进而确定审计的内容、范围、技术方法。因此,审计目标也是研究审计模式所要考虑的首要问题。审计目标是审计模式运行的导向。审计目标是审计与外部环境联系的纽带,审计目标直接反映社会环境的需求,所有影响和制约审计的外部环境的变化,都会提出调整审计目标的要求,进而引起审计实践的变革。审计目标的确定是社会需求与审计自身满足社会需求的能力两者的有机统一。特定时期审计目标的出现,是审计职业界整体考虑了该时期不同利益主体的价值取向和审计本身可以达到的能力及可发挥的功能后的结果。当审计目标发生变化时,为达到审计目标所采取的审计程序和方法也会随之变化。审计目标的变化推动了审计模式的发展和创新,反之,在选择使用审计模式时,首先要考虑的也是当时的审计目标。

2. 第二层次:审计模式运行的规范——审计准则。要有效地完成特定的审计目标,必须有相应的审计准则,它是审计模式不可或缺的要素之一。审计准则是对审计主体制定的指导审计工作、规范审计行为的原则和标准。审计准则来源于审计实践,是对审计工作中一般认为公正妥当的惯例的归纳和概括,是审计经验的总结和升华,因此,审计准则具有实践性,并能够切实地指导实务。同时,审计实践也需要相应的准则来规范,如果审计实践已经产生,但并未形成或制定相关的审计准则,则这种审计实践很可能是盲目的,因没有相应的规范来约束易产生审计失败或舞弊。审计准则是衡量审计质量的客观标准,是确定或解脱审计责任的依据,是审计组织与社会进行沟通的中介,是完善内部管理的基础。此外,审计准则的制定,还为解决审计争议提供仲裁标准,有力地保护了审计人员的合法权益,对于提高审计质量有着积极的作用。新的审计技术方法发展的必要前提之一,是科学的审计标准的开发。有了一套科学的审计技术标准,可以促进新的技术方法的有效运用。

3. 第三层次:审计模式运行的手段——审计技术方法。审计技术方法是审计模式得以运行的重要有机组成,无论是

何种类型的审计,其审计活动都必须运用一定的技术方法,才能有效地收集到审计证据,实现审计目标。如何选择适当的审计方法,要根据具体的目标,结合实际情况和各种审计方法的特点综合考虑。甚至,在不同的具体环境中,为达到相同的审计目标,可能就需要选择不同的审计方法。审计技术方法是否先进,运用是否合理,是保证审计工作质量和提高审计工作效率的前提。从某种意义上讲,审计发展的历史,是审计技术方法发展的历史,是利用审计技术方法来不断协调审计质量和审计效率矛盾的历史。审计技术方法的选用,要满足审计人员降低审计费用和缩小用户的期望差的需要(徐政旦等,2002)。审计技术方法越先进,审计准则越合理,也会对审计模式的其他方面具有促进作用,从整体上优化审计模式。

4. 第四层次:审计模式运行的组织——审计程序。Schandl(1978)认为广义的审计程序是指与审计过程有关的所有程序。审计程序不仅包括审计人员所实施的程序,还包括制定审计目标、确立审计标准,指出所需要的证据和向审计人员提供审计证据的所有其他人执行的程序。不同的审计模式,由于要达到的审计具体目标存在着差异,在具体审计程序的内容上也有所不同。如账项基础审计、制度基础审计和风险基础审计所遵循的审计步骤虽然大致相同,但每一步骤的具体内容是不同的,存在自己的特点。恰当的审计程序,有助于循序渐进、有条不紊地实现审计目标。

四、审计模式的分类

研究审计模式,探讨审计模式的理论问题,离不开最一般的科学方法——分类。对审计模式的科学分类,有利于人们根据审计环境、审计目标和成本效益原则,选择所需的审计模式,以缩短社会期望差距,降低审计风险和审计成本。科学的分类必须具备三个条件:一是选择适当的分类标志;二是列入一类的事物必须具有共同的基本特征;三是各类之间必须有严格的界限,不互相重叠。不符合这三个标准的,都不能纳入审计模式的分类体系。理论界对审计模式的分类,主要有以下几种方法:

按审计方法发展阶段分,审计方法的发展大致经历了三个阶段:账表导向审计、系统导向审计和风险导向审计(文硕,1990),由此产生了账项基础审计模式、制度基础审计模式和风险基础审计模式;按计算机审计发展阶段划分,计算机审计发展经历了绕过计算机审计、通过计算机审计、利用计算机审计;按信息化条件下的取证模式划分,石爱中、孙俭(2006)将审计模式分为账套式审计模式和数据式审计模式。账套式审计模式进一步分为仅将数据还原为电子账套的账套基础审计模式和既将数据还原为电子账套,又以系统内部控制为基础的账套式系统基础审计模式。数据基础审计模式也分为仅以数据为直接对象的数据基础审计模式和既以数据为直接对象,又以系统内部控制为基础的据式系统基础审计模式。

五、结语

理论是实践的总结与抽象,是系统化了的理性认识。审计模式理论是审计实践的总结和抽象,是从从事审计事业的人们在实践基础上对审计事物的认识,并由感性认识上升到理性

公司内部控制质量对审计意见的影响

——基于 2009 年我国上市公司数据的实证检验

杨群辉 王玉蓉(教授)

(广州医学院附属肿瘤医院 广州 510180 华南农业大学经济管理学院 广州 510642)

【摘要】 本文选取了 2009 年度在我国深市、沪市、中小板 3 大板块中被出具非标准审计意见的 118 家上市公司,结合上市地点和行业随机配对了 118 家被出具标准审计意见的上市公司数据,分别建立两个 Logistic 二元选择模型,对公司内部控制质量及内部控制五大要素具体如何影响审计意见进行了相关性研究与分析。

【关键词】 内部控制 审计意见 上市公司 相关性

一、研究背景

缘于美国金融制度的缺陷、风险控制缺失、金融信息披露制度不完善,2008 年美国爆发的次贷危机演变成自上世纪大萧条以来最严重的国际金融危机。这场波及全球的金融危机也使我国经济蒙受了灾难。其间,国内实体经济趋于紧缩,企业经营环境恶化,中小企业出现倒闭潮。由于内部控制和风险管理的不善导致了危机的加重,内部控制诸多方面存在的问题也逐渐暴露出来。

正是在这样的金融危机大背景下,为了加强和规范企业内部控制,提高企业经营管理水平和风险防范能力,促进企业可持续发展,维护社会主义市场经济秩序和社会公众利益,在 2008 年 6 月 28 日,财政部会同证监会、审计署、银监会、保监会制定和颁布了《企业内部控制基本规范》(以下简称《基本规范》),自 2009 年 7 月 1 日起在上市公司范围内施行,鼓励非上市的大中型企业执行。同时要求执行《基本规范》的上市公

司,应当对公司内部控制的有效性进行自我评价,披露年度自我评价报告,并可聘请具有证券、期货业务资格的会计师事务所对内部控制的有效性进行审计,《基本规范》起到了完善我国公司治理和内部控制的作用。

认识。从历史角度看,每种审计模式的产生都有其深刻的社会背景;从技术角度看,各种审计模式各有其不同的体系和方法,每一种新的模式的诞生都代表了审计理论与方法的进步;从哲学角度看,事物总是不断发展的,每一事物的发展都具有继承性和批判性,审计模式的发展不是一个相互替代的过程,而是适应社会的需要、不断自我调节的过程(陈毓圭,2004)。通过这种调整,审计界缩短了社会期望差距,巩固了其在社会经济权责结构中的地位。因此,各种审计模式各有特色,在不同的条件下有一定的适用范围,都可以作为审计人员的选择。在实际工作中,将审计模式理论应用于审计实践必须与审计环境相结合,坚持成本效益原则,以降低审计风险,实现审计目标。审计模式不是固定不变的,必要时可以根据需要对现有审计模式进行改造创新,再根据成本效益原则选择合适的审计模式。如根据国内外审计经验,制度基础审计与分析性测试相结合的审计模式,是比较适合的审计模式。

信息技术的飞速发展,带动了审计实践的技术方法的发

展。审计理论研究严重滞后于审计实务发展的现实,使得现代审计理论的框架还远未最后成型。审计模式理论也一样,只要审计实践的技术方法还在发展,审计模式及其理论框架就永远不能最后成型。本文只是对审计模式基础理论的初步探索,还未形成理论体系,还需要做进一步细致研究。

众多理论研究表明,经过独立审计师审查的会计报告更可靠,因此,上市公司审计报告的意见类型受到企业各方面利益相关者的高度重视,并能对他们的决策行为产生重要的影响。另外,财务呈报内部控制的信息能提高财务报表的质量,增强财务报表外部使用者对财务报表的信心,研究企业内部控制质量的高低对于注册会计师审计鉴证后所出具的审计意见类型的影响具有重要的理论和现实意义。

二、研究假设

由深圳市迪博企业风险管理技术有限公司公布的《中国上市公司 2009 年内部控制白皮书》,按照《企业内部控制基本规范》的要求,采用排序分析、均值比较、回归分析、相关性分

主要参考文献

1. 陈毓圭. 对风险导向审计方法的由来及其发展的认识. 会计研究, 2004; 2
2. 胡春元. 论审计模式的历史演进. 财会月刊, 1997; 12
3. 石爱中, 胡继荣. 审计研究. 北京: 经济科学出版社, 2002
4. 石爱中, 孙俭. 初释数据式审计模式. 审计研究, 2005; 4
5. 文硕. 世界审计史. 北京: 中国审计出版社, 1990
6. 王泽霞. 管理舞弊导向审计研究. 北京: 电子工业出版社, 2005
7. 徐政旦, 谢荣, 朱荣恩, 唐清亮. 审计研究前沿. 上海: 上海财经大学出版社, 2002