

新时代中国审计研究的大视野

——2017年中国会计学会审计专业委员会和
中国审计学会审计教育分会联合学术年会综述

吴春梅,庄尚文,孙 姣

(南京审计大学 政府审计学院,江苏 南京 211815)

为了深入学习贯彻党的十九大精神,推进新时代审计理论创新与制度建设,2017年10月28—29日,由中国会计学会审计专业委员会和中国审计学会审计教育分会联合主办,南京审计大学承办的2017年联合学术年会在南京举行。本次会议盛况空前,来自全国各高校、审计机关、会计师事务所等单位的245位专家学者参加大会;共收到学术论文123篇,其中11篇进入大会主题报告环节,84篇进入分组报告及评阅环节。与会专家学者紧紧围绕新时代审计工作的核心与重点领域,以“四个全面”战略布局背景下的审计理论创新与制度完善为主题,针对审计理论方法和教育创新、审计体制改革、国家审计与国家治理、注册会计师审计、内部控制等重要议题进行了广泛而深入的讨论,展现了新时代中国审计研究的大视野。

一、审计理论方法与教育创新研究

党的十九大报告最重大的理论创新,就是提出了习近平新时代中国特色社会主义思想。与会学者一致认为,必须坚持以习近平新时代中国特色社会主义思想为指导,深入推进中国特色社会主义审计理论创新,加快构建新时代中国特色社会主义审计理论体系。在该共识的基础之上,与会学者围绕审计基础理论创新、审计方法创新、审计教育创新等问题展开研讨。

1. 审计基础理论创新方面。有学者认为,审计基础理论的创新与发展应当体现马克思主义的立场和观点,应当运用社会过程研究方法、社会矛盾研究方法、社会系统研究方法、社会主体研究方法等马克思主义哲学方法论构建中国特色审计理论体系。还有学者指出,审计基础理论创新的首要工作是厘清和加深对审计基本规定性问题的理解,这些问题包括“审计是什么”“审计能干什么”“审计应该干什么”,体现了哲学上的本体论、功能论和价值论。从本体论层面来看,审计是一种特殊的对比检查并传递或发表意见的、提供合理保证的行为活动,其重心在于专门从事该行为活动的人员运用大量的职业判断独立客观地收集与评价审计证据。从功能论层面来看,审计不仅仅是对“物”,更重要的是对“人”的责任履行和权力行使情况开展特殊检查。审计作为权力运行制约和监督的重要工具手段与机制,是任何组织治理必不可少的监督控制系统。从价值论来看,审计的本质目标是保障和促进受托经济责任的全面有效履行。由此可见,对审计基本规定性问题的科学界定相应决定了实践中

[收稿日期]2017-11-16

[作者简介]吴春梅(1978—),女,江苏射阳人,南京审计大学政府审计学院助理研究员,主要研究方向为审计教育管理;庄尚文(1982—),男,江苏泗洪人,南京审计大学政府审计学院讲师、博士,主要研究方向为政府审计的经济学;孙姣(1986—),女,福建三明人,南京审计大学政府审计学院讲师,主要研究方向为审计教育管理。

审计的对象范围,即与受托经济责任履行相关的经济活动与事项,这些经济活动和事项包括公共资金、国有资产、国有资源的分配、流动、管理和使用以及领导干部经济责任履行。因此,一方面,公共资金配置到哪里,国有资产管理、经营、运用到哪里,国有资源占用、利用在哪里,领导干部经济责任履行在哪里,国家审计的功能发挥就应当覆盖到哪里。另一方面,要通过学科交叉融合催生新的审计学科增长点,其内在依据是受托经济责任内涵的拓展,动力源泉是全面深化改革环境的变化与发展,具体的发展路径包括形成审计经济学、审计政治学、审计法学、审计行为学、组织治理审计学、新IT审计学、电商/网络经济审计学等新的交叉学科。

2. 审计方法创新方面。与会学者十分关注新时代大数据技术、人工智能等科学技术最新发展成果对审计方法创新的促进与发展作用。在大数据技术方面,随着云计算、物联网等技术的兴起,数据正以前所未有的速度不断增长和积累,探索在审计实践中运用大数据技术的具体途径,推动大数据背景下的审计信息化建设越来越成为审计方法创新的重要抓手。为此,有学者关注利用大数据技术解决信息系统审计问题,研发一套具有数据收集、数据集成和提取、数据存储、数据审计分析、结果展示和用户访问功能的,适用于信息系统审计的审计大数据工具。在人工智能方面,有学者总结了现有技术条件下能用于审计的人工智能技术,至少包括图像识别、文本分析、自然语言处理和语音处理,并从审计流程的角度讨论了人工智能对诸多重复审计工作的自动化替代作用,提出了人工智能自动化审计流程的构想。特别需要指出的是,为了深入探讨智能审计技术与审计职业判断之间的互动关系,本次会议邀请的来自理论界和实务界的专家举行了一场“人工智能能否取代审计职业判断”的主题辩论,正反双方从人工智能的技术特征、审计职业判断的本质属性等多重视角展开了热烈讨论。

3. 审计教育创新方面。与会学者聚焦于新时代中国特色审计高等教育的创新发展问题展开了激烈的讨论。开办审计学专业的高校行业背景较为单一、以会计审计复合型人才培养为目标、学科基础课设置定位在工商管理学科、专业课程设置差异较大等是目前高校审计学教育的特征,对此有学者指出,当前高校的审计教育虽然可以满足注册会计师审计的业务需求,但却无法完全满足国家审计和内部审计的发展需求。有学者针对国家审计和内部审计的监督作用日益重要的时代背景,提出新设立审计监督学科体系,开设国家审计监督专业课程和内部审计监督专业课程。还有学者指出,应当提升法务会计在审计高等教育中的比重,将法务会计人才培养作为基本培养目标,在大学本科审计专业高等教育中融入法务元素;在审计硕士培养中,增加法务会计方向,培养符合社会需求的高级审计专业人才。

二、审计体制改革与职业化建设研究

与会学者主要围绕新时代审计体制改革和审计职业化建设这两个话题展开讨论。

1. 审计体制改革方面。在总体要求方面,与会学者认为,要坚持以习近平新时代中国特色社会主义思想为指导推进审计体制改革,必须把审计体制改革放在“五位一体”总体布局和“四个全面”战略布局中整体谋划,构建具有中国特色的现代审计监督制度体系;必须立足审计全覆盖的新要求,统筹推进国家审计、内部审计和注册会计师审计发展,不断完善法律制度体系,推动形成三者有机统一、彼此互动、协同发展的审计新格局;必须明确审计监督在国家监督体系中宪法和法律的地位,科学界定审计监督各类主体的职责和职权,完善审计监督的规范和标准,健全审计监督的程序制度,推进审计技术方法的现代化。在具体措施方面,有的学者参考国外审计体制建设的实践经验,提出将国家审计权从行政权中剥离出来作为全国人大的专门机构,丰富拓展国家审计职权,优化国家审计权在国家权力体系中的配置。还有很多学者指出,十九大报告提出要“改革审计管理体制”,对此应当加快推进省级以下省级机关直管制度的实施。

2. 审计职业化建设方面。与会学者一致认为,应当加强审计职业化建设,为审计人员依法独立

开展审计监督提供坚实后盾,并针对审计职业化的推进工作提出了很多启发性观点。有学者认为,应当结合我国检察官职业化和法官职业化的历史经验,在深化审计制度改革的大框架内制定审计职业化建设的发展规划。也有学者提出,审计职业化具有显著的关联性特征,因此在推进审计职业化时,应当与审计人员的个人职业规划、审计机关的战略目标、外部审计环境、其他制度改革密切相连,统筹推进。还有学者指出,审计职业化的首要工作是充分了解与分析审计人员的需求,再从供给侧结构性改革的视角出发,有针对性地加大供给。

三、国家审计与国家治理的关系研究

十九大报告提出,要“不断推进国家治理体系和治理能力现代化”。与会学者一致肯定了国家审计在推进新时代国家治理体系和治理能力现代化中的重要作用,并主要从腐败治理、生态治理、经济治理、政治治理和社会治理等角度进行了讨论。

1. 国家审计与腐败治理方面。在影响因素方面,有学者通过调查认为,国家审计腐败监控效果的核心影响因素包括审计责任追究机制、审计独立性、审计人员专业胜任能力和审计报告制度等。在审计功能方面,很多学者认为,国家审计不能仅仅满足于查出问题这一揭示功能的发挥,充分发挥好审计整改问责、针对体制机制问题提出建设性意见等抵御功能和预防功能才是根除腐败问题的关键。在协同治理方面,有学者发现国家审计与内部控制在抑制腐败过程中呈现协同互补的关系,内部控制等制度层面的完善有助于国家审计走出“屡审屡犯”“治标不治本”的怪圈,延长腐败综合治理效果的持续时间。还有学者提出,在腐败问题防控的过程中,应当将社会网络分析应用于国家审计的技术方法体系,这有利于提升国家审计对腐败行为查处的精准度和效率。在审计结果利用方面,有学者指出,对审计结果公开的透明度的确定,应该结合审计结果公开制度设计的初衷和目标,结合政府公信力维护、公众知情权满足、腐败治理效应等因素做出综合的权衡,摒弃简单追求透明度或简单实施保密控制的惯性思维,从而实现审计结果公开价值最大化。

2. 国家审计与生态治理方面。与会学者十分关注自然资源资产离任审计这一新兴话题。在审计内容方面,自然资源资产离任审计在近期、中期和远期应当分别对应“国家确定的资源环境发展约束性指标”“中央环保督查反馈的问题”“各类自然资源利用绩效和各项生态环境保护政策措施执行效果”等内容。在审计制度发展方面,开展自然资源资产离任审计应兼顾环境保护责任离任审计,与自然资源资产负债表、环境损害责任追究、生态红线管控等制度协同推进,并为领导干部差异化考核提供依据,具体结合经济新常态、主体功能区、生态空间治理、可持续发展风险、环境损害责任问责制等进行制度创新。在审计方法方面,有学者提出应当从环境污染、环境治理、生态保护和资源环境投入四个方面来评价领导干部的自然资源责任履行情况;还有学者认为,自然资源资产离任审计应当采用风险导向型和大数据相结合的审计模式。

3. 国家审计与经济治理方面。与会学者普遍肯定了国家审计在企业国家创新战略实施过程中的促进作用。有学者发现,国家审计通过对国有企业管理层的经济责任审计,可以发挥激励效应、监督效应和溢出效应,从而显著提高企业的创新投入和创新产出。还有学者发现,国家审计通过政策执行效果审计,可以保障创新政策的有效落实和提升财政资源的配置效率,从而促进企业创新能力的提升。

4. 国家审计与政治治理方面。有学者指出,国家审计在全面从严治政中具有直接的制约和建设性作用以及间接的预防、抵御和威慑作用,主要表现在维护党中央权威、保障党中央政令畅通、协助党的组织部门做好干部选拔任用工作、协助党组织领导的制度改革、协助党的纪检部门严查党内腐败等方面。还有学者认为,在中央权威体制与地方有效治理的矛盾关系中,地方剩余权力可能会偏离中央政府目标,而国家审计是对地方剩余权力有效控制的制度安排和约束机制。

5. 国家审计与社会治理方面。有学者研究发现,国家审计在短期和长期均有助于缩小公共服务供给缺口,具体可以提升教育类、交通运输类、医疗卫生类、环境保护类以及能源资源基础设施类的供给水平。

四、注册会计师审计业务与发展研究

与会学者主要围绕注册会计师审计的审计质量、审计收费、审计职业判断等问题进行了交流,并针对“一带一路”倡议实施背景下的审计业务发展进行了展望。

1. 审计质量方面。很多学者都关注共享审计师对于审计质量的影响。比如,有学者研究发现,基于供应链关系的共享审计师关系可以显著降低分析师预测偏差,但这种影响主要存在于与主要客户共享审计师的供应链关系中,并且会受到客户重要性和收入循环重要性的影响。还有学者在公司并购交易的情境中探索共享审计师的信息传递效应,发现注册会计师事务所的共享特征使并购双方的非书面信息传递更有效率,从而导致更高的并购交易达成率和更低的交易溢价。除此之外,还有学者关注近期厉行反腐的宏观制度环境对于审计质量的影响,发现反腐对上市公司的审计质量具有显著的提升作用,并且相较于非国有企业,这对国有企业审计质量的促进作用更加显著。

2. 审计收费方面。与会学者从不同视角讨论了审计收费的影响因素。比如,在《企业会计准则》大量引入公允价值计量的制度背景下,审计师会关注由公允价值引发的预期真实盈余管理,选派富有经验的审计师,从而产生更高的审计费用溢价。又如,在碳信息披露大势所趋的背景下,上市公司自愿披露碳信息的行为可以降低审计费用。还有学者关注外部治理机制对审计收费的影响,发现社会资本越高的地区,审计收费越高;相比垄断性行业而言,竞争性行业的审计收费更低,并且行业竞争会弱化社会资本对审计收费的影响。除了上述外部环境之外,企业自身行为也是影响审计收费的重要因素。例如,面对客户不纳税的盈余操纵行为,审计师会通过提高审计收费来作为风险溢价补偿。

3. 审计职业判断方面。与会学者一致认为,建立健全审计职业判断引导体系、严格规范审计政策是提升审计职业判断效率和效果的重要制度基础。更有学者意识到了审计职业判断指南的重要性:当采用欠精确准则时,审计师更容易同意客户的会计处理方式,允许管理层实施激进的报告行为,但是职业判断指南可以降低这种激进行为,即职业判断指南会降低审计师对激进报告的容忍程度。在宽松的监管环境下,职业判断指南的这一重要作用是对原则导向会计准则负面影响的重要补充。

4. 注册会计师审计业务发展方面。随着“一带一路”战略的推进,作为重要中介服务行业的注册会计师审计必将迎来新的机遇和更为广阔的国际市场。与会学者对于审计如何借此机遇拓展境外业务,为我国企业“走出去”提供优质高效的跨国审计服务支持等问题提出了诸多建议:一是在“市场+政策”导向下促进行业内部合并;二是积极推动业务转型与国际化拓展;三是构建“互联网+注册会计师”的服务模式;四是加强高端会计审计人才的培养;五是增进与域内国家注册会计师行业的交流。

五、内部控制与内部审计制度研究

与会学者主要针对企业内部控制的影响因素、经济后果,行政事业单位内部控制、内部审计等话题进行了讨论。

1. 企业内部控制的影响因素方面。与会学者主要从公司风险和公司治理两个角度进行了探讨。在公司风险方面,客户风险会导致内部控制审计执行成本的增加,并且前期的客户风险对当期执行成本也会产生影响,内控缺陷的整改有助于减少执行成本,但这一效果并不显著。在公司治理方面,包括激励和监督两种机制。对于激励机制,国有企业的高管内部薪酬差距、高管外部薪酬差距和高管-员工薪酬差距均与内部控制质量之间存在倒U型关系;当高管-员工薪酬差距较低时,高管薪酬或员

工薪酬对内部控制质量的激励效应增强,对此与会学者一致认为,设计合理的薪酬差距是提升内部控制质量的重要途径。对于监督机制,两职合一、董事会会议频率、董事任期、女性董事比例等董事会特征都会对内部控制信息披露质量产生一定影响,因此改进董事会治理也是完善内部控制建设的重要手段。

2. 企业内部控制的后果方面。与会学者大都肯定了加强内部控制建设所带来的积极意义。例如,有学者关注内部控制对于高管腐败的治理效应,在验证了该治理效应的同时还提出,社会责任的履行是内部控制抑制高管腐败的中介变量。还有学者研究发现,独立董事的审计背景可能会导致投资不足,但高质量的内部控制可以缓解这种负面作用。此外,还有学者关注内部控制审计的经济后果,例如,有学者认为,对企业内部控制实施评价和审计之后,得到评价程度较高的企业出现审计意见偏差的概率更小,但这种积极作用也对原有审计资源投入与质量之间的关系存在一定程度的挤出效应。还有学者研究发现,内部控制审计质量对投资过度尤其是非国有上市公司的投资过度具有显著的抑制效应。

3. 行政事业单位内部控制方面。党的十九大报告提出,要“健全党和国家监督体系”。与会学者一致认为,建立健全行政事业单位内部控制既是加强廉政风险防控机制建设、完善权力制约和监督体系的重要举措,又是促进单位公共服务效能和内部治理水平不断提高、推进国家治理体系和治理能力现代化的重要抓手。例如,有学者以高校为例提出,用内部控制的思路 and 方式进行经济合同管理应该成为合同犯罪防控的有效策略,应当建立包括合同签订、合同履行、合同纠纷处理和合同登记归档等全流程的控制措施。还有学者指出,目前我国单位内部控制建设存在的问题为内生动力不足,实施动力主要来源于单位外部的监督和推动力量,而从长远来看应当同时加强内生动力,并逐渐转变为由内生动力为主、外力驱动为辅。关于具体的完善措施,有学者提出将建立风险预警系统作为单位内部控制的重点,还有学者在此基础上提出增加专项风险防控办法,如将政府采购风险、债务管理风险、转移支付风险、资金支付审核风险从现有的预算编制风险、预算执行风险等办法中独立出来,尽快出台数据加工处理风险、监督检查风险、资产监督管理风险等管控办法,完善不相容分离控制、授权审批控制等内部控制制度建设。

4. 内部审计制度建设方面。与会学者主要从企业、单位、项目等不同主体视角探讨了内部审计建设问题。在企业层面,有学者指出,企业内部审计合署办公等制度建设可能会受到代理成本、公司成立年限、管理层态度等因素的影响。还有学者基于供给侧结构性改革、经济新常态等宏观环境的变化,提出发展绿色型内部审计、大数据内部审计、人本内部审计、战略性内部审计等制度创新和职能转型的方向。在单位层面,与会学者以高校内部审计工作为例,分析了诸如机构设置缺乏独立性、审计方法应用层次低、审计信息平台孤立和共享程度低等问题,从信息化专业人才培养、数据分析工具开发、审计模板优化等角度提出了内部审计信息化平台构建的建议。在项目层面,与会学者基于审计对象规模大、周期长、风险高,但专业人员少、任务繁重、审计资源不充分等实际情况,认为工程项目应当引入全面风险管理理念,实施风险导向审计模式,对立项、计划、施工、竣工分环节实施风险评估和全面风险监控。

[责任编辑:王丽爱]