

研究型审计:内涵、类型及运用条件

郑石桥^a, 刘星锐^b

(南京审计大学 a. 审计科学院, b. 政府审计学院, 江苏 南京 211815)

[摘要]从促进有效开展研究型审计的目的出发,对研究型审计的内涵、类型划分和运用条件进行理论阐释。从内涵来说,研究型审计是以研究的方式开展审计工作,不但是从审计准则的具体运用、悖论问题的处理和新型审计业务的规律总结这些角度研究审计工作,更是从业务营运、审计发现问题的原因及改进对策这些角度研究审计客体;从类型来说,研究型审计可以区分为保障审计质量的研究型审计和拓展审计价值的研究型审计,不同类型的研究型审计,其研究目的、研究内容和强调的审计职能均存在差异;从运用条件来说,关于审计客体方面的足够专业胜任能力和恰当的激励机制是运用研究型审计的基本条件。

[关键词]研究型审计;审计内涵;审计类型;审计质量;审计价值;审计职能;审计客体

[中图分类号]F239.44 **[文献标志码]**A **[文章编号]**2096-3114(2022)01-0018-08

一、引言

研究型审计是审计机关基于审计实践的需要而提出的一个概念,实务界曾提出过“课题式审计”,后来由于这一提法过于学术化,就改为“研究型审计”^[1]。研究型审计经过审计机关的不断探索推广,取得显著成效,已经成为审计机关高度重视的审计方式;2021年《审计署关于印发全国审计机关2021年度工作要点的通知》中提出,“积极推进研究型审计”;2021年度审计署集中整训中,侯凯审计长发表《坚决做实研究型审计》的专门讲话,要求“把研究贯穿审计工作始终”;2021年发布的《“十四五”国家审计工作发展规划》提出,“积极开展研究型审计”。

随着研究型审计实践的不断探索,理论界也开展了对研究型审计的研究,现有文献从不同视角探讨研究型审计多个方面的问题,但是,对研究型审计的内涵存在较大分歧,并且,鲜有文献涉及研究型审计的类型划分和运用条件。本文认为,正确地认知研究型审计的内涵是有效开展研究型审计的前提,而把握研究型审计的类型,更加有利于研究型审计的落地,同时,明确研究型审计的运用条件,有利于审计机关营造研究型审计的运用条件。基于以上认识,本文将从促进有效开展研究型审计的目的出发,聚焦研究型审计的内涵、类型划分和运用条件,围绕这三个问题进行理论阐释。

二、文献综述

(一) 关于研究型审计的内涵

随着研究型审计实践的开展,相关研究文献也开始出现,关注的中心问题之一是“什么是研究型审计”,不同文献的表述方式各异,尚无法将其归纳为系统的学术观点。例如,李功耀、黄明霞和南京特派办认为,“研究型审计是指在审计工作实践中加强调查研究”^[2];李玲认为,“研究型审计就是从研究的视角,用研究的方法开展审计工作,把审计项目当成课题进行调研、分析、求证的方式”^[1];李俊平等提

[收稿日期]2021-11-15

[基金项目]国家社会科学基金重点项目(20FJYA001)

[作者简介]郑石桥(1964—),男,湖南耒阳人,南京审计大学审计科学院教授,博士生导师,博士,主要研究方向为审计理论与方法,邮箱:zhengshiqiao@163.com;刘星锐(1998—),女,江苏无锡人,南京审计大学政府审计学院硕士生,主要研究方向为审计理论与方法。

出,“研究型审计是一种探索型的审计组织方式”^[3];许芷浩等认为,研究型审计就是“研究+审计”^[4];张宜平认为,“研究型审计是指审计机关和审计人员将研究的思维、视角和方法运用到审计全过程”,研究型审计是“一种审计策略、审计组织方式和审计工作方法”^[5];胡汇祯认为,“研究式审计本意应该是指用科学研究的思维和方式方法开展审计项目”^[6]。

也有部分文献涉及研究型审计的特征。张琦等将研究型审计的特征归纳为五个方面:一是更加注重审计的预防、抵御等服务功能,二是更加注重探寻审计专业问题产生的原因和研究解决问题的办法,三是更加注重对违法违规行为和现象的深层次原因,四是更加注重对数据的统计分析和利用,五是更加注重审计产品的层次和深度^[7]。许芷浩等则将之归纳为三个方面:一是审计项目实施与审计理论研究一体化,二是审计方式方法更加灵活多样,三是审计理念更加注重当好审计“谋士”^[4]。金显威认为,研究型审计的主要特征包括时间地域不受限制、审计方式方法多样、注重发挥智囊作用^[8]。

尽管这些文献对研究型审计的内涵及特征的表述不同,但是,一个共识是研究型审计是以研究的方式开展审计工作。不过,关于研究型审计究竟研究什么,现有文献存在较大分歧,有的强调研究审计工作,有的强调研究审计客体。

(二) 关于研究型审计的类型

少量文献涉及研究型审计的类型。孙夏赋认为,应当拓展广度和深度,探索多种形式的研究型审计,“通常的审计报告也可以称之为初级研究型审计,专项审计信息属于简明研究型审计报告,综合多个审计项目成果的专题报告就是标准的研究型审计报告”^[9]。

上述文献事实上是对研究型审计的审计报告所进行的分类,并不是对研究型审计本身的分类,所以,研究型审计究竟分为哪些类型,现有文献并未涉及。

(三) 关于研究型审计的运用条件

有的文献涉及研究型审计的运用条件。李玲提出,国家审计的业务范围涉及政府各部门和运用财政资金的各企事业单位,审计人员的接触面很广,遇到的问题涉及方方面面,这对审计人员的综合素质提出了很高要求^[1];审计署特派办审计理论研究会认为,开展研究型审计的审计人员必须具备一定的专业素养^[7]。

上述文献强调了开展研究型审计的审计人员必须具备很高的综合素质或专业素养,但是,这种综合素质或专业素养究竟是什么,现有文献并没有涉及;除专业胜任能力之外,研究型审计是否还需要其他运用条件,现有文献也并没有涉及。

三、研究型审计的内涵

前文的文献综述显现,尽管现有文献对研究型审计的内涵及特征的表述不同,但是,有一个共识是,研究型审计是以研究的方式开展审计工作,问题的关键是,以研究的方式究竟研究什么,现有文献存在较大分歧,有的文献强调研究审计工作,有的文献强调研究审计客体。本文认为,上述两个方面可能都属于研究型审计的研究内容,但是,最主要的还是对审计客体的研究。

(一) 研究型审计中对审计工作的研究

研究型审计中对审计工作的研究有三个方面:一是研究审计准则的具体运用,二是研究悖论问题的处理,三是研究新型审计业务的规律。下面,我们来具体分析。

1. 研究审计准则的具体运用

研究审计准则的具体运用是指研究如何将通用的审计准则运用到特定的审计项目,因为审计准则是普遍适用的,具有通用性,但是,到了特定的审计项目,如何将审计准则结合具体情况来实质性运用,需要进行研究。例如,各类审计业务中都需要使用审计重要性,审计准则中对审计重要性的运用有明文规定,这些规定是普遍适用的,而到了特定的审计项目中,如何运用这些规定,则需要研究;又如,审计方

案如何编制,审计准则中也有普遍适用的规定,但是到了特定的审计项目中,如何遵守这些规定来编制审计方案,也需要研究。几乎所有的审计程序都需要研究如何将普遍适用的审计准则之规定运用于特定的审计项目。现有文献中,持这种观点的不少,例如,李玲认为,“审计的过程其实也是调查研究的过程”,“调查研究是审计工作的法宝和基本方法,是客观认识问题的有效途径”^[10];孙夏赋认为,“审计工作离不开研究,任何类型的审计都是一种特殊的研究,审计是对特殊领域、特殊事项以特殊方式方法进行的一种特殊研究”^[9]。审计工作中,如果不研究审计准则的具体运用,而是形式主义地运用审计准则,从表面来看似乎是运用了审计准则,但是,这种情形下,很有可能是并未实质上实现审计程序之目的,甚至是错误地运用了审计准则。

2. 研究悖论问题的处理

依法审计是审计的基本原则,但是,如果机械地理解依法审计,由于各种原因,审计结果可能违背作为审计依据的法律法规的立法宗旨,从而背离审计终极目标,因此,必须研究这些悖论问题,并妥善处理。审计中可能出现的悖论较多,合法性与合理性的悖论是典型形态。通常来说,法律法规是在一定的理论逻辑和实践基础上提出的,因此,绝大多数情形下,应该能够做到合法性与合理性的一致,但是,一方面,由于法律法规可能未能考虑一些特定环境条件,因此,有些法条可能并不适用这些特定环境条件,另一方面,由于法律法规具有一定的滞后性,法律法规依赖的环境条件发生了变化,而法律法规本身还未能及时修订,因此,并不适用于新的环境条件。在这些情形下,简单地运用法律法规,就会出现合法性与合理性的背离,一种情形是合法但不合理,另外一种情形是合理但不合法。无论是何种情形的背离,如果简单地套用法条,都可能使法律法规得到了形式上的遵守,但实质上却背离了该法律法规的立法宗旨^[11-12]。

一个简单的例子能够恰当地说明合法性与合理性的背离。政府审计机关开展的部门预算执行审计中经常发生两类问题:一是年末突击花钱,因为有预算,在年度快要结束时,突击式将列入预算的资金花出去。这种行为通常不会认定为违规,因为是按预算花钱,但是,许多情形下,其实质上是在花不该花的钱,是浪费财政资金,背离了《预算法》的立法宗旨,属于合法但不合理。二是预算资金调剂,将一些项目的预算资金调入另外的一些项目来使用。有的审计人员认为,这种行为违反了按预算花钱的原则,因此认定为预算开支违规行为。事实上,在预算编制并不科学的情形下,预算资金调剂恰恰是提高了预算资金的使用绩效,这符合《预算法》的立法宗旨,如果将这种行为定性为违规行为,则形式上是做到了依法审计,但实质上是背离了《预算法》的立法宗旨,这当然也就与审计终极目标背道而驰了^[11]。

正是由于审计工作中可能遇到各种悖论,而对悖论的忽视则可能导致审计目标难以达成,因此,必须在审计过程中采取相应的应对措施。通常来说,对于涉嫌违法违规的审计发现,在精准地找到适用法条后,还要对这种行为的合理性进行判断,看是否属于合理但不合法^[11-13]。党的十八大以来,我国进入了新时代,各种环境条件发生了重大变化,为了正确地应对审计工作中可能遇到的各种悖论,审计署于2016年发布的《关于适应新常态践行新理念更好地履行审计监督职责的意见》中提出“一个容错机制”、“两个不能”和“三个区分开来”。“一个容错机制”是指“要适时总结经验,推动有关方面建立容错机制”;“两个不能”是指“既不能以新出台的制度规定去衡量以前的老问题,也不能生搬硬套或机械地使用不符合改革发展要求的旧制度规定来衡量当前的创新事项”;“三个区分开来”是指“把推进改革中因缺乏经验、先行先试出现的失误和错误,同明知故犯的违纪违法行为区分开来,把上级尚无限制的探索性试验中的失误和错误,同上级明令禁止后依然我行我素的违纪违法行为区分开来,把为推动发展的无意过失,同为谋取私利的违纪违法行为区分开来”。很显然,上述这些要求超越了简单的依法审计,而是将围绕审计目标之实现的研究式思维运用到了审计工作中。

3. 研究新型审计业务的规律

审计工作中可能出现一些新型的审计业务,对于这些审计业务如何实施,在既有的审计准则中可能还没有针对性的规定,因此,对于这些审计业务究竟如何做,需要在审计实践的基础上不断地总结经验,

需要将研究式思维运用到这种审计业务中。例如,党的十八届三中全会提出,“对领导干部实行自然资源资产离任审计”,这对所有的审计机关都是新业务,很显然,如何开展这类审计业务,需要在审计实践中不断地总结。审计署在多地试点的基础上,于2017年颁布《领导干部自然资源资产离任审计规定(试行)》,这是对试点形成的领导干部自然资源资产离任审计规律的总结。

事实上,每一种新型审计业务的出现,都需要以研究式精神在审计实践中对其规律进行探索和总结,在此基础上形成审计准则。党的十八大以来,党和国家对审计工作提出了许多新要求,这些都很有可能形成新型审计业务,都需要以研究式精神在审计实践中进行探索并总结其规律性,前面介绍的领导干部自然资源资产离任审计属于这种情形,政策落实跟踪审计也是如此。2021年修订的《中华人民共和国审计法》第四条提出“按照有关法律、行政法规的规定,报告对国有资源、国有资产的审计情况”,这就在原来的本级预算执行和决算草案审计的基础上,增加了国有资源审计和国有资产审计。很显然,这里的国有资源是指自然资源,这里的国有资产是指国家所有的各类资产(自然资源除外),审计机关如何实施这两类审计业务、如何代表本级政府向本级人大报告这两类审计结果,都是新型审计业务,都需要以研究式思维在审计实践中探索并总结规律,最终形成规范性的审计制度。

(二) 研究型审计中对审计客体的研究

研究型审计中对审计客体的研究,是指审计谁就要研究谁,审计什么就要研究什么,具体包括两个方面:一是研究审计客体业务营运,二是围绕审计发现的问题研究其原因及改进对策。

1. 研究审计客体业务营运

现代审计有四种基本业务,即财务审计、合规审计、绩效审计和制度审计。四种基本审计业务都与审计客体的业务营运密切相关。从财务审计来说,财务信息错报风险主要是由业务营运风险引致的,所以,评估财务信息错报风险要从评估业务营运风险开始;从合规审计来说,一方面,许多业务营运行为可能出现违规违法,业务营运行为本身成为合规审计的内容,另一方面,许多财务行为违规违法是在特定的业务活动中发生的,调查了解业务活动,更加有利于评估财务行为违规风险;从绩效审计来说,一方面,可以单独就业务活动进行绩效审计,另一方面,即使只关注财务活动的绩效,而业务活动是财务活动的基础,要审计财务活动的绩效,也需要深入调查了解业务活动;从制度审计来说,一方面,可以对业务制度进行审计,此时,当然要深入调查了解业务营运,另一方面,即使只关注财务制度,而财务活动是支持业务活动的,所以,也必须调查了解与财务活动相关的业务营运,这样才能真正理解所审计的财务制度。综合以上分析,可以认为,调查了解审计客体业务营运是有效开展各类审计业务的前提。

也正是审计业务中必须调查了解审计客体的业务营运,《中华人民共和国国家审计准则》第五十七条规定,“审计组应当调查了解被审计单位及其相关情况,评估被审计单位存在重要问题的可能性,确定审计应对措施,编制审计实施方案”。审计工作中,对审计客体的调查了解并不是对审计客体的泛泛了解,如果只是如此,则难以编制有针对性的审计方案,也难以有效地实施审计程序,所以,这种调查了解必须达到较深入的程度,对审计客体业务营运的核心问题有深刻的理解,达到这种程度了,就可以认为是对审计客体的业务营运有研究了,也可以认为这就是研究式调查了解。现有部分文献也持这种观点。例如,《“十四五”国家审计工作发展规划》提出,“积极开展研究型审计,系统深入研究和把握党中央、国务院重大经济决策部署的出台背景、战略意图、改革目标等根本性、方向性问题,不断提升审计工作政治性和前瞻性”;李玲认为,应“重视对被审计对象的研究”^[1];金显威认为,“对该行业、该领域历史情况、发展现状和未来趋势都要全面研究”,“深入研究各类审计对象的时代背景、现实困境、改革方向、目标路径、政策举措”^[8]。

2. 围绕审计发现问题研究其原因及改进对策

研究型审计中,对审计客体之研究的第二个方面是针对审计发现的问题研究其原因,进而提出改进建议。这种审计,不是以发现问题为目的,而是以解决问题为目的,而为了解决问题,就必须深入调查研究这个问题产生的原因,并在此基础上提出解决问题的建议。由于问题产生的原因通常是体制机制制

度缺陷,了解问题产生的原因,事实上也就是以发现的问题为基础来寻找体制机制制度缺陷,而解决问题的审计建议,也是针对相关的体制机制制度缺陷而提出的,采纳这些审计建议后,相关的体制机制制度就能得到完善。所以,从这个意义上来说,我们可以将注重于发现问题的审计称为批判性审计,将注重于解决问题的审计称为建设性审计^[14-15]。围绕审计发现问题研究其原因,就是服务于建设性审计的。当然,这种研究必须有相当的深度,否则,难以找到真正的原因,也更难以提出真正有价值的改进对策,最终的结果是,审计所发现的问题难以真正解决。因此,研究型审计中,围绕审计发现问题研究其原因及改进对策,是有深度的研究,是基于对审计发现问题相关专业知识的深度把握的研究。

有些文献主张审计不以发现问题为目的,而要以研究式思维找出问题的原因,在此基础上,提出针对性的建议,并推动问题的解决。例如,李玲提出,“不单纯以查找问题为目的,把问题作为研究对象,既有利于找出病根,又有利于探寻解决问题的办法”,“钻研体制、机制和政策等方面的问题,提出更有深度,更加科学合理的审计建议”^[1];审计署特派办审计理论研究会提出,“分析研究国家经济社会发展中存在的体制性障碍、机制性扭曲、制度性缺陷以及被审计单位的管理漏洞”^[7];胡汇稜认为,“深入分析审计发现的问题和风险背后的体制性障碍、机制性缺陷与制度性漏洞,发挥审计建设性作用”^[5]。上述这些文献虽然表述方式存在差异,但共性是,应围绕审计所发现的问题进行有深度、有专业素养的研究,找到原因和对策,促进这些问题的解决,这也正是本文提出的围绕审计发现问题研究其原因及改进对策。

基于以上对研究型审计的研究内容之分析,本文对研究型审计的内涵表述如下:研究型审计是以研究的方式开展审计工作,既是从审计准则的具体运用、悖论问题的处理和新型审计业务的规律总结这些角度研究审计工作,又是从业务营运、审计发现问题的原因及改进对策这些角度研究审计客体。

四、研究型审计的类型

以上分析了研究型审计的内涵,从研究内容来说,具有多个层级,因此,基于研究的内容不同,我们可以将研究型审计区分为多种类型。但是,任何审计工作都是有目的的行为,因此,从研究型审计的研究目的出发对研究型审计进行分类,可能更有利于研究型审计的实施。本文认为,基于研究型审计的研究目的不同,研究型审计可以分为保障审计质量的研究型审计和拓展审计价值的研究型审计,前者的研究目的是保障审计质量,后者的研究目的是拓展审计价值,由于研究的目的不同,需要研究的内容也不同,另外,强调的审计职能也存在差异,基本情况如表1所示。

(一) 保障审计质量的研究型审计

这种类型的研究型审计的目的是保障审计质量,避免形式主义地运用审计准则,避免机械地理解依法审计,在审计的全过程中以研究的方式和精神来履行各项审计工作,通过全过程的研究式审计,有效地发现问题并得出正确的审计结论,从而保障审计质量。这里的审计质量主要是审计发现和审计结论的正确性,因此,这种审计主要关注发现问题,而不是解决问题,从严格意义上来说,这种审计属于批判性审计,保障审计质量主要是保障所发现问题及其结论的正确性。

保障审计质量的研究型审计,其研究内容主要有四个方面:一是研究审计客体业务营运,主要是调查了解审计客体业务营运及相关情况,为评估风险及设计审计方案奠定基础;二是研究审计准则的具体

表1 研究型审计的类型

项目		研究型审计的类型	
		基于保障 审计质量	基于拓展 审计价值
研究型 审计的 研究 内容	对审计工 作的研究	审计准则的具体运用 悖论问题的处理	★ ★
	对审计客 体的研究	新型审计业务的规律	★
		审计客体业务营运 审计发现问题原因及对策	★ ★
	鉴证		★
研究型审计强调 的审计职能	评价		★
	分析		★
	建议		★

注:★表示属于这种情形。

运用,这是在调查了解审计客体业务营运的基础上,将审计准则的要求落实到特定的审计项目;三是研究审计悖论问题的处理,主要是处理好合法性与合理性之间的背离,在依法审计中,真实体现所依据法律法规的立法意旨,促进审计目标的实质性实现;四是对于新型审计业务,总结审计自身的规律,提供可推广的审计方法。其中,前两个方面是所有的审计业务都有的研究内容,为批判性审计的质量奠定了基础。悖论问题并不是所有审计项目都有,但是,当悖论问题出现时,如果没有正确地处理好,就可能降低审计的实质性质量。新型审计业务通常没有形成规范性的审计准则,通过对这些业务的规律性进行探索和总结,形成可推广的良好实务指南,有利于提升这种审计业务的质量。所以,总体来说,上述四个方面的研究都是保障审计质量的。

保障审计质量的研究型审计,强调的审计职能是鉴证。这里的鉴证是指用系统方法核实清楚审计事项的真实情况并形成结论,其核心要旨是用系统方法找到问题,这时所有研究都是为更加有效地找到问题服务的,如果按所要求的保证程度找到了问题,就是保障了审计质量,否则,就是审计失败。

从严格意义上来说,基于质量保障的研究型审计是审计的应有之意,审计就是用系统方法来获取证据以判断审计事项与既定标准的一致性程度,获取证据的过程、判断特定事项与既定标准一致性程度的过程都有职业判断,因此,都有研究探索的成分。所以,从这个意义上来说,这种类型的研究型审计是审计的应有之义,所有审计都可以称为研究型审计,本文将这种类型的研究型审计和拓展审计价值的研究型审计合并,称为广义的研究型审计。

(二) 拓展审计价值的研究型审计

俗语说,“入浅水者得鱼虾,涉深水者缚蛟龙”。拓展审计价值的研究型审计的研究目的是提升审计价值,它以保障审计质量的研究型审计为基础,在此基础上,通过一些研究性的工作,发挥审计的建设性作用,进一步增加审计价值,具体有四个路径:第一,通过研究审计客体的业务营运,精准地选择审计项目,将有限的审计资源投入到能产生较大价值的审计项目中;第二,在发现问题的基础上,分析问题产生的原因,寻找体制机制制度缺陷,并提出解决问题的方法,发挥审计的建设性作用;第三,针对专门问题进行研究式的审计调查,分析问题产生的原因,并提出解决问题的方法,发挥审计的建设性作用;第四,基于对已经完成的相关审计项目的分析,发现共性问题,分析问题的产生原因,提出解决问题的方法,拓展审计的建设性作用。

就审计职能来说,拓展审计价值的研究型审计强调审计的评价职能、分析职能和建议职能。通过评价职能,能够发现一些鉴证职能所发现不了的问题;通过分析职能,能够找到问题的产生原因;通过建议职能,能够找到解决问题的办法。上述这三种职能结合起来服务于解决问题,从而为拓展审计价值奠定基础。由于这类研究型审计注重在发现问题的基础上解决问题,拓展了审计价值,而这种审计价值的拓展又是基于对“审计发现问题的原因及改进对策”的研究,因此,这种审计才是真正意义上的研究型审计,本文称之为狭义的研究型审计。

(三) 两类研究型审计的关系

以上分别阐释了两类研究型审计,事实上,拓展审计价值的研究型审计是以保障审计质量的研究型审计为基础的,如果没有前者,审计质量就没有保障,也就是审计能否按应有的保证程度发现问题、对发现的问题能否正确地定性,这些问题的解决都没有保障,在这种情形下谈如何解决问题,显然是没有意义的,因此,拓展审计价值的研究型审计是在保障审计质量的研究型审计的基础上,以研究方式来拓展审计价值,也就是以保障审计质量的研究型审计所发现的问题为基础,再以研究方式来寻找问题的产生原因及解决办法,在此基础上,提出审计建议,并推动审计建议的采纳,从而解决所发现的问题,更好地实现审计目标,实现从批判性审计向建设性审计的升级转换。

五、研究型审计的运用条件

研究型审计要以研究的方式开展审计工作,其运用条件有两个方面,一是具有研究的能力,二是愿

意进行研究,前者表现为研究的胜任能力,后者表现为有利于研究的激励机制。

(一) 研究的专业胜任能力

无论何种类型的研究型审计,都需要一定的专业胜任能力,通常来说,在大数据环境下,审计人员的专业胜任能力包括三个方面:一是审计知识及能力,二是审计客体的专业知识,三是大数据分析的知识及能力。无论开展何种审计业务,上述三方面的运用条件都必须达到一定的水平,但是,就研究型审计来说,特别注重的是审计客体的专业知识,不同类型的研究型审计对这方面的要求不同。对于保障审计质量的研究型审计来说,审计人员必须调查了解审计客体的相关情况,并将调查了解到的情况与审计风险相联系,所以,要求审计人员必须能够真正了解到审计客体相关情况的实质,而不是表象。现有研究表明,审计师的专业特长对审计质量有显著的正向影响^[16-19]。虽然审计人员并不一定要成为审计客体所在行业的专家,但是,他们对所审计的行业及审计客体的业务营运应该有足够的知识,至少应该达到行业内一般从业人员的水准。对于拓展审计价值的研究型审计来说,审计人员必须是审计相关业务事项的专家,否则难以找到问题的原因,也难以提出有价值的改进建议。也正因如此,一些审计机关在开展某些类型的审计项目时会聘请外部专业人士参加,但是,如果这种聘请成为常态,则审计机关的专业胜任能力也就值得怀疑,因此,如果审计机关若要常态化地开展拓展审计价值的研究型审计,则必须让审计人员在自己所审计领域成为行业专家,至少要超出行业内一般从业人员的水准。

(二) 有利于研究的激励机制

激励机制是审计人员行动的指挥棒,要开展研究型审计,有必要建立相应的激励机制,否则,审计人员没有积极性采取这种审计方式。对于保障审计质量的研究型审计来说,这就是要建立质量责任制度,并将审计质量纳入考核。如果没有质量责任制度,审计人员不对审计质量承担责任,则他们对深入调查了解审计客体的业务营运、有效地运用审计准则、研究悖论这些事项将缺乏积极性,所以,建立质量责任制度,将审计质量纳入考核,是激励审计人员实施保障审计质量的研究型审计的基础。对于拓展审计价值的研究型审计来说,不能以发现问题多少作为主要的考核内容,而必须以提出多少建议、解决多少问题作为重要的考核内容,如果考核内容中不注重解决问题,则审计人员就没有积极性来开展与解决问题相关的各项研究内容,从而拓展审计价值的研究型审计也就难以开展。

六、结论

研究型审计是审计机关高度重视的审计方式,从促进有效开展研究型审计的目的出发,本文对研究型审计的内涵、类型划分和运用条件进行了理论阐释。从内涵来说,研究型审计是以研究的方式开展审计工作,研究内容包括对审计工作的研究和审计客体的研究。对审计工作的研究有三个方面,一是研究审计准则的具体运用,二是研究悖论问题的处理,三是研究新型审计业务的规律;对审计客体的研究有两个方面,一是研究审计客体业务营运,二是围绕审计发现问题研究其原因及改进对策。从类型来说,基于研究目的不同,研究型审计可以区分为保障审计质量的研究型审计和拓展审计价值的研究型审计。前者的研究目的是保障审计质量,后者的研究目的是拓展审计价值。前者的研究内容有四个方面,一是研究审计客体业务营运,二是研究审计准则的具体运用,三是研究审计悖论问题的处理,四是对于新型审计业务,总结审计自身的规律;后者的研究内容围绕审计发现问题研究其原因及改进对策。前者强调审计鉴证职能,后者强调审计评价、分析和建议职能。从运用条件来说,研究型审计一是研究的专业胜任能力,二是有利于研究的激励机制。不同的研究型审计,对上述两方面的要求不同,相对来说,拓展审计价值的研究型审计对审计客体相关的专业知识要求更高,在激励机制中,对解决问题的考核更加重视。

基于上述结论,本文提出如下政策建议:第一,对审计机关来说,要强调审计部门和审计人员的专业分工,审计机关的每个审计部门只负责某些行业的审计,每个审计人员主要聚焦在某些行业的审计业务,以这种分工为基础,便于审计部门和审计人员掌握审计客体的行业相关知识,假以时日,某些审计人

员可以成为所审计行业的行业专家,这就为研究型审计特别是拓展审计价值的研究型审计奠定了基础。第二,对审计人才培养来说,不能只是注重审计知识,与审计客体相关的知识也是重要的,因此,通过“审计+”的方式来培养审计人才可能更为有效,例如,将审计与财政结合起来,培养财政审计人才,将审计与资源环境结合起来,培养资源环境审计人才,将审计与工程结合起来,培养工程审计人才,等等。

参考文献:

- [1]李玲. 创新审计理念打造审计精品——审计署南京特派办研究型审计发展回顾[J]. 中国审计,2012(16):27-29.
- [2]李功耀,黄明霞. 南京特派办:研究型审计的探索与实践[J]. 中国审计,2010(24):9-12.
- [3]李俊平,刘晓倩,杨传波. 国家审计组织方式的创新思考[J]. 审计月刊,2015(10):23-24.
- [4]许芷浩,胡友良. 关于开展研究型审计的几点思考[J]. 中国审计,2020(16):64-65.
- [5]张宜平. 对基层开展研究型审计的思考[J]. 审计月刊,2021(5):23-24.
- [6]胡汇凌. 研究式审计在内部审计实践的应用策略[J]. 岭南师范学院学报,2021(1):111-117.
- [7]张琦,彭亮,刘侠. 关于“研究式审计”的若干问题:审计署特派办审计理论研究会(组)秘书长座谈会综述[J]. 审计研究,2012(5):32-35.
- [8]金显威. 加快推进研究型审计的建议[J]. 审计月刊,2021(5):21-22.
- [9]孙夏斌. 应当探索多种形式的研究型审计[J]. 中国审计,2019(23):39-40.
- [10]李玲. 南京特派办李玲特派员谈研究型审计[J]. 中国审计,2010(24):13-17.
- [11]郑石桥,朱霁. 依法审计定性、规则悖反与救助机制——兼论新常态下的依法审计定性[J]. 南京审计大学学报,2017(5):70-77.
- [12]余军. 法律适用中的“规则悖反”及其解决方法[J]. 暨南学报(哲学社会科学版),2013(11):7-11.
- [13]郑石桥. 行为审计定性论——缺陷行为判定的理论基础和操作框架[J]. 会计之友,2016(18):126-131.
- [14]陈尘肇. 国家审计如何发挥建设性作用[J]. 审计研究,2008(4):14-15.
- [15]郑石桥,安杰,高文强. 建设性审计论纲——兼论中国特色社会主义政府审计[J]. 审计与经济研究,2013(4):13-22.
- [16]夏立军. 审计师行业专长与审计市场研究综述及启示[J]. 外国经济与管理,2004(7):39-44.
- [17]Dunn K A, Mayhew B W. Audit firm industry specialization and client disclosure quality[J]. Review of Accounting Studies,2004,9(1):35-58.
- [18]Reichelt K J, Wang D. National and office: Specific measures of auditor industry expertise and effects on audit quality[J]. Journal of Accounting Research,2010,48(3):647-686.
- [19]郑石桥,许玲玲. 审计师行业专长对审计重要性水平的影响——基于股权性质的调节作用研究[J]. 审计与经济研究,2020(4):23-31.

[责任编辑:黄燕]

Research Oriented Audit: Connotation, Types and Application Conditions

ZHENG Shiqiao^a, LIU Xingrui^b

(a. Academy of Audit Science, b. School of Government Audit, Nanjing Audit University, Nanjing 211815, China)

Abstract: For the purpose of promoting the research oriented audit, this paper theoretically explains the connotation, types and application conditions of research oriented audit. In terms of connotation, it carries out audit work by means of research, which studies audit work from the perspectives of the specific application of audit standards, the treatment of paradoxical problems and the summary of new audit services. What is more, it also studies the auditee from the point of view of business operation, the causes of problems revealed by auditing and its countermeasures. In terms of audit types, research oriented audit is divided into research oriented audit to ensure audit quality and research oriented audit to expand audit value. Different types of research oriented audit differ in research purpose, research content and the audit function it emphasizes. In terms of application conditions, sufficient professional competence and appropriate incentive mechanism are the basic conditions for the application of research oriented audit.

Key Words: research oriented audit; audit connotation; audit type; audit quality; audit value; audit function; audit object