

基于问题导向的内部审计假设研究

姚福山

【摘要】 现有的内部审计假设不能满足内部审计理论建设需要,基于审计假设体系提出的内部审计假设推断未反映出内部审计的特性。在问题导向下,内部审计假设应该包括问题需求、问题交付、问题发现和问题解决四项基本假设。通过假设的特征可以推断这四项内部审计假设的合理性,通过内部审计理论和实践成果可以验证这四项内部审计假设的客观性。

【关键词】 问题导向; 内部审计; 假设研究; 问题假设

【中图分类号】 F239

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2017)25-0125-4

构建内部审计理论系,必然要研究内部审计假设。内部审计作为一门社会实践性科学,需要一定的假设来奠定自身发展的基础。内部审计假设不但是内部审计理论结构的逻辑前提,也是内部审计理论和实践的边界条件,可以提高内部审计理论建设的科学性、规范性,促进理论与实践的结合。

一、内部审计假设的含义及特征

内部审计假设是对有关内部审计产生、发展与存在的一些尚未确知或无法正面论证的前提条件,根据客观的正常情况或发展趋势所作的合乎事理、合乎逻辑的推断或认定。假设的特性是验证假设能否成立的重要依据。内部审计假设和审计假设一样,应体现出如下特征:

1. 当然性。 审计假设是公认的、不需证明的当然命题,具有明显性和普遍性。审计假设的当然性决定了它的不可证明性,即不能通过其他理论要素的逻辑推导来证实,也决定了它不具备直接验证性,而是要通过审计实践来检验审计假设的正确性。

2. 实践性。 一方面,审计假设来源于审计实践,并为审计实践所检验,这也决定了审计假设的当然性。另一方面,审计假设是指导审计实践的最原始、最底层的标准。审计假设要么为审计实践所验证,要么根据审计实践的检验结果提出合理的审计假设,据此构筑科学的理论和方法,用于审计实践。

3. 基础性。 审计假设具有基础性特征,是推导其他审计命题的基础。审计要发展为一门学科,构建

自己的理论体系,界定其边界和特性,以建立与其他学科交流的基础,就必然要设置基本的审计假设。审计假设是研究审计理论体系的前提和基础。

4. 系统性。 审计假设是一个完整的体系,这是由审计假设所确定的审计理论边界的多维性决定的。审计假设的系统性主要表现在三个方面:范围的完整性,即审计假设是一个有机的整体,假设命题整合在一起才能体现出审计的学科属性;逻辑的一致性,即审计假设各命题之间是相互协调的,不存在相互抵触的矛盾;内涵的独立性,即各项假设命题是相互独立的,不存在相互包含或互为因果的关系。

5. 稳定性。 审计假设的稳定性决定了审计学科的历史性、延续性和成长性,是审计学科成熟的标志。强调审计假设的稳定性,并不是否认审计假设的变化性,审计假设的个别命题或者审计假设的构成,会随着客观实践的发展而变化。

6. 专属性。 审计假设是基于审计学科建立的,规定了审计学科的边界和范围,体现了审计学科理论的逻辑思想,具有学科的专有属性。虽然单项假设命题可能适应于不同的学科理论,但作为一个体系,能满足各审计假设命题的学科只能是审计。

二、内部审计假设研究的主要成果及面临的问题

(一) 审计假设研究情况

世界各国对审计假设的理论研究很早就开始了,只是在20世纪60年代初莫茨和夏拉夫第一次进行了系统研究之后,才开始得到重视。目前的几种代

表性的审计假设模式：①莫茨和夏拉夫模式。莫茨和夏拉夫提出了8条审计假设。简要的概括为：财务资料的可验证性、审计当事人间无利害冲突、审计资料无串通舞弊、内部控制的完善性、财务与经营信息表达的公允性、真实情况的一贯性、审计师的胜任性、审计责任的适当性。②汤姆·李模式。汤姆·李将审计假设分为审计依据假设、审计行为假设和审计功能假设3类共13条。重要的是增加了“会计信息缺乏足够的可信性”这一审计动因假设，以外的特色假设包括：审计资料的非可信性、审计的有效性、审计的独立性、审计证据的可得性等。③尚德尔模式。尚德尔提出了目的、判断、证据、标准和传输5项基本假设。④费林特模式。费林特提出了7项审计假设：受托责任关系、受托管理责任、审计人员地位独立、审计事项可证实、可评价和判断、公允表达、审计效益性。

我国学者在研究审计理论体系的过程中，也提出了不同的假设体系观点。杨时展基于财务审计最早提出审计假设体系，包括责任可确认性、审计可信性、证据效力差异性、无反证判断以及审计质量等。蔡春(1995)提出了5项审计假设：责任关系假设、正当怀疑假设、可确认假设、独立性假设和有效性假设。李学柔和秦荣生(2002)认为审计包括受托责任关系、信息可验证性、客观性、效益性4项基本假设。刘明辉(2006)认为审计假设主要包括：基于信息的审计动因假设、基于独立性和胜任能力的审计主体假设、基于风险和内部控制的审计方法假设和审计责任假设4个方面共12项假设。

（二）内部审计假设研究情况

相对于审计本质等基本理论问题的研究，我国学者对内部审计假设的探讨较少涉及。刘实(1999)提出内部审计假设体系包括基本假设、一般应用假设和作业假设。基本假设包括受托管理责任关系假设、认真负责假设、可产生经济及社会效益假设、尚未获得最优业绩假设、正当怀疑假设、可确认假设、有效性假设7项。一般应用假设主要涉及信息重要性、证据可靠性、依据客观性、内部控制有效性与错弊可能性、表达公允性、真实一贯性、审计独立性、能力胜任性8项。郭胜利(2003)提出了7项内部审计假设，包括：受托责任关系假设、代理人假设、可验证假设、内部审计能够增加企业价值假设、有效性假设、执业能力假设、无反证判定假设。

（三）内部审计假设研究的必要性

1. 审计假设体系不适合内部审计。内部审计作为一门独立的学科，需要有奠定自身发展基础并体

现自身特性的假设。审计假设不能满足内部审计理论完善和发展的需要。一方面，审计假设理论尚未成熟、统一。相对于其他审计理论要素，审计假设的研究较薄弱，各种假设体系构成相差较大，尚没有一个被普遍接受的假设模式。另一方面，审计假设的部分命题不适合内部审计。部分审计假设要素是基于民间审计的，具有鲜明的民间审计特征。而内部审计与民间审计在本质、目标和职能等方面都有差异。

2. 现有成果不能满足内部审计理论发展需要。假设命题泛化，没有体现假设的基础性、系统性等特征。作为内部审计假设，其使命是规定内部审计的基本条件，而不能将一些原则、要求等非基础性的特性泛化为内部审计假设。既然假设具备基础性和独立性，则假设命题间也不应该存在隶属性、层次性的结构。如：认真负责是一种道德要求，不是客观实践基准，不应成为假设。同样，是否具有经济和社会效益以及是否取得最优业绩都不是内部审计是否存在以及如何发展的前提条件，不具备假设的特征。此外，现有的假设命题没有体现出系统的逻辑性，各假设命题间衔接不紧密，逻辑性不强。

三、基于问题导向的内部审计假设体系构建

（一）基于问题导向的内部审计假设体系

内部审计的基本理论要素包括动因、本质、目标和职能，这些要素之间逻辑一致。内部审计假设应为内部审计动因、本质、目标和职能的建立提供支持，为其提供理论研究的起点和边界。按照内部审计假设体系的特征，借鉴审计假设的研究成果，根据内部审计动因和内部审计本质的需求，在问题导向下，内部审计假设体系应包括问题需求、问题交付、问题发现、问题解决4项基本假设。

1. 问题需求假设。问题需求假设是指存在需要防范的管控问题。因为存在问题，并且提出了问题的需求，内部审计才得以存在。问题是客观存在的，而需求是受条件限制的，或者说受主观导向的影响。有了问题不一定就有需求，是否提出需求可能受成本管控、治理效益、权利分配、道德取向等因素的影响。问题需求假设与内部审计的动因和本质紧密相关。有了问题需求假设，才得以在动因的基础上推论出内部审计的本质。在问题导向下，问题需求是指错弊防控需求。在两权分离条件下，错弊的存在因利益冲突而产生防控的需求。

2. 问题交付假设。问题交付假设是指管控需求可以交付特定的人员。假设需求人将错弊防范需求

进行交付,才有内部审计机构和人员来承担内部审计工作。如果需求人不交付,而是通过自己的管控来解决需求问题,或者通过其他控制手段来解决防控需求,就不需要内部审计。问题交付假设包含问题需要交付、问题可以交付两层含义。在问题交付假设的基础上,可以推论内部审计的目标、职能以及内部审计的机构和人员。问题需要交付,是与内部审计的目标和职能紧密相关的,内部审计立足于交付需求,才有存在的意义。问题交付假设也说明,内部审计不是受托关系,没有业绩、经营要求,而是作为一级履行管控职能的行政组织开展工作。内部审计的独立性是以机制的内部性和职责的行政性为条件的。

3. 问题发现假设。问题发现假设是指通过监控可以发现问题。有了内部审计机构和人员,并不能保证能够完成交付的审计工作。要完成内部审计任务,还需要有问题发现假设,即内部审计可以发现问题。问题发现假设包含问题能够发现、问题可以被发现和发现问题能报告三层含义。问题能够发现是指需要监控的问题是存在的,或通过相关的结果反映出来,或隐含在各种资料、证据中,具有可核性。问题可以被发现是指具备一定能力的审计人员,通过一定的技术方法,可以发现存在的问题,说明内部审计人员具备发现问题的能力,也存在发现问题的手段和方法。发现问题能报告是指对于发现的问题,内部审计人员可以客观真实、完整准确地向需求者提交报告,问题没有报告对需求者来说就没有发现问题。问题肯定存在,但发现不是必然的,因此在问题发现假设下,才有执行内部审计的必要。

基于问题发现假设,可以不断丰富内部审计的理论特性和实践方法。在问题能够发现方面,可以探讨内部审计证据、内部审计条件等。在问题可以被发现方面,需重视独立性问题,研究内部审计机构的设置以及内部审计人员能力的要求,丰富、完善和创新内部审计的方式方法。在发现问题能报告方面,除了关注内部审计人员的报告能力和权力,还要关注内部审计人员的职业道德要求。

4. 问题解决假设。内部审计的使命在于解决问题,问题解决假设是指发现的问题能够解决。问题得以解决,审计的目标才能实现,职能才能发挥。如果问题发现后不能处理、解决,也就没有必要进行内部审计。问题解决的方式方法不尽相同,主要包括预防、惩处以及整改等。问题解决假设要求将内部审计纳入公司治理体系中,通过公司治理机制解决内部审计发现的问题。内部审计在问题解决过程中的职

能应与管理者的职能明确区分,通过职责、流程等来保证内部审计的独立性和客观性。问题解决假设也要求内部审计要发挥咨询和建议的职能,以推动问题的最终解决、更好地解决。

以上四项假设承接有序、逻辑严谨,共同构成了内部审计理论与实务的基本前提与条件。问题需求假设说明了内部审计的动因和本质,问题交付假设解释了内部审计的目标、职能以及相关机制,问题发现假设蕴含了内部审计特性、内部审计应用理论以及内部审计实践应用等,问题解决假设在反馈内部审计使命的同时促进内部审计不断发展和创新。

(二) 问题导向下内部审计假设的验证

虽然内部审计假设与其他假设命题一样是不可证明的,但假设是对客观实践的假定,是可以验证其客观性和推断其合理性的。因此,可以通过假设的特征来推断内部审计假设的合理性,通过内部审计理论和实践成果验证内部审计假设的客观性。

1. 符合内部审计假设的特征。上述4项内部审计假设符合审计假设的6个特征。

从当然性来看,内部审计的4项假设具有明显的客观性,是为人们在实践中普遍认知的,同时又是无法证明的。从实践性来看,内部审计产生和发展的历史,就是不断地满足问题需求,从而发现问题解决问题的过程。从基础性来看,4项内部审计假设分别为内部审计理论研究与实践发展提供了条件,是内部审计的动因、本质、目标、职能等要素分析的起点。独立性和审计人员能力不是基础假设,而是基于问题发现审计主体所有具有的属性。可核性也不是基础假设,而是基于问题发现审计客体所应具有的属性。从系统性来看,内部审计的4项假设紧密衔接、前后呼应,基于问题核心理念遵循了严谨的逻辑一致性,完整地反映了内部审计的前提基础。同时,4项假设又是缺一不可的,各自独立地提出命题假设。从稳定性来看,内部审计的4项假设可以概括反映内部审计历史发展的实践需求,同时也可以很好地解释目前内部审计理论与实践的基本问题,表现出稳定性的特征。从专属性来看,内部审计的4项假设作为一个体系,规定了内部审计的使命,体现了内部审计的天然属性,使得内部审计成为一个独立的学科。4项假设作为一个整体缺一不可,若某一项假设不成立,则内部审计就不能存在。

2. 由内部审计理论和实践成果所验证。内部审计理论和实践成果,完整地验证了4项内部审计假设的客观存在。

(1)问题需求假设的验证。问题需求假设是内部审计动因和本质等理论研究的前提条件。在内部审计代理理论、交易费用理论以及受托责任理论等诸多的动因理论研究中,都不能回避内部审计是因为存在错弊问题而基于管控需求产生的。如果不存在问题或者只有问题而没有管控需求,内部审计就没有必要产生。可见问题需求假设在理论研究中的基础性和条件性。

问题需求假设为内部审计实践的出发点。内部审计实践的任务就是解决存在的内部审计问题。在规划内部审计工作,计划内部审计任务,开展内部审计检查的过程中,都需要以内部审计面临的主要问题为出发点。内部审计工作如果偏离了其所要解决的主要问题,就失去了存在的价值。

问题需求假设是内部审计发展的动力,促进了业务创新。内部审计面临问题的内涵和外延是不断变化的,这促使内部审计要不断创新理论和方法,拓展新的业务领域,有效地解决面临的新问题、新挑战。如目前外部管控对内部审计提出的风险管理以及内部治理对内部审计提出的增加价值等问题,均需要内部审计在问题需求的基础上开展工作。对于内部审计来说,没有单纯的风险管理工作,也没有脱离问题基础的咨询服务。

(2)问题交付假设的验证。问题交付假设是内部审计目标和职能等理论研究的出发点。不论是早期内部审计研究中的查错防弊,还是目前的完善治理、增加价值,这些目标都是围绕内部审计所承担的使命来设置的。而内部审计的职能就是实现目标,进而完成审计使命。没有问题的交付,内部审计目标和动因间就失去了联系,找不到研究的立足点。

问题交付假设是内部审计机制建设的依据。内部审计机制建设中的职权范围、机构设置、制度规范以及人员调配等方面的工作,都要以实际工作中所承担的交付任务为基础,以保证机制建设的目标性、一致性和有效性。如果内部审计机制的建设超出或未满足交付的问题需求,会造成内部审计工作的困惑和失当。

(3)问题发现假设的验证。问题发现假设是内部审计应用理论研究的基础。内部审计理论研究的目的是指导实践,特别是将理论研究成果直接应用于内部审计工作中。这些技术和方法是否合理,能否保证内部审计职能的履行,关键在于是否有助于发现问题。没有发现问题的要求,内部审计就丧失了立足的根本,同化为一般的管理控制工作。

问题发现假设是内部审计实践的标准。什么问题才可能被发现规范的是内部审计业务的范围标准问题。能否发现问题、如何发现问题、是否有能力发现问题、发现问题是否可以客观地反映,这些要求是内部审计能力建设的客观标准。问题发现假设是直接和丰富多彩的审计实践相联系的。审计问题与审计证据的客观联系以及审计证据的可核性,都是基于问题能够被发现这一假定。而问题可以被发现首先要求内部审计人员要具有独立性,其次要求内部审计人员具备发现问题的能力和素质,最后要求内部审计的实践方法要立足于发现的问题。发现问题可以报告,则要求内部审计人员要保持客观性,能够全面、如实地报告问题。

问题发现假设是内部审计方法创新的动力。内部审计面临的问题总是在不断变化,因此,内部审计用于发现问题的方式方法也要不断地创新、完善,以保证可以有效地发现问题。

(4)问题解决假设的验证。问题解决假设是内部审计理论研究的归宿。内部审计的起因是问题的存在,基于问题防控的需要,内部审计的使命就是解决问题。内部审计理论研究的最终目标是构建可以有效解决问题的理论体系。理论建设的成果如果不能满足解决问题的需要,则理论研究的任务就没有完成。问题解决假设是内部审计实践的最终目标。不论内部审计实践的方式如何多种多样,不论内部审计的职能如何拓展演化,也不论内部审计的业务类型如何千差万别,内部审计活动的最终目标都是解决交付的问题,这是内部审计的职责和使命。

通过以上的验证,可以认为此4项内部审计假设是科学、有效的。当然,这4项基于问题导向提出的内部审计假设并非十全十美,其与内部审计理论要素、内在属性等的关联关系尚需进一步的解释,有待在今后的研究中不断地完善和验证。

主要参考文献:

刘明辉. 高级审计理论与实务[M]. 大连:东北财经大学出版社,2006.

蔡春. 审计理论结构研究[M]. 大连:东北财经大学出版社,2001.

刘实. 企业内部审计论[D]. 成都:西南财经大学,1999.

郭胜利. 内部审计假设研究[J]. 审计理论与实践,2003(9).

作者单位:中国海洋石油总公司,北京100010