

会计论坛



2009年卷 第1辑 (总第15辑)
No.1 2009 (Sum.15)

中南财经政法大学会计研究所 编

Accounting Institute

Zhongnan University of Economics and Law

Accounting Forum

 中国财政经济出版社

2009年卷 第1辑 (总第15辑) No.1 2009 (Sum.15)



Accounting Forum

会计论坛

中南财经政法大学会计研究所 编

Accounting Institute

Zhongnan University of Economics and Law

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

会计论坛: 2009年卷. 第1辑: 总第15辑/中南财经政法大学
会计研究所编—北京: 中国财政经济出版社, 2009.7

ISBN 978-7-5095-1671-3

I.会… II.中… III.会计学—文集 IV.F230-53

中国版本图书馆CIP数据核字 (2009) 第105765号

责任编辑: 张从发

责任校对: 颜燕

封面设计: 黄薇

内文设计: 黄薇

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.com>

E-mail: cfeph@drc.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京海淀区阜成路甲28号 邮政编码: 100142

营销中心电话: 010-88190406 销售电话: 027-88071749 88324370

华中科技大学印刷厂印刷 湖北南财文化发展有限公司经销

889×1194毫米 16开 7印张 150千字

2009年7月第1版 2009年7月第1次印刷 定价: 16.00元

ISBN 978-7-5095-1671-3/F·1445

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010-88190744

会计论坛

Accounting Forum

2009 年卷 第 1 辑(总第 15 辑)

No. 1, 2009(Sum.15)

中南财经政法大学会计研究所编

Accounting Institute

Zhongnan University of Economics and Law

编辑:《会计论坛》编辑部

电话:(027)88386514

传真:(027)88386515

电子信箱:kjlt@znufe.edu.cn

通讯地址:中国·武汉市·洪山区南湖南路 1 号

中南财经政法大学会计学院

文泉楼南 607 室

邮政编码:430073

本辑责任编辑:冉明东

顾问

葛家澍	王松年	谷 祺
冯淑萍	刘玉廷	陈毓圭
郭复初	于玉林	杨宗昌
毛伯林	易庭源	边恭甫

编委会

主任:郭道扬

副主任:罗 飞 汤湘希 许家林

委员:

郭道扬	罗 飞	张龙平
夏成才	唐国平	许家林
汤湘希	高文进	张敦力
季小琴	王雄元	王清刚
王 华		

编辑部

主任:冉明东

编辑:许家林 康 均 唐本佑

目 录

内部审计报告研究述评	/3
王光远	
市场化进程、政企关系和盈余管理	/12
余玉苗 史 伟	
股权契约治理机制解析:兼论国有企业改革	/25
袁天荣 曾 浩	
年报择时披露的市场反应	/36
王雄元 游婷婷	
服务创新与企业价值成长	/57
彭 岚 舒伯阳	
会计信息流逻辑及其优化	/69
李晓东	
债务融资结构对企业投资行为的影响	/80
董黎明	
审计重要性发展的历史透视	/92
毛 敏	
行为金融视角下的资本结构研究	/100
何威风	

CONTENTS

Review of Research on Internal Audit Reports	/3
<i>Guangyuan Wang</i>	
Marketization, Government-firm Relationship and Earnings Management	/12
<i>Yumiao Yu , Wei Shi</i>	
Governance Mechanisms of the Equity and Reform of China's State-owned Enterprise	/25
<i>Tianrong Yuan , Hao Zeng</i>	
The Market Reaction of the Timing of Annual Report	/36
<i>Xiongyuan Wang , Tingting You</i>	
Service Innovation and Firms' Value Growth	/57
<i>Lan Peng , Boyang Shu</i>	
The Logic Flow of Accounting Information and Its Improvements	/69
<i>Xiaodong Li</i>	
The Impact of Debt Structure on the Investment Behavior	/80
<i>Liming Dong</i>	
Historical Perspective of Audit Materiality	/92
<i>Min Mao</i>	
Research of Capital Structure from the Perspective of Behavioral Finance	/100
<i>Weifeng He</i>	

内部审计报告研究述评

王光远

【摘要】内部审计报告一直是审计理论界与实务界关注与研究的重要内容之一。在内部审计报告的研究史上有两个重要发展阶段,包括 1947~1964 年由卡德默斯主导的内部审计研究工作和自 1976 年开始运行的国际内部审计师协会研究基金会的研究工作,产生了众多有着重要影响的专题研究报告。另一方面,内部审计报告教育与实务规范的发展相辅相成。在我国内部审计理论研究和实务发展历程中,从内部审计报告理念到技术方法等诸多领域均取得了一定的成果。《后萨奥时代的内部审计报告》的问世,则提出了内部审计报告今后的发展方向和趋势。

【关键词】内部审计报告 历史发展 后萨奥时代

科学家在思想中给予我们以秩序;道德在行动中给予我们以秩序;艺术才在对可见、可触、可听的外观的把握中给予我们以秩序。

——卡西尔

内部审计本质上属于受托责任问题,现代内部审计是确保组织的各类复杂的受托责任得以有效履行的控制机制,内部审计报告是这种控制机制的重要组成部分,它记录着控制机制的运行过程与运行效果,记录着对受托责任履行情况的评价与建议,既是联系内部审计师与审计客户的纽带,也是控制机制见之于文、践之于行的保障。因此,内部审计报告一直是内部审计理论界与实务界关注与研究的重要内容。在内部审计职业发展的数十年间,无论是从内部审计历史发展的重要阶段看,还是从内部审计的相关教育看,抑或从内部审计职业组织的职业规范看,有关审计报告的探究成果,无不凝聚着内部审计理论学者和实践家的勇气、洞察力和智慧。

收稿日期:2009-02-13

作者简介:王光远,男,博士,厦门大学教授,博士生导师。

一、内部审计报告研究的重要历史阶段

在内部审计报告的研究史上,有两个时段值得关注:一是1947~1964年,乐于并擅长研究工作的卡德默斯主导了这一时期的内部审计研究工作,发布了19份研究报告,其中完成于1961年的第10号报告就是《内部审计报告实务》(Internal Audit Reporting Practices);二是自1976年开始运行的国际内部审计师协会(Institute of Internal Auditors,简称IIA)研究基金会,每年都发表一部或几部研究性专题报告,其中1985年安杰拉·马尼科(Angela J. Maniak)著述的《审计结果报告:逻辑、内容与形式》(Presenting Audit Results: Logic, Content and Form)、1988年法利(C. Farley)的《内部审计师的报告技巧》(Presentation Skills for Internal Auditor)以及1988年尼尔(Near)与米瑟里(Miceli)合著的《内部审计师的终极责任:报告敏感问题》(The Internal Auditor's Ultimate Responsibility: the Reporting of Sensitive)、2001年萨莉·卡特勒(Sally F. Cutler)的《设计和撰写以信息为基础的审计报告》(Designing and Writing Message-based Audit Reports),就是颇具影响的内部审计报告研究成果。此外,特别值得一提的是,在协会成立的前50年(1941~1991)有四篇关于内部审计报告的优秀论文获得瑟斯顿奖^①,分别是:戴维斯(J. O. Davies)发表的《审计报告》(The Audit Report)一文^②获得1957年的瑟斯顿奖;本·库伯怀特(Ben Couperthwaite)发表的《撰写报告的艺术》(The Fine Art of Report Writing)一文^③获得1960年的瑟斯顿奖;安杰拉·马尼科发表的《清晰撰写——诊断含糊不清的审计报告》(Clear Writing: Rx for Foggy Audit Reports)一文^④获得1982年的瑟斯顿奖;朱迪思·斯坦(Judith K. Stein)与玛利亚·侯肯(Marya A. Holcombe)合著发表的《你能用一张半纸写出一份有效的审计报告吗?》(You can Write an Effective Report in one and a Half Drafts?)一文^⑤获得1986年的瑟斯顿奖。这些有关内部审计报告的文章以其丰富的内容、独到的见解而著称。

在内部审计报告研究领域,安杰拉·马尼科的成就与贡献尤为突出。马尼科在1989年发表著作《内部审计师的报告撰写问题》(Report Writing for Internal Auditors)。十年之内,马尼科在内部审计报告的论题上发表了三篇研究成果,提出了许多重要的学术观点,被劳伦斯·索耶等内部审计大师所认可、接受。马尼科认为,有效的审计报告首先应达到三项要求:(1)告知——将内部审计人员的发现告诉管理层;(2)说服——使管理层相信审计发现的价值和真实性;(3)得到结果——促使管理层采取适当的变革和改善。然而,审计实践中报告撰写存在诸多矛盾,以至一些有深度、有见地的审计发现往往在审计报告的反复打磨中几近消殆,如:内部审计主管将一位训练有素的审计师完成的报告初稿撕成碎片、推倒重来;内部审计的客户只关心审计结果,只期望首席审计官尽快提交最终审计报告,而毫不关心报告的撰写过程,诸如此类给审计报告造成的压力,会引起审计人员的愤怒、烦躁;过多的复核层级和复核程序,使得报告的撰写花去了太多的时间和预算;大多审计人员关心审计过程远胜于关心审计报告,以至现场审计结束后会漫不经心地完成一份质量不高的报告交给主管;不少内部审计人员是一个好的检查

^①约翰·瑟斯顿是国际内部审计师协会(IIA)的首任会长,被史学家认为是“内部审计师协会之父”。1951年3月,瑟斯顿英年早逝,为纪念他对内部审计事业做出的杰出贡献,IIA设立瑟斯顿奖,每年颁发给在《内部审计师》期刊上发表文章的最优秀撰文者。

^②原文发表于1956年6月号《内部审计师》。

^③原文发表于1981年8月号《内部审计师》。

^④原文发表于1985年4月号《内部审计师》。

^⑤原文发表于1985年4月号《内部审计师》。

者、问题发现者,但不是一个好的报告人,能了然于心却不能信达于言;现场审计人员与审计主管在语法、拼写、逻辑、问题解释等方面存在认识上的不一致;远离审计现场、远离现实环境,在办公室撰写审计报告,往往造成审计报告未充分考虑被审单位利益,结构不合规定,内容贫乏又不易理解。

卡特勒是一位活跃的咨询师和培训师,她以全新的视角和显明的时代特色,全面探讨了设计与撰写内部审计报告所涉及的重要主题,为那些有经验的审计人员和部门负责人提供了极有价值的意见。《设计和撰写以信息为基础的审计报告》一书的引言章系统分析了内部审计报告的读者群及他们的不同需求和期望,提出了八类读者并分作三个群体:第一读者群包括被审单位的读者——管理人员、接受管理人员报告的经理、业务流程的设计者和执行者;第二读者群包括组织更庞大的读者——董事会、总经理、内部审计部门负责人和其他内审人员;第三读者群是来自组织外部的读者——外部审计师。为满足各类读者的需要,卡特勒用大半本书的篇幅来研究内部审计报告的设计问题,她紧扣 IIA《内部审计职业实务准则》的具体要求,借助大量的案例,设计了一个能适应不同层次、不同类型、不同群体读者的调色板,阐释了应用于不同报告表格和报告内容的各种各样的技术和工具。聚焦于报告的设计是卡特勒报告与马尼科报告的最大不同。当然,卡特勒也讨论了报告撰写的核心问题,诸如报告过程、撰写质量、复核和撰写报告的策略,甚至还有关于多媒体报告和咨询报告的未来展望,以及电子工作底稿下的报告撰写问题。为使那些缺乏经验和想提高技术水平的有经验的审计人员更好地理解报告的设计和撰写,卡特勒还精心总结了一个 25 页的技术指南。卡特勒和马尼科共同为内部审计报告的撰写提供了重要的参考。

为避免报告撰写冲突的发生,或一旦发生冲突也能尽快采取积极措施及时化解,专家们提出撰写报告的十项基本原则:(1)以结论为开头。审计人员须认真思考、分析、整理信息,写出强而有力的句子,赋予报告精髓。(2)将重要问题置前。读报告的人时间、精力、耐心都是有限的,把最重要问题放在最前面,是对这种“有限”的一种尊重,也易使读者把握报告的重要发现。(3)直接陈述结论及情况。尽力把初稿写得简短些、直接些,训练自己以最精炼的句子清楚地陈述观点。(4)强调管理层所关心的问题 and 改善机会。审计人员自己也许有偏好及侧重,这些也可在报告上有一席之地,但不能为此而牺牲或取代替管理层所关心的事项。要让管理层认识到自己是一个可识别重要问题的人,就必须将自己偏好的议题摆在第二位。(5)以必要的信息佐证审论点。一定要从支持信息中选择主要的项目作支撑,要慎重使用图标、计算表和细目表。(6)删除不必要的信息或程序性的描述。将一些不必要的信息或过多的程序性描述填塞于审计报告中,会使读者感到冗长乏味,且对报告的结果也无意义。(7)指明对管理层所关心问题的影响。只有当管理层体会到对其运营流程或作业会有不良影响或有特定效益时,审计发现和建议才会对他们产生价值。不管这种影响是以风险还是效益陈述,都必须从管理层的立场出发。(8)指明问题原因以便有效解决。与外部审计相比较,内部审计不能仅仅满足于指出问题所在,还要找出问题存在的原因。(9)建议的改进措施与问题的原因直接相关。仅与情况陈述相关的建议是无价值的,对报告无实质贡献,只有找出真正原因,才可提出富有针对性、建设性的建议。(10)强调解决问题及结果,而非详细的程序。与原因发生关联的建议会带来结果,它直述而非暗示一个可达到目的的方法。反复训练、经常应用这些基本原则,就可以建立起思考和撰写审计报告的逻辑,形成撰写审计报告的基本模式。

二、内部审计报告的教育和规范

在内部审计教育上,IIA 推荐的教科书如劳伦斯·索耶的《现代内部审计实务》、维克托·布林克的《内部审计学》以及万达·华莱士等人合著的《内部审计:原理与技术》,都用较大的篇幅讨论内部审计报告模式和撰写报告的艺术性。同时,IIA 还利用多媒体技术制作了一部录影带,名为《内部审计报告:为影响力而作》(Internal Audit Report: Writing for Impact)。在这一系列教育产品中首推“现代内部审计之父”劳伦斯·索耶撰写的《现代内部审计实务(2003)》(Sawyer's Internal Auditing),该书专设一篇三章来论述内部审计报告,该部分主要从实务的角度分析与解决审计报告过程中可能出现的各种问题。索耶采纳了安杰拉·马尼科的报告理念,认为审计报告为内部审计师获得企业管理层、审计委员会关注的机会,具有“沟通、解释、说服和必要时发出采取行动的呼吁”等项功能,内部审计师应该充分地向审计报告的使用者展示其价值,并刺激他们对审计报告的需求。为了获得报告使用者的青睐,审计报告的编写应从了解阅读者的理解范围、期望和需要出发,采用恰当的报告格式和内容框架,运用良好的语言表达技巧,以保证报告达到 IIA 所规定的质量标准,并具备“高贵和趣味高雅的外观”。报告不仅要发现问题,更要提出解决问题的建议和行动措施。索耶参照美国 GAO 的规范,将审计建议列作四种:(1)行为导向的有效建议;(2)对结果的承诺;(3)监控和跟踪制度;(4)对核心建议的特别关注。尽管作者深入探讨了内部审计的报告形式与格式、报告内容等问题,并提供了大量改善审计报告撰写、复核和编辑效率的技术与方法,但是鲜有涉及审计报告全程的组织问题。

IIA 颁布的《内部审计职业实务准则》对内部审计报告的撰写与质量问题也有多处的规范与指南。实务准则第 2400 至 2440 条提供了对内部审计师报告审计结果的指南。其中,2400 条款“报告审计结果”要求内部审计师及时报告审计结果;2410 条款“报告的标准”界定了审计报告的要素:审计目标、审计范围以及适用的审计结论、建议和行动计划;2420 条款“报告的质量”明确指出审计报告应达到“准确、客观、清晰、简洁、完整、及时、建设性”的标准;2421 条款“错误与遗漏”提出对审计报告中重大错误和遗漏的更正要求。2430 条款“对违反《准则》的审计披露”要求在审计报告中披露违反《实务准则》的行为、原因及其影响;2440 条款“发布审计结果”强调审计报告发布对象的适当性问题。这一系列条款对内部审计报告的编写提供了方向性与框架性指导,较为系统地回答了审计报告应具备的内容与质量要求,以及审计报告的发布对象等问题。

IIA 关于审计报告的指南还散见于部分实务公告。《实务公告》第 2060-1 条“向董事会和高级管理层报告”强调,审计工作报告应突出重要审计发现与建议,以及审计工作具体执行情况与计划之间存在的重要偏离及其原因。这体现了 IIA 对审计报告内容取舍、区分主次的一个标准——“重要性”标准。在《实务公告》第 2120.A1-1 条“对控制过程的评价和报告”中,IIA 认为,旨在对组织的风险管理和控制过程的有效性提供保证的审计工作和审计报告皆起始于审计计划……内部审计报告体现的是内部审计师对组织控制系统有效性的总体判断,“在许多单项评价总汇的基础上”形成综合的判断意见,显然是一项具有挑战性的工作。在这份实务公告中,IIA 再次对审计报告的质量提出了要求:“清楚、扼要、信息量大……易于理解,并能满足读者的信息需要……增加报告对读者的价值”,并且,“应该使报告成为协调不同期望的手段,并通过报告建议增强机构的能力并减少审计师在获取信息和实现审计效果方面受到的限制”。《实务公告》第 2200-1 条“审计业务计划”指出,“恰当计划工作有助于最终审计报告的编制”。制定审计计划时,不仅要确定审计结果的报告对象、报告时间以及报告形式,还要

与被审单位的管理人员讨论与审计相关的问题并记录讨论的结果。

20 世纪 90 年代以来,内部审计师目睹了经济全球化、企业运营方式变革、信息技术发展等一系列重大而深远的变化。在时代的潮涌中,内部审计师通过收集与分析企业经营、财务、风险状况等信息并发表评价意见和建议,承担着为组织“防弊”“兴利”“增值”的使命。伴随着内部审计对象的变化、内部审计职责与范围的扩展以及报告使用者信息需求偏好的改变,内部审计报告作为内部审计师展现其工作成果的载体及沟通的主要方式,从生成过程、形式到内容必然要顺应时代的需求而不断变革,尤其是其生成过程的自动化更是大势所趋,正可谓“时运交移,质文代变”。随着萨班斯—奥克斯利法案的颁布,审计报告的重要性被提升到了前所未有的高度。

三、中国内部审计报告的相关研究

20 世纪 80 年代以来,我国内部审计理论研究和实务发展取得了丰硕的成果。学者与实践家们越来越广泛而深入地投身于从内部审计理念到内部审计技术方法等诸多领域的研究与探索中。

目前,我国针对内部审计报告的专门研究甚少,在清华同方之中国学术期刊全文数据库(1980~2007)中,以“内部审计报告”为主题的文章只有区区 15 篇左右,且主要集中于报告关系和报告质量控制方面。徐政旦和朱荣恩(1999)认为内部审计师除向高管层报告审计中发现的主要问题外,还需要对已审经营活动作一总体评价,其评价类型一般包括:表示满意的无保留意见,表示不满意的审计意见和既有肯定又提出问题的综合性审计意见。严晖(2004)研究了公司治理中的内部审计报告关系与职能嬗变——即从被动的单轨报告到反应式和能动式的双轨报告,指出公司治理是沟通企业内外部受托责任的枢纽,以审查受托责任为己任的现代内部审计师应向公司治理各主体作能动式报告。这些关于内部审计报告的研究尚不够系统,观点也较零散,且理论研究的成果远远落后于繁荣的内部审计实践。

自 1999 年以来,中国内部审计协会致力于我国内部审计实践的规范化和科学化,致力于推动内部审计实践的全面转型,树立了一大批先进内部审计组织典型,像阳江核电内审就是一个标杆。为了让决策层和管理层更快、更容易读懂审计报告,阳江核电有限公司审计部(2007)按照披露问题的风险和严重程度,将审计发现分为不符项(NC)和良好实践(BP)两大类,并依据风险分析和定量评估的结果,再将不符项分为轻微不符项(LNC)、中度不符项(MNC)、较大不符项(HNC)和重大不符项(SNC),最终按照不符项的程度和数量确定审计结论(良好、基本满意、管理层关注和不满意)。将审计发现分级,能让报告阅读者一目了然,方便不同决策、管理层级对不同问题的关注、问责与改进。董事会关注 SNC,总经理关注 HNC 以上级,部门经理关注 MNC 以上级,部门内各机构则关注 LNC 以上级;董事会以 SNC 问责总经理,总经理以 HNC 以上级问责部门经理;HNC 以上级别的整改计划须经总经理审批。这不仅节约了各类读者的阅读时间,而且提高了审计问题的改进效率和效果。为了让决策层和管理层更便捷、客观地看到重大问题的根源,最大限度地发挥审计增值功能,他们建立了规范的原因分析字典和原因分析流程图模板。对审计发现的问题根据风险的不同采取不同的沟通方式,诸如报告、回答、关闭处理渠道等,从而对审计报告形成过程实行差异化管理。

在规范化建设方面,中国内部审计协会的准则委员会,十分重视内部审计报告准则的制定和推行。

委员会认为:审计结果是重要的,但沟通是更为重要的;报告的撰写不是审计过程的某一阶段,而是从审计计划开始的审计全过程都应关注审计报告,这也体现了风险导向审计的基本要求。为此,专门制定了“审计报告准则”和“结果沟通准则”,对审计报告的定义与目的、内容要素、质量标准、修改过程、复核与分发、不同层级内部审计师的责任等问题做出规定,作为细解和落实这两项准则的“内部审计报告实务指南”也已基本成型,该指南对不同种类的报告给出了具体要求和基本模板,对三级复核制及其运行作出了明确规定。尽管规则与准则必须简明扼要,尽量避免将操作程序放入准则;但是,缺乏有关审计报告撰写方法、报告格式等的指引很可能成为制约审计报告质量改善的瓶颈。并且,审计报告实务的进步离不开科学的理论指导,理论与思想上的探索、创新往往成为引领实务发展、飞跃的关键。随着内部审计在企业内部乃至社会范围内受到越来越广泛的关注,对内部审计“价值增值”的追求必然导致对内部审计报告质量的追求,审计报告的研究将是一个激发新思考、创造新价值的领域。

四、内部审计报告研究的最新进展——《后萨奥时代的内部审计报告》

审计报告的成功有赖于顺应法律环境、商业环境以及企业环境的变化与要求,相应调整报告的撰写过程与方法。2007年苏珊·斯威茨尔(Susan Switzer)所著的《后萨奥时代的内部审计报告》(Internal Audit Reports Post Sarbanes-Oxley: A Guide to Process-Driven Reporting)正是立足于“后萨奥时代”的广阔背景,来阐述过程导向内部审计报告的理念,提供构建有效的、创造价值增值的内部审计报告过程的方法。其核心思想是审计报告的撰写“是一个持续的过程”,“沟通业务结果的最佳实务会随时间的流逝而发展”。具体来说,此书的贡献表现在:

第一,“过程导向”体现了审计报告撰写过程与审计工作流程一体化的新理念,突出了联系与综合性思维、沟通与合作技能贯穿审计报告全过程的重要性。从审计计划会议的会晤沟通到审计过程中的取证、交流、讨论与协作,再到审计报告草稿拟成时的见解分享、意见表达;从审计目标的确定到审计报告内容与结构的安排,再到审计报告的行文书写——审计报告的形成功程经由精心的计划和安排,通过持续而有效的沟通与协作,实现报告质量的提升乃至飞跃。作者强调审计报告绝不是一项尾随在审计工作完成之后单独进行的任务,将报告的撰写过程与审计工作流程相整合,既可以提高审计工作和审计报告的效率,又可以保证报告撰写的条理性、逻辑性和清晰性,从而将内部审计工作的价值淋漓尽致地体现出来。

根据内部审计工作采用的不同模式,现有的审计报告模式包括控制导向模式、风险导向模式与信息导向(message-driven)模式。尽管作者并未明确给出“过程导向审计报告”的定义,但与现有的审计报告模式相比,过程导向审计报告具有以下特征:(1)审计报告过程与审计工作过程紧密结合,同步推进;(2)迅速识别报告撰写过程中发生的新情况与新变化并做出反应;(3)在审计报告过程中运用沟通与合作技能,确保审计报告符合报告用户的需求、重点突出、内容明确、逻辑严密、表达清晰;(4)运用联系与综合性思维方法对审计报告的内容进行取舍、排序。

第二,萨班斯—奥克斯利法案的精神与要求贯穿全书。萨班斯—奥克斯利法案明确了企业高层对财务报告和财务报告内部控制负有的责任,企业高层在履行这些责任时将更重视内部审计师的工作、更依赖内部审计报告所提供的评价和建议。因而,内部审计报告的撰写过程必须充分考虑萨班斯—奥

克斯利法案的规定与要求,以简洁易读、富有建设性的报告为管理层对财务报告的证明、对内部控制的评估提供支持。

《后萨奥时代的内部审计报告》不仅专章论述“后萨奥时代”国际内部审计师协会、证券交易委员会、美国公众公司会计监督委员会、美国注册会计师协会以及 COSO 委员会等机构颁布的对审计报告影响重大的准则、规定和指南,还分析了萨班斯—奥克斯利法案对组织数据安全、财务报告相关信息生成过程、财务报告内部控制的要求,及其对审计报告撰写程序、报告内容选择等方面产生的深远影响。

第三,探讨信息技术背景下审计报告的自动化问题。信息技术的发展为内部控制与内部审计带来了准确、快速的辅助工具。一方面,自动化的预防性控制日渐成为主流的控制方式,功能强大的自动化程序有助于保留完整的审计轨迹、帮助审计人员实施持续的监控并深入地分析和挖掘数据,审计报告也得益于自动化报告生成程序,可以获得充分的数据、信息来形成与支持审计发现与结论;另一方面,自动化并不意味着自动正确——“输入垃圾,输出的也是垃圾”原理意味着不能将大量数据与事实不加验证、筛选地塞进自动化程序,也意味着需运用联系与综合性的思考方式来组织和撰写审计报告。由于自动化程序的复杂性,审计报告不仅要体现对企业信息安全的关注,还要运用高超的沟通与合作技能以跨越内部审计与信息技术人员之间的职业区隔和交流障碍。

第四,突破单一语种、货币符号和文化视角,探讨内部审计报告写作方法的国际化以及通用的沟通原则。在经济全球化的浪潮中,内部审计报告正随着企业规模的扩张、跨国运营而超越国界,内部审计报告在日益平坦的商业世界中扮演着更为重要的角色。倾听、观察与分析多元化用户的需求是有效审计报告的基础,审计报告用户的职位、关注的主要领域以及用户的信息需求偏好等因素都将影响报告内容的构成。

尽管有效的报告写作具有共同的特点和要求,但是,不同国家、地区的价值观和文化环境之间存在着差异,这要求在审计报告的撰写过程中有针对性地运用不同的沟通和合作方式。《后萨奥时代的内部审计报告》引用瑞士咨询公司的全球文化维度图(Global Integrator)作为分析不同国家、地区文化异同点的工具,并提供突破写作障碍、改善报告写作的实务方法。

第五,讲究报告的艺术性,重视报告的可读性。审计报告作为内部审计师与管理层、董事会以及企业其他利益相关者沟通的方式与载体,其表达内容与形式上的艺术性不容忽视。在美国,内部审计师被喻为“摇滚歌星”——唱念做打俱佳才足以吸引观众眼球,同样,内部审计师勤恳、高效的工作与汗水和智慧的结晶能否博得审计报告用户的一声赞叹,在很大程度上取决于审计报告的吸引力与表现力。及时、充分、有技巧的沟通是内部审计报告撰写的润滑剂,合作则是将内部审计师和审计客户、审计对象紧密联系起来的纽带,使审计报告在良好的合作氛围中收获巨大成效。

《后萨奥时代的内部审计报告》的第三部分集中梳理了内部审计师最为常用的写作规则,对提高报告可读性的遣词造句、谋篇布局、图表应用以及编辑技巧进行系统的阐述:准确、具体、洗练的用词可以强化报告内容的客观性与说服力;条理清晰、言简意赅的用语可以促使报告获得信任和积极回应;主题鲜明、结构良好的段落可以有序地传达报告信息;善用标点、大写规则以及图表要素可以使报告的表达更加生动活泼;强化编辑功能、活用编辑技巧可以对审计报告作综合性、全景式的检视。

擅长于沟通和咨询的苏珊·斯维茨尔女士,虽在《后萨奥时代的内部审计报告》中展示了先进的内部审计报告理念和技术,但在不少方面还有待进一步研究。

首先,没有系统研究内部审计报告如何满足与平衡多元化客户的多样性需求问题。随着内部审计

在组织治理、风险管理等领域发挥着越来越重要的作用,内部审计的客户不断扩展——既包括企业内部的管理层、审计委员会,也包括外部的审计人员、监管机构等,相应地,内部审计报告的客户也呈现出多元化的发展趋势。显然,不同客户对审计报告的需求各有不同,即使是内部审计的最大客户——同处组织内部的管理层与审计委员会对审计报告的需求也存在区别。根据 IIA 在《内部审计报告关系:服务于二主》(2003)中的调查,审计委员会和管理层在风险管理、高风险的会计领域、内部控制、道德状况、会计质量、经营评价、重大业务的执行等领域可能存在着竞争性需求;内部审计的报告关系也存在冲突:就经营评价的报告而言,72%的首席审计执行官表示他们向高管层报告,44%的首席审计执行官表示向审计委员会报告,这些数据说明不少公司存在双重报告现象,即既向高管层报告,又向审计委员会报告。如何解决审计报告的“一仆二主”问题,协调不同客户需求的潜在冲突,《后萨奥时代的内部审计报告》没有给出具体答案或指导。

其次,没有系统讨论内部审计报告的质量控制问题。对审计报告的复核和监督是审计报告撰写过程不可割裂的组成部分,也是审计报告质量控制的重要方式。IIA 在《内部审计职业实务准则》中要求内部审计活动的管理者对记录业务情况的工作底稿进行复核,并强调通过监督保证审计工作底稿充分支持审计发现、审计结论和审计建议,保证审计报告准确、客观、清楚、扼要、及时、富有建设性。此外,随着自 20 世纪 80 年代末渐渐流行起来的内部审计业务外包,许多企业都存在不同程度的内部审计外包问题。在这样的情形下,审计报告的质量控制问题更显重要,诸如,如何根据内部审计外包的程度有效分配内部审计报告的撰写任务,如何安排报告撰写与复核的程序、协调分配组织内部与组织外部的报告撰写者的工作,如何控制外部人员撰写的审计报告的质量,等等。《后萨奥时代的内部审计报告》却避开了这个问题。

当然,微瑕不足掩瑜。我们相信《后萨奥时代的内部审计报告》将裨益于中国内部审计报告理论研究、实务进步以及职业发展,内部审计报告质量的提升指日可待,所谓“林无静树,川无停流”。

我们衷心希望,内审理论之树能够愈发茂盛,内审实务的价值能够得到更多认可。如果说《内部审计思想》是将理论的珍珠颗颗串起、为学者们开拓更广的研究空间,《后萨奥时代的内部审计报告》则是对审计报告问题的精雕细琢、架起内审工作者与客户间有效沟通的桥梁,谨以此书回馈理论和实务工作者的满腔真诚与热忱。翻译工作很艰苦,但不断涌现的内部审计研究成果总是给予我们新的激情和动力,更为重要的是,推进中国内部审计事业的发展是我们共同的责任。

主要参考文献

- 徐政旦,朱荣恩.1999.现代内部审计学,北京:中国审计出版社。
- 严晖.2004.风险导向内部审计整合框架研究,北京:中国财政经济出版社。
- 阳江核电有限公司审计部.2007.阳江核电审计创新之路.中国内部审计,3:21~35。
- Cutler Sally.2001.Designing and Writing Message-Based Audit Reports.Institute of Internal Auditors.
- Farley Claude.1988.Presentation Skills for Internal Auditors. Institute of Internal Auditors.
- Maniak Angela.1985.Presenting Audit Results: Logic, Content, and Form. Institute of Internal Auditors.
- Maniak Angela.1989.Report Writing Internal Auditors.McGraw-Hill.
- Near Janet.1988.The internal auditor's ultimate responsibility: The reporting of sensitive issues. Institute of Internal Auditors.
- Sawyer Lawrence.2003.Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing. Institute of Internal Auditors.

Switzer Susan.2007.Internal Audit Reports Post Sarbanes-Oxley: A Guide to Process-Driven Reporting. Wiley.

Voorhis Robert.1961.Internal audit reporting practices. Institute of Internal Auditors.

Review of Research on Internal Audit Reports

Guangyuan Wang

Abstract: Internal audit reports are one of the important concerns in auditing theory and practice. There are two important stages in the history of internal audit reports research: one was led by Cadmus among 1947 ~ 1964 and the other by Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF) running since 1976. Many thematic studies with of great influence were produced. And the education and practice norms of internal audit reports develop in a complementary way. China has made certain progress in concepts and technical approaches of the internal audit reports through the development of the theory and practice. And the book titled "Internal Audit Reports Post Sarbanes-Oxley" has provided the future direction and trends of internal audit reports.

Key words: Internal Audit Reports; Historical Development; Post Sarbanes-Oxley

市场化进程、政企关系和盈余管理

余玉苗 史 伟

【摘 要】本文使用 2003~2005 年中国上市公司和地方财政收入构成等数据,通过应用基本和修正 Jones 模型估计盈余管理程度和使用罚没收入作为地方政府掠夺本地企业的代理变量,验证了转型期上市公司有关盈余管理动机与政府角色模型的假设,揭示了中国的制度环境与企业行为的关系。研究发现:控制公司治理因素,地方政府掠夺程度越大,企业进行盈余管理的幅度越大;同时,采用其他的操控性应计指标进行稳健性检验,发现结果一致。这就表明地方政府有掠夺当地企业的行为,特别是在现有的政绩评价体系下,这一行为表现得更为突出。因此,完善地方政府的政绩评价体系,规范地方政府在推进经济发展中的行为,加强产权保护,对于改革的持续深入和有效提升具有重要作用。

【关键词】市场化 地方政府行为 盈余管理程度 中国上市公司

引言

对盈余管理的研究,以往多集中于盈余管理的动机(Jones, 1991)、盈余管理的表现(Teoh 等, 1998)以及盈余管理的计量(Dechow 等, 1995)等。其中,对盈余管理动机的研究,又有机会主义观和信息观(也称为有效契约观)两类观点。从现有文献来看,对后者研究较多。这些研究主要聚焦于外部报告过程中的私人利益获取。一般来说,私人利益的获取常源于利益主体间的利益冲突,因为在利益一致的情况下,理性人不会劳神费力来管理盈余。这样,进行盈余管理研究的核心就在于识别利益不一

收稿日期:2009-04-30

作者简介:余玉苗,男,博士,武汉大学经济与管理学院会计系教授,博士生导师。

史伟,男,香港科技大学会计系博士生。

致的状况。如在发达资本市场上研究盈余管理的管理报酬、债务契约和政治成本等三大假设(Watts and Zimmerman, 1986),都内含了利益主体之间的利益冲突问题。

在中国特定的制度背景下,很有必要研究地方政府及当地企业(以上市公司为代表)之间的利益冲突所引致的盈余管理行为。对此,已有的研究表明(Shleifer, 1997),中国政府在转型期的角色为“扶持之手”,同时对地方政府给上市公司补贴的研究也支持了这一点(陈晓,2001)。但是,我们认为在现有的绩效评价体系下(样本期间的“唯GDP”论等),企业,特别是上市公司,可能成为地方政府支持但也可能是攫取利益的对象。一方面,在中国的证券发行和监管制度下,满足特定的盈利指标等要求成为一地上市公司数量多寡的重要因素,而上市公司的数量关系到地方政府的声誉及其领导人的升迁;另一方面,作为地方政府政绩的另一重要指标的财政收入也是广为关注的,而财政收入的增长则要看地方政府“取富于民”的能力和水平。在特定的财政收入增长压力下,地方政府具有掠夺上市公司的动机。

此外,对新兴经济体的研究发现,市场化进程对于完善市场制度、引导市场主体行为以及保护市场主体权益具有重要作用。“市场化就是市场机制在一个经济中对资源配置发挥的作用持续地增大,经济对市场机制的依赖程度不断加深和增强,市场机制从逐步产生、发展到成熟的演变过程,”(陈宗胜等,1999)。考察公司的盈余管理行为,需要考虑公司所在地区的市场特征(La Porta 等,1998)。因此,我们使用市场化进程指数(樊纲和王小鲁,2003)来量化某地的外在市场特征。

而公司治理作为投资者利益保护的机制,已被证明是一种遏制管理层机会主义行为,抑制盈余管理行为(Leuz, 2003 以及 Liu and Lu, 2007 等)和提高财务报告透明度(Bushman 等, 2004)的有效制度安排。因此,在考察政企关系引致的盈余管理行为时需要考虑公司治理因素。

我们以 2003~2005 年上市公司财务数据、相应的地方政府财政收入结构以及市场化指数等数据进行分析。在盈余管理的指标方面,我们使用在中国股票市场中较为适用的 Jones 模型(基本和修正的)来计量盈余管理程度,同时使用罚没收入占财政收入的比重作为地方政府掠夺程度的代理变量。为更好地解释地方政府行为,我们在回归方程中引入了公司治理和市场化进程等变量。在回归过程中,采用 OLS 和时间序列分析相并行的方法对数据进行分析。同时,为更好地甄别地方政府的行为,我们首先进行全样本回归,而后将样本划分为 ROA 大于零和小于零的子样本进行分别回归。沿着这一思路进一步深入,我们按 ROA 和市场化指数的均值的双重标准对样本进一步分类。为了得到更为稳健的结论,本文综合使用几种盈余管理指标进行分析。

文章的其余部分安排如下:首先,进行理论分析和提出研究假说;其次,为研究方法设计;再次,是实证结果与分析;最后为研究结论与相关政策建议。

一、理论分析和研究假说

(一)理论分析

关于政府的角色,从亚当·斯密到凯恩斯再到 Shleifer 等人(1997)的研究,大概分为以下三种:无为之手、扶持之手和掠夺之手(如表 1 所示)。同时 Shleifer 等人认为,中国政府在转型期扮演扶持之手的角色;但是实证研究却提供了混合证据。一方面,根据陈晓(2001)的研究,地方政府为当地上市公司提供补贴来帮助其满足某些监管指标。而另一方面,陈抗等人(2004)的研究则认为,地方政府的行为