

物本审计与人本审计的评判与融合

韩冬梅

(南通航运学院管理信息系, 江苏南通 226010)

【摘要】从物本主义向人本主义发展是西方管理思想的演进逻辑,顺应此潮流,审计学正从物本审计逐渐走向人本审计。从管理思想出发,审计从物本走向人本体现了审计理论研究的深入和审计思维模式的进步,但客观来讲,物本审计与人本审计各有利弊,二者的有机结合即人-物和谐审计才是审计发展的新趋势。

【关键词】人本审计; 物本审计; 溯源; 融合

从物本主义到人本主义是当代管理思想的主要演进趋势,审计作为一门社会科学应该顺应这种潮流,从物本审计走向人本审计。本文沿着物本审计和人本审计的发展历程,以西方物本主义和人本主义的管理思维为基础,分别对物本审计和人本审计的审计理论和审计思维进行评判和分析,并据此指出,物本审计与人本审计的有机结合将迎来审计理论发展的崭新局面。

一、物本审计溯源及评判

(一)物本审计理论溯源及研究综述

1. 物本审计理论溯源。徐国君(2012)在《审计学革命——从物本审计到人本审计》一文中提出建立在物本主义基础上的审计为物本审计。物本主义是一种机械性或理性的管理思想,其核心理念与观点主要体现在以下两个方面:①把组织视为以物为中心的系统,把组织的演化过程视为以物为中心的系统运行过程,重点关注组织中的物对于组织及系统运行效率的价值与意义。②以机械性或理性的思维模式来对组织中的人进行认知,以观物的观点来看人,关注人的机械性、物性以及人对于物的附属性,并制定较为严格的组织制度来保证这种人对于物的秩序得到很好的执行,组织效率得以提高,且采取较为严格的管理方法来控制、规范以及约束人的行为。物本主义的管理思想主要体现在古典管理理论的三大学派即泰勒的科学管理理论、法约尔的职能管理理论以及韦伯的组织理论思想中。

2. 物本审计理论研究综述。回顾世界审计发展史,可以说是物本审计的发展史。从四五千年前的我国夏商周及古埃及时代的审计萌芽到产业革命以前的古代审计、产业革命后到20世纪初期的近代审计以及20世纪初至今的现代审计,都在不同程度上受到物本主义思想及思维方式的影响,对审计的研究长期以来也都是重实践而轻理论。直至20世纪60年代,一直被公认为是世界上首

部将审计理论作为一门独立系统的学科加以论述的重要理论著作——罗伯特·莫茨和侯赛因·夏拉夫的《审计理论结构》(《The Philosophy of Auditing》)问世,审计研究者们才如梦初醒,原来审计的理论研究可以如此丰富。后人在其研究的基础上,对审计理论和实务进一步深化,发展至今,物本审计已形成其自身较为完善的一套理论体系(如图1所示)。物本审计理论体系由物本审计基础理论和物本审计应用理论两部分构成:基础理论主要由本质、假设、目标、概念等构成;应用理论由技术、审计主体和规则组成。在此基础上借助不同的审计模式及相应的审计程序与方法开展的社会审计、国家审计及内部审计属于物本审计的具体应用。

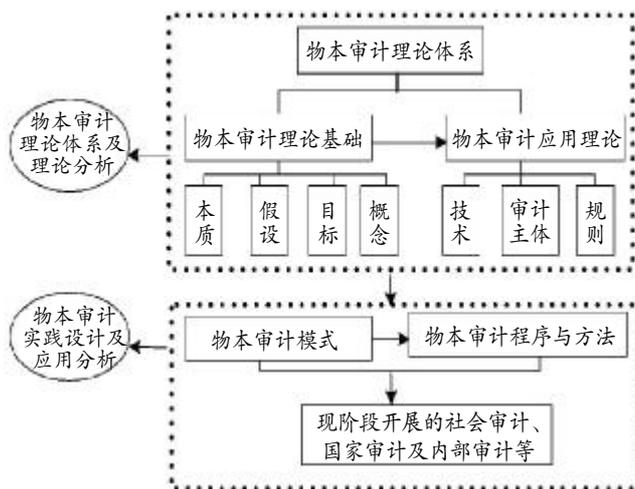


图1 物本审计研究框架图

(二)物本审计评判

按图1所示,对物本审计的评判应从理论基础和实际应用两方面着手,理论基础主要评判审计的本质,实际应用部分主要针对不同审计主体下各自的审计模式加以评判。审计按主体的不同可分为社会审计、国家审计和内

部审计,因此对物本审计的评判可从如下几方面进行:

1. 对审计本质的评判。查阅有关文献资料,总结国内外有关审计本质的研究,不外乎“查账论”、“方法过程论”、“保险论”、“经济监督论”、“经济控制论”、“信号传递论”以及“免疫系统论”。不难发现,无论是哪一种认识,研究的重心都是以物为本,是物本审计的体现。

2. 对社会审计的评判。在整个现代审计的发展中,社会审计的发展一直占据主导地位,物本主义思维对社会审计的审计模式和审计对象的影响尤为明显。德国哲学大师黑格尔曾言:“凡是现实的都是合理的,凡是合理的都是现实的。”物本审计的产生、存在和发展,对经济的正常运行及社会的健康稳定起到了巨大的促进作用,其合理性毋庸置疑。

20世纪初至20世纪40年代之前的账项基础审计阶段,为了适应审计查错防弊的目的,审计的重点主要放在会计凭证、账簿以及财务报表上。随着经济的发展、企业组织规模的扩大,审计人员在海量票据及经济业务进行审查时显得有些力不从心,越来越多的审计人员认识到要在保证审计质量的同时提高审计效率,必须寻求更加有效的审计方法。

到了20世纪40年代制度基础审计阶段,其标志性的事件是1938年美国麦克森·罗宾斯公司舞弊案的发生,表明账项基础审计失效,于是制度基础审计应运而生。审计的重点转到了对内部控制各个环节的审查,在审计过程中逐渐引入抽样审计方法并取代传统的详细审计,控制测试也在此阶段开展。在该模式下,不再需要像账项基础审计阶段那样逐张审查如山的凭证、逐笔核对数以万计的经济业务,对于凭证和经济业务的审查是建立在对被审计单位内控系统整体认识基础上的抽样审查。为了快速有效地获得对内控系统的准确认识,审计人员或多或少地都有对企业及其经营管理人员的情况进行一些了解,但也仅限于了解阶段,并未对经营管理人员及其经营行为本身予以充分关注,审计的对象依然是以物为本。

20世纪80年代,随着1983年美国注册会计师协会(AICPA)第47号审计准则公告(SAS 47)的发布,审计进入了传统的风险导向审计阶段,并将“审计风险(AR)=固有风险(IR)×控制风险(CR)×检查风险(DR)”这一审计模型引入其中。为了准确评价固有风险,理论上要求将管理人员的品行、能力变动情况以及遭受特殊压力的情况考虑在内。从上述考虑的理论因素中不难发现,相对于传统的账项基础和制度基础审计,传统风险导向审计中已经出现了对人及其行为进行审计的萌芽,只不过在实务中由于可能涉及管理人员隐私,相关信息的获取不符合成本效益原则等因素的影响,审计人员对固有风险的评估往往直接忽略,而将审计风险的评估重点转移至控制风险。在审查被审计单位的内部控制过程中,对管理层

和内部其他相关人员的了解不可避免,这在一定程度上增强了审计对象的人本性。

受安然事件的影响,2003年10月,国际会计师联合会(IFAC)下属国际审计与鉴证准则委员会(IAASB)发布了国际审计准则第315号(ISA 315),为了“了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险”,将传统风险导向审计模型中的固有风险和控制风险合并为重大错报风险,并将审计模型修改为“审计风险(AR)=重大错报风险(RMM)×检查风险(DR)”,明确规定了审计工作以评估财务报表重大错报风险作为新的起点和导向。在风险导向审计(传统风险导向审计和现代风险导向审计)模式下,审计摆脱了账簿和内控的桎梏,而是放眼于被审计单位所处的宏观环境,捕捉潜在的风险点,将风险主线贯穿整个审计工作的全过程。在全程关注被审计单位的战略和经营风险过程中,被审计单位各类经济活动的真实性和合法性也不可忽视,风险导向审计开始触及组织内部人的舞弊风险,但其审计对象仍然局限于以物为中心,并未从根本上关注组织中的人及其行为,没能对组织中人的行为动机及人的行为对经济活动所造成的影响与其内在的因果关系进行有效分析,从而在一定程度上阻碍了审计职能的效率提高和职能空间的拓展。

3. 对国家审计的评判。为了显示中国国家审计的特色,此处对国家审计的评判,选取在国家审计的基础上独创的经济责任审计作为评价对象。

为了分清经济责任人任职期间在本部门、本单位经济活动过程中应当负有的经营管理责任,以及为有关部门考核使用干部等提供参考依据,中国在国家审计的基础上独创了经济责任审计。虽然审计对象已经明确了是被审计单位的法定代表人或者负责人,但在审计过程中,审计人员更多关注的是被审计单位资产管理情况、财务收支的真实与合法情况,对于被审计人的决策过程,以及决策对活动的经济性、效率性及效益性的影响,缺少进一步的深刻分析。并且在随后出具的审计报告中,仍然主要是对被审计单位的情况进行叙述,对经济责任人的实际履职能力鲜少提及。通过该审计报告可以发现经济责任人在任职或离职期间有无重大违规问题,但对于评价经济责任人的履职能力、决策水平则显得力不从心,此时审计报告只能用来作为不提拔干部的依据,而不能作为提拔、使用、调任干部的依据。

审计对象的物化限制了经济责任审计效用的发挥,限制了国家审计职能的履行。针对经济责任审计的不足,目前的趋势是将绩效审计引入其中,在衡量商品及服务的安全性、效率性和效益性时,必将对人的行为及行为后果进行深入分析。

4. 对内部审计的评判。根据国际内部审计师协会(IIA)(2007)的定义,内部审计是“一种旨在增加组织价值

和改善组织营运的独立、客观的确认和咨询活动,它通过系统化、规范化的方法来评价和改善风险管理、内部控制和治理程序的效果,以帮助实现组织目标”。从中可以看出,内部审计的职能是确认和咨询,目标是增加组织价值和改善组织营运,整个内部审计的过程即风险管理、内部控制及治理程序效果的评价和改善过程。要实现对风险管理等的评价并提供咨询,就要求内部审计人员在对企业的财务报表及报表产生流程有详尽、深刻认知的基础上,充分关注管理者及管理者的行为。而现行的内部审计程序偏重报表的审查而对管理者及其管理行为关注不够,从而抑制了内部审计职能的充分发挥。因此,在内部审计过程中提升对有关人及其行为的关注度,将有利于内部审计效率的提升和内部审计职能的充分发挥。

通过以上论述,物本审计观下审计理论和实践尚未摆脱以物为本的模式,这有悖于受托责任审计的本源。原本受托审计的目的是审查被审计人是否合理、高效地履行了岗位职责,借助证、账、表进行评价有其毋庸置疑的合理性,但未对被审计人及其行为进行有效审计便作出评价,遇到被审计人道德败坏但证账表完美无瑕的情况,审计就会失效。

二、人本审计溯源及评判

(一)人本审计理论溯源及研究综述

1. 人本审计理论溯源。为了弥补物本审计的不足,胡春晖(2010)在《人本审计的几个基础问题的探讨》中提出了“人本审计”一词。他认为:“人本审计是与物本审计相对应的一个概念,是指以人及人的行为为中心、为根本的审计,该种意义的审计,重视对人及人行为的审查。”

在人本审计概念中一再强调以人为本,即说明了人本审计溯源于人本主义。按照西方管理学的解释,人本主义是一种以人为中心、基于人性的管理理论,主要强调人在管理过程中的主导作用,坚持在管理活动过程中以人为中心来规划和运行组织,关注管理活动过程中物对于人的配合性、附属性,重视人的精神和心理方面的因素,关注组织中人与人之间的关系,倡导通过遵循人的需求及人本性等来对组织中人的行为进行激励。人本主义管理思维始于1924~1932年的“霍桑试验”以及1933年梅奥的人际关系理论,后经马斯洛的“需求层次论”以及西蒙的“决策理论”发展壮大。

虽然人本审计对大多数审计研究者来讲可能不够熟悉,但人本的思想早已在古今中外的审计领域中萌芽并显现。例如在西方,罗伯特·莫茨和侯赛因·夏拉夫合作完成的《审计理论结构》(1961)就曾对审计人员的行为标准和在审计过程中如何关注人的行为进行阐述。美国会计学会基本审计概念委员会于1973年出版的《基本审计概念说明》将审计理解为“审计是人类社会中经济信息传播的重要组成部分”,其评价的内容是经济活动及其相关事

项,而评价经济活动及其相关事项的实质也是在评价经济行为,最终还是在对人及其行为进行评价。美国著名审计学者C.W.尚德尔于1978年出版了《审计理论:评价、调查与判断》一书,书中首次提出审计是人类的评价过程,这无疑说明了审计评价对象的实质是人,审计其实是人对人进行评价的过程、结果和程度。

在我国,审计署科研所于1988年编写的《审计基本理论研究》一书指出:“所谓审计监督,即审计部门及其人员以权力机关或所有者之代表的身份,监视和督促各级政府及其所属的财政金融机构和企事业单位按照审计准则办事。”从中可以将审计理解为是审计部门根据受托经济责任的要求监视和督促有关部门是否按照相关标准去办事的行为过程。蔡春教授(2001)在其著作《审计理论结构研究》中提出,“审计在本质上是一种确保受托经济责任全面有效履行的特殊的经济控制。”审计控制论指出了受托人对被审计人履行经济责任行为的审查的经济实质,是审计主体在对“人的行为”这一审计客体进行审查。

透过国内外审计理论著作和相关研究可以看出,审计理论研究离不开对被审计人及其行为的研究,人本审计的思想萌芽早已有之,不过没有被加以明确并具体提出来,也未能进行系统全面的阐述。另外,在以往的审计分支如人力资源审计、环境审计中也早已体现出了人本审计的思想。

2. 人本审计研究综述。物本审计研究成果丰硕,因此对物本审计的评判可以涉及研究的方方面面。对于人本审计的研究虽然起步晚,但依旧可圈可点。

目前有关人本审计的系统研究散见于徐国君(2012)的《审计学革命——从物本审计到人本审计》、姜毅(2013)的《人本审计理论体系研究——兼论审计模式设计及应用》以及胡春晖、王东娣(2010)的《人本审计的几个基础问题探讨》几篇学术论文中,其中以姜毅的研究最为全面、系统和深入。他的研究由人本审计理论体系和人本审计实践应用体系两大部分构成,其核心框架如图2所示。

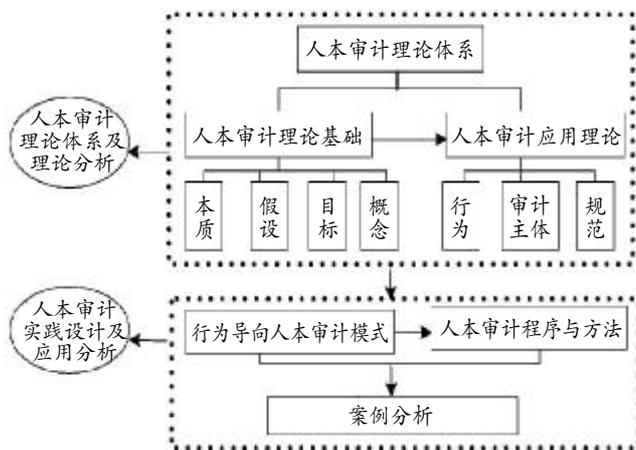


图2 人本审计研究框架图

姜毅的研究成果主要概括为四点:①指出了人本审计的本质;②构建了人本审计理论体系(包括理论基础和应用理论,见图2);③设计了人本审计模式,并将审计风险模型修改为“审计风险(AR)=行为风险(BR)×检查风险(DR)”;④运用实例对人本审计理论加以验证,得出结论:物本审计逐渐发展为人本审计成为审计发展的必然。其中,人本审计的本质是指以人及其行为为中心、为根本的审计观,并指出人本审计的特点是:“以人为中心”贯穿审计始终,以“人的行为”为审计对象,以“改进人的行为”为审计的最终目标。

(二)人本审计评判

物本审计理论及其指导下的审计模式,尽管长期以来备受人们的诟病,但依然在整个审计领域中占据无可撼动的重要位置;人本审计理论及其指导下的审计模式,尽管是人们一直大力弘扬的主流思维,但更要防止人本审计堕入过度的、片面的甚至是极端的“只见人不见物”的人本审计的漩涡。因为对于人本审计的研究起步较晚,且尚未形成成熟的审计表现形式,因此对其评判本文尝试着从理论研究的本质及人力资源审计和环境审计几方面入手:

1. 对审计本质的评判。透过人本审计的本质不难发现,此时的人本审计“只见人而未见物”,“以人为中心”、以“人的行为”为审计对象来达到“改进人的行为”的最终目的。这真的是人们孜孜以求的审计新局面吗?本文试从以下几个方面加以分析:

(1)审计存在的本源是为了监督经济活动的健康、合理运行,也即有经济活动才有审计,一项完整的经济活动既非由单纯的物的要素构成,也非由单纯的人这一要素构成,而是人作用于物的过程、程度及结果,在整个经济活动过程中,人不可避免地占据着主导地位,发挥引领作用。因此,在整个本审计中,将“以人为中心”作为主线贯穿始终,有其赖以存在的客观基础。

(2)经济活动有人有物,因此要达到人本审计的理想目标(这里姑且认为人本审计的理想目标是“改进人的行为”),就不能“只见人不见物”。通常,物的要素记载了有关被审计人在经济活动中的活动轨迹,使人们在有关重大经济事项的决策过程和结果进行审查时有迹可循,在审查过程中如果完全漠视物的要素,只看见“人的行为”,就会得出这样的审计结论:只要“人的行为”是合适的,那么所做的事情就是合理的。然而客观事实却不尽如此。例如,一青年搀扶路边上一耄耋老人过马路,这样的行为看似合理,但实际情况是,老人根本不是要过马路,在尚未来得及向青年说明的情况下,就被青年主观地带到了马路的另一边。所以,人本审计的对象是否只能是“人的行为”还有待进一步商榷。

(3)著名管理学家巴纳德曾指出人的理性是有限的,

诺贝尔经济学奖获得者、决策学派的代表人物赫伯特·西蒙在其代表作《管理行为》中也曾指出,单独一个人的行为不可能达到任何较高级别的理性。因此,“以人的行为”作为审计对象,最后得出的审计结论可能都是不够完美的,而此时这种不完美的审计结论并非“人的行为”有误。根据西蒙的进一步阐述,由于一个人所必须寻找的备选方案如此纷繁,为评价这些备选方案所需要的信息如此之多,因此,即使近似的客观理性,也令人难以置信。以有限理性的“人的行为”作为审计对象得出的结论来对被审计人进行评价、考核难免偏颇,因为即使被审计人是合格甚至优秀的管理者,其行为也总是有限理性的。为了使审计结论趋于客观、合理,有必要将物的要素融入审计对象之中。

(4)人本审计指出“改进人的行为”是审计的最终目标。众所周知,人的行为源自人的动机,而人的动机形成是内部需要和外部环境二者相互作用的结果。按照马斯洛的需求层次论(生理需要、安全需要、社会需要、尊重需要以及自我实现的需要),人的内在需求是不断变化的且包含有从物本到人本的一系列需要,而审计目标“改进人的行为”可以理解为是“人尽其才”。那么物呢?人类社会的前进如不是物质财富的积累发展到一定程度,任何褒扬人的因素的行为都显得苍白无力。因此,在强调“人尽其才”的同时,不能忽略对物本要素的理想状态——“物尽其用”的追求。由此,人本审计所提出的审计最终目标也值得深思。

2. 对人力资源审计的评判。随着人们对人力资源是核心资源这一观点认识的加深,人力资源审计萌芽并日渐发展。人力资源审计主要是对人事政策及其与企业战略的契合度和人力资本的特征进行的分析与评价,其中如何衡量人力资本给企业带来的价值是个极其复杂的问题。人力资源审计对人及其行为进行审计,体现了人本审计的思想,但是要增强人力资源审计的可行性以及提高人力资源审计的效率,脱离不了知识经济发展这一大环境的影响,因此,在观察人的行为及其结果时,对相应的宏观环境进行观察也是必需的。

3. 对环境审计的评判。随着环境问题的日益凸显,环境审计应运而生并取得长足发展。环境审计是对政策、原则、系统程序、实践、绩效及与企业有关的其他环境要素的独立评价。其主要目的是通过验证和确认,确保各项环境法律法规的遵守和采取足够的措施对环境进行保护和维持。可见,在进行环境审计时,审查人的行为及其结果是必需的,但环境的自我演化进程也不可忽略,否则便达不到环境审计的独立评价目的。

综上所述,虽然随着物质经济的迅猛发展,人的要素的重要性逐渐被认识,物本审计的弊端逐渐显现,但是单纯的人本审计也并非如预期般尽善尽美。

三、审计的发展趋势:物本审计与人本审计的融合

1. 二者融合的必要性。人本审计和物本审计各有利弊,二者的融合对审计理论和实务的发展将更加重要。

(1)物本审计溯源于物本主义,人本审计溯源于人本主义,因此,审计是以物、人为本的,单纯的物本审计和单纯的人本审计,虽然各自在一定程度上体现了时代特征,但皆偏离审计的根本,为了归本溯源,我们倡导二者的融合。

(2)审计作为一门社会科学,是随着管理思维的发展而不断发展的。遵循西方管理学的发展路径,在物本主义占据管理思维主流时期,审计倡导物本审计,在人本管理占据管理思维主流时期,审计倡导人本审计。可是,即便现在发展到了人本主义占据管理思维主流时期,也必然是以相应的物质条件为基础的,因此审计脱离了物本,就像“无源之水、无本之木”,大力倡导人本审计的前提是以物为本,因此应在物本审计的基础上提倡人本审计,人本审计应是对物本审计的继承和发展。

(3)从物本审计发展到人本审计体现了审计理论研究和审计实践的巨大进步,但客观上讲,物本审计和人本审计因各有偏颇而各有利弊。事实上,审计效率的充分发挥取决于对物本要素和人本要素两方面的审查,为了提高审计效率,我们提倡二者的融和。

2. 物本审计与人本审计的融合。在审计活动中,既要重视人的要素也不能忽略物的要素,并且在这两者之中人的要素占据主导地位。我们要在对“人的行为”进行审计的基础上,实施物本审计相应的审计流程,以达到“人尽其才,物尽其用”的理想状态。为此,我们所倡导的审计思想是包含物本审计和人本审计的人-物和谐审计思想。此种审计思想强调人的行为在审计过程中占据主导地位的同时,不可忽略物本审计思想下的审计对象、审计模式及审计流程,是物本审计和人本审计的融会贯通,既注重审查人的行为对经济活动的影响,也注重审查相应外部环境下的会计记录。如此双管齐下,必然能够使审计这一社会活动发挥应有的作用,实现人-物和谐的理想新局

面。本文尝试性地构建了人-物和谐审计的理论模型,如图3所示。

透过图3可以看出,人-物和谐审计的被审计对象,既包含被审计的关键人物,也包含相应的内外部环境 and 会计记录,在对被审计人的行为风险评估的基础上评估审计风险,然后按照相关风险导向审计的流程实施控制性测试和实质性测试,此时出具的审计报告应该是“某某人做某某事”的审计报告,根据责任明确的审计报告更易进行跟踪问责。总而言之,包含物本审计和人本审计的人-物和谐审计思想应该是审计发展的新趋势,如何构建该审计思想下的相应审计程序、审计模式和审计方法,将有待进一步深入研究。

主要参考文献

田奋飞.物本主义与人本主义:管理思维的评判与融合——基于西方管理思想演进的思考[J].社会科学家,2012(1).

李越冬.内部审计职能研究:国内外文献综述[J].审计研究,2010(3).

胡春晖,王东娣.人本审计的几个基础问题探讨[J].天津商业大学学报,2010(9).

俞金华,高梦霞,陈洁.国家治理视角下加强审计整改的思考[J].审计月刊,2014(2).

莫茨·PK, H.A·夏拉夫著.文硕等译.审计理论结构[M].北京:中国商业出版社,1990.

姜毅.人本审计理论体系研究——兼论审计模式设计及应用[D].青岛:青岛海洋大学,2013.

【基金项目】2014年度高校哲学社会科学研究基金资助项目《人本审计理论体系下审计模式的设计及应用》(项目编号:2014SJB628)

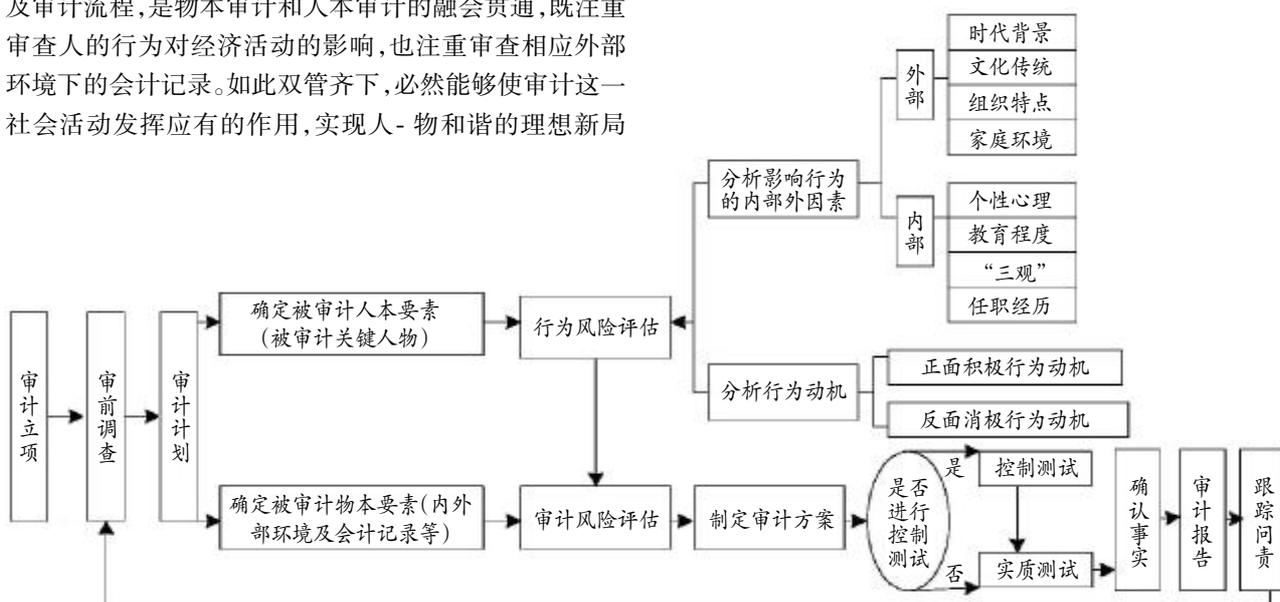


图3 人-物和谐审计理论模型图