

对审计本质的再认识：监督工具论

陈献东^{1,2}(高级审计师)

【摘要】从委托代理理论出发,借鉴熊彼特的经济分析技术,从理论、经验和历史三个维度去分析审计的本质,认为审计充当的角色是监督工具、审计的基础功能是辅助监督、审计的身份地位是独立的第三方、审计的工作内容是受托责任的履行情况。因此,提出审计的本质是“独立的辅助监督受托责任履行情况的工具”,即“监督工具”论。

【关键词】国家审计; 审计本质; 受托责任; 委托代理; “监督工具”论

【中图分类号】F239.44 **【文献标识码】**A **【文章编号】**1004-0994(2019)09-0100-7

党的十九大提出要“改革审计管理体制”,那么审计管理体制向什么方向改革,如何改革?我国审计理论界和实务界对此进行了广泛而深入的讨论,并形成了不同的改革建议,如“立法论”“审计院论”“垂直论”“升格论”“双轨制论”“合并论”“一分为三论”等。之所以会形成上述不同的改革建议,固然有研究者学术背景的差异和研究视角不同的原因,但透过现象看本质,这些不同的改革建议背后其实是对审计本质,即“审计是什么”这一基础性理论问题存在认识上的分歧。审计管理体制是审计本质与当地当时审计环境相结合的产物,对审计本质有不同认识,就会构建不同的审计管理体制。因此,对审计本质的正确认识,是确定审计管理体制方向的前提和理论基础。目前,审计理论界对审计本质的认识存在分歧,还没有取得共识,这会影响审计管理体制改革的深入推进。推进审计管理体制改革,要求我们深入开展审计基本理论问题研究^[1],因此,本文拟重新对审计本质进行解读。

一、文献回顾

自从审计产生以来,审计理论界和实务界就一直在探讨审计的本质,但是到目前为止还没有得到一致的结论。正如审计署原任审计长刘家义指出的,“一直以来,我们对审计本质有多种认识”^[2]。归纳起来,人们对审计本质的认识主要从三个角度展开:一

是从审计方法和审计职能角度研究审计本质,主要回答“审计是做什么的”和“审计的基本职能是什么”,如查账论^[3,4]、系统过程论、经济监督论^[5,6]等;二是从审计作用的角度研究审计本质,主要回答“审计在经济社会生活中发挥什么样的作用”,如委托代理论、信息论、保险论、行为论等;三是从综合角度研究审计本质,主要回答“什么是审计”和“为什么要审计”,如经济控制论^[7]、“免疫系统”论^[8]等。具体观点及不足如表所示。

这些观点产生于特定的历史环境,分别从不同的角度观察审计、认识审计,都具有真理的成分,反映了特定历史时期审计实践的特点,对于现实审计现象具有一定的解释力。但人类认识客观事物有一个从现象到本质、从不甚深刻到更加深刻的过程,上述关于审计本质的观点只是对审计本质某些方面的正确认识,或者说是从一个侧面回答了审计是什么,还需要随着审计实践的发展而不断深化。

二、对审计本质的再认识

认识审计的本质,需要运用科学的研究方法。熊彼特提出,经济分析的主要技术包括历史(经济史)、统计和理论^[9]。本文借鉴这一思想,从理论、经验和历史三个维度去分析审计的本质:一是理论维度,即作为审计的本质,在理论上必须能够自圆其说,在逻辑上实现自洽;二是经验维度,即作为审计的本质,

审计本质各流派主要观点及不足

学术流派	主要观点	主要不足
查账论	审计的本质是查账	查账只是审计的一种手段,现代审计的范围与内容不仅仅局限于查账
系统过程论	审计的本质是一个系统的方法和过程	对审计本质的认识停留在审计的方法、手段等表面现象上
经济监督论	审计的本质是一种经济监督行为	把审计的作用限定在经济领域,难以导出现代审计的全部职能
经济控制论	审计的本质是一种确保受托经济责任全面有效履行的特殊经济控制	把审计的作用限定在经济领域,审计人的纠偏只是间接纠偏
委托代理论	审计的本质在于促进股东和企业管理人员利益最大化	主要适用于民间审计,对国家审计和内部审计的适用性较弱
信息论	审计的本质在于增进财务信息的价值	主要适用于民间审计,对国家审计和内部审计的适用性较弱
保险论	审计的本质在于分担风险	混淆了审计的本质与目的,主要适用于民间审计,对国家审计和内部审计的适用性较弱
行为论	审计的本质在于促使企业的各项内部控制制度得到部门和员工的自觉遵守	主要适用于内部审计,对国家审计和民间审计的适用性较弱
利益协调论	审计的本质是对受托责任关系的外在协调	没有考虑现代资本市场委托代理关系的复杂性;对国家审计和内部审计的适用性较弱
信息系统论	审计的本质是一个信息系统,国家审计的本质属性是权力制衡信息系统	审计是一个信息系统的观点没有区分审计与其他信息系统的区别;国家审计的本质属性是权力制衡信息系统的观点对民间审计和内部审计的适用性较弱
权力制约论	国家审计的本质是一种权力制约工具	对国家审计的建设性作用重视不够,对民间审计和内部审计的适用性较弱
民主法治论	现代国家审计的本质是民主与法治的产物,同时也是民主与法治的工具	对古代审计制度的解释力较弱,对民间审计和内部审计的适用性较弱
“免疫系统”论	审计的本质是国家治理这个大系统中一个具有预防、揭示和抵御功能的“免疫系统”	以比喻的方式概括审计的本质,不符合形式逻辑原则的要求,对民间审计和内部审计的适用性较弱

在经验现实中能够解释不同审计类型和中外审计制度的差异;三是历史维度,即作为审计的本质,在古今审计制度的历史变迁中也能够得到验证。

(一)理论维度

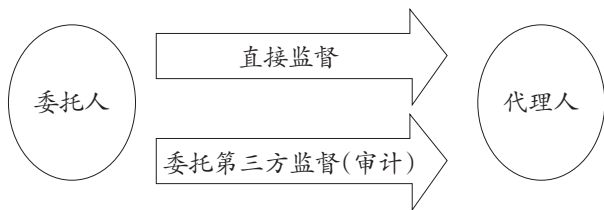
重新认识审计的本质,可从审计产生的动因中去探寻,因为这是审计存在和发展的前提条件。此外,审计的本质还需要接受形式逻辑的检验,因为回答“审计的本质是什么”这一问题,其实是在给审计下定义,要遵循形式逻辑原则对于下定义规则的要求,从而使概括出来的审计本质科学严谨。因此,本文从审计产生的动因和形式逻辑的要求两个角度去分析审计的本质。

1. 从审计产生的动因中探寻审计的本质。目前,解释审计产生的理论有多个流派,如委托代理理论、信息理论、行为理论、保险理论、国家治理理论等。本文选择采用委托代理理论来解释审计产生的动因,并基于受托责任关系分析审计的本质。一方面,委托代理理论是审计需求理论中的主流理论^[10],采用委托代理理论研究审计的本质具有普遍性意义。

委托代理理论模型框架虽然建立于20世纪70年代,但人类社会发生财产权利的分离(所有权与经营管理权横向分离,或经营管理权纵向分离),古今中外皆有之。“审计因受托责任的发生而发生,又因受托责任的发展而发展”^[11]。委托代理关系的广泛存在是现代社会的特征,由此引发的审计问题就具有了普遍的意义。另一方面,采用委托代理理论研究审计的本质具有基础性意义。其他理论如信息理论、行为理论、保险理论、国家治理理论等在解释审计产生的动因时,常常要假定或预设一个前提条件,即存在财产权利分离引发的委托代理关系,之后便产生了其他方面的需求,如减少信息不对称、分担风险、加强监督等。纵观审计的发展史,财产所有权与经营权的分离是审计产生和发展的根本原因^[12],因此,采用委托代理理论解释审计产生的动因具有基础性意义。

为方便研究,本文假定单一的委托代理关系:只有一个委托人,即财产所有者;只有一个代理人,即财产经营管理者。因为最基本、最简单的委托代理形

式所产生的审计“细胞”，常常孕育着审计发展规律的胚芽。根据委托代理理论，委托人和代理人都是理性的经济人，各自追求自身效用的最大化，因此两者会存在潜在的利益冲突。财产所有者关注财产的安全完整、保值增值、合规高效使用等，财产经营管理者关注个人薪酬待遇、工作闲暇、职业发展机会等。因此，委托人为了维护自身的利益，需要建立监督机制来制约代理人潜在的权力滥用行为。当然，委托人需要建立的机制还有很多，如建立激励机制引导代理人采取有利于委托人的决策行为等。根据本文的研究目的，这里只讨论监督机制的运行问题。



委托人监督代理人的路径

如图所示，监督机制的运行有两条路径：一是委托人亲自监督代理人；二是委托人委托第三方监督代理人。相对于委托人，代理人拥有明显的信息优势；同时，委托人往往并不具备相关的专业知识和能力，即使具备这些知识和能力，委托人亲自监督的费用也过于昂贵，不符合成本效益原则。因此，委托人常常需要委托第三方监督代理人。当委托人委托专门的机构或人员代其行使监督职权时，审计制度应运而生。

(1) 审计的角色定位。从上图可以看出，审计充当的角色是工具或监督工具，而不是监督主体，监督主体是委托人。在委托代理关系中，监督权天然地属于委托人，当委托人有委托监督代理人的需要时，审计才得以存在和发展。审计人通过运用检查、分析等专业的方法和技术得到审查结果，然后将审查结果反馈给委托人。具体如何利用审查结果进行监督是委托人的工作，因此，监督的主体是委托人。

将审计的本质定位为“工具”，并不是要贬损审计的作用。事实上，工具是一个中性词，无贵贱之分。一些学者在论述审计时，直接将审计定位为工具或手段，如李金华^[13]提出现代国家审计的本质是“民主和法治的工具”，宫军^[14]提出国家审计是“权力监督与制约机制中的工具性要素”，安亚人、宋英慧^[15]提出注册会计师审计的本质是“信息转化的手段”，牛鸿斌等^[16]认为政府环境责任审计本质上是“控制

和创新领导干部政府环境行为的管理工具”。有些学者采用与“工具”或“手段”近似的语言来形容审计的本质，如刘兵^[17]认为审计的本质是“信息验证系统”，马志娟、刘世林^[18]认为国家审计的本质属性是“权力制衡信息系统”，郑石桥^[19]认为审计是“问责信息保障机制”。经济监督论和经济控制论除了对审计的作用范围定义过窄，还混淆了委托人与审计人员的职责分工，混淆了监督工具与监督主体的职责分工。监督多用于上级对下级的管理，而审计是接受委托对代理人进行审查。审计人与代理人之间是平等的，并无管理关系。同时，审计对代理人的控制也是间接的，是通过产生并反馈审计信息让委托人纠偏，而不是自己直接纠偏。也就是说，传递审计信息或反馈是审计人的责任，而纠偏是委托人的责任，即实施控制的是委托人，而不是审计人。

(2) 审计的基础功能。由图可以看出，审计的基础功能是辅助监督，是受委托人的委托去检查代理人，发挥了辅助监督、支撑监督的作用。审计人接受委托时，为委托人提供的是一种专业化的审查服务，或者说审计是一种监督辅助、监督支持系统。监督职能属于委托人，审计人是帮助委托人监督。当然，审计人在检查代理人的过程中可能会产生其他功能，如验证功能、评价功能等。但这些功能是伴生的，是审计人在检查代理人的相关活动之后产生的。也就是说，验证功能、评价功能等要以检查代理人相关活动为基础，否则就难以得出客观公正的验证结论，也难以进行科学合理的评价。代理论、信息论、保险论和行为论等侧重于从审计的后续作用来研究审计的本质，而对审计的基础性作用——辅助监督有所忽视。

(3) 审计的身份地位。审计人是接受委托人的委托，对代理人进行检查，属于独立的第三方。如果审计人与代理人有利益关系，则委托人不会对其提出委托；如果审计人接受委托人委托后，偏袒委托人，则代理人也不会接受审计人的检查结论，进而会影响委托人与代理人双方契约的履行。审计只有保持独立性，才能客观公正地调查取证并表达审计意见。因此，审计人虽然接受委托人的委托，但必须同时独立于委托人和代理人，站在客观公正的立场上出具检查结论，其结论才能被各方接受。独立性是审计的灵魂和核心，“独立的审查更能说明审计的本质”^[20]。

(4) 审计的工作内容。审计的工作内容是受托责任的履行情况。审计的工作内容是由委托人决定的，

委托人需要审计人审查什么,审计人就需要根据委托人的要求安排相应的审查内容,否则审计就失去了存在的前提条件。委托人为了维护自身的利益,通常会对代理人提出一系列要求作为托付资产的条件,并在双方签署的合约中加以明确。委托人提出的对代理人的要求,通常被称为受托责任。也就是说,代理人需要履行对委托人的受托责任。既然代理人履行受托责任的情况是委托人关注的焦点,自然也会成为其委托审计的主要内容。随着委托代理关系的日益发展,新的受托责任不断出现,相应地就出现了监督新的受托责任履行情况的新的审计业务。但是,无论是何种审计业务,都是对受托责任履行情况的一种监督。

根据上述分析,本文提出,审计的本质是“独立的辅助监督受托责任履行情况的工具”,简称为“监督工具”论。

2. 基于形式逻辑的要求检验审计的本质。基于形式逻辑原则下定义时,常用“被定义概念=种差+属概念”这一公式来表示事物本质特征,其中“属概念”就是被定义概念所属的大类,“种差”就是在大类之中,被定义概念与同类相邻概念间的主要差别。同时,下定义还要遵循一些规则,如下定义概念与被定义概念的外延必须相等、不应当同语反复、不应当是否定形式、不能采用比喻的形式等。上述公式和规则适用于各类事物,同样,概括审计的本质也要遵循这些要求。

“监督工具”论的属概念是“工具”,种差是“独立的辅助监督受托责任履行情况”,没有违反形式逻辑的要求。而“免疫系统”论用比喻来形容国家审计,显然违背了形式逻辑的要求。

(二)经验维度

1. “监督工具”论对不同审计类型的解释。根据审计主体的不同,审计分为国家审计、民间审计和内部审计三种类型。鉴于审计本质是审计本身所固有的特征,因此,国家审计、民间审计和内部审计虽然存在差异,但具有共同的本质。

(1)三种审计扮演的角色都是工具。民间审计和内部审计扮演的工具角色比较明显。国家审计同样扮演着工具角色,如多年来我国把“服务大局、围绕中心”和“牢固树立政治意识、大局意识、核心意识、看齐意识”等确立为国家审计的指导思想,把“推进法治、维护民生、推动改革、促进发展”确立为国家审计的现实审计目标等^[21]。再如国务院领导在视察审

计工作时,也提出了类似的要求,如审计是“领导决策和民众的眼睛”^[13],审计是“公共财政的卫士和守护者,国家利益捍卫者,权力紧箍咒,反腐尖兵利剑,经济发展安全员、督察员,深化改革催化剂”^[2]。

(2)三种审计的基础功能是辅助监督。《审计法》虽然赋予我国审计机关部分处理处罚权,但只是很小部分的权力,而且仅限于纠正财政财务收支问题,审计结果主要由各级党委、人大、政府等使用。例如,对于领导干部经济责任审计中发现的问题,审计本身并不直接问责,而是由有关部门和单位将经济责任审计结果作为考核、任免、奖惩被审计领导干部的依据。《中国注册会计师审计准则第1101号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》第十八条对审计目的的表述为:“审计的目的是提高财务报表预期使用者对财务报表的信赖程度。”从字面意思来看,这个目标强调了民间审计的鉴证职能,但正如前文所述,民间审计的验证功能并不否定其辅助监督功能,两者是前后递进的关系,即注册会计师先是接受委托,履行辅助监督功能,其审查的结果发挥了验证作用。也就是说,先有辅助监督,后有验证。辅助监督是基础性的,验证是在辅助监督的基础上派生出来的。2018年新修订的《审计署关于内部审计工作的规定》,要求内部审计对本单位及所属单位财政财务收支、经济活动、内部控制、风险管理实施独立、客观的监督、评价和建议。这里的监督是辅助本单位最高管理当局和主要负责人进行监督,而且被放在职能的第一位。

(3)三种审计都具有独立性。审计独立性是相对于被审计对象而言的,绝对的独立性是不存在的^[22]。从这一点来说,三种审计都是独立的,比较而言,民间审计的独立性水平最高。国家审计虽然隶属于政府行政系统,但仍然具有相对的独立性。一是审计机关在具体实施审计时,相对于被审计单位,其依法独立行使审计监督权,不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉;二是《宪法》和《审计法》确立了地方审计机关双重领导体制,即上下级审计机关是领导与被领导的关系,地方各级审计机关负责人的任免应当事先征求上一级审计机关的意见等。

相较于国家审计和民间审计,内部审计的独立性最弱,但仍然具有相对独立性。内部审计相对于被审计部门及其下属组织,仍然可以保持较高的独立性,此外,内部审计的独立性有制度保障。《审计署关于内部审计工作的规定》从两个方面进一步强化了

内部审计的独立性:一是进一步健全有利于保障内部审计独立性的领导机制;二是建立健全内部审计人员独立性约束和保护制度等。

(4)三种审计的工作内容都是受托责任的履行情况。我国国家审计机关的业务工作格局从原来的财政审计、金融审计、国有企业审计与经济责任审计的“3+1”模式,逐步发展为政策落实跟踪审计、财政审计、金融审计、企业审计、民生审计、资源环境审计、经济责任审计和涉外审计等。这一方面是党中央、国务院对审计工作提出的新要求,另一方面也恰恰说明,审计的内容是委托人提出的受托责任履行情况,即受托管理公共财产的部门和官员承担的受托责任从最初的经济责任逐步发展成为包括政治责任、经济责任、社会责任、生态责任等的一个责任体系,从而形成不同的审计业务类型。注册会计师对财务报表进行审计,就是检查代理人受托责任履行情况。《审计署关于内部审计工作的规定》明确内部审计的职责任务包括对本单位及所属单位经济管理和效益情况、本单位内部管理的领导人员履行经济责任情况、本单位及所属单位内部控制及风险管理情况等进行审计。这些内容也属于代理人的受托责任履行情况。

2. “监督工具”论对中外审计制度差异的解释。审计本质揭示的是审计所固有的、内在的自然属性。“审计作为一门社会科学,应具有自然属性和社会属性,审计内在的不可改变的本质特征是审计的自然属性”^[23]。因此,“监督工具”论在解释我国审计制度的同时,也应该能够解释世界上其他国家的审计制度,特别是能够对中外审计制度的差异进行解释。世界各国由于政治、经济、文化等环境的不同,审计制度自然存在差异,但这些差异的背后具有一些共同的性质和特征,即审计的本质。鉴于民间审计和内部审计的中外差异较小,且存在着国际趋同的发展趋势,而国家审计制度差异较大,因此本文选择对中外国家审计制度方面的差异进行解释。

(1)从审计的角色定位看,世界上其他国家的国家审计扮演的“工具”角色更为明显。从国家审计发展的现实状况看,世界各国的国家审计制度已经成为国家政治制度的组成部分和政治统治的有效工具。国家审计所做的主要工作是站在客观、独立和公正的立场上审查问题、暴露问题。如何处理审计发现的问题,则是由议会或其他政治机关按照国家的政治规则去执行,审计一般不参与问题的处理。以美国

为例,其国家审计实行议会领导体制,审计署(GAO)把议会当作自己的客户,并在其每年发布的绩效报告中开宗明义地指出自己是议会的“审计和调查工具”(audit and investigative arm)。衡量美国审计署绩效的重要指标是在议会的听证会上提供证词的次数和及时性。其他国家的国家审计扮演的角色与美国审计署相似。

需要解释的是,既然审计的本质具有内在一致性,那么为什么同是西方国家,审计领导体制会出现“立法型”“司法型”“独立型”等不同的模式呢?审计领导体制不同,是因为审计环境不同。审计环境是审计制度生存和发展的土壤,对审计制度包括审计领导体制具有刚性约束作用。不同的国家在其发展过程中,形成了不同的政治、经济、文化等审计环境。与之相对应,审计领导体制也出现了不同的模式。一个明显的例证是,同样是实行“三权分立”的西方国家,其政权组织形式存在明显的差异,出现了“总统制”“议会制”“半总统制”等模式,不同政治模式下的审计制度自然会存在差异。审计领导体制的差异也从另外一个侧面说明,审计的本质是一个工具,因为它可以为不同的政治模式服务,从而形成不同的领导体制。

(2)从审计的功能作用看,世界上其他国家审计机关的主要功能也是辅助监督。英国审计署的宗旨和目标虽然是“帮助国家明智地花钱”,但“看紧国家的钱袋子”是其基本职能,带有强制性和被动性^[24]。需要解释的是,“司法型”审计领导体制下,审计的基础功能是否发生了变化?在世界审计组织(INTOSAI)192个最高审计机关成员中,具有司法功能的审计法院约有30个,如法国审计法院、意大利审计法院、西班牙审计法院等^[25]。它们属于常规法院之外的“特殊法院”,主要工作是审计而不是审判,在审计程序、内容、成果、报告等方面与其他最高审计机关没有什么特别不同之处。能够体现其法院特点的,仅仅是一种财政类的司法判决^[26]。因此,审计法院对审计发现问题的处理权是十分有限的,其主要功能是辅助议会进行监督。

(3)从审计的身份地位看,世界上其他国家审计机关的独立性都较强。他们大多以独立的第三方身份开展审计,不受其他组织和个人的干涉。如法国的司法型审计机关,拥有司法监督权,从而具有较高的独立性和权威性;德国和日本还发展出“独立型”的审计体制,审计机关独立于国家立法权、司法权和行

政权之外,更加增强了审计的独立性。

(4)从审计的工作内容看,世界上其他国家审计机关也是围绕“监督受托责任履行情况”展开的。世界各国国家审计机关的业务类型主要有三种:财务审计(financial audit)、合规审计(compliance audit)和绩效审计(performance audit)。这三种审计业务类型都是围绕监督公共部门所承担的公共受托责任展开的,但不同的是,这三种审计业务类型的比例和发展水平在各个国家存在差异。

(三)历史维度

审计是社会经济发展到一定阶段的产物。原始社会生产力水平极其低下,人们共同劳动,平均分配,没有监督的需要,也没有审计。到了奴隶社会,随着社会生产力的不断发展和进步,开始出现了财产所有权与经营权分离的情况和委托代理关系,所有者出于监督经营者的需要,逐步形成审计的萌芽。之后,随着委托代理关系的日益复杂,审计制度也逐渐发展壮大。尽管不同的历史时期会给审计打上不同的时代烙印,但审计本质则保持相对稳定。

1. 从审计产生和发展的历史进程看,审计扮演的一直是为委托人服务的“工具”。审计类型不同,审计服务的委托人也不同。民间审计主要是为股东(后扩展为潜在投资者、债权人等)服务,内部审计主要是为设立它的财产经营管理者或企业管理当局服务。国家审计起源于奴隶制下的古埃及、古罗马、古希腊和我国西周时期。古埃及设“监督官”(superintendents),古罗马设“监督官”(censor),古希腊设“审计官”(Logistae and Euthunoi),我国西周设“宰夫”,他们受以国王为代表的统治者的委派,对各级官吏是否诚实地履行经济责任、国家的各项开支是否符合国王的意愿进行检查,是奴隶主专政的工具。封建社会实行封建地主阶级专制政治,审计的目标定位仍然是维护统治者的利益,是其统治的工具。到了资本主义社会,虽然民主法制进程有所发展,但审计为统治阶级服务的角色没有改变,主要表现为对议会负责并报告工作。进入社会主义社会,审计为统治阶级服务的工具角色没有改变,只不过统治阶级变成了人民,因为人民当家做主成了国家的主人。

2. 从审计产生和发展的历史进程看,审计发挥的基础性功能作用始终是辅助监督。在奴隶社会,国家审计的权力依附于王权,其主要职责是辅助国王监督各级官吏是否尽职尽责。如古埃及的监督官负责对全国各机构和官吏是否忠实地履行了受托事项

进行监督,我国西周时期的宰夫“考其出入,而定刑赏”(《周礼》)。封建社会审计的功能作用与奴隶社会类似。到了近现代,不论采用何种发展模式(立法型、司法型、独立型和行政型),国家审计的首要功能是受托对国家的预算收支进行监督。1866年英国议会通过的《国库与审计部法案》(Exchequer and Audit Department Act)规定,政府的一切收支,应由代表议会的主计审计长实施审查。1921年美国通过的《预算和会计法案》(Budget and Accounting Act)授予主计长广泛的调查权,使国会进一步强化自身的监督权力。我国审计机关在创立之初开展的很多工作非常类似于“财政监察”或“税务稽查”。

3. 从审计产生和发展的历史进程看,审计的身份地位始终保持相对的独立性。在审计制度产生的初期,审计机构和审计人员常常以兼职的方式履行职责,这虽然对审计的独立性产生了一定的影响,但相对于被审计单位来说,可以保持相对的独立性。如在审计的萌芽时期,无论是古埃及的“监督官”,还是我国西周时期的“宰夫”、古罗马的“监督官”、古希腊“审计官”,都不是独立意义上的审计机构和专职审计人员,但他们的权力很大,地位也很高,具有较强的独立性。在封建社会,审计逐步由兼职过渡到专职,如普鲁士于1713年创立了总会计院(General Chamber of Accounts),我国南宋时期成立了以审计命名的专职审计机构——审计司,也称审计院。19世纪末20世纪初,随着封建社会的瓦解和民主政治的推进,现代国家审计制度应运而生,并形成立法型、司法型、独立型和行政型四种发展模式。这四种国家审计模式中,除了行政型审计模式的独立性稍弱,其他三种审计模式的独立性都很强。民间审计的独立性自不必说,是三种审计中独立性最高的。内部审计在本单位最高管理当局的领导下开展检查,对本单位主要负责人报告工作。相对于被检查的部门,内部审计仍然具有独立性。

4. 从审计产生和发展的历史进程看,审计的工作内容一直是围绕受托责任履行情况进行的。审计产生之初,就是受托对代理人的受托责任履行情况进行审查和监督。如古埃及的法老委任监督官负责对全国各机构和官员是否忠实地履行职责进行检查,我国西周时期的宰夫检查百官执掌的财政财务收支等。之后,审计业务类型不断发展变化,国家审计先后经历了财务审计、合规审计和绩效审计等;民间审计先后经历了查错防弊审计、资产负债表审计

和财务报表审计等;内部审计先后经历了财务审计、经营审计等。审计业务类型变化的根本原因都是委托人要求的变化,也是代理人受托责任表现形式的变化。审计业务类型的变化,恰恰说明审计始终围绕着监督受托责任履行情况而不断调整自身,以适应时代发展变化的需要。

三、结语

改革审计管理体制是党的十九大提出的要求,也是新时期提高审计效能的重要改革措施。如何改革审计管理体制,我国审计理论界和实务界提出了不同的改革建议,如“垂直论”“立法论”“双轨制论”“合并论”“审计院论”“升格论”“一分为三论”等。这些改革建议都有其合理的一面,但也有不足之处。其背后是对审计本质,即“审计是什么”这一基础性理论问题存在认识上的分歧。对审计本质的正确认识,是确定审计管理体制方向的前提和理论基础。本文借鉴熊彼特的经济分析技术,从理论、经验和历史三个维度去分析审计的本质。本文认为,审计充当的角色是监督工具,审计的基础功能是辅助监督,审计的身份地位是独立的第三方,审计的工作内容是受托责任的履行情况,而审计的本质是“独立的辅助监督受托责任履行情况的工具”。这一观点在理论上能够实现逻辑自洽,在经验现实和历史变迁中能够接受检验。

主要参考文献:

- [1] 董大胜. 深化审计基本理论研究 推动审计管理体制变革[J]. 审计研究, 2018(2): 3~6.
- [2] 董大胜. 审计本质: 审计定义与审计定位[J]. 审计研究, 2015(2): 3~6.
- [3] 莫茨, 夏洛夫著. 文硕等译. 审计理论结构[M]. 北京: 中国商业出版社, 1990: 20~50.
- [4] 郭振乾. 关于研究审计定义的一封信[J]. 审计研究, 1995(1): 24.
- [5] 王德升, 阎金铨. 试论审计的本质[J]. 经济理论与经济管理, 1995(2): 43~46.
- [6] 娄尔行, 唐清亮. 试论审计的本质[J]. 审计研究, 1987(3): 11~19.
- [7] 蔡春. 审计理论结构研究[M]. 大连: 东北财经大学出版社, 2001: 39.
- [8] 刘家义. 论国家治理与国家审计[J]. 中国社会科学, 2012(6): 60~72.

- [9] 付方赞, 孙力. 熊彼特的思想遗产——经济分析史研究的范围与方法[J]. 湖北经济学院学报(人文社会科学版), 2006(4): 5~6.
- [10] 郑石桥. 审计理论研究: 基础理论视角[M]. 北京: 中国人民大学出版社, 2016: 45~46.
- [11] 杨时展. 国家审计的本质[J]. 当代审计, 1982(2): 62~78.
- [12] 徐正旦, 谢荣, 朱荣恩, 唐清亮. 审计研究前沿[M]. 上海: 上海财经大学出版社, 2011: 1~50.
- [13] 李金华. 国家审计的本质和战略思考[J]. 科学新闻, 2003(15): 3~5.
- [14] 宫军. 国家审计的本质与战略定位[J]. 中国内部审计, 2005(4): 71~73.
- [15] 安亚人, 宋英慧. 信息转化的手段: 注册会计师审计本质新论[J]. 广东财经大学学报, 2006(5): 58~61.
- [16] 牛鸿斌, 崔胜辉, 赵景柱. 政府环境责任审计本质与特征的探讨[J]. 审计研究, 2011(2): 29~32.
- [17] 刘兵. 审计的本质是信息验证系统[J]. 注册会计师通讯, 1997(8): 7~10.
- [18] 马志娟, 刘世林. 国家审计的本质研究——基于国家行政监督系统功能整合视角[J]. 会计研究, 2012(11): 79~86.
- [19] 郑石桥. 基于审计组织成熟度模型的审计本质思考[J]. 中国内部审计, 2014(2): 18~23.
- [20] 利特尔顿著. 林志军等译. 会计理论结构[M]. 北京: 中国商业出版社, 1989: 123~139.
- [21] 刘家义. 中国特色社会主义审计理论研究[M]. 北京: 中国时代经济出版社, 2015: 1~148.
- [22] 刘力云. 当前国家审计体制研究中的四个问题[J]. 审计研究, 2002(5): 19~21.
- [23] 萧英达, 张继勋, 刘志远. 国际比较审计[M]. 上海: 立信会计出版社, 2000: 29~31.
- [24] 周维培. 从“看守”到“高参”[N]. 中国审计报, 2017-02-24.
- [25] 周维培. 审计法袍[N]. 中国审计报, 2017-02-17.
- [26] 董大胜. 对审计法院体制的新认识[J]. 中国审计, 2011(24): 4~5.

作者单位: 1. 南京审计大学政府审计学院, 南京 211815;
2. 江苏盐城市审计局, 江苏盐城 224005