

审计治理与审计管理:概念辨析和边界界定

田利军 张禹

(中国民航大学经济与管理学院 天津 300300 天津市国有资产监督管理委员会 天津 300040)

【摘要】 审计治理与审计管理是两个完全不同的概念,存在主体、客体、目标边界上的不同,但两者又互相联系,共同存在于审计活动之中。鉴于此,本文对审计治理与审计管理进行了概念辨析和边界界定,并得出了几点启示。

【关键词】 审计治理 审计管理 概念辨析 边界界定

一、审计治理与审计管理的概念辨析

1. 审计治理。对“审计治理”进行定义应遵循以下原则:

- ①审计治理的涵义应体现“治理”的本意。对“审计治理”的理解,不仅应将其视为一种管理方式,即审计治理结构、审计制度安排,而且应将其视为一种管理活动,即审计治理行为。
- ②审计治理应该是双向的。审计治理应当既包括传统认识上的审计对经济活动的监督治理,又包括外部主体对审计的规范治理以及审计主体的自我治理。
- ③审计治理不应囿于公司治理框架。
- ④审计治理应突出利益相关者目标。综上所述,我们对“审计治理”定义为:审计治理是以产权维护为指引,以规

范审计关系为路径依赖,以委托人为中心,通过一定的审计治理结构、审计治理机制以及审计行为的安排、设计和规范,合理配置剩余索取权和控制权,形成科学的约束和激励机制,以协调利益相关者之间的利益和权责关系,促使他们长期合作的契约和制度安排。将对产权的维护治理作为终极目标的审计治理,我们称之为“外部治理”;对审计关系和审计行为的治理是手段性和保障性的治理,这么做是为了实现外部治理,我们将其称为“内部治理”。

2. 审计管理。可以说,管理是组织和人为达到一定目标,采用相应的方法作用于对象的活动过程。因此,审计管理应当

五、结论

表5表明在5%的置信区间,审计任期及其平方项均通过了显著性检验,这说明审计任期与审计质量存在一定的线性关系,但随着审计任期的延长,在一定点后审计质量随之下降,使审计任期与审计质量呈倒U型关系。此分析结果说明:不仅从会计盈余角度而且从审计意见类型角度衡量出审计质量与审计任期之间存在非线性关系。

表5

	B	S.E.	Wals	df	Sig.	Exp(B)
Tenure	1.034	0.454	5.186	1	0.023	2.814
TenureSq	-0.328	0.160	4.214	1	0.040	0.720
S	-0.166	0.615	0.073	1	0.787	0.847
LnTa	0.390	0.103	14.321	1	0.000	1.478
Y	-0.172	0.042	16.825	1	0.000	0.842
Indus1	-0.428	0.199	4.606	1	0.032	0.652
Lv	-0.018	0.003	43.774	1	0.000	0.983
ROA	0.068	0.010	42.374	1	0.000	1.071
ND	-0.477	0.314	2.308	1	0.129	0.620
常量	-3.220	2.430	1.756	1	0.185	0.040

根据表5中 Tenure 和 TenureSq 的回归系数,我们可以近似地求出倒U型点,即审计任期相对于审计质量发生变化时对应的拐点。我们可以求出拐点约为7。拐点约等于7说明

审计任期在7年中对审计质量存在积极影响,过拐点后随着长时期的合作,会计师事务所由于不愿失去长期客户,其审计质量和审计独立性逐渐降低。从表5中也可发现,国际“四大”的国内合作所与审计质量之间并不相关。行业分类虚拟变量通过显著性检验,反映出制造业公司的整体审计质量要高于非制造业。

本文对如何提高我国审计质量和审计独立性进行了探索,研究结果还有待时间的检验。本文研究也存在着一些缺陷,如样本期间的选取间隔短、选取面较特殊、未能观察上市公司审计意见购买倾向等,这都还有待于完善并进行进一步的研究。

主要参考文献

1. 刘启亮. 事务所任期与审计质量——来自中国证券市场的经验证据. 审计研究, 2006; 4
2. 陈信元, 夏立军. 审计任期与审计质量——来自中国证券市场的经验证据. 会计研究, 2006; 1
3. 杜英. 审计任期与审计质量——相关研究综述. 上海财经大学学报, 2008; 4
4. De Angelo, L. E.. Auditorsize and auditquality. Journal of Accounting and Economics, 1981; 3
5. Bates H. L., Ingram R. W., Reckers P.M.J.. Auditor client affiliation; the impact on materiality. Journal of Accountancy, 1982; 4

包括管理主体、管理目标、管理方法和客体这四个要素。

对于审计管理的定义可谓仁者见仁,智者见智。笔者认同的定义是:审计管理是审计主体运用现代化的手段,为实现一定的目标,对审计业务及其所体现的审计关系进行的计划、组织、指挥、协调和控制。这个定义不但包括审计管理的四个要素,还指出了审计管理的方法和职能。

二、审计治理与审计管理的边界界定

1. 时间边界。

(1)审计管理出现的时间。私有制出现后,人与人之间的平等关系被受托责任关系取代。国王作为其统辖范围内的所有者将其拥有的财富委托给其控制的官吏管理,从而也就形成了官吏对国王的“受托责任”。国王为了检查官吏是否忠实地履行了经济责任,便委派一些兼职或专职人员进行责任检查、鉴定和评价,这就是早期的审计。出现了审计实践活动就出现了审计管理活动,审计人为了完成审计任务,需要对审计工作进行计划、组织、协调和控制。但此时的审计制度是一种单向监督制度,是审计人对被审计人的监督治理,没有形成审计治理结构、机制和行为规范,不是真正意义上的治理活动。

(2)审计治理出现的时间。1640年英国发生了资产阶级民主革命,推翻了封建主义的专制统治,随后各国纷纷走向了现代化发展之路并逐渐实现了从专制制度向民主政治的转化。在“分权制衡”的民主政治下形成的不再是“一人之上,万人之下”的责任关系,而是形成一种“主权在民”的新型责任关系。各利益阶层为了维护自身的利益,不但要求对受托责任的履行情况进行监督,而且还要求对监督工具即审计进行再监督、完善与治理。双向治理格局的形成,表明已经形成严格意义上的审计治理。

显然,审计治理出现的时间晚于审计管理出现的时间。从实践的角度看,审计治理与审计管理的时间边界是资产阶级民主革命,但审计治理的出现并不意味着审计管理的终结,两者并存于审计活动中。

2. 主体边界。

(1)审计治理主体。已有的审计文献没有明确审计治理主体。笔者认为,审计治理主体是有能力和资格对产权合理配置,对执政权约束、对经济决策科学和审计治理效率最大化具有重要影响的所有机构、法人和个体,包括直接行为主体和间接行为主体。审计人接受委托,对被审计人的受托责任履行情况进行验证,对审计偏颇行为进行自我纠正,其理所当然的是审计治理主体。审计人处在治理“一线”,熟悉治理问题和场景,是直接行为主体;间接行为主体是能够依赖审计治理以保障自身利益的主体。如审计委托人,其是生产资料的所有者,其利益保证、意愿表达都会因审计失范而受损,因此委托人是审计治理博弈不可或缺的力量。

利益相关者理论提倡治理主体多元化,其认为政府、债权人、雇员、顾客、供应商、社区等利益相关者都可以成为审计治理的间接主体。笔者认为,审计治理主体首先是多元的,否则很难兼顾各方利益而取得理想的治理效果,但应当确定审计人与委托人作为治理主体的优先地位。我们认为,审计人是产

权治理的主导力量,委托人是审计关系治理的中坚力量。此外,审计治理主体范围应该是有限的,一方面,并不是所有利益相关者都有能力参与审计治理,成为事实治理主体;另一方面,盲目强调审计治理主体多元化会带来更高的协调成本,从而降低决策效率。

(2)审计管理主体。审计管理主体相对简单,只有审计人,不包括委托人及利益相关者。审计人包括各级行政管理人员和业务人员,他们对审计工作进行计划、组织、指导、控制和监督。值得注意的是,审计管理不是高层管理人员的专利,所有的审计人员都要参与审计管理,而审计治理往往由高层管理人员参与。

从主体比较可以发现,审计治理主体是多元的,审计管理主体是一元的。审计治理不仅包括审计组织最上层作用于下层直至最底层、下层反作用于上层,而且包括审计主体作用于审计组织外部主体,这种双向关系可以理解成一种互动式的共同治理;而审计管理是单向行为,只包括审计组织上层与下一层的关系,审计管理只存在上级管理下级,不存在反向作用。

3. 客体边界。

(1)审计治理客体。审计契约通过为所有其他契约关系群体提供公共信息,防止信息弱势群体受到产权侵害,以确保其他契约关系的持续稳固。因此,产权是审计外部治理的客体。审计内部治理可以视为审计制度安排、审计行为的规范,它们都属于广义审计关系的范畴。因此,内部审计治理的客体是审计关系。

(2)审计管理客体。审计管理客体即审计管理的对象,也就是审计管理的内容。一般认为,审计管理对象是审计活动。目前对审计活动有三种理解:①审计单位的审计行政管理活动;②审计单位在被审计单位的审计业务活动;③审计单位的审计行政管理活动和审计单位在被审计单位的审计业务活动。审计组织是相对独立的单位,其审计工作是一个整体,都包括本单位的审计行政工作和审计业务工作,对这两部分工作都要进行管理。所以,审计管理的对象是审计行政管理和审计业务管理(于玉林,2007)。

从客体比较可以发现,审计治理和审计管理在组织内的层次地位、视角是不同的。审计管理的客体侧重于微观层面的运营操作与控制;而审计治理的客体则侧重于宏观层面的支配与协调,与审计组织的内在性质、整体形象及战略方向等有关。审计治理的实质是产权治理,作用对象是行为人在责、权、利之间的相互制衡关系,实际上是一种人与人之间的关系;而审计管理除了体现人与人的关系,还体现一种人对物的管理,如审计信息管理、审计物资管理。审计治理的客体是多方利益主体以及他们之间可能互不隶属的社会关系,是在开放型系统中形成的契约关系;而审计管理的客体是一个封闭的审计组织系统内部的管理体系中的权力关系,这种权力关系是自上而下的。

4. 目标边界。

(1)审计治理目标。笔者坚持使用内外两分法进行审计治

理,因此审计治理的具体目标也有两个,但最终目标只有一个,否则是难以实现的。内部治理是研究审计制度的形成和重塑以及如何在动态运行中提高审计效率的问题,内部治理的客体是审计关系,参与人是以委托人为主体的利益相关者。因此,内部治理目标在静态上表现为建立一整套契约制度,合理界定审计利益相关者之间的责权利关系,规范审计行为,提高审计效率;在动态上则表现为一套有助于直接或间接执行这些契约制度的机制,具体表现为科学的激励机制和权力制衡机制。外部治理目标可以描述为通过传递决策有用的信息,协调利益相关者之间的责权利关系,合理分配剩余索取权和控制权。外部治理的手段是信息传递,意旨是决策科学化,途径是寻求交易费用最低的委托代理关系和最高组织运营效率,目标是实现产权维护。审计治理的具体目标不是相互制衡,至少最终目标不是制衡,而是保证采用科学决策的方式和途径来维护利益相关者的权益。在最佳的审计治理效率下,不仅能实现治理成本最小化,而且能达到治理收益最大化的状态。

(2) 审计管理目标。审计管理目标,是指通过审计管理活动应完成的任务,是审计行政管理和业务管理预期要达到的目的,它是审计管理工作的方向和指南。审计管理目标是提高审计社会效果(于玉林,2007)。

从目标来看,审计治理和审计管理需要解决的问题不同。审计治理确定谁负责制定审计决策、需要制定什么样的审计决策,以及使审计决策制定保持一致;而审计管理是实施审计决策的过程。审计治理重在制定决策,而审计管理重在贯彻执行决策。审计治理所关注的是建立一套审计工作指南,该指南是审计管理的基础。从这个方面来说,审计治理解决的是“策略”,而审计管理解决的是“执行”。具体来说,审计管理解决的是效率的问题,而审计治理解决的是公平问题。公平和效率相互影响:没有事后的公平分配,就没有事前和事中的有效率投入。审计治理的目标在一段较长的时间内会保持相对稳定,这是保证审计事业健康、稳步发展的需要;而审计管理的目标往往会随着审计环境的不断变化而调整,这是因为审计管理目标要受国家的方针政策和法规、社会对审计工作的要求、审计事业的发展方向和主客观条件等因素的制约(于玉林,2007)。

三、启示

1. 审计治理与审计管理密不可分。分析审计治理与审计管理的概念与边界,我们可以发现管理和治理是两个截然不同的概念,各有边界,不能混淆。但有联系并不等于雷同,有区别也并不等于分割。事实上,当代审计总是同时存在着管理和治理的问题。审计治理之中有部分审计管理,审计管理之中也有部分审计治理。从运作机制看,审计战略、审计内部调控是共同的部分。应当说审计治理与审计管理紧密相连,常常共同作用于审计,两者缺一不可。在审计发展过程中,审计治理与

审计管理交织在一起,有时以管理为主,有时以治理为主。虽然两者的基本目标不尽相同,但归根结底都是为了维护产权,使利益相关者的利益实现最大化。

2. 审计治理与审计管理的时间边界分析的意义。对审计治理与审计管理的时间边界进行分析的意义在于:当权衡两者的轻重时,首先应当明确管理活动始于治理活动之前,审计管理是审计实践的产物,审计治理是民主政治的产物。换言之,存在审计活动就必然存在审计管理活动,但不一定存在审计治理活动。众所周知,审计按照主体可以分为政府审计、内部审计和社会审计。其中:政府审计出现最早,相对完善、成熟;社会审计出现最晚,需要解决的问题最多。因此,政府审计、内部审计应该以治理为主,社会审计应当以管理为主。在审计组织发展的初级阶段,首先要搞好管理;到了成熟阶段,则首先要搞好治理。

3. 审计治理与审计管理的相关规范的约束力。审计治理涉及多边利益主体,因此所遵循的规范层次较高、约束力较强。审计治理除了要遵守规范程度较高的《审计法》、《公司法》、《证券法》等法律规范,还要遵守政府或相关组织制定的审计准则和道德规范。审计管理行为属于封闭式一元单向行为,如何进行管理,一般认为是审计组织自己的事情,因而体现较大的自由度和灵活性。

【注】本文系中央高校基本科研业务费中国民航大学2009年度专项“企业风险管理与内部控制架构在我国民用机场的应用研究”(项目编号:ZXH2009C008)的阶段性成果。

主要参考文献

1. 郝玉贵. 审计治理: 重塑财务取信于民的关键. 中国审计, 2003; 6
2. 刘华. 审计治理规范与案例. 上海: 复旦大学出版社, 2007
3. 车宣呈. 独立审计契约治理内涵透视与模式构建. 中国注册会计师, 2007; 7
4. 李维安. 现代公司治理研究. 北京: 中国人民大学出版社, 2002
5. 侯文铨. 审计辞海. 沈阳: 辽宁人民出版社, 1992
6. 康钟琦. 现代审计学原理. 上海: 立信会计出版社, 1999
7. 王学龙. 构建人本化审计管理体制的设想. 兰州商学院学报, 2005; 8
8. 戴威. 浅谈审计管理. 法制与社会, 2007; 6
9. 朱卫平, 何亦名. 社会资本与经济分析视野的拓展. 经济学动态, 2005; 4
10. 吴学谋. 泛系论与复杂超系统运筹的生物化学思维(I). 计算机与数字工程, 2001; 2
11. 于玉林. 审计管理: 机理、模式与制度安排的探讨. 审计与经济研究, 2007; 4