

# 刍论现代审计的治理功能

阮滢

(郑州航空工业管理学院 郑州 450005)

**【摘要】** 随着受托经济责任的发展不断促进现代审计功能的拓展,现代审计在国家、市场、公司层面的治理作用凸显,可以说国家审计、独立审计、内部审计是基于信息认证的治理工具。在这种情况下,本文对现代审计的治理功能进行了分析。

**【关键词】** 国家审计 独立审计 内部审计 国家治理 市场治理 公司治理

随着经济社会的不断发展,政府职能不断转变,资本市场不断成熟,公司治理机制得到有效运行,审计服务对象的需求不断增多,受托经济责任的内容和范围将不断拓展。受托经济责任的内容不断拓展,促使审计功能不断拓展与创新,这些都将促使我们进一步思考现代审计的功能。

## 一、国家审计服务于国家治理

受托经济责任(公共受托责任)在不断演化,审计目标随之变化,审计功能也发生相应转变。然而,国家审计服务的实质仍然是基于信息认证的治理工具,服务于国家治理。

1. 国家审计是国家治理的重要工具。国家治理的重要措施至少包括监督。在我国,公共受托责任除了受到包括公民的选举行为、间接的民间组织与新闻媒体等的监督(垂直受托责任),还包括受到公共机构如司法机构、立法机构、反腐机构等的监督(水平受托责任)。审计监督是公共机构监督的形式之一。

在国家治理机制中,政府受人民(人民代表大会)委托治理国家,在政府职能的实现过程中存在与委托人目标部分不一致及信息不对称的道德风险和逆向选择问题(表现为政府不作为及权力寻租等),人民希望政府公开解释、说明其使用权力的方式,发生错误时如何及时纠正。也就是说,政府受托责任如何履行成为国家治理机制的关键内容,国家审计因其独立地位、作用成为合理保证政府公共受托责任得以履行的重要治理工具。审计作为国家治理机制的重要一环——监督机制,是如何保证受托方(政府)完整、有效地履行公共受托责任呢?审计通过发挥监督、评价、控制及“免疫”功能确保政府和有关部门有效履行其责任,并为政府的其他治理主体提供信息支持。国家审计是国家治理机制发挥效用的重要保证,当国家审计监督有效时,就能显著提高国家治理成功的可能性。同时,完善、有效的国家治理机制能促进国家审计的功能发挥。

2. 国家审计通过发挥“免疫”等功能参与国家治理。国家审计作为国家政治制度的组成部分,是内生于国家的防御性结构。随着政府由管理型政府向服务型政府转变,国家审计也

要实现从“国家本位”向“民众本位”转变,受人民的委托,依法独立地发挥“免疫”功能,促进整个社会委托受托关系按既定规则有序运行。“免疫系统论”为国家审计提供了理论基础,也对审计在更高层次上和更大范围内发挥作用做出了具体指导。

国家审计凭借其相对独立的地位和对社会熟悉的优势,有能力作为国家“免疫系统”的组成部分,促使政府履行公共受托责任。财政收支审计、预算审计、金融审计通过发挥预防、查处、揭示、抵御等“免疫”功能,能够在第一时间发现和抵御违反法规、制度不健全、管理不规范等“病害”,揭示可能存在的社会问题,或者建议政府整合各种政治资源、经济资源和社会资源以消除“病害”,从而重视和解决问题,保障国家经济社会的健康运行,维护国家经济安全。国家审计要认真评价各级政府及其所属部门现有的经济及财政信息,揭示风险,并向各级人民代表大会和各级政府报告评估结果,通过开放审计过程、完善公告制度等方式,为相关利益主体提供真实可靠的认证信息,促进社会各界关注、参与和监督国家财政收支活动,建立和巩固政府与人民的信任关系,提高人民对政府工作的满意度,降低政府与人民间的信息不对称程度,最大程度地维护社会和谐。

## 二、独立审计服务于市场治理

1. 独立审计承担起市场需求的内部信息向外部信息转化的任务。市场的一个最基本功能是产生信息,市场产生的信息是经济社会共享的,这些信息的主要作用是使社会的资源得以最充分的使用(黄淳和何伟,1998)。信息的社会共享性即信息的社会化,也就是使某些信息成为可供社会上的信息使用者使用的信息。信息生成的私人性质与信息的社会化存在矛盾,而信息要成为社会信息,这时独立审计就要承担起内部信息(又叫私人信息,包括会计信息及相关信息)向外部信息(社会信息)转化的任务。

在私人信息向社会信息转化的过程中,应当由与信息的提供和使用均无关的独立审计人员认证,从而合理保证信息的可靠性。一方面,私人信息向社会信息的转化已经不具有私

人性质,符合信息社会化的内在要求;另一方面,这种转化具有专业性,成本大大降低,效率大大提高。

2. 独立审计通过信息认证与相关服务参与市场治理。作为市场机制的重要一环,独立审计促进了市场经济的健康发展。独立审计提供验资、审计等鉴证服务以及纳税咨询和管理咨询等其他服务,既发挥了保障经济信息质量、节约交易成本、提高经济效益的作用,又对市场经济运行机制和运行规律进行了有益探索,对市场经济的健康发展起到了重要的促进作用。2008年末,谢旭人在“注册会计师行业纪念改革开放30周年暨中国注册会计师协会成立20周年研讨会”上指出:注册会计师行业的发展促进了市场经济的健康发展,探索了社会经济监督市场化的新方式。注册会计师独立审计制度是市场经济条件下经济监督的一种新形式。独立审计通过提供审计、验资等服务,达到验证财务信息质量、纳税信息质量、资本投入质量的目的,从而维护公众利益。同时,它又是通过市场机制实现的,独立审计通过提供相关服务得到了市场回报,实现双赢,也为政府转变职能创造了条件。

独立审计在贯彻落实中央宏观调控政策的过程中发挥着重要作用。为了积极应对国际金融危机对我国经济的影响,独立审计在贯彻落实中央宏观调控政策的过程中,充分发挥“会算账、懂决策、善分析”的专业优势,充分发挥经济监督作用,为国家重大宏观经济政策的落实到位、为市场信心的有效提升发挥作用。未来,独立审计要增强大局意识和责任意识,充分发挥自身的专业优势,积极参与投资决策咨询,避免盲目、重复建设,为投资的科学决策、风险控制作贡献;要积极参与到投资项目的造价审计、项目预决算审计、经济责任审计等工作中,充分发挥独立审计的监督作用,为投资资金规范、安全、有效运用和投资领域反腐倡廉作贡献;要充分发挥内部控制制度设计、工程成本费用核算的功能,积极参与到投资项目管理和服务的过程中,从而促进项目管理水平提高、项目成本节约。

### 三、内部审计服务于公司治理

1. 内部审计作为“治理基石”参与公司治理。内部审计是降低信息不对称程度和代理成本的重要手段。公司治理的核心就是要解决由于所有者和经营者的利益不一致而产生的委托代理问题。公司治理的目标是降低代理成本,使所有者在不参与公司日常经营的同时又可以保证经理层维护股东的利益,实现公司价值最大化的管理目标。如果说公司治理是降低信息不对称程度、减少代理冲突、降低代理成本的一种制度安排,那么内部审计则是实现这一制度的重要措施之一。

内部审计是完善内部控制的重要因素。内部审计、内部控制与公司治理之间存在互动关系,正如内部审计是内部控制的一部分但又反过来评价内部控制的有效性,即内部审计既是公司治理的一部分,又参与到公司治理有效性的评价之中。一个健全的内部控制机制要有有效的公司治理作为支撑,而内部控制的创新和深化却需要内部审计监督作保证,从而改善公司治理的效果。

内部审计是加强风险管理的重要手段。引发公司治理问题的因素是风险,因此风险管理是公司治理的核心(严晖,2003)。通过开展内部审计加强风险管理,有利于增强内部控制的有效性,从而保证风险管理的效率。企业内部控制强调风险控制,内部控制与风险管理的联系日益紧密。而内部审计作为内部控制的重要组成部分,必然对风险管理的整个流程进行评估和监控,增强内部控制的有效性。企业在风险管理方案的制定、执行、评估与监督等方面必须进行合理分工,以保证风险管理的效率;同时,在整个风险管理过程中又必然涉及多个部门的沟通和协调,这就需要有一个超然独立的组织予以保障。内部审计部门在企业中的超然地位以及独立评估和监督的特殊职能,正好满足了这一要求。

内部审计是实现企业价值增值的重要途径。国际内部审计师协会(IIA)理事会提出了新的内部审计定义,表明内部审计的宗旨已由“协助组织领导成员更加有效地履行其职责”转变为“增加组织的价值和改善组织的经营”,着重强调了内部审计的工作目标是为组织提供增值服务。可以看出,现代内部审计具有保证和咨询职能,这就意味着内部审计被定义为一种价值创造活动,它的最终目的就是帮助实现组织目标(治理目标)——为股东和其他利益相关者创造价值。

2. 内部审计通过风险监控和控制确认参与公司治理。在我们把内部审计作为公司内部治理机制的有机组成部分以后,内部审计的基本治理活动应该体现为风险监控和控制确认。之所以这样认为是因为前面提及的风险管理和内部控制是使内部审计与公司治理联系起来的两个纽带。事实上,IIA的《改善公司治理的建议》强调,内部审计部门在公司治理过程中发挥作用,应通过“为管理层和审计委员会提供组织风险管理程序、内部控制的持续评价”来实现。在风险监控方面,内部审计的职责是运用风险评估方法和控制措施,对风险管理的充分性和有效性进行检查和评价,并提出改进意见,为管理层和审计委员会提供帮助。内部审计人员应定期评价风险管理过程。在控制确认方面,内部审计人员的职责主要是保证控制措施处于正确的位置以及在关键位置建立有效的控制点。

【注】本文受河南省哲学与社会科学规划项目“政府信息公开的应用模式研究”(项目编号:2009BJ017)的资助。

#### 主要参考文献

1. 蔡春等.现代审计功能拓展论.北京:中国时代经济出版社,2006
2. 秦荣生.深化国家审计监督 完善国家治理机制.审计研究,2007;1
3. 李凯.从公共受托责任演进看国家审计本质变迁.审计与经济研究,2009;1
4. 肖振东.关于审计本质的思考.审计月刊,2008;8
5. 蔡春,李江涛.政府审计维护国家经济安全的基本依据、作用机理及路径选择.审计研究,2009;4
6. 谢旭人.注册会计师应在宏观调控中发挥作用.中国注册会计师,2008;12