

审计属性：物质还是意识范畴

田利军(博士)

(中国民航大学经济与管理学院 天津 300300)

【摘要】 本文从审计语意、审计过程、审计关系、审计性质、审计实践五个维度探讨了审计的属性,认为审计反映的内容是客观的,属于意识范畴。

【关键词】 物质 意识 审计属性

物质和意识的问题是任何一门科学都不能回避的问题,审计学也必须回答审计是物质的还是意识的?或者审计是被发明的还是被发现的?只有厘清这个问题,才能把握审计的职能,即审计能做什么,不能做什么。有人说,审计是物质的,是客观存在的实践活动,如裘宗舜、艾健明(1986)认为,会计审计作为一项复杂的社会活动,其实践的对象物质的,输出信息的本源是客观存在;也有人说审计是意识的,是对客观世界的反映,比如范广昌(1986)、陈庆杰、吴翠花、郭颖(2004)认为,会计是对管理活动的反映,因而是意识的范畴,审计是对会计的反映,因而也属于意识的范畴。对于审计属性归属问题我们试图从审计的语意、审计的过程、审计关系、审计属性四个维度进行阐释。

一、审计语意维度

据《辞海》(1999)释意,“审”是审查、监督的意思;“计”有两层含义,其一是结算、算清的意思,其二是计簿的意思。因为“计”的双重含义,使得“审”和“计”组成的词“审计”也有了两层含义:第一,“审计”是由“审”和“计”这两个动词构成的动词短语。既然是动词,那么“审计”就是一种施动行为,一种活动过程,意味着“审计”既“审”又“计”。第二,“审计”是由“审”这个动词和“计”这个名词组成的动宾结构的动词短语,但中心词是“审”,它是对“计”的结果的施动行为。由词意释义,由于“计”是对受托责任的反映,属于意识范畴,所以审计属于意识范畴。

二、审计过程维度

被审计人的受托责任是审计对象的本质,是客观的,是确实发生的;被审计单位的认定,如会计资料和其他相关资料是审计对象的现象,是主观的。这些表述材料可能是真实的,也可能虚假的。审计的过程就是搜集审计证据,以认定受托责任是否正常履行。审计的对象有物质的,如现金、固定资产、存货等,也有意识的,如报表、凭证等。审计证据要证明受托责任信息与受托责任的相符度,审计证据是审计对象的反映,审计对象决定审计证据。当审计人员能够选择正确的审计方法、正确的审计样本,审计证据能够正确地反映审计对象的实质,当发生错误的审计判断时审计证据可能会歪曲受托责任。认定虽

然属于意识范畴,但审计师根据经验、常规等标准可以直接形成意识状态的审计证据。如产量远远超过产能、价格偏离市场等,审计师可以直接形成认定是受托责任错误反映的结论,进而形成审计意见。有时审计师需要查看受托责任验证受托认定的真实性,如审计师要现场观察车间,了解工艺流程,参与存货、现金盘点等。审计师在获得充分审计证据的基础之上出具审计意见,审计意见是审计证据的载体,审计证据决定审计意见的类型,审计意见是审计证据的反映,也是审计对象的反映。审计意见不能凭空捏造,必须建立在充分、适当的审计证据基础之上。两者必须互相支持,互相依托。从审计过程来看,审计属于意识范畴。

辩证唯物主义认为,意识是从物质世界本身长期的、复杂的发展过程中产生出来,意识的本质就是对客观实在的反映。意识是人脑特有的机能,意识的主体是人,它依赖于人脑这种物质。意识来源于社会,来源于实践。意识是主观的,可是意识反映的内容是客观的。意识主体的人(审计师)通过审计行为将被审计的受托责任活动这一物质的客观实在反映成属于意识范畴的“审计”。审计作为一种反映,它的形式是主观的、意识的,但它反映的内容——受托责任活动却是客观的。这种意识范畴的审计是随着社会与经济的发展、民主与法制的完善、人脑的进化而不断发展,并日趋成熟,但它终究是受托责任的反映。正如马克思所言:“生产与记载生产的簿记,终究是两回事。”恩格斯说过,一切观念都来自经验,都是现实的反映——正确的或歪曲的反映。也就是说,意识无论正确的还是错误的,都是客观世界的反映。众多审计失败、道德失范正是错误反映的合理解释。

三、审计关系维度

审计关系是由委托人、受托人和审计人组成。如前所述,审计是基于信任产生的,审计的本质是信任机制。生产力的发展带来两权分离和受托责任。D.Anderson(2003)指出,受托责任的天敌是模棱两可,其核心要求有二:①清晰性;②可计量性。委托人与受托人的契约必须提出绩效责任目标,受托人通过计划、预算和控制等手段来确定、分解绩效责任目标,使得受托责任具有可计量性、可保证性、可操作性。在履约过程

中,受托人要对受托责任的完成情况进行自我认定、自我计量,并定期编制各种受托责任报告,为委托人审核财务责任的完成过程和结果提供信息。从哲学属性来讲,以会计为代表的认定属于意识范畴,是调节生产关系的手段。由于意识本身是对客观存在近似的、能动的反映,代理人的受托责任不可能完全真实地临摹下来,其反映内容(主观的)与客观的代理活动会存在一定的差距。一部分差距委托人是心里预期的,即可容忍的,如反映工具(会计政策弹性)的局限性,而一部分误差则是非技术因素,如受托人希望委托人有正向的价值判断而蓄意伪造认定,并掩盖真实业绩。代理行为的继续需要解决反映工具的非技术性误差,使委托人了解真实的履约行为。为抑制人为因素歪曲受托责任的真实履行情况,审计便应运而生。审计是对管理当局自我认定、自我计量、自我编制的受托责任报告,按照一定的标准(如审计准则)和审计程序的要求,进行重认定、重评定、重判定(王光远,2002)。

受托责任活动是客观存在并不断向前发展的,是人这个本体产生了反映它的需要,审计是受托责任发展的产物,是一种历史现象,也是人类文明的表现,“授权验证”便是一例。委托人和受托人的存在是审计人存在的前提。受托责任活动本原是不依赖于审计而独立的客观存在,而审计则不能脱离受托责任而独立存在,没有了受托责任,审计就没有了行为对象,成了无源之水、无本之木,受托责任是实体,审计是附体。

四、审计性质维度

审计是一个社会的游戏规则,属于上层建筑范畴,是一种制度,而这种制度不是从来就有的,它是国家的产物。因此,审计不是无始无终的。正如林毅夫(1994)所说,制度不是客观存在,是人的主观意识的产物,是一种公意。因而,审计也是一种共识和理性的结晶,是分散的个人通过对规则的选择所形成的交集,即审计制度表明了单独的个人对规则的共同选择。审计制度设计是一种结构控制的行为,同时也是修改规则的行为。其基础是理性的存在,包括整体的技术理性和社会理性、局部的技术理性和社会理性。

审计具有很强的社会性和目的性。审计虽然具有相对的公正性和客观性,但审计是产权的产物,是基于个体关系之上的一种社会关系。审计不能不受自己的感情、经历、知识背景、价值取向的影响,难以做到绝对的客观性。对于同一时间、空间下的审计对象,不同的审计师会有不同的结论。

五、审计实践维度

笔者认为,物质的第一性是本原性,而实践是“第一性的”,是指实践是物质的属性,并非本原性。实践只能改变物质的具体形态,不能把作为物质属性的实践说成就是物质本身。

1. 物质是本体论范畴。物质是不依赖于任何东西而无条件地存在的,它对于人类社会来说,始终保持着自己的“优先地位”。从空间上看,物质无边无际,从时间上看,物质无始无终。实践是认识论和历史观的范畴,审计实践是分权与受托责任的产物,有起点有终点,审计实践的存在不是无条件的,具有社会历史性。因此,物质是审计实践的前提,离开物质,就不可能有审计实践,而离开审计实践却可以有物质。

2. 审计实践具有主观性。物质是第一性、客观性的东西,它是世界的本原,而审计实践具有两重性,既有第一性的因素,也有第二性的因素。具体而言,审计实践从主观开始,到客观结束。审计项目的选择、审计风险的判断、审计重要性的判断、审计抽样的规模等审计行为都存在主观性。因此,我们应从审计实践的两重性中全面地理解实践。马克思说:“从前的一切唯物主义的主要缺点是:对对象、现实、感性,只是从客体的或者直观的形式去理解,而不是把它们当作人的感性活动,当作实践去理解,不是从主体方面去理解。”审计实践包含感性(即物质性)与主体性这两个方面,只有同时把握住实践的主观与客观两个方面,才是全面掌握实践的内涵,而毛泽东所说的“主观见之于客观”,正是对实践内涵最精辟的概括。由于实践具有主观性的一面,所以把实践等同于物质是不妥的。

3. 审计实践有成败。物质是在人的意识之外的东西,它本身无所谓正确与错误,而审计实践是与人的意识相联系的,它有正确与错误之分。无论是审计实践还是审计认识,都是依赖于人的,人是会犯错误的,既表现在认识上,也表现在实践上。审计实践错误可能是战略性的,如取消审计机构、审计体制定位不准(审计机关隶属关系与国情不符)、审计资源配置不当(如法律赋予审计机关的权限太大或太小)等;审计实践错误也可能是局部的个体实践,如审计失败。审计实践之所以会犯错误,是因为实践是在思想观念指导下进行的,如果思想观念不符合客观实际,在其指导下的审计实践必然会出现失误甚至失败,失误和失败的实践就是错误的实践。审计实践犯错误还可能出现这样的情形,从暂时看,实践取得了成功,但从长远看,这种实践未必成功,甚至将原来审计实践取得的成果全部抵消。如长期以来民间审计允许混业经营,从当时的效果看,壮大了民间审计组织的力量,改变了与委托人之间的博弈关系,但大量非审计服务也削弱了审计师的独立性。

4. 审计实践具有能动性。物质是没有能动性的(王汗青,2004),但审计实践具有能动性。辩证唯物主义强调,物质的唯一特性就是客观实在性。物质的发展变化是通过不自觉的力量在起作用,审计实践是通过有意识地追求审计目标的行为来实现的。如果审计实践是物质的,就否认了审计的能动性。审计实践之所以能够成为检验审计认识真理性的唯一标准,关键在于实践是主观见之于客观的东西,是连接主观的认定与客观的受托责任的桥梁。如果审计实践是物质的,那么物质何以将主观的描述与客观的受托责任对照呢?

【注】本文受国家自然科学基金项目(项目编号:70772008)、及中国民航大学博士科研启动基金项目(项目编号:09QD13X)资助。

主要参考文献

1. 陈庆杰,吴翠花,郭颖.论财务学科的哲学关系与体系架构.理论探索,2004;6
2. 王光远.会计受托责任观和审计受托责任观.财会月刊.2002;A2
3. 陈先达.马克思主义哲学原理.北京:中国人民大学出版社,1999