论审计的鉴别职能

商思争，张红新

【摘要】本文针对审计职能不断扩展和审计范围不断扩大的现状，在对现有审计职能观点进行分析评价的基础上，提出审计的职能是发现和确认偏差，即鉴别。然后，基于审计的实践活动观点，结合系统论、控制论和治理理论，从两个方面论证了审计职能是鉴别的合理性，并总结了鉴别的概念和偏差的类型，简要分析了鉴别的程序。最后，以鉴别职能为依据将内部控制、审计类型和风险导向审计模式统一起来，论证了统一审计理论问题，从鉴别主体、鉴别依据、鉴别客体三个方面论证了审计边界的问题，进而检验了审计鉴别理论的科学性。

【关键词】鉴别；偏差；统一审计理论；审计边界；风险导向审计模式

【中图分类号】F239.1　　【文献标识码】A　　【文章编号】1004-0994(2016)09-0109-4

一、引言

随着市场经济的发展、受托责任的扩大和深化，人们对审计的本质、职能和范围的认识也发生了深刻变化。国家审计的职能从“经济监督论”(中国审计学会，1989)到“经济控制论”(蔡春，1992)、“社会控制论”(David Flint，1988)、“免疫系统论”(刘家义，2008)；国家审计的对象和范围从会计资料、财务收支、经济活动扩展到包括资源环境在内的社会责任履行情况等。内部审计经历了查错防弊、评价财务受托责任为主的财务审计(20世纪初)、以预防为主的内部会计控制审计、以评价和建议为主的经营审计和管理审计(20世纪50~60年代)、以咨询和服务为主的战略审计(20世纪70年代)等阶段。

从审计对象上来看，各种具体的审计如人力资源审计、自然资源审计、环境审计、营销审计、广告审计、合同审计、债务审计、技术创新审计、政策执行效果审计、舞弊审计等更是如雨后春笋般发展起来。国家审计、注册会计师审计和内部审计的职能、范围从不同维度向外扩展，广泛的用途和适用性说明审计的本质和职能实际上是很简单的。然而，基础性的审计职能是什么?审计范围的延展有无界限?各种审计分类有无共同点?各种类型和国别的审计有无共同的理论基础?这些问题无论在理论上还是实践上都是不可回避的。

二、观点的提出：现有审计职能观点评析

通常认为，审计职能是审计本身固有的功能，审计的职能决定了审计作用延展的范围，审计本质、职能、作用、界限具有内在的逻辑关系。从职能的角度讲，学术界有单一职能论和多职能论。单一职能论者又有多种观点，第一种观点是多数学者主张的经济监督职能论。第二种观点是“经济证明论”或“经济鉴证论”。类似还有判断、鉴定、验证、公证和证明的说法。国外持这种职能观的主要是美国会计学会(AAA)。除此之外，还有“经济评价论”的单一职能观、超越经济监督的“全面监督论”的单一职能观、“兴利除弊论”的单一职能观等。在多职能论中，又可分为“职能体系说”和“职能主从说”。多数学者认为审计具有经济监督、经济鉴证和经济评价三种职能，由于这三种职能涵盖了单一职能论的主流观点和“职能主从说”的主要职能，因此下文以此三种职能为基础展开分析评价。

从系统论的观点看，系统功能是由系统结构决定的，不同的结构有不同的功能，系统结构不变，系统功能也不变。所谓结构是指系统内部各要素相互联系、相互作用的方式或秩序，取决于系统内部各要素的性质、构成及比例关系、相互影响的方式等。可见，系统职能是系统固有的、稳定的、单一的功能，凡属外部赋予的、多样的、频繁变化的，都应属于职责、作用范畴。与职能不同的是，作用是一个系统对另一个系统的影响，是外在的；职责是“职位上必须承担的工作范围、工作任务和工作责任”，是外部赋予的。根据职能与结构的关系，审计的职能只有一个，不可能有多个。如果使审计系统增

【基金项目】2015年度江苏省高校哲学社会科学研究一般项目“国家治理现代化视角下江苏省海洋资源环境经济责任审计评价指标体系研究”(项目编号：2015SJB666)；江苏省海洋资源开发研究院2014年度项目“基于国家治理的我国海洋资源环境审计理论、系统及模式研究”(项目编号：JSIMR201432)

加其他职能，就需要添加或改变审计系统的要素和结构。

主流观点认为，经济监督是审计的基本职能。实际上，所谓监督，“即对现场或某一特定环节、过程进行监视、督促和管理，使其结果能达到预定的目标”，是“监察、督促”的合称。监督职能是一种综合了行为（监视）、结果（报告）、作用（促进）和效用（实现目标）四个要素的复合职能。事实上，即便是国家审计系统其督促职能和手段也是很有限的，有些国家的国家审计根本没有督促的手段和权限，更不用说注册会计师审计和内部审计。因此，即便是国家审计，将其界定为监督系统也是很牵强的，至少是残缺的。更何况，作为最一般的审计职能，需要涵盖三种审计子系统，应是高度抽象、具有高度共同性的，否则，难以共称审计，反之亦然。监督是审计机构、处理处罚机构、舆论机构等共同作用的结果，审计报告只是为督促提供了条件，在协同作用下，每个环节都可以称为监督。

“审计的经济鉴证职能，包括鉴定和证明两个方面”。所谓鉴定，是“鉴别审定事物的真伪、优劣”，即通过鉴别来审定，鉴证就是在鉴定基础上给出书面证明。事实上，鉴证职能也是一种复合职能，也可以分为行为（鉴别）、结果（报告）、作用（证明）和效用（增强信任）四个要素。从实践和体制上来看，审计可以采取鉴别的行为，并做出证明，在按照要求实施足够的审计程序后给予合理的保证、提升信息使用者的信任度。但此职能主要用于信息的鉴证，不适用于其他审计类型。

“经济评价是指通过对被审计单位的财政、财务收支及有关经济活动进行审核检查后，评定被审计单位的计划、预算、决策、方案是否先进可行，经济活动是否按照既定的目标进行，经济效益的高低优劣，以及内部控制制度是否健全、有效等，从而有针对性地提出意见和建议，目的是促使其改善经营管理，提高经济效益。”由此可以看出，审计的经济评价职能实际上也首先需要鉴别：辨别可行性、目标符合性、内部控制健全性和有效性；其次，提出结论或建议；然后，对外报告；最后，改善管理，提高效益。但目的是环境的要求，目的的实现程度既取决于审计意见的科学性，也取决于意见的使用者对审计意见的采纳程度，还取决于管理者和其他职能部门的配合程度。

通过以上评析，可以初步得出以下结论：审计的三个基本职能都包含一个共同的职能，那就是鉴别，而且，鉴别是所有职能的基础，鉴别可能是审计的基本职能。

三、观点的论证一：鉴别是审计职能演变过程中不变的因素和各种职能的共同内核

监督的定义是“监视、观察和督促”。从逻辑上来看，先有监视，后有监督。监视是人对事物或者他人行为的观察，目的是查找、发现和确认偏差。具体而言，就是通过视角等感官获取信息，然后将信息与头脑中的相关标准比对，以发现偏差的过程。有了委托代理的分工后就有了监督——监视、督促，其最原始的形式是直接的、面对面的监督，受托者的工作过程直接置于委托人或其代理人的监视之下。直接的、面对面的监督是用自己的眼睛、耳朵等感觉器官获取信息，然后与自己头脑中的标准信息进行比对，一旦发现有偏差，大脑的指令系统就根据偏差的大小确定采取的督促行为。而对于一些比较合意的行为会实时做出奖励，这是一个完整的监督过程。随着时空范围的逐步扩大，面对面的监督变成通过代理者提供的信息进行监督，查找和发现代理者执行偏差（监视行为）也进一步细化为查找和发现代理者执行的信息（与执行的事实和信息提供标准的）偏差（监视信息），监督进一步演变为对信息的鉴证，对信息的鉴证职能逐渐交由独立的专职审计部门完成。

随着管理对象的复杂化和管理分工的专业化，监督职能的各个环节也逐渐分解，制定标准、发现偏差、纠正偏差、处理处罚等职责逐渐（依据各自的固有功能）交由不同的部门来执行，监督就成为各个部门共同实现的职责，审计系统只是履行其中发现和确认偏差（监视）及部分纠正偏差的职责。评价职能也逐步发展起来，首先，评价职能需要对信息可靠性和相关性进行鉴证；其次，对绩效执行的偏差进行分析和评价。以上分析说明无论审计监督职能如何演化，发现和确认偏差的职能始终未变。监督、鉴证和评价也许是一种职责，其并非本身固有的功能，它们都指向具体的对象，有环境的要求和目的，随着时间的推移而不断变化；职能却是系统结构所决定的功能，是相对稳定的功能，不随时间的推移频繁变动，可以运用于各种不同的具体对象。

审计监督的基础是发现法规执行的偏差，绩效评价的基础也是确认实际绩效与预算的偏差，在此基础上再分析产生偏差的原因，鉴证更是对信息偏差进行鉴别、证明。监督、鉴证和评价都具有发现和确认偏差的共同内核，也具有对委托方报告偏差的共同点。但是，报告是次生的职能，没有发现和确认偏差的过程无法报告，所以其基本共同点是发现和确认偏差，类似于鉴证中的鉴别含义，鉴别就是查找、发现和确认偏差。

这种概括与美国会计学会（1975）的审计定义非常接近，该定义将审计划分为三个阶段，取证、比对确定偏差、传递结果，要义在于确定偏差，即鉴别。实践中，取证过程是发现偏差后获取证实偏差的事实资料的过程，其目的是进一步确认和计量偏差，至多是发现偏差、取证、确认偏差的综合过程；传递结果就是在确认偏差基础上报告偏差。从行为和过程的重要性来看，显然是发现和确认偏差是核心职能，其体现的主观能动性、职业能力和职业道德素养最为密集。可见，不管是何种审计类型，鉴别才是共同的审计职能，其他如督促（改进）、改善管理、增强信任等只是环境对审计系统提出的要求或赋予的职责。

四、观点的论证二:鉴别是审计系统固有的功能

(一)从审计系统结构上看

按照系统论和控制论原理,任何事物都是一个由若干要素按照一定结构组成的系统,每个系统都处于更大的系统之中,其构成元素是较小的系统。系统与要素、系统与更大的系统即环境进行物质、信息和能量的交换。自动控制系统通过信息反馈实现自我控制,任何自动控制系统的工作原理都是检测输出量(被控制量)的实际值;将输出量的实际值与给定值(目标值、输入量)进行比较得出偏差;用偏差值消除偏差,使得输出量维持期望的输出。

审计本质上是一种实践活动,因此,审计系统必然是包括主体的具有能动性的系统。审计系统还包括审计客体和审计手段,审计机构处于其中。由决策、执行、监督系统构成的治理系统是审计系统的环境,简称审计环境。审计环境与审计系统交流物质、能量、信息,如治理系统为审计系统提供物质技术条件、赋予相关权力、提出审计需求、目标和任务,审计系统向治理系统输出审计结论、意见、建议等。审计人员、手段形成的能力及其可以完成的职责是审计系统自身固有的功能,这取决于审计人员、审计手段和审计客体及其结合方式。

审计理论和实践证明,审计人员需要掌握审计标准,需要采用观察、询问等取证方法来获取事实信息,并在头脑或计算机中将标准与事实信息进行比对,然后确认并记录偏差信息。观察、询问、函证、重新计算、重新执行、检查、分析等审计程序都是人的感觉器官、四肢和大脑参与的行为,掌握和记忆审计标准、将标准和事实比对并确认偏差也是人的大脑具有的功能,计算机执行的相关程序也是需要人来设计并操作才可以完成。在头脑中具有审计标准或依据的前提下,各种审计程序或方法都旨在发现偏差的程序和方法。因此,有人参与的审计系统结构本身就决定了审计具有查找、发现偏差信息的职能,查找、发现和确认偏差的能力(包括掌握相关标准、取证、对比分析能力)是审计人员的基本能力,该能力的高低决定了审计系统职能发挥程度的高低。另外,审计系统本身只具有鉴别职能,其他如督促、改善、增强信任等是审计环境——治理系统赋予的职责、权限或者目标,不是审计系统固有的职能。

(二)从审计系统的环境需求看

审计的鉴别职能与治理系统的需要是一致的,根据治理系统论,治理系统属于审计系统的环境。"治理"一词可以追溯到古典拉丁语(Gubernare)和希腊语(Kybernan)中的"操舵"一词,原意是控制、指导和操纵,与管理、控制的含义和职能相近。但与控制和管理不同的是,现代治理强调多主体参与、公共决策、利益协调的组织和制度体系(Elinor Ostrom,1990;J.N.Rosena,1995)。治理系统就是控制系统,而控制需要偏差信息,因此,治理也需要偏差信息。而审计具有此种功能,所以审计顺应治理的需要而产生,这与当前主流的审计"治理系统论"观点是一致的。随着治理系统的需要,审计系统被赋予的审计职责和权限可能越来越大,但是鉴别的基本职能是不变的。具体而言,参与治理者往往是利益相关者,利益相关者往往也是委托人。委托人(利益相关者、治理者)的(反馈)控制、监督、评价、奖惩都基于偏差信息,而利益相关者对其利益的决策和利益相关者利益矛盾的协调也是基于偏差信息得到的事实或标准信息。制定标准是委托人(决策者)的职能,提供信息和认定是代理人(执行者)的职能,获取偏差信息是审计的职能,而依据偏差信息进行反馈、奖惩、评价、决策、协调属于决策者、执行者和其他监督者的职能,各职能部门和委托人(利益相关者、治理者)相互协调才可以实现治理和控制职能。

五、观点的总结:鉴别和偏差的界定

既然审计的职能是鉴别,审计过程就是将事实与认定、认定与标准(信息确认准则)、事实与标准进行对比,以查找偏差、发现偏差、确认偏差、计量偏差、记录偏差和报告偏差的过程。其中,发现和确认偏差是核心程序。发现偏差包括查找偏差,是整个鉴别过程的基础和前提,需要审计人员事先将有关标准储存在大脑里,然后带着标准去衡量感官搜集到的大量事实信息,并在大脑中进行对比,分离出偏差信息,这是基础性、关键性工作,其效果与审计人员的职业道德和职业能力有关;确认偏差包括初次确认和再确认,初次确认就是在审计现场发现偏差后的确认,需要审计小组的讨论和逐步查证,再确认是审计报告前与被审计单位不断征求意见后写入审计报告的确认。

本质上,鉴别与比较是同义词,鉴别是通过观察、审查来区分优劣、真伪、好坏,也可以进一步引申为区分是非、对错,然后将不真实、不正确、不合理、不合法、无效的事情过滤出来。在古汉语中,审计的鉴别职能称为勾、磨、勘、比、对、核。在隋唐时期,审计部门被称作"比部"。美国会计学会的审计定义进一步把比较的对象明确为认定和标准,这在一定程度上说明,审计的固有职能就是鉴别。比较的结果包括两种,一种是相符,一种是不相符,不相符的结果就是偏差,偏差的原因包括错误和舞弊。从哲学角度看,偏差=应然-实然;从控制角度看,偏差=标准-现状;从审计种类看,合规性审计的偏差即法规执行偏差,据此延伸的职能往往是针对偏差进行处理处罚;绩效审计的偏差就是预算与决算之间的偏差,延伸的职能往往是分析、评价、激励或建议;信息审计的偏差是指标准与认定之间的偏差,延伸职能是纠正错误认定、处理处罚信息提供者,并依据标准或事实认定的信息之间的偏差做出决策,信息偏差的鉴别是其他鉴别职责的基础。

六、观点的引申及检验:统一审计理论和审计的边界

(一)统一审计理论

审计的基础职能是鉴别,无论何种审计类型,也不管是

在哪个国家、处于何种时期的审计，概莫能外。这样就可以从审计实践或程序优化角度对各种审计理论和类型进行统一，各种主体、客体和方法的审计就有了统一语言。审计的基础职能是鉴别，审计的基本理论也应该是鉴别的理论，即鉴别偏差的理论。偏差的特例就是报表的错报，偏差就是错报的一般化和抽象化。因此，可以借鉴财务报表审计的风险导向审计模式来统一审计鉴别的理论，其基本公式为：审计风险=重大偏差风险×检查风险。偏差的可容忍度或者重要性水平，应依据治理的需要确定，凡影响据此做出的决策和控制指令的偏差就是重大偏差。

根据上述分析可知，不同的审计类型对应不同的偏差，因此就有三种重大偏差风险和三种审计风险公式（详见下表）。根据内部控制的定义和原理，任何类型的偏差都对应着相关的内部控制，审计时都需要了解和测试内部控制，需要进行重大偏差风险的评估。因此，任何类型的审计程序都包括风险评估程序、控制测试程序和实质性程序。根据重大偏差风险的构成，还存在以下公式：审计风险=固有风险×控制风险×检查风险。这样把内部控制的三个目标与三种基本审计类型一一对应，不同偏差类型也与三个审计风险公式对应起来，同时，又使其在审计风险模型上实现了统一。

内部控制、审计与审计风险公式对应关系表

内部控制	审计	审计风险公式	审计理论
法律法规的遵守	合规性审计	审计风险=重大法规执行偏差风险×检查风险=固有风险×控制风险×检查风险	风险导向审计：审计风险=重大偏差风险×检查风险=固有风险×控制风险×检查风险
经营的效率和效果	经营审计	审计风险=重大绩效偏差风险×评价风险=固有风险×控制风险×评价风险	
财务报告的可靠性	财务报告审计	审计风险=重大信息偏差风险×检查风险=重大错报风险×检查风险=固有风险×控制风险×检查风险	

（二）审计的边界

审计的职能是鉴别，但不等于鉴别就是审计，职能可以理解为职责和能力的统一，因此，审计边界是审计“能做”、“必做”的统一，“必做”是确定边界的依据，“能做”是确定边界的约束条件。“必做”与治理的需求相关，是审计职能中“职”的部分。从这个角度来看，有标准的地方就有标准执行的偏差，有偏差的地方就需要纠正和控制。任何控制都需要发现和确认偏差，所以，有控制和管理的地方就需要鉴别偏差，需要审计，没有控制的领域无法也无须审计，只可以调查和统计。但是，治理的需求边界并不必然成为审计范围的边界，还要考虑审计具体“能做”什么，“能做”是审计职能中“能”的部分。可执行的鉴别职能决定了审计的具体边界（见图1）。标准执行过程和结果越是容易量化，执行的偏差就越明确，审计就越方便易行，审计意见就越明晰准确。如果标准信息和执行信息的计量标准统一（货币经济下一般统一为货币计量），则审计就更为方便。

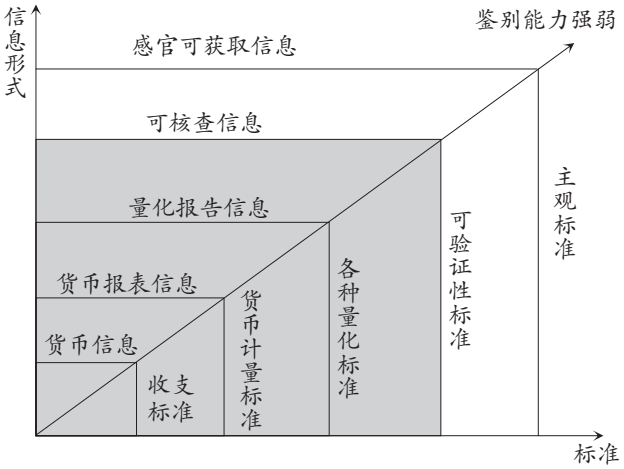

图 1　审计边界图（二维）

并非所有的鉴别工作都是审计工作，符合治理需求的审计概念边界还应有工作量的要求。合格程序量的确定主要取决于鉴别结论的保证程度，在财务报告审计中，合理保证要求的程序量一般是7种。合格程序量的审计概念边界见图2，其确定还受重大偏差风险和审计目标的影响。

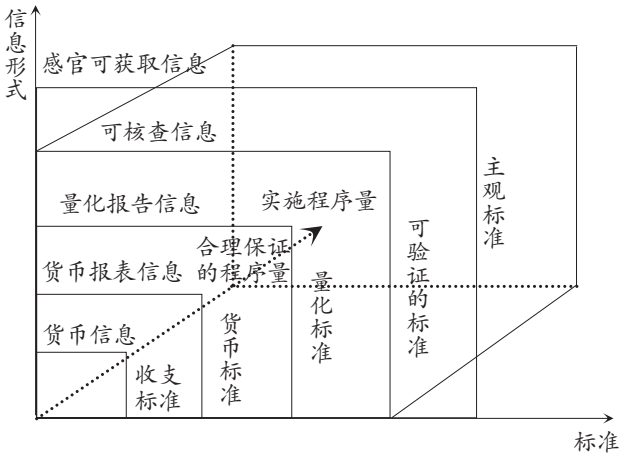

图 2　审计边界图（三维）

并非所有人的鉴别行为都属于审计。根据治理系统需求，审计机构必须具有法律授权以及明确的授权和委托部门。除此之外，独立性和专业性是审计的核心特点，专业性除了审计概念、审计理论、审计准则等审计学科专业知识，主要应具备以下三方面的专业知识：一是与审计对象有关的法规等标准知识，二是与审计对象有关的业务知识，三是常见的偏差原因和偏差知识。

主要参考文献：

祝遵宏.国家审计职能新论[D].成都：西南财经大学，2009.

李厚喜.国家治理视角下的审计职能定位分析[J].审计月刊，2012(2).

作者单位：淮海工学院商学院，江苏连云港 222005