

“一带一路”审计：一个信任视角的理论框架

商思争, 宜昌勇

(淮海工学院 商学院, 江苏 连云港 222005)

[摘要]首先基于审计是一种社会实践活动这一理论,界定了审计理论框架的构成要素;然后在论证审计的信任动因和机理的基础上,推理得出审计的“一带一路”一般理论框架;最后结合“一带一路”既有治理体系 and 建设内容,归纳了“一带一路”审计具体理论框架。结论是:基于信任视角的“一带一路”审计理论框架具有中国智慧性、开放性、动态性和实践性的特征;“一带一路”审计主体、客体和标准应该在治理框架内采用平等协商方式确定;“一带一路”审计将逐步由“基于信任”走向“基于规则”。

[关键词]“一带一路”审计;经济责任审计;审计动因;国家审计;关系治理;国家治理;政府审计;绩效审计;工程审计

[中图分类号]F239.44 [文献标志码]A [文章编号]1004-4833(2017)03-0014-10

一、引言

自2013年习总书记提出“一带一路”构想以来,作为一项充满中国智慧、中国话语,体现中国软实力的共同繁荣发展的方案,秉持“共商、共建、共享”原则和“三个共同体”目标,中国与“一带一路”沿线国家在“五通”建设方面进展顺利,并取得了“超过预期”的成绩。但是,沿线国家政治、经济、文化、民族、宗教等差异较大,且多处于亚非欧政治敏感区、文化多样区、生态环境脆弱区和安全风险集中区,“一带一路”建设将始终伴随政治、经济、安全、道德、法律、信息等诸多风险^[1],而且一些国家对我国倡议的战略意图有所怀疑、担心和疑虑^[2],各国加入“一带一路”的动机和利益取向也有所不同,企业、政府和各种非政府组织之间存在一定程度的“利益纷争”和不信任^[3-4],甚至有少数国家故意抹黑和破坏“一带一路”进程。根据亚洲开发银行估计,2010—2020年,亚太基础设施建设需要投入8万亿美元^①,巨量投资和项目可能面临的政治、经济、法律、生态、安全、信息和道德风险需要得到较高的保证才可以增进信任以便持续合作。“共商、共建、共享”是“一带一路”的基本原则,但“共商、共建、共享”必须在一定的治理框架内进行,共商和共享也应以客观独立的第三方提供的可靠信息为依据。因此,理念必须通过制度来实现,保证机制和可靠信息需要值得信任的审计机构提供。事实上,沿线国家已经存在相关治理机制和分散实施的审计机制。“一带一路”投资面临的各种风险不同于国内、同质或相似国家经济合作框架所面临的风险,审计应该针对这些独特的风险提出合理保证,为“一带一路”各项建设和治理保驾护航。那么,能否从这些“碎片化”、分散实施的审计机制中归纳出“一带一路”审计的共同特点、规律,并据此构建“一带一路”审计理论框架?由于各国政治、经济、文化、民族、宗教等差异较大,因此,“一带一路”各项建设最基本的风险是信任风险,不信任又是审计的动因^[20-21]。共商的前提是信任,同时,共商、共享促进信任,信任促进共建,也可以说,信任是“共商、共建、共享”的核心和基础变量。那么,能否基于信任归纳“一带一路”审计的理论框架,进而促进“一

[收稿日期]2016-10-18

[基金项目]国家社会科学基金研究一般项目(16BJY134)

[作者简介]商思争(1965—),男,山东茌平人,淮海工学院商学院副教授,会计系主任,审计与内控研究团队负责人,博士,从事审计理论与实务研究;宜昌勇(1967—),男,安徽舒城人,淮海工学院商学院院长,教授,博士,从事区域经济一体化研究。

①数据来源于 <http://bank.jrj.com.cn/2016/04/08162420803364.shtml>。

带一路”治理体系完善和“共商、共建、共享”原则的落实?

本文将在相关文献回顾的基础上,按照“审计理论框架构成要素→审计一般理论框架→‘一带一路’审计具体理论框架”,即从“概念→一般→具体”的技术路线构建“一带一路”审计理论框架。首先,我们以审计的社会实践活动论为依据,提出审计理论框架构成要素;其次,在分析审计与委托代理理论和治理理论关系的基础上,我们推导出基于信任的审计一般理论框架;最后,结合“一带一路”建设的内容和现有治理体系,我们提出和构建“一带一路”审计的具体理论框架。本文以审计“实践活动论”为理论基础,有利于“一带一路”建设中各项审计实践要素的构建及相关审计实践的开展;以审计行为的信任动因为理论起点和确定各理论框架要素具体内容的标准,有利于从宏观、趋势和本质上认识“一带一路”审计相关问题。本文对于未来“一带一路”审计协调机构乃至统一审计机构的建立,审计准则、会计准则的协调和统一也具有一定启发和指导作用。

需要说明的是,本文所谓“一带一路”审计是一种笼统的说法,目的是在这个术语下探索“一带一路”所涉审计问题的基本特点和基本规律,也就是说,所谓“一带一路”审计实质上指的是“一带一路”审计理论框架;本文只是初步探讨“一带一路”审计的特点和规律,构建初步的框架性认识,作为进一步研究的基础,目前还难以形成严谨的“一带一路”审计概念;所谓理论框架还不是理论或理论体系,尚不具备理论体系所具有的严谨性特征,更多的是一种基于实践哲学和信任理论的构成要素及其逻辑关系的建构与探讨,以形成指导未来实践和理论研究的基础。

二、文献回顾

(一) 关于“一带一路”治理体系建设的文献

审计与治理关系密切,“一带一路”建设是否需要设置统一的治理体系或类似机制?关于这一问题,目前有两种观点:第一种观点倾向于建立统一的“一带一路”治理制度或体系。如有人认为,“一带一路”建设不仅仅是经济层面的合作,面对的更深层次问题是“如何在全球各种主体中树立治理理念,妥善安置不同的力量和动机”^[4],各种风险要“从观念、机制和政策等方面进行应对与治理”“以取信于邻国”^[1],共建“一带一路”就是优化全球治理结构、形成世界经济和社会发展新秩序的一种重要途径^[5],所以,不仅要树立治理理念,更要切切实实地进行制度建设^[3]，“应把‘一带一路’倡议落实为国际组织和制度,从而更好推进‘一带一路’建设和全球治理结构完善”^[3]。有人提议设立“投行+IMF+世行+商行”四种功能的“一带一路”银行、统一的资本市场和货币体系,以实现宏观金融治理^①;还有人设想成立并通过“一带一路”峰会组织逐步走向亚太自贸区^[6]。至于为什么建立治理制度,一些人认为,通过治理制度和体系建设可以“建立信任架构”,走出“威斯特伐利亚”体系和“修昔底德陷阱”,实现共同体的目标^[4]，“一带一路”建设是走向人类命运共同体的必经之路^[7]。如何实现这种共同体的目标?有人认为,“一带一路”沿线国家情况复杂、目标各异,应首先通过关系治理建立信任,然后通过三个阶段逐步走向规则治理,进而实现亚太自贸区的目标^[6];或者说,目前“一带一路”的治理主要是关系治理,目的是通过开放合作、平等协商式的关系治理建立互信^[8]。所谓信任是建立在对另一方意图和行为的正向估计基础之上的不设防的心理状态^[9],意味着“你的利益暗含我的利益”^[10],主要源自于互惠规范、参与网络和可以有效解决利益矛盾的协商式民主制度^[11-12],值得信任的行为包括诚实与公开、能力与效果、公平与一致以及互惠与忠诚四个要素。也就是说,信任应通过互利互惠的协商式治理体系才能建立起来,值得信任的行为应该是诚实、胜任、公正的行为。不信任的原因是被信任者存在偏离信任者预期的重大风险^[13]。第二种观点认为,“一带一路”倡议可以借助中国与有关国家既有的双边和多边机制、区域合作平台,实现风险治理和互信合作^[14],所以,

^①资料来源于 <http://news.sina.com.cn/c/nd/2016-07-11/doc-iftwiht3537945.shtml>。

“一带一路”倡议应在多方合意的基础上循序渐进,目前不涉及自由贸易区、绑定协议和新国际机构的构建^[15],更不需要建立超国家的机构和严格的规则与机制^[16],而是要把“现有的规则、机制提炼出来,然后互相对接,形成一套新的规则体系”^[17]。事实上,新设立的作为“一带一路”实体性治理组织之一的“亚投行”采用基本票决策机制和利益相关方协商一致的议事规则,另外,相关审计机构的建立更多考虑到了小国的利益,取得了沿线大多数国家的信任。我们认为,随着互信合作机制的进一步形成以及与其他国家相关合作倡议的进一步融合,“一带一路”的发展将联通形成或者融入统一的治理体系。

(二) 关于“一带一路”审计的相关文献

根据治理与审计的关系,无论新建立的治理机制还是原有的治理机制,都需要建立相应的审计子系统,因为“信息沟通在‘一带一路’建设中尤其具有重要作用,制度组织可以为行为体提供、甄别各种各样的信息”^[3],甄别和传递真实信息是治理系统中审计子系统的重要职能,审计通过提供真实信息,增强信息使用者的信任程度,产生“不在场可信任”或“消除不信任感”的需要^[18-19],国家审计就是因为“政治不信任”而产生的^[20]。审计与会计本质上就是一种信任机制^[20-22]，“一带一路”建设中的时空、政治、经济、文化、宗教和民族区隔等使得这种信任机制尤为重要,除了民主投票方式和平等协商式治理体系以外,通过审计实现信息对称也是实现信任的基础性手段。根据文献检索的结果,我们发现与“一带一路”审计相关的学术文献只有少数几篇。郝玉贵等探讨了“一带一路”沿线各国国家审计在战略制定、执行、评价中的协调必要性、协调审计的内容和对策以及中国国家审计应该在协同审计中起主导作用的问题等,构建了“战略-风险-审计”(SRA)分析模型,提出了协同审计的重点和路径^[23-24]。他们以中国国家审计为中心,探讨了沿线国家审计在“一带一路”战略制定、执行、评价中的协同问题。然而,他们没有从整体上提出并探讨“一带一路”审计问题。另外,将“一带一路”建设看成中国的国家战略,并且以中国为本位探讨“一带一路”审计协同问题,容易扭曲中国倡议“一带一路”“共商、共建、共享”的实质。除此之外,管亚梅探讨了“一带一路”战略下的碳审计策略问题,分析了碳审计的主体、客体、程序、范围和结果运用^[25],但是实施策略并不具体,与“一带一路”建设联系也并不密切。时现等探讨了基于“一带一路”战略的基础设施项目审计必要性、路径问题,并提出了若干建议,侧重于“一带一路”战略下的基础设施建设审计具体问题^[26]。从实践上来看,近年来,阿尔及利亚一些地方大型企业管理局对设在当地的中资企业进行了多次税务审计,一些央企对海外子公司领导开展了经济责任审计,一些上市公司通过合并报表对海外子公司报表进行了独立审计。从交流和沟通上来看,审计署、上海市审计局分别开展了沿线国家审计培训班、研修班。但总的情况是,“一带一路”背景下的相关审计理论研究和实践都未得到应有的重视。

我们认为,“一带一路”相关建设活动已存在或正在建设相应的治理体系,“一带一路”建设是个包括理念、建设内容、治理体系在内的整体框架,作为治理体系构成部分的“一带一路”建设审计也应该具有自身的理论框架。

三、框架构建

本部分首先以审计实践活动论为依据,得出审计理论框架构成要素;然后基于审计的信任动因,归纳出审计一般理论框架;最后结合“一带一路”相关内容,提出“一带一路”审计具体理论框架。

(一) 审计理论框架构成要素

自从莫茨和夏拉夫1961年出版《审计理论结构》一书以来^[27],审计理论结构成为一个重要研究课题,成果也日趋成熟。依据理论结构构建的逻辑起点和推理路线不同,相关研究成果可分为如下方面。(1)抽象哲学起点论:抽象哲学-假设-理论概念-规则-实际应用。(2)假设起点论:假设-定理-结构-原则-准则。(3)目标起点论:审计目标-公认审计准则-审计概念-审计技术方法-审计过程,审

计目标-准则-公设-概念-技术。(4)环境与报告使用者起点论:环境与报告使用者-目标-公设-基本概念-原则-准则-程序-方法-报告。(5)本质起点论:审计本质-审计目标-审计假设-审计概念-审计标准,本质-假设-目标-规范-控制。除此之外,还有审计职能起点论、本质和目标两元起点论以及动因、环境、目标三元起点论。综合论之,以上理论都是把审计作为一个纯然客观的、独立于人的自在之物来进行研究的,这种研究范式可以建构较为严谨的理论体系,但是却不能全面反映审计实践全貌。根据马克思主义实践观,本文认为,审计首先是由人参与的社会实践活动,审计系统是人类创造并运行的系统,不是自然界本来就有的,即便是现代IT审计也仍然需要审计人对电脑以外的信息直接取证,何况IT系统的设计、运行和维护都是以人为主体的。按照实践哲学,实践的核心构成要素包括实践主体、客体、手段,作为以具有主观能动性的人为主体进行的实践活动,没有动因形成不了实践;实践是一种有目的、有意识地改造客观世界的活动,实践是有目标的;实践还是一种具有客观物质性的活动,任何实践都是在一定客观物质环境下进行并受制于该环境的,审计实践也是嵌入一定社会结构中并受制于该结构,这个结构即审计发挥作用的环境。所以,审计实践活动的要素包括审计主体、客体、手段、动因、目标和环境,作为审计实践活动理性反映的理论框架,也应该包括审计主体、客体、手段、动因、目标和环境要素。其中,审计手段除了工具、方法等技术手段以外,主要就是审计标准。在一定的社会历史环境下,审计动因是审计实践活动的起点,作为其理论反映,当然亦应该作为审计理论框架构建的起点,动因影响实践要素的其他方面,自然也会贯穿、渗透在审计理论框架的其他要素之中;另外,以审计动因为实践和认识的起点,适用于“一带一路”审计面对的复杂环境,有助于构建“一带一路”审计理论体系,创设和促进“一带一路”审计实践。因此,本文基于对环境分析,以动因为逻辑起点,构建包括动因、目标、环境、主体、客体、标准六个要素,直接面向并用于解释、指导和预测“一带一路”审计实践的理论框架。如何构建和认识审计的理论框架及动因、目标、环境、主体、客体、标准等框架要素,我们认为,应该从委托代理关系和治理与审计关系理论中寻找答案。

(二) 基于信任的审计一般理论框架构建

本部分根据委托代理关系审计动因理论,归纳引出了审计的信任动因,并分析了审计导致信任的机理,以此作为构建理论框架的经线;同时,根据审计与治理的关系,以控制论原理论证了审计是治理的子系统,以此作为构建理论框架的纬线,以这两者为依据构建了基于信任的审计一般理论框架。

1. 构建依据

(1) 审计是一种基于信息的信任机制

委托代理的分离是审计产生的基本原因。在现代社会中,委托代理关系普遍存在于各种依赖他人工作的关系中,无论何种组织和交易中都存在各种各样的委托代理关系,审计就产生于这种关系。具体来说,审计是由于委托人和代理人信息不对称(“信息论”)、利益不一致(“利益冲突论”)、存在代理成本(“代理论”),而由委托人对代理人受托责任履行情况进行控制(“受托责任论”)、监督(“监督论”)和维护委托代理契约(“代理论”)的需要而产生的,也是由于作为审计对象的交易日趋复杂、审计需要专门技术(“专门技术论”)、委托人与代理人存在时空间隔和趋利动机、必须由独立第三方(“时空间隔论”、“趋利动机论”)承担审计风险(“保险论”)的产物。作为一种实践活动,我们认为,审计的直接动因是信任(或者降低和消除不信任)的需要。并非存在委托代理的分离等就一定需要审计,或者说,即便存在以上现象,只要委托代理双方相互信任就不会产生审计行为,没有审计行为也就不会出现审计制度;反之,即使有了审计行为和审计制度,如果审计过程和结果达不到信任的要求,比如审计主体不独立、不胜任、审计程序不合规、审计质量控制不规范、审计客体不恰当、审计结果不公允、审计信息不透明等,这种审计行为和审计制度也徒有其表。所以,审计是由于委托代理双方信息不对称导致的不信任关系的产物,是一种以提供可靠信息为主要手段的信任机制,不信任的原因在于被信任者(代理人)的信息和行为存在重大偏离信任者(委托人)预期的风险,这种风险可以通过审

计机制提供合理保证得到降低。不仅如此,某种意义上说,作为审计系统的母系统,治理也是通过分权制衡、激励约束实现委托代理双方利益相容进而实现相互信任的机制。

通过以上分析,我们认为信任程度与保证程度、保证程度与风险程度存在一定线性关系,前者正相关,后者负相关,从而使信任程度与风险程度负相关,据此,可界定如下相关概念,同时基于现代风险导向审计模式推理得出信任机制的作用机理并作为后文论证的依据。

所谓审计所生成的委托人对代理人的信任程度(用 $APTA$ 表示),即为值得信任的审计系统对代理人信息和行为的保证程度,取决于委托人对审计系统的信任程度和审计系统对代理人信息和行为的保证程度这两个因素;而委托人对审计系统的信任程度(用 PTA 表示)等于审计系统职业道德水平、质量控制水平与专业技术能力可靠程度三者的乘积;审计系统对代理人行为和信息的保证程度(用 AGA 表示)为审计系统所发表意见的正确程度,它是审计风险的补数;审计风险(用 AR 表示)是代理人行为和信息的重大偏离风险(用 DFR 表示)与检查风险(DR)的乘积,代理人行为和信息的重大偏离风险(DFR)是代理人信息重大错漏风险与代理人行为重大偏离风险的和,也是固有风险(IR)和治理风险(GR)的乘积;检查风险(DR)主要与审计人员的职业能力有关。

依据以上概念,我们可以得到如下公式:

$$APTA = PTA \times AGA \quad (1)$$

$$AGA = 1 - AR \quad (2)$$

$$AR = DFR \times DR = IR \times GR \times DR \quad (3)$$

$$\therefore APTA = PTA \times (1 - IR \times GR \times DR) \quad (4)$$

即:委托人对代理人的信任程度 = 委托人对审计系统的信任程度 \times (1 - 代理人行为和信息的固有风险 \times 治理风险 \times 检查风险)。(5)

通过以上公式可以看出,要提高委托人对代理人的信任程度 $APTA$,就既要提高委托人对审计系统的信任程度 PTA ,又要从技术上降低审计风险 AR ,从而提高审计系统对代理人信息和行为的保证程度 AGA 。因为信任来源于协商民主制度^[12],所以提高委托人对审计系统的信任程度就应依据职业胜任能力、质量控制能力和职业道德水准协商确定审计主体,依据重大偏离风险协商确定审计客体,依据适用性协商确定审计标准;而审计风险是治理系统过滤后的剩余风险与检查风险的乘积,降低审计风险 AR 需要通过降低治理风险 GR 和检查风险 DR 来实现,在代理人行为和信息的重大偏离风险(DFR)既定时,审计风险 AR 取决于检查风险 DR 。仅从信任角度来看,审计针对的不信任是其他治理子系统联合过滤后剩余的不信任。但是,作为社会实践活动的审计,其与治理系统之间的关系难以完全用线性关系进行概括,还需要进行更为全面的分析。

(2) 审计是治理系统的子系统

从控制论视角来看,治理系统就是控制论系统,分为标准制定(决策)、标准执行(执行)、偏差纠正(监督)子系统,审计属于监督子系统,对其他子系统起到促进、支撑和保障作用,国家审计、内部审计、社会审计分别隶属于国家治理、公司治理和市场治理的监督(纠偏)子系统,以此类推,国际组织和超国家组织也存在自己的审计监督子系统。从职能上来说,就像国家审计是为国家治理“提供高质量信息”的信息传递机制一样^[28],普遍来看,审计的基础性职能在于提供偏差信息,其他治理子系统的职能是制定标准、纠正偏差,两者存在互补关系,如果审计被赋予处罚权,审计也可以具备一定的纠偏职能,成为一个独立的纠偏子系统。所以,治理系统是审计发挥作用的环境,治理系统的合理性决定了剩余风险和信任程度的大小。从主体上来看,审计是治理主体的代理人,治理主体是审计业务的委托人,按照利益相关者治理理论,公司治理主体由股东、委托人变成了利益相关者,代理人变成了责任方,审计主体的确定也就成了不同利益相关者的契约;从客体上看,审计和治理的对象都是重大的偏离治理标准的行为和信息,具体审计客体应该由各治理者主体协商确定;作为“参与式”和“网

络式”信任机制,治理标准应该根据适用性由多个利益相关者平等协商确定,作为监督子系统的审计的标准应该与治理标准一致,而作为治理者的专业代理活动,审计行为准则也应该由治理者协商议定。总之,如同国家治理与国家审计的趋同性一样^[28],本质上,审计模式与治理模式是一致的。

2. 基于信任的审计一般理论框架

根据以上分析,我们可以得出以下关于审计动因、目标、环境、主体、客体、标准的结论,作为审计的一般理论框架内容。(1)审计的动因是消除内部治理其他子系统过滤后剩余的不信任。不信任根本上来自于经济利益不均衡,或者对方利益所包含的“我的利益”太少,为防止利益失衡带来的不信任,需要建立治理体系,治理系统过滤后剩余的不信任由审计系统来消除或降低,审计是一种通过提供真实可靠信息来实现信任的机制。根据前文,这种机制的审计主体应该独立、胜任、诚信,审计客体、标准的确定应该在合理的治理框架下通过协商方式进行。(2)审计的目标是通过消除治理偏差实现信任。作为信任机制,审计和治理的终极目标是实现信任,直接目标是实现治理目标,审计实践活动所针对的目标是行为和信息的偏差或错弊(本文统称为偏差^①)。审计通过预防、揭露和抵御这些偏差,实现治理目标,从而实现信任。根据前文结论,不信任的原因是风险(如信息和道德风险),风险本质上就是偏离预期的可能性,审计通过预防、揭露和抵御这些偏差,降低这种偏差发生的可能性,实现治理目标,从而实现信任,增进合作。(3)治理系统是审计的环境。超国家组织、国际组织、国家、企业、社团、市场制度都是治理架构。每种架构都存在相应的监督系统,审计是监督子系统之一,所以,每种架构都需要审计系统,审计系统也只能存在于这种架构中。如:“亚投行”有直属于董事会的审计机构;各个国家有立法型、行政型、司法型或独立型国家审计;企业有治理型、管理型和内部控制型内部审计等。(4)审计主体是治理主体的代理人。审计是治理者通过专业人员实现治理的一种方式或工具,不同层面(级别)的治理主体对应着不同层面(级别)的审计主体,如果某个层次的利益相关者被排除在治理主体之外,那么对应的审计主体就会因失去服务对象而不复存在或改变服务对象。同时,根据审计契约理论,同一层次的审计主体是该层次不同治理主体的合约。(5)审计客体的确定取决于治理主体。为了增进互信合作,在协商议定的治理标准下,治理客体是产生偏差的行为和信息。根据公式(5),在审计主体胜任能力、独立性和审计标准信任程度既定的情况下,基于信任的审计客体应为存在重大偏离风险的责任方的行为和信息以及存在重大偏离风险的治理措施,具体审计客体应由治理主体协商议定。(6)审计标准是治理者订立的一系列契约。所谓审计标准包括狭义审计标准和审计准则,前者就是各种行为执行和信息编制所应依据的一国或国际条约、惯例、法规、准则(如会计准则)、章程、制度、合同、预算等,是审计衡量、判断和评价行为及信息的尺度,这实际上也是治理的标准,具体标准的采用是在治理框架内协商制订的。后者包括存在差异的一国或国际的国家审计准则、内部审计准则和独立审计准则,应该由治理者协商一致才可以获得信任。

(三) 基于信任的“一带一路”审计理论框架构建

根据基于信任的“一带一路”审计一般理论框架和“一带一路”建设内容,本文得出基于信任的“一带一路”审计理论框架及其要素如下。

1. 建立主体之间基于信息的信任关系是“一带一路”审计的动因

“一带一路”沿线国家区域辽阔,各国政治、经济、地理、宗教、民族等情况差异较大,“不完全的归纳性知识”导致主体之间相互“设防”的不信任心理,这是审计和治理应着力解决的重要问题。作为一种脱域(disembedding)的专家系统,审计可以提供一种基于信息均衡的信任机制。

2. 实现利益相关国家的互信合作是“一带一路”审计的目标

审计的目标是通过预防、揭露和抵御信息和行为的偏差,实现对代理人信息和行为(符合既定标

^①包括偏离目标和标准的行为和信息。偏离目标和标准的信息即为各种原因(包括舞弊)导致的错漏报。

准和预期)的合理保证,增进相互信任,审计是一种基于信息的信任机制。尽管目前“一带一路”各项建设进展良好,但是由于各个沿线国家的差异性和发展的不确定性,使得“一带一路”的建设和发展仍然存在着各种风险和挑战;相关国家和组织之间互信的建立仅靠沟通交流是不够的,还需要协商式的治理制度和值得信赖的审计监督系统,包括按照平等协商规则确定的审计主体、客体和审计标准,通过审计实现信任,进而凝聚关系、资源和价值,实现可持续发展。

3. 现存各种治理体系是审计发挥作用的环境

科学完善的治理体系是过滤不信任关系的第一道屏障,也是审计发挥作用的环境,审计发挥作用的空间大小取决于治理系统筛选后剩余不信任程度的大小。基于信任的治理体系应该是包括各种NGO、社区等利益相关者共同治理的体系,并采用民主平等的投票方式和协商式的议事方式。“一带一路”建设所涉及的治理体系分为三个层次:第一层次是国际组织、倡议网络等超国家联结体;第二层次是主权国家;第三层次是企业、社团等组织。涉及“一带一路”的相关国际组织和倡议网络有84个,“强相关的组织大约有十数个”^[4],这些国际组织和倡议网络可以为审计管辖权、会计准则、审计标准等的国际协调提供框架和基本规则,但这些并非超国家实体性组织,也就是说,在国家间关系治理阶段,还没有形成统一的“一带一路”审计系统。然而在亚投行,其审计委员会、内部审计以及委托相关国家审计机关和民间审计机构进行的审计成为“一带一路”整体投融资和建设实施的基础治理机制。除此之外,在国家和企业的层次上,有65个沿线国,涉及的独资、合资、合营企业很多,也分别设有相应的国家审计、内部审计和独立审计,在缺乏超国家实体治理组织的情况下,“一带一路”审计就在合作框架内由这些审计主体分散进行,涉及的审计管辖协调问题可以通过政府间双边交流和国际审计合作机制解决。

4. 审计主体应在治理框架内协商确定

审计是治理体系的组成部分,是治理者的代理,不同(层次)的治理体系和主体对应不同(层次)的审计主体。根据公式(1)和公式(3),基于信任的“一带一路”外部审计主体应该在治理框架内协商确定,并应达到相当程度的胜任能力、独立性和诚信方面的要求,内部审计机构的设置应该是治理型内部审计、管理型内部审计和控制型内部审计相结合,以治理型内部审计为主导的方式。国际组织的审计主体由利益相关方在治理框架内协商确定,其下属机构的审计由内部审计机构进行,如亚投行采用基本票表决和协商一致确定审计主体的方式就是一种重要的信任机制。对于跨国投资的国有资本,依据最高审计机关国际组织(INTOSAI)相应规定,应由投资国国家审计机关进行。跨国公司内部审计和民间审计国际管辖权冲突应通过协商采用审计信任评估、相互认可、跨境联合审计等互信合作方式解决,不宜采用所谓“长臂管辖权”方式的,也可以提交如INTOSAI等现有国际组织协调解决。组织随着区域经济一体化和“共同体”目标的逐步实现,可能将会筹建“一带一路”实体性组织及审计协调机构。

5. 审计客体应针对“五通”建设内容协商确定

根据公式(5),审计对象是存在目标偏离风险的行为和信息以及存在偏离风险的治理措施。“一带一路”建设的近期目标是实现“五通”,长期目标是建立“三个共同体”,因此,近期审计客体应是影响“五通”目标实现的事件,包括偏离“五通”建设目标的行为和信息。在没有实现共同体目标前,审计活动应由各治理主体通过协商确定审计主体和客体。

(1) 政策沟通相关审计内容。政策沟通主要是指多层次政府间、政策研究机构和企业之间在区域发展战略、宏观经济政策、重大规划项目交流对接的机制,这是增进互信、走向合作与共同体的前提。由于尚未建立“一带一路”共同体治理机构,政策沟通审计主要由各国国家审计部门自主进行,特别是作为“一带一路”倡议发起国的中国进行的政策沟通绩效审计应围绕政府间的信任程度及协调政策达成程度确定评价指标并搜集信息。如审计署和路桥沿线省市审计部门对中国政府搭建

的新亚欧大陆桥国际协调机制的建立和执行情况进行绩效审计。实际上, 政策沟通的绩效也蕴涵在贸易畅通、设施联通项目建设的效率和效果中。

(2) 设施联通相关审计内容。设施联通审计即交通基础设施、能源基础设施和跨境光缆设施等项目的投资和工程审计等, 这是“一带一路”审计的重点。在缺乏共同体治理的条件下, 设施联通审计也只能分散进行。包括由负责“一带一路”沿线相关项目建设、开发、运营、监理企业(包括合资企业)内部审计部门进行的风险治理、管控、绩效审计、资源和生态环境审计, 协商确定的会计师事务所进行的工程绩效审计、财务收支审计、财务报表审计, 获得对方信任的各国国家审计机构进行的国有资金投资项目的预决算审计、经济责任审计、绩效审计、工程审计等。如中哈国际物流基地项目的审计, 就包含双方协商由连云港港口集团审计部门对其执行的财务审计、公司董事会和审计委员会聘任的中方会计师事务所对其进行的验资和报表审计。

(3) 贸易畅通相关审计内容。贸易畅通是“五通”建设的重要内容, 贸易畅通相关审计包括由沿线各国国家审计机构进行的贸易政策执行审计、贸易绩效审计, 贸易企业内部审计进行的沿线国家贸易风险管控和治理审计、绩效审计, 合资贸易企业由双方协商委托会计师事务所进行的财务报表审计、合资贸易企业内部审计部门进行的风险管控审计、绩效审计。如中国交通部门内部审计机构对“连新亚”、“连新欧”国际班列、港口等的运量、运次进行的绩效审计, 连云港市审计局实施的连云港“一带一路”物流博览会绩效和财务收支审计。

(4) 资金融通相关审计内容。“一带一路”资金融通审计包括国内由国家审计机关进行的金融监管部门的政策制定和执行审计, 辖区内金融机构对沿线国家资金融通绩效审计, 金融机构内部审计部门对沿线国家金融服务的财务收支审计、绩效审计、风险管控审计, 由亚投行、丝路基金、金砖银行等进行的风险管控、治理和经济责任的内部审计、治理层协商委托某国国家审计机构执行的下属机构审计、委托独立审计机构进行的投资项目财务报表审计和财务收支审计等。其中, 亚投行、金砖银行等的内部审计和委托独立审计起着重要的基础治理作用。

(5) 民心相通相关审计内容。民心相通包括医疗、教育、科技、文化、体育、旅游、援助等由政府实施和企业、社会组织自主进行的各种形式的交流和沟通, 也包括友好城市建设等由政府组织的项目。在缺乏顶层“一带一路”审计评价机制的情况下, 民间交流审计主要是指由参与企业、事业、社会组织内部审计机构或委托民间审计机构对交流项目实施过程(立项、实施、绩效等)、资金使用过程(拨付、投放和使用)、信息可靠程度、风险治理和管控等进行的审计, 国家安排、投资、实施主要是指由国家审计机构进行的财务收支审计、合规审计、绩效审计等。与政策沟通一样, 民心相通的绩效主要体现在贸易畅通、设施联通的项目建设和资金融通的效率和效果中。

6. 审计标准应在尊重主权基础上由利益相关方协商确定

中国应积极提供公共产品, 秉持“三共”理念, 通过政策沟通推动“一带一路”会计准则和其他法规、标准趋同, 这是实现“一带一路”“五通”建设项目目标及其审计的关键。在未趋同前, “一带一路”沿线国际组织的会计准则、审计准则由利益相关方协商确定, 其他审计标准按照治理标准执行; 对于按照法律进行属地管理的跨国投资企业的税务审计和金融审计以及国有企业和组织的审计, 由相关国家审计机构按照所属国家的法律、法规、会计准则、制度以及组织和企业本身的章程、制度、契约、预算以及审计准则执行; 对于属人管理的国外组织、企业以及临时合作项目的审计、国外投资项目的审计, 应根据相关国际条约、惯例协商议定(狭义)审计标准、审计准则。亚投行、金砖银行、丝路基金贷款项目的审计由各银行按照治理程序确定适用的审计准则和(狭义)审计标准, 应该防止“一权独大”, 降低信任风险。审计是一种基于信息的信任机制, 凡能公开的审计报告都应在治理层的认可下公开, 公开审计报告的格式、内容应该协商确定。

总之,“培育相互信任对倡议取得成功至关重要”^①,基于信任的“一带一路”审计可以通过实现信任,吸引更多的利益相关者加入,维护和增进关系,集聚更多资源,从而进一步增进互信合作,实现良性循环,促进“一带一路”审计与治理体系的完善和统一。基于信任的“一带一路”审计理论框架特点是基于信任的平等协商、良性互动,目标是合作共赢,建立共同体,与“一带一路”共商、共建、共享的原则基本一致,体现了中国智慧。显然,基于信任的“一带一路”审计理论框架是一种动态的理论框架,适用于互信关系稀缺、治理体系碎片化、审计与会计准则不协调和以关系治理为特征的“一带一路”建设初级阶段。随着治理体系的逐步整合,审计准则、会计准则的逐步统一,“基于信任”的“一带一路”审计将逐步走向“基于规则”的“一带一路”审计^②,因此,基于信任的“一带一路”审计理论框架也是一种开放性的理论框架,即使在微观“基于规则”的治理框架内,也应该首先采取平等协商的办法确定审计系统相关要素。作为以审计实践活动论为哲学基础的理论框架,基于信任的“一带一路”审计还具有明显的实践性和现实性特征。目前相关国家首先应通过平等协商机制实现基于信任的“一带一路”审计,然后在平等协商的基础上推进“一带一路”沿线国家的审计准则与会计准则协调,进一步建立起基于信任的“一带一路”沿线国家的跨国审计协调机构,逐步由“关系”走向“规则”,实现基于规则的“一带一路”审计。

四、结论

本文以审计的社会实践活动论为出发点,首先界定了审计理论框架的构成要素,其次基于委托代理理论和审计与治理关系理论,得出了“一带一路”审计的一般理论框架,最后以信任为动因和原则,结合“一带一路”治理和建设内容,构建了包括审计动因、审计目标、审计环境、审计主体、审计客体、审计标准在内的“一带一路”审计理论框架各要素。相关结论可以概括如下:(1)适应关系治理的现实,“一带一路”审计理论和实践应该基于信任的需求并导向信任目标,通过平等协商方式确定审计主体、客体和标准;(2)由于“信任-合作-治理-信任……”的良性循环机制,“一带一路”审计将通过会计准则和审计准则的协调,由“基于信任”走向“基于规则”;(3)审计的社会实践活动本质和信任机制特征使本文构建的“一带一路”审计理论框架具有中国智慧性、开放性、动态性和实践性的特征。

根据本文分析,我们建议我国应推动成立“一带一路”审计协调机构,负责“一带一路”相关项目的审计指导、跨国审计管辖权的协调、信息沟通、人员交流、统一审计标准的制定和实施;建议有关组织在国际性项目合作协议和章程中订立审计主体、客体和标准确定办法,实现可持续的互信合作。

参考文献:

- [1]唐彦林,贡杨,韩信.实施“一带一路”倡议面临的风险挑战及其治理研究综述[J].当代世界与社会主义,2015(6):139-145.
- [2]周文,方茜.“一带一路”战略的政治经济学思考[J].马克思主义研究,2015(5):62-72.
- [3]王明国.“一带一路”倡议的国际制度基础[J].东北亚论坛,2015(6):77-90.
- [4]张鑫.全球治理视野下的“一带一路”[J].克拉玛依学刊,2015(3):10-16.
- [5]李伟.正视困难,创造机遇,为实现“一带一路”的美好前景不断积累正能量[J].管理世界,2015(11):1-2.
- [6]陈伟光,王燕.共建“一带一路”:基于关系治理与规则治理的分析框架[J].世界经济与政治,2016(6):93-112.
- [7]明浩.“一带一路”与“人类命运共同体”[J].中央民族大学学报:哲学社会科学版,2015(6):23-30.
- [8]杨思灵.“一带一路”倡议下中国与沿线国家关系治理及挑战[J].南亚研究,2015(2):15-33.

^①资料来源于 http://news.ifeng.com/a/20150729/44295098_0.shtml。

^②所谓基于信任的“一带一路”审计是指审计环境是利益相关方协商确定的治理架构,审计主体、客体、标准是通过平等协商的信任机制实现的,审计的动因和目标是实现利益相关方的信任。基于规则的“一带一路”审计是指审计环境是按照传统和成熟的规则确定的治理框架,审计主体、客体、标准是按照治理规则确定的,审计动因和目标是使治理规则得到执行。

- [9]Dennise M R, Sim B S, Colin C. Not so different after all: a cross discipline view of trust[J]. Academy of management review, 1998, 41(3):393-404.
- [10]Hardin R, The street-level epistemology of trust[J]. Analogy of Krit, 1992, 14(1):152-176.
- [11]Putnam R D. Making democracy work: civic traditions in modern Italy[M]. Princeton: Princeton University Press.
- [12]向长江, 陈平. 信任问题研究文献综述[J]. 广州大学学报: 社会科学版, 2003(5):39-42.
- [13]王晓玉, 晁钢令. 信任——风险关系研究的梳理与评价[J]. 上海管理科学, 2008(1):36-40.
- [14]毛艳华. “一带一路”对全球经济治理的价值与贡献[J]. 人民论坛, 2015(3):31-33.
- [15]甘思德, 戴维. A. 帕克. 关于中国建设“一带一路”的问答[J]. 国际经济评论, 2015(3):147-149.
- [16]高虎城. 深化经贸合作共创新的辉煌[N]. 人民日报, 2014-07-02(11).
- [17]冯维江. “一带一路”与治理现代化[J]. 中国远洋航务, 2016(4):56-58.
- [18]雷光勇, 费娟英. 信任变迁与独立审计定位[N]. 中国财经报, 2004-04-23(5).
- [19]袁小勇. 论审计的本质[J]. 中国注册会计师, 2010(5):33-39.
- [20]陈希晖, 陈良华, 李鹏. 国家审计提升政治信任的机理和路径[J]. 审计研究, 2014(1):18-23.
- [21]刘峰. 会计·信任·文明[J]. 会计研究, 2015(11):3-11.
- [22]刘建秋. 信任与会计诚信: 决定及均衡研究[J]. 审计与经济研究, 2010(6):44-49.
- [23]郝玉贵, 郝铮, 赵晨. 国家审计服务“一带一路”战略的理论分析与实现路径[J]. 审计与经济研究, 2016(2):23-32.
- [24]郝玉贵, 赵晨, 郝铮. 中国“一带一路”战略与沿线国家协同审计[J]. 财会月刊, 2016(1):63-67.
- [25]管亚梅, 李园园. “一带一路”战略下碳审计的实施策略[J]. 会计之友, 2016(14):116-118.
- [26]时现, 焦胜, 洪炜. 基于“一带一路”战略的基础设施项目审计问题研究[J]. 中国审计评论, 2016(2):1-8.
- [27]罗伯特·K·莫茨, 侯赛因·A·夏拉夫. 审计理论结构[M]. 文硕, 等, 译. 北京: 中国商业出版社, 1990.
- [28]张立民, 崔雯雯. 国家审计推动完善国家治理的路径研究[J]. 审计与经济研究, 2014(3):13-22.
- [29]张俊民, 张莉. 国家审计与国家治理模式的趋同性[J]. 审计与经济研究, 2014(5):14-22.

[责任编辑: 刘 茜]

“The Belt and Road” Audit: A Theoretical Framework from the Perspective of Trust

SHANG Sizheng, XUAN Changyong

(School of Business, Huaihai Institute of Technology, Lianyungang 222005, China)

Abstract: There are some corresponding governance systems established in the past or being established now. As a part of governance system to risk and distrust, “the Belt and Road” audit should also have an overall frame work. This paper thinks that the audit is a kind of social practice as the footstone, first defines the elements of the audit theory framework, and then bases on the trust motivation and trust mechanism of audit, this paper reasons the general theory framework of audit; finally, combined with the specific content and existing governance system, concludes the various elements of “the Belt and Road” audit theory framework. Conclusions are: “the Belt and Road” audit theoretical framework from the trust perspective is manifested with Chinese wisdom, open, dynamic and practical characteristics, “the Belt and Road” audit subject, object and standard should be determined by equal negotiation within the framework of governance.

Key Words: “the Belt and Road” audit; economic accountability audit; audit motivation; state audit; relationship governance; state governance; government audit; performance audit; engineering audit