



# 中华人民共和国审计署

National Audit Office of the People's Republic of China

GoGo.cn

站内搜索 站外搜索

设为首页 | 联系我们 | English

当前位置: 首页 > 审计资讯 > 理论与方法

## 国家治理视角的国家审计本质研究

肖玉莹（审计署广州办）

【时间: 2013年02月07日】

【来源:】

【字号: 大 中 小】

摘要: 国家审计产生的基本前提是公众受托责任关系的存在, 国家审计的根本目标是促进政府受托社会责任的全面有效履行, 而建立国家治理结构是受托社会责任的重要内容。治理结构的建立和治理机制的应用都离不开审计, 国家审计是国家治理的重要组成部分。国家审计的本质就是国家治理这个大系统中具有预防、揭示和抵御功能的“免疫系统”, 它与其他子系统相互协调、配合, 共同促进整个国家治理结构的完善和功能的提升。

关键词: 国家治理; 国家审计; 本质

准确把握国家审计的本质, 有利于树立科学的审计理念, 推动审计理论的创新以及审计事业的发展。2011年7月, 刘家义审计长在中国审计学会第三次理事论坛上提出“国家审计是国家治理的重要组成部分, 国家审计应在国家治理中发挥重要作用”, 这一著名论断引起了学术界和实务界的高度重视, 并展开了广泛讨论。笔者不揣浅薄, 也拟就此话题提出一管之见。本文从国家治理的视角探讨国家审计的本质, 以期进一步明确国家审计与国家治理之间的关系, 不断充实国家审计理论研究。

### 一、国家审计本质的变迁: 以公共受托责任的演进为线索

国内学者普遍认为受托责任关系的发展变化是推动审计发展的根本动力, 正如杨时展教授提出的: “审计因受托责任的发生而发生, 又因受托责任的发展而发展” (杨时展, 2007)。现结合公共受托责任的演进, 考察国家审计本质的变迁情况。

#### (一) 经济监督论

在公共受托责任发展的初级阶段, 政府各级受托方承担的是受托财务责任, 委托方关注的重点是受托资产的安全性以及公共资源的使用是否遵循立法程序, 国家审计以经济监督为主。例如, 1921年美国《预算和会计法案》将审计总署定位为“独立于执行部门, 复核、控制和审计政府账目, 报告整个联邦政府的运行”。我国在20世纪80年代, 以杨纪琬、管锦康、杨时展、程能润、阎金铎等人代表审计学家一致认为经济监督是审计的本质。“审计本质上是一项具有独立性的经济监督活动。它具有两方面的涵义: 其一是指审计是一种经济监督活动, 经济监督是审计的基本职能; 其二是指审计具有独立性, 独立性是审计监督的本质特征, 是区别于其他经济监督的关键所在” (阎金铎, 1989)。在这一阶段国家审计的本质是经济监督活动, 目标是以价值独立的方式, 检查政府受托方在财务事项方面是否遵循了合法性、合规性和真实性。

#### (二) 经济控制论

随着公共资源支出规模的扩大以及自20世纪70年代末以来强调公共资源使用的效率性和政府决策的效果性的“新公共管理”运动的兴起, 委托方关注的重点由公共资源的合法性、合规性和真实性转向关注公共资源使用的经济性、效率性和效果性。此时, 对于受托方而言, 履行以前的受托财务责任已经不能满足委托方的要求, 公共受托责任发展到受托管理责任。在受托管理责任观下, 以经济监督论界定国家审计的本质不能体现国家审计的全部基本职能, 国家审计相应的从以经济监督为主转向以经济控制为主。控制包含监督, 控制处于积极主动的地位, 监督处于协作地位, 为某种控制目的服务。经济控制取代经济监督成为国家审计的本质。

随着经济的发展, 一些被各国政府忽视的环境、社会问题日益严重。由经济发展引起的臭氧层破坏、全球变暖、土地沙漠化以及海洋污染, 导致生态环境恶化, 给人类的生存和发展带来严峻挑战; 各国在经济发展和社会转型过程中造成的区域发展不平衡、经济结构不合理、增长方式不科学、收入分配不公平等社会问题日益突出, 成为影响社会稳定的因素。我国在经济发展过程中除了上述共性问题之外, 还存在资源短缺、利益分配不均、城乡差距等个性化的社会问题。作为委托方, 社会公众希望政府能够采取措施, 及时发现、解决甚至防范经济发展中产生的社会问题。对作为受托方的政府来说, 仅仅履行受托财务责任、受托管理责任已经无法满足这种需求, 新的受托责任——受托社会责任作为公共受托责任的高级形式应运而生。相应的, 国家审计的本质也无法仅仅以“经济监督”和“经济控制”来界定。在上述背景下, 刘家义审计长提出的“国家审计是国家治理的重要组成部分, 国家审计应在国家治理中发挥重要作用”这一论断为探索国家审计的本质提供了新的思路。

### 二、国家治理是受托社会责任的主要内容

“国家审计是国家的基本政治制度之一, 是国家基本政权组织形式的重要组成部分, 应该从国家治理的需求中去揭示其本质” (曾寿喜、刘国常, 2007)。在现代国家中, 人民通过法律将权力、责任委托给人民意志的代表——国家, 国家再用法律形式将这些权力和责任分解给代表国家行使权力、履行责任的公共权力机构。公共权力机构对公共资源、公共财政、公有资产等的配置、管理和使用即受托社会责任的履行就是国家治理。受托社会责任与国家治理具有内在一致性, 具体表现为三点: 其一, 受托社会责任是国家治理的基础, 国家治理旨在保证各种受托社会责任关系能够有效履行; 其二, 受托社会责任与国家治理的目标一致, 受托社会责任的目标反映委托人对受托人提出的要求, 它代表了社会成员的客观需要, 而国家治理的最终目的就是通过政府与社会的相互协调, 管理和促进资源的有效配置, 推动社会经济持续、全面、均衡发展, 以满足社会成员的需求; 其三, 受托经济责任的有效履行依赖于国家治理的完善。国家治理是一系列法律、文化和制度的安排, 对其进行完善可以维持良好的受托社会责任关系 (蔡春、蔡利, 2012)。因此, 针对特定形式的社会, 建立相应的治理结构是受托社会责任履行的必然要求, 建立国家、政府治理结构正是受托社会责任的重要内容。

国家审计产生的基本前提是受托责任关系的存在, 受托责任内容的不断拓展是推动国家审计不断创新与发展的内在动力。国家审计的根本目标是促进政府受托社会责任的全面有效履行, 而建立国家治理结构是受托社会责任的重要内容。任何组织都需要治理, 都需要建立适当的治理结构, 运用适当的治理机制, 解决普遍存在的委托代理问题。治理结构的建立和治理机制的应用都离不开审计。组织治理要求审计作为利

政府信息公开指南

政府信息公开目录

政府信息公开申请

政府信息公开年报

### 审计资讯

- 近日要闻
- 要闻回顾
- 特派办动态
- 审计结果公告
- 国际交流
- 综合论坛
- 审计播报
- 图片新闻
- 机关动态
- 地方动态
- 审计工作通告
- 案件披露
- 理论与方法

### 网上服务

- 考试信息
- 资料下载
- 审计知识
- 网站地图
- 报刊订阅
- 教育培训
- 成绩查询
- 公共信息
- 历史上的今天
- 投稿信箱及投稿须知

### 互动交流

- 信访举报
- 图文直播
- 意见征集
- 投稿信箱
- 地方在线直播
- 在线访谈
- 网上调查
- 审计长信箱
- 地方在线访谈

益相关者结构体系中的重要组成部分参与到治理当中。因此，国家审计作为一种特殊的控制，是国家治理的重要组成部分，通过发挥其功能促进国家治理的完善。

### 三、国家审计的本质是国家治理中的“免疫系统”

杨时展教授的名言：“天下未乱计先乱，天下欲治计乃治”，这是对国家审计与国家治理相互关系的高度概括。从历史的经验来看，西周时由宰夫执行的实地稽查审计是国家审计的萌芽。据记载“宰夫之职，掌治朝之法，以正王及三公、六卿、大夫群吏之位。掌其禁令，叙群吏之治”。即宰夫负责政治监察，掌握治理之法，监视官吏严格遵守和执行朝法。可以认为审计在萌芽时就已经作为国家治理的重要组成部分，发挥着监控的作用。三国两晋南北朝时期，各政权为了自身的生存发展，进一步提高、充实和丰富了审计制度，主要标志是出现了专职审计机构——比部（文硕，1990）。比部在当时的基本职能是财务审计，它的出现标志着国家审计作为独立机构开始参与国家治理。审计发展的历史表明，国家审计自产生之日起就已作为国家治理的重要组成部分。不论是早期的出于巩固政权的目，还是今日的维护国家经济社会稳定等，只是时代赋予国家审计不同的使命。归根结底，国家审计都是作为国家治理的重要组成部分在发挥着审计功能。

从制度上来看，国家审计的制度安排都是依据国家宪法或专门法律法令确立的，是国家治理的重要组成部分。孙中山先生在《建国大纲》中提出五权宪法，中央政府设立五院，即立法院、行政院、司法院、考试院和监察院，以试行五权之治。监察院下设审计部，掌理审核全国财政，并分区设立监察使。1982年我国新宪法规定，国务院下设审计机关，在总理领导下，依照法律规定独立行使审计监督权。1983年9月，我国审计署正式成立。国家审计坚持“依法审计、服务大局、围绕中心、突出重点、求真务实”的审计工作方针，切实有效地履行审计监督的法定职责。我国国家审计在维护经济秩序，促进改革开放，强化权力制约，推动民主法治等方面发挥了积极作用。

从实践上来看，国家审计在国家治理中发挥着重要的作用，主要表现为腐败治理、维护经济安全、提高政府透明度以及协助应对危机等。

无论从国家审计的发展历史、国家制度的安排还是社会实践上来看，国家审计都是国家治理的重要组成部分。那么国家审计在国家治理这个大系统中应该如何定位呢？2011年7月刘家义审计长在中国审计学会第三次理事论坛上提出“审计是国家治理这个大系统中一个内生的具有预防、揭示和抵御功能的‘免疫系统’”的论断是对国家审计在国家治理中的科学定位。

在国家治理的过程中，需要不同的机构分别担负起决策、执行和监督控制的职责，从而形成相互联系、相互作用和相互依赖的决策系统、执行系统和监督控制系统。从系统论的观点看，国家治理中确保受托社会责任切实履行的“免疫系统”是一个由众多的、形式不一的“免疫系统”所组成的有机整体，其中就包括国家审计“免疫系统”，除此之外，纪检、监察等也是国家治理中特有的“免疫系统”。所以与其说国家审计是国家治理的组成部分，不如说国家审计是国家治理中“免疫系统”的组成部分或一个子系统（杨肃昌、李敬道，2011）。国家审计作为国家治理中“免疫系统”的组成部分或一个子系统，其形成、发展以至于功能的发挥并不是孤立的，而是与整个国家治理系统的完善相联系的。如同一个人的免疫系统功能可能会因为其他系统的弱化而降低一样，审计“免疫系统”也必须要与整个国家治理系统相互协调、配合，保持密切的联系。这种联系可概括为两个方面：一方面，国家审计“免疫系统”的加强，必然会促进整个国家治理结构的完善和功能的提升，最终更好地推动和服务国家治理。另一方面，国家审计“免疫系统”的进一步强化，又离不开国家治理大系统的完善与支持。

综上所述，国家审计产生的基本前提是受托责任关系的存在，受托责任内容的不断拓展是推动国家审计不断创新与发展的内在动力。国家审计的根本目标是促进政府受托社会责任的全面有效履行，而建立国家治理结构是受托社会责任的重要内容。治理结构的建立和治理机制的应用都离不开审计，国家审计是国家治理的重要组成部分。国家审计的本质就是国家治理这个大系统中具有预防、揭示和抵御功能的“免疫系统”，它与其他子系统相互协调、配合，共同促进整个国家治理结构的完善和功能的提升。（肖玉莹）

#### 参考文献：

- [1] 蔡春. 以科学发展观为指导推进审计理论创新 [J]. 审计研究, 2008. 5
- [2] 蔡春, 蔡利. 国家审计理论研究的新发展——基于国家治理视角的初步思考 [J]. 审计与经济研究, 2012. 3
- [3] 刘家义. 以科学发展观推动审计工作全面发展 [J]. 审计研究, 2008. 3
- [4] 刘家义. 国家审计与国家治理 [C] // 中国审计学会第三次理事论坛. 2011
- [5] 李凯. 从公共受托责任演进看国家审计本质变迁——兼论审计“免疫系统”论 [J]. 审计与经济研究, 2009. 1
- [6] 文硕. 世界审计史 [M]. 北京: 中国审计出版社. 1990
- [7] 阎金铎. 审计定义探讨——兼论审计的性质、职能、对象、任务和作用. 审计研究, 1989. 2
- [8] 杨肃昌, 李敬道. 从政治学视角论国家审计是国家治理中的“免疫系统” [J]. 审计研究, 2011. 6
- [9] 杨肃昌, 肖泽忠. 国家审计理论属性的探索 [J]. 审计与经济研究, 2010. 1
- [10] 杨时展. 国家审计的本质 [C] // 杨时展论文集. 北京: 企业管理出版社. 1997
- [11] 张慧君, 景维民. 国家治理模式构建及应注意的若干问题 [J]. 社会科学, 2009. 10