

《审计法》涉及的若干基础性问题的再思考

——基于十九大报告的视角

郑石桥^a, 刘庆尧^b

(南京审计大学 a. 审计科学研究院; b. 政府审计学院, 江苏 南京 211815)

[摘要] 审计法条背后体现的是审计理论逻辑,《审计法》的不完善,很大的原因是相关的法条没有从审计理论上分析清楚,因此以公共委托代理关系、公共经营责任、审计主题为基础,对我国政府审计制度的六个基础性问题进行学理分析,并据此提出完善《审计法》的建议。这六个问题是:为什么审计,审计谁,审计什么,谁来审计,如何审计以及审计成果如何应用。

[关键词] 政府审计目标;政府审计;《审计法》;国家治理;国家审计;十九大报告;国家监督体系;中国特色社会主义审计制度

[中图分类号] F239.44 **[文献标志码]** A **[文章编号]** 2096-3114(2018)01-0007-09

党的十九大提出,健全党和国家监督体系,构建党统一指挥、全面覆盖、权威高效的监督体系。对于国家审计来说,就是要坚持和发展中国特色社会主义审计制度,更好地发挥国家审计在党和国家监督体系中的重要作用。以《中华人民共和国审计法》(以下简称为《审计法》)为主要载体的相关法律是中国特色社会主义政府审计制度的基础。这些基础性制度经历了多个发展阶段,为政府审计事业的发展奠定了法律基础。然而,要在新时代更好地在党和国家监督体系中发挥重要作用,这些基础性制度尚存在一些缺陷。党的十九大强调道路自信、理论自信、制度自信、文化自信,理论自信是制度自信的基础,《审计法》作为制度载体,是以审计理论为基础的,审计法条背后体现的是审计理论逻辑,《审计法》的不完善,很大的原因是相关的法条没有从审计理论上分析清楚或人们对其认知偏颇,因此,本文对我国政府审计制度的基础性问题进行学理分析,为《审计法》的修订提供理论基础。人们对基础性问题范围人们有不同的认识^[1],本文分析的基础性问题包括:为什么审计? 审计谁? 审计什么? 谁来审计? 如何审计? 审计成果如何应用? 在分析这些问题之前,还需要分析如何贯通这些基础性问题。

一、《审计法》的基础性问题必须贯通来阐释

针对本文所提出的以《审计法》为主要载体的政府审计制度的基础性问题,已有不少的研究文献,然而,现有研究存在的主要问题是,各个基础性的研究缺乏贯通,即没有能贯通各个基础性的“红线”。这种独立式研究的结论不成体系,甚至相互矛盾。例如,不少的文献对我国政府审计体制提出批评意见,认为行政型审计体制不具有独立性。这种观点是就审计体制谈审计体制。《中华人民共和国宪法》第九十一条规定:“国务院设立审计机关,对国务院各部门和地方各级政府的财

[收稿日期] 2017-11-10

[基金项目] 审计署 2017—2018 年度重点课题(17SJ03002)

[作者简介] 郑石桥(1964—),男,湖南耒阳人,南京审计大学审计科学研究院教授,博士生导师,主要研究方向是审计理论与方法;刘庆尧(1994—),男,山东滕州人,南京审计大学政府审计学院硕士生,主要研究方向是政府审计。

政收支,对国家的财政金融机构和企业事业组织的财务收支,进行审计监督。审计机关在国务院总理领导下,依照法律规定独立行使审计监督权,不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉。”根据这个规定,审计客体是国务院各部门、地方各级政府、国家财政金融机构和企业事业组织,如果审计客体局限在宪法所规定的上述范围,并且向国务院总理报告工作,则审计机关完全独立于审计客体,只是后来审计客体的范围扩大了,并且还要向人民代表大会报告工作,这才产生了审计独立性问题。所以,审计体制与审计客体、审计领导关系是密切相关的,人们不能就审计体制论审计体制。审计制度的其他基础性问题也存在类似的问题,不能割裂开来讨论。

既然政府审计制度的基础性问题需要贯通起来讨论,那么如何贯通呢?曾经有些文献研究审计理论及政府审计理论的逻辑起点^[2-3],本文不讨论这个逻辑起点,而是讨论能贯通到各个基础性问题的“红线”,通过这些“红线”,将各个基础性问题关联起来,形成一个融通的政府审计理论,使得对政府审计各个基础性问题的理论分析能做到相互协调、相互关联。那么,这些“红线”是什么呢?笔者认为,这些红线是审计主题、公共委托代理关系和公共经管责任(public accountability),正是这些理论要素,能将政府审计制度的基础性问题贯通起来。下面,我们来具体分析。

从技术上来说,审计就是围绕特定事项收集证据,以判断这个特定事项与既定标准之间的相符程度。这里的特定事项就是审计主题,一般包括财务信息、业务信息、特定行为、特定制度。审计主题属于“审计什么”这个基础性问题的范畴,然而,却可以贯通审计的各个基础性问题;就“为什么审计”来说,正是由于可能存在财务信息虚假、业务信息虚假、特定行为违规以及特定制度存在缺陷,才需要审计,审计的直接目标就是查找信息虚假、行为违规和制度缺陷;就“审计谁”来说,就是要审计对财务信息、业务信息、特定行为、特定制度承担责任的主体;就“谁来审计”来说,由于不同的审计主体对不同的审计主题具有不同的专业优势,所以可能出现多种审计主体并存的情况;就“如何审计”来说,不同的审计主题在审计程序上有共性,但是由于各自的审计标的、审计载体不同,不同审计主题就需要个性化的审计程序和技术;就“审计成果如何应用”来说,不同的审计需求者对不同的审计主题有不同的需求,同时,不同的审计主题会产生不同的审计成果,这些审计成果的应用势必产生差异。

根据以上分析,审计主题能贯通审计制度的各个基础性问题,更进一步来说,支撑这种贯通的是公共委托代理关系和公共经管责任,没有公共经管责任,就不能说清楚为什么会有不同的审计主题,或者说,不能说清楚为什么是这些审计主题以及审计主题为什么会存在差异,因此,公共经管责任是审计主题的基础。而公共经管责任的基础又是公共委托代理关系,没有公共委托代理关系,就不能说清楚为什么会有公共经管责任,也不能说清楚为什么公共经管责任会表现为一些审计主题,从某种意义上来说,公共委托代理关系和公共经管责任是一枚钱币的两面,二者不可分割。因此,总体来说,正是公共委托代理关系和公共经管责任支撑着审计主题,将政府审计制度的各个基础性问题贯通起来。下面,我们就按这个思路来分析我国政府审计制度的各个基础性问题^①。

二、为什么审计?

多数文献认为,现代国家审计是基于公共受托责任而形成的,而公共受托责任又源于公共委托代理关系^[4-5]。然而,也有文献认为,“现代国家审计是基于公共受托责任而形成”这一观点值得商榷,“我国现行国家审计制度是适应国家管理也可称之为国家治理的内在需要而产生的一种制度安排”^[6]。问题的关键是,国家治理为什么会内在需要国家审计制度?从理论上分析,可能也是因为国家治理中存在公共委托代理关系,这就回到了第一种观点。下面,我们按公共委托代理关系、公共

^①由于篇幅所限,对于审计主题与审计各基本问题的关系以及公共委托代理关系和公共经管责任与审计主题的关系这里未能展开分析,而仅仅是做结论性的表述,有兴趣的读者请参阅拙著《政府审计基本理论:基于公共治理视角》(中国言实出版社,2015)。

经管责任和政府审计需求这个逻辑路径来分析“为什么审计”这个问题。

国家治理是以公共资源来为公众提供公共服务,很显然,治理主体不是为自己服务,而是以公共资源为他人提供服务,这就存在委托代理关系。治理主体是代理人,而提供公共资源者是委托人,委托人将公共资源交给代理人,希望代理人提供一定数量和质量的特定公共服务,代理人对委托人承担了一种责任,这种责任称为公共经管责任,代理人也称为公共责任承担者。然而,代理人作为公共责任承担者是否真的会按委托人的要求来履行其公共经管责任呢?答案是,不一定!代理人作为正常的理性人存在两个特征,一是自利,二是有限理性:由于自利,可能会在履行公共经管责任时偏离委托人的利益来谋取自己的利益,从而产生代理问题;由于有限理性,代理人可能会在履行公共经管责任时犯错误,从而产生次优问题。那么,代理问题和次优问题是否真的会产生,还有两个条件:一是信息不对称,即委托人并非清楚地知道代理人是否存在代理问题和次优问题;二是环境不确定性,即委托人不能以公共服务的产出来推断代理人的努力程度。正是由于上述两个条件的普遍存在,代理人的代理问题和次优问题才会成为严重的问题。委托人当然会预见到代理人的代理问题和次优问题,因此会建构一系列的应对机制,本文称为治理机制,例如,制衡机制、监督机制、激励机制、道德机制、透明机制等,这些机制都能在一定程度上应对代理问题和次优问题。政府审计是治理机制的重要因素之一,它主要发挥问责的作用,其核心内容是搞清楚代理人公共经管责任的履行情况^[7],从实施路径来说,就是查清楚代理人在履行公共经管责任时是否存在代理问题和次优问题,这些代理问题和次优问题就是回答审计主题,包括四个方面:公共资源及其使用的信息(也就是财务信息)是否虚假;公共服务的相关信息(也就是业务信息)是否存在虚假;公共资源使用及公共服务提供的相关行为(也就是特定行为)是否合法;公共经管责任履行的相关制度(也就是特定制度)是否健全。

因此,政府审计的终极目标是促进公共经管责任的良好履行,直接目的是查找公共经管责任履行中的代理问题和次优问题,包括财务信息虚假、业务信息虚假、特定行为(也就是财务行为及业务行为)违规、特定制度(也就是规范财务信息、业务信息、财务行为及业务行为的制度)缺陷,也可以表述为信息真实性、行为合法性、制度健全性。

三、审计谁?

从国际上来说,政府审计机关主要审计公共部门,这其中的道理是,公共部门是使用公共资源的代理人,是公共经管责任的承担者。对于我国政府审计来说,情况远比国外复杂,例如,国有企业是否是公共部门?独立学院是否是公共部门?所以,不能简单地将政府审计机关的审计范围界定为公共部门,而是需要从因公共资源使用而形成的公共委托代理关系来分析。一般来说,因资源使用而形成的委托代理关系主要有四种类型:一是私人股东独资投入特定单位,二是国家独资投入特定单位,三是国家和私人共同投入特定单位,四是国家或私人捐赠于特定单位。上述四类委托代理关系中,私人股东独资投入特定单位肯定不是公共委托代理关系,国家独资投入特定单位完全是公共委托代理关系,国家和私人共同投入特定单位、国家或私人捐赠于特定单位都是混合性的委托代理关系,其中包括公共委托代理关系。上述各种委托代理关系中,凡是有公共委托代理关系的,其代理人或公共责任承担者都是政府审计的审计客体。根据这个界定,凡是公共资源的代理人,都应该在政府审计的审计范围,就我国目前的情况来说,应该包括:各级党委、政府、人大、政协、审判机关、检察机关,各级党政工作部门、事业单位和人民团体,国有独资及控股企业,国有独资及控股金融机构,国有独资及控股建设项目,使用公共资源但未达到控股的其他单位(仅对使用的公共资源进行审计)。

以上从公共资源委托代理关系的类型这个视角对政府审计客体进行了分类,然而,公共资源委托代理关系是多层级的链条,在这个委托代理关系链中,并不一定要对每个层级的代理人都进行审计,而是可以有所选择,对于某些层级的代理人进行审计,而对于另外一些层级的代理人可以不进行审

计。例如,目前我国只审计到省部级单位,而对高于省部级的单位则没有进行审计,这是在公共委托代理关系链中选择了某些而非全部代理人进行审计。同时,对于特定层级的委托代理关系来说,也可能选择只审计某些代理人而非全部代理人。例如,我国目前的经济责任审计并未把省部级及以下的人大、政协纳入审计范围。

总体来说,政府审计的审计客体应该是使用公共资源而形成的公共经管责任承担者,但是并非全部的公共经管责任承担者都必然会成为审计客体,而是具有选择性,根据公共委托代理关系中的委托人的需求^①,决定选择其代理人是否要纳入审计范围。《中华人民共和国宪法》第九十一条规定,“国务院设立审计机关,对国务院各部门和地方各级政府的财政收支,对国家的财政金融机构和企业事业组织的财务收支,进行审计监督”,就是选择一部分公共经管责任承担者将其纳入审计范围,这个选择显然不符合当前的要求,需要再修订。

四、审计什么?

关于政府审计究竟审计什么,我国官方文献有四种观点:财政财务收支论、财政财务收支及相关经济活动论、“三资一责”论、经济活动及经济责任履行论。财政财务收支论认为,政府审计的审计内容是财政收支及财务收支,《中华人民共和国宪法》《中华人民共和国审计法》及其实施条例都是这种观点;财政财务收支及相关经济活动论认为,政府审计的审计内容包括两方面,一是财政财务收支,包括财政收支和财务收支,二是与财政财务收支的经济活动,《中华人民共和国国家审计准则》就是这种观点;“三资一责”论认为,政府审计的审计内容是公共资金、国有资产、国有资源和主要领导干部经济责任履行情况,十八届四中全会颁布的《中共中央关于全面推进依法治国若干重大问题的决定》、国务院发布的《关于加强审计工作的意见》和中共中央办公厅、国务院办公厅印发的《关于完善审计制度若干重大问题的框架意见》及相关配套文件都体现了这种观点;经济活动及经济责任履行论认为,审计内容是经济活动及领导干部经济责任履行情况,《军队审计条例》持这种观点。

很显然,上述这些观点是有区别的,但是无论如何,各种观点所界定的审计内容都属于公共经管责任,只是不同的观点强调了公共经管责任的不同方面。从理论逻辑来说,政府审计的终极目标是促使公共经管责任承担者良好地履行其公共经管责任,为了实现这个终极目标,需要对公共经管责任承担者的公共经管责任履行情况进行检查,这种检查的直接目的是查找公共经管责任履行中的代理问题和次优问题。由于这些问题可能表现在许多方面,因此审计内容就可能出现多种选择。例如:财政财务收支论主要关注公共资源的使用情况;而财政财务收支及相关经济活动论除了关注公共资源的使用情况外,还关注使用公共资源所从事的业务营运活动,也就是公共服务的提供情况;“三资一责”主要关注公共资源的使用及领导干部经济责任的履行情况;经济活动及经济责任履行论关注全部经济活动及领导干部经济责任的履行情况。这些观点都可以归结为公共经管责任履行情况。也正是因为这个原因,美国联邦政府审计机关的名称是 Government Accountability Office,而不是 Government Audit Office,这其中的 Accountability 就是公共经管责任,联邦审计署的职责就是搞清楚各联邦机构的 Accountability 履行情况。

将政府审计的审计内容归结为公共经管责任履行情况,这是确定审计内容的第一步,如果只到这一步,那么还未说清楚政府审计的审计内容究竟是什么。例如,《中华人民共和国国家审计准则》规定,政府审计的审计内容是“财政财务收支及相关经济活动”。对于“财政财务收支及相关经济活动”审计什么,可以从多个角度理解:第一,“财政财务收支及相关经济活动”本身是否符合相关法律法

^①这些需求受到代理人可能的财务信息虚假、业务信息虚假、特定行为违规、特定制度缺陷的严重程度的影响。这些问题越是严重,委托人的需求越是强烈。

规,从审计主题来说,这属于特定行为审计,部门预算执行审计就属于这种审计;第二,“财政财务收支及相关经济活动”相关信息是否真实,从审计主题来说,这属于信息审计,包括财务信息和业务信息,财务报告审计及绩效审计中的绩效信息审计、经济责任审计中的业绩指标审计都属于这种审计;第三,“财政财务收支及相关经济活动”相关制度是否存在缺陷,从审计主题来说,这属于制度审计,内部控制审计、管理审计就属于这种审计。既然如此,政府审计的审计内容就可能有多种选择,所以,还需要明确对公共经管责任履行情况审计的审计视角,才能清楚地说明政府审计的内容。

综上所述,可以将政府审计的审计内容概括为:公共经管责任履行的相关信息的真实性,其审计主题是财务信息和业务信息;相关行为的合法性,其审计主题是特定行为(包括业务行为和财务行为);相关制度的健全性,其审计主题是制度。

五、谁来审计?

就政府审计来说,“谁来审计”涉及三个问题:一是审计体制,二是政府审计范围的审计业务能否外包,三是审计人员职业化。针对上述三个方面都有不少的研究文献。本文以公共委托代理关系及审计主题为基础,对上述三个问题做概要性分析。

(一) 审计体制

政府审计体制涉及两个问题:一是广义政府中谁来领导审计机关,一般称为领导体制;二是不同层级的政府审计机关之间的关系,一般称为组织体制。这两种体制的选择不同,政府审计体制的类型也不同。就政府审计领导体制来说,目前有四种类型:一是立法型审计体制,即审计机关属于立法机构;二是司法型审计体制,即审计机关本身就是一个独立的司法机构;三是行政型审计体制,即审计机关属于行政系列;四是独立型审计体制,即审计机关不属于任何系列,只向法律负责。不同的审计体制下,审计机关的领导者不同,其实质是审计权的属性不同:立法型体制下,审计权属于立法监督权;司法型体制下,审计权属于司法监督权;行政型体制下,审计权属于行政监督权;独立型体制下,审计权属于独立的监督权。一般来说,国家权力划分为立法权、行政权、司法权,在立法型、行政型、司法型审计体制下,审计权附属于上述各种权力,可以实施两种监督,一是对其他权力进行监督,二是对其自身这种权力的下级单位进行监督;在独立型审计体制下,审计权是独立的权力,属于第四种权力,可以对其他三种权力进行监督,也可以对自身的下级单位进行监督。上述不同审计体制的权力属性及可能的监督客体如表1所示。

表1 审计权属性及可能的监督客体

审计体制类型	审计权属性	审计委托人	审计客体
审计权附属于立法权——立法型体制	立法监督权	立法机构	行政机构、司法机构、立法机构的下属机构
审计权附属于司法权——司法型体制	司法监督权	公众	立法机构、行政机构、审计机关之外的其他司法机构
审计权附属于行政权——行政型体制	行政监督权	本级政府	立法机构、司法机构、行政机构的下属机构
审计权作为独立的监督权——独立型体制	监督权	公众	立法机构、行政机构、司法机构

表1所示的四种审计体制中,每种审计体制都体现了不同的委托代理关系,审计委托人不同,其审计客体也不同,而且它们各有其缺陷:立法型体制、行政型体制都存在领导审计机关的这个机构无法审计的问题,因为审计机关不可能审计作为其上级的领导机构;对于行政型体制来说,其审计成果的应用有着有力的行政权支持,但是,由行政监督权来监督立法权、司法权,可能存在权能属性方面的逻辑矛盾,某种意义上存在下位权监督上位权的问题;司法型体制下,其审计处理处罚决定具有良好的实施机制,但是其审计建议的实施机制却存在缺陷,如果以行为是否合规作为主要的审计业务,则这种审计体制很好,如果以信息是否真实作为主要的审计业务,这种审计体制尚可以勉为其难,但是,如果以制度是否健全作为主要的审计业务,则这种审计体制就不合适了;独

立型体制下,所有的国家机构都能纳入审计范围,但是其审计成果应用却缺乏实质性的权力支持,审计效果可能受到负面影响,现实生活中,这种体制下的审计机关通常会寻求立法机构的支持,呈现立法型体制的特征。总体来说,从审计领导体制本身无法判断不同审计体制的优劣,需要联系审计客体及审计成果应用及审计主题(也就是主要的审计业务类型)一起来考虑审计领导体制的选择。

我国政府审计机关实行的是行政型审计体制,由于行政权在我国具有强势,从逻辑上来说,这种体制便于审计成果的应用。但是,这种体制存在的主要问题有两个:一是独立性有缺陷,二是逻辑上有矛盾。上述问题的存在,使得审计成果的应用本来应该具有的优势也失去了。从独立性缺陷来说:第一,本级政府作为审计机关的领导机构,审计机关无法对其进行审计,只能指望上级审计机关来审计,而上级审计机关由于资源限制、信息缺乏等原因,审计效果不好;第二,对于本级政府所属各单位,从理论上来说,审计机关完全独立于这些单位,不存在独立性问题,但是如果这些单位违反的是上级政府的法律法规,并且还能为本地区、本单位带来好处,这种情形下,本级政府不一定支持审计机关查处这些单位,审计成果应用就没有积极性。从逻辑矛盾来说,我国政府审计机关属于行政机关,由行政机关对党委系列、人大系列、政协系列、审判系列、检察系列进行审计,这种安排是否合适,也是值得思考的。从独立性及国家权力之间的逻辑关系来考虑,我国的政府审计应该脱离行政系列,不依附于任何权力而成为独立的监督权。

政府审计组织体制主要涉及不同层级政府的审计机关之间的关系,有三种类型:一是垂直领导型,不同层级的政府审计机关都归属于中央政府审计机关领导;二是本级领导型,各级广义政府领导本级审计机关;三是双重领导型,除中央政府之外的审计机关,既向本级政府负责,又向上级审计机关负责。不同组织体制体现了不同的审计委托人:在垂直领导型体制下,审计委托人是广义中央政府;在本级领导型体制下,审计委托人是本级广义政府;在双重领导型体制下,审计委托人是本级广义政府和上级广义政府。不同的国家,由于其政体不同,基于公共资源的委托代理关系也就不同。一般来说,单一制国家一般实行中央统一集权,地方政府的权力由中央政府授予,接受中央政府的统一领导,政府体系实行科层控制,地方政府需要执行中央政府制定的所有法律法规。在这种制度下,地方政府的公共委托代理关系中事实上有两个委托人,一是上级政府,二是本级公众。既然如此,地方政府的审计机关就不能只是向本级广义政府负责,而是需要同时向上级政府负责,这就产生了双重领导型体制;由于地方政府是中央政府的代理人,中央政府当然可以对各级地方政府进行审计,这就产生了垂直领导型体制。对于联邦制国家来说,联邦政府与作为构成单位的政府并不是上级与下级的关系,而是具有不同权力、不同职能范围的政府之间的关系,它们彼此独立,权力都有限制,作为构成单位的政府自行立法。在联邦制国家,联邦政府与构成单位政府之间并不存在委托代理关系,构成单位的政府不是联邦政府的代理人,所以联邦政府审计机关不能审计构成单位政府,审计机关也就不可能有垂直领导型体制,联邦政府审计机关也不能领导构成单位政府的审计机关,审计机关就不可能有双重领导型体制,本级领导型是适宜于联邦制国家的审计机关组织体制。

我国是单一制国家,各级政府审计组织体制可以选择垂直领导型体制和双重领导型体制。目前,我国选择的是双重领导型体制,再加上政府审计组织在本级广义政府系列中属于行政系列,因此,我国的地方政府审计体制是行政型双重领导型体制。组织体制与领导体制相关,如果我们政府审计机关的领导体制保持行政型不变,则组织体制需要发生变化。目前的双重领导徒有其表,事实上是本级政府领导,前文已经分析了这种体制在独立性方面的缺陷,所以我国需要实行垂直领导型体制;但是,如果领导体制发生变化,审计机关脱离行政系列,成为独立的监督机关,则不一定要实行垂直领导型体制,因为不同层级的政府审计机关负责不同层级的审计,更具有信息优势,能更好地服务于相应的公共委托代理关系并促进本层级公共经管责任的良好履行。

(二) 政府审计业务外包

“谁来审计”的第二个问题是政府审计范围的审计业务能否外包。政府审计业务外包的第一个作用是降低审计成本。如果将审计作为一项交易,则审计业务是否外包,事实上是选择交易治理结构。大家知道,交易治理结构主要有两种方式:一是市场化,二是科层组织。通俗地说,市场化就是外购,而科层组织就是自制。外部和自制会有不同的交易成本,所以需要以交易成本的高低来选择是外购还是自制,审计交易也是如此,既可以从市场上购买中介提供的审计服务,也可以由政府审计机关自行完成审计业务。选择何种方式,需要视何种方式的交易成本更低。决定审计交易成本的因素主要是资产专用性、业务规模。一般来说,资产专用性强、业务量大的审计业务宜选择自制,而资产专用性弱、业务量小的审计业务可以选择外包^[8]。总体来说,将政府审计范围内的某些审计业务外包,能降低政府审计的总体成本。

政府审计业务外包的第二个作用是提高审计覆盖率。目前,我国属于政府审计范围的单位数量多、体量大,而政府审计机关的人力资源配置相对有限,由于这些原因,审计覆盖率较低,未能达到《宪法》和《审计法》的要求,审计目标的达成受到负面影响。与此同时,我国政府审计的业务外包主要局限于一些规模不大的工程项目审计,其他类型的审计业务外包很少。这似乎是一个悖论:一方面有审计需求,另一方面有审计供给,但是需求和供给却不能匹配。这其中的重要原因是对政府审计业务外包缺乏正确、全面的认知,同时也与政府审计的业务类型组合不科学有关,如果能按审计主题对审计业务进行组合,财务信息审计、内部控制审计这些审计业务完全可以外包。不同的审计主体在不同的审计主题方面有不同的竞争优势,通过业务外包,一方面能提升审计覆盖率,另一方面能降低整体审计成本。

政府审计业务外包的第三个作用是打破公共部门审计的垄断。一般来说,公共部门是政府审计的范围,不少国家还通过法律明文规定公共部门是政府审计机关的审计范围。从某种意义上来说,公共部门成为政府审计机关的垄断领域。但是,垄断会带来效率降低、质量降低、成本升高等负面影响,政府审计机关对公共部门的垄断也会带来这些负面后果,所以,即使不考虑审计业务外包对降低交易成本和提高审计覆盖率的作用,通过审计业务外包也能打破政府审计机关对公共部门审计的垄断,从而获取竞争带来的好处。

当然,政府审计业务外包也会带来一些新的问题需要解决,例如,谁来外包、如何外包、如何控制质量等,但是,利弊权衡,还是利大于弊。因此,《审计法》应该对政府审计业务外包予以明文规定。

(三) 审计人员职业化

“谁来审计”的第三个问题是政府审计人员职业化。首先,政府审计业务是专业化的工作,需要专门的知识和技术,所以必须具备相应的专业知识和业务能力才能从事政府审计工作,基于此,对政府审计人员应该有专业知识和业务能力(简称专业胜任能力)的要求,这是审计职业化的最基本要求。其次,政府审计人员应该具备什么样的专业胜任能力呢?必须有一个专业胜任能力框架,这个框架不能等同于一般的公务员的能力框架。由于审计业务类型很多,审计客体的类型也很多,如果不区分审计业务类型,审计人员的专业胜任能力框架可能过于庞大,一般人难以做到,现实可行的办法是按主题区分审计业务类型,在此基础上,分别按财务审计、合规审计、绩效审计、制度审计来制定专业胜任能力要求。财务审计人员除了要掌握财务审计知识和能力外,还要掌握公共部门会计相关知识和技能;合规审计人员除了要掌握合规审计知识和能力外,还要掌握相关的法律法规和技能;绩效审计人员除了要掌握绩效审计知识和能力外,还要掌握公共部门绩效管理的相关知识和技能;制度审计人员除了要掌握内部控制审计知识和能力外,还要掌握公共部门管理的相关知识和技能。《审计法》第十二条规定,“审计人员应当具备与其从事的审计工作相适应的专业知识和业务能力”,这个要求不具有可执行性,应该按审计人员职业化的要求对其进行修订。

六、如何审计?

“如何审计”涉及的问题很多,主要由政府审计准则、政府审计指南来规范,但是,《审计法》应该规定“如何审计”的基本原则,为审计准则、审计指南确定基调,具体来说,需要对以下几方面做出明文规定:

第一,审计基本步骤。对于审计工作从开始到结束的一些关键步骤做出明文规定^①。同时,这些步骤中,对于形成审计处理处罚决定或提出审计建议的项目,必须包括后续审计。当然,审计基本步骤是以审计取证模式为基础,同时要重视电子数据分析在审计取证中的作用。从当前来说,无论何种审计,都实质上采用风险导向取证模式,电子数据分析并未改变这种模式,因此需要将电子数据分析融入风险导向取证模式之中,不能仅以数据分析来取代风险评估。另外,由于审计业务类型有多种,《审计法》中只可能对各种审计业务的共同关键步骤做出规定。

第二,对审计定性提出原则性要求。审计定性也是“如何审计”的组成部分,《审计法》要明确规定审计定性依据的选择原则。例如,一个违规事项只能适用一个法条的原则;处理法条竞合和想象竞合的原则;判断规则悖反的要求;处理规则悖反的原则;等等。

第三,强调审计过程要遵守政府审计准则及其指南。审计过程涉及的技术问题很多,《审计法》不宜做出细节规定,但是可以对遵守政府审计准则及其指南提出要求,同时,对政府审计准则及其指南的法律地位、模式、结构等提出要求(例如,以审计主题为基础,分类制定审计准则、审计指南等),并明文规定政府审计准则及其指南的制定机构和机制。

第四,既要体现审计机关的权威性、独立性,又要充分尊重被审计单位的权利。不能只关注审计证据的获取,不顾及被审计单位的权利,做出审计处理处罚决定也要给予被审计单位维护其正当权利的机会和措施,例如,对于审计听证制度、审计律师制度都应该在《审计法》中予以明文规定。

七、审计成果如何应用?

审计成果是审计过程的产出,类似于厂商生产出来的产品,审计产品只有被消费者消费之后,才是真正发挥了作用。那么,审计产品消费者是谁呢?对于政府审计来说,从逻辑上分析,应该是公共委托代理关系中的委托人和代理人,审计机关在其中起“促销作用”。但是,由于政府审计客体是通过法律明文规定了的,所以公共委托代理关系中的委托人似乎退出了审计关系,在审计成果应用中的责任也就淡化了。事实上,公共委托代理关系中的委托人一般是被审计单位的上级单位,这些单位在审计成果应用中应该发挥主要作用^[9]。另外,对于审计过程中发现的问题,还需要追究直接责任人的责任,而审计机关一般没有这种权力,所以需要政府部门中有对人进行处理处罚之权力的部门予以协作。还有,审计过程中发现的一些体制、机制、制度缺陷,究其根源是现行的法律法规存在缺陷,需要制定和颁布该法律法规的机关来整改。

根据以上分析,《审计法》对于审计成果的应用应该对以下几方面做出明文规定:

第一,对于财务信息、业务信息及制度健全性的鉴证结论,应作为各类考核及基数中同类信息的依据。

第二,明确规定审计建议的实施责任。审计建议区分为两种情形:一是针对被审计单位的审计建议,一般称为微观审计建议;二是针对完善体制机制制度的相关法律法规的审计建议,一般称为宏观审计建议。微观审计的实施责任者是被审计单位及其上级部门,宏观审计建议的实施责任者是颁布

^①现行《审计法》将这部分内容确定为“审计程序”可能不恰当,应该更名为“审计步骤”,因为审计程序有其特定含义,是审计取证的技术方法,而《审计法》中的这部分内容是审计步骤。

制定该法律法规的部门。

第三,明文规定审计处理处罚双罚模式,既对责任单位进行处理处罚,又对直接责任人进行处理处罚;同时,对处理处罚事项做出明文规定,建立处理处罚事项的分类体系,并规定不同处理处罚事项的处理处罚措施及位阶,在此基础上,规定责任单位和责任人的处理处罚决定制定单位及执行单位。

以上本文对《审计法》涉及的六个基础性问题进行了学理分析,这些分析贯通了公共委托代理关系、公共经管责任及审计主题,在学理分析的基础上,本文对《审计法》的完善提出了若干建议。有些分析或建议可能是肤浅甚至是不符合实际情况的,但是,笔者不揣冒昧写作本文,目的是希望引发审计学术界和审计实务界对我国政府审计制度基础性问题的再思考,促进《审计法》的完善,与十九大提出的国家机关监督、民主监督、司法监督、群众监督、舆论监督贯通起来,最终使得审计机关更好地发挥其在党和国家监督体系中的作用。

参考文献:

- [1] 裴育,郑石桥. 政府审计业务基本逻辑:一个理论框架[J]. 审计与经济研究,2016(4):3-11.
- [2] 刘明辉. 以审计环境为逻辑起点构建审计理论体系[J]. 审计与经济研究,2003(7):3-7.
- [3] 张龙平. 政府审计理论框架构建的逻辑起点选择[C]. 中国审计学会审计教育分会首届审计教授论坛论文集,2011.
- [4] 杨时展. 审计的产生和发展[J]. 财会通讯,1986(4):4-8.
- [5] 杨肃昌. 十辩国家审计[N]. 南方周末,2012-02-23.
- [6] 王羚. 也辩国家审计——与杨肃昌教授商榷[J]. 审计研究,2012(4):43-47.
- [7] 郑石桥. 国有资源经管责任、人性缺陷和政府审计[J]. 会计之友,2015(11):129-136.
- [8] 郑石桥. 交易成本、审计主题和政府审计业务外包[J]. 会计之友,2015(7):130-136.
- [9] 郑石桥. 微观审计建议实施机制:理论架构和案例分析[J]. 中国内部审计,2015(1):15-20.

[责任编辑:黄 燕]

Rethinking of Some Fundamental Issues Involved in the Audit Law: Based on the Perspective of the 19th National Congress of CPC

ZHENG Shiqiao^a, LIU Qingyao^b

(a. Institute of Auditing Science; b. School of Government Audit, Nanjing Audit University, Nanjing 211815, China)

Abstract: Articles of audit law are a reflection of the logic of audit theory. The imperfection of audit law is substantially owing to unclear or cognitive bias from the audit theory analysis. Taking public principal-agent relations, public management responsibilities and auditing subject as the red thread, this paper analyzes theoretically the six fundamental institutional issues of government auditing in China, and put forward some proposals to perfect the Audit Law. The six fundamental issues include: why is needed to audit, who is to be audited, what should be audited, who is responsible for auditing, how to audit, how to apply audit results.

Key Words: government auditing objective; government audit; Audit Law; state governance; Report of the 19th National Congress; state supervision system; socialism with Chinese characteristics; auditing system