

特稿

# 国家审计职责的界定:责任关系的分析

秦荣生

(北京国家会计学院,北京 101312)

**[摘要]**国家审计职责的合理确定是审计制度建设的一个核心问题,法治与现代市场经济为国家审计职责确定提供了原则性的框架和先决性的约束条件。基于法治与现代市场经济的发展逻辑,把国家审计置于与之相联系的几种关系中进行审视,通过对五对基本关系的分析探讨国家审计应承担的基本责任,形成了国家审计职责的基本框架,即重构国家审计与政府的责任关系;重释各级国家审计之间的责任关系;重建国家审计与国有企业的责任关系;重塑国家审计与内部审计的责任关系;重理国家审计与社会审计的责任关系。

**[关键词]**国家审计职责;受托经济责任;责任关系;政府审计

**[中图分类号]**F239.44 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1004-4833(2011)02-0003-06

国家审计的职责体系是国家审计最重要的组成部分,它的构建应以服务于社会经济发展、确保财政经济活动合法为基础。构建国家审计的职责体系是法治观念不断深入、市场经济发展的必然要求。从根本上来说,法治与现代市场经济本质上要求国家审计既要在法律规定下运行,又要在责任明确的氛围下工作。

在法治与现代市场经济条件下,国家审计的职责确定必须从“自我为中心”范式的权力逻辑中跳出来,将国家审计置于一种多元关系中进行考察。多元关系主要指国家审计与政府、各级审计机关、国有企业、内部审计、社会审计之间的关系。从责任关系的视角来看,国家审计的责任确定只有在法治原则的规范和指导下、在现代市场经济的规制和约束下,透过五对基本关系的解读,经由责任的重构、重释、重建、重塑和重理,才可能形成既顺应现代市场经济要求、又符合法治精神的国家审计职责体系。

## 一、国家审计与政府的关系:责任重构

现代国家审计是法治的产物,更是法治的工具。如果没有法治作保证,审计就无法履行职责。根据《中华人民共和国审计法》的规定:“国家实行审计监督制度,国务院和县级以上地方人民政府设立审计机关。”“国务院设立审计署,在国务院总理领导下,主管全国的审计工作。”这表明审计机关设立在政府,在政府首长领导下实施审计监督,审计机关是政府的专门从事审计监督工作的一个职能部门,审计工作是政府监管工作的重要组成部分。目前,我国已经形成了比较完整的审计组织体系和审计监督法律规范体系,审计机关依法全面履行审计监督职能也取得了显著成效。在现行国家审计领导体制下,国家审计机关要充分履行职责,应该重构好以下两种关系。

一是政府领导与依法审计的关系。根据《中华人民共和国宪法》规定:“审计机关在国务院总理

**[收稿日期]**2010-06-24

**[作者简介]**秦荣生(1962—),男,江苏吴江人,北京国家会计学院教授,博士生导师,从事公司治理和审计研究。

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《中华人民共和国审计法》规定:“审计署在国务院总理领导下,对中央预算执行情况和其他财政收支情况进行审计监督,向国务院总理提出审计结果报告。”这样的规定意味着国家审计既是依法进行的审计,同时又是政府的内部审计。在中国,依法审计有两层含义:第一层含义是国家审计是宪法直接规定的一项重要工作,也是宪法唯一规定要由政府总理直接领导的具体工作,这就为审计机关不受任何机构和个人干扰、独立依法行使职权提供了法律保障;第二层含义是实施审计工作的标准和依据也必须是符合法律法规的,要维护法律的尊严。

政府领导与依法审计相辅相成、密不可分。在具体的报告程序上,审计机关应该向政府提出审计报告。但在平衡个人、团体和全体人民利益的时候,依法审计是最有效的手段,也是最根本的保证。国家审计机关依法审计,一是要监督法律法规的执行,违法必究,维护法律的严肃性;二是要促进法律法规的完善和发展,从代表广大人民群众根本利益出发对法律法规的建设和完善提出建议。从审计机关是政府的一个职能部门的角度来说,国家审计揭露问题是代表政府对各政府部门的监督,它体现的是政府工作的高度透明,体现的是政府对人民的高度负责,体现的是政府解决问题的决心,赢得的是人民的高度信任。从宪法规定我国实行国家审计制度的角度讲,国家审计揭露问题是依法审计的法定职能行为,它体现的是依法治国的严肃性,它使人民看到的是希望。从国家审计的本质来说,它实际上是国家审计机关代表全体人民监督政府部门的工作绩效,体现的是国家政治文明发展的最新进展<sup>[1]</sup>。

二是政府领导与对受托经济责任的监督。政府权力是一种公共权力。要维护公共利益,就必须对政府行使公共权力进行监督。受托管理公共资源的政府,由于其资源或资金主要由国家或人民提供,由此便产生了与这些提供资源或资金有关方面的受托经济责任关系。政府接受监督是坚持依法行政、做好工作的必要保证。有效制约和监督权力的关键是建立健全制约和监督机制。

为了加强对公共权力的制约和监督,我国已建立起比较严密和完备的监督体系,国家审计的监督是政府重要的监督形式之一。国家审计是通过加强对财政预算执行和收支、政府投资管理和重点建设项目、重点国有金融机构和国有企业及税收征管的审计监督,及时发现问题,并依法处理。由于现代国家审计的受托经济责任是一种公共受托经济责任,现代国家审计不但因公共受托经济责任的产生而产生,而且因公共受托经济责任的发展而发展。

国家审计对政府权力进行监督,实质是确保人民赋予的权力真正用来为人民谋利益,建设为民、廉洁、务实的政府的重要保障。国家审计对政府权力进行监督,可以使政府真正成为人民利益的捍卫者,使国家机关工作人员廉洁奉公,真正成为人民的公仆。历史经验证明不受制约和监督的权力必然导致滥用和腐败。要防止滥用权力,保证把人民赋予的权力真正用来为人民谋利益,就必须加强国家审计对政府权力运行的制约和监督。

我国国家审计监督的政府公共受托经济责任是政府部门的责任,由政府首长直接追究。政府部门责任延及的政府责任要接受人大常委会的监督和社会的监督。审计公告制度全面推行,它公开披露政府部门公共受托经济责任,实际上也就是将政府公共受托经济责任公之于众。政府公共受托经济责任的这种公开,正是政府的民主法治目标的要求,而国家审计正是实现这一要求的工具。国家审计关注政府公共受托经济责任,并不是要监督政府,而是政府运用审计的手段。因此,审计机关不能只满足于揭露问题,而要从政府依法行政的高度,从政府公共受托经济责任的高度,科学地选择审计重点,要与政府的工作中心、政府的民主法制进程同步,为政府全面履行公共受托经济责任服务,同时为人民的民主监督服务。

## 二、各级国家审计之间的关系:责任重释

《中华人民共和国宪法》规定:“县级以上地方各级人民政府设立审计机关。地方各级审计机

关依照法律规定独立行使审计监督权,对本级人民政府和上一级审计机关负责。”《中华人民共和国审计法》规定:“地方各级审计机关对本级人民政府和上一级审计机关负责并报告工作,审计业务以上级审计机关领导为主”。“地方各级审计机关负责人的任免,应当事先征求上一级审计机关的意见”。由此可见,我国国家审计机关隶属国务院和地方各级人民政府领导,在中央和地方审计机关的关系方面,我国实行双重领导体制。地方审计机关在本级政府首长和上一级审计机关的领导下,负责本行政区域内的审计工作。这种双重领导体制使得审计机关的建立和发展得到了当地政府的大力支持。

随着社会主义市场经济体制的建立,这种双重领导体制逐渐暴露出一些不足,影响了国家审计监督职能的发挥,制约了国家审计的进一步发展。县级以上地方国家审计机关要对本级人民政府和上一级国家审计机关负责并报告工作,审计业务以上级国家审计机关领导为主。但什么是“为主”?这种含糊的界定往往造成实际工作中职责不清。不仅如此,相对于上级国家审计机关的领导,同级人民政府的领导更现实、更直接,比如审计机关的干部配备、人员编制、经费拨付、劳动工资等均由本级人民政府统一支配和安排,这就为政府领导对审计机关的审计活动进行干预打开了方便之门。

在“双重领导”体制下,国家审计的监督工作如何实施对本级政府的监督是目前地方国家审计监督工作中迫切需要探讨和不容忽视的问题。地方国家审计对本级政府要实施有效监督应重新界定好三种关系。

1. 强化审计监督与突出重点的关系。对本级人民政府及其各部门的财政收支进行监督是地方各级国家审计的职能,由于“双重领导”体制的特殊性,监督的手段和方法必须得当,应严格按照宪法、审计法的有关规定,结合本区域内“双重领导”的执法工作情况,突出重点,开展监督。在监督对象上,应当把与国计民生、群众利益密切相关的财政收支列为监督重点,逐步拓宽监督的覆盖面;在监督内容上,应当突出抓好财经纪律监督,适时进行业务监督;在监督方式上,应当针对实际灵活选择,以财经纪律检查为主要手段,必要时可综合运用各种法定监督方式,提高监督效果。

2. 强化审计监督与依法行政的关系。“双重领导”的部门一般都承担着国家宏观调控管理和服务地方经济建设的双重职能。之所以要双重领导,审计业务以上级审计机关领导为主,主要就是为了防止地方利益至上,影响国家利益,影响依法行政。因此,地方各级国家审计机关对本级人民政府及其各部门的财政收支进行监督时要摒弃地方利益的驱动,正确处理好地方利益与国家利益、局部利益与全局利益的关系,维护法制的统一性<sup>[2]</sup>。同时,要加大监督力度,防止和纠正地方利益驱动下的违法行为,敦促其依法行政、公正执法,保证法律、法规在本行政区域内的正确实施。

3. 强化审计监督与联系沟通的关系。鉴于“双重领导”体制的相对“独立性”,地方各级国家审计机关应当加强与同级人民政府及其各部门的联系,通过与同级人民政府各部门的沟通,建立与同级人民政府各部门对口联系制度、重大事项和活动通报制度、信访案件转办和反馈制度等,增强同级人民政府各部门的审计意识、法律意识,使其主动、自觉地接受国家审计监督。同时,地方各级国家审计机关应当与审计业务的上级主管部门保持联系,通过报告、情况通报等方式将同级人民政府及其各部门接受监督的情况及时向上级主管部门反馈,并提出有针对性的建议、意见,增强审计监督的针对性和实效性。

### 三、国家审计与国有企业的关系:责任重建

《中华人民共和国审计法》规定:“国务院各部门和地方各级人民政府及其各部门的财政收支,国有金融机构和企业事业组织的财务收支,依照本法规定接受审计监督。”这样的规定使国家审计监督的对象不仅包括各级政府及其各部门,而且还包括数以万计的国有金融机构、企业等单位。

根据财产的委托、受托关系,国家审计对政府部门和国有企业单位进行审计监督是符合国际惯例的。但是,我国的国情是国有企业众多,国有企业在整个国民经济中占的比例很大,而不像西方国家

国有企业少且在国民经济中的比重极小。我国有数百万个国有企业,上万亿元的财务收支,国家审计依目前的人力、物力难以顾及国有企业的审计监督,即使顾及其审计覆盖面每年都极小,要靠各级国家审计机关对国有企业实行全面审计监督,显然是难以胜任的。因此,国家审计的监督对象应该被限制在一定范围内,国有企业属于国家审计的法定监督对象,但不一定要由国家审计机关直接去审计,而可以采取其他恰当的监督方式。

笔者认为,国家审计机关除对国计民生有重大影响的国有企业、接受财政补贴较多的国有企业进行审计外,对一般中小型国有企业和国家控股企业的审计可不纳入国家审计直接审计范围之内,可以采用委托审计的方式,这是由我国的国情所决定的。首先,我国国有企业普遍建立了现代企业制度,国有企业与国家之间的关系主要是产权关系和上缴利税关系。如果由注册会计师对国有企业是否承担了保护国家投入资本的保值增值责任,是否及时、足额向国家上缴利税进行审计,则更容易为社会各界所接受<sup>[3]</sup>。其次,各级政府对国有企业和控股企业进行监督,可以通过拥有股份的数额在董事会和监事会中发挥作用,而不一定要委派国家审计机关人员去实施监督。但是,这种经济监督一是可以通过董事会、监事会行使监督职能,二是可以通过聘请以独立第三者立场的注册会计师进行审计来维护双方的合法权益。最后,在市场经济条件下,企业是市场的主体,国有企业与各方面存在着利害关系,如国有企业与政府财税部门存在着利益关系,与所有者、潜在投资者存在着利益关系,与银行等债权人存在着利益关系,还与其他企业及职工存在着利益关系。国家审计无法替代注册会计师审计的公证作用。为避免重复审计,国家审计可以不直接对国有企业进行审计,而委托处于独立第三者地位的注册会计师来进行审计,这样才能得到与国有企业有利害关系的各方所承认。目前,国务院国资委委托会计师事务所和注册会计师对所属国有中央企业进行审计是一种恰当的审计监督方式。

#### 四、国家审计与内部审计的关系:责任重塑

长期以来,我国实行的是计划经济体制,形成了与之相适应的思想观念、行为规范和工作方法。在国家审计与内部审计的关系上,现行的规定也受这种体制的影响。《中华人民共和国审计法》规定:“依法属于审计机关审计监督对象的单位应当按照国家有关规定建立健全内部审计制度,其内部审计工作应当接受审计机关的业务指导和监督。”这样的规定使国务院各部门、地方各级人民政府及其各部门、国有金融机构和企业事业组织的内部审计都纳入了国家审计的业务指导和监督范围。

内部审计是我国审计监督制度的重要组成部分,它是由部门、企业事业单位内部专设的审计机构和审计人员,依据国家有关法规和本部门、本单位的规章制度,按照一定的程序和方法,相对独立地对本部门、本单位财务收支的真实、合法和效益进行监督的行为。内部审计就其性质来看,它是一种管理权的延伸,是一种组织内部的管理活动,是代表管理权的审计,是内部控制的重要组成部分。我国的内部审计机构的隶属关系一般主要有以下两种类型:一是受本企业董事会所属的审计委员会的直接领导,二是受本企业最高管理者直接领导,如总经理的领导。“应当接受审计机关的业务指导和监督”的要求与现行我国的内部审计机构的领导体制是相悖的。

从审计目的、代表的利益、审计结果的法律效力等方面来看,国家审计与内部审计是两类不同性质的审计。考察世界上其他国家的最高审计机关与内部审计的关系,绝大多数国家都不存在业务指导和监督关系。我国国家审计与内部审计事实上存在着相互依赖的关系,而不应该是业务的指导和监督关系,这主要体现在两个方面。

1. 国家审计作为一种外部审计,在工作中要利用内部审计的工作成果。国家审计在对一个单位进行审计时都要对其内部审计的情况进行了解并考虑是否利用其工作成果<sup>[4]</sup>。首先,内部审计是单位内部控制的一个重要组成部分。国家审计人员在对单位进行审计时,要对内部控制制度进行测试,就需了解其内部审计的设置和工作情况。其次,内部审计和外部审计工作上具有一致性。内部审计在审计内容、审计依据、审计方法等方面都和外部审计有相同之处,这就为外部审计利用内部审计工

作的成果创造了条件。最后,利用内部审计工作成果可以提高工作效率,节约审计费用。国家审计人员在对内部审计的工作进行评价后,利用其全部或部分工作成果,可以减少现场测试的工作量,提高审计工作效率。

2. 国家审计、内部审计是公司治理的两大基石,它们相互独立,各司其职。公司治理系统由外部监控机制和内部监控机制组成。外部监控机制是指公司股东、资本市场、国家法律法规等外部力量对公司管理行为的监督。国家审计属于外部审计,是公司外部监控机制的重要组成部分。内部监控机制是股东、董事会、监事会对公司经营者进行监控的机制。内部审计是内部监控机制的重要组成部分。内部监控机制是公司治理的主体,一方面利用公司管理当局披露的会计信息对公司管理者进行约束和激励;另一方面它有义务保证公司的会计系统和审计系统向股东会、董事会、监事会及外界提供系统、及时、准确的会计信息。从西方发达的市场经验看,内部审计是公司治理结构的重要组成部分。2002年7月23日国际内部审计师协会(IIA)在对美国国会的建议中指出,一个健全的治理结构由审计委员会、管理层、外部审计和内部审计四个基石组成。内部审计的发展离不开公司治理的推动,公司治理的优化也离不开良好的内部审计作保障。内部审计与国家审计相互独立,各司其职。

## 五、国家审计与社会审计的关系:责任重理

国家审计机关与社会审计机构的关系,在我国经历了领导、指导到质量监督的过程。《中华人民共和国审计法》规定:“社会审计机构审计的单位依法属于审计机关审计监督对象的,审计机关按照国务院的规定,有权对该社会审计机构出具的相关审计报告进行核查。”可见,国家审计机关对社会审计机构的审计质量具有监督权。从国家审计与社会审计产生的动因、发展历程、性质、采用的技术和方法看,现行两者关系的规定值得研究,需要重新梳理。

1. 国家审计与社会审计同属外部审计,其审计主体、主要任务和经费来源不同,是两种性质完全不同的审计。国家审计机关是政府组成部门,是行政执法的主体,依法对国家机关、国有金融机构、企业事业单位以及国家规定应当接受审计监督的其他有关单位的各种资金收入和支出情况进行审计监督。国家审计机关的审计费用由各级政府财政部门保障。国家审计机关具有行政处罚权,对被审计单位违法违纪行为可依法给予处罚,而且审计机关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。

社会审计机构也称会计师事务所,是依法接受委托、独立执业、有偿为社会提供专业服务的机构。社会审计的主体是注册会计师。注册会计师是指获得政府有关部门资格认定,取得从事审计、会计咨询、会计服务业务执业证书的专业人员。社会审计的主要任务是维护市场经济秩序,保护社会公共利益和投资者的合法权益。社会审计具有独立性、有偿性和服务对象的社会性的基本特征,注册会计师应独立于政府部门、委托单位和个人,根据与委托方签订的业务约定书提供有关法律、法规规定的各项专业服务,并按国家规定的收费标准和行业惯例收取服务费用。委托方具有广泛的社会性,它包括企业、事业单位、社会团体或个人。

2. 国家审计与社会审计所采用的审计准则、实施的审计程序不同,以致国家审计机关核查社会审计机构出具的相关审计报告缺乏标准。国家审计机关核查社会审计机构出具的相关审计报告,是一种对社会审计的再审计、再监督。所谓核查社会审计机构出具的相关审计报告就是国家审计机关对社会审计机构完成的委托人相关的审计报告再进行审查,看其是否根据《中国注册会计师独立审计准则》的要求实施了必要的审计程序、是否取得被审计单位在经营过程中的必要的审计证据、是否存在遗漏或回避被审计单位重大问题而发表了不恰当的审计意见以及是否出具虚假审计报告等问题。很显然,要达到上述目的,国家审计机关仅检查会计师事务所与注册会计师提供的被审计单位的审计报告、审计档案是远远不够的,还要对被审计单位进行深入审计。因为会计师事务所与注册会计师审计时所采用的审计准则、实施的审计程序与国家审计不同,国家审计机关对被审计单位进行深入

审计,用国家审计的标准来验证会计师事务所与注册会计师的审计质量,肯定是难以行得通的,而要国家审计人员完全掌握注册会计师所采用的审计准则、实施的审计程序,也是不现实的<sup>[5]</sup>。

由国家审计机关核查社会审计机构出具的相关审计报告,审计风险较为突出<sup>[6]</sup>。首先,从事此项工作时国家审计人员所承担的审计风险与注册会计师所承担的风险是一样的,在某些方面可能还要更大一些。其次,存在专业技术上的风险。注册会计师对政策和业务的理解、重要性水平、专业判断可能与国家审计人员不同,国家审计人员很难用自己的标准去衡量注册会计师。再次,存在取证的风险。由于被核查的是会计师事务所,而此项工作的大部分现场却是在被审计单位,国家审计机关对其实施延伸审计,审计取证的阻力很大。被审计单位往往对延伸审计不配合,甚至给审计工作制造一些麻烦,这使得不少问题取证艰难。

因此,笔者认为较为可行的措施是:根据现行法规,国家审计机关有核查社会审计机构出具的相关审计报告的权力,但应该通过委托注册会计师行业协会或具有较高质量保障的其他社会审计机构进行核查,以客观评价社会审计机构的审计质量。

#### 参考文献:

- [1]秦荣生. 审计学[M]. 北京:中国人民大学出版社,2008:18-24.
- [2]秦荣生. 从国际视角看我国内部审计的发展方向[J]. 当代财经,2009(10):23-28.
- [3]中国审计学会. 中国审计研究文献摘编[G]. 北京:时代经济出版社,2009:45-55.
- [4]秦荣生. 对我国国家审计发展战略的思考[J]. 审计研究,2008(3):18-15.
- [5]秦荣生. 深化政府审计监督完善政府治理机制[J]. 审计研究,2007(1):27-33.
- [6]AICPA. Statements on auditing standards[J]. AICPA of Management Accounting Research,2009(11):45-73.

[责任编辑:马志娟]

## Definition of State Auditing Responsibility: from the Perspective of Responsibility Relationship

QIN Rongsheng

(Beijing National Institute of Accounting, Beijing 101312, China)

**Abstract:** How to rationally define the state auditing responsibility is the core issue on the construction of auditing system. The law and market-oriented economy provide the principle framework and predetermined constraints on the state audit responsibility. Based on the development logic of law and market economy, the paper explores the relationship between the responsibility of state auditing and five related counterparties and formulates a basic framework of state auditing responsibility, i. e. restructuring the responsibility between state auditing and government, restating the responsibility relationship among the state auditing at various levels, rebuilding the responsibility relationship between state auditing and that of SOEs, reshaping the responsibility relationship between state auditing and internal auditing, and finally redefining the responsibility relationship between state auditing and social auditing.

**Key Words:** state auditing responsibility; trustee economic responsibility; responsibility relationship; government auditing