

# 国家审计在走向善治的国家治理中的若干问题

宋 常<sup>1</sup>, 王 睿<sup>2</sup>, 赵懿清<sup>1</sup>

(1. 中国人民大学 商学院, 北京 100872; 2. 南京审计学院 国际审计学院, 江苏 南京 211815)

**[摘 要]**随着经济、政治、社会的发展和民主法治建设的推进,国家审计在参与国家治理中的地位与作用更加突出。根据当前的经济、政治发展水平,基于国家社会发展战略,结合现有的审计体制,深入研究国家审计在国家治理中的功能、战略目标及主要任务,着力探讨为进一步拓展和深化国家审计参与国家治理以期达成目标和完成任务所应考虑的国家审计的效率和实施效果、国家审计的成本及预算约束、国家审计的培训和能力提升、国家审计的宣传与信息沟通以及国家审计的责任和业务边界等问题,具有极其重要的理论和现实意义。

**[关键词]**国家审计;国家治理;善治;免疫系统功能;审计风暴;政府审计

**[中图分类号]**F239.44 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1004-4833(2012)01-0010-06

## 一、国家审计在国家治理中的“免疫”功能和治理作用

审计是社会经济发展到一定阶段的产物,国家审计是最早出现的一种审计类型(或形式)。从国家审计的历史沿革来看,国家审计产生与发展的基础是国家委托代理关系的产生与维系,其最初的基本职能就是在委托代理关系中承担监督职能,以促进国家经济管理和政治管理目标的实现<sup>[1]</sup>。国家治理是阶级社会最重要的政治现象之一,是国家的最高权威机构通过立法、行政和司法机关以及国家与地方之间的分权对社会实施控制和管理的动态过程。国家治理的本质在于通过国家属性及其职能的发挥缓解社会矛盾,以维持社会秩序。国家治理首要的和最基本的目的是维护政治秩序,保证政府能够持续地对社会资源进行权威性的有效分配。阶级性和社会性是国家治理的根本属性。在社会主义中国,国家治理突出的是其社会性,即通过政治、经济、文化以及社会职能的发挥来实现治理。回顾历史,人们不难发现,中国正经历从计划经济到市场经济、从传统社会到现代社会的全面转型。面对有史以来最为复杂的制度变迁问题,我们只有厘清国家在转型时期的基本特点,从国家战略的高度和长远发展的角度摸清国家治理的主要脉搏,从而将国家审计置于为国家战略服务的有效运转的国家治理系统,才能充分发挥国家审计在国家治理系统中的‘免疫系统’功能,促进国家治理“善治”目标的早日实现,保障国家政治、经济、社会持续繁荣和发展。

基于经济全球化、政治民主化及文化多样性的国际社会背景,“善治”已成为人类社会政治发展和国家治理的理想目标。作为人类最重要的政治合法性来源,“善治”就是政府与公民对公共生活进行合作管理,并共同努力以使公共利益最大化的管理活动。无疑,走向“善治”是一个政治国家与公

**[收稿日期]**2011-09-15

**[基金项目]**审计署重点课题项目(095J02005)

**[作者简介]**宋常(1966—),男,安徽六安人,中国人民大学商学院教授,博士生导师,从事审计理论与价值管理、财务理论与金融市场研究;王睿(1981—),男,江苏南京人,南京审计学院国际审计学院讲师,中国人民大学商学院博士研究生,从事审计理论与实务研究;赵懿清(1982—)女,山西大同人,中国人民大学商学院博士研究生,首都经贸大学讲师,从事审计理论与实务研究。

民社会长期的良性互动和共同治理的社会管理过程。在此过程中,公民参与公共事务管理的作用日益重要,而国家及其政府作为最重要的政治权力主体在公共治理中仍然具有核心的地位,并起着决定性的作用,即政府及其实施的“良政”或“仁政”是国家及其治理达至“善治”的关键。换言之,国家治理欲达到善治,政府必须先实现良政<sup>[2]</sup>。

国家的善治包括合法、法治、透明、责任、回应、有效、参与、稳定、廉洁、公正等基本要件,而政府的良政则应具备民主、法治、责任、服务、质量、效益、专业、严谨、透明、廉洁等基本要素。因此,为实现国家的善治,政府不仅应是精干、高效、服务、廉洁、亲民的政府,而且应是民主、法治、透明、创新、有为的政府。国家治理的有效性不仅集中表现为政府安邦定国的有效程度,而且取决于是否具备一种强大的、能自律的、有内聚力的政治体制和高效的、有免疫力的治理机制。这与国家和政府的合法性、组织性、结构性、稳定性及可持续性等因素直接相关。改革开放以来,社会主义中国的政治经济体制改革总体上是一个循序渐进、与时俱进、持续探索、不断创新、主动变革、自我调适的发展过程,并逐渐形成了一种具有转型特点的国家治理模式,即坚持科学发展,推进民主法治,维护改善民生,实施国家治理的结构性和政治经济体制的适应性变革。

从世界各国社会经济发展的过程来看,国家审计是国家治理的有效工具,也是政府运用审计的一种有效手段,它在国家治理中发挥了不可替代的作用。目前,国家审计的功能已经从传统的审核监督逐渐发展成为国家治理控制系统的重要部分,并发挥着积极参与国家治理的功能。由于经济发展、社会进步及政治开明的需要,公众期盼国家审计加强经济监督,以促进廉洁、高效、务实政府的建立。国家审计加强经济监督,并不是要监督政府,而是要对政府权力及其运行进行制约和监督。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。要防止滥用权力与滋生腐败,就必须加强国家审计对政府权力运行的制约和监督<sup>[3]</sup>。

2011年7月在中国审计学会第三次理事论坛上刘家义审计长从国家发展战略的高度、经济全球化及国家审计事业长远发展的角度,提出了“审计实质上是国家依法用权力监督制约权力的行为,其本质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’,是国家治理的重要组成部分”的重要论断,并从国家审计的历史发展过程、政治制度变迁、审计运行机制和参与治理绩效等方面全面系统深入地论述了国家审计在国家治理中的重要作用<sup>[4]</sup>。其精辟论述立意深远、高屋建瓴,对推动国家审计理论研究、国家审计实践探索及国家审计事业科学发展具有非常重要的指导意义。

## 二、国家审计在国家治理中的战略目标与主要任务

国家审计的产生和发展源于国家治理,国家治理的需求决定了国家审计的产生,国家治理的目标决定了国家审计的方向。国家审计在特定历史条件下遵循自身的内在规律不断演进,其目标、任务、重点和方式等都随着国家治理的目标、任务、重点和方式的转变而转变,并且始终在国家治理中发挥着不可替代的作用<sup>[4]</sup>。这些科学总结在国家审计领域变迁的过程中得到了有力的印证。中国国家审计事业发端于改革开放之后,那时的中国刚刚完成从以苏联为范例实现全能型国家治理到以经济建设为中心的发展型国家治理的转变。在摒弃高度全面计划及全能国家治理体制之后,社会主义市场经济制度的建立,确立了以市场为资源配置的治理机制,强调了市场在国家治理中的重要作用。为配合价格机制有效运转,市场迫切需要高质量的会计信息,因而以监督会计信息真实、公允为基础,保障市场经济活力的国家审计应运而生。1996年《中华人民共和国审计法实施条例》明确规定,审计机关依法独立检查被审计单位的会计凭证、会计账簿、会计报表以及其他与财政收支、财务收支有关的资料和资产,监督财政收支、财务收支真实、合法和效益。

党的十六大以来,国家治理再次经历重大转型,开始进入社会建设与经济建设并重的新时代。党的十六届四中全会提出“构建社会主义和谐社会”,这标志着国家治理理念发生重大转变,国家治理开始强调可持续发展的、公正与和谐的社会建设。现阶段国家治理的特性体现在以下几个方面:第

一,国家治理经历着从注重效率优先的发展型国家到公正价值诉求的和谐型国家治理模式的转变;第二,国家治理从市场治理逐渐演变为市场、国家和社会多元共治;第三,国家治理作为一个满足不同国家治理利益主体需求的过程,不仅是一种政治理论更是一场社会变革;第四,国家治理从被动应付到主动应对,再到推动现代化和全球化的进程。作为国家治理子系统的国家审计在特定的历史环境下必然会转变。我们如能够洞悉和把握国家审计的特质与发展态势,则不难回答或解决不少有关国家审计的理论与实践问题。比如,为什么中国广泛开展经济责任审计而国外并不存在?这可以从“国家审计需要相应的国家治理公正价值诉求”中找到答案。又如,为什么近些年来国家审计逐步降低企业财务收支审计在全部审计工作中的比重而相应提高效益审计的比重?这可以从“国家审计需要响应市场、国家和社会多元共治”中找到答案。再如,为什么中国的国家审计坚持以财政审计为永恒主题、2009年温家宝总理在第十一届全国人民代表大会第二次会议上提出“财政资金运用到哪里,审计就跟进到哪里”以及2010年新的《审计法实施条例》明确增加了对财政资金运用实行跟踪审计的范围的规定?这更可以从“国家审计响应国家治理作为一个满足不同国家治理利益主体需求的过程,不仅是一种政治理论更是一场社会变革”中找到答案。

最高审计机关国际组织(INTOSAI)在其2005年至2010年策略规划中曾提出最高审计组织的愿景:提供各国最高审计机关最佳实务治理,协助各国政府增进绩效、强化透明度、明确责任、保持可信度、对抗贪污、提升公共信赖以及满足公共利益的需要有效运用公共资源等。也就是说,世界各国国家审计机关已经根据经济与政治环境的变化由传统的监督目标向治理目标转变,以适应时代变革的需要。根据《中华人民共和国审计法》(2006年修订)的规定,国家审计的目标是加强国家的审计监督,维护国家财政经济秩序,提高财政资金使用效益,促进廉政建设,保障国民经济和社会健康发展。“十二五”规划和《关于构建社会主义和谐社会若干重大问题的决定》更加强政府职能的有限性和有效性,将政府的作为限定在宏观调控、市场监管和公共服务与社会管理上,并明确提出政府创新管理,增强政府的执行力和公信力。这表明政府改革已从政府的权利本位向责任本位转变,而政府职能的转变客观上也要求审计职能创新,因此国家审计需要调整自身的工作重点,拓展新的审计领域,确立新的战略目标和任务。实际上,国家审计可以监督被审计单位依法执行国家的预算,进而促进政府依法行政,规范政府的行政行为,促进政府行政的公开、公正和公平,促进财政资金的有效使用,减少国家财政资金的损失浪费,从而有利于廉洁高效政府的建设。

### 三、进一步拓展和深化国家审计参与国家治理应注意的几个问题

为了进一步拓展和深化国家审计参与国家治理,更好地发挥国家审计的“免疫”功能和治理作用,中国的国家审计宜立足于本国、着眼于世界,立足于民生、着眼于国计,立足于监督、着眼于免疫,立足于审计、着眼于治理,并应重视研究和解决国家审计的效率和实施效果、国家审计的成本与预算约束、国家审计的培训及审计能力、国家审计的宣传和信息沟通以及国家审计的责任及业务边界等审计理论与实践问题。

#### (一) 关于提高国家审计的效率和实施效果问题

一般说来,监督包括事前监督、过程监督和事后监督。加强国家审计的事前监督,可以防患于未然,但会增加审计的工作量,降低审计效率,加大审计的法律责任。在国家机关均已建立和实施内部控制的环境下,国家审计的重点放在内部控制的评价与审核方面可以提高审计效率,并发挥提前预防的作用。传统意义上的审计监督大多是事后监督。国家审计要想在国家治理中更有效地发挥作用,则需要考虑和实施过程监督,参与监督战略、安全政策的制定以及民主法治改革与建设的过程,但不应直接参与决策及其制定过程。一般说来,过程监督能够较容易地获得审计证据和相关资料,从而有利于降低事后审计的难度,减少事后审计的工作量。西方有曰:“阳光系适宜的防腐剂,灯光是较好的警察”。过程监督的效果类似于阳光与灯光的作用,便于适时发现问题并及时加以解决或提请处

理,有利于减少或避免损失浪费。近年来,国家审计所实施的全过程监督的跟踪审计就是一种有益的实践创新与探索<sup>[5]</sup>。

十年前刮起的那场“审计风暴”,客观上也具有扩大国家审计的影响、增进人们对国家审计的认识与理解、促进社会对国家审计发现问题的重视及思考等积极意义。在那场“审计风暴”中,审计人员的劳动成果理当得到应有的尊重、积极的肯定与评价。但囿于当时的客观条件及主观认识,严格的“问责风暴”并没有形成,即问责机制没有真正建立和运行,以致引起社会公众对国家审计的权威性和效果产生质疑。这一方面反映了社会公众对国家审计发挥促进建立廉洁高效政府作用的关注与期望,另一方面也反映了国家审计在参与国家治理过程中尚有不少需要考虑和解决的问题。因此审计人员有必要深入研究和思考国家审计的本质与功能、效率和效果等问题。从某种意义上说,这也表明国家审计在走向“善治”的国家治理中具有重要性、长远性、艰巨性及复杂性等特征。

一般说来,国家建设及其成效可以通过国家能力与政治问责两个维度加以考量,而实现政治问责主要依赖选举、预算及审计制度,问责包括官僚问责、公民(参与式)问责以及水平问责等三种形式。“会计资料是推进民主的保姆,审计信息是政治问责的依据”。国家审计可以通过参与国家治理和推进国家建设来实现政治问责,它主要是查核会计资料及其他信息,评价财政预算绩效,进而提出审计意见和建议。

近十年来,审计人员及有关专家学者对影响审计效果的原因和对策进行了较为深入的研究,并形成一些研究成果。诸多研究表明,国家审计效果的取得需要政府、审计机关及社会各界的共同努力。提高执行力并建立问责机制是政府的责任,国家审计的责任是基于整个国家管理的需要,监督政府是否有效履行了职责,并发现影响国家治理目标实现的各种问题,提供相应的建议和策略。社会各界的责任在于对国家审计的正确认识及理解、积极支持和配合,以及有效沟通与鞭策,创造国家审计正常开展并发挥作用的有利条件,营造有利于国家审计事业科学发展的良好氛围<sup>[6]</sup>。

## (二) 关于对待国家审计的成本与预算约束问题

开展传统的审计业务需要花费一定的成本。国家审计要发挥强有力的经济监督及预防功能,则需要一批高素质的审计人员,也需要各领域专业人士的参与和民众的配合,因此较多的资源投入必然带来较高的审计成本。国家审计的对象主要是与社会性公共资金的管理、使用有关的各种经济活动及其相关的财政收支、财务收支活动,这些活动的范围非常大,有限的审计资源必然会直接影响审计的效果,加之,国家审计还要承接国家发展战略方面的综合审计等任务,审计经费不足问题更加凸显。根据最高审计机关国际组织的有关会议记录,许多国家的审计机关都认为预算经费不足直接影响了审计工作的推行及成效。

美国审计总署(GAO)的做法是将其专业稽核人员的职称改为评估人员,将财务审计作为美国审计总署职责范围中的一个较小部分,工作重心放在办理计划评估、专案调查、政策分析等业务上<sup>[7]</sup>。为了利用有限的审计资源,使国家审计在国家治理中发挥更好的作用,国家审计需要明确最主要的审计范围和最关键的审计领域。2008年3月,刘家义审计长在中国审计学会五届三次理事会暨第二次理事论坛上指出:“按照审计目标的要求,审计工作的首要任务就是维护国家安全,保障国家利益,推进民主法治,促进全面协调可持续发展。”

在成本控制和预算约束的条件下,国家审计应当将关系国计民生等重要领域的公共性社会资金和问题作为重点审计对象,如能源领域、金融领域、粮食储备、环境问题、产业安全问题、失业问题、政府公职人员的贪污腐败问题等,按照重要程度的不同安排有限的国家审计资源,将审计人力、时间及经费集中安排于高风险的领域,并进行严密而深入的查核。

## (三) 关于增强国家审计的培训及审计能力问题

国家审计机关任务繁重,每年要忙于实施各种审计,因而在审计人员的培养、审计知识的沟通交

流等方面的安排比较有限。为了进一步适应经济政治发展的新要求和社会公众的新期待,更好地发挥国家审计的“免疫”功能和治理作用,国家审计需要从专业技能、管理知识、服务理念等诸多方面加强对审计人员的培训力度,提高其执业能力。审计机关负责监督各级政府财政收支和国有企事业单位财务收支,业务量巨大,国家审计人员只有在具备了财务审计、绩效审计等多方面专业知识的基础上,才有可能很好地胜任工作,不辱使命。与此同时,经济社会的发展客观上也要求审计人员必须具备较高的专业理论素养、实际业务水平、沟通交流技巧及职业判断能力等综合素质。为确保审计人员具备必要的知识与技能以及一定的专业水准与胜任能力,更好地适应参与国家治理的实际需要,国家审计应更加重视和加强培训工作,不断提升审计人员的执业能力。

最高审计机关国际组织在成立 50 周年之际所提出的未来五年策略规划不仅包括以任务为导向的专业能力培养目标,而且还包括专业准则制订和审计知识分享等目标。其中,专业能力培养的目的是通过训练、技术支持及各项发展计划,加强最高审计机关的专业能力,具体的训练措施包括研讨会、地区性小组训练、国际组织技术发展计划。

鉴于此,国家审计需要根据现有的审计体制和审计业务实际,借鉴国内外成熟的培训经验,建立国家审计人员培训发展体系,增加国家审计人员培训力度,确保国家审计人员具备相应的专业水准与胜任能力,以适应其参与国家治理的客观需要。

#### (四) 关于加强国家审计的宣传和信息沟通问题

在现代政府新公共管理中,国家审计机关扮演着更加重要的角色,它不仅要履行传统的财政审计职责,而且还要承担政府绩效考核的职责。现代国家审计机关对政府的行为及其结果进行监督和控制,不仅有利于政府治理和风险管理,而且也有利于廉洁高效政府的建立。

国家审计工作的开展需要进行充分而有效的沟通以取得相关部门的理解与配合,进而提高审计效率并节约审计资源,同时也需要公众的积极参与和密切关注,公众的参与和关注有利于增强审计审计建议的执行力,提高相关问题解决的效率。在法律许可的范围内,国家审计应采取各种有效的方式及方法,包括与网络、媒体间建立起良好的互动关系,以增强审计的透明度。

加强国家审计的宣传和信息沟通工作,有利于国家审计工作的顺利开展及其“免疫”功能与治理作用的正常发挥,有利于提高政府工作及其成效的透明度,有利于公民有序地参与政治,进而推进国家的民主法治并促进国家走向“善治”。

#### (五) 关于明确国家审计的责任及业务边界问题

国家审计的责任是通过对经济活动的审核、评价和控制等一系列的监督活动,保证国家公共资金的安全和效益,维护国家经济社会的健康运行。1977 年 10 月最高审计机关国际组织在秘鲁利马召开的第九届大会上通过的《利马宣言——审计规则指南》曾指出:审计本身是整个控制系统必不可少的组成部分,其目的是要尽早地揭露背离公认标准、违背资源管理的合法性、效率、效果和经济原则的现象,以便在发现上述各种情况时,尽可能早地采取改正措施,使当事人承担责任、赔偿经济损失或采取措施防止重犯。国家和政府的责任是保证国家公共资金的安全和效益,维护国家经济社会的健康运行。

国家审计的业务边界或国家审计的领域,与国家审计的责任直接相关,随国家治理内涵的丰富而丰富,随国家治理外延的拓展而拓展。国家审计可以在国家治理中发挥监督、评价、建议等作用,但不能担任决策者的角色,应避免参与行政决策和经济决策。国家审计如参与行政决策和经济决策,将会从形式上和实质上失去其独立性和公信力,并且还会增加本应由政府和企业承担的法律风险与责任。不仅如此,国家审计在中国转型时期特殊领域内持续、高效、有力地发挥作用也不能脱离国家治理内在变迁的特定要求。

刘家义审计长提出的“免疫系统”理论正是在洞悉了国家治理转变实质的基础上,结合国家审计

的实际,对国家审计这个国家治理的子系统进行了特定化与概念化。作为国家治理“免疫系统”的国家审计以“推进法治,维护民生,推动改革,促进发展”作为出发点和立足点,来实现维护人民群众根本利益的目标。“免疫系统”理论的提出响应了国家治理从被动应付到主动应对的转变。但正如国家治理受到现代化和全球化的挑战一样,国家审计“免疫”作用同样面临着现代化和全球化的冲击,即在全球化的压力下自我修正、自我进化,同时符合国家政治、经济和社会现代化的发展需要,而在全球化压力下,自我修正和自我进化又推进着全面现代化进程。全球化既带来了国际制度国内化和国内制度国际化的全新工作情景及思维方式,又带来了国外发达市场经济潮流与国内不完善市场经济制度之间的碰撞,还带来了权力资本、金融资本和产业资本的深层次、多维度交织。因此,国家审计人员开展审计工作需要同时兼具国际化与民族化的思维方式,对当前市场经济要有正确的认识,具有超越市场经济本身而结合政治、法律、民生、社会等多元因素的开阔视角,拥有足够的胜任能力以发现并处理审计问题,从而有效保证国家治理机制的长效运转。

由此可见,国家审计在参与国家治理并走向善治的过程中,应当服从并服务于国家发展战略,在国家治理中发挥不可替代的作用。当然,国家审计并非万能,不能“包打天下”,不应超越本身的职能和基本性质以及法定的权限与业务边界去承担无法实施的任务和无法履行的责任。

#### 参考文献:

- [1]宋常. 审计学[M]. 北京:中国人民大学出版社,2011.
- [2]俞可平. 治理和善治:一种新的政治分析框架[J]. 南京社会科学,2001(9):40-44.
- [3]秦荣生. 国家审计职责的界定:责任关系分析[J]. 审计与经济研究,2011(1):3-8.
- [4]刘家义. 国家审计与国家治理[R]. 中国审计学会第三次理事会(内蒙古)论坛讲稿,2011-07-08.
- [5]宋常. 探索跟踪审计[J]. 首席财务官,2011(1):1-9.
- [6]宋常. “免疫系统”理论视野下的国家审计[J]. 审计与经济研究,2009(1):4-11.
- [7] U. S. GAO. Government Auditing Standards 2011[S]. 2011.

[责任编辑:马志娟]

## Some Issues of Government Audit toward the Good Rule of Government Governance

SONG Chang<sup>1</sup>, WANG Rui<sup>2</sup>, ZHAO Yiqing<sup>1</sup>

(1. School of Business, China Renmin University, Beijing 100872, China;

2. School of International Audit, Nanjing Audit University, Nanjing 211815, China)

**Abstract:** With the progress of economy, politics, society and democracy, government audit is now playing an ever-increasing important role in the government governance. Considering the present economic and political development level, the current audit system is on the basis of the overall national social development strategy, it is of great significance to explore such issues as the efficiency and effect, cost and budget constraints, training and competency improvement, publicity and information communication, responsibility and business boundary of government audit.

**Key Words:** government audit; government governance; good rule; immunity function; audit storm; government audit