

特稿

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

蔡春, 蔡利

(西南财经大学 会计学院, 四川 成都 611130)

[摘要]作为国家治理的重要组成部分,国家审计理应充分发挥审计功能,服务国家治理。从国家治理角度研究创新国家审计理论,可以为国家审计实践工作提供指导。从历史分析、理论分析、法理分析以及实践分析四个方面对国家审计与国家治理的关系进行剖析,通过国家审计对国家治理的影响以及国家治理对国家审计的影响这两条路径,探讨创新国家审计理论研究的基本思路,以期为我国国家审计理论的研究,尤其是国家审计与国家治理的研究提供一定的参考。

[关键词]国家审计;国家治理;公共受托经济责任;审计监督;国家审计模式;政府审计

[中图分类号]F239.44 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1004-4833(2012)02-0009-08

一、引言

2011年7月8日,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,自此,关于“国家审计与国家治理”的议题就被学术界和实务界高度重视并广泛讨论研究。长期以来,世界各国审计机关在维护国家经济安全、反腐倡廉以及提高政府工作透明度等方面都发挥了重要作用,这正是国家审计服务国家治理的重要表现和途径。国家治理是一个永恒的主题,借用美国著名政治学家、行政学家盖伊·彼得斯教授对政府改革的描述,国家治理可以理解为一个持续不断的过程,而且几乎可以肯定的是,只要国家存在,这一过程就永远不会停止^[1]。从服务国家治理的角度探讨国家审计理论研究的发展,无疑具有重大的现实意义。我们欲在深刻分析国家审计与国家治理相互关系的基础上,基于国家治理视角,阐述我们对创新国家审计理论研究发展的一些初步思考,以期充实国家审计理论研究,为国家审计更好地服务国家治理贡献我们的绵薄之力。

二、国家审计与国家治理相互关系的基本依据

依据马克思主义国家学说,国家审计是国家治理的工具,是国家政治制度的重要组成部分。我们

[收稿日期]2011-10-05

[基金项目]西南财经大学“211”工程三期资助项目

[作者简介]蔡春(1963—),男,四川兴文人,西南财经大学会计学院教授,博士生导师,中国政府审计研究中心主任,从事审计理论和实务研究;蔡利(1984—),女,重庆人,西南财经大学会计学院博士研究生,从事审计理论和实务研究。

认为,国家审计与国家治理是相伴相生、相互依存、相互促进的关系,这种相互关系可以从以下四个方面寻找到依据:从审计历史层面而言,国家审计与国家治理具有浓厚的历史渊源;从理论层面而言,国家审计与国家治理的理论基石均为公共受托经济责任;从法律层面而言,国家审计依法建立,是国家治理的重要组成部分;从实践层面而言,国家审计功能发挥可以促进国家治理的改善。

(一) 国家审计与国家治理相互关系的历史分析

自从奴隶制政权建立,统治者就在政治上自觉或不自觉地利利用国家审计来巩固其统治地位,从而将国家审计的威慑力量与国家政权的巩固联系起来^[2]。杨时展教授的名言:“天下未乱计先乱,天下欲治计乃治”,这是在总结审计历史经验的基础上,对国家审计与国家治理相互关系的高度概括。

从中国审计史来看,西周时由宰夫执行的实地稽查审计是国家审计的萌芽。据《周记·天官·宰夫》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”。就是说,宰夫负责政治监察,掌理治理之法,监视官吏严格遵守和执行朝法^[2]。我们可以认为,早期的审计在萌芽时就已作为国家治理的重要组成部分,发挥监控作用。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^[2]。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。

古罗马于公元前443年设立了监督官,负责对一些兴建的公共设施及城市会计账目进行就地审计。统治者根据结果,处理了一批管理不力的城市市长官,并撤销了一些财政管理混乱城市的自治权,使之归并于省政府^[2]。2000多年前的雅典城邦,就对官吏卸任经济责任进行审查,即审计官执行的离任经济责任审计。在古代雅典,无论谁的官有多高,权有多大,只要被发现有所徇私舞弊行为,就得受到严厉制裁。雅典的这套审计监控制度,使其较之那些贿赂、裙带风公行、贪污盗窃泛滥成灾的寡头城邦(如斯巴达之类)政治要廉洁得多,奴隶制经济发展的节奏也快得多^[2]。法国于1320年设立了审计厅,旨在加强对政府部门经济责任的监控,使各级政府机构和官员接受审计^[2]。

以上审计发展史实表明,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。不论是早期的为巩固政权,还是今日的维护国家经济安全等,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。

(二) 国家审计与国家治理相互关系的理论分析

国家审计产生于公共受托经济责任关系,其根本目标是促进政府公共受托经济责任的全面有效履行。而建立国家治理结构是公共受托经济责任的重要内容,一方面,公共受托经济责任是国家审计与国家治理共同的理论基础之一,保证和促进公共受托经济责任全面有效履行是国家审计与国家治理的共同目标;另一方面,国家审计与国家治理之间也紧密联系并相互影响着(如图1)。

1. 公共受托经济责任与国家治理结构(机制)的建立

“治理”一词可以追溯到古典拉丁语和希腊语中的“操舵”一词,原意是控制、指导和操纵。受托经济责任与组织治理具有内在一致性,具体表现为三点:其一,受托经济责任是组织治理的基础。不论是公司治理、公共治理抑或国家、政府治理,都是旨在保证各种受托经济责任关系能够有效履行。其二,受托经济责任与组织治理的目标是一致的。受托经济责任的目标存在于委托人对受托人提出的要求之中,它代表着委托人对受托人理想行为所持的期望,反映的是社会的客观需要,在本质上与组织治理是相同的。而国家治理,从经济学的角度而言,最终目的就是通过政府、市场与社会的相互协调,管理和促进资源的有效配置,推动社会经济持

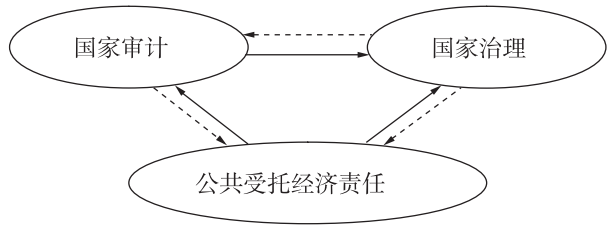


图1 国家审计与国家治理相互关系逻辑图

续、全面、均衡发展,从而满足社会成员的需求^[3]。其三,受托经济责任的有效履行依赖于组织治理的完善。组织治理是一系列法律、文化和制度的安排,对其进行完善可以促进受托经济责任关系良好运转并延续和发展下去。因此,我们认为,针对特定形式的组织,建立相应的治理结构(机制)是受托经济责任内容拓展的必然要求,建立国家、政府治理结构正是公共受托经济责任的重要内容。

2. 公共受托经济责任与国家审计

现代审计理论认为,审计产生的基本前提就是受托经济责任关系的存在,受托经济责任内容的不断拓展是推动审计不断创新与发展的内在动力。概言之,受托经济责任是审计产生和发展的基本动因之一。受托经济责任的实质就是经济管理和报告行为必须按照特定的要求或原则行事。审计的本质目标在于促进特定主体受托经济责任的全面有效履行。任何审计活动都是以特定受托经济责任关系的存在为前提的。随着社会政治经济的发展,受托经济责任的内涵在不断拓展,审计的功能也只有不断地拓展,才能确保拓展的受托经济责任全面有效地履行。这正是受托经济责任与审计的辩证关系。国家审计产生于公共受托经济责任关系的确立,其首要或根本目标就是促进政府公共受托经济责任的切实有效履行。随着政府支出规模的扩大、纳税人参与政治的愿望加强、新公共管理运动的兴起以及资源配置的要求等,公共受托经济责任的内容也在不断拓展,伴随而来的国家审计功能也在向审计权的有效发挥、审计对权力的有效监控、政府绩效审计、宏观审计等方面拓展。

3. 国家治理与国家审计

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、治理机制的应用都离不开审计。组织治理实践发展的趋势要求审计作为利益相关者结构体系中的重要一环参与到治理当中。美国安然、世通事件后,世界范围内掀起了一股公司治理改革的浪潮。美国将外部审计作为维持上市公司治理结构稳定的三个重要支柱之一。国际内部审计师协会(IIA)将外部审计、内部审计作为健全的公司治理的“基本主体”^[5]。众多研究表明,一方面,审计具有改善公司治理的功能;另一方面,公司治理会对审计活动产生重要影响。国家审计作为一种特殊的经济控制,是国家治理的重要组成部分,通过发挥其监督、评价、鉴证功能,可以促进国家治理的完善,推进民主政治建设。

(三) 国家审计与国家治理相互关系的法理分析

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。

法国早在1807年拿破仑王朝时期,就正式通过法令来建立国家审计院,采用法国最高法院的体制,地位上仅次于最高法院,权力相同,具有终审权,从而解决了国家审计机关的权威性问题。拿破仑说过,“我要通过积极的监督,使不忠于职守的行为得到制止,使公共资金的合法利用得到保障”^[2]。法国是司法模式国家审计的开拓者,也堪称司法模式国家审计机构的最杰出典范。

1866年,英国议会通过《国库和审计部法案》,这标志着现代英国国家审计制度的建立,也宣告了世界上第一个现代立法模式国家审计制度的诞生。该法案规定,政府的一切收支应由代表议会并独立于政府之外的主计审计长实施审查。主计审计长代表议会开展审计工作,在审查过程中,与下议院决算审查委员会保持密切的联系。该委员会的调查工作基本上都以主计审计长的审计报告为基础。立法模式国家审计的另一典型代表为美国,于1921年颁布了著名的《预算和会计法案》,根据该法案,在国会之下设置独立的国家审计机构——会计总署(General Accounting Office, GAO),1937年,会计总署改名为审计总署(General Auditing Office, GAO),2004年再次更名为政府问责署(Government Accountability Office, GAO)。美国政府问责署的大部分工作是对联邦政府进行业绩审核、项目评估、政策分析等,旨在提高政府工作绩效,保证联邦政府尽到对国会和美国公众应尽的责任。美国政府问责署超过80%的建议最后都被相关机构采纳。

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。

(四) 国家审计与国家治理相互关系的实践分析

国家审计在国家治理中发挥着重要的作用,主要表现有四个方面:一是腐败治理。我国审计机关每年开展领导干部经济责任审计,这对加强党风廉政建设、推进民主政治改革产生了积极的影响。二是维护经济安全。GAO从1990年开始,每两年发布一次高风险领域清单,提请政府关注影响政府有效治理的特殊高风险领域。三是提高政府透明度。2004年由巴西总审计长办公室发起的“透明门户”,不但帮助政府改善不合理的支出,且成为社会有效监督政府的工具。四是协助应对危机。在此,我们以国家审计协助应对公共危机说明国家审计对国家治理的作用。

GAO对美国2005年发放的“卡特里娜”以及“丽塔”飓风灾害赈灾款进行审计后发现,高达14亿美元的赈灾款通过各种障眼法被冒领,如购买橄榄球赛门票、支付度假费用等。GAO认为,预防是恢复重建中减少舞弊、浪费和滥用的关键,比事后监管成本更低、更有效,并提出应建立预防控制体系。

2008年金融危机爆发后,G20国家审计在应对金融危机时发挥了重要的作用。具体表现为:一是救市计划的审计。GAO对7000亿美元“问题资产纾困计划”(TARP)实施了2个月的审计,认为保尔森的花钱手段完全不合格,为确保救市计划的完整性、权责明晰和透明度,财政部需要采取更多行动。二是救市计划公共资金运用的跟踪审计。GAO每两个月对联邦和地方政府进行一次审查,并对经济恢复和再投资法案(ARRA)的资金使用情况进行报告。此外,GAO对增加联邦医疗援助(FMAP)、公路基础设施建设以及国家财政稳定基金(SFSF)都开展了跟踪审计。三是救市计划绩效评价。日本会计检查院在对国税厅及其下属的11个国税局和冲绳国税事务所2008年度的国税退税、退款和对出口企业消费税的退税等情况进行审计后发现,退款天数的延长会使税务署最终支付的退款金额大大高于实际确定的退款金额。会计检查院在分析原因后,对国税厅提出了相应的改进意见。四是救市计划中专门项目的审计。包括国家基础建设项目、企业扶植项目以及公共事业部门相关项目的审计等。五是促进金融监管体制不断完善与强化。如欧盟审计院就有关存款担保和资金需求问题提出了建议,并开展了包括衍生品、对冲基金和私人股本在内的资本市场监管和风险管理等工作。

2008年汶川地震后,我国国家审计部门对救灾资金、物资及灾后重建进行了跟踪审计。截至2010年底,根据审计意见和建议,促进了2900多个项目加快建设进度,节约重建资金或挽回损失59.17亿元。两年多来,各级审计机关已向有关司法和纪检监察部门移送案件线索31起,涉案金额2900多万元,52名涉案人员中已有19人被判刑,17人被给予党纪政纪处分,其余人员也正在处理中。

以上案例说明审计是减少欺诈、浪费和滥用最有效的手段,是国家审计服务国家治理的重要途径。

三、基于国家治理视角创新国家审计理论研究的基本思路

(一) 基于国家审计改善和提高国家治理的质量与效率的角度

1. 改革与创新国家审计模式(体制)

国家审计要更好地服务于国家治理,我们认为必须改革与创新国家审计模式(体制)。1973年,罗马尼亚就曾设立最高财政监督院,该院直属于罗马尼亚社会主义共和国国务委员会(相当于我国的全国人民代表大会),负责监督中央国家机关的财政实施工作、全国社会经济发展计划中财政指标的完成情况、财政信贷杠杆在经济管理中的运用、确保国家资财的正确核算和合理使用、协调财政金融监督活动等^[2]。这充分体现了人民监督的思想。关于我国的国家审计模式,我们的初步构想是探

索“国家审计委员会+国家审计署”的渐进改革模式。具体建议是:在人大设立国家审计委员会,直接对委员长负责;同时,国家审计委员会主席由担任过审计长的人员或资深审计专家担任;国家审计委员会的主要职责是进行公共资金(资源)计划出台前的审计,包括财政收支预算审计;而现有的国家审计署职责权限不变,主要负责公共资金(资源)运用情况的审计和跟踪审计,即按照温家宝总理所说“财政资金运用到哪里,审计就跟进到哪里”,充分发挥审计的“免疫系统”功能。

2. 创新国家审计方式、方法与类型

(1) 探讨治理导向审计、权力监控审计和“三公经费”审计。一是治理导向审计。以治理评价为核心,制定审计策略、实施审计调查、收集审计证据并据以提出审计意见。治理导向审计在技术方法上既传承现有审计模式的基本理念,也融合当前组织治理评价的方法程序,实现了技术及手段上的突破和创新。国家审计应将立足点定位于国家治理评价上,通过对治理状况的分析,识别审计重点并估算审计风险,进而实施基本审计程序,编制审计报告。二是权力监控审计。国家宏观政策的出台与执行,必然伴随着权力的运行。审计本身作为一种经济权力监控机制或制度安排,其对经济权力的控制既可以是一种内部监控,也可以是一种外部监控。通过构建“以权力控制权力”、“以权利控制权力”和“以道德控制权力”三位一体的经济权力监控机制,对权力的运行实行有效制约。三是“三公经费”审计。2011年,中央部委相继公布“三公消费”,这是我国积极推行“透明政府”的一大重要举措。但“三公消费”审计不能只停留在“晒账单”的阶段,国家审计必须对其进行审计,分析高消费的原因、判断是否有浪费或违规的行为等,进而更好地发挥审计监督作用,服务国家治理。

(2) 实施制度合理性审计和政策执行效果审计。一是制度合理性审计。制度合理性审计强调发现和揭露制度缺陷,完善相关制度。国家审计应通过对具体经济事项的监督与评价,站在宏观高度,从制度及其设计层面发现问题、分析问题,揭露制度和管理中的缺陷与漏洞,提出建设性意见;二是政策执行效果审计。国家审计实施政策执行效果审计,一方面可以确保各项政策贯彻落实到位,另一方面可以发现和揭示政策执行中的重大偏差,及时予以纠正。

(3) 进一步强化预算执行情况审计、经济安全审计及腐败治理审计。一是预算执行情况审计。加大中央部门预算执行审计力度,可加强预算管理、规范预算执行、提高财政资金使用效益,从而推动财政体制改革进一步深化。二是经济安全审计。国家审计因其宏观性、独立性及权威性,是国家经济安全保障体系中的重要组成部分,对维护国家经济安全具有重要的作用。强化经济安全审计,可以更好地实现维护国家经济安全的战略目标,提升国家治理水平。三是腐败治理审计。腐败的治理有赖于建立一种可以有效制衡公共权力的政治结构,而国家审计作为一种法定的权力和责任,是腐败治理的一种重要手段。尤其是在腐败治理审计中,应与领导干部经济责任审计紧密结合,从源头、机制上预防和治理腐败。

(4) 进一步深化经济责任审计和政府绩效审计。一是经济责任审计。经济责任审计是现代审计理论与方法结合中国特色审计实践而产生的一种制度创新,对完善领导干部监管机制、加强党风廉政建设、促进民主政治具有重要的现实意义^[11],因此,应进一步深化经济责任审计,尤其是党政领导干部经济责任审计。二是政府绩效审计。应树立绩效审计广义化理念,积极探讨绩效的基本内容与计量,构建绩效与责任履行报告体系,建立绩效审计报告与绩效审计结果公告制度,健全绩效管理制度等,全面推进政府绩效审计的开展。

3. 拓展国家审计目标

审计目标随着审计环境变化而变化,随着审计职能发展而发展,随着主观认识程度提高而提高。国家审计的本质目标在于保证和促进公共受托经济责任的全面有效履行。当服务国家治理和维护国家经济安全成为公共受托经济责任的重要内容时,国家审计的目标就应包括服务国家治理和维护国家经济安全。

4. 提升国家审计人员的能力与素质

审计人员的素质和能力决定了国家审计的成效。无论是最高审计机关国际组织(INTOSAI)的审计准则概述,还是美国一般公认政府审计准则(GAGAS)的一般准则,抑或是我国国家审计准则,均对审计人员的专业判断和胜任能力有一定的指引和规定。经济形势的复杂性、审计风险的多变性使得审计人员面临着严峻挑战。GAO已形成了一个现代的、综合不同学科服务技能的专业服务机制,其3200名雇员中包括经济学家、社会学家、工程师、律师、精算师、IT专家、医疗卫生和国土安全专家等。我们应深思国家审计人员能力框架,打造一支素质高、业务精、作用硬的新型专业化审计队伍,更好地服务国家治理^[12]。

5. 改革审计行政长官的提名与任命方式暨任职期限

我国《宪法》规定,审计长由国务院总理提名,全国人大决定,国务委员包括审计长在内,连续任期不得超过两届。我们建议,改革审计行政长官的提名与任命方式暨任职期限,使审计行政长官的任命不受现行干部任职期限影响。世界范围内,审计长的任期主要有两种。一是终身任期制。拿破仑王朝时期审计院院长就实行终身制,这有效地避免了动乱年代可能出现的报复行为^[2]。除法国之外,英国、意大利、巴西、西班牙等国审计长均采取终身任职制。二是限制任期制。美国法律规定总审计长任期为15年。美国总审计长大卫·沃克曾表示,任期长可使审计长具有一种长远眼光,有能力指出政府中存在的一系列复杂甚至是充满争议的问题,也让审计长有胆量讲真话,而不用顾忌自己的饭碗是否会被砸^①。我们应积极探索延长审计长任期的可能性,最大限度地保证国家审计的独立性。

6. 更好地发挥现行审计领导体制模式的作用

我国《审计法》规定了我国现行审计领导体制模式。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,审计长是审计署的行政首长。县级以上地方政府设立审计机关,由地方行政一把手,如省长、自治区主席、市长、州长、县长、区长等领导。在现实中,应该深入贯彻《审计法》的相关规定,充分保障审计独立性与权威性。此外,还应注重在现行领导体制模式下领导的实现方式,如国务院总理和地方行政一把手应定期听取审计报告、定期检查审计工作等。

(二) 基于国家治理对国家审计影响的角度

1. 国家治理的产权属性对国家审计的影响

我国是社会主义国家,公有产权制度是社会政治、经济制度的核心和本质问题。公有产权制度决定了国家治理的基调,故而公有产权制度会影响国家审计的制度安排和工作方式,进而影响到国家审计功能作用的发挥。因此,在强化国家审计功能的同时,不应忽视公有产权制度对国家审计的影响。

2. 国家治理结构的基本特征对国家审计的影响

(1) 国体对国家审计的影响。我国是人民民主专政的国家,党代表人民管理国家事务、治理国家。加强党对国家审计工作的领导,重视国家审计的工作,可为国家审计争取更多的支持和认可,为其服务国家治理提供必要的制度保障。

(2) 政体对国家审计的影响。当前,我国采用的是行政型国家审计模式,国家审计是国家行政管理的一部分。政府的管理风格一定程度上决定了国家审计作用发挥的程度。应加强和改善政府对国家审计工作的领导和支持,保障国家审计的独立性和权威性。

(3) 审计关系人理论的创新。一般而言,审计业务的三方关系人是指审计人、被审计人和审计委托人,审计活动的发生,就是这三方发生联系的结果。但随着经济社会的发展和契约关系的复杂化,审计关系人理论发生了一定的嬗变。例如,现今开展的经济责任审计,审计委托人为党委组织部门,审计人为国家审计机关,被审计人为党政干部,这与传统的审计关系人理论相比已经产生了较大差

^①根据《环球时报》唐勇专访大卫·沃克访问稿《美国审计长谈审计的责任》整理得到。

异。我们应辩证看待审计关系人理论所发生的嬗变,与时俱进,积极创新审计关系人理论。

3. 国家治理结构的其他特征对国家审计的影响

(1) 国家的立法、司法、纪检与监察体系对国家审计的影响。国家治理包括若干子系统,国家审计属于监控系统的一部分,理应服务国家治理。国家审计置于此监控系统中,自然也会受到监控系统中其他子系统的影响,如立法、司法、纪检与监察体系等。例如,国家审计发现的涉嫌违法违纪问题的线索会移交司法纪检,由此,司法纪检的完善度就会对国家审计产生一定的影响。

(2) 国家经济与社会发展的阶段与程度对国家审计的影响。国家审计作为国家治理的重要组成部分,必然受到国家经济与社会发展阶段和程度的影响。一方面,国家经济与社会发展的阶段决定国家对国家审计的需求,进而影响其制度安排;另一方面,国家经济与社会发展程度越高,公民对国家审计的认识程度就会越高,国家审计工作的“软环境”就会越好,更有利于国家审计功能的发挥。

(3) 国家的文化传统、道德观念、社会价值取向对国家审计的影响。国家的文化传统、道德观念及社会价值取向,不仅会影响社会对国家审计的认知,还会影响国家审计及其人员核心价值观的形成。美国审计总署总审计长大卫·沃克先生曾提到,领导力、正直和创新是他个人的核心价值观,而责任、正直和可靠是美国审计总署的核心价值观^①。核心价值观会指导国家审计人员的行动,进而影响国家审计工作的成效。

4. 国家治理机制本身的完善对国家审计的影响

(1) 进一步完善国家预算制度。国家预算可以反映政府活动的范围、方向和政策,同时,也可体现国家权力机构和全体公民对政府活动的制约和监督。国家审计按照法规要求,对预算执行情况进行审计,可使国家预算制度进一步得到加强;国家预算制度的完善,可为国家审计提供充分的信息,为国家审计发挥良好的监控功能提供载体。

(2) 尽快建立健全政府会计制度。建立健全政府会计制度,旨在提供政府受人民委托管理国家公共事务和公共资源的情况;报告政府公共资源管理的业绩及履行公共受托经济责任情况的信息,是实行国家审计的重要基础。我国真正意义上的政府会计制度尚未建立,这是我国国家审计发挥治理功能的一大瓶颈。但由于各个国家的政治经济体制和管理体制不同,政府会计的内涵也会有差异。因此,必须立足国情,建立健全具有中国特色的政府会计制度。

(3) 推动政府建立并实施目标绩效管理。深入研究与明确绩效目标的确定方式与方法,为政府绩效审计评价提供科学、合理的导向与依据。绩效目标可由被审计单位自己提出,也可由上级管理部门提出,但最好通过书面有效的文件形式予以确定,作为政府绩效审计的重要依据。

(4) 增强政府决策及其行为的透明度,完善政务信息公开披露制度。增加政府透明度,旨在保障公民知情权,实现公民对政府的监督。温家宝总理曾说,“保障人民的知情权非常重要。增加政府行为的透明度,是一个政府应有的负责的态度”^②。1966年,美国通过了《信息自由法案》,规定除国家规定的正处于保密状态的信息之外,公民有权要求政府公开各种公共信息,有权依法查阅政府文件和档案。随后,美国又相继通过了《隐私权法案》、《阳光法案》,进一步完善了对“公民知情权”的保障。2007年,我国国务院常务会议审议并原则通过了《中华人民共和国政府信息公开条例(草案)》。透明政府的建立,可为国家审计工作创造有利的制度与体制环境。

(5) 推进责任政府建设,建立健全问责机制。责任政府是一种善治的美好理念,也是一种政治制度安排,从某种意义上说是为了规范政府和公民之间的关系,通过规范权力行使者的行为来维护权力委托者的利益^[12]。问责制是推进责任政府建设的重要内容,也是推进责任政府建设的重要路径。责

^①根据《环球时报》唐勇专访大卫·沃克访问稿《美国审计长谈审计的责任》整理得到。

^②新浪网:“中国打造透明政府”,<http://news.sina.com.cn/c/2003-07-31/17231452044.html>

任政府和问责机制的建立是完善国家治理的必然要求,会对国家审计产生重要影响。

(6) 建立健全政府组织的内控制度,强化对权力运行的制约。政府组织的内部控制是实现政府治理的关键。美国于1983年发布了《联邦政府内部控制准则》,最高审计机关国际组织(INTOSAI)也于2004年颁布了《公共部门内部控制标准指南》。我国应建立健全政府组织内部控制制度,强化对权力运行的制约,从而促进国家审计功能的发挥。

四、总结与未来展望

国家治理是一个宏大的概念,国家审计作为国家治理的重要部分,如何更好地发挥功能作用以服务国家治理、改善国家治理的质量与水平,是一个值得深入探讨的重大课题。实践的发展离不开理论的指导,理论既要超前于实际,又要服务于实际^[14]。国家审计理论的发展长期以来滞后于其他学科甚至是社会审计、内部审计理论的发展,创新并发展国家审计理论是审计学者共同的使命。

我们基于国家治理的视角,勾勒出了国家审计理论创新研究的框架(如图2)。从历史分析、理论分析、法理分析及实践分析四个角度探讨了国家审计与国家治理的关系,更为深刻地认识到国家审计是国家治理的重要组成部分。基于此,我们从国家审计与国家治理相互影响的两条路径,提出了国家审计理论创新研究的基本思路。我们的思考,仅是国家审计与国家治理的冰山一角。国家审计这片方兴未艾的领域,需要更多的有识之士去开垦耕耘。

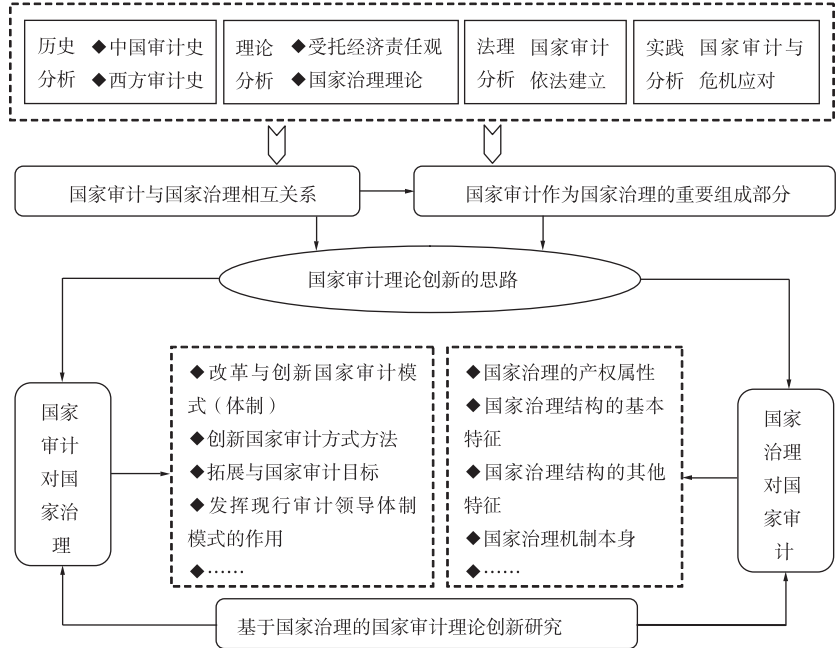


图2 基于国家治理的国家审计理论创新研究框架

参考文献：

[1] 盖伊·彼得斯. 政府未来的治理模式[M]. 北京:中国人民大学出版社,2001.
 [2] 文硕. 世界审计史[M]. 北京:中国审计出版社,1990.
 [3] 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):9-15.
 [4] 蔡春. 审计结构理论研究[M]. 大连:东北财经大学出版社,2001.
 [5] IIA. Recommendations of improving corporate governance[R]. 2002.
 [6] Hollis A, Terry D W. Audits as a corporate governance mechanism; evidence from the German market[J]. Journal of International Accounting Research,2003(2):1-21.
 [7] 王鹏,周黎安. 中国上市公司外部审计的选择及其治理效应[J]. 中国会计评论,2006(2):321-344.
 [8] 车宣呈. 独立审计师选择与公司治理特征研究[J]. 审计研究,2007(2):61-68.
 [9] Cohen J, Ganesh K, Arnold M W. Corporate governance and the audit process[J]. Contemporary Accounting Research, 2002:573-594.