

对构建国家审计理论体系的思考

杨肃昌

(兰州大学 经济学院,甘肃 兰州 730000)

[摘要]从研究的指导性和原则性方面对国家审计理论体系进行探讨后发现,国家审计理论既要体现出一般审计理论的普遍性要求,又要具有国家审计理论的特殊性;国家审计理论体系应具有一定的逻辑结构和层次;国家审计理论基础应以政治学为主体;国家审计基础理论研究应求同存异以利于研究的深化;国家审计应用理论应注重体系化研究。

[关键词]国家审计;审计理论体系;国家治理;公共受托责任;政府审计理论框架;政治审计学

[中图分类号]F239.44 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1004-4833(2012)02-0017-09

一、问题的提出

作为对国家审计实践与发展的理性认识,国家审计理论旨在令人信服地解释国家审计实践以及对正在进行的实践予以适当的指导并科学预示审计的发展。“但当前我国国家审计理论与我国经济社会发展和审计工作发展新形势的要求还有不相适应之处”^[1],不少研究还存在条框化、重复化、表面化和零碎化现象,不仅缺乏理论高度和深度,也跟不上不断丰富的审计实践,发挥不出对审计实践的指导作用。究其原因,笔者认为,这与国家审计理论体系研究的薄弱、滞后不无关系。“我国政府审计理论研究成果现状与我国目前没有形成公认的政府审计理论框架具有一定的相关性,甚至是高度的相关性”^[2]。事实上,这方面研究多年来不仅没有取得学者们一致认可的显著成果,而且在某些时候还出现停止甚至倒退的倾向。与上世纪八、九十年代相比,“目前专门研究政府审计理论框架的著作与论文很少”,乃至还“没有建立完善的、公认的政府审计理论框架,更没有将理论框架作为理论研究的指导及制定相关政策的参照体”^[2-3]。应该看到,对于认识和解决当今国家审计实践和发展中存在的种种问题和矛盾,这种系统化、结构化的审计理论与传统“头痛医头、脚痛医脚”的思维不同,更在于或更有利于揭示问题和矛盾的总根源,并能从方向上、制度上不断推进国家审计向更高层次发展。“有了合理的理论结构,才能对复杂的客观事物进行抽象,从而更深刻地理解客观事物”^[4],所以,深化国家审计理论体系研究极有必要,“当前审计理论研究的目標,就是逐步构建并不断完善中国特色社会主义审计理论体系”^[1]。鉴于此,本文着重从研究的指导性和原则性方面对国家审计理论体系及其构成进行探讨,并针对今后国家审计理论体系的研究与构建提出一些建议,希望能够促进国家审计理论研究的科学化和规

[收稿日期]2010-10-09

[基金项目]教育部人文社科研究规划基金项目(09YJA790095)

[作者简介]杨肃昌(1964—),男,河南邓州人,兰州大学经济学院教授,中国审计学会审计教育分会副会长,博士生导师,从事审计和区域经济理论研究。

范化,并能对我国国家审计理论体系的构建与完善有所贡献。

二、一般审计理论与国家审计理论:矛盾的普遍性与特殊性的关系

审计的一般理论就在于以最抽象、最普遍、最简单的思维规定揭示或说明审计活动和审计发展的一般规律,以对任何类型审计的本质及其产生与发展做出解释。作为具有一般或普遍意义的审计理论是无“国界”、无“阶级性”的,是人类共同的思想财富。

一般审计理论首先要解决什么是审计的概念。理论发展或科学认识的主要成果就是形成和发展概念,人们对事物本质的认识,就是在概念的形成及不断更替和运动中实现的。审计概念是说明审计现象和活动抽象的、普遍的想法、观念,或“一系列关于审计活动的见解以解释审计活动的社会目标”^[5]。在外延上可忽略不同类型审计的区别,具有抽象性;又适用于所有的审计类型,具有普遍性。

审计概念包括审计定义以及对审计过程一系列观念的总结,即“相关概念的集合,指导研究并有助于确定所测量的和所求证的统计关系”^[5]，“只有建立了明确的审计概念并形成一定的审计概念结构(审计理论的表现形式),人们才便于合理地解释错综复杂的审计问题,并以此解释审计在社会政治经济环境中的地位”^[6]。

那么,该如何得到适当而又准确的审计概念?一般而言,在深刻认识和总结审计实践的同时,还要基于相关理论,把对概念的认识从前科学概念阶段提升到科学概念阶段。前科学概念,是指人们认识审计最初所形成的概念,通常是对审计感性经验的直接概括,不具有很高的抽象性;而科学概念,不仅是在相关理论指导下形成的,而且总是处于特定理论系统中,具有较高的抽象性和概括性。

这些影响审计理论(审计概念)形成与发展的相关理论,可称之为审计理论基础。理论基础要说明的是审计理论的逻辑起点和审计行为的起点,涵盖了审计理论和实践系统中“一切矛盾的萌芽”^[4]。理论基础的存在使得探索和形成准确概念的途径与方式变得更系统、稳定并保持逻辑一致。

一般认为,受托责任理论是形成审计一般理论之理论,适用于解释任何类型审计的形成与发展。这一理论说明,受托责任是审计产生的根本动因,没有受托责任关系就不会有审计关系,更不会有审计理论。事实上,“凡是存在审计的地方,必然存在着受托责任关系;而受托责任关系是审计得以存在的重要条件”^[3]。受托责任关系的变革与强化正是审计不断发展的驱动力,由于受托责任理论是研究审计理论体系的基础,是审计理论一切推理的源头,因而也是审计最基本的理论。

有没有相关理论的指导,对审计的认识及其概念的形成是不同的。比如,审计概念的首要命题是“审计是什么”,“为了解‘审计是什么’以及它在今天是如何实施的,需要有一个定义”^[7]。对于这个定义,国内学者给出了各式各样的解释(如查账、经济监督活动、经济监督形式、监督工具等)。但这些定义大都是建立在个人不同的认识论基础上的,缺乏统一、公认的理论基础,故而这些定义及其对审计性质的判断难以有充足的说服力和普遍意义。目前国际上被广泛认可的、最具代表性和权威性的审计定义是由美国会计学会(AAA)的审计概念委员会(ACC)在1972年出版的《基本审计概念公告》中确定的^①。尽管这一定义被认为是一种“过程论”观点,但它无疑清楚地反映了审计关系及其受托责任,具有很强的概括性与抽象性,符合审计的客观事实,至今仍然被广泛引用或细小修改后引用^②,而美国会计学会也没有再发布第二份类似的文件。

无论国家审计还是内部审计和民间审计,都具有审计的一般特征和意义,并且一般审计理论的研究范式也为不同类型审计理论的研究提供了指导与借鉴。就国家审计理论研究而言,也需要建立一

^①即“审计是一个系统的过程,客观地获得和评价关于对经济活动和经济事项的认定的证据,以查明这些认定与确定的标准之间相符合的程度,并把其成果传达给有利益关系的用户”。

^②如美国学者 Douglas R C 在 1999 年出版的《审计概念与方法:现行理论与实务指南》(Auditing Concepts and Methods: A Guide to Current Theory and Practice)以及 Konrah, Larry F 在 2002 年出版的《审计学:一项风险分析方法》(Auditing: a risk analysis approach)(第五版)就直接引用该定义。英国审计学家 Brenda Porter 等在 2008 年出版的审计学教材《外部审计学原理》(Principles of External Auditing)(第三版)中的审计定义就是在该定义基础上做了很少的修改后提出的。

套与一般审计理论“遥相呼应”的概念体系,包括国家审计本质的概念。这就需要把受托责任论这一普遍的理论引入国家审计领域,以此寻找并建立与国家审计制度和实践相适应的理论基础,使得国家审计基础理论与应用理论研究能够得到稳定的、逻辑一致的理论指导。

与此同时,不同审计的本质区别是巨大的,“国家审计从根本上说是一种国家权力的体现,社会审计是一种中介服务,内部审计是某机构内部的一种自律控制;国家审计的性质应该从国家意志和国家权力中去揭示,社会审计的性质应该从平等社会主体之间的委托关系中去揭示,内部审计的性质应该从组织内部控制的需求中去揭示”^[8]。我们要结合一般审计概念和理论对错综复杂和形式多样的审计活动做出不同的理论概括,形成特殊的认识,即考虑“审计概念在不同业务领域内的具体应用”^[9]。这就是说,审计理论研究并非到一般审计理论为止,而是还要延伸到对不同类型审计本质属性的研究,探索不同审计类型在性质、内涵和外延上的区别。对于国家审计的认识,要在了解一般审计概念和理论的基础上,充分考虑和研究国家审计的特殊性,只有这样,才能把握国家审计与其他审计本质上的不同,国家审计理论研究才能取得实效。

三、国家审计理论体系:应具有一定的逻辑结构和层次

审计理论体系是由总括性、基础性的理论以及建立在其上的层层递进、逐步细化的理论所组成的。“审计理论结构是由构成的诸要素组合而成,而且诸要素之间有着合乎逻辑的内在联系并形成一有机整体”^[10]。就国家审计理论体系而言,显然不是指有关国家审计某一方面或某一层面上的认识,而是针对国家审计的一种系统化认识,即由众多方面或层面上的概念、认识所构成的具有一定逻辑结构和层次的有机整体。借鉴一些学者对一般审计理论体系构成的观点^①,笔者认为国家审计理论体系应该是一般审计理论、国家审计理论基础、国家审计基础理论和国家审计应用理论等不同层面的理论综合,反映的是一种矛盾普遍性与特殊性相结合的辩证关系,见图1。

与一般审计理论的构建相一致,国家审计理论研究也要先建立一系列国家审计概念。成熟的理论是科学理论概念之基础,国家审计理论基础可以定义为指导国家审计研究的科学理论总和,在国家审计这门科学理论体系中起基础性作用并具有稳定性、根本性、普遍性的特点。具体看,国家审计理论基础旨在揭示国家审计的本质和发展规律,反映审计环境对国家审计的客观要求;注重的是理论的科学性、系统性和逻辑性;追问的是“是什么”和“为什么”。可以说,没有理论基础的支撑,就无法构筑国家审计理论体系的大厦。

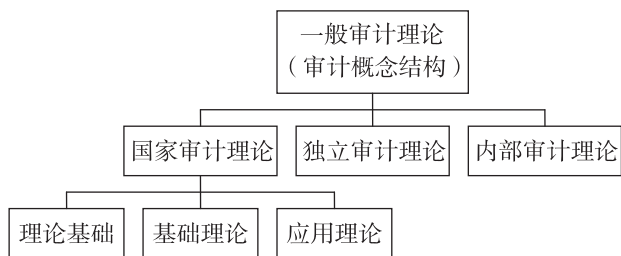


图1 审计理论体系框架图

基础理论是指专业学科中研究一般规律或主要规律并为应用研究提供有指导意义的共同理论基础的理论。审计理论,大多数情况下指的是基础理论。两者之间的关系可比喻为“理论基础是别人的东西拿来为我所用,基础理论是自己的东西”。

基础理论作为理论基础与应用理论的中间环节,体现的是国家审计的一般规律,但基础理论很难直接用于指导具体的审计工作。因此,国家审计理论研究仅仅停留在一系列概念上仍然是不够的。接下来的重要任务是如何将理论研究延伸到具体的审计工作中,从而形成具有实际指导意义的应用性理论。国家审计应用理论是一种在具体审计实践和工作中运用的诸如审计程序、方法等具有明显针对性、实践性、专业性和操作性的知识系统,源于审计基础理论,是基础理论的具体化或者说是由基

^①如冯均科认为一般审计理论体系应包括审计基础理论、审计应用理论和审计管理理论^[2],王金认为应包括审计基础理论、审计应用理论和审计发展理论^[11],王晓霞认为包括审计基本理论和审计应用理论^[12]。

基础理论延伸而来的。所以对于国家审计应用理论研究而言,关键是如何把基础理论知识转化为应用技术知识,使之作用于审计实践和审计工作。

理论体系提供了一种全面而系统的认识和思维方式。诸如在回答审计机关为什么要开展绩效审计这一问题时,基于理论体系的回答就要涉及到“为什么要有审计”、“为什么要有国家审计”、“为什么要有绩效审计”等一系列相互联系、层层递进的命题,范围和内容涉及到一般审计理论以及国家审计理论等一系列问题,显然这是一个理论与实践紧密结合的体系化逻辑认知过程。

理论作为一种对实践的观念总结,往往是社会性(阶级性)与专业性(技术性)特征的集合,国家审计理论也是如此。如果说一般审计理论与应用理论突出了审计的一般性与技术性特征的话,那么国家审计理论基础和基础理论在许多情况下往往都是有条件、有“国界”的,深受不同社会发展阶段以及不同发展阶段上不同社会制度(尤其是政治制度)的影响。因而“国外政府审计理论对我国的借鉴参考价值受限,理论研究不能从国外政府审计中直接复制”^[13]。

四、国家审计理论基础:应以政治学为主体

认识国家审计理论基础的一个常见途径就是把一般审计理论基础与国家审计制度(体制)建设和实践结合起来,寻找和认识国家审计理论基础。“受托责任理论,是关于审计动因问题研究的主流理论,它为我们构建政府审计理论提供了重要的思想基础。因此,应该从受托责任所引发的审计关系来讨论国家审计理论框架,这可能为我们重新设定了一个新的逻辑起点”^[2]。事实上,受托责任理论往往是学者们分析国家审计问题或构建国家审计理论基础或逻辑起点^[2,14-15];也有学者基于其他一些理论来论述国家审计问题,或基于某种理论构建特殊的国家审计基本理论^[16-19]。

如果把受托责任论引入到国家审计的研究之中,这一理论就会在国家审计制度及国家审计特有的审计关系下演变成“公共受托责任论”(以此区别独立审计和内部审计研究中的公司出资人受托责任理论)。何为公共受托责任?一个解释是,“一方面,政府应当从人民的公共利益出发,受托管理好人民托付的公共财产,履行好国家和社会公共事务管理职能;另一方面,政府应当向公众及其代表(立法机构)报告其受托责任的履行情况,以解除自己的公共受托责任”^[20]。从这一解释中,我们会发现在独立审计和内部审计研究中没有的诸如人民、国家、立法机构、公共责任等一系列概念出现了,那么该如何认识和解释这些概念?“公共受托责任论”本身又是如何形成的?即支撑其形成与发展的基础性、系统性的知识体系(理论基础)是什么?解开上述疑问的是政治学理论。比如,政治学中的“人民主权论”旨在说明审计为什么要对人民(审计委托人)负责,为什么审计的一切工作始终要把最广大人民的根本利益放在第一位^[8]。目前,理论界兴起了一种从国家治理角度分析国家审计问题的研究方法,而国家治理乃至国家学说无疑也是政治学研究范畴。由此,我们能否形成这样一种认识:国家审计理论的建立是否需要以政治学为支撑?或能否以政治学为主体形成国家审计理论基础?

笔者认为,上述认识是成立的。一方面,“审计理论的综合性决定其必须以多种相关学科作为理论基础,相关学科相关理论的发展与成熟为审计理论研究提供了环境基础与思维途径”^[21]。另一方面,国家审计本身带有鲜明的政治性,“现在,大家已经形成了一个共识,即现代国家审计是国家政治制度的一个组成部分”^[22-24],因而国家审计只能从政治学中寻找与建立理论基础。

正因为政治学主要说明的是国家审计制度或体制层面的选择与变化,因而具有稳定性、基础性、间接性和综合性的特点。这是经济学、会计学以及一般受托责任理论难以解释清楚的,因为这些理论不能充分说明国家审计这一矛盾的特殊性以及国家审计与审计环境之间的紧密联系,而这些恰恰反映出国家审计与其他审计的不同之处乃至本质区别。比如,审计机关作为审计人,其委托人是谁?是政府还是人民或是人民的代议机构?现实政治生活中这种复杂的政治代理关系及其实现途径是一般审计理论难以解释的,如果没有政治学理论指导我们根本无法理解审计制度的变迁与发展。

政治学使我们能够突破经济社会的表象看到审计监督的实质。比如,表面看审计关注的直接对

象似乎是经济社会及其发展,但依政治学来看,审计关注的实则是支配经济社会运行背后的公共权力及其所掌握的公共资源。因为要实现经济社会的健康发展,离不开公共资源的支撑,更离不开支配公共资源的公共权力。于是,审计必须做到温家宝总理所要求的“行政权力运行到哪里,监督就落实到哪里;财政资金运用到哪里,审计就跟进到哪里”。可以说,以政治学为主体构建国家审计理论基础,“不仅有利于提升人们科学地认识和分析审计问题和现象的能力,而且有利于推进审计理论研究走向更高的层次并实现大的突破,或有利于提出更高、更新的理论见解”^[23]。

五、国家审计基础理论:求同存异以利发展

国家审计基础理论研究的是国家审计一般理论,特别是中国特色社会主义国家审计的基本问题。我国审计界长期以来把国家审计基础理论等同于基本理论或理论体系来理解(目前来看刻意划分似乎也无必要)。自从上世纪80年以来,理论界就如何建立有中国特色的国家审计理论体系进行了持久探讨,内容主要集中在审计的本质、目标、任务、职能、作用、对象、内容、范围、组织、方法、准则和程序等基本概念、原理和知识上。“这些研究一定程度上阐释了审计概念的内在联系,揭示了审计运行的基本规律,丰富了审计理论成果宝库,开阔了学术视野,垫高了理论研究平台,对政府审计理论体系的构建具有明显价值”^[13]。但目前关于审计理论体系的研究还未达成较为一致的认识,研究成果并不显著。问题似乎集中在两方面:一是何为理论体系研究的起点;二是如何进一步深化对国家审计基本问题的认识。

第一个问题深受一般审计理论体系研究起点争论的影响。比如,莫茨和夏拉夫提出的审计理论研究起点和体系是:哲学基础→审计假设→审计概念→审计规则→实际运用。Flint则认为本质→目标→假设→概念→标准^[5-6]。国内也有不同的“起点论”,除常见的之外,有学者将“政府责任起点”、“公众利益起点”、“经济安全起点”和“国家治理起点”也纳入其中^[25]。其实,不同起点都有合理之处,况且构建理论体系的途径本身就不是唯一的,阎金铎所言,“一是运用历史逻辑方法,从审计的历史发展过程中去寻找审计的性质及其规律性;二是依照形式逻辑思维,通过审计目标的确定、审计假设的设定,推导出审计诸概念,并运用概念以作推断和推理,从而形成审计理论体系”^[26]。

但过多的“起点论”在凸现“百家争鸣、百花齐放”学术氛围的同时,似乎也堆起了一些学术泡沫,长期争论下去反而有损于这一研究的科学性和严谨性,甚而还可能重现上世纪80年代学术界对审计职能到底有多少的持续争论,最后导致这一问题失去了研究新意。目前看来,争论之后适当的“集中”也许是合理的。对此,笔者注意到已有两大“起点论”逐显强势并开始引领国家审计理论体系的构建。一是“审计本质论”。刘家义审计长认为中国特色社会主义审计理论体系中“审计本质是纲、是龙头、是重中之重,其他方面的研究都要以审计本质研究为基础”,“在理论研究中,认清政府审计的本质及其实现,能为合理构建和完善政府审计理论体系提供合理的基础和有力支持,为政府审计理论的发展提供正确的方向”^[1]。二是“受托责任论”。这一观点受到学者们越来越多的支持,普遍的看法是,“既然受托责任理论是审计的重要研究基础,那么,完全有理由基于受托责任条件下政府审计关系,构建政府审计理论框架”^[3]。这两大观点的存在及深化有利于国家审计理论体系的建立与完善,当前更需要学者们以积极与包容之态求同存异,力推这一研究的深入。当然,如何实现这两大观点乃至其他观点的融合也值得考虑,比如“在构建政府审计理论框架时,应以公共受托责任为基础,并立足于审计的本质,结合政府审计环境的发展和要求,确定政府审计的目标、范围(边界)、内容、技术与方法标准等概念”^[20]。

目前如何深化对国家审计基本问题的认识依然是理论界面临的一个问题。这一点突出地表现在对国家审计本质的认识上。无论我们是否以审计本质作为理论研究起点,弄清审计本质总是重要的,因为“只有认清政府审计的本质及其实现,才能有利于准确把握政府审计的目标和职责,有利于进一步澄清政府审计发展中关于审计为了谁和为什么审计等重大问题的认识,从根本上充分发挥政府审计的作用”^[1]。但何为国家审计本质却众说纷纭,审计机关高层观点也极不一致。比如李金华前审计长从两个方面阐述了他的审计本质观,一是认为“国家审计就是国家治理的工具”;二是认为“现代

国家审计是民主与法治的产物,更是推动民主与法治的工具”^[27-28]。刘家义审计长先是在2008年3月首次提出国家审计本质是保障经济社会健康运行的“免疫系统”(简称“经济社会观”),后又在2011年7月重新提出审计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(简称“国家治理观”)。上述概念无论从内涵上还是外延上看都是不相同的,以此论述审计本质自然会产生不同的认识,特别是以此来理解国家审计不仅概念和边界不太清楚,还可能引起思想紊乱。

不仅国家审计本质问题,其他诸如国家审计对象、国家审计目标、国家审计任务等一系列基本问题的研究都或多或少存在认识不清或观点相互矛盾的情况,如何做到求同存异并深化研究,目前看来也是一个重要的研究命题。

六、国家审计应用理论:应注重体系研究

与基础理论局限于一些审计基本问题的研究不同,国家审计应用理论研究的范围和内容相当广泛,而且随着审计实践的发展还有逐步扩大的趋势。

从一般意义上看,国家审计应用理论可从纵横两个方面加以划分。从纵向看,是针对一般审计工作和实务开展所进行的具有普遍指导意义的理论研究,包括审计总则理论、审计行为理论和审计管理理论。其中,审计总则理论是对审计技术方法的规范,“解决如何从规范管理的视角设计审计技术规则的问题和如何为外部机构评价政府审计质量提供依据的问题”^[3],主要研究的是审计总则基本概念、目标、原则、基础(导向)、功能、内容、制订与实施等问题;审计行为理论包括审计行为形成、主体、行为目标、行为优化以及审计道德等方面内容;审计管理理论包括审计工作组织、人力资源管理、审计文化、工作计划管理等实务性工作理论。从横向看,是针对不同的审计工作和实务进行的分门别类的理论研究,这一点充分体现了现代审计综合性、多样性和复杂性的特点。现代审计作为一门交叉学科已开始向划分具体、门类齐全的方向发展,诸如经济责任审计、预算执行审计、工程决算审计、计算机审计、环境审计、公共支出绩效审计等。丰富的审计实践和审计活动使得诸多学科的知识、方法相互融合与交流,打破了以往会计、审计学者对审计理论研究“垄断”的局面^①,一些对审计理论不甚了解甚至不感兴趣的学者们也开始把研究的兴趣投入到审计应用问题研究中,使得国家审计应用理论的研究呈现出一种快速发展的状态。

之所以说目前应用理论研究特别是横向研究发展较快,一方面是因为实践中新的审计领域和审计问题的不断出现,都需要相应的理论为指导;另一方面,应用研究更多地体现出技术性特征而不是“国界”区别,特别是像环境审计、绩效审计这些在国外已经有较为扎实的理论与实践基础应用研究,国内学者们对国外相关研究成果的积极引入与借鉴也加快了应用理论研究的步伐。

应用理论研究的快速发展却难掩其杂乱、重复、零碎的现象,许多研究成果之间并没有形成联系,整体上还没有取得突破性的研究成果。比如,绩效审计的研究多集中于某类或某一项审计业务、财政资金、公共项目、政府行为的评价方法、技术与指标的研究,而缺乏对绩效审计整体理论框架特别是制度建设的研究,使得绩效审计理论难以全面而深入的解释现实中绩效审计发展的根本性问题,因而难以很好地发挥理论的指导意义,这正是研究缺乏科学性、成熟性的表现。这一问题同样还存在于环境审计研究中,至今还没有形成一个完整的环境审计理论框架,能够包括并充分说明审计机关环境审计、内部审计组织环境审计、独立审计组织环境审计以及独立从事公司环境报告第三者鉴定业务(也是一项审计业务)的环境咨询组织的理论研究成果^②,以至于诸如“企业社会责任”此类应该由环境审

^①如在南京审计学院2011年10月举办的“首届教授论坛”上交流的一些论文,许多是由非会计审计专业背景的学者提交的,如《中国土壤污染及环境审计之必要性研究》、《节能减排的环境审计制度分析》等,这些学者往往具有环境工程学、生态经济学等理工科专业背景。

^②“环境审计理论和实践研究”被列为2011年度国家社会科学基金重大项目就是一个佐证,恰恰说明这一研究目前尚缺乏一个较为完整的理论与实务研究体系。

计给予充分解答的话题却被其他领域和学科占有了“话语权”。那种简单地从其他领域和学科(如环境影响评估、环境政策评价)直接移植过来的被冠之为“审计”的所谓环境审计新方法、新技术研究很多只是在做表面文章,根本没有触及到环境审计发展的实质问题。

体系化是理论研究是否成熟的一个重要标志。体系可以把众多相关审计研究问题和内容(要素)按照一定的层次和结构有序组织起来,形成具有完整意义和指导作用的有机整体。而体系中的范畴、概念、方法、技术再不是孤立的、僵死的,也不仅是外在形式上的顺序排列,而是获得了内在的联系,这种联系推动了国家审计应用理论从具体到抽象、从简单到复杂的发展,从而能更好的发挥应用理论对审计实践和实务的指导作用。

七、一个例子:从理论基础(政治学)看审计“免疫系统”

刘家义审计长认为如何准确把握国家审计本质这一审计基本(基础)问题是至关重要的,为此他先后从“经济社会观”和“国家治理观”两个角度提出了他的审计“免疫系统”本质观。很显然,审计长是借喻“免疫系统”这一生物学概念来认识国家审计并揭示国家审计本质。但问题是,“免疫系统”概念的内容(内涵)应包括所有组成这一概念的特性和关系,那么如何理解或描述“免疫系统”的特性和关系?能够说明这一特性和关系的理论依据是生物学抑或其他学科?

对比刘家义审计长先后两次不同的审计“免疫系统”本质观,不难发现当中存在比较大的变化:一是国家审计意义从保障经济社会健康运行演变到实现国家良好治理;二是国家审计实质从经济监督演变成国家治理中一种依法用权力监督制约权力的行为^①。由此产生了一个问题,他为什么要用“国家治理”取代“经济社会”?笔者认为,以“经济社会观”而不是“国家治理观”来理解国家审计本质可能会令人困惑。

一是有经济社会,是否还对应存在政治社会?如果不存在,就意味着经济社会包含政治制度及其运行机制,显然这是不妥的;如果存在,是否就意味着审计与政治无关?但从国家审计的历史发展来看,“它是社会政治在一定历史时期的必然产物,是政治统治强而有力的工具”^[24]。

二是国家治理是一种能动的主体行为,而经济社会是一种社会存在或社会形态,所以应该是国家治理的客体,审计作为一种监督行为,显然应该是一个与主体行为相联系的概念。

三是国家治理的功能与目标需要借助一系列国家职能的发挥来实现,根据马克思主义国家学说,任何国家都具有政治统治和社会管理两种基本职能,其实现需要借助国家公共权力以及公共资源(特别是财政资源)的支撑,以财政监督为己任的国家审计要配合国家职能的有效实施,其作用的领域显然包括国家职能实施与实现的全过程,故而经济社会不足于对审计作用领域加以概括。

四是总结古今中外审计发展,不难发现国家、国家治理和国家审计这三者之间存在一种与生俱来的内在联系,而经济社会特别是政府控制、指导、干预下的经济社会是国家发展到一定时期的产物,所以从“经济社会观”中难以概括国家审计的发展。

既然如此,何以会形成“经济社会观”?笔者认为,这说明当时刘家义审计长对国家审计的理解还停留在前科学概念阶段,缺乏相应理论的支撑与解释,“免疫系统”只是用来描述审计本质的一种比喻。目前,理论界还存在将国家审计与独立审计、内部审计混在一起的现象,使国家审计的研究缺少特有的理论性;而且对国家审计的界定多是从会计学、经济学中去寻找,从而得出了“审计工作属于经济工作”、“审计是经济监督”等观点,显然这不是对国家审计发展过程的经验概括。

^①2009年5月刘家义审计长在《求是》杂志上发表了《树立科学审计理念,发挥审计监督“免疫系统”功能》一文,标志着其审计“免疫系统”本质观的初步形成,全文4500字有26处提到“经济社会”,而“国家治理”一字未提,也未提及到审计监督的本质是“权力制约权力”;2011年7月他在中国审计学会第三次理事论坛上作了题为“国家审计与国家治理”的报告,正式提出了他的“国家治理观”,在14500字左右的报告中有70处提到“国家治理”,只有26处提到“经济社会”,并多次指出审计监督的本质是一种“权力制约权力”。

“国家治理观”是科学概念,是在相关理论(理论基础)指导下形成的对古今中外审计发展过程的总结。具体来看,这一观点是把国家审计研究与政治学高度结合的结果,或者说是一种政治学的认识。因为,纵观政治学研究,不难发现无论人们对政治如何理解,国家及其公共权力一直是政治学稳定的、普遍的研究范畴^[29]。在给政治下定义时,离不开国家机关和它所运用的权力^[30]。而国家治理恰恰是对政治学这两大研究范畴的高度概括:一方面,国家治理的过程就是治理主体(国家)运用权力的过程;另一方面,公共权力的正确运用又是国家治理的重要目标和内容。新的理论观点可以说正是基于国家治理中公共权力配置与运作这一政治范畴来认识和揭示国家审计本质。

最后,我们能否得出这样一个结论:刘家义审计长的“国家治理观”来自于其个人对国家审计的领悟与研究深化,学术界尚未形成一个较为完整的理论来进行解释,也就是说,支撑国家审计概念形成与发展的理论基础尚未完全形成。为此,如何以政治学理论和一般审计理论为基础,结合国家审计制度和实践,提出并构建一个(门)专门承担国家审计理论基础“角色”的“政治审计学”,或许是当前和今后创新国家审计理论体系研究的一个突破口或总抓手。

参考文献:

- [1] 刘家义. 积极探索创新努力健全完善中国特色社会主义审计理论体系[J]. 审计研究,2010(1):3-8.
- [2] 李学岚. 我国政府审计理论研究现状与框架思考[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.
- [3] 冯均科. 基于受托责任构建政府审计理论框架的研究[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] 刘静,李保刚. 以审计动因为逻辑起点构建完善我国审计理论体系[J]. 审计研究,2005(6):89-91.
- [5] Flint D. The philosophy and principles of auditing[M]. London: Macmillan Education Ltd,1988.
- [6] 莫茨,夏拉夫. 审计理论结构[M]. 北京:中国商业出版社,1989.
- [7] Porter B. Principles of External Auditing[M]. New York: Wiley Ltd,2008.
- [8] 李季泽. 国家审计的法理[M]. 北京:中国时代经济出版社,2004.
- [9] 尚德尔. 审计理论[M]. 北京:中国财政经济出版社,1992.
- [10] 徐政旦. 审计理论框架结构研究[J]. 上海市经济管理干部学院学报,2004(1):53-58.
- [11] 王会金. 现代审计理论体系框架结构之研究[J]. 审计研究,2004(3):41-44.
- [12] 王晓霞. 审计理论体系的探析[J]. 商场现代化,2008(12):36.
- [13] 尹平. 论国家治理与经济安全目标导向的政府审计理论体系[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.
- [14] 秦荣生. 受托经济责任理论与我国政府审计改革[J]. 审计研究,1999(4):43-39.
- [15] 蔡春. 受托经济责任——现代会计、审计之魂[J]. 会计之友,2002(10):15.
- [16] 尹平,戚振东. 国家治理视角下的中国政府审计特征研究[J]. 审计与经济研究,2010(3):9-14.
- [17] 黄波. 利益相关者理论对政府审计的影响[J]. 审计与经济研究,2008(4):15-17.
- [18] 余雷刚. 基于委托代理理论的政府审计激励与约束[J]. 价值工程,2006(9):138-139.
- [19] 周荣青. “免疫系统”理论下的宏观服务型政府审计模式探索[J]. 审计月刊,2010(1):18-19.
- [20] 李明辉. 政府公共受托责任与政府审计理论框架[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.
- [21] 李雪. 审计理论研究:回顾与评价[J]. 青岛科技大学学报:社会科学版,2004(2):38-41.
- [22] 石爱中. 国家审计的政治思维[J]. 审计与经济研究,2003(6):11-14.
- [23] 杨肃昌. 审计监督的政治学思考[J]. 审计与经济研究,2008(2):5-9.
- [24] 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):3-6.
- [25] 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.

