

国家审计边界的定位： 公共产品供给主体演进视角的分析

靳思昌, 张立民

(北京交通大学 经济管理学院, 北京 100044)

[摘要] 历经30多年的渐进式经济体制改革后,我国公共产品的供给主体呈现了多元化的趋势。由于政治体制改革与经济体制改革不同步,国家审计边界在制度上依然被定位于公共财政,这与不断发展创新的审计实践形成了许多内在的矛盾。为适应公共产品供给主体的多元化,国家审计边界应进行适当拓展,由现在的公共财政拓展为公共产品,与国家审计的公共受托责任及国家审计“免疫系统”功能相协调,以提高政府效率和社会管理水平、降低市场交易费用、建设服务型政府、促进社会主体间的利益和谐、实现国家善治。

[关键词] 国家审计边界; 国家治理; 公共产品供给主体; 政府审计边界; 公共受托责任

[中图分类号] F239.44 **[文献标识码]** A **[文章编号]** 1004-4833(2012)04-0010-09

一、问题的提出

在不同的学科体系和语境中,边界具有不同的语义和内涵,最普遍的理解首先是地理空间边界,如国家边界等^[1]。作为社会科学学科之一的国家审计(有学者称之为政府审计,本文认为与国家审计同义,故不加区分)本身也是有边界的,其边界界定的科学与否,关系到国家审计能否有效地履行公共受托社会责任、能否发挥经济社会健康运行的“免疫系统”功能及能否有效地服务于国家治理。

1982年颁布的《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。”《中华人民共和国审计法》第二条规定,“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政收支,以及其他依照本法规定应当接受审计的财政收支、财务收支,依照本法规定接受审计监督。审计机关对前款所列财政收支或者财务收支的真实、合法和效益,依法进行审计监督”。可见,现行的法律是将国家审计边界定位于公共财政(国有金融机构和企业事业组织的财政收支在这里被视为是公共财政的衍生物,一并简称为“公共财政”,下同),由于当时公共产品的供给主体主要是政府,因此这样的定位就当时的环境来说是科学的、合理的。

经历30多年的渐进式经济体制改革之后,随着社会经济环境的发展变化,我国出现了一些新的社会现象:一是公共产品供给呈现出政府供给、市场供给和自愿供给的多元化局面;二是国家审计的

[收稿日期] 2012-03-24

[基金项目] 北京交通大学人才基金项目(B09RC00010)

[作者简介] 靳思昌(1976—),男,河南浚县人,北京交通大学经济管理学院博士研究生,许昌学院讲师,从事审计理论与实务研究;张立民(1955—),男,天津人,中国审计学会副会长,北京交通大学经济管理学院教授,博士生导师,从事审计理论与实务研究。

公共受托责任从公共受托财务责任、公共受托管理责任向公共受托社会责任演进;三是国家审计的本质从经济监督、经济控制向“免疫系统”演进。作为国家政治制度的组成部分,国家审计要想在新的环境下更好地履行公共受托社会责任、发挥经济社会健康运行的“免疫系统”功能及更好地服务于国家治理,实现国家善治,就要求对国家审计边界定位进行创新,这种创新对于国家审计本身的发展、社会主义市场经济的高效运行及和谐社会的建设都具有深刻的现实意义。以往的理论研究拘泥于公共财政视角或者公共受托责任视角,本文尝试从公共产品供给视角进行探讨。接下来的内容安排如下:第二部分对国内外相关文献进行回顾;第三部分分析公共产品供给主体的演进;第四部分阐述国家审计边界与国家治理的关系;第五部分提出国家治理环境下国家审计边界的重新定位;第六部分得出研究结论。

二、国内外相关文献回顾

国家审计边界是国家审计基础理论研究中的重要组成部分。已有的研究文献主要关注注册会计师独立审计边界的分析。在国外,Michael, Lorikopp, Kathy 等研究了审计职业怀疑边界^[2-4]。Lawrence 研究了跨越文化边界的财务报告和审计的协调^[5]。Gendron 和 Laura 研究了安达信会计师事务所崩溃之后,财务审计环境可控边界的建设问题^[6]。在中国,刘明辉和毕华书研究了审计职业怀疑的合理边界^[7]。这些研究为我们分析审计边界界定提供了方法论方面的有益借鉴。王中信和吴开钱专门对国家审计边界进行了研究,认为国家审计边界可定义为理性的国家审计人员在成本效益原则的指导下,在现有法律制度的框架下,为使得审计绩效最大化所需和所能触及的被审计单位涉及的利益人外围界限^[8]。该研究针对国家审计实践中面临的问题,主要是国家财政资金使用链条长和相应的延伸检查随意性问题,提出了界定延伸检查边界的理论分析模型。从已有的研究成果来看,还没有学者从公共产品供给主体演进的视角来研究国家审计边界。我们认为,政府在履行其国家治理职能时,主要的和基本的途径是通过提供公共产品实现的,因此有必要深化这方面的研究,为国家审计理论的发展及社会主义和谐社会的建设奠定坚实的理论基础。

三、公共产品供给主体的演进

(一) 西方国家公共产品供给主体的演进

公共产品供给是指公共产品的供给主体选择以何种方式筹集资金并加以使用,以向社会成员提供公共产品^[9]。亚当·斯密在《国民财富的性质和原因的研究》中指出,有一类产品“很可能会为广大社会带来最大限度的利益,但此类产品的性质却决定了公共产出的利润永远无法回报个人或某个由少数人组成的群体为此所投入的开支,因此任何个人或少数人组成的群体都无法创建此类产品”^[10]。可见亚当·斯密认识到市场无法提供公共产品,政府必须承担此项职责。由于公共产品具有非竞争性和消费非排他性的特点,公众容易产生“搭便车”的心理,如果公共产品完全由市场来提供,则可能导致“囚徒困境”和无人提供公共产品的局面,由此决定了此类满足社会公共需要的公共产品只能由政府来提供。但是政府作为供给主体,由于缺乏竞争机制,会使其失去降低公共产品生产成本的压力和动力,导致供需失衡、效率低下、效用递减等问题。同时政府官员会产生扩张公共产品供给规模以彰显政绩的冲动,即会追求公共产品供给规模的最大化,而不会追求公共产品成本的最小化^[11],这样就会带来财政危机、信任危机、社会经济发展动力衰退等问题,即出现“政府失灵”现象。当前一些西方国家的债务危机便是例证。

市场配置资源的高效率使人们萌发了将市场作为公共产品供给主体来弥补政府失灵的构想。Coase 对英国“灯塔制度”的分析表明,公共产品并非必须由政府提供,市场也会提供^[12]。尤其是随着科学技术的不断进步,曾经公认的许多公共产品的排他性从技术上日益变得可行,排他的成本也日

益降低。比如,有线电视设备的出现使对有线电视用户收费成为可能^[11],现实中也已经实现了市场作为有线电视这一公共产品的供给主体。英国推动国有企业私有化,反映了鼓励和引导由市场提供公共产品的倾向。

不过,市场作为公共产品供给主体,在充分利用市场机制的效率优势弥补“政府失灵”的同时又会出现“市场失灵”。因为根据公共利益理论,当市场中某种产品存在外部性、公共产品属性或信息不对称性时,产品数量和质量供给就将偏离社会最优均衡状态,从而导致“市场失灵”^[13]。

在公共产品供给领域先后出现“政府失灵”和“市场失灵”的情况下,伴随着第三部门的成长,以第三部门为供给主体的自愿供给具有弥补政府和市场机制的缺陷、弥补政府和市场供给的不足、组织结构和供给方式更加灵活等优势。由于第三部门供给公共产品的资金来源于社会捐赠,且以非营利为目的,工作人员大多是基于社会责任感和使命感提供志愿免费服务,较少地利用自己在信息不对称中所占的优势来谋求利益最大化,这不仅可以有效解决信息不对称造成的效率损失,同时满足公众的多元化需求,而且可以有效缓解政府的财政压力,弥补公共产品供给的不足^[11]。政府在政策上鼓励慈善组织的发展、鼓励慈善捐赠,使得非营利组织在提供社会公共产品、参与社会管理方面发挥越来越大的作用。当然,自愿供给同样存在“自愿失灵”的问题。

简言之,奉行“小政府、大社会”的原则,发达国家已形成政府、市场及自愿供给主体按照各自的方式供给公共产品,在相互弥补“失灵”的基础上,构成公共产品供给主体相对均衡的多元化格局。

(二) 中国公共产品供给主体的演进

由于历史原因,建国后至改革开放初期的很长一段时期内,国家实行高度集中的计划经济体制,政府承担了几乎所有公共产品的供给,没有市场机制或其他机制的参与。当时公共产品的供给比较充分地体现了公平原则,但是受国家财力的限制,供给的效率很低。党的十一届三中全会决定国家的工作重点转移到经济建设上来,改革开放政策促使经济迅速崛起,公共产品的需求日益增大,而政府的财力又相对有限,由政府供给所有公共产品已不现实。与此同时,随着市场化制度建设的不断完善,民营资本伴随着改革开放逐渐壮大,有能力并且愿意参与到部分公共产品的供给中。如20世纪90年代,我国很多地区开始尝试公共产品供给的市场化改革,并取得了一定的进展。这些改革包括:放松公共产品进入管制,降低进入壁垒;放松价格管制,允许利用收费方式弥补供给成本^[14]。由于这方面的尝试刚刚开始,因此“市场失灵”问题显得更为突出。如:在教育制度和医疗制度改革方面,出现了老百姓“上学难,看病难”的社会问题。另外,随着经济发展产生的私有财产基础日益增厚,个人或组织出于人道主义、实现自身价值及追求更高边际效用(增加同样的财富给穷人带来的边际效用要高于给富人带来的边际效用),将其中一部分财产直接捐给受捐者或通过慈善团体间接捐给受捐者,推动了以自愿为基础的非营利组织的发展。随着慈善规模的增长、受捐人数的增多及受捐范围的扩大,慈善捐赠就受捐者来说已演变为一种公共产品,为暂时或永久失去生活来源的人群提供救济保障,这在一定程度上弥补了“政府失灵”和“市场失灵”所造成的缺陷。但是,由于制度建设落后,供给规模的扩大,慈善团体的所有者监督缺位、内部治理不完善、市场监管缺位等导致了社会对慈善团体的不信任。另外,慈善团体本身也存在运行低效率以及慈善资金运用低效能等问题。中国的公共产品供给主体初步呈现了政府供给、市场供给及自愿供给多元化的局面,但是政府仍然居于绝对主导地位。

政府、市场和自愿供给公共产品可能出现的某些负外部性,决定了国家治理的作用绝不是可有可无的。同时也不能因为供给主体会产生某些“失灵”而彻底否认这三种供给主体的作用,相反需要政府对其正确引导、加强监管。在社会的各种力量中,政府最能也必须充当社会公共利益的代表,通过对国家、市场和自愿供给公共产品的行为进行监管,促使其在效率和公平之间、私人利益和公共利益之间寻求平衡。可见,公共产品供给主体的多元化及每一种供给主体可能出现的“失灵”,客观上要

求加强国家审计监督,以实现高效的公共产品供给。

(三) 中国与西方国家公共产品供给主体演进的比较及对国家审计的影响

无论是中国还是西方国家的公共产品供给主体均出现了多元化趋势。但两者不同的是,西方国家经历了几百年的工业化发展,一些社会治理危机是分阶段出现的,政府有充足的时间来应对这些危机。而中国自新中国成立特别是改革开放以来,虽然工业化取得了举世瞩目的成就(如综合国力大幅上升、人民生活明显改善、国际地位和影响力显著提高),但是西方国家需要几百年才出现的社会问题,在中国被压缩在短短三十多年内集中出现了,这种“压缩型的工业化”引发了一系列国家治理危机。基于此,国家提出从追求效率优先的发展型国家治理模式向追求价值诉求的和谐型国家治理模式转变,从全能国家一元治理向市场、国家与社会多元并治转变。与此同时,作为国家治理中监控系统的国家审计面临着比以往更加复杂的局面,国家审计的边界比以往任何时候都迫切需要拓宽,社会公众对国家审计的期望比以往任何时候都要高,期望其能够起到协调与缓和各种矛盾和冲突、化对抗为双赢的作用,完善国家治理机制。

四、国家审计边界与国家治理的关系

(一) 国家治理的实现要求国家审计边界拓展

国家治理是国家通过配置公共资源和运作公共权力,管理公共事务,支配、影响和调控社会秩序,进而形成不同的国家和社会关系状态^[15]。从1949年建国至1978年十一届三中全会,国家治理的主导模式为阶级统治,人与人之间的关系更多的是一种阶级关系。由于当时公共财政总体规模相对较小,一方面制约了国家提供数量更多和质量更高的公共产品,另一方面受当时国内外环境的制约,这段时期社会的主要矛盾(进行军事建设和军事斗争以保卫国家安全)引导着政府的行为。国家作为唯一的主体提供公共产品。公共产品的非竞争性和非排他性决定了在缺乏竞争机制的环境下国家供给是非帕累托最优。计划经济环境下的低效率、低效益便是例证。当时公众都在为国家利益而奋斗,相互之间不谈经济利益,更没有经济利益冲突,只有政治利益冲突。因此,这一时期国家的政治制度中没有设置国家审计机构,而是依靠“运动”来实现国家治理。

十一届三中全会实现了以阶级斗争为纲向以经济建设为中心的伟大转变,封闭僵化的社会发展模式逐渐被改革开放的社会发展模式所取代,市场在资源配置中发挥基础性的作用,人们的观念朝市场化方向迈进,利益关系成为人们交往中最为基本的关系。公共利益的多元化促使国家治理从单一治理模式转向了多种主体共同参与的治理模式。从政治制度设计来看,国家治理通过一系列相互牵制的机构部门来实现,主要包括宏观调控部门(如国家发改委、财政部、人民银行等)、具体业务部门(农业部、水利部、卫生部等)和监督部门(如监察部、审计署等)。在国家的政治制度安排中,监督机制对于促进国家治理改善十分重要,其中国家审计的作用是通过监督、确认、咨询等职能活动确保政府及有关部门有效履行公共受托责任,并为其他治理主体提供支持性服务^[16]。这些作用的发挥受制于国家治理机制的完善程度,国家治理机制越完善,国家审计监督工作就越容易进行,国家审计的作用就能充分发挥;相反,缺乏国家治理机制或缺乏国家治理理念,国家审计监督工作就很难进行,国家审计的作用就得不到充分发挥^[17]。

国家治理从善政向善治转变。善政是指政府要管理好自身,其对应的国家审计边界是公共财政,而善治是指政府与公民对公共生活的合作管理,更多地让公民自己来管理这个社会,是使公共利益最大化的社会管理过程和管理活动^[18]。相比善政而言,善治增加了市场和社会参与主体,这样就要求拓展国家审计的边界,增加国家审计的职责范围,与国家善治的内涵相适应,发挥其免疫系统功能,推动国家治理的完善。另外,善治政府是法治政府、责任政府、服务政府、效益政府、透明政府和有限政府,这一系列目标的实现都要求拓展国家审计边界。第一,法治政府的建立要求国家审计拓展边界。

法治政府的建立一方面要求法制健全,另一方面需要法治的有效运行。就法治健全来看,要求其不缺位、不错位和不越位。目前国家审计对市场及自愿提供公共产品的缺位这需要通过拓展国家审计边界来推动法治政府的建立。第二,责任政府的建立要求国家审计拓展边界。责任政府要求政府及各个职能部门主动尽责,积极回应公民诉求。目前将市场及自愿提供的公共产品排除在国家审计边界之外,这没有反应社会公众的诉求,因此就要求国家审计拓展其边界以满足公众的需求。第三,服务政府的建立要求国家审计拓展边界。服务政府强调服务意识,突出公共服务职能,维护和增进公民的公共利益。首先,要求政府积极提供更多的公共产品或公共服务,特别是在环境保护、生态平衡、基础交通、社会福利等方面,要通过提供更多的社会服务来增进公共利益;其次,要求政府日益放松对社会经济事务和公民私人事务的管制,更多地让公民和社会民间组织进行自我管理^[19]。无论是公共产品的提供还是民间组织参与管理都需要国家审计拓展边界进行监督。第四,效益政府的建立要求国家审计拓展边界。效益政府不仅指政府行政效率高,管理成本低,而且还要提供优质和多层次的公共产品。公共产品供给主体的多元化,要求国家审计拓展边界来对非政府组织提供的公共产品进行审计监督,以提高其社会公信力,促进其健康发展。第五,透明政府的建立要求国家审计拓展边界。透明政府要求政府建立良好的信息传导机制,实行信息公开,减少政府与公众之间的信息不对称,保障公民的知情权,而公民知情权满足的前提是国家审计拓展边界对信息的可靠性进行鉴证,以防止信息供给主体为公民提供虚假的信息而影响其决策,从而为相关治理主体提供真实可靠的数据信息。第六,有限政府的建立要求国家审计拓展边界。有限政府指“小政府、大社会”,充分发挥公民社会的作用,政府被严格要求在宪法和法律规定的边界内行动,不能越过这一边界。政府应集中精力搞好宏观调控,减少对微观经济的干预。随着公共产品供给主体的多元化,各种供给主体提供公共产品的数量、质量能否满足社会公众多元化的社会需求,就要求国家审计拓展边界发挥监督作用。

随着公共产品从一元化供给向多元化供给的转变,国家审计边界只有进行拓展,与公共产品供给主体多元化环境下的国家治理相适应,才能更好地履行审计监督职责,保障国家经济社会健康运行。

(二) 国家审计边界拓展的目标是实现国家治理

国家审计作为一种制度安排,是国家治理的重要组成部分,是国家依法用权力监督、制约权力的行为,是以服务国家治理为目标,其本质就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”^[20]。国家审计的职责是代表全民的利益独立行使审计监督权,对政府及其他部门进行监督和检查,保证国家各项政策能够有效实施及国家机器的正常运转,完善国家治理结构,提高国家治理效率,维护国家和社会公共利益。比如,对公共财政、公共服务、公共管理等方面的审计监督,让百姓放心;对事关人民群众切身利益的重大项目的审计监督,特别是对民生、民享、民用项目的审计监督,促进政府和社会各界关注民生、保障民生、改善民生、让百姓满意,有效地实现国家治理^[21]。

纵观中国审计三千多年的历史,审计无不服务于治理的需要。国家审计边界是国家审计在国家治理中发挥作用的基础条件,是国家审计基础理论的重要组成部分,决定了国家审计能在国家治理中做些什么,关系到国家审计的范围,进而影响到国家治理的绩效。根据国家职责划分,国家审计边界可分为深度边界和广度边界。深度边界关系到国家审计的审计质量和审计风险。国家审计并不是要对每一个问题都弄得水落石出,而是在成本效益原则的前提下,在可容忍风险的限度内来追求审计的深度边界,实现审计的高质量。本文所谈的国家审计边界主要指国家审计的广度边界,即国家要实现善治需要将哪些划归在国家审计的职责范围之内,并对其进行审计。向国家审计授多少权并不是任意决定的,而是要根据国家善治的目标及公众的诉求来界定。2004年2月21日,中央提出建设服务型政府,服务型政府是满足社会公众需求,提供充足优质公共服务的现代政府,其核心是为社会提供高质量的公共产品,维护公共利益,保障全体人民共享改革发展成果^[22]。随着国家从建设管理型政

府向建设服务型政府的转变,要求国家审计对公共产品进行审计监督,服务国家治理。

五、国家治理环境下国家审计边界的重新定位

马克思认为政府是公共产品供给的主体,提供公共产品是政府产生的初衷和存在的前提^[23]。奥尔森的国家理论模型也揭示了国家产生的原因之一就是为社会公众提供公共产品^[24]。杨时展教授认为审计因受托责任的产生而产生,又因受托责任的发展而发展^[25]。按照审计主体不同,审计可以分为社会审计、内部审计和国家审计。与社会审计有关的受托经济责任将社会审计定位在市场经济秩序中发挥作用;与内部审计有关的受托经济责任将内部审计定位在组织管理中发挥作用;与国家审计有关的公共受托经济责任则将国家审计定位在国家治理中发挥作用。由此可见,国家审计的作用不仅是经济的,更是政治的,是国家经济社会健康运行的“免疫系统”^[16]。

(一) 公共产品供给主体多元化环境下的国家治理与国家审计

随着经济社会的发展,国家审计边界也必然会发生相应的变化。正如莫茨和夏拉夫在《审计理论结构》一书中所述:“审计是随着时代的变化而变化的,有迹象表明,它现在和将来还准备随时适应时代的变化”^[26]。经济社会环境的发展变化要求国家治理目标相应地变化,国家治理目标的变化要求重新界定国家审计边界。本文认为公共产品供给主体多元化环境下国家审计边界应定位于公共产品,包括财政提供公共产品、市场提供公共产品和自愿提供公共产品。实现与公共受托责任从公共受托财务责任、公共受托管理责任向公共受托社会责任的演进相协调及与国家审计的本质从经济监督、经济控制向“免疫系统”的演进相协调。

1. 国家审计边界定位公共产品的理论依据。(1) 国家审计的目的是维护国家利益和公共利益。弗里德曼在《自由选择》中赋予政府的四大职能:保证国家安全、维护司法公正、弥补市场失灵、保护和帮助贫困人员^[27]。依据宪法实施的国家审计,其宗旨是维护国家根本利益和社会公共利益,对社会公众负责。国家的权力属于人民,国家审计最终要服务于人民。随着经济社会的发展,国家审计的使命从严肃财经秩序(党的十三大)到健全宏观管理体制(党的十四大),再到权力制约(党的十六大)以及当前的服务于建设和谐社会(党的十七大)演进。这些使命的不断演进促使国家审计边界不断拓展,通过定位于公共产品,将包括教育、环境保护、医疗卫生、水利、交通基础设施、国家安全、灾难救济及老弱病残社会福利服务等在内的公共产品纳入国家审计边界,主动适应建设社会主义和谐社会的需要,维护国家和社会公共利益,尽可能使社会所有成员都能够平等地分享经济社会发展成果。(2) 政府职能向非政府职能拓展。随着政府职能的转变,“小政府、大社会”格局的逐步形成,催生了非营利组织的发展,既然政府需要非营利组织来承担其所不能、不宜或无法有效提供的公共服务,那么政府就要对其进行鼓励支持和监督,促使其健康发展。监督途径之一便是加强国家审计监督,即将国家审计的边界进行拓展,定位于包括非公募基金会在内的所有公共产品,实现对公共产品的监督,提高公共产品的效用,增强非营利组织的社会公信力,维护社会的公平正义。

2. 公共产品供给主体的多元化。公共财政的主要目的是满足公众需求,但随着公共产品供给主体的多元化,满足公共需求的并非都是公共财政提供的公共产品,它还包括市场和自愿提供的公共产品。现有的定位于公共财政的国家审计边界将市场、自愿供给的公共产品排斥在国家审计之外,使之脱离了国家审计,无法发挥国家审计在这些领域中的治理作用。比如一些高速公路经济主体上市,对高速公路进行企业化经营并将其纳入社会审计的范围之内,使其以追求经济效益最大化为目标来回报其股东,但高速公路本身公共产品的属性使其应以追求社会效益最大化为主要目标。这两个目标之间的差异使高速公路公共产品的性质发生了改变,从而与国家治理的目标发生了错位,致使经济运行中出现这样或那样的问题,影响社会主义和谐社会的建设。可见,作为经济社会健康运行“免疫系统”的国家审计,其边界应该随着国家治理目标的变化而变化。因此,随着我国建设服务型政府,应

将国家审计边界定位于公共产品,主动适应国家治理目标。

3. 国家审计公共受托责任的演进。国家审计起源于公共受托责任,并且已从最初的公共受托财务责任、公共受托管理责任发展到现在的公共受托社会责任。在公共受托社会责任阶段,受托责任扩展到对非特定委托人的社会责任,国家审计行使对受托社会责任的监督,其使命将更重,承担着维护市场诚信、提高市场效率和政府绩效、弥补市场失灵和政府失灵的历史使命,有效促进社会主义市场经济的健康发展,完成公共受托社会责任^[28]。国家审计公共受托经济责任不断演进,要求国家审计的职能也随之演进,国家审计职能的演进要求通过拓展国家审计的边界来实现。与公共受托社会责任相对应的国家审计边界是公共产品,通过将国家审计的边界定位于公共产品,以主动适应公共受托社会责任的需要、更有效地服务于国家治理。

4. 国家审计本质的演进。国家审计本质从最初的经济监督、经济控制发展到现在经济社会健康运行的“免疫系统”。传统的经济监督、经济控制是被动的、消极的,而“免疫系统”则是主动的、积极的。国家审计如何实现“免疫”,就需要进行组织学习,拓展国家审计边界,定位于公共产品,与经济社会健康运行的“免疫系统”国家审计本质相协调,以体现政府的社会性、公共性、服务性和责任性。

令人可喜的是,我国目前已对部分公共产品进行了初步的国家审计实践(如当前的社会保障资金审计、环境审计等),并取得了良好的社会效果。按照制度变迁理论,这些成果将诱致国家审计边界向定位于公共产品的方向变迁。本文的研究将为国家审计边界制度变迁提供理论基础。在此需要强调的是,目前开展的环境保护专项资金审计、国债环保项目资金审计、重点城市排污费审计、水利资金审计、生态林建设资金审计还不是真正意义上的环境公共产品审计,准确地说只是对涉及环境的资金进行审计,故出现虽然进行了环境审计,但环境恶化的趋势并没有得到根本性遏制的悖论。随着民营经济在我国经济总量中所占比重的提升,环境的负外部性日渐显露,通过将国家审计边界定位于包括环境在内的公共产品,可以弥补目前国家审计的缺位,为实施民营企业环境审计提供法理基础,维护社会主体的和谐,有效实现国家治理。

(二) 国家审计缺位环境下的国家治理

建国后至改革开放初期,由于国家实行高度集中的宏观经济管理体制,审计机构在建国后不久即被撤销,行政控制和组织处理替代了诸如法律监督和财政审计之类的制度化的监督机制。因此,无论在政治上还是财政上,都不太需要审计员之类的财务专家去执行专业判断^[29]。“大跃进”和“文化大革命”造成社会的混乱,主要原因之一就是缺乏包括审计在内的许多重要治理制度。不承认人民群众的基本经济利益,否认政府提供服务(公共产品)的基本职能,以统治、控制的观念管理社会,没有对审计的真正需求,就无法使负有经济责任的各方真正负起责任,就无法维护经济关系中各方合理的经济利益,也就不能建立起有效运行的经济新秩序,更无法实现真正的国家治理^[30]。可见,国家要实现有效治理,国家审计缺位是不行的。

(三) 传统公共财政边界下的国家治理与国家审计

20世纪70年代后期的经济体制改革使中国将经济管理的部分决策权下放到了地方各级政府及相关部门,经济体制改革需要一个有效的国家审计系统去密切监督地方经济和财政金融的稳定运行,以收紧预算“软”约束^[31]。1982年修改的《中华人民共和国宪法》规定“国家实行审计监督制度”,随后,国务院及各级地方政府开始组建政府审计机关,1983年国家审计署成立,地方审计机关也相继成立。

改革开放初期,公共产品的供给基本上由国家公共财政单一提供,其他方面的供给很少。政府的受托经济责任主要是受托财务责任,国家审计的主要领域为预算执行审计、财政收支审计等,即国家审计的边界为公共财政及其提供的公共产品,此时国家审计的本质被认为是经济监督,国家审计被视为国家财政的“卫士”。随着公共治理理论的兴起,政府受托责任从受托财务责任发展到受托管理责任。国家审计不仅要关注财政资金管理使用的合规合法性,还要关注财政资金使用的效率、效益和效

果;不仅要查出问题,还要完善制度政策,这时国家审计的本质被认为是“经济控制”^[30]。绩效审计的实施弥补了国家审计边界定位的不足,基本适应国家治理的需要。但是,随着经济的发展,一些被忽视的环境、社会问题日益严重,经济社会发展面临的风险也越来越大,受托责任由受托管理责任发展到受托社会责任,这意味着国家审计不仅要审计经济问题,同时还要关注社会、生态、环境、民生等问题;不仅要关注政府使用公共资源的经济性、效率性和效果性,也要关注社会经济发展中面临的风险,维护国家经济安全。在此背景下,刘家义审计长提出“国家审计本质上是一个国家经济运行的‘免疫系统’”,这是在新环境下对国家审计本质认识的深化,审计免疫系统不仅具有经济监督和经济控制所强调的监督职能,更具有体现其“免疫系统”特点的预防、清除和修复职能^[20]。应该看到,仅仅从公共财政的角度考虑问题,既有其合理性,也有一定的局限性。例如,有些资金并不是国家财政资金,如社保资金、交强险基金,但是社会公众强烈要求对这些资金的使用及效果进行监督。教育改革的市场化、医疗改革的市场化和如何进一步完善制度建设关系到社会的基本稳定和入权的基本保障。随着公共产品供给主体呈现出国家供给、市场供给及自愿供给的多元化,国家审计的边界没有及时调整,致使经济生活中出现诸如城市自来水听证会“走形式、走过场”、高速公路收费产生高市场交易成本及慈善机构的机会主义行为等一系列影响社会公信力的问题,这也反映出我国缺乏必要的国家治理机制。从有效促进政府履行职责的角度来看,政府治理的水平有待进一步提高。国家审计只有将公共产品供给及其效果纳入审计的视野,才可能发挥公共受托社会责任并发挥“免疫系统”的功能。可见,从服务于国家治理的角度确定国家审计目标、认识国家审计作用,以公共产品视角界定国家审计边界是逻辑分析的必然结果。

六、结论

随着建设管理型政府向建设服务型政府的转变,“小政府,大社会”是必然的发展趋势,政府从公共产品的生产者、提供者及监督者向提供者和监督者转变,公共产品供给主体多元化的局面必将进一步呈现。本文提出为了维护社会公共利益,将国家审计边界由现在的公共财政拓展为公共产品,主动适应国家治理参与主体多元化的趋势,实现与公共受托责任从公共受托财务责任、公共受托管理责任向公共受托社会责任的演进相协调及与国家审计的本质从经济监督、经济控制向“免疫系统”的演进相协调,以弥补国家审计在促进政府社会管理水平提高、建立统一平台、协调不同公共产品供给主体和保障公共产品质量方面的缺位,提高政府的效率,降低市场交易费用,促进社会主体间的利益和谐,从而使国家在善政的基础上实现善治。

参考文献:

- [1]陶希东. 跨界治理:中国社会公共治理的战略选择[J]. 学术月刊,2011(8):22-29.
- [2]Michael S, Janice E. and Lawrence E. Experience and professional skepticism;a situational analysis[J]. Behavioral Research in Accounting,1996(Supplement):124-157.
- [3]LoriKopp W, Morley L. and Morina R. A model of trust and professional skepticism in the auditor-client relationship [R]. University of Waterloo, Working paper,2003.
- [4]Kathy H. Professional skepticism: an audit specific model and measurement scale[R]. Baylor University, Working paper,2007.
- [5]Lawrence J D. Harmonization of financial reporting and auditing across cultural boundaries: an examination of 201 company financial reports[J]. International Journal of Auditing,2002,6(1):265-275.
- [6]Yves G, Laura F S. What went wrong? the downfall of arthur andersen and the construction of controllability boundaries surrounding financial auditing[J]. Contemporary Accounting Research,2009,26(4):987-1027.
- [7]刘明辉,毕华书. 论审计职业怀疑的合理边界[J]. 会计研究,2007(8):76-80.

- [8]王中信,吴开钱. 国家审计边界探析[J]. 会计研究,2009(11):82-86.
- [9]杨肃昌. 对构建国家审计理论体系的思考[J]. 审计与经济研究,2012(2):11-19.
- [10]亚当·斯密. 国民财富的性质和原因的研究[M]. 郭大力,王亚南,译. 北京:商务印书馆,2004:278.
- [11]尚海涛,张金胜. 公共产品供给模式的效率表现与非效率解[J]. 西北大学学报:哲学社会科学版,2010(11):91-95.
- [12]Coase R H. The lighthouse in economics[J]. Journal of Law and Economics,1974. 17(October):357-376.
- [13]平狄克,鲁宾费尔德. 微观经济学[M]. 北京:中国人民大学出版社,2000.
- [14]张颖. 美国公共产品供给演进轨迹研究[D]. 辽宁大学博士学位论文,2008:91.
- [15]李伟东. 从国家治理视阈思考以相对公平的财富分配机制促进我国社会主义新农村建设[J]. 南方农村,2008(6):37-40.
- [16]王华. 基于政府治理的国家审计研究[D]. 西南财经大学博士学位论文,2009:33-35.
- [17]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):3-9.
- [18]俞可平. 治理与善治[M]. 北京:社会科学文献出版社,2000.
- [19]俞可平. 论政府创新的主要趋势[J]. 学习与探索,2005(4):2-6.
- [20]刘家义. 国家审计与国家治理[J]. 中国审计,2011(16):3-11.
- [21]蓝佛安. 审计在政府治理中的地位和作用[J]. 中国审计,2011(10):34-36.
- [22]尹鸿雁. 中国公共产品的供给研究——政府的责任、优势和局限[D]. 吉林大学,2010:7.
- [23]马克思,恩格斯. 马克思恩格斯全集[M]. 北京:人民出版社,1995:64-145.
- [24]曼瑟尔·奥尔森. 集体行动的逻辑[M]. 陈郁等,译. 上海:上海三联书店、上海人民出版社,1995:13.
- [25]杨时展. 杨时展论文集[M]. 北京:企业管理出版社,1997.
- [26]罗伯特·K·莫茨,侯赛因·A·夏拉夫. 审计理论结构[M]. 杨树兹,文硕,译. 北京:中国商业出版社,1990.
- [27]米尔顿·弗里德曼,罗斯·弗里德曼. 自由选择[M]. 北京:机械工业出版社,2008.
- [28]秦荣生. 国家审计责任的界定:责任关系的分析[J]. 审计与经济研究,2011(2):3-8.
- [29]公婷. 问责审计与腐败治理[J]. 公共行政评论,2010(2):69-84.
- [30]萧英达. 比较审计学[M]. 北京:中国财政经济出版社,1991.
- [31]Naughton B. Growing out of the plan: Chinese economic reform, 1978—1993[M]. Cambridge: Cambridge University Press,1994.

[责任编辑:刘 茜,许成安]

Localization of National Audit Boundary: An Analysis from the Perspective of Main Supply of Public Goods Evolution

JIN Sichang, ZHANG Limin

(School of Economics and Management, Beijing Jiaotong University, Beijing 100044, China)

Abstract: After more than 30 years' gradual economic reform, China's main supply of public goods presents a diverse trend. As the political reform and economic reform are not synchronized, national audit boundary is still institutionally located in public finances in the system, which triggers a series of social problems which cannot be ignored. In order to achieve the diversification of main supply of public goods, national audit boundary should be expanded to public goods appropriately. Thus it can coordinate with the public fiduciary social responsibility and the "immune system" nature of national audit with the following as its objectives: to improve the efficiency of the government market regulation, to reduce market transaction cost, to build a service-oriented government, to promote a harmony of interests between social subjects, and to achieve national good governance.

Key Words: national audit boundary; government governance; public goods; subject of supply