

# 论国家审计的角色定位

谢志华<sup>1</sup>, 陶玉侠<sup>2</sup>

(1. 北京工商大学, 北京 100048; 2. 中央财经大学 会计学院, 北京 100081)

**[摘要]** 国家审计的角色定位决定了国家审计作用的方向和作用的程度。传统的国家审计主要进行合法性审计, 它与司法系统的法律监督交叉重叠。理论上说, 国家审计应有自己特定的角色定位, 就是对政府各部门财政收支的合规性和绩效性进行监督, 这种监督是司法系统监督所无法触及的。

**[关键词]** 国家审计角色定位; 政府审计; 合法性审计; 合规性审计; 绩效审计; 行政型审计体制; 综合性审计; 公共受托经济责任

**[中图分类号]** F239.44   **[文献标识码]** A   **[文章编号]** 1004-4833(2013)02-0009-07

1983年以来, 我国国家审计已历经二十多年的历史, 伴随着二十多年来的经济改革和政治体制调整进程, 国家审计的角色定位也发生了相应变化<sup>[1]</sup>。整体上说, 国家审计最初主要关注合法性审计, 后来扩展到财政收支合规性审计, 近几年又提出要在财政收支合规性审计的基础上开展绩效审计<sup>[2]</sup>。那么国家审计究竟应关注哪些审计, 或者说哪些审计内容本该由国家审计执行? 这些问题对国家审计的角色定位有着重大影响, 本文拟就这些问题展开探讨, 以抛砖引玉。

## 一、委托代理: 国家审计角色定位的政治分析

国家审计是基于国家权力中存在着私权与公权对立的两极而形成的<sup>[1]</sup>。私权通常是指作为自然人的个人权力以及作为独立经济组织的企业权力, 在不存在国家时, 只存在私权; 公权主体就是一个国家的政府, 它主要是为了社会整体利益提供公共产品并维持社会秩序。如果一个社会没有公权而仅有私权发挥作用, 那么至少会存在两个基本缺陷: 其一, 没有公共权力的存在就无法提供公共产品, 不能产生协同效用; 其二, 没有公共权力的存在就无法实现私人行为的有序, 不能形成公共秩序。显然, 这样的社会只存在于生产力水平低下的古代社会, 对于生产力水平较发达的现代社会而言, 公共权力的存在必不可少。为了让政府能够行使公共权力, 私权主体必须向公权主体提供行权的物质条件, 这些物质条件就形成了社会公共财产。如此, 私权主体与公权主体之间就产生了委托代理契约关系, 即私权主体将社会公共财产委托给公权主体经营管理。在这一委托代理契约关系中, 双方的权利与义务是对等的, 具体而言: 公权主体的义务是承担公共受托经济责任, 管理好公共财产, 为社会提供公共产品, 维持社会秩序; 私权主体的权利就是要求公权主体必须承担公共受托责任, 为社会提供公共产品, 维持社会秩序。从另一个角度来看, 公权主体的权利是要求私权主体必须提供行权的物质条件, 而这恰好就是私权主体的义务。但是, 在委托代理契约实际的履行过程中, 公权主体即政府有可能不能或不愿有效履行契约中的规定。此时, 私权主体必然委托审计来对公权主体即政府的履约情

**[收稿日期]** 2012-07-23

**[基金项目]** 北京市教委科研基地、科技创新平台、会计与投资者保护研究基地(PXM\_014213\_000031); 北京市教委社科计划重点项目(SZ201210011007); 国家社科基金项目(青年项目)(11CGL025)

**[作者简介]** 谢志华(1959—), 男, 湖南益阳人, 北京工商大学副校长, 博士, 教授, 博士生导师, 中国商业会计学会副会长、中国商业经济学会副会长、中国审计学会常务理事、中国会计学会理事、北京市会计学会副会长、北京市审计学会副会长, 从事财务管理、投资管理、审计理论研究; 陶玉侠(1976—), 女, 安徽灵璧人, 北京市丰台区职工大学讲师, 中央财经大学会计学院博士研究生, 从事会计及审计研究。

况进行监督,由此就产生了国家审计(逻辑推演过程见图1)。在私权主体与国家审计的委托代理关系中,国家审计要承担公共受托审计责任。国家审计通过对政府的监督得出审计结论,并向委托人私权主体即全体公民提供审计报告,公民根据审计报告以投票权的方式对公权主体形成制衡<sup>[2]</sup>。

国家审计是国家强制性权力监督与制约机制的一个重要组成部分,是由宪法规定并确定起来的一项政治制度<sup>[3]</sup>。权力只有通过权力才能加以控制,只有引入对权力的监督和制衡机制才可以确保公权主体即政府能够倾听意见、自我告诫、自我调整和学习,从而更好地履行公共受托经济责任。具体而言,在权力的分权与制衡中,国家审计的功能体现在两个方面:其一,权力的横向结构中,与立法权、行政权、司法权形成权力制衡;其二,在权力的纵向结构中,代表人民代表大会、国会(三权分立制国家最高立法机构)、最高行政机构对政府进行自上而下的监督。

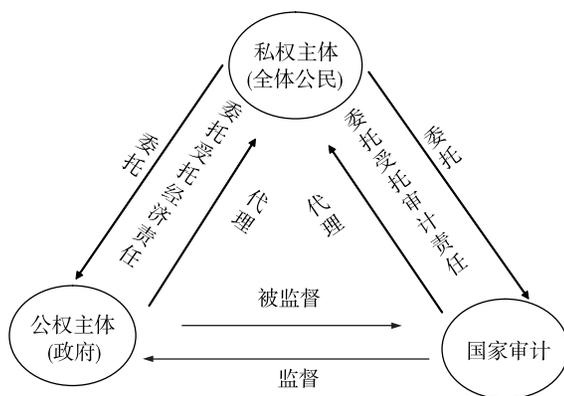


图1 国家审计的产生

为了更好地发挥国家审计的作用,国家审计的功能定位应该从合法性审计为主转向合规性审计和绩效审计。如果国家审计长期持续地以合法性审计为重点,就会与司法权主体的职能产生重叠,从而导致权力制衡低效。与此同时,随着民主制度的不断完善和公众民主意识的提高,人民越来越关注政府支出的经济性、效率性和效果性,并要求国家审计向合规性审计和绩效审计转变。正如杨时展教授所阐述的,在民主的启蒙时期,人民只要求能有所限度的“取之于民”,过此限度,人民有权拒绝。至于“取之于民”的资源如何花费,人民并不过问。随着社会的发展,人民民主意识的提高,人民逐渐要求一切“取之于民”的必须“用之于民”,不按照人民意志来使用资源,人民就要求他负政治责任;随着社会更进一步的发展,民主权利的再进一步增长,人民又进而要求一切“取之于民”的必须经济、有效地“用之于民”。如果用于民而不经济,用于民而没有达到人民预期的效果,那么政府仍要对此负责<sup>[4]</sup>。

## 二、两难困境:国家审计角色定位的现实矛盾

尽管我国国家审计经历了合法性审计、财政收支合规性审计以及绩效审计的变化过程<sup>[5]</sup>,但从审计实践看,国家审计仍然着重于合法性审计,而合法性审计更是着重关注于大案要案的审查。之所以形成对国家审计的这种角色定位,主要原因有以下几点。一是在早期的审计理论研究中,强调审计监督必须要有依据。审计作为经济监督的一种形式,最重要的依据当然就是就各种有关经济行为的法律,这就是合法性审计的形成基础。二是在早期的审计实践中,市场经济体制刚刚建立,在改革开放的过程中,政府各部门以及相关人员的各种经济行为必然存在许多不合法、不规范的地方。加之当时的司法体系不够完善,司法力量相对薄弱,对违法经济行为(包括财政收支行为)的监督难以到位。这就必然造成在传统上作为经济监督主体的国家审计过度关注合法性审计,并以此来弥补司法监督的不足。三是伴随着市场经济体系的逐步建立,政府的职能也在转变,政府为了进行经济的宏观调控、为整个社会提供公共产品以及维持市场秩序,必然要取得财政收入以满足进行这些活动所发生支出的需要<sup>[6]</sup>。在财政收支规模越来越大的条件下,这些支出是否符合规定、是否取得了很好的绩效就成为政府最高层和民众十分关心的问题。因此,国家审计必然要面临转型,即从单纯的合法性审计向在进行合法性审计的同时加强财政收支的合规性和绩效性审计转变。尽管如此,较长时期的合法性审计实践所形成的惯性作用使得这种转型相对缓慢,即便是在进行财政收支的合规性和绩效性审计时,国家审计也较多的把注意力放在大案要案上,而这些大案要案实际上最终都涉及违法行为,这就

造成了国家审计仍然主要进行合法性审计的客观事实。四是国家审计在其审计实践中发现,进行合法性审计、抓大案要案更容易取得实效并迅速地形成社会影响,对审计地位的提升有着十分重要的作用。正因为如此,伴随着社会政治经济的变革和发展,无论审计的角色定位怎么变化,从社会的期许和国家审计的本身需要出发,国家审计必然会更加偏重于合法性审计。五是国家审计能够为司法主体查处经济违法行为提供最有效的证据。查处违法主体的违法行为时一般都可以在会计信息体系中获得相关的证据,由于审计主体的审计对象主要是会计信息体系,因此审计在提供这种证据时具有得天独厚的优势。事实上,司法主体为了改变在取证上的劣势,也在引进法务会计,这正好说明了会计信息体系对经济犯罪取证的重要性。

但是,国家审计在长期偏重于合法性审计的实践中,与司法权主体的职能出现重叠,常常会令自己处于两难的境地。无论哪一个国家,为了实现法治,必然会制定法律标准以约束各种主体的社会行为。法律标准通常是人们行为约束的最低规范,它规定了人们“不许为”的行为。为了保证各项法律能够被严格实施,任何国家都要建立庞大、严密的司法体系,对各种违法行为实施坚决有力的监督和惩处。在设立国家审计后,如果国家审计也把合法性审计作为其主要的角色定位,必然就会产生以下矛盾:第一,整个司法体系依据其角色定位,必然对公民和社会组织的违法行为进行监督。那么,国家审计的加入无疑意味着监督行为的交叉重复,这就导致或者国家审计挤占已有司法体系的监督“地盘”,抑或国家审计只是为已有的司法体系监督锦上添花、拾遗补缺,国家审计没有自己独立的角色定位。无论从理论还是实践来说,前者显然是不能存在的,法治国家所形成的司法监督体系是一个完整体系,不可以被改变。因此,国家审计主要以合法性审计为主,实质上意味着其角色定位并不明确,也就是没有进行自身应该从事的监督行为。第二,在合法性审计实践中,审计难,审计结果处理更难,这也显示了国家审计的两难困境。进行合法性审计必然与司法监督交叉重复,特别是在处理大案时,按照权力分工,国家审计因无司法权无法进行刑事处罚,而大案要案最终必然要涉及刑事处罚。这种情况导致的结果就是国家审计查出了大案要案,却无刑事处罚权,从而使得国家审计的角色转化成为司法监督提供服务。在合法性审计上,国家审计监督只是为司法监督提供服务,一旦不进行监督,国家审计就没有了存在的必要,这使得国家审计陷于进退维谷的尴尬境地。国家审计如何才能走出这一角色定位的误区并回到其应有的角色定位上<sup>[7]</sup>?下面就此问题进行深入探讨。

### 三、西方实践:国家审计角色定位的历史线索

在西方,以美国国家审计为代表的国家审计发展历史充分表明国家审计的角色定位应该以财政收支的合规性、绩效性作为重点<sup>[8]</sup>。1921年美国设立美国审计总署(英文简称GAO),该署隶属于国会。第一次世界大战的战争支出带来了巨额的联邦债务,但由于财务管理混乱,国会需要更多的信息来帮助控制联邦支出。1921年颁布的《预算和会计法案》要求总统编制联邦支出年度预算,同时该法案还提出设立美国审计总署,由该署负责调查与公共资金收入、分配和使用相关的所有事项,并提出改进公共支出经济性和效率性的建议。从20世纪20年代至40年代,美国审计总署的工作重点是检查政府财政支出的合规性,审计方法以支出凭证检查为主。第二次世界大战后到20世纪60年代,美国审计总署的工作重点从检查支出凭证为主转到综合性审计,审计重点开始从合规性审计延伸到绩效审计。二战期间,美国军费开支急剧上升,支出凭证数量巨大,美国审计总署的工作压力剧增,即使新增众多雇员,也无法审计完所有的凭证。因此,为了提高工作效率,二战后美国审计总署将检查凭证的工作交给政府部门,并开始运用综合审计方法对政府部门实施更广泛、更综合的经济性、效率性审计。同时,美国审计总署与财政部、预算管理局共同协助政府部门完善会计系统和费用控制。1945年颁布的《国有公司控制法案》授权美国审计总署对国有公司和混合所有权公司进行综合性审计。1950年颁布的《预算和会计程序法案》授权美国审计总署制定联邦政府会计准则,并对内部控制和财务管理进行审计,该法案为综合性审计奠定了法律基础。

从20世纪60年代后期开始,美国社会动荡,政府开支急剧上升,国会日益关注政府项目的实施情况。由此,美国审计总署开始实施项目评估。1967年,在1964年颁布的《经济机会法案》修正案中,美国审计总署被授权对“反贫穷项目”进行审计,负责审查该项目的运行效率和效果。1969年3月,美国审计总署提交了一份关于该项目的总结报告和60多份补充报告,报告中说明:反贫穷项目中有些项目需要改进管理,有些项目取得了有限的成功,而另外一些项目并没有达到预期结果。美国审计总署的最终结论是尽管反贫穷项目已经运行4年,但是它们的管理机制仍需要重大改进。这份报告获得了普遍认可,同时它还促使国会在1970年颁布的《立法重组法案》和1974年颁布的《国会预算和截流控制法案》中授权美国审计总署对联邦政府活动进行项目评估和分析。

20世纪80年代以后,新公共管理运动席卷全球,美国审计总署更加关注联邦政府的责任履行情况。如检查政府运作中的高风险项目、密切关注预算中的赤字问题以及改善联邦政府的财政管理。1990年颁布的《首席财务官法案》和1994年颁布的《政府管理改革法案》授权美国审计总署对政府部门的财务报表和联邦政府主要部门的年度合并财务报表进行审计。1993年颁布的《政府绩效与结果法案》将绩效预算、绩效评估、绩效审计有机结合起来,建立起以绩效为导向的财政管理制度,要求联邦部门与单位提交年度绩效报告,从而进一步肯定和强调了项目评估这一新的绩效审计方法<sup>[9]</sup>。2004年根据《审计总署人力资源改革法案》,美国审计总署改名为美国联邦问责署(英文简称GAO),更好地体现了总署“协助国会实现宪法责任、提高联邦政府绩效和保证联邦政府对美国公民的责任”这一使命<sup>[10]</sup>。今天,美国联邦问责署秉承着“责任、公正、可靠”的价值理念在更广阔的范围内进行着财务收支的合规性审计和绩效审计。

从以上的简要回顾中我们至少可以推导出以下若干关于国家审计角色定位的结论。

首先,国家审计从设立之初就主要进行财政收支审计。早期着重于合规性审计,然后扩展至绩效审计。在进行财政收支合规性和绩效审计的过程中,国家审计必然会发现违法行为,但发现违法行为不是审计的基本职能,而只是国家审计行使合规性和绩效性审计基本职能的必然产物<sup>[11]</sup>。国家审计在发现违法行为后,必会将有关责任人移至司法机构查处,这仍然说明对违法行为的监督应是由司法体系完成的基本职能。

其次,国家审计从事的合规性审计是以预算法案为依据的。预算法案虽然称之为法案,但却与其他法律存在根本差别。预算法案是在每个财政年度由国会批准形成的,它必须根据未来每个财政年度财政收支的实际需要逐年编制,逐年批准。而其他法律一旦制定,就在一个相当长的时间内不会改变。任何行为主体如果违反了法律规定都必须受到法律的制裁。但预算法案如果没有实际履行,很可能是由于客观情况的变化所致,无法追究法律责任。只有那些在预算收支过程中违反了其他法律规定的行为,才可能绳之以法。这就如同企业预算没有被实际执行,不能称之为违法行为。而如在预算执行过程中确实出现了违法的行为,才可能被绳之以法。从这个意义出发,所谓预算法案合规性审计的实质含义是各政府部门或项目是否按照预算的标准进行预算收支,如果没有执行预算的收支标准,那么是什么原因造成的,应该如何纠正。所有这些审计内容显然不是指预算收支过程中的违法行为,至于后来国家审计将合规性审计延伸至绩效审计,审计就不仅仅监督预算收支的标准是否被执行,更是对预算支出的经济性、效率性和效果性进行评价。这种审计开始着重于财政收支结果的评价,而后又前推至财政收支预算的评价,从而使得绩效审计能够贯穿始终。在绩效审计的基础上,再对与合规性和绩效性对应的内部控制和管理水平进行评价,而这些都不属于合法性审计的内容。

再次,国家审计在监督预算法案执行中的合规性和绩效性时,必须要了解有关预算执行过程和结果的信息。为此,国家审计必然要求政府部门或项目提供相应的会计报告,这就形成了政府部门或项目的会计报表。国家审计要确定预算法案是否被执行,就必须了解政府或项目财政收支结果的会计报告,将报告结果与预算法案进行比较,进而确定预算执行的差异。此时,应重点关注有关财政收支结果的会计报表是否真实,国家审计必须确定这种真实性,进而相应形成了国家审计的鉴证业务。由

于会计报表鉴证业务是一种专业性很强的业务,世界各国无论是政府还是企业的报表鉴证都是由专业审计机构进行,企业由注册会计师审计进行,政府则由国家审计进行。就专业性而言,司法系统难以胜任报表鉴证工作;就会计报表鉴证的依据而言,主要是会计准则或会计制度,一般属于公认或行政规范,依此进行的审计仍然可以归为合规性审计;更为重要的是会计准则或会计制度作为会计报表形成的依据,不具有法律的严格性和唯一性,而通常具有一定的灵活性,审计人员必须根据变化了的环境对会计要素进行有一定弹性的确认和计量,这在会计界和审计界称为职业判断。正是这种职业判断使得会计报表鉴证与司法中的违法鉴证有着很大的差异,而这种差异就使得国家审计专门从事会计报表鉴证业务成为必要。

最后,国家审计依据预算法案进行合规性、绩效性审计以及相应的鉴证业务审计,进而延伸至内部控制和管理评价。在执行这些审计业务的过程中,国家审计必然会对政府部门的工作和项目管理状态有比较深入的了解,这种了解包括:政府宏观管理的效果及其成因;政府部门提供公共产品和维持公共秩序的效果及其成因;政府行政运转的效率及其成因;项目实施的效果及其成因;项目管理的效率及其成因等。国家审计还可以向政府及相关部门提出咨询意见,从而形成了国家审计的另一相应业务即审计咨询。审计咨询是在其他业务基础上的进一步拓展和深化,它不仅为新预算法案的编制提供重要依据,更是为宏观经济的运行、政府的行政运转、重大项目的管理提供建设性建议。

总之,国家审计无不紧紧围绕政府财政收支的合规性、绩效性以及其赖以存在的内部控制和管理基础开展审查和评价工作。

#### 四、逻辑推演:国家审计角色定位的理论分析

研究国家审计的角色定位就必须要将其置于整个国家政治架构之中进行分析<sup>[12]</sup>。西方国家政府的公共权力分配采取的是三权分立模式,即立法权、司法权、行政权分离,国家审计代表私权主体从外部对公权主体即政府的公权进行监督,进而形成权力的制衡<sup>[3]</sup>。若想实现对政府权力的有效监督,国家审计必须要有自己独特的角色定位,尤其要注意与司法系统角色的区分。司法权最基本的职能就是保证立法当局制定的法律能够被有效实施,从而维护法律的尊严。司法系统在行使司法权时,不仅对一般公民和社会组织,也对行政当局是否依法行政进行监督,并对违法者进行惩处。因此,政府行政部门及其人员行为的合法性是通过司法监督进行的。在我国的政治体系中,司法系统行使司法权的目标也是如此。但是,必须看到政府行政部门的行为不仅涉及是否合法,还涉及是否合规、是否有绩效,司法系统只能监督政府行政部门行为的合法性,而无法监督政府行政部门行为的合规性和绩效性<sup>[13-16]</sup>。对政府行政部门行为的合规性和绩效性进行监督的重担必然落在国家审计的肩上。

政府部门行为的合规性和绩效性究竟具有什么特征呢?就合规性而言,主要是指政府为了更好地向社会提供公共产品、维持公共秩序,或为了保证重大项目目标的实现,都会制定相应的目标、标准、流程、手续或行为规范等。这些目标、标准等是否被政府部门遵照实行,将会影响政府部门提供公共产品并维持公共秩序的效果、政府部门自身的运转效率、重大项目的实际效果以及项目管理的效率。就绩效性而言,主要是指政府通过财政支出是否实现了向社会提供公共产品、维持公共秩序的目标,或者通过项目支出是否实现了项目的预期效果,要了解这些信息就必然涉及投入产出的比较。在西方,国家审计所进行的这方面监督称为绩效审计,通常从经济性、效率性和效果性三个方面进行项目评价。这“三性”要求政府(或项目)用较少的财政支出、高效率的行政运转达成最好的社会和经济效益,即提供的公共产品充分有效地满足社会需要,公共秩序井然有序,项目实施后社会经济效果显著。我们以政府必须实施的预算法案为例就可以进一步认清这两者的本质特征。预算法案规定了预算的目标,这些目标可以细化到每一个部门在未来财政年度所必须完成的向社会提供公共产品、维持社会秩序的具体任务,这些任务一般都会有明确的质量和数量指标,在此基础上确定相应的财政支出预算,此时所遵循的原则是“钱跟着事走,钱的多少跟着事的大小、重要性程度和效率高低走”。在实

际的预算支出时,还要确定预算支出中每一个支出事项的支出目标、支出标准、支出手续等。国家审计要监督政府部门是否遵循了这些规定,这一审计行为就是合规性审计。不仅如此,国家审计还必须审查预算执行的绩效性,这一工作通常是在两个层面上进行的:一是预算法案的绩效性。国家审计必须要评价预算法案的各项财政支出是否节约并能达成预算目标,即以最少的投入实现最大的产出;二是预算执行的绩效性。国家审计必须要评价预算法案的各项预算支出在实际支付后是否得到了最大的节约,是否实现甚至超额完成了预算目标。在进行这一评价时,如果只是审查预算实际实施是否与预算法案一致,则仍然属于合规性审计;如果审查预算实际上需要多少财政支出,以及如何能够更好地达成怎样的目标,此时显然就具有绩效审计的特征。那么国家审计依据预算法案对政府部门进行的合规性和绩效性监督为什么不能由司法系统替代,也就是说在对政府部门的监督体系中,为什么在司法监督之外必须产生国家审计?

政府部门的的行为涉及三个基本属性:属性之一是政府部门的的行为是否具有合法性,这是政府行为必须遵循的最低标准。任何政府行为违反了这一标准就是违法的,就必须受到法律惩处。属性之二是政府部门的的行为是否具有合规性。为了保证政府部门的行政运转效率,政府部门必须制定相应的行为目标、标准及程序。这些规定与法律规定不同,法律规定意味着被规范的行为主体哪些事情是不可为的,若为者就是犯罪;而政府部门为了行政运转而制定的这些规定显然是为了提高行政效率,遵循它就会提高效率,不遵循它就会降低效率,这里违者不属于犯罪,而是属于低效、无效或者差错行为,违者所受到的处罚通常是行政处罚、降低收入或赔偿等。因为行政效率的高低很难找到一个唯一、客观的标准,所以为行政运转而制定的各种规定需要根据客观环境的变化经常性地进行调整。属性之三是政府部门的的行为是否具有绩效性。绩效性只是表明政府部门行为的优劣,而无关对错甚至犯罪。对和错是有标准的,犯罪也必须有严格而且唯一的法律依据。但是绩效的优劣由于受各种因素的影响,很难找到唯一、客观的标准,从而也就无法对其做出法律层面的规定。我们可以将上述三种属性以政府预算为例做出进一步解释。如果在预算支出时,将支出的钱为个人所用或挪作他用,属于违法;如果在支出时,没有按照规定的标准和流程支付,属于违规;如果支出的成本没有达到预期的效果,属于低效。

由于政府行为存在上述三种属性,不难看出,仅仅依靠司法系统所进行的司法监督只能解决政府部门在行为过程中的违法问题,却无法控制政府部门在行为过程中的违规和低效问题。在西方,如果仅仅只是形成三权分立的政治架构,必然会导致对政府部门行为的监督漏洞,对政府权力的制衡和监督就不能有效进行,出现权力“寻租”行为的可能性就会大大增加。尤为重要的是,伴随着社会经济的发展,社会积累了大量的财富,政府集中了庞大的财政收入,社会公共产品的需求不断增加,公共秩序的维护日显重要,社会的经济性、政府的经济职能日显突出。在这种条件下,政府部门行为的合规性特别是绩效性就显得更为重要。此时,必然要求在国家政治架构中有这样的主体,由该主体行使对政府部门合规性和绩效性的监督。显然,由司法系统担当这一使命是不可行的,原因在于司法系统在行使司法权时必须严格按照法律进行,法律标准具有唯一性,而政府部门行为的合规性和绩效性很难找到一个一成不变的唯一标准,政府部门行为的合规性和绩效性更多的是因时因地根据变化了的环境进行评价。同时,对政府部门行为特别是经济和行政管理行为的合规性、绩效性进行监督,具有很强的专业性特征,这也是司法系统监督所无法实现的。正是为了弥补司法系统监督的缺陷和政府部门行为监督的漏洞,国家审计对政府部门经济行为合规性、绩效性的监督才显得尤为必要,这正是国家审计的角色定位。

综上所述,国家审计应该主要对政府经济行为的合规性和绩效性进行监督,换句话说,国家审计应该主要进行财政收支的合规性审计和绩效审计。要使国家审计充分实现这一角色定位,就必须提供三个条件:一是必须要编制有效可行的国家预算,且这一预算必须成为政府行为的指南,具有很强的可操作性。为了达成这一目标,就要像制定企业预算那样制定国家预算,这样的国家预算可具有

法的效力,同时,在编制预算时必须贯彻“钱跟着事走、钱的多少必须与事的效率匹配”的原则。二是必须要有一套完整、系统的非营利机构特别是行政机构会计制度,依此所形成的会计报表能够真实可靠地反映财政支出及其效果的客观状态。三是政府部门必须有一套健全的、有效的、可行的内部控制制度,依此制度所形成的行政运转效率和会计报告的真实性能得到切实保证。相应的,国家审计也必须主要围绕上述三个方面展开审查评价。

尽管如此,由于我国国家审计属于行政型审计体制,政府审计部门隶属于国家最高行政管理当局,国家最高行政管理当局及其所属各个层次所发生的行政行为必须遵守国家法律法规即依法行政。也就是说,行政运转的基本要求是必须合法,这是国家最高行政管理当局必须对人民承担的基本义务。国家最高行政管理当局为了保证自身行为特别是所属各层次的行为符合国家法律法规的要求,必然会在其内部设立专门的机构以履行监督之职。由于政府审计本质上具有“大内审”的特征,它可以也必然需要对政府部门及其下属各层次行为的合法性进行监督,这正是我国政府审计或者说行政型政府审计必然也较多地进行合法性审计的原因。

#### 参考文献:

- [1]谢志华.走向制衡的审计制度[J].审计与经济研究,2008(1):5-8.
- [2]谢志华.审计变迁的趋势:目标、主体和方法[J].审计研究,2008(5):21-24.
- [3]谢志华,张庆龙.宪政价值与国家审计良治启示[J].北京工商大学学报(社会科学版),2008(6):87-92.
- [4]杨时展.为文硕著的《世界审计史》所作的序言[M].北京:企业管理出版社,1996.
- [5]廖洪.绩效审计是审计发展的必然产物和高级阶段[J].湖北审计,2003(10):10.
- [6]孟昉.我国政府职能转变对国家审计的影响[J].审计理论与实践,2003(9):40-41.
- [7]吕金忠.国家审计的再定位:还“万能审计”为“有限审计”[J].中国审计,2002(6):24-25.
- [8]张继勋.国外政府绩效审计及其启示[J].审计研究,2000(1):55-61.
- [9]李璐.美国政府绩效审计方法的变迁及启示[J].中南财经政法大学学报,2009(6):51-54,59.
- [10]李永强.美国政府审计发展及其启示[J].财会通讯(学术版),2007(11):84-86.
- [11]秦荣生.国家审计职责的界定:责任关系的分析[J].审计与经济研究,2011(2):3-8.
- [12]朱尧平.中国国家审计发展趋势[J].审计与经济研究,2008(1):9-13.
- [13]崔振龙.绩效审计的中国模式[J].现代审计与经济,2006(1):8-9.
- [14]梁斌,罗文洁.论政府绩效管理与绩效审计[J].审计与经济研究,2012(2):20-25.
- [15]“政府绩效审计”课题组.服务型绩效审计模式:江苏省无锡市的探索与实践[J].审计与经济研究,2012(3):40-49.
- [16]李善波,毛晔.绩效预算模式下公共项目绩效审计研究[J].南京审计学院学报,2012(5):81-88.

[责任编辑:刘 茜,高 婷]

## The Role of Government Auditing

XIE Zhihua, TAO Yuxia

(Beijing Technology and Business University, Beijing100037, China;

School of Accounting, Central University of Finance and Economics, Beijing 100081, China)

**Abstract:** The role of government auditing determines the government audit function's direction and degree. Traditionally, the government audit focused on whether government expenditures had been spent legally, which was involved in jurisdictional conflicts with the Department of Justice. In theory, the government auditing should have its own particular role in carrying out the supervision of the compliance and performance of the governmental agencies' financial expenditures in the administrative auditing system, which the Department of Justice is incompetent to do.

**Key Words:** role positioning of government auditing; government auditing; legal auditing; regulated auditing; performance auditing; comprehensive auditing; public trusted economic responsibility