

政府审计协同治理的研究态势、 理论基础与模式构建

——基于国家治理框架视角

王会金

(南京审计大学,江苏 南京 211815)

[摘要]政府审计是国家治理框架下的重要组成部分,其对于推进国家治理体系和治理能力现代化意义深远。政府审计与协同治理二者的研究对象具有特定的耦合性,它们都属于开放而复杂的系统,且系统内部各构成要素间存在着特定的关联关系,能够通过自组织方式产生宏观的空间、时间或有序结构。基于此,本文以国家治理为背景,引入协同理论与嵌入理论,尝试探析政府审计协同治理的研究态势、理论基础与模式构建,系统论证政府审计服务于国家治理的协调配合规律,深入挖掘获得政府审计治理整体大于部分的有机协同效应。

[关键词]国家治理;政府审计;国家审计;协同治理;协同学;嵌入理论;政府审计治理;政府审计流程

[中图分类号]F239.44 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1004-4833(2016)06-0003-09

当前,审计实践的需求与经验已经证实,政府审计协同治理模式已经成为新时期更好地服务于国家治理、全方位服务于国家治理体系和治理能力现代化的有效途径之一。2015年12月初,中央办公厅、国务院办公厅发布《关于完善审计制度若干重大问题的框架意见》及《关于实行审计全覆盖的实施意见》,两项文件都对政府审计协同治理问题提出了更高的要求,如“坚持统筹推进原则”、“建立健全审计与组织人事、纪检监察、公安、检察以及其他有关主管单位的工作协调机制”,以及“适应审计全覆盖的要求,加大审计资源统筹整合力度,避免重复审计,增强审计监督整体效能”等。因此,政府审计协同治理问题需要学术界重视与关注,政府审计协同治理的理论与模式亟待深入探讨。只有完善的理论体系,对实践的指导意义才更为重大,成熟的政府审计协同治理思路与方法将会更为深入地完善当前审计制度,更为高效地实现审计全覆盖。

一、国家治理背景下我国政府审计协同治理的研究态势

(一) 国家治理与政府审计治理

1997年,国家治理内涵首次正式被世界银行报告提出,他们认为,国家治理有助于提升国家的核心竞争力。在未来,其将会发展为政治经济学、公共管理学等学科的研究热点^[1],深深影响世界各国的政府治理理念和社会管理实践。政府审计作为国家的重要政治制度,在国家治理中主要对国家治理稳定有序发展提供治理服务。在2013年召开的十八届三中全会上,习近平总书记指出,全面深化改革,推进国家治理体系和治理能力现代化。有鉴于此,在新时期下,政府审计究竟采用何种策略科学地作用并融合于国家治理,成为理论界亟待关注的问题。

对政府审计服务国家治理的认识与对政府审计动因及本质的认识有密切联系。政府审计的动因

[收稿日期]2016-08-31

[基金项目]江苏省第四期“333高层次人才培养工程”科研项目(第二层次);江苏省社会科学基金项目“基于过程的政府审计‘无缝对接’其他权力监督协同腐败治理研究”;江苏高校优势学科建设工程二期项目;江苏高校品牌专业——审计学建设工程资助项目

[作者简介]王会金(1962—),男,浙江东阳人,南京审计大学副校长,教授,博士,从事政府审计理论与实务研究。

与本质理论有着特定的发展进程,主要表现为:(1)经济监督论。这是20世纪80年代最早出现的一种政府审计本质观点。该观点认为,审计具有独立的本质属性,政府审计也不例外,它的开展无时无刻不在履行着独立的经济监督特质,政府审计的固有特征是具有独立性的公共经济权力监督^[2]。(2)监督职能观。该观点认为,财政财务收支行为是政府审计监督的特定对象,政府审计通过对公共经济权力的监管,提升公共资源的利用效率。经济监督是审计的基本职能,政府审计的目标是验证有关于政府的财政财务收支活动的可靠性、合法性、合理性与效益性。上述鉴证的事项即政府审计实施经济监督的对象与内容。国家治理框架下,政府审计功能是通过维护财经法纪、查错纠弊、监督财政财务收支,以及改进经营管理等方式而实现的,当然,这些都是经济监督的最终体现^[3]。(3)受托责任检查控制论。蔡春认为,审计是一项控制行为,其本质是一项特别的经济控制,控制的目标是保证受托经济责任能够得到全面履行,且科学高效^[4]。(4)受托责任控制职能论。该观点认为,国家在正常运行中,统治者、管理层与社会公民三类主体产生了以财产委托与权力委托为代表的公共受托责任关系。政府审计以独立的第三方身份评价与监督受托责任的履行情况,旨在提升国家公共资源的利用效果,控制国家治理风险,保证受托责任履行的科学性与实效性,维护国家有效运行。由此可见,政府审计是控制与管理受托责任冲突的必经之路^[5]。

通过分析政府审计的动因与本质演进发现,政府审计已经从传统的查错纠弊上升到治理层面,其在权力制约与监督中具有独特的地位和作用^[6]。如今,政府审计已经成为公共经济权力监督与制约的特定工具,它能够对公共权力主体下的经济行为进行科学评价,并能够保证公共经济权力的安全运行^[7]。近年来,众多学者致力于政府审计如何科学服务于国家治理的研究,从研究进展看,还有很长的路要走,这是因为:(1)国家治理非正式制度因素和不确定性因素影响日益增多;(2)当前政府审计理论过多关注于单一向度的监督特性,进而无法满足政府审计有效服务国家治理的多向度有机需求;(3)现时代下,政府审计治理理论未能体现国家治理复杂系统下的本质性要求;(4)政府审计有效作用于国家治理的职能发挥面临诸多瓶颈。基于上述考虑,为更好地在国家治理体系中准确定位,政府审计治理必须寻求内外部资源与效能的协同。

(二) 政府审计治理与协同治理

协同理论在社会科学领域的影响与运用日益广泛。现代社会是多元的,协同理论中的协同精神是多元社会下确保国家治理政策有效执行与高效推进的基本假设,也是保证政府公共管理下公平公正价值目标得以实现的必要前提^[8]。公共管理理论研究认为,企业、政府、民间组织以及公民个体都是社会公共管理的参与者,它们拥有技术、知识、能力等若干资源,并具有各自的资源优势,协同治理能够将各个参与主体的资源优势整合于一体,完全可以实现“整体大于部分之和”的整合效应,因此,协同治理是社会公共管理范围下的理想模式^[9]。政府审计协同治理是指按照协调合作的协同管理思想,针对政府审计治理蕴含的所有内外部资源,构建若干功能各异的子系统,对各子系统内部构成以及子系统间开展资源群的重组、融合与共享,寻求整体大于各个子系统作用力之和的功能倍增效果,大幅提升政府审计促进国家治理的绩效叠加效应^[10]。政府审计协同治理的基本含义包括,政府审计在审查监督被审计单位运营时,会自发地加入到国家治理所形成的链条上,构成一个较大范围的政府审计治理系统。当政府审计治理系统内外部环境发生变化时,系统会通过自我选择与协同开展提高审计能力和审计效率,促进被审计单位改善,以达到降低政府审计成本和提高政府审计效率的有序状态。

协同是我国政府审计治理的理想模式与未来发展方向之一,政府审计协同治理意义深远,主要体现在:(1)政府审计协同治理强调了审计系统的自组织性。当前,社会公共事务管理面临着新环境与新挑战,政府审计治理社会协同思想的形成顺应了政府审计有效推进社会公共事务全新管理的迫切需求^[11]。政府审计社会协同治理不需要外部指令,其是通过相互默契的某种规则,将政府审计同内

外部环境变化相协调,突出政府审计内外部子系统要素间相互协作与配合,发挥内外部子系统的资源优势,将政府审计治理的各项作业整合为一系列完整的价值链作融合研究,积极适应环境的持续改变,自组织、自主地且各尽其责地产生政府审计治理有序的组织结构^[10]。(2)政府审计协同治理突出了审计功能发挥的协作性。20世纪末期,治理作为中国政府治理范式变革的指导理念被提出。治理不是一套规则,也不是一项活动,而是一个过程,治理不是一种正式的制度,而是持续的互动。近年来,社会公共管理日益走向多元化治理的社会管理新模式,当下社会公共管理模式改革有若干问题亟待解决,其中之一则是如何完善公共经济权力治理中各个网状层级下的社会协同^[12]。然而,为何协同、如何协同、范围是什么、时间与空间如何安排、程度如何等,这些都是学术界亟待深入研究的问题。解决上述各项问题的关键是各主体间、各系统间、各层次间、各阶层间功能发挥的协作性,以此为背景,开展政府审计协同治理,必然会突出各个参与主体功能与优势的有效发挥,进而获取高效的治理协同效应。(3)政府审计协同治理丰富了审计治理主体的多元化。在政府审计治理活动中,可以相互协调合作的主体有很多,如不同审计组织之间,审计组织与政府具体部门之间,政府与非政府之间,政府审计组织与民间审计组织之间,审计组织与企事业单位的内审机构之间等,不同的主体合作有不同的驱动机制、目标范围与运行模式,政府审计协同治理需要将多元化的参与主体有机融于一体^[13]。国家治理的需求和目标决定了审计的产生和方向^[14],国家治理目标与需求成为政府审计协同治理发展与变革的动力机制。政府审计协同治理的实现机制是建立多元主体共同构成的工作协调制度和机制,充分发挥政府审计治理系统中各主体功能优势,利用网络、计算机等现代技术,建立政府审计网络治理平台,挖掘协同机会,充分实现信息与资源之间的协同整合^[15]。当然,协同工作的开展是以识别协同机会为突破口,当协同机会能够科学而快速地识别,则围绕于该机会的治理思路与管理方法才可准确与及时地推出^[16]。

当前,政府审计协同治理引起了理论界的广泛关注。然而,当前已有文献并未深层次探究政府审计与其他主体的深度协同问题,以及具体的协同原理与规则,缺乏对审计协同可行性的深入论证,进而无法对审计协同实践提供强力支撑。政府审计协同治理理论积累是一个“去粗取精”与“积淀凝萃”的长期过程,强化基础理论的广度与厚度,拓展横向实践的可行性与纵深性,将是政府审计协同治理研究未来的方向。此外,政府审计协同治理从属于政治学、审计学、管理学等交叉学科,因而,将该研究根植于各学科基础的有机融合之下,将会使相关理论更为成熟与丰富。

二、国家治理视角下我国政府审计协同治理的理论基础

(一) 协同理论

1. 协同学

最早阐述协同学理论的是德国的哈肯教授,其将“协同(Synergy)”定义为:系统的各部分之间相互协作,使整个系统形成微观个体层次所不存在的新质的结构和特征^[17]。协同学(Synergetics),是一项研究开放系统内部各个子系统之间彼此协作,彼此竞争的科学,其假设条件是某一个开放系统正处于非平衡状态,且与外部存有物质交换与能量交换,它解决的关键问题是系统怎样运用自身的内在协同动力,自发地生产出功能上以及时空上的有序结构。在开放系统表现出临界形态时,当某项意外因素直接作用于该系统,则系统将出现临界波动,系统内若干参数或指标出现临界变化,促使内部相关子系统快速建立协作关联,依据有序的方法自发地协同运作,进而促使系统发生质变^[18]。协同学理论汲取与融合了控制论、系统论、结构论、突变论、信息论等学科理论的精华,借鉴动力学、管理学以及统计学等模型与方法,基于若干领域的探究,基于相空间视角,推出多维空间理论,构建了系列实证模型与决策方案,在微观向宏观的演变中,阐释了开放系统由无序向有序变化的普遍性机理^[16,18]。协同学内涵丰富,意义深远,其核心观点是将事物看作由若干单元或子系统组合而成的有机开放系

统,且系统内部单元时刻进行着信息、物质与能量的交换,不断相互作用,协同学探寻开放系统如何通过内在子系统彼此协调与互动,进而产生宏观有序结构,如何促使开放系统产生整合效应与新颖结构。

2. 管理协同论

管理协同是一套方法体系,其是借鉴协同论的理论精髓,探究特定管理对象下组织资源的协同规则以及如何开展有效管理^[16]。管理协同论中的“协同”,强调的是过程与状态,或者是运用协同方法所促使组织产生的价值增值。管理协同理论产生的动因是组织如何有效开发、运用与共享内外在管理资源方面的管理实践需求。20世纪中期,多角化经营成为组织控制整体风险,增强竞争优势的创新形式。多角化经营面临诸多问题,其中之一是怎样正确解决多角化经营项目之间矛盾与收入的共生问题,进而快速提升组织的整体经营水平。研究证实,协同论可以广泛应用于管理实践过程,管理协同可以将多角化经营系统内部非均衡状态,通过特定因素的有目的性的作用,转向有序状态,促进多角度经营战略规划的完善,有利于组织通过多角化经营取得竞争优势^[19]。自20世纪后期以来,协同管理的重心发生转变,逐步由外在多角化经营矛盾的协调转向了组织内在管理资源的融合与分享,利用核心资源的分享获取组织上的管理协同,形成正向协同效应,提高竞争优势。例如,Porter通过建立价值链分析模型,研究业务单元群的内在关联关系,为如何实施组织资源的分享以及如何开展内在协同管理提供了分析框架^[20]。

3. 后公共管理时代的协同政府实践与理论

20世纪70年代,西方国家出现了以新公共管理运动(new public management)为统称的公共管理改革,这些改革强调公共管理的成本、效率、产出和绩效责任等概念,从关注政策制定转向关注公共管理技术,从关注公共管理过程到关注产出。协同政府(Joint-up Government)是20世纪90年代后期以来欧美国家致力于公共管理改革的趋势。协同政府倡导政府部门之间的协调与合作,当然,各个政府部门所追求的目标可能不尽一致,但通过协同政府理念,可以将政府各个部门整合成一致的目标与共同的愿景,且它们之间不是购销主体之间的利益关系,而是一种相互信任的诚信关系^[21]。协同政府的基本观点是,政府公共活动的开展必须依赖于具体的公共政策目标,在存有政府部门自身界域的假设下,各个政府部门有必要以信任为根本原则,围绕内外部资源,彼此协作、信息共享、协同运作。协同政府强调政府部门之间、政府之间、政府与市场之间以及政府与非营利组织之间的协同关系,其构建依赖于政府的主导,多元治理主体的协调,以及政府各个相关层级内外部协同文化的孕育,协同政府是拥有先进快速公共事务处理能力的政务型机关,是能够提供优质高效公共服务的服务型组织。

4. 协同思想对政府审计服务国家治理的理论支撑

2009年,刘家义审计长提出政府审计免疫系统论。政府审计免疫功能的有效实施并非易事,审计管理体制、审计准则与规范、审计机构的设置、审计技术与方法、审计模式与流程以及审计职业判断等因素都影响着审计免疫功能的实现,相关因素很可能远离平衡状态,存有诸多非线性关联。政府审计治理处于体制转型中,功能逐步实现了由财政监督向免疫系统的演化,其对国家治理的促进效应日趋显现。但是,政府审计治理是一个开放的系统,该系统的状态并非持续平衡与稳定,定会蕴藏着内在运行态势的涨落。有鉴于此,政府审计治理研究符合协同论、系统论、结构论等学科特点,且完全与协同学的思想与性质相吻合,站在协同立场对政府审计服务于国家治理进行研究科学可行。政府审计治理系统具有开放性、结构性、协作性等特点,当特定的内外在信息流、能量流与物质流渗透该系统时,子系统或内部单元在序参量的支配下,相互合作,相互作用,进而产生全新的时空有序结构,以实现全局整合效应。政府审计协同治理内涵丰富,它可以被看作是一种思想,一个过程,也可以是一类方法,其是运用各类方法,将与政府审计治理系统相关的各项内外部元素,以审计免疫为目标,以国家治理为导向,在开放与复杂的政府审计治理系统中,通过序参量支配,以自组织状态或自发式地产生

特定的机制与规律,实现系统结构突破的过程,由量变走向质变,由无序走向有序。

(二) 嵌入理论

1. 嵌入理论概述

Polanyi 首次提出嵌入性概念并将之应用于经济理论分析,他认为人类经济作为一个制度过程,嵌入并缠结于经济与非经济制度之中^[22]。20世纪80年代,美国经济社会学家 Granovetter 提出嵌入理论^[23]。Granovetter 认为,现实社会中,行为主体处于社会之中,不会全面被社会所限制,也不可能完全以社会外在的规律办事,其是寓于特定的、动态的社会关系与社会制度之中,并持续追寻着多重价值目标的实现方式^[23]。嵌入理论重点关注社会关系对行为主体制定策略的作用方式,且相关结论在众多领域得以检验与证实,并逐步发展为组织行为学、经济地理学、经济社会学等学科普遍运用的理解与论述^[24]。Granovetter 将嵌入分为两类,分别是关系性嵌入与结构性嵌入。关系性嵌入强调行为主体以互动的方式嵌入其他个人关系网络之中,相关个体之间的关系因素会对个人的行为、决策与行动产生直接作用。结构性嵌入强调行为主体嵌入到广泛的社会关系网络之中。关系性嵌入关注两个相互互动主体之间相互需求的程度以及双方目标一致性的重视程度,双方可以直接利用关系结点,形成纽带,共同分享嵌入收益。结构性嵌入不仅关注于双方之间的关联,并且还关注与第三方的同质关联,进而促进组织内部以第三方的形式彼此连接,产生整体构造下的多维关联结构^[25]。

2. 嵌入理论的分析框架

近年来,嵌入性原理已演化为一项分析工具,并被广泛应用于实践,其优势在于很好地阐释了行为主体之间的嵌入行为及其关系治理^[25],在经济运行中,组织面临着政治、经济、文化、组织关系与社会资本等诸多限制因素,嵌入性理论研究的焦点主要是上述因素如何对组织的运行态势与发展逻辑施加根本性影响^[26]。通过人际关系实现行为目的是嵌入的重要功能。Uzzi 指出,对嵌入性的分析与运用需要考虑信任、信息共享以及共同解决问题三方面^[27]。Granovetter 认为,“诸多社会生活都围绕着一个非经济中心运行。于是,在经济行为与非经济行为相互渗透时,非经济行为将对行为自身产生的成本与技术施加影响,上述行为渗透即是经济的‘社会嵌入’,涵盖经济行为在文化、宗教、政治与社会网络之中的嵌入。”^[23]当行为主体居于特定社会网络之中,该网络融合了行为主体自主控制的社会资源,且行为主体为了特殊目标,在行为活动中利用了可控资源时,嵌入型则将正常发挥其功能。从宏观来看,经济社会学的主要任务在于全面研究经济与社会的复杂关系,其中,该学科所推出的嵌入性思想,为研究行为主体在社会关系下的经济行动提供了全新的视角,丰富了经济社会学理论体系,其以社会网络关系为切入点,深入探析了社会经济行为的合法性与合理性。

3. 嵌入思想对政府审计服务国家治理的理论支撑

多年来,面对审计困境,政府审计主动开展对外协调与合作,以信任为基础,以组织与制度为原则,努力寻求与外部社会的有机嵌入与融合,积极倡导审计全覆盖的指导思想^[28]。嵌入理论运用于政府审计切实可行,这是因为嵌入理论具有如下特征优势:(1)经济行为自身拥有嵌入等特点,即在经济行为的作用要素中包含着社会网络与社会关系;(2)人际互动产生的信任、文化、声誉等是社会关系和社会结构影响经济行为的作用机制和因素^[23];(3)嵌入是互依互存的一种作用方式和状态^[23]。政府审计制度性治理主要依赖于政府审计监督,侧重于政府审计揭露,从嵌入治理的角度看,应当充分利用嵌入效应,侧重政府审计的服务、建设性功能。同时,被审计对象也处在一个社会嵌入的关系网络中运行,充分利用制度、文化等非制度因素来影响政府审计服务国家治理的效率效果。此外,传统政府审计治理研究,主要集中于政府审计制度安排,在传统政府审计活动中,未曾融合过社会嵌入思想。然而,国家治理系统是一个开放的社会网状结构系统,蕴藏着各类复杂的社会关系,现时代下的政府审计治理有必要植入关系性嵌入与结构性嵌入,全力同国家治理其他子系统实施嵌入、协同与互动,仅有如此,政府审计服务国家治理的职能才能得以有效发挥。因此,有必要将政府审计行

为嵌入到社会网络结构之中,研究社会网络关系、社会资本对政府审计的影响,关注非政治制度和非正式制度对政府审计行为的影响。政府审计嵌入治理,是指审计机关在参与国家治理过程中与其他治理主体之间各种经济性和社会性关系的总和^[28]。政府审计嵌入治理内涵包括三个方面,首先,嵌入治理的主体是国家治理环节上的各个主体,包括政府机关、公民社会组织等;其次,嵌入性治理下的关系包括经济和非经济的,也包括正式的政治法律制度和非正式的政治法律制度、文化、信任等;最后,政府审计治理是上述各种关系的混合和总体性结构。

三、国家治理战略下我国政府审计协同治理的模式构建

(一) 协同治理导向的政府审计模式理论逻辑

协同治理导向下的政府审计模式,是指政府审计的开展以国家治理为目标,并在此基础上审查被审计单位公共权力运行和公共资金运动的审计模式,是以服务国家治理为目标导向,协调配置和整合利用内外部监督治理资源,促进协同效应获得,从而最终促进国家治理目标实现,具体过程见图 1。

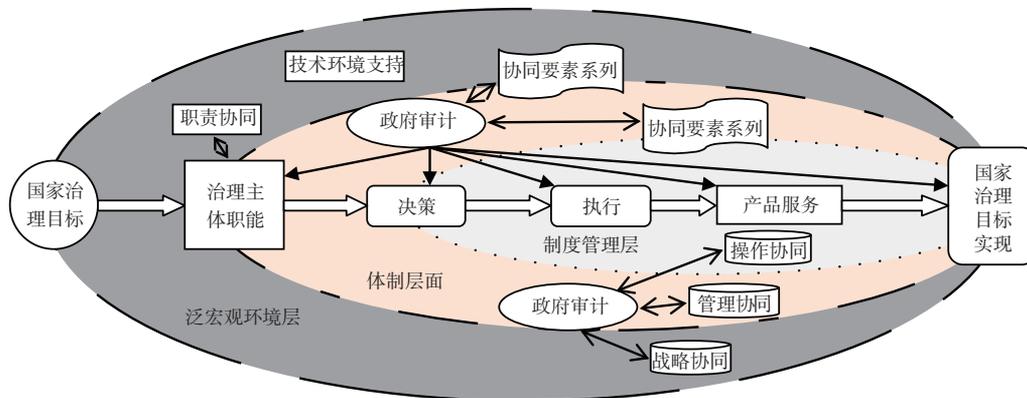


图 1 政府审计协同治理理论逻辑图

国家治理过程中为达成其战略目标,需要将国家治理目标进行分解,依次界定为国家治理主体任务,并赋予国家治理主体相应的公共资源与公共权力。国家治理主体在提供公共服务,履行自身职责的过程中,不可避免地会受到自然条件、社会环境、技术方法等若干泛宏观环境限制,受到国家治理体系中内部层级以及各层次下同其职责相协调的治理功能规划等若干体制层面限制,且受到治理主体如何决策、如何提供治理服务等制度管理层面的限制。在国家治理行为的实施过程中,图 1 中的三类层面不断发展,并持续变化,治理主体就是要在这种动态变化的环境中,围绕国家治理目标实现,履行职责,遵循法律法规等体制和泛宏观因素约束,在制度管理层面做出适应性调整,并权变地做出决策、执行决策,以提供国家治理产品或服务。

政府审计是国家政治制度的重要安排,它能够确保国家治理主体行为在体制层面下完全顺应国家治理的目标要求,其是体制层面下国家权力监督体系的重要构成。治理主体在履行国家治理职责的过程中,受到体制因素的约束,如法律法规约束,以及行业主管部门、纪检监察部门、公安等司法机关、工商、税务、财政部门等履行职责的约束。由此,政府审计在履行职责过程中,应当充分考虑和协调体制层面和泛宏观环境层面因素的约束,与其他国家治理系统形成协同治理局面,以整体提升政府审计治理效应。政府审计作为体制层面的约束力量,在对被审计治理主体权力运行和公共资源使用过程的审查中,应当在泛宏观环境和体制环境下,分析其决策、执行等制度建设和业务流程管理。以管理制度与体制的契合性、管理活动的适当性、公共权力和公共资金配置使用的行为是否合法合规、治理产品或服务提供的效益性及其对国家治理目标实现的影响作用和程度等方面做出审查。基于

此,国家治理框架下政府审计协同治理的理论逻辑为,政府审计在国家治理框架下,履行国家治理赋予的权力与职责,与国家治理的目标、规划、要求相协同,检查和评价被审计主体公共权力与资金运行,基于泛宏观环境层面、体制层面、制度层面,在工作中挖掘与国家治理职责相对应的作用、影响与限制因素,开展有效协同,且充分协调与其他权力监管主体相衔接的体制层面等作用因素。挖掘各层面下的协同要素系列,有效开展战略、管理与操作角度下的协同整合,积极寻求被审计公共权力运行和公共资金运动可持续改进的整体效应。

(二) 协同治理模式下的政府审计流程

协同治理导向的政府审计模式是在沿用现有审计方法与模式的基础上,以政府审计服务国家治理为目标,积极引入外在力量,合理整合内在资源,丰富审计理念与流程,提供更加广泛高效的公共经济权力监督与评价信息,实现国家治理需求同政府审计成果的协同运用。政府审计协同治理模式的组织流程见图2,具体阐述如下。

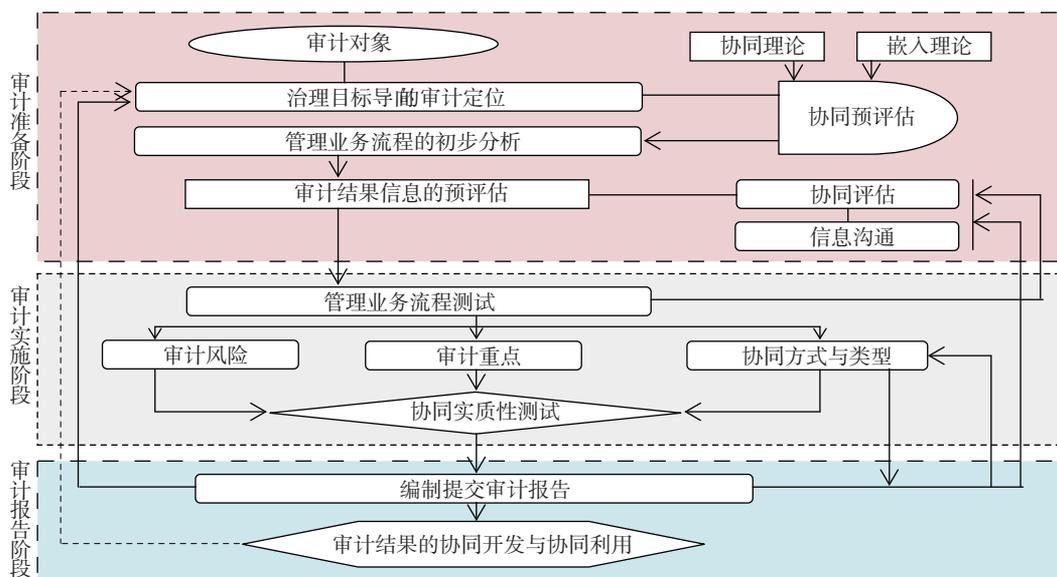


图2 协同治理模式下政府审计组织流程图

1. 审计准备阶段

协同治理导向审计模式下,审计准备阶段开展的工作主要是审计前的调查以及审计预评估。针对具体审计项目,结合被审主体的基本情况,审计主体需要充分考虑自身在国家治理框架下的功能定位与职责分工,深入了解与调研有关于公共经济权力运行流程的适当性,对可能的资源协同、信息协同等协同机会、协同条件、治理资源、协同主体、协同方式进行预分析和评估。协同评估是针对服务国家治理目标导向下,政府审计在宏观调控、中观管理机制方面以及微观管理层次能够发现的问题或风险所需要涉及的信息和资源共享的机会及其带来的审计治理效应。审计准备阶段的信息沟通主要是对政府审计项目协同目标、协同机会、协同内容等在审计项目组的传达与交流,以使得审计组人员能够清晰地理解政府审计协同治理的含义以及审计人员在审计协同中可能扮演的角色任务。协同治理导向审计模式下,协同机会识别和资源整合同贯穿整个审计过程。协同目标或资源整合通常能够获得的优势包括信息优势和资源优势。审计取证中识别协同机会的主要目的是利用协同进行取证,以降低审计成本和提高审计取证效率。审计职业判断的协同,主要目的是提高审计职业判断的准确性、科学性和可靠性。审计处理(纠正)协同是利用司法、行业主管、财政、税务等监督机关部门的执法优势,以及社会公众舆论监督优势,促进审计发现问题有效得到处理纠正的协同,以及最大化开发利用

审计成果的协同。

2. 审计实施阶段

协同治理导向下政府审计实施阶段的主要工作是根据审计对象特征,为完成审计目标,而开展的审计调查取证、审计职业判断、审计意见形成等审计阶段。与传统模式不同,协同治理导向下的审计模式将资源、信息协同等协同组织与治理作为审计实施阶段的重要内容。协同治理分析评估是协同治理导向审计模式下的重要环节。通过分析被审计单位在国家治理中的功能定位、审计的功能定位、可能存在的协同机会,及其协同效应,审计人员已经初步评估了被审计单位服务国家治理可能存在的风险。实施基本的审计程序需要考虑即将开展的协同内容和协同方式。如揭示体制机制性问题的审计协同,应当整理相应的思路,对即将开展的审计协同的目的、范围、方式等进行论证。如项目式协同,即发现可能存在的违法问题的协同,需要判断所要使用的法律法规依据、所需要的证据及其如何取得。协同实质性测试是与传统审计测试相比较而具有突出特点的一个实质性测试环节。在协同实质性测试环节,审计人员除从事传统审计实质性测试外,更重要的是,审计人员还需要针对审计协同的各层级目标,探索采用什么样的协同方法,确定采用怎样的审计对象与审计类别,以便于更好地推进协同治理。从政府审计外部协同的角度来说,审计项目实施过程中的协同有项目式协同或参与式协同,从政府审计内部协同的角度来说,可以采取纵向协同、横向协同和混合协同。政府审计协同的方式有若干种分类,不同协同方法,其实质性测试的目的、范围与程序均有所不同。

3. 审计报告阶段

协同导向模式下,政府审计报告阶段是对被审计单位一定期间治理活动监督的结束,也是下一轮审计监督治理的起点。审计报告阶段,审计人员应当在协同实质性测试中获得审计证据,在汇总审计意见基础上,对整个审计过程中的协同进行回顾、分析,对协同目标是否达到、资源是否得到有效整合等进行评价。协同导向审计模式下的审计报告阶段,政府审计主体需要基于审计报告草拟、审定、报送以及成果利用等若干视角获取协同效应。政府审计结果的协同利用,要求制定审计结果分类运用和开发的办法,从而确保审计结果能够得以利用和开发。政府审计结果的协同利用办法应当包括的内容有:审计结果协同运用的基本原则、提出运用建议的形式、职能部门责任和职权范围、各部门协同运用结果的方式、有关保障机制和责任机制等内容。该阶段下,政府审计主体加强对审计结果的协同利用,所应关注的关键方面包括:(1)全面与持续地将审计结论向社会公布,利用社会公众舆论力量监督资源,推进信息共享与资源整合,促进被审计单位对发现的问题进行整改;(2)积极向主管部门或权力机构报送审计结果,包括行政司法、纪检监察等,推进线索移送与成果转换,扩大审计结果的利用面;(3)加强对审计问题的后续跟踪,通过借用与协调各方力量,推进专业互补与共同研判,促进被审计单位对相关审计问题及时与有效地改进。

四、结束语

政府审计协同治理强调了资源优势整合,突出了政府审计服务国家治理的本质功能,体现了中国特色政府审计的必然要求。依据我国“十三五”期间的战略规划,以及未来的“审计”战略布局,“协同治理”将会成为“审计制度改革”与“审计全覆盖”的关键驱动因素。当前,我国有关于政府审计协同治理的理论研究还不成熟,有关理念还未引起重视。在此,希望学界能够以有效服务国家治理为背景,科学做好政府审计协同治理研究的顶层规划,以协同理论与嵌入理论为根基,分别基于战略、管理与操作的视角,做好协同治理导向下政府审计模式的构建与论证,以期通过成熟的理论成果有效指导未来的政府审计协同实践。

参考文献:

[1] 庞大鹏. 俄罗斯国家治理的研究论析[J]. 欧洲研究, 2010(4): 114 - 129.

- [2] 阎金锴. 审计定义探讨——兼论审计的性质、职能、对象、任务与作用[J]. 审计研究, 1989(2): 7-14.
- [3] 谢志华. 论所有权监督与管理权监督——兼论与审计的关系[J]. 审计研究, 1993(2): 15-20.
- [4] 蔡春. 审计理论结构研究[M]. 大连: 东北财经大学出版社, 2001.
- [5] 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): 8-16.
- [6] 刘力云. 国家审计在权力监督和制约中的作用[J]. 中国内部审计, 2013(10): 18-21.
- [7] 戚振东, 尹平. 经济责任审计产生的动因和权力监督特征研究[J]. 审计研究, 2013(1): 15-27.
- [8] 李小兰. 公共理性: 协商、公共服务与协同善治[J]. 延边大学学报(社会科学版), 2009(1): 136-140.
- [9] 何水. 协同治理及其在中国的实现: 基于社会资本理论的分析[J]. 西南大学学报(社会科学版), 2008(3): 102-106.
- [10] 王会金, 戚振东. 政府审计协同治理研究[M]. 上海: 上海三联出版社, 2014.
- [11] 王会金. 协同视角下的政府审计管理研究[J]. 审计与经济研究, 2013(6): 12-19.
- [12] 黄静, 周宇. 基层社会管理的社会协同问题研究[J]. 成都行政学院学报, 2011(1): 21-23.
- [13] 毛琦, 张雪楠. 浅议审计协同实践框架的构建[J]. 审计研究, 2007(6): 31-34.
- [14] 刘家义. 论国家审计与国家治理[J]. 中国社会科学, 2012(6): 60-72.
- [15] 王会金. 治理视角下的国家审计协同——内容框架与模式构建研究[J]. 审计研究, 2013(4): 57-62.
- [16] 白列湖. 协同论与管理协同理论[J]. 甘肃社会科学, 2007(5): 228-230.
- [17] 哈肯. 高等协同学[M]. 郭治安, 译. 北京: 科学出版社, 1989.
- [18] 白列湖. 管理协同机制研究[D]. 武汉科技大学, 2005.
- [19] Ensign P C. Interrelationships and horizontal strategy to achieve synergy and competitive advantage in the diversified firm[J]. Management Decision, 1998, 36(10): 657-668.
- [20] Porter M. Competitive advantage: creating and sustaining superior performance[M]. New York: Free Press, 1985.
- [21] 解亚红. “协同政府”新公共管理改革的新阶段[J]. 中国行政管理, 2004(5): 58-61.
- [22] Polanyi K. The great transform action: the political and economic origins of our times[M]. Boston, MA: Beacon Press, 1944.
- [23] Granovetter M. Economic action and social structure: the problem of embeddedness[J]. American Journal of Sociology, 1985, 91(3): 481-510.
- [24] 兰建平, 苗文斌. 嵌入型理论研究综述[J]. 技术经济, 2009(1): 104-108.
- [25] 易法敏, 文晓巍. 新经济社会学中的嵌入理论研究评述[J]. 经济学动态, 2009(8): 130-134.
- [26] 刘鹏, 孙燕茹. 走向嵌入型监管: 当代中国政府社会组织型管理体制的新观察[J]. 经济社会体制比较, 2011(4): 118-128.
- [27] Uzzi B. Social structure and competition in interfirm net works: the paradox of embeddedness[J]. Administrative Science Quarterly, 1997, 42(1): 35-67.
- [28] 王会金, 戚振东. 社会嵌入视角下国家审计治理作用机制研究[J]. 会计研究, 2013(9): 84-90.

[责任编辑: 高 婷]

Research Situation, Theoretical Basis and Mode Construction of Government Audit Collaborative Governance in the Framework of National Governance

WANG Huijin

(Nanjing Audit University, Nanjing 211815, China)

Abstract: Government audit is part of the country governance, the research of government audit conforms to required elements about collaborative governance research objects, such as complex system, open system, internal system existed in the form of nonlinear effect, far from being of equilibrium, and random fluctuation. In view of this, with the background of national governance, introducing the synergy theory and embeddedness theory, the paper tries to analyze the research situation, theoretical basis and mode construction of government audit collaborative governance, systematically discuss the coordination between the government audit services in national governance, deeply mining organic synergies effect about the government audit governance as a whole, which is greater than the parts of it.

Key Words: national governance; government audit; collaborative governance; synergetics; embeddedness theory; government audit governance; government audit flowchart