

# 公共受托责任视角下国家审计职能演化研究

## ——兼论国家审计“免疫系统”功能的形成

马东山 叶子荣(博士生导师)

(西南交通大学公共管理学院 成都 610031 西南交通大学经济管理学院 成都 610031)

**【摘要】** 审计“免疫系统”论的提出,标志着国家审计“免疫系统”功能成为了国家审计的主要职能。本文从我国公共受托责任的演化历程,分析了国家审计本质和职能的变迁,推导出国家审计“免疫系统”功能的形成过程。

**【关键词】** 国家审计 “免疫系统”功能 公共受托责任

审计因受托责任的发生而发生,也因受托责任的发展而发展(杨时展,1990)。国家审计作为审计的一种方式,它产生于公共受托责任关系,同时伴随着公共受托责任关系的发展而发展。理论界一直以来都从公共受托责任出发来研究国家审计的本质,同时公共受托责任的演化实质上是经济社会关系发生变化后产生的,体现了审计适应经济社会生活需要的过程。因此,本文将从公共受托责任及其演化来研究审计职能及其演化,进而推导出国家审计“免疫系统”功能的形成过程。

国家审计“免疫系统”论强调国家审计具备预防、揭示和抵御的“免疫系统”功能。“免疫系统”功能成为了国家审计的主要职能。国家审计“免疫系统”功能是伴随着“免疫系统”论的出现而出现的。从哲学的角度来讲,任何一种事物的出现都经历了从量变到质变转化。因此,国家审计“免疫系统”功能也不是一蹴而就的,它的出现是审计实践经验总结和审计理论创新的结果。那么,国家审计“免疫系统”功能的是怎么形成的?它的演化历程是什么?本文将从历史的角度,结合公共受托责任来分析国家审计“免疫系统”功能的形成过程。

### 一、我国公共受托责任的演化

从我国公共受托责任的演化历程来看,不同时期公共受托责任的内涵不同。在奴隶社会和封建社会,奴隶主或皇帝拥有国家一切的资源 and 权力,这时的公共资源指的是奴隶主或皇帝拥有的资源,公共受托责任主要依存于官吏对奴隶主或皇帝的受托责任,国家审计旨在审查国家财政财务收支情况,评价官吏治理国家的功过得失,解除官吏的公共受托责任。北洋军阀政府时期,国家的一切权力主要集中在政府首脑手中,由于此时的社会公众的民主意识较弱,公共受托责任主要表现为下级官员对政府首脑的受托责任,政府对社会公众的公共受托责任只是一种形式上的受托责任,国家审计旨在审查国家财政财务收支情况,评价下级官员的政绩。

广州革命政府时期,国家陷入战争的阴霾,国家审计也主要服务于战争的需要。此时国家的一切权利掌握在军队手中,公共受托责任主要表现为下级军官对军队首长的受托责任,政府对社会公众的公共受托责任也是“名存实亡”,国家审计

旨在审查军队财政财务收支情况,评价军官的政绩。革命根据地时期,政府的一切公共资源都来源于人民,虽然国家审计主要也是服务于战争,但是此时的军队首长已经认识到了社会公众在军队建设中的重要性,公共受托责任主要表现为政府对社会公众,上级军队对军队首长的受托责任,国家审计旨在审查军队的财政财务收支情况。中华人民共和国时期,我国奠定了人民民主专政的政治体制,确立了人民代表大会制度,社会公众真正成为国家的主人。此时国家的一切权力属于人民,公共受托责任主要表现为政府对社会公众,行政机关对立法机关,公务员对行政长官的受托责任,国家审计旨在审查各级政府机构财政收支、国有金融机构和企事业单位财务收支情况,评价公共资源的使用绩效。

### 二、基于公共受托责任的我国国家审计本质的演化

**1. 公共受托财务责任与经济监督论。**在奴隶社会,宰夫是执行审计业务的官吏。据《周礼》记载,宰夫的职责主要是依据朝规考核百官的政绩,对于节省开支、财政充足、府库盈余,善于理财者给予嘉奖,对于奢侈浪费、支出不当和虚列账册者给予惩罚(陈太辉,2008;祝遵宏,2009)。在封建社会,具有审计职权的官吏,负责依据朝规监督百官在经济方面的活动及政绩。北洋军阀政府时期,国家审计部门负责“审计国家岁出岁入之决算”。广东革命政府时期,国家审计部门负责“审计各陆海空及机关之决算”。国民政府时期,国家审计部门负责审计国家财政收入支出情况。革命根据地时期,国家审计部门主要负责审计各根据地、解放区军队系统财务收支情况。中华人民共和国成立初期,国家审计部门主要负责各级地方政府机构、国有企业及金融机构的财政财务收支情况。

可见,我国的以上各个时期作为公共受托责任的受托方,国家审计部门的关注点也主要停留在财政财务账目上。因为这些时期,国家审计的审计职权都是委托方赋予的,国家审计都是为了解除委托方的公共受托责任而存在的。在这些时期,公共受托责任的委托方关注受托资产的安全性,关注公共资源的使用是否遵循立法程序(李凯,2009;赵彦锋,2009),这种受托责任被称为公共受托财务责任。公共受托财务责任对国

家审计提出了新的要求,要求国家审计通过对被审计单位财政财务账目的真实性、合法性和合规性审计,达到经济监督的目的。可见,在公共受托财务责任产生后,促进了对国家审计本质的认识,产生了经济监督论。

**2. 公共受托管理责任与经济控制论。**20世纪70年代以来,伴随着公共支出规模扩大和新公共管理运动的兴起,公共受托责任也从公共受托财务责任发展到公共受托管理责任。随着经济社会的发展,出现了很多新的社会问题,诸如气候变暖、土地沙漠化、就业、住房等,这些问题都需要政府财政支出加以解决。这就导致了政府公共支出范围逐渐扩大,从最初的科教文卫领域,逐渐扩展到社会保障、环境保护等公众关心的民生领域。这些领域与公共受托责任的委托方——社会公众的切身利益密切相关,而公共资源的使用效率、效果直接关系到社会公众获得利益的多少。因此,公共资源的使用效率、效果就成为委托方关注的重点,以前的公共受托财务责任已经不能满足委托方的需求。同时,新公共管理运动的兴起,导致政府用企业家的精神来重塑政府,企业中重视效率、效果等思想被引入到政府行政管理领域。在这种背景下,政府更加注重公共资源的使用效率和公共政策的执行效果,弱化了财政财务账目的真实性、合法性和合规性,强调公共资源使用的经济性、效率性和效果性,产生了公共受托管理责任。公共受托管理责任对国家审计提出了新的要求,要求国家审计通过对被审计单位公共资源使用的经济性、效率性和效果性审计,达到经济控制的目的。可见,在公共受托管理责任产生后,促进了对国家审计本质的认识,产生了经济控制论。

**3. 公共受托社会责任与“免疫系统”论。**在经济飞速发展的同时,一系列的社会问题开始涌现。首先是环境问题。经济发展带来的环境变化,诸如全球变暖、河流污染、空气质量下降等已经给人类的生存和发展带来严峻的挑战。其次是社会问题。经济发展造成了地区经济发展不平衡、贫富差距拉大等问题成为了危害社会稳定的不良因素。最后是民生问题。伴随着经济的发展,就业、医疗、社会保障、住房等问题作为委托方的社会公众迫切希望政府能够及时解决经济发展过程中产生的社会问题,而作为受托方的政府而言,公共受托财务责任已经无法满足委托方的需求,公共受托社会责任应运而生。公共受托社会责任下,社会公众可以参与到国家治理的过程中,帮助政府履行公共受托责任,从而促进责任型、效率型政府和公民社会的形成。公共受托社会责任要求国家审计能够充分发挥其“免疫系统”功能,预防、揭示和抵御经济社会运行过程中存在的各类问题,通过赋予国家审计的权力,监督制约权力的运行,确保经济社会健康运行,实现国家“善治”。可见,在公共受托社会责任产生后,促进了对国家审计本质的认识,产生了“免疫系统”论。

**三、基于公共受托责任的国家审计职能的演化**

**1. 公共受托财务责任与国家审计职能。**我国从西周开始,一直到新中国成立的初期,国家审计作为受托方,承担着解除被审计单位公共受托财务责任的重任,重点关注被审计单位财政财务收支等经济活动的真实性、合法性和合规性。这

里的真实性是指国家审计对被审计单位财政财务收支等经济活动是否真实存在,是否存在错弊行为,以及财政财务收支报告是否真实、公允地反映了被审计单位的实际经济活动情况等。从真实性来看,国家审计人员依据其业务知识和工作经验来判断被审计单位财政财务收支等经济活动的真实性,发挥的是一种评价功能。从合法性和合规性来看,国家审计人员鉴定被审计单位财政财务收支等经济活动与特定标准或规范性文件是否符合,发挥的是一种认证功能。同时,除了这两项功能,国家审计还可以通过委托方赋予的权力,对被审计单位进行惩罚或建议具有司法性质的机构对其进行惩罚,从这个角度来看,国家审计也发挥了执法的功能。此外,需要强调的是,在很多朝代,国家审计隶属于司法机关,在这种情况下,国家审计对于发现的各类问题,可以直接采用法律程序来处理这些案件,这时的国家审计具备司法功能。从下表可以看出,不同的朝代由于国家审计机构和人员设置的不同,其国家审计职能也不同,但总体来看,在公共受托财务责任背景下,国家审计主要具有认证、评价、执法和司法职能。

**我国国家审计职能演化历程**

阶段	起止时间	国家审计本质	本质性职能	主要功能性职能	
西周	公元前1046年~公元前770年	国家审计本质	监督	认证、评价、执法	
春秋战国	公元前770年~公元前221年		监督	评价、司法	
秦~隋	公元前221年~公元618年		监督	认证、评价、司法	
唐~宋	公元618年~公元1279年		监督	认证、评价	
元	公元1279年~公元1368年		监督	认证、司法	
明	公元1368年~公元1644年		监督	认证	
清	公元1644年~公元1911年		监督	认证、评价	
民国时期	北洋军阀政府时期		1912年~1928年	监督	-
	广东革命政府时期		1921年~1925年	监督	认证、评价
	国民政府时期		1927年~1949年	监督	认证、评价、司法
	革命根据地时期	1927年~1949年	监督	认证、建设	
中华人民共和国	未成立审计署之前	1949年~1983年	监督	认证、评价、执法	
	经济监督说	1983年~1992年	监督	认证、评价、执法	
	财政财务监督说	1993年~1997年	监督	认证、评价、建设、执法	
	合规效益评价说	1998年~2007年	经济控制论	监督	认证、评价、建设、鉴定、执法
	“免疫系统”说	2008年~	“免疫系统”论	监督	预防(预警、建设)、揭示(认证、评价、鉴定)、抵御(执法)

资料来源:陈太辉(2008)博士论文《我国国家审计职能演化规律研究》。

**2. 公共受托管理责任与国家审计职能。**随着经济社会的发展,公共受托财务责任不能满足委托方的需求,公共受托管理责任出现了,这时的国家审计关注被审计单位公共资源使用的经济性、效率性和效果性。这里的经济性是指在相同质量

下,将耗费成本降到最低;效率性是指在相同质量下,投入产出比最大,也就是说在投入资源不变的情况下,使产出最大,或在产出不变的情况下,投入资源最少;效益性是指既定目标是否达成,或评估预计效益与实际效益之间的关系。经济性、效率性和效益性,不仅仅强调被审计单位的财政财务收支的真实性、合法性和合规性,更加强调通过绩效审计,发现被审计单位在经济活动中使用公共资源存在的问题,通过提出审计建议,促进被审计单位管理水平和经营效益的提升。此外,随着我国民主政治进程的不断推进,社会公众的参政意识不断增强,人大、公众等对国家审计信息的需求不断提升,迫切需要国家审计对被审计单位公共资源使用状况作出鉴证,以提高人大、公众对政府、国有金融机构和企事业单位的信任程度。可见,公共受托管理责任背景下,国家审计除了发挥认证、评价和执法功能外,还发挥了建设和鉴证功能。这里需要说明的是,在革命根据地时期,国家审计也发挥的建设功能,但这时的建设功能主要是通过审计发现财经法纪存在的问题,通过提出审计建议来完善财务收支制度,这是建设功能的雏形。

**3. 公共受托社会责任与国家审计职能。**环境问题、社会问题和民生问题凸显背景下,为了满足委托方的需求,公共受托社会责任产生了,这时的国家审计关注的是经济社会的健康运行、关注的是公共权力的合理运用。国家审计通过充分发挥预防、揭示和抵御的“免疫系统”功能,促进经济社会的健康运行,实现国家“善治”。

首先,国家审计需要及早感知经济社会运行和公共权力运行过程中存在的各类风险,及时发出警告,发挥审计预警功能;其次,国家审计依据党、人民和政府关心的热点和重点问题开展工作,依据审计预警功能发现的风险制定审计计划,通过发挥认证、评价功能,发现被审计单位在经济运行和公共权力运行过程中存在的各类违规违法问题,通过将发现的问题及时报告、公告和告知政府、人大、公众和被审计单位,发挥鉴证功能;再次,对审计发现的问题,国家审计能够自身处理的,通过发挥自身抵御功能对被审计单位进行处罚,对于触犯法律的单位和个人,移送司法、纪检监察和其他相关部门进行处理处罚,发挥审计的执法功能;最后,通过对审计结果的挖掘,提出相应的审计建议,促进被审计单位相关制度的完善。可见,在公共受托社会责任背景下,国家审计具有认证、评价、执法、建设、鉴证和预警职能。

#### 四、国家审计“免疫系统”功能的形成过程分析

**1. 国家审计“免疫系统”功能的内涵。**国家审计“免疫系统”功能是指国家审计在经济社会运行和公共权利运行过程中,所发挥的预防、揭示和抵御功能。

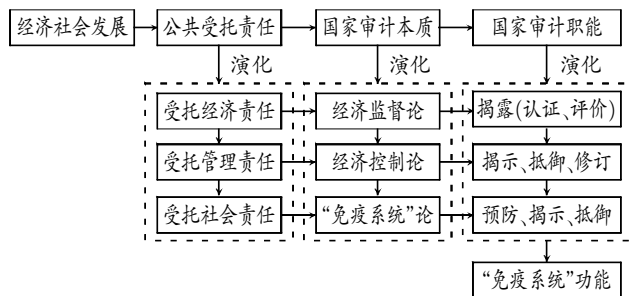
其中,预防功能包括两方面的内涵:一是国家审计通过审计预警的方式,及时发现经济社会运行和公共权利运行过程中存在的各类障碍、矛盾和风险,发出预警,提醒相关部门采取措施,把问题解决在萌芽状态,即预警功能;另一方面是通过国家审计提出的审计建议,配合相关部门指导被审计单位完善相关管理制度,杜绝同类问题的发生,即修补功能。

揭示功能也包括两方面的内涵:一是揭露功能,即通过审

计发现问题;二是展示功能,即把审计发现的问题,通过报告、简报、信息和审计结果公告等形式,及时向政府、人大和公众展示出来。

抵御功能也包括两方面的内涵:一是审计利用自身具有的处理处罚功能,对存在违法违规问题的被审计单位进行处罚,即自身抵御功能;二是审计把查出的问题移送司法、纪检监察及相关部门,通过这些部门来对存在违法违纪问题的被审计单位进行处罚,即配合抵御功能。

**2. 国家审计“免疫系统”功能的形成过程。**随着经济社会发展,尤其是改革开放以来,我国民主政治进程的深化,要求国家审计不仅仅要揭露被审计单位存在的问题,更重要的是通过发挥展示(鉴证)功能,为社会公众参与国家治理提供途径。同时,随着经济的发展,各类违法违规问题也层出不穷,迫切需要审计发挥其威慑力,通过发挥抵御(执法)功能对被审计单位进行处理处罚,迫使被审计单位遵纪守法。这也就意味着揭示功能和抵御功能就成为了国家审计的主要职能。而揭示和抵御功能都是事后审计,随着社会风险的集聚,迫切需要国家审计在审前对财政、金融、国有资产等风险进行预警,发挥国家审计的预警功能,提前采取措施,确保国家经济安全。在审计之后,国家审计通过对审计结果的分析,发现被审计单位存在的制度缺陷,通过发挥国家审计的修补(建设)功能,提出相应的审计建议,促进被审计单位管理水平和经营效益的提升。



国家审计“免疫系统”功能的形成过程

从公共受托责任角度来看,在公共受托财务责任背景下,国家审计主要发挥了揭露(认证、评价)功能;在公共受托管理责任背景下,国家审计主要发挥了揭示(认证、评价、鉴证)、抵御(执法)和修补职能;在公共受托社会责任背景下,国家审计主要发挥了预防(预警、建设)、揭示(认证、评价、鉴证)、抵御(执法)的“免疫系统”功能。因此,国家审计“免疫系统”功能是伴随着公共受托责任的发展而逐步完善的。如图所示,经济社会的发展,促使公共受托责任不断演化,同时也使得人们对国家审计本质的认识不断深入,最终导致国家审计职能从揭露(认证、评价)功能发展到揭示(认证、评价、鉴证)、抵御(执法)和修补功能,再到预防(预警、修补)、揭示(认证、评价、鉴证)和抵御(执法)功能,国家审计“免疫系统”功能就此形成。

#### 主要参考文献

1. 中国会计学会. 中国会计研究文献摘编(1979-1999): 审计卷(上册). 大连: 东北财经大学出版社, 2002
2. 陈爱丽. 论审计职能. 中州审计, 1996; 6