

国家审计体系:中央审计委员会机制下的转型

王立彦(博士生导师)

【摘要】以各级政府的财政预算决算、财政收支信息的置信度为切入点,重点考察国家审计角色、功能和效果,提出国家审计独立性必要条件命题,以及中央审计委员会新机制下的国家审计转型。研究中的推理逻辑是,将微观层面公司治理机制与宏观层面国家治理机制加以比照,进而展开分析,提出改进完善建议。

【关键词】国家审计;中央审计委员会;政府审计;独立性

【中图分类号】F239 **【文献标识码】**A **【文章编号】**1004-0994(2019)10-0003-5

一、问题的提出

每年1~4月是上市公司年报发布季节,每年1~3月是省级和国家级“两会季节”,有财政预决算信息公告。前者为“企业账本”,后者被喻为“国家账本”。当然,尽管同被称为“账本”,但两者的内容和性质未必一样。

是账本,就存在信度问题。以上市公司为代表的现代企业,所编制的财务报告需经过独立第三方的审计。而中央及地方各级政府“两会”期间所见“财政收支预算、决算报告”,是否能看做是严谨的“国家账本”?是否应该经过独立审计?对财政收支报告实施审计具有怎样的国家治理意义^[1-7]?在多年来的国家审计机制下,这些似乎都不是问题^[8]。

2018年,中央审计委员会及省市各级审计委员会陆续成立,这是国家审计机制的重大变革,启动了我国国家审计机制的转型和新发展。

二、行政型国家审计模式之剖析

对于国家治理中的审计,国际上比较通用的概念是“政府审计”(Government Audit)。在我国,更多地使用“国家审计”的概念,审计署制定了一系列国家审计准则。有必要指出一点:政府审计和国家审计这两个概念,都没有出现在我国的法律文件中,所以还没有成为正式的法理概念。

国家审计机理的基础是“公共受托责任关系”。在后文表1、表2、表3中,对于受托责任关系链条中

的委托方和受托方有直观陈述。

世界各国的政府审计机制,一般被归结为四种模式:立法型、司法型、行政型和独立型。就本质而言,任何政府审计模式的职能都相同,即:对政府行为实施审计;维护公民与政府之间正常的“委托—受托”关系;评价受托责任绩效,作为问责基础^[9]。

实际上,“政府审计”概念存在语义不明确的问题,对其可以有两种理解:一是对政府进行审计,二是政府进行审计,示意如图1中的模式1和模式2。这两种政府审计模式下,政府或为被审计对象,或是审计行为主体。

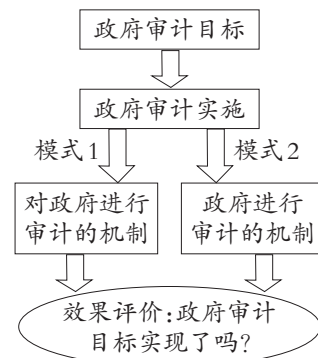


图1 “政府审计”一词的两种理解

模式2下,政府审计机关(审计署、厅、局)作为审计行为主体,其在对同级政府机构进行审计时,审计独立性必定不足。不过,政府审计机关对下一级政府或者对政府体系以外的其他经济、社会主体实施

审计时则具有较高的独立性。在良善的国家治理机制下,政府审计机制应该为模式1还是模式2,学术界和专业界一直存在着不同的见解。

目前我国实行的审计监督制度,莫基于1982年的《宪法》,属于典型的行政型模式,即图1中的模式2。

依照《宪法》第91条:国务院设立审计机关(审计署)。依照《宪法》第109条:县级以上各级地方政府设立审计机关(审计厅、审计局)。

行政型审计模式下各级国家审计机关主要接受同级政府的领导。随着时代的发展,政治体制、经济体制不断改革,时代背景在发生变化,行政型审计模式逐渐凸显出不适应性和弊端^[10]。

目前,我国各级国家审计机关面对着千千万万的企业和事业单位,只能采取少量抽查审计的方式开展审计监督和绩效评价。对国务院的几十个部委机关,如果没有特殊原因,任何一个部委都需要经过若干年才能被抽查审计一次,明显存在着国家审计盲区。

不难想象,缺少经常性审计监督,各种违规违纪问题就在所难免地会发生和累积。政府官员、拥有官员级别的国企高管、大学校长等渎职、腐化、堕落以至于犯罪的现象屡治而难以根除,比如预算马虎、收支虚假、资金浪费,以及年复一年的期末突击花钱现象(实为大浪费、大腐败、大量造假账)。又比如政府采购混乱、权力寻租、公共资金和纳税人税费严重浪费,行政腐败加剧。再比如实践中,针对国字号中央企业,审计署能够不定期地对其中一小部分进行全面严谨的审计,至于国有资产性质的境外投资、中央部委所属的海外企业或机构,审计机关很少有完整的审计记录。在这一领域存在大量审计空白点,不符合审计机关职责的法律要求。

行政型审计模式在过去一段时期曾经适合中国国情,但是在改革开放持续深入的新环境、新背景下,如果继续维持单线隶属于政府的国家审计体系,那么,行政型审计模式的弊端会日益突出并继续放大^[11]。

三、公司治理与国家治理的机制比照解析

来自欧美社会的“治理”(Governance)一词,引进我国已二十多年。其含义是,作为委托方的所有者向作为受托方的管理层授权,衍生出代理关系以及财产权、收益权和控制权关系模式^[12]。

理论研究和实践中对于微观经济主体——上市

公司,治理概念的内涵和外延清晰,已经被全社会所熟知,并已达成基本共识。而对国家治理机制和要素体系,学术界和专业界存在不同的理解和表达^[13,14]。

以微观层面公司治理机理为基础,放大到宏观层面,从国家审计独立性视角解析国家治理机制,应当遵守的法理基础和相关法律法规,包括《宪法》《公司法》《证券法》《会计法》《审计法》《注册会计师法》等。

公司治理、国家治理要素整理对比情况见表1。

表1 公司治理、国家治理要素对照

对照项目	微观:公司治理要素	宏观:国家治理要素
委托代理关系	股东——股东大会——董事会/监事会——管理层	公民——人民代表大会——常委会——政府
最高权力归属	股东大会	全国人民代表大会
权力执行	董事会(专门委员会)	人大常委会(专业委员会)
运行	管理层	国务院
委托代理信息	管理层报告、年报、半年报、季报	政府工作报告,财政收支预算、决算报告
权力制衡	监事会	政协?
年报审计	会计师事务所	?

注:国家治理要素概念在省、市、县各级地方政府层面存在不同表达。

我国的宏观财政和微观财务期间惯例是,每年1~4月是微观经济主体的“年报季节”,具体工作包括承前、启后两大类事项。承前,指对前一年度经济活动结果的总结;启后,指编制下一年度预算。微观层面上市公司先后召开董事会和股东大会,审核和披露公司财务报告、内部控制评价报告、年度报告,审议和通过下一年度预算方案。宏观社会层面各级“两会”讨论国事,审查和通过政府财政决算报告、政府工作报告,以及新一年的预算方案。

宏观、微观治理机制对比情况归纳见表2。

表2 宏观、微观治理机制对比

微观:公司治理	宏观:国家治理
股东大会、董事会	人民代表大会、人大常委会
董事长主持	人大委员长主持
总经理/CEO,公司工作报告	总理,政府工作报告
总会计师/首席财务官/CFO报告	财政部决算报告
内部审计报告	审计署报告
审计委员会报告	?
年报、内部控制评价报告的审计意见	?

表1、表2中的审计要素,关系到年度报告中信息的可靠性,在微观层面与宏观层面存在着显著差异。为进行清晰的对比,归纳为图2和表3。

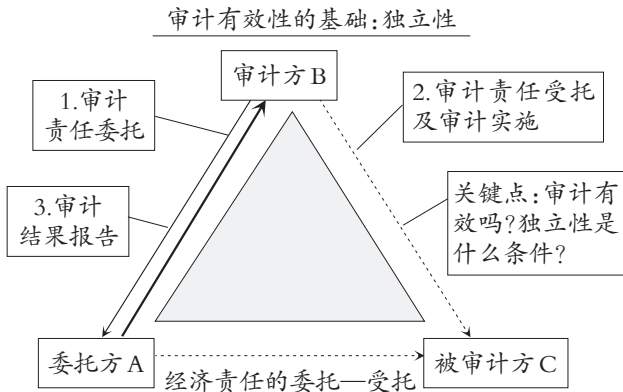


图2 审计独立性:三方关系模型

	委托方 A	审计方 B	被审计方 C
注册会计师审计	1.所有者(股东会、董事会) 2.公司管理层	会计师事务所	1.公司管理层 2.分、子公司 3.公司专项业务
内部审计	1.董事会、审计委员会 2.公司管理层	内审机构	1.公司中级管理层 2.公司分、子机构 3.公司专项业务
国家审计	1.国家权力机构(人大常委会) 2.政府	审计机关	1.政府整体及其组成部委局 2.国有企业 3.社会组织、非营利机构

基于图2、表3提出以下问题:人大常委会有没有设置审计委员会?政府有没有编制并向人大会议提交完整的权责发生制财务报告?政府系统是否需要内部控制系统评价和审计?政府财政收支决算信息的可靠性和置信度如何?政府财政部门向“两会”提交的财政收支决算报告,是否经过第三方独立审计?

四、审计三方关系及独立性变形

我国国家审计机关体系(审计署、厅、局)多年来的困境,原因在于不完全具备审计独立性。审计机关作为政府体系的组成部门之一,服从政府和服务政府,在审计工作中的职责定位,实质上是内部管理审计。

倘若审计主体对于审计客体不具备威慑力,何以谈治理功能?

独立性,是审计有效性的必要条件。胜任能力和

良好的职业操守,则是审计有效性的充分条件。在审计学术研究的诸多话题,包括审计市场、审计质量、基础数据、审计方法、审计独立性等之中,审计独立性是永恒的焦点。

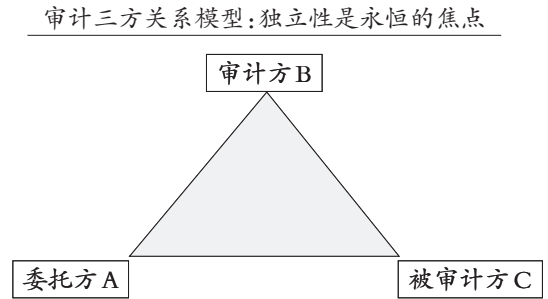


图3 审计三方关系模型

认识审计独立性,通过图3审计三方关系模型,可以得到对审计三方关系之间基本逻辑的直观理解:

第一步,A与C之间形成委托代理关系:委托方A对受托方C的经济责任委托,也是C对A的经济责任受托。

第二步,经济活动期间和时期结束,C向A提交委托代理关系报告,具体形式是定期报告(月报、季报、半年报、年报)。

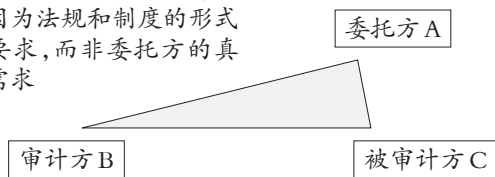
第三步,鉴于C和A之间存在着信息不对称、道德危机风险等潜在的委托代理问题,便引发了独立审计需求:A委托第三方专业审计机构B,对C进行审计,B完成审计工作后,将审计意见作为审计结果向A报告,从而对C向A提交定期报告的置信度,给以专业鉴证。

这里显然有一个问题:B对C进行审计的审计结果向A报告,是否做到了客观公正?于是,审计方B被要求具备“独立性”,审计方B必须独立于被审计方C,双方之间不允许存在任何经济或其他利益关系。

专业界和学术界在讨论审计独立性问题时存在着以下疏忽:特别关注B与C之间的关系,却往往忽略A与C、A与B之间的关联关系。

一种情形是:如果A与C之间存在很深的关联关系,则双方之间的信息不对称和道德风险问题就不那么严重,甚至于接近消失(见图4a)。譬如,若A作为一股独大者,则其对C具有绝对控制力,信息不对称问题就很不明显。从而,独立审计存在的必要性也就大大减弱。所以说,A与C的关系对于审计独立性问题讨论和研究同样重要。

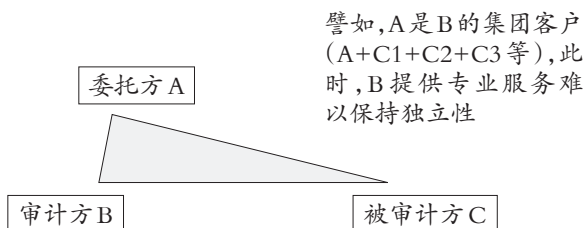
- A-C之间的“信息不对称、道德风险、内部人控制”问题存在吗?严重吗?
- 当A-C之间没有实质分离,A对C的知悉,其实不必依靠B
- 此时B提供审计服务,只是因为法规和制度的形式化要求,而非委托方的真实需求



变形1:如果A、C之间没有足够的分离,甚至几乎一致,那么“委托—代理”关系如何?

图 4a 审计三方关系变形一

另一种情形是:A与B之间的关系和程度,同样对B的审计独立性产生影响(见图4b)。譬如,当A之下有多个受托人C1,C2,⋯,Cn,且审计方B与不止一个C之间存在审计或其他专业服务关系,则B很有可能受到其他因素的影响,导致自己的审计独立性降低。



变形2:若A、B没有实质分离,则B可能秉承、屈从A的意愿和利益,很大程度上成为A的内部审计机构。

图 4b 审计三方关系变形二

由上所述,审计三方关系基本模型在社会现实中并不那么简单。审计方B所面对的委托方A和被审计方C,存在很多种复杂组合。在现实社会中,虽然审计独立性的含义似乎很明确,但是在实务中的体现非但不简单,而且往往很复杂。

五、审计的绝对独立性与相对独立性

基于图1对国家审计两种实施模式的示意,从审计方B接受不同委托方A之委托看,审计目标分为两种:管理型目标,治理型目标。管理型目标指审计方B服务于被审计方C的需求;治理型目标指审计方B服务于委托方A的要求。

目前我国的国家治理机制缺少独立于政府权力体系的外部审计,就如同公司治理体系里缺少CPA独立审计。其后果是,审计机关必然处于弱势地位,

达不到审计意义上的国家治理效果。国家审计机关系统(审计署、厅、局)居于各级政府体系之内,本质上是政府内部审计机关。审计独立性弱化,当然也就缺乏独立审计实质。

基于图4a、图4b进一步解析现实社会中的国家审计独立性,不应该只追求绝对独立性,而应该认识到审计独立性还具有相对性的一面。

在现实中,两个因素决定着审计独立性的“相对性”:第一,当同一个审计方面对不同的委托方和不同的被审计方时,审计目标自然不完全相同。第二,审计三方关系具有不确定性,即同一个审计方B,常常面对着委托方A与被审计方C的复杂组合。

六、以国家审计概念取代政府审计概念,实现行政型向治理型的转变

辨析政府审计和国家审计概念有必要吗?有!学术研究和专业讨论中存在概念混合使用的事例,下面引用若干:

●《审计研究》某期刊登两篇文章的题目分别为:《国家审计促进地方经济发展的作用研究》《政府审计与国企治理效率》。

●《中国审计评论》某期刊登三篇文章的题目分别为:《国家审计促进国家治理现代化》《国家审计推动国家治理的路径分析》《政府审计反腐败效果研究》。

●优秀博士学位论文的几篇备选文章的题目分别为:《国家审计结果公告绩效及其影响因素研究》《国家审计、政府治理效率与地方经济发展》《政府审计维护财政安全的实现路径研究》《政府审计的治理效率研究》。

可见,虽然审计理论与实务界针对的都是相同的论述内容,但将“政府审计”与“国家审计”这两个概念视为同义语,存在混合使用状态。

如同前文所指出的,国家审计概念的含义很明确,而政府审计概念可以理解为“政府进行审计”,也可以理解为“对政府进行审计”。为了避免“政府审计”概念的模糊性,应当倡导采用“国家审计”概念。国家审计机关代表国家利益,代表全体公民利益,在国家审计概念下,有利于更明确地讨论如何发挥保障国家经济社会健康运行的审计机关功能。

国家审计概念缺少法理基础。阅读《宪法》和《审计法》,其中都没有明确提出和界定政府审计、国家审计概念。审计署于1996年发布的《国家审计基本准则》,具有行政规章制度的法律效力。但是《国家审

计基本准则》的专业规范功能,一直以来并没有得到有效发挥,社会认同度和接受程度也都有限。对此,在修订法规等法制建设进程中有必要予以完善。

国家审计的国家治理功能,最为基本的体现就是对公共财政的全面审计,具体内容包括财政收支的预算执行和决算报告,以及国有资产的运行和绩效审计,这是国家审计的核心、焦点和根本。无须回避,这正是当前国家审计的薄弱之处。在现行机制下,首先可以实施各级国家审计机关对下一级政府的全面财政收支审计(辅之以局部或专题项目的社会服务购买)。万事开头难,上述工作启动以后问题将会逐渐得到缓解。

审计署与中央统战部在1991年联合发文《关于聘请民主党派成员和无党派人士担任特约审计员的意见》,确立了特约审计员制度。在实践中,特约审计员聘任程序是统战部门推荐、审计机关考察和公开聘请。将近三十年来,全国审计机关系统先后聘请财政、经济、法律等领域经验丰富的数千名民主党派成员和无党派人士担任特约审计员,参与重大审计项目和审计工作调研,参加重要审计活动和专业性会议,如实反映社会各界对国家审计工作的意见和建议,较好地发挥了咨询、监督和桥梁纽带作用。目前审计署比较重大的审计项目都会邀请特约审计员进行督导或调研,对于特约审计员提出的审计建议,也都会积极采纳。如果将这一特约审计员协商制度、通报制度和例会制度予以更高层次的规范化,有助于进一步提高国家审计机关的独立性,促进其更有效地发挥功能。

应当说,中央审计委员会办公室设在审计署,已经启动了我国国家审计机制从行政型向治理型的转变,审计署已经不单单是政府体系的一个内部审计专业执行机构。可以乐观地预期,中央审计委员会新主导机制,为国家审计机制转型奠定了新的良好基础:在《宪法》框架内实现改良,对当前的政府行政性国家审计体系实施改良。

主要参考文献:

[1] 国务院. 关于加强审计工作的意见. 国发[2014]48

号,2014-10-27.

[2] 审计署法规司,审计署经济责任审计司. 世界主要国家审计法规汇编[M]. 北京:中国时代经济出版社,2004:1~474.

[3] 审计署审计科研所. 美国政府财务审计手册[M]. 北京:中国时代经济出版社,2006:1~414.

[4] GAO. Annual Report[R]. Washington: Government Accountability Office,1997.

[5] GAO. Financial Audit: U.S. Government's Fiscal Years 2017 and 2016 Consolidated Financial Statements[R]. Washington: Government Accountability Office,2018.

[6] U.S. Government,GAO. The Yellow Book: Government Auditing Standards [M]. Washington: Eighteen Nineties Society,2011:1~80.

[7] IIA. The Role of Auditing in Public Sector Governance[M]. New York: Institute of Internal Auditors,2012:N/A.

[8] 王立彦. 强化财政审计 完善国家治理[N]. 中国社会科学报,2016-09-14.

[9] Walker D. M.. Enhancing Public Confidence: The GAO's Peer Review Experience [J]. Journal of Accountancy,2006(1):N/A.

[10] 张立民,许钊. 审计人员视角下的国家审计推动完善国家治理路径研究[J]. 审计研究,2014(1):9~17.

[11] 刘家义. 国家治理现代化进程中的国家审计:制度保障与实践逻辑[J]. 中国社会科学,2015(9):64~83,204~205.

[12] Asare T.. Internal Auditing in the Public Sector: Promoting Good Governance and Performance Improvement[J]. International Journal on Governmental Financial Management,2009(1):N/A.

[13] 王浦劬. 科学把握“国家治理”的含义[N]. 光明日报,2013-12-29.

[14] 严明明. 理顺国家治理各要素关系[N]. 中国社会科学报,2015-08-19.

作者单位:北京大学光华管理学院,北京100871