



国家审计的 审计质量研究

Research on Audit Quality of
National Audit

黄溶冰 著

中国财经出版传媒集团



经济科学出版社
Economic Science Press



国家审计的 审计质量研究

Research on Audit Quality of
National Audit

黄溶冰 著

中国财经出版传媒集团



经济科学出版社
Economic Science Press

图书在版编目 (CIP) 数据

国家审计的审计质量研究 / 黄溶冰著. —北京:
经济科学出版社, 2017. 6

国家社科基金后期资助项目

ISBN 978 - 7 - 5141 - 8184 - 5

I. ①国… II. ①黄… III. ①政府审计 - 审计质量 -
研究 - 中国 IV. ①F239.44

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2017) 第 155850 号

责任编辑: 凌 敏

责任校对: 杨 海

责任印制: 李 鹏

国家审计的审计质量研究

黄溶冰 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

教材分社电话: 010 - 88191343 发行部电话: 010 - 88191522

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [lingmin@ esp. com. cn](mailto:lingmin@esp.com.cn)

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: [http: //jjkxcbs. tmall. com](http://jjkxcbs.tmall.com)

北京密兴印刷有限公司印装

710 × 1000 16 开 13.5 印张 250000 字

2017 年 7 月第 1 版 2017 年 7 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 8184 - 5 定价: 48.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191510)

(版权所有 侵权必究 举报电话: 010 - 88191586)

电子邮箱: [dbts@ esp. com. cn](mailto:dbts@esp.com.cn))

国家社科基金后期资助项目 出版说明

后期资助项目是国家社科基金设立的一类重要项目，旨在鼓励广大社科研究者潜心治学，支持基础研究多出优秀成果。它是经过严格评审，从接近完成的科研成果中遴选立项的。为扩大后期资助项目的影响，更好地推动学术发展，促进成果转化，全国哲学社会科学规划办公室按照“统一设计、统一标识、统一版式、形成系列”的总体要求，组织出版国家社科基金后期资助项目成果。

全国哲学社会科学规划办公室

前 言

近年来,随着国家审计结果公告制度的逐步推进,以及针对现实中“屡审屡犯”问题引发的热议,说明社会各界对国家审计的审计质量给予了极大的关注。从国内外文献来看,民间审计质量一直是资本市场的研究热点,相关研究成果对本书具有借鉴和启示。但民间审计与国家审计在审计对象、审计目标、审计内容等方面存在较大差异,国家审计质量的研究不能简单照搬民间审计的经验。从现有国家审计质量的研究文献来看,主要集中在理论探讨和规范分析层面,对事实检验、问题机理和现象演化的深入研究不足。国家审计是国家治理中的“免疫系统”等理论观点的提出,彰显了中央彻底整治“屡审屡犯”问题的决心,也对我国理论工作者在比较和总结的基础上,开展审计质量的系统深入研究提出了新的要求。

莫茨(Mautz, R. K.)和夏拉夫(Sharaf, H. A.)于1961年出版了*The Philosophy of Auditing*一书^①,这是世界上第一部将审计学作为一门独立的学科并对其理论加以论述的著作。随后,关于审计理论的研究开始引起各国学者的关注,先后提出了审计理论框架的莫氏模式、尚氏模式、安氏模式、李氏模式、弗氏模式等(蔡春等,2013)。国内学术界也先后多次开展了审计理论框架的系统研究,复旦大学李若山教授(1995)在《审计理论结构探讨》一文中,以审计目标为逻辑起点构筑审计理论框架,认为审计理论框架由四个要素构成,即“审计目标—审计假设—审计技术准则与审计职业准则—审计质量特征”。本书正是将审计质量作为整个国家审计理论框架体系的一个重要要素,开展了系统深入的研究,目的是在确保国家审计目标实现,即推动国家治理水平现代化、维护人民群众根本利益的基础上,不断提高审计工作水平。

^① Mautz, R. K., and Sharaf, H. A. *The Philosophy of Auditing* [R]. American Accounting Association, 1961.

本书的主要研究内容和研究结论如下：

第一，与民间审计质量强调报告和发现财务报表舞弊的联合概率，围绕查错防弊开展审计工作不同。我国的国家审计作为国家治理体系的重要组成部分，围绕预防、揭示、抵御的“免疫系统”功能开展工作，国家审计质量体现在两个维度：一是查实违法违规问题作出审计决定的情况（审计效力）；二是审计发现问题整改落实的情况（审计效果）。

第二，近年来，各级审计机关在保障人民群众根本利益方面开展了大量工作，社会各界也对国家审计质量提出了更高的要求。研究发现，当前“屡审屡犯”现象（低审计质量扩散）的主要原因在于：审计效力与审计效果的二元化特征，在总体层面和具体业务层面，存在着重惩处轻整改、重查证轻问责的审计效力与审计效果相互脱节的现象。

第三，在经济后果和社会影响上，一方面，审计效力（例如审计处理）与审计效果（例如审计整改）对降低审计查出财政收支违规问题金额并未形成交互加强的互补效应。另一方面，国家审计作为一项独立的经济监督活动，与财政分权的有机结合确实发挥了腐败治理功能，审计监督的处理处罚力度越大（审计效力高），越有可能增强财政分权对腐败的抑制作用；同时，证券市场上的研究结果表明，国家审计结果公告作为审计工作的产品，具有质量属性和治理效应，但在信息披露的充分性方面，仍有待于进一步完善。综上，我国国家审计在维护经济安全领域已经发挥了监督和威慑功能，但与提倡审计免疫的理论要求尚存在差距。

第四，根据问卷调查和实地访谈，审计主体因素、审计客体因素和审计环境因素均对我国的国家审计质量有显著影响。根据投入产出效率的绩效评价和 Tobit 分析，制度环境、审计需求与综合效率、处理效率、整改效率显著正相关；而媒体关注则有助于提升审计整改效率。

第五，提高国家审计质量、实现审计免疫功能，关键在于审计效力与审计效果的协同演化，通过加大审计成果的利用率，在三个维度（威慑性、回应性和预防性）、两个层面（威慑性－回应性，回应性－预防性）上实现协同。

第六，体现审计规范、审计效力和审计效果均衡性要求的评价指标体系，有助于增强国家审计质量评价方法的科学性，也有助于推动查证问题高质量与整改问题高质量的协同。高质量的国家审计很少自动实现，需要从外部制度安排和内部制度设计方面主动予以规范。

本书系国家社会科学基金后期资助项目《国家审计的审计质量研究（15FJY011）》同名学术成果，阶段性成果分别刊发在 *Public Money &*

Management (SSCI)、《会计研究》《审计研究》《中国软科学》《系统管理学报》《中南财经政法大学学报》《审计与经济研究》《财经理论与实践》等学术期刊。

本书能够面世，还得益于经济科学出版社及责任编辑凌敏女士在出版过程中作出的艰苦细致的编辑工作，在此一并表示诚挚的感谢。

随着我国审计事业的快速发展，理论工作者需要认真总结和提炼中国特色社会主义审计理论与审计实践，使审计工作更好地遵循事实规律、科学发展。国家审计在服务于国家治理能力现代化，保障人民群众根本利益方面正发挥着日益重要的作用，也正因为如此，我国国家审计质量的研究面临着重要的发展机遇，本书尝试从审计效力和审计效果的双维视角对我国国家审计的审计质量开展探索性研究，以期丰富国家审计和审计管理的研究文献。但是，由于作者的能力和水平有限，虽然几易其稿，仍可能存在一些不足之处，恳请各位专家和同行批评指正！

黄溶冰

2017年2月

目 录

第1章 绪 论	1
1.1 问题的提出	1
1.2 高质量国家审计的动因分析	3
1.3 国家审计研究动态——基于 SSCI 期刊的分析	10
1.4 审计质量文献综述	21
1.5 研究框架与研究方法	32
第2章 国家审计质量的效力与效果分析	35
2.1 引言	35
2.2 不同审计主体的审计效力分析	36
2.3 不同审计主体的审计效果分析	38
2.4 不同审计对象的审计效力分析	40
2.5 不同审计对象的审计效果分析	42
2.6 研究结论	44
第3章 国家审计质量的扩散效应分析	46
3.1 引言	46
3.2 研究假设和研究设计	47
3.3 效力、效果的多元回归分析	49
3.4 包含交互项的进一步分析	52
3.5 研究结论	58
第4章 国家审计质量效力与效果的二元化表现 ——以经济责任审计为例	59
4.1 引言	59
4.2 文献回顾	60
4.3 经济责任审计结果的分布特征	62
4.4 问责悖论	64
4.5 基于规制俘获理论的解释	65

4.6	研究结论	71
第5章	审计处理与审计整改对财政收支违规行为的影响	73
5.1	引言	73
5.2	文献回顾	74
5.3	研究设计	75
5.4	实证分析	78
5.5	研究结论	83
第6章	审计监督力度与反腐败成效	85
6.1	引言	85
6.2	理论分析与研究假设	86
6.3	研究设计	89
6.4	实证结果与讨论	91
6.5	研究结论	94
第7章	审计报告质量对证券市场的影响	95
7.1	引言	95
7.2	制度背景和研究假设	97
7.3	研究设计	98
7.4	实证检验	101
7.5	研究结论	108
第8章	基于问卷调查的国家审计质量影响因素研究	110
8.1	引言	110
8.2	研究设计	111
8.3	数据分析和结果	113
8.4	研究结论	117
第9章	国家审计质量影响因素的 DEA-Tobit 分析	119
9.1	引言	119
9.2	文献回顾	120
9.3	地方审计机关绩效的数据包络分析	121
9.4	Tobit 回归分析	124
9.5	研究结论	126
第10章	高质量国家审计的协同演化研究	127
10.1	引言	127
10.2	破窗理论及其启示	128
10.3	威慑性、回应性与预防性的协同分析	129

10.4	基于审计结果公告的实证检验·····	132
10.5	研究结论·····	137
第 11 章	国家审计质量协同演化的系统仿真 ·····	138
11.1	引言·····	138
11.2	基于威慑性 - 回应性 - 预防性的聚类分析·····	139
11.3	基于系统动力学的模拟仿真·····	142
11.4	研究结论·····	147
第 12 章	国家审计的质量评价研究 ·····	148
12.1	引言·····	148
12.2	国家审计质量评价指标体系设计·····	148
12.3	基于变权理论的国家审计质量综合评价模型·····	150
12.4	案例分析·····	152
12.5	研究结论·····	155
第 13 章	国家审计的质量控制研究 ·····	156
13.1	国家审计质量控制中存在的问题·····	156
13.2	审计质量控制的国际经验·····	158
13.3	基于 TQM 和 QAA 的国家审计质量控制·····	164
13.4	国家审计质量管理理论纲·····	171
参考文献 ·····		176

第1章 绪 论

1.1 问题的提出

1.1.1 研究背景

审计是为了查明有关经济活动和经济现象的表现与所制定标准之间的一致程度，而客观地收集和评价证据，并将结果传递给有利害关系的使用者的有组织的过程。^① 按照审计主体不同可以将其划分为国家审计^②、内部审计和民间审计。作为一种独立的经济监督活动，国家审计是监督公共部门的一种重要机制，其责任是代表全民利益对政府的其他部门进行监督和检查。国家审计是监督政府是否恰当运用公共资金的主要方式。在现代法制社会中，国家审计是受人民委托对国家管理者承担的公共受托经济责任进行的经济监督行为，也是监督财政财务收支真实、合法、效益的行为（董大胜，2007）。

我国审计机关自1983年成立以来，遵行“财政资金运行到哪里、审计监督就跟进到哪里”的宗旨，在维护财经秩序中不断拓宽审计领域，除对财政预算执行等情况实施常规审计之外，还围绕重大政策措施的贯彻落实、重大投资项目和重大公共事件等开展专项审计。特别是国家审计署2004年的审计报告因公开、透明地披露了审计发现的大量违规违纪问题，并将一些中央部委纳入违规名单，被视为席卷全国的“审计风暴”。“审计风暴”带来的影响，一方面是审计监督的知名度越来越高，社会需求

^① 审计的实践活动历史悠久，但人们对审计的定义却众说纷纭。本书采纳公认具有代表性且被广泛引用的美国会计学会1972年在其颁布的《基本审计概念公告》中给出的审计定义。

^② 有学者将国家审计称为政府审计，由于两者含义相同，在本书中未作区分。

越来越大；另一方面是社会各界对审计监督的期望值越来越大，对国家审计的审计质量要求也越来越高。

近年来，随着各级审计机关审计结果公告制度的逐步推行，社会公众在期待审计报告公布的同时，对审计报告中一些每年都“榜上有名”的单位和问题也越来越感到困惑，为什么有那么多的单位和部门不断卷入其中，而且涉及的金额越来越大？为什么有些单位和问题总是徘徊于屡审屡犯、屡禁不止的“怪圈”中？诸如挤占、挪用专项资金，截留、隐瞒收入，乱列、虚列支出等字眼在不同单位（部门）的审计报告中，甚至是同一单位（部门）不同年度的审计报告中可谓是“年年审计年年见”。此类现象已不是个案，而是带有明显的趋势和共性，并逐渐成为社会各界普遍关注和诟病的问题。

随着现代审计功能的拓展和创新，审计监督已不再仅仅局限于传统意义上的查错防弊，最新的理论观点指出，国家审计是国家治理的基石和重要保障，是国家治理中发挥预防、揭示和抵御功能的“免疫系统”，服务于推进国家治理现代化的进程，目的是保障广大人民群众的根本利益（刘家义，2012，2015）。要达到这一要求，审计要善于发现问题，并处理问题；但查处问题不是审计的根本目的，根本目的是根据发现的问题，从体制、机制、政策层面分析问题的根源，帮助被审计单位完善制度、改善管理、增进绩效，从而起到堵塞漏洞、防范风险、避免问题再次发生的预防免疫作用。

从国内外文献来看，民间审计质量一直是资本市场的研究热点，相关研究成果对本书具有借鉴和启示。但民间审计与国家审计在审计对象、审计目标、审计内容等方面存在较大差异，国家审计质量的研究不能简单照搬民间审计的经验。从现有国家审计质量的研究文献来看，主要集中在理论探讨和规范分析层面，对事实检验、问题机理和现象演化的深入研究不足。目前在国家审计质量领域的零散研究尚未形成完整的理论体系，无法对国家审计服务于国家治理目标实现和“审计免疫”观提供强有力的支撑。国家审计质量的提升亟须审计理论的指导，这对我国理论工作者在比较和总结的基础上，开展审计质量的系统深入研究提出了新的要求。

1.1.2 研究意义

与民间审计相比，国家审计的审计主体具有单一性、审计费用具有无偿性、审计业务具有法定性，但这并不意味着我们不需要重视国家审计的审计质量。近年来，随着国家审计结果公告制度的逐步推进以及针对现实

中“屡审屡犯”问题引发的热议，说明社会各界对国家审计的审计质量给予了极大的关注，国家审计是国家治理中的“免疫系统”观点的提出，彰显了中央彻底整治“屡审屡犯”问题的决心，“屡审屡犯”问题具体表现为审计质量上的缺陷，以国家审计质量研究为切入点，有助于深入探讨审计免疫的治理机制与实现路径，进而通过政策工具和制度设计对违法违规行为实施免疫。

正如莫茨（Mautz）和夏拉夫（Sharaf）在其成名作 *The Philosophy of Auditing* 一书中提到：“如果没有系统理论的支撑，很难想象审计还能够进入科学的殿堂和被认为是一门有学问的职业。”系统深入开展国家审计质量研究，总结我国国家审计 30 多年发展的有益经验，借鉴国内外前人研究成果的基础上，进一步细化研究主题，丰富研究内容，完善具有中国特色的国家审计质量理论体系，具有重要的学术价值。同时，系统深入开展国家审计质量研究，发挥审计监督的“免疫系统”功能，及时发现问题，发出预警，提出意见建议，让有关单位和部门少出问题、不出问题，维护国家经济安全、保障人民群众根本利益，具有重要的应用价值。

1.2 高质量国家审计的动因分析

审计是由于授权管理经济活动的需要而产生的，无论是民间审计或者国家审计，抑或是内部审计，审计产生的客观基础是受托经济责任关系的存在，即“公众是审计师的唯一的委托人”。综观全球各国的国家审计实践，国家审计是接受公众委托对国家管理者承担的公共受托责任进行的经济监督行为。对于公共受托责任的内涵，最高审计机关亚洲组织（ASOSAI）在 20 世纪 80 年代发表的《东京宣言》中明确规定，公共受托责任是“个人或当局在管理公共资源时，需要报告资源管理情况，以及说明其承担的包括经营、财务和计划责任等情况”。美国审计总署（GAO）指出，公共受托责任是指那些拥有管理及使用公共资源的政府部门和相关机构明确地向委托人阐明其所承担各项职责的义务。公共受托责任区别于其他受托责任的本质在于权力的公共性。在政府职能的实现过程中，委托人（国家立法机构或全体公民、选民等）赋予代理人（政府、官员等）管理国家公共事务的权力，同时对公共受托责任产生需求，一方面是希望检查政治权力的执行，使权力滥用最小化；另一方面是保证政府运作的有效性和高效率。由此，专门对政府或官员公共受托责任的履行

情况进行审查监督成为必然，也成为必要；国家审计由此产生。公共受托责任成为国家审计的出发点和落脚点。本书从公共受托责任的内涵出发，分别依据国家治理理论、人民主权理论和信号传递理论对高质量国家审计的动因进行了探讨。

1.2.1 国家治理理论

国家治理被认为是各种公共或私人机构管理其共同事务的诸多方式的总和，实现使不同或相互冲突的利益得以协调，或者采取联合行动的持续过程（Jean - Pierre, 1998）。类似于公司治理机制中董事会、经理层和监事会分别履行决策权、执行权和监督权的职责分工，国家审计的职责也是国家治理下的一种特殊分工与要求。世界审计组织（INTOSAI）在其战略规划（2011—2016）中提出，各国最高审计机关应在推动完善政府治理方面发挥积极作用；在2013年10月发布的《北京宣言》中，INTOSAI进一步强调，各国应将促进政府实现良治作为本国最高审计机关的首要目标与第一要务。关于国家审计与国家治理的关系，国家审计署刘家义审计长认为，国家审计从本质上来说，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”，是依法运用权力监督制约权力的制度安排，是国家治理的重要组成部分之一（刘家义，2012）。国家审计是为满足国家治理的客观需要而产生和发展的，是国家治理体系中的一项基础性制度安排，从制度属性、法律地位和职能作用分析，国家审计是国家治理的基石，是推动国家治理现代化的重要保障（刘家义，2015）。

国家治理的过程，是政府机构将公共权力进行配置，以及遵循相应的政治理念，对国家公共事务进行引导、支配和调控，进而使得国家能够正常运行和持续发展的运营过程。因此，国家治理的过程就是治理主体运用权力的过程（杨肃昌和李敬道，2011）。根据马克思主义国家理论的思想，国家是阶级发展的必然产物，其目的是建立和维持秩序，国家治理活动也就是将国家范围内产生的冲突进行调节和控制，将其固定在一定的秩序范围内。对冲突进行控制必须依赖于整个国家的法律、制度以及意识形态等治理机制。国家审计实际上就是一种国家治理机制，它既是一种政治制度，又是一种法律制度，同时也是国家机器的组成部分之一。它通过发挥“免疫系统”的预防、揭示和抵御功能，对掌管国家公共资源的机构、人员以及权力运行情况进行监督，促进国家实现良好治理。

国家审计是属于政治范畴的一种制度安排，国家审计的功能就应自然作用在政治的核心问题上，即权力制约上。通过依法履行职责，对权力运

行进行监督和制约，进而推动实现国家良好治理。国家审计监督和制约的权力，宏观讲是一种行政权的运行，微观讲主要是支配和管理国家财政收支方面的权力。行政机构是推行国家权力的部门，它的运行往往具有官僚自主性、信息不对称性和预算扩大化的倾向，而且具有扩张部门的利益、权力和影响力的偏好，从而使得那些经过中央政府和代议机构批准的公共政策在执行过程中经常被误解和歪曲。因此，如何使行政权力得到有效控制，为当今各国政治文明建设所普遍关注，其中所达成的一个共识就是要把国家审计纳入国家正式的控制与监督机制之中。

从部门职能来分析，国家审计是国家治理大系统中履行监督职能的重要机构，它不仅为整个国家治理的决策系统服务，同时也对国家治理的执行系统加以约束和监督。国家审计的监督权来源于法律的授权，它以财政收支为主线，对政策、资金、项目以及领导干部的公共受托责任进行检查和评价。国家审计作为限制政府行政权及其扩张的一种制度安排，本质是促进公共受托责任的有效履行。正如美国著名议员威廉·普罗克斯迈尔所言：“美国审计总署（GAO）的审计调查权，是国会发挥财政预算监督职责的看门狗（watch dog），如果没有 GAO，国会在预算监督方面将会无能为力（文硕，1990）。”不仅如此，GAO 的工作重点随着审计环境的变化而与时俱进，根据 GAO 提出的审计机关成熟度模型，其承担的职责是一个逐级递增的金字塔结构，从低到高依次是：打击腐败行为，增强工作透明度，保障问责实施，加强政府绩效，强化洞察力，发挥前瞻功能等。GAO 将其最高使命描述为：帮助国会监督联邦政府的项目，提供改善政府运作的见识和较长期趋势的前瞻性意见。为实现上述使命，进入 20 世纪 90 年代，GAO 开始定期更新并发布“高风险领域清单”，为国家治理以及维护国家经济安全提供关注的方向。

各国最高审计机关，虽然隶属模式不同，但普遍强调监督、洞察、预见（Goolsarran，2007）。李嘉明和刘永龙（2012）在对多个国家进行比较研究后指出，虽然在某些方面存在差异，但总体上看，不同国家审计服务国家治理的基本机制是相似的。我国的国家治理具有大党治理、大国治理和转型国家治理三个特征，在国家治理与国家审计的互动关系中，审计机关同样面临监督责任、评价效率、提高透明度和促进民主法治等职责。根据国家治理理论，审计机关在工作中应重视揭示存在的主要问题与隐患，理性分析和查找问题的根源，合理提出建设性的审计意见和建议，这是国家审计发挥“审计免疫”功能、推动国家良治的重要途径。

国家审计是国家治理中监督体系的重要组成部分。实现国家审计在国

家治理中的职能，就必须在审计工作中把问题查清、查透、查实，全面了解实际情况，如实揭示存在的问题，实事求是地作出评价，提出科学的、有针对性的意见和建议。审计机关的工作不能仅仅停留在查错防弊模式，而要对于发现的问题，从体制、机制和制度层面查找问题的根源、促进问题的整改，作为国家治理的工具，必须在主动适应、自动感知的基础上，发挥积极应对的主体功能，进而发挥国家审计的预防性和建设性作用，这无疑对国家审计质量提出了更高的要求。

1.2.2 人民主权理论

人民主权理论认为：主权的所有者是本国的全体公民，然而主权的具體执行者则是受全体公民（也就是主权所有者）的委托来执行相应的权利。国家是一群自由民为了汇集起全部的共同力量来保障与保卫每个结合者的人身、自由和财富而让渡一部分个体权利，以社会契约赋予其生存和生命，以立法赋予其行动和意志，以纳税赋予其血液所形成的政治结合体（王帅和董明芳，2008）。根据人民主权论，公民在国家构建中拥有两项最重要的权利：公民纳税的同意权和国家税收支出的监督权。

为解决商品经济中存在的“市场失灵”问题，各国政府的开支主要是为本国公民服务，提供完全市场经济条件下所不能提供的公共产品。在此背景下，国家财政演变为公共财政，其支出的基本方向，就是提供那些不能按照市场经济规律生产，但又是公民必不可少的商品和服务，由于政府的公共支出必须承担全部的生产成本，但是却不能收获全部支出所应有的收益，这就催生了一种新的财政组织方式——税收。从国家的角度看，政府履行了法定的义务，向广大社会成员提供了必需的物质基础，诸如，必要的生活条件和必需的生产设施等，并因而产生一定的费用。这部分费用就需要通过纳税来进行弥补，即公众必须将自己工资收入的一部分作为税收上交给国家，进而使整个社会能够正常运行，保证社会生产的连续性。因此，公众和政府之间就通过这种财务交换关系（税收）紧密联系在一起，即纳税人无偿向政府缴纳捐税，政府又无偿地为民众提供安全、交通、国防、民生、公共事务管理等服务。税收作为公共产品的供给成本，无法保证受益人的受益比例与分摊比例绝对一致，但是从一个国家整体来看，税款的支付人皆通过使用公共产品而实现消费。从这一角度看，纳税人实现了其缴纳税款的“对价”，取得了相应的回报和补偿（黄溶冰和李玉辉，2009）。

由于现代国家已成为“租税国家”，纳税人权利保护受到世界各国的

普遍重视，纳税人权利宣言或者权利法案在许多国家相继出台或发布，对纳税人权利及其保障作了比较详细的规定。“税收乃庶政之母”，政府的根基于纳税人缴纳的税款。按照经济学原理，国家税收作为公众和政府双方之间的交易，需要就彼此间的权利义务达成一种协议，公众通过缴纳税金方式向政府提供公共资金，政府则负责向公众提供必需的公共物品及服务，满足纳税人的生产、生活及健康等需要。在这样的一种委托代理关系中，政府只是处于受托者地位，而委托者及最终消费者则是公众，很显然，公众有理由对政府提供公共产品的质量和效率给予足够的关注。

税收作为纳税人向政府让渡的公众财产，其资金使用情况 and 去向以及作为资金托管者的政府责任，必须依法接受纳税人的监督。税收筹集税款的分配和使用必须服务于纳税人的公共需要，而不允许挪用到其他无关项目中去。当然，更不能容忍政府部门或政府官员贪污和浪费纳税人的税款。在存在市场失灵的情况下，纳税人有权要求政府对市场进行宏观调控，合理配置资源、加强生态保护、提升民生水平，进而促进经济社会的稳定与健康发展，全面照顾到各个社会阶层的利益，提高全民福祉。

从国家审计的历史演进上看，随着公共受托责任的内涵拓展先后经历了受托财务责任、受托管理责任和受托社会责任三个阶段（刘更新和刘晓林，2014），国家审计在保护纳税人权利，维护人民群众根本利益方面的重点也在不断演进。在受托财务责任阶段，委托人主要关注通过税款筹集到的财政资金的支出使用程序是否合法，资金使用及其去向是否真实，这一阶段国家审计的目标以真实性、合法性为主。在受托管理责任阶段，委托人主要关注由政府运营管理的公共资源是否发挥出最大的效用，这一阶段国家审计的目标发展为以绩效（经济性、效率性、效果性）评价为主的现代审计。在受托社会责任阶段，委托人开始更多的关注公平、安全、民生、环境等与全民福祉有关的事项，注重经济社会的可持续发展，这一阶段国家审计的目标是以政府善治为中心的多目标审计。随着经济社会的发展，纳税人权利保护意识得到极大提升，对审计工作质量的要求也日益提高，审计机关开始对政府运用公共资金和公共资源的尽责情况进行审查，对政府各部门的管理绩效开展分析，对公共政策的执行效果进行评估（沃克，2007），通过对发现问题的整改和问责，保护纳税人权利。

根据公共财政的性质，税收在本质上说就是一种“对价”，纳税人将自身所拥有财产的一部分按照某一比例让渡给政府，使其能够对该财产进行统一管理和使用。因此，政府就有义务履行公共资源管理的受托责任，