

本书由河北省社会科学基金项目资助(项目编号: HB13GL038)

本书由河北经贸大学会计学院河北省重点学科会计学学科建设基金资助出版

基于政府治理视域的国家审计研究

Jiyu Zhengfu Zhili Shiyu de Guojia
Shenji Yanjiu



王砚书 王巧义 著



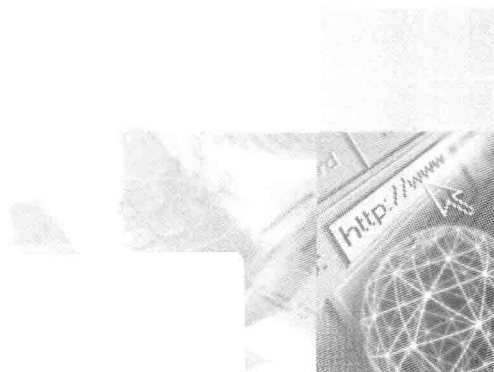
西南财经大学出版社
Southwestern University of Finance & Economics Press

本书由河北省社会科学基金项目资助（项目编号：HB13GL038）

本书由河北经贸大学会计学院河北省重点学科会计学学科建设基金资助出版

基于政府治理视域的国家审计研究

Jiyu Zhengfu Zhili Shiyu de Guojia
Shenji Yanjiu



王砚书 王巧义 著



西南财经大学出版社
Southwestern University of Finance & Economics Press

图书在版编目(CIP)数据

基于政府治理视域的国家审计研究/王砚书,王巧义著. —成都:西南财经大学出版社,2014. 5

ISBN 978 - 7 - 5504 - 1357 - 3

I. ①基… II. ①王…②王… III. ①政府审计—研究
IV. ①F239. 44

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2014)第 058642 号

基于政府治理视域的国家审计研究

王砚书 王巧义 著

责任编辑:张 岚

助理编辑:高 玲

封面设计:杨红鹰

责任印制:封俊川

出版发行	西南财经大学出版社(四川省成都市光华村街 55 号)
网 址	http://www.bookej.com
电子邮件	bookcj@foxmail.com
邮政编码	610074
电 话	028 - 87353785 87352368
照 排	四川胜翔数码印务设计有限公司
印 刷	郫县犀浦印刷厂
成品尺寸	148mm × 210mm
印 张	10.5
字 数	260 千字
版 次	2014 年 5 月第 1 版
印 次	2014 年 5 月第 1 次印刷
书 号	ISBN 978 - 7 - 5504 - 1357 - 3
定 价	46.00 元

1. 版权所有,翻印必究。
2. 如有印刷、装订等差错,可向本社营销部调换。

前言

国家审计作为民主与法治的工具，是权力监督与制约机制中的工具性要素。新形势下，国家审计在政府治理过程中发挥着越来越重要的作用。20世纪70年代以来，经济全球化进程日益加快，对传统政府治理范式造成严重的冲击，为了更好地适应经济全球化的挑战，西方发达国家掀起了一场旨在推进政府治理、追求善治政府结构的政府改革运动，这就是“新公共管理”运动。

当前，在全球化深刻的影响下，我国政府正立足于政府职能转变和政府能力提升，通过建设责任政府、高效政府、廉洁政府、透明政府、法治政府等来构建社会主义和谐社会。在这种新的时代潮流下，对公共资源的监督管理成为政府治理的重要任务。一方面，立法机构、政府官员和社会公众需要了解政府公共资源是否得到适当的管理和使用，是否遵循各项法律、法规，政府项目是否讲究经济性、效率性和效果性，政府项目是否实现了其目标和预期的成果。另一方面，政府管理者也要全面、公平、公正履行其法定的公共管理职能，并就其各种活动及其相关结果向立法机构和社会公众负责，对其公开相关信息。

在履行政府职责的过程中，国家审计是一个关键性要素。

国家审计是国家审计机关及其工作人员，依法对受托管理公共资源的各级政府机关和国有企事业单位公共受托经济责任的履行情况进行检查、评价，并提出报告的一项具有独立性、综合性和专业性的经济监督活动，是国家经济运行的“免疫系统”。

国家审计的监督对象是公共资源的受托管理者，包括各级政府机关及公有企事业单位。国家审计评价政府法定职责的履行情况，并通过政府责任审计目标的实现，完善政府管理，推进政府的民主法治化进程。通过国家审计的持续监督，保持国家经济运行的“免疫系统”正常运转，在政府治理过程中发挥着不可替代的作用，它能够促进政府改进管理和决策、加强监督和增强责任心。

实践证明，国家审计职能是实现政府治理目标的关键因素之一，如何围绕政府治理目标开展国家审计，如何开展国家审计促进政府治理，成为当前我国政府面临的一大课题。本书以我国政府治理目标为主线，借鉴国外国家审计的理论成果和实践经验，结合我国的具体国情，把国家审计放到政府治理的框架中来研究，将深化国家审计职能与实现政府治理目标有机地结合在一起，对政府治理和国家审计的基础理论、治理功能、能力建设和质量控制等进行详细梳理，对政府治理过程中国家审计职能的实现路径和方式进行了全方位分析，从政府绩效审计、财政审计、经济责任审计和社会责任审计四大方面进行了深入论证，提出了具体的、建设性的对策措施。我们认为，国家审计推动完善政府治理的路径主要有：一是针对政府治理所依赖的经济基础进行的“财政审计”（免疫对象为财政预算权）；二是针对政府治理行为过程进行的“绩效审计”（免疫对象为政府行政权）；三是针对政府治理执行者所进行的“经济责任审计”（免疫对象为人格化的国家权力）；四是前三种路径的拔高、升华和统一终点，就是为实现推动社会进步和构建和谐

社会目标而进行的社会责任审计。

本书共分为 10 部分，王砚书教授提出主要思路及框架，并撰写第 2 部分，其余 9 部分由王巧义副教授撰写完成。

本书作为河北省社会科学基金项目“我省审计机关推动完善政府治理的路径研究”的主要成果之一。项目研究过程中得到了省市审计部门的大力支持。成书过程参考了学术理论界大量文献和资料，在此一并表示感谢。由于作者理论视野有限，研究能力尚待提高，书中必有不足之处，敬请读者不吝指正。

王砚书 王巧义

2014 年 3 月

目 录

1	导论 / 1
1.1	研究背景和意义 / 1
1.2	国内外研究现状综述 / 3
2	现代政府治理理论基础及分析 / 8
2.1	现代政府治理理论 / 8
2.2	内部控制理论 / 23
2.3	权力寻租理论 / 28
3	国家审计的基本理论分析 / 32
3.1	国家审计基础理论 / 32
3.2	国家审计的本质与职能定位 / 34
3.3	国家审计与政府治理关系分析 / 40
3.4	政府治理对国家审计的影响分析 / 47
3.5	国家审计发挥国家治理功能的现实困境 / 50

4	国家审计的治理功能分析 /	53
4.1	国家审计在政府治理中的功能 /	53
4.2	国家审计在政府治理中的作用分析 /	55
4.3	国家审计在地方政府治理体系中的地位分析 /	61
4.4	国家审计对政府治理的影响 /	75
4.5	影响国家审计治理功能的主要因素 /	80
4.6	国家审计的价值创造 /	88
5	政府治理与依法审计的能力分析 /	99
5.1	政府治理能力与国家审计能力分析 /	99
5.2	审计机关依法审计现状分析 /	102
5.3	国家审计机关审计能力现状分析 /	107
5.4	提升国家审计能力对策分析 /	115
5.5	国家审计提升政府治理能力的对策分析 /	124
6	国家审计质量的控制与管理 /	130
6.1	国家审计质量控制与管理基本理论分析 /	130
6.2	影响审计质量的因素及现状分析 /	137
6.3	国家审计质量的评价 /	148
6.4	构建国家审计质量控制体系分析 /	162

6.5	国家审计质量的管理 /	171
7	政府治理与政府绩效审计分析 /	181
7.1	绩效审计的涵义与特点 /	181
7.2	西方绩效审计的发展与启示 /	188
7.3	我国政府绩效审计存在的问题及对策分析 /	194
7.4	政府管理视角下绩效审计分析 /	214
7.5	推进我国绩效审计发展的对策 /	228
8	政府治理与财政审计分析 /	233
8.1	财政审计制度的内涵分析 /	233
8.2	财政审计制度的功能和定位 /	245
8.3	基于国家治理的财政审计目标定位 /	254
8.4	深化财政审计的路径选择 /	256
9	政府治理与经济责任审计分析 /	259
9.1	经济责任审计的相关理论分析 /	259
9.2	经济责任审计的行为主体要素分析 /	265
9.3	责任政府治理与经济责任审计分析 /	271
9.4	政府治理导向下的经济责任审计路径分析 /	274
9.5	完善经济责任审计治理的对策分析 /	280

10	政府治理与社会责任审计分析 /	293
10.1	社会责任审计的基本理论分析 /	293
10.2	社会责任审计的指标分析 /	305
10.3	企业社会责任审计存在的问题及原因分析 /	308
10.4	在我国推行企业社会责任审计的对策 /	312
	后 记 /	320
	参考文献 /	321

1 导论

1.1 研究背景和意义

20 世纪 70 年代以来，伴随着全球化、信息化、市场化以及知识经济时代的到来，西方发达国家掀起了一场旨在提高政府效能、推进政府治理、追求善治政府结构的政府改革运动，这就是“新公共管理”。

在最近的三十多年里，公共行政在世界各个国家已经呈现出三次改革的大浪潮：第一次是发生在 20 世纪 70 年代末的西方的科层制行政体制有效性的改革；第二次发生在 20 世纪 80 年代，围绕对科层组织运行机制的有效性的日益普遍的关注，西方各国将“重塑政府”、“重理政府”作为口号提出；第三次发生在 20 世纪 90 年代后期对国家和社会公共事务重新管理模式的探索过程，公共管理改革以“治理与善治”作为全球政府改革运动的主要内容，以“更少的政府，更多的治理”为主要特征。以此为开端，在研究政府变革过程中，大都以治理理论作为主要的手段之一。

政府治理是一个全球性的课题，新公共管理运动对我国的政府体制改革也产生了很大的影响。在全球化深刻影响下的中国，法治政府、高效政府、责任政府、透明政府、廉洁政府等

新型政府理念已被普遍认知和确立。推动完善政府治理，不断提高和健全在各种新形势下对国家和社会的控制、管理和服务的能力水平及治理体系，是国家发展进步的客观需要。从政府治理的视域看，国家审计是政府治理的重要组成部分，是依法用权力制约权力的重要方式，发挥着揭示、抵御、改进和预防等“免疫系统”功能，在维护民主法治，保障国家安全，推动落实责任、透明、法治、廉洁、公平和正义，改善政府治理，进而在实现经济社会的科学发展等方面发挥着积极而独特的作用。在政府治理过程中，国家审计这一政府治理的工具能够代表国家、人民对政府实行审计监督职能，扮演着对权力监督的重要角色。在新的历史时期，如何充分发挥国家审计在政府治理过程中的作用是个值得深入探讨的问题。

深化国家审计职能是实现政府治理目标的关键任务之一。围绕国家审计与政府治理这一主题，借鉴国外国家审计的理论成果和实践经验，结合我国的具体国情，以我国政府治理目标为主线，对现代政府治理理论、国家审计基本理论进行梳理，对国家审计的现代治理功能进行分析，对现代政府治理与国家审计的能力建设体系、现代政府治理与国家审计的质量控制体系进行深入研究，最后全面论证国家审计推动现代政府治理的基本路径，是开展本研究的主要目的。应该说，把国家审计放到政府治理的视域中来研究，具有重要的现实意义：一是相关研究主要集中在政府治理或国家审计的单个方面，把国家审计植于政府治理的框架中来研究，将深化国家审计职能与实现政府治理目标有机地结合在一起，对于进一步推动政府治理和国家审计的发展具有重要的理论价值。二是通过对国家审计的能力建设、质量控制体系等全面研究，深入论证国家审计推动现代政府治理的基本路径，对于深化国家审计职能的对策和促进政府治理目标的实现具有重要的实践意义。

1.2 国内外研究现状综述

1.2.1 国外研究现状综述

治理 (Governance) 来自于拉丁文和希腊语,原意是控制、引导和操控。这一词有很长一段时间只是当作统治 (Govern) 的同义词出现,直到 1989 年世界银行的《撒哈拉以南:从危机到可持续发展》的公布,治理才开始流行起来,并达到“治理无处不在”。^[1]

不少专家学者自 20 世纪 90 年代以来对治理给出了不少定义。联合国全球治理委员会在 1995 年对治理进行了定义,他们认为治理是所有的社会个人和机构管理他们大家所有的禀赋的行为的汇总。^[2]这是协调不同当事方的矛盾和冲突,并且促使他们采取共同行动的连续过程。罗伯特·罗茨总结了最小的组织治理、企业管理治理、新公共管理治理、善治的状态控制和自组织网络治理模式,他认为管理是一种新的管理程序,更是组织社会的一种新方法。^[3]高兰·海登认为治理是国家管理的发展,特别是领导们提高目前已有结构的实力,他们以改变政策并呼吁他人也参与进来,以此促进国家发展。^[4]

那如何可以实现善治? 哈斯·曼德和穆罕默德·阿斯在《善治:以人民为中心的治理》中指出,治理有程序、内容和有效性三个组成部分,唯有这三个部分都能得到满足时,治理才可以被称为“善治”;世界银行曾发表的文章《治理:世界银行的经验》中说道:“善治可以统一为前瞻性、灵活性和创新性的决定;肩负着责任的国家体制、对政府的行动负全部责任的政府;以及加入公共事件管理的庞大的社会人民,和一切法律法

规下的行为”。^[5]

吉见义明指出，国家审计区别于行政评价。传统意义上的国家审计主要是对信息的审计，而当代国家审计则在以前者为主的基础之上，兼顾事件审计；而行政评价就主要是后者，即事件审计。事件审计的关注点在于项目、绩效、或者两者综合，再深一层次就是政策的评估。也就是说国家审计的目的在于是否真实以及是否有效率效果，而将来的发展目标就要将政策的评价囊括其中。^[6]

最高审计机关国际组织在《绩效审计公营企业审计和审计质量的总声明》中指出：“在公营企业中，有大量的国家资金，政府投资和其他资源需要有受托责任，必须由最高审计机构审计后才可生效。”国际最高审计机构组织的《2005—2010 年战略计划》中指出：最高审计机构的核心价值是帮助政府改善性能，提高透明度，加强公共责任，维护系统的可靠性和揭露腐败。^[7]

美国《政府责任署 2004—2009 战略规划》指出，其核心目标有四：①向美国国会和联邦政府提供及时、优质的服务，积极应对当前和未来的各种挑战，确保美国人民的福利和财务安全；②应对不断变化的安全威胁和全球一体化的挑战；③帮助联邦政府转变角色，使联邦政府的工作适应 21 世纪的挑战；④使政府责任署（GAO）成为联邦机构中的楷模，最大限度地实现其价值。^[8]美国审计总署审计长沃克在《美国政府审计准则》的前言中曾说，对公共禀赋的责任是国家治理过程的重点，更是完善的民主体制的重要属性。^[9]政府应该以其所管理的政府机关的审查结果向管理机关和人民负责。从这一角度讲，国家审计是一项有利的工具，在政府为人民服务的过程中有着非常重要的作用。

1.2.2 国内研究现状综述

中国学者俞可平认为，善治其实是追求国家利益最优化的

运行过程。善治的实质属性就是在于其是政府与社会人民之间的一种创新的关系，是两者的最优平衡，并在此基础上提出了善治的以下基本特征：合法性、公开性、责任性、法治、回应、效率。^[10]何增科总结了评价善治的十个标准：合法性、法治、透明性、责任性、回应性、参与、有效、稳定、廉洁、公正。这些标准的实现程度越高，治理取得的效果越好。^[11]审计来源于受托责任，秦荣生曾在受托责任理论的基础上提出了审计由于问责的发生而发生，因为受托责任的发展而发展，并指出，国家机关各级政府审计应该是独立于政府，以人民为主体发展的。受托责任的划分影响着审计的分类。根据此将经济责任划分为以下几类：

其一，程序性受托责任，与之相关的审计包括财务审计，它要实现的目的是对是否符合法律法规、是否真实有效等进行分析；其二，结果性受托责任，和它相对的审计是经济效益审计，它要实现的目的是对合理性、效率效果的评判；其三，社会性受托责任，和它相对的审计是社会审计，它要实现的目的是对社会公共利益的评判。^[12]

在分析了我国国家审计体系形成的历史缘由的基础上，项俊波对有关如何改善我国国家审计体系的“改良观”、“独立方式观”、“补充当下审计体系观”和“立法模式观”等意见进行了评价，并提出我国国家审计体系应适时地由行政模式向立法模式转变。^[13]尹平分析了我国政府在体制上的利弊，认为我国政府审计体制改革应采取渐进改良的方式，如现行政府审计机关向政府报告审计结果，同时向人大报告工作，可以改为审计机关向政府和人大同时报告工作。^[14]吴联生认为，审计制度安排的过程，实际是利益相关者的冲突与协调的过程。因为政府是合作面最大的组织，只有政府才能代表社会广大人民群众对经营者进行审计监督，这才是政府审计存在的意义。^[15]石爱中也提

出，国家审计实际上是国家立法机关和国家行政机关之间的权力制约工具，随着社会主义市场经济和社会民主政治的发展，我国国家审计已经转变为行政服务型 and 立法服务型，并将重点向立法服务型转变。^[16]

李金华曾指出，国家审计的长远目标在于强化对权力的制衡与监控，促进国家审计对象由人民群众到政府官员的转型，推进民主与法律法规的建立，保障国家经济安全平稳发展。后来又指出，国家审计是国家治理的工具，在当下以市场经济为主体的经济体系下重新探讨国家审计的政府治理机制，是我国当前一个非常重要的理论实践课题。^[17] 审计长刘家义在 2011 年 7 月 15 日于华盛顿发布了以“国家审计与国家治理”为主题的讲话，指出国家治理的需要决定了国家审计的出现，国家审计的目的决定了国家审计的走向，精辟概述了“国家审计”结合“国家治理”的基础思想和基本方式。这是中国国家审计以后一段时间的工作目标和重要任务。以此为基础，冯均科提出，从政府治理的角度建设国家审计体系，是一个以人权为基础的新观念，并认为国家审计在这个重要时期要进行的必要策略整改：加强对民生领域、高层领导腐败的重视，对国家公共资本利用的监控，以及对国家安全事项预警体系的构建。密切与被审计单位的联系与沟通，积极促进审计中发现问题的整改。把审计发现问题的整改情况作为审计结果公告的重要内容。^[18] 从强化对权力的监控和牵制的必要性以及政府权力监督和牵制制度的现状分析入手，桂建平通过对国家审计在对权力的监管和牵制中所发挥的职责的分析，指出应当对国家审计的现有功能进行重新定位的观点，以及“审计理论应着眼全面性，工作方法应掌握规律性，工作手段应讲求合理性，审计重点应注重实用性，审计成果应富于创新性”的创新观点。^[19]

彭胜华总结归纳了国家审计实质论的几种形式：经济监管

论、民主与法治手段论、专政工具论、管理权力论、权力牵制论、增强行政效率论等，指出国家审计是实现国家统治的工具。^[20]李健说明了国家审计是国家治理的体系安排以及国家审计与制度唇齿相依的关系，并指出“国家审计工作人员的责任是准确地掌握好度，保护制度的权威性，持续发现制度在落实过程中存在的不足，并不断地完善”。^[21]

1.2.3 国内外研究现状总体评价

从上述观点来看，我们可以得出如下结论：①国家审计产生于公共受托责任关系；②公共受托责任属于一种与公共资金、公共资源、公营部门和公共账目等概念密切相关的受托责任；③合规性、真实性、公允性、准确性、经济性、效率性和效果性是公共受托责任的内在要求，也是政府治理实现善治的内在要求；④国家审计的核心职责包括检查、监督、评价、评估和鉴证。其中检查、监督是前提，评价、评估和鉴证是检查、监督职能的实现基础，审计的核心价值在于提供鉴证信息。国家审计独立地提供有关公共受托责任履行情况，包括合规性、真实性、公允性、准确性、经济性、效率性和效果性等鉴证信息，进而帮助政府治理走向善治。

通过以上的文献梳理和综述，发现在政府治理和国家审计方面的文献，两者单独进行的研究比较多。在政府治理方面的研究，大多是规范研究，主要涉及治理理论的发展、善治理论等方面，其中的国内外研究涉及的对比研究不是很多，同时把治理与国家审计一起进行的研究更少；而在国家审计方面的研究，主要集中在单个方面发展、确立等方面的研究，少有专门从政府治理层面上去考察的。