

# 经济转型、制度变迁与国家审计对象重构

和秀星(教授) 曹严礼(副教授)

(南京审计学院国际审计学院 南京 211815 南京审计学院金融学院 南京 211815)

**【摘要】**经济转型发展产生的诸多内外部环境变化,形成新的审计需求,使当前法定的审计对象难以适应。而审计对象设计的科学性、合理性直接影响审计职能和作用发挥的范围和领域,影响国民经济的健康发展。为此,本文针对当前经济转型发展及制度变迁这一审计环境,立足于国家审计的视角,运用新制度经济学理论,重新设计了经济转型发展背景下的国家审计对象,对进一步完善审计制度,实现审计科学发展具有十分重要的现实意义。

**【关键词】**经济转型 制度变迁 国家审计 对象重构

## 一、引言

任何审计工作都必须有明确的审计对象,离开具体的审计对象,审计职能和目标就无从实现。因此,审计对象是一国审计制度框架的核心要件。审计对象不仅决定着审计作用发挥的具体领域和范围,还会影响审计在国民经济中的地位和权威性。审计对象选择的正确与否,关系到审计发挥作用的深度和广度,关系到审计存在的价值和意义,关系到审计的可持续发展。

长期以来,我国政府审计机关确定审计对象主要遵循《中华人民共和国宪法》和《中华人民共和国审计法》的规定,审计涉及的单位主要有:政府机关、行政事业单位、国有或国家控股占主导地位的企业、金融机构;涉及内容主要是:财政财务收支及其他经济活动的真实性、合法性和有效性。

在粗放经营的经济环境下,政府审计机关以当好“财政看门狗”为宗旨,以查找大案要案为重要任务,以财政收支的真实性、合法性监督为重点,发挥了重要的监督职能;对严肃财经违纪,保障财政资金安全,减少重大违法违纪行为发挥了十分重要的作用。

随着改革开放的进一步深化,我国经济从粗放经营向集约化经营转型,即经济增长方式转变;市场监管从过去的政府干预和控制为主向宏观调控为主转变;市场主体以公有经济为主向支持、引导非公有制经济发展转变。经济转型发展导致的经济结构提升和支柱产业替换,是国民经济体制和结构发生的一个由量变到质变的制度变迁过程。国家审计也从“财政看门狗”的角色定位向经济社会运行的“免疫系统”功能转变,成为国家治理的重要组成部分。然而,国家审计的对象并未随着审计角色定位的转变而调整,这在一定程度上制约了审计在推进国家

治理体系和治理能力现代化建设中应当具有的作用和能力。因此,针对经济转型发展的新要求和新目标,重新研究审计对象和内容,构建适应国家审计科学发展的对象内容体系和框架,促进国家良治、实现审计角色转变具有十分重要的现实意义。

## 二、相关文献综述

学术界关于审计对象的研究成果并不太丰富,国家审计对象的研究相对更少。当前已有的国家审计对象研究成果主要集中在概念研究,审计对象影响因素研究,选择、确定和管理审计对象的具体方法研究等方面。

1. 为了科学把握审计对象的范畴,最早的研究主要集中在审计对象的概念和内涵。关于审计对象的概念,李凤鸣教授主编的《审计学原理》具有一定代表性,认为审计对象是参与审计活动关系并享有审计权利和承担审计义务的主体所作用的对象,它是对被审计单位和审计范围所作的理论概括。审计对象包括两层含义:其一是外延上的审计实体,即被审计单位;其二是内涵上的审计内容或审计内容在范围上的限定,即审计对象既指被审计单位,也指审计的具体内容和事项。

关于审计对象的内涵研究,早期的观点如下:①认为审计对象是会计资料;②认为审计对象是经济活动;③认为审计对象是经济管理活动;④认为审计对象是被审计单位的财政财务收支活动及其经济效益,凡是财政财务收支活动及其经济效益的载体,例如预算、决算、计划、合同等,都在审计监督范围之内。随着对审计认识的深入,后期的研究结论基本一致,认为审计对象是会计和其它经济资料及其所反映的经济活动。

2. 审计对象的概念和内涵清晰之后,每个审计主体在确定和选择审计对象时,还需要考虑影响审计对象的

共性因素和不同国家的个性因素,故不少理论研究和实务工作者从宏观层面和微观层面两个领域对影响审计对象的因素进行了较多的规范性研究,实证研究文献很少。

有的从影响国家审计对象的因素出发,从宏观层面进行分析,认为环境是影响审计对象的主要因素,指出国家审计对象的确定,受特定社会政治、经济制度的制约,并服从、服务于国家权力机关特定政治、经济目的的需要,审计对象的具体内容会随着国家政治、经济体制的变革和经济及社会发展的需要而做出相应的调整。

还有的则立足于某一类型的具体审计业务,从微观层面对具体审计对象进行了分析。如:经济责任审计的对象研究(袁奋强,2012;袁涛云,2012;吕金忠,2013;徐雪林、郭长水,2005);资源环境审计对象研究(李运亮,2012;李兆东等,2008);绩效审计对象研究(杨献龙,2009;刘勇,2011;王彦平,2007);郭建生(2005)对公路建设审计对象和内容研究等,得出了不同审计业务的不同对象,使审计对象研究更为具体,增强了可操作性。

3. 审计对象的确定既是一个理论问题,也是一个实务难题。针对审计对象选择问题,不少研究者提出了多种多样的解决方法。

有的运用比较研究的方法,对审计对象进行了中外对比,通过对英国、美国、加拿大、意大利、德国、日本、瑞典等国家公共财政审计范围和内容的比较,提出了可供我国参考的思路。

有的立足于实践层面,结合我国实情,提出审计对象选择和制定审计计划需要考虑的六个要素:上级要求、政府与人民的要求、审计对象的内在需求、国家法律政策要求、前期审计情况、审计机关现状。

有的进一步提出采用风险预警法和数据集合法来遴选国家审计对象的办法。有的在此基础上以效益审计为研究基础,认为应当根据国家审计的特点和目标来遴选审计对象,提出采用DEA法来遴选国家审计对象,解决审计资源不足与审计业务范围不断扩大之间的矛盾。

随着现代科技的发展,还有人从审计管理的视角对审计对象管理系统的开发进行研究,提出应用最新的网络技术、数据通讯技术和数据库技术,开发审计对象信息管理系统的设想(肖正兰,2000;李建洲,2001;林树青,2003;贾凤兰、郭凤明,2007)。

综上所述,国内已有的文献大多数研究了审计对象的概念内涵,并从既定的现有审计对象内容框架出发,在审计对象具体选择方法;确定和选择审计对象需要考虑的影响因素等方面取得了一定的研究成果。有少量的文献研究了经济转型背景下的审计目标、战略定位等问题,局部性地涉及了审计对象和内容,但所涉及的研究主要从理论层面提出了基本思路,结论较宏观和抽象。

为此,本研究将结合中国经济转型的特征,探索经济转型对审计环境、审计需求产生的影响,从完善中国特色社会主义审计制度的视角,分析国家社会制度与审计对象的影响关系,提出中国特色社会主义审计对象与审计内容的理论架构,并以上述理论架构来深入分析当前国家审计对象存在的问题,进一步重构中国特色社会主义审计对象。

### 三、我国审计对象的“法定”现状

多年来,我国政府审计机关审计对象主要依据《中华人民共和国宪法》、《中华人民共和国审计法》和《中华人民共和国审计法实施条例》的规定进行,这些法规是当前审计对象形成的制度依据。

1. 《宪法》框架下的审计对象。《宪法》第91条规定:国务院设立审计机关,对国务院各部门和地方各级政府的财政收支,对国家的财政金融机构和企业事业组织的财务收支,进行审计监督。宪法中的审计对象包括国务院各部门和地方各级人民政府、国家财政金融机构和企业事业组织四大类型。审计内容主要是财政收支、财务收支两大部分。宪法规定的审计内容小于中央本级预算审计的范围。

2. 《审计法》框架下的审计对象。《审计法》是规范审计工作的基本法,是对《宪法》确定的审计制度的基本内容的具体化,是审计机关确立审计监督的范围、对象、内容的基本依据。

首先从被审计单位看,在宪法给定的审计对象基础上,新《审计法》第16、19条规定:审计机关对本级各部门(含直属单位)和下级政府预算的执行情况和决算以及其他财政收支情况进行审计;对国家的事业组织和使用财政资金的其他事业组织的财务收支进行审计。同时,第21条规定:对国有资本占控股地位或者主导地位的企业、金融机构进行审计监督。第22、23、24条规定审计机关对政府投资为主的建设项目;国际组织和外国政府援助、贷款项目;政府部门管理的和其他单位受政府委托管理的社会保障基金、社会捐赠资金以及其他有关基金、资金的财务收支进行审计监督。最后,《审计法》第25条还进一步明确了国家机关和属于审计机关审计监督对象的其他单位主要负责人应承担经济责任的审计。

因此,《审计法》制度层面的审计对象可以概括为两大类,一类是以部门和单位为载体的法人审计对象,另一类是以自然人(领导者个人)为载体的审计对象。①以法人为载体的审计对象包括:国务院及各级政府部门;除政府以外的其他国家机关;党政组织;社会团体;国家事业单位和使用财政资金的其他事业单位;国有企业、国有金融机构;国有资本占控股地位或者主导地位的企业和金融机构;政府投资和以政府投资为主的建设项目单位等。

②以自然人为载体的审计对象分为:党政主要领导干部和国有企业领导人员的经济责任审计两类。党政主要领导干部包括中央和地方各级党委、政府、审判机关、检察机关、事业单位和人民团体等的正职领导干部或者主持工作一年以上的副职领导干部。国有企业领导人员包括国有和国有控股企业的法定代表人。

3.《国家审计准则》框架下的审计对象和审计内容。《审计准则》作为审计人员履行法定审计职责的行为规范,从制度的实践层面对审计对象的确定进行了规定。第1、6条提出审计通过监督被审计单位财政收支、财务收支以及有关经济活动的真实性、合法性、效益性,发挥保障国家经济和社会健康运行的“免疫系统”功能。第28条强调,审计机关编制审计项目计划,确定审计对象时,应当考虑政府工作中心、本级政府行政首长和相关领导机关对审计工作的要求以及群众举报、公众关注的事项。第163条要求审计机关建立审计整改检查机制,督促被审计单位和其他有关单位根据审计结果进行整改。显然,国家审计对象除监督财政财务收支行为及整改外,具有一定程度的不确定性。

4. 我国审计的特色。我国审计机关的审计对象与国外相比,既有共性的方面,也有自己的特点。

第一,我国国家审计对象不仅包括法人还包括单个自然人;针对法人开展的审计除政府部门外,又以国有资本以及国有资本占控股地位或者主导地位的经济主体为主。而国外审计对象一般只包括法人,并且以私有制经济主体为主。

第二,我国国家审计内容包括法定的预算执行情况审计外,还包括反舞弊、服务政府中心工作为目的的众多审计事项的真实性、合法性审计,并向绩效审计发展。而国外除财政预算执行审计外,还有大量的公共资金审计和财政决算审计;审计内容主要以绩效审计为主,审计对象的确定有严格的法律法规和审计职责的限定。

表1 我国审计对象的主要特色(国际比较)

主要区别	中国	外国
性质	国有制为主的市场参与主体;也包括政府部门	政府部门和私有制为主的市场参与主体
涉及的层次	直接审计市场参与主体的财政、财务收支以及其它经济活动为主,但也包括对相关监管机构的审计	对行业监管机构的审计为主,对具体经营单位的审计较少
类型	针对法人开展审计,也针对自然人开展审计	仅针对法人开展审计,没有针对自然人的审计活动
选择方式	以单个法人或自然人为审计对象的为主,多个法人同时作为审计对象的一般是专项审计调查	有以单个法人为审计对象的审计;也有将多个法人作为审计对象的综合审计

表2 我国审计内容的主要特色(国际比较)

主要区别	中国	外国
涉及的范围	预算执行情况审计为主	财政资金和公共资金审计
涉及的层次	真实性、合法性审计为主,向绩效审计发展	绩效审计为主
涉及的类型	预算执行情况审计、经济责任审计、财务收支合规性审计、绩效审计;整改检查审计	预算编制、预算执行审计;绩效审计;政策效果评估等
选择的考虑因素	反舞弊和为政府决策服务为出发点;考虑审计相关法规;政府中心工作;本级行政首长和相关领导机关的要求;人民群众关注的事项	考虑审计相关法规;审计职责权限;国家安全

#### 四、制度分析:国家制度与审计对象的关系

新制度经济学引入制度因素分析修正了新古典经济学的缺陷,强调制度的重要性。在正统经济理论提出的天赋要素、技术、偏好三大柱石的基础上,认为“制度”是经济理论的第四大柱石。新制度经济学代表人物诺思认为,制度经济学的目标是研究制度演进背景下,人们如何在现实世界中做出决定,以及这些决定又如何改变世界。因此,分析我国审计对象形成的国家制度根源,对揭示我国审计对象所具有的政治属性和经济特质具有十分重要的意义。

根据新制度经济学的观点,我国国家审计对象的特点与我国长期以来形成的政治、经济、文化制度及历史传统存在必然的联系,具有鲜明的中国政治属性和经济特质,即中国审计特色。主要体现在:

1. 以公有制为主要审计对象是我国基本经济制度的体现。以公有制为主体、多种所有制经济共同发展是我国的基本经济制度,也是中国特色社会主义制度的重要支柱。党的十八届三中全会提出必须毫不动摇地巩固和发展公有制经济,坚持公有制主体地位,发挥国有经济的主导作用,不断增强国有经济活力、控制力、影响力。国家审计作为经济监督机构的制度安排,担负着维护经济秩序,打击违法犯罪,保护国家政治、经济安全和社会稳定,促进和完善国家治理的责任。因此,必须把公有经济主体作为国家审计监督和服务的主要对象,确保我国基本经济制度的健康发展。

2. 以预算执行审计为内容是保障国家政治体制运行的需要。我国政府是代表人民行使国家权力、处理公共事务的国家职能机构,而维持庞大的政府机构运转必须要有巨大的财政投入。作为国家审计机关必须首先对政府支配和管理国家财政收支方面的权力进行监督和制约,发挥预防、揭示和抵御的功能,促进实现国家良好治理。因此,加强财政资金收支审计自然成为保障国家政治体

制良好运行的重任。

同时,为了促进政府更好地实现治理目标,围绕政府中心工作,服务政府决策必然也成为隶属于政府部门的审计机关的重要使命。由于我国政府长期受旧中国中央集权制度的影响,一定程度上还存在政府行政权力泛化的问题,故隶属于政府的审计部门不仅有处理处罚权,还将审计整改检查作为审计的一项内容,来提高审计部门的地位和权威。

3. 经济责任审计是破除我国传统文化及法律弊病的选择。中国虽然进入现代社会,但某些方面仍然不同程度地带有旧式传统文化的影响,加上我国法律法规还不够完善,各级管理人员无章可循或有章不循,逾越制度的情况大量存在,出现上级管下级,一级管一级,官大一级压死人,最高领导不受控制的情况。由于权力制约机制的不完善,个别领导无党纪国法,滥用职权、贪污、受贿、挪用公款,严重影响领导干部的公信力。

在这样一个现实背景下,为了促进国家治理,特别针对国家公权不受制约现象,政府审计机关必然需要开展对领导干部权力运行情况进行监督的经济责任审计。

4. 合规性审计是我国社会主义初级阶段的国情要求。我国还处在市场经济的初级阶段,市场机制不够完善,相关法律法规和制度不够健全,法律意识淡薄,不少单位和个人钻制度漏洞,利用会计舞弊方式偷漏国家税收,盗窃国家资产,会计造假十分普遍,严重影响了我国的正常经济秩序。为了打击、制约经济犯罪行为,严肃财经纪律,确保会计资料和经济资料的真实可靠,为经济决策和监管提供准确信息,我国审计机关需要开展高质量的合规性审计,发现被审计单位的错误或舞弊。

DeAngelo 把审计质量定义为审计人员发现错误或舞弊与披露错误与舞弊的联合概率。为了提高审计质量,审计机关重点对财政、财务收支的真实性、合法性进行审计,关注大案要案的审查,这是我国现阶段经济发展的国情要求。

### 五、经济转型、制度变迁与审计监督的理论架构

1. 诺思制度变迁的一般理论。美国经济学家道格拉斯·C·诺思(Douglass C. North)通过对西方市场经济演变的审视与分析,升华出制度变迁理论的思想,以产权理论、国家理论和意识形态理论三大基石构建分析框架。他认为:在稀缺经济和竞争组织环境下,制度和组织的连续交互作用是制度变迁的关键点。随着外界环境的变化或自身理性程度的提高,人们会不断提出对新制度的需求,以实现预期增加的收益,于是出现制度变迁。

制度变迁通常分为诱致性制度变迁和强制性制度变迁。诱致性制度变迁首先由一群人或一个团体受新制度获利机会的引诱,从下而上自发倡导、组织和实现。另一

种情况是当国家预期收益高于他强制推行制度变迁的预期成本时,很有可能发生由政府命令或法律引入来实现的自上而下的强制性制度变迁。但强制性制度变迁很可能受到统治者偏好和有限理性、意识形态刚性、官僚政治、集团利益冲突、社会科学知识局限等的困扰。此外,制度变迁使原有的道德价值及其规范不能再有效发挥作用,新的制度规范则出现利益不同体间的博弈,尚不能充分有效地引导人们的利己利人行为,也不能充分有效地遏制损人利己、损人不利己行为,增加了混乱和机会主义行为,如搭便车现象。

2. 经济转型、制度变迁与审计。根据新制度经济学的观点,经济转型和制度变迁过程中,不可避免地存在机会主义行为。而审计作为国家治理内生的“免疫系统”,以宪法或者法律形式明确的权力制度安排,通过履行法定职责,促进规范权力的配置和运行,有责任尽早地揭示、预防和抵御经济转型中的机会主义行为和其他风险事项。但经济转型发展,审计所处的内部和外部环境正在发生巨大变化,审计目标、职责也随之改变,即审计环境影响审计目标,审计对象又是现实审计目标的载体。因此,审计目标是确定审计对象内容范围的依据(如图1)。服务于国家治理的审计机关,要促进国家实现良治,减少机会主义和转型风险,必须重新建立与经济转型环境和转型目标相适应的审计对象体系。

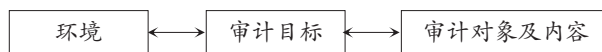


图1 审计环境、目标与审计对象的关系

3. 经济转型背景下的审计环境与审计对象。经济转型使审计环境发生了巨大变化,重新构建适应新形势的审计对象十分迫切。

首先,十八大三中全会提出必须毫不动摇鼓励、支持、引导非公有制经济发展,允许非公有制企业进入特许经营领域,并大量发展国有资本、集体资本、非公有资本等交叉持股、相互融合的混合所有制经济形式。而新《审计法》仅仅将国有或国家控股占主导地位的单位纳入审计对象范围,但非国有或国家控股不占主导地位的单位仍然是审计监督的盲点。

第二,随着经济转型发展,小微企业数量迅猛发展,正在取代中型企业;另外,经济发达地区乡镇政府所控制的经济实体也越来越多,资金规模越来越大,经济自主权不断扩大,其中国家资金所占的比重也越来越大,但小微企业、乡镇政府尚未纳入国家审计的对象范畴。

第三,经济转型发展以质量和社会责任为重点,强调责任追究制度,对问责呼声越来越高。但目前的审计对象尚未能满足问责所需的信息要求,屡审屡犯,审计问责难

以见效。

第四,经济转型发展的目标就是改变高投入、低效益、低科技的发展模式,建设生态文明国家,绩效成为关注重点。然而,当前的审计对象尚未完全纳入生态环境的内容,主要以财政、财务收支合规性审计为主,不能满足资金管理和使用的绩效要求。

第五,经济转型发展强调市场主体的自律性,加强内部控制建设,减少政府的直接监管。但当前审计对象尚未将单位内部控制作为专门的审计对象。

## 六、结论与启示

国家审计机关应当结合我国经济转型的目标和内容,拓展《审计法》关于财政收支审计规定,重新构建符合当前制度环境要求的审计对象和内容,即构建以经济责任为主线,以服务问责为导向,以内部控制审计为基础,绩效审计为重点,财务信息和非财务信息并重的国家审计对象框架及内容体系(如图2)。

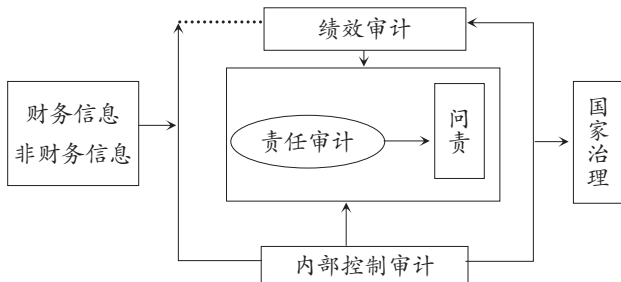


图2 国家审计对象框架

1. 经济转型的目标之一是构建完善的现代市场体系,而市场是由各种经济责任主体交织而成经济体,要求以诚信为基础,建立明晰的产权制度和责任机制。经济转型发展过程中出现的各种机会主义,如违纪、违法、贪污、腐败与责任不清、履职不当有关,问责难均与责任不清有关。因此,国家审计的对象应当从财政财务收支拓展为以责任审计为主线,包括单位和个人的责任履行、资源分配、权力使用、财务信息报告等责任,以被审计事项涉及的一切“责任”为主线,围绕“责任”这一关键词,开展多层次、多方式的责任审计活动。这不仅是市场经济发展的要求,也是促进单位明确岗位目标,认真履行职责的要求。

为了对权力运行进行制约和监督,构建责任政府、法治政府,审计应当推动和服务问责。问责是促进责任履行的有效机制,也是促进市场经济发展的重要机制,审计机关应当构建有利于“问责”机制运行的审计内容体系,将法律法规明确规定应当问责的事项纳入审计范围,为我国问责制的施行提供准确的信息来源,发挥国家治理机制中“问责”的信息采集、信息鉴定、信息发布作用。因此,围绕责任这条主线,以问责的具体内容作为主要审计对象,推动问责机制的运行,建设法治社会。

2. 转型发展的目标是要改变高投入、高消耗、高污染,低效能、低科技的局面,强化节能节水、环境、技术、安全等措施。这就要求国家审计对象不能仅满足于合法、合规性审计,应当将所有政府资金和公共资金的使用、管理情况开展“责任”为主线的绩效审计,查明公共资源、资产、资金的经济性、效率性和效果性。绩效审计可以针对某个项目、某项政策或者某笔资金,审计范围可以涉及一个单位,也可以是多个单位。从被审计单位的责任出发,重点对责任履行的绩效、履行职责过程中管理、使用公共资源、资产、资金的绩效进行审计,这是经济转型发展的要求,也是强化责任意识的重要手段,更是维护最广大人民根本利益的要求。

3. 建设统一开放、竞争有序的市场体系,完善国有企业治理结构,加强内部控制建设,提高行业自律性是经济转型发展的重要内容。然而,经济转型、制度变迁中不可避免地存在各种层面的道德失范和机会主义行为,仅仅依靠外部监督必然力不从心。

为了充分发挥单位和部门内部控制防范风险的作用,审计机关应当增加专门的内部控制审计内容,将内部控制审计作为一项独立的审计事项列入国家审计的对象范畴中,增加对被审计单位内部控制审计项目,最大限度地促进被审计单位内部控制制度的健全和完善,使内部控制成为企业和单位的守护神,实现持续、良好的内部控制治理效果,为绩效审计的开展提供有力的保障。而《企业内部控制基本规范》、《企业内部控制指引》的颁布和实施,为审计机关开展内部控制审计创造了良好的基础。因此,审计机关应当取消仅仅把内部控制调查、测试仅作为审计程序某一环节的做法。

4. 国家审计主要以非营利的国家机关和政府资金的管理、使用为审计对象,审查被审计单位和审计事项的绩效时很难运用具体财务指标进行量化衡量,需要运用大量的非财务信息构建特殊的评价指标和评价模式,涉及大量的非财务信息。而当前的审计内容不论是财政财务收支审计、专项审计调查还是经济责任审计,都过于偏重财务信息审查,偏重对财务指标的评价,对非财务信息取证不足。为了更好地发挥审计的作用,推动实现国家的良好治理,审计内容应当从财务信息审查拓展到财务信息与非财务信息审查并重。

【注】本文受教育部哲学社会科学规划项目(项目编号:12YJAZH106)的资助。

## 主要参考文献

1. 李凤鸣,王会金.审计学原理.上海:复旦大学出版社,2008
2. 刘家义.论国家治理与国家审计.中国社会科学,2012;6