

基于“免疫系统论”思考 现代国家审计本质

舒利敏

(长江大学管理学院 湖北荆州 434023)

【摘要】本文在分析了现代国家审计本质的变迁过程后,认为“免疫系统论”是对审计本质认识的升华。进一步研究发现,在“免疫系统论”下,对审计本质、范围、目标、职能和作用等的认识都发生了重大变化,进而在审计内容、审计视角及审计作用的发挥方面给审计工作以新的启示。

【关键词】免疫系统 国家审计 本质

2008年3月在中国审计学会五届三次理事会上,审计署审计长刘家义全面、系统地阐述了现代国家审计本质上是一个国家经济社会运行的“免疫系统”的理论。国家审计“免疫系统论”是对传统审计本质思想的继承、创新和发展,它重新诠释了“什么是审计”、“为什么审计”等问题。本文试图从国家审计本质的变迁过程考察“免疫系统论”的贡献及其对审计工作的启示。

一、现代国家审计本质的变迁过程

事物的本质就是该事物区别于其他事物的内在的质的规律,也就是该事物内在矛盾运动的特殊方面。国家审计的内在矛盾是什么呢?基于受托责任关系的委托方的需求与受托方因为道德风险和逆向选择往往无法满足委托方的需求之间的矛盾是国家审计产生和存在的基础,其矛盾的发展变化是推动国家审计发展的动力。在现代社会中,国家审计与公共受托责任紧密相连。从根本上看,公共受托责任关系中的委托人是社会公众,受托人则是政府。公众对政府公共受托责任强调重点的变迁及政府受托责任意识的增强是推动国家审计发展的主动力。公共受托责任的内容是随社会经济发展逐渐发展和扩大的,从其强调的重点来看,历经受托财务责任、受托管理责任和受托社会责任三种形态。与公共受托责任相契合,对国家审计本质的认识也经历了从“经济监督论”、“经济控制论”到“免疫系统论”的变迁过程。

1. 经济监督论。在公共受托责任发展的初级阶段,政府各级受托方承担的是受托财务责任。在受托财务责任阶段,委托方关注的重点是受托资产的安全性以及公共资源的使用是否遵循立法程序,国家审计以经济监督为主。如1921年美国的《预算和会计法案》就明确了其国家审计的监督属性。我国《宪法》第九十一条、第一百零九条以及《审计法》第十六条也明确规定了我国国家审计的监督属性。同时,我国审计理论界也提出了“经济监督论”。20世纪80年代,以杨纪琬、管锦康、杨时展、程能润等人代表的老一代审计学专家一致认为经济监督是审计的本质。“审计本质上是一项具有独立性的经济

监督活动。它具有两方面的涵义:其一是指审计是一种经济监督活动,经济监督是审计的基本职能;其二是指审计具有独立性,独立性是审计监督的最本质特征,是区别于其他经济监督的关键所在”。根据经济监督理论,国家审计侧重于对受托方提供财务报表的真实性进行鉴证,间或涉及评价受托方对法律法规的遵循性,审计目标包括合法性、合规性、真实性。

2. 经济控制论。由于公共资源的运用范围已由科教文卫扩大到环境保护、社会保障、公众住房等更多的领域,以及自20世纪70年代末以来强调公共资源使用的效率性和政府决策效果性的“新公共管理”(NPM)运动的兴起,委托方关注的重点由公共资源的安全性和合法性转向关注公共资源的绩效,即公共资源使用的经济性、效率性和效果性。此时,公共受托责任发展到受托财务责任与受托管理责任并重,并以受托管理责任为主。国家审计也相应从以经济监督为主向以经济控制为主转变,经济控制取代经济监督成为国家审计的本质。国外较早提出“经济控制论”的是弗林特教授。我国最早提出“经济控制论”的是蔡春教授,他分析了《辞海》、《新华词典》、《辞源》对“监”、“督”、“监督”、“控制”含义的解释,并得出如下结论:控制包含监督,控制处于积极主动的地位,监督处于协作地位,为某种控制目的服务,并指出审计在本质上是一种确保受托经济责任全面有效履行的特殊的经济控制。根据经济控制理论,审计目标由合法性、真实性转变为经济性、效率性和效果性。

3. 免疫系统论。由于单纯强调经济的发展,一些被各国政府忽视的环境、社会问题日益严重,社会公众对经济发展过程中伴生的社会问题也日益关注。首先是环境问题,经济发展引起的臭氧层被破坏、全球气候变暖、土地沙漠化及海洋污染,导致生态环境恶化,给人类的生存和发展带来了严峻挑战。其次是社会问题。各国在经济发展和转型过程中形成的区域发展不平衡、经济结构不合理、增长方式不科学、收入分配不公平等社会矛盾日益突出,成为影响社会稳定的关键因素。我国在经济的发展过程中除了存在上述共性的问题之外,还存

在资源问题、各阶层的利益分配问题、耕地问题、城乡问题等特殊的社会问题。作为委托方的社会公众希望政府能够采取措施,及时发现、解决甚至是防范经济发展中产生的社会问题。此时公共受托责任由受托管理责任发展到受托社会责任。在受托社会责任阶段,作为受托方的政府如何做到及时防范、发现、解决经济发展中产生的社会问题,甚至采取措施从根本上杜绝类似问题再次发生被提上议事日程。在上述背景下,审计署审计长刘家义结合现阶段我国经济社会发展对国家审计的需求变化,并借鉴人体免疫系统的作用机理,提出了“免疫系统论”,认为“国家审计本质上是一个国家经济社会运行的‘免疫系统’”、“从本质上讲,审计发挥的是预防、揭示和抵御经济社会运行中的障碍、矛盾和风险的‘免疫系统’功能”。根据免疫系统理论,“免疫系统”取代经济控制成为国家审计的本质,审计目标由评价政府使用公共资源的经济性、效率性和效果性转向识别社会经济发展中面临的风险、维护国家安全。

二、“免疫系统论”是对审计本质认识的升华

国家审计“免疫系统论”的提出,超越了以往的论断,是对国家审计本质认识的升华。首先,从推动国家审计发展的内在矛盾运动来分析,在公共受托责任从受托财务责任、受托管理责任发展到受托社会责任的任何一个阶段,国家审计的最终目的都是促进公众和政府之间委托与受托关系按既定规则有序运行,从而维护经济社会发展的秩序,其发挥的是预防、揭示和抵御经济社会运行中的障碍、矛盾和风险的“免疫系统”功能。其次,根据国家审计在国家政治制度体系中的职能定位来分析,国家审计制度是国家政治制度体系的重要组成部分。在一个国家的政治制度体系中,任何机构和任何系统都有经济社会发展赋予其自身的特定的职责和功能,审计机关的职责就是通过独立行使审计监督权,预防、揭示、查处经济社会运行中的问题,保证国家各项政策能够有效实施,使国家相关系统健康、安全地运行。“免疫系统论”丰富和拓展了审计职能体系的内涵和外延。

审计免疫系统不仅具有经济监督论和经济控制论所强调的监督职能,更具有体现其“免疫系统”特点的预防、清除和修复职能,并将预防职能摆在首位,强调及时发现经济社会系统中存在的不健康的苗头和潜在的风险,并提前采取措施,把问题消灭在萌芽状态。同时,审计免疫系统各项职能的作用领域是全方位的,不仅关注公共资源使用的经济性、效率性和效果性,还关注与公众有关的社会问题。总之,“免疫系统论”涵盖了“监督”和“控制”的含义,“免疫”是现代国家审计的本质,也是国家审计最终要达到的目的。

三、“免疫系统论”对审计工作的启示

1. 根据审计范围的延伸调整审计的内容和重点。经济监督论和经济控制论认为公共资源的运用是国家审计关注的重点,这时国家审计局限于经济活动领域。“免疫系统论”认为经济运行是否会带来社会问题同样是国家审计关注的重点,国家审计范围由经济活动领域延伸到经济社会领域。从审计工作的角度看,审计人员要根据国家审计领域的延伸调整审计工作的内容和重点,除了要继续把财政审计摆在更加突出的

位置,还要关注民生审计和环境审计,尤其要持续关注“三农”问题审计。同时,审计范围的扩大意味着审计人员关注的领域更多,这就要求审计人员应通过多方面的学习,不断更新自己的知识结构,适应这种挑战。国家审计机构应提供包含更多内容的培训机会,采取更接近实际的方式提高审计人员的综合素质,同时还要积极探索环境审计、信息安全审计等新兴审计领域的有效审计模式。

2. 根据审计目标的变化调整审计视角。经济监督论和经济控制论认为国家审计的目标是监督公共资源的运用是否合法、合规、真实以及是否经济、高效。这时国家审计是立足于被审计单位的微观视角。“免疫系统论”认为国家审计的目标是识别经济发展中面临的风险,维护国家安全。国家安全是国家审计的基本目标,如何维护国家安全是审计人员必须关注的重点。对审计工作而言,这需要审计人员从立足于被审计单位转向立足于国家经济社会的健康运行,从宏观的视角及时发现、清除和抵御可能危害经济社会运行的障碍、矛盾和风险。当审计视角从微观转向宏观时,审计人员应改变过去的思维方式,不能仅仅将国家审计停留在查找和揭示错弊上,仅仅停留在审计的一般流程和方法上,审计的目的应该是通过揭示问题改进工作,达到减少甚至杜绝问题的目的。

3. 根据审计作用的提升及其职能的拓展调整审计方式。“免疫系统论”认为国家审计的本质是国家政权结构的重要组成部分,是经济社会健康运行的“免疫系统”。由“看门人”到“免疫系统”,国家审计的作用已由相对消极的层面提升到更为积极的层面。在经济监督论和经济控制论下,国家审计主要实施的是事中、事后审计,审计仅起到亡羊补牢的作用,属于被动防范。在“免疫系统论”下,要预防、揭示和抵御经济社会运行中的障碍、矛盾和风险,国家审计的职能由监督、评价拓展到预防、清除和修复,并强调预防是首要的,因此这时的国家审计属于主动预防和抵御。当审计作用由被动防范转向主动预防和抵御时,审计方式应相应调整。要发挥国家审计的主动预防作用,就要求在审计方式上做到关口前移,突出事前、事中审计,对重大项目实行全过程跟踪审计。比如除审计财政财务收支之外,还应该关注财务预算的编制问题,甚至审计重心还可以适当上移,以适当的方式关注政府决策的前瞻性、科学性、有用性。发挥国家审计的主动抵御作用,应强化其修复职能,审计方式上应将审计观察点向后延伸,采取适当的方式关注问题所反映出来的体制、机制和制度方面的不足并加以完善。这对于审计机构和审计人员来说是一个很大的挑战。审计机构可能需从制度方面进行创新,审计人员需要全面提升自己的执业水平才能应对挑战。

主要参考文献

1. 阎金铎. 审计定义探讨——兼论审计的性质、职能、对象、任务和作用. 审计研究, 1989; 2
2. 蔡春. 审计理论结构研究. 大连: 东北财经大学出版社, 2001
3. 刘家义. 以科学发展观为指导 推动审计工作全面发展. 审计研究, 2008; 3