

审计本质的契约观与国家审计体制的建构

西安交通大学会计学院 邱轶安 倪辉



研究国家审计体制的文献众多,这些文献似乎形成了这样一种共识:我国审计体制改革的方向应当是建立“立法型”审计体制模式。笔者认为,这是一个认识上的误区。①不涉及国家审计本质及其相关的理论问题是导致许多研究结论经不起推敲的一个重要原因。②大多数研究仅停留在直接借鉴发达国家审计体制改革这一层面上,束缚了

研究人员的思路。笔者从审计与国家审计本质的契约观出发,指出我国国家审计体制的现状与缺陷,并对我国国家审计体制的重构提出建议。

一、审计与国家审计本质的契约观

国家审计的本质是研究国家审计体制问题的逻辑起点,研究国家审计的本质必须首先认识审计的本质。什么是审计的本质?国内外学术界具有代表性的观点有蔡春教授的特殊的经济控制理论和戴维·弗林特教授的社会控制机制。蔡春教授认为,审计的本质是一种特殊的经济控制,是对受托经济责任履行过程的控制。戴维·弗林特教授认为,审计的本质是确保受托责任履行的社会控制机制。

笔者认为,控制和受托责任是审计本质的固有属性,但它们还不能完全反映出审计的本质。出现这种问题的主要原因在于,研究人员接受了既定的审计活动存在的基础,却忽略了该基础对研究审计本质的意义。究竟什么是审计活动存在的基础?根据现代契约论的观点(社会组织和社会活动无非是一系列契约和契约活动),笔者认为,作为社会活动的一个子系统的审计活动存在的充分条件应当是契约,而必要条件则是委托人与代理人(受托人)之间的契约关系的均衡,以及建立、维持这种契约关系的隐性或显性的契约成本。从互利和均衡的角度来说,一种契约关系的稳定和均衡以及契约关系相对低的成本优势有利于该契约的长期存在以及实现契约当事人的共同利益。据此可以认为,控制与受托责任是审计本质的固有属性,而且结合审计发展的历史可以看出,审计本质的合理内核是:为维持契约关系均衡和降低契约成本,契约当事人长期搜寻的一种机制。

与侧重于委托人利益的观点相比,审计本质的契约观更加偏重于审计活动在契约关系中的均衡作用。通过比较可以发现,目前的共识是将审计视为一个控制过程,而笔者则是更倾向于将审计视为一个博弈过程。目前的共识忽略了代

理人(受托人)的理性问题,而笔者则认识到代理人的理性问题。如果审计本身仅仅是一个控制过程,那么受控制的代理人必定是非理性的,因为一个理性人仅会接受有利于自身的控制,而这不仅与历史不符而且与基本常识相背。由此可以得出如下推论:契约联接的各方都存在对审计的需求。

国家审计的审计主体是国家机关,而国家机关则是孟德斯鸠所说的立法、司法和行政机关。国家审计作为审计的一种具体实现形式,它的本质也就不可避免地以一种契约关系相联系。这种契约关系有其自身的特点:契约的双方分别是公众和政府。由于双方在契约关系中的地位、角色不同,因而在这种契约关系中,不仅存在着信息的不对称,而且存在着权利的不对称。在整个契约关系中,政府占有信息和权利优势地位,这不仅会导致政府的道德风险和逆向选择问题,而且必然会出现政府在危机管理等相机抉择方面有较公众更明显的优势,而后者在一个相关社会制度不健全的情况下更为明显。如果审计具有价值中性的话,那么重构国家审计体制就应当充分考虑到政府在信息和权利优势地位方面的消极和积极影响。

此外,根据契约理论,契约参数包括契约环境和契约的建立、守约乃至监督等契约技术,这些都将影响契约的形式和结构。那么,国家审计作为维持契约关系均衡的一种机制,也将不可避免地受到契约环境以及契约技术的影响。

通过以上分析,笔者构建了一个国家审计本质的契约观,并指出政府在信息和权利优势地位方面的影响和契约参数(尤其是契约环境)是正确重构国家审计体制的关键,而且根本没有所谓的标准或完美的国家审计体制模式供我们选择。我们必须在既定的契约参数下,充分考虑政府在信息和权利优势地位方面的影响,重构一个能够维持公众与政府之间契约有效的国家审计体制。这就是笔者提出的双向控制型国家审计体制的核心理论依据。

二、我国国家审计体制的现状与缺陷

1.我国国家审计体制的现状。我国于1983年开始设立国家审计机关,它是代表政府依法行使审计监督权的行政机关,宪法赋予它独立性和权威性。1995年1月1日《审计法》正式实施,自此我国国家审计有了法律保障。我国国家审计机构包括中央审计机关、地方审计机关和审计派出机构。中央审计机关是指中华人民共和国审计署,它是国务院的组成部门,是我国的最高审计机关,有双重法律地位:它是中央政府的组成部门,接受国务院的领导,执行法律、行政法规和国务院的决定、命令,以独立的行政主体身份从事活动,直接审计管辖范围内

的审计事项;它又是全国最高审计机关,主管全国的审计工作。地方审计机关是指县级以上各级政府设置的审计机关,实行双重领导体制,同时受本级政府和上级审计机关的领导。我国审计机关根据工作需要设立的派出机构,依据审计机关授权开展工作。由此可以看出,从机构设置来讲,财政经济监督、行政监督与财政经济管理、行政管理紧密结合,审计职能和政府其他职能部门的职能紧密结合成为我国国家审计的一大显著特点。

2.我国国家审计体制的缺陷。由于我国处在特殊的转轨阶段,导致社会制度整体上不如西方健全,我国政府相机管理频繁,审计成为维持政府行政功能的一种手段,政府存在对国家审计的需求动机,在这一点上,国家审计的确起到了非常积极的作用。但是,国家审计在维持契约关系的均衡以及降低契约成本方面却遭到一致的非难,“审计难,处理更难”已经成了众人皆知的事实。尽管国家审计机构也起到了经济监督的作用,但由于审计体制的限制,其监督的功效必然受到政府的影响。这种审计体制有助于政府的行政管理,其实质必然是为政府提供服务,而非维持公众与政府之间的契约关系。基于这种认识,从理论角度可以说是对国家审计本质的背离。实践中,我国国家审计的独立性更是遭受来自各个方面的质疑,普遍认为国家审计机构隶属于政府的制度安排是导致审计独立性方面的实质性缺陷之所在。在实际工作中,审计人员往往会遇到来自政府内部的权力和利益的制约。

三、我国国家审计体制的悖论和双向控制型国家审计体制

我国国家审计体制的形成有其特定的历史、政治、经济和文化原因。我国国家审计体制脱胎于计划经济,在计划经济条件下要求政府对经济资源进行统一调配,隶属于政府的国家审计体制有利于宏观经济管理。政治体制上我国属于以人民代表大会为基础的中央集权制,尽管人大对政府有监督的权利,但由于我国政治的民主化程度还有待提高,这种权利还不能得以充分发挥,加之长期盛行的官员文化以及官本位思想,我国国家审计体制不可能真正成为维持公众与政府之间契约关系的有效机制。

尽管我国的国家审计体制有违国家审计的本质,但绝不能因此而否认我国国家审计体制在政府进行行政管理甚至国民经济宏观调控中所发挥的重要作用。由于政府在权利和信息优势地位方面的影响,国家审计充当对公共受托责任履行的一种控制机制无论是在理论上还是实务中都是极不现实的,在政治、经济、文化等社会制度环境缺失和不规范的我国更是如此。就是在制度建设已经相当发达的美国,政府内部也存在“国家审计机构”以加强政府行政管理。美国国家审计体制就是由国会领导的立法型国家审计机关和由政府部门设立的检察长办公室以及审计局形式的行政型国家审计机关组成。

许多研究文献将国家审计体制划分为立法型、司法型、行政型、独立型等,同时由于我国国家审计机构隶属于政府,是政府的一个职能部门,因而又进一步将我国国家审计模式划入行政型国家审计模式,并认为建立立法型模式是我国国家审计体制改革的目标。

通过以上对国家审计本质的分析,笔者认为,这种划分无疑是正确的,而根据它设定改革的方向在逻辑上却是不通的。理论上,国家审计作为维持契约有效的一种机制,必然要考虑契约的参数设置,这里尤其要考虑契约环境的影响。就立法型国家审计体制而言,三权分立的政治环境,高度自由、成熟的市场经济环境,奉行判例至上的法律制度等等,这些都为建立立法型国家审计体制创造了良好的契约环境。在这样的契约参数设置中,立法型国家审计体制的独立性大大增强,能够保证契约的有效均衡。但是我国是否存在相同或是类似的契约环境呢?我国并非三权分立的政治制度,民主法制建设尚未成熟,市场经济体制也还处于完善阶段,政府相机管理仍占主导地位。此时变更国家审计的领导体制建立所谓的立法型国家审计体制,不仅不会发挥其在契约关系中应有的作用,还会削弱国家审计在监督和行政管理上所起的作用,从而引起不必要的混乱。其实,早在我国准备建立国家审计体制的伊始,理论界就曾出现过人大领导国家审计的呼声,但最终还是政府领导的方案被采纳,这不能不说是考虑了当时多方面环境因素的结果。与那时相比,我国国家审计的外部条件已经成熟了很多,但绝没达到可以直接建立立法型国家审计体制的程度。

我国国家审计体制既有违于国家审计本质又有其存在的合理性,因而可以称之为我国国家审计体制的悖论,悖论的存在也恰恰说明我国国家审计体制在制度设计上存在缺陷。基于以上分析,笔者认为,国家审计体制的缺陷不是隶属机关和领导体制的问题,而是缺乏一个独立于政府以满足公众对国家审计的需求并维持公众与政府之间有效契约的国家审计体制。为此,笔者反对简单变更所谓的国家审计领导体制的做法,提出直接建立政府外部国家审计体制的重构设想,即建立在审计本质契约观视角下的双向控制型国家审计体制。

所谓双向控制型国家审计体制,是指设立由立法机关和行政机关分别领导的国家审计机关。由立法机关领导的国家审计机关主要负责公共财政控制,专职审计政府的财政收入和支出,并向代表公众利益的立法机关提供审计工作报告。由行政机关领导的国家审计机关主要负责审计政府各部门的业务活动,评价其活动的经济效果,其工作向政府总理负责。与此同时,设立立法机关领导的国家审计机关和行政机关领导的国家审计机关联系沟通机制,加强日常工作的协调。与立法型国家审计体制相比,双向控制型国家审计体制更加符合我国现阶段社会的实际,其最根本的优点在于它不仅能满足公众对政府公共经济受托责任控制的要求,同时也可以服务于政府行政管理。

四、结论

国家审计体制的改革是一个渐进的过程,以任意移植发达国家审计体制的方式解决我国国家审计体制存在的问题不是我国审计体制改革的出路。结合我国的国情,笔者认为,实行双向控制型国家审计体制无论是在体现国家审计的本质方面,还是在满足我国政府实现行政管理目标方面,都符合我国国情对国家审计体制的要求,建立这种体制应当是我国国家审计体制改革的目标。☐