

doi:10.3969/j.issn.1672-626x.2014.02.015

# 试论审计政策与审计决策的相关性

夏明

(湖北经济学院 会计学院,湖北 武汉 430205)

**摘要:** 审计政策决策过程中要发挥“企业家精神”,审计政策的制订要遵循审计规律和决策规律等“内在制序”。审计政策能够在全社会得到理解尊重并贯彻执行的逻辑力量在于:公共受托责任观念赋予了审计在国家制度中的道德合理性,而其合法性即人民授予的审计监督权完整的体现了人民或国家的意志。

**关键词:** 审计政策;审计决策;自发制序;企业家精神

**中图分类号:** C961.9 **文献标识码:** A **文章编号:** 1672-626X(2014)02-0086-05

## 一、审计政策与决策

一个完整的政策过程,通常包括政策的制定、实施和评估,审计政策也不例外。即使现在热门的“政策审计”,审计也是作为独立的经济监督机构,对国家经济政策及其他公共政策中与经济相关的方面进行审计;而对审计自身的政策制定、执行和评估,学术界常常缺乏相应的探讨和研究,尤其对审计政策与审计决策的内在关系缺乏足够的认识。无论是国家审计、民间审计抑或内部审计,审计政策决策正确与否无疑是审计政策实施好坏的基本前提,换言之,就其两者的关系而言,审计政策的制订受制于审计政策决策本身的质量高低。

然而,由于中国现行政治架构决定了政府在审计领域占绝对主导地位,因而中国审计政策决策基本上呈现出一种“政府推进型”决策体系,强制性制度变迁的特征十分明显。无论是决策主体构成,呈现出与中央集权制相联系的单一型精英模式,还是决策行为的价值取向,基本上表现为完全从属国家利益的审计政策观;也无论政策决策的议程普遍运用的政治模式,即政府已经作出审计政策,然后再授意研究者进行研究,体现出强烈的政治功利主义倾向,还是决策议案裁定技术常常呈现出非专业化特征,而且审计决策过程中的权力化特征、经验特

征、信息封闭特征也表现明显;无论审计政策的质量判别是以当前的政治需要为标准,而忽视了其是否合理合法的价值判断,还是审计政策质量保障中尚未建立起必要的听证制度和辩论制度,利益相关人几乎处于缺席状态,也缺乏审计决策的预期分析和政策实验等方面,均存在着需要研究和变革的空间。由国家或政府来决定的审计政策决策,由于缺乏对社会不同利益主体的普遍关照,因而有时不容易为人们所接受而成为人们普遍的行为规范,相反人们往往会规避政策,结果导致审计政策的无效和无力。本文拟以奥派“企业家理论”为基本范式,从提升审计政策决策水平有效途径的视角对审计政策的决策过程进行分析,为政府现实的审计政策决策提供可操作性的建议;并以奥派经济学的制序生成理论为基础,分析审计政策决策的质量保障体系以提高审计政策决策的科学性和民主性。

## 二、发挥“企业家精神”,不断提高审计政策决策水平

相对于其他经济学流派,奥派经济学对“企业家理论”贡献最大。“企业家”、“知识”和“过程”一起被视为奥地利经济学三大核心概念。奥派首先认为每个人都可能是企业家,因为每个人都要面对不确定性,而对不确定性进行判断和抉择则表现为一种

收稿日期:2014-02-18

作者简介:夏明(1961-),男,湖北武汉人,湖北经济学院教授,主要从事奥派经济学、审计学及行为财务学研究。

企业家才能,这样每个人都具备企业家精神;其次,主观性是奥派“企业家理论”的共同特征。主观性的通俗解释就是“人与人不同”,不仅表现在每个人拥有的财富和知识的不同,也表现在观念、个性、企图心等内容上的差异。这些差异使得每个人的企业家精神呈现出不同的特征。第三,奥派的“无知论”或曰每个人的知识是不完备的,决定了企业家对未来不可能有完全的预期,犯错难以避免,而不断的探索、不断的试错纠错恰恰是企业家精神的集中体现。故此企业家应时刻保持“回顾型警觉”和“前瞻型警觉”。

现代国家审计是基于公共委托责任而形成的,亦即政府受人民委托管理国家财产,而国家审计再受人民委托审查政府受托责任履行情况,并向人民及其代议机构(人民代表大会)报告其审查结果,政府也因审计结果来说明并解除其受托责任。在此架构下,审计政策的合法性和合理性就构成了审计政策决策的两个重要的评判标准。在当代中国,国家几乎管制了社会生活的所有方面,作为调节和规范民众社会生活的国家政策已然成为连接政府和社会的主要纽带。为此,审计政策决策能否最大限度的代表广大民众合理的相关审计利益,就构成了审计政策决策合法性的最主要来源。但不得不承认,目前的中国是一个后发型的现代国家,虽然近年来加快了民主进程,但离完全意义上的程序合法性还相差甚远,因而亟需通过提高审计政策决策水平来增强审计政策决策过程的合理性,以此提高审计政策决策过程的合法性。而要提高审计政策决策水平,依据奥派“企业家理论”,需从以下三个方面努力:

(一)发挥“企业家才能”,让更多的人参与到审计政策决策之中以提高审计政策决策水平

审计政策决策既是对审计规律和决策规律的尊重,也是对社会各种不同利益主体的表达与整合,其水平的提高在很大程度上取决于在审计政策决策过程中的民主互动。在现代发达国家,个人的诉求是通过组织来表达的,所以大量的组织构成社会与政府发生联系的主要方式,在此背景下,所谓的审计政策决策,本质上是各种被组织起来的各种利益集团博弈的结果,其中的大众相关审计利益也由其组织或代表表达了出来。故此,结合中国国情,若要提高审计政策决策的公众参与程度,政府就应

该允许并培育中介性的行业式审计政策决策咨询组织,以此担当政府和社会各阶层之间联系的桥梁和纽带。从目前情形来看,中国审计政策的决策主体主要是政府部门的,功能上这类主体仅是审计政策决策的一种主体,即政府决策者。公共政策理论表明:对于当代重要政策的制定,都不应仅是一个单独的决策者或主权者依合理的方法寻求出的最佳方案,而应该是负决策责任的不同组织或单位相互博弈的产品。因而审计政策决策的主体不应仅以政府部门担任,作为审计政策咨询者的专家和智囊,以及作为审计政策执行者的各级审计行政机关及其官员都应该参与其中。中外审计政策决策的实践表明,审计政策的目的性和权威性来源于决策者的核心作用;而审计政策的科学性和客观性则来源于咨询者和执行者的辅政作用。有趣的是,在审计较发达的国家,咨询者和执行者的成熟程度已成为衡量一个国家审计政策决策水平高低的重要尺度。因此,中国审计政策决策应发扬“企业家精神”,不断扩大政策决策主体范围,建立行业式审计政策决策咨询组织并积极参与决策过程。促使分散的、潜在的公众意愿和要求转化为集中明确的政策诉求,并通过多种影响渠道将其输送到政府决策层,以提高国家利益和审计利益的一致性;与此同时保持不同利益主体之间的适当张力,在维护审计合法秩序下,努力提高审计政策决策的透明度和合理性,以此保证审计政策决策的时效性。该举措无疑对提升中国审计政策决策水平具有战略意义。

(二)在尊重各方合理诉求的前提下,树立正确的审计政策决策价值观以提高审计政策决策水平

为保证现代社会多元化的利益诉求得到尊重,确立得到各方共识的审计政策决策的价值观尤为重要。其价值取向最主要的规定性是坚持审计目的性与审计规律性的统一。审计政策决策价值观的合目的性,就是要坚持审计政策为国家发展与为审计发展的统一、坚持公平与效率的统一。具体表现为对国家审计本质的再认识。何为国家审计本质?不论理论界还是实务界,抑或审计机关最高层,其观点也极不一致。有说是“国家治理的工具”,或是“推动民主与法治的工具”;<sup>[1](P17)</sup>有说是“保证经济社会健康运行的免疫系统”,或是“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”等。<sup>[2](P19)</sup>如果说审计监督权是人民授予,体现的是全体民众

或国家的意志,那么国家审计就不单纯是政府宏观经济管理的具体工具,也不应该是政府宏观调控的“提鞋人”,而应该成为国家宏观管理和调控的监督者。对国家审计本质认识得愈深,审计政策的制订就愈有目的性和现实性,其决策水平也会相应提高。再来看审计政策决策价值观的合规律性,有人将合规律性理解为尊重审计的技术性和提高审计人员的业务技能,这当然不错。审计确实是一门昂贵的监控技术,它需要具备一定的专业素养的审计人员来承担。但审计政策则属于上层建筑范畴,其贯彻与执行主要取决于制度的革新与优化,最重要的制度安排表现为具体审计过程中“独立性与公开性”的运作。譬如有人将绩效审计发展缓慢归咎于绩效审计人员和技术的缺乏,实则不然,发展绩效审计的关键在于其制度性的规定上,亦即能否“容许审计人员进行审计以及如何审计”<sup>[9]</sup>比如对政府在公共开支上存在的损失浪费,对政府或政府首长在公共支出决策方面的失误,审计人员审计谁?如何审?审计结果向谁报告?尤其是地方政府一些“形象工程”、“献礼工程”,作为政府控制下的审计怎能以绩效审计为名去揭政府的“短”?所以不是审计人不尽职,而是一开始在制度设计上,审计就远离了对政府权力制约的制度安排。比如,广大基层审计人员期盼的地方审计体制垂直化改革迄今还无法推行。所以,提升审计政策决策水平有赖于加深对国家审计的再认识,有赖于建设符合审计自身规律的制度规定和制度安排。

(三)在不断试错纠错的探索中,逐步建立审计政策预警机制以提高审计政策决策水平

面对太多的不确定性,“警醒”构成企业家首要特质。同样,在整个审计政策的运行过程中,无论是政策议程设定,还是政策决策、实施、评价等环节都存在一定的不确定性,并且这种不确定性不可能也不容易消解,所以必须建立审计政策预警机制提高政策问题认定的时效性和有效性,防止政策问题的负面积累。为此建议在相关部门设置专门机构或渠道,以开放的姿态立足现实,及时洞察现存的或潜在的审计政策问题,尤其是关系到社会主体根本利益的审计政策运行中的突出问题,相关部门需要保持一种“警觉”的状态,既要关注各利益主体对审计政策的时效反映和动向,又要对审计领域出现的各种新现象和新事物进行认真的了解和分析,对各种

审计政策的运行状况实时的追踪反映。与此同时,大力疏通信息管道,努力丰富信息来源。随着新技术革命的蓬勃发展,信息已然成为建构公共政策理论、模型和方法的基本材料。同样,没有相关信息的支撑,审计政策决策根本无从谈起。由于审计政策议程的创建是各种力量交互作用的复杂过程,若要提高审计政策决策水平必须让决策者掌握更多的相关信息,这不仅要求提高信息来源的公信力,政府还必须创新信息的管理方式,而决策者也要相应提高辨识信息的综合素质以增强决策能力。在此,笔者要强调,审计政策咨询组织特别是民间组织及其政策研究者在建立审计政策预警机制中的作用。一般而言,咨询者容易站在客观公正的立场上,对审计政策的研究具备专业角色的专业素养,其价值判断既来源于他们对审计事业的热爱与忠诚,也来源于对审计政策问题的学术敏感,故此咨询者本能和专业的会对审计政策问题保持高度的警觉,在审计政策问题的预警方面会发挥核心作用。尊重咨询者的意见会提高决策者审计政策决策的水平。

### 三、尊重“自发制序”,构筑审计政策决策质量保障体系

在奥派经济学理论中,制度和秩序是同义词,在此简称为“制序”。奥派经济学“制序生成”理论愈来愈受到经济学界的重视,它为审计政策的决策研究提供了一种崭新的范式。关于制序的生成路径,大致有两种观点:一种是康芒斯的观点,即制度是“集体行为控制个体行为”,<sup>[10]</sup>按照哈耶克的说法是“constructivist”的方法,是一种设计的制度。另一种观点是亚当·斯密、门格尔到哈耶克所讲的演化生成论传统。哈耶克在《自由秩序原理》一书中清晰地说明:“我们之所以能够彼此理解并相互交往,且能够成功地根据我们的计划行事,是因为在大多数的时间中,我们文明社会中的成员都遵循一些并非有意构建的行为模式,从而在他们的行为中表现出了某种常规性。这里需要强调指出的是,这种行为的常规性并不是命令或强制的结果,甚至常常也不是有意识地遵循众所周知的规则的结果,而是牢固确立的习惯和传统所导致的结果。”<sup>[11]</sup>通俗的说,所谓的规则、制度和秩序都是演化生成的结果,都是“人之行为而非人之设计的结果”。<sup>[12]</sup>强调的是,虽然社会社会制序都是由内在制序和外在制序两部分组成,但社会特别要尊重那些自生自发的内在制序,因为人

类文明的大部分成果都是由这些“自发制序”所演化生成的。

同样,审计政策是审计改革与发展的一种制序安排,其政策的制订也要依赖于外在制序和内在制序。外在制序体现在政府各部门的各项制度安排,而内在制序主要表现为审计规律和决策规律,显然这种规律性审计行为起源于审计内部建立起来的平衡,恰恰是这种自发的审计内在制序满足了审计的需求而受到社会的普遍尊重和遵循。为此建立审计政策决策保障体系首先要把尊重审计规律和决策规律等审计内在制序放在第一位,改进决策体系,注重决策过程,强化决策质量。具体来说:

(一)逐步改进审计政策决策体系,让委托人和利益相关人参与其中以维护审计政策决策质量

审计政策决策是把人民的审计意志转化为国家审计意志,这是人民当家作主管理审计的重要途径。但在审计政策决策过程中,审计基本上被政府完全控制,人民作为审计真正的委托人与审计之间并没有形成直接的内在联系。“委托人缺席”状态不仅使审计丧失了制衡政府权力的基本职责,而且也限制了利益相关人的多样化利益诉求,从而危害审计公平和公正。因此笔者呼吁改革精英把持决策的状况,在尊重精英意见的前提下,逐步做到委托人和利益相关人参与其中,审计政策决策过程向公众开放。这样,一方面让“委托人”能够直接参与到审计政策决策中来,有条件的逐步让公民或社会组织参与起草政策议案,并通过各种有效途径使其政策议案能够进入政府议程;另一方面决策者的政策提案、决策程序、民众意见对政策的影响以及政策可能会产生的后果都应该让公众随时清楚了。与此相配套,相关财经媒体应详细报道政策议案及其讨论情况;相关部委应举行各种形式的听证会;应允许公众在媒体上发表对政策议案的各种意见等。若如此则审计政策决策过程就成为各种不同意见和不同利益的碰撞过程,展现出“委托人”的民意诉求和“相关利益人”的利益表达与整合。这样形成的审计政策才会成为名符其实的“民意”产品,从而保证审计政策决策的质量。

(二)强调审计政策决策预期分析,从结果关注转向过程关注以维护审计政策决策质量

如果说让“委托人”参与审计政策决策是一个观念层面的问题,那么加强审计政策决策预期分析

则是一个技术层面的问题。审计政策决策的基本职能之一就是审计政策分析。所谓审计政策分析本质上是运用一定的方法和手段对政策在运行的过程中可能发生的情况进行的预先思考。诚如前面所言,审计政策涉及到方方面面的相关利益者,在各方的利益博弈中,有时政府决策者或强势利益集团可能会利用垄断决策的地位和条件,将其特殊利益虚饰成审计政策决策的目标而损害其公众利益。例如,借鉴国外的做法,我国也把审计制度列入了宪法,但国外普遍是把国家审计看作是对政府行政权力的一种制约机制,而我国一开始却是把国家审计看作是监督国有企业和治理经济秩序的工具。可见,无论在制度设计还是在政策决策中,审计就远离了其对政府权力制约这一基本目标。因此,强化对审计政策决策的预期分析,尤其是对审计政策内容和过程的分析是十分必要的。一方面,在制订审计政策的过程中,预期分析不仅保障了审计政策尽可能符合实际,而且在审计政策实施的过程当中为可能出现的问题提前做好准备;另一方面,有效的预期分析是从实现审计共同利益的目标着眼,能较为公正客观的重新审视不同审计利益群体的审计诉求,因而可能会对已有的审计政策方案进行补充、纠错甚至再度设计。所以借助系统的审计政策决策预期分析,有可能有效地预测审计政策决策的危机或风险,从而提高审计政策决策的质量。

(三)落实审计政策实验,在实践中防范政策风险不断提高审计政策权威性以维护审计政策决策质量

应该看到,关于审计政策与决策的研究在我国尚未形成系统的理论框架和规范的操作指南。相关的审计政策研究,虽然不同角度体现了研究的多样性,但局限性也是十分明显的。譬如,从经济责任审计的角度来看审计政策,常常以某领导人在位时的政策制定及执行为研究对象而忽略政策的持续性;专项审计毕竟是以审计部门为主的一种调查活动,其专门领域无法同审计政策的宽泛性和权威性相提并论;从政策运行的角度进行审计政策研究,是将审计政策完全置于政策运行的过程之中,使审计政策审计研究局限在了被审计对象之上,削弱了审计政策的超然独立性,不利于审计政策独立体系的构建。因此,再好的审计决策预期分析都必须在审计政策实践中反复进行调适和修正。只有通过审计

政策实验,才能真正建立起审计决策的风险防范机制和纠错机制。20世纪30年代以来,美国就将政策实验就作为监测决策结果的一种途径而加以广泛提倡。中外审计学者普遍认为:无论何种审计,在其审计过程中任何新情况新问题都会不断涌现,为保证审计政策决策的正确性,就得选择试点深入实验以尽量避免政策实施中可能出现的风险或危机。特别是对第一次颁布的审计政策问题进行决策,由于通常情况下没有可仿效的对象和方法,如果不通过政策实验,即便是一个好的审计政策也难免出现意想不到的问题,甚至会导致政策失败。前述的企业家理论也告诉我们,任何人都难免犯错,无论多么好的审计政策都不是决策者从头脑中凭空想象出来的,都是审计人员在反复的政策实践中总结出来的。现实中有太多审计政策之所以实施后效果不佳或者事与愿违,究其原因就是操之过急,没有取得试点经验的结果。而一旦审计政策决策失误,尽管后期的审计政策评价有一定的纠错机制,但对于审计政策的科学性和权威性来说代价太大,因而审计政策实验是保证审计政策决策质量的最后一道防线。

#### 四、结论

本文从理论和决策的角度直接对审计政策本身的制定与质量进行了评述。一方面强调了审计政策的制订要遵循审计规律和决策规律等“内在制序”,另一方面也强调了在审计政策决策过程中要

发挥“企业家精神”。针对审计政策决策,从制度层面提出了改进审计政策决策体系,强化审计政策预期分析,落实审计政策实验平台等建议;并从尊重每个人的企业家才能,培育正确的审计决策价值观以及建立审计政策预警机制等方面来提高审计政策决策水平。理论界和实务界都要加强对审计政策本身的研究,审计政策不单纯是维系社会经济责任体系的工具,审计政策背后所蕴涵的审计观念能被社会广泛接受,其意义远远超过任何一项审计政策的执行结果。因为,审计政策能够在全社会得到理解尊重并贯彻执行的逻辑力量在于:公共受托责任观念赋予了审计在国家制度中的道德合理性,而其合法性,亦即人民授予的审计监督权,完整的体现了人民或国家的意志。

#### 参考文献:

- [1] 审计署科研所.中国审计研究报告 2012[M].北京:中国时代经济出版社,2013.
- [2] 刘家义,等.公共支出绩效审计研究[M].北京:中国时代经济出版社,2007.37.
- [3] [美]康芒斯.制度经济学(上册)[M].北京:商务印书馆,1962.86.
- [4] [英]哈耶克.自由秩序原理[M].北京:三联书店,1997.71-72.
- [5] [英]哈耶克.法律、立法与自由(代译序)[M].北京:中国大百科全书出版社,2000.7.

(责任编辑:卢 君)

## Relevance of Audit Policy and Audit Decisions

XIA Ming

(College of Accountancy, Hubei University of Economics, Wuhan Hubei 430205,China)

**Abstract:** During decision-making process of audit policy, "entrepreneurial spirit" is needed. Formulation of audit policy and decision-making to follow the rule of law, such as audits "internal system of order". The logic of audit policies can be understood, respected and implement in the whole society lies in: the concept of public accountability in national systems audit gives moral rationality, and its legitimacy, that the people granted the right to audit and supervision, it's complete reflecting the will of the people or the country.

**Key words:** audit policy; audit decisions; spontaneous order system; entrepreneurship