

doi:10.3969/j.issn.1674-117X.2022.04.008

# 国家审计本质再认识

## ——基于国家审计结果公告的扎根研究

熊宇昊

(武汉大学 经济与管理学院, 湖北 武汉 430072)

**摘要:** 国家审计是一个内生于国家治理体系的信息反馈系统, 其职能是对国家治理体系运行状态情况与治理效果的信息反馈, 对治理体系的稳态作出评价; 其通过多种形式的反馈载体, 将国家治理体系运行中存在的问题和效果的偏离情况作出稳态评价并向治理者报告, 提出非强制性的纠偏反馈审计意见和完善体制机制的抗扰反馈审计建议。国家审计反馈系统的要素包括反馈过程、反馈对象、反馈方式、反馈时限、反馈内容等, 其主要特征为不具有行政强制权力, 不代替行政管理、纪检监察、司法等部门的权限, 国家审计主体与落实责任主体相分离。

**关键词:** 国家审计; 反馈系统; 信息反馈; 扎根理论; 审计本质

**中图分类号:** F239.44      **文献标志码:** A      **文章编号:** 1674-117X(2022)04-0059-10

**引用格式:** 熊宇昊. 国家审计本质再认识: 基于国家审计结果公告的扎根研究 [J]. 湖南工业大学学报 (社会科学版), 2022, 27(4): 59-68.

## Re-understanding of the Nature of National Auditing: Grounded Theory Perspective Based on the Announcement of National Audit Results

XIONG Yuhao

(Economics and Management School, Wuhan University, Wuhan 430072, China)

**Abstract:** The national auditing is an information feedback system endogenous to the national governance system. Its function is to provide information feedback on the operation status and governance effect of the national governance system, and to evaluate the steady state of the governance system. Through various forms of feedback carriers, the national auditing reports the problems and deviations in the operation of the national governance system as steady-state errors to the governor, and proposes non-mandatory correction feedback audit opinions and perfect system mechanisms and anti-disturbance feedback audit recommendations. The elements of the national auditing feedback system include the feedback process, the feedback object, the feedback method, the feedback time limit, and the feedback content. The main feature of national auditing is that it does not have administrative coercive power, and does not replace the authority of administrative management, discipline inspection and supervision, and judicial departments; and the subject of national auditing is separate from that of implementation responsibility.

**Keywords:** national auditing; feedback system; information feedback; grounded theory; audit essence

收稿日期: 2022-02-22

作者简介: 熊宇昊(1994—), 男, 湖北武汉人, 武汉大学博士研究生, 研究方向为公司治理、国家审计理论。

为了更好地发挥国家审计在国家治理过程中的积极作用,促进中国特色社会主义国家审计理论在新时代的创新,必须清晰界定国家审计在国家治理体系中的定位,明确审计监督与其他监督的基本区别。相关学者在建议设立中央审计委员会的基础上,提出了国家审计是信息反馈系统这一论断并在理论上进行了阐释<sup>[1]</sup>。然而,这个理论还有待从实证角度加以论证。

本文基于中国实践的具体情境,在分析国家审计结果公告文本的基础上,基于后实证主义的研究范式,应用扎根理论方法构建模型,以进一步论证国家审计的本质,科学回答“国家审计是什么”这一基础问题,从而为丰富中国特色社会主义国家审计基础理论提供一定的参考。

## 一、文献综述

当前,学界对国家审计本质的认识千差万别<sup>[2]</sup>,较多学者对国家审计相关问题进行了深入研究,丰富了人们对审计本质的认识。这些理论形成的年代不同,看待审计本质的视角也不同,对审计本质的认识自然也不一样。当下,关于审计本质这一问题,主要有如下十一种观点:

一是审计查账论。该理论为早期国家审计本质理论,其从当时审计具体实施方式的角度对审计本质进行了探究,认为审计就是查账<sup>[3]</sup>。有学者认为,审计查账论侧重于传统的财务审计、民间审计的特点,难以概括国家审计在国家治理中的作用<sup>[4]</sup>。二是独立审计论。该理论基于独立审计、受托责任的视角,认为国家审计是独立审计在政府公共部门中的应用。当政府审计人员执行审计的对象是政府机构时,其发挥的就是内部审计人员的作用;当政府审计人员执行审计的对象是政府基金的接受者时,其发挥的就是外部审计人员的作用<sup>[5]</sup>。只要是独立于管理当局的审计人员实施并服务于第三方使用者的审计,就是独立审计,否则就是内部审计<sup>[6]</sup>。对于这一观点,董大胜认为,独立审计论的学说基础是受托责任论,但国家审计无法涉及、反映、体现受托责任的全部、广度和深度<sup>[7]</sup>。三是经济监督论,其从国家审计的具体行为后果入手,认为国家审计是一种独立性、权威性和全面性的经济监督行为<sup>[8]</sup>。四是经济控制论<sup>[9]</sup>。五是经济问责论。经济问责论认为,国

家审计本质上属于经济问责<sup>[10]</sup>。经济监督论、经济控制论、经济问责论这三种观点主要强调国家审计在经济领域的作用,难以全面概括国家审计在政治政策、法治合规、生态建设、干部管理等领域发挥的建设性作用<sup>[9]</sup>。六是民主法治论。该理论认为现代国家审计的本质就是民主,目的也是民主<sup>[11-12]</sup>。董大胜认为审计与民主并不存在因果必然联系<sup>[7]</sup>;张军则认为民主法治论的定义较为笼统,可操作性不强<sup>[4]</sup>;王永海也认为,民主法制并不是国家审计产生的基本动因,更不是国家审计的本质,因为“封建社会中并没有民主法制,仍然产生了国家审计”。七是权力制约论。这种观点认为国家审计能够监督公共部门对公共资源的支配,从而制约公权力<sup>[7]</sup>。刘家义认为权力制约论对国家审计的建设性作用重视不够<sup>[4]</sup>。八是权力制衡信息系统论。该理论基于政府部门整体层面构建的决策、执行、监督三权分离的行政模式和审计机关在政府行政运行系统中所处的位置,认为国家审计的本质属性是权力制衡信息系统<sup>[13]</sup>。张军对此则表示,权力制衡信息系统论忽视了国家审计的监督作用,具有片面性<sup>[4]</sup>。九是免疫系统论。该理论为刘家义所提出,其认为国家审计的本质是国家治理系统中内生的具有预防、揭示和抵御功能的“免疫系统”<sup>[14]</sup>。十是监督控制系统论。该观点认为,国家审计是对国家治理进行监督控制的自组织系统<sup>[15]</sup>。对免疫系统论和监督控制论的质疑者认为,这两种观点不能很好地将国家审计与其他监督系统加以区别<sup>[4]</sup>,党的纪律检查系统也能够按照上述定义特点被认为是一种监督自控制系统、免疫系统。十一是符合性审查论、过程论。American Accounting Association将审计定义为“一种客观地收集与评价有关经济活动及事项的断言的证据,进而确定该断言与既定标准是否相符,并将结果传递给利害关系人的系统过程”<sup>[16]</sup>,认为审计是进行符合性检查的系统过程。

综上,国家审计本质理论研究尚存在若干不足。首先,其对国家审计本质的认知和概括具有片面性特征;其次,其简单移植建立在西方政治经济社会背景下的理论,如独立审计论;最后,特别是中央审计委员会成立后,国家审计发生了许多深刻的变化,其对新形势新变化的解释力不

够充分，例如，其无法解释党对国家审计的全面领导。面对这种情况，王永海立足于新时代国家审计实践，以党的十九届四中全会《中共中央关于坚持和完善中国特色社会主义制度推进国家治理体系和治理能力现代化若干重大问题的决定》为理论基础和实践基础，基于系统论和过程理论的结构功能分析，研究了党领导的国家治理体系和治理过程中的国家审计，提出了关于国家审计本质的新理论：国家审计反馈系统论<sup>[1]</sup>，并在理论上初步论证了国家审计是国家治理体系内生的、通过评价治理过程及其结果直接向治理领导者反馈治理过程及其结果的信息反馈系统。

本文在此基础上运用质性研究方法——扎根理论，对国家审计的信息产品进行分析，以深入探究国家审计的本质，对国家审计反馈系统论进行检验。

## 二、数据来源与研究方法

审计结果公告是国家审计的信息产品，是国家审计公开信息的关键来源，其文本具有信息含量，反映了国家审计的运行过程与结果，因此，本文选取审计署的审计结果公告作为数据来源。由于每年度各类型审计有关的公告，其结构、内容均具有较大的相似性，包括基本情况、发现的主要问题、处理情况和建议、整改措施和整改情况四个部分，其语言风格、用语均相对固定，因此，本文选择一整个会计年度的文本作为样本以代表整体情况。

本文采用扎根理论的方法进行研究，主要原因是：（1）现有国家审计本质理论无法完全解释现实实践中的审计现象，现有国家审计理论内容不完善。虽然定量研究在检验理论层面具有突出优势，但本研究是探索性研究，定量研究方法不具有优势，而扎根理论更能发挥出其理论挖掘和创新的巨大优势；（2）扎根理论是质化研究的重要方法，具有科学、严谨、标准、规范的流程；（3）扎根理论需要有大量真实的数据资料，而本文使用的数据都是直接来源于实践、真实权威的国家审计文本，这使得扎根理论所得出的结论更加贴近实际情况，更能反映客观现实，更有利于形成科学稳健的国家审计理论。（4）目前已有的国家审计文本涵盖了自2003年以来的所有对外公开发

布的国家审计报告、报告有关的文本数据，并且每年度不同类型审计报告的类型化、模式化十分明显。国家审计文本数据丰富。

扎根理论方法的应用一般分为三个步骤：开放式编码、主轴编码、选择性编码。开放式编码要对能够在数据中识别的任何理论可能性保持开放，紧贴数据，对原始数据逐字逐词逐句进行筛选、分类识别、贴标签，从而概念化和范畴化，产生能反映文本内容的原始概念。其目的是识别概括现象、产生概念、归纳范畴。主轴编码对开放式编码中零散的文本数据经过初步筛选提炼出的副范畴进行聚类，寻找范畴之间的逻辑关联，建立关系。选择性编码是对已经形成的副范畴进一步系统化、抽象化，并进行比较，探究和验证其相互之间的联系，选择出主范畴；在此过程中，需要有效筛选出能够统领其他范畴的核心关键范畴，这些范畴应当能够概括、描述所有文本数据中的全部现象和内容。最后进行理论饱和性检验，检验理论模型是否饱和。

## 三、国家审计结果公告分析

### （一）开放式编码

对原始国家审计结果公告文本仔细阅读后进行开放式编码。本研究从样本文本中识别出2259段有效文本，然后对这些文本逐词逐句研读、比较，形成原始概念。编码流程是“原始文本—贴标签—概念化—范畴化”。通过贴标签，形成了2259个自由节点，将属于同一类型的自由节点合并到同一树节点下，形成1064个树节点。通过将这1064个树节点重新归类，形成15个树节点，即概念，它们分别是审计整体情况评价、预算与项目执行、其他财政与财务收支、分配专项转移支付资金、政策执行落实、企业财务收支、贯彻执行国家宏观经济政策与决策部署、内部管理、企业发展潜力、廉洁从业、风险管控、审计反馈方式、提出意见、提出建议、反馈整改情况。再将这些概念重新归类，形成新的树节点，即范畴，它们分别是审计综合评价、偏差辨识报告、审计提出意见、审计提出建议、审计整改反馈、审计反馈方式。本过程一共获得2314个标签、15个概念、6个范畴。

部分文本开放式编码示例如表1所示。

表1 开放式编码示例

文本	贴标签	概念化	范畴化
审计结果表明(发展改革委员会)	审计结果表明	审计整体情况评价	审计综合评价
从公用经费或项目支出中列支人员经费	公用经费或项目支出中列支	预算与项目执行有关问题	偏差辨识报告
共计284.64万元(审计署)	人员经费		
对公务接待超标准、报销不规范问题,要求加强	要求加强公务接待管理	提出意见	审计提出意见
公务接待管理(外交部)			
加强对所属单位经济活动的管理和监督(教育部)	加强管理和监督	提出建议	审计提出建议
依法出具了审计报告(税务总局)	审计报告	审计报告	审计反馈方式
下达了审计决定书(科技部)	审计决定书	审计决定	审计反馈方式
对审计发现的问题,司法部正在组织进行整改	组织整改	整改情况	审计整改反馈
具体整改结果由司法部向社会公告(司法部)			
具体整改结果由证监会向社会公告(证监会)	向社会公告	审计结果公告	审计反馈方式
审核不严多支付工程款(中粮集团有限公司)	审核不严	内部管理	偏差辨识报告
城市棚户区改造进展缓慢,存在多报新开工任务完成量的问题	贯彻落实中央相关政策措施	政策执行落实	偏差辨识报告
(2015年5月稳增长促改革调结构惠民生政策措施贯彻落实情况)	不完全到位		
违规决策改扩建张江数据处理中心(上海)三期项目	违规决策改扩建	廉洁从业	偏差辨识报告
(交通银行股份有限公司)			

(二) 主轴编码

基于反馈理论,结合“辨识评价-反馈报告”的反馈系统基本模型,将开放式编码中提炼出的范畴联系在一起作进一步分析,得出6个主范畴,

分别是稳态评价、稳态误差、反馈载体、纠偏反馈、抗扰反馈、纠偏跟踪。主轴编码情况如表2所示。同时,形成了可验证并具有逻辑的主范畴模型,如表3所示。

表2 主轴编码

主范畴	副范畴	范畴的内涵
稳态评价	审计综合评价	对审计对象的财政财务收支、预算执行与项目实施、政策落实、经营与管理等各方面情况进行总体评价并反馈
稳态误差	偏差辨识报告	反馈审计对象在治理活动中的实际值及其与治理预期之间的偏差,具体的治理活动包括:预算与项目执行、财政与财务收支、分配专项转移支付资金、贯彻执行国家宏观经济政策与决策部署、政策执行落实、内部管理、廉洁从业、风险管控等方面
反馈载体	审计反馈方式	审计发现的问题、审计意见、审计建议等信息的传递、报告方式及形式
纠偏反馈	审计提出意见	对审计发现的问题,提出具有要求性质的处理意见
抗扰反馈	审计提出建议	对审计发现的问题,提出优化完善体制、机制和强化监管与执行等方面的建议
纠偏跟踪	审计整改反馈	反馈审计对象进行整改的情况

表3 主范畴的典型模型

主范畴	辨识评价	反馈报告
稳态评价	对整体状态和结果,与目标进行比较,作出综合的总体评价	向审计信息需求者反馈整体的结果,侧重于定性信息
稳态误差	对整体状态和结果,与目标进行比较,辨识出具体偏差	向审计信息需求者反馈具体的结果与问题,定性定量相结合
纠偏反馈	结合总体评价,就偏差辨识的内容,提出纠正意见	对审计发现的问题,向被审计单位提出具有要求性质的处理意见,并报告审计信息需求者
抗扰反馈	结合总体评价,就偏差辨识的内容,提出完善体制机制的建议	对审计发现的问题,向审计信息需求者提出优化完善体制、机制和强化监管执行等方面的建议
纠偏跟踪	对偏差辨识的内容,在整改阶段再次进行跟踪辨识	向审计信息需求者反馈审计对象进行整改落实情况
反馈载体	辨识评价的内容形成可传递、具有信息含量的信息产品	通过适当的载体向审计信息需求者进行信息反馈

(三) 选择性编码

通过选择性编码,本文将核心范畴确定为“国家审计反馈”,即国家审计是一个内生于国家治理体系的信息反馈系统,其是对国家治理体系本

身运行情况与治理效果(过程状况与结果情况)的信息反馈。主范畴为稳态评价、稳态误差、纠偏反馈、抗扰反馈、纠偏跟踪、反馈载体。本文构建了国家审计反馈系统模型,如图1所示。

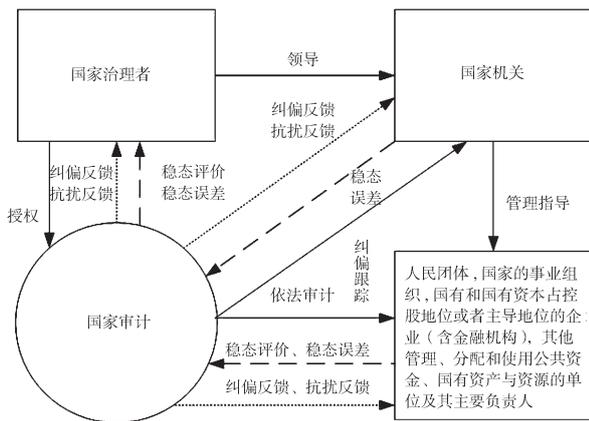


图1 国家审计反馈系统模型

国家治理者直接领导国家机关，国家机关直接管理人民团体、国企事业单位等，国家治理者间接对人民团体、国企事业单位进行领导和管理。国家治理者通过国家机关、人民团体、国企事业单位等各个组织对国家和社会进行有效治理。国家审计基于对上述单位和人员搜集的审计证据的符合性检查，对国家治理体系运行状态和治理结果情况进行研判，发现治理过程中的稳态误差，作出治理体系的稳态评价，向国家治理者作出信息反馈。信息反馈的主要内容是治理体系（治理主体）的稳态评价、稳态误差报告、纠偏反馈、抗扰反馈、纠偏跟踪。稳态评价是指对治理实施主体（被审计单位）的整体情况作出定性的概括评价。稳态误差报告是指对治理实施主体（被审计单位）在审计过程中发现的问题与治理目标的偏离情况向治理者进行报告。纠偏反馈是指国家审计所提出的非强制要求性质的审计意见。抗扰反馈是指国家审计提出的关于完善优化体制机制的审计建议，目的是提高系统的抗干扰性能。国家审计还要跟踪被审计单位对审计成果的利用情况（包括整改情况）并进行反馈，这一过程可称为纠偏跟踪。纠偏跟踪主要采取的形式有：次年再次审计时同时检查往年审计问题的整改情况，或者要求被审计单位向审计部门报告审计整改情况。

#### （四）理论饱和度检验

本研究采用其他一个年份的国家审计结果公告进行理论饱和度检验。结果显示，模型中形成的范畴相对完整。对于国家审计的六个主范畴和六个副范畴，均没有发现形成新的概念、范畴及其相互关系。因此，可以认为，国家审计反馈模

型通过了理论饱和度检验。

## 四、国家审计反馈模型阐释

### （一）反馈系统是国家治理体系的必要组成部分

国家治理体系是由多个治理系统和监督系统构成的动态系统，各个系统之间会进行信息交换，与外部其他系统也会进行信息交流，是一个开放系统。相应地，国家治理过程也是一个动态过程。在这个治理过程中，制定决策所依据的信息可能不正确，执行决策导致的结果偏离预期目标也有可能未被及时知悉。基于国家治理过程理论分析，其原因主要有四：一是信息的间接性。决策者很难大量、直接地获取所在组织和环境的第一手信息，其间必须借助他人实现信息的收集和传递。信息有意或无意失真、信息含量下降的可能性会大大增加，造成信息的“不当约简”<sup>[17]</sup>。二是信息提供者的偏好和动机影响。只要信息提供者和信息使用者目标不一致，信息就有可能偏向于提供者，出现“主观滤波”或“本底噪音”现象<sup>[17]</sup>。三是“信息超载”<sup>[17]</sup>。过量的信息容易淹没有效信息。《中共中央办公厅、国务院办公厅关于进一步精简会议和文件的意见》（中办发〔2001〕27号）、《中共中央办公厅关于加强和改进党委信息工作的意见》（中办发〔2012〕15号）、《中共中央办公厅、国务院办公厅关于进一步精简文件和简报的意见》（中办发〔2012〕16号）就对此种情况有所反映与规定。四是复杂业务活动的存在会导致信息使用者搜集和核验信息的难度大大增加<sup>[18]</sup>。国家治理过程本身也会受到利益表达机制、利益协调机制、激励制衡机制和绩效竞争机制以及其他政治、经济、社会等多种复杂因素的影响，治理效果与治理目标也会发生“偏离”。所谓“偏离”，就是国家治理体系在实际运行过程中，由于自身内外条件的作用所出现的与制度性规范和政策性目标有所差别的现象<sup>[19]</sup>。因此，国家治理体系只有包含具有反馈功能的子系统后，才能变得稳定。

习近平总书记指出：“信息是国家治理的重要依据。”<sup>[20]</sup>国家治理体系的运转依赖于信息的产生与流动。审计就是利用证据的原理<sup>[6]</sup>，基于信息，对预期进行验证。O'Reilly进一步明确，任何可

量化并且可验证的信息都能成为审计的对象<sup>[5]</sup>。

国家审计基于反馈原理,对审计证据进行评价与分析,发现国家治理体系运行中存在的问题和效果偏离的情况,并向国家治理信息需求者反馈。国家审计将治理的过程信息和结果信息传递给国家治理信息需求者,并提出用于纠正偏离的非强制性审计意见和强化系统抗扰性能优化体制机制的审计建议,以使体制、机制、制度、规制达到连续性的帕累托最优(pareto optimality)<sup>[21]</sup>;同时,减少信息不对称,对国家治理过程和结果的信息质量提供附加控制和增信,以有效提升国家治理能力,使国家治理动态过程的输出结果准确锚定所要达到的目标。国家审计只要发现国家治理系统及其运作过程出现目标差,便自动出现减少目标差的反应,即通过不断的信息反馈进行调节,以发挥减少治理目标差的效果,消除偏离冗余积累,持续改进并使国家治理体系的运作效果接近设定的政策目标。值得注意的是,金观涛等人指出,反馈是一种趋向目的的行为<sup>[22]</sup>,而信息传递不具有特定目的性,这使得国家审计作为信息反馈系统明显区别于国家治理体系中其他信息传递系统。国家审计要对国家治理信息进行验证,具有目的性;而诸如中共中央办公厅的《情况简报》《中办通报》、新华社的《国内动态清样》《国内动态清样附页》《内部参考》《参考清样》、人民日报内参部的《内部参阅》等仅仅是单纯的信息传递机制,均不具有特定的目的导向和基于证据的预期验证,故不能构成反馈。

(二) 国家审计反馈系统的基本要素

国家审计作为信息反馈系统,就必然有其反馈过程、反馈对象、反馈方式、反馈时限、反馈内容等基本要素。下面基于国家审计反馈系统模型要素,对照国家审计现实运行分别进行阐述。

1. 国家审计的反馈过程

国家审计依据国家治理者的治理需要,确定国家年度审计项目计划。由于每年的治理需求不同,审计项目的侧重点也有所不同,但总体指向是相对确定的。国家年度审计项目的立项过程一般是,当年底次年年初召开全国审计工作会议,总结当年的审计工作并提出次年审计工作的重点方向,但具体细致的审计计划并不在该审计工作会议上提出来。之后,审计委员会办公室依据审计工作会

议的要求进行研究。在这一过程中,需要研究党和国家的大政方针政策、宏观经济和社会发展形势、定期审计频率需求,并结合人大、政协、政府部门、党的组织与纪委监委、司法机关的意见,同时需特别关注国家(地区)重点财政财务收支以及重大项目投资、政府当年经济工作重心、领导同志和领导机关对审计工作的要求、上级审计机关安排或者授权审计的事项、有关部门委托或者提请审计机关审计的事项、群众举报较多与公众较为关注的问题和经大数据分析认为有必要列入审计的事项。同时,还要考虑领导同志和领导机关对项目的重视程度,结合项目规模、管控状况与风险水平等,研判审计预期效果和审计效益,最终确定审计项目,编制并提出年度审计项目计划<sup>[23]</sup>。该计划经党的审计委员会主任批准,提交党的审计委员会会议审议决定。

国家审计依据审计项目计划安排实施审计之后,对审计过程中取得的审计证据,结合国家有关法律、法规、规章、政策文件进行分析,作出审计评价,得出审计结论,提出审计意见,形成审计建议,提交审计报告、审计结果报告,下达审计决定。这就分别对应反馈模型中的对被审计对象进行稳态评价,报告其稳态误差,进行纠偏反馈、抗扰反馈并跟踪纠偏情况。

图2所示为国家审计与反馈过程流程图。

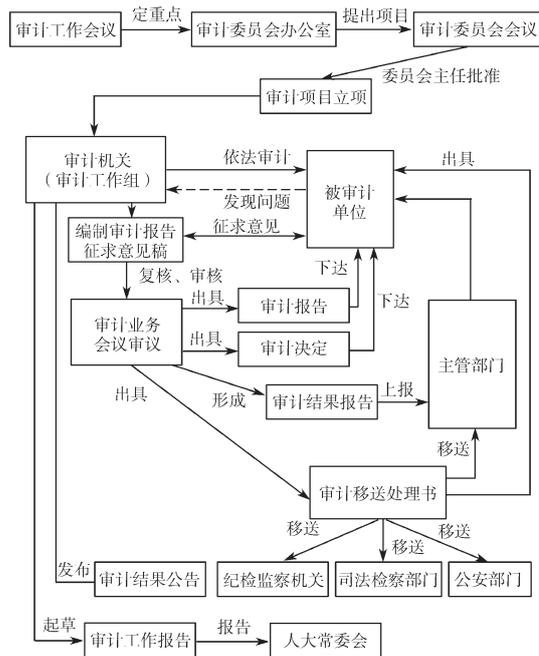


图2 国家审计与反馈过程流程图

## 2. 国家审计的反馈对象

国家审计的反馈对象为国家治理者——中国共产党，其主要包括党中央及其领导下的国务院与全国人民代表大会常务委员会（包括地方党委、政府、人大常委会）、被审计单位及其有关主管部门、组织部门（干部主管部门）、纪检监察和党领导下的司法机关（公安机关、检察机关）等。我国的国家治理者是中国共产党，中国共产党全面领导国家审计工作，审计署通过中央审计委员会直接向党中央反馈审计信息，地方国家审计机关通过地方党委审计委员会向党的组织反馈审计信息。具体而言，审计署建立健全了向中央审计委员会报送审计工作重大事项和重要审计文稿的工作机制<sup>[24]</sup>，研究制定了《中央审计委员会关于加强地方党委审计委员会工作的指导意见》（中审发〔2021〕1号）和《中央审计委员会办公室关于印发〈省级党委审计委员会重大事项请示报告实施办法的通知〉和〈省级党委审计委员会重大事项请示报告工作问题答疑（一）〉的通知》<sup>[25]</sup>，构建了国家审计接受党的领导、向国家治理者反馈的体制机制。具体到地方也有对应的国家审计向党组织的请示报告机制，例如，《中共甘肃省委审计委员会关于加强省市（州）党委审计委员会工作指导的实施意见》（甘审委发〔2021〕2号）明确，“党委审计委员会要把严格执行请示报告制度作为重要的政治纪律和政治规矩”，并对请示报告机制与内容作出如下详细规定。（1）应当请示的事项为：贯彻落实党中央关于审计工作的决策部署、习近平总书记关于审计工作的重要讲话和重要指示批示精神、中央和省委审计委员会会议定事项中的重要情况和存在问题；需要作出调整的政策措施、需要支持解决的特殊困难；拟出台的本地区审计领域重大改革措施、重大立法事项等；属于自身职权范围但事关重大或者特殊敏感的审计事项。（2）应当报告的事项为：贯彻落实党中央关于审计工作的决策部署、习近平总书记关于审计工作的重要讲话和重要指示批示精神、中央和省委审计委员会会议定事项、推进审计重要改革和重要工作情况；市（州）党委审计委员会年度工作计划、工作总结；市（州）党委审计委员会召开会议情况；市（州）党委审计委员会审议通过的本地区在审计领域坚持党的领导、加强党的建

设的具体措施，审计监督重大事项落实情况；审计发展规划和年度审计计划、年度预算执行和其他财政收支情况审计报告、年度审计查出问题整改情况报告等；市（州）审计机关组织实施的重大审计项目审计情况报告；本地区审计发现的重大违纪违法问题及处理情况；本地区涉及审计工作重大舆情应对及处置情况。（3）应当报备的事项为：本地区出台的与审计工作相关的规范性文件；市（州）党委审计委员会主任、副主任的变动情况<sup>[26]</sup>。全国人大常委会预算工委研究提出了《关于改进审计查出突出问题整改情况向全国人大常委会报告机制的意见》，该文由中共全国人大常委会党组上报，经中央全面深化改革领导小组第十五次会议审议通过，中共中央办公厅转发实施。地方的国家审计机关也规定了报告反馈对象，例如《中共贵州省委审计委员会印发〈关于进一步加强审计整改工作的意见〉的通知》（黔审委发〔2020〕2号）就明确，审计机关要“定期向同级党委审计委员会和人大常委会、政府报告审计整改情况”<sup>[27]</sup>。综上可知，国家审计的反馈对象具有多层级性，但最终反馈对象都是作为国家治理者的中国共产党。

## 3. 国家审计的反馈方式

国家审计的反馈方式主要包括一系列的审计文书和辅助会议。国家审计通过一系列审计文书将审计结果、有关意见与建议发现的问题线索等进行反馈。其中，审计报告反馈给被审计单位，审计结果报告通过内部流程反馈给有关主管部门，问题线索根据不同情况基于审计移送处理书移送给纪检监察机关、司法机关（公安机关、检察机关）和地方党委政府等。审计机关还会出具审计决定书，对被审计单位有关问题作出审计（处理）决定。审计工作报告反馈给人民代表大会常务委员会。此外，国家审计还具有高效的信息直达反馈机制，会将发现的重大事项直接报送本级党委、政府或者相关部门<sup>[28]</sup>，从而防止审计报告反馈导致的信息不及时。座谈会只是辅助书面反馈意见的见面会，方便双方更加畅通地交流，其不是审计反馈的主要形式。如果审计发现的问题比较重要，具有典型性、普遍性、倾向性，则需要专门向上级不定期通过审计要情专报机制，编发《审计要情》等材料进行内部汇报。各级审计部门都

会根据需要编辑《审计要情》或采取综合报告、专题报告等形式,地方审计部门编辑的《审计要情》和所形成的综合报告、专题报告一般会分送至地方党委、政府主要领导及相关部门负责同志。审计署还编制《重要审计情况》《审计简报》《审计业务动态》《工作指引》,以加强与派出机构、地方审计机关的沟通协调<sup>[26]</sup>。审计结果公告也是重要的反馈方式,其以审计结果公告方式,将相关审计信息反馈给社会大众。

#### 4. 国家审计的反馈时限

国家审计有反馈时限的约束。审计报告审核审定的程序为:审计报告代拟部门在研究、审核审计组或特派办提交的审计报告后,代拟审计署审计报告,之后一并送复核机构进行复核;复核机构根据审查情况提出意见,由审计报告代拟部门作出相应的修改,并对复核意见是否予以采纳进行说明,其后将相关文本报送总审计师审核;总审计师审核后,经分管副审计长审核并提交审计业务会议审议(不需要召开审计业务会议的,直接送分管副审计长审定、签发)<sup>[29]</sup>。审计报告代拟部门一般是审计项目的执行机构。自审计报告代拟部门收到审计组或特派办审计报告至审计署正式出具审计报告的时间,一般应控制在30个工作日以内。其中,代拟报告、复核报告、总审计师审核报告的时间,分别控制在7个工作日以内,提交审计业务会议审议的时间控制在6个工作日以内,分管副审计长审定、签发时间控制在3个工作日以内;如遇特殊情况可适当延长控制时间,但每个环节延长一般不超过3个工作日。被审计单位自接到审计组的审计报告之日起10日内,提出书面意见;未及时提出的,则认为其没有异议、认可该报告。被审计单位要在60日之内将整改结果报送至审计委员会办公室和对应的审计机关。

#### 5. 国家审计的反馈内容

国家审计的反馈内容主要是被审计单位治理过程状态、治理结果和治理目标发生偏差的情况,及其有关的纠偏反馈意见与抗扰反馈建议,即审计整体情况评价、预算与项目执行、其他财政与财务收支、分配专项转移支付资金、政策执行落实、企业财务收支、贯彻执行国家宏观经济政策与决策部署、内部管理、企业发展潜力、廉洁从业、风险管控、审计反馈方式、提出意见、提出建议、

反馈整改情况等内容。同时,国家审计还要反馈审计查出问题整改的情况,《中共中央办公厅 国务院办公厅印发〈关于建立健全审计查出问题整改长效机制的意见〉的通知》(厅字〔2021〕30号)对审计查出问题整改的有关机制进行了指导规范。国家审计机关将年度审计报告反映问题逐项分解,明确有关单位的整改主体责任、监督管理责任、整改要求、整改时限等,向有关地区、部门和单位印发整改通知和问题清单,要求限时完成并报送整改结果,实行“对账销号”<sup>[25]</sup>。各被审计单位的整改结果要经审计机关汇总整理形成整改报告,再向国家治理者进行反馈。

#### (三) 国家审计反馈的主要特点

国家审计作为信息反馈系统,具有以下特点:

1. 不具有行政强制权力,不代替行政管理、组织人事、纪检监察、司法等部门之权限

现行《审计法》关于审计机关权限有关规定的表述为:“建议有关主管部门纠正”“向被审计单位提出处理建议”;如果遇到对方拒不执行等情况,则只能“责令改正,可以通报批评,给予警告”,“移送监察机关和有关主管机关、单位处理”或者“提请有权处理的机关依法处理”<sup>[30-31]</sup>。这就表明其不具有强制属性的处置权力。这就跟审计报告中非强制性的要求类审计意见、审计移送的处理方式和提出建议性质的审计建议的形式相一致。这就明确表示了其不具有行政强制权力,不代替行政管理、纪检监察、司法、检察、公安等部门的权限。

该特点是由国家审计的反馈属性决定的。国家审计本身只是国家治理体系中的一个信息反馈系统,只进行审计反馈。反馈系统不具有行政强制权力,其主要功能是向国家治理者进行治理信息的反馈传递。

2. 国家审计反馈的形式灵活、方式独特、优点显著

国家审计根据不同的情况和需要,进行多层次、多渠道、多方式的灵活反馈,信息传递机动高效、反馈便捷畅通。国家审计的反馈方式独特、优点显著。国家审计不同于以往的内部监督系统,以往的内部监督系统都是依据国家治理中的决策层级、执行层级和实施层级逐层逐级反馈<sup>[32]</sup>,而国家审计可以直接对国家治理者(包括主管部门)

传递反馈治理的过程信息和结果信息，防止信息层层传递导致的信息含量约简、信息内容失真、传递效率下降、及时实效降低等问题。

### 3. 国家审计主体与落实责任主体相分离

国家审计对被审计对象进行审计，发现问题、提出整改意见和审计建议，但是它并不强制审计主体进行整改，也不替代移交的责任主体进行后续处理。国家审计要对审计成果利用情况进行检查，“了解”整改情况并“督促”之。“了解”一词是反馈属性的体现，而“督促”也说明了国家审计不具备审计整改的强制力。可见，国家审计只能对审计成果利用情况进行反馈，而落实审计整改的责任主体是被审计单位本身。移交的责任主体，是纪委监委、检察机关、公安机关、地方政府等。国家审计通过审计发现了问题线索，但并不具有对线索进行进一步调查处置的能力和权限，这部分的责任落实也不在国家审计，而在被移交的部门机构。《中共中央办公厅国务院办公厅印发〈关于建立健全审计查出问题整改长效机制的意见〉的通知》的出台，在更高层级上加强了对审计查出问题的整改统筹，也体现了国家审计主体与落实责任主体相分离的特点。因此，国家审计主体与落实责任主体是相分离的，这也是由反馈的性质决定的。

### 4. 国家审计反馈具有增益性

国家审计重点分析审计发现的具有普遍性、宏观性、政策性的问题和现象，着眼于完善中国特色社会主义制度体系，查找体制、机制缺陷，提出审计建议。这表明国家审计更多的是促进体制机制的完善，促进政府预算及其项目的严格有力执行，提高公共资金、国有资源的使用效率，提高国有资产的管理效率和国有企业的经营效率，具有抵抗系统内外干扰、保持系统稳定的正向作用。因此，国家审计具有增益性，能够增加价值。从反馈机制的原理看，加上了反馈系统后，国家治理系统就变成了闭环系统，而闭环系统能更好地提升整体系统动态性能，有效提高系统稳态误差性能和系统动态响应性能。提高系统稳态误差性能，就是在整体上控制治理活动的实际值与治理预期之间的偏差；提高系统动态响应性能，就是在治理活动的实际值与治理预期之间出现偏差的时候，治理系统能够及时得到信息、作出响应。

本文进一步论证了国家审计是一个内生于国家治理体系的信息反馈系统，其具有减少信息不对称、提高信息透明度的功能。国家审计反馈是对国家治理体系运行情况与治理效果（过程状况与结果情况）的信息反馈，其内涵不同于以往学界的审计查账论、独立审计论、经济监督论、民主法治论、权力制约论、免疫系统论等等传统理论认知，更贴近和符合国家审计的客观现实。

国家审计通过对审计证据进行分析，作出治理体系的稳态评价；通过多种形式的反馈载体，将国家治理体系运行中存在的问题和治理效果偏离的情况，向国家治理者进行稳态误差报告，将治理的过程信息和结果信息传递给国家治理者；进行纠偏反馈和抗扰反馈，即提出纠正偏差的非强制性审计意见和进一步完善体制机制的审计建议，消除治理偏差的冗余积累，为国家治理者作出决策、制定政策、开展治理活动提供有效信息<sup>[33]</sup>，达到优化治理的效果。

构建集中统一、全面覆盖、权威高效的审计监督体系是推进国家治理体系和治理能力现代化的内在要求。认为国家审计是一个反馈系统的理论论述，深化了关于国家审计本质的研究，推动了国家审计基础理论的创新，有助于解释党“集中统一”领导国家审计的客观现实并为之提供坚实的理论基础。着眼于未来，如何从马克思主义的视角来认识和理解作为反馈系统的国家审计在中国特色社会主义上层建筑中的地位和“关系”构成，如何构建反馈效率指标以衡量和评价反馈控制的效率、效果，如何加强和改进反馈控制效率、优化反馈治理效果，这些问题均有待于进一步研究。

### 参考文献：

- [1] 王永海. 再论国家治理与国家审计：基于系统论和过程理论的结构功能分析[J]. 财会月刊, 2021(20): 3-15.
- [2] 董大胜. 以国家治理理论为基础深化审计理论研究[J]. 审计研究, 2015(4): 3-5.
- [3] 于明涛. 加强审计理论研究为深化经济改革服务：于明涛同志关于中国审计学会第一届理事会的工作报告[J]. 审计研究, 1988(3): 1-6.
- [4] 张军. 国家治理能力视角的国家审计功能理论研究[M]. 北京：清华大学出版社, 2017: 18-19.
- [5] 文森特·M奥赖利, 巴里·N威诺格拉德, 詹姆斯·S格尔夫森, 等. 蒙哥马利审计学[M]. 刘雷仑, 陈关亭,

- 译.秦荣生,译校.北京:中信出版社,2007:6-17.
- [6] 拉里·F康里奇.审计学:一项风险分析方法[M].5版.耿建新,译.北京:中国人民大学出版社,2004:8-10.
- [7] 董大胜.论国家审计产生的基础[J].审计研究,2020(2):3-6.
- [8] 李于于.社会主义审计本质的认识[J].审计研究,1986(6):30-34.
- [9] 刘家义.中国特色社会主义审计理论研究[M].修订版.北京:中国时代经济出版社,2015:2-24.
- [10] 张文秀,郑石桥.国家治理、问责机制和国家审计[J].审计与经济研究,2012(6):25-32.
- [11] 杨时展.审计的发生和发展[J].财会通讯,1986(4):3-6.
- [12] 秦荣生.审计与民主政治[J].中国审计,2003(S1):26.
- [13] 马志娟,刘世林.国家审计的本质属性研究:基于国家行政监督系统功能整合视角[J].会计研究,2012(11):79-86,95.
- [14] 刘家义.论国家治理与国家审计[J].中国社会科学,2012(6):60-72.
- [15] 王会金,黄溶冰,戚振东.国家治理框架下的中国国家审计理论体系构建研究[J].会计研究,2012(7):89-95.
- [16] American Accounting Association. Committee on Basic Auditing Concepts, 1969—1971[J]. Accounting Review, 1972, 47(4): 14-74.
- [17] 朱光磊.当代中国政府过程[M].3版.天津:天津人民出版社,2008:170-171.
- [18] 阿尔文·A阿伦斯,兰德尔·J埃尔德,马克·S比斯利.审计学:一种整合方法[M].14版.谢盛文,译.张龙平,校.北京:中国人民大学出版社,2013:7-8.
- [19] 朱光磊.现代政府理论[M].北京:高等教育出版社,2006:255-256.
- [20] 习近平.在网络安全和信息化工作座谈会上的讲话[EB/OL]. [2021-12-20]. [http://www.cssn.cn/xwcbx/xwcbx\\_pdt/201604/t20160426\\_2983948.shtml](http://www.cssn.cn/xwcbx/xwcbx_pdt/201604/t20160426_2983948.shtml).
- [21] 王永海.政府财政审计制度的经济学分析[J].审计月刊,2004(1):10-11.
- [22] 金观涛,华国凡.控制论与科学方法论[M].北京:新星出版社,2005:30.
- [23] 胡泽君.中国国家审计学[M].北京:中国时代经济出版社,2019:166-167,188-192.
- [24] 审计署.审计署2018年大事记[EB/OL]. [2021-12-03]. <http://www.audit.gov.cn/n4/n19/c131731/content.html>.
- [25] 中央纪委国家监委.中共审计署党组关于十九届中央第六轮巡视整改进展情况的通报[EB/OL]. [2021-12-03]. [https://www.ccdi.gov.cn/yaowen/202110/t20211024\\_252770.html](https://www.ccdi.gov.cn/yaowen/202110/t20211024_252770.html).
- [26] 中共甘肃省委审计委员会,甘肃省审计厅.中共甘肃省委审计委员会关于加强省市(州)党委审计委员会工作指导的实施意见[EB/OL]. [2021-12-03]. <http://sjt.gansu.gov.cn/sjt/c202102/202110/1878624.shtml>.
- [27] 中共贵州省委审计委员会.中共贵州省委审计委员会印发《关于进一步加强审计整改工作的意见》的通知(黔审委发〔2020〕2号)[EB/OL]. [2021-12-18]. [http://www.gzql.gov.cn/zfbm/qlxsjj/zcwj\\_5790688/202011/t20201112\\_65181781.html](http://www.gzql.gov.cn/zfbm/qlxsjj/zcwj_5790688/202011/t20201112_65181781.html).
- [28] 中央纪委机关,中央组织部,中央编办,等.关于印发《党政主要领导干部和国有企业领导人员经济责任审计规定实施细则》的通知(审经责发〔2014〕102号)[EB/OL]. [2021-12-20]. <http://www.hebjgbz.gov.cn/fuxing/jdjc/101489997814097.html>.
- [29] 审计署.审计署审计报告审核审定暂行办法(审法发〔2005〕27号)[EB/OL]. [2021-12-20]. [http://sjj.czs.gov.cn/zwgk/50406/50410/content\\_3088575.html](http://sjj.czs.gov.cn/zwgk/50406/50410/content_3088575.html).
- [30] 全国人民代表大会常务委员会.中华人民共和国审计法[EB/OL]. [2021-12-20]. <https://flk.npc.gov.cn/detail2.html?MmM5MDlmZGQ2NzhiZjE3OTAxNjc4YmY2MzRiNTAzMWI%3D>.
- [31] 全国人民代表大会常务委员会.全国人民代表大会常务委员会关于修改《中华人民共和国审计法》的决定(2021年10月23日第十三届全国人民代表大会常务委员会第三十一次会议通过)[EB/OL]. [2021-12-20]. <http://www.npc.gov.cn/npc/c30834/202110/c46eadbba53b4d51be1281acb4d7fac8.shtml>.
- [32] 唐未兵,吴佳倩,唐婧.国外公司治理研究新进展[J].湖南工业大学学报(社会科学版),2021,26(1):1-13.
- [33] 世界审计组织第二十一届大会.北京宣言:最高审计机关促进良治[EB/OL]. [2021-12-20]. <http://www.audit.gov.cn/n9/n459/n462/c15751/content.html>.

责任编辑:徐海燕