

有足够威慑力的监督体系,以使国家审计质量满足公众的期望。

五、国家审计体制研究

1. 分析我国现行国家审计体制的利弊。尹平(2001)指出,现行我国国家审计体制始建于20世纪80年代,属于行政型审计体制,该体制在总体上仍然符合我国国情,不需要彻底改革,对其存在的不足仅需“改良”。项俊波(2001)从领导体制、机构设置、审计机关的派出机构、审计机关负责人的任免与人员配置、经费来源五个方面评析了我国国家审计体制的现状,提出了我国国家审计体制由行政性审计体制向立法型审计体制转变的现实可能性。沈建文和郑石桥(2012)指出,国家审计体制是有一定规律的,本国的宏观制度变量会影响问责机制,而问责机制的构造不同,审计体制也会不同,必须以宏观制度变量和问责机制整体构造为背景来讨论审计体制,我国行政型审计体制的优劣应以我国的宏观制度及问责机制整体构造为背景来评价和优化。在现今维护国家经济安全的目标导向下,我国行政型政府审计体制与西方立法型和司法型审计体制相比,不仅不处于劣势,而且更具优越性,能够更加彰显现代政府、审计维护国家经济安全的重要特质(尹平,2011)。

2. 探讨我国国家审计体制的改革方向。学者们对我国审计体制模式改革的方案总结成立法模式观、升格模式观、垂直模式观、独立模式观、双轨模式观(张勇、陆军,2009)。李瑛(2002)从国家审计独立性角度提出独立性是审计监督的基本前提,体现在机构独立、经济独立和人员独立三个方面,针对我国现行的国家审计体制在这三个方面都不够独立的现状,提出了建立立法型审计体制的改革方向。马曙光(2006)应用新制度经济学的思想和方法研究政府审计体制选择问题,认为政治制度和历史传统深刻影响着政府审计体制选择,建立审计监察院并提高其行政级别符合中国政治制度和历史传统的审计体制改革方向。杨肃昌和肖泽忠(2004)则主张中国国家审计应实行“双轨制”改革,即在人大和政府分别建立履行不同审计职责的审计组织:人大所属的审计组织主要从事预算审计工作,政府所属的“审计署”主要进行政府经济监管所需要的各项审计监督工作。在“双轨制”审计体制改革设想的基础上,杨肃昌和肖泽忠(2007)又重点对人大设立预算审计机构的现实必要性、可行性、现实依据、法律依据、机构设置、职责划分及职责履行和改革的实施步骤进行了探讨。行政型审计模式下的国家审计更多具有政府内部审计的功能,在具体运行中存在独立性、权威性、效力性方面的不足,应以立法模式为基础,建构适合中国国情的国家审计体制(王艳丽、路广,2008)。

3. 学者们揭示了我国审计体制存在的利弊,但对其

改革方向却没有形成统一的意见:部分学者坚持彻底改革,把我国行政型的审计体制改革成立法型的审计体制;另一些学者则主张我国审计体制总体上符合国情,仅需改良。审计体制改革在理论层面牵涉到政治学、法学、审计学等诸多学科领域,在实践层面又面临着改革成本与改革收益的权衡。所以,对审计体制改革的探讨要综合多方面因素进行考虑,既要有理论层面的支撑,也要符合我国国情。

六、国家审计风险研究

1. 国家审计风险的成因及对策。国家审计风险是国家审计机关派出的专业人员依法对被审计单位进行审计后,由于提出的审计意见或作出的审计结论和决定不恰当或不正确而给审计主体带来某种损失的可能性(谭劲松,1999)。学者们分析了国家审计风险产生的原因,并提出了相应的控制措施。王会金和尹平(2000)把国家审计风险的成因分为审计主体方面成因、审计客体方面成因和审计环境方面成因三个部分。国家审计风险产生的原因主要包括国家管理体制不合理、审计执法依据不健全、审计人员不称职、审计方法不恰当和被审计单位不配合(余春红、辛旭,2003)。总的来看,学者们针对国家审计风险控制的建议措施大多侧重宏观层面,却没有针对具体审计项目如财政审计、金融审计等提出控制措施。

2. 国家审计风险模型的构建。张吉成(2006)探讨了国家审计的风险模式,试图从定量的角度解决国家审计风险的相关问题。齐玉梅(2006)提出了审计结果公告制度下国家审计风险模型的构建。戚振东(2011)针对国家审计风险模型的构建及其应用,认为国家审计风险与社会审计风险存在实质性差异。

3. 国家审计风险的特征。国家审计风险除了具有一般审计风险所具有的客观性、潜在性、多样性、模糊性和可控性等特征外,还特别表现出损失的多重性、影响的长久性、成因的复杂性和控制的艰巨性等特征(陆强,2002)。

七、国家审计理论体系研究

1. 绩效审计理论。李兆华和刘慧娟(2006)在借鉴国外政府绩效审计理论的基础上,以政府绩效审计假设和政府绩效审计环境作为理论体系的逻辑起点,以绩效审计本质、概念、目标、标准为基本要素,构建了我国政府绩效审计的基本框架。郑德亮等(2009)探讨了农村公共投资绩效审计理论体系的构建。周国彪和黄小忠(2010)讨论了绩效审计方法体系的构建。刘爱东和赵金玲(2010)构建了政府投资公共工程的绩效审计评价指标:在对公共工程绩效审计评价理论进行分析并借鉴国内外相关研究成果的基础上,得出了15个由多维度层级结构组成的公共工程绩效审计评价初始变量指标。王慧和欧阳日辉

(2011)以公共工程投资项目的基本特征为出发点,构建了公共工程投资绩效评价指标体系。徐泓和曲婧(2012)从自然资源管理目的、绩效审计的要求和已有的审计案例出发,分析了自然资源绩效审计的目标、内容,并构建了评价指标体系。

2. 经济责任审计理论。常规审计是经济责任审计评价的基础。张勇和毕铭悦(2012)讨论了经济责任导向模式审计的概念框架。构建经济责任审计评价体系,需要特别关注正确设计评价内容、兼顾干部管理监督需求和体现差异性(梁雪铨,2011)。罗韵轩(2008)基于非现场审计系统与平衡记分卡在我国商业银行的应用,对商业银行经济责任审计评价指标体系的现状及存在问题进行调查,借鉴EVA价值管理理论和KPI指标的相关理论,构建了以EVA为核心的财务指标和以内部控制评价为核心的非财务指标有机结合的我国商业银行经济责任审计评价指标体系。作为经济责任审计的拓展,郭强华和谢正菊(2011)探索了国家廉政审计的概念、目标及工作程序,并分析了廉政审计的特色、可行性与难点;蔡春和李江涛(2009)基于权力制衡研究了审计监控经济权力的内在机理,认为经济权力审计监控研究是审计研究的一个新领域并分析了该研究领域的主要问题。

3. 环境审计理论。建立环境绩效审计评价体系的原理须坚持可行性原则、分领域分项目原则、成本效益原则和全面性原则(周安,2010)。丁镇棠等(2011)通过分析国内大型公共工程环境审计的现状与问题,从审计目标、审计内容、实现机制与组织模式四个方面构建了大型公共工程环境审计体系,并提出了大型公共工程环境跟踪审计模式和多主体合作审计的组织模式改进建议。

4. 国家治理框架下国家审计理论体系。国家审计治理功能的逻辑是国家治理主体运用国家治理资源,提供国家管理与服务,达成国家治理目标。王会金等(2012)认为,国家治理框架下的国家审计理论由国家审计基础理论、应用理论和发展理论构成;其中,基础理论包括国家审计动因和本质理论、目标理论、主客体理论、程序和方法理论、规范理论、环境理论和管理理论,应用理论包括财政审计、金融审计、国有企业审计、经济责任审计、资源环境审计和涉外审计理论,发展理论包括国家审计发展史和国家审计创新理论。

5. 学者们在国家审计应用理论领域已取得丰硕成果,但国家审计基础理论的研究尚欠深入。国家审计应用理论若想取得长足的进步,必须要有完善的国家审计基础理论的支撑。只有应用理论和基础理论都处于相对成熟的状态,才有可能建立完善的国家审计理论体系。

八、国家审计研究展望

国家审计在保障国家财产权益、维护国家经济安全

和推进善治政府中处于基础性地位。任何一个国家都必须处理好维护国家财产权益与私人财产权益问题,因为这关系到一个国家的经济发展,关系到政府在市场中的定位。国家审计的主要职能是保护国家财产权益。未来国家审计研究的领域主要有:

1. 国家审计治理功能的产权基础。从产权保护的角度厘清国家审计具有治理功能的作用机理及传导机制,明确国家审计在国家治理系统中的地位及可行的实施路径。

2. 国家审计与行政事业单位内部控制的关系。为提高行政事业单位内部管理水平,加强廉政风险控制,财政部于2012年11月29日发布了《行政事业单位内部控制规范(试行)》,自2014年1月1日起施行,其主要内容包括风险评估和控制方法、单位层面内部控制、业务层面内部控制及评价与监督。国家审计与行政事业单位内部控制的关系是什么?是重叠、内嵌还是涵盖?国家审计如何利用内部控制的优势降低审计成本、审计风险,提高审计效率?国家审计如何与内部控制实现对接?

3. 国家审计与注册会计师审计、内部审计的关系问题。国家审计、注册会计师审计和内部审计构成了我国“三位一体”的审计监督体系。只有正确处理好三者之间的关系,才能实现审计监督对国家财产和私有财产保护的全覆盖。受限于审计资源限制,国家审计如何实施委托审计?如何抓住重点行业和关键领域?

4. 国家审计维护国家经济安全问题。国家审计维护国家经济安全的产权基础、法律基础与现实依据是什么?国家经济安全审计的实施路径是什么?如何创新国家审计模式和审计方法实现维护国家经济安全的目标?这些都是学者须迫切关注和研究的命题。

【注】本文为国家社科基金(编号:11CJY013)、中国博士后特别资助项目(编号:2012T50684)、湖南省高校创新平台基金(编号:11K012)、湖南大学中央高校基本科研业务专项资金(编号:11HDSK357)和青年教师成长计划项目的阶段性成果。

主要参考文献

1. Gendron Y, Cooper D. In the name of accountability—state auditing, independence and new public management. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 2001;3
2. 刘光业.中国审计史浅议.审计研究,1985;3
3. 张达聪.中国审计起源考.江汉论坛,1992;7
4. 秦荣生.我国历代审计制度的演变、利弊及其对我国现行审计制度改革的启示.当代财经,1991;10
5. 吴泽湘.宰夫详考——记中国审计史研究中的一个误区.审计研究,2002;2