

审计绩效评价、审计定性与审计整改

陈海霞^{1,2}

(1.中国人民大学商学院,北京 100872; 2.新疆财经大学会计学院,乌鲁木齐 830012)

【摘要】 国政府审计存在一个通病就是屡审屡犯,从因果关系来说,就是审计整改效果较差。本文以动机心理学中的目标理论为基础,通过对审计机关审计人员行为的研究找到一个能够解释“屡审屡犯”的原因。审计绩效评价诱导审计人员将审计目标定位为查找违规问题,从而在审计定性时对审计事件倾向于确认为违规问题,造成整改难度大的困境。文章进一步发现倾向性的审计绩效评价将导致审计人员负责整改的意愿不强。

【关键词】 政府审计; 审计绩效评价; 审计整改

一、引言

2003年,政府审计以轩然大波的影响力重新被社会各界和广大民众所认识,这是因为时任审计长李金华同志于2003年6月代表国务院向全国人大常委会提交了2002年度中央预算执行和其他财政收支情况的审计报告。这个审计报告披露的审计案例引起了社会各界和新闻媒体的热切关注,顿时掀起了一场“审计风暴”。

“审计风暴”的影响力虽然很大,但是它并没有解除人们多年以来对于审计领域存在的疑虑:为什么“屡审屡犯”成了审计领域的通病?它的根源在哪里?因为尽管这些年审计署加大了政府审计的力度,但是审计效果却并不理想。通过历年审计署的公告可以看到,同类型的违规违纪事件年年都在榜上。很多单位面对违规违纪问题不以为然,更谈不上积极整改,以致年年审计检查,年年存在同类问题。这种屡审屡犯的问题,既说明被审计单位对审计检查缺乏积极配合的态度、对审计报告意见并没有虚心接受,也说明审计机关对审计查出问题的针对性意见缺乏必要的力度,以致收效甚微。

“屡审屡犯”说明审计整改的效果差,而造成审计整改效果差的因素有很多。刘家义审计长指出,出现屡审屡犯现象的原因,除了思想认识问题,带共性的问题是因体制性障碍或制度上的漏洞产生的。

本文认为,运用行为学理论,对审计机关内部审计师的行为进行研究,也许能找到一个可以解释“屡审屡犯”的原因。目前审计机关绩效评价指标体系比较侧重于审计人员的“绩”,而这个“绩”往往又表现为查找有金额的问题。在这一前提下会导致审计人员在审计时偏向从直观的数据中查找违规违纪问题,而忽视数据产生的主客观原因,因而提出的整改意见缺乏辩证分析,难以令被审计单位信服,从而影响了整改效果。

二、文献综述

国外关于政府审计的研究中没有针对政府审计整改的研究,这是因为在这些发达的国家,审计整改的主体是被审计单位,审计部门的工作是查找问题。与我们国家包含审计机关在内的一些相关部门没有联系。

国内与政府审计整改相关的文献包括两部分:

一部分基本上都是实务工作者们通过对自身工作的分析、总结所进行的规范性研究,包括审计整改难的成因、审计整改存在的问题及形成原因、审计整改效果的影响因素分析等,这些研究文献提出了改善政府审计整改难的措施以及有效推进审计整改工作的相关对策,如曹润林(2008),陕西省审计厅法制处(2008),骆勇、朱长伟(2011),刘峰、阎强(2011),席立平(2013),张银(2013)。

另一部分研究文献则是学者们对审计难、处理难、落实审计决定难问题进行的理论探讨。宋常等(2006)研究发现,经济越发达,违纪金额越大,应缴违纪金额越大,相应的已交金额也越大。喻采平(2010)对政府审计效率影响因素进行了系统的分析,结果发现,审计任务强度、执行力度和处罚力度都会正向影响到政府审计效率,而信息披露质量却没有影响。

郑石桥、尹平(2010)发现审计机关地位和审计处理执行效率出现悖论,解释这个悖论的原因是审计妥协,而审计妥协背后的制度性背景是“行政模式+双重领导型审计体制”。郑石桥、和秀星、许莉(2011)还从非正式制度的视角,建立了一个制度冲突的理论架构来解释审计机关审计难、处理难、落实审计决定难的问题。

郑石桥、许莉(2011)运用地方审计机关2003~2007年的数据,分析政府干预对审计处理执行效率的影响。结果表明,地方政府的干预对上缴财政执行率、减少财政拨款执行率、归还原渠道资金执行率有抑制作用。但对调账

处理执行率无显著影响。所以作者指出,审计处理执行效率的显著影响因素应该是政府干预。

和秀星、郑石桥(2011)研究了财政状况与审计处理执行效率的关系,结果发现,财政状况会影响到审计处理的执行效率,经济纠错处理方式在财政状况较差的地区效果不好,而行政处理手段可能会更好地解决问题。

顾春、黄俊晨(2014)研究指出,在审计执行效率方面,地方审计机关要高于审计署驻地方特派办,但审计处理情况和审计建议落实情况则无显著差异。分析其原因,他们认为是地方政府审计机关审计妥协、委托人不作为以及审计整改联动机制运作不充分导致的。

在审计效果方面,郑石桥(2012)以规制俘获理论解释了国家审计中审计组织模式的差异对审计效果的影响,认为湘潭市审计局推行的“四分离”组织模式实现了从纵向集权—横向集中向纵向集权—横向分割模式的转换,有效地提高了审计效果。郑石桥(2012)从审计频率和审计处罚这两个视角来解释审计效果,建立了一个关于审计频率、审计处罚与审计效果的理论框架,指出审计频率通过预期路径和预防路径对审计效果发挥作用,审计处罚通过威慑路径和心理路径发挥作用。

王跃堂、黄溶冰(2008)研究指出,衡量政府审计质量不仅应考虑其是否发现和报告了违法违纪问题,还应判断其是否履行了矫正职责。所谓矫正职责指的是审计整改,那么应该如何提高整改效率,这是政府审计发展的一个重要方向,本文也将朝这个方向努力。

综上所述,可以看出,现有的一些研究关于政府审计效率、审计处理执行效率或者审计效果都是在解释“屡审屡犯”这一我国当前政府审计存在的通病问题,而这些研究都遵循一个重要的前提,就是不去考虑审计报告本身是不存在任何问题的,审计报告提到的问题、建议等都是严格遵循审计准则得出的。但本文认为,研究者假设的这个前提是缺乏验证的,比如,各级审计机关都采用的审计绩效评价体系是否会对审计整改产生影响呢?是产生何种影响呢?本文力求回答这些问题。

三、理论分析与研究假设

从理论上讲,审计绩效评价与审计整改有着密切的联系,必然会影响到政府审计整改。本文拟从两个方面来分析:第一,审计绩效评价倾向量化指标,往往缺乏辩证分析而定性不准,整改意见难以令人信服;第二,审计绩效评价是怎样影响审计整改的。

(一) 审计绩效评价的倾向性

通过梳理国内关于审计绩效评价的研究文献,我们发现无论是针对审计项目、审计机关还是审计师个人,朱小平(2004)提出的“成本效益比”指标大家都比较推崇,因为通过考察审计部门的投入产出效率是评价其绩效的一个非常直接的途径。董延安(2008)认为国家审计效益

评价指标应包含两方面:一是反映审计检查力度的效益指标,即查出被审计单位违规金额占查出违规金额比重;二是反映被审计单位纠正力度的指标,用纠正类型、纠正金额和纠正率来表示。

李永强(2008)在研究美国绩效审计时指出,美国审计署的绩效报告主要是以业绩指标的形式对各项关键绩效指标进行说明,采用平衡计分卡的评价方法对结果、客户、员工和内部管理四个维度指标进行定量分析。Santiso(2009)指出,在宏观层面衡量政府审计绩效是很难的,目前对绩效的评价都是用一些定量指标来测量审计产出,如创造的经济价值。欧阳程、陈莉(2010),易丽丽(2011),徐立、陈翠(2011)在衡量政府审计绩效时,提到应将审计活动的结果包含进来,比如“已上缴财政金额”。

另外,平衡计分卡的引入拓宽了人们对于审计绩效评价的认识,围绕财务、顾客、流程、学习和成长机会,学者们将财务指标和非财务指标、定性和定量指标组合得更加完善。但在实际操作中,定性指标的测度还是不好掌握,所以大多用定量指标来衡量审计绩效。比如审计处罚决定书中包含的应上缴财政额、应减少财政拨款或补贴款、应归还原渠道资金额、应调账处理金额等量化数据。由于我国特有的审计制度环境,《中国审计年鉴》披露了一组数据,即审计处理结果落实情况,包括已上缴财政额、已减少财政拨款或补贴款、已归还原渠道资金额,已调账处理金额,这里就不具体列举了。

对于审计处理处罚决定,这是跟审计查处问题相关联的,也可以说是审计定性问题;而对于审计处理结果落实情况,则跟审计整改相关联。审计机关绩效评价指标对审计处理处罚决定书中的指标比较青睐,而对审计处理结果落实情况却不是积极,概括来说目前政府审计绩效评价指标比较侧重于审计查处问题金额。而作为“经济人”的审计师们应该也会比较关注审计查处问题,而不去关注审计整改问题金额。

据2011年审计署公布的绩效报告,2011年度审计署(包括所属单位及派出机构)可用货币计量的审计报告决定显示,全年查处问题金额866.8亿元,其中:查处违规金额718.2亿元,查处损失浪费金额148.6亿元。据审计查处问题情况与审计署总支出计算得出的投入产出比为1:96,人均审计问题金额2 835万元。审计署地方优秀审计项目评价标准中定量打分的评价内容是关于审计揭露重大违法违纪、重大违法犯罪案件的查处,依据查处问题金额的不同等级,打分也不一样,比如“揭露县处级或者相当于县处级(含)以上干部违法违纪犯罪行为,个人违法犯罪金额在50万元(含)以上,并被公检法机关立案查处的;揭露出违反财经法规金额在5 000万元(含)以上,并且相关责任人被公检法机关立案查处的;揭露出损失浪费(含潜在损失)金额1亿元左右,或者其他效益问题,并且在全

国、全行业范围内产生重大影响的,等等”。

从以上材料可以发现,审计绩效评价标准中关于能以货币计量的审计成果均是以问题金额为主。当然,尽管审计人员所从事的审计活动不单是查找和揭露存在的问题,但是推行审计机关绩效评价制度是推进审计职能转变、提高政府审计执行力和公信力的重要举措,是转变审计作风、强化政府审计勤政廉政的重要举措。所以围绕审计揭露问题金额进行的以货币计量审计成果评价应该还是比较客观公正的。不过,这种偏向于问题金额的政府审计绩效评价,往往忽视了对产生问题金额的辩证分析,从而影响了定性的准确性和提出整改意见的中肯性。

张文婧的问卷调查显示,85%的审计机关认为审计经费没有保障,90%以上认为审计经费不足是影响审计机关依法独立行使审计监督权的关键因素。政府审计师作为审计行为的主体,其独立性必须得到保障。以往的研究认为,审计独立性缺失会促使审计师选择向被审计单位进行权力寻租,从而无法保证审计质量。同时,政府审计的独立性不强,使得审计师们更加在意对其绩效考核,以此来提高其收益和声誉。所以审计绩效评价的这种“查处问题金额”的倾向性是存在的。

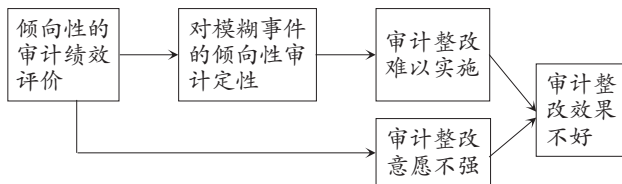
(二) 审计绩效评价如何影响审计整改

一些心理学的研究表明,人们在处理信息和做出决策时经常会出现一些偏差,表现为非理性的行为特征。审计人员也难以避免,因为在审计过程中会遇到一些复杂的问题而产生审计判断偏误,而审计人员的有限理性在审计过程中很容易形成错误判断的心理倾向(效应)。导致审计人员形成审计判断偏误的心理效应是由客观环境决定的,目前关于这方面的研究有时近效应、锚定效应、肯定性倾向和框架效应。这些心理效应的存在,可能会对审计判断的过程和结果产生重大影响。

已有研究只是对这些心理效应现象进行了揭示,并没有对能够导致审计人员产生审计判断偏误的心理效应形成的原因进行分析。动机心理学的目标理论告诉我们,目标是影响行为的环境因素之一。Lewin(1935)在磁场论中指出,能够满足需求的目标具有正向效应,会促使个体产生趋利行为,而个体与目标的心理距离越短,目标的动机倾向力量就越大,这种力量将诱导个体采取行动以实现目标。在已有文献中,研究者们都非常强调目标期望和诱因价值的动力作用。

政府审计绩效评价的倾向性可以说是审计人员接受审计任务的一个目标,这一目标在审计工作过程中就成了影响审计人员行为的一个环境因素。从审计主体行为倾向的逻辑关系可以看出,当政府审计绩效评价倾向于查处问题金额时,当审计人员遇到一些难以处理的问题或事件时,他们没有动机想方设法完成审计金额定性,以取得好的审计成绩,而不再有意愿继续接手审计整改,因

为整改问题金额不被纳入或很少被纳入绩效考核范围。结果造成定性的问题被放大了,到后期整改的时候却变得难以实施。如果政府审计绩效评价倾向于整改问题金额,这对审计人员起不到太大的激励作用。事实上,从我国已有的各级审计部门绩效考核办法中鲜见对审计处理结果落实情况的考核,只有少数学者提到要将“已上缴财政”列入财务考核指标中。



逻辑关系图

审计绩效评价的倾向性不同,审计师所选择的实施路径也不同。朱小平等(2004)认为,政府审计绩效评价的一个很大的困难是如何确定、衡量和计算某一审计项目的收益、成本和风险。我国政府审计绩效评价中存在“问题发现导向”,往往认为一个审计项目做下来,只有发掘出问题才说明这个审计工作没白做,才是有意义的;反之如果一个审计项目做下来,没有发现问题或者发现的问题很小,则会被认为这次审计没有多大意义,可见,这种“有罪推论”假定问题是存在的。实际审计过程成为带着问题去找证明问题的证据,这样很容易将问题拔高、放大,最终将问题定性为违规违纪。

根据上述分析,本文提出研究假设:在以问题金额为绩效评价主要指标的情况下,往往出现模糊事项的倾向性定性,导致审计整改措施难以落实,同时会降低审计人员督促整改的意愿。

四、研究方法

(一) 实验设计

本文的实验设计采用单因素组内设计。实验的自变量是审计项目中所涉及的金额,按数额大小分为高、中、低三个档次,即根据审计项目中所涉及问题的金额分为水果问题、出差问题和房租问题三个组:①水果问题组对应的金额为135元;②出差问题组对应的金额为2000元;③房租问题组对应的金额为30000元。

而实验的因变量是审计人员或者审计组对审计项目初步所做出的定性及处罚决定的认可程度,以及对所发现问题的整改意愿程度(本实验的具体分类资料受篇幅所限已省略)。

(二) 实验任务

实验材料首先提供了某审计局审计某大学的待复核的审计工作底稿,并要求参加实验的人员(即被测试者)关注其中的审计定性是否正确,并在背景信息中告知该实验作为审计人员所在审计机构对部门和个人业绩的考

核,分别对审计查处和审计整改进行考核。对于审计查处,是以查处违规金额作为业绩指标,在该环节业绩考核方式下,查处的违规金额越多,个人、审计组及所在部门的业绩越好。对于审计整改,是以整改金额作为业绩指标,整改金额越多,个人、审计组及所在部门的业绩越好。对此,该审计机构有两种模式:一种是原来查处问题的审计组继续负责督促被审计单位整改;另外一种方式是由审计局设置的整改处专门负责督促被审计单位整改。

根据实验要求,参加实验的人员需做好两项工作:第一,复核提供的审计工作底稿,确定是否同意他们对查出问题的审计定性及处罚决定,并在5分量表上标出对初步的审计定性及处罚决定的同意程度,其中1代表同意程度最低,5代表同意程度最高。第二,说明是否愿意负责督促被审计单位对所发现的问题进行整改,并在5分量表上标出对负责问题继续督促审计整改的意愿程度,其中1代表意愿程度最低,5代表意愿程度最高。

(三)实验过程及测试

组织财经类院校审计专业四年级学生进行实验。实验过程如下:首先,由实验负责人把实验材料发给参与实验的学生;其次,由实验负责人讲解实验的一些基本要求,同时提到假定参与者作为审计人员所面临的绩效考核;再次,参与实验的人员阅读实验材料并回答实验任务中的问题;最后,实验负责人收回实验材料。

本实验中被测试者为某财经大学会计学院审计学专业四年级的学生,参加测试的共有116名学生,收回的材料中有14份存在数据不完整问题,剔除这14份后剩下102份有效实验数据。需要说明的是,四年级审计专业的学生已经修完所有审计专业主干课程。

五、实验结果及分析

(一)描述性统计分析

表1列示了对初步查出问题的审计定性及处罚决定认可程度的描述性统计结果,从中可以看出,审计师在初步审计定性中给予的定性均为“白条顶库”,而根据实验安排,要求被测试者给出对三个问题初步审计定性的认可程度,结果表明,问题金额为30000元房租组的定性认可程度最高,问题金额为2000元出差组的认可程度次之,问题金额为135元水果组的认可程度最低,并且三个问题认可程度存在着明显的差异。

表1 对初步查出问题的审计定性及处罚决定的认可程度

审计定性的认可程度	N	mean	p50	sd	min	max
v1	102	3.15	3.00	1.32	1.00	5.00
v3	102	3.80	4.00	1.33	1.00	5.00
v5	102	3.27	3.00	1.25	1.00	5.00

注:v1为水果问题审计定性,涉案金额135元;v3为出差问题审计定性,涉案金额2000元;v5为房租问题审计定性,涉案金额30000元。

表2列示了对查出问题继续督促整改意愿程度的统计结果,从中看出由于审计师既可以选择继续负责督促被审计单位整改,也可以不负责继续整改而改由其他专门负责督促整改的部门来负责,在实验中,被试按照要求给出了对三个问题继续督促整改的意愿水平。结果发现,三组对于继续督促整改的意愿差异不明显。

表2 对查出问题继续督促整改的意愿程度

审计整改的意愿程度	N	mean	p50	sd	min	max
v2	102	3.19	3.00	1.42	1.00	5.00
v4	102	3.55	4.00	1.21	1.00	5.00
v6	102	3.50	4.00	1.16	1.00	5.00

注:v2为水果问题整改方案,涉案金额135元;v4为出差问题整改方案,涉案金额2000元;v6为房租问题整改方案,涉案金额30000元。

(二)方差分析

本文中所涉及的数据由于没有通过正态性分布的检验,所以不能采用单因素方差分析的方法,而是采用Kruskal Wallis检验(秩和检验),检验结果如表3:

表3 秩和检验结果

审计定性认可程度			审计整改意愿程度		
group	Obs	Rank Sum	group	Obs	Rank Sum
1	102	13 927.00	1	102	13 619.00
2	102	18 336.00	2	102	18 052.00
3	102	14 708.00	3	102	15 300.00
chi-squared	13.864 with 2 d.f.		chi-squared	12.545 with 2 d.f.	
probability	0.001 0		probability	0.101 9	
chi-squared with ties	14.646 with 2 d.f.		chi-squared with ties	13.337 with 2 d.f.	
probability	0.000 7		probability	0.201 3	

问题分组:1代表135元水果组;2代表2000元出差组;3代表30000元房租组

表3列示了秩和检验结果,从中可以看出,三个组问题的定性认可程度是总体分布不完全相同,而三个组问题的审计整改意愿程度却是总体分布无差异,这说明被测试单位的审计整改意愿不明显。所以接下来要分别定性认可程度与整改意愿程度对三个组问题进行两两比较检验。表4为秩和检验的两两比较结果。

表4 两两比较的秩和检验结果

审计定性认可程度			审计整改意愿程度		
秩和/p值	1	2	秩和/p值	1	2
2	3.521 (0.000 4)		2	3.497 (0.100 5)	
3	0.709 (0.478 6)	-3.039 (0.002 4)	3	1.491 (0.135 9)	-2.388 (0.116 9)

注:1代表135元水果组;2代表2000元出差组;3代表30000元房租组。

从表4可以看出,在审计定性认可程度方面,金额高的30 000元房租组的平均认可程度要高于金额低的135元水果组和2 000元出差组的平均认可程度,并且这种差别相当明显,且有统计意义。而135元水果组与2 000元出差组之间的平均认可程度却无法证明其存在显著的差异。也就是说,被测试者金额高的问题比较敏感,给予其审计定性认可度要远高于其他问题组。针对同类型问题,被测试者更倾向于认可金额高的审计问题定性。对于审计整改意愿程度方面,三个组平均意愿程度无明显差别。针对同类型问题,被测试者更倾向于高金额问题的审计定性,而对督促问题整改的意愿却没有倾向性。

实验结果验证了前面的假设,即在政府审计绩效评价倾向于审计查处问题金额的前提下,审计人员在面临高中低三档次金额的问题时,更倾向于对高金额问题进行定性,但不会选择继续督促高金额问题的整改。政府审计绩效评价影响了审计人员的目标定位,目标的诱因价值动力发挥了作用,最终促成了审计人员更倾向于将问题定性为违规,而对于审计整改这一后续程序并没有放到重要的位置上,从而使得审计整改难以进行。

六、研究结论与建议

(一)研究结论

本文采用实验研究方法,检验了审计绩效评价对审计定性与审计整改的影响。结果表明,从审计机关自身来讲,政府审计绩效评价的倾向性影响了审计人员对财经违规问题的定性及整改。

当面临同类型问题时,审计人员对金额高的事项更加敏感,倾向于定性为违规,而对金额低的事项定性无明显差异,说明查出金额高的事项成绩更大。而针对同一问题时,高涉案金额诱使审计人员更倾向于选择偏重的定性,绩效评价的诱因作用使审计人员宁紧勿松,将更多的问题定性为违规。而这些被定性为违规问题中一部分是因管理体制和机制方面的原因导致一时难以整改,所以形成了“审计问题年年有,年年整改年年难”的怪圈。

(二)建议

本文对审计机关“屡审屡犯”通病的原因进行了分析,针对研究发现的问题,提出以下三点建议:

1. 正确认识政府审计绩效评价的目的。政府审计引进绩效评价的目的是提高审计服务质量和工作效率。然而我们在理解这一目的时往往出现偏差,只注重效率——查出了多少违规金额,却轻视质量——整改的效果好不好。绩效评价的核心是经济性、效率性和效果性,只有正确平衡三者之间的关系才能实现绩效评价的目的。所以,实际工作中审计机关应将过程性指标与结果性指标并重,既要考核投入产出类指标(比如审计项目个数、审计项目涉案金额、审计工时用量等),又要考核审计结果性指标(它包括审计计划完成率、审计决定执行率、审

计整改效率等),还要关注评价审计是否有效减少了经济社会的不安全因素,是否发挥了“经济警察”的功能。因此,可以通过收集公众满意程度、被审计单位对审计结果的满意度等指标进行多维度考核。

2. 规范合理使用审计处理处罚自由裁量权。自由裁量权的具体表现就是审计机关依法对违反国家规定的财政财务收支行为进行处理处罚时,在法律法规所规定的范围、幅度或方式内,根据合理的判断,有选择地行使行政处理处罚。《审计法实施条例》中多次用到“区别情况”、“法定职权范围内”、“或者……或者……”等语句,作为审计机关,必须根据事实和情节,灵活运用自由裁量权,在法定范围内做出合法、合理的审计处理处罚,从主观上避免审计人员做出不恰当的审计决定。

3. 完善审计制度,强化政府审计独立性。我国现行审计体制是行政型审计体制,30多年的政府审计实践表明,行政型审计体制在改革初期还是与国情相适应的,但是随着越来越多的问题的暴露,也让我们感受到了它的不足之处。因为同时接受本级地方政府和上一级审计机关双重领导的各级审计机关及其审计人员,经常会处于一种矛盾之中,这种制度下审计处于经济和行政都不独立的局面。以往对于审计独立性的研究,主要着眼于社会审计,现行的体制也使我们看到了政府审计在行政和经济方面都不独立,这是一个亟待解决的问题。

主要参考文献

- 郭德俊. 动机心理学:理论与实践[M]. 北京:人民教育出版社,2005.
- 骆勇,朱长伟. 关于审计整改工作的几点思考[J]. 西部财会,2011(4).
- 宋常,胡家俊,陈宋生. 政府审计二十年来实践成果之经验研究[J]. 审计研究,2006(3).
- 王跃堂,黄蓉冰. 我国政府审计质量控制体系研究[J]. 审计与经济研究,2008(6).
- 郑石桥,尹平. 审计机关地位、审计妥协与审计处理执行效率[J]. 审计研究,2010(10).
- 郑石桥,许莉. 政府干预对审计处理执行效率影响研究[J]. 江西财经大学学报,2011(1).
- 郑石桥. 审计机关组织模式和审计效果——以规制俘获理论为研究视角[J]. 审计与经济研究,2012(3).
- 朱小平,叶友,傅黎瑛. 中美国家审计绩效衡量指标体系比较研究[J]. 审计与经济研究,2004(9).
- 曹润林. 审计“整改难”成因与对策的多视角分析[J]. 地方财政研究,2008(2).
- 顾春,黄俊晨. 审计机关地位、审计目标定位与政府审计整改[J]. 会计之友,2014(7).
- 张国兴. 财政审计中的定性与处理处罚[J]. 审计月刊,2002(11).