DOI:10.19641/j.cnki.42-1290/f.2018.14.017

【编者按】领导干部经济责任审计是最具中国特色的审计业务之一。目前,已经要求对中央各部门主要领导、地方党政领导干部和国有企业主要负责人实行经济责任审计全覆盖,地方审计机关40%以上的资源都用于该类型的审计。很显然,这是一种非常重要的审计业务类型,是干部监督管理的重要制度安排。然而,当前关于领导干部经济责任审计的基础性问题的研究却缺乏深度和系统性,且呈现碎片化。从本期开始,本刊将连续刊发领导干部经济责任审计基本理论研究系列论文,以期一定程度上弥补上述缺憾。

领导干部经济责任审计本质:理论框架和例证分析

郑石桥(博士生导师)

【摘要】领导干部经济责任审计在许多方面还存在缺陷,产生这些缺陷的一个重要原因是对领导干部经济责任审计本质的认知模糊。从领导干部经济责任审计的概念及其与相关概念的关系这两个角度来分析领导干部经济责任审计本质,提出一个关于领导干部经济责任审计本质的理论框架。然后,用这个理论框架来分析《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》中确定的领导干部经济责任审计概念,以一定程度上验证这个理论框架的解释力。

【关键词】领导干部经济责任;鉴证职能;界定职能;评价职能;监督职能

【中图分类号】F239.44　　【文献标识码】A　　【文章编号】1004-0994(2018)14-0127-6

一、引言

我国领导干部经济责任审计起源于20世纪80年代中期,经历了多个发展阶段,在促进领导干部依法依规履行职责方面(这里的领导干部包括党政领导干部和单位主要领导,下同),发挥了重要作用。然而,不可否认的是,领导干部经济责任审计作为最具中国特色的审计业务之一,在许多方面还存在缺陷,产生这些缺陷的原因较多,其中的一个重要原因是对领导干部经济责任审计本质的认知模糊。例如,一些审计机关将领导干部经济责任审计等同于领导干部绩效审计,而有些审计机关则将领导干部经济责任审计等同于审计问责。对于领导干部经济责任审计本质的认知模糊,势必导致不恰当的审计制度建构及审计实务,从而影响领导干部经济责任审计的效率效果。所以,正确认知领导干部经济责任审计本质是有效开展这项审计业务的前提。

现有文献成果为进一步认知领导干部经济责任审计本质奠定了一定的基础,但是关于领导干部经济责任审计本质还缺乏一个系统化的理论框架,本文拟对此进行探讨。本文内容安排如下:首先进行了简要的文献综述,梳理领导干部经济责任审计本质的相关研究成果;在此基础上,从领导干部经济责任审计的概念及其与相关概念的关系这两个角度来分析领导干部经济责任审计本质,提出了一个关于领导干部经济责任审计本质的理论框架。然后,用这个理论框架来分析《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》(以下简称《细

【基金项目】审计署重点课题"完善国家审计制度研究"(项目编号:17SJ03002)

则》)中确定的领导干部经济责任审计概念，以一定程度上验证这个理论框架的解释力。

二、文献综述

当前专门研究领导干部经济责任审计本质的文献很少，但是有很多研究领导干部经济责任审计的文献都涉及领导干部经济责任审计本质。总体来看，现有文献达成的共识是：领导干部经济责任审计是对领导干部经济责任履行情况的审计，其审计客体是领导干部。但是，现有文献对领导干部经济责任的履行情况有着不同的理解，对审计所实施的职能也有不同的观点。

对领导干部经济责任履行情况的理解，主要有三种观点：①领导干部经济责任履行情况就是应该由领导干部承担的经济责任，但未对经济责任的构成做进一步的列举或细分[1][2]；②领导干部经济责任履行情况就是领导干部职务责任履行情况，领导干部经济责任审计就是对领导干部职务责任履行情况的审计[3][4][5]；③领导干部经济责任履行情况就是财政财务收支及相关经济活动的真实性、合法性和效益性情况，领导干部经济责任审计就是对财政财务收支及相关经济活动的真实性、合法性和效益性及领导干部应该承担的责任的审计[6][7][8][9]。

对领导干部经济责任履行情况进行审计，究竟实施了哪些审计职能？当前主要有一职能观、二职能观和三职能观三种观点。具体如下：①一职能观的共同特点是，领导干部经济责任审计履行的审计职能是单一的。具体又有不同的观点：一种观点认为，领导干部经济责任审计履行的是审计鉴证职能，领导干部经济责任审计就是对领导干部经济责任履行情况的鉴证[3]；另一种观点认为，领导干部经济责任审计履行的是审计评价职能，领导干部经济责任审计就是对领导干部经济责任履行情况的评价[5][6][10][11]。②二职能观认为领导干部经济责任审计履行的审计职能是双重的，具体又有不同的观点：一种观点认为，领导干部经济责任审计履行的审计职能包括评价和监督，领导干部经济责任审计就是对领导干部经济责任履行情况的评价和监督[2]；另一种观点认为，领导干部经济责任审计履行的审计职能包括查验和监督，领导干部经济责任审计就是对领导干部经济责任履行情况的查验和监督[12]。③三职能观认为领导干部经济责任审计履行的审计职能包括监督、鉴证和评价，领导干部经济责任审计就是对领导干部经济责任履行情况的监督、鉴证和评价[7][8][9][13]。

综合上述文献可以看出，学术界关于领导干部经济责任审计本质已经达成了一些共识，但是对于领导干部经济责任审计的内涵及需要的审计功能还存在较大的分歧。总体来说，关于领导干部经济责任审计本质还缺乏一个系统化的理论框架，本文拟对此进行探讨。

三、理论框架

本文的目的是探究领导干部经济责任审计的本质，而本质是事物本身所固有的属性，领导干部经济责任审计的本质也不例外。本文通过两条路径来探究其根本属性：一是通过界定领导干部经济责任审计的概念来探究其根本属性；二是通过分析领导干部经济责任审计与其他相关概念的关系来探究其根本属性。

(一)领导干部经济责任审计的概念

很显然，领导干部经济责任审计也是一种审计，所以它应该具有审计一般的共性，是在审计一般的基础上增加一些内涵，从而缩小其外延。因此，需要以审计一般的本质为基础来认知领导干部经济责任审计本质。

关于审计一般的本质也有多种观点，限于本文的研究主题，这里不展开讨论。但是，本文认为任何审计都离不开资源经管责任，它应该是资源经管责任治理机制的组成部分。基于这种认识，审计一般的概念可以表述如下：审计是以系统方法从行为、信息和制度三个角度独立鉴证经管责任中的代理问题和次优问题，并将结果传达给利益相关者的制度安排[14]。基于上述对审计一般的认知，领导干部经济责任审计的概念可以表述如下：领导干部经济责任审计是以系统方法从行为、信息和制度三个维度，对领导干部经济责任履行情况进行独立鉴证、界定、评价和监督以发现代理问题和次优问题，并将结果传达给利益相关者的制度安排。

相对于审计一般的概念，领导干部经济责任审计在内涵上做了两个方面的调整：一是将经管责任调整为领导干部经济责任履行情况，缩小了审计对象覆盖的范围；二是将审计职能从鉴证扩展到鉴证、界定、评价和监督，扩大了审计职能范围，相当于增加了领导干部经济责任审计的内涵。正是由于上述两方面的调整所带来的概念内涵之拓展，使得领导干部经济责任审计在审计一般的基础上增加了自己

的特有属性，但又保留了审计一般的共有属性。理解领导干部经济责任审计本质，以下四个方面是核心：

1. 领导干部经济责任审计的客体。领导干部经济责任审计是以领导干部作为审计客体的审计业务，这是其最突出的特征。审计离不开资源经管责任，审计客体一般是资源经管责任承担者。但是，资源经管责任可以选择承担资源经管责任的组织单元，也可以选择资源经管责任的组织单元的领导。通常的审计都是选择组织单元，而领导干部经济责任审计选择的是组织单元的领导，正是这种审计客体选择的不同，使得领导干部经济责任审计在许多方面体现出自己的特征。

2. 领导干部经济责任审计的对象。领导干部经济责任审计的对象是领导干部经济责任履行情况。审计一般的审计对象是经管责任，而领导干部经济责任审计的审计对象是领导干部经济责任履行情况。很显然，领导干部经济责任履行情况也属于经管责任的一种情形，它与经管责任的关系属于局部与整体的关系，正是从整体缩小到局部，才更加体现了领导干部经济责任审计的关注焦点。从审计本质出发，作为审计对象的领导干部经济责任履行情况，有两个问题需要解释：一是什么是经济责任；二是经济责任、经济权力、经济资源责任三者的关系。

（1）关于什么是经济责任，学者们有不同的理解，也正是对经济责任的理解不同，领导干部经济责任审计内容也存在差异。例如，公安局长运用财政资金履行其公共治安职责，如果对公安局长进行经济责任审计，其经济责任包括什么？实践中有两种做法：一是只关注财务收支，二是关注财务收支及公共治安职责履行情况。这两种做法的差异源于对公安局长的经济责任的理解不同，前者认为公安局长的经济责任就是财务收支，而后者则认为公安局长的经济责任包括财务收支及组织单元职责履行情况。本文认为，经济责任就是稀缺资源筹措、管理和使用的责任，凡是涉及稀缺资源筹措、管理和使用的，都属于经济责任。从这个意义上来说，领导干部经济责任审计属于经济监督，而不是政治监督或其他监督。通俗地说，经济责任可以分为两个方面：一是花钱，主要涉及稀缺资源筹措、管理；二是做事，主要涉及稀缺资源使用。花钱和做事不能割裂，花钱是为了做事，而做事必须花钱，所以花钱和做事就像一枚钱币的两面，二者具有同一性。

（2）关于经济责任、经济权力、经济资源责任三者的关系，应当先分析经济责任和经济资源责任的关系。一般的审计文献强调，经管责任产生于资源的委托代理关系，因此审计就是以经管责任为对象。但是，经管责任除资源的委托代理关系外，还强调资源的使用责任。这种责任包括两个方面：一方面是资源筹措、管理、使用本身要体现委托人的要求；另一方面，强调通过资源筹措、管理、使用完成委托人所期望完成的事项。从这种意义来说，经济责任就是经管责任，经济责任和经济资源责任具有同一性。《国务院关于加强审计工作的意见》（国发[2014]48号）提出的“对公共资金、国有资产、国有资源、领导干部经济责任履行情况进行审计，实现审计监督全覆盖”。就审计对象来说，“公共资金、国有资产、国有资源”和“领导干部经济责任履行情况”实质上是具有同一性的。

关于经济权力与经济责任的关系，党的十七大报告中明确地将经济责任审计作为权力制约和监督机制的组成部分，经济责任审计的制约和监督对象是经济权力，而不是经济责任。也正是因为这个原因，一些地方审计机关将领导干部经济责任审计的内容概括为“四权一廉”[15]，“四权”包括经济政策执行权、经济决策权、经济管理权和经济监督权，“一廉”是指领导干部个人廉洁自律情况。本文认为，经济权力与经济责任就像一枚钱币的两面，有责任必须有权力，没有权力当然无法承担责任，权力是用来履行责任的。因此，以经济权力为审计对象和以经济责任为审计对象两者具有实质上的同一性，但是，从经济责任的角度来思考应该更具逻辑性。

关于经济权力和经济资源责任的关系，经济权力的标的物是经济资源。如果没有经济资源，经济权力也就失去了意义。经济资源筹措、管理、使用的过程，也就是经济权力的行使过程，所以，经济权力和经济资源责任具有实质上的同一性。

综合上述分析笔者认为，经济责任、经济权力、经济资源责任三者具有同一性，但是从审计逻辑来说，更应该从经济责任的视角来确定领导干部经济责任审计对象。

3. 领导干部经济责任审计的职能。领导干部经济责任审计职能包括鉴证、界定、评价和监督，并且要顺序地履行上述职能。审计具有多种职能，就一般审计来说，主要强调各种审计的共同职能，这就是审计鉴证职能。但是，就领导干部经济责任审计来说，不只是需要审计鉴证这种职能，还需要审计界定、审

计评价和审计监督这些职能。这里的审计鉴证是指审计人员采用系统方法明确领导干部经济责任履行的真实情况，这里强调两个方面：一是采用系统方法，因为领导干部经济责任审计要求方法具有科学性；二是真实情况，也就是说领导干部经济责任履行情况是实实在在的，不是虚构的。这里的审计界定，是指确定领导干部对经济责任业绩及问题应该承担责任的程度，有了界定，才能将领导干部努力形成的经济责任与非领导干部努力形成的经济责任区分开来。这里的审计评价，是指将领导干部经济责任履行的情况与一定的标准相比较，确定领导干部履行经济责任的水平。审计监督在不同语境下的含义有区别，当鉴证、界定、评价和监督同时出现时，监督主要是对领导干部履行经济责任过程中存在的问题进行处理处罚。

领导干部经济责任审计不仅需要上述鉴证、界定、评价和监督职能，还需要按照一定的逻辑顺序来履行上述审计职能。首先需要履行的是鉴证职能，通过鉴证来弄清领导干部履行经济责任的真实情况，进而实施后续审计职能，所以鉴证职能是基础性的，没有鉴证职能，其他职能不能实施。其次是界定职能，领导干部经济责任履行情况，一般是通过领导干部所领导的组织单元的业绩或问题来表征的，但是组织单元的业绩或问题并非完全由领导干部的主观行为所决定，还受到许多领导干部所不能控制的因素的影响，所以责任界定是在鉴证的基础上，确定领导干部对组织单元业绩或问题应该承担的责任程度，为后续的评价和监督职能奠定基础。评价职能是以鉴证和界定为基础，基于已经确定领导干部责任程度的真实的经济责任履行情况，确定领导干部经济责任履行的水平。监督则以鉴证、界定和评价为基础，对领导干部履行经济责任过程中存在的问题进行处理处罚，可以是审计部门直接处理处罚，也可以是移送相关部门进行处理处罚。

领导干部经济责任审计对上述四种职能的需求是同时存在的，缺一不可。没有鉴证职能，其他职能的实施缺乏真实性基础；没有界定职能，领导干部经济责任审计就失去客观公正性；没有评价职能，就不能判断领导干部履行经济责任的水平，从而也就难以通过领导干部经济责任审计来激励领导干部更好地履行经济责任；没有监督职能，领导干部经济责任审计也就无法发挥一般预防和个别预防功能。

4. *对领导干部经济责任履行情况的审计鉴证是从行为、信息和制度三个维度来进行。*审计鉴证是围绕特定的审计主题来进行的，不同的审计主题会有不同的审计目标，也有不同的审计载体状况，从而会采用不同的取证模式。一般来说，领导干部经济责任履行情况会涉及行为、信息和制度三类审计主题，所以，对领导干部经济责任履行情况的鉴证也需要分别从这三个维度来进行。对于行为主题，审计目标主要是行为合规性；对于信息主题，审计目标是信息真实性；对于制度主题，审计主题是制度健全性。上述不同的审计主题有不同的审计目标，再结合各自的审计载体状况，就可以选择采用命题论证型取证模式或事实发现型取证模式。

（二）领导干部经济责任审计与相关概念的关系

前文分析了领导干部经济责任审计的概念，接下来将分析领导干部经济责任审计与相关概念的关系，以进一步凸显领导干部经济责任审计的本质。这里要分析的相关概念包括政府绩效审计、政府经济责任审计、政府审计问责。

1. *领导干部经济责任审计与政府绩效审计的关系。*有的学者认为，党政领导干部经济责任审计应该定位于政府绩效审计[16]。那么，领导干部经济责任审计与政府绩效审计究竟存在什么关系呢？对于绩效审计，学者们有不同的理解，从而形成了对二者关系的不同解读[17]。本文以审计业务可以区分为财务审计、绩效审计、合规审计和制度审计为基础来讨论二者的关系[18]。在审计业务区分为四种类型的前提下，党政领导干部经济责任审计与政府绩效审计有两方面的显著区别：就审计客体来说，党政领导干部经济责任审计的客体是领导干部，而政府绩效审计的客体是政府或政府机构；从审计内容来说，党政领导干部经济责任审计包括财务审计、绩效审计、合规审计和制度审计四种审计内容，是综合性审计，绩效审计只是它一个方面的内容。因此，领导干部经济责任审计与政府绩效审计是不同的审计业务。

2. *领导干部经济责任审计与政府经济责任审计的关系。*有些学者认为，政府应该是责任政府，在责任政府建设过程中，国家审计承载着问责政府的职责，所以党政领导干部经济责任审计本质上是政府经济责任审计[18][19]。从本质上来说，审计就是对经管责任履行情况的独立鉴证，经管责任就是经济责任，可以认为所有的审计都是经济责任审计。党政领导干部是政府及其机构的负责人，因此，党政干部领导经济责任审计就是政府经济责任审计。但是，党

政领导干部经济责任审计与政府经济责任审计存在较大的差异，前者是以党政领导干部为审计客体，而后者是以政府或其机构为审计客体。正是由于审计客体存在差异，使得两种审计在责任界定、责任评价和审计结果应用方面存在显著差异。从某种意义上说，现有的以政府及其机构为审计客体的审计业务，都是政府经济责任审计。这些审计业务通常是分类实施，例如财务审计、绩效审计、合规审计和制度审计通常都不界定责任，也就难以将审计结果与党政领导干部的个人利益密切关联起来。也正是因为政府经济责任审计存在这些问题，一定程度上催生了领导干部经济责任审计。

3. *领导干部经济责任审计与政府审计问责的关系*。有的学者认为，审计是问责机制，由政府审计机构来实施的领导干部经济责任审计就是通过审计来实施的领导干部问责机制[20][21]。本文认为，基于对问责的不同理解，对领导干部经济责任审计与政府审计问责的关系也会有不同的解读。一种观点认为，问责就是对问题负有责任的单位或个人的责任追究，通常表现为对责任人的处理处罚[22]。如果这样认识问责，则领导干部经济责任审计与审计问责有较大的区别，领导干部经济责任审计同时需要实施鉴证、界定、评价和监督职能，处理处罚是履行监督职能导致的结果，所以，审计问责只是领导干部经济责任审计的职能之一。另一种观点认为，问责就是追问责任履行情况，并根据责任履行情况给予奖励或处罚[23]。如果这样认知问责，则审计问责就是明确领导干部经济责任履行情况，并根据其履行情况对领导干部进行相应的奖励或处罚，这就与领导干部经济责任审计具有实质上的一致性了。需要注意的是，有些处罚并不一定由审计机构亲自实施，奖励措施通常都不由审计机构来实施，但是审计结果是处罚或奖励的基础。

四、例证分析

通过概念剖析及相关概念的比较，本文提出了一个关于领导干部经济责任审计本质的理论框架。然而，这个框架是否正确呢？理论的张力在于其解释力，下面笔者将用这个理论框架来分析中央纪委机关、中央组织部、中央编办、监察部、人力资源社会保障部、审计署、国资委于2014年7月联合发布的《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》所确定的领导干部经济责任审计概念，以验证该理论框架的解释力。

《细则》第二条规定，“本细则所称经济责任审计，是指审计机关依法依规对党政主要领导干部和国有企业领导人员经济责任履行情况进行监督、评价和鉴证的行为”。根据《细则》确定的经济责任审计概念，其核心内容包括三个方面：

第一，领导干部经济责任审计的客体是“党政主要领导干部和国有企业领导人员”，与本文所指的领导干部相一致。

第二，领导干部经济责任审计的对象是“经济责任履行情况”，这与本文确定的审计对象完全一致。

第三，领导干部经济责任审计需要实施的审计职能包括“监督、评价和鉴证”，这与本文理论框架中的“鉴证、界定、评价和监督”有共性，也有区别。共性是将监督、评价和鉴证都确定为需要履行的审计职能。区别有两个方面：一是本文的理论框架中有“界定”职能，而《细则》中没有；二是排序不同，本文的排序是“鉴证、界定、评价和监督”，而《细则》的排序是“监督、评价和鉴证”。产生上述区别的原因是什么呢？关于界定职能，《细则》第二十四条规定，“对领导干部履行经济责任过程中存在的问题，审计机关应当按照权责一致原则，根据领导干部的职责分工，充分考虑相关事项的历史背景、决策程序等要求和实际决策过程，以及是否签批文件、是否分管、是否参与特定事项的管理等情况，依法依规认定其应当承担的直接责任、主管责任和领导责任”。这个条款指的就是界定职能，可见，《细则》并非没有界定职能，而是将界定职能作为评价职能的组成部分。关于审计职能的排序，长期以来，国家审计强调其监督职能，党的文件中也是将领导干部经济责任审计作为权力制约和监督机制，所以《细则》将监督职能放在首位，这是从审计职能的重要性来排序的，而不是按审计职能履行的逻辑顺序来排序的。

总体来说，本文提出的领导干部经济责任审计本质的理论框架能够解释《细则》所确定的经济责任审计概念。

五、结论和启示

领导干部经济责任审计作为最具中国特色的审计业务之一，在许多方面还存在缺陷，产生这些缺陷的一个重要原因是对领导干部经济责任审计本质的认知模糊。本文从领导干部经济责任审计的概念及其与相关概念的关系这两个角度来分析领导干部经

济责任审计本质，提出了一个关于领导干部经济责任审计本质的理论框架。

领导干部经济责任审计是一种特殊类型的责任审计，它是以系统方法从行为、信息和制度三个维度，对领导干部经济责任履行情况进行独立鉴证、界定、评价和监督以发现代理问题和次优问题，并将结果传达给利益相关者的制度安排。领导干部经济责任审计的审计客体是领导干部，审计对象是经济责任履行情况，需要履行的审计职能包括鉴证、界定、评价和监督。上述四种职能缺一不可，并且需要按顺序履行。领导干部经济责任审计与政府绩效审计、政府经济责任审计、政府审计问责既有联系，也有区别。

本文的研究看似理论探究，实则有丰富的实践意义。长期以来，审计实务界特别是政府审计机关缺乏具有共识的话语体系，对许多关键性概念没有达成共识。由此导致的结果是，实践中的做法差异很大，不少审计实践基本没有审计逻辑。领导干部经济责任审计作为最具中国特色的审计业务之一，在基本理念上无法借鉴国外理论，也正因如此，深入、系统地探究其基本理念显得尤为重要。

主要参考文献：

[1] 唐睿明. 对经济责任审计的认识与思考[J]. 财经问题研究，2004(3)：59～63.

[2] 陈波. 经济责任审计的若干基本理论问题[J]. 审计研究，2005(5)：84～88.

[3] 蔡春，陈晓媛. 关于经济责任审计的定位、作用及未来发展之研究[J]. 审计研究，2007(1)：10～14.

[4] 王国俊，倪慧萍. 党政领导干部经济责任审计的本质及发展趋势[J]. 南京社会科学，2007(11)：50～54.

[5] 戚振东，尹平. 国家治理视角下的经济责任审计发展创新研究[J]. 学海，2013(2)：129～135.

[6] 于保和，张相洲. 谈企业领导人员经济责任审计的内容[J]. 中国审计，2002(6)：26～27.

[7] 王学龙. 党政领导干部经济责任审计指标体系及其评价[J]. 财会研究，2003(12)：53～54.

[8] 彭振威. 企业经济责任审计若干问题的探析[J]. 审计研究，2005(2)：85～88.

[9] 刘颖斐，余玉苗. 宪政视角下的党政领导干部经济责任审计[J]. 审计研究，2007(3)：3～7.

[10] 宋英慧，审计的本质目标——评价受托经济责任的履行情况[J]. 当代经济研究，2001(9)：71～73.

[11] 胡智强，余冬梅. 经济责任审计制度的定位与规范重塑——以十九大报告关于改革审计管理体制精神为基点[J]. 审计与经济研究，2018(1)：13～20.

[12] 马志娟. 腐败治理、政府问责与经济责任审计[J]. 审计研究，2013(6)：52～56.

[13] 向增先. 经济责任审计的国家治理功能研究[J]. 人民论坛，2013，(17)：79～81.

[14] 郑石桥. 审计理论研究：基础理论视角[M]. 北京：中国人民大学出版社，2016：141～145.

[15] 郑石桥. 领导干部经济责任审计内容：理论框架和例证分析[J]. 会计之友，2015(19)：121～128.

[16] 高占江. 对县长经济责任审计的理性思考[J]. 审计研究，2007(4)：42～44.

[17] 郑石桥. 绩效审计[M]. 北京：中国人民大学出版社，2018：120～123.

[18] 胡波. 政治契约、责任政府与国家审计制度的改进[J]. 东北财经大学学报，2009(6)：12～15.

[19] 彭韶兵，周兵. 公共权力的委托代理与政府目标经济责任审计[J]. 会计研究，2009(6)：18～22.

[20] 冯均科. 以问责政府为导向的国家审计制度研究[J]. 审计研究，2005(6)：13～18.

[21] 王会金，王素梅. 建立健全政府审计问责机制研究[J]. 财经科学，2009(1)：120～124.

[22] 赵熠. 从非正式制度变迁的视角审视政府问责制[J]. 安徽工业大学学报(社会科学版)，2006(3)：73～74.

[23] 郑石桥，陈丹萍. 机会主义、问责机制和审计[J]. 中南财经政法大学学报，2011(4)：129～134.

作者单位：南京审计大学审计科学院，南京 211815