《学术界》(月刊)
总第218期,2016.7
ACADEMICS
No.7 Jul. 2016

国家审计、审计质量与审计边界
——一个文献综述

○ 徐京平[1],骆　勇[2],张　秦[1]
(1.西北政法大学　商学院,陕西　西安　710063;
2.审计署　驻西安特派办,陕西　西安　710068)

〔**摘　要**〕国家审计是国家治理中重要的一部分,审计质量是审计发挥作用的重要保障,而审计边界与国家审计和审计质量均有强相关性。本文以不同视角下的国家审计理论,国家审计质量的影响因素、区域差异、指标评价以及国家审计边界的相关研究为主线,通过对国内外相关文献进行梳理,总结出国家审计边界的外延应涵盖五大边界:事关国家审计范围的审计职能边界、事关国家审计归责的审计责任边界、事关国家审计经济效益的审计成本边界、事关国家审计压力的审计阻力边界和事关审计主体素养的审计道德边界。同时提出将审计边界引入国家审计质量研究框架的展望。

〔**关键词**〕国家审计;审计质量;审计边界

十八届三中全会以来,我国社会改革迎来突破性升级,在这全面深化改革之际,我国审计也需要因时而变,顺应时代潮流,紧跟形势变化,适应社会发展。国家治理的需求决定了国家审计的产生,国家治理的目标决定了国家审计的方向,国家治理的模式决定了国家审计的制度形态。[1]

在这种背景下,需要重新审视我国国家审计及与之相关的审计质量、边界问题,已有文献主要从国家审计对国家治理、国家经济金融安全和国家廉政建设三个方面重点突出了国家审计的重要地位;鉴于审计的不同类型,在审计质量方面,对国家审计质量的研究主要从国家审计制度、审计人员胜任素质的角度出发,对民间审计则主要从会计师事务所规模、审计年限以及审计环境的角度出发;目前审计边界的相关研究还鲜有人涉及,笔者通过对国家审计以及审计质量

作者简介:徐京平,西北政法大学商学院/浐灞博士后工作站讲师,经济学博士;骆勇,审计署驻西安特派办高级审计师;张秦,西北政法大学商学院学生。

的相关研究的梳理,再结合少数已有的审计边界研究文献,发现审计边界与国家审计质量间有较强相关性,审计边界的明确与否将直接影响到国家审计职能是否能高效发挥和审计质量的高低,在明确设置审计相关边界时除内生性问题外还应考虑到外部因素相关性的强弱。据此本文从审计边界对国家审计和审计质量影响方面综合考虑,提出审计边界外延的主要分项指标。本文将现有关于国家审计、审计质量以及审计边界的相关文献进行回顾总结,以期对国家审计质量及边界的研究有所补益。

一、基于不同视角的国家审计研究

(一)本质及动因视角下的国家审计

1."免疫系统"论。审计概念的首要命题是"审计是什么","为了理解'审计是什么'以及它在今天是如何实施的,需要有一个定义"。[2]刘家义认为对国家审计本质的认识,也是随着国家审计的发展及其在经济社会发展中承担责任和发挥作用的变化而不断深化的[3];并认为国家审计其本质是"国家治理这个大系统中的一个具有预防、揭示和抵御功能的'免疫系统',是国家治理的重要组成部分"。[4]赵永红据此提出:"免疫系统论"不仅是建立在对一般经济审计活动本质揭示的基础上,而且揭示了国家审计的政治性质。[5]赵丽芳、于亚琼从熵变视角类比了国家审计"免疫系统"功能与生物免疫系统功能的作用过程与结果,认为在国家审计中,国家审计"免疫系统"的揭示功能和惩处功能更加重要。[6]而国家审计免疫系统功能实现,除了协同好内部子系统之间的关系之外,还需要协同一切可以协同的力量来促进自身发展。[7]审计"免疫系统"功能论作为科学的审计理念,将引导审计制度发挥更大的制度潜力,为社会稳定和发展作出更重要的贡献。作为经济社会运行中的"免疫系统",国家审计的内在机理是及时发现问题、依法处理问题、充分利用成果、依法报告工作[8][9],在今后相当长的一段时期内具有理论研究价值和现实指导意义。

2.经济监督论。维护国家经济安全是政府审计的职责所在[10],政府审计应在国家宏观经济政策的制定与实施、国家重点行业的运行、国家金融安全、国家可持续发展等方面发挥监督、预警和服务作用。陈诚、胡海燕、唐建新也提出国家审计在国家经济安全中发挥着检测、预警、抵御和修复功能,维护国家经济安全,国家审计必须做到:紧扣国家经济安全主题,把握工作重点;坚持与时俱进,进行制度创新。[11]审计署金融审计司课题组在研究国家审计机关对国家金融安全的维护机制时发现,维护金融安全是各国金融管理的永恒主题,国家审计在维护国家金融安全领域发挥着重要的积极作用,并为国家审计对金融安全的监管提出了五条可行路径:促进政策落实,促进金融结构优化,警惕国际冲击,评估监管绩效以及开展信息系统审计。[12]

3.权力制约论。Acton[13]认为政府之所以要受监督,源于政府是拥有公共权力和公共资源的单位,而腐败的根源是权力,权力使人腐败,绝对的权力绝对

导致腐败。没有制约的权力必然会走向腐败。[14]要防止滥用权力与滋生腐败,就必须加强国家审计对政府权力运行的制约和监督。[15]因此,厉国威[16]认为国家审计是政府为了履行受托责任而建立的内部监督机制,是国家审计机关代表人民对政府的监督,它源于一种契约关系,因而其本质是评价政府公共受托责任的履行情况,法治是其根本保障。Cole M,Elliott R,Zhang Jing[17]认为,根本上而言,国家审计服务于国家治理主要表现在两个方面:监督制约公共权力的运行、监督公共资源的使用。国家审计可以通过"确保政府遵循法规、增强公共财政领域透明度、受托责任和良治、改进公共支出的效率和效果、强化财政监控系统、腐败调查、移送可疑案例、高腐败风险领域审计、协助识别舞弊"等间接贡献(indirect contribution)或者直接贡献(direct contribution)来阻止和预防腐败或者侦查、调查腐败,从而达到制约和监督权力的作用。审计的本质是保证和促进受托经济责任的全面有效履行。[18]鉴于此,江任佐、张筱、毕铭悦[19]认为,公众受托经济责任是中国特色社会主义国家审计的动因,中国特色社会主义国家审计的本质是保证公众受托经济责任的全面有效履行。

4. 民主法治论。民主法治论认为,现代国家审计的本质是民主与法治的产物,同时也是推动民主与法治的工具。[20]文硕[21]认为近代民主政治的孕育是推动现代国家审计诞生的最深层动力;现代国家审计是保障民主政治的核心——分权与制衡机制实现的不可或缺的方式之一,就是从经济监督角度出发对行政部门所承担的经济责任进行的一种制衡,民主政治才是国家审计之本质。Santiso[22]在研究国家审计后就强调审计机构本质上扮演了一个辅助立法机关的角色,它确保政府履行责任并对政府施加制裁。

(二)国家治理视角下的国家审计

从国家审计的历史沿革来看,国家审计产生与发展的基础是国家委托代理关系的产生与维系,其最初的基本职能就是在委托代理关系中承担监督职能,以促进国家经济管理和政治管理目标的实现。[23]国家治理的本质在于通过国家属性及其职能的发挥缓解社会矛盾,以维持社会秩序。国家治理首要的和最基本的目的是维护政治秩序,保证政府能够持续地对社会资源进行权威性的有效分配,阶级性和社会性是国家治理的根本属性。[24]

国家审计在特定历史条件下遵循自身的内在规律不断演进,其目标、任务、重点和方式等都随着国家治理的目标、任务、重点和方式的转变而转变,并且始终在国家治理中发挥着不可替代的作用。国家治理的需求决定了国家审计的产生,国家治理的目标决定了国家审计的方向,国家治理的模式决定了国家审计的制度形态。[25]廖义刚、陈汉文[26]认为国家审计与国家和政府相伴而生,国家的性质差异决定着政府职能的差异,进一步决定了国家审计职能的差异;并基于福山的国家构建理论认为,国家治理与国家审计的关系及其互动主要是透过组织的设计与管理、政治制度的设计、合法化的基础及文化与社会等四个决定制度供给的要素实现的。王姝[27]认为,公共政策是政府对社会经济生活进行有效治理

的基本工具,开展公共政策审计是国家治理的根本要求,是审计机关提升服务国家治理层次的重要途径。

李嘉明、刘永龙[28]对各国国家审计服务国家治理研究后发现,大多数国家审计服务国家治理的重点都包括政府运作和财政管理领域,这是因为国家审计服务国家治理机制的产生都来源于国家治理的需求,而政府运作和财政管理是国家治理的基础,所以政府运作和财政管理自然成为各国国家审计关注的重点;并将中、美、法、德比较研究,认为应相互学习,为国家治理走向善治而服务。

(三)审计导向视角下的国家审计

审计的终极目的是实现对治理的支持。[29]然而,当前我国国家审计理论研究与我国经济社会发展和审计工作发展新形势的要求还有不相适应之处。[30]国家审计作为国家治理的重要部分,如何更好地发挥国家审计在服务国家治理、改善国家治理的质量与水平等方面的作用,是一个值得深入探讨的重大课题。[31]所以张先治、顾水彬[32]从国家治理导向角度提出:国家治理本质上是国家战略执行的管理控制系统,作为国家治理的基础与保证,治理导向的国家审计应采取管理控制模式进行构建,以整体上配合国家治理战略执行职能的发挥。基于管理控制的治理导向国家审计体现出国家审计目标与国家治理目标的匹配性,审计重心、对象、方式的选择与治理功能、内容的协调性,国家审计与环境、被审计对象之间的交互性,审计过程的学习性及审计结论的建设性与国家治理特征的一致性。

徐伟[33]认为风险导向审计作为一种现代审计模式,已在发达国家的审计实践中得到日益普遍的应用,并提出我国可以引入风险审计导向,但鉴于我国目前情况,不适宜全面实行风险导向审计,可以考虑以制度基础审计为主,风险导向审计为辅的混合审计模式。杨转转[34]也认为在我国目前的国情下,全面推广和应用风险导向审计是不现实的,应该立足于我国的现实,逐步推行风险导向审计模式,最终实现它在我国的完全本土化。陈启蕴[35]研究发现现阶段现代风险导向审计应用中存在的主要问题:与现代风险导向审计相匹配的法律法规不完善、信息建设滞缓、企业现代风险管理的组织架构不完善、审计从业人员技术素质水平和知识结构不对称、审计市场不规范。朱亚妮[36]认为,风险导向审计符合审计未来发展趋势,我国风险导向审计主要问题是审计人员不达标以及审计相关法律法规不完善。

江任佐、张筱、毕铭悦[37]认为,民生审计导向的中国特色社会主义审计制度是公众受托经济责任的最新要求,是审计功能的拓展;是公众受托经济责任的全面有效履行的重要保证,民生审计导向,可以提高审计报告透明度,扎实整改落实审计政策,使国家审计有更广泛的人民参与监督。谭劲松和宋顺林[38]也提出国家审计应坚持以提升人民幸福为中心,围绕建立善治政府,充分运用监督、评价和鉴证三个职能,主要从监督责任、评价效率、提高透明度和促进民主法治四个方面推进国家治理。

整理文献可以发现大多数学者均从风险导向审计角度研究审计导向,我国目前风险审计导向面临的障碍就是法律法规的边界范围不够完善明确等。如果风险导向是我国未来审计发展之趋势,那么我国审计面临的风险又有哪些呢?

(四)风险规制视角下的国家审计

国家审计风险,是指国家审计机关及审计人员由于各种原因发表了与客观事实不相符合的审计意见或作出不恰当的审计结论和决定,导致必须承担审计责任而遭受损失或不利的可能性[39][40],国家审计风险可以按形成原因不同、形成时间不同以及能否控制进行科学的分类。风险存在的客观性和潜在性、产生原因的特殊性、影响的深层次性、损失的相对有限性和可控性,构成了国家审计风险的基本特征。加强和重视审计风险的研究,对于实施合理有效的审计程序,提高审计工作效率和质量,保护审计主体自身权益,防范和化解审计风险都有重要意义[41];根据国际审计准则的定义认为审计风险的根本原因是审计结论的错误,审计人员的判断错误和漏审,主要是因为审计人员对审计风险的认识不到位,专业胜任素质不达标和审计成本与审计效率的关系处理不当。中国注册会计师的审计准则就认为,由国家审计机关核查社会审计机构出具的相关审计报告,审计风险较为突出。[42]

谭劲松[43]认为审计风险包括审计评价风险、审计报告风险和审计处理风险,而导致我国国家审计风险的原因主要是包括法律环境、管理体制和审计信息不对称的环境因素和审计人员素质、审计技术方法因素,并应建立相应的审计风险抵制体系。刘德增、伍敏[44]从审计环境角度研究了审计风险问题,提出我国在审计结果公告制度下的国家审计风险模型为:审计风险 = 重大隐瞒风险 * 检查风险 * 公告风险。而齐玉梅[45]参考 IAASB 最新的风险模型,优化后建立模型:审计风险 =(重大隐瞒风险 × 检查风险 + 公告风险) × 诉讼风险,其中公告风险主要包括保密性风险、独立性风险和理解性风险。审计结果的公告方面,张红英[46]认为实行审计结果公告制度,一方面增加了国家审计工作的透明度,增强了审计结果的公开性,扩大了审计在社会各界的重大影响;另一方面,实行审计结果公告制度,对国家审计机关和审计人员也是一种无形的却是强有力的监督。王会金、尹平[47]则从内部审计人员角度研究国家审计风险,认为审计人员的专业知识、道德素质、审计方法、审计行为等主观原因会产生很大风险,需要合理配置人员,科学运用审计方法,严格审计核查等对策来规避国家审计风险。

通过对以上文献的梳理我们可以发现,国家审计在现代社会治理中的作用越来越突出,国家审计在服务于中国特色社会主义建设的过程中,要坚持以民生为导向,同时又必须预见到可能面临的风险,在把握好方向和重点的同时坚持与时俱进,适时进行制度创新,使国家审计更好地服务于社会主义建设,而高效的国家审计,离不开高质量的国家审计做支撑,审计质量的高低直接决定着国家审计功能的发挥。

二、国家审计质量

(一)国家审计质量影响因素

国家审计人员的专业胜任能力主要包括专业知识、专业技能和专业品质三个要素[48],专业知识是国家审计人员专业胜任能力的基础,专业技能是国家审计人员专业胜任能力的核心,专业品质是国家审计人员专业胜任能力的保证。审计成果质量与审计人员的高学历显著正相关;不同审计经验的审计人员对审计成果产生不同的影响;经济类审计人员对审计财务效益影响比较显著,但专业背景对审计质量的影响并不显著。审计人员的专业素质对审计结果有较强影响。[49]而且国家审计人员专业素质对成本控制和审计质量有明显正相关性[50]。但我国正面临的问题恰恰是高素质的审计从业人员少[51],还有国家审计监督体制尚不完善、审计后期监督检查力度不足的问题。

鉴于此,程莹[52]认为我国的国家审计是一种双重领导管理体系,国家审计隶属关系是国家审计制度安排的核心内容,它直接决定着国家审计制度的有效性与国家审计的质量,其他因素对国家审计质量的影响都是以国家审计的隶属关系为前提的,审计规章制度遵从度越高的地区审计执行结果越好。王诗韵[53]也认为我国国家审计体制存在独立性差,国家审计法规不够健全的弊端。故而我国应当进一步完善审计规范体系并理清审计业务范围。[54]

从审计的时间维度看,刘桂良、周英[55]将审计程序分为三个阶段:数据搜集、报告出具、后续审计。司法机关对违规人员的处理能够起到很好的震慑作用。审计执行力度及审计处罚力度与国家审计效率成正相关关系[56],我国国家审计注重审计的“事后”抵御效果,却对“事前”的预防和披露效果没有足够的重视。[57]

(二)国家审计质量的控制

审计质量是审计监督的灵魂,是审计事业发展的重要标志[58];国家审计质量控制包括:审计行业规范、审计外部监督、审计内部约束,它是以审计工作为基础,以审计质量和质量管理为核心,建立一套具有中国特点、加大执法力度、增强审计效果、促进审计发展、确保审计监督独立客观公正有效的质量控制方法和程序。鉴于此,张苇[59]认为,国家审计质量控制,应该变革我国审计体制,从政府型审计体制向立法型审计体制转变;加强对审计人员约束,完善法律和内部追责制度;加强事后监督,实行同业互查制度。同业互查是由注册会计师对某个会计师事务所遵循其质量控制制度的情况进行评价,其目的是确定并报告被检查的事务所是否按照质量控制的五项要素建立充分的政策和程序,并在工作中遵照执行 。[60]从同业互查的定义与作用来看,它是对国家审计机关的审计质量进行监督的较好形式。这是因为,同业互查可以比较顺利地解决国家审计机关审计质量监督中的专业胜任能力与独立性问题[61],我国国家审计机关开展同业互查的条件已经基本具备。

(三)国家审计质量的评价

代勇[62]在研究了国家审计质量后认为,经历多年的发展历程,我国的国家审计事业有了长足的发展,国家审计质量有了很大的提高,与发达国家国家审计质量的差距不断缩小,但审计质量还有较大的缺陷:审计独立性不高,审计资源分配不均,审计质量管理薄弱,审计资格准入制度不严,都会影响对审计质量的评价。李平[63]研究了国家审计机关绩效评价并对中美两国做了对比,分析认为中国在各层面绩效审计上做的比美国好,是因为我国审计署进行的经济责任审计项目较多,这也是中国审计署的特色。张广平[64]认为,我国对审计机关审计质量的考评和监督,是一种静态的监督,仅仅作为事后反馈信息的手段,并通过对比美国和英国,建议我国审计机关借鉴美国的外部同业复核制度,在条件成熟时制定适合我国国情的国家审计外部同业复核准则及制度,借鉴英国绩效审计中"质量环节"事中和事后检查而不是抽查的质量评价制度,以及聘请外部机构评价审计质量的制度。杨新[65]研究发现我国经济责任审计评价不容易实行,难在领导任期经济责任范围难确定,经济责任承担者也难以确定。而现行审计制度中,还没有对审计责任的明确界定。丁红华等[66]从建设工程方面建立审计质量评价体系,其评价指标体系由三个一级评价指标、十个二级评价指标和八十四个三级评价指标组成。评价指标涵盖了建设工程全过程审计的各阶段、各方面和各层次。可见该评价指标体系相当详细,在国家审计的其他项目评价指标的建立上,也务必做到详细精准,方能有效评价。

(四)国家审计质量的区域差异

马太效应即:少的,连他所有的也被剥夺;多的,会获得更多[67]。那么在审计质量的区域差异中,也容易形成马太效应,一地区的经济发展不好,则审计预算自然不高,审计环境亦不好,这样会使高素质的审计人员向审计环境更好的地区流动,这样更会加剧审计质量的差异,鉴于此,国家审计必须从统筹全局的视角出发,必须找出审计质量的区域差异到底是存在着哪方面的问题,由此对症下药,方能协调发展。鉴于此,为缩小区域差异,统筹区域发展,党的十六届三中全会通过的《中共中央关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》中就突出强调要按"五个统筹"原则深化改革,协调发展。

我国区域差异悬殊已成为不争事实,尽快缩小区域差异,实现全面、协调和可持续发展已成为理论界和政府部门的共识[68];从资本丰裕程度、市场发育水平、人力资本、资金使用效率等十大指标都可以看出东中部要明显优于西部,区域差异显著。马轶群[69]以审计质量为指标研究发现:国家审计质量区域差异性显著,总体上东部地区审计质量强于中部地区、中部地区强于西部地区。

尹树伟等[70]从区域环境审计着手,研究认为,区域环境审计应当是审计机关以区域环境保护工作规划为依据,结合区域经济发展战略、区域经济结构和产业布局特点,通过检查区域环境保护的政策措施落实、重点工程建设与运行、资金分配和管理使用情况,揭示存在的突出问题,评价区域环境质量状况和环境保

护工作成效,提出针对性建议,促进区域优化完善环境保护制度政策、规范环境保护措施落实、提高环境保护资金的使用效益,从而推动被审计区域转变经济发展方式,实现区域经济发展与人口、环境相协调。马轶群实证研究国家审计区域差异后总结认为:国家审计质量区域差异性显著,审计质量在总体上东部地区强于中部地区、中部地区强于西部地区;国家审计行为质量具有动态增效应,且中西部地区强于东部地区,审计整改质量的动态效应在区域间有较大差异,国家审计"边审计边整改"的效果明显,且东部地区效果最为显著。宋常等[71]的实证研究结果表明国家审计执行效果与地区经济发展水平存在正相关关系,地区经济发展水平越高则国家审计执行效果越佳。唐雪松等[72]研究后发现地区市场化进程显著影响政府审计作用发挥。要优化国家治理体系,必须健全审计机制、完善审计制度。[73]

综上所述,审计质量的影响因素在于审计系统内部相关人员因素和国家审计制度体系因素以及外部的经济、社会人文的环境。我国面临着审计人员胜任素质不高以及审计系统固有弊端,在大力培养优秀审计人员的同时尚需努力进行制度创新,审计同业互查的制度则是相对较优的路径;而审计质量区域的差异主要是受地区社会经济状况的影响,在这方面应当加强对审计系统的宏观协调,在内外因上同时下功夫方可切实提高国家审计质量。而研究文献我们也发现,审计质量得不到提高的问题,恰恰是国家审计没有明确边界的领域,例如审计活动追责问题,国家审计项目也无详细精准划分,这样的灰色区域的存在,使得国家审计效果大打折扣;而恰恰审计边界相关问题的研究,还在探索阶段。

三、审计边界

审计边界相关问题目前显然没有得到足够重视,仅有少数学者做了研究,而且国内外学者对审计边界问题的研究重点有较大不同,Michaelk 和 Lawrence[74]认为审计师与客户的关系应该在怀疑和信任间权衡,并认为轻微的怀疑是有益的。Lori Kopp[75]认为职业怀疑与审计师对客户的信任水平之间有一种反向关系,审计中最优的信任水平可以在保证审计师审计效率和效果的同时,避免对信任破坏的不当反应。审计中最优的信任水平应该是信任三个层次的基于审视的信任。Kathy Hurtt[76]等发展了审计师职业怀疑性格与行为模型。尽管对审计师的职业怀疑进行了度量,但研究中并没有指明到底多少是一个合理的职业怀疑水平。怀疑和信任是人主观心理的行为,并不能够很精确地度量,所以国内学者从法律法规和审计责任等易于量化的指标出发来研究审计边界。

董连德[77]研究了审计责任的边界,认为审计假设是审计责任的下限,审计准则是审计的上限;审计假设为明确审计责任界限提供了理论依据,没有审计假设,审计人员的责任界限就没有立足点;审计人员遵守了审计准则并不意味着审计质量就达到最高,只能说达到审计质量的最低要求,最低的质量要求是审计责任的法定上限,因为它证明审计工作已经达到公认的要求,表明审计人员已履行

了其法定的职责。只有对那些没有达到审计准则要求的行为才追究其责任。这说明审计责任的边界就是审计准则及法规,超出准则和法规的限制,就需要承担责任。可见法律法规是整个审计的主题基础和框架。同样,付晓、姜蕾[78]在研究我国审计责任边界后也认为,我国审计边界不清的主要原因有法律环境不佳、注册会计师自身职业水平不高和审计行业发展还不成熟,这三个原因导致审计边界不清,清晰审计边界需要加强监管和相关法律的完善。

靳思昌、张立民[79]研究国家审计边界定位时,认为国家审计边界应该由现在的公共财政拓展为公共产品,主动适应国家治理参与主体多元化的趋势,实现与公共受托责任从公共受托财务责任、公共受托管理责任向公共受托社会责任的演进相协调及与国家审计的本质从经济监督、经济控制向“免疫系统”的演进相协调。为此,靳思昌、张立民[80]又从国家治理的角度来看国家审计的边界问题,并提出了国家审计应该涵盖的范围:公共财政供给的公共产品、资本市场供给的公共产品、资源资本供给的公共产品。这些公共产品都应该受到国家审计的监管。

综上所述,国家审计作为国家治理的一部分,发挥着重大作用,我国国家审计已有长足发展,但国家审计依旧存在问题,面临各种风险,国家审计的区域差异大,若不协调发展,易形成马太效应,但我国幅员辽阔,社会发展不均衡,在不能完全均衡资源的情况下,合理的区域差异是否会在国家审计中形成有利于审计发展的竞争环境呢?那么区域差异的合理边界在什么地方,就是需要深入探讨和计量的了。

目前学界关于国家审计边界的研究主要可以概括为三个方面:审计权限边界、审计成本边界以及审计道德边界。在审计与国家治理中,有学者认为国家审计并非万能,不能“包打天下”,不应超越本身的职能和基本性质以及法定的权限与业务边界去承担无法实施的任务和无法履行的责任。[81]可见国家的基本职能和法定权限也是有需要有边界的,而在现实的运用过程中,国家对国家审计的职能规定和法律法规对国家审计的权限描述都相当宏观,在具体的操作过程中,国家审计必然面临着微观的操作环境,在法律法规和具体职能没有明确规定的灰色地带,国家审计的作用将大打折扣,尤其随着我国全面深化改革逐步迈入深水区,国家审计面临着更加复杂的环境,国家审计对清晰的职能界定和完善细致的立法保障的需求已经越来越明显和紧迫。

在审计成本边界的相关研究中,其基本思想是借鉴制度经济学中的交易费用理论,即随着审计边界外延的拓展,审计成本费用与审计深入程度成正比,当审计成本与审计预期的社会效益、经济效益之和相等时,即确认此时的审计范围为最佳审计边界。王中信、吴开钱[82]在研究国家审计边界问题时,利用理论模型,发现目前的审计可以适当扩大审计范围,并提出在审计过程中不能一味强调要查到底,必须考虑到审计成本,使审计效果和审计成本达到最优组合。这里提到很重要的一点就是审计成本,在审计中一定要做好预算,不能得不偿失。这里

又提醒我们在详细规定国家审计职能领域时,如何能使国家审计的效用最大化,在提高审计质量的同时又把握审计成本的控制。范开成[83]认为,从根本上讲,审计成本是开展审计工作的必然产物,伴随着审计活动的存在而存在,它的高低除关系到审计经费使用效益和审计效率以外,更是衡量我国审计事业发展水平的重要标准之一,审计成本问题作为整个审计理论体系中不可或缺的一部分,应当引起重视。但对于审计成本如何有效控制,审计成本边界的细化,目前学界还没有相关研究。

关于审计道德边界的研究,更多的是理念引导层面的软约束边界,以及通过提高工作准入门槛和执业胜任能力所附加的相关边界。现有研究主要从审计人员的角度来考察,认为审计人员的胜任能力低是影响国家审计质量的重要原因之一,审计行业准入以及审计人员专业知识要求,均有了具体规定,但审计人员的道德素质并无法准确量化,鉴于国家审计人员与注册会计师事务所中审计人员职责权限有较大不同,国家审计人员代表国家审计机关,其一言一行均代表官方意志,有必要对国家审计人员的权限职责以及道德边界做深入细致规范,而目前对国家审计人员道德边界的明晰、强化明显收效不彰。而一方面,国家审计人员的审计活动必然会涉及被审计单位的利益,被审计单位的阻挠会对审计活动形成阻力;另一方面,国家审计人员由于自身专业技能的不足造成的问题以及审计体制内部固有的弊端造成的问题也是审计阻力的组成部分。

注释:

〔1〕〔3〕〔25〕刘家义:《论国家治理与国家审计》,《中国社会科学》2012 年第 6 期。

〔2〕Porter B. ,Principles of External Auditing,New York:Wiley Ltd,2008.

〔4〕刘家义:《国家审计与国家治理》,《中国审计》2011 年第 16 期。

〔5〕赵永红:《"免役系统论":国家治理视角下的国家审计本质观》,《财政研究》2013 年第 3 期。

〔6〕赵丽芳、于亚琼:《基于生物熵视角的国家审计"免疫系统"功能分析》,《审计研究》2011 年第 4 期。

〔7〕戚振东、王会金:《国家审计"免疫系统"功能实现研究——基于社会协同的视角》,《南京社会科学》2011 年第 12 期。

〔8〕陆晓晖:《审计"免疫系统"功能论的意义》,《审计研究》2009 年第 6 期。

〔9〕宋常:《"免疫系统"理论视野下的国家审计》,《审计与经济研究》2009 年第 1 期。

〔10〕王素梅、李兆东、陈艳娇:《论政府审计与国家经济安全》,《中南财经政法大学学报》2009 年第 1 期。

〔11〕陈诚、胡海燕、唐建新:《论政府审计在维护国家经济安全中的作用及途径》,《财会通讯》2010 年第 7 期。

〔12〕审计署金融审计司课题组:《审计机关在维护国家金融安全方面发挥作用的机制与路径》,《审计研究》2010 年第 1 期。

〔13〕Acton,L. Letter to Mandell Creighton(5 April,1887),Essays on Freedom and Power,1948,pp. 335 - 336.

〔14〕Montesquieu De,B. The Spirit of the Laws [1748],Trans. by T. Nugent,New York (Colonial Press) ,1900,pp. 238 - 239.

〔15〕秦荣生:《国家审计职责的界定:责任关系分析》,《审计与经济研究》2011 年第 1 期。

〔16〕厉国威:《基于契约观的现代国家审计本质》,《财会通讯》2012 年第 11 期。

〔17〕Cole M,Elliott R,Zhang Jing,Corruption,Governance and FDI Location in China:Aprovince - level Analysis,The Journalof Development Studies,2009,45,pp. 1494 - 1512.

〔18〕蔡春、朱荣、蔡利:《国家审计服务国家治理的理论分析与实现路径探讨——基于受托经济责任观的视角》,《审计研究》2001 年第 5 期。

〔19〕〔32〕江任佐、张筱、毕铭悦:《基于民生审计导向的国家审计浅析——国家审计服务国家治理的途径》,《财会通讯》2013 年第 9 期。

〔20〕《中国特色社会主义审计理论研究》课题组:《国家审计本质研究》,《审计研究》2013 年第 4 期。

〔21〕文硕:《世界审计史》,北京:企业管理出版社,1996 年,第 57 页。

〔22〕Santiso,C. ,The Political Economy of Government Auditing:Financial Governance and the Rule of Law in Latin America and Beyond,Routledge Cavendish,2009.

〔23〕宋常:《审计学》,北京:中国人民大学出版社,2011 年。

〔24〕宋常、王睿、赵懿清:《国家审计在走向善治的国家治理中的若干问题》,《审计与经济研究》2012 年第 1 期。

〔26〕廖义刚、陈汉文:《国家治理与国家审计:基于国家建构理论的分析》,《审计研究》2012 年第 6 期。

〔27〕王姝:《国家审计如何更好地服务国家治理——基于公共政策过程的分析》,《审计研究》2012 年第 6 期。

〔28〕李嘉明、刘永龙:《国家审计服务国家治理的机制和作用比较》,《审计研究》2012 年第 6 期。

〔29〕〔37〕张先治、顾水彬:《基于管理控制的治理导向国家审计理论与模式研究》,《审计与经济研究》2013 年第 5 期。

〔30〕刘家义:《切实发挥审计的"免疫系统"功能》,http://news.163.com/10/0713/16/6BG3IKOU000146BC.html,2013 年 7 月 13 日。

〔31〕蔡春、朱荣、蔡利:《国家审计服务国家治理的理论分析与实现路径探讨》,《审计研究》2012 年第 1 期。

〔33〕徐伟:《试论风险导向审计及其在我国的运用》,《审计研究》2004 年第 4 期。

〔34〕杨转转:《论风险导向审计在我国的应用》,首都经济贸易大学 2005 年硕士论文。

〔35〕陈启蕴:《现代风险导向审计应用中的问题与思考》,《财会通讯》2010 年第 2 期。

〔36〕朱亚妮:《风险导向的国家建设项目审计模式研究》,中国海洋大学 2009 年硕士论文。

〔38〕谭劲松、宋顺林:《国家审计与国家治理:理论基础和实现路径》,《审计研究》2012 年第 2 期。

〔39〕刘家义:《国家审计与国家治理. 中国审计学会第三次理事会(内蒙古)论坛讲稿》,2011 年 7 月 8 日。

〔40〕余春宏、辛旭:《国家审计风险:类型、特征、成因及化解》,《山西财经大学学报》2003 年第 5 期。

〔41〕廖洪:《国家审计风险的几个问题》,《经济评论》1999 年第 3 期。

〔42〕AICPA,Statements on Auditing Standards,AICPA of Management Accounting Research,2009(11),pp. 45 - 73.

〔43〕谭劲松:《试论国家审计风险》,《审计研究》1999 年第 6 期。

〔44〕刘德增、伍敏:《审计结果公告制度的国家审计风险研究》,《财会月刊》2006 年第 6 期。

〔45〕齐玉梅:《审计结果公告制度下国家审计风险模型的构建》,《财会月刊》2006 年第 12 期。

〔46〕张红英:《完善审计结果公告制度,防范国家审计公告风险》,《审计与经济研究》2006 年第 3 期。

〔47〕王会金、尹平:《论国家审计风险的成因及控制策略》,《审计研究》2000 年第 2 期。

〔48〕张玉亮:《国家审计人员专业胜任能力研究》,《民营科技》2007 年第 5 期。

〔49〕马曙光:《政府审计人员素质影响审计成果的实证研究》,《审计研究》2007 年第 3 期。

〔50〕刘志海:《政府投资项目审计质量控制策略》,《审计广角》2011 年第 23 期。

〔51〕朱婵:《我国政府公共工程审计现状及模式研究》,云南财经大学 2013 年硕士论文。

〔52〕程莹:《双重领导管理体制下影响地方政府审计质量的因素分析》,《审计与经济研究》2015 年第 4 期。

〔53〕王诗韵:《国家审计职能优化研究》,陕西科技大学 2014 年硕士论文。

〔54〕李齐辉、吕先锫、许道俊、刘新琳:《试论我国审计制度的构建与创新》,《审计研究》2001 年第 1 期。

〔55〕刘桂良、周英:《价值链视角下的政府审计反腐功能分析——基于地方审计机关审计情况统计的经验数据》,《系统工程》2014 年第 5 期。

〔56〕俞采平:《政府审计效率影响因素的实证研究》,《长沙理工大学学报》2010 年第 3 期。

〔57〕兰艳泽、舒江剑:《政府审计是否发挥了"免疫功效"? ——基于政府审计质量的实证分析》,《南京审计学院学报》2013 年第 1 期。

〔58〕姚文清:《兼论国家审计质量控制》,《审计与经济研究》1997 年第 5 期。

〔59〕张苇:《国家审计质量控制的思考》,《审计月刊》2006 年第 3 期。

〔60〕Rens. A. A. ,Loebbecke. A. J. ,Auditing: An Integrated Approach(8th ed.). NewYork:Prentice Hall International,Inc,2000.

〔61〕陈波:《同业互查制度与国家审计的质量控制》,《审计与经济研究》2007 年第 5 期。

〔62〕代勇:《国家审计质量研究》,四川大学 2007 年硕士论文。

〔63〕李平:《国家审计机关绩效评价研究》,武汉理工大学 2012 年硕士论文。

〔64〕张广平:《国家审计机关审计质量评价问题研究》,暨南大学 2006 年硕士论文。

〔65〕杨新:《政府经济责任审计评价问题研究》,西南农业大学 2003 年硕士论文。

〔66〕丁红华、杨明亮等:《建设工程全过程审计质量评价体系研究》,《中南大学学报》2012 年第 4 期。

〔67〕宋冰冰、王海艳:《马太效应综述》,《社会心理科学》2005 年第 1 期。

〔68〕严汉平、白永秀:《中国区域差异成因的文献综述》,《西北大学学报》2007 年第 5 期。

〔69〕马轶群:《国家审计质量的区域差异性研究——基于动态面板的系统广义矩估计检验》,《当代财经》2014 年第 11 期。

〔70〕审计署驻重庆特派办理论研究会课题组:《区域环境审计研究》,《审计研究》2013 年第 2 期。

〔71〕宋常等:《政府审计二十年来实践成果之经验研究》,《审计研究》2006 年第 3 期。

〔72〕唐雪松等:《市场化进程与政府审计作用的发挥》,《审计研究》2012 年第 3 期。

〔73〕孙拥军、董丽英:《制约国家审计发挥作用的因素分析——来自河北省的调查结果》,《河北经贸大学学报》2015 年第 1 期。

〔74〕Michael K. Shaub,and Janice E. Lawrence,Ethics, Experience and Professional Skepticism:A Situational Analysis,Behavioral Research in Accounting,1996.

〔75〕Lori Kopp,W. Morley Lemon,and Morina Rennie,A Model of Trust and Professional Skepticism in the Auditor - Client Relationship,2003.

〔76〕Kathy Hurtt,Professional Skepticism: An Audit Specific Model and Measurement Scale,2005.

〔77〕董连德:《审计假设、审计准则与审计责任的界定》,《财会月刊》2002 年第 4 期。

〔78〕付晓、姜蕾:《审计责任界定问题探讨》,《商业会计》2011 年第 26 期。

〔79〕靳思昌、张立民:《国家审计边界的定位:公共产品供给主体演进视角的分析》,《审计与经济研究》2012 年第 4 期。

〔80〕靳思昌、张立民:《论国家治理与国家审计边界的界定》,《审计研究》2013 年第 1 期。

〔81〕宋常、王睿、赵懿清:《国家审计在走向善治的国家治理中的若干问题》,《审计与经济研究》2012 年第 1 期。

〔82〕王中信、吴开钱:《国家审计边界探析》,《会计研究》2009 年第 11 期。

〔83〕范开成:《审计成本问题初探》,《审计月刊》2005 年第 12 期。

〔责任编辑:钟　和〕