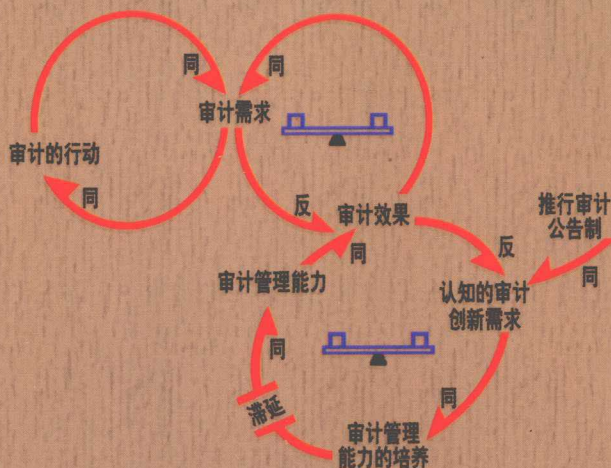




GUOJIASHENJIGUANLIXITONGCHUANGXINYANJIU

●胡志勇 / 著

国家审计管理系统 创新研究



中国时代经济出版社
China Modern Economic Publishing House

F239.44

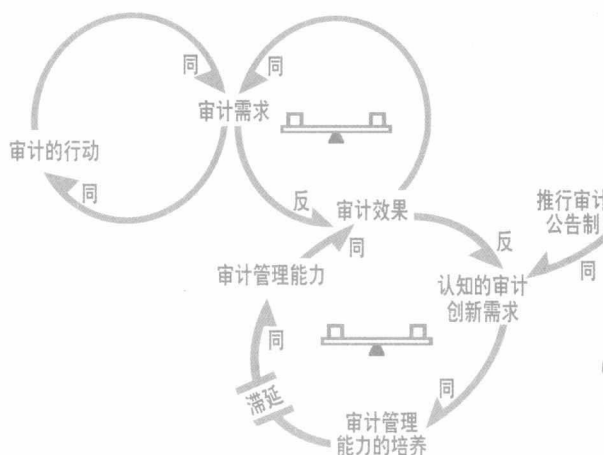
13

GUOJIASHENJIGUANLIXITONGCHUANGXINYANJIU



●胡志勇 / 著

国家审计管理系统 创新研究



中国时代经济出版社
China Modern Economic Publishing House

图书在版编目(CIP)数据

国家审计管理系统创新研究 / 胡志勇著.

—北京:中国时代经济出版社,2010.3

ISBN 978-7-5119-0129-3

I. ①国… II. ①胡… III. ①政府审计—研究—中国

IV. ①F239.44

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 030909 号

书 名: 国家审计管理系统创新研究

出 版 人: 宋灵恩

作 者: 胡志勇

出版发行: 中国时代经济出版社

社 址: 北京市西城区车公庄大街乙 5 号鸿儒大厦 B 座

邮政编码: 100044

发行热线: (010)68320825 68320484

传 真: (010)68320634

邮购热线: (010)88361317

网 址: www.cmepub.com.cn

电子邮箱: zgsgdjj@hotmail.com

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京市鑫海达印刷有限公司

开 本: 787 × 1092 1/16

字 数: 285 千字

印 张: 16

版 次: 2010 年 3 月第 1 版

印 次: 2010 年 3 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978-7-5119-0129-3

定 价: 35.00 元

本书如有破损、缺页、装订错误,请与本社发行部联系更换

版权所有 侵权必究

序

创新是一个民族进步的灵魂，是一个国家兴旺发达的不竭动力。

从 1983 年起，我国各级国家审计机关相继成立，伴随着改革开放的大潮以及社会主义市场经济的逐步确立与完善，审计事业得到了长足发展。审计理论、审计技术以及审计方法都不断得以创新，审计领域不断拓宽，审计内容逐步深化。审计工作得到了各级党委、人大和政府的肯定，得到社会各界的广泛赞誉，审计的社会影响日益扩大。

但是，在国家审计工作领域中，目前对审计管理的研究才刚刚起步。特别是结合利用系统科学理论、管理学理论等进行审计管理的研究，尚处于探索阶段。

《国家审计管理系统创新研究——基于系统动力学模型视角》一书旗帜鲜明地提出：必须进行审计管理系统的创新，才能最大限度地发挥审计免疫系统的作用。实际上，作者在本书中已将系统科学理论、博弈理论、系统动力学理论、图论理论等引入国家审计管理系统理论研究，从而进一步充实了我国现有的审计理论研究体系，并为这一理论领域提供了一个独特的研究视野。就这点而言，本书可谓具有开拓意义，它对审计管理系统研究的创新将产生深远的影响。

《国家审计管理系统创新研究——基于系统动力学模型视角》一书的作者以科学发展观为指导，以提高国家审计效果为主线展开研究。书中论证了推行审计报告制和加大国家审计处理处罚力度是提高审计效果的重要措施，并且以审计管理的动力学定量模型分析了审计管理系统发展的制约因素，提出了改革现行事业部制组织结构的设想。作者还提出了推行矩阵制组织结构新模式的构想，并就建立以项目为导向的审计资源配置系统用以提高审计资源利用效率；建立审计实施和审计处理处罚分开系统，加大审计处罚力度；建

立审计信息公开运行系统，促进推行审计公告制的实施等方面作出了颇具建树的理论探讨。

“宝剑锋从磨砺出，梅花香自苦寒来。”本书的付梓是作者长期以来苦学成才、潜心研究、勤于实践、厚积薄发、辛勤笔耕的结果。本书作者胡志勇博士现任江西省审计厅总审计师，是一位不论是在审计理论上还是审计实践中都颇有建树的中青年专家学者型领导干部。胡志勇博士 1989 年毕业于华中科技大学研究生院，获硕士学位并分配至江西省审计厅工作。二十年来，他一直奋斗在审计工作的第一线，有着极其丰富的审计实践经验。同时，他善于把丰富的实践经验和先进的理论方法相结合，勤于思考、乐于进取、勇于创新。2006 年获得南昌大学管理科学与工程博士学位，还先后获得注册会计师、注册评估师执业资格；取得了经济师、工程师、高级审计师职称。在国家和省级各类刊物上他发表论文二十多篇，主持完成两项省级研究课题，并被南昌大学聘为会计学硕士研究生导师，在理论研究方面可谓才华横溢、思维超前、硕果累累。

作者在本书中对国家审计管理系统中诸如国家审计计划管理、国家审计控制管理、国家审计公告制度管理等方面所提出并予以论证的观点，对当前还没有形成规范成熟的审计管理经验的各级国家审计机关建立和完善国家审计管理制度具有现实的参考价值；同时对广大的审计工作者进一步提高审计理论素养和审计工作水平将大有裨益。

创新已成为现代管理科学的核心。“风乍起，吹皱一池春水。”读罢此书，我们能从中强烈地感受到一股创新之风。愿此风渐长，为审计管理研究领域带来一片“春水荡漾、碧波浩渺”的新景象。

胡振鹏

2009 年 12 月 28 日

目 录

序	胡振鹏 1
第一章 导论	1
第一节 问题的提出	1
第二节 研究意义	4
第三节 文献综述	6
第四节 研究思路与研究框架	17
第五节 研究方法与数据选择	19
第二章 国家审计管理系统创新概述	20
第一节 国家审计管理系统创新的相关概念	20
第二节 国家审计管理系统创新的理论基础	23
第三节 国家审计管理系统动力学模型的定性研究	27
第四节 国家审计管理系统动力学模型的定量研究	37
第五节 启示	89
第三章 国家审计管理理念创新	90
第一节 从系统科学理论看国家审计管理系统的科学发展观	90
第二节 从五大范畴来看国家审计管理系统的科学发展观	94
第三节 落实科学发展观对国家审计管理系统的要求	101
第四章 国家审计计划管理创新	113
第一节 国家审计计划管理现状	113
第二节 国家审计计划管理分析	114
第三节 国家审计审计组组合优化数学模型的建立	115

第五章 国家审计组织管理创新	123
第一节 国家审计组织结构现状	123
第二节 国家审计组织结构新模式	124
第三节 国家审计组织结构新模式下的职业化建设	139
第六章 国家审计控制管理创新	143
第一节 国家审计过程控制管理创新	144
第二节 国家审计处理处罚权的控制创新	146
第三节 国家审计自由裁量权的控制创新	158
第四节 国家审计处理处罚权和自由裁量权的实证分析	166
第七章 国家审计公告制度管理创新	183
第一节 国家审计公告制度的理论和法律依据	183
第二节 国家审计公告案例	185
第三节 国外审计公告制度的通行做法	196
第四节 国家审计风险控制与审计公告制度	197
第五节 完善国家审计公告制度的对策	204
第八章 国家审计管理系统创新研究的实证分析	209
第一节 关于国家审计管理系统问题	210
第二节 关于国家审计管理系统科学发展观问题	215
第三节 关于国家审计处理处罚权和自由裁量权问题	217
第四节 关于国家审计公告制度问题	225
第五节 关于国家审计计划管理与审计管理系统组织结构问题	229
第九章 结论与展望	234
第一节 主要研究结论	234
第二节 进一步研究的问题	236
附录 A 国家审计管理系统创新研究的调查问卷	237
附录 B 研究成果	242
参考文献	244
后记	251

第一章 导 论

第一节 问题的提出

我国国家审计机关自 1983 年成立以来, 忠于职守, 开拓前进, 取得了显著成绩。有计划地组织了行业、专项资金审计, 逐步建立和健全审计制度, 审计的覆盖面逐年扩大。审计机关紧紧围绕经济工作中心, 突出对重点领域、重点部门、重点资金的审计监督, 加大对财经领域中重大违法违规问题和经济犯罪案件的查处力度, 审计领域不断拓宽、审计内容逐步深化, 社会影响显著扩大。国家审计机关 1983~2001 年主要成果^①数据见表 1-1。

表 1-1 1983~2001 年审计成果统计数 (万元)

年份	审计单位 数 (个)	审计查出 违法违规 金额	审计查出 应上缴财 政金额	审计查出 应减少财 政拨款或 补贴金额	审计查出 应归还侵 占挪用 资金	审计后已 上缴财政 金额	查出违法违 规金额/单位 数 (万元/个)
1983	1200	20000	6000				17
1984	13800	334000	59000				24
1985	663000	1021700					15
1986	96000		400000				
1987	119000	760000	181000				6
1988							
1989	243000		517000				
1990	209000						
1991	261875	3729586	567139	42685	519060	380523	14

^① 1991~2001 年全国审计统计资料汇编, 中国时代经济出版社, 2003, 由于动力学系统模型是根据任一选定年 (1991 年) 的数据为初始值进行仿真, 预测国家审计未来若干年的数据变化趋势。尽管 2002 年以后的相关数据未公开, 但并不影响本书的研究结果。

续表

年份	审计单位 数(个)	审计查出 违法违规 金额	审计查出 应上缴财 政金额	审计查出 应减少财 政拨款或 补贴金额	审计查出 应归还侵 占挪用 资金	审计后已 上缴财政 金额	查出违法违 规金额/单位 数(万元/ 个)
1992	224886	3947239	403894	27796	249955	321929	18
1993	182213	4422134	847367	61248	720877	339259	24
1994	185077	8444696	1723014	114607	914112	594493	46
1995	159156	9986238	1418176	94984	1073389	814313	63
1996	178778	20585450	2730340	232026	1378223	1412133	115
1997	189618	17707584	2406731	113839	1098681	1338166	93
1998	161341	50307197	2246741	316101	1984201	1709039	312
1999	152712	55244418	2788012	256014	2357655	2064415	362
2000	145713	55305609	2622716	223960	3191505	2023837	380
2001	144840	60257352	2679619	563724	2488682	1725951	416

图 1-1 显示, 审计查出的违法违规金额有较明显的上升趋势, 从 1983 年的 20000 万元, 到 2001 年的 60257352 万元, 增长了 3012 倍, 在 1998~2001 年呈明显上升的趋势。

图 1-2 显示, 审计查出应减少财政拨款或补贴金额呈上升趋势。

图 1-3 显示, 审计查出应上缴财政金额呈上升趋势。

图 1-4 显示, 审计查出应归还侵占挪用资金呈上升趋势。

图 1-6 显示, 审计查出已上缴财政金额呈上升趋势。

图 1-7 显示, 平均每单位审计查出违法违规金额, 1983~2001 年, 最低为 1987 年 6 万元/个, 最高为 2001 年 416 万元/个。

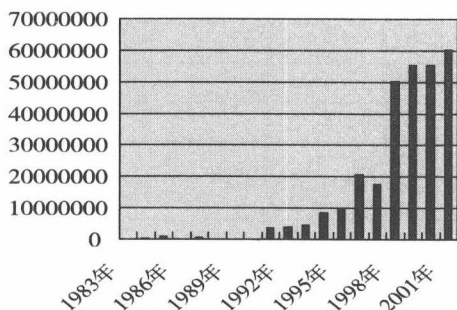


图 1-1 审计查出违法违规金额 (万元)

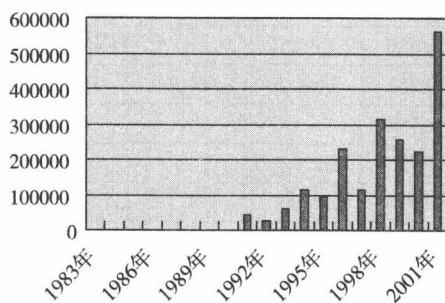


图 1-2 审计查出应减少财政拨款
或补贴金额 (万元)

高审计资源的利用效率；提升审计成果质量，增强审计效果；推动审计工作的规范化，增强政府审计的权威性；提高工作满意度，激发审计人员的创造性和积极性等方面。审计管理是个系统，系统的结构决定系统的功能。因此，要提高审计管理效率，必须进行审计管理系统的创新。

第二节 研究意义

审计管理是当今审计工作发展中所面临的一个重要理论和实践问题。各级审计机关和审计理论界对审计管理理论和实践问题一直非常重视，也取得了比较丰富的成果。但总体来看，审计管理工作仍不能适应我国审计事业发展的要求。因此本书选择以审计管理为研究主题，深入地研究有关审计管理的理论和实践问题，探索科学的审计管理系统，努力解决审计管理中的实际问题，提高审计效果，具有重大的理论意义和现实意义。

一、理论意义

我国国家审计机关成立二十多年来，经济社会形势发生了深刻的变化，审计事业得到了长足的发展。而管理科学在理论与实践上也取得了不少新的成果，借鉴现代管理理论成果和实践经验，推进审计管理创新，越来越成为提高审计工作效果、促进审计事业不断发展的必然要求和重要手段。创新已经成为现代管理科学的核心，审计管理必须与时俱进。审计管理作为审计与管理交叉融合产生的重要分支，作为运用管理原则、管理方法、管理技术手段对审计工作进行计划、组织、领导、控制等一系列活动的重要载体，必须跟上时代发展的潮流，跟上审计事业发展的潮流，不断创新与变革。

创新审计管理，构成了现代审计理论的重要内容之一，体现出了深刻的理论价值。一方面，从我国传统审计理论研究体系看，国家审计管理问题一直处于研究的初级阶段，本书将系统科学理论、博弈理论、系统动力学理论、图论理论引入国家审计管理系统理论研究，进一步充实了我国现有的审计理论研究体系；另一方面，国家审计管理的研究还没有形成系统化的研究成果，理论研究与审计实践之间还存在某种程度的脱节，迫切需要对实践中遇到的一系列问题及解决思路进行理论上的总结。

· 创新审计管理系统是发挥审计“免疫系统”的必然要求。2008年3月，刘家义审计长在中国审计学会五届三次理事会上全面阐述了“国家审计免疫

系统理论”，指出：“审计的本质就是国家经济社会运行的免疫系统，审计是国家政治制度的重要组成部分，是民主法制的产物，也是推进民主法制的工具。”要发挥审计“免疫系统”的作用，必然要使审计资源得到充分的利用，而审计资源的充分利用必然要加强审计管理。因此，审计管理系统的功能直接制约着审计“免疫系统”的功能，必须进行审计管理系统的创新，才能最大限度地发挥审计“免疫系统”的作用。

围绕国家审计管理问题进行较为系统的理论研究，对我国审计研究理论界来说，是一种十分有益的探索，可以弥补国内在这方面理论研究的不足。从现有收集的文献资料来看，国家审计管理方面的研究论文和研究课题，多数仍是对国家审计的内容和实际工作中的经验总结，目前对国家审计管理系统进行研究的尚属少见，在国际上这一领域也处于起步阶段。因此，本书对国家审计管理系统的研究也就成了这一学科的前沿性课题。

二、实践意义

从实践方面来看，研究我国国家审计管理系统问题具有重大的现实意义。与改革开放新形势对审计工作的要求相比、与国际上审计实践和审计管理理论发展相比，我国国家审计管理系统问题研究还存在差距和不足，主要表现在：

（一）审计管理理念比较落后。一是不善于从宏观和全局出发看待和处理问题，满足于把财务资料核查准确，把收缴额、罚没收入等指标看得过重，不能站在政府工作全局的高度谋划、安排和组织审计，不善于从当地经济社会发展的宏观层面揭露剖析问题、提出解决问题的建议，因而影响了审计机关职能作用的充分发挥。二是重行政命令轻协商沟通的现象比较普遍，习惯于用行政方式管理审计业务。多数情况下，怎么干、怎么审、怎么处理，领导说了算，这样不利于提高审计质量和降低审计风险，也不利于调动审计人员的积极性和创造性。三是对审计人员复合才能和综合素质的培养提高重视不够，培养复合型人才、争当复合型人才还没有形成很好的氛围。四是变革意识和创新能力不强，对经济社会形势的迅速发展不够敏感，对审计领域正在发生的深刻变化认识不足，习惯于用过去熟悉的方法开展审计工作，对审计新技术、新方法接受较慢，满足于现状。

（二）审计处理处罚随意。目前，我国各级审计机关在很大程度上仍是自我约束、自我监督、自我奖惩。审计实施和处理处罚相关监督系统、制约系统尚未建立，虽然建立了一些规范和办法，但还远远不适应形势的需要，也

不符合国际惯例。现实中,审计部门对被审计单位的“越轨行为”,要么睁一只眼闭一只眼;要么对问题轻描淡写;要么以罚代法、罚点小钱了事。“年年岁岁‘事’相似,岁岁年年‘数’不同”。

(三) 审计执法人员素质参差不齐。由于审计人员的个体素质以及审计机关的群体素质参差不齐,分析、推测、判断问题角度不一样,决策水平高低不齐,必然导致审计执法的多样性和审计质量的风险性。个别审计机关和审计人员故意利用这一点来规避审计法律、法规,为个人或小集团谋取利益,也导致审计执法效果不佳。

(四) 审计机关内部组织结构僵化。随着审计事业的发展,审计工作的内容、范围、方式、方法发生了很大变化,现有机构设置与工作要求不相适应。一方面,机构之间业务交叉、职能重叠。审计机关的业务部门有的按被审计单位或行业划分、有的按资金性质来划分,导致业务、职能的交叉重叠和重复审计。另一方面,按现有机构及其审计范围安排工作,造成任务有轻有重。审计对象和范围按部门归口管理,年度审计任务一般也按此原则分配,这样就造成有的部门人力资源不足,有的部门审计力量相对过剩,有的审计对象年年审,有的审计对象几年也审不了一次。同时,受审计管理体制、编制限制,上下级审计机关各自为政,审计资源难以整合,审计信息难以共享,导致审计资源不足与浪费并存,重复审计和审计监督盲区同在。

(五) 审计结果封闭。二十多年来,我国国家审计的审计计划、审计实施、审计处理处罚都是处于封闭运行状态。审计管理系统一直是处于非开放状态。审计项目由各部门在封闭状况下自行确定;审计实施由各部门在封闭状况下自行实施;审计报告和审计决定,被审计单位和审计部门只有个别人知道情况。公众知情度、透明度严重缺乏,虽然近几年来,审计结果有所公告,但数量少,公告内容没有典型性。

第三节 文献综述

有关国家审计管理系统的相关研究文献主要体现在以下几方面:

一、国家审计管理系统科学发展观问题研究综述

沈鸿信提出运用系统论中动态平衡性和综合与分析的统一性的观点,完善审计处理,注重宏观建议:一是坚持定量分析与定性分析相结合,在微观审计中加强宏观思考。在分析中,对一些倾向性、普遍性问题一定要防止就

事论事，而紧紧把握住“是什么，为什么，怎么样，怎么办”四个环节。是什么，是指首先要明确是什么性质的问题，量化程度如何；为什么，是指要弄清问题产生的缘由，包括主观和客观两个方面；怎么样，是指分析事物发展的结果如何，效果如何；怎么办，是指审计如何处理处罚，如何评价，也包括从宏观上怎么处理处罚，即提出相应的建议。二是审计处理在依法的前提下，也要注意运用系统论观点，加强大局观，充分考虑社会效果。这里讲的处理不包括贪污、受贿等犯罪问题和设置小金库等明显的严重违法违规问题，对这些问题，理当严肃处理。但对一些虽然违反规定处理不当、却又有种种客观原因不得已而为之的问题，则应当区别不同的情况，从大局出发客观公正地处理，使有关各方都能接受。三是从整体性的观点出发，加大审计工作中宏观建议的分量。只有加大宏观审计建议，审计工作才能在国家这个大系统中更有影响，更能发挥作用，从而也更有地位^①。

杨之曙、周哲芳指出为了确保审计质量，有必要以系统论的思想构建审计质量控制体系，从而多层次、全方位地进行审计质量控制。审计质量控制体系由组织结构体系和法规体系构成。各层次或子系统相互联系，共同作用，必将促进审计质量控制体系最大限度地发挥作用，推动我国审计工作质量的不断提高。管理信息系统不只是审计质量控制体系的建立，整个审计工作的开展都可以借助系统论的思想，这就需要建立起相关的信息系统^②。

二、国家审计处理处罚力度问题研究综述

蒋和平指出审计执法不严的成因及对策：一是审计执法系统的影响。目前，我国各级审计机关在很大程度上仍是自我约束、自我监督、自我奖惩，没有建立起一系列的相关系统，虽然建立了一些规范和办法，但还远远不适应形势的需要，也不符合国际惯例。影响审计执法不严的因素主要有监督系统、制约系统、激励系统不健全、不完善。法制监督有空隙、可规避、不全面、不具体，行政监督不完善、不规范，舆论监督没有法律依据，其他监督也只流于形式。对审计机关、审计人员和被审计单位没有建立一整套制约措施，处理处罚含糊不清。审计执法的强制性措施缺乏力度和强度，被审计单位不执行审计决定的都要通过法院执行，受制于法院。审计机关移交给纪检、监察、司法部门的案

① 沈鸿信：《系统论与审计工作》，载《审计研究》，2001（2）。

② 杨之曙、周哲芳：《论系统论对于审计工作的借鉴作用》，《中国审计信息与方法》2000年第2期。

件, 这些部门往往不以审计决定和审计事实为依据, 他们另立案件, 重新检查, 有的甚至拖而不办, 司法过程中存在的问题严重影响和制约了审计执法的力度。对审计机关和审计人员考核评价没有一个切实可行的标准, 干与不干一个样, 干好与干坏没有多大区别, 更谈不上处理处罚的公正严明。提拔任用、奖惩等方面受其他部门和其他领导的影响较大, 福利待遇和报酬与财政、税务、检察院和法院相比要低很多, 审计手段也单一。这些问题都严重影响到审计执法的严肃性。二是审计执法机关和执法人员素质的影响。审计执法人员的素质主要有: 政治素质、业务素质、能力素质、法律素质、纪律素质、作风素质、职业道德素质、身体素质、心理素质和生理素质等, 这些都属于审计执法人员的个体素质。此外审计执法机关也存在一些素质问题, 如领导素质、人员年龄结构素质、专业结构素质、智能素质、整体配合素质等。由于审计人员的个体素质以及审计机关的群体素质参差不齐, 分析、推测、判断问题角度不一样, 决策水平高低不齐, 就肯定会带来审计执法的多样性和审计质量的风险性, 个别审计机关和审计人员故意利用这一点来规避审计法律、法规, 为个人或小集团谋取利益, 也导致审计执法不严。另外, 由于审计方法的多样性和灵活性, 而没有统一的、可操作的、唯一的、行之有效的审计执法方法和审计执法手段, 不同的审计执法手段和审计执法方法也会带来不同的审计执法结果, 也会造成审计执法不严, 导致审计执法力度和深度的不一致^①。

李商认为一些部门和单位违法违规行为屡查屡犯屡禁不止, 审计机关执法不严也是一个重要原因。审计机关特别是县级审计机关, 由于同被审计单位之间有各种各样的关系, 审计监督受到各个方面制约, 特别是难以执行“八不准”审计纪律, 在对被审计单位处理处罚时顾虑较多、心慈手软、执法不严, 对违法违规单位不仅起不到震慑作用, 反而起到一种放纵作用^②。

增加审计的覆盖面能够有效地提高国家审计的监督能力, 但相应地也增加了审计的成本。李正龙提出审计机关在敢于执法、勇于执法的同时, 还必须善于执法。审计机关与被审计单位存在博弈关系, 因而, 建立简单的博弈分析模型, 在进行博弈分析的基础上, 从战略与对策的角度上求解审计的覆盖面, 对提高审计力度和审计效果有一定的意义。在他的模型中, 假设从博弈论的角度出发, 审计机关有两种可供采取的行动: (审计、不审计); 被审

① 蒋和平:《审计执法不严的成因及对策》,《审计与经济研究》1999年第5期。

② 李商、谢复春:《行政事业单位违规违纪原因分析》,《中州审计》2003年第12期。

计单位是否违反财经法规,如挪用、虚假做账、谋取单位或个人利益等手段,称其有欺骗或无欺骗。因此,被审计单位也有两种可供采取的行动:(有欺骗、无欺骗),并建立了简单的博弈模型。得出结论:当审计的覆盖面高于 $2/3$ 时,才可能体现审计的威慑力,发挥审计监督的威力^①。安立仁、赵文华和席西民在对腐败问题的博弈分析研究中,从腐败者寻租决策的角度建立了博弈模型。在模型中使用了类似于覆盖面定义的信息度概念进行分析讨论,并且据此论证了提高信息度能避免腐败的发生。总的来说审计覆盖面的研究是比较难以精确度量的^②。

三、国家审计中审计合谋的问题研究综述

审计合谋是指审计人员或者审计机构与被审计单位或被审计人串通起来,采取不正当手段欺骗审计委托人、社会公众以从中渔利的一种社会经济现象,这种现象是大量存在的。证券市场发生的审计人员与上市公司合谋提供虚假会计信息的案例已屡见不鲜。朱锦余、雷光勇提出信息不对称是审计合谋产生的经济学基础,审计合约中的报酬激励系统残缺是审计合谋产生的“催化剂”;国有企业产权主体虚置,使管理当局在审计关系中兼具审计委托人和被审计人的双重身份,为审计合谋滋生创造了土壤;审计人的“经济人”特征,使审计人有产生合谋的倾向^③。谭宏研究了上市公司审计合谋的成因及对策。他指出信息不对称是审计合谋的基础,内部治理结构不完善是审计合谋的直接原因。对于上市公司审计合谋的对策,他提出了建立有效的公司内部治理结构,改变审计费用的支付方式,加强对经营者的监督处罚,加强对审计人员的监督处罚等措施^④。

雷光勇对审计合谋进行了经济学分析,从经济学的角度研究了审计合谋的成因。审计合谋的存在首先是由信息不对称引起的,审计作为一个经济监督系统,实际是一个审计信息的输入、存储、处理和输出的过程,因而审计信息也具有不对称性。所谓审计信息不对称是指在审计关系当事人中,各有关当事人对相关审计信息资源的享有是不对等的。它产生于作为审计基础的受托责任关系所依托的委托代理关系,由于委托、代理双方的目标函数不一致,委托人与

① 李正龙:《审计博弈分析》,《审计研究》2001年第3期。

② 安立仁、赵文华、席西民:《腐败问题的博弈分析》,《系统工程理论与实践》1999年第9期。

③ 朱锦余、雷光勇:《审计合谋制度分析与对策》,《中南财经大学学报》2001年第3期。

④ 谭宏:《论上市公司审计合谋的成因及对策》,《财经论丛》2000年第9期。

代理人之间的信息传递往往是不对等的、不完全的,这就产生了将自己掌握的信息优势作为向对方寻租的手段的激励。审计人员的职业地位决定了他掌握比委托人多、甚至比被审计单位的人都多的有关被审计单位的信息。当被审计单位(财产关系代理人)管理当局有激励去贿赂审计人员,使之不提供于己不利的审计信息给委托人,即将委托人屏蔽于充分的审计信息之外时,合谋便有可能产生。审计合约中的报酬激励系统残缺是审计合谋产生的“催化剂”。这涉及以下三种情形:审计人员在委托人支付给他的审计报酬额、他可能接受的被审计单位贿赂额以及他接受贿赂而可能导致其名誉价值损失额三者之间的权衡过程中,当其认为逃避委托人给予的惩罚而支付给审计人员的贿赂额小于因审计人员揭示不利信息给委托人而委托人对其给予的惩罚额时,合谋便可能产生;就委托人而言,合谋产生的一个必要前提是:当审计人员为委托人提供了充分的审计信息证实了代理人偷懒而给予代理人惩罚时,委托人从惩罚额中支付给审计人员的数额小于审计人员认为应得报酬额的最小值。可见,委托人必须对审计人员与代理人之间的报酬激励进行合理的权衡,方能有效地遏制审计合谋现象的出现。尽管从制度上对审计人员的职业道德进行约束,但审计人员如同其他社会人一样是个“经济人”,具有“搭便车”、机会主义、偷懒等利己倾向。只要其外在监督不力或对其违反的惩罚力度不够,他就可能违背职业道德而产生为己牟利的种种行为,审计合谋因此而滋生^①。

张建军在《审计人员行为的经济分析》^②一文中指出,审计人员作为一个理性的经济个体,他必然也要使其个人利益最大化。审计人员不得不在诚实提供报告的成本与诚实提供报告的长期收益之间寻求平衡。审计人员的理性是有限的,对审计人员行为的管制非常重要。

以上是社会审计的审计合谋问题的研究。国家审计合谋还未有文献专题研究,但由于国家审计管理存在审计处理处罚方面的随意性,审计计划、审计实施、审计处理处罚的封闭性,类似于社会审计的合谋现象同样在国家审计中存在。

四、国家审计中审计报告的问题研究综述

(一) 国内研究

吴铭认为,应把审计监督和社会监督结合起来并自觉接受社会监督。也

① 雷光勇:《审计合谋的经济学分析》,《审计与经济研究》1999年第2期。

② 张建军:《审计人员行为的经济分析》,《审计研究》2002年第3期。

就是要改变审计信息大多在审计内部“封闭循环”的状况,在审计决定、审计建议基础上,逐步将审计过程、审计结果公之于众。一方面将审计监督与社会监督紧密结合起来,使各级各部门的经济运行、财政财务收支行为完全置于人民群众的直接监督之下,置于市场约束和法律规范之下,更好地发挥审计监督的作用。另一方面也使审计的全部行为和结果置于社会公众的监督之下,更好地坚持依法审计,履行法定职责^①。

尹平认为将审计结果的通报权、公布权明确交由审计机关执行,即在不泄露国家机密和被审计单位商业秘密的前提下,由审计机关决定是否以及用何种方式通报或公布审计结果,而不需要行政审批,提高审计结果的透明度,使审计监督与行政监督、法律监督和舆论监督有机结合起来。在现行法律的框架内,赋予审计人员更大的执法权限,以提升审计执法力度,逐步缓解审计难的突出问题^②。

(二) 国际实践^③

美国的政府审计报告的公开性。政府支出的来源,是广大纳税人缴纳的税款,纳税人通过选举产生政府并委托(或雇用)它管理公共事务,为公众提供服务。作为委托者,公众有权了解自己所缴纳税款的使用情况。美国人,即使是普通百姓,也对自己的这一权利非常敏感,他们非常关心政府是否按照法律的要求使用资金,资金的使用是否合理节约,是否为公众提供了有效服务等。有鉴于此,美国政府审计将自己的工作目标定位于向公众负责,向纳税人负责,各级政府审计机关的绝大多数审计报告都以不同的方式向公众公开。美国政府审计准则中对此也有明确的规定,在财务审计准则和效益审计准则中的“报告准则”中规定“在法律允许的条件下,审计机关应向被审计单位和委托进行审计的有关部门(包括外部基金组织)报送审计报告。审计报告还应向法定主管部门或负责执行审计结论、审计建议的部门及其他法律规定有权使用审计报告的单位报送。除法律禁止的情况外,审计报告应向公众披露。”对含有不能公开信息的报告,则应在省略这些信息后,向公众披露。“如果法律禁止向公众披露某些信息,审计人员应在报告中说明被省略信息的性质,以及禁止披露这些信息的法律法规规定。”向公众公开审计报告的

① 吴铭:《加强审计工作推进政治文明》,《上海党史与党建》2004年第2期。

② 尹平:《现行国家审计体制的利弊权衡与改革抉择》,《审计研究》2001年第4期。

③ 中国审计编辑部:《国际审计纵横(1~8集)》,中国时代经济出版社2004年版。