

国家审计目标 及实现机制研究

Research on National Audit Objectives
and Its Realization Mechanisms

◎ 宋夏云 著

2008年度宁波市社会科学学术著作出版资助项目（08CB09）



上海财经大学出版社

2008 年度宁波市社会科学学术著作出版资助项目(08CB09)

2007 年度宁波大学人才工程资助项目(XR0701008)

2007 年度宁波市哲学社会科学规划项目(G07-X09)

Research on National Audit Objectives
and Its Realization Mechanisms
国家审计目标及实现机制研究

宋夏云 著



上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

国家审计目标及实现机制研究/宋夏云著. —上海:上海财经大学出版社, 2008. 12

ISBN 978-7-5642-0302-3/F · 0302

I. 国… II. 宋… III. 政府审计-研究 IV. F239.44

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 155633 号

☐ 责任编辑 张惠俊

☐ 封面设计 钱宇辰

GUOJIA SHENJI MUBIAO JI SHIXIAN JIZHI YANJIU

国家审计目标及实现机制研究

宋夏云 著

上海财经大学出版社出版发行
(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

上海竟成印务有限公司印刷装订

2008 年 12 月第 1 版 2008 年 12 月第 1 次印刷

710mm×960mm 1/16 13 印张 212 千字

印数: 0 001—1 500 定价: 26.00 元

序

国家审计制度是基于加强经济监督的需要而产生的,它是政府公共治理的核心机制之一。中国国家审计机关成立 25 年来,它在帮助政府提高财政透明度、打击权力腐败、改善管理业绩,以及强化公共责任等诸多领域发挥了重要作用,其成绩有目共睹。但是,国家审计的目标究竟有哪些?其确立的基础是什么?如何有效实现这些目标?我们对此虽已有了一定的认识,但还存在诸多分歧甚至研究空白。

国家审计目标属于国家审计理论结构的核心要素,它是研究国家审计的专业胜任能力、独立性、审计规范以及审计报告的基础。国家审计目标是国家审计需求(理论目标)与国家审计供给(现实目标)的均衡统一。国家审计的目标确立与目标实现具有同等重要的地位。国家审计的目标确立之后,如果没有较强的审计供给能力作保障,则这种目标是虚幻的;反之,有了较强的审计供给能力,但如果缺乏合理清晰的审计目标,则不利于国家审计功效的充分发挥。只有将这两者辩证结合起来进行分析,才有价值。因此,本书将国家审计目标及实现机制作为一个完整的体系进行研究,其选题及切入点具有一定的创新性。

全书主要采用规范研究与实证研究相结合的方法。其中规范研究主要采用比较分析的方法,实证研究采用问卷调查的方法。其研究思路包括:首先,作者根据公共受托责任关系理论和国家审计关系理论,对国家审计目标进行了合理定位;其次,根据国家审计供需矛盾理论和国家审计目标期望差理论,对国家审计目标的核心实现机制进行了构建,其中:所提出的独立性是国家审计目标实现的前提条件,专业胜任能力是国家审计目标实现的根本保障,审计规范是国家审计目标实现的指路航标,以及审计报告是国家审计目标实现的最终途径等观点很有参考价值;最后,作者在理论分析以及调研的基础上,分别对国家审计的专业胜任能力、独立性、审计规范和审计报告进行了深入研究。

本书的创新点包括:第一,提出了国家审计的总目标、具体目标和

项目目标的观点,其中国家审计的总目标在于独立地提供公共受托责任履行情况的鉴证信息,具体审计目标包括合规性、真实性、经济性、效率性、效果性、公平性和环保性的鉴证,这里前两者属于财务审计目标,后五者属于绩效审计目标。第二,提出了国家审计人员专业胜任能力的核心要素。其中:核心专业知识包括会计与审计知识、政策与法规知识以及财政与金融知识;核心专业技能包括逻辑思维能力、技术运用能力、学习能力以及应变能力;核心专业品质包括公正、客观、独立、廉洁、遵纪守法、公共责任、职业谨慎以及保密等。第三,提出了国家审计独立性的五个衡量尺度,即权责地位的独立性、组织结构的独立性、经费预算的独立性、功能管理的独立性以及社会关系的独立性。第四,提出了国家审计报告的六个核心信息特征,即可靠性、相关性、充分性、重要性、可理解性和及时性。

全书结构严谨,观点鲜明,论据充分,其相关研究结论和政策建议对于完善我国国家审计理论体系以及指导国家审计实践活动具有较高的借鉴意义和实用价值,它体现出作者扎实的学术功底和研究能力。值该书即将出版之际,欣然作序。

上海国家会计学院副院长、博士生导师 谢 荣

2008年6月10日于上海

摘 要

国家审计制度是基于加强经济监督的需要而产生的,其基本职能在于监督、评价和鉴证。国家审计制度产生于公共受托责任关系,又服务于公共受托责任关系。国家审计目标理论在整个国家审计理论体系中居于核心地位,它是研究国家审计的专业胜任能力、独立性、审计规范和审计报告的基础。从层次上划分,国家审计目标包括总目标、具体目标和项目目标,三者相互作用、相互联系,共同构成国家审计目标体系。关于国家审计目标的研究,是随着社会、国家和民众对国家审计功能与作用认识的深化而不断发展的。国家审计目标是国家审计实践行为的预期效果与最终方向。根据公共受托责任关系理论与国家审计关系理论,国家审计总目标在于独立地提供公共受托责任履行情况的鉴证信息。国家审计总目标体现国家审计的本质与存在意义,它是高度浓缩的、精炼的和相对稳定的;国家审计具体目标是总目标的分解形式,总目标是具体目标确立的基础。随着公共受托责任的内容与标准的深化,具体审计目标表现出动态发展的特性;国家审计项目目标是具体审计目标的承担者与最终实现途径。国家审计的目标确立与目标实现具有同等的价值。国家审计目标是审计需求与审计供给的均衡统一。审计需求决定国家审计的理论目标,审计供给影响国家审计目标的实现程度,两者是一对矛盾。根据审计供需理论与目标期望差理论,国家审计目标实现机制框架的核心要素包括专业胜任能力强化机制、独立性保证机制、审计规范优化机制和审计报告健全机制。

本书研究采用规范研究与实证研究相结合的方法,其研究路径包括问题提出、理论分析、观点对比、调查研究和问题解决。全书共分八章,具体内容及主要观点如下:

第一章是绪论。主要介绍笔者的研究动机、研究路径及方法、研究内容及框架,以及本书的主要观点及创新。

第二章是文献综述。主要对国家审计目标、专业胜任能力、独立

性、审计规范和审计报告的国内外研究现状进行了分析与评价。关于国家审计总目标的国内外文献不多,只有笼统的认识;国家审计具体目标和项目目标的观点基本统一;关于国家审计专业胜任能力的研究基本上属于空白领域;关于国家独立性的研究,典型代表包括最高审计机关国际组织和美国的一般公认政府审计准则,除此之外,其他文献均以研究民间审计独立性为主;关于国家审计规范和审计报告的文献主要属于介绍性资料,包括最高审计机关国际组织、最高审计机关欧洲组织、美国政府责任署、英国国家审计署,以及加拿大总审计长公署等国家或地区的国家审计规范和国家审计报告。

第三章是国家审计目标及实现机制框架要素研究。国家审计总目标在于独立地提供公共受托责任履行情况的鉴证信息,具体目标包括合法性或合规性、真实性或公允性、经济性、效率性、效果性、公平性和环保性的鉴证,其中:合法性或合规性、真实性或公允性鉴证属于财务审计目标,经济性、效率性、效果性、公平性和环保性鉴证属于绩效审计目标,经济责任审计目标涵盖以上诸多目标要素。国家审计目标实现机制框架的核心要素包括专业胜任能力的强化机制、独立性的保证机制、审计规范优化机制和审计报告健全机制。

第四章是国家审计专业胜任能力的强化机制研究。国家审计专业胜任能力包括国家审计机关的专业胜任能力和国家审计人员的专业胜任能力。国家审计机关专业胜任能力的核心影响因素包括审计权限、审计经费、审计人员、审计技术和审计规范等。国家审计机关专业胜任能力的制约因素包括审计经费不充裕、审计人员数量及胜任力不足以及现代先进技术运用水平偏低等,其改进对策包括强化内涵和外部支持;国家审计人员专业胜任能力框架的设计方法包括能力要素法与功能分析法。根据能力要素法,国家审计人员专业胜任能力的构成要素包括专业知识、专业技能和专业品质。

第五章是国家审计独立性的保证机制研究。国家审计独立性是指可以保持无偏审计决策的能力,其衡量尺度包括实质上的独立性和形式上的独立性。实质上独立性指客观、公正的精神态度,它本身很难直接衡量;形式上的独立性指在第三者看来,国家审计机关及人员在外观形象上是独立的,其衡量标准包括权责地位的独立性、组织结构的独立性、经费预算的独立性、功能管理的独立性和社会关系的独立性。国家审计独立性的损害因素包括行政干预、审计资源短缺、被审计单位阻

力、社会关系的压力、自我复核和非审计服务,保证因素包括避免行政干预、禁止行为、法律监管、质量控制和道德教育。行政模式的审计体制是损害我国国家审计独立性的系统性因素,向立法模式转变是最佳选择。

第六章是国家审计规范的优化机制研究。国家审计规范包括国家审计法、国家审计准则和国家审计职业道德。国家审计法的核心内容包括最高审计机关的组织结构、审计权限、审计职责、审计经费、审计程序、审计报告和审计责任等。其中中国国家审计法的核心问题包括最高职务任期不明确,审计经费缺乏专门的预算制度以及审计权限不合理等;国家审计准则的现实问题包括缺乏完善的准则框架、没有按照业务类型分别制定国家审计准则,以及经济责任审计准则缺乏明确的参考标准,其对策包括优先制定财务审计准则、积极探索绩效审计准则和合理确定经济责任审计准则的适用标准。

第七章是国家审计报告的健全机制研究。国家审计报告是国家审计目标的最终实现途径,其核心功能在于提供信息。国家审计报告模式有二,其中:合规性审计和绩效审计可以采用详式审计报告模式,真实性审计可以采用简式审计报告模式。国家审计报告的核心信息特征包括可靠性、相关性、充分性、重要性、可理解性和及时性。国家审计责任类型包括行政责任、民事责任和刑事责任。国家审计机关及人员责任追究机制的基本要求包括审计目标清晰、责任主体明确、审计信息公开,以及社会公众的监督。我国国家审计责任追究机制失灵的主要原因在于国家审计的法律责任主体不明确。

第八章是研究结论及后续研究方向。本部分总结了前述各章的主要研究结论,并提出了一些政策建议,最后对未来的研究方向进行了讨论。

关键词:国家审计目标、实现机制、专业胜任能力、独立性、审计规范、审计报告、调查分析

Abstract

National audit systems raise from the need of strengthening on economic supervision, and its basic functions include supervision, evaluation and attestation. National audit systems come from public accountability relationships, and serve for it. The theory of national audit objective is core issue of overall National audit theories, and the fundament to research in competence, independence, audit norm and audit report of National audit. Divided by levels, National audit objectives include general objective, detail objective and item objective. The research of National audit objectives is being developed constantly along with in-depth understanding of the National audit function and effect by society, Nation and ordinary people. The National audit objective is the expected effect and ultimate direction of National audit practice. According to theories of public accountability relationship and National audit nexus, the general objective of National audit lies in providing Attestation information of discharging of the public accountability independently. it is highly concentrated, refined and steady comparatively which denote to the essence and existing meanings of National audit; Detail audit objectives are decomposed form of the general objective of National audit, and general objective is the basis to determine detail audit objectives. Detail objectives have traits of dynamic developing as deepening of contents and criterions of the public accountability; Item audit objectives are the undertakers of the detail audit objectives and the final way to realize it. Putting forward National audit objectives is as important as realizing it. National audit objective is the equilibrium of audit demand and audit supply. Audit demand determines theoretic objectives of National audit, while audit

supply affect realization level of audit objectives, so there is a contradiction between them. The core factors of realization mechanism framework of National audit objectives include strengthening of audit competence, guarantee of audit independence, optimization of audit norm and perfection of audit report according to theory of audit demand and supply and theory of audit objective expectation gap.

The research adopts inter-method of normative and positive approach, and its avenues include issues putting forward, theoretic analysis, views comparison, investigation and issues solving. There are eight chapters, and the main contents and core views of each chapter are as follows:

Chapter one is introduction. It mainly introduce research motivation, avenues, methods, contents, framework, core viewpoints and innovations of the dissertation.

Chapter two is primary literature summarizing. It analyzes and evaluates research status in quo at home and abroad about objectives, competence, independence, norm and report of National audit. There are very few literatures referring to National audit general objectives, but common audit objectives. The viewpoints of detail audit and item audit objectives are almost identical. Moreover, there are few researches about competence of National audit. The typical representatives of independence of national audit include the INTOSAI and GAGAS of USA, and other literatures are concentrated in independence of civil audit. The literature of norm and report of National audit I have found are primarily introduction, including INTOSAI, EUROSAI, GAO of USA, NAO of UK, OAG of CA, and so on.

Chapter three is the research on National audit objectives and its factors of realization mechanism framework. The general objective of National audit lies in independently providing Attestation information of discharging of the public accountability; The detail objectives include attestation of legality or regularity, truth or fairness, economy, efficiency, effectiveness, equity and environment. Among them, attestation of legality or regularity and Truthfulness or fair belong to ob-

jectives of financial audit, attestation of economy, efficiency, effectiveness, equity and environment are part of objectives of performance audit. All items above are included in Economic responsibility audit objectives. The core factors of realization mechanism framework of National audit objectives include strengthening of audit competence, guarantee of audit independence, optimization of audit norm and perfection of audit report.

Chapter four is the research on strengthening on mechanism of competence of National audit. It includes organ competence and personal competence of National audit. The core factors of competence of National audit organ include audit authority, audit outlay, auditor, audit technology and audit norm etc. The restrictive factors of organ competence include insufficiency of audit budget, shortage of auditors and theirs competence and low utilization of modern advanced technologies, and its improvement countermeasures lie in inner intensification external supports. The designing methods of auditor competence include capability approach and function analysis approach. According to the former, the basic factors of National auditor competence include professional knowledge, professional skill and professional character.

Chapter five is the research on guarantee mechanism of National audit independence. National audit Independence refers to the capability to retain unbiased capability of audit decision-making, and its evaluation yardstick includes independence in fact and appearance. Independence in fact means objective and fair spirit attitude, which it is very difficult to evaluate directly. Independence in appearance means nation organ and its auditors are independent in a third-party's view. The evaluation yardsticks of independence in appearance of National audit include independence of authority and responsibility, organizational structure, outlay budget, functional management and social relationship. Administrative meddle, lack of audit resources, auditee resistance, pressure from social relation, self-review and non-audit services are obstacles of National audit independence, while guarantee countermeasures include administrative meddle avoidance, behavior-

banning, legal supervision, quality control and ethical education. The National audit system due to administrative model is the systematic impairing factor of National audit independence. The best choice is to transit administrative model to legislation one.

Chapter six is the research on optimization mechanism of National audit norm. National audit norm include law, standard and professional ethics of National audit. The core of National audit law consist of organizational structure, audit authority, audit function, audit outlay, audit procedure, audit report and audit responsibility of SAIs. The main problems of National audit law in China include no specific for audit outlay and irrationality of audit authority. The realistic issues of National audit standards in China include shortage of comprehensive standard framework, no setting-up of National audit standard according to operation types and lack of specific reference criteria for economic responsibility audit, which countermeasures include setting up financial audit standard at first, probing into performance audit standard actively and determining applicable standard for economic responsibility audit rationally.

Chapter seven is the research on perfection mechanism of nation audit report. National audit report is the final implemental ways of National audit objectives which core function is to provide with information. The nation report has two models, which regularity audit and performance audit take detail report model and true audit take simple one. Core information character of nation audit report include reliability, relevance, sufficiency, materiality, understandability and timeliness. The types of National audit responsibility consist of administrative, civil and penal ones. The basic criterions of National audit responsibility mechanism include clarity of audit objectives, clarity of responsible entity, publicity of audit information and supervision by public, and the core reason of failure of National audit responsibility mechanism in China now result from no clarity of responsible entities.

Chapter eight is conclusions and direction of further researches.

This chapter summarizes main above research conclusions, and puts forward some suggestions for policy-making. Direction of future research is discussed in the end.

Key words: National Audit Objectives, Realization Mechanisms, Competence, Independence, Audit Norm, Audit Report, Investigation Analysis

目 录

序.....	1
摘 要.....	1
Abstract	1
第一章 绪论	1
第一节 本书的研究动机.....	1
第二节 本书的研究路径及方法.....	2
第三节 本书的结构及内容安排.....	5
第四节 本书的主要观点及创新.....	6
第二章 文献综述.....	8
第一节 国家审计目标的文献综述.....	8
第二节 国家审计目标实现机制的文献综述	17
本章小结	30
第三章 国家审计目标及实现机制框架要素	32
第一节 国家审计目标的涵义及确立原则	32
第二节 国家审计总目标	35
第三节 国家审计具体目标	40
第四节 国家审计项目目标	49
第五节 国家审计目标实现机制的框架要素	53
本章小结	62

第四章 国家审计专业胜任能力的强化机制	64
第一节 国家审计专业胜任能力的涵义与种类	64
第二节 国家审计机关的专业胜任能力	66
第三节 国家审计人员的专业胜任能力	77
本章小结	85
第五章 国家审计独立性的保证机制	87
第一节 国家审计独立性的衡量尺度	87
第二节 国家审计独立性的影响因素	90
第三节 中国国家审计独立性的现状及改进对策	95
本章小结	101
第六章 国家审计规范的优化机制	103
第一节 国家审计规范体系的构成及其设计原则	103
第二节 国家审计法	107
第三节 国家审计准则	113
第四节 国家审计的质量控制	120
本章小结	129
第七章 国家审计报告的健全机制	130
第一节 国家审计报告的种类和格式	130
第二节 国家审计报告的信息特征	134
第三节 国家审计报告的公告制度	138
第四节 国家审计报告的法律责任	145
本章小结	150
第八章 研究结论与后续研究方向	151
一、本研究的结论	151
二、本研究的政策建议	152
三、后续研究方向	153

附录一 国家审计目标及实现机制研究的调查问卷·····	154
附录二 国家审计目标及实现机制研究的调查结果·····	158
附录三 国家审计目标及实现机制研究的调查名单·····	165
附录四 国家审计人员专业胜任能力研究的调查问卷·····	167
附录五 国家审计人员专业胜任能力研究的调查结果·····	169
参考文献·····	171
致 谢·····	184

图表目录

图 1-1	本书的结构内容及研究路径	3
图 3-1	国家审计目标体系	32
图 3-2	公共受托责任关系	35
图 3-3	国家审计关系	36
图 3-4	国家审计具体目标的演变路径	47
图 3-5	国家审计目标实现机制框架要素	60
图 6-1	国家审计准则体系	115
表 1-1	国家审计目标及实现机制研究的问卷回收情况	4
表 1-2	国家审计目标及实现机制研究的有效问卷构成	4
表 1-3	国家审计人员专业胜任能力研究的有效问卷构成	4
表 2-1	能力要素法	18
表 2-2	功能分析法	20
表 2-3	国外关于审计独立性衡量尺度的看法	23
表 2-4	国外关于审计独立性损害因素的看法	24
表 2-5	国内关于审计独立性衡量尺度的看法	26
表 2-6	国内关于审计独立性损害因素的看法	26
表 3-1	国家审计总目标的调查结果	39
表 3-2	受托责任与具体审计目标	43
表 3-3	国外对国家审计具体目标的认识	45
表 3-4	国内对国家审计具体目标的认识	46
表 3-5	国家审计具体目标的调查结果	49
表 3-6	国家审计的业务类型	49
表 3-7	财务审计目标	50
表 3-8	绩效审计目标	51
表 3-9	绩效审计实施障碍的调查结果	53
表 3-10	国家审计需求特征的调查结果	54