

# 国家审计质量控制多阶段三方博弈分析

吕志明

(天津财经大学 商学院, 天津 300222)

**[摘要]**通过多阶段三方博弈分析后发现,制度安排、监督机制和审计成本是制约国家审计质量的重要变量。为了提高国家审计质量,应当在国家审计层面引入恰当的激励机制、惩罚机制、岗位责任制;完善国家审计内外监督机制和审计结果公告制度;通过建设高质量的国家审计准则及指南体系、加强国家审计队伍建设、提高审计人员职业道德和执业能力以及提升审计信息化水平等多种途径,来降低国家审计成本。

**[关键词]**国家治理;国家审计成本;国家审计质量控制;博弈分析;政府审计

**[中图分类号]**F239.44 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1004-4833(2012)04-0019-07

## 一、引言

国家治理是对国家和社会的控制、管理和服务。建立科学、合理、完备、高效的治理机制对于国家治理具有重要的制度保障作用<sup>[1]</sup>。制度的功能之一在于协调人们的预期<sup>[2]</sup>,从而降低社会交易成本,提高社会总福利。机会主义动机可能引致主体的行为异化,因此制度的执行需要监督。审计实质上国家依法运用权力监督制约权力的行为,其本质是国家治理这个大系统中一个内生的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<sup>[3]</sup>。《世界审计组织战略规划(2011—2016)》也要求各国最高审计机关在坚定反腐、加强问责、促进透明、强化良治方面不断努力,以发挥各国最高审计机关在国家治理中的重要作用。可见,作为一种制度安排,国家审计代表国家行使审计监督职能,是国家治理的重要组成部分和有力工具,在国家治理过程中发挥着不可替代的积极作用。仅以2011年上半年为例,全国审计机关共审计48540个单位,为国家增收节支额达189.8亿元;帮助被审计单位和有关单位挽回或避免损失73.8亿元;核减固定资产投资项目结算额235.6亿元;向司法纪检监察机关移送事项268件,涉及人员278人;完成对10205人的经济责任审计,8名被审计干部和60名其他人员被移送司法纪检监察机关处理。审计署十二五规划明确提出了审计工作的总目标,强调应充分发挥审计保障国家经济社会健康运行的“免疫系统”功能,努力实现十二五期间审计工作在服务经济社会科学发展,促进深化改革和民主法制建设,维护国家安全和促进反腐倡廉建设,推动深化改革和完善国家治理方面迈上新台阶……<sup>[4]</sup>。审计质量是审计工作的生命线,审计治理功能的强弱完全取决于审计质量的高低。

## 二、国家审计质量理论研究综述和研究假设

### (一) 研究综述

近年来,国家审计理论研究主要涉及国家审计性质、目标、功能与作用,国家审计体制、模式、改革

**[收稿日期]**2011-12-17

**[作者简介]**吕志明(1972—),男,天津人,天津财经大学商学院副教授,会计与财务研究中心副主任,博士,从事会计与审计信息化、财务与税务会计研究。

与发展,国家审计问责制度,国家审计实施与管理,国家审计质量等方面。关于国家审计质量方面,较具代表性的观点综述如下。袁少茹认为,审计质量控制是一个系统工程,审计业务的各个流程(编制审计项目计划、制定审计实施方案、获取审计证据、得出审计结论)都需加强质量控制,审计质量控制必须是全过程的,同时,从审计机关领导到一般审计人员、从审计业务部门到综合管理部门都应围绕审计质量责任、审计职业道德、审计人力资源、审计业务执行和审计质量监控这五个要素去参与审计质量控制,审计质量控制是全员参与的,基于此,她分别从审计业务过程和审计主体两个角度探讨了国家审计质量控制体系<sup>[5]</sup>。成焕玲在分析我国国家审计质量缺陷及其成因的基础上,提出了提高我国国家审计质量的对策,具体包括严格审计工作底稿编制程序、提高国家审计人员素质、采用科学适当审计程序、完善国家审计质量法律法规、加强国家审计人员的审计质量风险意识等<sup>[6]</sup>。赵保卿等基于成本预算视角研究了国家审计质量控制问题,认为通过对审计高风险环节或重要业务环节加大审计资源配置倾斜,在理论上可以实现对整体审计项目质量的控制,而通过对审计成本预算控制审计质量效果的长、短期评价,可以不断修正并减少前期预算编制中因资源配置不合理而导致的审计低效,这一评价过程最终构成整个政府审计质量控制体系的重要组成部分<sup>[7]</sup>。张建新指出,加强国家审计质量控制应当注重以下几点:转变审计观念加强立法控制、行业规范控制、内控制度控制,加强国家审计的程序控制与技术控制,建立健全经济责任审计制度,加大政府绩效审计的比重<sup>[8]</sup>。赵彩虹在分析转型期国家审计质量管理体系存在问题的基础上,提出了构建科学国家审计质量管理体系的四点措施:科学选择审计项目,创新审计领域;构建科学的审计方法;加大审计公开力度,发挥审计的建设性作用;树立正确的审计业绩观<sup>[9]</sup>。邢莉萍、开家将分别介绍了美国、法国、德国国家审计权限的内容和特点,并在此基础上指出与上述国家相比,我国国家审计部分权限存在欠缺或发挥不充分,致使国家审计作用受到制约,为了充分发挥国家审计作用,应进一步提升审计成果利用率、扩大审计结果公布比例、完善调查取证权、维护地方审计机关独立性并充分发挥社会审计的作用<sup>[10]</sup>。陈波认为,应建立一整套正式的、行之有效的国家审计质量评价与控制体系,来自国家审计机关外部的评价与监督十分必要,他还指出负责对国家审计机关进行评价与监督的机构必须同时具备独立性与专业胜任能力,应以对国家审计机关审计质量控制制度的评审为重点,辅之以审计结果的事后调查<sup>[11]</sup>。董延安指出,财政财务收支审计仍然是我国国家审计工作的重点,他以财政财务收支审计为着眼点,从实证分析国家审计质量的衡量指标入手,对影响国家审计质量的因素和路径进行了详细分析,具体包括国家审计独立性及其影响审计质量的路径分析、国家审计权限及其影响审计质量的路径分析、国家审计力量及其影响审计质量的路径分析以及经济发展水平及其影响审计质量的路径分析<sup>[12]</sup>。陈波介绍了美国国家审计机关同业互查制度概况,并在此基础上分析了我国国家审计机关实施同业互查的必要性和可行性<sup>[13]</sup>。张苇认为,提高国家审计质量仅仅依靠对审计过程的控制是不够的,审计体制、审计人员以及审计事后监督不力等外在因素同样会对审计质量产生影响,因此可通过变革我国审计体制、提升国家审计地位、加强对审计人员的约束、加强审计事后监督、实行同业复核制度等措施来提高国家审计质量<sup>[14]</sup>。

以上研究都从不同角度对国家审计质量问题进行了探讨和分析,对提高我国国家审计质量具有一定的指导意义。但它们大都缺乏基础理论支撑,本文首次将不完全信息动态博弈理论引入国家审计质量研究范畴,通过构建多阶段三方动态博弈分析模型对国家审计质量控制问题进行深入研究,以期为国家审计质量控制提供理论依据。

## (二) 研究假设

本文基于不完全信息动态博弈理论,对国家审计进行博弈分析,除传统经济人假设和信息不对称假设外,本研究还提出了以下几点假设。

假设 1:被审计方实施高质量经济行为和低质量经济行为的成本无差异。

假设 2: 审计机关提供高质量审计的成本高于提供低质量审计的成本。

假设 3: 监督方提供高质量监督的成本高于提供低质量监督的成本。

### 三、博弈参与人、博弈策略与支付函数

#### (一) 博弈参与人

被审计方凭借受托的国家资源开展业务活动,有接受并配合审计机关开展审计活动的法定义务。审计机关作为受托人,享有依法对被审计方开展审计活动的权利,以反映被审计方受托经济责任的履行情况。因此,被审计方和审计机关构成博弈的直接参与人。此外,被审计方的经济行为直接关系到作为委托人的国家权力机构及公众的利益,因此国家及公众有对审计机关的审计行为及审计结果进行监督的动机和权力,这对于保障审计机关依法独立、客观、公正地开展审计活动并致力于提高审计效率和审计质量具有重要作用。因此,包含国家权力机构、媒体及社会公众在内的各监督方是国家审计博弈的参与人。综上所述,本文将国家审计博弈的参与人设定为被审计方、审计机关和监督方,可以表示为  $I = \{1, 2, 3\}$ , 其中 1 表示被审计方, 2 表示审计机关, 3 表示监督方。

#### (二) 参与人的博弈策略

由于机会主义动机的存在,出于自身利益最大化的考虑,在博弈开始阶段,被审计方有两种策略可供选择:提供高质量的经济活动和提供低质量的经济活动。所谓高质量的经济活动,是指被审计方不存在瑕疵,所进行的财政财务收支活动及有关经济活动(以下统称经济活动)真实、合法、富有效益;低质量的经济活动是指被审计方存在瑕疵,进行虚假的、非法的、效益低下的经济活动。对于审计机关而言,由于成本效益规则的约束,出于自身利益最大化的考虑,可以决定审计质量的优劣。一般地,假定审计机关只有两种策略可供选择:高质量的审计策略和低质量的审计策略。高质量的审计策略意味着审计机关能够识别被审计方是否存在瑕疵并出具恰当的审计结论,而低质量的审计策略意味着审计机关不能识别被审计方是否存在瑕疵并可能出具不恰当的审计结论。对于监督方而言,可对审计机关的审计行为及其结果进行监督,同样假定只有两种策略可供选择:高质量的监督策略和低质量的监督策略。高质量的监督策略意味着监督方能够识别审计结论是否恰当,而低质量的监督策略则意味着监督方不能够识别审计结论是否恰当。

博弈参与人的策略集可表示为  $S = \{S_1, S_2, S_3\}$ 。  $S_1$  表示被审计方在第一阶段的博弈策略,分为  $S_{11}$  和  $S_{12}$ , 分别表示被审计方高质量和低质量的经济行为;  $S_2$  表示审计机关在第二阶段的博弈策略,分为  $S_{21}$  和  $S_{22}$ , 分别表示审计机关高质量和低质量的审计行为;  $S_3$  表示监督方在第三阶段的博弈策略,分为  $S_{31}$  和  $S_{32}$ , 分别表示监督方高质量和低质量的监督行为。

#### (三) 参与人的支付函数

由假设 1 可知,被审计方进行高质量经济行为或低质量经济行为的成本无差异,假定提供高质量经济行为的净收益为 0。由假设 1,被审计方有进行低质量经济行为的机会主义动机,增量收益为  $R_1$ ; 如被审计机关发现,则带来的惩罚成本为  $F_1$  (含  $R_1$ ),  $F_1$  包含了显性成本和隐性成本,如经济惩罚、政治成本、社会声誉损失等。假设审计机关提供高质量审计的成本支出为  $C_{21}$ , 提供低质量审计的成本支出为  $C_{22}$ , 由假设 2 可知,  $C_{21} > C_{22}$ 。当由于审计质量低而出具不恰当审计结论并被监督方发现的惩罚成本为  $F_2$  时,  $F_2$  同样包含了所有显性成本和隐性成本; 当由于提供高质量审计而对被审计方存在的瑕疵经济行为出具恰当审计结论时,增量收益为  $R_2$ ,  $R_2$  包含了所有显性收益和隐性收益,如经济收益、政治资本的积累、社会声誉的提高等。假定监督方提供高质量监督的成本支出为  $C_{31}$ , 提供低质量监督的成本支出为  $C_{32}$ , 由假设 3 可知,  $C_{31} > C_{32}$ 。当审计方提供低质量经济行为且审计机关提供低质量审计时,如果监督方能够识别不恰当审计结论,这可能会引致新的博弈过程(简化起见不考虑后续博弈过程),假定由此给监督方带来的最终收益为  $R_3$  (弥补  $R_1$  后的净额); 同时,假定监督方

不能识别不恰当审计结论时的损失为  $R_1$ 。各博弈参与人具体支付函数如下。

$U_1(S_{11}, S_2, S_3) = 0$ , 表示被审计方提供高质量经济行为的情况下, 其收益为 0, 而不论审计质量及监督质量如何。

$U_1(S_{12}, S_{21}) = -F_1$ , 表示被审计方提供低质量经济行为、审计机关提供高质量审计的情况下, 被审计方的收益为  $-F_1$ 。

$U_1(S_{12}, S_{22}, S_{31}) = -F_1$ , 表示被审计方提供低质量经济行为、审计机关提供低质量审计、监督方提供高质量监督的情况下, 被审计方的收益为  $-F_1$ 。

$U_1(S_{12}, S_{22}, S_{32}) = R_1$ , 表示被审计方提供低质量经济行为、审计机关提供高质量审计、监督方提供低质量监督的情况下, 被审计方的收益为  $R_1$ 。

$U_2(S_{11}, S_{21}, S_3) = -C_{21}$ , 表示被审计方提供高质量经济行为、审计机关提供高质量审计的情况下, 审计机关的收益为  $-C_{21}$ , 而无论监督方提供的监督质量如何。

$U_2(S_{11}, S_{22}, S_3) = -C_{22}$ , 表示被审计方提供高质量经济行为、审计机关提供低质量审计的情况下, 审计机关的收益为  $-C_{22}$ , 而无论监督方提供的监督质量如何。

$U_2(S_{12}, S_{21}) = R_2 - C_{21}$ , 表示被审计方提供低质量经济行为、审计机关提供高质量审计的情况下, 审计机关的收益为  $R_2 - C_{21}$ 。

$U_2(S_{12}, S_{22}, S_{31}) = -C_{22} - F_2$ , 表示被审计方提供低质量经济行为、审计机关提供低质量审计、监督方提供高质量监督的情况下, 审计机关的收益为  $-C_{22} - F_2$ 。

$U_2(S_{12}, S_{22}, S_{32}) = -C_{22}$ , 表示被审计方提供低质量经济行为、审计机关提供低质量审计、监督方提供低质量监督的情况下, 审计机关的收益为  $-C_{22}$ 。

$U_3(S_{11}, S_2, S_{31}) = -C_{31}$ , 表示被审计方提供高质量经济行为、监督方提供高质量监督的情况下, 监督方的收益为  $-C_{31}$ , 而无论审计机关的审计质量如何。

$U_3(S_{11}, S_2, S_{32}) = -C_{32}$ , 表示被审计方提供高质量经济行为、监督方提供低质量监督的情况下, 监督方的收益为  $-C_{32}$ , 而无论审计机关的审计质量如何。

$U_3(S_{12}, S_{21}) = 0$ , 表示被审计方提供低质量经济行为、审计机关提供高质量审计、监督方不实施监督的情况下, 监督方的收益为 0。

$U_3(S_{12}, S_{22}, S_{31}) = R_3 - C_{31}$ , 表示被审计方提供低质量经济行为、审计机关提供低质量审计、监督方提供高质量监督的情况下, 监督方的收益为  $R_3 - C_{31}$ 。

$U_3(S_{12}, S_{22}, S_{32}) = -C_{32} - R_1$ , 表示被审计方提供低质量经济行为、审计机关提供低质量审计、监督方提供低质量监督的情况下, 监督方的收益为  $-C_{32} - R_1$ 。

#### 四、博弈均衡条件

假定审计机关和监督方对被审计方提供高质量经济行为的后验概率为  $p_1$ ; 在被审计方提供高质量经济行为的情况下, 被审计方和监督方对审计机关提供高质量审计的后验概率为  $p_{21} | S_{11}$ , 在被审计方提供低质量经济行为的情况下, 被审计方和监督方对审计机关提供高质量审计的后验概率为  $p_{21} | S_{12}$ ; 在监督方提供高质量监督行为的情况下, 被审计方和审计机关对监督方提供高质量监督的后验概率为  $p_{31} | S_{21}$ , 在监督方提供低质量监督行为的情况下, 被审计方和审计机关对监督方提供高质量监督的后验概率为  $p_{31} | S_{22}$ 。博弈均衡条件求解过程如下。

(一) 被审计方提供高质量经济行为的均衡条件

被审计方提供高质量经济行为的期望收益为:

$$E(U_1(S_{11})) = 0$$

被审计方提供低质量经济行为的期望收益为:

$$E(U_1(S_{12})) = p_{21} |S_{12} \times U_1(S_{12}, S_{21}) + (1 - p_{21} |S_{12}) \times [p_{31} |S_{22} \times U_1(S_{12}, S_{22}, S_{31}) + (1 - p_{31} |S_{22}) \times U_1(S_{12}, S_{22}, S_{32})] = -p_{21} |S_{12} \times F_1 + (1 - p_{21} |S_{12}) \times (-p_{31} |S_{22} \times F_1 + (1 - p_{31} |S_{22}) \times R_1) = (1 - p_{21} |S_{12}) \times (1 - p_{31} |S_{22}) R_1 - (p_{21} |S_{12} + (1 - p_{21} |S_{12}) \times p_{31} |S_{22}) \times F_1$$

被审计方提供高质量经济行为的均衡条件为:  $E(U_1(S_{11})) > E(U_1(S_{12}))$ , 即:

$$[p_{21} |S_{12} + (1 - p_{21} |S_{12}) \times p_{31} |S_{22}] \times F_1 > (1 - p_{21} |S_{12}) \times (1 - p_{31} |S_{22}) R_1 \quad (1)$$

(二) 审计机关提供高质量审计的均衡条件

审计机关提供高质量审计的期望收益为:

$$E(U_2(S_{21})) = p_1 \times U_2(S_{11}, S_{21}, S_3) + (1 - p_1) \times U_2(S_{12}, S_{21}) = -p_1 \times C_{21} + (1 - p_1) \times (R_2 - C_{21}) = (1 - p_1) \times R_2 - C_{21}$$

审计机关提供低质量审计的期望收益为:

$$E(U_2(S_{22})) = p_1 \times U_2(S_{11}, S_{22}, S_3) + (1 - p_1) \times [p_{31} |S_{22} \times U_2(S_{12}, S_{22}, S_{31}) + (1 - p_{31} |S_{22}) \times U_2(S_{12}, S_{22}, S_{32})] = -p_1 \times C_{22} + (1 - p_1) \times [-p_{31} |S_{22} \times (C_{22} + F_2) - (1 - p_{31} |S_{22}) \times C_{22}] = -C_{22} - (1 - p_1) \times p_{31} |S_{22} \times F_2$$

审计机关提供高质量审计的均衡条件为:  $E(U_2(S_{21})) > E(U_2(S_{22}))$ , 即  $(1 - p_1) \times R_2 - C_{21} > -C_{22} - (1 - p_1) \times p_{31} |S_{22} \times F_2$ , 整理得:

$$(1 - p_1) (R_2 + p_{31} |S_{22} \times F_2) > C_{21} - C_{22} \quad (2)$$

(三) 监督方提供高质量监督的均衡条件

监督方提供高质量监督的期望收益为:

$$E(U_3(S_{31})) = p_1 \times U_3(S_{11}, S_2, S_{31}) + (1 - p_1) \times (1 - p_{21} |S_{12}) \times U_3(S_{12}, S_{22}, S_{31}) = -p_1 \times C_{31} + (1 - p_1) \times (1 - p_{21} |S_{12}) \times (R_3 - C_{31}) = ((1 - p_1) \times p_{21} |S_{12} - 1) \times C_{31} + (1 - p_1) \times (1 - p_{21} |S_{12}) \times R_3$$

监督方提供低质量监督的期望收益为:

$$E(U_3(S_{32})) = p_1 \times U_3(S_{11}, S_2, S_{32}) + (1 - p_1) \times (1 - p_{21} |S_{12}) \times U_3(S_{12}, S_{22}, S_{32}) = -p_1 \times C_{32} - (1 - p_1) (1 - p_{21} |S_{12}) (C_{32} + R_1) = ((1 - p_1) \times p_{21} |S_{12} - 1) \times C_{32} - (1 - p_1) (1 - p_{21} |S_{12}) R_1$$

监督方提供高质量监督的均衡条件为:  $E(U_3(S_{31})) > E(U_3(S_{32}))$ , 即:

$$((1 - p_1) \times p_{21} |S_{12} - 1) \times C_{31} + (1 - p_1) \times (1 - p_{21} |S_{12}) \times R_3 > ((1 - p_1) \times p_{21} |S_{12} - 1) \times C_{32} - (1 - p_1) (1 - p_{21} |S_{12}) R_1, \text{整理得:}$$

$$(1 - p_1) \times (1 - p_{21} |S_{12}) (R_3 + R_1) > (1 - (1 - p_1) \times p_{21} |S_{12}) (C_{31} - C_{32}) \quad (3)$$

## 五、博弈均衡分析

由(1)式,其他条件不变时可得到以下结论。提供低质量经济行为的增量收益  $R_1$  越大,被审计方越有提供低质量经济行为的动机;被审计方机会主义行为被发现后的惩罚成本  $F_1$  越大,则越有利于抑制被审计方的机会主义行为;如果将(1)式变为以下形式:  $(1 - p_{31} |S_{22}) \times R_1 - p_{31} |S_{22} \times F_1 < (1 - p_{31} |S_{22}) \times (R_1 + F_1) \times p_{21} |S_{12}$ , 研究发现,被审计方对审计机关提供高质量审计的条件概率  $p_{21} |S_{12}$  越大,越有利于抑制被审计方的机会主义行为。如果将(1)式变为以下形式:  $R_1 - (R_1 + F_1) \times p_{21} |S_{12} < (1 - p_{21} |S_{12}) \times (R_1 + F_1) \times p_{31} |S_{22}$ , 研究发现,被审计方对监督方提供高质量监督的条件概率  $p_{31} |S_{22}$  越大,越有利于抑制被审计方的机会主义行为。因此,为了抑制被审计方的机会主义动机,促使其依法行事,保证经济行为的真实、合法、富有效益,防止损公肥私,维护国家利益和公序良俗,应当通过完善法规、健全机制来减少寻租空间,加大被审计方在经济、政治资本、社会声誉等多方面的违法成本,进一步提高审计机关的审计效率和审计质量及国家权力机构、媒体、社会公众等的监督效率和监督质量。

由(2)式,其他条件不变时可得到以下结论。由于提供低质量审计出具不恰当审计结论而引致的惩

罚成本  $F_2$  越大,越有利于迫使审计机关提供高质量审计。由于提供高质量审计而对被审计方存在瑕疵的经济行为出具恰当审计结论的激励收益  $R_2$  越大,越有利于激励审计机关提供高质量的审计。因此,在国家审计层面的制度安排是重要的,应当引入恰当的激励机制、惩罚机制、岗位责任制,做到权责明确,奖惩分明。这种奖惩机制既包括显性的,也包括隐性的(如社会声誉等)。

由(2)式,其他条件不变时监督方提供高质量监督的概率  $p_{31} | S_{22}$  越大,监督方的监督质量越高,越有利于促进审计质量的提高。因此,有效的监督机制是限制审计机关偷懒行为、提高审计质量的必要条件。这种监督机制,既包括内部审计质量控制,也包括外部监督机制,既可以是显性的制度安排,也可以是隐性的契约设计。例如,美国《政府审计准则》规定,按照一般公认政府审计准则(GAGAS)执行业务的审计组织必须至少每3年接受一次由独立于被复核组织的复核人进行的外部同业复核。2008年,我国首次由财政部对审计署进行了审计,但正规的外部监督制度尚未形成。媒体、公众与被审计方和审计机关存在松散的、隐性的契约关系,其监督作用的发挥对促进审计质量的提高也具有不可忽视的重要作用(如诸多案件发端于媒体的报道或公众的举报)。如何才能提高监督方的监督质量?由(3)式可知,一种有效途径是降低监督成本,而降低监督成本,除了监督方自身素质和执业能力之外,更重要的是完善的制度安排。此外,信息公开制度也是必要构件。监督的前提是获取真实完整的信息,监督方特别是外部监督方,与审计机关之间存在着信息不对称,客观上需要审计结果公告制度。我国《审计署审计结果公告试行办法(2002)》规定:未经批准擅自发布审计结果公告的,应当依法追究有关单位和个人的责任。《中华人民共和国审计法》规定:审计机关可以向政府有关部门通报或者向社会公布审计结果。2008年,我国又颁布了《中华人民共和国政府信息公开条例》。信息公开制度建设在我国取得了显著成效,但仍需进一步落实和完善。

由(2)式,其他条件不变时审计机关提供高质量审计的成本越低,就越有助于审计质量的提高。为了降低审计成本,提高审计质量,应当关注以下几个方面。首先,建设高质量的国家审计准则及指南体系。审计准则对于降低审计成本、提高审计质量具有基础保障作用,新的《中华人民共和国国家审计准则》已于2010年9月发布,并于2011年开始施行。但国家审计指南体系尚未建立,发布与国家审计准则相适应的、适合时境的、涵盖通用审计指南和专业审计指南的审计指南体系迫在眉睫。其次,进一步加强国家审计队伍建设,提高审计人员职业道德和执业能力,为降低审计成本、提高审计质量提供人力保障。最后,随着“金审工程”的推进,审计信息化水平不断提高,但深度和广度仍有待进一步提升。近年来,我国审计效率显著提高,以2010年为例,我国可用金额计量的审计工作成果投入产出比为1:82,已接近甚至超过了发达国家水平(日本为1:81,美国为1:100)<sup>[15]</sup>。审计信息化水平的提高,会不断促进审计效率的提升和审计成本的降低,为提高审计质量提供技术保障。

## 六、研究结论

国家审计是国家治理中不可或缺的重要一环,本研究为国家审计质量控制提供了理论依据和政策建议,并得出以下研究结论。

第一,应通过完善法规、健全机制减少寻租空间,并加大经济、政治资本、社会声誉等多方面的违法成本,同时进一步提高审计机关的审计效率和审计质量以及国家权力机构、媒体、社会公众各方的监督效率和监督质量,抑制被审计方的机会主义动机,防止其构建“帝国大厦”,促使其依法行事,保证经济行为的真实、合法、富有效益,防止损公肥私,维护国家利益和公序良俗。

第二,作为一种制度安排,国家审计代表国家行使审计监督职能,是国家治理的重要组成部分和有力工具,在国家治理过程中发挥着不可替代的积极作用。审计质量是审计工作的生命线,审计治理功能的强弱完全取决于审计质量的高低。为了进一步提升国家审计质量,需要在国家审计层面引入恰当的激励机制、惩罚机制、岗位责任制,完善国家审计内外监督机制和审计结果公告制度。

第三,审计机关提供高质量审计的成本越低,越有助于审计质量的提高。应当通过建设高质量的国家审计准则及指南体系、加强国家审计队伍建设以提高审计人员职业道德和执业能力,提升审计信息化水平,切实发挥审计机关“经济警察”的本职作用和“国家治理免疫系统”的“免疫”功能,对被审计方形成一股强大的威慑力量,为我国国民经济的良序运转保驾护航。

本文未考虑审计机关是否对潜在被审计方实施审计的博弈阶段,也未考虑监督方对潜在被审计方的监督。如果考虑以上两点,可能会导致被审计方对审计机关审计行为概率的修正,以及审计机关对被审计方的概率的修正,由此可能会影响到博弈均衡结果。

#### 参考文献:

- [1] 吴青川. 国家治理框架下的国家审计发展机制研究——基于委托代理理论[J]. 财会通讯, 2009(12): 96-98.
- [2] 张维迎. 信息、信任与法律[M]. 北京: 生活·读书·新知三联书店, 2003.
- [3] 刘家义. 中国审计学会第三次理事论坛上的讲话“国家审计与国家治理”[EB/OL]. [http://www.chinaaudit.org.cn/news\\_show.asp?id=2894](http://www.chinaaudit.org.cn/news_show.asp?id=2894). [2011-07-15].
- [4] 审计署. 审计署“十二五”审计工作发展规划[EB/OL]. <http://politics.people.com.cn/GB/1027/14872777.html>. [2011-06-10].
- [5] 袁少茹. 国家审计准则下的审计质量控制分析[J]. 商业经济, 2011(11): 98-100.
- [6] 成焕玲. 我国国家审计质量研究[J]. 新西部, 2011(15): 63-71.
- [7] 赵保卿, 盛君, 姚长存. 成本预算视角下的国家审计质量控制[J]. 审计与经济研究, 2010(4): 8-15.
- [8] 张建新. 论审计质量控制环节与国家审计质量控制[J]. 河北企业, 2010(5): 20-21.
- [9] 赵彩虹. 国家审计如何构建科学的质量管理体系[J]. 财会通讯, 2009(7): 69-71.
- [10] 邢莉萍, 开家将. 中外国家审计职权比较与启示[J]. 现代审计与经济, 2009(4): 7-8.
- [11] 陈波. 论国家审计质量的外部监督[J]. 东北财经大学学报, 2008(1): 53-55.
- [12] 董延安. 国家审计质量的影响因素及其路径分析——基于我国财政财务收支审计的视角[J]. 审计与经济研究, 2008(1): 40-45.
- [13] 陈波. 同业互查制度与国家审计的质量控制[J]. 审计与经济研究, 2007(5): 23-25.
- [14] 张苇. 国家审计质量控制的思考[J]. 审计月刊, 2006(3): 12-13.
- [15] 审计署. 审计署绩效报告[R]. 2010.

[责任编辑:刘 茜,高 婷]

## Quality Control of Government Audit Based on Dynamic Game of Incomplete Information

LÜ Zhiming

(School of Business, Tianjin University of Finance and Economics, Tianjin 300222, China)

**Abstract:** System arrangement, supervision mechanism and audit cost are the three primary variants affecting the quality of government audit. In order to improve the quality of government audit, such measures should be taken: first, set up an incentive system, that is a punishment and responsibility system; second, perfect the existing supervision system and improve the audit results release system; third, take measures to reduce the audit cost, including constructing audit standards and its guidance with high quality, improving auditors' practical performance in the application in IT and professional morals in audit.

**Key Words:** state governance; state audit cost; quality control of government audit; game analysis; government audit