

建设性审计论纲

——兼论中国特色社会主义政府审计

郑石桥¹, 安杰², 高文强¹

(1. 南京审计学院 国际审计学院, 江苏 南京 211815; 2. 南京信息工程大学 财务处, 江苏 南京 210044)

[摘要] 审计是应对机会主义行为的制度设计, 有批判性审计和建设性审计两种定位。建设性审计架构可用于分析中国特色社会主义政府审计。建设性审计是通过鉴证代理人的财务机会主义、管理机会主义和报告机会主义, 找出机会主义发生的原因, 帮助改进公司治理构造, 进而抑制代理人的机会主义行为。建设性审计目标实现机制包括揭示机制、威慑机制、预警机制、抵御机制、计划机制、绩效评价机制。中国特色社会主义政府审计本质上是建设性审计, 目标是通过审计来抑制机会主义行为。

[关键词] 审计理论体系; 机会主义; 批判性审计; 建设性审计; 审计架构; 审计本质; 政府审计; 国家审计

[中图分类号] F239.44 **[文献标识码]** A **[文章编号]** 1004-4833(2013)04-0013-10

一、引言

审计是应对机会主义行为的制度设计。如果审计只是鉴证代理人是否存在机会主义行为, 则可称之为批判性审计; 如果审计定位为抑制代理人机会主义行为, 则可称为建设性审计。关于建设性审计的现有相关研究有两个分支: 一是国家治理免疫系统论^[1-5]; 二是增值型内部审计理论^[6]。同时, 建设性审计还存在两个潜在的研究方向: 一是不区分政府审计和内部审计, 也不区分不同审计业务类型, 从一般审计的角度来认识建设性审计; 二是目前仍缺乏建设性审计的整体架构, 所以我们可尝试建立建设性审计整体架构。本文的研究集中在这两个领域, 提出一个适用于各类审计主体、各类审计业务类型的一般性建设性审计整体架构。本文主要研究三个问题: 一是什么是建设性审计, 也就是建设性审计本质; 二是为什么审计, 也就是建设性审计目标; 三是怎么审计, 也就是建设性审计目标实现机制。

本文接下来的内容安排如下: 首先是对相关文献做一个简要综述; 其次是分析建设性审计整体架构的三个基本要素, 包括建设性审计本质、建设性审计目标及建设性审计目标实现机制; 然后用上述建设性审计整体架构来分析中国特色社会主义政府审计; 最后得出结论。

二、文献综述

与建设性审计相关的文献包括两个部分: 一是政府审计的国家治理免疫系统论^[1-5, 7-9]; 二是增值型内部审计的相关论述^[9, 10-12]。无论是国家治理免疫系统论, 还是增值型内部审计的相关论述, 都已经从政府审计或内部审计的视角认识到建设性审计的重要性及其本质含义, 并且在一定程度上探讨

[收稿日期] 2013-02-01

[基金项目] 国家社科基金重大项目(11&ZD073); 江苏高校优势学科建设工程(PAPD); 审计署重点课题; 宁波大学人文社科预研项目(XYY11006); 宁波大学学科项目(XKW011)

[作者简介] 郑石桥(1964—), 男, 湖南耒阳人, 南京审计学院国际审计学院教授, 博士生导师, 从事审计理论与方法研究; 安杰(1968—), 男, 河南郑州人, 南京信息工程大学副教授, 博士, 从事公司治理与财务政策研究; 高文强(1990—), 男, 河南濮阳人, 南京审计学院国际审计学院学生, 从事审计理论与方法研究。

了其实现机制。但是,我们还可以从前文提及的建设性审计两个潜在研究方向出发,试图提出一个适用于各类审计主体、各类审计业务类型的一般性建设性审计整体架构。

三、建设性审计本质

(一) 委托代理关系及责任类型

一般来说,委托代理关系会涉及三个基本方面。第一,委托人将资源交给代理人,并对代理人如何使用这些资源提出一定的要求(包括隐性要求),如最大善意使用这些资源,即要求代理人像使用自己的资源一样来使用委托人交付的资源。委托人有要求地将资源交付给代理人,从代理人角度来看,代理人就对委托人承担了资源使用责任,由于大多数情况下委托人交付给代理人的都是财务资源,所以我们一般将这种责任称为财务责任。第二,委托人会要求代理人完成一定的事项,有时候可能是明确的要求(如提出责任目标);有时候,委托人对代理人完成一定事项的要求则可能是隐性的。委托人要求代理人完成一定的事项,从代理人角度来看,代理人就对委托人承担了完成该事项的责任,由于代理人的管理活动对完成该事项有重要影响,所以我们将这种责任称为管理责任。管理责任和财务责任之间有密切的关联。通俗地说,管理责任就是做什么事,而财务责任就是给多少钱。管理责任是根本,财务责任是基础并支持管理责任。没有管理责任,也就无需财务责任;同时,没有财务责任,也无法完成管理责任。第三,委托人会要求代理人报告财务责任和管理责任履行情况的相关信息。就财务责任报告来说,委托人将资源交付给代理人,并且提出显性或隐性要求,要求代理人向其报告资源使用情况,进而验证代理人是否遵守了与资源相关的显性或隐性要求。就管理责任报告来说,委托人要求代理人完成一定的事项,并且提出显性或隐性要求,当然会要求代理人报告这些事项的完成情况,进而验证代理人是否履行了与事项相关的显性或隐性要求。从代理人角度来看,上述财务责任报告和管理责任报告都是代理人向委托人报告其责任履行情况,一般我们可将这种责任称为报告责任。代理人的报告责任包括两个隐性要求:一是真实报告,即代理人不能向委托人提供虚假的财务责任报告和管理责任报告;二是及时报告,即代理人要按委托人关心的时间跨度,及时地提供财务责任报告和管理责任报告。

(二) 机会主义

机会主义就是代理人偏离委托人的期望。信息经济学告诉我们,委托代理关系中由于委托人和代理人之间存在激励不相容和信息不对称,再加上环境的不确定性,代理人可能违背其与委托人之间的显性或隐性合约,偏离甚至损害委托人的利益,则代理人的这种行为就属于机会主义行为。由于委托人和代理人之间存在信息不对称,对于财务责任、管理责任和报告责任来说,代理人拥有信息优势,这种信息优势可能被代理人利用,从而达到利用不正当手段为自己谋取利益的目的。同时,委托人和代理人之间还存在激励不相容。如果委托人和代理人之间不存在激励不相容问题,那么即使代理人有信息优势,也不会利用这种信息优势来谋取自己的不当利益。正是由于激励不相容的存在,使得代理人有动机利用信息不对称来为自己谋取不当利益。此外,如果环境是确定的,则委托人对未来的预期较为可靠,代理人如果有机会主义行为,委托人可能觉察出来,因此,代理人会抑制自己的机会主义行为。但是,当环境具有不确定性时,环境的不确定性、代理人的努力程度及其机会主义行为共同决定营运结果,此时不容易显现代理人是否存在机会主义。所以,正是由于环境的不确定性,使得代理人容易将其机会主义行为对营运结果的不良影响掩盖在环境对营运结果的影响之中^[13-14]。

由于代理人对委托人的责任分为财务责任、管理责任和报告责任,相应的,代理人的机会主义行为也表现为财务机会主义、管理机会主义和报告机会主义。财务机会主义就是代理人没有完成委托人对资源使用的显性或隐性要求。例如,公共部门不遵守国家财务法律法规,私营部门不遵守公司财务制度及资源使用中存在损失浪费等。管理机会主义就是代理人没有履行好管理责任,没有完成委

托人要求的关于一定事项的显性或隐性要求。例如:公共部门没有履行好自己的责任,没有按公众要求提供公共服务;私营部门管理层不努力工作,不能为股东带来财富增值等。报告机会主义就是代理人没有履行好自己的报告责任,没有完成委托人对代理人提出的报告财务责任和管理责任履行情况的显性或隐性要求。例如,公共部门的虚假绩效数据,私营部门的虚假财务报告等。

(三) 应对代理人机会主义的治理构造

作为理性经济人,委托人当然会预期到代理人可能存在的机会主义行为。同样地,代理人也会预期到委托人会预期其机会主义行为,所以双方的互动具有博弈性质,而博弈的结果就是形成应对代理人机会主义行为的治理构造。

应对代理人机会主义行为的治理构造包括制衡机制、激励机制和监督机制。制衡机制就是在代理人履行其责任的流程中嵌入控制措施,通过这种措施来抑制其机会主义行为。例如,公共部门的民主集中制,私营部门的公司治理制度等。激励机制就是通过一定的制度安排提高代理人与委托人之间的激励相容程度,从而使得代理人主动放弃机会主义行为。例如,通过恰当的业绩评价和报酬安排,使得代理人有动力自己抑制其卸责行为。监督机制是对代理人责任履行过程和结果进行监视和督察,并对代理人的不当行为进行规制,这种监视和督察一般不是代理人履行责任之业务流程的构成部分,而是置于业务流程之外,监视着业务流程及其结果,并根据代理人公共责任履行状况加以奖励或处罚。一般来说,制衡机制和激励机制属于事前治理,主要是防止机会主义行为的发生,而监督机制属于事后治理,主要是监视和督察代理人履行责任的过程和结果是否存在机会主义行为。

应对代理人机会主义行为的治理构造为什么要包括制衡机制、激励机制和监督机制呢?一般来说,代理人的机会主义行为会给委托人带来负面影响,所以必须要治理这一行为。但是,治理代理人的机会主义行为需要一定的制度安排,这些制度的设计和执行也是需要成本的。如果抑制代理人机会主义行为给委托人带来的利益大于其治理成本,则这种治理是有益的;而如果治理的利益小于治理成本,则这种治理是无益的。所以,代理人需要考虑治理成本,而不同的治理机制其成本不同。一般来说,激励机制成本最高,制衡机制次之,监督机制成本最低。所以,如果只考虑治理成本,则治理机制的选择顺序应是监督机制、制衡机制和激励机制。然而,治理成本是需要与治理效果联系起来考虑的,如果不考虑治理效果,只考虑治理成本,则代理人的机会主义行为不能得到有效的抑制。不同的治理机制治理效果不同,一般来说,激励机制的治理效果最好,制衡机制次之,而监督机制居于最后。所以,如果只考虑治理效果,则治理机制的选择顺序应是激励机制、制衡机制和监督机制。很显然,这与只考虑治理成本时的选择恰好相反。委托人作为理性人,需要将治理成本和治理效果两个方面综合起来,对激励机制、制衡机制和监督机制进行组合,既不能一味强调效果而不惜成本,也不能只考虑成本而听任机会主义行为泛滥。一般的治理路径如图1所示。首先是制衡机制和激励机制发挥作用,通过制衡机制和激励机制可在较大程度上抑制代理人的机会主义行为。但是,从成本和效果角度考虑,不能完全指望制衡机制和激励机制,制衡机制和激励机制对机会主义行为的抑制尚不能使该机会主义行为降到可容忍水平。我们将制衡机制和激励机制没有能抑制的机会主义行为称为剩余机会主义行为,这种剩余机会主义行为可通过监督机制来抑制。但是监督机制不可能也没有必要完全消灭剩余机会主义行为,所以代理人最终还是会在一定的机会主义行为,如果该行为在委托人能容忍的范围内,则称可容忍机会主义行为,委托人对这种机会主义行为并不介意。

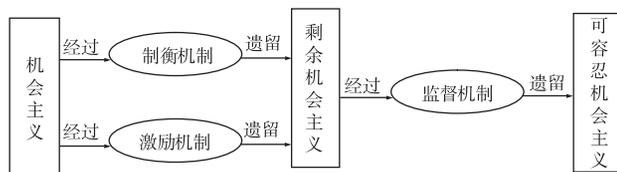


图1 应对机会主义的治理构造

(四) 建设性审计

在应对机会主义行为的治理构造中,审计应处于何种地位呢?从各类审计的共同本质来说,审计

是以系统和客观的方法获取证据并对认定和既定标准之间的一致性进行判断,然后将该判断结果传达给相关人员。显然,审计不属于激励机制。那么,审计能否属于制衡机制呢?一般来说,独立性是审计的本质属性,如果离开独立性,审计成为业务营运的当事人或当事人之一,那么审计就可能成为自我审计,也就难以对业务营运中是否存在机会主义行为进行判断。所以,一般来说,审计不宜成为业务流程的一部分,从而也就不宜成为制衡机制。因此,从本质上来说,审计应属于监督机制。监督机制由多个要素组成,包括监事会、行政监察、民主监督等。审计在监督机制及整体治理构造中应如何定位呢?从理论上来说,审计有两种定位。第一种定位,审计只是鉴证剩余机会主义行为是否存在,并对鉴证结果发表审计意见,审计意见要明确表明鉴证对象是否存在剩余机会主义行为,如果存在,审计还要揭示是什么机会主义行为。这种定位是以鉴证剩余机会主义作为审计的基本功能,在这种功能定位下,揭示代理人的机会主义行为是审计的核心,这种审计主要发挥批判性作用,称为批判性审计^[1]。第二种定位,通过审计抑制剩余机会主义行为,也就是说,审计是在鉴证剩余机会主义行为是否存在的基础上,找出剩余机会主义行为出现的原因并协助委托人防止剩余机会主义。从上页图1来看,找出剩余机会主义行为出现的原因也就是要找出激励机制、制衡机制及其他监督机制存在的缺陷,因为只有上述这些机制存在缺陷,才会出现超出可容忍水平的剩余机会主义。协助委托人防止剩余机会主义就是要对发现的治理构造缺陷进行改进,优化治理构造,降低剩余机会主义行为的程度。所以,这种定位下的审计要做三方面的工作:一是鉴证剩余机会主义行为是否存在;二是对治理构造进行评价,从治理构造缺陷的角度分析剩余机会主义行为存在的原因;三是协助委托人改进治理构造缺陷。在这种审计定位下,审计的起点是揭示代理人的剩余机会主义行为,核心问题是找出剩余机会主义行为的原因并帮助改进治理构造,进而抑制剩余机会主义行为,这种审计主要发挥建设性作用,被称为建设性审计^[1]。

四、建设性审计目标

前文指出,建设性审计整体架构包括审计本质、审计目标和审计目标实现机制。在讨论建设性审计本质的基础上,本文接下来讨论建设性审计目标。一般来说,审计目标分为总目标、具体目标和项目目标三个层级,其中总目标居于最高层次,它是具体目标和项目目标确立的基础,是相对稳定的。具体目标和项目目标是审计总目标的分解与实现形式,是动态发展的^[15-17]。

(一) 建设性审计总目标

批判性审计的定位是鉴证剩余机会主义行为,建设性审计的定位是抑制剩余机会主义行为。从本质上来说,机会主义行为就是代理人违背与委托人签订的显性或隐性合约,没有履行好对委托人的责任。由前文可知,代理人一般有三种机会主义行为,故批判性审计的总目标是鉴证代理人是否存在财务机会主义、管理机会主义和报告机会主义。而建设性审计的总目标是通过鉴证代理人的财务机会主义、管理机会主义和报告机会主义,找出机会主义行为发生的原因,帮助改进治理构造,进而抑制代理人的机会主义行为。

需要特别说明的是,审计总目标只是对审计实践活动所要达到的目的和境地的期望,不能与委托人使用审计成果所产生的效用相混淆,前者是审计成果,而后者是委托人通过使用审计成果所产生的效应。例如,世界审计组织在《2005—2010 战略计划》中指出:“最高审计机关的核心价值在于帮助政府改善业绩、提高透明度、强化公共责任、保持可靠性和揭露腐败,以及帮助那些接受和使用公共资源的机构或个人提高效率和效果”^①。该表述并没有将“改善业绩、提高透明度、强化公共责任、保持可靠性,提高效率和效果”直接作为最高审计机关的目标,而是强调最高审计机关“帮助政府”实现上述

^①该资料来自世界审计组织(INTOSAI)发布的《Strategic Plan 2005—2010》,详见 www.intosai.org。

目标。即审计成果有助于政府实现上述目标,而不是审计成果直接实现上述目标。

(二) 建设性审计具体目标

具体目标是审计总目标的分解与实现形式。批判性审计总目标是鉴证代理人是否存在财务机会主义、管理机会主义和报告机会主义。批判性审计要对上述行为进行鉴证,事实上就是提供代理人在上述各方面责任履行情况的信息即问责信息。代理人责任履行也就是对委托人显性或隐性要求的遵守。显性要求是明确的,可以称为合约,代理人遵守了这些合约,可以称为守约。隐性要求是没有明确表达的,一般来说,可以分为两个方面:一是遵守国家法律法规,这是基础性的要求,代理人遵守了这个隐性要求,可以称为合法;二是最大善意行事,也就是要求代理人像给自己做事一样来为委托人做事,代理人如果遵守了这个隐性要求,可以称为合理或效益。所以,综合来看,代理人对委托人显性或隐性要求的遵守可以称为守约、合法和合理。批判性审计就是对代理人行为是否守约、合法和合理进行鉴证,从这个意义上来说,批判性审计具体目标可以界定为鉴证代理人行为的守约性、合法性和合理性。而代理人对守约性、合法性和合理性的违背就是机会主义行为。

建设性审计总目标是通过鉴证代理人的财务机会主义、管理机会主义和报告机会主义,找出机会主义发生的原因,帮助改进治理构造,进而抑制代理人的财务机会主义、管理机会主义和报告机会主义。从总目标来说,建设性审计目标包括了批判性审计目标,但是它又在批判性目标的基础上,增加了两项内容:一是找出机会主义的原因,二是帮助改进治理构造。基于此,建设性审计具体目标当然也应该包括守约性、合法性和合理性。同时,该目标中还应该增加分析代理人行为偏离的原因,并帮助改进相应的治理构造。所以,归纳起来,建设性审计具体目标可以表述为:鉴证代理人行为的守约性、合法性和合理性,分析其行为偏离的原因,并帮助改进相关的公司治理构造。

(三) 建设性审计项目目标

项目层级的审计目标是每个审计项目所追求的目标。有一种观点认为,财务收支审计、财务报表审计主要是批判性审计,而绩效审计主要是建设性审计^[18]。本文认为,审计是否具有建设性,与审计业务类型无关,而是与审计在治理构造中的定位有关。如果审计定位为鉴证机会主义行为,则这种审计就是批判性审计;如果审计定位是抑制机会主义行为并通过分析机会主义行为的原因,帮助改进治理构造,则这种审计就是建设性审计。例如,绩效审计如果不分析绩效不好的原因,不提出改进绩效的建议,而只是对绩效做出鉴证,则这种绩效审计就是批判性审计,不是建设性审计。相反,即使是财务收支审计和财务报表审计,如果在鉴证的基础上,分析问题产生的原因,并帮助改进治理构造,这种审计就具有建设性。所以,所有的审计项目都可以选择批判性或建设性定位。

五、建设性审计目标实现机制

前文指出,建设性审计整体架构包括审计本质、审计目标和审计目标实现机制。在讨论建设性审计本质、建设性审计目标的基础上,本文接下来讨论建设性审计目标实现机制。

建设性审计定位为抑制代理人机会主义行为,那么我们要如何实现这个目标呢?一般来说,从审计的角度有以下几个路径可用来应对机会主义行为。第一种路径是揭示即发现机会主义行为。如果不能发现机会主义行为,那么委托人根本不知道代理人是否存在机会主义行为,也就谈不上应对代理人的机会主义行为。故实现这个路径的制度安排称为揭示机制。第二种路径是预防机会主义行为,建设性审计要抑制机会主义行为,最理想的状态就是能使机会主义行为防患于未然。预防机会主义行为又包括两种“小的”路径:一是威慑路径,代理人出于对审计的敬畏主动放弃机会主义行为,这一实现威慑路径的制度安排称为威慑机制;二是预警路径,也就是及早地查出机会主义行为,防止星星之火发展成燎原之势,这一实现预警路径的制度安排称为预警机制。第三种路径是抵御路径,也就是分析机会主义产生的原因,针对治理构造(即体制、机制、制度)存在的问题进行整改,增加治理构造

对机会主义行为的抵御能力。抵御路径属于事后补救。这一实现抵御路径的制度安排称为抵御机制^[1]。为了实现上述几个路径,还需要一些辅助性的制度安排。首先,审计资源是有限的,所以,为了更好地抑制机会主义行为,需要选择审计项目,将机会主义行为严重的领域作为审计项目的重点领域,这就需要良好的审计计划机制;其次,审计活动是人从事的,需要将人的积极性调动到抑制机会主义上来,而不是只鉴证机会主义行为,这需要良好的绩效评价机制。总体来说,建设性审计目标实现机制如图2所示。

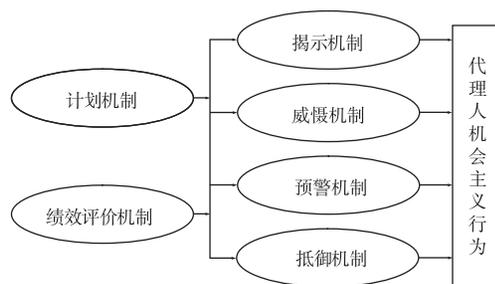


图2 建设性审计目标实现机制

(一) 揭示机制

揭示路径的实现要求能查出代理人的机会主义行为。如果代理人有机会主义行为,而审计查不出来,则揭示路径就无法发挥作用。一般来说,除了人员素质和职业道德外,能否查出机会主义行为主要由审计技术决定,落后的审计技术是无法查出机会主义行为的。审计技术包括两个层面的内容:一是审计模式,二是审计准则。审计模式是审计取证的核心理念,例如,风险导向审计就是一种审计模式,这种模式有它自己的核心理念。但是,审计模式所倡导的审计理念是原则性的,还需要通过审计准则来落实到具体的审计实务中。所以,审计准则是审计模式的具体体现。选择恰当的审计模式,并根据这个模式的核心理念来建立可行的审计准则体系,是揭示机制的主要制度安排。

(二) 威慑机制

威慑路径的实现要求审计对象对审计有足够的敬畏。如果代理人对审计没有足够的敬畏,对于审计做出的决定或建议置之不理,则威慑路径就无法发挥作用。一般来说,要实现使审计对象对审计有足够的敬畏这一目的,就要使得有机会主义行为的审计对象会承担较严重的负面后果,审计惩罚制度的建立就是实现这一目标的主要制度安排。当然,并不是所有的审计惩罚都能产生威慑作用,只有审计对象感到后果较严重的才能产生威慑作用,如果审计惩罚只是轻描淡写,并且没有对直接责任人进行惩罚,而只是针对单位进行惩罚,则这种惩罚可能难以使得审计对象对审计产生敬畏,从而也难以有威慑作用。同时,如果审计对象可以不执行审计决定,那么再严厉的审计惩罚也是一纸空文,难以有威慑作用。所以,审计决定的执行是威慑作用发挥的重要前提,而与审计决定执行相关的制度安排(例如审计整改联席会议)是威慑机制的重要内容。

(三) 预警机制

预警路径的实现要求能及早地查出机会主义行为。如果等到机会主义行为很严重时才被发现,则该行为可能已经造成了较严重的后果,此时,抑制机会主义行为的总目标就没有较好地实现。那么,如何才能及早地查出机会主义行为呢?一般来说,这主要由审计方式决定。能较好实现预警作用的审计方式有两种:一是跟踪审计,二是持续审计。跟踪审计是指对审计事项运行全过程分阶段、有重点的持续性、过程性审计^[19]。与非跟踪审计相比,跟踪审计强调过程性、时效性和预防性。强调过程性是指注重对审计事项的业务过程进行审计;强调时效性是指在发现和纠正问题时注重及时性,使问题能够得到及时有效解决;强调预防性是指将审计事项分成多个阶段,对各个阶段进行事中或事后监督,从而发挥预防作用。由于跟踪审计具有上述特征,所以这种审计方式切实提高了审计效率和效果。然而,跟踪审计也具有局限性,其中最突出的局限性就是增加审计成本^[20]。所以,跟踪审计一般适用于机会主义行为频发的领域^[21]。

持续审计是一种完全自动化的方法,该方法能够立即获取相关事件信息并产生相应结论,同时还可以利用信息技术对交易过程进行自动化分析监控。持续审计必须在一个在线的信息系统中执

行^[22]。IIA 将持续审计界定为“一种利用技术自动执行控制和风险评估的方法,是审计策略从传统的交易样本周期性审核向对所有交易进行持续测试的转变”^[23]。持续审计是这样一种系统化方法:它基于审计人员预定的标准,持续监控和测试交易并确定需要执行进一步测试的异常例外情况。持续审计具有审计过程的连续性、审计信息的及时性和审计程序的自动化等特征,可以对机会主义行为进行及时跟踪,从而为预警路径的实现奠定基础。当然,持续审计的技术含量较高,采用这种审计方式需要较好的技术条件。

(四) 抵御机制

抵御路径的实现要求能改进相关的治理构造,避免同类机会主义行为再度发生。在批判性审计定位中,审计人员只需对所发现的代理人机会主义行为发表鉴证结论就可以了。但是,在建设性审计定位下,发表鉴证结论并不是核心内容,更为重要的是要通过审计抑制机会主义行为,避免同类机会主义行为再度发生。这就要求我们分析机会主义行为产生的原因,找出相关治理构造的缺陷,提出审计建议,并帮助委托人或代理人改进相关的治理构造,也就是让治理构造“强身壮体”,增加其抵御“病毒”的能力^[1]。所以,对于抵御路径来说,审计建议及其实施是最核心的内容,体现这些核心内容的制度安排包括三个部分:一是审计建议,也就是如何以恰当的方式提出高质量的审计建议;二是审计建议实现机制,也就是委托人、代理人和审计方如何联动以采纳和实施审计建议(例如,审计整改联席会议制度);三是后续审计制度,也就是在审计建议提出之后,审计方自己要验证审计建议是如何被实施的。上述三个方面的制度安排是密切相关的,没有高质量的审计建议,找不出治理机制的缺陷,当然无法改进治理机制,进而也就无法抑制机会主义行为再度发生。但是,即使找出了产生机会主义行为的治理构造缺陷,提出了高质量的审计建议,如果委托人不参与改进治理构造,或者是代理人不愿意进行治理构造改进,那么审计建议也只是纸上谈兵。所以,审计方需要推动委托人积极参与治理构造的改进。同时,在审计建议提出之后,审计方还需要全过程的推进和跟踪审计建议的实施情况。从某种意义上来说,审计方是相关治理构造改进的“导演”,其他相关各方是在审计方的安排下进行各项工作。

(五) 计划机制

上页图2显示,直接抑制机会主义行为的审计目标实现机制是揭示机制、威慑机制、预警机制和抵御机制,而计划机制是安排好审计资源,更有效地发挥上述四种机制作用的一种机制。审计计划一般包括两个层级:一是长期规划,二是年度审计计划。长期规划是审计工作在未来较长时间内的总体构想,包括总体目标、工作重点及拟采取的战略措施。事实上,长期规划也就是建设性审计在一个较长时期的总体构想。年度审计计划主要是确定年度审计项目,审计资源是有限的,这些审计资源的不同配置,对于抑制机会主义行为会产生不同的效果。一般来说,在建设性审计定位下,审计资源配置有两个原则:一是视机会主义行为严重程度配置,机会主义行为越严重的领域,越应该成为审计重点领域;二是相关治理构造改进的可能性,即使机会主义行为严重,但是如果相关的治理构造暂时难以改进,那么这个领域一般也不宜作为审计重点领域。结合上述两个原则,审计人员最终选择的审计项目就是机会主义行为较严重并且相关治理构造能得到改进的领域。

(六) 绩效评价机制

上页图2显示,绩效评价机制并不能直接抑制机会主义行为,但是能促进揭示机制、威慑机制、预警机制和抵御机制更好地发挥作用,即“你评价什么,你就会得到什么”^[24]。所以,审计绩效评价的关键是确定什么是绩效。不同的绩效指标,会引导审计工作向不同的方向努力。一般来说,审计绩效包括审计过程和审计结果,建设性审计和批判性审计都会关注审计过程和审计结果,但是它们关注的重点可能有区别。就审计过程来说,建设性审计的过程应该更加丰富,既包括找出机会主义行为并分析机会主义行为的原因,还包括提出审计建议、后续审计及推动委托人和代理人改进治理构造。就审

计结果来说,批判性审计关注的是查出多少问题,而建设性审计关注的是解决多少问题、提出多少建议、采纳多少建议、建议实施之后产生怎样的效果等。

六、中国特色社会主义政府审计

前文提出了建设性审计的整体构架,接下来我们就用这个构架来分析中国特色社会主义政府审计。本文认为,中国特色社会主义政府审计本质上是建设性审计,但是建设性审计目标仍未实现,其主要原因是建设性审计目标实现机制尚需要完善。

(一) 中国特色社会主义政府审计是建设性审计

从理论上来说,建设性审计定位为抑制机会主义行为。当代中国正处于改革开放时代,转轨是这个时代的主题,经济体制深刻变革,社会结构深刻变动,利益格局深刻调整,思想观念深刻变化,将是相当长一段时间内我国经济社会发展的一个基本特征,发展中不平衡、不协调、不可持续问题依然突出。在转轨时期,大量体制、机制和制度性问题需要解决,这就迫切需要政府审计不只是查出问题,更重要的是从体制、机制和制度角度找出问题产生的原因,提出审计建议,并推动相关部门和单位改进体制、机制和制度。所以,当代中国的政府审计环境需要将中国特色社会主义政府审计定位为建设性审计。

理论分析的结论是中国特色社会主义政府审计应该定位为建设性审计,事实上,我们认为我国政府审计机关本身已经做出了这种定位。刘家义审计长提出的国家治理免疫系统论,本文认为这一理论本质上就是论证中国政府审计应该定位为建设性审计。他指出,国家审计作为国家治理的重要组成部分,始终通过依法用权力制约权力,发挥审计的揭示、抵御、改进和预防等“免疫”功能,在维护民主法治,保障国家安全,推动落实责任、透明、法治、廉洁、公平和正义等原则和理念,改善国家治理,进而实现国家的可持续发展等方面发挥着积极作用^[1-5]。因此我们认为刘家义审计长的国家治理免疫系统论本质上就是论证中国政府审计应该定位为建设性审计。

(二) 中国特色社会主义政府审计的建设性审计目标尚未实现

刘家义审计长于2008年起担任审计长,并且于当年提出免疫系统论,这表明,我国政府审计从2008年开始,已经明确定位为建设性审计。那么,政府审计建设性审计目标实现程度如何呢?由于审计署只公布了2010年和2011年的绩效报告^①,我们从这两年的数据来分析。

2010年,地方各级审计机关共审计(调查)15.7万个单位,查出违规问题金额3280.5亿元,损失浪费问题金额427.6亿元。2011年,地方各级审计机关共审计(调查)15.2万个单位,共查出违规问题金额4921.1亿元、损失浪费问题金额289.1亿元。从这些数据看来,2011年审计的单位数量少于2010年,但是查出的问题金额却多于2010年,这说明审计对象违规程度较2010年更为严重。2010年,审计署审计(调查)单位539个,查出违规问题金额599.4亿元。2011年,审计署审计(调查)单位673个,全年查出主要问题金额866.8亿元。2010年,平均每个审计对象的问题金额是1.1120594亿元;2011年,平均每个审计对象的问题金额是1.2879643亿元,问题金额有所增长。

数据表明,从2010年到2011年,无论是地方审计机关还是审计署,审计对象的问题金额并没有减少,这表明,这两年的政府审计主要发挥了批判性作用,揭露了审计对象的机会主义行为,但是,通过审计来抑制审计对象的机会主义行为这个目标并没有实现。

(三) 建设性审计目标实现机制尚需要完善

我们认为从2008年开始,我国政府审计已经定位为建设性审计,但是,从实际效果来看,政府审计主要还是发挥批判性作用,尚未实现从批判性审计向建设性审计转型。这其中的主要原因是支持

^①数据来自审计署办公厅提供的2010年和2011年审计署绩效报告,读者可参见<http://www.audit.gov.cn/n1992130/index.html>

建设性审计目标的实现机制仍需要完善。

前文已经指出,建设性审计目标实现机制包括揭示机制、威慑机制、预警机制、抵御机制、计划机制、绩效评价机制。下面,我们分别来分析上述机制亟待完善之处。

揭示机制的核心内容是选择恰当的审计模式,并根据这个模式的核心理念来建立可行的审计准则体系。目前,我国政府审计只有基本准则,真正指导审计实务的审计指南尚在制定之中。威慑机制的核心内容是审计惩罚制度及与审计惩罚决定执行相关的制度安排。《中华人民共和国审计法》第三条规定:审计机关依据有关财政收支、财务收支的法律、法规和国家其他有关规定进行审计评价,在法定职权范围内作出审计决定。这条规定表明,政府审计机关有权对查出的问题进行处理处罚。此外,还有其他一些法律法规就审计处罚作了明文规定。从这些制度的实施情况看来,主要存在三个问题:一是处罚力度不大,给审计对象带来的后果不严重,威慑作用不够;二是只处罚单位,没有对个人的处罚;三是缺乏与审计惩罚决定执行相关的制度安排,审计处理处罚决定执行不力。由于上述问题,我国政府审计的威慑机制还需要进一步完善:一是要增大对违纪违规单位的处罚力度;二是要处罚违纪违规的当事人;三是要强化与审计惩罚决定执行相关的制度安排,发挥各级委托人的作用。预警机制的核心内容是跟踪审计和持续审计。审计人员需要对跟踪审计进行总结和规范,并推广到其他机会主义行为较严重的领域。同时,审计人员还需要优化跟踪审计的运作方式,降低跟踪审计成本,减少跟踪审计对审计对象业务营运的影响。持续审计在少数信息化程度较高的单位已经得到较好的应用,但审计机关还需要加强对持续审计的研究和推广,积极推进以在线审计、实时审计为特征的联网跟踪审计,探索“总体分析、发现疑点、分散核实、系统研究”的数字化审计方式,利用各种数据进行分析研究,采用计算机仿真预测,揭示带有苗头性和倾向性的问题^[3]。抵御机制的核心内容是审计建议及其实施。目前存在的主要问题是审计建议采纳率不高,造成这一问题的主要原因有两个:一是审计建议质量不高,存在审计成果初级产品多、高端产品少,就事论事多、分析挖掘少,反映个性问题多、综合共性情况少的“三多三少”问题^[4];二是审计建议缺乏实施机制。为此,今后一是要通过审计项目选择、审计项目组织方式及审计过程的深入来提高审计建议质量;二是要建立审计建议实施机制,其核心内容是推动委托人积极参与审计建议实施,通过委托人来督促代理人采纳和实施审计建议。计划机制包括长期规划和年度审计计划,目前的审计工作方针是“依法审计、服务大局、围绕中心、突出重点、求真务实”,这是我国政府审计经验总结。然而,什么是大局、什么是中心、什么是重点,这需要根据各相关审计委托人的需求来决定。目前,地方党委和政府的需求关注较多。今后的努力方向是,在制定长期规划和年度审计计划时,需要听取党委和政府之外的其他审计委托人的审计需求,例如,公众、人大、政协等对审计的需求。审计绩效评价的关键是确定什么是绩效。目前,审计绩效评价存在的问题是,对查出问题强调过多,而对处理问题强调不够。也就是说,目前的审计绩效评价还是以审计批判性功能为主要业绩,今后的努力方向应该是以审计建设性功能为主要业绩,强调解决多少问题、提出多少建议、采纳多少建议、建议实施之后产生怎样的效果等。

七、结论

审计是应对机会主义行为的制度设计,可以定位为批判性审计和建设性审计。本文提出了一个适用于各类审计主体、各类审计业务类型的一般性的建设性审计整体架构,并用这个审计架构来分析了中国特色的社会主义政府审计。

建设性审计定位为抑制剩余机会主义行为,其总目标是通过鉴证代理人的机会主义行为,找出机会主义发生的原因,帮助改进治理构造,进而抑制代理人的机会主义行为。建设性审计目标实现机制包括揭示机制、威慑机制、预警机制、抵御机制、计划机制、绩效评价机制。中国特色社会主义政府审计本质上就是建设性审计。但是,目前我国政府审计主要是发挥了批判性作用,揭露机会主义行为,

通过审计来抑制审计对象的机会主义行为这一目标并没有实现,有待今后进一步改善。

参考文献:

- [1] 刘家义. 以科学发展观为指导推动审计工作全面发展[J]. 审计研究, 2008(3): 3-9.
- [2] 刘家义. 深入学习贯彻审计法实施条例, 充分发挥审计免疫系统功[J]. 审计研究, 2010(3): 3-4.
- [3] 刘家义. 在美国审计署的专题演讲[EB/OL]. 2011-07-18. <http://www.iaudit.cn/Article/ShowArticle.asp?ArticleID=103172>
- [4] 刘家义. 紧紧围绕主题主线 切实履行审计职责为经济社会发展做出积极贡献-在全国审计工作会议上的讲话[J]. 审计研究, 2011(1): 3-10.
- [5] 刘家义. 论国家治理与国家审计[J]. 中国社会科学, 2012(6): 60-72.
- [6] IIA, Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (SPPI) [R]. 2001.
- [7] 陈骏, 吴青川. 政府职能转型背景下的国家审计治理功能[J]. 审计与经济研究, 2009(1): 22-27.
- [8] 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[J]. 审计与经济研究, 2012(1): 10-15.
- [9] 王金会, 王素梅. 国家审计“免疫系统”建设: 目标定位与路径选择[J]. 审计与经济研究, 2010(3): 17-22.
- [10] Walz A. Adding value[J]. Internal Auditor, 1997, 45(1): 51-54.
- [11] Roth J. How do internal auditors add value? [J]. Int Auditor, 2003, 64(2): 33-37.
- [12] 王光远. 现代内部审计十大理念[J]. 审计研究, 2007(2): 24-30.
- [13] 张维迎. 博弈论与信息经济学[M]. 上海三联书店, 1996.
- [14] Fama E F, Jensen M C. Separation of ownership and control[J]. Journal of Law and Economics, 1983, 26(2): 301-325.
- [15] 安亚人, 宋英慧. 论审计目标[J]. 当代审计, 1998(3): 13-14.
- [16] 颜运秋, 黑白. 审计法律责任与公益诉讼[J]. 审计与经济研究, 2007(3): 17-22.
- [17] 宋夏云. 国家审计目标及实现机制研究[D]. 上海: 上海财经大学, 2006.
- [18] 娄尔行, 汤云为. 试论经济效益审计[J]. 财经研究, 1985(2): 48-53.
- [19] 柴严. 中国审计学会跟踪审计理论与实务研讨会综述[J]. 审计研究, 2009(6): 13-16.
- [20] 时现, 朱尧平, 薛蓓儿. 建设项目跟踪审计路径选择[J]. 审计与经济研究, 2006(5): 8-11.
- [21] 郑石桥. 机会主义、问责需求和跟踪审计[J]. 中国内部审计, 2012(3): 36-40.
- [22] Vasarhelyi M A, Alles M G, Kogn A, Principles of analytical monitoring for continuous assurance[J]. Journal of Emerging Technologies in Accounting, 2004, 67(1): 1-21.
- [23] IIA. Global technology audit aide[EB/OL]. <http://www.theiia.org>.
- [24] 威廉·希曼, 约翰·林格尔. 企业量化管理实施[M]. 北京: 机械工业出版社, 2001.

[责任编辑: 刘 茜, 高 婷]

A Constructive Audit Outline: Socialist Government Audit with Chinese Characteristics

ZHENG Shiqiao, AN Jie

(School of International Audit, Nanjing Audit University, Nanjing 211815, China)

Abstract: Audit is a institutional design for countering opportunist behavior in the form of critical audit and constructive audit. This paper puts forward a framework of constructive audit and uses the framework to analyze the socialist government audit with Chinese characteristics. The aim of constructive audit is to authenticate agent's financial opportunism, managerial opportunism and reporting opportunism to find out the real cause of opportunism and helps to improve the governance structure. Thus, the above opportunism can be effectively constrained. The realizing system of constructive audit includes exposure system, deterrent system, warning system, defensive system, planning system and performance evaluation system. Socialist government audit is essentially constructive audit. Its goal of constructive audit is to constrain opportunism behavior by auditing.

Key Words: audit theory system; opportunism; critical audit; constructive audit; audit framework; audit essence; national audit