

基于管理控制的治理导向国家审计理论与模式研究

张先治, 顾水彬

(东北财经大学 会计学院, 辽宁 大连 116025)

[摘要] 2011年, 刘家义审计长提出“国家治理理论”, 并要求国家审计成为国家治理的中坚力量。然而当前的国家审计对传统查账监督审计模式具有路径依赖, 国家审计的治理服务功能并没有得到有效发挥。受西方管理控制在政府治理中应用的启示, 以管理控制的思想, 结合治理导向国家审计的性质与特征, 构建基于管理控制的治理导向国家审计, 并探讨相应的实现模式, 以期能够为有效实现国家审计的国家治理服务职能提供新的思路。

[关键词] 国家审计模式; 管理控制; 国家治理理论; 政府审计; 治理导向国家审计; 审计模式

[中图分类号] F239.44 **[文献标识码]** A **[文章编号]** 1004-4833(2013)05-0014-08

一、引言

传统观点认为审计就是一种查账监督的手段。然而我们结合审计的产生发现, 审计的终极目的是实现对治理的支持。两权分离(所有权与经营权)导致代理问题的出现, 审计既是这个代理契约实施的监督与保障机制, 也是委托人对代理人实施治理的重要基础。当这种审计与治理关系应用于国家层面时, 就形成了国家审计与国家治理关系。刘家义审计长指出, 国家审计是国家治理的重要组成部分(即“国家治理理论”), 审计实质上是国家依法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”。国家治理理论的提出表明我国国家审计已经超越了单纯的经济监督与审查审计职能, 实现了更深一层地融入国家治理系统, 从原先孤立的审计职能拓展为兼具一定治理作用的综合服务职能。

然而, 从当前我国国家审计的实践看, 国家审计的发展仍然滞后于现实的需求。由于审计是源自会计报表的监督审核, 再加上国家审计准则是参照注册会计师审计准则制定的, 制度的路径依赖导致当前国家审计中传统经济监督审计痕迹仍非常明显, 合规性监督与查处审计仍占据主要地位, 治理服务的理念与配套机制没有形成, 国家审计的治理服务职能没有得到应有的重视与有效的发挥。刘家义审计长指出: “当前我国国家审计理论研究与中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”^[1]。可见, 要推动国家审计服务国家治理, 还需要一套针对治理导向的国家审计理论与配套实现机制。

蔡春指出, 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^[2]。从西方发达国家的实践经验看, 管理控制常被政府机构用来支持政府治理^[3-4]。管理控制是组织战略执行与组织目标实现的保证系统。我们分析国家战略、国家治理与国家审计三者之间关系发现, 国家治理是国家战略有效执行的控制与保障系统, 国家审计要实现服务于国家治理、改善国家治理的质量与水平的目的, 就必须

[收稿日期] 2012-12-25

[基金项目] 国家社科基金(12CGL026); 辽宁省创新团队(WT2012004)

[作者简介] 张先治(1957—), 男, 辽宁瓦房店人, 东北财经大学会计学院副院长, 中德管理控制研究中心主任, 教授, 博士生导师, 从事公司理财与管理控制理论研究; 顾水彬(1980—), 男, 江苏启东人, 东北财经大学会计学院博士研究生, 常州工学院讲师, 从事公司理财与管理控制理论研究。

按照管理控制的思想去构建,以更好地支持国家治理作用的发挥。为此,本文以国家治理与国家审计的性质分析为起点,以国家治理、国家审计与管理控制三者之间的关系分析为基石,探讨国家治理导向国家审计(以下简称为“治理导向国家审计”)的特征,并借鉴管理控制的思想尝试构建基于管理控制的国家审计理论与实现模式,以期更好地发挥国家审计服务国家治理的作用。

二、文献综述

(一) 国家审计与国家治理关系的研究综述

张文秀、郑石桥将国家治理从结构上分为四个部分,指出问责机制属于国家治理第三层级,借助于国家审计与问责机制之间关系的分析,他们指出国家审计是国家治理中政府治理主体下问责机制的重要组成部分^[5]。廖义刚、陈汉文基于国家构建理论,指出国家治理与国家审计之间的互动关系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、文化与社会这四个决定制度供给的要素展开的,国家审计通过对组织的设计与管理、政治制度的设计、合法化的基础、文化与社会等要素的反向作用改进国家治理^[6]。除了关注国家治理与国家审计两者之间关系外,还有很多学者关注治理导向国家审计具体实现路径。如蔡春等从构建全新的公共受托经济责任报告体系、创新国家审计对象载体、建立健全绩效管理制度等方面深入探讨了国家审计服务国家治理的实现路径^[2]。谭劲松、宋顺林认为不完全契约下的委托代理理论是“国家治理理论”的理论基础,他们从坚持以提升人民幸福为中心,围绕建立善治政府这一基本目标,充分发挥监督、评价和鉴证职能等几个方面具体提出了国家审计参与并实现国家治理职能的理论路径和具体方向^[7]。张军借鉴美国国家审计支持国家治理的模式,从继续重视国家审计并发挥好打击腐败、提高透明度等功能,进一步加强经济责任审计和绩效审计工作,有效发挥问责制功能等方面提出了我国国家审计服务于国家治理的路径与保障措施^[8]。

(二) 治理导向国家审计理论与模式的研究综述

相对于上述研究主题,关于治理导向国家审计理论体系与审计模式方面的研究稍显不足。杨肃昌从一般国家审计理论体系的视角提出应该从理论基础、基础理论和应用理论等方面分析与构建国家审计理论体系^[9]。王会金等则以国家治理为框架,认为应以国家审计基础理论、国家审计应用理论和国家审计发展理论为内容构建国家审计理论体系^[10]。蔡春从国家审计的组织治理结构视角提出了“国家审计委员会+审计署”的国家审计模式^[11]。王华借鉴国外国家审计的理论和实践,结合我国国情,把国家审计放到政府治理的框架中来研究,提出了基于政府治理的国家审计模式^[12]。甘伟军从具体的审计业务视角探讨了国家审计业务管理模式^[13]。张明明等在比较了世界多国国家审计模式后,提出了若干对我国国家审计模式具有启示的思想^[14-16]。

(三) 西方管理控制在政府治理中应用的研究综述

管理控制在西方发达国家的政府治理特别是在政府公共部门管理中的应用比较普遍。Kloot 选取澳大利亚维多利亚州的两个城市,针对当时维多利亚州政府出台的公共服务强制性竞标机制(即要求政府的公共部门服务要与外部市场组织同台竞争),研究了管理控制在政府适应制度环境改变与调整治理模式中所发挥的作用。他发现管理控制在促进政府适应环境改变、产生组织学习、协助调整政府组织结构、重新设计更为科学的绩效评价系统等方面都呈现出积极效果^[17]。Modell 研究了管理控制在调节瑞典中央政府战略与政治制度的不协调,中央政府与地方政府战略的衔接以及长短期战略绩效指标的一致性等方面的治理作用。战略鼓励长期谋划,政治制度却鼓励短期行为(特别是很多制度要求短期绩效的汇报),这会导致很多时候上级目标很清楚,而下属政府对长期目标的理解很模糊,绩效指标的设计无法与战略保持一致,执行中缺乏有效指引,下属政府不知道如何通过短期绩效来实现长期绩效。他研究发现管理控制对上述问题实现了很好的协调治理作用^[18]。Luca 研究

了社会的管理控制,考虑了社会治理的复杂性,并以意大利“Ulisse”社会企业作为案例进行了研究,建立了一个多维的控制框架来综合三种绩效方式:经济绩效(利润、经济增加值、投入产出、效率指标);社会绩效(工作的数量与质量);制度合法性(对法律与任务执行进行核对)^[19]。另外,Barretta与Marques等还研究了政府公共部门组织间的管理控制,指出管理控制对公共部门组织间关系的合作与管理创新、合作部门之间的信任与控制具有重要影响^[20-21]。

(四) 评述

综上所述,目前已有许多探讨国家治理与国家审计之间关系及治理导向国家审计实现路径的研究文献。其中对于治理导向国家审计的实现路径,学者们更多是从几个关键的特定治理领域去探讨。关注重心与研究视角的不一致,导致学者们提出的实现路径存在明显的差异性与个体性,系统性和基础性的治理导向国家审计理论研究不足,更缺乏直接针对治理导向国家审计实现模式的研究。相比而言,管理控制在西方国家政府治理中的应用研究有一定积累,如管理控制与环境变迁下的政府组织学习、管理控制在多级政府战略间的协调等。管理控制可以为我国国家审计的治理服务职能提供一定的启示。

三、基于管理控制的治理导向国家审计理论

我们要构建基于管理控制的治理导向国家审计理论,首先需要梳理国家治理与国家审计的目标与职能,厘清国家治理与国家审计之间的关系;其次要明确什么是治理导向国家审计,以及国家审计如何实现对国家治理的服务支持;最后,发现为什么管理控制有利于国家审计治理服务功能的实现。

(一) 国家治理与国家审计

刘家义审计长指出“国家治理就是通过配置和运作国家权力,对国家和社会事务进行控制、管理和提供服务,确保国家安全、捍卫国家利益、维护人民利益、保持社会稳定、实现科学发展”^①。廖义刚、陈汉文认为国家治理是指国家通过配置和运作公共权力,执行一定的政治理念,始终围绕着特定秩序,对公共事务进行调控、引导和支配,保持良性和可持续发展的善治状态和过程^[6]。郭小聪指出国家治理是指主权国家的执政者及其国家机关为了实现社会发展目标,通过一定的制度安排和体制设置,协同经济组织、政治组织、社会团体和公民社会,共同管理社会公共事务,推动经济和社会其他领域发展的过程^[22]。概言之,国家治理就是通过对公共权力运用、公共资源分配和利用的监督与控制,促进公共资源合理有效配置并保证公共受托经济责任全面有效履行。

审计按照主体可分为国家审计、内部审计与注册会计师审计。国家审计产生于国家分权改革背景下,中央政府赋予地方政府自主财政收支权力,由于中央政府与地方政府之间存在代理问题,因此需要采取一定的方式来监督约束地方政府。国家审计是评价和确认受托经营者、管理者是否履行了其所负经济责任的一项经济监督活动,也是保证受托责任履行的控制机制^[23]。国家审计属于整个国家的内部审计,是中央政府委托审计机构对下属各级政府及其他公共机构进行的审计。国家审计借助检查监督与评价分析等审计手段来发现政府及其他机构可能存在的违规问题。

从国家审计与国家治理两者的功能范畴看,国家治理包含国家审计,国家审计是国家治理的重要组成部分,是国家治理职能发挥的基础。国家治理需要借助国家审计来实现对国家和社会事务的控制、调控、引导和支配。国家审计是一种特殊的控制机制,能够协助国家治理实现控制职能^[24]。国家审计通过监督、鉴证和评价等功能制约政府及其机构的权力与行为,引导和保证各级政府有效贯彻执行中央战略,协助支持国家治理。刘家义审计长将国家治理系统分成决策系统、执行系统和监督控制系统三个子系统,指出国家审计属于监督控制系统,承担着监督和约束国家治理执行系统的职责。蔡春将国家治理机制分为预算机制、权责对称机制、权力制衡(约束)机制、利益公平机制、行为透明机

^①来自2011年刘家义审计长在中国审计学会第三次理事论坛上发表的讲话。

制、奖惩问责机制和审计监督机制,并指出前5个机制需要审计监督机制作为它们有效运行的坚强后盾^[2]。综上所述,国家治理职能的有效发挥需要依赖有效的国家审计,国家审计是国家治理职能效果的保障与基础。

(二) 治理导向国家审计的界定与特征分析

治理导向国家审计就是以审计手段来服务国家治理的国家审计,进而更有效地发挥国家治理职能。它以审计服务治理为目标导向,根据国家治理的目标与内容,借助审计的方式来发挥监督、约束与控制等作用,以支持国家治理的有效发挥。国家审计要实现有效服务国家治理职能的目标,其目标、内容、职能就要与国家治理的目标、内容、职能匹配,以保证能够通过审计的执行实现治理支持。

在审计目标上,治理导向国家审计的目标不再停留在传统的审计目标层面上,还需致力于服务国家治理的其他审计目标,即不再局限于会计查账式审计,还要进行管理活动的绩效评价审计;不仅要查错纠弊,还要关注和揭示体制机制方面的问题,促进国家制度的完善^[23]。

在审计内容上,国家治理内容的多样性决定了国家审计的内容也必须具备一定的广泛性。国家治理按照不同的领域可以分为经济治理、政治治理、社会治理、人文治理、环境治理与国际治理,相应的国家审计的审计范畴也应由原先的经济领域拓展到政治、法律、社会等多个领域,由原先的资金管理审计扩展到所有与国家治理相关的经济与社会管理活动审计。国家审计目标与内容的多样性与广泛性在一些西方发达国家也得到了验证(如表1和表2所示)。

在审计职能上,国家治理的控制、管理、引导等职能要求国家审计由原先的被动审计转向更为主动的审计,应具备建设性、学习性与开放性等特征,在监督审查审计对象的同时,还要引导被审计对象的行为并帮助审计对象改善与提高,实现终极治理。国家审计的建设性决定着国家审计在什么领域里发挥作用。专家指出国家审计的建设性是服务国家宏观管理和国家战略的需要,是推动政府自身建设的需要,是实现审计工作自身更大发展的需要^[25]。对于国家审计的学习性,刘家义审计长指出审计工作的重点是切断产生问题的“火源”,而不是只顾“救火”。不同时期的“火源”不一样,审计工作的重点也就不一样。“救火”需要的是单环学习,而切断“火源”需要的是双循环学习^[26]。国家审计的开放性指审计善于和环境交流,吸纳新的信息。开放性是学习性的基础,国家审计通过与环境进行交流,吸纳新的环境信息,及时修正审计计划与预期,继续学习,保证审计的科学性。

(三) 管理控制与治理导向国家审计的契合

管理控制在西方国家已有较长的历史,对于管理控制的界定也形成了多种观点。Anthony将管理控制界定为经理用来保证资源在实现组织目标中有效获得与使用的过程,以及经理通过影响其他组织成员来实现组织战略的过程。他将企业控制分为战略控制、管理控制与任务控制^[27]。Merchant认为管理控制应包括所有用来保证员工行为与企业目标和战略一致的设施及系统,其目的是提高组

表1 美国、英国、加拿大和中国的国家审计的目标^①

目标	经济	效益	效率	权益	环境
美国	√	√	√		
英国	√	√	√		在审计报告中呈现
加拿大	√	√	√	√	√
中国	√	√	√		√

表2 美国、英国、加拿大和中国的国家审计内容^②

代表者	审计业务
美国	财务审计、鉴证业务、绩效审计、非审计类服务
英国	财务审计、检查权、价值审计
加拿大	财务审计、特殊审计、绩效审计
中国	财务审计、经济绩效审计、经济责任审计、专项审计调查

①资料来源于 Zhou Ya rong, Yin Xin. Research on the sustainable development and the objective of Chinese government performance audit.

②资料来源于宋夏云《国家审计目标及实现机制研究》。

织目标实现的可能性。他将控制分为战略控制与管理控制^[28]。Simons 将管理控制界定为管理人员为了保持或改变组织内部活动模式而采用的正式的、基于信息的例行程序和步骤^[29]。Otley 主张不应该将战略规划、管理控制与任务控制割裂思考,战略规划与战略实施应该是一体的,他希望借助于绩效管理系统工具与全面控制的思想构建一个综合的管理控制框架:一是保证战略的有效执行,二是保证企业目标执行的效率与效果^[30]。这些学者的观点存在一定的差异,但是他们对于管理控制的理解却存在一个共同点,就是管理控制是为了保证企业战略有效执行的控制系统,控制需要根据战略、环境以及实施控制的对象特征来进行合理安排。

国家治理是对公共权力运用与公共资源分配和利用的监督和控制,目的是保证公共受托经济责任的全面有效履行,治理核心是控制和引导公共权力使用部门执行国家战略的行为,保证国家战略执行的效果与效率。Anthony 等学者认为管理控制是用来保证组织战略执行效率与效果、实现组织战略目标的保障系统^[27]。从这个视角看,国家治理实质上是国家的管理控制系统,是国家战略执行的一个控制系统。张文秀、郑石桥认为治理导向国家审计要求我们必须从国家治理的整体构造来理解国家审计,需要从国家治理整体构造的视角来进行战略性思考^[5]。国家审计作为国家治理的一个重要基础与执行手段,其战略执行控制系统职能要求国家审计也要按照管理控制的思想去组建,以协调配合国家治理控制职能的发挥。国家战略、国家治理与国家审计之间的具体关系见图 1。

此外,从治理导向国家审计的对象与内容也可以发现,按照管理控制去组建国家审计是国家审计服务国家治理的必须。以往的国家审计主要检查国家资金使用的合规性,治理导向国家审计则拓宽了审计的范畴,要求国家审计不仅要关注战略执行过程中代理人行为的合规性问题,还要关注代理人行为的效果与效益,以及制度的合理性与有效性等方面。另外,治理导向国家审计不仅要关注财务活动,还要关注管理活动。这些内容与职能都是传统会计查账式国家审计模式无法满足的。我们应从管理的视角,从整个计划、组织、控制、协调与激励等管理过程去审计,进而构建基于管理控制的国家审计。另外,不同的国家治理领域或内容意味着治理方式与权重的差异,这也导致国家审计的方式不尽相同。国家审计要根据国家治理的内容与重心,选择恰当的审计方式来实现与特定治理的配套支持。Davila 研究发现管理控制系统能够实现与不同特征产品的适应与配合,在保持个体控制特殊性的基础上,实现整体控制协调一致^[31]。

依照上述分析,我们可将基于管理控制的治理导向国家审计界定为:以管理控制思想来组建的国家审计,旨在通过管理控制来协调国家战略、国家治理与国家审计之间的一致性,实现审计服务于治理、治理服务于战略的目标,保证国家战略的有效执行。应该说,基于管理控制的国家审计既是国家治理的需要,也是有效实现国家战略的基础与保证。由上述定义可知,基于管理控制的治理导向国家审计目标是借助审计手段实现国家治理的支持,保障国家战略的有效执行。与传统的国家审计相比,基于管理控制的治理导向国家审计在审计目标与审计内容上均体现出治理导向与管理控制的特征。治理导向特征表现在基于管理控制的治理导向国家审计目标不仅仅需要注重传统经济审计目标的实现,还要关注审计治理服务目标的完成。管理控制特征表现为国家审计在设置审计目标时需要与国家治理和国家战略目标保持一致,需要按照“战略规划与管理控制”的思路来理顺国家战略、国家治理与国家审计目标,以保证通过审计目标的实现来支持治理作用的发挥,最终落实国家战略目标。

治理服务的审计目标也决定着审计内容的多元性。国家审计的治理服务功能要求国家审计突破

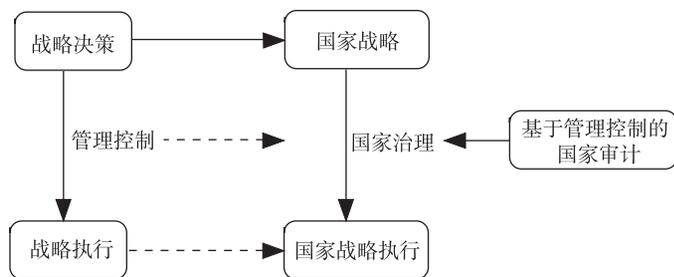


图 1 国家战略、国家治理与国家审计关系图

财务合规性审查的单一性,关注制度合理性与管理活动效率等,要求国家审计不应仅局限于经济领域,还要关注管理领域及社会民生等领域。审计领域与审计对象的多样性决定着基于管理控制的国家审计在内容上需要包括财务合规性、制度合理性及管理活动绩效评价等。审计内容的选择需要与审计目标一致,注重财务合规性、制度合理性及管理活动绩效评价等综合搭配,关注“审查与核实”等监督职能和“学习与交流”等治理职能的共同实现。

四、基于管理控制的治理导向国家审计的实现模式

理论要发挥实际效用,需要一套相应的实现模式予以协助。所谓模式其实就是解决某一类问题的方法论,即把解决某类问题的方法总结归纳到理论高度。国家审计模式就是一套完整而有效的国家审计执行体系或方法论,不同模式下的国家审计在实现的功能上存在差异。基于会计的国家审计更关注合规性监督审查;基于制度的国家审计更关注制度的合规性;基于绩效的国家审计更关注被审计对象的绩效评价;基于管理控制的国家审计则更多体现出审计的控制职能,治理导向国家审计需要基于管理控制的国家审计模式。基于管理控制的治理导向国家审计模式应以国家审计基本原理为基础,以支持国家治理为目标导向,以管理控制的思想结合国家审计流程来组建,最终形成一个体现治理服务导向的国家审计框架。要充分实现上述模式对国家治理的服务功能需要注意以下几点:一是审计目标上必须树立治理服务导向,审计目标必须与国家治理目标一致,即通过审计有助于支持治理目标的实现;二是审计重心、方式与对象选择应该与国家治理内容与功能一致,即根据特定治理的目标、内容、对象以及治理预期实现的功能,选择恰当的审计方式,以保证借助于特定的审计手段能够支持特定治理功能的发挥;三是需要树立审计的目的是实现治理服务,不是单纯的被动审查,也即关注“治”而不仅仅是“查”,因此安排具体审计程序时要注意审计的开放性、学习性与建设性。

具体的国家审计实现模式框架构建思路和流程如下页图2所示。

(一) 根据国家战略明确国家治理的目标

国家战略是国家战略体系中的最高层,它借助国家的组织层级体系与国家力量进行落实,最终实现国家总体目标。国家治理是对国家战略执行的一个管理控制活动,旨在保证国家战略的有效实施。因此,国家治理需要根据国家战略来确定相应的国家治理目标,明确治理的领域、重心与方向等。国家治理需要根据国家在政治、经济、人文与环境等不同领域的具体战略,设定与战略一致的治理目标来保证战略的有效执行。

(二) 依照国家治理目标确定国家审计目标

治理导向国家审计的目的是通过审计的方式来实现对国家治理的支持服务,因此,为保持功能上的一致协调,应根据具体国家治理目标来制定相应的国家审计目标,国家审计目标的设置要注意预期审计能够支持相应的国家治理。

(三) 依照国家审计目标确定国家审计重心

由于并不是所有的治理领域都具有均等的权重,而且不同的治理领域性质差异较大,这决定了治理的重要性以及治理的功能方式会存在较大差异。针对重视程度与性质上的不均,审计的重心也必须要进行科学的选择。审计应根据不同领域的特征及审计目标预期,选择合适的审计重心,确定这些领域应重点关注经济性、效益性、效果性、公平性还是环保性,由此确定审计的重点是财务合规性、制度合理性还是管理活动评价审计等。由于不同的审计重心对被审计对象产生的影响不同,合适的审计重心选择是保证特定治理服务支持作用效率与效果的关键。

(四) 按照基本审计程序进行审计

具体审计目标与审计重心确定后,我们要选择合适的时机与对象,按照基础审计工作程序来执行具体审计计划。审计人员搜集整理审计过程所产生的各种数据与信息,利用各种报表整理形成审计

工作底稿,并进行具体的评价与分析。审计人员在评价与分析时要考虑审计结果是否能够满足预期审计目标和工作要求,如不能满足则可以修正审计计划进行再审计,直至实现预期审计目标为止。审计人员在评价分析时,还需要结合具体环境、战略、目标及审计计划,并与被审计对象进行意见交互,对审计的结果进行科学分析。最后,形成审计报告并提供建设性学习建议。建设性意见供国家高层参考及被审计单位学习。

五、研究结论

治理导向国家审计的理论研究应分为基础理论研究与应用理论研究,两者缺一不可,相辅相成。研究中不仅要注重基础理论的构建,还需要针对其实现机制予以探索发现。已有研究对国家审计与

国家治理的关系进行了梳理,然而对于国家审计的治理支持实现机制发现,特别是系统性与基础性的实现机制探索较为缺乏。本文在对国家治理与国家审计的关系分析基础上,发现了治理导向国家审计与管理控制的关系,提出了基于管理控制的治理导向国家审计,并构建了相应的实现模式。

本文发现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。

本文的结论能够指导实践中的国家审计更加有效地发挥国家治理职能,本文的主题能够启示学者们发现与构建治理导向国家审计的实现机制,此外本文的思路还形成了将其他学科理论应用于国家审计理论并协助发展国家审计理论的示范效应。

参考文献:

[1] 刘家义. 切实发挥审计的“免疫系统”功能[EB/OL]. <http://news.163.com/10/0713/16/6BG3IKOU000146BC.html>, [2013-07-13].

[2] 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[J]. 审计研究,2012(1):6-11.

[3] Barretta A, Busco C, Technologies of government in public sector's networks; In search of cooperation through management control innovations[J]. Management Accounting Research,2011,22(4):211-219.

[4] Almqvist R, Catusås B. Towards the next generation of public management; a study of management control and communication in the Swedish armed forces[J]. International Journal of Public Sector Management,2011,24(2):122-145.

[5] 张文秀,郑石桥. 国家治理、问责机制和国家审计[J]. 审计与经济研究,2012(6):25-32.

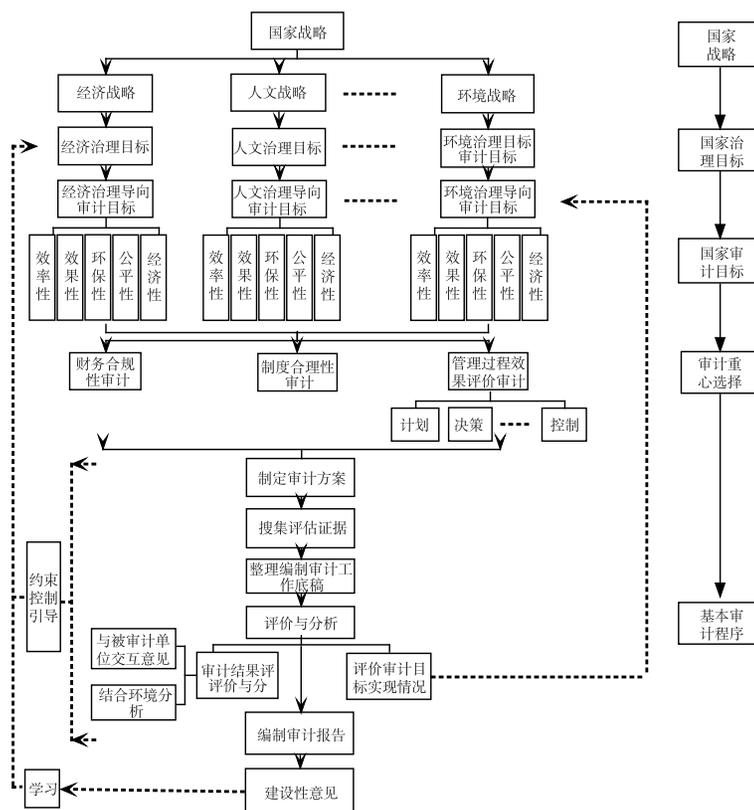


图2 基于管理控制的国家审计模式简图

- [6] 廖义刚, 陈汉文. 国家治理与国家审计: 基于国家构建理论的分析[J]. 审计研究, 2012(2): 9-13.
- [7] 谭劲松, 宋顺林. 国家审计与国家治理: 理论基础与实现路径[J]. 审计研究, 2012(2): 3-8.
- [8] 张军. 国家审计与国家治理: 美国的经验与启示[J]. 中央财经大学学报, 2012(8): 91-96.
- [9] 杨肃昌. 对构建国家审计理论体系的思考[J]. 审计与经济研究, 2012(2): 11-19.
- [10] 王会金, 黄溶冰, 戚振东. 国家治理框架下的中国国家审计理论体系构建研究[J]. 会计研究, 2012(7): 89-96.
- [11] 蔡春. 国家审计理论研究的新进展——基于国家治理视角的初步思考[J]. 审计与经济研究, 2012(2): 3-10.
- [12] 王华. 基于政府治理的国家审计研究[D]. 西南财经大学博士论文.
- [13] 甘伟军. 国家审计业务管理模式创新初探[J]. 审计研究, 2009(5): 20-23.
- [14] 张明明, 王丹. 世界国家审计模式的比较、分析与启示[J]. 审计理论与实践, 2001(5): 29-31.
- [15] 胡箭. 我国国家审计模式重构的探讨[J]. 山西财经大学学报, 2002(4): 88-89.
- [16] 王家新, 王会金, 裴文英. 中英国家审计比较研究[J]. 审计与经济研究, 2003(4): 25-27.
- [17] Kloot L. Organizational learning and management control systems: responding to environmental change[J]. Management Accounting Research, 1997, 8(1): 47-73.
- [18] Modell S. Strategy political regulation and management control in the public sector: Institutional and critical perspectives[J]. Management Accounting Research, 2012, 23(5): 278-295.
- [19] Luca B, Megali C. Measuring performance in social enterprises. nonprofit & voluntary sector quarterly[J]. 2011, 40(1): 149-165.
- [20] Barretta A, Busco C. Technologies of government in public sector's networks: In search of cooperation through management control innovations[J]. Management Accounting Research, 2011, 22(6): 211-219.
- [21] Marques L, Ribeiro J, Scapens R. The use of management control mechanisms by public organizations with a network coordination role: a case study in the port industry[J]. Management Accounting Research, 2011, 22(7): 269-291.
- [22] 郭小聪. 财政改革: 国家治理转型的重点[J]. 人民论坛, 2010(5): 24-26.
- [23] 刘家义. 论国家治理与国家审计[J]. 中国社会科学, 2012(6): 60-72.
- [24] 蔡春. 20 国集团国家审计在应对金融危机中的作用与经验借鉴[J]. 审计研究, 2010(5): 21-26.
- [25] 谢志华, 陶玉侠. 论国家审计的角色定位[J]. 审计与经济研究, 2013(2): 9-15.
- [26] 刘家义. 审计要担当国家经济运行的“免疫系统”[N]. 中国青年报. 2008-4-16(10).
- [27] Anthony R, Bedford N. Management control systems[M]. Irwin: Homewood, Illinois, 1998.
- [28] Merchant K A. Control in business organizations[M], Boston: Pitman, 1985.
- [29] Simons R. Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal[M]. Harvard Business Press, 1995.
- [30] Otley D. Performance management: a framework for management control systems research[J]. Management Accounting Research, 1999, 10(4): 363-382.
- [31] Davila T. An empirical study on the drivers of management control systems' design in new product development[J]. Accounting, Organizations and Society, 2000, 25(4-5): 383-409.

[责任编辑: 刘 茜, 杨志辉]

National Government Oriented National Audit based on Management Control

ZHANG Xianzhi, GU Shubin

(School of Accounting/Research Center for China/Germany Management and Control, Dalian 116025, China)

Abstract: National audit is the basis of national governance, however, current national audit mode witnesses a certain degree of path dependence on the traditional economic oversight audit. Governance functioning of national audit is not sufficiently explored. Enlightened by western management control application in national governance, the article draws on management control theories to build up governance oriented national audit mode by analyzing the relationship among national governance, national audit, and management control. The article first analyses the concepts of national audit and management control, and then explores the essential characteristics of the modern audit, which will provide certain new ideas to better improve the national audit theory and helps national audit play an important role in national governance.

Key Words: national audit mode; management control; national governance theory; government audit; governance guide national audit; audit mode