

# 国家审计服务“一带一路”战略的理论分析与实现路径

郝玉贵<sup>1</sup>, 郝 铮<sup>2</sup>, 赵 晨<sup>1</sup>

(1. 杭州电子科技大学 会计学院, 浙江 杭州 310018; 2. 浙江工商大学 教务处, 浙江 杭州 310018)

**[摘 要]**中国“一带一路”战略作为国家级战略,是中国国家良治的重大举措,也是沿线各国协同发展的跨国性平台。作为服务于国家战略的沿线各国国家审计协同治理,对于“一带一路”国家战略落地和沿线国家良治至关重要。文章依据战略管理和国家审计治理理论,构建了基于“三大共同体”理念下的“一带一路”国家战略审计协同治理的“战略—风险—审计”(SRA)分析模型。以战略过程和战略“五通”为主线,分析认为“一带一路”战略的制定、执行和评价存在风险,需要得到国家审计协同治理做保障,沿线国家通过审计协同更好地服务于“一带一路”战略。中国国家审计署应在“一带一路”战略审计协同中发挥主导角色,协调整合国内、国际审计资源,对“一带一路”战略的实现具有重大意义。

**[关键词]**“一带一路”战略;战略审计模型;国家审计;协同治理;国家良理;国家战略审计;国家治理;跨国审计;政府审计;协同审计

**[中图分类号]**F239.44 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1004-4833(2016)02-0023-10

## 一、引言

中国政府提出的共建“丝绸之路经济带”和“21世纪海上丝绸之路”战略,简称中国“一带一路”战略。“一带一路”贯穿亚欧非大陆,一头是活跃的东亚经济圈,一头是发达的欧洲经济圈,中间广大腹地国家经济发展潜力巨大。丝绸之路经济带重点畅通中国经中亚、俄罗斯至欧洲(波罗的海);中国经中亚、西亚至波斯湾、地中海;中国至东南亚、南亚、印度洋。21世纪海上丝绸之路重点方向是从中国沿海港口过南海到印度洋,延伸至欧洲;从中国沿海港口过南海到南太平洋<sup>[1]</sup>。“一带一路”作为中国国家发展战略的重要组成部分之一,其战略目标是中国与“一带一路”沿线国家构建利益共同体、命运共同体、责任共同体。据此,“一带一路”战略的核心是合作发展,利用中国与沿线国家既有的双多边机制,陆续推出“五通”措施。“一带一路”沿线60多个国家大多是新兴经济体和发展中国家,多数处于经济发展上升期,沿线各国的治理目标、模式、手段和方法不同,但各国的共同追求都是实现国家良好治理。刘家义提出的实现国家良治的标准主要归纳为五个有效机制:一是有效的国家安全机制;二是有效的权利和制约机制;三是有效的法律公平机制;四是有效的民生权益保障机制;五是有效的经济社会发展机制<sup>[2]</sup>。那么在推动实现国家良治的过程中,“一带一路”战略是实现国家良治的重大战略,该战略的落实是否需要国家审计的跟踪监督?开展“一带一路”战略审计是否可行?

**[收稿日期]**2015-05-16

**[基金项目]**教育部人文社会科学研究规划项目(12YJA790040);浙江省哲学社会科学规划课题(15NDWT03YB);浙江省审计厅重点课题项目(201502017)

**[作者简介]**郝玉贵(1963—),男,河南伊川人,杭州电子科技大学会计学院教授,系主任,博士,浙江省信息化与经济社会发展研究中心研究员,从事审计与内部控制研究;郝铮(1990—),男,河南开封人,浙江工商大学助教,从事内部控制研究;赵晨(1990—),女,河南安阳人,杭州电子科技大学会计学院硕士研究生,从事审计研究。

国家审计如何服务于“一带一路”战略的实现?如何协调各国审计机关,通过各国的最高审计机关不断积极地努力,各国承担共同的责任,抵御共同的风险,采取共同的行动,发出共同的声音,促进“一带一路”战略沿线国家的良好治理,从而使“一带一路”战略发挥更大的作用等问题亟须理论界和实务界研究与探讨。这些问题的研究,是落实审计署“十三五”规划中“要加强对国家战略、公共政策、宏观经济形势及审计监督对象和事项的研究,为更好发挥审计在国家治理中的基石和重要保障作用提供理论支撑”的初步活动,具有重大的理论和现实意义。

## 二、文献综述

“一带一路”战略的提出和实施富有理论文献支撑,但针对“一带一路”战略的审计文献鲜有发现。然而,基于“一带一路”的国家级战略定位,本文对与“一带一路”战略审计间接相关的文献即企业战略审计、国家战略审计、战略引领下的政策落实跟踪审计、跨国审计、沿线国家审计等文献加以回顾和梳理,作为国家审计服务“一带一路”战略问题的研究文献基础。

### (一) 有关“一带一路”战略的内涵、特点和重点

从战略性质而言,李建民认为“一带一路”战略一定程度上被解读为中国的西进战略,包括国际和国内两个视角<sup>[3]</sup>。该战略的远景目标是构建区域合作新模式,近期主要是贸易、交通、投资领域的合作<sup>[3]</sup>。主要任务是促进基础设施互联互通,提升经贸合作水平,拓展产业投资合作,深化能源资源合作,拓宽金融合作领域,密切人文交流合作,加强生态环境合作<sup>[4]</sup>。战略重点是打造完全便利的战略通道,建立关税同盟、扩充组织成员,空间上的重点是第二亚欧大陆桥沿线。战略路径是逐步探索对外统一协调的宏观经济政策。

### (二) 有关国家战略审计和企业战略审计

“一带一路”战略是国家战略,有关国家战略审计,宋常等将国家审计放在国家发展战略服务有效运转的国家治理系统中,大大发挥其免疫系统功能<sup>[5]</sup>。国家战略需要建立国家战略实施的监督保障体系,充分发挥国家审计在国家战略实现过程中的“免疫系统”功能,维护国家和人民利益。倪国爱、王为基于国家战略审计对于预防、抵御战略风险的重大意义,认为我国已基本具备实行国家战略审计的基础<sup>[6]</sup>。

“一带一路”战略引领下的企业战略审计,尤其是“走出去”企业战略审计是公司战略控制与评估的重要工具,可以用于评估公司的管理绩效。廖洪、陈波在综述了相关学者观点的基础上,把战略审计分为管理观和治理观。但是,战略审计研究毕竟还处于初级阶段,理论研究缺乏明确的概念和理论框架的指导<sup>[7]</sup>。

### (三) 有关战略引领下的政策落实跟踪审计服务于国家治理

“一带一路”国家战略的实现必须依靠方向正确、合理有效的政策来贯彻落实。而这些重大政策执行情况的跟踪审计是国家审计发挥“免疫系统”功能最重要、最有效的方式,是国家审计推动完善国家治理的重要途径。国家审计通过监督、评价、咨询等作用于公共政策过程、服务国家治理的机制。在政策评估审计方面,王会金、陈希晖认为应围绕国家治理,关注政府责任,进一步完善“3+1”审计业务格局,拓展效益审计和环境审计,积极探索行政效能审计和政策评估,关注政府部门内部控制<sup>[8]</sup>。政府审计服务于国家治理的层级方面,王家新等研究认为国家审计已处于政府治理、市场治理和社会治理体系的重要枢纽和节点地位<sup>[9]</sup>。

### (四) 有关中国国家审计署开展联合国审计与沿线主要国家审计

“一带一路”战略审计目标决定国家审计机关、内部审计机构和注册会计师“走出去”开展跨国审计和与国外审计机构联合或合作审计。姚冬琴评述了我国审计署从2008年到2014年开展的联合国审计的成效显著。尤其在对联合国维和行动审计中引入了中国特色的绩效审计模式,成效突出,引起

了联合国高层的关注<sup>[10]</sup>。而且形成了审计扁平化管理、逻辑化思路、集约化作业、军事化效率等创新管理模式和业务培训模式以及《联合国审计工作规范》等,不仅为我国进一步深化开展绩效审计提供了启示,也为“一带一路”战略实施中,沿线各国协同审计积累了宝贵的经验。

综上所述,“一带一路”战略的内涵、特点、重点、意义和挑战等得到国内各界的广泛讨论,“一带一路”战略审计鲜有研究,然而,与“一带一路”战略间接相关的上述审计文献,如国家战略审计、战略引领下的政策审计以及联合国审计和“一带一路”沿线国家的审计已有呈现,但数量较少,并不系统。从国别审计研究而言,英、美、澳、法等发达国家和高收入国家的审计研究较多,而“一带一路”沿线(大多中等、发展中、低收入)国家的国别审计研究较少,跨国协同审计研究更少,这为“一带一路”战略下的沿线发展中国家的审计研究和区域审计合作提供了研究机会,这些研究成果将更好地服务于“一带一路”国家战略。

### 三、“一带一路”战略、风险与国家审计机理分析框架——SRA 模型

中国“一带一路”战略的理论基础是集政治学、经济学、法学、社会学,文化学、管理学、工程学、信息技术、环境学等多学科于一体。其中战略管理理论是对“一带一路”战略的直接指导,“一带一路”战略管理的核心是战略目标的制定、执行和评价以及战略风险的管控。

由于“一带一路”战略涉及 60 多个国家,各国的政治、经济、法律、社会、文化等各不相同,该战略的实施必然存在各种各样的风险,我们必须综合运用各种战略风险管理工具、政策措施和办法对风险进行预防、揭示和控制。而现代国家审计已经成为国家经济社会运行的具有预防、揭示和抵御障碍、矛盾和风险功能的“免疫系统”<sup>[2]</sup>。因此,国家审计作为国家治理的“免疫系统”,发挥着预防、揭示和抵御“一带一路”中的障碍、矛盾和风险。

同样,“一带一路”战略对沿线国家而言,是跨国战略,该战略实施主体多元化,实施过程复杂化,必须建立和完善双边和多边合作机制,与此相应的跨国审计主体,在国内必须加强政府审计机关、内部审计机构和会计师事务所资源的整合和协同审计,在国际上必须加强双边和多边的合作协同审计。因此基于上述“战略 S—风险 R—审计 A”的逻辑即战略实施需要审计,审计服务于战略,这里审计即战略审计是指由独立审计机构和人士对各层次的战略管理活动以及战略管理的全过程所进行的分析、评价与监督<sup>[7]</sup>。构建国家审计服务中国“一带一路”战略的理论分析模型(SRA),见图 1。

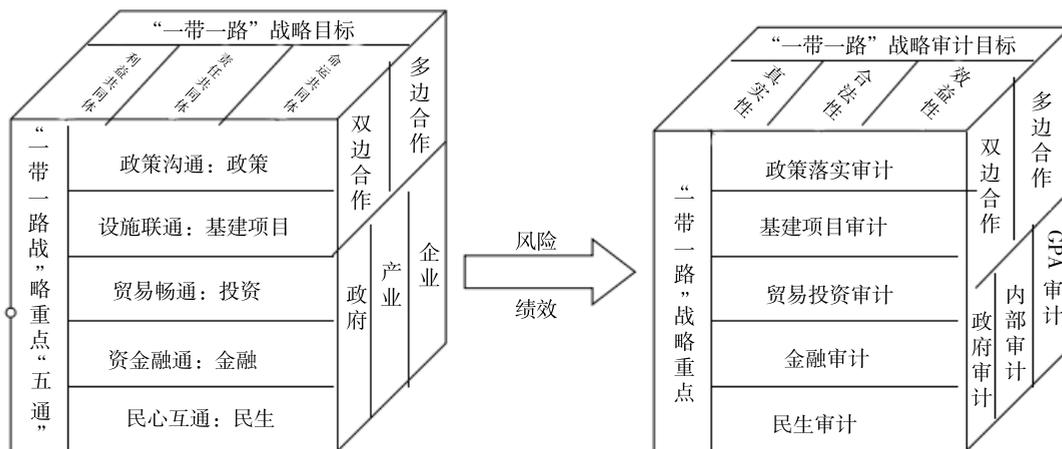


图 1 “一带一路”战略 - 风险 - 审计(SRA)模型

SRA模型显示:通过“一带一路”沿线国家的双边和多边合作,重点实现“五通”,即政策沟通、设施联通、贸易畅通、资金融通和民心互通,打造政治互信、经济融合、文化包容的利益共同体、命运共同体和责任共同体。“三大共同体”战略目标的实现必然存在政治风险、经济风险、安全风险、法律风险、环境风险、经营风险等国内外风险,必须加以管理。以真实性、合法性和效益性为目标的跨国双边和多边协同审计,重点开展政策落实审计、设施建设项目审计、贸易投资审计、金融审计和民生审计等,服务于“一带一路”战略。

#### 四、“一带一路”战略审计的风险管控驱动及法规与实践依据

“一带一路”战略是跨国性国家级战略,是一项巨大的系统工程。其目标的分解构成了多层级的委托代理链,而且目标的实现伴随风险的发生。从战略过程而言,存在战略制定风险、战略实施风险和战略评价风险。从战略重点而言,存在政策落实风险、基础设施项目风险、投资贸易风险、金融风险 and 民生风险等,这些风险无疑影响战略绩效,影响到战略利益相关方权益和责任的履行,因此,基于“一带一路”战略受托责任关系以及降低信息风险的客观需求,驱动具有国家治理功能的审计“免疫系统”在“一带一路”战略中发挥揭示、发现和抵御各种风险的作用,即能够及时发现战略过程中的病毒侵蚀的风险;能够解释这些病毒侵蚀可能带来的危害;能够运用法定职权去抵御和查处这些病毒;能够及时协调各方力量包括建议政府或相关权力机关,运用各种资源防范风险,消灭病毒<sup>[11]</sup>。

(一)“一带一路”战略决策和政策制定风险的管控,需要审计监督与评价

“一带一路”战略目的是促进经济要素有序地自由流动、资源高效地配置和市场深度地融合,推动沿线国家实现经济政策协调,开展区域合作,共同打造开放、包容、均衡、普惠的区域经济合作架构。“一带一路”战略的制定是一个漫长的、经过反复讨论和验证的过程,是一项巨型复杂系统工程。它的受益面大、影响面广、直接惠及居民个人,“一带一路”沿线65个国家大多是新兴经济体和发展中国家,总人口约44亿,经济总量约21万亿美元,分别占全球的63%和29%。它将成为世界经济的新增长源<sup>[12]</sup>。不仅在经济上,而且在政治文化上也影响深远。“一带一路”战略的制定,关键是战略决策和政策的制定,其中存在风险,这就需要各国审计发挥其防御性功能。

而国家审计在国家战略制定过程中发挥审计的“预防性”功能,主要是通过战略分析和审查,判断战略制定的相关资料是否完善、审批程序是否合法合规;判断是否对可能的突发状况和风险进行预测;判断战略目标、时间、区域是否合理规划;判断政策、制度和方案是否具有可操作性等。做好事前审计工作,发挥风险评估和监督的功能。

(二)“一带一路”战略重点的实施风险与管控,需要审计监督和评价

“一带一路”国家战略制定后,战略实施行为,如战略目标的分解、国家政策的出台、国家或行业标准的制定和战略重点的确定等是关键。“一带一路”战略的重点是“五通”,而“五通”的实施风险各异。见表1。

上述“五通”存在的国内外风险涵盖了地域政治风险、安全风险、经营风险、制度风险、法律政策风险、金融风险、环境资源风险和道德风险,这些风险的防范、发现与抵御离不开现代审计和相关部门的协同监督,离不开沿线各国审计的协同治理。

(三)“一带一路”战略绩效评价,需要审计监督、鉴证和评价

“一带一路”战略评价,关键是战略绩效的考核与评价,表现为短、中、长期的业绩考核评价与奖惩。受到沿线各国政治、经济、社会、法律、文化等外界的影响。“一带一路”战略实施的经济性、效率性、效果性、公平性、环保性需要审计机构的独立客观评价。不仅需要审计机关通过开展绩效审计、专项审计调查、全过程跟踪审计和经济责任审计等发挥国家审计的监督和建设性作用。而且需要沿线各国审计主体的协同联合综合评价并问责问效,发挥审计揭示、纠偏和追责的功能,服务于“一带一

路”战略目标的实现。

表1 “一带一路”战略重点的实施风险与审计监督和评价

战略的重点	风险表现	审计应对
政策沟通是“一带一路”建设的重要保障	如财政政策、货币政策、外汇政策、投资贸易政策等国别差异、政策制定不合法、政策与战略不匹配、政策过时、政策落实不到位、政策落实绩效不佳等	需要各国审计协同监督政策沟通和落实情况,及早及时防范、发现和抵御政策沟通方面的风险
设施联通是“一带一路”建设的优先领域	设施联通涉及的外部风险如政治风险、法律风险、市场风险等,设施联通项目内部风险包括选项立项风险、项目全过程风险、项目效果风险等	需要沿线各国的政府审计、内外部审计的协同开展基础设施建设项目跟踪审计,发挥审计在设施联通方面的“免疫”功能
贸易畅通是“一带一路”建设的重点内容	如投资贸易壁垒、环境不佳、市场信息不实、投资决策失误、投资过程管理不当、投资效果不佳等风险,尤其是中国企业投资中亚存在法律执行不规范、政局动荡、对外经济政策频繁调整、贸易壁垒、投资壁垒等风险,一些地区地缘政治关系复杂、法律制度不健全、贸易投资自由化便利化不足等风险	需要以降低信息风险为目标的现代审计在贸易联通中发挥确认和咨询功能,降低贸易联通中信息不对称,服务于贸易投资便利化
资金融通是“一带一路”建设的重要支撑	存在资本和融资额度有限,金融投资等合作受制于复杂的地区局势,企业“走出去”会产生跨境贷款、跨境人民币结算以及外汇集中管理、跨境双向人民币资金池等外币风险、跨境风险和信用风险	需要加强对金融部门和资金的审计监督,服务于构建区域性金融风险预警系统,形成应对跨境风险和危机处置的交流合作机制
民心相通是“一带一路”建设的社会根基	存在风俗、习惯、宗教信仰差异、民众教育层次差异,生态观念和文明冲突等挑战,也存在大量的民生资金、公共资源的运用不真实、不合法、低效益风险,尤其是“一带一路”战略中涉及的我国石油、金属矿、木材、水、耕地等重要资源供应与经济社会发展需求的矛盾日益突出,资源利用率不高,资源对外依存度逐年提高,环境污染十分严重等	需要从社会治理和公共受托关系,加强民生领域的财务和绩效审计监督

#### (四) 国家审计服务“一带一路”战略的法律政策依据和规划实践依据

##### 1. “一带一路”国家战略审计的法律和政策依据

我国《宪法》第九十一条:国务院设立审计机关,对国务院各部门和地方各级政府的财政收支,对国家的财政金融机构和企业事业组织的财务收支,进行审计监督。其中国务院各部门和地方各级政府以及国家的财政金融机构和企业事业组织是“一带一路”国家战略的执行人,也是“一带一路”战略审计的法定对象。《审计法》进一步明确了审计机关的法定职责,“一带一路”战略的审计主体、对象和内容无疑是审计机关的法定职责范围。《国务院关于加强审计工作的意见》(国发〔2014〕48号)提出发挥审计促进国家重大决策部署落实的保障作用。“一带一路”战略作为国家重大决策部署,其重点实现的“五通”即政策沟通、设施联通、贸易畅通、资金融通和民心互通,必然得到国家审计的保驾护航。尤其是中央两办发布的《关于完善审计制度若干重大问题的框架意见》明确提出对公共资金、国有资产、国有资源和领导干部履行经济责任情况实行审计全覆盖,而“一带一路”战略实施所涉及的公共资金、国有资产、国有资源和领导干部履行经济责任情况必然属于审计全覆盖的范围。

##### 2. “一带一路”国家战略作为中央重大政策相关的实践和规划依据

审计署自1991年以来实施中长期规划管理,围绕中央的重大发展政策、国家发展规划和宏观调控措施,服务“发展、改革、法治、反腐”,推进完善国家治理。尤其是在“十二五”时期,审计署牢固树立科学审计理念,自觉融入经济社会发展大局,持续开展重大政策落实跟踪审计,不断深化财政、金融、企业、资源环境、经济责任和涉外审计,全国共审计近70万个单位,促进增收节支和挽回损失1.7万多亿元,移送重大违纪违法问题线索2.2万多件,推动健全完善制度规定2.7万多项等。同时审计署认真履行联合国审计委员职责,对联合国维持和平行动、人权事务高级专员办事处等进行了220次审计,涉及900亿美元资金、50多个国家和地区,推动联合国通过绩效审计立法和实施多项改

革。获得世界审计组织章程修订主导权和“审计数据采集”国际标准的制定权。完善中美、中俄审计会商机制以及“一带一路”沿线主要国家高级审计人员的培训等。所有这些成果和经验为国家审计服务“中央十三五规划建议”确定的“一带一路”建设提供了实践依据。

## 五、“一带一路”战略审计目标、重点与路径

### (一)“一带一路”战略审计目标

“一带一路”战略审计属于国家战略审计。战略审计的功能总体上分为治理功能和管理功能,即战略审计的治理观和管理观之分<sup>[13]</sup>。战略审计治理观主要是根据以下前提:所有者和管理层的目标期望是不同的,由于信息存在不对称现象,管理层有可能在战略活动中实行机会主义行为,从而损害所有者和其他利益团体的利益。所以,必须采用战略审计增强对于企业战略管理活动的监督,以保证所有者和其他利益团体的利益。因此,治理观认为,战略审计的目标就是保证符合所有者和其他利益团体利益的战略能够被有效地制定并恰当实施<sup>[7]</sup>。国家战略审计是国家审计的重要组成部分,而国家审计是国家治理体系的基石和保障<sup>[14]</sup>。因此,国家治理观下的“一带一路”战略审计目标是合理保证符合所有者和其他利益团体利益的战略,能够被有效地制定并恰当实施。其直接目标是监督和评价“一带一路”战略的制定和实施的真实、合法和效益。该目标统驭“一带一路”战略重点“五通”审计的具体目标。

1. 政策落实审计目的是促进国家政策顺利实施并实现预期效果。政策沟通中政策包括沿线国家内部不同政策的协调和国家间政策的协调,政策落实审计目标是一种综合性目标,旨在促进提高政策的执行力、科学性、协调性和国际竞争力。

2. 设施联通主要是涉及基础设施建设项目,因此设施联通中大型项目审计目标是对大型项目涉及的相关方利用公共资金、公共资源进行公共投资责任履行情况进行监督与评价,对项目财政财务收支的真实、合法和效益发表审计意见。对跨国大型项目审计目标还要关注宏观性和建设性,其根本目标是推动跨国基建项目规范运作,实现预期效果。

3. 贸易畅通包括贸易和投资便利化,其中的投资审计目标是对政府投资活动的经济责任履行情况进行审查与评价,具体目标包括投资的合法性、投资数据的真实性、资源配置的合理性、投资规模的适当性、公益设施的效果性和资金使用的效率性等。贸易往来涉及市场主体即企业,企业财务报表是贸易畅通的国际商业语言,对贸易主体财务报表的合法和公允发表审计意见,促进沿线国家贸易公允交易,共同发展是贸易畅通审计的主要目标。

4. 资金融通主要涉及融资,一般通过股票市场融资和向银行等金融机构融资。金融审计是资金融通审计的核心,金融审计是国家审计的法定内容。一般而言,金融审计的总体目标,是通过国有金融机构的财务收支以及资产、负债、损益的真实、合法、效益的审计监督,以促进防范风险、提高效益、规范管理为目标,推进建立安全高效稳健的金融运行机制,促进金融监管机构依法履行职责。

治理视角的金融审计要以维护国家金融安全为最高战略目标;针对“一带一路”国际金融审计的目标分为风险、安全和发展三个层次。即通过关注服务于“一带一路”的金融机构风险、区域风险和系统风险,促进金融风险;通过关注国际资本流动、亚洲基础设施投资银行等金融机构的治理与运行,促进金融信息安全;通过关注宏观政策的协调配合、对实体经济的金融支持、金融改革、金融创新、金融消费者权益保护,促进沿线国家协调发展。

5. 民心相通涉及教育、医疗、旅游、科技、生态环境等重要领域。其中的生态文明和资源环境保护审计是沿线各国国家治理的重要内容之一。环境审计最高目标是贯彻“一带一路”可持续发展战略,满足社会要求和部门单位的需要。具体目标是被审计客体的环境管理监控、环保项目有关的资产、负债、费用、收益的真实性、合法性和效益性。评价有关责任者业绩的优劣。国家审计要始终以维

护最广大人民根本利益为根本目标,将民生审计融入民本治理。国家审计的现实目标是“推进法治、维护民生、推动改革、促进发展”其中维护民生是“一带一路”民心相通的根本,是打造命运共同体的基础。

## (二)“一带一路”战略审计的重点

依据“一带一路”战略审计目标,“五通”中政策落实审计、基础设施建设审计、投资贸易审计、金融审计和民生审计相互联系、相互依存共同构成“一带一路”战略审计的重点内容。

1. 政策沟通中的政策落实跟踪审计的重点内容。“一带一路”战略引领下的政策包括沿线国家内部的宏观政策和微观政策,沿线国家之间的合作政策以及区域政策等。“五通”方面的政策包括财税政策、货币政策、投资政策、环境保护政策、自主创新政策、产业政策等重大政策。“五通”政策的制定和执行涉及政府、产业和企业。因此,政策落实跟踪审计的客体为中央和地方政府、部委和企业。针对“五通”方面的政策审计目标,审计主体首要任务是检查国家“五通”政策的执行情况及其效果,其次是检查落实国家“五通”政策相关资金的筹集、分配、管理和使用及其效果。此外,大多数政策执行情况跟踪审计还要关注项目建设管理情况、资源保护利用情况和环境保护情况等。针对不同审计客体,重点审查中央政府的重大“五通”政策配套措施制定的科学性、协调性、可行性等,审查地方政府和国有企业“五通”政策执行情况的真实、合法和效益。

2. 设施联通中的设施建设项目跟踪审计的重点内容。设施联通关键是交通基础设施、能源基础设施和跨境光缆等通信干线网络建设。这些基础设施建设项目包括机场、公路、水利水电和城市基础设施等。对于“一带一路”跨国性的工程项目,参与主体众多,每个参与者都试图在工程中通过工程行为实现自身目的和需求,存在复杂的机会主义行为,因此,基础设施工程审计的主体包括政府审计、内部审计和民间审计,其中政府审计的重点审计内容是以国家投资或融资为主的基础设施项目和公益性项目。内部审计机构重点审计本单位或本系统内投资建设的所有建设项目。民间审计接受委托对工程项目进行审计。基础设施项目审计的客体分为工程项目的主管部门,各地方和国家的政府机关、建设单位、施工单位、监理单位、材料和设备供应商以及参与项目建设与管理的其他部门和单位。按照工程项目的建设程序,基础设施项目审计内容为开工前审计包括投资决策、勘察设计、开工前准备、招投标与工程合同等审计;在建期审计包括工程项目资金使用情况、投资目标执行情况、工程实施过程各环节的进展及变更情况等;竣工后审计包括竣工验收情况、竣工财务决算、项目竣工后评估与工程项目投资效益等审计。

3. 贸易畅通中的政府商务部和企业审计重点内容。对外贸易审计是国家贸易治理的一种形式。中国国家审计署贸易审计局负责审计商务部、中国国际贸易促进委员会、中华全国供销合作总社及上述部门(单位)下属单位预算执行、决算(草案)和其他财政财务收支,开展相关专项审计调查。“一带一路”沿线国家间的贸易不均衡,对商务部等部门的审计重点在于对部门(单位)下属单位预算执行、决算(草案)和其他财政财务收支,对贸易政策的制定和落实的绩效审计。对贸易往来企业的审计重点在于对财务报表的合法性和公允性审计以及外贸企业的内部控制审计和风险管理审计,合理保证贸易信息真实和畅通。

4. 资金融通中的金融审计的重点内容。金融审计是国家金融监督体系中的重要组成部分,是各国国家审计法定内容。金融审计是对中央银行的财务收支、银监会等监管机关预算执行情况、国有和国有资本占控股或者主导地位的金融机构的资产负债损益进行的审计监督。金融审计以维护金融安全、降低金融风险为直接目标,以识别、评估、预警、应对金融风险为主线,据此,“一带一路”战略实施中金融审计的重点应该围绕亚洲基础设施投资银行、金砖国家开发银行和丝路基金等金融机构开展公司治理、内部控制和风险管理审计以及投融资信贷业务活动的真实性、合法性审计和投融资效果审计以及国际贸易结算审计等。

5. 民心相通中的民生审计重点内容。保障和改善民生是“一带一路”沿线各国政府的政治目标,民生审计作为国家治理的工具,其直接目标体现了国家审计的终极目标即维护人民群众的根本利益<sup>[11]</sup>。同时,民生审计对象错综复杂,涉及老百姓的衣食住行、生老病死等方方面面,涉及国家和社会运行管理的各个层面。民生审计对象的复杂性决定了民生审计的高度综合性,它涉及经济、社会、政治、文化等各个领域,包括教育、就业、社会保障、医疗卫生等诸多内容。“一带一路”战略实施中民生审计的重点内容:以民生资金为重点,强化财政财务收支审计;以民生项目审计为基点,深化民生资金绩效审计。中国国家审计署继续加大对重点民生资金和民生项目的审计力度,着力监督检查民生相关政策落实情况尤其是低收入群众基本生活保障情况,特别是要结合社会建设及相关领域改革,有重点地加强对“三农”、社会保障、教育、医疗和保障性安居工程等民生项目的审计,切实维护人民群众的根本利益,推动实现社会公平正义。通过民生审计维护沿线各国人民群众的根本利益;提高沿线国家政府公共服务水平;预警防范区域、社会公共风险。

### (三)“一带一路”战略审计路径:中国审计主导的协同审计路径

“一带一路”战略审计是跨国性协同审计,其审计主体既有沿线各国自身的政府审计机关、内部审计机构和社会审计组织,也有区域性的政府审计组织、内部审计机构和区域性的会计师事务所,还有世界性政府审计组织、国际内部审计和国际性会计师事务所。这些不同性质的审计主体、不同国家的审计主体、不同层级的审计主体相互协作,通过发挥各国审计的特色和国家审计机关的主导作用,大力培训各国审计人员,加强审计队伍建设,加强现代审计技术与手段应用以及各国审计信息的沟通与交流等路径,共同推进“一带一路”战略目标的实现。

#### 1. “一带一路”沿线国家国内审计合作与协同

“一带一路”沿线65个国家的《宪法》或《审计法》确立了不同的政府审计类型。据《世界审计组织》和《审计基础理论探索》等资料显示,这65个国家中,立法模式45个,行政模式14个、独立模式4个、司法模式2个。不同模式的国家审计(n国或m国)与该国的内部审计和社会审计相互协同共同构成该国的审计体系。由于“一带一路”战略审计客体和内容多元化和复杂性,决定沿线各国审计主体必须“三位一体”服务于“一带一路”战略,通过(n国或m国)国内政府审计机关购买社会审计服务,政府审计机关利用内部审计的工作,内部审计外包给社会审计组织,联合专项审计调查等协作方式,以“一带一路”战略的制定、执行和评价为主线,以“五通”方面的审计为重点,协同开展财政财务审计、合法性审计、内部控制审计、风险管理审计和绩效审计,将极大地提升审计服务于“一带一路”战略的价值。

#### 2. “一带一路”沿线国家之间审计合作与协同

“一带一路”沿线国家的政治、经济、法律、技术、文化差异导致各国参与“一带一路”战略存在差异,面对“五通”审计各国的重点存在差异,为了服务于各国共识的“一带一路”战略,沿线各国开展国家审计协同、内部审计协同和社会审计协同,实现国家审计、内部审计与社会审计三者之间的跨国审计协同。沿线国家之间的双边或多边审计合作与协同,必须有共同的审计准则和国际合作机制。因此,国际性或区域性的政府审计准则和国际内部审计实务准则以及国际审计鉴证准则为“一带一路”沿线国家之间审计合作与协同提供了技术标准。但是沿线国家大部分是发展中国家,遵循国际审计技术标准困难重重,需要在审计协同实践中逐渐克服。同时总结经验,加大国家审计与议会公检法、纪检监察等部门国内合作和跨国合作,构成审计协同新网络,发挥审计国际良治之效能。

#### 3. 建立各国政府审计的合作机制或制度

现有的双多边合作机制的完善,是推动“一带一路”建设,促进区域合作快速发展的基础。完善国家审计协同法规制度是构建国家审计协同的基础内容<sup>[15]</sup>。所以必须加强各国政府审计合作,开展多层次、多渠道沟通磋商,研究推进“一带一路”战略有关政府审计协同作用的实施方案,充分发挥现

有的亚洲审计组织、最高审计机关组织等双边机制作用,协调推动各国政府审计协同作用。继续发挥沿线国家区域、次区域相关国际论坛、展会以及博鳌亚洲论坛、中国-东盟博览会、中国国际投资贸易洽谈会以及中国-南亚博览会等平台的建设性作用。同时,在最高审计机关国际审计准则的基础上,协调各国审计标准,指导各国或协同审计实务,倡议“一带一路”国际审计交流会,提供各国相关审计人员相互交流和学习的平台。中国国家审计署领导中国审计机关开展的富有中国特色的领导干部经济责任审计、全国地方政府债务审计、土地审计、社会保障审计、高铁项目、三峡水库等大型项目审计以及联合国审计等经验,为中国国家审计署作为“一带一路”战略协同审计中的主导角色提供了理论和实践基础。中国国家审计署应领导和协调沿线各国政府审计开展协同审计监督,服务于战略的实现。

4. 借助互联网、大数据,创新审计技术与手段,推进“一带一路”沿线“国家审计云”平台建设,畅通各国审计信息的沟通与交流

随着信息化的快速发展和普及,审计信息化将是各国政府审计的一场革命。利用现代信息和网络技术提高国家审计效率,应大力加强各国国家审计实施的信息化系统建设;建立“一带一路”沿线“国家审计云”平台,推进沿线国家数字化审计的发展,以此共享各国审计信息;建立通常和多样的信息交流渠道和沟通制度,以便有效、及时、准确地交流信息;强化和发展现代审计技术,提高现代审计技术的应用水平,利用大数据、云计算、互联网和各国审计信息系统,加强沟通与交流,更好地与“一带一路”战略衔接。

## 六、结论与建议

“一带一路”战略是一个全方位高层次的国家战略,该战略的制定、执行和评价存在各种各样的风险,面对这些战略风险,作为国家治理的重要组成部分的国家审计协同,在“一带一路”战略实施中发挥预防、揭示和抵御各种“病毒”的“免疫系统”功能。本文以战略过程和战略“五通”为主线,构建了基于“三大共同体”理念下的“一带一路”国家战略审计协同治理的“战略—风险—审计”(SRA)分析模型。分析认为“一带一路”战略的制定、执行和评价存在风险,需要得到国家审计协同治理作保障,沿线国家通过审计协同更好地服务于“一带一路”战略。

“一带一路”战略沿线各国不同的政治和经济社会体制,决定国家审计体制呈现“立法”“行政”“司法”“独立”等不同模式,各国审计发展道路也各具特色,通过“一带一路”战略的链接,进一步促进沿线各国审计机关的交流和合作及理解。各国审计机关发挥各自的特色和优势,取长补短,共同发挥审计“免疫系统”功能,共同推进“一带一路”战略的实现。

“一带一路”战略的各国协同审计尚未尝试,但是沿线各国审计机关的交流历史较长,沿线各国审计合作机制急需研究形成,构建“一带一路”战略跨国合作组织,加强沿线国家会计准则的协调和趋同,加大沿线各国审计的“人”“法”“技”“信息”建设等是今后一段时间理论、实务和监管者所要研究和关注的重点。“一带一路”战略是中国政府提出的国家战略,中国国家审计署领导的中国审计机关具有的“行政模式”和经济责任审计、跟踪审计、大型项目审计组织等特色及联合国审计经验等,在“一带一路”战略协同审计中应发挥主导角色,协调沿线各国审计机关,整合审计资源,为“一带一路”战略实施保驾护航,协同促进沿线各国国家或地区良治。

### 参考文献:

- [1] 国家发展改革委,外交部,商务部.《推动共建丝绸之路经济带和21世纪海上丝绸之路的愿景与行动》[Z]. 2015-03-28.
- [2] 刘家义.论国家治理与国家审计[J]. 中国社会科学,2012(6):60-72.
- [3] 李建民.“丝路精神”下的区域合作创新模式——战略构想、国际比较和具体落实途径[J]. 人民论坛·学术前沿,2013(12):20-25.
- [4] 李朴民. 共建丝绸之路经济带,共享繁荣发展新机遇[J]. 宏观经济管理,2014(8):4-5.

- [5] 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.
- [6] 倪国爱,王为. 试论国家战略审计[J]. 铜陵学院学报,2013(6):38-43.
- [7] 廖洪,陈波. 企业战略审计研究的回顾与展望:一个综述[J]. 审计研究,2005(2):21-25
- [8] 王会金,陈希晖. 我国国家审计的未来发展策略[J]. 审计与经济研究,2008(7):9-14.
- [9] 王家新. 国家审计的政治经济分析[M]. 上海:三联书店出版社,2013.
- [10] 姚冬琴,刘家义:中国的审计模式得到联合国认可[J]. 中国经济周刊,2014(29):50-51.
- [11] 刘家义. 中国特色社会主义社会主义审计理论研究[M]. 修订版. 北京:商务印书馆,2015.
- [12] 夏立平. 论共生系统理论视阈下的“一带一路”建设[J]. 同济大学学报(社会科学版),2015(4):30-39.
- [13] 余吉安,杨斌. 企业战略审计架构设计研究[J]. 华东经济管理,2012(12):89-94.
- [14] 沈新. 刘家义审计长就“国家审计与国家治理”关系提出新观点[J]. 审计与经济研究,2014(4):3.
- [15] 王会金. 治理视角下的国家审计协同——内容框架与模式构建研究[J]. 审计研究,2013(4):57-62.

[责任编辑:高 婷]

## Theoretical Analysis and Realizing Path of State Audit Serving The Belt and Road Strategic

HAO Yugui<sup>1</sup>, HAO Zheng<sup>2</sup>, ZHAO Chen<sup>3</sup>

(1. Hangzhou University of Electronic Science and Technology, Hangzhou 310018, China;

2. Zhejiang University of Industry and Business, Hangzhou 310012, China;

3. Hangzhou University of Electronic Science and Technology, Hangzhou 310018, China)

**Abstract:** The Belt and Road Strategy is a national strategy and the national audit services in strategy are used to achieve good governance countries along the Belt and Road. This article is based on the theory of strategic management and national audit governance construction according to the “community of destiny” and the concept of The Belt and Road Strategic national synergy audit theoretical analytical framework. From the strategic management process and strategic focus on the content point of view, analysts believe that The Belt and Road Strategic need to protect national audit and supervision, countries along the Belt and Road through collaboration to better serve audit The Belt and Road Strategy. Chinese National Audit Office should play a leading role in The Belt and Road Strategic collaborative audit, coordination and integration audit resources of each country, it has a significant meaning to the realization of The Belt and Road Strategy.

**Key Words:** One Belt and One Road Strategy; the strategic audit model; national audit; collaborative governance; government audit; collaborative audit