

国家审计职业化:理论分析与政策建议

李明辉

(南京大学 商学院,江苏 南京 210093)

[摘要] 审计监督体系的有效运行、审计监督作用的充分发挥,建立在高素质审计队伍的基础上。当前,我国国家审计职业化水平还较低。在构建“集中统一、全面覆盖、权威高效”的审计监督体系、建立高质量审计制度过程中,应当加强国家审计职业化建设,以切实提高我国国家审计职业化水平。在对审计职业化的内涵进行阐述后,分析了我国审计职业化建设的不足,进而从顶层设计、执业准则建设、审计人员能力建设、审计人员管理制度和职业保障制度、审计学科与教育体系建设等方面提出系统推进我国审计职业化建设的建议。研究进一步丰富了审计职业化的文献,并可以为我国审计职业化建设提供参考。

[关键词] 审计职业化;国家审计;审计监督体系;审计教育;审计队伍建设;国家治理

[中图分类号] F239 **[文献标志码]** A **[文章编号]** 2096-3114(2025)03-0010-15

一、引言

在审计监督体系构建过程中,不可忽略“人”的因素。如果没有一支稳定的高素质审计人才队伍,即便相关制度设计再完备,也不可能圆满实现审计监督目标。无论是审计监督的“全覆盖”,还是“权威”“高效”,乃至党对审计工作“集中统一”的实现,都要有一支“信念坚定、业务精通、作风务实、清正廉洁”的高素质专业化审计干部队伍作为支撑。因此,在构建“集中统一、全面覆盖、权威高效”的审计监督体系、建立高质量审计制度过程中,需要加强审计职业化建设。尽管审计署等部门在提高审计职业化水平方面作了很多努力,但客观来说,我国审计职业化建设尚存在一些不足,这在一定程度上阻碍了审计监督作用的发挥。在国家治理现代化背景下,应当进一步推进审计职业化建设。

已有不少文献对审计职业化问题进行了研究,其话题涉及国外政府审计职业化的经验^[1-3]、我国审计职业化的历史经验^[4-5]、审计职业化及其建设的内涵与特征^[6-7]、我国审计职业化的障碍与实现路径^[8-13]、审计人才队伍建设的现状与对策^[14]、审计人力资源管理^[15]、审计职业准入制度^[16-17]、审计人员分类管理^[18]等方面,这些研究对于我国推进审计职业化建设具有重要参考价值。但现有文献尚有可进一步拓展之处:(1)这些文献多侧重于政策建议,对于相关理论问题,尤其是审计职业化的基本内涵,虽有一些探讨^[6, 8-9, 18-20],但还不够深入。只有清晰界定审计职业化的内涵,才能明确审计职业化的建设路径。因此,有必要对审计职业化的基本内涵作出清晰界定,以作为探讨审计职业化的前提。(2)相关对策不够系统。本文认为,审计职业化建设是一个系统工程,既要考虑设立职业准入门槛等具体的制度设计,又要考虑总体设计和相关设计的法制化。尤其是,审计职业化有些问题还涉及改革的深水区,必须作好顶层设计,才能全面、系统地推进审计职业化建设。(3)尽管一些学者提出要借鉴法官、检察官职业化的成功经验^[8, 11],但相关文献对于究竟如何借鉴法官、检察官职业化经验来加强审计职业化建设的探讨并不深入。并且,法官、检察官职业化建设是一个不断发展的过程。因此,如何从我国法官、检察官职业化的新近发展中吸取经验以资审计职业化建设所用,值得研究。此外,近年来,我国在推进审

[收稿日期] 2024-09-06

[基金项目] 国家社会科学基金一般项目(21BGL011);国家社会科学基金后期资助项目(20FJYB002)

[作者简介] 李明辉(1974—),男,江苏金坛人,南京大学商学院教授,博士生导师,主要研究方向为审计学,邮箱:xdlmh@163.com。

计职业化方面也有所发展,因而有必要结合相关政策和实践发展有针对性地就进一步推进审计职业化建设提出建议。基于以上考虑,本文拟在对审计职业化的内涵进行探讨的基础上对我国审计职业化建设的不足进行分析,进而提出建议,以期对相关制度的建立和完善提供参考。

本文的贡献和创新在于:(1)从职业基本特征出发对审计职业化的基本内涵进行了探讨,从而厘清相关概念并为审计职业化建设提供理论支撑。(2)在对现有观点进行梳理、综合、对比、辨析的基础上,结合我国法官、检察官职业化以及审计职业化的新近发展并立足我国新的审计环境,依据问题导向和系统思维对我国审计职业化建设的路径进行重新阐述和拓展并提出与时俱进的对策建议。本文强调,在审计职业化建设中需注重顶层设计和总体把握,尤其要加强党的领导并通过专门立法来对相关改革制度进行确立和固化。本文关于审计人员专门立法、由审计委员会统筹审计职业化建设、研究发布审计人员能力框架、借鉴其他职业员额制实施过程中的经验和教训科学实施审计人员员额制等建议尤其具有创新性。(3)在研究过程中,对江苏南京、宿迁和浙江台州等地区审计职业化建设的现状和问题进行了调查和访谈,从而使分析更加贴近实践、建议更加可行。

完整的审计职业化概念既包括国家审计的职业化,也包括内部审计和注册会计师审计的职业化。鉴于国家审计在我国审计监督体系中的独特地位和重要性,同时避免牵涉过多而冲淡主题,本文仅探讨国家审计的职业化问题。除非特别说明,下文的审计职业化指的是国家审计的职业化。

二、审计职业化的基本内涵

(一) 现有文献的观点

彭新林认为,审计职业化是指审计人员以行使宪法赋予的审计监督权为专门职业,并具备与审计职业相匹配的职业意识、职业技能、职业道德,享有确保其依法履行职责所需的职业地位和职业保障^[19]。王鲁平等认为,审计职业化是指在标准化、规范化、制度化的审计环境中,审计从业人员具备专门的知识结构、特殊的技能方法以及独立、公正、公开的职业形象并在其执业领域拥有权威性,审计工作能够实现人才资源的有效配备,权责分明,并具有能使其自身不断更新进步的机制活力^[8]。但这更多的是对审计职业化状态的描述,而非严格的定义。康芳芹认为,审计职业化是指构建一个拥有共同或相关专业的知识结构、独特的工作思维方式、独立的社会地位并且具有社会正义感和公正信仰的审计职业群体的过程^[20]。王爱国^[6]和秦之泰等^[9]则是从审计工作而非审计人员的角度来理解审计职业化,即审计工作标准化、规范化、制度化。

从国外研究来看,Gacoín认为,职业化(professionalization)是“在特定领域建立新的职业或专业的过程”^[21]。最高审计机关国际组织(INTOSAI)在《阿布扎比宣言》中指出,职业化是一个持续的过程。通过职业化,个人及其组织将能够在专业标准的基础上获得高度的独立性、知识、能力、道德行为和素质^[22]。依照这一表述,审计职业化是一个有助于审计机构和审计人员获取和持续增进独立性、胜任能力、职业道德的过程。最高审计机关国际组织能力建设委员会(INTOSAI CBC)指出,审计人员职业化包含四个要素,即工作环境、审计准则、业绩评价、称职的人员^[23]。这实际上是从工作环境、专业标准、专业行为和人员素质要求四个方面来界定审计职业化。从实践来看,INTOSAI是以提高审计人员的能力为核心,通过颁布相关执业准则、教育准则等手段来促进审计人员职业化。

从以上分析可以看到,对于审计职业化,国内文献更多从审计工作状态、审计人员素养和技能方面来理解,国外文献则将职业化视为一个持续的过程。但这两者并非绝对冲突、不可调和,只是侧重点不同。审计人员素养和技能的提升、审计工作状态和审计环境的优化,并非一蹴而就,而是一个不断精进的持续过程。

(二) 本文的观点

要探讨职业化,首先要理解“职业”的概念。在英文中,职业是指“一种工作,其要求(从业人员)有

适当的教育和前期经验,并在社区中得到尊重”^[21]。作为一个职业,一般要符合如下五个基本特征:(1)具备基于理论知识的技能;(2)获取和维持该技能需经由广泛而深入的培训和教育;(3)该职业的从业人员必须通过考试来证明自己的能力;(4)该行业是有组织的,并由一个特征鲜明的协会所代表;(5)从业人员须恪守行为准则,以保持诚信^[24]。Gacoñ 进一步将职业认可的条件概括为如下五方面:(1)从业人员需获得正式资格证书(通常需通过考试获得),这一资格证书赋予其从事特定职业的权利;(2)存在职业组织;(3)存在职业道德规范;(4)为公众提供服务并承担相应责任;(5)保护客户的利益^[21]。由此可见,要成为一个独立职业,必须与其他职业有明显区分,即具有职业辨识度。为此,要建立相关职业组织,从业者必须有专门的技能且经过认证、遵循相关的执业准则和职业道德。为了持续吸引从业人员加入从而使职业能够长远发展,还要建立职业保障机制,保障从业人员的职业地位。

从字面意思上来说,所谓“职业化”,应当是“使之更加符合职业的条件及特征、成为一个职业的持续性过程”。在这一意义上,将职业化定义为“一个持续的过程”是较为合理的。郝德华等将“职业化”定义为“一种职业经过一定程序逐步形成和被社会认可的过程”“一个社会职业分工分化出来的群体基于约定俗成的职业规范或标准、总结实践的职业技能、构建专业的职业教育培训,从而形成专门的知识权威和相关职业操守的动态发展过程”^[25]是比较恰当的。

在理解审计职业化的内涵时,可以参考其他较成熟职业的相关经验。法官是我国较早实行职业化的行业。根据《最高人民法院关于加强法官队伍职业化建设的若干意见》,“法官职业化,即法官以行使国家审判权为专门职业,并具备独特的职业意识、职业技能、职业道德和职业地位”。依照这一定义,一方面,职业化要求在身份上以某项活动为专门职业,且这一职业得到社会认可、具有独特的职业地位;另一方面,为了能够从事该项职业,从业人员要具备与职业相称的知识、技能以及职业意识、职业道德。以此类推,审计职业化就是“审计人员以行使审计监督为专门职业,并具备独特的职业意识、职业技能、职业道德和职业地位”。前述彭新林的定义^[19]与此相似。不过,上述表述实际上是对审计成为一个“职业”的前提的界定,或者说是对于审计职业化建设目标的描述,并没有体现“化”的过程,严格来说,并不是对审计职业化的严谨定义。本文认为,可从如下方面来认识审计职业化:

第一,审计职业化是一个持续的过程。审计环境是不断变化的,审计目标、审计对象、审计客体等亦应随着审计内外部环境的变化而不断发展,因此,审计人员的知识、技能需要不断更新。这决定了审计职业化是不断变化的动态过程,需要通过长期改革才能实现。并且,审计职业化建设是一个复杂的系统工程,涵盖审计职业准入、执业标准制定与实施、审计机关和审计人员管理、职业保障与责任追究制度等内容,涉及立法、审计体制、公务员管理制度、预算管理制度等多个方面,并对审计及其他相关部门、群体的切身利益具有重要影响,因而需要在多方权衡、通盘考虑的基础上进行顶层设计,通过系统、长期的深化改革才能实现。

第二,审计职业化的基本标准,亦即审计能够被称为一个真正的“职业”的条件特征以及审计职业化建设的基本目标,至少应包括两方面内容。(1)国家审计作为一个独立、专业的职业而存在。包括:审计职业独立于其他职业、具有较高的社会辨识度且得到社会普遍认可;审计人员以国家审计为专门职业而不得从事其他职业,其他不具备该身份且未经相关许可程序(如法律法规授权、审计机关委托)的人员亦不得进入审计职业从事审计活动;审计人员具有鲜明身份特征,其职业地位受到认可、保障和尊重。国家通过相关法律制度来保障审计人员身份,除非审计人员有违法犯罪或其他不适宜从事审计活动之情形(如知识技能不再适应审计工作要求、达到退休年龄、罹患重大疾病等),不得随意剥夺其审计身份。(2)审计人员须具备与审计职业相适应的知识、技能和职业道德。为此,审计职业必须设立必要的准入门槛,对准入人员的学历教育、资格认证、前期经验等作出明确要求;审计人员必须根据相关能力框架的要求通过学历教育、后期培训、审计实践等手段不断提高自身能力,以适应不断发展变化的审计工作需要;应确立职业道德规范,以约束审计人员的行为、维护审计职业声誉;建立动态淘汰退出机制,

及时将不符合职业知识和技能、职业道德要求的人员清理出审计职业队伍。不过,强调审计人员须具备相关专业知识和技能、以审计作为自身职业,并不意味着将审计职业固化为一个自我封闭的职业。自我封闭、将审计职业与其他社会职业割裂开来,不利于审计职业化水平的提高。审计职业应当是一个开放的系统,既有良好的内部循环,使审计人员可以在职业内部实现自身职位、薪酬的提升,也具有外部循环,有畅通的进入、退出机制。这一开放性特征有助于审计职业始终保持强大生命力。

第三,审计职业化的具体要素或评价指标包括如下七个方面:(1)是否具有较高职业区分度和身份认可度,包括审计职业与其他职业活动之间是否存在清晰边界、审计人员身份是否获得法律及社会的高度认可、审计人员的社会地位是否得到保障;(2)是否建立有职业组织;(3)职业成员的数量是否足够大且保持稳定;(4)是否存在清晰而明确的准入门槛;(5)是否有明确且成体系的能力框架;(6)是否发布并实施公认的职业规范,包括执业准则、职业道德准则;(7)职业内部是否有清晰的选拔、晋升、考核、退出机制。也就是说,审计职业化涉及审计人员总体(整个审计职业)状态、审计人员个体职业能力、审计环境、审计制度规范、审计工作状态与质量等多个方面。前述学者所提的审计工作标准化、规范化、制度化都是审计职业化水平的体现,但并非全部。

第四,审计职业化与审计专业化是两个相近但不完全相同的概念。审计专业化更侧重于要求审计人员需具备相关专业知识和技能,能够胜任审计任务的要求并遵循相关专业准则,而审计职业化不仅包括审计专业化,还包括审计职业的认可度、职业道德、职业保障等多个方面;审计专业化更多地侧重于审计人员个体,而审计职业化侧重于群体,涵盖了审计工作的不同方面,如审计管理体制、审计工作规范等。不过,审计专业化是审计职业化建设的重点,审计职业化建设有助于保证审计专业化。

综上,审计职业化是一个以提升审计人员的胜任能力和职业道德为核心,以颁布实施职业规范、建立与审计职业特点相符的审计人员管理制度为主要手段,以优化审计环境为保障,不断提升审计职业的专业性和内外部认可度,最终使审计真正成为一个具有明显辨识度的职业的持续性过程。在外延上,审计职业化包含了审计专业标准的制定与实施、审计人员能力框架建设与审计专业技能要求、审计人员管理制度、审计职业保障制度等方面。上述内涵与外延,是确定审计职业化建设路径的基本依据。

三、我国审计职业化建设的不足

我国自恢复国家审计制度以来,在审计机关建设、审计队伍建设方面出台了大量文件。尤其是党的十八届四中全会通过的《中共中央关于全面推进依法治国若干重大问题的决定》明确提出“推进审计职业化建设”,审计职业化被提上正式日程。中共中央办公厅、国务院办公厅还颁布了《关于推进国家审计职业化建设的指导意见》(以下简称《指导意见》),作为《关于完善审计制度若干重大问题的框架意见》的配套文件。目前,国家审计工作已基本形成专业化、规范化和制度化,审计职业化的要素特征和实施职业化的条件已基本具备^[11]。但客观地说,我国国家审计职业化的水平总体较低,未能完全符合审计职业自身特点要求。我国审计职业化建设主要存在如下不足:

(一) 总体设计不够,相关改革未能持续、深入推进

《指导意见》从分类管理、职务序列、选任机制、岗位责任追究机制、职业保障机制等方面就推进审计职业化作出了规定。但由于相关部门对审计职业化相关问题的研究不够充分、深入,相关规定亦不够系统、具体,加之审计职业化牵涉公务员招录、考核、晋升、编制管理等多方面的政策、制度,并对审计及其他部门的切身利益具有重大影响,因而党委和政府的相关问题上十分慎重。实践中,《指导意见》中提出的许多措施并未得到持续实施。因此,近年来我国审计职业化建设虽取得一定成效,但与“职业化”的基本特征还有不小距离。在对江苏宿迁的调研中,部分基层审计人员认为,目前,审计职业化的相关概念较为模糊,相关文件对于下一步审计职业化改革的具体方向,审计职业化具体如何操作、如何衡量等问题均缺乏明确规定,这使得市县审计机关难以有所作为。这既与相关理论研究不足有关,也与

缺乏顶层设计、相关改革措施持续推进不够有关。

（二）审计法治化水平有待提高,不能为审计人员提供明确指引

职业道德准则和业务准则的存在,是职业化的重要前提。审计活动需在准则、规定的指引下实施,才能保证审计的标准化、规范化。但我国尚未像注册会计师审计那样建立系统的国家审计专业标准体系,审计工作的法制化、规范化、标准化尚存在不足。就职业道德准则而言,现行《国家审计准则》第二章对审计人员的基本职业道德作出了要求并对国家审计人员的独立性问题作出了规定,但相关规定较为原则,不便于审计人员在面临具体道德困境时作出判断。就业务准则而言,我国虽制定了《国家审计准则》,审计署及地方审计机关也发布了一些审计指南,但这些准则、指南不够具体,难以为审计人员尤其是基层审计人员提供明确指引。在对浙江台州的调研中我们了解到,基层审计人员面对新业务、新环境、新问题时,在审计的依据、审计证据的获取、审计文书的撰写等方面往往存在困惑。

（三）审计人员胜任能力不足,难以胜任审计形势发展要求

1. 缺乏明确的审计人员能力框架来指引审计人员能力发展

职业化的前提之一是从业者具有必要的专门知识和技能^[24]。因此,审计人员能力建设是职业化建设的重要内容。加强审计人员能力建设,首先应明确审计人员究竟需要哪些能力,并在此基础上进一步明确审计人员的准入门槛、后续培训、分类聘用和管理、业绩考核要求。这就需要研究和发布审计人员能力框架。但我国尚未建立专门针对国家审计人员的能力框架,导致审计人员能力建设缺乏明确方向。

2. 未能建立统一、严格的审计职业准入制度

设立准入门槛、要求从业人员事先具备相应资质证书,是职业化的基本特征^[21,25]。要求审计人员具备相关专业学习经历、取得CPA等专业资格认证或实施专门的资格考试,是许多国家(地区)审计机关为保证审计人员的专业能力而普遍实行且行之有效的做法。长期以来,我国除要求(非公务员编制)审计人员在晋升专业技术职务时须参加考试外,并未要求其像注册会计师那样通过专业考试才能成为执业审计师,也未像其他一些国家一样要求相关人员须具备注册会计师等资格证书。审计人员中,既有通过公务员考试进入的大学毕业生或社会人员,也有从其他政府部门调入的公务员。虽然有规定要求调入审计机关人员须具备审计或相关工作经验,但缺乏严格、统一的考试或要求具备相关资格认证,导致审计人员遴选渠道混乱、学历层次偏低、知识结构老化等问题^[6,16]。由于缺乏专业准入门槛,大批审计人员尤其是基层审计人员存在审计专业知识和职业素养不足、工作能力偏弱的问题。尽管后续培训和审计实践一定程度上能够弥补前期知识的不足,但由于国家审计活动的专业性强,许多知识和技能仅依靠后续的学习和实践是难以获取的。审计人员专业性不足的问题在很大程度上影响了审计效率效果,降低了审计权威性。直到2016年《审计机关招录审计人员加试相关专业知识和技能暂行办法》颁布实施后,审计署才在面试阶段加试专业考试。此后,广东、江苏、吉林、重庆、安徽、北京、天津等省市先后对报考审计专业技术类公务员职位者实施审计专业加试或专业能力测试,但目前仍有部分省份尚未实施专业加试。因此,统一的审计人员准入制度尚未完全建立。

3. 审计人员培训制度有待完善

审计是一种高度专业化的职业活动,审计人员要不断更新知识、提高技能才能维持和提升专业胜任能力,适应不断变化的审计环境和工作要求。审计署2000年发布的《审计机关全员岗位资格培训与考试工作方案》即规定审计机关实行全员岗位资格培训与考试制度,许多地方也就审计干部教育培训工作出台规定,但从实践来看,审计人员培训制度存在如下问题:(1)很多时候并未依照审计职业特点对不同类型、不同层次审计人员实施分类培训制度;(2)培训内容的针对性、前沿性、实用性不足,难以为审计人员及时学习掌握新知识、新技术、新方法更快适应审计新环境、解决审计实践中的困惑提供有力支撑;(3)一线人员繁忙的审计工作与培训之间的矛盾及培训手段落后等因素,一定程度上降低了培训的实际参与程度和培训效果。上述问题使得审计人员的知识技能与国家治理现代化背景下不断提高的

审计需求不完全适应,难以跟上快速发展的审计实践要求。

(四) 尚未完全建立与审计职业特点相适应的审计人员管理制度

1. 审计人员规模和结构不尽合理

在审计人员规模上,由于目前依照公务员管理来确定人员编制而没有充分考虑审计任务对审计人员的需求,因此各级审计机关审计人员数量普遍存在不足,审计需求与审计资源之间矛盾突出,严重影响了审计“全覆盖”目标的实现。

在审计人员结构上,存在两个突出问题:一是分类管理尚不够深入。《公务员法》规定,“国家对公务员实行分类管理”。但在较长时间内,尤其是在 2023 年中央对《专业技术类公务员管理规定》修订之前,许多地方的审计人员并未被进一步分类,而是作为“综合管理类”人员进行管理,在选拔、任用、考核、奖惩和晋升等方面均严格套用公务员管理制度。但是,审计是一个高度专业化的活动,审计人员不仅要具备行政执法人员应有的政治素质、道德素质,还要具备与审计工作相适应的专业知识和基本业务能力以及对审计事项的洞察、综合分析和沟通交流等能力。这意味着不能简单依照公务员分类办法来管理审计人员。并且,由于审计活动的特性,专业技术人员是审计机关人员中最重要的主体。审计专业技术人员与审计机关内部从事行政管理和保障等综合管理工作的人员在工作内容、专业要求等方面均有着极大区别。将审计机关内部工作人员不加区别地一律划分为“综合管理类”或“专业技术类”都不妥当,而应依据其具体岗位进行分类。二是不尽合理的人员身份藩篱影响了审计队伍的稳定性和战斗力。审计机关内部既有具有公务员身份的审计人员,也存在事业编制身份的审计人员。在对浙江台州市及相关区县审计机关的调研中,我们了解到,在一些基层审计机关,由于公务员编制限制,事业编制人员甚至占多数。两种编制身份的审计人员在职务职级晋升、工资待遇等方面往往存在较大差异。尽管事业编人员可以评聘专业技术职务,但在职务、职级晋升等方面却存在一些障碍,在薪酬、评优评先等方面也往往受到限制。在政策层面,相关人事改革政策往往都是针对公务员设计,较少涉及事业编制及其他身份人员的激励问题。这些不利于审计机关吸引、留住技术人才。

2. 未建立与审计职业特点相适应的选拔、考核、晋升、淘汰制度

审计是一个专业性极强的职业活动,因此,审计人员的选拔和晋升需建立在专业能力、与审计职业相适应的政治素养及其他职业要求基础之上,但目前无论是在选拔、晋升还是职业退出(淘汰)制度方面,都存在一些不足。(1)在审计干部选拔和任用方面,目前尚缺乏规范、系统的流程,没有严格地从专业胜任能力角度依据专业考核结果来决定审计人员的选拔和晋升,这与审计工作对技术性要求极高的特点不相吻合,不仅影响了审计队伍尤其是审计干部队伍的整体能力水平,而且容易挫伤审计人员工作的积极性。(2)在审计人员考核上,往往侧重于公务员的一般性考核而忽略专业性考核^[13],结果导致审计机关管理过度行政化,没有完全体现或突出国家审计的职业特性^[9]。(3)在职务晋升上,尽管已实行职务与职级并行,但由于行政职务晋升资格和职数往往存在严格限制,加之考核不够科学、过于注重资历等原因,许多优秀的审计人员并不能顺利晋升到与其技术能力相匹配的职务、职级上,而一些并不具备较高专业技术水平的人员反而得以晋升。这两种情况,均会挫伤审计技术人员的积极性。此外,审计人员的待遇仍与行政级别高度关联。(4)在专业技术职务晋升上,尽管 2020 年颁布的《关于深化审计专业人员职称制度改革的指导意见》提出“遵循审计专业人员成长规律,健全科学化、规范化的审计专业人员职称制度,完善评价机制”,“客观科学公正评价审计专业人员”,并增设“正高级审计师”职称,但专业技术职称制度仅针对事业编制审计人员,覆盖面有限。相关职称评聘条件及评聘过程中过于注重审计理论成果发表情况以及将职称简单地与职务对应的传统观点也使得基层审计人员职称晋升的机会较少。(5)在动态退出机制方面,除山东省荣成市、河北省魏县等少数地方曾探索过审计人员淘汰机制外,总体上没有建立审计人员动态退出机制。由于审计机关待遇缺乏吸引力、工作压力大、事业编制人员缺乏晋升通道等,一些地方甚至出现了“逆向淘汰”的现象,即一些业务水平高、在人才市场竞争力

强的审计专业人员转行另谋职业,这显然对保持审计队伍的稳定性和提高整体职业水平是不利的。

(五) 审计职业保障制度体系不够健全,职业认同感和荣誉感有待加强

1. 缺乏强有力的职业保障制度体系

强有力的职业保障是实现职业化的重要条件。尽管《审计法》第十七条、第五十六条规定了被审计单位及其他单位审计违法行为的惩戒制度,但总的来说,相关条文缺乏刚性,也不够明确,难以对被审计单位及相关部门产生有力约束。在审计人员的工资待遇、退休保障上,现有制度并未很好地体现审计专业技术特点。从横向来看,审计人员的工资待遇、加班及出差津贴、带薪休假、退休待遇等均参照一般公务员或事业编制人员,与其他部门公务员并无太多差异,甚至可能更低。从审计机关内部来看,审计人员的薪酬水平和薪酬结构不能体现职业能力层级的区分,审计人员薪酬的高低主要由职务等级、工作年限决定,与工作业绩和专业资格水平关系不大^[13]。

2. 职业辨识度、认同感和荣誉感不足

审计准入制度、分类管理制度及审计职业保障制度的不足,直接影响了我国国家审计的职业辨识度、认同感和荣誉感。(1)职业化的一个重要特征,是具有较高的职业辨识度,外界能够较好地将其与社会中其他群体区分开来。尽管审计人员从属于审计机关并专门从事审计监督活动,但在现有管理体制下,除在少数地区报考审计机关时加试专业这一点外,国家审计人员的选拔、任用、考核、奖惩和晋升等均套用一般公务员的管理制度,几乎未体现出国家审计的职业特性^[6]。无论是在审计人员自身心目中,还是其他政府部门人员及社会公众眼中,国家审计人员与其他政府部门公务员都并无区别。这意味着国家审计的职业辨识度不足,也意味着国家审计的职业地位尚未得到足够认可。(2)在职业认同感上,尽管审计在国家治理体系中的地位和作用日益受到党和国家的重视,但审计人员的地位、待遇仍有较大提高空间。审计人员工作强度大、外勤工作繁重,而其待遇尚不能与其付出相匹配,结果导致无论是在外部还是内部均对国家审计职业缺乏充分认同。(3)自身价值得到社会认可和尊重是职业荣誉感的核心,而职业荣誉感与职业忠诚度有着极为密切的正向关系^[26]。当前,由于相关激励制度不足,国家审计人员的职业荣誉感一定程度上体现为机关工作的稳定性,而非审计职业自身的特征,这对于提升职业忠诚度,吸引、保留高素质专业人才不利。

四、对推进我国审计职业化建设的建议

现有文献从如下方面就推进审计职业化提出了建议:(1)推进分类管理制度^[2,11-13,18];(2)建立审计违法行为责任追究制度,完善审计职业保障制度^[2,8,11-12];(3)实行职业准入制,完善审计人员选任机制^[2,11-12],建立职业退出机制^[6,8,11];(4)完善职业教育培训体系,提高人员素质^[2,6,10-11];(5)构建符合审计职业特点的薪酬制度^[11];(6)完善职业绩效考核机制^[2,6,8,10];(7)建立国家审计职业等级层级制度^[10-11];(8)以实际需求为基础合理确定审计机关公务员数量比例,统筹解决事业编制审计人员身份问题^[13]。还有学者提出,应借鉴法官职业化建设的经验来推进审计职业化建设^[8,11]。本文认为,上述许多建议确实是我国审计职业化建设过程中应予考虑的,但这些建议主要侧重于审计人员分类管理、资格准入、后续培训、考核晋升、责任追究等方面,对于审计职业化立法、专业标准建设、能力框架、审计体制、审计职业保障、职业认可度等重要问题较少涉及,因而并不完整。更为重要的是,上述建议往往侧重于某些具体问题而缺乏系统性。

审计职业化建设要树立两个观念。第一,系统观念。系统观念是一种在坚持事物发展的全局性、整体性和长期性的前提下,在尊重事物之间以及事物内部各个要素之间普遍联系的基础上,认识和揭示事物的性质、功能及发展规律的观点和方法^[27-28]。习近平总书记指出,“系统观念是具有基础性的思想和工作方法”,“必须从系统观念出发加以谋划和解决,全面协调推动各领域工作和社会主义现代化建设”^[29]。因此,系统观念是我国推进审计职业化建设需贯彻的基础性方法论。依据系统观点,在推进审

计职业化建设时,要考虑相关改革的整体性并处理好审计职业化与其他相关制度之间的关系、审计职业化具体改革措施之间的关系。“审计职业化建设是一个复杂的系统工程”这一特点,还意味着审计职业化建设必须在党中央集中统一领导下进行。审计职业化不仅涉及审计人员的资格准入、后续培训、职业准则制定与实施,而且涉及审计体制、公务员选拔、审计机关经费保障、人员职业保障制度等组织、人事、财政制度,有些还涉及改革的深水区。如果处理不当,利益受损的部门和人员可能会对相关改革措施加以阻扰。只有在党的集中统一领导下,才能更好地就审计职业化作出系统设计,理顺各方面关系,消除建设过程中的体制、机制性障碍,使相关改革措施落实到位。第二。问题导向。在审计职业化建设过程中,为了有的放矢,应当树立问题导向意识,即根据实践中突出的问题,有针对性地优化或建立相关制度。

基于审计职业化的基本内涵,并依据系统观念与问题导向思维,本文认为,未来应着重从如下方面推进我国审计职业化建设:

(一) 加强顶层设计和统筹协调

1. 加强对审计职业化问题的顶层设计

审计职业化是关乎我国审计事业发展的重要事项,因而应在中央审计委员会的领导下对审计职业化进行顶层设计和总体安排。中央审计委员会办公室和审计署要在对我国审计职业化的内涵和建设目标进行研究的基础上理顺审计职业化与其他相关制度之间的关系、审计职业化的路径以及相关具体改革措施之间的关系,统筹相关制度改革和具体推进次序,进而就我国审计职业化的目标、路径、具体方案和实施进度作出总体设计和安排。在审计职业化推进过程中,还要根据相关政策执行过程中各方面的反馈意见,不断调整、优化相关制度,推动相关改革稳步前行。

2. 对审计人员和审计职业化专门立法

为了保证相关措施能够得到贯彻落实,需要将相关改革措施上升为法律。原因在于:(1)审计职业化涉及审计职业资格准入、选拔晋升、聘用政策、后续教育、业绩评价、职业保障、责任追究等诸多方面,《审计法》中难以承载相关内容。(2)审计职业化涉及与现有《公务员法》等法律的协调,需由专门法律加以规定。《指导意见》不是真正意义上的法律,位阶较低且较为原则。(3)从法官、检察官职业化做法来看,通过颁布实施《法官法》《检察官法》对法官、检察官的职责、义务和权利、条件和遴选、任免、管理、考核、奖励和惩戒、职业保障相关问题作出全面、具体的规定,极大地推动了法官、检察官职业化水平的提高。从注册会计师职业化来看,我国也颁布有专门的《注册会计师法》对注册会计师的准入、业务范围和规则、执业组织、行业协会、法律责任等问题加以规范。当然,无论是法官、检察官还是注册会计师职业化立法均存在一些不足或需要进一步研究解决的问题。这表明,职业化立法不是一劳永逸的,需要根据环境变化和法律实施过程中反映出来的问题及时加以修订。综上,我国应在对审计职业现状及其发展趋势进行充分调研基础上,总结已有相关制度规定中的合理成分并借鉴法官、检察官、注册会计师职业化的经验和教训,出台专门的国家审计人员法,从而将审计职业化建设纳入法治轨道。该法应对审计职业准入、资格考试、遴选程序、任免、分类管理及不同类别之间的转换、职级确定与晋升、考核与奖惩、退出、职业培训、职业保障与救济措施、回避和申诉、法律责任等事项作出明确规定,这对于提高审计法治化水平,将相关措施最大限度地落地,从而实现审计职业化目标具有重要意义。

3. 地方各级党的审计委员会加强领导和协调,保证相关政策措施持续推进

在中央审计委员会就相关制度作出顶层设计并以法律形式加以规范和固化后,地方各级党的审计委员会要加强对本地区审计职业化建设的领导和协调,包括根据中央统一部署并结合本地区实际制定相关具体细则,采取有力措施保证相关改革措施得到有效贯彻实施,及时协调解决审计职业化过程中出现的问题,推动本地区审计职业化水平稳步提高。

4. 进一步探索审计体制改革

从长远来看,行政型审计模式不利于审计职业化的实现。为使审计成为一种独立的专业监督,需要

进一步探索审计体制改革。本文认为,可以采用类似于监察委员会的制度设计:审计机关在本级党委和上级审计机关的双重领导下开展工作并作为一个独立的部门由本级人大产生、向人大负责并报告工作^[30]。这一设计,可以更好地将审计机关与其他政府部门区分开来,从而提高审计的职业辨识度。如果审计体制改革能够取得突破,审计人员准入制度、考核晋升制度、职业保障制度等问题的解决将会变得更为容易。例如,在审计机关成为独立于政府的监督机关以后,就可以借鉴法官、检察官的做法,进一步将审计人员从公务员中独立出来实施单独的职务序列。

(二) 加强审计执业准则体系建设,提高审计规范化水平

1. 加强审计人员职业道德建设

存在职业道德规范是职业化的重要标志之一。为了更好规范审计人员行为,建议我国出台单独的审计人员职业道德规范或对《国家审计准则》相关内容进行修订。职业道德规范除对基本的道德原则作出原则性规定外,还要结合实践就可能威胁到职业道德原则的行为以及审计人员、审计机关应采取的措施作出具体规定,以便于审计人员在面临现实问题时作出判断。注册会计师行业在《职业道德基本原则》《职业道德概念框架》《提供专业服务的具体要求》基础上进一步对审计和审阅业务、其他鉴证业务分别出台独立性准则的做法可供借鉴。当然,国家审计与注册会计师审计在业务类型、审计客体与对象、审计关系、保密性要求等方面有着重大差异,因此,在具体内容上,国家审计职业道德并不能简单照搬注册会计师职业道德的规定,而要根据国家审计特点来确定相关要求。

2. 加强国家审计准则建设

为了提高审计工作的规范化、标准化水平,为不同层级审计人员开展审计监督提供明确指引,要制定更具操作性的国家审计准则及相关指南。2010年审计署整合之前的一系列准则、实施办法、质量控制办法及相关规定颁布的《国家审计准则》一定程度上起到了规范审计工作的作用。但是,我国不同层级、地区审计机关之间差异较大,这一现实意味着仅靠一套较为原则的审计准则难以为不同审计人员提供有力指引。并且,2010年至今,我国审计环境和实务已发生较大变化,《国家审计准则》的指导作用已有所减弱。从美国责任总署(GAO)颁布的《政府审计准则》来看,其内容十分丰富,有基本原则、一般要求、职业道德和独立性、职业判断、专业胜任与后续教育、质量控制与同业复核、财务审计准则、鉴证业务与财务报表复核准则、绩效审计外勤准则、绩效审计报告准则,共九章,二百余页,并且,该准则自1972年颁布以来已经过八次更新。本文认为,鉴于基层审计机关人员专业化水平相对较低的现状,我国有必要制定更具体的国家审计准则。新的国家审计准则要针对现有国家审计业务类型对审计程序和方法作出具体规定,以便为审计人员计划和实施审计工作、作出审计判断、提出审计结论和建议提供指引。这一准则应当是开放、实时更新的,能够满足各级审计人员在不断变化的审计环境下实施不同类型审计业务的需要。

在审计准则的体例上,有单一准则和多个成体系的系列准则两种选择。单一国家审计准则的做法,能够避免准则体系过于庞杂及不同准则间相互交叉、冲突的问题,但开放性不够,难以适应不断变化的审计业务发展需要;而众多审计准则构成执业准则体系的做法,开放性有余但难以保证准则之间的系统性。单一国家审计准则与若干审计指南、手册相结合的做法,能够兼取二者之长。因此,目前的“国家审计准则+通用审计指南+专业审计指南”的做法可以继续保持,但应根据国家审计制度和实践的变化及时对《国家审计准则》进行更新和修订,并加强审计指南的制定和修订、更新,尤其是要及时对审计实践中出现的新业务、新问题出台指导性规定,使审计人员在实施审计程序、作出审计判断时能够有章可循,这也有助于保证审计的法制化和规范化、提高审计权威性。

对于国家审计准则制定的导向,有规则导向和原则导向两种思路。本文认为,我国审计人员的专业胜任能力差异较大,对于大量基层审计人员来说,具体、操作性较强的规则导向的审计准则更便于理解和实施。因此,规则导向可能比原则导向更切合我国实际。只有在审计人员的职业化水平达到一定程

度以后,才可能转向高度依赖于审计人员自身职业判断的原则导向审计准则。

(三) 加强审计人员能力建设,不断提高审计人员专业水平

1. 制定国家审计人员能力框架,引导审计人员能力建设

能力框架可以在职业化建设的路径、职业吸引力与人员招募、业绩管理、学习与职业发展、留用与淘汰、工作管理等方面施加影响、提供指引^[23]。就我国而言,审计人员准入门槛与退出标准的设定、后续培训目标设定与具体课程设计、考核指标的确定与具体评估等都需要有一个明确的能力框架做标杆和指引。因此,在对当前审计实践及其发展趋势进行充分调查和分析基础上构建一个审计人员能力框架来引导审计人员能力建设就显得十分重要。INTOSAI CBC 将能力框架定义为“一个概念模型,它详细说明并定义了对处于特定审计任务中或特定职位上的审计人员个人的理想能力的期望”。INTOSAI CBC 分别从跨领域能力、合规审计能力、财务审计能力、绩效审计能力以及有司法管辖权情况下的能力等五个方面就公共部门审计职业的能力框架提出了要求^[31]。审计人员能力要求很大程度上与审计任务的特点、所面临的审计环境有关。我国在制定审计人员能力框架时,除了借鉴 INTOSAI 及其他专业组织的能力框架,还应当结合我国审计工作现状和未来发展要求,立足我国审计职业发展水平实际情况,研究制定我国审计人员能力框架,以指导相关的招聘、考试、培训、考核等工作。

2. 建立健全审计职业资格准入制度

职业资格准入制度是职业化的重要特征之一^[10]。从国外来看,许多国家和地区都建立了较严格的国家审计资格准入制度,拥有注册会计师或其他资格证书往往是进入审计机关的先决条件,这对于保证审计人员的胜任能力具有重要意义。从我国其他职业来看,《法官法》《检察官法》对法官、检察官的任职资格作出了明确规定,尤其对学历与专业、从事法律工作最短年限、职业资格考试提出了明确要求。在注册会计师行业,统一考试制度保证了注册会计师的基本专业素质。因此,无论是从审计职业特点,还是从国外政府审计人员资格准入的通行做法和我国法官、检察官及注册会计师行业的经验来看,国家审计都应当建立健全职业资格准入制度。

我国审计职业资格准入制度的设计,需考虑如下几个问题:(1) 准入资格的取得与认证。本文认为,可以采用专门针对国家审计设立注册审计师资格和对其他含金量较高的资格予以认证两种方法相结合的办法。一方面,国家审计的内容、目标、对象、依据等与财务报表审计有较大差异,以财务报表审计为主的相关资格考试并不能完全满足国家审计的要求。为了保证国家审计人员能够胜任日益复杂的审计监督工作,有必要设立专门的以国家审计为核心的统一国家审计职业资格考试,以取代目前审计署及一些省份在面试阶段设置的专业加试。在此思路下,所有新入职审计人员需先取得审计师职业资格,现有人员的职业资格问题则可以通过加强培训、在规定年限内取得等替代性措施加以解决。实行统一的审计师职业资格考试并将其作为准入资格的重要条件是可行的,其本质是将已有的仅在部分地区实施的专业加试统一到全国层面并进行优化,这不仅有助于保证考试的科学性、规范性和权威性,而且可以消除地区壁垒。我国已实施三十余年的注册会计师统一考试制度可以为注册审计师资格考试的组织提供借鉴。另一方面,鉴于注册会计师、国际内部审计师等相关职业资格考试较为成熟、社会认知度高,且相关知识、技能与国家审计具有一定互通性,同时为了降低成本,对于已经取得注册会计师、国际注册内部审计师、ACCA 等资格的人员,可以直接予以认可,但应要求相关人员在入职后国家审计相关知识、政策法规须取得一定学分才能从事国家审计工作。(2) 工程技术等相关专业技术人员的资格准入问题。随着审计监督客体由财务审计为主向公共部门受托责任的多维度拓展,尤其是自然资源资产审计、政策措施执行审计等项目的开展以及大数据、智慧审计等新技术方法的运用,审计机关不仅要招收大量会计、审计背景的专业人员,而且要招收资产评估、计算机与信息系统、人工智能、法律、资源环境、统计、工程管理、公共管理与政策评价等专业人员。为了更好地将审计与相关技术结合起来,应要求相关专业技术人员须具备审计专业知识,其方式包括接受相关培训并取得规定学分或取得相关资质(如信息系

统审计师等)。(3)不同审计业务类型资格准入问题。国家审计业务类型众多,不同审计业务所要求的知识和能力也有较大差异。美国GAO区分财务审计、绩效审计、合规审计等不同业务类型,对审计人员的资质作出了不同要求。INTOSAI CBC也依照不同审计类型来确定审计人员的能力要求^[23]。那么,我国是否要针对不同审计业务类型来确定差异性资格准入要求呢?实践中,一个审计项目可能同时涉及财务审计、合规审计、绩效审计。在此情形下,审计人员如果只专长于某个方面,可能难以适应审计监督需要。并且,目前审计机关的人力资源储备尚难以做到将审计人员依照不同审计类型予以分类。因此,按照审计业务类型来确定不同审计人员的准入要求可能不太现实。但在制定审计人员能力框架时,可以对不同审计类型所涉及的能力分别予以规定,以供审计机关配备审计小组人员、审计项目组内部依据个人专长具体确定分工时参考。(4)其他职业人员转入的问题。为拓展特殊人才招聘渠道,吸引更多专业人才加入审计队伍,切实缓解审计全覆盖背景下审计人才短缺问题,除了招收毕业生进入审计机关外,还可以借鉴《法官法》《检察官法》的做法,从会计师事务所、内部审计机构、高等院校、其他监督机构(如纪检监察、检察、财政、生态环境部门、自然资源和规划部门等)公开选拔符合条件的审计人员,在进行必要的国家审计知识培训经考核合格后担任国家审计人员。可以允许审计机关在党的审计委员会的领导下,与组织、人事、编制等部门进行沟通和协调,根据审计工作特点进一步扩大审计机关的人事聘用权,以便让审计机关能够根据工作需要灵活聘用专业技术人员,并在专业技术人员的薪酬、养老金待遇等方面适度往市场化方向靠拢。如果不在薪酬待遇等方面给予审计机关一定灵活性,“吸引特殊人才”这一规定很可能会流于空谈。(5)审计机关主要负责人的准入门槛问题。主要负责人的专业和政治素质、审计理念对于审计机关审计工作的开展和审计监督的效果具有重要影响。当前,一些地方审计机关的主要负责人由政府其他部门调任,在任职之前并无审计相关工作经验,这不利于审计工作顺利开展。在推进审计职业化过程中,应逐步建立审计机关负责人准入制度。对此,可以借鉴法官、检察官职业化的做法。《法官法》和《检察官法》虽未严格限定法院院长、检察院检察长一定要从内部产生,但“应当具有法学专业知识和法律职业经历”的要求对于确保法院院长、检察长的职业水平具有积极意义。从短期来看,要求审计机关主要负责人须从审计机关内部晋升可能不太现实,但可以要求其须具备审计专业知识和相关专业职业(如注册会计师审计、财政或其他经济监督)经历;从长期来看,应逐渐过渡到要求审计机关主要负责人须具备审计监督职业经历、从审计机关内部晋升。这不仅有利于保证审计机关主要负责人的职业水平,而且可以在审计职业内部形成激励^①。

3. 以培养终身学习理念为目标,优化审计人员职业培训和能力提升制度

审计环境变化迅速,审计人员必须不断地通过后续的学习来获取新知识、学习新技术,不断提高自身在复杂环境下获取审计证据、作出审计判断的能力。有效的培训制度,是实现审计职业化的重要手段,也是审计职业化建设的重要内容。在优化审计人员培训制度方面,应注意如下方面:(1)分级分类培训。审计专业技术人员与综合管理人员之间,其他相关专业技术人员与审计专业技术人员之间,不同层级、不同部门乃至不同项目类型的审计专业技术人员之间,在工作内容、所承担责任、所涉及法律法规、所采用技术方法以及自身专业储备水平上均存在较大差异。因此,培训过程中应注重分类分层,因材施教,实施差异化培训,即根据不同岗位、不同等级、不同审计类别等安排不同培训内容、提出不同培训要求。(2)提高培训刚性。一方面,要将参与培训情况与任职、等级晋升联系起来,规定每年最低培训学时要求和考核要求,督促审计人员按时按量完成培训任务;另一方面,采用审计署或省级审计机关层面统一培训与各级审计机关自行组织相结合的方式,既可以保证培训刚性,又可以降低培训成本、增

^①在对南京市审计局的访谈过程中,有受访者认为,“审计机关如果采用税务机关等垂直管理部门那样的内部晋升制度,可能会使审计人员失去调任其他部门的机会,从而缩小其晋升空间”。本文认为,逐步规定审计机关主要负责人应由内部晋升而来,并不意味着审计人员只能在审计机关内部发展。

强培训效果。(3)多渠道拓展培训资源,采用多样化的培训形式。在培训渠道与方式上,学历教育、课程培训、资格考试、内外部业务研讨与工作交流等多种手段结合,避免采用单一的课程培训方式。例如,审计机关可以鼓励和引导审计人员参加审计硕士等专业学位教育,以充分发挥学历学位教育在培养复合型、应用型、高层次审计专业人才方面的作用。在培训形式上,可以线下与线上相结合,借助视频会议、优质 MOOC 课程及 APP 等互联网工具,提高培训时空的灵活性、培训载体的多样性和亲近感。(4)培训内容力求前沿与有用并重,以提高审计人员能力为目的,注重培训效果。在培训内容上,兼顾政治、理论和业务。业务培训应注重面向审计需求、讲求实效。在培训尤其是初级审计人员的培训过程中应加强案例教学,以便让审计人员能够通过情景化的案例学习审计实务。

(四) 建立与审计职业特点相适应的审计人员管理制度

1. 依据审计业务特点,科学实施分类分级管理

进一步落实《指导意见》《专业技术类公务员管理规定》要求,对审计机关人员依照工作岗位予以分类管理,将与审计业务直接相关的人员划分为专业技术类公务员,其他从事机关内部行政管理和保障等综合管理岗位的审计人员划分为综合管理类公务员,并依据各自业务特点建立差异化的准入门槛和选拔方法、考核和晋升办法、薪酬管理等制度。其中,审计专业技术人员的选拔、绩效考核、职级和职务的晋升,应充分考虑审计专业技术特点,主要从业务能力、工作绩效方面考虑。在薪酬上,可允许一定灵活性,使专业技术人员可凭借专业技术和实际业绩获得较高等级与待遇,以提高对技术骨干尤其是专家级审计人员的吸引力。对于两类人员的划分,应依据审计人员能力框架,着重考虑专业背景、职业经历、既往工作业绩、培训情况,结合个人意愿加以确定。同时,两类人员的划分是一个动态、开放的过程:那些不能胜任审计技术工作的专业技术人员,应予淘汰,转为综合管理人员;先前被划分为综合管理类的人员,通过后续的学习、培训,经测试表明已具备审计专业技术能力的,也可以转为审计专业技术人员。

对于审计专业技术人员等级的确定,应着重解决如下两个问题:(1)等级与专业技术职务(职称)的关系。《指导意见》中“按照审计人员能力与权责相匹配的原则,综合考虑政治素质、廉洁自律、职业操守、专业能力、从业经历等因素”的规定是较为合理的。“将审计专业技术资格作为专业技术类公务员晋升的重要标准和条件”的观点^[11]似乎值得商榷。原因在于,由于指标限制等,专业技术资格并不能充分反映审计人员的专业胜任能力、工作业绩。过多依照专业技术职务资格来确定专业技术人员职级晋升,将失去专业技术职务与等级并行的意义。(2)审计人员等级的划分数量。审计人员等级的数量应当以能否有效激发审计人员的积极性为标准。等级太多,将导致过于烦琐、不同等级之间差异过小;等级过少,将导致等级晋升难度过大、不同审计人员之间实际的区分度过低,同样起不到应有的激励作用。《专业技术类公务员职级设置管理办法(试行)》及《专业技术类公务员管理规定》将专业技术类公务员职级序列分为 11 个级别。我国法官、检察官分为 12 个等级,等级确定以其德才表现、业务水平、审判(检察)工作实绩和工作年限等为依据。从国外做法来看,澳大利亚联邦审计署审计业务部门分为 12 个等级,审计服务部门分为基层管理岗位 1—6 级;英国审计署审计人员分为总监、高级分析师、分析师、审计经理、审计主管、审计师、助理审计师、审计技术员(见习审计师)等等级,非审计人员则分为三个等级^[32]。对比之下,我国将审计专业技术人员分为 11 个级别是基本合适的,但应避免简单地将等级与审计机关级别、审计人员职务相对应,以免削弱等级的作用。为了提高审计职业辨识度,还可以在职务等级名称上体现审计职业特点。有学者提出“建立与行政职务相对应的审计专业技术职务体系……各等级的审计专业技术人员享受相对应的行政级别待遇”^[32]。对此,本文赞同对审计人员建立专业技术职务体系并划分相应等级,以形成职业激励,但分级管理应建立在科学考核评价的基础上,不能简单按照审计人员的现有行政职务来确定其级别,否则将使得等级成为行政职务的另一个“映射”,其结果很可能是领导干部等级高、一线审计人员等级低,从而削弱分级管理的作用。

2. 吸收借鉴员额制做法,科学确定审计人员规模和等级

为适应审计全面覆盖要求,还应当根据审计需求合理确定审计人员尤其是审计专业技术人员的规模和结构。对此,可以吸取法官、检察官员额制的经验教训。在引入员额制确定审计机关人员规模时,审计业务需要是最重要的考量因素。审计机关应在审计委员会的组织协调下,与组织、人事、编制等部门一起,在对本地区审计监督对象的数量及规模、审计频次、未来一段时期审计任务预测、现有审计资源规模和结构等情况进行全面摸底和科学分析基础上,测算专业技术类及综合管理类人员数量及比例,从而确定审计人员员额。实施过程中,还要适时根据审计需求对员额进行动态调整。从法官、检察官员额制实施情况来看,一些地方忽视基层实际需要“一刀切”地确定员额数,加之遴选和考核程序不尽合理,导致基层法官、检察官工作压力加大,甚至出现较大面积的人员流失现象。在推进审计人员员额制过程中,应避免重蹈法官、检察官员额制的覆辙。审计人员员额制的实施,应建立在科学动态确定和调整员额规模并辅之以科学的执业准入、业绩考核、退出制度的基础上。

3. 激励与约束并重,建立科学的审计人员考核、晋升、退出和责任追究制度

(1) 实施分类分级考核制度。在实施分类管理制度后,应进一步对审计专业技术人员和综合管理人员实施分级分类考核,并严格根据考核结果对相关人员进行晋升、降级、岗位(分类)调整乃至淘汰。审计专业技术人员的考核应以审计专业能力和实际业绩为核心,侧重于审计质量评价。考核时,应考虑不同层级审计专业技术人员评价的差异,根据其在审计项目中的不同角色来合理确定评价标准。对于综合管理人员,则应根据其岗位的特点制定差异化的量化考核标准或被服务单位主观评价标准并予以考核。考核时,侧重考量其对审计业务的保障能力。

(2) 优化审计人员晋升制度。审计人员的晋升,可借鉴法官职业化的经验,采用锦标赛模式,“凡晋必考”。但鉴于审计是一个实践性很强的专业活动,为了避免单纯看考试成绩而忽视实际能力,除要求晋升者需参加并通过考试外,还要考虑以往审计业绩,将业绩考核结果真正与晋升联系起来,从而使能力和业绩突出的审计人员能够晋升,避免论资排辈或出现高分低能、高等级低能力的现象。实践中,基层审计人员的等级往往存在“天花板”。为了形成审计专业人才的晋升激励机制、有利于基层审计机关留住人才,应打破单纯依照审计机关级别来划定审计人员等级范围的限制,允许能力突出的基层审计人员晋升到较高等级。或者借鉴《法官法》《检察官法》的规定,允许审计人员在审计机关内部不同层级的审计机关之间实现晋升,使能力突出的审计人员有机会从基层审计机关被选拔到更高级别的审计机关工作。在审计专业技术职称晋升中,要进一步淡化理论成果要求,甚至可以逐步取消相关要求或允许在审计业务成果突出时不要求审计理论成果,将审计质量和审计成果转化作为首要考虑因素。除了晋升激励,还应当注重声誉激励的作用,对业绩突出的审计人员予以精神激励。

(3) 建立审计人员惩戒制度。无论是专业技术人员还是综合管理人员,违反相关法律法规、职业道德都应受到相应惩戒。其中,对于审计专业技术人员而言,如其知识技能不能适应审计工作需要或在审计过程中违反相关准则、制度,发生重大审计质量事故、造成严重不利后果,经评价不适合继续从事审计工作的,应及时退出审计队伍,包括转为综合管理类人员、存在重大责任情况下被责令清退出审计机关,从而保证整个审计队伍的专业胜任能力,维护职业声誉。但审计人员退出机制的建立和实施,应与科学合理的考核评价、责任追究、仲裁、职业保障等制度相结合,以免出现“逆向淘汰”现象。

(4) 建立科学合理的审计责任追究制度。一方面,审计机关要建立质量控制、责任追究相关基础制度,包括建立审计职业岗位权力清单和责任清单、分级落实质量控制责任、健全岗位责任追究机制、结合职业道德准则及相关规定列出审计行为负面清单,并从事前、事中和事后加强审计质量控制。只有制度明晰、责任明确,才能起到规范、约束作用,促使审计人员严格遵守规章制度、降低审计风险。另一方面,在制度制定以后,要严肃追责。对于严重不负责任、存在重大过失导致重大质量事故以及存在发现重大问题隐瞒不报、泄露重大信息、不当干预审计活动等情形的审计人员,要严格依法依规追究责任。同时,

要建立适当的容错机制,允许审计人员存在正常的判断失误。审计风险是客观存在的,对审计人员的要求不能够超出正常职业水平所能达到的地步。审计人员只要严格遵循了审计准则及其他相关制度,尽到了应有的职业谨慎,即便未发现被审计单位违规行为,也无须承担责任或者可以适当减轻责任。因此,对于审计人员责任追究,同样要落实“三个区分开来”原则。为了平衡审计人员责任追究与适当容错之间关系,既不冤枉、过于苛责审计人员,也不纵容失职行为,可以借鉴法官、检察官职业化的做法,建立审计机关惩戒委员会,专门负责从专业角度审查认定审计人员是否存在过错、提出责任追究意见。

(五) 建立和完善审计人员职业保障制度,提高职业认同感和荣誉感

为保证审计权威性、提高审计职业吸引力,应建立和完善审计职业保障机制。对此,可以借鉴法官、检察官职业化的相关做法。《法官、检察官工资制度改革试点方案》提出,实行全国统一的法官、检察官工资制度,在统一制度的前提下,体现职业特点,建立与法官、检察官单独职务序列设置办法相衔接、有别于其他公务员的工资制度,法官、检察官的工资分配机制要与工作职责、实绩和贡献紧密联系。《法官法》设置第七章“法官的职业保障”,从设立法官权益保障委员会、明确可将法官调离审判岗位的具体情形、实行与其职责相适应的工资制度和定期增资制度等方面就法官的职业保障作出了具体规定。在建立审计人员职业保障机制过程中,可从如下方面加强对审计人员身份、名誉、待遇保障,并就审计人员在合法权益受损时的法律救济作出规定:(1)明确审计人员的身份保障。除正常工作变动外,非因法定事由且经适当程序,不得对审计人员作出免职、降职、辞退等处分。(2)建立统一的与审计职业特点相吻合、有别于其他公务员的审计人员工资制度并实行定期增资,或给予特殊职业津贴。按照市场化原则聘用的专业技术人员,可以实行市场化的薪酬和退休制度。(3)对审计人员由于正常履职行为而遭受打击报复、名誉损害的,审计机关应会同有关部门及时澄清事实、消除不良影响,并依法追究相关单位或者个人的责任。(4)在本级党委审计委员会的统一领导、协调下,在审计机关设立审计人员权益保障委员会,以维护审计人员合法权益,保障审计人员依法履行职责,为审计人员正常履职行为而遭受不公平对待提供法律救济。

(六) 建立与审计职业化要求相适应的国家审计学科和教育体系

在推进审计职业化建设的过程中,还要加强审计理论研究,为审计职业化提供理论支撑。立足于我国制度背景的审计职业化相关知识是中国审计学自主知识体系的重要构成,对于推动我国审计职业化建设具有重要意义。例如,审计及国家审计的本质、客体 and 对象、边界、功能、目标、演进趋势等基础理论问题的研究,有助于理解审计职业的特征、边界与发展趋势。审计人员能力框架、国家审计风险与应对、国家审计职业保障机制、审计责任追究机制等实务问题的研究,可以为相关改革提供参考。

此外,还要根据审计职业化内在要求重构国家审计教育体系。审计教育(包括学历教育和后续教育)体系建设关乎审计职业资格准入、后续教育等重要环节,对于审计人员获取和更新专业知识技能、确立审计职业道德、形成职业素养具有重要意义。因此,相关院校要根据审计职业化建设的内在要求尤其是审计人员能力框架要求,不断优化审计教育体系,提高审计教育质量,为审计事业输送高质量人才。

参考文献:

- [1]武俊. 美国政府审计职业化历程[J]. 审计研究,2000(2):50-56.
- [2]刘瑛. 美国审计署职业化建设的主要特色及借鉴[J]. 中国审计,2016(17):62-63.
- [3]亢鸽. 审计职业化建设的国际比较与借鉴[J]. 财会通讯,2022(13):162-165.
- [4]夏寒,李兆东. 近代中国国家审计职业化:历史发展与启示[J]. 南京审计大学学报,2016(6):98-105.
- [5]朱灵通,方宝璋,何瑞铎. 中国古代审计人员管理及其启示[J]. 审计研究,2020(5):50-56.
- [6]王爱国. 国家审计职业化的内涵、障碍和途径[J]. 审计研究,2016(1):29-35.
- [7]陈献东. 我国国家审计职业化建设的本土内涵及实现途径[J]. 财会月刊,2016(8):82-85.
- [8]王鲁平,李健,王蔚茹. 国家审计职业化及管理对策[J]. 审计研究,2013(2):10-16.

- [9]秦之泰,吴雪松,朱建云. 审计职业化现状分析与建设思考[J]. 中国内部审计,2016(4):80-83.
- [10]程安林,梁芬莲. 国家审计职业化逻辑路径与机制研究[J]. 审计研究,2017(1):29-33.
- [11]北京市审计局课题组. 审计职业化建设路径探讨——基于法官职业化的视角[R]. 审计署审计科研所审计研究报告,2017(11).
- [12]段小存,汤小莉,黄越,等. 国家审计队伍职业化建设:影响因素与实施路径[J]. 中国内部审计,2017(8):78-83.
- [13]陕西省审计研究所. 推进审计职业化建设的调查与思考[J]. 现代审计与经济,2018(5):21-23.
- [14]上海市审计学会课题组. 高素质专业化审计队伍建设研究[J]. 审计研究,2021(2):3-9.
- [15]仲杨梅,张龙平. 职业化视角下的国家审计人力资源管理框架研究[J]. 审计研究,2017(5):3-9.
- [16]潘学模,张序. 政府审计执业资格准入制度探讨[J]. 会计之友,2009(1下):47-48.
- [17]徐超,黄蓉,顾婧. 审计管理体制背景下的国家审计职业准入制度研究[J]. 南京审计大学学报,2018(2):8-15.
- [18]李令晨. 基于审计人员分类的职业化道路思考[J]. 中国内部审计,2023(4):86-90.
- [19]彭新林. 审计职业化思考[J]. 中国审计,2004(12):62-63.
- [20]康芳芹. 国家审计职业化现状分析及对策研究[J]. 审计月刊,2016(1):25-26.
- [21]Gacof, T. The professionalization of internal auditing[J]. Management and Business Administration, 2013, 21(4):55-68.
- [22]INTOSAI. The Abu Dhabi Declaration[R]. INTOSAI, 2016.
- [23]INTOSAI Capacity Building Committee (INTOSAI CBC). Developing pathways for the professional development of auditors in a Supreme Audit Institution (SAI)[R]. INTOSAI, 2019.
- [24]Reynolds, M. A. Professionalism, ethical codes and the internal auditor: A moral argument[J]. Journal of Business Ethics, 2000, 24(2):115-124.
- [25]郝德华,李晓凤,刘文涛. 内部审计职业化的经验借鉴与建设思考[J]. 现代审计与会计,2019(10):20-23.
- [26]姜江华. 对新时代审计职业荣誉感的几点认识[R]. 审计署审计科研所审计研究报告,2018(8).
- [27]范冬萍,黄键. 当代系统观念与系统科学方法论的发展[J]. 自然辩证法研究,2021(11):9-14.
- [28]贺新元. 运用好系统观念这一“具有基础性的思想和工作方法”[J]. 党的文献,2021(4):52-56.
- [29]习近平. 关于《中共中央关于制定国民经济和社会发展第十四个五年规划和二〇三五年远景目标的建议》的说明[R/OL]. (2020-11-03)[2024-09-01]. https://www.gov.cn/xinwen/2020-11/03/content_5556997.htm.
- [30]李明辉. 审计委员会背景下我国国家审计体制改革思路探讨[J]. 经济与管理评论,2024(1):148-160.
- [31]INTOSAI CBC. Guidance (GUID) 7500 Guidance on the development of competency frameworks for auditors[S]. INTOSAI, 2021.
- [32]国外政府审计改革与创新课题组. 十一国最高审计机关审计人员管理制度分析及启示[R]. 审计研究报告,2017.

[责任编辑:黄燕]

Professionalization of Government Auditing: Theoretical Analysis and Policy Suggestions

LI Minghui

(Business School, Nanjing University, Nanjing 210093, China)

Abstract: A high-quality audit team is an important element of the audit supervision system and it determines the extent of the role of government auditing. In China, the level of professionalization of government auditing is relatively low, which severely restricts the role of audit supervision. In the process of building an audit supervision system that is “centralized, unified, fully covered, authoritative and efficient”, we must strengthen the professionalization of government auditing. After discussing the meaning of audit professionalization, the paper analyzes the deficiencies of audit professionalization in China, and then puts forward recommendations to promote the audit professionalization systematically. The recommendations cover top-level design, the setting of practice standards, capacity building of auditors, management system, professional security system, auditing discipline and education system. This study enriches the literature on auditing professionalization, and provides reference for the process of audit professionalization in China.

Key Words: audit professionalization; government auditing; audit supervision system; audit education; audit team construction; national governance