

标准制度体系, 财政部应该在已经制定的经费管理制度基础上, 认真总结经验, 继续研究制定和完善其他支出经济科目经费管理办法, 为全面实现支出有标准、预算有依据、执行有控制的部门预算管理目标提供制度基础。(3) 规范政府采购管理流程, 首先要通过经济科目改革使政府采购预算更加科学化和精细化, 提高政府采购活动的透明度, 进一步规范政府采购具体行为。其次, 要加强政府采购活动的内部控制管理, 各部门应积极建立政府采购管理制度, 为依法采购提供制度保障。最后, 要依据市场化机制和政府采购相关法律法规, 规范政府采购的组织形式和具体采购方式。(4) 强化国库内部流程控制, 加强国库管理内部控制的重要一步, 就是要强化国库内部流程控制。一方面, 国库支付执行机构要严格按照与支出分类相对应的支付方式进行支付, 提高资金使用效益, 健全和完善财政国库管理制度。另一方面, 各级主管部门要严格执行自下而上的支付申请审核审批程序, 同时严格按照国家相关制度的规定, 基于定额控制、定标控制、实施采购三种管控方式, 对各类支出的范围和标准进行审核审批, 层层落实责任, 强化财政资金支付管理。

有学者认为政府财务信息是政府治理状况的直接反映, 高质量财务信息是解除公共受托责任、增强政府公信力的重要途径。面对政府财务信息造假导致的社会公众政治认同感降低, 提出政府必须采取有效的控制手段满足政府公信力对政府财务信息质量的要求。在机制设计以及制度安排中, 提供高质量财务信息是政府内部控制的重要目标, 通过对权力集中的部门和岗位实行分事行权、分岗设权、分级授权、定期轮岗、强化内部流程控制, 防止权力滥用来完善政府财务信息管理是提高政府公信力的内在要求。在对权力集中的部门和岗位实行分事行权、分岗设权、分级授权、定期轮岗、强化内部流程控制, 防止权力滥用对政府财务信息管理应用思路下, 内部控制体系能够为政府财务信息提高政府公信力提供有效路径。有学者结合美国进行政府内部控制建设的一些做法, 提出我国政府内部控制改革的一些建议, 主要包括: (1) 大力推进内部控制建设与预算管理制度同步改革, 进一步明确内部控制框架并修订细化标准; 推动内控立法, 明确各部门在预算编制及执行中的绩效与内控责任; 借鉴美国首席财务官制度、采购官制度及部门风险控制评价制度等做法, 制订完善相关财政财务管理制度, 逐步推进我国现代财政管理制度的建立与完善。(2) 推进内部控制动态化实施评价试点, 选定一些有明确绩效目标的项目支出进行制度风险评估, 并明确可衡量的内部控制目标, 由内控机构在下一预算年度中进行全流程随机绩效质量检查并作内控制度有效性评价。(3) 加快财政信息化建设步伐, 结合现代财政制度改革的全面推进, 一是要打通财政业务全流程, 构成覆盖中期规划→项目管理→指标管理→国库现金管理→采购管理→支付管理→财务及报告管理→监督评价的全流程系统。二是要构建包括财政收支及资产、债务明细数据的总账系统, 逐步建立并完善以资产负债表为核算基础的政府综合财务报告体系。三是在进一步明确财政与部门的预算管理关系基础上, 合理划分内部控制流程, 确定科学、高效、安全的“金财工程”系统结构布局。

(4) 完善财政监督体系, 优化财政监督工作内容, 将传统违法违纪检查向绩效质量检查、内控有效性评价与合规性检查相结合转变。有学者认为应该站在财政部门PPP项目预算管理的角度, 针对PPP项目合作期内项目识别、项目准备、项目采购、项目执行、项目移交五个阶段的预算管理活动进行分析、评估和监控。根据财政预算管理需求, 认为第三方专业咨询机构也可以提供的PPP项目财政预算管理咨询服务内容。同时也认为实现PPP项目全生命周期预算管理必须加大相关政策理论研究和指导性文件的出台、加强全过程的监督。全生命周期的预算管理是实现全过程内部控制的内容之一, 一方面全面预算管理是实施内部控制的重要手段, 有利于行政事业单位降低经济活动风险, 预防腐败和防范舞弊; 另一方面预算作为经济活动的起点与主线, 对行政事业单位的内部控制管理有着重要影响。

八、政府审计理论研究

2014年国务院法制办公室公布的《国务院关于修改〈中华人民共和国审计法实施条例〉的决定(征求意见稿)》将国家审计的范围进行了扩张, 规定政府性债务相关运作、国有资源管理使用、经济政策和宏观调控措施落实情况、政府性基金缴纳使用、纳税人和扣缴义务人缴纳税款等事项均应依法接受审计监督或专项审计调查。由此引发的政府审计理论研究随之拓宽了领域和视角。

1. 政府审计功能的理论研究

国家审计边界只能是国家审计活动的对象或业务边界。边界即界限, 简单而言, 国家审计边界意味着某一界限内的事项即属于国家审计的范畴, 界限外的事项则不属于国家审计的范畴。公共权力边界观主张公共权力的边界就是国家审计的边界, 结合国家审计的目的, 决定了国家审计的具体业务范围应该是: 行使公共权力的单位和个人所从事的影响到国家财政经济秩序、廉政建设和国民经济健康发展的行为。长期以来, 无论是相关制度的设计者、研究者还是审计实务工作者, 对政府审计功能的理解均较多地偏重于监督。片面强调审计的监督功能而忽视其建设功能, 不仅降低了审计的价值, 而且会阻碍审计工作的顺利开展, 从而阻碍审计监督功能的发挥。在国家治理和政府审计发展到一定阶段之后, 各方面对政府审计建设性功能的要求将愈加突出, 这要求各级审计机关更加重视发挥审计的建设作用。有学者围绕国家审计提高公共支出效率这一主题, 构建国家审计提高公共支出效率的理论框架, 并基于投入导向的超效率DEA模型测算2008—2013年中国各省份的公共支出效率, 运用Tobit模型进行数据检验, 结果显示: 国家审计通过审计揭示功能、审计处理处罚功能与审计建议功能之间的协同作用对公共支出效率产生积极影响, 即抵御效应和综合效应, 提升公共支出效率。因此, 国家审计机关要在揭露违法违规问题、进行处理处罚的基础上, 重点挖掘体制、机制和制度层面的原因, 提出高质量的审计建议并推动其实施, 促进公共支出的效率效果。在新常态的背景下, 国家审计机关要继续推动绩效审计的发展, 加大对政府投资决策的科学性以及公共资源效率性、效果性的监督评价力

度。一是关注经济活动的经济性、效率性、效果性。在鉴证经济信息真实性的基础上,将现有经济数据与既定的绩效标准进行比较,寻找绩效提升的空间。二是关注经济数据的影响因素,从公共支出的全过程寻找影响公共支出绩效的原因,对相关政策制度的合理性、科学性和效果性做出审计评价。三是加强国家审计机关的能力建设,提升国家审计发现问题、提出高质量审计建议、完善体制机制的能力。

有学者对政府审计的建设性功能进行研究。政府审计的建设性功能,是指政府审计在促进被审计单位及相关单位、部门建立和完善相关制度、优化流程,以提高相关活动的合规性、绩效性等方面的职能、作用,审计机关应针对审计过程中发现的问题,提出科学、合理的改进建议,以帮助被审计单位尽快弥补管理中存在的缺陷,还应当对从众多被审计单位所获取的信息加以汇总、分析,追本溯源,查找问题产生的体制、制度根源,并就制度的制定与实施提出建设性意见,从而在更广泛范围内推动相关部门、地区优化政策和制度,保证政府宏观管理目标的实现、相关政策措施的落实,实现微观层面和宏观层面的建设性功能。充分发挥政府审计的建设性作用,是提高审计在国家治理体系中价值的内在要求,也是政府审计发展到一定阶段的必然趋势。提出强化政府审计建设性功能的具体路径,在审计目标、审计内容和审计沟通上进行变革,将建设性功能纳入审计目标中,未来尤其应进一步加强绩效审计、公共部门内部控制与风险管理审计、财政及金融风险审计、政策审计、预决算审计,切实改革审计沟通的态度、方式、内容和对象。另外在强化政府审计的建设性功能过程中,应当注意处理好监督与建设的关系、审计建议和管理职能的关系、建设性功能对审计更高的要求与有限的审计资源之间的矛盾。

2. PPP项目审计的理论研究

有学者将跟踪审计模式引入PPP项目监督研究,从理论层面结合国内PPP项目特性进行审计问题的分析和跟踪审计模式的设计。当前,PPP项目审计的主要问题在于:审计管理体制不健全,导致审计工作缺失,审计工作不彻底、审计工作大量外包;审计模式及审计力量存在缺陷,一是沿用传统审计模式,难以对运营期进行有效的审计,二是审计力量和专业能力的缺失阻碍了PPP项目的良性发展,三是PPP项目存在分解审计现象,审计机构难以进行跨越式审计。PPP项目重点审计内容包括:项目建设效益、项目投资绩效、项目资金合理配置及安全问题。因此,PPP项目审计采用跟踪审计模式,才能有效解决上述问题。PPP项目跟踪审计方案设计包括:审计主体选择和介入方式;跟踪审计工作流程;跟踪审计重点注意事项。跟踪审计重点有监管要点、绩效评估、重大风险、审计意见四个方面。有学者结合项目结构理论、全生命周期理论及激励相容理论,提出通过分解机理对PPP项目的立项、风险、绩效开展跟踪审计,创新探索政府规制视角下基于结构立项区分线、风险时序线、绩效水平线的PPP项目跟踪审计的路径选择,推进PPP项目的规范发展,促进政府与社会资本合作制度的完善。依据项目结构理论,PPP项目具有整体结构在技术上可再分解为子项目(环节、部分)特点;依据全生命周期理论,PPP项

目凸显出全生命周期在阶段上可再分解为不同风险监测点的特征;依据激励相容理论,PPP项目呈现出伙伴关系上可再分解为不同绩效审计对象的特征。基于此,宏观上立足政府规制的视角,中微观上厘清分解机理,清晰勾勒出政府规制下跟踪审计的路径。有学者在政府双重身份视角下对PPP政府审计问题进行研究,提出PPP模式中政府审计困境源于政府的双重身份,清晰界定PPP项目中的政府身份是政府审计的内在要求。PPP模式中政府拥有“出资人”与“公共事务管理者”两种边界模糊的身份,政府既是“裁判员”,也是“运动员”。正是由于政府这双重身份,造成政府资本与社会资本的实质性不平等,从而导致审计机关难以准确判断政府是否对项目拥有实际控制权,并陷入“审计困境”。清晰界定PPP模式中的政府身份是解决此问题的根本性手段。政府“双重身份”的界定应以“资本合作”为界,以“资本合作”为界区分政府审计的被审计客体。在“资本合作”范畴内的政府为PPP项目的投资者,不包含行政职能,是民事主体;“资本合作”范畴以外的政府为PPP项目的公共事务管理者,是行政主体。“资本合作”范畴内的政府与其他参与者是平等关系,审计核心是对资本的审查,要尽量降低行政干预,建立以完善PPP项目公司内部审计的规制体系为主、政府的外部监管审计为辅的PPP审计模式;“资本合作”范畴外的政府是公共事务管理者,审计重点要加强政府债务风险审计、公共利益维护的审计以及对“财政承受能力”“物有所值”评价报告的审计。

有学者基于第三方视角,选取PPP模式下审计质量影响因素为研究对象,运用ISM模型分析PPP项目审计质量影响因素间传导机理,深入探究影响PPP项目审计质量水平的根源因素。解释结构模型(Interpretive structural modeling, ISM)用于将多个复杂关系要素集合转化为逻辑清晰的结构化模型,揭示系统问题的内在联系,在深入发掘系统根源问题方面具有重要作用。首先识别影响PPP项目审计质量的诸多相关因素,然后运用ISM模型构建多级递阶有向结构图,研究各影响因素间内部关联性及传导作用机理,即:审计环境→审计主体与审计客体→审计委托方,明确表层、中间层及深层根本影响因素,进而提出针对性建议,为全面系统提升PPP项目审计质量水平指明方向。

3. 环境审计和自然资源审计理论研究

党的十八大以来,国家高度重视经济社会发展中的环境生态问题,生态文明建设上升为国家战略,提出“改革生态环境监管体制”,逐步健全国家自然资源资产管理体制,并加强对生态环境的有效监督已经成为国家可持续发展必不可少的一项环节。有学者对我国环境审计制度变迁的分析,发现我国环境审计制度经历了探索阶段、起步阶段、全面发展阶段和战略发展阶段四个阶段,变迁的过程由局部逐渐转为全面、渐进式变迁,其形式是自上而下的政府主导型强制性变迁,其本质是环境问题和环保意识相互作用下的诱致性变迁,其动力来自环境审计制度需求与制度供给的非均衡,审计模式由直线型转向立体化。在此基础上对我国环境审计制度进行前瞻性分析,提出明晰的环境资源产权界定是环境审计长足发展的前提,基于产权属性建立法

律、准则体系是其依据,建立生态治理导向的立体化环境审计监管体系是其效果保证,构建资源环境信息共享平台是其实现突破性发展的关键。

有学者利用2005—2014年《中国审计年鉴》和2009年公布的《“三河三湖”水污染防治绩效审计调查结果》的经验证据,实证检验政府环境审计的环境治理效果。研究结果表明,政府环境审计具有改善环境绩效的功能,当政府审计强度越大、政府间竞争越弱、制度环境越好时,政府环境审计的环境污染治理功能越好。因此,充分发挥政府环境审计的环境治理功能,需要强化政府环境审计,尤其加强对政府竞争激烈地区的环境审计;同时,应该改进环境审计方法,力争降低政府干预对环境审计的影响。

有学者在国家生态文明建设战略的语境之下,辨析政府环境审计面临的现实问题,探讨新常态下政府环境审计发展创新的主要路径和策略,提出符合我国政府审计特色的实务操作建议。目前,我国的政府环境审计国际实务合作偏少,与跨境环境问题的现实需求不相符。针对现实问题,依循国家生态文明建设战略的指引,在国家行政体制改革、政府职能转变以及政府审计制度不断完善的背景之下,政府环境审计的发展路径应聚焦于强化环境责任审计理念、创新环境审计技术方法、完善环境审计法规体系和加强环境审计国际合作等方面,以推动政府环境审计的革新,切实发挥政府环境审计职能,监督并推进政府受托公共环境责任的履行,有效提升国家环境治理能力。

以党的十九大精神为指引,统筹推进企业、政府、CPA“三位一体”的自然资源审计总体布局,并在创新、协调、绿色、开放、共享五大发展新理念的引领下,逐步推进我国自然资源审计的实践工作,为自然资源资产离任审计的发展提供战略性的审计框架导向和可供操作的对策建议。有学者基于五大发展理念构建的自然资源审计实践路径如下:树立协调理念,正确处理企业、政府、CPA三大审计主体之间的关系,并联合各大审计主体发挥协同效应;树立创新理念,探索自然资源审计新方法,促进自然资源审计工作全方位开展;树立绿色理念,与生态文明建设相关联,开展自然资源离任审计、跟踪审计和合作审计;树立开放理念,主动引进现代风险导向观念,推进审计国际化;树立共享理念,通过“互联网+”的模式建立信息系统,编制自然资源资产负债表,驱动自然资源审计共享发展。这五大发展理念不可或缺,只有统一的贯彻落实,才能揭露资源浪费的现象,有效地摆脱经济增长中自然资源问题的束缚。

有学者通过霍尔三维结构模型研究自然资源资产离任审计联动模式,基于政府审计、内部审计和外部审计资源这三个维度,分析三者之间的联动路径,建立起“政府审计—内部审计—外部审计资源”三维一体的审计联动模式,以发挥三者之间的协同作用,进一步提高自然资源资产离任审计的审计质量和效果。霍尔三维结构模型是在系统工程中常用的一种用以分析优化复杂系统问题的系统方法论,该模型认为系统是由知识维、逻辑维和时间维三个维度组成。结合自然资源资产离任审计的实际特点,对霍尔三维结构的三个维度重新定义,建立“政府审计—内部审计—外部审

计资源”三维模型,在自然资源资产离任审计中各个维度中建立联动路径:政府审计+内部审计;政府审计+外部审计资源;内部审计+外部审计资源。自然资源资产离任审计联动模式的应用在实际的审计工作中三个维度两两之间相互联动运作,以实现自然资源资产离任审计全覆盖为目标,构建三维一体的自然资源资产离任审计联动模式。

有学者以受托责任观为基础,从党政领导干部自然资源资产管理责任出发,探讨党政领导干部自然资源资产离任审计的对象、内容与有效的实施路径,以丰富现有理论,为提高审计实务水平,完善现有的政策提供决策依据。国家审计机关应是领导干部自然资源资产离任审计的主体。自然资源资产管理系统是政府履行自然资源资产管理公共责任的载体,国家审计机关通过对自然资源资产管理系统以及自然资源资产开发、利用和保护情况进行审计评价,能够实现对党政领导干部自然资源资产公共受托责任履行情况的监督。通过对试点区域领导干部自然资源资产离任审计实施过程中面临的自然资源资产公共受托责任归集不畅、管理效果评价困难、审计标准不明确等问题进行了分析,提出厘清自然资源资产管理公共受托责任,明确审计的对象与内容;依托自然资源资产负债表,建立通畅的数据采集渠道;建立科学的审计评价标准体系以及完善自然资源资产离任审计法律法规等实施路径,为党政领导干部自然资源资产离任审计的有效施行和国家生态治理能力的提升提供参考。

4. 政府审计业务外包研究

随着全覆盖审计监督体系的构建,目前审计机关的审计需求与审计资源之间的差距较大,政府审计业务外包成为减缓审计机关审计资源压力的正要途径,将成为审计机关的常规工作。有学者对政府审计业务外包管理进行研究,基于对政府审计业务外包发展与演变分析,研究了审计业务外包的发展规律,构建了审计业务外包管理的理论框架:政府审计业务外包动因是审计全覆盖;政府审计业务外包发展第一阶段是试点阶段,第二阶段是推广阶段,第三阶段是规范阶段,第四阶段是实施阶段;政府审计业务外包决策管理在做外包决策时,主要涉及两方面问题,一是外包量多大合适,二是外包业务的价格如何确定;政府审计业务外包的基础是全覆盖审计监督体系的构建。政府审计业务外包管理审计机关开展政府审计业务外包工作的时间不长,从审计业务外包的发展状况来看,大多处在前三个阶段。根据外包业务的确定和实施进程,政府审计业务外包管理主要包括外包决策、招标管理、项目实施管理和项目评价四个方面。在审计实务中,国家审计机关对外包业务往往存在“一托了之”的思想,质量审核不到位,质量管理不到位。因此,中国政府审计业务外包指南框架设计主要可以考虑以下三方面的内容:一是审计业务类型的划分,二是招标投标工作,三是外包业务审计管理。

有学者基于社会公众对政府财务报告审计独立性的要求以及审计机关面临的审计资源压力,外包成为解决政府财务报告审计的重要路径,而外包过程中的信息不对称引发新的管理问题。从国际经验看,政府购买服务的发展并非一帆风顺。当前,在国内会计师事务所审计质量参差不齐的

情况下,政府审计业务的外包会引发逆向选择和道德风险,考验政府的监管能力。基于此,借鉴国外政府财务报告审计外包的经验,运用不完全信息博弈模型,分析审计业务外包中的委托代理关系,探讨在政府审计外包过程中的监管问题。并提出在审计外包过程中应建立专门的监管机构,审慎选择会计师事务所,加强外包过程的合同管理和监管是政府审计外包成功的关键。通过政府监督和社会监督结合的双重监督机制,构建制衡社会审计机构的路径,可以为政府财务报告审计业务外包的顺利开展提供保障。在此过程中,应严格对会计师事务所进行监管,健全守信激励和失信惩戒机制,并加强政府会计审计相关知识的培训。

有学者对地方政府审计业务外包决策的影响因素进行研究,分析了湖南省长沙县审计局2009—2017年2 919个审计项目数据,其中委托中介机构外包审计达到1 646个项目,占全部审计项目的比重为56.39%。通过建立政府审计业务外包影响因素的回归模型,实证结果发现:交易成本与审计主题是地方政府审计业务外包的主要影响因素。审计资产专用性与政府审计业务外包显著负相关,而审计主题与政府审计业务外包显著正相关。这意味着:对于专用性较低的审计项目(其交易成本较低)及通用、共性的审计项目(如村级(社区)、居委会的财务收支审计、社区负责人经济责任审计等项目)优先选择外包。为此,提出本文的政策建议:(1)地方审计机关应当实行审计立项权、审计查证权、审计审理权、结果公开权、审计执行权五分离模式,政府审计业务外包仅是把所耗人手较大的审计查证权外包,其他审计立项权、审理权、结果公开权、审计执行权仍在地方审计机关手中,仍然能够保证政府审计的独立性、专业性和权威性。(2)对地方审计机关来说,政府审计业务外包应该主要考虑交易成本以及审计主题因素。

有学者对政府审计购买社会审计服务的风险控制进行分析。政府审计购买社会审计服务是指政府在审计专业能力受限、人员缺乏、工作繁重等情况下,为达到扩大审计监督范围、提高审计工作效率及更好的服务社会的目的,根据自身需求采用邀标、委托、公开招标等方法选择合适的社会审计人员或组织,以支付资金的形式将审计项目中允许外包的部分转由其进行处理的行为。政府审计购买社会审计服务虽有效缓解了政府审计工作量大、人手不足等问题,但也潜藏着较大的风险隐患。有学者以云南省审计厅对云南农垦集团有限责任公司在2013年至2015年期间的财务状况审计项目为研究对象,用案例分析的方法对该方式存在的风险及其产生原因进行深入分析,为规避和控制风险、促进政府审计的进一步发展,提出政府审计购买社会审计服务的风险控制建议:第一,建立健全与政府采购社会审计服务有关的法律规范体系。第二,完善对社会审计组织和人员的选拔管理机制。第三,建立健全工作质量评审机制。第四,完善责任追究机制。第五,保障服务购买费用的安全支付。第六,完善风险控制机制。第七,加强对外部审计人员的培训教育。

5. 政府审计资源整合研究

按照审计监督全覆盖的要求,审计范围扩大,审计项目

增多。高效率、高质量完成审计任务与政府审计资源短缺之间的矛盾,亟需政府审计资源整合。有学者从四川雅安芦山地震灾后恢复重建跟踪审计案例入手,分析政府审计资源整合的现状和应用,以期对我国政府审计资源整合有所裨益。芦山地震灾后审计实行以四川省审计厅为领导、灾区审计机关为中心,以对口援建和社会审计为补充,以内部审计为基础的审计组织模式,各主体之间相互沟通协调,展开审计合作,形成独具创新型的“五位一体”灾后重建跟踪审计服务体系。芦山地震灾后重建跟踪审计在2013—2016年的投入产出比为1:78.34左右浮动,即每投入1元财政资金,为灾区带来增收节支等经济效益约为78.34元,说明其跟踪审计的资源整合效果很好,对我国政府审计资源整合有所启示:(1)聘用社会审计,在审计时间紧、任务重的情况下,审计机关可以将部分审计工作委托社会组织审计。(2)充分利用内部审计,在进行大型国有企业、国有控股企业、金融机构审计时,可以有效评估内部审计体系设置的健全性、科学性和合理性,测试内部控制制度的执行情况。(3)加强政府审计机关的整合,加强与上级审计机关联动,促进与同级审计机关合作,完善审计机关自身内设机构整合。(4)创新信息技术应用,政府审计信息平台建设以“互联网+”模式的开放、互动、平等思维为引导,包括及时更新网络平台信息,接受公众的监督,提高审计工作透明度,加强上级审计机关、其他政府部门之和社会公众之间的沟通交流。(5)加强审计人才队伍建设,一方面在数量上补足,扩充审计队伍。另一方面在质量上提升,从整体上提升审计人员的素质。

有学者以政府审计与内部审计联动机制构建资源整合途径,围绕政府审计和内部审计的内涵及两者之间的相互关系,在协同理论基础上分析两者联动的可行性和必要性。通过分析发现,实现两者联动是增强审计整体“免疫系统”功能效果及在我国实现审计监督全覆盖的必然选择,同时,内部审计在审计结果、内控评价结果、审计方法技术以及创新成果等方面为政府审计提供了丰富的应用选择,为两者联动机制的构建创造有利条件。在此基础上,以审计行为独立、人员专业、可操作及责任明确为原则设计联动机制构建的路径,并提出针对性的支撑与保障措施,为我国现行审计体系的完善提供一定的借鉴,并对政府审计与内部审计为主导的联动机制构建予以实务指导。

6. 政府审计与反腐败关系研究

审计作为现代国家治理体系的重要组成部分,是权力制约的监督工具,应把严重威胁国家治理的腐败问题作为审计工作的重要课题。有学者以31个省、市、自治区为研究对象,基于2002—2012年的省级面板数据,实证探究国家审计、市场化进程以及腐败治理三者间的关系,为国家审计进一步发挥反腐倡廉职能提供理论保障。研究发现:(1)国家审计机关凭借其突出的财务专长,特有的行政地位,对腐败现象有着良好的揭示作用。(2)国家审计机关的问责机制对腐败有良好的遏制作用。(3)国家审计机关抵御功能的发挥,有助于完善相关体制机制,加快市场化进程。(4)市场化进程在国家审计反腐倡廉职能的发挥上有着明显的中介效应。但是我国的国家审计机关在审计过程中依然面临着独立性不强、

审计体制机制不健全、审计结果利用程度不高等问题。应当从以下几个方面提升国家审计的审计质量,进一步发挥国家审计的反腐倡廉职能:推动审计工作重点从“揭示”腐败向“抵御”腐败转型;提升国家审计机关独立性,提高国家审计人员专业素质,充分发挥国家审计机关对腐败的揭示作用;完善问责机制,提高国家审计机关审计结果的利用效率,充分发挥国家审计对腐败的遏制作用;建立健全国家审计的审计信息披露、传递以及共享机制,充分发挥国家审计对市场化的推动作用,从根源上遏制腐败行为。

有学者以2009—2014年我国30个省(自治区、直辖市)的面板数据进行回归分析,关注政府审计以及政府债务对于腐败的影响,以此探讨政府审计在削弱政府债务对腐败影响中所发挥的效力和效用。研究结果表明,当期的政府审计处理效力和下期腐败程度呈正相关关系;当期政府审计处理落实效果和下期腐败程度呈负相关关系;当期的政府债务规模与下期腐败程度呈正相关关系;当期的政府审计处理效力抑制了当期的政府债务对下期腐败的影响;当期的政府审计处理落实效果削弱了当期的政府债务对下期腐败的影响。基于此,我国地方政府应从反腐败的目的出发,缩减财政赤字和地方政府债务规模,充分发挥政府审计处理的效力和效果。通过动态面板回归的研究方法得到以下结论:政府审计处理效力对腐败有正向影响;政府审计处理落实效果越好,腐败案件越少,即两者之间负相关;政府债务规模与腐败案件呈负相关关系,即政府债务规模越大,腐败案件越少。因此,首先应从治理腐败的源头着手,控制地方政府债务规模,严格执行财政预算,缩减财政赤字;在审计效力方面,应当提升政府审计部门的独立性,合理界定政府审计机关在政府体系以及国家反腐败体系中的作用和地位,充分发挥其作用和效力;在审计效果上,应当加强审计部门与有关部门的配合,尤其是纪检部门和财政部门,各部门之间应通力合作,由审计部门提出中性、独立性建议,其他有关部门将审计结果及建议落到实处,将审计效果发挥到最好,从而提高政府审计的公信力。

有学者从审计与腐败治理的关系出发,分析审计在腐败治理中发现违规问题揭示腐败行为,处理违规遏制腐败行为中的作用。文章以2003—2012年我国审计机关公布的统计数据为样本,在对审计与腐败治理相关文献梳理的基础上,指出审计问责机制是打击腐败发生的一种途径,审计执行力是腐败治理中审计发挥其职能有效性的表现。从类型及内容看,经济责任审计是我国审计问责的一种形式,反映审计关注权力运行和责任履行的情况,是对被审计单位领导干部权力的约束机制,是腐败治理的一项重要举措。从各年被审计单位的数量看出,接受审计的单位数量在逐年增加,接受审计的党政领导干部人数在扩大。从审计发现的被审计单位的违规情况看,呈现明显上升趋势,可解释为审计揭示违规行为的比率越来越强,对领导干部权力运行和责任的审计力度越来越大。依法治国实现国家良治需要有效治理腐败现象的蔓延,治理腐败是一个系统工程。作为国家治理体系的每个重要组成部分,应相互独立,相互协作,发挥各自的强度和应有的能力,形成腐败治理的合力。就审计

监督而言,加强问责机制、公开审计处理情况和追踪落实情况的透明度、完善审计监督体系是审计遏制腐败治理机制的重要举措,是提高反腐效率和效果的有效途径。

有学者选择国家监督体系中的政府审计对腐败的治理作为研究对象,利用2007—2012年31个省、直辖市、自治区为研究样本,研究不同公众参与程度下政府审计功能腐败治理效应差异。实证检验结果发现:相对于公众参与程度低的地区,在公众参与程度高的地区,政府审计的预防功能和抵御功能能够更好地发挥腐败治理作用,而政府审计揭示功能对腐败的治理作用在两组之间并无区别,这表明公众参与对于政府审计腐败治理的提升作用主要体现在增加威慑力与整改落实制度完善上。研究结果不仅证明了公众参与的有效性,同时表明政府审计功能的发挥需要有效的公众参与。因此,在十九大报告思想的指导下,公众参与政府审计实施的主要路径是促使政府审计部门尽可能地公众披露更多的信息,同时要求被审计单位提供整改落实报告。另外,学者们应积极探索公众参与与政府审计功能的整合机制,以使公众参与与政府审计能够更好地融合,更好地发挥国家治理作用。

7 政府绩效审计理论研究

随着中国经济社会的快速发展,现有的公共行政基本价值观、公共受托责任关系变化、审计管理体制、预算管理体制改革和审计环境等对政府绩效审计提出了严峻挑战,改革中国政府绩效审计势在必行。应根据国家治理体系现代化建设的战略需要,紧扣政府改革的两条主线——职能转变和机构改革,重点围绕提升国家治理绩效和治理能力,以促进经济结构调整和经济发展方式转变,促进廉政建设,保证公共资源经济、规范、高效地使用,确保政府治理绩效持续提高,来推动政府绩效审计改革。有学者基于我国政府绩效审计所面临的主要问题及挑战来分析,绩效审计改革的总目标应该是:通过一系列政治、法律和体制、机制改革措施,建立与国家治理体系和治理能力现代化相适应的“五位一体”的现代绩效审计制度,即:通过改革现行行政型领导体制,建立立法型审计领导体制;通过解决政府绩效审计立法的“三无”问题,建立与现代法治体系相适应的绩效审计法律制度;通过对审计主体、审计模式、评价内容、审计方式方法等的革新,建立与现代服务型政府相适应的绩效审计运行制度;通过强化公共责任关系,建立绩效审计的问责制度;通过完善绩效审计信息获取、交流、反馈渠道,建立现代绩效审计信息制度。政府绩效审计改革的基本内容需围绕深化改革应达成的目标来考虑,从绩效审计模式、审计主体、审计评价内容、审计评价指标体系以及审计问责五个方面确定。改革的方式方法应从政府绩效审计改革的具体深化内容和绩效信息获取两个方面来进行深层次的剖析。政府绩效改革的具体内容主要包括:确定审计对象、范围和内容,创新政府绩效审计方法,强化政府绩效风险控制。中国政府绩效审计改革的政策建议:第一,通过政治体制改革,建立现代立法型国家审计制度。第二,加快绩效审计法制化进程,建立现代政府绩效审计法制框架。第三,用先进的科学理念,加强对政府绩效审计实践的指导。第四,建

立与现代政府绩效审计相匹配的绩效预算制度。第五,提高被审计对象及利益集团的心理接受度。第六,加强现代行政文化和公民文化建设。总体来说,政府审计管理体制改革是中国政府改革的重要组成部分,而国家层面的绩效审计既是政治体制改革的结果,同时也承载着政治体制改革的责任。因此,必须通过政治体制改革,建立现代绩效审计管理体制。具体讲,就是要重新配置审计监督权,通过改革行政型政府审计管理体制,将政府审计机构由行政领导改由人大领导,以此来平衡立法、行政和司法三大权力的关系,解决行政权力独大的问题,促进三大权力之间的协商与对话,确保公共价值的实现。有学者认为规范的公共受托责任关系是政府绩效审计的基础,而法律是规范这种关系的手段,通过立法可以将绩效审计活动规范化和法制化。因此,应该用法律规制公共受托责任关系,以此提高政府绩效审计的权威性,并保障政府绩效审计工作有法可依。绩效审计是一种需要运用多学科知识与技术的创造性活动,其质量高低、风险可控范围大小以及优化价值作用的多少,在很大程度上取决于审计主体的专业性、积极性和创造性。因此,中国政府绩效审计的发展要着重于建立绩效审计人员职业化制度,以此提高审计人员的专业素养;同时,要借助社会、高校和企业的人力、技术、智力以及信息等资源,实现绩效审计主体的多元化,从而在短期内迅速提升绩效主体的水平和能力;通过发挥各类监督机构的协同效益,保证并提高绩效审计的实际效果。有学者认为文化对绩效审计认同感的培养十分重要,而文化的塑造是一个长期的、潜移默化的过程。在绩效审计认同感的培养过程中,既要注重弘扬中华民族优秀传统文化,又要注重吸收世界先进公民文化和行政文化的精髓。同时,应引导公众崇尚契约精神,有序参加公共生活,注重公共价值认同感的塑造和公共美德的培育,让全社会崇尚公共精神,追求公共精神、弘扬公共精神蔚然成风,为绩效审计创造一个良好的生存与发展环境。

8. 其他专项审计理论研究

有学者将全要素生产率引入到政府审计领域,提出了“政府审计全要素生产率”概念,基于2006—2015年间我国“一带一路”沿线省份审计机关面板数据,运用DEA-Malmquist指数方法,测度了政府审计的全要素生产率,并对其构成指标进行了实证分析,以期深入探究政府审计的效率结构、内在短板与增长潜力,并为新时期实现审计机关工作内涵式转变,更好地保障“一带一路”沿线经济发展提供新思路。全要素增长率综合反映某个经济单位(国家、地区、产业、组织等)特定时期的内生发展动力及潜力,已成为可持续发展和经济运行质量优劣的定量评估指标。Malmquist指数法作为计算全要素生产率的方法之一,具有不用考虑具体的生产函数形式的优点,同时适用于政府审计多投入、多产出的全要素增长问题,故选取该方法进行实证分析。研究发现,“一带一路”政府审计全要素增长率在研究期内保持年均3.1%的增长速度;“一带”沿线全要素增长率高于“一路”沿线,审计全要素增长存在明显区域差异,呈现“西北—东南区域增长、东北—西南区域下降”的态势。技术进步是造成各地区审计全要素增长率出现较大差异的主要原

因。政府审计全要素增长主要由审计技术进步拉动,年际波动较大,这可能与审计法及其实施条例的修改等国家政策改革有关。审计技术效率变动与技术进步相背离,制约了全要素的增长,每当技术进步促进全要素增长时,总会出现技术效率下降带来的抑制抵消作用,对审计全要素增长不利。基于上述实证结果,为“一带一路”沿线省份审计机关实现效率持续提升,提供政策启示:(1)注重审计技术运用,加大技术创新力度,要促进审计机关信息化、网络化技术的发展和运用。(2)改进审计机关内部管理,加强审计制度建设,具体要从纯技术效率变化和规模效率两方面着手。

随着“一带一路”的深入推进,我国国有控股企业正在加快“走出去”的步伐,境外国有资产管理风险也在不断增大。当前境外国有资产管理具有一定的滞后性,对企业境外国有资产的审计监督还存在着大量空白,国家层面正在逐步建立健全严格的境外国有资产管理监督体系。如何有效加强对国有控股企业资产运作的审计监管,确保境外国有资产保值增值,维护国家经济安全是当前急需解决的一个重要问题。借鉴国外发达国家国有资产管理模式,审计机关应按照审计监督全覆盖的要求全面布局,优化境外资产审计监管模式,科学拓展境外审计监督的对象和范围,探索远程审计和大数据审计;将公共投资审计与金融审计相结合审查经济效益,在此基础上注重政治、社会、文化和生态环境的效益,使用可观、科学、合理的指标评价体系进行绩效审计,积极开展政策落实跟踪审计,加强政策计划的统筹管理,扩大审计覆盖面基础上抽查重点政策项目;构建“三方共审”全面审计监督,健全境外审计法律制度,探索建立一套完备适用且科学的境外资产审计监管体系。

随着网络技术的迅速发展,为了充分利用其信息传播的便捷性,我国审计报告越来越多的采取与互联网相结合的公告模式,最大化发挥社会舆论的监督作用。有学者通过分析我国政府审计报告的现状,研究“互联网+”对审计报告的影响,提出在“互联网+”视角下完善审计报告公告的建议,第一,审计报告对象。(1)国家立法机构要增强审计报告公告的法理性,推进公告时效立法机制,通过对审计报告截止日期和公告内容的立法,保障审计报告及时、准确地对社会公布。(2)审计机关。审计机关在提升审计从业人员的素质,做到审计理论和实务两级并行的同时,要合理运用“互联网+”平台,选择合适的媒体对审计结果进行公告,通过自媒体等方式加强审计报告公告后与公众的互动,及时接收舆论的反馈。(3)被审计单位被审计过程前后,一方面应配合有关部门进行调查反馈,另一方面还要善于利用网络媒介,及时、准确向社会公众、投资者传递单位的相关事项,积极引导舆论并加强对审计提出问题的整改。(4)社会公众。社会公众应该理性面对审计报告公告,对于审计报告公告中不准确、不真实的内容,提倡通过新媒体的方式向有关部门反馈,助力社会对审计报告公告的监督。第二,审计报告要素。(1)审计报告质量。要保证审计报告的质量,一是要提高审计专业水平,二是要从审计流程和审计规章上改进,寻求更加高效、高质的审计流程控制要点,保障审计报告结果的客观性和公正性。(2)舆情监测反馈。设立网络舆情监测岗,