

基于“免疫系统论”的政府审计概念框架分析

曹建新(教授)

(华南理工大学工商管理学院 广州 510640)

【摘要】在“免疫系统论”下,要求政府审计在经济发展过程中除了注重事后控制,还要注重事前、事中控制。本文将“免疫系统论”中的整体分析思想和矛盾论中的内外因原理相结合构建了一个整体分析模型,对政府审计概念框架进行了整体分析,以使其得到完善。

【关键词】免疫系统论 政府审计概念框架 动因模块 实施模块 反馈模块

2007年12月,国家审计署审计长刘家义在全国审计工作会议上首次提出“现代国家审计是经济运行的‘免疫系统’”。2008年3月,刘家义审计长在“中国审计学会五届三次理事会议暨第二次理事论坛”上进一步阐述了国家审计“免疫系统论”。“免疫系统论”是对传统审计本质的涵盖、继承、创新和发展,它重新诠释了什么是审计、为什么审计以及如何审计等问题。

“免疫系统论”的提出,扩展了现代政府审计的职能,在经济监督、经济评价、经济鉴证等现有功能的基础上补充了审计的“防护、清除、修补”三大功能(时现等,2009)。政府审计职能的扩展,使得以审计职能为逻辑起点的政府审计的本质由“查账论、方法过程论和经济监督论”向“免疫系统论”演进,这说明过去以事后反映、事后控制为主的审计模式已经无法满足当今社会经济发展的需要。审计应当发挥预防、揭示和抵御经济社会运行中的障碍、矛盾和风险的“免疫系统”功能(刘家义,2008)。审计职能的扩展要求指导审计准则制定和评价的概念框架也要进一步完善。因此,本文用整体分析模型分析政府审计概念框架,以期为构建更为完善的政府审计概念框架提供参考。

一、基于“免疫系统论”的政府审计概念框架整体分析模型

从审计服务于国家政权建立的角度来看,现代审计是国家政治制度的一个组成部分,既是民主法治的产物,又是推进民主法治的工具。因此对审计理论结构的研究,一定要把握经济社会发展与审计发展的内在联系和规律,同时要顺应审计环境的变迁而发展。为了更好地诠释现代审计理论的发展,应当以日益变迁的社会经济权责结构、商业环境、科学技术条件作为审计理论研究的出发点。但是,如何科学、客观地将这些因素纳入概念框架当中,是值得研究的。不论是概念框架的构建还是概念框架的完善都应当注意以下三个问题:一是概念框架是由若干个要素组成的,各要素之间有主次之分,同时它们又相互联系、相互作用从而构成一个有机的结构系统;二是各个要素及整个结构系统受到外部环境的影响,如受到政治、

经济、文化、法律及相关学科知识的影响;三是随着社会经济的发展,概念框架中的各个要素的内容和层次会发生变化。综合以上考虑,本文结合“免疫系统论”的整体分析思想和矛盾论中的内外因原理构建一个整体分析模型,对基于“免疫系统论”的政府审计概念框架进行分析。本文的整体分析模型由动因模块、实施模块和反馈模块三大模块构成。

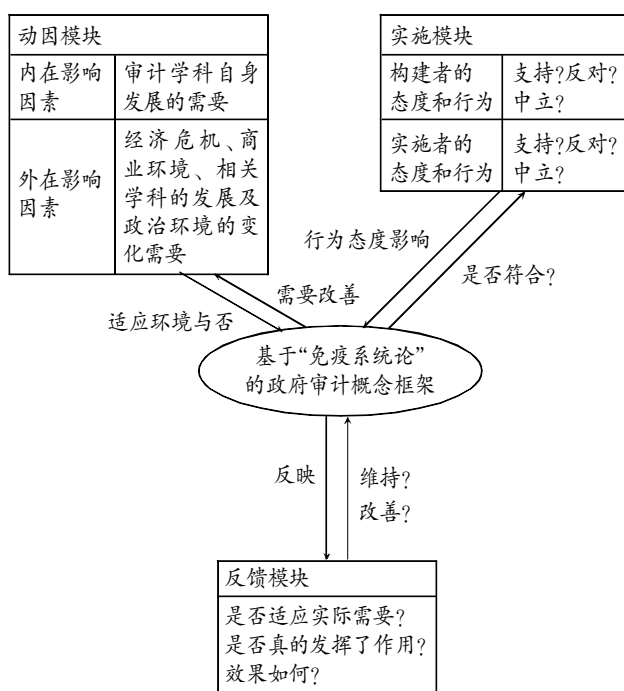
第一大模块,动因模块。主要分析有哪些因素会对政府审计概念框架的变动产生影响。唯物辩证法指出,外因是事物变化发展的条件,内因是事物变化发展的根据,外因通过内因发挥作用。在事物发展的过程中,内外因同时存在,缺一不可。完善现有的政府审计概念框架使其具有“免疫”功能,是内外因共同作用的必然要求。审计学科自身的发展要求不断更新理念并完善其体系,这一内在需求便构成了完善政府审计概念框架的内因。而经济危机、商业环境、相关学科的发展以及政治环境等的变化特别是经济危机的发生对审计学科提出了新的要求,审计仅局限于对经济进行监督的功能是不足以满足社会经济健康稳定发展的需要的,其还应当具有事前预防的功能。除此之外,在危机或重大经济问题出现时,审计还应当能够指导实施者及时、恰当地进行处理,即审计应当对经济发展起一种“免疫”的作用。这些外在因素便成为政府审计概念框架完善的外在动因。

第二大模块,实施模块。该模块关注的是在完善政府审计概念框架的过程中,各利益相关者的态度如何对其产生影响,以及其完善后付诸实施时,各实施主体对其行为和态度(他们是对新的概念框架持支持认可的态度还是持反对的态度,抑或是中立的态度),这些不同的态度和行为对新的概念框架的实施产生重大的影响。

第三大模块,反馈模块。该模块致力于对完善后的概念框架的实施结果进行评估。概念框架的实施效果如何?是否真的发挥了其应当发挥的作用?这些问题可以在反馈模块中反映出来。通过反馈模块,我们可以知道基于“免疫系统论”的政府审计概念框架的实施效果,并对其实施过程中存在的问题进行分析,以找出进一步完善的方法。基于“免疫系统论”的政府

审计概念框架的构建是一个动态的过程,不是一蹴而就的,要根据实际情况的变化做出相应的修改、完善,从而使其更符合时代发展的需要。

上述三个模块构成了政府审计概念框架的整体分析模型(具体见下图)。我们可以通过动因模块来寻找概念框架需要改善的动因,而实施模块研究了具体实施者的态度和行为对概念框架的影响,另外我们还可以通过反馈模块找出需要进一步完善之处。



政府审计概念框架整体分析模型图

二、动因模块分析

系统是由若干个具有特定属性的元素经特定联系而构成的、与周围环境相互联系的、具有特定的结构和功能的整体。其包括五个基本因素,即系统的组成、系统的结构、系统的环境、系统的功能和系统的边界。其中:系统的环境对系统的存在和发展有极大的影响和作用;环境为系统提供生存条件,环境对系统进行选择,控制着系统的发展,加速和延缓着系统的运行。要考察一个系统必须先了解它处于什么环境,环境对它有何影响,它如何回应这种影响。因此,要完善政府审计概念框架则要将其置于我国社会政治、经济这样一个大的环境中来考察,并分析影响其变革的内外部因素。

20世纪80年代以来,受托社会责任的产生使得公众对政府在经济中所发挥作用的要求越来越高。以前那种以经济性、效率性和效果性为重点的管理模式已经不能满足委托方(即公众)的要求,委托方希望政府的作用不仅仅是进行事后控制,还要进行事中和事前控制。因此,政府在经济社会中的角色就要像“免疫系统”对于人体而言的角色那样,具有“防护、清除、修补”的功能。国家审计自身的特点(相对独立的地位和对经济社会的熟悉)使得其成为国家经济运行中“免疫

系统”的组成部分。在“免疫系统论”下,要求国家审计的内容、范围、程序与方法在一定程度上作出改变,从而要求其在经济发展中能识别所面临的风险,维护国家的经济安全。余玉苗(2008)指出:为了更好地发挥审计的“免疫系统”功能,在审计理念上要运用系统性思维;在审计内容上要关注财政、国有资产、金融、民生、信息及生态环境六个方面的安全;在审计模式上要向联网审计过渡;今后要将审计结果公告制度和审计问责制度相结合,构建一个激励与约束相匹配的审计人员管理制度。

“免疫系统论”的提出,丰富和发展了政府审计的职能。审计职能的发展带动了审计目标、审计内容与审计范围也随之得以丰富,从而要求进一步完善政府审计概念框架。此外,受托社会责任的产生以及社会环境的变化等多种因素的共同作用,也要求完善政府审计概念框架以使其对社会经济的发展发挥“免疫”功能,从而更好地维持社会经济秩序。

三、实施模块分析

实施模块中的“实施”包括两个方面:一个是概念框架的完善,另一个是概念框架的实施。这两方面都涉及到实施主体的态度和行为,他们的态度和行为将对概念框架的完善产生极大的影响。概念框架的实施除了受到制定者和执行者的态度和行为的影响,还受到非制定者等的影响。非制定者在概念框架的完善过程中主要是提供意见、试行框架以及提供反馈意见(陈志斌,2009)。

在实施模块中,不同利益主体所持的态度各不相同,主要可以划分为以下三种:一是持赞成的态度;二是持反对的态度;三是持中立的态度。持赞成态度的人认为政府审计对社会经济的发展具有“免疫”功能,完善政府审计概念框架是必要的,对其进行修改和完善是有利于社会发展的,因此他们一般会积极着手完善政府审计概念框架。持反对态度的人则认为政府审计对社会经济的发展起不到“免疫”作用,因此认为没有必要对概念框架进行完善,对其所采取的行动是对社会资源的一种浪费。此外,有时概念框架的变动会影响到他们的利益,因而他们会反对完善概念框架。持中立态度的人认为是完善政府审计概念框架的结果都一样,因此其对完善概念框架并不感兴趣。由此可见,不同的态度对概念框架的修改和完善会产生不同的影响。尤其是持赞成态度和持反对态度的人对其影响更大,如果他们的分歧很大而且双方的力量相当,那么将不利于概念框架的完善。

四、反馈模块分析

完善政府审计概念框架是为了更好地指导审计准则的制定和执行。要检验修改后的概念框架是否是各方利益协调的结果、能否适应内外部环境的需要、对实际执行者产生什么样的影响,这就需要了解按照修改后的概念框架制定的审计准则是否能够真的在实践中发挥“防护、清除、修补”的作用,即是否真的能够做到将问题消灭于萌芽状态,在问题发生时是否能够及时解决,是否在问题发生后及时进行修补。对其实施效果的了解,需要根据具体情况采取适当的方式,具体包括问卷调查、实证研究、访谈、反馈意见等。了解和检验后反馈回来

国外资本结构动态性研究综述

黄园园 吴应宇(博士生导师)

(东南大学经济管理学院 南京 211189)

【摘要】 本文对近年来资本结构领域的研究热点即资本结构动态性理论进行了综述。首先引出资本结构动态性理论,然后从线性、平面与立体三维对资本结构动态性理论进行展开,最后指出了今后的研究方向。

【关键词】 资本结构 动态性研究 动态权衡理论 融资优序理论 市场时机理论

一、资本结构动态性理论的演进

1. 资本结构动态性理论研究的线性轨迹:核心理念与理念变迁。

(1)动态权衡理论。动态权衡理论假设市场半强式有效,不存在信息不对称,管理者以企业价值最大化为目标进行融资决策。动态权衡理论认为,由于调整成本的存在,企业会任其资本结构在一个区间内变动,只有偏离最优值较大或者调整收益大于调整成本时,企业才会调整其资本结构;企业的杠杆水平仅在某些时期处于最优,而在其他大部分时间里偏离最优水平。

推动动态权衡理论发展的先驱者是 Stiglitz(1973), Brennan 和 Schwartz(1978)以及 Kane 等(1984)则率先基于税盾利益和破产成本建立了动态权衡模型,对动态权衡理论发展作出重大贡献的是 Fischer 等(1989)。Stiglitz(1973)研究了公开融资中的税收动态影响问题。Brennan 和 Schwartz(1978)主要分析公司所得税对公司价值与最优资本结构的影

响。Kane 等(1984)则考虑了个人所得税、破产成本以及借债公司所采用的价值评价模式,但他们的模型因没有考虑调整成本而较难解释现实中资本结构类似“钟摆”的波动现象。Fischer 等(1989)在 Kane 等(1984)提出的模型的基础上,分析了负债的节税利益与破产成本之间的相互抵消关系,在考虑资本结构调整成本的前提下将期权定价理论应用于公司价值评估中,首次在权衡理论的动态性研究中引入调整成本;调整成本的存在使企业任其资本结构在一个区间内变动,只有偏离最优值较大时企业才调整其资本结构。

(2)基于定价错误的动态资本结构理论。基于定价错误的动态资本结构理论,又称经修正的融资优序理论(Chen 和 Zhao,2005)。根据引起定价错误的原因,该理论可分为融资优序理论和市场时机理论。

融资优序理论假设市场半强式有效,企业管理者与外部投资者都是理性的,二者之间存在信息不对称,管理者进行融资决策时以现有股东的价值最大化为目标。融资优序理论认

的信息可以根据其与概念框架预设目标的符合程度划分为正反馈信息和负反馈信息两种。正反馈使得输出起到与输入相似的作用,即实施修改后的概念框架得不到原先设想的效果,偏差不断增大;负反馈则使得输出起到与输入相反的作用,输出结果和原定目标的误差较小。

由此可见,对政府审计概念框架的完善是一个动态的、相互作用的过程,制定者应当根据实施者的反馈意见判定反馈类别,从而采取相应的措施。负反馈信息表明输出结果与预期目标偏差较小,只需要对原框架作出细微的调整即可;正反馈信息说明输出结果与预期目标偏差较大,因此制定者还应当进一步调整、修正概念框架,从而使其能更好地满足实际需要,使其能真正地发挥“防护、清除、修正”的作用。因此,制定者和决策者应当重视反馈的作用,从而在实践当中不断完善政府审计概念框架。

主要参考文献

1. 刘家义.以科学发展观为指导 推动审计工作全面发展.审计研究,2008;3

2. 段兴民,赵晓铃.国家审计“免疫系统”论引发的思考.审计与经济研究,2009;2

3. 齐兴利.“免疫系统”论下审计学科独立与理论体系重建.审计与经济研究,2009;2

4. 时现,李善波,徐印.审计的本质、职能与政府审计责任研究——基于“免疫系统”功能视角的分析.审计与经济研究,2009;3

5. 赵彦锋.审计“免疫系统”论:演进过程、作用机理与实现路径.审计与经济研究,2009;3

6. 陈志斌.政府会计概念框架整体分析模型.会计研究,2009;2

7. 宋常.“免疫系统”理论视野下的国家审计.审计与经济研究,2009;1

8. 乔新生.审计是国家的免疫系统——审计功能的重新定位.财经政法资讯,2008;6

9. 赵保卿.“免疫系统”论与审计的预防职能.审计与经济研究,2009;3