

政府审计业务基本逻辑：一个理论框架

裴育^a, 郑石桥^b

(南京审计大学 a. 公共经济学院 b. 审计科学研究院, 江苏 南京 211815)

[摘要] 政府审计功能关注政府审计能干什么, 包括鉴证、评价、监督、建议和指导五大功能; 政府审计主题关注审计什么, 包括财务信息、非财务信息、行为和制度; 政府审计客体关注审计谁, 公共资源经管责任承担者或承载者是审计客体, 包括组织、实物、公共政策和领导干部。政府审计功能、审计主题和审计客体共同决定政府审计业务类型体系, 不同类型的审计业务是政府审计不同功能作用于不同审计客体的不同审计主体所形成的, 审计主题是审计业务类型的骨架, 根据审计主题, 政府审计业务分为单一主题审计业务、多主题审计业务和综合审计业务。

[关键词] 政府审计业务; 政府审计功能; 政府审计主体; 政府审计客体; 政府审计; 政府审计主题; 国家审计

[中图分类号] F239.44 **[文献标识码]** A **[文章编号]** 1004-4833(2016)04-0003-09

一、引言

新中国的政府审计事业恢复以来, 国家审计机关在维护国家财经秩序、推进政府依法行政和廉政建设、改善国家治理和组织治理中发挥了重要的作用^①。党的十八大以来, 党和政府根据“四个全面”战略布局的要求, 对政府审计提出了越来越高的要求, 主管审计工作的国务院总理李克强, 对政府审计提出了一些更加形象和具体的要求, 例如, 审计要做权力监督的“紧箍咒”; 做制度完善的“倒逼”机制; 做经济发展的“助推器”; 做公共资金的“守护者”; 做政策落实的“监察员”; 做经济运行的“安全员”; 做重大项目落地或深化改革的“催化剂”; 审计要发挥“双利剑”作用, 一是成为反腐败的“尖兵”和“利剑”, 二是成为促进发展和保证经济安全的“利剑”^②。面临如此良好的发展态势, 人们不禁要问, 政府审计究竟能干什么? 政府审计究竟审计谁? 政府审计究竟审计什么? 政府审计业务类型究竟有哪些? 上述这些问题可以归纳为政府审计业务类型体系。

现有文献涉及政府审计究竟能干什么、政府审计究竟审计谁、政府审计究竟审计什么、政府审计业务类型究竟有哪些, 然而, 上述这些问题的研究没有贯通, 并且缺乏可操作的审计主题, 正是由于这些原因, 使得政府审计业务类型体系不清晰。本文拟以审计主题和公共资源经管责任为基础, 建立一个将上述问题贯通的政府审计业务类型体系的理论框架。

本文随后的内容安排如下: 首先是一个简要的文献综述, 梳理政府审计业务类型体系相关文献; 在此基础上, 分析审计功能, 以审计主题为基础来确定审计什么, 以公共资源经管责任为基础来确定审计谁, 由此提出一个政府审计业务类型体系的理论框架; 最后是结论和启示。

二、文献综述

与本文研究主题相关的文献涉及多个方面, 包括政府审计究竟能干什么? 政府审计究竟审计谁?

[收稿日期] 2016-05-03

[基金项目] 全国会计科研课题重点项目(2015KJA019); 江苏省高校优势学科建设二期项目; 江苏高校品牌专业建设工程资助项目(TAPP); 南京审计大学政府审计研究基金

[作者简介] 裴育(1967—), 男, 安徽霍邱人, 南京审计大学公共经济学院教授, 从事财税理论与政策、财政审计研究; 郑石桥(1964—), 男, 湖南耒阳人, 南京审计大学审计科学研究院教授, 博士生导师, 从事审计理论与方法研究。

^①本文同等意义上使用“政府审计”与“国家审计”。

^②根据中国政府网、人民网、新华网、中国新闻网、中国广播网、审计署官网等新闻报道综合而成。

政府审计究竟审计什么?政府审计业务类型究竟有哪些?

审计究竟能干什么,称为审计功能或审计职能。关于审计职能有单一职能论和多职能论,多数文献认为,政府审计、内部审计和民间审计都具有鉴证、评价和监督职能,只是各有侧重而已,政府审计侧重监督职能^[1-2]。一些文献专门研究政府审计职能,也形成了单一职能论和多职能论,单一职能论认为,政府审计的主要职能是经济监督^[3-5];多职能论的主流观点是国家治理免疫系统论,认为国家审计具有预防、揭示和抵御功能^[6-10]。

关于审计究竟审计什么,主要观点有五种:会计论、财政财务收支论、经济活动论、经济管理活动论、经济活动及相关信息论^[11-17]。关于政府审计究竟审计什么,根据各国法律及惯例,主要有两种审计内容:一是财政财务收支,二是经管责任^[11-12]。《中华人民共和国宪法》和《中华人民共和国审计法》规定政府审计内容是财政财务收支。《中华人民共和国国家审计准则》规定,对被审计单位财政收支、财务收支以及有关经济活动独立实施审计并做出审计结论,属于财政财务收支论和经济活动论。

关于政府审计究竟审计谁,根据各国法律及惯例,政府审计的审计客体是公共部门^[11-12];《中华人民共和国宪法》和《中华人民共和国审计法》规定的政府审计客体是国有及国有控股单位;根据国家治理免疫系统论^[6-7,9],政府审计客体范围是国家治理或经济社会系统;政府审计范围应该与政府管理范围相同^[18]。

关于政府审计业务类型,INTOSAI 在其《Fundamental Principles of Public Sector Auditing》中将审计业务类型区分为财务审计、绩效审计和合规审计^①;美国 GAO (Government Accountability Office) 2011 版《Government Auditing Standards》将政府审计业务区分为三种类型:财务审计、鉴证业务和绩效审计^②。刘家义审计长提出,适应国家治理的高度融合性和复杂化的趋势,发展和完善多专业融合、多形式结合的特色综合审计模式,从财政财务收支入手,以责任履行和责任追究为重点,将合规性审计与绩效审计融为一体,经济责任审计与财政、金融、企业审计相结合^[6,9]。

上述文献综述显示,关于政府审计究竟能干什么、政府审计究竟审计谁、政府审计究竟审计什么、政府审计业务类型究竟有哪些,对这些问题都有一定的研究,有些还相当深入,这些研究为我们进一步深入探究相关问题奠定了良好的理论基础。然而,上述这些问题没有贯通,并且缺乏可操作的审计主题,正是由于这些原因,使得政府审计业务类型体系不清晰。本文拟以审计主题为基础,建立一个将上述问题贯通的政府审计业务类型体系的理论框架。

三、理论框架

政府审计业务类型体系主要关注政府审计业务类型,涉及三个问题:一是对谁进行审计,这是政府审计客体问题;二是对审计客体的什么进行审计,这是政府审计主题问题;三是对审计主题做什么,这是政府审计功能问题。上述三个问题确定了,政府审计业务类型也就基本确定了。上述三个问题中,审计功能是基础性的,事实上,审计

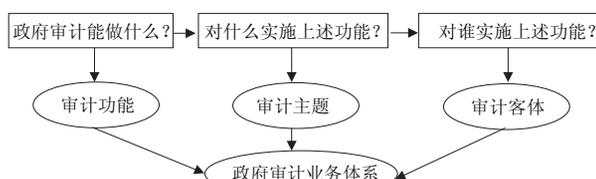


图1 研究框架

业务类型也就是将审计功能作用于审计客体的审计主题,正是因为审计客体不同,同一审计客体有多种审计主题,从而形成了多样化的审计业务类型。上述思路如图1所示,这也是本文的研究框架。

(一) 政府审计究竟能干什么——政府审计功能

本文前面的文献综述显示,关于政府审计功能,有三种观点:一是认为政府审计具有鉴证、评价、

①<http://www.intosai.org>

②<http://www.gao.gov>

监督三大职能,侧重监督职能;二是认为政府审计主要职能是经济监督;三是政府具有预防、揭示和抵御功能。现实生活已经告诉我们,政府审计完全具有鉴证和评价职能,例如,一些国家的政府审计机关开展公共组织决算报表审计,说明政府审计具有鉴证功能;我国开展的领导干部经济责任审计,说明政府审计具有评价功能。所以,问题的关键在于,鉴证、评价、监督三大理论与预防、揭示、抵御三大功能,它们之间是什么关系?

关于鉴证、评价和监督有不少的研究文献,一般认为,鉴证就是以系统方法搞清楚特定事项的真实状况,就特定事项与既定标准之间的一致性程度发表意见。评价是在搞清楚特定事项的事实情况之后,将特定事项的实际状况与一定的标杆进行比较,以判断该特定事项的绩效或该特定事项是否存在改进机会。这里的标杆与既定标准不同,既定标准是特定事项运行的规范或规则,而标杆是特定事项运行过程或结果的理想状况。监督是在搞清楚特定事项的事实情况之后,如果发现有违背既定标准的特定事项,一方面要对违背事项进行纠正;另一方面,对相关责任者进行处理处罚^[19]。上述鉴证、评价和监督三种功能的共同特点是从审计功能的发挥过程来认知审计。

预防功能、揭示功能、抵御功能由刘家义审计长提出^[6-7,9],预防功能包括威胁功能和预警功能;揭示功能包括两方面的内涵,一是揭露和查处违法违规、经济犯罪、损失浪费、奢侈铺张、不合理利用资源、污染环境、损害人民群众利益、危害国家安全、破坏民主法治等行为,并依法对这些行为进行惩戒;二是揭示体制障碍、制度缺陷、机制扭曲和管理漏洞;抵御功能是促进健全制度、完善体制、规范机制的功能。上述预防功能、揭示功能、抵御功能的共同特点是从审计功能发挥之后的结果来认知审计功能。

根据上述解释,预防功能通过威胁功能和预警功能两个路径来实现,威胁功能是由于政府审计能发现问题,并且还会对有问题的被审计单位进行处理处罚,所以,慑于被发现及处理处罚,某主体主动放弃了一起违纪违规策划,从本质上来说,还是依赖于政府审计鉴证、评价和监督职能的发挥,如果政府审计不能鉴证、评价和监督,也就无威胁功能可言。预警功能是发现早期苗头性、倾向性问题,以免这类问题成为普遍性大问题。但是,无论如何,要发现苗头性、倾向性问题,还得依赖政府审计的鉴证、评价职能。揭示功能是找出问题并对责任人惩戒,找出问题依赖于政府审计的鉴证、评价职能,而惩戒依赖于政府审计的监督职能。抵御功能有两个过程,一是提出健全制度、完善体制、规范机制的审计建议,二是推动这些审计建议得以采纳并发挥指导作用,前者可以称为建议职能,后者可以称为指导职能。完成抵御功能的建议职能和指导职能是鉴证、评价和监督的后续职能,具有独立内容,不能包含于前三项职能之中。

综上所述,预防功能、揭示功能、抵御功能三大功能理论与鉴证、评价和监督三大理论有两方面的关系:第一,具有相同之处,预防功能、揭示功能完全依赖于鉴证、评价和监督,两种理论只是角度不同,预防功能、揭示功能是从政府审计功能的发挥结果这个角度来分析政府审计功能的,而鉴证、评价和监督是从政府审计功能的过程这个角度来分析政府审计功能的,两者异曲同工。第二,具有差别之处,完成抵御功能的建议职能和指导职能具有独立的内容,鉴证、评价和监督并未包含。

上述分析表明,政府审计功能的两种主流理论,其关系如表1所示,总体来说,政府审计具有鉴证、评价、监督、建议、指导五种功能,前三者主要体现为批判性功能,后两者主要体现为建设性功能^[20],通过这些功能,政府审计能发挥预防、揭示、抵御三类作用。

上述五种功能中,鉴证功能是基础,没有鉴证,也就没有搞清楚特定事项的真实情况,当然也就无从将该特定事项与一定的标

表1 不同视角的政府审计功能

项目	功能产生的结果	功能作用的过程
功能	预防功能	威胁功能 鉴证、评价、监督 预警功能 鉴证、评价
	揭示功能	鉴证、评价、监督
	抵御功能	建议、指导

杆进行比较,评价功能则无法实施;同样,没有搞清楚特定事项的真实情况,也就无法做出体现监督职能的处理处罚;没有鉴证,对于体制、机制、制度存在的缺陷也就没有搞清楚,提出的审计建议很有可能是无的放矢,甚至是错误的审计建议,当然更加无从谈及指导功能。所以,尽管政府审计功能有多

种,但是,鉴证功能是基础,其他功能都是以鉴证为基础发展起来的,都是鉴证功能的拓展功能。

(二) 政府审计功能对什么来实施——政府审计主题

以上从不同视角分析了政府审计功能,接下来的问题是,政府审计机关能对什么实施这些功能呢?前已叙及,在政府审计的鉴证、评价、监督、建议、指导功能中,鉴证是基础功能,并且,其他四种功能具有选择性,并不一定在每个审计项目中都能发挥作用,但是,鉴证功能在每个审计项目中都要发挥作用,所以,分析政府审计机关能对什么实施审计功能,主要看鉴证功能,也就是分析政府审计机关能对什么实施鉴证功能。

本文前面的文献综述指出,关于审计究竟审计什么,主要观点有五种:会计论、财政财务收支论、经济活动论、经济管理活动论、经济活动及相关信息论^[13-16];同时,根据国家治理免疫系统论,审计主要是找“病毒”及其原因^[6-7,9]。上述这些观点,都从不同视角探究了审计究竟审计什么,但是,都需要进一步深入细化,还需要更具有包容性。会计论认为,审计就是审计会计,这里的会计是什么意思?是会计制度,还是会计信息?还是两者同时审计?上述选择似乎都可以!所以,会计论需要进一步完善。财政财务收支论认为,审计就是审计财政财务收支,这里的财政财务收支是什么意思?是财政财务收支相关信息,还是财政财务收支相关制度?是财政财务收支产生的绩效结果?还是财政财务收支行为?或者是上述四者同时存在?上述选择似乎都可以!所以,财政财务收支论需要进一步完善。经济活动论、经济管理活动论、经济活动及相关信息论也存在与财政财务收支论同样的问题。至于国家治理免疫系统论,关键问题是要界定“病毒”的范围,审计不可能包打天下,应该是有所为、有所不为,政府审计应该聚焦一些特定的“病毒”,而不是一般意义上的“病毒”,例如,即使从政府审计反腐败的角度来看,政府审计也只能在某些类型的反腐败中发挥作用,并不是对所有腐败都有作用。

那么,审计究竟能对什么实施鉴证功能呢?换句话说,审计究竟能审计什么呢?我们先来看审计的技术属性。美国会计学会(AAA)1972年发布的《审计基本概念公告》指出,审计是客观收集和评价与经济活动及事项有关认定的证据,以确定其认定与既定标准的符合程度,并将其结果传递给利益相关者的系统过程^[21]。INTOSAI发布的《利马宣言》指出,审计是公共资金控制体系不可缺少的组成部分,其目的是要及早地揭露背离公认标准、违反原则和法令制度及违背资源管理的效率、效果和经济原则的现象^[11]。国际内部审计协会(IIA)2009年发布的International Professional Practice Framework(IPPF)指出,内部审计是一种独立、客观的确认和咨询活动,它通过应用系统、规范的方法,评价并改善风险管理、控制和治理过程的效果^[22]。

尽管三大国际审计组织对审计的认知略有不同,但是,从技术逻辑来看,都强调三个方面:第一,强调特定事项,美国会计学会强调的特定事项是经济活动及事项有关的认定,INTOSAI强调的特定事项是公共资金管理背离公认标准、违反原则和法令制度及违背资源管理的效率、效果和经济原则的现象,IIA强调的特定事项是风险管理、控制和治理过程。第二,强调以独立、客观和系统的方法搞清楚客观事实的真相;第三,强调既定标准,需要将特定事项的真实情况与既定标准相对照,判断两者之间的相符程度,并就两者的相符程度发表意见^[23]。简而言之,上述三个方面综合起来,审计能审计的对象就是——存在既定标准并且能搞清楚其真实状况的特定事项。

审计的上述技术属性与权威职业规范对鉴证对象的规定完全一致。根据ISAE 3000及《中国注册会计师鉴证业务基本准则》规定,“适当的鉴证对象应当同时具备下列条件:鉴证对象可以识别;不同的组织或人员对鉴证对象按照既定标准进行评价或计量的结果合理一致;审计师能够收集与鉴证对象有关的信息,获取充分、适当的证据,以支持其提出适当的鉴证结论^[24-25]。”鉴证对象可以识别,是指存在的特定事项;不同组织或人员对鉴证对象按照既定标准进行评价或计量的结果合理一致,是指存在既定标准;审计师能够收集与鉴证对象有关的信息,获取充分、适当的证据,以支持其提出适当的鉴证结论,是指能以独立、客观和系统的方法搞清楚客观事实的真相。

从技术逻辑来说,审计对象是存在既定标准并且能搞清楚其真实状况的特定事项,因为审计的直

接目的是要对该特定事项发表意见,这里的特定事项是发表审计意见的主题,所以,基于技术逻辑,本文将这里的特定事项称为审计主题。本文前面提到的会计论、财政财务收支论、经济活动论、经济管理活动论、经济活动及相关信息论、国家治理免疫系统论提出的审计对象都是某类审计主题。

问题的关键是,审计主题究竟有哪些?我们先来看权威职业规范的规定及问卷调查的结果。《中国注册会计师鉴证业务基本准则》规定,鉴证对象与鉴证对象信息具有多种形式,主要包括:“(1)当鉴证对象为财务业绩或状况时(如历史或预测的财务状况、经营成果和现金流量),鉴证对象信息是财务报表;(2)当鉴证对象为非财务业绩或状况时(如企业的运营情况),鉴证对象信息可能是反映效率或效果的关键指标;(3)当鉴证对象为物理特征时(如设备的生产能力),鉴证对象信息可能是有关鉴证对象物理特征的说明文件;(4)当鉴证对象为某种系统和过程时(如企业的内部控制或信息技术系统),鉴证对象信息可能是关于其有效性的认定;(5)当鉴证对象为一种行为时(如遵守法律法规的情况),鉴证对象信息可能是对法律法规遵守情况或执行效果的声明^[25]。”IAASB颁布的 ISAE 100 及随后而代之以的 ISAE 3000,将确认业务主题区分为财务信息、非财务信息、流程及制度、行为^[24]。还有不少文献调查了审计机构的确认业务类型,发现确认的主题很广泛,涉及财务信息、非财务信息、流程及制度、行为^[26-36]。

综合权威规范的规定及实务部门已经开展的鉴证业务,本文将审计主题划分为四类:财务信息、非财务信息、行为和制度。财务信息是历史或预测的财务状况、经营成果和现金流量信息,这些信息如何产生存在既定标准,通过系统方法可以搞清楚这些信息反映事项的真实情况,所以,财务信息可以作为审计主题。非财务信息是财务信息之外的信息,包括反映组织、项目、政策的营运状况或营运绩效的信息及反映资源、环境、工程等实物物理特征的信息等,这些信息如果存在既定标准,并且通过系统方法可以搞清楚这些信息反映事项的真实情况,也可以作为审计主题。行为是审计客体的特定作为或不作为,从行为的内容和属性来看,行为可以分为业务行为、财务行为和其他行为,关于行为有许多规范或要求,这就是既定标准(例如,法律法规、规章制度),如果能通过系统方法搞清楚行为的真实情况,则该行为可以作为审计主题。制度是关于行为的规定,可以从两个角度进行鉴证:一是制度设计是否存在缺陷,二是制度执行是否存在缺陷,这里都存在既定标准,也需要以系统方法搞清楚制度设计和制度执行的真实状况,所以,制度也可以作为审计主题^[37-39]。

以上对审计主题的讨论并未专门针对政府审计,从技术逻辑来说,政府审计、社会审计和内部审计并无显著差异,只是处于不同的委托代理关系之中,应用于不同的审计客体。所以,政府审计机关的审计主题同样是财务信息、非财务信息、行为和制度。政府审计机关可以对上述主题实施鉴证,并且还可以根据特定审计项目的需求,选择性地实施鉴证、评价、监督、建议、指导功能,如表 2 所示。表 2 界定了政府审计能对哪些事项实施哪些功能,也就是确定了政府审计内核,这个内核是基于审计技术属性而产生的,是政府审计本身所固有的,政府审计的所有业务活动,都是这个内核的应用,类似于“互联网+”中的互联网核心技术,“互联网+”与各种产业组合,可以产生新的业态;政府审计内核运用于不同的审计客体,可产生不同审计业务类型,政府审计内核是政府审计业务“互联网+”的核心技术,也可以称为“政府审计+”。

表 2 政府审计内核(“政府审计+”)

项目	审计主题			
	财务信息	非财务信息	制度	行为
鉴证	★	★	★	★
评价	★	★	★	★
监督	★	★	★	★
建议	★	★	★	★
指导	★	★	★	★

★表示可能有这种组合

(三) 政府审计功能对谁来实施——政府审计客体

以上分析了政府审计能干什么、能对什么实施审计功能,这两个问题确定了政府审计内核,接下来的问题是,这些内核可以对谁来实施,换句话说,“互联网+”会与谁+呢?这就需要确定政府审计客体。

政府审计客体有两个问题:一是审计客体的范围,二是审计客体的形态或类型。关于政府审计客

体的范围,本文前面的文献综述指出,根据各国法律及惯例,政府审计的审计客体是公共部门^[11-12];《中华人民共和国宪法》和《中华人民共和国审计法》规定的政府审计客体是国有及国有控股单位;根据国家治理免疫系统论^[6-7,9],政府审计客体范围是国家治理或经济社会系统;政府审计范围应该与政府管理范围相同^[18]。

将政府审计客体界定为公共部门基本是可行的,但是,有两个瑕疵:一是公共部门的范围存在模糊性;二是一些私营部门也可能使用公共资源,例如,政府对一些私营企业进行补助,这些补助资金的使用情况需要政府审计机关进行审计,如果认为政府审计客体是公共部门,则这些接受政府补助的私营企业就被排除在政府审计客体之外了。将政府审计客体界定为国有及国有控股单位也存在瑕疵:一是将接受政府补助的私营企业排除在政府审计客体之外;二是我国的集体经济组织也被排除在外。至于国家治理或经济社会系统以及政府管理范围,都是宏观界定,并未涉及具体边界,根据这种界定,难以确定政府审计客体。

本文认为,政府审计客体要根据公共资源经管责任来界定,凡是公共资源经管责任承担者或承载者,都是政府审计客体,无论其是何种属性的组织或个人或项目。这里的公共资源经管责任就是接受公共资源,并按要求履行特定职责或完成特定事项,一般来说,公共资源不会无缘无故地给予某组织或个人或项目,一定要求公共资源接受者承担特定职责或完成特定事项,所以,公共资源经管责任承担者或承载者就是公共资源接受者或使用者。

根据这个界定,上述各种观点存在的瑕疵都可以弥补,竞争性的国有企业、使用公共资源的私立大学、接受补助的私营企业都应该成为政府审计客体;集体经济组织的资源,个人并不存在可确指的股权,也无转让权,不宜理解为股份制度,而是属于公有制,在性质上更类似于公共资源,当然要接受政府审计机关的审计;对于谁接受或使用了公共资源,应该是不难确定的,所以,政府审计客体界定就有了可操作的标准。

既然政府审计客体是公共资源责任承担者或承载者,那么,这种审计客体有哪些形态或类型呢?第一,使用公共资源的公共部门是审计客体,这包括广义政府^①、公共部门和事业单位;第二,国有独资或国有控股企业的资源主要来源于公共财政,它们应该是政府审计客体;第三,国有独资或国有控股的金融机构,其资源主要来源于公共财政,它们应该是政府审计客体;第四,接受政府补助的非国有企业、非营利组织(NGO);第五,各种公共资源本身也可以作为审计客体,对这些资源相关的财务信息、非财务信息、行为及制度进行审计;第六,环境本身也可以作为审计客体,对环境相关的财务信息、非财务信息、行为及制度进行审计;第七,工程本身也可以作为审计客体,对工程相关的财务信息、非财务信息、行为及制度进行审计;第八,公共政策本身也可以作为审计客体,对公共政策相关的财务信息、非财务信息、行为及制度进行审计;第九,领导干部个人也可以作为审计客体,对其职责履行相关的财务信息、非财务信息、行为及制度进行审计。所以,概括起来,政府审计客体包括四类:第一类是组织,包括广义政府、公共部门、事业单位、国有企业、集体企业、国有金融机构、集体金融机构、接受补助的非国有企业、NGO组织;第二类是实物,包括资源、环境、工程;第三类是公共政策;第四类是自然人(主要指领导干部)。

到此为止,本文讨论了政府审计功能、政府审计主题和政府审计客体,上述三个维度联合起来,决定了政府审计可能的业务体系,如表3所示。

(四) 对审计功能、审计主题、审计客体组合的选择——政府审计业务类型体系

表3列出的政府审计功能、审计主题和审计客体组合共有240种,如何以此为基础形成政府审计业务类型体系呢?

本文前面的文献综述指出,INTOSA将审计业务类型区分为财务审计、绩效审计和合规审计;美

^①广义政府指一切国家政权机关,包括立法机关、行政机关和司法机关。

表3 政府审计功能、审计主题和审计客体的三维组合

项目		审计客体											
审计主题	审计功能	广义政府	公共部门	事业单位	国有及集体金融机构	国有及集体企业	接受补助非国有企业	接受补助民间组织	资源	环境	工程	公共政策	领导干部
财务信息	鉴证	★	★	★	★	★	★	★	★	★	★	★	★
	评价	★	★	★	★	★	★	★	★	★	★	★	★
	监督	★	★	★	★	★	★	★	★	★	★	★	★
	建议	★	★	★	★	★	★	★	★	★	★	★	★
非财务信息	指导	★	★	★	★	★	★	★	★	★	★	★	★
	鉴证	★	★	★	★	★	★	★	★	★	★	★	★
	评价	★	★	★	★	★	★	★	★	★	★	★	★
	监督	★	★	★	★	★	★	★	★	★	★	★	★
行为	建议	★	★	★	★	★	★	★	★	★	★	★	★
	指导	★	★	★	★	★	★	★	★	★	★	★	★
	鉴证	★	★	★	★	★	★	★	★	★	★	★	★
	评价	★	★	★	★	★	★	★	★	★	★	★	★
制度	监督	★	★	★	★	★	★	★	★	★	★	★	★
	建议	★	★	★	★	★	★	★	★	★	★	★	★
	指导	★	★	★	★	★	★	★	★	★	★	★	★
	鉴证	★	★	★	★	★	★	★	★	★	★	★	★

注：★表示可能存在这种组合

国 GAO 将政府审计业务区分为财务审计、鉴证业务和绩效审计；刘家义审计长提出，将合规性审计与绩效审计融为一体，经济责任审计与财政、金融、企业审计相结合，形成中国特色综合审计模式^[6,9]。尽管关于政府审计业务类型的观点不同，但是，不同观点的共同之处是以审计主题为骨架来形成审计业务类型，INTOSA 将审计业务类型区分为财务审计、绩效审计和合规审计，财务审计的审计主题是财务信息，绩效审计的审计主题是绩效信息，属于非财务信息，合规审计的主题是行为。美国 GAO 将政府审计业务区分为财务审计、鉴证业务和绩效审计，财务审计和绩效审计的主题与 INTOSA 的相应审计业务相同，鉴证业务的主题较多，包括财务、制度及一些财务信息和非财务信息。而中国特色综合审计模式是在一个审计项目中关注所有的审计主题。所以，总体来说，审计主题是形成政府审计业务类型的骨架。

综合 INTOSA、GAO 及中国特色综合审计模式，政府审计业务类型包括三类：第一类为单一主题审计业务，即每个审计项目只包括一个审计主题，分为财务信息审计、非财务信息审计、行为审计、制度审计；第二类为多主题审计业务，即每个审计项目包括两个以上审计主题，例如，财务报表审计与内部控制审计合并起来的整合审计就属于这种情形；第三类为综合审计业务，即每个审计项目包括所有的审计主题，例如，领导干部经济责任审计就属于这种情形。上述政府审计业务类型框架，归纳起来如表 4 所示。

多主题审计业务是根据审计需求，对两个以上审计主题进行组合，可以有多种具体类型，例如，财务信息和非财务信息组合起来，可以形成绩效信息审计。综合审计业务在一个项目中关注全部审计

表4 政府审计业务类型框架

审计主题	政府审计业务类型		
	单一主题 审计业务	多主题 审计业务	综合 审计业务
财务信息	√	×	×
单一审 计主题	√	×	×
非财务信息	√	×	×
行为	√	×	×
制度	√	×	×
多审 计主题	×	√	×
两个以上审计主题	×	√	×
全部审计主题	×	×	√

注：√表示属于这种情形，×表示不属于这种情形

主题,没有细分的业务类型。单一主题审计业务的每个审计主题还可以细分,从而每个主题的审计业务还可以细分为不同的具体业务类型。需要说明的是,无论是单一主题审计业务,还是多主题审计业务,或者是综合审计业务,审计主题都是骨架,审计主题决定了“审计什么”,进而决定了“怎么审”;如果不确定“审计什么”,当然也就无法确定“怎么审”。即使是多主题审计业务和综合审计业务,在制定项目审计方案时,还是需要以审计主题为骨架,按不同的审计主题来设计审计方案,然后,将不同审计主题的审计方案合并,删除重复内容,形成可执行的审计方案。

四、结论和启示

国家审计机关在国家治理中发挥重要作用,是国家治理的基石和重要保障。然而,政府审计究竟有哪些审计业务类型,目前,并没有一个清晰的框架体系。本文通过分析政府审计功能以确定政府审计能做什么,通过分析审计主题以确定政府审计能审计什么,以公共资源经管责任为基础来确定政府审计究竟审计谁,在此基础上,提出一个政府审计业务类型体系的理论框架。

政府审计业务类型体系主要关注政府审计业务类型,涉及三个问题:一是政府审计究竟能干什么,这是政府审计功能问题;二是政府审计功能对什么来实施,这是政府审计主题问题;三是政府审计功能对谁来实施,这是政府审计客体问题。政府审计功能包括鉴证、评价、监督、建议和指导,政府审计主题包括财务信息、非财务信息、行为和制度,政府审计客体是公共资源经管责任承担者或承载者,包括组织、实物、公共政策和领导干部。政府审计功能、审计主题和审计客体共同决定政府审计业务类型体系,但是,审计主题是审计业务类型的骨架,不同类型的审计业务是政府审计不同功能作用于不同审计客体的不同审计主体所形成的,可以区分为单一主题审计业务、多主题审计业务和综合审计业务。

本文研究启示我们,政府审计业务类型可以有多种可选择的模式,但是,无论如何,审计主题是最重要的,这是审计业务实施的灵魂:一方面,向前可以贯通到审计目标,因为不同审计主题可以承担不同的审计目标;另一方面,向后可以贯通到审计方法,因为不同审计主题需要不同的审计程序甚至不同的审计取证模式。INTOSA、GAO 都按不同审计主题建立了审计准则,确定了审计主题的审计目标及审计取证程序。我国采用综合审计模式,每个审计项目都关注全部审计主题。但是,关注全部审计主题不能转换为不关注审计主题,没有审计主题,审计目标就没有承载者,没有审计主题,也就无法确定有针对性的审计取证模式或审计程序,审计质量控制也就没有抓手。我国的审计准则建设及审计实践都应该树立审计主题观念。

参考文献:

- [1]《审计研究》编辑部. 关于审计定义的探讨[J]. 审计研究,1995(3):43-45.
- [2]王家新,裴育,郑石桥,等. 中国特色社会主义审计制度研究[M]. 北京:中国言实出版社,2015.
- [3]阎金铎. 试论审计的性质和职能[J]. 审计研究,1986(2):10-13.
- [4]孙绍良. 略论审计的性质职能和作用[J]. 吉林财贸学院学报,1987(6):55-59.
- [5]裴育,程莹. 我国财政审计的发展历史[N]. 中国审计报,2009-03-11:008.
- [6]刘家义. 以科学发展观为指导 推动审计工作全面发展[J]. 审计研究,2008(3):3-9.
- [7]刘家义. 论国家治理与国家审计[J]. 中国社会科学,2012(6):60-72.
- [8]《中国特色社会主义审计理论研究》课题组. 国家审计功能研究[J]. 审计研究,2013(5):3-9.
- [9]刘家义. 国家治理现代化进程中的国家审计:制度保障与实践逻辑[J]. 中国社会科学,2015(9):64-83.
- [10]王家新,晏维龙,等. 《关于完善审计制度若干重大问题的框架意见》学习笔谈纪要[J]. 审计与经济研究,2016(1):1-15.
- [11]INTOSAI(the International Organization of Supreme Audit Institutions). The Lima Declaration[S]. 1977.
- [12]GAO. The role of the U. S government accountability office[S]. 2008.
- [13]张文运. 审计不是“对一切工作的审查”[J]. 财务与会计,1988(6):30-35.
- [14]王文彬,黄履中. 工业企业的成本审计[J]. 财务与会计,1987(6):52-53.

- [15] 谢荣. 试论审计的对象是经济管理活动[J]. 上海会计, 1988(4): 33-36.
- [16] 李凤鸣, 刘世林. 第二讲政府审计的主体和客体[J]. 审计与经济研究, 1996(2): 58-61.
- [17] 晏维龙, 韩峰, 汤二子. 新常态下的国家审计变革与发展[J]. 审计与经济研究, 2016(2): 3-13.
- [18] 朱庆国. 国家审计只能监督国有经济质疑[J]. 审计理论与实践, 1997(1): 24-25.
- [19] 郑石桥. 政府审计功能: 理论框架和例证分析[J]. 会计之友, 2015(13): 132-136.
- [20] 郑石桥, 安杰, 高文强. 建设性审计论纲——兼论中国特色社会主义政府审计[J]. 审计与经济研究, 2013(4): 13-22.
- [21] Auditing Concepts Committee. Report of the committee on basic auditing concepts[J]. The Accounting Review, 1972: 15-74.
- [22] IIA. International professional practice framework (IPPF) [S]. 2009.
- [23] 郑石桥. 政府审计嵌入责任政府制度建设路径研究[J]. 学海, 2014(3): 116-122.
- [24] IAASB (international auditing and assurance standards board). ISAE 3000, Assurance engagements other than audits or reviews of historical financial information (Effective for assurance reports dated on or after December 15, 2015) [S]. 2013.
- [25] 财政部. 财政部关于印发中国注册会计师执业准则的通知(财会[2006]4号) [S]. 2006.
- [26] Muysken J. Web trust: assurance and commerce[J]. Australian CPA, 1998, 68(7): 56-57.
- [27] Bennet C, Sylph J. The trust business: assurance services and e-commerce[J]. Australian CPA, 1998, 68(2): 43-44.
- [28] Grant J. A principled approach to providing assurance[J]. Accountancy, 1998, 121(4): 74.
- [29] Wolosky H W. Choosing elder care assurance services[J]. The Practical Accountant, 1998, 31(1): 33-37.
- [30] Pace D. Assurance in the electronic commerce environment[J]. Pennsylvania CPA Journal, 1999, 70(3): 21-25.
- [31] Beets D S, Souther C C. Corporate environmental reports: the need for standards and an environmental assurance service[J]. Accounting Horizons, 1999(7): 129-145.
- [32] English L. Seeking assurance-new courses[J]. Australian CPA, 1999, 69(5): 28-29.
- [33] Hughes D A. Assurance services issues[J]. Australian CPA, 1999, 69(9): 36-38.
- [34] See C P, Mock T J. The market for assurance services in Singapore[J]. Accounting and Business Review, 1999, 6(2): 289-305.
- [35] Dassen R J M, Schelleman C C M. The market for assurance services in the Netherlands[R]. Working paper, 2001.
- [36] Hasan M, Steven Maijoor S, Mock T J, et al. The different types of assurance services and levels of assurance provided[J]. International Journal of Auditing, 2005(9): 91-102.
- [37] 鸟羽至英. 行为审计理论序说[J]. 会计, 1995, 148(6): 77-80.
- [38] 郑石桥, 宋夏云. 行为审计和信息审计的比较——兼论审计学的发展[J]. 当代财经, 2014(2): 109-117.
- [39] 郑石桥, 郑卓如. 基于审计主题的审计学科体系创新研究[J]. 会计研究, 2015(9): 81-87.

[责任编辑: 高婷]

Toward the Engagement Framework of Government Audit: A Theoretical Framework

PEI Yu^a, ZHENG Shiqiao^b

(a. School of Public Economy, b. Institute of Audit Science, Nanjing Audit University, Nanjing 211815, China)

Abstract: The function of government audit means what government audit office can do, which includes verification, evaluation, supervision, advice, and consultant; the subject matter of government audit means what government audit office can audit, which includes financial information and non-financial information, behavior and system; the object of government audit means whom government audit office can audit for, which is the undertaker or carrier of public resources management responsibility, including organizations, physical, public policy, and leading cadres. The function of government audit, the subject matter of government audit, and the object of government audit, codetermine the engagement framework of government audit according to the audit subject matter, and the engagement of government audit can be divided into three classes: engagement with single audit subject matter, engagement with multiple audit subject matter, and comprehensive engagement.

Key Words: engagement of government audit; function of government audit; entity matter of government audit; object of government audit; government audit; subject of government audit; state audit