新时代我国政府审计机制创新路径研究

张道潘　刘世林
南京审计大学

【摘　要】　新时代我国政府审计进入了全面创新的时期，中共中央印发的《深化党和国家机构改革方案》中提出“构建集中统一、全面覆盖、权威高效的审计监督体系”的战略要求，这一要求，为新时代政府审计机制创新树立了总体目标。围绕着构建集中统一、全面覆盖、权威高效的审计监督体系这一总体目标，审计机制创新应从正确把握受托经济责任内涵、审计全覆盖理论的诠释、规范审计分类标志/标准等方面寻找突破口；从优化审计项目立项机制、完善政府绩效审计评价模式、整合审计项目的运行机制、健全审计信息沟通机制、构建大数据技术应用平台等方面寻找创新路径。

【关键词】　政府审计；全面创新；创新路径

Research on the Innovation Path of China's Government Audit Mechanism in the New Era

Abstract: In the new era, China's government audit enters a period of comprehensive innovation. The “Deepening the Party and State Institutional Reform Plan” issued by the CPC Central Committee puts forward the strategic requirements of “to build a centralized, unified, comprehensively covered, authoritative and efficient auditing supervision system”. This requirement sets an overall goal for the innovation of the government audit mechanism in the new era. Focusing on the overall goal of building a centralized, unified, comprehensively covered, authoritative and efficient auditing supervision system, the innovation of auditing mechanism should seek a breakthrough from correctly understanding the connotation of entrusted economic responsibility, the interpretation of auditing full coverage theory, and standardizing auditing classification marks/ standards. To find innovative paths, we should optimize the audit project establishment mechanism, improve the audit evaluation model of government performance, integrate the audit project operation mechanism, improve the audit information communication mechanism, and build a big data technology application platform.

Key words: government audit; comprehensive innovation; innovation path

一、新时代我国政府审计机制的创新目标

2018 年 3 月，中共中央印发了《深化党和国家机构改革方案》（以下简称《方案》）。《方案》提出组建中央审计委员会，构建集中统一、全面覆盖、权威高效的审计监督体系，更好发挥审计监督作用。2018 年 5 月 23 日，习近平总书记在主持召开中央审计委员会第一次会议时又重申了“更好发挥审计在党和国家监督体系中的重要作用”的要求。这一要求从坚持党对审计的集中统一领导、实施审计监督的全面覆盖、实现审计监督体系的权威高效三个层面提出了新时代我国政府审计机制创新的总体目标。

我国政府审计的创新目标有着其深刻的内涵。

（一）体制保障性目标

我国政府审计运行机制创新，首先是体制

创新，通过建立在党的领导下的集中统一的审计体制，为集中统一、全面覆盖、权威高效审计体系的运行机制提供制度保障。我国传统的政府审计体系是一种分散的行政审计体系。这种分散性主要体现在：① 审计机关设置在政府行政机关序列，审计机关的战略决策、行政管理和业务开展都属于政府的行政行为，审计机关在贯彻执行党的决议、对党的组织和党的领导干部履行职责的检查监督方面缺乏直接性和法规依据，难以体现党对审计的集中统一领导。② 审计机关实行本级政府和上级审计机关“双重”领导机制，审计机关在开展审计业务活动中既要向本级地方政府负责，又要向上级审计机关负责。当在审计项目中发现的问题涉及地方局部利益，与代表地区整体的上级政府利益和国家利益发生冲突时，必使审计机关陷入两难选择境地，严重削弱了审计机关的权威性。③ 在地方政府和上级审计机关双重领导体制下，各级地方审计机关人财物资源的配置由各级地方政府负责，上级审计机关对下级审计机关的人财物资源难以集中调配，这种分散管理的情况严重影响审计的独立性和效率性。

新时代我国审计体制的改革就是要改变传统的政府审计体制：设立中央审计委员会，由审计委员会实施对审计的宏观决策和集中领导；省级以下审计机关的人、财、物资源系统化配置，业务活动集中管理，有利于加强审计工作的独立性、权威性和效率性。党的集中统一领导体制，是构建集中统一、全面覆盖、权威高效的审计监督体系，推动审计更好地服务于我国国家治理现代化的体制性保障机制。

（二）效能保障性目标

我国政府审计要在体制创新的前提下实现运行模式的创新，这种模式创新，一是要建立对承担公共资金、国有资产、国有资源的配置、使用管理责任的单位和领导干部全覆盖的审计模式；二是要建立对政府不同层级党政领导干部的经济责任全覆盖的审计模式；三是要建立对所有被审计项目中的真实性责任、合法性责任和绩效责任全覆盖的审计模式。通过全覆盖审计模式的建立，以保证审计效能充分发挥。

我国传统的审计模式是一种以政府部门、国有金融机构和国有企业事业单位财政财务收支合法合规性为主的审计模式。这种模式的缺陷主要是：

（1）审计方向错位，难以实现对被审计单位所有财务管理活动中决策和执行活动的“全覆盖”。财政财务收支活动一般是指单位资金、经费收入和支出业务办理过程，这些活动是单位的业务活动中依据预算和分管领导的授权使用资金的操作活动，即会计和有关业务人员的履行职务的行为。财政财务收支审计，实质上将审计矛头指向了基层财务管理和业务人员，并没有或者较少涉及财务决策和资金配置人员及其活动。

（2）审计范围狭窄，难以实现对公共资金、国有资产、国有资源的配置、使用管理活动的“全覆盖”。一个单位的公共资金、国有资产、国有资源配置、使用管理活动不仅仅是财政财务的决策、执行活动，政府及其部门以及主要领导干部行使权力，不仅仅是行使财政财务管理权，也不仅仅是承担财政财务管理责任。政府及其部门和领导干部除了行使在公共资金配置、使用方面的管理权，还要行使国有资产、国有资源（包括人力资源）配置、使用方面的管理权；在此基础上，行使政府管理社会政治、经济、社会、文化、生态保护活动的“经营管理权”。仅仅围绕着财政财务收支活动的审计，无论是常规审计还是经济责任审计项目，其审计实施对象的范围都是狭窄的。

（3）审计目标缺位，无法对被审计单位的“报告责任”“行为责任”“结果责任”进行“全覆盖”。财政财务合法合规性审计，主要遵循的是财务合法性审计目标。合法性是现代审计的重要目标之一，而不是唯一。财政财务合法合规性审计模式下，难以向财政财务活动有效性审计目标系统性推进。

传统的财政财务收支合法合规性审计模式，由于对政府及其部门权力和领导干部的责任审计覆盖不完整，难以实现审计范围的全覆盖，再加上绩效审计目标的缺位，影响着审计效能的正常发挥。新时代政府审计要适应“四个全面”战略的要求，有效防止和控制政府及其部门、主要领导干部滥用权力、贪污腐败、不作为、乱作为，必须建成政府权力和领导干部责任“全覆盖”的绩效评价模式，以充分发挥政府审计效能。

（三）质量保障性目标

建立权威高效的政府审计运行机制，实质上是对审计运行机制的一种质量要求。建立在党的领导下集中统一的审计体制，不仅需要对审计对象“全覆盖”，以保证审计结果的客观公正，也要求在审计项目实施中提高工作效率和效能，以增强审计工作的权威性。

目前，我国政府审计理念与视野的转换、拓宽过程中虽然加强了对决策风险和党政机关及其领导干部责任履行情况的关注，然而，在防范政府决策风险和行政问责方面发挥的作用尚显不足。其主要原因是审计信息共享机制不完善、信息不对称导致的审计信息共享链条断裂。再高的审计质量也会消融在审计信息共享链条断裂的泥潭之中。

审计共享信息链条断裂集中体现在三个方面：

（1）审计信息采集共享链条断裂。虽然在一些审计机关开始着手建设与被审计单位的信息联网系统，但是信息联网系统主要是会计核算和纳税申报系统等，而整个业务管理系统则如重大决策、业务活动开展信息数据化程度不高，难以与审计机关充分共享。基于这些情况，审计机关与被审计单位的信息不对称更加严重，审计机关无法采集到被审计单位完整的决策和业务经营活动信息，难以对被审计单位管理决策、经营风险以及责任目标实现情况做出客观公正的评估。

（2）审计信息加工共享链条断裂。从审计机关方面来看，虽然中共中央办公厅、国务院办公厅印发的《关于实行审计全覆盖的实施意见》提出审计机关“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”的目标要求，但是，在审计机关对公共资金、国有资产、国有资源配置和使用管理的审计中，公共资金、国有资产的配置使用管理受到了普遍关注，并开展了自然资源资产离任审计，但是，政府和国有企业事业单位的人力资源也是国有资源的重要组成部分，审计机关并没有开展对国有人力资源配置、使用管理（如人员招聘、干部的提拔任用、考核与评价机制等）等方面的审计，对党政领导干部的经济责任审计也没有关注到人力资源配置、使用管理方面的责任履行情况。审计机关难以提供“完善选人用人专项检查和责任追究制度”落实情况的信息。

（3）审计信息运用共享链条断裂。审计信息的应用价值主要在于对审计中发现的问题的处理与纠正以及对相关责任人（领导干部）的处理与处罚。追究领导干部的行政管理责任是我国行政问责的主要内容。我国行政问责不同于西方国家的行政问责，西方国家的行政问责是以公民、议会和媒体等为主体的对政府的“异体”问责；而我国行政问责则是以纪检、监察、组织等部门为主体的对政府及其行政部门的“同体”问责。在我国，审计发现问题应交由纪检、监察、组织部门进行处理。但是，在实际工作中，政府审计部门审计检查的内容和范围以及提供的信息与行政问责部门要求的口径不一致，有些行政问责需要的信息审计部门无法提供，诸多审计信息虽然反映的也是行政责任履行问题，但对行政问责部门来说，属于无用信息。因此，存在着审计机关与行政问责部门信息不对称问题。同时，我国行政问责沿用了西方行政问责的基本模式，即对政府及其部门的“责任事故”的事后问责模式。当政府及其部门“责任事故”发生后，行政问责部门虽然也要求审计部门参与事故责任的调查与处理，但是以往的审计信息中，别说缺乏与责任事故发生原因相关的风险评估信息，就是有，也往往被束之高阁。审计信息对“责任事故”的预警、预防作用难以发挥；审计信息应用链条的断裂对预防决策风险和行政问责常态化机制建设都无法发挥其应有的作用。所以，新时代完善控制决策风险推动行政问责常态化的信息共享机制，也是我国政府审计发展创新的重要目标，应将审计信息共享链条建设得更加完善，健全防范决策风险和行政问责长效机制，彰显出高质量的政府审计风采。

二、新时代政府审计运行机制创新突破口

新时代我国政府审计创新是一种全方位的创新，要实现建成“集中统一、全面覆盖、权威高效的审计监督体系”的创新目标，必须从体制和制度改革、理论体系完善、运行机制优化三个层面创新入手。其中，体制和制度的改革

是新时代政府审计运行机制创新的基础。这是顶层设计层面的改革，建立中央审计委员会，省级以下地方审计机关人、财、物资源配置系统化管理改革，从组织和制度方面建成在党的领导下集中统一的审计监督体制。目前，这项创新目标已基本实现或在改革中正在逐步实现。理论体系完善和运行机制优化研究是在构建集中统一的审计体制的前提下如何实现建成全面覆盖、权威高效的审计监督体系的探索和创新，严格来说，这是审计实践层面的创新。要优化审计实践的运行操作机制，首要的问题就是扫清当前“集中统一”的审计体制下，影响建成全面覆盖、权威高效的审计监督体系的思想和理论障碍。因此，新时代我国政府审计运行机制创新的突破口在于进一步完善审计理论体系。从审计业务实践层面的理论体系完善视角来看，应从以下几个方面突破。

（一）正确把握受托经济责任内涵

蔡春等（2018）提出新时代以受托经济责任/公共受托经济责任内涵拓展为内在依据，构建中国特色审计理论创新研究新体系，推动实现审计理论研究的创新发展。这一论断无疑为审计理论创新研究提供了科学的思想基础。长期以来，人们习惯于用履行经济责任的“行为”性质判断其行为背后的责任性质。将非直接对财、物资源的处置活动排除在经济责任履行范围之外。从而引出了以“财政财务收支及其相关经济活动”为审计实施对象的判断。这种判断，并没有正确把握受托经济责任的内涵。

正确把握受托经济责任的内涵，要从理论上对受托经济责任由传统的“行为”性质判断，上升为“经济”属性判断。众所周知，在中国特色社会主义制度下，受托经济责任同样也是基于公共资产的两权分离而产生的。在这里，“公共资产”是一个广义的概念，它是对“公共资金”“国有资产”“国有资源”的统称。公共资产的“经济属性”决定了受托经济责任的“经济性”的本质属性。公共资产的两权分离，从形式上看，是国家通过财政拨付和政策规定等法定手段向公共经济组织（党政机关或政府组织、国有企业事业单位）分配公共资产。但是，公共资产分配的目的是在合理配置的前提下，要求公共经济组织管好用好公共资产，促使公共资产的保值增值。从实质上看，国家对公共经济组织的资产的配置，不仅仅是一种资产的静态分配，而是在静态分配的基础上从动态上合理利用公共资产，有效履行“组织职能”的授权，即授予政府组织管理国家和地方政治、经济、社会、文化和环境保护等公共事务的权力；授予事业单位开展某项公共事业的权力；授予国有企业通过制造产品、提供劳务等创造社会财富的权力。对于接受国家授权的社会公共经济组织来说，在履行组织职能、开展业务活动过程中，必须承担和履行有效利用公共资产实现业务职能目标的责任。这就是公共受托经济责任的基本内涵。有必要指出的是，公共经济组织在履行受托经济责任过程中，采取的手段不一定全部是经济手段，还可以采取行政手段、法律手段等；其行为也不完全是经济行为，还包括政治、社会、文化、环境治理保护行为等。尽管如此，也不能改变受托经济责任的“经济性”的本质属性。

正确把握受托经济责任的内涵，还要在思想认识上，从由传统的“财政财务收支”的单一范围判断向多元结构和层次拓展。公共经济组织受托经济责任来自国家授权，国家授予其公共资产内部配置和使用管理的权利，相应的，公共经济组织应承担和履行合理配置和有效利用资产的责任。因此，公共经济组织的受托经济责任的范围边界可以按照资源的内部配置和使用环节划分，在资产的内部配置管理环节，可以分为财政财务（公共资金）管理、实物资产(国有资产）管理、人力和自然资源（国有资源）管理三个方面；公共经济组织的资产全部用于组织职能履行，其使用过程就是运用公共资产开展业务活动的过程。对受托经济责任的这种分类，划清了经济组织财政财务管理、实物资产管理、人力和自然资源管理和业务活动管理四类责任的范围。在现代经济组织的管理结构中，无论是经济组织资产内部配置，还是业务活动的管理，都客观地分为最高层、中间层和基层三个管理层次。其中最高层是战略决策管理层，主要通过制定战略决策以及管理方针和政策，并督促中间层贯彻执行战略决策和政策来实施管理。最高层承担组织资产资源配置、保证使用战略决策科学性的责任。中间层是战术决策管理层，主要通过制订年度业务计划、建立内部控制制度，贯彻执行战略决策，并组

织、协调、指挥基层管理人员执行年度计划和各项管理控制制度，中间层履行组织资产资源配置、保证使用战术决策制定的实用性及组织、协调、指挥基层落实战术决策的责任。基层是战术决策的操作执行层，在开展业务活动中执行年度计划任务和完善内部控制制度，履行组织资产资源配置、使用的经济责任。由此可见，经济组织内部不同的管理层次履行相应的层次的经济责任。按照不同层次管理人员的责任内容划分，厘清了受托经济责任内容的层次界限。对受托经济责任“四类”范围和“三层”内容的判断，是正确把握受托经济责任内涵关键，也是对传统狭隘的受托经济责任内涵认识的扩展。为审计全覆盖理论的诠释奠定了坚实的思想理论基础。

（二）审计全覆盖理论的诠释

关于审计全覆盖，一些专家学者从多个视角在理论上进行了阐释，认为所谓审计全覆盖就是指在审计机关职责权限范围内，所有公共资金、国有资产、国有资源管理都在审计监督下，不留监督盲区和死角，做到对审计对象的全覆盖，并从“审计对象”“审计内容”“审计深度”“审计频度”“审计效果”等多个方面进行论证。这些阐释和论证都对准确把握审计全覆盖的内涵起到了积极的作用。

2015 年 12 月，中共中央办公厅、国务院办公厅印发的《关于实行审计全覆盖的实施意见》中提出的对公共资金、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，实质上就是对公共经济组织受托经济责任的全覆盖。受托经济责任是审计产生的起因，也是审计主体查证、评价和监督的客体，也称审计对象。从审计客体动态角度考察，受托经济责任的履行涉及三个要素：一是受托经济责任承担主体，即受托经济责任的承担组织；二是受托经济责任的范围和内容，即一个经济组织应承担哪些受托经济责任；三是受托经责任履行活动方式，即经济组织履行相应经济责任的活动过程等。这三个要素决定了审计全覆盖的基本内容。审计全覆盖体现在以下三个层面：

(1)“审计组织和人员对象”的全覆盖。我们通常将被审计单位及其领导干部称为“审计对象”，其实，审计对象不仅仅是指被审计单位及其领导干部，还应该包括其所承担的受托经济责任。为了准确表达审计对象的概念，我们称被审计单位及其领导干部为“审计组织和人员对象”，而称被审计单位及其领导干部所承担的受托经济责任为“审计实施对象”。从审计覆盖的“广度上”明确凡是承担“公共资金、国有资产、国有资源”配置使用管理责任的单位及其党政领导干部，即党政机关和国有企业事业单位及其党政领导干部作为“审计组织和人员对象”全部纳入审计覆盖的组织人员范围。

(2)“审计实施对象”的全覆盖。即对被审计经济组织和党政领导干部所承担的受托经济责任的全覆盖。从审计覆盖的“厚度上”明确公共资金、国有资产、国有资源配置使用决策、执行管理责任全部纳入审计覆盖的责任范围。

(3)“审计目标”的全覆盖。从审计覆盖的“深度上”明确被审计单位及其党政领导干部，在履行公共资源、国有资产、国有资源配置使用管理中决策和执行责任，都必须在行为上依法依规，在结果上充分有效，向上级机关和有关部门报告的信息真实可靠。审计全覆盖不仅要覆盖被审计单位及其党政领导干部行为的合法性责任，还要覆盖结果有效责任和报告真实性责任履行情况。审计机关对被审计单位及其领导干部的行为责任、结果责任、报告责任的全覆盖，事实上体现了对审计目标的全覆盖。

（三）规范审计分类标志 /标准

我国现行审计分类采用多种分类标志/ 标准并行的混乱的局面。按审计主体分类，将审计划分为国家（政府）审计、内部审计和注册会计师审计；按审计对象分类，将审计分为政府审计、财政审计、金融审计、税务审计、企业审计、行政事业单位审计、经济责任审计等；按审计目标分类，将审计分为财政财务审计、财经法纪审计、经济效益审计、绩效审计等；按审计对象的内容分类，将审计分为财政财务审计、政府投资审计、环境资源审计、建设项目审计、审计专项调查等。按审计主体分类，是根据我国审计组织体系的结构所进行的分类，客观反映了我国审计基本体制的现状，与审计项目立项关系不大。其他分类基本上都是为审计项目立项而进行的分类，审计分类的标志/ 标准混乱不仅使得审计项目名称不规范、内涵不清晰，而且也使得审计项目安排机制显得紊乱，也难以形成统一、规范的审计项目实施模式。

政府审计机关面对众多的性质各不相同的经济组织，以及各类经济组织结构复杂、内容繁多的受托经济责任，必须按照被审计经济组织以及被审计经济组织受托经济责任的结构和内容分类，划分为不同的具体审计项目从而分期有序地实施审计。审计分类必须按照合理规范进行审计项目立项、分期有序实施审计项目的要求进行科学合理的分类。科学合理的审计分类，是实现审计项目立项规范化、审计项目实施有序化的前提。合理规范地设置审计项目的关键是审计项目名称的选择。审计项目名称必须清晰地反映出该审计项目的被审计经济组织名称、被审计的经济责任范围等信息。因此，审计分类首先要服务于科学合理设置审计项目的要求。要使审计分类适应科学合理设置审计项目的要求，必须打破现行审计分类标志/标准选择混乱的局面，实行规范统一的以“审计对象”分类标志/标准的审计分类体系。即将多元化的审计分类标志/标准整合为以审计对象为标志/标准的规范统一的审计分类标志/标准。所有的审计分类都应选择被审计单位及其（受托经济责任）的范围结构作为分类标志/标准，以此标志/标准的审计分类参阅表 1。

表 1　以审计实施对象为标志/标准的审计分类

分类级次和内容		审计的内容	备注
一级分类	二级分类		
资源配置管理审计	财政财务管理审计	财政财务战略决策审计；部门单位财务预算、计划审计；部门单位财务收支管理审计	党政机关、国有企业、事业单位审计内容相同
	实物资产管理审计	固定资产投资建设战略决策审计；固定资产及其他资产建设、采购计划审计；政府采购项目、工程建设项目管理审计；资产内部配置管理审计	党政机关、国有企业、事业单位审计内容相同
	经济资源管理审计	人力和自然资源战略决策审计，人力和自然资源配置使用计划审计；人力和自然资源开发利用管理审计	党政机关、国有企业、事业单位审计内容相同
业务经营管理审计	党政机关业务管理审计	地方党委和政府党政业务活动战略决策审计；党委政府部门业务活动计划和管理制度审计；党政部门业务活动政策制度执行审计	党政机关、国有企业、事业单位审计内容不同
	国有企业业务管理审计	国有企业业务活动战略决策审计；国有企业采购供应销售活动计划、管理制度审计；国有企业采购供应销售活动计划、管理制度执行审计	党政机关、国有企业、事业单位审计内容不同
	事业单位业务管理审计	事业单位业务活动战略决策审计；事业单位业务活动计划、管理制度审计；事业单位业务活动计划、管理制度执行审计	党政机关、国有企业、事业单位审计内容不同

三、新时代政府审计运行机制创新的路径

（一）优化审计项目立项机制

目前，我国政府审计机关审计项目立项机制紊乱。虽然建立了明确的审计项目立项规则和统一的规范，但是，由于审计分类标志/标准混乱，审计项目名称的内涵仍然不统一、不规范；审计项目名称无法全面概括表达该项目的审计项目实施对象和内容、审计项目目标等审计项目的完整信息。在更多的情况下，审计项目名称的内涵不清晰、不准确，又往往导致审计人员对审计项目内涵理解的偏差。在审计项目实施过程中，无论何种审计项目，都固守“财政财务合法合规性”审计的传统套路，既不能满足对审计实施对象全覆盖的要求，也不能满足对审计目标全覆盖的要求。同时，在审计项目名称选择不规范、审计项目内涵不清晰的前提下，各级地方政府审计机关在按年度编制审计计划、安排审计项目进行审计立项时缺乏系统观念，片面追求“突出重点”而“忽略全面”。在一些地区内，对重点部门单位、重点项目重复审，而对所谓的非重点部门单位、非重点项目，审计部门却很少关注，既影响了审计的整体效率和效果，也影响了审计对被审计组织的

全覆盖。

优化审计项目的立项机制，是根据审计的科学分类，结合被审计公共经济组织业务资源配置和业务职能的具体情况选择审计项目，并依据审计实施对象的分类，确定审计项目名称。在实际工作中编制年度审计计划安排年度审计项目，应视被审计经济组织的具体情况对具体业务内容合并立项或单独立项。合并立项就是以一个经济组织全部受托经济责任作为审计项目或审计实施对象进行立项。其审计项目名称应涵盖该被审计组织的全部受托经济责任。如“×××（被审计单位名称）综合审计”项目，这个审计项目名称明确表达了该审计项目的实施对象不仅包括该单位的“财政财务”“实物资产”“经济资源”的配置管理活动，也包括该单位的“业务经营”管理活动。单独立项就是以一个经济组织部分受托经济责任作为审计项目的实施对象进行立项。其审计项目名称涵盖相应的被审计经济组织部分受托经济责任。如“×××（被审计单位名称）财政财务审计”项目，这个审计项目名称明确表达了该审计项目的实施对象只包括该单位的“财政财务”管理活动。在安排审计项目的立项过程中，完全按照审计实施对象的分类进行立项，并确定审计项目名称，可以有效避免出现审计项目名称的内涵不清，不同项目审计实施对象的边界不清、交叉混乱等问题。优化审计项目的立项机制，要求每个审计机关树立全局观念和周期观念。一个地区的审计机关管辖的范围比较宽泛，涉及的党政机关、国有企业事业单位繁多。同时，审计也是一项持续性、长久性的工作。审计机关在审计立项时，要综合考虑管辖区域内对所有的单位，以及所有单位的全部受托经济责任审计一遍需要多大审计工作量，需要安排多少审计项目。同时，还要统筹考虑审计机关现有审计力量每年能完成多少审计任务，完成多少审计项目。在充分考虑上述两个因素的前提下，规划审计循环周期（2～4 年）。并按审计循环周期，有重点、有秩序地安排年度审计计划，进行审计立项。在审计立项中，要坚持突出重点的原则，即在审计立项时对重点地区、重点领域、重点单位、重点人员的审计优先安排的同时，对非重点地区、领域、单位、人员选择适当时机安排审计项目，做到不留空当、不留死角。

（二）完善政府绩效审计评价模式

目前，我国政府审计机关普遍采用的是财政财务合法合规性审计模式。无论是一般的财政财务审计项目，还是政府投资审计、工程建设审计、环境资源审计项目，基本上都是围绕着财政财务收支的合法合规性展开的，一些重大经济决策、经济社会发展战略、规划和措施制定及执行情况等审计项目，也往往从其业务活动的合法合规性角度，甚至以其财政财务决策和执行合法合规性角度判断整个项目实施对象（经济责任）履行情况。除了绩效审计项目外，所有的审计项目都缺乏对项目审计实施对象履行结果是否达到责任目标（绩效）情况的关注。一些绩效审计项目审计实施对象的范围边界不清，有效性（绩效）审计与真实性、合法性审计实施对象的范围口径不对接，或绩效审计项目中缺乏对绩效评价指标数据的真实性、合法性验证确认，审计评价结果不仅缺乏可靠性，还缺乏客观公正性。政府审计模式的不完善，尤其是绩效评价环节的缺位，无法实现审计项目对审计目标的全覆盖。同时，将审计项目做成一项“半拉子”工程，影响着审计效率和效能的提高，导致审计风险的增大。

政府审计项目运行模式完善，就是打破传统的财政财务合法性审计模式的束缚，构建适用于所有审计项目的综合绩效审计模式。具体地说，这种适用于所有审计项目的综合绩效审计模式，就是审计项目名称覆盖的审计实施对象的边界清晰，并按照审计项目覆盖的审计实施对象构建的以绩效评价为中心，以真实性、合法性验证确认为基础的，真实性、合法性、有效性目标“三位一体”的综合审计模式。构建综合绩效审计模式分为两个环节：

（1）构建绩效评价体系。一是按照审计项目实施对象（受托经济责任）的单项内容建立评价指标；二是根据相应的责任目标，确认单项责任评价指标的评价标准，每一个评价指标对应一项评价标准。

（2）在审计项目实施过程分三步走：第一步，根据评价指标的数据信息要求，通过检查被审计单位提供的信息资料采集评价指标中所需的数据信息。第二步，对采集的数据化信息的真实性进行验证和确认；对影响信息数据真实性的履行责任行为的合法性、合规性进行验

证确认。第三步，对经验证的数据化信息排除虚假、违法违规活动影响性调整后，回归到评价指标，并将评价指标值与标准值对比，借以评价每项责任的履行情况和绩效。

通过审计项目实施，不仅可以发现被审计单位在信息上的弄虚作假，虚报 CDP，虚报瞒报业绩信息等问题以实现真实性审计目标；也可以发现其在履行经济责任行为上的违法违规，包括领导干部个人廉洁或贪污腐败行为等乱作为问题的合法合规性审计目标；还可以发现其责任履行因不作为、懒政导致的影响责任目标实现问题的有效性审计目标。通过审计项目运行模式整合创新，以实现每一个审计项目、每一个具体审计项目实施目标的全面覆盖，有效避免审计项目的“半拉子”工程。提高审计效率和效能，降低审计风险。

（三）整合审计项目的运行机制

目前，我国审计项目运行机制是一种发现问题与责任界定和追究相脱节的运行机制。纵观现行的政府审计，主要分为两大类审计项目，一类是专门针对负有“公共资金”“国有资产”“国有资源”配置使用管理责任的公共经济组织，以发现被审计单位管理经营“集体”问题的“常规审计项目”；另一类是专门针对党政机关、国有企业事业单位（公共经济组织）党政领导干部“个体”责任的“经济责任审计项目”。然而，绝大多数常规审计项目运行是一种围绕合法合规性目标的“单一化”的运行机制。这种运行机制由于缺乏对信息资料的真实性验证，使得合法性审计缺乏相应的信息支持，导致向有效性审计目标的推进不力。同时，审计项目运行中，只注重发现“集体”问题，对问题的责任却不深入追究，从而弱化了审计评价结论的客观性、公正性、全面性，增大了审计风险，影响审计效能充分发挥。经济责任审计项目将关注的目光引向了“个体”责任的界定与追究，应该是对“常规审计项目”缺陷的弥补，但是由于两类审计项目在立项时的各自为政，项目内涵、立项时间、运行方式等多方面的差异，常规审计和经济责任审计项目运行难以实现一体化。一个经济组织中在一个审计循环周期内多项常规审计项目和多项经济责任审计项目并行，使得审计人员难以厘清头绪。多种审计项目对同一审计对象多次重复检查、多个项目交叉运行，往往也会造成对某类审计实施对象的部分或整体遗漏，即浪费了审计资源，降低了审计效率，增大审计风险，削弱了审计效能。

整合审计项目的运行机制，要从“常规审计项目”和“经济责任审计”项目的合并入手，将两类不同审计项目整合为同一类审计项目，即将经济责任审计元素融入常规审计项目之中，建立“绩效导向”和“问题导向”审计相互衔接的“两步走”审计项目运行机制。第一步，围绕着被审计单位的绩效评价发现其弄虚作假、违法违规、责任履行不达标等问题；第二步，针对“绩效导向”审计中发现的问题，界定和追究相应的领导干部应对弄虚作假、违法违规、责任履行不达标等问题承担的责任。首先，在“绩效导向”审计阶段，要打破合法合规性“单一化”审计目标运行机制，构建“以绩效评价为中心”“以真实性、合法性验证确认为基础”的“绩效导向”审计模式，围绕着审计项目实施对象进行真实性、合法性、有效性审计，借以发现被审计单位在该项目实施对象领域存在的信息弄虚作假、行为违法违规、责任履行结果达不到绩效（责任）目标要求的问题。其次，在“问题导向”审计阶段，建立以围绕领导干部“个体”责任追究的“问题导向”审计模式。推动审计项目运行由发现问题的“绩效导向”模式，向“问题导向”模式的延伸。逐步实现经济责任审计项目与常规审计项目的融合。今后，政府审计项目的立项不必再有常规审计项目和经济责任审计项目之分，所有的审计项目的运行都应该分为两个阶段，履行两项职能：一是在“绩效导向”审计阶段，履行发现被审计单位弄虚作假、违法违规、绩效责任不达标的问题的职能；二是在“问题导向”审计阶段，根据“绩效导向”审计阶段发现的“整体问题”，界定和追究党政领导干部的“个体”责任的职能。这种对审计项目运行机制的整合性创新，可以有效避免审计项目运行机制的紊乱，影响审计工作效率和效能发挥的问题。

（四）健全审计信息沟通机制

从整个国家监督体系考察，监督过程的两端是“监督信息的生成端”和“监督信息的应用端”。审计监督处于“监督信息的生成端”。向有关问责监督机关提供真实、客观、全面的审计监督信息则是所有“审计”部门或组织的“主流”和“共性”目标，这就决定了审计监督是服

务于国家监督的“信息系统”的本质属性，政府审计机关是生成监督信息的主体。然而在现行审计工作中仍然存在着审计部门与被审计单位、审计机关与审计信息应用部门信息沟通不畅、信息不对称的问题。新时代审计信息沟通机制创新，首先要拓宽打通现行的信息采集渠道。以往的审计原始信息的采集，主要是从固定的被审计单位内部获取财务会计信息，对于反映整个经济责任履行情况的非财务会计信息难以获取或获取不全面，对与反映经济责任履行效果的信息（如政策效果等）因多分布在被审计单位以外的社会各个方面、层面，给审计部门的信息采集带来了诸多困难。因此，拓宽信息采集渠道，运用大数据技术打通审计原始信息采集渠道，是审计信息沟通机制创新的第一要务。其次，完善审计部门信息整合机制，审计部门对审计实施对象的检查评价中采集的审计原始信息进行分析加工判断确认，从中获取被审计单位的原始信息资料真实性、完整性、可靠性信息，被审计单位经济活动的合法性、合规性信息，经济责任履行结果的适当性、有效性信息。就一个审计项目来说，在获取上述三类审计信息的过程中，关键是确定原始信息的采集范围，实现项目审计实施对象（受托经济责任的）“全覆盖”。再次，完善审计部门与审计监督信息应用部门的信息共享机制。在目前深化审计体制改革的前提下，审计部门审计范围与纪检监察部门的监督范围逐步接近、工作口径全面对接。纪检监察部门作为监督信息的主要应用部门，其工作目标和工作任务要与审计部门的工作目标和工作任务逐步实现“链式”衔接，以利于审计部门与纪检监察等部门的信息共享与沟通。审计部门要以“全覆盖”姿态，为纪检监察部门提供全面系统的监督信息，以实现审计信息的充分利用。

（五）构建大数据技术应用平台

大数据技术的广泛应用，为新时代新一轮审计技术创新带来了新的机遇。政府审计涉及范围广，审计对象结构复杂，传统的审计技术很难适应新时代的要求。因此，大数据技术在政府审计领域的应用，是审计技术创新的最佳路径。目前大数据技术在审计领域的应用刚刚起步，还有许多技术问题需要解决。一是在中央和省级政府审计机关，构建被审计单位分级、分类信息平台。全国各党政机关、政府组织、国有企业事业单位都是政府审计的组织对象。建立分中央和地方两级被审计单位的分级信息平台，在两级信息平台中又分别建立党委系统、政府系统、金融机构、国有企业、事业单位等不同类别的信息平台。分级分类信息平台中应分别录入单位组织机构名称、性质、所在地、规模、业务范围等基本信息。二是在所有政府审计机关，构建其所管辖单位分类信息平台。无论是中央还是地方各级审计机关，都要建立相应的被审计单位分类信息平台，分别录入所管辖被审计单位的基本情况信息。三是建立审计机关与审计对象的互联网信息平台，审计部门根据审计业务的需要随时调阅被审计单位的信息数据。四是在所有审计机关建立审计项目实施信息平台，所有的审计项目都可以在此平台进行操作。五是建立审计部门与其他监督部门（中央审计委员会、纪检、监察等）的信息共享平台，以保证审计信息充分运用等。

参考文献

[1] 蔡春，刘静，黄昊. 新时代审计理论研究创新发展的思考［J］. 审计研究，2018（5）：14－18.

[2] 廖洪，李德文. 我国国家审计理论研究的问题与思考［J］. 审计研究，2002（3）：32－37.

[3] 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.

[4] 郑石桥. 审计环境影响政府审计：一个分析框架［J］. 会计之友，2015（24）：130－133.

[5] 刘世林，时现，王素梅. 新常态下经济责任审计理论创新研究［M］. 北京：中国时代经济出版社，2016.

[6] 赵学亮. 校企合作视域下高校内部审计的“全覆盖”中的几个重点和难点浅析［J］. 知识经济，2018（7）：109－110.

[7] 严畅. 实现审计全覆盖的初步探讨［J］. 中国乡镇企业会计，2014（3）：162－163.

[8] 周萍，项军. 协同育人培养创新性审计人才的教学改革思考［J］. 劳动保障世界，2018（35）：75－76.

[9] 冯守东. 改革开放40年的中国税收发展［J］. 湖南税务高等专科学校学报，2018（6）：3－8，28.

[10] 陈振华，陈祖英. 对自然资源资产离任审计的探讨［J］. 特区经济，2019（2）：135－137.