

跨部门协作视角下的国家审计研究

陈高才 王 帆

一、引言

佩里·希克斯(Perri 6)是当代英国著名的政治和公共管理学家,目前是英国诺丁汉特伦特大学的一名教授。他的研究大多基于新涂尔干主义理论,主要采用系统研究方法来讨论政府组织关系等公共管理问题,并据此发表了诸多论著。他作为首位提出整体政府理论的学者,自1997年起,相继出版了《整体政府》(1997)、《全观型治理:整体政府的战略》(1999)、《圆桌中的治理——整体性政府的策略》(2001)、《走向整体治理:新的改革议程》(2002)等多部著作。在这些著作中,希克斯对新公共管理理论进行全面解读与推进,形成了一个跨部门协作的、系统化的整体政府理论体系。同样,希克斯创新了公共服务组织间的关系,用“整体化”“协作化”的思路来改进原有公共服务组织间的“碎片化”情况。整体政府理论在国际行政学界产生了较为深远的影响,同样也广泛影响了我国的政府部门治理。

2022年,习近平总书记在中央审计委员会上强调“发挥审计在党和国家监督体系中的重要作用”。这意味着,审计部门不可避免地要与司法部门、纪委监委、各政府部门等开展跨部门协作。因而,本文试图解读整体政府理论,并基于此探讨各国国家审计受到的影响,以及跨部门协作思想在国家审计中的应用。该研究或将有助于厘清和理解国家治理各组成部门应如何开展跨部门协作。

二、整体政府理论下的跨部门协作思想

希克斯于1997年首次提出整体政府理论,他主张应以公民需求为治理导向,以信息技术为治理手段,将整合、协调和责任融入治理机制中,跨入组织功能边界。希克斯(1997)在《整体政府》中提出,整体政府主要包括部门间主义、跨功能合作、以网络为中心的协调机制、中央集权化及增设机构扩展其职责、限制机构转嫁成本的能力、协作服务生产方式、个案管理、信息管理与跨组织边界整合、整体预算与采购等九项内容。希克斯认为,只有有效落实这些内容,才能使政府的日常运作趋于整体化,以最终达到提供整合性公共服务的目的。同时,希克斯又将公共服务运作划分为服务、治理和民众关系三个维度。为了使三个维度得以开展运作,一方面需要通过技术手段,如构建信息系统平台、强化整合服务功能等,使预算和信息得以整合;另一方面还要识别和运用整体政府治理得以运行的各项推进策略,在推进过程中对原定内容进行相应修正,以达到满足服务对象

要求的目的。

随后,希克斯等(2001)在《圆桌中的治理——整体性政府的策略》中将整体政府所要服务的对象划分为消费者、民众和纳税人三类。其中:消费者是服务的使用者,需要向其提供容易理解的服务;民众是服务内容的投票者,需要向其提供高效的服务;纳税人是为服务筹资的征费缴纳者,需要向其提供便宜、有效益的服务。

希克斯等(2001、2002)在《圆桌中的治理——整体性政府的策略》与《走向整体治理:新的改革议程》中又深入和彻底地推进了整体政府理论,提出跨部门协作理念。他们认为,政府可以采用“自上而下”和“自下而上”两种协作方式。跨部门协作的目标是政府利用部门间协作联动消除不同政策间的矛盾,以直接提高政策执行的有效性,从而消除项目间矛盾、提升资源利用效率(Halligan, 2005)。要想实现该目标,一方面要确保各部门成员明确自身职责范围,在其职责内与其他部门形成协作;另一方面需在公共部门中促进思想交流,将合作思维融入日常工作中,以产生协作效应。同时,在《走向整体治理:新的改革议程》一书中,希克斯等(2002)提出跨部门协作程度和政府管理类型有着密切关系。他们提出的政府部门治理框架包括“目的”和“手段”两个维度,且根据其“冲突—增强”程度,将横纵向分为相互冲突、相互一致、相互增强三个层次。同时,他们将各层次进行匹配,得到相应的政府管理类型,即囊括碎片化政府、整体政府、协同政府、侠士政府和渐进式政府等五种形态。其中:碎片化政府是指政府部门之间隔离、不协调、不合作的状态;整体政府是使碎片化政府形成整体化治理的新型政府管理形态;协同政府是在整体政府的基础上进一步优化,即保障目标和手段兼容(孙迎春, 2014)。因此,他们认为,协同政府是整体政府的升华,是最优的组织形式。

协同政府可以从政策、规制、服务、监督等四个方面解决政府碎片化治理问题,使国家治理从部分走向整体,以此更好地为公民提供政府公共服务(Perri6等, 2002)。其中:政策层面包括政策制定、政策执行、政策监督等;规制层面包括对个人、私人组织和政府内的机构等进行规制;服务层面包含为相关对象提供服务的形式、内容、组织安排等;监督层面包括对政策、规制和服务供给的评价等(曾维和, 2012)。同时,他们还将上述四个层面与政府部门功能进行对应,即:政策层面和规制层面属于管理部门,其中规制层面属于顶层管理部

门,政策层面属于下层管理部门;服务层面属于执行部门;监督层面属于监督部门。

根据整体政府理论,政策、规制、服务、监督四者间的跨部门协作应当符合“各司其职,协作互助”这一运行思想(Tom和Per,2007)。只有各层级之间有效整合、协调发展各层级功能,才能使得政府治理趋于整体化。具体而言,四者均要自觉履行部门职责;若在履行职责过程中出现困难,可寻求其他部门的协助,协助能切实减少部门在某项难题中所耗费的时间以提高部门工作效率,即可向不同层级的同类型部门、同一层级的其他部门或部门以外机构寻求协助。

从希克斯的主张可见,整体政府理论改进了新公共管理理论。新公共管理理论提出,为提升政府效率,需按照功能划分部门组织结构以适应专业分工的需要,但这种划分显然会使政府服务出现分裂现象,导致政府治理的运作时间变长、部门间协调成本变高、部门间交流难度上升等,继而不利于政府治理的发展;而整体政府理论则有效解决了上述问题,其不仅以公民需求为导向,还强调对民主价值和公共利益的关注,据此建立跨组织、跨部门、跨机构的治理结构(孙迎春,2013)。

同时,整体性政府思想的内涵是通过制度化和有效的跨部门协作增加公共价值,具体体现在:①不同层级政府部门之间可通过“上下”协作,以保证政令畅通、顶层设计与下层实施相匹配。②同一层级不同政府之间以及同一政府不同部门之间“左右”协作,既可以确保政策在同一层级内得到有效落实,也可以确保与该政策相关的资料能够在不同部门间得到沟通与传递,进而提升部门工作效率。③政府与企业、非政府组织间的“内外”合作,能够帮助政府获取社会力量、弥补治理过程中政府功能上的不足(孙迎春,2014)。可见,跨部门协作思想可以实现部门—部门、政府—非政府、部门—政府、政府—社会之间的有效联接。

三、跨部门协作思想对各国国家审计的影响

20世纪90年代,英美国家最早将整体政府理论应用于国家治理,使得包括审计机关、司法机关等在内的国家治理机构受到广泛影响。在这一时期,尽管整体政府理论已推出并在部分西方国家进行应用,但由于其影响力有限,以英国为代表的部分西方政府率先展开的一系列政府改革仍大部分存在碎片化管理的影子,即尽管西方政府在政府管理过程中开始强调经济性、效益性和效果性(3E)这三个方面,并注重绩效评估(唐兴霖和尹文嘉,2011),但其评估在一定程度上仍较为碎片化。其中,以国家审计为例,英国在1983年通过了《国家审计法》,授权审计署开展绩效审计工作。该法明确规定,主计审计长有权对政府及相关组织为履行公共责任而使用资源的3E情况进行检查。这表明受到原有新公共管理理论的影响,英国将绩效审计目标定义为审查被审计

单位的3E或5E(经济性、效率性、效果性、适当性和环境性)情况。之后,由于逐步受到整体政府理论的影响,2001年英国国家审计署在其提交的审计报告中明确指出,将一些公共和私人组织联合起来实现跨越部门的合作。随后,英国国家审计署于2003年颁布了《绩效审计手册》,其中明确提出审计对象为政府部门和机构,审计报告能反映政府部门和机构的工作对病人、学生、救济对象及其他公共服务对象的作用,绩效审计循环方法是从确定项目、制定计划、审计实施、起草报告、交换意见、发布审计报告、公共账目委员会监督、政府答复、跟踪检查等多个方面着手开展工作。尽管该手册中指定的审计对象仍较为碎片化(王会金,2014),但该手册的颁布也为后续基于整体政府理论的国家审计改革奠定了坚实的基础。同样,美国也受到整体政府理论的影响。美国审计总署在2011年发布的《政府审计准则》中提出,绩效审计应为管理层、责任人或监管层改善项目绩效与经营提供充分信息,为负责监督或采取纠正措施的有关各方制定决策提供便利。与英国《国家审计法》相比,该准则更强调国家审计应依据客观标准为管理层、责任人、监管层或有关各方等提供治理国家的决策有用信息。

在各国的国家审计实践中,如何确定国家审计绩效评价指标一直是重点关注内容。受新公共管理理论的影响,各国原来主要是根据3E或5E的绩效审计目标设计指标体系,具体而言主要可以分为以下三类:①围绕3E或5E维度建立评价指标体系。②以3E或5E目标为标准,建立多维度评价指标体系。③3E或5E目标是建立审计评价指标体系的一个维度。但受到之后整体政府理论的影响,理论界与实务界开始思考上述构建原则的缺陷,即上述构建原则使得评价方案设计和评价结果均过度强调碎片化政府部门的绩效,这使得单一职能部门缺乏与其他部门的合作与协调,只关注自身绩效情况。因而,在整体政府理论的影响下,绩效审计评价也发生了较大改变,主要体现在绩效审计评价的内涵、目标、对象、方法等方面(见表1)。具体分析如下:

第一,美国绩效审计不再强调检查政府及相关组织使用资源是否达到3E的重要性,而是提出绩效审计应依据客观标准为国家治理中的多方提供决策信息与建议。这意味着基于整体政府理论,绩效审计的目标明显扩展,其范围已超越原有3E标准下的评价范围。此外,审计对象的范围也在不断扩大,不再局限于原有使用资源的政府及相关组织,而是包括管理层、监督层及所有参与使用资源组织在内的整体政府。第二,美国《政府审计准则》提出,绩效审计的目标非常广泛,包括3E、内部控制、合规性、一致性、预测等方面,这极大程度上改善了原有3E或5E目标。第三,绩效审计评价开始逐步强调国家治理中的多主体联系,即强调治理主体需要在

表1 新公共管理理论与整体政府理论下的
绩效审计评价分析

绩效审计评价	新公共管理理论	整体政府理论
内涵	主计审计长有权力对政府及相关组织为履行公共责任而使用资源的经济性、效率性和效果性进行检查	绩效审计提供客观分析,为管理层、责任人或监管层改善项目绩效与经营提供充分信息,为负责监督或采取纠正措施的有关各方制定决策提供便利
目标	3E或5E	目标更广泛,包括3E、内部控制、合规性、一致性、预测等
对象	碎片化政府部门	整体政府
方式	绩效审计循环	跨部门协作
指标	3E或5E	执行效果(经济性、效率性、效果性)、执行效力(环境性、合规性、一致性、经济性、效果性)、监督效应(适当性、合规性、一致性)

治理过程中保持整体性和效益性(王会金和戚振东, 2013; 雷俊生, 2021), 以共同推进项目运行与管理绩效提升。区别于新公共管理理论下的单一主体绩效评价, 整体政府理论下的审计绩效评价需将项目建设、政策执行、资源使用、绩效监督的所有部门作为一个整体进行考虑, 即包括执行部门、管理部门与监督部门在内的整体绩效。而该整体绩效评价的指标需从执行效果、执行效力、监督效力这三个方面着手建立。其中: 执行效果是指执行部门使用国家资源完成政策执行的合规性、一致性, 以及资金使用、项目建设经济性、效果性、效率性(3E)等目标的状况, 如执行部门的政策落实情况是否合规、一致, 以及资金使用绩效情况、项目建设绩效情况等; 执行效力是指执行部门在监督部门与管理部门的共同影响下对执行效果的提升, 即在监督部门揭示执行部门存在的问题后, 管理部门及时采取措施督促执行部门整改的情况, 目标是解决政策落实问题、资金绩效问题、项目建设运营问题, 进而提升政策合规性、资金使用绩效、项目建设绩效(5E); 监督效应是指管理部门与监督部门对深层次、根本性的体制机制制度的改善以及违法违纪人员的处理, 从本质上来说监督效应评价的是监督部门解决整体政府内部控制问题的有效程度, 即帮助政府部门执行与管理过程中使用更好的制度、更适合的体制机制、更优的人员, 从而促进执行效果和效力的提升。具体而言: 监督效应体现在以国家审计为例的监督部门揭示管理部门体制机制制度缺陷后, 管理部门对这些深层次体制机制制度问题的改善情况; 亦体现在监督部门揭示执行部门与管理部门重大违法违纪问题后,

监督部门对这些违法违纪人员进行的问责、移交、处理处罚情况。

同样, 整体政府理论也影响了我国的国家治理。2019年10月31日中国共产党第十九届中央委员会第四次全体会议提出, “推进国家治理体系和治理能力现代化”。国家治理体系本身就意味着要建立整体政府, 从国家整体治理的角度实现治理能力现代化。具体而言: 一是推动监督部门、管理部门、执行部门三者之间的协作, 使得三者由政府日常治理中能达到最大的治理效能。二是将监督部门的监督权分层, 即分为所有权监督部门与管理权监督部门, 所有权监督部门以独立的国家审计为代表, 管理权监督部门就是政府管理部门。管理权监督部门可以管理、监督执行部门的执行情况, 所有权监督部门既可以直接实施监督, 也可以对管理权监督部门进行再监督。三是监督部门间需要相互联系和协作。例如, 管理部门向所有权监督部门提供已发现的信息, 所有权监督部门将新发现的执行部门执行问题反馈给管理部门。

那么, 国家审计在与其他政府部门协作过程中会起到什么作用? 经过对整体政府理论的学习, 本文认为, 由于政策制定和政策实施分别是由管理者和被管理者来完成的, 而国家审计作为第三方独立监督机构, 可以成为管理者与被管理者沟通的桥梁。即: 国家审计能够一方面指导被管理者如何更好地执行政策; 另一方面向管理者进行反馈, 以便于管理者及时调整政策内容或深入实地来指导被管理者开展工作。同时, 由于国家审计机关是所有者可以信赖的独立监督机构, 其可以通过汇总审计过程中揭示的问题和督促整改的结果、形成审计报告, 向所有者进行报告。此外, 国家审计能够通过查找被审计单位存在的问题, 联接被审计单位与接受移送的单位。审计机关对审计过程中所搜集到的证据进行分类、汇总, 形成证据清单, 将清单及具体证据移送至移送单位, 以落实整改工作。

四、跨部门协作思想在国家审计中的应用

通过认真学习, 笔者发现跨部门协作思想影响了各国国家审计。本文认为, 在国家审计中应用跨部门协作思想, 需要注意以下七个方面: 审计人力资源整合的“上下”协作、审计信息获取的“左右”协作、审计重点确定的“内外”协作、借助外力搭建审计大数据平台、借助外力完善审计评价体系、审计结果向政府部门报告及移送、依据社会监督需求搭建公众反馈平台。

第一, 审计人力资源整合的“上下”协作(见图1)。根据跨部门协作思想, 不同层级政府部门之间应该“上下”协作, 形成上级部门指导下级部门工作和下级部门参与上级部门工作的“上下”协作工作机制。在该工作机制中, 最重要的是对人力资源进行最大限度的整合,

使得在控制人员数量的基础上实现最佳工作队伍构建。因此,审计机关在日常的部门工作中应强化各级审计机关的上下联动,统筹人力、物力、资金等审计资源,即既要保障上级审计机关能够向下级部门输送先进的审计实践经验,又能为下级审计机关提供学习的机会。

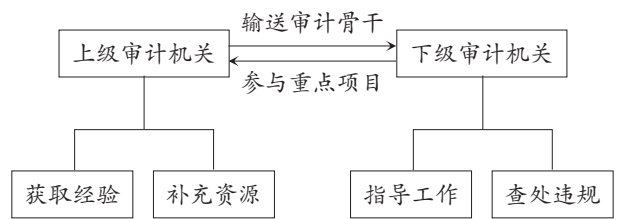


图1 审计人力资源的“上下”协作

具体而言：一方面,上级审计机关的审计骨干可下沉至下级审计机关,对下级审计机关的审计工作进行指导,以修正下级审计机关工作中存在的不合规之处。其中,上级审计机关需对下沉单位的审计业务进行梳理和分析,初步寻找其以往审计工作中存在的难点、遗漏点、痛点,并将由此得到的下沉单位相关审计问题通过会议的形式向相关下沉审计骨干进行传达,并对之后下沉工作的安排进行指导,以便相关审计骨干在下沉到下级审计机关后能迅速开展指导工作。此外,上级审计机关的审计骨干在下沉工作中,可适时调整原有计划中存在的有违实际等情况,同时与下级审计机关的审计人员进行沟通和协商,对原有计划进行调整和完善,以便充分发挥上级审计机关对下级审计机关的指导作用。另一方面,下级审计机关审计人员可被抽调至上级审计机关参与重大审计项目。一般而言,上级审计机关开展的审计项目往往审计范围较广、审计对象较多、审计内容较复杂,其中所涉及的方面远远多于下级审计机关开展的相关审计项目,通过将下级审计机关的相关审计人员抽调至上级审计机关审计项目组中,既能补充审计项目人员数额,为审计项目的顺利开展提供充足的人力资源,又能为下级审计机关的审计人员提供一次较好的学习机会,助力其积累更多的审计实践经验,为后续返回所属地区审计机关后将所积累的先进审计实践经验传递至部门内部提供机会,以便下级审计机关日后更好地开展审计工作,且审计实践操作更趋近于上级部门要求。

第二,审计信息获取的“左右”协作(见图2)。根据跨部门协作思想,同一层级不同政府之间或同一政府不同部门之间应该“左右”协作,形成不同层面的部门与部门之间的协作工作机制,以此达到充分沟通、互相协助、取长补短的目的。而在该工作机制中,最直接体现“左右”协作的理念是信息获取,即通过与不同层级部门进行沟通、协作,拓宽信息获取渠道,获取更多利于部门

自身工作开展的信息,该信息既包括直接影响部门工作开展的主要信息,也包括间接、附加等次要信息。审计机关开展各项审计工作时,如何获取信息、从何处获取信息、获取哪类信息均是其从制定审计计划开始到审计项目结束这一过程中都值得重视的问题,因此,审计信息对于审计机关有效开展审计工作至关重要。审计信息不仅需要审计人员深入实地亲自获取,更多的是由被审计单位及其相关部门提供,因而强化审计信息获取的“左右”协作能从较大程度上拓宽信息获取渠道、补充信息囊括类别、增加信息所属层次。该“左右”协作主要包含从同一层级不同政府间开展信息获取协作及在同一政府内不同部门间开展信息获取协作两部分。

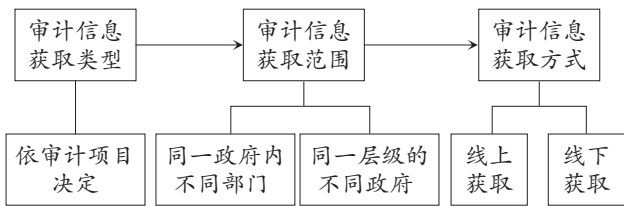


图2 审计信息获取的“左右”协作

根据上述分析,首先,审计人员需确定应获取何种信息,即获取的信息主要包含哪些方面,这主要由审计项目所决定,不同审计项目所需的审计信息均有所差异,审计人员既要参考审计计划制定时所涉及的审计基础信息,又要关注在进一步实地审计时所涵盖的审计信息,以确定还需补充何种信息。其次,审计人员需确定审计信息的获取范围,即是从同一政府内的不同部门获取信息,还是从同一层级的不同政府获取信息。例如:若该审计项目涉及同一层级内的不同县、市、省审计人员,则需涉及的县、市、省政府获取审计监督所需要的信息;若该审计项目仅在本地开展,但由多个部门合力执行,审计人员则需要从不同部门获取审计监督所需要的信息。最后,要确定如何获取信息,即采取何种方式能更有效地获取所需信息。如审计机关可以通过实地走访有关协作单位,与单位负责人、信息保管人等进行座谈沟通,以线下方式获取审计所需信息。又如,审计机关可以通过电话、互联网等方式与有关协作单位进行交流,以线上方式获取审计所需信息。同时,审计机关还要确保获取信息的完整性,如通过会议集中讨论并确定此次协作需要获取的信息名目,再采取清单法对确定名目进行列示,并将列示清单交至有关协作单位的负责人、信息保管人,以便于其传送完整信息。此外,审计人员还需对信息中存在的疑点、难点与相关负责单位进行探讨,深挖审计信息中涵盖的深层次内容。

第三,审计重点确定的“内外”协作(见下页图3)。根据跨部门协作思想,政府与企业、非政府组织间应该

“内外”合作,即政府相关单位通过向外部专业机构寻求合作,以获取外部单位的技术支持。该“内外”合作主要是将外部单位的先进技术引入政府治理中,或向外部单位进行专业知识层面的询问、讨论等,以弥补政府治理中存在的技术缺口和知识缺口。

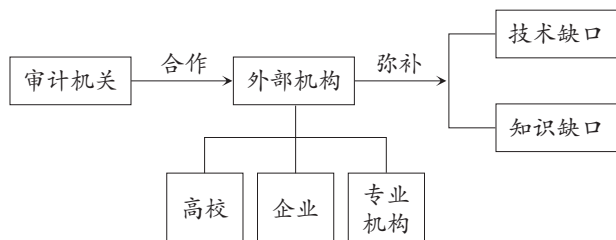


图3 审计重点确认的“内外”协作

根据上述分析,审计人员在确认审计重点环节将着重利用“内外”协作。在以往审计项目中,审计人员大多根据审计目标确定审计重点内容,但审计机关作为第三方独立监督机构,对该审计项目所涉及政策具体实施、项目具体建设、资金具体使用等方面的熟悉程度远不及在该领域从业多年的外部专业人员,因而,难免会对政策制定及执行的认知存在一定偏差,导致无法精准查找其中存在的问题并提出针对性整改意见,继而影响审计目标的实现。因此,审计人员一方面需要依靠自身的专业知识,在现有信息资料基础上确定初步的审计重点内容。另一方面,审计人员可邀请高校专家、企业专家、专业机构人员等对初步确定的审计重点内容进行评判,参考他们提出的意见,也可就政策中存在的困惑点与其进行交谈,最终确定审计的重点内容。

第四,借助外力搭建审计大数据平台。审计大数据平台的搭建将为审计工作带来数据层面的便利,既方便审计人员对以往类似项目进行筛查用于当前审计工作需要,又可以将历年审计结果进行归档以便于以后审查。而在搭建审计大数据平台方面,仅仅依靠审计部门单一的力量是完全不够的,审计机关作为专业技术部门,其主要是起到“查病”“治已病”和“防未病”的作用,显然对于计算机技术的掌握程度远不及相关技术部门。因此,可以利用希克斯提出的“部门—部门”之间的有效联接思想,借助政府部门内部相关技术部门的力量,也可向外寻求帮助,借助外部专业部门为审计机关搭建一个初步的大数据平台。此外,审计大数据平台的搭建除通过相关技术部门建设一个初步的数据存储、处理平台外,最重要的是数据内容的确定,即该大数据平台既要囊括审计以往工作所搜集、汇总的数据,还需囊括税务数据、社保数据、基建项目数据、交通运输数据等多部门数据,而这些数据需要审计机关与其他政府部门进行沟通和协调,以充分借助他方力量。例如,利用扶贫机构的力量获得实时动态扶贫综合信息,利用税务

机构的力量获得实时动态税收征管信息,利用环保机构的力量获得实时动态环境监测数据等。

第五,借助外力完善审计评价体系。在完善审计评价体系方面,可以利用希克斯提出的“政府—非政府”之间的有效联接思想,即在审计评价中除考虑审计工作实际外,还需听取和参考相关专家的意见。审计机关先要根据审计工作实际情况与审计历史经验构建一个初步的评价体系,再将该评价体系以问卷的形式发放给相关政策实务专家、高校教授等,目的是从第三方视角获取相关修正意见。随后,审计机关再根据修正意见对初步评价体系进行完善,并采取座谈会的形式召集各方专家座谈。在座谈中,应一方面讨论修正后的评价体系是否适当;另一方面对数据采样、评价方法选择、指标重要性程度等进行细致探讨,以确保构建的评价体系能真实反映政策实施效果和审计监督绩效。

第六,审计结果向政府部门报告及移送。在报告及移送方面,可以利用希克斯提出的“部门—政府”之间的有效联接思想,即为保障移送效率和报告充分,审计机关需出台更细化的制度以指导审计机关移送和报告工作的开展。具体为:审计人员在审计过程中揭示的违法违纪问题进行移送前,可与相关移送单位进行沟通,了解所要囊括的材料清单,根据清单列表整理移送材料,以降低补充工作发生的概率。同时,审计人员将审计过程中揭示的主要问题、整改情况等内容形成审计报告,向中央及地方审计委员会、各级政府部门、各级财政部门、被审计单位等机构报告,报告资料中除了审计报告,还可添加相关说明材料、相关佐证材料等,以提高报告的可读性、可理解性。

第七,依据社会监督需求搭建公众反馈平台。在搭建公众反馈平台方面,可以利用希克斯提出的“政府—社会”之间的有效联接思想,即为充分发挥社会监督对促进政策实施的效力,审计机关可依托审计署及地方审计机关的官方平台,搭建线上公众反馈平台以汇总公众意见,并对意见进行分门别类,就意见内容作出回复,同时定期公布重要性较高、反映次数较多的意见内容。此外,审计机关还可通过开宣传会、进校园、进社区、与其他政府部门开展联合活动等方式搭建线下公众反馈平台。一方面集中性搜集公众意见并统一解决,另一方面将审计基础知识、审计工作初步情况等内容引入社区、校园及公众视野中,以更好地发挥“审计—社会”的联合监督模式。

基金项目:教育部人文社会科学基金规划项目(项目编号:118YJA630006);教育部后期资助项目(项目编号:22JHQ094);浙江省高校重大人文社会科学攻关计划项目(项目编号:2023GH039)。

作者单位:安徽大学商学院

浙江工商大学会计学院

原载《财会月刊》(武汉),2023.20.92~97