

经济研究丛书
JINGJIXUE YANJIU CONGSHU

行为审计效率效果 及其原因实证研究

——基于中国政府审计数据

XINGWEI SHENJI XIAOLV XIAOGUO JIQI
YUANYIN SHIZHENG YANJIU

郑石桥 马新智 著



中国言实出版社

经济学研究丛书

JINGJIXUE YANJIU CONGSHU

行为审计效率效果 及其原因实证研究

——基于中国政府审计数据

XINGWEI SHENJI XIAOLV XIAOGUO JIQI
YUANYIN SHIZHENG YANJIU

郑石桥 马新智 著

图书在版编目 (CIP) 数据

行为审计效率效果及其原因实证研究：基于中国政府审计数据 / 郑石桥，马新智著. —北京：中国言实出版社，2015.4

ISBN 978-7-5171-1074-3

I. ①行… II. ①郑…②马… III. ①政府审计—研究—中国 IV. ①F239.44

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2015)第 009618 号

责任编辑：罗 英

出版发行 中国言实出版社

地 址：北京市朝阳区北苑路 180 号加利大厦 5 号楼 105 室

邮 编：100101

编辑部：北京市西城区百万庄大街甲 16 号五层

邮 编：100037

电 话：64924853（总编室）64924716（发行部）

网 址：www.zgyscbs.cn

E-mail: zgyscbs@263.net

经 销 新华书店

印 刷 三河市天润建兴印务有限公司

版 次 2015 年 6 月第 1 版 2015 年 6 月第 1 次印刷

规 格 710 毫米×1000 毫米 1/16 18.75 印张

字 数 317 千字

定 价 55.00 元 ISBN 978-7-5171-1074-3

前 言

审计就是围绕特定事项收集证据并发表意见的系统过程，这个特定事项就是审计主题（subject matter），也就是审计人员所要发表审计意见的直接对象。审计主题既可以是信息，也可以是行为，信息主题又分为财务信息和非财务信息；行为主题又分为特定行为和约束特定行为的制度。所以，总体来说，审计主题包括财务信息、非财务信息、特定行为、约束行为的制度。审计主题不同，引致它们在许多的审计基本问题上都存在重大差异。

不同组织、不同国家，由于其审计环境不同，审计主题有较大的差异。我国处于制度转轨、经济转型、社会转型时期，在这个过程中有大量的制度变迁，从整体来说，国家治理还未能实现现代化，“牛栏关猫，进出自由”的现象还屡见不鲜，所以，各种违规行为还较多，在这种背景下，针对这些违规行为的审计自然成为主要的审计主题。所以，从某种意义上来说，中国的政府审计就是行为审计。

关于信息审计的效率效果有不少的研究，然而，行为审计的效率效果与信息审计有较大的不同。本书聚焦特定行为这个审计主题，以中国政府审计为对象，研究其效率效果。从内容来说，本书分为四篇，其逻辑结构如图 1 所示。

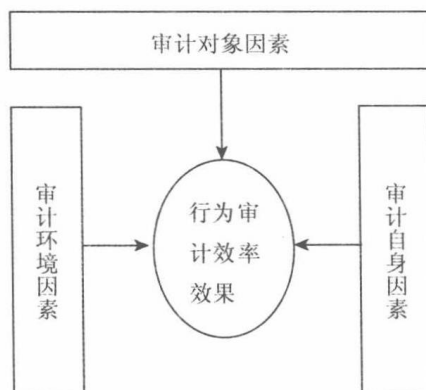


图 1 行为审计效率效果影响因素

第一篇中国政府审计的行为主题及其效率效果，从理论上分析中国政府审计的审计主题主要是特定行为，并且，从公共治理和预算违规两个角度，分析政府审计的效率效果，从总体上树立政府审计效率效果的状况，为后续各篇开展的原因分析奠定基础；第二篇审计环境因素对审计效率效果的理论分析和实证检验，从政治环境、经济环境、社会环境、法律环境等角度，分析影响审计效率效果的因素并进行实证检验；第三篇审计自身因素对审计效率效果的理论分析和实证检验，从审计自身的角度，分析影响审计效率效果的因素并进行实证检验；第四篇审计对象因素对审计效率效果的理论分析和实证检验，从审计对象的角度，分析影响审计效率效果的因素并进行实证检验。

行为审计是一个新的研究视角，审计效率效果是一个复杂的研究课题，所以，本书的研究具有较大的探索性。书中不当之处，敬请读者诸君指正。

作者于老山之麓

2014/10/4

目 录

第一篇 中国政府审计的行为主题及其效率效果实证检验

01 国家治理与国家审计：中国政府审计的审计主题分析..... 3

02 国家审计促进公共治理质量的机制和效果：基于中国省会城市
数据的实证研究 13

03 政府审计对预算违规的作用：抑制还是诱导？ 27

第二篇 审计环境因素对审计效率效果的理论分析和实证检验

04 政治动力、政治周期与审计效率：基于地方审计机关数据的
实证研究 45

05 政府干预对审计处理执行效率影响研究 57

06 政府审计处理处罚中的非正式制度：一个制度冲突理论架构 64

07 财政状况对审计处理执行效率影响研究 78

08 审计决定实施机制和屡查屡犯：理论架构和案例分析 84

09 宏观审计建议实施机制：理论架构和案例分析 92

10 微观审计建议实施机制：理论架构和案例分析..... 102

第三篇 审计自身因素对审计效率效果的理论分析和实证检验

11 国家审计服务国家治理的机制及其效果研究..... 115

12 审计机关地位、审计妥协与审计处理执行效率..... 134

13	政府审计处理处罚威慑效应或传染效应：基于地方审计机关数据的实证研究·····	142
14	审计处理处罚模式及其效果：基于地方审计机关数据的实证研究·····	157
15	审计覆盖率和审计效果：基于威慑理论的实证研究·····	171
16	审计频度、审计处罚和审计效果·····	193
17	审计机构组织模式、规制俘获和审计效果：基于规制俘获理论视角的分析·····	209
18	审计标准选择和审计成果应用：以经济责任审计为例·····	221
19	跟踪审计效果的制度性抑制因素研究：理论框架和实验检验·····	245

第四篇 审计对象因素对审计效率效果的理论分析和实证检验

20	审计主体、审计对象特征与经济责任审计定性关系·····	271
21	审计对象特征对审计成果及其利用的影响：基于分行业数据的统计分析·····	280

第一篇 >>>

中国政府审计的行为主题及其效率效果实证检验

本篇从理论上分析中国政府审计的审计主题主要是特定行为，并且，从公共治理和预算违规两个角度，分析政府审计的效率效果。具体来说，本篇包括以下内容：

- 01 国家治理与国家审计：中国政府审计的审计主题分析；
- 02 国家审计促进公共治理质量的机制和效果：基于中国省会城市数据的实证研究；
- 03 政府审计对预算违规的作用：抑制还是诱导？

01 国家治理与国家审计：中国政府 审计的审计主题分析

国家审计源于公共委托代理关系，然而，不同国家甚至同一国家在不同时期，国家审计呈现差异化，这些差异化表现在许多方面，例如，审计主题不同、审计体制不同、审计取证模式不同、审计信息公开不同等。针对国家审计的上述差异，有一些研究文献。本文关注不同国家审计的审计主题差异。

审计主题就是审计人员所要发表审计意见的直接对象，审计主题的不同，审计业务类型也就不同。例如，美国 GAO 审计资源的 85% 用于绩效审计，绩效审计是其主要业务类型，我国政府审计业务类型则与之有很大差异。关于国家审计主题差异的原因，缺乏相关研究。本文按公共委托代理关系、国家治理构造、机会主义类型到国家审计主题这个逻辑，构建解释国家审计主题差异的理论框架。

本文随后的内容安排如下：首先是一个简要的文献综述，梳理相关文献；在此基础上，按公共委托代理关系、治理构造、机会主义类型到国家审计主题这个逻辑，提出解释国家审计主题差异化的一个理论框架；然后，用这个理论框架来解释中美两国政府审计主题差异，以一定程度上验证上述理论框架。

一、文献综述

国家审计都是源于公共代理关系，然而，国家审计的审计主题却呈现差异化。这其中的原因是什么？现有文献对这个问题缺乏直接研究。有一定文献与这个问题有一定的相关性。

刘家义（2012）认为，国家审计是国家治理这个大系统中内生的具有预防、揭示和抵御功能的免疫系统。随着国家治理的目标、任务、重点和方式的发展历史，国家审计的目标、任务、重点和方式也在转变。国家治理的目标决定了国家审计的方向，国家治理的模式决定了国家审计的方式。还有一些文献

也论述了国家治理与国家审计的关系，得出类似的结论（尹平，戚振东，2010；冯均科，2011；杨肃昌，李敬道，2011；谭劲松，宋顺林，2012；蔡春，朱荣，蔡利，2012；杨肃昌，2014）。

还有一些文献认为，代理人某种机会主义的严重程度及委托人的监督或问责需求，决定审计是否会出现，也决定审计业务的重点（郑石桥，陈丹萍，2011；郑石桥，2012；郑石桥，贾云洁，2012）。

总体来说，上述文献间接涉及到国家审计主题选择，但是，关于这个国家审计主题之选择，缺乏系统的理论解释。本文拟建立一个解释国家审计主题差异化的理论框架。

二、国家治理与国家审计：审计主题差异的理论框架

（一）公共组织委托代理与机会主义

尽管对委托代理有不同的表述，在不同的学科中还有含义上的差异。但是，“花他人的钱为他人办事”是委托代理最根本的特征。国家作为一个整体是一个公共组织，国家的各个机构更是一个公共组织。绝大多数公共组织都具有“花他人的钱为他人办事”的属性，所以，都存在委托代理关系。在很多的情形下，“花他人的钱为他人办事”是这个各种公共组织存在和运转的基本形式，失去这个属性，该公共组织也没有存在的必要性。

委托代理关系的构成要素包括关系人和内容两个方面，委托人将一定的资源、权力、事项交付给代理人，代理人使用委托人交付的资源和权力来完成委托人要求的事项。当然，在这个过程中，委托人和代理人之间还有许多的信息沟通，并且，委托人还要根据代理人对资源和权力的使用情况及事项完成情况对代理人进行奖惩并决定是否继续这种委托代理关系。所以，总体来说，委托人和代理人是组成委托代理关系的关系人，而资源、权力、事项、信息沟通、奖惩等共同组成委托代理关系的内容。

然而，委托代理关系是否会有效地运行呢？也就是说，代理人是否会按委托人的愿意来行事？一般来说，代理人作为理性人，会有自己的利益考虑，当违约带来的效用大于其守约时，代理人可能会有偏离既定约定的激励，我们将这种偏离称为机会主义（只是从代理人视角，不排除委托人也存在机会主义）。

那么，代理人是否会具有发生机会主义的条件呢？在委托代理关系中，由于激励不相容、信息不对称、环境不确定同时存在，所以，代理人机会主义完全可能发生。

激励不相容主要表现在两个方面，第一，代理人和委托人的目标之间存在

差异，委托人所追求的目标未必是代理人想要追求的目标，代理人 and 委托人之间的目标存在差异，有时甚至完全相反。第二，对委托人有益的事，未必对代理人也有益。例如，代理人通过努力工作，使组织目标更好地实现，这对委托人可能有益，但是，如果代理人不能从组织目标更好地实现中受益，则代理人可能缺乏努力工作的激励，从而表现卸责。

信息不对称是指代理人知道的信息在充分性、可靠性、及时性等方面都高于委托人。在委托代理关系中，代理人通过资源和权力的使用来完成委托人托付的事项，所以，就相关信息来说，代理人是第一时间、第一渠道获得第一手信息，而委托人的信息主要来源于代理人提供，在这种过程中，代理人可能延迟信息提供，也可能提供虚假信息，还可能会隐匿一些信息，从而使得委托人获取的信息数量和质量都不如代理人，信息不对称出现了。

环境不确定是指代理人使用委托人交付的资源和权力来完成委托人托付的事项时，其最终结果除了受到代理人的努力程度之影响外，还会受到外部环境因素的影响，而这些环境因素又具有不确定性，一般来说，无法将环境因素对产出结果的影响区分开来，从而导致两个后果，第一，好的业绩可能是有利环境的影响，不一定是代理人努力的结果；第二，不好的业绩可能是不利环境的影响，不一定是代理人不努力的结果。

上述三个因素一定要同时存在，代理人才具备发生机会主义的条件。如果没有激励不相容，代理人就缺乏机会主义的动机，从源头上就不会产生机会主义。如果缺乏信息不对称，即使存在激励不相容，在信息对称的情形下，委托人知道代理人的所作作为，代理人犹如“在鱼缸中游泳”，要做些什么小动作，委托人会觉察出来。即使激励不相容和信息不对称同时存在，如果环境具有确定性，委托人可以根据代理人的产出来衡量代理人的努力程度，此时，代理人的机会主义也就难以发生。正是由于上述激励不相容、信息不对称和环境不确定同时存在，代理人机会主义就具备产生的条件了。

既然代理人机会主义就是代理人偏离与委托人的约定，委托人和代理人有什么约定呢？无非表现为两个方面，第一，按一定的方式做事，在许多情形下，委托人对代理人有明示甚至约定，希望代理人如何行为，例如，希望代理人遵守相关法律法规；在另外一些情形下，委托人对代理人没有明示，但是，从委托代理的本质来看，有隐含表达，例如，希望代理人按最大善意原则来行事。第二，做委托人希望的事。委托人将资源和权力交付给代理人，当然是希望代理人使用这些资源和权力来完成委托人自己托付的事项，而不是做其他的事项。所以，总体来说，委托人期望代理人按一定的方式来完成一定的事项。

从这种意义出发，代理人对委托人期望的偏离有两种情形，一是不按委托人希望的方式做事，主要表现为行为偏离，本文称为行为机会主义；二是不做委托人期望的事，或者是委托人期望的事做得不好，在这种情形下，代理人一般会将事项的真相直接报告给委托人，而是给委托人提供虚假信息，所以，最终结果主要表现为信息虚假，也就是信息偏离，本文称为信息机会主义。

(二) 公共组织治理模式与机会主义行为类型

一般来说，激励不相容、信息不对称和环境不确定是委托代理关系的常态，所以，代理人很有可能产生机会主义。委托人作为理性人当然会预期到代理人的机会主义，所以，会构造针对代理人机会主义的外部治理机制，同时，也会要求代理人自己构造应对机会主义的内部治理机制。一般来说，外部治理和内部治理具有高度的相关性，没有一定水平的外部治理机制，内部治理机制难以建立；同时，没有一定水准的内部治理为基础，外部治理也就难以落实。尽管如此，治理机构的构造还是可以有不同的选择，而正是这些不同的选择，使得代理人机会主义类型不同。

一般来说，在产生机会主义的三个条件中，环境不确定是难以控制的，所以，主要是从降低激励不相容和信息不对称这个路径出发。制衡机制、监督机制、问责机制、公开透明机制主要是降低信息不对称，而激励机制和道德机制主要是降低激励不相容。这些机制是否具有经常性和依靠力量的来源，如表 1 所示。表 1 显示，这些机制可以分类两类，一类是依靠力量来自流程内部，并且具有经常性；另一类是依靠力量来自流程外部，并且不具有经常性。

表 1 是否具有经常性和依靠力量的来源

具体机制	是否具有经常性	依靠力量来自流程内部还是外部	机制类型
制衡机制	具有经常性	流程内部	内部—经常性机制
激励机制	具有经常性	流程内部	内部—经常性机制
道德机制	具有经常性	流程内部	内部—经常性机制
监督机制	不具有经常性	流程外部	外部—非经常性机制
问责机制	不具有经常性	流程外部	外部—非经常性机制
公开透明机制	不具有经常性	流程外部	外部—非经常性机制

一般来说，在应对机会主义的过程中，首先是内部一经常性机制发挥作用（称为第一道防线），将机会主义行为消灭在萌芽之中。通过内部一经常性机制发挥作用之后，可能还存在一些机会主义，称为剩余机会主义，对于这类机会主义，再通过问责机制、监督机制和公开透明机制来发挥作用（称为第二道防

线)，通过这些机制对机会主义行为的再次抑制，使机会主义行为降低到可容忍的程度。上述作用过程如图 1 所示。

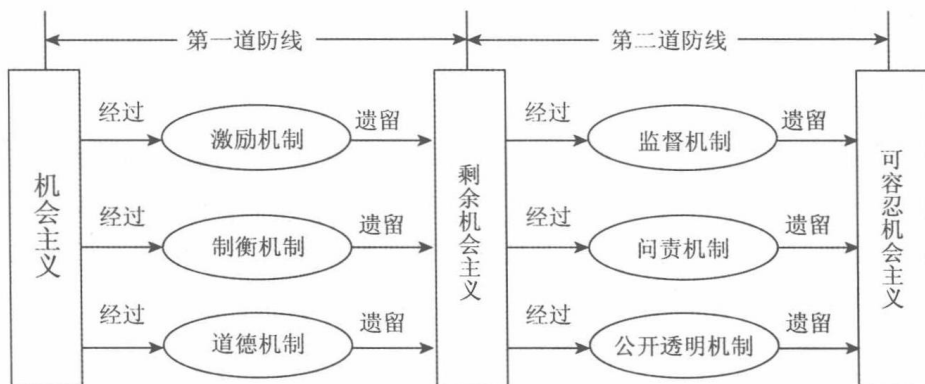


图 1 机会主义行为抑制过程

从宏观构造上来看，治理机制构造有两种类型，一种类型是以第一道防线为主，另外一种类型是以第二道防线为主。如果是以第一道防线为主，则内部一经常性机制是主要的工具性机制，它们是抑制机会主义的主力军。如果是第二道防线为主，则外部一非经常性机制是主要的工具性机制，它们是抑制机会主义的主力军。为了叙述的方便，我们将第一种情形称为内部一经常性治理模式，第二种情形称为外部一非经常性治理模式。

不同的治理模式对代理人机会主义会产生什么样的影响呢？本文前面已经将机会主义分为行为机会主义和信息机会主义。不同的治理模式下，行为机会主义和信息机会主义的严重程度会不同。

在内部一经常性治理模式下，由于内部一经常性机制发挥主要作用，而这些机制的特征是具有经常性，并且控制力量来源流程内部，所以，对机会主义的控制效果较好，代理人在行为方面的机会主义受到有效控制，代理人要想在如何做事方面偏离委托人的期望是很困难的，代理人行为机会主义难以发生。也正是在这种背景下，由于有了较为完善的行为治理机制，委托人对代理人行为方面的关注程度较低，主要关注做了什么事，从而，信息成为委托人关注的重点，代理人当然也会以此为重点，当通过努力不能完成委托人的期望时，弄虚作假就成为必然的选择。同时，在这种情形下，委托人还可能有更高的要求，例如，代理人是否可以做更多的事，或者以更少的投入来完成既定的事。信息机会主义出现了。

在外部一非经常性治理模式下，作为第一道防线的内部一经常性机制较为粗糙，“牛栏关猫，进出自由”的现象还屡见不鲜，对机会主义抑制的效果较

差，所以，代理人机会主义较容易发生，需要依靠第二道防线来抑制的剩余机会主义较为严重。也正是在这种背景下，行为机会主义成为代理人机会主义的重灾区，也成为委托人关注的重点。当然，这并不表明代理人没有信息机会主义，而是由于代理人行为机会主义严重，相对而言，信息机会主义的受关注程度倒是退居其次了。

当然，内部一经常性治理模式和外部一非经常性治理模式的区分是就典型形态而言，现实世界是复杂的，还存在许多介于二者之间的治理模式，从而使得具有严重性的机会主义类型也不只是上述两种典型形态，例如，行为机会主义和信息机会主义同时严重在现实生活中也是存在的。

（三）机会主义行为类型与审计主题

本文前面的分析表明，在外部一非经常性治理模式，行为机会主义是重点，而在内部一经常性治理模式下，信息机会主义是重点。不同类型的机会主义对审计主题有什么影响呢？

在应对机会主义的治理构造中，审计属于第二道防线，它应对的是经过第一道防线之后的剩余机会主义。审计主题就是审计人员所要发表审计意见的直接对象，从理论上来说，审计主题由委托人决定，委托人关注什么问题，该问题就可以成为审计主题。不同的治理模式下，委托人关注的重点问题不同，从而产生不同的审计主题。

在内部一经常性治理模式下，委托人关注的重点是代理人的信息机会主义，所以，信息成为这种治理模式下的主要审计主题，信息的真实性及其所反映的绩效之合理性成为审计关注的重点。由于财政财务报告和绩效报告是主要的信息载体，所以，财政财务报告审计和绩效审计成为主要的审计业务类型。

在外部一非经常性治理模式下，委托人关注的重点是代理人的行为机会主义，所以，行为成为这种治理模式下的主要审计主题，行为的合规性、合理性成为审计关注的重点。由于行为本身有许多方面，并且行为主体也有不同的层级，从而使得行为审计类型也较多，例如，舞弊审计、预算执行审计、财务收支审计、合规审计等都属于行为审计。

一般来说，内部一经常性治理模式是较为成熟的模式，治理构造较完善的公共组织，更多地采用这种模式，所以，这些国家的国家审计主题是以信息为主，财政财务报告审计和绩效审计是主要审计业务。而外部一非经常性治理模式是不成熟的治理模式，治理构造不完善的公共组织，更多地采用这种模式，所以，这些国家的国家审计主题是以行为为主，舞弊审计、预算执行审计、财务收支审计、合规审计是主要审计业务。

三、国家治理与国家审计：中美两国审计主题差异分析

本文从公共委托代理关系、治理构造、机会主义类型到国家审计主题这个逻辑顺序，分析了国家治理与国家审计主题之间的关系，提出了解释国家审计主题差异化的一个理论框架。然而，这个理论框架能否解释现实世界的审计主题差异呢？由于本文篇幅，我们仅通过中美两国政府审计主题差异的分析来一定程度上验证这个理论框架。

先来看我国当代的政府审计主题选择。我国处于转轨时期，改革开放过程中有大量的制度变迁，所以，各种违规行为还有大量的机会。根据审计署披露，抽查 56 个中央部门已报销的 29363 张可疑发票中，有 5170 张为虚假发票，列支金额为 1.42 亿元。在这种背景下，行为合规性理所当然就成为重要的审计主题。从审计署历年的绩效报告也显现出这种审计主题的选择：（1）2010 年，审计署统一组织审计项目 31 项（类），其中：财政审计项目 21 个（类）；金融审计项目 2 个（类）；企业审计项目 1 个（类）；经济责任审计项目 3 个（类）；资源环境审计项目 1 个（类）；涉外审计项目 3 个（类）。查出违规问题金额 599.4 亿元。投入产出比为 1：79。（2）2011 年，审计署统一组织审计 36 项（类），其中：财政审计项目 22 项（类）；金融审计项目 2 项（类）；企业审计项目 2 项（类）；经济责任审计项目 3 项（类）；资源环境审计项目 2 项（类）；涉外审计项目 5 项（类）。查出主要问题金额 866.8 亿元。投入产出比为 1：96。（3）2012 年，审计署统一组织审计 25 项（类）：其中：财政审计项目 13 项（类），金融审计项目 2 项（类），政府重点投资审计项目 3 项（类），经济责任审计项目 3 项（类），涉外审计项目 4 项（类）。可用货币计量的审计工作成果 1282 亿元。投入产出比为 1：116。（4）2013 年，审计署统一组织的 26 个审计项目，其中：财政审计项目 12 个，政府重点投资审计项目 1 个，企业审计项目 1 个，经济责任审计项目 6 个，资源环境审计项目 1 个，涉外审计项目 5 个。可用货币计量的审计工作成果 2752 亿元。投入产出比为 1：252。

从上述绩效数据可以看出，行为合规性和合理性审计是主要的审计业务，并且，查出的违规金额是逐年增长，审计机关的投入产出比是逐年提高。我国政府审计为什么以行为为主要的审计主题呢？我们认为，最根本的原因是我们的社会经济生活中，各种违规及不合理行为还较多，在这种背景下，针对这些违规行为和不合理行为的审计自然成为主要的审计主题。为什么违规和不合理行为会较多呢？主要的原因是国家的国家治理还未能实现现代化，内部一经常

性治理模式还未建成,防范机会主义的第一道防线还不严密,“牛栏关猫,进出自由”的现象还屡见不鲜。在这种背景下,选择行为合规合理性作为主要的审计主题当然是有其必然性和合理性。

一般而言,美国 GAO 的审计业务发展大致可分为四个阶段:账项基础财务审计阶段,制度基础财务审计阶段,综合审计阶段,绩效审计阶段^{[11][12][13][14]}。在账项基础财务审计阶段(1921—1950),财政财务收支审计成为 GAO 的主要审计业务,逐张检查会计凭证和单据以审核财政收支的合法性,成为主要的审计方式。很显然,在账项基础财务审计阶段,财政财务收支行为是主要的审计主题。在制度基础财务审计阶段(1950—1967),GAO 关注的重点仍然是财政财务收支的合规合法,但是,审计模式已经发生变化,不是直接面向行为,而是面向对行为进行控制的内部控制,关注制度本身的缺陷。通过制度缺陷来寻找违规,通过制度的完善来促进财政财务收支合规。很显然,制度基础财务审计阶段,审计主题还是财政财务收支行为,但是,审计模式发生了变化。在综合审计阶段(1967—1970 年代),GAO 的审计业务中增加了绩效审计,走向了财务收支审计与绩效审计并重的阶段。很显然,在综合审计阶段,审计主题有两个,一个是财政财务收支行为,另一个是绩效信息。在绩效审计阶段(1980 年代至今),绩效审计占整个审计工作量的比重已经超过 85%。很显然,这个阶段的主要审计主题是绩效信息。

为什么美国联邦政府审计主题会发生上述变迁呢?主要的原因是美国的国家治理模式发生了变化,从而需要审计来应对的机会主义类型发生了变化。在账项基础财务审计阶段,国家治理较为粗糙,行为机会主义较为严重。后来,国家治理有一定的完善,与财政财务收支行为相关的内部控制得到完善,通过发现内部控制存在的缺陷来寻找违规行为成为有效的取证模式,同时,通过发现内部控制存在的缺陷也可以进一步促进内部控制的完善,这就进入了制度基础财务审计阶段。随着国家治理的进一步完善,行为机会主义已经不再是主要的问题,信息机会主义的被关注程度显著提升,绩效信息作为审计主题的重要性越来越显现,最终成为主要的审计主题。

对中美两国政府审计的简要分析显示,国家治理模式决定需要审计应对的机会主义类型,而机会主义类型会决定审计主题选择,进而决定政府审计业务类型和审计资源投入。这个结论,与本文前面提出的理论框架相一致。

四、结论和启示

国家审计源于公共委托代理关系,然而,不同国家甚至同一国家在不同时