

第一篇 政府审计基本理论研究

关于政府审计,有一些基本问题需要解答,对于这些基本问题的系统解答就构成政府审计基本理论,这些基本问题包括:第一,为什么需要政府审计?对这个问题的解答就是政府审计需求理论。第二,什么是政府审计?对这个问题的解答就是政府审计本质理论。第三,政府审计究竟审计谁?对这个问题的解答就是政府审计客体理论。第四,政府审计究竟审计什么?对这个问题的解答就是政府审计内容理论。第五,谁来做政府审计?对这个问题的解答就是政府审计主体理论。第六,期望政府审计干什么?对这个问题的解答就是政府审计目标理论。第七,如何实施政府审计?从政府审计基本理论角度,主要关注政府审计方法论层面的问题,对这个问题的解答就是政府审计方法论理论。第八,政府审计作为一个系统,与系统环境是什么关系?对这个问题的解答就是政府审计环境理论。

本篇是对上述八个基本问题的系统阐述。然而,在审计学术研究汗牛充栋的今天,是否还有必要将政府审计基本理论作为一个独立的课题来研究呢?让我们对相关研究做一个简要的评估。由于一篇论文无法完成对政府审计基本理论的系统研究,所以,我们主要关注硕博论文和专著。

从硕博论文来看,根据知网的检索,截至2015年年底,以政府审计为选题的硕博论文共298篇,其中博士论文29篇,硕士论文269篇;最早的硕士论文出现于2000年(李军,《关于国家审计组织体制改革的思考》,郑州大学),最早的博士论文出现于2002年(李季泽,《国家审计法理研究》,中国社会科学院研究生院)。从具体选题来说,博士论文选题有两个类型:一是政府审计某个专题的相关理论。例如,政府审计效能、政府审计质量、政府审计治理功能、政府审计目标、政府审计结果公告等;二是政府审计某类业务的相关理论。例如,绩效审计、金融审计、财政审计、工程审计、内部控制审计等。硕士论文主要围绕政府审计的一些专题来选题。例如,政府审计信息化、政府审计项目管理、政府审计整改、政府审计体制、政府审计风险等。总体来说,从硕博论文选题来说,未能发现以系统研究政府审计基本理论问题作为选题的学位论文。

从专著来看,通过查阅当当图书网,有关政府审计的专著有近30本,有三种类型:一是政府审计专题性研究。例如,政府审计制度变迁、政府审计质量、政府审计项目管理、政府审计职责研究、政府审计协同治理研究、政府审计体制等;二是某类政府审计业务研究。例如,政府绩效审计、政府经济责任审计等;三是政府审计基本理论研究,代表性的著作包括,李金华主编的《审计理论研究》(2001),刘家义主编的《中国特色社会主义审计理论研究》(2013),王家新领著的《国家审计的政治经济分析》(2013)。我们来看看这三本专著的内容。

李金华主编的《审计理论研究》包括八章：第一章导论，第二章审计动因理论，第三章审计主体客体理论，第四章审计运行理论，第五章审计环境理论，第六章审计组织理论，第七章审计规范理论，第八章审计管理概论。这本专著中没有专门讨论政府审计本质、政府审计目标、政府审计内容这些基本理论问题。

刘家义主编的《中国特色社会主义审计理论研究》包括九个专题：第一专题审计本质研究，第二专题审计功能研究，第三专题审计目标研究，第四专题审计基本特征研究，第五专题审计方式研究，第六专题审计管理研究，第七专题审计规范化研究，第八专题审计信息化研究，第九专题审计文化研究。这本专著中没有专门讨论政府审计需求、政府审计客体、政府审计内容、政府审计环境这些基本理论问题。

王家新领著的《国家审计的政治经济分析》包括九章：第一章国家审计的政治论，第二章国家审计的法理论，第三章国家审计的文化论，第四章公共责任和国家审计，第五章政府预算与国家审计，第六章国家权力监督与经济责任审计，第七章生态环境治理与环境审计，第八章政府绩效治理与绩效审计，第九章国家治理与国家审计的国际比较。这本专著是从不同学科角度探讨了政府审计的一些相关问题，不是定位于政府审计基本理论问题的系统研究。

从国外的文献来看，根据 Alibris 的检索，政府审计理论相关著作有两本，Fidelma White 和 Kathryn Hollingsworth 的 *Audit, Accountability and Government* (1999)，该书以英国为背景，从法律视角解释政府审计的宪政目的和意义。Carlos Santiso 的 *The Political Economy of Government Auditing: Financial Governance and the Rule of Law in Latin America and Beyond* (2009) 以拉丁美洲等新经济体为对象，研究政府审计在公共财政透明和问责中的作用。上述两本专著的定位都不是系统研究政府审计基本理论。

总体来说，从硕博论文及专著来看，并没有系统地研究政府审计基本理论。这也正是将政府审计基本理论作为一个独立课题研究的意义所在。

本篇主要特色有三个方面：

(1) 内容体系方面的特色。本篇研究政府审计的基本问题，构建政府审计基本理论，主要内容包括：政府审计需求理论，政府审计本质理论，政府审计客体理论，政府审计内容理论，政府审计主体理论，政府审计目标理论，政府审计方法论理论，政府审计环境理论。这些理论要素之间是什么关系呢？许多文献认为，审计理论应该有逻辑起点。本篇认为，包括政府审计基本理论在内的审计理论都属于一个系统，各理论要素是该系统的构成要素，根据系统论原理，系统要素之间是非线性关系，不是线性关系，所以，逻辑起点并不存在，而是各要素之间相互影响，大致情形如图 0-1 所示。

各章的主要内容及主要观点如下：

第 1 章政府审计需求理论，讨论为什么需要政府审计，主要观点包括：在国有资源经管责任履行过程中，由于人性自利和有限理性，在信息不对称、激励不相容和环境不确定的前提下，国有资源经管责任承担者可能偏离委托人的期望，从而出现代理问题和次优问题，为此，需要构建治理构造来应对，政府审计是这个治理构造的组成部分，一方面，通过揭示机制、威慑机制、预警机制和抵御机制，直接抑制代理问题和次优问题；另一方面，通过评估治理构造的有效性，为治理构造的持续可靠奠定基础。应对代理问题和次优问题的治理构造区分为内部经常性治理模式和外部非经常性治理模式两种类型，在内部经常性治理模式下，信息是审计主题，在外部非经常性治理模式下，行为是审计主题。

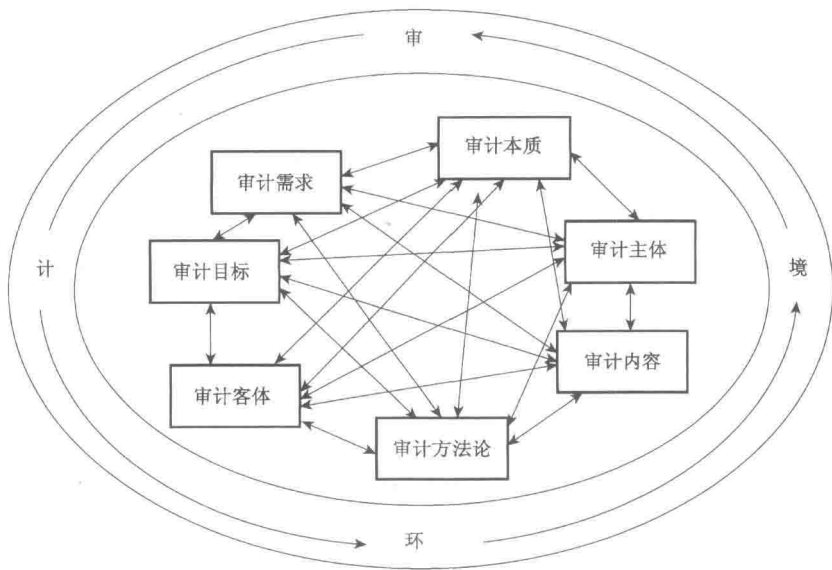


图 0-1 政府审计基本理论框架

第 2 章政府审计本质理论，讨论什么是政府审计，主要观点包括：政府审计本质有个性和共性两个维度，政府审计个性本质源于对政府审计现象的不同观察，不同国家、同一国家的不同时期、不同审计业务、不同审计主题、审计功能的不同选择、审计组织成熟度不同，都可能形成不同的政府审计个性本质。总结政府审计共性本质需要将不同视角观察得出的政府审计个性本质综合起来，表述如下：政府审计是以系统方法从行为和信息两个角度独立鉴证国有资源经管责任中的代理问题和次优问题，并将结果传达给利益相关者的制度安排。政府审计功能有两个维度，一是政府审计能干什么，称为政府审计固有风险；二是政府审计干了什么，这是政府审计固有风险在一定时空条件下的发挥情况，称为政府审计现实功能。政府审计固有风险是政府审计本质决定的，政府审计需求和政府审计供给共同制约现实的政府审计功能。

第 3 章政府审计目标理论，讨论期希望政府审计干什么，主要观点包括：审计终极目标是委托人和代理人的审计目标，委托人希望政府审计能抑制代理问题或次优问题，代理人希望政府审计帮助自己更好地履行经管责任，或证明自己不存在代理问题或次优问题。审计直接目标是审计机关的审计目标。国有资源委托代理关系具有多层级、多目标、行政性的特征，这些特征使不同层级的委托人、代理人具有不同的审计期望（包括审计主题），审计机关难以生产出让所有委托人、代理人都满意的审计产品，审计期望差难以全面弥合。

第 4 章政府审计客体理论，讨论政府审计机关对谁进行审计，主要观点包括：当政府作为独立或主要的资源提供者时，委托代理关系中的代理人就是政府审计客体。国有资源管理部门、行业规制部门都是国有资源委托代理关系的代理人，要作为政府审计客体；作为代理人的国有资源营运使用单位虽然已经有多个政府部门在分工监管，但是，还要作为政府审计客体，其原因是为了阻止政府规制失效。政府审计客体区分为法定审计客体和选择性审计客体，前者指通过法律、法规明文规定其审计周期或时点的审计客体，后者指审计周期或时点并不固定的审计客体。两者的区分依据包括：重要性、相关治理状况、成本效益原则、审计供给能力。特定审计客体成为法定审计后，审计效果会更加显现。

第5章政府审计内容理论,讨论政府审计机关审计什么,主要观点包括:政府审计内容域是国有资源经管责任,包括三方面:使用国有资金、国有资产和国有资源(狭义);生产产品或服务;生产及报告相关信息。上述内容域会体现为审计主题,包括信息主题和行为主题,信息主题分为财务信息和非财务信息,行为主题分为特定行为和制度,审计主题是审计业务的元要素。对不同单位的领导干部,经济责任审计的内容不同,但是,可以有一个通用的框架,经济责任审计主题是经济责任的实施框架,包括具体行为、制度、财务信息、非财务信息四种类型,不同经济责任要素的审计主题不同。

第6章政府审计主体理论,讨论谁来做政府审计,主要观点包括:政府审计客观公正性是其价值的基础,政府审计独立性是决定审计客观公正的基础因素,政府审计体制是审计独立性的基础,政府审计权能定位影响审计体制,不同审计体制下,政府审计基本权能配置不同。各国审计体制不尽相同,审计体制的形成有两种类型,一是根据本国的宏观制度因素形成问责机制,在问责机制的基础上构建审计体制;二是参照对本国有重要影响的其他国家的审计体制来构建自己国家的审计体制。政府审计业务外包的驱动因素是降低交易成本,不同的审计主题具有不同的交易特征,需要不同的交易治理结构,从而对于自制或外包有不同的适宜性。

第7章、第8章政府审计方法理论,从方法论层面,讨论政府审计机关怎么审计,主要观点包括:政府审计准则对一些基本问题的选择称为政府审计准则模式,主要包括:政府审计准则目标模式、政府审计准则框架模式、政府审计准则导向模式、政府审计准则结构模式、政府审计准则来源模式。政府审计取证模式是获取审计证据的思路,有四种类型:命题论证模式、专业测量模式、数据流程模式和数据分析模式,不同审计取证模式各自有其适用范围,同时也有一定的交叉适用。审计主题会影响审计载体,进而影响审计取证模式。

第9章政府审计环境理论,讨论政府审计与审计环境的关系,主要观点包括:政府审计环境是指不属于政府审计系统但影响政府审计产生、存在和发展的因素,分为政治环境、经济环境、法律环境、社会文化环境和科学技术环境,这些环境因素通过直接影响和间接影响两个路径,影响政府审计。政府审计对审计环境发生反馈作用,这是政府审计的社会价值之所在,反馈于审计环境的输出是政府审计产品,这些审计产品通过政府审计定位、路径、机制等影响审计环境。

(2) 以国有资源经管责任和审计主题为主线。对个别政府审计基本问题的研究文献很多,与这些文献相比,对政府审计基本问题开展系统研究的一个好处是,用一定的主线贯穿各个基本问题,使政府审计基本理论的各个专题相互贯通,而不是断裂甚至矛盾。本篇以国有资源经管责任和审计主题为主线,将八个基本问题贯通一致。本篇认为,政府审计是以系统方法从行为和信息两个角度独立鉴证国有资源经管责任中的代理问题和次优问题,并将结果传达给利益相关者的制度安排,审计主题是需要政府审计发表审计意见的事项,包括财务信息、非财务信息、特定行为、制度,政府审计的技术逻辑就是围绕审计主题收集审计证据,根据审计证据对审计主题发表意见。上述两个基本理念贯通政府审计各个基本问题,从而使各个专题理论贯通一致。

(3) 文献综述方面的特色。由于涉及的政府审计理论问题很多,不宜将所有问题的文献综述都集中起来形成整体性的文献综述。本篇采取的办法是,将文献综述嵌在相关的研究主题中,没有统一的文献综述。这样的文献综述更有针对性,也更细致。

第1章 政府审计需求理论

为什么需要政府审计？对这个问题的解答就是政府审计需求理论。根据这个主题，本章包括以下内容：公共资源经管责任、人性缺陷和政府审计；国家治理与国家审计；审计主题差异的理论框架和例证分析。

第一节 公共资源经管责任、人性缺陷和政府审计

政府审计为什么会产生？政府审计为什么会变迁？不同的国家或地区的政府审计为什么会呈现差异化？这些问题都涉及政府审计需求理论。从理论上解释清楚政府审计需求具有重要的意义，首先，说清楚政府审计需求，也就说清楚了政府审计的社会价值；其次，说清楚政府审计需求，也就说清楚了政府审计的定位；此外，说清楚政府审计需求，也就说清楚了政府审计的变迁及其差异化。

目前，关于政府审计需求的分歧主要在于政府审计与委托代理关系是否相关，一方面，我们发现，许多存在公共资源委托代理关系的地方，并没有政府审计；另一方面，我们又发现，凡是存在政府审计之处，都存在公共资源委托代理关系。本书认为，公共资源委托代理关系是政府审计需求的必要条件，但不是充分条件，人性缺陷和一些权变因素也会影响政府审计需求。基于这个观点，本节从公共资源经管责任和人性缺陷出发，并考虑权变因素，提出政府审计需求的理论框架。

一、文献综述

关于审计需求的理论解释主要有代理理论、信息理论、保险理论和行为理论。审计需求的代理理论认为，在委托代理关系中，审计是委托人与代理人的共同需求，其目的是为了降低委托代理关系中的代理成本(Watta, Zimmerman, 1983; 杨时展, 1986)。审计需求的信息理论有两个分支，一是信号传递理论，二是信息含量理论。信号传递理论认为，审计就是一个信号，通过对审计的一些相关事项的选择向市场传递了信号。信息含量理论认为，审计的本质功效在于增进财务信息的可信性及决策有用性(Timan, Truman, 1986)。审计需求的保险理论认为，审计兼具信息价值和保险价值。财务信息使用者除了寄希望于审计师通过鉴证机制在实质上降低财务信息风险之外，还可以通过风险转移机制将其所面临的财务信息风险全部或者部分地转移给审计师(Menon, Williams, 1994)。审计需求的行为理论认为，人的行为都是有动机的，由于不同的人的价值观不同、目标不同，每个人的动机和表现出来的行为方式也不一样。为了确保社会或组织的有序性并达到某种既定的目标，对于人的行为需要加以控制和引导，审计是控制和引导的方式之一(谢荣, 2011)。

以上几种理论是一般的关于审计的需求理论,很显然,信息理论、保险理论对政府审计需求的解释力不够。行为理论对政府审计需求具有一定的解释力,但缺乏针对性。

关于政府审计需求的分歧在于政府审计与委托代理是否相关。多数文献认为,所有的审计,都源于委托代理关系,政府审计也不例外(杨时展,1986);现代国家审计是基于公共受托责任而形成的(杨肃昌,2012);受托责任关系是审计产生的客观基础和根本动因,而审计则是受托责任关系能够顺利实现的必要手段和保证机制(钟超诚,2012)。然而,也有一种观点认为,“现代国家审计是基于公共受托责任而形成”这一观点值得商榷,我国现行国家审计制度是适应国家管理(也可称之为国家治理)的内在需要而产生的一种制度安排(王羚,2012)。

本书认为,从现实来观察,政府审计离不开公共资源委托代理关系,在这个世界上找不到有政府审计但不存在公共资源委托代理关系的情形,王羚(2012)所列举的中华苏维埃临时中央政府时期的审计,也是存在公共资源委托代理关系的,中华苏维埃是人民的苏维埃,不是政府本身的苏维埃,这就存在公共资源委托代理关系。另外,王羚(2012)认为,“我国现行国家审计制度是适应国家管理的内在需要而产生的一种制度安排”,问题的关键是,为什么国家治理会内在需要审计呢?作者并没有回答这个问题。如果深入分析这个问题,必然会涉及公共资源委托代理关系。

当然,我们也发现,许多存在公共资源委托代理关系的地方,并没有政府审计。例如,新中国成立之后有30多年的时间并没有政府审计。如果强调政府审计源于公共资源委托代理关系,必须从理论上说清楚,为什么有时有政府审计、有时又没有政府审计。

所以,总体来说,公共资源委托代理关系应该是政府审计的必要条件,并不是充分条件。本节在公共资源委托代理关系的基础上,引入人性缺陷和权变因素,建立一个解释政府审计需求及其差异化的理解框架。

二、政府审计需求论:理论框架

关于政府审计需求的理论框架是要从理论上说清楚,为什么需要政府审计。本节按公共资源经管责任、人性缺陷及其后果、治理构造到政府审计这个逻辑路径来分析政府审计需求,基本的思路是,由于公共资源经管责任履行中的人性缺陷,引致机会主义倾向和次优问题,因此,治理构造中会有一些应对机会主义倾向和次优问题的制度设计,政府审计是其中之一。

(一) 公共资源经管责任

公共资源经管责任就是一定的主体使用国有资金、国有资产、公共资源(狭义)来完成公共事务,也就是使用国有资金、国有资产、公共资源(狭义)来提供一定的产品或服务。这里的公共资源(狭义)是国有资金、国有资产之外的公共资源,包括国有自然资源、人文资源、公共权力等,这里的 product 或服务主要是公共产品或服务,在特殊情形下,也包括竞争性商品或服务。公共资源经管责任源于公共资源委托代理关系,如果没有公共资源委托代理关系,就没有公共资源经管责任。这里的关键是,公共资源经管责任与公共资源委托代理关系之间究竟是什么关系?有的文献承认政府审计与公共资源经管责任有关联,但是否认政府审计与委托代理有关联。这种观点,事实上是否认公共资源经管责任与公共资源委托代理关系有关联。我们认为,公共资源经管责任源于公共资源委托代理关系,公共资源委托代理关系

中的代理人也就是公共资源经管责任的承担者,委托人也就是国有资金、国有资产、公共资源(狭义)的所有者,同时还是产品或服务的消费者。首先,从起源上来说,公共资源经管责任事实上源于公众与代议机构之间的委托代理关系,公众将国有资金、国有资产、公共资源(狭义)委托给代议机构,代议机构根据公众的托付再托付政府来完成公共事务,提供、配置公共产品。政府作为代理人,要完成其承担的公共资源经管责任,必须建立政府机构,将国有资金、国有资产、公共资源(狭义)分配给各政府机构,同时将公共事务在各政府机构之间进行划分。这样一来,就形成了委托代理关系链,代议机构和政府既是上一层级委托代理关系的代理人,又是下一层级委托代理关系的委托人。其次,尽管对于委托代理关系有不同的认识,美国自由主义经济学家弗里德曼曾极为精彩地归纳出表 1-1 所示的四种花钱方式(米尔顿·弗里德曼,2013)，“花他人的钱,为他人办事”属于委托代理关系,这应该能得到公认。而各级政府及其机构,其基本职责就是用纳税人的钱为纳税人提供公共产品,属于典型的“花他人的钱,为他人办事”。所以,政府存在公共资源委托代理关系,政府履行的责任属于公共资源经管责任。

表 1-1 花钱的四种情形

类型	是否讲求节约	是否讲求效果
花自己的钱,为自己办事	是	是
花自己的钱,为他人办事	是	否
花他人的钱,为自己办事	否	是
花他人的钱,为他人办事	否	否

(二) 人性缺陷及其后果

公共资源经管责任最本质的内容是公共资源经管责任承担者最大善意地使用国有资金、国有资产、公共资源(狭义)来提供委托人要求的产品或服务,并且真实、完整、及时地报告相关信息。然而,公共资源委托代理关系能否按委托人希望的状况来运行呢?表 1-1 的信息显示,公共资源经管责任作为“花他人的钱,为他人办事”的典型情形,很有可能出现“不讲节约,不讲效果”的低效率状况。也就是说,公共资源委托代理关系的运行很有可能偏离委托人的期望,公共资源经管责任很有可能得不到很好的履行。其原因是什么呢?主要是源于人性缺陷。正常人表现出来的人性缺陷主要包括两个方面,一是自利,二是有限理性(Williamson,1981)。所谓自利,是指人会计算、有创造性、能寻求自身利益最大化,表现为经济人。有限理性(bounded rationality)认为人的行为是有意识的理性选择,但这种理性又是有限的。也就是说,人并不能在任何情形下都做出最优选择。由于自利,公共资源经管责任承担者可能产生机会主义倾向;由于有限理性,公共资源经管责任承担者可能出现次优问题。

1. 人的自利及其后果:机会主义倾向

机会主义倾向也称为代理问题,就是在委托代理关系中,代理人偏离委托人的期望(Williamson,1985)。公共资源经管责任承担者在运用国有资金、国有资产、公共资源(狭义)的过程中可能偏离委托人的期望,从而出现机会主义倾向(徐曙娜,2008;曾军平,2009)。为什么公共资源经管责任承担者会出现机会主义倾向?或者说,为什么公共资源经管责任

承担者的机会主义倾向能得以实施？信息经济学告诉我们，委托代理关系中由于委托人和代理人之间存在激励不相容、信息不对称，再加上环境不确定性，代理人可能出现机会主义（刘燕，2006）。

（1）激励不相容与机会主义倾向。激励相容是指每个理性人在正常情形下都会有自利的一面，其个人决策和行为会按自利原则来进行，如果能有一种制度安排，使代理人追求个人自利的决策和行为，正好与委托人的期望相吻合，这一制度安排就是激励相容。激励不相容是激励相容的对立面，它是指制度安排没有达到激励相容的效果，也就是说，代理人追求个人自利的决策和行为，与委托人的期望出现了差距。在公共部门，以公共选择理论来看，国家“有它自己的利益和野心”（曼瑟尔·奥尔森，1971），作为国家、政府的“代表”的国家和政府人也还是个人，作为个人在非市场内行事时，似乎没有理由假定个人的动机发生了变化（詹姆斯·布坎南，1992）。因此，公共选择学派认为国家人、政府人作为个人也是经济人。既然如此，国家人、政府人也会有自利的需求，而这种需求与公共事务的委托人的期望可能不一致，从而出现机会主义倾向。

（2）信息不对称与机会主义倾向。信息不对称是指代理人拥有委托人无法拥有的信息或拥有的信息数量或质量高于委托人。在委托代理关系中，信息不对称的存在是必然的，也就是说，代理人一定存在信息优势。因为，如果代理人不存在信息优势，就说明委托人知道代理人所知道的全部信息，如果如此，则委托人将一些事宜托付给代理人就失去了意义，因为委托人对所有的事宜都投入了几乎与代理人一样的精力，既然如此，为什么还需要代理人？从公共权力来看，由于委托人众多，不可能没有代理人。所以，信息不对称是一个客观存在。正是由于信息不对称，代理人可以利用其信息优势来为自己谋取利益。在多数情形下，委托人还不能觉察出代理人已经利用信息优势为自己谋取了利益。

（3）环境不确定性与机会主义倾向。在信息不对称的情形下，委托人完全可以“以成败论英雄”，根据代理人的产出评价代理人的努力程度。如果产出在某种水平之上，则说明代理人付出了应有的努力，如果产出在某种水平之下，则说明代理人没有付出应有的努力。然而，这只是理想的状态，其前提是，产出必须是代理人努力的结果，如果产出还受到其他很多重要因素的影响，则委托人无法根据产出判断代理人是否付出了应有的努力。在环境具有不确定性的条件下，产出的增加也许是代理人努力之外的因素导致的，而产出的减少也可能并不是因为代理人不努力。正是不确定因素与代理人的努力共同决定了产出水平，而委托人又无法区分代理人努力程度在其中的份额。在这种情形下，代理人就可能将自己的不努力归结为环境不利，从而出现机会主义倾向。

对激励不相容、信息不对称和环境不确定三个因素要联系起来考虑，失去其中之一，代理人的机会主义倾向可能难以发生。激励不相容是代理人机会主义倾向的动机，即使信息不对称和环境不确定性存在，如果没有激励不相容，代理人就没有动机来实施机会主义倾向。信息不对称和环境不确定性，是代理人机会主义倾向的条件，即使激励不相容存在，如果不存在信息不对称，则代理人的机会主义倾向就会被委托人发现，在这种情形下，代理人也就难以实行机会主义行为了；即使激励不相容和信息不对称存在，如果委托人能从产出中分辨出代理人的努力程度，则代理人的机会主义倾向就会被委托人发现，代理人也就难以实行机会主义行为了。所以，总体来说，需要激励不相容、信息不对称和环境不确定同时存在。而在公共部门，上述三个因素恰恰同时存在，所以，机会主义倾向就发生了。

2. 人的有限理性及其后果:次优问题

传统的经济学理论一直以经济人假设为前提,并且,认为经济人是完全理性,能够通过成本、收益或趋利避害原则来对其所面临的一切机会和目标及实现目标的手段进行最优选择。事实上,现实生活中的人并不完全理性,并不能做出最优选择。西蒙认为,现实生活中的人是介于完全理性与完全非理性之间的有限理性的人。决策者无法寻找到全部备选方案,决策者也无法完全预测全部备选方案的后果,决策者还不具有一套明确的、完全一致的偏好体系,以使他能多种多样的决策环境中选择最优的决策方案。有限理性人只寻找满意决策。那么,什么是满意决策呢?西蒙认为,所谓满意,就是满意的资源、通过满意的组合和利用、获得满意的效果,而这才是合理的,也是能实现的(Simon,1955;西蒙,2002)。

然而,即使是“满意”本身也有程度之区分。例如,“满意”“很满意”“较满意”“满意”等。西蒙及其他学者没有直接论及满意决策的满意程度之区分。何大安(2004)将限理性分为潜在有限理性、即时有限理性和实际有限理性三个层级。潜在有限理性是有限理性的最大值,即时有限理性是有限理性的最小值,实际有限理性的取值处于最大值和最小值之间。在现实中,行为人性抉择所能达到的实际程度值,通常是介于最小值和最大值之间的。

“次优选择”或“满意决策”在经济学中对应“最优选择”,但是,绝不是对最优的任何偏离都可以称为次优或满意,所以,“次优选择”或“满意决策”并不是可以随意达到的,其本质是现实条件下的最优,任何对现实条件没有充分利用的选择或决策都不是西蒙意义上的“次优选择”或“满意决策”,我们称之为次优问题。次优问题不同于“次优选择”,并不是说所做的选择或决策没有达到西蒙意义上的最优,而是说,在当前的环境下,没有做出最适宜的选择。简单地说,次优问题是指没有做出当前环境下最适宜的选择,从而还存在改进的潜力,“次优问题”也就是没有达到何大安(2004)所指的实际有限理性的最大值,而是处于最小值和最大值之间的。

(三) 治理构造

为了履行公共资源经管责任,委托人和公共资源经管责任承担者都希望建立一整套治理体系来运行公共资源委托代理关系,我们称之为治理构造。这个治理构造的目的有两个方面,一是为公共资源经管责任承担者高效率地履行其职责奠定基础;二是为防范公共资源经管责任承担者偏离其职责目标,我们称之为风险,前面提到的由于人性缺陷而产生的机会主义倾向和次优问题,都可能导致公共资源经管责任承担者偏离其职责目标,都是风险。所以,总体来说,治理构造一方面是为了提高效率,另一方面是为了抑制风险。当然,这里的效率和风险是对立的,有风险了,就表明效率没有达到其应有的水准;风险被抑制了,就表明效率就达到了其应有的水准。所以,提高效率和防范风险,事实上是异曲同工的。

由于具有提高效率和防范风险的双重目的,治理构造的构成较为复杂。从风险应对视角出发,具体的治理机制包括制衡机制、激励机制、监督机制、公开透明机制和道德机制(郑石桥,2015)。

制衡机制是将权力划分成不同的权能分别交给不同的主体去行使,使这些主体之间形成一种相互牵制的链条和平衡的机制,以防止集权所带来的专制,是权力系统内部各种力量之间的相互牵制、制动和约束,制衡机制属于日常工作中因分工而产生相互约束,属于日常工作,不做就是失职,而且做的时候是分工去做,彼此构成约束,因此,力量来源于业务流程内部,并且具有经常性。

激励机制是激励主体通过一套制度设计来调动激励客体积极性的方式。激励机制依靠的力量主要是诱导因素的选择,其内含于激励制度之中。同时,激励制度执行之后,这种制度的力量是持续存在的,不会时断时续,只要属于激励范围的事项,都能发挥作用,所以,具有经常性。

监督机制是将掌管某一类型或具体事项的权力交给某个特定主体独立去行使,再设定一个专门机关或者建立一些必要的机制来观察其是否按照授权的既定目的、精神和具体规定合法、合规、合理地履行其职责,监督就是对权力运作状态进行监视和督查,发现其中的偏差情况,采取相应的制约措施的过程。监督不是一项日常工作,是在流程之外,且具有可选择性的工作,因此,力量源自于流程之外,并且不具有经常性。

公开透明是指将权力运行的依据、过程和结果及权力运行者的相关事宜向利益相关者公开,使利益相关者知悉。公开透明机制在权力运行机制之外,公开透明的内容、时间及方式等都具有可选择性,所以,公开透明机制对权力的控制也具有可选择性,难以做到对权力运行的经常性控制。

以道德制约权力就是把外在的价值准则内化为权力主体自身的价值需求和道德自律,通过强化权力主体的道德认识、道德修养和道德意志,培养权力主体自我监督和自我约束的能力,使其自觉规避滥用权力的行为,以防止权力的异化。道德机制在权力掌握者通过道德来自我约束时才发挥作用,所以,具有经常性。

以上分析了各种具体治理机制,根据依靠力量来源和是否具有经常性,将分析结果归纳如表 1-2 所示。

表 1-2 治理机制特征

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

一般来说,在应对风险的过程中,首先是内部一经常性机制发挥作用(称为第一道防线),将风险消灭在萌芽之中。通过内部一经常性机制发挥作用之后,可能还存在一些风险,称为剩余风险,对于这类风险,再通过监督机制、公开透明机制来发挥作用(称为第二道防线),通过这些机制对风险的再次抑制,使风险降低到可容忍的程度。上述作用过程如图 1-1 所示。

从构造结构上来看,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,它们是抑制风险的主力军。如果是以第二道防线为主,则外部一非经常性机制是主要的工具性机制,它们是抑制风险的主力军。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。

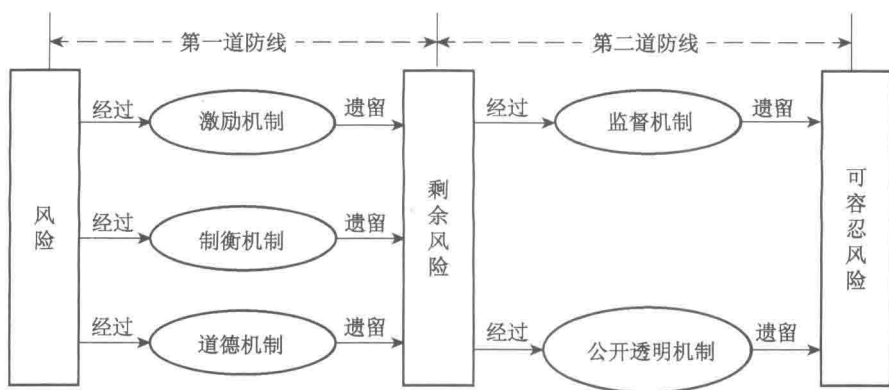


图 1-1 公共资源经管责任风险应对体系

(四) 政府审计

在图 1-1 所示的公共资源经管责任风险应对体系中,政府审计属于监督机制,是风险应对的第二道防线。为什么还需要政府审计呢?原因是,政府审计在公共资源经管责任风险应对体系中能发挥两方面的作用,一是直接抑制剩余风险,二是评估治理构造,确保其持续有效。

1. 政府审计直接抑制剩余风险

政府审计通过揭示机制、威慑机制、预警机制和抵御机制,抑制机会主义倾向和次优问题,从而保障制度的良好及制度的良好执行(郑石桥,安杰,高文强,2013)。各种保障机制具体分析如下:

第一,揭示机制。政府审计对公共资源经管责任承担者是否执行了既定的治理制度进行审计,发现偏离既定治理制度的各种问题,纠正已经发生的偏离行为,从而保障既定的治理制度得到良好执行。揭示机制源于审计的技术属性,在这里,既定的治理制度就是既定的标准,政府审计就是要搞清楚各种执行行为(包括数据或信息的生产和报告,下同)的真实情况,并在此基础上,判断执行行为是否符合既定的标准。对于偏离行为,一方面要纠正;另一方面,还要直接或推动对相关责任者进行处理、处罚。只有这样,才能真正发挥抑制偏离行为的目的。如果没有处理、处罚,甚至没有纠正,则行为人以后可能还会继续发生类似行为,抑制偏离行为的目标难以达成。

第二,威慑机制。威慑机制是指公共资源经管责任承担者由于敬畏政府审计,而主动放弃其偏离行为。威慑机制的实现要求公共资源经管责任承担者对政府审计具有足够的敬畏。如果他们对政府审计没有足够的敬畏,对于政府审计做出的决定或建议可以置之不理,则威慑机制无法发挥作用。一般来说,要使公共资源经管责任承担者对政府审计有足够的敬畏,就要使有偏离行为者面临严重的负面后果,政府审计惩罚制度的建立是产生负面后果的主要制度安排。当然,并不是所有的审计惩罚都能产生威慑作用,只有惩罚对象感到严重的后果才能产生威慑作用。当然,威慑机制也离不开揭示机制,如果政府审计对于偏离行为难以发现,则行为人自然不会敬畏政府审计,政府审计也就无从发挥威慑作用。

第三,预警机制。预警机制的实现要求能及早地查出偏离行为,防止星星之火成为燎原之势。如果等到偏离行为很严重时才发现这种行为,则已经造成了较严重的后果,此时,抑

制偏离行为的目标就没有较好地实现。如何才能及早地查出偏离行为呢？一般来说，能较好地实现预警作用的审计方式有两种，一是跟踪审计，二是持续审计。跟踪审计强调过程性、时效性和预防性，强调过程性是指注重对审计事项的业务过程进行审计；强调时效性是指在发现和纠正问题时注重及时性，使问题能够及时得到有效解决；强调预防性是指将审计事项分成多个阶段，对各个阶段进行事中或事后监督，从而发挥预防作用。由于跟踪审计具有上述特征，这种审计方式切实提高了审计效率和效果（时现，朱尧平，薛蓓儿，2006；郑石桥，2012）。持续审计是一种基于审计人员预定的标准，持续地监控和测试交易并确定需要执行进一步测试的异常例外情况的系统化方法，具有审计过程的连续性、审计信息的及时性和审计程序的自动化这些特征。正是由于持续审计具有上述特征，可以对偏离行为进行及时跟踪，从而为预警机制的实现可奠定基础（张文秀，刘雷，2012）。当然，预警机制也离不开揭示机制，如果政府审计对于苗头性的偏离行为不能及早发现，也就无从发挥预警作用。

第四，抵御机制。抵御机制的实现要求能改进相关的治理制度。一方面，政府审计对于发现的偏离行为要追踪原因，从而找到治理制度的缺陷，提出建议并推动这些缺陷得到整改，从而避免同类偏离行为再度发生，实现治理制度的优化。另一方面，可以直接以治理制度为对象，进行制度审计，评价治理制度是否存在缺陷，如果存在缺陷，则提出建议并推动这些缺陷得到整改，从而达到治理制度的优化。刘家义（2008）将抵御机制形象地比喻为“强身壮体”，可以增加抵御“病毒”的能力。审计建议及其实施是抵御机制最核心的内容，体现这些核心内容的制度安排包括三个部分，一是审计建议，也就是如何提出高质量的审计建议；二是审计建议实施机制，也就是相关各方如何协同来采纳和实施审计建议；三是后续审计制度，也就是在审计建议提出之后，审计方自己要单独做的事宜是如何实施的。

2. 评估治理构造的有效性

以提高效率和抑制风险为目的，建立了治理构造，而这个治理构造持续有效地运行的前提是持续改进，为此，必须对治理构造进行定期或不定期的评估，及时发现治理构造的缺陷，并推进整改。公共资源经管责任承担者由于是治理构造的建立者和执行者，难以做到客观公正地评估治理构造，而政府审计恰恰具有独立性，能够对公共资源经管责任承担者所建立的治理构造是否存在缺陷、其建立的治理构造是否得到有效执行，进行客观的评估，从而为治理构造的持续改进奠定基础。所以，总体来说，政府审计需求源于两个方面，一是独立鉴证公共资源经管责任承担者是否存在机会主义倾向和次优问题；二是独立鉴证治理构造是否存在缺陷。

当然，以上是基于公共资源经管责任承担者的人性缺陷对政府审计需求的分析。还有一些权变因素也会影响政府审计需求。第一，如果委托人不关心公共资源经管责任承担者是否存在机会主义倾向和次优问题，对政府审计就没有需求。第二，如果委托人构建的治理构造第一道防线效果很好，能够有效地抑制风险，剩余风险水平较低，或者是审计之外的其他监督机制有效地发挥了作用，则通过审计来抑制的剩余风险就较少，此时，对政府审计的需求就不强烈。第三，如果委托人对治理构造很有信心或不关注治理构造是否存在缺陷，则通过政府审计来评估治理构造是否存在缺陷的需求也就不强烈。

综上所述，关于政府审计需求，就有如下结论：在公共资源经管责任履行过程中，由于人性自利和有限理性，在信息不对称、激励不相容和环境不确定的前提下，公共资源经管责任承担者可能偏离委托人的期望，从而出现机会主义倾向和次优问题，为此，委托人会推动建

立治理构造来应对这些问题,政府审计是这个治理构造的组成部分,一方面,通过揭示机制、威慑机制、预警机制和抵御机制,直接抑制机会主义倾向和次优问题;另一方面,通过评估治理构造的有效性,为治理构造的持续可靠奠定基础。由于委托人的需求不同、治理构造不同,政府审计需求可能出现差异化。

三、新中国政府审计变迁的原因及其后果分析

(一) 中华人民共和国政府审计的简要变迁历史

新中国成立初期,基于以前革命根据地、解放区的审计制度,从中央到地方各级人民政府仍设有审计机构,主要设在财政部门内部。1950年上半年,中央下发《中华人民共和国审计条例(草案)》,明确提出要设置四级分层负责的审计制度。1950年12月,中央发布的《中央人民政府政务院加强国家财政管理严格执行财政纪律的政令》,对审计机构的设置,进一步做了明确规定,“责成中央人民政府财政部门,均应设置财政审计和检查机构,对一切预算、计算、决算实行事先、事中、事后的审核与检查”“审计处的职能主要是执行年度开支计划;审计各项支出的合法性、合规性,并书面通知主计处开出支付令凭证;巡视检查违法乱规的专案事项”。后来,随着全国财政部门财政监察机构的统一建立,从中央到地方的各级审计机构,绝大部分在1951—1953年被撤并,其审计职能主要为相继建立的财政监督检查机构所取代(方宝璋,2006)。

1982年12月4日,五届全国人大五次会议通过并公布施行的新中国第四部《中华人民共和国宪法》确定在我国实行独立的审计监督制度。政府审计制度作为国家的基本制度获得了宪法确认,从1983年开始,中央和地方都建立了审计机关。

(二) 原因分析

1953年以前,我国处于新民主主义时期,主要任务是向社会主义过渡。我国于1953年开始第一个五年计划,进入计划经济时期。从1978年开始,逐渐进入改革开放时期,开始探索建立中国特色社会主义。在不同的时期,我国政府审计有不同的状况。在新民主主义时期,各层级财政部门内部都建立了审计机构,实施财政审计;在计划经济时期,没有审计机构;在改革开放以后,1982年恢复了政府审计制度,在政府机构设置独立的审计机关。

为什么不同的时期,政府审计的状况会不同呢?

第一,在新民主主义时期,一方面,各种非社会主义的成分还存在,这些都可能是风险源,所以,产生风险的可能性还较大;另一方面,国家对整个社会经济的控制体系还没有完全建立起来,也就是说,治理构造的第一道防线尚未完全建立起来,需要第二道防线来应对的剩余风险还较多,所以,需要政府审计。

第二,在计划经济时期,一方面,通过新民主主义时期的教育和改造,各种非社会主义因素大为减少,人们的思想政治觉悟大为提高,自利等人性缺陷得到抑制,机会主义倾向大大减少,对政府审计的需求大为降低;另一方面,高度集中的计划经济体制,对整个社会经济有很严密的控制,也就是说,治理构造的第一道防线完全建立起来,需要第二道防线来应对的剩余风险很少,政府审计需求大为降低。同时,这一时期,在撤并审计机关的同时,还组成了财政监督检查机关,很大程度上取代了政府审计职能。也就说,治理构造中的监督也是由多个系统组成的,一个监督子系统的职能缺乏可由其他监督子系统功能的强化来弥补。

第三,改革开放之后,计划经济体制逐步被放弃,市场在资源配置中逐步发挥基础性作

用,市场经济逐步取代了计划经济。在这种背景下,一方面,人们对物质利益越来越重视,自利等长期得到抑制的人性缺陷可能逐步显现,风险源增加,机会主义倾向发生的可能性增加,政府审计需求增加;另一方面,由于市场机制逐步取代计划机制,国家对整个社会经济的控制逐步由直接管理转为间接调控,在这种背景下,原来由第一道防线来应对的一些风险已经无法由第一道防线来应对,只能由第二道防线来应对,政府审计需求增加。

(三) 后果分析

从1953年到1982年的近30年时间,我国没有政府审计。政府审计制度的缺失,给我国社会带来了严重的负面后果。根据本节前面的理论框架,在治理构造体系中,政府审计有两个路径发挥作用,一是直接抑制机会主义倾向和次优问题;二是通过评估治理构造的有效性,为治理构造的持续可靠奠定基础。在计划经济时期,由于高度集权的计划经济体制,风险防范的第一道防线已经很严密,需要第二道防线来应对的剩余风险很低,所以,对包括政府审计在内的第二道防线的需求较弱。但是,政府审计还有一个路径,这就是通过评估治理构造的有效性,为治理构造的持续可靠奠定基础。缺乏这个路径,治理构造的有效性就失去评估。在计划经济时期,由于没有政府审计对治理构造是否存在缺陷进行定期或不定期的评估,计划经济体制的缺陷没有得到及时发现,由这种体制带来的低效率也长期没有得到客观评估。所以,给我国社会带来了严重的负面后果。试想一下,如果计划经济时期有政府审计,并且政府审计能对当时的治理构造是否存在缺陷进行评估,则这种体制的缺陷可能会被更早发现。

四、结论和启示

政府审计为什么会产生?政府审计为什么会变迁?不同的国家或地区的政府审计为什么会呈现差异化?这些问题都涉及政府审计需求理论。从理论上解释清楚政府审计需求具有重要的意义,从理论上解释清楚了政府审计需求,也就解释清楚了政府审计的社会价值、政府审计的定位、政府审计的变迁及其差异化原因。

本节从公共资源经管责任和人性缺陷出发,并考虑权变因素,提出政府审计需求的理论框架。在公共资源经管责任履行过程中,由于人性自利和有限理性,在信息不对称、激励不相容和环境不确定的前提下,公共资源经管责任承担者可能偏离委托人的期望,从而出现机会主义倾向和次优问题,为此,委托人会推动建立治理构造来应对这些问题,政府审计是这个治理构造的组成部分,一方面,通过揭示机制、威慑机制、预警机制和抵御机制,直接抑制机会主义倾向和次优问题;另一方面,通过评估治理构造的有效性,为治理构造的持续可靠奠定基础。由于委托人的需求不同、治理构造不同,政府审计需求可能出现差异化。

新中国成立之后,在不同的时期,我国政府审计有不同的状况,在新民主主义时期,各层级财政部门内部都建立了审计机构,实施财政审计;在计划经济时期,没有审计机构;改革开放以后,1982年恢复了政府审计制度,在政府机构设立独立的审计机关。本节提出的理论框架能解释我国政府审计变迁的原因:一是人们对人性缺陷的认识;二是治理构造的不同。

本节的发现告诉我们,政府审计不应该一成不变,而应该识别当时的政府审计需求,根据政府审计需求来建构政府审计制度。同时,不能盲目借鉴他国的政府审计制度,不同国家的政府审计需求可能不同,各国应该识别本国治理构造中的政府审计需求,在此基础上,构建适应本国公共治理需要的政府审计制度。正如刘家义(2008,2009,2010,2011,2012)指出

的,国家审计是国家治理的重要组成部分,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,国家治理的需求决定了国家审计的产生,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制度形态。

第二节 国家治理与国家审计:审计主题差异的理论框架和例证分析

国家审计源于公共资源委托代理关系^①,然而,不同国家甚至同一国家在不同时期,国家审计会呈现差异化,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。本节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。本节按公共资源委托代理关系、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。

一、文献综述

国家审计都是源于公共资源委托代理关系,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。有一些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,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,得出了类似的结论(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,决定了审计是否会出现,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,上述文献间接涉及国家审计主题选择,但是,关于国家审计主题选择,缺乏系统的理论解释。本节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) 公共资源委托代理与机会主义

委托代理尽管有不同的表述,在不同的学科中还有含义上的差异。但是,“花他人的钱,

^① 本节在同等意义上使用“政府审计”和“国家审计”。

为他人办事”是委托代理最根本的特征。公共资源经管都具有“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”是许多组织存在和运转的基本形式,失去这个属性,该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 and 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的效用时,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、环境不确定性同时存在,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,代理人和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,从而表现懈怠。

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,在这种过程中,代理人可能延迟提供信息,也可能提供虚假信息,还可能会隐匿一些信息,从而使委托人获取的信息数量和质量都不如代理人,信息不对称就出现了。

环境不确定性是指代理人使用委托人交付的资源 and 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所为,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性同时存在,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,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,如期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。从这个意义出发,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,本节称为行为机会主义;二是不做委托人期望的事,或者是对委托人期望的事做得不好,在这种情形下,代理人一般不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,本节称为信息机会主义。

(二) 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性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,使代理人机会主义类型有所不同。

一般来说,在产生机会主义的三个条件中,环境不确定性是难以控制的,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、公开透明机制主要是为了降低信息不对称,而激励机制和道德机制主要是为了降低激励不相容。这些机制是否具有经常性和其依靠力量的来源,如表 1-3 所示。表 1-3 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 1-3 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	内部一经常性机制
激励机制	具有经常性	流程内部	内部一经常性机制
道德机制	具有经常性	流程内部	内部一经常性机制
监督机制	不具有经常性	流程外部	外部一非经常性机制
公开透明机制	不具有经常性	流程外部	外部一非经常性机制

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。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 1-2 所示。