

经济学研究丛书

JINGJIXUE YANJIU CONGSHU

政府审计基本理论探索 ——基于公共治理视角

Z HENGFU SHENJI JIBEN LILUN TANSUO

郑石桥 著



中国言实出版社

经济研究丛书
JINGJIXUE YANJIU CONGSHU

政府审计基本理论探索 ——基于公共治理视角

Z HENGFU SHENJI JIBEN LILUN TANSUO

郑石桥 著



中国言实出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

政府审计基本理论探索 / 郑石桥著. —北京 : 中国言实出版社, 2015.6
ISBN 978-7-5171-1149-8

I. ①政… II. ①郑… III. ①政府审计—理论研究—中国 IV. ①F239.44

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2015)第 042545 号

责任编辑: 周汉飞

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 14.5 印张

字 数 217 千字

定 价 45.00 元 ISBN 978-7-5171-1149-8



前言

政府审计是公共治理的重器，在促进社会经济发展和公共治理进步中发挥着重要作用。然而，由于政府审计环境不同、人们观察到的政府审计现象不同、观察政府审计现象的视角不同，人们对于政府审计的一些基本问题有不同的认识。这些认识看似理论问题，实际上具有重要的实践意义，在不同的政府审计理念下，政府审计制度的构建会不同，从而政府审计的实务不同，进而政府审计在公共治理中的作用不同。

本书是以信息经济学、新政治经济学、新制度经济学、政治学、公共管理学等为基础对政府审计一些基本问题的思考，包括 13 篇相关论文：公共责任、机会主义和公共责任审计；政府审计和公共权力的制约与监督：基于信息经济学的理论框架；公共责任、机会主义和国家审计业务体系；政府审计治理公共责任机会主义：定位、路径和需要研究的问题；政府审计嵌入责任政府的路径研究；国家治理、问责机制和国家审计；国家审计是国家治理的基石和重要保障：理论框架和例证分析；公共权力控制模式和国家治理现代化：系统论视角的理论框架和例证分析；国家审计促进国家治理现代化：基于系统论的理论框架和例证分析；政治模式和国家审计：一个政治系统理论架构；皇权专制和国家审计：一个制度变迁理论架构；建设性审计论纲——兼论中国特色社会主义政府审计；审计建设性作用影响因素：来自基层审计机关的问卷调查。

政府审计理论研究是一个没有得到足够关注的领域，本书的研究具有较大的探索性，书中提出的各种观点还请读者诸君批评指正。



本书的出版得到江苏高校优势学科建设工程二期项目“现代审计科学”和国家社会科学基金《审计基础理论研究》(编号 14FGL004)支持,特此致谢。

郑石桥 于老山之麓
2015/1/15



目 录

第 1 章	公共责任、机会主义和公共责任审计	1
第 2 章	政府审计和公共权力的制约与监督：基于信息经济学的 理论框架	19
第 3 章	公共责任、机会主义和国家审计业务体系	34
第 4 章	政府审计治理公共责任机会主义：定位、路径和需要研究的 问题	43
第 5 章	政府审计嵌入责任政府制度建设路径研究	52
第 6 章	国家治理、问责机制和国家审计	69
第 7 章	国家审计是国家治理的基石和重要保障：理论框架和 例证分析	86
第 8 章	公共权力控制模式和国家治理现代化：系统论视角的理论框架和 例证分析	103
第 9 章	国家审计促进国家治理现代化：基于系统论的理论框架和 例证分析	132
第 10 章	建设性审计论纲——兼论中国特色社会主义政府审计	151
第 11 章	审计建设性作用影响因素：来自基层审计机关的问卷调查 ...	171
第 12 章	政治模式和国家审计：一个政治系统理论架构	178
第 13 章	皇权专制和国家审计：一个制度变迁理论架构	204



第1章 公共责任、机会主义和公共责任审计

现实生活中，卸责、滥用权力、面子工程等公共责任机会主义时有发生。公共责任机会主义行为的直接结果就是公共产品供给或配置无效率或低效率。例如，在我国现实生活中，经常出现公共责任履行不作为或作为不力等情形，食品安全、住房、医疗、教育等领域，时常出现严重危机事件。为了应对形形色色的机会主义行为，出现了不同组合的公共治理机制。然而，超出公众可容忍程度的机会主义行为还是时有发生。

公共治理机制是抑制公共责任机会主义行为的制度安排，主要由制衡机制、激励机制和问责机制组成。从我国的现实来看，强化公共责任问责机制可能是优化公共治理机制较为现实的选择。关于公共责任问责机制的研究主要集中在公共治理与问责、公共治理与审计、公共问责和审计（陈国权，2001；陈国权，徐露辉，2005；陈国权，王勤，2009；胡南薇，陈汉文，2008；张文婧，2011；冯均科，200；王会金，王素梅，2009；汤小莉，2010；胡建国，2008；王全宝，2010）。对于公共责任、机会主义和公共责任审计之关系一直缺乏理论化的解释框架。

本章从公共责任问责的视角探究公共责任机会主义行为的抑制。基本的逻辑是，公共责任是国家治理的核心内容，公共责任机构在履行公共责任过程中可能出现机会主义行为，为此，需要公共治理机制来应对这些机会主义行为，这个治理机制包括制衡机制、激励机制和问责机制，发展公共责任审计是优化公共治理机制的重要途径，公共责任审计是公共责任问责机制的重要要素。本章的贡献体现在五个方面：第一，按一个逻辑路径，将公共责



任、机会主义、问责和审计联系起来,在此基础上,明确提出公共责任审计,突破传统的审计内涵和边界;第二,从问责的视角对公共责任进行分类,并在此基础上,对公共责任机会主义进行分类,这种分类有助于问责机制的构建;第三,分析制衡机制、激励机制和问责机制的利弊,明确提出,强化问责机制是优化公共治理机制的重要方向;第四,分析公共责任审计的对象和内容,明确提出非财务审计、过程审计等新领域;第五,梳理公共责任审计的现状并解释其原因。

本章随后的内容安排如下:首先是对相关文献做一个简要回顾;在此基础上,提出一个关于公共责任、机会主义和公共责任审计的理论架构;然后,梳理国际范围内公共责任审计状况并用上述理论构架进行解释;最后是结论和讨论。

一、文献综述

对公共责任及其机会主义行为的研究有不少的文献(Williamson, 1985;刘燕,2006;徐曙娜,2008;曾军平,2009)。但是,将机会主义行为分为事前机会主义和事后机会主义,对公共治理机制的设计指导意义不大。政府审计的研究文献很多,明确提出公共责任审计的文献屈指可数(李嘉明,李雷鸣,2006;宋保胜,2009;宋保胜,2010),对于领导干部经济责任审计的研究文献很多,主要集中在领导干部经济责任审计的动因、内容、经济责任评价、经济责任界定及审计结果利用(蔡春,田秋蓉,刘雷,2011)。

一定程度上将公共责任、机会主义、问责和审计关系起来的相关研究分为三类,一是公共责任与问责,二是公共治理与审计,三是问责与审计。

关于公共责任与问责的相关研究指出,公共责任是发生在国家公共管理领域,实现公共利益的责任,问责本质上是建立一个有责任心的政府,为人民利益负责的政府。民主、公开、公平和效率是问责所追求的目标,问责体系包括的主要内容有:在其位、谋其职,并主动接受外部的监督的责任;在没有履行好分内的职责义务时,要承担政治上的责任;承担来自政府系统内部的问责;来自法律法规的问责;来自自身的问责(陈芳,2005)。责任政府应该实现决策责任、执行责任与监督责任的分置与协调,同时建立决策



权、执行权与监督权的分立与制约体系。问责作为责任政府得以实现的关键机制，在于建立领导责任追究制度，通过领导责任追究制度，使各级领导真正成为各级政府履责的核心力量，推动责任政府建设，因此，责任政府建设的关键又在于政府问责制的确立（陈国权，2001；陈国权，徐露辉，2005；陈国权，王勤，2009）。

公共治理与审计的相关研究指出，应以建设有效政府为目标充分发挥绩效审计的增值功能，以建设有限政府为目标充分发挥公共财政审计对宏观调控的保证功能，以建设授权与分权政府为目标充分发挥基层领导干部经济责任审计对权力的制约功能，以建设透明政府为目标完善审计报告制度，充分发挥其对实现政府审计功能的保障作用（胡南薇，陈汉文，2008）。在公共治理理论与国家建构理论的影响下，政府职能和效能在不断变革，政府审计的政治、经济、法律环境也随之发生显著变迁。展望未来，政府审计将树立提供公共审计服务的理念，政府审计的组织架构将更加灵活、高效，政府审计的职责和职能将得到拓展，政府审计对象与范围的确定更加合理，政府审计的报告与公告将更加透明、规范（周中胜，2009）。公共治理要求审计结果的监督主体多元化，公共治理要求通过审计报告解除受托责任，公共治理要求建立服务型审计机制（张文婧，2011）。

关于政府审计与问责有不少的研究。冯均科（2008）认为，国家审计问责制度是特定国家以国家审计监督为基础建立的规则化的问责工作体系，它涵盖了审计机关的直接问责与其他机构借助审计结论所进行的间接问责。由于不同国家的政治制度以及治国方式不同，国家审计问责制度及其目标也会不同。王会金、王素梅（2009）认为，责任监督是政府审计活动的固有功能，建立健全审计问责机制，是国家建立责任政府、深化政治体制改革、促进社会主义民主政治的现实之需。汤小莉（2010）认为，审计问责制实际上是对政府审计结果中涉及的个人或组织使用资产流向、使用效率和使用效果的一种责任追究体系。胡建国（2008）认为，审计与问责没有很好地衔接起来。这主要是由于目前审计机关的工作与纪检、监察、公安、检察等机关的工作没有很好地衔接起来，审计机关查处的问题移送到纪检、监察、公安和检察等部门的不多，或者查处问题后得到监督和司法部门真正处理的不多，使得一些审计工作“有头无尾”。王全宝（2010）指出，无问责机制，则年



复一年的审计风暴只可能是“茶杯中的风暴”。

综上所述,可以看出,现有的一些研究虽然注意到了公共责任、机会主义和公共责任审计之关系有一定联系,但是都没有将公共责任、机会主义和公共责任审计联系起来进行专门研究,所以,对于公共责任、机会主义和公共责任审计之关系一直缺乏理论化的解释框架。

二、公共责任、机会主义和公共责任审计:理论构架

(一) 公共责任

公共责任就是使用公共资源、公共资金、公共权力来完成公共事务,也就是使用公共资源、公共资金、公共权力来提供和配置公共产品。从起源上来说,公共责任事实上是公众与代议机构之间的委托代理关系,公众将公共资源、公共资金、公共权力委托给代议机构(一般是立法机构),代议机构根据公众的托付再托付政府来完成公共事务,提供和配置公共产品。政府作为代理人,要完成其承担的公共责任,必须建立政府机构,将公共资源、公共资金、公共权力分配给各政府机构,同时将公共事务在各政府机构之间进行划分。这样一来,就形成了多重委托代理关系,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。

公共责任可以从其内容进行划分。前以叙及,公共责任就是使用公共资源、公共资金、公共权力来完成公共事务。从这个解释出发,公共责任可以分为三个方面,一是公共资源和公共资金使用责任,一般可以称为财务责任;二是公共权力使用责任,一般可以称为行政责任;三是完成公共事务,一般可以称为管理责任。财务责任和行政责任是履行管理责任的基础,管理责任是公共责任的终极目标。财务责任和行政责任履行得再好,如果管理责任履行不好,则财务责任和行政责任的履行也就失去意义。当然,如果财务责任和行政责任履行不好,管理责任也就失去了基础。

从责任承担主体的角度,公共责任可以划分为单位责任和个人责任,前者是指承担公共责任的单位作为一个组织机构应该承担的公共责任,政府作为一个整体承担的责任是单位责任,每个政府机构作为承担公共责任的机构承担的责任也是单位责任。而个人责任是指公共责任单位中的个人,根据其岗位职责在单位的公共责任中应该承担的责任。从责任确定来说,单位责任



是基础，个人责任是单位责任的分解，只有明确了单位责任才能确定个人责任。但是，从责任完成来说，个人责任是基础，只有每个岗位都承担了本岗位的责任，整个单位的责任才能完成。一个有趣的问题是，最高首长个人责任和单位责任是否需要分别界定？一般来说，各级单位都实行首长负责制，这种制度下是重大事务在集体讨论的基础上由行政首长定夺，具体日常行政事务由行政首长决定，行政首长独立承担行政责任。我国地方各级人民政府均实行行政首长负责制，全世界绝大多数国家都是实行这种管理体制。所以，从这个意义上来说，单位首长是本单位第一责任人，单位责任的优劣与单位首长责任优劣不应该分开。但是，在我国的政治生态中，首长负责制是在民主集中制的基础上实行的，也就是说，民主集中制是首长负责制的基础。民主集中制是在民主基础上的集中和集中指导下的民主相结合的制度。民主是集中指导下的民主，在集中的前提下发扬民主。在这种背景下，首长负责制实际上成为集体负责制。所以，单位责任和首长个人责任出现分离，单位责任是领导班子集体责任，不是首长个人责任。在这种背景下，单位问责和首长个人问责需要分离。

从责任履行视角，公共责任可以划分为结果责任和过程责任。结果责任是公共责任主体提供的公共产品的数量和质量要满足委托人的要求。如果公共产品的数量和质量不能满足委托人的需求，则责任主体就没有履行好公共责任。过程责任是指公共责任主体在提供公共产品时要以令服务对象满意的方式来提供，同时，还要低成本、高效率。过程责任是结果责任的基础，持续可靠的过程是良好结果的保障，过程责任没有履行过，良好的结果责任也就没有基础。

以上关于公共责任的种类归纳如表1所示。

表1 公共责任类型

公共责任类型		公共责任主体		
		代议机构	政府	政府机构
按公共责任内容划分	财务责任	★	★	★
	行政责任	★	★	★
	管理责任	★	★	★



公共责任类型		公共责任主体		
		代议机构	政府	政府机构
按公共责任主体划分	单位责任	★	★	★
	个人责任	★	★	★
从责任履行视角划分	结果责任	★	★	★
	过程责任	★	★	★

★表示有这种公共责任

（二）机会主义

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和信息不对称，再加上环境不确定性，代理人可能出现机会主义行为。就公共责任来说，可能出现多个层级的机会主义行为，例如，代议机构对公众的机会主义，政府对代议机构的机会主义行为，政府机构对政府的机会主义行为。各层级的机会主义行为在公共责任的不同种类都可能发生，所以，可能出现的机会主义类型包括：财务机会主义、行政机会主义和管理机会主义；单位机会主义和个人机会主义；过程机会主义和结果机会主义。

财务机会主义是公共资源和公共资金使用过程中的机会主义行为，例如，不按法律法规和预算规定来使用资源和资金，将公共资源和公共资金用于为责任主体自己或他人谋求非法利益。行政机会主义是责任主体在公共权力的使用过程滥用职权，不公平地对待公共事务相对人或者利用公共权力非法为自己或他人谋取利益。管理机会主义是没有按法律法规规定的职责完成应该完成的公共事务，例如，不作为、作为不当等都属于管理机会主义。

单位机会主义是指公共责任单位对公共责任的不作为、作为不当或错误作为。这里的单位包括代议机构、政府和政府机构。个人机会主义是指履行公共责任的个人特别领导干部对公共责任不作为、作为不当或错误作为。

结果机会主义是指公共责任主体偏离委托人的需求提供和配置公共产品，要么是公共产品数量不够，要么是公共产品质量低，要么是公共产品配置不公平等。过程机会主义是指公共责任主体在提供公共产品时不按以服务对象满意的方式来提供，或者高成本、低效率。

以上所述机会主义行为类型归纳如表 2 所示。



表2 公共责任机会主义类型

机会主义类型		机会主义者		
		代议机构	政府	政府机构
按公共责任 内容划分	财务机会主义	★	★	★
	行政机会主义	★	★	★
	管理机会主义	★	★	★
按公共责任 主体划分	单位机会主义	★	★	★
	个人机会主义	★	★	★
从责任履行 视角划分	结果机会主义	★	★	★
	过程机会主义	★	★	★

★表示有这种机会主义行为

(三) 公共治理机制

既然公共责任领域可能存在各种机会主义行为，委托人（包括原始委托人和派生委托人）当然会预期这些机会主义行为，并采取应对措施。这些应对措施概括起来，称为公共治理机制。公共治理机制主要由制衡机制、激励机制和问责机制组成。制衡机制就是在公共责任业务流程中嵌入控制措施，通过这种措施发挥作用，抑制机会主义行为。激励机制是通过一些制度安排，改变责任主体的想法，使其主动抑制其机会主义行为，例如，通过恰当的业绩评价和报酬安排，使得责任主体有动力自己抑制其机会主义行为。问责机制是对代理人责任履行过程和结果进行监视和督察，并对代理人的不当行为进行规制，这种监视和督察一般不是责任人履行公共责任之业务流程的构成部分，而是置于业务流程之外，监视着业务流程及其结果，并根据责任人履行公共责任履行状况进行奖励或处罚。

公共治理机制为什么要包括制衡机制、激励机制和问责机制呢？这是因为，不同的治理机制具有不同的特征，从而在抑制机会主义行为时会产生不同的成本和效果。制衡机制由于嵌入了业务流程，抑制机会主义行为的效果最好，但是，由于控制措施需要嵌入业务流程，就增加了流程长度和运行成本，从而产生较高的制衡成本。激励机制的主要特征是通过一定的制度安排使得公共责任主体主动抑制自己的机会主义行为，责任主体是理性人，只有不发生机会主义行为时的效用大于发生机会主义行为时的效用，才会主动抑制其机会主义行为。所以，一般来说，激励机制要发挥作用，激励成本会较

高，如果激励不具有相当的力度，这种机制难以发挥作用。问责机制的主要特征是置于业务流程之外来监视责任人的机会主义行为。这种机制由于不影响公共责任人的业务流程，所以，不会增加责任人的业务营运成本，从而监督成本较低。但是，由于置身于业务流程之外，对责任人机会主义行为的了解程度可能会降低，同时，发现责任人的机会主义行为可能不及时，从而使得责任人的机会主义行为得不到及时抑制。所以，抑制机会主义行为的效果不很好。

公共治理机制作为一个应对公共责任主体机会主义行为的整体构造，需要兼顾成本和效果，既不能一味强调效果，而不惜工本。也不能只考虑成本而听任机会主义泛滥。正是由于这些要求，公共治理机制必须由制衡机制、激励机制和问责机制组合起来，首先是制衡机制和激励机制发挥作用，通过制衡机制和激励机制较大程度上抑制公共责任主体的机会主义行为。但是，从成本和效果角度考虑，不能完全指望制衡机制和激励机制。所以，制衡机制和激励机制对机会主义行为的抑制尚不能达到可容忍水平。逃过制衡机制和激励机制的机会主义行为称为剩余机会主义行为，这种机会主义行为通过问责机制来抑制（激励机制对于剩余机会主义继续发挥作用），问责机制和激励机制不可能也没有必要完全消灭剩余机会主义行为，所以，责任主体最终还是会有一定的机会主义行为，如果达到了委托人能容忍的水平，则称可容忍机会主义行为，委托人对这种机会主义行为不介意。上述公共治理机制构造及其对机会主义行为的抑制过程如图 1 所示。

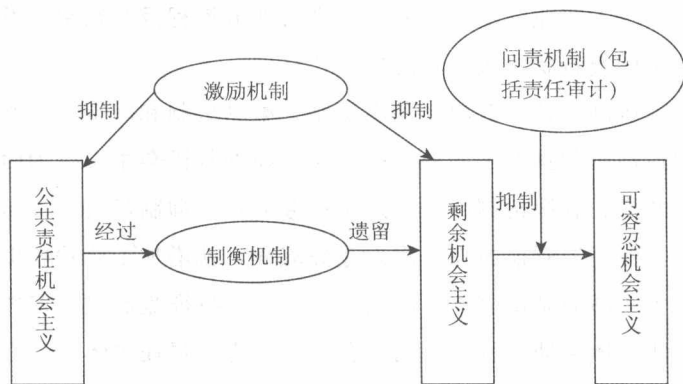


图 1 公共责任、机会主义和公共责任审计



（四）公共责任审计

委托人和代理人之间存在显性或隐性合约。但是，代理人在可能背离合约，代理人的这种背离可以称为机会主义行为。审计就是一种鉴证机制，对代理人是否存在机会主义行为做出鉴证，也就是对代理人是否存在背离显性或隐性合约做出判断。当然，委托人还可能将其他权力（例如，对代理人机会主义行为的处置权）托付给审计人。但是，审计的基本功能是鉴证机会主义行为是否存在。所以，一般来说，审计属于问责机制，而不是制衡机制，更不是激励机制。并且，对于公共责任领域来说，主要是政府审计发挥作用（内部审计和民间审计当然也可以发挥作用，本章将主题聚集在政府审计）。

除了政府审计外，公共治理机制中的问责机制还包括司法监督、监察、党内监督。那么，政府审计与这些监督类型有什么不同呢？

最根本的不同在于政府审计是一种主动性的监督，审计机关可以选择性地确定审计对象，对选定的对象进行监督。而司法监督、监察、党内监督一般是反应性监督，也就是说，一般来说，这些监督启动监督程序的前提是监督对象已经出现问题的苗头或线索，监督者的任务是确定这些苗头或线索是否属实。所以，总体来说，公共责任问责机制由主动性问责和反应性问责组成，前者是政府审计，后者包括司法监督、监察、党内监督。

作为问责机制构成要素的政府审计，最基本的问题有两个，一是审计谁，二是审计什么。关于审计谁，也就是审计对象的确定。由于公共责任存在多个层次的委托代理关系，如果将代议机构以下的责任主体作为审计对象，则政府及其机构都是审计对象，所以，政府审计体制出现了审计机关隶属于立法部门。由于代议机构本身也可能出现机会主义行为，所以，代议机构本身也可能成为审计对象，此时，政府审计体制出现了审计机关隶属于立法部门、审计机关不隶属于任何权力部门两种类型。如果只是将政府机构作为审计，政府本身及其委托人不作为审计对象，则政府审计体制出现审计机关属于行政系列，在这种体制下，政府本身作为审计委托人，审计对象是政府机构。所以，总体来说，关于审计谁就是对那个层级的公共责任主体的机会主义行为进行审计。



关于审计什么,也就是公共责任审计内容的确定。确定公共责任审计内容的原则有两个,一是问责需求原则,二是技术可行原则。所谓问责需求原则是指公共责任审计的内容应该基于公共责任委托人的问责需求出发,委托人关心什么公共责任,公共责任审计就应该将什么纳入审计内容。所谓技术可行原则是指公共责任审计内容由审计技术决定,如果审计技术无法做到,则不能作为审计内容。当然,公共责任委托人的问责需求在变化,审计技术也在变化,所以,公共责任审计的内容也会发生变化。

本章前面对公共责任做了三种分类,一是按内容分类,二是按责任主体分类,三是从责任履行视角分类,并以三种分类为基础,将公共责任机会主义行为也做了分类。现在,我们按这三类分类来分析公共责任审计内容。

一般来说,公共责任委托人对上述各种机会主义行为都会介意,所以,从问责需求来说,它们都应该列入公共责任审计内容。然而,从审计技术来说,是否可行呢?

按责任内容分类,公共责任可以分为财务责任、行政责任和管理责任,相应的机会主义行为表现为财务机会主义、行政机会主义和管理机会主义。财务机会主义最根本的问题公共资源和公共资金使用过程中的机会主义行为,对这种机会主义行为的审计技术已经较为成熟,是传统的审计领域。行政机会主义最根本的问题是责任主体在公共权力的使用过程中滥用职权。一般来说,对于这种机会主义行为的调查,与审计核心技术关联不大。一般不作为审计内容。例如,美国联邦政府道德办公室的工作重点之一就是对联邦政府工作人员滥用职权的调查。独立设立的监察机构,对国家公务员滥用职权的调查是许多国家的通常做法。但是,由于行政责任与财务责任、管理责任密切相关,所以,一些国家实行监审合一的模式,此时,行政机会主义也就成为审计监察内容。管理机会主义最根本的问题是不作为、作为不当。一般来说,政府及政府机构的职责和流程都有明文规定,从技术上来说,对其职责履行情况进行鉴证是可行的,可以成为审计内容。绩效审计就是这种审计业务的典型代表。

按责任主体分类,公共责任可以分为单位责任和个人责任,相应的机会



主义行为表现为单位机会主义和个人机会主义。单位机会主义最根本的问题是公共责任单位对公共责任的不作为、作为不当或错误作为。由于公共责任单位的职责一般都有明文规定,所以,从技术上来说,将其实际履行的职责与法定职责进行对照是具有可行性的,可以作为审计内容。个人机会主义最根本的问题是单位领导对公共责任的不作为、作为不当或错误作为。一般来说,单位领导都有职责分工,从技术上可以界定其职责履行情况,所以,可以作为审计内容。

从责任履行视角分类,公共责任分为结果责任和过程责任,相应的机会主义行为表现为结果机会主义和过程机会主义。结果机会主义最根本的问题是公共责任主体偏离委托人的需求提供和配置公共产品,要么是公共产品数量不够,要么是公共产品质量低,要么是公共产品配置不公平等。公共责任的结果可以用一系列数据来表示,这些指标可能分为财务数据和非财务数据。对于财务数据的审计已经有成熟的技术。对于非财务数据进行审计,是审计界正在探索的领域。美国北卡罗林(North Carolin)对州政府及其机构的绩效数据进行审计,包括非财务数据,例如,对警察巡逻(police patrol)绩效数据进行审计(Rivenbark, Pizzarella, 2002)。一般来说,非财务数据如果有规范的计算方法和数据来源,则可以作为审计内容,否则,难以作为审计内容。如果一项非财务数据是公共责任委托人关心的,则应该建立规范的计算方法和数据来源,所以,一般来说,公共责任委托人关心的非财务数据应该作为审计内容。过程机会主义最根本的问题是公共责任主体在提供公共产品时不以令服务对象满意的方式来提供,或者高成本、低效率。对于过程进行评价已经有较为成熟的模式可以借鉴,国际上流行的质量认证体系的基本理念就是持续可靠的过程是预期结果的保障。所以,对质量过程有成熟的评价模式。公共责任履行过程审计可以借鉴质量认证体系模式。事实上,已经有不少的公共机构为了优化其业务流程,引进了质量认证体系(周志忍,陈雪嵩,2011)。所以,从技术上来说,对公共责任履行过程进行鉴证是可行的。

以上所述的公共责任、机会主义和审计内容归纳如表3所示。