

MOE

现代审计功能拓展与创新研究论丛

A Series of Researches on the Expansion and Innovation of Modern Audit Functions



● 蔡春 刘兴华 等著

绩效审计论

On the Performance Auditing

 中国时代经济出版社
China Modern Economic Publishing House

On the Performance Auditing

绩效审计论

● 蔡春 刘兴华 等著

 中国时代经济出版社
China Modern Economic Publishing House

图书在版编目 (CIP) 数据

绩效审计论/蔡春, 刘学华等著. —北京: 中国时代经济出版社, 2006.6

(现代审计功能拓展与创新研究论丛)

ISBN 7-80221-089-5

I. 绩… II. ①蔡… ②刘… III. 效益审计 IV. F239.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2006) 第 048531 号

绩效
审计
论

蔡春
刘学华
等著

出版者 中国时代经济出版社
地 址 北京东城区东四十条 24 号
青蓝大厦东办公区
邮政编码 100007
电 话 (010)68320825(发行部)
(010)88361317(邮购)
传 真 (010)68320634
发 行 各地新华书店
印 刷 北京密兴印刷厂
开 本 787×1092 1/16
版 次 2006 年 6 月第 1 版
印 次 2006 年 6 月第 1 次印刷
印 张 10.5
字 数 210 千字
印 数 1~3500 册
定 价 21.00 元
书 号 ISBN 7-80221-089-5/F·023

版权所有 侵权必究

总 序

呈现在我们面前的这套《现代审计功能拓展与创新研究论丛》是我国当代著名审计学者蔡春教授及其研究团队奉献的系列重要研究成果。该《论丛》意在创立一个富有特色的研究领域，将所有体现现代审计功能拓展与创新的审计新发展与新变化纳入其中进行深入研究，揭示审计功能拓展、创新的内在依据，探寻更好地发挥审计功能的机制与途径，促进审计未来发展。

在世界范围内，现代审计功能的不断拓展与创新已成为一种明显的趋势和不争的事实。在国家(政府)审计领域，审计功能的重心已从财政财务审计转向绩效审计，强化对政策、绩效的评估和对权力的监控。国家审计在完善民主政治建设中发挥着日益重要的作用，同时，也成为维护国家经济安全不可或缺的重要力量。在独立审计(民间审计)领域，审计功能已从原有的历史财务报表审计拓展到范围广阔的审计鉴证(Attestation)与审计认证(Aassurance)，管理(经营)审计、环境审计与认证、社会责任审计等新兴审计类型层出不穷。伴随现代风险导向审计思想方法的引进，审计师必须更加关注对企业战略与目标风险以及经营风险的评估。在内部审计领域，审计功能已从原有财务审计转向管理咨询与风险控制，在完善公司治理结构和提高公司治理效率方面发挥着至关重要的作用。然而，目前在世界范围内对现代审计功能拓展与创新进行系统、深入研究者甚少，而且尚未形成系统化的研究成果。在此意义上，蔡春教授选择、创立“现代审计功能拓展与创新”这一领域，不仅富有特色而且意义重大。



该《论丛》体现的学术思想与蔡春教授一贯倡导的“审计控制观”和“受托经济责任观”等一脉相承,浑然一体,进一步丰富了审计理论文库,对推动审计理论研究的发展必将产生积极而深远的影响。因此,在该《论丛》即将出版之际,我感到非常高兴,并以贺为序。

石爱中

2006年6月



前 言

基本审计理论学说认为,受托经济责任(accountability)内容的不断拓展是推动审计不断创新与发展的内在依据。从历史的角度看,受托经济责任的早期内容主要是要求保证资源(财产)的安全完整,即承担保全责任。绩效审计的产生和发展有其特定的政治和历史背景。20世纪三四十年代,受托经济责任之内容开始向更高的要求——讲求节约、效率与效果的方向发展,到70年代已经形成较为成熟的以“3E”为核心的绩效审计。国外的绩效审计为解除受托经济责任、改善公共管理、实现有效的政治制衡发挥了巨大的作用。

李金华审计长在全国审计工作会议上明确指出,各级审计机关要积极探索、开展绩效审计,努力走了一条中国特色的绩效审计路子。党的十六届五中全会通过了“十一五”规划建议,提出全面贯彻科学发展观,对新时期的审计工作提出了新的任务和要求。《审计署2003至2007年审计工作发展规划》要求,争取到2007年投入绩效审计力量占整个审计力量的一半。十届全国人大常委会第二十次会议通过的关于修改审计法的决定进一步明确了绩效审计的法律地位,为我国绩效审计的发展创造了良好的契机。

我国的绩效审计理论与实务起步较晚,缺乏自主创新,没有形成具有中国特色的绩效审计理论与方法体系。李金华审计长多次讲过,绩效审计缺乏理论的指导。然而,“青山遮不住,毕竟东流去”,理论研究不会因为困难的存在而裹足不前。我们在总结国内外绩效审计实践经验和理论成果的基础上,探索一套较为完善的绩效审计理论与方法体系,并愿为绩效审计理论与实务的发展尽一份微薄之力。

蔡春教授主持本书的研究,负责总体框架设计、写作大纲拟定以及全部书稿的总纂与审定。刘兴华(中国海洋大学会计系讲师、博士生)协助蔡春教授进行



了本书的总纂与审定。第1、2、3章由蔡春、刘学华撰写，第4章由蔡春、陈晓媛撰写，第5章由罗朝晖、宋刚撰写，第6、7、8章由刘新琳、周兵撰写。由于我们理论水平有限，调研和撰写时间仓促，书中难免有诸多不足之处，敬请各位读者批评指正。

蔡 春

2006年春于成都



目 录

前言	蔡春 (1)
1 导论	(1)
1.1 研究背景	(1)
1.1.1 绩效审计发展的政治背景	(1)
1.1.2 受托经济责任的发展对绩效审计的推动	(5)
1.1.3 新公共管理运动对绩效审计的推动	(7)
1.1.4 中国绩效审计状况	(8)
1.2 文献评述	(11)
1.2.1 国外绩效审计研究文献回顾	(11)
1.2.2 国内绩效审计研究文献回顾	(14)
1.3 研究框架	(17)
1.3.1 研究方法	(17)
1.3.2 研究思路与框架	(17)
2 绩效审计内涵与外延	(19)
2.1 绩效审计内涵	(19)
2.2 绩效审计对象	(23)
2.2.1 有关绩效审计对象观点及评价	(23)
2.2.2 我们的观点	(24)
2.2.3 绩效审计对象的具体化——以政府绩效审计为例	(25)
2.3 绩效审计范围	(27)
2.3.1 受托经济责任的拓展与绩效审计范围的扩大化	(27)



2.3.2	绩效审计范围的具体化——以政府绩效审计为例	(27)
2.4	绩效审计功能	(31)
2.4.1	审计功能的含义	(31)
2.4.2	绩效审计的功能	(32)
3	绩效审计理论结构	(35)
3.1	绩效审计动因	(35)
3.1.1	审计动因理论评述	(35)
3.1.2	受托经济责任观:揭示绩效审计动因的理想理论	(38)
3.2	绩效审计理论结构	(39)
3.2.1	审计理论结构	(39)
3.2.2	绩效审计理论结构	(41)
4	绩效审计的国内外比较	(46)
4.1	美国的绩效审计	(46)
4.1.1	美国绩效审计的产生与发展	(46)
4.1.2	美国绩效审计的主要特点	(47)
4.2	英国的绩效审计	(49)
4.2.1	英国绩效审计的产生与发展	(49)
4.2.2	英国绩效审计的主要特点	(50)
4.3	加拿大的绩效审计	(53)
4.3.1	加拿大绩效审计的产生与发展	(53)
4.3.2	加拿大绩效审计的主要特点	(53)
4.4	澳大利亚的绩效审计	(55)
4.4.1	澳大利亚绩效审计的产生与发展	(55)
4.4.2	澳大利亚绩效审计的主要特点	(55)
4.5	瑞典的绩效审计	(57)
4.5.1	瑞典绩效审计的产生与发展	(57)
4.5.2	瑞典绩效审计的主要特点	(58)
4.6	中国的绩效审计现状及其启示	(60)
5	绩效计量	(64)



5.1	绩效计量是绩效审计质量的重要保证	(65)
5.2	绩效计量标准观点及评述	(65)
5.2.1	政府绩效计量标准的主要观点及评价	(65)
5.2.2	企业绩效计量标准的主要观点及评价	(67)
5.3	绩效计量的内容	(70)
5.3.1	政府及非营利组织绩效计量内容	(70)
5.3.2	企业绩效计量内容	(72)
5.4	绩效计量的标准	(74)
5.4.1	以科学发展观建立制定绩效计量标准的原则	(74)
5.4.2	绩效计量的标准	(75)
5.5	绩效计量的方法	(88)
5.5.1	绩效计量的财务方法	(88)
5.5.2	绩效计量的非财务方法	(96)
6	绩效审计程序与方法	(99)
6.1	国外绩效审计程序与方法	(99)
6.2	我国绩效审计程序	(103)
6.3	我国绩效审计方法体系的构建	(110)
7	绩效审计质量控制	(119)
7.1	绩效审计质量	(119)
7.2	绩效审计风险	(120)
7.3	绩效审计质量控制	(122)
7.4	影响绩效审计质量控制的因素分析	(123)
7.4.1	绩效审计质量控制的外部影响因素	(123)
7.4.2	绩效审计质量控制的内部影响因素	(125)
7.5	构建绩效审计质量控制体系	(127)
7.5.1	全面绩效审计质量控制体系	(128)
7.5.2	项目绩效审计质量控制体系	(130)
8	绩效审计报告与公告	(133)
8.1	绩效审计报告与公告概述	(133)



8.1.1	国外绩效审计报告框架评述	(133)
8.1.2	主要国家的审计报告制度一览	(134)
8.2	绩效审计报告相关问题研究	(136)
8.2.1	绩效审计报告的作用	(136)
8.2.2	绩效审计报告的内容框架	(137)
8.2.3	绩效审计报告的特点	(138)
8.3	审计结果公告制度相关问题研究	(138)
8.3.1	审计报告制度的产生基础	(139)
8.3.2	审计报告制度的现实意义	(140)
8.3.3	我国审计报告制度的法律依据、原则、内容与程序	(141)
8.3.4	我国审计报告制度的现状分析及对策	(145)
	参考文献	(155)
	后记	(162)





导 论

1.1 研究背景

1.1.1 绩效审计发展的政治背景

绩效审计的历史较为悠久^①,而绩效审计的兴起则有其特殊政治背景。为应对1929~1933年经济大萧条引发的极度混乱局面,美国罗斯福总统改革此前盛行的自由放任的市场经济体制,实施新政,即由政府调节和干预经济,政府全面干预社会经济生活。政府在社会经济领域越来越突破原有的传统职能,通过财政政策和货币政策等手段积极干预宏观经济运行^②。第二次世界大战后,政府在社会经济生活中的作用日益显著,同时在保障社会经济的发展方面也承担着更加重要的责任。随着国家公共开支增加和国营企业的大力发展,社会公众对明确公营部门受托经济责任的要求也愈来愈高。由于受托经济责任所反映的以委托人为代表的社会需求的层次与水平是随着经济的发展和民主的进步不断提高和发展的,政府所承担的受托经济责任的内容和范围与以前相比,已大不相同了。基于此,在美国和其他许多国家的审计先后从单纯的财务审计逐步发展到了绩效审计。30年代美国的绩

① 关于绩效审计的起源,有学者认为“中外效益审计的历史由来已久”,“效益审计的历史同审计的历史一样久远”。例如,《周礼·地官司徒第二·小司徒之职》记载了当时由小司徒施行的政绩考核制度:“岁终,则考其属官之治成而诛赏,令群吏正要会而致事。”依此记载,小司徒于每年年终考核属官的政绩,并按政绩优劣以行赏罚。英国的大卫·杜勒(David Deuar)在《800年以前的绩效审计》(VALUE-FOR-MONEY AUDITING—THE FIRST 800 YEARS)中指出绩效审计起源于1180年以前,迄今已有八百多年的历史。但是,多数学者主张绩效审计萌芽于20世纪40年代,发展于70年代以后。

② 其实,对于政府在经济领域应发挥何种作用,经济学家的争论由来已久。哈耶克(Friedrich A. Von Hayek)坚持自由理论,而凯恩斯(John Maynard Keynes)则主张国家采用扩张性的经济政策,通过增加需求促进经济增长。二人始于20世纪30年代的争论,至到今天仍然受到广泛关注。二人在经济学上各持己见,从未妥协。第二次世界大战后,凯恩斯理论取得优势,在西方产生了深远影响。20世纪70年代以后的停滞性膨胀(stagflation)现象,凯恩斯理论却遇到了难以解释的尴尬局面。此后两位经济学家的争论重新引发人们的高度重视与讨论。哈耶克于1974年获得诺贝尔经济学奖。



效审计为“2E”审计(经济性和效率性),后又将效果性引入从而提出“3E”审计;随着经济的发展和社会的进步,考虑到环境污染和生态保护等问题,美国又将绩效审计扩展至“5E”^① 审计。20世纪六七十年代,旨在提高美国国民生活质量的政府计划项目的投资额增长很快。西方存在着这样一个更加古老和根深蒂固的观念,即管理公共财产的人必须向公众说明财产的使用情况,而不能将其作为自己的财产任意处置(这一观点也正在得到越来越多的中国人的普遍接受)。无论是公职人员还是一般社会公众,都想了解政府款项是否处置得当,是否遵守了法律规定或规章制度,而且还要求了解政府机构是否正在达到批准执行这些计划项目的预定目标,执行这些计划项目所需款项的使用是否经济和有效。政府各项业务活动的经济性、效率性和效果性的审计受到了应有的重视,各级政府在保证审计工作得到妥善执行方面也尽到了自己的责任^②。70年代以来,英国、加拿大、瑞典等国的绩效审计也蓬勃发展起来并日益受到重视,这些国家纷纷通过立法将其列入法定审计的范畴。绩效审计发展至今已成为国外审计的主导。

促使美国审计总署^③ 职能从财务审计转向绩效审计,改变的一个重要动力来自国会。国会为了确保制定和执行政策所需信息来源的独立性和质量,便促使审计总署扩展其审计职能。1967年美国国会发出了:“要求审计总署对项目进行评估的指令。”许多国会议员长期以来一贯认为,如果审计总署集中力量进行项目效果评估、审查经济活动和提供新的建议,其工作将会更有意义。1972年美国审计总署的文件《政府机构、计划项目、活动和职责的审计标准》比较全面地提出了绩效审计的要求。该标准对绩效审计的基本目标表述为:为了公众的利益,帮助国会履行宪法职责,改善联邦政府的绩效和责任。作为绩效审计的保障之一,美国联邦政府应承担的责任是:(1)按一般公认会计准则(GAAP)的要求编制会计报表;(2)建立、健全和评估内部控制;(3)遵守重要法律与规章等^④。

可见,绩效审计的产生根源于政府公共支出不断膨胀和国家经济资源有限的矛盾发展中,公众和立法机关要求政府加强对所使用 and 管理的公共资源提高“3E”,从而更好地履行对公众和立法机关所承担的公共受托经济责任的需要,而立法机关的权力及其实施是将这种需要变成现实的必要保障条件。

国外国家审计发展表明,审计制度的革新是包括审计机关在内的各种政治力量博弈的结果,其中立法机关始终起着关键作用。当今国外审计无论选择何种模式,基本上都独立于政府体制并把政府对立法机关承担的受托经济责任的履行情

① “5E”即为经济性、效率性、效果性、环境性、权益性。

② 如美国通过立法对内部控制和管理系统的完备性做出强制性要求,参见 the Accounting and Auditing Act of 1950 和 Federal Managers Financial Integrity Act of 1982 的有关规定。

③ 2004年7月7日美国已将“审计总署(General Accounting Office, GAO)”更名为“(Government Accountability Office, GAO)”。

④ 参见 Fiscal Year 2005 Financial Report of the United States Government.

况列为主要审查和评价范围,把为立法机关的服务摆在首要或重要的地位。这与立法机关的推动作用有关,是立法权力制约行政权力的必然需要和结果。

1. 美国绩效审计发展的政治背景

绩效审计的发展与国家机关之间的分权与制衡关系有关,国家机关之间的分权和制衡关系是世界各国宪政发展的普遍规律。

美国绩效审计的发展与国会逐步加强对公营企业的控制密切相关。美国在 20 世纪以前独立战争结束以后的不久特许成立了两家公营银行,罗斯福新政期间和第二次世界大战以后公营企业得到了很大发展。到 1945 年 3 月,共建立了 58 家公营企业,拥有大约 30 亿美元的资产。这些公营企业有很大的自治权。公营企业的自治权一时得到了一些管理者、政治家和公众人士的认可和支持,他们想当然地认为,将公营企业的管理从公共控制中独立出来,可以提高其管理效率。但也有人对此持有不同的观点——独立于公共控制之外,意味着公营企业有权在保密的情况下运行,这有悖于“管理公共财产的人必须向社会公众说明公共财产的使用情况而不能将其作为私人财产任意处置”这一理念。后来的情况是,国会越来越感到公营企业正在脱离包括立法机构和预算拨款在内的控制,国会已经无法通过国家审计机关对其进行监督。1937 年行政管理委员会(Committee on Administrative Management)指出,公营企业的独立性增添了难以承受的负担。行政管理委员会通过调查后提出了公营企业应接受审计总署的审计监督的建议。国会对这一建议深表赞同,并于 1945 年通过了《联邦公司控制法案》(the Government Corporation Control Act),促使审计总署的审计工作朝着现代化的方向迈出了新的一步。该法案不仅专门保留了国会创建政府企业的权力,而且最终为公营企业的财务管理建立了一个良好的基本准则,这是一个经营型预算和一个商业型国家审计的结合。审计总署不仅直接评价公营企业的合规性,而且对其管理效率和内部控制系统加以评价,并向国会报告。《联邦公司控制法案》提出了审计总署的“综合审计”(Comprehensive Audit)^①的方法,实现了国会所宣称的“意愿”,有效地将公营企业置于国会的年度审计和财政控制之下。可以说,《联邦公司控制法案》作为立法机构的力作之一,因为它适时体现了公共行政管理的艺术性^②。20 世纪 70 年代以后,政府受托经济责任的进一步演化为绩效审计并提出了新要求。政府项目和服务的增长要求政府资

① “综合审计”的目标包括确定被审计单位履行其受托经济责任的程度,评价其在计划和活动的范围内是否有效地、高效率地、经济地使用了公共基金、物资和人员。可见,综合审计的目标在范围上已经大大超出了惯常的民间职业审计的目标。执行综合审计的方式包括:对法律作预先研究、对各机关所采用的方法作批判性审计、审查实际工作的程序和组织方案、审查每一项活动的收入和付款以便在预算范围内正确评价成本和效益、审核各项业务(包括验证余额、盘存实物),最后要将审计报告提交给国会或者根据要求交给上级机关或同级部门(例如预算局)。

② 审计总署对一家财务公司 1945 年度的财务报表和经营情况进行了审计后向国会提交的审计报告中,列举了一系列有关该公司效率的问题,其中包括下列引文:“履行经济责任时效率低”和“工作怠懈、玩忽职守”。这份报告引起了有关部门的浓厚兴趣。



金的管理者们充分履行自己的责任。政府官员、立法者和社会公众不仅要求了解政府资金是否得到妥当管理、是否符合各项法规,而且要求了解政府项目和服务是否经济地、高效率地实现了预定目标。1972年,美国审计总署的文件《政府机构、计划项目、活动和职责的审计标准》(Standards for Audit of Governmental organizations, Programs, Activities and Functions)明确提出了“绩效型审计”(performance type audit)的要求。根据《政府机构、计划项目、活动和职责的审计标准》,美国国家审计包括下列三大部分^①:

(1)财务和合法性审计。①确定被审计单位提供的财务报表是否根据公认会计原则公正地说明了财务状况和经营成果;②确定该机构是否遵守了可能会对财务报表产生实质性影响的有关法律和规章制度的规定。

(2)经济性和效率性审计。①确定被审计单位是否正在经济有效地管理和利用其资源(诸如人力、财产和场地);②确定工作效率不高和不经济的原因所在;③确定该机构是否遵守了有关经济性和效率性问题的法律和规章制度。

(3)计划项目效果审计。①确定由国会或其他权力机关确立的预期结果或效益是否正在达到;②确定该机构是否考虑了可能以较低成本达到预期效果的其他可供选择的办法。

上述经济性和效率性审计、计划项目效果审计不属于传统的财务审计范畴,而是绩效审计。此后绩效审计逐渐成为美国国家审计发展的主旋律。

2. 加拿大绩效审计发展的政治背景

按照加拿大1878年议会通过的《审计长法》,审计长的职责只是对公共资金的支出是否超过规定的范围加以监督。1973年起,审计长经常对政策性问题的判断并表达意见,这引起了政界的争议,一些部长认为审计长的作用已经超出了法律许可的范围。社会公众也在关注审计长将审计过程中发现的非生产性开支的审计意见写入审计报告的做法,因为审计中提出异议的一些支出中,有些从技术上看完全符合支出法规,只是没有效益。政府对审计长的这种报告方法,同样表示关注(甚至怀疑)。问题可以归结为:关于支出合法性以外的事项,比如经济性、效率性和效果性,审计长是否有权进行检查和报告?

为解决这些新问题,专门成立了一个由两名会计师和一名律师组成的“独立检查委员会”(Independent Review Committee),负责研究和检查审计长公署的职责及其与政府的关系、报告程序以及确保审计长公署独立性的有效手段。1975年,独立检查委员会向议会提交了报告。报告向议会提出了多项立法建议,其中包括:针对审计长和审计长公署各自的任务、职责和相互关系进行单独的立法;审计长有责任关注公共支出是否获得了预定效益;审计长有责任向议会报告所发现的不良结果等。

^① 除此以外,这份被称为“黄皮书”(Yellow Book)的审计标准还指出,对信息的要求拓宽了政府审计的范围,从而使审计不再是一种主要与财务经营有关的职能,政府审计应考虑政府是否达到了批准项目和筹集资金时所期望的目的,工作是否经济、是否有效率、是否遵循现行法规。

国家审计机构大力推动绩效审计的同时,加拿大民间审计组织也进行了公营部门绩效审计研究。加拿大特许会计师协会(CICA)成立了一个由约翰·亚当斯(John W. Adams)为主任的特别委员会。约翰·亚当斯在一份报告中指出,绩效审计除了适用于各级政府外,还可以扩大到更多的公共组织中去,如医院、大学等,甚至开展对慈善事业的绩效审计都是适宜的。

1977年,加拿大议会通过了新的《审计长法》(Auditor General Act),加拿大国家审计的职责从此发生了革命性的变化。这项法律赋予了审计长更多更广泛的权力——审计长公署除开展传统的财务审计以外,还有权对政府各项开支的经济性、效率性和效果性进行审计。例如,此法令要求审计长发现“资金使用不符合经济性和效率性,或者虽有条件但未建立起衡量和报告项目效果的合适程序时”应向议会提出报告。并在此基础上发展出“综合审计”(Comprehensive Audit)这一新的审计形式。综合审计概念是以公营部门管理的两条重要标准为基础的:一是必须最有效地使用公共资金,也就是说,负责管理公共资金的官员应该保证其符合经济性、效率性和效果性原则;二是应该有效而妥当地管理资源。加拿大审计长公署将综合审计的内容用字母缩略语 FRAME 作了概括^①。

1.1.2 受托经济责任的发展对绩效审计的推动

随着政治经济的发展和民主的进步,受托经济责任所反映的以委托人为代表的社会需要的层次与水平在不断提高和拓展,由此也导致了受托经济责任的内容及要求的拓展。公共受托经济责任理论是受托经济责任理论发展的高级阶段。公共受托经济责任理论认为,存在于经济社会的双方,拥有信息优势没有产权的一方称为“代理人”,没有信息优势但拥有产权的一方称为“委托人”,在委托代理契约关系下,一个或更多的人(即委托人)聘用另一个人(即代理人)代表他们履行某些服务,包括把若干决策权托付给代理人。按照历史唯物主义人民创造历史的观点,一个国家的资源(或财富)应属于该国全体人民所有,政府受人民之托管理和经营这些资源或财富,所以政府必须对经管人民所托付的资源或财富负责,必须就其经营情况向人民作出报告或说明。促进公共受托经济责任的有效履行是政府绩效审计的最终目标。绩效审计在国家权力委托代理关系中可以发挥较好的监督约束作用,从而促进政府绩效的提高。绩效审计制度可以有效地将委托人的监督动力在最大程度上外部化,也就是通过完善的绩效审计制度,将审计结果公开,并提出改进建议,通过信息的公开逐步建立起外部监督机制,让委托人可以直接监督代理人。此外,绩效审计可在一定程度上解决委托人和代理人间的信息不对称问题,对代理人的行为进行监控,较好地防止道德风险和逆向选择的出现,降低代理成

^① 这个缩略语是:F. 财务控制(Financial Control);R. 向国会报告(Reporting to Parliament);A. 证明和权限(Attest and Authority);M. 管理控制(Management Control);E. EDP控制(EDP Control)。



本。

公共受托经济责任关系是绩效审计的理论依据,也是推动绩效审计发展的直接动因。以英国为例,20世纪70年代以来,英国的公共支出明显上升,但议会没有对支出行使详细的控制,不能确保公共资金的有效使用。联合国审计师 E. L. Norman-ton 博士曾批评指出英国国营部门的审计地位在西方世界主要国家中处于最低水平^①。为了提高公共支出的绩效,刺激政府官员追求更大的经济性和效率性,英国议会决定发动一场改革国营部门经济责任的运动。并于1983年制定了《国家审计法》(the National Audit Act, 1983)。1984年1月1日该法案付诸实施。该法对经济性、效率性和效果性检查,进行了明确的规定。该法规定主计审计长可以检查任何部门、机构或其他团体在履行职能过程中使用资源的经济性、效率性和效果性。该法第一次从法律上正式授权英国国家审计部门实施绩效审计。英国的绩效审计虽然起步晚于其他西方国家,但最终还是紧紧跟上了国家审计发展的新潮流。除《国家审计法》以外,《1982年地方政府财政法》(Local Government Finance Act, 1982)和《1983年(苏格兰)地方财政法》(the Local Government (Scotland) Act, 1983)也对绩效审计做了规定,推动了英国绩效审计事业的发展。《1982年地方政府财政法》规定:审计师应通过检查会计记录和其他方法,审查被审计单位是否为确保资源的经济性、效率性和效果性采取了适当的措施。用法律的形式,要求调查确保效果性的程序,这在英国还是第一次。根据该法,设置了“英格兰和威尔士地方政府审计委员会”(Audit Commission for Local Authorities in England and Wales),由一名委员长和13名委员组成,可见英国对绩效审计工作的重视。各地方当局都从“英格兰和威尔士地方政府审计委员会”获得了名为《地方当局概要》(Authority Profile)的报告。该报告列举了应加以解决的绩效审计的主要问题,并归纳了与该地方政府有关的具有可比性的统计值和趋势信息;同时,对审计过程中应调查的绩效审计问题,给予了充分的注意。有的地方当局率先任命了绩效审计专家。《1983年(苏格兰)地方财政法》也作了类似的规定,促进了苏格兰地方当局绩效审计的发展。

按照公共受托经济责任理论分析我国的具体情况,政府是人民的政府,国家权力来源于人民,如果把国家权力视为社会资源,社会大众便是这一资源的最初拥有者,即委托人,每个人都拥有一份权力,但又不可能单独行使自己的这一份国家权力,结果为委托人找到政府这一代理人,代理其行使国家权力,从而在社会公众与政府之间形成了委托代理关系,政府作为代理人拥有信息优势,而社会公众作为委托人处于信息劣势。在我国,公共受托经济责任有如下弱点:(1)委托人对国家权力的终极所有权的约束弱化。如前所述,委托代理关系是一种契约关系,委托人有权得知自己的行动利益及所有权与代理人进行协商、谈判,而现实情况是社会公众

^① 约翰·格林:《绩效审计》(Value for Money Auditing in the Public Sector) 徐瑞康、文硕译,中国商业出版社1990,第94页。

