

新世纪研究生教学用书

会计系列

含 MPAcc、MAud
及 MBA、EMBA 财会方向

国外政府及公共部门审计研究

Foreign Government and Public Sector Audit Research

郑石桥 著

 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press



新世纪研究生教学用书
会计系列

含 MPAcc、MAud
及MBA、EMBA财会方向

国外政府及公共部门审计研究

Foreign Government and Public Sector Audit Research

郑石桥 著

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

图书在版编目 (CIP) 数据

国外政府及公共部门审计研究 / 郑石桥著. —大连: 东北财经大学出版社, 2017.11

(新世纪研究生教学用书·会计系列)

ISBN 978-7-5654-2855-5

I. 国… II. 郑… III. 政府审计-国外-研究生-教材 IV. F239.44

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2017) 第 180459 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连雪莲彩印有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm×240mm 字数: 262 千字 印张: 12.5 插页: 1

2017 年 11 月第 1 版

2017 年 11 月第 1 次印刷

责任编辑: 王莹 徐群 责任校对: 杨紫旋 刘佳

封面设计: 张智波

版式设计: 钟福建

定价: 32.00 元

教学支持 售后服务 联系电话: (0411) 84710309

版权所有 侵权必究 举报电话: (0411) 84710523

如有印装质量问题, 请联系营销部: (0411) 84710711

前 言

政府及公共部门审计是国家治理及公共问责的重要制度安排，世界上几乎所有的国家和地区都建立了政府审计制度，并对公共资源使用及公共责任履行情况实施审计。由于政府及公共部门审计在国家治理及公共问责中的重要地位，它成为英国、美国等发达国家的重要学术领域之一，形成了不少很有意义的研究成果。本书按一定的逻辑结构对这些研究文献进行归纳、总结和提炼，主要内容如下：

(1) 政府审计制度研究，包括：政府审计制度的类型及效果研究；盎格鲁-撒克逊文化国家的政府审计制度研究；欧洲大陆国家的政府审计制度研究；亚洲国家的政府审计制度研究；拉丁美洲国家的政府审计制度研究；非洲国家的政府审计制度研究。

(2) 财务审计及与其结合实施的其他审计研究（上），包括：公共部门审计收费研究；公共部门审计质量研究。

(3) 财务审计及与其结合实施的其他审计研究（下），包括：公共部门审计重要性水平研究；公共部门审计延滞研究；公共部门审计师选择及变更研究；公共部门审计师聘任方式研究；公共部门财务审计的其他问题研究。

(4) 绩效审计研究，包括：单一国家的绩效审计研究；多国家的绩效审计比较研究。

(5) 审计成果应用研究，包括：审计机关后续跟踪审计研究；公共部门审计质量对审计成果应用的影响研究；审计机关沟通策略及媒体在审计成果应用中的作用研究；公众、公民社会及其他利益相关者在公共部门审计成果应用中的作用研究；公共部门审计的政治影响及在腐败治理中的作用研究。

(6) 其他问题研究，包括：审计机关绩效评价研究；政府审计人员绩效及满意度研究；公共部门审计准则研究；公共部门审计竞争研究；廉洁审计研究；审计爆炸研究；政府审计发展研究；纳税遵从审计研究。

本书的写作目的是对国外政府及公共部门审计的学术研究做一个概要性的介绍，由于相关文献很多，可能会遗漏一些重要的文献。书中不当之处，请读者指正。

本书的写作得到了南京审计大学吕君杰博士、张耀中博士、李媛媛老师的帮助，特此致谢！

郑石桥

2017年4月29日于南京老山

目 录

第一章 政府审计制度研究 ⇨1

- 第一节 政府审计制度的类型及效果研究 /1
- 第二节 盎格鲁-撒克逊文化国家的政府审计制度研究 /9
- 第三节 欧洲大陆国家的政府审计制度研究 /19
- 第四节 亚洲国家的政府审计制度研究 /29
- 第五节 拉丁美洲国家的政府审计制度研究 /38
- 第六节 非洲国家的政府审计制度研究 /42

第二章 财务审计及与其结合实施的其他审计研究（上） ⇨49

- 第一节 公共部门审计收费研究 /49
- 第二节 公共部门审计质量研究 /64

第三章 财务审计及与其结合实施的其他审计研究（下） ⇨75

- 第一节 公共部门审计重要性水平研究 /75
- 第二节 公共部门审计延滞研究 /77
- 第三节 公共部门审计师选择及变更研究 /83
- 第四节 公共部门审计师聘任方式研究 /85
- 第五节 公共部门财务审计的其他问题研究 /93

第四章 绩效审计研究 ⇨103

- 第一节 单一国家的绩效审计研究 /103
- 第二节 多国家的绩效审计比较研究 /126

第五章 审计成果应用研究 ⇨141

- 第一节 审计机关后续跟踪审计研究 /141
- 第二节 公共部门审计质量对审计成果应用的影响研究 /148
- 第三节 审计机关沟通策略及媒体在审计成果应用中的作用研究 /150
- 第四节 公众、公民社会及其他利益相关者在公共部门审计成果应用中的作用研究 /155
- 第五节 公共部门审计的政治影响及在腐败治理中的作用研究 /163

第六章 其他问题研究 ⇨175

- 第一节 审计机关绩效评价研究和政府审计人员绩效及满意度研究 /175

2 国外政府及公共部门审计研究

- 第二节 公共部门审计准则研究和公共部门审计竞争研究 /176
- 第三节 廉洁审计研究和审计爆炸研究 /182
- 第四节 政府审计发展研究 /187
- 第五节 纳税遵从审计研究 /191

第一章

政府审计制度研究

对于各国的政府审计制度，有不少研究文献，本章对这些研究做一个概要性的介绍，主要包括：政府审计制度的类型及效果研究；盎格鲁-撒克逊文化国家的政府审计制度研究；欧洲大陆国家的政府审计制度研究；亚洲国家的政府审计制度研究；拉丁美洲国家的政府审计制度研究；非洲国家的政府审计制度研究。

●第一节 政府审计制度的类型及效果研究

一、政府审计制度的需求研究

Streim (1994) 指出，委托代理关系会产生代理问题（如道德风险和逆向选择），委托人为了应对代理问题建立了监督绑定机制（Monitoring and Bonding Devices），审计是监督绑定机制之一。也就是说，代理问题引致审计需求，没有代理问题，审计将是多余的（Superfluous）。所以，只有在国家的法律政治系统中存在代理问题，才会有对政府审计的需求。进一步说，如果在国家的法律政治系统中存在多种特殊代理问题的委托代理关系，可能需要不同类型的审计。另外一个问题是，需求的各种类型审计能否以恰当的质量来保障供给。首先，审计质量涉及可用的审计技术。审计技术分为三类：一是完美技术（Perfect Technology），这种技术能传送审计客体（Audit Object）的真实价值；二是半完美技术（Semiperfect Technology），这种技术能传送审计客体的一定可能性的真实价值；三是静止技术（Stationary Technology），真实审计结论的分布依赖于真实价值，对于特定的真实价值来说，其审计结论的真实性分布具有稳定性。由于代理人受到多种约束，静止技术对委托人没有价值，即使它是无成本的，而完美技术和半完美技术，只要它们的成本不是过高，总是有价值的。其次，审计质量涉及审计师的特征。当委托人雇用审计师时，便会产生一种新的委托代理关系，与其他人一样，审计师作为代理人会最大化自己的利益，并且他的努力程度也无法被委托人观察到。这就产生了一个问题，如果委托人雇用审计师去查明管理者是否有欺骗行为，委托人如何保障审计师不会提供不合格的审计服务来欺骗自己呢？目前，不少的文献研究这个问题，解决方案有三个：一是对审计师进行监督，但是尚未找到适宜的监督机制；二是审计师

必须独立于代理人和委托人，独立性水平是指对于已经发现的偏差，审计师报告这个偏差的条件概率；三是审计师的声誉。总体来说，审计供给模型还处于发展中，雇用审计师引致激励和监督问题。

（一）法律政治系统的审计需求

对于公共部门来说，至少存在三种委托代理关系：一是选民与议会，选民是委托人，议会是代理人；二是议会与政府，议会是委托人，政府是代理人；三是政府与政府机构，政府是委托人，政府机构是代理人。各种委托代理关系会有不同的代理问题。

1. 选民与议会的关系及审计需求

选民与议会的关系属于委托代理关系，因此，也可能产生道德风险和逆向选择。由于选民不可能直接且无成本地观察议员的行为，所以道德风险就有可能产生。想了解相关情况的选民，需要自己来获取相关信息，如果没有一种机制来低成本地提供这些信息，可能只有非常少的选民会努力来获取这些信息。有两种信息中介存在：一是大众媒体；二是政治党派。大众媒体对信息是有选择性的，偏向于吸引大众的信息，所以选民完全依赖大众媒体信息是不可能全面了解议员的活动的。政治党派主要是在竞选时活跃，平时并不活跃。同时，政治党派偏向于披露对自己有利而对竞争对手不利的信息，所以信息披露也是不完全的。由于缺乏完全的信息，议员可能偏离选民的意愿来行动，同时，竞选成功的党派可能不遵守竞选时的承诺。这些都是议员的道德风险问题。

由于事前的信息不对称，选民对竞选者并不很了解，所以很大的可能是，做出承诺最多的竞选者获胜。然而，做出最多承诺的竞选者，在其当选之后是否能遵守承诺，选民在很大程度上也无法确认，所以真正打算落实承诺的竞选者，往往不会做出太多承诺，而不打算落实承诺的竞选者，可能会做出较多的承诺。因此，承诺最多的竞选者，不一定是应该当选的。然而，现实是谁承诺多，谁就获胜，这就出现了逆向选择。

对于选民与议会之间的代理问题，需要建立恰当的监督机制，其中一个有用的监督工具是，在每届议会任期结束时，编写《承诺实现情况特别报告》，比较承诺与实现情况。为了解决信任问题，需要一个独立机构对这个报告进行审计，并提交审计报告。如果获取和分析这个特别报告及审计报告的成本较低，多数选民会使用这些报告，审计成为保护选民利益的手段。这种机制也能应对逆向选择，因为它可以抑制竞选时的欺骗行为，能将骗子清除出政治舞台，保护民主政治制度的良好运行。

2. 议会与政府的关系及审计需求

议会与政府是委托代理关系，政府的职责通常在《宪法》中规定，但是政府的支出通常由议会以预算的方式决定。为此，议会需要知道政府是否按议会批准的预算进行开支。政府需要向议会提交财务报告，反映预算资金的使用情况和遵守情况。为了防止政府在财务报告中提供虚假信息，需要由独立机构对财务报告进行审

计。同时,政府还必须对预算资金使用的经济性、效率性和效果性负责。因此,必须由独立机构对政府项目的经济性、效率性和效果性进行审计。

3. 政府与政府机构的关系及审计需求

政府与政府机构之间也存在委托代理关系,政府机构的追求与政府的追求可能存在差异,对于不需要选举产生的政府机构负责人来说,其本人也是自我效用最大化者。因此,政府机构可能出现预算松弛,也可能出现推卸责任的情况。为此,需要对政府机构的预算及其执行情况进行审计,也需要对政府机构及其负责的项目的经济性、效率性和效果性进行审计。

(二) 法律政治系统的审计供给

审计需求可以由民间的会计师事务所来提供,也可以由专门设立的公共机构来提供,世界上几乎所有的国家都专门设立公共审计机构,通过法律规定保障公共审计机构独立于代理人——被审计对象,有的还独立于委托人。由于公共审计机构不用担心因发表不利于被审计主体的审计意见而被解雇,所以其独立性强于民间的会计师事务所。然而,公共审计人员与其他公务人员一样,也是自我效用最大化者,也需要约束与激励,才能提供高质量的审计服务。同业互查可能是一个方法,但是总体来说,这种约束与激励机制还未很好地建立起来。公共审计机构的审计范围在不断地变化,传统的审计是财务审计和合规审计。目前,一些国家将政府机构及其项目的经济性、效率性和效果性审计也加入审计范围内。

公共审计机构经常被称为“无剑骑士(Knight Without Sword)”或“没有牙齿的老虎(Toothless Tiger)”,这表明,审计报告并未能发挥其预期的作用。其原因是什么呢?Streim(1994)认为,议员对财务审计和合规审计的兴趣降低,因为这些审计对预算准备过程的影响甚微。大多数党派的议员对审计报告提供的经济性、效率性和效果性方向的负面信息没有兴趣,因为这是责备政府和党派。在野党派可能对负面的审计结果感兴趣,但是现实中,党派只是使用那些有利于它们在政治立场中竞争的信息。由于议员及政府成员对审计报告没有兴趣,那么公众是否有兴趣呢?一个可能的理论逻辑是,如果政治家不关注审计建议,那么在选举中可能带来选民的负面反应。然而,审计报告是否能引起选民的兴趣呢?一个最直接的证据——审计报告中并不包括选民投票相关的基本信息。

二、政府审计制度的类型研究

Stapenhurst 和 Titsworth (2001)指出,最高审计机关(Supreme Audit Institutions, SAI)是负责审计政府收支的国家机构,不同国家的法定任务、报告关系及效果是不同的,这体现了不同的治理体系及政府政策,它的基本目的是监督公共资金的管理及政府财务报告的质量和可信性。过去,世界银行为项目建立相应的审计体系,其主要原因是,它认为发展中国家的最高审计机关不值得信赖,这可能会对发展中国家的最高审计机关有负面影响。同样存在问题的是,鼓励绩效审计,忽视财政管理存在的基础性缺陷。最近几年,世界银行试图努力强化诸如最高审计机关这类监督机构。

1. 不同类型的最高审计机关

大多数的发展中国家采用三种审计制度中的一种，这三种审计制度是拿破仑式（Napoleonic）审计制度、威斯敏斯特式（Westminster）审计制度和委员会式（Board）审计制度。拿破仑式审计制度的最高审计机关也称为审计法院，具有司法权和管理权，独立于立法及行政机构，是司法体系的组成部分，可以审计任何政府机构，对政府与法律法规的合规性进行判断，以确保公共资金的正确使用。这种审计制度主要流行于欧洲的拉丁语国家（如法国、意大利、西班牙、葡萄牙等）、拉丁美洲国家以及法语圈非洲国家。威斯敏斯特式审计制度主要流行于英联邦国家（如澳大利亚、加拿大、印度、英国）、加勒比地区和太平洋地区国家，以及撒哈拉以南的一些非洲国家，审计机关向议会报告工作，主要由职业审计师和技术人员组成审计机关，提出政府机构的财务报告和营运的审计报告，但是与拿破仑式审计制度的最高审计机关相比，并不特别重视合规性，审计机关没有司法功能，如果需要的话，将其发现的问题提交给司法机关以采取进一步的行动。委员会式审计制度主要流行于亚洲国家（如印度尼西亚、日本、韩国），这种审计制度与威斯敏斯特式审计制度相似，审计机关独立于行政系统，协助议会履行监督职能，设立审计委员会，该委员会有决策机构和执行机构，审计委员会负责人是审计长，审计委员会的主要任务是分析政府收支，并向议会报告其发现。

2. 审计业务类型

审计业务有财务审计（Financial Audit）、合规审计（Compliance Audit）、绩效审计（Performance Audit）三种类型，它们共同形成针对于一个组织的完整的综合审计框架。在财务审计中，审计师关注组织财务报告的准确性和公允性。在合规审计中，审计师检查政府收支是否获得授权及是否按批准的用途使用，需要检查相关交易，判断政府部门和机构是否遵守了相关的法律法规。在绩效审计中，审计师检查纳税人的支出和收益情况，并与各领域的专家合作。不同审计机关的绩效审计授权差异较大，有的授权限定在营运效率方面，而有的授权扩大到政府项目效果方面。

3. 审计与预算循环

审计通常是预算循环的组成部分，预算确立了政府财政政策，细化了收入、支出，并确定了其依赖的经济政策。作为一个公共文件，预算需要公开、评估、审计。最高审计机关发挥关键作用，基于最高审计机关的审计报告，反映预算实施和管理情况的公共财务报告得以发布。

4. 议会的作用

在威斯敏斯特式审计体制下，最高审计机关是议会监督的一个核心要素。议会通常依赖最高审计机关审计公共账目，所以，一个多党派的公共账目委员会通常会审核审计机关提交的审计报告，考虑来自政府部门和机构的证词，并向议会全会（Full Parliament）提交报告，以确定后续行动。审计师通过审计报告提出审计建议，并且跟踪审计建议的实施。在委员会式审计制度下，审计委员会向内阁提交年

度审计报告，再由内阁提交议会。在拿破仑式审计体制下，立法机构并不能直接收到最高审计机关的报告。然而，最高审计机关与议会有四种可能的合作方式：一是审计法院负责人根据自己的考虑，向议会的财政委员会报告审计发现；二是议会的某委员会可能要求审计法院实施特定的审计项目，通常会涉及被审计主体的经济性、效率性和效果性；三是将审计法院的年度报告交给议会和总统；四是针对议会批准的上一年度预算，专门提供一个年度报告。

5. 最高审计机关为了成功而需要具备的条件

几个重要的特色决定了最高审计机关能否成功：一是支持性环境（Supportive Environment）。最高审计机关是在一定的制度环境中运行的，只有当最高审计机关适应这些制度环境时，它们的报告才会被用于促进问责，这时的最高审计机关才可能是有效的。在不少的国家，公共资金管理水平很差，议会很弱，财政部门不能确保审计发现的问题得到重视，审计发现的权力滥用也不能得到司法制裁。二是明确的任务（Clear Mandate）。审计授权应该由议会通过法律予以规定，审计机关的报告责任、审计范围及审计客体都应该明确规定。三是独立性（Independence）。独立性是审计的基本特征，审计机关直接向议会报告并不受干扰是非常重要的。四是适当的财务资源、设施和员工。五是知识和经验分享。六是遵守国际审计准则。

6. 最高审计机关可能存在的局限性

由于各国家的政治、法律、经济和文化制度不同，最高审计机关面临的局限性也不同。大体来说，可能存在以下几个方面的局限性：独立性有限；缺乏合格且有经验的审计人员；对于审计发现缺乏适当的后续监视和跟踪；审计范围受到限制。

7. 最高审计机关在反腐败中的作用

虽然反腐败不是最高审计机关的直接责任，但是，审计活动可以发现舞弊和权力滥用，审计机关通过促进政府项目和活动中的问责，以强化财政管理和内部控制，这对于预防和发现腐败是很重要的。

三、政府审计制度的效果研究

Blume 和 Voigt (2011) 指出，为了有效地实行其政策，政府需要依赖许多的政府机构，这就产生了委托代理问题，许多国家为了减少委托代理问题，设立了最高审计机关，这个机关主要关注政府机构支出的合规性，有时也关注其经济性、效率性和效果性。几乎所有的国家都设立了最高审计机关，根据 1990 年早期国际最高审计机构组织（International Organization Of Supreme Audit Institutions, INTOSAI）对 60 多个国家的调查，发现这些国家的最高审计机关大概有员工 124 000 人。然而，以跨国度为背景，最高审计机关的经济效果究竟如何，并没有得到证实。

如果最高审计机关是有效的，它们将有以下效果：（1）在政府财政政策方面，政府支出将降低，财政赤字水平将降低；（2）在政府效果方面，监视政府支出可能会降低腐败，并提升政府效果；（3）在改善经济资源生产效率方面，改进劳动和各种生产要素的生产效率。

目前,关于最高审计机关效果的有效性的实证研究文献很少。Switzerland、Schelker和Eichenberger(2003)发现,强化审计制度能降低税负和支出。Eichenberger和Schelker(2006)发现,强化审计制度能降低税负。Torgler(2005)发现,更多包容的审计授权能增加纳税道德。Torgler和Schaltegger(2006)发现,最高审计机关的强度对基层行政区之间的政治沟通有显著影响。上述这些研究都是以瑞士为研究对象。以其他国家为背景的研究也有少许,Olken(2007)以印度尼西亚公路工程为研究对象,发现审计概率的增加会显著抑制工程不合理支出。Ferraz和Finan(2007)发现,在地方政府选举之前,审计结果公告能降低现任领导被替代的可能性。然而,总体来说,并没有发现最高审计机关的组织结构对经济后果的规律性影响。因此,Blume和Voigt(2011)研究了最高审计机关的组织结构对经济变量的影响。

1. 理论分析

首先,由于公共产品竞争性价格的缺乏,政府机构的产出是较难评价的;其次,由于政府机构的垄断性,监视其行为也是较困难的;最后,政府机构也很少有激励性的制度安排来促进政府官员更有效率地行动。所以,公共机构的效果既缺乏外部竞争,也缺乏内部激励。

有不少标准的监督机制对政府机构进行监督,然而,它们的监督效果大多数是无法知晓的。那么,审计这种监督机制的效果能否知晓呢?一些国家的审计机关宣称,它们已经发挥了重要的作用。那么,最高审计机关与经济变量之间的转换机制是什么呢?第一组经济变量是财政政策变量,如果最高审计机关有能力评估政府机构使用公共资金的效率和效果,政府机构将降低开支,从而导致较低的税负;同时,还将降低财政赤字。第二组经济变量是体现政府效果及腐败的变量,审计政府机构的效果是审计授权的组成部分,如果最高审计机关是有效的,则这些审计效果将体现在政府机构的效果和腐败中,即效果将改善,腐败将降低。第三组经济变量是生产率,公共产品是为私人产品生产服务的,公共产品的生产越是有效率,则生产私人产品的生产要素的生产率也就会越高。

上述这些推断是基于最高审计机关不但监视政府机构的行为,还能对其行为有实质性的促进作用。然而,这种乐观的观点可能并不成熟,其原因有以下几个方面:第一,从长期来看,有效的审计可能导致政府支出增加。其原因是,既然在有效的审计制度下,政府支出是有效率的,就应该将更多的资金交由政府来使用,这样可以降低税负。第二,审计师与其授权人或委托人之间也存在委托代理关系,审计师是代理人,他的委托人可能是选民,也可能是议会,还可能是行政机构。如此一来,就产生这样的问题:审计师是否有激励来提供高质量的审计服务呢?最高审计机关的主要委托人是选民和议会。一般来说,选民作为一个整体是没有行动能力的,难以形成实质的审计委托人,而议会也不一定有激励措施来监督行政部门,因为这二者之间也需要合作。这就导致人们怀疑最高审计机关的激励问题。同时,还有其他因素也影响最高审计机关的激励措施。例如,是否存在监督奖励。如果根据

监督的结果给审计机关以一定的奖励,则审计机关可能有激励来监督;又如,审计机关是否存在竞争者,如果存在竞争者,审计机关可能有激励来监督。Frey (1994)对最高审计机关的激励问题,提出以下观点:最高审计机关的审计师是官僚机构官员,他们可能偏好规则性的官僚措施,可能更加的无效率甚至增加资源浪费;最高审计机关的审计师可能不会关注无预算的政府行为,机会成本可能不会进入他们的视野;最高审计机关的审计师提交的审计报告,对于偏离法律的轻微行为都有精确的数据,而对于无效率却经常没有报告。一本在德国较流行的公共财政教材(Blankart, 2006)对最高审计机关的批评更加严厉:最高审计机关的审计师可以评论政府机构的行为,但是,没有任何正式的否决权来阻止其行为;最高审计机关的审计师要收集证据来证明政府机构的低效率,但是,由于他们是局外人,低效率难以证明;最高审计机关的审计师作为官僚机构官员,最高审计机关是独立者,不存在竞争;最高审计机关报告的浪费和其他各种行为,是数月甚至数年之前发生的,公众对这类事项并不感兴趣;最高审计机关可能享有独立性,但是,并没有惩处具有浪费行为的政府机构的权力。所以,对于最高审计机关的恰当激励是审计机关对上述三组经济变量发挥作用所必须但非充足的前提条件。

另外,还有其他一些原因,让人怀疑最高审计机关对上述三组经济变量的效果。这些原因包括:由于多数的审计是事后的,因此政府机构不一定有任何激励在未来改变它们的行为;如果不公开披露审计报告,这些报告促进政府机构改变其行为的可能性就较低;如果经常公开审计报告,这些报告的作用依赖于媒体的自由程度;如果公开的审计报告很少在大众媒体中出现,则导致政府机构改变其行为的可能性也不大。

综合上述分析,最高审计机关对这三组经济变量是否存在积极影响就具有不确定性了。

2. 最高审计机关具体的制度维度与经济变量的可能相关性

根据前面的理论分析,最高审计机关不一定对经济变量有作用,如果有作用,也应该是最高审计机关具体的制度维度发挥了这种作用,这些具体的制度维度包括:

(1) 最高审计机关的授权:一是审计业务类型,如财务审计、合规审计和绩效审计;二是其他方面的授权,如无论事后审计,还是事前审计,审计结果能否向公众公开、审计机关是否有处理处罚权。

(2) 最高审计机关的独立性:独立性既涉及独立于被审计的政府机构,也涉及独立于审计报告的送达者。独立程度体现在以下几个方面:审计师能否获取他认为需要的信息;审计师任期长短;重新获得任期的可能性;审计人员的任免程序是否受到行政系统的控制;审计师免职是否受到行政系统的控制;审计师薪酬待遇;最高审计机关的预算;《宪法》条款对独立性的保障程度。

(3) 最高审计机关的制度环境:制度环境对最高审计机关的作用发挥产生重要的影响,当最高审计机关公开审计报告时,如果媒体缺乏自由,不能自由地刊登相

关的评论, 审计报告的公告作用是有限的; 最高审计机关发现有的政府机构违规开支, 但没有权力使这个机构得到处理处罚; 最高审计机关是有一个还是有两个, 如果有两个最高审计机关, 可能存在竞争, 似乎效果会好些; 信息透明方面的要求; 反腐败机构的效率、效果及其与最高审计机关的关系; 民间审计的发展及其与最高审计机关的竞争程度; 民间组织在公共部门管理中的作用。

上述分析表明, 可能不只是最高审计机关对经济变量产生影响, 而是与其他制度环境一起对经济变量产生影响, 这就可能产生无数种组合。此处关注最主要的审计制度——审计体制。在许多文献中提及最高审计机关的三种审计体制模式: 拿破仑式、威斯敏斯特式、委员会式。在拿破仑式审计体制下, 最高审计机关也称为审计法院, 独立于立法和行政系统, 有权力对被审计主体进行处理处罚, 由于审计人员也是法官, 其任期通常没有限制。最高审计机关主要关注合规性审计, 效率、效果问题并未得到特别重视。同时, 由于缺乏立法系统的介入, 因此缺乏公开的检查 and 辩论。在威斯敏斯特式审计体制下, 最高审计机关向公众账目委员会报告, 公众账目委员会也会以此为基础来提出自己的报告, 并要求政府做出回应。传统上, 公众账目委员会的主席是在野党派成员, 审计人员通常有财务背景, 相对于拿破仑式审计体制来说, 审计更加重视财务报告审计。在委员会式审计体制下, 最高审计机关向议会提交报告, 但是, 最高审计机关不是一个人领导, 而是一个委员会领导, 这是这种体制与威斯敏斯特式审计体制的最大区别。这当然是有利有弊的, 有利的是, 最高审计机关的工作产出不依赖于一个人; 不利的是, 委员会的决策效率可能较低。

3. 模型和数据

根据理论分析, Blume 和 Voigt (2011) 提出的检查模型如公式 (1-1) 所示。公式 (1-1) 中, Y_i 表示依存变量, 包括财政制度、政府效果和腐败、经济要素生产率三个方面。SAI_i 是审计制度变量, M_i 是解释 Y_i 的标准变量 (公认的变量), Z_i 是其他控制变量。

$$Y_i = \alpha_i + \beta M_i + \gamma SAI_i + \delta Z_i + \varepsilon_i \quad \text{公式 (1-1)}$$

财政制度变量包括: 政府支出占 GDP 的比例; 中央政府预算结余占 GDP 的比例。

政府效果和腐败变量包括: 一个是反映腐败程度的指标, 根据 Kaufmann et al. (2003) 的方法, 用聚类的方法计算; 另一个是反映政府效果的指标, 反映政府服务质量和公务员能力及其独立于政治压力的能力, 也用聚类方法计算。经济要素生产率采用 Hall and Jones (1999) 的方法。

最高审计机关的相关变量数据有两组: 一组是世界银行同经济合作与发展组织 (Organization for Economic Co-operation and Development, OECD) 联合开展的预算实践和过程 (Budget Practices and Procedures) 项目的调查数据, 这个项目涉及外部审计制度的一些调查项目 (见表 1-1), 有 44 个国家的数据; 另一组数据是国际最高审计机构组织于 1990 年早期的调查数据, 有 60 多个国家的数据。预算实践和过程项目的调查数据, 根据对调查项目的回答, 取值为 0 或 1, 形成四个变量: 国家审计机关的授权、审计建议跟踪制度、国家审计机关的独立性、审计项目的决定。

表 1-1

预算实践和过程项目涉及外部审计的调查项目

调查项目	具体内容
国家审计机关的授权	单个政府机构的财务问责
	政府作为一个整体的财务问责
	审计财务制度、内部控制和审计职能
	授权范围涵盖绩效及合规性
	其他
审计建议跟踪制度	没有
	有, 但是相关报告不对外
	有, 按年度发布审计建议的相关报告
	有, 跟踪审计建议的采纳
国家审计机关的独立性	法律中并没有明确的规定
	管理规则中有规定
	法律中有规定
	《宪法》中有规定
审计项目的决定	议会的要求
	内部决定
	行政机构提出要求
	公众或其他社会组织提出要求
	其他

根据上述数据进行统计分析, 统计结果显示, 审计制度的这些变量对三组经济变量都没有显著影响, 只有一个例外: 拿破仑式审计体制与感知的腐败显著正相关。

●第二节 盎格鲁-撒克逊文化国家的政府审计制度研究

一、英国的政府审计制度研究

Radford (1991) 指出, 英国《地方政府财政法》(Local Government Finance Act, 1982) 的第3部分建立了英格兰和威尔士地方政府的审计委员会(The Audit Commission)。审计委员会负责英格兰和威尔士地方政府审计。建立这个审计机构是基于两个孪生(Twin)的目标: 审计独立性和衡工量值审计(Value for Money

Auditing)。审计委员会已经对地方政府产生了重要影响。然而，在议会层面，关于地方政府和地方政府审计的看法仍然有差异。Radford（1991）对审计委员会的设立背景及其相关制度安排做了一个回顾和分析。

1. 审计委员会设立背景

从15世纪开始，地方公共机构就接受独立检查，但是，不断增加的成本以及《济贫法》（Poor Law）的颁布是孕育审计制度的土壤。起初，地方政府相关账户由治安法官检查。到19世纪中期，地方政府相关账户则由独立的审计师进行检查。1934年，济贫法委员会（The Poor Law Commissioner）被授权指派有资历的官员来履行审计活动。10年后，《济贫法修正案》（Poor Law Amendment Act, 1844）授权每个区域（District）领导选择本区域的审计师，同时允许本区域的纳税人查看会议账目和参加审计，并可以提出任何问题。这些制度安排体现了地方政府审计的一些传统原则：独立性；为保障财务廉洁的追溯性（Retrospective）检查；对责任者追究责任的权力；利益相关者参与审计的机会。

随着地方公共服务的增加及其多样化，区域审计师的审计范围增加了一些新的领域。1900年，区域审计师的审计范围包括：地方健康委员会、学校委员会、环保当局、县议会、城市社区、农村社区、教区委员会、伦敦自治市镇等。1972年《地方政府法案》（Local Government Act）颁布，所有地方政府均纳入统一的制度体系，地方政府可以选择由区域审计师来审计，也可以选择由会计师事务所来审计，但是都需要由国务大臣（Secretary Of State）批准。区域审计师的效果依赖于他们的独立性和状态，1868年，为了分离区域审计师与被审计主体，区域审计师被纳入公务员系列（Civil Service）。从此之后，区域审计师由政府雇用并支付经费，由于他们是特殊的公务员系统，所以并不以政府部门的名义行使职责。

虽然如此，当时人们仍然担心，区域审计师是在按部长们的意思行事。例如，莱菲尔德委员会在调查地方政府融资（The Layfield Committee of Inquiry into Local Government Finance）项目中指出，原则上来说，由地方政府选择自己的审计师是错误的，审计师应该由中央政府来确定。这个委员会也表示，审计师在地方政府衡量值方面可以发挥重要的作用。因此，区域审计服务（District Audit Service, DAS）应该完全独立，审计师的任命应该由审计服务部门的领导来执行，而这个审计服务部门也应该由一个特别的高层机构负责。虽然上述建议被当时的地方政府拒绝，然而，后来的审计委员会（The Audit Commission）的角色和地位体现了这些建议，主要体现在《地方政府财政法》的以下一些条款中：审计师的任命；审计实务准则的制定和审核；改善地方政府服务的经济性、效率性和效果性的研究性审计业务；报告中央政府法律条款、政府部门指标及指南对地方政府的经济性、效率性和效果性的影响。审计委员会自身不能判定地方政府是否违法，也不能启动对地方政府处罚的程序，这些权力仍然由审计师享有，审计师仍然与审计委员会分离，并保持一定的距离。

根据《地方政府财政法》，虽然审计委员会负责任命审计师，并且实际上也雇

用了大量的审计师，但是审计师的独立地位并未改变，审计师仍然独立地承担法律责任。

然而，在现实中，审计委员会也对审计师产生一定程度的影响。例如，审计委员会颁布了《审计实务准则》（Audit Practice Guidelines），审计委员会认为，这个准则类似于最佳审计实务，要求审计师必须遵守；又如，审计师能否获得再次任命，依赖于审计委员会对审计师是否良好地履行职责，并遵守《审计实务准则》的判断。

2. 独立性

审计委员会强调其独立性，特别是独立于中央政府。为了保障财务上的独立性，审计委员的收入来自被审计主体的付费，而不是中央财政的拨款。当然，审计委员会并未完全独立于中央政府，审计委员会的成员由国务大臣（Secretary Of State）任命，国务大臣可以对审计委员会提出建议和要求，还可以要求实施直接或特殊的审计。审计委员会独立于中央政府的一个重要方面，是审计委员会可以独立地审计并报告中央政府法律条款、政府部门指标和指南对地方政府的经济性、效率性和效果性的影响。

3. 地方政府审计的领导关系

在审计委员会建立之前，下议院意图将地方政府审计直接向议会报告。根据这个意图，地方政府审计服务（DAS）应该合并于英国国家审计署（National Audit Office, NAO）。如果这个意图能实现，则中央政府审计和地方政府审计就统一于一个审计机关了。议会所属的公共账目委员会（Public Accounts Committee, PAC）力图体现莱菲尔德委员会调查地方政府融资项目中的推荐：地方政府审计摆脱中央政府的控制，并且强调衡工量值审计。为了实现这个目标，公共账目委员会拒绝将地方政府审计（DAS）合并于英国国家审计署，指出隶属于下议院的官员对地方政府进行审计是不合适的。所以，审计委员会就没有直接向议会负责，但议会仍然对审计委员会有一定程度的监督权。例如，审计委员会的实务准则每五年要由议会批准，在两次批准期间的任何变化，需要向议会报备。然而，审计委员会的报告是直接面对公众的，审计委员会在编制审计报告时，树立三个目标：一是满足议会的需求，有助于议会履行法定职责；二是满足地方政府的需求，促进它们有效地使用资源；三是为纳税人及利益相关者提供相关信息。

4. 审计委员会与地方政府的关系

审计委员会投入很大精力以获取地方政府对审计服务的信心，一方面是基于一些对审计委员会的反对观点，另一方面也是基于审计委员会对地方政府没有处理处罚权。地方政府审计服务（DAS）需要审计委员会、审计师、地方政府三者合作，审计委员会与地方政府应该是合作关系。对于地方政府审计的最初业务是合规审计（Regularity Audit），后来，增加了衡工量值审计，地方政府审计服务由最初的“看门狗（Watchdog）”，变成了后来的“导盲狗（Guidedog）”。