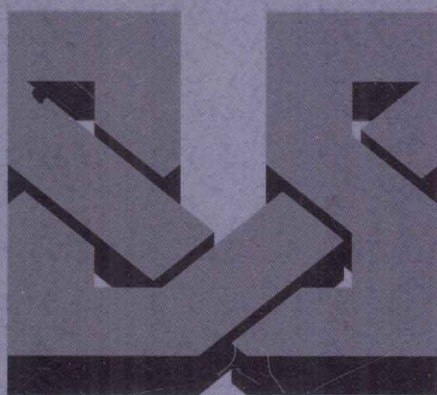


ZHENG FU JI XIAO ZE REN SHEN JI JI QI PING JIA MO XING



● 刘世林 / 著

政府绩效责任审计 及其评价模型



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

ZHENG FU JI XIAO ZE REN SHEN JI JI QI PING JIA MO XING



● 刘世林 / 著

政府绩效责任审计 及其评价模型



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

图书在版编目(CIP)数据

政府绩效责任审计及其评价模型 / 刘世林著. —北京: 中国时代经济出版社, 2010.11
ISBN 978-7-5119-0362-4

I. ①政… II. ①刘… 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(2010)第 203388 号

书 名: 政府绩效责任审计及其评价模型

出 版 人: 宋灵恩

作 者: 刘世林

出版发行: 中国时代经济出版社

社 址: 北京市西城区车公庄大街乙 5 号鸿儒大厦 B 座

邮政编码: 100044

发行热线: (010)68320825 68320484

传 真: (010)68320634

邮购热线: (010)88361317

网 址: www.cmepub.com.cn

电子邮箱: zgsgdjj@hotmail.com

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京市鑫海达印刷有限公司

开 本: 787 × 1092 1/16

字 数: 395 千字

印 张: 22.5

版 次: 2011 年 1 月第 1 版

印 次: 2011 年 1 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978-7-5119-0362-4

定 价: 52.00 元

本书如有破损、缺页、装订错误,请与本社发行部联系更换

版权所有 侵权必究

前言

审计的本质属性是什么？这个问题一直是审计学界最关心的热门话题，纵观国内外审计学论著和国内审计法规条文发现，审计界较为普遍认同的观点主要有两种：第一种观点是：“审计本质是一项具有独立性的经济监督活动”。这一表述可以称为“监督论”，对审计本质属性“监督论”的表述既符合审计产生的目的，也符合我国宪法关于建立国家审计机关，实行审计监督制度的规定精神。第二种观点是：“审计是为管理和决策服务的参谋和顾问”。这一表述可以称为“服务论”，主要是站在内部审计为经济组织提高经济效益、降低决策风险服务的角度研判审计的本质特征，也符合审计为经济组织价值增长服务的根本目标和战略思想。



前

言

一

审计本质属性“监督论”产生的前提是：审计的产生建立在财产所有者、财产管理者与经营者之间的经济责任基础之上，这种经济责任关系的存在，是财产所有权与经营分离的结果。在财产所有权与经营权“两权”分离的前提下，在所有者和经营者之间就产生了“受托责任关系”，审计是建立在一定的受托经济责任关系基础上的一种监督活动。审计监督论者还认为，审计的本质特征主要表现在它的独立性上。在审计责任关系中，凝聚了三个方面的关系人：“第一关系人”是指审计授权人或委托人，在经济责任关系中一般处于财产所有者或经济责任承受人的地位；“第二关系人”是指被审计人，在经济责任关系中一般处于财产管理或经营者，或者经济责任承担人的地位；“第三关系人”是指审计人，处于经济责任关系以外。在审计关系人中，审计人与审计委托人和被审计人之间，不存在任何经济利益关系和政治利害关系，处于超然独立的地位，这是审计独立性的基础。审计在受托责任关系中的第三者地位是决定审计独立性的基本前提和

条件,而这种前提和条件又是基于审计主体与受托责任双方的“非利益相关性”决定的。

这种判断从逻辑上看并没有错。问题出在对审计的立场选择上,人们之所以选择具有组织上、人员上、经费上、精神上都独立于受托责任关系双方以外的“第三方”作为监督经济责任“受托方”的责任履行的主体,是因为人们试图通过使审计摆脱其与其他两方在组织和利益上的纠葛,使审计不偏不倚,站在中间立场上—托二,做一个公平的“裁判”。这样的选择,在当受托责任关系双方力量均衡、在一个公平的环境中双方对等博弈的条件下,审计才能成为真正的“第三方”。

从中国的审计实践来看,代表中国审计主流发展方向的政府审计和企业内部审计都不具备上述审计理论中所提及的“独立性监督”的资格和基本条件。在受托经济责任关系中,审计并不处在“财产所有者”和“财产管理者”之外的“第三者”位置上。在我国审计实践中,政府审计机关主要隶属于作为“第二关系人”的政府,内部审计机构虽有多种隶属方式,无论是隶属于企业董事会还是隶属于总经理,但其实质仍是隶属于“第二关系人”。在我国现行体制下,在经济责任受托关系中的“第一关系人”也不是真正的财产所有者,无论是“第一关系人”还是“第二关系人”都是资产所有权和经营管理权的“代理者”,实质上中国的审计是以代理责任关系基础上建立起来的一种审计关系。由此可见,“受托责任”理论只是为审计的产生和模式构建提供了一种“假设”的理论前提。结合中国政治经济体制的实际问题分析,中国的审计是基于国家行政权力的“代理关系”而建立起来的审计模式,这种审计理论基础的变化对审计本质属性将产生十分重大的影响,审计的“独立性的监督”本质属性将受到广泛的质疑。

审计本质属性“服务论”,是指“审计为管理决策服务”的理论。审计服务论者认为:审计(也包括内部审计)是经济组织的一个部分,其审计的目标必须服从于经济组织的经营目标。任何一个经济组织的经营目标都是实现组织价值的最大化,经济组织价值最大化目标一般也可表述为公司“价值增长”目标。审计本质属性“服务论”产生的前提是:基于国家行政治理结构中决策、管理(决策执行)、监督三权分立的行政治理模式,实质上就是按照决策、管理、监督三权相互独立的模式设计的。在国家行政治理结构中,审计只是一个专业性业务组织,它与投资人及其他利益关系人不存在直接的委托与受托关系,其本身并不能单独



成为一个合格的组织治理要素。因此,在国家行政治理中,因信息不对称和管理决策者对审计服务的需求,审计只能通过信息服务,作为管理和决策者的参谋和顾问,实现为公司价值服务的目标。

审计为经济组织管理和决策服务,这个命题并没有错,但问题是这种命题的假设或前提是不存在的,审计为管理决策服务的一个基本假设就是,在经济组织行政权力的决策、执行、监督三权分立的治理模式下,最高决策者和最高管理者(决策执行者)与具体业务管理部门如财政财务管理部门、人力资源管理部门、业务经营部门等“信息不对称”给决策和决策执行带来了诸多挑战,基于“信息不对称”的假设,引申出决策和管理者对审计服务需求的假设。从审计为经营管理者提供信息服务假设来看,理论上说审计应向决策和经营管理者提供经营活动真实可靠的信息,现实生活中,会计信息系统作为决策和经营管理的支持系统,本身为其提供的业务经营信息就是真实的、可靠的、完整的、系统的、及时的,因为决策和经营管理者直接掌控管理信息的生成、组合、调整过程,高层管理者操纵着信息的质量和流动方向,并不存在信息不对称的问题。在决策和经营管理系统内部同时有“会计信息系统”和“审计信息系统”在运行,造成了人力、财力、物力资源严重浪费,影响管理效率。审计是对决策经营管理系统的信息支持假设是不成立的。

审计为管理决策“服务论”还有一个说法,就是审计作为决策管理顾问、参谋为管理决策提供咨询意见。其实,审计为管理决策服务并不是所有决策管理活动所必需的程序或步骤。审计在什么时候、什么情况下为管理决策提供咨询意见,并没有也不必要有一个刚性的约束机制。在普遍缺乏有效制衡的条件下,决策者制订决策方案的程序往往被搁置,其决策方案也往往因程序的不透明、不民主而缺乏公正、科学性;决策者在其利益集团的左右下或个人利益驱动下,往往做出有悖于促进公司价值增长、侵害经济组织其他利益关系人合法权益的决策方案。在这种情况下,审计在咨询服务中如果不对这种决策方案提出异议,而是“为虎作伥”,这显然违背了审计为组织价值增长服务的目标。审计“服务论”也难以涵盖审计的本质属性。

二

本著作共分为十章五个部分。第一部分,政府绩效责任审计的基本理论和



模式,由政府绩效责任审计导论和政府绩效责任审计需求及其模式两章组成,这一部分主要通过对传统的审计“监督论”的产生环境分析导出现代政府绩效责任审计的本质——制衡系统论、现代政府绩效责任审计的地位——审计独立论、现代政府绩效责任审计的属性——信息系统论等一系列重大审计理论问题。并根据现代社会经济环境,探讨了政府绩效责任审计的特征和不同审计类型交替式发展趋势。在政府绩效责任审计模式的研究中,基于经济学的基本原理分析了基于受托责任理论的审计需求——审计“中介”需求理论,阐释了基于委托代理理论的审计需求——审计“制衡”需求理论,并提出了基于监督信息系统定位下的审计需求框架。在此基础上讨论了政府绩效责任审计信息模式的构建、政府绩效责任审计信息整合模式。

第二部分,政府绩效责任审计信息处理方法体系,这一部分由政府绩效责任审计评价模式和政府绩效责任信息的整合方法体系两章组成,政府绩效责任审计信息整合处理是其审计技术模式主要构成部分,在政府绩效责任评价模式中主要论述了政府绩效责任审计评价程序、政府绩效责任审计评价指标选择和政府经济责任评价标准体系构建。在政府绩效责任信息的整合方法体系中主要论述了政府绩效责任审计信息采集方法、政府绩效责任审计信息验证方法和政府绩效责任审计客体信息转换——绩效责任评价方法。推出了一套审计信息输入、处理和输出的数据化信息技术方法;首次提出了数据化审计信息的整合和输出平台——“审计报表”的概念和理论结构。

第三部分,政府经济责任审计评价指标,这一部分由政府绩效责任审计评价指标和政府绩效保证责任审计评价指标两章组成。评价指标是审计评价对象的数据化反应,评价指标涵盖了审计评价对象的范围。在绩效审计模式中,任何一个经济组织,要实现其增值目标都必须以绩效目标实现为基础,而绩效目标的实现又要以信息的可靠性、内部控制和风险管理可信性、依法规范决策和管理、品质优良的资产和较强的可持续发展能力作保证。因此政府经济责任审计评价不仅要围绕绩效目标本身,还要围绕绩效保证责任进行,这一部分主要对经济组织每一项应评价的绩效和绩效保证责任都建立相应的评价指标,并对每一指标的涉评数据(用于计算评价指标的数据)含义、指标计算方法和用途做了详细阐释。

第四部分,政府绩效责任审计的基本内容,这一部分由政府绩效责任审计的



内容和政府绩效保证责任审计的内容两章组成。在政府绩效责任审计中,以政府审计机关的视角,按照评价指标的结构框架,围绕着政府机关、国有企业、事业单位三类经济组织的财政财务管理绩效责任、实物资产管理绩效责任、人力资源管理绩效责任、业务经营管理绩效责任审计要点和内容做了详细论证。在政府绩效保证责任审计中,以政府审计机关的视角,按照评价指标的结构框架,围绕着政府机关、国有企业、事业单位三类经济组织的可持续发展责任、信息合格责任、制度设计责任、重大管理责任等内容做了重点阐释。

第五部分,政府绩效责任审计评价模型,由以绩效责任为主导的审计评价模型和以绩效保证责任为主导的审计评价模型两章组成。无论是绩效责任评价还是绩效保证责任评价,都是建立在评价指标中的“涉评数据”的真实性、可靠性和“涉评数据”反映的经济活动的合法性、合规性审计基础上的评价,即依据经过真实性、合法性验证,并剔除数据信息造假和经营活动违法违纪对涉评数据的影响因素后的“干净”(或合格性)数据的评价。因此在这一部分中围绕着绩效责任评价和绩效保证责任评价的两大信息系统,有针对性地构建了审计评价指标体系模型、审计评价标准模型、审计涉评数据采集、验证模型、审计评价模型。

三

本课题的研究从2006年申报南京审计学院重点课题《绩效审计评价体系数
据化基础研究》开始,到2008年申报南京审计学院重点课题《政府责任绩效审
计定量评价模式研究》,再到2009年申报江苏省高校哲学社会科学研究项目
《政府公共政策执行绩效定量评价研究》,花费了我长达五年的时间,虽然在这
五年时间里,我坐在自认为并不寒冷的硬板凳上不知度过了多少个不感寂寞的
白天和不眠之夜,经历了多少心酸但没有泪水,今天这本著作能与读者见面,使
我倍感欣慰!

同时,我也更加清楚审计数据信息系统模式的构建,是一个开创性的系统工程,本著作的问世,仅仅是审计数据信息系统研究的一个开端,虽然审计信息系统的理论和技术框架已搭建起来,要使审计数据化信息系统由理论模式向实践模式推进,不仅里面还有许多技术问题需要进一步解决,更重要的是推动人们审计观念的转变和审计环境的优化,实现这一步是比较困难的,但是我有信心。我



也坚信这是一项推动审计理念科学化,推动审计模式向现代化转型的并实现审计技术的历史性跨越的重大工程,其学术价值和实践价值一定会得到社会认知。在此也诚邀更多的对此感兴趣的有识之士加盟到我们的研究队伍中。

在本课题的研究中,我曾经得到中国内部审计协会会长王道成先生、原中国内部审计协会副会长、秘书长易仁萍先生的热情鼓励和支持;我也曾受到南京审计学院原副院长李凤鸣教授的悉心指导;我还曾得到南京审计学院副院长时现教授、南京审计学院科研处、国际审计学院有关领导的友情支持;还得到江苏省审计厅、新疆维吾尔自治区审计厅、深圳市审计局有关领导的诚挚的帮助;南京审计学院法学院总支书记齐兴利教授,上海财经大学博士、南京审计学院张耀中老师以及我的家人给予了大力的支援。在此一并表示衷心的感谢!特别值得提出的是,中国时代经济出版社刘荇主任从本课题的立项开始到本著作的出版都给予了高度关注和支持,在此向刘荇主任表示深深地谢意!

由于本著作阐述的观点和建立的审计信息系统中的技术体系涉及的学科领域较广,其方法模型有一定的操作性和复杂性,内容具有一定的开创性,审计信息系统还要进一步通过审计实践检验,还需要一个逐步的完善过程。同时加上本人学识水平有限,本著作中肯定还有许多漏洞和错误,为了使审计信息系统更加完善,恳请专家、学者批评指正。

南京审计学院 刘世林
于2010年7月28日深夜

目 录

前 言	(1)
第一章 政府绩效责任审计导论	(1)
第一节 政府绩效责任审计的概念	(1)
第二节 政府绩效责任审计的特征	(12)
第三节 政府绩效责任审计交替式发展趋势	(21)
第二章 政府绩效责任审计需求——审计需求的经济学分析	(39)
第一节 基于受托责任理论的审计需求 ——审计“中介”需求理论	(39)
第二节 基于受托代理理论的审计需求 ——审计“制衡”需求理论	(44)
第三节 基于监督信息系统定位下的审计需求框架	(52)
第三章 政府绩效责任审计评价模式	(65)
第一节 政府绩效责任审计的程序	(65)
第二节 政府绩效责任审计信息模式的构建	(77)
第三节 政府绩效责任审计信息整合模型	(85)
第四节 审计模式创新的实践意义及理论价值	(97)
第四章 政府绩效责任信息的整合方法体系	(104)
第一节 评价指标和标准体系的构建方法	(104)
第二节 绩效责任审计客体信息采集方法	(111)
第三节 绩效责任审计客体信息验证方法	(120)





第四节	政府绩效责任审计客体信息转换 ——绩效责任评价方法	(125)
第五章	政府绩效责任审计评价指标	(146)
第一节	财政财务管理绩效评价指标	(146)
第二节	实物资产管理绩效评价指标	(156)
第三节	人力资源管理绩效评价指标	(171)
第四节	经济业务管理绩效评价指标	(179)
第六章	政府绩效保证责任审计评价指标	(196)
第一节	可持续发展责任审计评价指标	(196)
第二节	数据信息可靠性责任评价指标	(200)
第三节	内部控制和风险管理责任评价指标	(204)
第四节	重大管理影响因素责任评价指标	(208)
第七章	政府绩效责任审计的内容	(218)
第一节	财政财务管理绩效责任审计	(218)
第二节	实物资产管理绩效责任审计	(222)
第三节	人力资源管理绩效责任审计	(230)
第四节	业务经营管理绩效责任审计	(239)
第八章	政府绩效保证责任审计的内容	(247)
第一节	经济组织绩效信息合格责任审计 ——审计客体信息的合格性判断	(247)
第二节	经济组织制度设计责任审计	(258)
第三节	经济组织重大管理责任审计	(264)
第四节	经济组织可持续发展责任审计	(278)
第九章	绩效责任审计评价模型	(288)
第一节	绩效审计评价指标理论模型	(288)
第二节	绩效审计评价标准理论模型	(292)

第三节 政府绩效审计涉评数据采集验证模型 (297)

第四节 政府绩效责任审计评价模型 (309)

第十章 政府绩效保证责任审计评价模型 (317)

第一节 绩效保证责任评价指标理论模型 (317)

第二节 政府绩效保证责任审计评价标准理论模型 (323)

第三节 绩效保证责任涉评数据采集验证模型 (329)

第四节 政府绩效保证责任审计评价模型 (341)

参考文献 (348)



第一章 政府绩效责任审计导论

审计是国家政治、经济制度中的重要组成部分，它是在一定社会生产力和生产关系水平上为适应某种生产关系的需要而建立的一种社会经济活动的约束机制。随着我国政治经济体制的改革，社会生产关系发生了深刻的变化，政府审计的模式在社会生产关系的变化中，由单纯的财政财务审计领域逐步向政府管理绩效和政府经济责任审计领域全面扩展，这是社会经济发展在新的时期赋予审计工作的历史重任。审计以怎样的姿态面对历史赋予的重任，是本著作研究的重点内容。

第一节 政府绩效责任审计的概念

政府绩效责任审计概念的提出，也是对审计的本质属性的重新审视。审计的本质，是指审计这一事物区别于其他事物根本属性，它受审计本身所具有的职能特性所规定，同时它又规定着审计的方式和发展方向，它是审计概念的内涵。只有认清了审计的本质属性，才能正确把握审计运行方式和发展方向，进而揭示审计工作的一般规律。

一、传统的审计本质属性论——审计监督论

纵观国内外审计学论著和国内审计法规条文发现，审计界普遍认同的观点是“审计本质具有两方面的含义：其一是指审计是一种经济监督活动，经济监督是审计的本质职能；其二是指审计具有独立性，独立性是审计监督的最本质的特征”。^①是区别于其他经济监督的关键所在。

这一理论产生的前提是：“审计的产生建立在财产所有者、财产管理者与经营者之间的经济责任基础之上，这种经济责任关系的存在，是财产所有权与经营分离的结果”。^② 审计作为一种经济监督活动不仅受其在经济关系中所处的地位决定，同时也受经济活动监督需求的影响，经济活动对审计监督的需求的方式，直接影响着审计的特征。审计监督论者还认为，审计的本质特征主要表现在它的独立性上。在经济责任关系中，审计具有独立性是因为它是建

① 李凤鸣主编，《审计学原理》，复旦大学出版社，2005年8月，第3页。

② 刘世林主编，《基础审计》（第二版），中国财政经济出版社，2009年1月，第5页。

立在一一定的经济责任关系基础上的一种监督活动，审计关系的成立牵涉三个方面的关系人。“第一关系人”是指审计授权人或委托人，在经济责任关系中一般处于财产所有者或经济责任承受人的地位；“第二关系人”是指被审计人，在经济责任关系中一般处于财产管理或经营者，或者经济责任承担人的地位；“第三关系人”是指审计人，处于经济责任关系以外。这种依据受托经济责任关系而产生的审计关系，明确了审计人在审计关系中的监督地位和责任。然而，在审计关系人中，审计人与审计委托人和被审计人之间，不存在任何经济利益关系和政治利害关系，处于超然独立的地位，这是审计独立性的基础。审计在受托责任关系中的第三者地位是决定审计独立性的基本前提和条件，而这种前提和条件又是基于审计主体与受托责任双方的“非利益相关性”决定的。人们之所以选择具有组织上、人员上、经费上、精神上都独立于受托责任关系双方以外的“第三方”作为监督经济责任“受托方”的责任履行的主体，是因为人们试图通过使审计摆脱其与其他两方在组织和利益上的纠葛，使审计不偏不倚，站在中间立场上—托二，做一个公平的“裁判”。审计作为受托经济责任关系中的“第三方”，独立监督的本质属性是一种抽象性假设。审计作为受托经济责任关系中的“第三方”的判断，忽视了两个基本问题：一是中国的文化背景，二是中国的政治体制。

使审计摆脱其与其他两方在组织和利益上的纠葛，不偏不倚，站在中间立场上—托二，做一个公平的“裁判”的假设，其前提是审计组织及其人员必须具有公正无私、遵从规则的良好职业素养。在中国的文化背景下，审计人员的这种素养往往被国人普遍遵从的整体价值观所销蚀。叶青山、王肇基（2008）撰文指出：“中国农业氏族固定聚居的条件，使中国古人产生了整体性价值观和元气论的物质观”。^①所谓中国人的整体观，实际是把个人的我，融化在自然的混沌中，没有把“我”从自然中分化出来，中国人还没真正成为顶天立地的人，还不会成为自然的主人，在这种“整体性价值观和元气论的物质观”的文化基础上，中国人只有选择人的血统来制定社会秩序，即用君君臣臣、父父子子的模式，来定等级。中国先哲们认为什么事情，只要有了等级，按等级办事，秩序就会井然，因而国家就仿照家族和家庭的模式成立起来了。在严密的等级制度下，皇权成为不容置疑的真理性存在。因而在一个人们普遍缺乏自我意识，普遍敬畏“权威”的国度里就很难产生普遍敬畏规则

① 叶青山、王肇基，《中西方文化的核心机密》，news.xinhuanet.com/theory/2006-11/27/cont... 89K 2006年11月27日。

的社会文化。罗西（2006）署名文章开头一句话就说“中国人往往敬畏权威，但是漠视规则”。^①之后，又用大量的篇幅，以事实证明了其论点的正确性。其实中国人敬畏权威，漠视规则这种社会文化意识主要来源于“整体性价值观和元气论的物质观”，孔孟儒家思想是这种社会文化意识的集大成者，孔孟哲学中，如“三纲五常”中的“君为臣刚”，人的处世哲学中的“中庸之道”等都是对这一思想的发扬光大。在“忠君思想”和“中庸之道”的精神指引下，人们处理一切事务首先看“权威人物”怎么想的，是怎么说的，而不是看法律、制度、规则如何规定的，自己的言行是否符合“权威人物”的意图；没有权威人物的“表态”，无论什么事情发生，无论其发生是否符合法律、制度、规则的要求，只要不牵涉自己的利益，都是“事不关己，高高挂起”。这种文化现象在当前不仅没有消失，而是有着愈演愈烈的趋势。因此，“当下的社会文化环境是工具理性化的天堂，借韦伯的话或可言之，虽有‘资本主义伦理’，却无‘新教精神’。人人功利算计，内心却无敬畏与禁忌，于是各类匪夷所思的作弊‘创举’滥觞。在这种‘新文化’的共识中，忠厚老实、循规蹈矩成为无能的同义词，弄虚作假而不‘穿帮’是值得追求的高深境界”。^②该文作者一针见血地揭露了当前中国的社会文化环境现状。如果在一个规则意识普遍缺失，对规则缺少起码的尊重和服从，遭遇规则总想规避、总是想方设法钻法律空子的社会氛围下，就无法依靠“非利益关系人”的“独立意识”和“主持正义”的精神建立起有效的“裁判”机制。在这种文化背景下，只有当受托责任关系双方力量均衡、在一个公平的环境中受托经济责任关系双方力量对等博弈的条件下，审计才能成为真正的“第三方”。而受托经济责任关系双方力量悬殊的情况下审计自然地会倒向力量强大的一方。

在我国现行体制下，代表中国审计主流发展方向的政府审计和企业内部审计都不具备上述审计理论中所提及的“独立性监督”的资格和基本条件。在受托经济责任关系中，审计并不具有“第三关系人”的地位，其并不处在“财产所有者”和“财产管理者”之外的“第三者”位置上。这是因为，政府审计机关主要隶属于作为“第二关系人”的政府，内部审计机构虽有多种隶属方式，无论是隶属于企业董事会还是隶属于总经理，但其实质仍是隶属于“第二关系人”；而“第一关系人”也不是真正的财产所有者，无论是“第一

① 罗西，《敬畏规则》，《合肥晚报》，2006年9月11日，引自 <http://hf365.com>。

② 关凯，《现实环境下学术腐败想不出都难》，《法制日报》，2009年6月23日，引自 <http://news.xinhuanet.com>。

关系人”还是“第二关系人”都是资产所有权和经营管理权的“代理者”，实质上中国的审计是以代理责任关系基础上建立起来的一种审计关系。在这种代理关系条件下，形成了在行政系统内代理投资人执行经济活动的决策、管理（决策执行）、监督权的国家政府机构和企业、事业、组织内部的“三权分立”的管理控制框架，在“三权分立”的行政框架中，审计隶属于监督系统。由此可见，“受托责任”理论只是为审计的产生和模式构建提供了一种“假设”的理论前提。结合中国政治经济体制的实际问题分析，中国的审计是基于国家行政权力的“代理关系”而建立起来的审计模式，这种审计理论基础的变化对审计本质属性将产生十分重大的影响，审计的“监督”本质属性将受到广泛的质疑。

二、现代政府绩效责任审计的本质——审计独立论

政府绩效责任审计作为现代审计发展的一个历史阶段，从本质上来说与传统的审计相比并没有发生变化，问题是在不同的历史阶段人们对审计“独立性”的本质特征的认识随着社会环境、审计的社会需求、人们的认识水平的不断变化将会发生深刻变化。

（一）政府绩效责任审计独立性辩证

在我国现代政府绩效责任审计中，审计不是处于这种“受托责任关系”的“第三者”的地位上，而审计是基于政府机关、企业事业单位行政和经营权力的“行政治理”（也称政府治理，下同）的基础上而产生，这种行政治理是建立在“受托代理责任”的基础上通过行政和经营权力的决策、经营（决策执行）和监督权的三权分立，并且由不同的组织人员分别执掌一种政府控制制度。在这种制度下，无论是决策者、经营管理者（决策执行者）还是监督者，都是行使政府“行政代理权”。在新一轮的政府行政体制改革中，这种决策、执行、监督三权分立的行政模式已初露端倪。在这种行政“三元”权力结构下，各级政府及政府相关职能部门、企业董事会代理国家或企业事业单位行使行政决策权；各级政府相关业务管理部门和企业事业单位经营者行使决策执行管理权；各级纪检、监察、检察、司法、审计机关行使行政决策、决策执行的监督权。从当前的国家行政治理结构看，国家行政治理还没有真正实现完善的决策、决策执行、监督三权分立的行政治理模式，构建完善的行政决策、决策执行、监督三大治理系统还任重道远，决策权力和决策执行管理权力还过分集中，责任还需要进一步明确；监督系统的力量分散而不集中，监督系统中各部门的权力和职责有待于进一步划分明确，特别是纪检、监察、审计部门的力量需要进一步整合。



在这种行政治理结构模式下，表面上看审计部门是一个独立的监督机构，事实上审计机关的独立性受到诸多方面的掣肘。其一是来自行政体制的掣肘，无论是政府决策机构、决策执行机构，还是监督机构，都是国家权力的代理机构，审计机关是国家监督权力的代理机构之一。审计部门监督权力的行使是代表国家对宏观决策及决策执行机构以特定形式的“部分监督”，而审计部门的权力则是由国家行政机构——国务院和各级地方政府在行政分权中授予，从形式上看，审计机关是代表国家行使的国家监督权；而从实质上看，审计机关代表的是国家行政机关行使的行政监督权。当国家整体利益与政府行政机关利益发生冲突的时候，必然给审计机关在行使“审计监督权”带来目标性和评价标准上的矛盾，这种矛盾，必然给审计的独立性带来严重困扰。其二是来自授权结构的掣肘，审计机关的权力是由国家行政机构——国务院和各级地方政府在行政分权中授予，从权力授予结构上看，虽然在有关审计法规授予了审计机关监督权，并规定了审计工作的基本范围和方式，而从实质上授予的是在监督过程中的检查权，对审计检查结果的处理权分别授予了纪检监察、组织人事等其他有关部门。事实上审计机关行使的并不是真正意义上的监督权，在审计范围和方式广泛受到行政机关的制约和限制的前提下，审计工作的独立性也十分有限。其三是来自监督体系内部的掣肘，在现行的国家行政监督系统中，审计机关是国家行政监督体系中的一个组成部分，在国家监督体系中，检察、司法机关属于司法监督，不属于行政监督范畴；而纪检、监察等部门与审计部门的职责权限的界限十分模糊，行使监督权时纪检、监察与审计机关在工作范围上既不存在合理分工，也不存在严密对接，从理论上说，有可能造成不同监督部门工作交叉、重复，浪费监督成本，但实际上更多的情况是各监督部门自说自话，尽量缩小自己的责任范围，在监督系统内各部门责任规避中，却给审计的独立性带来了浓重的阴影。

（二）政府绩效责任审计独立性判断

审计独立是审计工作的灵魂，在任何时期，任何地方都不能否定审计的独立性的本质特征。眼下建立在决策、决策执行、监督三权分立的行政治理架构下的政府绩效责任审计，虽然其独立性受到了较大的影响，导致现实生活中审计的独立性不足，并不意味着审计独立性本质特征的变化。政府行政治理构架对审计独立性的影响一方面是不完善的体制的影响，另一方面是人们的认识、观念的影响，因此对审计独立性的判断也应选择更加科学合理标准。

政府绩效责任审计的独立性判断，应从审计在政府行政治理中的地位中选择标准和依据。审计是否具有独立性，主要看审计能否真正成为一个合格的政