

何瑞雄·著

为导向的

公平和效率



政府管理审计研究

经济科学出版社
Economic Science Press

杭州电子科技大学科研项目科研启动基金

何瑞雄·著

公平和效率 为导向的



政府管理审计研究



经济科学出版社
Economic Science Press

图书在版编目 (CIP) 数据

以公平和效率为导向的政府管理审计研究 / 何瑞雄
著. —北京: 经济科学出版社, 2010. 10

ISBN 978 - 7 - 5058 - 8996 - 5

I. ①以… II. ①何… III. ①政府审计 - 研究
IV. ①F239.44

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 007550 号

责任编辑: 闫建平

责任校对: 杨海韩宇

技术编辑: 李长建

以公平和效率为导向的政府管理审计研究

何瑞雄 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编部电话: 88191217 发行部电话: 88191540

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

北京天宇星印刷厂印刷

华丰装订厂装订

880 × 1230 32 开 5.375 印张 130000 字

2010 年 10 月第 1 版 2010 年 10 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5058 - 8996 - 5 定价: 15.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

前 言

伴随着我国近年来经济的迅猛发展，我们的社会也出现了一些问题，如环境污染、贫富差距拉大、资源浪费严重等。中央提出要构建和谐社会、节约型社会，和谐乃是人与人之间的和谐、人与自然的和谐，节约要求我们有效率地使用资源，所有这些无一不是对公平和效率的追求。为了强化公共部门在公平和效率上的受托责任，政府审计须从公平和效率的视角来对公共部门进行审计。

本书研究的是以公平和效率为导向的政府管理审计，试图通过对公共受托责任、公平和效率的分析来构建一个以公平和效率为导向的政府管理审计框架，并进而分析以公平和效率为导向的政府管理审计的一般审查内容，为政府管理审计实践提供参考，本书的理论基础是受托责任理论。本书共六章，分四个部分，第一部分包含第一章，第二部分包含第二章，第三部分包含第三章，第四部分包含第四、五、六章。

第一部分介绍本书的研究动机、研究框架、创新与局限性。

第二部分研究的是公共受托责任、公平与效率。作者探讨了受托责任的含义与内容、公共受托责任的含义与内容、公平的含义和效率的含义，总结了不同的公平观和效率观，并对公共受托责任与公平和效率之间的关系作了分析，得出公共受托责任的内在要求是公平和效率的观点。

第三部分研究的是以公平和效率为导向的政府管理审计框架。本部分对管理审计、政府管理审计均作了较详细的论述。作者认为公共部门的受托管理责任是追求公平和效率，公共部门的公平和效率体现在遵循法律法规、良好的内部控制和良好的结果上，以公平和效率为导向的政府管理审计正是要审查公共部门在这三方面上公平和效率受托责任的完成情况。

第四部分包含最后三章，分别就公共部门对法律法规的遵循、公共部门的内部控制和公共部门的工作结果这三方面的审计作出论述，论述中紧扣公平和效率。

关键词：政府管理审计；公平；效率

ABSTRACT

With the rapid growth of China's economy in recent years, some problems emerge from our society, such as environmental pollution, the widening gap between rich and poor, the wanton wasting of resources, etc. Government now tries to build a harmonious and frugal society. Harmony is the harmony between people, harmony is the harmony between human and nature; and frugality means that we should use resources efficiently. All these are the quest for equity and efficiency. In order to strengthen the public sector's accountability, government auditors should audit the public sector from the perspectives of equity and efficiency.

This dissertation researches equity and efficiency oriented government managerial audit (GMA) theory and practice. It looks into public accountability, equity and efficiency at the outset. Then builds an equity and efficiency oriented GMA framework. After that it analyzes equity and efficiency oriented GMA objectives, which are for government managerial auditors' reference. The cornerstone of this dissertation is accountability theory. This dissertation consists of four sections with six chapters. Sections one, two, and three contain chapters one, two, and three respectively, while section four contains the remaining chapters.

Section one introduces this dissertation's research motivation, research framework, contributions and limitations.

Section two looks into general accountability, public accountability, equity and efficiency. Then it summarizes different equity and efficiency concepts. The author analyzes the relationship between public accountability and equity and efficiency, and concludes that public accountability rests heavily upon equity and efficiency.

Section discusses the equity and efficiency oriented GMA framework. In this section, the author discusses managerial audit and GMA. The author believes that the public sector's managerial accountability is to quest after equity and efficiency. The public sector's equity and efficiency is reflected in compliance with laws, good internal control and good outcomes. Government managerial auditors should assess the public sector's equity and efficiency accountability in these three areas.

Section four includes the last three chapters. In these chapters, the author discusses the audit of compliance with laws, internal control and outcomes respectively. The analysis of equity and efficiency in relation to these things is also discussed throughout these chapters.

Key Words: Government Managerial Audit; Equity; Efficiency

目 录

第一章 导论	1
一、选题动机.....	1
二、研究框架.....	2
三、本书创新与局限性.....	3
第二章 公共受托责任、公平和效率	4
一、对公共受托责任的阐释.....	5
二、对公平的阐释	19
三、对效率的阐释	37
四、公共受托责任的内在要求是公平和效率	49
第三章 以公平和效率为导向的政府管理审计框架	55
一、政府管理审计的内涵与范围	55
二、公共部门公平与效率之体现	69
三、以公平和效率为导向的政府管理审计之 审查内容	81
第四章 法律法规的公平与效率及其审计	87
一、法律中的公平与效率	87

以公平和效率为导向的政府管理审计研究

二、对公共部门公平与效率相关法律法规的 遵循性审计·····	109
第五章 公共部门内部控制的公平与效率及其审计·····	118
一、公共部门内部控制中的公平与效率·····	118
二、审查公共部门内部控制的设计是否合理·····	130
三、审查公共部门的内部控制在实际中 是否得到执行·····	133
第六章 公共部门工作结果的公平与效率及其审计·····	136
一、公共部门工作结果中的公平与效率·····	136
二、对工作结果中公平与效率的审计·····	138
参考文献·····	151

第一章

导 论

一、选题动机

古希腊哲学家毕达哥拉斯认为，和谐与秩序是宇宙的最高规律，也是任何理想城邦必须遵循的主要原则。毕达哥拉斯还认为，无论真理与正义都是要使公民间互相平等，让每一个人平等相待，正义就是平等（马啸原，1997：19）。中央提出要构建和谐社会，构建节约型社会；温家宝总理提出我们要努力建设服务型政府，创新政府管理方式，寓管理于服务之中，更好地为基层、企业和社会公众服务；整合行政资源，降低行政成本，提高行政效率和服务水平；健全社会公示、社会听证等制度，让人民群众更广泛地参与公共事务管理；大力推进政务公开，加强电子政府建设，增强政府工作透明度，提高政府公信力；提高依法行政能力，强化行政问责制，对行政过错要依法追究。各部门都要加强内部管理，积极配合和支持审计、监察部门依法履行职责，对于发现的问题要认真整改。我们要进一步扩大公民、社会和新闻舆论对政府及其部门的监督。温家宝总理还提出我们要注重能源资源节约和合理利用，显著提高能源资源利用效率；加强环境保护和生态建设；加快社会保障体系建设，推进收入分配制度改革，努力解决部分社会成员收入差距过

大的问题，促进社会公平。^①

强化公共部门对公共资源的受托责任是国家治理的关键，也是健全民主制度的重要手段。立法者、政府官员和社会公众需要了解公共部门提供服务是否是公平的和有效率的。公共部门的管理者对其各种活动及其相关结果向立法机关和社会公众负责。在强化公共部门对立法机关和社会公众的受托责任的过程中，政府审计是一个关键性要素。在政府审计中，政府管理审计发挥主要作用，尤其在评价公共部门的管理上，政府管理审计是主导力量。

一直以来，政府管理审计主要评价公共部门使用公共资源的经济性、效率性和效果性，这已经不能满足立法机关和社会公众对政府管理审计的期望。现在，我国的经济建设取得了举世瞩目的成就，但同时也存在许多问题，如资源浪费严重、生态环境恶化、区域发展失衡、收入分配不均，等等。社会不公平已经发展成为一个比较大的社会问题，影响社会稳定，不利于构建和谐社会。为此，政府管理审计在对公共部门的效率进行审计时，也应加强对公共部门的公平性审计。当今的政府管理审计应以公平和效率为导向，以强化公共部门的受托责任。

目前，在各审计文献中公平性审计的文章并不多见，而将公平和效率结合考虑的政府管理审计文献更是少见。为发挥政府管理审计在强化公共部门受托责任中的作用，缩小立法机关和社会公众对政府管理审计的期望差距，学术界应积极投入到以公平和效率为导向的政府管理审计研究中去。

二、研究框架

笔者以受托责任理论为基础，以公平和效率概念贯穿全书，

^① 国务院研究室编：《政府工作报告全编·2005》，中国言实出版社2005年版，第19~33页。

对政府管理审计的框架和审查内容作了较为系统的研究。

审计的根本是受托责任。笔者首先对受托责任理论、公共受托责任的内涵进行了论述,得出公共部门的受托管理责任有公平责任和效率责任两个方面。由于公平责任和效率责任的重要性,又由于公平和效率这两个概念的内涵相当丰富,人们对它们有不同的理解,所以笔者在论述了受托责任之后对公平和效率这两个概念作了较详细的分析,并得出本书对公共部门中公平和效率的理解。

在对受托责任、公共受托责任、公平和效率这四个概念有了较好的理解之后,笔者接下来就拟建立一个以公平和效率为导向的政府管理审计框架。建立框架首先从管理审计的定义入手,从管理审计到政府管理审计,再到以公平和效率为导向的政府管理审计,逐步分析,层层深入。通过对公共部门中公平和效率的体现的分析,得出以公平和效率为导向的政府管理审计的审查内容有遵循法律法规、良好的内部控制和良好的结果三方面。

在这个政府管理审计框架之上,笔者对以公平和效率为导向的政府管理审计的三方面审查内容分别进行论述,其中论述了法律法规中的公平与效率及其审计、公共部门的内部控制中的公平与效率及其审计和公共部门工作结果中的公平与效率及其审计,在论述中始终不脱离公平和效率这两个概念。

三、本书创新与局限性

本书运用受托责任理论和管理审计理论,结合公平和效率这两个概念,构建了一个以公平和效率为导向的政府管理审计框架,这是本书的贡献之处。本书的局限在于未能提供具体量化公共部门受托责任履行情况的方法,可操作性差;结合中国的实际情况较少。

第二章

公共受托责任、公平和效率

自人类社会诞生以来，人们就一直追寻着公平和效率，即人与人之间的公平，某一社会群体与另一社会群体之间的公平，如何提高人类劳动的效率，如何使众人之间协调作业以提高生产效率。正是这种对公平和效率孜孜不倦的追求，才推进了人类社会的发展，使人类社会走向文明，社会制度得以不断完善，人民民主得以实现，社会生产力不断提高，人类的物质文明和精神文明越来越丰富。社会的公平和效率是人类追求的两个基本价值目标，政府在其行政中自然也要以社会的公平和效率作为其行政的指导原则。正如温家宝总理在第十届全国人民代表大会第三次会议上的政府工作报告中指出，要“着力搞好宏观调控”，“着力推进改革开放”，“着力建设和谐社会”。^①

在早期的社会中，如奴隶社会，人与人之间存在不同的等级差别，人与人之间的社会不公平被合理化，甚至法律化。早期的社会中，政府的行政效率也不高，政府官员将人民上交的税金视为是自己的钱财，使用时并没有遵循高效率的原则，浪费公共资金，严重地侵犯了人民的财产权。现在，由于人民民主意识的提高，人民要求政府负更大的责任，同时政府为了提高自身的竞争

^① 国务院研究室编：《政府工作报告全编·2005》，中国言实出版社 2005 年版。

力，为了在公众中树立良好政府的形象，为了维护社会的稳定，构建和谐社会，政府开始重视社会的公平和效率。这样，作为审查政府受托责任履行情况的政府审计自然也开始重视社会的公平和效率，而不再局限于政府的财务事项。可以说，现代政府管理审计就是以公平和效率为导向的政府管理审计！

一、对公共受托责任的阐释

受托责任是审计的根本，要研究审计就不能不研究受托责任，弄清楚受托责任的内容及其发展。

1. 受托责任的含义与内容

“受托责任”一词首先是由杨时展先生从英文“accountability”一词翻译过来的。或许受托责任这个词语对一些人来说还是个新概念，但受托责任的思想在远古就有了。《圣经》中记载有这样一个寓言：有位主人要出远门，他将三份数量不同的银两按个人能力的不同交给他的三位仆人代为管理，其中两位仆人拿银两去做生意，各自赚回了双倍的钱，而第三位仆人则将银两埋在地下；主人对前两位仆人的行为大加称赞，称他们是忠心的仆人，而对第三位仆人的行为大加谴责，称他是不忠心的仆人，原因是他没有尽到最低的受托责任——将银两存到钱庄（几乎是无风险）以赚取利息。亚里士多德在《政治学》中写道：“为了防止银库被贪污，让所有的公共资金在整座城市中当众公开地支取，让账本的多个副本存放在不同的地方”（Sinclair, 1984）。^①第一个例子讲述的是私有领域中的受托责任，第二个例子讲述的是公共领域中的受托责任。

^① John J. Glynn, Public Sector Financial Control and Accounting (second edition), 1993, P. 15.

受托责任是由于委托关系的建立而发生的。委托关系可以是由由于通常的托付行为而建立，可以由由于聘请而建立，可以由由于任命而建立，还可以由由于民主选举而建立。委托关系建立之后，作为一个受托人，就要以最大的善意、最经济有效的办法、最严格地按照当事人的意思来完成委托人所托付的任务，这种责任叫受托责任（杨时展，1990）。^① 麦金尼（McKinney）和霍华德（Howard，1998：471）将受托责任定义为：“实施权力的个人被期望受到，而且事实上确是合理地受到外部标准约束，以及在一定程度上，受到内部标准约束的任何情况。”雪拉（Sherer）和肯特（Kent，1983：1）指出，受托责任不仅仅存在于组织所有者和经管人员之间，也存在于受该组织行为影响的人与经管人员之间，受组织行为影响的人有债权人、雇员、消费者和纳税人等。之所以需要受托责任，乃是因为在委托人与受托人之间存在着分离，也就是股东、纳税人或政府的所有权与管理者的控制权之间的分离（Sherer and Kent，1983：2）。受托人解除其受托责任有两种方式：一是提供有关管理财产的财务信息；二是将这些财务信息送去审计（Sherer and Kent，1983：1）。

我们这个社会充满着这种关系：父母对孩子应负有抚养、管教的责任；企业的经营者应对企业的所有者负有妥善管理企业的责任；政府工作人员对公众负有妥善管理公共资源的责任。所有这些受托责任都是人与人之间的责任，包括现在的人对未来的人的责任。这表现在：一是我们有妥善管理、使用地球上的一切动、植物和无生命物质的责任；二是我们有维持人与人之间正当关系的责任。

由于人有自由意志，人会选择去做一些不负责任的事，这样

^① 王光远著：《管理审计理论》，中国人民大学出版社1996年版，第155页。

受托责任就有得不到履行或未能被妥善履行的可能。鉴于此，监督、加强受托责任的履行就成为必要。监督、加强受托责任的履行的最重要的外在方式是法律惩戒。一个国家的法律体系完善与否是政府工作人员、企业工作人员和第三部门工作人员的受托责任能否得到有效履行的一个重要因素。但是法律并不能监督、加强所有的受托责任，而作为委托人，他总是希望受托人履行所有的受托责任，并想知道受托责任的履行情况，这样，委托人就期望在法律之外通过受托人或第三方的报告、第三方审计等方式来达到进一步监督、加强受托责任的履行，并补充对法律没有规定的受托责任的监督。

受托责任多由于资源的委托和受托行为而发生，而责任的解除与否则以人事上是否继续给予托付和信任的形式来表现。正如《圣经》所记载的一个寓言那样：“有一个财主的管家，别人向他主人告他浪费主人的财物。主人叫他来，对他说：‘我听听你对这事怎么看呢？把你所经管的交代明白，因为你不能再作我的管家了。’”。如果我们没有恰当地履行委托人所托付的事情，我们同样会受到指责并面临失去经管权的威胁。受托责任的内容不仅仅限制于委托人所明示的，也包括法律、规章、协议或惯例所规定的责任。受托责任的内容是极其广泛的，受托人不仅仅只对直接委托人负责。委托人将资源或行为委托受托人代为管理或执行时，受托人就承受了委托人对于资源或行为的大部分的权利和义务。受托人所负责的对象不只是委托人，还应包括委托人在自己使用该资源或亲自执行该行为时所应负责的对象。因此受托人在管理所受托的资源或执行所受托的行为时不应只追求自己的利益，也不应只追求直接委托人的利益，而应追求最终委托人的利益。那么，最终的委托人是谁呢？一般认为是广大公众。由于广大公众是一个较为模糊的概念，并非是一个具体的、确定的对象，所以我们需要用法律和规章的形式

规定具有普遍意义的受托责任，另外也要用协议规定特殊的受托责任，对于其他未规定的受托责任则适用惯例。

在很多情况下，我们不知道我们所有的受托人，也分不清哪些人是我们的委托人，我们处在一个复杂的、相互的委托——受托关系网中，我们的社会就是一个复杂的受托责任网。因此，我们在讨论受托责任时不一定要提及委托人，而是强调个人依据其自身条件、社会角色、地位、工作等在社会中所应承担的责任。如詹姆斯·卡特（James Cutt）对受托责任的一个定义是：受托责任是指一种可负责的状态，或对某些具体行为或隐含的任务在形式上的责任（王光远，1996）。

（1）受托责任的发展。

受托责任既是一个古老而又年轻的概念，又是一种古老而又年轻的思想。说它古老，是因为历史上很早就产生了受托责任概念和受托责任思想，例如中世纪英国的庄园会计就具有明显的代理人会计的性质；说它年轻，是因为责任关系中的托付人和受托人在不断地变化，每一种变化必然导致新的责任关系的出现。由此可以说：受托责任概念是一个动态概念，受托责任思想是一种发展着的思想（王光远，1996）。

1975年，加拿大卡尔加里大学会计学教授罗西塔·切（Rosita S. Chen）在AAA的《会计评论》上对受托责任的发展历史作了概要分析，其独到的观点对后人产生了极其重要的影响（王光远，1996）。罗西塔认为：

①受托责任概念起源于财产权——所有权和使用权。其中使用权又来源于所有权。当所有者将使用权委托给他的代理人时，代理人就承担了受托责任。

②受托责任的两种类型是可分辨的：一种是完成社会福利的责任（或社会责任）；另一种是追求直接所有者利益的责任。

③按照古典受托责任概念，管理者只负责追求所有者利益，