

# 政府公共受托责任与国家审计

刘笑霞

(河海大学 商学院会计学系,江苏 南京 210098)

**[摘要]**政府公共受托责任建立在公民与政府之间的委托代理关系基础之上。它具体包括行为和报告两个层面。一方面,政府应当从人民的公共利益出发,管理好人民托付的公共财产,履行好国家和社会公共事务管理职责;另一方面,政府应当向公众及其代表(立法机构)报告其受托责任的履行情况。然而在现实中,政府在履行公共受托责任方面存在诸多缺失。强化政府对公众的受托责任应当加强政府信息公开,提高财政透明度;建立有效的政府绩效评价机制;建立和完善对政府公共受托责任履行情况及其报告的监督机制;在政府绩效评价和审计的基础上,建立和完善政府问责机制,追究相关部门和人员未履行公共受托义务的责任。在这其中,国家审计具有不可替代的重要作用,因为无论是政府信息公开、政府绩效评价还是行政问责,都建立在有效审计的基础之上,因此要进一步完善我国的国家审计制度。

**[关键词]**受托责任;政府公共受托责任;委托代理;国家审计

**[中图分类号]**F239.44, DF212 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1004-4833(2010)02-0023-09

受托责任广泛存在于各类组织当中。政府的受托责任与私营企业的受托责任不同,公众是政府及其部门的委托人,但政府与公众的委托关系不像企业那么直接,而且政府的受托责任也不仅仅局限于经济方面,还包括政治、社会等方面。因此,政府的受托责任一般被称为公共受托责任。较之对私营组织受托责任的研究,目前学术界对我国政府公共受托责任的研究还相对较少。本文拟对政府公共受托责任的含义、内容及其产生根源进行探讨,并结合我国实际,就如何强化政府的公共受托责任、加强国家审计提出建议。

## 一、公共受托责任的概念辨析与内容扩展

### (一) 公共受托责任的概念辨析

1985年5月,最高审计机关亚洲组织(ASOSAI)第三届大会发表的“东京宣言”《关于公共受托经济

责任的指导方针》中,对公共受托责任赋予如下定义:“公共受托经济责任,是指受托经营公共财产的机构或人员有责任汇报对这些财产的经营管理情况,并负有财政管理和计划项目方面的责任”<sup>[1]</sup>。美国审计总署(General Accounting Office, GAO)<sup>②</sup>将政府受托责任定义为受托管理并提出有权使用公共资源的政府和机构有向公众说明它们的全部活动情况的义务<sup>[2]</sup>。美国政府会计准则委员会(GASB)在第1号概念公告《财务报告的目标》中指出,受托责任要求政府向公民作出回答,以证实公共资源的取得及其使用目的是正当的<sup>[3]</sup>。

笔者认为,ASOSAI关于公共受托责任的定义并不全面。因为,政府接受公众的委托来管理公共资源,就必须依照公众的要求向公众提供各类公共产品和公共服务,如公共安全、社会保障、公共教育、公

[收稿日期]2009-09-26

[作者简介]刘笑霞(1979—),女,山西阳泉人,河海大学商学院会计学系讲师,博士,从事审计与政府会计研究。

①另外,ASOSAI第五届大会发表的《北京宣言——促进公共财务与投资有效管理的指导原则》中指出:“公共受托责任是受托管理公共资源的人对那些资源所负有的职责。”

②2004年7月7日,GAO已改名为政府责任总署(Government Accountability Office)。

共卫生等。也就是说,政府的受托责任范围涉及政治、经济、社会诸多方面,远远超出了财产管理本身。ASOSAI 将公共受托责任的内容仅限于财产的经营管理(经济)方面,而忽视了政府在其他非经济方面的受托责任。GAO 和 GASB 的定义同样也是不完整的,因为它们都侧重于政府在报告方面的责任,而忽视了政府在行为方面的责任,即有效管理公共资源、履行公共管理职能的责任。

所谓公共受托责任,就是受托管理公共资源的政府、机构和人员妥善管理和运用公共资源以履行社会公共事务管理职能并向公众报告的义务。因此,政府的公共受托责任具体包括行为和报告两个层面:一方面,政府应当从公众的公共利益出发,管理好公众托付的公共财产,履行好国家和社会公共事务管理职能;另一方面,政府应当向公众及其代表(尤其是立法机构)报告其受托责任的履行情况,以解除自己的公共受托责任。

值得指出的是,行为和报告这两个层面紧密相连、相互促进。一方面,行为是报告的对象,报告责任产生于行为责任。管好受托公共资源是政府公共受托责任的核心责任。不参与公共资源管理的委托人只能通过政府公开披露的信息来了解政府的行为及其结果,这就需要政府提交报告说明自己对公共资源的受托管理情况,从而产生了报告责任。另一方面,报告责任有助于强化行为责任。通过报告,委托人可以据此评价政府管理公共资源的效率并发现其中存在的问题,从而促使政府努力提高管理公共资源的效率。

## (二) 公共受托责任的内容及其扩展

前已述及,公共资源的使用涉及社会经济的多个方面,那么政府及其官员究竟要在哪些方面对公众承担受托责任呢?对此,杨时展认为,现代民主国家的各级政府及其公职人员的受托责任<sup>①</sup>包括以下各项:(1)负责以最大善意遵照法律的规定、执行国家的任务,并遵照法律手续进行因执行任务而发生的财政和财务资源上的一切收支,登记账目,按期据实报告,绝对不允许一切以权谋私的行为。(2)负责以最经济、最有效的办法使用管理公共资源。(3)负责使公共资源的使用最大限度地达到预定目的。在公共组织内,这一受托责任性原则对任何级别的公仆们都适用<sup>[4]</sup>。Stewart 则认为,政府存在多个维度

的“梯形受托责任”,主要有:(1)正直、合法的受托责任,即依照预算和法律法规的要求来使用资金。(2)过程受托责任,即确保执行适当的程序并有适当的效率。(3)业绩受托责任。(4)项目受托责任,即目标及其实现程度。(5)政策受托责任<sup>②</sup>。<sup>[5]</sup>

尽管学者们对公共受托责任具体内涵的观点并不一致,但有一点是共同的,就是他们都认为政府公共受托责任是一个比较广泛的概念,而不仅仅限于经济方面,它涉及政治、法律、经济、社会等多个方面。因为政府不仅要提高公共资源的使用效率,更主要的是要运用公共资源实施社会公共事务管理职能,向公众提供高品质的公共产品。政治稳定、社会安全、经济平稳增长、避免社会贫富差距过大等等,都是公众与政府之间契约的要求,因而都应当是政府公共受托责任的内容。这远远超出了企业受托责任的范围<sup>③</sup>。

值得指出的是,政府公共受托责任是一个不断发展的范畴,其具体内涵和公众关注的重点都在不断地变化。在早期,公众对政府公共受托责任的关注集中于财务方面,即要求政府在预算支出活动中要遵守各种法律、规章、制度,各项开支要真实合法。随着社会的进步、民主制度的日益健全,尤其是随着新公共管理运动的兴起,公众对政府公共受托责任的要求也日益提高,不仅要求政府合法收支、依法管理资源,而且要求政府有效利用资源。正如 ASOSAI 在“东京宣言”序言中指出的,随着公共部门活动和政府为追求发展所用开支的不断增长以及营企业的发展、地方行政当局自主权的扩大以及部分国家私有化的趋势,公共受托责任的特点、范围和维度已经向更高水平扩展<sup>[1]</sup>。

## 二、政府公共受托责任产生的根源

从一般意义上来讲,受托责任产生于委托代理关系。就政府而言,其公共受托责任是建立在公众与政府之间的委托代理关系的基础之上。

### (一) 政府与公众之间的委托代理关系

政府与公众之间的关系可以看成是委托代理关系。因为公众同意其他人(政府)以其名义进行治理,为此,公众必须得到他人需要为其利益服务的保证<sup>[6]</sup>。

①原文为会计责任,其实是指受托责任。

②转引自王光远的《管理审计理论》。

③近年来由于社会责任思想的影响,企业也开始关注对公众的责任,并且其受托责任的内容也不仅仅限于经济方面。

按照现代民主政治的一般理论,国家权力的本源在于人民。但是,在任何一个国家要让全体人民都来直接行使其应该拥有的国家权力,这在操作层面上是不可能的。因此,在现代政治生活中,直接民主制是很难实行的。在此情况下,人民按照自己的意愿,设立能代表其利益的国家权力主体并委托这个主体管理国家和社会公共事务,同时通过一定的制度规则对该主体进行约束。于是,政府接受人民的委托,按照国家(或者说人民)的意愿行使管理社会公共事务的权力。为了实施向公众提供公共产品和公共服务的职能,政府需要通过征税等途径把社会公众手中的部分资源转移到自己手中,以满足其运作所必需的物资资源。政府的这一行为,是基于《中华人民共和国宪法》有关私有财产转让的规定,而人民之所以会愿意将公共资源交付政府管理,就是要委托政府代理市场和个人做不了、做不好或不愿做的事情(如国防等)。这样,人民与政府之间就形成了一种委托与受托的关系。

在政治实践中,民主国家主权的拥有者——全体人民还需要通过一定的制度规则设立立法部门,以代表民意、履行表达人民意志的职能。立法机关作为人民的代表,对政府进行监督并决定重大的国家事务。这样,人民对政府的委托关系就转变为立法部门委托政府管理国家和社会公共事务。

## (二) 政府对公众及其他主体的受托责任

在一个民主社会,只有人民同意授权,政府才有治理社会的权力,而人民只有认为代表他们行使权力的政府对其所提供的服务和履行的义务负有完全责任的情况下才会同意授予政府特定的权力<sup>[7]①</sup>。既然政府是接受人民的委托来管理公共资源,其一切政治行动就必须顺从民意,对人民的公共意志和利益负责;政府及其组成人员应恪尽职守,管理好公共资源、履行好公共管理职能,从而对选民或选民代表机构负责。因此,作为受托人的政府承担公共受托责任,是政府与公众之间的委托代理关系的必然要求。无论是政府部门还是国营企事业单位,只要存在受托经营管理的公共财产,就必须承担公共受托责任。在政治实践中,政府对公众的这一公共受托责任又进一步衍生出政府与立法机关及其他民意机构之间的受托责任关系、政府内部的受托责任关系。但是,政府与公众之间的受托责任关系是最根

本的,政府与立法机关及其他民意机构的受托责任关系、政府内部下级与上级间的受托责任关系皆源于此。

在我国,根据《中华人民共和国宪法》规定,人民是国家一切财富的所有者。人民将自身的公共财产通过各级人民代表大会委托给其选举出来的各级政府去经营管理;各级政府也可以将公共财产委托给国有企事业单位的受托管理者去经营管理。各级政府和国有企事业单位需要按照该级人民代表大会通过的国民经济计划和年度预算所反映的人民意志去经营管理公共财产。因此,政府<sup>②</sup>(通过各级人民代表大会)接受人民的委托来管理公共财产,这样政府就对人民负有公共受托责任。政府必须按照人民的要求认真履行其所负的受托责任,并(通过人民代表大会)向人民报告其公共受托责任的履行结果。

政府对民意代表——本级人民代表大会也负有受托责任。人民代表大会有权了解政府是否履行了公众的义务,即政府对资源的取得和使用是否符合预算、法律规章、行政法令或其他约定;政府则必须向本级人民代表大会报告其受托责任的履行情况。

此外,我国采用的是单一制国家结构。在这种结构下,上级政府与下级政府也存在着一种委托代理关系。上级政府通常会对外下级政府履行职责的情况进行监督、评价,以避免其违背公众的委托。之所以会产生这一委托代理关系,是由于上级政府对本区域内全体公众及立法机关负有受托责任,它必须为本区域全体公众的福祉而尽心尽职地工作,因此它需要保证其下辖的所有区域内的各级政府也各自履行好对公众的责任,维护好各自区域内公众的利益。也就是说,上下级政府之间的委托代理关系,是由于上级政府为了履行其更大范围内的受托责任而产生的。

## 三、我国政府履行公共受托责任中存在的问题

如前所述,政府接受公众的委托管理公共资源,就必须对公众负责,管理和运用好公共资源并履行公共服务和社会管理职能,及时向公众报告其受托责任的履行情况。然而,政府作为代理人容易产生代理问题,政府官员的行为未必都从公众的利益出发。我国政府及其部门在履行公共受托责任方面存在如下问题:

①转引自扶松茂的《责任政府与政府改革》一文,见《学术论坛》2002年第1期,第58页至第61页。

②包括政府部门、国有企事业单位,下同。

## （一）政府行为缺乏透明

财政透明是政府公共受托责任的内在要求。财政透明的实质就是政府要及时、完整、准确地公开财政活动的信息。具体而言,政府信息公开对公共受托责任的意义在于:(1)政府对公众提供透明的信息、说明自己履行公共资源管理责任的情况,这本身就是政府公共受托责任的一项重要内容。政府未能透明地公开相关信息,表明其在履行公共受托责任方面存在不足。(2)通过政府披露的信息,外部公众和立法机构可以将政府的预算、目标、计划与实际执行情况进行对比,从而评价和监督政府履行受托责任的情况进而作出相关决策。(3)信息公开可以促使政府官员增强责任心。民主理论的一个基本信条就是透明可以使受托责任履行得更好<sup>[9]</sup>。由于政府的所作所为均需及时地公开,政府一旦未能尽职就会被外部公众所知晓并在公众将来的决策中产生影响。因此,政府官员在作出决策时就不得不小心翼翼,其行为一切要从社会公众的利益出发。(4)政府信息公开有助于提高政府决策的科学性,从而使其能更好地履行受托责任。没有透明,人们就无法知道制度是否有效地实现其目标以及该目标是否正确<sup>[8]</sup>。(5)政府信息公开可以减少腐败。腐败的产生往往是由于缺乏信息公开,提高信息透明度可以有效地减少腐败。因此,政府的公共受托责任要求政府应及时、完整、准确地提供其活动的信息(包括财务的和非财务的),并保证公众能够方便地获取这些信息。

尽管近年来我国在加强政府信息公开方面作出了巨大努力,但客观地说,我国的政府信息公开还存在较多的问题和不足,主要表现在:(1)以权力为基础。我国的政府信息公开实际上是由行政机关推动的,信息公开的具体方式和内容在很大程度上也都由政府机关的行政意志所决定,而不是以公众需要获得政府信息的权利需求所决定。(2)信息公开的内容十分有限。自从我国于1999年启动政府上网工程后,全国各地政府纷纷成立政府网站以提供政府信息。然而,一些地方政府仅仅将政府网站当成了应付上级检查的装饰,网站内容常年不更新,提供的政府信息内容也十分有限。(3)信息公开的范围不确定。长期以来,我国对保密文件

以外的政府信息是否公开没有一个科学的认识和统一的规定,造成一些非保密文件难以通过正规渠道及时地向公众公开,许多涉及公众利益的规范性文件不向利益关系人和公众公开,只被政府部门作为执法的内部规定,导致政府信息不公开、不透明,甚至当公众根据《信息公开条例》提出公开相关信息要求时,政府相关部门也常常予以拒绝<sup>①</sup>。(4)信息公开的可靠性有待提高。目前我国一些地方政府和部门的信息公开仍然在一定程度上存在隐瞒“坏消息”、虚报“好消息”、报喜不报忧甚至制造假政绩的情况。这不仅违背了政府信息公开的宗旨,而且也限制了人民的知情权。(5)政府信息的可获性和及时性差。公众能够以较低的成本便捷地获取政府相关信息,是财政透明的重要要求,但从目前来看,公众及时、方便地获取政府的相关信息尚有较大的困难。

值得指出的是,在政府需要对外公开的各类信息中,财务信息的公开尤其具有重要的意义,而政府财务报告正是政府财务信息公开的重要(但不是唯一)方式。政府预算会计系统确认、计量、记录、报告的就是政府的公共受托责任及其履行情况。GASB在第1号概念公告《财务报告的目标》中指出,“受托责任是政府所有财务报告的基石。……受托责任要求政府向公民作出说明,以证实公共资源的取得及其使用目的是正当的。公共受托责任建立在纳税人有知情权的信念之上。知情权的含义是纳税人有权取得公开宣布的事实,这些事实将可能导致公民和他们选出来的代表公开争论。在民主社会中,财务报告在政府履行职责以便对公众负责方面具有重要作用。”<sup>[3]</sup>IMF在《财政透明度良好行为守则》中明确指出,公布财政信息应是政府的一项法律义务<sup>[9]</sup>。政府公开财务报告,公众可以了解政府的财务状况(包括资产、负债及其变动情况)和业绩,从而对政府公共受托责任的履行情况作出恰当的评价。然而,目前我国尚未建立真正意义上的政府财务报告制度,现有的预算会计目标主要是为了满足国家宏观经济管理和预算单位内部管理的需要,而不是为了满足公众了解和评价政府公共受托责任的需要。预算会计系统存在的诸多缺陷,使其无法全面、准确地反映政府公共受托责

<sup>①</sup>2009年10月9日,深圳一位志愿者向上海市财政局提出申请,要求财政局公布2009年市级部门预算信息,结果被告知,上海市2009年度本级部门预算属于“国家秘密”,不能公开。而该志愿者向广州市财政局提出申请后,广州市财政局在政府网站及时公布了相关的信息。在舆论的压力下,上海市出台了二份预算信息公开实施方案,公开相关预算信息。这一案例形象地反映了政府部门在决定是否公开相关信息上的绝对主导权。

任的履行情况,具体表现在:(1)不能全面反映政府的资产和债务信息。(2)大量的“隐性债务”不能反映在总预算会计报表中。(3)政府基金和大量的预算外交易在预算会计报表上得不到反映。(4)以现金制为基础的会计核算制度并不能公正客观地核算公共部门提供公共服务的成本,也无法对公共部门进行绩效考核。此外,无论是行政事业单位的预算财务报告,还是总预算会计的预算财务报告,都不用提交人民代表大会审议,更不用说向公众公开了。因此,在我国,一般公众难以充分、及时地获取政府财务信息,即便是人民代表大会所能获取的政府财务信息也是极其有限的。

由此可见,在我国,政府及其行为尚缺乏必要的透明度,公众及其代表无法及时获取足够的信息来评价政府的公共受托责任。

## (二) 政府绩效低下、行政成本高企

政府公共受托责任要求政府努力提高公共资源使用的效率和效果,降低行政成本。然而,由于大量的公共资源集中在政府手中,而现有制度对政府支出又缺乏有效的监督和制约,我国的行政支出长期居高不下。根据国家统计局的统计数据,1995年—2006年国家财政支出中行政管理费由996.54亿元增加到7571.05亿元,12年间增长了6.6倍;行政管理费用占财政总支出的比重在1978年仅为4.71%,1995年为14.60%,到2006年则上升到了18.73%。这一比例远高于日本的2.38%、英国的4.19%、韩国的5.06%、法国的6.5%、加拿大的7.1%以及美国的9.9%<sup>[10]</sup>。过高的行政成本在很大程度上反映出我国政府绩效水平低下。

## (三) 片面追求短期绩效、忽视科学发展

在实践中,由于缺乏科学的政府绩效评价体系,一些地方政府和部门缺乏正确的绩效观念,将政府绩效简单地等同于简单的数量上的经济增长,片面强调发展经济,忽视经济增长的质量以及政府在社会、政治方面的职责,甚至不惜以环境为代价换取短期的“GDP增长”。然而,政府公共受托责任要求政府能够持续地提供高质量的公共服务而不是短期的“政绩”,并且完整的公共受托责任并不只是要求政府实现经济上的增长而是要求政府应当正确处理好增长、公平、民主、稳定的关系,在经济发展、社会稳定、政治进步等方面都取得长足的发展。那种片面

追求短期经济绩效的做法,实际上是政府未能恰当地履行其公共受托责任的表现。

## (四) 重管理、轻服务

在计划经济体制下,我国秉持的是“权力本位”的执政理念,强调的是政府的管理职能。政府主要依靠行政审批的办法来管理经济和社会事务。在这种管制性行政审批式的行政管理模式下,权力高度集中于政府部门手中,不仅降低了行政效率,而且导致相关部门争权夺利,在真正为公众服务的问题上相互扯皮。这样,政府的公共服务和社会管理职能被严重弱化,偏离了政府公共受托责任的内在要求,并滋生了大量权力寻租和腐败现象。近年来,党和政府多次提出要完善政府的经济调节、市场监管、社会管理和公共服务的职能,减少和规范行政审批。加快建设服务型责任政府、实现从审批型政府向服务型政府的转变,成为当前我国行政管理体制改革的重要任务,并已经取得一定成效。然而,由于体制惯性、思想惰性和利益刚性的原因,一些地方政府和部门重管理、轻服务的现象仍然十分突出,距离服务型责任政府的要求尚有很大的差距。

## (五) 缺乏严格与科学的行政问责制度

问责制是受托责任的重要内容和保障机制<sup>①</sup>,如果缺乏有效的问责机制,就不能促使受托人履行好受托责任。近年来,我国的行政问责机制有所加强,许多省市已经专门出台了行政问责规定,越来越多的部门和地方官员由于失职行为而受到追究。然而,我国目前的行政问责制无论是在立法层面还是在实践层面都存在许多不足。在立法上,我国目前尚无真正意义上的行政问责法律,对于政府问责的程序、问责的内容、责任形式、问责后官员的安排与复出等问题尚缺乏明确而一致的规定。从实践来看,行政问责制也存在许多问题,具体体现在:(1)目前的行政问责往往是上级领导对下级进行问责,而作为委托人的公众及立法机关在官员的问责中缺乏必要的话语权。(2)在责任形式上往往过于注重党纪和行政处罚,引咎辞职往往成为最常见的方式,对有关责任人的民事责任和刑事责任却疏于追究。(3)在问责的动因上往往是发生重大事故、造成恶劣政治影响之后有关人的责任才会受到追究,而对于大量的浪费、管理无能、决策失误、夸大业绩等行为

<sup>①</sup>事实上,“accountability”本身就有问责的意思。

则较少追究责任<sup>①</sup>。(4)问责制缺乏刚性,一些官员在被问责后往往只是换一个部门或地方任职,或经过很短的时间后没有经过公开透明的程序即重新复出,从而降低了问责制的威慑力和公信力。

#### (六) 缺乏正确的受托责任观念

在公共受托责任关系链中,最重要、最本质的是政府及其部门和官员对公众的受托责任,其他如向上级部门的受托责任、对立法机关的受托责任等等,都是政府的公共受托责任所衍生的受托责任。然而在现实中,一些地方政府和部门缺乏正确的受托责任观念,只对上级领导负责,不对人民群众负责,甚至不惜损害人民群众的利益来追求领导干部个人的“政绩”。这实际上是对公共受托责任的严重背离。

### 四、从制度上强化我国政府的公共受托责任

为了强化政府及其部门和官员的公共受托责任观念,促使政府更好地履行公共受托责任,我国应当建立相关的制度保障体系。具体而言,应从如下四个方面入手:

#### (一) 完善政府信息公开制度

我国应当进一步完善政府信息公开制度,尤其是建立真正的政府财务报告制度,从而使公众能够及时、全面地了解政府公共受托责任的履行情况,并促使政府更好地履行公共受托责任。具体来讲:

首先,实现政府信息公开的法定化。我国应当进一步在《中华人民共和国政府信息公开条例》的基础上,制定统一的《政府信息公开法》,从法律层面对政府信息公开的范围、程序、例外(保密)规则、法律责任、法律救济等问题作出具体明确的规定,而不是由政府自己来决定信息公开的范围和方式,以加强对政府信息公开行为的约束。

其次,赋予公民获取更多的政府信息的请求权。政府应当从公众了解和评价政府公共受托责任的信息需要出发,向公众尽可能地提供相关信息,并充分利用网络、报纸、电视、广播等多种渠道来向公众提供信息,从而降低公众查阅政府信息的成本,使公众能够更加方便、低成本地获取关于政府公共受托责任履行情况的信息。

最后,借鉴 IMF《财政透明度手册》等国际经验,

对我国的预算会计制度进行改革,并在此基础上建立我国的政府财务报告体系。一是应当改革预算会计,建立真正意义上的政府会计,以便更全面、充分地反映政府管理公共资源的过程和结果,提供公共受托责任履行情况的信息。二是应当在建立政府会计的基础上进一步建立政府财务报告制度。具体包括:(1)将报告和解除政府主体的公共受托责任作为政府财务报告的根本目标。(2)摒弃过去所采用的按规定分配公共基金的标准,以控制的所有权标准来界定政府财务报告的主体,将国有独资企业、国有控股企业、政府公用事业单位以及政府所有的各种社会保障基金均纳入政府财务报告。(3)借鉴 GASBS34 的有关规定,对我国政府财务报告的构成进行改革<sup>[11-12]</sup>。

#### (二) 强化政府绩效评价机制

首先,尽快建立一套科学、合理的政府部门及其人员的业绩评价体系,并严格依照业绩评价指标体系来评价政府部门及其官员的业绩,避免政府绩效评价中的长官意志。政府公共受托责任涉及政治、社会等诸多方面,因而对政府业绩的评价也应当包括政治、社会、经济等多个方面,而不应只注重经济绩效,尤其应当避免单纯从 GDP 和财政收入的角度来考核政府及其官员的业绩。在指标设计上,应当从可持续发展的角度来全面地评价政府履行公共受托责任情况,做到短期业绩与长期业绩相结合、财务业绩与非财务业绩相结合、经济业绩与非经济业绩相结合,既要考虑产出也要考虑投入(政府提供公共产品的成本)。

其次,严格将政府绩效评价的结果作为官员选任、晋升的重要依据,并将评价结果运用到加强政府内部管理、改进政府预算、评价与改进政府政策等当中去,从而使政府绩效评价真正发挥实效。

再次,将政府绩效评价作为政府审计以及政府部门内部审计的重要内容,从而使政府绩效审计能够制度化、常规化。政府绩效评价可由立法机构或上级部门委托审计机关进行,评价结果应当向立法机关、上级部门报告,并以合适的方式对外公开;在必要的情况下可以引入独立的民间机构对政府绩效进行评价。

最后,改变目前政府绩效评价往往由上级主导

<sup>①</sup>2008年7月3日发布的《四川省汶川特大地震灾后恢复重建行政效能问责规定(试行)》在问责过程中突出了对效率、效益和效果的考虑。广东高要市、西安高新区等也都将效能纳入到问责的范围。但客观地说,目前我国行政问责过程中更多地考虑有关领导在重大事故等方面的合规性,对绩效的考虑仍然很不够。

的状况,充分发挥公众以及人民代表大会在政府绩效评价中的作用,并积极培育独立的对政府绩效评价的民间评价机构,从而建立起一个多元化的政府绩效评价主体体系,以提高政府绩效评价的独立性、客观性、科学性。

### (三) 建立和完善多元化的政府监督机制

强化政府对公共受托责任的履行,还必须要建立和完善多元化的政府公共受托责任履行情况及其报告的监督机制,充分发挥人民代表大会、上级党委和政府、政治协商会议、公共媒体等主体对政府工作的监督作用,尤其是发挥人民群众对政府的监督作用,促使政府及其部门更好地为人民的公共利益服务。党的十七大报告提出,“让权力在阳光下运行”,要保障人民的“知情权、参与权、表达权、监督权”。2008年3月5日,温家宝总理在向十一届全国人大一次会议作政府工作报告时提出,“创造条件让人民更有效地监督政府”。为此,政府部门应当进一步拓宽群众监督的渠道,积极主动地接受群众的监督,尤其应当使群众能够及时、充分地获取相关信息并且有机会表达对政府决策的反应。

### (四) 完善政府问责制

为了促使政府及其官员履行好受托责任,建立廉洁高效的责任政府,我国应当在政府绩效评价和审计的基础上进一步完善行政问责制,追究政府部门及相关人员未尽受托义务的行为(包括腐败、管理失责、效率低下、隐匿或提供虚假信息及其他造成公共资源损失的行为)的责任。

首先,制定政府问责的法律,就政府问责的主体、对象、事由、程序、方式等作出明确规定,从而实现问责的制度化、正规化、科学化和透明化,减少问责过程中人为的长官意识的干扰。具体而言:(1)从主体上来说,政府问责制既应包括上级对下级的问责,也应包括立法机构对政府部门及官员的问责,尤其应当强化立法机构在政府问责方面的权力,因为问责制的核心是民意机关的问责<sup>[13]</sup>。我国应当从目前的以上级对下级问责为主过渡到以立法机关对政府及其官员的问责为主。(2)从对象上说,凡是公共资源的受托者均属于问责的对象。(3)从问责的事由来说,要将政府绩效评价与问责紧密地联系起来,即依据政府及其官员对公共受托责任的履行情况来问责,从而实现问责的根本目标——强化有关部门及官员的受托责任。对于政府部门及其官员未能尽到受托义务的行为,无论是故意行为(为了本部门或

集团或个人的利益,故意侵害公共利益,实施贪污、盗窃、挪用、捏造数据、徇私舞弊等行为)还是过失行为(相关人员在管理公共资源、履行公共管理职能过程中疏忽大意,未能尽其管理义务的行为,如作出错误的项目投资决策、在管理中疏于责任导致事故的发生等),无论是不当作为还是不作为,均应纳入问责的范围。(4)在程序上,应对问责受理机构的立案、调查、审议、决定、申诉等程序作出明确规定。(5)在责任承担方式上,除了追究责任人的行政责任,还要视情况追究其刑事或民事责任。

其次,提高问责程序和结果的透明度,加强公众对问责的监督,尤其要加强对被问责官员复出程序的监督,从而使行政问责真正落到实处,并对政府官员的行为形成有力的约束。

## 五、加强国家审计

在强化政府公共受托责任方面,国家审计具有不可替代的重要作用。国家审计可以对政府公共受托责任履行情况进行重要评价和监督,并且政府信息公开、政府绩效评价、行政问责、政府监督等制度的落实,在很大程度上都依赖于有效的国家审计制度。最高审计机关国际组织(INTOSAI)在《利马宣言——审计规则指南》中指出,公共资金的管理意味着一种委托关系,因此,有公共财务管理就一定要有审计。审计本身不是目的,而是控制体系不可缺少的组成部分。这种控制系统的目的是要及早地揭露背离公认标准、违反原则和法令制度、违背资源管理的效率效果和经济原则的现象,以便在各种情况下尽可能及早采取改正措施,使当事人承担责任、赔偿经济损失或采取措施防止再犯,至少也要使其今后更难发生。政府接受公众委托管理公共资源,必须接受审计监督以确保其行为符合公众利益最大化的要求。换言之,作为政府行为控制体系中不可缺少的组成部分,国家审计有助于使政府管理社会公共事务的行为不仅符合国家有关的法律法规,而且符合经济性、效率性、效果性、公平性和环保性的要求。近年来,我国在加强国家审计方面作出了较大努力,尤其是连续的“审计风暴”使得公共财政领域中一些不透明、不合规的问题得以曝光。但是,总的说来,我国的国家审计还有待提高,具体体现在:(1)国家审计的地位尚未理顺,其独立性尚有待提高。一些地方国家审计机关的工作在很大程度上受制于当地政府,难以独立地行使监督、评价职能。(2)从审计内容来看,目前的国家审计仍偏重于财政、财务收支

审计,绩效审计的范围相当有限。(3)从落实情况来看,一些审计过程中发现的问题并未得到纠正,一些部门和相关人员并未被追究相关责任,从而影响了国家审计监督的权威性。(4)审计结果公告的透明度尚有待进一步提高。

笔者认为,应从如下方面加强我国的国家审计:

首先,逐步改革我国现行的国家审计体制,以加强立法机关对政府公共受托责任履行情况的监督。从评价和监督政府的公共受托责任履行情况的角度来说,国家审计机关应当独立于政府。如果审计机关隶属于行政机构,其审计活动的本质将只是政府部门的内部控制,而不是代表公众对政府进行评价和监督,其独立性和权威性也会受到影响。然而,国家审计制度改革也要充分尊重我国的现实国情。笔者认为,在我国的政治体制框架之下,可以在条件成熟时考虑建立双轨制的国家审计体制,以进一步提高国家审计的独立性。具体而言:(1)将我国现有的政府审计明确定位于政府的内部审计,在此制度下,政府审计部门对行政首长负责,代表行政首长审查下属所在部门和地区的业务活动、经济效果以及本部门官员行为的合法性。这样的政府内部审计,是政府作为一个整体以保证其下属部门和官员更好地履行公共受托责任并使其能够向公众和立法机关报告并解除责任而建立的内部控制制度。(2)建立立法型的国家审计机关,从而建立真正的国家审计制度。具体而言,应当在各级人民代表大会之下设立国家审计机关,代表立法机构对一级政府及其部门、国有企事业单位履行公共受托责任的情况进行独立审计监督和评价。国家审计机关直接对人民代表大会负责并报告工作,审计经费应单独列入国家预算。国家审计机关独立于行政机关将具有较高的独立性和权威性。在建立双轨制的条件尚未成熟时,应当建立相应的制度,保障国家审计机关能够在法律框架之下相对独立地履行审计监督职责。

其次,进一步扩大国家审计的范围。国家审计应当从以财政资金审计为主扩大到对政府部门公共受托责任的履行情况的各个方面展开审计,尤其应当加强以下方面的审计:(1)政府财务报告及其他信息公开的审计与鉴定。在西方国家,政府财务报告往往必须由政府审计师鉴定后才能对外公布,审计报告是政府财务报告的一个不可或缺的部分<sup>[14]</sup>。对

财务报告进行审计,可以提高政府财务报告的可信性。我国应当建立政府财务报告以及其他政府信息公开的鉴定制度,并对虚假披露的行为予以惩罚,以提高政府信息公开的可靠性。(2)预算遵循性审计。国家审计机关应当对政府部门有关法律法规的遵循情况进行审计,尤其应加强政府部门对预算遵循情况的审计,以增强政府预算执行的约束力。(3)绩效审计。国家审计机关应当对政府及其部门有关活动的经济性、效益性、效果及公平性进行审计,以全面评价政府的受托责任<sup>①</sup>,包括公共资源使用和管理的效率和效果、公共政策的科学性、公共投资项目的绩效、政府提供公共产品(服务)的质量与可持续性、政府及其部门管理效率等。目前,我国国家审计机关已经在绩效审计方面做了一些尝试,但大多只是在财务审计的基础上稍稍向绩效方面做了一些延伸(且主要体现在效果性方面),真正意义上的独立型绩效审计尚很缺乏,尤其缺乏对政府及其部门、公共投资项目效率性和经济性的审计。未来应当进一步提高绩效审计在政府审计中的比重,并将绩效审计逐渐拓展为全面的3E审计。值得指出的是,为了避免当前对政府绩效评价过于注重GDP和财政收入的倾向,审计机关在政府绩效审计过程中应当注重对绩效的可持续性的考虑,例如,可以通过环境审计评价政府在环境保护与治理方面的绩效,以修正政府绩效评价的偏差。(4)政府风险控制审计。为了提高政府的风险应对能力、避免给公众造成巨大损失,审计机关还应当积极参与评价政府及其部门、政府投资项目的内部控制与风险管理的有效性。

再次,进一步强化国家审计结果公开制度。对于政府及其部门审计的结果,除了涉及国家机密外,都应当及时、完整地向公众报告,并接受公众对审计程序和结果的监督。

最后,提高国家审计结果的约束力。只有当审计结果被真正地运用到受托责任相关的决策当中时,国家审计对强化政府公共受托责任的作用才能得到充分体现。从目前来看,一些地方存在“一审了之”的现象,国家审计的结果往往被束之高阁,没有运用到加强政府管理、提高政府绩效当中。这使国家审计的作用未充分发挥。为此,审计机关应当建立审计结果跟踪与责任追究机制,并对跟踪和责任追究情况进行公开,以保证审计意见与建议的落实。

<sup>①</sup>当然,政府绩效审计与政府绩效评价在主体、方法等方面是有差别的,但两者又具有许多共同之处。政府审计机关是政府绩效评价的重要执行主体。



## 六、结束语

政府接受公众的委托,负责管理公共资源、履行公共管理职能,就应当承担公共受托责任。政府应管理好公众交付的公共资源,努力实现相关的政治、社会、经济目标,并且应充分、及时地向公众及其代表机构报告政府公共受托责任的履行情况,以便公众作出相应的决策。目前,我国对政府公共受托责任尚未建立相关的保障机制,尤其是对政府部门及其工作人员疏于受托义务的行为尚缺乏有效的责任追究机制,一些部门和地方政府决策失误、效率低下、捏造数据或隐瞒情况、损害群众利益以追求官员个人政绩等现象还相当严重。为了建立透明、廉洁、高效的服务型责任政府,促使政府及其官员履行好自己的公共受托责任,我国必须建立和完善政府信息公开、政府绩效评价、政府审计以及行政问责等制度。由于这些制度在很大程度上都依赖于良好的审计制度,我国应当从提高审计独立性、扩大审计范围、提高审计透明度、强化审计结果约束力等方面进一步完善国家审计制度。

### [参考文献]

- [1] ASOSAI. Tokyo Declaration [EB/OL]. [2009-08-04].  
[http://www.asosai.org/declarations/dec\\_tokyo.htm](http://www.asosai.org/declarations/dec_tokyo.htm) 1985:  
15-21.
- [2] 文硕. 世界审计史[M]. 北京:企业管理出版社,1996.
- [3] GASB. Concept Statement No. 1 Objectives of Financial Re-

porting[S]. 1987:56.

- [4] 杨时展. 关于建立我国政府受托责任制的意见[C]//杨时展论文集. 北京:企业管理出版社,1997.
- [5] Stewart J. The role of information in public accountability [M]// Hopwood A, Tomkins C eds. Oxford: Phillip Alan. Issues in Public Sector Accounting, 1984:17-18.
- [6] Hughes O E. Public management and administration; an introduction [M]. 3rd. Palgrave Macmillan. 中国人民大学出版社影印. 2003:240.
- [7] Simey M. Democracy rediscovered [M]. London: Pluto Press. A Study in Police Accountability, 1984.
- [8] Florini A M. Increasing transparency in government [J]. International Journal on World Peace, 2002, 19(3):3-5.
- [9] IMF. Revised code of good practices on fiscal transparency [EB/OL]. [2001-02-28]. <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/code.htm>.
- [10] 唐敏. 我国行政成本高出世界平均水平 25% 五大原因造成[J]. 瞭望新闻周刊, 2008(17):56-57.
- [11] 刘笑霞. 论我国政府财务报告制度的构建——基于财政透明度的考察[J]. 当代财经, 2007(2):20-28.
- [12] 刘笑霞. 财政透明度的国际努力及其对我国的启示[J]. 现代经济探讨, 2009(7):84.
- [13] 周亚越. 行政问责制研究[M]. 北京:中国检察出版社, 2006:310.
- [14] 李建发. 论改进我国政府会计与财务报告[J]. 会计研究, 2001(6):9-16.

[责任编辑:陆惠敏]

## Government's Public Accountability and National Audit

LIU Xiao-xia

(Department of Accounting, School of Business, Hohai University, Nanjing 210098, China)

**Abstract:** Public accountability of government arises from the principal-agency relationship between the public and government. It contains two tiers: behavior and reporting. On the one hand, government and its officers should work hard for the interest of the people; well manage the public property entrusted by the people and execute the function of state and social public affairs management; on the other hand, government should report to the public and its representatives (legislative institutions) the fulfillment of the accountability, in reality, however, there is much to be desired in this regard. Measures should be taken in the following aspects: 1) to strengthen the openness of information and improve the financial transparency; 2) to set up an effective system of government performance evaluation; 3) to perfect the supervision system of government's public accountability and its report, especially the government audit; 4) on the basis of government performance evaluation and audit, to establish and perfect the commitment and responsibility system so that anyone who fails to fulfill the obligation entrusted must be investigated. Therefore, the national audit has an indispensable role, because whether it is the government information openness, or government performance evaluation, or the commitment and responsibility system, all is based on the effective audit and so the perfection of the national audit system is to be strengthened.

**Key Words:** accountability; government public accountability; principal-agency; government auditing