“公平—效率”双导向政府管理审计机制的构建

谢霓泓

（玉溪农业职业技术学院　云南玉溪　653106）

【摘要】本文基于现有政府管理审计公平和效率不足的现状提出，应实行“公平—效率”双导向政府管理审计，进而阐述了以“公平—效率”为导向、以公共受托责任审查为己任的现代政府管理审计机制的构建。

【关键词】公平　效率　管理审计　政府管理审计

一、政府管理审计的内涵

管理审计是由内部审计师实施的、对管理部门所有层次的活动所进行的一种面向未来的、独立的和系统的评价，其目的是通过改进管理职能的履行，促进计划目标的实现、提高社会效益、促进员工的发展和提高本组织的盈利能力并实现其他目标。管理审计的目的在于建立委托人和受托人之间的互信关系，优化资源配置。管理审计的根本在于受托管理责任的履行，同样，政府管理审计的根本在于公共部门的受托管理责任的履行，因而定义政府管理审计应该从公共部门的受托管理责任出发。简单地说，政府管理审计就是检查公共部门的受托管理责任履行情况的一种审计。政府管理审计关系如图1所示：

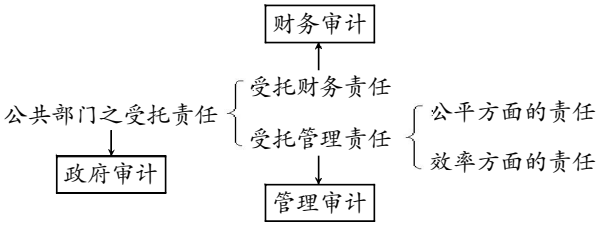

图1　政府管理审计关系图

政府管理审计是一个外延相当大的审计概念，它包括我们通常所讲的效益审计、合规性审计、经济性审计、效率性审计和效果性审计等等。

根据最高审计机关国际组织项目评估工作小组的意见，审计和评价可以分成以下七种：①合规性审计：有关规则是否得到遵守？②经济性审计：所选方式是否代表了特定业绩对公共资金的最经济使用？③效率性审计：所获得的结果是否与所利用的资源保持一致？④效果性审计：所获得的结果是否与政策目标保持一致？⑤对政策一致性的评价：政策中所使用的手段是否与既定目标保持一致？⑥对政策影响的评价：政策的经济和社会影响是什么？⑦对政策效果的评价和对因果关系的分析：所观察到的结果是由政策还是其他原因引起的？

根据上述内容，政府管理审计应包括对政策一致性的评价、对政策影响的评价、对政策效果的评价和对因果关系的分析。它要回答以下三个基本问题：①公共部门是否在以正确的方式行事？②公共部门是否做了正确的事情？③公共部门是否把正确的事情做好了？

二、现有政府管理审计在公平和效率方面的不足

传统观点认为，公共部门受托管理责任的评价标准是经济性、效率性和效果性，即对公共部门使用公共资源的经济性、效率性和效果性的审计被称为“3E”审计，但现在学者们普遍认为这三个标准不能全面反映公共部门受托管理责任的履行情况。“3E”审计最大的不足就是没有考虑或不重视公平性审计。其中，效果性审计主要是指公共部门的工作是否实现了政策目标，也就是说这里的效果是定位在政策目标上的。政治家和行政官员根据具体情况和各自的利益制定政策，政策不一定符合公众的愿望，因此公平性问题更加难以解决。政策目标不一定合理，以是否达到了政策目标来评价公共部门的管理业绩有所不妥。另外，即使政策目标合理，公共部门在实现该目标时，可能同时又损害了其他合理的目标，例如破坏了公平性、破坏了环境等等。

“3E”审计中的效果性审计往往只考虑某项政策的目标、某个项目的目标能否实现，这样的“效果”并不全面，没有考虑资金的分配是否合理、公平。我们应该检查公共部门的资金运用在各个项目之间的分配是否合理、公平，这样才可以判断公共部门运用资金的总的效果。“3E”审计中的“经济性”和“效率性”体现的都是节约资金，对资金的更好利用。从资金的付出、购买资源到资源的投入使用、生产出产品，这是一个连续的过程，对比付出的资金和生产出来的产品，就可看出这一过程的效率。如果将这一连续的过程人为地分为两个阶段——购买资源的阶段和资源投入的阶段，并对前一阶段用经济性来评价资金的使用，对后一阶段用效率性来评价资源的使用，对它们进行独立的评估，就割裂了两个阶段的联系，两个阶段的经济性和效率性并不能说明这个过程的整体效率如何。

对效率的评价不能不与目标联系在一起，如果撇下目标，单独评价公共部门的工作效率，那么这样的评价是毫无意义的。从资金的付出、资源的投入到产品的产出，再到政策目标的实现，在这一个完整的过程中，我们应将产出与政策目标的实现联系起来，审计机关必须检测公共部门的产出在多大程

度上实现了政策目标，换句话说就是产出对实现政策目标的贡献有多大。如果经检测，发现公共部门的产出对实现政策目标的贡献很小，那么对公共部门使用资源的效率评价应评定为是低效率的。存在这样一种情况，公共部门的生产或提供的服务是高效率的，但产品或服务对实现政策目标的作用不大，这样公共部门对资源的使用实际上是低效率的。因此，“3E”审计中的效率概念含义过于狭窄，未能说明从资金的付出到目标的实现这一过程的综合效率是多少，真正的效率应将经济性和效果性考虑在内。

总而言之，“3E”审计在对公共部门受托责任的履行情况的评估中忽略了对公平的审查，同时对效率的评价也不够全面。

三、实行“公平—效率”双导向政府管理审计的必要性

乔治·弗雷德里克森指出，把效率和经济作为公共行政的指导方针是有必要的，但仅此是不够的，必须加上社会公平作为公共行政的第二个理论支柱，使公共行政能够回应公民的需求。某一公共方案对一些公民来说非常有效率，但对另一些公民来说则没有效率。并且，某一公共方案对一些公民来说可能是经济的，但对另一些公民来说则是昂贵的。如果不考虑政策实施的分配效果，不遵循社会公平的理念，公共行政可能忽视全体公民的合法利益。

美国经济学家阿瑟·奥肯在《平等与效率——重大的权衡》一书中讲到，市场是必不可少的，但它必须控制在恰当的范围内。他认为，在生产领域里，应以效率为先，但它必须被恰当控制才能促进社会生产率的提高，增加社会财富；而社会财富总量的增多，则是实现较为平等分配的前提。在生产领域之外，也就是在再分配领域里，则应把平等原则贯彻进去，通过政府的功能去消除不均。

在这里我们要对平等概念作一说明，有时候我们将平等理解为公平，有时候我们将平等理解为相等。当我们将平等理解为相等时，平等的就不一定是公平的，而公平的可以是平等的，也可以是不平等的。对于市场经济来说，对于机会均等的公平观来说，平均主义的分配是不公平的。

公平的，可以是有效率的，机会均等的公平也可以是有效率的。公平观不仅包括机会均等，而且包括一定程度的分配平等、扶贫济弱，我们可以定义一种最有效率的公平分配标准，它与效率是不矛盾的。只有偏离这种最有效标准的分配，才是与效率相矛盾的。

政府审计在促进政府履行其公共受托责任方面起着不可忽视的作用。从过去到现在，经济的发展、技术的进步和信息的膨胀使得政府的受托责任从简单变得复杂、从不透明变得透明。随着政府受托责任的发展，政府审计的内容和技术也跟着发展。经济的发展以及市场的竞争，在提高人们生活水平的同时，也出现了各种不公平的现象，为了构建和谐社会，政府的一大受托责任就是要缓解不公平的状况。回应政府的这一受托责任，政府管理审计应审查公共部门在履行其职责的过程中是否遵循了公平原则。另外，经济发展到今天，我们越来越感受到资源稀缺的压力，一国竞争力的提高要依靠效率。我们不仅要构建和谐社会，而且要构建节约型社会，政府在这方面要起领头作用，制定高效率的法律法规和政策。这就是现代政府的第二个受托责任——建设高效率的社会。政府管理审计应以公平和效率为核心来设计审计的内容、审计的方法和报告的内容，现代政府管理审计的特点就是围绕公平和效率进行审计。

四、“公平—效率”双导向政府管理审计机制的构建

1. “公平—效率”双导向的政府管理审计。政府管理审计的根本在于公共部门的受托管理责任，要研究政府管理审计的审查内容，就要从研究公共部门的受托管理责任入手。现代政府管理审计要围绕公平和效率来进行，审查公共部门在履行其责任过程中是否遵循了公平和效率原则。公共部门的责任包括行为责任和结果责任。审查其行为责任时，要从公平和效率两个维度对责任进行剖析，分析公共部门应遵循哪些内含公平、效率的法律法规，公共部门对这些法律法规的遵循情况如何，公共部门的内部控制是否有公平和效率的价值。审查其结果责任时，也要从公平和效率两个维度对该责任进行剖析，分析公共部门执行政策的结果、使用公共资金的结果对公众来说是否是公平的，从所花费的时间、资源上评估公共部门最终的效率。因此，“公平—效率”双导向的政府管理审计应审查公共部门在两个责任履行中围绕三个方面对公平和效率的遵循情况，其审计关系的构建如图 2 所示：

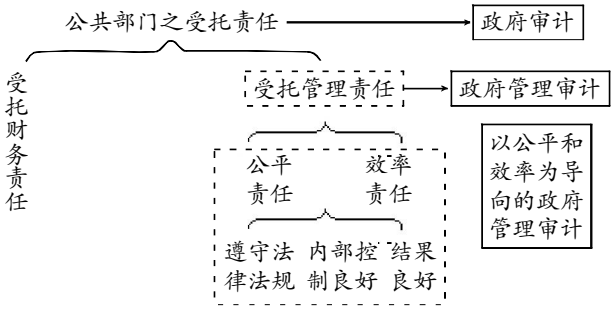

图 2　“公平—效率”双导向的政府管理审计关系图

具体来说，现代政府管理审计的内容包括以下几个方面：

（1）审查公共部门对法律法规的遵循。这里的法律法规主要是指那些适用于该公共部门的内含公平、效率的法律法规，遵循法律法规属于受托管理责任。审计人员在审查该方面内容时，首先要找出相关的法律法规，依据相关的条款检查公共部门的政策、命令、文件、会议记录和账本等，进而确定公共部门对相关法律法规的遵循情况。

（2）审查公共部门的内部控制。这里的内部控制主要是指有助于促进公平和效率的一些控制活动，这也属于受托管理责任。公共部门应实施合理的内部控制以保证公平和效率在公共部门内部的实现，也要保证公平和效率在公共部门与外部的关系上实现。审计人员在审查该方面内容时，首先要检查公共部门的一些内部制度、规定和政策，评估它们是否符合公平和效率原则；其次检查这些制度、规定和政策在实际中的执行情况。

（3）审查公共部门的工作结果。公共部门的工作结果就是其使用公共资源的产出，表现为政策目标的实现、公共部门计