

税务机关领导干部经济责任审计评价体系研究

丁晓燕(副教授)

(深圳职业技术学院经济学院, 深圳 518055)

【摘要】当前,经济责任审计在我国税务机关普遍展开,但同时遇到了认识模糊、范围内容界定不清等瓶颈问题。本文试图从税务机关领导干部受托经济责任界定,从既治贪又治懒治庸的视角,构建税务机关领导干部经济责任审计的评价体系。

【关键词】经济责任审计; 税务机关; 领导干部; 评价体系

一、问题的提出

1998年以来,经济责任审计从国有企业事业单位逐步扩展到了党政机关,2010年12月中共中央办公厅、国务院办公厅发布了《党政领导干部和国有及国有控股企业领导人员经济责任审计的规定》(以下简称《规定》)进一步扩展了经济责任审计对象的范围,不仅将经济责任审计的对象范围由县以下党政机关扩展到县级以上中央和地方党政机关,而且从一般的党政机关扩展到了国家司法机关。因此,税务机关领导干部经济责任审计也是党政领导干部经济责任审计的重要内容。

实行经济责任审计制度的目的是通过对党政领导干部受托经济责任履行情况的检查、考核和评价,限制领导干部滥用权力,推动干部勤政、廉政建设。但是在目前的经济责任审计中,这种作用的发挥并不尽如人意,在现实工作中普遍执行的是以“财政财务收支”审计为中心的审计模式,审计范围狭窄、内容不完整,审计评价缺乏全面性和客观性。而有的经济责任审计以“合法性”审计为中心的目标,使得经济责任审计的绩效审计目标缺位,这就将经济责任审计引入了可能只治贪而不治懒不治庸的泥潭。其原因主要是对党政机关受托经济责任审计的本质属性、范围内容理论界定不清,对经济责任审计与受托经济责任之间的关系认识模糊,使得经济责任审计评价与绩效责任目标脱节。这些问题在税务机关领导干部经济责任审计中同样存在。本文试图从税务机关领导干部受托经济责任界定,从既治贪又治懒治庸的视角,构建税务机关领导干部经济责任审计的评价体系。

二、税务机关经济责任范围和内容的具体界定

1. 税务机关是各级政府为代表的公共经济组织中专门履行税务管理职能的“次级”公共经济组织的总称,包括国家税务部门 and 地方税务部门。根据国家“公共经济组织”的授权范围和税务机关内部不同管理体制,税务机

关可分为承担完整性受托经济责任的“全责型”税务管理组织和承担部分经济责任的“分责型”税务组织。

“全责型”税务管理组织是指依据国家授权和税务机关内部管理体制的要求,承担一个税务机关整体税收事务管理责任和公共资源配置责任的税务征管部门,如国家税务总局、省级国家和地方税务管理部门等。这一类组织的经济责任是由中央和省级地方政府直接授权履行税务管理责任的国家机关,并通过财政预算拨款、基本建设投资、人力资源配置等方式对税务机关实施资源配置,从而实现对其履行相应的业务经营管理授权。通过授权,税务机关必须承担相应的受托经济责任。作为一个“全责型”税务机关,其受托经济责任的范围包括财政财务管理责任、实物资产管理责任、人力资源管理责任、业务经营管理责任四项经济责任。其中税务业务管理责任体现了税务机关职能履行的责任,也称职能性责任,这种责任是任何经济组织的基本经济责任,也是最主要的责任。根据授权,“全责型”税务机关除了承担职能性责任以外,还应承担包括财政财务管理、实物资产管理、人力资源管理三项非职能性责任,即内部资源配置责任。

“分责型”税务管理组织是指依据上级税务机关或地方政府授权,承担部分受托经济责任的税务机关,一般指基层税务机关。根据现行税务机关内部管理体制,“分责型”税务机关一般只承担部分税务管理事务(职能性)责任,不承担或部分承担资源配置(非职能性)责任,如基层税务管理部门。这一类税务机关的受托经济责任仍然是由国家授权而产生的,即在国家直接对“全责型”税务机关授权后所产生的经济责任,它只是上级“全责型”税务机关或地方政府受托经济责任的一部分。对基层“分责型”税务机关的授权一般分为两种情形:

一是按照我国现行管理体制,对国税系统的基层“分责型”税务机关的授权是一种纵向授权,在国税系统内

部,对基层税务部门和税务机关内部的授权一般将“资源配置权”保留在上级国税机关,只对基层税务机关和税务机关内部职能部门授予税收征管事务的职权。

二是对地税系统基层分责型税务机关的授权,是一种由地方政府的横向分权,地方政府对基层税务部门授权一般将“部分资源配置权”保留在地方政府,授予其专门的部门行使,只对基层税务机关授予一定的财政财务管理权和税收征管职权。这种授权情况比较复杂,因为在税务部门或基层政府财政资源及人力资源集中管理的行政体制下,税务机关和地方政府向所属“分责型”部门的授权仅仅是职能性授权,即按照所属税务部门的职能授予相应的业务经营管理权。在现行税务系统的授权体制下,税务系统的内部中层部门和基层税务机关,作为一个“分责型”的经济组织,其受托经济责任范围仍然包含在“全责型”的四类责任框架范围之内,只不过这类税务管理组织主要承担税收征管业务的职能责任而已。

2. 税务机关的受托经济责任实质是国家授予一定的管理权限,而由税务机关承担的管理责任。在税务机关四类责任框架下,每一类责任都客观地分为决策责任和执行责任。路杰在他的著作中指出:“决策,就是为了实现一定的目标,提出解决问题和实现目标的各种可行方案,依据评定准则和标准,在多种备选方案中,选择一个方案进行分析、判断并付诸实施的管理过程。”

税务机关实质上就是国家税务管理活动的决策和组织决策执行的机关,税务机关在对所管理的税务活动实施战略决策和战术决策。战略决策是指对国家或一个地区税收管理发展方向和发展远景做出的决策,是关系到国家或地方发展的全局性、长远性、方向性的重大决策,它由税务机关最高层领导做出,具有影响时间长、涉及范围广、作用程度深刻的特点,是战术决策的依据。

我国税务机关战略决策责任主要包括:①国家或地方税务管理发展战略目标的制定责任;②国家或地方税务管理发展的方针政策的制定责任。

战术决策是指税务机关为保证战略决策的实现而对局部的税务管理业务工作做出的决策。如税务机关开展的“三重一大”决策方案的制定等。中共中央办公厅 国务院办公厅印发的《关于进一步推进国有企业贯彻落实“三重一大”决策制度的意见》也适用于各级税务机关。因此,税务机关战术决策责任主要包括:①重大税务管理活动决策责任;②重要干部人事管理决策责任;③重大建设投资项目决策责任;④大额度资金使用决策责任;⑤税务机关内部控制制度的建立责任等内容。

在决策与执行的关系中,战术决策是对战略决策目标的详细化、具体化,是贯彻战略决策的具体行动方案,战术决策活动是对战略决策的执行。战术决策的执行是对税务机关日常税务管理活动及内部事务管理活动和

“三重一大”决策方案贯彻落实活动。税务机关的决策执行责任的主要内容包括:①税务机关战术决策方案的制定责任;②税务机关内部控制系统的建立和执行责任;③重大税务管理活动决策执行责任;④重要干部人事管理决策执行责任;⑤重大建设投资项目决策执行责任;⑥大额度资金使用决策执行责任等。

三、税务机关经济责任审计评价体系

税务机关作为“公共经济组织”,其领导人员经济责任依附于所任职的经济组织之中,因此经济责任审计评价必然要分为两个阶段:第一阶段,是对税务机关的组织管理责任的全面评价。第二阶段,根据对经济组织经济责任评价结果,区分领导干部的个人责任,即对领导干部个人履行职责情况的评价。按照这个思路,经济责任审计定量评价模式,其评价体系应包括:评价指标体系的构建、评价标准体系的选择、评价模型的建立、领导干部个人责任的区分制度的构建。

(一)经济责任审计评价指标体系构建

经济责任审计评价贯穿于整个经济责任审计过程,评价指标是反映经济组织全面经济责任实际履行情况的数据信息平台,无论是审计信息的采集验证、确认和评价,都是按评价指标涵盖的经济责任范围和内容进行。从横向范围逻辑上看,评价指标内容覆盖全部四类责任框架范围。对于一个经济组织而言,由于管理体制的原因,上级组织在对下级组织授权时,可能对其授予全部四类权力,这种经济组织称之为“全责型”经济组织。也可能对其授予部分权力,如党政机关和企业事业单位的内部部门,财权、物权、人事权都由设置的专门机构集中控制,上级机关对这些部门只按其职能在四类责任范围框架中授予业务权,这类组织称之为“分责型”组织。“全责型”组织经济责任评价指标按四类责任框架构建;“分责型”组织按上级授予的权力范围构建。

经济责任审计目标包括三个层次:第一层次是经济责任履行信息真实性的验证和确认目标;第二层次是经济责任履行活动过程合法性的验证和确认目标;第三层次是经济责任履行效果有效性的评价目标。按照审计委托人的要求和审计的专业特点,经济责任审计以有效性评价为核心,以真实性、合法性验证、确认为基础的绩效评价模式。真实性、合法性评价服务于有效性评价。因此,经济责任审计目标之间形成了一种内在的纵深性逻辑关系。从这个逻辑关系看,所有的经济责任审计评价内容都体现为第三层次,即绩效评价。经济责任审计评价指标是一套反映受托责任履行效果的绩效评价指标。经济责任审计构建绩效评价指标体系,并不意味着放弃了对经济组织提供的虚假信息资料和对经济组织违法违规、内部控制制度缺陷、违规决策和个人经济犯罪等问题的揭露评价,而是将上述问题在对绩效评价指标数据的真实性、

合法性验证确认过程中解决。实际上经济组织绩效责任审计是集真实性、合法性审计和绩效评价为一体的审计模式,三者的范围和内容完全一致。

经济责任审计评价指标体系集中体现了有效性审计的目标。经济责任“四类”责任目标的实现,是各该类经济活动中多种经济活动共同作用的结果。在每一类经济责任履行中,该类经济责任中的每项经济活动都对该类经济责任履行目标的实现有着不同的影响。因此,评价指标在层次上包括反映综合绩效目标的综合评价指标和反映综合绩效目标的单项指标影响因素。而作为审计检查和评价导向的评价指标体系包括目标性指标和影响性指标。目标性指标就是直接反映每一类经济活动的经济性、效率性、效果性的指标,是一种全面涵盖该类经济责任范围和内容的指标。影响性指标就是反映每一类审计客体经济性、效率性、效果性影响因素的指标。目标性指标和影响性指标是一个整体,二者的关系就像一棵大树一样,目标性指标是“树干”,影响性指标是“树枝”。

下面是某市审计局拟对该市地税局长进行的经济责任审计,其对市地税局绩效责任评价阶段,可供参考的评价指标组合情况如下表所示:

某市地税局绩效责任审计评价指标组合表

评价目标	目标性指标	影响因素	调整指标(评价指标组合)
财政管理 绩效责任	A1 财政预算 执行率	财政管理 经济性、 效率性、 效果性	A1- 1 财政预算完成率、 A1- 2 财政支出节约率、 A1- 3“三公”消费降低率 A1- N(N=1,2,3··)
资产管理 绩效责任	A2 国有资产 增值率	资产管理 经济性、 效率性、 效果性	A2- 1 国有资产增长率、 A2- 2 国有资产非常损失 率 A2- N(N=1,2,3··)
人力资源 管理绩效 责任	A3 劳动生产 率增长幅度	人事管理 经济性、 效率性、 效果性	A3- 1 机关闲置人员比率、 A3- 2 机关人员超编率 A3- 3 中层以上干部评议 合格率 A3- N(N=1,2,3··)
业务管理 绩效责任	A4 税务征管 任务完成率	经济管理 经济性、 效率性、 效果性	A4- 1 税收任务增长率、 A4- 2 税收法规执行率、 A4- 3 传统税源纳税增长 率、A4- 4 新增税源增长率 A4- N(N=1,2,3··)

(二)经济责任审计评价标准选择

经济责任审计评价标准是指衡量经济责任履行好坏、优劣的尺度,也是依据审计目标建立的衡量经济责任履行信息真实性、经济责任履行活动过程合法性、经济责任履行结果有效性的标准。经济责任审计评价标准包括“依据性标准”和“量度性标准”。经济责任评价“依据标准”是真实性、合法性的判断标准。它针对性强,是一种刚性标准,在实际工作中直接运用即可,无须选择。经济责任评价“量度标准”是有效性或绩效评价标准,是衡量经

济活动中投入与产出的对比标准,也是按照评价指标建立的评价计分标准。无论是适当的资源投入和适当的工作任务,还是适当的劳动成果,都强调投入与产出的适当性,判断投入与产出适当性的标准是一个软标准,构建此类标准必须有一个选择过程。

量度评价标准是围绕着每一项评价指标而建立的评价计分标准。它包括“基本标准”、“分段计分标准”和“加权计分标准”。

1. 基本标准是对每一个单项评价指标实现水平的衡量标准,衡量单向评价指标实现水平就是将经济活动的目标值作为“标准值”,与经济责任绩效指标“实现值”加以对比,一个指标对一个标准。选择这类标准最有效最合理最简捷的办法是直接将领导干部任职期间各项经济责任履行的目标数据作为评价标准。当评价指标反映的经济责任目标实现值正好与“基本标准”值一致时,就可以对该指标反映的经济责任目标实现效果评为满分。这种情况一般很少出现。

2. 更多的情况是评价指标反映的经济责任实现值与“基本标准”值不一致,当基本标准值大于指标实现值时,说明经济责任超目标,履行得好,应给予奖励性加分;当基本标准值小于指标实现值时,说明经济责任履行没有达到目标,应进行处罚性扣分,奖励性加分或处罚性扣分标准,称为“分段计分标准”。分段计分标准是指在经济责任评价指标实现值与目标值(基本标准)之间的差额值分段加分或扣分的标准,用“n%/N”表示。其中n%表示指标实现值与目标值之间差额的“段距”,如1%表示差额按1%分段,2%表示差额按2%分段等。N表示每一段的分值。例如,“1%/1”即表示指标实现值与标准值相比,每超或差1%就相应在本分(100分)的基础上加1分或扣1分。对于计分标准的分段,其计分“段距”一般按1%划分,可分为“零基”、“满基”、“间基”三种。

“零基”就是前任领导干部离任后,给现任领导干部留下的发展增长基数为“0”。例如“财政收入增长率”指标,前任领导干部离任将财政收入收缴国库后,现任领导干部接任时财政收入基数为“0”。假定某地方领导干部财政收入增长基数为“0”,财政收入增长率目标是10%,则意味着该领导干部任期内财政收入实现首先要达到前任离任时的水平,即实现100%水平,然后再实现10%的增长,即实现100%+10%=110%的财政收入水平才能达到基本标准,这样在评价时得100分,按财政收入实现水平计算,每实现1%平均可得0.94分(100分÷110%)。

“满基”就是前任领导干部离任后,给现任领导干部留下的发展增长基数为“100%”。以资产增值率指标为例,当前任领导干部离任后,国有资产全部留在该地方(单位),现任领导干部接任时国有资产基数为“100%”。假定某地方领导干部国有资产增长基数为“100%”,目标值(标

准值)是10%,这意味着该领导干部资产增值率指标达到10%就可得100分,因此从理论上说,100分的获得是因为资产到达10%的增长率实现的,每实现1%的增长率平均可得10分(100÷10%)。

“间基”就是前任领导干部离任后,给现任领导干部留下的发展增长基数为“0~100%”之间。对于财政收入增长率、国有资产增值率、劳动生产率增长幅度、经济发展水平增长率等其他指标,前任领导干部离任时所留下的增长基数都不可能是“0”或“100%”。例如财政收入增长指标,从实际数据上看,财政收入基数可能是“0”,由于前任领导干部离任后留下的财政收入增长潜力还在,现任领导干部实现财政收入增长目标的基数虽然是“0”,但是,其实现增长目标是在前任留下的发展潜力基础上实现的。考虑到这一因素,现任领导干部财政收入增长率指标得分段计分标准不能采用“零基”计算。又如国有资产增值率指标,前任领导干部留下的资产也不可能是100%的全新资产和优质资产,现任领导干部实现国有资产增值目标的基数虽然是“100%”,但是其实现增长目标必须在弥补前任留下的资产折旧减值和毁损减值基础上实现的。考虑到这一因素,现任领导干部国有资产增值率指标的分段计分标准不能采用“满基”计算。同样道理,其他评价指标的分段计分标准也应考虑前任领导干部留下的增值潜力和相关减值因素。例如,假定某地方政府领导干部上任时,国有资产总额是100亿元,总折旧额是20亿元,对原有资产修复需要支付修理费10亿元,任职期满国有资产责任目标是110亿元,国有资产增值目标是10%。现任领导干部要实现10%的增长目标,首先要弥补20亿元的折旧减值和10亿元的毁损减值。因此,现任领导干部国有资产增值率指标得分段计分基数应按70亿元[(100-20-10)],即按70%(70÷100)计算。其分段计分标准是:1.25分[100÷(70%+10%)],表示为:1%/1.25。

3. 加权计分标准包括“分类加权计分标准”和“汇总加权计分标准”,可以按重要性原则选择加权计分标准。对“分类加权计分标准”的选择,考虑到每一单项评价指标中目标性指标是反映该类经济责任履行情况的全局性综合性指标,其加权计分的权数应在70%以上,其他影响类评价指标反映的只是单项影响因素,该类全部影响性指标的加权计分的权数应在30%以下。对“汇总加权计分标准”的选择,考虑到业务经营类评价指标的重要性,这一类评价指标加权计分的权数应在50%左右,其他各类评价指标加权计分的权数也宜在50%左右。

(三)经济责任审计评价模式

目前,经济责任审计工作中流行的评价指标是“实现值”与“标准值”的简单对比,并没有采取按指标计分评价的方法。表面上看这也是“定量”评价,而实际上二者对比结果并没有定量评价,由于经济组织各类经济责任评价

指标体系由多个不同指标组成,按单项指标简单对比评价只能是一种定性的“模糊评价”。这种评价不仅缺乏不同指标统一量化衡量标准,难以对经济组织绩效做出客观公正的综合系统评价,而且无法对经济组织整体受托责任履行情况进行综合量级评价。同时,在不同经济组织之间也无法横向对比评价。因此,经济责任审计第一个环节应建立以定量计分评价为主体内容的综合评价模式,这种模式分为三步:①单项指标分段计分;②分类指标加权计分;③全部指标加权计分。其具体模型是:

1. 单项指标分段计分理论模型:

$$FA=FB\pm FK(\text{或} FJ)$$

式中:FA表示单项指标计分值;FB表示单项指标标准计分值,当单项指标的实际实现值与标准值一致时,单项指标标准计分值为100;FJ表示单项指标的实际实现值达不到标准值时按照分段计分标准计算的扣分值;FK表示单项指标的实际实现值超过标准值时按照分段计分标准计算的加分值。 $FK=FB(1-K)$; $FC=FJ(1-J)$ 。式中K表示单项指标扣分率,J表示单项指标加分率。

2. 分类指标加权计分理论模型:

$$FL=FZ+FY$$

式中:FL表示分类指标计分值;FZ表示主导性指标计分值;FY表示影响性指标计分值。

上述模型又可表示为: $FL=\sum FA\times WL$ 。式中FA表示单项影响性指标计分值,WL表示单项指标占本类全部影响性指标计分值的比重。

3. 全部指标加权计分理论模型:

$$FQ=\sum FL\times WQ$$

式中:FQ表示全部四类指标加权分值;WQ表示各类分值占全部总分值的比重。

这种评价模式的建立具有十分重要的理论和实践意义。首先,克服了传统的绩效评价理论中绩效评价与真实性评价、合法性评价界限不清、既相互交叉又相互脱节的弊病,建立了绩效评价以真实性、合法性确认为基础的绩效评价理论体系。其次,突破了传统绩效评价“财务化”和“自利性”倾向,可将更多的非财务指标引入评价体系,将经济组织的政治、社会责任纳入评价内容范围,更加适应党政机关等非营利组织的绩效责任评价。再次,绩效定量计分评价中将各类指标按照统一的计分标准计算出被评价单位的综合绩效等次,实现了评价信息的系统性、全面性、层次性,信息使用者即可通过评价结果了解经济责任履行的全面信息,也可以掌握经济责任履行的分项信息,有利于问责监督的客观性、公正性。

(四)税务机关领导干部个人经济责任的界定

秦荣生(2004)认为,“各级政府在接受人民委托后,不言而喻应对人民负有公共受托经济责任。这就必须按委托人的要求认真履行其所负的受托经济责任,完成人

民的委托,并向人民报告其执行结果。”从组织角度考察我国税务机关应向授权人承担经济责任履行情况的报告责任、受托责任履行过程中的行为责任和效果责任。作为税务机关领导干部个人,无论是承担决策责任还是承担执行责任,在决策和执行责任过程中,首先,要如实向授权人报告决策、执行过程和结果的信息,也称报告真实性责任(报告责任)。其次,在决策、执行过程中要坚持依法行政,也称合法性责任(行为责任)。最后,履行决策、执行责任的结果要达到预期的效果,也称有效性责任(绩效责任)。税务机关领导干部作为承担公共受托责任人格化核心主体,其个人经济责任包含在经济组织责任之中,对领导干部个人责任界定,就是从税务机关“四类”责任范围框架内的决策和执行责任中,按照报告(真实性)责任、行为(合法性)责任、结果(有效性)责任依次推进的方式分别界定领导干部个人应承担的经济责任。

如前所述,经济责任审计第二阶段就是在对税务机关组织责任绩效评价的基础上,区分领导干部的个人经济责任。《规定》第三十四条规定:审计机关对被审计领导干部履行经济责任过程中存在问题所应当承担的直接责任、主管责任、领导责任,应当区别不同情况做出界定。这为党政领导干部个人经济责任的界定提出了要求,也是界定税务机关领导干部个人责任的基本依据和标准。但是,《规定》中对党政机关领导干部个人经济责任的界定还不甚清晰,没有明确经济组织领导干部个人责任与组织责任的关系;领导干部个人责任界定与组织责任界定内容不衔接,个人责任界定难以利用组织责任评价成果。《规定》中只强调领导干部个人对因越权决策给经济组织带来重大经济损失的责任进行了界定,而忽略了对领导干部越权决策本身责任的界定。有必要对党政机关承担的财政财务管理、实物资产管理、人力资源管理、业务管理中的决策、执行责任再概括分为决策、执行过程、结果信息的真实性责任(报告责任);决策、执行过程合法性责任(行为责任);决策、执行结果有效性责任(绩效责任)。在此基础上将“真实性责任”、“合法性责任”、“有效性责任”按照“直接责任”、“主管责任”、“领导责任”的层次落实到党政领导干部个人身上。

按照《规定》和依据税务机关领导干部个人责任与组织责任的关系,税务机关领导干部个人经济责任包括:

1. 向上级机关报告信息的真实性责任。主要包括以下三个方面:①直接责任。有证据证明领导干部直接决定、直接授意、直接指令、直接参与报告及数据造假的责任。②主管责任。有证据证明领导干部发现下属部门或人员会计报表及数据造假、业绩报告及数据造假,不制止、不纠正(不作为)责任。③领导责任。没有证据证明领导干部直接决定、直接授意、直接指令、直接参与、并发现下属部门或人员会计报表及数据造假、业绩报告及数据造假,

但是,报告及数据造假的事实却已发生或不制止、不纠正(不作为)现象确实存在的责任。

2. 履行责任过程中的合法性责任。主要包括:①直接责任。有证据证明领导干部在决策中违反决策程序或越权决策或直接授意、直接指令、直接参与下属部门或人员违反国家法律法规、党的纪律,不执行上级机关的决定、决议的责任。②主管责任。有证据证明领导干部发现下属部门或人员严重违反党纪国法,不能依法行政的行为不制止不纠正(不作为)责任。③领导责任。没有证据证明领导干部直接决定、直接授意、直接指令、直接参与、并有证据证明领导干部发现下属部门或人员严重违反党纪国法不依法行政的行为,但是,违规事实却已发生或不制止不纠正(不作为)现象确实存在的责任。

3. 经济责任履行有效性责任。主要包括:①直接责任。有证据证明领导干部在决策中违反决策程序或越权决策或直接授意、直接指令、直接参与下属部门或人员违法国家法律法规、党的纪律,不执行上级机关的决定、决议的并造成严重的后果(包括决策重大失误、国有资产损失或流失)责任。②主管责任。有证据证明领导干部依照决策程序办事,因受主客观条件制约导致决策重大失误造成严重后果,或发现下属部门或人员严重违反党纪国法,不能依法行政的行为不制止、不纠正(不作为)造成重大不良后果或影响的责任。③领导责任。没有证据证明领导干部直接决定、直接授意、直接指令、直接参与或发现下属部门或人员严重违反党纪国法,不依法行政的行为不制止、不纠正(不作为),但是,给国家或党政机关造成严重不良结果的事实确实存在的责任。

主要参考文献

Glynn J. J. Value for Money Auditing – An International Review and Comparison [J]. *Financial Accountability & Management*, 1985(4).

Johnsen A., Meklin P., Oulasvirta L., Vakkuri J. Performance auditing in local government: an exploratory study of perceived efficiency of municipal value for money auditing in Finland and Norway [J]. *The European Accounting Review*, 2001(3).

欧文·E.休斯著,彭和平等译.公共管理导论(第三版)[M].北京:中国人民大学出版社,2004.

刘世林.基于决策、执行、监督分离治理模式下的企业内部审计地位探讨[J].*会计研究*, 2010(2).

蔡春.论现代审计的特征与受托经济责任关系[J].*审计研究*, 1998(5).

王光远.受托管理责任与管理审计[M].北京:中国时代经济出版社,2004.

李鹏.正确把握经济责任审计规律和特点[J].*审计月刊*, 2011(5).