

A Study on the Effects of Audit Control
over Public Economic Power

公共经济权力 审计控制效果研究

董延安◎著



中国财政经济出版社

公共经济权力 审计控制效果研究

**A Study on the Effects of Audit Control
over Public Economic Power**

董延安 著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

公共经济权力审计控制效果研究/董延安著. —北京: 中国财政经济出版社, 2008.7

ISBN 978 - 7 - 5095 - 0670 - 7

I. 公… II. 董… III. 公共经济学 - 审计 - 研究 IV. F239

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 060703 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

880 × 1230 毫米 32 开 7.625 印张 202 000 字

2008 年 7 月第 1 版 2008 年 7 月北京第 1 次印刷

印数: 1—1000 定价: 18.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 0670 - 7/F·0540

(图书出现印装问题, 本社负责调换)



董延安，重庆垫江人，生于1973年11月，管理学（会计学）博士，贵州财经学院会计学院副教授，硕士生导师。主要研究方向为审计理论与实务、资产评估理论与实务，先后在《财经科学》、《当代财经》、《审计与经济研究》、《中国资产评估》等学术期刊上发表学术论文40余篇，作为主研人员参与国家自然科学基金项目、教育部重大攻关项目、世界银行贷款资助项目等国家、省（部）级课题5项，独著、合著和参编专著、教材共4部。

责任编辑 / 杨 波等

封面设计 / 陈 瑶

此为试读, 需要完整PDF请访问: www.ertongbook.com

序

——为《公共经济权力审计控制效果研究》所作

在当今世界，政府权力腐败已经成为一个困扰各国的普遍问题。为了建立和完善民主政治、市场经济机制，对政府权力进行审计控制，成为了审计专业必然的社会任务，也成为了审计学术研究的重要课题。

目前在中国，执政党、公众和社会已经具备和达成了这样的共识：加强对政府权力的制衡和监督，最重要的是发挥司法机关、行政监察、审计等职能部门的作用。审计是权力制约和监督机制的重要组成部分，是国民经济的卫士，是领导和民众的眼睛。强化审计对行政权力的审计监督和制约，对审计部门赋予了庄严的职责，提出了很高的要求。

正是在这样的背景下，董延安在 2007 年完成了博士学位论文《经济权力审计控制效果研究——以公共经济权力为重心的分析》，我参加并主持了董延安的博士学位论文答辩。时光进入 2008 年，董延安博士在其学位论文的基础上，结合当时答辩委员会委员提出的修改意见，进一步修订形成了最终研究成果，就是摆在我们面前的这本专著《公共经济权力审计控制效果研究》，即将经由中国财政经济出版社出版面市。董延安博士邀请我为本书作序，我是很乐意的，并

借此表达自己对该主题领域以及相关学术研究的一些看法。

(一) 从“审计风暴疲劳症”说起

五年前(2004年)第一次“审计风暴”对我们这个社会引致的兴奋和震撼,似乎已经很遥远了。

仔细想,“审计风暴疲劳症”的出现,并不是简单地因为“审计风暴”的信号减弱了,也不只是“见多不怪”使然,而是社会已经认识到,对于政府经济行为中财务支付的合法性、合规性和有效性的监督、评价与控制,采取“审计风暴方式”并不是真正有效的。体现在:公众很无奈地看到,“审计风暴”的模式确实如同自然界的偶发式阵风,“风暴”之后,阴晴阳缺一切照旧,并无显著结果。人们还惊讶地看到,在历次“审计风暴”中,有几家常客总是在名单中出现,本来是不光彩的“曝光”,似乎变成了“强势知名度”的提高。初次“审计风暴”中只有七个中央部委被曝光,抖搂出的“资金迷包”或“资金黑洞”不过几十亿元。但当时为社会和公众带来了巨大震撼。而后来以至最近的“审计风暴”,尽管涉及到了更多的中央部委,增大了许多倍数的资金额,但社会的反应却是淡漠了。

事实告诉我们,“审计风暴”已经变成了“微弱季风”! 边际效应已经在急速递减。而且,历来“审计风暴”只是中央审计机关(审计署)的专利,似乎与地方审计机关(省、市、县级审计(厅)局)无关,只是一场又一场“高空中的微弱季风”!

“审计风暴疲劳症”告示人们的是,间歇式的审计风暴,决不是对政府权力实施审计监督的真正有效模式。

(二) 关于政府审计的独立性

一般认为,“审计体系”包含注册会计师审计、内部审计、政府审计三个分支。对“公共经济权力”实施“审计控制”,主要是政府审计的任务。

担当政府公民利益的“看门狗（Watch Dog）”，可不是那么容易的。要对作为“公共经济权力”主体的政府实施“审计控制”，控制得了吗？这就提出了审计主体和审计客体之间的独立性问题。

政府审计机关具有独立性，这是有效政府审计的首要 and 必要条件。我国政府审计机关的困境，根本原因就在于不具备完整独立性，将自己的职责定位在服务于政府。前任审计长甚至于说过，对审计厅、审计局来说，让地方政府满意就是目标（我们无从知道这是无奈之语、还是真的这样认为）。

众所周知，有效审计的必要前提是审计三方（审计委托人、审计主体、审计客体）之间关系的独立性。我国目前的政府审计机关，是所谓“块块机制”，分别隶属于各级政府，即审计署隶属于国务院，审计厅隶属于省政府，审计局隶属于市县政府。在这样的机制下，各级审计机关的审计行为都呈如下格局：

- 审计委托人是谁？——政府；
- 被审计人是谁？——政府（或受政府直接管辖的企业、机构、项目等）；
- 审计实施人是谁？——政府；
- 审计结果向谁报告？——还是政府。

在这种基本格局下，我国政府审计机关的独立性还存在吗？显然不存在、或者说不完全存在！政府审计的本意，是对政府进行审计，而非政府进行审计。我国的“政府审计”，就本质而言，只能说是政府部门的“内部审计”。换句话说，中国目前并不存在真正的“政府审计”。

在政府审计三方关系中，如果政府审计机关作为政府的组成部分，去执行政府审计，显然不可能做到超然独立。审计实施人如果不具备独立性，能够给出让公民信任的审计报告吗？不能！这不是道德所能约束的，也不是人格能够保证的。制度安排从根本上决定着一切。这样看，一次又一次“审计风暴”总是不了了之，也就不奇怪

了。也可以说,不了了之才是“审计风暴”的合乎逻辑的结果。

真正的政府审计对谁负责?对公民负责;真正的政府审计,有效政府审计的执行人,相当程度上是独立于政府本身的!怎样独立则是另一个话题。

(三) 实施政府审计必须完善法制基础

近年来社会对审计监督的期望越来越高,人民期盼更猛烈的“审计风暴”,对于审计机关改善社会道德风尚的功效,寄托着越来越高的预期。但是必须清醒地认识到,我国的审计机关工作属于政府行政,必须按照国务院《全面推进依法行政实施纲要》的要求,坚持依法审计、规范审计行为。

依法审计首先要有法可依、有规可依,而且所依据法规必须恰当和准确。以修订后的《审计法》来说,尽管经过多次修订,其实还存在不少疑问。譬如以下两点:

第一,始于1990年代后期的经济责任审计,对领导干部任职期间应负责任的履行情况进行审计监督,是我国审计机关的职责创新之一,既促进了领导干部依法行政、依法理财,也有利于对公共财政使用绩效进行监督,减少和避免政府官员盲目追求政绩所造成损失和浪费,还有利于监督经济领域个人廉政情况。但是,以往开展经济责任审计的依据没有上升到国家法律的高度,不完全适应依法治国和依法行政的客观要求,给审计机关开展经济责任审计工作带来了一定的实际困难,影响到经济责任审计作用的充分发挥。修订后的审计法明确了审计机关经济责任审计的法律地位,为审计机关开展经济责任审计进一步提供了法律依据。新修订的审计法新增加第二十五条明确规定:“审计机关按照国家有关规定,对国家机关和依法属于审计机关审计监督对象的其他单位的主要负责人,在任职期间对本地区、本部门或者本单位的财政收支、财务收支以及有关经济活动应负经济责任的履行情况,进行审计监督。”这将大

大改变一直以来开展经济责任审计的法理依据不足状况。

第二，修订以后的《审计法》第三十三条特别增加了“审计机关经县级以上人民政府审计机关负责人批准，有权查询被审计单位在金融机构的账户”和“审计机关有证据证明被审计单位以个人名义存储公款的，经县级以上人民政府审计机关主要负责人批准，有权查询被审计单位以个人名义在金融机构的存款。”我认为，这两款在实施中很可能会遇到法律困惑甚至法律冲突。因为，经“县级以上”人民政府审计机关“负责人”批准，审计机关就有权查询被审计单位在金融机构的账户，这其实是在审计机关范围内的“自我授权”，必然涉及到审计法与其他多种经济法规和民事法规（譬如企业法规、公司法规、金融法规等）的不一致问题，需要在立法和执法中协调性。

所以说，修订以后的《审计法》生效以后，必将从法理上进一步健全审计监督制度，促进审计发展。但加强政府审计必须完善法制基础，仍然是长期的任务。

（四）本书的创新性

经过上面的讨论，我们回到本书，其重要性应该说是不言而喻的。

我认为本书在学术上主要有两点突出创新：

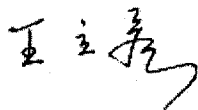
第一，本书系统地研究公共经济权力审计控制效果在国内外尚属前沿，这是本研究的最大特色。同时，对公共权力审计控制效果进行分项和整体的实证检验，是对我国国家审计领域开展实证研究进行有意义的尝试，这对于促进我国现代审计功能向权力控制功能方向的拓展研究具有重要的理论和现实意义。这一创新性，在董延安的博士论文答辩会上得到了答辩委员会的一致认可。

第二，本研究以受托经济责任观（Accountability）为出发点对公共经济权力审计控制的动因进行了详细的理论分析，并在此基础

上进行了一些有创新性和创造性的理论和实证研究：一是对公共经济权力审计控制效果的衡量指标进行了探讨，并建立了包括第一过程指标（应纠正违规金额）和第二过程指标（纠正类型、纠正金额和纠正率）相结合的衡量指标体系；二是从审计独立性、审计权限、审计力量以及经济发展水平等角度对公共经济权力审计控制效果的影响因素进行了详细的分析，并结合实证研究所取得的经验证据提出了建立和完善以国家审计权限保证机制为核心，以国家审计模式重塑机制为前提，以国家审计力量保证机制和经济发展程度保证机制为两个基本点的公共经济权力审计控制效果的保证机制；三是通过中国审计年鉴、中国统计年鉴、中国税务年鉴、审计报告等途径获取的数据，对预算执行权、税收征管权和专项资金使用权的审计控制效果进行了分项和整体两大方面的实证检验，从而为进一步提高公共经济权力审计控制效果提供了经验证据和政策建议。

当然，本项研究也还存在不足之处，就研究方法而言，应进一步完善和强化公共经济权力审计控制效果的实证研究，从而得出更有说服力的研究结果。还要看到，我国国家审计工作的范围正在从当前的财政财务收支合规性审计为重心，转向合规性审计和效益性审计并重。因此，对效益性审计的质量控制也将成为我国国家审计研究领域的重要内容，这也相应地为从事国家审计领域的理论和实务工作者提出了新的课题。还必须看到，对公共经济权力的审计控制是否能够成为现实，根本上是制度决定的。所以，研究公共经济权力的审计控制效果，不可能回避制度问题。这一切，都需要我们这些从事审计理论研究和实务的审计工作者共同继续努力。

北京大学



2008年5月于燕园

目 录

0. 导 论	(1)
0.1 研究背景、目的和意义	(1)
0.2 文献回顾	(5)
0.2.1 关于经济权力审计控制动因研究的文献	(6)
0.2.2 关于经济权力审计控制效果影响因素研究的文 献	(9)
0.2.3 关于经济权力审计控制效果衡量指标研究的文 献	(15)
0.3 研究思路与结构	(18)
0.4 研究方法	(21)
1. 经济权力审计控制效果研究的理论基础	(23)
1.1 经济权力审计控制效果研究的概念要素	(23)
1.1.1 权力、经济权力与公共经济权力	(23)
1.1.2 经济权力控制与经济权力审计控制	(32)
1.1.3 经济权力审计控制效果	(39)
1.2 受托经济责任与经济权力的对称性	(43)
1.2.1 受托经济责任概述	(43)
1.2.2 受托经济责任与经济权力的对称性	(49)
1.3 经济权力审计控制的动因分析	(51)

1.3.1	内在动因——受托经济责任	(51)
1.3.2	外在动力——现实需要	(59)
2.	公共经济权力审计控制效果的影响因素	(63)
2.1	公共受托经济责任与公共经济权力的对称性	(63)
2.1.1	公共受托经济责任的基本内容	(63)
2.1.2	公共受托经济责任中的代理关系	(65)
2.1.3	公共受托经济责任与公共经济权力的对称性	(66)
2.2	公共经济权力的基本内容	(69)
2.2.1	税收征管权	(69)
2.2.2	预算执行权	(74)
2.2.3	资金使用权	(77)
2.2.4	其他公共经济权力	(78)
2.3	公共经济权力边界与公共经济权力异化	(81)
2.3.1	公共经济权力边界	(81)
2.3.2	公共经济权力异化——公共经济权力边界的背 离	(84)
2.4	影响公共经济权力审计控制效果的主要因素	(91)
2.4.1	国家审计独立性及其影响公共经济权力审计控 制效果的路径	(91)
2.4.2	国家审计权限及其影响公共经济权力审计控制 效果的路径	(96)
2.4.3	国家审计力量及其影响公共经济权力审计控制 效果的路径	(103)
2.4.4	经济发展水平及其影响公共经济权力审计控制 效果的路径	(107)

3. 公共经济权力审计控制分项效果的实证分析	(110)
3.1 税收征管权审计控制效果分析——来自我国国家 审计的经验证据	(110)
3.1.1 引言	(110)
3.1.2 研究背景	(114)
3.1.3 假设的提出	(120)
3.1.4 数据来源与样本选择	(122)
3.1.5 实证研究方法	(123)
3.1.6 实证研究结果与分析	(126)
3.1.7 研究结论	(132)
3.2 预算执行权审计控制效果分析——来自我国国家 审计的经验证据	(133)
3.2.1 研究背景：预算执行权的异化	(133)
3.2.2 文献回顾	(138)
3.2.3 研究假设	(140)
3.2.4 样本与数据	(143)
3.2.5 研究变量选取	(144)
3.2.6 实证模型设计	(146)
3.2.7 回归结果分析	(147)
3.2.8 研究结论	(149)
3.3 个案研究：粤海铁路建设资金使用权审计控制及 其效果分析	(150)
3.3.1 案件背景	(150)
3.3.2 审计对铁路建设资金使用权控制的要点	(151)
3.3.3 审计对铁路建设资金使用权的控制效果	(155)
3.3.4 铁路建设资金审计控制效果影响因素分析	(156)
4. 公共经济权力审计控制整体效果的实证分析	(158)

4.1 引言	(158)
4.2 文献回顾	(159)
4.2.1 国内文献回顾	(159)
4.2.2 国外文献回顾	(162)
4.3 研究设计	(165)
4.3.1 研究假设	(165)
4.3.2 数据来源与样本选择	(169)
4.3.3 研究变量选取	(170)
4.4 实证研究结果及分析	(175)
4.4.1 描述性统计结果	(175)
4.4.2 回归检验结果与分析	(177)
4.5 研究结论	(184)
 5. 建立和完善公共经济权力审计控制机制	(186)
5.1 权力控制机制及其审计借鉴	(186)
5.1.1 “以权力控制权力”机制的历史考察与审计 借鉴	(186)
5.1.2 “以权利控制权力”机制的历史考察与审计 借鉴	(187)
5.1.3 “以道德控制权力”机制的历史考察与审计 借鉴	(189)
5.2 国家审计权限强化机制的建立与完善	(191)
5.2.1 我国国家审计权限有效实施的困境	(191)
5.2.2 国家审计对象确定权的强化机制	(193)
5.2.3 国家审计行为权的强化机制	(199)
5.2.4 国家审计处理处罚权的强化机制	(204)
5.3 国家审计权限的保障机制——行政、垂直型国家 审计模式的建立与完善	(205)

5.3.1 国家审计模式与审计独立性的关系	(206)
5.3.2 我国国家审计模式重塑——行政、垂直型国家审计模式的建立与完善	(207)
6. 研究结论、局限性与后续研究建议	(210)
6.1 本书的主要结论	(210)
6.2 本书的局限性	(215)
6.3 后续研究建议	(216)
参考文献.....	(218)
后 记.....	(228)

0. 导 论

0.1 研究背景、目的和意义

从古至今，权力腐败一直是一个困扰世界各国的问题。目前，我国正处于建立和完善社会主义市场经济体制的关键时期，但由于相关法律制度的欠缺，再加上监督机制的不完善，导致权力腐败现象严重。实现高度的社会主义民主是我国政治、经济体制改革的基本方向和奋斗目标。毫无疑问，实现社会主义民主需要对权力进行有效的制约和监督，需要对权力腐败进行治理。没有完备的权力制约和监督体系以及健全的权力制约和监督机制，就无法保证人民的民主。但是，谁来监督，监督什么，监督的效果怎么样？却是一些值得研究的课题。

对权力进行制约和监督的方式可以是多种多样的，既有来自内部的自我监督，又有来自社会的舆论监督；既有来自专门权力监督部门的监督，又有来自基层的人民群众的监督。令人欣慰的是，我国党和国家领导人深刻地认识到了这一点，并下了特别大的决心对权力腐败进行治理。党的十六大报告《全面建设小康社会，开创中国特色社会主义事业新局面》中明确指出：“加强对权力的制约和监督。建立结构合理、配置科学、程序严密、制约有效的权力运行机制，从决策和执行等环节加强对权力的监督，保证把人民赋予的