

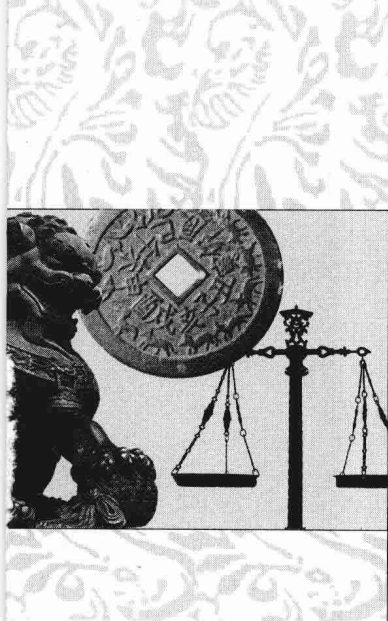
政府经济责任审计

Zhengfu Jingji Zeren Shenji

尹平 刘世林 著



西南财经大学出版社
Southwestern University of Finance & Economics Press



江苏省“青蓝工程”科技创新团队“现代审计理论与实践”资助

政府经济责任审计

Zhengfu Jingji Zeren Shenji

尹平 刘世林 著

西南财经大学出版社



图书在版编目(CIP)数据

政府经济责任审计/尹平,刘世林著. —成都:西南财经大学出版社, 2009. 12

ISBN 978 - 7 - 81138 - 262 - 4

I. 政… II. ①尹…②刘… III. 经济责任制—政府审计—研究
IV. F239. 44

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 228989 号

政府经济责任审计

尹平 刘世林 著

责任编辑:刘佳庆

封面设计:杨红鹰

责任印制:封俊川

出版发行	西南财经大学出版社(四川省成都市光华村街 55 号)
网 址	http://www.bookcj.com
电子邮件	bookcj@foxmail.com
邮政编码	610074
电 话	028 - 87353785 87352368
印 刷	四川森林印务有限责任公司
成品尺寸	170mm × 240mm
印 张	20.25
字 数	400 千字
版 次	2009 年 12 月第 1 版
印 次	2009 年 12 月第 1 次印刷
印 数	1—2000 册
书 号	ISBN 978 - 7 - 81138 - 262 - 4
定 价	49.80 元

1. 如有印刷、装订等差错,可向本社营销部调换。
2. 版权所有,翻印必究。

前言

经济责任审计是我国审计实践的创新，世界大多数国家没有这样的审计类型。经济责任审计迎合了我国改革开放和社会主义经济建设事业的需要，适应了深化经济和政治体制改革的形势，顺应了国家民主法制建设和构建社会主义和谐社会的发展，近十多年来在全国各个领域越来越广泛并深入地推行开来。审计实践表明，经济责任审计在保障国家信息安全、维护市场经济秩序、强化财经法纪、促进管理、提高效益、加强对权力和监督与制约、规范领导干部从政行为、推进反腐败斗争等方面发挥了不可或缺的重要作用，赢得了党和人民的充分肯定和高度赞誉，取得了审计创新实践的圆满成功，在世界审计史上写下了辉煌的一笔。

审计实践创新迫切需要审计理论的创新。实践的先行，为我国社会主义审计理论建设提供了肥沃的土壤，催生了一批经济责任审计的理论研究成果的不断问世，这些成果有力地指导和总结了经济责任审计实践的发展。但是，由于形势发展和法制建设的日新月异，社会对经济责任审计不断提出了新的、更高的要求，审计理论建设有许多方面尚滞后审计创新实践，特别是其基础理论建设尚显功力不足，理论问题研究与实践尚存在现实距离，这给审计理论工作者提出了新课题。本书力图全面回顾我国经济责任审计发展理论历程，总结经济责任审计理论成果，提出新的经济责任审计理论基础，并认为在经历了离任经济责任审计、承包经营责任审计和任期经济责任审计三个基本阶段后，经济责任审计正向政府经济责任审计转换过渡，这种转换具有非常显著的现实和历史意义；进而提出了适应改革开放和民主法制建设需要的政府经济责任审计发展的基本理论架框。

政府经济责任审计将成为今后经济责任审计的主流。它是指由政府审计机关实施的对政府机关及所属部门与单位、国有企业和国有控股企业（一般认为这是由政府兴办和管理的）的党政领导干部，特别是主要负责人所承担的（以管理责任与绩效责任为主的）经济责任，以及所连带的政治责任、社会责任、法律责任及其他责任的履行情况所进行的独立的审计监督与评价。政府经济责任审计的基本目标是根据国家政治经济形势的要求提出的，目前

体现为：经济社会难以遏制的财务造假现象生成的财务信息真实性的审计目标、日趋严重的国有资产流失生成的国有资产安全性的审计目标、纷乱无序的财政财务活动生成的财政财务合规性的审计目标、疏于控制的财务收支活动生成的财务收支合法性的审计目标、日益严重的经济腐败现象生成的经济管理活动廉洁性的审计目标、决策活动的复杂性以及民众对政府较高的期望值生成的经济决策合理性、有效性的审计目标。这些目标体现了政府职能的转变，反映了社会主义民主法制的要求，代表了公众对政府的期望，符合社会民主、文明、和谐的主旋律；这些目标也主导了政府经济责任审计的发展，由此决定了审计的范围、内容、程序与方法等要素；这些目标也提供了政府经济责任审计理论体系的基础。尽管对市场资源最大的占有者、经济活动最大的组织者、法律法规最大的执行者和社会事务最大的管理者——政府的经济责任审计存在一些政策、技术、操作障碍，但是在政府经济责任审计理念和理论的引导下这些障碍会迎刃而解。对此本书提出了一系列对策和措施，并就政府经济责任审计的若干理论和实践难点、热点、疑点、焦点问题提出了解决办法。

当然，政府经济责任审计从理论的提出到实践的推进，短短不过几年时间，肯定还会有许多新的情况、新的问题不断出现，本书所做的探讨肯定是阶段性的，肯定会随着时间的推移会有更多、更好的理论成果和实践经验，欢迎广大读者对本书提出宝贵的意见和建议，我们一定认真研究采纳，并愿与广大审计理论界和实务界同仁一起共同推进我国政府经济责任审计的发展。

作者

2009年岁末于南京

目录

第一章 政府经济责任审计导论.....1	1
第一节 审计、政府审计、经济责任审计与政府经济责任审计的界定.....1	1
第二节 政府经济责任审计理论基础诸说.....3	3
第三节 政府经济责任审计：历史的必然与现实的必要.....9	9
第二章 政府经济责任审计基础理论.....14	14
第一节 政府经济责任审计的产生和发展.....14	14
第二节 政府经济责任审计的主体与目标选择.....26	26
第三节 政府经济责任审计的对象与范围.....32	32
第四节 政府经济责任审计的内容和特点.....38	38
第三章 政府经济责任审计分析评价标准论.....43	43
第一节 政府经济责任审计分析评价的思路与原则.....43	43
第二节 政府经济责任审计分析评价标准的设计.....47	47
第三节 政府经济责任审计分析评价标准的架构.....58	58
第四章 政府经济责任审计程序和方法论.....66	66
第一节 政府经济责任审计的程序.....66	66
第二节 确定审计取证对象的方法.....78	78
第三节 政府经济责任审计取证的技术方法.....81	81
第四节 政府经济责任审计的分析方法.....86	86
第五节 政府经济责任审计评价方法.....91	91

第五章 领导干部与厂长（经理）经济责任审计论·····100

第一节 地方党政领导干部经济责任审计·····100

第二节 国有及国有控股企业负责人经济责任审计·····113

第三节 事业单位领导干部经济责任审计·····124

第六章 政府绩效责任审计论·····137

第一节 政府绩效责任审计概述·····137

第二节 财政财务管理绩效审计·····141

第三节 实物资产管理绩效审计·····145

第四节 人力资源管理绩效审计·····155

第五节 业务经营管理绩效审计·····165

第七章 政府绩效责任审计评价指标论·····172

第一节 政府绩效评价指标体系的设计·····172

第二节 财政财务管理绩效评价指标·····175

第三节 实物资产管理绩效评价指标·····185

第四节 人力资源管理绩效评价指标·····197

第五节 经济业务管理绩效评价指标·····205

第八章 政府管理责任审计评价指标论·····221

第一节 政府管理责任审计评价指标体系·····221

第二节 绩效和可持续发展责任评价指标·····226

第三节 信息管理和业务管理责任评价指标·····229

第四节 内部控制和风险管理责任评价指标·····234

第五节 重大决策和资产质量管理责任评价指标·····237

第六节 经济犯罪和责任事故监控责任评价指标·····241

第九章 政府经济责任审计证据与审计报告论·····245

第一节 政府经济责任审计证据·····245

第二节	政府经济责任审计工作底稿·····	250
第三节	政府经济责任审计报告·····	256
第四节	政府经济责任审计管理建议书·····	261
第十章 政府经济责任审计风险管理与质量控制论·····263		
第一节	政府经济责任审计潜在矛盾剖析·····	263
第二节	政府经济责任审计风险探源·····	274
第三节	政府经济责任审计风险管理与质量控制·····	285
第十一章 政府经济责任审计发展论·····300		
第一节	政府经济责任审计发展多元化目标的生成与实现·····	300
第二节	政府经济责任审计发展趋势研究·····	308
参考文献·····315		

第一章 政府经济责任审计导论

第一节 审计、政府审计、经济责任审计 与政府经济责任审计的界定

依据 1982 年《中华人民共和国宪法》(简称《宪法》),我国 1983 年开始实行审计制度。《中华人民共和国审计法实施条例》第 2 条定义:审计为“审计机关依法独立检查被审计单位的会计凭证、会计账簿、财务会计报告以及其他与财政收支、财务收支有关的资料和资产,监督财政收支、财务收支真实、合法和效益的行为”。显然这是对政府审计所作的定义。

我国审计组织体系分为三大部分,即政府审计、内部审计和社会审计。政府审计(也有称国家审计,意为代表国家行使的审计监督。因各国审计体制不一,审计机关的隶属关系、领导关系、报告关系、经费关系各异,审计机关的运行机理与机制不同。我国属于行政型审计体制,审计机关隶属于政府,由政府管理,向政府报告工作,故称政府审计较为贴切)是指由政府审计机关依照法律法规组织和实施的审计,这是本书所要论述的重点。内部审计是部门和单位内部专职审计机构,对本部门和本单位内经济活动所进行的审计监督活动。内部审计直接接受本部门和本单位最高管理和决策层领导,并向其报告工作,其主要目标是查错纠弊、改善管理、提高组织管理素质和工作效率,以实现部门和组织的经营管理与业务绩效目标。社会审计是指由注册会计师所进行的独立审计,会计师事务所主要承办海外企业、横向联合企业、集体所有制企业、个体企业等的财务审计和管理咨询业务,接受国家审计机关、政府其他部门、企业主管部门和企业事业单位的委托,办理经济案件鉴定、纳税申报、资本验证、可行性方案研究、验资、解散清理以及财务收支、经济效益、经济责任等方面的审计。

政府审计在我国审计组织体系中居于主导地位。根据《宪法》和《中华人民共和国审计法》(简称《审计法》)的规定,我国国务院和县级以上地方人民政府设立审计机关;对国务院各部门和地方各级人民政府及其各政府部门的财政收支,国有的金融机构和企业事业组织的财务收支,以及其他依法接受审计的财

政收支、财务收支,依法进行审计监督;审计机关依法对本级各部门(含直属单位)和下级政府预算的执行情况和决算,以及预算外资金的管理和使用情况,进行审计监督;审计署对中央银行的财务收支,进行审计监督。审计机关对国有金融机构的资产、负债、损益,对国家的事业组织的财务收支,对国有企业的资产、负债、损益,对与国计民生有重大关系的国有企业、接受财政补贴较多或者亏损数额较大的国有企业,以及国务院和本级地方人民政府指定的其他国有企业,进行审计监督;对国家建设项目预算的执行情况和决算,对政府部门管理的和社会团体受政府委托管理的社会保障基金、社会捐赠资金以及其他有关基金、资金的财务收支,对国际组织和外国政府援助、贷款项目的财务收支,进行审计监督;审计机关有权对与国家财政收支有关的特定事项,向有关地方、部门、单位进行专项审计调查。与此同时,各部门、国有的金融机构和企业事业组织的内部审计,应当接受审计机关的业务指导和监督,政府审计有权对依法从事独立审计的社会审计机构进行指导、监督。

不论是政府审计还是内部审计和社会审计,都有诸多业务类型:按照审计主体与被审计单位的关系,可将审计划分为内部审计与外部审计;按照审计内容与目标,可将审计划分为财政财务审计、财经法纪审计和经济效益审计;按照审计范围,可将审计划分为全部审计和局部审计;按照审计执行地点,可将审计划分为就地审计和报送审计;按照审计组织方式,可将审计划分为授权审计、委托审计和联合审计;按照被审计经济业务发生的时间,可将审计划分为事前审计、事中审计和事后审计;按照审计的通知时间,可将审计划分为预告审计和突击审计,等等。

经济责任审计是一种新兴的审计类型,政府审计和内部审计实践中较为多见,它属于委托性(或指派性)审计,是一种就地进行的、事后性的全面审计。经济责任审计是我国政治经济发展到一定阶段的产物,也是审计事业发展到一定阶段的结果,是具有中国特色的社会主义审计形式之一,也是我国审计界的创新与创造。在世界各国,特别是西方发达国家尚没有经济责任审计这一称谓,也没有经济责任审计的案例积累。在我国审计界历经了多年经济责任审计实践,并积累了丰富的实践经验后,2006年2月28日第十届全国人民代表大会常务委员会第二十次会议通过的《中华人民共和国审计法》第二十五条,终在法律上确认了经济责任审计:“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。”从此,实行经济责任审计有了明确的法律依据。

理论界普遍认为,经济责任审计是指对党政领导干部或企业(主要是国有企业及国有控股企业)领导人履职情况和管理业绩的监督、评价与鉴证,是对其

任期内对所在部门、单位财政财务收支或企业的资产、负债和损益的真实性、合法性和效益性,以及有关经济活动及结果应负有的责任所进行的审计监督。经济责任审计的主体可以是政府审计机关、内部审计机构和(受托的)社会审计组织,即经济责任审计并不是政府审计的专利;经济责任审计的目的是促进被审计人履行应尽的经济责任,解除、兑现或追究其经济责任;审计对象是特定的,是指领导干部和企业领导人及所履行的经济责任,而不是泛指承担经济责任的其他个体和群体;审计的依据也是特指的,是对被审计人经济责任界定的标准与依据,与常规审计项目不同;经济责任审计的程序和方法与其他审计相同或相似。

政府经济责任审计是经济责任审计最重要的形式之一。它是指由政府审计机关(或委托其他审计组织)实施的,对政府机关以及所属部门与组织(主要是对政府机关及其下属部门和组织的党政领导干部、国有企业和国有控股企业法人代表)履行组织国家经济活动和管理社会责任的履行情况及履职绩效情况的审计监督与评价活动。这是一类专门的、层次更高的经济责任审计。因为它不仅仅是对一般党政干部和企业领导人经济责任的审计,也不是对按照一般的审计依据和标准进行的常规审计,它是针对市场最大的资财执掌者、法律法规最大的执行者和社会事务最大的管理者——政府进行的审计。在审计关系中,政府经济责任审计的委托者是社会公众或全体民众,审计主体具有代表性,其行为代表的是国家和人民的最高利益,审计行为是社会公正与正义的化身,代表了社会来行使审计监督权;审计对象是政府及其各部门与组织,是政府组织经济和管理社会职能的履行情况;审计的目标是认证政府应该做什么,已经做了什么以及还应该做什么、怎么做。由此可见,政府经济责任审计承载着民意,维护着社会的利益,代表了人民群众对政府的希望与要求,检查与监督政府履责情况,对市场资源的最大占有者、对市场经济的规制者进行再规制;它是社会主义民主和法制进步的要求和产物,具有十分鲜明的政治意义和经济意义,因此在理论上引起了学术界的热烈探讨,在实践中引起社会的广泛关注。

第二节 政府经济责任审计理论基础诸说

一、受托责任关系论

审计的历史源远流长,不论国家审计、内部审计还是社会审计,都有着悠久的发展史。审计是一种社会现象,按照社会分工理论,审计是一种社会劳动分工,是为满足某种社会需要而产生或从其他社会活动中派生独立出来的,或者说审计是社会发展到一定阶段的产物,具有一定的社会政治经济背景。据对现

有资料考证,生产力落后、社会分工简单的原始社会没有发现任何审计存在的痕迹,当私有制产生以后,由于剩余产品的出现,不同人占有社会资源的多寡不同,对社会劳动贡献也不同,随着私有制的发展,这种差异越来越大。国家出现后,随着生产力的发展、生产领域的扩大和社会劳动分工的深化,资源占有人由于所占有的资源丰富、所涉领域复杂,以致无法完全依靠自身力量从事的所有的经营管理活动,为了维持国家机器的运转,维护统治者的利益,占有资源的统治者对资源的管理方式随之发生了改变,将资源经营管理交由他人执掌,即由直接经营管理转为委托或指派他人间接管理,由集中管理转向分散管理,由面对面、点对点的管理转向点对面、点、面、层的多级化与多样化的管理,即实现了所谓的“两权分离”,资财所有权与资财的经营管理权的分离;这时资源占有者与资源经营管理者之间所形成的资源委托管理与资源受托经营管理关系,以及资源经营管理者与其资源经营执行人之间所形成的资源受托经营管理与执行资源经营管理的关系叫做受托责任关系。

两权分离与受托经济责任关系是资源占有人实现对资源全面占有和有效管理与使用的必要手段和运行机制,有力地促进了生产力的发展,但也催生了新的生产关系。如何保证受托经济责任确实得以履行,需要建立和健全一种监督与检查受托经济责任关系的外在监督与保证机制,于是审计关系逐步登上社会历史舞台。由于资源上占有者将全部或部分经营管理权交给受托人,而受托者是否按照资源占有者的意愿从事经营管理并没有天然的保障,资源占有者由于其精力、能力和技术方面的局限,不可能事必躬亲,对受托经营管理者履责情况进行一一检查,因而需要有一个独立的第三者专门从事这项工作,审计职能工作由此经过社会分工与细化而产生。另外,对资源经营管理者来说,也需要通过一定方式向委托者证明自己有效地履行了应尽的经济责任,证明自己对所经营管理资源实施了有效的管理和正当使用,以解脱自己的经营管理责任,实施检查与评价者不能是委托人,也不能是受托经营管理者自身,而只能是具有专业胜任能力的第三方。审计恰好独立于受托责任关系双方当事人,同时又具有应有的专业素质与技能,因此有公信力和专业能力,经过具有审计职能的专门检查与监督活动来证明受托经济责任的履行情况。审计、经济责任审计都可以据此理论得以解释。在当今市场经济条件下,受托经济责任关系展示得更加充分而明晰,故学术界较多学者认为审计、经济责任审计正源于受托经济责任关系。

政府审计,包括政府经济责任审计同样也是一种受托经济责任的监督行为,它不同于一般的审计,“在现代民主社会中,政府审计是受人民委托对国家管理者承担的公共受托责任进行的经济监督的行为”。公共责任的主体是民意代议机构(立法机构)和政府及其具体公共资产管理人,其范围是公共资产领

域,内容包括事项责任和报告责任。^①由此可见,政府经济责任审计是受托经济责任关系在政府公共管理领域的延伸和细化,是对政府应履行的经济职责的专门性、集中性的检查、监督和评价活动。

二、免疫系统论

2008年3月,刘家义审计长阐述了现代国家审计是经济社会运行的“免疫系统”的理论(学术界称为“免疫系统论”)。该理论总结了我国审计事业25年的发展历程,凝练了国内外审计理论的研究成果,探究和思考了我国国家审计方面的一些重大问题,对政府审计在经济社会中所扮演的角色提出了全新的诠释,对政府经济责任审计提供了理论支撑。

“免疫系统论”从社会、政治、经济、法律、文化等视角揭示了政府审计发生、发展的基本规律,分析了政府审计运行机理,认为:

(1)政府审计是“防火墙”,即政府审计具有“抵御功能”,是国家经济安全、社会安全的屏障,能够自动阻隔、拦截、缓释风险的侵袭力和影响度,防御风险对经济社会发展和社会运行的袭扰、腐蚀和侵害,保护经济社会肌体健康,保护社会经济秩序稳定,保护国家利益不受侵害。

(2)政府审计是“检测系统”,即政府审计具有“诊断功能”,能最早地感知风险,是经济社会风险的“感应器”,是风险和隐患最灵敏的“探头”,能够发现风险生成的潜在苗头,捕捉风险迹向,锁定风险源头,检测风险的运动方向、强度、特质和作用对象等风险数据,准确地判定风险。

(3)政府审计是“预警系统”,即政府审计具有“示警功能”,是风险的“传导器”,能够及时、灵敏、准确地报告或报警,提供风险信息,提示党和政府对风险予以足够的关注,促进风险防范和应对措施落实,并提供消除风险的“目标参数”。

(4)政府审计是“自滤系统”,即政府审计具有“除疾功能”,对潜在的或现实的风险具有一定程度的消除、化解、削弱功能,能对经济社会发展和社会运行肌体“除疾、排毒”。政府审计不仅具有发现、检测风险能力,而且具有自滤功能,这一功能是“免疫系统”中最重要的职能之一。

(5)政府审计是“平衡器和助推器”,即政府审计具有“修复功能”,能排除经济社会发展和社会运行风险的隐患,系统地修复社会经济发展中的故障。“除疾”的结果是“健体”,它能够有效地改善社会经济发展系统的运行状况和运行质量,维护各系统的平衡和稳健运作,促进经济社会更加健康、有序、高效发展。

政府审计的五大功能是相辅相成、不可分割的整体,各功能相融共济,互

^① 吴秋生:《政府审计职责研究》,北京:中国财政经济出版社,2007:23.

动、互补,共同调节、协同经济社会发展的各种关系,平衡或平息各种矛盾,守卫和保护经济社会安全、有序、高效、持续发展。

政府审计“免疫系统”与经济社会大系统和政府管理体系的肌体相连、共生共荣,一旦审计功能遭到损坏,经济社会和政府管理的正常运行便会受到影响,如同人体的免疫系统与人的健康的关系一样;凡社会发展、经济繁荣、政府规范规范高效管理之日,无不是审计免疫系统功能健全之时。凡审计免疫系统被废弃或被破坏,经济社会发展和政府管理便不可避免地出现这样那样的疾患,甚至导致危机、遭到重创。^①

“免疫系统论”解答了审计发展的若干重要理论命题,准确解释了审计是什么、为什么要审计、为谁审计以及审计做什么等理论问题,也回答了政府经济责任审计的本质和任务。按照“免疫系统论”,将审计置于社会经济的大背景中去分析其本质,探究经济社会发展与审计发展的内在联系和基本规律:政府审计是“社会政治经济体系重要的制度安排”,国家审计是国家政权结构的重要组成部分,是政治、经济体系健康运行的“免疫系统”;其目标是“推进法治、维护民生、推进改革、促进发展”,这不仅反映了改革开放 30 年我国政治经济社会发展对审计的要求,时代特征明显,且与审计法有关审计目标的表述保持一致,同时有别于内部审计、社会审计。

依照“免疫系统论”,政府审计应当关注财政安全、金融安全、国有资产、国有资源安全、民生安全、环境安全、国家信息安全,而政府是市场经济的强者,掌管着国家巨大的经济资源,承担着极其重要的组织经济和社会管理职能,政府管理与决策行为有所闪失就会造成较大的经济和社会影响,因此应当加强对政府经济权力的监督与制约,使之在阳光下运行;检查政府经济责任履行情况,促进政府管理规范、有序和高效,即发挥政府审计“免疫系统”的功能。这是非常重要和必要的。

三、审计规制论

学术界较为广泛公认的效率标准是“帕累托最优”。如何实现“帕累托最优”是经济学家最热衷研究的议题之一。早期的经济学理论极其推崇市场的“魔力”,认为市场价格机制像“看不见的手”,指引着个人追求本位利益,客观上也实现了社会利益。19 世纪末和 20 世纪初的古典经济学,包括新古典经济学的突出特征都是强调市场自由,对政府干预和产业规制均持否定态度。“帕累托最优”的实现是以完全竞争的市场结构为条件的,而在现实经济生活中,不完全竞争市场是最为广泛的市场结构形式。也就是说,放松了完全竞争市场的

^① 尹平.“免疫系统论”的理论贡献和对审计事业的创新引领.审计与经济研究,2009(1).

假设,市场的完美性即告解体,市场机制配置资源的结果就会偏离“帕累托最优”,出现了经济学家称之为的市场失灵。

市场失灵在发达国家和发展中国家经济增长过程中都曾出现过,有的还表现得比较严重。其主要表现在:

- (1)提供公共产品主体的缺失;
- (2)外部性问题,包括外部不经济和外部经济;
- (3)市场竞争不完全;
- (4)信息失灵;
- (5)消费偏好;
- (6)收入分配不公;
- (7)宏观经济失衡;
- (8)市场调节的短期性和滞后性。

按照传统经济学理论的观点,对市场失灵最直接的反映是实施政府规制。政府规制是市场手段的有效补充,市场失灵的领域也就是政府规制发生作用的领域。因为政府规制具备一些特殊的优势,是其他手段与方法所无法比拟的,具体表现在:政府有征税能力,政府具有禁止力;政府具有惩罚力和政府规制能够节约交易成本等。

政府规制有广义和狭义之分,广义上指各个公权组织对市场失灵采取的纠正、约束和激励性措施;狭义上指在市场经济条件下,政府为了缓释或改善市场机制的内在矛盾而干预经济主体活动的行为。

政府规制的初衷是弥补市场经济的缺陷,以实现资源配置的“帕累托最优”,但是实际的效果如何并不完全取决于规制者的一厢情愿。由于政府规制的多目标性和有关法规的灵活性,规制者拥有一定的自由裁量权,加之官僚机构失效和信息不对称等复杂原因,政府规制同样可能出现失效,或者难以实现规制目标,或者规制行为出现偏误、规制结果出现异化,这类现象理论界称之为规制失灵或政府(规制)失灵。

政府规制失灵的表现形式及原因很多,主要有:

- (1)规制者独立性的缺失,规制者被“俘虏”;
- (2)规制者创租、寻租和卖租;
- (3)公共产品供给的低效;
- (4)政府部门扩张的冲动,导致过度规制;
- (5)政府公共政策的失败;
- (6)信息不对称;
- (7)政府机构官僚化的组织缺陷等。

“选择和建立适合中国国情、运转高效的规制机构,这既是各国政府规制改

革的核心问题,也是目前中国政府规制改革面临的现实问题之一。”^①关于我国政府规制存在的弊端,不论是理论界,还是实务界都早有共识,对其改革的呼声一直此起彼伏,特别是我国政府规制者同时是垄断者和垄断利益的获取者,以及缺乏对规制者的规制,规制者的规制行为缺乏公信度和说服力,难以胜任社会利益维护者的角色,不能保证其规制行为的公正、客观、有效,等等,都是社会高度关注的改革焦点。

上述诸观点归结为一点,就是对我国政府规制主体的改革,核心问题是革除传统体制下的行政性垄断,切断规制者与被规制者的利益关联,严格规范政府规制权力的行使和作用范围。由此,界定规制者的地位和身份,确定规制者的胜任标准,进而确定规制活动的领域和行为规范,在政府规制改革中具有重要的理论地位和实践价值,居特殊的地位。政府产业规制者的胜任标准应体现以下特征:独立性,代表性,能力性,权威性或权力性,信息性,对规制者的再规制机制,实现官民互动,有利于动员社会力量参与规制研究、论证和决策过程,建立体现民主和规制政策公开制度,提高公众参与政府规制过程,提高规制政策的公信力,保证规制决策的正确性和规制过程的无偏性。

国家审计机关担任规制者,较其他政府行政机关具有不可比拟的优越性,其胜任性由以下可见一斑:国家审计机关(此处仅指政府审计机关,不包括企业、事业单位、社会团体的内部审计机构和作为社会中介服务机构的民间审计组织)具有较好的独立性,审计机关与旧体制有天然时间隔断,审计机关担当规制者的职责具有法律、法规的支持和认同,且政府审计机关具有良好的运行业绩;实施审计规制可以节约交易成本,审计规制的主体是审计机关;不需要另处建立新政府组织机构;实践证明,国家审计机关胜任规制者再规制的使命,政府审计机关也有利于官民互动的规制机制的磨合和最终形成。尽管实施审计规制、充当经济规制主体是政府审计,政府经济责任审计无疑也是审计规制的重要形式,它可以承担起对政府发布的经济信息的发布鉴证、政府发展的专项审计调查、政府政策的评估、政府经济绩效的评价、政府经济发展规划的论证、社会经济运行状态的监控、政府经济风险的预警和社会经济运行环境的优化等职能,^②通过对政府履责情况的检查与监督,促进政府管理行为的规范、有序和高效,避免政府失灵,有效克服市场失灵,保证经济社会健康持续发展,这应当成为一种制度安排和政府自我管理、监督和评价的机制。

① 李郁芳. 政府微观规制行为的国别差异与启示. 学术研究, 2005(6).

② 尹平. 审计规制论. 北京: 中国财政经济出版社, 2006.

第三节 政府经济责任审计：历史的必然与现实的必要

一、国家民主政治的需要

政府经济责任审计的发展不是历史的偶然,它是随着我国改革开放和社会主义经济建设事业发展起来的,是我国经济体制和政治体制改革的必然产物,是国家民主政治的重要体现。

1999年5月,中共中央办公厅、国务院办公厅联合颁发了《县级以下党政领导干部任期经济责任审计暂行规定》(以下简称《政府责任审计暂行规定》)和《国有企业及国有控股企业领导人员任期经济责任审计暂行规定》(以下简称《企业责任审计暂行规定》)。届时我国经济发展进入人均GDP 1000~5000美元的发展期,即西方经济学者认为的发展黄金期,同时也是矛盾凸显期。的确,世纪之交的我国改革正处于攻坚阶段,经济发展处于关键时期,旧体制已退出社会经济政治舞台,而新体制尚未完全站稳脚跟,未充分发挥其应有的功能与作用,体制的交错使各种社会矛盾纷纷浮出水面,党风廉政建设和反腐败斗争面临新的形势和任务。在新旧体制转换过渡时期,如何加强党的执政能力,加速政府职能转变,提高政府组织社会经济和管理社会公共事务的能力和水平,提升政府在公众心目中的形象,如何加强领导干部的管理和监督,促进领导干部廉洁自律,促使其正确履行职责,关系到和谐社会的构建和国家的长治久安,是摆在党和政府面前的重要政治课题。

另外,随着经济的持续发展,国家民主法制进程的加速,人民物质、精神生活水平的不断提升,人们获取的信息量空前增加,公众的交往、介入社会政治经济生活的意愿明显增强,民主的意识、参政议政的意识、维权的意识显著增强,对政府的希望与要求不断增加,对政府监督、对政府的权力制约的呼声也在不断升高,公众对政府是否严格执行党和国家的方针政策,是否依法办事、依法决策、依法处理问题越来越强烈地要求拥有知情权、监督权和评议权,同时希望能够通过反映民意、代表民声的组织或机构,对政府履职情况与行政行为进行连续、规范的监督和评价。在经济社会生活中不断发生“民告官”的现象,媒体也经常报道政府决策失误和管理不力的事例,甚至在我国部分部门和地区还出现了领导干部贪污腐败,这种行为损害了党和政府的形象,腐蚀了党的执政根基,危害了国家政治安全;社会经济领域出现信息虚假、管理混乱,误导政府决策,引发经济危机,危害国家经济安全;特别是事关国计民生和国家安全的重要领域,出现了领导干部疏于履责、不作为或乱作为,引发社会事端,危害社会稳定等现象;社会公众对政府是否能够践行科学发展观、科学执政,带领广大人民奔