

# 中国政府预算审计制度博弈分析

——基于利益相关者理论的视角

王祯昌<sup>1</sup>, 闫泽滢<sup>2</sup>

(1. 中央财经大学 财政学院, 北京 100081; 2. 安徽大学 经济学院, 安徽 合肥 230601)

**[摘要]**根据利益相关者理论,利益相关者具有剩余控制权和剩余索取权,利益相关者的控制和博弈是政府预算审计制度改革的重要驱动力。政府预算审计制度应健全政府预算审计利益均衡机制,实现利益相关者整体利益最大化。基于利益相关者理论的视角,分析政府预算审计利益相关者之间的相互博弈行为,提出利益导向下的中国政府预算审计制度改革对策。

**[关键词]**政府预算审计制度;利益相关者;预算审计制度博弈;政府审计;国家审计;屡审屡犯;屡犯屡审

**[中图分类号]**F239.44 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1004-4833(2012)05-0011-09

## 一、问题的提出

1994年8月,全国人大常委会第九次会议通过了《中华人民共和国审计法》,明确了政府审计机关实施政府预算审计的职责和权力。1996年开始,国家审计署每年向全国人大常委会提交关于中央预算执行和其他财政收支情况的审计工作报告,预算审计制度成为预算监督体系中的重要组成部分。

长期以来,政府预算审计制度带有浓厚的行政色彩,几乎就是政府领导下审计机关与预算单位之间的内部行为,预算审计服务于政府内部利益群体。政府预算审计报告不公开,只有极少数传统利益相关者(如审计机关、被审计的预算单位、政府及人大常委会)能获得政府预算审计信息。2003年,国家审计署首度公开审计报告,政府预算审计才逐渐进入社会公众及媒体的视野,这些新兴利益相关者对政府预算审计的要求越来越高,成为推动政府预算审计制度完善的重要力量。

现阶段,中国出现了审计机关与预算单位之间“屡审屡犯”及“屡犯屡审”的矛盾,每年都能通过审计发现被审计单位违规使用财政资金的行为,但却无法杜绝这一行为,审计披露的预算违规案例犹如“新瓶装旧酒”,预算违规性质不变,只是换了不同的预算单位,有的甚至是同一预算单位的“旧瓶装旧酒”。这不禁让人们反思现行预算审计制度是否还有进一步提升的空间?

身处在经济全球化的浪潮中,国家经济安全更加成为维护国家利益的重要内容。近年来,国际金融危机及欧洲主权债务危机的爆发,企业财务造假事件的频繁曝光,给全球实体经济带来了沉重打击。在这些事件中,国际信用评级机构发挥着举足轻重的作用,这也给中国政府审计带来了挑战和警

**[收稿日期]**2012-04-05

**[基金项目]**安徽省高校省级优秀青年人才基金项目(2012SQRW012)

**[作者简介]**王祯昌(1982—),男,江西乐平人,中央财经大学财政学院博士生,广州市萝岗区审计局经济责任审计室副主任科员,从事区域财政政策、财政审计研究;闫泽滢(1978—),男,安徽阜南人,安徽大学讲师,博士,从事财政理论与政策研究。

示,我们需要重新审视国家审计在保障国家经济安全中的作用,考量国际信用评级机构这一利益相关者对国家经济安全的影响。

## 二、中国政府预算审计的利益相关者分类创新

### (一) 利益相关者理论的文献综述

1963年开始,西方国家逐步开展了利益相关者理论的研究。美国斯坦福国际咨询研究所(原斯坦福研究所)将利益相关者定义为“如果没有他们的支持,组织将不复存在的群体”,这一定义明确了企业的生存并非只与股东有关,还与关乎企业生存的利益群体有关。Ansoff指出,“企业的目标应从平衡经理、员工、股东、供应商、买主等公司利益相关者互相冲突的权利中获得”<sup>[1]</sup>。Freeman认为,“利益相关者是任何能够影响公司目标的实现或者受公司目标实现影响的团体或个人”<sup>[2]</sup>。Hill和Jones提出,“利益相关者是提供资源给企业,从而实现利益的群体”<sup>[3]</sup>,这一定义强调了利益相关者只有对企业投入,才具有合法的求偿权。Clarkson提出,“利益相关者是以人力资本或金融资本在公司进行投资,并承担某些形式的风险”<sup>[4]</sup>。Margaret更为全面准确地定性了“利益相关者”,认为“利益相关者是向企业贡献专用性资产,并由此承担剩余风险的人或集团”<sup>[5]</sup>,这些群体作为企业专用资产的投入者,有权在面对企业成果时享有相应的剩余索取权和剩余控制权。

国内外学者对利益相关者进行了不同分类,最具代表性的分类方法是多维细分法和Mitchell评分法。多维细分法以Charkham和Wheeler的划分为代表。Charkham根据利益相关者与企业所签订合同的不同性质,将利益相关者分为契约型利益相关者和公众型利益相关者<sup>[6]</sup>。Wheeler综合运用社会性维度、与企业的关系两类指标进行分类,根据与企业是有直接关系还是间接关系,分为一级和二级利益相关者;根据与具体的人产生联系还是没有联系,分为社会性利益相关者和非社会性利益相关者。综合起来,Wheeler将利益相关者分为四类:一级社会性利益相关者、一级非社会性利益相关者、二级社会性利益相关者、二级非社会性利益相关者<sup>[7]</sup>。美国学者Mitchell创新性地提出了Mitchell评分法。这一评分法根据利益相关者必需的不同属性,把利益相关者界定与分类结合起来进行评分。Mitchell评分法分析了权利性、合法性和紧急性三种属性,将利益相关者分为潜在型、预期型和确定型三类。潜在型利益相关者只拥有一项属性,预期型利益相关者拥有两项属性,确定型利益相关者同时拥有三项属性<sup>[8]</sup>。

国内学者提出了三种有代表性的利益相关者分类办法。万建华等根据利益相关者与企业的契约关系这一单一因素,划分了第一级、第二级利益相关者<sup>[9]</sup>。陈宏辉,贾生华根据主动性、重要性和紧急性三个因素,将利益相关者划分为核心、蛰伏和边缘利益相关者<sup>[10]</sup>。李心合根据威胁的潜力、合作的潜力两个因素,将利益相关者划分为支持型、边缘型、混合型和反对型四种类型<sup>[11]</sup>。

### (二) 中国政府预算审计的利益相关者分类创新

借鉴万建华等对利益相关者的定义,对中国政府预算审计的利益相关者进行分类,依据与审计之间是否存在正式的直接影响关系(如审计关系、领导关系、监督关系),将中国政府预算审计的利益相关者划分如下。

第一级利益相关者是审计机关、被审计的预算单位、本级政府、本级人大及其常委会。这类利益相关者与审计之间有正式的影响关系,能对预算审计施加正式的影响力,是传统的预算审计利益相关者。审计机关对预算审计有直接的影响,审计机关是预算审计的实施主体,依法对预算单位进行审计,出具审计报告。预算审计的所有过程都有审计机关的参与,并且由审计机关实施具体控制,因此,审计机关是预算审计最直接也是最核心的利益相关者。审计机关与被审计的预算单位构成正式的审计关系。我们可由预算审计的执行过程剖析审计机关与被审计预算单位之间的关系:审计机关在审计开始前3日,向被审计的预算单位下达审计通知书;审计机关在预算审计过程中,受制于预算单位的配合与支持程度;审计结束后,会形成预算审计报告征求意见稿,要求被审计的预算单位在10日内

回复,预算单位会充分表达意见。可见,被审计预算单位是审计最直接也是核心利益相关者。本级政府与审计机关构成正式的领导与被领导关系,政府可以对预算审计施加正式直接的影响。审计机关作为政府的组成部门之一,必须对政府负责,审计机关必须依法将预算审计结果报告给本级政府,还要代拟政府审计工作报告。在实际的预算审计工作中,政府或多或少地对预算审计工作进行了干预,因此,政府也是审计的第一级利益相关者。人大及其常委会与审计机关构成正式的监督关系,可以对政府预算审计施加正式直接的影响。预算审计作为政府的一项具体行为,理应成为人大及其常委会的监督对象。各级政府必须向人大常委会提出审计机关对预算执行和其他财政收支情况的审计工作报告,在审计工作报告提交人大常委会审议前,各级人大常委会的财经工作委员会要对审计工作报告进行初审并提出审核意见。因此,人大及其常委会是预算审计的第一级利益相关者。

第二级利益相关者是社会公众、媒体及国际信用评级机构。这类利益相关者对预算审计无正式的直接影响,一般是通过影响预算审计的国内外经济政治环境来对预算审计施加外部影响。过去由于我国民主法治不健全、经济全球化程度不高等因素的影响,这类利益相关者默默无闻,几乎成为边缘性利益相关者。近年来,这些利益相关者“异军突起”,成为影响预算审计的新兴力量。社会公众对预算审计有理论上的间接影响。社会公众在理论上是预算审计最根本的利益关切者,预算资金本质上是来源于纳税人的钱,也就是社会公众的资金。这部分资金用的怎样,用到哪去了,理应接受社会公众的监督。然而,由于政府预算审计的内部操作模式,预算审计报告并不公开,社会公众对预算审计不知情,也无法施加正式的影响。同时,由于中国实行的是人民代表大会制度,社会公众的意愿理论上赋予了人大代表,而人大常委会作为人民代表大会的常设机构,人大常委会组成人员又从人大代表中选举产生。多重的民主赋予,导致社会公众的意愿只能从理论上施加间接的影响。近年来,随着“审计风暴”、“网络微博问政”等新兴事物的兴起,社会公众参与预算审计的意愿越来越强烈,成为了不可忽视的利益相关者。媒体对预算审计无正式的直接影响关系,过去预算审计的透明度不高,媒体几乎不能对预算审计产生影响。

随着中央、国务院决心公开预算审计报告,媒体广加报道,成就了“审计风暴”这一新闻事件,现在,每年的审计工作报告或者预算审计结果公告都成了媒体关注并予以报道的重要内容,通过营造舆论监督氛围,对预算审计产生间接的影响。国际信用评级机构对预算审计无正式的直接影响。国际信用评级机构是对企业或国家的信用进行“打分”的第三方专业机构。近年来世界三大评级机构频频对国家主权信用和金融信用进行评级,有关结果成了国际金融危机和欧洲主权债务危机的导火索。国际信用评级机构的评级牵一发而动全身,影响国家经济安全,对预算审计制度有效性提出了考验。根据以上分析,表1对中国政府预算审计的利益相关者进行了分类。

表1 中国政府预算审计的利益相关者分类

利益相关者	分类依据	利益相关者分类
审计机关	有正式的直接影响关系(实施预算审计的主体)	第一级利益相关者 (传统利益相关者)
预算单位	有正式的直接影响关系(被审计单位,接受审计)	
政府	有正式的直接影响关系(预算审计结果报告)	
人大及其常委会	有正式的直接影响关系(预算审计情况的工作报告)	第二级利益相关者 (新兴利益相关者)
社会公众	无正式的直接影响关系,有理论上间接影响关系	
媒体	无正式的直接影响关系	
国际信用评级机构	无正式的直接影响关系	

### 三、政府预算审计利益相关者博弈分析

#### (一) 审计机关与被审计预算单位的两方博弈分析

从理论上讲,参与审计博弈的局中人包括审计委托人、审计机关和被审计单位,而在国家审计中,作

为公共受托责任的委托人往往是虚位的,实质上的博弈局中人仅由审计机关和被审计单位组成。

审计机关会有两种行动:审计或不审计。预算单位的预算资金使用管理可能存在挪用、虚列支出、预算不细化等多种问题,统一称其为违规行为,预算单位也会有两种行动:违规或不违规。根据以上分析,本文提出以下假定。

假定 1:审计机关审计的概率为  $\alpha, \alpha \in [0, 1]$ , 则不审计的概率为  $1 - \alpha$ ;

假定 2:被审计单位违规的概率为  $\beta, \beta \in [0, 1]$ , 则不违规的概率为  $1 - \beta$ ;

假定 3: $C$  为审计成本,  $E_\alpha$  为审计收益,  $L_\alpha$  为被审计预算单位违规给审计机关带来的损失;

假定 4: $E_\beta$  为被审计预算单位违规收益,  $L_\beta$  为被审计预算单位违规损失。

在给定被审计单位违规概率  $\beta$  的情况下, 审计机关审计和不审计的期望收益分别为:

$$U_{\text{审计}} = (-C - L_\alpha + E_\alpha)\beta + (-C)(1 - \beta) \\ \beta) = -L_\alpha\beta + E_\alpha - C \quad (1)$$

$$U_{\text{不审计}} = -L_\alpha\beta + 0(1 - \beta) = -L_\alpha\beta \quad (2)$$

当审计机关审计与不审计对其预期收益无差异时, 得到审计机关的均衡博弈, 此时  $U_{\text{审计}} = U_{\text{不审计}}$ , 得出  $\beta = C/E_\alpha$ 。如果被审计单位违规的概率小于  $C/E_\alpha$ ,  $U_{\text{审计}} < U_{\text{不审计}}$ , 审计机关的最优选择不审计; 如果被审计单位违规的概率大于  $C/E_\alpha$ ,  $U_{\text{审计}} > U_{\text{不审计}}$ , 审计机关的最优选择是审计。

在给定审计机关审计概率  $\alpha$  的情况下, 被审计单位违规和不违规的期望收益分别为:

$$U_{\text{违规}} = (E_\beta - L_\beta)\alpha + E_\beta(1 - \alpha) = -L_\beta\alpha + E_\beta \quad (3)$$

$$U_{\text{不违规}} = 0\alpha + 0(1 - \alpha) = 0 \quad (4)$$

当被审计预算单位违规与不违规对期望收益无差异时, 得到被审计预算单位的均衡博弈, 此时  $U_{\text{违规}} = U_{\text{不违规}}$ ,  $\alpha = E_\beta/L_\beta$ 。如果审计机关审计的概率小于  $\alpha$ ,  $U_{\text{违规}} > U_{\text{不违规}}$ , 被审计预算单位的最优选择是违规; 如果审计机关审计的概率大于  $\alpha$ ,  $U_{\text{违规}} < U_{\text{不违规}}$ , 被审计预算单位的最优选择不违规。

## (二) 引入新兴利益相关者的预算审计博弈分析

从利益相关者理论的角度来看, 预算审计不再是审计机关与被审计预算单位的双边行为, 而应是体现所有利益相关者利益的多方博弈行为, 这将改变博弈格局。

预算单位的行动抉择。预算单位有两种行为选择: 违规或不违规。

审计机关的行动抉择。由于审计人员能力有限或可能的利益合谋行为, 审计不一定能查出或反映预算单位的违规情况。

人大常委会的行动抉择。审计查出问题后, 人大常委会知道了被审计预算单位的违规行为, 理论上应追究预算单位及相关责任人的责任, 但实际上人大常委会可能并未启动问责。

政府的行动抉择。政府在面对被审计预算单位的违规问题时, 可能存在两种处理方式: 一是政府知晓预算单位的违规行为, 有的预算单位违规行为甚至是在政府授意下进行的, 政府具有干预审计的动机; 二是政府对预算单位的违规行为完全不知情, 出于政府自身的责任和利益考虑, 政府会倾向于支持审计机关的处理。

社会公众、媒体及国际信用评级机构的行动抉择。作为外部监督人, 社会公众、媒体及国际信用评级机构在知道预算单位违规线索后, 会在不同时期向审计机关举报预算单位的违规行为。目前中国的预算审计仍以内部控制为主, 审计计划的制定是在政府领导下、主要由审计机关确定的, 审计机关在制定计划时, 很少会听取社会公众意见。而参与式审计改革的思路是在制定审计计划时, 会更多地听取社会公众、媒体或国际信用评级机构的意见, 此时, 对预算单位违规行为的监督是动态发展的。

根据上述分析,本文提出如下假定。

假定 1: 审计机关审计的概率为  $\alpha_1, \alpha_1 \in [0, 1]$ , 则不审计的概率为  $1 - \alpha_1$ ; 审计出预算单位违规行为的概率为  $\alpha_2, \alpha_2 \in [0, 1]$ , 未审计出来的概率为  $1 - \alpha_2$ 。

假定 2:  $C$  为审计成本,  $E_\alpha$  为审计收益,  $L_\alpha$  为被审计预算单位违规给审计机关带来的损失, 这个损失建立在被审计预算单位存在预算违规, 但审计并未查出的基础上, 可能来自党委、人大常委会、政府对审计机关不作为的问责, 也可能来自审计机关在人民群众心目中的地位下降。

假定 3: 被审计单位违规的概率为  $\beta, \beta \in [0, 1]$ , 则不违规的概率为  $1 - \beta$ ;  $E_\beta$  为被审计预算单位由于违规收益,  $L_\beta$  为被审计预算单位由于违规而遭受审计机关处罚的损失,  $L_\gamma$  为被审计预算单位由于违规而遭受人大常委会处罚的损失,  $L_\mu$  为被审计预算单位由于违规而遭受政府处罚的损失,  $L_\lambda$  为被审计预算单位由于违规而遭受社会公众、媒体及国际信用评级机构负面评议带来的损失。

假定 4: 人大常委会追究责任的概率为  $\gamma, \gamma \in [0, 1]$ , 则不追究的概率为  $1 - \gamma$ , 人大常委会追究责任收益为  $E_\gamma$ 。

假定 5: 政府干预预算审计的概率为  $\mu, \mu \in [0, 1]$ , 则不干预的概率为  $1 - \mu$ , 政府干预收益为  $E_\mu$ 。

假定 6: 社会公众、媒体或国际信用评级机构等新兴利益相关者提供线索(简称第三方提供线索)的概率为  $\lambda, \lambda \in [0, 1]$ , 未提供线索的概率为  $1 - \lambda$ , 他们的收益为  $E_\lambda$ 。

根据以上分析, 本文提出传统利益相关者审计模式、引入新兴利益相关者的传统式审计模式、引入新兴利益相关者的参与式审计模式三种类型的博弈。

### 1. 传统利益相关者的审计博弈

在传统利益相关者的模式下, 存在一定程度的内部控制, 由此, 本文作出如下假设。

假设 1: 预算审计利益博弈的参与者有审计机关、预算单位、政府和人大常委会;

假设 2: 不考虑社会公众、媒体或国际信用评级机构的行动;

假设 3: 预算单位的行动最先行, 预算单位有两种行动: 违规和不违规;

假设 4: 政府有两种行动: 干预和不干预, 人大常委会有两种行动: 问责和不问责。

在上述假设的前提条件下, 博弈的情况如下页图 1 所示。从理论上讲, 博弈追求的均衡状态是达到利益均衡, 使各利益相关者的利益最大化。由于预算违规的既定, 在给定被审计单位违规概率  $\beta$  的情况下, 审计机关审计和不审计的期望收益分别为:

$$U_{\text{审计}} = (-C + E_\alpha)\beta + (-C)(1 - \beta) + (-C + E_\alpha)(\alpha_1 + \alpha_2 + \gamma + \mu) + (-C + E_\alpha - L_\alpha)(\alpha_1 + 1 - \alpha_2 + 1 - \gamma + 1 - \mu) = (2\alpha_1 + \beta + 3)E_\alpha + (\alpha_1 - \alpha_2 - \gamma - \mu + 3)L_\alpha - (2\alpha_1 + 1)C \quad (5)$$

$$U_{\text{不审计}} = -L_\alpha\beta(1 - \alpha_1) + 0(1 - \beta) = -(1 - \alpha_1)L_\alpha\beta \quad (6)$$

当审计机关审计与不审计对其预期收益无差异时, 就得到审计机关的均衡博弈, 此时  $U_{\text{审计}} = U_{\text{不审计}}$ , 得出  $\beta = [(2\alpha_1 + 1)C - (\alpha_1 - \alpha_2 - \gamma - \mu + 3)L_\alpha - (2\alpha_1 + 3)E_\alpha] / [E_\alpha + (1 - \alpha_1)L_\alpha]$ 。如果被审计单位违规的概率小于  $\beta$ ,  $U_{\text{审计}} < U_{\text{不审计}}$ , 审计机关的最优选择不审计; 如果被审计单位违规的概率大于  $\beta$ ,  $U_{\text{审计}} > U_{\text{不审计}}$ , 审计机关的最优选择是审计。

### 2. 引入新兴利益相关者的传统式审计博弈分析

引入社会公众、媒体及国际信用评级机构等新兴利益相关者后, 预算审计博弈分为两种情况。一是按照传统的审计模式, 审计机关被动地接受第三方提供线索, 我们结合现实情况, 作出如下假设。

假设 1: 社会公众、媒体及国际信用评级机构只有在被审计预算单位违规并且审计未查出的情况下才向审计机关提供有关被审计预算单位违规的线索;

假设 2: 审计机关收到线索后, 可以开展审计, 也可以不开展审计;

假设 3: 审计机关开展审计后, 能查出被审计预算单位的违规行为;

假设4: 审计机关介入被审计预算单位并查出问题后, 由于新兴利益相关者的影响, 人大常委会问责、政府干预是必须的。

二是在引入新兴利益相关者后, 传统式审计在制定审计计划时并不吸收第三方意见。博弈的情况如下图2所示。给定被审计单位违规概率 $\beta$ 的情况下, 审计机关审计和不审计的期望收益分别为:

$$\begin{aligned}
 U_{\text{审计}} &= (-C + E_{\alpha})\beta + (-C)(1 - \beta) + (-C + E_{\alpha})(\alpha_1 + \alpha_2 + \gamma + \mu) \\
 &+ (-C + E_{\alpha} - L_{\alpha}) \\
 &+ (\alpha_1 + 1 - \alpha_2 + 1 - \gamma + 1 - \mu) + \\
 &+ (-C + E_{\alpha} - L_{\alpha})(1 - \alpha_2 + \lambda) \\
 &= (\beta + \lambda + 3)E_{\alpha} + (\alpha_2 + \gamma - \mu - \lambda - 3)L_{\alpha} - (\lambda + 4)C
 \end{aligned}
 \tag{7}$$

$$\begin{aligned}
 U_{\text{不审计}} &= -L_{\alpha}\beta(1 - \alpha_1) + 0(1 - \beta) + (-C + E_{\alpha} - L_{\alpha})(1 - \alpha_2 + \lambda) \\
 &= -(1 - \alpha_1)L_{\alpha}\beta + (-C + E_{\alpha} - L_{\alpha})(1 - \alpha_2 + \lambda)
 \end{aligned}
 \tag{8}$$

当 $U_{\text{审计}} = U_{\text{不审计}}$ 时,  $\beta = [(2\alpha_1 + 1)C - (\alpha_1 - \alpha_2 - \gamma - \mu + 3)L_{\alpha} - (2\alpha_1 + 3)]E_{\alpha} / [E_{\alpha} + (1 - \alpha_1)L_{\alpha}]$ , 如果被审计单位违规的概率小于 $\beta$ ,  $U_{\text{审计}} < U_{\text{不审计}}$ , 审计机关的最优选择不审计; 如果被审计单位违规的概率大于 $\beta$ ,  $U_{\text{审计}} > U_{\text{不审计}}$ , 审计机关的最优选择是审计。

可见, 引入新兴利益相关者后, 审计与不审计的期望值比传统利益相关者模式下多了 $(-C + E_{\alpha} - L_{\alpha})(1 - \alpha_2 + \lambda)$ 。但是传统利益相关者的预算审计博弈与引入新兴利益相关者的传统式审计博弈的均衡状态无差异, 当博弈处于均衡状态时, 被审计单位违规的概率是一致的, 被审计单位违规概率 $\beta$ 与第三方提供线索的概率 $\lambda$ 并无关系。这是由于被审计单位的违规行为是先行的, 其违规线索被第三方知道的可能性

比较小, 被审计单位在违规时就充分考虑了审计利益 $E_{\alpha}$ 、审计损失 $L_{\alpha}$ 、审计的概率 $\alpha_1$ 、审计查出的概率 $\alpha_2$ 、人大常委会问责的概率 $\gamma$ 、政府干预的概率的 $\mu$ , 但由于新兴利益相关者对审计计划并无影响, 被审

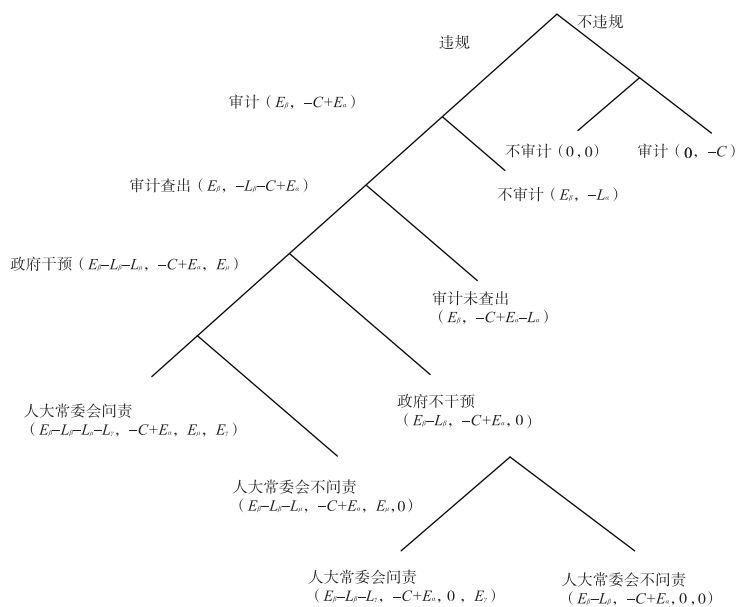


图1 传统利益相关者的预算审计博弈树

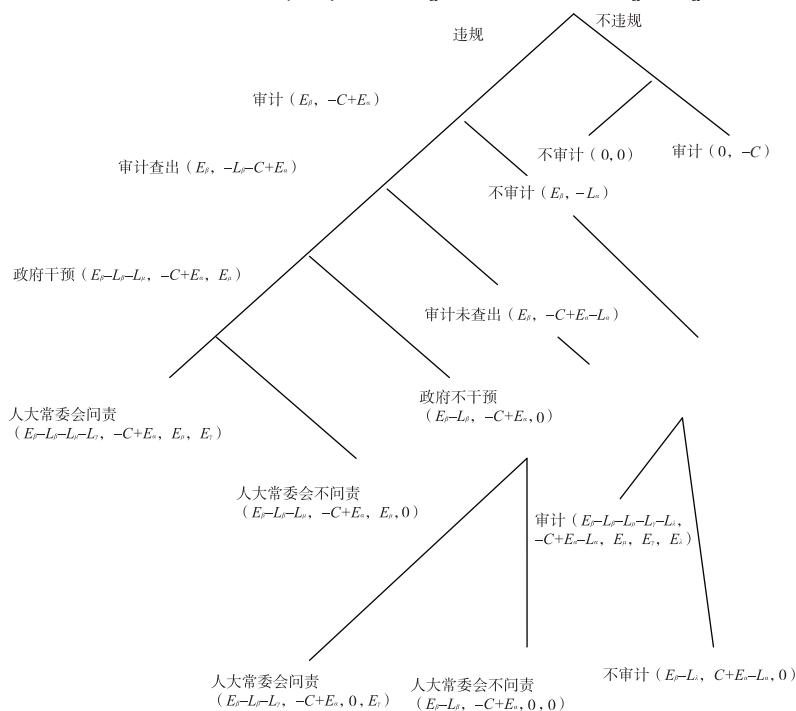


图2 引入新兴利益相关者的传统式预算审计博弈树

计单位违规时,不会考虑第三方提供线索的概率 $\lambda$ 。

### 3. 引入新兴利益相关者的参与式审计博弈分析

审计机关主动地接受第三方提供有关被审计预算单位违规行为线索,我们结合现实情况,作出如下假设:

假设 1: 审计机关收到线索后,可以开展审计,也可以不开展审计;

假设 2: 审计机关开展审计后,能查出预算单位的违规行为;

假设 3: 由于新兴利益相关者的影响,人大常委会问责、政府干预是必须的;

假设 4: 审计机关在审计结束后,也可能收到第三方提供的线索,这是一个动态的反馈沟通机制。

在参与式审计模式下,审计计划制定关注了社会公众、媒体等第三方的利益,预算审计博弈如图 3 所示。

在给定被审计单位违规概率 $\beta$ 的情况下,政府审计期望发生了较大的变化。

$$U_{\text{审计}} = (-C + E_{\alpha})(\beta + \lambda) + (-C)(1 - \beta) + (-C + E_{\alpha})(\alpha_1 + \alpha_2 + \gamma + \mu) + (-C + E_{\alpha} - L_{\alpha})(1 - \alpha_1 + 1 - \lambda)\alpha_1 = (\beta + \alpha_2 + \gamma + \mu + 2)E_{\alpha} + (\alpha_1 + \lambda - 2)L_{\alpha} - (\alpha_2 + \gamma + \mu + 3)C \quad (9)$$

$$U_{\text{不审计}} = -L_{\alpha}\beta(1 - \alpha_1 + \gamma) + 0(1 - \beta) = -(1 - \alpha_1 + \gamma)L_{\alpha}\beta \quad (10)$$

当 $U_{\text{审计}} = U_{\text{不审计}}$ 时, $\beta = [(\alpha_2 + \gamma + \mu + 3)C + (\alpha_1 + \lambda - 2)L_{\alpha} - (\alpha_2 + \gamma + \mu + 2)E_{\alpha}] / [E_{\alpha} + (1 - \alpha_1 + \gamma)L_{\alpha}]$ ,如果被审计单位违规的概率小于 $\beta$ , $U_{\text{审计}} < U_{\text{不审计}}$ ,审计机关的最优选择不审计;如果被审计单位违规的概率大于 $\beta$ , $U_{\text{审计}} > U_{\text{不审计}}$ ,审计机关的最优选择是审计。可见,参与式审计影响了被审计单位违规概率,被审计单位违规概率 $\beta$ 充分考虑了审计利益 $E_{\alpha}$ 、审计损失 $L_{\alpha}$ 、审计的概率 $\alpha_1$ 、审计查出的概率 $\alpha_2$ 、人大常委会问责的概率 $\gamma$ 、政府干预的概率 $\mu$ 以及第三方提供线索的概率 $\lambda$ ,只有这样才能达到全部利益相关者参与利益博弈,从而达到均衡状态。

## 四、利益导向下的中国政府预算审计改革策略

### (一) 构建利益相关者参与预算审计的模式

预算审计结果是一种公共物品,涉及全民福利,必须进行集体选择,不能由个别利益群体单一控制,重新构建预算审计相关利益主体的共同治理结构,引入利益相关者积极参与预算审计,形成利益协调和均衡,才是现实中最为关切的。

#### 1. 根据现实需要改革预算审计体制

从长期来看,中国预算审计制度应坚持立法型审计体制,审计必须与人大加强沟通,争取人大支持。短期来看,增强预算审计监督独立性最有效的途径在于整合监督力量,探索建立纪检、监察、审计合署办公的体制,监察、审计仍归于政府序列,这也与当前大部制改革的要求适应,并将打破目前政府预算审计制度中存在的政府、审计机关和预算单位三方的内部控制行为。

#### 2. 有效发挥新闻媒体的作用

政府预算审计必须发挥社会舆论和新闻媒体的力量。尤其在中国当前的国情之下,新闻媒体的

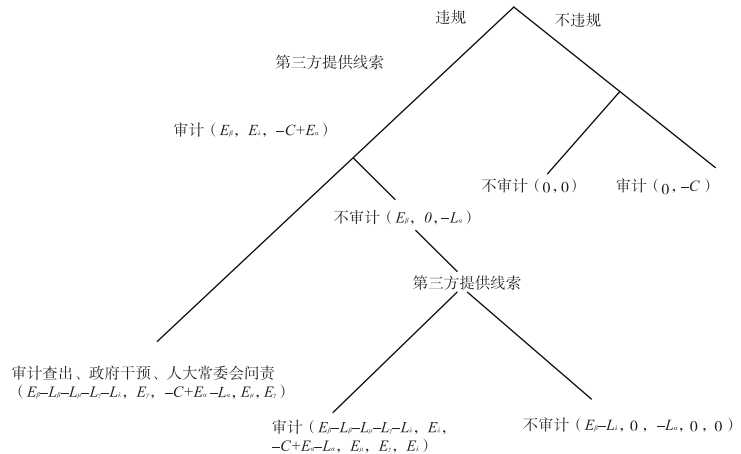


图 3 引入新兴利益相关者的参与式预算审计博弈树

实际监督效果十分明显。新闻媒体应充分利用资源,承担社会责任,及时地将审计结果公告正确、无误地公布给社会公众,起到联络群众、推广问责理念的作用。

### 3. 加强社会公众的参与和监督

社会公众的有效参与和监督能有效地表达和集结公众偏好,发出自己的声音。社会公众应加强法治观念和提高民主参与意识,促进预算审计朝有利于自身利益的方向发展,通过参与审计项目计划制定、提供审计线索等方式来配合审计机关的工作。

### 4. 重视国际信用评级机构的外部监督作用

建立与国际信用评级机构的对话沟通机制,尊重国际信用评级机构的利益表达,预算审计并不是目的,通过预算审计维护国家财政经济安全、保障预算制度可持续发展才是根本目的。因此,审计机关要充分评估国际信用评级机构的影响,在关系国计民生、国家财政经济安全的领域有所作为。

## (二) 健全预算审计结果公告制度

提高预算审计信息的透明度,有助于利益相关者了解政府的预算活动,进而参与预算审计监督,实现预算审计利益相关者之间的良性互动,对于推进国家的民主法制建设,促进预算审计工作发展,提高审计监督效果,都具有十分重要的意义。

### 1. 完善审计结果公告相应的法律法规

完善审计结果公告相应的法律法规,促进审计结果公开制度化、规范化、法制化。修订《中华人民共和国审计法》,将审计法中的“可以公布”改为“应当或必须公布”,强化审计结果公告的约束刚性。明确审计结果公告的重点,比如各级政府财政预算的执行情况、政府部门预算执行情况、有关国计民生的重大审计事项以及社会公众关注的审计事项等。

### 2. 加大审计结果公开力度

各级政府每年以文件形式对本级预算执行和其他财政收支审计结果以及审计整改情况进行通报,通过政府网站以及审计机关《审计结果公告》、审计网站等形式向社会公开,以公开促整改。积极扩大公告范围,审计机关不仅要向社会公开政府财政审计结果,还应进一步加快政府绩效项目、投资项目以及预算执行方面的审计结果公开。

### 3. 严格把握审计结果公告与保密的关系

除涉及国家秘密、商业秘密及其他不宜对外披露的内容外,财政预算审计信息均应该对外披露。对于国家秘密、商业秘密,有其明确的特定内容,而其他不宜对外披露的内容应严格掌握,不可经常性将此条文作为审计结果不公告的依据。

### 4. 规范审计结果公告及整改情况

总结预算审计结果公告经验,在发布预算审计结果公告的同时,也要公告预算单位的整改情况以及被审计预算单位的反馈意见,构建一个好的沟通与反馈机制。如国家审计署在2003年预算审计结果公告时,都会公告被审计单位的反馈意见,但到了2004年预算审计结果公告,却没有了这一意见支撑,以至于后来有的预算单位通过媒体反馈审计意见,造成了较大的社会影响。因此,国家审计机关在今后的审计结果公告中,应更为全面地公告审计发现的问题、被审计单位的反馈意见、相关主管单位的意见、审计整改情况等,做到有始有终。

## (三) 改进预算审计激励

### 1. 建立预算审计约束与激励机制

逐步将审计监督结果作为部门预算编制的重要依据,促进建立以结果为导向的预算管理体制。对预算审计执行情况较好的预算部门,实施预算审计激励,这种激励既可能来自财政部门,也可能来自审计部门,甚至可能来自本级政府。比如,设立这样一种制度,预算审计情况好的部门,财政部门在下一年度预算予以充足的经费安排,审计机关在下一年度审计时,如无必要可不安排对该部门审计;对预算审计执行情况



不好的预算部门,下一年度预算适当予以核减,加大审计力度,对容易出现问题的部门进行经常性审计。

## 2. 加强预算审计发现问题的审计整改

通过新闻媒体正面宣传报道审计整改工作的典型,对拒不整改或屡审屡犯、屡禁不止的部门和单位予以公开曝光,追究有关人员及相关领导人的行政责任,促进审计监督与舆论监督、社会监督的有效结合,提高审计整改效果。同时,对于违法违纪行为严重的被审计单位,审计机关要切实加大监督力度,不定期对其进行重新监督检查,保障财政审计结果的落实并促使其能够自觉遵守财经法律法规。

## 3. 将预算审计结果评议纳入行风评议、干部考核范围

将预算审计结果与政绩考核体系结合起来,将审计评议纳入行风评议、干部考核范畴,才能引起被审计单位对预算审计结果的高度重视。从预算审计结果中体现预算审计激励因素,对不落实审计决定的单位取消各项评优资格,对未纠正的违纪违规行为加重处罚,如领导干部任期内预算审计出现问题,将会影响干部考核结果,在这个过程中体现预算审计的利益导向。

## 参考文献:

- [1] Ansof. Corporate strategy: an analytic approach to business policy for growth and expansion[M]. New York: McGraw Hill, 1965.
- [2] Freeman R E. Strategic management: a stakeholder approach[M]. Boston: Pitman, 1984.
- [3] Hill, Jones. Stakeholder agency theory[J]. Journal of Management Studies, 1992, 29(5): 131 - 154.
- [4] Clarkson M. A stakeholder framework for analyzing and corporate social performance[J]. Academy of Management Review, 1995, 24(3): 92 - 117.
- [5] Margaret M B. For whom should corporations be run: an economic rationale for stakeholder management[J]. Long Range Planning, 1998, 31(2): 195 - 200.
- [6] Charkham. Corporate governance: lessons from abroad[J]. European Business Journal. 1992, 4(2): 8 - 16.
- [7] Wheeler D. Including the stakeholders: the business case[J]. Long Range Plannin, 1998, 31(2): 201 - 208.
- [8] Mitchell. Toward a theory stakeholder identification and salience: defining the principle of who and what really counts [J]. Acdaemy of Mnaagement Review, 1997, 22(4): 853 - 886.
- [9] 万建华,戴志望,陈建. 利益相关者管理[M]. 深圳:海天出版社,1998.
- [10] 陈宏辉,贾生华. 利益相关者的界定方法述评[J]. 外国经济与管理, 2002(5): 14 - 16.
- [11] 李心合. 利益相关者财务论:新制度主义与财务学的互动和发展[M]. 北京:中国财政经济出版社, 2003.

[责任编辑:刘 茜,高 婷]

# An Analysis of Government Budget Auditing Game of China: From the Perspective of Stakeholder Theory

WANG Zhenchang, YAN Zeyin

(School of Public Finance, Central University of Finance and Economics, Beijing 100081, China;  
School of Economics, Anhui University, Hefei 230601, China)

**Abstract:** According to the stakeholder theory, the stakeholder has the residual rights of control and the claims to residue. The control and game of the stakeholder is a driving force to promote the government budget auditing reform. The budget auditing is to achieve stakeholders' balance of benefits to its minimum. From the perspective of stakeholder theory, we analyze the game of the budget audit system among concerning stakeholders and finally propose interest-oriented innovation to a budget audit system in question.

**Key Words:** government budget audit system; stakeholders; budget audit system game; government audit; state audit; repeated auditing and repeated committing; repeated committing and repeated auditing