

契约规制下政府审计“屡审屡犯”问题研究

马轶群¹, 黄步龙¹, 史安娜²

(1. 江苏省审计科研所, 江苏 南京 210009; 2. 河海大学 商学院, 江苏 南京 210098)

[摘要]从契约规制视角构建了“屡审屡犯”模型,通过中央政府与各职能部门之间不同的缔约理论模型分析“屡审屡犯”产生的根源、政府审计起作用的路径以及政府采购稳定契约的作用机制后发现,中央政府仅依靠预算机制无法有效规范职能部门的行为,在某些极端情况下职能部门甚至会出现追求高违规收益的现象;在责任追究机制不健全的情况下,政府审计更重要的作用表现在审计结果公告上,通过“声誉机制”起到规范职能部门行为的作用;政府采购起到了专用性投资的作用,稳定了中央政府与职能部门的契约关系。

[关键词] 契约规制; 屡审屡犯; 审计结果公告; 政府采购; 政府审计

[中图分类号] F239.44 **[文献标识码]** A **[文章编号]** 1004-4833(2011)03-0020-06

一、引言

“屡审屡犯”是近年来政府审计遇到的突出问题之一。“屡审屡犯”现象的出现,严重影响了国家财经纪律的规范性和严肃性。如何破解“屡审屡犯”的怪圈已成为社会关注的焦点。许多审计理论研究者对这一问题都提出了自己独到的见解,如蒋大鸣等提出在财政审计“协同论”理念下,针对相关部门,通过财政审计建立健全完善的内部控制制度,可以逐步缓解财政审计中“屡审屡犯、屡犯屡审”的问题^[1]。欧阳华生等通过对预算执行审计的实证分析,认为体制缺陷是“屡审屡犯”问题的制度性障碍,解决“屡审屡犯”问题应从弥补体制缺陷开始^[2]。齐兴利从发挥“免疫系统”功能的角提出“免疫系统”的预防作用能够改变“屡审屡犯、屡犯屡审”的恶性循环状态^[3]。尽管以上研究对解决我国“屡审屡犯”的问题均有建设性,但却没有从制度上分析和探究“屡审屡犯”的机理和根源。刘家义审计长曾指出“屡审屡犯”是制度性的问题^①,因此本文拟从契约规制视角来研究“屡审屡犯”,以期为解决这一问题提供新的思路。

本质上讲,政府各职能部门在政府组织机构中各有分工,具有不同的职能,并通过中央政府划拨的预算资金行使职能。财政预算机制是职能部门与中央政府的经济联结点,预算机制作用的发挥是依靠《中华人民共和国预算法》(简称《预算法》)保障的。但是,保证职能部门合规使用财政资金仅有《预算法》是不够的,还必须使用行政手段干预,即设立政府审计部门,通过政府审计对预算执行进行监督。以此为基础,本文从契约规制的视角构建相应的治理模型,在中央政府和职能部门重复交

[收稿日期] 2010-08-10

[基金项目] 审计署2010至2011年度重点科研立项课题(10SJ02001);教育部人文社会科学重点研究基地2009年重大项目(2009JJD790023)

[作者简介] 马轶群(1978—),男,山西长治人,江苏省审计科研所研究人员,河海大学商学院博士研究生,从事政府审计理论与实务研究;黄步龙(1965—),男,江苏扬中人,江苏省审计科研所所长,江苏省审计学会副会长,高级审计师,从事审计理论研究;史安娜(1962—),女,江苏丹阳人,河海大学商学院教授,博士生导师,从事技术经济研究。

①参见2009年2月19日刘家义审计长在新闻发布会上就“加强审计监督,促进经济平稳较快发展”的答记者问。

②本文所指的重复交易即为年度预算的编制、审核与执行。

易^②的基础上分析不同情况下中央政府与职能部门缔约的博弈过程及特征,探寻“屡审屡犯”问题的根源、政府审计的作用路径以及解决“屡审屡犯”的其他机制。

二、“屡审屡犯”问题的基础契约规制模型

本文假设在经济中有一个中央政府和一个职能部门,他们之间存在一个纵向关系,为了缔约模型的简单化,假设纵向关系由中央政府、职能部门和财政资金构成,且风险中性。每个阶段初,预算审核通过后,职能部门运用财政预算资金行使自己的职能,该职能对中央政府有专用性价值,但也可违规使用财政资金实现其他的用途。很明显,合规使用财政资金产生的收益属于中央政府,违规使用财政资金产生的收益属于职能部门,且合规使用财政资金产生的中央政府收益要高于违规使用财政资金的职能部门收益。

职能部门在每个阶段选择一个行动向量 $a = (a_1, a_2, a_3, \dots, a_n)^T$, 成本为 $c(a)$, 在行动中合规使用财政资金的中央政府收益为 Q , 违规使用财政资金的职能部门收益为 G 。而且,对中央政府来说,其收益可能较高,为 Q_H , 也可能较低,为 Q_L 。由于违规使用财政资金有多种形式,产生的价值也有高低之分,假设 $Q_H > Q_L > G_H > G_L$ 。这一假设是合理的,因为违规使用财政资金产生最高的收益不可能比合规使用财政资金的最低收益高。职能部门行为影响收益高低的实现:实现 Q_H 的可能性为 $q(a)$, 实现 Q_L 的可能性为 $1 - q(a)$; 实现 G_H 的可能性为 $p(a)$, 实现 G_L 的可能性为 $1 - p(a)$ 。

若给定职能部门的行动,使用财政资金实现收益则是有条件的。假设 $c(0) = 0, p(0) = 0, q(0) = 0$, 即职能部门不行动,没有成本也没有机会实现收益,令 $\Delta Q = Q_H - Q_L; \Delta G = G_H - G_L$ 。

令中央政府满意的职能部门最优行动 a^* 须满足下式的最大化,即扣除行动成本之后的预期收益 $S^* = Q_L + q(a^*)\Delta Q - c(a^*)$ 。

有一个关键的因素影响职能部门的行动选择,即财政资金使用的独立性。如果职能部门独立拥有财政资金使用的权力,他们可以和中央政府进行讨价还价。我们知道,尽管中央政府与职能部门在政治上有从属关系,但预算审核通过后,预算资金的使用就具有相对的独立性。因此,本文假设行动 a 只有职能部门自己知道,是不可观察的变量,行动(也包含外部条件变量)是契约的状态依存变量,是不可能外部执行的。此外,中央政府和职能部门都能观察到实现了的 Q 和 G 。

为了简化问题,假设职能部门的行动由两种行动构成: $a = (a_1, a_2)^T$, 生产可能性函数 $q(a)$ 和 $p(a)$ 分别是: $q(a) = q_1 a_1 + q_2 a_2; p(a) = p_1 a_1 + p_2 a_2$ 。

其中, $q_1, q_2, a_1, a_2 \geq 0$ 。这包含两个基本情况:(1)单维度的努力($q_2 = p_2 = 0$),增加违规使用财政资金的高价值(G_H)的努力,也增加对中央政府而言的高价值(Q_H)的可能性;(2)多任务努力($q_2 = p_1 = 0$)。在这里,职能部门需付出较大成本影响价值 G ,且这时对 Q 没有效应,因此会严格减少总合作剩余。

三、预算机制的契约理论模型

(一) 构架描述

首先假设不存在审计监督,以“中央政府+预算机制+职能部门”为基本构架。以预算关系联结的中央政府和职能部门是通过政府预算机制的契约方式工作的,尽管他们之间在政治上具有较强的依附性,但在经济上具有相对的独立性,一般职能部门的财政预算通过审核后,预算资金的使用权也是很明确的。在预算执行过程中,职能部门只要按照预算约定的事项使用财政资金,中央政府则很少干预职能部门。因此,职能部门在财政资金的使用上具有较大的独立性,而这种独立性使得该模式下公共租金耗费很低。但是,这种模式所依托的仅仅是年度预算。年度预算即为短期契约,这种契约期限短,容易发生变化,因而职能部门的调整较为频繁。由于违约收益经常高于违约成本,职能部门极易发生违规使用财政资金的现象。短期契约的特征决定了这种模式的不稳定性和履约的风险性。由于有限理性,职能部门不可能预计到每年度将要发生的所有事项,财政

年度预算束缚了职能部门的行动。中央政府如果在预算执行过程中进行跟踪监督,就会产生较高的监督成本。另外,当前财政预算机制中事权与财权不对称,预算安排不足,这使一些部门以较小的财权承担过多的事权,财力十分困难,违法违规不得已而为之^[4]。因此,目前的预算机制较难约束职能部门的违规行为。

(二) 治理机制

该构架的治理机制是预算。在这样的契约关系中,主体双方的目标函数往往并不完全一致,在信息不对称的情况下,如果一方受机会主义行为驱使,就容易产生败德行为,这就决定了双方契约关系具有很高的内在风险性。预算编制经过审核后会产生新的委托代理关系,中央政府的目的就在于控制行政成本,提高行政质量,增强财政资金使用的绩效。职能部门具有财政资金的使用权,可能会更多地考虑代理人的利益,在这种情况下违规使用财政资金的现象就会出现。

基于前文的理论分析,职能部门在预算审核通过后可以选择合规使用财政资金,也可以选择违规使用资金,在预算契约下中央政府和职能部门进行纳什谈判:中央政府承诺在预算中包含职能部门违规使用财政资金的收益 G_j ,以便中央获得合规使用资金的收益 Q_i ^①,这样中央政府实际收益为 $\frac{Q_i - G_j}{2}$ 。职能部门得到的收益 $\frac{Q_i + G_j}{2} - c(a)$,职能部门选择行动 a^ψ 。

当 $\Delta Q = 0$ 时,中央政府不能从职能部门的努力中受益,因而最佳努力水平为零,但职能部门将扩展努力水平影响 G_j ,因为 G_j 的大小影响到职能部门与中央政府的纳什谈判结果的收益大小。当 ΔG 和 ΔQ 都为负时,职能部门可能会选择一种错误的行动:在增加收益 G 上付出更大的努力水平,即便这种努力对 Q 没有影响。预算执行后,中央政府的总收益为: $Q_i - \frac{Q_i + G_j}{2} = \frac{Q_i - G_j}{2}$ 。

我们用一个模型来反映该类契约的运行机制。职能部门按照契约规定使用预算资金,其成本为 ζ ,且获得由中央政府支付的收益 Φ ,而中央政府得到高收益和低收益的概率分别是 $q(a)$ 和 $1 - q(a)$,中央政府获得收益为: $ER1 = [1 - q(a)]Q_L + q(a)Q_H - \Phi$ 。职能部门违规使用预算资金, ω 为违规使用成本,且职能部门获得高收益和低收益的概率分别是 $p(a)$ 和 $1 - p(a)$,那么职能部门获得违规收益为: $ER2 = [1 - p(a)]G_L + p(a)G_H - \omega$ 。由于监督成本过高,职能部门在资金使用上具有独立性。假设中央政府和职能部门都能观测到违规事实,中央政府面对职能部门的违规行为也有两种选择:一是接受违规使用财政资金的事实,职能部门的收益为 $ER2$,中央政府收益为 0。二是追究责任,没收职能部门的违规收益,职能部门收益变为 $-\omega$,但追究责任是有成本的,记为 v 。由于没收职能部门的违规收益并没有增加中央政府的收益,因此追究责任时,中央收益为 $-v$ 。 $ER1$ 和 $ER2$ 都是期望收益。我们假定无论合规使用资金还是违规使用资金都会出现两种情况,即付出较大的努力得到较大的收益,或者付出较小的努力得到较小的收益。如图 1 所示。

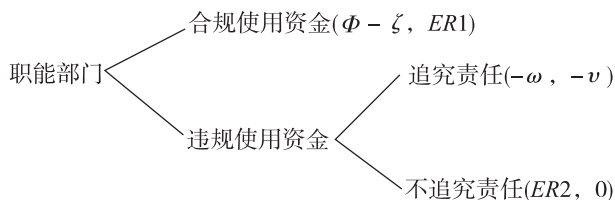


图 1 预算契约治理机制的模型

追究责任是一个严格劣势策略,我们可以不考虑它。当 $ER1 > 0, \Phi - \zeta > ER2$ 时,职能部门合规使用资金是博弈均衡的结果。当 $ER1 < 0, \Phi - \zeta < ER2$ 时,职能部门违规使用资金且不追究责任是博弈均衡的结果。其他情况则不存在博弈均衡。以上两种情况较难保证,这说明职能部门和中央政府的预算契约关系不稳定。由此,审计监督作为契约的补充的组织形式便会产生。

①如中央政府承诺为职能部门建新办公楼,以便职能部门不挪用财政资金私建办公楼。

四、审计监督下的预算契约理论模型

(一) 架构描述

审计监督下的预算执行方式是:职能部门先根据年度的预计支出编制预算,中央政府对此进行审核,职能部门按照审核通过的预算额度使用财政资金,然后由审计部门进行预算执行审计,并对审计结果进行公告。

在政府的长期治理过程中,“屡审屡犯”问题已由一次博弈演化为重复博弈。我们考察在契约履行的第 m 个阶段职能部门是否会选择违约。职能部门选择违约的当期收益为 R ,但是在以后的各阶段,职能部门会以概率 θ 丧失中央政府的信任,其损失是各期损失 $\theta \times (\Phi - \zeta)$ 的贴现值之和 $PV = \sum \theta \times \frac{(\Phi - \zeta)}{(1 + \beta)^i}$ (β 为时间贴现率)。只要 θ 足够大、 β 足够小,一定有 $PV > R$,违约的成本大于收益。权衡利弊,职能部门会选择守约。这种思想在俗定理中得到了体现。

(二) 治理机制

Kreps(克雷普斯)认为俗定理是“声誉机制”作用的结果。他指出,在不确定条件下声誉是极其重要的。个体愿意和具有良好声誉的主体进行交往^[5]。因此,声誉好的职能部门在政治与经济利益的满足上都会得到中央政府的特别照顾。如果职能部门选择违约,其声誉价值就会迅速下降,此后的较长时期内职能部门都要承担因此带来的损失。在重复博弈情况下,职能部门一般会选择守约,至于建立声誉所花费的代价,则可以从中央政府那里得到弥补。

因此,在责任追究机制缺失的情况下,目前政府审计的重要治理机制是审计结果公告制度,但它会影响到职能部门的声誉。我们可以运用数学模型来刻画审计在抑制职能部门机会主义行为方面的作用。假设中央政府通过审计结果公告形成信息共享机制,每个职能部门的行动都能被其他职能部门所了解。由此,审计部门最重要的职能是发挥声誉机制的作用。

职能部门可能采取机会主义行为 S_i ,如违规使用财政资金。由于审计结果公告,中央政府对职能部门的的机会主义行为很清楚,并按照这些机会主义行为给中央政府带来的危害大小对 S_i 进行降序排列。中央政府观察到一系列的信号 $D_i (i = 1, 2, \dots, m)$,然后根据这些信号进行贝叶斯推断,进而对职能部门进行划分,在划分的基础上确定职能部门会得到的收益。中央政府支付的收益为 $X_i = f(S_i)$ 。

$$\text{在没有共享信息之前,中央政府推断的概率为: } P_i^1(S_i | D_i) = \frac{p(S_i, D_i)}{\sum_{i=1}^m p(S_i, D_i)p(D_i)} \quad (i \neq 1)$$

职能部门采取机会主义行为 S_i 时的期望收益为:

$$H = p_i^1(S_i | D_i)X_i + (1 - p_i^1)X_{-i}, \text{ 其中, } X_i = f(S_i), X = \frac{\sum_{j \neq i} f(S_j)}{n - 1}$$

在共享信息之后,中央政府进行事后推断的概率为:

$$p_i^2(S_i | D_i) = \frac{p(S_i, D_i)}{\sum_{i=1}^{m-1} p(S_i, D_i)p(D_i)} \quad (i \neq 1)$$

在 $i \neq 1$ 时,明显有: $\sum_{i=1}^{m-1} p(S_i, D_i)p(D_i) < \sum_{i=1}^m p(S_i, D_i)p(D_i)$ 。

如果 $i = 1, P_2(S_i | D_i) = 1, p_i^1(S_i | D_i) > p_i^2(S_i | D_i)$ 也明显成立。因此, $p_i^2(S_i | D_i) > p_i^1(S_i | D_i)$ 对于所有的 i 成立。这表明,由于审计结果公告,中央政府与职能部门之间的信息共享增加, p_i 随之增大。因此,如果中央政府能够利用审计结果公告,机会主义行为较小的职能部门得到的收益就会增加,机

会主义行为便会减少。

事实上,我国审计结果公告制度缺乏法律的刚性约束,还不够完善^[6]。审计结果公告仅是减少了职能部门的机会主义行为,而 θ 和 β 两个参数还远没达到理想状态^①，“屡审屡犯”问题仍在不断出现,这就需要我们考虑其他治理途径。

五、政府采购介入的预算契约理论模型

(一) 架构描述

用专用性投资维系双方契约关系稳定的思想最早来自 Williamson(威廉森)。威廉森指出,在不确定性条件下,面对充满机会主义、存在各种复杂交易的现代经济交易关系,还需要设计一种交易专用性程度高的交易契约,这就是所谓的关系性契约。它是非正式契约的一种,能够随着交易时间的延续和交易的展开进行不断的修正,因此能有效降低正式契约执行中的交易成本^[7]。这种契约最明显的特征是,契约双方均尽量借助于自身特有的知识优势来应对信息环境^[8]。因此,Klein(克莱因)认为通过法院强制执行契约并不总是一种有效的方法,一种有效的方法是缔约双方能够规定一种自动履行的范围,通过缔约双方的履约成本而使契约自动履行^[9]。

中央政府通过专用性投资来抑制职能部门的违规行为。政府采购的初衷是要引入市场竞争机制,但从政府采购的程序看,它却起到了专用性投资的作用。这是因为政府各部门要购买的物品必须经政府采购中心采购,而不能自行随意采购,即通过专用性投资实现预算专用性。由于政府采购的存在,职能部门按照预算使用资金,让渡了资金流向的选择权。从职能部门角度而言,他们担心政府采购能否以合适的价格买到满意的产品。对政府而言,他们担心的是政府采购的商品是否是职能部门所需要的。为了压制双方的机会主义动机,维持双方的长期交易,专用性显得非常重要。

(二) 治理机制

假定专用性投资通过政府采购实现,政府采购的治理机制即为预算专用性,但是政府采购是有成本的,即维持政府采购正常运转的投入为 Z ,并假定 Z 为沉没成本。假设中央政府存在一个政府采购收益函数 $\varphi = \varphi(Z)$,该收益主要是为了保证预算的专用性,使政府获得社会收益。这种保证需要政府采购在人力、物力和财力上的投入,且投入越多越能保证预算的专用性,政府获得的社会收益也越大。因此,该函数为成本 Z 的单调增函数,在没有采购时收益为零,即 $\varphi(0) = 0, \varphi'(Z) > 0, \varphi''(Z) < 0$ 。同时,职能部门存在一个政府采购的违规限制函数 $\eta = \eta(Z)$,维持政府采购运行的投入越大,对职能部门的违规限制越大。因此,该函数同为成本 Z 的单调增函数,在没有采购时限制为零,即 $\eta(0) = 0, \eta'(Z) > 0, \eta''(Z) < 0$ 。该限制函数主要用于职能部门违规使用财政资金时,减少职能部门的收益。与之前的博弈相比,图1的支付值发生了变化,支付结果为: $(\Phi - \zeta, ER1')$; $(ER2', -Z)$; $(-\omega, -v - Z)$ 。其中 $ER1' = [1 - q(a)]Q_L + q(a)Q_H - \Phi + \varphi - Z$; $ER2' = [1 - p(a)]G_L + p(a)G_H - \omega - \eta$ 。

实行政府采购后,政府的预期收益发生了变化,实现职能部门合规使用资金的博弈均衡的条件为: $\Phi - \zeta > ER2'$ 和 $ER1' > -Z$ 。这两个条件比 $ER1 > 0$ 和 $\Phi - \zeta > ER2$ 更易实现,于是我们发现由于政府采购的出现,契约变得更加稳定,而且采购成本越高,预算专用性越大,契约稳定性就越强。

六、结论

本文在契约规制视角下深入分析了“屡审屡犯”的内在机理,从而得到以下主要结论:一是中央

^①如前文所言,理想状态即为当 θ 足够大 β 足够小时,能够满足 $PV > R$,职能部门选择守约,“屡审屡犯”问题不再出现。在重复博弈过程中,只有审计结果公告作用的充分发挥, θ 作为丧失中央政府信任的概率才会变得足够大。

政府仍依靠预算机制是无法有效规范职能部门行为的,职能部门甚至在某些极端情况下会出现追求高违规收益的现象。二是在责任追究机制不健全的情况下政府审计可以通过“声誉机制”达到规范职能部门行为的目的。三是政府采购起到了专用性投资的作用,稳定了中央政府与职能部门的契约关系。

“屡审屡犯”是制度性问题,我国现行的预算机制以及不完善的审计结果公告制度共同造成“屡审屡犯”。本文反驳了在“屡审屡犯”问题上政府审计功能弱化的观点,强调目前政府审计起作用的重要途径是审计结果公告制度,审计机关应完善审计结果公告制度,强化审计结果公告的执行力度。另外,本文借鉴威廉森的思想将政府采购作为专用性投资来进行分析,结果显示严格执行政府采购会减少“屡审屡犯”发生的可能性。

参考文献:

- [1]蒋大鸣,张碧琳,刘洁.论财政审计的理念创新[J].审计研究,2007(5):31-34.
- [2]欧阳华生,刘雨,肖霞.我国中央部门预算执行审计分析:特征与启示[J].审计与经济研究,2009(2):28-34.
- [3]齐兴利.“免疫系统”论下审计学科独立与理论体系重建[J].审计与经济研究,2009(2):14-22.
- [4]刘乡思.基于制度层面透析地方财政风险的成因[J].地方财政研究,2007(8):25-28.
- [5]Kreps D, Wilson R. Reputation and imperfect information[J]. Economic Theory,1982,27(1):253-279.
- [6]胡建国.当前我国国家审计制度存在的问题及对策研究[J].审计与经济研究,2008(3):14-17.
- [7]Williamson J. Credible commitments; using hostages to support exchange[J]. American Economic Review,1983,73(4):519-540.
- [8]George B, Rorbert G, Kevin J. Relational contract and the theory of the firm[J]. The Quarterly Journal of Economics, 2002,117(1):39-84.
- [9]Klein J. Borderlines of law and economic theory: transaction cost determinants of unfair contractual arrangements[J]. American Economic Review,1980,70(2):356-362.

[责任编辑:马志娟]

A Research on “Offending Despite Repeated Auditing” Based on Contractual Rules

MA Yiqun^{1,2}, HUANG Bulong², SHI Anna¹

(1. Jiangsu Audit Institute, Nanjing 210009, China; 2. School of Business, Hohai University, Nanjing 210098, China)

Abstract: We have built up a model of “offending despite repeated auditing”. By using the different theoretical models between the Central Government and its different functionary departments, we analyzed the causes for the practice of “offending despite repeated auditing”, the effective path of government auditing and the mechanism of government procurement. We come to the conclusion that, firstly, the Central Government is failing to effectively regulate the behaviors of departments except for the budget, in some extreme cases departments will profit high illegal earnings; secondly, in the case of lack of accountability mechanism, government auditing plays an important role in the announcement of auditing results as a regulatory function through the system of commitment and responsibility; finally, government procurement brings a full play in the specialized investment and stabilizes the contractual relationship between Central Government and its subordinate departments.

Key Words: contractual rules; offending despite repeated auditing; announcement of auditing results; government procurement; government auditing