

政府预算制度与预算执行审计的互动变革探讨

<http://www.criifs.org.cn> 2009年3月2日 《政府预算改革下的预算执行审计研究》课题组

摘要：政府预算改革是我国市场经济体制改革的重要内容，对预算执行审计产生了深刻的影响，同时预算执行审计的实施又推动了政府预算制度的完善，二者已经形成了良好的互动关系。本文认为，目前政府预算制度和预算执行审计都存在很多的问题和不足。因此，审计应立足深化政府预算改革的目标，进一步探索预算执行审计新途径，促进预算制度的完善。

关键词：政府预算制度 预算执行审计 互动变革

一、引言

政府预算改革是我国市场经济体制改革的重要内容，根据《预算法》，我国政府预算制度的改革方向是逐步建立由公共预算、国有资本经营预算和社会保障预算等组成的功能互补的预算体系。预算执行审计是国家审计机关对政府预算执行情况的真实、合法和效益进行的审计监督。审计机关通过对财政资金使用情况的监督促进预算的落实，评价政府预算的科学性与合理性并提出改进建议，能够积极推动预算管理体制的完善；同时政府预算的每一个变化又对审计监督的形式与内容提出不同要求，直接或间接影响着审计制度的变革。政府预算改革与预算执行审计已经形成了一种良好的互动关系。近年来国内学者也就政府预算改革和预算执行审计进行了广泛的研究。现有的文献可以概括为三类：第一类是关于政府预算改革的研究，目前诸多学者对此进行了研究，得出了多种解决方案，主要有：完善《预算法》及相关法律和政策规定；规范、充实政府预算的编制内容，确保政府预算的科学性和完整性；编制复式预算；采用科学的方法测算预算收支，提高预算的准确性；增加预算编制和审批的时间，克服代编预算现象，保证审批的严肃性。第二类是关于预算执行审计的研究，最典型的观点是审计署在2006年至2010年审计规划中提出的，要求财政审计以促进规范预算管理，提高财政资金使用效益，建立社会主义公共财政制度为目标，以中央预算执行审计为重点，以支出审计为主，实行中央本级支出审计与转移支付审计并重，全面提升预算执行审计的层次和水平。同时审计实务界也对预算执行审计进行了相关的研究，强调如何必须把握审计本身和审计对象的系统性特征来提高预算执行审计的整体效果。前两类研究侧重于从一方面例如政府预算改革或者预算执行审计进行的研究，其缺陷在于未将二者进行有机结合，从这些研究我们难以了解二者之间的互动关系，也不能就二者之间如何更好地发挥作用提出更好的思路。因此就需要第三类的研究，即就政府预算改革和预算执行审计的互动关系进行的研究，从而弥补前述两类文献的不足，但目前该类研究还较少，研究不够系统和深入。因此，本文拟从政府预算改革与预算执行审计的互动关系出发，从审计视角提出当前政府预算改革中存在的问题，同时从政府预算改革视角分析预算执行审计的不足，最后进一步为深化政府预算改革和预算执行审计提出新的思路。

二、政府预算改革与预算执行审计的互动关系分析

(一) 政府预算改革对预算执行审计的影响政府预算制度与预算执行审计紧密关联, 预算执行审计必须与政府预算改革相适应。随着政府预算改革的推进, 对预算执行审计产生的影响不可忽视, 主要体现在: 一是对审计内容产生的影响。随着预算管理方式的变化, 导致预算资金使用的风险领域也发生了相应的变化, 审计内容也随之调整。主要体现在: 部门预算是预算管理体制改革的核内容, 部门预算编制是否科学合理, 是否得以准确执行, 直接影响预算管理体制的成效。因此部门预算已是预算执行审计的重点; 在实行政府集中采购后, 原有的分散采购的风险在向专门的政府采购机构转移, 审计也就随之将对采购业务的监督检查重点转向专门的采购机构; 实行国库集中收付后, 原来分散的支出风险在向集中支付的管理控制领域转移, 由此集中支付系统也变成了重点审计领域; 随着收支两条线的建立, 而审计机关要想全面监督中央财政收入和支出的具体情况, 必须将资金的来源、资金的管理和资金的使用纳入审计范围, 近年来, 对收支两条线资金的审计成为审计检查的重点领域。二是对审计结果报告产生的影响。在预算改革目标即实现公共财政制度的指引下, 一方面财政支出中更加重视公共产品和公共服务的提供, 另一方面也要求公众对财政收支事项的参与和知情, 对透明度的要求增加, 需要审计机关在审计之后向社会提供更多的信息, 由此产生了审计结果公告制度。

(二) 预算执行审计对政府预算改革的促进在政府预算改革过程中, 审计机关, 一方面通过预算执行审计确保政府预算改革的有效执行, 另一方面也在积极推动预算改革, 促进预算制度的完善。首先, 要揭露政府预算管理中存在的问题。通过揭露预算管理和执行过程中存在的问题, 发现预算管理中存在的不足和预算制度的缺陷。在此基础上作出处理处罚决定, 纠正和制裁预算管理和执行中的违法违规行为, 维护预算制度的严肃性, 并促进预算管理体制的完善。同时, 审计机关还应就发现的问题向被审计单位提出改进建议, 以改进和完善预算单位及政府相关部门的管理制度, 促进预算管理水平的提高。其次, 要向立法机关提出政府预算改革的建议。审计机关每年都就预算执行情况向立法机关作审计工作报告。在报告中, 针对审计发现的问题和制度缺陷, 向立法机关提出宏观层面的改革建议, 直接推动政府预算改革。审计署在最近五年的审计工作报告中, 都就政府预算改革提出了建议, 人大常委会就审计长提出的建议做出决议, 要求政府加以落实, 这样直接推动了我国的政府预算制度改革。还应促进国库集中收付制度、政府采购制度、收支两条线管理的进一步规范。在预算改革制度推动下, 审计机关进一步加大了对政府采购、国库集中收付制度、收支两条线的审计力度, 促进其进一步规范化。其中, 国库集中收付审计的主要内容包括用款计划的审批、零余额账户和国库单一账户的管理情况; 审计机关对政府采购的审计监督主要包括对提出采购需求的行政事业单位的审计和对政府采购中心的审计两个层面; 收支两条线审计则包括对资金来源、管理和使用等方面进行的审计。

三、政府预算制度与预算执行审计的现状分析

(一) 政府预算制度改革的局限性近年来我国政府预算制度改革在取得成效的同时, 由于理论指导、制度设计、配套改革、组织落实等诸多因素的影响, 政府预算改革还存在着诸多的不足之处。从近年来的审计结果来看, 主要体现在以下方面: 一是部门预算不够完善。目前预算不完整现象较为严重, 部分非税收入征缴管理不规范、部分资金未纳入部门预算管理。就2006年上海市财政局组织执行市级预算和市地方税务局税收征管情况审计来讲, 对17个部门和下属80户一级预算单位审计, 发现违规和管理不规范金额29.75亿元, 占审计金额的61.7%; 对20个政府投资和以政府投资为主的建设项目管理, 发现违规和管理不规范金额共19.46亿元, 占审计资金总额的4.14%。二是国库集中收付制度存在缺陷。国库集中收付改革的一个客观条件就是实行财、税、库、行计算机

联网，但目前的信息支撑还存在一定的问题，国库集中支付软件与其他相关系统之间衔接不够，软件功能单一等问题。同时，国库集中收付制度涉及各方面利益关系调整，现行的很多法规制度是在计划经济体制下制定的，不能适应当前国库管理制度改革的需要。三是政府采购监督力度不够。政府采购管理部门对政府采购执行部门监督力度不够，有的甚至合二为一，无监督可言；政府采购预算编制不够科学合理；采购过程不够规范、透明，容易出现舞弊行为；政府采购批复不及时；政府采购绩效评价标准不一，不能全面评价政府采购实际产生的效益等。四是收支两条线管理政策尚未完全落实。至今，收支两条线管理政策尚未完全落实。有些部门和单位的行政事业性收费未纳入收支两条线管理，而是视作自有资金来源自收自支，这就影响了财政资金的管理，削弱了财政调控及支出能力。应该及时上缴财政的收费也不能及时缴入财政专户，而是存放于其单位自行开设的过渡户，影响了财政收入的进度，也容易出现财政资金管理的漏洞。同时，还存在乱收费、用“白单”收费、私设“小金库”现象，破坏了财政的正常收支秩序。五是财政资金使用效益未能很好发挥。近年来财政收支大幅度增长，政府在一些项目上的投资性支出逐年增加，但资金投入后，政府投资中存在的问题也十分严重，其经济性、效果性和效益性究竟如何，职能部门很少进行绩效评估。

（二）政府预算改革与预算执行审计互动过程中的局限性从政府预算改革看预算执行审计的不足主要体现在以下方面：一是预算执行审计范围狭小。审计作为国家监督经济活动的重要手段，其监督检查的范围应该是全方位和多层次的。但当前部门预算执行审计监督检查主要集中在财政收支的真实、合法性方面，对支出的合理性、效益性缺乏相应的监控指标，绩效审计还没有得到广泛应用。另外审计监督检查的广泛性与普遍性应该是就全社会而言的，而目前审计监督检查对象还是以单一的国家机关、企事业单位的财务收支及相应的财务活动为主，对于下属单位的审计监督检查还存在盲区。二是审计方法、时间滞后。随着财税信息化工作的不断深入，财税管理的软件开发方面有了较大发展。财税系统已实现了信息化管理，并先后建立了财税信息网络，实现了省级联网，虽然近年来审计署加快了金审工程的步伐，但预算执行审计实践中基本上仍是沿用传统的手工操作方法，审计软件开发步伐滞后。这与财税部门的现代化操作管理形成了明显的反差，制约着预算执行情况审计效率的提高和服务经济建设功能的发挥。预算执行审计是对本级政府财政收支活动实施的监督，应强调审计时效性。从理论上讲，预算执行审计应是编制年度财政决算的重要依据，审计反映预算执行中存在的问题必须在决算时予以纠正，否则就失去了预算执行审计的意义。但在具体实施中预算执行审计不可能在决算前进行，而是在决算编制后或决算编制过程中进行的，审计发现的问题不可能在编制决算时纠正，这样预算执行审计的时效性不但难以体现，而且开展预算执行审计的最终目的也难以达到。三是审计人员素质有待提高。预算执行审计属于较高层次的审计监督，涉及面广，政策性强，对宏观经济工作指导意义大，客观上要求审计必须站在一定的高度上分析和研究存在的现实问题，因而对审计人员的素质也提出了更高的要求。尽管我国目前已在提高人员素质方面下了一定功夫，采取了一些措施，也取得了一定效果，但是，审计人员的综合素质与社会主义市场经济体制下审计监督的要求仍然是不相适应的，一方面部分审计人员在业务上没有经过认真系统的专业学习和技能培训，业务水平不高，工作经验不足，尤其在预算执行审计中，由于缺乏对部门预算知识的掌握，从而影响到对预算执行情况的审计；另一方面少数审计人员为了自身或小集体的利益，不惜拿国家的财产做交易，也就造成其在执行审计监督职责时，不是站在客观公正的立场上，而是有意偏袒违纪违法的被审部门或单位。所有这些必然影响预算执行审计的进行和审计监督作用的发挥。

四、预算执行审计的新途径及深化政府预算改革探索

（一）转变审计思维方式，监督政府预算全过程政府预算体制的改革需要我们改变传统的预算

执行审计思维方式，转变审计思路。根据建立公共财政基本框架的要求，把审计监督贯穿于政府预算的全过程，既要重视预算编制审计，又要重视预算执行审计，从预算收入入手，着力于预算支出审计；从预算执行结果出发，着力于预算执行全过程审计。目前预算管理工作中存在“轻预算、重决算”的不正常现象，预算准备期明显偏短，预算编制科学性、准确性和及时性做得很不够，既不能有效贯彻国家的财政政策，在资源配置、促进经济增长方面作用降低，而且预算透明度和约束力不强，容易滋生腐败现象。所以财政体制改革的一项主要工作就是将加强预算编制工作，做到预算准备充分，预算编制科学、准确。同样，审计机关要有效对预算执行进行审计监督，不应局限于目前的事中预算收支执行审计和事后的决算审计，而是将审计关口前移，在人大批准预算前，对预算编制的准确性、科学性、及时性进行审计和预算执行中的预算批复、调整等情况进行即时审计，通过事前、事中与事后的预算执行审计的有效结合，实现对预算的全程监督，以充分、有效地发挥预算执行审计的职能作用。

（二）深化审计内容，扩大审计的范围首先，应加大部门预算审计力度。一是要关注预算编制的真实性、合理性，特别是对那些财政资金收支数额较大的部门，检查其收入项目是否完整、有无不列入情况，支出项目是否真实，有无虚列、空挂等现象；二是要检查财政部门是否按预算及时拨款，是否存在随意性。其次，需要加强对财政支出、国库集中收付以及政府采购的审计。一方面检查财政支出的结构，看其是否根据建立公共财政基本框架的要求安排支出，并分析支出是否合理，重点检查那些社会公益性事业的支出项目、社会保障性支出项目等专项资金的投入是否得以保证，并规范使用，是否能够发挥最大的经济效益；另一方面加大对部门的延伸审计力度，检查其支出是否按预算执行，是否合规合法，揭露用款部门支出中的违规行为，从源头上遏制腐败现象的滋生，确保财政资金的安全有效运行。国库集中收付的审计应重点检查财税部门预算内外收入缴库方式、程序是否合规，监督支付资金的真实性、合法性。对政府采购的审计则主要审查预算编制程序是否合规、合法，招标是否公开、公平、公正，采购价格和质量是否优化。

（三）改进审计方式和方法，积极探索预算执行绩效审计根据政府预算体制改革的特点，审计方法将逐步得以改进。一是在审计方式上做到“同级审”与“上审下”有机结合，财政部门审计与延伸审计下级预算部门有机结合，预算执行审计与专业审计有机结合。这样可以全面掌握财政资金的走向，有利于由上到下，从下及上，从宏观及微观两个方面揭露和分析预算执行及管理中的深层次问题，确保预算执行审计的有效性、完整性。二是改革传统的审计方法，研究和开发预算执行审计的计算机软件，采用先进的计算技术，从而提高审计质量，扩大审计成果。三是积极探索预算执行绩效审计模式，我国现行预算执行审计的目标主要是查错纠弊。但随着财政体制改革的进一步深化，部门预算、国库集中支付、政府采购和收支两条线等措施得到进一步加强，一些改革措施已经改变了财政资金流动的路径，仅仅对预算“执行”进行审计就会出现审计内容空壳化的趋势；不仅如此，财政资金是否被依法使用固然重要，但更重要的是政府使用财政资金绩效如何。显然，随着财政体制改革的不断推进，预算执行绩效审计必将成为一种制度性安排，最终推动政府提高效率。

（四）提高审计人员的整体素质，确保审计质量深化预算执行审计工作，进一步提高审计质量，需要审计人员具有较丰富的宏观经济知识、较高的政策水平、较强的综合分析能力及处理问题的能力；需要审计人员掌握现代审计知识，掌握计算机应用技能；需要一支思想过硬、作风过硬、业务过硬的高素质审计队伍。因此，我们应认清形势，理清思路，采取积极措施，加强审计人员的思想业务培训，进一步提高审计人员的素质，培养一批复合型审计人才，以适应新时期的需要。

参考文献：

- [1] 《中华人民共和国预算法》（第八届全国人民代表大会第二次会议通过主席令第21号公布【1994】）。
- [2] 《中华人民共和国预算法实施条例》（国务院发布【1995】）。
- [3] 中华人民共和国审计署：《2006至2010年审计工作发展规划》（2006年）。
- [4] 《中华人民共和国审计法》（全国人民代表大会常务委员会发布【2006】）。
- [5] 倪剑敏：《政府预算条件下深化财政审计研究》，《苏州大学硕士学位论文》2006年。
- [6] 桂忠才：《财政体制改革与财政审计创新》，《广西大学硕士学位论文》2004年。
- [7] 何干成：《关于提高预算执行审计整体效果的思考》，《审计与理财》2006年第9期。
- [8] 张海军、汪其水：《上海预算执行审计报告受到人大充分肯定》，《上海审计》2007年第课题组负责人：沈日新

课题组成员：洪涛 李颖琦 何芹 冯金明 沈菊妹

文章来源：财会通讯 （责任编辑：x1）