

预算机会主义、预算治理构造和预算审计

——国家审计嵌入公共预算的理论架构

郑石桥, 贾云洁

(南京审计学院 国际审计学院, 江苏 南京 211815)

[摘要]各国的国家审计在公共预算中的作用呈现不同特色。沿着预算机会主义、预算治理构造到预算审计这个逻辑路径,建立一个关于国家审计在公共预算中作用的理论架构,并以美国和中国作为案例来验证这个理论架构,具有重要意义。各个国家针对预算机会主义会有一个由预算文化、预算制衡和预算问责组成的预算治理构造,预算审计属于预算问责,预算审计如何嵌入预算治理构造的决定因素是剩余预算机会主义,剩余机会主义决定预算审计体制、预算审计重点和预算审计模式。

[关键词]预算机会主义;预算文化;预算制衡;预算问责;预算审计体制;国家审计;公共预算

[中图分类号]F239.4;F812.45 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1672-8750(2012)04-0080-09

一、引言

自1995年《中华人民共和国审计法》颁布实施以来,审计机关在原来决算审计的基础上实施本级预算执行审计,通过审计,有力推进了财政预算管理工作的不断完善,促进了部门和单位依法行政和财政财务管理的加强,预算执行审计已成为我国审计机关最重要的审计业务之一。然而,美国等发达国家的国家审计机关,却没有与我国类似的专门针对预算执行的审计业务,美国《Single Audit Act》要求,接受联邦支持10万美元及以上的机构必须进行通用目的的财务报告审计。同时,以绩效预算为基础的绩效审计却是美国等发达国家的国家审计机关的主要业务。为什么会出现这种差异呢?从研究文献来看,关于预算机会主义、预算监督,国内外都有不少的研究,然而,针对预算执行审计,国外没有相关研究,国内预算执行审计的研究是跟随预算执行审计实践的发展而展开的,主要结合实践中出现的亟须解决的问题研究审计体制、审计重点、审计模式、审计方式法等,具有较强的针对性、实用性和及时性。总体来说,现有研究不能解释不同国家审计机关在公共预算中作用不同的原因。

本文拟沿着预算机会主义、预算治理构造到预算审计这个逻辑路径,建立一个关于国家审计在公共预算中作用的理论架构,并以美国和中国作为案例来验证这个理论架构。具体来说,本文要研究三

[收稿日期]2012-04-09

[基金项目]江苏高校优势学科建设工程(PAPD);审计署2012—2013年度重点课题

[作者简介]郑石桥(1964—),男,湖南耒阳人,南京审计学院国际审计学院教授,博士生导师,博士,主要研究方向为审计理论与方法;贾云洁(1976—),女,南京审计学院国际审计学院讲师,中南财经政法大学博士生,主要研究方向为审计理论与方法。

个问题:第一,针对预算机会主义的预算治理如何构造;第二,预算审计如何嵌入预算治理构造;第三,用美国和中国的案例来验证上述理论架构。

二、文献综述

关于预算机会主义的研究文献很多,研究主题包括预算机会主义的原因、表现形式及抑制对策^[1-8]。然而,预算抑制中对预算监督的研究缺乏,将预算审计纳入抑制对策的更是稀少。

关于预算监督的文献很多,研究主题主要集中于国外预算监督体制的借鉴、国内预算监督存在的问题及如何优化预算监督^[9-16],然而在预算监督整体构架中缺乏对预算审计的定位、类型的理论解释。

预算审计文献区分为预算执行审计和决算审计。针对预算执行审计,国外没有相关研究,国内预算执行审计的研究是跟随预算执行审计发展而展开的,主要结合实践中出现的亟须解决的问题,研究审计体制、审计重点、审计模式、审计方式方法等,具有较强的针对性、实用性和及时性^[17-18]。关于决算审计研究,2001年8月,时任审计长李金华代表署党组在全国审计工作座谈会上指出,要对中央部门全部实行决算审签。董大胜指出,“要探索对财政决算(草案)真实性发表意见。审计工作应该强化整体的概念”^[19]。在对全国人大常委会所做的工作报告中,财政部长的报告有个总体的概念,而审计报告却没有。审计要回归其基本职能并由此出发,对财务会计报告的真实性和公允性发表审计意见,不能只抓案件和信息。此外,还有一些文献从预算审签制度和预算执行真实性的角度论证决算审计的必要性^[20-21]。现有预算审计文献,并没有以预算监督整体架构为背景来研究预算审计。

总体来说,预算机会主义、预算监督和预算审计都有不少研究,然而,缺乏将三者关联起来进行的研究,而这种关联研究恰恰是具有重要意义的,因为,从根本上来说,如果没有预算机会主义,也就没有预算监督的必要性,而预算审计只是预算监督整体中的一个要素,缺乏预算监督整体构造这个背景,预算审计的研究结论可能有失偏颇。

三、预算机会主义、预算治理构造和预算审计:理论架构

(一) 预算机会主义的原因和类型

机会主义就是利用不正当手段谋取自己的利益。对公共预算来说,机会主义就是在预算编制、调整、执行和决算过程中,利用不正当手段来谋取自己的利益。为什么会有机会主义行为呢?预算过程中的相关者形成委托代理关系,公共财政资金的管理者是委托人(当然,某些委托人也可能是上层级委托人的代理人),而公共财政资金的需求者或使用者是代理人。在预算管理过程中,由于存在环境不确定性并且委托人与代理人之间存在激励不相容和信息不对称,代理人有可能背离委托人的利益或不忠实于委托人意图,发生道德风险和逆向选择,于是随之而产生的交易成本就会困扰公共预算制度的良好运行。就激励不相容来说,预算代理人和委托人之间可能存在利益不一致,从代理人看来,公共财政资金是“不要白不要”,通过公共预算资金获得的资金越多,自己的效用就会越大,从而出现所谓的“官僚预算最大化”^[1]。就信息不对称来说,预算关系中的代理人具有信息优势,拥有许多委托人所不知道的信息(例如资金的真实需求究竟是多少),代理人知道的信息多于委托人;在预算执行过程的真实情形下,代理人也可能欺骗委托人。就环境的不确定性来说,由于预算面向未来的,对于未来的情形需要作出假设且在此前提下来确定预算,而这种假定可能与未来的实际不一致,并且,选定不同的假定可能会有不同的预算需求,从而使公共预算具有酌量性。

正是由于激励不相容、信息不对称和环境的不确定性,预算代理人才有机会利用不正当手段来谋取自己的利益。那么,预算机会主义行为有哪些类型呢?一般来说,预算机会主义行为分为事前预算机会主义行为和事后预算机会主义行为。事前预算机会主义行为是指委托代理关系确定之前,代理

人的一些特征是委托人无法观察到或无法验证的,此时,代理人可能利用环境不确定性和委托人的信息劣势为自己谋取利益,这称为预算逆向选择。这种机会主义行为的最典型形式包括预算寻租、预算松弛和预算棘轮效应。预算寻租是指预算代理人通过各种手段使得预算委托人在预算资源配置过程中倾向于自己,从而获得预算租金^[6]。预算松弛是指将业绩目标确定在自己的真实能力之下,而将资源需求确定在自己的真实需求之上^[2]。棘轮效应是业绩标准随实际业绩上升的趋势^[22-23],预算棘轮效应是指下期预算资源配置以本期实际为基础,本期实际支出越大,下期配置的预算资金越多,因此,为了下期预算,本期必然多花费资金^[4]。事后预算机会主义则是指代理人在委托代理关系确定之后,利用环境不确定性和信息优势,通过减少自己的要素投入或其他不正当行为以达到自我效用最大化,通常称作预算道德风险。这种机会主义行为的主要形式是预算卸责和预算违规。预算卸责是指预算代理人在预算执行中的三种行为:一是当能完成预算时,照着预算做,不超过预算;二是当预算不能完成时,不是想办法尽量提高业绩,而是听之任之;三是“挑肥拣瘦”,预算目标制定并交付使用后,如果预算目标由若干个子目标共同组成时,代理人有意改变子目标结构,增大那些难度低的项目投入,减少那些难度高的项目投入。这三种行为都是在预算执行中没有付出全部努力,所以称为预算卸责^[3]。预算违规就是违犯预算管理的相关法律法规,例如,编报不实、挪用、挤占、改变资金用途、未拨付、支出不具体、闲置资金资产、支出超出范围、账外账、资金出借等^[8]。

(二) 预算机会主义行为的预算治理构造

如何应对预算机会主义行为呢?一般来说,不同类型的预算机会主义行为具有不同的特征,从而需要不同的预算治理构造。前已述及,事前预算机会主义行为包括预算寻租、预算松弛和预算棘轮效应,事后预算机会主义行为包括预算违规和预算卸责。从预算机会主义行为应对机制的设计出发,上述机会主义行为可以分为两类:一是显性机会主义行为,指建立明确标准,可以直接觉察和判定的机会主义行为,包括预算寻租和预算违规;二是隐性机会主义行为,指无法建立明确标准,难以直接觉察和判定的机会主义行为,包括预算松弛、预算棘轮效应和预算卸责。

以上述分类为基础,总体来说,预算治理构造包括三种机制:一是预算文化,这种机制能改变预算主体的价值观或态度,从而改变其预算机会主义行为;二是制衡,在预算全流程中植入制衡机制来抑制预算机会主义行为;三是问责机制,事后对代理人的预算行为进行评价并以此为基础进行奖励或处罚。一般来说,预算制衡和预算问责合并称为预算监督。上述机会主义行为和预算治理构造之间的总体关系如图1所示。

下面,我们来具体分析预算文化、预算制衡和预算问责。预算文化主要是预算价值观念体系,包括预算价值观念、预算道德规范、预算思想意识、预算工作态度等内容。美国著名的文化人类学家怀特认为“行为是文化的函数”。预算文化是一种非正式制度,强调非正式性和内生自我预算控制,强化预算职业道德意识,自我抑制预算机会主义行为。预算文化一方面受到本民族文化价值观的影响,另一方面源自于长期的预算实践行为^[24]。预算实践中形成的惯例或潜规则是预算文化的重要来源。例如,如果预算软约束盛行,则正式预算就得不到尊重;正式预算得不到尊重,预算机会主义行为就会盛行。我国巨额的地方政府债务就是预算软约束的结果。在2002年全面推进国企改革前,因产权不清、激励不明等因素导致的预算软约束弊端,直接造成了当时国企效率低下、资不抵债等状况。又如,如果预算分配中“会哭的孩子有奶吃”,则预算寻租就会盛行,全国各地都会在权力中心设置办事处,实施预算寻租行为。

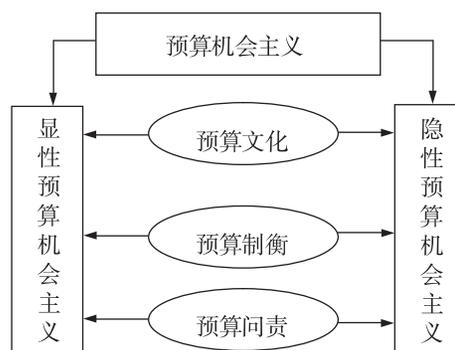


图1 预算机会主义和预算治理构造

预算制衡一般是事中监督甚至事前监督,主要的思路是在预算全流程中贯彻分权牵制的原则,建立预算编制权、调整权、使用权、支付权、审核权相互分离、相互牵制的预算制度^[9]。一般来说,预算制衡主要有四种类型:立法机构对行政机构的制衡,行政机构内部制衡,行政机构对预算单位的制衡,预算单位内部制衡。我们分别来分析各种制衡机制。

首先是分析立法机构对行政机构的制衡。纳税人约束政府就是通过立法机关制约政府预算来实现的,这种约束就是以权力制约权力,也就是以立法权制约行政权。立法机构对预算的决策权力,只有嵌入现实的政治权力关系和社会发展的进程中才有意义。尽管世界各国议会的财政权相差很大,但代议机构已演进成为各国公认的预算决策主体,尤其是经过近三百多年的发展与完善,发达国家形成了议会中心主义、财政支出议会法定等重要特征^[13]。

行政机构内部制衡主要指行政机构内部预算相关事宜是由一个行政机构执行还是由多个行政机构来执行。行政机构内部制衡一般有两种模式:一是机构内部制衡,即预算编制和预算执行由一个部门执行,但是,这个机构内部各个部门实行内部分权制衡,我国基本上是这种情形;二是机构间制衡,即预算编制和预算执行分别由两个独立的行政机构来执行,美国基本上是这种情形。一般来说,机构间制衡模式的制衡效果虽然会较好,但是效率可能会受到一些影响,而机构内部制衡则与之相反。

行政机构对预算单位的制衡主要是预算执行中的制衡,部门预算、财政集中支付、发票管理和政府采购制度都是行政机构对预算单位制衡的手段。通过这些手段,对预算单位申请和使用财政预算资金过程中的机会主义行为形成了抑制机制。

预算单位内部制衡是预算单位采取的抑制预算机会主义行为的手段,单位内部预算管理制度和会计制衡是两种主要手段。这里的会计制衡指预算单位内部的会计机构和会计人员依照国家的法规、各项规章制度和公认的会计准则,运用会计核算资料和会计分析方法,对预算资金运动过程的真实性、正确性、合法性及有效性进行检查、评估、控制和督促,以提高效果和效率、实现预期目标的管理活动。会计制衡处在预算制衡的最前沿,是不同机构制衡预算的基础,其他监督手段都要利用会计制衡提供的信息^[25]。当然,预算单位内部制衡机制的形成可能需要外部行政机构的推进,没有行政机构的推进,预算单位不一定有建立这种制衡机制的积极性。

预算问责是事后对代理人的预算行为进行评价并以此为基础进行奖励或处罚。预算问责有五种形式,即立法问责、司法问责、行政问责、社会问责及预算单位内部问责。立法问责是立法机构对预算执行结果的追究,主要形式是听取行政机构的预算执行报告,审批决算报告。司法问责是司法机构对违反预算法律行为的惩处。行政问责是相关行政机构对预算单位的问责,包括行政监察、财政监督、税务监督、物价监督、海关监督、金融监督等。社会问责是公众及社会舆论对预算的监督,这种监督的前提是预算信息公开。预算单位内部问责主要指预算单位的内部审计部门所进行的预算相关审计^[12]。

以上分析了预算文化、预算制衡和预算问责。如果将预算文化称为一种非正式制度,则上述三种机制都可以称为抑制预算机会主义行为的制度装置。接下来的问题是,在如此多的制度装置中如何选择不同机制并形成制度装置组合?一般来说,这取决于这个国家的治理整体构造,不同的治理整体构造会有不同的预算治理构造。治理构造通常包括三个子系统:一是治理权力配置及运行系统,二是任务确定及资源分配系统,三是问责系统。这三个子系统并非处于平等的地位,治理权力配置及运行系统事实上也就是治理权力分配,它是其他两个子系统的基础,其他两个子系统的运行质量很大程度上取决于权力配置子系统。不恰当的权力配置,既可能导致任务确定及资源分配系统从属于权力配置系统,也可能导致问责系统徒有虚名。

(三) 国家审计嵌入预算治理构造

国家审计本身是抑制预算机会主义行为的制度装置。在预算治理构造的两个正式制度装置中,国家审计属于问责机制而不是制衡机制。国家审计嵌入预算治理构造的决定因素是剩余预算机会主

义,剩余预算机会主义是指制衡机制没有能够抑制或阻止的机会主义行为。剩余预算机会主义是由制衡机制决定的,制衡机制越是有效,剩余预算机会主义越是不严重,反之亦然。当然,制衡机制和问责机制需要组合起来共同应对预算机会主义行为,有时候,出于成本效益考虑,对机会主义行为选择问责而不是制衡。剩余机会主义决定了预算审计体制(也称为国家审计体制)、预算审计重点(监督显性预算机会主义或是隐性预算机会主义)和预算审计模式(是预算执行审计还是决算审计)。同时,预算问责机制构造对国家审计嵌入预算治理构造也有重要影响。预算机会主义、预算治理构造和预算审计的总体关系如图2所示。

尽管应对剩余预算机会主义行为的是预算问责,但是,一般来说,预算审计在预算问责中具有重要地位。因此,预算审计是应对剩余预算机会主义行为的重要机制。剩余预算机会主义行为对预算审计的影响可以从四个方面来分析。

第一,剩余预算机会主义与预算审计体制。立法机构、行政机构和预算单位都是预算的直接当事人或预算主体,

都是某种程度的代理人,都可能产生机会主义行为,从而都具有剩余预算机会主义行为。一般来说,某个预算主体的剩余预算机会主义严重,则国家审计机构应隶属于这个预算主体的委托人。当然,也存在另外一种情形,即某种预算主体的剩余预算机会主义较严重,但是其委托人不介意或没意识到这种剩余预算机会主义,所以也就没有对代理人问责的需求,从而也就没有审计需求。具体来说,如果剩余预算机会主义主要存在于预算单位,或者不介意或没意识到预算单位之外的其他预算主体的机会主义行为,则国家审计可以是行政机构的组成部分,从而具有行政型审计体制;如果剩余预算机会主义主要存在于行政机构,则国家审计会隶属于立法机构,从而产生立法型审计体制;如果立法机构也可能存在剩余预算机会主义,则可能产生独立型审计体制和司法型审计体制。因此,总体来说,不同预算审计体制所重点关心的剩余预算机会主义主体不同,审计体制本身不一定存在优劣之分。关键的问题在于预算委托人是否介意其代理人的剩余预算机会主义行为。例如,有学者认为,我国现行国家体制不能满足纳税人和立法机关监督政府预算的需要,立法型预算审计体制是改革方向^[25]。

第二,剩余预算机会主义与预算审计重点。前文将预算机会主义行为分为显性预算机会主义和隐性预算机会主义,剩余预算机会主义同样分为这两种类型。一般来说,某种剩余预算机会主义越是严重,则其越是会成为审计重点。正是剩余预算机会主义的严重程度决定了预算审计重点。显性预算机会主义是显而易见的预算机会主义行为。当一个国家的预算寻租、预算违规等剩余预算机会主义较严重时,预算符合性审计理所当然会成为审计重点;当一个国家的剩余预算机会主义行为中显性预算机会主义较少时,预算审计的重点自然会转移到预算绩效性审计。因此,一个国家的预算审计是以符合性审计为重点还是以绩效性审计为主,并非由主观意愿决定,而是由剩余预算机会主义的类型决定的。

第三,剩余预算机会主义与预算审计模式。预算审计模式是指预算符合性审计是采取预算执行审计还是采取决算审计。这两种审计模式的根本区分是审计意见保证程度不同。通常预算执行审计对预算符合性提供有限保证,即对通过既定审计程序是否发现问题发表审计意见,而不是对预算主体本身是否存在问题发表意见。可能的情形是,预算主体存在问题,但是既定审计程序没能发现。因此,预算执行审计不能对预算主体是否存在问题发表一个整体观点。决算审计对预算符合性提供合理保证,即通过审计程序对预算主体本身是否存在问题发表整体意见,而不是仅仅对已经发现的问题

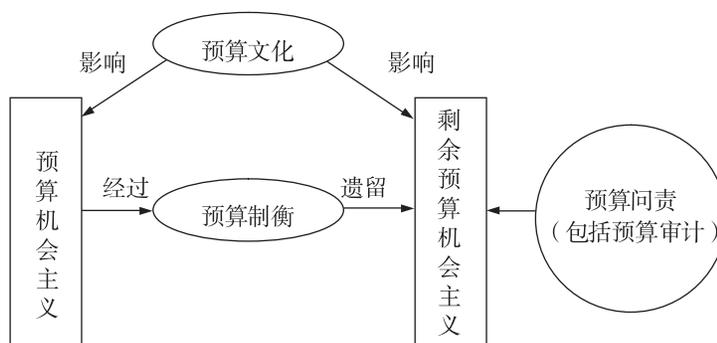


图2 预算机会主义和预算审计

发表意见。通过决算审计的审计意见,委托人对预算代理是否存在某种机会主义行为会有个总体概念。那么,是什么因素决定预算审计模式的选择呢?主要有剩余预算机会主义和审计能力两个因素。剩余预算机会主义越是严重,就越是难以通过审计来发表合理保证意见,从而越是难以采用决算审计模式,反之亦然;审计能力越强,就越是有可能通过审计来发表合理保证意见,从而越是有可能采用决算审计模式,反之亦然。

第四,预算问责机制构造对国家审计嵌入预算治理构造的影响。前已述及,预算问责包括立法问责、司法问责、行政问责、社会问责和预算单位内部问责。事实上,预算审计也是一种问责机制。在预算问责体系中,预算审计一方面是其他问责机制的信息保障机制(如果没有预算审计,则各种预算问责都缺乏可信的问责信息);另一方面,预算审计要与其他问责机制之间做好协同和分工,避免重复。

四、预算机会主义、预算治理构造和预算审计:美国和中国案例分析

沿着预算机会主义、预算治理构造到预算审计这个逻辑路径,本文提出了一个关于国家审计在公共预算中作用的理论架构。然而,这个理论架构是否正确呢?我们将以美国和中国的案例来验证。一般来说,在公共预算中,机会主义行为是人的天性,只要环境不确定性、信息不对称和激励不相容存在,就会有预算机会主义行为。因此,中国和美国的预算机会主义行为发生的可能性方面并不具有显著差异。但是,两国预算治理构造和预算审计却有重大差异。

(一) 美国联邦预算治理构造和预算审计

美国联邦政府预算治理机制具有如下六个特点。

第一,预算管理机构的健全,分工明确,相互制衡。美国预算管理职能由行政部门和立法部门分享,即行政部门承担预算编制和执行职能,而立法部门负责预算审批和事后审计职能。同时,在立法和行政部门内部还有预算权的分权制衡。行政部门内部,总统下属的管理与预算办公室负责联邦政府预算的编制,财政部负责具体执行预算。立法部门内部,国会预算办公室协助国会审查和批准预算;预算收入立法则主要由两院筹款委员会负责,并起草税法经国会批准后执行;预算监督由属于国会的审计总署负责。因此,预算的编制、执行和监督分别由不同机构负责,这些机构间既相互独立,又相互制约,形成预算治理的组织架构^[26]。

第二,国会对预算的审批非常严密,并且总统和国会之间形成制衡。国会需要在规定的时间内完成预算审批和立法程序,并经过总统认可和签署后开始生效。若总统否决了国会通过的预算草案,原法案需经国会再次审议,如以2/3多数票再次通过后,即产生法律效力,总统必须签署而无权再进行否决;如两院不能以2/3多数票通过,则需对法案进行修订,然后再提交总统签署^[27]。

第三,行政部门内部问责。每一个联邦部门都有自己的内部审计机构,该内部审计机构在对政府预算的控制和评价中起着重要的作用。美国联邦政府部门内部审计有如下特点:一是机构健全。64个联邦机构设立了监察长办公室。二是独立性强。设立内部审计机构的64个联邦机构,其中30个是由总统任命,其余34个是由部门或机构负责人任命。三是人员配置较多。64个监察长办公室共有12000多名工作人员,而2009年GAO是总部3141人,11个主要城市办事处是3300人,从中可以看出联邦政府机构内部审计的相对规模^[28]。四是审计业务是财务合规性审计与绩效审计并重^[29]。

第四,预算编制的公开性和透明度较高。美国联邦政府预算编制过程中,总统预算草案要在全美国公布,而且任何党派、团体或部门都可以就预算提出自己的意见,体现了较高的公开性和透明度^[27]。

第五,预算编制方法采用绩效预算。美国从2003年预算案开始实行绩效预算,提高了政府的管理效率,使美国联邦政府在不削减公共服务的前提下能增加财政盈余^[26]。

第六,在预算执行过程中,有一套行之有效的集中支付和政府采购制度。

由于美国联邦预算构造了具有上述特征的预算治理机制,美国联邦政府剩余预算机会主义和审

计具有以下特征:第一,国会是强有力的预算机构,特别关注行政机构是否存在剩余预算机会主义,因而确立了立法型审计体制。同时,行政机构部门还关注其内部单位是否存在剩余预算机会主义,因此,联邦政府机构都建立了内部审计机构。第二,联邦预算单位的预算寻租、预算违规等显性剩余预算机会主义难以实施,而预算松弛、预算棘轮效应和预算卸责等隐性剩余预算机会主义成为关注焦点。在这种情形下,预算审计的重点自然会转移到预算绩效性审计。GAO 审计资源的 85% 以上用于绩效审计。第三,由于联邦预算单位的预算寻租、预算违规等显性剩余预算机会主义难以实施,因此,这种情形的剩余预算机会主义不严重。在这种情形下,GAO 的预算审计意见保证程度选择合理保证,与此相适应,预算审计模式选择决算审计模式,即会计报表审计模式。

(二) 我国中央政府预算治理构造和预算审计

我国中央政府预算治理具有如下特征:第一,在整个预算过程中,预算编制、决策和执行实行行政和立法分权,行政部门提出预算草案,人大决定预算方案。在行政机构内部,预算编制和执行都是财政部负责,没有实行行政部门内部分权。人大审议预算时,到预算公布的当天,预算草案才交给代表审阅,会议一结束便收走。人大预算审批时间短,缺乏专业性和严密性,更多的是形式上的审查,实质性审查不够^[30]。第二,预算信息及预算执行结果信息的公开还处于探索阶段,公开的内容很有限,且综合性信息较多,具体项目的清晰度不够。第三,预算编制过粗,细化预算和绩效预算还处于试点阶段。我国实行部门预算以来,预算细化的程度有所提高,但由于受传统资金规模预算的影响,加上绩效预算处于试点阶段,预算过粗,缺乏详细的目标成本效益数据信息,也为预算机会主义提供了更多的可乘之机。第四,预算执行体系中,建立了部门预算及其配套的集中支付和政府采购制度。这些制度实施以来,取得了一定的成绩,特别是确立了公共财政支出中的“先预算后花钱”的理念。然而,在推行过程中这些制度也存在不少问题,特别是政府采购中问题较多。

由于我国预算治理机构具有上述特征,我国预算编制中的机会主义行为主要表现为做大预算、预算不实、预算编制不细化、预算编制不科学和资金配置不合理等。预算执行中的机会主义主要表现为:自行调整(改变)项目内容;扩大项目范围;项目支出不实;超预算购置和无预算安排支出;未经财政部批准动用以前年度经费或专款结存;应上交款未按规定及时缴入中央财政专户或未纳入财政专户管理;违规收费、未执行“收支两条线”政策(小金库、私存私放或账外设账)以及截留挤占挪用经费等^[31]。由此可见我国预算机会主义在预算收支真实性和合法性方面的问题较多,预算资金绩效低下,也缺乏应有的预算绩效激励机制。

由此,我国预算审计具有如下特征:第一,行政部门是强有力的预算机构,它特别关注预算单位是否存在剩余预算机会主义,行政型审计体制因此得以确立。同时,行政机构部门对其内部单位是否存在剩余预算机会主义关注程度不同,中央政府机构有些建立了内部审计机构,有些没有建立。总体来说,中央政府内部审计机构建立状况不好^[29]。第二,由于预算寻租、预算违规等显性剩余预算机会主义较严重,在这种情形下,预算审计的重点自然会转移到预算符合性审计,用于绩效审计的审计资源有限。第三,由于预算寻租、预算违规等显性剩余预算机会主义较严重,在这种情形下,审计署的预算审计意见保证程度选择了有限保证,与此相适应,预算审计模式选择了预算执行审计模式。

美国联邦政府预算和我国中央政府预算治理机制、剩余预算机会主义及其对预算审计的影响验证了本文提出的理论逻辑。

五、结论和讨论

各国预算审计呈现不同特色,本文沿着预算机会主义、预算治理构造到预算审计这个逻辑路径,建立一个关于国家审计在公共预算中作用的理论架构,并以美国和中国为案例来验证这个理论构架。

事前预算机会主义包括预算寻租、预算松弛和预算棘轮效应,事后预算机会主义行为包括预算违

规和预算卸责。机会主义还可以分为显性机会主义和隐性机会主义行为。预算治理构造包括预算文化、预算制衡和预算问责。各种预算治理机制的组合选择决定于这个国家的治理整体构造,不同的治理整体构造会有不同的预算治理构造。

预算审计属于问责机制,其嵌入预算治理构造的决定因素是剩余预算机会主义,剩余机会主义决定了预算审计体制、预算审计重点和预算审计模式。

如果剩余预算机会主义主要存在于预算单位,或者不介意或没意识到预算单位之外其他预算主体的机会主义行为,则国家审计可以是行政机构的组成部分,从而具有行政型审计体制;如果剩余预算机会主义主要存在于行政机构,则国家审计会隶属于立法机构,从而产生立法型审计体制;如果立法机构也可能存在剩余预算机会主义,则可能产生独立型审计体制和司法型审计体制。

某种剩余预算机会主义越是严重,则这种剩余预算机会主义越是会成为审计重点。当一个国家的预算寻租、预算违规等剩余预算机会主义较严重时,预算符合性审计理所当然会成为审计重点;当一个国家的剩余预算机会主义行为中显性预算机会主义较少时,预算审计的重点自然会转移到预算绩效性审计上。剩余预算机会主义越是严重,越是难以通过审计来发表合理保证意见,从而越是难以采用决算审计模式,反之亦然;审计能力越强,越是有可能通过审计来发表合理保证意见,从而越是有可能采用决算审计模式,反之亦然。

中国和美国的预算机会主义行为发生的可能性方面并不具有显著差异。但是,预算治理构造和预算审计却有重大差异。美国联邦政府预算和我国中央政府预算治理机制、剩余预算机会主义及其对预算审计的影响验证了上述理论逻辑。

刘家义审计长指出,国家治理结构中需要有一个环节来保障国家经济社会的健康运行,审计正是这样一个环节,充当保障国家经济社会健康运行的“免疫系统”,这是国家治理制度的必然安排^[32]。本文的研究印证了上述观点,不同的国家治理构造会影响国家审计。预算审计需要以国家的预算治理构造为背景来设计,如果脱离预算治理构造来设计或研究预算审计,选择的制度设计可能效果不好,得出的研究结论可能有失偏颇。本文的案例资料表明,美国的预算审计是立法型体制,审计重点是预算绩效,审计模式是决算审计,中国的预算审计与美国相比,具有显然不同的特征,这些不同,不是表明中国审计落后,而是由中国的预算治理构造决定的。只要与预算治理构造相匹配,这种审计就是合适的。因此,优化我国的预算审计,不能盲从他人,而是要从我国的预算治理构造这个背景出发。当然,国家审计也可能通过审计来推进预算治理构造的优化,并不是完全处于被动适应的。

参考文献:

- [1] Wildavsky A. The politics of the budget process[M]. Boston: Little, Brown, 1974 :15.
- [2] Chow C W, Cooper J C, Waller W S. Participative budgeting: effects of a truth-inducing pay scheme and information asymmetry on slack and performance[J]. The Accounting Review, 1988, 63:111 - 122.
- [3] Chow C W, Cooper J, Had K. The effects of pay schemes and ratchets on budgetary slack and performance: a mulriod experiment[J]. Accounting, Organizations and Society, 1991, 16:47 - 60.
- [4] Leone A J, Rock S. Empirical tests of budget ratcheting and its effect on managers' discretionary accrual choices[J]. Journal of Accounting and Economics, 2002, 33:43 - 67.
- [5] 马蔡琛. 政府预算管理中的“寻租”活动分析[J]. 财贸经济, 2004(11) :50 - 54.
- [6] André J, Brüggén A, Moers F. Divisional rent-seeking, stock options and the quality of internal capital allocation[R]. working paper, Maastricht University School of Business and Economics, 2009.
- [7] 郑石桥. 预算棘轮效应和预算松弛实证研究[M]. 上海:立信会计出版社, 2010:7.
- [8] 范燕飞. 中国政府审计公告存在的问题研究[J]. 财会月刊, 2011(25) :42 - 44.

- [9]李传喜. 公共选择理论与宪政分权学说评析——兼论对完善我国预算监督体制的借鉴[J]. 理论与改革, 2003(6): 102 - 103.
- [10]白志刚. 关于完善人大对政府预算审查监督制度体系的构想[J]. 学术交流, 2006(7): 101 - 105.
- [11]刘晓凤. 借鉴国际经验, 构建分离制衡型部门预算模式[J]. 财政事业资产与财务, 2009(2): 39 - 43.
- [12]李燕. 财政信息公开透明是预算监督管理的基础[J]. 财政研究, 2010(6): 13 - 16.
- [13]周长鲜. 财政预算绩效监督体制: 西方发达国家议会的经验与启示[J]. 经济社会体制比较, 2010(5): 148 - 153.
- [14]任喜荣. 地方人大预算监督权力成长的制度分析——中国宪政制度发展的一个实例[J]. 吉林大学社会科学学报, 2010(4): 88 - 96.
- [15]王淑杰. 美国国会预算监督制度的特点[J]. 中国财政, 2010(21): 73 - 75.
- [16]杨慧, 常飞燕, 刘奕囡. 我国预算监督存在的问题及完善对策[J]. 财政监督, 2011(15): 18 - 20.
- [17]吕永丽. 预算执行审计转型研究[D]. 山东大学, 2011: 3 - 5.
- [18]钱啸森, 吴星. 深化中央部门预算执行审计的若干思考[J]. 审计与经济研究, 2008(4): 5 - 8.
- [19]董大胜. 财政审计大格局思考[J]. 审计研究, 2010(5): 6 - 11.
- [20]徐建龙. 县级审计机关加快实行预算审签制度的几点思考[J]. 审计与经济研究, 2005(3): 44 - 45.
- [21]李蓉. 深化预算执行审计的思路[J]. 现代审计, 2010(3): 25.
- [22]Weitzman M. The “ratchet principle” and performance incentives[J]. Bell Journal of Economics, 1980, 11: 302 - 308.
- [23]张维迎. 博弈论与信息经济学[M]. 上海: 上海人民出版社, 上海三联书店, 1996: 456 - 457.
- [24]Chow C W, Shields M D, Wu A. The importance of national culture in the design of and preference for management controls for multi-national operations[J]. Accounting, Organizations and Society, 1999, 24: 441.
- [25]叶青, 鄢圣鹏. 预算审计体制改革研究: 反思与比较[J]. 审计与经济研究, 2006(5): 3 - 7.
- [26]冯俏彬. 美国预算过程的发展演变及其启示[J]. 财政研究, 2007(6): 72 - 75.
- [27]王熙. 美国预算制度变迁及其对中国的启示[J]. 中央财经大学学报, 2010(2): 16 - 20.
- [28]涂佳娜. 走近美国审计[J]. 审计与理财, 2010(8): 56 - 58.
- [29]郑石桥. 公共问责机制和政府内部审计: 理论框架和案例分析[R]. 南京审计学院工作论文, 2011.
- [30]孟妮妮. 我国预算过程中的权力配置研究[D]. 浙江财经学院, 2010: 12.
- [31]罗春梅. 预算违规行为与预算权失衡——基于审计报告的分析[J]. 南京审计学院学报, 2010(3): 13 - 18.
- [32]刘家义. 积极探索创新, 努力健全完善中国特色社会主义审计理论体系[J]. 审计研究, 2010(1): 3 - 8.

[责任编辑: 黄 燕]

Budget Opportunism, Budget Governance and Budget Audit: An Introduction of National Audit to Public Budget

ZHENG Shi-qiao, JIA Yun-jie

Abstract: National audit plays different roles in public budget in different countries. It is of significance to establish a theoretical framework introducing national audit into public audit and testify it by Chinese and American cases based on budget opportunism, budget governance, and budget audit. Every country has a budget governance, which consists of budget culture, budget balance and budget accountability. Budget audit is one kind of budget accountability, and how it is built into budget governance is decided by residual budget opportunism, which decides budget audit structure, budget audit focal point and budget audit model.

Key Words: budget opportunism; budget culture; budget balance; budget accountability; budget audit; system; national audit; public budget