

# 预算环境、预算执行审计与预算违规

——基于中央各部门预算执行审计数据的实证研究

郑石桥, 孙 硕

(南京审计学院 审计科学研究院, 江苏 南京 211815)

**[摘要]** 预算违规是我国公共财政领域需要长期治理的问题。从预算环境和预算执行审计两个角度根据中央各部门预算执行审计数据探究预算违规的原因, 结果显示: 较高的财务充裕度会诱发更高比率的预算违规, 更高的公众关注程度则会抑制预算违规, 而部门首长的政治动力对预算违规并无影响, 预算执行审计频度和预算违规程度显著负相关。因此, 优化预算编制、完善预算公开、加速推进预算执行审计“全覆盖”势在必行。

**[关键词]** 政府管理; 预算违规; 预算环境; 预算执行审计; 预算治理; 预算公开; 预算问责; 政府审计; 国家审计

**[中图分类号]** F810 **[文献标识码]** A **[文章编号]** 1672-8750(2015)06-0003-10

## 一、引言

我国从1999年起进行的以部门预算改革、国库管理体制以及政府采购改革为主的预算改革, 在促进财政资金配置效率和运行效率、控制腐败方面, 毫无疑问地发挥了巨大的作用。尽管伴随后续的“全口径”预算管理、部门预算公开进程的加快, 改革在不断深化, 但是总体来说, 我国仍处于预算能力发展的初期阶段, 制度化且具有完备控制能力的预算体制并未完全建立, 其中一个突出的表现就是预算违规现象并没有如预想的那样得到根治, 甚至没有得到缓解。公共资金被贪污、浪费, 被各种欺骗行为所侵蚀, 预算执行者滥用职权的情形依然屡见不鲜。从审计署历年关于中央预算执行情况审计结果的公告可以看出, 违反各类预算制度、随意支配资金的情况普遍存在, 预算制度的约束力相当有限, 预算违规已经成为我国经济社会生活中屡治不愈的“牛皮癣”。要治理预算违规, 首先要搞清楚预算违规的原因。现有一些文献涉及了这个问题, 但是对预算环境考虑较少, 并且缺乏经验证据, 因此, 关于预算违规的原因还缺乏系统化的理论解释。本文拟采用近年来中央预算执行审计数据, 从政治、经济、社会三个方面揭示预算环境因素对预算违规的影响, 同时验证“全覆盖”、“常态化”的预算执行审计对于预算违规的抑制作用, 并对预算违规的原因进行探讨, 以期今后的研究打下基础。

## 二、文献综述

关于预算违规的原因, 国内现有研究主要有如下观点: 预算多层次委托代理关系导致信息不对称、缺乏对代理人的有效激励<sup>[1]</sup>; 预算执行中的自由裁量权界定模糊<sup>[2]</sup>; 预算分配权“碎片化”、预算

**[收稿日期]** 2015-09-23

**[基金项目]** 国家社会科学基金项目(14FGL004); 江苏高校优势学科建设工程二期项目(现代审计科学); 南京审计学院2015年硕士研究生科研创新项目(MG2015004)

**[作者简介]** 郑石桥(1964—), 男, 湖南耒阳人, 南京审计学院审计科学研究院教授, 博士生导师, 博士, 主要研究方向为审计理论和内部控制; 孙硕(1992—), 男, 河南南阳人, 南京审计学院审计科学研究院硕士生, 主要研究方向为财政审计。

控制权的错位及预算问责权缺失<sup>[3]</sup>;预算年度设置不合理、增量预算编制方法存在弊端<sup>[4]</sup>;政府固守权力格局所导致的预算内在约束机制低效、体制内预算监督乏力<sup>[5]</sup>;预算透明度低,制约预算公共监督<sup>[6]</sup>。

关于预算执行审计效果的研究主要分为两类:一类是研究我国预算执行审计治理预算违规有效性;另一类是探寻提升预算执行审计有效性的路径。

在研究预算执行审计有效性的研究中,大部分学者认为其有效但仍有较大提升余地。欧阳华生等分析中央预算执行审计报告后认为,被审计单位对于预算执行审计结果的重视程度有了较大提高,但由于我国预算现存的制度性缺陷,预算执行审计的实际纠正效果并不理想<sup>[7]</sup>。张森对历年中央预算执行审计报告中的数据进行整理、分析后指出,预算执行审计的开展在一定程度上降低了预算未细化、预算会计核算不规范等违规问题的发生频率,但由于报告覆盖面较小、审计频率较低,其作用仍然有限<sup>[8]</sup>。

另有部分研究认为预算执行审计的效果不佳。薛芬指出,由于《预算法》陈旧滞后、财政管理本身存在制度缺陷、审计处理处罚及跟踪整改不到位,预算违规“屡审屡犯”的问题依然存在<sup>[9]</sup>。宋达、郑石桥基于委托代理理论和公共选择理论指出,预算单位根据审计机关审计发现率、审计处理率和审计处罚率指标作出“是否违规”的策略性选择,其中审计处罚率是最主要影响因素,决定了政府审计对公共部门预算违规发挥的是抑制作用还是诱导作用。他们还采用中央预算执行审计报告数据进行多元回归分析,得出审计诱导了预算违规的结论,认为其中主要原因是审计处罚没有力度<sup>[10]</sup>。

在提升预算执行审计有效性的研究中,王祯昌、闫泽滢基于利益相关者理论,采用博弈论的分析方法,提出抑制预算违规需要政府从制度层面健全政府预算审计利益均衡机制,从而实现利益相关者整体利益最大化<sup>[11]</sup>;袁蓓从预算执行审计对于预算执行控制的作用效果入手,以部门预决算差额作为评价预算执行效果性的指标,通过回归分析得出增加审计任务强度、加大对违规项目的查处力度、加强审计信息披露能有效提高预算执行审计效果的结论<sup>[12]</sup>。

从上述文献可见,对于预算违规的原因,大多数研究集中于预算和预算治理本身,并没有涉及预算治理环境,而关于预算执行审计效果的研究,也没有将预算执行审计与影响预算违规的其他因素结合在一起进行分析。此外,现有研究也多以规范分析为主,缺乏经验证据。本文拟综合考虑预算治理环境和预算执行审计,在理论分析的基础上,以经验数据为基础对预算违规治理进行实证检验。

### 三、理论框架和研究假设

从系统论角度来看,预算违规是一种预算行为,而预算行为发生在预算治理这个体系中,预算治理又是在一定的预算环境中运行的,所以预算治理本身和预算环境都可能对预算行为包括预算违规产生影响。

预算环境是预算治理体系之外的因素,包含丰富的内容,对于特定的单位来说,既有共性环境因素,也有本单位特定的个性因素<sup>[13]</sup>,本文将预算环境区分为经济环境、制度环境、政治环境和社会环境。预算治理是一整套治理预算行为的制度安排,包括制衡机制、激励机制、透明制度、道德机制、监督机制等,预算执行审计属于其中的监督机制,限于篇幅和数据方面的原因,在预算治理体系中,本文主要关注预算执行审计对治理预算违规的作用。本文的研究框架如图1所示,实线部分是本文研究的内容,不涉及虚线部分。

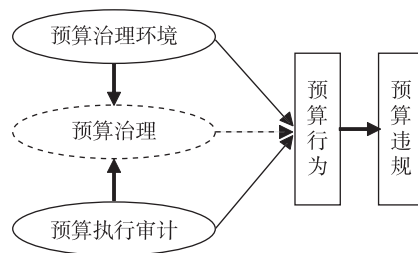


图1 研究框架

一般来说,预算环境应该分为经济环境、政治环境、社会环境和制度环境。由于现有实证研究基

本以国内省一级区域为样本,通过中介和法制化指数作为衡量制度环境的标准<sup>[14]</sup>,而本文以中央各部门预算执行审计数据为样本,无法通过现有数据来获取不同部门的中介和法治化指数,基于此,本文仅仅关注经济环境、政治环境和社会环境对预算违规的影响。

### (一) 预算环境对预算违规的影响

#### 1. 经济环境——财务资源充裕度对预算违规的影响

财务资源充裕度作为预算治理环境中一个较为重要的因素,其作用于预算违规的路径较为清晰。

根据尼斯坎南修正的官僚预算最大化理论,一个官员可能追求薪酬、津贴、权力、公共声誉、人事任免权、机构产出、容易实现变革、容易管理机构等目标,“除去最后二者,其余的目标均与官员可以自由裁量预算规模存在单调正相关关系”<sup>[15]</sup>。基于此种分析,他得出官员总是试图最大化其自由裁量预算规模的结论。由于我国部门预算编制不够精细、机动财力安排占比较大,官员最大化其自由裁量预算无疑具有现实可能性。部门财务资金越充裕,往往意味着大多数支出项目并没有突破既有预算资金约束,弥补资金缺口所需动用机动财力就越少,可供官员自由裁量的资金规模就越大。因此,部门财务资金的充裕度和官员自由裁量的预算规模存在一种正相关关系。各级部门的领导者往往会为自己的部门追求较为充裕的预算资金,哪怕其中的部分资金并非部门正常运转或提供公共服务所必需的。

基于我国预算改革开始时间不长、预算执行审计惩处缺乏力度的背景,可想而知,长期习惯于以“手批白条”这类方式支配预算资金的官员,一旦拥有了较大规模自由裁量的预算资金,为了实现对下属机构的有效激励,让机构管理变得容易,发生以拨作支、替下属非预算编制预算等违规行为的倾向就会加强。

充裕的预算资金首先为部门的预算违规提供了土壤,而我国的现行体制助长了预算违规的可能。《预算法实施条例》规定,部门上年度结余预算资金不得结转下年。此外,在我国目前按照增量预算方法编制预算的模式下,部门前一年的预算规模是下一年预算资金数额的重要参考。虽然部门预算的執行者对于通过违规手段获取预算资金而可能受到惩罚是持规避态度的,但是在目前对预算违规缺乏有力惩处、预算违规带来的收益往往大于可能的损失的情况下,这无疑会强化部门各级通过各种违规方式突击花钱的倾向。因此,预算资金较为充裕的部门,其预算违规的资金空间较大,往往会通过调剂使用预算资金、虚列支出、违规改变项目计划和资金用途等违规手段保持该单位认为相对充足的预算规模。基于上述分析,本文提出假设1。

假设1:财务资源充裕度与预算违规程度显著正相关。

#### 2. 社会环境——公众关注度对预算违规的影响

如亚历山大·波普所言,“是人就会犯错误”,人是会犯错误的,这是我们设计政治制度的出发点之一,也是人们需要监督机制制约的原因。人的因素造成信息并不总是完美的,而这些不完美的信息在我们必须作出的重要决策中往往会起到重要的作用。委托-代理问题产生的主要根源就是信息不对称,因此通过监督制约机制加强委托人与代理人之间信息传递就显得尤为必要。部门预算恰好可以做到这一点,它本身就是一种便于透明公开的预算形式。公众和人大代表可以在预算申请过程中鉴证预算资金分配的合理性,在决算阶段鉴证预算资金使用的有效性<sup>[16]</sup>。但如果预算这一财政问责工具本身在编制执行中充斥大量违规行为,那么它就不能够真实地反映政府活动的动向和成本,预算的资源配置、财政监督职能也就会大大弱化,甚至流于形式。因此,对预算本身进行问责极为必要。

马骏将中国的预算问责分为官僚问责(bureaucratic accountability)、横向问责(horizontal accountability)和社会问责(societal accountability),其中横向问责包括人大监督和预算执行审计<sup>[17]</sup>。三类问责中,社会问责是一种垂直控制机制,通过媒体、多样化的公民组织和旨在曝光政府过失的行动

激发横向机构(政府)的行动或将新议题带入公共议程。托克维尔提出的“社会制衡权力”理论认为:一个由各种独立的、自由的社团组成的多元社会能够构成一种实质上的社会制衡;由于个人力量有限,必须有一个强大的社会对国家权力进行外部的监督。他在《论美国的民主》一书中指出:“假如一个民族完全没有利用自由的习惯,或易于掀起狂热的政治激情,而在它的立法者的多数之旁,只有一个负责审议和监督执行的少数,那我不妨认为它的公共秩序一定处于严重的危险之中。”<sup>[18]</sup>

一个鲜明的例子即“三公”经费。由于“三公”经费使用过程中曾经大量存在公费旅游、公车消费、公款吃喝等预算违规行为,因此为社会普遍关注。正是由于社会舆论的强烈呼吁和人大代表提案的多次提及,国务院在2010年首次要求中央各部委公开“三公”经费。随后的数年中,阳光下的中央“三公”经费预算呈现出了下降趋势。社会问责在这一过程中的力量毫无疑问是极其巨大的。此外,2010年中央部委预决算的全面公开也为社会问责的推进提供了可能性。伴随预算透明度的上升,公众可以获取大体的预算信息,同时可将其和往年预算进行比较,并通过各种方式对预算异常部分提出质疑。

公众关注度这一预算环境因素和社会问责的联系是相当紧密的。从某种意义上说,公众的关注程度越高,代表部门所接受的社会问责越强,也就意味着该部门的违规行为通过媒体等曝光的可能性越大,预算违规所造成的舆论后果也越严重。托克维尔在论述美国的出版自由时亦指出:“它(报纸)在美国仍是一个有强大影响的权力。它使政治生活传播于这个辽阔国家的各地。它经常瞪着眼睛不断地观察政治的秘密动力,把搞政治活动的人依次推上舆论的法庭。”<sup>[18]</sup>

在20世纪90年代末,乌干达政府发起一项运动,通过报纸信息公开提高学校和家长对于当地官员执行学校资助计划的监控力,结果是惊人的,公共资金侵占率从1995年的80%下降至2001年的不足20%。Reinikka和Svensson通过实证分析得出,学校距最近报纸销售点的距离和学校公共资金被侵占数的减少量存在显著负相关关系<sup>[19]</sup>。学校距最近报纸销售点的距离无疑可以作为公众对于学校资助计划“预算资金使用关注度”的代理变量。较高的公众关注度在有效预算信息披露的情况下起到了抑制公共预算资金违规的作用。参考这一实证分析的结果,本文认为公众关注无疑形成了一种实质上的威慑机制,使预算的各级编制者和执行者在从事违规活动前考虑被发现的后果,在一定程度上可能抑制部门的预算违规行为。基于上述分析,本文提出假设2。

假设2:公众关注度与预算违规程度显著负相关。

### 3. 政治环境——部门首长政治动力对预算违规的影响

作为公共服务和公共管理机构,预算主体所处的政治环境对于其预算行为有着一定的影响,这种影响可以通过官僚问责机制来实现。官僚问责是预算问责中作用路径较为直接的一种,通过全面预算编报、国库集中支付、政府采购制度等帮助部门首长和财政部门实现政府内部的预算控制,也为其审查部门的活动和成本测算是否恰当创造了可能性。

正是由于存在各种形式的正式与非正式的官僚问责,部门官员往往会因其政治动力的不同对预算违规持不同的态度。政治动力的含义较为宽泛,我们这里的政治动力特指职务晋升动力。在公共选择理论看来,作为国家、政府“代表”的“国家人”(政治家)、“政府人”(官员)也是个人,也有自己的利益,我们似乎没有理由假定他们作为个人在非市场内行事时动机会发生变化,因此,“国家人”、“政府人”作为个人也是政治理性人<sup>[20-21]</sup>。作为政治理性人,政治晋升对其是最重要的激励,晋升最大化是其重要目标<sup>[22]</sup>。

政府首长的政治晋升动力对预算违规程度有重要影响。一般而言,政府首长对于预算违规问题严重、不执行审计决定或不采纳审计建议的单位领导或相关部门负责人会有不好的印象,甚至会否决这些人的晋升。1999年的政府预算改革虽然剥夺了部门首长的预算资金二次分配权,但由于改革之后所有层级的政府都要在预算框架内部实施活动,预算也能够较为全面和详细地反映政府各个部门的活动及其成本信息,这就使得财政部门和政府首长能够审查部门活动和其成本核算是否恰当。如



果政治晋升动力较大,部门首长对于自己部门预算违规的容忍度会较低,对于体制、机制和制度存在的缺陷会有较大的优化需求。另外一种情形是,如果政府首长政治晋升的可能性较小,其政治动力就较小,则可能选择“多一事不如少一事”的态度,对下属各种机会主义行为的容忍度会扩大,甚至出现所谓“59岁现象”<sup>[23]</sup>。基于上述分析,我们提出假设3。

假设3:部门首长政治动力与预算违规程度显著负相关。

#### (二) 预算执行审计对预算违规的影响

预算执行审计是预算治理机制的重要组成部分,预算执行审计既是前文提到的横向问责的主要方式,也是官僚问责、横向问责和社会问责有效实施的重要保证。根据委托代理理论,由于委托人和代理人之间的信息不对称、激励不相容和环境不确定性的存在,政府部门作为公共资金的代理人,其履行资源配置和公共服务职能时往往会产生代理问题和次优问题。而预算执行审计恰恰是对预算执行<sup>①</sup>这一经管责任中的代理问题和次优问题进行鉴证并将结果传达给利益相关者的一种制度设计。

针对预算违规,预算执行审计存在三种抑制治理路径。第一种路径是揭示机制,即揭示即时发现预算机会主义行为的制度安排。第二种路径是预防预算机会主义行为,包括两种子路径:一是威慑路径,代理人担心预算执行审计揭露其机会主义行为,主动放弃此类动机,这一实现威慑路径的制度安排称为威慑机制;二是预警路径,即在早期查出预算机会主义行为,防止其进一步扩展、加剧,这一实现预警路径的制度安排称为预警机制。第三种路径是抵御路径,即分析机会主义的产生根源,对预算制度中存在的问题进行整改,增强抵御能力。抵御路径属于事后补救,此种实现抵御路径的制度安排称为抵御机制。

但是,由于预算执行审计对于违规的惩罚力度不足,其威慑机制和抵御机制的作用很难有效发挥,因此,低频度的预算执行审计短期内对于预算违规的抑制效果是微乎其微的,甚至会起到助长违规的负面作用。

考虑到预算执行审计的特殊性和我国预算改革方兴未艾的背景,我们不妨用一种“制度”而非“运动”的眼光去看待预算执行审计。正如 Schick 告诫发展中国家改革者的:“只有在有效实行了许多年的‘正式控制’之后,才能将法制原则根植于政治过程和公共行政,官员才会将根据正式程序和规则获取、支配公共资金内化成一种职业习惯。”<sup>[24]</sup>基于这个认识,我们摒弃以往的研究当年审计是否抑制下年违规的思路,通过预算执行审计的频度去衡量预算执行审计这一“正式控制”程序的作用程度。当国家审计完成“全覆盖”、每年接受预算执行审计成为一个惯例,审计的威慑机制才能够充分地发挥,各级部门以及官员本身才会自然而然地充分考虑预算违法违规所带来的后果,从而约束自己的行为。反之,如果预算执行审计频度不高,由于委托方与代理方之间的信息不对称,部门预算的执行者往往会抱着比较强的侥幸心理,发生道德风险的可能性就比较大。此外,当预算执行审计频度较高时,审计人员对于被审计部门的职责权限、组织架构、预算制度等的认识就会逐步深入,更易于确定审计重点,有效揭示预算机会主义行为并进行预警,也能够更有效地结合被审计部门的实际情况提出整改和制度优化建议。高频度的预算执行审计也能够促进审计揭示机制、预警机制、抵御机制作用的发挥。基于上述分析,本文提出假设4。

假设4:预算执行审计频度与预算违规程度显著负相关。

## 四、研究设计

### (一) 变量设计

为了实现对预算环境因素及预算执行审计频度影响预算违规的面板回归,并考虑数据获取的可

<sup>①</sup>我国预算执行审计涵盖预算编制和决算阶段。

能性,本文选取以下指标作为被解释变量及解释变量:

1. 被解释变量:预算违规程度

$$\text{预算违规程度} = \text{预算违规金额} / \text{决算支出金额}$$

2. 解释变量

(1) 预算治理环境:公众关注度、部门首长政治动力、财务资源充裕度

$$\text{公众关注度} = \text{当年的 PC 百度指数均值}$$

$$\text{部门首长政治动力} = [(A_1 - A_2) / 5]$$

$$\text{财务资源充裕度} = \text{部门当年支出预算数} / \text{部门当年支出决算数}$$

其中,  $A_1$  表示退休年龄(考虑到样本部门中仅有一位女性部长,所以取  $A_1 = 65$ ),  $A_2$  表示当年实际年龄<sup>①</sup>。

(2) 预算执行审计:预算执行审计频度

预算执行审计频度用以前年度接受审计次数来衡量,本年度的以前年度未接受审计取值为 0,每接受一次审计,取值为 1,合计数即为预算执行审计频度。

3. 控制变量:下属单位数、正部级单位

部门的规模层级不同,管理体制也会存在差异,其内部控制的有效程度也可能存在差异,从而对预算违规率产生影响。为了控制这种影响,本文选取各部门的本级及下属单位数作为控制变量。同时,由于正部级单位和副部级单位在职责权限和机构设置方面存在明显差异,这种差异不但会影响财政部门对其的财力分配,也很可能影响部门的预算违规比率,因此,本文加入虚拟变量对这种差异进行控制。下属部门数为本年度部门本级及下属单位的合计数。正部级单位变量根据该部门是否是正部级单位取值,是则取 1,不是则取 0。

本文的变量定义如表 1 所示。

(二) 模型设计

由上述变量,我们可以构建如下模型对假设进行验证:

$$\log Violate_{it} = \beta_0 + \beta_1 Adequacy_{it} + \beta_2 \log Baidu_{it} + \beta_3 Power_{it} + \beta_4 Audit_{it} + \beta_5 Ministerial_{it} + \beta_6 Number_{it} + \varepsilon$$

考虑到不同样本的预算违规比率和公众关注度(PC 百度指数)这两个变量的值差异较大,为了使数据更加平稳,同时也为了控制线性化可能带来的异方差,我们对 *Violate* 和 *Baidu* 两个变量取其自然对数后加入模型。

(三) 样本选择和数据采集

1. 样本选取

本文采用中央部门预算执行审计数据作为样本。样本选取的是审计署网站 2009—2013 年《中央部门单位年度预算执行情况和其他财政收支情况审计结果公告》中涉及的被审计部门,2009 年接受审计的有 56 个部门,2010 年为

表 1 变量名称及定义

属性	变量	变量公式和定义
被解释变量	<i>Violate</i>	预算违规程度 = 预算违规金额/决算支出金额
解释变量	<i>Adequacy</i>	财务资源充裕度 = 部门当年支出预算数/部门当年支出决算数
	<i>Baidu</i>	当年的 PC 百度指数均值
	<i>Audit</i>	预算执行审计频度,以本年度以前年度接受审计次数衡量。本年度以前年度未接受审计取值为 0,每接受一次审计,取值为 1,合计数即为预算执行审计频度
	<i>Power</i>	部门首长政治动力 = $[(A_1 - A_2) / 5]$ , $A_1$ 表示退休年龄(考虑到样本部门中仅有一位女性部长,所以取 $A_1 = 65$ ), $A_2$ 表示当年实际年龄
控制变量	<i>Number</i>	本年度部门本级及下属单位的合计数
	<i>Ministerial</i>	该部门是否属于正部级单位,是则取 1,否则取 0

①按照党和国家现行政策规定,中央、国家机关的部长和副部长退休年龄为:正职原则上不得超过 65 周岁,副职不超过 60 周岁。

53 个部门,2011 年为 49 个部门,2012 年为 57 个部门,2013 年为 38 个部门数据。我们按照审计署《审计情况统计报表制度》将每个部门的违规分为预算编制、预算执行、决算三大类 24 项<sup>①</sup>,分别按部门计算其金额并进行加总,得到部门该年度违规的总金额。

为满足面板数据回归的要求,在上述加总数据中筛选接受预算执行审计超过两次(包含两次)的部门数据 178 个,剔除其中部门预决算数据缺失或无法查找的部门数据(部门预决算支出数据来自各部门网站预算公开数据),共获取 38 组 122 个样本。样本筛选过程如表 2 所示。

2. 数据采集

部门预决算数据来自中央各部门网站和中国政府网。预算执行审计频度数据来源于审计署网站,笔者查阅 2009—2013 年间预算执行审计报告,计算各部门当年之前接受预算执行审计的次数作为预算执行频度。百度指数数据来源于“百度指数”网站,鉴于 PC 和移动端加总的百度指数从 2011 年起才开始公布,我们选取 PC 端的百度指数值,通过设定年度时间区间和进行部门关键字检索,获取部门当年的百度指数。正副部级单位的分类、下属部门数据来源于各部门网站、维基百科及百度百科。

表 2 样本筛选过程

过程	样本说明	剩余样本
初始	2009 至 2013 年间接受预算执行审计两次及以上的部门年度数据	178
减去	预决算数据不全的部门年度数据	143
减去	剔除此时部门只剩余一年样本的部门年度数据	122

五、统计分析

(一)描述性统计

描述性结果如表 3 所示。结果显示,122 个中央部门年度样本的预算资金的违规比率平均为 3.41%,财务资源普遍不够充裕。从相对数来说 3.41% 的比率并不高,但考虑到部门预算的规模普遍较大,其违规金额的绝对值还是很大的。

表 3 描述性统计

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
<i>Violate</i>	122	0.0341	0.0598	0.0000864	0.329
<i>Adequacy</i>	122	0.899	0.168	0.0971	1.19
<i>Baidu</i>	122	1060	661	69	3159
<i>Power</i>	122	5.016	3.338	-3	14
<i>Audit</i>	122	4.951	2.016	1	9
<i>Ministerial</i>	122	0.926	0.262	0	1
<i>Number</i>	122	34.78	14.52	10	67

(二)相关性分析

相关性分析如表 4 所示。结果显示,公众关注度、预算执行审计同违规比率的自然对数具有负相关关系,而解释变量、控制变量间的相关系数绝对值

表 4 相关性分析

	<i>logViolate</i>	<i>Adequacy</i>	<i>logBaidu</i>	<i>Power</i>	<i>Audit</i>	<i>Ministerial</i>	<i>Number</i>
<i>logViolate</i>	1						
<i>Adequacy</i>	0.065	1					
<i>logBaidu</i>	-0.257***	0.196**	1				
<i>Power</i>	-0.095	-0.077	0.196**	1			
<i>Audit</i>	-0.257***	0.125	0.416***	-0.263***	1		
<i>Ministerial</i>	-0.117	0.045	0.202**	-0.216**	0.227**	1	
<i>Number</i>	-0.073	-0.103	0.284***	-0.009	0.344***	0.174*	1

注:\*\*\*、\*\*、\* 分别表示相关系数在 1%、5%、10% 水平显著。

最大为 0.416,可以认为每个解释变量、控制变量之间的相关性较弱,不存在多重共线问题。

(三)面板数据回归

通过 hausman 检验,我们选取随机效应模型并使用稳健的标准误对面板数据进行回归,回归结果

<sup>①</sup>具体为:1. 预算编报不真实不完整;2. 预算编制批复不规范;3. 违规变更调整预算;4. 未按规定纳入预算管理;5. 未按规定征收缴纳收入;6. 隐瞒转移截留资金;7. 擅自动用支配国库款;8. 未落实收支两条线和专户管理规定;9. 违规改变项目计划和资金用途;10. 未按规定征提基金;11. 乱收费乱摊派乱罚款;12. 资金滞留闲置;13. 虚报冒领;14. 违规使用发票;15. 虚列支出;16. 扩大开支范围或提高开支标准列支;17. 擅自处置国有资产;18. 违规出借财政资金;19. 违规决策;20. 违规采购;21. 违规担保;22. 决算草案编制不规范;23. 违规办理结算或批复决算;24. 决算草案编报不真实、不完整。

如表 5 模型(1)所示。回归结果显示财务资金充裕度、公众关注度、预算执行审计频度的系数分别在 5% 的显著性水平上显著,假设 1、2、4 得到了验证,说明财务资源充裕度越高、公众关注度越高、预算审计频度越高,中央部门的预算违规比率越低。部门首长政治动力的系数没有通过双侧 Z 检验,假设 3 没有得到验证。回归方程的整体 R<sup>2</sup> 为 0.1106,表明模型的拟合效果较好,对预算违规的原因具有一定的解释力。

本文认为,部门首长政治动力和预算违规无显著关系可能是由于以下两个原因:第一,目前阶段,部门预算分配使用的合规性在影响部门首长升迁的因素中占比很小,考虑到预算违规问题的普遍性,只要部门违规不是特别严重,这一因素就不会在实质上阻碍部门首长的晋升,因此,部门首长给予预算违规的关注度往往是有限的。第二,预算违规的普遍性造成部门各级人员普遍怀有“法不责众”的想法,他们可能会对上级的要求置若罔闻,也可能在纠正这些行为时打折扣,因此,具有升迁动力的部门首长可能并不能通过其影响进一步抑制这些预算违规行为。

(四) 稳健性检验

我国的中央正部级单位和副部级单位在职责权限、组织架构方面的差别较为明显,正部级单位和副部级单位的预算违规倾向可能因此而存在差异,考虑到本文的样本中正部级单位所占比例较大,为了检验模型(1)中的回归结果是否稳健,我们剔除 7 个副部级单位的年度样本,对正部级单位的年度数据进行回归,回归结果如表 5 中模型(2)所示,主要结论并未发生变化。相对于全样本数据,模型(2)显著的回归系数绝对值普遍比模型(1)大,显示正部级单位预算违规比率受预算环境因素、预算执行审计的影响更强烈。

为了检验本文回归结果的是否受到样本中极端值的影响,本文选择将 122 个样本中被解释变量最大和最小的 1% 的样本剔除,得到 120 个样本,然后用模型进行回归,回归的主要结果显示在表 5 的模型(3)中,较原模型并没有发生变化,显示本文的结论较为可靠。剔除极端值后,Ministerial 这一虚拟变量的回归系数在 10% 的显著性水平上显著,说明中央正部级单位相对于副部级单位的预算违规比率较低。本文认为这种结果的出现可能是由于正部级单位相对于副部级单位有更加健全的内部控制。

表 5 Stata 回归分析和稳健性检验

VARIABLES	logViolate (1)	logViolate (2)	logViolate (3)
Adequacy	1.872 ** (0.873)	1.939 ** (0.878)	1.815 ** (0.877)
logBaidu	-0.572 ** (0.266)	-0.587 ** (0.288)	-0.558 ** (0.258)
Power	0.0128 (0.0622)	0.0321 (0.0645)	-0.0183 (0.0593)
Audit	-0.200 ** (0.0968)	-0.225 ** (0.0951)	-0.220 ** (0.0913)
Ministerial	-0.16 (0.756)		-1.020 * (0.599)
Number	0.0103 (0.0182)	0.0118 (0.0195)	0.00818 (0.0169)
Observations	122	113	120
R-squared(overall)	0.1106	0.1079	0.1622
chi <sup>2</sup>	22.07	418.66	30.07
prob > chi <sup>2</sup>	0.0012	0	0
Number of groups	38	34	38

注:\*\*\*、\*\*、\* 分别表示相关系数在 1%、5%、10% 水平显著。

六、结论和启示

影响预算违规的因素无疑是多种多样的,本文以委托代理理论和公共选择理论为基础,构建了一个预算环境因素和预算执行审计通过预算行为影响预算违规的框架,并采用近年中央部门预算执行审计数据验证了这一理论架构。这一分析改变了以往人们对于预算违规仅仅受预算制度本身和预算治理工具影响的认识,我们发现预算违规的程度也受到预算环境的影响。在较高的财务资源充裕度、较低的公众关注度所构造的预算环境中,预算执行主体发生机会主义行为的倾向有所增强,总体上预算违规的程度有所提高。而部门首长政治动力这一预算环境因素并不能影响预算违规的程度。此外,预算执行审计频度和预算违规程度显著负相关。



基于这种认识,本文认为,抑制预算违规、改善预算治理,单纯依靠预算执行审计是远远不够的。寻找能够优化预算环境的手段或许是一个可行的思路。

2014年,中国财政收入同比增长8.6%,增速跌至1991年以来新低,政府“不差钱”的时代告一段落。考虑到预算越充裕预算违规越严重的实证结果,压缩预算资金的违规空间、“把钱花在刀刃上”就显得更加有必要。而实现这一要求,需要预算编制更加细化,逐步降低机动财力配比;也需要逐步推广中期预算,以适应部门每年任务、目标的变化。此外,预算审核也应进一步规范加强,财政部门需逐步改变现行的总量控制为主的预算审核方针,将部分注意力放在基本预算支出相对难以细化的部分以及金额大、周期长的项目预算支出上。只有在此基础上,才有可能抑制因预算富余而导致的违规行为。

社会问责对于预算治理的作用随着我国公共预算改革的逐步推进得到了体现,但受制于我国目前的预算公开水平,这种作用的发挥仍有很大的提升空间。中央预算公开的主体仍然是每个部门自身,公布渠道多为本部门网站,预决算公开的标准各异,公开的信息完整度也不尽如人意。预算信息的笼统和获取的不便,使社会公众难以掌握中央部门的活动成本,只能够获取对数目的笼统认识,对预算整体的社会问责效力远没有对“三公经费”的社会问责有效。想充分发挥社会问责的作用,就需要在中央部门预算公开的基础上再进一步提高预算公开的统一化、规范化、制度化。在预算公开机制方面,需要在中央政府一级制定各类年度预决算公开时间表,构建统一的预算公开平台或是简单明晰的各部委预算获取通道。此外,还应当建立中央预算信息公开数据库,方便公众对各部委预算信息进行横向或纵向比较,改变往年预算信息因部委网站不断变更而无法获取的现状。

在预算治理工具方面,我们不能忽略以下两点现实:首先,基于我国中央政府规模性和职能的多样性,仅仅依靠财税部门和财税制度的行政控制留给各级预算执行者的违规空间毫无疑问是巨大的。其次,相较于美国的总统预算办公室和财政部双头预算编制执行体制,中国的财政部门对于预算虽然也拥有分配权,但其决策支配权却是不足的。发改委、科技部、工信部等仍然握有项目预算的权力,预算碎片化的问题仍然存在。根据这两点现实,结合预算审计频度与预算违规程度显著负相关的实证结果,我们不难断言,如果缺少了常态化的预算执行审计,现行预算制度即使设计得十分精细,其作用也将大打折扣,甚至可能流于形式。Schick呼吁,为了提高预算能力,发展中国家在实行高级预算制度之前必须首先在财政资源的汲取和使用中将预算控制体系制度化,消除非正式制度盛行的问题<sup>[25]</sup>。而本文认为,我国目前推进的审计“全覆盖”,恰好和Schick的理念相呼应。削弱影响上文中提及的“不完全控制”,需要常态化的预算执行审计为部门首长提供更加全面有效的信息。实现常态化审计,需要把预算执行审计当作预算治理中的固定环节,而不是“运动式”突击检查,改变以往“打一枪换一个地方”、每年大幅更改审计对象的审计模式。中央政府要确保主要部委每年可以接受一次审计;地方政府要确保省市主要厅局每年接受一次审计。但是,仅仅实现“全覆盖”是不够的,只有揭露没有惩处的审计无法发挥威慑作用,因此,预算执行审计也要加强其问责力度,探索将预算执行审计结果及被审计部门整改落实结果与被审计单位以后年度预算规模增减相挂钩的激励机制。这样双管齐下才能够有效地抑制预算执行者的机会主义行为,同时将依法编制用预算资金的理念根植于他们心中。

#### 参考文献:

- [1]曹艳杰.我国部门预算委托代理问题的制度分析[J].审计与经济研究,2006(3):74-76.
- [2]王晓阳.预算执行过程中的自由裁量权及其法律规范[J].江西财经大学学报,2009(1):66-70.
- [3]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.
- [4]胡望舒.从岁末突击花钱看财政预算编制与预算管理[J].财政监督,2012(1):50-52.
- [5]唐云锋.我国预算反腐败困境与预算的社会监督逻辑[J].财经论丛,2013(6):15-22.

- [6]李燕. 基于民主监督视角的预算透明度问题探析[J]. 中央财经大学学报,2007(12):1-6.
- [7]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.
- [8]张森. 我国中央部门预算执行审计有效性分析[D]. 财政部财政科学研究所,2014:27-33.
- [9]薛芬. 预算执行审计“屡审屡犯”问题探析——以国家治理视角的考量[J]. 江苏行政学院学报,2012(4):107-111.
- [10]宋达,郑石桥. 政府审计对预算违规的作用:抑制还是诱导? ——基于中央部门预算执行审计数据的实证研究[J]. 审计与经济研究,2014(6):14-22.
- [11]王祯昌,闫泽滢. 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[J]. 审计与经济研究,2012(5):11-19.
- [12]袁蓓. 国家审计对政府预算执行控制的有效性研究[D]. 西南财经大学,2013:19-36.
- [13]姚文英,郑石桥. 环境不确定性、预算刚性和预算管理业绩关系研究:基于部门预算单位的问卷调查[J]. 中央财经大学学报,2010(9):10-14.
- [14]陈志勇,陈思霞. 制度环境、地方政府投资冲动与财政预算软约束[J]. 经济研究,2014(3):76-87.
- [15]尼斯坎南. 官僚制与公共经济学[M]. 王浦劬,译. 北京:中国青年出版社,2004.
- [16]马骏. 治国与理财:公共预算与国家建设[M]. 上海:生活·读书·新知三联书店,2011:49-51.
- [17]Ma Jun. The dilemma of developing financial accountability without election a study of china's recent budget reforms[J]. Australian Journal of Public Administration, 2009,68:62-72.
- [18]托克维尔. 论美国的民主[M]. 董果良,译. 北京:商务印书馆,2004:230-246.
- [19]Reinikka R, Svensson J. The power of information: evidence from a newspaper campaign to reduce capture of public funds[R]. Working Paper IIES, General Information,2005:1-37.
- [20]奥尔森. 国家“有它自己的利益和野心”[M]. 陈郁,郭宇峰,李崇新,等,译. 上海:上海人民出版社,2003.
- [21]布坎南,唐寿宁. 宪法经济学[J]. 经济学动态,1992(4):65-70.
- [22]徐现祥,李郇,王美今. 区域一体化、经济增长与政治晋升[J]. 经济学(季刊),2007(4):1075-1096.
- [23]郑利平. 59岁现象的经济学分析[J]. 中共中央党校学报,2000(11):82-86.
- [24]Schick A. Why most developing countries should not try New Zealand's reforms[J]. World Bank Research Observer, 1998, 13:123-131.
- [25]Schick A. A contemporary approach to public expenditure management[J]. World Bank Institute, 1998, 68:2-111.

[责任编辑:黄 燕]

## **Budget Environment, Budget Implementation Audit and Budget Violation: An Empirical Study on the Basis of the Central Budget Implementation Audit Data**

ZHENG Shiqiao, SUN Shuo

(Research Institute of Audit, Nanjing Audit University, Nanjing 211815, China)

**Abstract:** Budget violation is the “psoriasis” which could not be cured in the field of Chinese public finance. This article explores the reasons for the budget violation from two angles: budget environment and budget implementation audit. According to the research of central budget implementation audit, we found that higher financial adequacy will induce higher ratio of budget violation, a higher degree of public concern will restrain budget violation, and the head of department’s political power does not have influence on the budget violation, the budget implementation audit frequency and the degree of budget violation is negatively correlated. Therefore, it is imperative to optimize the preparation of the budget, improve budget disclosure and accelerate the full coverage of budget implementation audit.

**Key Words:** government management; budget violation; budget environment; budget implementation audit; budget governance; budget disclosure; budget accountability; government audit; state audit