

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

宋 达¹, 郑石桥²

(1. 南京大学 商学院, 江苏 南京 210093; 2. 南京审计学院 审计科学研究院, 江苏 南京 211815)

[摘 要] 预算执行审计本来是抑制预算机会主义行为的一种制度安排, 如果制度安排不当, 则可能诱导预算机会主义行为。理论分析表明, 政府审计对于公共部门预算违规究竟发挥抑制作用还是诱导, 是由预算违规的审计发现率、审计处理率和审计处罚率共同决定的, 审计处罚率是关键变量, 预算单位是否违规是根据政府审计机关的审计发现率、审计处理率和审计处罚率来做出策略性选择。根据中央部门预算执行审计的数据分析表明, 预算执行审计不是抑制了预算违规, 而是诱导了预算违规, 产生这个结果的主要原因是审计处罚没有力度。

[关键词] 国家审计; 政府审计; 预算执行审计; 预算机会主义; 审计发现率; 审计处理率; 审计处罚率; 公共部门预算违规

[中图分类号] F239.44 **[文献标识码]** A **[文章编号]** 1004-4833(2014)06-0014-09

一、引言

让我们从一个故事开始。传说有一个很仁慈的国王, 在这个国家中, 小偷被抓到之后, 处理方式是要求小偷将偷窃的财物归还原来的主人, 甚至对于已经消费的偷窃财物还可能会得到谅解, 不用归还。在这种仁慈的政策下, 这个国家小偷泛滥。国王很苦恼, 在弥留之际, 大臣对国王说, 小偷被抓到之后, 最严重的后果是归还偷窃的财物, 相当于他没有偷窃之前的状况, 如果没有被抓到, 则可以享有偷窃的财物, 所以, 无论如何, 偷窃不会比不偷窃差, 选择偷窃是一种理性行为。国王恍然大悟, 然而, 他已经无能为力, 国王带着遗憾离开了人世。

我国的预算执行审计本来是抑制预算机会主义行为的一种制度安排, 但是, 近年来, 预算机会主义行为不但没有得到抑制, 而是有愈演愈烈之势, 在某种程度上, 类似于前面故事中的小偷泛滥。针对这种状况, 有不少的研究主题包括: 预算执行审计的重要性、预算执行审计的效果、预算执行审计存在的问题、加强部门预算审计的对策。然而, 关于预算执行审计对于预算违规究竟发生了什么样的作用还是缺乏系统化的理论解释和经验数据验证。本文以公共选择理论为基础, 提出一个关于预算执行审计对于预算违规之作用的理论构架, 并用中央部门预算执行审计数据来验证这个理论构架。

二、文献综述

目前, 国内学者对部门预算执行审计已有不少的研究, 研究主题包括以下内容。(1) 预算执行审计的重要性。部门预算执行情况审计可以促进各预算部门依法依规使用财政资金, 提升财政管理水平, 提高资金使用效益^[1-2]。(2) 预算执行审计的效果。董延安根据中央机关预算执行审计数据分析发现, 对于审计机关所查出的违规行为, 与审计机关存在重大利益关系的被审计单位更趋向于不做纠

[收稿日期] 2014-04-11

[基金项目] 江苏高校优势学科建设工程二期项目; 国家自然科学基金项目(71201086)

[作者简介] 宋达(1989—), 男, 山东汶上人, 南京大学商学院研究生, 从事公司治理、内部控制研究; 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, 从事审计理论与方法研究。

正;与审计机关存在重大利益关系的被审计单位更趋向于进行定性纠正;与审计机关存在重大利益关系的被审计单位的纠正力度没有其他被审计单位的纠正力度大^[3]。欧阳华生、刘雨、肖霞通过对部门预算执行审计结果进行分析,认为审计结果受到被审计单位的重视,但实际纠正效果与重视程度存在较大的偏差,屡审屡犯的现象普遍存在^[4]。(3)预算执行审计存在的问题。叶青、鄢圣鹏认为,现行审计体制不能满足纳税人和立法机关监督政府预算的需要,要选择立法型预算审计体制的改革方向^[5]。郑石桥通过问卷进行分析,提出预算执行审计还有许多问题需要解决,公共预算制度本身需要完善,政府干预需要抑制,审计资源需要优化,审计技术需要开发^[6]。(4)加强部门预算审计的对策。陈斌提出要在“大财政”理念下,构建新的预算执行审计体系,改进方式方法,加强法制建设^[7]。薛芬认为预算执行审计要在审计范围、层次上重新做出战略定位,并以预算绩效审计为战略重点,积极推动公众参与机制建设,建立审计结果公开制度^[8]。董大胜指出,部门预算执行审计要尝试进行预算执行总体分析和审计结果对决算草案调整的影响分析^[9]。

上述文献综述表明,学者们对于预算执行审计的效果有一定的研究,特别是发现了预算执行审计中存在处理处罚的差异性及屡审屡犯的现象。然而,关于预算执行审计对于预算违规究竟发生了什么样的作用还是缺乏系统化的理论解释和经验数据验证,这正是本文的努力方向。

三、理论分析和研究假设

政府审计机关实施的预算执行审计,其审计对象是公共部门,这种审计的直接目标是抑制公共部门预算执行中的违规行为。在公共选择理论看来,公共部门并不一定就是公众利益的公仆,而是理性的经济人,其行为遵循制度约束下的刺激反应模式^[10-12]。经济人具有自利和理性行为两大特征,自利,就是追求自身利益是驱使人的经济行为的根本动机;理性行为,就是每个人都能通过成本收益比较或趋利避害原则来对其所面临的一切机会和目标及实现目标的手段进行优化选择,从而使所追求的利益尽可能最大化^[13-14]。具有自利和理性行为两大特征的公共部门在预算执行中对违规会如何选择呢?它会权衡预算违规的收益和成本,当预算违规收益大于成本时,选择违规;否则,就选择不违规。上述理论构架如图1所示。

(一) 公共部门是经济人

传统的政治学理论、行政学理论认为,“国家人”、“政府人”都是社会公共利益的代表者,不应该有自己的独立利益,因此,“国家人”、“政府人”都不是经济人。然而,公共选择理论则认为,国家“有它自己的利益和野心”^[15],作为国家、政府“代表”的“国家人”、“政府人”也还是个人,作为个人在非市场内行事时,似乎没有理由假定个人的动机发生了变化^[16]。因此,公共

选择学派认为“国家人”、“政府人”作为个人也是经济人。具体来说,根据公共选择理论,有以下理由可以论证“国家人”、“政府人”也是经济人。第一,如果假定人们具有个人利益动机,没有理由断定“国家人”、“政府人”不会追求个人物质利益。虽然由于一些制衡制度的安排使得“国家人”、“政府人”不能任意地追求个人物质利益,但是,这并不能排除他们有追求个人物质利益的意愿。现实生活中,“国家人”、“政府人”存在利己主义行为已经是不可否认的事实。第二,应该区分道德主张与实际行为。无论是在市场中还是政治活动中,必须把反对人们过分追求私人利益的道德要求与个人的实际行为明确区别开。对于“国家人”、“政府人”的道德要求是其不应该是经济人,但是,这不能否定他们的实际行为是经济人。第三,承认人们具有个人利益动机,并不意味着所有的人都只追求个人利益,或一个人在任何时候都只追求个人利益。只要政治活动中的个人行为有一部分实际上是受个人

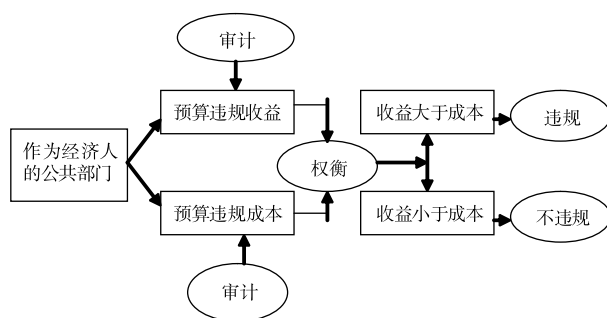


图1 理论构架

经济利益动机驱使,那么政治活动中的经济个人主义模型应该是有积极价值的^[17-18]。

(二) 公共部门预算违规的成本收益

表1 预算违规行为的收益和成本

预算环节	预算违规行为	违规收益	违规成本
(一)部门预算 编制和批复	1. 预算编制不完整	增加可支配收入	审计处理金额 审计处罚金额
	2. 基本支出预算不真实	增加可支配收入	审计处理金额 审计处罚金额
	3. 项目支出预算不符合规定	增加可支配收入	审计处理金额 审计处罚金额
	4. 未经批准自行调整预算	增加支出灵活性	审计处理金额 审计处罚金额
	5. 未按规定批复预算	增加可支配收入	审计处理金额 审计处罚金额
(二)部门预算 资金拨付	1. 违规拨付或支付财政资金	增加可支配收入	审计处理金额 审计处罚金额
	2. 截留、挪用财政资金	增加可支配收入	审计处理金额 审计处罚金额
	3. 滞留应当下拨的财政资金	增加可支配收入	审计处理金额 审计处罚金额
(三)部门预算 基本支出	1. 擅自扩大支出范围	扩大支出范围和标准	审计处理金额 审计处罚金额
	2. 擅自提高开支标准	扩大支出范围和标准	审计处理金额 审计处罚金额
	3. 未经批准随意调整基本预算支出	增加支出灵活性	审计处理金额 审计处罚金额
	4. 虚列支出,套取财政资金	增加可支配收入	审计处理金额 审计处罚金额
(四)部门预算 项目支出	1. 项目支出预算编制不合规	增加可支配收入	审计处理金额 审计处罚金额
	2. 未按规定批复项目支出预算	增加可支配收入	审计处理金额 审计处罚金额
	3. 未按规定执行项目预算	增加支出灵活性	审计处理金额 审计处罚金额
(五)部门非税 收入	1. 执收行为本身不合规	增加可支配收入	审计处理金额 审计处罚金额
	2. 资金管理不合规	增加可支配收入	审计处理金额 审计处罚金额
	3. 预算编制不完整	增加可支配收入	审计处理金额 审计处罚金额
(六)部门国有 资产管理	1. 违规将非经营性资产转为经营性资产	增加可支配收入	审计处理金额 审计处罚金额
	2. 擅自处置国有资产	增加可支配收入	审计处理金额 审计处罚金额
	3. 违规对外担保	增加可支配收入	审计处理金额 审计处罚金额
(七)部门政府 采购	1. 采购预算、计划编报不合规	增加支出灵活性	审计处理金额 审计处罚金额
	2. 随意调整采购方式	增加支出灵活性	审计处理金额 审计处罚金额
	3. 采购资金大量结余,使用效益不高	增加支出灵活性	审计处理金额 审计处罚金额
(八)部门其他 业务	1. 财政拨款结余资金	增加可支配收入	审计处理金额 审计处罚金额
	2. 非财政预算拨款	增加可支配收入	审计处理金额 审计处罚金额

从我国的政府审计实践来看,预算违规行为多种多样^[19]。但是,从违规行为产生收益的视角来看,主要有三条路径。一是增加可支配收入,例如,将应纳入预算的不纳入预算,编造虚假的预算需求或者是截留、挪用财政资金等;二是扩大支出范围和标准,将不应纳入预算支出的纳入预算支出或者提高了应纳入预算支出的开支标准;三是增加支出灵活性,主要是在不同项目之间调剂使用资金,张冠李戴。从预算违规的成本来看,主要是审计发现之后可能带来的负面后果,包括两个方面。一是审计处理金额,主要是要求违规单位纠正其违规行为,例如,归还原渠道资金、上交应该上缴的资金等;二是审计处罚金额,也就是在审计处理的基础上,对违规单位处以一定金额的惩罚。按上述预算违规收益和成本分类,主要的预算违规行为及其相应的违规收益和成本如上页表1所示^[20]。

(三) 审计对公共部门预算违规成本收益的影响

审计不影响预算违规收益,但是,影响预算违规成本,进而影响预算违规净收益。前已叙及,预算违规成本包括审计处理金额和审计处罚金额。我们分别来分析审计对上述三种成本的影响。

审计处理就是要求违规单位纠正其违规行为,审计处理金额就是违规单位纠正其预算违规金额。从理论上来说,全部预算违规都会产生预算违规收益,预算违规金额等于预算违规收益,而审计处理金额是对于已经发现的预算违规金额才能进行处理,没有发现的预算违规不可能进行处理。同时,由于各种原因,对于发现的预算违规也不一定全部都会处理。因此,总体来说,审计处理金额有公式(1)所示的关系式:

$$\text{审计处理金额} = \text{预算违规收益} \times \text{审计发现率} \times \text{审计处理率} \quad (1)$$

公式(1)中,预算违规收益是由预算单位自行决定的,审计无法影响。但是,审计发现率和审计处理率则是由审计机关控制的。审计机关发现预算违规的可能性越大,审计处理金额越大,当然,审计发现率主要由审计技术和审计频度所决定。审计机关发现预算违规后,审计处理越是到位,则审计处理金额越大。

下面,我们再来看审计处罚金额。审计处罚金额就是在审计处理的基础上,对违规单位处以一定金额的惩罚。一般来说,审计处罚是以预算违规程度为基础,有公式(2)所示的关系式:

$$\text{审计处罚金额} = \text{预算违规收益} \times \text{审计发现率} \times \text{审计处罚率} \quad (2)$$

公式(2)中,审计机关能控制的是审计发现率和审计处罚率,审计机关发现预算违规的可能性越大,审计处罚金额越大。对于发现的预算违规,审计处罚的力度越大,则审计处罚金额越大。

在上述公式(1)和公式(2)的基础上,本文对预算违规成本可进行如下推算:

预算违规成本 = 审计处理金额 + 审计处罚金额 = 预算违规收益 × 审计发现率 × 审计处理率 + 预算违规收益 × 审计发现率 × 审计处罚率 = 预算违规收益 × 审计发现率 × (审计处理率 + 审计处罚率)

略去推算过程,预算违规成本有如公式(3):

$$\text{预算违规成本} = \text{预算违规收益} \times \text{审计发现率} \times (\text{审计处理率} + \text{审计处罚率}) \quad (3)$$

公式(3)表明,审计机关通过审计发现率、审计处理率和审计处罚率三条路径来影响预算违规成本。

(四) 公共部门对预算违规的选择

本文以上分别分析了公共部门预算违规的成本收益及审计机关影响其成本的路径。公共部门会如何做出是否实施预算违规的决策呢?公共部门作为具有自利和理性行为两大特征的经济人,对于预算违规的决策是以利益最大化为基础的。只有预算违规净收益大于零,也就是预算违规收益大于成本,才会选择预算违规,否则,会选择不违规。

预算违规净收益 = 预算违规收益 - 预算违规成本 = 预算违规收益 - 预算违规收益 × 审计发现率 × (审计处理率 + 审计处罚率),对上式进行变换,得到公式(4):

$$\text{预算违规净收益} = \text{预算违规收益} \times \{1 - \text{审计发现率} \times (\text{审计处理率} + \text{审计处罚率})\} \quad (4)$$

从公式(4)来看,预算违规净收益要大于零,必然要求 $1 - \text{审计发现率} \times (\text{审计处理率} + \text{审计处罚率}) \geq 0$,也就是公式(5)成立:

$$\text{审计发现率} \times (\text{审计处理率} + \text{审计处罚率}) \leq 1 \quad (5)$$

公式(5)中,审计发现率不可能是 100%,必然会小于 1,审计处理率也是对于已经发现的违规进行纠正,最大值是 100%,审计处罚率是决定等式(5)能否成立的关键,如果不能通过审计处罚率使得 $(\text{审计处理率} + \text{审计处罚率}) > 1$,等式(5)就会成立,预算单位就会选择违规;如果以一定的处理处罚力度使得 $(\text{审计处理率} + \text{审计处罚率}) > 1$,则等式(5)可能就不成立,预算单位就会选择不违规。在等式(5)中,由于审计发现率和审计处理率不可能大于 1,所以,关键的变量是审计处罚率,如果审计处罚率趋向于零,则等式(5)一定成立,此时,预算违规是理性选择。

总体来说,政府审计对于公共部门预算违规究竟发挥什么作用,是由预算违规的审计发现率、审计处理率和审计处罚率共同决定的,审计处罚率是关键变量,预算单位是否违规是根据政府审计机关的审计发现率、审计处理率和审计处罚率来做出策略性选择。

根据以上分析,本文做出如下竞争性假设。

假设 1:政府审计对预算违规有抑制作用。

假设 2:政府审计诱导预算违规。

四、研究设计

(一) 变量和模型

本文以中央部门预算执行审计数据来验证上述假设。表 2 列示了本文所使用的各个变量及其定义。 $Viorate_{it}$ 表示 i 部门在第 t 次审计时发现的违规金额比率; $Viorate_{it-1}$ 表示 i 部门在第 $t-1$ 次审计时发现的违规金额比率。考虑到当次审计年度的国内生产总值 GDP 会对财政预算支出产生影响,因此我们将 GDP 的自然对数 LogGdp_t 作为控制变量^[21];审计年度的中央部门财政预算支出数会影响到违规金额比率,因此本文将其自然对数 LogPart_{it} 作为控制变量^[21];审计署在对部门进行审计时,除了审计该部门本级单位还会延伸审计其下属单位,由于在每个审计次序年度里,被审计的部门本级和下属单位个数也会影响到违规金额比率,所以本文将该部门被审计的本级和下属单位合计数 Number_{it} 也作为控制变量。

表 2 变量名称及定义

属性	变量	变量定义和公式
依存变量	$Viorate_{it}$	本次审计时,审计出各部门违规金额占本次部门财政预算支出金额的比率, t 代表本次审计, i 代表部门;即本次违规金额比率 = 该部门本次被审计出的问题资金 ÷ 该部门本次财政预算支出金额
解释变量	$Viorate_{it-1}$	上一次审计时,审计出各部门的违规金额占上一次部门财政预算支出金额的比率, $t-1$ 代表上一次审计, i 代表部门;即上次违规金额比率 = 该部门上次被审计出的问题资金 ÷ 该部门上次财政预算支出金额
控制变量	LogGdp_t	在本次审计年度,我国国内生产总值 GDP 的自然对数
	LogPart_{it}	在本次审计年度,中央部门财政预算支出的自然对数
	Number_{it}	在本次审计年度,该部门被审计的本级和下属单位合计数

由上述变量,我们可以构建如公式(6)所示模型对研究假设进行验证:

$$Viorate_{it} = \beta_0 + \beta_1 Viorate_{it-1} + \beta_2 \text{LogGdp}_t + \beta_3 \text{LogPart}_{it} + \beta_4 \text{Number}_{it} + \varepsilon \quad (6)$$

其中,变量 $Viorate$ 表示部门的违规金额比率;变量 LogGdp 表示国内生产总值的自然对数;变量 LogPart 表示中央部门财政预算支出; Number 代表该部门被审计的本级和下属单位合计数; t 代表本次审计, $t-1$ 代表上一次审计, i 代表部门编号。

值得注意的是,由于各个部门并不是每年都会被审计署进行财政预算支出审计,在个别年度会存在间隔,因此在该模型中 t 和 $t-1$ 并不存在年份上的连续,而是审计次序上的连续。

(二) 样本和数据来源

1. 样本选择

本文以中央部门预算执行审计为样本。审计署历年审计的部门个数有所不同,其中 2012 年审计 57 个,2011 年审计 49 个,2010 年审计 53 个,2009 年审计 56 个,2008 年审计 54 个,2007 年审计 49 个,2006 年审计 49 个,2005 年审计 42 个,2004 年审计 32 个。由于本文使用时间序列回归分析方法,而且很多部门并不是每年都会被审计,因此要求各个部门在样本期间内被审计多次。经过筛选发现,在 2004 年到 2012 年中,被审计次数达到 6 次的中央部门有 36 个,因此本文将其他的部门样本剔除。在剩余的 36 个中央部门中,有 2 个部门无法查询到个别年份的财政预算支出金额,因此这两个样本被剔除。最终剩余 34 个中央部门,每个部门被审计过 6 次,因此共计 $34 \times 6 = 204$ 个样本。样本筛选过程见表 3 所示。

2. 数据来源

本文的数据主要来源于中央人民政府官方网站、全国人大官方网站、审计署官方网站、中央各部门官方网站公布的报告,并对报告中的信息、数据进行手动收集和整理,部分信息来自《中国统计年鉴》、《中国审计年鉴》和《中国财政年鉴》。

表 3 样本筛选过程

过程	样本说明	剩余样本
初始	2004 年—2012 年被审计过的中央部门共有 85 个	85 个
减去	被审计次数小于 6 次的中央部门共有 49 个	36 个
减去	个别年份预算支出金额数据查询不到的中央部门共有 2 个	34 个

五、统计分析

本文提出了两个竞争性的假设,假设 1 预期,政府审计对预算违规有抑制作用;假设 2 预期,政府审计诱导预算违规。为了检验上述两个假设,本文构造了如公式(6)所示的检验模型,该模型的本质是检验上次审计发现的违规金额率对于本次违规金额率究竟存在什么作用,是抑制本次的违规金额率(显著负相关),还是诱导本次的违规金额率(显著正相关)。

(一) 描述性统计

审计发现违规金额比率(Viorate)的描述性结果如表 4 所示,表中数据显示,审计发现违规金额比率的均值和中位数都呈现出先上升再下降后又上升的往复变化趋势,说明违规金额比率不是越审计越低,也表明对中央部门的财政预算支出审计没有达到预期的抑制效果。

(二) 相关性分析

表 4 违规金额比率描述性统计结果

为了更清楚地分析上一次审计结果对本次审计结果的影响,我们还需要对样本做进一步分析。研究设计部分已经构建出理论模型,以本次审计出部门的违规金额比率(Viorate_{it})为依存变量,以上一次审计出的部门违规金额比率

order	1	2	3	4	5	6
N	34	34	34	34	34	34
mean	0.099424	0.105473	0.087897	0.092993	0.043424	0.055291
sd	0.148875	0.143099	0.090825	0.136386	0.045711	0.065375
min	0.000555	0.001950	0.000610	0.000566	0.000159	0.003354
max	0.672834	0.633037	0.288208	0.599516	0.160210	0.268988

(Viorate_{it-1})为解释变量,以本次审计时的部门财政预算支出金额的自然对数(LogPart_{it})、本次审计年度的国内生产总值的自然对数(LogGdp_{it})为控制变量和本次部门被审计的本级和下属单位合计数(Number_{it})为控制变量。在进行回归分析之前,本文要先对解释变量、控制变量之间的相关性进行测试,测试结果表明各个变量之间的相关系数最大的是 0.1890,因此,可以认为变量之间的相关性较弱,不存在多重共线性现象,可以进行回归分析。

(三) 时间序列分析

本文接着进行时间序列回归分析,值得注意的是,由于本次审计违规金额比率需要与上一次审计违规金额比率进行配对,而第1次审计没有配对样本,所以进行时间序列回归分析的样本数为 $34 \times 5 = 170$ 条,分析结果如表5所示。

表5的数据显示,解释变量 $Viorate_{it-1}$ 的回归结果符合假设2的预期,系数为正,并且在1%的水平上显著,表明该部门上一次被审计发现的违规金额比率越高,则本次被审计发现的违规金额比率也越高。控制变量 LogGdp_i 的系数为负,在5%的水平上显著,表明当次审计年度的国内生产总值越高,则本次审计发现的违规金额比率越少,这可能是因为当年度GDP越高,则需要的中央财政支出也会增加,因为分母变大,所以会导致违规金额比率变小。控制变量 LogPart_{it} 的系数为正,并在1%的水平上显著,表明当次审计年度的部门财政预算支出越多,则被审计发现的违规金额比率越高,这可能是因为部门财政预算支出越多,其存在的问题也就越多。控制变量 Number_{it} 的系数为正,但是不显著,只能较弱地表明,当年部门被审计的本级和下属单位数量越多,被审计发现的问题也就越多。

同时,该模型的统计结果还报告了调整后的 R^2 为0.3797,表明模型拟合效果较好,因此上述结论可以满足研究需要。

(四) 稳健性测试

从描述性统计中可以看出,各个部门之间、各个审计次序之间的违规金额比率存在极端的异常值。为了消除这些极端值对回归结果的影响,因此本文还需要进行稳健性测试,即剔除违规金额比率最大值和最小值排名前1%的样本,然后再进行回归分析。稳健性测试的回归分析结果如表6所示。结果表明,解释变量 $Viorate_{it-1}$ 的回归结果符合假设2的预期,系数为正,并且在1%的水平上显著,这与表5的结果完全一致。控制变量 LogGdp_i 的系数为负,在10%的水平上显著,除了显著性水平略微下降,其他与表5结果一致。控制变量 LogPart_{it} 的系数为正,并在5%的水平上显著,除了显著性水平略微下降,其他与表5结果一致。因此,稳健性测试结果与时间序列回归分析结果基本一致,表明部门上一次被审计发现的违规金额比率越高,则本次被审计发现的违规金额比率也越高。

预算执行审计本来是抑制预算机会主义行为的一种制度安排,然而,根据中央部门预算执行审计的数据分析表明,预算执行审计不是抑制了预算违规,而是诱导了预算违规。也许这个结论过于残酷,但是,其中的原因是什么呢?让我们回到本文的理论框架。本文的理论分析表明,预算单位选择预算违规的条件是等式(5)成立,也就是:审计发现率 \times (审计处理率+审计处罚率) ≤ 1 。由于审计

表5 时间序列分析结果

依存变量		Viorate _{it}	
解释变量			
项目	Coef.	T-value	P-value
Viorate _{it-1}	0.3532 ***	6.82	0.0000
LogGdp _i	-6.5935 **	-2.01	0.0460
LogPart _{it}	1.8085 ***	2.94	0.0040
Number _{it}	0.0183	0.25	0.7990
_cons	124.1582 *	1.76	0.0800
Obs	170	R ²	0.3944
Adj R ²		0.3797	
Prob(F-statistic)		0.0000	

注:该表格报告了对本次审计出违规金额比率和上一次审计出违规金额比率进行时间序列回归分析的结果。运用的模型是 $Viorate_{it} = \beta_0 + \beta_1 Viorate_{it-1} + \beta_2 \text{LogGdp}_i + \beta_3 \text{LogPart}_{it} + \beta_4 \text{Number}_{it} + \varepsilon$ 。其中变量 Viorate 表示部门的违规金额比率;变量 LogGdp 表示国内生产总值的自然对数;变量 LogPart 表示中央各部门财政预算支出;变量 Number 表示部门被审计的本级和下属单位合计数;t 代表本次审计,t-1 代表上一次审计,i 代表部门编号。***、**、* 分别表示在1%、5%、10%的水平显著,Coef. 为系数。

表6 稳健性测试分析结果

依存变量		Viorate _{it}	
解释变量			
项目	Coef.	T-value	P-value
Viorate _{it-1}	0.3760 ***	6.66	0.0000
LogGdp _i	-6.7853 *	-1.91	0.0590
LogPart _{it}	1.7902 **	2.58	0.0110
Number _{it}	0.0181	0.24	0.8100
_cons	128.4904 *	1.68	0.0950
Obs		155	
R ²		0.3997	
Adj R ²		0.3837	
Prob(F-statistic)		0.0000	

注:该表格报告了对模型进行稳健性测试的结果,运用的模型和其中变量均与上文描述一致,***、**、* 分别表示在1%、5%、10%的水平显著,Coef. 为系数。

发现率和审计处理率都难以达到 100%,所以,唯一能打破这个等式的变量是审计处罚率,如果审计处罚率达不到一定程度,则等式(5)一定成立,预算违规一定发生。同时,如果审计发现率、审计处理率小,则等式(5)成立的可能性更大。预算执行审计的结果类似于本文开始时提到的故事。在我国的预算执行审计中,由于审计技术方法和人力资源的限制,不可能发现所有的预算违规问题。对于已经发现的预算违规问题,有些已经难以处理,有些可以让其回归原位,也就是所谓的审计处理。至于审计处罚,很少发生。在这种背景下,预算单位选择预算违规的最差后果是回到没有预算违规的状况,所以,违规总是比不违规好,选择预算违规是理性行为。

六、结论和讨论

我国的预算执行审计本来是抑制预算机会主义行为的一种制度安排,但是,近年以来,预算机会主义行为不但没有得到抑制,而是有愈演愈烈之势。本文以公共选择理论为基础,提出一个关于预算执行审计对于预算违规之作用的理论构架,并用中央部门预算执行审计数据来验证这个理论构架。

作为预算执行对象的公共部门是理性的经济人,它会权衡预算违规的收益和成本,当预算违规收益大于成本时,选择违规;否则,就选择不违规。审计不影响预算违规收益,但是,影响预算违规成本,进而影响预算违规净收益。政府审计对于公共部门预算违规究竟发挥抑制作用还是诱导作用,是由预算违规的审计发现率、审计处理率和审计处罚率共同决定的,审计处罚率是关键变量,预算单位是否违规是根据政府审计机关的审计发现率、审计处理率和审计处罚率来做出策略性选择。

根据中央部门预算执行审计的数据分析表明,预算执行审计不是抑制了预算违规,而是诱导了预算违规。也许这个结论过于残酷,其中原因也是多方面的。首先,我国的政府审计制度本身有着制度局限,即行政型审计使得自身独立性较弱,审计作用大打折扣,客观因素导致了预算执行审计的问题。其次,在我国的预算执行审计中,由于审计技术方法和人力资源的限制,不可能发现所有的预算违规问题,对于已经发现的预算违规问题,有些已经难以处理,有些可以让其回归原位,也就是所谓的审计处理。最后,审计和其他经济监督形式类似,审计处罚很少发生,即便发生处罚,力度也不足以震慑违规者,违规行为自然屡禁不止。在这种背景下,预算单位选择预算违规的最差后果是回到没有预算违规的状况,所以,违规总是比不违规好,选择预算违规是理性行为。

让我们继续本文开始时的故事,以结束本文。国王离开人世之后,这个国家一分为三,他的三个儿子分别治理一个国家。大儿子的方法是实施严厉的处罚,凡是抓到的小偷,一律断手,哪个手偷窃的财物就断那个手,双手偷窃的,就断双手。在这种政策下,小偷果然大量减少,然而,还是有些人铤而走险。二儿子认为,老百姓并不想当小偷,一个人之所以成为小偷,是有其原因的,所以,二儿子的方法是不处罚小偷,而是分析小偷的原因,然后帮助小偷消除其选择偷窃的原因。在这种政策下,很多曾经的小偷得以改邪归正。然而,还是有一些惯犯。三儿子认为,一个人之所成为小偷,固然有客观原因,然而,其主观利益的权利也是至关重要的。所以,他选择了将两个兄长的方法结合起来,既实行严厉的处罚,又分析小偷原因,帮助其消除可能诱导小偷的因素。在这种政策下,取得了比其他两个兄长更好的效果。

与上面的故事类似,尽管数据分析表明预算执行审计诱导了预算违规行为,但是这绝不是意味着取消预算执行审计效果会更好,而是需要预算执行审计的制度层面加以改进以达到预期抑制违规效果。我国的预算执行审计,要想真正发挥抑制预算主义行为的作用,需要从两方面入手,一方面,有关部门要加大处罚力度,对于发现的预算违规行为,不能只是让其回归原位,而是在回归原位的基础上,还要付出较大的代价;另一方面,有关部门要分析预算违规的原因,对于由于预算制度及其他相关制度本身不合理造成的预算违规,要推动相关部门进行整改,从体制、机制和制度上进行整改。当然,审计机关本身可能不能对体制、机制和制度进行整改,如何从制度安排上做到对于审计发现的体制、机

制和制度都能得到有效整改,是我国国家治理体系现代化的重要内容之一。

参考文献:

- [1]李顺明,杨清源.部门预算执行审计中存在的问题及对策[J].广西财政高等专科学校学报,2004(3):55-58.
- [2]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.
- [3]董延安.预算执行审计控制效果与审计机关利益相关度的实证分析[J].财会月刊,2007(6):65-67.
- [4]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(3):28-34.
- [5]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(6):3-7.
- [6]郑石桥.预算执行审计的内容、方法和问题——来自基层审计机关的问卷调查[J].财政监督,2002(7):47-51.
- [7]陈斌.深化预算执行审计的基本思路[J].审计与经济研究,2005(3):44-46.
- [8]薛芬.政府预算变革与政府预算执行审计战略转型——基于国家治理的视角[J].审计与经济研究,2012(6):42-48.
- [9]董大胜.财政审计大格局思考[J].审计研究,2010(5):6-11.
- [10]Tullock G. Politics of bureaucracy[M]. Washington:Publis Affairs Press,1965.
- [11]Niskan W A. Bureaucracy and representative government[M]. Chicago: Aldine, Atherton,1971.
- [12]Jackson P M. Politics economy of bureaucracy[M]. Oxford:Philip Alan,1983.
- [13]张宇燕.经济发展与制度选择[M].北京:中国人民大学出版社,1992.
- [14]许云霄.公共选择理论[M].北京:北京大学出版社,2007.
- [15]曼瑟尔·奥尔森.国家“有它自己的利益和野心”[M].中译本.陈郁等译.上海:上海三联书店/上海人民出版社,2003.
- [16]詹姆斯·布坎南.宪法经济学[J].经济学动态,1992(4):68-69.
- [17]文建东.公共选择学派[M].武汉:武汉出版社,1996.
- [18]倪秋菊,倪星.政府官员的“经济人”角色及其行为模式分析[J].武汉大学学报(哲学社会科学版),2004(3):260-267.
- [19]刘啸.预算执行审计发现的违规行为分析[D].华中科技大学,2004.
- [20]尹平,郑石桥.政府审计学[M].北京:中国时代经济出版社,2012.
- [21]和秀星,郑石桥.财政状况对审计处理执行率的影响研究[J].江西财经大学学报,2011(8):53-55.

[责任编辑:高 婷]

What are the Effects of Government Audit on Violations of Budget Discourage of Encourage? Based on the Research on the Central Department Budget Implementation Audit Data

SONG Da¹, ZHENG Shiqiao²

(1. School of Business, Nanjing University, Nanjing 210093, China;

2. Academy of Audit Science, Nanjing Audit University, Nanjing 211815, China)

Abstract: Budget Execution Auditing is designed to discourage the opportunism of budgeting. However, if it is arranged inappropriately, it may encourage manners of budgeting opportunism. According to the theoretical study, the effects of government auditing on violation of budgeting are decided by a combination of discovery rate, treatment rate and penalty rate in budget execution auditing. Among these rates, penalty rate is the key variable. Public sectors make their strategic decisions of budget violation based on these three rates. After analyzing the data of budget execution auditing, we found that budget execution auditing actually encouraged the violations of budget instead of its being discouraged, because the threatening power of penalty is not enough.

Key Words: national audit; government audit; budget execution auditing; opportunism of budgeting; audit discovery rate; audit treatment rate; audit penalty rate; public sector budget misconduct