

政府预算资金优先配置绩效审计探讨

陈平泽

(中央财经大学 财政学院, 北京 100081)

摘要:优先性是预算资金配置的基本要求。预算资金是否优先配置应是我国政府预算资金绩效审计首先关注的问题。我国开展政府预算资金优先配置审计,能推动事后审计向事前审计的转轨,使审计成为资源配置的杠杆。政府应改变预算审计组织方式,由易到难地推进优先配置审计。

关键词:优先配置;预算资金;绩效审计;政府审计;国家审计

中图分类号:F239.4 **文献标识码:**A **文章编号:**1672-8750(2011)02-0070-05 **收稿日期:**2010-11-25

作者简介:陈平泽(1977—),男,湖南邵东人,中央财经大学财政学院博士生,审计署行政事业审计司审计师,主要研究方向为政府预算审计理论与实务。

在大多数西方发达国家,绩效审计已取代财务收支审计成为国家审计最主要的方式。绩效审计也是我国国家审计发展的趋势。无论是在开展专项资金绩效审计方面,还是在探索将绩效审计与财务收支审计相结合的道路方面,我国审计机关都投入了巨大力量,绩效审计势头方兴未艾。

关于绩效审计的目标,在国际上比较流行的是以“3E”为核心的目标体系。所谓“3E”,即经济性(Economy)、效率性(Efficiency)和效果性(Effectiveness)。如美国审计总署(GAO)于1972年颁布《政府组织、程序、活动和职责的审计准则》,提出政府绩效审计目标是“管理实践的经济性和效率性,程序达成目标的效果性”;澳大利亚1979年修订的《审计法》提出“经济性和效率性”的绩效审计目标;加拿大1977年颁布的《审计长法案》提出“财务、人力资源和物质资源的3E,受托责任的履行”的绩效审计目标。目前我国国内对绩效审计目标的研究文献,大多数是借鉴国外经验和理论成果,围绕“3E”开展概念原理的陈述和对实务方法进行的研究与分析。如李凤鸣认为,我国的经济效益审计类似于国外的“3E”审计^[1];宋常、吴少华认为“3E”审计表明了我国政府绩效审计的内涵和内容,其他均应视为“3E”审计的具体表现形式^[2];温美琴、徐卫华等认为

政府绩效审计“是对政府及其公共部门履行职责和管理和使用公共资源的经济性、效率性、效果性进行检查和评价,提供政府及其公共部门经济责任履行情况的信息,促进公共资源的管理者、使用者改进工作,更好地履行经济责任”^[3]。

绩效审计是实现预算管理关键性目标的有力工具。政府预算资金绩效审计的目标既要体现政府预算资金分配与使用的要求,也要受预算管理体制的影响。与国外不同,我国政府预算资金绩效审计的目标受政府预算管理体制的影响,不能完全用“3E”概括,其中还应包括优先配置的审计目标。预算资金配置是否优先应是我国政府预算资金绩效审计首先关注的问题。

一、优先性是政府预算资金配置的基本要求

预算资金是国家财政资金的主要组成部分。美国预算学家维达夫斯基(Wildavsky)认为,“预算是政府的生命血液,是政府正在做的事情和打算做的事情的财政反映”^[4];我国财政部也认为,预算反映整个国家的政策,规定政府活动的范围和方向^[5]。从上述表述可见,预算是对政府未来行为范围的一种限制与约束。委托代理理论认为,这种限制与约束来自于人民,要求政府行为必

须对人民负责,预算是人民委托政府行使公共资源的集中体现。“政府预算是一本以公法为基础、配置社会公众让渡的经济资源,并向其提供‘一揽子’公共商品或公共服务的综合性契约。”^[6]从委托代理关系来看,委托人是所有者,根据利益分析,应当拥有剩余索取权。在国家这个政治组织中,人民拥有国家主权,即得到了国家的所有权;而代理人(政府)受人民的委托,对国家和社会事务进行管理,目的是增进社会公共利益,实现人民(所有者)的剩余索取权。因此,政府有责任在预算资金配置时进行优化,使公共利益最大化,造福于人民。

在委托代理关系的要求下,良好的预算管理有三个关键性目标:总量控制、优先配置和运营效率。由于预算资金是有限的,而公共资源的需求是无限的,因此“有效地控制主要的财政总量是任何预算系统的首要目标”,进而“在总量控制的基础上,政府需要通过预算系统有效地配置公共资源,确保公共资源的配置准确反映政策和战略的优先性”^[7]。优先配置是指在预算资金总量控制的情况下,将预算资金按公共支出的轻重缓急和战略重要程度排序,把有限的预算资源充分引向对国计民生有相对较高价值的用途,使预算资金的使用效益最大化。相对于第三个关键性目标——运营效率而言,优先配置突出了预算资金的稀缺性特点,更能体现“将钱用在刀刃”上的要求,所以更为重要。因此,优先性是预算资金配置的基本要求。

二、优先配置:优先于“3E”的审计目标

绩效审计发轫于企业内部审计,其概念首先见于1948年3月肯特在美国《内部审计师》杂志发表的《经营审计》一文。据相关文献记载,关于绩效审计最早的论著,当属美国管理咨询师伦纳德于1962年撰写的《管理审计》^[8]。在上世纪70年代到80年代,一些国家的法律制度和审计准则开始体现政府绩效审计的内容,在确立绩效审计目标时充分吸纳了企业内部绩效审计的“3E”思想。“3E”目标中,经济性目标主要是衡量投入资源的成本;效率性目标衡量投入与产出的效率;效果性目标衡量是否达到预期的目标、取得预期的效果。“3E”目标被国外政府绩效审计理论界普遍接受,在政府绩效审计实践中也得以广泛应用。

虽然近些年来随着审计环境的改善,国外政府绩效审计目标研究提出增加“环境性”、“公平性”等目标^[9],但无论怎样,“3E”目标仍是其核心体系。

然而,对于政府预算资金绩效审计而言,“3E”没有突出对政府预算资金的优先配置的审计。“优先配置需要依据政策或战略的重点与优先性,主要在各项支出职能间和规划间促进公共资源的有效配置,本质上是以政策与战略为导向的支出结构优化问题。”^[8]在政府预算管理的三项关键目标中,“优先配置”的作用发挥于“运营效率”之前,是实现“运营效率”的重要前提。优先配置预算资金,充分将预算与公共政策相融合,将政策意图和政策目标转化为政府和支出机构在特定预算年度内必须履行的法定义务,比关注预算资金的“运营效率”更具有政策价值和实际效用。

传统的“3E”绩效审计的重点是检查“运营效率”,对“优先配置”关注得不多。西方发达国家绩效审计对于“优先配置”审计目标的忽视,一方面与政府绩效审计深受企业内部绩效审计(管理审计)的影响有关,它基本上接纳了后者的审计目标体系;另一方面,它也和西方国家审计模式与审计机关的设置有关。西方发达国家一般选择立法型的国家审计模式,即国家审计机关隶属于议会,代表议会对政府进行监督。议会是政府预算的最终审批部门,国家审计机关一般不会对主要精力放在关注议会已审批的预算编制是否优先配置方面,而主要是监督预算的执行和提高预算资金的使用效益。而且,在西方国家审计实务中,预算执行审计与绩效审计基本上是相脱离的,所以在实施绩效审计时,一般不突出对预算资金的优先配置的审计。如在美国,根据1990年《首席财务官法案》(the Chief Financial Officers Act),美国审计署(GAO)不直接负责对联邦政府部门预算执行审计,而主要是由驻联邦政府部门的总监察长负责部门预算执行审计;在澳大利亚国家审计机关,绩效审计由专门的绩效审计局负责,而预算资金决算审计则由其他部门负责。

与西方发达国家绩效审计实践不同,我国政府预算资金绩效审计经过近几年的发展,已形成鲜明的特色——将财政财务收支审计与绩效审计相结合。2006年,领先开展绩效审计的青岛、深圳两地审计机关在向全国审计机关推介绩效审计

经验时都提出一条重要经验,那就是走财政财务收支审计与绩效审计相结合的路子。我国审计署在打开绩效审计局面时,也是将预算执行审计与绩效审计相结合作为切入点的。如从促进部门施政水平提高的角度来深化部门预算执行审计;每年结合部门预算执行审计,选择具有共性的问题统一开展专项审计调查;通过预算执行审计,选择一个专项资金开展绩效审计,等等。这些都凸现出我国探索政府预算资金绩效审计与预算执行审计相结合的努力。而且,我国政府预算编制和批复的大部分权力实际掌握在职能部门与财政部门,这两类部门都是国家审计机关的审计对象,国家审计机关有依据、有权力、有责任对预算配置效率发表审计意见。此外,加大对预算资金优先配置的审计,能从源头上防止“政绩工程”等低价值的政府支出,促进基本公共服务的大致均等化,实现公共财政的基本职能。因此,在我国政府预算资金绩效审计中,“优先配置”应是优于“3E”的审计目标。

三、开展优先配置审计的意义

(一) 推动事后审计向事前审计的转轨

当前,我国国家审计主要采取的是事后审计的方式,即在被审计单位使用财政资源后对其使用结果发表审计意见。这种事后审计方式达不到最佳效果,往往审计时,违法违规和损失浪费的问题已经发生,审计单纯作为“救火队”,作用发挥滞后,这样也使每年审计署刮起的“审计风暴”的效果与意义愈来愈受到公众质疑。为拓宽审计的视野,更大范围地发挥审计的作用,近年来我国审计机关提出审计要充分发挥保障经济社会健康运行的“免疫系统”功能,预防、揭示和抵御经济运行中的各种矛盾和各种病害。要发挥审计的“免疫系统”功能,就需要将审计切入点提前,在源头上避免预算资金的损失浪费,防患于未然。

优先配置审计能适应审计的“免疫系统”功能的要求。它将审计关口前移到预算编制过程阶段,充分关注预算资金的配置顺序是否符合政策目标,是否符合政府的中长期规划,是否符合战略发展的需要。优先配置审计的作用在于:首先,它能发挥对预算全过程审计监督的“龙头”作用。通过优先配置审计,促使预算资金按政府目标和公共需求正确配置。在这样的前提下,预算执行

审计监督预算是否按政策目标去执行才更有意义,决算审计监督预算执行结果是否达到政策目标才更有价值。其次,审计人员围绕政策目标和中长期规划去审计预算方案的支出偏好,能提高审计的宏观层次,增强审计的效果,充分发挥审计的建设性作用。最后,优先配置审计能推动部门细化预算,增强预算透明度,具有可操作性。可以说,优先配置审计是推动事后审计向事前审计转轨的最佳切入点。

(二) 使审计成为优化资源配置的杠杆

在我国政府预算的优先配置安排中,国家审计可以作为利益相关方参与或监督预算资金配置的优化。国家审计作为一项政治制度安排,具有一定的宪政价值(如在我国,国家审计机关的设立、职能均列入宪法规定),是受人民的委托去监督政府。在预算安排中,国家审计可以代表人民参与或监督预算的优先配置,限制预算分配部门滥用自由裁量权,使审计成为优化资源配置的杠杆。进一步来说,预算资金的优先配置本质上是预算过程决定的,优先配置审计使审计机关更加深入地触及国家预算过程的核心,为更进一步实现审计的宪政价值提供途径。

(三) 加大对政府部门施政的监督

预算是政府最重要的施政工具^[10]。预算资金绩效审计的最终目标是促进政府部门正确有效地施政。优先配置审计的主要依据是公共政策,它要求预算与公共政策充分融合,政府按照政策要求,对预算资金使用事项进行排序,对于集中体现政策目标的预算要优先安排,从而最快、最好地促进政策目标的实现。因此,优先配置审计能将绩效审计与监督政府施政相结合,扩大对政府部门施政的监督范围,促进政府施政水平的提高。

四、优先配置审计的目标与重点

(一) 优先配置审计的目标

审查预算资金配置的适当性,即审查预算资金是否按公共支出的轻重缓急和战略优先次序进行了配置,预算资金支出结构是否科学合理,是否体现了经济社会规划和履行部门职能的要求,这是优先配置审计的目标。

(二) 优先配置审计的重点

优先配置审计的重点主要有四个方面:

一是职能部门在预算编制和申报预算时,是

否首先体现了落实国家宏观政策、履行部门职责、实现经济发展规划和促进部门主管的行业可持续发展的要求。在申报预算的项目库中,是否将国务院要求编制的项目、落实国家宏观政策的项目、保障国家安全的项目、维护民生发展的项目和支持行业创新的项目秩序优先,有没有将涉及本部门、本单位利益的项目优先申报或申报大量预算资金搞“面子工程”、“政绩工程”等问题。

二是财政部门年初向人大递交的部门预算中,是否体现了党和国家政策的要求和建设环境友好型社会的要求,是否重点保障影响国民经济的重要部门、重要领域、重要行业的发展,是否按法律法规要求实现对教育等民生行业的投入,有无重复投资、重复建设、重大浪费和大量投资高耗能、高污染产业等问题。

三是财政部门年中追加部门预算时,是否符合部门实际的需要,是否按预算资金要求的轻重缓急进行分配,有无年终突击分配、打捆分配,使大量预算资金在年末结余(结转),因而影响预算资金使用效益等问题。

四是具有二次分配权的部门在分配预算资金时,是否体现了行业发展规划的要求,将预算资金重点支持行业创新、行业前沿问题研究和行业基础项目时,有无资金分配随意、无规划和支出结构不合理等问题。

五、当前开展优先配置审计的困难

当前,我国优先配置审计还未完全展开。政府预算审计项目中,对预算编制的审计,主要关注预算是否细化、是否存在虚报预算行为这两大类问题。从2004年至2009年,审计署审计长向全国人大常委会递交的审计工作报告连续六年都反映出中央部门存在未细化预算、虚报预算的问题。目前对预算是否细化、是否虚报的审计,只是关注预算编制的结果,并未深入到预算编制的过程,还没有挖掘到问题的根源。跳出关注细化预算、虚报预算审计的视野,转入更深层次的优先配置审计,是政府预算资金绩效审计的发展方向。审计预算是否细化,是否有虚报预算行为,还属于传统审计范畴,不涉及预算资金优先性安排的评价。若转到关注预算资金安排的优先性,审计会更加深入,同时也会面临三个方面的主要困难。

(一) 现行预算审计组织方式的障碍

目前,我国审计机关没有形成对预算编制、预算审查、预算批复、预算执行和预算结果报告进行“一条龙”审计的模式,在审计组织方式上存在着分散和不协调等问题,未实现预算执行审计、决算审计与绩效审计真正的融合。对预算编制与预算执行、预算绩效的审计意见是分开的,审计资源未有效整合,就不能形成对优先配置审计的有力支撑。比如,我国对中央部门预算执行情况的审计与对财政部具体组织中央预算执行审计相脱节,没有在审计目标和审计内容上相协调,对开展优先配置审计形成阻碍。

(二) 对审计人员专业化水平提出更高的要求

优先配置审计没有统一的、权威的审计评价标准,它主要依靠审计人员对政府政策、规划的理解与判断。在众多专业性较强的预算资金项目支出中,优先配置审计对审计人员的专业素养、职业判断提出了更高的要求。从当前情况看,我国审计人员的知识结构、专业水平、工作经验还达不到大规模开展优先配置审计的条件。审计人员专业化水平的局限成为开展优先配置审计的瓶颈之一。

(三) 加大审计风险

优先配置审计会增加审计工作量,增加审计判断的不确定性因素,从而使审计固有风险加大。同时,优先配置审计基本上不依靠被审计单位的内部控制程序,也使审计控制风险增大。

六、当前开展优先配置审计可探索的路径

(一) 改进预算资金审计组织方式

在我国现行的预算编制与批复的程序中,职能部门先编制“一上”预算报财政部门,财政部门根据预算总控制的要求,对部门下达“一下”控制数,职能部门根据财政部门的控制数申报“二上”预算,财政部报人大批准后再批复给职能部门“二下”预算,至此,预算编制与批复过程完成。

为达到预算资金优先配置的审计目标,政府要改进审计组织方式,将中央部门预算执行审计与对财政部具体组织中央预算执行情况的审计相衔接,真正实现财政审计一体化。这样将预算编制、审查、执行和结果的上下游信息相结合,既关注职能部门编制“一上”和“二上”预算时是否根据部门施政的要求,将预算资金按优先次序申报,

又审查财政部在批复“一下”预算控制数和报人大“二下”批复时是否按优先次序进行。这种审计组织方式能明确区分职能部门和财政部门的责任,促进职能部门申报预算和财政部批复预算规范,实现财政资金的优先配置。

(二) 由易到难地展开优先配置审计,锻炼审计队伍

我国政府预算资金绩效审计除关注经济性、效率性和效果性方面的审计内容外,还应逐步增加对项目适当性的审计。首先应关注项目的设立是否必要,分析项目的可行性研究是否科学合理,是否符合预算资金优化配置的要求;然后通过不同项目的对比,进一步加强对项目库的审查和对基本支出定员定额预算编制的科学性、准确性分析;最后从政府部门履行职责、依法行政的角度对预算资金配置是否优化进行审计。这样从易到难、由点到面进行优先配置审计,一方面可以增加对预算配置的适当性的关注,使之作为深化预算资金绩效审计的方向,另一方面也能锻炼审计队伍,提高审计人员对行业政策和措施的理解与把握能力,从而提高开展优先配置审计的判断能力与技术水平。

(三) 依据规划、政策的要求对部门预算资金项目的安排进行审计

国民经济与社会发展规划是我国每届政府施政的纲领性文件,体现政府施政的目标和方向。我国正在制定国民经济与社会发展的“十二五”规划,政府各部门也将根据“十二五”规划的要求制订本部门、本行业的规划。预算资金应围绕这些规划的实施与相关政策的落实进行合理配置。我国政府部门日益重视发展规划,既对优先配置审计提出需求,也为审计提供了依据。国家审计

应从依据法律法规、规章制度向依据部门发展规划、政策转变,调整视角,从部门预算资金安排是否优先体现政策、规划落实需要的角度,充分关注预算编制的适当性、优先性、科学性,为进一步推进优先配置审计打下基础。

参考文献:

- [1] 李凤鸣,时现. 经济责任审计[M]. 北京:北京大学出版社,2001:1-10.
- [2] 宋常,吴少华. 我国绩效审计理论研究回顾与展望[J]. 审计研究,2004(2):31-35.
- [3] 温美琴,徐卫华. 政府绩效审计助推政府绩效评估和行政问责制——基于深圳实践的启示[J]. 南京社会科学,2009(5):75-80.
- [4] 凯丽 J M,瑞文巴克 W C. 地方政府绩效预算[M]. 苟燕楠,译. 上海:上海财经大学出版社,2007:7.
- [5] 中国财政部. 关于进一步做好财政预算信息公开工作的指导意见[EB/OL]. (2010-03-01)[2010-10-10]. http://yss.mof.gov.cn/zhengwuxinxi/zhengcegui-zhang/201003/t20100325_280076.html.
- [6] 程瑜. 政府预算契约论——一种委托—代理理论的研究视角[M]. 北京:经济科学出版社,2008:2.
- [7] 王雍君. 论我国政府预算改革的关键目标和要点[J]. 行政事业资产与会计,2008(3):11-15.
- [8] 戚振东,吴清华. 政府绩效审计:国际演进及启示[J]. 会计研究,2008(2):76-84.
- [9] 周亚荣. 我国绩效审计理论研究与实践现状[J]. 审计与经济研究,2008(2):15-21.
- [10] 王雍君,张拥军. 政府施政与预算改革[M]. 北京:经济科学出版社,2006(6):24.

(责任编辑:黄 燕 许成安)

Performance Audit on Prior Allocation of the Public Budgetary Resource

CHEN Ping-ze

Abstract: Prior allocation of budgetary resource is a key objective of public budgetary management. Chinese government performance audit should check whether the public budgetary resource is expensed by the strategic priority or not. Prior allocation auditing promotes the transit of post-audit to the pre-audit, and makes it a lever to optimize the allocation of public resources. We should reform the audit model and develop prior allocation auditing gradually.

Key words: prior allocation; budgetary resource; performance audit; government audit; state audit