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

董延安

(贵州财经学院 贵阳 550004)

【摘要】本文重点研究了我国政府部门预算执行审计控制的效果及其与审计机关利益相关度间的相关关系,认为虽然我国政府审计预算执行控制的总体效果较好,但审计机关对严重影响自身利益的被审计单位的预算执行权控制效果较差。

【关键词】预算执行权 审计控制效果 利益相关度

预算执行权是公共经济权力中非常重要的一项权力,也是容易出现滥用和异化的公共经济权力之一。预算执行权的滥用和异化成为审计对其进行控制的根本原因。同时,社会公众对预算执行情况的关注也成为了审计机关对预算执行权进行控制的重要动力。那么,审计对预算执行权进行控制的实际效果如何呢?审计机关与被审计单位之间的利益相关程度和权力控制效果之间是什么关系呢?这正是本文需要研究的问题。

一、文献回顾

直接研究预算执行审计控制的文献极少,而且主要集中在规范研究方面。俞传尧(2005)认为,要提高预算执行审计质量,需要注意以下两点:①在预算执行审计的内容上,要树立"大财政"的观念,拓宽预算执行审计的范围,凡属政府性的资金,都属于预算执行审计的范围;②在审计环节上,重点抓住预算执行的过程进行审计监督。冯丽茹(2003)认为,要提高中央部门预算执行审计的效果,一是要加大一级预算单位的审计覆盖面,二是要强化对部门所属单位的审计力度,对重点的二、三级单位进行全面审计。

Janos Kornal和Eric Maskin是支持预算软约束理论的两位代表人物。预算软约束最先指的是社会主义国家中的国有企业在发生亏损后,政府以向其提供贷款的方式对其进行救助的现象。

从审计署最近几年对中央预算执行的审计结果来看,预算软约束不是国有企业的特有现象,在我国政府部门中也存在着预算软约束问题。可见,对于预算执行权的滥用,实质是预算约束体为了满足自身的生存需要,同时为了满足领导的个人利益而没有严格按照相关规定行使权力所造成的。因此,预算执行权的审计控制实际上就是对预算约束体领导行为的控制,即对其权力运用的控制。

最高审计机关国际组织在《利马宣言——审计规则指南》中指出,要保证审计机关的审计质量,就必须保证其独立性。审计机关的独立性包括三个方面的内容:①审计机关组织上的独立性,即最高审计机关必须独立于受审单位之外,并且不受外来影响。②审计机关财政上的独立性。最高审计组织在自己职责范围内有权安排使用预算专项资金,并且最高审计组织的独立性是有宪法和法律作保障的。③审计人员的独立性。 最高审计组织的审计人员在任职期间应独立于受审单位之外,不受该单位的影响。由此可知,审计机关要完成预算执行权审计控制,就必然要提高自身的独立性。

二、研究方法

(一)研究假设

本文所指的审计机关和被审计单位的利益相关关系主要包括以下两种:①经济利益相关关系,指被审计单位掌控着审计机关的经济命脉,如财政部门掌控着审计机关的经费来源;②政治利益相关关系,指被审计单位掌控着审计机关相关人员的政治命运(如官职升迁等)。很显然,对于关系自己重大利益的部门,审计机关在对其相关领导的权力运用进行审计时就不会全然不顾自己的利益而保持超然的独立性,从而导致权力审计控制效果降低。

另外,笔者认为权力控制效果可以通过以下的三个方面来体现:①被审计单位对审计机关所做出的纠正决定是否真正实施,如果在规定的时间内实施则说明了权力审计控制效果较好。②纠正的类型,是定性纠正还是定量纠正。很显然,对于审计机关查出的违规行为如果进行了定量纠正,则说明其权力控制效果较好;如果进行了定性纠正,则说明其权力控制效果较差。比如,审计署在对国家体育总局的2004年预算执行审计中发现,北京体育大学在基建和维修改造项目中存在着虚报项目500万元的问题,针对审计署提出的整改建议,国家体育总局发文通知北京体育大学缴回资金;而财政部针对审计署提出的整改建议只是做出了"对上述问题非常重视,正在积极研究整改的措施"的定性说明。(李金华,2005)很显然,前者的整改力度要比后者大,即前者的权力控制效果要比后者的要好。③纠正的程度。虽然都进行了定量的纠正,但纠正的程度很可能不同。例如,国家林业局针对审计署2003年对其进

行的预算执行审计中提出的关于其下属单位骗取和冒领499.3万元资金的问题进行了整改，将499.3万元资金收回并交国库。而科技部对审计署查出的1 500万元存放在外单位的科技资金，只将其中的716.61万元收回。这表明审计署对国家林业局的权力控制效果要比科技部要好。

通过以上论述可以看出，对于与审计机关有重大经济利益和政治利益关系的部门，审计机关在对其相关责任人的权力运用进行控制时，由于独立性不够必然导致对这些部门的权力控制效果较差。由此，笔者提出以下的假设：

假设1：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正。

假设2：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。

假设3：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。

（二）样本与数据

本文主要是针对审计署预算执行情况审计结果公告中所提供的数据和信息来进行研究的。笔者逐一查阅了在此期间所有有关预算执行审计的审计结果公告，并按照以下原则对样本进行了选择。

（1）对审计署所查出的每项违规金额作为一个样本，这样针对每个被审计单位所取得的样本有若干个。比如审计署在对国土资源部进行的2004年预算执行审计中，查出了五个方面的违规行为，则针对国土资源部就取得了五个样本数据。

（2）2005年预算执行审计在公告时并未公告被审计单位所提供的反映其整改措施的附件，因此无从了解这些样本的整改手段和力度。笔者将这些样本进行了剔除。

（3）先后进行了三次样本选择。第一次是在前两条原则的基础上进行的，一共获取了241个总体样本数据。第二次是在第一次选择的基础上，将未进行纠正的样本予以剔除，专门研究已进行纠正的样本中定性纠正与定量纠正的差异，得到了223个样本数据。第三次是专门选取了定量纠正的样本以单独考察进行了定量纠正的样本中在纠正力度方面的差异，得到了137个样本数据。

表1　　样本结构

是否纠正				纠正类型			
是		否		定性		定量	
样本	比例	样本	比例	样本	比例	样本	比例
223	92.53%	18	7.47%	86	38.57%	137	61.43%

（三）研究变量设计

1. 被解释变量：预算执行权审计控制效果。预算执行权的审计控制效果可以采用三个变量来进行替代：

（1）是否进行了纠正（CORRECTION_OR）。当虚拟变量CORRECTION_OR等于1时，表示被审计单位在规定的时间内进行了纠正；当CORRECTION_OR等于0时，表示被审计单位在规定的时间内没有进行纠正，即权力控制效果较差。没有进行纠正包括两种情形：一是被审计单位在附件中根本没有提及审计机关所查出的违规行为，当然也就无纠正措施可言；二是虽然被审计单位在附件中提及了被查出的违规行为，但在整改措施中只是提出“将进行认真纠正”、“将尽快向有关部门反映”等措施，笔者认为这些措施毫无实际意义，故认为其并未进行纠正。

（2）纠正类型（CORRECTION_TYPE）。当CORRECTION_TYPE等于1时，表示被审计单位的纠正措施是定性纠正。定性纠正包括以下情形：一是被审计单位针对被查出的违规行为在附件中提及“正在进行补办手续”、“正在向财政部申请”。二是被审计单位针对部分问题进行了整改，但未从数量上进行说明。当CORRECTION_TYPE等于0时，表示被审计单位进行了定量纠正，即权力控制效果较好。

（3）纠正力度（PROP），又称为纠正率。表示被审计单位针对审计发现的问题所进行整改的力度。纠正率越高，表示权力控制效果越好。并且：

$PROP_{i,j}=AFINANCE_{i,j}/SFINANCE_{i,j}$

其中：AFINANCE表示被审计单位实际纠正的金额；SFINANCE表示审计机关建议被审计机关应纠正的金额；i表示被审计单位，如财政部、国土资源部等；j表示审计机关对被审计单位查出的第j个违规行为。

2. 解释变量：被审计单位与审计机关之间的利益关系。笔者用虚拟变量RELATION来表示被审计单位与审计机关之间的利益相关度。如前所述，与审计机关存在较强的经济利益或政治利益关系的被审计部门包括政府直属机关、财政部门、组织部门、干部监察部门等。当被审计单位属于上述部门之一时，RELATION=1，否则，RELATION=0。

（四）实证模型设计

在假设1中笔者关注的是被审计单位与审计机关之间的利益相关程度和被审计单位是否采取纠正措施之间的关系。为了检验假设1，笔者根据以上样本选择的原则选取了241个数据样本，设计了Logistic回归模型（1）：

$CORRECTION_OR_{i,j}=\alpha_1+\beta_1 RELATION_i+(Other\ Controls)+\varepsilon_1$

在第一次检验的241个样本数据中有223个是被审计单位纠正过的样本数据。对于这223个样本数据需要进一步考虑的是：由于被审计单位与审计机关之间的利益相关程度不一致而产生的定性纠正与定量纠正之间是否有显著性差异呢？这也是检验假设2的目的所在。因此，笔者提出了Logistic回归模型（2）：

$CORRECTION_TYPE_{i,j}=\alpha_2+\beta_2 RELATION_i+(Other\ Controls)+\varepsilon_2$

通过对样本数据的进一步分析发现，进行了纠正的223个样本数据中，有137个样本数据进行了定量纠正。那么需要进一步思考的问题就是：在这223个定量纠正的样本数据中是否存在由于被审计单位与审计机关之间的利益相关程度不同而导致纠正程度不同的现象呢？这个疑问与假设3是否成立是一致的。为此，笔者提出了模型（3）：

$PROP_{i,j}=\alpha_3+\beta_3 RELATION_i+(OtherControls)+\varepsilon_3$

本文利用三次所选得的样本，根据模型(1)、(2)、(3)进行回归后得到表3的回归结果。

三、回归结果分析

1. 描述性统计分析。

表 2　　描述性统计

变　量	最小值	最大值	平均值	标准差
CORRECTION_OR	0	1	0.925 3	0.263 4
CORRECTION_TYPE	0	1	0.385 7	0.487 8
PROP	0.105	1	0.944 7	0.175 9
RELATION	0	1	0.029	0.168 3

(1)从表中可以看出，变量CORRECTION_OR 的最小值等于0，说明有些被审计单位对于审计所发现的问题根本就没有进行纠正，但7.47%(见表1)的比例说明完全不顾审计机关监督作用的被审计单位并不是太多；但该变量的平均值等于0.925 3说明绝大多数被审计单位对审计查出的违规行为都进行了纠正。从总体上来看，权力审计控制效果较好。

(2)对于纠正类型而言，从表中可以看出，定性纠正和定量纠正都是存在的，由变量CORRECTION_TYPE 的平均值为0.385 7(定性纠正的赋值等于1)可知，定性纠正的数量较之定量纠正相对要少一些，说明半数以上(61.43%的比例证明了这一点)的被审计单位样本数据都进行了实实在在的纠正，权力控制效果较好。

从整改力度(纠正率)来看，变量PROP的最小值为0.105，纠正力度不大，但最大值达到了1，说明有些被审计单位对审计查出的违规行为进行了彻底纠正。值得注意的是，纠正率的平均值达到了0.947 7，说明绝大多数被审计单位进行的定量纠正较为彻底。整体上来看，权力控制效果是很好的。

(3)从被审计单位与审计机关之间的利益相关度来看，平均值只有0.029，说明绝大多数被审计单位与审计机关的利益相关度不太大，这有利于审计机关在对被审计单位进行权力控制时保持必要的独立性，有利于提高权力审计控制效果。

2. 回归结果分析。

表 3　　回归结果

项　目	CORRECTION_OR	CORRECTION_TYPE	PROP
Constant	0.932	0.376	0.949
	(54.512)***	(11.454)***	(65.917)***
RELATION	−0.217	0.424	−0.634
	(−2.167)**	(1.933)*	(−0.308)***
F 值	4.697**	3.735*	14.155***
Ad−R^2	0.015	0.012	0.088
D−W	1.391	1.643	1.699
N	241	223	137

注：***表示在1%(双尾)水平上显著；**表示在5%(双尾)水平上显著；*表示在10%(双尾)水平上显著；括号内的数字为t值。

从表3可以看出，被审计单位与审计机关之间的利益相关程度与对违规行为进行纠正呈显著的负相关关系。二者之间的t值达到了−2.167，在5%水平上显著负相关（p值等于0.031)，虽然Ad−R^2的值只为0.015，但并不严重影响二者关系的结论。Ad−R^2的值偏低主要是由于笔者未引入其他控制变量所致，但这并不严重影响结论的可靠性，在检验假设2、假设3时也出现了这样的情况，在此一并说明。通过以上的分析可知，与审计机关利益相关程度高的被审计单位更趋向于对审计查出的违规行为不进行纠正，这验证了假设1。

同样地，根据对纠正后的223个样本数据进一步回归后的结果可知，被审计单位与审计机关的利益相关程度与纠正类型(定性纠正还是定量纠正)呈显著的正相关关系。二者的t值为1.933，在1%水平上显著正相关(p值等于0.055)。同时，D−W的值等于1.643，说明不存在严重的自相关，结论是可靠的。根据以上分析可知，与审计机关利益相关程度高的被审计单位更趋向于对审计查出的违规行为进行定性纠正。由此，假设2得到了支持。

在分析被审计单位与审计机关的利益相关度时发现，二者是显著的负相关关系。t值等于−0.308，并通过了1%水平上的显著性检验。D−W的值为1.699说明检验结果是可靠的。因此，假设3得到了支持。

四、研究结论

1. 对于审计机关在审计决定中所提出的违规行为，与审计机关利益相关度越高的被审计单位(如政府直属机关、财政部门、组织部门、从事部门等)更趋向于不进行纠正。也就是说，审计机关对这种被审计单位的相关责任人的权力控制效果较差。

2. 通过实证研究进一步发现，在被审计单位已进行纠正的样本数据中，与审计机关利益相关度高的被审计单位更趋向于进行定性纠正。很显然，在这方面权力审计控制的效果是较差的。

3. 与审计机关利益相关度高的被审计单位，即使进行了定量纠正，其定量纠正的力度远远也低于其他被审计单位。

因此，降低被审计单位对审计机关的经济利益或政治利益的掌控程度是提高审计独立性和改善权力审计控制效果的必然途径。

主要参考文献

1. 天津市审计局课题组.规范和深化预算执行审计.审计理论与实践，2003；11

2. 冯丽茹.深化中央部门预算执行审计的几点思考.中国审计，2003；14