

预算执行审计风险及其控制研究

曹建新 华峰 赵明丽 朱宝忠

(华南理工大学工商管理学院 广州 510640)

【摘要】 本文结合我国财政预算改革的实际,从预算执行审计的目标和对象出发,对其风险控制过程中存在的适应性和独立性问题进行了研究,并且在详细分析预算执行审计风险成因的基础上,针对预算执行审计风险,提出了预算执行审计风险控制措施。

【关键词】 预算执行审计 风险 控制

近年来,随着审计工作的深入开展及其影响程度的扩大,社会对具有经济监督和规范财政职能的审计提出了越来越高的要求,而作为国家审计永恒主题的预算执行审计也因此受到社会公众的日益关注和重视。预算执行审计是审计机关的基本职能,实施财政预算执行审计以来,预算执行审计维护国家财经法纪、治理市场经济秩序和调整财政资金结构等方面发挥着积极的作用,并取得了一定成绩。在建立以公共财政框架为目标和以支出改革为核心的财政预算管理改革逐步深入的情况下,我国的预算执行审计进入了一个关键时期。如何适应财政体制改革的需要,这是对预算执行审计提出的挑战,也是对审计机关在不断深化审计改革、控制预算执行审计风险过程中提出的一项新课题。

一、问题的提出

自1995年贯彻实施《审计法》以来,各级审计机关陆续开展预算执行审计,取得了显著成绩。特别是1998年审计署李金华审计长在全国人大常委会上所做的预算执行审计工作报告公开披露以后,扩大了审计的影响,树立了审计的权威。预算执行审计结果也在以后的几年中逐渐成为各级政府管理财政资金往来的重要参考依据。审计署已连续十一年开展了中央预算执行审计,对加强中央财政的管理,规范收支行为,提出了许多意见和建议,对提高预算资金使用效率发挥了重要作用。同时,也暴露了如财政资金违规操作和预算执行审计不真实等诸多问题。因此,加强预算监督和政府财政管理,建立为国家财政宏观调控和微观管理提供监督服务的预算执行审计控制体系,并控制预算执行审计风险仍是审计工作中的一项重要内容。

当前,开展预算执行审计有两个突出问题需要解决:第一,预算体制的改革在一定程度上削弱了财政预算执行审计的适应性。主要表现在以下三个方面:一是部门预算的框架编制不健全;二是缺乏对政府采购部门的监督约束机制;三是转移支付资金透明度过低。第二,现行的审计体制制约了财政预算执行审计的独立性。主要体现在以下三个方面:一是机构独立性难以真正体现;二是人员独立性权职划分不明确;三是经

费独立性收支往来混乱。以上这些问题如果不及时解决,将会造成财政资金使用效率低下、财政资源配置不合理,进而阻碍国民经济的正常运行。

二、预算执行审计风险的成因

财政预算执行审计风险是指审计人员在实施财政预算执行审计时,由于被审计单位财政收支存在重大错弊而审计人员没有发现,做出不恰当审计结论的可能性。笔者认为,预算执行审计风险受主客观两个方面因素的影响。主观因素是在预算执行审计中,对深化改革中的新情况新问题,由于受知识和技术方面的限制,审计人员一时把握不准,因而未能及时发现和控制经济活动中存在的差错和舞弊,即不能有效地控制风险。客观因素是随着国家财政体制改革的不断调整、变化,各种新问题不断出现,而法律法规建设的适应性相对滞后,不能同步调整和完善配套措施,使得预算执行审计风险控制失效。下面从两个方面对预算执行审计风险的成因进行分析。

1. 关于财政预算执行审计的适应性分析。传统的预算执行审计自《审计法》实施以来,在各级预算执行审计工作中都取得了一定的成效。近几年来,审计署提出了将审计职能由传统的功能审计向效益和风险控制审计延伸的政策性建议,并且随着社会主义市场经济进程的不断深化,政府职能不断转变,财政收支的范围、结构也逐渐发生了改变,这些都从根本上要求预算执行审计要主动适应这一变化趋势,控制好预算执行审计过程中可能出现的风险,为加强财政资金管理和建立社会主义公共财政框架服务。根据审计改革实践经验,为了更好地避免制度设计以及组织落实等因素带来的适应性不够问题的产生,我们应主要从部门预算、政府采购和转移支付三个方面着手研究,弄清预算执行过程中造成审计风险的根本所在。

(1)部门预算执行审计。部门预算执行审计是指对财政部门批复的五个报表进行的审计工作(行政事业单位财务收支计划总表、单位预算外收入计划表、单位人员经费预算表、单位公用经费预算表和单位专项支出预算表)。近年来,由于财政

预算执行审计的不断深入,部门预算执行审计得到了进一步加强,为政府加强预算监督和管理发挥了积极作用。但是,随着财政支出改革的深入和公共财政框架的逐步建立,部门预算执行审计未能随之深化,审计风险控制方法难以适应部门预算的变化,其问题主要表现在以下两个方面:

一是未细化部门预算资金的使用项目。随着新财政体制进程的不断深化,《预算法》对预算执行审计在全面细化部门预算方面提出了更高的要求。不仅要预算编制过程中的真实性、合法性进行审计,而且要通过审计从整体上注重财政收支结构的合理性和效益性。然而,目前部门预算资金项目的安排仍然比较混乱,不仅该列示的重点收支项目没有落到实处,而且由于财政拨款资金的监督不力和预算管理不当,导致财力分配不均,资源配置效率低下。再加上审计监督方法的滞后,系统、科学的实质性审查方法运用得较少,致使预算约束弱化和预算分配透明度降低。

二是忽略了预算执行部门下属单位的延伸审计。虽然本级财税以及一级预算部门在依法理财、规范资金建设方面取得了较好的成效,但是下属的二、三级单位在预算资金的管理方面却有不少问题。这主要表现在具体的使用环节上。正是因为这些下属单位是多项财政资金的最受用者,所以往往是资金的流向越分散,用处越多元,追踪问效审计的效果就越差。长此以往,这种畸形的运作方式就会自然而然地掩盖问题的主要方面,破坏审计监督延伸的路线,致使审计无法深入下去,影响预算执行审计的健康发展。

审计结果表明,中央各部门紧紧围绕贯彻落实科学发展观和构建社会主义和谐社会的要求,重视和加强部门预算管理,不断完善财务管理制度,预算执行总体情况较好,但预算和财务管理水平还存在很多棘手的问题,有待进一步处理。其主要表现为:部门预算改革没有完全到位、预算编审机制不够健全和内部财务管理水平需要不断加强。

(2)政府采购预算执行审计。政府采购预算作为预算管理的重要组成部分,是开展政府工作的基础和重要环节,也是政府采购工作中最关键的部分。目前,在新的财政预算体制改革势头下,政府的职能中心正在发生转变,对于预算执行审计过程中存在的政府采购问题也正在逐步完善,那么对于如何适应这些新问题所带来的风险,便对政府采购预算执行审计风险的控制提出了更高的要求。

在政府采购预算过程中存在的主要问题是:首先,政府采购预算与部门预算脱节,没有同步编制。其次,采购预算编制简单且粗糙,公共支出项目还没有细化到政府采购目录,其工作难以从全局上把握,致使采购工作被动应付,在一定程度上存在随意性、临时性和盲目性,使采购预算缺乏科学性。最后,由于一些政府采购的金额较少等多方面的原因,尚未编制或者漏编采购预算,致使采购计划性不强,预算执行审计资料难以收集,难以发挥政府采购的规模效益。这样看来,造成政府采购预算执行审计问题产生的根本原因在于其管理部门对政府采购执行部门监督力度不够,采购预算编制不够科学、合理,并且政府采购批复不及时,从而导致不能全面评价采购实

际产生的效益。

为了做好政府采购预算管理工作,避免出现新的问题,要求审计、监察等部门要加大监督检查力度,确保实行依法采购和确保政府采购活动公开、公平和公正。

(3)转移支付预算执行审计。我国现行的财政预算转移支付制度具有明显的过渡性特征,存在一些不容忽视的问题。特别是近几年社会公共财政框架建立以来,新财政预算体制下的专项转移支付制度存在一些违规操作和不透明事项,使得财政转移支付的审计力度远远跟不上转移支付的增长力度。所以,做好对财政转移支付的预算执行审计工作意义重大。其出现的问题主要是:

一是财政转移支付资金分配及核算制度随意性过大。由于各级政府在转移支付资金分配上还没有一套可以完全依赖的科学测算工具和方法,这就造成上级政府对下级政府支出补助金额规模和种类透明度的降低,同样会导致在年初的预算编制中无法准确安排收入和支出预算。

二是转移支付政策规定方面机动性过于明显。目前,转移支付制度种类繁多,补助对象更是涉及各行各业,形式多样。然而,在衡量和制定制度方面的政策标准时,则显得分类不够具体和科学,从而使资金的使用效率过低,失去导向作用。

三是转移支付专项资金的使用效益失调。目前,专项转移支付资金被挤占挪用、滞留、截留以及资金分配不到位的问题相当普遍,其主要原因就是财政资金过于集中在某些部门,从而影响了资金的使用效率。

通过预算执行审计发现的主要问题是:①地方财政对中央税收返还和补助收入预算编报不完整。②部分专项转移支付项目设置交叉重复、分配制度不够完善、资金投向较为分散。③2005年,十五个中央部门在部门预算中共安排中央补助地方支出383.69亿元。这种由中央主管部门对口下达补助地方资金的做法,打乱了正常的预算管理级次和资金分配渠道,造成中央财政本级预算支出和补助地方预算支出不真实,不利于地方政府的管理和人大的监督。

2. 关于财政预算执行审计的独立性分析。《审计法》规定,审计机关必须依照法律规定独立行使审计监督权,真正做到有法必依,执法必严。前文已提到,正是受现行双重领导体制审计模式的限制,预算执行审计风险控制的方法和解决问题的手段都在根本上存在着弊端,审计的独立性在很大程度上没有得到充分的保证。同时,独立性的存在与否又与审计风险的发展密切相关,尤其是在预算管理体制逐步强化的现阶段,努力提高审计的独立性才能从根本上降低预算执行审计风险,促使预算管理制度健康地运行下去。由此看来,解决好机构独立性、人员独立性和经费独立性这三个方面的问题,才能够真正做好审计风险的防范工作。

(1)审计机构的独立性。作为监督部门,审计机关自身的建设和管理是依法和有效履行监督职责的前提和保障,是维护审计工作独立性、客观性和公正性的内在需要。审计机关只有自身财务是真实、合法和有效的,自身管理是规范和严格的,才能有资格去检查和督促别人,才有能力去检查和督促别

人。但是近年来,一些审计机关在内部管理,尤其是预算执行、财务管理等方面已暴露出一些问题。

(2)人员的独立性。人员的独立性是指审计人员与被审计单位应当不存在经济利害关系,不参与被审计单位的经营管理活动并且依法独立开展审计工作,做出审计判断、提出审计报告、出具审计意见书和做出审计决定。而人员的独立性问题在当今双重领导体制审计模式中显得非常突出:地方政府不仅决定着审计机关负责人的升降去留,审计机关的人权、事权、财权,并且其外部工作环境的营造也要靠地方政府。这在一定范围内限制了审计人员职能和决策方面的独立性,在很大程度上使得审计的独立性无法得到保证,弱化了其监督和控制风险的作用,挫伤了审计人员的工作积极性。

(3)经费的独立性。经费的独立性是指审计机关履行职责所必需的经费,按照《审计法》的规定,审计经费单独列入财政预算,以保证有足够的经费独立开展审计工作。我们知道,在财政预算执行审计中,审计机关的工作重点就是对政府的财政收支进行审计,而审计机关与财政部门是监督与被监督的关系,审计机关的经费拨付又是通过同级财政部门来完成的,那么,在经费已经无法独立的基础上进行审计,审计机关的独立性和超脱性也就难以保证。由此可以判断,经费的独立性问题至今仍然是预算执行审计工作中必须面临的一个具体问题,经费的独立性不够,仍是制约审计事业发展、制约审计质量提高、制约审计效果扩展、制约审计机关廉政建设的一个重要因素。

三、预算执行审计风险的控制措施

1. 提高财政预算执行审计的适应性。要提高财政预算执行审计适应性的自觉性,就应改从部门预算、政府采购和转移支付这三个方面着手研究,找出相应的对策来控制审计风险。针对不同的问题所在,笔者提出了如下几点具体意见。

(1)夯实部门预算执行审计的基础。对于在部门预算执行审计过程中存在的四个问题,可以从如下三个方面来解决:①结合效益审计进一步细化部门预算执行资金项目的使用情况,促进其强化效益观念,加强财政资金的管理;②突出各预算部门全部财政收支和财务状况的重点审计,注重围绕财政资金流向的延伸审计,及时查处和纠正各种违纪行为;③建立内部控制体系,确保审计范围和深度,使审计结论建立在高质量的审计基础上,有效降低审计风险。

(2)加大政府采购审计力度。依据《政府采购法》规定,审计机关应当对政府采购进行审计监督。根据政府采购的特点和审计机关现实工作情况,政府采购审计应分两个层面,以不同的方式,有重点地开展:一是抓好对提出采购需求的行政事业单位的审计;二是抓好对政府采购中心的审计。所以,不管如何加大政府采购审计力度,都应该确定采购的项目是否合规、科学,是否符合事业发展的要求,并应及时对采购发生的财务收支情况进行会计核算。

(3)促使转移支付规范化。现阶段,应加大对转移支付的

审计力度,加强财政转移支付的资金审计,促进相关法律、法规的完善,重点抓好两个环节:一是注重转移支付审计的合理性和透明度,提高审计系统对财政转移支付资金的审计能力;二是在对转移支付资金的使用情况进行审计的基础上,进一步提高审计报告的质量。总之,在转移支付预算执行审计过程中,数据和信息的真实性、准确性以及专项资金产生的经济效益和社会效益,都是规范转移支付资金达到预期使用效果的重要事项。

2. 提高财政预算执行审计的独立性。前面已谈到财政预算执行审计独立性方面的问题,既然我国的宪法规定目前的审计体制是属于双重领导模式,那么为了从根本上避免现行体制所带来的缺陷,我们应从机构独立性、人员独立性和经费独立性这三个方面着手研究,找到相应的方法来提高审计过程中的独立性,控制审计风险。针对审计独立性存在的问题,提出以下控制办法。

(1)提高审计机构的独立性。针对目前的审计工作,只有清楚地认识自己的工作性质,从实际出发,多学习别人工作方面的经验,找出差距,明确地分配好审计机构与政府部门的权责,实事求是地发挥自己工作的特色,并且适当地在审计机构中穿插垂直管理,以体现出审计工作的最大功效,提高机构的独立性。

(2)从风险强化意识中提高审计人员的独立性。人员的独立性是指审计人员与被审计单位应当不存在经济利害关系,不参与被审计单位的经营管理活动并且依法独立开展审计工作,做出审计判断、提出审计报告、出具审计意见书和做出审计决定。因此,注重提高审计人员的素质,大力整合审计人力资源是非常重要的。我们应该系统地组织高层次业务培训,通过实践的磨炼培养一批审计业务和计算机专业知识娴熟的复合型人才,最大限度地配合计算机辅助审计方法和技术的推广,利用互联网的便利性灵活培训,真正做到各取所需,以适应新形势发展的要求。只有这样,才能从风险防范意识的角度强化审计人员的综合职业道德水平,提高审计人员的独立性。

(3)从完善法制机制中给足审计经费。为使审计机关更好地依法履行财政预算执行审计中监督的职责,必须从制度上采取措施,寻求更好的途径去解决审计经费的独立性问题。经费的独立作为审计机关履行职责所必需的保证,是其依法独立行使审计监督权的条件。虽然我国立法对行政事业机关的经费独立性问题没有做出规定,但考虑到审计机关在财政预算中的特殊职能,就应该把其履行职责时所必需的经费列入本级人民政府预算予以保证。

主要参考文献

1. 谢松文. 浅议部门预算执行情况审计的内容和重点. 企业家天地, 2006; 7
2. 孙永萍, 龚淑华, 曾琼芳. 浅谈行政事业单位的政府采购预算管理. 商场现代化, 2006; 18