



澳 門 特 別 行 政 區
審 計 署



專
項
審
計
報
告

开支预算的执行

二 零 零 四 年 十 二 月

目录

目录.....	1
1 前言.....	3
2 审计目的.....	4
3 审计的范围、对象和方法.....	5
4 政府预算执行之相关法规简介.....	6
5 开支预算执行系统及其内部监控.....	8
6 审计结果.....	11
7 总结及建议.....	45
理想运作模式.....	49

1 前言

审计署在进行年度政府帐目的审计过程中，同时亦对财帐运作进行合法性及符合性的审计。审计署在分析所有的审计发现后，将会对一些值得进一步研究的项目，通过“专项审计”的模式开展特定的审计工作。

由对 1999 年度政府帐目的审计工作开始，几年来本署均注意到不同的公共行政部门，对遵行有关财务运作及帐目管理等法规时，存在不同的处理方法，当中亦有不少可以优化的地方。所以审计署选定多个不同的环节，进行深入的探讨。本报告所研究的对象——“开支预算的执行”，正是其中一个由年度审计中确立的专项审计项目。

在本次的专项审计过程中，本署得到各政府部门的鼎力合作，谨在此致以谢意。

2 审计目的

每年的预算案都是根据政府的政策及财政资源而制定的，所以预算案的作用其实就是将社会有限的财政资源作出适当的分配，冀使各公共行政部门能得到各自所需的财政资源来进行正常的运作。而部门的预算一旦获得通过，各部门便能落实开支，这个将预算运用于开支的过程就是预算执行。所以，预算的执行对政府的正常运作有着重要的影响。

本署在历年的帐目审计中，发现部份公共行政部门并没有完全按照相关法规的规定去执行开支预算的程序，同时亦发现由于法规一般只会定出原则性的规定，而没有具体的执行规范，故不同的部门在预算执行方面有不同的处理方法。

基于管理学的观点，一个有统一要求的、合乎法规以及经济效益的预算执行程序是必需的，亦理应做到的。这不仅能提高部门运作的经济效益和效率，同时亦有助提高整个特区政府的效益和威信。因此，审计署立项展开有关开支预算执行的专项审计，深入探讨各公共行政部门具体的开支预算执行情况，并对此作出全面的分析及研究，把普遍存在的优缺点详细列出。本署希望通过本报告，各公共行政部门能参考所提出的审计意见及建议，并根据部门本身的特点，研究本署构思的“开支预算执行的理想运作模式”中所提出的可行的改善措施，以提高部门的运作效率及优化预算管理的工作，从而能促进预算执行的经济效益及加强对公帑使用的监管，使有限的公共资源能得到更好的运用。

3 审计的范围、对象和方法

本次研究的范围基本覆盖了所有开支预算的执行程序，但不包括以下的部份：预算的制作、修改或补充；第 122/84/M 号法令的具体执行（但包括开支建议书如何反映第 122/84/M 号法令的执行结果）；澳门公职法律制度有关人员开支的执行情况及常设基金的运作；投资与发展的开支计划。

澳门特别行政区所有公共行政部门都被纳入为审计对象，分别有 29 个非自治部门、10 个行政自治部门及 39 个财政行政自治部门，合共 78 个部门，当中已包括没有独立预算的部门（如：建设发展办公室、电信暨资讯科技发展办公室、治安警察局、消防局及澳门保安部队高等学校等），但不包括在审计工作进行期间才成立不久的部门，如：警察总局及海关。

审计人员到访各个公共行政部门，实地了解部门的实际运作情况，之后根据所搜集的资料及历年的审计发现，对各部门的开支执行程序（即开支建议、预留拨款、开支批准、落实开支、结算与支付）；内部控制帐及财务报告等方面进行综合的分析研究，并针对在审计过程中所发现的问题提出相应的改善建议。

4 政府预算执行之相关法规简介

现时有关预算执行之法令及批示，规范的对象和范围各有不同：有的是适用于所有的公共行政部门；有的只是对预算管理及财政运用作出规范；有的只是对某方面的开支制度作出规范；……。所以不同的开支预算执行，会受不同的法规所规范。现摘录各有关法令、批示，以供参考。

◇ 第 41/83/M 号法令

后经第 49/84/M 号及第 22/87/M 号法令修改，适用于所有公共行政部门，包括享有行政自治部门、财政行政自治部门及自治基金组织，并对其财政预算作出以下的规范：

- 预算的原则、编制及执行
- 公共会计、管理帐目及营业年度帐目的编制
- 预算执行的行政监察及责任

◇ 第 53/93/M 号法令

适用于所有财政行政自治部门，对预算管理及财政运用作出以下的规范：

- 资源的来源及运用
- 预算的编制、修改及补充的规则
- 会计格式的采用原则
- 行政管理委员会的组成、权限及其规章内容
- 管理帐目的组成、核准、监察及审定
- 银行帐户及财产记录的设立

◇ **第 122/84/M 号法令**

后经第 30/89/M 号法令修改，适用于所有公共行政部门，对工程、取得资产及服务之开支制度作出以下的规范：

- 批给方式
- 合同的形式及条款内容
- 订立及豁免的规则
- 开支的监察

◇ **第 49/85 号批示**

规范购买资产及服务的开支之结算及程序，内容包括：

- 开支的批准
- 开支的落实
- 结算的批准
- 支付

5 开支预算执行系统及其内部监控

为了更好地理解及分析整个开支预算执行系统，本署现根据管理学的概念，从五个方面去探讨开支预算执行的各个步骤，这五个步骤分别是：

1) 开支建议书：开支建议书是属于一项预算活动的起点，书上载有为开支而建议的一切所需内容，目的是为了得到有权限实体的许可而编制的。

2) 预留拨款：预留拨款是指在批准与落实开支之前，预先进行恰当的资金调拨，目的是确保相关的资产或劳务购买在批准后，就再没有任何值得担心的财务支付问题。

3) 开支批准：开支批准是指由有权限实体，正式批准申请单位可以按建议书内容落实开支。

4) 结算与支付：此步骤是预算活动的终点。结算是指部门当取得符合订购单或合约所订定的内容及付款条件的财物或劳务时，财务管理单位向有权限实体申请支付许可与批准支付；而支付就是指财务管理单位将款项交付供应商及取回收款凭据。

5) 财务报表：财务报表就是指部门根据日常的会计资料编制而成的定期报告，它综合地反映部门在某一期间的财务状况。

以上五个步骤会在第六章再作详细的分析探讨。

这五个步骤一环扣一环，互为依存，缺一不可，这“五环”组合成一个有机的整合体，任何一环的操作出现问题，都会影响整个预算执行系统的有效运作。

五个步骤除了表现为互相关连、互相影响的内在关系外，有些环节并通过反馈的作用而担当着内部的监控机制。所谓监控是指监察有关的开支情况然后作出控制或决定。而开支主要可分为：落实开支（指订购、签署合同等）、取得财物或劳务以及支

付款项三个环节。公共行政部门为了确保开支不超出部门本身的财政资源以及符合经济效益，还会在开支执行的各个环节上设立不同的监控程序。这些监控程序按时序可分为事前监控、事中监控以及事后监控三大部分：

◇ 事前监控

由于在落实开支之后，有关部门便要承担相关的法律责任，故必须在事前通过一系列的程序以确保开支没有超出预算案所分配的财政资源；确保开支是符合优先次序；确保尽可能降低所购财物的价格与提高相关财物或劳务的素质，这些确保程序就是事前监控。而相关的程序包括预留拨款、通过开支建议及获取开支的批准等。

◇ 事中监控

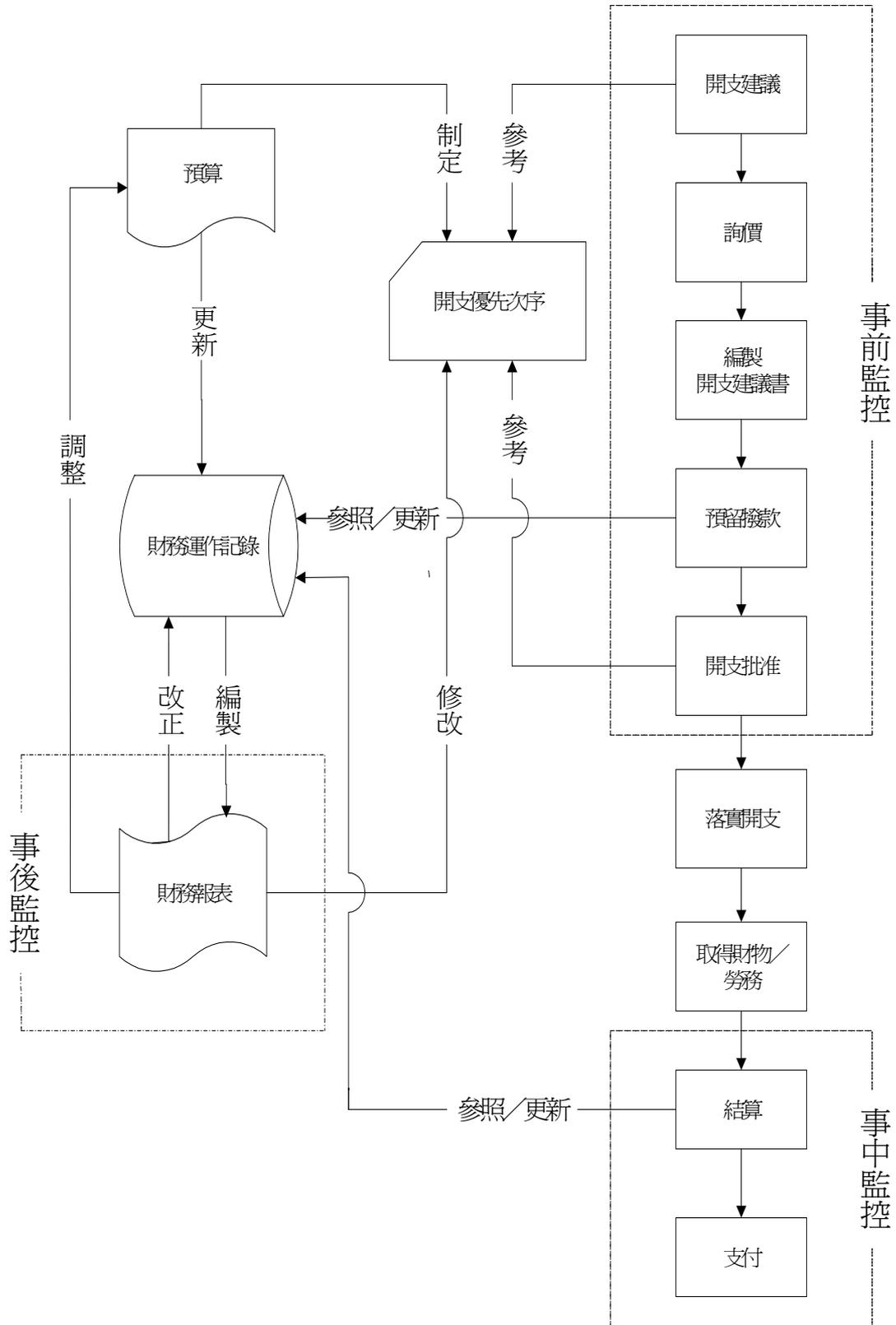
在落实开支之后，部门必须通过结算程序，以确保在付款前能够按时取得在质和量上与订购条件相符的财物或劳务，同时能确保没有重复支付和必须要取得已付款的证明等。这些程序就是事中监控。

◇ 事后监控

在落实开支或支付款项后，部门必须通过财务报表了解当时的财务状况，检查开支是否出现会计错误，这就是事后监控。虽然事后监控对于一些已发生的错误可能难以弥补，但可以通过修改开支的轻重缓急次序来严谨控制计划中的开支，并在需要时通过调整预算来调拨财政资源，以避免问题的恶化及重现。

开支预算具体的执行情况如下流程图所示：

开支预算执行系统总览



6 审计结果

6.1 开支建议书

开支建议书是一项预算活动的起点，因此制作一份载有充分而适当资料的开支建议书，将会使该项预算活动在合法性、合理性方面得到基本的保障，从而进一步达到公共资源妥善而高效运用的理想。

根据第 49/85 号批示的规范，部门在作出资产或劳务购买前，必须要获得有权限实体的许可，而开支建议书就是为了取得这样的许可而编制的。

为了让有权限实体可以作出恰当的批示（批准、否决、暂缓等），开支建议书上的讯息尤其显得重要。在官僚层阶系统下，有权限实体对预算管理及其运用作出的高层次监控，亦可由审批开支建议书的过程中达到。

在这样的目标下，开支建议书需要具备以下的内容：

- ◆ 购买的目的地及具体内容；
- ◆ 列出是否要遵行法定的采购程序，并作出详细说明。当采用由财政局统筹的公开招标之名单时，才可作简单说明。但其他情况下应包括：
 - 倘需要，已履行法定程序所取得的市场即时讯息（询价程序）；
 - 倘已进行，详列判定批给的理据及法定基础；
- ◆ 部门的最新财政资源状况。

同时，这样的一份开支建议书，亦会为日后评估资源的合理运用留下清晰的执行记录。

6.1.1 审计发现

6.1.1.1 开支建议书的类型

现时在公共行政部门中，通常采用的开支建议书形式有两大类：报告书（Informação proposta）和由第 49/85 号批示核准的附件乙（Anexo B）¹。另外还有少数部门会对某类型的开支设定一个特定的表格以方便审核。

虽然各个部门会因应不同的用途或传统的习惯，采用一种或多种类型的建议书，但在选择不同类型的建议书作为处理某些开支的取向上却十分相似。总结有以下的情况：

建议书的类型	处理的开支项目
报告书	常用于采购目的需要详加说明、采购程序较复杂或涉及金额较大的开支项目。 <ul style="list-style-type: none">◆ 非经常性人员开支，如超时工作补偿等。◆ 需要详细说明采购目的、描述物品特性，尤其是具有专业要求的项目，如电子资讯设备等。◆ 涉及金额较高的非经常性开支，如车辆购置等。
附件乙	常用于采购目的不需要详加说明、采购程序简单及频繁使用的开支项目。 <ul style="list-style-type: none">◆ 采用财政局“物品判给清单”的公共标书。◆ 经常性购置之开支项目，如办公室消耗品等。◆ 所涉及金额不高的非经常性开支，如招待费等。
特定表格	形式多种。 <ul style="list-style-type: none">◆ 根据部门本身处理开支流程而设计的表格，如“购物申请表”。◆ 根据特殊的开支而设计的专用表格，如“紧急援助申请表”。

¹ 附件乙是报告书的一个简明化及表格化的表达方式。

6.1.1.2 开支建议书的内容

因应本身的特点及传统习惯，不同部门可以采用不同形式的开支建议书。但是，不论什么形式的开支建议书，均须涵盖所有必要的资料。

6.1.1.2.1 对采购目的之解释

在建议书中，对采购目的作出详细而具体的解释，能令管理层易于衡量及评估有关开支的效益与迫切性。

由于采用附件乙的开支建议，大部份都是涉及经常性购置之项目，因此一般均没有为其采购目的作出解释。

而以报告书形式出现的开支建议书，由于不像附件乙般在形式上受到规限，对采购目的可作具体而详细的解释，但某些部门只作出一些并不具备确实内容的简单描述作为采购的理由，如“应部门的需要”或“按上级指示”等。

6.1.1.2.2 对所需产品或劳务之描述

详细说明所需产品之规格或取得服务之明细内容，容易令管理层作出正确的评估，使采购之产品合符部门的真正需要。

对于采购由财政局“物品判给清单”中提供之产品，建议书一般均能清楚描述其规格。

而对于“物品判给清单”外的其他产品或劳务，很多部门的建议书上都有详细的描述，使人容易明白这些产品或劳务的特质，例如产品的规格、型号等。但亦有不少的建议书的描述过于简单，尤以一些习以为常的劳务取得的建议书为甚。

6.1.1.2.3 超时工作之补偿

员工超时工作补偿之建议书应详列补偿的基本资料，如员工姓名、预计超时时数、补偿方式与补偿金额等，让有权限实体在批准前能确定部门是否有足够的财政资源来承担开支。

在本次审计中，部份超时工作之建议书只指出所涉及之人数及期间，但对于上指的基本资料却一概欠奉。

6.1.1.2.4 选择供应商的标准

在没有特别条件的限制下，公共行政部门普遍采用“价低者得”作为产品或劳务供应商的选择准则。

对于采购由财政局“物品判给清单”提供之产品，基于供应商早已被预先选定，所以对选择标准亦不须多作解释。

其他需要履行询价程序的开支项目，部门要在建议书上清楚说明选择供应商的理据，管理层才能遵循经济的效益来作出合理的评估。

对于需要询价的开支建议，大多数部门都会把相关的询价资料列于开支建议书上，其详略简明之程度会因应不同类型的开支建议书而有所不同，如附件乙中对询价的内容会显得较为简单。由于公共行政部门通常采用“价低者得”的原则，同时普遍是采用口头询价而非书面询价，所以很多建议书均没有提及供应商的选择准则，有些更连询价结果的概要亦欠奉，只在预设的表格中剔出曾经询价及填上最终供应商的名字。但有部份部门会以附件表格形式，列出所有供应商及相关资料，甚至提供报价的相关文件，以供管理层比较之用。

而以报告书形式制作的开支建议书，由于没有了既定格式的限制，因此适宜用于那些要经过复杂采购程序之开支项目。当采购程序到达需要签定行政合同时，有关的

建议书都会详细列明选择供应商的要件及选择过程的撮要。然而那些不被豁免询价而又未达到强制要求签定行政合同的采购项目，却经常会出现资料不足的情况。尤其是一些不采用“价低者得”原则的选择结果——例如是否基于售后服务的质素、货物交收期的长短等条件，不少开支建议书都没有提供清楚的选择标准作为其最后选择的理据。

6.1.1.2.5 询价的结果

列出所有曾被谘询之供应商及其产品规格与价钱资料，让管理层分析及评估所选择的产品或劳务的价格是否恰当。

大部份的开支建议书，均能清楚列出询价的结果（包括曾经被谘询的供应商名字、所提供的产品或劳务的规格及价格、根据预定之供应商选择标准所作之比较分析等资料）。但在某些开支建议书中，不论是否经过法定的询价程序，均没有把询价结果编制于报告中。常见的现象有二：其一，采取了口头询价的步骤后，却没有把口头询价情况介绍；其二，当以附件乙形式准备开支建议书时，不论是否曾作过口头询价还是书面询价，通常只出现最后选定之供应商的名字及价格，而不报告价格谘询的具体情况。

6.1.1.2.6 对豁免执行法定程序的解释

在“特别及紧急”的情况下，规范采购程序的第 122/84/M 号法令，对书面询价、招标、签定行政合同等程序均订立了可以豁免的条款。

在审查过程中发现，有部份开支建议书经常引用该法令的有关条款，以紧急为理由而作出程序的豁免，并直接选定供应商：如有部门在多个开支建议书中连续使用；有部门在多个月前的建议书上已使用。不少采用了紧急原因的开支建议书上都没有作出说明解释。

审计中亦注意到，有些开支建议书提及豁免订立行政合约时，只引用第 122/84/M 号法令第 12 条 2 款而已，究竟具体是何原因，甚至是否属紧急程序亦无法知悉。

由于附件乙已经预设了各项必要栏目，所以这种开支建议书应该可以提醒使用者填写足够的资料。但仍然发现以下的情况：在选择了“建议豁免书面谘询/招标，根据规条”一栏时，并不填写说明资料；而在开支判给的形式上，选择了“豁免书面合约签署，根据规条”后亦不加说明；更甚者，在某些供选择的栏目上，并没有作出任何选择，当然亦没有提供任何说明资料。

6.1.1.2.7 最新预算余额的资料

当有关开支建议书呈送批准前，程序上是已经完成了预留拨款的步骤。因此，所谓的最新预算余额，就是指在相关的经济分类内，作出了当前开支建议书所提及之预留拨款后，还剩下而可动用的金额。

在本次审计中发现，大部份的公共行政部门在编制建议书时均没有提及这项最新预算余额的资料。

虽然附件乙的预设格式并没有特定栏目指示填写，但有少数部门会以附加印章形式补充预留拨款的执行情况。

而以报告书形式编制的开支建议书，亦有少数部门会提及这一项资料。

6.1.1.3 其他

6.1.1.3.1 直接在单据上作追认

发现有某些部门对于一些经常性的开支，如水费、电费或电话费的开支，往往是先作出缴付后，再要求有权限实体在相应单据上作出追认签署，连最简单的附件乙亦不准备。

6.1.1.3.2 编制与批核内容近似的申请文件

有部份公共行政部门采用“购买申请”与开支建议书分开批核的方式进行同一项产品或劳务的采购工作，尤其以一些并非由部门中央采购单位或财务管理单位为起点的专业器材（如电子资讯设备等）之购置。一些部门需要由使用单位编制一份包含解释购买需要、说明产品或劳务规格、询价及选定供应商等资料的“购买申请”提交有权限实体批准，之后再由中央采购单位或财务管理单位制作一份相类似的开支建议书又送呈有权限实体批准。

亦有个别非自治部门要求属下单位先制作“购买申请书”让有权限实体批准购买，然后在向财政局作结算申请时，又编制内容相同的附件乙。

6.1.2 审计意见

正如在本章起始时已指出，开支建议书所包括的内容应该达到令有权限实体在作出最后批示时，可以履行其高层次监控预算活动的职责，但显然，在审计发现中出现的状况仍存在着可以改善的地方。

6.1.2.1 不同类型开支建议书的优缺点

由于附件乙与特定表格同是一份预设的表格，大部份必须的资料均以清单形式顺序列出，因此其优点是：既可提醒建议书编制人员提供足够的栏目，亦方便各级审核人员及有权限实体复核资料的完备程度及法定程序的履行情况。

但亦由于篇幅所限，不可能为采购目的、产品内容等作详尽的说明，所以这两种开支建议书只宜作一些小金额或程序较简单的采购活动之用。同时，对于一些豁免程序的解释，往往因为没有明确的要求需要作出说明，编制人员一般只在预设项目前简单标示就算了。

亦应注意，虽然很多必要的资料均已出现在预设栏目上，但“最新预算余额”是其中一个缺少的项目。

报告书则与附件乙、特定表格相反，可以利用没有篇幅限制的优点，详尽地把必要的资料解释清楚，适合于非经常性采购或涉及大额开支的项目，同时亦可因应采购项目的特别情况，灵活地增减开支建议书上的内容。

但亦由于报告书没有清单式的预设项目，不能作出提示性参考，所以开支建议书的编制人员可能因错误判断而忽略了法定程序。另外，审核或批示的实体亦会因建议书的内容各异，而要更费神地核实一切必备条件是否均适当地填报清楚。

6.1.2.2 开支建议书内容中的不足

总结在 6.1.1.2 中所罗列的审计发现，其中最大的问题就是资料不够齐全。这样的开支建议书，将令有权限实体不能从中有效地获得准确无误的讯息，因而在核准开支项目后，可能还要为产品与服务的素质、应遵守的法定程序或财务负担等操心。另一方面，当有权限实体不能透过审批开支建议书而达到对预算活动的高层次监管时，日后就得花上更多的精神及时间，寻求弥补监管不足的各种方法及措施。

以超时工作补偿的建议书为例，这无疑是属于人员的开支，书内应指明谁是受益人，因此没有列明有关人员姓名的开支建议书是资料不齐的。而且在欠缺职级（薪俸点）、估计之超时工作时数及补偿之方式等资料，根本就计算不出相应的开支负担，更不用说进行预留拨款及批准了。在此情况下，若有权限实体作出了批准，日后便得操心是否有款项用以支付由此而带来的开支。

在选择供应商的标准上，“价低者得”显然并不是唯一的准则，各个公共行政部门会因应各项采购的特点而制定适当的选择标准。然而，详细说明所应用的选择标准，是一个公平、公开及客观的采购程序所必须的，亦是有效监察徇私舞弊的基础。

根据上述的标准，加上清晰的询价结果 —— 如曾经被谘询的供应商名字、所提

供的产品或劳务的规格及价格、比较分析图表等，有权限实体方能作出正确的判断。

以紧急为理由而达至豁免某些法定程序，如果不能附以一个理由充分的说明，将会难以避免让人诟病为滥用，甚至是徇私。正如在不同的审计报告中均指出过，经常地应用紧急程序是明显的滥用。同时，任意豁免询价或招标，将使公共行政部门丧失了解当前市场讯息的机会，而可能导致浪费公帑；亦会由于豁免了订定行政合同而使政府失去法律保障，例如疏忽地签定了不公平的条款、供应商单方面变更甚至终止所提供的服务等。

在 6.1.1.2.7 提到的“最新预算余额”是一项重要而有用的财务讯息，有权限实体可以在批核每一项开支的时候，即时掌握相关的经济分类之运用情况，并能以全局的角度来考虑应作的批示。

6.1.2.3 其他问题

根据第 49/85 号批示的规定，所有预算运用都必须具备有效的开支建议书，因此直接在单据上追认的做法是违反了这一规定的。同时亦应指出，对于如电费、水费或电话费等经常性开支，长期采用追认的方法制作开支建议书，是没有切实履行预留拨款的原意，有关的意见请参考本报告的 6.2.2.1。

编制与批核内容近似的申请文件及开支建议书，显然是属于程序处理的协调性及文件流程是否合理设置的问题。如果相关文件已经完全涵盖开支建议所必须具备的讯息，适当地减少文件案头工作当然是提高效率和效益的好方法。

6.2 预留拨款

在一个合法、合理而有序的预算活动中，其中一项重要的程序，应该是通过恰当的资金调拨，以确保相关的资产或劳务购买在批准后，就再没有任何值得担心的财务支付问题。这个程序就是预留拨款。

在公共财务预算管理的法律系统中，第 49/85 号批示已对此作出明文的规范：

“II. PROCESSAMENTO E LIQUIDAÇÃO DE DESPESAS CORRENTES COM A AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS

...

2. Ao assumir-se um encargo perante fornecedores de bens ou prestadores de serviços, deverá ser previamente confirmado o seguinte:

a) Cabimento em dotação orçamental adequada ao tipo de despesa a realizar;

...

3. Para os efeitos do nº 2-a), devem os Serviços dispor de um livro de conta-corrente das dotações orçamentais, com desenho semelhante ao modelo em anexo A, e internamente adequado às exigências e características próprias de cada Serviço.

...”

即是说有关采购资产及劳务的开支程序及其结算中，在对货物供应商及劳务提供者作出承诺前，应预先确认在适当的预算拨款项目中作出预留，同时要把有关的安排以附件甲或适合部门本身特点的类似帐册加以记录。

在本报告第 6.1 节讨论开支建议书时已经指出，当有关的开支建议书获得有权限实体的批准后，就意味着可以进行采购工作，并承担所产生之财务负担。因此所有要处理的资金调拨，应该在审批前完成，而且清楚地显示在开支建议书上，以便让有权限实体在需要时有足够的资料作出决定。同时当对一笔资金作出了预留拨款的安排后，必须即时及完整地记录于指定帐册上，以保证已冻结了的资金不会被重复运用。

以下提出的两个原则是值得充分考虑及执行的。

首先是时序。综合上面的介绍及分析，本署的审计观点认为，不论从遵行法规之角度，还是从有效管理之角度，所有非紧急的开支程序中，预留拨款必须先于批核前完成。

第二个是时效。预留拨款的功能必须在作出后即时发挥其效用。即是说，为了保证公共行政部门的支付能力，在作出预留拨款这个程序时，要以当前的实际财务状况来报告其承担能力，而不能把仍未完成法定程序的其他调拨、预算修订等预计结果计算在内。而作为现行规范预算编制及执行的第 41/83/M 号法令第十八条第一款明文指出：“预算拨款额系作出开支之最高限额。”因此，审计观点认为，当相关的经济分类中没有足够的可动用的预算拨款来支付某项开支时，其预留拨款程序是不可为之，开支的批准程序理应亦是不可为之，而必须待预算完成适当的调整后再重新进行其程序。

6.2.1 审计发现

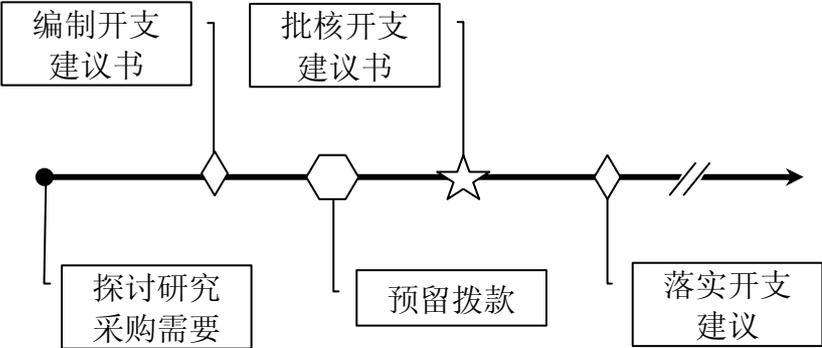
在这个阶段的审计中，主要是对各个公共行政部门，在实际运作中把预留拨款程序所放的位置及记录的形式作一个探讨。

6.2.1.1 非紧急的开支建议流程中预留拨款的位置

在审计过程中发现，并非所有公共行政部门对其非紧急的开支都进行预留拨款的程序。

不同公共行政部门的预留拨款所处位置均不尽相同，主要有以下四种情况：

a) 在众多的预留拨款程序中，最广泛被采用的流程是下面图示的一种：



这个操作流程把预留拨款的位置放在批核之前。

- b) 在开支建议批准后才进行预留拨款。通常是由建议采购的单位把建议书直接上呈有权限实体批准后，再转送到财务管理单位处理。
- c) 在开支建议批准及落实后才进行预留拨款。这个情况通常出现在一些需要由其他部门代为进行预留拨款程序的公共行政部门。主要原因是为了减省文件往来之程序，有些甚至在申请结算前仍未完成这个程序。
- d) 在开支落实后，才对其建议书作出批准，之后再行预留拨款。这个程序时常会发生在：超时工作补偿的开支；早已确知实际开支金额的人员报酬、器材维修保养等；预先未能确知开支金额的水、电、通讯等经常性开支。通常的处理方法，都会在收到供应商之发票或单据后才编制开支建议书，而小部份的公共行政部门会直接在供应商之发票或单据上加签而不再编制开支建议书。

6.2.1.2 紧急开支建议中的预留拨款程序

在不能预视的“特别及紧急”情况下，法律是容许在有权限实体的口头批准下，先行落实一项开支预算活动，然后才后补编制开支建议书及进行冻结相应数额预算的程序。

部份公共行政部门均有订立明文指引，规范了只有在办公时间以外而不能预视的情况下才可视作“特别及紧急”，同时还需要有适当的口头批准，相关的开支金额亦会在追认批准的同时作出冻结。

而没有订立明文指引的公共行政部门，则显得相当随意，亦经常出现“特别及紧急”的开支程序，其中一些部门会在最后结算阶段才作出相关开支的预留拨款记录。

6.2.1.3 预留拨款与预算修改的关系

作为补充某个经济分类在同一财政年度内开支的需要，预算修改是调动同一公共行政管理部门内部资源的有效方法。

大部份的公共行政管理部门都在完成整个预算修改程序后，才从这些新增资源内执行开支的预留。也就是说预算修改先于预留拨款。

亦有部份的公共行政管理部门在进行预算修改过程中，有的甚至在构思要进行预算修改阶段时，已经把估计可以增加的资源确实用作开支的预留拨款上，而往往在开支落实后，或更可能到结算的时候，有关的预算修改才合法地到位。

6.2.1.4 预留拨款的会计记录

为了达到预算运用监控之目的，准确而有效的预留拨款记录是必要的工具；作为充分而准确的内部监控材料，不经删改的会计记录亦是当然的要求。

对于一些周期性的定额开支项目，如薪俸开支、屋宇管理费、仪器保养费等，不少公共行政管理部门均会在每年年初的开支建议书上作出全年分期的预留拨款并作出记录，同时把这些该年度内必须承担的开支总额一次过冻结；亦有公共行政管理部门只是在周期性付款时，才作出相应金额的预留拨款记录。

有些公共行政管理部门在年初准备某项必要的开支项目（例如超时工作的补偿）的建议书时，由于不能准确估计所需金额，会把相关经济分类的大部份金额，甚至是全部金额，一次过作为预留拨款，而每次都在落实开支后，或者直到结算时，才由预留的款项中减去已用的数额，并作记录。

绝大部份的公共行政管理部门都采用了“内部控制帐”作为登录预留拨款记录的帐册。采用电脑自动化记录的部门，均能达到即时更新“已结算金额”、“已预留金额”及“最新可动用的预算余额”等资料，但有部份仍以人工笔录记帐的部门，只是以月度形式

来更新资料。

有部门在结算时，会采用确定支出的金额取代最初预留金额的记录，使会计记录出现涂改（指用人手记录之帐册）或删减（指用电脑处理）的情况。

在最终确定支出金额较预留金额为小时，大部份公共行政部门都会把余额进行取消预留（Descabimento），把资金释放作为其他用途。但亦有部门不作记录上的注销，各项开支中没有被使用的多余预留拨款在持续累积后，会导致在年终时各种需要作出的开支，因帐面上没有足够的帐面资金而需搁置。

6.2.2 审计意见

6.2.2.1 预留拨款 vs. 开支建议流程

以审计观点作评价，审计署认为 6.2.1.1 中所描述的四种情况里，只有广为公共行政部门所采用的 a) 为一个合法合理的程序。因为只有在批核开支建议前作出预留拨款的程序，方可实现前面提及的“确保相关的资产或劳务购买在批准后，就再没有任何值得担心的财务支付问题”。

相对而言，6.2.1.1 中的其他情况都不能完全满足法定要求：b) 的情况，虽然开支建议书已获有权限实体批准，但由于进行预留拨款时，开支尚未落实，此时即使资源不足，仍可透过取消该开支或其他优先次序较低的开支作为补救；c) 和 d) 的情况，在原理上已不存在预留拨款的步骤，开支已经成为了不可改变的事实，因此不论有关经济分类内是否具备足够的资源，开支所涉及的金钱必定要承担。所以，有可能要临时削减其他项目来支付该等已作出的开支，而最坏的情况是本年度经济分类内的预算余额，不能支付该等开支，必须要拖延到翌年再动用该年度之预算作出支付。

6.2.2.2 预留拨款 vs. 紧急开支建议

由于紧急开支的特殊性，根本不会有一个预留拨款的机制。但应要注意，为了充分掌握预算运用的主动权，审计署认为，只要该等开支一旦落实，就应及时冻结款项，并通过这个程序即时检查预算运用的情况，从而可以按需要而作出必要的预算调整。

一如既往，审计署亦再次强调，公共行政部门必须严谨对待“特别及紧急”的情况，防止因经常使用而变成滥用。

6.2.2.3 预留拨款 vs. 预算修改

现行的预算修改程序，以公共行政部门的财政自主权划分，其各自的特性是：

财政行政自治部门 —— 在得到财政监管实体（如行政管理委员会、监督实体等）的批准，并在《澳门特别行政区公报》中刊登后方算完成。

行政自治及非自治部门 —— 先向本身的监督实体提交建议并得到批准，再取得经济财政司司长或财政局局长批准，最后在《澳门特别行政区公报》中刊登方算完成。

因此，6.2.1.3 提到的在未完成程序前，即是说还未刊登在《澳门特别行政区公报》便动用了新增拨的资源是偷步的处理方法。

6.2.2.4 预留拨款 vs. 会计记录

作为评价 6.2.1.4 中所出现的不同处理方法，审计署的标准是着眼于：会计记录必须正确及清晰地反映出即时的财政资源状况，充分满足高层次监控的需要。

对于年度内必须承担的定额开支，把相关的预留拨款在年初统一地按指定周期作出冻结及记录，是一种有计划而有系统的处理方法，既保证该等财政资源不被挪用，亦使其他仍可动用的资源一目了然。反之，只是在每次结算那些必须承担的项目前才进行预留记录，是难以收到这种效果的。

对于不能确定将要承担金额的开支项目（特别是在批核超时工作补偿时），某些公共行政部门把有关经济分类的大部份核准预算，甚至是整个预算的金额，作一次性的批核，作为预留拨款记录于帐册内，在审计署的观点而言，其效果将等于没有进行预留拨款。必须要清楚知道，年度预算内核定的金额，是有关经济分类中最高的限额，稍为不慎的过大支出，即会出现超支的现象。但一次过的预留拨款，却令原有的监管机制不能发挥效用。事实上，在这种处理方法下，作为业务部门在落实每一个同类型的开支时，均宣称已获批核及已作预留拨款，而不会理会预算运用的情况；但作为管理预算运用的财政部门却只等到结算时才获悉已被动用了的金额及作相关记录。这样，在年度的最后阶段，极可能出现不知道可动用款项已经不足的事实，而继续落实开支，结果导致超支。

关于登录预留拨款的帐册，不论是使用电脑自动化形式，还是人工笔录形式，都应该用能正确及清晰地反映即时的财政资源状况为基本要求。当然，在实际操作上，利用电脑达到自动化，将有利于提高效率及效益。

会计痕迹是分析财务运作状况的必要证据，用任何方法删改预留拨款的原始记录都是不恰当的行为。

对于处理未用尽的预留拨款之金额，绝大部份公共行政部门已经采用的取消预留之程序是合法而有效的方法。反之而行，必定出现帐实不符的情况。

6.3 开支批准

按照第 49/85 号批示，所有购买财物和获取劳务的开支，都必须在落实前得到有权限实体的批准。即使是“特别及紧急”的开支，也应按《行政程序法典》第 118 条的规定作出事后的追认。

在批准开支时有两点值得注意的地方：一方面，有权限实体在批准开支后，其所代表之部门便要立即承担落实开支后的相关责任(如按协定支付款项等)；另一方面，

批准开支的有权限实体同时亦要对整个开支建议过程的合法性及预算运用的经济效益正式负上责任。

有权限实体在开支建议书上的批准，是一个行使法定权限的具体表现，亦是一个履行高层次监控的实施过程。

有权限实体的批准签署，表明了其对相关开支过程的合法性、资源运用的合理性及获得的经济效益、预算运用的良好程度及预视程度都已经完全掌握。当然，要得到这等讯息，绝对不是要有权限实体浪费精力，事事亲力亲为去求证，而是应该通过在开支建议书制作过程中的层层把关来达到的。

这种高层次监管，亦反映了层级关系的监察机制。当下属明白到其工作的精确程度会直接影响上级的判断，自应克尽己任防止疏忽大意；而上级的适当而明确的监察，既保证了整个行政程序的稳健程度，同时也彰显了其对下属工作的监督。

因此，有权限实体最终的批准签署，亦可以视作其对所管辖部门的预算运用程序具有充分的信心，对各层阶人员的工作热诚及负责态度毫无怀疑，反映出上下级的合作关系已建立于坚实的互信基础上。

6.3.1 审计发现

对于开支批准在实际操作中的处理方式，是本阶段主要探讨的问题。在本次审计中有以下的发现：

6.3.1.1 非紧急开支在落实后作追认

第 49/85 号批示明确规定，所有购买财物和获取劳务的开支必须在落实前由有权限实体批准。

但从本次的审计中发现，有 40 个公共行政部门对于某类型的固定开支，如：燃油费、水电费等，会经常在落实后才作开支追认，理由是不能预知确实的支出。另有部份部门对落实后才作追认的开支，在建议书中只当作一般的开支处理，而没有明确指出是否属于开支追认，或者没有引用相关法规作出说明解释。

6.3.1.2 引用“特别及紧急”作追认

对“特别及紧急”的开支，《行政程序法典》第 118 条是容许有权限实体在落实开支后才作事后追认，但应作出具体的解释说明。

在历年帐目审计中发现，对于发生了的紧急开支，如招待费及超时工作补偿金等，有部门经常引用“紧急理由”和“行政程序法典第 118 条”等字句作出追认批准，但没有指出是何种紧急情况和作出具体解释。

6.3.1.3 呈交行政管理委员会作追认

按照第 53/93/M 号法令第 27 条第 2 款的要求，财政行政自治部门内所有被授权批准的开支（除了通过组织章程或其行政管理委员会会议定义为“一般之管理行为”的开支外），必须在紧随之行政管理委员会会议上作出追认。

但根据往年帐目审计发现，部份财政行政自治部门的被授权实体在批准开支后，并没有上呈行政管理委员会作出追认。

6.3.1.4 作出不恰当的批准

恰当的批准是指有权限实体严格按照被授予的最高许可的批准金额来批准开支。

在本次审计中，发现有部门批准了超越权限的开支；亦发现有部门曾把一项已超越局长可批准金额的较大额开支，分拆成两项较细额的开支，以求每个单项均在其权限范围内，并作出批准。

6.3.2 审计意见

6.3.2.1 非紧急开支在落实后才作出的追认

由有权限实体批准开支这个程序，意义在于正式由部门承担该开支的一切法律责任，而追认的意义是对有权限实体，在紧急或特殊情况下所作出的口头批准的开支，予以法律上的确认。如果非紧急开支或者是没有口头批准的任何开支在落实后才作追认，由于越过了监察机制之事前审核，则很容易产生下列之情况：

- 没有预留拨款而导致超越预算的支出；
- 没有完全按照第 122/84/M 号法令的规定去执行所有相关程序；
- 作出不合适的行政决定，使预算资金的使用不能达至最大的经济效益。

在没有口头或任何批准的情况下而自行落实开支，若事后有权限实体不予追认，建议开支的相关人员便要自己承担有关开支的一切责任。即使有关开支已获得事后追认，但若管理层认为该行为已损害了部门或政府的利益时（如购买之产品高于市场价格，或购入过量货品等），管理层亦可对负责人员科处纪律处分。

对于如水电费、通讯费等的固定开支在落实后才作开支追认的做法，本署认为：只要参考这类型开支在对上数年的数值，然后采用平均的方法，是完全可以计算出这类型开支在某一特定期间（如一季、半年等）内的开支约数，并用这些讯息作为预留拨款的依据。当期末发现预留拨款有盈余时，可作出取消；若仍有不足之额（已经不会是大数目），可作出追补建议，并因应情况而调节往后的预留拨款之金额。

而对于将需作追认的开支只当作一般的开支处理，但又没有明确指出是属于开支追认或引用相关法规作说明解释，这样只会令有权限实体不易察觉此开支原来在落实后才补作建议的，亦失去了该开支在批准前应得到之审核程序。

最后，需要补充的一点是：超时工作是被经常当作追认的开支种类，但超时工作是否属于特别及紧急的情况，主要是由部门的管理层决定，并按法规之规定在随后之 48 小时内作出确认。若经常出现超时工作的追认，这可能表示超时工作只是属于经常性开支而非属特别及紧急情况，如果不切实监管，则容易被滥用。

因此，本署认为：为了发挥开支批准的高层次之监管作用，所有非紧急开支都必须按照法例的规定，在落实前要送交有权限实体批准，同时要尽量减少在非必要之情况之下，巧立名目，绕过正常的审批程序而作事后追认。

6.3.2.2 引用“特别及紧急”的追认

所有追认的建议文件上必须清楚解释不按第 49/85 号批示的理据，只是引用“紧急理由”和“行政程序法典第 118 条”是不足够的。没有对紧急情况作出具体的解释，最终只会使有权限实体难于理解事情之真实情况，也就难于判断该项开支是否真的属于紧急情况，还是只属于负责人因一时疏忽或不尽责而成为的紧急开支。

若经常出现紧急采购，可能显示了负责人之计划不周，或不尽其责，一方面容易产生购买价格偏高之后果，另一方面亦失去了开支批准的监察及调控作用。

6.3.2.3 没有呈交行政管理委员会的追认

被授权实体若不按照第 53/93/M 号法令第 27 条第 2 款的规定，将开支呈交予行政管理委员作追认，并不是负责日常运作之委员会成员，如财政局代表或其他委派成员，则不知道开支所发生之具体内容，继而不能提供独立的意见及进行相关的监察。

6.3.2.4 不恰当的批准

不论是无心之失还是有意为之，超越权限的行为都是不合法的。对于无心之失的超越权限的行为，本署认为，若按照现时公共行政部门的结构与运作机制，是不应该发生这类事情的。因为，除了有权限实体本身应清楚自身所被授予的权限外，部门的

行政暨财政范畴的负责人，亦应清楚各有权限实体之开支批准权限。在这各尽其职的前提下，对确保每一项开支都会得到有效的批准无疑作了双重保障。因此，在此机制的有效运作下，是不会出现这种无心之失的越权行为。

而有意为之的超越权限的批准，本署认为是不可以接受的：

- 在法律上，这无疑是一种不合法的行为；
- 从监管角度来看，将一项开支以拆单形式支付，这就意味着会失去更严谨和更妥善的监管，亦会丧失了批准时能达到的高层次的监控作用。

6.4 结算与支付

结算与支付可以说是一项预算活动的终点。结算是指申请支付许可与批准支付，而支付则是指交付款项予收款人。当有权限实体在审查呈上之结算文件并作批准支付时，一方面意味着部门可以进行支付，另一方面有权限实体就要对支付正式负上责任。

由于有权限实体在批准支付时起了高层次的监控作用，财务管理单位之人员在申请支付批准前，亦会认真核实所有的结算，是否符合财务管理之基本要求，以及是否按照第 49/85 号批示所订定的“处理及结算增添财产与服务的开支的指示”的程序进行，以避免出现一些不合程序的支付。

在具体执行结算时，要先完成以下两个程序，才能作出实际的支付：

- 1) 申请支付许可：指通过申请支付许可的文件，向有权限实体陈述此项开支已核实符合结算的条件。而具体的结算条件如下：
 - 有对应的开支建议书；
 - 已收取的财物或劳务由有关负责人确认符合订购单/合约的规定；或声明符合预付条件；

- 没有重复支付；
- 有足够的款项（只指自治部门）。

2) 该项支付要得到有权限实体的许可批准，部门才能正式作出支付。

无论是自治部门还是非自治部门，全都要按以上的程序进行，所不同的只是在支付许可时，由于非自治部门不具备批准支付的权限，故除常设基金外，所有开支均须向财政局申请结算，财政局在核实符合上述的支付条件后，便批准支付及签发结算单，再由有关部门将结算单交付收款人及取回相应的收款凭据。

而自治部门由于具备批准支付的权限，只须由本身的财务管理单位核实相应的银行帐户内是具备足够的财政资源作支付，便可准备支票及向有权限实体呈上所有文件以取得支付许可。在有权限实体签署支票后，将款项交付收款人与取回相应的收款凭据。

6.4.1 审计发现

在这个阶段的审计，主要是探讨各个公共行政部门，在结算与支付这个程序的实际运作情况。

6.4.1.1 准备结算文件

结算文件是指申请批准支付所需呈上的文件，完备的结算文件能够使有权限实体以最有效率的方法对开支进行审查。

第 49/85 号批示明确规范非自治部门在申请结算时，必须编制 OGT-M/6 申请表向财政局申请结算。

但第 49/85 号批示却容许自治部门在符合该批示精神的条件下，可以因应部门的本身特性，编制适合部门使用的结算文件。此外，亦基于自治部门的结算均由部门自

行处理，所以不同部门亦有不同的结算程序。

如自治部门的结算文件一般都是以表格的形式去申请支付许可，这种表格可叫做支付指令（也叫做支付申请等，因至今并没有统一的名称），另外附件要包括开支建议书的正本或鉴证本、发票正本连同确认取得财物或劳务的声明等，亦有部门会在开支建议书正本与发票正本上填写支票编号、日期等资料。而在申请结算时，大部份的自治部门都有编制适合部门使用的申请书，并有本身既定格式的支付指令，由有权限实体批准支付。这些支付指令一般都具备所需的资料，如日期、经济分类、开支建议书编号、金额、收款人、开支内容等。

6.4.1.2 确认取得财物或劳务的程序

在取得财物或劳务时，要进行确认的程序，目的在于确保已取得的财物或劳务符合订购单或合约所订定的标准及规范，以避免货不对办的情况发生。

为减低公共行政部门的财务风险，第 49/85 号批示要求部门在取得符合订购条件的财物或劳务时，要先由负责人在发票上签署声明，然后才可以支付。只有在部门签署的合同或其他协议内是存在预付条款时才可以例外。

在本次审计中，发现大部份的公共行政部门都有设立机制，并按照第 49/85 号批示的规定，采用先取得财物或劳务，后付款的处理方式。在取得财物或劳务后，大部份的部门均会由负责人员在原发票上作出已收讫财物或劳务的声明，以确认发票内的财物规格、数量、质量或服务是符合订购单或合约所订定的内容。

但在历年的帐目审计中亦发现，个别部门在确认取得财物或劳务时，出现了下列不稳妥的现象：

1) 有部门在取得财物或劳务后，没有由负责人员在发票上或其他文件上作出收讫声明；或者没有及时对取得的财物或劳务进行验收，竟出现发票日期与收讫声明日期相差十多天，甚至个多月的情况。

2) 在本次审计工作期间发现，某些部门曾经在尚未取得财物或提供劳务仍未完成的情况下，便已作出支付。由于第 49/85 号批示对于预付款项时应作出何种的声明，并没有作出明确的规范，故不同的部门有不同的做法：有的会在发票上声明其预付是按照合同或协议之条款作出的；有的在尚未取得财物或劳务的前提下，便已在发票上作出收讫的声明；但大部份都是采取不在发票或其他文件上作任何声明的做法。

6.4.1.3 核实户口结余

在准备好结算文件，上呈有权限实体批准付款前，自治部门的财务管理单位必须要核实银行帐户的结余是否有足够的资金作支付之用（非自治部门的结算统一由财政局负责，所以不需要核实户口结余的程序）。

财政行政自治部门如切实遵守第 53/93/M 号法令第十四条有关“双重符合”的要求，同时部门只有一个银行户口，则该户口应该有足够的款项作支付。

若部门有多过一个的银行户口（包括其他形式的存款），则须要进一步核实用来作支付之户口结余是否足够。对此，自治部门普遍有一个独立的、用来反映户口的每一笔提、存以及结余的纪录（这种记录在本报告中暂名为银行活动帐册），用来核实是否有足够的款项作支付。

但在本次审计中发现，部份有超过一个以上银行户口的部门，没有每月定期编制银行调节表，以致不能确认银行活动帐册的结余是否正确。

另外，亦发现个别部门将本身的款项与属于其他实体的款项混淆不清，所以曾动用代特区政府或其他公共部门收取之款项来支付属部门本身的开支。

6.4.1.4 批准支付

对于批准支付，只由有权限实体或获授权的人员才能对支付作出批准。

所有非自治部门的开支都由财政局负责批准支付。

至于自治部门，所有有权限批准开支的实体都具备批准支付的相应权限。在日常运作上，有权限批准开支的实体，如行政管理委员会，一般都会将批准支付的权限，转授予个别人员，如被授权签署支票或负责管理零用现金的人员等。

6.4.1.5 付款

所有公共行政部门在付款时都要向供应商取得收款凭据，作为部门已作支付的证明。

在本次审计中，所有部门都能取得收款凭据。但收款凭据并没有特定的形式，可以是收款人发出的收据、已签收付款的发票、签收的支票影印本、收款人签署盖章的结算单以及签收簿等。但有部门对于个别通过银行汇款或汇票的开支项目，如向海外订购刊物等，却没有任何确认收款的文件。

除了要求供应商提供收款凭据外，对于支付的期限，所有部门都要严格遵守第41/83/M号法令第27条第2款的规定：“开支之支付许可在所属经济年度之翌年1月31日失效，但得根据本法规之规定进行重新许可之程序。”

部门因应上述法规之规定，与银行协议，指示银行在翌年1月31日后停止兑现支票。

需要补充的一点是：部门即使作出上述停止兑现之指示，与《商法典》有关支票的提示及付款的规定也不会发生冲突（《商法典》第一千二百四十条第一款：“在澳门出票及付款之支票，应于八日内提示付款”）。因部门的所有开支都必须在翌年1月15日或之前结算，也就是说支票最迟的发出日期也不过是1月15日，受款人完全有足

够时间在 1 月 31 日前将支票存入银行兑现，所以《商法典》的有关规定并不影响上述停止兑现之指示。

非自治部门的结算单统一由财政局发出，而财政局亦与公库银行协定，在翌年 1 月 31 日后停止兑现有关结算单，同时会在年底及补充期间发出的结算单上印上“最后兑现日期为翌年 1 月 31 日”的字句²，规定结算单持有人最后的兑现日期。

而自治部门由于具备支付的权限，对于付款的期限，分别采用 5 种不同的机制来防止支票在补充期后兑现：

停止支付的处理方法
1) 与银行协议，在所有支票上注明翌年 1 月 31 日为最后兑现日期
2) 与银行协议，仅在接近年底和在补充期间发出的支票上注明翌年 1 月 31 日为最后兑现日期
3) 在翌年年初通过结余调节表找出仍未兑现支票的资料，指示银行在 1 月 31 日后停止兑现支票
4) 没有制止，但会提醒、劝喻供应商于翌年 1 月 31 日前兑现支票
5) 没有采取任何方法

6.4.2 审计意见

6.4.2.1 结算文件的准备

一份完备的结算文件，能够避免作出错误的支付：

- 开支建议书的本正或鉴证本，可以减低结算未经批准的开支；
- 提供发票正本可以减低重复结算与支付的机会；
- 确认取得财物或劳务的声明，可以确保已取得的财物或劳务符合建议书的要求；

² 无论是财政局发出的结算单或部门发出的支票，印上的日期都会是具体的日期，如 2xxx 年 1 月 31 日，本报告所用的“翌年”只是方便表述而已。

- 在开支建议书正本与发票正本上若能填写结算单编号及日期（只指非自治部门）、支票编号及日期（只指自治部门）等资料，则可以进一步避免重复结算与支付同一开支；
- 采用支付指令作为申请支付许可，能够使有关资料一目了然，方便有权限实体审查。

同时，假若日后出现问题，有权限实体也能通过结算文件较易查明原因。所以，一份完备的结算文件，对任何部门都是必需的。

6.4.2.2 取得财物或劳务的确认程序

为了避免货不对办的情况发生，审计署对于 6.4.1.2 所提出的不稳妥现象，有以下意见：

1) 在取得财物或劳务后，负责人员应即时进行验收并作出收讫声明，只有这样才能确保所取得的财物或劳务是符合订购单或合约所订定的标准及规范，同时亦能避免部门与供应商或劳务提供者之间日后会出现的不必要争拗。

2) 在一般情况之下，法例禁止部门在取得所需的财物或劳务之前支付款项，这主要是避免在部门作出预付款项之后，供应商会蓄意或因遇到意外，而不按既定之时、质、量、价来提供有关之财物或劳务，令部门蒙受严重的损失。

但并非每项财物或劳务的提供都可依循“先货后款”的处理方法，部份如订购专业参考书籍、财物保养、租赁的按金与上期等开支，部门须按照合约预先缴付款项，才可取得财物或劳务，故法例亦容许这些特殊情况。但在预付款项时所采取的不同做法，会产生不同的情况：

- 在发票上虽然已经声明符合预付条件，但若没有提供相关的证明文件——如合约条款等，指出该支付是确实属于预付款项的范围，则亦无助于有权限

实体的监察。

- 在尚未取得财物或劳务的情况下便作出收讫声明，这不但存在损失的风险，更是作出与事实不符的声明，并向负责批准付款的有权限实体提供错误的讯息。
- 若没有做出任何声明，负责批准付款的有权限实体则无从监察，继而增加蒙受损失的风险。

因此，本署认为，对于“先款后货”的情况，部门应制定明确的成文指引，除了规定要在有关发票上声明符合预付条件外，还要向有权限实体提供所需的证明文件。同时，亦应按照部门的实际需要，严格规定预付款项的开支范围，避免将“先款后货”的这种特殊情况被人为滥用。

6.4.2.3 户口结余的核实

自治部门的财务管理单位若每月定期编制银行调节表，就能通过此调节表去核实银行活动帐册的结余是否正确。

同时为了避免与其他实体的款项混淆不清，本署认为，部门可设立一独立帐册，以此记录所有代收及暂收的款项，部门只要将银行活动帐册的结余减去此独立帐册的结余，就能得出属于部门本身的确实款项。另外部门可设立一专用户口，去存放所有代收、暂收的款项，并通过每月定期编制银行调节表，便能进一步核实此独立帐册的结余是否正确。

6.4.2.4 支付的批准

在执行批准支付时，自治部门有权限批准开支的实体，是可以将批准支付的权限，转授予个别人员。但在转授权限时，应有明确的指引，一方面要让该人员完全清楚在批准支付时需要审查的范围，另一方面亦要为该批准承担相关的责任，这样才能避免转授权限是徒具形式而失去应有的监察作用。

6.4.2.5 付款

部门的任何支付都应具备收款凭据。个别通过银行汇款或汇票的开支项目，其汇款或汇票的单据其实亦可以用来证明相关款项的支付，以此发挥相等于收款凭据的作用。

对于自治部门用来防止支票在补充期后兑现所采取的方法，本署认为，只有被大部份部门所采用的第 1) 项的方法是最有效的，因为在所有支票上都注明翌年 1 月 31 日为最后兑现日期，才能避免在限期后兑现支票。而在第 5) 项的中没有采取任何方法去防止支票在补充期后兑现的部门，完全违反了第 41/83/M 号法令第 27 条第 2 款所作的规定。

而采用的方法不完善，亦无法防止事件的发生，如第 4) 项只透过提醒或劝喻的方式，是不能有效地制止支票在补充期后兑现的；第 2) 项只是针对在年底和补充期间发出的支票，却不能制止在年初及年中发出的支票；即使是第 3) 项的方法，部门虽可以避免支票在限期后兑现，但若支付的支票数量较多，因需要较长的时间去准备银行调节表而可能引致不必要的工作上的延误。

因此，本署认为，最有效的方法是通过与银行协议后，在所有支票上均注明翌年 1 月 31 日为最后兑现日期，同时为了能更进一步制止在补充期后兑现支票的情况，部门可以同时透过电话或在支付支票时，提醒及劝喻所有收款人一定要在翌年补充期前兑现支票。

6.5 财务报表

财务报表是根据日常会计资料编制而成的定期报告，它综合地反映公共行政部门在某一期间的财务状况。

由于日常会计资料比较分散，不能集中地显示部门整体的财政收入、支出、结余

及分配情况。因此，部门可透过编制财务报表，把日常会计资料进行定期整理，以便全面及系统地反映部门的收支状况，为管理层及财务管理单位提供有用的财务讯息及决策依据。尤其是当发现某经济分类的开支超出预期计划时，可及早跟进或在预算方面作出适当的调整。

由于非自治部门本身并不拥有财产，所有开支必须根据预算案向财政局要求拨款，故其预算执行的结果亦统一交由财政局处理，而财政局就按照第 41/83/M 号法令第 35 条的规定编制下列报表：临时帐目、年度的管理帐目及营业年度帐目。而财政行政自治部门——组织章程注明豁免有关条款者除外，则根据第 53/93/M 号法令第 30 条规定，各自编制帐目表——但要按第 73/GM/95 号批示所核准的格式，送交财政局。

此外，收纳员（指财政局，因其负责特别行政区的收纳工作）、公库银行及自治部门，均须按照审计长批示所规定的格式，向审计署提交有关财政年度的帐目，并要说明其资金运用的情况。

除了上述要按照法例的强制要求而编制的财务报表外，自治部门大都会再根据管理层及其组织章程的要求制作合适的财务报表。至于非自治部门，由于并不存在成文法例，规定必须编制财务报表，所以编制与否，全取决于管理层的意愿。虽然如此，大部份的非自治部门均有编制月度财务报表，上呈管理层审阅。

6.5.1 审计发现

6.5.1.1 财务报表的类型

现时公共行政部门所编制的财务报表，除了财政行政自治部门每季提供给财政局的帐目表有固定格式外（因第 73/GM/95 号批示已明确规范其格式），其余的财务报表都是按管理层的要求而编制的，故其名称、格式、内容等方面，并没有统一的规定。

至于这些财务报表，一般都是每月制作的，名称方面主要有：试算表、预算执行控制表、开支预算控制表、财政预算控制表、总体分析表等。内容一般会包括以下资料：开支经济分类、项目名称、最初预算、补充预算、预算修改、实际开支、预算结余、执行率等。

报表内容方面，非自治及行政自治部门只有开支部份，而财政行政自治部门除列出开支外亦列出收入部份。

财政行政自治部门当中，其中有 10 个采用了“公定会计格式”或“专有会计格式”，除了以损益表反映其收入与开支情况外，并以资产负债表说明在期末的资产负债情况。

此外，自治部门亦通过编制银行结余调节表，以确保银行对帐单上所有的收付项目，都如实地记录在帐目内。

6.5.1.2 财务报表的预留拨款情况

提供预算与预留拨款作对比的数据资料，可以确保管理层能够掌握与评估预算的执行情况，当有需要时，可以调整开支的先后次序，缩减开支或作出预算的调拨。

在审计过程中，发现所有的公共行政部门都有定期制作财务报表，其中个别部门的财务报表有提供预留拨款与实际开支、预算的比较数据，但大部份的月度财务报表只显示预算与实际开支的比较及有关的执行率，却缺乏预留拨款与实际开支、预算的比较资料，使管理层在审阅有关财务报表时，不能清楚知道该经济分类的预留拨款的真实情况。

6.5.1.3 编制银行结余调节表

部门每月定期编制银行结余调节表，能够让财务管理单位找出银行对帐单与管理帐目结余的差异是由哪些项目所组成，并在发现错漏时，能作出即时的改正。

除常设基金外，非自治部门所有的结算都由财政局负责，部门本身并没有银行帐户，故不需要编制银行结余调节表。而自治部门均要每月定期编制银行结余调节表，以调节管理帐目与银行结余之间的差额。

本次对 49 个自治部门的审计中发现，大部份的部门均有每月定期编制银行结余调节表，只有极少数部门到年底才做、完全不做、或者每月只编制未兑现的支票清单，却没有编制银行结余调节表。

6.5.1.4 银行结余调节表的内容

逐一列出调节项目并加以清楚说明，能够使管理层全面及即时地掌握部门每个调节项目的性质，并能作出有效的监控。

在历年的帐目审计中发现，有部份部门的结余调节表内出现“待调”、“其他增加/扣减”等调整项目，却没有解释原因，也没有对这些项目的性质加以说明。同时，亦发现部份部门将多个调节项目，组合为一个独立项目来反映在调节表上，却没有附上明细清单。此外，亦发现少数部门所出现的调整项目，由于其中有部份项目是长期积存下来的，因此无法提供任何文件依据及作出合理的解释。

6.5.2 审计意见

6.5.2.1 财务报表的类型

除了按法定要求制作的报表具有规定的格式外，所有的财务报表都没有要求统一的形式，但从财务管理的观点而言，无论是何种财务报表，部门都应按照自己的实际需要和特定的格式每月编制，才能为管理层及财务管理单位提供有用的财务讯息及决策依据，并能作出有效的监控。

6.5.2.2 预留拨款的比较数据

只有预算与实际开支比较的财务报表，不能为管理层提供全面的预算执行讯息。原因是实际开支金额只反映已结算开支，却未能显示已预留但尚未结算的开支。

如六月份的财务报表显示某经济分类的实际开支执行率只有 30%，但实际上，直至六月，该开支项目已预留了 50%的总预算拨款。因此，在下半年，部门只有 50%的总预算拨款可动用，而不是如财务报表所显示的 70%。假若管理层在审阅上述财务报表内的预算与实际开支的比较数据后，若发觉该经济分类有过多的预算拨款，因而作出预算修改或补充预算的话，这可能会导致严重的资源错配的情况发生。又或者部门因错误地理解该经济分类仍有大量的预算结余可以动用或调拨，因而增加开支，最终会令相关开支项目出现预算不足的情况。

因此，本署认为，部门在编制财务报表时，必须要对预留拨款、预算及实际开支等数据作出相互比较，这样才能使管理层及财务管理单位作出较全面及准确的财务分析，令有限的财政资源得到最佳的分配使用。

6.5.2.3 银行结余调节表的编制

定期编制银行结余调节表，能够让财务管理单位尽早知道调节项目的性质，当发现帐目有问题时能作出即时跟进并找出原因。所以，本署认为，只有被大部份部门所采用的每月定期编制的方法才是正确的做法，其它的都是不恰当的。

6.5.2.4 银行结余调节表的内容

若不清楚列出每一项调节项目的性质及原因，财务管理单位将不能确知这些项目是否属正常调节；或者是属于银行、会计上的错漏或不规则的情况，因而不能作出相应的改正。所以逐一列出调节项目并加以清楚说明，管理层才能通过审阅调节表来监督财务管理单位，确保找出所有的调节项目并及时采取适当的措施。如发现已在银行扣除的款项，但在内部控制帐内却无此记录的支付，财务管理单位在确认开支的性质

后便能作出所需的改正，并进一步查明发生漏记的原因，然后改善运作的程序，就可防止同类情况的再次发生。

7 总结及建议

7.1 总结

综合本次的专项审计，本署总结出在审计发现中所出现的问题，基本上是由两方面的原因所导致：

1) 法规方面

在本次专项审计中发现，公共行政部门在进行购买资产及获取劳务的预算运用过程中，绝大部份程序都能按照第 41/83/M 号法令、第 53/93/M 号法令、第 122/84/M 号法令及第 49/85 号批示等法规的要求进行。但亦不能否认，一些被认为是财帐有效管理的重要环节之法定程序的执行，仍有部门因为轻视其作用而不作严格遵守，如在前面曾分析过的预留拨款程序必须早于开支建议批准的程序，正是其中一个例子。

在履行审计工作时，所有审计人员均会对系统缺陷表示极度关注。所谓系统缺陷，以这一次专项审计为实例，可以表述为：部门在按照法定要求建立有利部门本身运作的财务管理系统时，如果在某一环节中没有按照法规订定规范，那么这个部门的所有开支程序，定会在同一环节中都不能满足法规符合性。

通过实地审计，审计人员对所有部门直接负责处理财帐的人员进行了面谈，了解了财务管理的系统，本署从中得出这样的结论：正因为上述的系统缺陷，部份部门已经习非成是，在因循守旧的态度下，把不能满足法定规范的环节默认为正常的工作模式。因此本报告的第六章——审计结果，也着意地大篇幅阐述了这些被忽略了法定要求。本署相信只要这些部门纠正了系统中的缺陷，则部门所有开支预算的执行情况定会更符合法定要求及更具效益。

2) 管理方面

一般来说法规只制定原则而不会规范具体的运作细节，导致各个部门的运作方法亦不尽相同。虽然这些运作方法都是法规所容许的，但从管理角度出发，本署发现其中部份的运作方法却存在风险（导致在其他方面违反法规或不符合经济效益等）。但同时亦发现，有部份的运作方法能够减低运作风险，是值得其他部门分享、借鉴，以达到彼此取长补短的效益。故此，在下面的建议中，已经把这些可取的地方加以整理涵盖，以作参考。

7.2 建议

在构思“理想运作模式”过程，本署是强调了以下两个原则：其一，模式中所涉及各个操作环节均要符合法规的要求；其二，模式中的操作要达到减低部门作出合符经济效益的开支风险。

但在模式中所提出的建议有以下三点是值得注意：

1) “理想运作模式”是本署以审计观点提出的模型，当中包括了开支预算执行过程所必须具备的环节，亦即是审计人员所必定审核的要件。建议各个公共行政部门不妨以这个“理想运作模式”作为参照，重新审视、评估各自现行应用的开支预算的程序及规范。

2) “理想运作模式”只是一个示范，是在总结了多种不同操作模式后分析综合所得的结果。现在所提出的“理想运作模式”，只是面向一般的公共行政部门及普遍适用的情况。因此，各个公共行政部门可以因应本身的独特情况，参考这些建议，对现行的系统作优化的改善。至于仍未形成一套有效而实用的系统下，“理想运作模式”应是一个值得考虑的参考对象。

3) 各个环节中法规没有规范的具体运作，在不同的公共行政部门中，可能会有几种不同的运作方法，同样可以达致解决问题的目的，但“理想运作模式”是本署认为较理想的解决方法，并供部门参考。

最后需要重申的是：在本报告中所提出的建议及改善措施，是按照审计署的观点出发，着眼点是面向一般的公共行政部门，因此具有广泛性及普遍性，适合大多数公共行政部门所采用，期望各公共行政部门能因应本身的特点，参考及模仿选用适合其使用的运作模式，以提高预算运作的效率及优化预算的管理工作，令有限的政府资源能更有效地得以运用。

理想运作模式

1

开支申请

原则

虽然第 49/85 号批示并没有强制要求需作这种申请，但为了避免在完成谘询问价、报价分析、编制开支建议书等一连串的开支程序后，有权限作出开支批准的实体（简称领导）郅以整体运作缓急的考虑否决建议，从而造成资源的浪费，故此添置物品的单位事前提出开支申请书的做法无疑是一个值得参考的有效措施。对于一些涉及金额较大的开支项目，此一措施的优点便更为凸显。

财政管理单位

为了此项工作的目的，可按照部门之特点，预设一个表格（可称为“开支申请书”），令使用者按既定要求填写有用之资料。基本栏目应包括：申请部门、申请书编号、申请购置物品之内容清单、估计费用、购置的原因。

添置物品单位

填写好“开支申请书”内的所有栏目，把所需物品及其购置的原因详细描述，并指出重要性及缓急程度，令领导层得到更多资料作出适当的决定。准备妥当后，通过适当的程序送交领导层。

领导

应从整体资源合理调配的角度考虑来作出恰当的决定。通过对“开支申请书”的审批，可以即时核查财政安排的最新状况，而对于必须通过资源重新调配才能应付的各种非预计内的开支，这样的财帐核查就能即时提供警惕讯息，为必须作出的修改预算程序提供充裕的时间。

并不是每一项开支均适宜先作“开支申请书”的预先审批，例如一些经常性的开支项目、一些在制定预算时已确定的单一的开支项目等，就可以免除这一步骤。

原则

- ◆ 必须按照第 122/84/M 号法令所规范的程序及条件进行。
- ◆ 在不同的公共部门，对于不同物品的购置，都不会采用完全相同的置办方式。有的部门把所有购置工作统一由唯一的采购单位负责，亦有部门会把一些必须通过专业知识作出判断的物品购置工作安排于专门单位内进行。

财政管理
单位或
采购单位

- ◆ 作为常规工作，可以预先制定一系列购置判给的标准，以供日后采购工作时选取或修订后使用。
- ◆ 预制标准化询价表格，栏目最基本应包括：事由、性能指标、产品内容及详细描述、交回限期、地点，并注明需要密封处理等。
- ◆ 应为经常购置的物品编制供应商名册，并设定机制更新这些名册，以便能得到最新的市场资讯。

采购单位

- ◆ 比较是次采购的预计金额及第 122/84/M 号法令之规定，决定采用之询价方式。
- ◆ 应为是次采购的判给制定一个独立的标准，最好以评分的方式作为最后判给的基础。
- ◆ 决定询价的对象。供应商名册是一个主要的资料来源，应在其中随机选取相当数量的询价对象；同时，采购单位亦可因应以往的经验及记录，把信誉良好但未在随机选取时入选之供应商加入询价的名单之中。
- ◆ 编制询价表格，向选定之询价对象发出书面之报价邀请。
- ◆ 对合格之书面报价作出分析，根据既定的判给标准评分，决定最终的判给对象，并把有关资料详细记录，作为开支建议书的依据。

- ◆ 在购置刊载于财政局“物品判给清单”的物品时，询价程序便可以豁免。
- ◆ 参阅廉政公署出版的《公务采购程序指引》。

3

编制开支建议书

原则

开支建议书是整个开支程序的核心部份，旨在把所有资料清楚罗列，协助领导作出一个对部门运作最有效益的决定。因此，编制开支建议书时应把要提供的资讯做到清楚全面及准确无误。

财政管理 单位或 采购单位

根据部门特点及需要，预先拟定表格形式的开支建议书（即俗称的附件乙 - Anexo B）及报告书形式的开支建议书（即建议报告书 - Informação proposta）的要件清单，以便统一部门内有关开支建议书的内容。其中开支建议书的要求清单，应该包括有购置物品的名称、数量、原因、已经遵行了第 122/84/M 号法令中之条款、应被采用的其他法定条文、判给标准、询价情况及分析、建议判给之供应商及开支金额等。

采购单位

根据购置的性质决定采用开支建议书的形式：

- ◆ 一些常用或/及列载于财政局“物品判给清单”的物品，可考虑使用附件乙，此时需详尽填写当中的各个栏目，对各项选择作出尽可能详细的解释，尤以引用豁免条款时，更应明确说明法理基础及应用理由。
- ◆ 其他物品的购置，特别是一些较繁复的项目，可以考虑使用建议报告书，按照开支建议书的要求清单所要求的事项，逐一详尽编写建议书。

完成编制后，按既定程序送至有关单位进行预留拨款。

当采用附件乙时，应考虑把在询价阶段所取得的报价及分析结果一同提交审批。

4

预留拨款

原则

- ◆ 通过这一程序，确保物品购置在获得批准后，部门就没有任何值得担心的财务支付问题。
- ◆ 除了紧急或不可预视的开支外，所有开支的预留拨款都应在开支建议获得批准前完成。

财政管理 单位或 采购单位

- ◆ 如果在开支申请书的审批期间或某些开支项目的筹备期间，已经决定进行修改预算程序以调拨资源，则必须核实有关之“预算修改”已经刊登于《澳门特别行政区公报》上，才可以进行预留拨款。
- ◆ 应该预先为每一财政年度开支预算内的每一个经济分类开立“内部控制帐”，以即时记录预算执行的情况。而预留拨款的记录须成为其中的一个组成部份。这类控制帐，可以是款项登记簿（即俗称的附件甲 - Anexo A）或类似的手写记录帐，亦可以是资讯化的电子档案。但不论采用哪一种记帐方式，每一记录须包括以下的基本元素：独一无二而不可重复使用的预留编号、开支项目描述、已结算金额、已预留金额、最新可动用的预算余额，及因应不同部门需要而应有的其他资料。
- ◆ 对开支建议作预留拨款时，须即时把金额冻结的情况反映于“内部控制帐”内，同时为使以后处理该项开支的人员清楚知道预留拨款的情况，应以一个附注的形式把当时的预算情况记录在“开支建议书”上，内容包括：经济分类编号、预留编号、预留金额、最新可动用的预算余额、日期等。
当“开支建议书”具备了以上的要件，便可通过适当程序送交领导审批。

- ◆ 资讯化的“内部控制帐”具有较高的效率及效益，是值得推荐的。
- ◆ 人员负担、按合约条款支付的开支，应一次性对当年应支付的金额进行预留程序。
- ◆ 对未确定但必须的开支，如水电费及超时工作补偿等，应参考以前之数据，预计一段时间内之总支出，进行预留程序。

原则

- ◆ 领导在批准开支后，所属之公共部门便要立即承担落实开支后的财务责任。
- ◆ 领导在审批开支的过程，除在行使法定的权力，亦在履行高层次的监控责任。

领导

在对整个开支预算执行系统具有充份的信心下，根据不同层阶工作人员的意见，并以综观全局的理念去分析，作出最后的决策。

不同财政制度的公共部门，对开支之批准有形式上的分别：

非自治部门

获监管实体授权的部门领导或获转授权者，可以根据本身的权限批准开支建议。

自治部门

所有被授权批准的开支，除了通过组织章程或其行政管理委员会议定为“一般管理行为”的开支外，其他的开支必须在紧随之行政管理委员会会议上作出追认。

6

落实开支及取得物品

原则

确保取得之物品必定是符合要求及状态良好。

财政管理 单位或 采购单位

- ◆ 有关单位在收取购置物品时，必须以有效的方法确保所得物品无误，不但要保证物品与发票上所描述的完全相符，同时亦要检验货物状态良好及可以使用，然后即时作出收讫之声明。这种声明可以通过在发票上加签或盖上预设内容之印章然后作签署。
- ◆ 对于统一由一个单位采购物品时，当收取具有专门用途之物品，必须邀请具有专门知识的使用者验收，冀能最大程度内避免货不对办之情况。

原则

执行第 49/85 号批示所订定的“处理及结算增添财产与服务的开支的指示”之程序。

财政管理
单位

非自治部门应填写 OGT-M/6 申请表，用以向财政局申请结算。自治部门可因应本身特点，编制结算文件（例如支付指令 - ordem de pagamento），内容需包括：日期、经济分类、开支建议书编号、金额、收款人、开支内容，及因应不同部门需要而应有的其他资料。

财政管理
单位

每项开支结算时，必须

- ◆ 核对开支金额，确保其不高于开支建议书已经批准的金额；
- ◆ 核实开支建议书已经由领导批准；
- ◆ 查核收讫声明以确认收到了符合所需的物品；
- ◆ 确保是次开支结算决不是重复支付，因此最少要证实所用之发票是正本而且是有效的；
- ◆ 对于自治部门，已准备了足够的款项（现金或作为支付用途的银行户口内之可动用金额）。

非自治部门应填写好 OGT-M/6 申请表，然后送交财政局批核结算，如果把申请表的编号及申请日期记录于相应的开支建议书及发票上，当可更有效地防止重复支付之错误。

自治部门应填写好支付指令，开具金额相符的支票，然后送交负责结算支付的有权限实体（如领导或行政管理委员会）批准签署。如果把支票号码及票面日期记录于相应的开支建议书及发票上，当可更有效地防止重复支付之错误。

所有作为结算申请之附件，如开支建议书、发票等，均应递交正本或鉴正副本。

8

支付

原则

执行第 49/85 号批示所订定的“处理及结算增添财产与服务的开支的指示”之程序。

领导

- ◆ 非自治部门的支付许可是由财政局的专责部门作出，批准后的付款凭单则交回部门递予供应商。
- ◆ 自治部门的有权限实体将按照授权的许可作出支付的批准。当部门的行政管理委员会把这个批准权限转授予某个人行使时，必须以适当的程序为之，且应按时履行追认程序。

财政管理单位

- ◆ 在发出支票(现金)时，必须即时取得收款的凭证证明。这类凭证证明，可以由供应商自备的凭单收据，亦可以是公共部门预先准备给供应商签署的声明文件。
- ◆ 自治部门应设立机制，以防止支票在支付补充期后才被兑现。其中一个有效的方法是在与银行协议后，于所在年份发出的支票上注明最后兑现日期为翌年的 1 月 31 日。

通过对每年一月之银行户口之对数表核查，清点所有逾期未兑现之支票，并从速联络供应商重新申请支付之工作。