

政府绩效审计方法体系研究

王丽¹ 王燕云² 吴晓红²

(1.江苏科技大学经济管理学院 江苏镇江 212013 2.镇江市审计局 江苏镇江 212003)

【摘要】本文在分析政府绩效审计方法运用现状的基础上,根据开放性、规范性、层次性、针对性和可操作性五项原则,构建三个层次的政府绩效审计方法体系。由于绩效审计对象的广泛性,建立统一的绩效审计方法体系是不现实的,比较可行的做法是在对绩效审计对象进行科学分类的基础上,建立分类的绩效审计方法体系。

【关键词】政府绩效审计 绩效审计方法

自20世纪40年代以后,西方政府审计开始进入以绩效审计为中心的时代。时至今日,绩效审计已成为当今世界政府审计的主流。随着我国政治经济体制改革的不断深化,绩效审计也已成为我国政府审计的发展方向。特别是2011年审计署发布的《审计署“十二五”审计工作发展规划》强调要全面推进绩效审计,加快转变经济发展方式,提高财政资金和公共资源管理活动的经济性、效率性和效果性,指出在2013年底前建立起财政绩效审计评价体系和其他审计绩效审计方法体系。因此,适应审计业务工作需要,深入总结绩效审计实践经验,整合理论研究成果,探索符合我国发展实际的绩效审计方法体系,对顺利开展绩效审计具有重要的意义。

利益和人民利益造成损害,可能就会遭遇刑事风险,在人民民主专政的我国更是这样。再如炒房团进行的杠杆房产投资、山西煤炭资源民间融资,证券中介组织的信息欺诈,巨资赌球等,都具有极大的法律风险。

2. 规范民间借贷行为,按规则办事,规避风险。金融资本市场的决定其必须手续完备、记录完整。所以,抱着侥幸心理的违法行为难以蒙混过关,只是执法者是否决定追究、决定何时追究的问题。黄光裕证券内幕交易、披露交易信息一案,其被指控的事实在其交易记录中一目了然。金融犯罪的罪名比较多,但基本上都与虚假手续和材料相关。所以,向金融机构融资时,不能在手续上出问题,不能虚构事实或是提供假材料,必须在材料和手续上真实、完备、合法、有效。

所谓规避风险,就是最大限度地避开刑事风险,规避构成刑事犯罪的要件。借款时的承诺利率不要高于同期银行的贷款利率,不能以高利率为诱饵融资;在借款涉及的人数较多时,可借助一些信托公司中介筹款,必要时支付一定的中间费用,以使企业避免直接面临集资诈骗的风险;如果企业已经承诺过高的回报率,又直接参与了集资,那么企业一定要稳定借款人的情绪,使他们能够保持冷静,避免造成社会不稳定的局面,使此类纠纷作为民事纠纷处理,防止演变成刑事案件。

3. 建立系统的法律风险防范管理制度。民营企业多数是

一、政府绩效审计方法的研究

1. 国外研究。Mayston(1985)认为,与企业计划的管理职能、投资评价和价格政策等相关的是定量信息,一个系统绩效审计需要适当的定量评价和预测技术。Keen(1999)采用案例研究方法分析认为绩效审计是在大量数据收集基础上进行判断的一种准理性行为,实践中审计人员通常采用直觉和分析相结合的方法,相关性、合理性、与被审计单位的一致意见通常是审计人员采用的标准。

美国、英国、加拿大、瑞典等国家的审计机关还十分重视绩效审计方法的开发和应用,并编制有专门的绩效审计方法指引或者手册。美国和加拿大审计署开发的共计六种绩效审

中小企业,而中小企业由于自身的组织规模较小、人才缺乏、财力薄弱等特点,决定了其普遍存在着“重临时救急、轻事先防控”的观念,管理体制不健全,不重视法律风险管理与预防,以致企业抵御法律风险的措施主要依赖于“事后诉讼”,给企业发展造成很大损失和负面影响。

法律风险防范管理制度包括融资前的法律风险评估、对法律文件和重要事实的审查及重要法律事项的尽职调查、重大决策的法律顾问把关签署、融资流程中的风险控制、风险处置的应急预案和融资后可能出现的诉讼处置预案等。而这套制度必须由专门的公司法务人员和经验丰富的律师事务所团队来制定和执行。这种完备的制度性程序设定,不仅能最大限度地减小风险,而且能从根本上消除法律风险。

主要参考文献

1. 陈晓峰.公司高管人员法律风险管理策略.北京:法律出版社,2011
2. 李立众.刑法一本通.北京:法律出版社,2011
3. 高铭暄,马克昌.刑法学.北京:高等教育出版社,2011
4. 任伊珊,周悦丽.谈我国企业法律风险管理及其体系构建.北京行政学院学报,2012;2
5. 杨悦.关于中小企业法律风险防范工作的问题及对策研究.法律适用,2012;4

计方法,即评价综合方法、内容分析方法、调查方法、结构化访谈方法、案例研究方法和前瞻性评价综合方法。英国国家审计署也探索出许多行之有效的技术与方法,如质量控制法、调查法、问题分析法、碰头会、统计分析法等。

在绩效审计方法的分类上,西方国家通常将其分为数据收集方法和数据分析方法。数据收集方法包括采访、观察、调查和查阅档案等;数据分析方法包括对信息进行比较分析、成本收益分析、统计的定性和定量分析、回归分析等。

2. 国内研究。竹德操等(1997)认为,绩效审计的方法包括基础方法、一般方法和技术方法。其中:基础方法涵盖哲学基础、理论基础和数学基础;一般方法包括搜集审计证据,对照审计标准,作出审计评价,提出审计意见和建议;技术方法包括审阅法等传统审计方法、因素分析法等经济活动分析法、回归分析法等数学分析方法、量本利分析法等现代管理方法及网络图法等图表审计方法等。

施青军等(2008)认为,绩效审计方法有广义和狭义之分:广义上的绩效审计方法包括绩效审计工作组织实施方法、审计取证方法和审计工作质量与成果的考核方法等;狭义上的绩效审计方法是纯技术角度上所说的,主要是指绩效审计证据的收集方法和分析方法。

赵耿毅(2011)将常用的绩效审计方法分为审计资料收集方法、审计资料分析方法和绩效评价方法。其中,审计资料收集方法有检查、观察、询问、外部调查、重新计算、重新执行、集中讨论、分析性复核;审计资料分析方法有成本效益分析法、因素分析法、层次分析法、数理统计法、数据包络分析等;绩效审计评价方法有平衡计分卡、经济增加值、目标评价法、历史动态比较法、最低成本法、公众评议法、专家意见法、生产函数法、职能比较法、本量利分析、标杆管理法、综合评价法、模糊数学法、沃尔评分法、综合指数评分法、功效系数法、360度反馈评价法、关键绩效指标、目标管理(MBO)法。

二、政府绩效审计方法的运用情况——来自调查问卷的证据

为了检验绩效审计方法的运用情况,本文根据江苏省审计机关组织编写的《绩效审计指南》所列示的常用绩效审计方法设计了调查问卷,发放给江苏省主要城市审计局相关科室负责人,共计40份,收回有效问卷30份。

1. 绩效审计实施类型统计分析。从表1中可以看出,目前审计部门所开展的绩效审计主要是专项资金、部门预算支出、政府投资项目等绩效审计,反映出目前绩效审计工作的重点是针对公共资金管理和使用的合规性和经济性、效率性、效果性开展绩效审计,目的是揭露严重损失浪费或效益低下和国有资产流失等问题,

促进提高公共资金的管理和使用效益。表中数据也反映出审计机关对资源和环境审计的重视,反映了国家审计对经济社会发展协调性和可持续性等重大问题的关注。

表1 绩效审计类型汇总

审计方法	部门预算支出绩效审计	专项资金绩效审计	国有企业绩效审计	政府投资项目绩效审计	资源绩效审计	环境绩效审计	地方政府外债项目绩效审计
数量	18	27	14	17	13	15	7
所占比例	60%	90%	47%	57%	43%	50%	23%

2. 绩效审计方法运用情况分析。参照《绩效审计指南》的七大绩效审计类型,分别按照审计资料收集方法、审计资料分析方法和绩效评价方法进行汇总整理,结果如表2所示。

表2 审计方法使用次数汇总

审计方法	使用次数合计	绩效审计类型						
		部门预算支出绩效审计	专项资金绩效审计	国有企业绩效审计	政府投资项目绩效审计	资源绩效审计	环境绩效审计	地方政府外债项目绩效审计
资料收集方法使用次数								
检查	98	18	25	12	9	13	15	6
观察	74	13	16	8	8	11	12	6
询问	91	18	26	11	7	11	13	5
外部调查	80	14	21	10	7	10	13	5
重新计算	63	13	15	10	7	6	7	5
重新执行	14	2	5	0	0	1	4	2
集中讨论	72	12	19	6	7	10	12	6
分析性复核	86	17	23	7	8	12	13	6
资料分析方法使用次数								
因素分析法	86	14	19	11	14	13	8	7
成本效益分析法	80	15	18	11	12	9	11	4
层次分析法	33	5	9	3	3	6	4	3
数理统计方法	30	9	4	5	3	4	3	2
数据包络分析	9	4	0	1	1	1	2	1
绩效评价方法使用次数								
目标评价法	71	14	18	9	8	10	9	3
综合评价法	54	5	15	6	8	9	8	3
公众评议法	53	6	12	5	9	10	9	2
经济增加值	52	3	12	8	9	9	8	3
目标管理法	49	8	12	3	8	7	7	4
历史动态比较法	49	8	10	9	8	6	5	3
专家意见法	46	9	7	5	6	9	7	3
关键绩效指标	44	6	11	6	6	6	6	3
最低成本法	31	5	8	8	2	3	4	1
职能比较法	30	8	3	6	4	3	3	3

注:限于篇幅,表2未列出使用次数较少的绩效评价方法,包括平衡计分卡(BSC)、生产函数法、标杆管理法、模糊数学法、沃尔评分法、综合指数评分法、功效系数法、360度反馈评价法。

表2 汇总结果反映出我国绩效审计方法以下特点:

(1)多种方法结合使用。在绩效审计资料收集上,各类绩效审计使用的方法并不存在显著差异,多采用检查、观察、询问、分析性复核等方法;在资料分析上,成本效益分析法和因素分析法得到较广泛运用;在绩效评价上,目标评价法、公众评议法、综合评价法运用次数较多。多种绩效审计方法的结合使用,反映出我国现阶段的绩效审计是在真实合法性基础上展开的,审计过程中既采用检查、观察、询问等传统的财务审计方法,又采用成本效益分析法、目标评价法、公众评议法等专门的绩效审计方法。而多种方法结合使用可以使审计人员在收集资料、分析资料 and 进行绩效评价时可以更理性、更客观地评价审计事项的经济性、效率性和效果性。

(2)多学科的融合性。由于绩效审计事项涉及公共资金、政府投资项目、公共资源、环境、外债项目、企业绩效等,当绩效审计涉及某个学科领域时,绩效审计的内容往往也就是该学科领域本身需要深入研究的内容,这决定了绩效审计可以大量借鉴其他学科领域的研究方法,包括管理学、统计学、经济学、环境学、组织行为学等。

(3)调查显示,各类绩效审计在资料分析和绩效评价方法上存在一定差异,反映出审计人员根据审计项目特点、审计事项的性质来确定所采用的审计方法。比如专项资金绩效审计,一般以资金流向为主线,以业务活动为载体,围绕资金管理、筹集和分配、使用、效益等关键环节进行审计,重点关注资金项目的效果和政策目标的实现程度。从表2可以看出,审计人员主要采用检查、调查、分析性复核等方法收集资料,以关注资金有无截留挪用;运用因素分析法、成本效益分析法以考察资金的管理流程是否合理,运用目标评价法、公众评议法等考察资金项目的效果和政策目标的实现程度。

3. 绩效审计方法使用上存在的问题。

(1)倾向于采用低成本的审计方法,回避或尽量少用高成本审计方法。比如,资料收集方法中的“重新执行”,因需要审计人员重新独立执行有关业务程序或者控制活动,审计成本较高且受客观条件的限制,实务中较少采用。再如,绩效评价方法中“360度反馈评价法”,要求被评价者的上级、同事、下属和客户等,分别匿名对被评价者进行评价。这种全方位多角度的评价,其评价结果比较客观。但是由于评价成本高、评价时间长,评价工作难度大,调查问卷中没有采用。

(2)倾向于简便易行的方法。调查统计显示,检查、观察、成本效益分析法、因素分析法、目标评价法、公众评议法、综合评价法等相对比较容易操作,审计人员都能熟练地掌握,得到了较广泛的运用。而绩效评价方法中的“模糊数学法”,可以通过建立数学模型,将模糊的、难以进行比较与判断的经济效益指标之间的模糊关系进行多层次综合评价计算,从而明确综合经济效益的优劣。该方法适用于经济效益准确计量的财政支出评价、项目支出和单位支出的绩效评价。但由于该方法要建立数学模型,正如调查问卷反映的审计人员基本上没有运用。又比如“生产函数法”,通过生产函数的确定,明确产出与投入之间的函数关系,借以说明投入产出水平即经济效益水

平的一种方法。该方法不仅能准确地评价一个单位或一个项目的综合经济效益,而且从宏观层评价资源配置经济效益、规模经济效益、技术进步经济效益等都具有十分重要的作用,尤其适用于项目的绩效评价。但函数关系的确定较为复杂,统计调查显示,该方法也没有得到运用。

(3)对部分绩效审计方法的理解存在偏差。经济增加值(EVA)是一种基于税后营业净利润和产生这些利润所需资本投入总成本的一种企业绩效财务评价方法。调查显示,企业绩效全面评价中采用该方法的不多,只是在一些专项资金绩效审计、政府投资项目绩效审计、资源绩效审计、环境绩效审计中采用了该方法;公众评议法适合于对公共管理部门和财政投资兴建的公共设施进行评价,调查显示,各类审计中都在运用此方法。分析表明,不管实务中审计人员究竟如何运用这些方法,至少反映出部分审计人员并没有真正理解这些绩效审计方法的实质及运用的前提,往往是盲目跟风,不管何种审计项目,没有经过研究论证就给戴上绩效审计的帽子,运用的却仍然是传统的财务收支审计方法。

(4)对部分绩效审计方法重视不够。《绩效审计指南》列示了19种绩效评价方法,调查显示,几乎有一半方法实务中很少采用或没有采用。比如本量效分析法是一种对公共支出项目的绩效评价非常有效的方法,但调查显示政府投资项目绩效审计中该方法没有得到足够的重视。数据包络分析(DEA)法对处理多输入特别是多输出问题的能力具有绝对的优势。并且,DEA方法不仅可以用线性规划来判断决策单元的对应点是否位于有效生产前沿面上,同时又可获得许多有用的管理信息,用处也更广泛,但实际运用却不多。这一方面说明审计人员仍比较习惯采用传统的分析方法,对新兴的如数据统计方法还比较生疏,另一方面也反映了有些绩效审计项目还是从资金到资金,重点关注资金使用带来的经济效益,较少关注业务管理问题和政策执行情况及效果的评价,满足于节约几万元资金、减少了多少工程造价,而忽略了深层次的管理问题,忽略了从社会效益和环境生态效益上进行评价。

简要分析产生上述问题的原因有三点:一是审计人员自身素质不高,缺乏相关学科知识;二是我国绩效审计方法的规范性不强,比如名称不统一、解释不规范;三是缺乏对这些方法如何运用的实质性指导细则。

三、建立政府绩效审计方法体系的目标和原则

1. 建立绩效审计方法体系的目标。黑格尔曾指出:方法并不是外在的形式,而是内容的灵魂和概念。审计方法的运用贯穿整个审计过程,直接关乎审计质量。因此有必要总结一套行之有效的绩效审计方法体系,为审计人员提供一种全新的思维,帮助审计人员拓展绩效审计思路,提供具体绩效审计方法指导,以规范绩效审计行为,加强绩效审计的力度与深度,切实提高绩效审计质量和效率。

2. 建立绩效审计方法体系的原则。

(1)开放性原则——提供绩效审计的思路与全局思维。绩效审计范围宽泛,审计项目复杂多样。所以绩效审计方法体系首先应给审计人员提供审计的思路与实现步骤。以结果导向

和问题导向两种类型的绩效审计来看:结果导向绩效审计关注的是被审计单位的绩效是否达到既定要求,其审计思路是检查被审计单位的绩效(经济性、效率性、效果性),将所发现的情况与既定标准(目标、规章等)进行比较,绩效缺陷是对既定标准或规范的偏离;问题导向绩效审计关注被审计单位所述问题(即绩效缺陷)是否存在,问题的原因是什么?其基本思路是核实所述问题是否存在,并从经济性、效率性、效果性等方面对问题进行分析。前者是以对既定标准是否得到遵守的客观评价为特征,后者以核实问题分析原因为特征,各自所采用的审计方法也不相同。因此绩效审计方法体系的建立必须坚持开放性原则,首先体现绩效审计的战略和全局思维,并贯穿绩效审计过程的始终。

(2)规范性原则——对常用的绩效审计方法使用规范的措辞或术语。目前我国绩效审计方法名称不规范,往往对同一种方法冠以不同的名称,比如对文件进行检查,有的称之为“检查方法”,有的称之为“查阅方法”,有的称之为“文件审阅”等,有些方法的名称有交叉重叠和涵盖其他方法之嫌,比如分析方法、统计分析、财务分析、管理分析等,分析方法是否可以涵盖其他几种呢?这种审计方法名称的无序性现象,是构建审计方法体系首先要解决的问题。因此,对常用的绩效审计方法应使用规范的措辞或术语,并对其进行规范化的解释,既是建立绩效审计方法体系的基础,也便于审计人员能够准确地理解与执行。

(3)层次性原则——哲学方法层、基本方法层和具体操作方法层。绩效审计方法体系的构建绝非将常用的绩效审计方法机械地进行排列。根据系统论的观点,一种方法体系应该是各种方法相互独立而又相互联系的有机整体。这个整体具有一定的层次结构,各个层次间有高低之分。从纵向划分,可以将绩效审计方法体系分为三个层次:一是具有指导意义的哲学方法层;二是具有规范意义的基本方法层;三是具有实践意义的具体操作层。这三个层次体现为前者约束、指导后者,而后者是对前者的运用与发展。

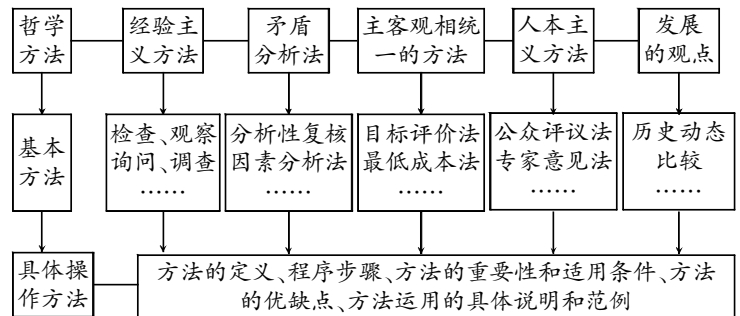
(4)针对性原则——建立分类绩效审计方法体系。目前我国的绩效审计涵盖的范围越来越广,覆盖了财政、投资、环保、社保等诸多方面,要想短期内建立一套通用的绩效审计方法体系是不现实的。比较可行的做法是在对绩效审计进行科学分类的基础上,结合不同类别的审计对象和审计目标,建立分类的绩效审计方法体系。从我国绩效审计的对象看,一般有部门预算支出、专项资金、重点建设项目、国有企业、资源、环境等事项。因此,可以将我国的绩效审计归纳为部门预算支出绩效审计、专项资金绩效审计、政府重点建设项目绩效审计等,在此基础上分析每类绩效审计的特点及评价要求,并构建与其相适应的绩效审计方法体系。

(5)可操作性原则——提供具体操作指导。作为一套方法体系,在其较低层次上的方法应该是符合现实的一种操作规范,适用于审计的具体实践。对常用的绩效审计方法,应给出方法的定义、程序步骤、方法的重要性和适用条件、方法的优

缺点及如何运用该方法的具体说明,从而为绩效审计的开展提供指导和示范,以增强绩效审计方法体系的可操作性。

四、绩效审计方法体系的基本架构

根据上述五项原则,本文构建了下图所示的绩效审计方法体系基本架构。



政府绩效审计方法体系图

三个层次的政府绩效审计方法体系中,最高层是哲学方法。哲学方法是一种逻辑思维方法和方法指导,主要是研究和解决绩效审计问题的思维方式和思维原则,决定着绩效审计基本方法的运用。第二层是基本方法层。哲学方法用于绩效审计实践,就形成具体化的绩效审计基本方法,为绩效审计提供审计资料的收集方法、分析方法和评价方法。第三层是操作指导方法,是绩效审计基本方法的具体运用,解决如何运用这些方法,它具有直接的指导意义。

三个层次构建的方法体系,既体现了系统论的整体思想,又体现了哲学层次递进的辩证思想;它们既有提供审计思路的方法,又有针对不同类型的审计项目如何收集资料、分析资料、评价绩效的方法,以及这些方法如何运用的具体指南,因而整个方法体系具有科学性和可行性。

本文仅提出了政府绩效审计方法体系的基本架构,由于绩效审计范围的宽泛性和审计对象的复杂性,绩效审计方法体系应该建立在对绩效审计对象进行科学分类的基础上,比如环境绩效审计方法体系、资源绩效审计方法体系等。

【注】本文系镇江市软科学项目“水环境绩效审计理论与实践研究”(项目编号:SRK2012032)的阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 董大胜. 审计技术和方法. 北京: 中国审计出版社, 2001
2. 朱江. 财政科技资金绩效审计的独特性分析. 中国审计, 2012; 6
3. 审计署审计科研所. 绩效审计方法. 国外审计动态, 2011; 5
4. 王丹宇. 政府绩效审计方法及其应用研究. 社会纵横, 2006; 11
5. 赵耿毅. 绩效审计指南. 北京: 中国时代经济出版社, 2011
6. 崔孟修. 试论绩效审计方法的特征及其应用. 审计月刊, 2011; 5
7. 周国标, 黄小忠. 绩效审计方法体系的构建. 广西财经学院学报, 2010; 6