

政府绩效审计的若干认识误区

陈希晖

(南京审计学院现代审计发展研究中心 南京 211815)

【摘要】我国绩效审计产生较晚,研究力量较薄弱,人们在绩效审计相关概念、绩效审计评价标准的应用等方面存在模糊认识,这些不利于绩效审计理论和实践的发展。本文分析了认识误区,澄清了概念,有利于推动我国绩效审计向纵深发展。

【关键词】国家审计 审计机关 绩效审计 认识误区

2003年以来,在审计署的大力推动下,绩效审计被纳入审计视野,地方审计机关投入绩效审计的力量也在逐步增大,但总体来看,各地方审计机关在绩效审计方面的发展并不平衡。造成这一问题的原因应是多方面的,但对绩效审计理论和实务认识的误区是制约绩效审计发展的因素之一,如走出这些误区,并澄清相关认识,有利于进一步推进绩效审计的发展。

一、对绩效审计理论的认识误区

理论来源于实践,可以解释和预测实务。绩效审计在我国产生较晚,学者们对绩效审计实践的认识不够深入,在绩效审计理论尤其是绩效审计相关概念方面的认识较模糊。

1. 绩效审计就是绩效评价。关于绩效审计和绩效评价的关系,学界有一定的研究,但还没有一致的结论。有部分学者认为,绩效审计就是绩效评价,并从绩效评价的角度研究绩效审计的理论和实践问题。

笔者认为绩效评价和绩效审计都有利于促进政府加强责任、改进管理和提高效率,两者的主要联系是:绩效审计和绩效评价都是政府绩效管理的重要组成部分,绩效审计可以借鉴绩效评价的方法。

两种审计的主要区别在于:①从主体来看,绩效审计的主体是审计机关,绩效评价的主体则相对比较广泛,一般是组织自身、外部机构或中介组织。②从对象来看,绩效评价可以是对组织或项目的全面评价,也可以针对员工绩效、某一个具体问题或者几个问题进行评价;而绩效审计一般很少对组织进行全面评价,其评价对象可以是一个问题或者几个问题、管理活动、项目、公共职能或某一政策的执行情况,被审计单位绩效评价系统也可以成为绩效审计对象。③从独立性来看,绩效审计的独立性相对较强,可以避免被审计单位在自我评价中“报喜不报忧”或选择性绩效评价。④从目的来看,绩效评价是政府内部控制制度的一个方面,其目的是保证政府内部各个组成部分更好地履行内部公共受托责任,并最终完成整个政府的外部公共受托责任;绩效审计是审计机关代表社会公众对政府公共受托管理责任的履行情况进行检查,将审计结果公

告于社会公众,促进政府提高公共管理水平,促进利益之权威性分配政治过程的良性运转。

绩效审计和绩效评价是相互促进的,审计机关可以通过绩效审计直接参与组织或项目预算支出进行绩效评价,尤其是对政府和党委指定的重要项目进行评价,也可以对组织内部绩效评价进行再评估,还可以对被审计单位提供的绩效数据进行审计。在财政支出绩效评价制度体系不健全的情况下,绩效审计应该积极改进而不是等待这些制度体系的完善,绩效审计还可以为绩效预算制度的建立提供依据。

2. 绩效审计就是“3E”审计。传统观点认为绩效审计是“3E”审计,也就是对被审计单位或项目的经济性、效率性和效果性进行全面评价。首先,合规也是一种效果,广义的绩效审计包括合规审计(美国审计准则规范的绩效审计包含合规审计业务),绩效审计应该关注被审事项相关的法规政策执行情况,因为这些文件的执行情况是影响被审单位或项目绩效的重要因素。

其次,“3E”的定义一般从投入和产出的角度进行描述,这种描述使得“经济性”和“效率性”很难区分,也忽略了“经济活动影响”这一重要因素。单纯从投入产出来理解“3E”,审计人员可能会忽略内部控制、完工及时性等方面的评价,还会忽略“公平性”、“环保性”等影响的评价,也制约了绩效审计向“安全性”和“质量性”发展。

最后,开展绩效审计不一定要面面俱到,根据审计目标不同,项目时期不同,可只关注某一个或者某几个方面,如在一个项目的产出和效果存在滞后性时,项目决策的合规性审计可能更重要;在涉及福利性政策及相关资金项目的审计时,公平性审计目标可能更重要;对希望小学建设期间,经济效率审计目标比较重要,希望小学建好数年之后的审计可能更关注学生流失率、教学质量方面的效果性审计目标。

3. 专项审计调查都是绩效审计。从概念上来看,专项审计调查与绩效审计是两种不同审计分类标准下不能直接相提并论的两种审计类型。首先,专项审计调查是相对于项目审计的

一种分类,而绩效审计是相对于合规审计的一种分类。也就是说,不能简单地说专项审计调查就是绩效审计。其次,专项审计调查关注的绩效是决策、管理和制度方面的绩效,绩效审计关注的是项目、活动或某一政府功能的绩效。专项审计调查的主要目的是从宏观角度直接发挥国家审计的建设性作用,它着力于在宏观上从体制机制和法律法规上去研究解决一些问题,尤其适用于政策执行过程和效果的评价,而绩效审计的主要目的是在微观上从经济性、效率性、效果性、环保性、公平性的角度进行绩效评价。从审计建议来看,专项审计调查一般不是针对被审计单位的,而是针对宏观的体制、机制的完善,一般不对某一被审计对象出具调查报告;绩效审计建议主要是针对被审计单位或项目的,要向被审计单位报告审计结果。因此,不能将绩效审计调查化,将专项审计调查审计化。

4. 绩效审计能提高组织绩效、降低运行风险。绩效审计能否提高组织绩效、降低运行风险,取决于被审计单位对审计建议的态度,审计建议与审计评价标准密切相关。与传统审计不同,绩效审计不论是评价标准的获取和选择还是审计意见的提出都具有协商性。如果被审计单位不认可绩效审计评价标准,这个审计项目就是失败的,即使被审计单位接受了审计建议并进行了改进,受审计人员能力的影响,审计建议也未必能促进组织改进绩效,降低运营风险,因此,绩效审计的作用还是有其限度,当然,绩效审计发挥作用离不开审计人员高素质地界定、分析和解决问题的能力。

5. 绩效审计标准等于绩效审计评价标准。审计标准是审计理论的重要概念之一,目前,理论界对审计标准的认识并不一致。笔者认为,审计标准一般包括审计准则、审计依据和审计评价标准。如果将审计标准比喻成电筒:照亮自己的是审计准则,照亮别人的是审计依据和审计评价标准,那么按照这一原则,其在绩效审计评价中叫绩效审计评价标准,在真实性、合法性审计中叫审计依据。因此绩效审计标准包括绩效审计相关准则,还包括绩效审计评价标准。

6. 绩效审计评价标准就是绩效审计评价指标体系。绩效审计评价标准是评价被审计单位或项目绩效好坏的标尺。首先,必须明确绩效审计评价标准是根据绩效审计目标确定的,在绩效审计方案中,绩效审计评价标准应该围绕绩效审计目标体系来设置,绩效审计评价就是针对具体目标(往往是影响目标实现的关键成功因素)得出结论,这种目标体系可以采用类似“问题分析法”的方式来确定,当然,并不是所有的绩效审计评价都需要回答效益好或坏,效率高或低。

其次,绩效审计评价标准不一定需要一定的量化指标,是否需要量化指标取决于绩效审计目标,绩效审计评价标准分为指标导向、流程导向、决策导向等三类,只有指标导向型评价标准才可能需要一些指标。另外,指标导向型绩效审计评价标准除了要设置评价指标外,还应该包括这些指标依托的目标体系和每个指标的目标值,当然,这些指标可以是定性指标也可以是定量指标,如果是定性评价指标还应该包括绩效等

级描述。实务中,指标导向绩效审计中也有些领域会用到定性指标评价,因为公平、影响、潜力、决策能力、服务意识等领域很难设计定量指标。在绩效实践中,大部分绩效审计项目都不用设置一套完整的评价指标体系,一方面,因为指标体系的系统性(互斥、穷尽)难以保证;另一方面,绩效审计的最终目的是对发现的绩效问题提出针对性建议,当审计人员过分关注指标体系构成和最终得分计算时,可能会偏离绩效审计目标。

7. 绩效审计方法就是绩效审计取证方法。审计方法包括广义的和狭义的审计方法两种,广义的审计方法是指审计人员为了行使审计职能,完成审计任务,以及达到审计目标而针对审计对象所采取的各种措施和手段的总称。广义审计方法与审计程序密切相关,伴随着审计程序的每一个环节,包括选择审计项目的方法、规划审计工作的方法、设计审计工作量的方法、获取审计标准的方法、获取审计证据的方法、进行审计判断的方法、对审计事项进行分析评价的方法等。狭义的审计方法主要指审计技术方法,包括审计取证和审计评价方法。

对于财务审计而言,其职能主要是监督,审计过程主要是通过取证获取“是然”信息,而后将其与“应然”(会计标准)相比较,最后做出是否“真实、公允、合规”的结论,因此,财务(合规)审计方法主要是取证方法,相关审计准则中一般也只规范取证方法。由于绩效审计的标准不具有强制性,且审计机关的独立性有限,因此绩效审计的职能主要是经济评价和建议。要实现这一职能,审计人员必须从体制、机制、管理和技术等多层面进行分析以发现现象背后的深层次原因,在此基础上运用审计判断,采用定量和定性方法进行综合分析评价,提出可操作性建议。当然,在取证方法方面,财务(合规)审计方法和绩效审计方法有一定的交叉,但使用频率不同。主要是因为财务(合规)审计对证据的要求更高、更严格、更准确、误差更小,因此经常运用核对、复算、盘点、函证等方法获取审计证据;绩效审计对证据的要求相对宽松一些,因此可以运用审阅、座谈、访谈、第三方信息、比较、统计分析等方法。

8. 行政型审计体制制约绩效审计的发展。很多学者认为,我国审计机关隶属于政府,这不利于绩效审计的发展,对此应该一分为二地看。首先,审计机关合规问题涉及的政策、制度多是政府部门的决策结果,而不是人大决策的,审计机关通过报告这些制度政策执行中存在的问题,可以使得政府能够及时有效地改进这些政策。其次,绩效审计的终极目的还是帮助改进政府受托责任,通过开展绩效审计可以缓和与被审计单位的紧张关系。国家审计的重要优势就是可以在同政府首长的沟通中畅通地传达信息,对有些绩效问题的体制性原因,被审计单位呼吁了很多年,仍不能及时完整地传递给政府首长,但通过绩效审计的信息传递可以使政府及时地研究和解决这些问题。与其说行政型体制制约绩效审计的发展,不如说是政府受托责任意识低下制约绩效审计的发展。因此,提高政府受托责任意识和委托人的监督意识,提高民主水平,更能有力地推进绩效审计发展。而在此过程中,绩效审计功不可没。

二、对绩效审计实践的认识误区

目前我国一些地方绩效审计实践还处于摸索阶段,由于缺乏科学的理论指导,地方审计机关往往被动地开展绩效审计,受其人员素质等影响,在认识方面也产生了一些误区。

1. 我国合规性问题这么多,不宜开展绩效审计。在审计实务中,有些地方审计机关缺乏开展绩效审计的积极性和主动性,存在“等待观望”的情绪,它们认为目前我国合规性问题太多,应解决后再开展绩效审计,这种认识在一定程度上制约了绩效审计的发展。实际上合规审计和绩效审计是相辅相成的,有时候合规的不一定是有效的。合规性问题的产生主要是因为相关治理制度缺失或者不完善,加之制度执行者的机会主义行为,而绩效审计就是要发现政府治理构造中各种机制运行存在的缺陷,并提出改进建议,抑制机会主义行为。从这个角度来看,绩效审计的产品是体制、机制性建议,开展绩效审计可以在一定程度上促进被审计单位建立相关制度,抑制违规问题。同时,合规审计则有利于形成合规文化,使得新建立的制度能够得到贯彻,从而促进治理的完善。另外,我国审计法已经授权审计机关开展绩效审计,根据《行政诉讼法》的文件精神,法律授权行政机关做的,行政机关不作为就是违法。因此,在目前状况下,合规审计不放松,绩效审计更要推进。

2. 绩效审计评价标准太难确定。绩效审计评价标准是理性的人对被审计事项的理想预期或认识,或者说是一种规范化的模式,用以说明组织或活动“应该怎样”。绩效审计评价标准与财务审计评价标准不同,财务审计评价标准就是会计准则及相关制度,具有法定性和封闭性。绩效审计评价标准具有协商性、开放性,正是由于绩效审计评价标准的这个特点,部分审计人员将绩效审计评价标准神秘化,在一定程度上制约了绩效审计的进一步发展。

笔者认为,只要掌握绩效审计评价标准的获取和选择方法,充分发挥审计人员的创造性,利用审计职业判断,对绩效审计评价标准的确定并不难。审计人员获取绩效审计评价标准首先要调查与项目、组织或指定问题有关的法律法规政策,其次要识别相关的机构法定职责、目标、管理体制和运行机制。如果上述评价标准不够充分,可以从相似项目中获取现存的技术标准、行业标准、最佳实务或标杆、专家建议、可研报告,建立被审单位或项目的“逻辑模型”,或者运用“系统导向分析法”来获取绩效审计评价标准,有时公认的规则(如裁判员不能当运动员)、公众满意度(尤其是民本审计项目)也可以作为评价标准。值得注意的是绩效审计评价标准的确定需要审计人员运用专业判断,既要避免盲目运用被审计单位的指标,也要尽量避免闭门造车式设计指标,要考虑计算指标数据的可得性,还要考虑指标结果的可利用性。另外,也要充分发挥审计人员的创造性,比如评价某一公路建设项目之“改进公路安全”目标的实现情况,如果安全性方面的指标不好确定,利用逆向思维,可设置反映不安全情况及其严重程度的指标,如事故频率、死亡人数和财产损失等。

3. 审计署应该制定统一的绩效审计评价标准。鉴于审计评价标准对绩效审计开展的影响,有些审计机关呼吁审计署制定统一的绩效审计标准。笔者认为,制定绩效审计准则或指南是可行的,但不论从概念逻辑、现实操作的角度,还是从国内外经验的角度来看,最高审计机关都不可能也不应该制定被审计单位的绩效审计评价标准。

首先,从逻辑的角度来看,审计人员的审计过程是将事实与既定标准进行比较的过程,并将结果报告利害关系人,如果审计机关自己制定标准据以评价绩效并得出结论,就相当于为被审计单位制定了目标体系,在被审计单位不认可该标准(或目标)的情况下,审计建议就可能得不到执行。

其次,从操作的角度来看,与预算执行审计项目不同,绩效审计项目是一种不重复审计,由于被审计单位或项目的业务性质不同,审计评价标准也千差万别。从经验来看,无论是国外发达国家的绩效审计还是国内绩效审计比较好的深圳市审计局,都没为被审计单位制定绩效审计评价标准。在这方面,绩效审计发挥作用的方式是,通过获取和选择绩效审计评价标准的过程,加强与被审计单位沟通,促进被审计单位从公平公正和为百姓服务的角度设计指标,完善内部绩效评价体系。

4. 平衡计分卡可以作为绩效审计评价标准。平衡计分卡既是战略管理工具也是绩效评价工具,平衡计分卡可以为审计人员开发绩效评价指标提供思路。笔者认为,审计人员在应用平衡计分卡理念设置评价指标体系时不能一味地照搬企业平衡计分卡的模式。首先,平衡计分卡的适用对象一般是组织或者部门,不适用于项目、活动或者职能;其次,与企业应用平衡计分卡不同,在非营利组织中使用平衡计分卡,客户应该放在最高层面,譬如政府部门指标体系在设计时最上层的应该考虑公众需求,而不是财务需求;另外,平衡计分卡的四个层面也不是一成不变的。

5. 绩效审计的范围仅限于公共资金的使用。我国《审计法》授权审计机关“对财政财务收支及其相关经济活动的真实、合法、效益”开展审计,是不是意味着审计机关只能以“公共资金”运用为主线开展审计呢?笔者认为,资金是一种形式,公共资金支出的载体可能是项目、某一管理活动、某一公共职能的实现和某一相关经济政策的执行。对公共资金开展绩效审计,具体可以体现为对公共资金的分配、使用和管理审计,对项目(包括投资项目、建设项目)的决策、内部控制、效果审计;还包括对公共政策执行过程、执行效果的审计。

【注】本文系国家哲学社会科学基金项目“农村基础建设绩效审计与法律规制研究”(编号:10BGL060)、教育部课题“农村基础设施建设投资绩效审计研究”(编号:09YJA630073)和江苏省高校优势学科建设工程资助项目“审计科学与技术”(编号:YSXKKT35)的阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 陈希晖. 效益审计评价标准及选择. 中国内部审计, 2008; 1
2. 曾寿喜, 李学柔. 效益审计基础. 广州: 中山大学出版社, 2005