

我国地方审计机关绩效影响因素评价

汤小莉^{1,3}(博士), 冯均科²(博士生导师), 逯颖³(副教授), 陈舒红³

【摘要】 本文利用我国31个地方审计机关2008~2012年的审计年鉴数据,应用灰色关联分析方法识别了影响其绩效的主要因素,并采用灰色局势决策模型和DEA模型从效果和效率两个维度对其绩效进行评价。结果表明:审计决定处罚及其落实情况、移送处理及其落实情况依次成为影响地方审计机关绩效的主要因素,而被审计单位数、审计意见数及审计意见被采纳情况不影响审计机关的绩效评价结果;相对北部和西部地区,南部和东部地区审计机关的绩效水平更高;导致我国审计机关效率低下的主要原因是技术无效率而非规模无效率。以上研究方法避免了以往研究采用专家打分法、层次分析法或模糊综合评价法在权重赋予时的主观性,也为合理评价我国地方审计机关绩效提供了理论和实践依据。

【关键词】 审计机关绩效; 灰色关联分析; 灰色局势决策; DEA模型

【中图分类号】 F239

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)06-0086-6

一、引言

审计机关在政府绩效评价、问责政府以及打击腐败的工作中扮演着极为重要的角色。然而,作为“守门员”和“裁判员”的审计机关,其自身的绩效又该如何评价?我国审计署自2010年起每年向社会发布自身的工作绩效评价报告,各地审计机关每年也会向政府提交其审计工作年度报告,但这些报告的内容能否有效反映其绩效?披露或报送的绩效指标是否全面、合理?应该采用什么方法对各地审计机关的绩效进行科学评价?如何消除审计资源投入不同所带来的影响?这些都是我国地方审计机关绩效评价中亟须解决的问题。

因此,本文研究影响我国地方审计机关绩效的主要因素,并对审计机关绩效进行科学有效的评价。这有利于推进审计机关自身绩效评价工作,从而推动其不断提高审计质量。同时对于加强各界对审计机关绩效的监督、防范审计风险、提高审计机关的公信力、满足社会公众监督的需求、改善审计机关内部管理等均具有重要的理论和现实意义。

二、国内外审计机关绩效评价现状及文献回顾

(一)国外关于审计机关绩效评价的研究

西方国家关于政府绩效的研究较早,从国外政府审计机关绩效评价的实践来看,美国审计署(U.S. Government Accountability Office,简称GAO)制定了包含审计机关的使命、

核心价值、策略目标等在内的5年期战略规划,并每3年更新一次。美国政府责任署每年发布年度工作报告,其中,关于绩效的衡量主要基于平衡计分卡原理,围绕结果、顾客、员工及内部运营四个方面做出评价。

英国国家审计署于2011年开始制定为期3年的战略目标,每年亦向公众发布年度工作报告,其绩效管理框架的构建主要基于审计工作产生的影响,具体包括6个方面,其中定量指标有审计工作节省金额、审计署工作所产生的积极影响,其余定性指标有4项,包括国会对审计署工作的信任、审计客户对审计工作的认同、审计署在审计领域的权威性、审计工作给社会带来的正面影响。

2010年11月,最高审计机关欧洲组织(EUROSAl)发布了“实现审计质量:各国最高审计机关质量管理的良好实践”(Achieving Audit Quality: Good Practices in Managing Quality within SAIs)的报告,用以协助各会员国审计机关提升审计品质,其中一项关键要素就是构建有关绩效指标。

最高审计机关国际组织(INTOSAI)审计机关价值与效益工作小组为了监督及评估审计机关绩效,亦于2011年间提出了一套全球使用的绩效评价框架,并在2012年公开的《最高审计机关绩效评价框架草案(2.0版)》中,就审计成果所能产生的影响,从财务审计成果、遵循审计成果、绩效审计成

【基金项目】 教育部人文社会科学研究基金规划项目(项目编号:10YJA790050); 审计署2015~2016年度重点科研课题(项目编号:15SJ04003); 陕西省科技厅自然科学基金基础研究计划项目(项目编号:2014JQ2-7039); 陕西省审计厅2016年度重点审计科研课题“国家审计职业化建设研究”; 西安工业大学经济管理学院2014年度教学科研孵化基金“基于灰色系统理论的审计机关绩效评价研究”

果、其他附加价值服务、年度报告、回应与沟通、以身作则7个层面构建了评价矩阵。

(二)国内关于审计机关绩效评价的研究

我国审计机关绩效评价研究集中于以下四个方面：

1. 对国内外审计机关绩效评价的比较与借鉴。梁焕庚、吴家骥(2013)在比较了葡萄牙审计法院、欧盟审计法院、英国国家审计署及美国政府责任署的绩效管理体系后,从绩效评估的范围、绩效的量化和指标选取的重要性与适当性等方面探讨了澳门审计署构建绩效指标需考虑的方向。郭大荣(2013)通过借鉴最高审计机关国际组织的绩效衡量构架,从业务成果、顾客服务、人力发展、内部流程四个层面构建了台湾审计机关绩效衡量的指标体系。

王本强(2006)介绍了澳大利亚审计署的《2004~2007年组织发展计划》,其在年度审计业务计划中制定了绩效计分卡,主要是根据委托人、产品与服务、工作人员、工作绩效四个重点工作事项和年度部门预算确定的绩效指标衡量其自身的绩效,据此提出我国审计机关在管理制度框架的系统性、管理内容的充实性和框架实施的制度保证等方面还需不断完善。张小玲(2004)介绍了“3E”评价法、标杆管理法和平衡计分卡法这三种国外通用的政府绩效评估方法,并对我国政府绩效评估的定义、范围、内容、指标选取的原则提出了相关建议。朱小平、叶友、傅黎瑛(2004)通过对比中美政府审计绩效衡量指标体系,提出建立与目前我国政府审计绩效指标体系相衔接的“成本效益比”综合指标。

2. 对审计机关绩效评价指标体系的构建。王秀明和项荣(2013)认为,审计机关绩效评价属于政府绩效评估的范畴,但其特有的专业性、独立性及法定性又决定了其与其他政府部门有显著差别。李瑛、刘少山(2012)介绍了常用于组织自评的卓越绩效模型,并指出欧洲的卓越模型最适合公共部门进行自我评估。欧洋程和陈莉(2010)从审计结果、审计业务流程、审计客户以及审计组织学习与成长4个维度确立审计机关的绩效评估指标体系,并采用层次分析法和模糊综合评价法对审计机关的绩效进行了评估。陈燕、邓旭(2007)分析了将平衡计分卡用于政府绩效考核的可行性,认为公共服务才是政府绩效考核的核心。王良健、侯文力(2005)采用层次分析和多因素分析方法从影响地方政府绩效的五个方面(政府的依法行政能力、提高公务员队伍素质、提供公共服务、经济发展水平、社会稳定程度)出发,建立了地方政府绩效评估指标体系。

3. 采用实证方法对审计机关绩效影响因素的研究。喻采平(2010)从审计任务强度、审计执行力度、审计处罚力度和审计信息披露力度四方面,利用我国2002~2006年31个省级审计机关的样本数据,对四大影响因素与政府审计效率之间的关系进行了实证检验。马曙光(2007)将政府审计成果界定为审计财务效率和审计质量两个方面,研究了我国审计署驻

地方派出机构1992~2001年间政府审计人员素质对审计成果的影响,结果表明:审计成果与审计人员的高学历呈显著正相关关系,不同审计经验的审计人员对审计成果会产生不同的影响,经济类审计人员对审计财务效益影响比较显著,但专业背景对审计质量的影响并不显著。

董延安(2007)利用审计署预算执行情况审计结果公告中提供的数据和信息,研究了审计机关与被审计单位的利益相关程度和权力控制效果之间的关系,发现虽然我国政府审计预算执行控制的总体效果较好,但审计机关对与其自身利益相关度高的被审计单位的预算执行权控制效果较差。

4. 利用公开数据对我国审计机关的绩效进行综合评价。李璐和夏昱(2011)采用数据包络分析方法对审计署18个特派办的工作绩效进行了评价。结果表明绩效情况不理想,主要原因是技术管理水平不足,而非规模经济问题。

欧阳华生(2007)对2003~2006年以来国家审计署发布的审计报告相关信息进行实证分析,结果表明:我国审计报告制度实施以来,审计结果披露力度虽逐步加大,但多以合规性审计结果的披露为主,绩效审计结果披露严重不足,且违规问题屡审屡犯的现象普遍存在。

宋常等(2006)利用我国1983~2002年31个省级审计机关查出的违纪金额及收缴金额为样本,对违纪金额、应收缴的金额、已收缴的金额以及地区经济之间的相关关系展开分析,指出审计成果的考核与评价应尽可能地做到科学合理,宜将定性分析与定量考核相结合,采用多元考核指标体系,以弥补仅用违纪金额的大小作为考评指标的缺陷。

(三)关于审计机关绩效评价的研究综述

通过对已有文献的梳理我们发现：

第一,国外审计机关的绩效体系各有不同,但各国最高审计机关的绩效指标均与本身的策略、核心价值、工作目标等相互关联,每个国家都有自己的取向及侧重点,制定有关指标时涉及的因素较多。而我国现有的研究存在绩效评价目标设定不合理、缺乏统一口径、指标权重的设定具有较大的主观性等一系列问题,尚未形成完整、科学的评价指标体系。

第二,现有文献对审计机关绩效评价及其影响因素的研究在方法上还比较单一,主要采用平衡计分卡和关键绩效指标法、模糊综合评价法以及数据包络分析方法,这些方法或具有一定的主观性,或稳健性有待检验。

第三,“3E”审计(Economy, Efficiency, Effectiveness)认为,绩效的体现应该包含经济性、效果性和效率性三个层面,然而现有文献在评价审计机关绩效时,大多只重视查出了多少问题、发现了多少违规资金等效果性问题,鲜有将效果性、效率性与经济性进行综合考虑。审计机关的绩效是其在一定时期内行使其功能、实现其意志过程中所体现出的行政管理 and 专业审计能力,应该综合从效果和效率两个方面来反映其是否具有经济性,即审计机关绩效是其效率和效能的最终

□ 审计与CPA

表现。且值得一提的是,审计机关自身技术水平的提高才是实现其高效率的根本,因此,本文试图在识别地方审计机关绩效影响因素的基础上,从效果和效率两个层面对其绩效进行评价,为提高审计机关绩效水平提供参考。

三、基于整体性灰色关联模型的地方审计机关绩效影响因素识别

评价审计机关的绩效,必须分析审计机关绩效的影响因素,从本质上研究审计机关绩效评价系统内的各子系统之间的关系。灰色关联分析法是用来分析系统中的各因素之间以及各因素与系统之间的相互关联程度的定量分析方法,在逻辑上非常适合识别审计机关的绩效影响因素。基于灰色系统理论的视角,审计机关绩效评价本身就是一个复杂的灰色大系统,应用灰色系统中的灰色关联分析识别影响地方审计机关绩效的主要因素,进而科学系统地开展审计机关绩效评价工作,对全面提升审计机关绩效水平具有重要的理论和现实意义。

从全球范围来看,发布最高审计机关绩效报告的地区主要有美国、英国、澳大利亚、中国香港和日本等,我国审计署也从可用金额计量的审计成果、不可用金额计量的审计成果两个方面对自身2010年以来的投入产出情况逐年进行了分析评价,而地方审计机关自身的绩效评价在实务中并未大规模开展。为了使实际评价工作具有结果的可比性和过程的可操作性,参照审计署绩效报告,本文采用审计年鉴中披露的信息,对2008~2012年我国31个省、自治区、直辖市的地方审计机关的绩效进行了评价。所有数据来源于审计署官方网站(<http://www.audit.gov.cn>)及《中国审计年鉴》。

首先,对数据进行灰色关联生成处理,所涉及的17个指标数据均为极大值极性,本文对灰色关联度的计算采用综合关联度,分辨系数 θ 取0.5。按照整体性灰色关联度的计算方法,采用dps 9.50及MATLAB 2012b作为工具进行计算处理,得到了2008~2012年分年度的5个 17×17 的灰色关联矩阵(限于篇幅,分年度的3个灰色关联矩阵未列示出来),再通过进一步计算求得每个灰色关联矩阵的最大特征值及其对应的特征向量,该特征向量的各对应元素即为当年审计机关绩效评价体系中各个评价指标的权重,各评价指标在总期间内(2008~2012年)的权重见表1。

表1 基于整体性灰色关联度分析的地方审计机关绩效评价指标权重

评价指标		2008年	2009年	2010年	2011年	2012年	平均值
审计单位数	被审计单位数量X1	0.2431	0.2418	0.2414	0.2400	0.2401	0.2413
审计决定 处理处罚 情况	应上缴财政资金X2	0.2464	0.2459	0.2456	0.2465	0.2455	0.2460
	应减少财政拨款金额X3	0.2414	0.2421	0.2419	0.2424	0.2424	0.2420
	应归还原渠道资金X4	0.2476	0.2460	0.2456	0.2468	0.2464	0.2465
	应调账处理金额X5	0.2388	0.2394	0.2407	0.2410	0.2398	0.2399
审计决定 处理处罚 落实情况	已上缴财政资金X6	0.2454	0.2454	0.2465	0.2464	0.2466	0.2461
	已减少财政拨款金额X7	0.2418	0.2422	0.2419	0.2423	0.2423	0.2421
	已归还原渠道资金X8	0.2432	0.2425	0.2432	0.2431	0.2430	0.2430
	已调账处理金额X9	0.2441	0.2449	0.2464	0.2464	0.2461	0.2456
移送处理 情况	移送司法机关案件数X10	0.2441	0.2426	0.2411	0.2428	0.2425	0.2426
	移送纪检部门事件数X11	0.2410	0.2406	0.2412	0.2393	0.2406	0.2405
	建议有关部门处理事件数X12	0.2414	0.2413	0.2412	0.2404	0.2394	0.2407
移送处理 落实情况	司法机关已立案数X13	0.2357	0.2381	0.2367	0.2375	0.2397	0.2375
	纪检部门已处理案件数X14	0.2442	0.2446	0.2437	0.2423	0.2433	0.2436
	有关部门已处理事件数X15	0.2429	0.2432	0.2437	0.2445	0.2432	0.2435
审计建议 情况	审计提出的建议数X16	0.2423	0.2421	0.2414	0.2405	0.2410	0.2415
	被采纳的审计建议数X17	0.2394	0.2402	0.2408	0.2405	0.2409	0.2404

表2 基于整体性灰色关联度分析的地方审计机关绩效评价指标百分制数值处理结果及排序

具体指标	2008年百分制数值	排序	2009年百分制数值	排序	2010年百分制数值	排序	2011年百分制数值	排序	2012年百分制数值	排序	百分制数值5年平均数	平均排序
X1	55.03	8	42.13	12	39.00	10	28.97	15	26.67	14	37.89	12
X2	79.33	2	81.48	2	77.13	3	80.38	2	77.09	4	79.14	3
X3	40.44	12	45.37	10	43.80	8	48.93	8	48.49	9	45.39	10
X4	85.32	1	82.14	1	77.13	4	82.19	1	83.00	2	82.10	1
X5	21.63	16	20.25	16	32.64	16	37.00	11	24.21	15	26.67	16
X6	73.07	3	77.94	3	82.81	1	80.31	3	84.53	1	80.02	2
X7	43.82	11	46.46	9	43.80	9	48.23	10	47.95	10	46.04	9
X8	55.88	7	49.74	8	56.60	7	55.46	6	55.40	7	54.63	7
X9	63.37	5	73.94	4	82.24	2	79.99	4	81.22	3	76.76	4
X10	63.37	6	50.84	7	36.22	14	52.53	7	49.65	8	50.52	8
X11	37.15	14	30.07	14	37.14	12	24.22	16	31.46	13	31.80	14
X12	40.44	13	36.89	13	37.14	13	32.10	14	21.73	16	33.27	13
X13	8.62	17	12.55	17	9.04	17	14.20	17	23.94	5	12.86	17
X14	64.17	4	71.33	5	61.38	5	48.31	9	58.38	6	60.96	5
X15	53.31	9	57.37	6	61.38	6	66.65	5	57.19	11	59.27	6
X16	48.12	10	45.37	11	39.00	11	32.42	13	34.89	12	39.81	11
X17	25.35	15	26.51	15	33.52	15	32.95	12	34.16	17	30.36	15
均值	50.49		50.02		50.00		49.70		49.41		49.85	
主要因素	X4、X2、X6、X14、X9、X10、X8、X1、X15		X4、X2、X6、X9、X14、X15、X10		X6、X9、X2、X4、X14、X15、X8		X4、X2、X6、X9、X15、X8、X10		X6、X4、X9、X2、X14、X15、X8、X10		X4、X6、X2、X9、X14、X15、X8、X10	

由于各评价指标的数值不具有可比性,因此本文通过标准化与百分比化将各评价指标的特征向量数值进行处理。根据表1中所得的结果,对2008~2012年5个年度的各指标之间的关联度进行了百分制数值的转换(结果见表2)。首先以标准化的方式将2008~2012年间的特征向量(关联度)转化成一般标准化后的Z值(限于篇幅,Z值不在文中列示),然后将Z值以逻辑转换法转换成百分制数值。数据标准化及逻辑转换法所使用的公式如下:

$$f_i = Zscore(a_i) \quad (1)$$

其中, a_i 表示需要进行标准化处理的数据,即表1中第3~8列的数据。

$$Y_i = 100 / (1 + e^{-f_i}) \quad (2)$$

其中, Y_i 代表百分制数值, f_i 代表标准化后的数值。

本文根据公式(2)将每年各评价指标权重对应的百分制数值加总平均后进行排序,具体见表2。

计算结果表明,连续5年得到的主要影响因素基本趋于一致。因此,本文采纳的是5年的平均排序结果,所识别的主要影响因素为X4、X6、X2、X9、X14、X15、X8、X10。17个评价指标5年总期间内百分制数值的平均值是49.851,5年内平均百分制数值大于49.851的评价指标为主要的影响因素,按照影响程度的大小依次分别为X4、X6、X2、X9、X14、X15、X8、X10。这表明,审计决定处理处罚及其落实情况、移送处理及其落实情况是影响地方审计机关绩效的主要因素,评价时应首先关注审计决定处理处罚情况中的X4、X6、X2、X9、X8;其次应重点关注移送处理情况中的X14、X15、X10,而被审计单位数(X1)、审计建议及其被采纳情况(X16、X17)则显得不那么重要。

四、基于灰色局势决策模型的地方审计机关绩效评价

根据上文识别的8个主要影响因素,下面采用灰色局势决策方法,应用灰色系统理论建模软件计算得出了2008~2012年分年度的31个省、自治区、直辖市的地方审计机关绩效的综合效果测度值的平均值,在此基础上,根据总期间内综合效果测度值的平均值对31个地方审计机关绩效水平进行排序(见表3)。由表3可见,2008~2012年我国地方审计机关的综合效果测度值较高者主要集中在山东、山西、江苏、重庆、江西、四川、河南、浙江、云南、湖北、河北、湖南。由此可见,绩效较高的地区主要集中在我国华东、西南、华北和中南地区,西南地区的绩效不太稳定,变化幅度较大,这表明南部地区比北部地区的地方审计机关绩效的综合效果测度值更高,东部地区比西部地区的综合效果测度值更高。

随后,本文对我国31个地方审计机关按照区域划分为华东、西南、华北、中南、西北和东北6个区域,并对6个区域2008~2012年审计机关绩效进行了灰色局势决策的验证,结论也证实了表3中评价结果的可靠性。此外,本文将审计年鉴所披露的17项指标全部纳入灰色局势模型中,所得到的综合

效果测度值与采用8个主要影响因素的结果一致,验证了本文表1中所识别的主要影响因素的可靠性。

表3 31个地方审计机关绩效的综合效果测度值及排序(2008~2012年)

地方审计机关	2008年	2009年	2010年	2011年	2012年	总期间均值	排序
北京	0.0735	0.0743	0.0486	0.0144	0.0727	0.0567	27
天津	0.1542	0.1117	0.0343	0.0951	0.0219	0.0834	24
河北	0.2728	0.2394	0.2453	0.2176	0.3328	0.2616	11
山西	0.7317	0.5322	0.3578	0.3679	0.6035	0.5186	2
内蒙古	0.1678	0.2221	0.1467	0.156	0.1671	0.1719	16
辽宁	0.1086	0.1266	0.1095	0.0921	0.117	0.1108	23
吉林	0.1005	0.1512	0.11	0.1739	0.3033	0.1678	17
黑龙江	0.2033	0.2286	0.2613	0.1602	0.2278	0.2162	13
上海	0.0487	0.0326	0.0541	0.0643	0.0725	0.0544	28
江苏	0.4897	0.498	0.5234	0.4712	0.5312	0.5027	3
浙江	0.4677	0.3141	0.3172	0.2226	0.2594	0.3162	8
安徽	0.1328	0.0879	0.1141	0.219	0.1142	0.1336	20
福建	0.167	0.3125	0.2236	0.1692	0.0998	0.1944	15
江西	0.1932	0.6455	0.5824	0.4787	0.2597	0.4319	5
山东	0.7403	0.5655	0.6064	0.7712	0.646	0.6659	1
河南	0.3413	0.2073	0.3328	0.4816	0.3401	0.3406	7
湖北	0.302	0.147	0.2986	0.3376	0.2531	0.2677	10
湖南	0.1883	0.2002	0.2314	0.2495	0.3152	0.2369	12
广东	0.2404	0.1791	0.258	0.1707	0.1904	0.2077	14
广西	0.107	0.1038	0.0884	0.1062	0.2056	0.1222	22
海南	0.0549	0.0419	0.0237	0.0607	0.0185	0.0399	29
重庆	0.253	0.3009	0.4315	0.5584	0.7824	0.4652	4
四川	0.3971	0.3673	0.2978	0.376	0.4643	0.3805	6
贵州	0.0989	0.0997	0.0724	0.1712	0.1993	0.1283	21
云南	0.1964	0.1469	0.2378	0.387	0.4462	0.2829	9
西藏	0.049	0.0263	0.0172	0.0169	0.029	0.0277	30
陕西	0.2719	0.0582	0.1215	0.1254	0.122	0.1398	18
甘肃	0.071	0.0586	0.0919	0.1078	0.0755	0.081	25
青海	0.0145	0.0209	0.0191	0.0204	0.0153	0.018	31
宁夏	0.0754	0.0851	0.0858	0.0322	0.0703	0.0698	26
新疆	0.1431	0.1501	0.0797	0.1851	0.1367	0.1389	19
均值	0.2277	0.2044	0.2072	0.2277	0.2417	0.2204	

五、基于DEA模型的地方审计机关绩效之效率评价

效果是目标的达到程度,而效率则是投入与产出之间的关系,为进一步分析地方审计机关绩效之效率,本文采用BBC模型和CCR模型,将审计年鉴中披露的反映审计机关绩效的全部指标(共计17个)作为产出变量,将31个地方审计机关的机构设置数量(包括内设机构、派出机构及直属机构)和领导班子成员数作为投入变量,对2010~2012年期间31个地方审计机关绩效之效率进行了评价,具体结果见表4。

表 4 地方审计机关绩效之效率评价结果

序号	CE(综合效率)			TE(技术效率)			SE(规模效率)			规模收益变化的趋势		
	2010年	2011年	2012年	2010年	2011年	2012年	2010年	2011年	2012年	2010年	2011年	2012年
北京	0.236	0.325	0.466	0.274	0.338	0.494	0.86	0.962	0.943	drs	irs	irs
天津	0.803	0.763	0.114	0.93	1	0.141	0.864	0.763	0.806	irs	irs	irs
河北	0.622	0.509	0.645	0.647	0.528	0.769	0.962	0.963	0.838	drs	irs	drs
山西	1	1	1	1	1	1	1	1	1	-	-	-
内蒙古	0.616	0.905	0.942	0.697	1	1	0.884	0.905	0.942	irs	irs	irs
辽宁	0.609	0.489	0.49	0.635	0.505	0.505	0.959	0.969	0.972	irs	drs	irs
吉林	0.636	0.774	1	0.787	1	1	0.809	0.774	1	irs	irs	-
黑龙江	1	1	1	1	1	1	1	1	1	-	-	-
上海	0.697	1	0.628	0.697	1	0.799	1	1	0.787	-	-	irs
江苏	1	1	1	1	1	1	1	1	1	-	-	-
浙江	1	1	0.837	1	1	0.852	1	1	0.982	-	-	drs
安徽	0.853	1	1	0.878	1	1	0.971	1	1	irs	-	-
福建	1	1	0.917	1	1	1	1	1	0.917	-	-	irs
江西	1	1	1	1	1	1	1	1	1	-	-	-
山东	1	1	1	1	1	1	1	1	1	-	-	-
河南	0.952	1	1	1	1	1	0.952	1	1	drs	-	-
湖北	0.588	0.823	0.572	0.766	0.996	0.704	0.767	0.826	0.813	drs	drs	drs
湖南	0.726	0.766	0.91	0.734	0.768	1	0.989	0.998	0.91	irs	drs	drs
广东	1	1	0.92	1	1	1	1	1	0.92	-	-	irs
广西	0.424	0.652	0.745	0.433	0.666	0.746	0.979	0.979	0.998	irs	irs	irs
海南	0.152	0.55	0.14	0.203	0.746	0.194	0.745	0.738	0.721	irs	irs	irs
重庆	1	1	1	1	1	1	1	1	1	-	-	-
四川	1	1	1	1	1	1	1	1	1	-	-	-
贵州	0.385	0.532	0.519	0.399	0.533	0.538	0.965	0.999	0.963	drs	-	drs
云南	1	1	1	1	1	1	1	1	1	-	-	-
西藏	0.224	0.158	0.297	1	1	1	0.224	0.158	0.297	irs	irs	irs
陕西	0.94	0.838	0.921	1	0.847	0.952	0.94	0.99	0.968	drs	drs	drs
甘肃	0.854	0.755	0.838	1	0.759	0.861	0.854	0.994	0.974	irs	irs	irs
青海	0.185	0.225	0.157	0.206	0.273	0.158	0.9	0.822	0.993	irs	irs	irs
宁夏	0.434	0.315	0.354	0.445	0.394	0.368	0.975	0.801	0.961	irs	irs	irs
新疆	0.341	1	0.525	0.46	1	0.61	0.742	1	0.861	drs	-	drs
均值	0.719	0.786	0.740	0.780	0.850	0.796	0.914	0.924	0.921			
标准差	0.288	0.264	0.292	0.267	0.230	0.276	0.149	0.163	0.137			

注：“irs”表示规模报酬递增，“drs”表示规模报酬递减，“-”表示规模报酬不变。

从表 4 可知,DEA 方法下综合效率连续 3 年均为 1 的单位有山西、黑龙江、江苏、江西、山东、重庆、四川、云南。而根据表 3,灰色系统理论下审计机关绩效较高者为:山东、山西、江苏、重庆、江西、四川、河南、浙江。两种方法下评价结果的一致性高达 87.5%,进一步分析可知,DEA 方法下大多数审计机关规模效率接近于 1,也就是说在规模效率大致相同的情况下,效果和效率的评价结果应该是趋于一致的,进一步验证了灰色系统理论下评价结果(效果层面)的稳健性。

DEA 方法下审计机关整体的综合效率平均值为 0.748(3

年综合效率的平均值),平均成本浪费率达 25.2%,其中,来源于技术无效率和规模无效率的比例分别是 19.1%和 8%,说明造成综合效率低下的主要原因是技术无效率而非规模无效率,这与刘爱东、张鼎祖(2014)的研究结论不一致。与李璐、夏昱(2011)对审计署特派办的绩效评价结果(审计机关平均成本效率约为 50%)相比,审计机关的成本浪费情况已经有明显的改善。从规模报酬的变化趋势来看,平均约 41.9%的审计机关处于规模收益不变阶段,而 19.4%的审计机关处于规模收益递减阶段,说明大部分地方审计机关的规模收益处于较为平稳或增长的态势。

整体而言,2010~2012 年期间地方审计机关的综合效率水平呈上升趋势但上升效果并不明显(从 2010 年的 0.719 上升到 2012 年的 0.740)。从 DEA 有效的审计机关数量上看(2010 年 11 个、2011 年 15 个、2012 年 11 个),只有大约 1/3 的审计机关综合效率为 1,满足技术和规模同时有效,其余审计机关的综合效率均小于 1。进一步分析发现,这些综合效率小于 1 的审计机关的规模效率较为稳定(基本都接近于 1),而纯技术效率普遍偏低。剔除规模收益的影响后,整体而言,2010~2012 年地方审计机关的纯技术效率虽有增长但幅度较小(从 2010 年的 0.780 增加

到 2012 年的 0.796)。可见,我国的地方审计机关绩效正在缓慢提升,综合效率呈上升趋势,规模效率较为稳定,纯技术效率有小幅提升。然而需要指出的是,2010~2012 年期间 31 个地方审计机关的绩效并不非常理想(25.2%的效率损失),仍存在审计资源浪费的现象,且不同地方审计机关的综合效率差异较大(标准差较大),究其原因主要是技术效率差异较大所致。

同时,本文还基于 DEA 方法对 31 个地方审计机关的绩效提升情况进行了趋势分析(由于篇幅原因,在此省略评价

结果变动趋势表)。结果表明,3年期间(2010~2012年)绩效提升幅度较大的审计机关有北京、辽宁、浙江、广西、贵州和宁夏,一直处于领先水平的审计机关为山西、黑龙江、江苏、江西、山东、重庆、四川、云南,而下降幅度较大的审计机关为天津、内蒙古、吉林、湖北、广东和青海,波动幅度最大的则为福建和西藏。

六、研究结论与启示

(一)结论

本文采用灰色关联模型识别了影响审计机关绩效的主要因素,并运用灰色局势模型和DEA模型分别从效果和效率两个层面对我国31个地方审计机关的绩效进行了评价,研究结果为:审计决定处理处罚及其落实情况、移送处理及其落实情况依次成为影响地方审计机关绩效的主要因素,而审计意见数量及审计意见被采纳情况并不影响审计机关的绩效评价结果。

效果排序表明,南部地区比北部地区的审计机关绩效水平更高,东部地区比西部地区的绩效水平更高。效率排序表明,由于审计机关的规模效率均接近于1,效果较高的审计机关其综合效率也更高,可见,影响我国审计机关效率低下的主要原因是技术无效率。

因此,随着政府绩效评价和国家治理体系及治理能力现代化的不断完善,地方审计机关必须顺应时代潮流,重视自身技术效率的提高,尤其是对于那些连续两年规模效率递减的地方审计机关(如河北、湖北、湖南、贵州、陕西、新疆),应适当减少投入,督促其提高工作效率,从而更好地发挥审计应有的功能。

(二)启示与建议

未来地方审计机关的绩效评价应以提高审计机关最终运行效率为目标,从完善审计服务、提高审计质量,优化审计机关内部流程,提高审计机关电子信息的普及率及使用效率,建立审计机关绩效管理信息数据库,提升审计人员的综合素养等技术方面入手,改善技术管理、提升审计机关运行的综合效率。

同时,审计机关绩效评价工作还需要拓宽信息披露的内容,目前审计年鉴所披露的指标大多为财务成果和审计客户层面,较少涉及内部流程和学习与成长层面,然而Kaplan(1996)明确指出,应用BSC衡量组织绩效时,内部流程层面和学习与成长层面应体现较多的量度,它们是财务与客户维度的重要绩效驱动因素,内部流程层面和学习与成长层面是领先指标,侧重于过程控制,而财务与客户层面是滞后指标,侧重于结果导向。

在我国从结果导向审计向风险导向审计转型的过程中,审计机关未来应不断完善审计结果公告制度,通过审计年鉴、官方网站等渠道向社会公众披露更为详尽的绩效信息,尤其是关于审计机关内部流程层面及学习与成长层面的信

息。未来的审计机关绩效评价在完善审计结果公告制度的基础上,应尽可能扩大披露范围,尤其是投入变量的披露,如审计经费的投入及使用情况、人员的培训情况、电子信息使用情况等信息,并逐步加大内部流程指标的评价比重,通过完善相关法规和制度,引导审计机关通过优化内部流程,重视审计人员的学习与成长,提高其自身的技术效率。此外要加大公众等外部力量的参与度,如通过第三方平台进行社会公众对审计机关工作满意度的问卷调查、工作人员的满意度等,为绩效评价提供更加全面的数据。

尤其需要指出的是,未来在获取充分披露信息的情况下,可以将人、财、物等投入指标更好地纳入评价模型,验证评价结果的可靠性。在重视审计机关内部流程和学习与成长等内涵因素的情况下,设计一套完整而科学的绩效评价指标体系,并根据不同时期、不同地区、不同评价主体不断磨合与逐步调整,这也是后续研究的方向之一。

主要参考文献:

- 约瑟夫·莫瑟,罗泉.世界审计组织和最高审计机关的职责及贡献[J].审计与经济研究,2012(3).
- 梁焕庚,吴家骥.浅谈审计机关绩效管理[J].审计研究,2013(4).
- 郭大荣.审计机关绩效衡量与评估[J].审计研究,2013(4).
- 王本强.澳大利亚审计署的组织发展战略计划框架及对我国政府审计管理的若干启示[J].审计研究,2006(4).
- 范柏乃.政府绩效管理[M].上海:复旦大学出版社,2012.
- 欧阳程,陈莉.国家审计机关绩效的模糊综合评估[J].中国管理信息化,2012(24).
- 陈燕,邓旭.平衡记分卡用于政府绩效考核的思考[J].经济体制改革,2007(3).
- 马曙光.政府审计人员素质影响审计成果的实证研究[J].审计研究,2007(3).
- 董延安.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[J].财会月刊,2007(17).
- Naiming X., Sifeng L.. Research on evaluations of several grey relational models adapt to grey relational axioms [J]. Journal of Systems Engineering and Electronics, 2009(2).
- Giroux G., Jones R.. Measuring audit quality of local governments in England and Wales [J]. Research in Accounting Regulation, 2011(1).
- 陈作习.政府绩效审计的内涵界定与目标定位[J].审计月刊,2006(10).
- 作者单位:1.西安交通大学管理学院,西安710079;2.西北大学经济管理学院,西安710127;3.西安工业大学经济管理学院,西安710032