

# 谈政府审计价值的提升路径

何瑞雄(博士)

**【摘要】** 审计价值、审计绩效和审计质量三者之间存在包含与被包含的关系,以公众利益为出发点与落脚点,从这三个方面寻找提升政府审计价值的路径,以期最终实现政府审计的核心价值——责任、正直、可靠。

**【关键词】** 政府审计价值; 审计绩效; 审计质量; 价值提升

**【中图分类号】** F239

**【文献标识码】** A

**【文章编号】** 1004-0994(2016)24-0091-3

如何提升政府审计的价值,这是立法机关、政府审计机关和政府部门所关心的问题。笔者将审计价值、审计绩效和审计质量这三个概念加以区别。它们的关系是:审计价值包含审计绩效,审计绩效包含审计质量。审计价值、审计绩效和审计质量之间的关系如图1所示。审计价值的第一、二、三部分分别对应图中的Ⅰ、Ⅱ、Ⅲ,其中Ⅰ为中心的圆,Ⅱ为中间的环,Ⅲ为外边的环。第一部分就是审计质量,第一、二部分合在一起构成审计绩效,第一、二、三部分合在一起构成审计价值。换句话说,审计质量加上第二部分就是审计绩效,审计绩效加上第三部分就是审计价值。

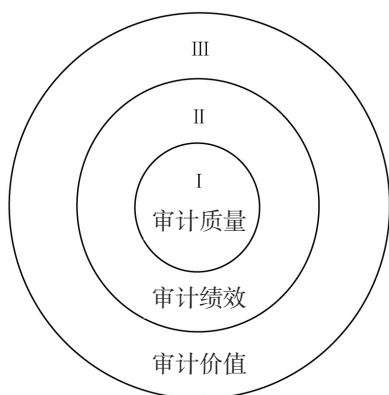


图1 审计价值结构

审计质量是指审计活动所得出结论的可靠性和相关性。好比产品的质量,审计的产品是审计报告,审计报告的客观程度和符合使用者需求的程度就是审计质量。审计绩效是指审计机关在审计工作方面的绩效,比如审计机关在一个年度内所审计单位的数量和金额、发现问题的数量、提出建议数量和审计工作的投入产出比等等。审计价值是站在审计服务对象的立场来定位的,是指审计对于社会公众有何价值。比如,审计是否提高了政府部门的绩效,是否维护了公众资源,

是否帮助解决了民生问题。

为了让读者能更好地理解审计质量、审计绩效和审计价值的含义和区别,笔者在这里将它们与教学质量、教学绩效和教学价值做类比。教学质量就是指老师教课教得如何,教得好不好,能不能很好地将知识传授给学生,能不能激发学生的学习积极性,这取决于老师的知识渊博程度、教学方法、表达能力和沟通能力等。学生对老师课堂教学的评价和督导组教师对老师课堂教学的评价可以较好地衡量教学质量。教学绩效主要是指教师的教学业绩,如教师在一个学年教课的学时数和学生人数。对老师教学绩效的考核当然也要考虑教学质量。所以说教学绩效包含教学质量。教学价值则是从学生的角度来看学校的教学行为对他们有何价值。首先,这门课对我(学生)有用吗?用处大吗?其次,通过这一学期的课堂学习,我(学生)在知识水平和能力上提高了多少?最后,这些知识和能力对我(学生)以后的成长和工作有帮助吗?因此审计质量更多的是关注产品和服务本身,它是一个静态的、短期的和客观的概念。审计绩效则关注投入产出比,是对产品生产者或服务提供者的工作效率和效果的评价,它是一个动态的、中期的和客观的概念。审计价值更多的是面向未来,关心服务对象的成长,关注审计工作的成果,它是一个动态的、长期的和主观的概念。

通过以上对审计质量、审计绩效和审计价值的分析,笔者认为,提高审计绩效比提高审计质量难度大,提高审计价值比提高审计绩效难度大。提高审计质量较微观,提高审计绩效较中观,提高审计价值较宏观。下面笔者将从如何提高第一部分、第二部分和第三部分审计价值来论述提高政府审计价值的路径。

## 一、提升第一部分审计价值的路径

第一部分审计价值就是指审计质量。审计质量是指审计产品的质量,即审计报告的相关性和可靠性,即高质量的审

## □ 审计与 CPA

计得出的结论和建议是真实中肯的,并且与使用者的决策密切相关。一般来说,如果审计活动符合政府审计准则,那么其审计质量就能达到标准,因此一般将政府审计准则作为审计质量的衡量标准。

然而审计质量有高有低,政府审计准则只是一般的公认标准。对于绩效审计来说,如何衡量其审计质量,政府审计准则还没有提供很好的标准。如何评估一个部门或一个项目的绩效?如何得出改进其绩效的建议?这些结论和建议是真实和中肯的吗?现今,绩效审计在政府审计中的比重越来越大,一般都在一半以上。因此,提高政府审计质量要同时考虑财务审计和绩效审计。审计质量的高低主要取决于审计技术,审计技术体现在政府审计准则中。审计人员是否按照政府审计准则执行审计,政府审计准则是否先进、具体并具有较强的操作性,这对审计质量的影响很大。因此,若要提高审计质量,就要不断研究、开发审计技术,引进先进审计技术,研究政府绩效评估方法,及时发现政府管理风险,及时修订政府审计准则。

为确保审计人员遵照政府审计准则执业并不断研究开发审计技术,审计机关就要建立一套完整的质量控制体系。为保证审计质量,审计机关应该每年对其质量控制体系进行自我检查,同时,审计机关也应至少每三年进行一次外部同业复核。美国政府责任署在这方面做得比较好。例如,美国政府责任署邀请了挪威、加拿大、英国、丹麦和巴哈马五国的最高审计机关的十名高级代表,对其进行了2013年度同业复核,复核的主要目的是确定美国政府责任署的质量控制体系的设计是否适当,以及该机构在2013年度是否遵循了该控制体系。这种自我检查和同业复核制度有利于审计质量达到标准并能不断提高。这是提高政府审计价值的第一条路径。

### 二、提升第二部分审计价值的路径

第二部分审计价值是指不包含审计质量的审计绩效部分,主要与审计机关的管理水平有关,并且需要将审计绩效与审计机关的绩效区别开来。审计机关的审计绩效是指它在审计工作方面的绩效,这包括审计成果和审计效率。而审计机关的绩效包含的内容更广泛,除了包含审计绩效,还包含非审计工作的绩效,例如招募员工计划完成率、员工留存率、设备管理水平、办公场所条件与安全以及员工的安全与健康等。

政府审计的审计绩效主要体现在审计的产出以及投入产出比上。审计产出的衡量指标有审计的单位数量金额、审计查出的违规问题金额、损失浪费问题金额、为国家增收节支金额和提出建议数量等。美国政府责任署的审计绩效包括前三个战略目标下的财务收益、其他收益和证词以及第四个战略目标下的本署的内部管理效率情况。我国审计署的审计绩效有可用货币计量的审计成果和不可用货币计量的审计成果。其中,可用货币计量的审计成果包括为国家增收节支、

被审计单位缴纳其他资金、审计单位调账处理、促进拨付资金到位、挽回(避免)损失和核减投资额;不可用货币计量的审计成果包括非金额计量的问题个数,审计专题报告,综合性报告和信息简报,审计报告和专项审计调查报告,完成国外贷援款公证审计项目,审计报告,审计建议,被审计单位根据审计建议制定整改措施,被审计单位根据审计建议建立健全规章制度,向司法、纪检监察机关和有关部门移送案件线索和事项以及完成联合国审计项目。

提升审计绩效的关键在于审计机关要有卓越的目标和出色的管理。美国政府责任署给自己设定了一个明确的使命,为了完成该使命,又制定了四个战略目标,并在每一个战略目标下制定了若干具体目标。然后通过合理的方法将这些目标转化为更加具体的绩效指标,让每一名员工明确自己的工作任务,这样就能切实地完成政府责任署的使命。美国政府责任署每三年更新一次其六年期战略计划,每年依据战略计划制定年度绩效计划。此外,每年还出具本署的绩效和责任报告。这些计划和报告都是非常详细的。例如,其2014~2019年的战略计划长达220页,2016财年绩效计划长达24页,2014财年绩效和责任报告长达148页。

提高审计绩效除了要有卓越的目标和详细的计划,更要有先进的管理。审计机关的管理包含组织文化、组织结构、人力资源管理及设备技术等。审计机关应不断进行管理革新。美国政府责任署对其组织进行了精简和扁平化改革,建立了一种矩阵式组织结构,这种结构能加强部门间的协作,且员工有更多的自主权,组织更灵活,效率更高。据《中国审计报》2015年7月8日报道,湖北省审计厅2015年利用其构建的数字化审计平台搭建了财政部门预算数据收集的渠道和数据处理平台,大大提高了审计效率,该厅2015年审计预算单位的数量是2014年的2.7倍。

要提高审计绩效,审计机关就必须建立高效率的审计工作程序,缩短从立项至出具审计报告之间的时间,提高人力资源和审计经费的使用效率。如果审计工作任务重,人手不够,审计机关就要积极引进审计人员。这是提高政府审计价值的第二条路径。

### 三、提升第三部分审计价值的路径

第三部分是不包含审计绩效的审计价值部分。笔者认为,提升这一部分的审计价值需要更多地从政府审计的宏观制度方面着手,从政府审计的服务对象即广大公众、立法部门和政府部门的需求来考虑。

#### 1. 满足公众的需求。

(1)具备独立性。政府审计的受托责任理论认为,政府审计的委托人是广大社会公众,他们是审计报告的使用者。因此,政府审计应该满足社会公众的需求。公众对政府审计的最大期望就是政府审计能够监督政府的行为。政府审计若要发挥监督作用,就必须具备独立性,即政府审计应该独立于

政府。现今,世界各国政府的审计体制主要有五种:立法型、司法型、行政型、独立型以及审计和监察合一型。在这五种审计体制中,立法型、司法型、独立型以及审计和监察合一型的政府审计都具备独立性,而行政型的政府审计不具备独立性。因此,政府审计若要满足公众对政府监督的期望,就必须采取立法型、司法型、独立型或审计和监察合一型。至于采取哪一种,则依据各国的实际情况而定。这是提高政府审计价值的第三条路径。

(2)经费独立。政府审计机关的运作需要一定的经费,若经费不足,就无法实施足够的审计,进而不能充分发挥监督政府的职能。因此,国家的预算管理体制在一定程度上会影响政府审计作用的发挥。美国的预算编制和预算执行是由两个独立的部门执行的,美国联邦预算管理局负责预算编制,财政部则负责预算执行。政府责任署的经费由国会批准,这样政府审计的经费来源就不会受到不正当行为的影响。只有审计经费充足,审计覆盖面才能扩大,才能实行全面监督。这是提高政府审计价值的第四条路径。

(3)审计报告公开。审计报告是审计活动的直接产品。既然政府审计的最终委托人是公众,政府审计报告就必须公开,这是公共受托责任的内在要求。政府审计报告的公开不仅仅满足了公众了解政府行为的需求,加强了公众对政府的监督,同时也是政府取信于民的重要途径。政府审计报告公开与否体现了政府审计是否将公众利益置于首要地位,这是一个关乎职业道德的问题。美国政府审计准则的道德原则第一条就是:公众利益至上。政府审计若将公众利益摆在第一位,审计报告就必然是公开的。这是提高政府审计价值的第五条路径。

(4)整改机制要有权力支撑。经过审计发现了一系列问题之后,审计人员会提出一些整改意见。政府部门是否纠正了这些违法违规和无效率行为、是否采纳了这些整改意见,这是一个关乎审计价值实现的问题。在英国,议会的公共账目委员会根据审计署的审计报告举行听证会,并向政府高级官员取证,然后得出结论,发布自己的报告。政府需要对议会公共账目委员会的报告作出答复,说明其接受还是不接受议会的建议,如果不接受需要说明原因,议会有权将此事告知财政部官员。对于审计查出来的问题要有一套完整的机制来处理,而这套机制背后一定要有独立于政府的权力来支撑。这是提高政府审计价值的第六条路径。

(5)谨慎选择审计项目。公众对审计项目都很关心,他们期望政府审计机关审计那些关乎他们切身利益的项目。目前,在美国、英国、澳大利亚、加拿大和瑞典等国的政府审计中,绩效审计都占有相当大的比重。在绩效审计中,也应选择一些关乎民生的项目。审计机关在计划审计项目时必须谨慎,不仅要要对审计项目进行论证、调查公众对审计项目的需求情况,还要将审计项目的初步计划予以公布,以便公众提

出意见。政府审计是应公众的要求而产生的,公众是其终极委托人,公众有权要求更改政府审计的具体项目。这是提高政府审计价值的第七条路径。

2. 满足立法部门的需求。现今立法型政府审计是主流模式。虽然也有司法型、独立性、行政型以及审计和监察合一型,但立法部门对政府审计的需求始终是存在的。立法部门需要知道政府行为的效率和效果、政策落实情况,以及法律执行的效率和效果。政府审计可以满足立法部门在这些方面的需求。立法部门在立法时需要参考政府审计提供的相关信息。因此,政府审计要满足立法部门的需求,审查相关内容。这是提高政府审计价值的第八条路径。

3. 满足预算部门的需求。政府审计在审查政府的各项财政收支时,会发现财务收支不合理之处,也会了解资金的使用效率和效果。这些信息对于预算编制部门、预算审核部门和预算批准部门都有重要的参考价值。预算部门在考虑了这些信息之后,编制、审核和批准预算会更加合理,从而提高了资源的配置效率。政府审计若能提供预算编制部门、预算审核部门和预算批准部门所需要的信息,将大大增加政府审计的价值。在欧美一些国家,政府预算必须经过政府审计的审查,目的就是为了更好地配置资源。这是提高政府审计价值的第九条路径。

4. 满足政府部门的需求。政府部门作为政府审计的对象,也是政府审计报告的使用者。政府审计人员在审计时,会了解被审计单位的财务管理制度,了解和测试被审计单位的内部控制制度以及资金的使用效率和效果。经过审计,审计人员能得到许多与被审计单位的财政财务管理制度相关的可靠结论,也会摸清各个部门的绩效情况。所有这些信息都是政府部门自我革新所必需的。政府审计可以协助政府部门改革其财政管理体制,满足政府部门在绩效考核和制度创新等方面的需求。这是提高政府审计价值的第十条路径。

#### 四、小结

至此,笔者从三个方面讨论了提升政府审计价值的十条路径,其出发点和落脚点都是公众利益。审计能给顾客什么?顾客有什么需求?审计机关如何满足顾客的需求?具体用美国政府责任署的核心价值观来回答就是责任(accountability)、正直(integrity)和可靠(reliability)。本文所述的十条路径即是实现这三大核心价值的方法。

#### 主要参考文献:

郑石桥. 绩效审计方法[M]. 大连:东北财经大学出版社,2012.

谢志华. 审计与价值创造[J]. 审计研究,2014(4).

易丽丽. 监督大变革:从控制走向治理——当代中国政府审计功能演进[M]. 北京:国家行政学院出版社,2012.

作者单位:杭州电子科技大学会计学院,杭州310018