

国外政府绩效审计研究述评

王芳 周红(博士生导师)

(复旦大学管理学院 上海 200433)

【摘要】 本文主要从研究内容和研究方法两方面着手对国外政府绩效审计研究文献进行梳理和评价,并指出了我国政府绩效审计研究中应当注意的问题。

【关键词】 政府绩效审计 案例研究法 回归分析法

一、研究内容

1. 政府绩效审计的概念。政府绩效审计在不同国家有不同的名称,在英国称为货币价值审计,在加拿大称为综合审计。1986年,国际最高审计机构组织选择以“绩效审计”作为统一术语,并将其定义为“对一个组织利用资源的经济性、效率性和效果性的审计”。绩效审计的提出打破了传统财务审计的框架,丰富了政府审计的内容。之后,西方学者纷纷从不同角度对绩效审计作进一步的界定。

(1)20世纪80年代的主要观点。Ronald(1986)认为绩效审计是一种以评价管理绩效为核心的审计活动,它并不一定以货币单位进行计量。Guthrie(1989)运用Stewart(1984)关于受托责任的阶梯理论,将绩效审计发展为受托责任的五个层次以评价管理绩效。这五个层次的内容是诚实性和合法性责任、程序责任、绩效责任、方案责任、政策责任。

(2)20世纪90年代的主要观点。Barzelay(1997)利用Lakoff(1987)关于概念和分类的理论,指出绩效审计、传统审计和项目评估的概念是通过认知模型来界定的。

Chelmsky和Shadish(1997)则认为绩效审计与评估存在差异,绩效审计履行监管和控制职责,监督公共团体的会计工作。绩效审计不同于监督和普通的业绩测试,因为后者是管理活动的一部分,而绩效审计是独立于管理活动的工作。此外,公共部门的绩效审计也不同于公司的绩效审计,因为后者属于公司的内部控制,而前者属于对公共部门的外部治理,不仅代表政府管理者的利益,而且代表公众的利益。Pollitt等(1999)发现审计职业界一致认为绩效审计作为审计的一种类型,应集公共活动的效率性、效果性和货币价值于一身。绩效审计不同于财务审计,财务审计是常规性和更为标准化的年度审计,对有关信息进行核实;而绩效审计则不易被标准化,通常因项目的不同而有所差异,绩效审计人员不仅有会计人员,还包括医师、工程师和经济学家等专业人士。

2. 政府绩效审计的作用。Cawley(1993)对美国亚利桑那州劳改部门的审计报告进行了研究,结果表明绩效审计已经成为亚利桑那州立法体系中的一个重要机制,是立法部门评价和控制政府机构活动的一个重要工具。Johnsen等(2001)认

为绩效审计长期以来都是公共管理活动的重要组成部分,并以芬兰和挪威两个国家为研究对象,通过比较研究证明了绩效审计在地方政府管理活动中发挥了积极的作用。Morin(2001)认为随着货币价值审计的出现,审计师从未像现在这样广泛参与公共管理活动。审计师的作用体现在通过提高公众对政府的信任度来帮助和支持公共管理活动并增加其价值。他指出审计师通常将其审计建议是否被接受作为衡量货币价值审计是否成功的标准。Pollitt等(1999)的研究发现,在货币价值审计报告中,审计建议被政府采纳的比重是评价英国国家审计署、瑞典国家审计署、荷兰审计院等审计机构影响力的最常用指标。Kreklow(2007)认为绩效审计可以向管理人员和政策制定者提供有用的信息以改善项目的效果,或向其他被认为更可能成功的项目分配资源。其研究表明,定期对项目进行绩效评价,不仅有助于改善政府部门对公众服务的效果,而且有助于推动以绩效为中心的组织文化。Linda(2007)对澳大利亚公私合营项目的绩效审计进行了研究。他采用Pollitt等(1999)绩效审计的分类方法,将绩效审计分为制度基础审计和实质审计,制度基础审计主要检查被审计对象是否遵循有关程序或由审计长制定的最优实践框架;而实质审计则调查与核心活动和使用者所体验的服务质量相关的政策的实施效果。研究表明,公私合营项目的绩效审计更多地体现为制度基础审计,因而它的作用更倾向于使政府的政策合法化而非进行独立监督。绩效审计不具有独立监督作用将会使公私合营项目的预期风险转移,使其他项目的目标是否实现无法得到判断。

3. 政府绩效审计的评价指标。Bowenman(1995)认为,目前人们对绩效在多大程度上能被测量以及是否能根据绩效测量的结果改善经营状况和明确相关责任等问题还未达成共识。公共部门绩效评价指标的运用和发展受一些因素的制约。Meekings(1995)认为,绩效评价指标在组织中的运用程序及方式、在运用过程中职员的期望等均影响其被接受的程度。Morin(2001)以加拿大审计师实施的货币价值审计为研究对象,从三方面探讨了货币价值审计评价指标的效果,研究表明:作为公共管理活动的重要组成部分的货币价值审计在

实践中可能是无效的,审计长必须认识到重复以往的审计建议对被审计单位的管理意义不大。与Morin(2001)的研究结果相反,Andy(2002)对香港特别行政区的八十名政府官员进行了问卷调查,以期了解他们对绩效评价指标的看法,得到其中65%的官员的反馈。调查结果表明,在有关绩效评价指标的发展和运用中,官员更看重效率和效果这两个指标,较少看重工作量和职员比率这两个指标。从总体上看,政府官员认为绩效审计提供了有用的信息,同时他们也认识到绩效评价指标存在着难以运用的问题。Pollitt(2003)对英国、法国等五国的最高审计机构绩效审计的开展情况进行了研究,研究结果表明:虽然大多数国家的最高审计机构都宣布将经济性、效率性和效果性作为绩效评价指标,但实际上效果性审计非常少见。在实践中,得到普遍应用的指标并不是“经济性”、“效率性”和“效果性”,而是“优良管理实践”或“优良行政管理”等类似的指标。这类评价指标在国际最高审计机构组织制定的准则中作为“经济性”条款的内容被提及。然而,这类评价指标比较模糊。有时审计人员按照“优良管理”原则来实施审计,但在很多情况下,被审计单位并未提供具有操作性的评价指标,此时审计人员必须以自身对“优良管理”的认识为依据来确定评价指标。

二、研究方法

1. 比较研究法。Barzelay(1997)运用战略管理理论对澳大利亚、加拿大、芬兰、法国等13个国家的绩效审计体制和实践进行了比较研究,主要分析它们在绩效审计上是否具有共性,从而使其审计类型相同。研究结果表明,对于效率性审计、项目效果审计、经营管理能力审计和经营信息审计四类绩效审计,澳大利亚、德国、荷兰、瑞典和美国均实施了前三类。但从这五个国家的绩效审计体制来看,瑞典的中央审计机构属于中央政府组织机构,美国国家审计总署属于立法机构的分支,澳大利亚、德国、荷兰的审计机构或审计法院则具有较高的地位。由此认为,即使中央审计机构在地位上的差异会对审计类型产生一定的影响,但这种影响也并非简单和直接的。

Johnsen等(2001)对芬兰和挪威两个国家的政府绩效审计体制和实践进行了比较研究,探讨绩效审计的作用。对芬兰和挪威的研究结果均表明,尽管在审计报告的质量方面存在一些问题,但受访者仍然认为绩效审计是一种有用的公共管理工具,其起到了积极的作用。

2. 案例研究法。Hatherly和Parker(1988)对澳大利亚联邦审计署等所使用的绩效审计的概念、审计报告的内容和格式、被审计对象的反应三个变量进行了研究,研究结果表明:审计方式的确会对审计结果产生影响,但并非研究中的所有变量都会受到影响(如“被审计对象的反应”没有受到影响)。由于澳大利亚绩效审计的发展还处于初级阶段,不同审计机构的审计报告的发布时间不尽相同,案例研究法本身也存在一定的局限性,因此该研究方法的运用范围不可避免地受到了限制。由于审计报告与审计主题相关,因此研究结果在一定程度上会受到各审计委员会提出的审计主题的影响,并且还要考虑到澳大利亚绩效审计的动态发展。笔者认为,目前对绩效

审计实施及其结果的研究亟待加强,该研究只是探索性的,需要进行类似的国际研究,以发现上述研究结论是否在英国、美国和加拿大等国家也成立。审计结果可以通过调查、面询以及观察被审计对象的行动来得出,这样不仅可以清楚地了解绩效审计的形式和目标,而且可以了解绩效审计实施的基本特征以及对被审计对象行为的影响。

Morin(2001)对1995年和1996年加拿大的年度审计报告进行了多重案例研究,通过面询和文献分析的方式来收集证据,以研究审计师与被审计对象之间的相互影响。Cawley(1993)也以亚利桑那州的劳改部门的六个审计项目(设备和建筑活动、安全问题、设备维护、职员问题、行政工作、合同管理)为研究对象,运用案例研究法对绩效审计的有用性进行了深入分析。

3. 回归分析法。Funkhouser(2000)运用回归分析法对美国城市的绩效审计的开展情况进行了研究,研究结果表明:绩效审计的实施与S型分布的经典变革模型一致;绩效审计的实施与审计师的创新特征(例如审计师获得硕士学位、审计师是职业组织的成员、每年参加专业会议的次数、具有审计职业界的朋友等)正相关;绩效审计的实施与城市的大小、其他实施绩效审计城市的临近程度等正相关,绩效审计的实施与议会治理环境(例如小型议会组织、对议会成员普选的严格限制、由议会的主管来任命其他成员等)负相关。基于上述研究结果,笔者指出审计师应该认识到政治、冲突与绩效审计之间的联系,并将“公正”看做是绩效审计的内在价值;公共管理者应该认识到绩效审计对于政策制定及克服公共权力滥用所具有的意义。

三、相关启示

第一,国外研究未对绩效审计的概念达成一致。大多数学者在区分绩效审计、财务审计、项目评估时指出,绩效审计介于财务审计与项目评估之间,但没有对绩效审计的本质进行清晰界定。这可能与各国政府绩效审计方式的多样性和非标准化有关。绩效审计概念的不确定性会影响政府绩效审计的其他方面,从而影响政府绩效审计研究的深入。Johnsen等(2001)在研究中也指出,可能由于对绩效审计界定的不准确而导致研究存在一定的局限性。

尽管如此,国外大多数学者都认为政府绩效审计是评价政府受托责任的重要机制,是立法监督的重要形式,在公共管理活动中起到了积极的作用。同时,还应注意政治体制的差异并不一定会导致各国政府绩效审计的完全不同。Barzelay(1997)的研究表明,瑞典、美国、澳大利亚、德国、荷兰这五个审计体制不同的国家却实施了相同类型的绩效审计。因此,我国的政治体制虽然与西方国家的政治体制存在一定的差异,但我国也可以借鉴西方国家政府绩效审计的经验,提高政府绩效审计的独立性,使其由行政型向立法型转变,以便在评价和监督政府活动中发挥更加积极的作用。

第二,国外研究未对绩效评价指标达成一致。这可能是因为在研究时是依据各国情况选取绩效评价指标。许多学者在研究中指出,尽管目前政府绩效审计得到了发展,但

从市场竞争的角度分析内部审计服务价值

王希全

(南京大学工程管理学院 南京 210093)

【摘要】 本文从市场竞争的角度出发,以经济学的视角构建了内部审计服务的供给和需求函数,同时对影响内部审计服务价值的因素进行了讨论。

【关键词】 竞争性市场 内部审计服务价值 供求均衡函数

一、处于竞争性市场中的内部审计部门的生存状态

如果从受托责任的角度出发,现代企业内部履行受托责任和检查监督职责的部门并非只有内部审计部门。

风险管理部门为董事会和管理层定期提供风险报告。在这里,风险管理部门是一个广义的概念,比如银行的风险管理部门就包括对信用风险、市场风险、操作风险等进行管理的信贷管理部、金融市场部、法律部、合规部等。对于公司治理有效和风险管理适当的机构而言,其风险管理部门需要定期向董事会和管理层报告风险,有些银行甚至已经向管理层、董事会成员开放风险管理信息系统。另外,在我国企业内部还存在着另外一个监督部门,那就是纪检监察部门。这些内部机构承担着不同的委托代理责任,在一定程度上存在着竞争关系。

更为重要的是,将内部审计外包也能够为内部审计部门减轻工作负担。Rittenberg和Covaleski(1997)认为,内部审计工作可以由企业外部组织来完成。从20世纪90年代中期开始,西方国家不少公司特别是大公司为了降低成本、增强市场适

还没有一套标准足以覆盖绩效审计的所有方面,需要在评价效率性和效果性的指标上作进一步的研究。随着我国政府绩效审计的逐步开展,我们需要在借鉴国外政府绩效评价指标的基础上结合我国国情来建立我国的政府绩效评价指标体系。

第三,国外研究广泛采用了比较研究法和案例研究法,而且很多研究都将比较研究法和案例研究法相结合,对回归分析法的使用则相对较少。这可能与数据收集存在着一定的困难有关,从而阻碍了回归分析法的运用。我国主要运用规范研究法来探讨绩效审计的目标、程度、意义等,较少使用案例分析法、回归分析法等经验研究方法。因此,当前迫切需要结合我国政府绩效审计存在的问题,借鉴国外比较成熟的研究方法,推动这一领域的理论研究发展。

主要参考文献

1. Age Johnsen, Pentti Meklin, Lasse Oulasvirta, Jarmo Vakkuri. Performance Auditing in Local Government: An Exploratory Study of Perceived Efficiency of Municipal Value for

应性,进行了内部组织机构调整和重构,将部分非核心管理活动改由外部专业化公司完成,如解雇内部审计人员,将日常内部审计工作完全或部分转交给会计师事务所或管理咨询公司完成。许多企业的经理人员和会计师事务所的从业人员认为,内部审计外包有利于实现内部审计业务的规模经济性,从而降低成本;有利于实现内部审计工作的专业化,从而提高审计质量;同时还能为企业带来先进的审计技术和管理技术。尽管许多内部审计人员对此持有异议,但内部审计外包事实上已经成为20世纪90年代西方国家审计职业界的一种重要现象,而且工作效率不高的内部审计部门首当其冲会被淘汰出局。这就对企业内部审计部门构成了前所未有的挑战,迫使它们想方设法通过提高内部审计绩效来增强自己对本企业的吸引力,从而维系自己的组织地位。

对美国金融机构管理层的调查表明,将内部审计外包的公司占三分之一,未将内部审计外包的公司也占三分之一,另外三分之一的公司要么是尚未设立内部审计部门,要么审计

Money Auditing in Finland and Norway. The European Accounting Review, 2001; 10

2. Andy Y. Ng. Public Accountability and Performance Auditing in Government. International Journal of Auditing, 2002; 6

3. Alan Meekings. Unlocking the Potential of Performance Measurement: A Practical Implementation Guide. Public Money & Management, 1995; 4

4. Danielle Morin. Influence of Value for Money Audit on Public Administrations: Looking beyond Appearances. Financial Accountability & Management, 2001; 2

5. David Hatherly, Lee D. Parker. Performance Auditing Outcomes: A Comparative Study. Financial Accountability & Management, 1988; 4

6. James Guthrie. The Contested Nature of Performance Auditing in Australia. International Journal of Public Sector Management, 1989; 2