

刍论如何提升政府绩效审计质量

程 鸣 李卫斌 陈小林

(九江学院 江西九江 332005)

【摘要】 由于我国审计固有的独立性和权威性不强等问题,面对4万亿元政府主导型投资计划,当前的绩效审计质量控制形势不容乐观。优化政府审计管理体制、缩小审计范围、重视合作、加强审计的外部评价与监督是提升绩效审计质量的可行之路。

【关键词】 绩效审计 政府审计 质量控制

绩效审计,是独立的审计机关和审计人员,依照国家法律规定和人们认知的共同标准,对政府履行公共责任,配置、管理、利用社会公共资源的合理性、有效性、科学性进行的审查、考量、分析和评价,其目的是促进社会全面、协调、高效和持续地发展(刘家义,2004)。为了达到绩效审计的目的,降低绩效审计风险,保证绩效审计工作符合法律法规的要求,就必须对审计活动进行质量控制。由于我国绩效审计固有的独立性和权威性不强以及起步较晚等原因,目前的绩效审计实践普遍存在质量不高且难以提升的问题,这就制约了绩效审计对政府投资监管、评价和考核作用的发挥。在经济危机日趋严重、中国政府推出大规模集中投资的宏观背景下,分析造成我国绩效审计质量低下的深层次原因,探索提高绩效审计质量的可行之路,对于发挥政府投资的最大效用具有一定的现实意义。

一、制约绩效审计质量的因素

什么是绩效审计质量?DeAgenlo(1981)将审计质量定义为“审计师发现顾客会计系统存在违规现象并且报告这些现象的联合概率”。刘力云(1999)将审计质量分为审计报告质量和整个审计活动过程质量。孙宝厚(2008)认为狭义审计质量指审计结论与被审计事项真实情况的吻合程度;广义审计质量指审计结论与被审计事项真实情况的吻合程度及对审计需求的满足程度。借鉴上述定义,我们倾向于认为绩效审计质量是全面审计质量,包括审计工作质量和审计报告质量,审计工作是保证审计质量的前提,审计报告是审计质量得以实现的途径。

在有关政府审计质量影响因素的研究文献中,秦荣生(2004)认为政府审计已不能满足市场经济发展的需要,主要原因是政府审计管理体制的依附性、政府审计对象分工关系没有理顺以及政府审计缺乏足够的权威性。张萍(2006)提出绩效审计质量不高的原因是绩效审计群体存在知识结构和能力结构不合理的问题。蔡春等人(2006)认为绩效审计质量的影响因素包括绩效审计准则、同业互查、处罚、职业道德及审计理念等。陈波(2008)认为我国政府审计质量不高是由于国家审计机关外部评价和监督机制缺失造成的。

结合我国当前绩效审计的现实,我们认为,管理体制的积弊、审计范围过大、缺乏操作性的审计细则、外部评价和监督机制的缺失等因素,都不同程度地影响着绩效审计质量。

1. 政府审计管理体制的缺陷。目前我国政府审计机构受同级政府和上一级审计机关的双重领导。我国《审计法》第十五条规定:审计机关负责人依照法定程序任免。审计机关负责人没有违法失职或者其他不符合任职条件的情况的,不得随意撤换。但由于各级审计部门是隶属于同级政府的一个机构,与同级政府间存在着错综复杂的关系,其人事任免等重大事件的决定权掌握在同级政府手中,因此上一级审计机关应该发挥的作用往往被同级政府所取代。再加上政府审计部门没有专门的财政预算,这就从经济这个根本上受制于人,其独立性不强。

由于我国政府审计管理体制存在上述缺陷,当审计部门对政府投资进行绩效审计,面对投资过程中容易出现的重复建设、效率低下等问题,即使进行监督也只是流于形式,收效甚微,丧失了绩效审计应有的评价、考核和监督的作用,与政府投资的初衷背道而驰。

2. 政府审计大包大揽,分工不明确。目前我国政府审计对象庞杂,既包括中央政府的专门机构、各行业主管部门及地方政府,又包括数量庞大的国有企事业单位、金融机构。让有限的审计资源去承担如此繁杂艰巨的审计任务,显然是力不从心的,最终导致的结果只能是不分层次、不分重点、均衡用力,得不到客观真实的结论。除此之外,当前的政府审计主要侧重于财务审计,绩效审计还没有明确的部门和人员分工,这就使得政府审计还停留在查处违法违纪事件的层面上,这显然与经济性、效率性和效果性的要求有相当的差距。

3. 没有可操作的绩效审计标准和细则。审计标准是用以评价审计活动的经济性、效率性和效果性的合理的、可达到的业绩标准。绩效审计评价标准处于政府绩效审计的核心地位。没有评价标准等于没有绩效审计。国际上提出的绩效审计评价标准有三种:与合理的行政原则、惯例和管理政策相一致的行政行为的经济性、效率性、效果性。我国学者也提出了正当

性、公平性和可持续发展等补充标准,可以说这些标准为绩效审计工作指明了方向,但并不统一,而且过于庞杂。同时,这些标准只作了原则性规定,至于在审计实践中的操作细则,还处于探索阶段,这一现状无疑制约了绩效审计质量的提高。

4. 外部评价和监督机制的缺失。政府绩效审计是监督政府投资是否能达到相关标准的有效机制,但客观地讲,政府审计同民间审计一样也存在审计风险,存在审计失败的可能,并且一旦审计失败,政府审计可能会带来比民间审计更大的消极影响。

谁来审计政府审计人员?这是政府审计必须解决的一个问题。为了控制政府审计风险,防止审计失败,就需要专门的机构或组织对政府审计进行监督和评价。但从现实的情况来看,形势是不容乐观的。我国目前不仅没有专门的机构或组织对政府审计进行监督,而且没有推行西方发达国家普遍采用的同业互查制度。这就使得审计权力处于无人监控的状态,没有约束的权力容易滋生腐败。缺乏外部评价和监督也是制约绩效审计质量的重要因素。

二、提升政府绩效审计质量的对策

1. 优化政府审计管理体制。

(1)可以参照秦荣生(2004)的建议,即在基本不改变现行政府审计体制的情况下,由全国人民代表大会和国务院对审计署实行双重领导,以国务院领导为主,最终形成“一署二线”的架构。一方面,在全国人大常委会下设置审计委员会,负责领导审计署对中央政府的预决算和重大投资项目进行审计,并向全国人民代表大会和全国人大常委会负责并报告工作;另一方面,审计署作为政府的内部审计机构,在国务院总理的领导下行使内部审计职能。相应地方各级审计机关也应按照审计署的这种改变,形成“一局二线”的架构,逐步改变直至取消受上一级审计机关领导的体制。

(2)给政府绩效审计部门专门的财政预算。要保证政府审计的独立性,就要从经济上独立于被审计单位。

(3)如果在前两种方式都不可行的情况下,可以考虑成立临时的监管机构对4万亿元投资进行监控。据了解,为加强对4万亿元投资的监管,中央成立了由中央纪委、监察部、审计署、财政部、发改委组成的24个联合检查组,赴各地全程监控资金使用情况。但是对于庞大的投资计划,仅仅依靠中央检查组的监管是远远不够的。因此可以考虑在中央和地方各级成立临时的监管机构,引入社会监督机制,保证无论资金大小,都能用在刀刃上。

2. “有所为有所不为”、“抓大放小”。前已述及,制约绩效审计质量的一个重要因素就是政府审计大包大揽,分工不明确。综观政府审计发展比较成熟的国家,缩小政府审计范围是其重要的特征和趋势。比如美国总审计局的审计范围仅限于联邦政府各部门、各单位的公共开支事项,尽管总审计局有权对政府所属的企业和非营利性单位进行审计,但为了避免重复审计,实际上都是实行委托审计。

政府绩效审计应该将重点放在事关国计民生、事关公平正当的重点投资上,对其予以重点审查;对于其他的投资项目

可以适当委托民间审计进行。除此之外,政府审计还要对财务审计和绩效审计进行明确分工,要适当增加绩效审计的比重。对政府投资监管的目的决不能停留在不违反法律法规上,还要注重投资的效果。

3. 探索可操作的绩效审计质量控制细则。绩效审计质量控制细则应包含如下重点内容:审计立项和编制计划、审前调查与编制方案、审计日记与审计底稿、审计报告及其复核审定。我国目前还不存在统一的绩效审计细则,即使已经达成共识的某些细则,多是一些原则性的规定,操作性、指导性不强,无法及时、经济地运用于审计实践。为了解决这一困难,可行的办法就是组织经验丰富的审计人员,对审计项目进行深入研究,结合被审计单位的具体情况,就什么是切实可行的方案与被审计单位人员进行沟通,并进行广泛的测试,大胆实践。对于审计过程中的典型案例,要及时总结经验,建立相关案例库,以备在以后的实践中借鉴学习。

4. 重视合作。绩效审计是“目标导向型”审计,不同的审计对象有不同的目标,代表不同的含义(彭华彰,2005),这与财务审计有显著的区别。财务审计往往根据财经法规,对财务收支的合法合规性作出判断,因此对审计人员知识结构的要求侧重于财会领域。绩效审计则不同,比如对生态环境建设项目进行审计时,就要以环境是否改善为目标,设计相关指标进行评价和考核,而环境问题不是财务领域的问题,单靠审计人员是难以解决的。这就需要审计人员与相关专业人士和机构加强合作,共同研究确定审计方案。

5. 加强绩效审计的外部监督,推行同业互查。谁来审计政府审计人员?这已成为一个亟待解决的问题。在这一点上可以借鉴美国政府审计的经验。美国总审计局为政府审计制定了科学系统而又严格的质量控制体系,比如定期接受国会及其专门委员会对于其审计工作质量的评价与考核;接受国际知名会计师事务所对于其年度财务报告的审计;建立包括领导、人力资本、业务执行、监督、政策评价等要素在内的质量保证框架;邀请国际知名会计师事务所、友好国家最高国家审计机关组成的工作小组分别对其财务审计、绩效审计的质量进行同业互查等。

结合我国实际,可以定期由全国人大相关机构对政府绩效审计工作作出评价;建立政府绩效审计质量保证体系;邀请知名会计师事务所进行同业互查,同业互查的结果要定期向社会公众公开,以增强政府绩效审计的公信力。

【注】本文系江西省社会科学规划学科共建项目“新农村建设中的公共资金绩效审计问题研究”(批准号:07YJ207)的阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 蔡春,刘学华.绩效审计论.北京:中国时代经济出版社,2006
2. 陈波.论国家审计质量的外部监督.东北财经大学学报,2008;1
3. 刘国常,路云峰.政府绩效审计质量控制研究.广东审计,2007;1