公共工程跟踪审计业绩评价研究

朱恒金　时　现(教授)　公彦德(博士)

(南京审计学院　南京　211815)

【摘要】由于政府审计业绩评价标准难以考核公共工程跟踪审计隐性审计成果,本文通过对公共工程跟踪审计业绩评价模型的分析,提出增加隐性审计成果来考核公共工程跟踪审计业绩。基于绩效审计观建立以"5E"为中心的公共工程跟踪审计隐性审计成果评价指标,并以江苏省公共工程跟踪审计为例验证其可行性。

【关键词】公共工程　跟踪审计　业绩评价

公共工程是指由国家所有并为社会大众所共同享用的建设项目,主要包括市政基础设施项目、交通工程项目、水利工程项目、农业工程项目等(时现,2003)。公共工程的业主一般为政府,其在公共产品的提供中居于决策地位。虽然随着投融资体制和市场条件的不断变化,一些具有竞争性和经营性的政府工程项目逐渐由非公部门投资建设,但是建设主体的改变并不改变其公共产品的属性和要求。《审计署2008~2012年审计工作发展规划》要求,对关系国计民生的特大型投资项目、特殊资源开发与环境保护事项、重大突发性公共事项、国家重大政策措施的执行试行全过程跟踪审计。

公共工程跟踪审计(以下简称"跟踪审计")一般由国家审计机关实施,是审计控制关口前移的绩效审计的有效方式,是指公共工程投资事项发生后,审计机关依法对公共工程建设程序或建设资金运行全过程分阶段、有重点地进行的持续性、过程性审计。随着跟踪审计实践的不断深入,其优缺点也日益显现。跟踪审计的突出优点是将审计关口前移,能够及时发现问题,发挥审计"免疫系统"功能。跟踪审计又往往因为审计成本高、风险大、显性成果小或难以量化,难以评价审计业绩等缺点而备受争议,一定程度上制约了跟踪审计的进一步发展。以传统审计业绩评价标准来考核跟踪审计,已经难以满足甚至阻碍跟踪审计的发展,而目前我国的跟踪审计业绩评价标准尚属空白,如何科学考核和评价跟踪审计业绩有利于跟踪审计的进一步推进。

一、跟踪审计业绩评价研究概述

实施跟踪审计会增加审计成本,却难以衡量其价值。目前大部分审计业绩评价标准已与跟踪审计目标相悖,如何建立科学的跟踪审计业绩评价标准是引领跟踪审计下一步发展的关键(时现、朱尧平、薛蓓儿,2006)。中国审计学会济南跟踪审计研讨会上,有代表提出将跟踪审计纳入国家突发事件应急预案体系并建立健全各级政府突发性公共事件应急跟踪审计预案及监督办法,以解决跟踪审计业绩评价问题(柴严,2009)。跟踪审计成果应进行包括核减额在内的多项量化考核,并将量化考核和案例考核相结合(曹慧明,2009)。审计实务部门根据工作经验认为,审计人员在实施跟踪审计过程中应注意收集资料,建立审计台账,积累和反映跟踪审计的各种成果,建立跟踪审计业绩评价体系。

在传统的竣工结算审计中,审计核减或核减率以及发现问题的多少是评价审计价值、审计效益的主要标准,本文称为显性审计成果;根据审计建议优化建设方案、完善合同条款、发现管理漏洞、化解索赔纠纷、揭发舞弊等情况更能够客观评价跟踪审计业绩,本文称为隐性审计成果。业绩评价理论发展至今,最困难的问题是评价标准确定问题,跟踪审计业绩评价也不例外,如何建立一套科学、实用的跟踪审计业绩评价标准是审计学术界和职业界共同关注的难题。

二、增加隐性审计成果综合考评跟踪审计业绩

目前,跟踪审计业绩评价方法采用审计机关关键绩效指标法(KPI)和优秀审计项目评比法。关键绩效指标法是以事后审计成果评价为主,是通过对组织内部流程的输入端、输出端的关键参数进行设置、取样、计算、分析,衡量流程绩效的一种目标式量化管理方法,是把企业的战略目标分解为可操作的工作目标的工具,关键绩效指标法符合管理学中的"二八原理"。目前我国审计机关审计业绩评价关键指标主要有五个方面:①审计(调查)单位(个);②审计(调查)查出的主要问题情况:违规金额、损失浪费金额、管理不规范金额;③审计发现的侵害人民群众利益的问题;④审计决定处理处罚:应上交财政、应减少财政拨款或补贴、应归还原渠道资金、应调账处理金额;⑤移送处理:司法机关、纪检监察部门、有关部门。该套审计业绩考核指标以显性审计成果为主,审计业绩和审计成果指标数量上是正相关的,而跟踪审计由于审计关口前移,审计业绩和审计成果指标数量上往往是反相关的。

在审计资源既定的条件下,由于跟踪审计需投入的资源较多,审计(调查)单位数量可能减少;由于跟踪审计发挥了审计"免疫系统"功能,查出的主要问题、发现的侵害人民群众利益的问题、审计决定处理处罚、移送处理等在数量上会减少。总体上跟踪审计的显性审计成果减少,目前上述来源于《中国审计年鉴》的审计业绩评价标准一定程度上已与跟踪审计目

标相悖，难以科学考核跟踪审计业绩。

审计署于1999年3月12日发布施行了《审计署关于办理审计项目揭露重大违法犯罪线索奖励办法(试行)》;2002年发布了《审计署优秀审计项目评选办法(试行)》(审法发[2002]45号)和《审计署优秀审计项目评分标准(试行)》(审法发[2002]69号)。2004年12月20日审计署废止了上述规定，同时印发《审计署优秀审计项目评选办法》(审法发[2004]73号)和《审计署优秀审计项目评分标准》，从审计过程规范化情况(50分)及审计揭露问题与审计取得成效情况(50分)两个方面考核审计绩效，没有针对跟踪审计隐性审计成果显著的特点进行设计。

笔者试图从理论角度分析跟踪审计是否需要增加隐性审计成果来考核其业绩。假设跟踪审计业绩(R)等于显性审计成果(X)与隐性审计成果(Y)的和，审计成本为C，建立以跟踪审计业绩效率为中心的跟踪审计业绩评价模型。

跟踪审计业绩效率(R_1)=(显性审计成果X_1+隐性审计成果Y)/审计成本C_1

传统审计业绩效率(R_2)=显性审计成果X_2/审计成本C_2

要使跟踪审计业绩大于传统审计业绩，即：$(X_1+Y)/C_1 \geqslant X_2/C_2$，可推导出：

$$Y \geqslant C_1 X_2/C_2 - X_1 = \frac{C_1X_2 - C_2X_1}{C_2}$$

(1)投入的审计资源一定的情形，即$C_1=C_2$。可进一步推导出：$Y \geqslant X_2 - X_1$，说明跟踪审计隐性审计成果要大于传统审计显性成果与跟踪审计显性成果的差，需增加隐性审计成果来考核跟踪审计业绩。

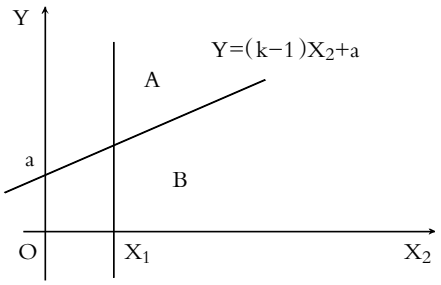
(2)跟踪审计资源投入大于传统审计的情形，即$C_1>C_2$。由于跟踪审计需投入的资源较多，不妨设跟踪审计成本与传统审计成本满足以下关系：$C_1=kC_2(k>1)$。相对于传统审计，跟踪审计的显性审计成果减少，即$X_2>X_1$。

$$Y \geqslant \frac{kC_2X_2 - C_2X_1}{C_2} = kX_2 - X_1$$

因此，若$Y=kX_2-X_1$，则说明跟踪审计并没有取得更优的审计效果，没有体现跟踪审计的作用。若通过考核跟踪审计隐性审计成果发现，隐性审计成果小于“kX_2-X_1”，则说明跟踪审计效率低于传统审计，因此审计人员有与被审计单位合谋的风险，通过隐性审计成果的度量来衡量审计人员的努力程度；若隐性审计成果大于“kX_2-X_1”，则说明跟踪审计效率高于传统审计，应进一步加大跟踪审计的力度。

(3)不管是传统审计还是跟踪审计，显性审计成果是容易度量的，因此“X_2-X_1”是可以量化的，不妨设：$X_2-X_1=a$，则跟踪审计效率与传统审计效率的高低可以通过隐性审计成果Y与“$(k-1)X_2+a$”的大小关系来衡量。为了进行进一步说明，下面通过图形进行分析。

下图说明，在传统审计显性审计成果已知的情形下，若跟踪审计隐性审计成果取值位于A区域，则说明跟踪审计效率高于传统审计效率；反之，若跟踪审计隐性审计成果取值在B区域，则说明跟踪审计效率低于传统审计效率。



审计效率区域图

(4)运用非线性规划分析隐性审计成果。根据以上假设，分析人员可以通过求解如下非线性规划来判断跟踪审计与传统审计效率的大小关系：

$$\begin{cases} \max\limits_{Y} R_1 = \dfrac{X_1+Y}{C_1} \\ \text{s.t. } C_1 = kC_2(k>1) \\ Y > (k-1)X_2 + a \end{cases}$$

若上述规划有解，说明跟踪审计效率高于传统审计效率；若上述规划无解，则说明跟踪审计效率低下，需要从深层次分析其中的原因。

综上所述，跟踪审计业绩评价要结合跟踪审计效率、显性和隐性审计成果综合考虑，在投入的审计资源一定的情形下，尤其需要增加隐性审计成果来考核跟踪审计。

三、方法验证：以江苏省公共工程跟踪审计为例

基于上述分析，建议增加隐性审计成果考评跟踪审计业绩。建设项目跟踪审计，是指采取跟踪审计模式进行的建设项目效益审计，是促进提高项目建设经济性、效率性和效果性的审计。跟踪审计是绩效审计的有效方式，审计评价内容包括经济性、效率性、效果性、环境性和公平性(5E)。跟踪审计隐性审计成果主要体现在如下五个方面：①跟踪审计建议节约建设成本支出的情况，经济性评价；②跟踪审计促进以较小的投入获得较大的产出，效率性评价；③跟踪审计促进建设项目投资目标的实现情况，效果性评价；④跟踪审计建议促进生态环境改善和资源节约，环境性评价；⑤通过跟踪审计建议，改善社会公平。

应用江苏省常州市审计局对夹山垃圾填埋场跟踪审计实例来验证利用隐性审计成果考核跟踪审计业绩的可行性，并和现行国家审计业绩评价标准进行比较。

为缓解城市垃圾焚烧项目投产前的垃圾处理矛盾，解决垃圾焚烧残渣的出路问题，经常州市发展计划委员会批准，拟建设常州市城市生活垃圾填埋场。2002年4月，常州市审计局对生活垃圾填埋场(一期)实施跟踪审计。此时，该项目正处于初步设计报批和前期拆迁准备阶段。审计组参加了该项目初步设计审查、项目论证等会议，并作了实地调查。调查发现，在拟建工程附近，武进市(为常州所辖市)早已建成了一个垃圾填埋场，如果再建一个，将造成“一点两场”的格局。况且，当时常州市正进行行政区划的调整，武进将撤市建区，成为常州市区的一部分。据此，审计组对建设方案的合理性、效益性进行了进一步调查，并征询了专家意见。调查认为，如果能将“一点

两场”改为“一点一场”,即在夹山建设一个统一管理的垃圾填埋场,则更为经济合理。于是,常州市审计局于2002年6月向市政府提交了《关于建议调整城市生活垃圾填埋场工程建设方案的审计调查报告》,反映了武进夹山垃圾填埋场建设情况和使用中存在的“库容未得到有效利用”等问题,指出行政区划调整后,建设“一点两场”不符合统一管理的要求,也难以达到运行的环保标准。对大量数据进行测算和对比后,提出了改“一点两场”建设方案为“一点一场”的设想和建议。2002年9月16日,市政府重新下达了《关于武进夹山垃圾填埋场改扩建工程项目建议书的批复》(常计[2002]325号),将原批复的常州市城市生活垃圾卫生填埋场新建项目(一期)调整为对原武进市夹山垃圾填埋场进行扩建改造。

该项审计活动取得了明显的成效,主要表现为:

1. 通过审计提前介入,及时建议,促成项目建设方案的合理调整和优化,为实现市、区生活垃圾卫生填埋场统一规划、统一建设、统一管理以及理顺管理体系,发挥了积极的促进作用。

2. 促进解决了原武进垃圾填埋场的环境污染问题,并为常州市创建国家卫生城市和环保模范城市创造了良好条件。

3. 新方案充分考虑了一、二期工程的协调和衔接,充分利用了已有资源,使库容量最大化。经测算,方案调整后共可增加库容178万立方米,相当于新增一个垃圾填埋场。

4. 节约了投资。如按每立方米库容建设成本36元计算,178万立方米库容需投资6 408万元,扣除对原垃圾填埋场进行改造增加的库容防渗、额外征地、污水设施改造等各项费用1 210万元,净节约投资5 198万元。此外,“两场”合并后还可以利用原生活管理设施和机械设备,减少重复建设和投入的浪费。合并后垃圾填埋场只需要一套班子管理,每年至少可节约运行费用25.2万元。

该工程显性审计成果不突出,笔者增加隐性审计成果对跟踪审计业绩进行考核(参见下表),以客观评价跟踪审计业绩和发挥“免疫系统”功能下跟踪审计的建设性作用。

某工程跟踪审计隐性审计成果考核表

经济性	①如按每立方米库容建设成本36元计算,178万立方米库容需投资6 408万元,扣除对原垃圾填埋场改造增加的库容防渗、额外征地、污水设施改造等各项费用1 210万元,净节约投资5 198万元;②合并后项目运行只需要一套班子管理,每年至少可节约运行费用25.2万元。
效率性	上述项目(不含污水处理)约需投资756万元,每增加一立方米库容仅需增加投资13.26元左右,大大低于新建垃圾填埋场的成本(42.17元/立方米:按7 000万元投资、166万立方米库容计算)。
效果性	①增加了库容,新方案充分考虑了一、二期工程的协调和衔接,充分利用了已有资源,使库容量最大化;②经测算,方案调整后共可增加库容178万立方米,相当于新增一个垃圾填埋场。
环境性	促进解决了原武进填埋场的环境污染问题,并为常州创建国家卫生城市和环保模范城市创造了良好的物质条件。
公平性	该案例的跟踪审计建议,对于改善社会公平不显著。

四、研究结论和建议

综上所述,目前以审计成果的五个方面——审计(调查)单位(个)、审计查出主要问题情况、审计发现的侵害人民群众利益的问题、审计决定处理处罚、移送处理考核审计业绩,促进和推动了审计事业的发展。

随着审计理念的转变和审计方式的多样化,目前审计机关仅以审计成果评价指标考核各类审计业务绩效缺乏针对性且比较单一,并且与跟踪审计目标相悖,难以评价跟踪审计业绩,难于更好发挥“免疫系统”功能下跟踪审计的建设性作用。

为进一步推进和引领跟踪审计,首先要客观评价跟踪审计业绩,本文提出如下建议:

1. 增加隐性审计成果考核跟踪审计业绩。本文认为综合如下五个方面更能够体现跟踪审计隐性审计成果:①跟踪审计建议节约建设成本支出的情况,经济性评价;②跟踪审计促进以较小的投入获得较大的产出,效率性评价;③跟踪审计促进建设项目投资目标的实现情况,效果性评价;④跟踪审计建议促进生态环境改善和资源节约,环境性评价;⑤通过跟踪审计建议,改善社会公平。上述指标,通过实例验证是可行的。

2. 增加审计成本、审计效率等指标多维度评价审计业绩。目前主要依据审计产出对审计工作进行业绩评价,而没有体现审计投入的资源。建议借鉴平衡计分卡体系对审计业绩进行多维度考核,以满足政府审计战略的需求。

3. 加大政府审计投入资源和审计结果的公告力度,跟踪审计咨询与确认应分业经营,咨询与确认混业经营必然导致审计人员不同程度地介入项目管理,既是“运动员”又是“裁判员”,会导致审计寻租问题。

【注】 本文受江苏省教育厅社科基金资助项目“公共工程跟踪审计业绩评价研究:以江苏省为例”(项目编号:2010SJB790021)、江苏高校优势学科建设工程资助项目“审计科学与技术”及江苏省公共工程审计重点实验室资助。

主要参考文献

1. 时现,朱尧平,薛禧儿.建设项目跟踪审计路径选择.审计与经济研究,2006;3

2. 柴严. 中国审计学会跟踪审计理论与实务研讨会综述.审计研究,2009;6

3. 曹慧明. 建设项目跟踪审计若干问题研究. 审计研究,2009;5

4. 审计署.中国审计年鉴2008.北京:中国时代经济出版社,2009

5. 曹慧明.论建设项目跟踪效益审计.审计研究,2005;1

6. 曹慧明.建设项目跟踪审计实务.北京:中国时代经济出版社,2006

7. 黄福基.高校建设项目跟踪审计探讨.学园,2011;2

8. 朱漪文.清单招标工程项目跟踪审计重点探讨.审计月刊,2007;6