

论完善财政专项资金绩效审计评价

尹淑平(博士) 吴立权

(广东技术师范学院 广州 510665 广东省审计厅 广州 510602)

【摘要】 制约绩效审计在我国全面展开的一个重要因素就是缺乏科学的绩效审计评价体系,而评价指标又是评价体系的核心内容。本文在分析专项资金绩效评价特点的基础上,结合我国绩效审计的实践,详细梳理了我国在绩效审计评价方面的缺陷,提出从绩效审计内涵、专项资金运动过程和专项资金绩效评价特点等几个方面考虑,来完善专项资金绩效审计的评价指标体系。

【关键词】 专项资金 绩效审计 评价指标

财政专项资金支出是财政支出的重要组成部分,由于专项资金在安排审批时就要求有明确的绩效目标,所以它是最容易推行绩效审计的部分。财政专项资金支出绩效审计很容易作为对整个财政支出进行绩效审计的试验田,财政专项资金绩效审计的质量高低直接影响我国政府审计在2012年全面实行绩效审计的目标能否实现。制约绩效审计在我国全面展开有一个很重要的因素就是缺乏绩效审计的评价体系,包括评价方法、评价指标和评价标准,在这个评价体系中评价指标是核心。

一、财政专项资金及其绩效评价特点

财政专项资金是指为实现某一事业发展和政策目标或者完成特定工作任务,由财政性资金安排的,在一定时期内具有专门用途、绩效目标和指定用途的资金。与其他资金相比较,财政专项资金具有如下特点:

第一,财政专项资金通常是全额或者部分由财政预算拨

款的,所以它也属于财政资金的一个组成部分,对财政专项资金的安排也必须遵循公平和效率原则,使资金的使用效益最大化。

第二,根据各省财政专项资金的管理办法,在审批时通常要求财政专项资金有明确的绩效目标,它在设立时就设定了明确的效果目标。

第三,财政专项资金通常有明确的管理制度,资金的下达、拨付的时间和程序都有明确的规定,资金的使用范围和用途也有明确的规定,强调专款专用。

第四,财政专项资金具有很强的政策性,它的设立通常是为实现某一事业发展和政策目标或者完成特定工作任务,政策目标明确。

第五,为了实现各种各样的社会经济目标,财政专项资金种类众多。

财政专项资金的特点决定了对财政专项资金的绩效评价

假设2012年12月31日各种迹象表明该资产已过时,对该资产进行减值测试,该资产的可收回金额为50万元,故应确认资产减值损失。年限平均法一确认资产减值损失34.11万元,年限平均法二确认资产减值损失32.64万元,两种方法计提折旧的情况见表4。从表4可以看出,使用年限平均法一计提折旧,在达到预计使用年限后净残值不等于“原值×净残值率”。达到预定使用年限时,年限平均法一比年限平均法二少计提折旧19.66万元。

根据《企业会计准则第8号——资产减值》的规定,资产减值损失确认后,减值资产的折旧或者摊销费用应在未来期间作相应调整,以在剩余使用寿命内系统地分摊调整后的资产账面价值(扣除预计净残值),这指的是年限平均法二。

笔者认为:当企业资产规模较大、发生业务较复杂时,使用年限平均法一和使用年限平均法二计算的折旧将会产生较大差异,为避免企业操纵利润,应统一规定,年限平均法即指年限平均法二。○

表4

年限	原值	月折旧率	折旧额		差额
			年限平均法一	年限平均法二	
2010年	100	0.097	9.70	9.70	0
2011年	120	0.097	11.64	11.86	-0.22
2012年	120	0.121 25	14.55	15.81	-1.26
确认减值			34.11	32.64	1.47
2013年	50	0.12	6.06	9.70	-3.64
2014年	50	0.12	6.06	9.70	-3.64
2015年	50	0.12	6.06	9.70	-3.64
2016年	50	0.12	6.06	9.70	-3.64
2017年	50	0.12	6.06	9.70	-3.64
2018年			0	0	0
2019年			0	0	0
折旧合计			66.20	85.86	-19.66
净残值			19.69	1.50	18.19

不同于对私有资金的绩效评价,也不同于对一般公共财政资金的绩效评价。财政专项资金的绩效评价有如下特点:

第一,对财政专项资金的绩效评价首先应该评价其设立是否符合财政资金使用的公平和效率原则。

第二,在对财政专项资金的绩效评价过程中必须与专项资金设立时提出的项目可行性报告中的绩效目标进行比对。在对财政专项资金进行绩效评价时还必须考虑行业指标,以便为提出更好的建议提供对比分析依据。

第三,按照管理制度的规定,应在规定的使用范围内使用专项资金,按照规定的程序进行财政专项资金的变更,按照年度预算和实施计划来安排资金进度是对财政专项资金使用的基本要求,对财政专项资金进行绩效审计时一定要包含资金管理方面的评价内容。

第四,对财政专项资金的使用绩效进行评价时应保持动态性,因为财政专项资金设立的目的就是实现某一事业发展和政策目标或者完成特定工作任务,随着经济社会的发展和政府工作重点的变化,财政专项资金的目的也会改变,所以对财政专项资金绩效的评价不可能是一成不变的,在评价过程中也要特别注重其对政策的执行程度和效果。

第五,由于财政专项资金包含的种类众多,所以对财政专项资金绩效的评价是一项系统工程,涉及多方面的综合知识。而且对不同种类的专项资金的评价可能要采用不同的评价指标,不可能有一个统一的评价指标体系,这就决定了专项资金绩效的评价指标体系是分类别的,不同类别的专项资金绩效评价过程需要不同的指标。

二、现行专项资金绩效审计评价的缺陷

从评价指标角度看,现行专项资金绩效审计评价还存在以下缺陷:

1. 缺乏统一的专项资金绩效审计评价指标体系。目前我国还没有统一的财政专项资金绩效审计评价指标,广东省也没有专门的、成体系的评价指标体系,但广东省财政厅、审计厅、监察厅和人事厅在2004年以《广东省财政支出绩效评价试行方案》(粤财评[2004]1号)附件的形式联合发布了广东省财政支出绩效评价指标体系。在这个评价指标体系中,财政支出的绩效评价指标被分为定量指标和定性指标两大类。定量指标又分为基本指标和个性指标,其中基本指标为评价各类型财政支出效益的通用指标;个性指标是将财政支出分为九个大类,对每一类都设定了明细指标,个性指标是绩效评价的核心指标。

目前,审计部门在实施财政专项资金的绩效审计时也没有一个固定的评价指标体系作为参考,主要是根据国家和各级政府对该项专项资金的管理办法、行业指标、专项资金设立时的可行性报告来寻找合适的评价指标,随意性比较大。

2. 评价指标的设置不够完整。从目前审计实践和一些省市采用的财政资金绩效评价指标来看,当前专项资金绩效评价指标在设置方面还不够完整,主要体现在以下方面:

(1)缺乏对专项资金分配合理性的审计评价指标,重点还是对合规性方面进行评价,通常采用的指标有违规金额和管

理不规范的资金总额,例如2008年广东省对环保资金、科技资金、林业资金、计划生育资金、再就业资金、技工学校建设资金、农业资金以及疾病预防控制中心改造建设资金等八项专项资金审计披露的主要问题就主要集中在这两个方面。在广东省审计厅2009年进行的职业教育基本建设资金、重点优抚对象补助资金、乡镇卫生院事业费补助资金、农村卫生站医生补贴资金和基本农田保护示范区建设资金等五项专项资金绩效审计中披露的问题也主要是资金拨付程序、违规挪用资金、资金会计核算等资金管理方面和合规性方面的问题,这说明在对专项资金进行绩效审计时的评价指标也主要是侧重于此方面。美国加利福尼亚州2009年1月22日发布的针对监狱医疗健康服务的审计报告中就披露了存在的重要问题之一就是,没有经过竞争性投标就购买了2670万美元的IT方面的货物和劳务,其中包括多次向同一供应商购买货物和劳务以及签订单一来源合同。可以看出,他们在审计过程中会对资金使用的经济性进行考察和评价,而在我国各级审计机关发布的审计报告中还未见到有这一方面的评价,这也从侧面反映出我国的评价指标有缺陷。

(2)目前的审计指标主要是对专项资金的执行和使用过程进行评价,而缺乏对专项资金设立的评价,也即缺乏对决策过程的审计评价。由于审计风险的考虑和其他多方面的原因,目前的绩效审计都很少涉及这个方面。专项资金的设立应该是专项资金绩效审计的起点,专项资金设立是不是必要和符合经济社会发展的,是在何种情况下设立的,这从根本上影响着专项资金将来的使用效率和使用效果。

(3)在进行专项资金审计时,审计跟进方面(或者改进方面)的评价缺乏。我国当前的绩效审计实践不注重对被审计单位对审计过程中发现的问题和提出的建议的反应态度进行评价,而积极处理绩效审计发现的问题恰恰是绩效审计需要达到的重要目标。在绩效审计方面处于领先水平的美国就很重视审计跟进方面的评价,每年都要发布专门的审计报告来分析评价每个被审计对象对待审计建议的态度,例如在2008年1月至2009年12月期间,美国加利福尼亚州审计局共提出了281项审计建议,其中有132项完全得到执行,88项得到部分执行,悬而未决的有43项,未有回应和未采取行动的分别为4项和14项,他们很注重这方面的追踪评价,这是我国绩效审计评价指标体系中非常缺乏的一个方面。

(4)在设计评价指标时,忽略对政策执行的审计,不注意对政策执行情况进行评价。政策性是财政专项资金的一项重要特征,而现行针对专项资金的绩效审计却不太重视对政策执行导向的评价,未能评价专项资金的使用是否符合科学发展观原则,是否体现产业政策的要求,优惠政策的落实是否与政策制定的初衷相符,对政策本身是否存在问题与缺陷(包括与有关法律、法规、部门规章以及规范性文件存在冲突,存在政策空白,需要予以补充或完善的地方,规定是否含义模糊,是否需要加以解释或明确等)更是极少进行评价。

(5)评价指标以反映经济性和效率性为主,有关效果性的

评价指标较少,尤其缺乏在社会效益、生态环境效益方面的评价指标。这一点从我国审计机关公布的审计报告中可以看得很清楚。

3. 评价指标结构不够合理。定量定性指标比例不够合理。指标体系结构比较单一,在指标的设定中定量评价内容相对明确,定性评价相对不足,而且对定性评价指标的界定比较宽泛和概括,没有像定量指标一样进行细化。这就造成了绩效审计结果不全面、准确性差。

指标在资金运动不同过程中的配比不够合理。未能与追踪审计结合,未按照项目开工前管理、项目运作过程的监控和项目运行后的效益整个过程来设立评价指标体系。

指标在人力资源和其他资源的配比上不够合理。在指标设计方面忽略人的因素,不注重对资金的使用和管理人员进行评价,其实是否由达到标准的职员来管理项目也会对资金的使用效率产生重要影响。

当然,专项资金绩效审计评价指标存在的这些缺陷与我国尚处于绩效审计的探索阶段和执行绩效审计的人力资源严重不足有重大关系,而科学合理的评价指标体系的构建可以促进绩效审计的深入发展和全面推行。

三、完善专项资金绩效审计评价指标体系需遵循的原则

针对我国当前在专项资金绩效审计评价方面的缺陷,有必要进一步完善绩效审计评价指标体系,在设计科学合理的评价指标体系时需要遵循如下指导原则:

1. 经济性、效率性和效果性兼顾原则。在进行评价指标设置时不能只考虑某个方面而忽视其他方面,需要针对经济性、效率性和效果性三个方面分别设计合适的指标。

2. 针对性与兼容性相结合原则。因为财政专项资金支出分为多个种类,每一类支出都有其独特性和重点关注的效益,为此设置的指标就应该有较强的针对性,需要考虑分类指标的设置。但同时又要考虑作为财政支出效益考核的共通性,应注意通用指标选取的兼容性,扩大指标的适用范围,做到针对性与兼容性相结合。

3. 定量指标和定性指标相结合原则。定性分析就是对财政支出效益做出判断,而定量分析则是判断的客观依据,定量分析可以使定性分析更加准确和层次分明。财政支出项目执行的结果,有的不能用量化标准进行衡量,或者量化指标难以明确显示效益的具体状况,对这类支出项目不必勉强依靠定量分析。

4. 评价需要与可操作性相结合原则。从评价需要来看,指标设置得越细,评价结果就会越准确。但是有时有些数据是难以获得的,有些数据要获取可能要花费极高的成本,所以在设置评价指标时应该考虑现实可操作性,在考虑经济性和资料可获得的前提下,依据重要性来设置数量适当的评价指标。

四、完善专项资金绩效审计评价指标体系的设想

在设计专项资金绩效审计评价指标体系时,应该围绕如下几个方面进行:

1. 基于绩效审计内涵的考虑。根据最高审计机关国际组织的界定,绩效审计的审计标准包括审计被审计单位管理活动的经济性,审计被审计单位的人力、财务及其他资源的利用效率,审计被审计单位的业绩效益即3E审计。在此基础上也有人提出绩效审计应该是5E审计,在3E的基础上还加上公平性和环境性这两个方面。对财政专项资金的绩效审计同样需要从3E(5E)这几个角度进行,审计评价指标的设置一定要涵盖对经济性、效率性和效果性的考虑。

2. 基于专项资金运动过程的考虑。专项资金绩效审计应该涵盖资金的全部运动过程,所以按照财政专项资金运动的流程将专项资金绩效评价过程分为对专项资金项目设立过程、专项资金项目立项过程、专项资金项目运作过程和专项资金项目完成四个阶段的评价,对每一阶段有侧重点地从经济性、效率性、效果性(包括环境性和公平性)目标角度来设置评价指标,这样形成完整的、逻辑清晰的绩效评价指标体系。

3. 基于专项资金绩效评价特点的考虑。如前文所述,专项资金绩效评价有其自身特点,在构建指标时也必须反映这一点。

再结合前文对财政专项资金绩效评价指标构建原则的分析,在上述构建思路指导下,我们最终要形成的财政专项资金绩效审计评价指标应该是分层次的,由抽象到具体,每一层次的指标提供不同的评价依据;财政专项资金绩效审计评价指标应该是定量指标与定性指标并存的,定量指标为评价提供准确的数据支持,而定性指标则弥补定量指标的武断性和不全面性,可以对定量评价结果进行校验和修正,以便得到更为合理的评价结论;财政专项资金绩效审计评价指标应该是共性与个性并存的,通用指标反映那些在所有专项资金或多数专项资金绩效评价中需要考虑的方面,而个性指标则针对具体的评价对象,反映某一类型专项资金在使用过程或产生效果方面所特有的部分;财政专项资金绩效审计评价指标应该是动态的,在面临特定的评价对象时、在不同的审计背景下,可以对预先制定的指标体系中的评价指标进行增加或减少,不是一成不变的。

【注】本文系广东省审计厅、广东省审计学会2010审计课题“我国财政专项资金绩效审计的评价指标体系建立——以广东省为例”(课题编号:粤审会[2010]11号)的阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 卢吉. 构建财政资金绩效审计评价指标体系浅探. 江苏技术师范学院学报(自然科学版), 2008; 3
2. 白宪生. 关于绩效审计评价标准体系的研究. 中国乡镇企业会计, 2008; 7
3. 陈学安. 建立我国财政支出绩效评价体系研究. 财政研究, 2004; 8
4. 财政部财政科学研究所课题组(苏明等). 健全地方财政支出绩效评价体系的建议. 中国财政, 2006; 8