

# 国家审计组织方式的改进与重构

——基于天津市审计局的经验考察

张莉<sup>1</sup>,张俊民<sup>1</sup>,朱琦<sup>2</sup>

(1. 天津财经大学 商学院,天津 300222;2. 天津审计科研培训中心,天津 300222)

**[摘要]**通过实地参观、座谈、访谈、问卷调查等方式对天津市审计局近年来利用“制度+科技”的总体改革模式推进审计组织方式变革的策略开展深入考察,进而在评析现状的基础上,基于开放系统的组织理论与目标管理原则,提出以流程化管理理念重构审计组织结构、以数字化理念构建“依法审计”新型岗位及制度体系、以全面绩效管理理念革新审计人力资源激励政策以及以“三问机制”理念推进学习型国家审计组织文化建设的国家审计组织方式重构策略,以期为当前审计管理改革提供理论支撑。

**[关键词]**国家审计;审计组织结构;国家治理;审计组织方式;组织人力资源政策;审计组织文化;审计信息化;政府审计

**[中图分类号]**F239.44 **[文献标志码]**A **[文章编号]**2096-3114(2017)01-0085-10

## 一、问题的提出

全新的国家治理战略需求与科技环境的变革对审计组织带来严峻挑战。2014年以来,国务院陆续发布《关于加强审计工作的意见》、《关于完善审计制度若干重大问题的框架意见》以及《关于实行审计全覆盖的实施意见》,如何形成与国家治理体系和治理能力现代化相适应的审计监督机制,已经成为当前及今后一个时期审计实务界与理论界的紧迫重大课题。在国家审计体系中,组织方式作为审计主体核心能力的重要组成部分,对有效履行审计职责、充分发挥审计功能及作用、实现审计目标和推进审计机制改革至关重要。伴随审计信息化的发展及国家治理战略的演进,关于如何创新审计组织方式的研究逐渐成为近年来的热点命题。王智玉、刘家义等认为审计信息化对审计组织方式产生触动,审计组织有必要建立与审计信息化相协调的组织方式及结构体系<sup>[1-2]</sup>。王会金运用协同理论提出了包括主导式协同、项目式协同、参与式协同和支持式协同的国家审计组织方式架构<sup>[3]</sup>。贵州省和湖北省审计局课题组基于省直管县财政体制提出了创新审计组织方式的路径和内容<sup>[4-5]</sup>。甘肃省审计学会课题组和兰州特派办课题组认为大型审计项目的实施有利于驱动审计组织方式变革,他们构建了以矩阵式为框架的扁平化、弹性化、网络化审计项目组织结构体系<sup>[6-7]</sup>。上海市审计局课题组认为创新审计组织实施方式的主要方向是开展跟踪审计、联动审计和委托审计<sup>[8]</sup>。以上研究多是对审计项目组织实施方式或审计组织结构的探讨,尚未系统阐述国家审计组织方式的概念并完整构建其框架体系。

**[收稿日期]**2016-06-16

**[基金项目]**审计署2014—2015年度重点科研课题(14SJ04001);国家自然科学基金面上项目(71272189);教育部人文社会科学研究规划基金一般项目(12YJA790193)

**[作者简介]**张莉(1983—),女,河北承德人,天津财经大学商学院博士生,主要研究方向为国家审计与审计近代史;张俊民(1960—),男,山东鱼台人,天津财经大学商学院教授,博士生导师,主要研究方向为审计与会计理论;朱琦(1964—),女,天津人,天津审计科研培训中心高级审计师,主要研究方向为审计。

开放系统的组织理论认为,组织是一个具有明确目标导向、精密结构和自我协调能力的活动系统,它同时又与外部环境保持密切的联系,而组织方式是组织协调与整合内部与外部各要素相互关系的管理活动,是组织达成战略目标的有效途径。组织的基本构成要素包括环境、战略与目标、工作与技术、人员、正式组织及非正式组织六部分,其中正式组织包括人力资源实践、工作岗位设计和组织结构,非正式组织包括组织文化、行为准则、价值取向和社会网络,完整的组织方式设计应涵盖正式组织与非正式组织的核心要素,促使整个组织系统成为一个完整的动态平衡协作体系<sup>[9]</sup>。中国审计机关作为依据《中华人民共和国宪法》规定设立的国家审计组织,是国家行政机构的组成部分,是为了实现审计目标而设置的机构、配置的人员和授以职责权限的有机整体<sup>[10]</sup>,是国家治理内生的具有预防、揭示和抵御功能的“免疫系统”<sup>[11]</sup>。国家审计组织具有开放系统非营利性组织的诸多特征,因此,我们可以将国家审计组织方式概括为国家审计主体协调与整合外部审计环境、内部审计资源相互关系的管理活动,是国家审计机关服务于国家良好治理、推进国家治理体系及治理能力现代化的有效途径。完整的国家审计组织方式应是一个动态平衡的协作体系,合理的审计组织结构、有效的审计岗位配备、系统的人力资源政策与激励和具有传承性的审计组织文化是构成现代国家审计组织方式的核心要素(如图1所示)。审计组织要适应不断变化的外部环境及国家治理需求,有必要立足于四个核心要素不断创新组织方式框架体系,为持续提高国家审计能力提供动力。

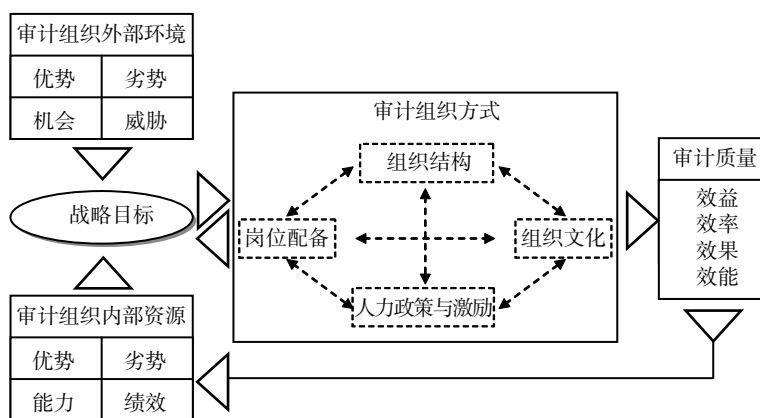


图1 国家审计组织方式的系统协同模型

2015年我们利用实地参观、座谈、访谈、问卷调查等方式对天津市审计局推进审计组织方式变革策略进行了深入考察。近年来,天津市审计局提出“制度+科技”的总体改革模式,基于大数据理念,依托新一代信息技术,构建了以联网实时审计中心、审计监督指挥中心和审计数据中心为内核的“联网实时审计监督一张网”管理系统,制定了一套信息化审计管理制度,确立了立项审计、无项目审计和实时监控三位一体的数字化审计方式,创造性地提出了跨部门审计、批量审计、跟踪审计等现代化审计方法以及以经济责任审计为依托、统筹规划各专业审计项目的全新审计理念,推进了审计组织方式随之改进,初步实现了对公共资金、国有资产、国有资源和领导干部履行经济责任情况的实时监控。天津市审计局的改革模式在全国范围产生了广泛影响,2013年至今,审计署、地方审计机关以及国外审计组织成员陆续到天津进行经验交流,并对天津改革模式予以认可。因此,我们在评析天津审计局组织方式改进现状的基础上,利用开放系统的组织理论并运用目标管理原则,提出国家审计组织结构设计、岗位配备、人力资源政策和组织文化的现阶段改进策略及未来重构愿景。

## 二、以流程化管理理念重构国家审计组织结构

国家审计组织结构是组织各部分排列顺序、空间位置、聚散状态、联系方式以及各要素之间相互关系的一种模式,是整个审计系统的“框架”。国家审计组织结构决定了审计机关中的正式报告关系,确定了将个体组合成为部门、部门再组合成为整个审计组织的方式,涵盖了跨部门沟通协作与审计力量整合的制度设计,是正式组织设计中最核心的要素。一个理想的国家审计组织结构应该鼓励成员间通过横向联系提供共享信息,强化组织协调,并保持纵向控制与沟通。明茨伯格组织结构理论

认为,任何一个组织都有五个基本组成部分,即技术核心、高层管理、中层管理、技术支持和管理支持<sup>[12]</sup>(如图2所示)。

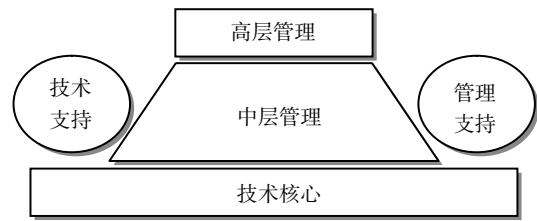


图2 明茨伯格组织结构基本框架

在我国当前的行政型审计模式下,最高审计机关对国务院负责,并代表政府向人大报告工作,地方各级审计机关实行双重领导体制,对本级人民政府和上一级审计机关负责(见图3)。各级审计机关在执行具体审计项目时,以直线职能化管理模式建立了金字塔形层级命令组织结构体系,审计组织结构在一定程度上保留着层级式、官僚式和正规化的痕迹,表现出综合职能部门相对较多、专业职能部门分行业对口设置、附属机构臃肿等特点<sup>[13]</sup>。这种结构缺乏灵活性,不利于对审计全过程进行有效监控,不利于对社会经济运行状况进行全方位监督,也不利于整合审计资源和适应审计信息化发展的需要<sup>[2]</sup>。

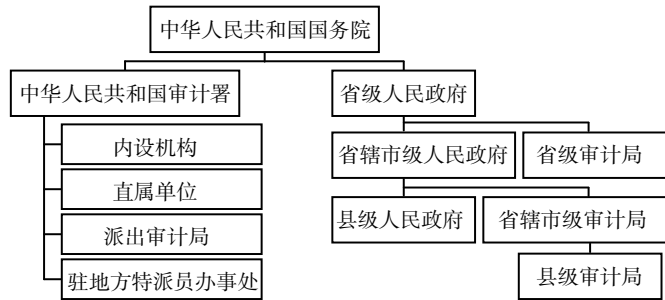


图3 国家审计组织结构图

近年来,伴随审计信息化的发展及大型审计项目的开展,审计组织对统筹调配人员、统一编组和扁平化管理的新型组织方式不断进行探索。在一些行业性或区域性项目审计中,他们积极整合各专业、各层级审计资源,创新性地提出矩阵型组织结构。根据年度审计计划,将审计任务划分成不同的审计项目,结合每个项目的实际目标、涉及的范围以及专业技术方面的要求,考虑每个审计人员的特点,打破原有的职位导向、处室界限,从审计机关各个处室抽调审计人员,整合成立以审计组长为核心的临时性专业审计团队,以项目而非处室为核心,实施审计项目化管理,同时结合大数据技术增加数据支撑和加强流程管控,短期来看这种方式有效地推进了审计项目组织结构的扁平化、网络化的发展,提高了组织灵活性。

在组织结构改进方面,天津市审计局的主要经验在于利用信息化管理平台,创设了虚拟组织结构与流程。2013年,基于大数据理念,融合组织结构理论,依托新一代信息技术,按照“金审”二期工程“五层两翼”架构,天津市审计局设计了以联网实时审计中心、审计监督指挥中心和审计数据中心为内核的“联网实时审计监督一张网”管理系统(如图4所示),应用层部分包括系统综合管理平台、联网实时审计中心、审计监督指挥中心和审计数据中心。其中,审计监督指挥中心具有统一组织项目管理、总体分析展示、决策支持、审计实施过程控制、现场指挥等功能,由市局统一建设,应用范围辐射市局各处室和各区县审计机关,为职能部门指挥、决策

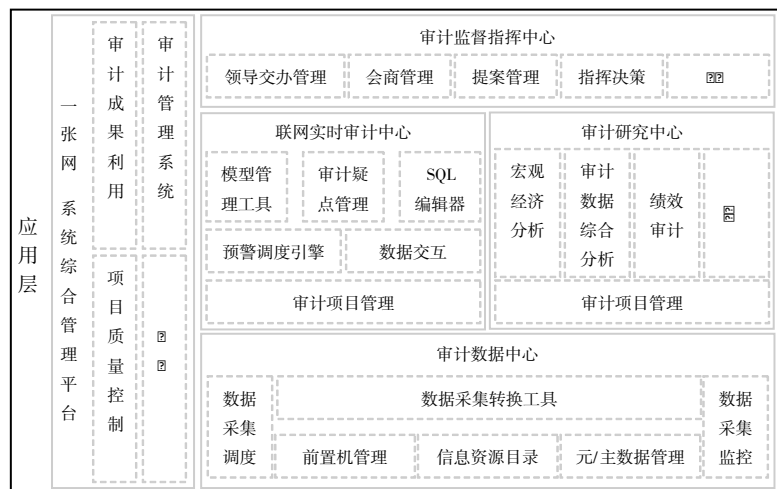


图4 “联网实时审计监督一张网”应用层架构图

提供支持,构建了机关、处室、审计组与审计人员的扁平化指挥体系。审计数据中心基于数据仓库技术,以“金审”工程的行业数据规划为基础,进行数据采集、加工、转换、存储、交换、共享和管理,为审计实施提供基础数据支撑。联网实时审计中心通过对审计数据深入分析、及时预警及动态监测,达到实时监督的目的,为审计人员提供高效、实时的审计作业环境,有效促进了传统审计流程再造。新的审计程序可归纳为:审前调研,确认数据需求,采集数据,整理数据;整体分析,搜集审计线索,锚定审计疑点,评估审计风险;合理整合项目,配置审计资源,确认审计计划,细化审计方案;现场审计取证,疑点落实,出具审计报告,提出整改建议;利用实时数据,跟踪整改结果,治理“屡审屡犯”。

“一个平台,三个中心”形成了一个以信息化技术为支撑的虚拟组织结构框架,与原有以行业为依据设计的传统组织结构相互配合,为传统组织结构变革提供了实践依据。未来国家审计组织结构有必要利用信息化管理平台,融合流程化管理模式,建立一套以流程目标为导向的扁平化管理体系,以审计业务流程作为组织结构设计的逻辑起点,基于业务流程运作对人力资源进行分工安排。具体而言,重构后的国家审计组织结构可以依次划分为指挥层、支撑层、执行层和控制层四个层次(如图5所示)。

审计指挥中心作为高层管理机构,是审计组织的最高决策层,负责审计工作的全面决策和指挥,这样有利于强化审计组织整体化管理。

支撑层以人力资源中心、信息化建设中心和数据分析中心为主要内容。人力资源中心为各审计流程配置专业审计人员,提供全员培训,考核审计人员绩效。信息化部门提供信息的硬件支持,负责各个流程的信息化建设,确保各流程安全稳定运行,利用信息技术实现对被审计单位的实时监控及现场审计的远程支持。数据分析中心负责对数据进行收集、整理、分析和提供线索,为审计流程提供数据支持。这三个部门主要作用在于为执行层服务,保证流程运转。

执行层是开展审计业务的主要层级,通过专业整合构建审计业务中心,按照审计流程建立项目组,项目组将流程所涉及各个职能部门人员整合起来,这样就改变了以前人员对原来的业务部门领导负责的形态,而转为对流程负责,每一个流程都以服务于良好的国家治理为导向。例如,年度立项审计包括调研、方案制定、现场执行、报告提交等流程,人力资源中心负责配置审计人员,信息化中心负责信息技术支持,数据分析中心负责数据采集、挖掘、关联分析和提供线索,执行层(包括审计控制中心)负责审计规则制定、计划编制、内部控制及档案管理工作,对审计项目的实施过程进行控制。建立的流程项目组虽然与目前的审计项目组类似,但它并非临时性团队,而是常态的组织形式。流程项目组的人员可以经常更换,但只要流程固定下来,其节点是不会改变的。

整改督导中心负责研究整改工作的困难和发展趋势,配合审计控制中心建立并完善整改相关机制;负责审计计划、公告、报告的对外发布及解读;负责被审计单位整改的跟踪落实;负责与纪检、监

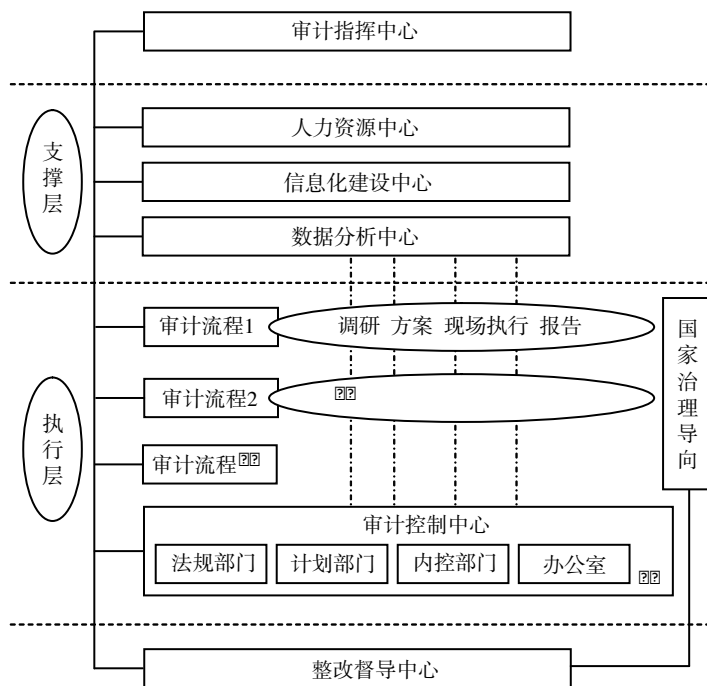


图5 流程型国家审计组织结构图

察、国资委、中央银行等监管部门对口联系及业务沟通,集结政府资源,形成横向融合监督机制,提高审计整改效果,推动管理型政府向服务型政府转变,促进审计部门与其他政府公共部门协同发展。

流程型国家审计组织结构有利于促使审计组织对国家治理需求变化做出灵活、快速反应,促进审计人员专业技能提升、团队合作和价值共享,长期来看有利于提高审计组织的整体价值。然而,目前组织结构重构也面临诸多现实阻力:一是对传统审计流程再造和精细设计需要充分的智力资本投入及时间投入;二是现有管理者职权及利益的重新配置很可能面临阻力;三是横向型组织结构要求强化成员培训,在当前审计组织的工作强度下很难实现。

### 三、以数字化理念构建“依法审计”新型岗位及制度体系

1983年审计组织(审计署)成立伊始,审计组织内部就按国民经济部门和行业属性设置审计业务部,并按照机关组织规范设置高层领导部门、管理机关事务的职能部门和法规部门。1986年以后,审计署为审查中心城市业务设立了特派员办事处,为审查某些重点行业设立了派出审计局,派出审计局和特派员办事处由审计署直接领导。伴随审计教育及科研事业的不断发展,审计署及地方审计机关陆续增设了科研培训部门、审计学会、审计博物馆等部门。1998年以后,伴随审计信息化建设,审计组织陆续建立了计算机技术中心和电子数据审计部门。截至2015年底,全国审计人员已由1983年的两万六千人发展至十万余人。当前,审计岗位主要通过公务员招考进行聘用,由于审计工作具有专业技术性强、原则性强等要求,审计组织对各岗位辅以相关专业知识和职业能力和工作经验的要求。与此同时,审计组织经过30多年发展,已形成以宪法、审计法及其他有关法律、审计法实施条例和其他行政法规、地方性审计法规为基础的制度保障体系。近年来,民主政治的发展以及审计信息化、数字化的全面推行与持续创新,不仅增强了审计组织对原有审计专业技术岗位的要求,而且增强了对复合型审计人才的需求,审计人员的能力素质与思想观念成为限制审计组织发展的瓶颈,新型专业岗位规划、现有岗位职责扩大化、团队化工作方式和全新制度体系构建成为未来审计岗位设计的趋势。审计署及地方审计机关在审计岗位及制度体系设计方面与时俱进,2014年期间对1983年以来的600多项规范性文件进行集中清理,废止71件,修订完善34件。与此同时,重新制定审计报告复核审理审定工作流程及各环节工作要求等制度,严格区分审计质量控制责任,提高审计审理工作的规范化水平。自2002年审计信息化建设伊始至2013年底,陆续发布计算机审计实务公告,阐述计算机审计数据和审计方法体系规划,一些地方审计机关为全面推行新一代信息技术环境下的审计实践,制定了相应的规范性文件,成立了新型岗位部门,为数字化审计模式提供了有力的智力支持。

为推进大数据环境下联网实时审计的开展,2015年7月天津市政府颁布《天津市联网实时审计监督办法》,对联网实时审计的概念、审计机关职责及权限、被审计单位权利义务以及联网实时审计程序予以详细阐述,为规范联网实时审计监督行为提供了相应的政策依据<sup>[14]</sup>。依据该办法,天津市审计局陆续编制系列规章制度,从网络建设、安全防护、数据采集管理、数据处理、模型编制、组织实施等各环节规范联网实时审计工作,与审计法、国家审计准则相互对应,从而保障数字化审计方式有章可循、有法可依。针对大数据环境下联网实时审计的特点,天津市审计局及区县审计机关对岗位设置进行了如下革新:第一,成立联网审计处。在被审计单位联网前,联网审计处对被审计单位的信息系统、网络环境进行调查,全面了解财政、财务和业务系统的核算(管理)内容、组织机构、业务流程、信息系统架构、数据库类型、数据量、对外提供数据以及内部的网络环境和外部网络接口等情况,制定联网方案。在被审计单位联网后,联网审计处负责市区两级联网数据使用权限设置,监控利用联网监督平台采集模版自动清洗转换的电子数据情况,对共享审计模型的可行性进行验证,负责联网监督平台动态预警信息反馈、联网实时审计模型运行跟踪处理、预警结果数据审核、联网审计系统共享模型组织利用以及跨平台审计数据分析,每季度对疑点状态和疑点落实情况、业务部门数据分析模型的应用

情况进行汇总分析。第二,成立联网审计岗。区县审计局设置相应的科(岗),负责行业(区域)联网审计事项处理。第三,成立联网审计督导组。专派人员直接负责区县联网实时审计工作,协调解决工作中遇到的实际问题,推动区县联网审计工作。第四,成立数据分析团队。数据分析团队由信息技术人员和业务人员共同构成。开展审计项目前,数据分析团队围绕业务部门提出的审计思路、工作目标和审计方法,利用获取的联网数据、搜集的相关信息以及行业标准等,进行跨行业、跨部门比对和疑点分析,然后将分析结果提交相关审计组并纳入审计实施方案,作为疑点线索现场核查、取证,缩短现场审计时间,并进一步拓展联网数据内容和范围,发挥联网数据的聚集效应。第五,建立内部审计指导监督处,专司内部审计指导监督及审计整改落实检查工作,把控审计整改质量。《天津市审计局审计整改落实检查工作管理办法》规定,内部审计指导监督处在审计项目执行过程中,直接向审计组负责人了解情况,积极与被审计单位沟通,全面把握整改要点、难点。在整改方案跟进方面,综合分析研究整改思路,加强与被审计单位沟通。在整改跟踪方面,强化与内部审计部门的合作,确保整改到位,对于涉及体制机制问题和其他普遍性问题,通过制度建设的形式减少屡查屡犯问题。在调研中我们还发现,天津市审计局正积极筹建整改情况数据库,以组织机构代码为主键,将国有企业基础信息、机关事业单位基础信息、内部审计机构和人员信息、审计发现问题整改落实信息、审计组人员信息等内容填充进数据库,进一步促进对全市审计项目的统筹安排,形成长效的整改跟踪机制。

这些新型岗位与规章制度的建立,推进了审计与现代信息技术的融合,同时为复合型人才的培养缔造了现实环境,有力地推动了联网实时审计工作在天津地区的开展,为未来审计岗位设计及制度重构提供了经验。一方面,数字化审计方式促使电子档案在审计取证中广泛应用。目前,我国乃至世界范围的许多国家仍没有出台适用于电子文件管理的专门性法律法规,电子档案证据缺乏法律地位保障,而在审计实务工作中,现行审计法律、法规、规章也仍然以纸质档案及财务资料作为主要的审计证据,对于电子审计档案证据尚未作出明确规定。电子审计证据是一种以数字形式存在、逻辑结构与信息本身相分离的信息,与传统的纸质档案相比,电子档案具有来源不确定、易篡改、可复制、介质依赖性强等特点。然而,数字化审计方式对电子档案的依赖性较强,审计领域有必要出台相关的政策确保审计过程中所获取的电子资源的可用性。另一方面,数字化审计方式提高了审计工作效率,但仍需通过审计质量控制制度予以保障。伴随《现场审计实施系统(AO)》《审计管理系统(OA)》等软件的全面应用,未来审计组织应逐步建立以《现场审计实施系统(AO)》—《项目执行管理软件》—《统一组织项目管理软件》—《法制符合(审理)软件》—《公文起草签批软件》为轴线,以项目管理为本、报告管理为末的质量控制制度<sup>[1]</sup>,并着力构建审计操作指南体系,设计完整的审计工作标准框架,全面保证各岗位审计人员工作的质量和效率。与此同时,结合国家推进审计职业化的要求,未来审计组织应以流程型国家审计组织结构为基础进一步规划职位体系,对关键岗位进行重新设计,建立具有专业性质的新型审计岗位或团队,完善审计资格准入制度、职业等级制度、专业考试与培训制度,全面提高审计组织绩效。

#### 四、以全面绩效管理理念革新审计人力资源激励政策

国家审计组织人力资源激励政策是对审计人员的职责及权限、工作标准、利益分配与激励、责任追究与惩戒等方面的设定。我国审计组织始终重视对审计人员的选聘、培训及考核评价,在发展中逐渐形成“以品德为核心、以作风为基础、以能力为重点、以业绩为导向”的人力资源激励机制。从2003年开始,审计署实施审计结果公告制度,将对被审计单位的审计情况公布于社会,实际上也将审计组织自身工作质量的优劣公布于社会,有力地促进了审计质量责任制的落实。2011年,《审计署“十二五”审计工作发展规划》进一步提出建立审计工作绩效评价制度并开始对外公布《审计署绩效报告》,披露审计资源配置、审计计划、审计成果等信息,从可用货币计量的审计成果、不可用货币计量的审计

成果两方面评价审计署工作绩效,得到社会各界的广泛关注。之后,一些地方审计机关也制定了绩效考核制度,这为利用绩效管理理念推进审计组织人力资源激励政策改革建立了良好的基础。

近年来,天津市审计局为强化审计人员绩效管理及责任追究,构建了以“问责”为核心的审计质量终身负责制和责任追究制,全面细化审计责任清单,将审计职责分解到每一个部门和岗位,明确审计方案实施、审理、处理和整改责任,打造覆盖审计执法全过程、全环节的责任链条,按照“谁管辖谁负责、谁审计谁负责”的原则,落实审计责任。对于未按审计实施方案要求组织实施审计,造成漏查漏报或隐瞒不报等行为,严格追责问责,确保审计职责的履行。另外,为加强问责机制建设,天津市审计局以区县经济责任审计为起点推广审前公示制度,制定《××区属单位主要领导干部经济责任审计审前公示办法》,推行经济责任审前公示,建设“阳光审计”互动平台,公开审计立项的法律依据,被审计人员的姓名、任期及职务,实施审计的时间与方式,审计的主要内容,审计组成员和联系方式,审计工作纪律等,接受群众举报监督。

2008年颁布的《中共中央关于深化行政管理体制改革的意见》指出,“要建立行政问责制度和绩效评估体系”。经过多年的理论探讨和案例实践,国内专家及政府部门逐渐探索出政府全面绩效管理体系,即以本级年度各项工作统筹协调、指标化落实、预算编制和控制为目标,构建包括“部门整体绩效管理”、“部门领导班子和领导干部考核”与“工作人员绩效管理”的政府内部绩效考核与过程监管体系,以及包括“社会满意度评价”“重大项目和公共政策评估”与“独立的第三方绩效评估”的外部评估系统,并以此构建适用于本级政府主要领导的管控平台(进度预警和驾驭全局的决策支持平台)。全面绩效管理体系注重因地制宜的个性化方案设计,能够根据不同组织的管控模式、战略规划、区域特征、发展水平、领导风格等设计贴合组织实际需要的解决方案,突破行业差异、地区差异、发展水平差异等个性化因素的限制。因此,国家审计组织要建立具有其职业特点的审计人员管理制度,有必要吸取全面绩效管理体系的理念及经验,构建国家审计组织全面绩效管理机制。

在全面绩效管理机制中,目标管理体系是审计组织最根本的管理体系,绩效管理体系包含在目标管理体系之中,目标管理最终通过绩效管理落实到岗位<sup>[15]</sup>。目标管理的关键起点在于确定审计组织目标、战略及各层级计划,科学合理的审计目标层次能够确保良好的审计愿景贯彻到真实的审计工作方案之中,促使高层战略风险在具体操作层次和真实的审计工作中受到关注,优化国家审计对公共资金、公共权力、国有资产、国有资源管理及使用责任的风险监控过程,降低国家治理体系运行风险。在国家审计目标体系中,审计使命是审计组织的愿景和共享的价值观,指明审计组织在国家治理中所起的作用与所处的地位。审计战略是为了达到审计目标而利用审计资源和采取审计行动的总计划,通过一系列目标和政策去决定和传达审计组织的愿景。年度审计项目计划是审计机关为履行审计职责按年度对审计项目预先做出的统一安排,年度审计项目计划是对审计使命及战略的具体化。审计实施方案是一个综合的计划,包括审计目标、任务分配、审计流程、审计资源配置以及为完成既定审计项目所需要的其他要素,它将审计职责分解到每一个部门和岗位,并将年度目标分解到目标领域(审计执行、审计成本、审计成果、审计整改、审计质量控制、审计队伍建设、审计信息化建设、审计科研等),通过国家审计组织结构将目标从目标领域分解到各部门,各部门再将确定后的目标分解到岗位。绩效管理体系通过分解部门目标,依据部门工作要点、岗位职责以及工作流程,结合平衡计分卡等管理学方法,在目标实现过程的各个结点设置数量性、质量性、时间性、成本性评价指标,同时,通过绩效计划制定、执行、评估、改进的循环往复,实现对审计组织的全面绩效管理及有效控制。其中,绩效计划是将年度审计目标分解为考核指标,一般应包括审计业务成果指标(如人均审计成果、投入产出比、移送案件数量等)、客户评价指标(本级政府考核指标、社会公众满意度、审计建议采纳率等)与内部管理指标(审计计划完成率、信息化投入比、优秀审计项目数量、人均培训次数、员工满意度等)。绩效执行是将审计目标进行具体落实,建立绩效沟通机制,及时跟踪审计计划执行过程进行预警及修

正,并进行数据记录分析,为考核评估提供依据。绩效评估是通过周期性考核(上级审计机关考核、审计机关内部考核)和外部评价(政府评价、被审计单位评价和社会公众评价)对审计成果进行监测和报告。绩效改进是通过结果对比分析,持续改进策略(如图6)<sup>[16]</sup>。审计组织通过建立全面绩效管理体系,能够确保目标管理到各个审计岗位,绩效管理到每一位审计人员,并通过对审计绩效的控制、评估和改进保证审计质量,形成覆盖国家审计全过程、全环节的“问责”链条。

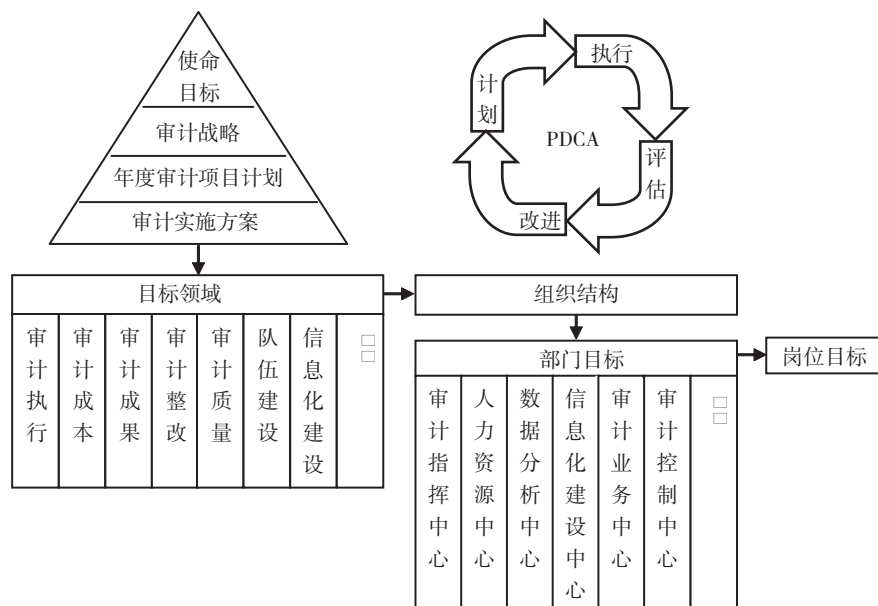


图6 国家审计组织全面绩效管理流程图

### 五、以“三问制度”理念推进学习型国家审计组织文化建设

国家审计组织文化是审计组织所有成员所共享的并且作为标准传承给新成员的一系列价值观、信念、精神、理念、形象、作风和思维方式的总和。审计组织文化作为非正式组织方式的重要组成部分,有利于促进组织内部整合并提高审计组织对外部环境的适应性,是推动审计事业不断前进、审计队伍不断发展壮大、审计监督制度不断完善的道德基础、精神支柱和不竭动力。我国审计组织始终坚持树立“明确责任、秉承忠诚、坚守清廉、讲求依法、坚持独立、追求奉献”的社会主义审计核心价值观,审计文化强调“责任、忠诚、清廉、依法、独立、奉献”<sup>[2]</sup>,倡导“守土有责”观念和 risk 意识。近年来,审计署亦大力建设审计博物馆,通过对审计文物、审计文献的收集,挖掘和阐发中国传统审计文化,实现传统与现代的完美交互。

天津市审计局在审计文化建设方面主要推行如下举措:其一,通过“上下联动、横向融合”的“一体化”管理理念,增强学习能力。一方面,积极参与审计署组织的大型、重点审计项目,例如全国土地出让收支和耕地保护审计项目、全国社会保障资金审计项目等,以干代训。另一方面,统一组织各区县审计局实施全市大型审计项目,加强市级预算单位与下属相关单位内部审计工作联动,开展领导班子亲临各区县审计局实地调研、座谈、指导工作等交流活动,从而形成一个良好的上下沟通、协调、长效学习机制。与此同时,积极创新协同办案、联动核查机制,加强与职能部门的信息交换,达到有效制约和综合治理的目的。例如,在2013年实施的全市社保审计中,天津市审计局与天津市社会保险基金管理中心建立了审计疑点和问题线索联动核查长效机制,通过核查通知和整改通知的方式,及时向社会保险基金管理中心提示风险,形成了审计部门推送疑点、社会保险基金管理中心核查和整改的闭环,确保了审计实施及整改的效率与效果。其二,推行专题调研制度,围绕最新实践问题和经济社会热点、难点问题开展专题调研,不断提高审计工作的针对性和有效性。其三,重视审计科学研究的引导性作用,积极开展重点科研课题立项,参与审计科研协作。

未来国家审计组织应有意识融合“问责、问廉、问效”的“三问制度”理念建设学习型组织文化:“问责”强调对审计工作履行责任的跟踪<sup>[17]</sup>，“问效”强调对审计工作履行效率、效益、效果的跟踪，



“问廉”强调对审计工作履行态度的跟踪。学习型组织文化高度重视人的因素,特别是人的素质的全面提高,注重组织与个体的协调发展,鼓励个体学习和自我超越,促使组织形成共同的价值观,并改善成员心智模式、培养系统思考能力与提升创新力<sup>[9]</sup>。首先,审计组织应进一步完善培训平台、会议平台、数据库平台以及图书资料平台,为审计人员提供科研培训、交流共享机会。其次,审计组织应构建学习考核制度,将学习能力作为绩效评价的一个方面,使“持续学习”成为审计组织的一种文化,促进审计理论研究取得进步。再次,学习型组织文化不仅应强调审计组织内部的理念革新和机制构建,在未来开展审计业务层面,亦有必要着眼于国家审计总体目标强化绩效审计并开展社会责任审计。绩效审计的目标在于通过对审计项目的经济性、效率性和效果性进行评估,考察决策是否被关注、采用的政策是否被有效执行。绩效审计的实施有利于提高政策执行审计效果,从对具体经济行为的审查逐渐向对抽象经济政策的评估和战略预警过渡,引导国家审计由被动审计检查、发挥经济监督和权力制约功能,逐渐向主动挖掘深层次体制机制问题,发挥对国家治理各领域的预防、揭示和抵御功能拓展,扩大审计监督覆盖面,提高政府“三问机制”的有效性和透明度。另外,绩效审计强调研究性思维模式,是审计理论联系审计实践的桥梁,也是持续提高审计组织学习能力的有效策略。它要求将各个审计项目作为一个特殊的个案加以研究,构建每一项的绩效考核标准体系,对审计人员的理论基础、综合分析能力等方面提出挑战。同时,世界经济发展所带来的能源稀缺、环境污染、社会福利保障不足、政府公信力下降等问题日益凸显,社会责任审计逐渐成为各国最高审计组织思考和行动的主流。社会责任审计的目标在于考察被审计组织对提高社会福利水平和社会整体利益的贡献,这不仅有利于促进学习型国家审计组织文化建设,还具有从根本上提高被审计组织社会绩效和道德绩效的作用,对政府和社会治理具有深远影响。因此,有必要强化对社会责任审计的关注,服务于责任政府建设。

## 六、结论

综上所述,国家审计组织方式是国家审计主体协调与整合外部审计环境、内部审计资源相互关系的管理活动,是国家审计机关服务于国家良好治理、推进国家治理体系及治理能力现代化的有效路径。完善的国家审计组织方式应是一个动态平衡的协作体系,合理的审计组织结构、有效的审计岗位配备、系统的人力资源激励政策和具有传承性的审计组织文化是构成现代国家审计组织方式的核心要素。通过对天津市审计局的实践考察,基于开放系统的组织理论,运用目标管理原则,我们提出国家审计组织方式未来变革应以流程化管理理念重构组织结构、以全面绩效管理理念革新人力资源政策、以数字化理念构建“依法审计”新型岗位及制度体系以及以“三问制度”理念推进学习型国家审计组织文化建设,系统引导国家审计组织方式的进化与重构,形成与国家治理体系和治理能力现代化相协调的审计监督机制。需要说明的是,国家审计组织方式的改革任重而道远,不应以某一城市、某一时段的实践成效作为最终参考对象。鉴于资源、能力所限,关于国家审计署及其他地方审计机关组织方式的现状及改进策略我们仍缺乏全面的考察,未来研究还需从国家这个更广泛的视阈考察审计组织方式的变革策略。

### 参考文献:

- [1]王智玉. 审计信息化与审计组织方式[J]. 审计研究,2011(4):39-42.
- [2]刘家义. 中国特色社会主义审计理论研究[M]. 修订版. 北京:商务印书馆,2015.
- [3]王会金. 协同视角下的政府审计管理研究[J]. 审计与经济研究,2013(6):12-19.
- [4]贵州省审计厅与贵州财经大学联合课题组. 省直管县财政体制下审计组织方式创新——以贵州省为例[J]. 审计研究,2014(2):9-13.

- [5]湖北省审计学会课题组. 省直管县财政体制条件下审计组织方式研究[J]. 审计研究,2014(3):3-8.
- [6]甘肃省审计学会课题组. 甘肃省大型审计项目组织方式创新实践与改进研究[J]. 审计研究,2014(2):21-28.
- [7]审计署兰州特派办理论研究会课题组. 大型审计项目组织方式的实践经验和创新思路[J]. 审计研究,2015(2):29-35.
- [8]上海市审计局课题组. 审计计划管理与组织实施方式方法创新研究——基于一项问卷调查的研究[J]. 审计研究,2011(5):35-39.
- [9]达夫特. 组织理论与设计[M]. 王凤彬,张秀萍,译. 11版. 北京:清华大学出版社,2014.
- [10]《中国审计体系研究》课题组. 中国审计体系研究[M]. 北京:中国审计出版社,1999.
- [11]刘家义. 论国家治理与国家审计[J]. 中国社会科学,2012(6):60-72.
- [12]明茨伯格. 管理工作的本质[M]. 方海萍,译. 北京:中国人民大学出版社,2012.
- [13]石爱中,胡继荣. 审计研究[M]. 北京:经济科学出版社,2002.
- [14]崔振龙,潘博. 全面深化改革背景下的审计策略研究[M]. 北京:中国时代经济出版社,2014.
- [15]DRUCKER P F. The practice of management [M]. New York: Harper & Brothers,1954.
- [16]孔茨,韦里克. 管理学[M]. 马春光,译. 12版. 北京:经济科学出版社,2008.
- [17]冯均科. 审计问责:理论与制度设计[M]. 北京:经济科学出版社,2009.

[责任编辑:刘星,黄燕]

## Evolution and Reconstruction of State Audit Organization Modes: Based on the Experience of Tianjin Municipal Audit Bureau

ZHANG Li<sup>1</sup>, ZHANG Junmin<sup>1</sup>, ZHU Qi<sup>2</sup>

(1. Business School, Tianjin University of Finance and Economics, Tianjin 300222, China;

2. Tianjin Audit Research Training Center, Tianjin 300222, China)

**Abstract:** Through field visits, seminars, interviews, questionnaires and other methods, we carry out an in-depth investigation on the strategies employed by Municipal Audit Bureau, which promotes the reform of the audit organization modes by means of the overall reform model “system + technology” in recent years. Based on the analysis of the current situation, open-system theory and MBO (Management By Object), we propose some reconstruction strategies for state audit organization modes: firstly, state audit organizations need to reconstitute their structures based on process management techniques; Secondly, they have to set up new rules, regulations and positions which are “audited by law” based on the digital concept; Thirdly, they may innovate their human resource management using total performance management principles; Finally but not the last, they should construct learning organization culture against the background of accountability, performance and integrity mechanisms. We hope that our research will provide theoretical support for the reform of auditing management mechanism.

**Key Words:** state audit; audit organization structure; state governance; audit organization mode; human resource policy; audit organizational culture; audit informatization; government audit