

服务型绩效审计模式:江苏省无锡市的探索与实践

“政府绩效审计”课题组

(南京大学 商学院,江苏 南京 210093;无锡市审计局,江苏 无锡 214131)

[摘要]无锡市审计局在广泛借鉴国内外先进经验的基础上,立足于地方实际,积极探索实践具有无锡特色的服务型绩效审计模式。该模式强调绩效审计应当为公共管理服务;为建设服务型责任政府服务;为党委、政府、人大、社会及被审计单位等各个方面的利益相关者服务。绩效审计的重点是对政府部门履行公共服务职能的效率、效果和经济性进行审计,它着重查找问题、发现原因及帮助被审计单位持续地提高绩效水平。无锡市审计局在探索实践服务型绩效审计模式过程当中,在审计理念、审计方法、质量控制、参与主体、项目选择等方面都进行了大胆创新,取得了初步的经济效益、社会效益和政治影响。

[关键词]绩效审计;审计模式;服务型绩效审计;审计理念;审计方法;政府绩效审计

[中图分类号]F239.4 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1004-4833(2012)03-0040-10

引言

开展政府绩效审计,对政府及其下属部门和公共投资项目的经济性、效率性和效果性进行审计,是政府受托责任的内在要求。20世纪80年代以后,随着社会经济和现代民主政治的发展,公众对政府公共受托责任的关注由原先侧重于公共资源使用的合规性财务责任审计,发展为将公共资源使用的经济性、效率性和效果性作为评价公共管理的重要手段和工具,政府绩效审计也因而成为世界各国政府审计的重要发展方向。实践表明:绩效审计对于促进政府及其部门更好地履行公共受托责任,加强绩效管理以提高公共服务质量和效率、降低行政支出、优化政策制定起到了重要作用。早在上世纪80年代初期,我国在对国有企业开展财务审计的同时,就进行了一些经济效益审计的试点,此后各级审计机关不断探索绩效审计的实践方法^[1]。进入21世纪以后,随着建设服务型责任政府观念的不断深入以及国家审计署的大力推动,政府绩效审计在我国得到了较快发展,许多地方政府审计机关都在结合自身实际,积极探索绩效审计模式,以实现政府审计机关的自我转型与提升,从而更好地为提高政府绩效服务。近年来,江苏省无锡市审计局在广泛借鉴国内外绩效审计理论和方法的基础上,探索出了具有鲜明无锡特色的服务型绩效审计模式。该模式对于促使地方政府更好地履行公共受托责任、提高公共服务和社会管理质量、效率起到了积极的推动作用,并为地方审计机关实现自我转型及更好地建设服务型责任政府提供良好的示范。本文将对无锡市审计局关于服务型绩效审计的探索和实践进行研究分析,以便我国政府审计机关从自身实际出发,积极探索各地区的绩效审计方法、审计理论体系。

[收稿日期]2011-08-21

[基金项目]无锡市审计学会“政府绩效审计”课题阶段性研究成果

[作者简介]课题组主要成员:李明辉(1974—),男,江苏金坛人,南京大学商学院、中国审计研究中心教授,管理学博士,从事审计学与公司治理研究;王凡(1963—),女,江苏常州人,无锡市审计局局长,高级审计师,从事审计实务与管理工;课题组其他成员:张艳、张娟、王兵、唐家梁、李晔、徐波、李家虎、曹慧明、陈雪琴、曹中。

一、无锡探索和实践服务型绩效审计模式的基本情况

上世纪末及本世纪初,无锡市审计局曾经在一些专项资金审计、经济责任审计、国有企业审计等项目中对有关部门的经济性、效率性和效果性进行了评价,但这种绩效评价较为分散,且没有从绩效审计的角度有意识地去系统地收集证据、进行评价并提出相关的建议,因而并非真正意义上的绩效审计。2004年,无锡市审计局决定探索建立系统的、科学的、具有无锡特色的绩效审计体系。当年的“芦村污水处理项目绩效审计”项目是无锡市审计局绩效审计的首次尝试。此后,无锡市审计局不断探索绩效审计工作新方法,所开展的绩效审计项目占全部审计项目的比重逐渐提高。尤其是2008年以后,无锡市审计局在积极探索具有无锡特色的服务型绩效审计模式上取得了初步的成效。

(一) 无锡开展绩效审计的指导思想和基本目标

2009年3月,无锡市审计局在借鉴兄弟省市经验并总结自身已有成功经验的基础上,立足本地区实际,出台了《无锡市审计局关于大力推进绩效审计工作的指导意见》(以下简称《指导意见》),明确了绩效审计工作的指导思想、总体目标、重点以及绩效审计工作的具体要求。根据《指导意见》,当前和今后一段时期,无锡市开展绩效审计工作的指导思想是:以邓小平理论和“三个代表”重要思想为指导,按照科学发展观、构建社会主义和谐社会、建设资源节约型和环境友好型社会的要求,围绕经济社会发展大局和市委市政府工作中心,开展绩效审计。

无锡市审计局根据建设服务型责任政府的内在要求,并结合无锡本地实际,将当前绩效审计的目标确立为以下两个方面:(1)财政资金使用的3E。绩效审计的重要目标之一就是政府部门履行其职责的过程中,财政资金配置与使用的经济性、财政资金管理活动的效率性、财政资金目标完成的效果性进行独立的监督与评价,并提出审计建议,从而促进提高资金的管理水平和使用效益。这不仅有助于被审计单位发现自身管理上的不足,不断提高自身绩效水平,而且可以增进社会公众对政府履行公共受托责任情况的了解,减少公众对政府的不信任感。(2)公共政策的制定、执行及效果。绩效审计的另一重要目标,是通过政府对公共政策的制定、执行及效果进行全过程的审计评价,以便发现政策的片面性和局限性,并及时向政策制定部门反馈信息,从而保证政策制定的合法化、科学化和民主化。从现实来看,我国当前政策制订环境、决策机制和政策执行方面存在的问题更加大了我国开展公共政策绩效审计的迫切性。

(二) 无锡服务型绩效审计的内容和重点

无锡市审计局紧紧围绕党委政府和人民群众的关注点,积极探索实施政府宏观政策绩效审计、专项资金绩效审计、环境资源绩效审计、建设项目绩效审计和与经济责任审计相结合的绩效审计。

根据无锡经济和社会发展要求,在充分了解民意的基础上,无锡市审计局重点加强以下五个方面的绩效审计:(1)对政府公共服务与社会管理政策(包括宏观经济调控政策)执行效果进行审计,以促进政府政策制定与执行的优化;(2)对政府以改善民生为目的的社会建设事业的效率效果进行审计,包括对教育、就业、收入分配、社会保障、医疗和社会管理等方面专项资金的管理和使用效益情况及国家有关惠民政策的落实情况进行审计,以促进政府部门在民生民本方面的服务与管理职能的履行,推进和谐社会建设;(3)对政府投资项目的效益效果进行审计,以节约公共资金,提高资金使用效率;(4)关注经济增长的质量,对环境资源保护绩效进行审计,包括对能源资源节约和生态环境保护情况、资源环境保护资金使用社会效益和环境效益等方面进行审计,以提高政府公共服务的科学性与可持续性;(5)对政府部门资金使用与管理的绩效进行审计,以促使相关部门努力降低行政成本,提高资金使用效益。

(三) 无锡服务型绩效审计的初步成效

通过服务型绩效审计的全面开展,无锡市审计局切实发挥了国家审计在促进行政效能建设、提高

财政资金和公共资源使用绩效方面的作用,取得了显著的经济、社会和政治效益。

1. 经济效益。服务型绩效审计的作用首先体现在行政效能的提高和行政成本的节约上。2009年完成的绩效审计项目,共减少财政拨款或补贴3.55亿元,节约工程投资5.78亿元,为降低行政成本、提高公共资金的使用效率做出了巨大的贡献。绩效审计经济效益的发挥还体现在被审计单位采纳和实施针对相关整改建议之后绩效水平的提高上。无锡市审计局通过审计报告和《审计要情》的形式将审计中发现的问题以整改建议书的方式书面反映给相关部门,促使其优化方案或出台政策,提高财政资金的使用效率。

2. 社会效益。社会成员对审计工作的直接感受和综合反映是评价审计工作最有说服力的综合性指标。通过绩效审计,发现存在的问题,并从体制、制度层面分析制约社会效益发挥的主要因素,从而提出有针对性的意见和建议,不仅为有关部门和领导科学决策提供了服务,而且维护了广大社会群众的利益。此外,无锡市审计局引入“参与式审计”理念,将绩效审计和社会服务功能有效结合,在审计过程当中注意倾听群众的声音,极大地促进了社会的和谐。

3. 政治效益。在政治效益方面,绩效审计工作对于实现政府内部自身免疫,融洽党群、政群关系,提高党的执政力发挥了特殊的作用。无锡市审计局认识到,国家审计在国家治理中扮演着重要的角色,因此他们始终坚持将审计工作在无锡经济政治社会发展大局中进行思考、谋划和部署。他们具体从如下四方面积极发挥绩效审计的政治作用:(1)绩效审计重点关注民生民本问题,这对于保障人民群众的根本利益、融洽党群政群关系起到了积极的作用。(2)充分发挥绩效审计的免疫功能。绩效审计不仅要对被审计单位的绩效水平做出评价并提出整改建议,还要揭示政府部门以及公共投资项目当中的浪费和效率低下问题,加强对权力的制约和监督,保证党和政府相关政治目标的顺利实现和民主制度的正常运转。(3)加强绩效审计计划和结果的公开,从而提高了审计的透明度,增强了审计的影响力。(4)通过绩效审计,探求被审计单位绩效低下的原因并提出整改建议,不仅为人大监督政府、政府加强宏观管理和科学决策提供了审计依据,也提高了党的执政能力。

二、无锡服务型绩效审计模式的内涵与具体特色

(一) 服务型绩效审计的基本内涵

无锡的绩效审计是一种服务型绩效审计模式。这里的服务型绩效审计,涵盖了三层含义,即:审计对象(内容)的服务性、审计结论的建设性、审计服务对象的多元化。概括而言,就是绩效审计为促进公共管理服务、为建设服务型责任政府服务。

1. 审计对象(内容)的服务性

服务型绩效审计中,“服务”的第一层意思是,绩效审计的重点是对政府部门履行公共服务职能的效率、效果和经济性进行审计,以促进服务型责任政府的建设。

开展绩效审计是我国建设服务型责任政府的内在要求,这同时也决定了现阶段我国地方审计机关开展绩效审计的基本目标是评价政府公共服务的绩效,因此审计机关应当从政策执行、资金使用、资源利用、行政效能等诸多方面综合考虑被审计单位公共服务的效益、效率和效果,从而强化政府的公共服务意识、促进政府公共受托责任的履行。为此,无锡市审计局在绩效审计项目的选择、评价标准的确定、参与主体、结果公开等方面,紧紧围绕建设服务型责任政府这一目标,重点从政府投资项目入手,对政府部门提供公共服务的数量、质量、效率进行客观的评价,并提出建设性建议,以帮助党委、人大、一级政府、社会公众及其他利益相关者评价相关部门公共服务职能的履行情况,并促进被审计部门不断改进其公共服务职能。因此,无锡绩效审计的重点是对政府部门运用公共资源为人民群众提供公共服务的成本、效率和质量进行审计,这正是审计服务公共管理和国家治理的重要体现,是服务型绩效审计的必然要求。

2. 审计结论的建设性

服务型绩效审计中“服务”的第二层意思是,绩效审计应该为被审计单位提高绩效而服务,即绩效审计强调结论与建议的有用性。

在传统的政府治理理念下,政府审计是以行政执法者的身份行使职权的,审计的主要目的是查处被审单位的违纪违规问题,强调审计的执法程序和审计的查处过程。而在服务型责任政府理念下,实施绩效审计是为了促进政府更好地履行公共受托责任,以更低的成本、更高的效率和质量提供公共服务并进行社会管理。因此,对政府部门、项目、政策制定与实施的绩效进行评价本身不是目的,或者说不是最终的目的,通过绩效审计,发现问题和不足并加以改进,从而提高政府公共服务的效率和质量,促使政府及其部门更好地履行公共受托责任,才是绩效审计的最终目的。换言之,绩效审计应当由传统审计注重于发现问题转变到重视解决问题(提高绩效)上来,强化审计成果的利用。基于上述考虑,在实施绩效审计时,无锡市审计局尤其强调审计结论的服务性与建设性。为此,他们努力做到如下几点:(1)绩效审计结果当中不仅仅包括审计结论,而且提出具体的建设性建议,以帮助政府部门作出正确决策,提高资金使用绩效。(2)在审计时,注重追本溯源,更多地从政策、制度层面考虑问题,通过完善政策和制度从而在根本上提高绩效。无锡市审计局认为,就事论事的审计结论,无助于从根本上提高政府绩效。只有从政策、制度层面追根溯源,找出影响绩效的因素并提出优化对策,才有助于政府绩效的持续提高。(3)在审计项目的选择上,重点选择那些具有连续性或经常性的项目,即不是主要对那些一次性的事项的绩效进行审计,而是对会多次发生的事项或者正在进行的项目进行审计,这样,通过绩效审计,发现存在的问题和不足,可以在以后进行改进以提高绩效。目前,无锡的绩效审计项目多数都是“事中审计”,而不是“事后诸葛亮”。当然,这里的事中并非是指某个具体项目执行过程中,它实际上是某个项目的“事后”与众多连续性项目的“事中”的结合。

3. 审计服务对象的多元化

服务型绩效审计中“服务”的第三层意思是,绩效审计需要为党委、政府、人大、社会公众及被审计单位等各个利益相关团体服务。

公共受托责任理论认为,在现代民主政治体制下,政府内外部存在着多个层次的委托——受托关系。这一关系链中的委托方包括了公众、上级政府(部门、领导)、立法机关以及其他民意机构。这些委托人或评价对象存在资源上的委托关系,或与评价对象存在管理上的委托关系,但从大的方面来说,他们都是公共受托责任关系中的委托方,都有权对受托方的绩效进行评价,因而都应当是政府绩效审计的服务对象^[2]。基于这一考虑,无锡的服务型绩效审计,不仅要为党委、政府服务,而且要为社会公众及人大服务,同时也要为被审计单位服务,这实际上也是无锡审计局为什么不像其他地区那样将绩效审计称之为“宏观服务型绩效审计”的原因之一。

绩效审计为党委、政府服务,主要体现在,通过审计可以帮助政府优化政策制定和执行;通过相关部门及其人员的绩效审计可以帮助政府依据审计结果对相关部门、人员进行行政问责;通过与经济责任审计相结合的绩效审计可以帮助党委组织部门更全面地评价领导干部的业绩与能力。

绩效审计为社会公众服务,主要体现在,通过绩效审计结果公开,可以帮助社会公众了解政府公共资金的使用效率、效果和效益,恰当地评价政府及其部门公共服务水平并与政府形成良好的互动。随着公共管理和服务型责任政府理念的不断深入,提高政府的服务性,成为政府治理的一项重要内容和我国行政管理体制改革的一项重要目标。而要提高政府的服务性,就必须使公众及时地了解政府活动及其绩效。通过实施绩效审计并将审计计划和结果及时地对外公开,一方面可以帮助人民群众从效率性、效果性和经济性的角度来了解和评价政府公共受托责任的履行情况,尤其是政府自身的行政成本与效率、政府相关政策的执行效果;另一方面,让公众参与到绩效审计过程中来,也可以使政府在作出相关决策的过程当中能够及时了解群众的诉求,从而提高政府的服务水平。

绩效审计为人大服务,主要体现在:通过绩效审计,可以帮助人大了解和评价政府及其部门公共受托责任的履行情况,尤其是利用公共资金进行公共服务的效益情况,从而实现政府对政府及其部门公共资金使用与管理、政策制定与执行的监督,并为批准预决算提供依据。

绩效审计为被审计单位服务,主要体现在:通过绩效审计,发现被审计单位资金使用与管理、公共服务效率与质量方面的问题和不足,并提出建设性的整改意见,从而帮助被审计单位及时完善内部管理制度、提高管理水平,以节约行政成本,提高资金使用效益与公共服务水平。

(二) 无锡服务型绩效审计的具体特色

无锡市审计局在推进服务型绩效审计过程当中,除了在审计理念上处处体现为建设服务型责任政府服务外,还在审计项目选择、审计方法运用、质量控制、参与主体、项目选择等方面做了许多有益的尝试。其具体创新和特色包括八个方面。

1. 审计项目的服务化。从公共利益出发,是服务型政府的根本标志^[3]。一方面,在选择绩效审计项目时,应当着重从公共利益入手;另一方面,在选择绩效审计项目时又必须要考虑到审计资源的有限性,因为目前政府部门及公共投资项目数量众多,政府审计部门不可能一一对其实施绩效审计。对此,ASOSAI指出,在选择审计主题时,应当立足于两点:首先,关注那些能够最大限度提高受托责任、经济性、效果性和效率性的审计项目;其次,在有限资源的基础上,确保能够适当地覆盖相关的项目^[4]。无锡市审计局在确定绩效审计项目时,重点着眼于选择与政府公共服务紧密相关的项目,尤其是党委、政府、人大和群众当前普遍关心的热点项目,社会效益明显的民生项目以及与政府重大政策执行、专项资金的使用相关的项目。

2. 实施策略的务实性。审计策略的务实性主要体现在两方面。第一,审计策略以结合型绩效审计为主。从绩效审计的具体实施策略来讲,主要有独立型、结合型、渗透型三种,这三种方法实际上是三种不同的实施策略。独立型绩效审计可以对被审计单位的项目绩效进行全面深入的评价,但目前在我国,所有的绩效审计项目都采用独立型审计策略,既不可能也无必要;结合型和渗透型策略不仅是在当前我国审计机关尚不具备广泛开展独立型绩效审计模式下的可行性选择,而且有助于将绩效审计理念融入各项审计工作当中,真正实现政府审计的“综合性”。基于以上认识,无锡市审计局确立了如下策略:(1)以结合型为切入,将绩效审计与经济责任审计、财政审计等有机地结合起来,所有项目中应有明确的绩效审计内涵,审计报告当中应当有资金使用绩效内容;(2)以独立型为方向,积极探索独立型绩效审计项目,并不断总结经验,为将来进一步扩大独立型绩效审计范围奠定基础;(3)全面渗透绩效理念,所有项目中应有绩效审计元素,尤其是在决策与政策执行、资金使用等方面。第二,审计策略以效果性审计为主。从审计目标来说,绩效审计包括效果性、经济性、效率性审计,但从我国目前的实际来说,广泛、深入对某个项目或部门的效率或经济性进行审计尚不现实。因此,在确定审计目标时,无锡市审计局更侧重于对有关项目、政策的效果性进行审计,兼顾效率性和经济性审计,并努力逐渐深入到经济性和效率性方面,这是当前绩效审计处于初步探索阶段情况下一个务实的选择。

3. 参与主体的多元化。服务型绩效审计强调的是对政府部门提供公共服务的效率和质量进行审计,以促进服务型责任政府建设,而加强包括公众在内的多元化主体对政府绩效审计的积极参与,则是实现上述目标的重要途径。为此,无锡市审计局在实施绩效审计过程当中,非常注重多元化主体对绩效审计过程的参与。从审计项目选择开始,他们就注重开辟信息渠道,广泛听取各方面的意见,向党委政府、相关政府部门、人大、政协、被审计单位、审计机关内部、社会公众等群体征集对审计事项的意见,尤其是注重通过网络等途径充分征求公众的意见,请公众对绩效审计项目进行“点评”,从而极大地提高了公众对绩效审计的参与热情,并使绩效审计更加贴近群众的现实需要。在审计实施过程和审计意见形成过程当中,他们也特别注重社会公众及其他利益相关者的参与。无锡市审计局在以下两方面进行了创新与探索:(1)通过网上测评、发放问卷、实地走访等方式,充分了解公众对相关

审计事项的意见,将公众对有关审计对象绩效水平的评价作为重要的审计证据。这不仅有利于审计机关获取第一手的审计证据,帮助审计机关发现审计线索、提高审计效率,而且加强了人民群众对政府部门的监督。(2)适当利用媒体,提高绩效审计的社会知晓度。无锡市审计局本着提高审计透明度、加强公众对绩效审计的参与性的目的,积极披露有关绩效审计项目的信息,而相关媒体对此也保持了高度的兴趣,并对许多涉及民生民本问题的项目进行了跟踪报道,从而极大地促进了社会各界对相关审计事项的参与热情,提高了绩效审计的影响力。当然,无锡市审计局也认识到,媒体的关注也有其缺陷性,审计人员在审计过程中应适当利用媒体,而不应被媒体牵着鼻子走,不能满足于“吸引眼球”而偏离原先设定的审计目标和审计方案。因此,在无锡的服务型绩效审计模式中,社会公众及其代表以及其他群体有充分的机会对有关审计事项发表自己的意见。在这一意义上,无锡的绩效审计是一种参与式绩效审计。这种参与式绩效审计让公共服务的受益对象(政府绩效的直接影响者)能够有机会参与绩效审计过程,使审计部门更直接、更广泛地倾听民声、反映民意。这样做有助于审计机关避免脱离群众、闭门造车,真正从公共服务的角度来评价政府部门的绩效,从而促进服务型责任政府的建设。

4. 审计过程和结果的高度透明化。参与主体的多元化建立在审计过程和结果的透明化基础上。审计结果公开,是提高政府透明度的内在要求。对绩效审计而言,依照政府信息公开有关规定,及时公开审计结果,不仅有助于利益相关者了解和评价政府及其部门的绩效,而且可以促进被审计单位加强整改。良好的绩效审计报告应当帮助利益相关者增加价值、实现其既定的目标。审计报告应当提供易于取得、简明、及时更新的信息,从而帮助政府、立法机构、被审计单位以及其他的利益相关者用以提高公共部门的经济性、效率性和效果性。无锡市审计局在开展绩效审计过程中,不仅通过政府网站和相关媒体公开相关绩效审计项目的结果,而且还公开绩效审计项目计划等其他相关信息,从而将审计公开由一般意义上的结果公开延伸到了审计过程公开。绩效审计过程与结果高度透明的积极意义在于:一方面,可以促进被审计单位和社会各界了解绩效审计的服务性,减少人们对绩效审计的抵触情绪,并积极参与相关审计调查,从而为绩效审计创造一个良好的社会环境;另一方面,也有助于审计机关规范自身的审计行为。

5. 审计程序的科学性。一般认为,绩效审计循环包括战略计划、准备工作、调查主要问题和跟踪活动等几个步骤^[4]。首先,无锡市审计局在开展绩效审计的过程中通过制定《无锡市审计局关于大力推进绩效审计工作的指导意见》,确立绩效审计的指导思想、总体目标和重点领域,并就理论与实务创新、人才与思想基础建设、项目考核等问题做出明确规定,从而确立了开展绩效审计的基本战略。其次,在具体审计项目实施过程中,他们也确立了绩效审计的基本流程并严格遵守:(1)在明确审计项目之后,通过走访、查阅相关资料、抽样预审等手段,进行深入的前期调查,从而了解被审计单位情况、初步进行风险识别与评估;(2)在前期调查走访的基础上,对每一个项目都制定明确而具体的实施方案,就审计依据、审计目标、审计方式、被审计单位或项目基本情况、风险评估与重要性水平确定、审计范围、审计步骤、重点与方法、时间安排与人员配置做出细致的安排;(3)在审计相关准备完成之后,依照审计计划实施审计,收集和评价相关证据;(4)在对审计证据进行综合评价的基础上,经过审计小组内部沟通形成审计意见,并与被审计单位进行沟通,进而形成审计结论;(5)提交审计报告;(6)对审计建议的落实情况进行跟踪回访。

6. 审计手段的现代化与审计方法的多样化。无锡市审计局在探索实践绩效审计过程中,广泛运用现代信息技术,除了广泛采用AO对被审计单位的财务数据进行计算、分析外,还探索利用计算机技术进行数据筛选与挖掘,并利用互联网开展审计调查,从而使整个绩效审计置于推进信息化建设的大环境中,极大地提高了审计效率。在审计方法方面,他们广泛借鉴国内外经验,根据审计项目的性质与技术条件,因地制宜地灵活运用多种方法(包括取证方法、分析方法、评价方法、计算机审计技术

方法和成果提升方法)来实现审计目标。无锡市审计局认识到,绩效审计方法是多层次、全方位的,可以根据不同项目的不同情况,选择不同的审计方法或者综合运用多种方法,从而保证审计目标的实现。在审计实践中,除了采用传统的检查书面文件、观察、分析程序、抽样调查等方法外,他们还利用互联网技术,通过网上调查等方法来收集审计证据。实践表明:对于那些关系民生、群众关注、参与热情高的项目,采用网络调查等现代方法来帮助确定审计内容和重点、获取审计辅助证据,是十分有效的。值得一提的是,在实施绩效审计的过程中,绩效审计标准的选择是一个普遍的难题。一方面,政府部门的绩效尚缺乏统一的指标体系;另一方面,即便是同一个部门、同一个项目,审计目标不同,其评价标准也存在较大差异。为此,无锡市审计局根据审计项目的特点,运用标杆法、纵横向比较法等办法确定绩效审计标准,从而在一定程度上解决了审计标准的难题。

7. 审计结论的循证性和建设性。在开展绩效审计的过程中,无锡市审计局注重应用循证思维来分析问题、提出审计建议。无锡市审计局认为,在绩效审计过程中,在发现问题的基础上弄清问题原因,是作出审计判断、评价并提出针对性建议的前提。这不仅是绩效审计的重要任务,有时甚至是绩效审计能否成功的关键。因此,在绩效审计过程当中,他们十分重视对问题原因的分析,要求审计人员在发现问题的基础上对有关问题产生的直接原因和深层次原因全面进行分析,进而从体制、机制、制度层面提出对策建议,保障政策、制度的有效落实和执行,对在执行中产生的偏差以及制度本身不科学的地方提出审计意见,发挥审计的建设性作用。此外,无锡市审计局还注意有选择地开展政策评价审计和政策执行效果审计,检查政策执行及其目标实现的过程,从而“以点带面”,以较少的审计项目来发现和解决不同部门和项目普遍存在的制度、体制问题。从目前来看,无锡的绩效审计项目大多偏重于对管理控制制度以及政策自身的绩效审计。然而,在实施绩效审计的过程中,无锡市审计局并不只是发现被审计单位的问题和不足,而是注重运用辩证思维,在对被审计单位绩效管理存在的问题和不足进行审查的同时,注重立足于内外部客观环境,挖掘被审计单位绩效管理方面的成绩,这不仅避免了审计评价的片面性,而且有利于鼓励被审计单位进一步总结经验、持续提升绩效。帮助被审计单位挖掘和总结成功经验,实际上是审计建议建设性的另一个体现。跟踪过程有助于促进审计建议的有效实施并为审计机关、立法机构和政府就绩效审计的效果提供反馈。具体而言,跟踪过程的目的包括:提高审计报告的有效性、帮助政府和立法机构对审计机关自身的绩效进行评价。ASOSAI也指出,“最高审计机关的一项基本目标就是通过(被审计单位)实施审计建议来提高公共部门的绩效和受托责任,而跟踪过程有助于有效且及时地实施审计报告中的建议”^[4]。无锡市审计局认为:绩效审计不应当只是提出审计结论和建议就结束,审计机关还应当对相关建议的落实整改情况进行跟踪调查,以保证被审计单位绩效管理的持续改进,因为这是服务型绩效审计的本质要求。因此,在绩效审计完成以后,他们积极对被审计单位进行走访,以追踪了解整改情况,帮助、督促被审计单位建章建制,提高资金运用效率和管理绩效。通过对整改情况的跟踪回访,不仅强化了审计的严肃性,而且保证了审计结果的充分运用,促进了政府及相关部门、单位绩效水平的提高。

8. 质量控制的全程化。要实现绩效审计的目标,必须要对绩效审计的整个过程实施严格的质量控制。为此,无锡市审计局审计项目选择、审计计划与方案设计、审计实施过程到审计结论形成与沟通、审计结果公开、审计跟踪回访整个审计循环进行质量控制,从而保证了审计质量。其具体措施包括:(1)在审计项目选择上,初步建立了科学合理的绩效审计项目选择立项机制,建立起包括征集、申报、论证、修改完善、执行等环节在内的项目优选程序。(2)改善审计计划与实施方案的编制。无锡市审计局认为,绩效审计实施方案的编制不能仅仅停留在审计组层面,而应当区分项目的轻重程度确定参与编制的主体。对于重大审计项目实施方案,应实行集体论证制度,决策层、管理层、执行层共同参与,对方案的可行性、周密性进行论证,从而解决好审计目标、重点内容、审计手段等问题,保证审计方案的科学性。(3)在审计实施和结论的形成上,他们充分注重审计小组内部的沟通,并建立审计工

作底稿逐级复核制度,在一些专业问题上积极引入专家支持,以提高审计评价与建议的逻辑性、公正性和前瞻性。(4)建立审计项目评估制度,从而促进审计质量的不断提高。对绩效审计项目的评估应贯穿于实施阶段、报告阶段和跟踪检查督促落实阶段,而不是等项目完成才开始。在审计项目完成后,他们还通过定期工作考核和业务交流来推进绩效审计质量的持续提高。

三、无锡服务型绩效审计模式的成功经验与存在的不足

(一) 无锡服务型绩效审计模式的成功经验及其借鉴意义

我们认为,无锡的服务型绩效审计模式在五个方面值得其他地方审计机关借鉴。

1. 强调绩效审计的服务性。无锡市审计局将“服务型绩效审计”作为其开展绩效审计的鲜明特色、基本指导思想和努力方向,这不仅是在建设服务型政府这一大背景下实现政府审计机关自我转型与升级的现实选择,也是深入推进绩效审计向纵深化发展的现实选择。在传统的偏重于真实性、合法性目标的审计之下,被审计单位往往带有抵触情绪,容易导致审计机关与被审计单位之间的关系紧张。将“服务”作为绩效审计的基本目标,使被审计单位看到审计对于提高自身效益、节约支出有促进作用,可以在很大程度上取得被审计单位对审计工作的理解和支持,从而使得绩效审计工作得以长期深入发展,为政府审计实现功能转型创造一个良好的外部环境。需要强调的是,政府绩效审计的服务功能,并非审计机关为了迎合被审计单位而被迫做出的妥协,而是绩效审计功能必然的回归。

2. 提高公众等多元化主体对绩效审计过程的参与。无锡市审计局在实施绩效审计的过程中,注意让社会公众、人大代表、政协委员、被审计单位、专家等主体在审计的立项、实施和报告过程中充分发挥参与作用,从而提高了绩效审计立项的现实价值,并使审计人员可以获取更为充分的审计证据、形成更为适当的审计意见和建议。无锡市审计局尤其注重公众在绩效审计项目中的参与性。他们认为,公众的知情权可以覆盖到政府公共受托责任的履行过程,而不应仅限于审计结果,因此公众在政府审计过程中不能只是充当一个被动的接受者,而应当主动地提出自己对审计信息的需求并对审计机关表达其对政府部门公共受托责任的履行情况的看法,换言之,公众还应当是政府审计过程中的一个主动参与者。为此,无锡市审计局通过网络在线调查、发放问卷、实地走访等多种形式,引导社会公众积极参与绩效审计过程,以了解公众对绩效审计的需求以及人民群众对政府有关的政策、项目的绩效如何评价。此外,无锡市审计局在绩效审计过程中也注重利用专家的工作。绩效审计涉及社会经济各个领域,许多时候仅依靠政府审计机关人员的力量难以完成,尤其是在涉及环境保护、建设工程、信息技术等专业领域的绩效审计项目中,审计人员需要掌握较多的工程技术知识才能对项目的经济性、效果性、效率性做出科学的评价。为了打破专业人才瓶颈对绩效审计的制约,无锡市审计局与有关科研院所建立了紧密的联系,并建立绩效审计专家人才库,特别是在一些绩效审计的重点领域,引入专家咨询制,聘请一些专业领域的权威专家和高校学者,担任绩效审计人员或顾问,充分发挥专家独立、公正、熟悉本行业情况的特长,从而提高审计质量。在很多审计项目中,专家还直接参与进来,这进一步保证了审计的科学性。

3. 妥善处理绩效审计与传统的合规性审计之间的关系。绩效审计对我国审计机关而言是一个新鲜事物。由于惯性的作用,习惯于传统财务审计的审计人员对于如何实施标准的绩效审计,还有许多认识上的疑问和技术上的不足。无锡市审计局在积极探索独立型绩效审计的同时,还注重在其他审计项目中渗透绩效元素或者实施结合型绩效审计,从而降低了绩效审计推进中的阻力。

4. 以财政资金为主线。传统的财政审计主要关注于财政资金,那么,在开展绩效审计时,是否仍然应当如此?这在我国政府审计机关推进绩效审计过程中经常会产生的疑问。对此,无锡市审计局认为,在对政府部门履行公共服务职能的成本、效率、效果进行审计的过程中,应当以各类政府性资金为主线,重点审查分析政府性资金使用的效果、效率和效益性,从体制、机制和管理上提出改进建议。

从实践来看,无锡现阶段的绩效审计项目大都是围绕财政资金展开的。我们认为,无锡的做法是合理的,理由是:(1)在公共财政体制框架下,政府公共受托责任的主要载体就是政府性资金,公共资金的管理是政府公共受托责任的重要内容,提高政府公共资金的使用效率、效果和效益,是政府公共受托责任的核心要求之一。我国政府要实现向服务型政府的转变,关键在于完善公共财政体制,健全公共服务体系,这就要求审计机关对公共资金的使用进行绩效审计,以便对政府运用公共资源提供公共服务的效率和质量进行评价,进而促使政府部门降低不必要的支出、提高公共资金的使用效率和效果。(2)资金具有综合性。实施以公共资金为主线的绩效审计,实际上抓住了政府部门活动的主要方面。通过审计发现和揭露公共资金方面的问题并促使被审计单位持续改进,可以有效地推动政府社会管理和公共服务以及其自身内部管理水平的不断提高。(3)从财政资金和项目入手开展绩效审计,也是符合我国实际的现实选择。我国审计机关现有的技术水平、人员配备决定我国不可能开展全面的绩效审计,而必须先抓住主要矛盾进行切入。以财政资金为主线开展绩效审计,可以降低绩效审计实施的阻力。

5. 注重绩效审计项目自身的绩效。审计资源是稀缺的,如何利用最少的审计资源实现审计目标,是所有审计机关都面临的难题。为此,无锡市审计局立足于当前公共治理的重点,科学地选择绩效审计项目,并注重从制度层面发现问题、提出改进建议,通过较有限的绩效审计项目,更大地发挥了绩效审计在改善政府治理方面的效用。

(二) 无锡服务型绩效审计存在的问题与不足

客观地说,从目前来看,无锡的服务型绩效审计还存在如下五个问题或不足。

1. 审计监督与审计服务之间的平衡问题。在我国,一直强调政府审计的独立监督职责,而无锡的服务型绩效审计模式则强调审计的服务性,尽管这有助于调和审计机关与被审计单位的矛盾,但也会带来另一个疑问,即服务一定程度上意味着审计强制约束力的弱化。实际上,绩效审计的结论和建议的刚性本来就弱于合规性审计,在此情况下,如何保证绩效审计的权威性?对此,我们认为,要使绩效审计的结论和建议能够得到重视和切实有效的执行,就需要实现绩效审计的法制化,并对我国的政府审计体制进行改革,以提高政府绩效审计的权威性及其审计结论和建议的约束力。

2. 绩效审计的定位问题。即绩效审计的边界何在?如何界定绩效审计与财政等其他职能部门监督活动之间的关系?对此,我们认为,绩效审计与当前正在兴起的政府部门绩效评价以及财政部门开展的财政资金绩效评价,既有联系,也有区别,而这些评价监督之间的明确划分,需要通过绩效审计的法规化来加以解决。

3. 绩效审计的纵深发展问题。如上所述,在目前,无锡市审计局通过以结合型和渗透型绩效审计为切入点来稳步推进绩效审计,但从实践来看,部分结合型和渗透型绩效审计项目存在绩效审计目标不够明确、“合规性审计为主、绩效审计只作为点缀”或者“为绩效而绩效”的问题。另外,随着我国经济和各项事业的发展,审计机关的有限资源与日益繁重的审计任务之间的矛盾日益突出,资源不足成为各级审计机关共同面临的问题。在此背景下,审计部门探索性地尝试某些绩效审计项目尚可,而要使绩效审计成为常态,则可能使本已任务沉重的审计机关更加不堪重负。因此,未来如何实现绩效审计的纵深发展,实现由合规性审计为主转向绩效审计与合规性审计相结合甚至以绩效审计为主,是无锡市审计局需要妥善解决的问题。对此,我们认为,一方面,审计人员要提高自身专业素质并转变审计思维,以更好地适应绩效审计工作;另一方面,在积极探索独立型绩效审计项目的同时,也要真正将“财政审计大格局”的思想融入到审计实践中,从而将绩效审计和合规性审计有机地结合起来,实现整合性审计,而不是重复地审计或者仅在名义上包含绩效审计目标而实际仍在做合规性审计。此外,如何由目前的偏重于财政资金的使用效果和经济性的审计转向全面地对公共投资项目的3E乃至5E进行审计评价,也是无锡市审计局在实现绩效审计的纵深发展中需要探索解决的难题,这一问

题的解决很大程度上取决于审计人员知识结构与技术方法的提升。

4. 权威性绩效审计准则的缺乏。尽管上级审计机关和无锡市审计局自身在绩效审计指南方面已经做了许多有益的探索,但绩效审计的对象相当繁杂,而现有的很多指南仍带有财务合规性审计的烙印,如何尽快实现绩效审计程序和方法的标准化,是无锡市审计局以及其他审计机关共同面临的难题。对此,我们认为,未来应当在总结现有经验的基础上,结合不同类型的绩效审计项目,系统地构建适于我国国情的绩效审计准则体系,并建立起系统的绩效审计标准体系或审计标准框架。

5. 公众的民主参与和专业性审计之间的矛盾。无锡的服务型绩效审计是一种参与式审计,但绩效审计毕竟是一种高度专业化的活动,如何把握公众参与的度,引导缺乏专业素养的公众合理、有效地参与绩效审计过程,是无锡市审计局需要进一步研究的问题。

四、结语

近年来,无锡市审计局按照科学发展观、构建社会主义和谐社会、建设资源节约型和环境友好型社会的要求,妥善处理绩效审计与其它审计、绩效审计与财政绩效评价、学习与创新等关系,在广泛借鉴国内外绩效审计理论和方法尤其是学习兄弟省市绩效审计经验和做法的基础上,立足于自身实际,积极探索具有无锡特色的绩效审计模式。无锡的绩效审计是以公共服务为显著特征的绩效审计模式。实践证明,这一服务型绩效审计模式,取得了良好的经济效益、社会效益和政治效益,对于促进政府部门提高绩效水平、优化政策制定与执行,促使地方政府更好地履行受托责任、提高公共服务和社会管理的质量和效率起到了积极的作用。无锡市审计局关于服务型绩效审计模式的探索和实践,对于地方审计机关实现自我转型及建设服务型责任政府提供了很好的示范作用。当然,无锡的服务型绩效审计目前仍处于初步探索阶段,还有许多理论和实践问题需要进一步研究解决。

参考文献:

- [1]刘力云.关于我国绩效审计发展问题的思考[Z].审计署审计科研所,审计研究简报,2008(5):1-18.
- [2]刘笑霞.论我国政府绩效评价主体体系的构建[J].审计与经济研究,2011(3):11-19.
- [3]常修泽.怎样建设服务型政府[N].人民日报,2009-5-27.
- [4]ASOSAI. Fifth ASOSAI research project: performance auditing guidelines [EB/OL]. http://www.asosai.org/system/upload_file/function/_20091218135207.pdf,2000-10-04.

[责任编辑:杨志辉,许成安]

Service-oriented Performance Audit Model: Wuxi's Experiences

Subject Group of the Government Performance Audit

(School of Business, Nanjing University, Nanjing 210093, China; Wuxi Sub, Wuxi 214131, China)

Abstract: In recent years, the auditing bureau of Wuxi, Jiangsu Province has practiced a service-oriented performance audit model. In Wuxi, performance audit aims to serve for improving public management. Particularly, it should serve for the construction of service-oriented accountable government. The audit should serve for all kinds of stakeholders, including the local party committee, primary government, the local People's Congress, the public and auditees, and so on. The audit should find out shortcomings in performance management and provide suggestions to improve auditee's performance on an ongoing basis. Wuxi also makes innovations in audit ideas, methods, progress, quality control, participants, programs selected, and the like. The Wuxi's model has made some achievements in economic, social efficiency and political influence.

Key Words: performance audit; audit modes; service-oriented performance audit; audit ideas; audit methods; government performance audit