

服务型政府责任要素及国家审计鉴证指标体系框架研究

孟 焰¹, 孙永军^{1,2}

(1. 中央财经大学 会计学院, 北京 100081; 2. 黑龙江大学 经济与工商管理学院, 黑龙江 哈尔滨 150080)

[摘 要]政府职能再造引发了政府责任审计功能的延伸和拓展。政府审计作为国家治理的重要组成部分,应以新公共服务等理论中的政府责任体系为基础,实现审计服务功能的提升。相关人员应将行政责任、法律责任以及制度责任作为当前政府责任体系的基本点,从定性和定量的角度界定不同责任下效率和效益层审计鉴证标准。

[关键词]审计功能;政府责任审计;国家审计鉴定;服务性政府;责任要素体系;审计鉴证指标体系

[中图分类号]F239.44 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1004-4833(2014)02-0014-08

一、引言

公众对政府所提供的公共管理服务水准和完善程度的要求在不断提高,他们要求政府责任的种类与领域不断扩大。传统政府管理对民众服务的效率性、回应性弱使得政府管理难以满足公众的期望。在相对弱勢的公众群体前,国家审计作为独立的第三者,通过鉴证、监督与评价,传输客观公正的信息、促进利益保护的透明,并针对现实情况与公众期望或法律法规之间的差异进行“修正”。这种修正需要两个基本条件。一是政府自身服务和法制意识以及服务型政府的建立。世界主要发达国家的“政府再造”(包括中国在内)是各国政府重新审视“公众在政府管理中的核心价值”,对于这一点他们已达成基本共识。我国政府职能面临着从传统组织者、监管者向服务者、“裁判员”的角色转变。公共部门管理服务的效率与效果以及服务品质由公众的满意度决定。二是国家审计对政府职能转变程度的推动。国家审计作为国家治理的重要组成部分和手段,是促进政府职能转化的重要力量,尤其是对政府责任的鉴证、监督和评价更为关键。此外,国家审计自身也急需体现“服务创新”,审计人员应具有良好的专业鉴证和提供专业性建议的能力。良好的、科学的“鉴证”是审计监督与评价的前提和基础。

责任鉴证不清使评价与监督存在障碍。政府责任审计以政府责任衡量要素体系为基础。虽然公众评价或者人们参与政府绩效评价已经在我国得到尝试,但由于人们在政府责任要素设计与执行上存在争议以及国家审计服务能力受到限制,相关人员很难通过量化与非量化的指标,将责任合理、全面地反映出来,因此制约了国家审计功能的发挥。国家审计存在的突出问题表现为:一是如何重新界定包括政府绩效在内的政府责任要素体系;二是国家审计鉴证指标如何与政府责任评价体系相融合;三是如何体现和增强国家治理下审计鉴证的操作性。

本文旨在强调和完善政府转型下的政府责任分类基础,理顺国家审计的鉴证环节指标设计,提升服务型政府责任评价的导向性和建设性。

[收稿日期]2013-11-04

[基金项目]中国博士后科研基金面上资助项目(2012M510737)

[作者简介]孟焰(1955—),男,北京人,中央财经大学会计学院院长,教授,博士生导师,从事会计与审计研究;孙永军(1972—),男,辽宁普兰店人,黑龙江大学经济与工商管理学院副教授,中央财经大学会计学院博士后,从事会计与审计研究。

①鉴证既需要完善标准,又需要指出现实与期望的差距。本文认为审计的特有功能更关心缩小差距和发挥建设性的作用,因此提出“审计鉴证”以强调本文研究领域和出发点的不同。

二、国家治理下的审计鉴证:需求与转变

(一) 国家治理下的国家审计鉴证需求

公共经济学认为,政府服务的供给与需求过程应体现出公共物品的层次性,这种层次性取决于政府服务决策等制度的合理性和创新性。在我国,由于公共物品供给由政府主导,且形成了纵向分层较多、财政投入协同配置广泛、城乡供给差异显著以及短缺较大等特点。行政管理层次的职能、目标也因此表现出承担责任的迥异,导致了对公共物品层次性、效益外溢性、公平性和民主性等方面的需求。只有让各级政府及时了解民众需求和需求差异、充分利用资源并让更多不同层次的人受益才能理顺这一关系。在理论上,各级政府按其提供的公共物品来享有权利和承担责任,但实际上,为了追求效率与效益、公平与民主,政府在决策权责、执行权责、管理权责和监督权责方面需要不同层次、不同方面的责任划分与界定。然而,现行国家治理体系中政府职责和管理权责不明,“越位、错位、缺位”现象较多,监管规则和机制不健全,监督者与被监督者双方的政府色彩使人们感觉缺乏公平、政策执行偏离公共利益等。服务型政府审计需求更多、更高、更广,也更贴近民意与公平。源于对有限资源的竞争,各级政府已将制度建设作为资源利用的有效方式和手段,这是历史需求的必然也是国家治理需求的必然。服务型政府的制度应是治理“扬弃”的外化和责任“担当”的内化。审计通过鉴证其服务的合理性、合法性、合规性以及提供制度差异与“修调”的评价、监督,为政府职能转变提供巨大的助推力。

服务型政府的本质是为民提供公共服务,且在服务提供过程中注重公民参与和自主管理的实现^[1],其核心是建立责任政府。这一角色定位成为公众需求的根本出发点和政府责任审计的取向。不过,当前政府责任的要素尚不确定。服务型政府责任的内涵描述与实现途径在新公共管理理论、治理理论和新公共服务理论的争议,使政府责任要素与体系难以达成一致。表1列示出新公共理论、治理理论和公共服务理论中的典型观点。本文借此重新界定服务型政府的责任体系。

表1 服务型政府责任代表性理论与主要观点对比

责任理论	主要观点	实施重点	主要缺点
新公共管理理论	公共部门进行专业化管理并承担相应责任;打破公共管理本位主义,整合单位“藩篱”,引入竞争;控制产出,降低成本,完善市场,提高效率	强调政府的“企业家精神”以及“顾客”需求和市场力量	企业化将有利于公益事业与弱势群体等利益需求,但易引发政府短期行为
治理理论	各种公共的或者私人的机构共同管理;强调善治;公共管理机构与个人需要承担职务范围内的责任;健全法制,公众参与决策并监督;对公众积极回应	建立合作、协商、伙伴关系	促进政府、市场与社会的相互协调;管理和促进资源有效配置,推动持续发展;但受到传统观念约束较多
新公共服务理论	政府的职能是服务而非“掌舵”;公共利益是目标而不是副产品,不只是关心效率;服务对象是公众而非顾客;不仅仅关注企业家精神;重视公共行政中的人而非生产率;政府责任并不只包括经济绩效	对新公共管理理论进行“扬弃”;强调以公众为中心的治理;关注民主价值与公共利益的持续	强调政府分权,并通过中介来解决公共问题,不过阻碍较大

资料来源:肖陆军.服务型政府概论[M].北京:对外经济贸易大学出版社,2007:14-16.表1经作者整理而成。

服务型政府责任的内涵需要鉴证。1. 服务型政府责任应当体现出基本服务职责和公平的规则制度职责。基本职责本文称之为“行政责任”,公平的规则制度称之为“法律责任”和“制度责任”。鉴证的前提需要对决策、执行、管理和监督等环节进行系统优化,构建能体现政府能力、职责、制度的定性与定量的指标体系。2. 政府应承担源自公共领域相应的服务责任,该责任涉及分层管理、资源投入与产出效率、公平与差异均衡等公众关心的基础业务责任和中央与地方政府协同管理配置公共资源的可持续发展常态责任。其核心是突出公平环境下公共性服务的投入与产出效率(公平是目标、效率是手段)。3. 服务型政府责任公平的发挥应以制度化、法制化的形式作为职能实现与否的判定标准,政府责任的效率应体现在长期行为与短期行为、集权与分权、整体与分层、交叉与重叠责任的多层性和执行力上,以及体现在政治、经济、文化、社会管理中的决策、管理和执行与不同部门间围绕其活动而产生成本效益的差异

大小上。政府责任的效率最终体现为实际的良好治理效果(包含基础业务责任和可持续性常态责任)。

(二) 国家审计鉴证的转变

在我国,围绕政府责任“依法行政、尽职尽责、科学发展与保障民生”的要求,国家审计的鉴证标准与品质需要提升。西方国家对政府责任监督的提升途径主要包括:一是通过管理主体多元化,推动公共服务社会化;二是引入企业管理理念提高公共服务品质;三是通过分权强化公共服务的主动机制和责任机制以及通过法制提高服务的规范化、程序化和法治化。近年来,一些国家和世界审计组织(INTOSAI)均对审计的转变进行了不同程度的探索。如,美国审计署(GAO)明确提出不要“重复、交叉重叠或职能分割存在的”联邦项目或职能领域,并针对解决问题提出必需的措施以及核算审计措施执行后的潜在财政或其他方面的收益。GAO以持续进行的审计工作和以前完成的审计成果为基础,完善一般标准和GAO的质量保证框架^[2]。英国国家审计署(NAO)通过设计国家指标、地方指标和管理信息指标,将不同目标的政府与个人绩效联结成为一体,从而实现“不同使用者的不同需要”,这种做法对问责效果起到促进作用。日本审计院有权对政府责任的“正确性、合规性、经济性、效率性及有效性”进行检查。审计院只对法律负责能增强公众监督的透明。提高效率与公平已经成为审计目标转变和满足公众需要的重要内容。

目前,我国并没有实施全面的责任审计。近30年来,“绩效评估成为地方政府行为的指挥棒和风向标”,形成了政府职能创新和审计鉴证功能升级相辅相成的格局^[3]。由于出发点的局限,政府责任鉴证效果需要更高层次的转变。首先,政府责任的鉴证不能够脱离基本政府职责的考核信息建设,如项目考核、处室考核和人员考核等基本信息建设(包括各项查询信息建设)。但这些信息只反映出过去或者现在的内部情况,对于更长远或者可持续性的战略规划目标实施的鉴证则几乎不涉及。其次,政府责任鉴证不能够脱离对责任监督与评价的制度信息建立,如政府政策、制度规定与问责结果的管理信息(涉及战略与预算、绩效目标与报告等)信息建立。再次,政府责任鉴证需要政府准确界定绩效评价指标的直接控制行为性和间接控制绩效的过程性,其决定目的能否达成的少数关键指标需要明确和精炼,如中央与地方的分层目标和责任追究系统。最后,政府责任鉴证需要形成有效的政府责任评价方法和鉴证指标体系,如整体要机构管理和决策的绩效信息、未来战略与可持续发展的责任信息等。

从顶层设计而言,政府责任评估和国家审计鉴证需要统一口径的评价制度。目前我国某些地方政府试推行和建立平衡计分卡制度^[4],尝试综合反映政府职责范围内的公众(顾客)、创新(学习成长)、财务(效益与效果)、管理(内部运营)等信息以及自身、上级、下级、平级和公众的360度评价信息,但以此为基础的公平与效率、透明与问责在鉴证方式、方法、指标和机制上仍有许多的盲区。人们内心深处和社会都渴求公平。香港廉政公署多年的成功恰是坚守公平这一要务。鉴证中的公平应体现为正当性、合理性的审查以及无差别性的审查,对经济行为应进行功利性、实用性的制约,且更多考虑代际间的公平性,如环境问题。公平应具有历史性和动态性,公平必须关注其前端公平、过程公平和末端公平。我国有限资源的利用和保护关乎着公众和后代们的切身利益,是国家可持续发展的保障。效率是政府职责履行中的投入和产出、成本和效益的比率。我国政府绩效评价中的短期政绩会误导政府决策,因而效率除具有数量衡量以外,更需要公众监督的制约。不过,深圳经验的启示是,公众并非专业的群体,如果能增进国家审计与公众间的互信以及沟通,效果会更好。政府政务信息公开与查询制度将有助于促进透明和公平。国家审计必须努力促进这些信息建设的完备性和佐证性,以满足公众的需求。相关部门需要从政府能力、政府职责履行和制度环境方面提供给公众更多的鉴证信息。

三、政府责任要素体系:服务功能的审计拓展

(一) 政府责任要素体系

党的十六大将我国政府职能确定为“经济调节、市场监管、社会管理和公共服务”,但在具体的责

任构成与指标设置方面存在一些争议。近年来,政府绩效评估的研究主题脱离不开到底政府应承担什么?哪些内容和指标应当作为评价的基础?瑞士国际管理发展学院(IMD)和世界经济论坛(WEF)从国家竞争力的角度建立了定量和定性的政府绩效指标,其中IMD认为政府绩效由公共财政、财政政策、组织机构、制度框架、商务法律、社会框架等要素决定。而有学者认为,公共服务(24个指标)、公共物品(11个指标)、政府规模(5个指标)、居民经济福利(7个指标)是政府责任的基本要素^[5]。到目前为止,学者们对我国政府绩效实践的研究在政府责任基本要素方面上并没有形成定论。

从审计角度来看,政府责任的进一步延伸,需要具有经济性、效率性、效果性、环境性和公平性(“5E”)。环境审计和社会责任审计(包括公共危机审计)已被绩效审计以及财务收支审计所涵盖。从政府责任要素体系设置角度来看,我国已经进行了一些有益地尝试并试图明确责任的执行规范。“十一五”期间,我国首次采用了预期性指标和约束性指标相结合的方式^①,这一方式重点集中在政府、国有企业和党委等领导干部的经济责任方面^②。例如《党政领导干部考核工作暂行规定》明确了6个方面的政府领导干部经济责任:(1)各项经济工作指标的完成情况;(2)经济发展速度、效益与后劲;(3)财政收入增长幅度;(4)人民生活水平提高幅度;(5)环境生态保护程度;(6)廉洁从政。但是,现行的我国政府责任体系并没有实现将服务型政府作为出发点来设计的初衷,有关政府责任的内涵具有很大的局限性、短期性、非系统性和模糊性。究其原因,主要是政府责任体系尚不完善,国家审计与政府责任的互动衔接不当,相关人员注重治理而并未形成有效防御和疏导,国家审计鉴证没有真正发挥它应有的作用。

表2 政府责任基本指标与要素体系

指标	基本内容	责任划分
经济发展状况指标	绿色GDP总量及其增长率、人均GDP及其增长率、产业结构与创新情况、就业率与失业率、物价上涨指数、经济安全与资源保护、政府债务情况、土地与环境等可持续发展情况等	可持续性常态责任
生态环境与安全指标	森林覆盖率、耕地保有量、温室气体排放量、垃圾回收利用率、污水处理率、水资源利用率、植树造林面积和成活率、矿产资源等管理与开发状况、污染企业分布与公共资源安全规划等	
教科文卫公益事业指标	教育方面主要包括教育经费占GDP或财政收入的比重、义务教育普及率、大学教育普及率、成人识字率以及制度创新程度;文化方面包括居民文化消费占家庭总支出比重、广播电视覆盖率、人均报纸杂志订阅量、公共图书馆(包括博物馆、少年宫)数量和使用情况等;卫生情况包括死亡率、平均预期寿命、万人拥有医生和护士的比率、乡村卫生院和医疗点覆盖率、社区医院覆盖率、传染病等发病率;其他情况包括经济社会与科教文卫等发展的协调度等	基础性业务责任
人民生活社会保障指标	人均收入及其增长率、恩格尔系数、基尼系数、居住条件、社会保障实施情况;基础设施与公共资产管理情况、城镇低保人数与弱势群体情况、社区服务能力情况;粮食与经济公共安全等	
行政成本与绩效指标	行政经费占财政支出的比重;财政预算实际支出与政府年末决算支出比重;廉政建设与资金使用效果;民众监督与政务公开效果	
社会治安综合治理指标	刑事案件发件率或犯罪率、交通与火灾等事故与公共管理情况、群体性事件发生与治理情况等	

本文结合现行责任政府职能,将政府职责分为人民生活社会保障、经济发展状况、教科文卫公益事业、生态环境、行政成本、社会治安综合治理等6个具体内容。目的是将现行政府的评价机制与本

①预期性指标是指国家预期发展的目标,主要依靠市场主体的自主行为实现;约束性指标是指在预期指标的基础上,加强政府的必须实现和完成的指标。如能源消耗、污染排放、耕地保有量、社会保障覆盖率等,以避免单一追求GDP的作法。

②虽然中共中央办公厅、国务院办公厅的《党政主要领导干部和国有企业领导人员经济责任审计规定》([2010]32号)中确定了责任条款,但并不全面。

文的研究有效结合在一起,从而更有助于在此基础上建立鉴证指标体系。表2列示了每一职责对应的相关的具体性指标,它包括经济、法律、政治、安全、生态以及社会等基本因素。

表2中,基础性业务责任与可持续性常态责任并不能够严格区分。但本文认为,国家审计鉴证必须将政府责任区分并建立导向性的目标,即建立以民生为基础的“本位管理”和经济与生态安全协调的“科学发展管理”。

(二) 政府责任鉴证指标设想

如何设定审计层面的政府责任鉴证指标体系呢?这是一个重要的问题。英国和美国等国家政府责任的工作重点集中在对过程的控制和对执行效果的鉴证。如,英国政府绩效以“经济性、效率性和效益性”为前提形成了“最佳价值绩效指标”、“国家指标”和“行业指标”体系,其中中央与地方政府又具有“自行选择”的指标。英国国家审计委员会负责对政府绩效指标进行鉴证与修改,重点是对服务质量(多维度)以及公众满意度进行鉴证,体现清晰性、可验证性和责任归属等信息,在操作上运用定性与定量结合的方法。美国绩效考核则主要集中在过程考评(公共支出项目立项的合理性)、经济效益考评(效益与成本考核)、结果影响考核(项目对地区、行业以及周边环境与社会影响)、持续能力和长期状态考核(经济与社会的可持续发展)4个方面。审计鉴证关注“重要操作环节监管策略的科学性与执行情况”、“授予第三方监督系统监督权”、“明确政府制度执行的症结与后续障碍”等。可见,有关政府责任虽然仍以经济、效率和效益为主轴,但其内涵已经有了质的变化。本质上讲,经济性应体现“利用已有的资源为公众服务”,从最终目的来讲,应为“对于使用者来说,这种服务的最终价值或者利益是迎合使用者需要或实现他的根本目的”。经济性在一定程度上应当归为效益范畴和效率范畴之内。在责任承担和考核的纷杂关系中,最为关键的是要明确:效率的核心应体现输入与产出的比率对应关系,效益的核心应体现出产出或结果与政府工作目标的对应性。其中心思想是形成明确责任体系的设计、体现社会公共管理的效益、展示对顾客满意程度的回应。

当前一个核心难题是:政府责任指标体系的鉴证标准和责任界定存在混乱局面。例如,“三类说”(道德责任、政治责任、法律责任)、“四类说”(道德责任、政治责任、法律责任和行政责任)和“五类说”(政治责任、法律责任、行政责任、道德责任、生态责任),都体现出对于政府责任鉴证的不同要求。在我国,政府责任评价原理与体系设定的不足、审计目标与功能的定位缺乏准确性、鉴证标准和信息采集途径的不畅使责任划分艰难,一定程度反映出责任鉴证指标选择面临诸多障碍^[6]。现行审计鉴证强调“直接责任、主管责任和领导责任”,只关注对个人或者职务责任结果的考核与控制,而忽视了制度性的保障和集体决策中立法、执法和“制度链”的审计。即使在某些领域,审计部门提出审计要求,也会因为政府部门的多头管理而困难重重。政府责任由于具有层级性、复杂性以及关联性,更加需要对制度的执行、公众的参与、问责信息透明等进行审计,同时还需考虑约束制度与保障制度的合法性、程序性和合理性。当前,政府责任的审计除了具体的技术问题外,面临更多的是制度改革的需求。政府责任应体现服务与法制型政府定位的内在要求和社会可持续发展的状态。本文主张将法律责任、行政责任以及制度责任作为当前政府责任的基本点,并且将政府责任指标体系重新设定,重点突出公平和效率基础上的经济、效率与效益(含有“效果与利益”之意)的鉴证,完善政府部门的决策责任、指挥责任、协调责任和监督责任,其基本体系如下页表3所示。

(三) 国家审计鉴证具体指标设计

政府责任鉴证的核心是正确处理好效率与效益的内在关系,并提供公平的透明信息和促进政府功能转型。由于我国责任审计仍然限于某些领域,并没有实现“大财政”审计,因此,经济性的鉴证结论具有局限性和误导性,即表现出在审计对象设定上存在不明现象和无法实现全部领域综合考核的矛盾。这一矛盾使政府责任的审计鉴证具体指标设计与执行不可能涵盖政府责任全部领域。同时,按照政府职能内容进行的指标设置并不能够体现出审计功能与服务型政府责任间的协同关系,不能

凸显出三大政府责任基点应有的控制效果。此外,部分研究者的研究结论强烈支持客观绩效指标与公众主观评价相结合,并坚信审计能够弥补和纠正信息偏差,他们建立起以问责制(accountability)和效益(effectiveness)为导向的服务价值观^[7-8]。因此,采用定性定量方法设计鉴证指标以及明确政府责任目标下的投入与产出、效率与效益的对应关系是合理的。

表3 政府责任鉴证基本指标体系

责任类型	责任划分	鉴证种类	主要责任鉴证指标	考核要点
行政 责任 (基本服 务职责)	基础性业务责任	职责(能力) 考核	贯彻落实国家宏观经济政府评价目标情况;政府管理投入与产出的效果与效率	资金、物资资源、人力、组织等取得方式、过程、产出与结果的定性定量分析;授权、指示与法规制度、职务权力与民主或公众监督的定性定量分析
		制度建设	政府建立责任效果与效率的促进机制情况	
	责任系统	政府取得资源的手段和程序情况;公共服务与公共安全管理情况		
	职责(能力) 考核	政府公共项目决策和程序的民主化和科学化情况;行政管理、职责以及激励与国家公共管理的内外协调情况;产能淘汰与产业结构调整情况		
可持续性常态责任	制度建设	个人行为与职务履行的效果与完成情况;事业发展与目标实现的综合效益情况	“5E”在法律、制度和责任方面的目标与实施效果;社会可持续性创新能力建设情况;国有资产管理与政府债务风险情况	
	责任系统			
法律 责任 (公平规 则制度 职责)	基础性业务责任	职责(能力) 考核	政府部门遵守、程序、手续等有关的法律法规情况;提供的各种服务的水平以及数据合理合法情况	基于责任目标、责任准则与责任指标各层次的依据、程序、方法和效果的定性定量分析。如责任的前任与后任、正副、决策与执行等的责任界定与考核
		制度建设	政府行政程序的法律监管效果以及政府信息透明、公开、公平的法律措施和民主程序	
	责任系统	涉及政府的民事诉讼和集体性事件的责任追究的法律法规情况		
	职责(能力) 考核	目标责任和绩效管理对应的合理合法情况;政府责任评价的依据、程序以及范围等法律情况		
可持续性常态责任	制度建设	不断更新和完善法律并与社会协调发展情况以及民众的参与程度;促进区域间的法制差异和不公平现象的缩小情况	问责制与法规建设情况	
	责任系统			
制度 责任 (公平规 则制度 职责)	基础性业务责任	职责(能力) 考核	政府建立有关责任衡量与控制的制度系统情况;行政、法律等责任相关制度的总体设计与运行状况	政府公共资源耗费与行为投入成本,政府责任与制度保障间的协调与保障,满足公共管理服务需求和利益情况的定性定量分析
		制度建设	制度与社会进步,尤其是新兴领域的制度完备情况;制度层次与细节的规范性、灵活性和针对性;制度反馈和制约机制以及制度纠正建设情况	
	责任系统	群体性事件、危机事件以及突发事件的制度情况		
	职责考核	人力资源管理水平、培训、评价、考核建设情况		
可持续性常态责任	制度建设	制度协调、制度制定的公众参与与透明程度和效果;特殊制度的依据、程序、决策、组织、考核和监督体系是否具有科学性和合理性	集体决策、责任划分与问责系统情况;责任重叠、交叉的目标完成效果、专家评估及责任界定与追究制度	
	责任系统			

本文从“大财政”角度,并考虑当前经济性鉴证的局限性,把相关指标合并,针对责任共性问题进行具体鉴证指标的设计。以公平和效率为导向,围绕效率与效益两大中心,分别从定性和定量两个方面系统设定鉴证要点。由于“5E”审计的维度多样性以及效率是公平下的效率、效果强调目标性、经济性强调节约与合理、环境性意味着代际间的公平,本文将公平性与效率性统称“效率维度”,将其余并入“效益维度”(包括经济、效果及利益公平)。效益维度侧重是否以正确的方式行事以及是否做了

正确的事情^[9]。效率维度关注资源是否得到最优或者最满意的利用。本文针对服务型政府责任的要求,重点分析公共领域资源审批和执行程序、决策和效果等环节,深化各自的行政责任、制度责任和法律责任(如表4)。与此同时,本文总体上关注了政府责任能力、职责履行和制度环境三个方面的关键性鉴证指标。

表4 政府责任鉴证具体指标设计

考核内容	标准	主要责任鉴证要点	关键鉴证指标(能力+职责+制度)
效率维度 (含公平性、环境性)	定性	各个部门能否对预算制定和可实现效益间的关系进行充分说明和论证;各部门的人员、岗位配备是否充分考虑了对服务质量的风险与管理效率;上级部门与下级部门间协调推动以及内部制度推进情况;是否严格按预算执行项目决策并充分考虑短期与长期性的可持续发展规划;效率检测并不断更新优化工作方案	行政责任:决策与落实、政府管理投入与产出、效果与效率、服务质量与廉政情况;部门业绩、人员效率与用人制度情况;岗位资源配置和激励建设情况;项目管理等报告、预算、验收、决算环节的透明与管理情况 法律责任:决策、程序、执行、考核的合理与合法情况;职责内履行和处理事务情况;公共利益重大问题的处理和公开情况;中央与地方分层责任效果与公众满意度情况 制度责任:服务、法制与可持续性制度的形成、反馈与更新情况;上下级制度走访、互动并及时处理基层情况;反馈意见与问题的积压情况和处理公开情况;制度系统优化和合理情况;公共领域制度的透明与信息公开情况
	定量	测量值是否准确地运用到所期望的目标测量之中;测量值与所期望的目标之间的因素关系与匹配关系;量化收益表现出可持续情况;基线选择的代表性;成本或者负面影响的转移情况;预算执行与额外成本情况	行政责任:资源配置效率(目标完成数/组织资源配置数)、经济发展指标(速度、国有资产保值增值率)、社会发展指标(职工失业率、消费状况比率、平均受教育程度、公用设施保有量等)、生态环境指标(废气废水等排放量比率、水土流失面积比率、水与矿产等资源保护利用率、森林覆盖率等)、部门中长期目标与任务完成比。 法律责任:数据确认程序的违规次数;数据采集与处理的合格次数;考核与问责执行覆盖部门个数;监督部门的履责次数与发现问题数;党政系统重大违规与浪费金额与比率 制度责任:各指标的内部控制制度与监督制度的效果;公众满意与反馈指标(次/年);制度规定与执行标准差异频率(次/年);差异修正及政府信息公开与信息查询指标(次/年)
效益维度 (经济性、效果性和利益公平)	定性	政府部门进行的投资建设与设计等服务是否具有可持续性;政府服务与责任是否与公众需求一致并取得预期效益;政府服务的成功经验与障碍是什么;公共重大领域效益是否具有短、中、长期规划并在各任政府间严格履行程序和执行;重复建设与管理系统优化情况;国有企业资产及管理的矛盾与控制措施建设情况	行政责任:社会综合效益的提高过程、考核与监督等的协调、效率与效果情况;行政资源配置与社会效益可持续间的安排协调情况;国民经济、社会事业、产业结构等发展责任落实、评价考核体系的科学组织和优化过程;中央与上级政府的重大部署的资金到位、落实监督、效果考核的情况;环境与生态资源等重点领域政策法规落实与监督情况 法律责任:投入/产出、效率/效益间的考核与问责体系情况;项目管理、财政支付、人事管理的集体决策与复议制度建设情况;部门和个人绩效标准与制定执行情况;绩效考核关键指标(KPI)的优化与改进情况 制度责任:建立与公众间的透明、公平、公开性的制度;公众参与和项目决策的论证、监管和质量保障制度情况;制度鉴证与制度优化、考核情况;奖惩与问责中的复议制度建设情况;国有企业及政府相关部门行为的规范和合法情况
	定量	国民经济、社会事业、产业结构等发展的总体预算执行与完成的差距与原因;绩效考核指标选择是否能够准确测量服务效果;质量指标是否涵盖了所有可能影响其效果的因素;绩效考核指标能否正确引导政府行为以及公开与透明程度;责任落实前与落实后的服务质量对比情况;短、中、长期效益衡量指标设置情况	行政责任:公众满意度指标(含城镇职工增长情况、人均收入以及产业以展与人文环境、建设项目环评与效果等 ^[8])、经济工作指标(人均GDP、居民平均可支配收入、产业结构与创新程度等)、生态环境指标(生态财政投入法定比例与考核、耕地面积保护与利用以及园林、开发区情况、项目引入程序与“三废”回收利用额、资源节约、利用与管理良好率、人均绿地等)、科教文化事业指标(法定资金投入分配比例与效果、人均教育等资源分配额等)、社会治安与人民生活保障(经济安全、社会治安案件发生次数、失地安置人数等)、行政资源配置管理投入与社会效益产出增长等指标 ^[10] 。 法律责任:投入/产出、效率/效益间的考核与问责次数;与专家委员会、公众反馈和沟通程度与信息公开次数;短、中、长期效益指标执行程序 and 变更等违规次数;政府债务风险、违规与责任追究结果与处理 制度责任:公众参与式管理制度建设的试点及项目个数;良好制度个数占同类全部制度总数的比重;有无集体决策制度并得到有效执行;政府信息公开与信息化查询指标(次/年);财经管理等制度(或措施)的完备、适应性与执行情况 ^[11]

四、研究结论与局限

政府责任的服务导向为本文提供了分析的思路,但政府责任在管理中的复杂性和多样性使审计功能的全面发挥遇到极大障碍。当前,审计自身资源分配、技术配置和评价体系的许多问题尚未解决。本文认为政府责任审计不宜流程化而应运用灵活、有针对、通过专业的鉴证方法推动政府职责的转化。政府责任鉴证主要针对政府工作是否以正确的方式开展以及是否以正确的方式去实施。这一做法可能是“大财政”审计的基础性尝试,也是我国审计服务标准改革的方向。过多地局限于短期性、片面性和静态性的考核会不利于责任政府在理念、职责和服务质量方面的改进。本文认为,当前政府责任体系与鉴证指标均需要围绕审计目标的变化去调整审计范围和方法。政府责任除了体现经济、效率和效果外,应更多延伸到公平、环境等领域,且主要体现在效率维度、效益维度两大方面,其中效益应涵盖非传统领域中的政府责任内容。上述政府责任方面均包括了行政责任、法律责任和制度责任三个基点,并体现了定性和定量的信息需求(包含政府能力、政府职责和制度环境等情况)。本文试图依据上述设想完成政府责任体系、政府责任审计鉴证指标的设计,借此加强和完善审计功能。

本文的局限在于缺乏对指标分类与责任体系的实证支持与反馈;鉴证指标基础、投入/产出、效率/效益间的因果关系和科学程度也有待检验。此外,政府责任鉴证与审计功能的发挥并不简单体现在指标体系上,还需要观念、行为以及技术标准与流程的完善,这是本文尚未涉及的领域。

参考文献:

- [1]王焕祥著.中国地方政府创新与竞争的行为、制度及其演化研究[M].北京:光明日报出版社,2009:10.
- [2]国家审计署科研所.国外审计观察[EB/OL].<http://www.audit.gov.cn/n1992130/n1992210/n1994471/index.html>,2012-12-27.
- [3]陈汉宣,马骏,包国宪.中国政府绩效评估30年[M].1版.北京:中央编译出版社,2011:3-5.
- [4]“政府绩效审计”课题组.服务型绩效审计模式:江苏省无锡市的探索与实践[J].审计与经济研究,2012(3):40-49.
- [5]唐天伟.政府效率测试[M].北京:经济管理出版社,2009:47-75.
- [6]徐倩,吕承超.制约我国政府绩效评价的难点问题探析[J].宁夏大学学报(人文社会科学版),2010(5):157-160.
- [7]Veenhoven R. Happy life-expectancy;a comprehensive measure of quality-of-life in nations[J]. Social Indicators Research,1996(39):1-58.
- [8]Cummins R A,Nistico H. Maintaining life satisfaction;the role of positive cognitive bias[J]. Journal of Happiness Studies,2002,1(3):37-69.
- [9]邢俊芳,陈华,邹传华.最新国外效益审计:职能·准则·方法·目标(下)[M].北京:中国时代经济出版社,2004:337.
- [10]中国审计学会.审计署重点科研课题研究报告(2010—2011)[M].北京:中国时代经济出版社,2012:199-348.
- [11]邱学文,周安.审计师行业专长与审计质量关系研究[J].南京审计学院学报,2011(3):38-45.

[责任编辑:杨志辉]

Research on the Responsibility Elements and the National Audit Verification Indicators Framework of Service-oriented Government

MENG Yan¹, SUN Yongjun^{1,2}

(1. School of Accountancy, The Central University of Finance and Economics, Beijing 100081, China;

2. School of Economics and Management, Heilongjiang University, Harbin 150080, China)

Abstract: The national audit verification system has been extended and expanded with rebuilding of government responsibility. As an important component of national management, it should be founded on the new public service theory and adapt to the government responsibility system, perfecting the verification indicators and improving service ability. The paper proposes that responsibility elements include administrative responsibility and legal liability and system responsibility which should be fundamental for forming the audit verification index system of different responsibility by qualitative and quantitative ways, including basic business sustainability and normal duties which contain responsibility of ability and system construction and accountability system that be charged form efficiency dimension and benefit dimension.

Key Words: audit function; government responsibility audit; national audit verification; service-oriented government; responsibility elements system; audit verification index system