

我国政府开展绩效审计的困境与出路

——基于制度安排的分析

马轶群

(江苏省审计科研所, 江苏 南京 210009)

摘要:制约我国政府开展绩效审计的因素较多。从产生绩效审计交易成本的原因看,开展绩效审计面临的困境主要为定位不清、职责认定不清、对被审计单位了解不清三个方面。博弈模型能够推导出节约交易成本的绩效审计模式,该模式要求被审计单位出具绩效水平评价报告,而由审计人员对绩效水平评价报告的真实性和完整性进行复核,然后提出审计意见,这就为突破现有绩效审计困境提供了新的思路。

关键词:政府审计;国家审计;绩效审计;制度安排;交易成本;博弈

中图分类号:F239.4 **文献标识码:**A **文章编号:**1672-8750(2011)02-0075-05 **收稿日期:**2010-09-25

作者简介:马轶群(1978—),男,山西长治人,江苏省审计科研所科研人员,博士生,主要研究方向为政府审计。

一、引言

随着我国审计事业的发展,绩效审计作为我国政府审计的一个重要方向正越来越多地受到社会各界关注。2008年7月,审计署发布的《审计署2008至2012年审计工作发展规划》指出,要“全面推进绩效审计,促进转变经济发展方式,提高财政资金和公共资源配置、使用、利用的经济性、效率性和效果性,促进建设资源节约型和环境友好型社会,推动建立健全政府绩效管理制度,促进提高政府绩效管理水平和建立健全政府部门责任追究制,到2012年,每年所有的审计项目都要开展绩效审计”。在这一规划的指引下,绩效审计得到了快速发展,但和财务审计相比,绩效审计开展较晚,在实施过程中遇到了一些困难和障碍,这些困难和障碍已成为制约政府绩效审计发展的瓶颈。如何解决好这些问题,对于我国政府审计目标的实现以及绩效审计的深入开展都具有极其重要的现实意义。

绩效审计作为政府审计发展的一种趋势,其内容和形式与财务审计相比已发生了较大变化。

目前,研究人员已对制约绩效审计发展的因素做了诸多分析,现有的文献已能较全面地反映我国政府开展绩效审计的困难所在,但提出的对策大多不具有可操作性。本文从制度安排角度出发,分析绩效审计产生交易成本的原因,并在此基础上设计了绩效审计模式,以期突破目前的困境并进而为我国开展绩效审计提供新的思路。

二、政府绩效审计面临的困境

在新制度经济学中,制度安排研究的对象一般是企业和市场,但交易成本作为其核心理论在社会各个领域都有较强的应用性。所谓交易成本是指所有为促成交易发生而形成的成本。交易成本理论是用制度比较分析方法研究如何使用制度安排节约交易成本的理论。在审计过程中,除了审计成本,同样还需要投入交易成本,即审计单位与被审计单位及相关部门为完成审计工作而付出的成本,如确定审计项目的成本、与被审计单位协调的成本、聘请外部专家的成本、责任追究的成本等等。由于绩效审计起步较晚,还没有完善的制度,使得绩效审计交易成本较高,成为影响绩效审

计开展的不可忽视的因素。

目前讨论政府开展绩效审计面临困境的诸多文献已基本概括出政府开展绩效审计所遇的问题,但是笔者发现,现有的文献仅把政府开展绩效审计的困境进行笼统罗列,而没有对困境进行分类整理,这在一定程度上制约了对政府绩效审计的深入研究。以下笔者就从制度安排角度对政府开展绩效审计面临的困难进行梳理,兼有简要的文献回顾。

从制度安排角度看,产生绩效审计交易成本的原因分为三大类,其中每一类都会使绩效审计的交易成本增加,从而制约绩效审计的发展。

(一) 绩效审计定位不清

首先是在法律上没有定位。审计单位能够接受行政命令进行绩效审计,但被审计单位难以受到法律约束。目前,我国已形成了系统的审计法律法规,但涉及绩效审计的极少。我国新修订的《审计法》虽然将“提高财政资金使用效益”作为立法目的之一,并在第二条规定审计机关对财政收支或者财务收支的真实、合法、效益依法进行审计监督,但是并未将政府绩效审计作为独立的审计类型加以明确表述。这一问题在许多文献中都有阐述。如廖洪、王素梅认为我国的《审计法》对如何实施绩效审计以及绩效审计的具体对象和范围等并无明确的规定^[1];李云辉、李工指出,目前在绩效审计法律规范上,主要是规范被审计单位财政财务收支的真实合法,效益方面的规范比较笼统^[2]。

其次是在审计实施中没有定位。审计单位自己定位不清,增加了绩效审计交易成本。审计人员的配备以满足财务审计为主,现行的审计体制、程序和方法也是为财务审计设定,加之审计资源的限制,在审计中必然会产生资源分配的矛盾,进而制约绩效审计的开展。杨锡春提到的传统财务审计工作量比重过大、审计人才结构单一、现行审计体制制约绩效审计的作用等问题^{[3]56},皆产生于绩效审计定位不清。

最后,我国还没有较为实用的绩效审计方法,更多的是以主观判断代替审计方法,这也归因于我国绩效审计在审计实施中没有定位。在绩效审计方法探讨上,许汉友、丁时勇建议使用数据包络分析(DEA)的方法评价审计项目,具体做法是在审计前使用数据包络分析评价目标被审计单位的绩效,然后把绩效较差的目标被审计单位确定为

审计对象^[4]。这样的做法是把绩效审计前移至审计活动开始前,可以有效地节约审计资源,但数据包络分析的使用要依靠评价指标的建立,目前我国却还没有形成通用的评价指标,这就制约了它的进一步应用。此外,还有研究人员尝试使用平衡计分卡法对项目绩效进行评价,如欧阳春花、陈希晖、付同青等^[5-7]。

(二) 绩效审计职责认定不清

绩效审计是新型的审计类型,在整个绩效审计过程中,只有部分原始数据是由被审计单位提供的,而对原始数据的加工、整理和分析都是由审计人员完成并最后做出绩效评价。因为这项工作是由审计单位完成的,我们称之为绩效审计。不可否认的是,被审计单位在生产经营或其他活动中也会根据需要自行进行绩效评价,这与绩效审计并无实质性的区别,只是被审计单位会根据需要做出有利于自己的绩效评价,而审计单位的绩效审计更加客观。正因为绩效审计与绩效评价两者区别不大,审计单位可以做,被审计单位也可以做,所以就容易引起职责认定不清的问题,因此同样增加了绩效审计的交易成本。杨锡春提出的绩效审计基础比较薄弱的问题就属此类。绩效审计的基础是被审计单位提供的资料数据(包括财务资料数据和非财务资料数据),以此来对被审计单位的绩效进行评价^{[3]56}。杨锡春的初衷是,由于道德风险的存在,被审计单位可能会提供虚假的资料,给开展绩效审计带来很大的困难和风险。然而,从增加交易成本角度来看,即便被审计单位提供完全真实的资料,因为职责认定不清,被审计单位提供什么数据资料、提供多少数据资料很难确定,会给审计人员进行绩效审计增加困难。

(三) 对被审计单位了解不清

审计单位在实施绩效审计时,与被审计单位存在信息不对称的问题。绩效审计要求审计人员对被审计单位要有深入了解,因为只有这样才能得出中肯的评价,但审计人员由于时间和精力限制,不可能对被审计单位各方面都有足够深的认识。同时,效果性审计作为绩效审计的目标之一,更是需要审计人员能够长期跟踪审计项目,这就更要求大量的人力、物力、财力的投入,而这对于审计单位来说是不现实的,这也是绩效审计中效果性审计较少的原因。对被审计单位的不了解产生了一系列绩效审计问题,众多研究人员提出

的绩效指标评价体系不科学、不完善是其中的主要问题。由于被审计单位的活动极其复杂,需要花费较高的交易成本才有可能全面深入地掌握被审计单位的活动,过高的交易成本制约了审计人员建立科学、完善的评价体系。杨春花在论证我国绩效审计面临的困境时提到的信息资料失真、预算管理透明度不高,以及审计证据收集难度较大等^[8],皆属此类问题。

三、政府绩效审计模式的设计

通过对绩效审计困境的分析可知,我国政府开展绩效审计的交易成本过高,这说明我国政府绩效审计的制度安排并不合理。本部分内容以节约交易成本为目的,借用博弈模型重新设计政府绩效审计的制度安排,以突破现有的绩效审计困境。

(一) 设计的基础

在新制度经济学中产权的界定非常重要,有效的产权界定能够让人们知道应该如何有效地获取和使用资源。延伸至绩效审计,审计权的界定同样重要,它是审计人员知道该如何有效审计的前提。对于如何界定审计权的问题,高伟认为可以借鉴澳大利亚的做法,在审计法律中明确财务报表审计和绩效审计的定位,我国在修订审计法时,应明确将我国国家审计划分为财务报表审计和绩效审计两类,并明确规定财务报表审计应对部门单位整体财务状况发表审计意见,为绩效审计提供相关数据真实、合法的基础^[9]。笔者赞同高伟的观点。审计署已明确,到2012年所有的审计项目都要开展绩效审计,那么,只有从法律上把绩效审计和财务报表审计放到同等重要的地位,这一目标的实现才能得到保障,这也是设计政府绩效审计制度的基础。

(二) 设计的模式

在实际绩效审计中,审计人员会反复遇到相似的困境,在难以解决时,通常一种全新的制度安排能够提供较好的出路。根据前文的分析,绩效审计模式的设计应满足两个条件:一是降低绩效审计的交易成本,二是审计单位与被审计单位都能接受新的绩效审计模式。以下笔者使用博弈模型找出新的绩效审计模式,使新的模式同时满足以上两个条件。

模型的前提设定为:在绩效审计中,审计单位

与被审计单位是一对博弈方,评价被审计单位的绩效为博弈手段,通过评价绩效使审计单位与被审计单位各自获利是博弈目标。在遇到多重纳什均衡选择的难题而博弈双方无法有效解决时,我们可以通过外力寻求方法,设计某种形式的均衡选择机制。

模型使用图1得益矩阵中,U表示审计单位不做绩效审计的策略,D为审计单位做绩效审计的策略。目前,我国没有强制要求政府审计对每个审计项目做绩效审计,因此审计单位可以选择做与不做。L表示被审计单位自行做绩效评价的策略,R表示被审计单位不做绩效评价的策略,如前所述,被审计单位会根据需要,自行做绩效评价,但选择不具有强制性。具体而言,在该绩效审计的得益矩阵中,每组得益中,前面为审计单位得益,后面为被审计单位得益,当被审计单位选择策略L时,审计单位选择策略U,则审计单位获利为 $(T-S)$,被审计单位获利为 $(T-C)$;被审计单位自行做绩效评价,需要消耗一定的评价成本C,但又可对其生产经营或其他活动产生有益的影响T,可得收益 $(T-C)$;而这时审计单位不做绩效审计,就可获得与绩效审计一样的效果T,但在内容、评价标准及客观性上可能不完全符合审计单位的要求,产生交易成本S,那么可获益 $(T-S)$ 。同样的道理可以解释其他三个策略组合: (U,R) 表示既不做绩效评价也不做绩效审计,双方获益都为0; (D,R) 表示审计单位做绩效审计,被审计单位不做绩效评价,审计单位要投入评价成本C,仅可获得收益 $(T-C)$,被审计单位可以享有审计单位的绩效审计成果T,被审计单位可获收益 $(T-S)$; (D,L) 为被审计单位做绩效评价,审计单位做绩效审计的策略组合,这样的策略组合会同时消耗双方的评价成本C及交易成本S,因此,双方各自获益为 $(T-C-S)$ 。

		被审计单位	
		L	R
审 计 单 位	U	$T-S, T-C$	0, 0
	D	$T-C-S, T-C-S$	$T-C, T-S$

图1 设计前的绩效审计博弈

为了便于分析,假设 $S < C$ ^①,从图 1 中不难看出,(U,L)和(D,R)是两个纯策略纳什均衡,另外有一个混合策略纳什均衡 $[(1/2, 1/2), (1/2, 1/2)]$,即双方都以 1/2 的概率在自己的两个纯策略中随机选择。虽然该博弈的两个纯策略纳什均衡都能使博弈双方得到 $(2T - S - C)$ 单位得益总和,但在这两个纳什均衡下双方的利益不同,因此博弈双方很难形成自然的妥协。因为有 1/4 的可能性遇到最不理想的(U,R),所以如果采用混合策略纳什均衡也是不理想的。

现在我们考虑博弈中(D,L)的策略组合。由于它不是纯策略纳什均衡,因此只有在混合策略纳什均衡中,博弈双方才有可能采用它,但该策略组合包含的要素较多,更容易进行改进,使得该策略组合的总收益高于其他策略组合的收益。如果改进成功,从整个社会角度看,这样的策略组合就是最好的。如何实现改进后的策略组合,博弈理论认为可以寻找发出“相关信号”(Correlated Signals)的“相关装置”,“相关信号”为:(1)该装置以相同的可能性(1/3)发出 1、2、3 三种信号;(2)审计单位只能看到该信号是否 1,被审计单位只能看到该信号是否 3;(3)审计单位看到信号 1 则采用行动 U,否则采用行动 D;被审计单位看见信号 3 则采用行动 R,否则采用行动 L。然而,这样的机制在审计实务中很难实现,我们可以选择另外一条路径。审计署发布的《审计署 2008 至 2012 年审计工作发展规划》要求,到 2012 年每年所有的审计项目都要开展绩效审计。这就给被审计单位提供了一个信号:审计单位采用 D 策略的概率会越来越大。在审计署的要求下,现在已超过 1/2,到 2012 年概率为 1。在这一信号下,被审计单位更倾向于采用 R 策略,纳什均衡在(D,R)策略组合实现。如前所述,(D,R)策略组合并非社会最优策略组合,政府的目标应是改进后的(D,L)策略组合。很明显,如果被审计单位选择 L 策略,收益由 $(T - S)$ 变为 $(T - C - S)$,那么被审计单位会损失 C 个单位收益。如果能够改进(D,L)策略组合,实现绩效评价成本 C 和交易成本 S 的节约,至少让被审计单位收益达到 $(T - S)$ 或者更高,那么,(D,L)策略组合就成为满足社会最优的纳什均衡。

为了降低绩效审计的交易成本,可由博弈双方共同完成绩效审计:被审计单位先自行做绩效

评价,在向审计人员出具财务报表的同时,出具一份关于自身绩效水平的评价报告;审计人员把绩效评价报告纳入到审计范畴,对绩效水平评价报告的真实性和真实性进行复核,然后提出审计意见。这样做,在节约交易成本和节约绩效评价成本方面可以起到多重作用:一是明确了审计人员的职责,审计人员不必对被审计单位进行绩效评价,而是仅对绩效评价进行真实性复核。二是节约了审计资源,审计人员不必再花费时间和精力建立被审计单位的绩效评价体系。三是审计人员只需要做实质性测试即可,绩效审计的程序不需再造,提高了专业化水平。四是弥补了审计人员专业的不足。传统的绩效审计模式需要审计人员具有各方面的专业知识,而在设计后的绩效审计模式下,审计人员原有的知识储备就可以基本满足审计要求。五是绩效水平评价报告是被审计单位自己出具的,审计人员仅是对其真实性审核,审计结论更容易得到被审计单位的认可。六是有利于解决信息不对称问题。被审计单位熟悉自身的活动,也有许多相关的专业人才,可以避免审计人员由于自身专业和精力的限制在建立绩效评价指标时的随意性和盲目性。由此可见,在这样的制度安排下,绩效评价成本和交易成本可以大幅度降低。假设这两种成本各自降为 0,那么图 1 得益矩阵中策略组合(D,L)的双方收益都上升为 T,如图 2 所示,最终出现新的博弈结果,实现社会最优的纳什均衡。

		被审计单位	
		L	R
审计单位	U	T-S, T-C	0, 0
	D	T, T	T-C, T-S

图 2 设计后的绩效审计博弈

在外力作用下实现这样的纳什均衡是双方希望得到的博弈结果,但外力发挥作用是有条件的,不仅要把绩效评价与审计相分离的制度安排写进相关的法律法规,同时还要注意,制度的设计往往需要各方面的配合。为使本文设计的绩效审计模

^①这样的假设也是基本符合实际的:绩效评价需要投入各种资源,其成本通常大于绩效审计的交易成本。

式顺利实施,要做到以下几点:一是被审计单位撰写绩效水平评价报告要规范,要能满足双方共同的要求。二是各方要共同为绩效审计创造外部环境。本文设计的绩效审计不再仅是由审计单位完成,它还要求被审计单位出具绩效评价报告,那么,审计署也应协同财政部等相关部门出台相应的政策,要求被审计单位每年度出具一份绩效水平评价报告。以法国为例,2001年,新的《财政法》明确提出建立以结果和绩效为导向的绩效预算,用成绩指数衡量目标进展,这为开展绩效审计创造了良好的外部条件。三是权威部门要设立绩效审计原则。绩效审计为新兴审计模式,在审计中必然会遇到新问题、新情况。建立绩效审计原则可对新问题、新情况的解决做出方向性的规范引导。英国审计署根据多年的绩效审计的经验,归纳总结出八条绩效审计的原则,这些原则的确立极大地推动了英国绩效审计的发展。

四、总结

本文首先梳理了绩效审计的困境,然后建立了一个绩效审计的博弈模型。该模型存在多重纳什均衡,在博弈双方无法有效解决选择的难题时,可以通过降低交易成本,变多重纳什均衡为单一纳什均衡。而本文正是通过设计绩效审计模式,解决多重纳什均衡选择问题的。该模式要求被审计单位出具一份客观的绩效水平评价报告,由审计人员对绩效水平评价报告的真实性进行复核,

然后提出审计意见,这样可以降低绩效审计交易成本。由于目前的绩效审计仍没有成型,审计理论与实务人员正积极尝试不同的绩效审计模式,本文设计的绩效审计模式在这方面做了有益的探索。

参考文献:

- [1] 廖洪,王素梅.中美政府绩效审计比较[J].审计与经济研究,2007(6):7-11.
- [2] 李云辉,李工.我国绩效审计存在的问题及对策[J].中国集体经济,2009(6):151.
- [3] 杨锡春.我国开展绩效审计的十大难点[J].审计研究,2006(2):56-58.
- [4] 许汉友,丁时勇.基于DEA的国家审计对象遴选分析[J].审计研究,2008(5):27-35.
- [5] 欧阳春花.平衡计分卡修正及其评价指标体系的构建[J].审计与经济研究,2008(5):63-67.
- [6] 陈希晖.基于平衡计分卡的高校绩效审计评价体系研究[J].现代管理科学,2008(6):52-67.
- [7] 付同青.基于平衡计分卡的政府审计绩效评估指标构建[J].审计与经济研究,2008(3):18-23.
- [8] 杨春花.浅议政府绩效审计中存在的问题及对策[J].财会研究,2009(15):41-48.
- [9] 高伟.澳大利亚绩效审计的主要做法及其对我国审计的启示[J].审计研究,2005(6):18-27.

(责任编辑:黄燕 许成安)

The Difficulties and the Way-out of Government Performance Audit: Based on Institutional Arrangement

MA Yi-qun

Abstract: There are many restrictions in carrying out performance audit in our country. According to the transaction costs of government performance audit, the difficulties government performance audit face have three kinds. The game model can design the government performance audit model to save cost. This model requires the performance report from the audited unit, which will later be checked by auditors. The new model provides new ways in solving problems facing performance audit.

Key words: government audit; state audit; performance audit; institutional arrangement; transaction costs; game