

【财务与会计】

美国政府审计人员角色 对我国绩效审计的启示

余宇莹

(厦门大学 管理学院, 福建 厦门 361005)

摘要: 我国的“审计风暴”暴露了政府资金使用效率问题,为此,我国的政府审计应转向绩效审计。美国是绩效审计发展比较成熟的国家之一,其政府审计人员履行诸多角色,包括查证所报告绩效信息的可靠性和有效性、积极协助管理者建立和使用绩效评价体系、利用现有的绩效计量方法对所审计部门进行评价完成验证工作等。借鉴美国经验,我国构建绩效审计应建立相关的绩效审计准则,转变管理层和审计人员的观念,提高审计人员素质。

关键词: 绩效审计; 评价体系; 计量方法

中图分类号: F239.1

文献标识码: A

文章编号: 1008-7796(2006)05-0109-03

20世纪70年代末,为摆脱财政困境、信任危机和提高政府效率,各国相继掀起政府再造的热潮。在这场“重塑政府”运动中,政府审计作为政府有效管理国家的护航舰之一,不可避免地需要符合政府管理目标和方法的改革要求,从传统的财务审计转向绩效审计。而我国转向绩效审计的一个重要原因就是我国“审计风暴”中披露了许多政府中所存在的大量资金使用的效率问题。虽然,我国未明确提出绩效审计这个概念,但从《审计署2003年至2007年审计工作发展规划》的内容可以看出,实际上我国政府审计已开始转向绩效审计。

绩效审计是为满足有效政府不同利益相关者的绩效需求而产生的,这些需求也就构成了绩效审计的目标和任务,也正是绩效审计的意义所在。借用丹麦审计署的善治四项任务和3E的关联图(图1)^[2],将绩效审计与有效政府管理之间的关系一览无遗。

一、绩效审计的内涵

虽然各国都在开展绩效审计,但提法不一致,该术语的统一源自1986年悉尼召开的最高审计机关十二届国际的会议文件《关于绩效审计、公营企业审计和审计质量总声明》。绩效审计是以3E为核心。所谓的3E就是经济性、效率性和效果性。3E并不相互割裂,而是一个有机的整体。经济性主要侧重于投入方面,注意节约支出;而效率性主要指投入与产出的关系;效果性是对经济活动的产出结果与预期目标的比较。经济性是前提,效率性是过程,效果性是目的,经济性、效率性都应与效果性相一致^[1]。

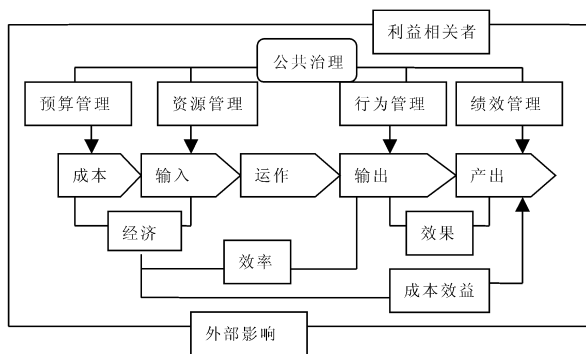


图1 绩效审计与有效政府管理的关系

二、美国绩效审计评价中审计人员角色

下面从绩效审计作用和绩效评价的实现角度来考察其审计人员所充当的角色。

(一) 绩效审计作用的实现

传统财务审计的作用主要是查错防弊,保证资金的正常使用,以反映受托责任。绩效审计具有双重作用,除反映受托责任外,还需承担构建有效政府所赋

收稿日期: 2006-05-29

作者简介: 余宇莹(1979-),女,江西高安人,在读会计学博士研究生,研究方向主要为审计学。

予的管理职能。反映受托责任更强调的是绩效信息的可靠性和有效性,而管理职能更强调的是绩效信息的有用性。两者之间并不矛盾,而是相互补充,绩效信息有用性的实现必须依赖于其可靠性和有效性的实现。因此,审计人员所担负的任务包括两个方面,一是查证所报告绩效信息的可靠性和有效性;二是积极协助管理者建立和使用绩效评价体系。

在执行绩效审计的过程中,由于审计人员具有从事财务审计的经验,判断财务报告是否公平已经很熟悉,故关注政府受托责任的群体对审计人员验证数据可靠性和有效性的能力并不怀疑,但是管理层对审计人员所出具数据的正确性依然存在质疑。比如,“Truth in Measurement”中提到,城市委员会和州立法机构由于对数据正确性的质疑,通常不使用绩效信息进行决策。而政府会计准则委员会(GASB)所进行的服务效果和完成程度(SEA)研究,发现绩效信息对州和地方政府具有非常重要的作用^[3]。为解决这一矛盾,1994年GASB发布其第二号SEA报告中提到:如果SEA信息被要求外部财务报告披露,则用于收集和验证信息的系统和方法与用于财务信息系统中的类似。以Texas为例,为了使管理层信赖审计信息,该州的审计办公室提出州政府审计人员在该州自动化预算和评估系统中所报告的绩效数据需要遵循三个验证步骤,包括:(1)为收集和计算数据判断代理的方法,代理机构是否遵循计量的定义;(2)判断代理机构控制绩效数据和系统是否足够地确保一致的、正确的报告;(3)抽取和检验资料来源来检验正确性。随后审计人员通过四个主要验证比率对绩效举行评价,这四个比率包括被鉴定的、资格的鉴定、阻止鉴定的因素、错误。此外,还规定需将该结果被送至州立法机构,并在政府网站公布^[3]。

除取得管理层对审计结果的信任外,审计人员面临新的挑战就是如何充当协助管理者建立和使用绩效计量体系角色,而该角色的发挥程度与政府的有效管理程度直接相关。以Austin城市为例,该市1999年秋重新将绩效评价体系作为结果管理的关键因素,审计办公室和政府管理者一起携手共建结果管理。首先,通过由城市部门代表所组成的“社论委员会”共同提出商业计划指南。然后,两个审计办公室官员作为合作商业计划团队的“平等合作伙伴”对所有部门的计划进行评论。在评论时先结合任命、目标、目的和计量方法对该商业计划评论,随后聚焦于每个项目绩效计量和合作团队增加、删除或修正计量方法的建议的相关性。这项措施使得Austin获得管理杂志2000年2月的城市管理绩效

评比中“A-”的佳绩。而且该市的审计办公室发现发挥管理职能的作用优于去改进哪些已经提出而又应进行修正的绩效计量方法^[3]。

(二)绩效评价

审计人员在绩效审计目标肩负两个角色,在审计过程中体现为利用现有的绩效计量方法对所审计部门进行评价完成验证工作和对审计现存绩效计量系统的充分性行使管理角色。美国审计总署的《各部门年度计划评估指南》详细描述了各部门制定的绩效计划如何进行评估,指出三个需注意检验的要素:一是确定包括所有每项活动项目目标和评价方法;二是检查达到每年绩效目标的步骤和资源是否合理;三是描述执行机构用以确认绩效数据所使用的概念。从中可以看出,使用现有的绩效计量方法评价项目绩效是绩效审计的关键所在。审计人员所要做的第一步是,先识别项目投入、过程、产出和结果。随后审计人员将绩效目标作为标准,用以分析项目的实际绩效。最后,审计人员确定绩效变化的原因,并提出提高绩效的建议。在审计过程中,如果审计人员认为被审计的绩效计量系统所产生的数据值得信任,计量绩效通常就简单。如果审计人员认定被审计的绩效计量系统不足以信任,但是决策者仍要绩效数据,审计人员可能自己进行计量。为了便于计量绩效,一些审计组织提出“特别”计量系统,不但给决策者关于管理的绩效的信息,也提供了一个改善现存计量系统管理的模型。

三、启示

虽然中国和美国存在政治体制和改革背景的不同,但是两国政府改革的目标雷同,都需要建立一个高效的政府。因此,美国绩效审计中审计人员的角色定位将会对我国审计人员如何在这场审计中进行定位以及如何从事绩效评价起到积极的借鉴作用。

(一)建立相关的绩效审计准则

和其他审计类型一样,绩效审计的信息可靠性和有效性同样至关重要,而且,绩效审计的目的不仅是对绩效进行评价,还要协助改善政府的管理。绩效审计将企业审计中的报表审计和管理咨询功能集于一身,因此,绩效审计的信息可靠性就更为重要。审计师验证过程的独立性可以提高管理层对他们的信任度。从美国审计人员鉴证角色得到认可的过程发现,制定相关的准则和执行标准对于提高审计的信任度尤为重要。而且,从企业审计的发展来看,审计准则对审计人员来说不仅是执行审计的行为准绳,而且是审计师自我保护的屏障。故此,我国在现有的政府审计准则的基础上,对绩效审计制定

相关的准则,以指导审计人员从事绩效审计,使得绩效审计的法律依据和审计人员的责任更清晰,为审计人员更有效地从事绩效审计提供依据,也为审计结果的可靠性提供保证。

(二)加大 对绩效 审计的 案例 研究

从美国的审计人员工作内容中可以看到,促使审计人员角色得以实现的一个不容忽视的原因就是绩效审计自身研究及绩效审计和政府管理关系研究成果的不断更新。比如, GASB 概念公告的出台、审计师协助管理者建立和使用绩效评价角色的诞生。由于制度背景和发展阶段的不同,我们不可能完全借鉴美国等西方国家的研究成果,需要我们对我国绩效审计进行案例研究,为绩效审计的发展提供经验性证据,用以指导我国绩效审计发展的方向和途径,建立具有中国特色的绩效审计模式,使其真正成为政府改革的护航舰。

(三)转变 管理层 和 审计 人员 的 观念

我国审计工作五年规划提出实行继续强化财政财务收支的真实合法审计和积极探索效益审计“两个并重”。但我国政府审计属于行政模式,即审计部门是国家行政管理部门的一个组成部分,这就意味着我国的政府绩效审计发展方向是偏重于审计的管理职能。这就要求我国的政府官员认识到绩效审计是管理的助手,而审计人员树立为政府的管理者服务的观念。从美国绩效审计人员角色的认可过程中,我们又一次验证了新事物是否能够良好的发展,转变观念是前提。对于被审计的部门或单位,管理者可能认为绩效审计是用来对付他们而与审计人员对抗。即使某个级别的管理者需要一名审计人员,例如某县的委托,政府中的部分独立被选举出来的官员就可能抵抗^[4]。而审计人员可能会受到高于被审

计管理层的观念影响而高高在上。这些观念都将影响绩效审计的实施效果。故审计人员需进行角色的正确定位,将自身定位于服务者的角色。

(四)提高 审计 人员 自身 素质

在美国审计人员角色不断升华的过程中,我们充分看到了对审计人员自身素质的要求在不断提高,审计人员自身素质的提高将促进其在政府管理中的作用提升。但是审计人员即使是在财务审计领域都不可避免面对着没有或缺乏审计经验,更何况是绩效审计这个新的审计领域。这点尤其在强调“经济性和效率性”方法(与传统会计背景相关)与“项目评价”方法(与社会学背景相关)对比时就更成为一个问题。因此,我们可以借鉴国外和企业审计人员的做法,提高政府审计队伍的素质。比如:雇佣具有会计背景的人员,如获得 CPA 和 MBA 证书的人员,也可聘用具有社会科学背景的人员,例如获得公共管理硕士学位的人员。此外,提供各种学科的训练以帮助审计人员获得评价特殊领域所需的知识。

参考文献:

- [1] 厉国威, 安玉琴. 新公共管理背景下的政府绩效审计 [J]. 财务与会计, 2005, (5): 48-50
- [2] 徐冰. 公共治理: 政府绩效审计的重要内容——来自丹麦的经验 [J]. 审计月刊, 2004, (8): 41.
- [3] Stuart S Grife], Stephen L Morgan, Paul D Epstein *evolving roles for auditors in government performance measurement* [J]. The Journal of Government Financial Management, 2002, (4): 26-33
- [4] Daniel E Schultz Jr, Richard E Brown *performance auditing in Ohio: a customer service orientation* [J]. The Journal of Government Financial Management, 2003, (2): 58-63

(责任编辑: 牛茜)

The Role of American Government Auditor and Enlightenment for China in Performance Auditing

YU Yu-ying

(Management School, Xiamen University, Xiamen, Fujian 361005, China)

Abstract China “auditing storm” exposed the efficiency problem of the government funds and its usage, for this our government audit should change direction to performance auditing. The United States is one of the countries with mature development of performance auditing, its government auditors implement many roles, including to identify the reliability and effectiveness of the reporting results information, positively help the governor establish the evaluation system and make use of the current results evaluating method to evaluate and testify the section being audited etc. Drawing lessons from the experience of the United States, China should set up the performance auditing, establish the related the performance auditing standard, case example to the performance auditing research should be enlarged, changing the ideas of management and auditors, increasing audit personnel's quality.

Key words performance auditing; assessment system; measurement method