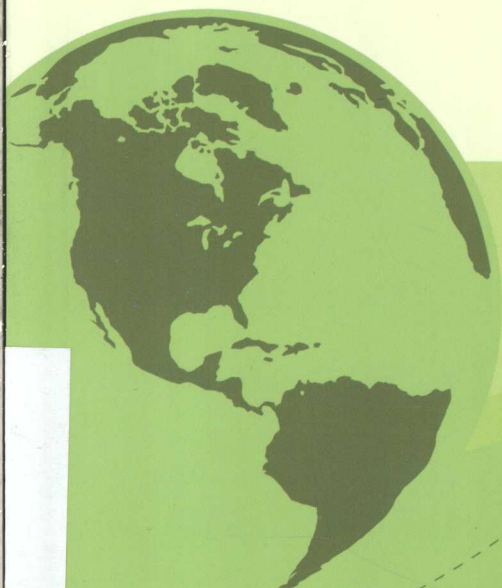


教育部2010年人文社会科学研究

“规划基金项目”（10YJA790050）研究报告

基于过程控制的公共投资项目 绩效审计评价制度建设与 指标设计研究

冯均科 等著



经济科学出版社

014043339

F239.63

10

教育部 2010 年人文社会科学研究“规划基金项目”（10YJA790150）研究报告

基于过程控制的公共投资项目 绩效审计评价制度建设与 指标设计研究

冯均科 等著



北航

C1731508

经济科学出版社

F239.63
10

014043333

图书在版编目 (CIP) 数据

基于过程控制的公共投资项目绩效审计评价制度建设与
指标设计研究/冯均科等著. —北京: 经济科学出版社, 2014. 3
ISBN 978 - 7 - 5141 - 4406 - 2

I. ①基… II. ①冯… III. ①政府投资 - 基本建设项目 -
经济绩效 - 审计制度 - 研究 - 中国 IV. ①F239. 63

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2014) 第 043365 号

责任编辑: 文远怀
责任校对: 王苗苗
版式设计: 齐杰
责任印制: 邱天

基于过程控制的公共投资项目绩效审计评价制度
建设与指标设计研究

冯均科 等著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编部电话: 010 - 88191217 发行部电话: 010 - 88191522

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: [http://jjkxcbs. tmall. com](http://jjkxcbs.tmall.com)

北京欣舒印务有限公司印刷

三河市华玉装订厂装订

880 × 1230 32 开 9.5 印张 230000 字

2014 年 3 月第 1 版 2014 年 3 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 4406 - 2 定价: 25.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191502)

(版权所有 翻印必究)

课题组成员一览表

- | | |
|-----|-----------------------------------|
| 冯均科 | 西北大学教授、博士、博导（课题主持人） |
| 侯晓靖 | 西安石油大学副教授、博士 |
| 汤小莉 | 西安工业大学讲师、博士
(西安交通大学管理学院博士后流动站) |
| 贺宝成 | 陕西科技大学讲师、博士 |
| 王 娜 | 西北大学硕士 |
| 曹 娟 | 西北大学硕士 |
| 杭兰平 | 西北工业大学副教授、博士 |
| 程彩燕 | 西北大学硕士 |

内 容 摘 要

从全球审计行业的发展来看,绩效审计目前仍然是一种新的审计类型,它还有许多未解之谜。在我国,绩效审计才刚刚开始,还处在探索阶段,与发达国家的绩效审计有不小的距离。如果我国审计机关借鉴国外的存在显著“国家化”的绩效审计的工作经验,往往无法克服“中国特色”的国情障碍。这意味着,绩效审计的研究将具有突出的国家特征。而且,绩效审计与传统的财务审计相比,由于它并没有固定的程式化的内容,使得绩效审计的研究变得复杂起来。本书的研究,正是在这种特殊的环境下进行的。

经过研究,我们认为:(1)在我国公共投资规模持续快速增长的趋势下,随着社会民主化进程的加快,政府和人大甚至公民对公共投资项目绩效审计的关注与要求也越来越多,公共投资项目绩效审计将越来越成为审计的重点领域。(2)我国绩效审计的实务以及相关研究,目前还处在初级阶段;尽管对公共投资项目绩效审计的研究成果不少,但是,概念研究多,内容重复多,经验介绍多,方法讨论多;而同时,制度研究少,独到见解少,科学分析少,规律总结少;因此,在公共投资项目绩效审计领域,我们还需要投入更多精力到有关的研究工作中。(3)对国外的绩效审计实务与理论可以实施必要的借鉴;但是,在世界上,各个国家绩效审计实务与理论的趋同几乎不大可能,与国家政治生态息息相关的绩效审计将长期保持国家特色。(4)实施公共投资项目绩效审计的审计机关本质上是代表纳税人对政府公共投资项目实施审计。公共投资项目包含

了多重复杂的委托代理关系，现实中的审计委托代理关系是一种被扭曲了的委托代理关系。(5) 我国公共投资项目的审计评价存在显著的利益冲突。这种冲突来源于扭曲的审计委托代理关系，审计只是充当“免疫系统”的自体监督的工具，由于缺乏必要的独立性，对外的绩效审计评价意见可能无法做到完全的公开与公正。(6) 公共投资项目绩效审计并没有一种固定的模式，各个国家都在进行相关的探索工作，从发展看，事前绩效审计或者基于过程进行的实时绩效审计，不仅在理论上具有可能性，而且在实践上也具有可行性。(7) 绩效审计所包含的经济性、效果性和效率性的审计内容，在不同公共投资项目中有不同的侧重点以及应用的排列时序。侧重于经济性审计的项目也考虑效果性；同样，侧重于效果性审计的项目也不能排斥经济性。这意味着，它们之间存在着重要的相关性。基于公共投资项目的属性，效果性往往高于经济性，在绩效审计评价时应当充分考虑这一要求。而效率性的审计可能更适用于公共机构或者社会组织本身的效率评价，而对于公共投资项目而言，仅仅一部分能够实施效率性审计。(8) 经济性、效果性和效率性的审计，可以具体化到公共投资项目的各个阶段，而不仅仅局限在项目竣工之后。分别项目各个实施阶段进行的绩效审计评价，可以及时矫正控制偏差，保证绩效的高水平。实时绩效审计应当是未来绩效审计发展的方向。(9) 公共投资项目绩效审计理论基础是公共受托责任理论、社会契约理论、新公共管理理论和公共选择理论。这些理论与绩效审计的内在一致性的关系，决定了绩效审计理论的构建与发展必须依托这四个理论形成的“四轮驱动”。(10) 基于委托—代理关系构建的公共投资项目绩效审计理论框架包括四个层级：理论基础、绩效审计目标理论、绩效审计要素理论和绩效审计作业理论，这是一个在绩效审计理论基础的指导下所形成的由高层次到低层次、由抽象到具体、从基础到应用的严密的理论体系。(11) 在分析现行公共投资项目绩效审计制度局限性的基础上，本书借鉴了“霍尔三维结构模式”思想，构筑了集“时间维”、“主体维”和

“逻辑维”三个维度的“三位一体”的公共投资项目绩效审计评价制度的体系。(12) 研究了设计公共投资项目绩效审计评价指标体系的原则,提出了宏观性原则、过程性原则、可操作性原则和定量分析与定性分析相结合原则。在方法的设计上,采用模糊层次分析法进行公共投资项目绩效评价,即用层次分析法计算各评价指标的权重,再用模糊综合评价法对其进行模糊合成,最终得到公共投资项目绩效的评价结果。(13) 初步构建了公共投资项目基于过程控制的绩效审计评价指标体系。在书中,分别从公共投资项目的三个阶段(项目前期、项目建设期、项目竣工运营期)建立评价指标,最终形成了由1个目标层、3个准则层、8个指标层、34个分指标所构成的公共投资项目绩效审计评价指标体系。同时,还进行了案例研究。即选择了西安至商州高速公路项目作为研究对象,并依据本书建立的项目周期三个阶段的评价指标体系以及专家打分等方法,对该项目进行了综合评价。(14) 借鉴了国内外有关研究成果,分析了公共投资项目绩效审计质量控制的要素和维度,要素包括组织体系、制度体系、流程体系、人员体系等方面,维度包括过程维度、时间维度和要素维度等方面,形成了一个完整的绩效审计质量控制体系。(15) 构建了绩效审计质量控制评价的指标体系,主要从审计的流程上选取了影响审计质量的指标进行分析。主要从审计环境、审计前调查、审计计划、审计执行、审计报告、审计档案等方面选取公共投资项目的指标,8个一级指标加上21个二级指标构成了公共投资项目绩效审计质量控制的评价指标体系。同时,利用层次分析法确定了公共投资项目绩效审计质量评价指标体系的权重,结合模糊层次分析法对引入的案例进行了模糊综合评价。(16) 构建了基于DSS结构的公共投资项目绩效审计评价信息系统概念结构模型,为在绩效审计领域建立信息系统提供了改革思路和发展方向。模型构架是:在绩效审计目标的指导下,建立多个计算机信息系统和具有不同功能的若干个数据库,进行一系列预定流程的数据处理;然后,按照一定的格式输出绩效审计的初步评价结论;再运用

审计人员职业判断, 矫正绩效审计评价的初始结论, 最后形成绩效审计报告。

基于过程控制的公共投资项目绩效审计评价制度建设与指标设计是一项复杂的系统工程, 由于投资项目、审计目标、审计主体、审计内容、审计重点、审计要求和审计环境的差异等等, 都可能导致不同的研究结果; 而我们的研究结果, 也可能只是许多研究结果中的一种。我们的研究成果, 虽然已经形成, 但是, 还需要社会实践的检验。

目 录

第 1 章 导论	1
1.1 研究背景与意义	1
1.2 研究文献综述	7
1.3 绩效审计实务的发展状况	17
1.4 研究思路与方法	28
1.5 主要观点与研究的局限性	31
第 2 章 公共投资项目绩效审计评价的环境分析	37
2.1 公共投资项目的审计授权体系分析	37
2.2 公共投资项目绩效审计评价的制度环境分析	44
2.3 公共投资项目绩效审计评价的法律环境分析	51
2.4 公共投资项目绩效审计评价的文化环境分析	55
第 3 章 我国公共投资项目绩效审计评价的问题与挑战	59
3.1 公共投资项目分阶段实时绩效审计评价 制度建设的难题	59
3.2 公共投资建设项目的绩效审计：困惑与出路	76
第 4 章 公共投资项目绩效审计的理论基础和理论框架	87
4.1 公共受托责任理论是公共投资项目 绩效审计的思想基础	87

4.2	社会契约理论是公共投资项目绩效 审计的制度基础	95
4.3	新公共管理理论是公共投资项目绩效 审计的环境基础	105
4.4	公共选择理论是公共投资项目绩效 审计的工作基础	111
4.5	基于委托—代理关系的公共投资项目绩效 审计理论框架分析	117
第5章	公共投资项目绩效审计评价制度的设计	130
5.1	建立公共投资项目绩效审计评价制度的必要性	131
5.2	公共投资项目绩效审计评价制度的设计原则	132
5.3	公共投资项目绩效审计评价制度设计的内容体系	135
5.4	公共投资项目绩效审计评价制度的运行保障系统	151
第6章	公共投资项目绩效审计评价指标体系构建及应用	159
6.1	公共投资项目绩效审计评价指标体系的 设计思想及原则	159
6.2	公共投资项目绩效审计评价方法的选择	162
6.3	公共投资项目绩效审计评价的主要 指标及权重计算	168
6.4	公共投资项目绩效审计评价指标体系的应用	182
第7章	公共投资项目绩效审计质量控制机制	197
7.1	公共投资项目绩效审计质量控制机制的要素	197
7.2	公共投资项目绩效审计质量控制机制的维度	206
7.3	公共投资项目绩效审计质量的影响因素分析	216
7.4	公共投资项目绩效审计质量控制指标体系的 构建及原则	220

7.5	基于层次分析法的模糊综合评价方法	225
7.6	模糊层次分析评价模型的应用	233
第8章	基于DSS结构的公共投资项目绩效审计评价信息 系统的概念结构模型设计	244
8.1	基于DSS结构的公共投资项目绩效审计评价 信息系统的设计	244
8.2	基于DSS结构的公共投资项目绩效审计评价信息 系统的概念结构模型的总体设计	260
8.3	基于DSS结构的公共投资项目绩效审计评价 信息系统的具体实现	271
第9章	结论	283
9.1	研究结论	283
9.2	未来展望	287
	致谢词	289

第1章

导 论

为了后续研究的方便,本章主要是对课题研究的一些基本问题,进行必要的前置性说明。

1.1 研究背景与意义

1.1.1 研究背景

公共投资是以纳税人上缴的税款作为基本来源,由政府作为管理主体,以财政支出形式实施的投资;而公共投资项目则是由公共投资或者主要由公共投资形成的项目。这些项目的内容十分丰富,几乎与国计民生的各个主要领域有关;一般认为,主要涉及政府提供公共物品的领域,其中,基础性建设项目往往是公共投资的重点领域。

我国基础设施建设的投资额度惊人。以原铁道部为例,从2009年开始,全国铁路固定资产投资开始快速上涨,当年即完成7013.21亿元(其中,基本建设投资达到6005.64亿元),比上年增长2865.79亿元、增长69.1%,为“九五”和“十五”投资总和的80.3%,创历史最高水平;媒体认为“2009年一年的投资额度就超过了1996~2005年十年间铁道部基本建设投资总额”;2010年全国铁路固定资产投资完成8426.52亿元,其中,基本建设投资

为7074.59亿元；2011年全国铁路固定资产投资完成5906.09亿元，其中，基本建设投资为4610.84亿元；2012年全国铁路固定资产投资完成6339.67亿元，其中，基本建设投资为5185.06亿元；据2013年1月17日召开的全国铁路工作会议上披露的信息，2013年度全国铁路固定资产投资计划为6500亿元，其中基本建设投资5200亿元。^①然而，伴随着铁路建设项目投资额度的居高不下，铁路建设中的问题却越来越多，如“高铁奢侈采购”^②。在缺乏对投资过程有效监控的情况下，铁路建设的浪费与低效可见一斑。而在其他的国家重大基础建设项目中，这种情况也并非绝无仅有^③。在我国，经济建设领域目前存在的一个值得重点关注的问题是：高速发展与惊人浪费、密集腐败并存。审计作为公共资金的“守护神”，在公共投资领域，应当担当重要角色。

近年来，国家对重大投资项目的审计十分重视。中共“十八大”报告强调审计要对重大投资项目进行重点监督；《审计署“十二五”审计工作发展规划》提出，要“构建和完善绩效审计评价及方法体系，不断摸索和总结绩效审计经验和方法”。然而，到目前为止，实际上我国还没有建立起某个专业领域的权威的绩效审计

^① 有关资料来源于历年铁道部发布的“铁道统计公报”和2013年1月18日《东方早报》上发表的王道军的文章“今年铁路投资6500亿超去年”。

^② 在有关媒体（《新世纪》周刊，2012年第7期，“奢侈动车”，记者王晨、李雪娜等）的报道中称：一个自动洗面器7.2395万元，一个色理石洗面台2.6万元，一个感应水阀1.28万元，一个卫生间纸巾盒1125元，最后组合成总价高达30多万元、甚至高达120万元的整体卫生间；上万元的15寸液晶显示器；2.2万元一张的单人座椅；6.8万元的冷藏展示柜……

^③ 刘家义审计长曾经指出：“投资领域还存在着一些不可忽视的问题，突出表现为投资绩效很不理想。具体表现在以下几个方面：一是低水平重复建设仍然比较普遍。二是损失浪费和资产流失比较严重。三是建设市场秩序不规范，有些方面甚至还比较混乱。四是在投资领域违法犯罪现象还比较突出，特别是一些重大的违法违规问题时有发生。”引自“积极探索中国特色的绩效审计”一文，见邢俊芳主编、中国财政经济出版社2005年5月出版的《效益审计中国模式探索》第24页。不过，数年过去，公共投资领域依旧问题重重，之所以是这样，与体制及复杂的社会结构有关。

评价指标体系。我国国家审计在满足向人大提交报告的目标下，以“财政预算执行结果”为审计重点、基于“审计风暴”思维实施的绩效审计^①存在着许多问题，应当更多地推行发达国家普遍实施的以“项目导向”的绩效审计。其中，国家基础建设项目（作为公共投资项目的重要部分）绩效审计必然首当其冲。

在我国，公共投资项目绩效审计的研究与实际工作还处于探索阶段。2003~2004年，国家审计署提交全国人大常委会的审计工作报告的部分内容在某些重要媒体上披露，在全国引起巨大震动，审计署查出的违法违纪案件触目惊心，一些媒体连续跟踪报道，在全国掀起了一场“审计风暴”。但在绩效审计方面，我国审计机关只有有限的经验。因此，2003年《审计署2003至2007年审计工作发展规划》提出：“实行财政财务收支的真实合法审计与效益审计并重，逐年加大效益审计分量，争取到2007年，投入效益审计力量占整个审计力量的一半左右。”审计实务界已经开始研究公共资金使用绩效审计问题，审计理论界还没有能够有效影响审计实务的理论成果。在我国，公共投资项目的绩效审计评价体系建设方面还存在着许多“空白点”，一套系统的公共投资项目绩效审计评价理论体系的缺位，可能导致我国开展公共资金使用绩效审计工作的盲目性。在2006年3月和2007年3月分别召开的全国人大与全国政协

^① 基于“审计风暴”思维实施的绩效审计，可以解释为：绩效审计项目的开展，采用“运动式”的突击形式，在某种程度上是为了契合某些政治需要，或者为了产生更大的社会影响力。当然，这种审计形式在一定意义上不能视为常规的绩效审计形式，与所谓以绩效审计为主的发达国家的国家审计制度及其要求也相去甚远。从根本上改变对绩效审计的理解，可能还需要时间，因为，我们基本上还没有彻底解决财务审计应当“治本”的问题，一个违法乱纪比比皆是的财务管理环境，广泛推行绩效审计是不是可行，是一个需要审慎考虑的复杂问题。所以，“审计风暴”式的绩效审计，有一定的环境基础。

会议上,代表们对公共资金使用绩效的关注成为一个重大焦点^①。针对公车消费每年4000亿元,公费出国每年3000亿元,公款吃喝每年2000亿元,以及行政管理费25年增长87倍^②的现实情况,许多有识之士建议学术界应当认真考虑公共资金使用绩效的评价与监督问题。当然,在公共资金使用的监管领域,最重要的问题显然是公共投资项目绩效审计评价问题。

在国际上,2007年发生在美国的“次贷危机”,转化为美国历史上少有的金融危机甚至经济危机。由于在国际经济一体化的进程中,各个国家在经济发展方面依存度过高,使得这场危机向其他许多国家迅速蔓延。这场经济危机,对一些主要的国家实体经济甚至整个国际经济发生了空前的影响。为了度过经济危机,美国国会众议院和参议院在2009年2月10日正式通过了奥巴马政府提出的总

① 据2006年3月13日出版的《中国青年报》(记者万兴亚)的报道:全国政协委员刘光复在发言中提到的数字更是令人咋舌:每年各级政府官员公车私用费用达2000多亿元,几乎和2006年的国防开支相近。据有人测算,许多公车真正用于公务的时间仅占三分之一,其余时间分别被用于领导和司机的私事上。而2012年3月召开的全国人大会议期间,全国人大代表、湖北省统计局副局长叶青说,全国一年的公车支出的数字目前存在着两种说法,官方说法是2000亿元,民间的说法是4000亿元。他表示,4000亿元的算法更合理,实际上真正的花费还要超过这个数字。(资料;来源于《河北青年报》2012年3月2日发表的记者杨利军、何昉的访谈)

② 全国政协委员、国务院参事任玉岭在2006年3月“两会”上的提案《关于党政机关带头发扬艰苦奋斗传统的建议》中,有一组数据是:“从改革开放初期的1978年至2003年的25年间,我国行政管理费用已增长87倍。行政管理费占财政总支出的比重,在1978年仅为4.71%,到2003年上升到19.03%,这个比重,比日本的2.38%、英国的4.19%、韩国的5.06%、法国的6.5%、加拿大的7.1%、美国的9.9%分别高出16.65个、14.84个、13.97个、12.53个、11.93个和9.13个百分点。而且近年来行政管理费用增长还在大跨度上升,平均每年增长23%。”(资料来源于2006年3月6日《中国青年报》上发表的记者刘声、潘圆的访谈)。正是由于行政费用尤其是“三公经费”的数额巨大,以及老百姓的普遍关注,近几年对“三公经费”的社会公开和严格控制,成为行政机关的一项重要的任务。

额达到 8380 亿美元的经济刺激方案^①。只要存在公共投资，审计必然发挥作用；公共投资规模越大，审计的作用应当越大。在国外，对政府公共投资项目绩效的审计评价是融合在对地方政府及公共管理部门绩效审计之中的，以单独的公共投资项目实施绩效审计应当是更为普遍的现象。美国作为较早开展政府绩效审计的国家，早在 1972 年就制定了政府绩效审计准则，每年中审计人员 85% 以上的工作量是从事政府绩效审计的；加拿大在 1992 年的审计长年度报告中就有 80% 以上篇幅讨论综合审计（即绩效审计）。隶属于联合国经社理事会的最高审计机关国际组织（INTOSAI）在第一届会议（1953）上就曾讨论过“审计机关代表人民利益和要求对行政部门行使控制职权”的问题，在第九届会议（1977）通过的《利马宣言》^②中规定：“除了其重要性和意义都不容置疑的财务审计之外，还有另一种类型的审计，即对公共当局的绩效（效果、经济性和效率）进行审计。这种审计不仅包括具体的管理活动，而且还包括公共当局的组织机构和管理系统的全部活动。”由此可见，国际社会对公共管理部门绩效的审计也十分重视。

我们看到，国家属性^③是多样的，国家的政治性、民族性和文化性等无法完全趋同，导致了各国的国家审计的国家特性十分明显；在目前，人们几乎还没有从绩效审计的科学属性出发，找出在绩效审计方面的通用模式和技术标准。这无疑是一种遗憾。

① 受此影响，我国政府也提出了 4 万亿元的经济刺激方案；英国渣打银行曾经在一份研究报告中预计，由于地方政府的积极参与，中国政府可能将经济刺激方案的总额扩大到 5 万亿~6 万亿元。

② 《利马宣言》在世界上的影响力很大，它被视为各国最高审计机关的“圣经”，甚至在一些国家（如蒙古国）在政治体制进行调整以后，请德国专家按照《利马宣言》要求，设计了审计制度，组建了新的审计机关。

③ 国家属性与国家的统治制度有关，它可能取决于一个人，一个家族，或者部分权贵，或者国民整体，它与国家的治理形态密不可分。在现实中，公民个体参与政治过程的非充分性，使得国家的治理往往主要成为部分人的事情。所以，可以肯定地说，国家属性容易由个人——特别是政治精英所操控。

1.1.2 研究意义

公共投资的主体是政府，公共投资主要解决公共物品的供给问题，公共投资的审计不应当仅仅考虑财务收支的合法性这一基础性审计问题，更应当考虑财务收支的绩效。而我国，真正意义上的绩效审计还没有开始，绩效审计还处在尝试阶段，因此，我们围绕公共投资项目绩效审计评价进行的研究，具有重要的理论价值和现实意义。

本书研究的内容是基于我国公共投资项目绩效审计的发展要求提出来的，其研究意义具体表述为：

(1) 有助于进行公共投资项目绩效审计的理论创新。在绩效审计领域进行理论创新，提出建立以过程控制为主导的公共投资项目绩效审计评价制度的观点，并试图在具体技术层次上有所突破。这种观点的提出，为我国审计机关开展以过程控制为基础的公共投资项目绩效审计评价提供了思路。本书通过规范研究与实证数据检验，形成系统化的公共投资项目绩效审计评价理论，并设计一个概念上的审计评价模型，为公共投资项目绩效审计制度创新提供理论基础。

(2) 有助于完善公共投资项目绩效的审计监督制度。研究以过程控制为导入点的公共投资项目绩效审计评价制度，有利于建立一种新的绩效审计制度，以弥补我国在公共投资项目监督方面的不足。这种制度，对于当前和以后较长时期我国审计机关监督公共投资项目的绩效，具有重要的现实意义和理论价值。以过程控制为基础的公共投资项目绩效审计评价，解决了基于投资项目不同时间段的绩效评价的动态体系建设问题，它将审计监督的时间前移，体现了对过程的控制，可以有效地解决公共资金使用的浪费问题，达到事前控制的效果。与以往绩效审计主要是事后评价、局部评价的制度模式相比，上述绩效审计评价制度在制度创新上无疑具有突出的意义。

(3) 有助于提高公共投资项目资金运用的绩效水平。本书力图通过设计系统化的分时间区间或投资阶段的、以过程控制为基础的