

杨肃昌/著

中国公共支出 绩效审计制度研究

ZHONGGUO GONGGONG ZHICHU
JIXIAO SHENJI ZHIDU YANJIU



经济科学出版社
Economic Science Press

中国公共支出绩效 审计制度研究

杨肃昌/著

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

中国公共支出绩效审计制度研究/杨肃昌著.

—北京: 经济科学出版社, 2014. 5

ISBN 978 - 7 - 5141 - 4632 - 5

I. ①中… II. ①杨… III. ①财政支出 - 效益审计 - 审计制度 - 研究 - 中国 IV. ①F239. 65

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2014) 第 096603 号

责任编辑: 杜 鹏

责任校对: 郑淑梅

版式设计: 齐 杰

责任印制: 邱 天



中国公共支出绩效审计制度研究

杨肃昌/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_bj@163. com](mailto:esp_bj@163.com)

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

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

北京万友印刷有限公司印装

710 × 1000 16 开 13.25 印张 250000 字

2014 年 5 月第 1 版 2014 年 5 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 4632 - 5 定价: 49.00 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)

序

从1980年肃昌到陕西财经学院会计系（后并入西安交通大学管理学院）读本科时，我们就认识了。之后，在会计界老前辈杨宗昌先生的谆谆教导下，又都一起走上了会计审计研究之路。说起来，我们既是年过五十的师兄弟，又是“多年战斗在同一条战壕里的老战友”，这在审计学术界恐怕不多。

肃昌教授是审计界比较特立独行的学者。他敢于直言，这是许多学者无以可比的，至少像我这样一个性情耿直的人也自叹不如；在讨论国家审计问题时，即便是一些敏感问题，他也勇于表达个人观点，相信“学术无禁区”的真理。

肃昌教授有着丰富的学术积累，在他学术生涯的前十五年，一直在默默耕耘，而在后来的十五年中，取得了许多有影响的成果，这是一件令人鼓舞的事情。他在国家审计领域所取得的成就是有目共睹的，下面简要介绍几项：2004年他在英国加地夫大学做的博士后报告《中国国家审计：问题与改革》出版，该书现被国内许多大学列为公共行政管理和公共预算方向的博士生、硕士生入学考试和期中考试必读书目；2008年他和英国加地夫大学商学院教授肖泽忠（Jason）合作完成的一部学术专著《中国国家审计体制问题：实证调查与理论辨析》出版；今年是2014年，他的第三部有关国家审计问题的著作《中国公共支出绩效审计制度研究》又将出版。在近十年中，肃昌教授一步一个脚印，扎扎实实做国家审计理论与实务的研究，硕果累累，真的是很难得！

为了给这一部书写序，我仔细研读了书稿。从研究体系、研究

内容和研究方法上看，该书具有比较大的创新和突破，主要表现在：

第一，深化了绩效审计理论结构研究。这一问题多少年来都没有解决好，目前审计理论结构的研究已比较成熟，研究成果也很多，但把审计理论结构的研究延伸到绩效审计理论领域的则不多，尚没有提出一套较为完整、全面的绩效审计理论结构，这也是当前绩效审计理论研究薄弱或不够成熟的一个表现。该书在已有审计理论基础之上，结合绩效审计特点和要求，积极探索，系统地提出了一套绩效审计理论结构，从而实现了绩效审计理论研究的一个突破。更值得一提的是，提出理论结构不是最终的研究目的，目的是运用理论结构来认识、评价和创新绩效审计制度。从书中可看出，其致力于发挥理论对制度创新的推动和指导作用，整个绩效审计制度框架的提出和研究都是建立在理论基础之上的，使得制度建设有根有据，为理论与制度之间保持逻辑一致性增添了研究的严谨性和合理性。这一点是目前学术研究应特别强调的。

第二，从制度学的角度，对绩效审计制度进行了全面而深入的研究。已有相关文献对绩效审计概念、职能、特点等基础理论研究得较多，但基本没有把绩效审计看做是一个具有上层建筑含义的制度问题进行研究，因而研究层次实际是不高的。该书不仅阐述了制度范畴的一系列相关问题，比如制度的内含、价值、意义等，更是按照制度学原理提出了公共支出绩效审计制度的基本框架，并且系统地阐述了这一框架的基本内容。这是一种体系化的研究，更能揭示出问题的实质所在。比如，以往的研究多围绕绩效审计运行层面上的问题，特别是程序性、技术性、操作性问题研究得较多，而有关绩效审计根本性、体制性问题则很少谈及，如此就限制了对绩效审计的深入理解，也就难以真正认识到绩效审计发展中存在的问题和困难，当然也就难以从制度性、体制性方面提出解决问题的方案。该书把研究的重点放在了绩效审计体制改革和机制创新上，试图从制度上、体制上研究和解决绩效审计发展问题，这就抓住了问题的要害，找到了矛盾的主要方面，这样的研究思路和研究体系是该书的一大特点，也是值得肯定的方面。

第三，书中创立了一个“大绩效审计观”，并通过一系列的制度设计加以实现。作者没有就审计问题而研究审计问题，而是把审计放置于一个宏观的、大的制度环境之中进行统筹考量，即把审计制度与人大预算监督制度、公共财政制度、绩效预算制度等相关制度相联系，充分挖掘其之间的内在联系和外在表现形式，最终提出一个多元主体共同参与、多方面制度相互衔接的综合的绩效审计制度。这样的绩效审计制度，与其说是一种审计制度，不如说是一种绩效监督制度，因为它把参与绩效监督的各个主体和各个相关制度都纳入绩效审计制度的统一设计之中，从而使得所提出的绩效审计制度具有鲜明的“大绩效审计观”。比如，作者通过研究提出了一个以人大为主导、审计机关为主体、财政部门和公共资金使用单位为基础、社会监督为补充的内外结合、上下互动、多方协作的“大绩效审计”体系。这一体系表明，绩效审计工作是由包括审计机关在内的诸多组织共同完成的工作，超出了传统的审计工作范畴。事实上，各国绩效审计实践都表明，绩效审计绝不是审计机关“自弹自唱”的事，绩效审计制度的任何发展和改革都是与外部政治经济环境紧密相连的。所以，绩效审计制度的创新必然牵扯众多利害关系者和多方面权利主体。从这一点看，作者的这一研究是起点高、内容多、难度大，作为一个审计理论工作者要完成这样的研究是不容易的。

第四，书中的研究突破了传统审计学的研究范围和视野，特别是已有国家审计研究的桎梏，结合政治学、财政学、经济学和管理学等多学科研究成果，把国家审计问题研究提升到了一个较高的层面。从书中可以看出，作者在绩效审计制度模式和发展路径的研究上取得了显著的成效，所提出的诸多有关绩效审计制度建设的观点、设想在理论界都是首次提到，并进行了深入解析。这些理论创新不仅具有较高的学术价值，而且对于我国绩效审计制度建设也具有较强的指导意义。比如，作者在书中提出“作为上层建筑的组成部分，绩效审计制度改革归根结底要受制于现行政治体制及其改革进程。我们无论如何认识绩效审计改革的重要性、必要性和可能性，都脱离不了对政治体制的思考。也只有结合政治体制研究绩效审计制度，

才能触及到绩效审计制度问题的实质”。这样的观点，如果没有较为系统的政治学知识的储备和运用是很难提出来的。跨学科研究和横向学术交流是当今社会科学研究的一个发展方向，作者的研究对此做出了很好的探索和示范。

当然，这本书中也存在一些薄弱之处，比如，在绩效预算制度的研究以及绩效预算制度与绩效审计工作的结合方面的研究仍显不足，需要进一步细化。但无论如何，作者为深化我国绩效审计理论研究做出了贡献，作为师兄和战友，我向他表示衷心的祝贺！

最后，想说的是，国家审计问题研究是一个漫长而痛苦的过程，需要更多的有责任心、事业心和闯劲的年轻人不断加入进去，并在继承和创新的艰难征程中取得一步步的进展。我和他在此的一个共同心愿是：呼唤新生力量，共创审计未来！

西北大学经济管理学院

冯均科

2014年春节于西安

目 录

第一章 概论	1
一、研究背景	1
二、研究目标	8
三、研究意义	9
四、研究内容	10
五、研究思路	11
六、研究方法	14
七、研究结构	15
八、主要创新	16
第二章 公共支出绩效审计的概念与本质	19
一、相关概念	19
二、公共支出绩效审计的本质	30
第三章 中国公共支出绩效审计发展与总结	37
一、中国公共支出绩效审计发展现状	37
二、中国公共支出绩效审计发展趋势	44
第四章 从理论到制度	
——公共支出绩效审计制度分析框架	47
一、绩效审计理论的意义与结构	47
二、绩效审计理论基础的构成	49
三、绩效审计理论与制度的相互关系	58

四、从理论到制度——公共支出绩效审计制度分析框架	67
第五章 公共支出绩效审计制度的概念与构成	69
一、公共支出绩效审计制度的基本概念	69
二、公共支出绩效审计制度的意义	80
三、公共支出绩效审计制度的构建与结构	81
四、公共支出绩效审计制度的支撑	91
第六章 公共支出绩效审计制度的核心	
——立法型绩效审计体制的建立	95
一、问题的提出——现行审计体制对绩效审计发展的限制	95
二、立法型绩效审计体制的概念与制度分析	97
三、立法型绩效审计体制对于完善人大制度的意义	102
四、立法型绩效审计体制对于发展绩效审计的意义	106
五、立法型绩效审计体制的核心	
——人大对公共支出绩效监督的主导	107
六、立法型绩效审计体制模式	108
七、立法型绩效审计体制下审计职责的确立	112
第七章 绩效审计组织与工作体系	
——基于绩效监督视角	116
一、当前绩效审计组织与工作体系中存在的矛盾和问题	117
二、改革现行绩效审计组织与工作体系的基本思路	119
三、人大主导下的绩效审计组织与工作体系的构建	122
四、一个有效的绩效审计工作制度——绩效审计联席会议	133
第八章 绩效预算制度下的立法型绩效审计工作机制	135
一、绩效预算的含义、特点和意义	135
二、绩效预算的主要环节	138
三、绩效预算的参与主体	140
四、绩效预算与绩效审计的关系	141
五、绩效预算制度下的绩效审计主要工作环节与内容	144

第九章 公共支出绩效审计工作基本要素	152
一、绩效审计计划管理	152
二、绩效审计项目管理	156
三、绩效审计方法体系	158
四、绩效审计指标体系	161
五、绩效审计准则体系	168
六、绩效审计报告制度	169
七、绩效审计问责制度	174
第十章 立法型绩效审计制度改革的预期	
——基于政治体制改革的视角	182
一、立法型绩效审计制度改革面临的限制	182
二、政治体制改革——立法型绩效审计制度改革的制度基础	184
三、坚持和完善人大制度——政治体制改革的突破口	187
四、人大预算监督制度创新——健全人大制度的一个关键环节	190
五、立法型绩效审计制度改革的趋势	
——来自实践的分析与总结	191
六、两个结论性阐述	197
后记	199

第一章

概 论

一、研究背景

研究背景旨在说明研究基于的客观环境和条件，即研究是基于怎么样的制度、实践和理论背景提出的。从某种意义上看，弄清研究背景有利于揭示研究的理论与现实必要性。总体来看，本书的研究与以下背景因素存在紧密的联系。

（一）重视公共支出绩效是当今世界公共财政管理上的一种潮流

西方国家早在第二次世界大战前后就开始了公共支出绩效理论研究与实践探索，而真正将绩效理念引入公共财政管理领域是始于 20 世纪七八十年代的“新公共管理”运动。在这场运动中，公众和立法机关越来越要求政府加强和提高公共资金使用上的经济性、效率性和效果性，最终促进了以“绩效预算”为核心的公共部门绩效评价制度的形成与发展。随着绩效评价开始与公共财政管理结合，公共预算管理模式也相应地发生了很大的变化，部分国家开始由项目预算管理模式转向绩效预算管理模式，并逐渐形成了世界性的公共预算改革潮流^①。

中国于 2000 年开始的部门预算改革，标志着公共财政管理制度改革的正式启动。此后，财政部相继实施了部门预算、收支两条线、国库集中收付制

^① 白景明、赵新国等：《广东南海模式与建立中国式绩效预算》，中国财政经济出版社 2010 年版。

度、政府采购、政府收支分类等多项改革。近些年来，在中国学术界对西方绩效预算学习、研究和反思的过程中，一些地方政府已经开始启动预算分配制度改革，并在实践中逐渐摸索和建立起具有中国特色的绩效预算模式。2009年财政部制定出台了《公共支出绩效评价管理暂行办法》，对全国绩效评价工作进行规范。随后，大多数地区开展了公共支出绩效评价试点工作，评价范围逐年扩大、资金总量逐年增加。2011年3月，国务院批准了由监察部牵头的政府绩效管理工作中部际联席会议制度，以指导和推动政府绩效管理工作。2011年4月，财政部召开全国预算绩效管理工作会议，提出了“建立覆盖所有财政性资金，贯穿预算编制、执行、监督全过程的具有中国特色的预算绩效管理体系”的工作目标。2012年，全国财政厅（局）长会议专题研究部署预算绩效管理工作。此外，财政部还先后制定出台了《关于推进预算绩效管理的指导意见》、《预算绩效管理工作规划（2012~2015年）》等文件，以推进预算绩效管理^①。

但应该看到，目前中国在公共财政管理上还是普遍重视对预算投入的控制而不是支出效果的评价和考核。表现在对预算执行和决算普遍缺乏必要的绩效评价，导致预算执行结果往往偏离最初的政策意图。即使对一些支出开展了少量的绩效评价工作，也没有及时给予反馈与应用。比如，绩效评价结果没有与预算编制相挂钩；而预算确定之后，对预算执行的审查侧重于支出是否合法、合规而不是支出的产出和结果，特别是拨款之后缺少跟踪问效机制，难以衡量支出的最终使用效果和承担的责任^②。因此，如何完善公共支出绩效评价，特别是通过这一工作来反推公共财政制度改革的深化，自然就是目前公共财政管理领域面临的一个新课题。与此同时，作为公共支出绩效评价重要环节和手段的公共支出绩效审计就显得很重要了，因为绩效审计是公共财政管理体系中一个不可或缺的组成部分，而任何提升绩效审计职能和作用的举措都是强化公共财政管理的重要方面。由此不难看出，通过深化绩效审计理论研究以推动绩效审计制度创新和实践发展从而推动公共财政管理制度的改革和完善无疑就很有必要了。

（二）现实中公共支出绩效低下问题始终没有得到有效的解决

中国作为发展中国家，一方面，随着经济社会的迅速发展，公共支出占国

① 周菲、尹倩：《绩效监督：让预算资金更有“价值”》，载《财政监督》2013年第3期。

② 李燕：《预算向绩效管理转型的动因及路径选择》，载《财政监督》2013年第3期。

内生产总值的比重日益增加；另一方面，公共支出需求与国家财政供给之间的矛盾十分突出，特别是伴随中国经济的较快发展，公共收支规模不断壮大，提高公共支出的经济性、效率性和效果性更为迫切。财政部公布的最新数据显示，2012年全国公共财政收入117210亿元，比2011年增长12.8%；公共支出125712亿元，比2011年增长15.1%。但与此同时，中国公共支出存在的问题也十分突出，主要表现在公务消费剧增、损失浪费严重、支出绩效持续低下等问题上。“近些年来，中国公共资金在一些领域使用效率低下，公共资金浪费十分普遍，导致中国政府行政成本世界第一。”^①特别是，多年来一些地方存在的设备闲置、重复建设、重复拨款、部门存量资产收益管理与预算管理缺乏统筹、政府投资项目预期效果难以实现等问题一直没有解决好。这方面的例子不胜枚举，例如，山东薛城一个投资4000多万元的污水处理厂，建成两年多来却从未真正投入使用，只是偶尔为应付上级检查和保养设备才运转^②；厦门市投资上千万元的14个BRT（快速公交系统）站点已建好1年，却迟迟未启用，只成为福建厦门城市主干道成功大道上的摆设^③；2012年审计署抽查18个北方缺水城市和10个南方缺水城市的污水处理厂，结果发现这些污水处理厂平均污水再生利用率只有3.3%和0.3%^④；2013年全国“两会”代表和委员在审议政府工作报告时，有代表和委员说，“中国政府始终没有放松环境治理，保守估计最近10年用于环保的总投入应在4万亿元左右，之所以环境问题仍没有大的改观，症结之一是环保投入上存在‘低效症’”^⑤。

无数的事例说明，中国公共支出存在的损失浪费、绩效低下已成为一个“顽症”。与此同时，随着中国社会主义民主政治的发展和财政透明度的提高，公共支出的使用情况正日益得到社会广泛关注。“政府的钱该往哪里花？花的怎么样？”这些问题不仅影响公共财政体制的完善，也关乎社会的和谐稳定。对此，需要深入思考的问题是，为什么公共支出决策失误导致的公共支出浪费和低效状况能持续下去？许多控制支出、提高绩效的改革和措施为何没见到实效？比如，为加强公共支出绩效管理，中国借鉴了西方财政改革的许多技术性

① 黄万华、陈伟：《政府公共资金使用效益的契约经济学分析》，载《前沿》2010年第15期。

② 吴修安：《4000多万元投资成摆设 山东薛城污水厂里静悄悄》，大众枣庄网，<http://www.sina.com.cn>，2004年9月13日。

③ 王怡波、吕寒伟：《厦门投资千万元车站成摆设 专家称前期论证不足》，载《中国青年报》2010年12月9日。

④ 郑功成：《把绩效财政、绩效审计摆到更加重要的位置上》，载《中国人大》2012年7月10日。

⑤ 杨雄：《我国环保10年花4万亿无大改观 造假被指是祸根》，载《北京晨报》2013年3月8日。

方法，如绩效预算、政府采购、公共工程招投标、预算科目分类等，但长期以来形成的“重分配、轻管理”、“重资金投入、轻支出效果”问题还是没得到解决；绩效管理尚未贯穿于预算管理全过程，既没有形成绩效管理与预算管理有机结合的机制，资金分配和使用责任也落实不到位。^①由此也使人们不得不思考，作为以监督与评价公共支出经济性、效率性、效果性为目标和内容的绩效审计作用的发挥又是几何？特别是中国公共支出方面存在的这些损失浪费、绩效低下的“顽症”与现行绩效审计制度安排之间到底有没有关系？显然，理论工作者有必要对此做出确切的解释或回答。如果说公共支出低效意味着整个绩效管理系统及其运行机制存在缺陷和问题的话，那么，以此形成的一个研究命题就是，如何通过认清制约公共支出绩效审计发展和有效运行的体制性与制度性问题，把握公共支出绩效审计发展规律，从而在制度和体制上探索中国公共支出绩效审计发展的合理路径。

（三）公共支出绩效管理缺乏有机和有效的制度安排

如果说公共支出存在绩效不高的问题，那么与公共支出相关的一系列部门都可能存在直接或间接的责任。同样，绩效审计职能和作用发挥得是否到位也是一个不容忽视的问题。因为公共支出绩效管理是涉及诸多部门及其职能的一个系统工程，其中绩效审计是这一系统工程的一个重要组成部分，承担着绩效管理的核心工作——绩效评价。

西方国家在 20 世纪 90 年代出台的法律法规中就明确国会、政府部门、审计机关各自在公共支出绩效管理中的职责和权限。目前，中国公共支出绩效管理体系主要是由这几部分组成：首先是具体的公共支出绩效考评组织。财政部从 2000 年开始探索在公共财政体制框架下建立公共支出绩效考评制度，尝试建立一套由财政部统一组织管理，财政部门、其他政府部门、项目或计划单位分级实施的组织模式。与此同时，对公共支出的绩效审计监督工作则由审计机关来完成。显然，财政机关绩效考评和审计机关绩效审计构成公共支出绩效考评的两个重要方面。其次是政府绩效管理。20 世纪 80 年代以来，在迎接经济全球化和信息化的挑战中，公众民主监督意识和政府成本意识逐渐增强。在此背景下，西方各国掀起了一场以公共责任和顾客至上为理念的绩效管理运动。

^① 陈晨：《一次推进预算监督工作的研讨会》，载《北京人大》2011 年第 7 期。

20世纪90年代初,中国许多地方政府结合当地实际,引入绩效管理的理念、方法和技术,启动了政府绩效管理活动,政府相关部门从各自不同的职责出发,不同程度地参与其中,绩效管理事实上已与政府部门工作效率和行政效能相联系,一些部门为此还专门成立了职能机构,比如监察部门、人事管理部门成立了行政效能监察室,这些职能机构对政府绩效管理的推进起到较大的作用。最后是人大绩效监督。为了加强人大预算监督成效,各级人大开始重视预算绩效监督工作,在督促政府部门提高绩效管理水平方面开始有所作为。比如,北京市审计局按照人大常委会的要求,提交了社区卫生服务体系建设、农村义务教育经费投入、部分企业节能降耗三个绩效审计调查结果报告。2011年嘉兴市人大制定出台了《关于2012年市级公共资金绩效评价工作监督计划》,将从深化决算审查和监督绩效评价入手,进一步督促政府提升公共资金的使用效益。^①

综上所述,目前中国公共支出预算监督(包括绩效预算)是由人大牵头组织,公共支出绩效考评是以财政部门为牵头单位,而一些政府绩效管理工作的则由政府或其他部门牵头组织;不同的部门都制定了各自的绩效评价体系。目前这一绩效管理体系存在的问题主要有:一是各个绩效管理主体之间的关系尚未完全理顺,职责分工尚不明确。这样,既造成了实际工作中交叉和重叠的问题,也不可避免地导致在一些问题上各自为政的现象。比如,财政绩效考评和绩效审计之间没有明确划分各自的职责和工作侧重,在检查计划上不能相互衔接,工作信息上不能相互共享,检查结论不能相互利用,使得监督成本较高、监督效能较低^②。二是就一些已经开展政府绩效管理活动的地方看,审计机关并没有直接参与。也就是说,作为重要的外部评价主体,审计机关只是对政府绩效管理发挥一些补充作用,绩效审计结果并没有直接成为以结果为导向的政府绩效管理的依据^③。而且大部分政府绩效管理工作中也并未吸收审计机关^④。以江苏省南通市为例,南通市是原国家人事部确定的政府绩效评估全国唯一的地级市联系点,自2001年以来逐步探索建立了包括目标责任制管理、机关作风建设、综合评议在内的绩效考评机制,被有关方面誉为“南通模

① 张洁:《财政监督:从“讲公开”到“求绩效”》,载《浙江人大》2012年第7期。

② 高志立、孙仁宏:《市场化进程中的政府预算公共化实践进展、主要问题与对策建议》,载《经济研究参考》2011年第28期。

③ 江苏省审计学会课题组:《国家审计与政府绩效管理》,载《审计研究》2012年第2期。

④ 郝玉贵:《审计与政府绩效评估机制研究》,经济科学出版社2010年版。

式”，但在“南通模式”中审计机关并未纳入政府绩效管理的成员单位。

事实上，审计机关绩效审计与其他绩效管理主体在工作目标和内容上存在一致性，这就为不同部门的职能整合提供了可能，而整合不仅可以减少资源的浪费，其本身也是绩效的提高。特别是，审计可从独立的立场，以专业性、专门化的优势为政府绩效管理提供帮助，因而加强绩效审计与政府绩效管理的融合，尤其是要加强绩效审计与政府绩效管理体系的融合，毫无疑问是提高政府绩效管理水平的的重要举措^①。但现实情况却是，一方面，绩效审计并没有真正纳入政府绩效管理体系中，或者说并没有在政府绩效管理中发挥出应有的作用；另一方面，亟须绩效审计辅助的人大预算绩效监督（包括绩效预算）却由于现行审计体制所限，也没有真正纳入人大预算监督体制中，而这在一定程度上影响到人大预算监督的有效性。目前，审计机关绩效审计在很大程度上表现在自我发展、单打独斗的内部循环上，缺乏外部环境和相关组织的强力支持，使得绩效审计的职能作用也受到极大的限制。那么，如何从制度上和体制上着眼，以充分发挥绩效审计在公共支出绩效管理中的作用，就是目前公共支出绩效管理理论与实践中的一个需要深入思考的问题。

（四）公共支出绩效审计理论研究薄弱、滞后

国外公共支出绩效审计理论研究随着新公共管理运动和绩效预算制度的兴起而发展很快，在 20 世纪 90 年代就已基本形成了较完整的理论体系，并直接或间接地影响和推动了绩效审计、政府绩效评价制度法律法规体系和执业规范的建立，如最高审计机关国际组织《绩效审计指南》、美国《政府绩效与成果法案》和加拿大《绩效审计指南》。国内相关理论探索始于 20 世纪 80 年代初期，90 年代以后才多了起来。但由于公共支出绩效审计实践在中国极为薄弱，再加上这一理论研究涉及政治学、公共管理学、财政学等众多学科且实践性很强，因而研究的起点高、难度大，目前来看，总体研究水平还是不高。不要说已取得有突破性、系统性的研究成果，就连包括绩效审计本质在内的一些基本（基础）问题还没研究到位。研究还存在着条框化、重复化、表面化和零碎化现象，不仅缺乏一定的理论高度和深度，而且也跟不上不断丰富多彩的绩效审计实践，发挥不出对审计工作的指导作用。究其原因，笔者认为这与绩效审计

^① 江苏省审计学会课题组：《国家审计与政府绩效管理》，载《审计研究》2012 年第 2 期。

理论体系研究的薄弱、滞后不无关系。概括来讲，问题主要表现在以下三个方面。

1. 研究深度不够。以公共受托责任理论为例，国内、外学界的主流观点都认为公共受托责任是推动审计发展的本源，这一认识既属于审计基本理论范畴又与审计实践密切相关，但目前学术界对绩效审计与公共受托责任之间的内在联系和表现形式进行深入探讨的不多，大多只是泛泛而谈。不回答好这些问题，就无法更深入地理解和认识绩效审计，也就难以建立起一个具体的可用来分析和解决绩效审计实践问题的理论框架。也就是说，如果没有把作为理论研究出发点和归宿点的公共受托责任问题弄清楚，绩效审计理论研究的深化就会受到限制^①。

2. 研究零碎，缺乏整体的理论框架。总体来说，目前绩效审计理论研究虽取得了一定的成果，但大多较为零散、不够深入。从已有的文献来看，学者们对绩效审计还主要停留在规范研究的方法之上，主要关注的是绩效审计职能、审计环境、审计标准等实务性较强的问题以及对国外绩效审计经验、技术的介绍，真正通过科学的研究方法对绩效审计进行深入的理论探索还很少见^②。许多学者习惯于针对具体的审计项目进行研究，所选择的研究对象是对某些问题的分解，表现出一种“只见树木，不见森林”的状况，鲜有将绩效审计相关细节纳入一个整体框架之中，即使所构建的整体框架也只局限于对绩效审计本身技术性问题的解析。尽管近几年有部分学者开始采用实证研究的方法，探索式的研究主要集中在绩效审计实施效果及其影响因素以及绩效审计制度与其他制度安排、制度环境之间的关系，但总体上研究仍缺乏一个系统的理论研究框架及必要的理论支撑，从而导致研究成果缺乏连贯性和统一性。可以说，目前专门研究绩效审计理论框架的著作与论文很少，乃至还没有完全形成一个完善的、公认的绩效审计理论框架，更没有将理论框架作为理论研究特别是实证研究的指导或基础理论。应该看到，对于认识和解决当今绩效审计实践和发展中存在的种种问题和矛盾，这种系统化、结构化的审计理论与那种“头痛医头、脚痛医脚”的思维和认识不同，更在于或更有利于揭示问题和矛盾的总根源，并能从方向上、制度上不断推进绩效审计向更高层次发展。

3. 各学科分散和封闭式研究多，横向与系统整合研究少。作为一个多学

^① 刘秋明：《基于公共受托责任理论的绩效审计研究》，厦门大学博士学位论文，2006年。

^② 樊慧：《制约我国绩效审计发展的影响因素研究：理论与实证》，上海交通大学博士学位论文，2012年。