



编号: 2017-2-053



教育部经济管理类主干课程教材

审 计 系 列

Performance Auditing

绩效审计

▶▶ 主编 郑石桥



编号：2017-2-053



教育部经济管理类主干课程教材

审 计 系 列

Performance Auditing

绩效审计

▶▶ 主编 郑石桥



中国人民大学出版社
· 北京 ·

图书在版编目 (CIP) 数据

绩效审计/郑石桥主编. —北京: 中国人民大学出版社, 2018. 7
教育部经济管理类主干课程教材·审计系列
ISBN 978-7-300-25845-4

I. ①绩… II. ①郑… III. ①效益审计-高等学校-教材 IV. ①F239.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2018) 第 119604 号

教育部经济管理类主干课程教材·审计系列
绩效审计

主编 郑石桥
Jixiao Shenji

出版发行	中国人民大学出版社	邮政编码	100080
社 址	北京中关村大街 31 号		
电 话	010-62511242 (总编室)		010-62511770 (质管部)
	010-82501766 (邮购部)		010-62514148 (门市部)
	010-62515195 (发行公司)		010-62515275 (盗版举报)
网 址	http://www.crup.com.cn		
	http://www.ttrnet.com (人大教研网)		
经 销	新华书店		
印 刷	北京溢漾印刷有限公司		
规 格	185 mm×260 mm 16 开本	版 次	2018 年 7 月第 1 版
印 张	17.75 插页 1	印 次	2018 年 7 月第 1 次印刷
字 数	365 000	定 价	38.00 元

版权所有 侵权必究 印装差错 负责调换

前 言

从技术逻辑来说，审计是指对特定事项与既定标准之间的一致性获取证据并发表意见，这里的特定事项就是审计主题（audit subject matter）。总体来说，审计主题包括财务信息、业务信息、行为、制度，审计就是围绕上述四类主题与既定标准之间的一致性收集证据并发表意见。基于四类审计主题，分别形成财务审计、绩效审计、合规审计、制度审计，本书聚焦绩效审计。

虽然各国绩效审计呈现不同的特色，但是总体来说，20世纪70年代以来，绩效审计已经成为不少审计组织的主流业务，经济性、效率性和效果性是绩效审计的核心内容。我国自1983年恢复审计制度以来，绩效审计从独立探索、与国际接轨探索直至现在全面推进，成效显著。但是，由于绩效审计在我国起步较晚，无论是理论上还是实践上都还有许多问题需要解决，绩效审计的发展任重而道远。

本书定位于绩效审计课程的大学教材，也可以作为实际工作人员学习绩效审计原理的读物，根据这个定位，本书总结多年的相关教学经验，借鉴国外绩效审计理论和实务，扎根于中国绩效审计理论研究和实务探索，对绩效审计原理做了系统介绍，并介绍了中国的绩效审计准则及国内外的绩效审计发展概况。

本书由郑石桥主编，各章分工如下：第1章、第2章、第3章、第4章、第5章、第8章、第12章由郑石桥编写；第10章由郑石桥根据江苏省审计厅发布的《绩效审计指南》改编；第11章由郑石桥根据中国内部审计协会发布的内部审计准则改编；第6章由郑石桥、戚振东编写；第7章由郑石桥、陈希晖、贾云洁、陈丹萍、戚振东编写；第9章由郑石桥、陈伟编写。

绩效审计涉及面广，本书对绩效审计原理及相关知识的介绍只是体现了我们对绩效审计的理解，这种理解如有不当之处，敬请读者指正。

郑石桥
于南京老山

教师教学服务说明

中国人民大学出版社工商管理分社以出版经典、高品质的工商管理、财务会计、统计、市场营销、人力资源管理、运营管理、物流管理、旅游管理等领域的各层次教材为宗旨。

为了更好地为一线教师服务，近年来工商管理分社着力建设了一批数字化、立体化的网络教学资源。教师可以通过以下方式获得免费下载教学资源的权限：

在中国人民大学出版社网站 www.crup.com.cn 进行注册，注册后进入“会员中心”，在左侧点击“我的教师认证”，填写相关信息，提交后等待审核。我们将在一个工作日内为您开通相关资源的下载权限。

如您急需教学资源或需要其他帮助，请在工作时间与我们联系：

中国人民大学出版社 工商管理分社

联系电话：010-62515735，82501048，62515782，62515987

电子邮箱：rdcbsjg@crup.com.cn

通讯地址：北京市海淀区中关村大街甲 59 号文化大厦 1501 室（100872）

目 录

第 1 章 绩效管理基本框架及绩效审计定位	1
第 1 节 绩效管理基本框架	2
第 2 节 绩效审计在绩效管理中的定位	5
本章小结	11
第 2 章 绩效审计基本框架	13
第 1 节 绩效审计需求、绩效审计本质和绩效审计目标	14
第 2 节 绩效审计客体和绩效审计主体	18
第 3 节 绩效审计内容和绩效审计环境	20
第 4 节 绩效审计模式	22
第 5 节 绩效审计基本步骤	29
本章小结	32
第 3 章 绩效审计项目选择	33
第 1 节 绩效审计战略规划	34
第 2 节 年度计划中的绩效审计项目选择步骤和技术方法	38
本章小结	43
第 4 章 绩效审计准备工作	45
第 1 节 组建审计小组和发送审计通知书	47
第 2 节 进行初步业务活动	51
第 3 节 制定总体审计策略和具体审计方案	54
本章小结	60
第 5 章 绩效信息鉴证	62
第 1 节 绩效信息鉴证的重要性标准和鉴证风险模型	65
第 2 节 绩效信息鉴证实施框架	70
第 3 节 绩效信息鉴证取证模式	76
第 4 节 绩效信息鉴证报告	81
本章小结	83



第 6 章 绩效水平评价	85
第 1 节 绩效指标	86
第 2 节 绩效评价标准	93
第 3 节 绩效评价方法	96
第 4 节 绩效水平评价报告	115
本章小结	117
第 7 章 绩效差异分析	119
第 1 节 绩效差异识别	120
第 2 节 绩效差异原因调查	123
第 3 节 绩效差异改进对策	146
第 4 节 绩效审计报告	149
第 5 节 绩效差异改进的后续审计	151
第 6 节 绩效评价人员的心理误区及解决路径	154
本章小结	158
第 8 章 绩效审计中对违规行为及制度缺陷的考虑	159
第 1 节 绩效审计与其他各类审计业务的关系	160
第 2 节 绩效审计中对违规行为的考虑	162
第 3 节 绩效审计中对制度缺陷的考虑	165
本章小结	167
第 9 章 绩效审计的电子数据分析	169
第 1 节 电子数据分析的基本过程	170
第 2 节 电子数据采集和预处理技术	172
第 3 节 电子数据分析技术	178
本章小结	191
第 10 章 中国政府审计机关的绩效审计准则	193
第 1 节 绩效审计通用操作指南	194
第 2 节 部门预算支出绩效审计操作指南	200
第 3 节 专项资金绩效审计操作指南	206
第 4 节 国有企业绩效审计操作指南	210
第 5 节 政府投资项目绩效审计操作指南	217
第 6 节 资源绩效审计操作指南	225
第 7 节 区域环境绩效审计操作指南	233
第 8 节 政府外债项目绩效审计操作指南	240
第 9 节 常用绩效审计方法	243
本章小结	247
第 11 章 中国内部审计组织的绩效审计准则	249
第 1 节 经济性审计的审计准则	250
第 2 节 效果性审计的审计准则	252



第 3 节 效率性审计的审计准则	254
第 4 节 内部审计具体准则——绩效审计	256
本章小结	259
第 12 章 绩效审计的发展概况	260
第 1 节 国外绩效审计的产生和发展	260
第 2 节 我国绩效审计的产生和发展	267
本章小结	272
参考文献	273

绩效管理基本框架及绩效审计定位

学习目标

1. 了解绩效管理及其基本环节
2. 了解绩效审计在绩效管理中作为绩效信息鉴证机制的原因及作用
3. 了解绩效审计在绩效管理中作为特殊的绩效评估机制的原因及作用

引导案例 <<<<

菏泽——经济责任审计杜绝“官出数字”

为解决“官出数字、数字出官”等问题，树立正确的用人导向，1997年菏泽市建立了经济责任审计工作领导体制，形成了组织部门牵头、纪检监察机关监督、审计部门实施、人事等部门配合的工作格局。通过审计，菏泽市有效解决了“官出数字、数字出官”问题，变过去的报政绩、评政绩为审政绩、查政绩，为使用干部提供了真实可靠的依据。2000年以来，全市因虚报政绩影响使用的县科级干部达47人，其中，对2003年虚报政绩的13个乡镇25名党政“一把手”分别给予党纪政纪处分。

资料来源：周广进，祖士常. 菏泽：经济责任审计杜绝“官出数字”. [2007-09-12]. <http://www.acftu.org/template/10041/file.jsp?aid=63427>.

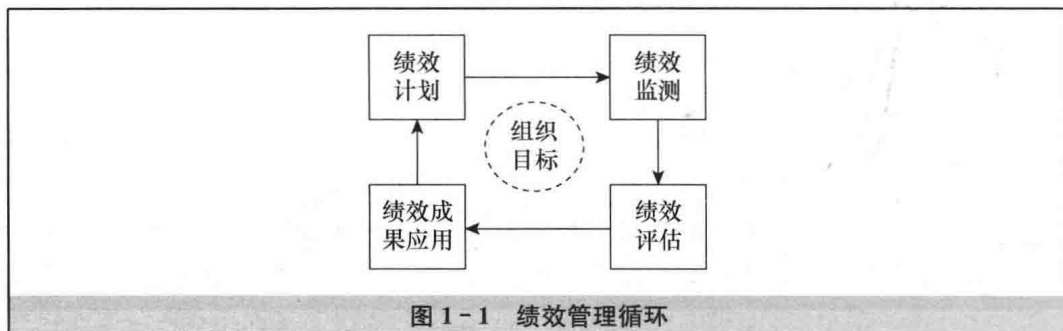
思考题：菏泽市为什么开展经济责任审计？这种经济责任审计在干部政绩考核中发挥什么作用？

从管理学的角度说，绩效就是得到的结果，这种结果也体现了绩效主体的表现或业绩，包括组织绩效和个人绩效两个层级。从审计的角度出发，本书主要关注组织绩效，基于这个定位，绩效管理就是组织为了得到希望的绩效所实施的一

系列管理活动，其中包括绩效审计，绩效审计是绩效管理的组成要素。本章首先介绍绩效管理基本框架，在此基础上阐述绩效审计在绩效管理中的定位。

第 1 节 绩效管理基本框架

组织作为一个主体，其绩效就是这个组织为了实现目标，通过一系列活动得到的结果，这种结果也体现了这个组织的表现或业绩。组织为了实现目标，必须获得预期的绩效，为此必须进行绩效管理，无论是公共组织还是企业组织，都需要绩效管理。绩效管理是指组织为了达到目标，根据战略规划来制定绩效计划、实行绩效监测、进行绩效评估并应用绩效成果的持续循环过程，其目的是持续提升组织绩效。绩效管理作为一个管理循环，包括的管理环节及其相互关系如图 1-1 所示。下面，对绩效管理各环节做一简要阐述。



一、绩效计划

绩效管理是为实现组织目标服务的，所以绩效计划要以组织的战略规划为起点，根据战略规划来制定年度事业计划及绩效计划。同时，绩效计划的实施还需要相应的资源配置，所以绩效计划还需要绩效预算来配合。某种意义上说，绩效计划是战略规划、事业计划和绩效预算的关联中介。

战略规划是组织选择长期目标并将其付诸实施的安排规划。对于一个组织来说，制定战略规划可以带来以下好处：剖析组织外部环境和外部条件；识别组织具有的内部优势和劣势；识别组织面临的外部机遇和挑战；明确组织未来的目标及方向。组织各个层级的战略规划主要包括三个方面的内容：一是方向和目标，战略方向是关于组织未来产品或服务范围的选择，战略目标是组织业务经营活动预期取得主要成果的期望值；二是政策，它是战略方向和战略目标的体现，是实施战略所要遵循的行动原则；三是计划和指标，它是战略的落实及量化。组织的战略规划都是多层级的，通常分为组织层级、业务单元层级和职能层级，每个层级的战略规划都要包括上述三个方面的内容，形成一个战略规划矩阵，如表 1-1 所示。

表 1-1

战略规划矩阵

项目		战略规划的内容		
		方向和目标	政策	计划和指标
战略规划的层级	组织层级	★	★	★
	业务单元层级	★	★	★
	职能层级	★	★	★

说明：★表示有这种战略规划组合。

绩效计划是指组织内部各个层级以战略规划和年度事业计划为基础，按年度制定的绩效指标、绩效目标及其评价标准。一般来说，绩效计划能发挥以下几方面的作用：

(1) 科学合理的绩效计划为组织目标的实现奠定基础。战略规划确定之后，每个年度需要根据战略规划确定事业计划，在此基础上确定各内部单位的绩效指标和绩效目标，这就是绩效计划。绩效计划要以事业计划为基础，以确保内部单位目标和组织目标的一致性，为内部单位绩效和组织整体绩效得到同步提升奠定基础。

(2) 绩效计划为内部单位提供努力的方向和目标。绩效计划包含绩效指标、绩效目标、权重以及评价标准等方面，对内部单位提出了具体明确的要求和期望，同时明确表达了内部单位在哪些方面取得成就就会获得组织的奖励，这就引导着内部单位朝着组织期望的方向去努力。

(3) 绩效计划提供了对内部单位进行绩效考核的依据。制定了绩效计划，考核时就可以根据这个绩效计划对内部单位进行考核。取得优异评价的组织会获得奖励，而没有完成绩效计划的组织其本身及有关各方面会帮助分析没有完成绩效计划的原因并制定绩效差异改进计划。

同时，兵马未动，粮草先行。要实现绩效计划，必须有相应的资源配置。预算是资源的主要形式，任何一个组织要实现其绩效计划，必须以事业计划和绩效计划为基础来配置资源，这就产生了绩效预算。绩效预算是把资源配置与事业计划、绩效计划紧密结合的预算系统，它以事业计划和绩效计划为基础来配置资源，是事业计划和绩效计划的资源支持计划。当然，由于组织资源是有限的，因此资源也可能约束事业计划和绩效计划，需要根据有限资源来修改和调整事业计划及绩效计划，使事业计划及绩效计划与可得到的资源相匹配。

需要说明的是，绩效预算与绩效预算管理不同，绩效预算只是绩效管理的一个环节。绩效预算管理是一个由绩效目标确定、绩效运行跟踪监控、绩效评价、绩效评价结果反馈和应用管理共同组成的综合系统，它将绩效理念融入预算管理全过程，使之与预算编制、预算执行、预算监督一起成为预算管理的有机组成部分，建立“预算编制有目标、预算执行有监控、预算完成有评价、评价结果有反馈、反馈结果有应用”的绩效预算管理机制。某种意义上说，绩效预算管理就是预算视角的绩效管理，其管理环节与绩效管理环节基本相同。

以上关于绩效计划的内容是以组织为对象来介绍的，事实上，以项目或政策为对象也可以实行绩效管理，同样需要制定绩效计划，同时也需要以绩效计划为基础来编制绩效预算。其基本原理与以组织为背景的绩效计划类似，不再赘述。

二、绩效监测

在实施过程中需要了解绩效计划及绩效预算的运行情况，以便及时了解绩效目标达成情况，并尽早发现偏差，以采取措施应对。绩效监测关注五个问题：一是绩效指标体系的设计；二是绩效信息的采集；三是绩效运行跟踪；四是绩效报告；五是绩效偏离的应对。由于绩效计划中已经确定了绩效指标，因此绩效监测就要监测这些指标，需要为这些指标设计记录、计量、确认和报告的信息系统。组织在业务营运过程中都会产生大量的信息，绩效信息只是这些信息的一部分，所以绩效信息通常要融入组织的信息系统，不宜单独作为信息孤岛。要通过信息系统对绩效信息进行采集、跟踪，并与绩效计划进行比较，发现较大的偏差及时采取措施。同时，还要定期或不定期出具绩效报告，以便相关方了解绩效计划执行情况。

三、绩效评估

在绩效管理中，绩效评估是指对绩效目标达成程度进行评估，包括绩效评价和绩效差异分析。绩效评价是绩效评估的主要因素，包括四个方面的内容：一是评价指标体系；二是指标评价标准；三是指标权重；四是综合评价方法。评价指标体系就是绩效计划中的指标，绩效监测监测这些指标，绩效报告报告这些指标；指标评价标准就是绩效计划中确定的目标值；指标权重就是各指标在绩效整体中的权重；综合评价方法就是如何将单个绩效指标合并成一个综合绩效指标的技术方法。通常，这些内容都会在绩效计划中确定，绩效评估时需要采取绩效计划中确定的方法，这并不困难。

在某些情形下，绩效评估还会分析产生绩效差异的原因，主要是在绩效严重偏离目标值时，通过一定的方法寻找产生这些差异的内部原因和外部原因，并以此为基础制定应对措施。

绩效计划执行主体对绩效计划执行情况进行自我评价，提交绩效报告，将实际取得的绩效与绩效目标进行对比。如未实现绩效目标，需要说明理由并提出改进和提高工作的措施。相关部门要对绩效计划执行主体的绩效评估工作进行指导、监督和检查，并对其报送的绩效评估报告进行审核。

四、绩效成果应用

绩效成果应用是将绩效结果用于对组织或组织负责人的激励机制中。如果绩效结果不能用于激励机制之中，绩效好坏都没有关系，则没有人会重视绩效目标是否实现，如此一来，整个绩效管理也就失去了动力。在绩效管理中，激励效应



起着非常重要的作用，其大小取决于目标效价和期望值的乘积。目标效价指的是目标达成所获得的各种奖励对组织或组织负责人的激励程度或者目标未达成对组织或组织负责人的惩罚程度。期望值指的是组织达成目标的可能性与上级组织承诺兑现奖励或惩罚的可能性。只有这两个方面的可能性都非常大，期望值才足够高。一些实现绩效预算的组织将本期预算绩效结果与下期预算资金联系起来，这也是一种绩效成果应用。

第2节 绩效审计在绩效管理中的定位

根据前面的介绍，绩效管理主要有四个环节：绩效计划、绩效监测、绩效评估、绩效成果应用。那么，绩效审计在绩效管理中如何定位？尽管人们对审计本质的认识有差异，对审计的技术逻辑却有高度的共识，认为审计就是围绕特定事项与既定标准，采用系统方法收集证据，以这些证据为基础判断该特定事项与既定标准之间的相符程度并发表意见。这里的特定事项就是审计主题。所以，从技术逻辑上说，审计就是采用系统方法收集证据，以判断审计主题与既定标准之间的一致性，并发表意见。

很显然，绩效审计需要在绩效管理中围绕特定事项与既定标准，采用系统的方法收集证据，以这些证据为基础判断该特定事项与既定标准之间的相符程度并发表意见。问题的关键是，绩效管理中的哪些特定事项需要审计来发表意见呢？一般来说，主要有两类特定事项：一是绩效监测信息；二是绩效目标实现程度。所以，绩效审计在绩效管理中有两种定位：一是作为绩效监测的组成要素以鉴证绩效信息的真实性；二是作为一种特殊的绩效评估机制以评价绩效目标实现程度。下面，我们具体分析绩效审计的这两种定位。

一、绩效审计作为绩效监测的组成要素以鉴证绩效信息的真实性

绩效监测通过一定的指标体系来测量、跟踪绩效计划实现情况及相应的资源配置和使用情况，通常会体现为一些财务指标和非财务指标。通过这些财务指标和非财务指标，以及通过绩效预算所配置资源的到位情况、使用情况及结余情况反映组织所确定的绩效目标的完成情况，这些指标合称为绩效信息。绩效监测的基本要求是获得真实的绩效信息，为后续行动奠定基础。如果绩效信息失真，则可能误导后续行动。

那么，绩效信息是否会失真？回答是完全有可能失真！委托代理关系有三种类型：一是公共部门委托代理关系；二是私营部门委托代理关系（这两种委托代理关系都是原始意义的委托代理关系）；三是组织内部的委托代理关系。三种委托代理关系下都存在信息不对称、激励不相容和环境不确定等问题，因此，代理人都可能产生机会主义行为。为了治理代理人的机会主义行为，需要设计一些应对机制，其中，绩效信息报告制度是重要的机制之一。绩效信息报告制度要求代理

人向委托人真实地披露与经管责任或绩效履行责任相关的信息，主要包括两方面的内容：一是资源使用情况；二是绩效目标或责任目标完成情况。由于代理人的资源是委托人提供的，因此委托人会关注资源使用情况。委托人将资源交给代理人，一定是希望代理人完成特定的事项，表现为代理人的责任目标或绩效目标，委托人当然会关注这些目标的完成情况。一般来说，绩效信息是以财务计量和非财务计量的视角表征代理人责任目标或绩效目标完成的量化信息。代理人在报告上述信息时，完全有可能操纵信息，甚至弄虚作假，当然，也可能由于非故意的错误导致信息失真。其原因如下：

第一，由于绩效信息是委托人激励代理人的基础，同时这些绩效信息在很大程度上还表征代理人的努力程度，因此在自利动机的驱动下，代理人具有操纵绩效信息的积极性。由于信息不对称的存在，代理人有信息优势，在这种情形下代理人就有了操纵绩效信息的可能性。由于上述积极性和可能性的存在，代理人作为信息提供方，提供的信息可能存在故意的舞弊。

第二，绩效信息是由人加工生产出来的，而人是有限理性的，在信息生产过程中可能出现错误。上述绩效信息舞弊和绩效信息错误，共同形成绩效信息失真。委托人作为理性人会预期到代理人的上述绩效信息可能失真，为了治理代理人的绩效信息失真，委托人会推动建立一些治理机制来应对绩效信息失真，绩效信息审计是其中的机制之一。当然，绩效信息审计只是治理绩效信息失真的机制之一，委托人最终采用何种治理机制或治理机制的组合是由成本效益决定的。一方面要达到治理效果，另一方面要考虑治理成本，绩效信息审计如果符合成本效益原则，则会成为委托人选择的治理绩效信息失真的机制或其中之一。如果不符合成本效益原则，或者是绩效信息真实的可能性不大，则绩效信息审计也就不会成为绩效信息失真治理机制。

通过上述分析可以认为，绩效审计作为绩效监测的组成要素以鉴证绩效信息的真实性，存在这种审计需求。那么，绩效信息的真实性能否鉴证？这涉及两个条件：一是绩效信息是否存在既定标准，也就是是否存在审计标准；二是绩效信息是否存在记录，也就是是否存在审计载体。

绩效信息的既定标准也就是绩效信息生产和报告的相关规定，一般来说，这种规定是存在的，因为绩效信息很大程度上体现组织内部各单位作为代理人的业绩，也是组织目标达成程度的量化反映，同时还很大程度上包括资源的状况，所以对于这些信息如何记录、计量、确认和报告，委托人应该有明文规定，通常体现为统计制度和会计制度。它们可以作为绩效信息的审计标准，凡是与这些制度规定不一致的，就认定为失真；凡是与这些制度规定相一致的，就认定为真实。绝大多数绩效信息都存在既定标准，如果需要，都能纳入绩效信息审计的范围。

审计要获取证据，而审计证据必须来源于一定的载体，没有载体，就无法获取审计证据。绩效信息审计也需要绩效信息载体，没有这些载体，就无法获取证据以证明绩效信息的生产和报告是否符合既定标准。通常，绩效信息载体是相关的原始记录、台账、报表等，可以是纸质的，也可以是电子的。为了生产和报告



绩效信息，组织内部各单位需要建立一定的绩效信息载体，这些载体为绩效信息审计奠定了基础。当然，不同的绩效信息，其载体的状况可能不同。有些绩效信息可能存在完整的载体链，这种绩效信息就具备较好的审计条件，通常可以发表合理保证审计意见；有些绩效信息的载体可能不完整，难以跟踪，此时可以发表有限保证审计意见；有些绩效信息的载体较为缺乏，基本不具备审计条件，此时就无法纳入审计范围。随着绩效信息载体的变化，能纳入绩效信息审计范围的绩效信息也会变化，原来不具备审计条件的可能具备了审计条件，从而纳入审计范围。

最后，需要特别说明的是，绩效审计作为绩效监测的组成要素，其本身并不产生绩效信息，只是对已经存在的绩效信息进行鉴证，以判断其真实性。为绩效管理提供真实的绩效信息，这应该是绩效审计的基本定位，是绩效管理的基础环节，任何形式的绩效管理都离不开这种定位的绩效审计。就审计主题来说，这种定位的绩效审计的主题包括财务信息，主要是资源获得、使用及结合状况，以及非财务信息，主要是绩效目标相关信息。当然，绩效目标也可能包括财务信息。就审计业务基础来说，这种定位的绩效审计有两种类型：一是直接报告业务，这是指责任方没有绩效报告，审计人员选择一些绩效信息作为审计主题；二是基于责任方认定业务，这是指责任方有绩效报告，审计人员对绩效报告中的绩效信息进行审计。

表1-2是定位于绩效信息真实性鉴证的绩效审计报告举例。

表1-2 绩效审计举例（绩效信息鉴证型）

审计目标	确定美国某州监狱中一个囚犯的年看护平均成本。
审计发现	20××年，美国某州监狱中一个囚犯的年看护平均成本是35 000美元，变动范围从27 000~41 500美元不等。每个监狱里囚犯的年看护平均成本如下：

二、绩效审计作为一种特殊的绩效评估机制以评价绩效目标实现程度

绩效评估是指运用一定的评价方法、量化指标及评价标准，对各级组织绩效目标的实现程度，以及为实现这一绩效目标所安排预算的执行结果进行的综合性评价。可见，绩效评估既包括工作业绩的评价，也包括工作投入的评价。绩效评估有多种目的，由于评估目的不同，评估内容不同，评估主体也不同。

一般来说，绩效评估目的可以分为两类：一是绩效问责；二是绩效差异改进。基于问责（accountability）目的的绩效评估中，绩效问责并不是指发现问题以追究责任，而是搞清楚绩效主体的绩效责任或经管责任履行情况，在此基础上决定奖励或处罚。基于这种绩效评估目的，绩效评估的内容要根据绩效责任或经管责任的内容而定，一般会包括绩效目标完成情况及预算资源使用情况。基于这种目的的绩效评估需要绩效责任主体的外部单位来进行，而不是绩效责任主体自我评估。基于绩效差异改进的绩效评估，其目的是及时找出绩效履行中的问题，针对

这些问题及时采取措施。基于这种目的的绩效评估，其评估内容不一定具有全面性，而是聚焦在绩效不好的领域，针对这些领域开展有针对性的调查，在此基础上为改进绩效提出方案，这种目的的绩效评估要求对绩效的营运过程及影响因素相当清楚，所以通常需要绩效责任主体本身具有这种专业胜任能力和及时性、敏感性。

绩效审计是一种特殊类型的绩效评估，这种特殊不是指绩效审计作为绩效评估机制的适用情形较少，恰恰相反，在许多组织，绩效审计是主要的绩效评估机制。这里的特殊是指绩效审计作为一种绩效评估机制，其本身具有一些其他绩效评估机制所不具备的特征，正是这些特征，使得绩效审计成为特殊的绩效评估机制。绩效审计作为绩效评估机制，其特殊性主要表现在以下几方面：

(1) 评估主体的特殊性。审计组织作为一种专门的机构，具有两个显著特征：一是独立性；二是专业性。独立性是指审计组织与被审计单位及审计相关的利益相关者没有利益关联，正是这种独立性，使得审计组织在获取审计证据及形成审计结论时能做到客观公正，审计结论具有客观性。专业性是指审计组织对于所审计的事项具有获取证据以判断其与既定标准程度的能力，正是这种专业胜任能力，使得审计组织的审计结论具有科学性。需要说明的是，审计组织同时具备独立性和专业性。有些绩效评估机构也具备独立性，但是在专业性方面可能存在缺陷，例如，一些外部绩效评估机构具有独立性，但是专业水平存在不足；而绩效责任主体的自身评估虽然具备专业水平，但是独立性缺失；还有一些绩效评估机构，在独立性和专业性两方面都存在不足。

(2) 评估目的的特殊性。前已叙及，绩效评估有两类目的：一是绩效问责；二是绩效差异改进。对于绩效审计来说，通过其工作内容的变化，上述两类评估目的都可以存在。首先，绩效审计可以定位在鉴证绩效信息真实性的基础上，将绩效实际值与目标进行比较，对绩效目标达成程度发表意见。这种审计定位下的绩效审计，事实上是对绩效目标达成程度发表意见，对绩效责任是否完成发表意见，属于绩效问责性质的绩效评估。其次，绩效审计可以针对发现的绩效问题领域开展深入的调查，搞清楚绩效问题的成因，并寻找可行的解决措施。这种定位下的绩效审计，事实上是为提升绩效水平服务的，属于绩效差异改进性质的绩效评估。当然，审计组织能选择不同的绩效评估目的，其基础性原因还是本身所具有的独立性和专业性，至于究竟选择何种目的的绩效评估，取决于审计需求者的需求或审计组织对审计需求的感知。

(3) 评估客体的特殊性。作为绩效管理的一个重要环节，所有的绩效责任主体在绩效管理过程中都需要某种形式的绩效评估（至少是自身绩效评估）。但是，绩效审计作为评估机制并不对所有的绩效责任主体都要实施，而是具有选择性，只是对一些特殊的绩效责任主体的绩效责任履行情况进行审计。原因是审计组织的资源也是有限的，不能满足所有绩效评估的需求，同时，绩效审计本身也需要讲究成本效益，不符合成本效益原则的绩效评估就不宜作为绩效审计来实施。通常，不同的审计组织需要根据一定的方法来选择评估客体。

(4) 评估方法的特殊性。审计组织实施的绩效审计作为一种特殊的绩效评估



机制，在评估方法上也有一定的特殊性。首先，绩效审计会以特有方法关注绩效信息的真实性，其他绩效评估机制也可能会关注绩效信息真实性，但是缺乏系统的方法，而绩效审计以审计所具有的特殊的系统方法来关注绩效信息的真实性，这为真实地评估绩效并找到绩效差异的成因奠定了基础；其次，绩效审计作为特殊的绩效评估机制，后续审计可能会成为重要的审计程序，通过这种审计程序检查绩效问题是否真的得到解决、绩效水平是否真的得到提升，这为绩效评估真正发挥作用奠定了基础。

(5) 评估内容的特殊性。首先，绩效审计作为一种绩效评估机制，会用审计特有的方法来关注绩效信息的真实性，这是绩效审计内容的特殊性；其次，绩效审计对于发现的绩效问题会进行调查，可能会涉及绩效责任主体的管理全过程，这与其他绩效评估机制并无重要区别，但是如果在这一过程中发现被审计单位有违规嫌疑，则必须保持应有的职业谨慎予以追踪，以发现被审计单位在履行绩效责任过程中存在的违规行为，这是绩效审计的特有内容。

(6) 评估结果应用的特殊性。正是由于绩效审计对于被审计单位的违规嫌疑必须保持应有的职业谨慎予以追踪，因此绩效审计对于发现的违规行为还要予以定性，并对直接责任人和责任单位进行处理处罚，这是一般的绩效评估机制所没有的。

绩效审计作为绩效评估机制所具有的上述特征，使得由审计组织实施的绩效审计成为绩效评估的主要机制，对于公共部门来说尤其如此。然而，绩效审计作为特殊的绩效评估机制，也有两种不同的定位：一是绩效水平评价；二是绩效差异改进。当定位于绩效水平评价时，绩效审计将鉴证后的绩效信息与一定的标杆进行比照，以确定绩效水平的等级，此时，绩效审计只是评估了绩效水平，并没有解释绩效差异的成因，当然也没有提出改进绩效水平的建议。当定位于绩效差异改进时，绩效审计需要解决两个关键问题：一是识别具有重要性的绩效差异；二是寻找这种绩效差异的成因及其相应的解决措施。此时绩效审计成为一种绩效差异应对机制，也可以称为绩效差异纠偏机制。

表 1-3 是定位于绩效水平评价的绩效审计举例，表 1-4 和表 1-5 是定位于绩效差异改进的绩效审计举例。

表 1-3 绩效审计举例（绩效水平评价型）

审计目标	确定美国某州监狱中一个囚犯的年看护平均成本是否令人满意、监狱是否具有有良好的看护条件和安全设施。
审计发现	美国某州监狱里一个囚犯的年看护平均成本比具有同等或稍高看护条件及同等安全设施的其他两个州的监狱的年看护平均成本高 3 000~3 800 美元。20××年，美国某州监狱中一个囚犯的年看护平均成本是 35 000 美元，变动范围从 27 000~41 500 美元不等。按安全程度最低、中等、最高，其年看护平均成本分别为 29 400 美元、36 200 美元和 39 100 美元。 每个监狱里囚犯年看护平均成本如下：