



中央财经大学学术著作基金资助出版

中国特色的 绩效审计探索

施青军/著



中国财政经济出版社

中央财经大学学术著作基金资助出版

中国特色的绩效 审计探索

施青军 著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

中国特色的绩效审计探索/施青军著. —北京: 中国财政经济出版社, 2007. 7

中央财经大学学术著作基金资助出版

ISBN 978 - 7 - 5095 - 0028 - 6

I. 中… II. 施… III. 效益审计 - 研究 - 中国
IV. F239. 42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 092851 号

中国财政经济出版社出版

URL: [http: // www. cfeph. cn](http://www.cfeph.cn)

E - mail: [cfeph @ cfeph. cn](mailto:cfeph@cfeph.cn)

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京中兴印刷有限公司印刷 各地新华书店经销

880 × 1230 毫米 32 开 10. 375 印张 255 000 字

2007 年 6 月第 1 版 2007 年 6 月北京第 1 次印刷

定价: 25. 00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 0028 - 6 / F · 0023

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

前言

从战争中学习战争——这是我们的主要方法。

——毛泽东

(一)

审计作为一种监督（管理）活动，从根本上来讲是为维护财产所有人或出资人（股东、债权人、纳税人等）的利益服务的。对国家（政府）审计来说，其实际是代表纳税人（人民或公众）在监督政府对财政资金或公共资源的管理和使用。人民向政府缴纳了税收，因而他们有权关心政府对公共（财政）资金的使用。作为出资人，他们不仅应该知道政府将钱用在了哪里，而且还应该知道其实际的使用效果如何。正如爱德华·詹宁斯（美国公共行政学会前会长）所说：“他们不再满足于只是询问政府是否将钱花在了由法律规定或由法令和规则强制的程序上，他们正在询问项目产生的结果是什么。”^①这就要求，国家审计机关不但要对政府的财政、财务收支进行审计，以检查其资金使用是否在国家预算范围之内

^① 见 Kathryn Newcomer 主编：《迎接业绩导向型政府的挑战》，中山大学出版社 2003 年版，第 1 页中文版序言。

——这被称为合规性审计或财务审计；而且还要对财政资金的使用效果进行审计，以检查其是否存在无效率或低效率现象——这被称为绩效审计或效益审计（performance auditing）。所以，《世界审计组织审计准则》第38和40段做了如下陈述：“全范围的政府审计包括合规性和绩效审计。”我国《审计署2003至2007年审计工作发展规划》也提出：“要积极开展效益审计，实行财政财务收支的真实合法性审计和绩效审计并重，逐年加大绩效审计的分量，争取2007年投入绩效审计力量占整个审计力量的一半左右。”

与合规性审计（财务审计）相比，绩效审计（效益审计）有着显著不同的特点。合规性审计主要关注是否合乎法律、法规的规定，审计的范围主要是在财务收支领域，并且倾向于应用相对固定的准则。而绩效审计，关注的主要是对经济性（economy）、效率性（efficiency）和效果性（effectiveness）的审计（即“3E”审计）^①，其范围不只限于财务领域，还延伸到了管理领域；在选择审计目标、标准、方法和审计意见等方面，都相对比较灵活，没有固定的准则。这些特点，决定了绩效审计并不拥有已经在社会审计部门通用的公认审计形式。在实际的审计工作中，各国审计机关均根据自己的特点与需要开展绩效审计，因而形成各具特色的绩效审计模式和方法。

美国是最早开展绩效审计的国家之一。20世纪60年代初，美国审计署（General Accounting Office，简称GAO）就开始将其工作

① 世界审计组织审计准则中将绩效审计定义为：“对被审计单位在履行职责时利用资源的经济性（economy）、效率性（efficiency）和效果性（effectiveness）进行的审计”。该定义明确指出了绩效审计的基本目标和内容即“3E”（经济性、效率性和效果性）审计。但有许多专家认为，绩效审计的目标应当在“3E”的基础上，再增加公平性（equity）和环境保护（environmental protection）两个内容，也就是主张，绩效审计应当变成“5E”审计。关于绩效审计定义的进一步讨论，参见本书第4章4.3.2。

重心转向绩效审计。根据美国审计署发布的《政府审计准则》（俗称“黄皮书”），美国绩效审计主要包括经济性和效率性审计以及项目评估。其中经济性和效率性审计（economy and efficiency audits）包括：（1）确定该机构是否经济地和高效率地取得、保护和使用它的资源；（2）确定低效率和不经济情况产生的原因；（3）确定该机构是否遵循了与经济性和效率性有关的法律和规章。项目评估（program audits）包括：（1）达到立法部门和其他权威机构所确定的预期成果或收益的程度；（2）组织、项目、活动和功能的有效性；（3）机构是否遵循了与项目有关的法律和规章。随着绩效审计的发展，美国政府责任办公室（Government Accountability Office，也简称GAO）^①进一步扩大了其审计的范围。目前，美国绩效审计已从上述内容范围，发展到对受托责任、风险管理和综合治理进行评价，强调通过绩效审计，防范可能发生的风险，促进政府改进工作效率，加强管理机制的整合治理和系统管理，更有效地履行职责。^②

英国也是较早开展绩效审计的国家。在英国，绩效审计称为物有所值审计或货币价值审计（Value for Money Audit）。之所以称为物有所值审计，是由于政府审计所关注的事项较多的是预算支出的效益，考察所花纳税人的钱是否花得物有所值。根据《英国国家审计法》（1983年），英国物有所值审计（或货币价值审计）主要“检查某一组织为履行其职能而使用所掌握资源的经济性、效率性

^① 2004年4月，为了全面反映其工作职责和内容，美国GAO将其名称由原来的美国审计署（General Accounting Office）更名为美国政府责任办公室（Government Accountability Office）。美国政府责任办公室是美国国会中一个独立的机构，它通常被称为“国会的调查臂膀”或“国会的看门狗”。GAO的使命在于帮助联邦政府提高工作业绩和履行责任，并以此为美国人民服务。

^② 参见审计署外事司编：《国外效益审计简介》，中国时代经济出版社2003年版，第41页。

和效果性情况（即“3E”）。其中，对经济性的审计，主要是关注在保证质量的前提下降低资源消耗量；对效率性的审计，主要是对比产出或服务与资源投入的关系，以一定的投入实现最大的产出或实现一定的产出应使用最少的投入，保证资金支出的合理性；而对效果性的审计，则主要是通过对比资金支出后所实现的实际效果与预期效果之间的关系，保证资金达到理想的效果。对于这“3E”审计，英国审计署不但要求发现和揭露存在的问题（效益不理想的领域），而且要求分析潜在的风险，评价和总结取得的成绩（效益突出的领域）。总之，英国绩效审计要求的不仅仅是发现和揭露问题，而是全面的效益（绩效）评价。

加拿大绩效审计始于1977年。根据《加拿大审计署绩效审计手册》（1999年）的规定，“绩效审计是对政府活动有系统的、有目标的、有组织的和客观的检查。绩效审计的范围包括：对政府活动经济性、效率、成本效益和环境效果的检查；考核效果的程序；职责关系；对公共财产的保护；按授权开展业务。”显然，加拿大绩效审计的特点与美国、英国也不相同，它不仅将经济性、效率性和效果性（“3E”）作为绩效审计的内容，而且将职责关系、对公共财产的保护、环境问题等也列入其绩效审计的范围。

与美国、英国等西方国家相比，我国绩效审计还刚刚起步（从1991年算起也只有十多年）。由于发展水平的差异，我国目前还不具备对政府活动经济性、效率性和效果性进行全面绩效评价与审计的外部条件和内部条件。根据现阶段的发展需要与特点，《审计署2003至2007年审计工作发展规划》（以下简称“五年发展规划”）提出，我国绩效审计“要以揭露管理不善、决策失误造成的严重损失浪费和国有资产流失为重点，促进提高财政资金管理水平和使用效益，维护国有资产安全”。这表明，现阶段我国绩效审计的基本要求和特点是：以发现和揭露问题为主，一般不对政府项目和活

动（“3E”）进行全面的绩效评价。这一特点决定了我国绩效审计的基本目标和方向，也决定了我国绩效审计的基本模式和方法。可以说，这是把握和理解现阶段中国特色绩效审计的一条基本线索。

开展绩效审计是现代审计的标志和主流。目前，我国经济社会的管理水平不高，财经领域违法违规问题还比较普遍；各项基础管理比较薄弱，缺乏完善的绩效审计法规体系；审计人员的素质、能力和工作水平，也不完全适应绩效审计的需要。因此，我国开展绩效审计必须从当前的发展实际出发，按照审计署五年发展规划的要求和开展绩效审计的思路，积极探索中国特色的绩效审计路子，而不能简单地照搬国外绩效审计的方法和模式，因为“照抄照搬别国经验、别国模式，从来不能得到成功”（邓小平语）。

（二）

2004年，按照审计署五年发展规划的要求和开展绩效审计的思路，审计署外资运用审计司对我国RL行业利用政府外债的项目设备进行了绩效审计。这次审计是第一个列入审计署年度审计计划的绩效审计项目，全面贯彻了五年发展规划“绩效审计要重点揭露由于决策失误和管理不善造成的严重损失浪费和国有资产流失问题”的方针要求。在没有国内经验可供参考和借鉴的情况下，这次项目绩效审计对我国开展绩效审计的思路和方法进行了一系列积极的、有成效的探索，审计成果得到了审计机关和被审计单位一致的和充分的认可。在2004年度审计署全国优秀审计项目评选中，政府外债RL行业项目设备绩效审计被评为全国表彰审计项目。

本书对中国特色绩效审计的探索，即是建立在此次RL行业绩效审计的研究和分析基础之上。本书运用经济学、管理学和公共政策学（政策评估）的相关理论和方法，分析和总结了此次RL项目

绩效审计的主要经验与做法，在此基础上，重点对我国开展绩效审计的基本理论和方法进行了进一步的研究和探索。为了便于理解，在叙述上，本书各章（节）都按照先一般（理论）、后具体（实践经验）的顺序进行分析和阐述。也就是说，本书运用的基本方法是：从具体到抽象（一般）地研究事物，再由抽象到具体地描述事物。

为了完整地反映和体现我国政府绩效审计的主要程序和过程，本书以绩效审计的程序、环节与步骤为主线，将全书的内容划分为：绩效审计项目的选择、绩效审计的审前调查、绩效审计的方案制定、绩效审计的现场实施、绩效审计的报告编制、绩效审计模式和绩效审计标准的选择，共7章。写作过程中，本书将有关的审计理论、审计程序和审计方法有机地结合起来，一方面，突出反映了RL项目绩效审计的指导思想和工作思路，另一方面，重点分析和总结了我国绩效审计的基本特点与一般规律。

第1章至第5章，主要结合RL项目绩效审计，就我国政府绩效审计的程序与方法进行分析和研究，主要目的在于研究和探索我国开展绩效审计的基本思路和方法。这几章的研究和探索，基本上都是围绕着“做什么，怎么做”的主线和思路而展开。在这5章中，第3章“绩效审计的方案制定”是核心，其他的各章可以说都是这一章内容的展开，或者是为它服务的。

第6章和第7章，在前5章分析的基础上，主要对政府绩效审计中的两个重要问题——绩效审计模式和绩效审计标准问题，从理论上进行了系统的分析和探讨。在第6章，作者提出并论证了现阶段我国绩效审计的两种基本模式——结果导向的绩效审计模式和成本—效益分析的绩效审计模式。第7章，则主要对绩效审计标准选择的基本原则与方法进行了论述。这两章是全书的重点所在。通过这些研究和探讨，希望能够为“探索中国特色的绩效审计之路”

(李金华语) 尽一点微薄之力。

在本书写作过程中，作者参阅了审计署外资司的大量审计资料，得到了陈华司长、薛新华副司长及外资司其他同志的大力协助和支持。本书完稿后，审计署副审计长董大胜在百忙之中对全书进行了审阅。财政部财政科研所王诚尧研究员、刘尚希研究员、孔志峰副研究员等，也对本书提出了宝贵的意见。另外，中央财经大学孙宝文教授、赵景华教授等，为本书的出版给予了大力的帮助和支持。在此，一并致以诚挚的谢意！

由于涉及保密，本书对所用案例中有关的单位、设备名称及相关数字进行了技术处理。由于本人水平所限，书中错误和不当之处在所难免，诚恳地希望广大读者批评指正。

目 录

第1章 绩效审计的项目选择	(1)
1.1 绩效审计项目选择概述	(2)
1.2 RL项目绩效审计：项目选择	(7)
1.3 项目立项	(11)
第2章 绩效审计的审前调查	(19)
2.1 审前调查概述	(20)
2.2 RL项目绩效审计：审前调查	(29)
第3章 绩效审计的方案制定	(53)
3.1 绩效审计方案概述	(54)
3.2 绩效审计目标的确定	(62)
3.3 绩效审计标准的选定	(69)
3.4 绩效审计方法的确定	(76)
第4章 绩效审计的现场实施	(99)
4.1 绩效审计实施概述	(100)
4.2 RL项目绩效审计：现场实施	(109)
4.3 一个重要的建议	(144)

第5章 绩效审计的报告编制	(159)
5.1 绩效审计报告的特点及编制要求	(160)
5.2 绩效审计报告的内容与结构	(164)
5.3 绩效审计的报告过程	(171)
5.4 与被审单位的意见交流	(180)
5.5 审计信息的利用	(187)
第6章 绩效审计的模式探讨	(221)
6.1 绩效审计模式：概念及种类	(221)
6.2 以结果为导向的绩效审计模式	(225)
6.3 成本—效益分析审计模式	(240)
6.4 成本—效益分析模式的具体应用：一个实例	(255)
6.5 亚行的项目分析与评估框架：DMF	(270)
第7章 绩效审计的标准选择	(276)
7.1 绩效审计标准的重要性	(276)
7.2 一般原则与方法	(279)
7.3 具体方法：结合本案例的分析	(291)
主要参考文献	(316)

第 1 章

绩效审计的项目选择

好的开始是成功的一半。

——中国俗语

选择和确定绩效审计项目，是审计机关开展绩效审计的第一步，也是最关键的一步。绩效审计项目选择的正确与否，很大程度上决定了绩效审计在社会经济生活中作用的发挥，也决定了绩效审计的成败。凡事求慎始，因此，选择和确定好绩效审计项目，是审计机关开展绩效审计的第一要务。

1.1

绩效审计项目选择概述

1.1.1 绩效审计项目选择的特点

为了加强对审计项目的质量控制,审计署规定了我国政府审计的12道程序(环节)^①,即:确定计划、审前调查、制定方案、发出通知、现场审计、记录审计日记、调查取证、起草报告、征求意见、审计处理决定和审计报告。其中第一道程序“确定计划”,即为这里的“审计项目选择”。

对绩效审计而言,“确定计划”是指,审计机关在充分考虑审计资源的基础上,选择和确定绩效审计项目,制定绩效审计战略,以最大限度地发挥审计机关在社会经济生活中的作用。依据《世界审计组织绩效审计指南》,这一计划活动可概括为:战略规划——选择绩效审计领域^②。

绩效审计的项目来源主要有二:一是“自上而下”的项目,主要是人大、政府要求审计机关开展的绩效审计项目;二是“自下而上”的项目,主要是由审计机关的内部各专业机构提出的绩

^① 在《英国绩效审计手册》(2003年)中,英国国家审计署提出了“绩效审计循环”的概念,列示了完成一个绩效审计项目需要经过的9个环节:一、确定审计项目;二、制定审计计划;三、实施现场审计;四、起草审计报告;五、交换意见;六、发布审计报告;七、提交议会;八、政府答复;九、跟踪检查。该“绩效审计循环”与我国审计质量控制程序的差异,主要是由于两国政治体制和审计体制的不同所致。

^② 见《世界审计组织绩效审计指南》3.3,审计署外事司编:《国外效益审计简介》,中国时代经济出版社2003年版,第121页。

效审计的备选项目。从各国的实际来看，一般后者的项目居多。

“自下而上”的项目通常都要经历前后相连的两个阶段：首先，由审计署各业务部门多渠道收集和分析信息，在分析项目预期审计成果和预计成本的基础上，确定绩效审计的选题，提出项目建议上报给最高审计机关（审计署）；然后，由最高审计机关（审计署）根据其战略规划和年度审计计划，在对各项目进行比较分析的基础上，对绩效审计项目做出最终的选择。

从第一阶段来说，项目选择的主要任务是，由各业务部门在充分考虑风险的基础上对项目选题进行成本一效益分析。业务部门对项目选题的成本效益分析，通常按以下几个步骤进行：①评估项目风险，制定绩效审计风险管理措施；②分析项目的价值增值，预计绩效审计成果；③估算项目审计所需的成本（资金、人力、时间等审计资源）；④分析其他影响因素（如政治因素、审计机关的整体规划等）；⑤根据以上因素的比较权衡，确定合适的绩效审计项目。

从第二阶段来说，项目选择的主要任务是，由最高审计机关（审计署）根据其年度审计计划，选择和规划审计项目，以完成其肩负的任务，实现总体目标。^①与第一阶段相比，这一阶段审计署选择和规划的特点主要是宏观的、综合的，它要求项目计划要具有整体性、长远性。

从我国的实际来看，当前审计署项目规划存在的主要问题是前期调查研究、综合分析不够，因此许多审计计划缺乏长远性、科学性。针对这一问题，李金华审计长指出：“增强计划的科学性，关键是要加强计划的前期准备工作。要加强调查研究，认真分析经济

^① 参见审计署外事司编：《国外效益审计简介》，中国时代经济出版社 2003 年版，第 229 页。

发展状况、国家有关宏观政策措施和目标要求,分析审计工作情况,找准审计工作与宏观经济发展的结合点,以此来确定审计的重点项目。”同时,“要研究审计工作的人力、财力、时间和审计目标等的平衡和协调,加强审计成本控制。要改变计划编制方法,逐步尝试编制滚动式计划,使长期计划、中期计划和年度计划有效地协调和配套。”^① 这些要求也是这里绩效审计项目选择第二阶段的基本要求。

1.1.2 绩效审计项目选择的原则

选择和确定绩效审计项目,审计人员需要遵循一定的指导思想或原则。《亚洲审计组织绩效审计指南》指出:“选择绩效审计项目主要依据以下两点:第一,要选择那些能够最大限度改善责任机制、经济性、有效性和效率性的审计项目;第二,在有限的资源基础上,对被审计项目的执行情况进行合理的涉及和涵盖。”具体到我国来说,选择绩效审计项目主要应遵循以下几个原则:

(1) 重要性原则

选择绩效审计项目,应尽量选择那些能够最大限度地增强被审计单位的责任感和使命感、提高其利用和管理公共资源的经济性、效率性和效果性的审计项目。审计机关要选择社会公众关心、人大和政府关注、对经济社会发展有很大影响、资金规模较大的建设项目、公共设施、专项资金等开展绩效审计。

(2) 时效性原则

所谓时效性,即项目选择的及时性、有效性。具体地说,审计机关选择绩效审计项目必须紧密结合当前国家经济社会发展的大局,密切联系当前的社会环境、各级党委和政府的大政方针和战略

^① 见李金华审计长在2004年全国审计工作会议上的报告。

部署来综合考虑,使绩效审计的结果能够及时发挥在国家经济社会发展中的监督制约和建议促进作用。因为,如果没有时效性,审计机关开展绩效审计就会失去社会现实的意义。

(3) 效果性原则

从被审计单位来考虑,选择绩效审计项目,应选择那些对被审计单位具有明显或者一定改进空间的项目。也就是说,项目审计的结果要能够明显促进被审计单位和事项提高经济性、效率性和效果性,有利于经济、社会的稳定协调发展;项目审计结果在行业或部门,应具有典型意义或对项目管理具有重要影响。

(4) 可行性原则

经济生活中应当审计的领域很多,但审计机关的能力是有限的。因此,从审计机关来考虑,选择绩效审计项目,应选择审计机关力所能及、审计环境相对较好的项目。审计机关要根据自身现有的人员素质、技术力量和时间安排,在力所能及的范围内积极开展绩效审计;任何超越自身能力的项目均应放弃。简言之,选择绩效审计项目也必须要符合可行性(可操作性)原则。

1.1.3 绩效审计项目选择的方法

在选择绩效审计项目时,审计人员一般以风险为基础来进行成本—效益分析。成本—效益分析是经济分析的一个根本方法,也是绩效审计项目选择的一个主要方法。^①对绩效审计项目进行成本—效益分析,通常包括以下四个方面的内容:

(1) 分析项目的价值增值

在选择绩效审计项目的时候,首要的一点是要考虑从该审计中所能得到的价值增值。这些价值增值分析主要包括:是否促进该

^① 该方法的进一步论述参见本书第 6 章。