

审计与内部控制系列

Auditing and Internal Control

绩效审计理论与实务

赵保卿 主编

Auditing
and

Internal

Control

 复旦大学出版社

审计与内部控制系列

绩效审计理论与实务

赵保卿 主编

復旦大學 出版社

图书在版编目(CIP)数据

绩效审计理论与实务/赵保卿主编. —上海:复旦大学出版社,2007.5

(审计与内部控制系列)

ISBN 978-7-309-05474-3

I. 绩… II. 赵… III. 效益审计 IV. F239.42

中国版本图书馆CIP数据核字(2007)第052244号

绩效审计理论与实务

赵保卿 主编

出版发行 复旦大学出版社 上海市国权路579号 邮编200433
86-21-65642857(门市零售)
86-21-65118853(团体订购) 86-21-65109143(外埠邮购)
fupnet@fudanpress.com <http://www.fudanpress.com>

责任编辑 鲍雯妍

总编辑 高若海

出品人 贺圣遂

印刷 上海第二教育学院印刷厂
开本 787×960 1/16
印张 19
字数 341千
版次 2007年5月第一版第一次印刷
印数 1—4100

书号 ISBN 978-7-309-05474-3/F·1245

定价 30.00元

如有印装质量问题,请向复旦大学出版社发行部调换。

版权所有 侵权必究

前 言

审计作为一种独立的经济监督活动,其根本目的是维护财产所有者或出资人的利益。对于国家审计来说,它代表纳税人监督政府对财政资金或公共资源的管理和使用情况。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合法、合规,而且还要对财政资金的使用效益进行审计,以检查其是否有效。前者被称为财务审计,后者被称为绩效审计。《世界审计组织审计准则》第 38 和 40 段有如下描述:“全范围的政府审计包括合规性和绩效审计。”

其实,绩效审计并不是国家审计的专利。从一定意义上讲,内部审计机构更需要代表财产所有者对经营管理者受托经营管理的资金效益情况进行审查、分析与评价。独立审计组织也可以接受委托对特定被审计对象的资金效益情况进行审计。

与财务审计相比,绩效审计有其显著特点。财务审计主要关注被审计对象是否合乎法律、法规的规定,审计范围主要在财务收支领域,并应用相对固定的法规和准则;而绩效审计,关注的主要是被审计单位经济活动或事项的经济性(economy)、效率性(efficiency)、效果性(effectiveness),其范围较广泛,在审计标准、准则、方法的选择上也相对较灵活。总之,“绩效审计是由于不同需要、出于不同目的而产生的审计,其根源在于公众要求对政府、事业单位和项目的经济性、效率性和效果性进行独立分析”。在实际工作中,各国根据其国情和需要开

展绩效审计工作,使其呈现出不同程度的灵活性、多样性、复杂性。在我国审计实务中,绩效审计尚处于探索阶段,理论也尚未形成完整的体系。

审计理论界的很多学者认为,绩效审计与效益审计、管理审计、经营审计有时具有相同的内涵;但是,我们认为,绩效审计与效益审计,在特定环境下,其内涵是一致的,而绩效审计与管理审计和经营审计却是包含与被包含的关系,即绩效审计(效益审计)包含管理审计和经营审计(当然,有时还包括其他形式)。正是基于这种考虑,我们在本书实务中将管理审计、经营审计作为绩效审计的一部分内容来安排。

本书由北京工商大学赵保卿教授、博士主持编著,参加撰写的人员还有北京工商大学的姚长存、谭先华、张丽,审计署的董维明、何其智、王彦。

书中难免存在纰漏乃至错误,欢迎广大读者朋友提出批评意见。

作者

2007年4月

目 录

第一章 绩效审计基本理论	1
第一节 绩效与绩效审计的概念.....	1
第二节 绩效审计概念要素	14
第三节 绩效审计的类型及特征	20
第四节 绩效审计的目标	28
第二章 绩效审计程序与方法	34
第一节 绩效审计的程序	34
第二节 绩效审计的方法	44
第三章 绩效审计的标准与证据	56
第一节 绩效审计的标准	56
第二节 绩效审计的证据	61
第四章 企业经营业务绩效审计	69
第一节 购进储备业务绩效审计	69
第二节 生产业务绩效审计	79
第三节 销售业务绩效审计	98
第五章 企业资金筹集与利用绩效审计	117
第一节 资金筹集情况的审计.....	117
第二节 资金配置情况的审计.....	122
第三节 流动资金使用效益的审查.....	127
第四节 长期资金利用效益的审查.....	137
第五节 专用基金使用效益的审计.....	147
第六节 企业全部资金整体效益的审计.....	149
第六章 行政事业单位绩效审计	155
第一节 行政事业单位绩效审计概述.....	155
第二节 行政单位绩效审计.....	160
第三节 事业单位绩效审计.....	177

第七章 管理审计	191
第一节 管理审计的基本概念.....	191
第二节 管理人员素质审计.....	193
第三节 管理部门质量审计.....	209
第八章 绩效审计报告	227
第一节 绩效审计报告的特点.....	227
第二节 绩效审计报告的内容结构.....	236
第三节 绩效审计报告的撰写.....	246
第九章 绩效审计案例	265
案例一 选择和确定绩效审计项目的案例.....	265
案例二 ××市审计局关于淘汰燃煤锅炉财政资金投资绩效审计 实施方案.....	269
案例三 扩大产品销售量绩效审计.....	274
案例四 某家电企业技术改进项目投资绩效审计评价.....	276
案例五 长江干堤湖南段工程效益审计案例.....	279
案例六 内部控制不善导致政府财政经济效益低下案例.....	281
案例七 高等级公路效益审计案例.....	283
案例八 离任审计中显示出来的经济效益问题.....	286
案例九 检验检疫局经济效益审计案例及分析.....	289
案例十 “大学城”审计调查中的效益审计案例分析.....	291
参考文献	294

第一章 绩效审计基本理论

第一节 绩效与绩效审计的概念

一、绩效概念及相关术语

效益(绩效)问题是人类有史以来就存在的问题,任何社会都力求以最小的投入获得最大的产出,人类社会的历史就是劳动生产力不断提高和经济效益不断提高的历史。古典经济学家亚当·斯密在其《国富论》中提出的“经济人”或“理性人”实际上就是一种效益观,认为每个人都力图使用自己的资本来使其生产的产品价值最大化。18世纪英国著名经济学家李嘉图也有过类似的描述:“真正的财富在于用尽量少的价值创造出尽量多的使用价值。换句话说,就是在尽量少的劳动时间里创造出尽量多的物质财富。”马克思和恩格斯用更简明的语言把商品经济中的经济效益概括为“生产费用对效用的关系”,用于解决某种物品是否应该生产的问题,即这种物品的效用是否能抵偿生产费用的问题。

近代经济学家则从不同的角度把经济效益概括为“投入与产出的比较”、“所费与所得的比较”等,并具体化为“以最小的耗费取得最大的效果”、“用尽可能节省的劳动耗费生产尽可能多和尽可能好的社会产品”等。西方经济学认为,这种假设的“理性人”或“经济人”,在社会经济活动中面临着将有限的生产要素用于生产什么以及利用有限的收入来消费什么的选择问题,这种选择的标准就是要取得利润最大化。福利经济学代表人物帕累托提出帕累托最优标准(即一项方案的改变在保证不使任何一个人福利水平减少的情况下,其他人的社会福利也不会增加,那么这种资源配置状态就达到帕累托最优状态),满足帕累托最优状态就是具有经济效率的。

关于绩效(Performance)或效益的定义目前也已形成众多的说法:

- (1) 1992年版的《大英汉词典》把绩效解释为“完成、行为”。
- (2) 绩效指业绩、成果、效率效能,可概括为成绩与效果。
- (3) 公共支出问题专家A·普雷姆詹德在其《公共支出管理》一书中指出:

“绩效包含了效率,它还包括物品的质量或服务的水平以及机构所做贡献的质量……它已经成为一个短语,包含了节约、效率和效益。”

(4) 我国建国初期称绩效为经济效果,1981年改用经济效益,现称效益或绩效。

(5) 投入产出增值的货币表现。

(6) 指效率、效果和经济性等。《世界审计组织效益审计指南》中关于“效益审计和两个基本问题”指出:“所有的政府项目或事业以及它们所产生的大多数工作过程至少可以在理论上通过一个公式得到分析,该公式所描述的是如何通过某种手段从一个阶段转移到另一个阶段,以实现具体的目标。”在绩效审计中,经常通过回答以下两个基本问题来做到这一点:是否在以正确的方式行事?是否做了正确的事情?

第一个问题主要针对“生产者”,政策决策是否得到恰当执行,即审计师需要知道行政部门是否遵守了有关的规则和要求,包括所开展的活动是否被认为是最恰当的。至此,绩效审计主要关注的是运作的经济性或效率性。

第二个问题即是否做了正确的事情,所制定的政策是否得到了恰当执行,是否应用了充分的手段来达到有关目的。此问题所指的是社会影响或社会效果。

所谓的投入—产出模式是说明这些联系的另一种手段。该模式假设了以下流程:

事业——投入——行动生产——产出——成果

产出可以被视作投入和为实现具体目标而采取的行动的综合性结果。经济性与资源有关,效率性与生产和输出有关,而效果性则与成果有关。

效果是收支相抵后的有效成果,效果和效益是同一概念,效果、效益是政府或企业战略方向性问题。效率是措施、技术方法性问题,效率是表明用什么方法来做事的问题,用正确方法做事,则效率高,用错误的方法,则效率低。在国民经济中,那种投资大、产值大、速度快而使产品积压、国家积累减少和人民生活水平降低的情况,即属于效率高、效果坏的例子。科学发展观要求方向正确、做正确的事,正确地做事,做对社会、人民、单位有利益的事,做有效果的事。因此,经济性、效率性和效果性是一致的,三者构成绩效或效益概念的内涵。

我们可以从几个例子中更好地理解绩效或效益的内涵。

例1:美国爱荷华州的“绩效预算手册”中举了一个修桥的例子。某市有一条河,河上需要建一座桥,从建桥的方面出发,将它设计在河流最狭窄的地段。桥建成了,交通拥堵的问题却没有得到很好的解决。虽然他们很好地完成了“产出”,工作量完全符合要求,桥也按时完工,质量也符合标准,但绩效评估却只得到很差的结果。

例2:以职业培训为例,各国政府都比较重视对失业人员的职业培训,财政按参

加培训人数进行拨款,但经常有人经过数次培训仍不能再就业。澳大利亚政府实行绩效预算和审计后,改变了原来的做法,首先劳工部通过公开招标,选择一批信誉好的私营职业介绍所作为政府特约服务商,与其签订购买就业服务成果的协议,由它们对那些年龄偏大、缺乏专业技术的就职困难者提供培训、职业介绍等服务。每成功就业一人,可以从政府领到相应的报酬。没有成功就业就不付酬。为了防止“水分”,劳工部还对“成功就业”制定了严格的标准,将服务费用分成几次支付,从而使职业培训的工作效率大大提高,政府不再花冤枉钱,并有效地减少了财政支出。

例 3: 2004 年我国审计署在向全国人大报告的审计报告中称,目前部分城市基础设施建设、公路、水利等项目投资存在项目未按期建成投产,已建成项目运营效果、工程质量存在重大隐患,挤占挪用建设资金及损失浪费等诸多问题;长江堤防再现“豆腐渣”工程和效益低下的问题;大量预算外资金成为监督盲区。人事部《中国政府绩效评估研究》课题组指出:“不要以为忙碌的政府就是好政府,你做的可能不是老百姓最迫切需要解决的问题。”评估政府,不是看它投入多少资源,做了多少工作,而是要考核它所做的工作在多大程度上满足了社会、企业、公众的需要。“满意原则”应作为政府绩效评估的最终制度,这包含以下内容:经济性评估是要求政府树立成本意识、节约开支、少花钱多办事;效率测定的是政府的投入产出比;效益评估关注的是组织工作的质量和社会最终结果,效益或绩效最终要体现在人民满意和社会经济发展上。

由此,我们构建出绩效(效益)的结构图(见图 1-1)。

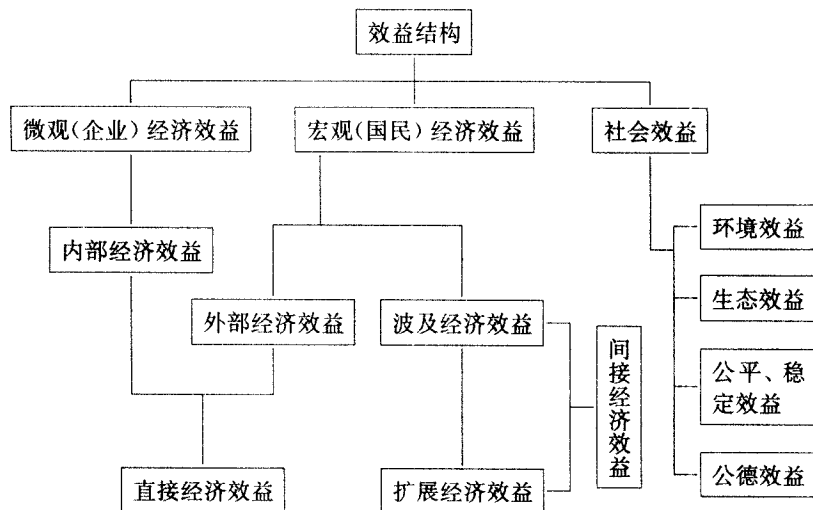


图 1-1 绩效(效益)的结构图

(1) 绩效。指的是单位将投入通过一个过程转化的产出和结果。投入以及过程的产出和结果按“绩效连续体”逐一出现。

(2) 绩效衡量。指对项目、服务或功能的衡量。各种类型的绩效在“绩效指标”列出。

(3) 绩效指标。指绩效各个方面的具体衡量内容,也就是所确定的具体的衡量数值。

投入,指用以获得产出或结果的资源。通常用支出量或人员时间量来表示投入。

产出,指由项目或活动提供的产品和服务,产出是由于内部活动或努力的结果。在衡量内部工作业绩上,产出具有重要意义,但产出本身并不表明在实现项目意图上已取得的进展程度。

(4) 结果(效果)。指那些表明实现项目目标进展程度的事件、情况或状况。结果指标也能反映所提供的服务的质量,或客户对所提供服务的不同方面的满意程度。

最终结果,指项目活动期望实现的理想结局或最终结果。

中间结果,指政府机构的影响以及预期要达到的愿望结局,但其本身并非“结局”的事件、行为、状况等。这些成果经常(但并不总是)早于最终结果出现,因此能带来更及时的反馈。使用中间成果指标可确保项目在早期有一定成果时,特别是如果项目活动的最终成果要经过相当长的一段时间才能衡量的情况下,能够更及时地得到确认。

与最终结果相比,中间成果受到更多的项目控制。最终结果则更易于受到项目控制以外的因素的影响,应鼓励项目管理者确定要寻求的结果的序列,并将最终结果与中间成果区别开来。

(5) 效率和生产率。这两个术语描述了投入与产出或投入与结果之间的比值。效率和生产率从根本上说是相同的,只是在比值的表达方式上有所不同。效率是投入对产出(或结果)的比值,通常用单位产出(或结果)的人员数量或人员时间来表示。有时效率也被称为“单位成本”。生产率是产出或结果的数量对投入数量的比值,传统的表达是单位投入的产出(或结果)的数量。

(6) 影响。这一指标指的是那些表明项目对客户实际产生的作用程度。

(7) 项目评估。指对特定项目的深入调查,以估计这些项目对结果的影响。这些评估通常要用到各种技术方法,如统计分析、评估模型等。

二、绩效审计的概念

(一) 关于绩效审计的几种解释

绩效审计有多种定义,美国 20 世纪 70 年代率先提出“3E”审计(经济性、效率性和效果性审计),英国和加拿大称现金价值审计,德国称效率审计,瑞典称效果审计,荷兰称效益审计,在其他国家多称为绩效审计。最高审计机关国际组织 1986 年在澳大利亚会议上建议采用绩效审计。然而,尽管各国对绩效审计的定义不尽相同,绩效审计的实践也是大相径庭,但是对它的理解的主要方面却是惊人的一致。世界各国对绩效审计的定义几乎都围绕着“3E”展开。目前已存在的关于绩效审计的几个定义有:

(1) 美国审计总署(GAO)1972 年第一号《政府审计准则》率先以法定形式将经济性、效率性、效果性审计纳入政府审计范围,将政府绩效审计称为“3E”审计。即经济审计(Economy Audit)和效率审计(Efficiency Audit),主要审核各项经济资源的利用是否节约,是否合理,及各项经济活动是否有效率;效果审计(Effectiveness Audit),主要审核项目或方案的预期效果能否实现。目前,开展较多的是经济和效率审计,效果审计尚处于发展阶段。

(2) 最高审计机关国际组织在其《审计准则》中,明确将经济性、效率性和效果性审计称作绩效审计,它包括:

- ① 根据健全的管理原则以及管理政策,审计管理活动的经济性;
- ② 对被审计单位,审计其人力、财力和其他资源的利用效率,包括审计信息系统、业绩测定、监控安排以及工作程序;
- ③ 对被审计单位,根据其目标完成情况,审计其业绩效益,并根据原来预期的影响,审计其活动的真实影响。

(3) 英国审计署(National Audit Office, NAO)使用货币价值审计(Value for Money Audit)一词描述绩效审计。其在《绩效审计手册》讲道:“我们的货币价值调查评价收入、支出的主要方面以及资源管理方面的经济性、效率性和效果性。”

(4) 德国联邦审计院明确提出,除进行合法性审计外,还进行经济性审计,即“业绩”审计。具体包含经济性、效率和效益等要素。

审计学者克里斯托弗等也认为:“绩效审计并不仅仅是一项技术,从事绩效审计的实践者认为他们是要确认公共政策、计划、项目或组织是否已经或正在按照经济性、效率性和效果性以及良好的管理实践的要求进行。”

以上各种关于绩效审计的定义中,都谈到了“3E”,并且一致都认为绩效审计也就是围绕“3E”进行的审计。

(二) “3E”是什么？

克里斯托弗等用了—个“投入—产出模型”较好地界定了“3E”的基本含义，见图 1-2。

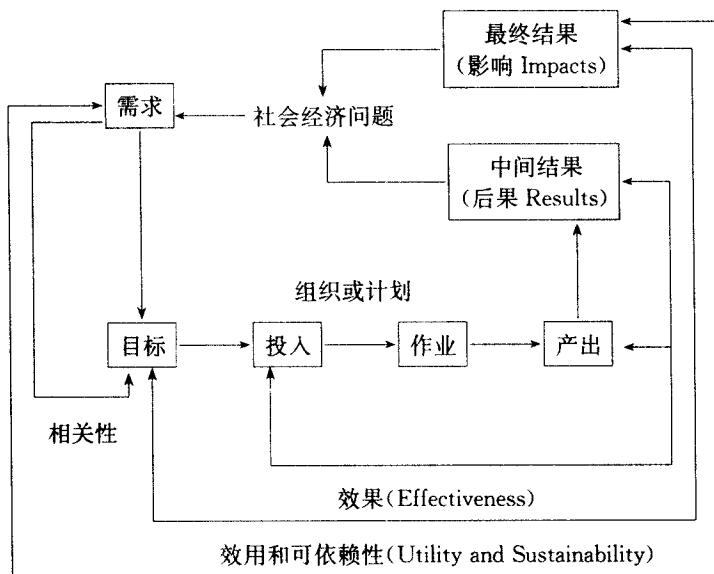


图 1-2 一个“投入—产出模型”

克里斯托弗等认为，经济性和效率性是可以在组织范围内或在一项计划范围内计量的。而效果则不同，对它的计量必须跳出组织或计划的范围，与广泛的社会经济问题联系起来，是真正的一头一尾的对比。

下面我们详细解释“3E”的本质内涵。

1. Economy

《牛津现代高级英汉双解词典》解释为：“(1)经济；节俭；节省，即避免任何金钱、力量或任何其他有价值的东西的浪费。(2)理财。(3)经济制度。”

根据《韦氏词典》解释，Economy 的含义有：“(1)管理家务或其他事务，特别是有关开支方面。(2)节约和有效使用物质资源；有效和简明地使用非物质资源，如劳动，语言，动机。(3)组织或安排某些事情的运作。(4)某一个国家、地区或某一地段经济生活的结构，尤其是指经济制度。Economy 的含义特别是指经济节约，关键是省钱，而对于结果、效果等并不是十分关心。”

2. Efficiency

先解释 Efficient，作为形容词，指的是：(1)有能力的，能胜任的；(2)有效力

的。Efficiency 作为名词,是指有能力;能胜任;效力;效能;效率。

效率并不是 Efficiency 的首要含义,据《韦氏词典》解释,Efficient 的含义有:(1)Efficient(动因或能力)的质量或程度。(2)有效率的行为;用成果与花费(如能量、时间、金钱)进行比较来计量的有效行为;输入输出能量比率。(3)小户型公寓(Efficiency Apartment,指具有最小厨房和洗浴设施的小型套房,也含有利用率很高的意思)。因此,Efficiency 必须是一头一尾的比较,例如产出与投入直接相比,就是效率,既有原因,也有结果。

3. Effectiveness

Effective 是一个形容词,指(1)有效的;奏效的。(2)予人深刻印象的。(3)实际的;实在的;现行的。

据《韦氏词典》解释,Effective 的含义有:(1)能产生决定性或所期望结果的。(2)能够用于服务或可以产生投入使用的。(3)实际的。(4)有效的。(5)实际利率的。Effectiveness 是一个名词,指能够产生或有能力产生某种结果。因此,Effectiveness 非常强调其实际效果和有效性,而对投入不是很关心。效果是以最终结果及其社会经济影响是否达到了预期目标来衡量的。

总之,从词面上解释,Effectiveness, Efficiency 和 Economy 这三个词既有相似的含义,也各有侧重,有的强调投入(经济性),有的强调结果(效果性),有的则两个方面都强调(效率性);有的涉及范围较窄、期限和距离较短,有的则较广、较长。“3E”一词将它们各自的特点融合起来,全面而精确地反映了一个组织、一项活动、一个计划或项目的工作绩效。

英国审计署(NAO)在 1983 年公布的《英国国家审计法》中特别提到了三个方面:经济性、效率性和效果性。在其 20 世纪 80 年代晚期公布的指南中,NAO 认为:“国家审计法并不将审计师仅限于检查关于经济性、效率性和效果性的保证安排方面。他们可以直接检查和报告某一工程、计划和其他行为所达到的效果。”在这个文件中,NAO 还给出了“3E”的定义,这个定义至今仍然被广泛引用。英国审计署的《绩效审计手册》提到,《英国国家审计法》中没有明确定义经济性、效益性和效果性,于是根据自己的理解给出了这三个关键名词的含义和例子。

(1) 经济性。指对一项活动,在关注保证其质量的前提下将其资源消耗量降到最低水平。例如,医院是否以最低的价格购置了符合质量规定的医疗用品?市场调查结果是否表明,大量运用信息技术能在保证质量的同时降低服务价格?

英国审计署的经济性定义特别强调了质量前提,这是我们要格外注意的。

(2) 效率性。指产品、服务或其他形式的产出与其消耗资源的关系,一项有效益的活动应该是在适当关注质量的前提下,以一定的投入实现最大的产出或

实现一定的产出使用最少的投入。例如,在不增加额外费用和保证服务质量的情况下,是否可以缩短候诊时间?在满足安全要求和操作标准的情况下,能否在增加维修数量的同时降低汽车维修站的经营成本?

保证质量也是英国审计署强调效率的一个前提条件。

(3) 效果性。指既定目标的实现程度,以及一项活动的实际效果与预期效果的关系。例如,一项部门活动能否对接受服务的公众产生明确而积极的效果?内部管理的改善是否减少了机构的病假缺勤情况?部门政策变化对外产生了哪些影响?

值得注意的是,效果可以用“行为”的效果来概括所有的内容,项目和计划也都是行为之一。例如:对某一医院大楼项目进行绩效审计可以包括如下几个方面或其中的一个方面:①根据指标、合同以及项目控制程序确定医院及其附属设施是否根据要求,按照规定的时间并用最低的成本或在经批准的费用范围内建成(经济性);②病房、病床、手术室和设备的使用,医疗和行政管理人员的配备及结构,服务的完善性,维护,管理和资源分配系统等(效率);③效果,比如:病人排队等候的现象减少,手术实施次数的增加,候诊及治疗比例的提高,以及健康和生活质量的最终提高,死亡率降低等。

(三) 绩效审计的定义

用列举法对一个概念下定义,往往是因为对其本质尚未充分把握。在分析“3E”的含义,以及上述几种关于绩效审计的定义后,我们发现,用列举“3E”方法对绩效审计所下的定义显然也不能说明它的本质。

第一,“3E”仅仅是表象,是特定时期针对特定事物提出的绩效标准,某一时期产生的具体东西显然不能用来概括绩效审计的本质。“3E”源于20世纪80年代西方的公共管理改革,是指一种针对公众活动的效率和效果,或其货币价值方面的审计。公共活动,也就是和政府有关的一切活动。公共活动的进行一般是由各级政府自己亲自从事的,也可以委托给私人单位或民间团体实施,尤其是后者,由此产生了进行绩效审计监督的必要。

第二,绩效审计是与公共管理和公共资金密切相关的,国家不同、政府不同、政策不同、体制不同、时期不同、审计对象不同,对公共管理和公共资金的要求也就不同。将“3E”套用到任何方面显然是不符合逻辑的。例如,福利资金与公共投资性支出具有明显不同的特征,公平性恐怕应是主要审计目的。再如某些国家的审计机构曾经审计的如社区服务、囚犯需求、公立学校教育、反吸毒教育、空气质量、护士服务等,都是不能简单地用“3E”所能概括的。芬兰就非常重视关于“平等(Equality)”的审计,大致有近1/3的审计报告涉及平等问题,例如,关于市政府得到国家资助的平等性、农场观光补助的平等性等。

我国审计署固定资产投资审计司及京津冀特派员办事处在总结河口清淤工程效益审计时认为:要“从项目的建设经济性、效率性、效果性、适当性、环境性五个方面进行评价”。因此,“3E”确实无法涵盖绩效审计的多样性和复杂性,尤其是公共资金项目大多是无经济效益的公益性较强的项目,突破“3E”就是很自然的事情了。

那么,什么是绩效审计呢?

绩效审计作为审计的一种类别,我们无法离开经济管理责任问题单独谈绩效审计。理解绩效审计需要我们时刻牢记一个常常被遗忘的基本常识:绩效审计是对被审计单位或人员所承担的绩效责任所进行的检查、监督和评价。所以,我们将其定义为:

所谓绩效审计,是指由专职机构和人员对政府部门及其他经济组织的期望功能或公共资金、项目、政策的期望目标的实现是否达到或超过既定标准或要求,以及实现的手段和方式方法是否经济、有效所进行的检查、监督和评价,并寻求改进途径,帮助其尽可能地尽善尽美。

这里需要注意的是,人们在提及绩效审计时,似乎更多的是将其理解成:只有政府部门才需要进行绩效审计。然而,随着社会经济的发展和民主制度的完善,受托经济责任逐渐由受托财务责任发展到受托管理责任,而管理审计就是这种发展的必然产物。从审计的分工上,内部审计强调的是对业务管理活动、管理控制制度等内部受托管理责任进行审查,服务于组织内部的管理当局,因此又称为内向型管理审计;而国家审计则强调对政府和公共机构管理业绩及其经济性、效率性、效果性甚至公平性和环境性进行评价,服务于社会公众、纳税人和议会;社会审计强调对企业的管理效率、管理制度和管理业绩进行独立、客观的评价与鉴证。这是两种审查外部受托管理责任,服务于组织外部各利害关系人的审计服务类型,属于外向型管理审计。对企业而言,对其经济活动的经济性、效率性、效果性、公平性、环境性的审查评价似乎更多的是由企业的内部审计部门所完成的。企业经济活动是否经济、是否有效率,以及效果的好坏,也正是企业的股东所关心的重点。然而,由于内部审计部门在审查评价企业经济活动时所固有的缺乏独立性的弱点,促使社会审计将要更多地承担起直接对企业经营管理的效率进行评价的责任。所以我们将单独列出两章来详细介绍对企业进行的绩效审计。

三、绩效审计的产生与发展

(一) 国外绩效审计的产生与发展

国外绩效审计产生于 20 世纪 50 年代。在这之前,传统的企业审计着力于

企业财务报告的正确性与完整性,称为“财务审计”。20世纪50年代以后,许多立法模式、司法模式和行政模式的国家审计和企业审计开始从单纯的财务审计逐步发展到绩效审计。

1. 国外绩效审计产生的原因

首先,由于资本主义经济发展的需要。早在20世纪40年代中期之前,企业股东们需要保护自己的资本,防止因企业经营者作弊或企业经营不善而损害自己的利益;银行家需要保护自己贷款的安全;国家税务机关需要防止企业偷税漏税;所有这些都要求与企业无经济利害关系而又精通企业财务的审计部门对企业进行审计,定期地审计企业财务报表,以确保其能准确地反映企业经营的实际情况。这个时期的审计,重在查错防弊。

20世纪50年代以后,资本主义经济有了新的较大发展,跨国公司大量涌现,竞争更加激烈,垄断也加强了,在这种形势下,对审计也提出了新的要求。审计不再仅仅与财产所有者有关,而且与经营者紧密相连。作为经营者,面临着如何有效地控制与管理庞大的公司,如何提高企业的经济效益,防止损失浪费,以便在竞争中求得存在和发展等问题。在这种情况下,审计的方法和作用有了进一步发展,从单纯的外部监督,逐步渗透到企业内部管理的各个方面,使企业审计发挥了更为积极的作用。

同时,国家审计在资本主义政府强化经济干预的情况下,已不再满足于国家预算和公营部门的财务审计与合规性审计,而试图在管理性,即国家预算和公营部门的经济性、效率性和效果性方面,发挥更大的作用。

其次,绩效审计的产生和内部审计的发展是分不开的。如前所述,由于企业处于激烈的竞争环境中,为保持有利地位,不断扩大销售市场,取得高额利润,企业管理者的战略眼光必然要放在经济效益上。企业不能仅仅依靠外部审计的审计结果,更迫切需要内部审计人员对企业内部各个环节的合理性实施审计,以取得预期的效果。另一方面,内部审计所处的地位也要求它把审计重点放在经济效益上,其审计的范围能够扩大到广泛的经营管理领域。因此,绩效审计是在内部审计基础上产生和发展起来的。

2. 国外绩效审计的发展情况

在当今的西方工业发达国家,绩效审计开展得比较有特色的主要有美国、加拿大、瑞典等国家。美国是最早将政府审计引向绩效审计的国家。

早在20世纪40年代中期,美国的公营部门缺乏财务控制和使用国家资源效率、效果差的问题明显地暴露出来。为了保证公共财富的使用不仅合法,而且有效,以哈里·F·伯德为首的审计委员会在进行一项调查后向美国国会建议,