

最新审计技术方法丛书

丛书总主编：王会金  
副总主编：郑石桥 陈丹萍

# 绩效审计方法

Methods of Performance Auditing

郑石桥 主编

 东北财经大学出版社  
Dongbei University of Finance & Economics Press



最新审计技术方法丛书

丛书总主编：王会金  
副总主编：郑石桥 陈丹萍

# 绩效审计方法

Methods of Performance Auditing

郑石桥 主编

**FE** 东北财经大学出版社  
Dongbei University of Finance & Economics Press  
大连

© 郑石桥 2012

图书在版编目 (CIP) 数据

绩效审计方法 / 郑石桥主编. —大连: 东北财经大学出版社, 2012. 7

(最新审计技术方法丛书)

ISBN 978-7-5654-0808-3

I. 绩… II. 郑… III. 效益审计-审计方法 IV. F239.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 103306 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

教学支持: (0411) 84710309

营 销 部: (0411) 84710711

总 编 室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: [dufep@dufe.edu.cn](mailto:dufep@dufe.edu.cn)

大连图腾彩色印刷有限公司印刷

东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm×240mm

字数: 308 千字

印张: 15 1/4

2012 年 7 月第 1 版

2012 年 7 月第 1 次印刷

责任编辑: 李智慧 吴茜

责任校对: 王娟 孙萍 那欣 吴兔

封面设计: 张智波

版式设计: 钟福建

ISBN 978-7-5654-0808-3

定价: 36.00 元

# 前 言

虽然各国绩效审计呈现出不同的特色，但是，总体来说，20世纪70年代以来，绩效审计已经成为各国国家审计的重心，经济性、效率性和效果性是绩效审计的核心内容。我国自1983年建立社会主义审计制度至今，政府绩效审计从独立探索、与国际接轨探索直至现在的全面推进，成效显著。政府绩效审计在提高财政支出绩效，促进高效、精干、廉洁政府机构的建立等方面起到了重要作用。2008年，《审计署2008至2012年审计工作发展规划》提出，全面推进绩效审计，促进转变经济发展方式，提高财政资金和公共资源配置、使用、利用的经济性、效率性和效果性，促进建设资源节约型和环境友好型社会，推动建立健全政府绩效管理制度，促进提高政府绩效管理水平和建立健全政府部门责任追究制。但是，由于政府绩效审计在我国起步较晚，无论是在理论上还是实践上都还有许多问题需要解决，政府绩效审计的发展任重而道远。

本书以绩效审计技术为重点，对绩效审计技术相关理论、操作及应用做了全面且深入的阐述。本书由郑石桥主编，各章具体分工如下：第一章至第四章，郑石桥；第五章和第六章，陈希晖；第七章，贾云洁；第八章至第十章，戚振东；第十一章，王素梅；第十二章，王士红。

绩效审计涉及面较广，本书对绩效审计相关知识的介绍只是体现了我们对绩效审计的理解，这种理解可能存在不当之处，敬请读者指正。

郑石桥  
2012年3月

# 总 序

审计是社会重要的经济监督、经济鉴证和经济评价的工具。审计专业技术的精湛是审计行业赖以存在的根本，而其中最重要的内容非审计技术方法莫属。从国家审计来看，刘家义审计长于2008年11月提出，国家审计是国家治理重要的组成部分；从民间审计来看，审计行业面临做大做强的迫切需求；从内部审计来看，立足于经济监督、经济评价，努力为组织提供增值服务已经成为当务之急。这一切都对审计技术方法创新提出了更新更高的要求，这套《最新审计技术方法丛书》就是在这样的背景下创作的。作为十年前北京大学出版社出版的《审计技术方法》（李凤鸣、王会金著）一书的延续，南京审计学院审计技术创新研究团队又应东北财经大学出版社之邀出版了这一套丛书，旨在探讨十年后的今天，审计环境的迅猛变化给审计技术方法带来的巨大影响，更在此基础上试图揭示审计行业应如何从理论和实践上创新以应对这些审计环境的变化。因此，在这套丛书编写时，我们既考虑了国家审计和民间审计和内部审计三种不同审计主体的实践需求，也从技术创新的角度体现了账项基础审计和制度基础审计向风险导向审计发展的审计模式转变、财务审计向效益审计发展的审计内容转变、手工审计向计算机审计发展的审计环境转变的新需求，具有鲜明的时代特征。

整套丛书共分为八部：《重要性及审计风险》、《分析性程序审计方法》、《管理审计方法》、《绩效审计方法》、《业绩评价方法》、《持续审计》、《计算机审计》、《信息系统审计》。丛书设计的主要逻辑思路体现在：随着现代管理实践日新月异的发展，传统的审计模式已经很难适应现代审计的需求。自20世纪90年代末期开始，审计在世界范围内开始逐步向现代风险导向审计模式发展，审计风险和重要性的概念在各类审计中应用得越来越广泛。在这一理念的基础上，我们区别于传统的财务审计方法，侧重于阐述最新的分析性程序和管理审计方法在各类审计中的运用；同时随着计算机技术的普及，本丛书还特别致力于阐述计算机技术对审计方法的影响。在全套丛书的框架体例上，我们既在高校理论研究优势的基础上论述每部分的理论内容及国内外文献综述，构造学术前沿的理论篇，同时又从实战的角度对每部分内容重点介绍程序与方法，立足于审计技术与方法的可操作性，构造实际应用的技术篇，最后在前两部分的基础上立足典型案例构造应用篇。

在整套丛书的内容结构上，《重要性及审计风险》主要论述了重要性及审计风险的相关理论以及基于信息化环境下数据挖掘、模糊综合分析以及DEA（数据包络分析）对重要性判断与审计风险的控制方法；《分析性程序审计方法》主要论述如何利用比较分析法、比率分析法、回归分析法、时间序列分析法等，从总体上对

相关数据进行分析和比较，以确定经济业务的审查重点，降低审计风险；《管理审计方法》在管理审计一般理论的基础上，探讨了管理审计模式、管理审计项目选择和审计计划方法、审计现场取证方法以及审计报告方法、沟通方法和后续跟踪审计方法等；《绩效审计方法》也在绩效审计一般理论的基础上按审计的不同阶段论述绩效审计方法的运用，并特别强调了信息技术在绩效审计中的应用以及政策评价方法；《业绩评价方法》主要阐述了营利组织和非营利组织的业绩评价方法，如平衡计分法、关键指标法、标杆管理法等；《持续审计》主要阐述了持续审计的风险、技术路径及实现模型；《计算机审计》主要论述了审计数据的取证技术、审计信息的分析技术、审计系统的挖掘技术以及审计证据的融合技术等；《信息系统审计》则对信息系统审计进行了全面介绍和案例解析，着重阐述信息系统审计的基本技术方法、计算机辅助审计技术和其他与信息系统审计相关的技术方法。

《最新审计技术方法丛书》由南京审计学院副校长王会金教授担任总主编，南京审计学院国际审计学院院长郑石桥教授、国际审计学院副院长陈丹萍教授担任副总主编，负责整套丛书的策划、组织和审定工作。在创作过程中，我们得到了南京审计学院校长王家新教授及副校长尹平、张金城、时现教授等校领导的指导、关心和大力支持，并提出许多富有见地的思路 and 观点，在此表示最诚挚的谢意。南京审计学院教务处、科研处、研究生处等职能部门和国际审计学院、会计学院、管理学院、信息科学学院等二级学院领导和老师无保留地提出了自己的意见和观点，同时，该丛书还得到“江苏高校优势学科建设工程（审计科学与技术）”和江苏高校哲学社会科学重点研究基地“现代审计发展研究中心”的大力支持，在此一并表示衷心的感谢！最后，我们还要特别感谢东北财经大学出版社的各位领导和责任编辑给予这套丛书的大力支持，是他们认真的工作和无私的关爱才使得这套丛书得以如此呈现给广大读者，因此，真诚地表示感谢！

由于我们的知识所限和时间关系，丛书中难免存在不妥和疏漏之处，敬请广大读者批评指正。

**王会金**  
2012年春于古城南京

# 目 录

## 第一篇 理论篇

<b>第一章 绩效审计概述</b> .....	3
第一节 国外绩效审计的产生和发展.....	3
第二节 我国绩效审计的产生和发展.....	9
第三节 绩效审计的本质 .....	12
第四节 绩效审计的内容和范围 .....	20
<b>第二章 绩效审计模式</b> .....	25
第一节 绩效审计模式概述 .....	25
第二节 结果导向、过程导向、问题导向和风险导向绩效审计模式 .....	29
第三节 宏观服务绩效审计模式和微观服务绩效审计模式 .....	33
第四节 独立型绩效审计模式和结合型绩效审计模式 .....	38

## 第二篇 技术篇

<b>第三章 绩效审计步骤及技术方法概览</b> .....	43
第一节 国外绩效审计步骤 .....	43
第二节 我国绩效审计步骤 .....	47
第三节 绩效审计方法概览 .....	55
<b>第四章 绩效审计准则、绩效审计标准和绩效审计证据</b> .....	60
第一节 绩效审计准则 .....	60
第二节 绩效审计标准 .....	67
第三节 绩效审计证据 .....	74
<b>第五章 绩效审计项目选择方法和计划编制方法</b> .....	77
第一节 选择绩效审计项目的程序和方法 .....	77
第二节 绩效审计计划的编制方法 .....	86
<b>第六章 绩效审计现场取证方法</b> .....	98
第一节 绩效审计现场取证方法及其运用 .....	98
第二节 绩效审计现场取证方法的科学选择.....	105
<b>第七章 绩效审计分析和评价方法</b> .....	116
第一节 绩效审计分析方法.....	116
第二节 绩效审计评价方法.....	147

<b>第八章 绩效审计后续跟踪审计方法</b> .....	151
<b>第一节 绩效审计后续跟踪审计概述</b> .....	151
<b>第二节 绩效审计后续跟踪审计的工作内容与步骤</b> .....	155
<b>第三节 绩效审计后续跟踪审计技术</b> .....	160
<b>第九章 绩效审计质量控制方法</b> .....	172
<b>第一节 概述</b> .....	172
<b>第二节 审计项目计划阶段的质量控制</b> .....	178
<b>第三节 审计实施阶段的质量控制</b> .....	184
<b>第四节 审计终结阶段的质量控制</b> .....	187
<b>第五节 审计档案归档与后续跟踪质量控制</b> .....	191
<b>第十章 信息技术在绩效审计中的应用</b> .....	195
<b>第一节 信息技术在绩效审计中应用的方式</b> .....	195
<b>第二节 绩效审计中的数据采集、分析和结果显示</b> .....	197

### 第三篇 应用篇

<b>第十一章 绩效审计案例</b> .....	211
<b>第一节 农垦总局热带作物项目绩效审计案例</b> .....	211
<b>第二节 医疗设备采购及大型医疗设备使用和管理情况的绩效审计</b> .....	213
<b>第三节 淘汰燃煤锅炉绩效审计</b> .....	216
<b>第四节 三峡库区移民资金审计案例</b> .....	219
<b>第十二章 政策绩效评价</b> .....	223
<b>第一节 政策绩效评价概述</b> .....	223
<b>第二节 政策绩效评价方法</b> .....	226
<b>主要参考文献</b> .....	233



# 第一篇



## 理论篇

本篇对绩效审计技术相关理论做一简要介绍，主要包括以下内容：（1）绩效审计概述，主要内容包括：国外绩效审计的产生和发展；我国绩效审计的产生和发展；绩效审计的本质，包括概念、原因和目标；绩效审计的内容和范围。（2）绩效审计模式，主要内容包括：绩效审计模式概述；结果导向、过程导向、问题导向和风险导向绩效审计模式；宏观导向和微观服务绩效审计模式；独立型和结合型绩效审计模式。



本章对绩效审计的基本问题做一简要介绍，主要包括：国外绩效审计的产生和发展；我国绩效审计的产生和发展；绩效审计的本质，包括概念、原因和目标；绩效审计的内容和范围。

## 第一节 国外绩效审计的产生和发展

从绩效审计的视角出发，迄今为止，国家审计的历史可分为三大发展阶段：20世纪40年代以前为以财务审计为中心的阶段；20世纪40年代至70年代为以绩效审计为中心向以财务审计为中心的转型阶段；20世纪70年代以来是以绩效审计为中心的阶段。美国是世界上最早开展政府绩效审计的国家，英国的绩效审计称为货币价值审计，加拿大的绩效审计称为综合审计，澳大利亚对是否开展绩效审计有不同的观点。虽然各国绩效审计呈现出不同的特色，但是，总体来说，20世纪70年代以来，绩效审计已经成为各国国家审计的重心，经济性、效率性和效果性是绩效审计的核心内容。

### 一、美国绩效审计的产生和发展

美国是世界上最早开展政府绩效审计的国家，绩效审计工作量占整个审计工作量的比重已经超过85%。

美国在审计发展的最早阶段是借鉴英国的经验，于1789年在联邦财政部内设审计办公室，审计一直是财政的一部分。1920年国会提出议案，决定成立审计总署，并送威尔逊总统批准，但因为有审计长独立于总统的条款，遭到总统否决。国会对法案稍作修改后，提交下任总统哈定。哈定总统于1921年6月20日以《1921年预算与会计法》的修正条款批准了这项法案，并于当年生效。从那时开始，一直到20世纪50年代初，美国国家审计的重点一直是发票检查，也就是说，审计人员的工作是审核财政开支的每张凭单，以判断其真实性和合法性。这个时期的审计方法，总体来说，是账项基础审计。

20世纪40年代以来，由于1929—1933年资本主义世界大危机的影响，凯恩斯主义盛行，美国政府在社会经济生活中发挥着越来越重要的作用，再加上第二次世界大战的影响，需审核的事项增多，为了审计所有账单，审计总署大量增加雇员，但仍无法完成工作，1945年末审计凭证达3500万张。在这种背景下，当时的审计长认为，审计总署需要从庞杂的基础性工作中解脱出来，每张凭单的具体审查将由各政府部门自己完成，审计总署重点检查财务控制和程序，审计人员需要理解

和评估审计事项运作的标准，分析实际情况，并与标准做比较，衡量“现在怎样”以及“应该怎样”，“标准、原因与结果”就成为这一时期审计报告的基本格式。这一变化，从审计内容来说，实现了从单纯财务审计向综合审计的转变，从审计方法来说，实现了从以发票检查为特征的账项基础审计向以控制评价为特征的制度基础审计方法的转变。

20世纪70年代，美国的绩效审计走向准则化和法定化。1972年，美国审计总署根据立法所赋予的权限制定了《政府的机构、计划项目、活动和职责的审计准则》(Standards for Audit of Governmental Organizations, Programs, Activities and Functions)。这份被称为“黄皮书”的审计准则，突出强调“3E”[利用资源的经济性(Economy)、效率性(Efficiency)、效果性(Effectiveness)进行的评价]审计的重要性，并规定了如下审计目标：检查财务活动和遵循现行法律和规定的情况；评价管理工作的经济性和效率性；评价项目成果与预期成果的关系。这是首次在具有法规性的文件中明确阐述与绩效审计有关的审计目标。1974年，《国会预算与截流控制法案》首次以立法方式提出了政府绩效审计方法的新发展——项目评估。20世纪80年代以来，新公共管理运动席卷全球，包括两个核心思想：一是强调绩效观念；二是重视量化的评估方法。在新公共管理运动浪潮的推动下，1993年《政府绩效和成果法案》将绩效预算、绩效评估、绩效审计有机结合，建立起崭新的以绩效为导向的财政管理制度，进一步肯定、强调了项目评估这一新的绩效审计方法。

## 二、英国绩效审计的产生和发展

英国的政府绩效审计称为“货币价值审计”(Value-for-Money Audit)，国家审计署十分重视绩效审计，每年投入绩效审计的力量约占35%。

英国凭借工业革命及资本主义经济所创造的雄厚实力，对世界政治、经济、军事、文化、社会等各个方面产生了前所未有的影响。进入21世纪，英国日不落帝国的风光不再，但仍是世界上主要的发达国家之一。就审计领域来看，英联邦五十多个成员国，很大程度上受到英国审计的影响。即使是非英联邦国家，也有不少借鉴英国的审计经验。

英国国家审计有很长的历史，早在1314年，财政部就有负责审计政府支出的官员。从此以后，历代王朝都设立审计机构。19世纪，英国的政治体制发生了较大的变化，议会于1866年通过了《国库和审计部门法》，设立了由审计长领导的国库和审计部。它们都属于政府部门，对政府部门和公共机构进行审计。1921年，议会对该法作了修改，通过了《国库和审计部门法修正案》(以下简称《修正案》)。《修正案》规定，审计长应检查：政府拨款和赠款的使用是否符合议会的要求；支款程序是否符合授权权限；政府部门及其下属机构的商业、生产活动账目是否真实和正确。1866年的《国库和审计部门法》和《修正案》都没有授权审计长进行绩效审计，但是，1921年的《修正案》允许依赖内部控制制度进行抽查。

两次世界大战之后，随着公共支出的增加，英国出现了具有绩效审计特征的审

计业务。1979年撒切尔夫人执政以后，英国保守党政府推行了西欧最激进的改革计划，开始了在公共管理领域内以注重商业管理技术、引入竞争机制和顾客导向为特征的新公共管理改革，这就是“新公共管理运动”（New Public Management）。在新公共管理的背景下，货币价值审计备受关注。1980年3月，英国政府发表了“绿皮书”，该文件归纳了与国家审计机构有关的各种建议。1981年2月，公共决算委员会发布了著名的特别报告书《审计长的作用》。该报告主张制定相应的法律条款，对审计总体结构进行规定。1983年《国家审计法》颁布，该法将国库和审计部门改为国家审计署，直接向议会报告工作，确立了立法型审计体制。该法规定，审计长可以检查任何部门、机构或其他团体履行职能过程中使用资源的经济性、效率性和效果性，第一次从法律上正式授权英国国家审计部门实施绩效审计。目前，英国的绩效审计一般可以分为四类：对严重的铺张浪费、效率低下和控制薄弱现象的检查；针对特定的部门、重大项目、工程的调查；对管理活动的检查；其他较小规模的检查。

### 三、加拿大绩效审计的产生和发展

加拿大审计署的绩效审计与财务审计相结合，称为综合审计（Comprehensive Audit），审计资源中用于经济性、效率性和效果性审计的约占43%。

1973年之前，加拿大国家审计部门基本上从事单一的财务审计。1973年，麦克唐纳出任审计长，在他的推动下，议会设立威尔逊委员会，专门审视国家审计署的职责、与政府部门的关系、报告程序及审计署的独立性。1875年，威尔逊委员会向议会提交报告，该报告建议，审计署应该关心已经支出的公共资金是否有效益，审计署应该向议会报告他们所发现的不良结果。威尔逊委员会所做的工作及其他相关因素推动了议会于1977年通过了新的《审计长法》。这个法案将审计署的任务扩展到审查经济性、效率性和效果性。

与此同时，民间审计组织也在积极开展公共部门的绩效审计研究。1978年，加拿大特许会计师协会组成的亚当斯委员会在其出具的报告中指出，在非营利领域里缺乏诸如盈利和竞争之类的刺激因素，因此，扩大对这种机构的审计范围，与企业一样，使审计内容包括经济性、效率性和效果性可能是适宜的。

正是在国家审计和民间审计的共同推动下，加拿大出现了一种称为综合审计的现代审计模式。这种审计模式把传统的财务审计与绩效审计结合起来，既检查和评价被审计单位遵守法律、法规及会计准则的情况，又检查和评价被审计单位的绩效情况，充分体现其审计的综合性。为了便于识别和说明综合审计的性质和范围，加拿大审计署创造了一个词组——“FRAME”。其含意如下：F表示财务控制，R表示向议会呈报，A表示验证和法规，M表示管理控制，E表示计算机控制。

1977年的《审计长法》标志着综合审计在立法意义上正式确立。1980年，加拿大综合审计基金会（Canadian Comprehensive Auditing Foundation, CCAF）成立，CCAF的中心任务是在联邦公共部门、省及地方政府以及医院和学校的审计活动中传播综合审计经验。在审计署和CCAF的联合影响下，加拿大的综合审计得以大大

拓展，成为国家审计部门的主要业务之一。

#### 四、澳大利亚绩效审计的产生和发展

澳大利亚审计署从 20 世纪 70 年代初期开始对联邦公共部门开展绩效审计。1979 年，有关绩效审计的授权写入修订后的《审计法》。之后，澳大利亚绩效审计经过艰难摸索，到 20 世纪 90 年代末，许多问题都逐步得到了解决，绩效审计的地位与影响得以最终确立。绩效审计支出已占联邦审计署总预算的 50%，联邦审计署内设四个业务局，两个从事财务审计，两个从事绩效审计，绩效审计与财务审计平起平坐。

1974 年，由 Coombs 担任主席的澳大利亚政府管理皇家专门调查委员会成立。该委员会第一次对联邦官僚机构进行了广泛的检查，并指出内阁成员政治背景的差异已使得政府各部门的官僚机构不再是中立机构，而且很多部长以及官僚机构所负责的管理领域都没有很好地向议会尽职，希望能通过绩效审计这一制度安排来检查公共管理部门负责人的业绩与表现，强化政府公共管理的责任。同时，Coombs 明确表示，绩效审计不应涉及政策本身的合理性问题，他将绩效审计分为“效率审计”和“效果审计”，前者由审计机关实施，而后者由于涉及政治问题，由内阁和总理幕僚来完成。

Coombs 委员会关于授予审计机关绩效审查的权力的这些建议，受到财政部等部门的强烈反对，他们认为，一些政策问题很难与管理事务相区分，而且对部长进行双重的“猜疑”也是不妥的。但是，澳大利亚总理以及大部分内阁高官都认为有必要对公共管理过程与行为进行审查与监督。1979 年，有关绩效审计的授权最终写入修订后的《审计法》。修订后的《审计法》赋予审计长对政府公共管理机构实施绩效审计的权力，但对国有公司的绩效审计必须得到澳大利亚总理的同意。同时，还特别要求审计机关必须向议会提供绩效审计报告并征求被审计单位的意见。绩效审计主要面向三个方面：其一是政府当局、部长们的责任；其二是确保纳税人的资金得到合理使用；其三是为被审计单位提供更有效管理及使用资源的建议并协助政策的履行。

1979—1990 年是澳大利亚绩效审计艰难摸索的时期，为了应对来自各方面的偏见甚至是敌意，澳大利亚审计署不得不进行积极的调整，历任审计长“前赴后继”，艰难摸索，不断进取，最终他们凭借自身的绩效审计业绩赢得了社会的理解，为确立绩效审计地位打下了坚实的基础。1990 年以来是澳大利亚绩效审计逐渐为公众接受的关键时期，也正是在这一时期，澳大利亚绩效审计的地位与影响得以最终确立。从 20 世纪 80 年代中期到 90 年代初，联邦审计署和被审计单位之间的关系并不太密切，联邦审计署也始终处于被质疑的阴霾中。但是，到 20 世纪 90 年代末，许多问题都逐步得到了解决，特别是澳大利亚联邦审计署在绩效审计方面取得了公认的成绩，也正是在这一时期，澳大利亚绩效审计的地位与影响得以最终确立。

## 五、德国绩效审计的产生和发展

德国的审计有着悠久的历史，其真正意义上的绩效审计始于1969年修改的《预算法》。修改法案明确了审计院具有开展绩效审计的权力。但是，总体来说，在发达国家中，无论是实务还是理论研究，德国在绩效审计方面的成就并不引人注目。

德国从1714年开始建立审计制度。1871年，建立德意志联邦审计院，隶属于国王。1950年，成立联邦审计院，属于联邦最高机构，1985年修改联邦《审计法》，审计院不隶属于议会或政府，也不隶属于司法机构。

德国的绩效审计开始于20世纪60年代。1969年，联邦德国修改了《预算法》，修改法案进一步扩大了审计院的权力和审计范围。从此，审计院的工作重点和任务发展产生了重大变化，主要任务已经不再是审查财务收支的合规性、合法性，而是审查经济合理性。总体来说，绩效审计关心的问题主要是财政预算和公共财政涉及的内容：一是审查财政预算及经营活动，审查政府部门是否按照规定程序和科学方法合理安排预算收支。二是重点审计民众广泛关注的养老、医疗保险和高等教育资金的使用效率和效果。三是审计公共投资及其资产，审查政府投资项目确立的目标是否适当，项目可行性研究是否与客观情况相符，可操作性、合规性、效益性满意度等。四是对政府在私人企业中所占股份的绩效审计，主要审查政府在该企业的投资或资助是否取得最大收益。

横向审计作为德国联邦审计院进行绩效审计的一种独特审计方式，是德国绩效审计的特色。横向审计主要是利用数值分析，利用情况分析，通过选择具有代表性的管理部门进行比较，对限定范围内的管理工作做出评价。该方法主要是就同一审计题目或问题，对不同的公共部门和单位进行比较分析，查明产生问题的原因，并提出处理办法和建议，其实质是比较、分析方法在审计工作中的灵活运用。横向审计能够帮助审计人员找到评价经济性的标准，查明问题存在的原因，有针对性地提出易于被审计单位接受的改进建议。同时，横向审计有助于审计人员发现有普遍性、代表性的问题，从宏观角度提出意见和建议，以促使财政预算的调整和立法的完善。

## 六、法国绩效审计的产生和发展

法国的绩效审计始于20世纪70年代，但是，绩效审计本身的特点决定其难以进入司法程序，法国的司法型审计体制，制约了其绩效审计的发展。

早在1318年，法国菲利普五世就敕令建立由法官审查公款使用的制度，奠定了法国司法审计的基础。1807年，拿破仑创立审计法院，为法国现代审计奠定了基础，当时不存在开展绩效审计的内在动因，主要开展合法性审计。20世纪40年代至70年代中期，是法国的传统审计时代，这一时期的主要特点是完善合法性审计，同时扩大审计范围。20世纪70年代后期，法国进入现代审计时代。1976年，议会通过法律，审计法院开始对国有企业的账目和管理发表意见；1982年，为适应地方分权的需要开始进行管理审计。1991年，组织法第58条赋予审计法院公共

政策调查的权力；1996年，宪法修正案规定，审计法院协助议会监督公共资金的使用。2006年，审计法院开始对国家财政支出的绩效进行认证。法国的绩效审计遵循两个指导性原则：资金的良好使用和良好管理。总体来说，法国的绩效审计主要由管理审计和公共政策的绩效审计组成。管理审计涉及的主要范围包括：政府各个部门以及其公共机构；社会保险机构；国有企业以及国家拥有部分资产的合资企业；国家给予财政补贴或享受国家税收优惠的企业。审计法院开展管理审计，旨在对管理活动提出管理意见和建议。至于公共政策的绩效审计，主要是在美国GAO的影响下，于20世纪90年代初期发展起来的。这类审计涉及的范围相当广泛，如教育体制、医疗卫生体制、社会保障体制、交通建设、就业政策、领土整治、环境保护、移民政策、司法管理、国防建设等。

### 七、瑞典绩效审计的产生和发展

2003年之前，瑞典国家审计体制属于行政型，在这种审计体制下，瑞典国家审计局从20世纪60年代开始实施绩效审计，到20世纪80年代，绩效审计成果显著并积累了丰富的经验，在国家审计局的工作中，绩效审计占用审计资源的80%。

瑞典国家审计始于1539年成立的皇家审计厅，主要审计内容是皇家的财政，并进行审计与控制工作。后来，瑞典国家审计经历了一系列的变革。1920年，瑞典成立了属于中央政府的审计机构，后改组为瑞典国家审计局。现时，为弥补国家审计的缺陷，瑞典还设有议会审计局，负责对议会和内阁各部门的审计工作，议会审计局的审计师由议会从议员中选出。瑞典国家审计局负责国家审计工作，同时负责政府会计和政府管理工作。进入20世纪，瑞典向福利国家迈进，在这个过程中，政府一方面增加税收，一方面扩大支出，因此，瑞典国家审计局的工作重点一直放在对政府各项拨款与支出的审计上，以保证政府福利国家目标的实现。20世纪70年代至80年代是瑞典国家审计发展的重要时期，标志有两个：一是发布了《瑞典国家审计局法》，使国家审计有了法律依据，同时也有了审计行为的基本规范；二是开始大力发展绩效审计。尽管20世纪60年代，国家审计组织就已经开始实施绩效审计，但是，直到20世纪80年代，绩效审计才成为国家审计普遍实施的主要内容之一。80年代以来绩效审计成果显著并积累了丰富的经验，已经成为一种比较规范的审计方式。随着法律规定的日益完善和绩效审计的日趋成熟，绩效审计在瑞典已经取得了与财务审计同等重要的地位。在国家审计局的工作中，绩效审计与财务审计、财政管理已形成了三分天下的局面。2003年7月1日起，议会审计局和瑞典国家审计局合并为国家审计总署，直接对议会负责，隶属于议会，它主要有两大任务：一是对政府机构及其所属的270个办事处的经营活动进行年度审计——财务审计；二是对政府工作的效力和效率进行审计——绩效审计。

### 八、绩效审计产生和发展的背景

以上介绍了有代表性的国家的绩效审计是如何产生和发展的。为什么绩效审计会出现呢？为什么绩效审计会发展呢？为什么不同国家的绩效会有区别呢？

尽管不同的学者有不同的解释，但是，这些解释都可以归结为环境因素制约绩



效审计的产生和发展。在众多的环境因素中，经济环境和政治环境可能是发挥主要作用的环境因素。

就政府绩效审计来说，经济环境是指对政府绩效审计产生影响的经济水平、经济规模、经济体制等。20世纪30年代，资本主义主张国家全面干预经济活动的凯恩斯主义兴起，由此带来政府职能迅速扩张，公共开支急剧增加，在这种背景下，公众要求评估政府绩效、减少和优化政府职能、强化经济责任的呼声越来越高。具有独立地位和专业资格的审计组织对管理公共资源的政府官员所负的经济责任进行审查，提供客观公正的反馈信息，使授予政府使用和管理公共资源权力的公众及其代表能够直接了解政府管理公共资源的状况和履行经济责任的情况，帮助立法机构乃至整个社会监督政府，从而把财务审计推进到绩效审计。此外，随着科学技术在公共管理中的运用，为绩效管理、绩效评估提供了重要的技术支持。

就政府绩效审计而言，政治环境是指在一定的社会政治制度下形成的对政府绩效审计产生影响的政治体制、预算管理体制等制度条件。政治体制和预算管理体制对政府绩效审计有重大影响，在不同的政治体制下，审计机关的权限、审计重心、审计独立性、审计的组织形式等皆有所不同；不同的预算管理体制下，绩效审计的效果也不同。例如，美国实行立法、行政、司法三权分立制度，这一制度使其国家机器运转的许多方面呈现出一种权力制衡关系。政府绩效审计针对财政资金使用部门的业绩、效率进行客观和公正的分析及评价。同时，美国的预算编制和预算执行分别由两个独立的部门去完成，联邦预算管理局负责编制预算，财政部则负责执行预算，这样审计机关对预算执行部门进行审计就不会遇到自身预算受到不正当限制的问题，同时，美国审计总署的预算经费直接由国会审批。这两种管理体制确保了美国对预算执行部门的业绩、效率进行审计有制度和经费。

20世纪70年代，西方发达国家开始实施绩效审计以来，有学者进行过国别绩效审计比较研究，认为在西方发达国家能够开展绩效审计，其他欠发达国家也应当能够开展。有人在比较西方国家绩效审计开展情况后，认为沙特阿拉伯也存在开展绩效审计的条件；还有人将美国、瑞典与利比亚的国家审计进行比较分析后，认为利比亚也应该而且有条件开展绩效审计；更有甚者，一些学者认为，所有国家审计部门都应当大力倡导绩效审计。所有这些研究都告诉我们，不是只有发达国家才能开展绩效审计，也不是必须在一定的审计体制下才能开展绩效审计，但是，这些环境因素可能对绩效审计产生影响，从而使得绩效审计在不同国家呈现自己的特色，产生各具特色的绩效审计。



## 第二节 我国绩效审计的产生和发展

自1983年我国建立社会主义审计制度至今，政府绩效审计从其独立探索、与国际接轨探索直至现在的全面推进，成效显著。政府绩效审计在提高财政支出绩效，促进高效、精干、廉洁政府机构的建立等方面起到了重要作用。但是，由于政