

邢俊芳 陈华 邹传华 编

最新国外

# 绩效审计

XINGUOWAIJIXIAOSHIENJI

中国审计出版社

# 最新国外绩效审计

## ——职能·准则·方法·目标

邢俊芳 陈华 邹传华 编

中国审计出版社

## 图书在版编目(CIP)数据

最新国外绩效审计/邢俊芳 陈华 邹传华编. —北京:中国审计出版社, 2000. 1

ISBN 7 - 80064 - 944 - X

I . 最… II . ①邢…②陈…③邹… III . 效益审计 - 文集  
IV . F239.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2000)第 57286 号

## 最新国外绩效审计

邢俊芳 陈华 邹传华编

---

|      |                                |          |                   |
|------|--------------------------------|----------|-------------------|
| 出 版  | 中国审计出版社                        |          |                   |
| 地 址  | 北京市西城区北礼士路 54 号                | 邮政编码     | 100044            |
| 发行经销 | 新华书店总店北京发行所发行                  | 各地新华书店经销 |                   |
| 制版照排 | 世纪风云图文制作中心                     |          |                   |
| 印 刷  | 山东省高青县印刷厂                      |          |                   |
| 开 本  | 850 × 1168 1/32                | 版 次      | 2001 年 1 月北京第 1 版 |
| 印 张  | 16                             | 印 次      | 2001 年 1 月第 1 次印刷 |
| 字 数  | 400 千字                         | 定 价      | 28.00 元           |
| 书 号  | ISBN 7 - 80064 - 944 - X/F·656 |          |                   |

---

版权所有 侵权必究

# 当前国外绩效审计走向

## (代前言)

邢俊芳

奉献给读者的这部文集,是从数百篇绩效审计译文中精选编辑而成的。其中,《亚洲发展中国家和工业化国家的绩效审计》是加拿大前审计长埃尼斯 M·戴伊·FCA 在世界银行支持下,经过近一年的调查而写成的调查报告,具有极重要的参考价值。

读者从这部译文集中可以看出,绩效审计作为审计监督系统的重要组成部分,在全世界范围内所受到的广泛重视。当今有近 160 个国家和地区建立了审计机构。在工业发达国家,一般有比较健全的传统审计制度,有的还具有审计司法的职能,在维护社会经济秩序中发挥了重要作用。

审计活动是人们在一定的经济条件下,进行经济监督的活动。在人类社会,审计行为的出现,大约是奴隶制社会鼎盛时期或期末的事情。审计的发展,经历了一个漫长过程。如果以审计内容为依据,来划分审计发展阶段的话,那么,迄今为止,可分为两大发展阶段:20 世纪 40 年代以前为财务审计阶段;20 世纪 40 年以来为以绩效审计为中心的发展阶段。

从审计的起源至 20 世纪 40 年代,审计关系基本上是一种财务责任关系。也就是说,维系着委托者和受托者之间的,仅仅是会

计或财务上的联系。所以,审计的目的,是通过检查受托者的会计资料,解除受托者的财务责任。这时的审计是传统意义上的财务审计。

第二次世界大战后,随着经济和社会需要的发展,审计职能作用的范围也扩大了,传统的合规性财务审计向绩效审计延伸,成为国家审计实践发展的一种趋势。这是因为,人们对提高公营部门支出的效果和明确支出的经济责任的要求,越来越严格。它导源于这样的严重压力,即政府可以利用的资源越来越少,同时,政府所承担的社会和经济义务却日趋扩大。这是促使绩效审计在世界范围内兴起的重要原因。

绩效审计引起的重大的变化,不仅是审计范围的扩大,而且是推动整个世界国家审计向纵深发展。

在绩效审计浪潮风靡全球的同时,审计领域还出现了许多派生审计形态,诸如:管理审计、经营审计、价值为本审计、综合审计等。目前,现代审计是以绩效审计为中心,财务审计与绩效审计同时并存共同发展的时期。审计形态呈现多元化趋势。由于各国国情不同,财务审计和绩效审计的工作量的比重也不一样。诸如:英国审计署和加拿大审计长公署,每年的审计项目计划,绩效审计大致占总审计数的 40%。开展管理审计和经营审计的情况也不尽同。美国学者 E·B·齐塔茨早在 80 年代末期的《21 世纪审计展望》一文中认为,未来的 21 世纪,财务审计仍将继续大量存在,但直接用来确定公司经营的经济性、效率和效果的审计会越来越多。如美国国家会计总署工作比重:财务审计占 10—14%,绩效审计占 85% 以上。绩效审计项目呈现不断增加趋势。

从审计的发展阶段看,我国审计工作仍然处在财务审计阶段。1991 年全国审计工作会议提出既要继续进行财务审计,又要逐步向检查有关内部控制制度和绩效审计方面延伸,并作出适当的审

计评价,推动经济效益的提高。

总之,目前,我国审计工作的主导方面仍是财务审计,绩效审计仍处于试点阶段。两个延伸的提出为审计工作发展到新阶段创造了一定条件。

在未来的 21 世纪,我国的审计工作将发展到一个崭新阶段,我国要用 50 年左右的时间来实现由财务审计为主导向绩效审计为中心的转变,到那时,财务审计仍将继续大量存在,但中国审计将转向以绩效审计为中心、财务审计与绩效审计同时并存、共同发展、绩效审计越来越多的阶段。与此同时,在我国审计领域将出现审计形态多元化趋势,在绩效审计浪潮风靡全国的同时,许多派生审计形态将应运而生并得到发展。诸如:管理审计、经营审计、业绩审计、规划审计、环境审计等。未来审计不仅要揭露会计资料的错误与舞弊,而且要指出其造成错误与舞弊的根源及其后果,提出解决的办法。

在我国,开展绩效审计,必须根据中国的实际情况,学习和借鉴国外绩效审计的经验。本书的编辑出版如果能在这方面给读者提供一些参考,那就是我们的最大愿望了。

2000 年 9 月 30 日于北京

## 本书简介

中华人民共和国审计署几位专家,根据近十年西方工业发达国家绩效审计发展动态,搜集资料,选编了这部近十年西方审计的代表作。不仅是中华人民共和国审计署成立以来第一部难得的西方最新绩效审计文论,即使在西方审计国家也是一部极好的选集,非常权威的选集。

本书可供审计、财经理论工作者和实际工作者、经济管理和会计工作者、大专院校师生及一切有志于钻研绩效审计理论与实践的同志学习,也适用于其他社会科学工作者研究参考。

# 目 录

|                                                           |                        |
|-----------------------------------------------------------|------------------------|
| 当前国外绩效审计走向(代前言) .....                                     | 邢俊芳                    |
| 亚洲发展中国家和工业化国家的绩效审计——谋求发展的机会<br>..... (加拿大)埃尼斯 M·戴伊·FCA(1) |                        |
| 国际效益审计展望 .....                                            | (英国)约翰·J·格林(35)        |
| 瑞典效益审计 .....                                              | (瑞典)伦尼·勃格伦(47)         |
| 经济效益审计的特点 .....                                           | 澳大利亚审计署(52)            |
| 绩效审计的定义、目标和局限性 .....                                      | 瑞典国家审计局(64)            |
| 绩效审计框架 .....                                              | 英国国家审计署(71)            |
| 英国政府经济效益审计 .....                                          | 英国国家审计署(88)            |
| 效益审计的模式 .....                                             | (英国)约翰·鲍恩(102)         |
| 对拨款的绩效审计 .....                                            | 英国国家审计署(110)           |
| 绩效审计的技术和报告 .....                                          | 丹麦审计长公署(133)           |
| 德国绩效审计 .....                                              | (德国)海茵兹·冈特·扎维尔伯格(144)  |
| 绩效审计要素 .....                                              | (巴基斯坦)穆罕默德·阿克拉姆·汗(152) |
| 美国的效率审计 .....                                             | (美国)莫特·迪滕霍菲(161)       |
| 泰国如何开展绩效审计 .....                                          | 泰国审计长公署(171)           |
| 效率审计指南 .....                                              | 加拿大审计长公署(176)          |
| 加拿大综合审计的特点 .....                                          | 加拿大审计长公署(194)          |
| 综合审计方法 .....                                              | 加拿大审计长公署(212)          |
| 综合审计构思 .....                                              | (巴基斯坦)苏律亚(240)         |



|                               |                               |
|-------------------------------|-------------------------------|
| 管理审计 .....                    | (英国)莱斯尼·霍华德(246)              |
| 管理审计基础 .....                  | (英国)李斯特·R·赫伍德(266)            |
| 管理审计的实施要点 .....               | 菲律宾“国家会计和审计中心”(281)           |
| 关于管理审计的几个理论问题 .....           | (日本)松田修一(299)                 |
| 成本管理——效益审计的一种武器 .....         |                               |
| .....                         | (澳大利亚)特里·安德伍德(309)            |
| 项目管理审计:作用与实施 .....            |                               |
| .....                         | (美国)M·拉斯金 W·伊斯坦斯(319)         |
| 瑞典中央政府管理部门的有效性审计 .....        |                               |
| .....                         | (瑞典)G·伦尼·勃格伦(330)             |
| 经营审计及其起源 .....                | (美国)D·L·弗莱什 S·西沃尔特(356)       |
| 经营审计纵观 .....                  | (美国)D·J·开勒斯 J·R·克劳开特(362)     |
| 经营审计 .....                    | (澳大利亚)麦克唐纳(377)               |
| 经营审计结构 .....                  | (美国)D·L·弗莱什 S·西沃尔特(388)       |
| 独立审计人员的经营审计指南 .....           |                               |
| .....                         | (美国)D·L·弗莱什 S·西沃尔特(404)       |
| 美国政府绩效审计标准 .....              | (421)                         |
| 案例:项目效果的审计 .....              |                               |
| .....                         | (美国)D·L·斯堪特尔勃雷 劳奈尔·B·拉乌姆(449) |
| 附录1 文献索引 .....                | (469)                         |
| 附录2 绩效审计的各种定义 .....           | (473)                         |
| 附录3 效果性审计流程图 .....            | (478)                         |
| 附录4 最高审计机关国际组织有关绩效审计的决议 ..... | (484)                         |
| 附录5 最高审计机关的绩效审计工作条例 .....     | (489)                         |
| 附录6 最高审计机关的绩效审计培训机构 .....     | (497)                         |

# 亚洲发展中国家和工业化国家的绩效审计 ——谋求发展的机会

(加拿大前审计长) 埃尼斯 M·戴伊·FCA

**编者按:**这篇调查报告反映了亚洲技术部的部门研究与分析工作计划,其目的是促进对重要问题的讨论。作者是柯瓦特稽核部主任、原任加拿大审计长公署审计长。作者在准备此报告时得到了阿伯特·埃尼菲克的指导和建议。埃尼菲克是世界银行东亚与太平洋地区的财务管理与审计顾问。报告中的发现、论述和结论是属于作者本人的,不代表世界银行。

## 绩效审计的介绍

最高审计机关的职责任务是审计和报告对政府各级部门所作的稽核,并为政府职能部门立法程序与活动中的一个重要与独立的环节。一个有效的稽核系统是一个公开、透明的政府的核心部门。理想的做法是,一个最高审计机关是在一个与政治无关的结构中运作,这样能进一步作好良好的稽核、审查和平衡工作,而这些对于一个好的政府来说均是十分必要的。传统的做法是,大多数的最高审计机关的工作是审计政府的开支与运作是否符合各种法律与条例。然而,近年来,有些最高审计机关将他们的审计指向政府工作的经济性与效益。这就是现在所称作的绩效审计。

本报告的重点在于绩效审计,并希望能引发亚洲发展中国家的最高审计机关来探讨制定良好的绩效审计措施的必要性和机会。本文还概述了成功地开展绩效审计工作的策略以及北美及欧洲各国的审计机关的经验。附录中选列了一些文献出版物和绩效审计的培训,还包括了对各类审计的定义以及某些富有成效的最高审计机关所制定的法律条文。

绩效审计的重点是三 E 审计。审计一般分为三类:关于财务报表审计,关于遵守法律条文的审计以及绩效审计。绩效审计的重点在于政府的业绩,特别是在执行政府政策方面的经济性,效率和效益,有时称之为“三 E”(其英文的第一个字母均为 E)。绩效审计为了确保行政程序遵循良好的管理政策、原则和措施。同时,它还要了解在人力、财务和其它资源方面是否已获得最佳使用,其中包括被审计部门的程序、信息系统、绩效计量与监控工作;并了解该部门的业绩是否有助于完成其部门目标。绩效审计鼓励政府改进管理公共资金的方法。如何进行绩效审计见方框 1。

#### 方框 1 如何进行绩效审计

根据国际会计师联合会的规定,绩效审计必须向用户提供独立而可靠的绩效信息和系统。为此目的,审计必须:

- 确定被审计部门是否具有良好的系统和控制手段,并已达到什么程度;
- 检查这些系统和控制手段是否运行良好,并是否具有监督业绩的有效管理信息系统;
- 找出改进业绩信息系统的方法,推荐在必须进行改进的方面应该采用的可能的费用——效益比的良好措施;
- 确定业绩信息的适当、可靠、可理解和可比较的程度,并且查出不满意的业绩及其原因和找出必须改进之处。

## 绩效审计的出现及政府的可稽核性

有些最高审计机关往往宣称它们已有很长的绩效审计的传统,但那时不是这样称呼的,也几乎没有什么正规的方法。具有当前形式的现代化审计机关出现在六、七十年代。当时的国会议员要想获得可靠的数据,以确保执政的政府的项目是经得起检查的。

在七十年代,工业化国家在开发和试验绩效审计方法和技术方面已取得很大进展。已经制定了计量政府绩效的依据,并运用了一些方法,还拟制了绩效指标,探讨了重要的方案和关于经济性、效率与效益的指标。通过讨论和专业会议,专业人员拟就了方案,取得了经验和方法。这些工作改进了对政府工作进行审计的报告。在加拿大、瑞典、英国和美国这方面的成绩尤为明显。随着经济、政治压力的不断增大,绩效审计的方法不断改进。早期的方法是审计政府某部门的所有主要系统,这种从上而下、针对程序的方法的理论依据是:如果系统是完整的并符合良好的管理标准,则可认为必然会导致良好的业绩。然而,这种方法费时、费钱,并且这样的审计不好评价,不易理解。

较现代化的方法是审计某个项目或一组项目。一些小型的审计只需较少的依据,同时也能进行重点审计。得出的报告更为有用,因为它们只集中于少数几个主题,它们的发现和建议较好理解并切合实际。由于项目审计规模较小,费用较低,报告本身也较短并流畅。另一种现代化的绩效审计方法是对几个政府部门的功能进行审计。这种跨部门的审计内容是人事工作、现金管理、旅行出差以及采购等方面的审计。绩效审计往往强调必须很好地定义政府和项目的目标,随着政府日益习惯和使用绩效审计,项目目标和业绩标准逐渐阐述得更为清楚,这就大大提高了审计的切题性和效率。更好地定义预期的财务绩效、服务质量、效率、输出、结果与

影响等问题,就能大大地改进可能进行审计的证据基础,从而大大拓宽了可以进行审计的工作范围。随着审计过程的计算机化以及以结果为基础的审计工作大大减少了现场作业和冗长报告的必要性,绩效审计本身的效率也愈来愈高。

随着最高审计机关的绩效审计经验日益丰富,并还将不断改进。目前大多数的条文规定不允许评论政府政策,只能评议政策的执行,从而大大限制了绩效审计的范围。但是,有些国家如美国允许审计机构扩大其范围,评估项目以及政策。

一种新的绩效审计方法正在加拿大的综合审计基金会进行推行,它与财务报表审计相似,称之为 CCAF—FCV1,这种方法称之为“效益属性的管理设定”(见方框 2)。在这种方法中,由管理部门设定最多不超过 12 个的基本效益属性,然后由审计人员来评价每个设定的完整性和合理性,从而形成一种部门业绩的自我评价。这种新方法尚未广泛被许多公共审计和私人企业所接受,主要的障碍是很难使管理人员相信,他们既可提供诚实的和现实的设定又可不必为自己的前程和单位的法律责任担任风险。这种更有效的绩效审计方法经过一些试行,或许可以显示其价值。

方框 2 CCAF—FCV1

效益的属性

·管理方法·切题·适宜性·预期目标是否达到·公认·二级影响·费用与生产率·响应性·财务结果·工作环境·资产保护·监督与报告

当前另一个趋势是把审计的重点由程序过程转向结果,与针对审计程序过程一样,针对结果的审计依据是事前制定的,以保证审计内容集中于项目一级的业绩输出的经济性、效率与效益。这种方法放弃了使用已久的对程序和系统的关注,而直接重视这项工作是否达到预期目标。

选择影响全社会的审计主题是某些工业化国家的另一个当前

发展趋势。政治家们可以根据审计报告对当前的事件与关注立刻作出响应,例如,瑞典外部的、独立的无偏向的审计的优先领域是那些能提高效率 and 效益的领域。另外,全世界的医疗保健费用日益增长,政府可利用他们的最高审计机关进行医疗保健审计。同样,环境审计也将日益普遍。

虽然审计方法是多种多样的,但基本原则是相同的。绩效审计同样具有财务与遵纪审计的工作内容,它必须体现增值和信用,并且证明审计者是客观的。审计者必须先取合适的、主要的主题。重要性的概念是从审计财务报告中的实质性概念那里借用来的。过去,一些不是重要的、实质性的违反法律与条例的问题也是统统要向政府报告的。近年来,工业化国家的审计者主要往往报告一些具有针对性和重要意义的违反规章问题,这样领导们不必操心那些无关紧要的事情了。重要性这一概念同样运用于绩效审计。

## 绩效审计的战略规划

本章讨论发展充分而有效的绩效审计能力的基本要求与前提,这些必须纳入任何的战略规划中。下面一章是对于刚探索进行绩效审计的最高审计机关的一些具体的可优先考虑的战略;接着是一些已具有一些经验的最高审计机关所需的战略;最后是一些很有绩效审计经验的一些最高审计机关的专门的战略。

此处提出的一些总的需求是必须经常考虑与采用的,从而能创造有利于进行有效绩效审计的环境,这些总需求没有列出其优先顺序,但是它们是审计工作的战略框架的骨干:明确的条例;充分的资金;最高审计机关的独立性;采用国际公认的绩效审计标准;制定指导绩效审计的方法;进取的人事政策;不断培训。

## 明确的条例

许多亚洲国家都有绩效审计的工作条例,但是有些国家的绩效审计条例文件写得很含糊。绩效审计条例相对来说是比较新的,阐述这些文件的语言差异很大,在许多国家中,都对绩效审计给予政治或官僚方面的支持。在其它国家中,绩效审计是由政府指导的,而不是议会或立法部门。

绩效审计条例必须是一套经议会同意的规章与界限。定义议会目标的审计法是说明和认可绩效审计条例的最有效的方法(方框3)。如果不能在法律条文中列出绩效审计要求,则容易使最高审计机关遭受批评,指责其工作超越审计条例的范围,同时,审计法可保证最高审计研究机构只处理议会希望的独立的审计机关所审计的所有问题。

在拟制绩效审计条例时,亚洲的最高审计机关必须再三考虑制裁的作用和惩罚。虽然在西方国家中已普遍不考虑这类问题,许多亚洲的最高审计机关一般均列出制裁和惩罚问题。这种做法可以创造出一种环境,在这样的环境中审计员可以使人畏惧,而不是把他视为一个可以为单位增值的专业顾问。现代的观点是从错误中吸取教训比惩罚官员更有建设性意义。最高审计机关在拟制条例时,必须很好地评议其它最高审计机关所定的清楚的绩效审计条例(附件C)。在制定条文前,最高审计机关和政府部门必须先对绩效审计进行定义,并确定审计员的独立性、审计的范围、被审计的单位以及审计员的职责。在这些方面已有大量的文献,最高审计机关可以阅读一下新加坡国务秘书于1984年所作的一份研究报告,这份报告对沿用英国传统而发展起来的议会制国家特别有用。工业化国家最高审计机关的审计条例的讨论文章可以提供其它的信息。工业化国家的有经验的审计师是愿意帮助其它的最高审计机关来制定条例,发展中国家的总审计长可以邀请他们

帮助。

### 方框 3

审计工作条例(包括绩效审计)的共同特点

制定审计条例是为了向议会保证,议会将在公共资金的管理方面得到独立而可信赖的审计报告和其它有用的信息。审计条例往往有下列内容:

·选择总审计师(主计长和总审计师,财会法庭庭长,审计委员会主席)的标准;

·服务期限;

·有关退休和辞退的规定;

·审计范围,提供报告的时间以及内容,受哪些因素影响:

——已经收到所有的信息和解释;

——财会和重要记录以及系统均恰当地得到维护;

——财务报表符合国际或国家标准;

——按预算支出经费;

——各项开支均经批准;

——在经济性、效率和效益方面得到了应有的关注;

——具有合适的防止欺诈和浪费的系统;

——审计师已列出改进政府工作的建议;

——存在欺诈;

·合理获得纪录的渠道;

·审计长的法律豁免权;

·要求定期的而不是年度的报告;

·有权录用和辞退最高审计机关工作人员;

·有权将专业服务承包出去;

·拥有充足的预算。



### 获取充分的经费

持续发展和保持绩效审计员的才能是需要相当的年度投资的,必须得到足够的预算支撑,绩效审计需要的资源是与传统方法审计一样的甚至更多。为了向绩效审计部门提供足够的资金,政府和议会必须提出支持审计工作的积极的报告。足够的财务资源的支持必须换来高质量的专业化的绩效审计。

亚洲发展中国家的最高审计机关一般都缺乏经费,当然这些审计机关事实上还存在可以改进它们的工作效率的地方,但是这些改进的工作效率是不可能省出足够的费用来支付有竞争力的工资和现代化的技术,发展中国家的政府必须很好地考虑它们的最高审计机关必须有充分的资金。财政预算往往制约了审计人员才干的维护和不断更新。很少亚洲国家制定有关审计培训的年度目标,或者是制定可以支付课程和外部训练经费的预算。

亚洲最高审计机关很少对项目一级的工作提供统计报告,各个进行绩效审计的项目均不给出经费开支,也不用各种数据来衡量项目的进展情况。由于没有项目预算和管理信息系统,绩效审计往往效率不高而且费钱,因为没有保存所需的记录和缺乏项目管理的稽核。此外,亚洲的最高审计机关人员过多,许多审计员缺乏训练,对审计过程无济于事,为了保持最高审计机关的置信度,他们必须有效地管理自己,这样才能提供良好的绩效审计报告。或许他们也应该对自己的工作进行绩效审计,绝大多数的审计机关不掌握每项审计所花费的资金或者全部的工作经费。也很少制定绩效审计工作、审计管理部门、训练和方法开发方面的预算。在被调查的亚洲最高审计机关之中,没有一家制定了预算,在亚洲很少运用内情通报,因此没有数据库可以用来确定绩效审计的费用,管理和训练等费用。为了获得充分的训练经费,亚洲的最高审计机关必须制定年度训练预算,确立用于训练的目标。这个目标必