

中国审计学会2012年度 合作课题研究报告选编

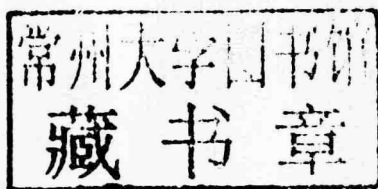
◆中国审计学会 / 编



中国时代经济出版社
China Modern Economic Publishing House

中国审计学会2012年度 合作课题研究报告选编

◆中国审计学会 / 编



中国时代经济出版社
China Modern Economic Publishing House

图书在版编目(CIP)数据

中国审计学会 2012 年度合作课题研究报告选编 / 中国审计学会编.

— 北京 : 中国时代经济出版社, 2013.6

ISBN 978-7-5119-1551-1

I. ①中… II. ①中… III. ①审计 - 研究报告 - 中国 - 2012

IV. ①F239.22

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2013)第 129357 号

书 名: 中国审计学会 2012 年度合作课题研究报告选编

作 者: 中国审计学会

出版发行: 中国时代经济出版社

社 址: 北京市丰台区玉林里 25 号楼

邮政编码: 100069

发行热线: (010)68320825 88361317

传 真: (010)68320634 68320697

网 址: www.cmepub.com.cn

电子邮箱: zgscdj@hotmai.com

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京嘉恒彩色印刷有限责任公司

开 本: 787×1092 1/16

字 数: 282 千字

印 张: 19

版 次: 2013 年 6 月第 1 版

印 次: 2013 年 6 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978-7-5119-1551-1

定 价: 56.00 元

本书如有破损、缺页、装订错误, 请与本社发行部联系更换

版权所有 侵权必究

前 言

为进一步整合资源，充分发挥地方审计学会等单位会员的作用，多层面地深入开展审计理论研究，2012年度中国审计学会与辽宁、吉林、广东3省审计学会和审计署哈尔滨、上海、成都、西安4个特派办理论研究会合作进行了中国特色绩效审计方法体系课题研究；与天津、内蒙古、黑龙江、湖北、湖南、贵州、云南、厦门8省区市审计学会和审计署重庆特派办理论研究会合作进行了区域环境审计课题研究；与北京国家会计学院合作进行了审计干部培训体系课题研究。

上述合作研究课题完成后，中国审计学会组织了课题研究成果的交流。为了推动课题研究成果在更大范围的宣传和推广，我们从中选出9份课题研究报告汇编成此选编，其中包括：中国特色绩效审计方法体系课题研究报告3份，区域环境审计课题研究报告6份。

在汇编过程中，我们对原课题研究报告中的一些格式和个别语句做了修改。不妥之处，请批评指正。

中国审计学会秘书处

2013年4月10日

目 录

中国特色绩效审计方法体系研究

辽宁省审计学会课题组

- 一、中国特色绩效审计的基本经验研究 (3)
- 二、中国特色绩效审计方法的考察 (7)
- 三、中国特色绩效审计方法体系的构建 (14)
- 四、中国特色绩效审计方法体系在大型审计项目中的应用 (26)
- 五、中国特色绩效审计方法体系展望 (34)
- 参考文献 (37)

中国特色绩效审计方法体系研究

审计署哈尔滨特派办理论研究会课题组

- 绪论 (41)
- 一、中国特色的绩效审计及特征 (45)
- 二、绩效审计方法体系及国内外发展 (52)
- 三、中国特色绩效审计方法体系的建立 (57)
- 四、结论 (78)
- 参考文献 (80)

中国特色绩效审计方法体系研究

审计署上海特派办理论研究会课题组

绪论	(84)
一、中国特色绩效审计方法体系研究基础和研究框架	(85)
二、中国特色绩效审计管理方法体系研究	(90)
三、中国特色绩效审计技术方法体系	(115)
四、对中国特色绩效审计方法体系研究的展望	(120)
参考文献	(122)

内蒙古生态环境审计研究

内蒙古自治区审计学会课题组

绪论	(126)
一、内蒙古土地荒漠化与生态环境治理现状	(133)
二、内蒙古生态环境审计中发现的主要问题	(138)
三、加强生态环境审计的对策建议	(147)
四、结论	(151)
参考文献	(153)

湖北汉江流域环境审计研究

湖北省审计学会课题组

引言	(157)
一、湖北汉江流域的基本情况	(158)

二、汉江流域环境审计的意义、主要任务和组织方式	(162)
三、审计中应关注的问题	(172)
四、进一步加强湖北汉江流域环境审计的对策	(179)
参考文献	(182)

基于湘江流域重金属污染防治的区域环境审计研究

湖南省审计学会课题组

引言	(186)
一、湘江流域区域环境相关审计理论概述	(188)
二、湘江流域重金属污染现状与治理轨迹	(194)
三、湘江流域重金属污染防治区域环境审计的组织实施	(199)
四、湘江流域重金属污染防治区域环境审计的实际效果和发展思考	(211)
参考文献	(219)

云南省环境审计研究

云南省审计学会课题组

导言	(222)
一、环境审计是环境治理重要工具	(223)
二、云南省环境审计工作研究	(230)
三、云南省环境审计发展对策	(235)
四、构建云南省环境审计大格局	(237)
五、云南省环境审计工作重点	(244)
参考文献	(255)

福建九龙江流域环境审计研究

厦门审计学会课题组

- 一、九龙江流域水环境污染和环境审计的现状 (258)
- 二、九龙江流域开展区域环境审计的主要难点 (259)
- 三、加拿大、美国环境审计的经验做法 (260)
- 四、九龙江流域环境审计项目的选择 (263)
- 五、九龙江流域环境审计的组织方式 (267)
- 六、九龙江流域深化环境审计的对策 (268)
- 参考文献 (271)

区域环境审计研究

审计署重庆特派办理论研究会课题组

- 一、研究背景与意义 (275)
- 二、区域环境审计的含义和特点 (277)
- 三、区域环境审计的目标与思路 (279)
- 四、区域环境审计项目计划 (280)
- 五、区域环境审计内容 (282)
- 六、区域环境审计的组织管理 (287)
- 七、区域环境审计成果及利用 (291)
- 参考文献 (294)

中国特色绩效审计方法体系研究

辽宁省审计学会课题组

课题负责人：王 悦

课题组成员：马志伟 黄翠竹 张百平 关 岩 杨宏娜

【摘要】 中国政府绩效审计是伴随着中国现行审计制度的建立而萌生的，经过三十年的理论探索和实践积累，逐步形成了富有特色的绩效审计方法体系，并在一些大型审计项目中取得了良好的成效。《审计署“十二五”审计工作发展规划》提出，要“构建和完善绩效审计评价及方法体系，不断摸索和总结绩效审计经验和方法，2012 年底前建立起中央部门预算执行绩效审计评价体系，2013 年底前建立财政绩效审计评价体系和其他审计绩效审计方法体系”。由此可见，绩效审计方法体系研究不仅是绩效审计理论研究的重要组成部分，而且是促进绩效审计工作有效开展的重要保障。因此，开展绩效审计方法体系研究有利于丰富绩效审计方式方法、提升绩效审计效率效果、发挥绩效审计的积极作用，特别是对于地方绩效审计工作的开展起着重要的指导意义。本文紧密围绕主题，展开了对绩效审计方法体系的深入研究。本文共分为五个部分：第一部分，中国特色绩效审计的基本经验研究。主要从绩效审计的概念和主要特征入手，梳理了国内外绩效审计方法的应用现状，简要回顾了中国三十年的绩效审计实践，对已有的基本经验进行了概括性总结。第二部分，中国特色绩效审计方法的考察。主要通过对比分析、综合评述等方法归纳了国内外绩效审计方法和应用情况，结合我国实际，考察了中国特色的绩效审计方法，并总结了相应启示。第三部分，中国特色绩效审计方法体系的构建。主要是在上述分析的基础上，构建了具有中国特色的绩效审计方法体系，提出了相应的构建原则和基本框架。第四部分，中国特色绩效审计方法体系在大型审计项目中的应用。主要是结合近年来全国统一组织大型项目和辽宁省审计实例，阐释相关审计方法的具体运用情况。第五部分，中国特色绩效审计方法体系展望。主要是对未来中国特色绩效审计方法体系的发展情况进行简要分析。

【关键词】 绩效审计 中国特色 方法体系

目 录

- 一、中国特色绩效审计的基本经验研究
- 二、中国特色绩效审计方法的考察
- 三、中国特色绩效审计方法体系的构建
- 四、中国特色绩效审计方法体系在大型审计项目中的应用
- 五、中国特色绩效审计方法体系展望

参考文献

绩效审计代表了现代审计发展的趋势和方向。贯彻科学发展观、转变经济发展方式、推进民主法制建设、加快政府职能转变等新形势,为我国政府绩效审计工作发展提供了有利环境,带来了良好机遇。中国特色绩效审计方法体系的研究和探索,必然能够促进绩效审计工作的深入开展,促进提高审计的质量和水平,对充分发挥国家审计在完善国家治理方面的作用意义重大。

一、中国特色绩效审计的基本经验研究

(一) 中国特色绩效审计的概念及主要特征

研究中国特色绩效审计的方法体系,首先应明确中国特色绩效审计的概念和特征。

1. 中国特色绩效审计的概念

随着经济社会的发展和国家治理内容的不断丰富,仅具有监督、评价、鉴证等职能的传统审计工作已经不能充分满足日益增长的监督管理需求。政府及公众不仅关注公共资金运用的数量、方向、合法性、合规性,更加关注资金在管理与运用过程中的经济性、效益性与效果性。20世纪40年代,政府审计发展较快的西方首先提出了“绩效审计”的概念,并在之后的理论探索 and 实践中不断发展进步。

1948年3月,阿瑟·肯特在美国杂志《内部审计师》上发表了“经济审计”,首先提出了“绩效审计”的概念^①。随后,以英、美为首的西方各国便在理论界与实务界掀起了对绩效审计的探究。1953年,《英国国家审计法》给绩效审计下了一个全新的定义,即“检查某一组织为履行其职能而使用所掌握资源的经济性、效率性和效果情况”。1956年9月,第二届最高审计机关国际组织会议提出了在一定程度上反映绩效审计内容的表

^① 周超. 政府绩效审计发展与实践研究 [D]. 上海交通大学, 2009.

述,即“审计不应局限于审查各项账目十分正确,还要检查其管理水平和生产效率”。1972年,美国审计总署发布了《政府机构、计划项目、活动和职责的审计标准》,在世界政府审计史上首次提出了“绩效审计”的概念。1983年,英国《国家审计法》第一次从法律上正式授权国家审计部门实施绩效审计,并规定“主计审计长可以检查任何部门、机构或其他团体在履行职能过程中使用资源的经济性、效率性和效果性”。1986年,第十二届最高审计机关国际组织会议发表了《关于绩效审计、国营企业审计和审计质量的总声明》,明确提出了绩效审计的概念和目标,并将绩效审计概括为“涉及对公营部门管理的经济性、效率性和效果性的评价”。美国会计总署在1994年修订的《政府的机构、计划项目、活动和职责的审计准则》中提出了“绩效审计是客观地、系统地检查证据,以实现对政府组织、项目、活动和功能进行独立的评价的目标,以便为改善公共责任性,为采用纠正措施的有关各方进行决策以便实施监督提供信息”。2004年7月,最高审计机关国际组织发布了绩效审计实施指南,再次明确指出“绩效审计是对经济性、效率性和效果性的审计”。

20世纪80年代初,我国建立审计制度伊始就着手引入并介绍国外的绩效审计相关理论。1985年,中国审计学会在长春举行了经济效益审计学术研讨会,标志着绩效审计开始跨入我国政府审计的范畴。1997年,朱德操在主编的《经济效益审计》中提到:经济效益审计是有独立的审计机构或审计人员,对被审计单位或项目的经济活动进行综合的、系统的审查、分析,对照一定的标准评定经济效益的现状和潜力,提出经济效益的建议,促进其改善管理、提高效益的一种审计活动。^①2005年,董大胜在发表的《中国政府审计》一文中认为:“绩效审计是指在可持续发展的前提下,坚持以人为本,就是做任何事情都要以满足人们的需要为出发点和归宿,开展政府绩效审计应该体现以人为本的根本目的,关注生态、环境资源管理活动的经济性、效率性和效果性。”在我国,虽然尚无较为权威和公认的绩效审计概念,但无论是审计理论界还是实务界人士,多将绩效审计界定为对相关经济活动或资金运用经济性、效果性和效益性的审计。

^① 闵晓蕾. 关于政府绩效审计理论的文献综述 [J]. 内蒙古科技与经济, 2006.

综合上述不同国家、不同审计组织对政府绩效审计的认识,结合我国具体国情及政府绩效审计的实践情况,本文将“中国特色的绩效审计”(主要指政府绩效审计)定义如下,即绩效审计是由独立的审计机关和审计人员,依据国家法律的规定和公众认可的标准,对被审计单位管理和使用财政资金或公共资源的经济性、效率性和效果性进行的审计,旨在促进资源的管理者或经营者更好地改善管理、提高效益,履行好经济责任。其中经济性、效率性和效果性是有机结合的一个整体,相互联系、不可分割。我国在2004年施行的《审计机关审计事项评价准则》中,明确指出:“经济性是指被审计单位是否做到了节约;效率性是指经济活动的投入与产出之间的比例关系;效果性是指经济活动是否达到了预期的目的。”

2. 中国特色绩效审计的主要特征

通常来讲,绩效审计不同于传统审计,其范围不仅限于财务领域,还延伸到了管理领域,注重对经济性、效率性和效果性的审计,在目标、标准及方法选择上较为灵活。因此,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,形成了各具特色的绩效审计模式。根据美国审计署发布的《政府审计准则》,美国的绩效审计标准化程度较高,通常以经济性审计、效率性审计和项目评估为主,强调通过绩效审计防范风险,促进政府改进工作效益、加强系统管理,更有效地履行职责。英国的绩效审计在方法和内容上较为成熟,侧重于检查某一组织为履行其职能而使用所掌握资源的经济性、效率性和效果性情况。加拿大的绩效审计综合性较强,不仅将经济性、效率性和效果性作为绩效审计的内容,而且将职责关系、对公共财产的保护、环境问题等也列入了其绩效审计的范围。另外,澳大利亚的绩效审计侧重于审计调查与实施;印度的绩效审计与具体国情联系紧密;瑞典的绩效审计独立性和专业性较强。由此可见,各国在实施绩效审计过程中均反映出了不同的、独具本国特色的特征。

与西方国家相比,我国的绩效审计也有其自身特点。第一,在绩效审计基本思路 and 理念上,多借鉴并形成于西方先进理论;第二,在绩效审计内容和方向上,更倾向于以财政资金为主线,从更宏观的视角发现问题、分析问题、提出解决问题的建议;第三,在绩效审计方式方法上,多以定性分析为主,标准化的定量评价分析体系尚未正式建立;第四,在绩效审

计组织结构上,仍依托于原有的审计组织结构,尚未真正形成专门从事绩效审计工作的人员与组织系统。基于这些特点和我国现阶段绩效审计的具体发展情况,《审计署2008至2012年审计工作发展规划》提出,要全面推进绩效审计,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。

(二) 中国特色绩效审计实践的回顾与主要经验

由于中国现行审计制度的后发优势,使得绩效审计在中国是伴随着审计制度的诞生而萌发,伴随着审计实践的发展而演进的,在三十年的时间内积累了一定的经验,探索出了较为独特的发展道路。

从我国政府绩效审计的发展历程看,大体可以分为三个阶段。第一,是绩效审计尝试探索阶段,即从20世纪80年代初期审计制度建立到90年代中期审计法颁布。这一阶段,绩效审计普遍与财务审计结合开展;审计对象普遍以企业为主,注重从财务的角度分析企业经济效益,促进改进企业经营管理;绩效审计工作主要以事后审计为主,事前和事中审计尚不多见。第二,是绩效审计积极推进阶段,即从20世纪90年代中期审计法颁布到21世纪初期《审计署2006至2010年审计工作发展规划》发布。这一阶段,各地开展的绩效审计主要是围绕公共资金管理和使用的经济性、效率性、效果性以及合法性、合规性实施审计,具有综合性绩效审计的特点。审计对象也从单纯的国有企业,逐渐扩大到管理和使用公共资金的相关政府部门和企事业单位。第三,是绩效审计全面发展阶段,即从21世纪初期《审计署2006至2010年审计工作发展规划》发布至今。这一阶段,绩效审计更加关注于财政资金使用效益和资源利用效率、效果的提高,关注于经济增长方式的转变、人民群众根本利益的维护,关注于资源节约型和环境友好型社会的建设。

回顾这些年审计发展的历程,可以看到,我国各级审计机关在绩效审计方面不仅取得了可喜成绩,而且积累了宝贵经验,逐渐摸索出了适合中国国情的绩效审计实现形式。第一,中国特色绩效审计以围绕中心、服务

大局为重要方针,以满足政府决策及公共管理需要为目标,服务于经济社会发展的大局。第二,中国特色绩效审计把真实性、合法性与效益性相结合的综合性审计作为主要形式。第三,中国特色绩效审计采用宏观与微观、定性与定量相结合的评价标准。第四,中国特色绩效审计注重整合审计资源,创新绩效审计方式方法。第五,中国特色绩效审计积极推动绩效审计工作成果的充分利用。第六,中国特色绩效审计重视加强教育培训和业务训练,提高审计人员开展绩效审计的实战能力。

二、中国特色绩效审计方法的考察

(一) 国内外绩效审计方法述评

绩效审计方法是绩效审计过程中实施审计过程、获取审计证据、分析审计数据、评价审计结果的一系列工具与手段。自绩效审计工作开展以来,各国不断在理论与实践探索,逐渐总结出了一些适合本国国情的绩效审计方式方法。这些方式方法包括工作组织、证据采集、数据分析、结果评价等各方面,涉猎审计学、管理学、统计学、运筹学等多学科,是相互联系、不可分割的有机系统。

美国的绩效审计包括经济性审计、效率性审计和各种专项审计等,会针对联邦政府有关政策执行情况、政府机构及国营企业的绩效和履职情况实施严格而规范的审计监督。在证据获取方面,美国在2003年的《政府审计准则》中明确规定:要对照客观标准,客观、系统地收集有关证据,具体包括采访、观察、调查和查阅等方法;在数据分析方面,美国十分注重将流程图法、内容分析法、最优实例复合法等定性分析方法与统计抽样方法、成本利益分析法、比率分析法、时间序列法、回归分析法等定量分析方法相结合;在结果评价方面,美国会计总署制定了七条公共部门绩效审计测试与评估标准,实行“金额化”法,并对难以量化的标准提出了“优先实践”的原则。在绩效审计过程中,审计人员有责任针对绩效审计

目标采用切合实际的评估标准。另外,随着电子计算机的广泛运用,美国很注重在绩效审计过程中加强对计算机软件系统的审计,并积极将计算机运用于绩效审计计划、组织、管理、分析等方面。

英国作为最早实施绩效审计的国家之一,在多年的实践中,逐步形成了一套较为完备的审计方法。根据英国《国家审计法》,绩效审计程序分为初步调查、全面调查和后续检查三个阶段。证据收集与数据分析过程中,有观察、检查、访谈、调查、问卷、比较分析、质量控制、统计分析、问题分析和碰头会、计算机辅助审计等方法。在衡量绩效的评价标准上,虽然《国家审计法》中曾提出过经济性、效率性、效果性标准,但事实上,英国却并没有完整的绩效指标体系。在具体的绩效审计实践中,审计人员通常根据具体审计项目,参照相关行业的指标或标准,依靠严谨的职业判断对其绩效进行分析。

瑞典的绩效审计更加注重效果性审计,十分强调目标分析、经营分析和系统评价三个方面。为获取审计证据,审计人员通常会采用访谈、观察、文件审阅、问卷调查、案例研究、举办研讨会等方法;为解决效果评价问题,通常会运用系统研究方法,即利用功能导向审计和系统导向审计,从内部关系和外部活动两个方面对被审计对象进行全面审计,充分评价其内部控制的有效性,并据此提出有价值的意见或建议。

加拿大的绩效审计综合性较强。为提高工作时效、降低成本,加拿大审计署要求审计人员在绩效审计过程中要积极采用先进的审计工具和计算机辅助审计技术,充分运用统计抽样、建立计算机模型、计算机模拟技术、流程研究等方法收集、分析有关审计证据。

日本的绩效审计十分注重积累并运用审计信息,重视从各个方面收集信息,建立并利用局域网储存信息,比较信息并从中发现问题线索。另外,日本还善于引用多学科人才解决绩效审计过程中遇到的各种专业性技术问题。

澳大利亚的绩效审计主要针对公共部门,着重实施跟踪审计,突出强调对审计调查、项目分解、抽样技术、分析性复核等方法的运用。

在引进国外先进绩效审计理念和技术方法的同时,我国也基于原有审计工作经验,形成了一系列适应国情的绩效审计方式方法。如收集一手资

料的调查法、访谈法、观察法、现场走访法等,利用二手资料的文件查阅法、文件审阅法,运用统计与数理知识的统计分析法、管理分析法,以及可行性研究报告评价等。除了审计实践中的方法总结外,我国学者还积极通过理论研究探索更多科学、有效的绩效审计方法。如李敦嘉(1996)提出,绩效审计方法可以分为核实法、对比法、分析法和评价法四类,每一类方法中又包含着许多方法。朱德操等(1997)认为,绩效审计的方法体系包括基础方法、一般方法和技术方法。其中,基础方法涵盖了哲学、数学等基础学科的方法论知识;一般方法包括了审计证据搜集、定性评价、提出审计意见或建议的方法;技术方法包括因素分析法、回归分析法、量本利分析法、网络图法等。2007年,史安平在《医疗设备效益审计方法初探》中提出,审计人员在绩效审计实践中除了可以运用传统财务审计所采用的一般审计方法外,还可以针对特定审计项目有选择地运用经济、数学、管理等学科中的相关方式方法。另外,我国还有很多学者致力于研究绩效审计评价标准。2004年,我国国家人事部《中国政府绩效评估研究》课题组提出了一套适用性较强的地方政府绩效评估指标体系,从影响、职能和潜力等方面规定了33个用于评估政府绩效指标。

通过上述对国内外绩效审计实施过程中所运用方法的分析,不难看出,目前的绩效审计方法主要呈现出以下几方面特点:

第一,绩效审计组织实施过程因国而异,地区性较强。目前,已经开展绩效审计工作的国家,因历史文化、思维方式、原有审计基础、社会环境等方面的差异,使得绩效审计组织实施程序、方式、侧重点均有所不同。如美国绩效审计的组织实施规范性较强,英国绩效审计的组织实施阶段性较强。当然,随着国家各发展阶段具体国情的变化、绩效审计理论与实践经验的不断积累,这些已有的绩效审计组织实施方式方法还会被不断地更新、丰富。

第二,证据收集与数据分析方法灵活多样,借鉴性强。在证据收集和数据分析方面,各国多以原有审计方式方法为基础,引进管理、统计、数量分析等学科中的有关知识,充分利用各种调查技术和计算机技术,形成了一系列灵活多样的绩效审计取证分析方法。这些方法相互联系、不可分割,共同构成了一整套有机的方法体系。在绩效审计实施过程中,审计人