

ZHENG
FUXIAO
YISHEN
JILUN

◎彭华彰 / 等著



ZHENG FUXIAO YI SHEN JI LUN

政府效益审计论



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

政府效益市评说

◎彭华彰 / 等著



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

图书在版编目(CIP)数据

政府效益审计论/彭华彰等著. —北京:中国时代经济出版社, 2006. 1

ISBN 7-80169-806-1

I. 政... II. 彭... III. 政府审计:效益审计 IV. F239.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2005)第 114662 号

政府效益审计论

彭华彰
等著

出 版 者	中国时代经济出版社
地 址	北京东城区东四十条 24 号 青蓝大厦东办公区 11 层
邮政编码	100007
电 话	(010)68320825 88361317
传 真	(010)68320634
发 行	各地新华书店
印 刷	北京鑫海达印刷厂
开 本	787×1092 1/16
版 次	2006 年 1 月第 1 版
印 次	2006 年 1 月第 1 次印刷
印 张	18.5
字 数	260 千字
印 数	1-5000 册
定 价	35.00 元
书 号	ISBN 7-80169-806-1/F·373

版权所有 侵权必究

知者不惑 勇者不惧

——读《政府效益审计论》稿有感

时值国庆,欣览《政府效益审计论》稿。

遵嘱作序,因无深研,实难为之。然盛情至真,却之不恭,尤受探索者无畏无惧精神之鼓舞,聊书初读之感,冒发初解之议。虽觉不自量力,实表敬佩之意。

上世纪20年代以来,西方市场经济发达国家从政治、经济发展和社会形势出发,为满足各方面关于进一步确立和解脱政府受托责任、促进经济健康发展、实现更加有效的政治制衡等需求,开展了以“3E”为主要特征等多种形式的绩效审计,并在实践中总结提炼出了众多的理论成果。

中华人民共和国审计制度建立以来,虽然主要是对政府行政中财政财务收支真实合法性的“自我纠错”,但也进行了一些绩效审计的探索,尤其近年来,随着民主法制的推进、政府职能的转变、改革开放的深化,特别是科学发展观的确立,各方面都强烈要求审计机关积极开展绩效审计,审计方法和手段的改进也为开展绩效审计提供了客观基础。为此,审计署发布的《2003至2007年审计工作发展规划》要求“实行财政财务收支的真实合法审计与效益审计并重,逐年加大效益审计份量”,正式揭开了我国开展效益审计的序幕。

近年来,广大理论工作者和实务工作者作了大量的研究和实践,并且总结提出了在我国当前情况下,绩效审计是审计机关依照国家的法律法规和人们认知的共同标准,对政府履行公共责任,配置、管理和利用公共资源

的有效性、合理性、科学性进行的审查、分析、考量和评价,促进经济社会全面协调、持续高效目标的实现。因而我国绩效审计包括对公共资金使用效益、资源环境效益、政府行政效能、社会综合效益等多方面的审计,核心是政府责任,重点是公共资源,目标是科学发展。在审计的方式上,必须以审计调查为主,将审计调查与审计紧密结合。在具体操作上,必须从财务审计入手,与财务审计融为一体,将揭露问题、规范管理、促进改革、完善法制紧密结合。但总体上看,对于什么是绩效审计,为什么要开展绩效审计,怎样开展绩效审计等,由于实践探索和理论研究还很肤浅,社会各界存疑甚多。

为解其惑、成为知者,为探其究、成为勇者,审计署驻京津冀特派办成立了“政府效益审计”课题组,对我国政府效益审计经过了一年多的专题研究,终于取得了阶段性成果并写成了《政府效益审计论》一书。

作为知者,探研者们在总结我国实践,借鉴国外经验基础上进行了系统思考,不仅使诸多困惑释然,而且深华了已有认知,从理论上系统地回答了政府效益审计的本质,以及政府效益审计的环境、目标、假设、标准、程序、方法等理论体系中的重要构件,并在分析国内外经验的基础上提出了从国家审计发展的趋势看,不仅要关注和强调合法性问题,同时也要强调效益性问题,充分发挥审计监督在维护经济秩序和促进政府廉洁高效运行方面的建设性作用,而这一切的根本,更需要有一支不断更新审计、财务会计、组织管理、经济管理和计算机等方面的知识和技术,掌握现代审计技术,树立和培养创新意识和创新能力的高素质审计队伍。

作为勇者,探研者们不畏劳苦,无所束缚,对政府效益审计涉猎的一系列理论难点和实践困惑进行了创新性思考:(1)在厘清绩效审计和效益审计概念的基础上,给出政府效益审计的定义。(2)给出政府效益审计假设体系。(3)结合我国国情,提出现阶段我国开展效益审计的目的和目标。(4)明确我国效益审计的种类、范围和对象,指出我国近期开展效益审计的优先顺序。(5)建立我国效益审计的程序,以及效益审计方法体系。(6)明确效益审计证据的特点、证明力、影响因素和种类。(7)明确效益审计标准的特点,并例举了一些典型审计对象的效益审计标准。(8)明确现有审计



法律法规如何适应国家广泛开展效益审计战略决策的改革问题,以及如何建立效益审计准则。(9)建立我国标准效益审计报告模式。(10)明确实施效益审计时的权力、责任以及所面临的审计风险,建立政府效益审计风险基础审计模式。

“路漫漫其修远兮,吾将上下而求索”。虽然我国政府效益审计的路还很漫长,政府效益审计的理论研究还处在初始阶段,但只要有了新的起点和披荆斩棘的开拓者,终会走出一条光明大道。因此,坚信本书的出版、本课题的研究,定会引起更多勇者去探索、去创新,成为解惑之知者,勇敢地闯出一条中国特色绩效审计路子,构建起中国特色绩效审计的理论大厦。

2005 年 10 月于北京



序 言

效益审计在西方国家开展较早,有资料表明这类审计在英国有近一百多年的历史。但是,目前我国的国家审计主要倾向于一种政府行政的自我纠错模式,未能发挥国家审计应有的作用,导致了“问题年年查,错误年年纠”的现象。

为此,2003年审计署发布了《审计署2003至2007年审计工作发展规划》(简称《五年规划》),要求“实行财政财务收支的真实合法审计与效益审计并重,逐年加大效益审计份量,争取到2007年,投入效益审计力量占整个审计力量的一半左右”,正式揭开了我国大范围开展效益审计的序幕。如何开展效益审计,需要理论的指导。关于一般审计理论结构已经有了较为成熟的结果,但关于效益审计理论结构,目前只是大量的资料和准则制度,却没有进行过系统的总结。

为了顺应这一历史潮流,京津冀特派办专门成立了政府效益审计课题组,理论联系实际,专题研究我国政府效益审计。经过一年多的努力,写成了《政府效益审计论》一书。

该书主要从理论的角度探索了政府效益审计的本质,构建了一个完整的政府效益审计的理论体系,并逐一对政府效益审计的环境、目标、假设、标准、程序、方法等理论体系中的几个构件进行了研究,在分析国内外效益审计的基础上提出了自己的观点。从国家审计发展的趋势来看,不仅要关注和强调合法性问题,同时也要强调效益性的问题,充分发挥审计监督在维护经济秩序和促进政府廉洁高效运行方面的建设性作用,而这一切的根本,是需要有一支不断更新审计、财务会计、组织管理、经济管理和计算机



等方面的知识和技术,掌握现代审计技术,树立和培养创新意识和创新能力的高素质审计队伍。

该书的主要创新点包括:(1)澄清关于绩效审计和效益审计的概念,给出完整的政府效益审计的定义。(2)给出政府效益审计假设体系。(3)结合我国国情明确我国开展效益审计的目的和目标。(4)明确我国效益审计的种类、范围和对象,指出我国近期应首先开展的效益审计是什么,以及次先开展的效益审计是什么。(5)建立我国效益审计的标准的或法定的程序,以及效益审计方法体系。(6)明确效益审计证据的特点、证明力、影响因素和种类。(7)明确效益审计标准的特点,并列举一些典型审计对象的效益审计标准。(8)明确现有审计法律法规如何适应国家广泛开展效益审计战略决策的改革问题,以及如何建立效益审计准则。(9)建立我国标准效益审计报告模式。(10)明确实施效益审计时的权力、责任以及所面临的审计风险,建立政府效益审计风险基础审计模式。

“路漫漫其修远兮,吾将上下而求索”。虽然我国政府效益审计的路还很漫长,政府效益审计的理论研究还处在初级阶段,但只要有了新的起点和披荆斩棘的开拓者,终会走出一条光明大道。希望本书的完成能让更多的审计人员进一步了解政府效益审计,为政府效益审计的实践提供理论指导,从而为实现《五年规划》的目标贡献一份力量。

2005年8月



摘 要

中华人民共和国审计署在 2003 年发布了《审计署 2003 至 2007 年审计工作发展规划》，要求在 2007 年，国家审计机关用于效益审计的工作量要达到 50% 以上，从此拉开了我国开展效益审计实践与研究的序幕。效益审计在国外并不是新东西，他们已经实施了大约 30 年左右的时间，在公共管理、政府运作与改革中发挥了巨大作用，用于这方面的工作量基本都高达 80% 以上。在中国，效益审计还是个全新的东西，包括审计署在内的各级国家审计机关都觉得在效益审计实践中无从下手，既没有现成的经验可资借鉴，也没有成文的准则或指南可以参考。李金华审计长曾多次讲过，效益审计缺乏理论的指导。到目前为止，我国出版的关于效益审计的书籍、文章大多是介绍国外的，缺乏自主创新和形成具有中国特色的理论和方法体系。甚至是叫“绩效审计”还是叫“效益审计”尚没有定论。在这样的大背景下，白手起家，从有限的国内资料和大量的国外资料中抽出具有中国特色的效益审计理论与方法体系是一件十分有意义的事情。

本书通过对过去几十年来中外效益审计的实践经验和理论研究成果进行系统和深入的总结、提炼和升华，试图建立一套较为完善的政府效益审计理论与方法体系，为建立具有中国特色的效益审计制度，开展卓有成效的效益审计活动提供理论指导。

由于本书是在国内外效益审计理论研究较为空白、但实践资料（主要是国外）又比较丰富的情况下进行的、旨在建立理论和方法体系的工作，而不是对未决问题寻找解决之道，也不是要证明大部分原理已经很清楚，只是个别命题尚待论证或修正的研究，因此，本书主要采用对国内外大量资



料进行研读、分析和抽象的规范研究方法,从国内外大量案例中总结基本原理的案例分析法,以及各国审计实践的比较研究方法。

本书研究包括以下十三个相互联系的方面:

第一,效益审计的概念和本质

首先要区分开效益审计和绩效审计概念,给出效益审计的定义,搞清楚几个关系:效益审计与财务审计、效益评价、效益监督、经营审计和管理咨询。为后面的研究奠定基础。

第二,效益审计的目标

效益审计目标与其他种类的审计目标是截然不同的,可以分为一般目标和具体目标。尤其在这部分要解释三个核心概念,即经济性、效率性和效果性。

第三,效益审计环境

审计环境制约着审计的发展,审计也对其所处的环境有反作用。本部分详细分析了我国目前开展效益审计的政治环境、经济环境和法律环境。

第四,效益审计假设

假设是任何一门科学自成逻辑统一的必要前提,审计学也不例外。财务审计假设从上世纪 60 年代开始就有人做过研究,但是效益审计假设则完全是个空白。研究效益审计假设可以明确几个基本前提,界定几个基本关系。本部分在借鉴财务审计假设的基础上提出了效益审计的十条假设。

第五,效益审计对象

审计对象是个法定概念,国内和国外相比有着天壤之别。我国审计对象主要集中在财政财务收支,而国外则比较广泛,政策、项目、组织和管理都可以作为审计对象。本部分对我国已经完成的 24 个效益审计案例进行了分析研究,与国外做了对比,并进行了组合模式研究。

第六,效益审计标准

效益审计标准是评价审计对象效益状况的判断尺度,国内许多学者和实践工作者都认为当前对效益的标准进行研究是迫在眉睫的问题。本部分研究了效益审计标准的定义、本质、类别,并对我国效益审计实践所采用的审计标准进行了分析。

第七,效益审计程序

效益审计程序是国家审计机关工作人员开展具体效益审计工作的先后步骤和基本内容。本部分研究了效益审计程序的性质,对境外的程序规定做了介绍,然后提出了我国效益审计程序的设想。

第八,效益审计方法

本部分首先给出了效益审计方法的定义,这个定义与财务审计方法相比是截然不同的,然后分析了效益审计方法的种类、特征、进行了国际比较,最后在总结国内外审计实践的基础上提出了我国的效益审计方法体系,列举了24种主要的效益审计方法,但是仍有许多方法需要在实践中探索。

第九,效益审计证据

收集和评价审计证据是效益审计工作的核心内容。本部分给出了效益审计证据的定义,在前人研究的基础上提出了效益审计证据的层次性、间接性以及其他特征,分析了效益审计证据的证明力要素,提出了主要的效益审计证据类别。

第十,效益审计产品

效益审计产品是开展效益审计工作的成果,是一种信息产品。包括书面的效益审计报告、总结、摘要、手册、新闻稿、信息手册、备忘录、记录、研讨会文献,以及总结和说明审计机关所从事的效益审计工作的年度报告等。本部分主要介绍了国外效益审计产品状况、数量、编报周期,研究了效益审计报告的特点,在总结国内外经验的基础上,提出了效益设计报告框架结构的设想。

第十一,效益审计风险

本部分从风险入手,进而研究了审计风险、国家审计风险,分析了国家审计风险产生的原因,提出了效益审计风险的概念和种类,分析了效益审计风险基础模式和效益审计风险模型。

第十二,效益审计师与人才发展战略

本部分从效益审计师的职责矩阵开始探讨,指出成功开展效益审计的关键是效益审计队伍的建立和培养,从总结西方国家效益审计师队伍发展



的总体特征,到制定和实施我国效益审计人才战略。

第十三,效益审计规范

为了顺利地在我国开展效益审计,必须对审计相关法规、条例、规定、制度等进行全面的修订、补充和完善。在实务操作层面,应在各个政府审计准则、审计实施办法中考虑效益审计的特殊要求。

本书的重要创新点有:

第一,明确地分辨开两个基本概念,“效益审计”和“绩效审计”。本文认为,效益审计是具有中国特色的、以资金为主线开展的效益审计,绩效审计与效益审计只是在词源的角度有所区别,所指向的内容是一致的。然后给出了“政府效益审计”的最新定义。

第二,效益审计的目标是分层次的,有一般目标,也有具体目标。

第三,系统总结了效益审计环境,包括政治环境、经济环境和法律环境。提出良好的政治环境对开展效益审计可以起到很大作用,创造效益审计需求、消除基本的低效浪费,提高效益审计的起点,增强审计效果以及建立良好的效益审计结果落实机制。经过分析认为,我国目前开展效益审计比较现实的做法是将效益审计融入到传统审计中,搞综合审计。

第四,提出了效益审计的十条假设。

第五,成功对我国已经完成的若干效益审计案例进行审计对象的分解,并提出了审计对象的组合模式,共计 16 种之多。为效益审计对象的选择提供了有用的指南。

第六,对效益审计标准进行了阐述。认为制定统一的效益审计标准是徒劳无益的,效益审计标准必须围绕着审计对象的目标展开。分析了我国现行效益审计案例中所采用的效益审计标准。

第七,在分析相关国家和地区效益审计程序的基础上,提出了符合我国国情的简单实用的效益审计程序,尤其是提出了选择效益审计对象的模式。

第八,在总结我国和国外审计实践的基础上,提出了效益审计方法的本质内涵,认为效益审计方法是收集能够证明效益评价结论、产生原因和提出效益改善建议的证据的方法。与财务审计相比,效益审计的本质与其



说是审计,倒不如说是研究工作,是对被审计单位管理状况、效益高低、原因、如何改进等问题的深入分析探讨。这样就将效益审计方法置于非常广的基础上,最后在比较国际国内审计实践的基础上提出了 24 种效益审计方法。

第九,系统总结了效益审计证据的特点,研究了审计证据的基本种类。

第十,在总结国内外基础上提出了效益审计报告的框架结构。

第十一,给出了审计风险的新定义和公式,即:审计风险是审计人员和审计机构对审计对象的有关事项做出了不恰当的审计判断,并将给审计人员和审计机构造成重大损失的可能性。用公式表示为:审计风险=审计判断不恰当的可能性 $\times$ 审计人员和审计机构遭受重大损失的可能性。分析了国家审计风险的特征、风险构成,对国家审计风险的产生原因有深刻认识。首次提出存在着三种效益审计风险:效益评价风险、效益归因风险和效益建议风险。并对每一种效益审计风险进行了详细分析。

第十二,提出我国制定的大规模开展效益审计的计划能否成功的关键在于效益审计队伍的建立和人才的培养。因此,应该相应制定我国效益审计的人才发展战略。

第十三,提出效益审计规范是一个国家在法律法规和类似文件中对效益审计相关内容所作出的规定,包括宪法、审计法等相关法律法规,以及审计机关及相关审计组织、团体制定的规章、准则、制度以及指南等。因此,与效益审计相关规范的修订、补充或完善必须从《宪法》、《审计法》和《效益审计操作指南》几个层面通盘考虑。参照国际惯例,应当修改审计准则和实施办法,将效益审计的内容充实进去。我们建议在借鉴发达市场经济国家效益审计成功经验的基础上,结合我国国情,逐步制定我们自己的《效益审计指南》。结合我国效益审计的实际情况,提出了一个效益审计指南的简要范本。



目 录

第一章 效益审计的概念和本质

- 一、“效益审计”一词的由来 (2)
- 二、西方国家对效益审计的定义 (3)
- 三、中外效益审计的历史由来已久 (4)
- 四、“三 E”是效益审计的本质吗——关于效益审计
 的最新定义 (7)
- 五、几个关系 (14)

第二章 效益审计目标

- 一、审计目标和审计目标体系 (21)
- 二、效益审计的一般目标 (23)
- 三、经济性、效率性和效果性 (26)
- 四、效益审计的具体目标 (30)

第三章 效益审计环境

- 一、政治环境 (33)
- 二、经济环境 (40)
- 三、法律环境 (44)



第四章 效益审计假设

- 一、审计假设及其特点 (54)
- 二、审计假设体系 (56)
- 三、效益审计假设体系 (57)
- 四、关于效益审计假设体系的设想 (61)

第五章 效益审计对象

- 一、我国法定审计对象 (65)
- 二、效益审计对象分解 (67)
- 三、效益审计对象的组合模式 (80)

第六章 效益审计标准

- 一、什么是审计标准 (83)
- 二、效益审计标准的本质 (85)
- 三、效益审计标准的类别 (86)
- 四、我国效益审计标准分析 (89)
- 五、西方国家的效益审计标准及对我们的启示 (91)
- 六、效益审计标准的应用 (93)
- 七、附录：各国审计报告体现的效益审计标准 (95)

第七章 效益审计程序

- 一、效益审计程序的性质 (101)
- 二、相关国家和地区效益审计程序简介 (102)



三、建立我国的效益审计程序	(104)
---------------------	---------

第八章 效益审计方法

一、效益审计方法的概念和种类	(119)
二、效益审计方法的特征	(122)
三、效益审计方法的国际比较	(124)
四、效益审计方法体系	(132)

第九章 效益审计证据

一、效益审计与效益审计证据	(151)
二、效益审计证据的间接性和层次性	(154)
三、效益审计证据的特点	(156)
四、效益审计证据的证明力	(158)
五、效益审计证据的种类	(165)

第十章 效益审计产品

一、审计产品的作用	(168)
二、各国效益审计产品编制概述	(169)
三、各国效益审计报告的数量和周期	(171)
四、其他效益审计信息产品	(172)
五、效益审计报告的特点	(176)
六、效益审计报告结构	(181)

第十一章 效益审计风险

一、风险	(187)
------------	---------



二、审计风险	(188)
三、国家审计风险的定义及其特征	(190)
四、国家审计风险产生的原因	(194)
五、效益审计风险	(197)
六、效益审计风险基础模式	(203)
七、效益审计风险模型	(207)

第十二章 效益审计人员

一、效益审计师的职责	(214)
二、西方国家效益审计师队伍发展的总体特征	(216)
三、制定和实施我国效益审计人才战略	(219)

第十三章 效益审计规范

一、效益审计规范概述	(223)
二、《宪法》层面的考虑	(224)
三、《审计法》层面的考虑	(226)
四、操作层面的考虑	(229)
附录 1: 最高审计机关国际组织效益审计指南	(233)
附录 2: 亚审组织效益审计指南	(241)
参考资料	(268)