

绩效审计

PERFORMANCE AUDIT

李克勤 译

李耀荣 校

中山大学出版社

绩效审计

PERFORMANCE AUDIT

李克勤 译 李锦荣 校

中山大学出版社

绩效审计

李克勤 译 李锦荣 校

中山大学出版社出版发行
广东省新华书店经销
广州番禺印刷厂印刷

787×1092毫米 32开本 3.125印张 62千字
1988年6月第1版 1988年6月第1次印刷
印数1—2000册

1 SBN7-306-00070-5/F·13
统一书号: 4339·19 定价: 0.60元

说 明

绩效审计 (Performance Audit) 是一项新的审计内容。它主要是审计和评价政府预算拨款项目或公共企事业单位是否经济、高效率和卓有成效地实现预定的目标, 探寻和发现存在的问题, 提出改进建议以进一步提高绩效或效益。绩效审计与提供公证的财务审计是不相同的。

在我国, 对绩效审计的研究和实施虽然也有一些, 但还没有形成较完整的体系和实施程序。随着国家经济体制改革的深化, 对行政事业单位实行定期审计, 以及把官僚主义造成的严重浪费作为审计机关查处的重点, 势必提出绩效评估问题, 从而必将推动绩效审计理论的研究和实践的发展。在这种情况下, 借他山之石是有益的。

原著是菲律宾国家会计审计中心根据世界各国实施绩效审计的经验和材料编写的, 是我国国家计署1985年11月组织赴菲律宾参加亚洲地区审计讲习班的主要教材。它着重介绍了绩效审计的目的、性质、构成、内容和任务, 阐明绩效审计对政府预算拨款项目和公共事业活动的推动和监督作用。该书的突出特点是以较大的篇幅详细地介绍了实施绩效审计的具体过程、阶段和步骤, 以及各阶段中审计人员的工作任务和责任。书中还列举了不少范例来说明一些具体问题。书的最后配备了进行绩效审计工作的分段流程图。所以该书对审计理论工作者和实际工作者都是一本有益的读物。

本书在中山大学管理学院审计教研室组织下，由赴菲参加讲习班的李克勤翻译，李锦荣校对。并由李锦荣和李学柔对全书进行总纂。在翻译中力求忠实于原著。但由于绩效审计是一个新的课题，错误之处恐怕难免，望读者不吝赐教。

译者

一九八七年七月于中山大学

目 录

第一章	导 言	(1)
第二章	经济与效率审计	(3)
第三章	绩效审计的几个阶段	(13)
第四章	效果审计	(29)
第五章	效果衡量系统	(37)
第六章	特别衡量系统	(59)
第七章	确定抑制项目效果的原因	(65)
第八章	收集补充资料	(77)
第九章	呈报审查结果	(82)
附 录	主要审查活动综合流程图	(85)
注 释		(91)

第一章 导 言

不久以前，审计还只是一种财务审计——即审查财务情况，并对一个公司的财务报告是否公正地反映了一年的经营结果和该年年终的财务状况作出职业性的评估。

在政府部门则多了一个内容——即审查政府单位是否遵守了有关的法规：对各种系统和程序制定的法规，或与财务报告有重要关系的法规。因而，“国家审计过去所注重的，主要是依据财政或其他方面的法规，来证实政府部门的财政收支帐目是否如实地反映了该部门的货币性活动和各项业务活动……以及被审计单位在工作中是否依法行事和前后一致。”^[1]

遗憾的是这类审计已无法满足当今的需要。原因之一是民众看到政府经费的迅速增加以及政府工作的日趋复杂和范围日渐扩大，而日益关注政府的经费开支和工作的绩效。民众现在“想要和需要知道的不单是政府经费开支是否合理、合法，而且还想知道政府各部门对于批准的项目及其拨款是否达到了预期的目的，是否经济地和高效率地达到了目的。”^[2]

另一个原因是：国家行政管理的发展以及政府行政官员和立法官员越来越认识到：必须了解清楚政府人员的绩效是否达到了预期的目标。行政官员通常都需要通过反馈的信息，来了解他们是否为其单位卓有成效地完成了既定目标和他们是否高效率地和经济地利用了资源。而立法官员则想证实立法的意图是否得到了贯彻。同时，还想弄清他们的立法

产生了什么效果（预期的和非预期的）。

在菲律宾，进行绩效审计是以国家宪法有关规定为依据的。宪法第12—D条第2（3）款要求审计委员会“推荐必要的措施来改进它们（政府机构）的工作效率和效果。”

绩效审计与传统的财务审计和遵行审计不同。绩效审计的核心问题是政府工作的绩效，即是否明智地利用资源和达到了目标与目的，而不是是否忠实地遵守了规定的法规和是否准确地表达财务状况。绩效审计“就是对某一个政府单位的政策、组织和营运进行广泛的、建设性的检查和诊断。绩效审计要求对某一个组织从比较计划与实绩、标准与结果以及政策与实践作出评价。”¹³¹ 绩效审计的最明显特点是它侧重于“注意避免不必要的开支，或公款与财产的浪费；并注意采取一切适当的措施来利用这些资源去达到所要达到的目的。”

绩效审计的构成要素及其相互的关系可用图一来表示。

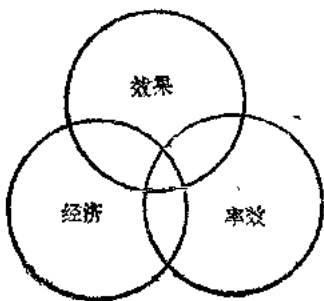


图 一

第二章 经济与效率审计

一、经济与效率审计的目的和性质

经济与效率审计主要是要找出被审计单位或项目在经营中需要改进之处。经济与效率审计要评价一个组织的资源——基金、财产和人员是否得到既经济又有效率的管理和使用。审计委员会的“综合审计准则”第二条第2·6—2·7款指出：进行经济与效率审计是要确定被审计单位的资源是否以尽可能低的价格获得，以及以尽可能低的投入（在数量上和质量上）和成本获得尽可能多的产出。经济与效率审计也要审查管理系统和控制，以评估系统和控制在多大程度上把工作效率和质量维持在或提高到所要求的水平。同时还要评价被审计单位对绩效的衡量和报告是否恰当和可靠。

此外，审计委员会决议案第82—85号对经济与效率审计定义如下：

1. 经济 经济指被审计单位获取人力和物质资源的要求和条件。经济的经营要求取得的资源必须在质量上和数量上合适，价钱又最低。经济审计要确定被审计单位是否以尽可能少的支出和在对政府最有利的条件下进行工作和发挥作用。
2. 效率 效率指生产出的产品和服务与生产它们所用的资源之间的关系。有效率的经营应该在投入给定的资源的条件下生产出最多的产品，或用最少的资

源提供符合一定数量和质量要求的服务。管理的根本目标就是提高生产率。效率审计审查被审计单位是否高效率地管理和利用其资源（人力、财产、空间等），并找出一切低效率的原因，包括管理信息系统、管理过程和组织结构的不合理之处。

对效率与经济的审查应该包括调查被审计单位在履行其责任时是否充分注意保护好资源和事半功倍地完成任。审计人员应当留意的不经济和低效率的问题有：

——无成效的或费用超过合理标准的工作程序（不论是正式规定的还是仿照执行的）。

——职工之间或组织单位之间的工作重复。

——目的不明或无益的工作活动。

——低效率或不经济地使用设备。

——错误的购买活动和不必要的或过量的储存资产、材料或供应品。

——使用资源中的浪费。

要检查的还有各种政策、程序、业务活动以及内部控制系统。内部控制系统可应用于各种业务活动。审计人员正是要通过这些业务活动来评价其效率高低和经济与否。

效率与经济两者是互相关联的。只从其中之一来衡量某一组织是否达到其可能达到的最高的水平，实际上是不可能的。利奥·赫伯特（Leo Herbert）博士在他的论文《领会审计的观念结构》中指出：经济审计只有在效率审计的范围内才适用。因此，绩效审计的两个组成部分是：（1）经济/效率审计和（2）效果审计。

二、审计的准则和标准

审计准则为评估管理部门和控制系统在物资、人力与财务方面的计划和绩效提供合理的标准。它们也可作为管理部门评价自身的制度和程序的基础。如果还没有这些制度和程序，准则就可作为制定它们的基础。

投入产出率（即生产的产品或劳务的数量与生产过程中所用的资源的数量之间的算术比率，也称生产率）本身并不能说明它反映的绩效是否令人满意。因此，必须有对照点或标准作对比才能评价绩效和衡量效率的变化。这些标准有时是“设计标准”，亦即通过时间和动作计算出来的标准；或者通过合理地估计一个经过适当训练并有一定工作经验的一般雇员一天的工作而定出来的标准。对于复杂和多变的工作，则可以从过去一系列时期里选定一个有代表性的典型基期。把目前的绩效与之进行比较。

经济与效率审计不同于财务审计。它不受会计业务审计标准的制约，但对其他合适的标准亦应遵守。例如，美国审计总署的“政府机构、项目、活动和职能的审计标准”指出：经济与效率审计要确定“……被审计单位是否经济地和有效率地管理和利用其资源（人力、财产、空间等等），并找出一切低效率和不经济的作法的原因，包括管理信息系统，行政管理过程和组织结构的不合理之处。”加拿大审计总署认为，当审计中还没有可用的准则（标准）时，就要利用与审计问题有关的专门机构的文告、政府的法规、指令和文献；或向该领域有名望的专家请教；有时还要参考一般常识。需要这样做的时候，须先征得管理方面的同意。

另一选择是可以考虑采用英国所用的方法。用比较的技

术在一些可以比较的实体中建立一个试验性标准，待以后取得经验再成为正式的标准。

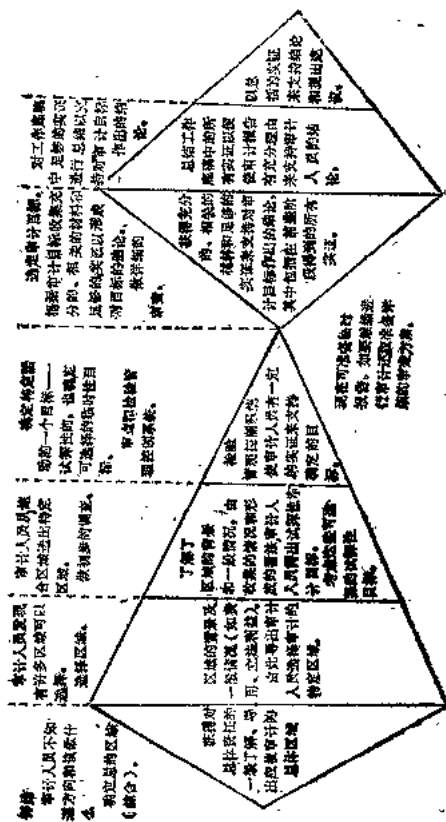
在另一方面，瑞典国家审计局则认为确定一个可以和实际结果相比较的目标和目的（价值标准）是估计某一活动的效果（或效率）的先决条件。如果这些目标不明确（或者象前面所说那样，没有这样的目标或标准），也就很难弄清楚公认的效果（或效率）程度。因此也就无法对各种结果进行客观的分析。这样就只好对所研究的活动的效果（或效率）作一个近似的估计或判断。即使这样的估计包含有价值标准的主观因素，但在必要时也能够对评价效果（或效率）提供某些指标。

一般来说，当职责定为生产某些商品或劳务时，估计生产率是比较容易的。只要获得与目标（价值标准）有关的数据，就可以了解到效果（或效率）的情况。如果没有这样精确的目标能够用来进行客观的估计，那么可以对目标从某些方面作些明确的规定。例如可以规定某些最低限度的条件。这样，从这些有限的几个方面我们就可以对效果（或效率）进行检查，从而使我们对被审计单位的绩效能有所了解。

三、审计过程和审计要素

审计工作的过程可以看成一种逻辑过程。虽然法律的规定和审计委员会的政策要求进行审计，而进行审计工作的过程却没有事先规定。制订审计程序是为了指导工作，但制订的程序也不可能预料到将会发生的问题。

利奥·赫伯特博士提出的绩效审计概观模式是一个有用的模式。这个模式对被审计者和审计者双方或是有兴趣的读者都会有所启迪。这个模式简要列成图二。



图二、绩效审计概观

在审计开始时，审计人员一点都不知道应该做什么、怎样做和从哪里着手以及由谁去做。这就使得他要对被审计单位的各个方面的情况作一番调查研究，以便对该组织的管理过程和系统有所了解。这样，审计人员就会认识到，他有许多审计区域可以选择。从这些审计区域中，他必须选择一个或几个区域。选择时要考虑某一个项目或分项目投入的资本额或分配的拨款额、行政和立法的利益等等方面。

选择了某个或某些区域后，审计人员就进行初步的调查并开始收集情况，对审计的三个要素形成某些认识。从收集的情况和形成的认识又可得出试探性的审计目标。很显然，在这个阶段，审计人员还没有足够的实证（指评估数据或资料——译者）来确定哪些审计目标与管理工作的明显的缺点有关。在确定一个审计目标之前，还应收集更多有关准则、原因和后果方面的实证。此外，在同一区域中还可确定另外一些可能的审计目标，以便在需要变换审计目标时提供选择。因此，为进行全面检查而提出试探性审计目标时，审计人员应进一步收集情况和资料来表明：

1. 准则是合理的和确定的；
2. 造成后果的具体责任人是负某一或某些责任的个人或某些人；
3. 该后果是重要的。

初步调查后，审计人员要准备一个审计方案来审查和检验管理控制系统。这是为了使审计人员能够把审计目标确定下来，同时也可以确定从管理控制系统得来的信息是否适当。在检验管理控制系统时，审计人员只须进行有限的一些试验，来确定该系统是否正常运转。这只要检验对某一与特

定审计目标有关的事务处理的情况就可以了，不必对各种各样的事务处理都抽样检验，但要从头到尾追查控制系统中一两桩事务的处理情况。

在审查和检验管理控制系统之后，如果审计人员已经确定了审计目标（指向了特定的问题或有争议之点），就会知道还需要收集什么实证。他也能开列出专门的程序来获取这些需要增添的实证。在这一阶段，他也会知道在审计的每一个步骤中需要哪些审计技能。接着，他就要为进行详细的审计工作拟出审计方案。

拟出的审计方案应包括：

1. 与准备进行的审查工作有关 的介绍材料和 背景材料；
2. 说明准备进行的审查工作的各目标；
3. 审查工作中的详细程序和步骤；
4. 各种附件，包括说明这一时期的行政工作和管理工作的性质、人员配备的要求以及与进行详细审查工作有关的其他可供参考的特殊事件。

在审计工作进行中，还要从过去审计工作底稿中有关准则、原因和后果的详细记录里收集必要的和有关的实证。这样，审计人员就可以概括包括前一阶段所获得的所有实证来支持他的结论。根据结论和概括出来的实证可以提出改进的建议。

最后，审计人员写出报告书并送交第三方，即审计结果领受方。

赫伯特（Herbert）的模式在整个过程中突出两个焦点，即：（1）审计目标的决定和确立；（2）支持审计结

论和建议的实证的概括。这两点由模式中排列出来的不等边四边形的两个尾部来表示。

这个模式的审计过程也强调了所有审计工作的通用模式。这些通用模式可以概括为审计各方（参与者）的关系和组成审计结构的各种基本要素。

图三说明这种结构关系

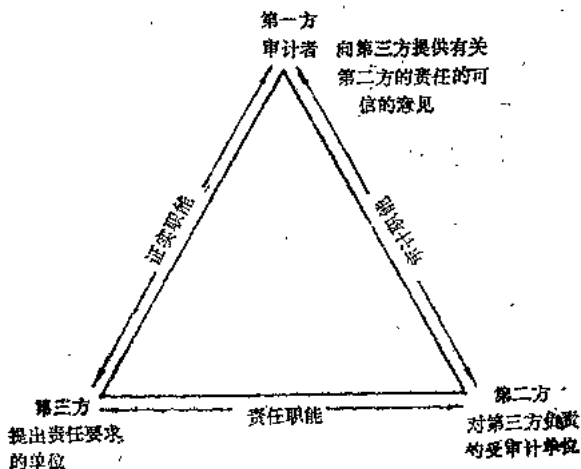


图 三

审计各方的关系

凡审计活动必须包括以下各种关系：

1. 审计者（执行审计的一方）、受审者（被审计的一方）和审计结果领受者（提出审计要求或致令进行审计的一方）。
2. 在被审计者与审计结果领受者之间必须要有（财务的、管理的或项目的）责任关系。
3. 审计者和被审计者之间必须是各自独立的。

4. 必须要有对被审计者的某些负有责任的活动的审查和评价。

因此，在这种结构中，当只有两方参与时所进行的活动便不能认为是审计。

任何审计者（第一方）的主要特点是他必须独立于其他两方：他所审计的一方和他向其报告的一方（即第二方向其负责的一方）。审计人员不仅必须是独立的，他还必须是胜任的，能对第二方进行必要的审计，以便能向第三方提供公证。在此，胜任是指审计人员有能力对审计目标作出恰当的结论。作出结论要通过计划和收集足够的、适当的、相关的和重要的实证。实证要说明：

1. 第二方的管理部门或员工的工作是否贯彻了；
2. 适当的标准、要求、原则、法律或条例；
3. 从而高效率地、经济地、卓有成效地、公正地或合法地完成第三方给他们的要对其负责的任务。

审计工作要求审计人员作出计划，收集、总括并评估足够的、适当的、相关的和重要的与审计目标有关的实证，进而确定一个实体的管理部门或员工对他们所担负的职责是否公正地、合法地、有效率地、经济地或卓有成效地贯彻了适当的标准（管理的或经营的标准和要求，法律、政策、公认的或其他可接受的会计原则或其他管理标准）。根据与审计目标有关的实证，审计人员要得出他的审计意见或结论，再把审计意见或结论向第三方报告。在审计意见或结论中要说明第二方是否贯彻了达到预期结果所必须遵循的标准。

在另一方面也要求第二方卓有成效地完成自己的任务，制订和应用适当的管理程序和系统，以有效率地、经济地和有成效地作出计划并执行交给它的所有职责和完成项目的要