



政府绩效 审计研究

Study on Governmental Performance Audit

◎李璐 著

湖北科学技术出版社

政府绩效审计研究

李 璐 著

湖北科学技术出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

政府绩效审计研究/李璐著.

—武汉: 湖北科学技术出版社, 2008. 12

ISBN 978-7-5352-3993-8

I. 政… II. 李… III. 政府审计—研究—中国 IV. F239. 44

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 205868 号

政府绩效审计研究

李 璐 著

责任编辑: 刘 辉

封面设计: 喻 杨

出版发行: 湖北科学技术出版社

电话: 87679468

地 址: 武汉市雄楚大街 268 号

邮编: 430070

印 刷: 正佳印务有限公司

邮编: 430070

880 毫米×1230 毫米

32 开

8 印张 200 千字

2008 年 12 月第 1 版

2008 年 12 月第 1 次印刷

定价: 24.00 元

本书如有印装质量问题 可找承印厂更换

【作者简介】 李璐系中南财经政法大学教师，管理学（审计方向）博士，具有中国注册会计师、英国特许公认注册会计师和中国律师等执业资格，曾主持和参与了“企业财务报表和内部控制整合审计研究”等多项省部级科研项目。

目 录

导 论	1
一、选题背景及意义	1
二、国内外研究动态综述	4
三、研究思路与研究方法	14
四、创新之处与缺陷不足	18
第一章 政府绩效审计的概念辨析	21
一、审计本质的立体思考	22
二、审计整体的系统特性	42
三、政府绩效审计的概念辨析	56
第二章 美国政府绩效审计的历史发展	73
一、美国政府绩效审计的萌芽起步时期	74
二、美国政府绩效审计的基础建设时期	88
三、美国政府绩效审计的快速发展时期	111
第三章 政府绩效审计的属性认识	126
一、政府绩效审计的政治属性	126
二、政府绩效审计的管理属性	142
三、政府绩效审计的技术属性	159
第四章 我国政府绩效审计的现状分析	180
一、我国政府绩效审计的历史回顾	180
二、我国政府绩效审计的现实状况	184
三、我国政府绩效审计的重要意义	192
四、我国政府绩效审计的发展基础	197

第五章 我国政府绩效审计未来发展的战略思考	209
一、政府绩效审计社会环境的优化思路	209
二、政府绩效审计发展模式的动态构思	219
三、政府绩效审计技术协调的初步设想	225
参考文献	236

导 论

一、选题背景及意义

（一）选题的背景

1986年，第十二届最高审计机关国际组织会议在悉尼召开，发表了《关于绩效审计、国营企业审计和审计质量的总声明》，首次提出绩效审计概念，是合规性审计之外的另一种审计类型，涉及对公共部门管理的经济性、效率性和效果性的评价。绩效审计目标包括：（1）为公共部门改善一切资源的管理打好基础。（2）使决策者、立法者和公众所利用的公共部门管理成果方面的信息质量得到提高。（3）促使公共部门管理人员采用一定的程序对绩效作出报告。（4）确定更适当的经济责任^①。

绩效审计在各国政府审计中日益重要。1981年担任美国会计总署主计长^②的爱尔默·B·斯塔茨在美国会计总署颁布修改后的《政府的机构、计划项目、活动及职责的审计准则》前言中指出：“在20世纪60年代期间，政府计划项目的数量及其投资额均得到很大幅度的增长。这些计划项目旨在提高美国人民的生活质量。20世纪70年代，新设立的计划项目数量大为减少，但总投资额却仍然在增长。随着政府计划项目投资额的增加，人们日益要求受托管理这些项目的人

^① INTOSAI: General Statement on Performance Audit, Audit of Public Enterprises, and Audit Quality

^② 英文是 Controller General，有“主计长”和“审计长”两种翻译，本文采用后者。

员要对这些项目负有说明一切情况的义务。无论公职人员、立法人士还是平民百姓，都要求了解政府款项是否处置得当，是否遵守法律规定或规章制度，还要了解政府机构是否达到这些计划项目的预定目的，款项的使用是否经济、有效。审计就是其中不可缺少的部分”^①。

1985年5月，在东京举行的最高审计机关亚洲组织第三次大会发表的题为《关于公共受托责任指导方针》的东京宣言中对此亦有类似论述，该宣言解释公共受托责任时指出：“公共部门和政府追求发展所用的开支不断增加，公营企业大批涌现，一方面使得中央政府和地方各级政府承担的受托责任内容和范围扩大到更加广泛的领域；另一方面，随着社会民主意识的加深，人们对提高公营部门支出的效益和明确支出的受托责任的要求愈来愈高”^②。

最高审计机关亚洲组织第7届大会和第6届研讨会文件也强调绩效审计的重要性：“由于经济和社会的发展，以及政府支出的迅速增加和多样化，导致了公共受托责任范围的扩大。随着对公共受托责任要求的提高，政府运作的节约、效率、效果如何，更为大众所关注，对政府的压力也越来越大，在这样的环境中，各国政府审计机关应该大力加强绩效审计的力度”^③。

国外开展绩效审计已有几十年时间，为各国提高公共管理的效果、明确公共受托责任以及加强公众对政府的监督、提高政府行为透明度提供了一个有效的手段和工具。美国作为最早开展政府绩效审计的国家，目前会计总署85%以上的工作量是“3E”审计，加拿大仅在1992年审计长年度报告中就有80%以上的篇幅讨论综合审计，特别是绩效审计中发现的问题及提出的建议，所涉及的部门达17个之多；英国每年投入政府绩效审计的审计力量约占全部审计力量的

① GAO: Standards for Audit of Governmental Organizations, Programs, Activities and Functions, 1981 Revision, Preface.

② 张继勋：《国外政府绩效审计及其启示》，《审计研究》2000年第1期。

③ 段兴民、罗春艳：《关于我国政府绩效审计的几个问题》，《贵州财经学院报》2000年第1期。

35%，并有不断上升的趋势。1994—1995 年度英国国家审计署公布的 50 份绩效审计报告，涉及国防、教育、农业、环境和交通、卫生和社会保障等五个领域；澳大利亚 1991—1992 年度政府绩效审计占全部工作量的比重已经超过 30%；瑞典国家审计局的工作中，绩效审计与财务审计、财政管理已形成三分天下的局面，三者的相互融合特别值得借鉴；德国、法国、荷兰以及亚洲的一些国家和地区，如日本、新加坡、香港、印度、巴基斯坦等也都在开展绩效审计^①。

我国政府绩效审计的起步较晚。20 世纪 80 年代后期，全国范围内开展了诸如扭亏增盈、增收节支、厂长经理离任审计等一系列重大经济效益审计项目。20 世纪 90 年代末又开展了领导干部经济责任审计、预算执行审计、政府采购审计等，但主要针对的是国有资产财政部分，公共财政部分仅实施财务合法性审计，与真正的绩效审计相差甚远。从 2002 年开始，以深圳市为试点，逐步铺开绩效审计，即人大不仅要审查政府花了多少钱，还要审查花钱的“效率”。上海市也紧随其后，在个别地区进行试点。2003 年，审计署发布了《审计署 2003 年至 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，逐年加大效益审计分量，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”。今年已经是 2007 年，从审计署公布的审计结果来看，我国政府审计依然是以财务审计为主导，绩效审计的比重远未达标。

（二）选题的意义

随着国家公共开支的成倍增加和公营企业的大批涌现，经济资源日益满足不了需要。这样的严峻形势下，人们对提高公共开支的绩效以及明确支出经济责任的要求愈来愈高。这已成为一种国际性现象。在美国政府审计机构的带动和示范下，许多立法模式、司法模式和行政模式的政府审计机构先后从单纯的财务审计逐步发展到绩效审计。

^① 审计署外事司：《国外绩效审计简介》，中国时代经济出版社，2003 年，第 1-80 页。

20 世纪 80 年代,绩效审计开始引入我国,引起审计工作者和学术界的广泛关注和讨论,一些审计机关也不同程度地开展了绩效审计的试点和探索。然而,相对于财务审计而言,绩效审计毕竟是一个新兴的审计方式,人们对绩效审计的认识还很模糊,无论思想观念、理论指导,还是体制、机制和实践,实际上仍然停留于财务审计阶段,试点和探索都只是初级、局部、零星的,缺乏系统性,既不适应市场经济的发展要求,也不利于我国未来的社会主义建设。

审计是什么?政府绩效审计是什么?政府绩效审计从何而来?我国的进展为何一直不够理想?到底应不应该实施绩效审计?是否需要立即开始?如何开始?这些都是人们迫切希望认清和知晓的,也是本文准备探讨分析的内容。本文试图运用马克思主义哲学与系统科学理论,辨析政府绩效审计相关概念,全面呈现美国政府绩效审计历史、动态的发展轨迹,剖析美国政府绩效审计的发展历程,总结实践经验、寻找有利启示,思索符合中国实际情况的发展战略,积极推进中国政府审计系统向绩效审计高级阶段的演进。因此,本文的研究具有现实的理论和实践意义,可以为我国政府绩效审计的发展提供参考。

二、国内外研究动态综述

(一) 国内研究动态

我国绩效审计的理论探索始于 20 世纪 80 年代。较早的学术论文是徐日清和肖正乾撰写的“经济效益审计初探”,收录于《上海市会计学会 1982 年年会论文选》;最早出版的译著是张国祥等翻译美国学者赫伯特的《管理绩效审计学》。这部译著与后来 R·E·布朗的《政府绩效审计》以及约翰·格林的《绩效审计》,对我国绩效审计理论研究起到了积极的引导与推动作用,我国有关绩效审计的论文和专著大都在此之后发表或出版。国内较早的绩效审计论著是吕文基于 1992 年撰写的《经济效益审计教程》。

20 世纪 90 年代,绩效审计的研究主要围绕经济效益审计展开,

侧重于引进和介绍国外绩效审计的理论与实务,此后,逐步转向对绩效审计定义、职能、范围、方法和程序等基本理论的研究,并把绩效审计理论研究列为重点课题,取得了初步成果。发表和出版了一些有关绩效审计的论文与著作,如李敦嘉的《效益审计理论》,竹德超、吴云飞、达世华的《经济效益审计》,王光远的《管理审计理论》等。

1998年中国审计学会将绩效审计(经济效益审计)确定为重点研究课题,由北京市、上海市、重庆市和四川省审计学会牵头组织讨论,并在南京举办了绩效审计(经济效益审计)学术研讨会,取得了一些积极的成果,有力推动了我国绩效审计的理论研究。

《审计与经济研究》杂志从1998年第1期开始连续6期刊登了政府绩效审计专题讲座,李哲对政府绩效审计的涵义、作用与特征进行了说明,并对政府绩效审计要素进行了界定,包括绩效审计的目标、管理审计、规划审计;李凤鸣介绍了美国政府绩效审计程序(美国政府绩效审计准则)和政府绩效审计的基本策略。审计程序包括制定计划、初步调查、管理控制评价、详细审查、编写审计报告;基本审计策略有目标分析、管理制度分析、业务活动分析,并通过调查分析、目标分析、业务活动分析、管理系统分析对审计策略问题作了全面阐述。

天津市审计学会于1999年进行政府绩效审计研究,分别就政府绩效审计的概念、意义、特征、程序、理论依据、内容、目标、评价标准和方法等进行了深入探讨。

刘力云在《关于绩效审计的几点思考》中,对政府绩效审计及其产生发展的基础、审计的三要素、审计的方法和难点进行了探讨,分析了我国政府绩效审计的现状和应采取的对策。

张继勋从政府绩效审计产生的动因和国外政府绩效审计的情况中得到了许多启示和可资借鉴的经验:(1)开展政府绩效审计是政府审计发展的历史必然;(2)政府审计机关应以宏观经济效益审计作为其工作的重点;(3)政府绩效审计开展的形式应多种多样;(4)建立政府绩效审计规范;(5)审计人员结构多元化。

萧英达、张继勋在《瑞典政府审计制度及其评析》中对在瑞典政

府审计中占有相当重要位置的效果审计进行了介绍。

2000年1月邢俊芳、陈华、邹传芳从数百篇绩效审计译文中精选出部分编辑出版了《最新国外绩效审计》一书,收录了加拿大、英国、瑞典、美国、德国、丹麦、巴基斯坦等国审计长公署或审计长对开展政府绩效审计的情况介绍,包括政府绩效审计的定义、目标、程序、方法、重点、报告、法律或经验总结等。

北京审计局组团赴英国考察政府绩效审计。英国国家审计署的审计程序分为初步调查分析确定审计项目计划、调查分析问题、提出报告。苏格兰审计署则是确定项目、确定范围、确定方法、收集资料、撰写报告并提交审计长和国会批准7个步骤,审计方法主要有询问法、调查法、观察法、统计分析法、典型分析法、图表法、变动分析法、成本效益分析法等。操作特点是详细计划,审计结果向社会公布,审计基础较好,审计人员由会计师、法律工作者、有关学者等担任。

杨莉、宋磊介绍了挪威审计长公署绩效审计。挪威政府绩效审计分为6个阶段:立项、可行性研究确定主要分析领域、主要分析阶段、审计后工作阶段、报告阶段、跟踪审计。评价标准来自议会的决定、法律法规、性能目标、指南、工作标准、国际公约、被审计单位自己的绩效目标等。

程新生、陶能虹在《中、美、法政府绩效审计环境比较研究》对中、美、法政府绩效审计环境进行了比较研究,分别从政治环境、经济环境、法律环境、科技环境、社会环境、文化教育环境进行比较,指出我国存在的不足。

张欣在《政府绩效审计的理论探讨》一书中,对政府绩效审计的理论作了一定探讨,分析了我国政府绩效审计的必要性和可能性,界定了其概念与本质、基本特征、范围和内容。

2003年9月审计署外事司出版的《国外效益审计简介》详细介绍了具有代表性的欧美等国的绩效审计理论与实践的开展情况。

罗美富、李季泽、章柯主编的《英国绩效审计》一书作为审计署2004年赴英中长期审计业务进修培训班全体学员培训成果之一,从

英国绩效审计概况、绩效审计程序、绩效审计技术与方法、计算机在英国绩效审计中的应用入手,结合英国绩效审计案例,较全面、系统地介绍了最新的英国公共审计体制、英国绩效审计的最新概念及发展过程,绩效审计实施程序、质量控制和计算机在绩效审计中的运用,将绩效审计的一般要求与案例相结合,详细阐述了英国在绩效审计领域的法律依据、审计原则以及实现形式等理论与实践方面的探索。

宋常、吴少华在《审计研究》2004年第2期《我国绩效审计理论研究回顾与展望》统计了相关数据,如表0-1所示。

表0-1 1982-2002年有关绩效审计的论文、专著及译著统计表^①

内容	经济效益审计	管理效益审计	经营管理审计	经营审计	管理审计	政府绩效审计	效益审计	社会效益审计	经济审计	厂长离任审计	经济责任审计	承包经营审计	文章合计	经济效益审计专著	管理审计专著	翻译绩效审计专著	经济责任审计专著	专著合计
合计	90	1	1	1	98	8	12	1	1	7	3	30	164	9	1	4	5	19

总的来说,现阶段我国绩效审计研究主要集中于:绩效审计的产生原因、理论依据、目标、内容、对象、审计方法以及审计程序。基本处于国外理论的引入阶段,尚未与我国实践紧密融合。

(二) 国外研究现状

国外政府绩效审计的研究,大致可概括为三个主要领域,简要说明如下。

1. 政府绩效审计比较研究

政府绩效审计在与政治、经济、文化、历史和法律等各种因素之间相互作用中,既表现出作为同一事物具备的共性,又在各种不同环境下显现出个性。通过比较不同国家、同一国家不同时期的绩效审

^① 宋常、吴少华:《我国绩效审计理论研究回顾与展望》,《审计研究》2004年第2期。

计,人们可以求同存异,不断深化对绩效审计的理解和认识。

John Glynn 于 1985 年发表了一篇题为《货币价值审计——国际概览和比较》的论文,开创了政府绩效审计比较研究的先河。论文对英国、加拿大、澳大利亚、新西兰、美国和瑞典 6 个国家进行介绍和比较。内容侧重于各国最高审计机关绩效审计的起源、法律依据、工作重点以及具体特色。他认为,加拿大强调“公共受托责任”和“价值为本”两个控制主题,绩效审计服务于公共受托责任,对包括信息系统和报告实务在内的财务和管理控制进行检查,适时提出改进建议。澳大利亚绩效审计主要关注资源利用的效率性和经济性,效果性检查则是总理各部和内阁的职责范围。新西兰绩效审计运用控制、鉴证和权限、报告以及效率性和效果性评价等综合方法。瑞典的遵循性与经济性监督是分离的,议会巡视官和司法大臣分别代表议会和政府,监督行政机构的对法律法规的遵循性。经济控制也是分开的,议会审计由 12 名议员组成的审计小组来实施,主要负责效果性审计,中央政府机构的财务审计和绩效审计由国家审计局承担,机构之间保持联系相互配合。

1995 年,经济合作和发展组织(OECD)下属的公共管理服务部对各成员国最高审计机关开展绩效审计的情况作过调查,获得了 13 个国家的数据。Barzelay 于 1997 年以这些数据为基础,深入比较了各国绩效审计表现出的统一性和差异性。研究表明,除葡萄牙外,其他 12 个国家最高审计机关,都开展了不同类型的绩效审计。作者从分析单位、检查方式、评价范围和关注重点等四个方面对各国绩效审计进行比较,归纳出效率性审计、项目效果性审计、绩效管理能力审计、绩效信息审计、风险评价、最佳实务评价及一般管理评价 7 种不同的绩效审计类型。在实践中,效率性审计是最普遍的,几乎所有最高审计机关都开展这种绩效审计,绩效管理能力审计、效果性审计分列第二、三位,分别占三分之二和二分之一,绩效信息审计开展得相对较少,占四分之一,但增长较快。Barzelay 从行政与立法机构之间关系、组织法律地位、顾客关系、内外部顾客政策选择偏好等制度性因素入手,解释了各国绩效审计出现差异的原因。

Pollitt 是荷兰鹿特丹 Erasmus 大学的公共管理学教授, 受英国经济和社会研究局的资助, 主持了一项为期三年的研究 (1995—1997), 主要内容是调查欧洲五国 (芬兰、法国、荷兰、瑞典和英国) 最高审计机关 (Supreme Audit Institution, SAI) 开展绩效审计的状况, 从中发现五国绩效审计的趋势和规律。研究小组采用调阅档案、访谈、利用学术文献等综合方法, 经过比较分析, 得出以下结论: (1) 绩效审计方法。文件分析法和访谈法是最主要的绩效审计技术和方法, 调查法和案例分析法的使用也在逐渐增加, 经济分析法和统计分析法只是偶尔使用。各国绩效审计人员更加频繁和广泛地利用外部专家的工作, 这在英国和瑞典尤为突出。(2) 绩效审计标准。尽管大多数 SAIs 都把经济性、效率性和效果性当作绩效审计标准, 但针对效果性或后果的审计很少, 甚至直接针对投入、产出的审计都很少。(3) 绩效审计产品。各国 SAIs 都有意识地为更多人提供服务, 针对不同服务对象, 提供不同审计产品。除了出版专业性很强的审计报告, 尤其注重向社会公众提供绩效审计产品, 包括用通俗易懂的语言对重要报告加以总结, 在 SAIs 主页上发布。(4) 绩效审计专业技能。各国对专业技能要求的侧重点有所不同, 法国认为绩效审计人员应首先是一个律师, 英国强调会计知识对绩效审计的重要性, 瑞典则认为绩效审计师更应当是一个社会科学家。

2. 整体制度安排下的政府绩效审计研究

绩效审计是一种社会子系统, 其运行势必受到社会经济、政治、法律等因素的影响。国外一些学者致力于研究整体制度安排与绩效审计之间的相互作用关系, 一般遵循两个思路: 一是以某个国家为样本, 采用过程描述、文档分析、历史事件研究等多种方法, 系统考察绩效审计的发展与相关政治、经济、法律等制度变迁之间的关系; 二是通过事后调查或实证研究, 检验第一类研究中相关结论的正确与否。

Sperry 等 (1981) 非常详细深入地考察了美国最高审计机关——会计总署从 1966 年到 1981 年的发展历程。全书分为三大部分: 第一, 服务国会并帮助政府更加有效地对国会及人民负责; 第二,

会计总署为满足不同时期需要而进行的管理；第三，影响会计总署工作范围、质量、效果的发展。他认为，作为该时期主计长的 Statts，带领了会计总署走过美国变化巨大的 15 年，对会计总署的转型特别是绩效审计的发展影响重大，可谓居功至伟。

Hamburger (1989) 曾描述绩效审计技术在澳大利亚的发展，认为绩效审计的产生和发展，是利益冲突的个人和团体间不断争论的过程。他认为澳大利亚审计署对项目审计的态度，在 1974 和 1989 年曾发生过两次重大变化，并把这种变化归结为连续三任主计长的个人影响。

Parker 和 Guthrie (1991) 就澳大利亚主计长对绩效审计的管辖权进行了研究。研究表明，尽管官方文件和解释都规定，审计署的绩效审计已经包括了效果性审计，但这里所说的效果性审计是指被审计单位内部控制设计是否起到了改善和监督效果性的作用，而并不是对项目目标的实现程度发表意见。因此，不能根据官方公告和文件确定主计长的实际管辖权。

Gendron 等 (2001) 研究了新公共管理对审计人员的影响。他们以加拿大阿尔伯特省审计局为研究对象，调阅了 1979 至 1997 年间的审计报告，并对相关人员进行访谈。研究涉及审计局的任务、审计标准、建议性质以及审计报告的措辞风格等四方面内容。研究表明，在过去的 20 年内，阿尔伯特省审计局逐步把自己定位于问题解决者。绩效审计人员反复宣传“最佳实务标准”，发现改进机会和提出解决方案，想方设法改善公共管理；直接或通过议会的压力，促使执行部门接受最佳实务，正逐渐成为公共管理改革的推动者。

Morin (2001) 研究了绩效审计对公共管理的影响。他认为，绩效审计隐含着审计人员和被审计者之间的相互作用，审计人员试图通过绩效审计影响被审计单位的管理层。一方面，审计人员作为影响源，尝试引导被审计单位进行变革，改进工作绩效；另一方面，被审计单位作为影响对象，必须确定是否遵从审计人员试图施加的影响。作者采用案例分析法，选择了魁北克省审计部门和加拿大审计署，于 1995 到 1996 年间实施的 6 个绩效审计案例。通过分析访谈数据发

现,其中4个案例并不成功,说明绩效审计的实际效果不佳。作者认为,绩效审计并不像人们所期望的那样,已经促使公共管理产生了积极的改进,绩效审计甚至使人产生了幻觉,被表象所迷惑。

3. 政府绩效审计角色和作用研究

随着实践不断发展,绩效审计的角色和作用,成为学者们持续研究的一个领域,存在各种不同的观点和看法。

Wheat (1991) 提出了高水平绩效审计人员的概念,认为积极的绩效审计人员应具备以下特征:(1)在管辖权范围内,独立确认重要的社会和政策问题;(2)在外部权威需要的情况下,进行审计创新;(3)重要审计的自我创新;(4)发布诸如预算调查和财务趋势等特殊报告;(5)遵循公认政府审计准则;(6)把社会公众及其代表,而非被审计单位,或被审计单位的管理层,作为最终客户。

Raaum 和 Morgan (2001) 提出,绩效审计是信息拓展审计,通过公平和公正的评价,提供有关项目、功能和作业的绩效信息,通过改进政府运行方式和结果,实现价值增值。不断产生新信息是绩效审计的特征,绩效审计人员在整个政府范围内提供各种信息,包括财务绩效和非财务绩效,涉及客户满意度、成本效益、质量、数量、经济性、使命实现程度、及时性及效率性等等。

Pollitt (2003) 在对欧洲五国最高审计机关进行调查后认为,最高审计机关扮演的角色是复杂的,但至少应发挥四种作用:(1)作为公共会计师,提供旨在改进公共受托责任和透明度的报告;(2)作为管理顾问,帮助公共组织自我改进;(3)作为一个科学或研究性组织,创造、发现或区分关于公共组织和项目运作的新知识;(4)作为裁决者,对公共组织的行为合法性做出判断。

4. 政府绩效审计基本理论研究

“绩效审计”这一概念最早出现于1932年英国伦敦出版的英国管理学会、机械工程师协会会员罗斯的《管理审计学》(The Management Audit)。这本书可说是探讨绩效审计的第一部著作。罗斯认为,应将企业划分为若干个职责不同的部门,建立用效率来衡量管理的技术程序。他还提出,一个拥有15年以上工作经验并具有管理才能的