

ZHUANXINGQI
ZHENGFUJIXIAOSHENJIMOSHIYANJIU

转型期
政府绩效审计模式研究

周云平 主编

山东人民出版社

Z01525481



转型期 政府绩效审计模式研究

周云平 主编

山东人民出版社

图书在版编目(CIP)数据

转型期政府绩效审计模式研究 / 周云平主编. — 济南:
山东人民出版社, 2008. 7

ISBN 978-7-209-04511-7

I. 转… II. 周… 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 100692 号

责任编辑: 杨 刚

封面设计: 周云龙

转型期政府绩效审计模式研究

周云平 主编

山东出版集团

山东人民出版社出版发行

社 址: 济南市经九路胜利大街 39 号 邮 编: 250001

网 址: <http://www.sd-book.com.cn>

发行部: (0531)82098027 82098028

新华书店经销

山东新华印刷厂印装

规 格 16 开(168mm×230mm)

印 张 14

字 数 190 千字 插 页 2

版 次 2008 年 7 月第 1 版

印 次 2008 年 7 月第 1 次

ISBN 978-7-209-04511-7

定 价 28.00 元

如有质量问题, 请与印刷厂调换。电话: (0531)82079112

前 言

本书以我国转型期政府绩效审计模式为研究对象,较为深入系统地探讨了政府绩效审计理论,期望能对建立和完善我国政府绩效审计制度和开展绩效审计工作提供一点理论支撑。全书包括绪论、转型期政府绩效审计理论基础、政府绩效审计概念分析、审计系统分析、组织模式、审计实施模式、审计方法模式、审计评价模式、审计结果运用模式、案例实证分析和结语等内容。

本书首先把绩效审计模式研究的视角定位在我国“转型期”,将国外绩效审计先进的理论、方法、实践经验与我国当前国情和审计工作开展的实际情况相结合,把政府绩效审计模式作为一个处于一定外部环境下的系统进行分析研究,把政府绩效审计的外部环境作为分析研究的逻辑起点,研究构建我国转型期政府绩效审计模式,并得出要建立适合当前我国国情特点的绩效审计模式的结论,实现财务审计为主向绩效审计为主的渐进式转变。以绩效审计模式作为框架,以我国经济和社会“转型期”为背景研究绩效审计是本书的理论创新。

本书运用委托代理理论和系统论等现代管理理论,从组织实施、审计方法和结果运用等角度构建绩效审计模式,一是实行审计过程的“系统流程再造”,提出要适应公共政府、责任政府和民主政府建设的需要,强化系统流程的输入和输出环节,提高绩效审计的公开透明度和审计结果运用度,变审计系统“自闭式”循环为“开放式”循环。二是探索政府绩效审计方法体系。因为单纯研究具体技术方法不能解决开展绩效审计的现实问题,

本书从思想方法创新指导具体审计技术方法的角度进行绩效审计方法模式研究。政府绩效审计方法的体系包括一般方法和技术方法。一般方法,实质上是审计人员的思想方法。审计技术方法的形成,主要取决于审计自身目的的变化和对象范围的扩展,审计资源配置和利用情况,以及在规划与实施审计时审计人员以什么为工作切入点,才能以高效率低风险的方式完成审计任务,从而达到设定的审计目标。

本书运用案例分析的方法,通过对某城市滨海公园建设项目的绩效审计案例的分析,对政府绩效审计模式的实施运用进行了实证研究,说明了本书提出的政府绩效审计模式在我国转型期是可行的。

编 者

2008.6

目 录

前 言	(1)
第一章 绪 论	(1)
第一节 问题的提出	(2)
一、国外政府绩效审计模式	(2)
二、我国政府绩效审计模式发展	(16)
三、政府绩效审计研究成果综述	(23)
四、转型期政府绩效审计模式的提出	(26)
第二节 研究内容、框架和方法	(29)
一、研究内容	(29)
二、研究框架	(31)
三、研究方法	(32)
第三节 本书主要创新点	(33)
第二章 转型期政府绩效审计理论基础	(36)
第一节 传统审计理论	(36)
一、审计导因理论	(36)
二、传统审计模式	(38)
第二节 系统学理论	(42)
一、系统的概念	(42)
二、系统的特征	(43)
三、系统论研究	(44)
第三节 信息不对称理论	(47)

第四节 利益相关者理论	(48)
一、理论概述	(48)
二、理论提出及演变	(49)
第五节 组织结构理论	(50)
一、组织结构的主要形式	(50)
二、管理幅度与管理层次	(52)
第六节 信息经济学理论	(53)
一、信息经济学理论概述	(53)
二、信息经济学的形成与发展	(53)
三、西方信息经济学的主要研究内容	(54)
四、信息经济学的理论意义	(55)
第七节 新公共管理理论	(56)
第三章 政府绩效审计概念分析	(58)
第一节 政府绩效审计产生的背景	(58)
一、各国绩效审计的产生过程	(58)
二、绩效审计概念和目标的提出过程	(61)
第二节 政府绩效审计的概念	(63)
一、从不同的角度对政府绩效审计的理解	(63)
二、政府绩效审计的概念	(67)
第三节 相关概念的对比解析	(68)
一、政府绩效审计与财政财务收支审计	(68)
二、政府绩效审计与经济分析	(69)
三、政府绩效审计和绩效评估	(70)
四、政府绩效审计和效益审计	(70)
五、我国与国外政府绩效审计的概念区别	(70)
第四章 转型期政府绩效审计系统分析	(72)
第一节 政府绩效审计系统研究	(72)
第二节 政府绩效审计系统外部环境分析	(73)
一、社会需求环境	(74)
二、经济制度环境	(74)

三、政治体制环境	(75)
四、法制建设环境	(76)
五、文化传统环境	(77)
六、技术基础环境	(78)
第三节 基于进化博弈的政府绩效审计系统内部利益相关者分析	(79)
一、绩效审计利益相关者关系分析	(79)
二、绩效审计利益相关者进化博弈分析	(81)
三、分析结论	(86)
第四节 转型期政府绩效审计模式分析	(87)
一、转型期绩效审计的需求性分析	(87)
二、转型期绩效审计的特殊性分析	(89)
三、转型期绩效审计的可行性分析	(90)
第五章 转型期政府绩效审计组织模式	(96)
第一节 当前政府绩效审计组织模式及缺陷	(96)
一、当前政府绩效审计组织模式概述	(96)
二、当前政府绩效审计组织模式缺陷	(99)
第二节 转型期政府绩效审计组织模式优化	(100)
一、政府绩效审计外部组织优化	(100)
二、政府绩效审计内部组织优化	(102)
第六章 转型期政府绩效审计实施模式	(105)
第一节 当前政府绩效审计实施模式及缺陷	(105)
一、当前政府绩效审计实施模式	(105)
二、当前政府绩效审计实施模式缺陷	(106)
第二节 转型期政府绩效审计实施模式优化	(107)
一、审计准备阶段	(107)
二、实施审计阶段	(117)
三、审计报告阶段	(120)
四、审计结果运用	(124)
五、后评价阶段	(125)

第七章 转型期政府绩效审计方法模式	(127)
第一节 政府绩效审计方法研究综述	(127)
第二节 转型期政府绩效审计方法优化	(128)
一、思想方法优化	(128)
二、数据信息收集技术优化	(137)
三、绩效审计指标体系优化	(139)
四、绩效审计技术方法优化	(146)
第八章 转型期政府绩效审计的评价模式	(153)
第一节 制定政府绩效审计评价标准的难点	(153)
第二节 政府绩效审计评价标准的特点	(154)
一、评价标准的多层次性	(154)
二、评价标准的模糊性	(155)
三、评价标准的动态性	(156)
第三节 政府绩效审计评价标准的确定原则	(157)
一、全面性和完整性原则	(157)
二、科学性和严谨性原则	(158)
三、计划性和引导性原则	(158)
第四节 政府绩效审计评价标准的选择依据	(159)
一、国家政策、法律法规和国民经济计划	(160)
二、历史和行业标准	(160)
三、理论依据及科学计算数据	(161)
四、部门和单位自行制定的计划、预算、定额和合同	(161)
第五节 应用政府绩效审计评价标准应注意的问题	(162)
第六节 构建政府绩效审计评价模式	(163)
第九章 转型期政府绩效审计结果运用模式	(165)
第一节 当前绩效审计结果运用概况	(165)
一、政府绩效审计结果运用方面没有明确的法规	(165)
二、审计结果公告未全面推行	(165)

三、绩效审计结果运用的配合机制不健全,审计结果得不到合理运用	(166)
第二节 国外绩效审计结果运用经验	(167)
一、审计结果公告	(167)
二、政府答复	(167)
三、跟踪检查	(168)
第三节 转型期政府绩效审计结果应用模式优化	(169)
一、健全绩效审计结果应用规范	(169)
二、建立审计发现问题问责制度	(170)
三、落实审计整改措施	(172)
四、优化绩效审计成果表现形式	(176)
第十章 转型期政府绩效审计模式实证	(182)
第一节 某市政建设项目背景	(182)
第二节 绩效审计组织模式优化	(182)
第三节 绩效审计实施模式优化	(184)
一、审计准备阶段	(184)
二、审计实施阶段	(184)
三、绩效审计报告阶段	(186)
第四节 绩效审计方法模式优化	(188)
一、审计指标确定	(188)
二、审计指标权重确定	(191)
三、项目审计综合结果	(192)
第五节 绩效审计结果运用优化	(193)
一、审计结果问责	(193)
二、审计结果问效	(194)
第六节 案例小结	(195)
结 语	(197)
参考文献	(199)
后 记	(214)

第一章 绪 论

政府绩效审计,国际上主要采用“三 E”定义,即指对经济性(Economy)、效率性(Efficiency)和效果性(Effectiveness)的审计。R. E. 布朗(1992 年)认为:“绩效审计就是对一个工作项目的效益和效果进行的分析。”1994 年美国会计总署修订的《政府的机构、计划项目、活动和职责的审计准则》认为:“绩效审计就是客观地、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地评价的目标,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。”最高审计机关国际组织 1986 年在悉尼会议上对绩效审计提出的定义是:“对公营部门管理的经济性、效率性和效果性的评价。”英国《国家审计法》认为,绩效审计是对政府部门或其他相关组织为履行职责而使用所掌握资源的积极性、效率性和效果性进行检查^{[1][5]}。我国学者除了基本赞同“3E”定义,主要是对经济效益审计加以界定。竹德操等(1997 年)认为,“经济效益审计是由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,提出提高经济效益的建议,促进其改善管理、提高效益的一种审计活动”^[6]。李凤鸣认为,它是“以评价实现经济效益的程度和途径为内容,以促进经济效益提高为目的所实施的审计”^[7]。尽管对于政府绩效审计有各种解释,但是学者有一个基本一致的结论,即:政府绩效审计的组织实施者是各级政府审计机关;政府绩效审计对象是公共资金;政府绩效审计的手段是对被审单位使用公共资金的经济性、效率性和效果性进行评价。

第一节 问题的提出

一、国外政府绩效审计模式^{[8]-[29]}

政府绩效审计在西方国家产生较早,但真正兴起是在第二次世界大战后。20世纪40年代以后,随着国家公共开支的大幅度增长,以及经济资源与需求矛盾的日益尖锐,人们对提高公营部门支出的效益和明确支出经济责任的要求越来越高。政府审计的范围发生了很大变化,政府审计开始进入以绩效审计为中心、绩效审计与财务审计并存的现代审计发展阶段。

70年代以后,政府绩效审计在美国、英国、加拿大、澳大利亚等国家得到了广泛的推广和应用,同时,这些国家纷纷通过有关强制性立法将其纳入法定审计,并取得了一定的成效。

(一) 美国绩效审计模式

美国国家审计署成立于1921年。根据《预算和会计法》的规定,美国设立国家审计署和审计长,审计署独立于行政部门之外,依法行使审计监督权,负责“审查所有账目、支出和公共经费的应用问题”,对国会负责并报告工作。第二次世界大战以后至20世纪50年代,美国国家审计署开始采用综合审计的形式对政府活动的经济性和效率性进行审计,政府绩效审计逐渐显露雏形。20世纪60年代,美国有几个州在进行传统的财务收支审计的同时,率先开展绩效审计。为适应形势发展变化的需要,美国国家审计署于1972年首次颁布《政府机构、计划项目、活动和职责的审计标准》(亦称“黄皮书”),其中明确规定对政府活动的经济性、效率性以及效果、结果等应实施审计。以后又几经修订,并更名为《美国政府审计准则》。有关资料显示,美国国家审计署从事绩效审计的业务量在全部审计工作中的比重,近年来已达到85%以上,财务审计仅占10%~14%。2004年7月,具有83年历史的美国 General Accounting Office,更名为 Government

Accountability Office,这是该组织近年来工作内容转变的结果,表明绩效审计已成为该组织工作的重心。

美国审计署开展绩效审计的职权主要有:(1) 评估政府政策和计划项目发挥作用的情况;(2) 审查联邦政府各部门和公共机构的各项收入、支出及其经济性、效果性和适当性,包括审计其采购合同和工程承包合同;(3) 检查评估联邦政府计划项目、活动的效果、结果及其经济性、效率性;(4) 审计长在年度报告或专题报告中提出谋求公共经费节约使用和高效使用的意见、建议,协助国会进行有效的监督;(5) 向国会提出经济和有效地使用公共资金的立法建议;(6) 指导联邦各部门的内部审计工作,审查、评价内部管理控制的健全性和有效性。

在《美国政府审计准则》(2003年修订版)中,美国国家审计署对绩效审计作了如下表述:绩效审计应当通过客观、系统地检查一系列证据,并与客观标准、预期目标进行对比,综合分析和比较相关机构的优良做法和业绩,对项目单位绩效和管理方面的情况做出独立评价,以改进项目单位管理,促进有关方面采取检查和纠正措施,增强对公众的责任意识。绩效审计目标涉及广泛,主要包括评价项目单位的效果、结果以及经济性和效率性、内部控制,是否符合法律和其他方面的要求,提供预期效果分析、指导意见或总括情况等方面的信息。效果和结果审计的目标侧重项目单位的效果,主要检测项目单位达到目标的程度。而经济性和效率性审计的目标主要侧重审查一个机构是否以最有效的方式来获得、保护和利用资源以实现组织目标。在一项绩效审计中,效果和结果审计的目标同经济性和效率性审计的目标,常常相互关联、同时并存。具体来说,绩效审计目标主要包括:一是评估法律法规和组织所确定的目标的实现程度;二是评估项目单位在产生良好绩效或者排除影响效果的制约因素方面,有无选择可替代方法的能力;三是评估项目单位所获得绩效的相关成本和收益或成本效率;四是评估一个项目单位所取得的结果或效果是否并非组织所预期的;五是评估一个项目与其他相关项目交叉、重复或冲突的程度;六是评估被审计

单位的采购程序、办法是否健全、有效；七是评估项目单位对项目效果、结果以及经济性和效率性进行检测的有效性和可靠性；八是评估与项目单位绩效情况有关的财务信息的有效性、可靠性和相关性；九是审查、评价内部控制的健全性和有效性；十是评估项目或政策的可替代性，预测在各种条件下项目将可能出现的结果，等等。

根据《美国政府审计准则》(2003 年修订版)，美国国家审计署绩效审计工作的一般准则有 4 条：一是独立性，即在有关审计工作的全部事务中，审计机关和各审计人员，不论是政府的还是社会的，都必须不受个人或外界的影响而保持独立，必须在组织上保持独立并保持独立的姿态。二是应有的专业关注，是指在计划和执行审计工作，以及进行验证和报告审计结果时，必须给予应有专业关注。三是胜任能力，即被指派进行审计和验证工作的审计人员必须在整体上具备完成任务所需要的足够熟练的业务能力。四是确保质量控制，系指每一个根据一般公认的政府审计准则执行审计或验证任务的审计组应当具备适当的内部质量控制系统和接受外部同行的检查。

美国国家审计署绩效审计的程序。根据美国国家审计署制订的《绩效审计现场作业准则》，可将其绩效审计程序划分为计划、实施、报告 3 个阶段。

1. 计划阶段

这个阶段需要注意做好以下几个方面工作：(1) 分析审计事项、数量因素、质量因素等的重要性，以及审计报告的潜在用户（主要包括政府官员、被审计单位、新闻媒体、利益集团和公民个人）的需求，注意考虑法律、法规的要求。(2) 了解被审计项目单位的有关情况，主要包括项目单位历史沿革，有关的法律、法规，立法机关、管理部门为项目制定的目的和目标，项目的投入、经营、产出和成果方面的情况，以及其他背景材料。(3) 确定审计评价的标准，如立法机关和管理部门确定的目的和目标、技术标准、专家意见及以前年度项目的绩效情况、同行和私营部门的绩效情况。(4) 注

意借鉴和利用过去审计所取得的审计成果,检查确认管理部门是否纠正了审计发现的问题并落实了审计建议。(5) 确定审计证据的潜在资料来源,注意资料的有效性和可靠性。(6) 考虑是否可以利用其他专家和审计人员的工作成果,注意这些成果是否与审计目标相符。(7) 制订人员计划和充分确定所有资源。人员计划主要包括:配备掌握适当的工作技能和知识的工作人员;在审计中配备足够数量有经验的工作人员和监督人员,必要时可聘用咨询人员;向工作人员提供在职培训。(8) 明确各审计小组的职责分工,如制定审计方案、实施审计、监督审计人员、起草审计报告、与被审计单位交换意见等;在审计方案中需要描述为实现审计目标而采用的审计程序和审计方法。(9) 确定审计报告的一般格式和所需要的资料类型。

2. 实施阶段

这一阶段需要注意以下几个方面:(1) 注重合法性和合规性审计。审计人员应做出工作规划和风险评价,在整个审计进程中,审计人员应对那些可能有违法行为或舞弊征兆的情况或业务始终保持谨慎。(2) 通过调查、观察、审阅文件记录或检查其他审计报告,了解项目单位内部管理控制情况,测试其有效性和可靠性,并取得充分的证据。(3) 为做出合理的审计结论,必须取得充分、可靠和相关的证据,编制工作底稿。证据来源包括审计师搜集到的原始资料和被审计单位或第三方提供的有关资料(含从计算机系统取得的电子资料)。

3. 报告阶段

根据报告准则,审计报告的主要内容包括:(1) 绩效审计的目标、范围和方法,包括证据的种类和来源及证据收集和分析技术,并对遵循审计准则情况加以解释说明。(2) 重大的审计成果或审计结论,包括审计背景资料、依据、条件、影响以及产生问题和影响项目绩效的原因等。(3) 审计发现的违法、违规和滥用权力的行为,以及内部管理控制的重大缺陷,对纠正问题和改善经营管理的建议,被审计单位负责人和有关人员对于审计发现、结论、建议提出的意见。审计报告的发布范围十分广泛,一般包括国会、政

府及有关部门、其他有关组织、被审计单位等,除非法律有规定或由于安全、保密等方面的缘故,审计报告一律向社会公众公布。

(二) 澳大利亚绩效审计模式

澳大利亚联邦建立于 1901 年,根据《1901 审计长法案》同时设立澳大利亚国家审计署,由总督任命了第一任审计长。澳大利亚绩效审计始于 20 世纪 70 年代。1979 年澳大利亚修改了审计法令,授权审计长对所有政府部门和其他政府机构定期开展绩效审计。在这个时期开展绩效审计,主要是为了适应建立高效政府的需要,提高使用公共资源的效率和效果,改善公共管理水平和服务质量。1998 年 1 月,澳大利亚议会颁布了《1997 审计长法案》,从而取代了《1901 审计长法案》。《1997 审计长法案》明确了审计长是议会的议员,审计署的独立性和审计职权得到进一步加强。该法案规定,审计长作为联邦公共部门的外部审计人员,有权对联联邦政府部门、事业单位和公司机构及其下属单位进行绩效审计,并根据部长、财务大臣和议会会计审计联合委员会的要求,对政府企业进行绩效审计。目前,绩效审计已经成为澳大利亚审计署的主要职能任务,绩效审计在审计署的审计业务中所占比重相当大。1991 至 1992 年底,绩效审计所耗费的审计资源为 36%,审计署的最终目标是使绩效审计和合规性审计各占 50%。近年来,审计署向议会提交的绩效审计报告占审计报告总数均在 60%以上,有的年份这个比例可达 85%以上。

澳大利亚审计署绩效审计的职责和权限主要包括:一是对政府各部门以及联邦机构进行效率审计;二是根据有关部长、财务大臣和议会会计审计联合委员会的要求,对联联邦政府控制的公司、联邦与州政府协议成立的机构、接受联邦财政援助的非联邦公营机构等开展效率审计;三是对所有机构进行项目绩效审计;四是检查财务管理的经济效益和成本效率,从经济性、效率性两个方面评价政府部门的财务会计责任;五是检查有关单位的职能或经营活动的经济性、效率性,按照一定的程序检查、评价其经营活动的经济性与效率性能否达到政府确定的目标;六是检查、评价政府管理

工作的效率,包括审查政府工作人员对政府工作提出的建议。但审计长的职权不包括对政策问题进行检查、评价,这项工作由另外一些机构承担。

澳大利亚审计署采用“综合审计”的程序开展绩效审计,即运用制定审计计划、安排审计项目和实施审计的程序,对被审计单位财务管理的合规性、业务经营活动的经济性和效率性进行检查和评价。具体包括以下几个方面:

1. 确定审计项目

根据议会审计委员会的意见和公众、媒体关注的焦点,以及审计长本人所关注的开展绩效审计能够取得的经济和效益情况,由议会审计委员会和审计长平衡各方面的因素和利益,共同确定绩效审计的具体项目。

2. 预备研究

在实施审计以前,首先进行预备研究以确定是否进行绩效审计。预备研究的内容主要是了解审计单位的基本信息,调查、评价被审计单位组织内部的管理和运作情况,或者组织内部的某项活动的具体程序、某项具体职能的履行情况等。预备研究的目的是根据被审计单位的管理情况和调查发现的问题,确定是否需要对其实施绩效审计。如果不需要实施绩效审计,则向议会报告预备研究的结论;如果需要实施审计,则应制订项目审计实施计划。

3. 制定审计实施方案

其主要内容包括,了解被审计单位的业务情况和工作目标、责任关系、资源与经营管理程序、系统,以及外部经营环境;确定审计的目标和范围;所需审计资源和拟聘用外部专家,需要被审计单位协助的事项;确定审计署、审计组长和审计成员的责任;收集有关法律、法规、文件,制订具体审计标准;针对被审计单位的业务性质,确定一整套审计和分析的方法;对项目进行风险分析,评估潜在的审计风险,并提出防范措施;制订审计实施的具体时间安排和审计经费预算等。绩效审计标准对实施绩效审计具有十分重要的影响,由于审计目标、审计范围以及被审计项目、单位在管理程序、