

我国政府绩效审计 发展研究

RESEARCH ON THE
DEVELOPMENT OF GOVERNMENT PERFORMANCE AUDIT


孙平 著



经济日报出版社

我国政府绩效审计发展研究

孙平 著

 经济日报出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

我国政府绩效审计发展研究 / 孙平著. -- 北京 :
经济日报出版社, 2018. 5
ISBN 978-7-5196-0356-4

I. ①我… II. ①孙… III. ①政府审计—研究 IV.
①F239.44

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2018) 第 103978 号

我国政府绩效审计发展研究

作 者	孙 平
责任编辑	匡卫平
出版发行	经济日报出版社
地 址	北京市西城区白纸坊东街 2 号 (邮政编码: 100054)
电 话	010-63584556 (编辑部) 010-63538621 63567692 (发行部)
网 址	www.edpbook.com.cn
E - mail	edpbook@sina.com
经 销	全国新华书店
印 刷	济南大地图文快印有限公司
开 本	170mm×240mm 1/16
印 张	8.5
字 数	110 千字
版 次	2018 年 6 月第一版
印 次	2018 年 6 月第一次印刷
书 号	ISBN 978-7-5196-0356-4
定 价	40.00 元

版权所有 盗版必究 印装有误 负责调换

摘要

政府绩效审计产生于 20 世纪 40 年代，70 年代以后得到迅速发展，使得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。面对绩效审计已成为发达国家政府审计关注焦点和主要工作内容的大环境，并随着我国政治和经济体制改革的深入和国民经济的发展，国内开展政府绩效审计的需求也日益强烈。审计署提出要积极开展绩效审计，而我国所处的现状却是一方面政府财政资金使用得不经济、效率低、效果差的状况长期存在；另一方面政府绩效审计理论研究不完善，实践经验不足。在上述背景下，作者选择我国政府绩效审计发展问题研究作为研究方向，目的在于借鉴国外政府绩效审计丰富的理论与实践经验，结合我国现有的对政府绩效审计的实践探索，构建起我国政府绩效审计理论体系；并针对存在大量妨碍政府绩效审计健康发展的现实因素，提出相应的解决措施，积极推进我国政府绩效审计实践的开展，以保障财政资金使用的经济性、效率性和效果性的不断增强。

本书在对政府绩效审计产生的原因及理论基础进行深入分析的基础上，首先规范了我国政府绩效审计的称谓并定义了绩效审计的概念，以利于国内外理论交流与探索。

本书从借鉴政府绩效审计先进国家理论研究成果和实践经验入手，结合当前我国开展绩效审计所面临的实际情况，通过对政府绩效审计的目标、范围、对象、程序、技术方法、审计报告等政府绩效审计要素的系统阐述，初步确立了适用于我国目前审计环境的政府绩效审计的基本理论框架。

本书针对我国目前理论界与实务界普遍关注的政府绩效审计衡量标准问题提出作者观点：建立完全统一适用于所有方面所有事项的政府绩效衡量指标是不现实的，指出国家审计人员进行绩效审计时应有针对性的在各公共机构建立起评价自身业绩指标体系的基础上，充分考核这些指标的合理性并加以借鉴。

本书通过对审计质量控制主要方法的论述结合审计程序的质量控制构建起审计质量控制系统，以保障绩效审计质量，确立绩效审计的权威性，降低审计风险。

本书通过案例分析以及对我国绩效审计实践过程的回顾分析，指出现阶段政府绩效审计发展的制约因素，并针对目前我国政府绩效审计的发展状况和存在的问题提出了作者的建议。

政府绩效审计的理论研究和实务探索是一项艰巨的任务，需要社会各界的支持和参与。

目 录

1.绪论.....	- 1 -
1.1 研究背景及问题提出.....	- 1 -
1.1.1 研究背景.....	- 1 -
1.1.2 问题提出.....	- 3 -
1.2 国内外研究现状.....	- 7 -
1.2.1 国外研究现状及评述.....	- 7 -
1.2.2 国内研究现状及评述.....	- 9 -
1.3 研究的目的、意义及方法.....	- 12 -
1.3.1 研究的目的.....	- 12 -
1.3.2 研究的意义.....	- 13 -
1.3.3 研究的方法.....	- 18 -
1.4 研究的主要内容及结构.....	- 18 -
2.政府绩效审计理论基础.....	- 21 -
2.1 政府绩效审计概念界定.....	- 21 -
2.1.1 绩效审计的称谓.....	- 21 -
2.1.2 我国政府绩效审计术语使用辨析.....	- 23 -
2.1.3 政府绩效审计的概念.....	- 25 -
2.2 政府绩效审计的基础理论分析.....	- 27 -
2.2.1 公众受托经济责任关系理论.....	- 27 -
2.2.2 新公共管理理论.....	- 29 -
2.2.3 市场经济下政府职能理论.....	- 32 -
2.2.4 资源有效配置理论.....	- 32 -
2.2.5 外部影响理论.....	- 33 -

2.3 政府绩效审计与传统财务审计的关系.....	- 33 -
2.4 政府绩效审计基本要素.....	- 36 -
2.4.1 政府绩效审计的目标.....	- 36 -
2.4.2 政府绩效审计的范围.....	- 36 -
2.4.3 政府绩效审计对象.....	- 40 -
2.4.4 绩效审计职能.....	- 41 -
2.4.5 绩效审计程序.....	- 42 -
2.4.6 政府绩效审计的技术方法.....	- 45 -
2.4.7 绩效审计报告.....	- 50 -
2.5 本章小结.....	- 54 -
3.政府绩效审计发展现状研究.....	- 55 -
3.1 我国政府绩效审计发展轨迹.....	- 55 -
3.1.1 我国政府绩效审计实践回顾.....	- 55 -
3.1.2 深圳市政府绩效审计实践状况.....	- 61 -
3.1.3 深圳市政府绩效审计案例.....	- 64 -
3.2 国外政府绩效审计发展借鉴.....	- 71 -
3.2.1 美国政府绩效审计发展借鉴.....	- 72 -
3.2.2 英国政府绩效审计发展借鉴.....	- 74 -
3.2.3 加拿大政府绩效审计发展借鉴.....	- 76 -
3.2.4 日本绩效审计借鉴.....	- 77 -
3.3 国外政府绩效审计发展启示.....	- 81 -
3.3.1 为绩效审计开展提供法律依据.....	- 81 -
3.3.2 审计独立性对绩效审计的促进性作用明显.....	- 82 -
3.3.3 坚持对审计人员的后续教育.....	- 83 -
3.3.4 建立一套完整的绩效评价体系.....	- 83 -
3.4 本章小结.....	- 85 -
4.我国政府绩效审计发展制约因素分析.....	- 87 -
4.1 审计体制制约.....	- 87 -

4.1.1 审计组织独立性受到制约.....	- 89 -
4.1.2 审计行为独立性受到限制.....	- 89 -
4.1.3 经济上独立性受到牵制.....	- 90 -
4.1.4 审计人员聘任独立性受到限制.....	- 91 -
4.2 审计人员制约.....	- 91 -
4.2.1 审计人员知识构成不合理.....	- 92 -
4.2.2 审计人员素质难以达到要求.....	- 93 -
4.3 审计实施中的制约.....	- 94 -
4.3.1 被审计单位内部控制制度不健全.....	- 94 -
4.3.2 绩效审计方法、技术手段复杂.....	- 94 -
4.3.3 获取审计证据困难.....	- 95 -
4.3.4 绩效审计标准尚不完善.....	- 96 -
4.3.5 无政府绩效审计准则、规范可供遵循.....	- 97 -
4.4 制度制约.....	- 98 -
4.4.1 审计报告制度不完善.....	- 98 -
4.4.2 责任追究制度不健全.....	- 100 -
4.4.3 预算编制的不完整.....	- 101 -
4.5 本章小结.....	- 101 -
5.政府绩效的衡量标准.....	- 103 -
5.1 我国政府绩效衡量标准简述.....	- 103 -
5.1.1 企业绩效评价指标.....	- 103 -
5.1.2 国有资本金绩效评价规则.....	- 107 -
5.1.3 地方政府绩效评估指标体系.....	- 108 -
5.2 西方国家绩效审计评价标准借鉴.....	- 110 -
5.2.1 英国评价标准借鉴.....	- 110 -
5.2.2 美国评价标准借鉴.....	- 111 -
5.2.3 澳大利亚评价标准借鉴.....	- 111 -
5.2.4 瑞典评价标准借鉴.....	- 112 -

5.3 本章小结.....	- 113 -
结 论.....	- 115 -
参考文献.....	- 119 -

1.绪论

1.1 研究背景及问题提出

1.1.1 研究背景

1981年担任美国审计总署审计长的埃尔默·B·斯塔茨在美国审计总署于当年颁布修改后的《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都有很大幅度的增长。这些计划的目标乃是为了提高美国人民生活的质量。70年代期间，新设立的计划项目数量大为减少，但总的投资额却仍继续增长。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员要对这些项目负有说明一切情况的义务。审计就是其中不可缺少的一个组成部分。各州政府有责任保证审计工作得到妥善执行。在过去的几年内，我们看到人们对政府部门的审计工作空前关心。无论公职人员、立法人士还是平民百姓，他们都不仅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，而且还要了解政府机构是否正在达到批准执行这些计划项目的预定目的，执行这些计划项目所需款项的使用是否经济、有效。

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《关于公共受托经济责任指导方针》的东京宣言中对此亦有类似论述，该宣言在对经济责任进行原则性解释时指出：“一是公共部门和政府追求发展所用的开支不断增加，国营企业的发展，地方行政当局自主权的扩大，这种公共开支的成倍增加和国营企业的大批涌现，一方面使得中央政府和地方各级政府所承担的受托经济责任的内容和范围已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”。最高审计机关亚洲组织第七届大会和第六届研讨会文件指出：“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，导致了公共经济责任范围的扩大。随着对公共经济责任要求的提高，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，各国国家审计机关应该大力加强绩效审计的力度”。

国外开展政府绩效审计已有几十年的时间，为各国政府提高公共管理的效果、明确公共管理责任以及加强公众对政府的监督、提高政府行为的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，早在 20 世纪 70 年代政府审计人员 85% 以上的工作量是从事“3E”（经济性 Economy，效率性 Efficiency，效果性 Effectiveness）审计，加拿大在 1992 年的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；90 年代初期，英国每年投向政府绩效审计的审计力量约占政府审计力量的 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、交通、卫生和社会保障等八个领域；澳大利亚 1991-1992 年度的政府绩效审计工作量在全部工作量中所占比重已超过 30%；在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，这三者的相互融合特别值得借鉴；其他，如德国、法国、荷兰以及亚洲的一些国家和地区如日本、新加坡、巴基斯坦、印度和中国香港等也都在积极开展政府绩效审计。

我国对于政府绩效审计的实践探索可以说是始于 20 世纪 80 年代后期，当时在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，但针对的主要是国有资产财政部分，而公共财政部分只限于财务收支审计和合规性审计，虽然与真正的政府绩效审计相差甚远，但已经产生了开展政府绩效审计的需求。我国首次提出“绩效审计”的概念是在 1991 年全国审计会议上，而深圳是我国最先开始试点绩效审计的城市，全国首例绩效审计案例是由深圳审计局发起的。从 2002 年开始，以深圳市为试

点，逐步铺开政府绩效审计，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，在一些地区进行政府绩效审计试点。理论研究方面，关于经济效益审计的论文大量发表于各类期刊，1998年，中国审计学会把经济效益审计确定为重点研究课题。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。我国的一些学者认为我国所谓的“经济效益审计”就是国外的政府绩效审计，也有学者认为两者只是类同。但是，与西方相比还有较大差距，如开展政府绩效审计的环境不完善，没有完整的绩效指标评价体系，没有政府绩效审计准则等。时任审计长李金华指出，虽然“审计风暴”给审计部门带来了很大荣誉，但是从国家审计理论演进角度来说，中国还是要探索自己的绩效审计方法体系。

1.1.2 问题提出

我国改革开放近四十年来，经济持续高速增长，整个社会发生了前所未有的变化，许多事物以及对这些事物的认识已经今非昔比。我国加入WTO后，正式融入全球经济一体化之中，WTO首先是国际上政府间的协议，其规则中所蕴涵的公平、高效和透明的精神注入我国的政治文化，对转变政府职能产生重大而深远的影响，入世以后，政府将由权力型向责任型转变，由管理型向服务型转变，会从市场竞争中逐步退出，致力于宏观调控和公共管理，为社会提供优质高效的服务。近年来我国的政府行政体制改革，正是沿着这样的方向推进的。党的十九大报告中提出“深化机构和行政体制改革。统筹考虑各类机构设置，科学配置党政部门及内设机构权力、明确职责。统筹使用各类编制资源，形成科学合理的管理体制，完善国家机构组织法。转变政府职能，深化简政放权，创新监管方式，增强政府公信力和执行力，建设人民满意的服务型政府”。简单说这就是要使得政府职能由审批型向服务型彻底转变，以满足人民对美好生活的需要。

随着经济的发展和社会的进步，人与自然之间的不平衡越发现，从而，社会公众所要求的政府社会责任范围不断扩大，其中，效果性外延所包含的环境保护和防止生态恶化即为政府社会责任范围扩大的表现。

随着民主与法治的进步，公众参政议政的意识和能力日益增强。同时，随着人们对受托经济责任认识的深化，从所有者的角度来看，以前那种仅仅要求受托者对经管的财务资源的真实性合法性负责，已经是远远不够的了，所有者还要求受托者必须经济地、高效率地使用资源，并达到期望的目标（效果），即对资源使用的经济性、效率性和效果性负责。否则，受托经济责任就是不完整的。这些变化都不仅要求政府要转变作风、提高效率和惩治腐败，而且希望由政府管理的公共资源能够合理有效的运用。社会公众要求政府职能部门遵循“公开、公平、公正”的办事程序，向社会公众或人大代表公开财政收支情况及其使用的效果和效率，通过立法、社会、舆论等层面达到对政府部门的职责履行情况进行考核和监督。政府绩效审计的政治和社会环境正在发生积极地变化。能否不失时机地选择并接受政府绩效审计已经成为衡量一国政府审计是否具有活力的标志之一，通过控制、监督和惩罚手段在一定程度上促使政府各项活动的经济、效率，从而达到预定的效果，产生政府行为的外部经济性（或者至少不会产生政府行为的外部不经济），挖掘政府的潜在效益和能力，科学、有效地解决我国政府的困境，满足社会公众的需要。因此，以评价被审计单位公共管理活动的经济性、效率性和效果性为目的的政府绩效审计，也就应该顺理成章地成为政府审计的主流。

《审计署 2008 至 2012 年审计工作发展规划》指出：要把充分发挥审计“免疫系统”功能作为审计工作总体目标的重要内容，通过推进政府绩效审计增强审计在国民经济建设和发展中的“免疫系统”作用。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的配置、使用的经济性、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机关责任追究机制。提出到 2012 年，每年所有的审计项目都开展绩效审计。这标志着我国的审计工作由财政财务收支审计与效益审计并重，提升到全面推进绩效审计的层次。如表 1-1 所示，在 2016 年 9 月审计署对外公布的“审计署绩效报告（2015 年度）”中我们看到财政财务收支审计依然是在审计工作中占有绝对优势。

表 1-1 审计署 2015 年度审计项目计划表

审计领域	审计项目		实施时间	参加单位			
				业务司	特派办	派出局	地方省级审计机关
政策落实跟踪审计	稳增长促改革调结构惠民生防风险政策措施落实情况跟踪审计		1-12 月	5	18	18	37
财政审计	中央财政管理审计	财政部具体组织 2014 年中央预算执行情况和编制中央决算(草案)审计	3-5 月	1	抽调 ¹	抽调	
		发展改革委组织分配 2014 年中央财政建设投资情况审计	3-4 月	1	抽调	抽调	
	中央部门预算执行审计	2014 年度中央部门预算执行及决算(草案)编制审计	1-3 月	13	抽调	20	
		2015 年度中央预算执行审计分阶段实施项目	2015 年 4 月-2016 年 4 月	2		6	
	税收审计	国税系统税收征管情况审计	1-3 月	1	18		
	地方财政收支审计	省级政府财政收支审计	1-3 月/7-8 月	2	10		
	公共投资审计	高速公路建设审计	3-5 月	1	6		
		长江三峡水利枢纽工程地下电站竣工财务决算审计	3-4 月	1	1		
		中国国学研究与交流中心建设项目跟踪审计	1-12 月	1			

1. “抽调”指从各单位抽调部分业务人员组成审计组进行审计。

续表

金融审计	重点商业银行跟踪审计	3-12月	1	抽调		
	金融机构资产负债损益审计 ²	4-6月	2	18		
企业审计	中央企业资产负债损益审计 ³	4-6月	4	9		
民生审计	保障性安居工程审计	1-3月	1	9		37
民生审计	农林水事务专项资金审计	1-3月	1	9		
	扶贫资金和扶贫政策审计 ⁴	1-12月	5	18	18	37
资源环境 审计	矿产资源开发利用保护及相关资 金征管情况审计	4-6月	1	18		
	领导干部自然资源资产离任审计 试点	4-6月	1	抽调		抽调
经济责任 审计	地方省级党委政府主要领导干部 经济责任审计	5-7月	1	9		
	部长经济责任审计	5-7月	2		20	
	金融机构领导人员经济责任审计	4-6月	2	18		
	中央企业领导人员经济责任审计	4-6月	4	9		
	审计系统司(局)级领导干部经济 责任审计	1-12月	1			
涉外审计	国外贷援款项目审计	3-6月/9月	1	10		31

来源：审计署网站 <http://www.audit.gov.cn/n5/n27/c87138/content.html>

2. 金融机构资产负债损益审计与领导人员经济责任审计同步进行。

3. 中央企业资产负债损益审计与领导人员经济责任审计同步进行。

4. 扶贫资金和扶贫政策审计与稳增长促改革调结构惠民生防风险政策措施落实情况跟踪审计同步进行。

1.2 国内外研究现状

20 世纪中叶以来，随着国家公共开支的增长和公众要求建立高效率政府呼声的不断高涨，一些西方国家的审计机关从单纯的以查错纠弊和提供鉴证性意见为目的的财务收支审计和合规性审计发展到以评价和提高公共资源使用的经济性、效率性和效果性为目的的绩效审计，其很快成为现代政府审计发展的一种主流趋势，使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（Performance Audit）为中心、绩效审计与财务审计并存的现代审计发展阶段。

加拿大是第一个采用绩效审计的国家，创立了综合审计（把绩效审计与常规审计相结合）的典型经验；美国则是最早将绩效审计注入政府审计的国家，在于 20 世纪 70 年代美国颁布的《政府的机制、计划项目、活动和职责的审计标准》中明确规定应实施经济性、效率性、效果性的审计，这得到了国际审计界的普遍认可和采用。绩效审计走在前列的国家还有英国、瑞典、荷兰、德国、澳大利亚等。目前世界各国对绩效审计的研究都是着重于谋求资金节约，回答政策制定者的询问并保证政府工作者的效益和效率方面来展开的。我国学者对政府绩效审计作了一定的探讨，更多的则是翻译了国外的一些成果，介绍国外开展政府绩效审计的情况。有的审计工作者提出我国绩效审计是由传统的合规性审计向经济效益审计延伸，也是我国审计实践发展的一种必然趋势，而审计职能日益向解决经济过程中的管理和决策方面延伸。

1.2.1 国外研究现状及评述

政府绩效审计发展至今已成为国外政府审计的主导，在美国甚至达到了政府审计工作的 90% 以上（美国政府 2002 年统计数字）。为了支撑审计实践，国外关于政府绩效审计的理论研究相对较为成熟，形成了一套较为完善的政府绩效审计理论体系。“绩效审计”这一概念首见于 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（T·G·Ross）写的《管理审计学》（*The Management Audit*）一书。可以说这本书是探讨绩效审计科学的第一部著作。

在《管理审计学》一书中，罗斯认为：应将企业划分为若干个职责不同的部门，应建立用效率来衡量管理的技术程序。同时他又提出：一个具有 15 年以上工作经验并具有管理才能的管理者应能象接受过良好训练的会计师审查会计记录那样，来审查评价每一个职能部门的效率和成绩。

1948 年 3 月，内部审计发展史上杰出领导人之一阿瑟·肯特，在美国《内部审计师》杂志上发表了“经营审计”（Audits of Operations）一文，明确提出了“经营审计”的概念。在这之前，也有一些作者研讨过这一论题，但常常称之为“非会计事项”（Non-accounting matters）而不是“业务事项”（Operations subjects）。

据相关文献记载，现代有关绩效审计的论著有代表性的有美国管理咨询师威廉·伦纳德（William P·Leonard）于 1962 年撰写的《管理审计》。随后也有一些述及该方面的论文和专著，如 1966 年美国 Neil·C·Churchill 及 Richard·M·Cyber 发表的“一项管理审计的实践”¹及 1972 年美国管理协会出版的《经营审计》、1988 年美国利奥·赫伯特所著的《管理绩效审计学》²；1990 年 3 月出版的英国约翰·格林所著的《绩效审计》³；美国 R·E·布朗，T·加勒，C·威廉斯合著的《政府绩效审计》⁴，该著作介绍了美国政府绩效审计理论，并用很大篇幅探讨了各种政府部门和公共项目的实际审计案例，以教会读者怎么做。

欧美工业化国家各国最高审计机关已对政府绩效审计的概念、内容、目标、标准以及方法、程序、审计报告等做了规定，并制定了审计指南，但各有所不同。美国在 1972 年制定了政府绩效审计准则，并历经 1981 年、1988 年和 1994 年 3 次修改得以进一步完善。加拿大不仅制定了审计指南，还制定了用户指南，并且已开发出一种理想的政府绩效审计软件—交互数据提取分析软件（IDEA）。英国国家审计署出版了《绩效审计概要》、《英国政府经济效益审计》。瑞典的诸如《社会安全系统绩效审计战略》、《项目援助的管理—与英国协作》等。澳大

1 An experiment Management Auditing, The Journal of Accountancy, February, 1966.

2 利奥·赫伯特·管理绩效审计学[M].张国祥,李虹,章其坤,译.轻工业出版社,1988.11.

3 约翰·格林.英绩效审计[M].徐瑞康,文硕,译.北京:中国商业出版社,1990:58.

4 R·E.布朗, T·加勒, C·威廉斯.政府绩效审计[M].袁军,贾文勤,于程亮,译.北京.中国财政经济出版社,1992.5.