

第一章 效益审计的概念和本质

效益审计并不是什么新东西，我们必须戒除关于效益审计的神秘主义。“财务审计如果或多或少地涉及成本效益、投入产出，那就已经是效益审计的内容了”^①。效益审计既有源远流长的历史，也有新时代的特征，这反映了效益审计从综合审计的一部分到分化为独立审计的发展历程，并随着各个时期的政府与公共管理的发展而发展。因此，效益审计代表着现代新型审计，“作为一种大规模的、具有明确实践特征的效益审计 performance audit 的历史并不长 这不过是 20 世纪 70 年代以后的事情”^② 直至 1972 年美国会计总署发布《政府机构、计划项目、活动和职责的审计准则》才首次提出了“效益审计”，同时，我们也认为效益审计的历史与审计的历史一样久远。因为，效益绝不是什么神秘的东西，它是人类理性行为的最基本的考虑之一。任何资源都是有限的，甚至是短缺的，到目前为止，还没有哪个资源是取之不尽、用之不竭的。即使从整体上而言，该资源数量很大，但是对于某个个人、某个组织、某个地区，乃至某个国家而言，也是有限的。这就决定了我们在做任何事情时，尽量提高其效益就是唯一的必然选择。

审计体系分为财务审计(符合性审计)和效益审计是毋庸置疑的 是公认的。而效益审计(performance auditing)^③ 已经成为当今世界上各国最高

陈志刚：《香港政府效益审计研究与借鉴》第 21 页、2003 年 5 月。

② CHRISTOPHER POLLITT, XAVIER GIRRE, JEREMY LONSDATE, ROBERT MUL, HILKKA SUMMA, MARIT WAERNES, Performance or Compliance? ——Performance Audit and Public Management in Five Countries, OXFORD UNIVERSITY PRESS, 1999, pp. 1, 4.

关于 performance auditing 世界上有许多称呼 如英国国家审计署文件中常常用“货币价值审计”(Value For Money VFM)专指效益审计 然而 这并不是一个正式的名称, VFM 仅仅是一个包括三 E 的一般词汇而已, 香港审计署将它翻译为“衡量量值审计”。

审计机关的中心工作，也是最重要的和最大的一项工作。^①国际审计最高组织在发布的《世界审计组织效益审计手册》中认为，“即使在宪法和法律不要求最高审计机关开展经济性、效率性和效果性审计的国家，目前的做法也显示了一种将这种检查作为财务审计的一部分内容开展的倾向。”^②充分显示了各国对效益审计的普遍关注性。

一、“效益审计”一词的由来

应称为“绩效审计”还是“效益审计”哪一个更能够涵盖 performance auditing 的全部内涵 西方的这个概念 为我们判断和分析“非传统审计”类型提供了一个可靠的坐标。对此 中国审计界并没有定论。

performance 是什么？

《牛津现代高级双解词典》：1. 执行 履行 2. 成绩 表现 成就 3. 戏剧的演出 展览 音乐演奏会。

《韦氏词典》(Merriam Webster's Collegiate Dictionary)：1. a 执行 ;b:履行 2. 要求，承诺或请求的完成情况 3. a 戏剧中某一性格的表现 b :公开展示或展览 4. a 执行的能力 如效率 b 某一机制执行的方式 5. 对刺激的反映方式 6. 某人的语言行为。^③

《现代英汉综合大词典》1. 履行 ,实行 执行 完成 实现 2. 行为 行动 ,工作 3. 演出 ,演奏 表演 ;4. 功绩 ,成绩 ;5. 性能 ,特性。

总之 ,performance 主要是指对某一任务、事项等的完成、执行和成绩等结果的东西。

绩效和效益

^① CHRISTOPHER POLLITT, XAVIER GIRRE, JEREMY LONSDATE, ROBERT MUL, HILKKA SUMMA, MARIT WAERNES, Performance or Compliance? — Performance Audit and Public Management in Five Countries, OXFORD UNIVERSITY PRESS, 1999, pp. 2, 3.

审计署外事司编《国外效益审计简介》、中国时代经济出版社、2003年9月、第103页。

^③ Merriam Webster's Collegiate Dictionary, tenth Edition 2001, Principal Copyright 1993, pp. 861.

绩：《现代汉语词典》解释为：“功业 成果 成绩 功绩 劳绩 战绩。”^①但值得注意的是 正式词库中并没有“绩效”一词。

效：《现代汉语词典》解释为：“效果 功用 功效 有效 无效。”相关词有：

效果：①由某种力量、做法或因素产生的结果（多指好的）。指演出时人工制造的风雨声、枪炮声（称音响效果）和日出、下雪（称光影效果）等。

效率：①机械、电器等工作时，有用功在总功中所占的百分比。单位时间内完成的工作量：工作效率等。

效益 效果和利益 例如 充分发挥水库的效益。^②

因此，“绩效”与“效益”之间 并无本质的区别 表述的是同一个概念，审计署在规划中使用效益审计一词，是充分考虑到与我国《审计法》的一致性，也照顾到我国的审计现实。考虑到“效益”是当前符合用词习惯的词组，以及当前审计界约定俗成的称谓，在本文中，用效益一词来表示 performance 应该还是比较合适的，performance audit 应翻译为效益审计。

二、西方国家对效益审计的定义

尽管各国对效益审计的定义不尽相同，效益审计实践也是大相径庭，但是各国对它的理解的主要方面却是惊人的一致。世界各国对效益审计的定义几乎都围绕着三 E 展开。例如：

最高审计机关国际组织（INTOSAI）认为，效益审计应包括：

——按照成熟的 sound 行政管理原则、实务和管理政策对行政行为的经济性进行审计；

——对人力、财务和其他资源的利用效率 以及对信息系统、业绩计量和监督工作和被审计单位工作程序的检查，以及对低效的改进。

——按照是否达到被审计单位的目标，以及实际效果是否达到预计效

中国社会科学院语言研究所词典编辑室编《现代汉语词典》，第 510 页 商务印书馆，1978 年 12 月第 1 版。

同上，第 1259 页。

果对效果进行审计。^①

美国会计总署 (GAO)1994 年将效益审计定义为 关于政府组织、规划 (programs 和活动的“三 E”方面的审计 包括经济、效率和规划审计 (program audit) 在这个定义中, 规划审计被进一步描述为涉及效果方面, 是否达到了预期目的, 以及是否遵循了相关法规。

英国国家审计署 (NAO)使用货币价值审计 (Value for money audit)一词描述效益审计。他们在一本小册子中这样讲到: “我们的货币价值调查评价收入支出的主要方面以及资源管理方面的经济性、效率性和效果性。”

审计学者克里斯托弗等也认为:“效益审计并不仅仅是一项技术 从事效益审计的实践者认为他们是要确认公共政策、计划、项目或组织是否已经或正在按照经济性、效率性和效果性以及良好的管理实践的要求进行。”^③

三、中外效益审计的历史由来已久

效益审计的历史同审计的历史一样久远, 原因如下:

(一 效益绝不是什么神秘的东西 它是人类理性行为的最基本的考虑之一。

(二 任何资源都是有限的 甚至是短缺的 到目前为止 还没有哪个资源是取之不尽、用之不竭的。即使从整体上而言, 该资源数量很大, 但是对于某个个人、某个组织、某个地区 乃至某个国家而言 也是有限的。

这就决定了我们在做任何事时, 尽量提高其效益就是唯一的必然选择。

(三 受托经济责任的存在和发展直接与审计的存在和发展相联系 有什么样的受托经济责任, 审计就有什么样的职能, 就要发挥什么的作用, 并

^① INTOSAI, 1992, pp, 19.

英国国家审计署, 1987, pp, 9.

^③ CHRISTOPHER POLLITT, XAVIER GIRRE, JEREMY LONSDATE, ROBERT MUL, HILKKA SUMMA, MARIT WAERNESS, Performance or Compliance? ——Performance Audit and Public Management in Five Countries, OXFORD UNIVERSITY PRESS, 1999, pp.2, .

随着受托经济责任的发展而不断变化。受托经济责任，从一般情形分析，肯定不只是诚实、合法、合规。花钱要节约 应该是最基本的责任要求 即效益审计中的经济性要求。

4. 审计历史事实证明，对经济性的审计是第一位的，而且是各个时代各个国家审计中必不可少的重要组成部分。比如一项国家工程，存在着诸如损失浪费 设计不合理 施工质量不高 工期过长等问题 无论哪个国家都会对这些问题予以追究，区别只是由谁由哪个部门来追究。下面列举若干历史事实证明之：

事实 1 根据《周礼》记载 西周时期设宰夫一职 主管审计工作 其职责主要有两个方面：一是对诸臣群吏的政治监察和政绩考核，二是对诸官府的财物收支及财计部门的财务、会计报告进行审计监督。^① 这两个方面是相互联系 或者说是综合进行的 由财物工作考核政绩。宰夫“章治法 以考百官府郡都县鄙之治，乘其财用之出入。凡失财用物辟名者，以官刑詔家宰诛之 其足用长财善物者 赏之。”这段话中 非常明显地表明了审计不只是查合法和舞弊，也要考核财物的使用情况，并作为考核各级官吏政绩的重要方面。

事实 2:^② 宋代初期 财审大权集三司于一身 在三司使下分别按照审计对象设置审计机构，其中的都凭由司执掌京师官物支付凭证的审批和注销事宜 凡是盐铁、度支、户部三部官物支付凭证 经审核无误 方盖印签发。^③

事实 3 我国清朝律法规定 凡“工程造价在 250 两至 1000 两之间的 营缮司进行开工前的审计，工部尚书奏请朝廷批准后施工，工程完结后实施竣工审计。”

事实 4 国民政府时期修订的《审计法》第二十一条规定“审计机关或审计人员对于各机关显然不当之支出，虽未超越预算，亦得事前拒签或事

李金华：《中国审计史》 第一卷 第 24 页 中国时代经济出版社 北京，2004 年 1 月。
我国现代审计的事前审计在企事业单位的内部审计中常常见到，可以从那里寻找证据。
转引自文硕：《世界审计史》 第 45 页 企业管理出版社 北京，1996 年 11 月。
李金华：《中国审计史》 第一卷 第 291 页 中国时代经济出版社 北京，2004 年 1 月。

后驳复之”；第二十九条“各机关应于预算开始执行前 将核定之分配预算送审计机关 其与法定预算不符者 审计机关应纠正之”第三十条“财政机关发放各项经费之支付书 应送审计机关核签 非经核签 公库不得付款或转账”。

事实 5 从 1937 年开始，中国共产党临时中央政府审计委员会和后来成立的陕甘宁边区政府审计处对边区机关的经费开支预决算进行审计。主要做法是：各机关根据经费开支标准，按照规定的编制人数，编造预算，连同花名册送审计委员会审核，无预算项目不得开支；无特殊情况不得追加预算；凡未经追加预算或事前未经审计委员会同意，某一项目超过预算者 虽然其他项目有余款 也不予批准。在审计中 不仅要审查是否符合手续，还要审查其是否用得恰当。晋察冀边区甚至将增加各军政机关编制人马数的批准权归属于边区审计委员会，晋察冀行政委员会均按边区审计委员会批准的军政各部门编制人马数及预算核发粮食经费，审计委员会未批准者 边区行政委员会无权核发。^①

事实 6 古埃及奴隶社会 法老挑选出忠实可靠的亲信担任类似审计的 监督官 (superintendents) 进行审计监督 他们的权力很大 地位也很高 例如在仓库管理上，倘若没有监督官签发的支出命令，任何东西均不得出库。甚至连官吏向国库申请每年公用的燃料，事先都必须从监督官那里取得支付证书。^②

事实 7:1713 年 3 月 4 日 普鲁士费里德里希·威廉一世在签署任命埃伦赖希·博吉斯拉夫·冯·克罗伊茨为普鲁士“总会计院的负责人和主席、总监督官”的任命书中要求他“应谨慎地防止一切错误、贪污和混乱，…… 尽一切方法防止和限制所有不必要的开支并很好地管理其他事务。”

事实 8:1761 年 12 月 23 日 奥地利女王玛利亚·特利萨创立了奥地利最早的审计机关——会计署。该机构的任务是：

发现会计账目中的差错，指出在公共资金的收入和支出方面的不足之

李金华：《中国审计史》第二卷第 288、290、299 页 中国时代经济出版社 北京 2004 年 1 月。

文硕：《世界审计史》第 12 页 企业管理出版社 北京 1996 年 11 月。

转引自 文硕：《世界审计史》第 24 页 企业管理出版社 北京 1996 年 11 月。

处；

实施预防性控制，即在女王作出决策之前，对悬而未决的经济事项发表意见；

帮助改进会计方法；

领导和管理所有的会计机构。^①

事中审计也是提高效益的重要方面。

事实 9：国民政府时期将事中审计统称为稽查。国民政府《审计法》第四十九条规定：“各机关营缮工程及购置变卖各种财物之开标、决标、验收，应通知审计机关派员监视。其不合法定手续或与契约章则不符者，监视员应纠正之。”除此以外，审计人员可随时稽查各机关一切收支、现金、票据、证券、国债的抽签偿还及销毁收回等等。1946年度，由于国民党政府审计部的稽查、监视开标、验收等案件，产生了重要的经济效益，节省财政资金 2 亿多元，各省审计处的成绩也很大，当年节省财政资金 15 亿元。^②

因此，可以认为效益审计并不是什么新东西，我们必须戒除关于效益审计的神秘主义。“财务审计如果或多或少地涉及成本效益、投入产出，那就已经是效益审计的内容了”^③。因此，观点 1 和观点 2 都是正确的，效益审计既有源远流长的历史，也有新时代的特征，这反映了效益审计从综合审计的一部分到分化为独立审计的发展历程，并随着各个时期的政府与公共管理的发展而发展。

四、“三 E”是效益审计的本质吗 ——关于效益审计的最新定义

各国的效益审计定义都是用到三 E 下。^④

用列举法对一个概念下定义，往往是因为对其本质把握不住所致。同

^① The History of the Austrian SAI, p. 1.

李金华：《中国审计史》第二卷第 197~198 页，中国时代经济出版社，北京，2004 年 1 月。

陈志刚：《香港政府绩效审计研究与借鉴》第 21 页，2003 年 5 月。

关于经济性、效率性和效果性的详细定义将在第二章：“效益审计目标”中予以阐述。

理 用列举三 E的方法对效益审计下定义显然不能说明它的本质。

第一“三 E”仅仅是表象，是特定时期针对特定事物提出的效益标准，某一时期产生的具体东西显然不能用来概括效益审计的本质。“三 E”源于上世纪 80 年代西方的公共管理改革，是指一种针对公众活动（public activities）的效率（efficiency）和效果（effectiveness），或其货币价值（value - for - money）方面的审计。^①公共活动，也就是和政府有关一切活动。公共活动的进行一般是由各级政府自己亲自从事的，也可以委托给私人单位或民间团体实施 尤其是后者 由此产生了进行效益审计监督的必要。^②

第二 效益审计是与公共管理和公共资金密切相关的 国家不同、政府不同、政策不同、体制不同、时期不同、审计对象不同 对公共管理和公共资金的要求也就不同。将“三 E”套用到任何方面显然是不符合逻辑的。例如，福利资金与公共投资性支出具有明显不同的特征，公平性恐怕应是主要审计目的。再如某些国家的审计机构曾经审计的如社区服务、囚犯需求、公立学校教育、反吸毒教育、空气质量、护士服务等 都是不能简单地用“三 E”所能概括的。^③ 芬兰就非常重视关于“平等（equality）”的审计 大致有近 1/3 的审计报告涉及平等问题 例如 关于市政府得到国家资助的平等性 农场观光补助的平等性 等等。

审计署投资司及京津冀特派办在总结河口清淤工程效益审计时认为：要‘从项目建设的经济性、效率性、效果性、适当性、环境性五个方面进行评价。’因此 三 E确实无法涵盖效益审计的多样性和复杂性，尤其是公共资金项目大多是无经济效益的公益性较强的项目，突破三 E就是很自然的事情了。

什么是效益审计呢？

效益审计作为审计之一种，我们无法离开经管责任问题单独谈效益审

^① CHRISTOPHER POLLITT, XAVIER GIRRE, JEREMY LONSDATE, ROBERT MUL, HILKKA SUMMA, MARIT WAERNESS, *Performance or Compliance? —Performance Audit and Public Management in Five Countries*, OXFORD UNIVERSITY PRESS, 1999, pp. 12.

^② public是 private的反义词 有公众的、为公众的、与公众有关的、为公众所有的、为公众而做或由公众所做的、为公众所知的等各种相近含义。

详见本书关于效益审计标准一章。

计。所以，概括来说：效益审计是对被审计单位或人员所承担的效益责任所进行的检查、监督和评价。

所谓效益审计，是指国家审计机关对政府部门及相关组织的期望功能或公共资金、项目、政策的期望目标的实现是否达到或超过既定标准或要求，以及实现的手段和方式方法是否经济、有效所进行的检查、监督和评价并寻求改进途径帮助其尽可能地尽善尽美实现其功能。

这是一个以公共部门、公共资金等目标和结果的实现情况为核心下的定义，也许对某些国家并不适用。在这些国家，管理工作主要关注的可能是手段而不是目的，关心是否合乎规定。但是，这无论如何不是政府部门运作和公共资金支出的首要目的。因此，从目标和结果为核心给效益审计下定义，可以发挥审计机关在政府管理中的制衡和导向作用。对于我国某些政府部门来讲，这个定义可能更具有特别意义，国家审计机关可以帮助各级各类政府部门克服政府管理上的低效行为以及对公共资金支出效果的漠然态度。从以上效益审计的定义来看，本书中所描述的效益审计实际上就是政府效益审计。

因此，审计机关在进行效益审计时，应该非常关注被审计单位是否有清楚的业绩目标结构？是否为公共资金的使用选择了恰当的重点和手段？是否有为了实现组织或资金目标的明确责任分工？被审计单位是否恰当地履行了法律制度赋予他们的职责？审计机关应当将自己的工作融入到政府运作中去，实现作为经济监督机构的存在价值。审计机关要帮助政府部门评价决策、计划、活动、项目的执行情况哪些方面较好为什么好哪些方面较差为什么差以及如何改进。

英国国家审计署 NAO 将效益审计称为 value for money audit 直接翻译就是物有所值审计。我们认为这是对效益审计的最准确的英文单词。用所花费的金钱与所收获的价值相比，看看是否值的，即人们常说的性价比。Value 并没有专指什么，我们觉得这恰恰是给出的效益审计定义中的功能含义。

效益审计对象非常广包括政府部门、事业单位、占用国有资金的企业单位以及有政府部门和公共资金直接或间接参与的各种公共活动。公共

活动既可以是政府部门所为，也可以是其他组织或广大群众所为，但是无论如何，公共活动都与政府有着直接或间接的关系。所谓既定标准或要求就是要紧密结合各地、各个部门单位以及各个时期的具体情况，在现有条件下使其功能的履行达到最优水平。何谓最优？就是要效果尽量地好，效率尽量地高，人力、物力、财力花费尽量地低（此所谓“三E”）以及其他各个相关方面，如群众满意、体现公平、改善社会风气等都要达到尽可能高的水平。所以，这个定义的概括性很强，抓住了效益审计的核心本质。

财务审计强调的是合法、合规与真实，但这不是被审计对象的必要功能；合法性审计或符合性审计强调的是符合规范要求，这也不是被审计对象的必要功能。老老实实、诚实守信、循规蹈矩不是我们设立某个部门、开展某项工作、支出某项资金的终极目标，而是希望其很好地实现自己的功能，以促进社会经济的发展。因此，财务审计是对审计对象的前提条件是否满足的审计，并没有触及被审计单位的核心功能是否实现本身，这一任务应由效益审计来完成的。因此，效益审计是对审计对象的贡献性进行的审计。

《世界审计组织效益审计指南》认为“在效益审计中经常通过回答以下两个基本问题来做到这一点：

是否在以正确的方式行事？

是否做了正确的事情？”

但是，我们要知道，后者是起决定作用的。只有做的事情正确了，才能谈的上方式方法问题。这就像要去一个地方，只有方向正确了，才能在去的方式方法上进行选择。对公共资金和政府部门的审计也是如此。

目前我国各地审计机关兴起了开展效益审计的热潮，但是，如何判断是不是效益审计，尚缺乏标准。本定义给我们的启示是：是否以功能的实现情况为核心开展审计工作，可以作为判断是不是效益审计的原则标准。

例如：

某市审计局曾经先后做过 13 个效益审计项目，其中的效益审计成分各不相同：

1. 医院医疗设备项目

医疗设备是用来治病救人的 购置、配备、使用情况自然是审计应关注的重要方面。审计机关很好地体现了这一中心要求。

2.海上田园风光旅游区项目

审计局必须事先搞清楚某市财政为什么要建设该项目，是福利性、盈利性还是为了环境保护 等等。从材料看 建设该项目是为了盈利 那么对其进行审计就必须紧紧围绕着投资、资产、负债、成本、利润等经济指标展开。审计机关基本上做到了这一点。

3.污水处理项目

污水处理是为了水环境保护。审计该项目就必须紧紧围绕着水质是否得到改善这一中心展开。非常遗憾，该审计项目偏离了这一中心，虽然审计效率高，但是没有很好地达到审计目的。因此，这不是完整意义的效益审计。

4.经济合作发展基金项目

财政设置该项目的目的是促进贫困地区的经济发展和科技进步。促进作用是否发挥出来是审计机关应时刻关注的首要问题，而不能只在基金本身上做文章。显然这个审计项目也偏离了这一核心要求。

5.福利彩票公益金项目

审计该项目的目的是检查福利资金是否促进了某市社区福利的提高和改善，既要分析资金的整体状况，也要看具体的福利项目。审计意见和建议的形成应以充分的证据为基础，但是该审计报告中有些结论过于草率 缺乏客观依据。^①

6.科技三项费用审计

该项目应该以某市的科技三项费用是否促进了科学技术的发展为核心内容展开审计，也就是经费的规模和使用效果。该项目过于偏重于统计数据分析，而忽视了对具体科技创新项目的促进作用的分析。

7.某市环境保护局 2003 年度部门预算执行情况审计

环境保护部门的主要职责是保护环境，资金仅仅是他们完成环境保护

详见效益审计方法一章。

功能的必要手段，而不是目的。显然该项审计过于偏重于资金本身的问题，而忽视了其应用效果。因此，这不是严格意义的效益审计。

8.某市大学城审计

根据审计报告反映截至 2004 年 6 月某市大学城已投入 13.31 亿元。为什么要建大学城？这应该是在开始审计之前，首先要搞清楚的问题。审计报告中提到：“由于大学城处于初创阶段目前与《总体方案》等有关文件提出的目标要求，还存在一些差距和问题。”该项审计基本都是围绕着工程进度、工程结算以及城内各单位的经费管理等问题展开，这个项目应该列为以财务审计为主的审计活动。

9.客货运场站建设与运营审计

客货运场站的建设与运营包括工程建设以及运营情况两个方面。前者是投资效益问题，后者是运营效益问题。该项审计基本达到了审计目标要求。

10.大沙河整治工程项目审计

审计报告认为：“大沙河经过一、二期整治防洪排涝目的基本达到沿河两岸的交通、居住及生态条件都有所改善，取得了较好的社会效益。”但是由于“治理目标单一，未统筹考虑河道治污问题”。因此，审计机关提出“加强水务投资管理与监督，提高水务投资效益，全力治理大沙河乃至全市河流的污染。”等建议。这些审计活动都很好地体现了效益审计的基本要求。

11.市城管局下属 13 家市政公园建设及管养审计

公园建设及管养的核心目标是如何最大程度地改善自然生态环境、人文环境，提高市民生活质量。该项审计一开始就充分考虑社会效益问题。但是由于公园的规划和设计方面存在的问题制约了这一功能的发挥。这也是个不错的效益审计项目。

12.城市生活垃圾无害化处理项目审计

该项目是与环境保护有关的，因此，该项审计必须围绕着这个中心内容展开。经过审计，审计机关指出了各个垃圾无害化处理项目的成绩和存在的问题：处理率较高，但是却遗憾地又产生了新的污染，垃圾处理资源化

目标的实现不够理想，资产闲置和资金使用效率不高等。这是典型的效益审计案例。

13. 东湖医院建设项目审计

医院是救死扶伤的专业单位。审计机关很好地肯定了该单位在这方面的成绩。但是也指出了在基本建设、投资、财务管理等方面存在的问题，实际上是没有很好地发挥资金效益。

某市审计局也搞过几个效益审计项目，包括：

淘汰燃煤锅炉项目

该市此举的目的是改善该市的大气环境，审计工作必须紧紧围绕着这一中心进行。为了达到这一目的，必须连带关注对大气环境影响的其他方面，如汽车尾气。忽视这个问题，就不是全面的效益审计。

外国政府贷款供热项目

该项目有两个核心内容：一是工程项目审计，二是外国政府贷款的使用情况。就工程项目而言，应以项目竣工后的项目建设目的是否达到为中心开展审计工作，而不能只审计项目的实施过程，如立项、招投标、建设和竣工以及运营状况，否则这就不是纯粹意义上的效益审计了。外资的特点也应在审计中充分地体现出来。

现代农业开发中心项目

财政投资该项目的目的是调整农业产业结构、引导周边农民增加收入、起农业示范作用。该市审计局为该审计项目规定的审计目的是，“促进领导干部强化履行效益责任的意识，不断提高财政资金的管理水平和使用效益。”显然，这是围绕着领导责任展开的，而没有将投资该项目的目的作为核心来统领全盘审计工作，因此，这也不是纯粹意义上的效益审计。

从上面 16 个审计案例分析可知，根据前面给出的效益审计定义，我们非常容易判别是不是完整意义上的效益审计。这也为审计实践部门把握效益审计尺度提供了原则指南。

五、几个关系

（一）效益审计与财务审计

国际审计最高组织将审计分为两大类 合规审计(regularity audit)和效益审计(performance audit) 财务审计(financial audit)属于合规审计。^①

效益审计与财务审计的关系主要是：

1. 财务审计是对被审计单位的主要活动(main activity)进行的验证 而不是对活动本身的完成情况进行分析检查。效益审计的工作对象和财务审计截然不同，它主要是针对公共资金、业务活动和管理工作及管理陈述，而不是财务活动和会计资料。

2. 财务审计的主要职能是提供证明性意见，而效益审计则是提供建设性意见；效益审计虽有鉴证职能，但这不是主要的，更主要的是建设性和促进性的。它要帮助被审单位改进管理，挖掘潜力，提高效益，也不象财务和法规审计那样更偏重于被审计单位的行为是否符合法律法规的规定。

3. 财务审计大多是重复审计，而效益审计则每次可能不同，具有个案性 也不存在明显的周期性和重复性 财务审计可能有每年的“年审”而效益审计则一般不会。

4. 财务审计工作标准和方法比较定型，有明确的法规和制度标准以及完善的工作手册，而效益审计的标准和方法都是针对不同的审计对象单独设计的；效益审计的标准不是财经法规和公认会计原则，而是各种计划、定额、标准和有关的指标、数字，以及管理原则。

5. 效益审计的起源和发展历史与财务审计也截然不同。效益审计的产生和发展进一步凸现了审计的综合性和边缘化的特征。如果说财务审计是审计学与财务会计的结合的话，那么效益审计就是审计学与众多学科的综合，如审计学与公共管理、审计学与公共政策、审计学与工程技术、审

^① INTOSAI, 1992, pp. 18 - 19.

计学与经济学、审计学与统计分析、审计学与管理学、资源与环境科学、审计学与人力资源管理，等等。这给国家审计提出了新的要求。

6.从事效益审计的人员具有完全不同的知识结构和技能要求，他们除了掌握必要的财务会计知识外，还要了解现代管理知识和必要的工程技术。

7.财务审计是效益审计的基础和前提，效益审计也可以反过来帮助验证财务资料。

在各国审计机关的审计实践中，大多是交叉混合审计，也就是综合审计。有的是在财务审计基础上拓展进行效益审计，有的则是在进行效益审计时，对其财务会计状况进行必要的检查分析，纯粹的财务审计或效益审计不多。根据我国已经审结的所谓的效益审计项目来看，也大多是综合审计，而很少有纯粹意义的效益审计，这是审计现实的反映。“兵来将挡，水来土掩”，审计机关不可能回避任何在审计工作中碰到的问题，只能将其一并体现在审计报告中。显然，如果非效益问题多了，就可能给人感觉这似乎不像效益审计。

对审计队伍而言，有的明确区分为财务审计师或效益审计师，有的则没有明确的岗位划分。即使划分的非常明确，但是在进行某一项审计时，往往是联合进行审计，或者由财务审计师同时进行效益审计或由效益审计师同时进行财务审计。这既是工作的需要，也反映了财务审计和效益审计之间界限的模糊性和关联性。我国目前比较可行的策略是进行综合审计，既包括财务审计的目标，也包括效益审计的目标，扩大审计范围，采用新的审计方法和标准。

近几年，国外开展的独立效益审计增长迅速。以澳大利亚维多利亚州2002年搞过的《维多利亚空气质量》效益审计为例。该项审计的标准是澳大利亚颁布的《空气质量标准》，被审计单位是澳大利亚维多利亚州环保部门及其各项空气环保工作（即所谓的公共部门和公共活动），审计的目标是：“确定环境保护部门在监管空气质量、减少空气污染方面是否以有效的方式进行。具体是：(1)空气质量控制的战略和计划；(2)空气污染监管；(3)控制汽车尾气排放；(4)颁发相关行业废气排放控制许可证；(5)其他诸

如空气质量公告、环境教育的等工作；(6)报告与责任。^①在该项审计中除了涉及大量空气质量专业问题外，对资金问题的检查主要是与功能（即：空气质量监管和减低）的履行情况联系起来进行分析的，基本不涉及贪污、挪用、损失浪费、弄虚作假等违规问题。审计人员研究了议会为环保部门的拨款情况、资金额度、近几年的增减金额和增减比率、资金在各项环保项目和各个单位上的分配情况、资金需要、与其他州的比较、除议会以外的其他资金来源情况、为补充资金之不足环保部门所开展的商业活动，最后提出了改善财务工作的建议。

此类独立效益审计，我们可以从澳大利亚维多利亚洲审计局 2001—2004 年所开展的效益审计项目可见一斑。见下表。

澳大利亚维多利亚洲审计局 2001—2004 年效益审计报告一览表

序号	题 目	时 间
1	保持公共住房储备	2004 年 6 月
2	公立医院急救需求管理	2004 年 5 月
3	政府部门的预算制定和管理	2004 年 5 月
4	地方政府的住房和社区服务提供	2004 年 5 月
5	抗击昆虫：与害虫和疾病做斗争，保护维多利亚的重要经济作物	2004 年 3 月
6	囚犯需求评价	2003 年 11 月
7	国家森林采伐的管理	2003 年 10 月
8	改进公立学校学生的读写能力标准	2003 年 10 月
9	政府的电子商务采购	2003 年 6 月
10	消防	2003 年 5 月
11	业绩管理和报告：进度报告和案例研究	2003 年 4 月
12	公立医院医疗设备管理	2003 年 3 月
13	公立学校的反吸毒教育	2003 年 3 月
14	公共部门的风险管理	2003 年 3 月

① Managing Victoria's air quality, 4 June, 2002, pp. 3.

序号	题 目	时 间
15	社区牙医服务	2002年10月
16	维多利亚的食品安全管理	2002年10月
17	处于危机状态下的人的心理健康服务	2002年10月
18	空气质量管理	2002年6月
19	地方政府的道路管理	2002年6月
20	护士服务强化计划	2002年5月
21	吸引投资问题	2002年5月
22	维多利亚各大学的留学生问题	2002年4月
23	维多利亚劳动保护部门对申诉的管理	2001年11月
24	部门效益管理和报告	2001年11月
25	师资队伍规划	2001年11月
26	交通事故委员会伤残事故申诉管理	2001年10月
27	日益增长的盐碱化问题	2001年6月
28	技术与未来教育机构的教学设备	2001年5月
29	地方特警的施行	2001年5月

这类效益审计，正是我国目前所迫切需要，也是最缺乏的。独立效益审计的广泛开展，将使审计机关真正成为国家与社会发展的智囊团和参谋部。

（二 效益审计与效益评价

在效益审计师寻找审计方法的过程中，由于无法从财务审计中得到现成模式可资借鉴，自然而然地会转到其他领域，与之关系最密切的可能就是规划或政策评价（evaluation）科学。荷兰、瑞典、英国和美国等国的政府审计师对评价方法表现出极大的兴趣，甚至在成立评价方面的学术组织方面也发挥了关键作用，如欧洲评价协会（European Evaluation Society）。在某些国家，最高审计机关甚至被视为是最有成就的评价机构。^①最高审计机关国

^① CHRISTOPHER POLLITT, XAVIER GIRRE, JEREMY LONSDATE, ROBERT MUL, HILKKA SUMMA, MARIT WAERNESS, Performance or Compliance? ——Performance Audit and Public Management in Five Countries, OXFORD UNIVERSITY PRESS, 1999, pp. 16.