

# 中美英政府绩效审计比较研究

顾晓敏 郑佳

(东华大学管理学院 上海 200051)

**【摘要】** 本文通过对中美英三国政府绩效审计的开展情况进行比较,分析了我国在开展政府绩效审计中存在的问题及其原因,并从中得到一些启示,为我国更好地开展政府绩效审计提出了一些建议。

**【关键词】** 政府审计 政府绩效审计 中美英三国比较

## 一、中美英三国政府绩效审计比较

1. 政府绩效审计产生的背景比较。美国会计总署于1972年颁布了《政府机构、项目、活动和职责的审计准则》,明确规定了政府绩效审计的范围和执业准则,这标志着美国政府审计从财务审计向绩效审计的实质性转变。时至今日,美国的政府绩效审计业务量占据审计总量的90%以上。

英国的政府绩效审计起初是根据公共账目委员会的要求进行的。1983年,英国议会通过了《国家审计法》,从法律上正式授权英国国家审计部门实施绩效审计。现在英国国家审计署每年有近40%的审计项目是绩效审计项目或与绩效审计有关的审计,每年完成约60个绩效审计项目。

我国的政府绩效审计开展比较晚,自1983年设立国家审计机关以来,审计机关的工作重点随着国家经济体制改革的深入逐步由企业经济效益审计转为企业经济效益审计与政府绩效审计并重。由于绩效审计在我国处于试验阶段,因而我国在这方面尚没有制定专门的法律法规,许多地方还没有开展绩效审计,绩效审计在政府审计总量中所占比重很小。

对比中外政府绩效审计的产生背景:美英两国市场经济体制比较完善,政府实施绩效审计是适应经济条件的变化,满足自身发展的需求。而我国,由于市场经济体制尚处于逐步完善阶段,因而政府绩效审计尚在探索之中。

## 2. 政府绩效审计中涉及的要素比较。

中美英三国政府绩效审计比较

国别	起始时间	名称	法律依据	审计主体	基本要素
美国	1972年	绩效审计	《政府组织、项目、活动和职责的审计准则》	美国政府责任审计署(GAO,2004年以前的名称是联邦审计总署)	经济性、效率性、效果性、公平性、环境性(即“5E”)
英国	1984年	货币价值审计	国家审计法(1983)	审计署	经济性、效率性、效果性(即“3E”)
中国	1994年	绩效审计	暂无专门的法律法规	审计署	经济性、效率性、效果性

从上表中可以看出,中美英三个国家政府的绩效审计都

包括经济性、效率性和效果性三个基本要素。其中美国政府绩效审计涉及的要素要多一些,除三个基本要素之外,还有公平性和环境性两个要素;中英两国政府绩效审计涉及的要素基本上一致,都是三个要素。

经济性、效率性和效果性三个要素既相互区别又相互联系:经济性主要指在保证一定质量的前提下使投入方面花钱少;效率性主要指对资源的利用程度要充分;效果性则指经济活动的钱花得是否有成效。经济性是在效果有保障条件下的节约,效率性是价值的体现,追求效率性的最终目的是要达到增值的效果。在绩效审计评价中,应该以效果好为优选条件,实行以效果性为主导目标的综合评价。

3. 政府绩效审计的范围比较。美国政府绩效审计范围较广,包括联邦政府及所属机构、政府投资兴办的公营企业、接受联邦政府资助和补贴的企业、单位和团体等,覆盖了行政事业单位和国家投资的公共工程。其主要是对公共资源的占用和耗费进行评价,对投入与产出之间的关系、经济活动的效率及计划完成情况、产出的效果进行审查。

英国政府绩效审计范围主要是政府的公共项目和其他公共支出,围绕公共支出项目的经济性、效率性和效果性进行检查:①对被审计单位的铺张浪费、效率或效益低下和控制薄弱问题进行检查;②对特定的部门、重大项目、工程进行检查;③对管理活动进行检查;④开展其他较小规模检查。

我国政府绩效审计的范围主要是财政性资金的支出,包括政府财政支出中的非收益性投资部分和政府支出中的收益性投资部分。前者包括政府各部门预算支出和其他财政支出、财政投入的重点项目和公共工程支出、专项资金支出等;后者主要表现为国家授权的投资部门对国有企业的投资部分和其他所有制企业中的国有股投资部分。国家审计部门对这些资金运用的经济性、效率性和效果性开展“3E”审计。

4. 单独项目的审计目标和内容比较。虽然三国规定的绩效审计范围总体来说差别不大,但在具体实施单独审计项目时还存在一些差异:①在选择范围方面,美英两国强调一事一议,满足议会需要,选择审计的项目比较广泛;我国则强调满足政府宏观调控的需要,政府绩效审计主要集中于专项资金

使用和公共工程支出。②在审计目标和内容方面,美英两国项目审计的目标和内容比较单一、具体,主要是评价相关单位内部控制制度或政策评估,一般不包括传统财务合规性审计;我国项目的审计目标比较多,既包括财政财务收支合规性目标,又包括社会、环境等方面效益目标。③在建议措施方面,美英两国绩效审计报告的建议比较具体,可操作性强;我国绩效审计建议比较概括、抽象,针对性和可操作性不强。

## 二、中美英三国政府绩效审计存在差异的原因分析

1. 政府的审计体制。美国的政府绩效审计体制跟随整个审计体制属于立法模式。美国最高国家审计机关GAO隶属于国会,向国会负责并报告工作,对总统及其下属的行政部门独立行使监督权,不受行政当局的控制和干预。审计机关地位高、独立性强、具有较高的权威性。

英国的政府审计体制也属于立法模式。英国国家审计署独立于政府部门机构,直接对议会负责,代表议会由政府公共开支进行审计监督。英国除国家审计署之外,各地区还分设审计署,中央与地方审计机关均具有高度的独立性。

我国的政府绩效审计体制属于行政模式。全国最高审计机关——审计署由国务院设立,受国务院主管。地方各级审计机关受上一级审计机关和地方政府的双重领导。该模式决定了审计机关相当于政府的“内部审计”,因而审计机关的地位、独立性和权威性都比较弱。

2. 政府绩效审计的法规体系。美国于1972年发布了《政府机构、项目、活动和职责的审计准则》,首次提出了“绩效型审计”的要求;美国1988年修订的《政府审计准则》,开创了财务审计和绩效审计两大内容的政府审计模式;1994年和2007年GAO又对审计准则进行了修改,使其更加完善。

英国于1983年通过了《国家审计法》,从法律上授权英国国家审计部门实施绩效审计,2003年英国国家审计署又修改并制定了新的《绩效审计手册》。国家审计署还先后颁布了一系列绩效审计指南,包括绩效审计指南、绩效审计项目设计指南、绩效审计抽样指南、绩效审计案例指南等。

如前所述,我国的政府绩效审计尚处于试验阶段,到目前为止还没有一个专门的审计准则来规范政府绩效审计。

3. 审计评价标准。美国的《政府机构、项目、活动和职责的审计准则》制定了七条公共部门绩效审计测试与评估准则,尽量量化标准,建立了“优先实践”概念,并实行“金额化”法。美国2007年新修订的《政府审计准则》进一步完善了绩效审计标准,在绩效审计的定义中增加了预期分析及其他研究的内容,将预期分析方法应用到了政府绩效审计。

英国目前虽然尚未制定专门的政府绩效审计准则,但在其各项公共支出方面,制定了实施审计项目具体目标的衡量标准,包括:①投入衡量标准,这些标准表明方案所耗费的投入(现金和资源),它们涉及经济性和效率性问题。②产出衡量标准,这些标准表明方案实施指标的达标程度。③影响衡量标准(有时也称为结果或最终产出衡量标准),这些标准对更广泛的目的和目标的实施程度作出评估。

我国除了财政部在1999年印发的《国有资本金绩效评价

规则》、《国有资本金绩效评价操作细则》及《国有资本金绩效评价评价指标解释》,目前对于政府绩效审计尚没有一个明确的规范和指标评价标准,导致政府绩效审计难以深入。我国现行的绩效评价指标体系尚存在较大的局限性,只有财务指标,没有非财务指标;只有历史指标,没有未来预期价值指标;综合性指标多,单项指标少,尤其缺乏预警指标。

## 三、对我国开展政府绩效审计的建议

1. 改革我国的政府绩效审计体制,增强审计部门的独立性。我国现行的行政型审计体制不利于保持审计机关的独立性和绩效审计工作的有效开展。随着经济体制改革的深入,我国也应适时地建立立法模式的审计体制,使审计机关隶属于人民代表大会,使审计机关的审计工作不受政府行政的干预、审计经费不受政府财政预算的控制。这样才能从根本上保证政府审计在组织上的真正独立,充分发挥审计的监督职能。

2. 完善我国的政府绩效审计准则,建立一套完整的绩效审计评价标准。我国应根据绩效审计的特点,结合我国的现实情况,借鉴国外有效的绩效审计准则,建立起一套独立完整的绩效审计法规体系,使绩效审计工作制度化、规范化。

我国当前的地方政府绩效评价标准与美英两国的政府绩效评价标准相比,多数还停留在财务层面,如GDP总量、GDP增长率等“纯GDP指标”方法。地方政府追求经济发展速度的指导思想,导致其业绩评价方法单纯地采用“纯GDP指标”方法。然而这种评价机制不能全面地反映政府的职能,迫切需要建立一套科学可行的指标评价体系。

3. 加强理论研究,钻研审计技术与方法。绩效审计不但受财务因素的影响,而且受许多非财务因素的影响,如领导决策、经营管理等。应鼓励理论创新,将跨学科的技术和方法应用于绩效审计上。例如,由制度基础审计转变为风险导向审计;由不定期审计转变为常规审计;由简单运用财务审计的方法转向采用系统分析、教学模型等技术方法。

4. 及时披露审计信息,重视审计成果的利用。我国国家审计具有较浓厚的政府内部监督色彩,审计结果的对外公布,至今尚未得到有效执行。因此,我们应尽快落实审计结果公告制度,增强政府运用公共资金的公开性和透明度,使公众了解政府部门使用公共资金的详细情况,积极支持政府绩效审计,同时促使被审计单位在舆论的压力下接受审计报告的改进意见,使绩效审计取得良好的效果。

### 主要参考文献

- 张继勋,杨明增,刘成立.中美政府绩效审计比较:基于案例的视角.审计与经济研究,2006;3
- 张丽华.西方国家政府绩效审计的发展及启示.财会月刊(综合),2006;8
- 蒋珩.西方绩效审计成功经验对我国的借鉴与思考.企业家天地,2008;9
- 孔维娜.中英政府绩效审计比较及启示.合作经济与科技,2008;2
- 董丽英,孙拥军,周海鸥.中外政府绩效审计比较研究.经济与管理,2005;6