

西方国家政府绩效审计发展述评

沈翠玲

(郑州航空工业管理学院 郑州 450015)

【摘要】 本文回顾了西方国家政府绩效审计的发展历程,并对以澳大利亚、英国为代表的西方国家的政府绩效审计的特点进行了分析,最后得出几点启示。

【关键词】 政府绩效审计 发展阶段 审计标准

随着社会的进步和时代的发展,社会公众对政府提供的公共产品和公共服务的需求日益增大,政府所承担公共经济责任的范围不断扩大,导致政府支出数额急剧增加,其形式也趋于多样化。与此同时,社会公众对政府承担的公共经济责任的要求也日渐提高。人们十分关注政府在承担公共经济责任的过程中是否有效使用公共资金、其效率和效果如何,这就要求国家审计机关对政府提供公共服务的效能进行审查,以满足社会公众对此类信息的需求。在此背景下,政府绩效审计应运而生。本文研究西方国家政府绩效审计的发展,从中得出启示,以促进我国政府绩效审计的发展。

一、政府绩效审计的发展阶段

1. 政府绩效审计的萌芽阶段(20世纪40年代中期)。考察世界审计史,可以了解到绩效审计出现于20世纪40年代中期。1929年至1933年的几年间,由于受世界经济危机的影响,西方

五步,按方位图分析投资项目各平衡关系所处的状况以及影响持久平衡发展的因素。

财务绩效指标值和内部运营指标值基本都超过了标准值,使第Ⅰ象限和第Ⅲ象限在方位图中所占面积较大,这说明投资项目在这两方面取得较好的业绩;而第Ⅱ象限与第Ⅳ象限所占面积较小,这表明客户导向指标值与学习与成长能力的指标值均低于标准值,这两方面是薄弱环节,是项目投资效益持续性的潜在威胁。例如,尽管投资项目在财务绩效方面表明得较好,但由于客户方面存在缺陷,学习与成长能力不强,财务上的优良业绩并不会持久。

2. 投资效益审计评价体系实施的保证。在投资效益审计评价体系实施过程中,除了还要求企业内部其他职能部门积极协助、数据资料真实,还需要多方面的保证,如审计人员配备、领导的重视、制度保障等方面。

(1)审计人员配备。一方面,进行投资效益审计需要审计人员具有较宽的知识面,既要具备工程概预算和相关专业知识,又应运用审计专业判断选择恰当的评价指标与因素权重对投资效果进行评价;另一方面,工程投资效益审计不但专业性强,而且工作量大,需要较强的审计力量,可争取上级主管

工业国家的经济处于低迷状态,政府可以利用的资源越来越少,而其开支及所承担的社会和经济义务却日益增多。在此背景下,民众对增强公营部门资金支出效果和明确支出经济责任的要求越来越迫切。因而从20世纪40年代中期开始,美国国家审计总署扩大了审查范围,开始进行效益审计,而此时的“效益审计”就是本文所谈的“绩效审计”。1948年,美国人阿瑟·肯特第一次提出了“绩效审计”的概念。自此,绩效审计在世界各国开始迅速发展。

2. 政府绩效审计的初步发展阶段(20世纪70~80年代)。

(1)美国的政府绩效审计。1972年,美国会计总署发布《政府的机构、计划项目、活动和职责的审计准则》。其重大意义在于第一次把绩效审计运用于政府审计,其对政府绩效审计的目的作了规定。美国各州大多通过法律的形式规定对州政府机关每年度执行一次绩效审计,其范围涉及几乎所有的政府职

部门给予业务上的指导和支持,临时抽调工程预算人员和专业技术人员或者下属单位的内部审计人员参加,还可以借助社会审计力量。

(2)领导的重视。开展投资效益审计,首先要取得决策层的支持和基建业务部门的积极配合。而获得领导的支持,除了要求领导更新观念,还需要审计人员在投资效益审计方面做出成绩,提出切实可行的意见和建议,引起领导的重视。

(3)制度保障。要优质、高效地开展投资效益审计,既要求企业决策层经营理念由单纯的产品经营提升到资本经营的高度,又要将投资纳入企业战略决策范畴,通过权力机构逐步完善投资审计制度,保证投资效益审计评价体系的不断完善,提高审计效率和加强审计效果。

【注】 本文系湖南省社科基金项目“制度伦理视角下独立审计信用监管机制研究”(项目编号:07YB125)研究成果。

主要参考文献

1. 宋常,胡家俊,陈宋生.关于绩效审计研究的新思考.审计与经济研究,2006;1
2. 程午生.固定资产投资审计(上).审计研究,1996;2
3. 齐国生.效益审计内容问题探析.中国审计,2004;9

能部门、公共项目工程、基金管理机构,内容丰富而又详细。这一阶段,绩效审计已成为美国国家审计发展的主旋律。

(2)澳大利亚的政府绩效审计。早在1901年,澳大利亚《审计法》就赋予国家审计署“项目审计”的权利,这是澳大利亚初涉绩效审计的体现。从1970年开始,澳大利亚对政府审计部门开展管理审计或绩效审计是否合适展开了讨论。1979年,澳大利亚对1901年的《审计法》进行了修订,正式授权国家审计署对政府部门和其他部门进行绩效审计。1979年至1986年,国家审计署实施了包括口岸检疫行政管理审计在内的34个绩效审计项目。1986年4月,《关于绩效审计、公营企业审计和审计质量的总声明》正式发表,提出了“绩效审计”概念。澳大利亚国家审计署先后编制了《澳大利亚国家审计署绩效审计手册》、《绩效审计业务指南》,从而使绩效审计日益成熟,并走上规范化的轨道。

(3)英国的政府绩效审计。1983年以前,英国国家审计署是根据公共账目委员会的要求开展绩效审计的,公共账目委员会不仅要求国家审计署对政府和公共部门的账目进行审计,而且还要审计其效益性。英国颁布的《地方政府法》规定开展绩效审计是审计委员会的工作范畴。1983年英国颁布了《国家审计法》,该法授权审计长可以评价任何部门使用资源的经济性、效率性及效果性。这两部法律为英国开展绩效审计提供了法律依据,有力地促进了政府绩效审计在英国的发展。

(4)最高审计机关国际组织对政府绩效审计的推动。政府绩效审计虽然在许多国家已得到推广和应用,但各国对它的称谓和定义却各有不同。1986年4月,在悉尼召开的最高审计机关第十二届国际会议上,最高审计机关国际组织建议以“绩效审计”来统一经营审计、管理审计、经济效益审计等审计的名称,并在最后形成的会议文件《关于绩效审计、公营企业审计和审计质量的总声明》中正式使用了“绩效审计”这个名称。该文件指出最高审计机关的传统任务是进行合规性审计,主要内容为审计遵守法律和规章以及履行财务责任的情况;除了合规性审计,还包括另一种类型的审计,它涉及对公营部门的经济性、效率性和效果性的评价,这就是绩效审计,也被称为“3E”审计。由此,绩效审计的名称正式在全世界统一。

3. 政府绩效审计的日渐成熟阶段(20世纪90年代至今)。

(1)美国的政府绩效审计。20世纪90年代,美国国家审计总署广泛开展了财务和绩效审计及进行了项目评估。1999年美国国家审计总署开展了内容更加广泛的评估审计,审计内容包括健康、国家防务准备、交通安全和政府对付犯罪与恐怖威胁的能力。2000年财务年度,美国国家审计总署评价社会安全改革、防务要求、军费开支、税收政策、计算机政策、人力资本管理和联邦机构的安全,曾提交263个议题给国会,议题包括武器控制、健康和社会安全、人力资本、核污染、计算机安全、预算议题和财务管理改革。另外,美国国家审计总署还进行了广泛的审计、评估和调查,公布了一系列政府绩效和受托责任报告,同时也公布了最新的一系列高风险评估报告。美国国家审计总署战略计划的目标是:为国会和联邦政府提供及时的、高质量的、涉及美国人民健康和安全的议题。此时的绩

效审计已经日趋成熟,审计方法多样,审计成效显著。

(2)澳大利亚的政府绩效审计。20世纪90年代,绩效审计在澳大利亚得到迅速发展,绩效审计已经成为澳大利亚国家审计署的一项主要任务。绩效审计包括具体项目审计和综合绩效审计。从绩效审计报告的数量看,绩效审计业务在国家审计署的审计业务中占相当大的比重。到20世纪90年代中期,澳大利亚建立了较为完善的政府绩效审计制度,政府绩效审计向更高的层次推进。

(3)英国的政府绩效审计。20世纪90年代以来,英国的绩效审计也在不断发展。英国国家审计署有一半左右的人员从事绩效审计工作,每年有近50%的审计业务是绩效审计业务或者与绩效有关的审计业务。由于公共部门的很多工作无法以价值衡量,所以英国政府绩效审计的许多成果还表现为政府服务质量和工作效率的提高、各种资源的节约等。在这一阶段,英国的政府绩效审计不仅更加普及,而且审计方法也更加科学,审计的成效也更加显著。政府绩效审计在英国无疑正在走向成熟。

(4)最高审计机关国际组织对政府绩效审计的推动。20世纪90年代以来,最高审计机关国际组织也为推动政府绩效审计的发展做出了贡献。1998年,在蒙特维地亞召开的最高审计机关国际组织会议上,与会代表一致同意对《最高审计机关国际组织审计准则》进行重组,以明确职业道德规范和审计准则之间的联系,并促进信息更新。虽然《最高审计机关国际组织审计准则》的重点是财务审计,但其也包括绩效审计的内容。与此同时,为进一步探索绩效审计方法及其发展,以有效推进高效率、有成效的绩效审计实务,与会代表一致同意制定《最高审计机关国际组织审计准则》实施指南。而此后的事实证明,所制定的实施指南确实在推动世界范围内的政府绩效审计的有效开展方面发挥了重要作用。

二、以澳大利亚、英国为代表的西方国家政府绩效审计的特点

1. 澳大利亚政府绩效审计的特点。

(1)审计范围的广泛性。澳大利亚的政府绩效审计工作主要由国家审计署下设的绩效审计局负责。绩效审计的内容主要是对政府部门和有关单位使用财务、人力和其他资源,管理和经营绩效以及这些单位的信息系统和绩效进行衡量与监督。另外,被审计单位对被发现的问题所采取的改正措施也在绩效审计的范围之内。澳大利亚政府绩效审计的范围十分广泛,几乎包括除财务审计以外的所有内容,但政府绩效审计不对政府的政策发表意见。

(2)审计方法的多样性。澳大利亚国家审计署所选用的绩效审计方法要满足以下基本要求,即数据选择的系统性、数据使用的精确性、数据的充分性、结构的可复查性等。在这些基本要求下,绩效审计的方法既有直接的调查法、观察法,又有财务报表分析法、文档分析法;既有核心组会谈,又有信息系统分析。在数据分析上,广泛采用财务管理、运筹学、时间管理、数理统计、工程技术、计算机数据库技术等现代管理科学和技术方法,形成了多样性的绩效审计方法,使绩效审计工作

的效率大大提高。

(3) 审计标准的综合性。澳大利亚政府绩效审计标准的范围很广,具有很强的综合性。目前还没有一种适用于所有情况的一般公认标准,审计人员只能根据每个机构或项目的实际状况来选择确定。但是,审计标准可以分为一般标准和特殊标准两大类。一般标准来自于共同的理念以及公认的管理惯例和职业规范;特殊标准是为特定项目或程序而确定的审计依据,它仅适用于某一个、某一类机构或项目。

(4) 审计实施的有效性。绩效审计工作对于澳大利亚国家审计署而言十分重要。为了选拔能够满足绩效审计要求的高素质的人员,澳大利亚国家审计署大力开展对绩效审计人员的培训,提拔有实际工作经验的绩效审计人员,并与世界上其他开展绩效审计较早、已经积累丰富经验的国家进行交流。总的来说,澳大利亚政府绩效审计的影响已远远超过传统的财务审计。

2. 英国政府绩效审计的特点。

(1) 有详细、周密的计划。英国国家审计署或审计委员会在确定绩效审计项目之前,要进行大量的调查研究和论证。英国国家审计署内部有专门负责制订审计计划的部门,制订的审计计划的内容包括审计内容、审计方法、审计过程中可能出现的问题、解决问题的方法、审计的结果、审计过程中要向被审计单位提出的问题、将会得到的答案等。有了详尽的计划,到了调查阶段只要用搜集到的信息和资料证明审计计划即可。审计的计划阶段所用的时间一般要占整个审计项目时间的60%以上。每年英国国家审计署都要制订许多审计计划,从中选取最重要的项目加以实施,由此保证了审计的效果。

(2) 审计结果向社会公布。英国的每个公民都有权知道政府绩效审计的结果,政府审计部门每年要公布这些审计结果,甚至还要将审计结果邮寄给公民。

(3) 有较好的审计基础。英国的政府绩效审计以财务审计为基础。由于政府和各部门有审计委员会派驻的审计特派员,一般来说其财务信息是比较真实的,具备了开展绩效审计的条件。英国的政府部门和公共部门都同意开展绩效审计,它们认为可以从绩效审计中受益。所以,在英国开展绩效审计能得到较好的配合。

(4) 审计人员结构多元化。英国国家审计署的审计人员由会计师、法律工作者、社会工作者、有关专家学者担任。英国每年有大量的审计项目属于绩效审计范畴,因此审计机构都配备了各方面的专家,必要时还要从社会上聘请有关专家。审计人员结构合理,保证了政府绩效审计的质量。

三、对我国的启示

1. 政府审计应当以绩效审计为主。澳大利亚政府绩效审计的范围很广,主要包括行政事业单位、国家投资的公共项目和国营企业等大范围的性能审计。相比之下,我国较为重视国有企业绩效审计而忽视行政事业单位等的性能审计。笔者认为,现阶段我国政府审计应当以绩效审计为主,同时应当兼顾国有企业绩效审计与行政事业单位绩效审计发展的平衡,不

仅应当重视国有企业绩效审计,而且还应当重视包括重大计划项目的可行性审计以及财政支出绩效审计在内的政府绩效审计。

2. 审计的方法应多样化。目前,我国绩效审计方法大多局限于传统方法,如统计分析法、比较法、因素分析法、图表法和分析性复核等。我们应借鉴国外的做法,重视质量分析方法及决策模型研究。在审计手段上,应注重计算机技术的运用,不仅对计算机系统本身进行审计,也将计算机技术运用于审计计划、管理、计算等方面。

3. 审计标准应具有综合性。我国虽然有绩效审计的提法,但《审计法》和国家审计署制定的诸多规定尚未涉及绩效审计。因此,我们应在开展政府绩效审计的同时,积极着手制定政府绩效审计准则。在总结我国已有经验和借鉴国外经验的基础上形成一些初步的规范并不断完善,形成政府绩效审计准则和具体操作指南。同时,审计理论界和实务界应不断探索,促进综合性政府绩效审计标准的建立。综合性政府绩效审计标准的建立应采取定量标准与定性标准相结合的方法,其中:定性标准包括国家的法律法规,党和政府的各项方针、政策,主管部门的有关规定等;定量标准应包括政府预算、计划的各项具体指标,各项业务规范和经济技术指标,能综合反映物化劳动和活劳动消耗的绝对量指标,以及工作效率和效果的相对量指标。

4. 审计人员结构应多元化。从世界各国的政府绩效审计实践来看,政府绩效审计的范围十分广泛。为适应政府绩效审计的这一特点,前述各国大都形成了多元化的审计人员结构,其中最为典型的就英国和美国。多元化的审计人员结构为英、美等国家政府绩效审计的顺利开展奠定了基础。我国社会主义市场经济的特点决定了我国政府支出有着十分广泛的范围,从而也就决定了我国的政府绩效审计比前述国家的政府绩效审计有着更加广泛的审计领域,而实现审计人员结构的多元化也就更显迫切。我们可以通过招聘、对现有审计人员进行培训、聘请专家等方式逐步实现。

主要参考文献

1. 左杰.中美政府绩效审计比较.财经界(下半月),2006;11
2. 栾艳.政府绩效审计的国际比较.武汉理工大学学报(信息与管理工程版),2002;3
3. 张继勋.国外政府绩效审计及其启示.审计研究,2000;1
4. 陈宋生,郭颖.美国政府绩效审计变迁:自愿安排.价格月刊,2006;10
5. 杨标.澳大利亚绩效审计及其对我国的启示.广东经济管理学院学报,2005;1
6. 冯涛.英国政府绩效审计介绍.理财杂志,2004;11
7. 邢俊芳等.最新国外效益审计.北京:中国时代经济出版社,2004
8. 胡华.澳大利亚绩效审计简介.审计月刊,2004;1