

# 论政策绩效审计的本质

李保伟 张孝友

(西南大学经济管理学院 重庆 400716)

**【摘要】** 本文根据政策理论和绩效审计理论解释了政策绩效责任,阐释了政府绩效审计的本质,并将政策绩效审计与专项审计调查进行了比较。

**【关键词】** 政策绩效 绩效责任 专项审计调查

最高审计机关国际组织(INTOSAI)将绩效审计的对象定义为“政策”、“项目”、“组织”和“管理”。其中以“项目”、“组织”和“管理”为对象的绩效审计研究颇多,以“政策”为对象的绩效审计研究较少。“政策”居于上述四个对象的高端,指导和制约着其他对象。因此,对政策绩效审计及其本质的研究将对绩效审计研究起到推动作用。

## 一、政府绩效审计的本质

**1. 政府审计的本质。** INTOSAI在《审计准则》中指出,无论做出何种安排,最高审计机关的基本职能是维护和促进公共责任。INTOSAI在《2005~2010战略计划》中还指出:最高审计机关的核心价值在于帮助政府改善业绩、提高透明度、强化公共责任、保持可靠性和揭露腐败,以及帮助那些接受和使用公共资源的机构或个人提高效率 and 效果。笔者认为,政府审计的本质至少包括:①政府审计与公共责任存在内在关系;②政府审计是对公共责任的履行情况的评价。政府审计的本质在于检查和评价公共责任的履行情况,其最终目的在于强化公共责任。

**2. 政府绩效审计的本质。** INTOSAI在《审计准则》中指出,政府审计的整个范围包括合规审计和绩效审计。绩效审计有两种类型:一是由外部或内部审计师实施的对私人部门的绩效审计;二是由政府审计机关实施的对公共部门尤其是政府部门(机构)的绩效审计。本文所探讨的是后者,即政府绩效审计。美国《政府审计准则》指出,绩效审计提供客观的分析,以便管理层、治理层和监督层能够运用信息改进项目业绩和运作,减少费用,促进参与各方做出监视或开启矫正行动的决策,并促进公共责任的履行。

同其他类型的审计一样,政府绩效审计产生和发展的理论基础是责任关系。政府绩效审计起源于这样一种责任关系:政府作为受托方对公共资源进行管理和经营,在公共资源越来越少的情况下,对公共资源的所有者——公众负有不断提高公共资源的使用效率和效果的责任。因此,检查和评价公共绩效责任的有效履行是政府绩效审计的本质。

## 二、政策绩效审计的本质

**1. 政策绩效责任。** 政策是公共权力机关经由政治过程所

选择和制定的为解决公共问题、达成公共目标、实现公共利益的方案。INTOSAI将政策定义为“在一定时间内利用一定的资源实现一定目标的举措”。政策是现代政府输出的主要产品,是连接政府和社会的基本纽带。政府正是通过一系列的政策,实现其对社会各领域事务的管理,从而建立良好的社会经济秩序及政治秩序。

(1)政策责任。政府在行使公共权力制定与实施政策的同时负有制定和实施政策的公共责任。本文将与政策制定和实施密切相关的公共责任称为政策责任。政策责任是政策主体在制定或实施政策过程中所应履行的全部社会义务的总称。政府通过行使公共权力制定和实施政策,提供公共产品和公共服务、分配和调整社会利益、增加社会福利。与此同时,政府在行使这类公共权力过程中必须承担相应的政策责任。

政策责任涉及政策制定与实施的各个环节。政策制定过程包括确定问题、谋求方案、制定实施策略等。政策实施过程包括成功推行及实施各项经批准的政策、确保实现所定目标、实行风险管理等。本文从政策制定和实施的角度,将政策责任划分为政策制定责任和政策实施责任。

(2)政策绩效责任。在政策运行过程中,政府(行政机关)的责任主要表现在政策的实施环节。结合政府审计与政府公共责任之间的内在联系,从审计学的角度看,政策实施责任可进一步划分为政策财务责任和政策绩效责任。政策财务责任关注的是政策实施过程中财务控制和管理的合法性和合规性。政策绩效责任是根据政策预期目标对政策绩效承担的责任,其关注的是服务、产出、成果和影响。政策绩效责任至少包括以下内容:①资源必须有效率地使用,讲究经济性且必须用于达到预期的目标;②分配的公平性。政策绩效责任包括了效能、效率、服务品质和分配公平等理念,其理念基础是“结果为本”的公共管理新理念,其核心理念是重视政府的生产力、质量优位、顾客导向。

根据以上理念,政策绩效责任可以进一步细分为以下几个方面:①一致性责任:政策的准备和规划与其目标的一致性;②有效性责任:政策实施的组织结构、决策过程和管理系统的有效性;③满意性责任:公共服务的质量达到公众的预

期;④因果性责任:政策本身直接或间接引起的社会及经济成果;⑤优选性责任:利用优选的方法或策略以达到政策目标。

## 2. 政策绩效审计的本质。

(1)政策绩效审计的含义。INTOSAI在《审计准则》中指出,绩效审计可以对政策的设计、执行等相应行为进行检查,评估这些政策结果,并且可能还会对决策所依赖的信息的充分性进行检查。从发达国家的审计实践来看,绩效审计主要是指国家审计机关对政府部门所控制资源使用和管理的绩效情况而进行的审计,绩效审计的对象是政府所享有的政策权。根据绩效审计对象的分类,我们可以将绩效审计细分为政策绩效审计、项目绩效审计、组织绩效审计、管理绩效审计。本文所称政策绩效审计是指以政策为审计对象的绩效审计,它不是独立于财务审计和绩效审计的新类型,而是根据绩效审计对象对绩效审计的一个细化。

(2)政策绩效审计的本质。INTOSAI在《绩效审计实施指南》(2004)中指出,一般而言,最高审计机关可以为立法机关提供关于是否经济、高效或有效地执行政府政策或项目方面的独立检查。INTOSAI在《审计准则》中还指出,对已制定的比较具体的目标和规章的经济性、效率性和效果性进行评价,无疑是绩效审计的任务,如对政府机构制定的目标和规章的评价。

美国的《政府审计准则》(2007)指出:对于国家治理过程来说,运用在公共资源和政府权威之上的责任,是一个重要的概念;掌握公共资源的官员有着合法、富有成果、高效率、经济、道德以及公平地履行公共职能的责任。政府管理者有责任提供关于政府项目和运作责任履行情况的、可靠的、有用的和及时的信息。立法者、政府官员和公众需要知道:①政府在管理公共资源和运用其权威时,是否合理、严格地遵循了法律和规章;②政府项目(包括政策)是否按照公众的预期目的和预计成果而运作;③政府是否合法、富有成果、高效率、经济、道德以及公平地提供服务;④政府的管理者是否被要求对公共资源的使用承担责任。

基于责任理论和审计理论,政策绩效审计的本质就是对政策绩效责任履行情况的检查和评价。

## 三、政策绩效审计与专项审计调查的区别与联系

为了更深入地认识政策绩效审计的本质,本文将政策绩效审计与专项审计调查做了以下比较:

### 1. 两者的区别。

(1)性质不同。政策绩效审计是以政策为对象的绩效审计,是规范的“审计”。《审计机关专项审计调查准则》指出,专项审计调查是指审计机关主要通过审计方法,对与国家财政收支有关或者本级人民政府交办的特定事项,向有关地方、部门、单位进行的专门调查活动。专项审计调查是运用审计独立性和审计权威而实施的一种调查,是审计与调查的“混合体”,但其本质仍是“调查”。

(2)目的不同。政策绩效审计的目的是促进政策绩效责任的履行。专项审计调查的目的是探究和揭示事物的本质,为上级决策提供依据。

(3)范围不同。专项审计调查的范围远远大于政策绩效审计的范围。审计署令3号《审计机关专项审计调查准则》指出,专项审计调查包括下列事项:国家财经法律、法规、规章和政策的执行情况;行业经济活动情况;有关资金的筹集、分配和使用情况;本级人民政府交办、上级审计机关统一组织或者授权以及本级审计机关确定的其他事项。

按照专项审计调查涉及的对象其可分为四种类型,即以单位为载体的专项审计调查、以项目为载体的专项审计调查、以资金为载体的专项审计调查和以政策为载体的专项审计调查。以政策为载体的专项审计调查是指为了实现调查目标,针对政策执行情况或健全程度而开展的专项审计调查。

(4)程序和方法不同。专项审计调查综合利用了审计和调查的方法和程序,丰富了其取证的手段。相对而言,政策绩效审计的程序更为“正规”,方法更为“单一”。

(5)提供建议的基础不同。政策绩效审计在问责的基础上提供建议,目的是促进责任的更好履行。专项审计调查是为了决策而提供建议,是为了“建议”而建议。

(6)对政策实施影响的程序和时间不同。政策绩效审计侧重对政策效果和后果的检查和评价,是事后“发言”。专项审计调查更侧重于政策实施之前的检查和评价,是新的政策出台或旧有政策修订的“前奏”。

(7)产品不同。政策绩效审计报告按照绩效审计报告的一般格式和要求编写。专项审计调查报告具有明显的调查报告的特征。

(8)普遍意义不同。政策绩效审计一般针对某一个或某几个政策对象,而专项审计调查是针对具有共性的对象。专项审计调查必须选择具有典型意义的对象进行调查,通过典型事例的分析、总结,得出具有方向性和普遍意义的建议。专项审计调查遵循着这样的逻辑顺序:从个性到共性,从共性再到管理、制度和政策。

### 2. 两者的联系。

(1)两者实施的主体相同,均为政府审计机关和政府工作人员。

(2)政策可以成为两者共同的对象。

(3)两者均有宏观的建设性作用。从不同的角度,掌握和研究某种情况,为宏观管理和调控提供建设性服务。

(4)共同构成了宏观审计工作的“两翼”。专项审计调查可以为政策绩效审计提供线索和证据,从而为政策绩效审计问责和审计建议创造条件。政策绩效审计为专项审计调查提供典型事例,从而为其在更大范围内进行审计调查提供基础。两者互为前提,并且能够紧密合作。

## 主要参考文献

1. 牟杰,杨诚虎.公共政策评估:理论与方法.北京:中国社会科学出版社,2006
2. 张孝友.经济效益审计规范化研究(下).审计研究,1999;4
3. 吴秋生.政府审计职责研究.北京:中国财政经济出版社,2007
4. 董大胜.审计技术方法.北京:中国时代经济出版社,2005