

# 中美政府绩效审计比较及启示

彭兰香 黄 佶

(浙江财经学院 杭州 310018)

**【摘要】** 我国和美国的政府绩效审计在兴起原因、体制、法规与准则、评价标准、技术和方法、审计人员构成等方面存在较大差异,本文对此进行了比较,以期从美国的经验中得到启示,为我国绩效审计改革提出一些建议。

**【关键词】** 政府绩效审计 比较 启示

政府绩效审计是指由国家审计机关对政府及其所属部门、事业单位及使用公共资金的企业业务活动和资源管理的经济性、效率性、效果性(3E)进行审查、分析和评价,发现和反映存在的问题并提出改进意见,促进被审计单位提高绩效的一种审计活动。笔者希望通过中美政府绩效审计的比较分析,从美国的经验中得到启示,为我国的绩效审计改革提出一些建议。

## 一、中美政府绩效审计的比较

**1. 绩效审计兴起原因比较。**20世纪30年代爆发世界经济危机后,美国公共开支的日益增加和国营企业的大批涌现占用了大量财政资金,加重了纳税人的负担,引起公众对公共资源使用效益的关注,从而公众要求对公共支出进行绩效审计的呼声越来越高。因此,从20世纪40年代中期开始,美国审计总署(GAO)就扩大了审查范围,并逐步发展到绩效审计。1972年,GAO公布了众所周知的《政府组织、项目、活动及功能的审计准则》,也就是后来改称的《政府审计准则》,其中第一次提出了“绩效审计”一词,并对绩效审计的内容、实施和报告作了具体规定。自此,美国的绩效审计走上了规范化的发展道路。由此可见,美国审计机构是迫于外界压力和自身生存发展需要而开展政府绩效审计的。

相比而言,我国的绩效审计起步较晚,产生于20世纪80年代初国家审计制度建立之后。当时的国有企业缺乏活力,物质消耗高,产品质量差,损失浪费严重,经济效益低下,因此,政府提出要把全部经济工作转移到以提高经济效益为中心的轨道上来,以保证经济体制改革顺利进行,并决定由审计机关开展自上而下的经济效益审计。由于当时主要是针对企业进行效益审计,所以我国一直将绩效审计称为“经济效益审计”或“效益审计”。可以说,我国是法律直接赋予审计机构权力,由政府来推动绩效审计的开展的。

**2. 审计体制比较。**美国的绩效审计体制属于立法模式。该模式的特点是国家审计机关隶属于立法机构,直接向议会负责并向议会报告审计结果。这种模式下的审计机关地位高、独立性强,不受行政当局的控制和干预。美国的最高国家审计机关——GAO隶属于国会,直接对国会负责并向国会报告工

作,同时对总统及其下属的行政部门独立行使监督权。

我国的绩效审计体制属于行政模式。该模式的特点是各级地方审计机关实行双重领导机制,即同时接受本级人民政府和上级审计机关的领导。在实际工作中,各级审计机关的人权、财权主要掌握在同级政府手中,这导致审计机关和审计人员与同级政府之间有着千丝万缕的联系,而上级审计机关的业务领导作用往往被弱化。

**3. 审计法规与审计准则比较。**美国作为世界上绩效审计开展得比较好的国家,已经形成了相当完备的法律体系。美国的立法主要呈现出以下特点:第一,推动政府审计的发展,不仅实现了由政府部门内部审计向立法型审计的转变,而且体现了审计的内容向现代绩效审计的扩展。第二,尽管国家审计法案规定GAO提出的任何建议对被审计单位均无法律效力,但如果被审计单位不接受审计建议便得不到国会拨款委员会的拨款,这最终导致审计结果具有间接法律效力。第三,美国有关审计的法律规定比较详细,涉及审计方法。第四,《政府审计准则》在法律授权的基础上,对政府审计人员的行为作了全面系统的规定。

我国开展绩效审计面临的一大难点就是相关法规不健全,制度建设滞后,缺乏有效的监督机制。我国仅在《审计法》中规定审计机关应依法对财政财务收支的真实性、合法性和效益性进行审计监督,但对如何实施绩效审计及绩效审计的具体对象和范围等并无明确的规定,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。

**4. 审计评价标准比较。**绩效审计评价标准是衡量绩效审计质量的标尺,也是确定绩效审计责任的依据。美国已经建立起比较完善的绩效审计评价标准体系了。《政府审计准则》确立了具体的公共部门绩效审计测试与评估准则,对难以量化的标准建立了“优先实践”原则,并实行“全额化”法。而且新修订的《政府审计准则》在绩效审计的定义中增加了结合预期分析及其他研究的内容,认可绩效审计准则同样适用于预期分析、指南或信息汇总。

相比之下,我国有关绩效审计的评价标准存在着明显不足。我国目前开展绩效审计面临的最直接的难题来自概念和

评价标准的不清,同时缺乏衡量政府机关、公共部门资金使用效益的指标体系,而且对于政府部门使用资金的社会效益也很难进行量化评价。除财政部等部门联合印发的《国有资本绩效评价规则》、《国有资本绩效评价操作细则》以及财政部印发的《国有资本绩效评价指标解释》等文件以外,目前尚无有关绩效审计的具体规定,审计人员还没有一个公认可接受的适用于各种情况的审计评价标准可供利用。

5. 审计方法和技术比较。审计机关虽难以为绩效审计提供一套统一的方法和技术,但通过大量绩效审计实践,仍可总结概括出若干科学实用的方法和技术,以改善绩效审计。美国在这方面进行了不少有益的探索,如自20世纪90年代以来,就十分注意选择典型审计案例与实务进行认真分析,对有价值的审计方法和经验加以总结并归档,作为日后进行绩效审计的指导。

由于我国绩效审计刚刚起步,这方面的工作还相当薄弱,对绩效审计典型案例的研究与总结基本上属于空白,因而离形成一套较为成熟有效的方法和技术还有很大的距离。这就使绩效审计的风险大为增加。

6. 审计人员构成比较。绩效审计领域比财务审计领域更加广泛,因而绩效审计也比财务审计复杂。因此,有必要优化审计人员结构,以使审计人员能胜任绩效审计工作。GAO的工作人员约有5200位,其中约有2500位注册会计师,1500位经济师、律师、工程师、数学家、电子计算机专家等。

而我国审计人员大多来自传统的财务会计人员以及财经院校会计、审计专业的毕业生,这就使得审计人员结构单一、视野狭隘,难以满足绩效审计的要求。

## 二、启示

美国政府绩效审计在逐步演变的过程中产生了较为科学的审计体制、审计准则、评价标准以及审计技术和方法,为世界各国所借鉴。所以,在探讨我国政府绩效审计时,可以充分借鉴和学习美国政府绩效审计理论和实践。

1. 改革我国的绩效审计体制。与我国相比,美国采用的立法模式审计体制能有效地保证美国绩效审计的独立性。受此启发,我国也可以适时建立起立法模式的审计体制,设立与国务院、最高人民检察院、最高人民法院平行的审计院。审计署由全国人民代表大会领导,负责组织和领导全国的审计工作,对全国人大常委会负责并报告工作;用法律形式明确审计长的任免、任期以及审计经费来源等确保审计独立性的条款;地方各级审计机关由地方各级人大常委会直接领导,对地方人大常委会负责并报告工作,在地方法规中明确审计部门厅长、局长的任免、任期以及审计经费来源等确保审计独立性的条款;上下级审计机关间保持一定的业务领导关系;审计署可视情况分设派出机构对地方政府实施监督。只有采取这种体制,才可将审计机关从行政序列中彻底分离出来,从根本上确保政府审计在组织上真正独立,进而保证审计经费独立、人员独立、工作独立和判断独立,从而真正发挥审计的职能。

2. 完善我国的绩效审计准则。市场经济必然要求绩效审计法制化、规范化。因此,笔者认为应根据绩效审计本身的特

点和我国的现实情况,科学地借鉴美国已颁布的绩效审计准则,建立适合我国国情的绩效审计法规体系。同时,准则应侧重对绩效审计的目标、内容、形式、组织、现场工作以及报告等方面做出明确的规定,完善经济责任追究制度。如对绩效审计目标的规范,应包括被审计单位是否经济有效地管理和利用了其资源;是否遵循了有关经济性、效率性和效果性的要求;在多大程度上实现了有关权力机关确定的预期效果和效益,等等。在规范绩效审计的现场工作时,应包括审计计划的制定、内部控制制度的审查和评价、审计证据的收集、审计工作底稿的编制、审计判断和结论的形成基础等方面的工作准则。在规范绩效审计的报告时,应包括审计报告的内容和形式、编制要求和提交等。

3. 建立一套完整且具有可操作性的绩效审计评价标准。绩效审计评价标准是实施绩效评价的依据,它给审计人员提供了一个准绳。而我国目前还没有为绩效审计项目预先制定统一的绩效评价标准,加上不同审计项目的审计目标、审计范围及审计内容存在差异,因此审计人员必须根据具体审计项目的特点和审计目标,或侧重于经济性,或侧重于效率性,或侧重于效果性,或三者兼顾,有针对性地选择、采用或制定绩效审计评价标准。所以,我国应加快步伐建立一套切实可行的绩效审计评价标准,对于一些难以量化的、对被审计项目会产生重大影响的资源耗费,应采用特殊方法进行评价,如可借鉴美国的优先实践原则作为评价标准。

4. 灵活运用审计技术和方法。绩效审计更多地关注政府行为的合理性,这与财务审计有很大不同。同时,由于绩效审计的内容和重点均不固定,因而在技术上不可能是固定、单一的。在技术和方法上,绩效审计具有跨学科的特性。而且不同国家、一个国家的不同阶段、不同的审计对象都有其各自的特点。因此,我国审计人员进行绩效审计时应充分考虑这些不同情况,灵活运用各种审计技术和方法。

5. 加快绩效审计人才培养,优化审计人员结构。绩效审计需要精通多个学科、综合素质高的复合型人才,我们可以通过“双管齐下,一管备用”来实现。其一,加强对现有审计人员的培训和后续教育,使之掌握绩效审计、计算机、经济、法律、金融、环境保护、行政管理等方面的知识。其二,直接面向社会或高等院校招收法律、计算机、工程等非财经类专业人员,录用后,对其进行专门的审计知识培训,为审计队伍注入新鲜血液。对于不能胜任的领域还可聘请专家参与,以保证绩效审计的质量。

## 主要参考文献

1. 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
2. 管怀臻.绩效审计与中国特色绩效审计模式刍议.学术探索,2005;5
3. 薛讲用.浅谈开展绩效审计存在的问题与对策.特区经济,2005;6
4. 包华瑜.对我国发展绩效审计的几点思考.财会月刊(会计),2005;3