浅谈效益审计

福建省审计厅　叶与宏

绩效审计在我国称为效益审计，通常也简称为“三E”审计，由经济性、效率性、效果性的英文第一个字母缩写而来。在经济发达国家，随着经济的发展、市场经济运行规则的不断健全和完善，错弊与违规不再是普遍现象，于是传统的合法性审计的工作量开始减少，审计向新领域发展，如向效益审计延伸就是一个重要方面。20世纪60年代以后，西方政府审计从合法性审计转向合规性和“三E”审计上来，在美国绩效审计已占很高比例。伴随着我国政府财政资金、公共资金开支范围的不断扩大，国家审计署在工作发展规划中提出：积极开展效益审计，争取到2007年投入效益审计的力量占整个审计力量的一半左右。效益审计在审计目标、审计内容、审计标准、审计报告以及审计人员知识结构等方面都与传统审计存在差异，这对国家审计机关来说是一项需要积极探索、不断总结、逐步规范、逐步完善的过程。本文就我国开展效益审计谈以下几点看法。

一、开展效益审计需解决的几个问题

1.审计的法律依据和规范体系。效益审计同样基于受托经济责任关系，就国家审计而言，是国家审计机关依据法律、法规等授权对管理国家事务的政府及其部门、管理国有资产和公共资产的单位的管理活动进行审查、评价并提出改进建议的一项活动。目前，对于效益审计的监督，《审计法》只作了笼统的原则性规定，尚未出台关于效益审计监督的实施细则。依法治国、依法行政的要求和审计工作的实践都迫切需要尽快将效益审计法律制度具体化，并逐步建立健全与效益审计相关的审计规范，以约束审计主客体的行为，完善监督机制，降低审计风险。

2.关于效益审计的内容。目前，有关效益审计的内容表述不一致，大多着重从货币角度来衡量资金使用的有效性，这实际上是属于微观方面的。因此，还应从宏观方面，如从国家的经济政策、国家行政管理体制和管理制度的有效性和经济性以及资源的合理开发与有效利用等方面来表述效益审计的内容。目前开展的领导干部经济责任审计就部分涉及了效益审计的内容。

3.关于评价标准问题。效益审计的最终结果是对被审计部门的效益情况做出评价，提出改进建议或依《审计法》做出部分处理决定，因此理所当然需要一个公认的、有一定科学依据的标准作为评判依据。由于效益审计涉及的标准大多有一定的行业性和专业性，加上地区差异，以至于有部门标准、行业标准、地方标准、管理当局标准之分。由于标准之间不统一甚至相互矛盾，当审计有关各方对采用何种标准无法取得一致意见时，就难以提出完整的评价意见，这势必会导致极大的审计风险。因此，应尽快制定统一的、普遍适用的、与效益审计有关的评价标准及方法，并在此基础上制定及修改行业标准、地方标准和公共管理部门标准，从而为效益审计的逐步开展提供科学依据。

二、目前需要注意的问题

1.正确处理效益审计的评价问题。对于效益审计中的评价问题，目前有两种错误认识：一是把评价神秘化，认为这个“度”太难把握，理论上说不清，实践中凭感觉；二是评价一定要用百分比、比率等量化指标。造成这两种错误认识的根源在于对效益审计的理解有误。

每一效益审计项目都是针对事先确定的目标进行评价的，目标不同，评价内容也不同，评价的具体形式也会随之不同。评价就是根据收集的证据，针对目标问题确认差异得出结论。一个具体效益审计项目的目标会被分解得非常具体，评价时只需针对具体目标得出结论，而不是所有的评价都需要直接回答“好还是差”等概括性的问题。评价中需不需要相应的量化指标取决于审计目标。评价指标只是一种工具或方式，需要用的时候则用，不需要用的时候则不用。在有些情况下，用描述性的表达方式会更好。在效益审计过程中，将某一特定政策目标与这一目标实施过程的经济性、效率性和效果性区分开来是很重要的。当然，这并不是说我们没有必要关注政策的制定过程，而是说为了达到审计目的，必须了解为什么要制定这些政策。

2.如何对待发现的违法违规问题。许多人认为效益审计只需关心资金“用得好不好”，而不必关心资金“用得对不对”。对此，首先应该明确的一点是，不论从事什么类型的审计，审计师都有义务关注违法、违规问题，世界各国的政府审计在这方面的认识是一致的。根据英国有关规定，国家审计署的工作重点是效益审计，政府绩效评估需要用到三个标准：①是否花得少，是否尽可能少花钱多办事，以最少的资源取得最好的效果；②是否花得好，通过比较投入资源与产出效益进行评估；③是否花得明智，通过比较预期效果与实际效果进行评估。如果发现重大腐败案件，国家审计署在司法部门介入之后并不就此止步，而是继续追踪有关部门是否采取补救措施并提出相关建议。英国的这些做法值得我们借鉴。

3.注意效益审计与财务收支审计的区别。财务收支审计属于传统审计，效益审计是为适应社会发展而拓展出来的审计新领域。它们之间有一定的联系，又有相当的差异，最大的差异在于效益审计不但要关注现时的成本与收益，更要关注

关于国家审计体制改革的思考

武汉　焦　婷　王　冬

国家审计制度恢复至今,其日益突显的弊端使得对国家审计制度的改革势在必行。改革是一种循序渐进的过程,本文将对国家审计体制改革的相关问题作以下探讨。

一、国家审计体制的现状

1.审计独立性较差。独立性是审计的灵魂,我国《宪法》赋予审计机关依法独立行使审计监督的权利。但从我国现行的审计体制来看,审计署隶属于国务院,在国务院总理的领导下开展工作;审计机关实行双重领导体制,审计机关负责人的任免权在同级政府。审计机关一方面审计政府,一方面由政府领导,实际上成了政府的内部审计机构,审计的监督职能大大削弱。同时,我国《审计法》规定,审计机关履行审计责任所必需的经费由同级政府的财政保证。审计机关与财政部门是监督与被监督的关系,而审计经费由同级财政部门审批,客观上势必会影响审计机关对财政部门的监督力度,不能保持实质上的独立,审计结果难以客观、公正。

2.审计透明度不高。我国现行国家审计制度规定的审计结果的报告路径是审计机关向政府汇报,政府将结果报全国人民代表大会(简称"人大")审议,再告之社会公众。由于现行国家审计实质上是政府的内部审计,对于一些重大问题或涉及某个领导的问题,审计机关可能不敢报告,即便报告了也难以通过政府这一关,即便通过了也可能成为大大"缩水"的报告。同时,我国《审计法》规定审计机关可以向政府有关部门通报或者向社会公布审计结果,但并没有将向社会公布审计结果作为审计机关的法定义务,审计机关在可以公布也可以不公布审计结果的选择中,出于对审计结果是否全面、客观、公正的担心以及对公布审计结果会给自身带来影响的考虑,往往带有"不求有功但求无过"的选择倾向。因此,在现行的制度安排下,社会公众处于信息严重不对称的地位。

3.审计范围不全面。现行有关国家审计范围的某些规定导致了审计盲区的存在。由于一部分中央所属单位不属于地

未来的收益、成本及其相互关系。具体存在以下差异:①财务收支审计的主要目的是评价被审计单位财务报表及其财务收支的真实性和合法性,而效益审计的目的是评价有关部门履行职责而耗费公共资源的经济性、效率性和效果性。②财务收支审计的内容包括单位财务收入、支出及内部财务管理制度等,而效益审计主要围绕一个项目、一项活动、一项决策甚至一项政策,其产生的经济性或效率性或效果性涉及与评价密切联系的一切证据。财务收支审计是效益审计的基础,由于目标不同,效益审计在内容上远比财务收支审计复杂,另外其范围更广,专业性更强,针对性更强。③审计的方式与方法也有所不同。财务收支审计主要采用一套已经比较成熟、规范的专门的查账技术以及规定的审计操作程序来实现其目标,而效益审计则不包含一系列按规定顺序严格执行的明确的操作过程,方法上更注重于调查、研讨、分析、咨询、听证、查阅文件、整理数据、研究案例、与被审计单位反复沟通等。④在审计标准上,财务收支审计的标准通常事先已在法律、法规、规章中明确规定,审计人员只要对照这些标准就可以做出判断,而效益审计则是根据不同的审计项目、审计目的而开展的,其标准受时间、地域、环境、行业及政策的影响很大,有的项目很难有固定的标准。⑤审计的结果也存在差异。财务收支审计结束后,审计机关必须出具审计决定书、审计意见书等审计文书,属于内部文件,被审计单位对审计决定必须执行,并将执行结果反馈给审计机关。而效益审计的结果只是形成审计报告,属于公共文件,除了送被审计单位及主管部门外,在国外一般要提交议会并传递给新闻媒体。审计报告中所反映的情况必然会引起社会关注,被审计单位自然要做出积极的回应,因此审计机关如不能保证效益审计报告的质量就会给有关各方带来极大风险。

4.当前效益审计的重点对象问题。从我国的审计实践来看,当前国家经济活动中影响效益的最大问题是一些地方部门和单位领导人决策失误造成的重大损失和浪费问题,最明显的表现是固定资产投资领域存在普遍浪费现象,如盲目决策、低水平大规模重复建设、"政绩工程"、"形象工程"、"地方工程"等现象屡见不鲜。如何有效监督国家财政资金的投资效率和效果,已成为审计机关的一项重要任务。为此,国家审计署在五年规划中提出:固定资产投资审计以效益审计为主,促进提高建设资金的管理水平和投资效益,深化投融资体制改革。加强固定资产投资效益审计对于转变经济增长模式、实现可持续发展具有十分重要的意义。

另外,国家审计署在五年规划中提出:争取到2007年投入效益审计的力量占整个审计力量的一半左右。效益审计要以揭露管理不善、决策失误造成的损失浪费和国有资产流失为重点,提高财政资金的管理水平和使用效益,维护国有资产安全。这是国家审计署在新形势下对审计工作提出的新要求,是根据审计发展趋势做出的正确决策。在搞好真实性、合法性审计的基础上,集中力量,精心选择部分条件具备的、政府关心群众关注的、耗费财政资金和公共资源较多的项目开展效益审计是取得成功的关键。