

# 政府绩效审计研究文献综述

田冠军 潘松剑

(重庆理工大学财会研究与开发中心 重庆 400050)

**【摘要】**在国家审计领域,绩效审计蓬勃发展,渐趋潮流,逐步替代传统的财务审计。本文对国内绩效审计研究情况进行了整理,按照研究文献的内容,从理论动因、比较研究、评价体系三个方面对研究成果进行归纳,并着力分析绩效审计研究中的问题与方向,力图梳理出绩效审计的一般规律,为绩效审计的发展提供有益启示。

**【关键词】**政府绩效审计 理论动因 公共管理

## 一、数据采集和研究思路

本文按期刊检索方法,对中国期刊数据库,分别以“绩效审计”和“效益审计”为篇名,对具有代表性的核心期刊《会计研究》、《审计研究》、《审计与经济研究》1990~2011年发表的文章数据作为样本进行精确检索,其中《会计研究》以“绩效审计”为篇名检索到2条,以“效益审计”为篇名检索到0条;《审计研究》以“绩效审计”为篇名检索到37条,以“效益审计”为篇名检索到104条;《审计与经济研究》以“绩效审计”为篇名检索到35条,以“效益审计”为篇名检索到32条,另外包括少量其他期刊具有代表性的研究性成果,数据采集情况如表1:

篇名	期刊	样本数据采集统计		
		会计研究	审计研究	审计与经济研究
绩效审计		2篇	37篇	35篇
效益审计		无	104篇	32篇

以上检索到的文献为样本,本文采用文献档案研究、内容分析等方法,对文献进行梳理和归纳,力图探求绩效审计的一般规律。

数据采集过程中显现出一种现象,对于政府审计研究国内存在两种概念:绩效审计与效益审计。绩效审计多用于理论研究界,研究力量多为高等院校、研究机构的学者、教授,而效益审计多用于审计实务界,研究群体多为审计实务人员和审计机构人员。窥豹一斑,从一个侧面可以发现理论研究与审计实践还没有很好的衔接,不能给审计实务以强有力的支撑,这与目前绩效审计研究滞后于绩效审计实践的总体状况是一致的。在研究方法上,规范分析占据了绝对主导地位,实证研究几乎没有出现。规范分析方法多采用一般的逻辑演绎思路,描述现象或建立理论基础,分析成因、研究问题,给出建议或研究方向,多属于译介性、叙述性及描述性方式,而对于绩效审计理论体系本身的构建研究较少,特别是绩效审计核心部分,评价标准体系研究还处于初步探索阶段,少有突出的研究成果。

1990~2011年21年间合计发表210余篇论文,平均每年约

十篇,与其他研究领域相比,绩效审计研究关注程度不高,投入研究力量相对较少,人们对绩效审计的了解才刚刚开始。该方面的理论研究及其成果已滞后于绩效审计实践,难以以为绩效审计实践提供有力的理论指导和智力支持。

从总体上看,政府绩效审计研究可分为几个部分:绩效审计理论基础研究,对中美之间、西方国家之间的绩效审计比较研究,评价标准体系研究,绩效审计的问题与困境研究,另外一部分是针对具体审计对象和案例的审计实务研究,主要集中在社保资金、公共工程投资、军队、高校、农业、资源与环境等领域。

## 二、政府绩效审计理论动因

上世纪七八十年代以来,从英国、美国、新西兰、澳大利亚等西方国家开始,开展了一场声势浩大且影响深远的政府改革运动,主要针对政府治理中的经济停滞、财政危机、效率低下、资源耗费严重等问题,进而寻求低成本、低消耗、高效益、高效率、重服务、重效果的政府管理,这场运动被称为“新公共管理运动”。在新公共管理运动的推动下,对政府审计也提出了更高的要求,真实合规性审计已不能满足新形势的需要,经济性、效率性、效果性、环境性、公平性的政府审计日益成为发展的重点,政府绩效审计随之产生。

雷达(2004)认为新公共管理运动和绩效审计有密切的联系,从根本上都强调了对绩效和责任的关注。新公共管理为绩效审计创造了政治环境,解决了绩效审计的重要性和必要性问题;新公共管理为绩效审计创造了管理环境,解决了绩效审计可能性问题。

陈骏(2006)则从利弊两方面分析了新公共管理运动对绩效审计产生的理论实践影响,认为新公共管理运动存在四个误区:理性经济人假设、市场导向、顾客(公众)导向、任务导向和结果导向的误区。有利影响归纳为:使政府审计的重点从合规性审计转向绩效审计,健全了政府绩效审计的评价机制,完善了政府绩效审计的问责机制和改进机制,形成了独立的绩效审计机构。

邝必清(2009)也认为,新公共管理运动对政府公共管理

的理论与实践产生了深远的影响,同时对国家(政府)审计发展也带来重大影响:新公共管理突出了绩效审计的重要性和必要性;新公共管理解决了绩效审计的可能性问题;新公共管理为绩效审计提供了评估工具。李璐(2009)认为,新公共管理运动核心理念主要包括三个方面:对绩效观念的强调,对量化评估方法的重视,对公共受托责任的关注。新公共管理运动对美国政府绩效审计产生了三点影响:更新社会观念结构,激发了美国政府绩效审计的社会需求;重视项目评估活动,突破了美国政府绩效审计的技术瓶颈;强调公共受托责任,升华了美国政府绩效审计的管理职能。刘力云(2001)认为,绩效审计应运而生的原因有4个方面:①凯恩斯革命使政府在社会经济生活中的作用日益显著;②公众的民主意识增强,要求政府加强经济责任的呼声越来越高;③政府机构的规模、费用和复杂性,使绩效审计成为必然;④传统财务审计与管理学科开始融合,为绩效审计的开展作了技术准备。李季秀(2001)则指出,财产所有权和经营权相分离的委托代理关系的产生则是导致经济责任审计产生的理论基础,经济责任审计是基于委托代理关系而产生的,是监督经营者经济责任履行情况的监督机制的重要组成部分。王晓梅(2007)归纳论证了绩效审计的三个理论基础,提出政治学基础为社会契约理论和人民主权学说,经济学基础为新制度经济学的委托代理理论,行政学基础为新公共管理理论。

### 三、政府绩效审计比较研究

国外政府绩效审计研究成果较丰富,在审计实践中也较为成熟,绩效审计已成为政府审计工作的主体部分。绩效审计在美国已经具备了较为理想的审计环境、评价标准及法律体系,业务量高居总审计量的90%之多(廖洪,王素梅;2007),加拿大审计公署绩效审计约占每年审计项目计划总审计数额的40%(王会金,2010),彭华彰和周铁锐(2005)比较了90年代中期各国效益审计的资源占用情况(见表2)。

表2 部分国家效益审计与财务审计使用资源份额(1994年)

机构	效益审计(%)	财务审计(%)	其他业务(%)
荷兰审计院	69	31	
英国国家审计署	38	43	19
瑞典国家审计局	39	21	40
芬兰国家审计局	48	35	17
法国审计法院	67		
美国GAO	85	10~14	
加拿大	40		

国内学者从国外成熟经验出发,或述评先进成果,或进行比较研究,获得了较多有益的启示。

陈亮等(2007)详细比较研究了英国、美国和澳大利亚政府绩效审计内容和评价标准,逐条说明了国外是怎样建立绩效评价标准的,并总结对我国效益审计的启示和借鉴作用。

廖洪、王素梅(2007)则从中美绩效审计产生背景,理论基础,发展现状三个方面进行比较分析,发展现状突出了审计环境、审计目标、审计对象评价标准的不同。

程新生、陶能虹(2000)认为审计存在于特定的环境之中,并在特定的环境之中发展,政府绩效审计也不能例外,并重点对中、美、法的政治环境、经济环境、法律环境、科技环境、社会环境和文化教育环境进行比较分析,最后得出启示。

张继勋等(2006)基于案例视角比较中美绩效审计,选取了2004财政年度美国66个绩效审计项目中的三个典型案例和中国深圳市、青岛市、威海市三个代表性审计项目进行比较,认为中美绩效审计在选择项目方面、确定审计目标和内容方面、确定审计标准方面、建议与措施方面存在很大差异,最后对我国绩效审计给出建议。

张进(2004)则详细介绍了澳大利亚绩效审计的成功经验,总结出三个方面:①积极借助议会的影响,成功获得立法的支持;②面对困难,从“短、频、快”的项目做起,积累经验,锻炼队伍,树立信心;③协调好与被审计单位的关系,积极争取被审计单位的理解与支持。

### 四、绩效审计评价体系

1. 目标阐述。最高审计机关国际组织(INTOSAI)于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形成了一份文件:《关于绩效审计、公营企业审计和审计质量的总声明》明确了“绩效审计”表述:最高审计机关的传统任务是进行合规性审计,包括遵守法律和规章以及财务责任的所有方面;除了合规性审计,还有另一种类型的审计,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。大多数国家都把“3E”作为绩效审计的标准,即经济性、效率性和效果性,随着绩效审计理论研究与实践的深入又拓展为“5E”标准,即增加环境性和公平性。依据《世界审计组织绩效审计指南》和《亚洲审计组织绩效审计指南》,经济性是指“从事一项活动并使其达到合格质量条件下耗费资源的最小化”,效率性是指“投入资源和产出的产品、服务或其他成果之间的关系”,效果性是指“目标实现的程度和从事一项活动时期望取得的成果和实际取得的成果之间的关系”。简而言之,经济性规定的是最初投入和整个过程的成本最低;效率性要求资源得到最优化的利用,就是成本既定下的效益最大化或者效益既定下的成本最小化;效果性主要包含两部分内容:①是否实现了政策目标;②所发生的结果是否全部可以归属于所使用的政策。经济性、效率性同是效果性的约束目标。

在绩效审计评价目标阐述上,国内外学者多提出“3E”审计,而对公平性、环境性少有论述,权威机构和官方文件也没有明确表述,在评价标准上更是一个尚未深入开拓的领域。

陈骏(2006)认为,公平性是公共政策和公共服务的本质属性,公平性主要体现在三个方面:一是供给过程的公平性,二是供给机制的公平性,三是供给取向的公平性。并提出目前的政府绩效审计的目标仅考虑了成本因素,而忽略了公共政策和公共服务的原本属性,政府绩效审计的目标应增加公平性和公正性。

李保伟、张孝友(2009)从可持续发展的时代要求出发,指出环境性和公平性是可持续发展理念的核心。环境性指审查对自然资源的有效利用和对生态平衡的维护情况,公平性指

审查在社会利润分配方面是否公平及其对社会秩序的影响。环境性和公平性,“殊途同归”于效果性。

2. 评价标准。在绩效评价标准上,研究成果数量较少,部分学者进行了积极的尝试性探索。

周亚荣、廖洪(2007)探讨了基于预算视角的政府部门绩效评价的建立,提出政府部门绩效审计要围绕预算管理及其预算支出的特点来开展。绩效审计评价指标的设置可以按照决策制定、预算编制、预算执行、执行结果的预算过程来设置,并给出了具体的定量和定性指标。

尉杰(2008)探索性地对效率性评价指标进行了研究,认为在受托责任的基础上可从环境因素、管理系统和运营过程、可取得的效率信息以及改进效率水平的努力上四个方面建立评价体系,并具体阐述了二级别指标体系要素,对指标情况进行说明。

吴勋(2011)以预算为切入点,认为评价指标可以围绕预算绩效来设计。首先分解绩效目标:预算配置、预算执行、预算决算,然后设置评价对象,并且在评价对象基础上给出了量化比率指标,说明测算方法。

温美琴(2007)从公共资源耗费、政府管理绩效、项目绩效三个视角描述了一般意义的绩效审计指标。在评价标准上采取比较分析方法,包括政府施政纲要和目标,相关法律法规的要求,历史纵向和横向的数据等;在评价方法上,包括净现值法、加法合成法、模糊数学法和因素分析法等。

侯尧文、曹广明(2007)重点研究了社会保险基金领域绩效审计评价体系的构建,提出社保基金财务状况、收支评价、投资运营状况和投资组合比例的量化指标构想。

## 五、政府绩效审计研究有待深化与改进之处

1. 理论基础待构建。目前,绩效审计理念业已形成,但理论基础还很脆弱,研究多零散于附属于其他问题的论述之中,缺乏系统的、完整的理论体系结构。目前的流行观点认为绩效审计的理论基础为受托责任论、主权学说、公共管理理论、委托代理等理论等都是利用已有的初步研究成果或对国外理论的介绍评述,鲜有深刻论述,形成完整的理论体系作为绩效审计的有力支撑。例如,流行的观点认为公共受托责任论是政府财务审计的理论基础,也是政府绩效审计的理论基础,那么,究竟什么是公共受托责任,公共受托责任是怎样形成的,它包含哪些内容,又是怎样推动绩效审计发展的,对于这些问题,理论界还没有给出合理的解答。

2. 评价体系待探索。绩效审计评价体系是绩效审计理论结构最核心的部分,其建立与否直接关系到绩效审计能否深入开展,评价标准难以确定的一个重要原因就是审计对象的因素。绩效审计对象为政府部门、公共资源,审计对象复杂多样、千差万别,即使针对同一部门、同一工程的不同审计项目,评价标准也存在着巨大差异,大型公共项目、大规模政府支出、环境资源、文化教育、医疗养老等,都不是简单的传统成本收益模式所能量化评价的。这是因为政府活动的成本与效益不仅要考虑直接的成本和效益、有形的成本和效益,而且还要考虑间接的成本和效益、无形的成本和效益(杨锡春,

2006),而公共项目一般具有长期性、多层次性、福利性,短期难以回流收益,期初投资规模又普遍较大,这就使得成本收益无法配比衡量,绩效审计信用面临重大风险。

3. 运行机制待完善。在准则法规上,国外绩效审计开展较早的国家业已建立起规范的体系结构,大大促进了绩效审计的发展,而国内研究还处于探索阶段。1993年美国国会通过《政府绩效与结果法案》,以立法形式将绩效评估与绩效审计制度固定下来,1999年加拿大颁布了《效益审计指南》,成为绩效审计与常规审计结合的典型经验,1979年澳大利亚将绩效审计的授权写入修订后的《审计法》,修订后的《审计法》赋予审计长对政府公共管理机构实施绩效审计的权力,1983年英国颁布《国家审计法》后,使主审计长身份成为下议院议员,同时赋予主审计长审计政府和其他公共机构公共资源使用的经济性、效率性和效果性的权力,也就是我们通常所说的“衡量值”,从此,英国绩效审计进入了一个新的发展阶段。我国虽然从1983年之初就规定了对国家财政收支的真实性、合法性和效益性进行审计,在1994年颁布的《审计法》中又作了进一步的明确,但是其中关于效益审计的规定相当笼统和粗略,不具有操作性,实际审计中的许多问题无法可依。应在法律规范的基础上,借鉴世界审计组织绩效审计指南、亚洲审计组织绩效审计指南和西方发达国家的先进经验并结合自身的审计实践,加快绩效审计的准则建设,为绩效审计提供依据。

在研究人员配置上,由于绩效审计的实务性、技术性、专业性很强,正如上文所述状况,我国的绩效审计理论研究滞后导致绩效审计实践也不能很好地发展,两部分研究力量不能很好地衔接,理论研究缺乏可操作性、指导性,审计实践又不具备先进理论的前瞻性、预测性。对此,可以把专业的高素质审计实务人员与专家学者有机地结合,组建全新的研究力量。高校、研究机构可以吸收社会审计组织和政府审计部门人员到高校研究教学,高校、研究机构的专家学者也可到审计实务工作前沿承接绩效审计项目,探索审计实践中的问题,两种力量形成良好的循环互动关系。

## 主要参考文献

1. 雷达. 新公共管理对绩效审计的影响及对我国绩效审计发展的启示. 审计研究, 2004; 2
2. 陈骏. 我国政府绩效审计发展机制研究——基于新公共管理背景下的辩证思考. 审计与经济研究, 2006; 3
3. 邝必清. 基于新公共管理的政府投资项目绩效审计. 审计与经济研究, 2009; 1
4. 李璐. 新公共管理运动对美国政府绩效审计的影响及其启示. 管理世界, 2009; 10
5. 刘力云. 关于绩效审计的几点思考. 审计研究, 2001; 3
6. 李季秀. 略论委托代理与经济责任审计. 审计与经济研究, 2001; 6
7. 王晓梅. 政府绩效审计: 理论基础与风险分析. 审计研究, 2007; 2
8. 廖洪, 王素梅. 中美政府绩效审计比较. 审计与经济研究, 2007; 6