

# 绩效预算模式下公共项目绩效审计研究

李善波, 毛 晔

(南京审计学院 国际审计学院, 江苏 南京 211815)

**[摘要]**从公共项目绩效预算模式及其运作机制入手,探讨绩效预算模式下公共项目绩效审计的属性和内容,研究认为,绩效审计作为绩效预算的外部约束而存在,既是必要的,也是可行的。绩效审计和绩效管理有着不同的功能和属性。绩效预算模式下公共项目绩效审计的主要内容包括绩效预算评价体系审计、绩效目标要素审计、项目决策机制审计、项目目标实现程度审计。绩效审计应重点关注预算金额与绩效目标、绩效评价之间的匹配性。

**[关键词]**国家审计;公共项目绩效审计;绩效预算模式;审计内容;PART评价指标体系

**[中图分类号]**F239.4 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1672-8750(2012)05-0081-08

## 一、引言

绩效预算是以结果为导向的预算管理方法。自1949年由美国的经济学家提出并推行以来,绩效预算被众多国家所接受并处于不断改进和探索中。美国联邦政府于2002年开始实行基于PART(项目分级工具)的政府项目绩效预算改革。2004年,我国广东佛山市南海区财政局选择信息化项目作为试点,在全国率先探索实践财政专项支出项目绩效预算。从2006年开始,上海浦东新区实行项目绩效预算试点<sup>[1]</sup>。上海闵行区借鉴美国政府绩效预算项目评级工具,在其基本框架下开发出了一套简明的项目绩效预算评价指标体系<sup>[2]</sup>。

按照传统的预算模式,预算主管部门总会想方设法多报项目,财政部门也不可能对每个项目都把好看。这些项目最终能达到什么效果,一直没有定论。而按照绩效预算模式,预算将根据评定结果而定,如果达不到预期目标,相关项目的资金安排将会受到影响。绩效预算改变了原来只考虑政府公共资源存量的做法,体现了预算的结果导向机制。

但是,从实际效果来看,国内外项目绩效预算制度的运作并不理想,绩效预算没能完全达到制度设计者的初衷<sup>[3]</sup>。一方面,绩效预算的实现是以绩效评价为基石的,而政府公共项目的绩效评价是公认的世界难题;另一方面,“预算决策过程本身就是政治过程”<sup>[4]</sup>,而且,由预算部门主导的绩效评价本质上属于预算系统内部的“同体评价”,这就使得绩效预算过程本身缺少自我约束机制。因此,寻

**[收稿日期]**2012-02-29

**[基金项目]**江苏省高校人文社会科学研究项目(09SJB790027);江苏省公共工程审计重点实验室资助项目(20201201210);江苏省高校优势学科建设工程资助项目(审计科学与技术)

**[作者简介]**李善波(1960—),男,山东临沭人,南京审计学院国际审计学院教授,硕士生导师,博士,主要研究方向为公共项目管理与审计、公共项目绩效评估;毛晔(1974—),男,浙江诸暨人,南京审计学院国际审计学院副教授,博士,主要研究方向为工程管理与审计。

找绩效预算的外部约束就成为逻辑上的必然选择。在这一情势下,探讨国家审计作为绩效预算的外部约束就成为本文的内容之一。更重要的是,在绩效预算模式下,如何开展政府公共项目绩效审计(审什么,如何审),是国家审计面临的一个新课题。项目绩效预算需要解决的问题与绩效审计面对的新问题可能是同一个问题的两个方面,两者的有机对接对任何一面都具有重要意义。

本文试图探讨绩效预算模式下公共项目绩效审计的属性和内容,主要分三个部分:首先介绍公共项目绩效预算模式及其运作机制,以便为讨论该模式下的绩效审计提供审计情景;然后说明绩效预算模式下公共项目为什么还需要绩效审计,即绩效审计的必要性及其基本属性;最后探讨绩效预算模式下公共项目绩效审计应该审什么,即审计内容的逻辑推演。

## 二、公共项目绩效预算模式及其运作机制

为了讨论绩效预算模式下公共项目绩效审计的应对策略,必须首先了解公共项目绩效预算模式的运作机制及其执行过程。绩效预算运作机制本身即可为绩效审计提供审计情景和审计轨迹。

公共项目(public project)是与私人项目(private project)相比较而言的。私人项目是个人或私有组织为满足自身需求而出资进行的投资项目,项目的产出具有明显的排他性。公共项目是以产出的公益性为目标或以公共性资金为主而进行的投资项目。公共项目投资由公民授权决策,目的在于增进社会的整体福利,追求社会公共利益的最大化。公共项目的公共属性决定了项目的社会福利效果评价的必要性。

绩效预算是一种预算管理制度,它要求预算单位申请拨款时必须明确阐述:(1)所要达到的某种合意的目标;(2)为实现这些目标而拟定的支出计划需要花费多少;(3)用哪些可量化的指标来衡量和评价实施该计划所取得的成绩。由此可见,绩效预算实际上是由“绩”、“效”、“预算”三个因素构成:“绩”是指财政拨款所要达到的业绩目标;“效”是指财政支出后工作完成的情况和取得的实际效果;“预算”则是对某个财政支出项目或部门具体拨付的资金<sup>[5]</sup>。绩效预算的管理逻辑是:首先设置项目或公共服务的绩效目标,然后确定实现该目标的实施计划和预算成本,计划付诸实施之后评估实际结果,最后,将实际结果与绩效目标进行比较后提交绩效报告,该报告成为下一预算周期满足支出单位预算需求的重要参考依据。因此,“绩”和“效”都应该是可量化、可考核的。绩效预算将预算建立在可衡量的绩效基础上,以结果为导向,将“绩”、“效”、“预算”三个要素有机结合起来<sup>[6]</sup>。

绩效预算的基石是绩效评价。绩效评价的结果为绩效预算提供了参考信息,这些参考信息可以从多个层面影响项目的资金拨付。事前绩效评价主要评价项目的可行性、项目绩效目标与预算金额的价值匹配性,从而为绩效预算提供是否拨付以及拨付额度的参考信息;事后绩效评价则评价项目绩效目标的完成情况以及项目全过程的管理情况,这些信息为以后该类项目预算拨付的增减提供参考。如果从一个成熟的绩效预算过程来看,事后评价的信息也将导入事前评价中,从而形成一个系统的绩效预算体系。

项目绩效预算过程可以分为申报绩效预算、实施绩效评价和应用绩效信息三个实施阶段。在申报绩效预算之后进行预算支出决策,预算支出决策应该以事前绩效评价为基础,对项目的可行性、项目绩效目标的可实现度进行评价,确定项目是否立项拨付预算以及拨付的额度。项目绩效预实施程序框架见图1。

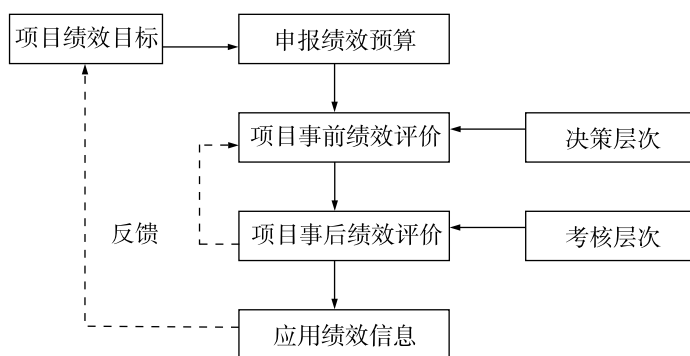


图1 项目绩效预算实施框架

项目事后续效评价发生于项目完成之后。项目事后续效评价不可能改变那些已经发生的事情,

但可以提高未来项目实现其目标的机会。事后续效评价的作用在于两个方面:一是总结决策等方面的经验教训,为新项目的实施提供借鉴,从而促进今后项目的决策水平的提高,间接影响项目投资决策;二是对项目管理者的管理过程进行总结,分清项目过程中的是非及原因,揭示决策责任和管理责任,以便为建立问责制奠定基础<sup>[7]</sup>。

在项目绩效评价方面,美国联邦政府从 2002 年开始,为推进绩效预算改革、评价政府项目绩效而开发了专门的项目评级工具 PART(Program Assessment Rating Tool)。PART 的设计理念是:所有预算项目的绩效都是可测度的,而且也是可改善的。PART 是一种诊断性工具,通过一套标准化问卷,采用合作型评估方式对全部联邦项目进行评估和排名。评估的内容主要包括项目的效率和有效性。完成以后的 PART 评议有助于预算决策的形成,以敦促各项目在绩效方面的改善。评估主体来自两方:总统预算与管理办公室的预算检察官和联邦各机构的项目计划及预算办公室。项目负责官员负责准备 PART 草稿,提出所有问题的建议性答案以及对答案的解释和证据;预算检察官根据其提交的材料给出最终的得分。如果机构对打分存在异议,可要求再评估<sup>[8]</sup>。

上海闵行区借鉴美国项目评级工具开发出闵行区 PART 评价指标体系,分为项目定位、项目计划、项目管理与项目结果四个评价维度(模块),每一部分包含若干具体问题。项目管理和项目结果类问题占权重的 80%,体现了以管理过程和管理结果为中心的绩效观(见表 1)。具体操作时要分别进行项目单位自评和财政局评价。PART 构建了一个申报部门与审核部门之间就项目绩效信息交流互动的平台。对项目申请而言,PART 提供了一个系统思考预算的框架,有利于自我约束、细化编制;对于财政部门而言,PART 提供了一个全面审核预算的工具,有利于优化配置;对于监督部门而言,PART 提供了透明、可理解的结果导向预算信息,有利于第三方评估和监督。

表 1 上海市闵行区 PART 执行评价指标体系<sup>[2]</sup>

| 模块            | 问题                          | 权重(%) |
|---------------|-----------------------------|-------|
| 项目定位<br>(10%) | 项目目标具体明确                    | 25    |
|               | 项目的设计避免了重大缺陷                | 25    |
|               | 项目避免了与其他项目的重复               | 25    |
|               | 项目能有效利用资源                   | 25    |
| 项目计划<br>(10%) | 项目有结果导向、针对性强的绩效指标           | 25    |
|               | 项目的绩效指标有挑战性                 | 25    |
|               | 项目预算合理                      | 25    |
|               | 项目有应对计划缺陷的措施                | 25    |
| 项目管理<br>(50%) | 部门定期收集项目绩效信息,并利用它们管理项目并改进绩效 | 16    |
|               | 项目的管理者和受益人有明确的责任            | 16    |
|               | 项目资金及时拨付,按规定用途使用,并且被准确报告    | 16    |
|               | 项目有改进效率和节约成本的方法             | 16    |
|               | 项目有有效的财务管理方法                | 16    |
|               | 项目有应对管理缺陷的措施                | 20    |
| 项目结果<br>(30%) | 项目实现了年度绩效目标                 | 25    |
|               | 项目有助于长期绩效目标的实现              | 25    |
|               | 项目在实现年度绩效目标时能够改进效率或节约成本     | 25    |
|               | 独立评价显示该项目有效                 | 25    |

### 三、绩效预算模式下公共项目绩效审计的必要性及属性

如前所述,项目绩效预算制度的运作并不理想,其重要原因可能在于由预算部门主导的绩效预算过程本身缺少自我约束机制。在这一情势下,寻找外部约束并选择国家审计作为绩效预算的外部约束具有现实可行性。一般认为,审计的本质是“经济监督”,审计“具有监督、评价与鉴证这三大职能”。公共项目绩效审计就是对公共项目的绩效<sup>①</sup>进行监督、评价。从内容来看,绩效审计与绩效评价是一致的,其核心要旨是按照一定的评价标准来衡量、考核、评价评估对象的绩效水平。然而,这样就引发出新的问题:在绩效预算模式下,审计部门对项目开展的绩效评价与预算部门主导的绩效评价

<sup>①</sup>按照世界各国对绩效审计的定义,一般认为,绩效是由经济管理活动的经济性、效率性和效果性构成的。

是否存在重复之嫌?二者是否有共同存在的必要?如何界定绩效审计的功能?

#### (一) 绩效审计是绩效预算不可缺少的外部约束

在绩效预算模式下,预算行政管理部门既是预算分配操作部门,又是预算监管部门,这种集操作和监管于一体的行政主体是不能成为监督主体的,因为“同体监督”在逻辑上是不成立的。有效的监督必定独立于体系之外。预算部门主导的绩效预算过程本身属于一个内部系统,缺少自我约束机制,必须寻找体系外部的约束。而国家审计具备作为绩效预算外部约束的天然条件,将其设定为预算体系的外部约束是合理的。当内部约束失效时,外部约束将发挥作用,从而构成双重约束机制。因此,对绩效预算模式下的公共项目开展绩效审计不仅必要,而且可行。况且,对任何公共项目进行审计监督本来就是审计的分内职责。审计和预算管理两者职责不可相互替代,更不属于重复监督。

在国际上,绩效审计一般也是与绩效预算的实施相结合的,在所有实施绩效预算的国家中,都广泛地开展了绩效审计。例如,美国联邦管理和预算署(The Office of Management and Budget)进行的绩效评价注重对计划执行情况的评价,把评价结果作为国家预算分配的一个重要因素。而作为立法机关的美国国会将其主导的绩效评价作为一种监督功能,其评价的执行机构是隶属于国会的国家审计总署(The U. S. General Accounting Office),因此国会具有较强的评价能力,对公共项目的决策和管理起到很大的监督与引导作用<sup>[9]</sup>。不同国家实施绩效审计的共同特征是:各国都有严格的立法,以此来保证绩效审计的权威性;各国的审计机构都是独立于政府机构的,它们的审计结果相对比较公正<sup>[10]</sup>。绩效审计不仅对绩效预算具有监督约束作用,还有利于促进财政部门以及项目管理部门绩效意识的建立和绩效预算的开展。

外部监督约束主体应具备的基本条件是满足独立性要求。独立性是指监督主体通常应由独立的第三方担任,监督过程不受项目决策者、管理者和执行者的干扰。独立性是公正性和客观性的重要保障。没有独立性或独立性不完全,监督就难以做到客观和公正。按照我国现行的行政管理体系,国家审计机关具备作为预算项目监督主体的基本条件:其一,国家审计机关不属于任何管理部门,不介入项目的任何管理环节,因此具有较强的独立性;其二,各级审计机关一般设有投资审计部门,在开展投资项目的审计方面积累了丰富的经验,具有独立进行一般项目监督的能力;其三,审计机关具有完整的、多层次的组织体系,利用审计署、特派办、各省市审计厅局等现有体系可以扩大监督覆盖面<sup>[7]</sup>。

#### (二) 绩效审计是受托绩效管理责任的必然产物

一般认为,国家审计因公共受托经济责任的产生而产生。从理论上讲,社会公众是起始委托人,立法机构是间接委托人,各级行政管理部门为受托经济责任人。由于公共受托责任关系的存在,客观上就产生委托人对受托人责任履行情况进行监督的需要,并且,监督应由相对独立的第三方来完成,国家审计因此而产生。在绩效预算模式下,公共项目预算管理和执行部门承担公共受托管理责任,就理应由国家审计机关对其公共受托管理责任的履行绩效进行审计,以确证或解除其公共受托责任。因此,绩效预算模式下公共项目绩效审计是受托绩效管理责任的必然产物。

本质上,绩效审计也是一种受托责任,可称为“受托监督责任”。在立法型审计模式的国家,政府财政行政管理部门履行预算决策和管理责任,立法机构委托国家审计部门对财政行政管理部门的预算管理和项目部门的预算执行情况进行绩效审计。财政部门承担“受托管理责任”(受托管理“花钱”),而审计部门承担“受托绩效监督责任”(受托监督“花钱”)(见图2)。可见,绩效审计是比绩效管理更高层次的受托责任。在我国现行的行政型审计模式下,预算管理部门和审计部门同属于平行的政府部门,是相互平行的受托主体,承担平行的受托责任,但由于监督与被监督关系的存在,绩效审计仍然具有比绩效管理更高层次的监督功能。

绩效预算、绩效审计都是经济发展和民主意识增强的产物。社会公众关注的焦点不再只是公共资源的投入,而是公共资源的产出,政府责任逐步从合规受托责任转移到绩效受托责任,绩效审计也

就应运而生<sup>[11]</sup>。绩效预算模式下公共项目绩效审计也不例外。

### (三) 绩效预算模式下绩效审计与绩效管理的属性辨析

绩效预算属于绩效管理范畴。显然,绩效审计与绩效管理是有根本区别的。虽然绩效审计和绩效管理的核心均是绩效评价,但两者的角色、性质、功能、层次均不同,有着不同的属性:第一,主体不同。绩效预算的管理主体是财政部门,其扮演的角色是预算管理。而绩效审计的主体是国家审计机关,其角色是代表社会公共利益的监督方。第二,性质不同。预算行政管理部门的绩效管理是一种受托管理责任,代表政府对项目预算进行决策和绩效管理。绩效审计是一种受托监督责任,代表社会公众对整个项目过程和结果进行审计监督。第三,作用不同。项目绩效管理的作用是直接提高项目的经济性、效率性和有效性。而绩效审计是对投资活动的监督考核过程,主要起监督作用。

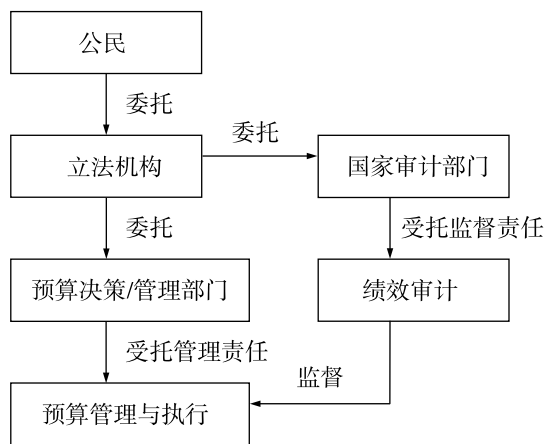


图2 绩效审计与绩效预算管理的关系

第四,层次不同。绩效审计处于外部监督层次,而预算部门的绩效评价属于内部考核层次。绩效审计通过对政府公共项目实施结果的绩效评价来进行监督制约,是作为一种外部约束机制存在的。

国家审计应站在更高的层次上以更广阔的视野来审视公共项目的绩效,当项目实施者着眼于项目的局部利益而可能有损于社会公平和可持续发展时,审计应能发挥作用。

## 四、绩效预算模式下公共项目绩效审计内容

作为一种外部约束机制,绩效审计的功能是通过审计活动来实现的,而审计活动是围绕审计对象的某些方面(内容)而展开的,因此对审计内容的准确把握是实现其约束功能的基本保证。

我国对大型政府投资项目的审计工作,以往主要是进行项目概预算执行情况审计和决算审计,而政府投资项目绩效审计的开展,仍处于探索阶段,在绩效预算模式下开展公共项目绩效审计更是一个新课题,目前还缺少相关研究文献。绩效预算模式的实行改变了项目预算管理的方式和机制,也必然要求绩效审计有新的应对内容。绩效预算模式的实行,一方面是对绩效审计的挑战,另一方面也从某种程度上为绩效审计的分析和评价提供了依据。审计人员应该根据绩效预算模式下公共项目的特点和绩效审计的功能、属性来确定绩效审计的内容,对应于绩效预算的事前绩效评价和事后绩效评价阶段,分别开展事前绩效审计和事后绩效审计。事前绩效审计即项目决策阶段绩效审计,主要可以集中于绩效预算评价体系审计、绩效目标要素审计、决策正当性审计等几个方面。事后绩效审计也就是项目实施结果审计,内容应该包括项目目标实现程度审计、预算执行审计等,应体现出绩效审计是从更高层次审视项目的绩效性的,包括预算管理的绩效性、预算本身的绩效性和预算执行的绩效性。

### (一) 项目决策阶段绩效审计

#### 1. 绩效预算评价体系审计

预算支出决策是以事前绩效评价为依据的,绩效评价体系是否完善、合理、适用,关系到绩效预算的质量和效果,因此需要对绩效评价体系进行审计。

第一,要审核绩效评价内容和指标体系的合理性。要求指标设置适当、指标含义明确、评价标准具体、权重设置合理。以表1所示的PART评价指标体系为例,考察其指标设置和权重分配,我们可以发现明显的不合理性。该体系分为“项目定位”、“项目计划”、“项目管理”与“项目结果”4个模块,模块权重分别为10%、10%、50%和30%，“项目定位”模块中“项目的设计避免了重大缺陷”，其权重

仅占总评分的2.5% (即  $10\% \times 25\%$ ),“项目计划”模块中“项目预算合理”,其权重同样仅占总分的2.5%。也就是说,即使项目的设计存在重大缺陷,或者项目预算不合理,对项目的总评分或项目的决策也没有什么影响,这显然是不合理的。虽然“项目管理”和“项目结果”模块占权重的80%,旨在体现以管理过程和管理结果为中心的思想,但是这个指标体系对于预算决策而言,失去了应有的约束功能,进而会导致绩效预算制度失效。

第二,评价内容和评价指标体系的架构应该体现完善性。审计人员应重点审查有无缺失或漏项。由于绩效预算管理体系内部的绩效评价可能受项目的局部利益影响,从而使其评价内容具有一定的局限性,因此国家审计应站在社会公平和可持续发展的更高层次来审视公共项目的绩效,在评价内容上体现国家审计的价值取向。我们认为,公共项目绩效审计应重点反映公共项目的公共属性和价值理念。公共项目的核心价值理念是为公众做一项合算的工程,并应体现于经济性、效率性、效果性、合理性、公平性、可持续性和公众满意度等多个方面。

绩效评价指标是评价内容的具体表现形式,是关于客体属性的主观测度。绩效评价指标可以归纳为四大类,即反映经济性、效率性和效果性的指标,反映合规性的技术指标(如行业规范、标准),反映公平性的公民满意度指标和反映管理状况的管理绩效指标。绩效预算管理的局限性可能会使其评价指标体系的设置存在缺陷或漏项,从而导致难以反映公共项目真实绩效水平。

我们仍以表1所示的PART评价指标体系为例。“项目定位”模块中列有“项目目标具体明确”子项,但是仅仅“目标明确”是不够的,更重要的应该是“项目目标是否适当”,因为现实中项目目标发生偏离的现象屡见不鲜,很多“政绩工程”、“形象工程”就是目标偏离于公共项目本来目标的例证。又如,表中“项目管理”模块的子项“项目有有效的财务管理方法”、“项目有应对管理缺陷的措施”等也是不完善的指标,因为对于管理过程和结果来说,仅仅考察其方法和措施是不够的,关键是管理的实际效果如何,且要有证据证实。

第三,评价内容和评价指标体系的架构应该体现适用性。所谓适用性,是指指标的设置应该有助于绩效预算的决策,满足绩效评价的需要。其一,评价指标应该广泛适用于不同类型的项目,不同类型的项目应有不同的侧重,有不同的评价内容和指标集合,不应一刀切,而侧重点的把握则需要具有一定的公认性和权威性。其二,评价指标必须是可测量的。如果指标不可测量或难以测量,那么项目绩效就无法评价,绩效预算也就失去意义。其三,指标体系既可用于事前绩效评价,又可用于事后绩效评价。表1中“项目定位”和“项目计划”2个模块所指示的是事前绩效评价内容,但其分值仅占总评分的20%,而预算决策是以事前绩效评价为依据的,事前绩效评价影响着项目是否立项拨付预算以及拨付的额度,显然,20%的权重难以对预算决策产生决定性影响,因此其适用性欠佳。

绩效指标与计量是公认的世界难题,原因是“政府力求政治、经济、社会政策目标的统筹兼顾与目标本身存在的矛盾导致了在绩效指标选择、绩效目标设定问题上一系列的价值冲突”<sup>[3]</sup>。因而,为了降低审计风险,审计时应遵循公认的价值取向。

## 2. 绩效目标要素审计

绩效目标要素包括绩效预算所预定的项目绩效目标(要达到的业绩)和成本目标(预算)。项目绩效目标作为预算拨付的主要依据以及事后绩效评价的对比性指标,必须明确、可行。然而,在政府行政目标多元化的情势下,项目的目标常常是模糊的,因此需要审计项目的规划目标是否明确、适当、可行。对选定的项目,应要求提供绩效预算申报书。绩效预算申报书的主要内容应包括四个方面:一是项目的基本情况,如项目实施的时间、承担单位信息等。二是项目申报预算额度及资金使用安排,申请的额度应该按照一定的计算方式得出。三是项目的绩效目标,这个目标可以从项目所要达到的技术提升、经济效益、社会效益或其他方面来描述,要保证绩效目标明确,易于衡量和评价。绩效目标绩效评价的依据和参照,也是确定绩效预算拨款额度的一个重要依据。绩效目标分总体目标和阶段

性目标,可根据项目的规模来设定绩效目标的种类。四是项目的可行性分析报告,从经济层面、技术层面等分析项目是否可行,是否能在一定期限内达到绩效目标。

成本目标(预算)审计的核心是判断成本目标(预算)是否合理、经济(节约),审查预算本身的绩效性,评判项目绩效目标与预算金额是否匹配,特别要关注预算规模的匹配性。按照尼斯坎南(Niskanen)的官僚预算最大化理论,官僚总是追求预算规模最大化<sup>[12]</sup>。由于政府投资项目由公共财政承担,没有投资增值保值还本付息的压力,项目参与各方都希望投资额越大越好,以便从政府公共财政这块“大蛋糕”中多切一块,各级各类政府部门为了本部门利益或树立政绩形象,常常采取各种手段争取更多的项目投资,因此十分容易造成“三超”和投资失控现象。

绩效目标审计与成本目标审计是相互联系的,因为必须依据项目的可行性、项目的绩效目标来衡量项目立项拨付预算的正当性以及确定拨付的额度。

### 3. 预算决策机制审计

预算决策机制审计要审查项目预算是否真正与绩效挂钩,预算决策是否真正是以事前绩效评价为主要依据,决策过程是否汲取同类项目事后续效评价的经验教训,预算是否与绩效目标相匹配等。如果回答是否定的,那么绩效预算就可能是“摆设”而不是实质上的机制改进。

预算决策机制审计还应审查预算决策是否由“非正式制度”或“潜规则”所决定。预算运行中的“非正式制度”对绩效预算具有重要影响。“非正式制度”与绩效预算所倡导的“预算金额与绩效评价相匹配”的原则格格不入。预算资源的分配可能因利益集团的压力等因素而做出,这样做出的预算必然会显露其不合理性。例如,PART 评级结果与预算分配结果之间常常不是一种严格的相关关系,“评级低的项目没有获得较低的预算水平,排名较高的项目也没有获得较高的预算水平”,评级结果并不是预算份额的决定性因素<sup>[8]</sup>。这种不合理性也为审计提供了有信息量的线索。

“预算决策过程本身就是政治过程”的观点说明了政府绩效预算的局限性和艰难性。审视项目绩效预算的决策权配置格局,传统情况下政府部门独立使用权力进行公共投资决策是难以保证社会公众的真正利益的,要克服这种局限性,就必须完善绩效预算决策机制,并需要有更广泛的利益主体参与,构建项目部门、财政部门、领域专家和社会公众参与的决策权配置格局。

#### (二) 绩效预算项目实施结果审计

项目实施结果审计的主要内容应该包括项目目标实现程度审计和预算执行情况审计。其中,预算执行情况审计的重点是审查绩效预算有没有超支以及超支的数量和原因。项目目标实现程度审计,是在项目完成之后,对照项目的绩效目标,利用预设的绩效预算评价指标体系和标准开展绩效审计,主要是评价项目目标完成情况及项目执行中在进度、质量等方面的完成情况,重点审查各项绩效目标有没有达到,即以预定的绩效目标作为评价的标准,将项目的实际运行结果与预定目标如可行性研究中的目标进行比较,揭示项目的“效果性”,以发现差距和分析原因,同时发现项目计划、决策和实施存在的问题。这种纵向比较可以揭示前后可能存在的矛盾,用自身之“矛”攻自身之“盾”,从而达到评价绩效和揭示问题根源的目的。另外,行业强制性标准和规范是必须遵守的,反映的是合规性,具有审计意义。同时,我们还可以将被审计单位自己制定的一些控制制度、管理规则和绩效承诺作为评价标准,考察被审计单位在项目过程中有没有落实到位。这样的评价标准,被审单位一般不会提出异议,这有利于降低审计风险。

必须指出的是,上述项目实施结果审计是建立在实际绩效可测量和信息对称基础上的,然而现实情况是,由被审单位提供的绩效数据质量难以满足审计需要。例如,支出单位可能会对未完成绩效作出似是而非的解释,预算管理部门由于信息不对称也很难对之提出异议。现有绩效的真实性也会由于道德风险而不能得到有效保证。绩效计量体现为一系列统计数字及其说明的总和,这又为某些支出单位搞“数字游戏”提供了便利<sup>[3]</sup>。

除了“以己之矛攻己之盾”的审计策略以外,审计主体应该拥有一套体现自身价值取向和策略的

绩效评价标准和评价方式。一是要建立独立完善的评价体系(独立于绩效管理部门的绩效评价体系)。如前所述,绩效管理部门的绩效评价体系可能有其局限性和片面性,而审计应该站得更高。比如,应该把社会公众意见调查结果纳入评价标准,对于社会公众关注度比较高的公共项目,特别是一些具有形象工程、奢侈工程嫌疑的项目,可以通过社会公众调查,广泛听取公众意见,将公众满意度作为评价内容和标准。这是英国绩效审计的常用做法,值得借鉴<sup>[13-14]</sup>。二是要采用有效的评价方式(不同于绩效管理部门)。即使评价指标体系是合理的、完善的,审计评价也不应该是对指标进行打分的方式来完成,因为审计不是评分和评优,而是解除或确证受托责任,特别是明确缺陷责任,以利于缺陷问责,这与绩效管理部门的打分、评优目的有着本质区别。

#### 参考文献:

- [1] 陈奇星. 绩效预算改革的“浦东模式”:特点、成效与启示[J]. 中国行政管理,2010(8):126.
- [2] 上海市闵行区人民政府.“以结果为导向”绩效预算评价期待您的参与[EB/OL]. [2012-01-10]. [http://zt1.shmh.gov.cn/mhbs\\_new/20090911/mhbdzb/2009-09/11/content\\_17357.htm](http://zt1.shmh.gov.cn/mhbs_new/20090911/mhbdzb/2009-09/11/content_17357.htm).
- [3] 李燕,王宇龙. 论绩效预算在我国实施的制度约束[J]. 中央财经大学学报,2005(6):11-14.
- [4] 宋健敏,丁元. 绩效评估对政府预算决策的作用与局限[J]. 中国行政管理,2010(9):108-111.
- [5] 刘群,邱锦昇. 浅议项目绩效预算[J]. 现代商业,2008(23):128-129.
- [6] 查国波. 基于绩效预算公共支出项目评价的实践应用[J]. 财会研究,2008(13):16-18.
- [7] 李善波,时现. 政府投资项目后评价的监督约束机制探讨[J]. 审计与经济研究,2008(6):21-25.
- [8] 晁毓欣. 美国联邦政府项目评级工具(PART):结构、运行与特征[J]. 中国行政管理,2010(5):33-37.
- [9] 李善波,时现. 论政府投资项目后评价组织体系的构建[J]. 工业技术经济,2008(11):23-25.
- [10] 李尽法,邢天添. 绩效预算运行机制内外影响因素的系统分析与互动研究[J]. 现代财经,2008(4):17-20.
- [11] 汪照全. 关于绩效预算与绩效审计的探讨[EB/OL]. (2007-06-20)[2012-02-02]. <http://www.audit.gov.cn/n1057/n1072/n1342/32847.html>.
- [12] 李善波,时现. 政府投资项目决策权配置构造实证研究[J]. 中国软科学,2008(10):79-85.
- [13] 陈亮,李建新,王云峰,等. 析英国、美国和澳大利亚政府绩效审计的内容和评价标准[J]. 审计与经济研究,2007(4):11-16.
- [14] 郑方辉,王珩. 基于满意度导向的政府公共项目绩效评价[J]. 广东社会科学,2010(2):13-19.

[责任编辑:黄燕]

## Study on the Performance Audit on Public Program under Performance Budget Mode

LI Shan-bo, MAO Ye

**Abstract:** Based on the analysis of the performance budget mode and its operation mechanism, the paper makes a study on the property and contents of performance audit on public program under performance budget mode, and finds that the performance audit is necessary and practical as an external control, and the function and property of performance audit are different from those of performance management. Under performance budget mode, the principal contents of performance audit on public program are audit on performance budget evaluation system, audit on performance goal elements, audit on decision-making mechanism and program results audit. The matching between the budget, the performance goal and the performance evaluation needs special attention.

**Key Words:** state audit; performance audit of public program; the mode of performance budget; audit contents; PART evaluation index system