
A Research on the System of Performance Auditing with Chinese Features	SONG Chang(03)
The Attribute Differences and Functional Differentiation of Enterprise Internal Control	SUN Fang-cheng, YANG Xing-long, TIAN Guan-jun(10)
Operation of Internal Control Auditing in Japan and Its Reference to China	ZHANG Ying(16)
Game Equilibrium and Disequilibrium of Civil Audit; An Interpretation of the Economic Consequences of Sarbanes-Oxley Act	ZHUANG Zhi-hua(23)
Moral Theory Application in Auditing: A Review of Empirical Research Abroad	JU Jie, SHI Jian-jun, YIN Li-li(31)
Auditor Choice of Initial Public Offering Market; Data from 2006 to 2008 ...	XIAO Xiao-feng, TANG Hong(37)
Trust, Accounting Integrity Determination and Equilibrium	LIU Jian-qiu(44)
Accounting Participation and Firms' Value Creation; Based on the Survey and Analysis of Non-financial Staff in Chinese Firms	SU Wen-bing, DENG Feng, CHEW Chee W, XU Hai-li(50)
A Research on the Nature of the Fair Value and the Reliability of the Fair Value Measurement	DONG Bi-rong(57)
A Research of Correlativity of the Corporate Growth, the Risks, the Size; the Test and the Analysis of Gibrat's law	SHI Ping(62)
Current Situation and Evaluation of Corporate Social Assurance in China	SHEN Hong-tao, WAN Tuo, YANG Si-qin(68)
Institutional Environment, Corporate Governance and Independent Directors; A Case Analysis Based on Yili Company	DU Xing-qiang, ZHOU Ze-jiang(75)
A Study on the Transferring Pricing Mechanism of Technology Licensing Based on Different Production Levels	YUE Xian-ping(83)
An Empirical Research on Bank Monitoring and Listed Companies' Earnings Management Based on Evidence from China's Capital Market	LEI Qiang(91)
Market Cultivation, Farmer Economy Rationality and Countryside Economic Development	WU Yan-lin, CHEN Li-li(99)
A Tracking Research on the Hot Topics of Finance and Accounting Theory; An Analysis on the Key Words Based on Five Authoritative Journals with a Focus on the Development of the Column "Financial and Accounting Study" of the Journal Audit and Economics	GAO Ting(105)

中国特色绩效审计制度体系探索

宋常

(中国人民大学商学院, 北京 100872)

[摘要]绩效审计制度体系包括绩效审计准则、操作指南和评价指标体系等。我国对审计标准和指南的探索虽然已经取得一定的成效,但还是远远不够的。在《审计法》等法律法规的基础上,通过对绩效审计基本准则、绩效审计报告准则、绩效审计指南以及绩效审计评价指标体系进行探索,拟构建中国特色的绩效审计制度体系,为绩效审计实务提供依据。

[关键词]绩效审计;绩效审计制度体系;绩效审计准则;绩效审计指南;绩效审计评价指标体系;国家审计

[中图分类号]F239.43 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1004-4833(2010)06-0003-07

一、引言

绩效审计(performance auditing)本质上是指独立的审计机关和审计人员依照国家法律规定和人们认知的共同标准,对被审计单位履行公共责任,配制、管理、利用经济与社会资源的经济性、效率性、效果性进行的审查、分析、考量和评价,进而促进经济社会全面协调、持续高效发展目标的实现。绩效审计在一个国家或地区的重视与运用程度是衡量该国家或地区审计发展水平及审计是否具有活力的重要标志之一^[1]。西方国家绩效审计起步较早,时至今日绩效审计已经发展成为对受托责任、风险管理和综合治理进行评价的有效手段。西方国家政府审计机关的日常性工作中大部分有效时间是在从事绩效审计工作,例如美国是世界上最早开展政府绩效审计的国家,目前绩效审计工作量占整个审计工作量的比重已经超过85%^[2]。尽管我国绩效审计工作相对落后,但政府和国家审计机关对绩效审计的重视却并不是近几年才开始的,审计理论界和实务界对绩效审计的探索几乎从国家审计制度恢复重建时就

已经开始了。2008年《审计署2008至2012年审计工作发展规划》(后文简称《规划》)指出“全面推进绩效审计,促进转变经济发展方式,提高财政资金和公共资源配置、使用、利用的经济性、效率性和效果性,促进建设资源节约型和环境友好型社会,推动建立健全政府绩效管理制度,促进提高政府绩效管理水平和建立健全政府部门责任追究制。到2012年,每年所有的审计项目都开展绩效审计。”^[3]这个发展规划将我国绩效审计提到战略高度,预示着绩效审计将成为我国审计机关未来审计工作的重点。正在进行的党政领导干部经济责任审计、财政预算执行审计、固定资产投资审计和救灾资金跟踪审计等,除了对其真实、合规、合法性进行审查外,还对其经济性、效率性、效果性进行评价^[4]。然而不可否认的是,我国绩效审计仍处于探索阶段,政府审计机关和民间审计组织开展的绩效审计工作非常有限,作为实践先导的理论研究及其成果也相对滞后。我国目前难以像国外那样全面开展绩效审计,一个重要的原因是我国开展绩效审计所必需的标准、指南尚未制定^[5-6]。

[收稿日期]2010-09-10

[基金项目]审计署重点课题项目(09SJ02005)

[作者简介]宋常(1966—),男,安徽舒城人,中国人民大学商学院教授,博士生导师,从事审计理论、财务理论研究。

所谓的绩效审计制度体系包括绩效审计准则、评价指标体系和操作指南等制度。我国对审计标准和指南的探索虽然已经取得一定的成效,但还是远远不够的。绩效审计项目涉及行业领域众多,相互间专业的差异极大,而且人们在不同时间、不同区域、不同环境下对社会公共资源配置的结果所寄予的期望值和满意度也大不相同。所以,要制定一套能够普遍适用的绩效审计准则、指南或评价指标体系,既不现实,也不可能。国外政府绩效审计的理论研究和审计实践经过几十年的探索和提高,对开展政府绩效审计的程序、方法、评价指标等研究能够较好地与本国的具体国情结合起来。我国的绩效审计也要积极借鉴国外政府绩效审计的丰富成果,构建我国政府绩效审计理论,探索适合我国国情的政府绩效审计道路。

徐淑英教授曾经指出“不管是从事严谨性研究还是实用性研究,情境化是非常关键的”^[7]。随着中国经济的快速增长和国内企业的迅速发展,我们迫切需要按照国际通行的学术规范构建转型经济条件下的理论,以便更有效地指导经济实践^[8]。构建中国情境下的管理理论能够帮助我们认识到中国转型时期独特的资源配置和运行方式,同时也可以使我们了解中国文化背景下的组织经验和微观层面的企业行为方式。构建中国特色绩效审计制度体系有利于促进转变经济发展方式,提高财政资金和公共资源配置,促进建设资源节约型和环境友好型社会,推动建立、健全政府绩效管理制度,促进提高政府绩效管理水平和建立健全政府部门责任追究制。

二、国内外绩效审计的实践与启示

(一) 国外绩效审计的实践与启示

1971年最高审计机关国际组织第七届国际会议确认了管理与经营审计的概念。1977年第九届国际会议第一次正式地定义了“绩效审计”这一概念。1986年悉尼召开的第十二届国际会议上发布的《关

于绩效审计、公营企业审计和审计质量的总声明》对绩效审计的实施给出了明确的说明,是绩效审计发展的里程碑之一。1992年第十四届国际会议提出项目评估概念,提出应对公营企业开展绩效审计。1997年10月在雅加达召开的最高审计机关亚洲组织第七届大会和第六届研讨会上通过了《雅加达宣言——关于通过绩效审计促进有效率和有效果的公共管理的指导原则》,对绩效审计的概念做出了明确说明。2004年7月最高审计机关国际组织颁布的《最高审计机关国际组织绩效审计实施指南》,对绩效审计的程序、方法、评价指标等进行了规定。与此同时,联合国开发署、经社理事会与最高审计机关国际组织自1971年起每二至三年召开一次会议,其中1973年、1979年、1981年都将绩效审计作为研究的重点。

从各国绩效审计发展看,凡是绩效审计成效较好的国家都较早制定和颁布了绩效审计准则或指南。美国作为世界上最早制定绩效审计准则的国家,1972年颁布了《政府的机构、计划项目、活动和职责的审计准则》,1981年、1988年、1994年、2003年和2007年分别进行了五次修订。该准则对美国甚至世界范围内绩效审计的开展产生了巨大影响。澳大利亚^①、英国^②、瑞典^③、孟加拉国^④、加拿大^⑤、丹麦^⑥、爱沙尼亚^⑦、加纳^⑧、圭亚那^⑨、荷兰^⑩、挪威^⑪、菲律宾^⑫、泰国^⑬和津巴布韦^⑭等国家都颁布了绩效审计方面的准则。当然,也有一些政府审计较发达的西方国家在绩效审计准则与开展方面存在一些不足,如法国绩效审计仍处于探索阶段,没有制定绩效审计准则;意大利也没有制定审计准则;德国、西班牙、日本等国也未制定绩效审计准则。纵观国外绩效审计制度建设的背景及其内容,本文得到如下启示:

1. 完善的法律及审计准则体系。西方国家大都制定详细的绩效审计准则或指南,如美国审计总署的《政府组织、项目和职能部门审计准则(1981年

①澳大利亚审计署,《澳大利亚审计署审计准则》及《澳大利亚审计署绩效审计手册》。
②英国审计署,《绩效审计概要》和《绩效审计手册》。
③瑞典审计局,《政府绩效审计准则》,1999年颁布的《绩效审计手册——理论和实务》。
④孟加拉审计署,《绩效审计手册》,2000年。
⑤加拿大审计署,《货币价值审计手册》,2000年。
⑥丹麦审计署,《绩效审计计划和选择》,2001年;《绩效审计结果的计量》,2002年。
⑦爱沙尼亚审计署,《绩效审计效果的计量》,2002年。
⑧加纳审计局,《绩效审计指南》,2003年。
⑨圭亚那审计署,《货币价值审计的培训计划》,2000年。
⑩荷兰审计署,《绩效审计手册》,1996年;《审计政策结果手册》,1997年。
⑪挪威审计署,《绩效审计指南》,1998年。
⑫菲律宾审计署,《货币价值审计的自我开发指南》,2001年。
⑬泰国审计署,《改进绩效审计战略计划》,2000年。
⑭津巴布韦审计署,《货币价值审计手册和质量鉴证》,2001年。

修订本)》制定了7条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”概念作为衡量标准,并实行“金额化”法^[9]。有相关法律和准则体系的支持,绩效审计实践就有了依据,可以确保执行过程中的规范性和科学性。

2. 审计范围和内容的广泛性。西方国家政府绩效审计对象一般包括各级行政、事业单位,管理工程及各项基金的机构和部门,国家授权投资的机构和部门等。绩效审计的开展可以有多种形式,既可以作为单独的一种形式开展,即独立型绩效审计项目^①,比如美国、英国、澳大利亚、日本、瑞典等国都是如此,也可以与财务审计结合,开展结合型绩效审计项目^②,比如加拿大的综合审计、印度的经营审计就是其典型代表。

3. 审计手段与方法的先进性。绩效审计十分重视质量分析方法及决策模型研究,将一些科学理论,如信息论、系统论、控制论和概率论、数理统计等运用到绩效审计中,广泛利用各方面专家的工作,增加绩效审计的科技含量。审计手段上注重电子计算机的运用,不仅对电子计算机系统本身进行审计,也将计算机运用于审计计划、管理、计算、审计数据库等方面。

(二) 国内绩效审计的实践与启示

我国绩效审计起步较晚,1991年全国审计工作会议上,审计署首次提出:“在开展财务审计同时,逐步向检查有关内部控制制度和绩效审计方面延伸”,这标志着我国将绩效审计引入了审计实务领域。1993年3月审计署《中华人民共和国政府审计准则(征求意见稿)》和1996年底发布的38个国家审计规范,没有制定针对绩效审计的准则。1996年颁布、2000年修订的《中华人民共和国国家审计基本准则》简单强调对被审计单位的真实、合法与效益的审计。2003年党的十六届三中全会通过的《中共中央关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》,明确要求“改革预算编制制度,完善预算编制、执行的制衡机制,加强审计监督,建立预算绩效评价体系。”根据这一要求,各级审计机关积极开展对财政财务收支的真实合法和效益性审计,审计的目标和范围超越了传统的财务审计,绩效审计的成分逐渐加大。尤其是《审计署2003至2007年审计工作发

展规划》的出台,确立了绩效审计将成为我国审计发展的方向这一趋势。《审计署2008至2012年审计工作发展规划》提出:2012年每年所有审计项目都开展绩效审计。

随着我国经济社会发展,转变政府职能、提高政府绩效以及强化政府责任成为建设社会主义法治国家的客观要求。政府的传统职能逐渐弱化,经济调控和社会管理的职能越来越突出,财政支出规模也逐步扩大,以更好地满足社会公众的需求。而政府的财政支出逐年增加,政府的经济活动规模不断扩大,由此会带来寻租和道德风险等问题,例如政府投资项目领域中由于投资活动本身的复杂性所造成的监督困难以及监督体系建设滞后于投资规模迅速扩大的现实,政府投资和建设领域成为腐败的“温床”。因此,公众不再只关心政府支出是否合法或真实,也对财政活动的经济性以及财政资金利用的效率和效果给予较大关注,从而产生了对绩效审计的强烈需求。而我国目前难以像国外那样全面开展绩效审计,一个重要的原因是我国开展绩效审计必需的标准、指南尚未制定,现有的制度层面并没有专门提及制定绩效审计准则或指南问题^[5-6]。于是2009年中华人民共和国审计署特别提出了制定“绩效审计指南”的重点课题项目,力求构建适合我国国情的绩效审计指南,以便为绩效审计实践提供依据。

近年来在一些经济发展较快的地区,如广东省深圳市、山东省青岛市等,地方政府审计机关已经开始积极地探索我国政府绩效审计的道路,实施了一些有代表性的审计项目,取得了良好的经济效益和社会效益,例如深圳市卫生系统医疗设备采购及大型医疗设备使用和管理情况的绩效审计^[10],青岛市污水处理厂及其配套工程绩效审计和威海市威海公园项目绩效审计等。这些绩效审计案例的成功与绩效审计的相关立法工作密切相关,如深圳市将绩效审计的内容写入《深圳经济特区审计监督条例》,“旨在考察部门和单位申请的财政经费用了多少、用在什么地方、取得了哪些效果”,这是地方性法规中对绩效审计较为明确的表述;又如上海市静安区制定了《上海市静安区审计局绩效审计操作指南》等等。这些成功的案例说明了制度建设的必要性,而且已有的制度建设的有益探索也为建立中国特色的

^①独立型绩效审计项目是指以审查评价被审计对象的绩效情况为主要目标,单独立项并单独出具审计报告的性能审计项目。可选择那些被审计对象管理风险较高、存在绩效问题比较严重、真实性和合法性问题并不突出的项目。

^②结合型绩效审计项目是指审计目标兼顾真实、合法与效益,与传统财政财务收支、经济责任、工程竣工决算等审计项目结合的绩效审计项目。除独立型绩效审计项目外,其他审计项目原则上都应作为结合型绩效审计,在时间和人员等其他条件允许的情况下,在对被审计对象财政财务收支及其经济活动的真实性、合法性进行审计的基础上,审查其效益性。

绩效审计制度体系提供了有利支持。

此外,绩效审计在客观上要求审计机关能够更加深入地调查政府部门使用资金的行为和活动,但在我国现行的审计体制中,审计署隶属于国务院,审计机关实行双重领导体制。审计机关一方面要审计政府,一方面又由政府领导,实际上成了政府的内部审计机构。审计机关作为执行机关的组成部门去监督执行机关,它所开展的绩效审计必然会遭到重重阻力,这一审计体制在很大程度上削弱了审计机关的独立性。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。审计机关和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,客观上势必影响到审计机关对财政部门的监督力度,也影响着审计的独立性。而在制度这种游戏规则中,组织才是游戏的主角,是制度变迁和创新的关键。作为开展绩效审计最重要的组织,国家审计机关的地位也大大削弱了绩效审计的作用。理论界和实务界指出要解决这个问题,就必须构建中国特色的绩效审计制度体系。

三、构建中国特色的绩效审计制度体系

要保证国家绩效审计面对市场经济,必然要求运作法制化、规范化。我国的绩效审计需要积极借鉴国外政府绩效审计的丰富成果,探索适合我国国情的政府绩效审计道路,构建中国特色的绩效审计制度体系。所谓的绩效审计制度体系包括绩效审计准则、评价指标体系和操作指南等制度。世界各国在绩效审计制度建设方面都做出了积极的尝试和努力,我国也应在《审计法》等法律法规的基础上制定国家绩效审计种类、绩效审计准则、绩效审计的报告准则以及绩效审计指南,对绩效审计内容、审计形式、审计组织、审计行为和审计报告等做出明确规定,为绩效审计实务提供依据。本文拟构建的中国特色的绩效审计制度体系如图1所示。

从图1中可以看出,构建中国特色的绩效审计制度体系符合我国宪法规定,基于会计法、审计法和其他相关法规,它主要包含准则、评价指标体系和指南三个部分。

(一) 制定中国特色的绩效审计准则

张龙平认为我国国家审计准则将财政财务收支真实、合法、效益摆在一起考虑,试图满足各类审计业务的需要,反而造成国家审计准则臃肿、操作性不强,应将绩效审计部分独立出来,分设“绩效审计的外勤准则”和“绩效审计报告准则”^[11]。管怀璽认为

制定绩效审计准则时,应侧重于绩效审计的审计目标、审计现场工作准则、审计报告准则等方面,现场工作准则应当包括审计计划的制订、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,审计报告应包括审计报告内容和形式、审计报告的编制要求、审计报告的提交^[12]。彭华彰、周铁锐和贺明明认为绩效审计准则包括一般准则、现场工作准则、报告准则和工作指南,比较偏重于采用独立审计准则形式^[13]。综上所述,我国学术界大都赞同制定一个专门的绩效审计准则,且其中应当包括绩效审计报告准则。

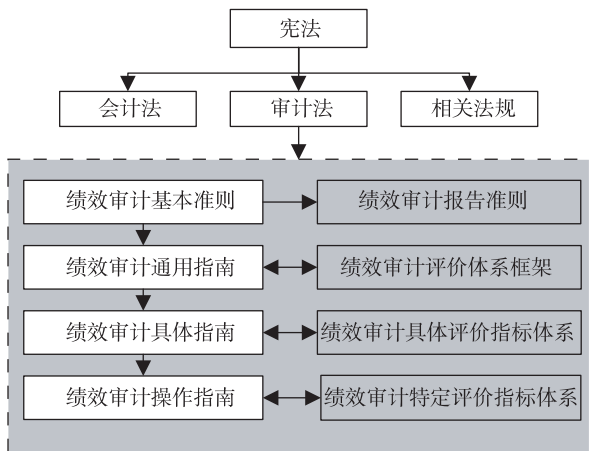


图1 中国特色的绩效审计制度体系

(二) 制定中国特色的绩效审计指南

最高审计机关国际组织的《绩效审计指南》中明确提出,各国绩效审计权限、范围、组织和方法上存在区别,制定的指南不可能适合所有国家,各国应结合自身情况制定这一指南。我国的绩效审计指南应当着眼于经济性、效率性、效果性、公平性和环境性,充分体现“揭露问题、促进管理、推动改革、规范秩序、提高效益”的绩效审计原则。通过对绩效审计实务的分析,我们认为单纯基于行业的绩效审计指南的意义不大,其原因如下:一方面在执行绩效审计时,绩效审计的范围、对象和行业等因素综合影响着绩效审计的方式和方法的选择;另一方面,绩效审计范围在很大程度上影响着绩效审计目标、对象、指标或方法的选择,其影响远远大于其他因素,因此绩效审计指南应当是一系列指南的组合,其中包括通用指南、具体指南和操作指南。

1. 通用指南主要是基于绩效审计程序的一般规范,它应当与《审计法》、《审计法实施条例》、《国家审计准则》及其他有关法规保持一致,结合中国审计机关审计工作实践,并借鉴国际公认审计指南研

究制定,其对审计监督的原则、审计机关和审计人员、审计机关职责、权限和程序等做出明确规定。

2. 具体指南主要是基于不同审计范围的具体指南,它阐明不同审计范围分类的绩效审计的特殊性和实务操作中的细节,是通用指南的具体化。目前普遍认为按照绩效审计的实施范围进行分类,可分为预算执行绩效审计、政府投资项目绩效审计、专项资金使用绩效审计、社会公共支出绩效审计、资源环境绩效审计和企业绩效审计等;按照绩效审计的对象分类,可分为针对各级行政、事业单位,针对管理工程及各项基金的机构和部门,针对国家授权投资的机构和部门,针对拥有国有资产的企业(包括国有企业和拥有国有资产的其他所有制性质的企业)的绩效审计。这两种分类并不是完全独立的,它们具有一定的对应关系,因而应当按照具体的范围和对象制定具体指南。

3. 操作指南是对具体指南的进一步落实,针对不同行业或其他细分类型,对指标体系、标准、方法等方面进行细化,同时规范审计过程中遇到的特殊性问题。

(三) 建立中国特色的绩效审计评价指标体系

由于绩效审计的对象千差万别,衡量审计对象经济性、效率性和效果性的标准难以统一。目前我们关于绩效的评价指标还只是针对某一领域、某一行业或某类资金,尚未有一套科学完整的衡量绩效的指标体系及审计评价标准。审计人员在审计实践中主要依靠其职业判断,如果审计人员不具备丰富的实践经验和较高的判断能力,产生审计风险的可能性就会很大。此外,在不同的地区,对于不同的绩效审计项目,绩效审计的实现方式和要求也不尽相同。所以,鉴于不同地区所开展的绩效审计在审计权限、范围、组织和方法上都存在较大区别,要编制适应通用绩效审计的指标体系更难以实现。在风险管理领域,《巴塞尔协议》中对资本风险的概念和评级界定了基本框架,银行在实践过程中需根据自身需要对该框架进行设计和丰富,以满足风险控制与管理的需要。因此,我们也可以效仿这个实例,即便难以编制通用的绩效审计指标体系,但至少可考虑构建一个基本的评价体系,然后根据绩效审计项目的实际情况进行具体化。具体化的过程与绩效审计指南相对应:绩效审计通用指南对应着评价体系基本框架,具体指南对应着具体评价指标体系,而操作指南就是针对特定的项目的指南,应当对应特定的评价指标体系。这种不断细化的过程能够更好地满

足多元化、多层次、多角度、多方位的绩效审计评价的需求。它一方面为绩效审计的实施提供有力依托,另一方面为相关法律法规的完善和制定提供方向。依法审计是审计的基本原则,只有以法律、法规的形式把绩效审计确定下来,审计人员在进行审计时才有法可依。

审计评价标准对于绩效审计指标体系不可或缺。在审计指标体系具体化的过程中,评价标准也应随之具体化。审计机关往往需要自行制定评判标准,在此过程中应当与被审计单位进行有效沟通并使之得到认可,再经外部有关专业部门审核批准或经审计机关评估后,方可作为评价标准加以应用。若使用外来评价标准作为绩效审计的评价标准,则需要在外部有关专业部门评估前,审查组织或单位制定的标准与评价目标的相关性,并评价其合理性和完整性。

该体系蕴含着对绩效审计内容、审计形式、审计组织、审计行为和审计报告等做出的明确规定,其具体内容如下:

1. 审计目标。绩效审计将由评价、反映被审计单位的工作绩效为主,扩大到帮助被审计单位查找管理漏洞、防止损失浪费、挖掘工作潜力、改进管理等方面,促进被审单位进一步提高工作绩效,使其达到管理活动的全面优化,并有利于实现审计从监督职能向服务职能的转变,由“维护型”向“促进型”转变。审计机关要通过实践促学习,通过学习促提高,通过宣传做工作,通过工作做宣传,树立绩效审计意识,争取广泛的信任和支持,更好地发挥其在转变和优化政府职能、提高资源使用效益、服务社会大众等方面的积极作用^[14]。

2. 审计对象。随着审计环境的成熟,绩效审计对象将从一部分管理上存在薄弱环节但其对社会和国家会产生巨大影响的重点单位,逐渐扩大到各级、各类行政机关、事业单位或企业,实行全方位的审计监督。就审计范围而言,将从对被审计单位的财务收支、经济活动及简单的业务活动的审查扩展到对所有投入产出的经济活动及其相关业务活动的审查,由财务审计延伸的绩效审计向独立型绩效审计发展。这样就可以将绩效审计由对个别行政机关、事业单位的微观审计推向某个地区、某个部门的宏观审计或全地区、各个部门的宏观审计发展,从对一个单位内部管理某个方面进行审计向对不同单位的同一问题进行审计发展,由行政机关、事业单位内部绩效审计为主向社会绩效审计为主发展,从而服务

于宏观调控,发挥审计的高层次监督作用。

3. 审计方式。绩效审计将逐步由不定期审计向定期审计发展,由以现场审计为主,逐步走向现场审计与非现场审计相结合的审查,由对静态资料的检查走向静态与动态资料相结合的审查,由以结果为导向的绩效审计转化为以“3E”或“5E”为导向的绩效审计,从而实现经常、连续、有效的审计监督。

4. 审计方法。随着网络技术的发展和电子政务的成功建设,绩效审计将由人工审计逐步向联网审计发展,广泛地应用计算机技术,大力研究、开发和推广现代化审计技术,促使审计手段的现代化水平与会计管理现代化水平同步发展。要制订更为周密的审计计划,通过计算机网络技术开展绩效审计活动以提高审计效率,保证绩效审计的质量。而且,绩效审计将由运用财务审计一般采用的分析性复核、检查等方法转向更多地采用系统分析方法、现代数学分析方法、行为科学分析方法等,实行定量计算和定性分析的统一,并广泛借用政府绩效评估方法,如平衡记分卡、标杆管理等方法,从而提高审计工作水平。

此外,还应当转变观念,创新技术手段,提高审计工作效率,促进绩效审计的发展。转变审计观念,要树立知识化、信息化和价值导向观念,要充分认识到绩效审计是世界各国审计发展的必然趋势,逐步增加绩效审计在政府审计工作中所占的比重,积累绩效审计的知识、技能和经验,应用现代审计技术和方法,提高绩效审计工作效率。

四、政策建议

要构建中国特色的绩效审计制度体系,并保障其功能最大化的发挥,还应做到如下几点:

首先,要完善有关法律法规,营造良好的制度环境。根据《宪法》的有关规定,借鉴国际审计机关的有益经验,结合中国审计的实际情况,完善审计法律规范体系、审计项目质量控制体系,继续提高审计工作透明度,使审计工作继续走上法制化、制度化、规范化的轨道。要完备法律授权,从立法上明确绩效审计的目标、范围、内涵、责任、权利和义务等,维护政府审计的权威性。还要制定政府绩效审计准则与政府绩效审计有关的职业规则,在准则中要对绩效审计对象、审计目标、审计程序、审计方法、升级报告基本形式等做出规定,并加强对审计人员的业务能力和道德的规范,提高审计队伍的整体水平。要推进绩效审计结果公告制度,以便引起政府、媒体和社

会公众的广泛重视和关注,促进有关政府部门及被审计单位绩效管理活动的公开透明。要建立健全审计结果问责制度,从“行政问责”转向“法律问责”,加大问责力度;从“组织问责”走向“个人问责”,扩大问责范围;从“行为问责”到“后果问责”,提升问责效率。通过实施审计结果问责制度,进一步提高绩效审计工作的实际成效。

其次,要提高社会的民主意识、法制观念和廉政意识,积极改善政治和社会环境。民主意识、法制观念和廉政意识直接影响政府绩效审计工作,例如投资额的快速增长和投资领域腐败案件的增加对国家审计监督提出了更高要求,要开展绩效审计就更为复杂。因此必须增强财政、经济活动的透明度,重视效率和工作业绩。要提高预算支出单位负责人的责任意识,强化由财政财务收支审计向绩效审计意识的转变。要完全发挥审计机构的经济监督职能和“免疫系统”功能就需要地方和中央审计机构共同来发挥作用,地方独立性的增强需要实现中央对地方审计机构的垂直领导,且在这种垂直领导下,地方审计机构的人事、业务和经费都由审计部门统一安排。加强地方审计机构审计独立性也有利于打击地方保护主义,规范市场经济秩序,检查中央政府出台的各种经济法规在地方的执行情况。另外,坚持审计结果公告制度,加强审计信息分析,提升审计成果层次,把审计监督与社会监督特别是社会舆论监督结合起来,要加大对绩效审计宣传力度,不断提高审计工作的开放性和透明度,促进依法行政和政务公开。只有破除传统观念对人们的束缚,才能从根本上提高人们对政府绩效审计的重视程度,才能为审计机关集中精力进行审计提供保障^[15]。

再次,要“以人为本”,加速审计队伍的建设。只有不断地提高干部队伍的政理论素养和业务知识水平,不断地加强职业道德建设和反腐倡廉教育,才能增强对外界腐蚀的抵抗力、免疫力,才能有效地保证作为免疫系统的审计队伍的健康发展。审计人员要不断地更新审计、财务会计、组织管理、经济管理和计算机等方面的知识和技术,掌握现代审计技术,树立和培养创新意识和创新能力,才能适应绩效审计的需要。要建立健全审计人员教育培训机制,使审计人员不仅具有财务会计、经济管理、审计和法律等方面的知识,还要系统掌握系统论、控制论和信息论等现代科学管理方法。要培养审计人员的敬业精神和责任感,优化审计资源配置,适应绩效审计工作开展的需要。

最后,要搞好试点工作,加大绩效审计实践。可以选择公共财政、政府项目投资或灾后重建跟踪审计等重点领域、重点部门,对资金投入、占用较大,政策性强及社会关注的焦点等项目,积极开展绩效审计。如财政支出的重点是行政管理、国家安全、政权建设等政府运转和维护国家利益领域;科技教育、环境保护、公共卫生等社会公益事业领域;社会保障、民政等国家救济领域;大型基础设施建设、宏观经济调控等领域。可从中选出一些具有典型性的行业、单位或项目进行绩效审计,积累绩效审计实践经验。

绩效审计将是我国审计发展的必然趋势,但就其目前的状况而言,绩效审计可能需要经过较长时间的探索并需付出相当大的努力。鉴于此,要在坚持“依法审计,服务大局,围绕中心,突出重点,求真务实”的审计工作方针和“3+1”的审计工作格局和“八个结合”的工作模式的前提下,根据我国的实际情况,学习和借鉴国外政府绩效审计的做法和经验,构建完整而有效的中国特色绩效审计制度体系,有计划、分阶段地探索出具有中国特色的绩效审计发展道路,以促进转变经济发展方式,充分发挥审计保障国家经济社会健康运行的“免疫系统”功能,提高财政资金和公共资源配置与使用的经济性、效率性和效果性,逐步实现绩效审计工作的法治化、规范化、常态化。

[参考文献]

- [1]宋常,吴少华.我国绩效审计理论研究回顾与展望[J].审计研究,2004(2):31-35.
- [2]陈岳,王军法.国外政府绩效审计对我国的启示[EB/OL].[2008-06-08].http://www.audit.gov.cn/n1057/

- [3]中华人民共和国审计署.审计署2008至2012年审计工作发展规划[R].2008.
- [4]魏长生,查勇.浅谈绩效审计中存在的问题及对策[J].现代审计与经济,2009(5):30-31.
- [5]刘家义.关于绩效审计的初步思考[J].审计研究,2004(6):6-11.
- [6]杨锡春.我国开展绩效审计的十大难点[J].审计研究,2006(2):18-23.
- [7]徐淑英.情境化——严谨性与实用性的关键[G]//组织行为与人力资源管理华人名家讲坛.[出版地不详],2009.
- [8]邹国庆,高向飞,胥家硕.中国情境下的管理学理论构建与研究进路[J].新华文摘,2009(1):135-139.
- [9]邢俊芳.国外绩效审计的走向[J].中国审计,2001(4):23-27.
- [10]张继勋,杨明增,刘成立.中美政府绩效审计比较:基于案例的视角[J].审计与经济研究,2006(2):44-48.
- [11]张龙平.国家审计20年回眸与反思[J].审计月刊,2003(5):23-27.
- [12]管怀璠.绩效审计与中国特色绩效审计模式刍议[J].学术探索,2005(5):13-18.
- [13]彭华彰,周铁锐,贺明明.国外绩效审计的启示与开展中国特色绩效审计的探索[J].审计研究,2005(1):45-52.
- [14]王会金,易仁萍.试论政府绩效审计的若干理论问题[J].审计研究,2007(1):47-50.
- [15]李俊明.我国政府绩效审计的新制度经济学分析[J].财会研究,2008(13):71-72.

[责任编辑:马志娟]

A Research on the System of Performance Auditing with Chinese Features

SONG Chang

(School of Business, Renmin University of China, Beijing 100872, China)

Abstract: The system of performance auditing includes the standards of performance auditing, the evaluation system of performance auditing and the guidelines of performance auditing, etc. Although the study on the standards and the guidelines of performance auditing has been developed to some extent, it needs much improvement. Based on the “auditing law”, the standards, the reporting standards, the evaluation system and the guidelines of performance auditing is studied and the system of performance auditing is being tried to establish the basis for the practice on performance auditing.

Key Words: performance auditing; the system of performance auditing; the standards of performance auditing; the guidelines of performance auditing; the evaluation system of performance auditing