

# 绩效审计理论与实践研讨会综述

陈希晖<sup>1</sup>, 周方舒<sup>2</sup>

(1. 南京审计学院 国际审计学院, 江苏 南京 211815; 2. 南京审计学院 会计学院, 江苏 南京 211815)

由南京审计学院与云南省审计厅联合主办的“绩效审计理论与实践研讨会”, 于2013年3月24日在云南腾冲召开, 来自理论界和实务界的专家学者就绩效审计热点问题展开了深入研讨。

## 一、绩效审计与国家治理

南京审计学院党委书记王家新教授指出, 绩效审计是国家审计未来的发展方向。刘家义审计长从国家治理的高度对国家审计的重新定位为绩效审计研究提供了新的视角, 对绩效审计实践提出了新的要求, 审计事业发展需要理论支撑, 南京审计学院应该成为连接理论和实践的“桥梁”, 应该占领审计理论的制高点, 在绩效审计领域多出成果, 并尽快建成系统性、超前性的绩效审计理论体系。南京审计学院副校长王会金教授以国家治理与国家审计之间的关系为基础, 研究并指出政府绩效审计是国家治理发展的必然要求, 国家治理模式的转变为绩效审计创造了需求空间; 国家治理目标的转变要求重视绩效审计; 国家治理环境的改善有效地促进了政府绩效审计的推进。南京审计学院副校长尹平教授认为, 中国的国家治理是“大国治理”, “大国治理”需要“大国审计”, 绩效是国家审计服务国家治理的切入点和归宿点, 是“大国治理”和“大国审计”的基本要件, 开展绩效审计是转变经济发展方式的需要, 是现代审计的发展趋势, 是实现“大国审计”的必经之路。南京审计学院戚振东博士认为, 在国家治理视角下, 判断政府审计业务是否为绩效审计, 主要依赖于政府审计是否具有以下特征: 审计标准是否具有促进国家治理改善的绩效性特征; 是否在对比分析最佳管理实践等基础上, 提出改善国家治理的建议; 是否从国家治理主体、过程、结果等角度考虑审计对象、审计范围和审计建议等。南京审计学院陈希晖副教授认为, 国家治理离不开政治信任, 国家审计通过促进政治信任提高国家治理水平, 绩效审计对促进政治信任意义重大。昆明特派办文卫国以国家治理为基础, 从科学发展观、转变经济发展方式和改革财政体制的视角分析了开展绩效审计的重要性。昆明特派办张松华、张志和分别分析了国家治理视角下国有企业绩效审计和税收政策绩效审计的地位。

## 二、绩效审计应处理好的几个关系

尹平教授区分了绩效审计与审计绩效, 指出开展绩效审计应该关注审计绩效, 并提出审计绩效应具备十个纬度, 即: 审计立意有高度; 审计覆盖有广度; 审计结论有深度; 审计活动有效度; 审计质量有精度; 保持社会关注有温度; 审计文化有厚度; 审计作风有硬度; 审计形象有风度; 审计建设有速度。陈希晖副教授认为, 理解绩效审计必须处理好以下几种关系: 绩效审计与绩效评价、绩效审计与专项审计调查、绩效审计与“三E”审计<sup>①</sup>的关系, 以及绩效审计与合规审计的关系。南京审计学院副校长

[基金项目] 江苏高校优势学科建设工程资助项目(PAPD)

[作者简介] 陈希晖(1972—), 男, 河北沧州人, 南京审计学院国际审计学院副教授, 东南大学经济管理学院博士研究生, 从事审计理论与实践研究; 周方舒(1981—), 女, 江苏无锡人, 南京审计学院会计学院党总支副书记, 助理研究员, 从事公共管理研究。

<sup>①</sup>“3E”即经济性、效率性和效果性。

时现教授指出绩效审计不必然导致跟踪审计,跟踪审计提高了审计绩效,绩效审计关注结果,跟踪审计关注过程。南京审计学院郑石桥教授认为,专项审计调查是绩效审计的一种组织方式。戚振东博士认为,国家治理下的绩效审计应定位为包括经济责任审计、跟踪审计和专项审计调查在内的广义的绩效审计。云南省审计厅孙正星认为,绩效审计应该与经济责任审计相互整合,应该在经济责任审计目标中体现绩效审计的理念,在经济责任审计过程中体现经济责任审计的思路和要求。绩效审计的评价应该成为审计人员评价和判断领导干部履行职责优劣的依据,在综合分析和全面评价被审计领导干部履行经济责任情况的同时,突出绩效的评价,促进被审计领导干部切实履行好经济责任。

### 三、绩效审计的产生和发展

关于绩效审计的产生,目前理论界的主要观点是受托经济责任观。郑石桥教授认为委托代理关系下的机会主义行为是审计产生的动因,机会主义行为也带来了绩效审计的需求。他认为,委托人在提供资源的同时,也对代理人提出了期望,受代理人机会主义行为的影响,代理人行为可能会偏离委托人的期望。为防止和抑制机会主义行为,委托人建立了包括制衡机制、激励机制和问责机制在内的一系列治理机制。审计是问责信息保障机制,主要发挥信息鉴证作用,有什么样的问责需求就产生什么类型的审计,绩效审计就是绩效问责信息的鉴证。南京审计学院汪祖杰教授从经济学的角度对“机会主义”进行了理论溯源和剖析,对郑石桥教授的审计“机会主义行为观”表示赞同。南京审计学院程乃胜教授、杨政教授认为,委托代理关系可以解释 CPA 审计的动因,但从法学和国家治理角度来看,委托代理关系并不能解释国家审计的动因,不能解释不同国家的国家审计差异。专家普遍认为,我国绩效审计的产生发展非自发形成,主要靠审计署的推动,受环境的影响,目前仍存在许多问题。时现教授从绩效审计的不同理解入手,分析了英国、美国、加拿大等国绩效审计的发展脉络,她认为,我国绩效审计的发展存在以下问题:要情导向,重批判轻建设;审计目标定位层次高,执行的有效度比较低;审计内容以财政财务收支审计和舞弊审计为主,忽视效果性、效率性和经济性评价;审计范围以项目或经济活动绩效审计为主,忽视组织(部门)绩效审计;审计实施重视过程导向审计,轻视战略导向和结果导向审计;审计程序追求完整、规范,忽视审计结果评价和后续审计;审计管理强调效果管理,忽视审计资源的投入和效率管理。

### 四、绩效审计的基本要素

关于绩效审计的目的,与会专家普遍认为绩效审计的直接目的是“三E”。陈希晖副教授认为,绩效审计不是万能的,绩效审计在提高组织绩效、降低组织风险方面只能起到帮助和促进作用,不能将其最终目的定位为提高组织绩效、降低组织风险。郑石桥教授认为绩效审计目标定位应该是建设性审计,在这种定位下,绩效审计要做三方面的工作:鉴证机会主义行为是否存在;对治理构造进行评价,从治理构造缺陷的角度分析机会主义行为存在的原因;推进完善治理构造。关于绩效审计的主体和客体,郑石桥教授认为,政府审计、内部审计、民间审计都是绩效审计的主体,由于绩效审计一般伴随后续改进且可能涉及较多的业务信息,因此,政府审计和内部审计从事这类业务较多。与会专家普遍认为,绩效审计客体不能仅仅局限于资金,还应包括项目、组织、政策执行、政府职能的实现等方面。关于绩效审计评价标准,陈希晖副教授认为绩效审计评价标准不等于绩效审计评价指标体系;绩效审计评价标准不可能也不应该由审计署统一制定;审计人员不是制定而是获取、选择合适的评价标准;绩效审计评价标准不一定必须有指标,不一定必须是量化指标,不一定必须成体系;平衡计分卡作为评价标准或者指导设计审计评价指标体系时应谨慎。郑石桥教授认为委托人的期望就是绩效审计评价标准,绩效审计人员不宜自行确定评价指标;绩效审计标准是既定的,并不需要事后确定,不一定以显性的方式表现出来,有时需要审计组织、委托人、代理人共同商定绩效审计标准。时现教授认为绩效审计应该少用综合评价,以降低审计风险。关于绩效审计证据,郑石桥教授认为,绩效审计的内容是目标达成情况及与目标相关的资源使用效率,绩效审计证据应该包括两个方面:一是关于目标达成和资源使用效率方面的证据,在这方面

证据的获取上,还需大力研究非财务数据鉴证;二是关于目标达成和资源使用效率出现非预期变化的原因方面的证据,在这种证据的获取方面,研究型审计模式可能有较大的借鉴价值。关于绩效审计技术方法,陈希晖副教授认为,绩效审计方法不能等同于传统的审计取证方法,它还应该包括分析和评价方法;绩效审计取证方法与传统审计取证方法有交叉,但绩效审计取证方法更灵活、更具开放性。云南省审计厅刘雪峰探索了逻辑框架法和问题分析法在结果导向绩效审计中的应用。云南省审计厅何莉认为,联网为绩效审计提供了技术支持,带来了审计绩效:数据资源共享为绩效审计提供了条件;关联比对分析提高了绩效审计效率;动态审计检测前移了绩效审计关口;审计机关应充分发挥绩效联网审计的“预警预防、动态监测、资源共享、宏观服务”作用。

## 五、绩效审计的未来发展战略和实现路径

王会金教授提出了我国政府绩效审计“三步走”发展战略:十二五期间规范发展;十三五期间纵深发展;十三五以后实现全面转型,逐步缩小与西方国家成熟绩效审计的差距。为实现“三步走”发展战略,他认为目前应该明确政府绩效审计的法律地位,合理确定政府绩效审计的范围,科学制定政府绩效审计评价标准,着力加强政府绩效审计队伍建设,积极探索政府绩效审计技术方法。

时现教授指出,未来绩效审计发展应该树立战略导向的绩效管理理念;强化问责机制服务国家治理;以财政审计大格局为契机实施结合型绩效审计;应用风险评估技术制定绩效审计计划;整合审计资源凸显审计主体的协同效应;优化绩效评价指标体系,开发绩效管理工具;优化绩效管理过程,创新绩效管理组织模式。她还认为未来绩效审计模式应该是战略风险导向绩效审计模式,关注前瞻性和政府运营风险。云南省审计厅刘明厅长为推进云南省审计厅绩效审计进行了顶层设计,他认为审计机关要实现五个转变:审计层次要从微观转向宏观;审计重点要从合规转向绩效;审计方式从“分散式”转向“一盘棋”;审计手段从“纯手工”转向“数字化”;审计形态要从“全封闭”转向“大开放”。

## 六、云南省绩效审计实践

云南省绩效审计起步晚但发展较快,以案例的形式展现了绩效审计业务。李光明从行政绩效审计各个方面展示了云南省审计厅行政绩效审计的基本做法,其行政绩效审计重点关注了省政府每年提出的重大建设项目和重要工作涉及的民生专项资金,以项目和资金为抓手,坚持绩效审计与制度建设、与预算资金安排、与结果公开、与整改问责相结合,有力地促进了云南省政府“效能政府四项制度”尤其是行政绩效管理制度的协调推进。云南省审计厅实施的文化信息资源共享工程绩效审计、二级公路建设跟踪审计、三级地税联网绩效审计、基本公共卫生服务项目绩效审计、水污染防治规划绩效跟踪审计、世界银行贷款云南环境项目等绩效审计再现了绩效审计全过程和审计方法。

## 七、绩效审计人才培养

与会专家普遍认为绩效审计对审计人员素质要求较高,应加大绩效审计队伍建设。南京审计学院党委书记王家新教授对审计高等教育的实践进行了总结,他认为:审计因绩效审计而区别于会计,随着绩效审计的产生和发展,审计对象、范畴、方式和工具都发生了很大变化,审计学科建设不能单纯依靠会计学科,还要涉及经济学、管理学、法学等多种学科,绩效审计需要审计人员具备多学科知识;审计学已经成为学科交融的产物,南京审计学院通过建设“大审计平台”为审计学科建设提供“养分”;培养绩效审计人才,审计教师应该深入实践,制作绩效审计案例,反哺教学。

本次研讨会内容全面,体现了理论和实践的碰撞,与会专家就“3E”、“5E”、绩效审计评价标准、绩效审计“委托代理观”等问题进行了讨论,达成了一些共识。与会专家普遍认为:理论源于实践,审计理论研究应深入实践;理论界与实务界应相互促进,相互合作,共谋发展,实现“大国审计”的梦想。

[责任编辑:刘 茜,高 婷]