

书评

## 绩效审计理论研究需要深化

——评杨肃昌教授的新著《中国公共支出绩效审计制度研究》

冯均科

(西北大学 经济管理学院,陕西 西安 710061)

绩效审计作为一种新兴的审计类型,目前已受到世界各国审计界的普遍关注。1972年,美国审计署(GAO)发表的第一份黄皮书《政府审计准则》中已经涉及绩效审计的内容;John J Giynn教授1985年出版了《Value for Money Auditing in The Public Sector》一书,书中对绩效审计理论与实务进行了系统研究。此后,不少有影响的研究成果相继问世,如美国Richard Brown等人所著的《政府绩效审计》等。随着西方国家新公共管理运动的持续高涨和绩效预算制度的兴起,绩效审计在20世纪90年代就已形成了较为成熟的理论构架,并直接或间接地推动了绩效审计实务的深入发展。不可否认,绩效审计的迅猛发展与最高审计机关国际组织(INTOSAI)的大力推进具有重要关系。在该组织1977年发布的《利马宣言——审计规则指南》第一章第四节中,明确指出绩效审计是一种独立的审计类型,而且与传统审计“基本上同等重要”。该组织1986年在第十二届国际会议上发表的《关于绩效审计、公营企业审计和审计质量的总声明》(又称《悉尼总声明》)将绩效审计推向了高潮。在我国,与绩效审计相关的理论探索始于20世纪80年代初期,到了90年代之后发展起来。而且,我国的相关研究一般使用“经济效益审计”一词,很少使用“绩效审计”一词(是不是强调“中国特色”不得而知,但是,早在1986年INTOSAI第十二次会议上,已经要求将所有与经济效益有关的名称统一归入“绩效审计”的范畴,并且使用统一的名称)。即便是到了今天,我国关于绩效审计的研究也才刚刚正式开始。近几年,由于审计署比较重视绩效审计,通过审计项目的示范以及理论研究取得了许多值得总结的经验,为审计机关全面推行绩效审计奠定了良好的基础。

那么,我国绩效审计理论研究究竟存在哪些问题呢?(1)研究还存在严重的表象化特征。具体表现在研究范式的条框化、研究内容的重复化、研究视角的表面化和研究对象的碎片化等方面。从已有文献来看,我国绩效审计研究大多集中在绩效审计职能、环境、标准和方法等实务性较强的问题以及对国外绩效审计经验、技术的介绍上,真正运用科学方法对绩效审计问题进行深入、系统理论探索的成果还很少。目前绩效审计理论研究很少涉及政府财政预算制度改革等宏观领域。(2)研究还没有取得公认的且有重大突破的成果。实际上,我国关于绩效审计的许多基础性问题都还没有研究到位。以公共受托责任审计理论研究为例,早在1985年,最高审计机关亚洲组织第三次会议就已经发表了《关于“公共会计责任制指导方针”的东京宣言》,主张审计机关关注公共受托责任。目前,国内外许多学者都认为公共受托责任是推动审计发展的动因,这一认识既属于审计基本理论范畴,又和审计实践密切相关,但目前学术界深入探讨绩效审计与公共受托责任之间内在联系和表现形式的文献并不多,大多只是概念性介绍,既没有借助公共受托责任理论来清楚说明绩效审计发展的“来龙去脉”,也没有以这一理论为基础建立起一个具体的可用来分析和解决绩效审计实践问题的理论框架。事实上,至今学术界还没有完全形成一个完善的、公认的绩效审计理论框架。(3)研究成果相对于绩效审计实务存在较大的滞后。需要深入思考的是:作为以监督与评价公共支出经济性、效率性和效果性为目标的绩效审计,其现实作用究竟发挥得怎样?特别是,我国公共支出中存在的损失浪费、

绩效低下“顽症”与现行绩效审计制度安排之间到底有没有关系？显然，目前的研究并没有对此做出清晰、准确的回答。如果没有从理论上认清和总结出公共支出绩效审计发展规律，就难以从制度和体制上探索出我国公共支出绩效审计发展的合理路径，理论对实践的指导意义就无从谈起。

上述问题说明绩效审计理论研究亟须深化。欣喜的是，杨肃昌教授的《中国公共支出绩效审计制度研究》（2014）一书出版了，这是学术界深化绩效审计理论研究的一次尝试。该书的研究内容主要集中在三个方面。（1）公共支出绩效审计制度基本理论，重点论述绩效审计本质与绩效审计理论结构。作为对绩效审计实践与发展的理性认识，该论著的相关研究有利于体系化地探索和构建公共支出绩效审计制度框架，并使得有关制度建设更具科学性和严密性。（2）我国公共支出绩效审计实践发展。该书结合人大预算监督和公共财政制度建设的实践，系统深入地探讨了我国公共支出绩效审计存在的多种问题，在此基础上分析了制约我国公共支出绩效审计发展的深层次原因以及未来我国绩效审计的发展趋势。（3）我国公共支出绩效审计制度基本框架与运行机制。该书的重点在于探讨新的公共支出绩效审计制度及其在未来实施的必要性和可能性，这是当前和今后我国公共支出绩效审计实践和制度创新应首先回答或解决的问题。

纵观该书研究体系、研究内容和研究方法，可以发现这些研究具有较大的创新和突破，主要表现在以下方面。（1）深化了绩效审计理论结构研究。目前审计理论结构的研究已比较成熟，研究成果也很多，但把审计理论结构研究延伸到绩效审计领域的并不多，尚没有一套较为完整、全面的绩效审计理论结构，这也是当前绩效审计理论研究比较薄弱的一个表现。该书在已有审计理论基础上，结合绩效审计的特点和要求，探索性地提出了一套绩效审计理论结构，从而实现了绩效审计理论研究的创新。提出理论结构的目的是运用理论结构来认识、评价和创新绩效审计制度。该书致力于发挥理论对制度创新的推动和指导作用，从理论与制度之间的逻辑一致性角度提出和研究绩效审计制度框架，从而使得绩效审计制度建设更具严谨性和合理性。（2）从制度科学的角度，对绩效审计问题进行了全面而深入的探讨。已有相关文献对绩效审计概念、职能和特点等基础理论研究较多，但基本没有把绩效审计看作是一个具有“上层建筑”含义的制度问题，因而研究层次实际上是不高的。该书不仅阐述了制度范畴的一系列相关问题（如制度的内涵、价值、意义等），更是按照制度学原理提出了公共支出绩效审计制度的基本框架，并系统阐述了这一框架的基本内容。这是一种体系化的研究，更能揭示出问题和矛盾的根本所在。该书把研究重点放在绩效审计体制改革和机制创新上，试图从制度层面研究和解决绩效审计发展问题，这就抓住了问题的要害，有利于从根本上寻找解决问题的方案。（3）研究并创立了一个新的绩效审计制度体系（即“大绩效审计观”），并通过一系列的制度设计和运行机制加以实现。该书把绩效审计制度与人大预算监督制度、公共财政制度、绩效预算制度等相关制度联系起来，充分挖掘它们之间的内在联系和外在表现形式，最终提出一个多元主体共同参与、多方制度相互衔接、综合的绩效审计制度。这样的绩效审计制度，与其说是一种绩效审计制度，倒不如说是一种全面的绩效监督制度，因为它把参与绩效监督的各个主体和相关监督制度都纳入到绩效审计制度的统一设计之中，从而使所提出的绩效审计制度具有鲜明的“大绩效审计”特点。由此来看，绩效审计制度研究实际上是一个综合性的社会问题，要做好这一研究，难度是相当大的。（4）突破了传统审计学的研究范围和视野，结合政治学、公共财政学等多学科研究，把国家审计问题研究提升到了一个较高的层面。该书的诸多有关绩效审计制度建设的观点、设想在理论界都是首次提出。这些理论创新不仅具有较高的学术价值，而且对于我国绩效审计制度建设也具有一定的指导意义。该书为跨学科研究和横向学术交流做了很好的探索和示范。

当然，该书也存在一些薄弱之处，比如，对绩效预算制度的研究、绩效预算制度与绩效审计工作的结合等。但无论如何，该书的出版意味着我国绩效审计理论研究又向前迈出了可喜的一步。

（冯均科，西北大学经济管理学院教授，博士生导师）

[责任编辑：刘 茜]