政府绩效审计理论基础及评价体系构建

娄祝坤　张　川(博士生导师)

(上海海事大学经济管理学院　上海　201306)

【摘要】政府绩效审计的目标是提高政府的施政水平。当前我国政府绩效审计还没有全面开展起来,根本原因在于缺乏全面、科学的绩效评价体系。本文在对政府绩效审计理论进行分析的基础上,从财政项目绩效、地方政府绩效、单位绩效和资源环境四个方面构建了我国政府绩效审计的评价体系。

【关键词】政府绩效审计　绩效评价　财政项目绩效审计

政府审计是国家经济社会运行的“免疫系统”。传统的财政财务收支审计是政府审计最早的审计内容，但是随着经济社会的不断发展,仅仅局限于财政财务收支的真实性、合法性审计,已不能满足民主政治建设的需要和广大纳税人的要求,政府审计已由财政财务收支审计发展到绩效审计。

据国际最高审计机关组织的定义，绩效审计是以公共政策或公共计划为中心,针对各种公共支出的经济性、效率性与效果性进行有系统的评估分析。在我国政府推行绩效审计,具有深化行政体制改革、促进政府职能转变、改善政府服务质量、提升施政绩效的重大意义。那么,从哪些方面对政府的绩效进行评价?或者说政府绩效审计的评价内容是什么?本文在对政府绩效审计理论进行探讨的基础上，构建了我国政府绩效审计的评价体系。

一、政府绩效审计的理论基础

1. 绩效审计的政治学基础——社会契约理论。社会契约论解释了国家产生的社会基础，其核心思想认为国家起源于人们之间的某种契约，立约宗旨在于人们能够获得保护自我的生命、自由、财产需要的和平环境与稳定秩序。卢梭认为,政府的权力来自被统治者的认可。一个完美的社会是为人民的“公共意志”(公意)所控制的,虽然他没有定义如何达成这个目标,但建议由公民团体组成的代议机构作为立法者,通过讨论来产生公共意志。卢梭提出了政府可以分成三个部分:代表公共且有益于全社会的意志的主权者；主权者委托政府官员在实际中管理和实现这一意志;最后,具有形成这一意志的一定公民群体。他认为,国家应将权力一级一级下放给公众,这样政府才能更有效率。

卢梭的观点深刻地体现了人民主权的思想，是社会契约理论的精髓所在。作为社会主义民主国家,我国政府的一切权力都来源于人民。政府代表人民行使国家权力，管理社会事务,理应将其工作的成绩和效果展示给社会公众。在这样的现实需求之下,政府绩效审计也就具有了其产生的政治学基础。

2. 绩效审计的经济学基础——委托代理理论。经济学的委托代理理论是绩效评价的重要理论基础。按照委托代理理论，政府和公众之间存在委托代理关系。社会公众作为委托人,赋予各级政府工作人员设计执行公共政策、运用公共资金权力，政府工作人员其实是以代理人的身份在进行各项公共管理工作。

与现代企业中存在的代理问题类似，在这种委托代理关系中,由于所有者和委托人(公民)与管理者和代理人(政府)双方目标的非完全一致性和信息的非对称性，会产生道德风险和逆向选择问题,也就会存在代理问题,如政府效率低下、政府不作为甚至官员腐败行为等。经济学的研究表明,在无法直接观测代理人努力程度的情况下，最优的选择就是按照委托人的目标函数对代理人的工作成果进行评价，让代理人获得相应的激励,从而减少道德风险。因此,我国非常有必要建立一套合理的政府绩效审计评价体系，对政府的绩效进行科学评价。

3. 绩效审计的行政学基础——新公共管理理论。新公共管理是1979年撒切尔夫人上台以后，英国保守党政府推行的西欧最激进的改革计划，是在公共管理领域内以注重商业管理技术、引入竞争机制和顾客导向为特征的新公共管理改革。新公共管理理论对政府绩效评价的发展影响巨大，主要表现在政府绩效评估以结果为本、讲求服务和顾客至上、绩效评估的主体多元化、政府绩效评价制度化、规范化等。

新公共管理理论对政府绩效管理的影响体现在以下几个方面:①使政府管理从传统的等级制转向绩效制。传统的政府行政方式是一种以政府统筹管理为基础、权力高度集中、规章制度严格、重视过程的管理模式。与之相反,新公共管理理论强调权力下放,强调结果导向。②使政府绩效评价指标和机制得以健全。传统的行政管理所施行的行政预算制度从建立之初是为管制政府机构和制约权力，结果出现一系列效率低下的问题。新公共管理理论以“较少的成本资源来获得较高的收

入”,使得各国纷纷建立了“以结果为导向的预算体系”,并且相继提出以政府绩效评价体系为基础的预算管理体制。③使政府绩效审计的问责和改进制度得以更加完善。在新公共管理的大潮下,英国美国等西方国家开始了政府再造工程,改革相对官僚的政府作风,实现民主的问责机制。

二、构建政府绩效审计的评价体系

政府绩效审计的顺利进行，离不开一个合理的绩效评估指标体系。卡普兰和诺顿提出的平衡计分卡是目前国际上公认的先进的绩效评价工具,在许多领域得到了成功运用。按照平衡计分卡的思想，构建政府绩效审计评价体系就是将政府组织机构的战略目标分解,并建立一个能反映机构、项目、程序或功能如何运作的指标体系,同时使不确定因素、活动、产品、结果及其他对绩效具有重要意义的方面量化。

本文试图借鉴平衡计分卡思想，通过将战略转化为不同维度的目标,分别从财政项目绩效、地方政府绩效、单位绩效和资源环境四个方面进行讨论，初步构建了政府绩效审计的评价体系。

1. 财政项目绩效审计评价体系。财政项目绩效审计主要是对中央财政和地方财政项目资金使用的绩效审计。通过识别政府不必要的预算执行，检查政府基金近期的大规模投资项目，发现政府所属公司管理失误等问题，确保经济健康运行。包括各级政府财政部门核算、反映、监督政府预算执行和财政周转金等各项财政性资金活动的审计。如中央部门预算执行绩效审计、固定资产投资绩效审计、汶川地震抗震救灾和灾后恢复重建绩效审计、中央政府投资项目预算绩效审计、专项资金审计等。

财政项目绩效审计的战略目标是保障财政资金被正确、安全、高效地使用。财政项目绩效审计评价体系可以划分为四个维度:项目实施、资金管理、经济效益和社会效益,见图1。

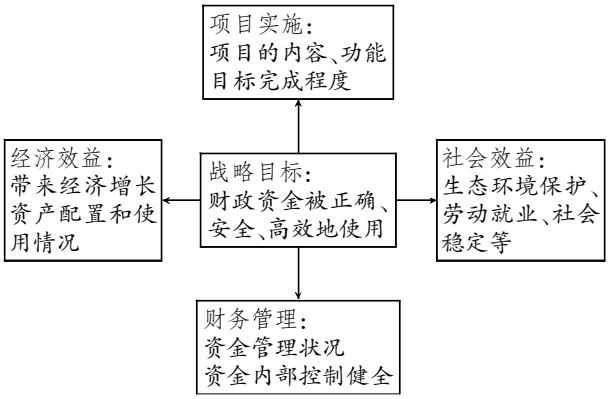

图 1 财政项目绩效审计评价体系

2. 地方政府绩效审计评价体系。地方政府绩效审计主要是针对各级政府工作总体绩效的审计。在我国,政府从中央到地方有中央、省(自治区、直辖市)、市(地、自治州)、县(自治县、市辖区)、乡五个层次。

地方政府工作的战略目标是建立高效廉洁的政府组织机构,构建可持续发展的和谐社会。同时,建立一个抑制腐败的良好环境,增进公共部门的效率和竞争力。为了实现这个战略目标,我们将评价体系划分为四个维度:经济绩效、政治绩效、社会绩效、发展绩效。围绕四个维度,我们进一步设计了具体指标,评价指标的设计考虑了短期指标和长期指标的配合、经济指标和非经济指标的配合、定量指标与定性指标的配合,详见表1:

表 1　　地方政府绩效审计评价体系

评价维度	目标	具体指标
经济绩效	经济增长	人均GDP、GDP增长率、财税增长率
	财富分配	贫困人口比例、失业人口比例、恩格尔系数
政治绩效	民主	信息公开程度、公民满意度、企业满意度
	稳定	生产交通事故死亡率、刑事案件数、物价波动
	政府成本	办事效率、贪污腐败发生数、公务员服务态度
社会绩效	和谐	人均寿命、空气指数、传染病发病率
	进步	基础设施建设、社区活动开展、全民健身运动
	环境	生态环境保护、节能减排执行、“三废”排放
发展绩效	智力资本	平均受教育程度、人才交流引进、知识产权保护
	人才培养	失学儿童比例、大中专院校升学率、就业率

3. 单位绩效审计评价体系。政府绩效审计中的单位绩效审计主要考察政府对国有及国有控股企业、事业单位的服务管理能力。通过政府绩效审计消除那些引起低效率活动的职能重叠,提高国有企业、事业单位的效率。由于企业单位和事业单位的战略不同,绩效审计评价体系也有所不同。

(1)国有企业绩效审计评价体系。国有企业与其他企业一样都是以营利为目的的组织。不同的是其委托代理链条更长。我国国有资产管理中存在四级委托代理关系，即全民—国资局—国有投资公司—国有企业股东会—经营者。另外,国有企业还承担更多的社会责任。国有企业绩效审计评价体系的构建需要以降低委托代理成本为中心，实现利益相关者价值最大化。

我国政府在国有企业绩效评价方面做出过不少努力。1999年6月,财政部、国家经贸委、人事部、国家计委四部委颁发了《国有资本金效绩评价规则》(以下简称《评价规则》)和《国有资本金效绩评价操作细则》，对企业国有资本金分别从财务效益状况、资产营运状况、偿债能力状况、发展能力状况等方面进行考评。

2002年2月22日,财政部、国家经贸委、中央企业工委、劳动保障部和国家计委五部委又对评价规则进行了修订，企业效绩评价指标由反映企业财务效益状况、资产营运状况、偿债能力状况和发展能力状况四方面内容的基本指标、修正指标和评议指标三个层次共28项指标构成。

应该说,《评价规则》的颁布是我国企业业绩评价体系的一个巨大进步,是我国首次引入综合业绩评价体系。其对我国建立国有企业绩效审计评价体系也有借鉴意义，但同时也需要改进。我们在一次大规模问卷调查时,要求企业就《评价规

则》对加强企业内部管理的有用程度打分，得分从“1——完全没有”到“6——非常有用”之间选择其一。调查结论不甚满意，见表2。

表 2　《评价规则》对加强企业管理有用度的问卷调查结果

得分		企业数	百分比
完全没用	1	3	2.13%
	2	20	14.18%
	3	32	22.70%
	4	47	33.33%
	5	28	19.86%
非常有用	6	11	7.80%

在141家给出答案的企业中，有86家企业给出了4分以上的分值，即肯定的结论，有55家企业给出了3分以下的分值，即否定的结论。141家企业总体给出的平均分值是3.78分。因此，该评价规则还需要进一步改进。在建立国有企业绩效审计评价体系时，我们可以在《评价规则》的基础上调整，尽可能量化非财务指标，仍然也可以借鉴卡普兰和诺顿的平衡计分卡，将企业的战略目标分解为财务、客户、内部经营和学习成长四个维度的具体目标进行评价。

（2）事业单位绩效审计评价体系。根据机构建制和经费领报关系，事业单位会计系统分为主管会计单位、二级会计单位和基层会计单位。事业单位行业类别繁多，如科学研究、中小学校与高等院校，以及医疗卫生等事业单位，各行业业务存在巨大差别，使得事业单位绩效评价体系各具特色，这里就不一一赘述了。

4. 资源环境审计评价体系。资源环境管理的战略目标是落实节约资源、保护环境、维护资源环境安全的基本国策。通过资源环境审计可以促进节能减排措施落实，发挥审计在资源管理与环境保护中的积极作用。我们可以将资源环境审计评价体系划分为四个方面的具体目标，见图2。

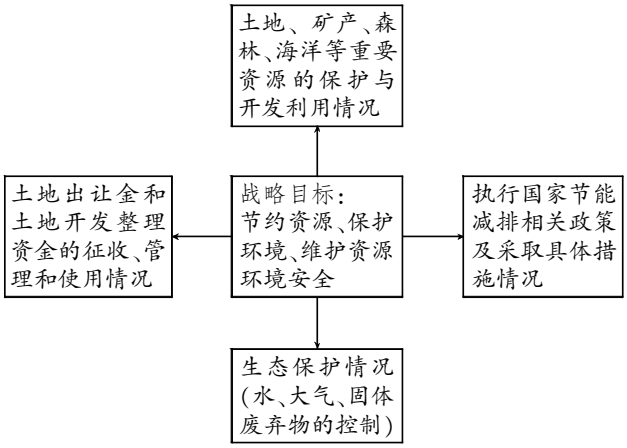

图 2　资源环境审计评价体系

资源环境审计评价体系的具体目标包括：①土地、矿产、森林、海洋等重要资源保护与开发利用情况。反映是否存在破坏浪费资源、国有资源收益流失、危害资源安全等重大问题。②生态环境保护情况。包括对水、大气、固体废弃物的控制，重点关注环保资金投入、管理、使用情况和环保政策落实、环保目标实现情况，反映是否存在破坏生态、污染环境、影响人民群众身体健康的重大环境问题。③土地出让金和土地开发整理资金的征收、管理和使用情况。评价地方政府执行国家有关政策法规、实施土地开发整理的情况，反映是否存在违反国家土地有偿使用制度和耕地保护政策等违法违规问题。④企业执行国家节能减排相关政策及自觉履行社会责任的情况。重点反映企业节能减排工作所取得的成效，关注各项措施的落实情况。

三、结论

当前我国政府绩效审计尚处于起步阶段，在实践中还存在着评价内容不统一、标准不清晰等一些问题，但政府审计从现阶段的效益审计发展到全面绩效审计是经济社会发展及政府职能转变的大势所趋。

本文通过对政府绩效审计的理论基础进行分析探讨，从财政项目绩效、地方政府绩效、单位绩效和资源环境四个方面构建出全面、科学的绩效审计评价体系，有利于我国审计机构和人员依据有关法规、标准，运用审计程序和方法，对政府经济活动的经济性、效率性、效果性和资金使用效益进行审计及评价，从而促进政府不断提高运作效率，提升绩效管理的水平。

【注】 本文系上海市教委科研创新重点项目（项目编号：11ZS144）、上海市大文科研究生学术新人培育项目（项目编号：wk2012009）和上海海事大学研究生创新基金项目（项目编号：yc2012024）的阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 张川.政府绩效审计相关问题研究.厦门大学工商管理博士后研究报告，2010；10

2. 廖洪.论我国政府审计实践中的几个关系问题.审计研究，2007；5

3. 王建民. 中国地方政府机构绩效考评目标模式研究.管理世界，2005；10

4. 常丽.新公共治理、政府绩效评价与我国政府财务报告的改进.会计研究，2008；4

5. 张川.业绩评价指标的采用与后果.上海：复旦大学出版社，2008

6. 王华.政府绩效审计研究.复旦大学硕士学位论文，2010；4

7. 齐兴利，邵辉.我国政府绩效审计发展途径研究.审计与经济研究，2007；3

8. 吴建南，李贵宁，侯一麟.财政管理、角色冲突与组织绩效——面向中国乡镇政府的探索性研究.管理世界，2005；12

9. 田冠军，潘松剑.政府绩效审计研究文献综述.财会月刊，2011；24