

# 湖北省县级生态环保预算支出的绩效评价机制研究<sup>1</sup>

操小龙<sup>1</sup> 黄景驰<sup>2</sup>

1. 咸宁职业技术学院 2. 武汉大学政治与公共管理学院

**【摘要】**：以湖北省五个县区为例，对我国县级生态环境财政资金的绩效评价改革及其实施效果的实证研究发现，改革在县级层面取得了一定的成效，但也存在一些制度和技术上的难题，如绩效评价主体能力不足、评价方法和程序不科学、评价指标和标准不合理等，影响了绩效评价的质量和公信力。基于格雷“会计价值与制度变迁”的理论框架，本文从制度完善和技术优化的角度提出了相应的改进战略和对策建议，为我国正在进行的预算绩效管理改革提供参考。

**【关键词】**：制度变迁；会计价值理论；预算支出；绩效评价；生态环保

**【中图分类号】**：F812.5

**【文献标识码】**：A

**【文章编号】**：1003-8477 (2023) 08-0064-

14

DOI:10.13660/j.cnki.42-1112/c.016156

财政预算管理的绩效评价问题是世界各国关注的热点，也是当代公共治理的难点。20世纪70年代以来，随着国家职能扩大，预算资金规模增加，财政资金使用成效的评价开始引起广泛的关注。2018年党中央、国务院下发了《关于全面实施预算绩效管理的意见》，对我国预算绩效管理提出了更高的要求：各级政府要加强绩效管理，建立“全方位、全过程、全覆盖”的预算绩效管理体系，“支出必问效、无效必问责”。我国预算绩效评价改革也逐渐延伸到了县区级基层单位和资金使用终端，不仅涵盖了一般公共预算、政府性基金预算、国有资本经营预算、转移支付、国债资金等多种资金类型，也拓展到了教育、医疗卫生、现代服务、科学技术、环境保护、城乡基础设施、农业综合开发等14个重点领域。

另一方面，2023年仅中央对地方的转移支付资金就超过了100625.00亿元，其中用于有关生态环保事务的专项补助资金合计约为4292.63亿元，占当年专项转移支付的12.59%，占当年中央对地方的转移支付的比例为4.27%。[1]各级政府对农村生态环保资金的投入力度不断加大，资金规模也不断增长，预算资金的绩效评价改革也逐渐深入。但预算绩效评价的活动也暴露了一些制度与技术上的难题，不仅影响了绩效评价结果的全面性、科学性和公正性，也在很大程度上影响了绩效评价工作的效果及其进一步的推广应用。因此有必要对这一议题展开研究。

本文以湖北省县级生态环保预算支出的绩效评价活动为研究对象，以会计价值取向与制度变迁模型为理论基础，分析现阶段我国县区级预算支出绩效评价工作中的机制和技术问题，基于湖北省五个县区的调研结果，运用参与式研究的方法，探索基层生态环保资金绩效评价制度的优化路径与对策。

## 一、文献综述与理论分析框架

### （一）国外研究综述

<sup>1</sup> 收稿日期：2023-06-08

**作者简介**：操小龙（1973—），男，咸宁职业技术学院副教授（湖北咸宁，437100）；黄景驰（1979—），男，公共财政博士，武汉大学政治与公共管理学院讲师（湖北武汉，430072）。

**基金项目**：自然资源部重大项目“落实主体功能区战略和制度”（GHGZ191215-01）。

## 1. 预算绩效评价的目的与范围研究

从 20 世纪 70 年代开始，西方国家通过对政府部门、公共项目以及公共政策的预算支出进行全面审计，评估其财政资金使用的经济性、有效性、实施效果以及对社会公平的影响。[2](p217-231)“绩效审计”（Performance audit）、“物有所值审计”（Value-for Money Audit）或“预算支出绩效评价”成为了新公共管理运动的主要核心改革举措，其基本目的在于：强化监督、全面评价、发现问题、及时改进和有效激励。[3](p280-306)[4]

预算绩效评价不仅覆盖了中央与地方政府，也涉及了公共组织、政府资助的事业单位等。公共预算绩效评价的重点从财政资金使用的合规性和经济性，拓展到了财政资金使用的经济效益、社会效益、生态效益等方面。[5]审计机关作为绩效评价的实施机构，开展“绩效审计”，议会则根据绩效审计结果进行质询问责或奖励惩罚，并为下年度的预算计划提供参考。[6](p157-170)有研究认为：预算绩效评价的实质是国家治理中的部分监督权、问责权和管理权的转移。[7](p92-111)

## 2. 预算支出的绩效评价机制安排研究：主体、对象与类型

多数国家预算绩效评价有明确的法律或法规授权。美国（1921 年）、奥地利（1948 年）、法国（1967 年）、荷兰（1976 年）、加拿大（1977 年）、英国（1983 年）、爱尔兰（1993 年）、澳大利亚（1997 年）、比利时（1998 年）等国家分别出台有关法律法规，明确要求审计单位必须对中央地方政府、国家机关、国有企业、事业单位等开展不同形式的预算支出绩效评价。预算绩效审计一般分为两种形式：一种是总结性的绩效评价，其主要目的在于发现问题，总结经验教训，问责为主；另一种是以绩效提升、完善建议、管理创新的改进型绩效评价。[8]审计机构不仅需要提供合规性的财务审计审查，还要履行政策评估、政策咨询等职能。[9](p337-359)

## 3. 预算支出的绩效评价方法与指标体系构建研究

英国学者朗斯代尔的研究显示，[10](p73-89)常用的预算绩效评价的方法共有 30 种，其中应用较多的方法依次是：访谈、卷宗分析、问卷调查、抽样审计、实地调研、逐一问询、专家会议、流程审查等等。相关分析、敏感性分析、决策建模、决策理论等实证量化分析虽有使用，但采用数量较少。绩效评价方法的复杂性、难易程度、时间限制、调研成本等因素，决定了其使用频率。国际审计事务委员会（INTO - SAI）以及英国国家审计署要求，在进行财政资金绩效评价时，应当至少使用 3—4 种评价方法。

已有研究表明，在西方国家审计机关发布的审计报告中均包括以下几大类评价指标与标准：产出、效果、过程、效益、成本—收益分析、标杆（定额）和其他元评估指标。

## 4. 预算绩效评价结果应用

在绩效评价工作完成并形成绩效报告后，其评价结论有以下五个使用去向：一是提交议会及其下属各类工作委员会审议，作为下年度决策依据；二是形成绩效报告、简报对外公开；三是针对政府部门、决策部门以及其他被评价单位，归纳总结经验教训，撰写操作手册和工作指南、打造典型案例大力推广；四是定期为被审计单位开展业务培训和行业交流会议；五是媒体报道，促进政策改革和回应公众关注。[11][12]

## 5. 预算绩效评价实施的重难点研究：环境、制度、能力与目标

国外学界更加关注一些深层次议题。一是财政绩效评价目标的取舍。已有研究显示，如果立法机关或审计机关倾向于发现问题、立即问责，则采用总结型绩效评价；若审计机关较为关注解决问题、寻求方案，则可采用改进型绩效评价。二是审计与

被审计单位的博弈问题。在预算绩效审计的过程中，被审计单位的配合度、审计数据的可获取性是评价是否科学、客观、全面的关键。[13](p142-162)若被审计单位采用合作策略，则绩效审计可以更加深入发现问题，及时改进；反之，可能演变成为依赖于上级授权的问责型审计。三是绩效评价结果及其影响因素。绩效审计主要受到政治、技术、绩效评价成本与资源等变量的推动或制约。[14](p158-181)[15](p127-141)在野党派的参与、绩效评价所需的人才与专家储备、[16](p235-260)[17](p121-140)绩效审计所需的时间与资源水平也最终决定了评价质量与效果。四是预算绩效评价的总体成效。国外学界、审计机关等对绩效审计或财政绩效评价的实际作用有很大争议。[18][19]有学者认为，绩效审计对政府的运行管理存在明显的副作用。[20]表现在被审计单位为了降低自身风险，有可能减少政策创新和改革活动，[21](p271-278)导致被审计单位的不作为和官僚主义。但对审计机关工作人员问卷调查显示：绩效审计工作有很强的实践价值，不仅可以节约财政资金，改善管理绩效，同时提升国家决策体系的民主性和透明度等。[22](p323-325)

## （二）国内研究回顾与述评

与西方发达国家相比，国内学界针对生态环保预算绩效评价的研究主要集中于财政资金绩效评价的目的、方法与指标体系等技术问题。

### 1. 生态环境财政资金绩效评价的目的与内容研究

国内学界对生态环境财政资金绩效评价目的看法较为一致，就是要审视财政资金利用是否合法合规，是否经济、有效且符合政策的预期效益。[23][24][25]但也有研究认为，[26](p87-90)[27][28]公共产品或公共服务的“公共属性”决定了预算绩效评价的重点是有关部门的履职性、公平性和社会公众的满意度。

生态环保事务的特点决定了绩效评价对象或评价内容的覆盖面较广，但其评价内容一般归纳为两大类：[29](p14)[30]一是生态环境治理类，如：天然林保护资金、生态环境的建设工程、退耕还林资金、湿地修复等等。二是环境治理类，主要有污染防治、监测监察、节能减排、农村环境治理等等。从预算资金的类型而言涵盖了生态环保部门的一般公共预算资金、专项经费、补偿或补贴、转移支付等多种类型的财政资金。

总体而言，国内研究[31]显示我国生态环境资金的绩效评价或审计覆盖范围广、评价内容复杂、专业性强。

### 2. 生态环境财政资金绩效评价的方法研究

依照财政部、各省的文件要求，预算绩效评价方法主要包括：成本效益分析法、比较法、因素分析法、最低成本法、公众评判法、标杆管理法等。由于我国生态环境保护财政资金的使用特性，我国学者也探索了平衡积分卡、[32][33]层次分析法、[34](p18)成本效益分析、逻辑框架法、[35](p38)[36](p178-180)数据包络分析、[37]压力—状态—响应（PSR）模型[38](p10)等绩效评价方法在生态环保支出领域的应用。

### 3. 生态环境资金预算绩效评价的指标体系构建研究

预算绩效评价体系由指标、标准、权重和评分办法等构成，延续了2013年《预算绩效评价共性指标体系框架》（财预[2013]53号）的内容，经微调后形成了预算管理绩效指标体系，包括了决策、过程、产出与效果四个一级指标，又具体细分为资金管理、资金投入、产出结果、项目效果、满意度等10个二级指标。其中决策和过程指标为共性必选指标；产出与效果指标为个性指标，需要结合业务类型、项目特点，由绩效评价团队自行设计决定。

国内研究认为生态环境保护预算资金的绩效评价指标构成的核心就是“效益”，[39](p111-113)[40](p28-41)也即是使用预算

资金的生态环保项目所产生的经济效益、社会效益和环保效益。也有学者认为生态环保资金的绩效评价，应随着我国生态环境政策的发展而动态调整，尤其应当重点关注生态环保项目的差异性，进行针对性设计。[41](p2)现有研究显示生态环保专项资金的绩效评价中有较多评价指标并不能量化、货币化，但在指标设计中应当尽量避免绩效评价结果和过程的主观判断。[42][43](p73-76)

(三) 理论基础

本研究的理论基础之一是澳大利亚学者格雷的会计价值与制度变迁理论。该理论起源于国际会计准则的推广扩散问题的研究。[44](p1-15)研究者发现，在不同国家或地区，虽然采用了统一或类似的“国际会计准则”(IASs)和“财务报告标准”(IFRSs)，但财务审计体系设计、制度安排和实践效果等方面却存在了较大差异。换言之，同一套会计准则标准在不同国家的应用，出现了“淮南为橘、淮北为枳”的情况。

针对这一问题，格雷的研究显示：外部影响、社会生态因素、社会价值、制度安排等变量综合起来，会对一个国家或地区的会计体系、目标价值取向、会计人员的行为产生重大影响，最终导致各国各地区的会计和审计实践结果迥异。因此，在尊重地区差异和政策环境特殊性的基础上，不同国家或地区在不同发展阶段，可以采用不同的改革重点、改革路径和制度设计，来达成其政策目标。[45](p1-10)其主要理论框架如图1所示。

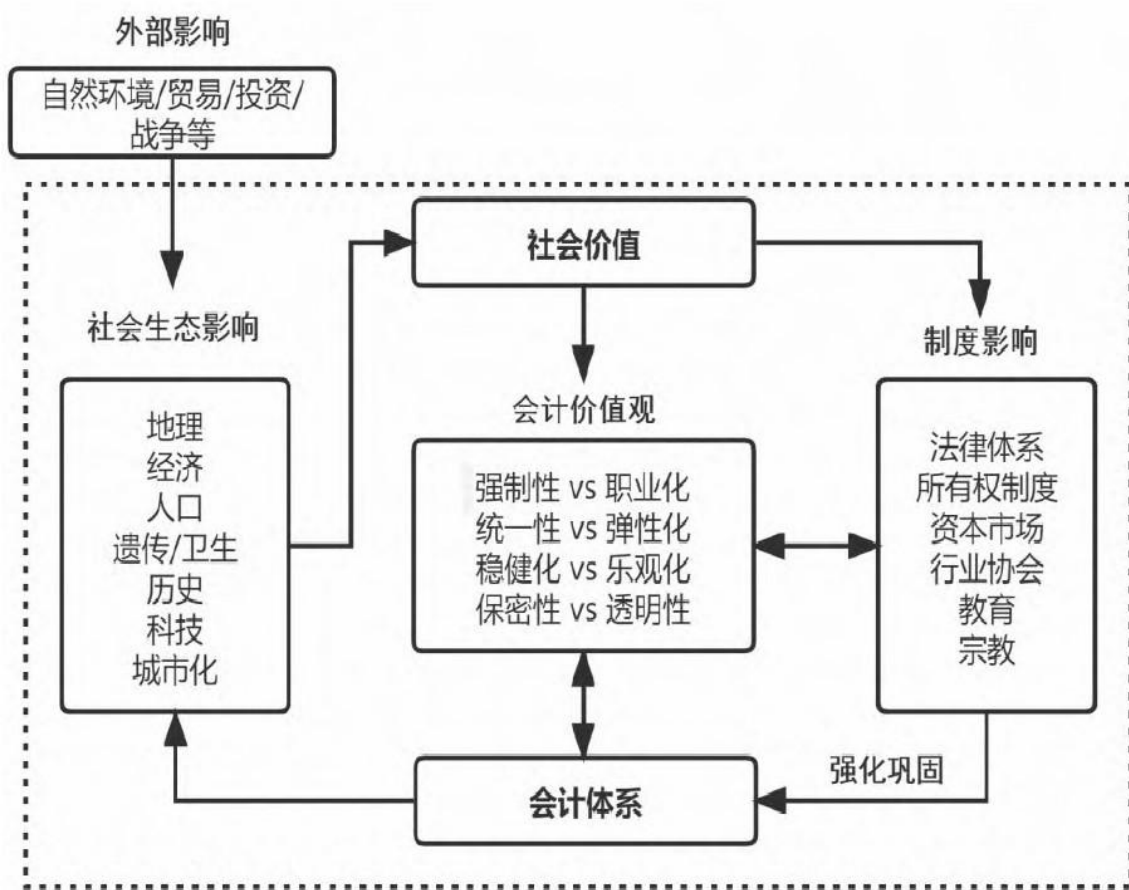


图1 S.J.格雷：文化、社会价值与会计价值分析框架 (Gray,1988)

格雷的会计价值与制度变迁理论对我国预算绩效评价改革的启示在于，作为一项体制机制改革，预算绩效评价的实施背景、制度安排、外部政策环境等因素可以决定其改革的目标、方式、过程和效果。应当重视不同层级公共部门的政策环境和制度影响，结合地区之间的差异性采用不同的推进策略或政策目标取向，以指导地方实践。

## 二、研究方法与分析

### （一）研究方法

结合研究问题以及研究数据的可获取性，本文主要使用了质性研究方法中的参与式研究方法（Participatory action research 或 engagement research）。[46](p1189-1195)这是因为绩效评价的过程与决策并不公开透明，为了解财政绩效评价工作的细节和程序，获取研究数据和信息，突破“黑箱效应”，本研究采用了参与式研究的方法。在参与式研究中，研究者作为政策推行、实施或执行的一个成员，可以深度参与具体研究对象的各类活动，了解政策系统运作的实际情况。在某些情形下，研究者可以与决策者、利益攸关者等建立广泛的联系。[47]该研究方法的特点决定了研究者在调研过程中，可以运用文献分析、问卷调查、访谈、观察、卷宗分析等数据收集方法获取丰富的调研数据。

### （二）数据来源和分析方法

本文的研究数据主要来源于基于 2018 年 9 月至 2022 年 9 月以来，研究团队成员作为高校地方公共治理研究机构所收集的一手数据和二手数据，包括了针对被评价单位的问卷调查、访谈、观察、座谈、实地勘查等；也涵盖了与地方财政部门及相关科室负责人的讨论与交流；还有在调研过程中收集到的国家、地方政策文件、评价指南与方法、财政绩效评价案例分析、县级政府预算报告、决算报告、绩效评价报告等二手材料。近四年内，研究者参与的生态环境预算绩效评价项目如表 1 所示。

本研究的二手数据则主要来自于国务院、财政部、生态环境部、住建部、地方省级部门的绩效评价政策文件、评价指南与方法、绩效评价案例分析、县级政府预算报告、决算报告、绩效评价报告等材料数据。一手与二手数据配合使用，起到了相互补充、印证与检验的作用。

表 1 本研究涉及的农村生态环境绩效评价项目统计表

序号	评价项目名称	金额(万元)	资金类型	评价类型
1	A 县乡镇污水处理设施(建设运行)	18000	专项债	财政评价
2	A 县村镇环境综合整治项目	4000	财政拨款	财政评价
3	B 县湖泊环境整治提升项目	3500	专项债	财政再评价
4	B 县环境监测监察专项经费	300	专项经费	财政评价
5	B 县产业结构调整及综合治理经费	2000	专项经费	财政评价
6	B 县“美丽乡村”项目资金	3000	专项经费	财政评价

7	B 县湿地保护修复补助项目	1500	专项经费	财政评价
8	C 县环保专项及环保督察经费	600	专项经费	财政评价
9	C 县污水处理设施更新改造项目	35000	PPP 项目	绩效目标
10	D 县乡镇污水处理设施(建设运行)	25000	PPP 项目	财政评价
11	E 县城镇污水处理费用补贴	3000	财政补贴	财政评价

数据来源：一手调研数据，作者自制。

### 三、研究发现与讨论

#### （一）生态环保资金的绩效评价主要政策回顾：法律、政策与相关规定

我国预算绩效管理改革是一项渐进式的、以点带面的财政体制改革。随着 2018 年中共中央、国务院《关于全面实施预算绩效管理的意见》的颁布，预算绩效管理从财政领域的渐进式、试验式的改革，转变成了全国性的国家治理体系和治理能力改革。我国有关生态环保预算绩效评价的主要政策如表 2 所示。

以湖北省为例，作为财政支出和预算绩效评价改革的主要推动者，省级政府的主要绩效评价政策如表 3 所示。

从全国范围来看，由于预算绩效评价体系和制度的改革实践受到内外部政策环境、治理能力、专业领域和地区社会差异等因素影响，该项改革的进度、难度和成效也有所不同。

#### （二）县级生态环境预算资金的绩效评价改革：背景与动机

自 2018 年以来，本研究涉及的 5 个县区均先后开展了针对各类预算资金的绩效评价活动，基本实现了县级预算绩效管理的全覆盖、全过程。县级财政绩效评价的决策者与执行者认为开展农村环保资金预算绩效管理和绩效评价改革的主要背景有三：一是县级预算资金、财政拨款、专项转移支付的规模逐年增加；二是既有财政预算管理体系的问题与不足；三是对各项生态环境政策执行效果综合评价需要。财政绩效评价是各级政府逐级落实中央政策和推动财政管理改革的必选动作。

#### （三）生态环境治理资金绩效评价的制度安排：主体、对象、范围、过程和内容

1. 评价主体：权力、资源、能力与第三方评价机构从调研结果可以发现，县级财政局是财政绩效评价的主体单位。但在改革之初的前 3 年，即 2019—2021 年间，各县绩效科的工作推进遇到了较大困难，主要是人员、资源与能力的不足。针对难题，地方财政部门开始寻求对策，其中之一是引入经验丰富的高水平第三方评估机构来协助、推进绩效评价工作。从基层调研情况看，已有第三方机构预算绩效评价业务承担的主力是会计师事务所、资产评估机构以及少量的工程咨询机构。

表2 预算管理绩效评价主要政策回顾：国家层面（2009—2018年）

序号	年份	文件名称与文号	备注
1	2014	《中华人民共和国预算法》（2014年修正）	法律
2	2014	国务院《关于深化预算管理制度改革的决定》（国发〔2014〕45号）	国务院
3	2016	中共中央、国务院《生态文明建设目标评价考核办法》	国务院
4	2018	中共中央、国务院《关于全面实施预算绩效管理的意见》	国务院
5	2009	《财政支出绩效评价管理暂行办法》的通知（财预〔2009〕76号）	财政部
6	2009	《中央财政森林生态效益补偿基金管理办法》（财农〔2009〕381号）	财政部、农业部
7	2011	《财政支出绩效评价管理暂行办法》（财预〔2011〕285号）	财政部
8	2011	《关于推进预算绩效管理的指导意见》（财预〔2011〕416号）	财政部
9	2011	《国家重点生态功能区县域生态环境质量考核办法》（环发〔2011〕18号）	环保部
10	2011	《国家林业局中央部门预算支出绩效评价管理暂行办法》（林规发〔2011〕252号）	国家林业局
11	2011	《中小河流治理财政专项资金绩效评价暂行办法》（财建〔2011〕361号）	财政部、水利部
12	2011	《中央财政草原生态保护补助奖励资金管理暂行办法》（财农〔2011〕285号）	财政部、农业部
13	2013	财政部关于印发《经济建设项目资金预算绩效管理规则》的通知（财建〔2013〕165号）	财政部
14	2013	《预算绩效评价共性指标体系框架》（财预〔2013〕53号）	财政部
15	2014	《地方财政管理绩效综合评价方案》（财预〔2014〕45号）	财政部
16	2014	《江河湖泊生态环境保护项目资金绩效评价暂行办法》（财建〔2014〕650号）	财政部、环保部
17	2015	《中央对地方专项转移支付绩效目标管理暂行办法》（财预〔2015〕163号）	财政部
18	2017	《水污染防治专项资金评价办法》（财建〔2017〕32号）	财政部、环保部
19	2017	《财政专项扶贫资金绩效评价办法》（财农〔2017〕115号）	财政部
20	2017	《地方预算执行动态监控工作督导考核办法》（财库〔2017〕16号）	财政部
21	2018	《地方财政预算执行支出进度考核办法》（财预〔2018〕69号）	财政部

表3 预算管理绩效评价政策回顾：省级层面——以湖北省为例（2012—2020年）

序号	年份	文件名称与文号	备注
1	2012	《湖北省省级财政项目资金绩效评价实施暂行办法》（鄂财绩发〔2012〕5号）	财政厅
2	2013	《湖北省省级预算绩效管理专家库管理暂行办法》（鄂财绩发〔2013〕6号）	财政厅
3	2013	湖北省人民政府《关于推进预算绩效管理的意见》（鄂政发〔2013〕9号）	省政府
4	2014	《湖北省财政项目资金绩效评价操作指南》（鄂财函〔2014〕376号）	财政厅
5	2015	《加强省直部门预算支出绩效指标体系建设的通知》（鄂财绩发〔2015〕15号）	财政厅
6	2015	《省级财政项目支出绩效评价报告质量考核标准（试行）》的通知（鄂财函〔2015〕55号）	财政厅
7	2016	《湖北省省级财政支出绩效评价结果应用暂行办法》的通知（鄂财绩发〔2016〕17号）	财政厅
8	2016	《关于开展2016年省级财政支出绩效评价工作的通知》（鄂财函〔2016〕87号）	财政厅
9	2016	《关于做好2016年重点绩效评价工作的通知》（鄂财函〔2016〕211号）	财政厅
10	2017	湖北省人民代表大会常务委员会《关于进一步推进预算绩效管理的决定》（2017常委会227号）	省人大
11	2018	《关于2018年开展财政支出绩效评价工作的通知》（鄂财绩发〔2018〕5号）	财政厅
12	2020	《关于印发全面实施预算绩效管理系列制度的通知》（鄂财绩发〔2020〕3号）	财政厅

## 2. 评价范围：选择标准与职能分工

评价项目选取标准虽未有明确规定，但在基层实践中一般遵循以下原则：一是社会关注热点领域或重大项目；二是所在地区重点项目；三是资金规模较大的业务支出；四是业务部门及行业的均衡性；五是使用了一般债、专项债、国有资本经营预算或 PPP 模式的项目；六是持续时间较长的项目或政策；七是在上个预算年度曾发生重大事件、重大事故或被上级问责过的单位或项目。在实际操作中，随着评价数量、评价经验的积累，绩效评价主管单位逐步扩大了预算绩效评价的范围。但绩效评价工作也面临更多的挑战，如：财政绩效评价工作与审计部门的职能重叠问题。

## 3. 评价对象：责任、合作、博弈与沟通

在预算绩效评价工作中，根据评价对象分类一般分为：部门整体评价、政策评价和项目评价。这也意味着财政绩效评价工作主要是针对业务局办的具体政策或项目支出的成效，以及主要业务部门整体资金使用的决策、过程、产出和效果。被评价单位的合作、协作及配合较为重要。就农村地区的生态环境治理资金而言，其主要业务主管部门不仅是生态环境局，也可能包括了农业农村、自然资源、城乡建设、水务湖泊等单位。此外，生态环境治理的资金类型和业务类型也较为多样。仅从环境保护领域就包括了污染防治、监测监察、节能减排、环保执法、农村环保、环评许可、循环经济、环保产业经济发展等多项业务，有些地方的环保局还承担了污水处理设施的建设和运行工作。预算绩效评价成功与否的关键因素之一在于被评价单位的配合和态度，也取决于绩效评价数据和信息的可获取性。

## 4. 评价过程：程序和方法

### (1) 评价程序

根据财政部《项目支出绩效评价管理办法》（财预[2020]10号）、湖北省财政厅《省级预算绩效评价管理暂行办法》（2020年）、《全面实施预算绩效管理指南》（2020年）等有关文件规定，事后续绩效评价（又称为：财政评价）的工作流程包括3个阶段，分别是：准备阶段、实施阶段、分析和报告撰写阶段，三个评价阶段又包括了9个实施环节。按照文件规定，总体绩效评价工作时间要求控制在60个日历天之内。

在实际绩效评价活动中，从与其他第三方评估机构的交流过程可以发现，绩效评价工作小组基本能够按照流程要求进行绩效评价工作，但准备阶段的时间一般会压缩至6—8天，以便腾出时间给实施阶段，即资料收集与初审、现场核查、综合评价等环节。当被评价项目的子项较多，预算资金使用单位数量多，且业务内容较为分散的情况下，实施阶段的耗时较长，一般在2—4周时间。考虑到被评价单位的配合情况以及绩效评价过程中的不确定因素，绩效评价实施阶段的时间一般在20个日历天左右，分析和报告撰写阶段的时间控制在8—12个日历天。

### (2) 评价方法

经调研发现，县级预算支出项目的绩效评价中，实际运用较多的方法依次是：卷宗分析、因素分析法（关键绩效指标，KPI）、访谈座谈、实地调研或现场踏勘、满意度调查法、标杆管理法（定额指标分析）。绩效评价团队选择评价方法的主要原则是：评价方法使用的难易程度、评价方法使用的费效比、调查方法获取数据的质量、被评价项目的特点。比如，对于工程类项目一般使用卷宗分析、现场踏勘、定额或标准分析等；资金类或政策类项目一般会选择满意度调查、卷宗分析、因素分析、访谈座谈等方法。最后，有两个绩效评价工作小组采用了德尔菲法来确定指标权重，极少数绩效评价项目中采用了有无对比法、生态环境经济价值评价法中的疾病成本法、成本效益分析（CBA）。

## 5. 评价内容：绩效评价指标体系与评价报告

### (1) 绩效评价指标体系的设计：强制性与灵活性

绩效评价指标体系是绩效评价工作的核心，是衡量被评价单位的成效和不足的主要手段，也是后期奖惩的依据，更是一种工作导向和目标管理工具。当前县级预算绩效评价体系由指标、标准、权重和评分办法等构成，包括了决策、过程、产出与效果四个一级指标，又具体细分为资金管理、资金投入、产出结果、项目效果、满意度等 10 个二级指标。

其中，决策和过程指标为财政部要求的必选指标，同时也侧重预算资金的决策、管理、执行等合规性审查；产出与效果指标为绩效评价主体针对被评价项目的特点等因素，侧重于预算资金的产出、效果和效益等。个性指标可以由绩效评价小组自行决定指标、标准和权重分配。但自 2020 年起，财政部门要求个性指标的权重不能低于 60%。

经调查发现，在针对农村地区生态环境资金的绩效评价中，共性指标尤其是决策指标和过程指标的评价较为简单易行，这是因为以上两类绩效指标的评价标准较为简单明了。绩效评价工作人员只要根据卷宗分析，对比相关法律法规条文，判断是或否合法合规就可以了，评价结果可以明确为“是”或“否”，进而进行打分。

### (2) 评价结论与改进建议：合规、问责或改进

作为绩效评价工作的最终成果文件，绩效评价报告由两个部分构成：一是评价结论；二是佐证材料。在绩效评价结论部分又包括了绩效评价分数和等级，绩效评价指标的得分情况和扣分原因，项目成效、存在的问题和原因，以及下一步拟改进措施。在查阅了 2021 年、2022 年的有关县级农村生态环保资金绩效评价的 18 份报告后，可以发现 17 份绩效评价报告的评分处于 80 分以上水平，评价等级为良或优，只有一份报告为 80 分以下，评价等级为中。

此外，针对县级生态环保资金的绩效评价而言，其扣分点多在项目（资金）决策和过程指标，集中在“绩效目标”“资金投入”“资金管理”等领域，尤其是绩效目标的合理性、明确性指标，几乎所有被评价项目均有较多失分；资金到位率和资金使用合规性上，扣分情况也较为普遍。反而产出指标和效果指标上普遍相对扣分较少（满分 60 分，平均扣分约 7 分），主要失分点在于完成及时性指标和满意度指标。

对应的，在绩效评价报告的“存在的问题和原因”“下一步拟改进措施”部分，也多侧重生态环保资金的绩效目标设定、资金使用的合规性、资金到位率等基本财务管理问题。例如：预算文件中的绩效目标含糊不清，没有量化细化；专项资金的预算支出结构与实际执行情况偏离度较大；环保专项资金未能专款专用，挪作行政运行、扶贫、个人补贴等其他用途；专项资金在下拨到账后沉淀闲置，年末三个月却突击花钱的情况；环保资金也存在到位及时率不高的情况，部分项目资金到账时间为当年 9 月；还有部分乡镇虽申报了有关资金也得到了批复下达，但没有在规定时间内执行使用，导致资金被财政收回的情况等等。

总体来讲，当前县级生态环保资金的绩效评价结论及其改进建议，均较为侧重合规性评价，所发现的问题也集中于目标管理、财务管理、预算管理等合法合规性审查方面。因此相关的改进建议，也主要是针对预算、财务和目标管理等具体业务操作改进层面。县级生态环保资金绩效评价的结论和改进建议显示：当前我国预算绩效评价可能仍处于合规性审查以及问责型评价的阶段，绩效改进和政策完善的建议也有体现，但局限于财政资金的财务管理和预算管理操作层面，预算绩效评价的“财政—业务”融合工作仍有待加强。

### (四) 评价结果运用与评价效果

#### 1. 评价结果的运用

在预算绩效评价报告正式提交给县级财政局绩效科后，绩效管理科室会将绩效报告的缩略版上报财政局分管领导及主要负责人审阅签批。同时，对被评价单位给予书面反馈，包括评价得分、评价等级、主要问题和改进建议。被评价单位需要在规定时间内进行整改。县级财政部门也会将预算绩效评价报告的电子版上传至财政部门的数据平台，以便归档备份。也有两个县级财政局将绩效评价结果报送政府办和县人大进行审阅批示，作为下年度预算编制的参考。

## 2. 绩效评价的作用与效果

就县级农村地区的生态环保财政资金的绩效评价工作而言，其成效较为明显：一是完善了生态环保资金的预算管理机制，建立了针对预算支出的绩效评价体系，形成了从预算编制到绩效评价的管理闭环，初步构建了政府财政资金的内部审查和内部控制机制。二是加强了生态环保资金使用的监管力度，审查财政资金的合法性合规性问题并及时督促整改。三是促使生态环保资金的预算单位或业务局办强化预算意识、责任意识和绩效意识。四是初步建立了以绩效评价为手段的预算绩效问责机制。

### （五）县级预算绩效评价实践：体系构建、制约因素、价值观念与存在的问题

#### 1. 预算绩效评价改革：外部压力、政策目标、推动者和利益攸关者

综合本研究的调研结果可以发现，我国县级农村环保资金预算绩效管理和绩效评价改革的主要背景与动机是：贯彻落实中共中央、国务院《关于全面实施预算绩效管理的意见》（中发[2018]34号）文件精神，让有限的财政资金发挥更大的政策效益，逐步优化政府财政资源配置效率、提升公共服务质量。从预算管理的角度而言，是解决县级政府如何有效管理公共资源，优化资源配置和避免财政资金使用的低效无效、闲置浪费问题。从制度层面看，地方政府不仅需要弥补既有预算评估环节的制度缺陷，还要兼顾科学评价生态环境预算资金及其政策执行效果，为后续政策推进和预算编制提供决策依据。

从制度改革的角度分析，我国预算绩效评价实践是一项“自上而下”式的“强制性”（coercive/statutory）改革活动。改革的基本目标在于建章立制，构建以“绩效规划、绩效监控、绩效评价、绩效改进”为目标的内控体系，建立政府内部的控制、问责与改进机制，从而优化预算资源的有效配置，降低政府运行成本，改善工作效率，提升公共服务的公平性，有效实现公共政策目标。

在县级层面，该项改革的推动者和执行者是县级政府、财政部门。改革的对象是预算资金的使用者，主要包括有关业务局办、一级预算单位、二级预算单位等。与农村生态环保工作直接相关的环境保护、农业农村、自然资源、城乡建设、水利等业务部门，既是改革的被动“执行者”，也是被评价的对象。面对上级和本级政府的改革压力，业务职能部门对内需要进一步改进自身预算管理水平 and 提升内部治理能力，对外还需评估、应对绩效评价所带来的利益影响，进而采取不同的应对策略。

预算绩效评价改革的另一重要核心行动者是第三方评价机构。第三方评价机构的引入也可能为绩效评价改革带来一些不确定因素：尤其是评价团队的专业性、独立性、职业经验、对公共部门运作体系的理解程度、人力资源配备等。最后，其他利益攸关者群体虽未直接参与到绩效评价改革活动中来，但也从该项改革中获益，如：公众、企业等。

#### 2. 县级预算绩效评价实践存在的问题：制度、环境与价值取向

如前所述，当前的绩效评价改革初步建立起了以预算绩效评价为核心的评价体系，构建了政府内部的财政资金审查、控制以及问责机制。但绩效评价的“绩效改进、工作完善”的战略目标未能充分实现。产生这一问题的主要原因在于受到政策环境、会计价值取向和制度变量的影响、绩效改革行动者与利益攸关者的行为博弈等因素制约。现有“治理能力”“制度安排”和“会计价值观”不足以完全实现改革目标。主要制度与技术问题可以归纳为以下几点：

### (1) 绩效意识、内部治理与统筹协调问题

就本次调研结果看，加强预算绩效评价工作已经成为各县区的普遍共识。但就绩效管理的理念认知、内部治理和协同程度而言，各地区、各部门间仍存在较大差异。首先，各县对绩效评价工作的重视程度存在区别，预算单位与财政部门对于绩效评价工作的重视程度也存在较大差异。在没有上级强有力协调统筹，生态环境运行数据未能共享互通的情形下，容易产生财政部门自说自话、单打独斗的现象。其次，地方绩效评价改革存在权利、责任等现有制度安排的调整重构，业务职能部门对于绩效评价工作抱有一定的抵触情绪，该项改革在基层推进遇到了一定阻力。这主要体现在少数职能部门利用专业优势、信息优势为绩效评价设置障碍，使得评价工作推进不畅。再次，县级财政和审计部门在绩效评价领域存在一定的职能交叉重叠的问题。存在权责不清、重复劳动的情况。最后，部分县级生态环境业务管理部门或预算单位，仍然存在“重投入、轻产出”“重使用、轻管理”的情况，其内部绩效管理往往由相关财务科室、办公室或业务科室兼顾，相关工作人员缺乏绩效意识、缺少管理经验、知识储备不足，预算单位内部绩效管理的基础薄弱。

### (2) 能力建设、资源不足与推进缓慢的问题

通过本次调研发现，作为绩效评价主体和制度变革的关键行动者，财政部门的技术能力、人力资源、预算投入仍不能满足快速扩张的县级绩效评价业务需要。某些偏远地区的县区既无能力也无资金用于开展绩效评价活动。首先，预算绩效评价要求实现“全过程、全方位、全覆盖”，然而面对专业繁多、技术密集、规模巨大的生态环保项目和资金，基层财政部门的能力建设、政策学习、人才培养的速度大大滞后于绩效评价工作的需要。其次，对于县级财政部门而言，绩效管理也属于新生事物。该项业务的开展没有经验可循，只能通过省级业务培训、各地经验交流和实际工作中积累。但此类政策学习的效果不太理想，在很大程度上制约了绩效评价工作的推进。一般而言，没有三到五年的实际操作经验，很难对此项工作有深刻认识。此外，就湖北省范围内而言，具备开展预算绩效评价资质、能力和人才的咨询机构并不多见。最后，县级财政用于第三方绩效评价机构的预算经费金额有限，这也会限制外部绩效评价机构用于该项业务的人员配备和资源投入，进而影响绩效评价的效果和质量。

### (3) 事权划分、配套制度与绩效评价改革不匹配的问题

本次调研发现，由于农村生态环保事务的特殊性、复杂性，较大部分的环保事权属于中央—省—市—县的共管事权或上级委托地方代管，其工作绩效也并非一个县区、一个地区、一个省份能决定的，正外溢效应和负外溢效应同时存在。农村生态环保项目、资金和部门的绩效评价工作也受到配套制度、政策和其他领域改革的影响。这一问题在基层生态环保领域的绩效评价活动中表现得尤为突出。县级环保事权、支出责任划分不清，直接引发了生态环境资金绩效评价指标设计、评价结果和奖惩对象错配的问题。

### (4) 项目特点与评价要求：特殊与一般的矛盾

被评价项目的类型、专业性和复杂程度决定了绩效评价的时长、深度、人员投入和费用成本，最终会影响预算绩效评价的结论与绩效报告的质量。被评价项目的特点特性也会为绩效评价工作带来很大的不确定性。本研究中涉及的评价项目，既包括了300万元的年度环境监测监察专项资金，也涵盖了超过3亿元的污水处理PPP工程。但财政部门对于差异极大的绩效评价工作提出了统一的时间要求、经费预算、工作标准和人员投入，这就使得绩效评价报告和评价工作的质量参差不齐。一方面，每个被评价项目均有其特殊性，需要有针对性地规划其评价时长、调查深度、资源投入和评价指标体系设计；另一方面，绩效评价工作又需要标准化、规范化、统一化，增加横向的可比性。这就要求县级财政部门既要“量体裁衣、分类施策”，又要“横向可比、统一标准”。目前县级评价主体没有找到合适的解决路径。

### (5) 绩效评价指标体系的设计与优化的问题

在当前绩效评价过程中，评价指标体系的设计体现了评价重点，也决定了评价的结果。县级预算绩效评价的技术难题较多，在生态环保绩效评价指标体系的设计和运用方面尤其明显。一是绩效评价指标体系设计的普遍性实操难题。预算绩效评价指标体系的设计本身就存在指标设定难、指标量化难、标准细化难、权重确定难、证据收集难、交叉比对难等情况，再叠加了生态环保专业指标的多样性与复杂性，导致当前的县级生态环保绩效评价指标体系的科学性、全面性、客观性、合理性与针对性还有待进一步细化深化、优化提升。尤其是针对产出与效果的指标，由绩效评价工作小组自行设计的个性化指标在实践中遇到了一些争议，出现了绩效评价指标、标准和权重设置不合理、不客观、不统一、不科学的问题。较为极端的案例是，同科目环境保护资金，在不同县区由不同绩效评价团队进行评价，其绩效评价指标、标准、权重和评分标准却大不相同。二是绩效评价执行主体的“财一业”融合亟待加强。第三方评价机构或外部专家可能存在懂审计、懂财务、懂财政，但不懂政策、不懂环保、不懂业务的问题。生态环境领域的专业细分，环保专家的有限性，生态环境专业知识的不足，使得绩效评价指标体系的设计往往受到被评价单位的质疑。同时，由于个性指标或效果效益指标体系设计的专业性不足，又引发了绩效评价结果和评价等级的争议，更导致整改建议的有用性、相关性和可操作性的问题。三是绩效评价指标客观量化与人为操作的问题。在基层绩效评价中，另一普遍存在的问题是针对生态环境指标标准的客观量化问题，主观定性指标数量较多，客观定量指标较少，使得人为操作绩效评价结果的问题极易发生。当然绩效评价指标的制度设计和实际运用问题仅凭县级财政部门很难解决，这需要省级主管部门统一结合本省实际情况，有针对性地改进。

#### (6) 绩效评价结果的应用问题

本次调研的结果显示，县级预算绩效评价结果的应用主要有以下几个用途：一是作为下年度预算资金分配的参考依据；二是加强绩效问责；三是改进预算管理水平或政策调整。但针对生态环境项目的绩效评价却遇到了瓶颈难题：第一，评价结果与预算完全挂钩在生态环保领域可能并不十分适用。这是因为县级生态环境类预算往往由多级政府转移支付、专项资金或配套资金构成，县级预算绩效评价结果对下年度该类预算资金的分配影响较小。换言之，在生态环保领域花多少钱，花到哪里去并不完全是由县一级政府来决定的。第二，草率地将生态环保资金的绩效评价结果与预算完全挂钩，可能会出现“负激励效应”，即：绩效评价结果不佳，预算资金削减；预算经费不足，生态环境治理效果变差的恶性循环。第三，生态环保资金绩效评价的结果对政策优化的作用十分有限。生态环境领域的各类政策也大多由中央或省级政府制定，县级政府发现的问题和政策建议对上级决策者、政策制定者的影响力较小。因此，县级生态环境绩效评价的结果应用，大多局限于预算资金的财务管理和操作层面。

## 四、预算绩效评价体系设计与会计价值观：改进策略与对策建议

当前我国县级绩效评价改革仍处于初期阶段，绩效评价体系制度和评价办法仍存在完善的空间。由于改革进度、经济发展水平、社会背景和治理能力不同，不同地区需要选择适合的工作价值观维度、改革策略和制度安排。

### (一) 改进策略

结合格雷的会计价值理论和本次调研的结果，当前我国中部地区预算绩效评价的改革方向有四个，主要侧重战略调整、制度完善、明确重点和推进路径，具体如下所示：

一是加强预算绩效评价的法规化、标准化。用制度化、标准化的方式，来弥补地方执行层面的经验能力和职业化水平的不足，建立全过程的、清单式的操作规范。这也是新制度主义中所谓的“制度自我强化”过程。

二是加强预算绩效评价实践的统一性、协同性。现有绩效评价主管部门、第三方评价机构或绩效评价外聘专家的专业水平，不足以应对现实中的各类复杂技术难题，因此有必要协同生态环保业务主管部门构建跨专业、多类型的绩效评价指标库，加强生态环保运行信息数据库的共建共享。这也可以弥补第三方咨询机构的技术能力不足、减少县级政府政策推行的交易成本、降

低绩效评价工作的难度。

三是完善问责型预算绩效评价体系，有序向绩效改进型评价过渡。虽然各类政策文件明确我国预算绩效评价的主要目标在于“绩效改进”，但在现有制度环境、能力制约、资源不足的“路径依赖”下，这一目标未能完全达成。预算绩效评价改革活动仍存在较多不确定性因素，地方评价主体、主要参与者、被评价对象及其他利益攸关者也需要一定的时间适应和熟悉政策变化，因此采用“问责”为主、渐进式、阶段式的绩效评价改革模式较为现实稳妥。

四是选择稳妥合理的方式，逐步优化预算绩效评价结果的应用和公开。根据格雷有关会计和审计体系价值观念理论模型分析，我国预算绩效评价结果的应用和公开需要结合改革发展阶段、改革目标来确定。若绩效评价改革以“问责”和“内部控制”为主，那么其评价结果的主要使用者为政府内部决策者、管理者、执行者等内部利益攸关者；如果绩效评价改革以“提高治理水平”“改进绩效”“提升透明度”“加强决策民主性”等目标为主，则其评价结果的使用者则可以扩大到地方人大、政协、地方政府债券债权人、其他利益攸关者。

## （二）对策建议

综上所述，县级层面的预算绩效评价改革实践，仅依靠地方财政部门很难达到预期效果，需要从体制机制与技术优化等方面入手，在省级财政部门的指导下，全方位推进县级预算绩效评价工作，持续提升基层预算绩效评价改革的成效，主要改革措施和建议如下：

### 1. 加强预算绩效评价技术支持

省级绩效主管部门作为预算绩效评价改革的主要推动者，需要进一步推进对预算绩效评价技术的研究，加强对基层绩效评价工作的技术支持和分类指导。一是在已有的 18 个《湖北省部分行业领域绩效指标标准体系》的基础上，推动县级生态环保领域绩效指标库的建设。二是基于各预算科目的生态环保资金类别，结合县级绩效评价工作特点和实际情况，有针对性地推动重点项目财政绩效评价指标体系的标准化，形成具体可行的生态环保专项资金绩效评价指标体系。确保同类型评价项目、同科目财政预算资金，在进行绩效评价时，采用同一套绩效评价指标体系；同时，由不同绩效评价团队、在不同地区进行类似业务绩效评价工作时，采用统一的绩效标准，压缩、弱化主观因素和人为干扰。三是结合预算绩效评价类型，继续推进县级绩效评价工作程序的规范化、标准化、流程化和统一化。在《湖北省全面实施预算绩效管理工作指南（第二版）》《第三方机构参与预算绩效管理》《预算绩效管理制度编制指南》等文件标准的基础上细化深化，制定颁布县级部门、项目和政策三种预算绩效评价工作的手册清单、操作指南等指导性文件，确保基层绩效评价活动有规可依、有章可循、有据可查。四是以县级财政部门 and 现有预算编制信息系统为基础，逐步构建全省范围内的预算绩效评价信息数据库，实现“体系完整、反映全面、分类明晰、横向可比、便于操作”的预算管理目标。五是协调各方力量，集中湖北省学术科研资源，依托行业协会和专业团体，针对基层绩效评价技术的重难点问题，进行课题研究和攻关。

### 2. 构建多层次、多领域的绩效评价协同治理机制

当前县级财政部门与业务职能部门的统筹协调机制并未完全建立起来，财政融合程度较低，极大制约了预算绩效评价工作的推进。为实现预算绩效评价改革目标，需要构建各行业、各领域、各层次的绩效评价协同机制。首先，在省级层面需要根据生态环保行业领域特点，与生态环境、农业农村、自然资源、城乡建设、水利水务、市场监管等部门协调沟通，在政策目标、职能目标、指标设置、标准制定、数据共享、问题反馈、结果应用、政策改进等绩效评价核心环节紧密合作，建立联席会议制度或绩效评价工作领导小组，共同推进全省生态环保领域的协同合作。其次，在县级执行层面，财政部门 and 预算单位也需要加强财政、业务的深度融合。尤其是在预算绩效评价中的绩效指标体系设计 and 专业数据信息的共建共享环节，以减少开展绩效评价工作的交易成本，降低评价工作的难度与不确定性，加强绩效评价结论的信度和效度。最后，县级财政部门有义务加强对预

算单位的绩效管理业务培训指导，在重点绩效评价实施过程中，尊重生态环保行业领域的差异性和特殊性，充分征求听取业务职能部门的合理化建议和诉求。

### 3. 加快县级财政部门的绩效管理能力建设

一是加强县级财政部门绩效管理科室的人员配备，引入业务骨干，弥补当前绩效评价工作人手短缺的问题。二是继续加强财政系统内部绩效管理人才培养，参加全省绩效管理培训和财政厅举办的绩效评价专题培训。县级财政部门也可以定期邀请绩效评价专家学者、行业专家对工作人员进行业务交流和实操培训，培养能够独立开展项目评价、政策评价和部门评价的业务骨干。三是加大对绩效评价的预算经费投入。预算绩效评价工作虽不能直接创造“收入”，但可以促进对财政资金的节约，降低公共资源的浪费，这也是绩效评价的价值所在。

### 4. 加强业务职能部门的绩效意识和绩效管理水平

首先，生态环保预算单位需要树立绩效意识，在预算编制、预算审批、预算执行环节，将绩效管理工具与生态环保事务管理相结合，提升内部治理水平。其次，县级绩效主管部门可以举办有关绩效评价政策法规、典型案例等学习讲座，强化预算单位的知识储备和对绩效管理工作的认知。再次，绩效主管部门可以在政府系统内部，适时通报全县各单位年度财政绩效评价的结果，树立典型；也可以定期向业务部门发送全县绩效评价工作报告、季度简报、情况通报、重要工作提醒等，督促业务局办内部绩效管理工作的推进。最后，在必要时，预算绩效主管部门可以采取临时借调、挂职锻炼等方式向业务主管单位派出绩效评价业务骨干，协助其提升绩效管理能力。

### 5. 完善对第三方绩效评价机构的监管制度

基于《财政部关于委托第三方机构参与预算绩效管理的指导意见》《第三方机构预算绩效评价业务监督管理暂行办法》、湖北省第三方机构参与预算绩效管理系列地方标准等文件，适时拟定并颁布湖北省对第三方绩效评价机构的监督管理办法，完善对第三方评价机构的监管能力和监管体系，规范第三方机构的绩效评价活动，评估第三方机构的工作质量，建立对第三方机构的绩效评价工作问责制度，提升绩效评价工作的科学性、公正性和可信度。

### 6. 适时评估和动态调整

县级政府及财政部门作为预算绩效评价改革的基层执行者，需要在3—5年的时间范围内，对县级预算绩效评价工作的进展、成效和问题进行适时归纳总结典型案例、经验教训，及时发现改革中存在的问题，向上级主管部门和决策者汇报，调整政策方向和改革策略。同时，生态环境领域的政策调整也会带来县级生态环保预算资金规模、结构的变化，绩效评价工作也需要随之进行协同优化。

## 五、结语

通过对湖北省五个县区的预算绩效评价改革及其实施效果的研究，可以看到：当前我国县级生态环境财政资金的绩效评价改革取得了阶段性的成效，在县级层面基本建立起了预算绩效评价框架体系。但由于我国预算绩效评价改革的时间较短，基层的实践活动也遇到了一些制度与技术上的难题，影响了绩效评价结果的全面性、科学性和公正性。主要体现在：绩效评价主体的治理能力和技术能力的不足，政策目标的实现程度，评价对象与评价主体的合作方式和博弈结果，评价方法和评价程序的设计，评价项目的专业性、复杂性和行业特点，被评价单位的内部治理水平和经验，以及个性评价指标、标准和权重的设计，也在很大程度上影响了绩效评价工作的效果及其进一步的推广应用。因此，针对县级预算绩效评价工作调研，结合制度主义的理论分析框架，本文提出了战略调整、制度完善、明确重点和逐步推进的改进策略，具体措施包括：加强预算绩效评价技术支持，

---

构建多层次多领域的协同治理机制，提升县级财政部门的管理能力，加强预算单位的绩效意识和内部治理水平，完善对第三方机构的监管制度，适时开展阶段性评估，及时进行动态调整等。

本研究的贡献可能有以下三点：第一，通过分析 2018 年以来我国县级生态环境财政资金绩效评价改革的经验教训，加深对我国公共部门绩效评价运作机制的全面认知。第二，本研究为我国地方预算绩效评价改革的体系构建和政策实践提供了一个可以参考的案例。第三，本研究为会计价值取向对地方预算绩效评价结果的影响提供了一个观察的窗口。

本研究的不足之处在于：以中部省份的县区为研究对象，研究样本和数量较少，且集中于生态环保领域，因此，本文某些研究结论的一般化可能会受到关注。尤其是我国东部经济发达地区的县区级政府，由于经济、技术、社会和治理能力不同，其预算绩效评价的改革可以采用不同的推行路径和方式方法。本文采用了参与式研究方法，虽然该种研究方法可以获取深度、丰富的研究数据，但研究的中立性和客观性也可能会受到质疑。本文研究涉及到的被评价资金和项目均为财政评价项目，即重点评价项目和财政再评价项目，属于事后评价的方法，事前评价和事中评价项目，职能业务部门的自我评价活动本文未有涉及。这也需要未来进一步地研究。

#### 参考文献：

- [1] 财政部预算司 .2023 年中央财政预算，2023 年中央对地方转移支付 [DB/OL].[http://yss.mof.gov.cn/2023zyczys/202303/t20230327\\_3874861.htm](http://yss.mof.gov.cn/2023zyczys/202303/t20230327_3874861.htm), 2023-05-03/2023-05-03.
- [2]Reichborn-Kjennerud K, Johnsen Å . Auditors' Understanding of Evidence: A Performance Audit of an Urban Development Programme[J]. Evaluation, 2011, 17(3).
- [3]Parker L D, Jacobs K, Schmitz J. New Public Management and the Rise of Public Sector Performance Audit: Evidence from the Australian Case[J].Accounting, Auditing & Accountability Journal, 2019, 32(1).
- [4]Loke C H, Ismail S, Hamid F A. The Perception of Public Sector Auditors on Performance Audit in Malaysia: An Exploratory Study[J]. Asian Review of Accounting, 2016.
- [5]Donaldson S I, Lipsey M W. Roles for Theory in Evaluation Practice [M]. Thousand Oaks, Calif: Sage, 2006.
- [6]Pollitt C. Performance Audit in Western Europe: Trends and Choices[J]. Critical Perspectives on Accounting, 2003, 14(1/2).
- [7]Funnell W. Performance Auditing and Adjudicating Political Disputes[J]. Financial Accountability & Management, 2015, 31(1).
- [8]Lonsdale J,Wilkins P A, Ling T. Performance Auditing: Contributing to Accountability in Democratic Government [M]. UK: Edward Elgar Publishing, 2011.
- [9]Steccolini I, Rana T, Bracci E, et al.Performance Auditing in the Public Sector: A Systematic Literature Review and Future Research Avenues[J].Financial Accountability and Management, 2022, 38(3).
- [10]Lonsdale J. Developments in Value-for-money Audit Methods: Impacts and Implications[J]. International Review of Administrative Sciences, 2000, 66(1).

- 
- [11]Put V. Norms used: Some Strategic Considerations from the Netherlands and the UK[M].UK: Edward Elgar Publishing, 2011.
- [12]Van Loocke E, Put V. The Impact of Performance Audits: A Review of the Existing Evidence[M]. UK: Edward Elgar Publishing, 2011.
- [13]Parker L D, Schmitz J, Jacobs K. Auditor and Auditee Engagement with Public Sector Performance Audit: An Institutional Logics Perspective[J].Financial Accountability & Management,2021,37(2).
- [14]Johnsen Å, Reichborn-Kjennerud K, Carrington T, et al.Supreme Audit Institutions in a High-impact Context: A Comparative Analysis of Performance Audit in Four Nordic Countries[J].Financial Accountability & Management, 2019,35(2).
- [15]Ling T. New Wine in Old Bottles? When Audit, Accountability, and Evaluation Meet [M].London;New York: Routledge, 2007.
- [16]Barzelay M. Central Audit Institutions and Performance Auditing: A Comparative Analysis of Organizational Strategies in the OECD[J]. Governance, 1997, 10(3).
- [17]Saint-Martin D. Managerialist Advocate or “Control Freak” ? The Janus-faced Office of the Auditor General[J].Canadian Public Administration, 2004, 47(2).
- [18]Morin D. Controllers or Catalysts for Change and Improvement: Would the real Value for Money Auditors Please Stand up?[J].Managerial Auditing Journal, 2003.
- [19]Morin D. Auditors General’s Impact on Administrations: A pan-Canadian Study (2001-2011)[J]. Managerial Auditing Journal,2014.
- [20]Leeuw F L. On the Effects, Lack of Effects and Perverse Effects of Performance Audit[M]. UK: Edward Elgar Publishing,2011.
- [21]Barrett P. Performance Auditing—what Value?[J].Public Money & Management, 2010, 30(5).
- [22]Amyas Morse. Debate: Performance Auditing—What Value? A Response to Pat Barrett[J].Public Money & Management, 2010,30(6).
- [23]杜冰丽 . 财政专项资金绩效审计的问题及对策建议[J].经营与管理, 2019, (7) .
- [24]黄跃红 . 低碳经济下环保资金绩效审计的问题及对策[J].财政监督, 2018, (17) .
- [25]杨录强 . 环保专项资金绩效审计评价指标体系构建[J].财政监督, 2018, (22) .
- [26]葛秋易, 宋雷蕾, 梁冬梅, 等 . 环保专项资金审查管理工作及相关绩效评价体系探讨[J].环境保护与循环经济, 2020, (7) .
- [27]左英胜楠 . 环保资金绩效审计研究[D]. 济南: 济南大学, 2018.

- 
- [28]吕均焜 . 环保专项资金绩效审计评价体系 构建与应用研究[D]. 重庆: 重庆工商大学, 2021.
- [29]宋金中, 冯梅 . 环保资金审计要点[J]. 中州 审计, 1999, (9) .
- [30]杨慧珊 . 环保专项资金绩效审计问题探析 [D]. 南昌: 江西财经大学, 2022.
- [31]黄溶冰 . 节能减排的环境审计规制研究[M]. 北京: 经济科学出版社, 2014.
- [32]袁广达 . 环境管理会计[M]. 北京: 经济科学 出版社, 2016.
- [33]田冠军, 谭璐, 刘诗雨 . 基于 BSC 的环保资 金绩效审计评价指标体系构建[J].重庆理工大学学 报(社会科学), 2015, (10) .
- [34]房巧玲, 侯倩 . 环保专项资金绩效评价的 费用效益分析框架——基于福利经济学的视角[J]. 会计与经济研究, 2016, (4) .
- [35]程亮, 孙宁, 宋玲玲, 等 . 基于逻辑框架法的 中央环境保护专项资金项目评估方法研究[J].环境 科学与管理, 2013, (11) .
- [36]万寅婧, 潘铁山, 戴明忠, 等 . 环保专项资金 项目绩效评价个性指标设计研究——以江苏省省级节能减排(重点污染 排放治理)专项引导资金为 例[J].环境科学与管理, 2012, (10) .
- [37]马建峰, 高永宁, 汤晓静 . 系统效率视角下的 绩效审计对象与项目遴选方法研究[J]. 审计研究, 2015, (1) .
- [38]徐素波 . 生态文明绩效审计评价指标体系 构建研究[J].会计之友, 2022, (19) .
- [39]卢萍, 周宇杰, 杨宇航 . 环保专项资金绩效 审计研究[J]. 当代会计, 2021, (01) .
- [40]胡建美, 王泽彩 . 财政环保专项资金预算绩 效管理机制研究[J].财政科学, 2021, (07) .
- [41]胡晋湘 . 刍议环境保护专项资金审计[J]. 中 国乡镇企业会计, 2011, (08) .
- [42]邓子怡 .A 市环保专项资金绩效审计问题探 析[D]. 南昌: 江西财经大学, 2022.
- [43]宋景萍, 张伟, 朱姝 . 绩效评价视角下财政 专项资金管理探究[J].财政监督, 2022 , (14) .
- [44]Gray S J. Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally[J]. Abacus, 1988, 24( 1).
- [45]Albuquerque F, Santos P G, da Penha E P, et al. Assessing the Stakeholders ' Responses in Public Discussions of IPSASB Standards from a Cultural Perspective[J]. Public Money & Management, 2023.
- [46]Bansal P, Smith W K, Vaara E. New Ways of Seeing Through Qualitative Research[J]. Academy of Management Journal,

---

2018, (4).

[47]Vande Ven A H. Engaged Scholarship: A guide for Organizational and Social Research[M]. New York: Oxford University Press on Demand,2007.