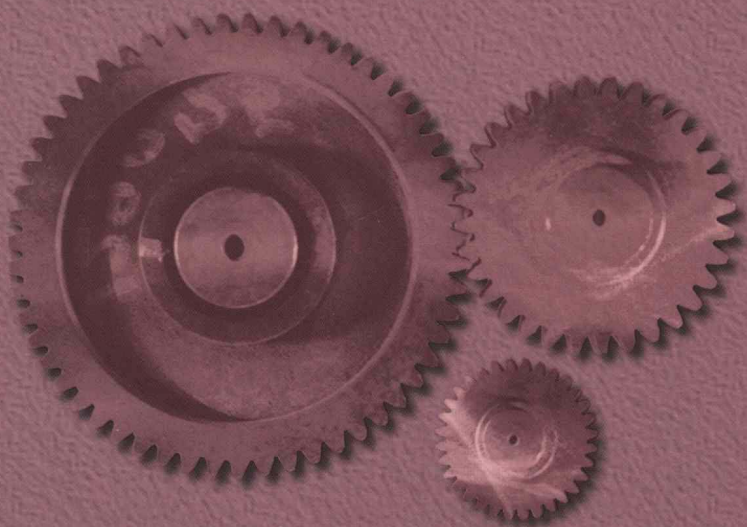


QIYEJINGJIZERENSHENJIPINGJIAFANGFA



● 陈宋生 著

# 企业经济责任审计 评价方法



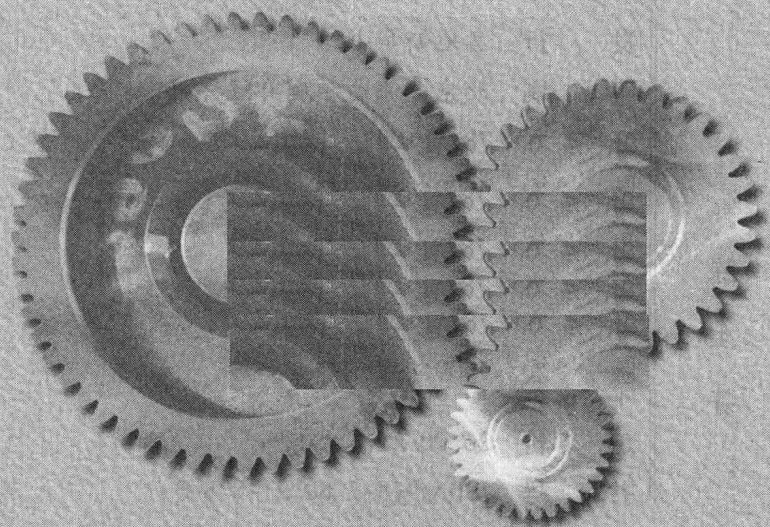
中国时代经济出版社  
China Modern Economic Publishing House

QIYEJINGJIZERENSHENJIPINGJIAFANGFA



• 陈宋生 著

# 企业经济责任审计 评价方法



中国时代经济出版社  
China Modern Economic Publishing House

图书在版编目(CIP)数据

企业经济责任审计评价方法/陈宋生著. —北京:中国时代经济出版社,  
2009. 1

ISBN 978-7-80221-838-3

I. 企… II. 陈… III. 企业管理—经济责任审计—评价 IV. F239.47

中国版本图书馆CIP数据核字(2008)第212259号

企业  
经济  
责任  
审计  
评价  
方法

陈  
宋  
生  
著

出 版 中国时代经济出版社  
地 址 北京市西城区车公庄大街  
乙5号鸿儒大厦B座  
邮政编码 100044  
电 话 (010)68320825(发行部)  
(010)88361317(邮购)  
传 真 (010)68320634  
发 行 各地新华书店  
印 刷 北京鑫海达印刷有限公司  
开 本 787×1092 1/16  
版 次 2009年2月第1版  
印 次 2009年2月第1次印刷  
印 张 11.75  
字 数 206千字  
印 数 1~5000册  
定 价 26.00元  
书 号 ISBN 978-7-80221-838-3

版权所有 侵权必究

# 序言

陈宋生博士选择经济责任审计评价方法作为研究视角进行深入探讨，中国审计学会对此项研究给予肯定，并以课题形式予以资助。课题组经过齐心努力，完成了研究工作，研究结果成为《企业经济责任审计评价方法》一书，我认为很有价值。

追溯中国特色的经济责任审计，大致启动于1985年。当时在东北和华东一带开始实施厂长经济责任审计，主要评价财务状况。次年，新成立不久的审计署就发文在全国开展厂长离任经济责任审计，接着1988年开展全民所有制工业企业承包经营责任审计。直至1999年5月发布《国有企业及国有控股企业领导人员任期经济责任审计暂行规定》，标志着经济责任审计的正式开展。

从1998年至2003年，全国各级审计机关共审计国有企业领导人2.1万人，查出管理责任和直接责任违纪金额近1960亿元，有关部门运用审计成果，对相关责任人进行查处，给予免职、降职与撤职处分2341人，党纪政纪处分238人，移送纪检监察部门查处731人，移送司法机关处理550人（见《中国审计史》第三卷第440页）。可见，经济责任审计作为一种政府部门内部的制衡与约束机制，在促进保障与促进经济健康有序发展、遏制贪污腐败等方面发挥了重要作用。

当然也应该看到，由于各种主观与客观原因，经济责任审计的开展和效果还不尽如人意。譬如开始审计工作时被审计者已经离任履行新职，即所谓“先离任后审计”，导致“离任审计走过场”；又譬如开展经济责任审计过程中采用什么指标，在有些审计机关成为弹性选择。这都对经济责任审计的权威性产生极大的负面效应。长此以往，经济责任审计的有效性将大受影响。有鉴于此，学术界和专业界必须加强研究，给以扎实理论和有效方法的支持。这正是陈博士课题组开展专题研究的特定背景。

《企业经济责任审计评价方法》一书，以国有企业经济责任审计为例展开研究。作者首先回顾了经济责任审计评价指标体系的历史沿革，将其分为三个阶段：财务指标为主时期（20世纪80年代~1992年）、评价指标缺失时

期（1992年～1997年）和财务指标与内部控制流程指标应用时期（1998年～现在）。当前政府审计部门在经济责任审计中所依赖的评价指标，主要来自国资委确定的一套指标、以及财政部的《企业绩效评价操作细则》。这些指标在指标权重、目标值的确定和计分方法等方面存在不完善问题，原因是由于存在国有企业预算软约束、以及指标属性本身存在学习效率退步效应等。

作者随后采用实验研究发现，存在着随机运用审计标准现象，即审计人员容易随机运用他们对审计标准的判断。作出审计决定后，为了维护其审计决定的正确性，可能会强化其对审计标准运用准确性的解释，即固化现象。采用1984年至2006年审计机关违纪款处理数据的分析，得出与上述基本相同的结论。总体而言，审计机关在处理中，能够较好地执行审计有关规定，但是也存在着审计依据随意性运用的问题，表现在应上缴违纪款比率与应归还挪用款比率，呈出此消彼长的趋势，说明审计机关在执法过程中，存在着寻求平衡的现象。

书中继续分析中国的经济责任审计指标体系构建中存在的四个弱点，表现为：其一，偏重财务指标，忽略其他非财务指标；其二，偶尔引入内部控制流程指标，未形成规范，从而未能发挥应有的控制警示作用；其三，法规中论及应当考虑企业的社会责任及员工利益，但是审计部门未真正应用于实际；其四，国资委、财政部等颁布了过多的指标，未能发挥联动作用。

造成上述问题的原因，包括主客观两个方面：主观原因有，审计领导人的畏难情绪、国有企业存在预算软约束、指标属性本身存在问题（如计量指标存在进步、退步学习现象、选择问题、抑制问题、共识问题）；客观原因有，外部变化也会导致计量指标的失效、“因用而废”与逐渐失效、企业的真实经济价值无法直接观察和测量、很难自下而上累加大量的非财务标准、国企规模大层次多、评价指标七个目的难以同时达到等。

1992年，美国的管理会计和管理咨询专家卡普兰和诺顿提出平衡计分卡，呼吁摒弃纯粹以财务指标考核企业及领导人业绩的思路，提倡兼顾财务指标和非财务指标的作用。自平衡计分卡诞生以来，从世界五百强企业到政府机关、事业单位，越来越多地采用不同方式引入平衡计分卡方法计量业绩，并因此取得不同程度的成功。基于此，本书提出以平衡计分卡理论构建经济责任审计指标体系，认为这是国有企业改革、对外开放与企业发展的需要，也是法规和构建和谐社会的政治需要。

构建经济责任审计指标体系的原则，应当考虑到普遍适用的标准、各个地区的不同特点、不同行业、不同企业特色等四方面的情况，分层次构建指标体系。平衡计分卡一般从财务、客户、内部流程，以及员工学习与提高四个层面考虑指标体系，本书还引入可持续发展指标。构建指标体系时应当考虑构建原则、总目标与假设、影响因素（包括政治、经济、文化与科技、法律等）。

是否引入平衡计分卡用于中国的经济责任审计，本书基于审计人员的问卷调查力图论证这一问题。调查发现，受访者个人素质的高低对经济责任审计、评价指标及平衡计分卡的认识上存在差异，其中影响最大的是审计人员所处的地理位置。另外，审计人员的学历、培训、上网等因素的不同，对平衡计分卡的认识并不一致。调查发现，经济责任审计受到法规、指标及目标值等因素的影响。

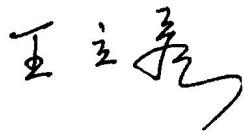
我认为，本书的新意体现在三个方面：一是构建了以平衡计分卡为依据的经济责任审计指标体系；二是以实证研究方式验证了我国存在的审计标准随机运用“潜规则”，体现在审计处理中存在地区差异现象等；三是采用规范的问卷调查方式，就审计人员对平衡计分卡的认识和运用进行了大样本问卷调查，这在目前我国政府审计同类研究中是不多见的，也为类似政府审计研究提供了一个较好的借鉴。

纵观全书，也存在着不足之处，譬如接受审计调查的样本中，以中部地区偏多，西部地区较少，容易产生选择性偏见。再譬如，在实证研究中，可能是由于难以获取数据，回归分析模型中没有引入适当的控制变量，可能会使结论的可靠性受到一定影响。这些都有待于今后的研究中进一步改进完善。

作为陈宋生博士在北京大学博士后流动站期间的合作导师，我与他相处较多。在当今市场大潮冲击下，他能够静心向学，在站期间对自己严格要求，以实事求是、客观严谨的态度对待学习和研究，获得中国博士后研究基金资助。他也倾心讲坛，出站以后转入北京理工大学任教，肩负起更多的教育和学术责任。

本专著是继他博士论文专著《政府绩效审计研究》后的又一部审计专著。作为从事过多年政府审计实务，并担任过审计机关行政职务的学者，陈博士对政府审计实务有很深的感悟，历经博士生与博士后连续五年的理论砥砺，现又在高校从事教学与研究，本书当是他多年实务工作与理论学习的结晶。我相信，本书能够对不同层面的读者给以启迪。在中国时代经济出版社出书之际，有他邀我，我既高兴看到专著的出版，也很乐意为本书写序。

北京大学光华管理学院教授  
国际财务与会计研究中心主任



2009年元月于北京大学

# 目 录

<b>1 引 言</b>	<b>1</b>
1.1 企业经济绩效	1
1.2 企业领导人经济责任	2
1.3 企业经济绩效与企业领导人经济责任的异同	2
1.4 文献综述	4
1.5 本书的结构安排	11
<b>2 经济责任审计评价指标现状与分析</b>	<b>15</b>
2.1 企业业绩评价指标的演变	15
2.2 评价指标的规制演变	17
2.2.1 《企业效绩评价操作细则》指标分析	17
2.2.2 《中央企业负责人经营业绩考核暂行办法》指标分析	19
2.2.3 《中央企业综合绩效评价实施细则》指标分析	27
2.2.4 国资委法规的比较与分析	29
2.3 企业领导人经济责任审计评价指标的演变	34
2.3.1 财务指标为主时期（20世纪80年代~1992年）	34
2.3.2 评价指标缺失时期（1992~1997年）	35
2.3.3 财务指标与内部流程指标并用时期（1998~至今）	35
2.4 经济责任审计指标运用状况	37
2.5 经济责任审计法规的演变分析	41
2.5.1 法规分析	41
2.5.2 评价指标中存在问题分析	43
2.5.3 存在问题的原因分析	45
2.6 国外经济效益审计中评价指标的应用	48

<b>3 审计标准随机运用的经验证据</b>	<b>50</b>
3.1 文献综述	50
3.2 区别——巩固理论	52
3.3 案例研究 1 的过程与结论	53
3.4 案例研究 2 及结论	56
3.5 结论与建议	60
附录：关于审计标准判断的问卷调查	62
<b>4 审计差异化处理的实证分析</b>	<b>69</b>
4.1 问题的提出	69
4.2 假设的提出	70
4.3 数据与模型	74
4.4 实证检验	75
4.5 结论与建议	92
<b>5 平衡计分卡理论与经济责任指标体系的构建</b>	<b>94</b>
5.1 计量企业业绩评价模型的文献回顾	94
5.1.1 绩效计量指标的改革历程	94
5.1.2 计量指标的变化（1960 年代～至今）	95
5.1.3 多种计量企业业绩的计量模式回顾	96
5.2 理论基础	99
5.3 引入平衡计分卡的理论分析与实践解释	100
5.3.1 指标体系的理论解释	100
5.3.2 对外开放与企业发展的需要	101
5.3.3 法规要求	102
5.3.4 政治需求	103
5.4 指标构建原则与要求	103
5.4.1 计量指标总目标与假设	103
5.4.2 计量指标原则	104
5.4.3 计量指标影响因素	106
5.4.4 计量指标分类和计量尺度	110
5.4.5 指标层次的构建	110



5.5 基于平衡计分卡的案例分析——以美国审计总署的应用为例	112
5.5.1 美国审计总署的平衡计分卡计量方法	112
5.5.2 基于美国审计总署审计报告的案例分析	115
5.5.3 美国审计总署运用平衡计分卡的特点	119
<b>6 基于中石化公司评价指标的案例分析</b>	<b>121</b>
6.1 中石化公司简介	121
6.2 经济责任审计指标设计	122
6.2.1 指标层级	122
6.2.2 指标的权重设计与处理	127
6.2.3 指标的衡量	129
6.3 经济责任审计评价体系的具体运用	130
<b>7 基于平衡计分卡的经济责任审计实证分析</b>	<b>138</b>
7.1 文献综述	138
7.2 研究方法 with 调研方法	141
7.2.1 预测试研究	141
7.2.2 调研方法与样本	141
7.2.3 描述性统计	142
7.3 有关平衡计分卡理念的统计检验	147
7.4 主成分分析	152
7.5 结论	160
附件：经济责任审计问卷调查表	161
<b>8 结论与建议</b>	<b>166</b>
8.1 结论	166
8.2 建议	167
<b>参考文献</b>	<b>171</b>
<b>致谢</b>	<b>177</b>

# 1 引言

作为理性经济人，国企领导人十分重视相关部门考核中所引入的评价指标，并为此努力改善这些测量指标的绩效，即使这些指标并非企业真正应当追求的绩效，“评价什么，得到什么”，所以经济责任审计中评价指标的选择与确认是重要的。当然，这些评价指标的频繁使用将引致被审计单位相机抉择，引致其渐渐失效，审计部门面临着寻找新的考核指标的压力。所以，构建一套永恒不变、一以贯之的指标体系是不切实际的。就目前现状而言，经济责任审计评价指标中侧重于运用财务指标，很少涉及其他指标，更未形成一套完善有效的指标体系。另一方面，一些国企已经追随国际管理最新实践，经营管理中开始注重社会责任（如中国移动、中国石化等单位每年一度发表社会责任报告）及员工学习（一些企业提出终生学习概念）等，经济责任审计未及时反映出这些变化，审计评价已落后于实践。这种状况如不改变，将阻碍经济责任审计的有效实施，影响国企的长远发展。基于此，如何因应形势，改进现有经济责任审计指标体系是审计部门亟待解决的问题。

## 1.1 企业经济绩效

成立企业的目的主要以实现盈利为目的，体现为经济绩效，盈利的多少体现了企业经济绩效的好坏，二者呈正相关关系，盈利越多，企业经济绩效越好。盈利的大小需要一套经济指标予以量化。这套经济指标便构成了企业经济绩效的考核指标。目前，国内外评价企业经济绩效的指标主要从盈利水平、资产运营水平、偿债能力和后续发展能力等四方面来设计。《中央企业经济责任审计实施细则（2006）》规定，企业绩效评价是指在财务基础审计的基础上，采用企业绩效评价指标体系，通过定量和定性相结合的评价方法，从企业的盈利能力、资产质量、债务风险、发展能力等财务绩效与管理绩效角度，对企业负责人任职期间企业的经营绩效进行全面分析和客观评价。当然，单纯以经济绩效考核企业易误导企业过于追求经济利益，因而目前无论是国资委评价企业还是审计部门进行经济

责任审计，不仅关注财务指标，也关注管理绩效指标，体现出以综合绩效取代经济绩效的趋势。

### 1.2 企业领导人经济责任

由于受各种因素的制约，企业所有者无法直接经营管理企业，需要委托他人经营管理企业，所有权与经营权形成分离，受托方就对委托方承担了受托经管责任。这种经管责任一般以委托与受托双方签订合约的书面形式将双方的权利与义务固化下来，受托方的经济责任就此形成。当然，由于未来存在着诸多不确定性，合约不可能完备。因而，合约从制订到执行中也可能存在诸多不确定性。就受托者而言，就可能会有合约签订前的尽可能增加自己利益减少不利因素的逆向选择倾向；而合约签订后，则存在尽可能少承担责任多分享收益的道德风险行为，为了抑制或减少这种事后道德风险，防止后续合约签订中的逆向选择行为，委托方就产生了对受托人所承担的经济责任进行监督的需求。另一方面受托方为了证实自己的勤勉与清白，也希望有一个第三方作为公证人，对自己的经营成果予以签证。这样的第三方必须不受双方约束，独立、客观、公正，这样的第三方就是审计。这便有了企业领导人的经济责任审计的需求。

根据现有法规规定，企业经济责任是法定代表人对任职期间的企业资产负债损益的真实性、合法性和效益性，以及有关经济活动应负的责任。因而经济责任审计就是对企业法人在任期间的资产负债损益的真实、合法和效益，以及有关经济活动应当负有的经济责任所进行的监督和评价活动。审计对象是企业法定代表人；审计委托人是干部管理部门，包括国资委、企业上级主管部门；审计主体是接受委托的政府审计、内部审计或民间审计机构；审计内容是企业的经济活动；审计目的是加强对企业法人的管理和监督，确认或解除企业领导人的经济责任，以提高企业效益。

《中央企业经济责任审计实施细则（2006）》规定，经济责任评价是指根据企业财务基础审计结果和绩效评价结论，综合考虑企业发展基础、经营环境等方面因素，对企业负责人任职期间的主要经营业绩和应当承担的经济责任进行评估，对企业负责人任职期间履行工作职责情况得出较为全面、客观和公正的评价结论。

### 1.3 企业经济绩效与企业领导人经济责任的异同

企业经济绩效表现为企业整体的经济效益，其是否完成预期绩效指标的要

求，受到多种因素的影响，如全体员工及其他利益相关方的努力程度，宏观及微观经济环境的影响。企业领导人经济责任是企业法定代表人对任期内对经营所应实现各种考核指标要求的法定职责。一般而言，企业经济绩效的考核能够反映企业领导人大部分所应承担的职责。但是就考核指标而言，对企业业绩进行考核的绩效指标部分地反映了企业负责人的贡献，但尚不能全面反映企业负责人的经营业绩，因为企业绩效不但受经营决策的影响，还受经营环境等其他因素的影响。因此，对企业进行业绩评价时，应该区分对“人”与对“事”的考核，分别运用不同的评价办法<sup>①</sup>。具体体现在：

第一，从二者界定的范围而言有所不同。企业经济绩效（前者）范围更加广泛，表现为与企业经济活动有关的各种绩效，如果进行考核，其考核范围广泛。后者主要以委托方与受托方签订的合约为基础约定企业领导人应当承担的经济责任，而合约的签订需考虑多重因素的影响，如主观因素与客观因素对企业经济绩效的影响，主观因素如领导人的素质、能力、努力程度、员工队伍素质等；客观因素如国家法律制度的变更、经济大环境、科技因素、社会文化因素、地震等自然环境因素影响所造成的的系统性风险等，一些因素并不能完全由企业领导人控制，所以也不必承担经济责任。因而，企业领导人的经济责任范围与企业经济绩效有所不同。

第二，二者的内容有所不同。企业经济绩效主要从盈利水平、资产运营水平、偿债能力和后续发展能力等四方面界定。不同行业与企业采用的考核指标基本相同或类似。而企业领导人经济责任受制于不同的主观与客观因素的制约，各企业所承担的经济责任可能各不相同，甚至同一企业前后期的领导人承担的经济责任也会有所不同，因而其考核指标会因时间或地点的变化采用不同的考核指标。

第三，二者产生的后果不同。企业经济绩效的实现是企业经营的成果体现，承担责任的可能是企业全体员工，也可能包括委托方，因而其责任范围并没有明确界定。企业领导人的经济责任意味着领导人面临着无法完成任务的风险，领导人必须承担相应的责任。

当然，二者之间存在着密切联系。企业经济绩效的实现意味着企业领导人经济责任的解除，二者的内容有很大一部分重叠。企业领导人经济责任的考核内容会体现在企业经济绩效中。

综上所述，本书的企业领导人经济责任评价指标中，将有部分指标与企业绩

<sup>①</sup> 引自《中央企业综合绩效评价管理暂行办法》（2006）。

效指标重叠,《关于加强中央企业经济责任审计工作的通知》(国资发评《2008》53号)规定,企业应当“结合《中央企业综合绩效评价管理暂行办法》(国资委令第14号),积极探索建立适合本企业的绩效评价体系,将绩效评价运用到经济责任审计工作中”。本书遵从这一规定。另外,本书后文研究中,若非特别指明,皆是以国有企业经济责任审计为研究对象。

## 1.4 文献综述

自从1999年正式开展任期经济责任审计以来,国内理论界对此研究主要集中于四个方面:

(1) 研究经济责任审计是否应该存在的理论求证(许百军,2005;李季秀,2001;缪新,2002)和法律属性、角色定位问题(崔孟修,2007;刘颖斐、余玉苗,2007;《我国经济责任审计法律问题研究》课题组,2007;蔡春,2007;宋文阁,2007;王秀明,2006;李晓明,2004)。研究认为,经济责任审计的产生是由于所有权与经营权的分离,需要有独立的第三者对经营者所应承担的责任进行确认或解除。因而,在当前条件下,应当且有条件开展经济责任审计,它是对审计理论的丰富、发展与完善。

(2) 经济责任审计理论构建,作为审计的一门独立学科,需要从理论上予以构建。从经济责任审计发展历史(薛岩,2000)、对象(徐雪林,2005)、属性(陈波,2005)、内部控制(于保和,2002)、实践应用(耿建新,2001;高子宏,2002)、审计方法(周云平,2005)、风险(秦小丽,2005)和重要意义(刘满堂,2000)等方面构建经济责任审计理论,这种构建,主要论述学科建设方面的话题,从现有的审计学教科书中引入一些相关论述,作为经济责任审计的理论构架。

(3) 文献综述(刘英来,2006;韵方,2001)及综合性研究(彭振威,2005;陈明坤,2007;程敏,2006;简燕玲,2006;卢相君,2001;张以宽,2001;赵白云,2000)。经济责任审计存在已有几年时间,产生了一批有影响的研究成果;有必要对已有的研究进行综述,因而产生了一些综述性文献。普遍认为,经济责任审计无论从理论及实践方面,都得到极大发展,这方面作者主要来自一线审计人员,实践操作层面较强,理论归纳不足,理论参考价值不大。

(4) 探讨经济责任审计评价问题,主要从评价作用、意义、原则与指标体系等方面论述(河南省审计科研所,2005;苗小梅,2006;刘丽君、李丽肖,2006;刘正午,2003;洪承旭,2002;张宝基,2002;李建军,2002;郭立宏,



2002; 廖洪, 2001)。主要根据已有的经济学与管理学理论, 设计一些指标体系。但是尚未产生有影响和价值的一套指标体系或方法, 存在诸多不足, 这也是本书研究的意义所在。具体评价指标的问题将在后续章节中阐述。

从上可见, 我国的经济责任审计理论研究中, 已取得一些有价值的研究成果, 但是也存在一些问题, 表现在: 一是研究普遍浮于现象, 采用借鉴与模仿, 将一些现成的审计理论, 在审计前面冠以“经济责任”, 因而有价值有影响的研究成果较少; 二是实证研究类文章较少, 研究方法多为一些规范性论文, 这可能是审计本身是一种实践性很强, 而理论性不足, 引致研究人员未能或无力将精力投入到其中; 三是经济责任审计乃至审计研究始终未能成为研究主流, 较少的学者关注这类课题, 主要是一些实务工作者, 研究成果多为一些归类总结之类。造成这种局面的原因, 可能源于审计的实务性太强, 理论工作者的实务经验欠缺, 或者因为目前的主流研究在资本市场, 因而对这方面的研究较少重视; 另一方面, 因为审计实务人员的理论研究水平不高, 引致整个研究在低水平上重复。

在国外研究方面, 因为没有经济责任审计, 主要从事的是经济效益审计, 因而无法就专门的经济责任审计进行评价。主要回顾经济效益审计中如何进行评价。

专门提及国有企业的经济责任审计, 主要体现为中国特色。国际上, 目前主要政府审计开展的是经济效益审计。经济效益审计也面临着评价指标的引入, 因而, 下面简要介绍国外的评价指标。

美国的一份绩效审计报告<sup>①</sup>认为, 绩效审计面临的第一个挑战是必须有充足的资金保证绩效审计的实施。绩效审计常被认为是一种昂贵的活动(布朗, 1994)。绩效审计经常视为一种具体的技术( (Pollitt et al., 1999; and Power, 1997), 绩效审计最好的指标值或参考值是“最好的实务”(Gendron et al., 2001; Broadbent and Laughlin, 2003; Skærbæk, 2006)。具体采用什么指标体系呢? 下面以国别研究为例, 介绍一些国际上审计发达国家经常采用的一些审计指标。

美国政府审计部门依赖于法规提供绩效审计所需资金。资金来源方面, 华盛顿州审计局按照规定可以利用州收入的0.16%用于绩效审计。

第二个挑战是审计人员薪酬。没有高的薪酬无法招聘到或留住高素质和有经

---

<sup>①</sup> AGA (美国政府会计人员协会 (Association of Government Accountants, 简称 AGA) CPAG Research Series; Report No. 5, 2006. 6, Challenges in Performance Auditing: How a State Auditor with Intriguing New Performance Auditing Authority is Meeting Them.

验的审计人才。2005年审计人员薪水从最低级职员的年薪为19100美元至高级人员为155800美元，远低于私营部门同类人员的收入。为此，政府审计部门采取别的办法来留住人才，如许诺审计人员两年内职位会得到提升，更多的健康保险和发放更高的津贴。

第三个挑战是人员招募方面，难以招收到高素质的人员。一方面是审计部门不能提供有竞争力的薪水，一方面不能给高素质的人才提供合适的位置。

第四个挑战是培训，没有哪一所美国大学专门培训绩效审计人才，所需人才需要通过正规的和业余的继续培训才能使用。政府审计准则要求每一名审计人员在两年内至少接受80个小时的继续教育，一年至少20个小时。

第五个挑战是独立性权力。美国国际审计主审计及出纳官员协会（NAS-ACT）统计，在已经开展绩效审计的美国42个州当中，有30个州能够独立确定审计项目。有的从市民来电或互联网上寻找合适的审计项目。项目选择标准：（1）市民的期望；（2）政府雇员的意见和建议；（3）政策制定者、相关组织和政府本身的意见和建议；（4）政府绩效管理者的建议；（5）审计人员自己得出的经验；（6）审计人员从财务收支及合规性审计中得出的经验；（7）提高效率和节约成本的期望；（8）I-900（《公民立法提案900号》）中确定的9个因素，包括节约成本、最好的实务、可以减少或取消的服务、能够转移到私营部门的服务、措施或服务的差距、信息技术的灵活性、改变或消除部门功能的机会、需要机关实现功能的法令或规则、分析部门绩效数据或绩效计量或自我评估系统。州审计局要发动群众——公民、公司、利益团体和政府雇员——来选择效益审计主题。因此，网络调查征求公众意见。审计局还与一家专业公司签约（这家公司擅长于通过民意测验、中心小组等方法征求不同公共团体的意见）获取审计项目意见。

2006年一次电话调查中，询问405位市民，第一次效益审计时，他们会选择什么项目。28%的人选择公立学校作为审计项目，19%的人选择卫生保健项目，17%的人选择交通运输项目，还有16%的人选择社会福利和公共事业项目。所有被调查者中，49%的人希望首次或第二次就审计公立学校。这些公民意见极大地左右了最先选择的效益审计项目。普遍认为，绩效计量指标的质量直接影响绩效审计的结果。假如计量指标是泛泛的、模糊的，审计人员将很难确定指标是否能满足需要。为了应对挑战，审计人员必须自行准备自己的评价指标，他们可以要求审计部门制定一个规范的、可重复使用的指标体系。《美国政府绩效审计准则——绩效审计的现场作业准则》中提出了诸多确立的审计指标，包括六个方

面：(1) 由法律、规章规定或由管理部门确立的目的或目标，这类似于我国国有企业主管部门与国有企业之间签订的合同确立的各种指标值；(2) 技术标准，根据企业可能达到的技术标准进行确定；(3) 专家意见，在我国就是征询专家意见确立指标值；(4) 以前年度的绩效，参照历史上的先进水平等来确立；(5) 同行业的绩效，同行业的先进水平可以作为参照；(6) 私营部门的绩效，这一指标值的理论依据是私营部门的运营是有效率的，因而其实施效果也就可以作为参照值。可见，美国审计部门确立指标值也并不是固定不变，考虑不同企业不同时期的状况来确定。这也反映了确立指标的难度。

英国审计署在绩效审计方面，2005年7月1日开始执行“Guidelines for Performance Auditing”，以审计长办公室公布的审计准则为基础。绩效审计包括以下方面：政府管理部门是否按照预算利用资源解决问题；政府对资源的利用与初始目标相比是否有效；是否遵循法规的要求；政府部门的管理工具、政策和规则是否有效；政府的政策是否适当；政府管理中是否考虑了环境保护的要求；可持续发展要求和遵守规则。绩效审计集中于三个领域：系统分析，经济性、效率性和效益性，决策。

目前英国进行绩效审计时<sup>①</sup>，主要引入风险方法，采用表格的形式将风险分类和比较。

风险分析流程为：第一步审计被审计单位的财务状况，确认财务中的风险领域。采用财务审计与绩效审计相结合方法，分析中央政府国家预算、预算报告、账目决算报告，了解国家资金的财务状况，对风险进行分类。

第二步确定风险的种类。失去的机会也是一种风险，风险共分为八类。每类风险分成三级（1表示低风险，2为适度风险，3为高风险），评价风险的概率也按三级计量分类（1为低概率，2为适中概率，3为高概率），评价风险影响也分为三级（1为低影响，2为中影响，3为影响重大）。如表1-1：

<sup>①</sup> 引自 National Audit Office, 2007, Translation of Guidelines on Performance Audit Risk Analyses ( Issued in Finnish 29 May)



表 1-1 风险分析

管理部门		
二级部门/政策领域/功能/跨部门功能		
风险种类	风险/问题领域	风险/问题领域
	概率 (1-3 或 NA)影响 (1-3 或 NA)	概率 (1-3 或 NA)NA) 影响 (1-3NA)
1. 外部风险		
2. 需要和目的风险		
3. 部门和融资风险		
4. 控制和经营风险		
5. 结论风险		
6. 影响风险		
7. 目标和投入产出风险		
8. 透明和受托责任风险		

注：NA 为没有评估

第三步汇总审计领域风险。按照重要性原则，对风险汇总。包括风险种类、关键问题或风险、风险概率、风险影响、对国家经济的直接影响和间接影响。大约应当包含五个方面风险。按照管理部门评估的重要性列表。见表 1-2：

表 1-2 风险汇总

管理部门	
项目	关键领域
八种风险的种类	
关键风险或风险	
风险和概率 (1.2.3)	
风险和影响 (1.2.3)	
对国家财政的直接影响	
对国家财政的间接影响	

第四步优先议题的原因分析。管理部门汇总分析最重要的审计议题。每个议题从表 1-3 所列视角分析，包括及时性、灵活性、审计来源和议会可能感兴趣的议题。备忘录中单独汇总。