

◎余中福 著

风险导向企业绩效审计

FENGXIAN DAOXIANG QIYE JIXIAO SHENJI

本书共分七章来探讨风险导向企业绩效审计，主要内容为企业绩效审计的基本概念，绩效审计风险及其管理，绩效审计的程序与方法，企业绩效审计评价标准，风险导向绩效审计——企业绩效审计在电力上市公司绩效审计评价的实证研究——基于数据包络分析法，企业绩效审计的研究展望。本书分别运用模糊层次分析法对风险评估作了案例分析，运用数据包络分析法（DEA）法对我国2007年、2008年57家电力上市公司进行了绩效的实证研究，并进行了方法的尝试。



中国水利水电出版社
www.waterpub.com.cn

风险导向

风险导向 企业绩效审计

中国水利水电出版社

www.waterpub.com.cn

内 容 提 要

本书共分七章来探讨风险导向企业绩效审计,主要内容为企业绩效审计的基本概念,绩效审计风险及其管理,企业绩效审计的程序与方法,企业绩效审计评价标准,风险导向绩效审计——企业内部审计的革命,电力上市公司绩效审计评价的实证研究——基于数据包络分析法,企业绩效审计的发展与研究展望。本书分别运用模糊层次分析法对风险评估作了案例分析,运用数据包络分析(DEA)法对我国2007年、2008年57家电力上市公司进行了绩效的分析与评价,是对新审计方法的尝试。

本书适用于企业绩效审计人员,并可作为审计专业本科教材。

图书在版编目(CIP)数据

风险导向企业绩效审计 / 余中福著. — 北京: 中国水利水电出版社, 2009. 10
ISBN 978-7-5084-6912-6

I. ①风… II. ①余… III. ①企业管理—效益审计—研究 IV. ①F239.42

中国版本图书馆CIP数据核字(2009)第190608号

书 作 者 出 版 发 行	名 者 发 行	风险导向企业绩效审计 余中福 著 中国水利水电出版社 (北京市海淀区玉渊潭南路1号D座 100038) 网址: www.waterpub.com.cn E-mail: sales@waterpub.com.cn 电话: (010) 68367658 (营销中心) 北京科水图书销售中心(零售) 电话: (010) 88383994、63202643 全国各地新华书店和相关出版物销售网点
经 售	售	
排 印 规 版 次 印 数 定 价	版 刷 格 次 数 价	中国水利水电出版社微机排版中心 北京市兴怀印刷厂 140mm×203mm 32开本 7.125印张 192千字 2009年10月第1版 2009年10月第1次印刷 0001—3000册 18.00元

凡购买我社图书,如有缺页、倒页、脱页的,本社营销中心负责调换

版权所有·侵权必究



前言

随着经济的发展,绩效审计的产生发展经历了一个不断演变渐进的过程。源于受托经济责任关系的绩效审计在社会经济生活中发挥着巨大的作用,而开展企业绩效审计更是具有重要的现实意义。但面对着复杂多变的经济、政治、自然、科技文化等环境,企业经营存在着各种各样的风险,开展企业绩效审计,不仅要注重审计自身的风险,还要谨慎关注企业的经营风险,以风险为导向开展审计工作,这就是风险导向企业绩效审计。

本书共分七章来探讨风险导向企业绩效审计。第一章:企业绩效审计的基本概念。本章阐述了企业绩效审计的目标、审计职能、审计范围和内容等基本概念,对国内外企业绩效审计的文献作了回顾,阐明了企业绩效审计的作用以及开展风险导向绩效审计的意义。

第二章:绩效审计风险及其管理。本章重点分析了什么是绩效审计风险,构建了绩效审计风险模型,阐述了绩效审计风险的评估程序和审计质量控制措施,最后以模糊层次分析法对企业经营风险的评估进行了案例研究。

第三章:企业绩效审计的程序与方法。本章主要阐述了企业绩效审计从审计项目的选择立项、审计前各项

准备工作到审计实施阶段、报告阶段、后续审计阶段的各项工作步骤，分析了在不同阶段、不同程序应如何进行风险控制与管理，并介绍了一些绩效审计证据收集的方法和绩效评价的方法。

第四章：企业绩效审计评价标准。本章重点研究了企业绩效审计评价指标体系，在借鉴中央企业综合绩效评价指标体系的基础上，按照利益均衡理论和科学和谐发展的指导思想，构建了经营绩效和管理绩效两大层面，盈利能力、资产营运、偿债能力、经营成长、社会效益、生态效益六大基本模块，15个基本指标，18个修正指标和10个评议指标的企业绩效审计评价指标体系，并对相应指标作了一定的理论探讨。

第五章：风险导向绩效审计——企业内部审计的革命。本章探讨了企业内部审计的发展历程、职能、内容，分析了目前我国企业内部审计的尴尬状况，指出风险导向绩效审计是企业内部审计的内在要求与发展方向，从审计主体角度阐述了风险导向绩效审计在企业内部审计中的落实与保障措施。

第六章：电力上市公司绩效审计评价的实证研究——基于数据包络分析法。本章结合第四章所建立的企业绩效审计评价指标体系，运用数据包络分析（DEA）法，选取了2007年、2008年的57家电力企业样本上市公司，进行了企业绩效的实证分析。

第七章：企业绩效审计的发展与研究展望。本章探讨了目前我国企业绩效审计发展中存在的现实问题，阐明了进行企业绩效审计研究的意义，另外还指明了本书

的研究特点与创新之处，并对不足之处作了研究展望。

本书的研究特点与创新之处主要有4个方面：

1. 选题研究企业内部绩效审计——审计主体与审计内容的创新

在当前比较流行研究政府绩效审计的背景下，本书侧重研究企业内部绩效审计，并且探讨了风险导向绩效审计在企业内部审计的实施问题。

2. 基于风险角度研究绩效审计，注重审计风险管理——审计理念的创新

本书提出了企业绩效审计风险的概念、组成要素、审计风险模型等一系列较新的理论，并结合企业绩效审计程序阐述了不同审计阶段如何防范和控制审计风险。

3. 结合“5E”，提出了企业绩效审计评价的综合指标体系——审计评价标准的创新

本书结合利益相关者均衡理论，全面考虑“5E”审计，提出了一套较完整的企业绩效审计评价指标体系，尤其是对于企业社会效益和生态效益的评价有了较具体的指标体现，并对于传统的定性评议指标尽量赋予量化。

4. 对企业绩效审计的方法作了一定的探索，并予以实证运用分析——审计方法的创新

本书分别运用模糊层次分析法对风险评估作了案例分析，运用数据包络分析（DEA）法对我国2007年、2008年57家电力上市公司进行了绩效的分析与评价，是对新审计方法的尝试。

值此书稿付梓之时，谨对在本书写作过程中给予我

帮助的朋友们表示衷心的感谢。感谢华北电力大学工商管理学院的李涛教授、何平林和简建辉两位博士，他们给了我大力的支持，提供了很多宝贵的意见建议；感谢中国水利水电出版社的陈东明副社长和敬业的编辑们，他们提供了书稿得以出版的机会；还要感谢我的同事们以及陶杰、许翡、张宁、杨杨、夏晓庆、张照青等研究生们，他们帮我做了很多的资料收集、数据整理等工作。

本书参阅了大量的文献资料，对于这些专家学者们的研究成果在此也表示衷心的感谢。由于本人学术水平有限，研究中还有很多不足之处，笔者恳请各位专家和读者批评指正。

作者 袁林

2009年8月

目 录

前言

第一章 企业绩效审计的基本概念..... 1

第一节 绩效审计的基本概念 1

一、绩效与绩效审计 1

二、绩效审计的主体与客体 6

三、审计目的 8

四、审计职能 9

第二节 绩效审计的分类与特征 10

一、绩效审计的分类 10

二、绩效审计的特征 12

第三节 企业绩效审计的基本要素 17

一、企业绩效审计的目标 17

二、企业绩效审计的主体和客体 17

三、企业绩效审计的职能 18

第四节 企业绩效审计研究文献回顾 18

一、国外研究简述 18

二、国内研究文献回顾 19

第五节 企业绩效审计及风险管理的意义 24

一、企业绩效审计的作用 24

二、企业绩效审计风险管理的意义 25

第二章 绩效审计风险及其管理 27

第一节 绩效审计风险的概念 27

一、什么是风险 27

二、什么是审计风险 28

三、什么是绩效审计风险	30
四、绩效审计风险与一般审计风险的联系和区别	39
第二节 绩效审计风险管理	41
一、绩效审计风险模型	41
二、绩效审计风险评估程序	42
三、绩效审计风险的管理与审计质量控制	49
第三节 绩效审计风险评估方法案例分析	52
一、风险来源要素的筛选	53
二、模糊层次分析法 (FAHP)	53
三、结论与建议	58
第三章 企业绩效审计的程序与方法	59
第一节 绩效审计项目的选择和确定	59
一、审计立项的原则	59
二、绩效审计项目的选择	60
第二节 绩效审计前的准备工作	61
一、审计前调查	61
二、审计人员配备	62
三、制订审计总体方案	62
四、具体审计计划	64
五、送达审计通知书	66
六、绩效审计准备阶段的质量控制与风险管理	66
第三节 绩效审计实施阶段	67
一、详细调查了解被审计单位的具体情况， 进行控制测试	67
二、收集和分析审计证据	68
三、编制审计工作底稿	69
四、绩效审计实施阶段的质量控制与风险管理	70
第四节 绩效审计报告阶段	71
一、绩效审计报告的特点	71

二、绩效审计报告的一般要求	72
三、绩效审计报告的基本模式 and 内容	73
第五节 后续绩效审计	76
一、后续审计的目的	76
二、后续审计的基本步骤	77
三、绩效审计终结阶段的质量控制与风险管理	79
第六节 绩效审计的方法	80
一、收集和分析审计证据的方法	80
二、绩效评价的主要技术方法	82
第四章 企业绩效审计评价标准	88
第一节 绩效审计评价标准的特点与确定原则	88
一、绩效审计评价标准的内涵及特点	88
二、绩效审计评价标准的确定原则	89
第二节 绩效审计评价标准的内容	91
一、绩效审计评价标准的内容体系	91
二、企业绩效审计评价指标体系	92
第三节 我国企业绩效审计评价指标体系的研究与探索	100
一、我国企业绩效评价指标体系的文献研究	100
二、企业绩效审计评价体系设计的基本思路	102
三、企业绩效审计评价指标体系的架构设计	104
四、企业绩效审计评价指标权数的确定	120
第五章 风险导向绩效审计——企业内部审计的革命	124
一、企业内部审计的发展	124
二、企业内部审计的职能	127
三、企业内部审计的内容	128
四、企业内部审计的尴尬	129
五、风险导向绩效审计：企业内部审计的 突破与创新	134
六、绩效审计在企业内部审计中的落实与保障	136

七、结语	138
第六章 电力上市公司绩效审计评价的实证研究	
——基于数据包络分析法	139
第一节 研究背景、研究模型与研究变量	139
一、研究背景	139
二、数据包络分析法 (DEA) 简介	140
三、研究变量及样本	142
第二节 企业绩效实证分析	142
一、2007 年 DEA 分析	142
二、2008 年 DEA 分析	153
三、2007 年和 2008 年对比分析	165
四、结语	168
第七章 企业绩效审计的发展与研究展望	169
一、企业绩效审计的现实问题	169
二、本书的研究特点与创新之处	173
三、研究展望	174
附录 1 2007 年、2008 年电力板块上市公司	
DEA 原始数据	176
附录 2 中央企业综合绩效评价实施细则	184
附录 3 中国内部审计基本准则	197
附录 4 模糊层次分析法调查问卷	200
附录 5 企业绩效审计评价指标权重调查问卷 (部分)	209
参考文献	215

第一章 企业绩效审计的基本概念

20 世纪 40 年代起, 审计领域发生了深刻的变化, 绩效审计开始登上了审计的历史舞台, 成为现代审计的重要标志和组成部分, 并且在政治、经济和社会等领域中发挥着越来越重要的作用。审计署在《2003~2007 年五年审计工作规划》中曾明确指出: 实行财政财务审计与绩效审计并重, 逐年加大绩效审计分量, 争取到 2007 年, 投入效益审计力量占整个审计力量的一半左右。在《2008~2012 年审计工作发展规划》中, 审计署更是明确指出: “全面推进绩效审计, 促进转变经济发展方式, 提高财政资金和公共资源配置、使用、利用的经济性、效率性和效果性, 促进建设资源节约型和环境友好型社会, ……到 2012 年, 每年所有的审计项目都开展绩效审计”。由此突现绩效审计的地位与重要性。当然绩效审计的重要作用不仅体现在政府绩效审计层面, 也同样体现在企业绩效审计中。

第一节 绩效审计的基本概念

一、绩效与绩效审计

(一) 绩效

根据辞海的定义: “绩”有两种基本的解释, 一是功业, 二是成果; “效”则有多种解释, 包括效果、效益、效应、效率、效能和效用等。一般认为“绩”就是“业绩”, “效”就是“效益”, 即涵盖了经济、效率和效果在内的效益。考虑到“业绩”主要体现为活动的效果, 故两者合之可以理解为, 绩效就是经济

或管理活动的经济性、效率性和效果性。

通常把上述的经济性、效率性和效果性称为“3E”，即 Economy、Efficiency、Effectiveness，故绩效审计也叫“3E”审计。但目前已有人提出“5E”的概念，即增加环境性（Environment）和公平性（Equity）。

（二）绩效审计

审计产生于受托经济责任，这已成为共识。而绩效审计萌芽于 20 世纪 40 年代的西方国家。其产生的主要原因和背景有以下几方面。

一是西方市场经济经过 200 多年的发展，市场经济运行规则趋于完善，财务会计活动日益规范化，财务活动中的违纪违规现象日趋减少，传统合规性财务审计自然减少。因此，不断扩大审计职能作用范围，向效益审计延伸，成为审计自身发展的客观要求。

二是 20 世纪 40 年代中期，西方工业国家经济处于低迷状态，社会矛盾激化，主张全面干预社会经济生活的凯恩斯主义占了上风，政府在社会经济生活中的作用与日俱增。针对市场失灵，政府通过各种宏观经济政策对其进行调节，导致公营部门的大批涌现和国家公共资金占用的成倍增加，人们要求政府对其所管理和使用的公共资源强化经济责任的呼声越来越高。同时，人们获得政府使用和管理公共资源的效率和效果方面信息的欲望也不断膨胀。政府审计可以满足这种需要，以独立的第三者的身份向公共资源的所有者或其他利害关系人提供客观公正的信息。

三是社会管理、技术经济和信息技术等先进管理科技在公共管理方面得到了日益广泛的运用，为效益管理、效益评估提供了技术基础。

这些因素都直接或间接地促进了绩效审计的发展。绩效审计发展至今已成为国外审计的主导，关于绩效审计的理论研究相对较为成熟，已形成了一套较为完善的绩效审计理论体系。“绩效审计”概念于 1932 年由英国机械工程师协会会员罗斯（T. G. Ross）在其写的《管理审计学》（The Management Audit）一书中首次提

出。他认为：应将企业划分为若干个职责不同的部门，建立用效率来衡量管理的技术程序。管理者应能像会计师审查会计记录那样，来审查评价每一个职能部门的效率和成绩。

1948年，美国人阿瑟·肯特明确提出了“经营审计”的概念。其后，美国人威廉·伦纳德（William P. lenoard）、尼尔·C·斯切尔及瑞哈德·M·埃伯尔、利奥·赫伯特、美国管理协会，英国人约翰·格林，美国人R·E·布朗，T·加勒，C·威廉斯等先后著书立说以不同的名称来研究、推崇绩效审计。

到了20世纪60~70年代，各国法律赋予审计机关进行绩效审计的职责。瑞典、美国、加拿大等西方国家先后确立了本国的绩效审计模式。20世纪70年代后期，绩效审计进入快速发展阶段。1977年，最高审计机关国际组织第九届国际大会通过的《利马宣言——审计规则指导原则》中指出，“除了重要性和意义都不容置疑的财务审计之外，还有另一类型的审计，即对政府工作的效益、效果、经济性和效率进行的审计”，首次正式确认了绩效审计的地位。绩效审计产生半个多世纪以来，世界各国尤其是西方市场经济发达国家进行了广泛深入的绩效审计实践。

绩效审计，各国名称不尽相同，但实质上大体一致。如英国称之为“现金价值审计”、加拿大称之为“综合审计”，澳大利亚称之为“效率审计”，瑞典称之为“效果审计”，个别国家称之为“全面审计”，中国香港称其为“衡工量值审计”，我国在《中华人民共和国审计法》中称为“效益审计”，而实践中称为“绩效审计”^①。

“绩效审计”一词最早是由最高审计机关国际组织在1986年于澳大利亚召开的第12届大会上决定采用的。在这届国际会议上，建议以“绩效审计”（Performance Auditing）统一名称。

目前，绩效审计还没有统一的定义，许多国际组织，诸如最高审计国际组织、国际会计师联合会等都对绩效审计有着不同的定义。

最高审计机关国际组织（INTOSAI）对绩效审计的定义是：

① 审计署外事司．国外效益审计简介 [M]．中国时代经济出版社，2003，9。

绩效审计是经济性、效率性和效益性审计，它包括：

(1) 根据健全的管理原则与实施以及管理政策，审计管理活动的经济性。

(2) 对被审计单位，审计其人力、财务和其他资源的利用效率，包括审计信息系统、业绩测定、监控安排以及各项工作程序。

(3) 对被审计单位，根据其目标完成情况，审计其业绩效益，并根据原来预期的影响，审计其活动的真实影响。

英国 1983 年颁布的《政府审计法》第一次从法律上明确了对被审计单位的绩效进行审计。提出绩效审计的目标是：对被审计单位公共资源管理和使用的经济性、效率性和效果性进行检查和评价。

美国 2003 年最新颁布的政府审计准则，将绩效审计定义为，对照客观标准，客观地、系统地收集和评价证据，对项目的绩效和管理进行独立的评价，对前瞻性的问题进行评估或对有关最佳实务的综合信息或某一深层次问题进行的评估。该准则规定，绩效审计要为负责监督和采取纠正措施的有关各方在改正项目经营和决策以及加强公共责任方面提供信息；绩效审计的目标包括对项目的效率性、经济性和效果性，内部控制、法律和其他规定的遵循情况，以及前期的分析、指导或总结性的信息进行评估。

从上述各种关于绩效审计的定义中，可以看出，人们普遍认为绩效审计是围绕“3E”而进行的审计，即经济性 (Economy)、效率性 (Efficiency) 和效果性 (Effectiveness)^①。

1. 经济性 (Economy)

经济性指在产出一定的情况下，投入与投入的比较，即少投入。它主要反映经济资源的节约和利用程度，强调节省程度，追求投入最小化。可表达为：

经济性 = 一定量的产出 / 投入变量

① 陈思维，王会金，王晓霞．经济效益审计 [M]．中国时代经济出版社，2002 (5) 4-5。

可以看出,当投入变量越小时,我们认为越节约,经济性越好。所以经济性提出的要求是节约,即在不减少产出的情况下尽量减少投入。实际工作中的产品单位成本降低率、材料、工时、能源单耗降低率等,就是反映经济性的指标。

2. 效率性 (Efficiency)

效率性指投入量变动与产出量变动之比,综合反映投入转化为产出的效率,综合反映经济活动合理、有效的程度。其可表达为:

$$\text{效率性} = \text{产出变量} / \text{投入变量}$$

可以看出,如果产出量增加大于投入量增加,或产出量减少小于投入量减少,则表现为效率有所提高,该项经济活动是合理、有效的;反之,则相反。实际工作中的销售利润率、总资产报酬率等,就是反映效率的指标。

3. 效果性 (Effectiveness)

效果性指在投入保持不变的情况下,产出与产出的比较,即多产出。它反映产出达到预期目标的程度。其可表达为:

$$\text{效果性} = \text{产出变量} / \text{一定量的投入}$$

可以看出,当产出变量越大时,我们认为效果越好,所以效果性提出的要求是增产,即在不增加投入的情况下增加产出。实际工作中的销售增长率、产值增长率等,就是反映效果的指标。

然而,随着经济的发展和社会的进步,考虑到环境污染和生态保护等问题,美国政府及部分学者相继提出“5E”审计,即经济性、效率性、效果性、公平性、环境性,指出绩效不仅要考虑投入与产出的经济关系,还应考虑环境保护和社会公平问题。

在我国,社会主义绩效应是经济效益、社会效益和生态效益的统一。一般来说,经济效益的提高意味着能够更好地满足日益增长的人民物质文化生活需要,但不能片面追求经济效益,还要坚持效率与公平兼顾的原则,避免忽视精神文明建设和社会安定团结的社会效益,只有把经济效益和社会效益统一起来,才能促进经济和社会的和谐发展。

生态效益通常是指在社会经济活动中,通过自然生态环境系

统获得物质和能量转换的效率,以保持生态平衡和改善生态条件。它不仅是社会经济可持续发展的物质基础,而且关系到人类的生存发展。生态效益是经济效益形成的自然基础,经济效益是生态效益改善的外部条件,两者相互依赖、相互制约。因此,必须高度重视经济效益与生态效益的统一,决不能以牺牲生态效益来换取短期的经济效益。否则,生态环境遭到破坏,不但会丧失暂时获得的经济效益,而且将严重地影响甚至会摧毁人类赖以生存和发展的自然环境。

基于上述观点,我们认为:绩效审计是独立的审计机构和人员接受委托,通过收集、分析审计证据,来评价被审计单位经济和管理活动的经济性、效率性、效果性、公平性和环境性,并提出改进意见和建议,促进被审计单位提高绩效、履行受托经济责任的监督和评价活动。

二、绩效审计的主体与客体

(一) 审计主体

绩效审计主体应是独立的、具有法定资格的审计机构和人员。组成我国审计体系的政府审计、内部审计和社会审计,都属于绩效审计的审计主体,同时它们之间也存在比较明确的分工。

1. 政府审计机关及审计人员

政府审计代表国有资产所有者和社会管理者的利益。《中华人民共和国审计法》明确规定政府审计的总任务是审计监督:各级政府及其各部门的财政收支、国有金融机构和企业事业组织财务收支的真实、合法和效益。《中华人民共和国审计法》对政府审计与绩效审计有关的职责授权包括:对中央预算、各级政府预算的执行情况和其他财政收支情况进行审计监督;对中央银行的财务收支,国有金融机构的资产、负债、损益进行审计监督;对国家的事业组织和使用财政资金的其他事业组织的财务收支进行审计监督;对国有企业的资产、负债、损益进行审计监督;对国有资本占控股地位或者主导地位的企业、金融机构进行审计监