解决绩效审计若干实务问题的优选对策

毕 翼

（中国人民银行上海总部内审部 上海 200120）

【摘要】本文对现阶段绩效审计操作指南、绩效评价指标体系和绩效审计项目等实务工作中具有典型性且鲜有针对性的实务指导意见的难点问题进行归纳与分析，提出解决方案，旨在提高绩效审计工作水平、充分发挥审计实效。

【关键词】绩效审计

一、绩效审计实务中遇到的问题

1. 绩效审计操作指南的“指引”问题。目前，很多审计单位都在积极探索出台实务类绩效审计操作指南，在指南撰写过程中，编写人员往往对如何把握指南的适度性感到困惑。从先进审计国家的实践看，绩效审计强调审计人员要树立创新意识，根据审计对象（项目）确定适用的审计方法、审计流程和报告模式。但由于目前审计人员素质达不到这样的要求，在现场审计过程中，如果绩效审计操作指南的内容过于笼统和抽象，往往造成审计人员对评价内容不知从何处下手的尴尬情况。而且，过于机械式的检查对照程序表无法适应绩效审计灵活多变的特点。

2. 绩效审计评价中的“打分”问题。在审计实践中，审计人员在运用评价指标体系对绩效管理情况做出分数评价后，往往得不到被审计对象的理解，究其原因是客观条件的限制，导致“打分”依据不充分，绩效评价的内容是否合理存在争议、绩效评价标准的权威性不够、评价权重的设置缺乏科学性和说服力等，既达不到保证审计质量、提升审计实效的目的，又使审计的公信力受到削弱。

3. 绩效审计评价指标体系的“普遍适用”问题。在实际审计工作中“普遍适用”原则尤显重要，如果绩效评价指标不能很好地适应审计范围的要求，那么该评价指标体系的应用性和操作性将大打折扣。比如，在组织不同审计单位同时对某项工作开展绩效审计时，如果绩效评价指标体系的普遍适用性不强，往往会造成部分单位无法按照此绩效审计评价指标体系操作、审计很难正常开展的尴尬局面，同时也使审计结果横向之间失去比较意义，成果利用的效果不佳。

4. 绩效审计介入的“择机”问题。目前对于绩效审计介入时机的理论研究很少，实务中选择审计介入时机方面往往存在随意性和不合理性。在不适当的时机介入不仅造成审计资源的浪费，而且也不利于审计目标的实现。适时选择介入时机越加紧迫地摆在绩效审计实践工作面前。

5. 绩效审计数据的“取用”问题。在对某项成本控制管理情况进行绩效审计时，可以从财务明细账和凭证中获取成本数据，也可以从管理部门的费用台账中获取数据。前者的优势是数据获得的完整性和准确性可以得到保障，不足主要体现在增加了审计人员的工作量，而且虚列的情况仅从财务数据中无法判断。后者的优势是台账数据的指向性更强，工作量大大降低，不足主要是无法判断台账数据的完整性。两类数据的优缺点给审计人员“取用”提出了难题。

二、优选解决对策

1. 指南的“适度弹性”解决“指引”问题。一是设置多因素评价指标。从实践角度看，单一因素评价指标指向性强，但缺乏拓展性，在设置时应考虑单一因素的代表性意义。多因素评价指标则具有相对开放的特点，比如在设计单位里程油耗合理性评价指标时，可以从同比变化合理性、环比变化合理性、同类型车辆单位里程油耗比、不同驾驶人员同一车辆单位里程油耗比等多个因素进行评价，同时也允许审计人员增加或减少评价因素，调整各因素的权重，使得评价指标更加符合不同审计对象的特点。

二是对于抽象评价指标通过设置操作性较强的评价因素，引导审计人员操作。比如，设计低值易耗品成本管理经济性指标时，如果该指标仅仅笼统要求对低值易耗品是否严格按照入库和领用登记管理、低值易耗品的费用变化是否在合理范围之内进行评价，审计人员往往很难据此选择合理的审计方法对有代表性的内容进行审计。但如果该评价指标在设计时从入账率、物资平均耗用率、库存符合率等方面做出指引性要求，由审计人员决定审计抽样的范围和方法，并鼓励其对现有评价因素进行改进，有助于审计人员创造性地开展评价工作。

三是利用审计案例等形式开阔审计人员的思路，指导其有目的性地开展一些审计分析，也是收效良好的做法。

2. 绩效评价“多元化”与“定性化”解决“打分”问题。一是多元定量评价。多元定量评价将绩效审计评价指标分为核心绩效评价指标和附加绩效评价指标，核心评价指标对审计内

容中基本要素的绩效管理情况进行评价，附加绩效评价指标则是基于审计对有利于提高绩效管理水平的更高要求或被审计对象采取进一步管理措施而进行的绩效评价。评价结果为核心管理评价和附加管理绩效评价两个方面，绩效评价结果的层次感和针对性更强。

二是评价结果定性化。具体形式包括：①总体定性描述，就是指总体评价结果不采用分数的形式，而是对评价结果做总结性论述。②分项评价代替总体评价，既可以从规范性、“3E”或“5E”的角度，也可以根据指标体系从不同评价类别的角度，分别对绩效管理情况进行评价。评价的方式可以采取优秀率的方法，比如经济性指标共有30个，其中评价为“优秀”或“好”的为25个，则在评价结果中做出“被审计对象在管理的经济性方面达到83%优秀率”的结论。

定性化的解决对策有三点需要注意：一是权重设置将被削弱，所以在设计评价指标时应尽量考虑指标的重要程度相对一致，对于重要指标可以对评价因素进行拆分，或者在评价结果表述时单独评价。二是定性化的评价结果并不等同于具体评价指标的定性化设置。评价指标的设计还是应该本着定性与定量相结合的原则，尤其是适用于定量分析的评价指标要坚持使用定量的方法，只是在评价结果上做一些技术处理，比如针对集中采购率的定量评价，可以设定集中采购率达到95%以上为“优秀”。三是对于绩效审计评价指标体系完整且依据充分、标准相对权威的，在各项条件相对成熟的情况下，应该采取定量方式以体现绩效评价的客观性。

3. “模块化”的方法解决“普遍适用”问题。设置必要性评价项目和选择性评价项目，使得绩效评价指标体系模块化，提高绩效评价指标体系的弹性。必要评价项目是指具有普遍适用意义、与审计内容联系紧密的项目因素；选择性评价项目是针对特定被审计对象的、在开展充分的审前调查下有选择性地选取具有个别意义的项目因素。

以办公大楼运行成本管理绩效审计为例，会计循环工作机制、能耗管理、物业管理、人员管理、运行设备养护管理等是办公大楼运行成本管理的普遍要素，也是必审项目。而重大运行设备更新改造、建筑节能改造等虽然本身不属于办公大楼运行成本，但是其产生的效果影响了办公大楼的运行成本，属于选择性项目。在审计实务中，必要评价项目是必须要进行评价的，而选择性评价项目是不强制性要求的，审计人员可以根据被审计对象的不同，有针对性地选择一些评价项目与必要评价项目一同构成评价体系。但如何合理解决不同审计对象横向比较的问题，如何解决同一审计对象由于前后两次绩效审计中由于选择性项目的不同而产生纵向比较障碍的问题等还需进一步解决。

4. “相机”的思路解决“择机”问题。根据审计业务的特点可分为流程化和结构化两类绩效审计。流程化绩效审计是指被审计业务以程序化的方式运作，整个工作由若干个程序或者环节组成，某一程序或者工作环节的开展取决于上一步骤是否完成，如基本建设项目，从项目决策、评估、概预算到验收、决算。结构化绩效审计是指被审计业务的运转机制并非各个环节前后依赖，而是各自承担相对独立的职能。例如办公大楼能耗成本、物业成本、人员成本和设备维保成本管理都各有特点，独立成为一个结构模块。

流程化和结构化的绩效审计，在介入时机上是不同的，需要“相机”而定。流程化的绩效审计，介入时机应选择关键程序发生的节点，属于“发生”介入，这一特点与跟踪审计模式下开展审计项目的条件和要求相符合，这类绩效审计可以采取关键环节跟踪审计的方式开展。结构化的绩效审计应该在绩效成果不好或有向不好趋势转变的时候选择介入，属于“发现”介入。对于结构化的绩效审计，应探索和运用预警指标体系，对达到预警阈值的被审计对象开展审计，这也是风险导向审计理念在绩效审计中的自然渗透。当然，这样的选择也不是绝对的，基于流程化的审计对象建立预警指标体系，并通过预警指标体系发现重大审计线索或者达到预警阈值，进行介入也是合理的。只是流程化的审计对象本身就存在诸多关键环节，如果已经对关键环节进行了绩效审计，或者制度要求必须对关键环节进行审计，此时如果审计部门还对其进行动态预警监测，其必要性和审计成本都是需要值得考虑的。

5. 用“完整性测试”的方式解决“取用”问题。①没有台账数据或者审计人员可以直接认定台账数据不完整的，只能选择财务数据。②在难以判断台账数据是否完整的情况下，应先对取用财务数据的工作量进行判断，如果审计力量可以保证对财务数据的采集和处理，应该直接考虑财务数据，如果需要花较大成本才能完成财务数据的采集和处理，则应该对台账数据进行完整性测试，具体方法是抽取一定样品数量的财务凭证数据，审查台账数据与财务数据的符合程度，如果符合程度满足审计要求，可以使用台账数据进行采集，否则只能选择对财务数据进行采集和处理。

需要说明以下几点：一是从审计实务的角度来看，采集台账数据节省了绩效审计的成本，但审计人员应重视对其数据完整性的评估，在确保一定可信程度的情况下选择取用数据的来源；二是如果选用台账数据，应在绩效审计报告中做出说明，合理规避审计风险；三是不管是财务数据还是台账数据，审计人员在取用时应该以某一类数据为主，另一类数据起辅助和验证的作用，而不是完全地舍弃。

主要参考文献

1. 吉宁，许华柱.试论审计现场管理与控制.审计与经济研究，2005；9

2. 王晓梅.政府绩效审计：理论基础与风险分析.审计研究，2007；2

3. 赵耿毅.绩效审计指南.北京：中国时代经济出版社，2011

4. 王丽，王燕云，吴晓红.政府绩效审计方法体系研究.财会月刊，2012；10