

淺談審計機關績效管理

(2013 海峽兩岸暨港澳地區審計理論與實務研討會)

梁煥庚、吳家騏 2013 年 5 月

【摘要】 審計機關主要責任包括對於政府是否依法執行及依法編制財務報表進行審計監督，同時也包括通過審計監督促進政府提升績效。同樣，審計機關也需持續提升自身的績效，並對有關成果進行評價。就現代管理學而言，績效指標均與機構本身的使命、策略、工作目標等互相關聯，是績效管理體系的一個重要部分，是直接評價工作績效的工具。歐美的最高審計機關不少都設立績效指標，或至少對自身的工作結果作出量化並納入年度活動報告。然而，制訂合適的績效指標並不是一項容易的工作，需要對審計機關本身業務及績效指標的本質與特性有良好的掌握。為此，本文除了簡介澳門審計署的業務情況與初步的績效管理之外，更重要的是，澳門審計署作為年輕的正在發展的審計機關，嘗試從葡萄牙審計法院、歐盟審計法院、英國國家審計署及美國政府責任署的績效指標，總結出一些思考性的問題，從不同角度，進一步探討澳門審計署構建績效指標需考慮的方向。當中，若要勉強歸納為一個思考問題，就是可否通過績效指標全面、客觀及科學化地量化澳門審計署審計工作的績效？

【關鍵字】 澳門特別行政區審計署 審計機關 績效管理 績效指標

序言

政府審計機關肩負著提升政府績效的責任，對各政府部門進行監督，促進公共資源的有效運用，避免出現浪費。作為監督政府部門績效的實體，以及整個政府組成的其中一個部份，審計機關亦需持續提升自身的績效，並對有關成果進行評價。澳門特別行政區審計署一直重視本身工作的績效。然而，由於績效管理體系涉及的範圍及層面較廣，而澳門審計署只成立了十三年多，現時仍在累積經驗，初步只設立簡單的績效管理，並著手就進一步建立較全面的績效管理體系開展相關研究。本文試從瞭解四個西方國家地區最高審計機關的績效管理體系中有關績效指標設定，包括葡萄牙審計法院、歐盟審計法院、英國國家審計署及美國政府責任署，以探討澳門審計署構建績效管理體系當中所存在的一些值得思考的問題。

1 績效管理系統的發展

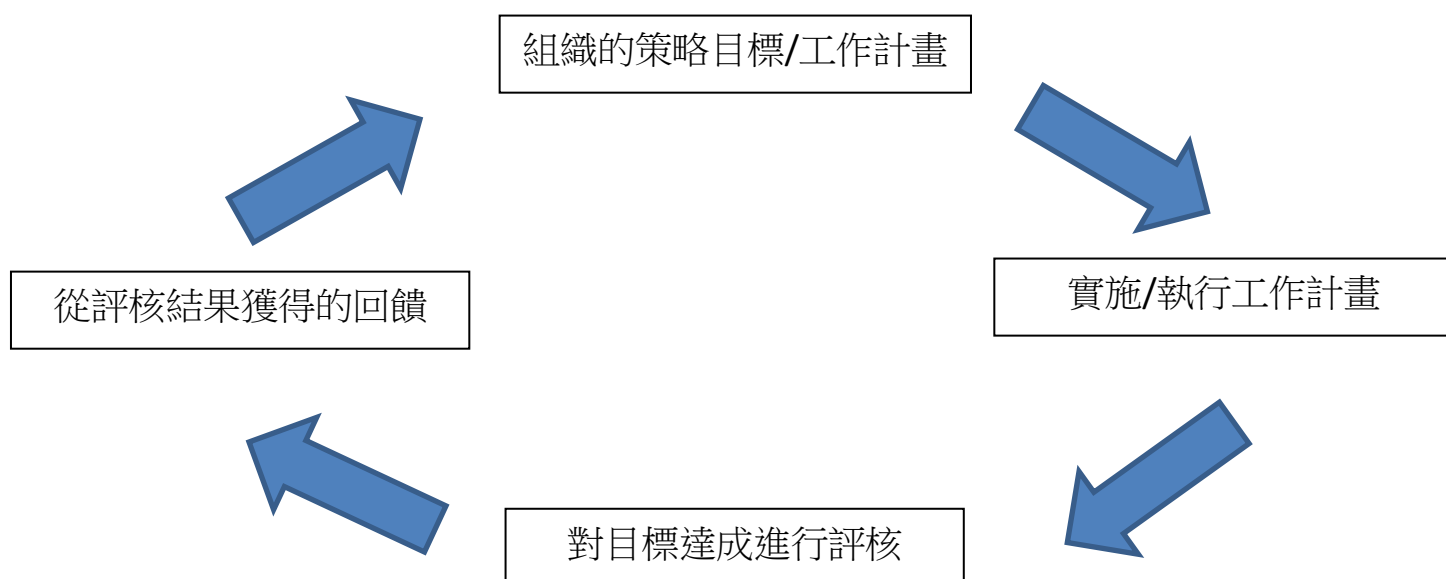
傳統的績效評估是一個相對單一獨立的系統，主要著眼於對組織內個人或部門的評價，與組織中的目標、策略、遠景、組織文化等其他背景因素沒有很大的聯繫。然而，隨著現代社會及經濟的快速發展，在日益激烈的競爭環境下，管理者發現傳統的績效評估在提升組織的績效方面存在不足及局限性。因此，績效理論的相關研究學者在70年代後期提出了績效管理的概念。¹

而現代的績效管理理論引入了大量的現代管理學理論，例如目標管理理論、控制論、系統論、行為科學等等。總括來說，現代績效管理理論認為，績效管理應該是一個完整的循環系統，與組織的策略和目標互相緊密聯繫著。績效管理的目的就是要實現組織的總體策略和

¹ 张双(2006). 对绩效管理理论的反思. *华东经济管理*, 20(10), 141-144

目標。一個完整的績效管理系統應包括組織的策略目標及工作計畫、實施、對目標達成的評核、以及回饋與溝通等相關的基本部分。²組織制訂了策略目標，然後按計劃實現目標，透過所訂定的績效指標評核策略目標的完成程度，並從有關的評核結果獲得回饋以調整將來的工作，這些步驟不停地迴圈進行，形成績效管理系統。

圖一：績效管理體系的循環系統



2 歐美國家地區最高審計機關的績效指標

在績效管理體系這一個迴圈統系中，組織的策略目標引領著組織的工作方向，而績效指標的訂定則作為反映組織的工作在達致策略目標的程度。同時，績效指標亦影響著策略目標的訂定，因為若組織所訂立的策略目標無法透過績效指標進行評核，則組織可能要考慮對有關目標作出修訂。因此，兩者有著緊密及互為影響的關係，所以本文選擇先從績效指標著手研究。

² 张双(2007). 绩效管理理论溯源. *商场现代化*, 1, 184-185

由於歐美等西方國家的審計技術在世界上處於領先位置，其最高審計機關的運作管理一般亦較為完善。因此，這裡選取了四個歐美的主要最高審計機關，包括葡萄牙審計法院、歐盟審計法院、英國國家審計署及美國政府責任署，對其績效管理體系的策略目標及相關的績效指針進行探討。以下對每一個最高審計機關逐一作出簡單介紹。

2.1 葡萄牙審計法院（Tribunal de Contas）

葡萄牙審計法院為其工作制定一份“三年計畫”，除了法院的使命及願景外，亦訂定了主要的策略目標。而審計法院的工作是為符合經“三年計畫”核准的策略目標。最新一份“三年計畫”（2011 至 2013 年）的策略目標包括：

- 1) 評估在經濟危機下公共政策及計畫之執行情況，以及其在公共財政及代際公平上的可持續性之效果；
- 2) 增加對大量資金流動、高風險範圍及在公共資源管理的創新方面的外部控制；及
- 3) 完善審計法院財務審查及審判工作的質素、及時性及有效性，並提高其工作的影響力。

因應上述目標，葡萄牙審計法院每年亦會制定年度工作計畫，並就其工作結果發表年度工作報告。葡萄牙審計法院雖然沒有明確訂定具體績效指標，然而，在其年度工作報告中均會披露法院的主要工作成果及相關的業務資料，以反映法院的工成效。有關葡萄牙審計法院所公佈的部分工作成果及 2011 年度相應的實際結果請見下表：

表一：葡萄牙審計法院公佈的部分業務資料

| 年度報告中披露的工作成果 | 2011 年度的實際結果 |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 需向審計法院提交帳目之實體之數目（Número de entidades sujeitas à prestação de contas ao Tribunal） | <ul style="list-style-type: none"> ▪ 7500 個實體 |
| 預先審查/批閱（Controlo prévio /visto）： <ul style="list-style-type: none"> ▪ 行為/合同數目（número de actos/contratos） ▪ 所牽涉之實體數目（número de entidades） ▪ 金額（montante envolvido） 並披露與往年之比較（comparação com ano anterior） | <ul style="list-style-type: none"> ▪ 1980 行為/合同（2010: 1906 個） ▪ 808 個實體（2010: 833 個） ▪ 104 億歐元（2010: 101 億歐元） |
| 預先審查之審計報告數目（Número de auditorias na fiscalização prévia） | <ul style="list-style-type: none"> ▪ 6 份審計報告 |
| 拒絕批閱檔之數目、牽涉金額及針對拒絕批閱之上訴數目（Número de recusa de vistos, montante envolvido e número de recursos das decisões de recusa de visto） | <ul style="list-style-type: none"> ▪ 85 次拒絕批閱 ▪ 涉及 3 億歐元 ▪ 43 宗上訴 |
| 批閱中附帶建議之次數（Número de vistos concedidos com recomendações） | <ul style="list-style-type: none"> ▪ 522 次批閱 |
| 跟進審查之數目（Número de auditorias de fiscalização concomitante） | <ul style="list-style-type: none"> ▪ 25 份報告 ▪ 820 份合同 |

| 年度報告中披露的工作成果 | 2011 年度的實際結果 |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 後期審查：完成之審計專案數目及所牽涉之實體數目（Controlo sucessivo: número de auditorias concluídas e número de entidades envolvidas） | <ul style="list-style-type: none"> ▪ 85 份報告 ▪ 330 個實體 |
| 內部帳目審查： <ul style="list-style-type: none"> ▪ 確認之帳目數目、所牽涉之實體數目及金額 ▪ 拒絕確認之帳目數目及牽涉金額 ▪ 附帶建議之帳目確認數目 ▪ 透過電子方式提交之帳目數目 （Verificação interna de contas: número de contas homologadas, número de entidades, montante envolvido, número de contas recusadas e respectivo valor, número de contas homologadas com recomendações e número de contas enviadas por via electrónica） | <ul style="list-style-type: none"> ▪ 604 個帳目、533 個實體、3,390.69 億歐元 ▪ 20 個帳目、2,100 萬歐元 ▪ 143 筆帳目 ▪ 319 筆帳目 |
| 舉報、投訴、澄清要求及已完成的程式之數目（Número de denúncias, queixas e pedidos de esclarecimentos recebidos, número de processos concluídos） | <ul style="list-style-type: none"> ▪ 54 份舉報、投訴及澄清要求 ▪ 40 份已完成程式 |
| 建議數目、其履程度及所節省之金額（Número de recomendações formuladas, grau de acolhimento das recomendações e montante de poupanças verificadas） | <ul style="list-style-type: none"> ▪ 2019 項 ▪ 57.9% ▪ 75.1 萬歐元 |

| 年度報告中披露的工作成果 | 2011 年度的實際結果 |
|---------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 自願繳納罰款金額之數目 (Montante de multas pagas voluntariamente) | <ul style="list-style-type: none"> ▪ 36.17 萬歐元 |
| 人力資源及與往年之比較 (Número de recursos humanos e comparação com anos anteriores) | <ul style="list-style-type: none"> ▪ 1 名院長 ▪ 17 名法官 ▪ 529 名員工 (2010 年與 2011 年相同) |
| 培訓活動數目 (Número de acções de formação realizadas) | <ul style="list-style-type: none"> ▪ 150 個 |
| 開支及與往年之比較 (Despesas efectuadas e comparação com anos anteriores) | <ul style="list-style-type: none"> ▪ 2,663.67 萬歐元 (2010 : 2,780.09 萬 歐元) |

2.2 歐盟審計法院 (European Court of Auditors)

歐盟審計法院訂定了法院的使命、願景及核心價值作為工作的方向目標。在這個基礎上，制訂了 4 年期的審計策略 (Audit Strategy) 以達致審計法院的工作目標。而最新的審計策略將由 4 年改為 5 年，涵蓋 2013 至 2017 年。而自 2008 年起，歐盟審計法院每年均發表年度工作報告 (Annual Activity Report) 向外界講述法院在當年的工作情況。

在制訂了工作策略及目標的同時，歐盟審計法院亦制訂了一套相關的績效指標，以衡量審計法院的工作是否能達致既定的目標。2007

年，邀請了奧地利、加拿大、挪威及葡萄牙的最高審計機關對其運作進行了一次評估（稱為 **Peer Review**）。當中指出歐盟審計法院欠缺衡量自身績效的資訊。針對有關評估結果，歐盟審計法院自 2008 年開始逐步建立一套績效評價指標。歐盟審計法院的 2009 至 2012 年審計策略訂定了兩項工作目標，包括將審計法院工作的影響最大化，以及提高審計法院的工作效率。而審計法院所建立的績效指標，主要按上述的審計策略目標，衡量審計法院工作的品質及影響力（**Quality and impact of the ECA's work**），尤其注重相關機構人士對審計法院工作的意見，以及審計法院運用資源的效率和效益（**Efficient and effective use of resources**）。

表二：歐盟審計法院的績效指標

| 兩個方面 | 相應的績效指標 |
|-------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 審計法院工作的品質及影響力（ Quality and impact of the ECA's work ） | <ul style="list-style-type: none"> ▪ 相關機構人士的評核（Stakeholder appraisal） ▪ 專家評審（Expert reviews） ▪ 跟進審計建議的落實情況（Follow – up of recommendations） |
| 審計法院運用資源的效率和效益（ Efficient and effective use of resources ） | <ul style="list-style-type: none"> ▪ 按時完成報告（Timeliness of reports） ▪ 按時向審計對象發出審計發現（Timeliness of findings） ▪ 審計法院財務管理的外部審計（External appraisal of financial management） |

| 兩個方面 | 相應的績效指標 |
|------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | <ul style="list-style-type: none"> ▪ 當年審計工作人員接受專業培訓日數 (Professional training) ▪ 員工對自身工作滿意度 (Staff satisfaction) |

2.3 英國國家審計署 (National Audit Office)

英國國家審計署制定為期 3 年的策略 (Strategy) 以達致其工作目標，每年亦發表年度工作報告向外界講述工作情況。於 2011 至 12 年度，英國國家審計署引入一個績效管理框架，從質和量兩方面的指標來衡量審計署的工作成效，以確保審計署的工作能為相關機構人士帶來價值效益。

英國國家審計署的績效管理框架主要以審計工作所引致的影響 (Impact) 來衡量工作的績效，共有 6 個方面。以金額量化的指標主要有兩方面，包括“審計工作能節省公帑”及“審計署以節約和有效的方式運作”兩項。而其餘 4 項則屬於較為質性的指標，主要透過向相關機構人士，包括審計對象、國會議員及員工等，進行滿意度調查，收集他們對審計工作的意見回饋以評價審計署的工作。英國國家審計署績效管理框架所評核的 6 個方面的影響及衡量方式見下表：

表三：英國國家審計署績效管理框架的 6 個影響及衡量方式

| 審計工作所引致的影響 (Impact) | 衡量方式 (Measures) |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> ▪ 審計工作能節省公帑 (Our work saves public money) | <ul style="list-style-type: none"> ▪ 量度因審計工作而直接節省了的政府開支。 |
| <ul style="list-style-type: none"> ▪ 審計工作帶來正面改變 (Our work leads to positive change) | <ul style="list-style-type: none"> ▪ 審視審計署的工作如何影響國會政府帳目委員會的決策，從而提升服務質素。 |
| <ul style="list-style-type: none"> ▪ 國會信任審計署工作的獨立性 (Parliament has confidence in the independent assurance of the NAO) | <ul style="list-style-type: none"> ▪ 向國會議員進行意見調查，探討審計署的工作對他們是不存在增值性。 |
| <ul style="list-style-type: none"> ▪ 顧客認同審計工作帶來價值 (Clients acknowledge the value of our work) | <ul style="list-style-type: none"> ▪ 透過每年度一系列與政府部門高層審計委員會主席的獨立會面，瞭解他們對審計工作的意見。 |
| <ul style="list-style-type: none"> ▪ 審計署在其相關審計領域內具有權威性 (The NAO is a recognized authority in its core areas of expertise) | <ul style="list-style-type: none"> ▪ 透過相關機構人士的意見回饋，瞭解審計署在相關審計領域的影響。 |

| 審計工作所引致的影響 (Impact) | 衡量方式 (Measures) |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> ▪ 審計署以節約和有效的方式運作 (We use funds cost-effectively) | <ul style="list-style-type: none"> ▪ 對審計署每年度的開支設訂節省目標。 ▪ 衡量投放於前線審計工作及後勤工作的比例。 |

2.4 美國政府責任署 (Government Accountability Office)

美國政府責任署訂定 5 年期的策略規劃 (Strategic Plan)，當中包含機關的使命、核心價值、策略目標等，並每 3 年更新一次有關規劃。此外，就具體的執行上制訂年度計畫 (Performance Plan)。為評價策略目標的完成程度，反映自身工作績效，美國政府責任署以“平衡計分卡” (Balanced Scorecard) 論理為基礎，制訂了一套評價自身工作績效的指標，以便從不同方面進行評價。有關績效指標主要圍繞四個方面作出評價，包括結果 (Result)、顧客 (Client)、員工 (People) 及內部運作 (Internal Operations)，共 15 項指標。美國政府責任署每年會發佈年度工作報告 (Annual Performance and Accountability Report)，講述當年度的工作執行情況及工作績效指標達成情況等等。有關各項績效指標詳見下表：

表四：美國政府責任署的績效指標

| 四個主要方面 | 相應的績效指標 |
|-------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 結果 (Result) | <ul style="list-style-type: none"> ▪ 財務效益 (Financial benefits) ▪ 非財務效益 (Nonfinancial benefits) ▪ 過往提出的審計建議到現在已落實的百分比 (Past recommendations implemented) ▪ 當年度發表的審計檔中有審計建議的比例 (New products with recommendations) |
| 顧客 (Client) | <ul style="list-style-type: none"> ▪ 當年向國會提供證詞的次數 (Testimonies) ▪ 完成報告及文件的及時性 (Timeliness) |
| 員工 (People) | <ul style="list-style-type: none"> ▪ 年度招聘計畫執行率 (New hire rate) ▪ 員工保留率 – 不計退休人員 (Retention rate – without retirements) ▪ 員工保留率 – 包括退休人員 (Retention rate – with retirements) ▪ 員工個人能力的發展 (Staff development) ▪ 員工個人能力被適當利用 (Staff utilization) ▪ 上級領導能力 (Effective leadership by supervisors) ▪ 組織的工作氛圍 (Organizational climate) |
| 內部運作 (Internal Operations) | <ul style="list-style-type: none"> ▪ 提供支援以完成工作 (Help get job done) ▪ 工作生活品質 (Quality of work life) |

3 澳門目前情況

澳門審計署是在 1999 年 12 月 20 日回歸祖國當天，根據《澳門特別行政區基本法》第六十條設立。第六十條同時規定，澳門審計署獨立工作，審計長對行政長官負責。因此，本質上，澳門審計署屬於行政體系。至於職責方面，根據澳門的第 11/1999 號法律第三條，主要包括：

- 對《澳門特別行政區總帳目》發表審計報告（財務審計）
- 對預算的執行與決算，預算外資金的管理與使用，作審計監督
- 對履行職務時所達到的節省程度、效率和效益進行衡工量值式的審計監督（績效審計）

基於以上，同時作為一個正在成長當中的審計機關，澳門審計署的業務從成立初期僅執行《澳門特別行政區總帳目》的法定年度財務審計及相關聯的合法性審計，逐漸發展到目前大約六成的審計資源投入年度財務審計，四成的資源投入衡工量值式審計與專項審計的比例。

年度財務審計的績效管理方面，基於相關審計是法定的，不論是否存在重大問題每年都需要開展審計監督，這方面，我們只能結合計算器化與風險導向審計，以求將來能夠在滿足審計準則的取證要求的大前提下，逐步減少人力資源，達到最佳的審計效益。另一方面，財務審計的附加值，也就是工作成效，除了以針對《澳門特別行政區總帳目》是否按照法例編制發表審計意見外，更重要的是，通過審計監督促使政府部門自身做好預算執行及帳目的記錄與編制以符合法例要求。為此，澳門審計署除了發表年度財務審計的報告外，還通過公函

與會議等方式，把具體的審計發現通知被審的部門。而隨著政府部門自身的改善，具體審計發現的質與量已較回歸初期有明顯改善。

至於衡量量值式審計與專項審計方面，主要的考慮是如何發揮有限的資源，使澳門審計署的工作結果與產出——審計報告，能夠促進澳門政府部門改善運作與管理機制，這是附加值所在，也是相關類型審計績效管理的重點。為此，雖然沒有設立績效指標，作為績效管理，澳門審計署近年來結合內外實際情況，通過調整內部管理甚至改善策略，分別針對工作結果與內部因素作出改善：

3.1 工作結果

為使審計工作的結果能夠發揮更好的效應，澳門審計署正從以下兩方面，改善績效：

(1) 內部審計的切入時點

內部審計是對審計工作及報告的品質把關的一個重要環節，而審計報告的品質，特別是內容的真確性，是審計工作結果績效的關鍵。

近兩三年，澳門審計署把完成內部審計的時間點提前，設在把審計報告上呈行政長官之前。

(2) 審計報告的時間性

若適時完成審計報告，被審單位便有機會及時注意與改善相關問題，存在類似問題的其他政府部門也能藉此及早察覺問題，因此，審計報告的時間性是影響審計績效的關鍵。

澳門審計署於這方面有兩個措施：

(i) 加快審計的速度

主要通過集中重點，把專項審計及衡工量值式審計的時間由以往的一到兩年，縮減到一年之內。

(ii) 提前對大型而長期的政府專案進行審計

對於大型而長期的政府專案，澳門審計署會及時關注，並在需要的時候，對進行中的專案開展審計，甚至進行跟蹤審計。

3.2 內部因素

與以上歐美審計機關相似，人力資源的素質也是績效管理的重要環節。目前，主要是從審計人員的專業知識著手，以便能夠逐步改善績效。

主要的方針是確保審計人員具備相關的專業知識，因此，我們會根據人員的記錄，安排所需的相關培訓。

基本技術培訓方面，除了審計、公共會計、法律法規外，現在還針對電腦輔助審計技術進行培訓；至於特別的，深化的知識與技能方面，我們根據審計人員的背景，結合目前與將來的工作需要，先行選擇部分人員，就電腦輔助審計，及工程相關知識，逐步進行培訓。

4 探討制定績效指標的方向

作為初步研究，澳門審計署嘗試從以上歐美審計機關的方法與經驗，分析績效指標的本質與特性，以思考設定與落實績效指標需要注意的地方。

縱觀葡萄牙審計法院、歐盟審計法院、英國國家審計署及美國政府責任署的績效管理體系，各有不同，但從中可觀察到各最高審計機關的績效指標均與本身的策略、核心價值、工作目標等互相關聯。這方面正貼合前文所述有關績效管理體系的循環系統，審計機關按訂定的策略目標工作，而績效指標建立的其中一項重要功能就是為了反映審計機關對既定策略目標的完成度。因此，上述四個最高審計機關的績效管理系統體現了策略目標與績效指標之間的關係。

而總結上述四個最高審計機關的績效管理體系，可看到績效指標是績效管理體系的一個重要部分。績效指標是評價審計機關工作的工具，直接反映審計機關的工作成果。

然而，制訂合適的績效指標並不是一項容易的工作，上述四個最高審計機關的績效指標各有不同的取向及則重點，而訂定有關指標時亦涉及多方面的考慮因素，當中亦可能存在一些局限，令到以客觀、全面地評價審計機關工作績效的工作變得複雜困難。因此，在制訂績效管理體系時，尤其在訂定績效指標上，必須進行深入的研究，以便能以適當和客觀的方法評價自身的工作績效。

不論如何，在制訂的過程中涉及不同方面的考慮，值得思考的有：

4.1 績效評核的範圍

上述最高審計機關均包含直接對審計工作的結果作出評核，例如品質、效益、數量、審計建議的接受/落實等。但是，只有英國國家審計署沒有包含審計工作結果以外的機構內部因素，例如人力資源、運作效益、支持等。

工作結果 或 內部因素

表面上，似乎應該直接對審計工作的結果作出評核，而工作氛圍、人員對工作的滿意度、人員流失率、人員培訓/質素、支持等內部因素，並不代表必然有好的產出與對政府有良好的影響。不過，從另一方面思考，若不具備良好的內部因素，則會對工作品質甚至運作成本產生影響。

4.2 量化績效的困難

審計機關訂定的績效指標必須是可以進行量化的，否則便難以進行評核。葡萄牙審計法院、歐盟審計法院、英國國家審計署及美國政府責任署均透過不同的方法進行量化。

客觀資料 或 人為判斷

在眾多績效指標中，一些績效的範疇本身具備直接相關資料，例如報告/提供證詞的次數、落實審計建議的百分比、財務效益（增加收入/節省開支的金額）等，這些相對客觀。而另外一些，例如滿意度、品質等，則欠缺直接相關資料，需要通過問卷、專家評審等，才能夠“量化”，這涉及較多的主觀因素，也有機會受到政治因素的影響。從上述最高審計機關的績效指標可見，除葡萄牙審計法院外，其餘均存在一些需要人為判斷的指標，當中，歐盟審計法院 8 項指標中有 3 項；英國國家審計署 6 項指標中有 4 項；美國政府責任署的 15 項指標中有 7 項。

然而，即使是表面上客觀的資料，有關的細節也可能涉及“專業判斷”，也表示可能涉及個人主觀因素。例如美國政府責任署對審計建議落實的情況，是計算 4 年前所提出的審計建議至今的落實情況。美

國政府責任署表示按其經驗，若審計建議在 4 年內仍未落實，則有關審計建議將不會被執行。此外，關於財務效益，例如所節省金額的計算，本身大多涉及一定的假設，而這些假設必定涉及專業判斷，也潛在爭議性。

仍存在難以量化的情況

即使是表面上可以量化的指標，仍必須具備某些條件，例如可比性與確定性，才可以進行量化，因此不少實際的財務效益，也存在難以量化的情況。

美國政府責任總署所量化的財務效益主要是針對延續的機構運作、項目、稅項等，因此具備可比性。相反，針對一些一次性的項目的審計建議，即使日後其他類似的專案參考審計建議，仍缺乏直接的可比性。

另外，即使一個延續的運作，採納了審計意見而解決了內部控制機制潛在的風險而避免了將來可能出現的重大財務損失，但是由於損失的發生與金額的大小均存在或然性，所以無從量化。

4.3 績效指標的重要性與適當性

制定績效指標，除了從相關範圍選擇具備可量化的指標外，在衡量審計機關整體績效的時候，需要慎重考慮每個指標的重要性與適當性。這方面澳門的經驗較淺，然而我們注意到至少以下一些因素，可以影響重要性與適當性。

質或量

績效指標包含反映審計機關工作品質，以及工作數量兩方面的指標。至於質與量哪一個比較重要，無法簡單界定，最好當然是品質兼備。然而，一般情況下質較難客觀衡量，量較易量化，潛在舍難取易風險。

可見，審計機關在分配審計資源，策劃管理審計工作方面，質與量之間的平衡並不容易。

指標的實際意義

例如，財務審計與合法性審計難以產生財務效益，內部控制的審計也難以衡量財務效益，因此業務上以這些審計為主的審計機關，財務效益的指標實際意義並不大。

再舉例，由於性質的不同，一般而言，審計法院的審計建議與其他性質的審計機關的審計建議，其落實的情況必然有所不同，因此，審計建議的落實比例這一指標對不同的審計機關意義有所不同。

對獨立性的影響

立法機關普遍帶政治性，容易影響審計機關的獨立性。例如，因不同的黨派有著不同的政見、關注點、優先次序，若審計機關對政府部門的批評不達到一些議員所認定的水準，或沒有就個別議員所關注的事項優先立項審計，便可能影響滿意度的調查。

參考文獻

1. Tribunal de Contas, (Maio de 2012). Relatório de Atividades e Contas de 2011.
2. European Court of Auditors, (2009, January). Audit Strategy 2009 – 2012.
3. European Court of Auditors, (2012). Annual Activity Report 2011.
4. European Court of Auditors, (2008). International Peer Review of the European Court of Auditors.
5. United Kingdom National Audit Office, (2011, November). Our Strategy 2012-13 to 2014-15.
6. United Kingdom National Audit Office, (2012, July 20). NAO Annual Report 2012.
7. United States Government Accountability Office, (2010, July 1). GAO Strategic Plan – Serving the Congress and the Nation.
8. United States Government Accountability Office, (2012, February). Update to GAO's Strategic Plan 2010-2015.
9. United States Government Accountability Office, (2012, Nov 15). Performance and Accountability Report Fiscal Year 2012.
- 10.張雙(2006). 對績效管理理論的反思. *華東經濟管理*, 20(10), 141-144
- 11.張雙(2007). 績效管理理論溯源. *商場現代化*, 1, 184-185

A Brief Discussion on Performance Management of Audit Institutions

Neoh Hwai Beng, Ng Ka Kei

Abstract: Duties of Audit Institutions mainly include audit on governments' operations and financial statements in respect of compliance of rules and regulations, as well as audit on governments' performance aiming to lead to improvements. Naturally, Audit Institutions are required to evaluate and improve their own performance, in the same respect. Modern management science sees performance indicator as a major component of performance management, associated to an organisation's mission, strategy and objectives, and thus, a tool that gives direct evaluation of performance. In fact, many of the European and American Supreme Audit Institutions have either established performance indicators, or at least, have their performance quantified and included in their annual activity reports. However, setting up proper performance indicators is never an easy task, which demands a thorough understanding of the nature and characteristics of Audit Institution's own operations, as well as that of the performance indicators, both in specific and general. Therefore, besides a brief introduction to the operations of Audit Commission of Macao and its preliminary measures taken on performance management, more importantly, this article covers what this young and developing Audit Institution attempts to observe based on the performance indicators of Portuguese Court of Audits, European Court of Auditors, National Audit Office of United Kingdom, and Government Accountability Office of the United States, series of issues that should be considered by the Commission, in the future studying of establishing performance indicators. Should all these issues identified are to be summarised into one for the sake of simplification, it will be "Whether it is feasible as well as making practical sense, to have all major aspects of the performance of Audit Commission of Macao, quantify in an objective and scientific manner, by the introduction of performance indicators?".

Key words: Audit Commission of Macao SAR, Audit Institutions, performance management, performance indicator