我国《国家审计准则》与美国《政府审计准则》之比较

邢维全[1,2](博士)

(1.天津财经大学商学院，天津 300222；2.审计署审计科研所博士后工作站，北京 100086)

【摘要】国家(政府)审计准则是规范政府审计行为的基本操作指南,通过比较中美两国国家(政府)审计准则可以发现,虽然两国准则都强调政府审计建设性作用的发挥,强调审计人员独立性以及审计质量控制,但是二者在基本的编制体例、应用标准和效力强度方面仍然存在较大差异。

【关键词】国家审计准则；政府审计准则；编制体例；应用标准；效力强度

纵观历史,国家审计监察制度由来已久、源远流长,早在公元前3500年左右的古代埃及就出现了国家审计制度的萌芽,而我国的审计监察制度则可追溯到夏代。虽然世界各国审计监察制度的发展路径不尽相同,但都秉承了责任、透明、法治、廉洁、公正、正义等原则和理念,并在实践中指导国家(政府)审计工作。为保障国家审计工作的质量,世界各国审计机关都制定了适应本国特色的国家(政府)审计准则。本文对中美两国最新版国家(政府)审计准则进行比较,以期为我国国家审计准则的不断完善和发展提供理论支持和决策参考。

一、中美国家(政府)审计准则的产生与发展

(一)我国《国家审计准则》的产生和发展

自1983年根据《中华人民共和国宪法》第91条的规定成立审计署以来,我国的国家审计监察制度不断完善,

款”项目,后者大于前者的差额列示于资产负债表“预收款项”项目。“工程施工”账户借方余额,减去减值准备,列示于资产负债表“存货”项目。如“工程施工”账户期末是贷方余额,则说明尚有部分已发生工程成本由于某种原因(如发票尚未收到)尚未入账,正常应预提入账,据此,“工程施工”账户期末贷方余额应列示于资产负债表“应付账款”项目。

(二)通过设置备查账或特殊建账的方法解决会计信息提供不足问题

由于上述会计处理提供的会计信息不足,因此跨年度的工程需要设置有关备查账或进行特殊建账,以满足管理和后续核算所需数据资料的要求。

1. 设置备查账。主要是设置工程历年累计结算价款、历年累计确认收入、历年累计确认费用、历年累计实际工程成本备查账。

2. 特殊建账。指对工程施工、主营业务收入、主营业务成本、应收账款等的明细账户期初建账时记录工程开工以来的累计发生额及余额。“工程施工”明细账户期初建账时,可按工程项目或产品名称设户,按成本项目建立借方发生额专栏并登记累计发生额,贷方登记累计转出数(累计转出到主营业务成本的金额),余额栏记录正常的余额,这样能提供工程或产品累计实际成本及构成信息。“主营业务收入”明细账户期初建账时,借方、贷方均记录累计发生额,余额栏记录0,这样能根据贷方(或借方)发生额计算累计已确认收入额。“主营业务成本”明细账户期初建账时,借方、贷方也记录累计发生额,余额栏记录0,这样能根据借方(或贷方)发生额计算累计已确认费用额。进一步可根据主营业务收入和主营业务成本明细账户数据随时掌握各建造合同累计盈亏状况。“应收账款”明细账户建账时,借方、贷方记录累计发生额,余额栏记录余额,这样“应收账款”账户的借方累计发生额能反映累计结算工程价款。

上述建议有以下五个优点:①与工商企业收入、费用确认的会计处理类似,便于理解和掌握。②符合《企业会计准则——基本准则》关于收入、费用的定义。③未使用“工程施工(合同毛利)”和“工程结算”科目,简化了核算。④期末“工程施工”账户借方余额列示于资产负债表“存货”项目(扣除合同预计损失即存货跌价准备),符合会计准则所规定的存货计量原则。⑤期末“工程施工”账户贷方余额列示于资产负债表“应付账款”项目符合逻辑。

主要参考文献

冷琳.建造合同核算的三个难点[J].财会月刊,2013(19).

曹伟.从财务会计概念框架看建造合同会计处理方法[J].财会月刊,2014(5).

先后颁布实施了《中华人民共和国审计法(1994)》及《审计法实施条例(1997)》。在此基础上,审计署于1996年发布了包括《中华人民共和国国家审计基本准则》在内的38个审计规范。2000年,审计署又组织修订、发布了《国家审计基本准则》和一系列通用审计准则、专业审计准则。这些准则符合当时我国社会经济发展对国家审计监察制度的客观需要,在规范审计行为、提高审计质量方面发挥了重要作用,促进了审计事业的发展。

随着我国社会经济环境的变化,为进一步适应审计工作发展的客观需要,全国人大常委会和国务院相继修订了《审计法》和《审计法实施条例》,作为贯彻《审计法》及其实施条例的重要规章,我国的国家审计准则也亟需修订。2008年,审计署成立国家审计准则咨询专家组,并草拟《国家审计准则》征求意见稿。后经反复修改,2010年9月1日,刘家义审计长签署审计署第8号令予以公布,并于2011年1月1日开始施行。2011版的《国家审计准则》的主要变化体现在如下方面:

首先,对体系结构进行了调整。修订前的国家审计准则体系是由基本准则和若干通用审计准则及专业审计准则构成的。该体系结构的优点是与社会审计准则体系较为接近,是审计人员较为熟悉的准则组织方式;其缺点则表现在内容有重复交叉之处,结构零散,难以统一。修订后的《国家审计准则》将原有的国家审计基本准则和通用审计准则进行了统一,具有完整性、单一性的特点。

其次,明确了使用范围和职业要求,系统规范了审计业务的基本程序。修订后的《国家审计准则》明确指出,该准则适用于各级审计机关和审计人员执行的各项审计业务和专项审计调查业务;在第二章则明确了审计机关及其审计人员执行审计业务的资格条件和职业要求;在第三至第五章对审计计划、审计实施、审计报告等各个阶段的工作流程和要求做出了规范,明确了各个环节的程序和要求。

再次,规定了审计质量控制要求。修订后的《国家审计准则》规定了审计机关应当针对审计质量责任、审计职业道德、审计人力资源、审计业务执行、审计质量监控五个要素建立审计质量控制制度,同时在审计项目实施中,实行不同级别人员分级质量监控。

(二)美国《政府审计准则》的产生与发展

美国审计准则的产生源于注册会计师审计,其公认政府审计准则(**General Accepted Government Auditing Standards, GAGAS**)受美国公认审计准则(**General Accepted Auditing Standards, GAAS**)的影响极深。1972年美国审计总署(GAO)首次发布GAGAS,其主体部分完全借鉴吸收GAAS的模式,将审计准则分为一般准则、检查及评价准则和报告准则三个部分,不仅如此,在内容安排上也几乎涵盖了GAAS的所有主要方面。此后,美国GAO在1981年、1988年、1994年、2003年、2007年和2011年对GAGAS进行了六次较大规模的修订,但历次修订都没有突破1972年GAGAS的框架,并潜移默化地受到GAAS及其审计准则说明书(SASs)的影响。

最新的2011年版GAO《政府审计准则》(其内容结构参见下页表)以全球金融危机为背景,旨在促进政府监管与市场监控的互动与互补。该版准则较2007年版的主要修订体现在如下方面:

首先,建立了审计独立性的概念框架。该框架要求审计师基于特定审计环境下的事实做出独立性判断,细分了审计独立性的七种威胁以及与审计业务相冲突的六类非审计业务,并要求审计师对审计独立性框架的应用过程形成文字档案。同时,该框架体现了与注册会计师(AICPA)审计准则以及国际审计准则的进一步趋同。

其次,对审计人员在为被审计单位提供非审计服务时的能力要求提出了框架,并对该类非审计服务对独立性的影响以及允许提供的非审计服务类型进行了修订。

再次,对鉴证服务的三个基本类型,包括审核、复核以及已商定程序做出单独规定,并指出审计师对鉴证服务的报告不能脱离AICPA的框架。

(三)对中美国家(政府)审计准则进行比较的意义

审计准则的意义在于指导审计实践,确保审计质量。

GAO在1988年修订的《政府审计准则》的前言部分指出:"对审计人员的信赖,提高了执行准则的必要性。有了准则就使审计人员在执行业务时得到其他人员的信赖。准则是审计人员对政府进行评价时能做到公正、客观和可信的保证。"高质量的政府审计,必然依赖于高质量的政府审计准则。

我国新修订的《国家审计准则》自2011年1月起执行,至今已有4年多时间,在此期间,全球经济环境发生了较大变化,政府审计如何适应极具不确定性的全球金融环境,提高监管体系对系统性风险的识别和应对效率,终将成为进一步完善我国政府审计准则的大方向。认真比较、寻找差异、消化吸收美国2011年版《政府审计准则》在应对金融危机及发挥政府审计职能中的先进理念和做法,具有较强的理论和现实意义。

二、中美国家(政府)审计准则的相似之处

(一)强调国家(政府)审计的建设性作用

后金融危机时代,社会不确定因素陡然增加,机遇与挑战并存,国家(政府)审计应更关注对社会公共的受托责任,充分体现国家审计对完善国家治理和促进良治的建设性作用。

美国的审计规范体系基于美国国会于1921年通过的《预算和会计法案》赋予美国审计署的权利,包括政府审计准则、指南及手册、工作规程、技术方法指导丛书以及最佳实务和标准文档等多个组成部分。在审计准则的前

言部分指出,准则定位于“为实施高质量的审计提供框架”、“协助改进政府的运行和服务”。在美国的审计规范体系中,审计准则具有为实务工作提供指导的作用,全国的政府审计工作都必须执行《政府审计准则》。**GAO**在**2011**年版准则中,特别突出了审计的建设性作用,一方面强调政府审计人员在审计中对发现的内部控制缺陷等应及时与被审计单位沟通,及时阻止风险加剧,另一方面则要求审计人员将财政资金项目审计的重要性水平尽量降低,以便扩大政府审计的覆盖面,降低审计风险,保护公众利益。

我国现有审计法律规范体系是由宪法、审计法及其实施条例、审计准则等不同层级的规定组成的,今后还要探索制定实务指南等配套指引。我国的《国家审计准则》适用于审计机关开展的各项审计业务,体现了综合性、科学性、实用性和国际性特征。准则第一条指出,制定准则的目的是:“为了规范和指导审计机关和审计人员执行审计业务的行为,保证审计质量,防范审计风险,发挥审计保障国家经济和社会健康运行的‘免疫系统’功能”。准则第六条指出我国审计机关的主要工作目标:维护国家经济安全;推进民主法治;促进廉政建设;保障国家经济和社会健康发展。同时指出,这些工作目标是“通过监督被审计单位财政收支、财务收支以及有关经济活动的真实性、合法性、效益性”实现的。这是对我国国家审计目标的历史性定位,也体现了我国国家审计具备揭露、抵御、改进和预防等“免疫系统”的基本功能和建设性作用。在发挥建设性作用方面,准则重点关注对重大违法行为的检查,为实现政府审计目标提供支持。准则第四章第四节对监察重大违法行为过程中应当评估的因素、调查了解的重点内容、需关注的异常情况以及采取的应对措施等都做了详细规定,目的是促进审计人员有效检查重大违法行为,打击经济犯罪,维护国家财政经济秩序和经济安全,促进廉政建设。

由此可见,两国准则虽均强调国家审计的建设性作用,但侧重点有所不同。

(二)强调审计人员的独立性

审计环境和审计需求的变化,使得社会公众对政府审计提出了更高的要求,特别是要求政府审计具有更高的独立性。

美国**2011**年版《政府审计准则》在第三章“一般准则”中新增了关于“独立性”的一般框架,对审计人员独立客观地完成审计并提出审计意见提出了更高的要求。

我国《国家审计准则》则在第十六条到第二十三条明确了审计人员保持独立性的要求,规定了审计机关针对可能损害审计独立性的情形应当采取的措施,并对审计机关聘请外部人员的相关要求做了规定。

可见,国家(政府)审计准则中所言的独立性,体现在审计人员应“独立于被审计单位”的表述之中,是从微观的视角出发的。但必须注意的是,由于中美两国的审计制度差异明显,其独立性的“语境”却大为不同。美国的政府审计体制决定其审计机关超然于政府部门之外,仅受审计长的指挥和监督;而我国的国家审计机关则隶属于国务院,是国家行政体系的一部分,独立行使审计监督权。因此,正确理解“独立性”的涵义,应从中美两国的政治和经济体制出发,切忌以偏概全、顾此失彼。

(三)强调审计质量控制

美国《政府审计准则》第三章第五节“质量控制与保证”特别对审计质量控制的基本原则进行了规范,要求每个按照**GAGAS**执行审计或鉴证业务的审计组织都应该建立质量控制系统,并且至少每三年接受一次外部同业复核。

我国《国家审计准则》也采纳了这一国际通行的做法,将质量控制作为单独的章节纳入审计准则体系,体现了全面质量控制的理念,为督促审计人员注重质量控制责任落实、防范审计风险起到积极作用。

需要强调的是,中美两国在质量控制准则中都没有规定审计质量控制制度的具体内容,而只是对审计质量控制的要素以及建立审计质量控制制度时需要考虑的因素、关注的事项和采取的措施提出指导性建议。这既是国际通行做法,同时也符合审计质量控制工作的特征。

三、中美国家(政府)审计准则的基本差异

(一)编制体例不同

我国的现有审计法律规范体系是由宪法、审计法及其实施条例、审计准则等不同层级的规定组成的,理论上应具有内在的一致性。修订前的审计准则体系由一个审计基本准则、若干单项通用审计准则和专业审计准则、若干审计指南三层次构成。而**2011**年版的《国家审计准则》的体例是参考审计署**2004**年颁布的《审计机关审计项目质量控制办法(试行)》的体系结构,将原有国家审计基本准则和通用审计准则规范的内容统一纳入审计准则中来,从而保持了内在一致性。

美国《政府审计准则》的体例结构则受到**GAAS**的广泛影响,在体例上包括一般准则、检查及评价准则和报告准则等基本要素。

中美两国具体编制体例的比较如下表所示。

中美国家(政府)审计准则编制体例比较

我国(**2011**年版)	美国(**2011**年版)
第一章 总则 第二章 审计机关和审计人员 第三章 审计计划 第四章 审计实施 第五章 审计报告 第六章 审计质量控制和责任 第七章 附则	第一章 政府审计:基础与道德准则 第二章 政府审计准则的应用标准 第三章 一般准则 第四章 财务审计准则 第五章 鉴证业务准则 第六章 绩效审计现场工作准则 第七章 绩效审计报告准则 附　录 补充指南

美国《政府审计准则》采用分块式的结构,除基础部分和一般准则外,分为财务审计准则(第四章)、鉴证业务准则(第五章)和绩效审计准则(第六、七章)三个部分;而我国《国家审计准则》虽然始终将经济活动的效益性作为审计目标之一,但并未将绩效审计作为独立的业务类型在审计准则中予以确认,而是将重点集中在对财政收支和财务收支等其他经济活动的财政财务收支审计之中,同时还包括基于财政财务收支审计的领导干部经济责任审计的相关内容。

(二)应用标准不同

美国《政府审计准则》第二章指出,政府审计监管在财务收支审计和鉴证审计方面,可以合理借鉴和综合利用美国注册公共会计师协会、公共公司会计监督委员会、国际内部审计师协会和国际审计鉴证准则委员会等相关准则的政策资源,在准则实施中体现了充分的开放性和包容性。

我国《国家审计准则》第四条规定:"审计机关和审计人员执行审计业务,应当适用本准则。其他组织或者人员接受审计机关的委托、聘用,承办或者参加审计业务,也应当适用本准则。"我国强调了《国家审计准则》的适用范围,即凡执行或受托执行国家审计业务的组织或人员,均"应当"适用本准则,但并未从官方角度对我国"注册会计师执业准则"及其他相关规范在国家审计中的地位和作用予以明确,仅在第七十一条和第九十一条提及,指出在对财务报表发表审计意见以及进行审计抽样时,可以参照注册会计师执业准则的有关规定。

相比之下,美国的《政府审计准则》更加具有包容性和开放性,突出了政府审计与社会审计、内部审计之间的协同共生关系,同时也便于不同行业监管部门之间的沟通,以促进《政府审计准则》的不断发展和完善。显然,一个更加开放的准则系统,对实现监管资源的综合利用、提升监管质量、促进经济发展将起到更大的作用。

(三)效力强度不同

我国《国家审计准则》第三条采用二分法,将准则的全部规范划分为两类:使用"应当"、"不得"词汇的条款规定为约束性条款,是审计机关和审计人员执行审计业务时必须遵守的职业要求;使用"可以"词汇的条款为指导性条款,是对良好审计实务的推介。同时,在第十一条规定,审计机关和和审计人员未遵守约束性条款的,应当说明原因;在第一百一十一条规定,未遵守约束性条款及其原因应当在审计记录中加以记载。

我国的这种做法,实质上采取了2007年版美国《政府审计准则》1.07节的分类方法(2011年版美国《政府审计准则》在2.15节延续了这种分类方法),将全部规范分为强制性规范和推定性强制规范两种。其中,强制性规范要求审计师和审计组织在任何情况下都必须无条件遵守,推定性强制规范则要求审计师和审计组织在一般情况下必须遵守。2007年版和2011年版美国《政府审计准则》都规定,如果在极其罕见的情况下不能遵循推定性强制规范,则审计师和审计组织必须:①将相应的偏离准则的正当理由予以记录;②说明在该情况下,替代性的程序是如何有效实现审计目标的。

通过比较可以发现,我国的审计准则将全部规范分为约束性条款和指导性条款。其中,指导性条款不具有约束力,审计人员可以无条件地不遵循,而且,即便不遵循约束性条款,审计人员也仅有说明的义务。从准则的效力强度来说,我国准则的强制性条款仅相当于美国准则的推定性强制规范,实质上并未设定绝对强制性条款,对审计人员和审计组织的约束力有限,从而降低了审计准则的整体效力强度。但这种规范制定思路也有其优势,即可以鼓励审计人员充分运用职业判断和发挥主观能动性。

四、结语

中美两国的国家(政府)审计准则虽然在制定背景和服务对象上存在差异,但作为规范国家(政府)审计实务的基本操作指引,其在提高审计质量中的地位和作用具有相似性。特别是2011年我国实施的《国家审计准则》与美国最新修订版《政府审计准则》,是两国政府审计领域最新、最权威的执业规范,代表了两国政府审计制度建设的最新成果。

我国2011年版《国家审计准则》虽在所有重大方面已基本完善,但仍存在一些缺陷和不足。而且随着社会经济的不断发展,政府审计的工作范围和实施环境也同时发生着变化,根据我国审计发展的实际和工作需要,不断修订和完善政府审计准则、不断提高审计质量,才是政府审计理论和实务工作者应该坚持的基本指导思想。

主要参考文献

耿建新,牛红军.关于制定我国政府环境审计准则的建议和设想[J].审计研究,2007(4).

郝云松.关于国家审计历史的几点思考[J].审计研究,2010(6).

孙宝厚.国家审计新准则解读[J].审计研究,2010(6).

童光明,张丰伟.审计原则与审计准则探讨[J].审计研究,1986(6).

王光远.论美国公认审计准则的发展及其对政府审计准则和内部审计准则的影响[J].审计研究资料,1997(1).

张立民.分析性程序——发达国家审计准则的实证研究及其启示[J].审计研究,2001(1).

张立民,张继勋,周德铭等.《中华人民共和国国家审计准则》笔谈[J].审计研究,2010(6).

张龙平.国家审计20年回眸与反思(一)——国家审计准则制定工作的总结及改进思路[J].审计月刊,2003(1).