

改革政府审计报告的思考

张清玉(副教授)

(河南牧业经济学院会计系, 郑州 450044)

【摘要】 审计结果公告制度日臻完善,主要满足“内部需求”的传统审计报告面临挑战,权责发生制政府综合财务报告改革已提上日程,现行政府审计报告能否以不变应万变而独善其身?当前探讨审计报告质量提升路径时,主要强调外部环境的改善,如修订法律体系、改革审计体制、恰当运用职业判断等,很少涉及审计报告自身结构要素的改革。本文借鉴社会审计报告改革经验,修订审计报告格式,施加刚性要求,以多样化的审计报告满足不同使用者的需求。

【关键词】 政府审计; 审计报告; 绩效审计

2014年底,国务院批复财政部权责发生制政府综合财务报告制度改革方案,力争在2020年前建立具有中国特色的政府会计准则体系和权责发生制政府综合财务报告制度,并提出建立健全政府财务报告审计和公开制度,政府部门财务报告及其审计报告应报送本级政府财政部门,并按规定向社会公开。

政府审计是一项公共物品,社会公众对审计报告有知情权。社会公众是政府审计的最终需求者。政府审计的职责应是审计政府、为人民服务,而不应是直接为政府服务。传统政府审计报告主要是满足被审计单位、政府部门、上级审计机关等“内部使用者”的需求,存在重合规审计轻效益审计、正面肯定性评价过多、审计建议操作性不强、缺乏对所发现问题从体制制度层面的深入挖掘、披露形式单一、缺乏创新等不足。学者们探讨审计报告质量提升方法时主要讨论外部环境的改善,如修订法律规范、改革审计体制、提升审计人员职业判断能力等,很少涉及审计报告自身的结构性完善,缺乏提升审计报告质量的刚性约束。

本文借鉴社会审计报告改革成果,根据不同报告使用者的需求,采用长短结合、多样化审计报告格式,为政府职能部门完善审计报告提供决策参考。

一、审计报告改革研究综述

学者们对审计报告改革的研究对象主要是社会审计报告改革。朱锦余等(2003)通过问卷调查,提出提高可理解性、改进表述方法、加强对从业人员和社会公众教育等审计报告修订建议。李晓慧(2005)分析审计报告沿革后,提出应强化审计报告的两种发展趋势,即严格标准的简式审计报告和适应不同审计要求的多样化的审计报告体系。缩小“审计期望差”及“信息差”是近年来国际审计和

鉴证准则理事会(IAASB)进行注册会计师审计报告改革的根本动因,具体包括五个模块的改革方案(张琼,2012)。立足于满足报告使用者对于审计报告信息的个性化、透明化、易用性需求,改革现行标准短式审计报告,建立定制长式审计报告(沈颖玲,2013)。审计报告格式在构成要素排列顺序、增加关键事项段、增加持续经营段、增加其他信息事项段等七个方面作出了改进(张革,2014)。尽管以上研究是对社会审计报告变革的探讨,但在针对不同审计报告使用者提供不同类型的信息、满足使用者的个性化需求方面有非常好的借鉴意义。

对于政府审计报告改革,要修订法律规范、扩大政府审计权限、改革审计体制(张龙平,2010)。宋常等(2009)分析了美国审计总署(GAO)对外公布的联邦政府2008财政年度审计报告后指出,尽管继续签发拒绝发表审计意见的审计报告,但在金融危机背景下,随着社会公众对政府财政透明度要求的提高,审计报告进一步说明了拒绝发表意见的原因、审计范围受到限制的程度、美国联邦政府合并报表取得的进步等。现行审计报告中审计意见与建议表述随意性很强,是完善审计报告必然要解决的问题(曹达红,2009)。在审计结果公告后,审计机关要建立信息反馈机制,通过调查询问、举报信箱等各种渠道及时收集社会公众对公告的反应,并根据反馈意见进一步开展调查,补充审计证据,消除公众的疑虑(陈英姿,2012)。

关于政府审计报告的研究,仅有的少量文献主要是对国外经验和研究动向的借鉴,在审计结果公告制度的框架中,强调通过外部环境的改善来提高审计报告质量,很少涉及审计报告自身的结构性完善。系统研究改革现行政府审计报告的结构和内容,满足不同报告使用者的

信息需求,提高审计报告质量,对于更好地发挥审计保障经济社会健康运行的“免疫系统”功能具有积极意义。

二、审计报告的内容与公告

1. 审计报告的内容。对于审计报告的具体内容,审计准则的规定如下表所示:

不同时期审计准则中审计报告的内容

1996年《审计机关审计报告编审准则》	2000年《审计机关审计报告编审准则》	2010年《国家审计准则》
(一)审计的范围、内容、方式、时间	(一)审计的范围、内容、方式、起讫时间	(一)审计依据,即实施审计所依据的法律法规规定
(二)被审计单位的基本情况,财政财务隶属关系,财政财务收支状况等	(二)被审计单位的基本情况,财政财务隶属关系,财政收支、财务收支状况等	(二)实施审计的基本情况,一般包括审计范围、内容、方式和实施的起止时间
(三)实施审计的有关情况,如与审计事项有关的事实,对遵守国家规定的财政收支、财务收支情况的揭示,采取的审计方法和有关情况的说明等	(三)被审计单位对提供的会计资料的真实性和完整性的承诺情况	(三)被审计单位基本情况
(四)审计评价意见,如对已审计的财政收支、财务收支及相关资料的概括表述,结合审计方案确定的重点,围绕财政收支、财务收支的真实、合法、效益进行;对被审计单位应负经济责任的评价	(四)实施审计的步骤和采取的方法及其他有关情况的说明	(四)审计评价意见,即根据不同的审计目标,以适当、充分的审计证据为基础发表的评价意见
(五)对违反国家规定的财政收支、财务收支行为的定性、处理、处罚建议及其依据	(五)被审计单位财政收支、财务收支的真实、合法、效益情况及其评价意见	(五)以往审计决定执行情况和审计建议采纳情况
	(六)审计查出的被审计单位违反国家规定的财政收支、财务收支行为的事实以及定性、处理、处罚的法律法规规定	(六)审计发现的被审计单位违反国家规定的财政收支、财务收支行为和其他重要问题的真实、定性、处理处罚意见以及依据的法律法规和标准
	(七)对被审计单位提出改进财政收支、财务收支管理的意见和建议	(七)审计发现的移送处理事项的事实和移送处理意见,但是涉嫌犯罪等不宜让被审计单位知悉的事项除外
		(八)针对审计发现的问题,根据需要提出的改进建议

现行政府审计报告采用的是有别于社会审计的详式审计报告。1996年发布的《审计机关审计报告编审准则》明确了审计报告的基本要素,即:标题、主送单位、审计报告内容、审计组组长签名、报告日期。2000年修订发布的《审计机关审计报告编审准则》对审计报告的具体内容做出了更详细的规定。2010年《国家审计准则》进一步规范了审计报告的基本要素,即:标题、文号、被审计单位名称、审计项目名称、内容、审计机关名称、签发日期。

由上表可以看出,无论是基本要素还是具体内容,审计报告整体没有发生根本性变化,只是适应新形势下审计工作的需要,扩充了审计报告的范围,调整了一些报告内容的披露位置,对发现问题和处理意见的报告更加具体和详细,提出了创新审计方式和方法下审计报告编制的具体要求(如跟踪审计报告)。在现行审计体制下,审计机关接受本级政府和上级审计机关双重领导,重要审计结果公告也须经本级政府批准,政府审计实质上是在政府领导下对政府的内部审计。杨肃昌和肖泽忠(2008)所做的调查也显示,88.4%的专家和普通民众认同国家审计实质上是政府的内部审计,90.9%的被调查者认为政府而非人大主要制约或决定着审计任务和工作安排。长期以来,社会公众依靠审计机关平时发布的审计结果公告来了解政府受托责任的履行。

2. 审计报告的公告。尽管1994年《审计法》就规定,审计机关可以向政府有关部门通报或者向社会公布审计结果,但实际执行中,审计机关一般只向本级政府、上一级审计机关和被审计单位报告审计结果,向社会公布结果的情况占比较低。2012年审计署和地方审计机关分别审计了765个和14.9万个单位,出具审计报告810份和17.1万份,向社会公告30份和9900份,分别只占到全部报告比例的3.7%和5.79%。2013年审计署和地方审计机关分别审计了707个和15.2万个单位,出具审计报告719份和17.6万份,向社会公告32份和1万份,分别只占到全部报告比例的4.45%和5.68%。社会公众对审计信息的需求没有得到满足。

公共信息公开是民主政治和法制政治的基本原则。在国家审计关系中,社会公众应是国家审计的真正委托人,及时公告审计结果,让社会公众更多地参与监督,了解政府受托责任的完成情况,对于提高政府透明度、公信力及服务水平具有重要价值。审计报告对象范围的拓展,需要改革审计报告内容,以满足不同报告使用者的需求。

三、现行审计报告存在的问题

1. 现行审计报告的结构和内容难以满足不同使用者的需求。审计报告主要是对财政、财务收支的真实性、合法性和效益性发表审计意见,并针对审计发现的问题根据需要提出改进建议。审计报告发展至今,只是在内容和格式上进行过“微调”,向不同使用者提供完全一致的审

计报告,不能满足对审计信息的差异化需求。首先,社会公众对审计报告有知情权,人们对审计报告的需求不一而足,更关注政府在民生领域的投资,如社会保障资金审计、保障性住房审计等。其次,社会公众缺乏专业知识,需要采用非专业术语以及一些生动形象的报告形式。审计报告的传统使用者,关注的审计重点也不同。审计机关看重审计中查出的问题、提出的审计意见和建议;被审计单位关注的是审计报告中所揭示的财务收支和管理问题,以及针对问题所提出的富有建设性的审计建议;对于政府组织人事管理等部门,关注的是被审计单位财务收支的审计结果,以及存在的问题及原因分析。因此,审计报告应立足于不同报告使用者的需求,设计不同的报告格式,满足使用者的差异化需求。

2. 审计报告中披露的重点仍是合规性审计,对绩效审计关注不够。早在1994年版的《审计法》中就明确规定,审计机关对各级人民政府及其各部门、国有金融机构和企业事业组织财政收支或者财务收支的真实、合法和效益,依法进行审计监督。审计署“十二五”审计工作发展规划提出,全面推进绩效审计,促进加快转变经济发展方式,提高财政资金和公共资源管理活动的经济性、效率性和效果性。审计署2008~2012年审计工作发展规划提出,到2012年,每年所有的审计项目都开展绩效审计。而现行审计报告多数是在合规性审计基础上关注了绩效问题,真正单纯进行绩效审计的很少。如在审计署网站公开的审计结果公告(2003年第1号到2014年第22号公告)共205份,其中绩效审计只有3份(包括国债项目建设效果审计、项目投资效益审计、利用国外贷款项目绩效审计各一份)。同时,在绩效审计中,只是简单地对被审计单位或项目的效益进行笼统的评价,缺乏对经济性、效率性、效果性等效益问题的详尽描述;涉及的效益问题多是经济效益,对社会效益、环境效益涉及较少。

3. 审计报告中反映重点不突出,社会风险得不到有效控制。许多审计报告所提到的问题大同小异,重点强调的多是资金套取、挤占、挪用、截留,违规超范围支出,专项资金滞留,预算编报不实等资金方面的违规问题;而对于极易导致社会风险发生的政策制度问题关注不够,如直接损害人民群众利益的政策执行不到位问题、影响社会公平正义的政策本身不完善问题等。究其根本原因,是没有将风险导向审计理念贯穿到整个审计工作中去。审计工作实施前,要把评估项目的社会风险程度作为选择审计项目的重要参考标准,并根据所评估风险的大小有针对性地制定审计实施方案,合理分配审计资源,把社会风险大的领域作为审计重点,安排充足的审计时间和经验丰富的审计人员,收集充分、适当的审计证据,为审计报告中的重点内容打下坚实基础。审计实施阶段,应进一步评估和识别风险,根据风险大小决定审计方向和策略,

详细审计诱发社会风险的各类因素。撰写审计报告时,重点披露社会风险事项和重大违法违规问题,促进整改和完善制度,控制社会风险。

4. 审计报告对发现的问题缺乏从制度层面的深入挖掘。对于发现的问题,审计报告中普遍的处理办法是简单罗列,缺乏对所发现问题的本质根源的深入挖掘,没有从体制、制度层面分析原因和提出建议。随意翻看一份审计报告,所发现的被审计单位或项目的问题都会涉及内部控制,而反映出的内部控制问题比较凌乱,缺乏有效的体系。一些关于被审计单位或项目内部控制问题的表述是“管理不规范、监督不到位”、“内部控制不完善、不健全,执行不力”,“管理制度不够完善、标准不具体”等,而对于内部控制本身存在的问题及影响的严重程度究竟如何,没有进行一个整体上的评价。就内部控制体系而言,对于上市公司和大多数公共单位及项目来说,审计师对内部控制进行报告非常有必要,因为对内部控制有效性的报告可以增加价值,并以成本有效的方式降低风险。

5. 审计报告披露形式单一,缺乏创新。随着政府审计报告制度的不断完善,审计报告对象范围大大拓展,传统单一纸质披露形式已不能适应需求。审计报告承载的信息对于不同报告使用者的作用不同,审计报告的披露形式直接影响报告使用者对信息的获取。现行审计报告不仅需要格式和内容上进行变革,还要采用通俗易懂、易于被大众接受、能提高阅读兴趣的报告形式,在披露形式上实现创新。如对社会公众公告的审计报告,完全可以采用幻灯片、影音报告等多种报告形式,采用电视、广播、微信、微博等社会公众喜闻乐见的多种发布形式,以满足不同报告使用者对审计报告信息的差异化需求。

四、改革现行审计报告的建

1. 立足于满足不同使用者需求,提供多样化审计报告。根据审计报告制度的要求,满足广大社会公众的需要,对外公开发布简式审计报告加附注的披露形式,突出审计意见的重要性,让公众对审计的整体概况一目了然。增加审计师评论段,主要内容是基于审计职业判断,审计师认为对报告使用者理解被审计对象和审计工作至关重要的事项。审计意见段和评价段置于审计报告之首,强调对报告使用者而言最重要的信息。通过审计报告附注形式,详细公布发现的被审计单位问题及根据需要提出的改进建议、以往审计决定执行情况和审计建议采纳情况、审计发现的移送处理事项的事实和移送处理意见。对被审计单位、政府部门和上级审计机关提供的审计报告仍采用详式审计报告,不过针对不同审计对象反映的重点内容不同。在审计报告中专门增加有关效益审计、内部控制问题、社会风险问题的段落,从而指导审计工作的努力方向,对审计师编制审计报告进行刚性约束。

2. 完善审计报告表述方式,提高可理解性。现行审计

体制下,政府审计实质是政府部门的内部审计,审计师从自身利益考虑,审计意见多是肯定性评价,否定性评价少,或是采用隐含表述,甚至是没有表述,使报告使用者无法准确理解和利用审计报告。审计建议也缺乏针对性,习惯于一些空洞的原则性表述。这些表述方式直接影响了审计报告质量。因此,一方面,审计报告中应尽可能使用大众化语言表述,少用或不用专业术语。另一方面,对于那些可能对使用者产生重要影响的事项或观念,应使用明确表述的方法,避免隐含表述或没有表述方式的采用,直接向报告使用者传递信息,防止信息被误解或片面理解。

3. 审计报告中增加反映绩效审计的内容。实际上,绩效审计完全可以作为审计报告的一个创新,因为绩效审计不但是对审计方法和思路的创新,也是对审计报告表达形式的创新。绩效审计不再仅仅针对会计科目反映的财务数据进行审计,更多地集中在业务流程上,使审计报告有了更大的发挥空间。在经济性、效率性及效果性的3E分析中,审计人员要充分利用计算机审计的技术优势,对业务流程进行分析再造,深入挖掘资金使用潜能,指导性地提出资金管理建议。这就要求以更全面的知识覆盖、更多的统计图表分析、更负责任的态度去撰写审计报告。

4. 贯彻风险导向审计,突出反映社会风险影响因素及内容。对于一些共性问题,可以进行简明扼要的概括。而对于评估出的审计风险较高领域以及审计中涉及的社会公众密切关注的热点问题,如关系保障社会公平正义、保护人民群众的合法权益、建立和谐稳定的社会结构等的审计项目,要作为审计报告要突出的重点。审计中对审计重点的选择要依靠一些审计技巧和方法,如分析程序的运用。对被审计单位近年财务数据及指标进行比较分析,找出重大异常,作为审计中关注的重点。再如,对于相同性质单位在支出结构上的较大差异,就可以列为审计报告关注的重点。审计报告撰写中,对于审查出的问题也要分清主次,对被审计单位具有一定代表性的问题要予以重点说明和分析。对同类审计项目适用抽查方法时,也要根据风险大小组成样本进行审计。

5. 强调过程审计,重视对控制制度的深入描述和审查。审计人员在审计中要关注发现的问题,更重要的是要分析和评价导致屡查不禁的类似问题产生的制度原因及其可能后果,从根源上解决问题,发挥政府审计的建设性作用。要详细界定被审计单位及项目存在的内部控制缺

陷的类别,对被审计单位或项目的整体内部控制进行评价。建议在审计报告中专门加入反映内部控制问题的段落,界定内部控制的缺陷类别,说明审计人员就内部控制的工作范围和审计过程中发现的重大缺陷。对于审计中发现的非重大内部控制缺陷,审计人员应该运用职业判断决定是否予以通报。如果这些缺陷就性质和金额而言都较重要,审计人员就必须以书面形式告知被审计单位。同时,对于审计过程中就发现的内部控制缺陷进行沟通的证据,审计人员应将其记录于审计工作底稿。



政府审计报告修订思路图

主要参考文献

- 陆晓晖.我国审计需求和供给研究——基于公共物品需求与供给视角[J].湖北经济学院学报,2010(11).
- 朱锦余,徐融,彭家生.关于使用者对审计报告的理解与评价的问卷调查[J].会计研究,2003(7).
- 李晓慧.审计报告的沿革及其运用研究[J].审计研究,2005(3).
- 曹达红.如何解读政府审计报告[J].审计与理财,2009(12).
- 陈英姿.国家审计推动完善国家治理的作用研究[J].审计研究,2012(4).
- 杨肃昌,肖泽忠.中国国家审计体制问题:实证调查与理论辨析[M].北京:中国财政经济出版社,2008.
- 崔再惠.撰写政府投资建设项目跟踪审计报告的技巧[J].审计月刊,2015(4).
- 邹晶,张涛,曹界国.政府审计信息披露现状分析与思考[J].财会通讯,2012(28).

【基金项目】河南省教育厅人文社会科学研究项目“公共项目绩效审计评价指标设计与制度建设研究”(项目编号:2015-ZD-023);河南省审计厅重点审计科学基金项目“政府审计报告改革研究”(项目编号:0811)