

# 基于SFIC模型的国家审计与社会审计协同研究

高强(教授)

**【摘要】**在国有企业深化改革的进程中,为确保各利益方的利益以及市场的正常有序运行,实施有效监管是当务之急。审计作为国有企业监管的重要手段,在新的形势下将发挥日益重要的作用。审计主体的合作有助于审计监管效果的改善,有鉴于此,基于SFIC模型,从审计人员角度阐述国家审计和社会审计协同的起始条件现状,从审计流程和审计技术角度探讨审计协同的催化领导现状,从审计购买服务角度分析制度设计现状,重点基于审计公告分析审计协同的过程及结果。提出审计协同有助于有效整合审计资源,保障审计监管效果。

**【关键词】**国有企业; 审计协同; 国家审计; 社会审计

**【中图分类号】** F239      **【文献标识码】** A      **【文章编号】** 1004-0994(2019)03-0125-9

## 一、SFIC 模型概述

基于协同决策理论框架的思想,Ansell等<sup>[1]</sup>通过大量案例分析,构建了抽象化、概念化的协同决策模型,如图1所示。

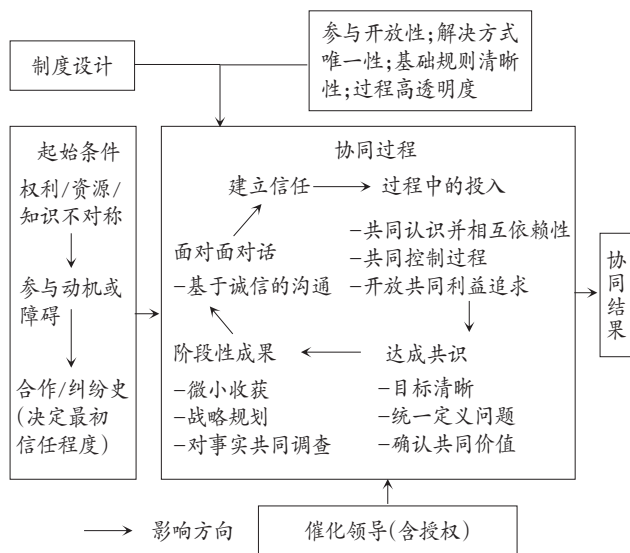


图1 SFIC模型

该模型是协同决策行为的经典模型,模型包括四部分,即起始条件(starting conditions)、催化领导(facilitative leadership)、制度设计(institutional design)、协同过程(collaborative process),因此简称为SFIC模型。模型中每个部分又包含了不同变量,具体见图1。其中,协同过程是模型的核心部分,其他部分是协同过程的发生背景或影响因素。

协同过程非常复杂,协同方持续互动,因此协同过程不能是线性过程,协同模型采用环形结构对协同过程进行描述,表达了协同从开始到结束的全过程。上述各个要素并不是单独作用的,而是互相影响,协同过程之所以是环形而非线性的,是因为协同的每个阶段之间都能相互产生影响。

综上所述,协同优势强调子系统之间的竞争与合作、支配与服从等多元、多维的关系结构。协同强调多元主体间的合作,积极消除现实的隔阂和冲突,以最低的成本实现各参与方的长远利益,从而产生协同增效的功能。尽管协同优势是每个协同行为的美好期望,但是不可避免地存在协同惰性,因此,协

**【基金项目】**辽宁省社会科学规划基金项目“混合所有制企业多元化产权主体共存的审计协同研究”(项目编号:L17BJY035); 中央高校基本科研业务费专项资金项目“财政绩效管理审计嵌入机制研究”(项目编号:201803069)

同行为需要建立在科学合理的决策和分析基础之上,借助协同理论框架和协同模型寻找高效运转协同的条件和制定相应的政策。

协同的思想对包括审计研究在内的领域产生了深刻的影响,面对审计的期望和现实差距,本文借助协同理论思想,以国有企业为研究对象,具体探讨国有企业审计协同的相关问题,运用协同的SFIC模型分析审计协同的现状,并基于审计机理对协同优势的达成提出相应对策。

## 二、审计协同起始条件

国家审计和社会审计的起始条件主要体现在审计客体和审计主体的协同上。审计客体即审计对象,根据《审计署关于印发“十三五”国家审计工作发展规划的通知》(审政研发[2016]55号文件),审计署国有企业审计主要包括三类,即对各级国有资产监管机构履行监管职责情况,对国有资本投资、运营公司进行全面审计,对国有和国有资本占控股或主导地位的企业、金融机构5年内至少审计1次。具体实施过程中,按照国有企业分类改革、国有资本授权经营体制改革等推进情况,确定重点审计对象。

上述三类企业也是社会审计业务范围,注册会计师主要关注财务报表的真实性和合法性,而国家审计在关注财务报表真实合法的基础上,更关注支撑财务信息的各项管理制度及资金绩效情况。

审计主体协同即审计人员方面的协同。根据审计署公布的数字,截至2011年年底,审计署实有在职人员3057名;截至2014年年底,审计署实有在职人员3332名;截至2015年年底,审计署实有在职人员3341名。由此可以看出,审计机构的人员增长比较缓慢。但是,审计机构承担的任务在不断增加。李克强总理在2013年10月召开的国务院第26次常务会议上,进一步肯定了审计工作作为公共资金“守护者”在国家治理中的免疫系统作用,突出强调了审计监督全覆盖的要求。

与此同时,注册会计师队伍建设发展迅速,会计师事务所人才队伍建设显示出积极活力,截至2016年12月31日,中国注册会计师协会个人会员总数已经超过21万人,其中注册会计师101376人,非执业会员达到113715人。

在此背景下,聘请注册会计师参与国家审计逐渐成为常态。2010年,审计业务经费支出18405万元中用于聘请社会审计组织人员及技术专家的经

费为3290万元,历年经费支出情况如表1所示。

表1 社会审计参与国家审计情况

序号	年度	审计业务经费支出(万元)	聘请社会审计组织人员及技术专家经费(万元)	比重(%)
1	2010	18405	3290	17.88
2	2011	24015	3904	16.26
3	2012	22115	3670	16.60
4	2013	20257	3160	15.60
5	2014	27458	3432	12.50
6	2015	51651	4431	8.58

注:其中“聘请社会审计组织人员及技术专家经费”3290万元,专项用于抽调地方审计机关人员和聘请注册会计师、工程技术专家等外部人员帮助完成投资、农业、金融、企业和国际贷款等审计项目支出。

由表1可知,审计业务经费支出的绝对额无明显波动趋势,但是2015年的绝对额与2014年度相比增幅非常大,达到了29%,而且第一次超过了4000万元。但从相对额的比例来看,2015年是最低的,这表明相对于审计业务经费整体的增长速度而言,聘请社会审计组织人员及技术专家经费的增长速度低于总的经费增长速度,而且该比例除了2012年和2011年相比有小幅上涨(仅增长0.34%),其余各年均是下降的趋势,可以看出,在人员合作方面还有非常大的空间。

## 三、审计协同催化领导

国家审计和社会审计通过审计技术协同实现催化领导。审计尤其是外部审计作为第三方去鉴证被审计单位的财务信息及相关事项,需要系统化方法,在审计技术方面,国家审计和内部审计异曲同工,在审计方案和流程设计以及审计方法的使用方面有很多共同之处。

国家审计机关与内部审计机构实施审计时所使用的审计方法具有相似性:审计过程中都会用到抽样的基本方法,并都使用计算机辅助审计;审计调查方法、审计取证方法、逻辑推理的方法等都具有一致性;审计实施过程中,都需要计划审计工作,制定科学合理的审计计划。

了解被审计单位及其环境也是外部审计需要完成的一项工作,其是一个连续和动态地收集、更新与分析信息的过程,贯穿于整个审计过程的始终。审计人员应当确定需要了解被审计单位及其环境的程度,并具体指导自己的后续工作。

风险评估可以让审计人员迅速发现被审计单位最重要的问题,在此基础上,审计人员可以实施针对内部控制设计和有效性的控制测试,并在此阶段关注被审计单位的内部控制建设情况,最终测试各个账户,完成实质性审计程序。从社会审计和国家审计的执业准则也可以看出,两者在实务操作方面具有诸多共性,技术方面的协同是国家审计和社会审计协同的保障。

#### 四、审计协同制度设计

党的十八大强调要加强和创新社会管理,改进政府提供公共服务的方式,提出优化政府向社会购买服务的意见。2013年6月,李克强总理在审计署调研时要求推动审计工作创新,充分利用全社会的审计资源。2014年10月国务院出台《关于加强审计工作的意见》,也强调充分调动社会审计力量,实现审计监督全覆盖。

政府购买审计服务主要是指政府为履行服务的职能,将国家审计项目以合同契约的方式委托中介审计机构完成,审计购买服务是通过契约方式保障社会审计为国家审计提供专业的审计服务。根据中国注册会计师协会出台的《注册会计师业务指导目录(2013~2014年)》中的内容,政府购买审计服务的业务主要集中在为政府职能部门提供相关的管理咨询服务、公共预算专项资金审计、国有企业及事业单位的经济责任审计、国有资产核资专项审计、财政科研经费审计等方面。实务操作中,政府购买上述审计服务主要是通过合同中明确规定全部外包和合作外包的形式来实现。

目前仅在部分经济比较发达的省份实施了政府购买审计服务,如广东、上海等地,上述地区公开颁布了《政府购买社会组织服务项目指南》,其中涉及的审计内容具体见表2。

**表2 2015年全国政府购买审计服务情况统计数据**

项目内容	来源	审计业务比重
审计服务	江西、上海、广州、山东等16个省市	2.37%
财务审计服务	河北、湖北、黑龙江	0.92%
审计检查	北京、天津	0.54%

注:上述数据均来源于各地政府网站公布的购买公共服务指导性目录。

可见,政府购买审计服务方兴未艾,对于国家审计和社会审计主体而言,扩大审计协同在审计购买

服务领域中的应用大有作为。

综上所述,审计报告不仅可以折射出国家审计国有企业的现状,而且反映出国家审计与社会审计协同方面有着极大的需求。而社会行业的迅速发展,又为该协同提供了基本的供给能力,实现需求和供给有效对接的根本动力是协同制度设计。就国家审计和社会审计的协同而言,万事俱备,只欠东风,因此,探讨国家审计和社会审计的制度设计即协同对策,尤为必要。

目前,国有企业每个年度财务报表均接受社会审计机构的审计,社会审计的财务报表审计覆盖了全部国有企业。但是,就国家审计而言,审计的国有企业覆盖面远远不及社会审计。因此,本文基于审计报告的数据,具体分析国家审计国有企业的情况,从该角度也能观测出二者的协同情况。

#### 五、国家审计及社会审计协同过程及结果:基于审计报告视角

##### (一)国家审计国有企业数量情况

根据《审计法》及配套解释条例的规定,国有资本占控股地位或者主导地位的企业、金融机构应该纳入国家审计范围,具体是指:国有资本占企业、金融机构资本(股本)总额的比例超过50%的;国有资本占企业、金融机构资本(股本)总额的比例在50%以下,但国有资本投资主体拥有实际控制权的企业。

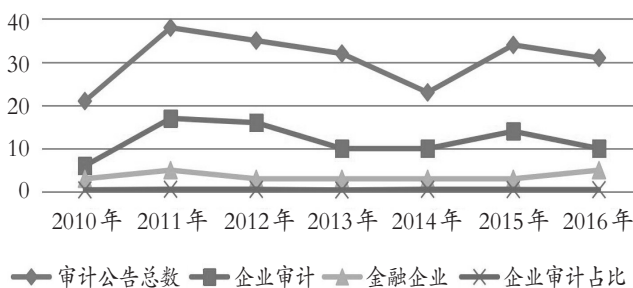
为落实审计全覆盖,审计署颁布了审政研发[2016]55号文件(《审计署关于印发“十三五”国家审计工作发展规划的通知》),规定对国有及国有资本占控股或主导地位的金融机构5年内至少审计1次;对国有和国有资本占控股或主导地位的企业5年内至少审计1次。

目前对国有金融机构和控股企业的国家审计实施情况如何呢?能够看到的公开数据是审计署每年定期颁布的审计报告,截止到2016年12月,国家审计署在其网站上共发布了267个审计结果公告,其中涉及的企业公告数量是125次,包括中央国有企业73次、金融机构24次。鉴于从2010年起,政府开始固定化地以审计报告的形式向社会公开国有企业的审计情况,本部分对2010~2016年期间国家审计国有企业(含中央国有企业和金融机构)的情况做出统计,如表3及图2、图3所示。

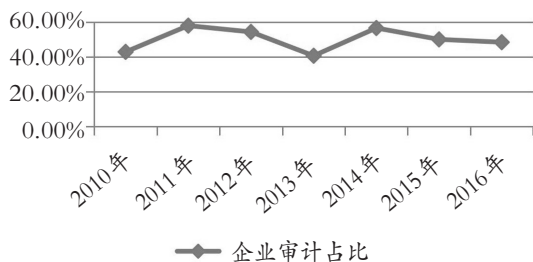
从审计报告总数来看,变化不大,各个年度之间有所波动,这与审计项目波及的资产总额及具体单

**表 3 2010~2016年度国家审计国有企业情况** 单位:项

年度	项目	审计报告总数	中央国有企业	金融企业	企业审计占比
2010		21	6	3	42.86%
2011		38	17	5	57.89%
2012		35	16	3	54.29%
2013		32	10	3	40.63%
2014		23	10	3	56.52%
2015		34	14	3	50.00%
2016		31	10	5	48.39%



**图 2 2010~2016年国家审计国有企业趋势**



**图 3 2010~2016年国有企业审计比例趋势**

位数量等因素密切相关,但是总量应该差异不大。从曲线波动上看,并无直线上升或者下降的明显趋势。从数量上看,2011年度国家审计对国有企业审计的力度最大,2013年度最小。可以看出,国家审计人员有限,在国有企业和其他国有资金的审计方面,年度之间分别有所倾斜,适度调整。可见,尽管中央明确了审计全覆盖政策,但是其政策影响作用应该有所滞后,尚未显示出明显变化。

## (二)国家审计国有企业范围情况

尽管国有企业审计在整个审计署审计工作中的数量比重并不低,但是,如果将所有应纳入国家审计范围的企业作为样本,则从数量的角度看,接受审计署审计的国有企业比例非常低。根据上述统计分析结果,2000~2016年,审计署审计的金融机构、中央

国有企业的具体数量及已审计国有企业所占比例情况如表4和表5所示。

**表 4 审计署审计金融机构数量汇总及占比**

序号	项目	数值	备注
1	金融机构审计数量(家)	24	
2	金融机构总数(家)	1221	银行852家;保险公司369家
3	所占比例(%)	1.97	

**表 5 审计署审计中央国有企业数量及占比**

序号	项目	数值	备注
1	中央国有企业数量(家)	73	
2	中央国有企业总数(家)	1949	仅包括中央国有企业,还有地方国有企业5329家,其他国有企业1597家
3	所占比例(%)	3.75	

可以看出,国家审计涉及的数量非常有限。尽管目前纳入审计范围的都是最重要的企业,由于未能获得相关数据,不能分析出目前审计的企业资产总额占比程度,但是数量也可以反映出一定情况,如企业财务收支审计结果。各个年度反映在审计工作报告及单独的审计公告的企业审计数量整体来看并不充足,主要的原因是审计署的人员有限,时间也有限,大量的行政事业单位财政资金以及各专项资金使用方面的监督也需要国家审计,导致国有企业审计范围有限。总体来看,国家审计覆盖的国有企业审计数量偏少。

可以再看一组数据,根据WIND数据库的资料,截止到2016年年末,沪深两市共有上市公司3127家,其中中央国有企业349家,占比为11.16%,地方国有企业647家,占比为20.69%,中央和地方国有企业上市公司占上市公司总数的31.85%,而上述国有成分的上市公司审计比例不足5%,足以说明国家审计对国有成分的上市公司审计监督是乏力的。

## (三)国家审计国有企业频率情况

在国家审计频率即审计的连续性方面,笔者关注到国家审计关注的企业主要是大型金融机构和中央企业,截止到2016年,审计署已经公布的针对国有企业审计结果公告的总数量为125次,共涉及97家中央国有企业(含金融企业),每年抽查的金融机构的重审率比例较低,主要关注四大国有银行、政策性银行和政策性保险公司。共审计24家金融机构,

其中连续审计的有5家,占全部审计金融机构的20.83%。其中次数最多的是中国农业银行,达到4次,作为四大国有银行之一的中国建设银行,仅有1次审计报告(2013年13号公告)。在中央国有企业方面,共审计73家企业,重审率高于金融机构,达到32.88%,但比重较低。

从2001~2016年的16年间,3次审计的中央国有企业共2家,2次审计的中央国有企业共22家,连续重复审计的中央国有企业合计是24家,连续重复审计企业中金融机构的具体信息见表6。

**表6 连续审计的金融机构一览表**

序号	次数	被审计单位
1	4	中国农业银行
2	2	中国银行股份有限公司
3	2	中国工商银行股份有限公司
4	2	中国农业发展银行
5	2	中国人寿保险(集团)公司

连续重复审计企业中的中央国有企业具体信息见表7。总体来看,国家审计国有企业不仅审计数量少,而且频率低,低频率可能会扩大审计署审计的覆盖面。但是,由于财务信息的连续性,间断地审计和连续审计相比,不仅审计周期长,而且审计任务繁重,重要的是其对被审计单位的审计效应也会滞后,不能充分地发挥防御功能。

根据历年的审计报告,从国家审计的企业领域来看,主要涉及事关国家经济命脉的金融机构,如银行、保险公司等,还涉及烟草、军工、石油、石化、电力、能源、钢铁、汽车、装备制造、电信、建筑等关乎国计民生的重要领域,其他行业则几乎未涉及。

#### (四)国家审计国有企业内容

基于国家统计局颁布的《国民经济行业分类(GB/T 4754-2011)》标准,笔者统计了审计署审计报告中的企业涵盖的行业,具体包括:制造业14家,电力、热力、燃气及水、生产和供应业7家,采矿业7家,科学研究和技术服务业7家,交通运输、仓储和邮政业6家,建筑业2家,信息传输、软件和信息技术服务业2家,农、林、牧、渔业2家,其他行业1家。

上述行业都是关乎国计民生的重要支撑行业,其审计公告中涉及的审计内容也因此而备受关注。那么对这些行业都审计哪些内容呢?从审计公告的标题可以看出,2010年之后,每年的审计报告名称都是“财务收支审计结果(中央国有企业)”或者“资产负债损益审计结果(金融机构)”。可见,审计内容

**表7 连续审计的中央国有企业一览表**

序号	次数	被审计单位
1	3	中国石油天然气集团公司
2	3	中国华电集团公司
3	2	中国核工业集团公司
4	2	中国南方电网有限责任公司
6	2	中国长江三峡集团公司
7	2	中国东方电气集团公司
8	2	中国远洋运输(集团)总公司
9	2	神华集团有限责任公司
10	2	中国大唐集团公司
11	2	中国远洋运输(集团)总公司
12	2	华润(集团)有限公司
13	2	中国建筑工程总公司
14	2	中粮集团有限公司
15	2	中国电信集团公司
16	2	中国第二重型机械集团公司
17	2	中粮集团有限公司
18	2	中国航空集团公司
19	2	中国电子科技集团公司
20	2	中国石油化工集团公司
21	2	招商局集团有限公司
22	2	中国海洋石油总公司
23	2	中国东方航空集团公司
24	2	中国南方航空集团公司

基本上集中在财务收支方面。

但是,在审计实施的过程中,除财务报表审计之外,也存在诸多衍生审计项目需求,尤其是随着国家审计对被审计单位“效率”和“效益”的关注度逐渐提高,更需要财务报表审计之外的监督。目前的国家审计报告内容折射了国家审计关注的重点内容。与社会审计不同,国家审计对财务信息的关注仅仅是关注的起点,随着国家审计的推进,在财务收支的基础上,必然更多地去关注与企业绩效相关的内容,如基础管理制度等内部控制制度的缺陷、可能的风险点以及重大经营决策等。因此,尽管审计报告的标题无实质性变化,但审计的内容已经在逐步适应着审计目标的演进需求。

随着审计报告制度的稳步发展,审计报告的形式内容逐步固定。如前文所述,2010年是个分界年度,本部分内容也将2010年作为界限,具体分析审计报告内容的变化。

1. 国家审计内容。2010年之前以公告方式公开国家审计情况的主要是金融机构,一共有5份公告。

其中最早的公告是《中国工商银行2002年度资产负债损益审计结果》(2004年6号公告),这是《审计法》颁布之前仅有的一份审计报告。当时定名为“资产负债损益审计”,公告的名称沿用至今,当时审计报告的主要内容如表8所示。

**表8 国家审计金融企业审计报告内容**

序号	内容	名称
1	公告标题	中国工商银行2002年度资产负债损益审计结果
2	公告内容	一、基本情况及总体评价
		二、审计查出的主要问题
		三、审计处理情况及建议
		四、审计查出问题的整改情况

2004~2016年的公告中,只有2006年1号公告的标题是《2004年度中央预算执行和其他财政收支审计查出问题的纠正结果》,该公告并没把企业的公告单独列示,而是和其他执行中央预算的单位共同予以公告,里面包含了金融资产管理公司审计发现问题的纠正情况和10户中央国有企业原领导人员任期经济责任审计发现问题的纠正情况。由于都在一个报告中,涉及的问题并未予以分类。

2006年4号审计公告的标题是《中国农业银行2004年度资产负债损益审计结果》。其后的3份公告的内容包含了审计情况、审计意见及审计发现问题的整改情况。从总体内容构成上看区别不大,2010~2016年金融企业审计具体内容如表9所示。

尽管各个年度审计的具体内容会根据国家的整体监管要求和宏观经济政策导向稍微有所不同,但是基本上都围绕财务收支的真实性、合法性,以及与财务收支真实合法性密切相关的管理制度是否健全有效,制度能否防范可能发生的财务收支方面的风险、当事人的经济责任等方面的内容展开。从2016年开始,审计报告的内容中不再涉及审计整改情况,而由被审计单位根据审计的结果完成整改,并向社会公告,如前文分析,这折射出审计的认知度和威慑力都在提升,审计的监督作用力度越来越大。

从2010年开始,由于开始针对具体企业发布审计报告,公告内容和2001~2009年度相比,逐渐细化,具体公告内容如表7~表10。

金融机构2010年审计内容的前两项都属于常规内容,第三项内容即存在的问题有所不同,中国农业银行不涉及,出口信用保险公司涉及的是“履行政策性职能中存在的问题”,中国农业发展银行涉及的

**表9 2010~2016年金融企业审计内容**

序号	年度	名称	内容
1	2010	资产负债损益审计	违规经营问题 经营管理存在薄弱环节,部分业务存在风险 涉嫌违法犯罪案件和严重违规问题 履行政策性职能中存在的问题
2	2011	资产负债损益审计	经营管理中存在违规问题 财务收支方面违规问题 审计处理情况及建议
3	2012~2014	资产负债损益审计	审计评价意见 审计发现的主要问题及整改情况
4	2015		经营绩效方面 风险管控方面 廉洁从业 审计处理及整改情况
5	2016		财务收支方面 重大决策制定和执行方面 业务经营方面 风险管理和内部控制方面 廉洁从业方面

**表10 国家审计中央国有企业审计报告内容**

序号	年度	内容	名称
1	2010	财务收支审计结果	会计核算和财务管理存在的问题 项目投资管理存在的问题 内部管理存在的问题
2	2011	财务收支审计结果	会计核算和财务管理存在的问题 所属单位投资项目存在的问题 所属单位职工薪酬福利管理存在的问题 内部管理存在的问题
3	2012	财务收支审计结果	会计核算和财务管理存在的问题 项目投资管理存在的问题 内部管理存在的问题
4	2013	财务收支审计结果	审计处理及整改情况
5	2014	财务收支审计结果	会计核算和财务管理存在的问题 执行国家经济政策和企业重大经济决策中存在的问题 内部管理存在的问题 审计处理及整改情况
6	2015	财务收支审计结果	经营绩效方面 发展潜力方面 廉洁从业 审计处理及整改情况
7	2016	财务收支审计结果	财务管理和会计核算方面 企业重大决策和管理方面 发展潜力方面 廉洁从业方面 以前年度审计查出问题整改情况 审计处理及整改情况

是“涉嫌违法犯罪案件和严重违规问题”。

2010年针对企业公告审计发现问题基本都不一致,2012年开始,金融机构和中央国有企业的报告主要内容一致,但2012~2014年并未对金融机构审计中发现的问题进行分类,而是直接列示问题。

**2. 国家审计内容分析。**国家审计主要的审计对象是金融机构和大型中央国有企业,其具体审计内容既有共同点,又有不同的侧重点。

共同点是国家审计从最初的关注财务收支的真实性,到国有资本的保值增值,再到经营绩效,经营过程管理活动的合理性对经济效益的影响等。总之,金融机构和中央国有企业都是从仅关注财务收支转变为关注企业的管理及运行绩效。

金融企业和其他中央国有企业的性质和经营内容不同,具体内容又有所侧重。金融审计工作经历三个阶段。第一阶段是财务收支审计阶段,在1995年之前,金融审计重点在于维护国家财经纪律,主要检查金融机构财务收支,不涉及业务方面;第二阶段是合法合规审计阶段,1997年亚洲金融风暴后,围绕暴露出的金融问题,主要关注资产的真实性;第三阶段是重大风险和效益审计阶段,2002年金融审计内容扩展到了关注财务背后的经营业务、信贷资产质量等方面。这种变化也体现在历年的审计公告中,金融机构最大的风险在于信贷执行方面,因此,每年的国家审计都对其关注较多。

对中央国有企业审计的重点内容包括:检查企业贯彻落实党和国家经济政策与决策的部署情况,保障国家政策落实;揭示和反映企业发展过程中面临的突出矛盾、潜在风险和重大体制机制问题,维护国有资产安全和保值增值;揭露和查处重大违法违规案件,促进反腐倡廉建设;检查企业重大经济决策和内部控制管理制度的建立和执行情况,推动管理水平提升;检查企业财务收支的真实、合法、效益情况,促进企业规范管理。

通过梳理2010~2016年的中央国有企业审计结果公告,可以发现被审计的中央国有企业几乎每年都存在相似或者相同问题。被点名的中央国有企业也为数众多,排在前十位的问题分别为:重大事项决策不规范,财务管理不规范、会计核算不准确,大宗物资采购和工程建设项目未按规定公开招标,违规发放薪酬福利等,执行国家产业政策不到位、有欠缺,项目未批先建,违规投资房地产,超标准购置公务用车,违规炒股、理财,违规建高尔夫球场。

## (五)政府国有企业审计效果分析

值得关注的是,审计报告披露的信息显示,经历过社会审计的财务报表都被出具了无保留意见的审计报告,而对于同一家企业,由国家去审计则会发现很多财务方面的问题,从财务收支到内部管理,涵盖范围非常广泛,值得思考的问题是:仅仅由于审计主体不同,发现问题的能力就不同?而且,对于国家审计而言,不仅有足够的发现问题的能力,还能够促成问题的解决。

李克强总理2013年曾用“牛皮癣”来比喻那些“屡审屡犯”的老毛病。要求对于审计出的问题,要列出整改的“任务清单”并排出“时间表”,逐个“对账销号”,并建立起整改的长效机制。从已经发布的审计报告也可以看出,国有企业对于审计出来的问题已经建立了一套比较完善的反馈和处理机制。

综上所述,国家审计对国有企业审计的范围逐渐在缩小,仅涉及部分中央国有企业,但涉及的内容在逐渐增加和扩充,国家审计由关注财务收支的真实性逐渐转移到财务收支的绩效、管理制度的执行、治理作用的发挥等方面。随着审计全覆盖的推进,国家审计对国有企业的监督需要强化,这为国家审计和社会审计的协同提供了一个良好的契机。

## 六、国家审计和社会审计协同对策

### (一)构建国有企业新型审计委托关系

国家审计最典型的特点是监督能力强,发挥的监督职能最彻底,而短板是人员有限;注册会计师的专长在于服务,而且人员队伍质量和数量都有保障。国家审计和社会审计的协同就是取长补短,理想的协同机制应该是充分调用专业化和数量都占优势的社会审计队伍,借助国家审计的监督能力,联合实施对国有企业的审计。

目前的状态是尽管《审计法》中已经明确规定社会审计和国家审计的关系,中央国有企业的决算审计也是每年都由社会审计完成,但是从实施的效果来看,以2016年审计报告涉及的企业为例,审计署审计的十家中央国有企业全部经过注册会计师审计,全部被出具无保留的审计意见,只有中国铝业是带了强调事项段的审计意见,其余都是最干净的无保留意见,而被社会审计出具无保留意见审计报告的财务报告,在国家审计下出现了较多问题。尽管社会审计和国家审计的内容有区别,但是财务报告收支的真实性是二者共同关注的,注册会计师审计重

要性水平的保护,就是说被审计单位超过一定金额(即注册会计师根据被审计单位实际情况判断的金额,称为重要性,是注册会计师认定错报的临界点)的错报才会被认定为错报,但是,审计报告中反映出问题资产和收入的金额比例已经很明显超过了常规的重要性临界点,也就是说,从实践层面可以看出,社会审计的监督效果明显弱于国家审计监督,因此,实务中多数情况下国家审计对社会审计结果的利用有限。

而国家审计大量的时间和精力主要用于实施各类具体项目的审计工作,很难有精力核查社会审计监督内容。公开资料显示,审计署对社会审计工作的大规模核查仅有一次,是在2005年4号审计报告披露的。而修订后的《审计法》缩窄了国家审计企业监督的范围,只有甘肃省审计厅在2007年成立全国首家社会审计核查机构,并在2010年出台《甘肃省社会审计机构审计报告核查办法》。可见,国家审计对社会审计的核查职能发挥有限。

目前,尽管国家审计和社会审计都针对国有企业进行审计,但社会审计是接受各级国资委的委托,各个单位自行支付审计费用,与国家审计往往交集较少。改变现状的一个可行之策是改变目前的审计委托关系。审计委托关系是审计监督的起点,也是协同制度设计的核心,目前的社会审计委托关系饱受诟病,被认为是影响注册会计师独立性的最大障碍。

对社会审计委托关系的研究一直是学术界关注的焦点,我国有很多学者都对此问题进行过积极探讨,他们基本上提出的都是四方关系,就是在传统的审计委托三方关系的基础上,增加一方,即第四方,第四方究竟隶属哪个机构,如何开展工作,学者们从不同角度进行了探讨。如费娜<sup>[2]</sup>、汪俊秀<sup>[3]</sup>、杨朝玉<sup>[4]</sup>提出由证券监管机构作为公共委托人比较合适;张佳丽<sup>[5]</sup>提出了中注协导向的选聘分离审计委托模式;汪俊秀<sup>[3]</sup>通过证监会统一设立审计委员会负责上市公司的报表审计业务,通过招标形式聘请会计师事务所进行报表的审计,可以提高审计师的独立性。郝树芹、王建琼等<sup>[6]</sup>通过相关分析指出,“政府招标”审计委托模式满足从源头上解决会计师事务所独立于被审计单位和委托方的问题。李四能<sup>[7]</sup>认为应借助政府干预的强制力量,采用“审计监管中心”和“分类分级管理”模式。

上述研究中,李四能<sup>[7]</sup>已经从审计署的角度对

审计委托关系进行了探讨,开拓了国家审计和社会审计协同的新思路,但遗憾的是之后并没有对此进行进一步的分析和论证。

相关研究未成为现实政策的选择一个很重要的原因就是缺乏可操作性,相关建议的出发点都是切断社会审计和被审计单位的直接联系,委托代理的链条过长也会带来新的交易费用,因此,从最简化的角度,针对国有企业的审计,可以实施新型审计委托机制,即由审计机关建立会计师事务所聘任机制,国有企业的监督职能由国家审计行使,审计机关和会计师事务所之间形成委托关系,审计机关支付审计费用,并监督社会审计工作,核查社会审计工作结果,对社会审计质量进行定期公告。审计机关根据审计项目的重要程度,可以选择具体参加审计项目,或者以事中指导的方式参与。

这种委托代理关系下,国家审计发挥的是监督职能,社会审计发挥的是服务职能,只是社会审计服务对象转变为审计机关了,并且其服务的内容是提供审计监督。

该审计关系不仅未拉长审计委托代理的链条,代理关系简洁清晰,易于操作,而且让社会审计和国家审计都扬长避短,专注于自己的擅长之处,社会审计可以没有顾虑地实施审计,避免陷入既审计又服务的两难境地,国家审计的监督能力也发挥出了最大效用。

## (二)新型审计关系下的审计费用和审计责任

审计关系中必须理顺的是审计费用的支付和收取、相关审计责任的承担问题,这是审计关系得以运行的前提和保障。就审计费用而言,在新型审计关系中,国家审计和社会审计构成委托代理关系,因此,审计费用的支付自然在委托方和受托方之间完成,即由国家审计机关向社会审计机构支付审计费用,审计费用从哪里来呢?社会审计不仅承担了财务报告审计任务,还承担了相关审计任务,收取的审计费用也应该与承担的任务相匹配。因此,一部分审计费用应由被审计单位支付,一部分费用应由审计机关支付。审计机关支付部分根据社会审计承担的国家审计职能的分量而制定,审计费用的支付不仅应该与社会审计的工作量挂钩,而且应该与审计质量挂钩。国家审计因为将审计业务委托给社会审计,可以有精力对社会审计工作进行评价和监督,根据评价结果支付审计费用,并定期向社会公告对社会审计的评价结果,建立会计师事务所的良性流



动机制。

审计责任的明确和追究也是源于委托代理关系,由于会计师事务所是受托方,其接受的是国家审计的委托,因此,如果不能完成委托,则社会审计承担受托责任。受托责任首先是来自审计署的直接责任,其次是来自监管机构即证监会、财政部等部门的间接责任。审计关系的变化不代表社会审计责任的弱化,根本的出发点还是要清除社会审计责任履行的障碍,强化社会审计的责任意识。

### (三)新型审计关系的实施

该审计模式的实施可以借助国家审计与社会审计协同审计实现,协同审计应该体现在审计的各个阶段。

1. 审计委托阶段。国家审计作为委托方,明确审计任务,将审计任务整合,打包委托给社会审计,由于财务报告审计业务是最基础的审计业务,是其余业务实施的根本,因此,所有审计委托项目都应将财务报告审计作为最基本的委托,并将其余审计业务进行分类,划分为企业经济责任审计、内部控制审计、绩效审计等,每次针对被审计单位的特点,结合审计监督需求,在财务报告审计基础上委托社会审计一并完成。

2. 审计实施阶段。国家审计在该阶段的主要工作是评估社会审计工作的质量,国家审计明确规定社会审计在各项审计业务中应该遵循的执业标准,就标准的实施情况进行检查。检查分为事中和事后两个方式,审计实施阶段的检查主要是事中检查,检查的方式可以是国家审计人员实地参与审计项目,结合抽查审计工作底稿,抽查被审计单位原始财务信息等。国家审计在此过程中形成对社会审计的评价机制,对执业注册会计师和其所在的会计师事务所进行评价,评价结果作为聘用和支付费用的直接依据。

3. 审计报告阶段。国家审计将社会审计结果向

社会公告。公告的方式不变,只是要增加说明,说明该审计业务由哪个会计师事务所受托完成,涉及上市公司的,审计报告遵循注册会计师执业规范要求,并呈报给相关部门和信息使用者。

作为核心工作的审计质量监督,国家审计采用定期与不定期检查的方式完成,并建立会计师事务所的质量考核机制,形成会计师事务所的良性流动。

新型审计委托管理理顺了审计的委托代理关系,不仅可以扩大审计监督范围,降低审计成本,提高审计效率,减轻被审计单位负担,还能保持审计的独立性,提高财务报告信息质量,充分发挥审计监督职能,有效保障审计监督主体协同治理职能,一举多得,值得落地实施。

### 主要参考文献:

- [1] Ansell, Chris, Alison Gash. Collaborative governance in theory and practice [J]. Journal of Public Administration Research and Theory, 2007 (18): 543~571.
- [2] 费娜. 基于公司治理的审计独立性研究——兼论构建政府介入型审计委托模式[D]. 杭州:浙江大学,2009.
- [3] 汪俊秀. 上市公司审计委托关系的重构——加强审计独立性的路径[J]. 审计与经济研究,2007 (1):49~51.
- [4] 杨朝玉. 对我国上市公司审计委托与付费模式的思考[J]. 中国内部审计,2014(11):92~94.
- [5] 张佳丽. 基于上市公司审计委托模式的独立性保障研究[D]. 太原:山西财经大学,2013.
- [6] 郝树芹,王建琼. “政府招标”审计委托模式的博弈分析[J]. 财会通讯,2007(1):66~69.
- [7] 李四能. 重构审计关系:以制度创新来提高审计独立性[J]. 管理世界,2007(3):168~169.

作者单位:大连民族大学国际商学院,大连 116600