

我国政府审计之应急项目审计框架构建

——基于联合国儿童基金会应急项目审计经验

李越冬 杨积平

(西南财经大学会计学院 成都 610074 陕西省审计厅 西安 710002)

【摘要】 国家审计署执行政府审计,对国家的财政财务收支情况进行审计。而应急项目的资金大部分来自财政拨款,应急项目审计的重任势必落在审计署的肩上。虽然审计署已经实施了一些应急项目审计,但目前国内仍无应急项目审计的理论体系,本文希望通过借鉴联合国儿童基金会应急项目审计的经验,构建我国应急项目审计框架,为具体工作的实施起到指导作用。

【关键词】 政府审计 应急项目 联合国儿童基金会

2008年5月12日四川省汶川发生了八级地震,地震的危害性很强,导致很多地方房屋倒塌,人员伤亡惨重。中央政府、各级地方政府、各友好国家(地区)和国际组织以及广大人民群众向灾区捐献了很多财物,涉及金额巨大。当时曾一度出现了一些占用、挪用救灾物资和资金的行为,如在成都某高级社区发现救灾专用帐篷、工商银行某支行挪用救灾款项给职工购买运动鞋等,严重违背了抗震救灾的精神。因此,对应急项目的审计势在必行。

联合国儿童基金会作为一个世界援助组织,一直致力于为紧急状态下的儿童提供生命保障和安全保护——无论紧急状态是自然灾害引起的还是人为原因制造的。联合国儿童基金会在世界范围内已成功实施了许多应急项目,并在项目执行过程中形成了一套完整的应急项目审计机制。

汶川大地震中应急项目资金使用出现的一些问题,说明我国应急项目审计亟须完善,为此有必要借鉴联合国应急项目审计经验。

综上所述,公司在社会责任信息披露中将相关的财务信息纳入财务报告中,一方面可以对公司形成有效的社会责任财务约束,使公司对于社会责任承担的成本效益有清楚的认识,有利于公司根据其经营决策制定出更适合自己的可持续发展战略。另一方面,利益相关者在报告的使用中也可以通过这些量化的信息,对公司的社会行为进行评定和比较,做出利己的决策。

同时,我国政府应当加快制定有效可行的社会责任报告审计制度,提高审计人员的专业素养,加大对社会责任报告的监督力度,使社会责任报告的信息披露进一步完善。

主要参考文献

1. 樊行健,颜胜勇. 对公司利益相关者和社会责任的财务分析. 上海金融学院学报, 2005; 6
2. 吴思思. 公司社会责任报告信息披露问题研究——基

一、联合国儿童基金会简介

联合国儿童基金会是联合国大会的下属机构,其工作主要由联合国经社理事会管理并向联合国大会报告。其于1946年12月11日成立,当时它的名字为联合国国际儿童紧急救济基金会。1950年,该基金会的职权范围扩大到为世界上各个发展中国家的妇女儿童提供长期服务,并于1953年成为联合国系统的永久组织,其名称也简化为联合国儿童基金会(以下简称UNICEF)。UNICEF设立执行局由36个成员组成,成员由联合国经社理事会选举产生。执行局主要负责基金会的宏观管理,如执行联合国大会的政策、监督基金会的工作业绩、批准项目计划(包括各国计划)、批准预算以及向经社理事会上报年度报告。

UNICEF在全球127个国家和地区内开展工作。该组织分为三个层次:总部、地区总部、国家办公室,此外还设立36个国家委员会。其开展的业务主要围绕四个领域展开:①生存、增长和发展;将在正常、紧急和过渡情况下支持基本健康、

于会计学视角. 厦门大学学报, 2009; 4

3. 刘倩. 企业社会责任信息披露指标体系的构建. 财务与金融, 2009; 3

4. 崔征. 解读第三代《可持续发展报告指南》. WTO 经济导刊, 2006; 11

5. 崔秀梅. 企业发布社会责任报告影响因素的研究——来自中国上市公司2008年的经验证据. 南京农业大学学报(社会科学版), 2009; 4

6. 温素彬, 张建红, 方靖怡. 企业社会责任报告模式的比较研究. 管理学报, 2009; 2

7. 朱金凤, 杨秀强. 我国企业社会责任报告解读与评析. 财会月刊(理论), 2008; 5

8. 陈政. 上市公司社会责任报告解读与完善建议. 证券市场导报, 2007; 8

营养、水和卫生方案、环境等新兴领域,在家庭、社区、服务提供者和政策等层面支持幼儿和产妇护理。②优质教育和两性平等:为完善教育设施做好发展准备;保证就学机会、坚持学业和完成学业,尤其要照顾女童;提高教育质量;减少风险和支持紧急情况下的教育;儿童基金会继续在联合国女童教育方面起引导作用,继续发挥带头作用。③艾滋病毒与艾滋病:重点是加强对因为艾滋病毒与艾滋病而成为孤儿和变得脆弱的儿童的照管和服务,增加妇女儿童的就医机会,在儿童和青少年中预防感染,以及继续积极参与联合国艾滋病毒与艾滋病联合规划署的工作。④保护儿童:改善国家环境、制定应对措施,以保护儿童免受暴力、剥削、虐待、忽视及冲突的影响。

二、联合国儿童基金会应急项目审计介绍

1. 审计主体。审计主体强调多样化,联合国儿童基金会应急项目审计的审计机构有三个:一是儿童基金会国家办公室的相关财务及项目人员,对应急项目的实施进行评价及监督;二是联合国儿童基金会的内部审计机构,对应急项目的合规性和效益性进行审计;三是外部审计,对应急项目的合规性和效益性进行审计,其是对内部审计的再审计。外部审计主要由联合国大会下属的审计委员会实施。联合国审计委员会负责定期审计联合国各组织及其各基金和方案的账目,并通过行政和预算问题咨询委员会向大会报告其审计结果和建议。联合国审计委员会的委员是由三个不同会员国审计长担任,审计委员会的委员对审计工作负有共同责任。审计委员会是完全独立的,只对审计工作负责,因此其执行的是一种外部审计。

从审计委员会的设置及功能来看,其与我国的审计署是相似的,两者的相同点表现在:两者的审计目标都是验证被审计单位的财政收支或拨款收支的真实性、合法性和效益性。审计人员的收入及经费都是由国家财政或联合国预算拨给。在取证权限上,有权就审计事项的有关问题向有关单位和个人进行调查,并取得有关证明材料,相关单位和个人一般都会积极配合。两者的区别在于审计报告的内容及结果处理方式不同:联合国审计委员会对于审计中发现的问题只能建议被审计单位进行修改,不能对被审计单位进行处罚,其审计报告的内容主要是发现的问题及相关建议。而我国审计署的政府审计报告主要是对发现的审计问题做出评价,并提出审计决定或向相关主管机关提出处理、处罚意见,一般来说是强制要求被审计单位进行整改。

2. 审计委员会实施儿童基金会应急项目审计的特点。

(1)审计内容强调绩效审计。联合国儿童基金会应急项目审计不仅包括财务报表审计,还包括绩效审计,其中90%以上是绩效审计,只有10%为财务报表审计。绩效审计是由专职机构和人员,采用专门程序和方法,取得审计证据,对照选定标准,以评价、衡量和证实被审计单位或项目经济活动所体现经济效益的优劣,以改善经营管理,提高经济效益,加强宏观调控。绩效审计的目的是从第三者的角度,向管理部门或社会公众提供经济责任履行情况的信息,促进资源的管理者或经营者改进工作,更好地履行经济责任。联合国儿童基金会应急项

目审计的内容包括:检查儿童基金会应急项目是否有相关的计划与预算;其资金是否按规定分配使用,有无浪费;是否对应急项目实施了监控及评价;是否取得了预期的效果;对项目管理中存在的问题提出相关的改进建议。

(2)审计方法强调全程审计与跟踪审计相结合。联合国儿童基金会对应急项目的评估与监控有三个阶段:初期快速评估、范围扩大的快速评估、实时监督与评估。初期快速评估必须在灾难发生的72小时内完成,有助于早期决策和指导媒体工作,其是前6~8周采取应急行动的基础。该阶段采用的方法主要是对受灾地区已知数据或情况以及从其他机构组织获得的数据情况进行分析评估,这些数据一般是在应急项目准备阶段就获取的。范围扩大的快速评估是在灾后3~4周完成,以便确定即将实施的应急项目。该阶段使用的方法主要是实地收集资料数据,以及从其他机构组织获取数据。实时监督与评估一般是在灾难发生的第一周内提出制订一个针对应急项目的综合监督与评估计划,这个计划提供了应急项目所需的信息和帮助,以及如何获得这些信息与帮助的概况,并针对应急项目的实施阶段进行相关的评价与监控。审计委员会在审计时,要对三个阶段实施的情况进行审核,审计人员需要对应急项目实施全程审计,从应急项目的计划、实施到产出,每个环节都要审查,还需要进行实地调查。此外,一般在审计后,都要求审计委员会写一份管理建议书,就应急项目管理中存在的薄弱环节提出相应的整改意见。同时,在第二次审计时,要对上一次审计提出的整改意见进行跟踪审计,看被审计单位是否进行了改进。

(3)审计过程强调关注风险。儿童基金会强调在应急项目的实施过程中应关注四类风险,即策略性风险、合规性风险、报告性风险、操作性风险。策略性风险是指应急项目不符合儿童基金会保护儿童的宗旨,没有明确受托责任。合规性风险是指应急项目的实施没有遵守儿童基金会、当地政府、国际的相关规定以及捐赠者的要求。报告性风险是指报告内容不可靠,主要包括报告信息不真实、完整和准确。操作性风险是指应急项目的实施不及时、经济和有效,以及操作人员缺乏职业道德。

针对这些风险,儿童基金会提出防御风险的措施包括防御性控制与侦查性控制。防御性控制主要是指防止风险产生的措施,包括职权分离、任用有专业胜任能力的人员、对员工进行监督与培训、设置网络密码、对资产进行保护等。侦查性控制是指审查风险是否带来了不好的后果,包括实地考察监督、对应急项目实施过程的复核、审查执行指标与相关报告、调整预算与实际的支出、应急项目管理的审查与监督。审计人员为了评估上述风险,一般需要在审计前进行调查并填写一个审前风险评估表,对应急项目存在的风险做一个初步评价;在审计过程中,需要对应急项目的风险情况进行分析,就风险大的应急项目实施重点审计;在审计报告阶段,审计人员需要填写审计鉴证质量检查表,对应急项目审计情况进行质量控制评价。应急项目审计形成的管理建议书,需要经过数次复核才能形成审计报告;审计报告也要经过几次审核批准,才能最后定稿。

三、构建我国政府审计部门进行应急项目审计的框架

根据联合国儿童基金会的应急项目审计经验,政府审计中应急项目审计应主要关注绩效审计。我国应急项目的资金主要是财政预算安排的或有关部门、单位依法自行组织的,用于资助突发性灾难的具有特定用途的资金。由于应急项目是用于应付紧急情况的救援项目,必须专款专用,因此审计中应特别关注专项资金是否按规定用途使用,是否存在挤占挪用问题,是否按规定的标准和范围使用,是否取得预期效果等。所以,笔者认为我国政府审计中的应急项目审计应作为一种绩效审计。美国会计总署(GAO)在《国家审计准则》中认为,绩效审计是对照客观标准或最佳实物及其他信息,对政府项目的绩效和管理进行独立的评价,以改善政府项目的经营,为负责监督或采取纠正措施的有关各方制定决策提供便利,促进政府加强公共责任。刘家义(2004)认为,绩效审计就是独立的审计机关和审计人员,依照国家法律规定和人们认知的共同标准,对政府履行公共责任,配置、管理、利用经济与社会资源的合理性、有效性、科学性进行的审查、分析、考量和评价,促进经济社会全面协调、持续高效发展。

综上所述,绩效审计就是经济审计、效率审计、效果审计的合称。笔者认为,政府审计中的应急项目审计是指政府审计机关对应急项目的经济性、效率性和效果性进行的监督、鉴证、评价活动。下面笔者就应急项目审计的目的、内容、方法、报告等方面提出一些看法。

1. 审计目的。吴国萍(2005)总结了目前世界各国认可的绩效审计目标,包括:一是对被审计单位是否经济、高效或有效执行有关政策进行独立检查;二是确定并分析政府项目在经济性、效率性和效果性方面存在的问题,以便帮助被审计单位或者政府部门整体改善经济性、效率性和效果性;三是对项目有意的、无意的、直接的、间接的影响进行报告,并对既定目标的实现程度、没有实现的原因进行报告。湖北省审计厅效益审计课题组(2006)认为当前我国的效益审计根本目标应当是加强管理,提高管理水平和资金使用效益。

笔者认为,政府审计中应急项目审计的目标主要可以分为两个层次:第一层次为直接目标,是评价政府机关和相关单位及其所管理、实施的应急项目预算支出的各项活动,重点评价使用、管理应急项目资金的经济性、效率性和效果性,并将评价的结果反馈给人大或其他决策机构、被审计单位的上级部门以及广大的公众;第二层次为最终目标,是检查公共资源责任的落实情况,评价相关部门的经济责任,即应急项目的决策和使用责任。

2. 审计内容。根据上述联合国儿童基金会应急项目审计经验,我国政府审计中应急项目审计的内容应该包括应急项目的经济性、效益性和效果性。Kiyoshi Yamamoto 和 Masayuki Watanabe(1989)使用公共资源管理过程图示对绩效审计的经济性、效率性和效果性进行了解释:经济性主要是指在保证质量的情况下,使投入最小化;效率性是指投入与产出的关系;效果性是指产出达到预期的程度。经济性、效率性与效果性三者是密切相关的,经济性中包含着效率性,效果性也应考虑效

率性。

申书海(2003)认为经济性是指以最低费用取得一定质量的资源;效率性是指以最小的投入取得一定的产出或以一定的投入取得最大的产出;效果性是指在多大程度上达到目标和预期结果。朱颐和汤玲(2005)指出经济性是指对一些活动,在保证质量的前提下,将其资源消耗量降低到最低水平;效率性是指产品、服务或其他形式的活动与其消耗资源的关系,一项有效率的活动应该是在保证质量的前提下,以一定的投入实现最大的产出,或实现一定的产出使用最少的投入;效果性是指项目、计划或其他活动的预期结果和实际效果之间的关系,即产品、服务和其他形式的活动在多大程度上达到既定的政策目标、经营目标及其他预期效果。笔者认为应急项目的经济性是指应急项目的设立符合相关实际;相关配套资金及时到账。应急项目的效率性是指应急项目资金、物资分配的合理性;应急项目政策得到落实;对应急项目实施了监控及评价,相关使用部门具有健全的内部控制制度。应急项目的效果性是指应急项目的投入取得了预期的效果。下面就从这三方面分别说明应急项目审计的内容:

(1)应急项目的经济性。首先,应关注应急项目设立依据是否合理、科学。从应急项目来源渠道开始,弄清所审计应急项目的性质、主管部门、来源渠道、规模、构成及具体用途,审查应急项目是否按有关文件进行管理和使用,对于通过上下级财政结算拨入的资金,可审查年度财政结算表、指标账、与上级往来及上级财政部门下达的指标文件、项目批件等资料;对来源于其他渠道的资金可到相关主管部门调查。其次,应关注应急项目的及时性。应用跟踪审计方法审查应急物资和资金拨付是否及时,各级财政及主管部门有无存在以各种理由滞留、截留、克扣、挪用等现象;分析资金、物资不到位的原因;是否存在因决策失误造成的损失浪费现象等。

(2)应急项目的效率性。主要从三个方面进行审查:一是审查应急项目资金、物资分配的合理性。检查和评价有关应急项目资金、物资在一个地区的总体分配是否公平合理,是否分配到了最需要的地方,是否起到了应急的作用。应对有关主管部门分配的真实性、合理性进行审计,检查预算编制是否科学、公正和有无弄虚作假、暗箱操作等情况。二是审查应急项目政策的落实和到位情况。审计过程中,应弄清楚应急项目各项资金、物资的规模、用途、安排、支出情况,客观评价相关部门应急项目政策的落实和到位情况,对一些地方应急项目政策执行不落实、不到位的原因进行深层次的剖析,及时提出进一步完善应急项目政策的意见和建议。三是要审查相关部门是否有健全的管理制度和内部控制制度。对于应急项目是否制定了资金使用和项目管理的“五专”(专项、专户、专用、专账、专人负责)制度以及跟踪反馈、绩效考评与奖惩制度,各种制度正常运作的保障措施是否健全有效。

(3)应急项目的效果性。应急项目的使用效果,从整体上看应该包括三个方面,一是直接效益,要看是否给老百姓带来了直接实惠;二是长远效益,要看是否有利于一个地区的长远发展;三是社会效益与环境效益,要看是否有利于一个地区政

治、经济、社会、环境的整体发展。应急项目审计既要关注应急项目的直接效益,也要关注地区的长远效益和社会与环境效益。通过审计可以揭示和纠正应急项目分配和使用中只顾眼前、不顾长远,只顾暂时的一点实惠、不考虑以后的现象。重点关注由于决策失误、管理不善等造成的应急项目资金使用效率低下和损失浪费现象,并通过专门的绩效评估对应急项目管理和使用效益进行分析和评价,提出加强和改进管理的建议,促进项目资金的合理配置。

3. 审计方法。

(1)实施“全程审计”,关注“跟踪审计”,全面评价应急项目的经济性、效益性和效果性。“全程审计”是指从应急项目的预算、启动、执行直至结束的每个环节都有审计人员的参与。曹润林(2008)认为仅靠事后审计无法实现效益审计,应建立一套有效的事前、事中与事后相结合的审计机制,使审计机关及时了解被审计单位和相关部门专项资金的构成、规模、投向、运用等基本情况,从而实现效益审计。美国审计署也指出,为了规避舞弊等行为,审计人员应坚持对整个过程进行监督审计。“跟踪审计”是指审计结束后,应该加强应急项目审计的后续工作,一方面可以进一步巩固审计成果,另一方面能全面、真实地评价应急项目的经济性、效率性和效果性。后续跟踪审计除关注被审计单位对审计查出问题的整改情况及对审计意见的采纳情况外,还应加强对应急项目资金投入后取得的经济效益和社会效益进行跟踪审计,确保资金的使用效率,全面评价使用绩效。对执行过程中存在的问题,应查明原因,根据被审计单位执行不力或审计建议不切合实际等不同情况,督促被审计单位严格执行或者提出更加切实可行的改进措施。

(2)实施综合审计,即坚持应急项目审计与其他审计相结合。梅淑远和王海燕(2005)指出,专项资金审计方法应包括多重结合法。专项审计与专项审计调查、财务收支、经济责任审计或其他审计项目有机结合,便于从多角度、多层次发现、跟踪线索,查证事项。由于应急项目涉及的资金大,涉及的部门、单位广,审计工作量大、情况复杂,因此,对应急项目除专门组织专项审计(或审计调查)外,还应结合开展财政审计、经济责任审计、应急项目资金主管单位财务收支审计,应注意检查应急项目有关政策措施的落实情况、关注应急项目决策的科学性,同时还应关注应急项目资金的管理、使用是否科学、规范等,以保证受灾公众的利益。喻青和吴卓军(2008)认为应将专项资金审计与经济责任审计、企业审计等相结合,由此可在提高审计效率的同时取得较好的社会效益。

(3)实施审前调查,规避风险。刘家义(2004)指出,绩效审计应与审计调查密切结合。审计调查不同于一般的调查研究,是用审计的方法、标准、要求搞调查研究。这种方法的实践效果很好,一些重大项目如机场建设、城市基础设施建设等,都要进行审计调查。所以,在绩效审计中应当广泛应用。同时,将审计与审前调查密切结合,不仅查得深、分析透,而且范围

广、工作主动。由于应急项目涉及的资金大,涉及的对象多,因此对于资金管理、使用的真实、合法等方面的问题,以及严重违纪违规和损失浪费的问题都应采取审计调查的方式。蔡建新和郁志良(2006)指出,审计调查可以极大地节约审计资源,提高审计工作效率,增加审计的可信度。

4. 审计报告。联合国儿童基金会应急项目审计报告内容一般包括:标题;目录;被审计单位背景介绍;审计项目审计情况(包括审计目标、范围和方法);审计过程中发现的问题以及相关的处理意见;审计结论;被审计单位的意见反馈等。美国审计总署规定绩效审计报告应该包括:审计目标、范围和方法;审计结果;审计建议;审计遵守的准则;重大不合规现象和滥用行为;违法行为;管理控制的缺陷;被审计项目负责人对审计人员的发现、结论、建议和采取的措施所表示的看法;审计人员确认的重大管理成就等。马伟杰和赵宝柱(2005)结合国外绩效审计报告提出我国绩效审计报告应该包括:摘要;被审计事项的背景;审计项目实施情况;审计发现情况;审计结论;发现的违法违规问题及处理意见;审计建议;被审计单位的反馈意见。

笔者认为,应急项目审计报告应该包括以下内容:标题、目录、被审计应急项目情况简介、应急项目审计实施情况、应急项目审计结果及处理意见、被审计单位的意见反馈、对后续应急项目审计的建议、签章和日期。

其中,在应急项目审计实施情况中应说明应急项目审计的目标、范围、审计方法,以及审计过程中发现的问题,并详细说明被审计项目存在的经济、非效率的行为及现象,分析原因以及产生的影响。在应急项目审计结果及处理意见中,提出审计建议时要明确三方面的内容:使用者;被审计单位需要改进管理的内容;提出建议的依据。被审计单位的意见反馈要说明被审计单位对审计人员所提处理意见是否赞同、对审计处理意见的接受程度、对履行审计处理意见的安排等内容。当被审计单位与审计人员有不同意见时,也应该说明理由。

【注】本文受西南财经大学211工程三期建设项目、国家自然科学基金(编号:70672013)、教育部跨世纪优秀人才项目(编号:NCET-08-0384)共同资助。

主要参考文献

1. 梅淑远,王海燕.审计专项资金的方法.审计月刊,2005;9
2. 申书海.财政支出绩效评价体系构成研究.财政研究,2003;7
3. 刘家义.关于绩效审计的初步思考.审计研究,2004;6
4. 吴国萍.关于开展政府绩效审计工作的思考.审计研究,2005;2
5. 蔡建新,郁志良.浅谈财政专项资金效益审计的重点及方法.审计与经济研究,2006;1
6. 相和国.财政专项资金效益审计内容探讨.审计月刊,2006;10