

# 政府财务审计、绩效审计的审计成本差异

郑小荣 尹平(教授)

(南京审计学院 南京 210029)

**【摘要】** 本文从成本规模、现实成本与潜在成本的比率、变动成本这三个方面,对政府财务审计与绩效审计的审计成本差异进行了分析,以期政府确定绩效审计的成本预算提供理论参考。

**【关键词】** 财务审计 绩效审计 成本差异

从总体上看,政府审计一般分为财务审计与绩效审计。政府财务审计与政府绩效审计面临的风险不同,在审计证据的要求、审计流程的设计以及审计标准的选择方面存在较大差异,因此两者在成本方式、成本开支的时间以及成本开支的规模等方面存在较大差异。

## 一、政府财务审计与政府绩效审计的成本规模不同

无论是政府财务审计还是政府绩效审计,其步骤都可以归结为:①计划阶段。调查被审计单位,确定潜在的审计专题。②初步研究和计划阶段。了解将要审计的领域,确定审计目标、范围和影响,制定审计标准,收集初步审计证据,编制初步研究报告。③实施阶段。制定具体的审计方案,收集和分析审计证据,得出审计结论、提出建议和指出预期的影响。④报告阶段。确定审计产生的影响和被审计单位在实施审计建议方面的进展情况。但是,由于财务审计与绩效审计在确定审计标准、收集审计证据方面的难度不同,导致两者在审计成本的规模方面存在很大的不同。

1. 确定审计评价标准的难度不同导致的审计成本规模差异。审计人员所选择的评价标准的科学性、合理性、导向性,

会计行为异化,从而需要执行外在规则的权威机构对会计信息披露行为进行管制。会计管制在规范会计行为的过程中不断发展,但总在变化的规则难以被了解,指引人们行动的效率也较低,因此规则应当稳定。但环境是不断变化的,新情况、新问题会不断涌现,因此制度必须要有调整的余地,要随环境的变化而发展。会计管制在经历了会计行为异化的扰动后,不断打破原有的制度均衡而形成新的制度均衡。

## 三、结论

作为制度安排的会计管制抑制着可能出现的会计行为异化,但会计管制自身也存在着不完全性,会计行为主体总会寻求会计管制的漏洞,通过会计行为异化实现其自身的利益最大化。会计管制在规范会计行为异化的过程中产生和不断发展,而会计行为会随会计管制的发展不断异化。

自利的经济人通过寻找可利用的空间,采用会计行为异化的方式来达到目的,所以在制定一些规则或法规时,要尽量

直接关系到评价结果的权威性、公正性。因此,评价标准是关系到任何一种审计类型能否规范化开展的关键,是关乎各种审计能否深入有效进行的最直接的因素,是完整意义上的审计必不可少的要件,其作用在于为保证审计人员的职业判断的一致性和客观性提供指南。实际上,审计评价标准是审计的基本要素之一,审计人员在很大程度上要使用特定的标准衡量经济活动的正确性与合理性。然而,审计评价标准的确定对于财务审计与绩效审计而言难度完全不同,绩效审计评价标准确定的难度要远远大于财务审计评价标准确定的难度。

较之于财务审计,评价标准难以确定的问题一直是制约绩效审计有效开展的重要因素。对“3E”(经济性、效率性和效果性)审计均可归结为成本与效益的分析和比较。由于政府部门的的活动范围主要涉及基础设施建设、社会治安、文化教育、医疗卫生、环境保护等方面,而且提供的服务一般是无形的、非营利性的,这就给成本与效益的估算带来相当大的难度,也给绩效审计的评估造成直接困难。这是因为政府活动的成本与效益不仅要考虑直接和有形的成本与效益,而且要考虑间接和无形的成本与效益。对后者来讲,往往无法直接量化,并

缩小发生会计行为异化的空间。鉴于原则导向和规则导向各有利弊,所以在制定会计准则时,综合考虑原则导向和规则导向,在两者之间寻求最佳平衡点,使得制定的准则既要有高度概括的原则指导,又要有具体的、可操作性的规则指南。

由于有限理性,制度的不完全性是不可避免的,不完全性的存在不仅影响了制度行为规则的设计,而且不利于规则的执行。会计管制虽然对会计行为异化起着制约和威慑作用,但是由于会计管制的不完全性,当经济利益与道德规范发生碰撞时,只有潜移默化的诚信教育才能抵御经济利益的诱惑。所以,在不断发展和完善会计规则及法规时,不能忽视诚信教育,只有两者相辅相成、共同发展,才能最大限度地杜绝会计行为异化。

## 主要参考文献

柯武钢,史漫飞著.韩朝华译.制度经济学——社会秩序与公共政策.北京:商务印书馆,2000

且其估算的标准和方法会随着绩效审计对象的不同而有所不同。比如,教育支出、环境保护支出和公共卫生支出的社会效益在衡量标准与估算的原理上是不可能相同的,甚至同样的项目会有不同的衡量标准,不同的审计人员会有不同的理解与判断,从而得出不同的结论。这使得每开展一项绩效审计,审计人员都必须在现场审计开始之前,就衡量绩效的标准问题与被审计单位进行沟通,或者寻求一种公认的、不存在异议的评价标准。目前,绩效审计还没有一个公认的适用于各种情况的审计评价标准,而是由审计人员根据各个项目自行制定,因而绩效审计评价标准具有相对性和灵活性。由于对象千差万别,衡量审计对象的经济性、效率性和效果性的标准难以统一。尤其是效果性审计,事先不可能有明确的审计评价标准,很多标准要在审计证据的收集过程中逐步确定。

相对而言,财务审计的评价标准比较明确,表现为一些重要的合同、法律与会计准则等,审计人员确定审计评价标准就是找到这些合同、法律与会计准则的文本。绩效审计与财务审计的评价标准确定的难度不同,花费的时间与精力不同。审计机关为了确定绩效审计评价标准甚至需要重金聘请外部专家。可见,绩效审计评价标准的确定较难,必然导致绩效审计的成本规模大于财务审计的成本规模。

**2. 收集审计证据的难度不同导致的审计成本规模差异。**绩效审计涉及的证据非常广泛,包括通过调查取得的审计证据;通过会谈取得的证词和相关人员的陈述;文书证据,包括法律文件、被审计单位负责人的声明、报告、会议纪要、备忘录、参照标准、会计记录的摘录、正式的图表和文书传递流程的说明、系统设计、操作手册、组织机构和职能图表等;通过对审计人员所收集信息的分析取得的审计证据。审计证据应满足充分性、相关性的要求。实施绩效审计要解决的一个关键问题是,确定被审计单位实现其既定目标和满足其业绩标准的程度。审计取证过程的一个重要部分是了解被审计单位的内部环境和外部环境。在整个审计过程中,要与指定的或适当级别的管理人员进行会谈,以取得、讨论和证明审计证据和相关问题。讨论的目的是保证被审计单位和审计机关双方对所有问题的全面理解。绩效审计要求有广泛充分的证据,这使得收集证据花费的时间与人员的安排相对分散,证据收集方法复杂多变,审计成本自然较高。

相比之下,财务审计是一种比较成熟的审计类型,审计方法、审计程序以及审计重点的确定主要涉及书面证据与实物证据的收集。主要方法是检查、监盘、观察、查询、函证、计算等,证据收集比较容易,审计成本相对较低。

## 二、政府财务审计与政府绩效审计的现实成本与潜在成本的比率不同

审计成本按其表现形式可分为现实成本和潜在成本。现实成本与审计过程中耗费的人力、物力、财力方面的支出密切相关。人力支出主要表现为开展审计工作的人员数量的多少和审计工作时间的长短等;物力支出主要表现为审计用车辆、电脑等资产的损耗等;财力支出主要表现为审计期间的资金开支等。审计过程中的人力、物力、财力支出越大,审计的现实

成本越大;审计过程中的人力、物力、财力支出越小,审计的现实成本越小。潜在成本与审计风险密切相关。审计风险主要来自于经济活动中违法违规行为的隐蔽性、审计人员自身素质不高、审计质量不高等。审计风险越大,审计潜在成本越大;审计风险越小,审计潜在成本越小。

财务审计会面临更大的审计风险。由于财务审计要对被审计单位的财务收支的合法性、合规性做出判断,也就是要在审计报告中明确指出被审计单位经济行为的正确或者错误,这往往涉及相关人员是否违法乱纪的判断,具有十分严重的政治、行政、司法等后果,被审计单位自然会对其十分敏感。一旦审计人员失误,被审计单位势必会运用包括行政、法律在内的各种手段来否定审计意见,这将使财务审计陷入被动,给审计人员带来莫大的形象损失。反之,当被审计单位财务收支存在问题时,由于审计人员判断错误而出具无保留意见,那么一旦被揭露出来,则表现为审计人员失职,这样政府审计的形象也同样会受到很大的影响。所以,政府财务审计的潜在成本非常大。

相对而言,绩效审计只是对被审计单位的经济性、效率性和效果性进行评价,其审计结论不会直接导致被审计单位的行政与法律后果,被审计单位对于审计结论的反应相对而言没有那么敏感。因此,当审计结论不利于被审计单位,被审计单位采取相应的法律诉讼与行政复议的可能性要小得多。另外,如果被审计单位在“3E”方面存在问题而审计人员发表肯定的审计意见,委托方也比较难于归责于审计人员,因为政府绩效审计的审计评价标准不够明确等可以作为充分的抗辩理由。因此,绩效审计存在的风险相对较小,进而潜在损失相对较小,潜在成本自然就小。综上所述,绩效审计现实成本与潜在成本的比率大于财务审计现实成本与潜在成本的比率。

## 三、政府财务审计与政府绩效审计的变动成本不同

审计成本按其随审计工作量变化的情况可分为固定成本和变动成本。固定成本是审计机关的日常维持费用,包括人员工资、日常费用开支等,这些费用一般不随审计项目的多少而增减变化,即使很少安排或没有安排审计项目,其也照常发生。变动成本主要是围绕审计组或审计项目的支出,包括差旅费、审计组办公用品耗费等,这些费用随着审计项目的多少而增减变化。审计项目越多,变动成本越大;审计项目越少,变动成本越小。由于政府财务审计与绩效审计均建立在相同的组织平台基础上,从而可以认为两者的固定成本基本相同。但是,由于政府财务审计与绩效审计的审计难度、审计重点和审计标准不同,从而两者的变动成本存在较大差异。

**【注】**本文系审计署2006~2007年度立项课题“信息化环境对审计成本的影响及对策研究”阶段性成果。

### 主要参考文献

1. 王光远. 管理审计理论. 北京: 中国人民大学出版社, 1996
2. 范开诚, 金光彩. 审计成本问题初探. 审计月刊, 2005; 12
3. 谢志华, 孟丽荣, 余应敏. CPA审计项目成本控制: 理论拓展与路径选择. 审计研究, 2007; 2