

我国财务审计与绩效审计的比较与结合

军事经济学院 陈雄智 吴伟琴

【摘要】 本文论述了财务审计与绩效审计结合的背景,并在比较两者差异的基础上对财务审计与绩效审计的结合作了阐述。

【关键词】 财务审计 绩效审计 结合

效益审计又称绩效审计,主要是政府绩效审计,它是指国家审计机关对政府及其隶属部门、事业单位发生的经济活动的经济性、效率性和效果性所进行的审查和评价。国外如瑞典、加拿大、日本等国的绩效审计占国家审计工作的40%以上,美国更达到了85%,并且美国的效益审计和加拿大的综合审计已发展成为独立于财务审计的一种形式。但在我国现阶段,国家审计的主要类型还是财务收支审计,绩效审计只能与财务审计结合实施。

一、财务审计与绩效审计结合的背景

1. 理论背景。首先,按照受托经济责任理论,国家政府部门不仅负有保证人民公有财产安全的责任,而且还负有合理、有效利用社会资源的责任即效益责任,考核政府效益责任履行得如何,必须开展绩效审计。其次,从理论上讲,财务审计是绩效审计开展的基础。财务审计主要关注受托财务责任,绩效审计侧重于受托管理责任,受托财务责任和受托管理责任是同时发生的,但由于两者对实现目标的重要程度和评价的复杂性的不同,因而人们认为先有财务责任后有管理责任,绩效审计的评价和建议是以财务审计结果的真实、可靠为基础的。再次,开展绩效审计必须满足三个前提条件:①会计信息真实、可靠;②有完善的评价标准体系;③有完善的法律体系。

2. 现实背景。我国政府绩效审计是基于我国特殊的政治、经济环境开展的,但是我国绩效审计环境还存在诸多不足:①违法违规和浪费现象还大量存在,审计机关每年都审查出大量的违规资金,所以财务审计仍然是审计部门的主要任务,这使得在绩效审计上的人力资源相对缺乏,在一定程度上影响了绩效审计的开展。②我国会计制度还不完善,会计资料的真实性和合法性还没有得到保证,绩效审计赖以评价的基础可靠性不够,财务审计主要还停留在对会计报表是否违反有关制度和规定进行审查的阶段。③绩效审计的法制基础、审计准则、评价体系等均还未完全建立。《审计法》对绩效审计的目标、范围、内涵、责任、权利和义务等还没有明确的阐述,绩效审计的操作指南还没有形成,还没有建立起系统科学的绩效评价体系。④还没有建立起政府与绩效相关的制度,政府管理水平还有待进一步提高,这在一定程度上影响了绩效审计的考核与评价。

二、财务审计与绩效审计的比较

1. 审计要素上的差异。具体说明见下表:

	财务审计	绩效审计
审计目的	真实性、合法性、公允性	经济性、效益性、效果性
审计对象	被审计单位的财务收支活动及其载体(会计资料)	政府、公营部门的效益或社会效益
审计技术与方法	审阅、观察、查询、函证、盘点、调节	调查、统计、分析、采访
审计功能	防护性、鉴证性	建设性
审计程序	准备、实施、报告	准备、实施、报告、后续审计
审计标准	公认会计准则、国家法律法规	有关法律法规、规章制度、公认管理实务等
时间导向	着重历史	着重未来

2. 审计理念上的差异。财务审计是问题和过程的导向性审计,它通过对违规违纪问题的查处和纠正,维护既定制度的权威性,达到提高绩效的目的。绩效审计则是绩效和结果的导向性审计,它从预期目标与实际结果之间存在的缺口入手,找出制度或管理上存在的缺陷,通过完善制度和管理达到提高绩效的目的。在财务审计中,被审计单位和个人如果违反制度规定,被查出后将会受到法律的惩罚;在绩效审计中,被审计单位和个人即使没有按相关制度和规定办事,只要结果是单位效益增加了,该行为也将被视为一种创新,审计人员可能将其作为修改制度的建议。从这种意义上来看,绩效审计也可以说是一种积极的审计。

3. 审计的切入点和侧重点不同。财务审计是从资金流入手,审查被审计单位资金的流入、使用和流出过程中有没有与规章制度相违背的行为,通过审查资金使用中的问题,揭露管理和制度的漏洞来提高效益。而绩效审计则从被审计单位的业务流程入手,审查被审计单位的决策是否被正确执行,规章制度是否有效地约束了违规行为,通过审查被审计单位的效益结果来揭露决策失误、执行不力和监督失效等问题。财务审计侧重于审查会计凭证、会计账簿和会计报表等会计资料,而绩效审计则侧重于审查被审计单位的审计环

境、制度规定和决策的制定等。从纠正违法违纪行为的角度讲,财务审计不讲求全面性,哪里出了问题就纠正哪里,但对绩效审计来说,制度和管理的具有系统性的,某一个环节出了问题就可能影响到整个系统的绩效。虽然财务审计和绩效审计都以“全面审计,突出重点”为原则,但财务审计的全面审计是为了突出重点,绩效审计则是在重点审计的基础上追求全面。

4. 对审计人员的要求不同。财务审计要求审计人员熟练掌握审计知识,具有系统的审计技术,精通财会知识,熟悉财经法纪,有严谨的作风和缜密的思维,因此财务审计人员的知识面比较狭窄,缺乏创新意识。而绩效审计要求审计人员不仅要有财会方面的知识,还要具备统计、计算机、经济、工程计量等多方面的知识,要熟悉政府工作环境,能对政府工作业绩提出中肯的建议,要具有创新能力和开阔的视野,用系统的观点分析问题。因此绩效审计对审计人员提出了更高的要求。

三、财务审计与绩效审计的结合

1. 结合的原则。财务审计与绩效审计相结合的原则是“具体问题具体分析”。由于我国的审计环境比较复杂,各个地域的财政政策有所区别,各个单位的经济状况亦有差异,甚至各个单位和部门的规章制度各不相同,而且财务审计与绩效审计的结合没有现成的法规可遵循,只能具体问题具体分析,探索适合我国国情的审计模式,而不能一概而论。国家审计署审计长李金华就强调过,审计要根据实际情况,要具体问题具体对待、具体解决。

2. 结合的范围。现阶段,虽然我国的财务审计所覆盖的范围十分广泛,但绩效审计实施的范围还比较小,将绩效审计和财务审计相结合必须考虑到绩效审计的一些特殊要求。一般来说,只要涉及投入产出的经济活动或项目都可以进行绩效审计,但在我国还存在大量违法违规的情况下,绩效审计应该主要侧重于在一些重点领域和公众比较关注的领域开展,如财政预算支出审计、公共支出审计、公共工程审计、专项资金审计等。这样一方面能为国家节省资金,另一方面比较容易出效果和积累经验。

3. 结合的方式。由于目前审计环境比较复杂,我国的绩效审计还处于一个特殊的过渡时期,所以可以结合以往的审计经验,根据具体情况采取不同的方式。对于一些过去有违规行为但审计效果很明显的单位和部门,可将财务审计和绩效审计穿插进行;对于以前审计情况较好的单位和部门可以绩效审计为主、财务审计为辅;对于以往进行过绩效审计的单位和部门,由于有一定的基础和历史经验,则可以直接进行绩效审计。

4. 结合的具体实施。

(1) 在审计项目的选择上,对公共投资项目、公共预算支出项目、公共工程项目等进行审计时要考虑到绩效审计的需要,这些项目资金使用效率的提高有很大的空间,而且绩效审计也有一些客观的标准可以应用,很适合财务审计和绩效审计的结合。

(2) 在审计计划的制定上,必须将绩效审计纳入中长期计划中,有计划、有步骤地实施绩效审计。绩效审计的计划要

有针对性,要经过论证使其具有可行性,且在制定计划时要要有重点;年度审计计划要考虑到审计人力资源的合理分配,安排任务时应避免重复交叉,充分利用审计资源。另外,要根据计划做好审计资料的保存和共享,为以后的绩效审计提供历史性、经验性资料,以合理、有效利用资源。

(3) 在审计准则的制定上,应将政府审计准则分为财务审计准则和绩效审计准则,并规定各自的审计内容,制定各自的作业准则和报告准则。政府绩效审计是审查管理者的绩效,不仅要审查与财务收支有关的资料,更要审查各种政策的执行、规定的遵守等情况,所以要尽快建立系统科学的绩效审计准则体系。在现阶段,由于各个部门的实际情况不同,很难有一个适用于各种情况的审计准则,所以在依据审计准则实施审计时,还要把握好相对性和灵活性。

(4) 在审计程序的实施上,如果是独立实施绩效审计,应该充分利用以往财务审计中所搜集到的审计证据,减少审计成本。如果是财务审计和绩效审计穿插实施,那么在搜集审计证据时不仅要搜集财务资料,还要搜集各种制度规定、决策、调查表等资料。财务审计中搜集到的资料可以给绩效审计的初步测试和深入测试等提供參考。

(5) 在审计技术方法的运用上,绩效审计沿用了财务审计的许多有效的审计技术和方法,如审阅、观察、计算、分析等,但绩效审计更主要的是运用调查法、统计分析技术、经济分析技术等。绩效审计没有统一固定的审计技术和方法,应该根据具体审计项目选择有效的技术方法,如对于城市道路交通管理的绩效,可以用实地检查的办法,确定系统是否有效;而对于公共安全部门,审计人员必须更多地采用政治的、经济的、社会学的观点和方法来衡量。因此,财务审计和绩效审计在技术方法的结合上有很大的发展空间。

(6) 在审计人员的素质上,目前我国审计人员大多来自于传统的财务部门和财经院校,缺乏具有工程、计算机等专业技术的人才,审计人员的知识结构不合理,不能适应绩效审计发展的需要。要加强对审计人员绩效审计的理论、技术方法、技能、政府环境等方面的培训,拓宽审计人员的思路,提高审计人员绩效审计的经验和技能,使财务审计人员完成向复合型人才转变。

有研究表明,我国目前处于以财务审计为主、财务审计与绩效审计并存的发展阶段,完成以财务审计为主向以绩效审计为主的转变大约要用50年的时间。不可否认,财务审计和绩效审计在相当长的时间内将共同存在,但绩效审计是政府审计的发展方向,财务审计与绩效审计的结合只是一种过渡。随着政府绩效审计理论和实践的日趋完善,绩效审计将与内部审计和独立审计相辅相成并共同构成我国的国民经济效益审计体系,到那时,我国将开展完全范围内的绩效审计,财务审计和绩效审计则将成为相互独立、互为补充的审计类型。

主要参考文献

- ① 邢俊芳等.最新国外效益审计.北京:中国时代经济出版社,2004
- ② 崔振龙.绩效审计的中国模式.现代审计与经济,2006;1
- ③ 付平.绩效审计财务审计之比较.山东审计,2003;1