# 浅析审计公告的信息质量特征

上海财经大学会计学院　古甘霖

【摘要】本文探讨了审计公告制度下审计公告的信息质量特征,认为审计公告的一般质量要求有客观性、及时性、明晰性及谨慎与保密性四个特征,并与会计报表的信息质量特征作了比较。本文认为两者都要求客观性和及时性,但审计公告强调明晰性及谨慎性与保密性,而会计报表强调相关性、可比性、重要性和可理解性。

【关键词】审计公告　会计报表　信息质量特征

我国1994年通过的《审计法》第36条规定:“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。”这就为我国实行审计公告制度奠定了法律基础。审计署在制定的《2003至2007年审计工作发展规划》中提出“推行审计结果公告制度，充分发挥社会舆论监督作用”,“改进现行审计报告的形式和内容要求,建立适合于对外公告的审计报告制度”,“积极实行审计结果公告，逐步规范公告的形式、内容和程序，到2007年，力争做到所有审计和专项审计调查项目的结果,除涉及国家秘密、商业秘密及其他不宜对外披露的内容外,全部对社会公告。”这个工作发展规划,表明了审计署大力推进审计公告制度的决心。那么,作为审计公告制度的载体——审计公告,它对信息披露的质量要求是怎样的呢？它与会计报表的信息质量要求有什么不同？笔者对此进行以下阐述。

## 一、审计公告信息披露的质量要求

审计公告制度是审计机关将审计结果通过大众媒体向社会公开,利用社会舆论监督这一工具促使审计查出的问题得到纠正和落实的一项制度。审计报告向社会公告是由国家审计的性质决定的。国家审计的对象主要是公共资金和国有资产,国家审计的经费来源于公共资金,因此国家审计是一种受社会公众之托的审计,审计机关有责任以适当的方式直接将审计报告向社会公告。审计报告向社会公告是提升审计监督效力,争取社会公众支持的有效手段,同时也对审计工作提出了严峻的挑战,是审计程序规范化和审计质量有保障的重要体现。

从法律上看,审计公告的主体是法律与法规授权对经济活动实施监督的国家审计机关。审计公告的内容是审计对象、审计程序、审计结果等。审计公告的范围是社会公众或特定的对象,有的结果可向全社会公开,有的结果只能向的特定的对象公开。特定的对象既包括自然人,也包括法人或其他组织。审计公告既可以通过广播、电视、报刊、杂志、网络等公共媒体发布,还可以采用审计公报、召开新闻发布会等形式进行发布。这些都决定了审计公告信息披露的质量有如下要求:

**1.**客观性。《审计法》第36条规定:“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。”作为审计公告主体的国家审计机关必须依法公告,在公告方式、内容、程序等方面不得随意变通,并负有相应的法律责任。因此,审计机关向社会公布审计结果,应当客观公正、实事求是。公告的内容必须与相关的法律内容协调统一,所公告的内容本身必须遵循法律且具备法律效力。审计机关要重视审计复核,保证审计结果的质量。在公告时,应客观阐述审计项目内容、审计依据、审计过程及其结果,既不能出现性质定错、观点偏颇、修饰过分、议论不当等情况,也不能隐瞒情况,甚至欺骗公众。公告的内容不允许有关领导、人员对其进行删除和修改,在事实上要准确无误,不能有任何差错。

**2.**及时性。一般情况下,为了保证审计结论和审计公告的严肃性及一致性,审计机关向社会公布审计结果应当在审计意见书、审计决定书等审计结论性文书生效后进行。这样做是为了避免公告在前、结论在后的情况出现,万一前后矛盾,会造成工作被动。然而在审计的实际工作中,我们往往会碰到这样的情况,即有些问题不一定非要等到整个审计项目结束后才能进行审计公告,只要对审计结论有较大把握且又能够说明问题的,就可以考虑随时公告。及时公告有助于审计公告早日发挥社会监督的职能,如果公告不及时,审计公告就发挥不了应有的作用。不过,如果需要较早地公告审计结果,审计机关必须谨慎,要采取措施,切实避免提前公告可能产生的负面影响。

**3.**明晰性。审计公告的对象包括社会各个层次的广大人民群众,他们中的大部分人都非审计专业人士,有可能对审计工作不了解或不太了解。这就需要审计部门在撰写拟将通报、公布的审计结果时,要求审计公告要清晰、简明和通俗易懂,即明晰性。一要选定适当的公告格式,针对不同用途的审计公告采用不同的格式,如章节式、书信式、函件式和证词式。章节式公告适用于涉及普通公众利益、题材广泛的信息,一般可按审计报告的基本情况、存在的问题、审计评价、审计处理意见、审计建议五部分的基本模式对外公开;书信式公告比章节式公告短,适用于涉及普通公众利益、题材相对狭窄的信息;函件式公告适用于某个狭窄题材或简单问题的简短公告,读者与被审计事项相关;证词式公告则是用来在听

证会上支持口头陈述或提交给听证会的书面记录。二要依法定程序报经国家审计领导机构批准。审计公告内容不仅要反映和揭露问题,还要提出有针对性的对策和建议;不仅要有数据,还要有分析,为了明确说明问题,数据的比较分析还可以用图表来表示。

**4.**谨慎与保密性。我国《审计法》第36条第2款规定:"审计机关通报或公布审计结果,应当依法保守国家秘密和被审计单位的商业秘密,遵守国务院的有关规定。"《审计机关公布审计结果准则》第5条也规定:"审计机关向社会公布审计结果,必须经审计机关主要负责人批准;涉及重大事项的,应当报经本级人民政府同意。"该准则第9条还规定:"审计机关向社会公布审计结果,应当依法保守国家秘密和被审计单位及相关单位的商业秘密,并充分考虑可能产生的社会影响。"所有这些规定都充分体现了审计机关向社会公布审计结果应持非常谨慎的态度, 审计机关应认真做好周密的保密工作,避免负面影响产生。审计机关向社会公布审计结果形成的有关材料,应按有关规定整理归档。如果未按有关规定擅自向社会公布审计结果的,应当依法追究有关人员的责任。

**二、审计公告和会计报表信息质量要求的异同点**

会计报表由企业会计人员编制并提供,是一家企业全体会计人员共同劳动的结果。会计报表的编制基础是财政部颁布的、全国统一执行的会计制度、会计准则以及相应的报告准则。会计报表能反映企业的财务状况、经营成果及现金流量的信息,不仅包括资产负债表、利润表及现金流量表,还包括各种附表和附注,能详细说明企业所采用的主要会计处理程序和方法及其变更情况、非常事项、日后事项、或有事项、约定义务、基本报表中某些重要项目的细节等,以便报表使用者深入了解会计报表的内容。会计报表的对象是报表使用者也即利益相关者,如股东、债权人、监管部门、企业职工等。会计报表有特定的形式,如上市公司的年度报告必须依据特定的格式编报,披露渠道也有限定。与审计公告相比,会计报表信息质量的特征有相关性、及时性、客观真实性、可比性、可理解性、重要性等。

**1.**审计公告和会计报表信息质量要求的共同点。审计公告和会计报表信息披露的质量要求都包含了客观性和及时性。

对审计公告而言,审计公告的法律依据是《审计法》和《行政处罚法》。《审计法》第36条规定:"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。"《行政处罚法》第4条规定:"对违法行为给予行政处罚的规定必须公布……"这些规定决定了审计机关向社会公布审计结果应当以真实性为基础,做到客观公正、实事求是。公告的内容必须与相关的法律内容协调统一,公告的内容本身必须遵循法律且具备法律效力。对会计报表而言,我国《会计法》第3、4条规定:"各单位必须依法设置会计账簿,并保证其真实、完整。""单位负责人对本单位的会计工作和会计资料的真实性、完整性负责。"我国《企业会计准则》规定:"会计核算应当以实际发生的经济业务为依据,如实反映财务状况和经营成果。"对会计信息造假的行为坚决予以处罚和打击。这些都决定了审计公告和会计报表具有客观性的共同特征。

从信息披露的时间来看, 会计报表的披露讲究时效性,要求与决策相关的信息必须及时提供,在信息对用户失效前就提供给用户。有用的信息如果不能及时向用户提供,时效过后也就成为无用的信息。审计公告的披露有时也讲求时效性。例如,在审计实务中,对于拿得准又能够明确说明的问题的不一定非要等到整个审计项目结束才着手公告,可以考虑随时公告,以便更好地发挥审计公告的社会监督作用。从这一点来看,审计公告和会计报表都具有及时性的特征。

**2.**审计公告和会计报表信息质量要求的不同点。

(1)审计公告的披露要求谨慎性与保密性,而会计报表则不要求。由于审计公告内容的特定性,有的是涉及多个行业或领域的阶段性审计成果的综合性公告,如每年由审计机关代本级政府向本级人民代表大会常务委员会所做的财政预算执行情况的审计工作报告;有的则涉及某个系统、行业、重大项目,或社会关注的热点问题、重大事件、突发事件(如自然灾害、疫情等)等。由于涉及到国家秘密及被审计单位的商业秘密,审计公告还必须遵循保密规定。我国《审计法》第36条第2款规定:"审计机关通报或公布审计结果,应当依法保守国家秘密和被审计单位的商业秘密,遵守国务院的有关规定。"另外还有其他相关规定:"公告审计结果应当具备下列条件:①事实清楚,证据确凿,定性准确,评价客观公正;②在审计意见书、审计决定书等相关审计结论性文书生效后进行; ③保守国家秘密和被审计单位及相关单位的商业秘密,并遵守国务院的有关规定;④涉及不宜公布内容的必须对相关内容进行删除和修改。"所有这些规定都充分体现了国家对政府审计机关向社会公布审计结果所持的非常谨慎的态度,并要求审计机关做好保密工作,避免负面影响产生。相比之下,会计报表的内容和对象则宽泛得多,公开性也较强,除需遵守国家一般规定和保守企业的商业秘密外,在保密性方面的其他要求不是那么严格。

(2)审计公告的披露要求明晰性,而会计报表则要求可理解性。为了便于公众对审计公告和会计报表的理解,考虑到审计公告的对象可能是非审计专业人士,会计报表的使用者可能是非会计专业人士, 审计公告的披露更强调明晰性,而会计报表的编报更强调可理解性。明晰性要求审计公告要清晰、简明和通俗易懂,要求审计部门在撰写拟将通报、公布的审计结果时, 针对不同用途的审计公告要选定适当的格式,而且公布的审计事项要依法定程序报经国家审计领导机构批准。而会计信息的可理解性则要求尽量使用通俗易懂的语言,采用简明扼要的格式编制会计报表,使信息易于理解。相对于会计报表而言,审计公告更正式,具有法律效力,因此必须严格遵循公告的审批程序和格式,而会计报表的格式则相对灵活, 为了能更加真实准确地再现企业的经济活动,可以不拘泥于固定的格式。

(3)会计报表的披露要求相关性,而审计公告则不要求。相对于审计公告而言,会计报表要求决策相关性,即披露的信息要在不同程度上与决策有关(即决策有用)。跟主题无关联的信息或者只触及边缘而未击中要害的信息都对报表使用者价值不大。如果没有有用性,就谈不上从信息中获得足以抵偿该信息成本的利益。这是由会计报表的目的所决定的,会计报表是提供给报表使用者使用的,会计报表要符合

# 经济后果视角下的合并方法选择

山东经济学院　**庞靖麒**　中国工商银行衡水市胜利支行　**王玉刚**

**【摘要】** 本文分析了购买法和权益结合法对企业财务状况、经营成果及合并会计报表分析方面影响的差异,指明了在合并业务中不同会计处理方法的选择所导致的经济后果,并从经济后果视角分析了企业选择会计处理方法的根本动因。

**【关键词】** 经济后果　会计政策　购买法　权益结合法

## 一、引言

购买法和权益结合法是合并业务的两种会计处理方法,虽然这两种方法的选择会导致盈利报告的差异,但它们通常不会导致现金流量的差异。有效市场假设告诉我们,会计政策的选择只要不影响企业的现金流量,或企业只要对会计政策的变更给予了充分披露,那么,会计政策的选择就不会对企业的市场价值产生影响。根据该假设,购买法与权益结合法的选择将不会影响企业的价值,理性的投资者会根据企业会计信息的充分披露有能力区分不同会计政策所带来的差异,因此不会对投资者的决策产生误导。

根据上述推论,企业的管理层似乎没有理由对会计处理方法产生偏好,换一个角度来说,即购买法与权益结合法的选择不具有价值相关性。但事实上,会计政策选择的差异将会体现不同的会计信息, 因此不同类型的企业对此各执偏好。企业之所以对会计政策有所偏好,是因为不同的会计政策会产生不同的经济后果。

## 二、经济后果视角下会计政策选择的影响

经济后果观认为,会计政策的选择及变更会影响公司的价值,进而对企业、政府、投资者和债权人的决策行为产生影响。可见,会计政策的选择和变更不仅反映决策结果,而且影响利益相关者的决策行为,这是因为:

第一,会计政策的选择和变更对企业签订的契约尤其是高级职员薪酬契约和债务契约会产生重大影响,所以管理者必然会从自身利益出发选择对自己有利的会计政策。

第二,企业采用的会计政策及其变更的时间和性质,对于投资者而言是一个重要的信息源,会计政策的选择和变更对投资者发出的信号将引导其投资方向,所以投资者必然会关注企业会计政策的选择和变更。同样,由于会计政策的经济后果性,企业管理层也必然会利用会计政策的选择和变更来达到其操纵报告收益的目的。

第三,政府出于保证经济持续发展、稳健运行和稳定市场秩序的宏观考虑,必然利用其税收、准则、法律制定等方面的

---

用户的需要,有助于他们做出决策,才能发挥作用。我国《企业会计准则》规定:“会计信息应当符合国家宏观经济管理的要求, 满足有关各方了解企业财务状况和经营成果的需要,满足企业加强内部经营管理的需要。”而审计公告的目的与会计报表不同,推行审计公告制度、加大审计结果披露力度的目的是让社会群众广泛参与,将不合法、不合规行为置于社会的监督之下, 充分发挥社会各界和新闻舆论的监督作用,更好地发挥审计监督职能,因此它并不要求相关性。

(4)会计报表的披露要求可比性,而审计公告则不要求。会计信息使用者在整理、加工和处理会计信息时,总是将这家企业的会计报表与那家企业的会计报表进行比较,将这家企业的会计报表与以前期间的会计报表进行比较, 以正确地分析和评价该企业的财务状况、经营成果和现金流量,从而为做出正确的决策奠定坚实的基础。那么,为了保证会计信息的可比性,会计报表的编报要求统一性和一贯性。而审计公告相对于会计报表而言,由于一来审计公告的内容具有一定的特定性,不一定能找到相同或类似的事件来与之进行比较,二来审计公告的目的是发挥社会监督的职能,并不需要在审计公告之间进行比较,因此审计公告信息不要求可比性。

(5)会计报表的披露要求重要性,而审计公告则不要求。如果将企业的会计报表看做是一个模型,那么像其他模型一样它必须对在企业中发生的种种做出高度的概括。在这一概括过程中, 会计不得不舍去一些非本质的或不重要的信息,把精力集中于那些影响到企业决策和控制的信息上来。那么,如何判断哪些信息是重要的需重点披露,哪些信息是不重要的可以合并披露,这就是重要性的要求。相比之下,审计公告的内容都是特定的事件和对象,审计公告可以采用特定的格式,不需对经济事项进行模拟或做出判断和估计,因此在重要性方面没有那么强烈的要求。

**主要参考文献**

①湖北省审计学会课题组. 我国审计公告制问题研究.审计研究,2003;6

②张成起.关于审计公告制度的几点思考.研究与探讨,2003;12

③高林.国家审计公告的法律研究.中国审计,2004;4

④娄尔行,石成岳,张为国.中级财务会计.上海:上海三联书店,1994