

审计结果公告制度下的 国家审计风险研究

军事经济学院 刘德增 伍敏

【摘要】 审计结果公告是国家审计机关贯彻“科学执政、民主执政、依法执政”理念的具体体现。同时,实行审计结果公告制度也对国家审计风险控制提出了更高的要求。本文从变化的审计环境出发,构建了审计结果公告制度下国家审计风险模型,并对如何控制国家审计风险进行了探讨。

【关键词】 国家审计 结果公告 风险控制

一、国家审计风险控制面临的问题

我国家间审计风险赔偿机制和审计责任追究机制正在逐步建立和完善之中。但是国家审计领域的审计风险问题一直没有引起人们足够的重视,缺乏一套科学有效的风险控制机制。

1.对国家审计难以实现再监督。从本质上说,国家审计同民间审计一样,也是一种受托监督。审计署及其派出机构等审计组织是受托者,受国家所有者的委托对公共资金的使用情况和国有资产的安全等进行监督。在这种委托监督关系下,对国家审计组织的审计行为及其审计工作质量不能有效地实现再监督。国家审计组织更多地只能依靠内部监督和审计人员的职业道德自律来不断规范审计行为、控制审计风险。

2.国家审计风险的“隐蔽性”。目前,我国绝大部分国家审计或审计调查的结果仅在审计机关、被审计单位和有关政府部门公开。在外界几乎一无所知的情况下,公众很难将问题和责任与审计联系起来。

3.国家审计的责任追究机制尚不完善。在国家所有者与国家审计组织之间的监督关系难以建立的情况下,有学者提出将国家所有者与审计人员之间的监督关系转化为等价交换的权利义务关系,即如果审计人员不能有效监督,错报、漏报重大审计事项的,必须承担国家所有者所遭受损失的全部赔偿责任。但是从我国的实际情况看,这一做法也难以落实。一方面,我国国家审计在责任认定上没有严格的标准和规定;另一方面,受财产有限性等因素的制约,审计人员根本没有能力赔偿损失。

从现有相关规则制度来看,审计技术方法仍然以传统审计模式为主,即普遍运用制度基础审计模式和账项基础审计模式。而在审计风险控制的方法和手段上,则处于一种探索阶段。应该说,国家审计的这一现状难以满足实行审计结果公告制度的要求。其原因在于:

(1)审计结果公告后,社会和舆论可以在一定程度上实现对国家审计的再监督。实行审计结果公告制度增加了社会公众对国家审计的知情权,包括对国家审计行为本身的知情权和对审计单位情况及审计结果和审计建议等内容的知情

权。社会公众知情权的增加直接导致了审计结果的影响被公开、放大,自然对国家审计也提出了更高的要求。向全社会公告的审计结果必须保证事实充分、证据确凿,所做的审计评价和结论要经得起社会公众的推敲,处理、处罚的尺度要把握恰当。这就从客观上要求审计人员提高业务素质和工作水平,提高审计工作质量,降低审计风险。当前,我国各级审计机关都把提高审计工作质量作为重要的工作目标,实行审计结果公告制度对审计工作提出的要求同这一目标也是吻合的。同时,审计机关同其他经济监督机构一样,在实施监督的同时也需要接受监督,而实行审计结果公告制度本身也是一种接受监督的方式。事实已经证明,这种监督方式是受社会公众欢迎并得到好评的。另外,审计结果公告制度也是审计机关政务公开的一项重要内容,它必将对审计机关的廉政建设起到一定的促进作用。

(2)审计结果公告后,加大了国家审计出现诉讼请求的可能性。这种诉讼请求主要来自两个方面:①被审计单位。在实际结果不公开的情况下,被审计单位对审计报告的关切度相对较低。有些内容虽然被审计单位不是完全认同,但出于各种原因,其往往保持缄默而不会提出异议。审计结果公告后,情况必然会发生变化。一旦公告的内容叙述不恰当或者有不符合事实的地方,被审计单位肯定会提出,并可能诉诸法律。②社会公众。由于我国公共资金的使用领域较宽以及大规模国有资产的存在,国家审计结果必然被相关的社会公众所使用,而其对审计报告质量的要求也必然会越来越高,公众的期望与现实审计所能达到的目标之间的差距也将随之出现。一旦由于国家审计结果的错报、漏报而使得利益相关者受到损失,利益相关者往往会迁怒于审计报告的提供者,要求其对自己的损失承担赔偿责任。同时,如果按照国外民间审计现行的做法,可以从直接委托人(国家所有者)扩大到可以合理推定的审计报告使用者(社会公众),并且规定被告(国家审计机关及其审计人员)负有举证责任,这样起诉国家审计机关及其审计人员的难度将大为降低,国家审计机关面对的诉讼请求将大为增加。

可见,在实行审计结果公告制度后,国家审计必须更多地关注审计风险,在控制审计风险上下更大的工夫。然而,由

于传统的账项基础审计模式和制度基础审计模式在控制审计风险方面存在的缺陷,决定了国家审计必须在继承传统审计模式优点的基础上逐步引入风险导向审计模式,并探索风险导向审计模式下的国家审计风险控制。

二、审计结果公告制度下国家审计风险模型的构建

研究国家审计的风险导向审计模式,首要问题便是对审计风险模型的选择。关于国家审计风险模型,迄今尚未明确提出,更多的是借用独立审计准则中的有关模型,即审计风险=固有风险×控制风险×检查风险。但是,这一模型难以满足国家审计对风险控制的要求:

(1)固有风险评估的可操作性较低。事实上,由于固有风险较难测定,在审计实务中更多地采用了将固有风险定为最高水平即为1的做法。于是,审计的起点又从了解内部控制制度、评价控制风险开始,其审计方法实质上也就重新回到了制度基础审计上,不能真正达到控制审计风险的目的。

(2)控制风险评估的可信度较低。按照控制风险的含义,如果被审计单位的内部控制测试和评估的结果较好,控制风险就处于一个较低的水平。依据上述模型:检查风险=审计风险/(控制风险×固有风险),此时审计的检查风险水平可能相应高一些。然而,从近年来的会计舞弊案中可以发现,将控制风险作为风险模型的一个乘积因子是导致众多审计失败的一个重要因素。其原因在于控制测试得到的是内部证据,存在被管理当局操纵的可能,而内部控制在防止管理当局舞弊方面是无能为力的。

(3)无法描述道德风险。审计案件中存在的一些问题并非完全是由于技术上或程序上的失误造成的,审计主体的日常行为和工作态度有时也会成为问题的症结所在。因此,人们除了关注审计技术和程序的发展外,也开始关注审计主体的自身行为,由此产生了审计主体的道德问题。但是,传统的审计风险模型无法描述由于不道德行为所产生的风险,包括企业与审计主体串通舞弊、出具不恰当的审计报告;审计主体接受贿赂;审计主体为了经济利益压低价格有损同业利益等。

对于民间审计来说,上述审计风险模型也未能很好地解决其所面临的审计风险问题。国际审计和保证准则委员会(IAASB)围绕如何提高审计人员评估风险和发现舞弊的能力,对现行审计风险准则作了一系列的重大修订。新国际审计风险准则较原准则有实质性变化,其审计风险被定义为“当财务报表存在重大错报而审计人员发表不适当审计意见的可能性”。审计风险是重大错报风险和检查风险的复合风险,即审计风险=重大错报风险×检查风险。虽然原有审计风险模型从理论上看似并无不妥,但实务操作难度很大。改进后的审计风险模型要求审计人员从更高的层次上来把握重大错报风险。在审计过程中,审计人员需要实施审计程序以评估重大错报风险,并依据重大错报风险的评估水平确定和实施进一步的审计程序,以便将检查风险降低到一个可以接受的低水平。应该说,改进后的审计风险模型弥补了原有审计风险模型的缺陷,充分体现了审计过程中整体和局部的区别和联系,有助于审计人员从全局出发去把握和控制审计风险,较好地满足了现代审计对风险控制的要求,对构建审计结果

公告制度下的审计风险模型具有较高的参考价值。

审计结果公告制度下的国家审计风险产生的原因应包括两个方面:一是审计过程中产生的风险。国家审计的内容包括财政财务审计、财经法纪审计、经济效益审计和经济责任审计等,造成审计风险的则主要是被审计单位在上述审计范围内隐藏的重大违法违规问题。二是公告过程中产生的风险。审计报告的内容由于受到保密要求等因素的限制,很难在内容上做到与审计报告完全一致。一旦审计报告反映的某些问题未能在审计公告中披露,将直接使社会公众遭受“误受风险”,即依据公告内容理解为被审计单位不存在这些问题。

根据以上分析,参照IAASB最新的审计风险模型构建的我国在审计结果公告制度下的国家审计风险模型为:审计风险=重大隐瞒风险×检查风险×公告风险。其中,审计风险指审计结果公告发布后国家审计机关遭受损失或不利的可能性;重大隐瞒风险指被审计单位在审计前存在重大问题的可能性;检查风险指审计人员未发现被审计单位存在的重大问题并做出不恰当审计结论的可能性;公告风险指导致审计报告与审计公告内容之间存在差异的可能性。

根据审计公告的现实情况,结合国家审计结果公告内容的形成和使用过程,公告风险主要由以下几个方面组成:①保密性风险。由于可能涉及到国家机密,国家审计报告的内容不可能做到全部对外公开。与此相联系,存在两方面的风险,一是公告了不宜公开的内容;二是因对保密原则的误解或主观上以保密原则为借口将可以公开的内容不对外公开。②独立性风险。目前,我国国家审计仍具有较为明显的“政府内部审计”特性,独立性较差。审计报告内容的“裁量权”很大程度上归属于政府,对于审计报告中的实质性、敏感性问题能否被公告,审计机关并不能独立决定。③理解性风险。目前,国家审计报告在通俗性上还需要做很大的改进。如果将审计报告内容不加修改就对外公告,对于普通社会公众来说,有些内容是难以理解的,从而产生对审计结果理解上的偏差。

三、审计结果公告制度下国家审计风险控制

1.科学评估被审计单位的重大隐瞒风险。重大隐瞒风险是决定审计风险水平的一个重要因子。在审计过程中,要区分不同性质、类型的被审计单位,理清影响重大隐瞒风险的各项因素,科学评估重大隐瞒风险的大小。在期望审计风险水平一定的情况下,根据重大隐瞒风险的大小确定检查风险水平,进而确定具体的审计程序、方法、范围和重点。

2.完善审计结果公告制度。审计报告是一把“双刃剑”,它不但将被审计单位财政财务管理水平公布于众,实际上也将审计机关自身工作质量公布于众。因此,审计机关必须依法做到独立、真实、客观、公正。坚持把握好公告内容与保密原则的合理边界,在“裁量”公告内容时做到有据可依。同时,进一步增强审计机关的独立性,以法律或法规的形式确定审计机关对公告内容的独立决定权。另外,应有效保证公众对公告内容的知情权,做到公告内容通俗易懂、查阅方便。

3.保证公告结果的完整性。审计报告本身应具有完整的逻辑结构,如以审计处理情况及建议结尾等,而目前部分公

绩效审计国际比较及对我国的启示

东北林业大学经济管理学院 孙平

【摘要】与加拿大、美国、英国等已经开展绩效审计的国家相比,我国的政府绩效审计起步较晚,迫切需要开展政府绩效审计理论与实务的研究。本文对先进国家的成功经验作了归纳总结,以期为我国的绩效审计提供参考。

【关键词】绩效审计 经济性 效率性 效果性

一、世界各国绩效审计的发展

20世纪下半叶,许多国家将以评价与监督政府部门所管理的公共资源或公共资金支出的经济性、效率性和效果性为目标和内容的绩效审计引入其审计职责领域。从总体上来说,实施绩效审计较早的国家和地区一般处于世界领先地位,如加拿大、美国、英国等。

1.加拿大的综合审计。加拿大国家审计署把传统的财务审计与绩效审计结合起来,用综合性的审计工作方式实施审计,采取一种既检查和评价被审计单位遵守法律法规及会计准则的情况,又检查和评价被审计单位的绩效情况的审计方法,充分体现了其审计的综合性,从而产生了“综合审计”这一术语。综合审计指的是一种审计工作方式,而不是一个审计种类的概念。

2.美国的绩效审计。美国开绩效审计之先河,最早将绩效审计引入政府审计领域。而促使美国审计总署改变其职能(从财务审计转向绩效审计)的一个重要动力来自于国会。国会为了确保制定和执行政策所需信息来源的独立性和质量,便促使审计总署扩展其审计职能。美国审计总署1972年发布

告的结尾延伸出被审计单位的整改落实情况,属于“审计结果的结果”。这不仅破坏了审计结果公告文本本身的完整性,而且这些由被审计单位提供的情况难以核实取证。

笔者建议在审计过程中有意识地发掘被审计单位的一些值得宣传推广的经验做法,并将其纳入审计结果公告之中,被审计单位的整改落实情况可以随同审计结果公告一并发表,但应列于公告正文之后。

4.防止审计结果公告制度出现“过”与“不及”。揭露问题并不是最终目的,解决和遏止类似问题的产生才是根本。审计结果公告制度实行后的结果不外乎以下几种:一是公告无内容,淡出公众的视野;二是因内容较少而引发官官相护的怀疑甚至质疑;三是仅有部分内容有新闻价值,引起关注和积极讨论;四是查出的问题非常严重,引起轰动、争议,甚至出现极端情况影响社会稳定;五是查出的问题反复出现,各方面见怪不怪,不再引起注意等。这些都是我们不愿意看到的。

制度建设是必不可少的,但并非一劳永逸,这就要求我

们的《政府的机制、计划项目、活动和职责的审计标准》比较全面地提出了绩效审计的要求,在世界审计史上第一次明确规定应实施“3E”审计,即经济性、效率性和效果性审计,并得到了国际审计界的普遍认可和采用。该标准将绩效审计的基本目标表述为:为了公众的利益,帮助国会履行宪法职责,改善联邦政府的绩效状况。

3.英国的货币价值审计。英国将绩效审计称为货币价值审计。英国开展绩效审计是依据议会所属的公共账目委员会的要求而做出的立法响应。20世纪80年代中期,英国颁布的《国家审计法》中明确授予主计审计长调查各政府部门如何使用其资源、主计审计长向公共账目委员会汇报工作的权力,这些权力使主计审计长能够提出客观的绩效审计意见,并说明公共经费是否按下议院要求使用。

经过多年的经验积累和实践,目前这些国家绩效审计的工作总量占政府审计工作量的比重已经较高。例如,加拿大、美国、英国等的最高审计机关都利用绩效审计来谋求资金的节约,回答政策制定者的询问并保证政府工作的效率和效益。

们一方面要认真分析形势,深入实际,把握社会发展的脉搏,严谨细致地取证,在公告前请示上级政府并反复征求被审计单位的意见以排除公告风险;另一方面则要防止制度化带来的僵化与形式化,不能“为了公告而公告”,这在审计结果公告制度全面推广尤其是在部分地方执法环境受限较多的情况下更易形成一种趋势,应特别注意。

总之,审计结果公告制度只能承载其所应该承载并能够承载的责任,我们应该珍惜目前来之不易的局面,坚持宁缺毋滥的原则,继续积极稳妥地推进审计结果公告工作。

主要参考文献

- ①吴碧娥.实行审计结果公告制度下审计风险的防范.审计与经济研究,2005;3
- ②张大敏,黄约.构建我国审计结果公告制度的探讨.审计月刊,2004;5
- ③张蕊.浅谈建立审计结果公告制度的几点思考.审计理论与实践,2003;9
- ④张建平.审计风险的防范与控制.财税与会计,2003;3