

# GAO审计范围演变及其对我国的启示

郭化林(教授) 黄梦吟

(浙江财经学院 杭州 310018)

**【摘要】** 本文阐释了美国审计总署更名为政府责任评估署(GAO)的背景、缘由,具体分析了近年来GAO工作报告重点转移及审计业务范围的变化,进而对我国如何建立健全绩效审计立法、拓宽审计范围、制定绩效审计准则、完善国家审计人员结构、剥离与外包部分审计业务等作了归纳。

**【关键词】** 政府责任评估署 审计准则 审计业务

基于业务内容由传统财务审计向绩效审核、项目评估、政策分析等的不断转变,美国审计总署人力资源改革法案修正案规定,2004年7月7日起,成立于1921年具有83年历史的美国审计总署(GAO)正式更名为政府责任评估署(也可译作美国政府问责局或评价局、政府问责总署、政府责任办公室、政府责任署),是政府的问责、监督机构。更名后的英文名称缩写仍为GAO,为了行文方便,本文以下统一称为GAO。

## 一、GAO更名缘由

GAO隶属于美国国会并向其直接负责和报告工作,完全

性,我们必须在该项控制测试上扩大测试范围。

(5)控制的预期偏差率。一个适度控制范围内的控制预期偏差率越高,则实施控制测试的范围就越大。反之,则应缩小控制测试范围。如,征地补偿控制测试涉及的项目多、金额大、预期偏差率较高,对此,控制测试的范围应扩大。当然,预期偏差率不应过大,否则,控制测试就不可靠。

**2. 实质性测试。**实质性测试是指在控制测试的基础上,为取得直接证据而运用检查、盘点、观察、查询及函证、计算、分析性复核等方法,对被审计单位会计报表的真实性和财务收支的合法性进行审查,以得出审计结论的过程。对征地资金风险导向审计的实质性测试安排,应注意以下几个方面:

(1)评估认定层次重大错报风险的重大程度。如果评估认定层次重大错报风险对征地财务报表影响程度越大,则实质性测试需要的补充证据就越多。如,征地资金存款开设的户头、种类越多,则重大错报风险会越大,相应的,实质性测试需要的证据就越多,这样才能保证测试结果的有效性。

(2)审计证据时间的长短。审计证据与时间成正比关系,审计证据时间越长,则控制测试需补充的证据便越多。有的征地项目涉及时间跨度很长,考虑到国家征地政策规定的频繁变动,实质性测试所应获得的证据应满足各个时段的测试需要,需补充的证据应随时间的增加而增加。

(3)控制环境的影响。一般来讲,控制环境越薄弱,需要补充的证据就越多。如,征地管理机构分工不明、权责不分,内部

独立于行政机构,担负着审查、监督美国联邦政府的所有收入、支出及项目效率、效果的重要职责。GAO更名的缘由主要有:首先,随着美国联邦政府收支规模和事务范围日益扩大,GAO已经无法完成诸如拨款凭证副署、报账、簿记管理、会计制度设计和凭证检查等“主计”的传统使命,也无法完成对联邦政府财务收支进行详细审计的职责,必须改弦易辙;同时,美国公共行政管理体系确立以预算管理为核心,完善了内部控制、财政财务管理和内部审计,GAO已经没有必要对财务收支进行详细审计。

审计监督薄弱、关键岗位员工的轮岗制度没有得到有效的执行等,这样,必然会加大审计风险和审计成本。因此必须扩大实质性测试的范围,加大测试的深度。

(4)信赖控制的程度。信赖控制的程度越高,则需要补充的证据就越少。如,企业内部审计部门已经建立了该单位以前会计期间控制测试数据库,那么该单位自上次审计以后的实质性测试所应获得的证据就可以适当减少。

## 四、结语

征地资金管理中的风险导向审计改变了以往查错纠弊的传统审计观念,引入了风险管理理念,并贯穿征地资金审计过程的始终,有效地避免了审计失败的风险,提高了审计效率,降低了审计成本,同时也改变了审计人的观念,确立了职业怀疑态度;改革了审计流程,强化了审计风险的事前控制;拓宽了审计的视野,关注重点实现了从微观向宏观的转变。

### 主要参考文献

1. 财政部.中国注册会计师审计准则第1101号——财务报表审计的目标和一般原则,2006-02-15
2. 中国内部审计协会.内部审计具体准则第16号——风险管理审计,2005-05-01
3. 魏岩.风险导向审计在商业银行中的运用.中国内部审计,2008;10
4. 何芳,张黔.五菱集团风险导向审计模式.中国内部审计,2010;4

其次,旧有名称无法准确体现GAO的特征,也没有与GAO在政府中所扮演的角色保持一致,因此有必要使用一个与政府的经济、效率和效果密切相关的机构名称。新名称体现了GAO“责任、公正和可靠”的核心价值观与“协助国会实现宪法责任、提高联邦政府绩效和保证联邦政府对美国公民的责任”的历史使命,既符合美国宪法的精神,也符合《1921年预算和会计法案》的精神且反映了GAO的发展现状。其唯一目标和职责是强化政府责任意识和回应力,改进政府机构及其他公营组织运营绩效,督促政府更好地服务于美国公民。

最后,基于适应国会和公众关注重点转移的需要,应对GAO进行更名。目前,美国公众和国会对联联邦政府项目和政策执行结果的关注胜过关注联邦政府的执行过程,因此有必要对旧有名称进行更名。

## 二、2000~2009年GAO工作报告重心的转移

1. 基于主题归类的业务范围。基于国会和公众的利益,GAO密切关注几乎所有的联邦方案、活动及其完成情况,其审计范围涉及财政赤字、食品安全、国家安全、社会安全、航空安全、信息资源的运用、人口老龄化、波斯湾战争中武器的使用效率、改善全国医疗健康计划、全球化的挑战等。2000~2009年GAO工作报告按业务范围主题归类,各类主题所占报告比例如下表所示。

2000~2009年GAO工作报告统计

排序	主题	报告数	比例	累计	排序	主题	报告数	比例	累计
1	国防	1182	12.22%	12.22%	15	退伍军人事务	216	2.23%	81.28%
2	政府运营	1071	11.06%	23.29%	16	收入安全	215	2.22%	83.51%
3	财政管理	919	9.50%	32.79%	17	教育	213	2.20%	85.71%
4	医疗	734	7.59%	40.38%	18	财政体制	200	2.07%	87.78%
5	国际事务	589	6.09%	46.47%	19	工商企业消费者	168	1.74%	89.52%
6	国土安全	549	5.68%	52.15%	20	就业	165	1.71%	91.22%
7	交通	496	5.13%	57.27%	21	科学空间和技术	149	1.54%	92.76%
8	信息管理	494	5.11%	62.38%	22	社会服务	138	1.43%	94.19%
9	环境保护	283	2.93%	65.31%	23	农业与食品	137	1.42%	95.61%
10	司法及法律效力	272	2.81%	68.12%	24	预算支出	132	1.36%	96.97%
11	税收政策和管理	271	2.80%	70.92%	25	住房	130	1.34%	98.31%
12	能源	270	2.79%	73.72%	26	经济发展	108	1.12%	99.43%
13	自然资源	259	2.68%	76.39%	27	民权	55	0.57%	100%
14	特殊出版物	257	2.66%	79.05%		合计	9672	100%	100%

注:表中的“比例”表示各项目数占GAO报告总数的比例。

表中数据显示,2000~2009年10年间,GAO共发布9672个工作报告,涉及农业与食品、预算支出、工商企业消费者、民权、经济发展、教育、就业、能源、环境保护、财政体制、财政管理、政府运营、医疗、国土安全、住房、收入安全、信息管理、国际事务、司法及法律效力、国防、自然资源、科学空间和技术、社会服务、特殊出版物、税收政策和管理、交通、退伍军人事务等27个大类,涵盖了国际开发署、农业部、商务部、国防部、教育部门、能源部、卫生与公众服务部、国土安全部、住房与城市发展部、内政部、司法部、劳工部、外交部、运输部、财政部、退伍军人事务部、环境保护部、联邦紧急事务管理署、总务管理局、美国国家航空和航天局、美国国家科学基金会、核管

理委员会、总统行政办公室、人事管理部门、小企业管理局、社会保障局、美国邮政服务等27个部门机构。排名前6位的国防、政府运营、财政管理、医疗、国际事务、国土安全等主题的工作报告合计数超过一半以上,达52.15%,这与美国该时期正经历的海湾战争、反恐战争、阿富汗战争以及国内的医疗改革实情相吻合。伴随着经济资源使用去向的改变,政府审计的重心也随之进行了转移。

### 2. 工作重心及人员构成的主要变化。

(1)内部机构由部门财务收支真实性和合法性审计为主向“三E”审计为主尤其是项目评价和政策分析转变。目前,财务收支真实性和合法性审计约占GAO工作总量的15%,对联邦政府进行绩效审核、项目评估、政策分析等约占85%。GAO审计已成为对受托责任、风险管理和综合治理进行评价的有效手段。同时,绩效审计的数量呈上升态势,如2006年3月至2007年3月GAO公布的952份工作报告和证词中,涉及财务审计的仅97份,占10.2%,其他都是绩效报告。

2003年国防审计报告数量较2002年增长73.97%,审计报告数量超越了财政管理和政府运营,并持续占据领先地位。GAO对政府运营的报告数量一直处于比较稳定的地位,平均每年发布报告和证词107篇,居于次位。2003年以前,GAO对财政管理的审计发布的报告数量一直居于首位,2004年后逐年呈下降趋势,2009年仅发表34篇。

(2)人员结构由会计审计人员为主向审计人员专业的多样化转变。GAO在美国本土的机构拥有员工3200人,其中华盛顿总部约2400人,11个地区办公室共约800人,由经济学家、社会学家、工程师、律师、精算师、计算机专家以及从医疗卫生到国土安全等各个领域的专家组成。其中:54%为分析师,8%为信息技术专家,7%为财务审计师,4%为律师,2%为经济师,25%为其他人员。另外,在执行特殊类型的审计业务如环境审计时,还会聘请社会审计人员、咨询公司人员或者被审计单位的技术人员参加,以确保执行相关审计的人员的能力和审计质量。

## 三、GAO业务范围

GAO的工作体现了美国国家需求的改变,提高了联邦政府的工作绩效,确保了联邦政府尽到对国会和美国公民应尽的责任。归纳起来,GAO的主要业务范围如下:

1. 业绩审核。绩效审计是政府审计的必然产物和高级阶段,自20世纪70年代以来,新公共管理运动席卷全球,美国政府绩效审计也进入了以结果为导向、以评估为手段的高速发展时期。其内容包括对政府项目或活动的经济性、效率性以及效果性的评价。它是政府审计作为国家管理手段和方法的体现,也是各国政府审计机构公认的战略发展方向和工作重点。如为解决美国国家航空航天局(NASA)面临的使航天飞机退役、使用和维护国际空间站等问题,GAO建议:为国会提供更多航天飞机退役成本的信息;采取行动更加高效的使用空间站的研究设施;为采购计划制订商业方案;改善财务和IT管理。

NASA同意GAO的建议并完善了其预算及管理。

**2. 项目评估。**GAO根据国会(包括委员会、议员)的指令或要求,对联邦政府各机构、各部门、各社团、各政府性公司执行的与联邦预算、国家安全和公民福利有关的项目的执行结果进行评价和考察,判断是否达到项目预定的或专家认定的目标及国会和公众的要求与期望。其方法主要包括综合性项目评估和程序化项目评估。项目评价主要是一种事后审计,实质是公共行政管理流程的一部分。GAO经常向立法者和在促使政府更好工作方面起主导作用的机构提供咨询,咨询的内容包括更新实务以及合并或淘汰不必要的联邦项目。如根据美国国会要求,GAO评估弹道导弹防御系统研发的成本、试验及性能进程,并在递交国会的报告中指出:自2002年开始研发及部署导弹防御系统以来,导弹防御局已经耗资了近560亿美元。按目前规划,未来5年将超支500亿美元。性能不好的靶弹一直是一个顽疾,试验不足又延缓了建模与仿真验证。再如社会保障、医疗卫生、反恐战争等问题,GAO认为,在这些长期面临挑战的问题上发表独立的建议是自己的责任。

**3. 政策监督、检查和评价。**路径依赖理论认为:一旦一种独特的发展轨迹建立后,一系列外在性、组织学习过程和主观模型都会加强这一轨迹。GAO开展政策性评估正是借助1973年石油供给危机、1976年《能源保护与生产法》、越南战争、水门事件、克林河核反应堆等一系列事例,国会对行政系统的不信任感增大,经常向GAO就重大问题征求意见。很多GAO的蓝皮书不仅仅是涉及联邦资金是否适当使用的问题,还扩展到了联邦项目和政策是否达到了他们的目标及满足了社会的需要。GAO关注的是部门和机构使用纳税人的钱的结果。除了指出政府失误的地方之外,GAO还报告联邦运作良好的项目和政策,说明有关的进展和提高,并对一些将会出现的虽然还没达到危机程度却具有全国性影响的问题,向政策制定者和公众做出警示。

**4. 财务审计。**从某一角度来看,GAO为美国政府合并会计报表的主要审计师,以财务审计结果判断联邦的资金是否被恰当和有效地使用,但财务审计仅占其目前工作量的15%。基于对美国国防部、美国国土安全部、美国国务院和美国航天局发表了拒绝发表意见的审计意见,GAO于2010年3月12日公布的美国2009财政年度的审计报告指出,其无法发表对联邦政府的合并财务报表(除了社会保险报表)的审计意见,因为普遍存在实质性内部控制薄弱环节和其他局限性。

**5. 其他。**当美国国会可能对某一类项目特别感兴趣时,GAO就会加强对这一类项目的审计。此外,GAO开发的联邦信息系统控制审计手册被广泛用来评估信息系统的安全控制。除了指出政府失误的地方之外,GAO还报告联邦政府运作良好的项目和政策,并说明有关的进展和有待提高的方面。

通过以上分析可以看出,作为权力制衡的产物与工具,GAO出具的每份报告都反映出三项核心价值:问责、廉洁、可靠。大约五分之四的GAO提出的审计建议在四年内得到了采纳,这有效地促进了政府机构及其他国营企业运作和服务效率的提高。2006年,GAO工作所带来的财务收益再创新高,高

达510亿美元,即在GAO的工作上每投资1美元,就能得到105美元的回报。同时,在协助制定法律、改善公共服务方面,GAO还带来了1300项无法以货币计量的社会效益。

#### 四、启示与借鉴

作为政府审计未来的发展方向,我国审计署在2008~2012年规划中指出,到2012年所有项目都要进行绩效审计,但迄今为止,财政财务收支审计“一枝独秀”的局面并未改观。结合美国绩效审计经验,有些值得我国学习和借鉴。

**1. 建立健全绩效审计立法。**美国绩效审计成效的取得,有赖于预算和会计法案(1921年、1950年)、政府法人控制法案(1945年)、立法机关的整编法案(1970年)、一般监察法案(1978年)、GAO法案(1980年)、合同竞争法案(1984年)、首席财务官法案(1990年)、政府绩效与结果法案(1993年)、政府管理改革法案(1994年)、GAO人力资源改革法案(2004年)等一系列审计立法的制定和完善。我国应建立健全与绩效审计相关的法律法规,为其实施和问责创造条件。

**2. 进一步拓宽政府审计范围。**根据法律的要求和授权,GAO事实上应当并可以检查所有政府事务,包括美国在世界各地正在开展或将要开展的所有活动,其工作范围远远宽泛于我国。作为国家的最高审计机关,我国审计署应拓宽审计范围,突出工作重点,更多关注国家国土安全、经济安全、食品和药物安全、环境保护、平等就业机会、社会保障、债务清偿、住房等宏观问题。

**3. 制定绩效审计准则。**GAO先后在1981年、1988年、1994年、2003年、2007年五次修订绩效审计准则,大大推动了其审计工作的规范化、现代化及绩效审计的发展。我国应制定一部统一的绩效审计准则,并不断加以完善,使绩效审计有据可依,提高绩效审计的社会公信力和工作质量。

**4. 完善国家审计的人员结构。**除拥有会计审计背景的专业人才外,需要大量引进经济学家、社会学家、工程师、律师、精算师、计算机专家以及从医疗卫生到国土安全等各个领域的专家,从人员上为绩效审计进行充分准备,逐步实现审计领域的不断跨越。

**5. 提高审计结果的透明性和审计结论的建设性。**除提供审计报告外,还应提供更多相关的背景资料,以便于社会公众对政府机构的绩效和改进情况进行监督。

**6. 剥离与外包部分审计业务。**GAO工作重点的转移,有赖于美国联邦政府良好的内部控制、内部审计,与各机关年度决算的审计交由注册会计师审计也有一定关系。我国国家审计也应剥离部分审计业务,外包给社会审计,以突出重点并提高审计效率。

#### 主要参考文献

- 郭化林.会计师事务所规模化与内部治理研究.北京:中国农业科学技术出版社,2009
- 周效华,曾亚波.美国绩效审计的启示.现代审计与经济,2010;2
- 李璐.美国政府绩效审计方法的变迁及启示.中南财经政法大学学报,2009;6