

中国政府审计报告存在的问题研究

——基于2003~2009年审计结果公告数据

范燕飞

(浙江财经学院 杭州 310018)

【摘要】 发布审计报告,就是要将审计置于全社会的监督之下,从而使审计机关的审计依据、审计内容、审计程序、审计标准、审计结果以及审计处理、处罚结果等公开透明,让公众看到一个具有公信力、透明度高的政府。本文将我国近年来发布的审计报告进行归类,并就公告的效果和问题进行分析,从而提出相关对策建议。

【关键词】 审计报告公告 类型 违规

一、引言

从当今世界发展的进程来看,审计结果公告制度发挥着越来越大的作用。我国的审计结果公告制度起步较晚,在2002年以前没有一个系统的体制,对国家审计报告制度的规定也只是散见于一些法律法规中。《中华人民共和国审计法》(1994年)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。审计机关通报或者公布审计结果,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。”这为该制度的实行奠定了一个良好的法律基础。自2003年12月发布的第1号审计结果公告开始,我国国家审计署公布的审计结果公告已至2010年第4号。至此,我国审计署共发布了56个公告,但是我国审计署网站上公布的2010年的审计结果公告还没有完全公布出来,所以本文对审计结果公告的整理还是截止到2009年底。

二、基于我国政府审计报告信息的分析

(一)我国政府审计报告类型

从2003年实行审计结果公告制度以来,截止到2009年,国家审计署在其网站上发布了51个审计结果公告,引起了社会的广泛关注,为我国审计结果公告制度的完善提供了支持。国家审计报告数量的增加趋势表明,我国国家审计机关越来越重视审计报告,从一个侧面也表明社会公众对审计报告越来越关心,同时社会公众对参与政府审计监督、关注经济及社会发展的意愿越来越强烈。

在这51个公告中,按照其性质可以分成专项资金审计报告、财政预算执行结果公告和金融机构年度资产负债损益审计报告等,具体的三大类公告分布如表1所示。

从表1可以初步了解到审计报告主要涉及的还是以专项资金审计报告为主,其比例占了一半以上,另外财政预算执行结果公告在发布的审计公告中也占据了重要的地位。专项资金是国家部门或上级部门下拨的具有专门制定用途的资金,这种资金被要求进行单独核算,专款专用,不能挪作他用,而且专项资金占财政总支出的比重很大,所以专项资金审计

就成为一个审计重点。专项资金审计报告主要集中在社会公众最关心的审计领域,所以它涉及的范围也就比较广,主要是有关民生方面的资金审计报告。

表1 三大类审计报告的具体情况

审计报告领域	审计报告公告数量	所占比例
专项资金审计报告	28	54.9%
财政预算执行结果公告	9	17.65%
金融机构年度资产负债损益审计报告	4	7.8%
其他	4	7.8%

注:①在统计的45项中包括两项重复的审计报告:2004年第6号和2009年第9号。②“其他”包括2004年第4号、2009年第3号、2009年第9号和2009年第11号。③“所占比例”是各大类审计报告数量占51个审计报告公告的百分比。

另外,可以将专项资金审计报告细分成几个小类,包括有关三农资金审计报告、捐赠资金审计报告、基建项目审计报告、教育资金审计报告、医疗卫生资金审计报告、环境保护审计报告以及其他等7项。具体如表2所示。

表2 专项资金审计领域的审计报告公告分类

审计报告领域	三农资金审计	捐赠资金审计	基建项目审计	教育资金审计	医疗卫生资金审计	环境保护审计	其他
审计报告公告数量	4	6	10	1	1	6	2
所占比例	14.29%	21.43%	35.71%	3.57%	3.57%	21.43%	7.14%

注:①“其他”包括2008年第4号和2009年第8号。②2006年第2号和2006年第3号涉及多方面的内容。③“所占比例”是按各审计报告公告数量占专项资金审计报告公告的百分比。

(二)我国审计报告存在的问题

为分析审计报告存在的问题,方便比较与理解,现对财政预算执行审计报告中的违规资金进行归类、整理与统计,审计报告公告如表3所示。

表3 财政预算执行审计报告所揭示的问题

项 目	统计范围
编报不实	公告中提到的预算编报不实涉及的资金,包括为非财政拨款单位申请到的预算资金,预算大于实际执行,虚列项目涉及的资金
挪用、挤占	公告提到的“挤占”、“占用”、“挪用”涉及的资金
改变资金用途	公告中提到的“改变资金用途”、“未按规定使用资金”涉及的资金
未拨付	公告中提到的“滞留”、“预算未执行”“未及时拨付”、“未及时批复或批转”涉及的资金
支出不具体	公告中提到的支出没有细化到具体项目和单位涉及的资金
闲置资金资产	公告中提到的“资金闲置”、“资产闲置”、“企业停产”、“未支出”、“上年结余未纳入当年预算”涉及的资金资产
支出超范围	公告中不属于财政支出或规定经费支出范围涉及的资金,包括向非预算单位的拨款,无预算安排的支出、超额支付涉及的资金
账外账	公告中提到的“小金库”对应的资金以及转存放到外单位账上的资金
资金出借	公告中提到的“违规出借”、“借给”、“外借”涉及的资金

注:以上项目并不能完全统计出51个审计报告涉及的全部财政资金。由于最近几年被审计单位的数量增多,在审计公告中并没有反映出每个部门的财政资金预算总数,因而不能具体算出所归纳的范围所占的百分比。根据2004年和2006年发布的审计报告的具体数据,可以统计出来的违规资金规模占应统计规模的比例在90%左右。

1. 审计报告数据的模糊性。最主要的就是资金的拨付不及时和资金的支出不具体两大问题。在2004年的第5~7号审计公告中公布了国家林业局等9个部门单位各自的预算总数,这样公众就能明确知道这些违规资金占了多大比重。而从2005年开始的几个关于财政预算执行的审计结果公告中,由于被审计单位的数量增多,就没有公布出各单位的总预算,社会公众只能看到违规资金的具体数据,但是看不到具体所占的比重。如此一来,就一个相对数不能使公众感觉到这些问题存在的严重性,不利于社会对政府部门单位监督作用的发挥。

2. 公告内容的随意性。在不合理资金的公告中主要就包括这9项,但是在这几大类中没有特地划分小类,其内容就有很大的模糊性,对于具体的不合理去向,社会公众也只是模棱两可。在审计结果公告中,公开与保密尺度的衡量、把握非常重要,它不仅影响到审计公告的成效,也影响到审计风险。审计结果必然涉及国家及有关单位的财政、收支的内容,必须慎重把握审计结果对外公开的尺度。既要保证审计结果公告的透明度,又要从保密和大局的角度考虑,着重审计公告的综合效果。虽然《国家审计基本准则》和《审计署审计结果公告试行办法》中都规定了审计报告应符合的审批程序,但是鉴于国家安全的考虑,在实际执行过程中,审计中发现的不少问题在审核把关中被截留,这就使得对外披露的一些审计结果不够全面。同时可能导致有些部门单位利用审计报告公布时存在的

上述顾虑而对审计结果不加以重视,使得审计公告的威慑力大打折扣。

3. 审计公告的公布不是很及时。在审计署发布的51个审计公告中,有关财政预算执行审计公告的发布都会在下一年度及时发布,但是有关金融企业年度资产负债损益审计结果的审计公告都不是在下一年度就发布出来的,一般都要到第三个年度时才发布出来。另外,到目前为止,国家审计署网站上2010年所有相关的审计结果公告也没有完全公布,只公布了很小的一部分。

4. 实际的纠正结果与重视程度存在较大的偏差。尽管被审计单位对审计查出的问题十分重视,但是有些审计问题是屡审屡犯,而且这种现象还是普遍存在的。资金的支出不具体化已经是一个老生常谈的问题了,近年来的审计报告后半部分都添加了有关被审计单位对于审计查出问题的一个整改结果的附录,这说明相关被审计单位对自身部门单位暴露出来的问题是十分重视的,尽管如此,每年的问题还是在重复出现。这会导致审计机关每年对相同的问题花费大量的人力、物力和财力,而被审计单位则是对相同的问题乐此不疲地进行整改,使得审计报告流于形式,不能达到其预先的作用和效果。

三、问题成因分析及改进对策

(一)成因分析

1. 行政性审计制度的制约。在我国现行审计模式下,审计报告披露的信息以合规性审计结果为主,绩效审计结果对社会公众的披露严重不足。从这51个审计报告的分析来看,大部分还是关于合规性审计的,其所披露的只是对违法、违规与违纪资金的审计结果,而对财政资金绩效审计这一方面结果的披露是十分缺乏的。审计报告披露的范围远没有达到社会公众期望达到的水平。因此,我国现在推行的审计模式是提高审计报告效果的一大障碍。

2. 法律体制的不完善和相关制度的模糊性。从整体情况来看,在国家审计报告方面尚未形成系统完善和切实可行的制度规范。《审计法》第36条规定:“审计机关可以向政府有关部门通报或向社会公布审计结果。”在这里采用的是“可以”的说法,这就给审计机关有自主选择要不要发布的权利或者是发布哪些内容就可以由其自身裁定。这样就导致国家审计监督更多的仍然拘泥于内部监督,容易弱化审计结果公告的法律刚性。

3. 缺乏完备的政府问责机制。虽然近年来随着审计范围的越来越大,被审计对象的增加以及披露的问题越来越多,但就像前面提到的一样,屡审屡犯的现象屡见不鲜。自2003年第一个审计报告发布以来,公众所期盼的“问责风暴”不尽如人意。由于目前我国的审计机关是政府的组成部分,缺乏独立性,而审计机关具有行政机关一般都拥有的行政处理处罚权力,这个权力并不会因个别部门的非议而发生动摇。我国的审计问责关系是,如果我国审计机关在审计完成后发表审计意见,但是对审计发现的问题处理处罚不到位,就会影响到后面的后续审计,这样在审计报告中就仅仅反映出审计的一个结

果,社会公众就不会知道相关部门单位对查出的问题是否进行了整改。

(二)改进对策及建议

1. 变革行政审计模式,由合规性审计向绩效审计方向发展。将政府处理财政资金时是否符合相关法律作为最基础的一个原则,通过以是否高效地使用财政资金为目的来审计政府相关部门的资金运作情况。需要加强政府财政审计的事前与事中动态监控,将预算管理中发现的问题充分披露,从而避免财政资源的不效率性漏损。将财政部门的预算绩效评价与审计部门的绩效审计有机地结合起来,这种方式既可以实现两种绩效取向的预算资金管理模式的互补与协调,又可以从制度上构建起来自于内部控制与外部监督两方面的高绩效政府体系。

2. 明确政府审计报告目标,充分关注审计报告的社会影响。在民主社会的前提下,政府决策、政府绩效以及政府的财政资金如何开支就不是政府及其官员单独解决的事了,让社会公众拥有知情权,那么政府审计报告是其中一条重要的途径。审计机关把审计工作过程和审计结果撰写成的审计报告及时地传递给人民大众和相应政府管理机构。在向社会公众发布的同时要及时收集社会公众对公告的反应,政府然后做出相应的调整,把审计报告社会影响的好坏作为评判审计报告公告工作优劣的指标。

3. 构建科学的审计报告法律法规体系,完善法律规范内容。强化审计报告公告的硬约束,让《审计法》对审计报告做出原则性规定,为审计报告提供直接的法律保障,如将《审计法》中“可以”公布的表述改为“应当”或者“必须”,并增设专门条

款,明确审计公告的主体、内容及具体要求。审计结果必须公告,如果不公告出来即为违法。并且建立完善审计报告准则,按照《审计法》的要求,对审计公告的指导思想、总体原则、程序、具体内容、责任及救济等进一步细化。

4. 完善审计问责制度,加强审计问责。针对审计结果公告中披露的问题,注意落实并跟进被审计单位的整改情况,将审计问责上升到法律层面,完善审计法律问责制度体系。明确责任主体和责任客体,正确划分各自的责任与义务,同时加强审计机关的处理处罚权力,将审计公告的目的落到实处。

5. 正确选择审计公告的题目和内容,扩大审计结果公告的范围。公布审计结果的目的在于威慑违法违规行,肯定守法守规行为,向社会昭示审计监督职责履行情况。要坚持从实际出发,循序渐进,积极实施审计结果公告,科学安排,合理选择,注重实效,逐步规范公告的形式、内容和程序。另外,还要对审计信息提供必要的解释和说明。由于社会公众不是专业人士,而审计信息是专业信息,这两者之间就有可能产生理解误差,因此如何使社会公众更好地理解审计报告信息是审计报告制度中必须解决的一个重要问题。

主要参考文献

1. 欧阳华生. 我国国家审计报告信息分析:2003~2006——解读我国财政违规资金特征. 审计研究, 2007;3
2. 宋常,周长信,黄蕾. 我国地方审计机关审计报告公告研究——以我国省级审计机关2003~2009年审计报告公告信息为样本. 当代财经, 2009;9
3. 韩道琴. 审计报告公告制度国际比较研究. 税务与经济, 2010;1

施工企业工程款结算

会计处理浅见

湖南工程职业技术学院 荣树新

不少教科书在论述施工企业工程款结算的会计处理时使用两个往来账户:应收账款和预收账款。在预收工程款时,借:银行存款;贷:预收账款——预收工程款。办理工程结算时,借:应收账款——应收工程款;贷:工程结算。期末,应收账款、预收账款对冲,借:预收账款——预收工程款;贷:应收账款——应收工程款。

这样处理有两个好处:一是便于应收工程款的借方发生额与工程结算的贷方发生额核对,减少会计核算差错;二是预收工程款与应收工程款核算分明。但也有缺点:一是易引起账目混乱。与一个单位的往来用两个往来账户核算乃“兵家大忌”,究竟是外单位欠你单位,还是你单位欠外单位,欠多少,

要通过两个账户的计算才知道。二是核算复杂,存在期末应收账款、预收账款对冲的处理。

实际上对工程款结算的会计处理有两全之策。具体做法如下:在预收工程款时,借:银行存款;贷:应收账款——应收工程款。办理工程结算时,借:应收账款——应收工程款;贷:工程结算。期末不存在应收账款、预收账款对冲分录。这样与一个单位的往来只用一个往来账户——应收账款,克服了账目混乱的问题;“应收账款——应收工程款”的借方发生额与“工程结算”的贷方发生额核对方便。但“应收账款”科目贷方核算两方面内容:收取预收工程款、应收工程款的收回,似乎收取预收工程款和应收工程款的收回的金额各是多少无法弄清,其实不然,可以通过记账凭证“摘要”或登账时的“摘要”解决此问题:在收到预收工程款时,“摘要”写“预收工程款”字样,收回应收工程款时,“摘要”写“收回工程款”字样,以示区别。如此就可以通过查看账簿“摘要”,统计出预收工程款和应收工程款的收回各是多少。

还有一种改进办法:在预收工程款时,仍然使用“预收账款”科目,借:银行存款;贷:预收账款——预收工程款。办理工程结算时,借:预收账款——预收工程款;贷:工程结算。即统一使用“预收账款——预收工程款”科目,而不用“应收账款——应收工程款”科目。○