

关于我国效益审计报告框架的建议

更新日期: 2004-8-28 15:47:29 信息来源: 刘力云 字号调整: 大 中 小

效益审计报告是审计人员在效益审计工作结束时发表审计意见,作出审计评价和提出审计建议的一种书面文件,是效益审计项目成果的体现,是审计方与有关各方沟通的重要媒介。最近一段时间,随着各级审计机关效益审计的开展,效益审计报告应该怎样写,应该建立怎样的效益审计报告的框架成为广大审计人员最为关心的问题之一。本文拟就此谈一点看法。

一、审计报告的作用

概括起来说,审计报告有三个方面的作用:

(1) 说明审计结果和审计结论。审计组织对被审计单位进行审计之后,应该形成审计结果或者审计意见和审计结论。审计报告就是表达审计工作结果的主要形式。

(2) 说明审计的性质和范围。早在1978年,科恩委员会就提出,因为审计报告使用者不熟悉审计工作的局限性,以及审计者与被审计者之间责任的区别,审计报告需要增加一些解释性内容[1]。比如,审计的范围、期间;审计是依据审计准则进行的;审计是以测试为基础的,而不是检查所有的数据资料等等。

(3) 作为对审计结果和建议进行后续跟踪检查的依据。审计报告提出了审计的结果和建议,审计组织可以据此对审计结果和建议的落实情况进行跟踪检查,便于发挥审计的作用。

(4) 便于公众监督检查。向社会公开的审计报告,客观上将审计组织的审计工作置于公众监督之下。审计报告的读者可以根据审计报告评判审计工作的质量,同时以审计报告为媒介,了解并监督公共资源的使用和管理情况。

二、确立我国效益审计报告框架需要考虑的因素

确立我国效益审计报告框架需要考虑的因素包括以下几个方面:

1. 效益审计的特点

效益审计有双重职能,一方面,效益审计提供了公共资源管理质量方面的信息和保证;另一方面,促进公共部门的管理人员明确和提高管理水平。虽然不同审计组织对上述两个职能的侧重点不同,但不可否认,效益审计与常规的财务审计相比,有其自身的特点。比如,效益审计运用财务和非财务数据去评价资源管理中的经济性、效率性和效果性,而不是仅仅对财务状况和对规则的遵循程度发表意见;效益审计要对政府部门是否达到了权力机关制定的目标要求进行评论;效益审计要对政府部门提高经济性、效率性、效果性提出一般建议等等。

2. 我国政府审计的特点

与世界上许多国家的政府审计不同的是,我国审计机关是政府内部的组成部门,是具有处理处罚权的行政机关。审计机关开展的审计监督是政府的内部行政监督。当前,被审计事项中还存在不少违法违规问题,社会对审计机关查处违法违规问题的期望还很高,在这种情况下,审计机关在开展的任何审计工作中,都不可能忽视查处违法违规问题。开展效益审计和开展其他审计业务一样,审计人员在审计过程中要对违法违规问题始终保持应有的职业谨慎,对于发现的违法违规问题,区别情况进行处理:需要进行处理处罚的,通过下达审计决定进行处理处罚;需要移送司法机关追究法律责任的,就移送司法机关追究法律责任。

3. 我国有关国家审计准则的要求

我国已经颁布的有关审计报告的国家审计准则有《国家审计基本准则》、《审计机报告编审准则》、《审计机关审计事项评价准则》。其中《国家审计基本准则》和《审计机报告编审准则》对审计报告的编审程序、内容和格式进行了明确规定。《审计机关审计事项评价准则》还规定了“对效益性的评价,审计机关应当首先就被审计单位经济活动所产生效益的实际情况作出说明,同时应当揭示与有关评价标准进行对照的结果。……评价时应当对有关评价标准的选择依据和具体内容作出说明” [2]。2004年初,审计署发布了质量控制暂行办法,对审计报告的格式进行了重新规定,但对基本内容的要求没有大的变化。

三、国外效益审计报告的框架

国外一些国家的政府审计在探索效益审计实践方面，总结了一些好的做法和经验。他们的审计准则或者效益审计手册中都对效益审计报告的框架和内容提出了明确而具体的要求，这些可以为我们确定我国效益审计报告的框架提供一些参考。

例如，澳大利亚审计署效益审计手册中提出，效益审计报告必须包括的内容有：（1）声明审计是按照审计准则的要求做的，在实施审计过程中，实施了审计师认为必要的测试和程序；（2）在少有的偏离了必要的原则和程序的例外情况下，报告中应指明未能遵循的原则和程序，以及不遵循的理由；

（3）对审计范围和目标的描述，以及受到的限制；（4）审计评价标准的确定；（5）表达审计师的意见。效益审计报告的结构，按照顺序依次是：标题页和呈送信；内容目录；缩写词语列表（一般一页）；摘要和建议；审计发现和结论；附录（一般包括被审计单位的反馈意见）；索引等等。

再比如，美国审计总署2003年版的政府审计准则对绩效审计报告的内容作出了规定，“审计报告应该包括审计的目标、范围和重点；审计的结果，包括审计发现、结论和建议；对政府审计准则遵循情况的说明；负责官员的看法；特别规定的和保密信息的说明。” [3]

通过这些国家效益审计报告的框架要求以及一些效益审计报告的实例，我们发现，除了内容排列的顺序和详略程度不同之外，大多数国家政府审计的效益审计报告在内容上几乎没有大的差别，都包括：摘要；审计的范围、目标；对审计准则遵循情况的说明；审计发现的事实、结论和建议；被审计单位的反馈意见等等。

四、关于我国效益审计报告框架的建议

综合考虑上述各个方面，建议我国效益审计报告的框架包括如下内容：

1. 内容摘要

内容摘要是效益审计报告的第一道门。一般来说，效益审计报告都不会很短，考虑到审计报告读者的需求不同，有必要在审计报告的前面专门编写一份报告的内容摘要，便于读者通过阅读摘要，了解审计报告的主要内容，并根据需要决定是否继续仔细阅读下面的内容。因此内容摘要是非常重要的。

2. 被审计事项的背景

包括被审计事项或单位的基本情况，资金来源和使用情况，目前的状况等等，目的是使读者对被审计事项有一个清晰的理解。

3. 审计项目实施情况

这部分主要是用于向读者说明审计的范围和性质，便于读者利用报告内容，并进行判断。这部分主要包括以下四个方面的内容：

- （1）该项审计的依据，比如法律法规的要求，人大或政府交办的事项，或者其他选项的理由；
- （2）该项审计的目标、范围和方式、方法，以及审计起讫时间等；
- （3）审计准则的遵循情况，如果没有遵循准则，应该说明理由，目的是让读者相信审计报告的质量；
- （4）明确说明审计方和被审计方的责任，以便读者了解审计的性质和局限性，同时避免审计风险。

4. 审计评价意见或结论

这部分是针对审计目标，以审计发现的情况为基础，总括地发表审计意见或得出审计结论。

5. 审计发现的情况

这部分是“审计评价意见或结论”的证明，即说明审计是怎样得出上述结论的。这部分是所取得证据的汇总结果。通常针对每项具体目标，逐项说明审计发现的支持审计结论的事实和作出的分析。一般来说，这种说明应该包括这样三个方面的要素：

- （1） 审计发现的事实；
- （2） 导致上述结果的原因；
- （3） 产生的影响。

应该说明的是，这部分不说明发现的违反法律法规的具体事实，只是针对具体审计目标，说明得出“审计评价意见或结论”的根据。

6. 发现的违法违规问题及处理处罚意见

这部分是对审计过程中发现的具体违法违规问题及处理处罚意见的逐项列示。包括审计过程中查出的被审计单位违反国家法律、法规规定的财政收支、财务收支行为的事实，定性、处理处罚决定以及法律、

法规、规章依据，有关移送处理的决定等等。

7. 建议

由于效益审计的价值就在于其建设性。因此，效益审计报告中提出的建议，是效益审计项目的核心内容之一。此部分内容应该是审计结论和审计发现的情况及分析的逻辑体现，一般应该针对已经发现的问题的原因提出来，在内容上与报告中的其他内容相呼应。应该注意，建议不应该太多，但应该有针对性，可操作，便于检查和衡量。

8. 被审计单位的反馈意见

这部分内容包括：被审计单位对审计报告的看法；针对被审计单位的意见，审计报告的修改情况；审计组织不同意被审计单位意见的理由。

在被审计单位只是提供了一些口头意见的情况下，审计人员应该将口头意见进行整理，并经过被审计单位确认表达是否准确。许多被审计单位在他们的反馈意见中还包括了针对审计发现的情况，拟采取和已经采取的改正措施，这些都应该一并纳入到审计报告中。

将被审计单位的反馈意见纳入到审计报告中最大的好处在于，可以将被审计单位纠正问题、改进管理的情况置于公众监督之下，便于被审计单位落实审计结论和审计建议，积极整改，从而大大提高了审计的效果。

除上述8个方面的内容以外，对于审计过程中发现的好的管理方法或实践，审计报告中还应单独对其进行评论和肯定，通过公开的审计报告，将好的做法或经验进行推广。因为效益审计的最终目的是促进强化管理，提高绩效。把好的经验和做法推广，可以发挥事半功倍的效果。

[1]The commission on auditors' responsibilities : report, conclusion, and recommendations. 1978, AICPA.

[2] 见《审计机关审计事项评价准则》第14条。

[3] 见美国政府审计准则2003年修订版第8.07条，《审计研究资料》2004年第2期，审计署科研所编。

[关闭窗口](#)

Copyright 2006 All Rights Reserved 中国审计学会 版权所有

地址：北京市海淀区中关村南大街4号 邮政编码：100086

信箱：shenji xuehui@sina.com 电话：010-82199815

京ICP备05034045号