

# 加强外部审计：借鉴公共部门的经验教训

本文件比较了英国上市公司的公共部门审计与私营部门审计。遵循 ACCA 出版的《金融监管的未来》（The Future of Financial Regulation），本文重点关注导致银行破产的因素、应汲取的经验教训以及对未来监管的建议等。在诸多发现中，本文件总结出：

*“无论是否采取概念性举措，最重要的是各监管机构应有效发挥其各种职能，特别是对受监管实体的监督，并成功实现监管目标。”<sup>1</sup>*

本文件还探讨了公共部门与私营部门的定价、风险及审计责任，并对审计财务意见、企业治理、防止并发现欺诈和腐败的各种措施、绩效审计及报告等不同实践做法进行了分析。最后我们总结出，更可能的是，私营部门审计应借鉴公共部门审计的经验教训，同时做好准备，应对未来审计面临的重大挑战。

---

<sup>1</sup>约翰·戴维斯（John Davies）和伊恩·韦尔奇（Ian Welch），《金融监管的未来》，ACCA，2009年。

# 加强外部审计： 借鉴公共部门的经验教训

吉莉安·福西特（Gillian Fawcett），曾任 ACCA 公共部门主管

## 1. 私营部门和公共部门之审计比较

### 1.1 外部审计市场的规模和价值

外部审计市场大有可为。四大会计师事务所（普华永道、毕马威、安永和德勤）财务审计与认证业务的收入总和就已达 17.26 亿英镑<sup>1</sup>，加上公共服务主要审计机构（英国国家审计署、苏格兰审计局、威尔士审计署、北爱尔兰审计署、苏格兰帐目委员会、战略咨询公司摩立特（Monitor）以及审计委员会）的总收入 3.5 亿英镑，英国上市公司和公共部门机构外部审计领域的收入总和高达 20.76 亿英镑。

审计成本只是英国公共部门机构监管总成本的一部分，如果将议会和国民保健署（Parliamentary and Health Service Ombudsman）、选举委员会以及医疗质量委员会等其他监管机构的工作纳入考量之中，总体数字会比这高出很多。由于本文件侧重于财务审计及绩效审计，因此均不会提及这些情况。

尽管审计与认证业务收入的总规模非常可观，但单个公司和公共机构的实际审计规模却微不足道。例如，汇丰银行 2008 年 7720 万美元的审计费（控股公司+子公司+其他附属机构）只相当于集团营业额的 0.0009%。而一家大型私人低风险公司的审计费用通常占其总营业额的 0.0005%，不过公司的股东和首席财务官仍会不断努力降低这笔成本。但如果审计费用减缩太多，就有可能影响审计质量。应谨记，虽然四大公司 31% 的收入来自审计费用，16% 来自审计客户的非审计费用<sup>2</sup>（主要是税务和咨询建议），但外部审查不会产生这些费用，因为相比审计工作，这些费用通常都有一定优惠。

公共部门也存在费用标准问题。最近，英国《地方政府纪事》（LGC）指出，单一制议会和郡议会计划将 2009-2010 年度的审计和检查费用较上年度平均降低 10%。<sup>3</sup> 公共部门将其表述为一种“战略监督”和“减轻检查负担”：在最需要的情况下，将审计资源集中起来，同时最大限度地发挥其影响。这也许很抽象，但却取得了切实有效的成果；比如，截至 2006 年，审计委员会已大幅缩减其活动，并且每年削减了 12% 的审计和检查成本（达 2400 万英镑）。<sup>4</sup>

英国上市公司的审计主要由四大会计师事务所主导；在富时 350 指数公司中，只有 3% 的公司没有通过四大会计师事务所进行审计。<sup>5</sup> 因此，一直存在担忧市场过度集中的问题。英国政府和会计监管机构——财务报告理事会均意识到了大型事务所审计工作过于

<sup>1</sup> 职业监督委员会，《会计行业的重要事实和发展趋势》，2009 年 6 月。

<sup>2</sup> 职业监督委员会，《会计行业的重要事实和发展趋势》，2009 年 6 月。

<sup>3</sup> 地方政府纪事，《单一制的较低审计费用》，2008 年 9 月 24 日。

<sup>4</sup> 审计委员会，《战略监管：实现负担最小化，影响最大化》，2004 年。

<sup>5</sup> “四大会计师事务所控制与较高审计费用直接挂钩”，《会计师时代》，2009 年 4 月 29 日。

集中的相关风险。最近,《CAMag》的一份文章强调指出:

*长期以来,财务报告理事会一直非常关注四大会计师事务所统治地位所带来的风险,但相对于一家事务所倒闭后的可获得性,理事会却很少关注审计价格,而这将会使很多公司突然失去审计服务。<sup>6</sup>*

在公共部门,英国国家审计署、威尔士审计署、苏格兰审计署和北爱尔兰审计署负责为中央政府、非部委政府机关和机构提供审计。审计委员会(常常与国家审计署相混淆)负责直接审计英格兰地方当局、卫生、住房、警察、消防和救援机构。尽管一些私营部门企业承担了一些公共部门审计工作,但上述公共部门仍是最主要的公共部门审计机构。例如,审计委员会将30%的公共部门审计工作外包给私营部门,并允许每个慈善医疗信托的非执行董事会任命自己选择的审计师。

在公共部门,有关审计监督的争论往往围绕当前结构是否合理、以及国家审计署和审计委员会是否应合并等问题而展开。下议院政府账目委员会也在很多场合对此进行过讨论。2008年1月,约翰·蒂纳(John Tiner)在国家审计署企业治理审查中强调了以下利弊。

#### 优势:

- 通过规模效益和协同效应,确保实现成本节约;
- 负责审计英国公共资金的机构将应具有单一身份;
- 通过进一步共享经验和智力资本,提高审计的一致性和质量。

#### 弊端:

- 没有经验证据显示当前的职责分工有违公共利益;
- 对于中央政府和地方政府的审计,宪法背景和责任划分完全不同,如果都由一个部门来负责,责任可能会变得不明确。
- 合并后机构的领导如果想把拥有不同文化和职业背景的两个机构的员工紧密团结起来,将会遇到诸多切实挑战,这可能会影响他们做好本职工作。<sup>7</sup>

本文件总结出,最好的情况是夯实国家审计署的架构,不断强化两个机构间的关系,同时与合并成一个单一机构相比较,对六年来保持独立架构的成本效益进行评估。有关这一问题的争论极有可能还会继续。在国际上,也确实有国家审计职能部门负责中央政府和地方政府的审计。

### 1.3 法律框架、行为守则及审计准则

虽然技术准则进行了详细说明,但所有外部审计师的职责、任命程序和工作内容均依法建立。至于股份有限公司,则可在2006年《公司法》(Companies Act)中找到相关规定。国家审计署和审计委员会的职责分别载列在1983年《国家审计法》(National Audit Act)和1998年审计委员会法(Audit Commission Act)中。通过这些法律所赋予的合法

<sup>6</sup> “安达信倒闭给四大竞争对手带来的费用红利”,《CaMag Online》,2008年4月29日。

<sup>7</sup> 公共帐目委员会报告,2007-2008年度会议第十四次报告,《国家审计署企业治理之审查》,英国下议院328:18,2008年。

性，以及地方政府所给予的选举权，审计师具有特定的权力和职责。

事实上，国家审计署和审计委员会具有很多相似之处。首先，两个部门的审计师都需遵守相同的道德准则，使用相同的基本方法，以及采用相同的独立审计准则——所有这一切都必须落实强有力的质量保证流程，并接受同行质量控制审查。此外，依据法律和技术规则或准则的规定，两个部门的审计师都不负责制备所审计实体的财务报表，但需为满足客户的预期标准提供一定程度的保证。

尽管如此，两部门之间仍具有一些重要区别。公司审计师主要由股东任命，而在公共部门，议会立法规定了所有政府实体的审计师都是主计审计长（C&AG），并在最近将其审计职权扩展到了国有银行，如诺森罗克银行（Northern Rock）。审计委员会而非公共机构自身，则主要负责任命审计师并决定他们的聘用条款。

一些人士指出，公共部门没有私营部门那样的审计师独立性问题，因为在遴选和任命审计师的过程中，私营部门公司管理层发挥着比股东更大的影响力——而这一情况可能影响审计师的独立性。<sup>8</sup> 同样，提供非审计服务（咨询和税务建议）也可能影响审计师大胆独立地履行审计义务。近期，在下议院财政部特别委员会针对银行业危机进行的调查中，议员们特别对审计师的独立性表示了担忧，并且指出了为客户提供非审计工作的会计师事务所事例。<sup>9</sup> 相比私营部门，由于公共部门有着更广泛的审计覆盖面，因此没有必要向公共机构提供咨询或建议服务。其中咨询服务通常只采用附带方式提供，如通过宣传好的实践建议。尽管如此，公共机构可以、也的确在专家税务建议等咨询工作中使用私人会计师事务所。

最近，就英国上市公司的外部审计师是否为相同客户提供内部审计工作提出了质疑。国际内部审计师协会（IIA）首席执行官指出：“这种行为构成了对独立性的认知障碍，并损害了公众信任。”<sup>10</sup> 此外，这种行为也可能与安然丑闻发生之后所作的调整相冲突，导致进一步将内外部审计工作相隔离，以避免审计师审计自身内部工作带来的危害，并确保他们不会站在拥护管理层的立场上或站在利益冲突的不受欢迎立场上。

由于过于基于报价来遴选公司审计师，这也会使审计质量大打折扣。但对于公共部门来说，这并非是一个问题，因为费用都由审计委员会和国家审计署确定。

此外，两个部门间的审计与认证工作范围也存在很大不同。其中区别最显著的因素是，公共部门内部审计的核心特点是监管，因此审计师需要依照有关当局、立法和监管的要求，提供财务报表中所记录相关事务的保证。

而私营部门的审计范围则小得多，实质上主要要求对公司财务报表提出真实公正意见，但在公共部门，审计则不应仅局限于财务报表，还应包括企业治理的各个方面，和确保绩效审计的各项措施（如资源的经济、高效且有效利用）。<sup>11</sup> 有关绩效审计的报告将单独出版。这显著扩大了其审计范围，因为“大多数公共机构的职责是提供服务而非获利，因此它们的财务报表仅提供有关其绩效的有限信息”。<sup>12</sup> 公共部门的外部审计是公共资金和公共服务治理问责流程的重要组成部分。

<sup>8</sup> 新南威尔士，《提交议会的审计长报告》，2003年第一卷。

<sup>9</sup> “学者告诉议员：审计师不应为银行业危机负责”，《会计师时代》，2009年1月29日。

<sup>10</sup> “对内外部审计分歧提出的质疑”，《国际会计公报》，2009年8月31日。

<sup>11</sup> 审计委员会，《审计行为守则》，2008年。

<sup>12</sup> 罗恩·琼斯（Rowan Jones）和莫里斯·彭德尔伯里（Maurice Pendlebury），《公共部门会计》，2000年。

## 1.4 定价结构

两个部门确定审计费用的流程也各不相同。在私营部门，定价结构可能会因影响审计质量而受到非议；而在公共部门，则会被作为政治足球，踢来踢去，互相推诿。此外，在私营部门，决定审计师费用的权力无一例外总是由股东委托给董事会成员；而在公共部门，审计费用则由监管部门的审计团体决定。审计委员会通常确定地方政府的审计费用，国家审计署则会基于国家审计署的每一笔花费都物有所值的理念，确定政府部门名义上的费用，而实际费用则由非部委公共机构（NDPB）支付。也就是说，它们并不能随心所欲地征收费用，而是在费用确定之前，进行充分磋商，并开展尤其来自地方政府部门的许多劝说工作。

一项由英国柏德豪会计师事务所（BDO Stoy Hayward）<sup>13</sup> 委托并由伦敦政治经济学院（LSE）开展的研究，分析了四大会计师事务所审计师们高度集中的工作与大型企业所支付审计费用水平是否存在直接的因果关系。研究排除了监管变革和通货膨胀等因素。其最终的报告总结道，有证据显示，审计市场的集中度与较高的审计费用相挂钩。例如，随着五大会计师事务所 2002 年缩减为“四大”，审计费用增长了 2.4%，并且自那以后不断增长。研究指出，如果某一大型事务所退出市场，审计费用必然会逐步上涨。

此外，一些批评人士还对审计费用所带来的收益提出了疑问。在比较公司和类似规模地方当局的审计费用方面，似乎公共部门能获取更大收益。比如，对于英格兰的大城市议会来说，70 万英镑的审计费用能够支付法定帐目审计、服务监督和议会项目评估的费用。但如果与一个类似大小的私营部门公司相比，80 万英镑仅仅只够支付公司财务报表的审计费用。由此可见，公共部门审计更加划算，且不用质疑质量方面的差异，因为两个部门都具有严格的审计质量监督机制。

## 1.5 风险和审计责任

银行业危机推动了对有关审计师角色和股份有限公司审计范围的讨论。审计师不再像监管机构、信用征信机构、非执行董事和其他城市重要官员那样饱受诟病。近期，财政部特别委员会在关于 2008 年银行业危机的报告中总结道，“鲜有证据显示，审计师们未能按当前规定履行义务”。<sup>14</sup>

长期以来，私营部门的审计执业者一直都反对扩大审计范围。其主要理由是会增加审计师早已繁重不堪的负担。或许反对变革的另一个最根本原因是，扩大审计范围会影响大型会计师事务所的非审计工作收入。需要指出的是，在争取公共部门审计工作的过程中，根据相关行为守则（如《审计委员会守则》），这些事务所都愿意提供更大范围的审计，而不考虑可能增加审计师责任。换句话说，应记住，相比私营部门，公共部门通常被认为不会被诉讼，因此商业风险较小。例如，国家审计署的主计审计长享有免于被起诉的议会特权。这或许说明了私营审计事务所在提供更广泛审计服务方面的适应性原因。

私营部门审计师、英国政府和类似监管机构应对将审计师责任限制在一定敏感且适当程度的问题表示出强烈兴趣。受到起诉并不鲜见，而且如果一个公开交易的大型公司收到一份不合格的审计报告，将可能付出毁灭性的代价，不仅会出现财务报表严重造假的新

<sup>13</sup> 托马斯·基特斯坦利（Thomas Kittsteiner）和马里亚诺·萨尔瓦吉（Mariano Selvaggi），《英国审计市场的集中度、审计师变更与费用》，伦敦政治经济学院，2008 年。

<sup>14</sup> 下议院，财政委员会 2008-2009 年度第九次报告，《银行业危机：城市企业治理和薪酬改革》，下议院 519，2009 年。

闻，而且公司短期内可能会倒闭。如果一家或多家主要会计师事务所因无法承担相应潜在责任而退出市场，这对市场以及对英国企业报告的信心可能构成巨大威胁。

为了应对这些担忧，欧盟委员会向欧盟成员国发布了一项正式建议，以引入有助审计师限制其工作疏忽方面责任的规定。随后，对成员国当前审计师责任监管机制和保证条件的经济影响进行了一项独立研究。<sup>15</sup> 根据规定，法定审计师和审计事务所仅需对其行为所造成损失负责，该研究建议建立比例责任制的监管机制。在英国，2006年《公司法》引入了针对企业及其审计师的权利，以便在股东批准的前提下，达成责任限制协议。财务报告委员会（FRC）针对企业和审计师颁发了有关达成上述协议的机制指南。尽管如此，至今这些协议仍没有得到广泛采纳。这或许是因为依据《公司法》规定，董事们的职责是实现公司利益最大化，如果他们达成限制责任协议，则可能被指控没有尽到职责。因此明智的做法是，在某一阶段，对这些协议的采纳速度进行综合评估，并调查这些责任限制协议为何不受欢迎。

那公共部门审计责任又如何呢？我们最近何时听闻委任审计师或总计审计长被起诉？对于委任审计师，这种情况鲜少出现；同时如上文所述，起诉总计审计长则从未有所耳闻，因为它享有议会特权。这可能是因为公共部门的风险低很多；事实上，公共机构的管理者或政客们不希望以牺牲一线服务人员和纳税人的支持率为代价，使用公共资金进行长期法律斗争。此外，“不存在对破产的最终制裁”<sup>16</sup> 这一事实意味着，如果审计师未能发现健康信托中误填的财政赤字，对公共机构而言，并没有起诉审计师的必要。

但尽管如此，审计师们仍有法律方面的顾虑。许多人仍清楚记得上世纪八十年代末期威斯敏斯特的“住房换选票”丑闻，事件发生后，雪莉·波特（Shirley Porter）夫人起诉了地区审计师，并向议员提出了高达 3200 万英镑的超额索偿——这是纳税人在房产交易中的损失。她起诉地区审计师的 1996 年结论是，她必须追回这笔款项，并于 1999 年成功获得上诉法院的支持；但在 2001 年，五位上议院高级法官一致支持了地区审计师的上诉，并下令波特夫人赔偿损失。

2004 年，她偿还了议会 1200 万英镑作为超收金额的结算款。在当时，纳税人提起法律诉讼的成本是 500 万英镑。其他的一些案件则主要集中在委任审计师是否对公共机构负有照顾的责任上。比如，威尔特郡的健康信托对地区审计师的建议提起诉讼。如果前者起诉成功，则意味着审计师们将不会给出此类建议。

最近，两个地方当局威胁审计委员会，指出将对审计委员会指责其未能确保冰岛银行公共基金安全而使用“失职”一词采取法律手段。有趣的事，考虑到诉讼成本，审计委员会希望避免法院诉讼程序支出而采取了调解，从而避免了无论结果如何，纳税人都要为此承担的昂贵费用。

在公共部门，审计委员会、其审计师和公共机构有着非常复杂的关系。委任审计师被要求解除其法定及其他义务，并独立于审计委员会、其官员以及接受审计机构，从而行使专业判断。只能在法庭上对他们的决定进行质疑。尽管如此，审计委员会将保护其审计师在受到针对他们的法律诉讼时，不会受到任何指控，也不会遭受经济损失。

## 1.6 财务审计与认证业务

<sup>15</sup> 关于法定审计师和审计事务所民事责任限制的理事会指令建议，EC (2008) 2274。

<sup>16</sup> 亨利 (D. Henley)、克莱夫·霍萨姆 (Clive Holtham)、莱克曼 (A. Likierman) 及佩兰 (J. Perrin)，《公共部门会计与财务控制》，Van Nostrand Reinhold 国际出版公司，1989 年。

私营部门和公共部门的财务报表审计具有非常相似的技术规程。二者都遵循类似的审计准则，并采取类似流程，为支持相关事务的基本控制和制度提供保证。关于会计准则，上市公司以及（自 2009 年 4 月 1 日起）公共部门机构均采用国际财务报告准则（IFRS）。其主要区别在于，公共部门的审计范围更广，这是由其运行的法律框架所决定。2008 年的审计委员会《审计实务守则》确定了与众不同的审计特点：

扩大审计师的工作范围，不仅包括审计财务报表，还包括企业治理的方方面面以及采取的各项举措，确保资源得到经济、高效且有效利用。

## 1.7 绩效审计

ACCA 认为，相比私营部门开展的审计，扩大公共部门审计的范围有助其取得更大进步，并实现创新。多年来，国家审计署、其下属机构和审计委员会面临的挑战是，不断发展有关绩效审计的强有力方法，对此他们已做出了很好响应。例如，审计委员会针对地方政府提出了全面地区评估（CAA）（原为综合绩效评估，CPA）的“资源利用”要素，重点关注某个实体是否具有：

- 合理的战略财务管理；
- 强有力的战略委托安排；
- 对自然资源、资产、员工进行妥善管理。

该“资源利用”评估方法以风险为基础，并借鉴了积累的审计知识和证据，也就是说，这项审计非常适宜。相比绩效不佳企业，预期高效企业“资源利用”方面的审计工作较少。它意味着在任何时候，如果审计师对企业有着良好、全面的了解，就能尽早发现管理、治理及财务方面的风险。“资源利用”可能是世界上最先进的审计框架。

同样，国家审计署有关绩效审计的报告涵盖了一系列广泛问题和政府的方方面面。报告确认 2008 年实现了 6.56 亿英镑的公共支出节约，并发表了 60 份绩效审计报告，涵盖从私人融资计划到政府采购项目对环境的影响，给人流下了深刻印象。

尽管如此，但不能就此归纳认为，私营部门的审计仅仅只涉及财务报表的审计，这一点非常重要。私营部门审计师的确必须考虑经济和效率问题，因为效率低下体系（如库存不善）将影响资产负债表上的库存价值。同时还要求他们审查并报告企业治理方面的问题。有报道指出，“私营部门审计的法律敏感性使股东们降低了审计预期。实践中，相比官方定义，审计具有更广泛的含义。”<sup>17</sup> 即便如此，面对法律行为的不断增加，私营部门的审计师还是越来越不愿扩大审计范围。需要指出的是，英国法院对有关审计师责任的问题一贯采取了审慎态度。

毋庸置疑，公共部门的审计范围更加广泛，其中大力强调治理安排和绩效审计；特别是在审计师评估绩效成果时尤为如此。在公共部门，进行成果审计的举措深受公共机构自身的欢迎；目前，这些审计工作已经由审计师对单一企业的成果评估演化为对整个地区企业进行评估。在中央政府，这主要体现在对各部门的能力评估方面。其中大部分是私营部门审计师开展的非审计工作——换句话说，主要是咨询。

<sup>17</sup> 罗恩·琼斯（Rowan Jones）和莫里斯·彭德尔伯里（Maurice Pendlebury），《公共部门会计》，FT Prentice Hall 出版社，2000 年。

## 1.8 治理

对于某机构年度治理声明是否稳健有力，人们希望公共部门审计师具有明确观点。地方当局等机构需要编制涵盖很多组织性安排的综合治理声明。不同部门的声明各不相同

【根据 2003 年《账目与审计条例》(the Accounts and Audit Regulations) (2006 年修正) 第 4 条例的规定，要求议会审查“其系统对内部控制的有效性”】，包括：

- 绩效管理；
- 经营战略及规划过程；
- 预算与预算控制；
- 企业治理守则；
- 项目管理；
- 风险管理 / 反欺诈政策
- 伦理治理；
- 政策、实施规程及行为准则；
- 合作协议。

私营部门没有相对应的责任，同时也可能没有对年度管治声明进行审计的愿望，因为这有可能增加审计责任。

通常，在对机构的“资源利用”情况打分之前，审计委员会的审计师会对上述声明和安排措施进行评估。这对审计师和机构均大有裨益，因为双方将获得有关该机构如何进行治理的更多保证，并且将更好地发现预警迹象及 / 或潜在问题。如果私营部门审计师也打算采用类似方式评估治理措施，这在一定程度上可能消除了财政部特别委员会的担忧，认为当前审计流程并非“目光短浅”。这不仅有助审计师建立分析机构治理方法的“大局观”，而且能更好地尽早发现问题。

## 1.9 预防并发现欺诈行为

毕马威的“欺诈晴雨表”显示，2009 年上半年，英国法院共计收到了 160 余起总额超过 10 万英镑的严重欺诈案件，总价值达 6.36 亿英镑。这是该“晴雨表”21 年来，6 个月时间案件数量的新高。2007/2008 年度，25 个中央政府机构报告了 761 起内部欺诈或盗窃案件，涉及总价值约 430 万英镑。<sup>18</sup>

尽管机构管理层的职责是采取措施，预防并发现欺诈行为，但普遍也接受审计师制定审计目标并设计程序，这将使他们对发现和评估重大错误陈述以及由欺诈和腐败所引起违规行为有一个合理预期。

因此可以说，在公共部门，审计师发现并预防欺诈和腐败的责任更加重大。近期，由于

<sup>18</sup> <http://www.fraudadvisorypanel.org/newsite/Fraud/Keyfacts.htm>



备受瞩目的企业通常因公共部门糟糕的行为准则和 / 或腐败而破产，审计得到了强劲发展。需提高公众信任度，以及保持管理者及政客进行有效说明已成为有关公费资助机构辩论的经常性话题。因此，审计委员会等组织发展出了伦理治理审计，以此作为尽早发现问题的一种手段，同时有助确立机构间伦理治理的基准点。

在此之前，传统上，公共部门的审计侧重于合规和风险；这往往会演变成“勾选方框”的方法。审计委员会认识到了过分关注控制和结构应用而非机构文化特点的危害。因此发展出了“变革组织文化”等审计工具，用来检测已切实应用于机构内部的道德标准。像私营部门中的毕马威“欺诈晴雨表”一样，公共部门采取了包括调查地方政府欺诈和腐败行为的其他举措，同时引入“国家欺诈倡议”（NFI），帮助权威机构通过数据匹配来识别欺诈行为。

这并不是说公共部门预防和发现欺诈行为的措施比私营部门更为严谨。除了审计准则方面的责任，私营部门审计师还有义务向重大有组织犯罪署（SOCA）报告涉嫌欺诈的行为，以及任何涉及犯罪所得的行为。尽管如此，但在公共部门审计背景下，可能更加重视欺诈行为，因为这关乎公共责任问题。有趣的是，虽然预防和监测欺诈同时符合两个部门的利益——因为它可能给机构和个人带来巨大损失，但举报欺诈则有着很大不同。私有企业可能不希望举报或者承认欺诈，因为这会对股东利益产生不利影响——潜在的投资将可能因此不会投资。这也使私营部门审计师更加警惕发生欺诈行为的可能性。

### 1.10 报告

两部门外部审计师所采取的行动在很多方面都非常相似。他们都提供一个审计方案，对有关账目发表意见，并提供审计管理建议书（后者简要介绍需要管理层关注的审计重要发现）。同时在整个审计过程中保持定期接触。尽管如此，仍有一些公共部门的独特之处，并已载入法规之中。包括：如果有需要引起公众关注的事件，那么就应考虑进行公共利益方面的报告（这种报告非常罕见，1997年至2005年间仅有21份有关公共利益的报告）<sup>19</sup>

公共部门的报告种类繁多，这或许由其多重利益相关方所推动，并且需要进行绩效报告而非获利报告。此外，报告的受众也不同。在股份有限公司，财务报表和审计报告主要是面对股东。（还需注意其法律地位，这是因为公司账目的主要用途是有助股东来评价董事们的企业管理能力）。在公共部门，一个机构的账目有多个利益相关方，包括议会、其他公共机构和公民。因此催生了各种具有创新性的报告方法，比如计分表。最近，随着CAA的出现，引入了“危险信号体系”，凸显机构需要引起高度关注的风险。

由于试图使多样化的受众都能满意，因此公共部门的审计报告仍具有争议性。公众对于来自政客和管理者的信息需求可谓大相径庭，但是审计报告却试图使所有人都满意。

## 2. 两部门外部审计面临的挑战

两个部门的审计师均面临着类似挑战。继银行业危机和一大批公司破产后，四大会计师事务所和其他审计师事务所都需重塑投资者和其他利益相关方的信心，并管理股东们的审计预期。在建立有关妥善管理公共资金的公众信任和信心方面，特别是考虑到服务失误、近期政府部门合格账目、冰岛银行投资以及国会议员开支等事件，国家审计署、其下属机构和审计委员会应发挥一定作用。

<sup>19</sup> 马克·沃德曼（Mark Wardman）和吉莉安·福西特（Gillian Fawcett），《英格兰地方政府的伦理治理：监管者的观点、治理的伦理和完整性》，爱德华·埃尔加（Edward Elgar）出版，2008年。

毫无疑问，公共部门更加引人关注。每当阅读报纸，头条往往是有关医院信托赤字或者公共部门过高的税率或养老金问题。而改进公共资金管理工作和提高问责将是审计师面临的持续挑战。在当前经济形势下，减轻检查负担与确保监督工作协调进行一样重要。有大量证据显示，国家审计署、其下属机构和审计委员会已着手开展此项工作。

而私营部门将继续面临审计的价格和可获得性问题。如果四大会计师事务所减少为三个，那么就像安达信破产后、柏德豪会计师事务所委托开展的研究所指出，审计价格也可能出现类似上涨。重要的是，需要在应对股东压力的同时不能影响审计质量，并对股东预期进行更加合理的管理。除非能重新考虑这些问题，否则有关私营部门审计独立性的质疑将无法得到解决，特别是那些为重要咨询工作买单的被审计机构。

对于公共和私营审计部门来说，一个关键、甚至可能最重要的挑战是开发一套审计方法，专注于“防患于未然”。尽管本文探讨的审计方法具有多样性，但企业破产和服务失误仍屡屡出现，并且频频质疑：“审计师在干什么？”

### 3. 总结：更可能的是，私营部门审计应借鉴哪些经验教训？

很多文化和结构上的显著障碍使得私营部门无法直接采用公共部门当前的审计模式。尽管如此，我们也发现了在一些方法上、尤其是财务与认证工作方面的相似之处，以及一些可借鉴的经验教训。

虽然扩大私营部门的审计范围会受到一定抵制，因为这可能增加审计师的责任，并提高审计费用，然而很显然，已经有一些成功扩大审计范围的私营部门审计师事例，尤其是那些希望从事公共部门审计工作的审计师。如同财政部特别委员会所指出，如果审计师以“大局观”来审视一个机构，那么有观点认为，扩大审计范围和重新平衡审计与认证有违咨询业务。这同样可帮助解决独立性问题，并且在某些情况下避免法律诉讼，因为可较早发现警示信号或潜在问题。

公共部门审计超出财务报表范畴并扩展至机构绩效评估的这一事实，在一定程度上有助公共部门审计所采用的方法更具创新性和挑战性。例如，这也许有助审计委员会发展出世界上更加完善的、以成果为中心的审计（CAA）。由于担心法律诉讼，私营部门的审计发展有停滞不前的危险，同时这也意味着，审计工作可能不具创新性，而且比现在更加“目光短浅”。

私营部门可借鉴公共部门有关审计风险和治理方法的很多经验教训，并将其转移到自身的审计中。私营部门面临的挑战是，在减少审计负担的同时确保审计工作足够强有力，并能发现风险和潜在问题。在这点上，可以借鉴公共部门审计的很多经验教训，因为公共部门已取得宝贵经验，特别是，在实现有效审计的同时，审计委员会的费用得到显著削减。

对审计师而言，在管理股东预期方面仍有大量工作要做，同时在进行更有效沟通方面仍将发挥重要作用。在公共部门，通常会就审计方法和审计实务变革建议进行详细咨询。这本身就是对内部管理者和政客的期望进行管理。这个过程并非没有争议，但应确保坦率真诚地交换意见。在银行业危机后，目前，政府、审计师以及公司股东就审计范围进行讨论或许恰逢及时，以防止未来企业破产。

### 4. 建议

---

为此，我们提出如下建议：

- 需开展进一步教育，并提高审计流程的透明度。继金融危机和一系列公共部门丑闻后，四大会计师事务所、国家审计署、审计委员会和其他审计师有责任重塑投资者和其他利益相关方的信心。
- 应审查私营部门审议的范围和有限职权范围，以提供有效震慑，提升信心，同时提高报告标准。采取“大局观”进行评估的审计能更好地较早发现潜在问题。
- 私营部门审计师应抓住机会，向公共部门同仁学习；尤其是在风险审计和更广泛治理的方法方面。
- 应加大投资和研究力度，发展出侧重于“防患于未然”议程的审计方法。
- 应评估审计价格的影响和对审计质量法律诉讼的担忧。因为这些因素，私营部门的审计发展存在停滞不前的危险。