

# 《淺談審計結果的傳達與展現》

梁煥庚

2015年8月

## 【摘要】

「審計結果的傳達與展現」表面上可能是一個傳意學的問題，但是如果將此作為一個獨立環節來看，簡單從如何傳達與展現的角度分析，可能本末倒置，不能夠達致最終目的，也起不到真正的作用。

## 【關鍵詞】

澳門特別行政區審計署；審計機關；審計結果的溝通

## 1. 傳達與展現審計結果的目的

傳達與展現審計結果的目的是甚麼？

不弄清楚這個問題，不可能對「審計結果的傳達與展現」有任何真正到位到點的討論。

針對上述問題，最為直接、直觀的答案就是：把審計結果與溝通對象溝通，讓溝通對象知道審計結果。這答案很簡明，也不可以說答錯，但除了令人覺得有點自我循環定義之外，這個答案沒有任何附加值，也沒有帶來任何為額外資訊。

那如果向上提升一級，說傳達與展現審計結果的目的就是為了達到審計的目的，答案正確。但審計的目的又是甚麼？

同樣，最直接就是套用眾所周知，不同類型審計的審計目的/目標，例如就帳目是否真實與公允並發表審計意見，就相關運作的合規性或績效發表審計意見等。以上答案技術上絕對正確，但是發表審計意見本身也是傳達與展現審計結果的一種，若以此作為「傳達與展現審計結果的目的是甚麼？」的答案，邏輯上只不過將原本「循環定義」的情況，變更為「循環論證」，即「傳達與展現審計結果的目的就是為了達到審計的目的」而「審計的目的是就.....發表審計意見」。

若向前走一步，說傳達審計結果的目的是讓受眾了解審計對象甚麼地方做得不好，正確，但是那又如何？好，再向前走一步，按照不同的傳達對象，整理出讓相關受眾知悉甚麼地方做得不好的目的：讓審計對象改善運作、避免相同錯誤；讓社會，包括媒體、普羅大眾、議會等，重視甚至批評。

如果審計對象即使了解有關問題，但不肯改善又如何？無法改善又如何？是否不論結果如何都已經達到傳達與展現審計結果的目的？已經達到審計的目的？

另一方面，若問題本身已經獲社會各界得足夠的重視，甚至已經就相關事項作出批評，那是否不用審計？或即使需要審計但已經不需要向社會傳達與展現審計結果？再者，不重視不批評又如何？亂批評又如何？同樣的，是否不論結果如何都已經達到傳達與展現審計結果的目的？已經達到審計的目的？

此外，作為審計從業的我們，若只是埋頭苦幹而不提頭深思，或則我們自己也變成為了傳達而傳達，為了審計而審計，一切按標準、按程序走過場，行禮如儀，繼而完成工作，終於可以下班啦。

其實本文「傳達與展現審計結果的目的是甚麼？」這個問題，可能有點誤導或陷阱，但是「心水清」（粵語，意思是：頭腦清醒，思路清晰）的朋友可能已經意識的問題的真正重心在於「傳達與展現審計結果的最終目的是甚麼」，同時也是「審計的最終目的是甚麼」。

那審計的最終目的又是甚麼？作為會計師事務所，不論有多崇高的理想與社會責任，審計的最終目的始終是賺取盈利，若連續虧損就難以生存，其他別談。

審計機關，尤其作為最高審計機關，即使個別最高審計機關會收取審計費用（如英國審計署），當然不是以盈利的最終目的，最終目的應該是以國家（或地區）及社會的利益為大前提進行監督。然而有關說法過於概括，涉及的範圍也較廣，同時，也有不少政府機關也有監督的功能，甚至一些傳媒或非政府組織也表示有責任對政府進行

監督，難道最高審計機關的功能定位沒有重點？除了明確方法是審計之外，作用與其他類型的公共或私人機構類似？

因此，最高審計機關需要對國家審計/政府審計的最終目的，也就是最高審計機關本身存在所起的作用，需要有較精確、貼現實、能呈現重要性的定位。這方面既需要總結以往家審計/政府審計的實際經驗，也要展望未來的實際需要。

而 2013 年 10 月在北京舉辦的世界審計組織第二十一屆大會通過的《北京宣言——最高審計機關促進良治》，明確促進國家良治是各國最高審計機關的重要任務和目標。

《北京宣言》核心內容主要是：

- 強調了最高審計機關在提高公共行政的效率、增強透明度和強化問責制方面的作用；
- 明確了國家審計是國家治理的重要組成部分；
- 肯定了最高審計機關在維護國家財政安全、促進國家良治方面的重要作用；
- 就如何使世界審計組織成為全球典範機構進行了展望。

套用《北京宣言》的話，我們可以說，促進國家良治是國家審計/政府審計當前的重要的目標/最終目的，而作為審計的最後一個環節，傳達與展現審計結果的最終目的自然也是與審計的其他環節相互配合，起到維護國家財政安全、促進國家良治的重要作用。

既然已把這個問題弄清楚，現在就可以切實分析討論「傳達與展現審計結果」這個議題。

## 2. 如何達致最終目的

管理也好，國家治理也好，道理相通，因此既是一門科學，也是一門藝術。

科學的部分講求客觀事實，根據的是因果、邏輯，涉及可以重複的科學規律，也具確定性；藝術的部分講求主觀判斷（主要是指基於實際情況需要在欠缺所需的客觀資訊或數據下作出主管判斷，但不是指故意漠視已知的客觀現實），根據的多是經驗、直覺、創造力，具多變性與不確定性。

不論是作為一個專業，或者是作為國家治理的重要一環，審計本身也同樣既是一門科學，也是一門藝術。科學的方面主要在於講求事實證據、數學邏輯、理論層面等，而藝術性方面，從制定審計機關的策略、大方向，選擇立項時的取捨，審計項目的管理及內外各種溝通，取證手法的應變，審計結果的判斷與定位，審計結果的有效溝通等環節，以上不論是專業判斷（professional judgment）或一般管理（含溝通），無不涉及藝術性。

從上文可以帶出以下兩點的啟發：

- 審計結果的傳達與展現，不能夠作為一個獨立環節，單獨分析與探討

再好的立項，再充分的取證，再專業的判斷，再精準合理的定位，若不能作有效溝通審計結果，就等於馬拉松最後一公里發生問題，足球臨門一腳射失；同樣的，如以上的環節做得不好，再好的傳達與展現也達不到應有的效果，起不到促進國家良治的重要作用。

因此，若要得到最終目的，起到真正作用，審計各個環節都重要，且必須相互配合，整體考慮。

- 沒有既定的最有效方法或方式達致審計結果的有效溝通

傳達與展現審計結果的對象是人，不單是人，而且是一個群體，甚至各種各樣的群體（如審計對象、媒體、普羅大眾、立法議會等等）。

不論是因為不同人有不同的性格、習慣、背景、思考模式，或因外在的事、人、利益等因素而受影響，人本身的确是較大的不確定性。

既有不同的受眾，同時也會因為不同的時環境、氛圍等影響，不確定性更大，因此，撇開有既定格式甚至行文的財務審計報告，其他的審計，尤其績效相關審計，並沒有既定的格式、行文，也沒有最有效的溝通方法或方式，這也印證了為何管理（含溝通）是一門藝術。

既然除了財務審計有固定格式與行文外，其他審計無既定方法或方式，下文就集中探討（財務審計以外的）其他類型審計結果的傳達與展現。

而為配合促進國家良治的重要目標，傳達與展現審計結果需要達到促進政府改善的效果，起碼審計對象採取改善措施，不再重複相同或類似錯誤，若能再進一步，審計對象從中舉一反三，檢視類似問題，同時其他部門也引以為鑒自行檢視與改善，就更能提升國家良治。

此外，由於一般審計機關，包括兩岸暨港澳的審計機關，都把主要的審計結果公開，以對審計對象構成一定程度的健康壓力，這方面的作用下文不作詳談。

至於通過傳達與展現審計結果達致以上效果的難度，若勉強分法紀問題及管理問題兩大類，一般而言，管理問題的難度較大。這是因為法律法規的標準也相對明確直接，故對違規違紀的個案爭議不大，且依法施政與執行也是審計對象的基本責任，情況嚴重的甚至可以就交由檢察院跟進，因此除非審計對象誤解法律的觀點，否則不需要大費周章。然而，如果是管理上的問題，不論是運作機制的設定潛在風險，如未能確保合法或合理確保符合經濟效益，或實際執行上未能符合經濟、效率、效益等，由於沒有法定的標準，除非出現誇張或極端的個案，一般需要多費功夫。

為此，下文重點探討在以上情況下，可否通過制既定的方向，幫助達致最終目的。初步建議可考慮從以下的大方向著手：

- 公平、公正、客觀、專業

不但審計結果要做到公平、公正、客觀、專業，也需要讓傳達與展現的對象在正常、合理的情況下都感受到公平、公正、客觀、專業。兩者缺一不可。

- 附加值

所謂附加值，主要是指審計結果對審計對象具有實際意義，避免「說了等於沒說」，例如一些眾所周知的道理但實際上難以實行或沒有解決辦法的。



- 莊重嚴謹

所提出的審計結果及建議都具備重要性，不是為了指出問題而指出問題，也不是雞蛋裏面挑骨頭。

- 清晰易明，避免難以理解或誤解

要做到容易明白至少需要照顧以下兩點：

- 絕大多數受眾沒有時間詳細閱讀全部內容，即使有濃厚興趣的也會以較快的速度簡閱，以較短的時間掌握較多的資訊
- 大多數受眾，包括政務官員及非相關技術性的官員，不太容易明白技術問題，例如法律概念、工程項目管理等，但這些內容均屬於不可或缺的部分甚或核心。

- 理順重點，避免失焦

審計報告往往包含不少的資訊，受眾未必能夠了解，加上各自的偏好與利害關係而導致不同的關注點，因此容易失焦，而可能導致虛耗促進改善的能量。為此，需要盡可能避免。

- 凸顯明知故犯的嚴重性

與誤解、不知情或力有不逮的情況不同，若法律法規已經清晰明白而有意違法違紀，性質較嚴重。同樣的，或之前已經通過審計報告指出類似問題，即使不是同一審計對象，性質也屬於嚴重，若是相同審計對象，性質更為嚴重。這些問題均需要使受眾明白。

若能做到以上，審計對象一般也比較容易理解與接納，也比較容易獲得社會的認同與支持，長期凝聚共識與力量，促進各部門改善逐步提升。至於具體如何操作，我只能夠說，由於具體情況各自不同方法不一，只能夠說有關工作的確需要用心去做，而且必定需要花更多的時間與精神。

### 3. 澳門的情況

根據澳門審計署有關審計報告的既定行政程序方面，若完成衡量值式審計或專項審計的報告，會先將「審計結果」，既包含所觀察事實的相關章節，送審計對象確認內容並作提出所需的更正或作出補充資料。待確定後，會依照第 11/1999 號法律第十二條第三款規定，將連同「審計意見」及「審計建議」的完整審計報告送審計對象，而審計對象需要在法定的 15 天內將書面意見送澳門審計署，而有關書面意見，既一般所稱的書面回應，會作為審計報告的組成部分公佈。

至於上文第二章提到的幾個大方向，澳門也在探索的階段，而曾嘗試的具體方法至少包含：

- 公平、公正、客觀、專業
  - 報告內容嚴格按照報告文學的精神，避免採用感性的字眼。
  - 報告必須：
    - ◆ 明確所觀察的客觀事實與例證（observation）
    - ◆ 明確審計標準（audit criteria），且以相關法力、法規、指引，或相關行業的專業準則為優先。若本地沒有專業準則，就盡量參考國際準則。
    - ◆ 通過因果邏輯明確由事實及審計標準，環環相扣帶出審計意見（audit opinion）。即使意見可能很明顯，也應避免直接跳入結論。

- ◆ 明確所造成的後果，或潛在的後果是甚麼，並盡可能指出後果的實際嚴重性。避免令人誤以為事件本身沒有實際意義，例如，只是為了執行準則或指引而執行，為了國際標準化而國際標準化。
  - 當涉及特殊的行業，審計工作會參考該行業專業守則，甚至安排專業人士為涉及審計人員進行講解或培訓。
  - 即使有關問題可以從一般性概念理解及分析，盡可能參考有關行業的實際操作。例如，必須從工程管理這個專業的角度看工程項目管理，而不是根據一般的管理學概念，從而避免自以為是而不切合實際，有關審計結果及意見也更到位，同時也為業界認同。
- 附加值
- 在嚴守審計機關不參與行政決定的前提下，作出有實際意義的方向性審計建議。例如，不要指出採購價過高，然後建議減低採購價，而是需要了解問題根源，然後針對性作出方向性的建議，但絕不為審計對象選擇方法。
  - 若事實上的確基於法例不切合實際或過時而導致問題，在指出違法違規之餘可以在審計發現明確審計對象的觀點，並可以在報告的適當部分指出相關法例的問題。

- 莊重嚴謹

貴精不貴多：

- 所有審計發現均需具一定程度的重要性，以免讓受眾導致誤以為其他原本很重要的審計發現可能是雞毛蒜皮。
- 所有審計意見均需具高的確定性（低爭議性），以免讓受眾導致誤以為所有只不過是公說公有理，婆說婆有理。

- 清晰易明，避免難以理解或誤解 / 理順重點，避免失焦

- 報告避免臃長的內容，尤其臃長的段落。
- 有機整理報告的結構與合理的分段，使更容易也更快掌握內容的邏輯結構與這個主要事情或觀點。
- 多用圖、表、照片，較直觀也較容易聚焦。當然應該避免臃腫的圖表。
- 去掉沙石，例清楚無助說明或帶出審計意見的資訊。
- 嘗試用簡單易明的文字解釋技術問題，需要時輔以實例或比喻。

- 凸顯明知故犯的嚴重性

- 區分處理有意及無心的行為。
- 明確問題已經在那份審計報告指出，但審計對象依然犯相同性質的錯誤。

- 已知問題在不少部門普遍存在的情況下，可以在報告適當的部門提醒所有政府部門注意。
- 視乎情況需要，可以在將來就像同審計事項、做跟進，或選取類似性質的題目審計。