

# 澳門跟蹤審計的可行性應用展望

梁業恆

2010年10月

## 摘要：

本文透過對澳門審計署現時的工作現況作簡單介紹後，著重分享跟蹤審計在澳門審計署中產生的背景原因，研究探索過程，對跟蹤審計所選取的定位，定義，探索開展跟蹤審計所採用的審計方法，在實踐過程中所面對的困難，以及未來的展望。以期各位能夠對跟蹤審計在澳門的發展歷程有一大致的瞭解。

## 關鍵字：

跟蹤審計 事後審計 獨立性 及時性 實現審計職能

## 一、澳門審計工作現況

### (一) 審計工作的類型、目的及方法

澳門在 1999 年回歸中國後正式成立了審計署，經過十年發展，持續累積審計經驗，在社會各階層人士的認同和支援下，澳門審計署已經形成了一套行之有效的審計工作模式：是屬於針對被審計單位在財務和管理上的執行結果而進行審計監督的“事後審計”，審計工作的類別則包括“帳目審計”、“專項審計”及“衡工量值式審計”。

為更有效執行前述三類審計工作，澳門審計署以風險導向的模式執行審計工作，就審計事項發表意見及建議。

#### 1. 帳目審計

帳目審計是對每個財政年度特區政府的總帳目、各財政自治部門的管理帳目及政府持有股份公司的帳目進行審計。審計人員根據制定的審計計劃和審計範圍，以抽查方式查核財務報表所載數額的憑證，評估所釐定的會計政策是否符合公共會計制度，並核實是否貫徹運用，從而確保特區政府的財務報表按照公共會計制度編制，且在所有重要方面能反映該制度下預算執行結果和財務狀況。審計署會對帳目編製及預算執行過程中未能符合法例及審計標準之處發表審計意

見，並編製財帳運作審計報告。

## 2. 專項審計

專項審計是由政府帳目審計延伸出來具有特定性的審計工作，包括特定目標的運作審計（除衡工量值式審計之外）或特定範圍的財務審計。在年度帳目審計工作中，審計人員發現某些財務運作管理問題值得跟進，或者是在大部份政府部門出現了一些相類似的問題，因而開立專項的審計工作進行深入審查，尋找其成因及研究其影響，並提出審計建議。例如“開支預算的執行”、“第四屆東亞運動會”的專項審計。

## 3. 衡工量值式審計

衡工量值式審計就被審計單位在履行職務時所達到的節省程度、效率及效益三方面進行審計，其目標就是審核各種公共資源是否得以善用。通過對選定的運作環節或項目的資源運用與成效的對比作評估，就能否合乎經濟效益地達到目標發表審計意見。例如“政府車輛使用及監管制度”，“政府出版物的管理”的衡工量值式審計。

### (二) 審計工作的成果，以及在社會上的認受程度

澳門審計署作為澳門獨一的審計機關，承擔著特區政府的財政監察工作，獨立進行審計並出具審計報告，提出各種可行的審計建議。從回歸以來，澳門審計署履行職務方面（在監督公共部門和機構執行職務過程中妥善運用公帑和公共資源，以及就其不合法規及缺乏成本效益總體方向的運作），共計發表 13 份帳目審計報告、5 份專項審計報告及 21 份衡工量值審計報告。每一份報告的出臺都備受社會各階層的關注，社會普遍認同審計工作的重要性和必要性。

## 二、澳門對跟蹤審計之定義

經過對跟蹤審計的可行性研究後，澳門審計署認為跟蹤審計是事後審計的一種變化，雖然與被審計項目同步進行，其本質仍然是事後審計。傳統事後審計是在項目完成後才開展審計工作，跟蹤審計則是提早介入到項目的發展過程中，進

行審計監督，適時披露存在的問題和提出審計建議，審計的範圍和內容針對項目中階段性已經完成的工作。

### 三、澳門實行跟蹤審計的理論淵源和現實意義

在澳門，跟蹤審計的提出主要源於下面幾項原因：

#### (一) 社會經濟發展的趨勢和社會各階層對審計工作的訴求

澳門自回歸中國後，開放了賭博專營權，旅遊業的飛速發展，帶動整體經濟增長屢創新高，人均本地生產總值從 2000 年的 11 萬澳門元到 2009 年的 31 萬澳門元<sup>1</sup>。面對如此快速增長的經濟，原有的基礎建設已不敷應用，為保持澳門的可持續發展和競爭力，近幾年，政府作為主導者，投入龐大的資金進行一些大型建設項目，包括：港珠澳大橋、澳門大學橫琴校園區、輕軌捷運系統、大規模的社會房屋及經濟房屋等。

以往澳門審計署對這些時間跨度較長的大型項目的審計都是在項目完成後才開展，審計意見和建議出臺時可能距離問題發生已有好幾年，可是社會上的各階層，包括市民、立法議員、傳媒等對於公帑運用問題越來越關注，希望能及時獲知公帑運用的情況和是否有到位的監管部門跟進審核公帑運用的合理性和必要性。

社會各階層對公帑資源的關注度提升，使他們對澳門審計署產生了濃烈的訴求，立法議員梁慶庭曾表示：“審計署是一個可監察特區政府提高施政透明度，以及增加公眾瞭解政府施政的良好機制……必須建立良好的審計機制，衡量量值審計和監察政府各項施政工作，促使政府提高整個施政的透明度，增加公眾瞭解政府施政”。

從他們的聲音中，可以清晰的感受到對審計署的期盼，迫切希望審計署能夠做好防微杜漸、監督監察的角色，這使我們的審計工作有了任重道遠的使命感。

#### (二) 澳門實行跟蹤審計的政策背景

---

<sup>1</sup> 根據澳門統計暨普查局的數據。

前澳門特區首長何厚鏵先生在澳門回歸中國後，領導澳門經過了經濟發展騰飛的重要十年。2010年，新一屆特區政府成立，現任特首崔世安先生從“協調發展，和諧共進”的理念出發，銳意打造新時代的陽光政府，要求公共部門應該強化接受審計監督的意識，未來的審計工作要進一步拓展政府帳目審計、衡工量值式審計及專項審計的深度和廣度。

在這樣的政策基礎下，同時爲了回應社會各界的訴求，一種與以往澳門審計署常規工作不同，新的審計方法——跟蹤審計，在2010年澳門審計署施政方針中予以確立，對大型公共項目進行跟蹤審計的可行性進行積極研究，希望對政府部門在大型項目的建設過程中，創設及時提供審計意見的條件，提出客觀的審計建議，從而更能達到妥善運用資源的目的。

### **(三) 跟蹤審計所起的作用/社會效益**

在澳門審計署透過各種途徑收集的資料和數據中顯示出某些大型項目中現存在一些運作和管理上的問題。過往，澳門審計署是在項目完成後才展開審計工作，根據同類型項目的審計經驗，原有的事後審計模式對於一次性建設的項目未能產生最有效的影響力，不能很好的堵截資源流失的漏洞，很難做到及時查找問題根源並且提出前瞻性的審計建議，也不利於更好的發揮審計監督的職能。

在這樣的背景下，要更好的回應社會的訴求，跟蹤審計這一方法的出臺是具現實意義的。

通過對大型項目實施跟蹤審計，使整個項目實施過程都處於受監控狀態，改變了過去項目與審計工作相互脫節，時間滯後的問題，對被審計單位的謹慎理財、規範施工和完善管理等方面將產生積極的作用。

比起傳統的事後審計，跟蹤審計的階段性、分步驟、按控制點介入監管項目更能彰顯審計部門在資金監管的監督作用，能有效提高審計效益。提早介入被審計項目能及時核查資料，及時瞭解項目的基本情況、內部控制和資金流向，通盤知曉上述情況後對可能出現的管理控制缺失、不合理成本預算和非必要的支出及時提出審計意見，從而確保項目管控到位、支出真實必要、合法合理。在引導項

目負責團隊往積極主動完善管理，控制成本的方向上更具前瞻性。在審計過程中，若能及時發現問題，儘早整改修繕，將會更快更好的提升項目整體效益，更有益於實現審計職能。

#### 四、澳門對實踐跟蹤審計的探索

##### (一) 對跟蹤審計的研究

中國是開展跟蹤審計的先行國家，國情制度雖然與澳門有所不同，但差異並不太大。因此，澳門審計署在進行跟蹤審計的可行性研究時，主要也是參閱了中國各地跟蹤審計實踐經驗的相關文章和論著，我們發現當前對跟蹤審計的定義並不統一，既有觀點認為是包括事前、事中和事後審計的全過程跟蹤審計，也有認為不包括事前審計。在審計目的上基本都是希望盡早發現項目的問題，及時糾正，但在做法上有一些跟蹤審計工作介入到項目運作的全過程，從政府採購、招投標、計量、用材審核到工程品質監督幾乎面面俱到，比工程監理做的還要多。在芸芸眾多的觀點中，我們認為要先弄清楚實行跟蹤審計到底想幹什麼，然後才能想怎麼幹，所以選取一種最符合澳門社會狀況和適合澳門審計署操作的定位是首要任務。

##### (二) 在眾多的方向中選取較為適合的定位

首先，我們認為澳門審計署在履行審計監督職能時，定位應該是監督者，如果項目的決策和具體操作執行需要經過審計署的批准認定才能落實的話，那就是我們成為該項目的實際經營者、管理者。這樣就違背了設立審計署作為獨立的監督者的基本原則和設立初衷。

我們不能既當裁判員，又當球員。當我們作為監督者時，就不應該介入成為管理者，介入到被審計單位的管理活動和生產經營活動，否則怎能充分保證審計的獨立性和客觀性？怎能讓審計不會偏離了審計職能的定位？作為監督者，其職能對規範公務使用能起到幫助引導，但是過度介入每一項目的全過程則變成了審計直接參與運作的管理活動或經營活動，審計署在實際上也成為項目運作團隊中

一份子，就是審計工作的越位，審計職能的獨立性無法凸現，監督的效力也就值得商榷了。另一方面，被審計單位依賴審計部門的決策而運作，自己的管理主動性便會大大降低。

其次，如果偏離了監督者的定位而在跟蹤審計工作中過度參與項目運作，也勢必需要我們的審計人員具備各類專業知識，比如工程管理專業知識、工程設計專業知識等人才，在審計人力資源的投入上是非常巨大的。

在此，如果把跟蹤審計認同為審計署扮演監督者和管理者的雙重角色，審計署一兼多職，除了原有的審計監督外，既可替代負責項目管理運行了，又可替代監理公司負擔品質監管，那是否所有大型項目直接交給審計署負責管理、建設就可以確保無公帑資源得到妥善運用了？

因此，我們對跟蹤審計的定位在於：審計的工作時間提前，審計的內容適當，審計監督角色不越位。也就是：按照帳目審計和專項審計的審計方法、方向和重點適用到跟蹤審計上，只是審計時間提前、與項目同步，對階段的已完成工作進行審計。這樣既不違反審計監督的獨立性，應用操作難度也較低，又能達到審計及時性的目標。

### **(三) 現時擬定的工作目的和要求**

目前，我們正選取了澳門一個大型建設項目作為跟蹤審計試點。就此，澳門審計署成立了審計組，以專項審計的形式開展跟蹤審計，逐步摸查跟蹤審計的要點，以期達到累積跟蹤審計經驗的目的。如果試點能將預期的審計目標予以實現，我們將在今後的工作中廣泛運用到都相類似的項目。

而在沒有相關經驗的前提下，為了避免審計範圍過大，內容過多導致審計人員難以應付，現階段要求審計人員做好審前調查，透過對項目中所釐定的高風險問題，選取具有重要性而且有把握的作為審查的重點，並就審查重點制定切實可行的審計工作計劃，定出適當的審計標準去實施審計工作，期望能透過以點帶面的方式實現審計目標。

### **(四) 採用的審計方法**

在審計方法的選用上，我們參考帳目審計和專項審計的審計方法、方向和重點適用到跟蹤審計上，透過使用風險導向型審計，確定重要性標準，評價可接受的審計風險和固有風險，瞭解項目的內部控制和評價控制風險，確定風險水平後把審計資源重點投放在高風險的內容，歸納出就項目進行跟蹤審計的審查重點。

在審查重點的選取上，著重選擇工程品質監控、投資、財務控制和時間管理等事後審計難度較大的內容。對於其他工程內容及其管理活動，也可根據將來的審計資源情況和審計便利條件，不定時地進行抽查。

#### **(五) 執行跟蹤審計所面對的挑戰和全面展開跟蹤審計的難題**

要達到跟蹤審計及時提出審計建議的目的，必然對審計工作的時間性有更高的要求，在確保審計質量的前提下，審計人員需要在短時間內完成非常大量的工作，而且建設項目的週期較長，面對長期執行這種高強度的審計工作，在工作和精神上對審計人員均會構成一定的壓力。

在審計過程中，審計人員既要做到按時完成本身的工作，同時不影響建設項目的進度，盡量不增大對方的工作量，如何在中間取得平衡，也需要一定時間的摸索。

另一方面，雖然澳門審計署銳意優化人才結構，吸納更多方面的人材，可是澳門審計署在實行跟蹤審計的時候，一些專業上的局限使審查重點受到限制，在初次實踐跟蹤審計時必須作出取捨，只能選擇最有把握的重點進行審查。

此外，由於跟蹤審計之前從沒有在澳門開展過，被審計單位存在認識上的錯位，錯誤以為審計署是提供獨立顧問服務的機關，無形中把自身的管理責任轉移到審計署上，審計署需要通過不停的溝通把彼此的角色定位闡述清楚。與此同時，被審計單位要主動配合和支援審計工作，否則跟蹤審計的作用就不能充分發揮。

對於跟蹤審計，澳門審計署仍處於摸索的階段，雖然理論上，我們認為可透過把現有的審計方法和技術適用到跟蹤審計，可是撇除準備工作階段，從立項真正開展跟蹤審計到現在也只有數月的時間，雖然審計署對跟蹤審計的效益充滿信

心，但事實上是否能達到預期的審計目標仍需要時間去驗證。

#### **(六) 與被審計單位的協作方向**

目前，在審計過程中發生的與被審計單位中的“溝通不足、瞭解不足、互信不足、互諒不足”等方面的普遍問題，同樣見諸於跟蹤審計上。

在開展跟蹤審計時，審計人員參與審查的內容較以前更多，在工作過程中如何避免上述情況也是一個考驗。我們認為可以從以下數方面加強與被審計單位的溝通協作：

##### **1. 加強與被審計單位的互信合作，改善外界質疑的“敵對關係”**

審計人員介入被審計單位調查情況應該站在客觀的立場，憑藉專業審計知識和相關的程式規定完成審計調查、客觀公正評價公帑運用的合規性、合法性和有效性。而被審計部門應該信任審計人員能無偏無倚的完成審計調查，配合審計要求及時完整提供相關資料和可靠依據。

##### **2. 加強被審計單位自覺接受審計監督的意識**

揭露管理不善和決策失誤造成的嚴重浪費、效益低下是公眾和政府賦予審計部門職權，而自覺接受監督是各部門各機構的義務，要強化各部門各機構接受審計監督的意識，要部門機構積極堵截漏洞改善公帑運用存在的漏洞或不合規地方，致力實現優質高效行政的目的，而不是推諉或者是抗拒審計工作就能高枕無憂。

##### **3. 遇到爭議問題時，及時溝通，積極消除誤會，提出客觀的建議**

從多份審計報告揭示的問題可以得出：除了少數工程資金帳目審計出現了嚴重的問題之外，其他反映的問題多是被審計部門的內部管理制度漏洞所致，審計職能的查錯糾弊應該著眼於預防制度缺失和有效落實，遇到審計中的爭議內容，審計人員不能閉門造車，應該及時和被審計單位溝通，多聽取被審計單位的意見和看法，結合其運作過程中的實際管理控制的操作，提出客觀的意見和有積極意義的建議。



## 五、展望

### (一) 跟蹤審計的方向及目標

目前，澳門審計署對於跟蹤審計適用方面和適用方法仍在探索的階段，現階段只是選取了一大型公共建設工程中的一些重點進行跟蹤審計。展望將來，我們希望作為試點項目可以產生積極、有建設性的影響，把跟蹤審計應用延伸到其他項目上，包括環境審計、重大突發事項審計等，並擴大進行跟蹤審計的審查重點，加強審查的深度，提出有效的審計建議，幫助政府部門和機構對管理上的缺失達到治標也治本的效果，提交政府施政的透明度，回應社會各界對審計署的期望，更好地履行審計監督的角色。

### (二) 人員專業技術

澳門審計署經過十年發展之後，已經培養了一批具備豐富經驗的審計專才，在近年來也開始優化人才配置，吸收除了會計審計以外的工程、法律、環境、電腦資訊等各方面的人才，審計工作的重心可以從原來放在帳目審計上轉向專項審計和衡工量值式審計，現在我們有了優化的多方面人才配置，能把審計工作往更寬廣更深入的方面開展，例如開展跟蹤審計和環境審計這些以往澳門審計署未曾涉足過的領域。但是，跟蹤審計對專業人才要求很高，在今後以及相當長的一段時間內，培養和優化審計人才配置也是一項重要工作方向，除了會計、審計專業以外的工程、法律、環境、電腦資訊等方面的複合型人才的培養是跟蹤審計能否做下去、做得好的基石。

### (三) 電子技術

當今世界科技發展一日千里，計算機和通訊技術普及帶領整個社會高速走向信息及網絡時代，而政府部門的公共管理亦逐漸趨向電子化，出現「電子政府」及「信息政府」等發展趨勢。

因此，澳門審計署計劃利用現有的電子技術，從被審計單位取得更多更新的資料及數據，以執行跟蹤審計的工作。在現行的電子技術經驗上，澳門審計署希望可從兩個方面切入，利用由澳門財政局管理的中央結算系統和廣泛使用的互聯

網技術。

在中央結算系統方面，澳門審計署計劃透過與該系統的直接連線，即時取得被審計單位的財務資料，追蹤資金流向，了解資金的運用和調動情況等。現時中央結算系統仍沒有全面覆蓋所有公共部門及機構，審計署期望可以與該系統同步發展，第一時間取得各部門的財務資料，在可見的將來擴大跟蹤審計的適用對象範圍。

至於在運用互聯網的技術方面，透過實現部門之間網絡的互聯，以及把內部資料進行數據化，便能作出交換並分享部門所儲存的資訊。當執行審計工作時，便能借助網絡取得被審計單位的內部運作資料，譬如各類工作的指引、內部規章及定期報告等資料；也可即時追蹤部門的投資項目資訊，審查投資計劃、查閱對投資項目所作的研究工作及相關的開支建議書等。

與此同時，澳門審計署也在研究把本身的工作電子化，包括把工作底稿的製作、審閱、管理實行電子化、建立相關的電子資料庫等，期待透過電子技術的輔助，能夠更好的達成跟蹤審計的目標。

## 結語

審計查處問題只是審計過程的必然產物，審計工作最終的目的是推動政府部門和機構完善自身的制度，妥善運用資源，增強政府施政的公開性和透明度。不論是跟蹤審計還是傳統事後審計，都只是不同審計方法，各有自身的優點和適用範圍。今天澳門審計署積極探索跟蹤審計的可行性，也是為了達成上述目的，更好發揮審計監督作用，在未來新的發展狀況下，我們還將一如既往、孜孜不倦尋求更新更好的審計之路。

參考資料：

1. 《建設項目跟踪審計實務》，曹慧明主編，中國時代經濟出版社，2006年7月第1版。
2. 審計研究簡報第9期，2009年11月16日，審計署審計研究所，李俊，《關於開展跟踪審計有關情況的調研報告》。
3. 常澍，《澳門特別行政區十年法治建設情況綜述》。
4. 四川省富順縣審計局，馮玉生，《淺談政府投資建設項目跟踪審計》。
5. 三亞市審計局，林鵬，《淺析我市跟踪審計現狀及對策》。
6. 中國審計第10期，2009年5月，中華人民共和國審計署主管，中國時代經濟出版社主辦。
7. 中國審計第18期，2009年9月，中華人民共和國審計署主管，中國時代經濟出版社主辦。
8. 電子政府概論，張銳昕主編，中國人民大學出版社，2010年，第2版。
9. 澳門行政長官2010年施政報告。
10. 澳門審計署2010年施政報告。