论国家审计质量的外部监督

陈春华

(广东技术师范学院 广州 510665)

【摘要】监督是国家审计最重要的职能,而国家审计人员也应该受到监督,以保证国家审计的质量。为此,我们必须建立国家审计质量评价与监督体系,尤其是要重视来自国家审计机关外部的评价与监督。负责对国家审计机关进行外部评价与监督的机构必须同时具备独立性与专业胜任能力,应以国家审计机关审计质量控制为重点,同时辅之以对审计结果的事后调查。

【关键词】国家审计 质量监督 同业互查

一、审计质量的内涵

(一)审计质量是一个系统的概念

审计质量与审计的过程相关,是动态的、系统的。因此,与一般产品质量相比,审计作为一种系统的方法或过程,对其质量加以评价有一定难度。1981年,美国学者DeAngelo将审计质量定义为审计师发现并报告公司舞弊的联合概率,即审计质量被区分为专业胜任能力和独立性的联合概率(Watts和Zimmerman,1981)。笔者认为,审计质量有狭义和广义之分,狭义的审计质量是指审计结论与被审计事项真实情况的吻合程度;广义的审计质量则是指审计结论与被审计事项真实情况的吻合程度及对审计需求的满足程度。两者的差异在于,狭义的审计质量就事论事,孤立地看待审计结论与被审计事项真实情况之间的关系。即使审计质量高,其结果也可能使得审计需求方不满意。广义的审计质量是把狭义审计质量与外在需求紧密联系,同时顾及对审计需求的满足程度。这种吻合程度及满足程度越高,审计质量就越高。

从审计质量的基本含义中我们可以清晰地看到,系统性是审计质量的一个内在特征,是一个关键因素。因此,我们必须从系统论的角度来认识与研究审计质量的控制问题。尤其是要认识与研究系统论的基本原理与审计活动系统性的相互联系。系统是由若干要素以一定结构形式联结构成的具有某种功能的有机整体,它不是各个部分的机械组合或简单相加,系统的整体功能是各要素在孤立状态下所没有的性质,系统中各要素不是孤立地存在,每个要素在系统中都处于一定的位置,起着特定的作用。

(二)我国政府审计质量的特征分析

DeAngelo(1981)将审计质量的内涵特征归纳为两个方面:"发现"和"报告"会计报表错弊。具体包括以下几个方面:①审计师是否能够发现会计报表存在的错弊(审计质量的技术性特征);②审计师是否能够报告已发现的会计报表错弊(审计质量的独立性特征)。由此,审计质量可以表述为:当会计报表存在错弊时,审计师发现并报告会计报表错弊的联合概率。该概率越大,审计质量越高,反之则越低。审计质量的两个内涵特征不是相互独立的,审计师独立性程度的高低可以影响其发现报表错弊的概率,而专业能力的强弱也可以影响其独立性程度。

1. *我国政府审计的行政属性*。我国实行的是行政型国家审计体制,审计机关是国家行政机关,法律赋予审计机关一些行政权限,这使得政府审计在性质、目的、手段等方面与社会审计具有重大差异。政府审计根据行政服从原则建立行政隶属关系,带有强制性,审计机关在审计中享有许多行政权,可以对违反法律法规的行为采取一些强制性措施,甚至可以给予处罚。而社会审计组织与委托人之间是按平等协商原则建立起来的有偿服务关系,双方地位平等,任何一方都不能享有超越他方的特权,不能将自己的意志强加给对方。

我国政府审计的行政属性集中体现在审计处理权上,这是一项纠正措施,具有矫正性和补偿性,目的是及时纠正违反规定的财政、财务收支行为,维护社会经济秩序和国家利益。

2. *我国政府审计质量的行政性特征*。我国政府审计所具有的行政属性,使得政府审计质量的内涵不仅包括"发现"和"报告"违规违法问题,而且还应包括"纠正"违规违法问题(审计质量的行政性特征)。也就是说,我国政府审计的审计质量除了技术性特征和独立性特征外,还应包括行政性特征。

政府审计质量的行政性特征包括:①对发现的违规违法问题进行准确的定性并做出正确的处理;②监督存在问题的单位解决问题。由此,政府审计质量可以表述为:当存在违规违法行为时,审计人员发现、报告违规违法行为,并予以纠正的联合概率。政府审计失败,不仅包括审计人员在审计中未严格遵守审计准则而导致本应发现的问题未被发现、已经发现的问题未予报告的情况,而且包括对发现的问题未能找准适用的法律法规而导致问题定性或处理失当而引起行政复议、对违规违法问题处理后被审计单位不予纠正而导致违规违法问题屡禁不止的情况。政府审计质量的行政性特征与技术性特征和独立性特征也不是相互独立的,独立性程度的高低可

以影响政府审计对问题的处理力度，审计人员理解和执行政策法规的水平也会影响问题处理的合理性。

二、构建国家审计质量的外部监督机制

1. 对国家审计质量实施外部监督的必要性。监督是国家审计最重要的职能，而国家审计人员本身也应受到监督，否则社会公众很难相信国家审计的质量能够长期维持在较高的水平。对国家审计机关监督的根本目的是维持并提高国家审计的质量，应有别于对一般政府部门的监督。因此，“谁来审计国家审计人员”的问题可以归结为国家审计质量的评价与监督问题。为了解决这一问题，我们必须建立一整套正式的、行之有效的国家审计质量评价与控制体系。在这一体系中，国家审计机关必须定期接受针对其审计质量的来自外部的评价与监督。

2. 美国国家审计质量控制的经验。为了取信于国会和社会公众，美国审计总署逐步建立并完善了科学、合理、严格的审计质量控制体系。这一质量控制体系主要包括：一是定期接受国会及其专门委员会对于其审计工作质量的评价与考核；二是接受国际知名会计师事务所对于其年度财务报告的审计；三是建立包括领导、人力资本、业务执行、监督、政策评价等要素在内的质量保证框架（Walker，2006）；四是邀请国际知名会计师事务所、友好国家最高国家审计机关组成的工作小组分别对其财务审计、绩效审计的质量进行同业互查等。

在上述质量控制措施中，尤其值得注意的是同业互查制度。同业互查制度是美国审计总署从美国注册会计师协会（AICPA）那里借鉴过来的。同业互查的本义是同行评价，对于审计专业人士而言，同业互查是由注册会计师对某个会计师事务所遵循其质量控制制度的情况进行评价，其目的是确定并报告被检查的会计师事务所是否按照质量控制的五项要素制定充分的政策和完善其程序，并在工作中遵照执行。一般人认为它仅是注册会计师行业的一项关键性自律措施。在美国，同业互查并不局限于注册会计师行业，作为一种评价方法，它有着悠久的历史，在联邦资金分配、科研项目评估、监管政策研究甚至法庭审判中都有着广泛的应用。

从同业互查的定义与作用来看，它是对国家审计机关的审计质量进行监督的较好形式。这是因为，同业互查可以比较顺利地解决国家审计机关审计质量监督中的专业胜任能力与独立性问题。能够对国家审计机关实施同业互查的主体包括其他国家或异地相同级别的审计机关、具有足够实力和声誉的会计师事务所等。从专业胜任能力来看，由于这些主体所从事的本来就是与国家审计机关相同或相近的工作，它们能够比较准确地评价其审计质量的高低，比较容易发现审计质量控制系统中的问题，并提出有价值的改进建议。从独立性来看，由于负责同业互查的主体与国家审计机关之间不存在行政上的隶属关系，也不存在审计与被审计的关系。所以，检查者与被检查者之间没有不可调和的利益冲突，其独立性能够得到保证。同业互查制度如今已成为美国审计总署质量控制制度的关键部分。

3. 国家审计质量外部监督的内容与重点。为国家审计人员制定严格的职业道德规范以及包括审计准则在内的业务规范，并采取措施保证这些规范和准则的执行，是维持并提高国家审计质量的根本措施。为了保证国家审计人员遵守职业道德规范、符合审计准则的要求，国家审计机关需要建立类似会计师事务所那样的质量控制制度，具体包括人员的招聘、考核与晋升、审计业务的组织与管理、审计工作的记录与监督、审计结果的复核与评价等。因此，对国家审计人员的监督和国家审计质量的评价与监督可从两个方面着手：一是国家审计人员对职业道德规范和审计准则的遵守情况；二是国家审计机关质量控制制度的建设及运行情况。国家审计人员在审计过程中是否遵守了职业道德规范和审计准则的要求，在很大程度上是难以直接观察的，只能求助于事后的调查。

因此，在国家审计质量的评价与监督方面，我们应从重视“结果”转向重视“过程”，也就是说应该重视评价国家审计机关质量控制制度的设计与运行。设计合理、运行有效的质量控制制度将为审计人员遵循职业道德规范和审计准则提供必要的激励与约束，使其既有动力又有压力去遵循职业规范的要求，从而为国家审计质量提供基本的保证。重视对审计机关质量控制制度的评审，并辅之以对审计结果的事后调查，将有可能使我们以较低的成本、较高的效率对国家审计质量作出相对而言更为准确的评价，而这正是美国等发达国家在国家审计质量评价与监督方面的现行做法。例如，美国审计总署就格外重视外部的同业互查在国家审计质量保证体系中的重要作用，而这种同业互查的重点就是审计机关质量控制制度的设计及执行情况。

4. 国家审计质量外部监督的主体选择。相对于民间审计而言，国家审计的质量可能更值得担忧，因为，公共资金、项目和政府部门的审计是由国家审计机关独家提供的，这种审计服务没有市场竞争来考验其质量的高低。国家审计机关也不像民间审计组织那样，面临来自多个政府机构的监管以及行业协会的自律。因此，国家审计机关在事实上处于无人“审计”的境况，这也是我们为什么格外关注国家审计质量及其监督问题的原因。如果我们要选择一个或若干个机构来监督、检查国家审计机关的审计质量，那么这些机构作为“再审计者”必须具备两个基本条件：第一，独立于接受检查的国家审计机关，以保证其意见的客观性和公正性；第二，必须具备审计及政府会计等方面的专业知识，以保证监督机构能够识别、判断国家审计中存在的问题及其症结。笔者认为，在考虑国家审计质量的监督主体时，美国审计总署的同业互查制度值得借鉴。随着我国民间审计行业的进一步发展，国家审计领域国际交流的加强，在我国国家审计机关中引入同业互查制度将同时具备必要性与可行性。

主要参考文献

1. 孙宝厚. 关于全面审计质量控制若干关键问题的思考. 审计研究，2008；2

2. 木乔.审计问责不能留死角.人民日报，2006-07-31

3. 叶枫. 监察部 财政部将对全国审计系统进行定期监察.21世纪经济报道，2006-10-10