完善审计业务会议审定制的几点建议

广西壮族自治区审计厅　**黄小忠**

【摘要】审计业务会议审定制与审计报告的质量控制密切相关。本文首先探讨了完善审计业务会议审定制的必要性，指出了现行制度存在的主要问题并分析了产生问题的原因，最后提出了完善审计业务会议审定制的一些建议。

【关键词】审计业务会议　审定　审计报告

一、审计业务会议审定制与审计报告的质量控制

从系统工程控制论的角度看，审计项目质量控制是一个体系，是由确定计划、审前调查、制定方案、发出通知、现场审计、调查取证、起草报告、征求意见、复核报告、审计决定、审计公告等一系列环节构成的系统工程。在该体系中，审计报告的质量控制最为关键，它是整个审计过程质量控制的核心。因为审计报告是审计工作情况和结果的综合反映，是审计成果的最终载体，是审计公告和后续审计的基础。其质量高低将直接关系审计目标的实现和审计成果的转化，直接影响审计人员的声誉和审计机关的形象。因此，我们必须重视和加强审计报告的质量控制，特别是重要项目的审计报告审定环节的质量控制。

就审计报告实行审计业务会议审定制而言，目前国内审计机关还没有引入外部监督机制，主要靠内部控制来解决。在德国，如果审计组与被审计单位出现意见分歧，则由审计机关的决策小组来决定分歧的内容是否写入审计报告。这说明审计业务会议审定制是实现审计报告质量控制的有效手段。进一步完善这一制度对健全我国审计项目质量控制体系具有重要意义。

1. 完善审计业务会议审定制是全面推进审计机关依法行政和依法审计的需要。2000 年 1 月颁布的《国家审计基本准则》(简称《基本准则》)首次规定了“重大事项的审计报告由审计业务会议审定”。2004 年 4 月实施的《审计机关审计项目质量控制办法(试行)》(简称《办法》)的相关条款作了进一步细化。2006 年 2 月修订后的《审计法》基本吸收了《办法》的相关成果。可见，完善审计业务会议审定制是全面推进审计机关依法行政和依法审计、提高审计机关的行政能力和强化审计层级监督的需要。

2. 完善审计业务会议审定制是建立健全审计业务决策机制的需要。对重大事项的审计报告进行集体审定，让大家切实地参与进来，充分表达决策意愿，为领导决策接上“动力源”、配置“监控器”，可促使其在做出审计处理处罚决定时更加谨慎。可见，完善审计业务会议审定制是建立健全审计业务决策机制的需要，符合科学民主决策的现代理念。

3. 完善审计业务会议审定制是审计机关加强廉政建设的需要。有利于净化社会风气和防止徇私舞弊现象的发生，增强审计拒腐防变的能力，有利于加强审计机关的廉政建设，也是推行审计公告制、与国际接轨的需要。

4. 完善审计业务会议审定制是防范审计诉讼风险的需要。

首先，从现场审计结束至提交审计报告(征求意见稿)的过程中，一方面由于审计事项是不同审计人员完成的，审计组组长对审计事项的综合就有可能产生遗漏甚至偏差；另一方面在汇报的过程中，由于受各种主客观因素的影响，审计机关的领导对审计事项的判断也有可能产生偏差，从而导致审计报告不能完全真实、客观地反映审计事项的实际情况。实行审计业务会议审定制后，由审计组集体进行判断可以弥补个人的不足，从而尽量避免或减少个人因审计判断偏误所带来的审计诉讼风险。

其次，从复核机构复核至出具审计报告的过程中，《办法》规定一般项目的审计报告由分管领导审定。笔者认为，作为一份对外公布的结论性文书，审计报告的相当部分内容会涉及对被审计单位违纪、违规问题的定性、处理、处罚以及改进经营管理的意见和建议。只有建立并完善审计业务会议审定制，才能有效避免处理、处罚上的随意性。

最后，需要说明的是，在集体讨论过程中对审计报告需要进行不断修正，这不是某种放弃或妥协，而是寻找一个最佳的意见结合点。审定程序的透明化以及执行中的公正、公平原则正是我们规避审计报告风险和最终提高审计报告质量的关键和基础。

二、现行审计业务会议审定制存在的主要问题及原因分析

从近年来审计机关开展的审计项目质量检查情况看，目前不少审计机关出具的审计报告质量不高，难以达到审计署领导提出的“依据明确、范围清晰、表述清楚、权责明确、定性准确、处理适度、评价得当、建议可行、行文规范、反映过程、符合方案”的要求。归根到底，就是没有严格执行审计业务会议审定制，没有切实把好最后的审定关。实际操作中的问题突出表现在以下两个方面：①审计组在现场审计结束后至征求被审计单位意见前，应向派出的审计机关提交审计组的审计报告，审计报告应当经审计组集体讨论并由审计组组长定稿。而现行普遍的做法是，征求意见稿由审计组组长一人或委托主

审负责撰写,审计组对审计报告的集体讨论往往被忽视,甚至没有经过集体讨论就送分管领导签发出去。②近年来,随着党政领导干部交流力度的加大,一些地方审计机关的主要领导人变动比较频繁,有的对审计复核工作不够重视,将复核机构提出的召开审计业务会议对审计报告进行审定的建议放在一边,导致审计复核制度和审计业务会议审定制形同虚设。

产生上述问题的原因是多方面的,归纳起来,主要有以下几点:

1.《基本准则》和《办法》没有规定审计业务会议的召开具体由谁提出。有人认为,应由复核机构在复核审计报告代拟稿时一并提出,但无法找到相关的规定。有人认为,应由分管领导提出,但也无法找到相关规定。

2.《办法》仅涉及职级审计业务会议的相关规定,包括分管领导召开的小型审计业务会议和主要负责人召开的审计业务会议。两者的本质是一致的,均属同一层面即审计机关层面(决策层面)的业务会议,因此《办法》中缺少有关审计组层面业务会议的硬性规定。

3.《基本准则》和《办法》没有明确一般项目和重要项目的划分标准和具体内容。到底哪些项目的审计报告要通过小型审计业务会议审定,哪些项目的审计报告要通过审计业务会议审定,实际中往往缺少可供参照的标准,从而难以判断。

4. 审计业务会议决定的性质不明确。《办法》仅规定"审计业务会议应当在充分讨论的基础上形成审计业务会议决定",而对"审计业务会议决定"到底是类似于行政公文的"会议纪要"还是类似于业务公文的"审计决定书",则没有做出说明。另外,也没有规定将其列示于项目档案中的哪一类文件材料。

5. 缺少外部监督机制。目前由谁来监督审计机关是不是依法办事、客观公正以及由谁来监督审计机关是不是客观公正地审定审计报告,已成为社会关注的焦点。召开审计业务会议对审计报告进行审定也只不过是审计的"自救行为",始终难以保证审计报告审定和披露的客观公正性。

三、进一步完善审计业务会议审定制的建议

1. 由审计署专门发文要求市级以上审计机关必须建立审计业务会议制度。建议审计署专门发文要求市级以上审计机关必须建立审计业务会议制度,并由复核机构负责检查会议决定的执行情况,以充分发挥复核机构的"防火墙"作用。

2. 构建以复核机构为中介的审计组层面和审计机关层面的双层业务会议模式。根据价值链理论,审计活动能够创造价值(出具审计报告)。在这条价值链上,复核机构处在价值链的中端,下端是审计组,上端是审计机关。基于复核机构的这种双向链式功能和"两个报告"的法定要求,再结合《办法》的相关条款,笔者设计出了双层业务会议模式(见右上表)。

3. 尽快出台《审计组组长任职资格办法》。建议审计署借鉴英、美等国对人员控制的做法,尽快出台《审计组组长任职资格办法》,并规定审计组组长应选择那些实践经验丰富、业务能力强、有责任感、沟通协调能力强的审计人员担任。同时,建议取消《办法》中关于审计组组长和所在部门负责人的划分,将所在部门负责人的权、责、利转移给审计组组长。

层 次	控制环节	召集人、参加人、审议事项与成果
最底层(审计组)	现场审计结束后至征求意见前	不管所审项目是一般项目还是重要项目,必须召开审计组业务会议。由审计组组长召集全体成员,重点审议以下方面:①审计方案确定的审计范围和重点的适当性;②审计方案确定的审计内容的完整性、适当性、步骤和方法的可操作性、审计目标的可实现性;③审计取证材料的真实性、合法性、相关性和充分性;④审计披露问题的真实性。并形成第一次审计组会议决定。
	征求意见后至代拟审计报告前	视被审计单位反馈意见与征求意见稿分歧大小而定。由审计组组长召集全体成员及所在部门负责人,必要时邀请复核人员或分管领导参加。重点审议存在较大分歧的问题,包括数据、定性、处理处罚、引用法规等。并形成第二次审计组会议决定。
中间层(复核机构)	根据项目重要性划分标准出具是否召开审计业务会议的复核意见。	
最高层(审计机关)	复核后至出具审计报告前	一般审计项目,分管领导召集《办法》第70条中提到的人员召开小型审计业务会议,重点审议以下方面:①审计方案确定的审计目标的恰当性;②主要事实是否清楚;③审计程序是否合规;④定性、处理、处罚和评价是否恰当。并形成小型审计业务会议决定。
		重要审计项目,分管领导提议,主要负责人召集《办法》第71条中提到的人员召开审计业务会议,重点审议以下方面:①主要事实是否清楚;②审计程序是否合规;③评价、定性、处理、处罚和移送是否恰当。并形成审计业务会议决定。

4. 进一步明确《办法》中一般项目与重要项目的划分标准和具体内容。由于《办法》中一般项目与重要项目的划分标准和具体内容不明,导致审计人员、复核人员或分管领导难以做出准确判断。为此,建议确定一般项目与重要项目的划分标准,或者取消《办法》中"一般"和"重要"的划分,借鉴美国的做法,将列入审计项目计划的常规性项目和交办的事项都作为重要事项。

5. 将《办法》修改为《审计机关审计项目质量控制准则》,并制定操作指南。为加强审计国际交流,进一步缩小同国际惯例的差距,建议将《办法》修改为《审计机关审计项目质量控制准则》,并制定相应的操作指南,进而为实现我国审计工作的规范化、科学化和国际化打下良好的基础。

6. 引入外部监督机制,对审计报告实行报备制和合议制。即对审计系统内部而言,凡重要事项的审计报告在正式对外披露前,下级审计机关必须报上一级审计机关备案,通过备案来加强层级监督;对审计系统外部而言,可考虑在县级以上立法部门设立审计报告审议委员会,负责审议重要事项的审计报告,经三分之二以上审计报告审议委员会成员同意后向审计机关下达审议决定,审计机关再据此进行正式的对外披露。○