内部绩效审计程序分析

叶笃鋆

(浙江平阳县审计局 浙江平阳 325400)

【摘要】本文结合国内外绩效审计经验,初步研究了内部绩效审计的程序。研究结果表明,完成内部绩效审计依次要经过选择绩效审计项目、编制项目审计计划、实施现场审计、编写绩效审计报告以及后续审计等五个阶段。

【关键词】内部审计 绩效审计 程序

从国内外开展绩效审计的经验来看,完成绩效审计要经过符合绩效审计特点的若干阶段,即审计程序。适当的绩效审计程序有助于审计目标的实现,能保证审计质量,体现法规要求和有效审计原则。基于以上考虑,笔者将绩效审计程序设置为选择绩效审计项目、编制项目审计计划、实施现场审计、编写绩效审计报告以及后续审计等五个阶段。

一、选择绩效审计项目

为了使绩效审计卓有成效,内部审计师一般选择绩效提高潜力大、并具有实施审计客观条件的项目进行审计,这样就能在较短的时间内,有重点地完成审计项目,及时改进经营管理的薄弱环节。因此,对绩效审计来说,选择项目是首要的一环。

1. 选择绩效审计项目的原则。

(1)效果性原则。即内部审计师应该选择预计是审计效果最好的项目。这些预计的审计效果包括:是否促进被审计单位提高资源使用的经济性、效率性和效果性;是否促进被审计单位更有效地进行计划、控制和管理等。目前,在经济转轨问题丛生的时期,为了更好地发挥审计绩效的作用,必须将审计重点集中于问题较多的领域。

(2)风险适中原则。内部审计师从事任何审计工作都存在风险,实施绩效审计也不例外。由于受各种条件的限制,内部审计师在对被审计单位的经济性、效率性和效果性进行检查和评价时,会存在评价不当、建议不切合实际等可能性。为了降低审计风险,内部审计师应该慎重选择审计项目,仔细研究并分析各种可能的风险因素,进行绩效审计风险管理切忌盲目求新、求大,以防范审计风险。

(3)估算审计成本原则。选择绩效审计项目是否恰当,以及何时开展,内部审计师都要合理估算其所需的审计成本,并根据现有的资源状况做出合理安排。这些资源主要包括财务资源、人力资源等。一般而言,合乎审计成本要求的,较容易被选中作为绩效审计项目。

2. 选择绩效审计项目的步骤。

(1)明确绩效审计目标。内部审计的角色应该是动态的,能不断改变以满足单位的需要。也就是说,内部审计师应对自身的目标有清晰的认识,而且只有明确了所要实现的目标,才能够根据自身的资源状况确定可以选择的绩效审计项目。

(2)收集备选绩效审计项目的信息。内部审计师在确定可供选择的绩效审计项目后,应该对有关审计环境有透彻的了解,并着手收集与项目有关的信息。这些信息包括被审计单位的经营目标、生产流程、组织要素和执行的主要控制制度;被审计单位的预算、财务、经营报告和外部审计报告;资本、人力、期货等市场发布的信息,政府颁布的规章、条令;贸易出版物、学术研究报告、报刊杂志等。

(3)建立绩效审计项目库。内部审计师要根据收集的相关信息,对每个备选项目按照一定的标准进行排序。备选项目排序可采用打分的方法。所谓打分就是对影响项目选择的若干因素,按照一定的标准予以量化,并加权计算总分的过程。内部审计师应事先确定各因素相关细目的分值范围,编制清晰明了的打分表格,分发给相关部门和单位打分。根据收回的有效打分表格,计算各因素相关细目的平均分。然后根据得分高低确定项目审计的先后次序,并将其列入绩效审计项目库,标明审计目标、范围重点、计划工作量和计划实施时间等。该项目库应该在每年的年末修订一次,并从中标明下年度准备实施的审计项目。

二、编制项目审计计划

审计计划是指内部审计师为完成审计业务,达到预期的审计目的,对一段时期的审计工作任务或具体审计项目做出的事先规划。编制一份科学、操作性强的绩效审计计划,将能有效地指导现场审计师开展工作,大大提高工作效率。

1. 进行审前调查。开展审前调查,目的在于对被审计单位全面、彻底地了解,以便为编制项目审计计划和审计方案做准备。内部审计师应主要通过审阅、访谈、调查等方法来了解被审计单位的经营活动情况、内部控制的设计及运行情况、财务会计资料、重要的合同及会议记录情况等。

2. 确定审计目标。为每次审计确立明确的审计目标,是审计计划最为重要的方面。据研究表明,我国已经开展的绩效审计项目,大多在审计报告中没有明确阐述该次审计的目标是什么,这造成了审计过于宽泛、未抓住重点,而且在审计实施的过程中容易发生偏离,审计证据的收集、审计效率和审计效

果都大受影响。因此,一个好的绩效审计项目需要确定恰当的审计目标,确定合理的审计范围和重点,从而最有效地利用有限的审计资源,实现绩效审计成果最大化。

3. 确定审计评价标准。绩效审计标准是评价被审计单位绩效状况的判断尺度,确定绩效审计的评价标准是绩效审计的关键问题。一般说来,绩效审计评价标准的来源,一是强制性的标准,如有关法律法规、经过批准的预算绩效指标以及国家、行业或地区性的正式标准等;二是非强制性的标准,如专业机构研究或制定的专业标准、被审计单位自行制定的预算、计划、目标、定额、技术指标、产出能力等标准以及内部审计部门自行制定的标准等。应该强调的是,绩效审计评价标准的确定,最好经过审计方与被审计方双方的认可,因为如果被审计单位对于审计的评价标准存在异议,不仅被审计单位不能接受审计得出的结论,而且提出的审计建议更是得不到落实,这样绩效审计就失去了意义。

4. 编制审计计划。在完成前期准备工作后,内部审计师应认真地编制审计计划,并报内部审计部门负责人批准实施。一般来说,审计计划包括项目审计计划和审计方案两个层次。项目审计计划是对具体审计项目实施的全过程所做的综合安排,它涉及的内容是全局性的,并非直接对某一项具体审计目标或具体审计程序进行规划。而审计方案则是对具体审计项目的审计目标、审计程序及其时间安排进行详细规划与说明。审计方案应具有可操作性和实用性,因为审计方案的第二个重要目标是要指导审计新人以及有经验的审计人员。

三、实施现场审计

内部审计师编制的审计计划经批准后,应按审计计划规定的时间实施现场审计。内部审计师实施现场审计的关键是收集绩效审计证据。

1. 搜集证据。内部审计师搜集审计证据的方式和证据来源主要包括:①由内部审计师直接搜集的审计证据。如内部审计师编制的分析资料、访谈笔录、调查问卷、观察取得的与被审计单位有关的录音、照片、录像带、光盘等资料。②由被审计单位提供的审计证据。如有关会计凭证、账簿、报表反映的经营和收益等数据,与审计项目有关的计划、报告、决议、措施、办法、制度、规定、批复等文件,采用某种信息管理系统采集与生成的有关的数据信息等。③由第三方提供的审计证据。如与审计有关的法规、政策性文件、实施细则、操作手册、行业背景资料、授权书,媒体上公开发表的预算表、财务收支数据、经营目标、经济绩效数据,以及来自公共文献、图书、调查研究报告的信息等。由第三方提供的上述资料,未经内部审计师证实,一般不能直接用来支持审计结论。

2. 鉴定证据。绩效审计证据的质量,直接影响审计结果、结论和建议的质量。因此,内部审计师应对每项审计证据从充分性、相关性和可靠性等方面进行分析和鉴定。

3. 整理归纳证据。审计证据的整理归纳就是内部审计师将搜集的大量的零散的信息和数据进行简化、整理归纳,使其转换成审计结论的过程。内部审计师通过审计证据的整理归纳,就可以去伪存真、去粗取精,按照逻辑性将它们组合起来,转换成逻辑严密、客观完整、有说服力的结论,从而增强审计报告的可读性。一般情况下,内部审计师总是一边搜集证据,一边进行证据的整理归纳。在整理阶段,内部审计师重点要对审计证据的整体充分性和整体证明力进行归纳分析。

四、编写绩效审计报告

报告绩效审计结果,是内部绩效审计程序中最为重要的阶段。高质量的绩效审计报告,所提出的见解能引起管理部门的注意,并能为管理部门采取行动提供依据。

1. 绩效审计报告的框架结构。按照国际惯例,绩效审计报告一般包括摘要、正文和附录三部分。摘要是对绩效审计报告主要内容的摘编,以方便报告使用者阅读。正文应该包括引言段、范围段、意见段、问题段、建议段等。附录主要包括被审计单位对绩效审计报告的评论或意见等。

2. 绩效审计报告的编写。为了提高绩效审计报告的质量,内部审计师应该强化报告编写过程的质量控制。根据实践经验,一个完整的绩效审计报告编写过程应该包括:整理、分析和复核审计工作底稿;评价审计结果;与被审计单位管理层沟通;获取被审计单位管理层声明书;审计工作小结;编制审计报告征求意见稿并征求被审计单位管理层意见;内部审计部门负责人复核审计报告;向被审计单位的适当管理层或上级管理层以及审计委员会呈报绩效审计报告;根据规定公布绩效审计报告。

3. 编写绩效审计报告的要求。编写绩效审计报告的目的是向报告使用者提供信息,而不是为了阅读欣赏,因此内部审计师无需具有写作天才。但审计报告的编写却是一项严格而又细致的工作,编写者不能凭主观意志随意发挥。内部审计师编写的绩效审计报告,应符合客观公正、证据充分、准确及时、重点突出、要素齐全、结构合理,表述准确、用词规范等要求。

五、后续审计

内部审计师出具绩效审计报告后,还要安排后续审计,以确保被审计单位确实根据审计报告采取了有效措施。为了取得理想的效果,单位的高级管理层必须建立相应制度,要求被审计单位定期对绩效审计报告写出书面答复,并清楚地叙述所采取的纠正措施。内部审计部门也应为负责后续审计建立制度,在规定期限内或与被审计单位约定期限内执行后续审计,这样可促使审计报告处于未了状态,直到被审计单位采取纠正不足之处的适当行动,让内部审计师感到满意为止。内部审计师在执行后续审计时,应编制后续审计方案,并在实施必要的程序后,向被审计单位的适当管理层出具后续审计报告。

由于绩效审计的复杂性,决定了绩效审计程序的多样性,因此统一、固定的绩效审计程序是不存在的。在审计实践中,内部审计师应针对不同的绩效审计目的和具体要求,选择适当的审计程序,对被审计单位的绩效做出科学、准确和客观的评价,为单位增值服务。

主要参考文献

1. 彭华彰.政府效益审计论.北京:中国审计出版社,2006

2. 罗伯特·莫勒尔.布林克现代内部审计学.北京:中国时代经济出版社,2006