



审计项目质量控制的可行性措施

广东经济管理学院 邵世凤

【摘要】 本文认为,探求国家审计项目质量控制的可行性措施,应该从系统控制论的基本要求出发,以质量控制更新审计理念,以质量控制改进审计管理,以质量控制规范审计行为,以质量控制提高审计水平。

【关键词】 审计 质量 控制措施

审计质量是指审计工作的优劣程度,即审计结果达到审计目的的有效程度。从审计项目质量控制的角度来看,必须明确三点:第一,审计项目质量控制是一个过程,包括计划——实施——报告——复核——公告等几个环节。第二,审计项目质量控制是一个体系,包括审计人员、审计组(审计项目工作组之简称,下同)业务部门、审计复核部门和决策机构在内的相关机构和人员。第三,审计项目质量控制的核心是分清责任,明确审计全过程和各个层次人员的质量责任。因此,可以把审计项目质量控制概括为:以责任为核心,按照审计作业程序,规范各个环节的作业标准和方法,分层次实施审核、监督和责任追究,从而构建审计质量控制系统。

一、建立审计项目负责制,实施全过程审计质量控制

审计项目确定后,审计机构应成立审计组。审计组是实施审计项目的基本单位。一个审计项目由一个或若干个审计组负责实施,审计方案最终由审计组执行和落实。因此,审计组对审计项目的质量控制起着最直接的基础作用。对每一个审计项目都要确定审计项目负责人,明确审计组及审计项目负责人的质量控制责任。在以往的审计中,审计组长一般由审计机构领导或业务部门负责人担任,其具体工作一般由“主审”承担。审计机构领导或业务部门负责人一人身兼“两职”甚至“三职”,既当“运动员”,又当“教练员”,甚至还当“裁判员”,严重混淆了各自的质量控制责任,造成质量控制责任不清楚,质量控制责任的追究对象不明确。

另外,审计机构领导和业务部门负责人都是行政领导,他们有大量的全局性工作要处理,不可能经常固定在一个审计组工作,由他们担任审计组长,往往是挂个虚名,他们很难实施日常的质量控制程序和履行日常的质量控制职责,这样做必然会削弱或弱化质量控制工作。建立审计项目负责制,就是要明确划分审计机构领导、业务部门负责人、审计项目负责人、审计人员各自的质量控制责任。因此,应选择有丰富工作经验、有控制时间与工作能力、对其他审计人员有指导能力、与客户有较强的沟通能力的审计人员担任项目负责人。同时,根据《审计机关审计项目质量控制办法(试行)》的要求,应制订审计方案、收集审计证据、编制审计工作底稿和建立对外公布审计报告、整理审计档案等制度,确保各环节的工作目标和质量,实现审计项目全过程审计质量控制。

二、推行审计业务督导制,防范并化解审计风险

审计组在现场审计实施阶段,主要根据审计计划确定的目标、范围、步骤、方法,进行取证、评价,借以形成审计结论,这是实现审计目标的中间过程,也是审计全过程的中心环节,是审计质量控制的关键部分。在审计实施现场,重要性水平的确定、符合性测试后风险水平的确定、必要的实质性测试程序和审计方法的确定、对重大问题的审计取证和定性等都会影响审计结果。为合理保证既定审计目标的实现,有必要建立审计业务督导制度,通过督导来保证审计师严格遵循执业标准,尽量降低审计风险。督导由项目负责人对其他审计人员的督导和审计机构负责人对审计项目的督导两部分组成。项目负责人主要对现场审计进行督导,目的是帮助审计人员了解审计目标,督促审计人员执行审计方案,指导审计人员实施必要的审计程序、确定重要性水平和风险水平,为取得充分、适当的审计证据提出可行的审计措施。审计机构负责人的督导主要解决审计过程中遇到的重大会计问题和审计问题或实施重要审计程序,指导审计项目负责人正确处理审计过程中遇到的政策性问题的。

三、严格审计质量责任追究制度,增强审计人员质量意识和责任意识

制定奖罚分明、责任到人的责任追究制度,是有效执行审计质量控制体系的保证。审计质量责任追究制度的建设主要应做好以下几方面工作:

1.完善审计质量评价制度。审计质量责任追究的前提是对审计质量责任进行评估确认,以此为依据,对涉及质量问题的各级责任人所应负的审计质量责任进行追究。因此,审计质量责任评估确认的过程也是确认审计人员承担责任或解脱责任的过程。审计评价包括对审计项目的评价和对审计人员的评价。对整个审计项目的评价主要包括审计方案的执行情况、审计目标的完成情况、审计工作小组的整体情况、与被审计单位的沟通情况、审计证据的质量情况、预期的审计发现情况等。对审计人员的评价主要包括专业胜任能力、工作效率等,审计评价结束后写出书面的评价报告并归档。通过审计评价可以促进审计工作质量的提高,总结值得以后审计工作借鉴的经验教训,并以此考核审计人员业绩。

2.建立审计工作底稿和审计报告分级复核制。从审计工

作底稿编制到审计报告的形成,要通过一定的程序、经过多层次的复核,这样可以消除或减少人为的审计误差,从而提高审计质量。审计工作底稿的复核包括三个层次:①在审计现场由项目负责人对审计工作底稿进行复核;②项目负责人复核后,提交给独立于审计项目的复核人员进行复核;③复核人员复核签署意见后,提交给审计机构负责人复核。审计报告的复核程序大体如下:审计组在现场审计结束后起草审计报告初稿,审计组对初稿讨论定稿后连同审计工作底稿提交给审计机构负责人审核,然后形成审计报告征求意见稿,以审计机构名义征求被审计单位意见,征求意见后审计机构修改和完善审计报告,再提交主管审计机构领导审核,定稿后提交审计委员会批复。所有审计项目从立项到形成报告、决定都须经审计委员会批复,未经审计委员会批复的审计项目一律不准发出审计意见书和审计决定书。建立分级复核制度,加强对审计业务的监督,明确审计项目负责人、复核人员、审计机构负责人的责任,对加强审计质量控制、提高审计质量起到了保障作用。

3.建立日常监督与事后检查相结合的审计质量责任监督检查制度。审计质量责任追究制度是一种事后监督机制,是出现问题后的一种补救措施和对责任人的一种警示。建立追究制度的目的并不是单纯为了追究责任,其最终目的是为了切实提高审计质量。因此,严格的日常监督和定期的事后检查制度是变事后处罚为事前、事中的防范与化解审计风险的主要措施,它使审计质量控制系统更加有效地运行。在这方面,我们可以借鉴国外审计的有效做法:一方面,加强内部质量控制机制,对审计项目的各个质量控制环节都进行监督,强化过程控制,把事后责任评估的工作前移,为以后明确责任奠定基础;另一方面,要定期开展事后审计质量检查工作,如采取内部检查、同业互查、问卷调查等多种质量检查方式,这样,能及早发现质量问题,防患于未然。

4.加强审计项目基础工作的规范化。审计署日前发布的一系列审计准则和质量控制办法,都是规范审计项目基础工作的重要措施。在这些规定中有一些要求与审计人员过去习惯的做法有所不同,如审计前要制订详细的审计方案,审计过程中审计人员要逐日记录审计日记,审计报告要经过审计业务会议审定等。对此,审计人员不应有“部分审计程序过于烦琐,增加了审计人员的负担”等方面的片面认识。因为,如果这些环节的工作不规范,就无法明确各级审计人员在相应环节上的质量责任。只有严格规范审计基础工作,审计质量责任追究制度才能真正有效地施行。

5.切实发挥审计质量检查委员会的作用。审计质量检查委员会是审计项目质量检查、评估和责任追究方面的最高权力机构,它的人员组成一定要多元化,真正体现公正、权威。审计质量检查委员会的组成除了有各部门的领导,最好还要有外部的审计专家。同时应明确审计质量检查委员会检查和评估审计项目质量、考核和奖励优秀审计项目及追究质量责任的职责,使它切实起到制约作用。

6.严格审计业务会议制度。为了保证审计报告质量,防范审计风险,审计署在《审计机关审计项目质量控制办法(试行)》中提出了建立分层次的审计业务会议制度的要求,原则

规定审计报告由审计业务会议审定,一般审计项目的审计报告由审计机关分管领导召开小型审计业务会议讨论审定。参加会议的人员包括审计机关分管领导、审计组所在部门负责人、法制工作机构负责人、审计组组长和其他有关人员。重要审计项目的审计报告由审计机关分管领导提议,经审计机关主要负责人或其指定的其他负责人同意后,召开审计业务会议讨论审定。参加会议的人员包括审计机关负责人、审计组所在部门负责人、法制工作机构负责人、审计组组长、有关专家和其他有关人员。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。

7.建立以审计项目质量为考核指标的导向制度。贯彻执行《审计机关审计项目质量控制办法(试行)》,必须进一步完善现行的审计成果评价方法,构建科学的审计成果评价体系。现行的评判审计项目优劣的决定因素是审计结果产生的影响,包括审计中查处大案、要案的情况和审计信息采用情况。这一评价方法存有弊端:一是造成审计人员在审计过程中重个案查处,轻总体评价。二是不利于先进审计方法的推广,加大了审计风险。现代制度审计采用先进的计算机审计技术和抽样审计方法,对防范被审计对象存在重大错弊而审计未能发现产生的审计风险起到了很好的作用。而现行的审计成果评价方法只考核审计人员已发现问题的查处情况及其产生的影响。三是不利于先进审计技术的推广和使用,增加了审计成本。计算机辅助审计等先进审计技术的主要功能之一是提高审计效率、降低审计成本,而现行的审计成果评价方法对审计成本未做任何考核。因此,控制审计项目质量必须构建科学的审计成果评价体系。

8.强化审计风险意识。审计风险是审计人员在审计过程中采用了不恰当的审计程序和方法或者错误地估计和判断了审计事项,做出了与事实不相符合的审计结论,进而受到有关利害关系人或潜在的利害关系人的指控,乃至承担法律责任的可能性。与社会审计相比,国家审计在性质、目的、审计范围、权力以及职责等方面存在很多不同,它是一种独立的经济监督活动,其根本目的是依照法定程序,根据国家有关法律法规的规定,对被审计单位的财政、财务收支及其经济活动进行检查和监督,并做出客观、公正的评价,在此基础上对违法违纪行为做出相应处理、处罚,对触犯刑法的还要移交司法机关处理,以维护社会主义市场经济秩序。国家审计也有风险,与社会审计相比,国家审计的风险更大。因为,社会审计涉及的多是局部的、微观的业务,而国家审计涉及的多是政策性强、宏观性强的业务,审计出现重大差错时所造成的损失会更大。

四、有效利用审计成果,扩大审计成果的影响

在审计实践中,有些审计项目声势很大,但效果平平,除了计划不当和工作不深入外,一个重要的原因就是取得的审计成果分析和利用不够,体现不出审计成果的价值。因此,应重视审计成果的利用,主要应抓好三个环节:

1.提高审计成果的质量和水平。综合分析是指在查实问题后对其进行定性、定量分析,看提出的问题是否符合客观情况,是否抓住了事物的本质,是否从体制、机制上和制定、修改、完善法规的高度上来提出预防问题发生和解决问题的

办法的。如果只揭露问题,不分析并提出解决办法,就不会有审计的更高层次目标。提高综合分析水平,应抓住三个要点:一是要抓住问题的本质。审计人员在审计中接触的多是数据,不能就数据论数据,要从大量的数据资料中归纳出规律性的东西,不能被表面现象迷惑,要通过现象看本质,对其去粗取精、去伪存真,揭示出问题最核心、最本质的东西。二是要强化分析研究的综合性。一篇分析材料能否引起有关方面的重视并发挥作用,重要的是看其反映问题的典型性和启发性。如2003年,审计署几个特派办在联合对中国工商银行的审计中,发现了银行现金管理存在较大的漏洞,审计署金融司对此类问题进行了综合归纳,将这个问题与职务犯罪、洗钱等问题联系起来,其编制的动态反映材料引起了国务院领导的高度重视,央行还为此专门下发了加强商业银行现金管理规定的文件。三是提高解决问题的水平。审计揭露和反映问题的最终目的是为了促进整改,促使被审计单位标本兼治,完善制度和法规,既堵塞漏洞,又防患于未然。因此,一篇高质量的审计报告应该提出有见地的意见和建议,在提出的审计建议中,不能简单地就事论事,要举一反三,使之既有针对性,又有启发性。

2. 扩大审计成果的影响。过去,审计报告、审计信息一般只对上级报送,审计成果的利用率不高。其结果是:一方面,大量的审计信息和成果被闲置,得不到有效利用;另一方面,需要掌握审计情况的部门又得不到这些信息,形成重复检查和浪费。要抓好审计成果的利用,必须从以下几个方面下工夫:一是做好审计成果的上报工作,重点是提高审计报告的质量。根据审计署对审计报告的要求,将审计报告由原来审计机关的内部文件重新定位为审计结果的最终载体,并相应取消了审计意见书,使审计报告在体现审计成果方面的作用越来越大。二是向其他管理部门、监督部门通报审计成果,如向财政部、国家税务总局、发改委、人民银行、银监会、证监会等部门通报审计成果,实现监督管理主体之间的信息共享。这样做:一方面,可以有效避免重复检查,可以减轻受查单位的负担;另一方面,由于各监管部门均具有制定法规的职能,因而他们可根据审计信息,修改并完善有关法规,从而更好地利用审计成果,促进经济管理规范化。三是加大对审计成果的宣传力度。向社会公布审计成果,大力引入社会监督和舆论监督,是扩大审计影响、提高审计成果利用水平的有效途径。如审计署武汉特派办查处湖北某地在防洪抗洪资金上做假的案件,一个突出特点就是审计成果被新闻媒体特别是中央电视台《新闻联播》、《焦点访谈》等主流媒体广泛报道,充分发挥了舆论监督的作用,引起了全国上下的广泛关注,有力地促进了该案的迅速查办。

3. 发挥审计成果的作用。审计工作的最终目的是要促进规范、正本清源。提高审计质量,不仅在于审计查出了什么问题、提出了什么建议,还在于这些问题是不是得到了整改、建议是否客观、可行。也就是说审计成果有没有转化为“生产力”。要发挥审计成果的作用,应关注三个方面:一是关注审计结论落实情况。为了确实发挥审计的监督作用,要坚持审计结论跟踪检查,实行审计结论落实反馈制度和审计回访制度,督促审计结论落实,确保查出的问题得到整改和提出的

合理化建议得到采纳。二是关注移交案件的查办情况。近几年,我国各级审计机关向纪检、司法机关移交了大量案件,据了解,很多案件由于种种原因被搁置下来,没有得到查处。因此,审计不能仅仅止步于案件移交,要督促案件查办落实,必要时还要派出人员协助纪检、司法机关查办。同时,要重点揭露地方保护或司法腐败问题。三是关注制度法规的修改完善情况。审计从体制、机制上提出解决问题的建议,促进制度法规的修改完善,比查处几个大案要案意义更为深远。由此,审计工作者应根据审计环境的变化,适时发现审计体制、机制上存在的制约审计发展特别是经济发展的相关问题,并提出修改、完善的具体建议。

五、推广审计方法,提高审计效率和质量

审计的经验、方法对提高审计效率和质量有着重要的作用。在审计实践中,许多审计人员在查处大案要案、加强综合分析等方面摸索出了许多行之有效的经验和方法,但没有进行归纳总结,没有上升到理性认识。另外,由于审计机关之间、审计机关内部人员之间缺乏交流,先进的方法没能得到及时推广。如查办大案要案,我们经常听到这个单位那个人又查出了什么大案,但到底是怎么查的,有什么技巧和方法,却鲜为人知。如果我们把这些比较成熟的审计方法进行系统地归纳和总结,那么对审计实践是很有益的。因此,应采取各种方式,加强审计方法的归纳、总结和交流,使之在审计实践中得到普遍推广,使一人的或一个组织的先进审计技术或方法变成大家共同的财富,使单个的成功经验变成集体的巨大力量,切实提高审计质量和效率。

六、加强审计成本管理,严格控制审计成本。

审计监督必然发生成本,也有一个成本管理的问题。加强审计成本管理,应把握好两个环节:一是审计立项要有成本效益观。按照经济学的理论,如果一个项目的投入远大于它的产出,那么这个项目就是不经济的,是不值得去做的。审计也是如此,在制订审计计划时应该充分考虑项目安排是否合理,是否符合成本效益原则。二是审计实施要有成本效益观。核心是要明确目标,抓住重点。审计对象的情况往往比较复杂,仅凭一次审计就把全部问题都查出来几乎是不可能的。要在制订好审计方案的基础上,抓住主攻方向实施突破,切忌面面俱到。此外,还应关注审计人力成本。在审计资源的使用上,要避免两种倾向,一种是审计力量投入过多,出现窝工,造成审计资源的浪费;另一种是审计力量投入不足,该查出的重大问题查不出来,审计起不到应有的监督作用,这实际上也是一种审计资源的浪费。

主要参考文献

- ①王英姿.注册会计师审计质量评价与控制研究.上海:上海财经大学出版社,2002
- ②詹善林.浅谈审计质量控制.中国审计报,2005-03-22
- ③吴秋生.提高审计实施方案编制质量的若干建议.审计研究,2005;1
- ④柳絮.应加强审计全过程的质量管理.中国注册会计师,2003;7
- ⑤2004审计机关审计项目质量控制办法实施手册.长春:银声音像出版社,2004