试析后续审计

浙江东方学院　李吉来

【摘要】后续审计是内部审计必要的审计步骤,是检验和巩固内部审计成果的重要措施,是实施审计项目程序不可缺少的一环。本文在分析后续审计不够健全原因的基础上,提出了增强领导层对内部审计的认识,加强内部审计人员职业道德教育和提高内部审计人员业务素质等建议。

【关键词】后续审计　问题　原因　改进　建议

后续审计是检验和巩固内部审计成果的重要措施，是实施审计项目程序不可缺少的一环。一些现代企业制度比较规范的公司,其内部审计制度比较健全,后续审计工作也比较正常。但目前,不少企事业单位对它还缺乏应有的认识,在实践中存在的问题也不少。为了更好地开展后续审计工作,笔者就有关问题作些探讨。

一、什么是后续审计

后续审计是内部审计项目的一个重要审计步骤。国际内部审计师协会于2003年修订出版的《内部审计实务标准》(以下简称《标准》)指出,内部审计师所进行的后续审计是指他们用以确认管理层针对报告中的审计发现和建议(包括外部审计师和其他人员的审计发现和建议)所采取的行动是否充分、有效和及时的工作过程。

后续审计是内部审计必要的审计步骤,它是在审计人员发送审计报告以后,由内部审计人员进行的一项审计工作。它的作用主要是确认被审计单位对审计报告中提出的问题和建议是否进行了整改及其效果如何。

后续审计始于被审计单位对审计报告中的审计发现和建议做出的书面回答。在后续审计过程中,如果被审计单位已经采取了有关纠正措施并正在达到期望的结果,则后续审计工作程序可以结束;如果被审计单位未能采取纠正措施或声明无意采取任何纠正措施,在这种情况下,后续审计人员则应当确认高级管理层或董事会已经承担了对所报告的审计发现不采取纠正措施而产生的风险。后续审计工作的重点应是由于控制目标未能实现而产生的风险,因此,控制目标的实现和风险的再评估是后续审计的重要内容。

二、后续审计的现状

目前,正常开展后续审计的单位还不多,不少单位内部审计的后续审计工作尚不健全,其原因主要是:

1.单位主要领导对内部审计工作的性质与重要性认识不足。大凡内部审计工作薄弱的单位,其内部审计的后续审计工作也很不正常。这种情况在民营企业尤其突出。一些民营企业的老总一般是从私营老板一步一步走过来的,他们虽有丰富的实践经验,但缺乏管理现代企业的知识。在企业规模较小时,民营企业人、财、物大权全由老板一人独揽,他们认为没有必要建立内部审计制度来监督约束自己。在企业成长起来后,面对激烈的市场竞争,他们感到有点力不从心,但又不知如何下手,在他们的心目中,审计就是检查账目,只要把账查完,审计工作就结束了。在这样的单位里,审计工作粗糙,谈不上后续审计,因此,对审计工作中发现的问题不追究,对审计建议的改进意见不落实,个别领导在收到审计报告以后,由于工作繁忙,仅把审计报告粗略地看一遍,对报告中提出的问题也不注意,至于落实更不可能。

2.内部审计人员素质偏低。由于我国审计专业教育起步较晚,审计人才十分缺乏,现在企业中的大部分审计人员都是由财务会计人员改行而来,有的是刚从学校毕业的学生。他们缺乏内部审计工作的实践经验，个别人员甚至连审计报告也写不好。尽管有一部分人具有注册会计师资格,但是注册会计师审计与内部审计毕竟有较大的差别。一些单位的主要领导缺乏对内部审计工作的认识,不懂也不重视内部审计,以为只要有点会计知识的人就可以进行内部审计工作;给内部审计人员的待遇也很低,使得内部审计人员的工作积极性不高,内部审计人员和队伍极不稳定,不少人想离开内部审计岗位。在实际工作中,有些单位虽已意识到后续审计的重要性,要求审计人员检查审计报告中提出的纠正措施落实情况，然而由于审计人员业务素质偏低，审计人员在后续审计工作中也只是就事论事，并没有把后续审计工作提高到降低企业风险的高度来认识,以致后续审计质量难以达到应有的要求。

3.利用注册会计师审计的方法和程序进行内部审计不够妥当。由于注册会计师的工作在社会上的影响较大,于是有些审计人员便把注册会计师审计的方法运用于内部审计。虽然注册会计师审计的方法与程序大部分可用于内部审计,但两者绝不是一回事。注册会计师审计是指注册会计师依法接受委托，对被审计单位的会计报表及其相关资料进行独立审查并发表意见。注册会计师一般不进行后续审计,除非委托人另有委托。注册会计师对于在审计中发现的被审计单位在管理上存在的重大问题,一般以管理建议书的形式提出。管理建议书既不是审计的委托事项,也不是承接会计咨询业务的报告,而是对被审计单位提供的一种服务。注册会计师在管理建议书中所提出的问题及改进建议不具有鉴证性和强制性，对于这些

建议,被审计单位可以采纳,也可以不采纳。在管理建议书发出以后,注册会计师一般不再对这些建议是否被采纳再次过问。而内部审计则不同,内部审计师发现组织存在风险、威胁、不确定性、非法活动、管理不善或其他不道德行为的信息时应向高层权力机构报告审计工作的结果,不仅在审计工作结束时要出具最终审计报告,而且在审计过程中还可以根据情况出具中期审计报告,在最终报告中应包括重要的审计意见。所谓重要的审计意见是指对组织不利的情况(包括:违章、违法、差错、效能差、浪费、低效、利益冲突和控制系统的薄弱环节等)提出整改措施建议。后续审计是内部审计工作中必须施行的审计步骤。一个审计项目如果缺乏后续审计,那么该项目的审计工作就没有完结。因此,完全照抄注册会计师审计的方法和程序进行内部审计是不适宜的。

4.各企业的内部审计部门之间缺乏必要的技术交流,也是后续审计不健全的一个原因。内部审计部门处于企业的管理层位置,对本企业各方面的情况比较了解。由于每个企业都有自己的商业秘密,都担心外泄,企业最高管理层为了保护自己的利益,避免商业秘密外泄,总是不让自己的员工包括内部审计人员与其他企业特别是与自己竞争的对手进行交流。一方面是为了防止商业秘密外泄,另一方面也是为了防止其他企业把自己的人才挖走。由于缺乏与外界的交流,内部审计人员的审计水平也很难得到提高。

三、加强后续审计的建议

1.提高企业主要领导者对内部审计工作的认识。有些人尤其是一些领导者认为内部审计是管自己的"婆婆"。也有的人认为审计就是查一查账目而已,自己企业的账目一清二楚无需检查。这些都是对内部审计性质不了解而产生的误解。《标准》的引言部分对内部审计做了严格的界定:内部审计是一种独立、客观的保证工作与咨询活动,它的目的是为机构增加价值并提高机构的运作效率。它采取系统化、规范化的方法来对风险管理、控制及治理程序进行评价,以提高它们的效率,从而帮助实现机构目标。《标准》还指出,内部审计活动评价并帮助改进机构的风险管理、控制和治理体系。内部审计人员在审计过程中主要是检查账目,同时要检查企业的管理控制等工作,如环境保护、内部控制、增收节支等,目的是通过这些检查,发现企业存在的问题,提出解决问题的审计建议,使企业避免可能发生的风险和损失,从而提高企业机构的运作效率,增加企业的价值,帮助企业实现既定的目标。从上面的定义和对审计人员解决问题的规定中可以看出,内部审计不是企业的"婆婆",也不是管企业领导的"婆婆"。内部审计机构并不向企业外部报告工作,而是为企业增加价值,是提高企业运作效率的好帮手。

2.制定内部审计章程,确保对后续审计的授权。内部审计机构的章程是确定内部审计机构的宗旨、权力和职责的书面文件,有如内部审计的《基本法》。《标准》规定,内部审计活动的宗旨、权力和职责应在章程中给予明确的界定,这样的界定应与《标准》保持一致,并须经董事会批准。宗旨、权力和职责是内部审计工作的目的和为达到目的、履行职责所需要的权利、条件及其责任。章程一经批准便形成管理当局与内部审计机构双方的协议。内部审计机构可以根据章程的授权独立地开展审计工作。将后续审计工作写入内部审计章程,从而在制度上保障后续审计步骤的顺利进行,以及进行后续审计工作所必需的权力和应满足的条件。

3.加强内部审计人员职业道德教育。国际注册内部审计师协会制定的内部审计师协会职业道德规范,要求内部审计师做到正直、客观、保密和胜任。这些职业道德规范既适用于提供内部审计服务的个人,也适用于提供内部审计服务的团体。其中个人具体包括内部审计师协会的会员、国际注册内部审计师(CIA)及其考生和按《标准》提供内部审计服务的审计人员。国际内部审计师协会理事会在1999年6月通过的道德准则中指出,道德准则对于内部审计职业来说是必要的,因为它是建立信任的基础。这种基础为评价和改进风险管理、控制和治理过程,帮助组织实现其目标提供了保证。职业道德标准包括诚实、客观、保密和胜任四条原则。内部审计师应当严格执行国际注册内部审计师协会制定的内部审计师协会职业道德规范要求,忠于职守,忠诚于自己的工作,忠诚于自己工作的企业。企业与企业之间的内部审计人员相互交流审计经验与审计技术时,应当特别注意保密。只要审计人员严格遵守职业道德规范的要求,企业和审计人员之间建立了相互信任关系,企业也就不会限制本企业审计人员与外部进行经验交流,审计人员的水平也就可以得到进一步的提高。

4.审计人员开展后续审计时应注意工作方法。审计人员在进行后续审计时要注意与被审计单位的沟通,使对方能接受审计意见,同时要与被审计单位和管理高层继续保持良好的工作关系。下列工作方式有助于实现这个双重目标:

(1)在进行后续审计时要注意双方的责任范围。审计人员不要把个人的偏好或具体的纠正措施强加给被审计单位。审计人员应避免充当监督者或审批者的角色,避免对纠正措施负责。因为只有被审计单位才有权认可、执行所采取的措施。审计人员的责任是审查、评价、建议和报告。

(2)审计人员应将注意力集中于最严重或潜在的问题上,对不十分重要的问题,可以只审查与纠正措施有关的文件记录,对一般事项的后续审计可仅限于询问和简短的讨论。

(3)审计人员在报告中应对事不对人。审计人员只评价风险、控制目标、控制方法等有关情况。

(4)审计人员要采用对方能接受的方式提出审计意见和审计建议,要以理服人。

(5)正确处理矛盾。如果审计人员与被审计单位在某些事项上有较大分歧,而一时无法达成共识,那么审计人员在书面报告中应具体说明产生分歧的原因,表明审计人员自己的意见。书面报告应客观地写出这些信息,避免使用感情色彩较重的词语。审计人员应尽量用口头方式解决与被审计单位的分歧,书面报告只是最后的方法。

主要参考文献

①中国内部审计协会.内部审计实务标准.北京:中国时代经济出版社,2001

②中国内部审计协会.内部审计在治理、风险和控制中的作用.北京:中国财政经济出版社,2004

③理查德·L.莱特里夫.内部审计原理与技术.北京:中国审计出版社,1999