

审计署科研所所长 刘英来

审计质量涉及的因素很多，包括法治环境、决策和管理水平、审计技术方法、审计人员素质等。从审计项目质量控制的角度来看，有三点必须明确：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——公告等各个环节。第二，审计项目质量控制是一个体系，包括审计人员、审计组、业务司局、审计复核部门和决策机构在内的相关机构和人员。第三，审计质量控制的核心是分清责任，责任明确才能很好地对审计全过程和各个层次人员的工作质量进行控制，也便于进行责任追究。综合以上三点，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。这些构成审计质量控制系统。

审计项目立项和编制计划，是审计项目质量控制的第一个环节。这个环节质量控制的目标主要是审计项目立项的重要性、针对性和可行性。所谓重要性，是指立项的项目必须是重点领域、重点部门、重点资金，以及事关改革、发展、稳定大局的重大事项。所谓针对性主要有两层含义，一是必须紧紧围绕党和政府的中心工作，二是立项审计的目的明确。所谓可行性，是指审计立项必须符合法律规定的职责范围，适合审计人力资源的现状。

审前调查与编制方案，是审计项目质量控制的第二个环节。审前调查是编制好审计方案的基础。审计署颁布的准则对审前调查的内容和编制方案的方法都有明确要求，但是，在实际工作中存在三个突出的问题：一是有相当一部分审计人员不搞审前调查，特别是对那些年年审计或者多次审计过的单位和项目，自以为情况熟悉无须调查，殊不知审计对象的机构设置、资金来源、管理方式和核算方法总是处在变化之中，纵然是年年审计也不会一成不变；二是虽搞调查但蜻蜓点水不深不细，只了解一些基本的人员、机构和资金总量，而具体到资金来自哪些渠道，资金安排到哪些二级单位，使用财政资金较多的是哪些单位，哪些单位预算外收入和其他收入最多，财政财务管理方式有些什么变化，有哪些重大开支和特殊开支等情况，则了解得不够。由于以上两个问题，便产生了第三个问题，即审计方案简单、重点不突出、针对性差，仔细看看和以往的方案大同小异，如果不是立卷归档必须有方案，一些审计人员可能不去编制审计方案。这些同志并没有真正认识到审前调查和编制方案，既关系到审计的深度、效率和效果，也关系到责任和风险，做好这项工作，既可以使审计事半功倍，又可以保护自己。

审计日记和审计底稿，是审计项目质量控制的第三个环节。从笔者所接触的审计实践看，当前这个环节存在的主要问题是，只有一种文本——审计工作底稿，既要求用它记录审计人员的工作过程，又要记录审计的主要成果和查出的重点问题。这是两个适用于不同范围的内容，审计的主要成果和查出的问题，是需要被审计单位认可并签字画押的，而审计工作过程的记录，主要反映的是审计人员实施审计检查的范围和方法，它是不需要被审计单位签字认可的。但是这两方面的记录都是十分必要的，前者是编制审计报告、复核下达审计决定和审计复议的依据，后者是检查审计人员工作状况，分清审计责任，防范审计风险所必不可少的。由于一种文本要求记录两个方面的内容，加上对工作过程的记录并没有具体的检查措施，因而，在实际工作中，就造成注重审计查出问题的记录而忽视审计工作过程记录的现象，有些审计人员甚至不记录工作过程，只记录查出的几个问题。这对复核、复议虽然有用，但不能很好地分清审计责任和防范风险，一旦经审计过的单位暴露出新的问题，便无法分清审计时是否检查过这个环节，是通过什么方式检查的，找过哪些人了解情况等等。因此，应该对目前的审计工作底稿进行改进，实行审计日记和审计底稿两种文本，前者记录审计人员工作过程，包括查看了哪些账目、资料 and 文件，做了哪些取证工作，找哪些人了解过情况等等，后者主要记录审计成果，包括资金来源、收入和支出情况、查出的主要问题。审计日记可以一日一记，也可以一个工作段落一记，审计底稿则应一事一记，同一类事项可做一个底稿，后面附上原始材料或取证材料。审计日记应由审计人员填写，审计组长审核签字，交审计组所在部门主管领导审签；审计底稿由审计人员编制后，经审计组长审核后，交被审计单位签字，由审计组所在部门主管领导审核后，附在审计报告后面一并送上一级审计机关复核。审计日记和审计底稿均应存档备查。

审计报告征求意见稿和审计报告是审计项目质量控制的第四个环节。审计报告是审计工作情况和结果的集中反映，它应该起到三个作用：一是下级审计机关向上级审计机关报告审计项目结果的文件，二是审计机关向被审计单位下达审计结论的方式，三是审计机关向社会公告审计结果的载体。不能从“报告”两字狭隘地把它仅仅视为审计机关内部的文书。审计组实施审计后应起草审计报告初稿，连同审计日记和审计底稿一并交所在部门领导审核后，形成审计报告征求意见稿，以所在部门名义向被审计单位宣读并以书面方式送达。目前采用的以审计组名义征求意见的方式，存在一些弊端，

不利于有效控制审计质量，应该是在审计组所在部门审核把关以后再正式征求意见，因为审计通知书是审计组所在部门或者上级审计机关下达的，审计组只不过是审计机关内部实施审计的一种组织方式。征求意见后，执行审计项目的审计部门应对审计报告再行修改后，向上一级审计机关提交审计报告，经复核把关后，向被审计单位出具正式审计报告，涉及到处理、处罚的事项，同时出具审计处理或审计处罚决定。审计报告下达后，按照审计报告的程序经审批，即可发布审计报告。

需要特别指出的是，审计报告的复核审定是审计项目质量控制的最后一个也是最重要的环节。多少年来审计机关一直比较重视这个环节，形成了一整套比较规范的做法。从严格控制审计质量的角度来看，还应注意以下几个问题：一是每个审计报告都必须进行复核。比如审计署，不仅以审计署名义下达审计通知和出具审计报告的项目应进行复核，各业务司局下达审计通知和出具报告的项目亦应由法制司复核。二是完善审批制度，凡是以审计署名义组织实施的项目，经法制司复核后应提交主管署领导审批；以司局名义组织实施的项目，涉及到重大事项的亦应经法制司复核后报主管署领导审批；重大审计项目或者一般审计项目中特别重大的问题，应由主管署领导决定提交审计长审批或者召开审计长会议讨论批准。三是加强审计复核力量，除了必要的数量保证外，更应注意提高复核人员的综合素质。

审计项目质量控制系统还应包括以下两个方面的内容：

其一，贯穿于审计全过程的科学的审计方法。规定了审计前要进行审前调查就要解决调查的方法问题。审计检查和取证过程，更需要有科学有效的方法，编制审计方案和审计报告也同样存在一个方法问题。因此，必须立足于认真总结我国审计机关的基本经验，吸收国外审计机关的有益做法，总结整理出既明了又实用的常用审计方法。这样，审计质量控制才能更加有效。

其二，贯穿于审计全过程的责任追究制度。无论是审计过程的哪一个环节，没有必要的监督和制约，都很难保证把质量控制落到实处。很简单的道理，你规定某个环节应该如此如此，他不去做或者做得不到位怎么办？由此便需要有严格的质量责任追究制度。从审计员到审计组长，再到司局领导，一直到复核部门、主管署领导和审计长，都应明确应该承担的质量控

中国内部审计协会. 版权所有 LT科技制作
协会地址：北京市海淀区中关村南大街4号
联系电话：010-82199846/47 电子邮件：xinxibu@263.net
Copyright (C) 2003 . All rights reserved