

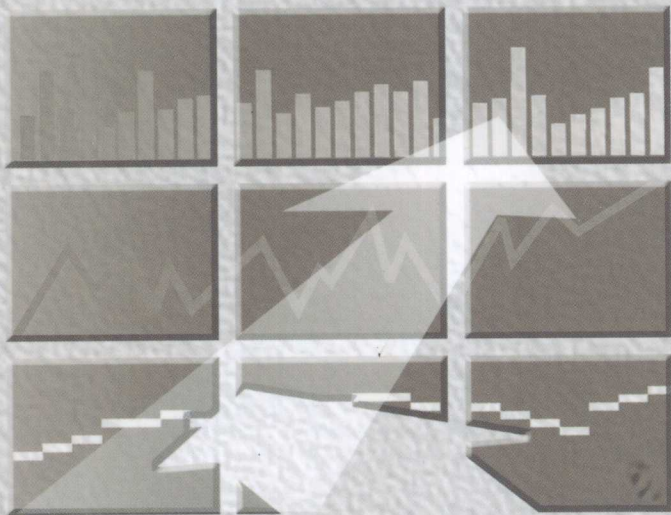
SXGGYJY



SHENJIXIANGMUGUOCHENGGUANLIYUZHIJIANGKONGZHINYANJIU

● 任有泉 主编

审计项目过程管理 与质量控制研究



中国时代经济出版社
China Modern Economic Publishing House

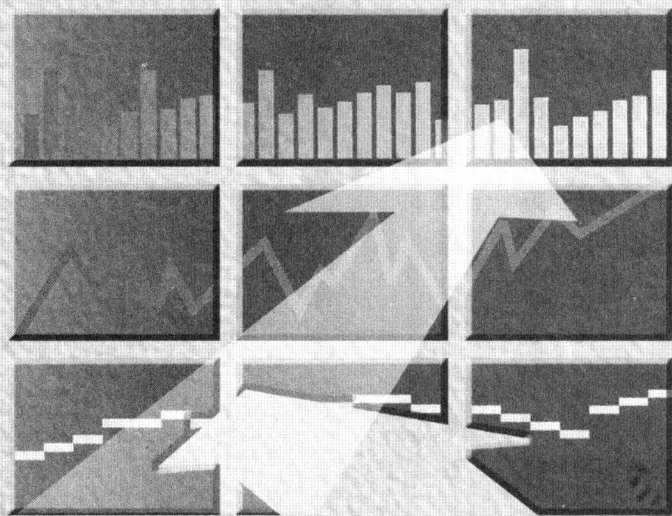
SXGGYJ



SHENJIXIANGMUGUOCHENGGUANLIYUZHILIANGKONGZHINYANJIU

● 任有泉 主编

审计项目过程管理 与质量控制研究



中国时代经济出版社
China Modern Economic Publishing House

图书在版编目(CIP)数据

审计项目过程管理与质量控制研究 / 任有泉主编. —北京: 中国时代经济出版社, 2007.6

ISBN 978-7-80221-346-3

I. 审… II. 任… III. ①审计 - 项目管理 - 研究 ②审计 - 质量控制 - 研究 IV. F239

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 082828 号

审计项目过程管理与质量控制研究

任有泉
主编

出版者	中国时代经济出版社
地 址	北京市东城区东四十条24号 青蓝大厦东办公区11层
邮政编码	100007
电 话	(010) 68320825 (发行部) (010) 88361317 (邮购)
传 真	(010) 68320634
发 行	各地新华书店
印 刷	北京市白帆印务有限公司
开 本	787×1092 1/16
版 次	2007年6月第1版
印 次	2007年6月第1次印刷
印 张	21.5
字 数	334千字
印 数	1~5000册
定 价	38.00元
书 号	ISBN 978-7-80221-346-3

版权所有 侵权必究



前 言

审计环境制约审计的发展,影响审计目标,决定审计责任和审计风险,继而决定审计的程序和方法。审计如果不能适应环境的变化及其新的需求,就会在一定程度上适应社会经济的发展与进步,继而丧失其生存空间。当今审计环境的新变化,以信息化、法治化、透明化尤为突出。

首先,随着科技和管理的发展以及信息技术的广泛运用,现代经济社会已经进入数字化、网络化快速变革的信息时代,而传统审计在很多方面已经不能适应当今的信息环境,现代审计必须尽快根据这种变化,对现行审计技术与审计程序、相关审计项目组织管理以及审计质量控制等作出相应调整,否则审计难以与信息化相融合。

其次,国家法律法规制度逐步完善,依法行政的观念日益深入人心,作为政府行政执法机关的国家审计部门,其工作必然是在越来越严格的法律框架内开展,履行法定职责,实施法定的审计程序,防止审计监督不受约束而背离法治的轨道,满足法律环境对审计行为提出的约束或制约性要求。

最后,随着社会主义民主政治的发展,纳税人对财政资金和国有资产的使用效益日益关心,对审计机关审计信息的需求和期望越来越大。在这一环境下,审计结果公开、提高审计工作的透明度无疑是近年来审计环境变化下的亮点之一。而审计程序、审计结果一旦公开透明,审计机关的工作质量和审计人员的执法水平一方面要面对被审计单位、新闻媒体、社会公众的评判或者监督评论,另一方面也会面对审计系统内部的监督评议,在此情况下,任何粗制滥造的审计信息都可能给审计事业带来巨大的负面影响。

此外,纳税人同样对审计机关的运营效率感兴趣,作为政府主要监督机关的审计部门,其本身应当符合有效政府的基本特征,做到运行成本低廉。不符合成本效益原则、昂贵的“审计精品”不会得到纳税人的支持。





在上述审计环境的变化下,审计机关需要对传统的思维方式作出整合创新,广泛运用信息技术,对审计流程予以全面改造,推行严格的审计项目质量控制和成本管理,通过严格的程序管理、标准控制和绩效评估,逐步树立“审计合法性”、“审计公允性”、“审计效率性”的质量控制理念,以不断提高审计执法水平和工作质量,真正体现社会公众的根本利益,而这也正是审计机关为适应审计环境,拓展自身生存空间的自我完善和发展的过程。

本课题即是在此背景下,秉持“审计合法性”、“审计公允性”、“审计效率性”的质量控制理念,对信息环境下的国家审计机关审计项目过程管理与质量控制的关键环节逐一剖析,在审计实务经验的基础上总结、发展当今审计机关审计质量控制的思路与方法,探索新形势下的质量控制技术,力求形成一套具备科学性、前瞻性、可行性的过程管理与质量控制标准,为国家审计机关审计项目过程管理与质量控制工作提供借鉴和参考。

本课题共分三大部分:

第一部分,审计质量控制概论。主要介绍审计质量控制的概念和基本理论,审计环境、审计风险的变化及其对审计质量控制理念的影响等,其提出的审计质量控制体系作为全书的基础。

第二部分,审计资源计划管理。实施审计项目,必须投入适当的资源和活动,审计资源状况是影响当今审计项目质量的一个重大因素,要保证审计质量,实现审计资源的有效配置与整合,首先需要明确审计机关掌握何种资源;其次是了解审计资源配置的状况,并在分析其不足及缺陷的基础上提出优化思路;最后是采取适当的机制与技术方法,实现审计资源的优化配置与整合,试从审计流程规范、审计组织架构和审计成本管理三个方面进行讨论。另外,我们还初步探讨了审计资源整合的发展趋势,如联网审计、外部资源整合等前瞻性问题。本部分内容共分为两章,分别为第二章“审计项目资源管理与整合”、第三章“审计项目现场管理”。

第三部分,审计程序质量控制。主要按照《审计机关审计项目质量控制办法》(审计署6号令)规定的程序与实体要求,对审计准备、审计实施和审计报告三大环节的质量控制作出详细阐述。该部分共分为四章(第四至第七章),在结构安排上,基本上可以分为要素控制、程序控制和技术控制。该部分内容重点在于总结实践经验,所形成的突破主要来源于审计署6号令



实施两年多来的审计工作实践，如在审计方案部分，突出数据分析报告的作用和审计实施方案的三个层次；在审计证据部分，突出电子证据的质量控制；在审计报告部分，突出对完善审计报告体系的建议。

本课题研究由天津市科委“科技发展计划项目”予以资助，由审计署京津冀特派办副特派员任有泉主持完成，全文由任有泉副特派员拟订总体构想、结构框架以及每个章节的具体撰写内容提纲，孙强、关大伟、王栋、马艳、吴璇执笔，最后经任有泉副特派员修改、补充和完善。

在实施调研及撰写过程中，王俊生、张红卫、陈峰、孙浩、姚瑜同志及经贸处部分同仁给予了大量帮助，在此表示感谢。

在本课题的写作过程中，参考借鉴了大量的相关书籍和文献资料，由于数量众多，篇幅有限，所以仅列举了一部分参考文献。在此向所有参阅过的文献资料作者（机构），特别是没有列入脚注和书后参考文献的资料作者（机构）表示深深的谢意。

由于作者水平有限，文中错误和不妥之处，敬请批评指正。

作 者

2006年10月20日



目 录

第一章 审计项目管理与质量控制概述	1
第一节 审计质量的基本内涵	4
第二节 审计环境与审计风险	13
第三节 审计质量控制的基本内涵	26
第四节 审计质量控制体系	31
第二章 审计项目资源管理与整合	41
第一节 资源与资源整合	43
第二节 审计资源与审计资源整合	48
第三节 资源整合背景下的绩效评估	67
第四节 社会资源的整合	74
第三章 审计项目现场管理	85
第一节 审计项目现场的组织结构	88
第二节 审计项目现场的过程管理	102
第三节 审计项目现场的成本管理	120
第四章 审计方案的质量控制	133
第一节 审计方案的标准控制	135
第二节 审计方案的程序控制	143
第三节 审计方案的技术控制	159



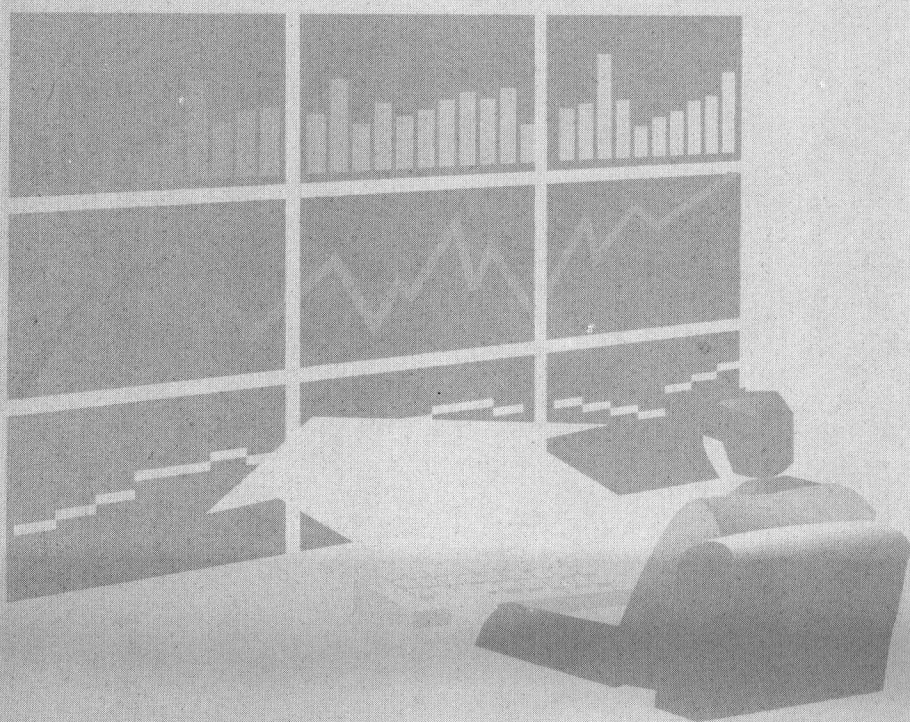


第五章 审计过程的质量控制	181
第一节 审计证据的质量控制	183
第二节 审计日记的质量控制	219
第三节 审计工作底稿的质量控制	232
第六章 审计报告的质量控制	245
第一节 审计报告的标准控制	248
第二节 审计报告质量的程序控制	283
第七章 其他审计结果信息的质量控制	293
第一节 处理处罚性审计结论信息	295
第二节 企业经济责任审计结果报告	306
第三节 专项审计调查报告	315
第四节 审计信息简报	320
第五节 审计档案信息质量控制	328
第六节 结果执行信息的质量控制	331
参考文献	334



第一章

审计项目过程管理与质量控制概述





蘇聯時空景緻三覽書目附註



在现代项目管理理论中,项目是在一定时间内为了达到特定目标而调集到一起的资源组合,是为了取得特定的成果开展的一系列活动。其概念包含三层含义:项目是一项有待完成的任务,有特定的环境与要求;在一定的组织机构内,利用有限资源(人力、物力、财力等),在规定的时间内完成任务;任务要满足一定性能、质量、数量、技术指标等要求。

而项目管理是指项目管理者(干系人)在一定的环境条件下,为实现特定目标,将各项有效资源统筹运用于项目,依照一定的程序而进行的计划、组织、执行、协调、控制等活动。项目管理历经70余年的理论研究与实践探索,目前已形成启动、计划、执行、控制和收尾五个管理过程,以及范围管理、成本管理、时间管理、人力资源管理、质量管理、沟通管理、风险管理、采购管理、综合管理九大管理内容。

作为不断吸收融合审计学、管理学、组织行为学以及现代项目管理理论而形成的审计项目管理理论及其实践,应当遵循现代项目管理的一般规律,适用项目管理九项管理内容及其相关知识体系。

依据上述项目的三层含义以及项目管理的内涵,审计机关开展审计项目,实施项目管理,需要在满足(或受制于)既定的环境需求条件下,通过构建适宜的组织结构和运行机制,对各项可以获得的审计资源进行有效配置,以确保实现审计的目标,并通过信息的实时反馈,采用适当的作业技术与方法,对审计过程进行诊断和调整,使审计过程处于受控状态,以确保审计项目质量。(如图1-1所示)

与其他领域的项目管理实践相比,在上述环境、资源、目标、过程、质量五项关键要素方面,审计项目管理也有其自身的特殊性,而使其管理与控制的侧重程度稍有差异。其中审计项目质量是审计职业的生命,是审计机关得以生存与发展的基础,是审计项目的重中之重,从这一角度出发,审计项目资源管理、审计项目过程管理等都从属于质量管理而为其服务。本章即以此为着眼点,分析审计项目质量的基本内涵,并由审计环境入手,分析人们对审计信息的需求、期望决定的审计目标、审计责任和审计风险,以及目前审计机关进行审计项目管理和质量控制应具备的基本理念。

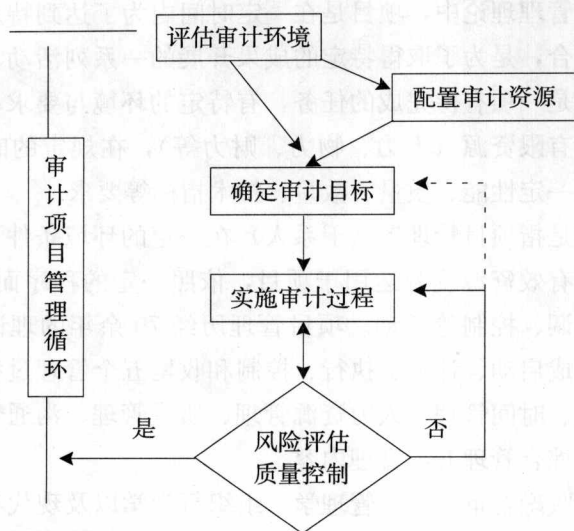


图 1-1 审计项目管理循环基本框架

第一节 审计质量的基本内涵

质量的概念来源于工程管理和企业管理理论和实践，目前被各领域广泛使用的质量概念来源于国际标准化组织，ISO8402:1994 对质量的定义是，“反映产品或服务满足明确和隐含需要的能力的特性总和”。其中“明确需要”是指在标准、规范、图样、技术要求和其他文件中已经作出规定的需要。而“隐含需要”是指：（1）用户和社会对产品或服务的期望；（2）人们公认的、不言而喻的、不必明确的需要。显然，在法律规定和合同约定的情况下，需要是明确的；而在其他情况下，应该对隐含需要加以分析研究、识别并给予确定。

最新颁布的亚洲最高国家审计组织也采用了这一概念（ASOSAI: Audit Quality Management Guidelines, 2004）。而将质量的概念引入审计领域，必须与审计的特点联系起来，才能最终解释审计质量这一概念。但令人遗憾的是，由于这一概念的抽象性，在将其与审计的职业特点相联系时，理论界专家学者以及实务界审计组织见仁见智，至今也未形成统一的认识。相对来



说,实务界出于控制审计风险和审计成本的内在需要,其所确定的审计质量内涵和外延一般要小于理论界,其争论的焦点也不外乎:是从流程还是结果的角度来解释审计质量,是满足明确需要还是隐含需要的问题,是工作质量还是报告质量的问题。虽然这些问题的争论,其本身并不影响实务界制定出所应采取的各项审计质量控制和审计项目管理措施,但会影响这些措施在实际执行中的效率和效果。因此,作为实务界,仍应从理论的高度来关注环境及社会需求的变化,提高自身适应环境变化以及未来发展的能力。

一、审计质量的概念综述

关于审计质量的概念,基本上存在两种观点:一是审计产品质量,“审计质量最终反映在审计报告的质量上,因而审计质量就是审计报告的质量”;二是审计工作质量,“审计是包括了审计计划、取证、判断和报告的一个系统过程,因而审计质量是整个审计活动过程的优劣程度”。^① 第一种观点注重审计产品(审计报告),强调结果,这与财务会计与财务报表目标的趋同相一致;第二种观点是注重形成审计产品(审计报告)的工作流程,强调行为。第一种观点是结果导向,第二种观点是程序导向,而结果和程序要求就分别成为两种导向下的审计质量衡量标准。这两种观点均有其一定的合理性,因此近年来相当部分的审计专业教材、专著采用了折中的概念,如采用先程序后结果的表述,“审计质量是指审计工作的优劣程度,具体表现为审计人员的质量和审计过程的质量,最终体现为审计成果,即审计报告的审计质量”。^② 再如,程序结果合一的表述,“审计质量是指依据专业性的和社会性的标准所确定的审计工作以及其产品的优劣程度”。^③ 由于审计过程的质量并不一定能全部反映在审计产品的质量上,冯均科还根据两种观点的适用对象、评价标准和重点,作出了相应对比:

① 刘力云著,《审计风险与控制》,中国审计出版社1999年版,第50页。

② 汤云为等编著,《现代审计管理》,立信会计出版社2001年版,第296页。
徐政旦等主编,《审计研究前沿》,上海财经大学出版社2002年版,第214页。
李金华主编,《审计理论研究》,中国时代经济出版社2005年版,第275页。

③ 冯均科著,《注册会计师审计质量控制理论研究》,中国财政经济出版社2002年版,第14页。



种 类	适用对象	评价标准	评价重点
审计工作质量	针对审计行为	按行业标准评价	重执业过程的形式
审计产品质量	针对审计报告	按社会公众标准评价	重执业结果的内容

在当前的审计理论界和实务界,对于结果导向的第一种观点,还可分拆出两种意见,即上述提及的行业标准和社会公众标准(在某些情况下也可进一步细分为明确需要和隐含需要),前者认为审计质量是审计工作符合审计规范(法律法规、审计准则等)的程度,后者认为审计工作不仅应当符合审计规范的要求,还应当符合社会公众的需求,最佳状态是不断超越社会的期望。^①

从相关审计专业文献来看,绝大多数审计实务界接受第一种意见,第二种意见则仅被理论界所认可,但在国家相关审计质量纠纷案例中,法庭为维护审计产品使用者和利益相关者的利益,一般采纳第二种意见,而使审计实务界经常处于不利的地位。从审计动因理论以及质量概念的原始内涵来看,后一种意见应当最能反映审计质量的本质。美国质量管理专家朱兰博士(J. M. Juran)认为“质量就是指适用性,是满足用户需求的程度”。不能满足使用者(社会公众)要求的审计产品,以及制造次品、不合格产品的审计组织、审计人员必然会被社会所淘汰,作为衡量审计质量标准的审计目标、审计责任以及审计规范不断发展完善的历史也早已证明了这一规律。“以质量求生存,以信誉求发展”不仅仅适用于生产经营领域,同样适用于审计领域。

需要指出的是,从审计动因理论来说,审计质量结果导向的第一种观点,应当是本质,而第二种程序导向的观点是形式,但是从管理和控制的角度讲,采用第二种观点是最直接和最明确的。

综上所述,在理论意义上,审计质量是一个综合的、内涵丰富的概念,它应当包括:(1)质量的本质内涵,即“满足需要”的特性;(2)质量的形成过程和载体,即审计工作过程和过程的物化(审计行为及反映审计行为的底稿、报告等信息资料);(3)质量的衡量标准,即审计规范标准和社会公

^① James R. Evans, James W. Dean, Jr. Total Quality Management, organization and Strategy (3rd Edition), 2003. 《全方位质量管理》,吴蓉、马凤才译,机械工业出版社2004年版,第7页。
“关于不断超越社会期望的观点:要想在竞争中获胜,必须超越顾客的期望值,仅仅满足顾客的需要是不会取得成功的,在高度竞争的市场中,最普遍的质量定义是‘满足或超越顾客期望值’。”



众标准。因此可以简单归纳为,审计质量是审计行为和审计信息满足审计规范和社会标准的程度。另外,审计质量的概念还应当能够反映出它的控制特征:

(一) 模糊性

一是审计行为本身缺乏实体性,难以使用技术测定的方法准确衡量,有些甚至是无法验证的;二是审计产品不同的用户可能会对同一产品的质量提出不同的要求,因此对审计质量的评判标准不一;三是不同审计组织、审计人员对质量概念认识不统一。由于审计质量的模糊性,一旦发生质量事故,相关责任划分则具有较大的主观性。

(二) 动态性

随着社会环境的变化,社会公众对所需求的审计产品总会提出不同的要求,审计组织也会依据社会的需求不断调整修正自身的质量标准体系和质量控制要求,因此,质量并不是一个固定不变的概念,而是动态的、变化的、发展的。

(三) 隐蔽性

由于审计质量的模糊性和非稳定性,审计质量的优劣很难通过审计产品的外表予以辨别,质量事故的影响也不能在审计产品后续使用过程中及时显现,同时由于审计行为的灵活性,审计信息形成、加工过程的信息非对称性,以及外部监管、审计组织内部事后监督检查的角度局限和时间滞后性,导致审计质量缺陷缺乏应有的发现机制,而使部分审计质量问题可能被长期隐藏下来,形成逐步累积的质量风险。

正如前面所提及的,上述理论意义上的争论,其本身并不影响实务界制定出所应采取的各项审计质量控制和管理措施。对于实务界来说,审计质量抽象的概念,远不如较为具体的审计质量衡量标准更有实际意义。而需要进一步说明的是,这些审计质量的控制特性,本身也反映出审计质量衡量标准的特性。由于不同的审计信息使用者、审计组织、审计人员对审计行为和审计信息的理解不同、使用目的不同,必然导致审计质量衡量标准的多元性和模糊性,同时由于政治、经济、文化、法律、道德观念体系的不断变迁,也必然导致审计质量衡量标准的动态发展完善。





二、审计质量的衡量标准综述

一般而言,审计质量的衡量标准是评价审计质量的依据。从行为学的角度讲,人们评价行为过程及结果质量的依据是人们预先设定的行为目标。作为社会行为的审计,衡量其质量同样可以采用审计目标这一标准,近年来大家已逐渐倾向于把审计目标的实现程度或者审计责任的履行程度作为审计质量的衡量标准。

审计目标是审计活动的既定方向和要达到的预定结果。一般认为,审计目标是审计职业界对社会需求和审计能力综合平衡的结果,一个时期的审计目标所具有的时代特点就是它总能概括反映出当时社会环境的需求以及审计本身所掌控资源蕴涵的审计能力。审计责任与审计目标紧密关联,审计责任是审计组织、审计人员开展审计工作实现审计目标所应尽的义务及职责,以及未尽职责实现审计目标所应承担的职业责任和法律责任。它也是社会需求、审计职业自身能力和审计的固有职能等多种因素的综合反映。^①在同一时期,有什么样的审计目标,就有什么样的审计责任。

从理论上讲,审计目标可以作为衡量审计质量的终极标准,但审计目标是特定社会环境的产物,审计环境的变化所引起的社会公众需求的变化,会提出调整审计目标的要求,进而引起审计实践的变革。社会需求变化以及审计能力进步所引起的审计目标由纠错防弊,到公允性审计,再到二者并重的演变历史,已经证明社会需求与审计能力对确定审计目标有着决定性影响。但由于社会需求的多样性、审计能力的有限性所造成的审计环境复杂性,导致不同的审计主体、不同的审计项目,其审计目标表现出很大的不同,这种审计目标的多元性和模糊性,大大制约了其作为审计质量评判依据所应具备的可操作性。因此,审计理论界和实务界在此形成的共识是,应当从可操作的基础要求出发,以审计环境为背景,以审计目标和审计责任为基础,多方位、多层次来理解衡量审计质量的标准体系。

但与对审计质量的概念理解一样,审计理论界和实务界对这一质量评价依据的选取也存在一定的区别。实务界仅倾向于选择审计职业标准,即“审

^① 刘力云,《论衡量审计项目优劣的基本标准》,审计署科研所审计研究简报 2005 年第 5 期第 5 页。



计职业组织在长期实践的基础上,将一般认为公正适当的审计实践经验和惯例归纳而成的审计准则及专业规范”。^① 理论界出于对法庭判例和审计责任的考虑,一般认为审计质量的高低不能仅仅以审计准则为依据来评判,它应当以社会公众尤其是审计产品使用者的标准来判断,审计职业产生于社会需求,因此社会公众的利益和需求构成了审计质量衡量标准的基础之一,审计行为也有其本身的特征和规律,不可能只反映外部利益主体对审计的价值取向,因此审计行为本身的特征和规律构成了审计质量衡量标准的基础之二,^② 即衡量标准应当包括审计职业标准和社会公众需求。

另外,出于对国家审计法律环境和依法审计的考虑,大部分专家学者还从审计职业标准中分拆出国家法规制度,作为衡量审计质量的最低标准,^③ 徐建新在《审计研究前沿》“审计质量”^④ 一章中,对这三种衡量标准做了比较完善的总结:

(一) 审计质量的最低衡量标准——法规制度

与审计有关的法规制度是国家运用其掌握的权利,根据审计活动的一般规律,强制性地把握审计原则、权力、责任、程序和方法固定下来,让从事审计活动的人去执行和遵守的规范性文件。它体现了审计活动的客观规律。审计活动要想开展并取得成效,一方面,要受到国家法规制度的保护,而这种保护需要以执行和遵守法规制度作为前提条件;另一方面,必须符合审计活动的一般规律。法规制度作为两个方面的综合,为审计的生存和发展奠定了基础,也为我们评判审计质量提供了一个标准。

从审计的权利和义务来看,审计的各种标准,要以法规制度作为基础来加以制订,因为法规制度规定了其所针对的行为活动的法律责任。一般的讲,法规制度和以其为基础的审计职业标准,在大多数情况下是趋于一致的,但是当法规制度和依据其进行的法庭判决超越了审计职业标准时,衡量质量的标准就只能以法规制度为先,这是由法规制度的强制性和法规制度是审计职业标准的基础所决定的。

① 汤云为等编著,《现代审计管理》,立信会计出版社2001年版,第297页

② 徐政旦等主编,《审计研究前沿》,上海财经大学出版社2002年版,第215页。

③ 刘华著,《审计理论与案例》,复旦大学出版社2005年版,第239页。

④ 徐政旦等主编,《审计研究前沿》,上海财经大学出版社2002年版,第216—221页。