

审计质量管理 理论与实务

肖正东 杜贞耐 李向东 编 著



中国审计出版社

序

开展审计质量管理研究,对于指导审计实践,提高审计工作水平,更好地发挥审计监督作用,有着极为重要的意义。肖正东、杜贞耐、李向东三位同志经过几年的努力,从理论与实践两个方面对审计质量及其管理与控制进行了较为深入的研究,取得了可喜的成果。《审计质量管理理论与实务》一书的问世,无疑是对审计质量管理工作的一个重要贡献。该书在一九九二年度山东省审计科研成果评比中获一等奖。

《审计质量管理理论与实务》一书,有几个突出特点:一是系统性。该书对审计质量管理的涵义、内容、方法及保证体系等进行了全面系统地探讨,提出了审计质量管理的总体模式和框架。二是新颖性。该书根据我国审计工作的特点,有针对性地介绍了国外审计质量管理理论与方法,提出了一些新的审计质量管理思想、观点,如审计工作的“全面质量管理与审计保证体系”、“审计质量诊断工作”等等,颇具新意。三是实用性。该书是在新的《财务通则》和《会计准则》的基础上,研究编写成的,符合新会计制度的要求,对审计过程的各环节都提出了质量管理的内容和方法,便于审计工作者操作和运用。我很高兴向广大审计人员、审计理论工作者以及审计、财经专业的大、中专学生推荐此书。

诚然,我们对审计质量管理的研究还刚刚开始,不少问题还有待于通过实践作进一步的检验和完善,希望作者能够在已有基础上继续进行深入的研究,并希望有更多的审计理论工作者和审计工作人员一起来探讨这个问题。相信经过大家的共同努力,一定会有更多、更好的审计质量管理方面的成果

出现。

应肖正东等同志诚邀,在《审计质量管理理论与实务》出版之际,略缀数语,聊以为序。

方 向

一九九四年九月

前 言

对审计质量管理理论与实务进行系统、周密、科学的研究,供国家审计机关、内部审计机构和社会审计组织在审计质量管理工作中学习、借鉴和参考,对于提高我国审计工作水平有着深远的意义。

《审计质量管理理论与实务》是审计应用理论研究的重要课题之一,也是近年来国内外审计界普遍关注的研究课题。审计署制定的《审计发展纲要》中提出:“一九九一年至一九九五年,审计工作要贯彻执行加强、改进、发展、提高的方针”。“加强、改进、发展”的目的是为了“提高”,所谓“提高”就是要全面提高审计工作水平,换句话说,就是全面提高审计工作的质量。《审计工作发展纲要》中还进一步提出今后的审计工作要“提高质量,讲求实效”,“省以上审计机关要建立对下级审计机关的巡视检查制度,重点检查审计执法,发现问题及时纠正”,“改进审计工作考核办法”等等,这些都是审计质量管理的重要内容。由此可见,加强审计质量管理已纳入我国审计工作发展的重要议事日程。一九九一年全国审计工作会议明确提出:在审计科研方面,要联系审计工作的实际,需要多搞一些应用理论的研究,比如如何提高审计工作质量和时效性问题。因此,审计质量管理理论与实务的研究也是我国审计科研工作的重要研究课题之一。审计质量管理理论与实务的研究,不仅在国内审计界引起普遍重视,而且早已引起世界各国审计组织的普遍关注,在1986年4月召开的最高审计机关

第十二届国际会议上,把审计质量问题作为本届会议的三大专题之一,来自 91 个国家的约 230 位代表对审计质量问题进行了深入细致的讨论,并达成了有关审计质量的总声明,这项总声明是:“在良好的实务规范方面专业性的一致意见。”所以说,审计质量管理理论与实务的研究已引起世界各国审计组织的普遍关注和重视。

审计质量管理是审计管理的一个重要组成部分,也是审计管理的中心工作。随着审计实践的不断深入和审计理论研究的不断丰富和发展,以及管理科学化、现代化的要求,审计质量管理在审计管理中的地位和作用越来越显得重要,有关质量管理理论与实务的研究和探索,也越来越丰富和深化。但是,迄今为止,我国的审计质量管理理论与实务的研究还处在探索初期,还未能建立起一整套系统的适合我国审计工作特点的审计质量管理理论体系,还远不能适应我国审计质量管理工作的需要。

审计质量如同企业的产品质量一样,是审计工作的生命线,拓宽和深化审计质量管理理论与实务的研究,加强审计质量管理,是保证和提高审计质量的必由之路。我国社会主义审计制度建立时间不长,基础薄弱,工作经验不足,加之审计法制建设和审计管理体制等诸多方面尚不完善,在实际工作中已经暴露出审计质量管理上的许多弱点和不足。例如《审计署转发福建省审计局〈我省审计执法和质量管理情况的调查报告〉的通知》(审法发[1991]454号)中说明:审计查处难、处理难;处理问题不平衡,随意性较大;督促执行处理决定不力;执行审计程序不严;审计质量管理制度不完善等诸多严重影响审计质量的问题。福建省审计局关于审计质量管理情况的调

查,仅是客观上和宏观上反映出国家审计机关当前存在一般性的质量管理问题,从近十年审计工作的实际情况来看,审计机构和审计人员在主观上和微观上所反映出来的审计质量的问题也比较突出。例如,审计作业过程的质量保证仅仅依赖于审计人员对审计工作的责任心,缺乏责、权、利相结合的制约、考核措施;有时出现认定事实不清、定性不准、依据不足等质量问题;审计处理较为普遍地存在着地方保护主义思想;等。另外,内部审计工作和社会审计工作的质量也同样有待于进一步加强和改进。因此,从当前我国审计质量亟待加强管理的实际需要来看,进行审计质量管理理论与实务的研究也是审计科研工作的当务之急。党的十四次代表大会明确提出建立社会主义市场经济,要强化审计监督、发展社会审计,这更迫切要求加强审计质量管理,尽快提高审计工作水平,为改革、开放和建立社会主义市场经济服务。

《审计质量管理理论与实务研究》本着立足于实际,服务于当今和未来的思想,从审计工作的实际需要出发,全面总结我国社会主义审计质量管理正反两方面的经验和不足,借鉴国外先进实用的审计质量管理的经验和研究成果,运用系统理论和管理理论的一般知识,试图使审计质量管理实践经验上升为一般理论,初步建立起适合中国审计工作特点的系统的质量管理理论体系,并力求将审计质量管理的一般理论知识再转化为操作技术,为审计质量管理的实践服务。

在研究过程中,充分参阅对照财政部颁发的《财务通则》和《会计准则》等有关的新的财会制度的内容,本著研究内容与财会制度改革后的情况相吻合,与《中华人民共和国审计法》的颁布实施相衔接(因审计法实施细则尚未出台,本著引

用了部分审计条例实施细则中的内容,特注。),体现理论研究的超前指导作用,为财会制度改革后的审计质量管理工作提供了很好的指南。

本著原是山东省审计厅下达的 1992 年度重点科研项目,课题组由淄博市审计局副局长肖正东同志任组长,由杜贞耐、李向东同志任成员,由李向东同志撰写。研究过程中,山东省审计厅副厅长张玉忠同志和山东省审计科研所所长王泽青同志给予了热忱指导,在此谨表示诚挚的谢意。

限于水平,谬误不妥之处在所难免,敬请各位专家、教授、学者、同仁批评指正。

目 录

第一章 概论.....	(1)
第一节 审计质量管理的含义.....	(1)
第二节 审计质量管理的必要性和作用	(21)
第三节 审计质量管理的对象和任务	(29)
第四节 审计质量管理的二重性	(32)
第五节 审计质量管理的职能	(34)
第六节 审计质量管理的原则	(37)
第七节 审计质量管理的种类	(39)
第二章 审计质量的评价依据和审计质量标准	(47)
第一节 审计质量的评价依据	(47)
第二节 审计依据	(49)
第三节 审计标准	(56)
第四节 审计质量标准	(67)
第三章 审计质量管理中的人的因素	(82)
第一节 审计人员在审计质量管理中的作用和地位	(82)
第二节 审计质量管理对审计人员素质的要求	(83)
第三节 重视提高审计人员素质	(91)
第四节 分清审计管理可控差错和审计作业可控差错	(96)

第四章 审计质量管理组织	(98)
第一节 审计质量管理组织的涵义	(98)
第二节 建立审计质量管理组织的意义和必要性 ...	(99)
第三节 设置审计质量管理组织机构的原则	(101)
第四节 建立审计质量管理组织保证体系	(102)
第五节 最高审计机关中的质量保证	(107)
第五章 审计质量诊断工作	(115)
第一节 审计质量诊断的含义	(115)
第二节 审计质量诊断的分类	(116)
第三节 审计质量诊断的一般程序	(118)
第四节 审计质量诊断的方法	(120)
第六章 审计质量控制	(129)
第一节 审计质量控制的含义	(129)
第二节 审计质量控制方法的种类	(130)
第三节 审计质量控制的一般方法	(133)
第四节 审计质量控制的技术方法	(142)
第五节 关键控制部位与关键控制点	(152)
第七章 审计质量考核工作	(159)
第一节 审计质量考核工作的涵义和目的	(160)
第二节 审计质量考核的内容	(161)
第三节 审计质量考核制度	(170)
第四节 审计质量考核的方式	(173)
第五节 审计质量的考核方法	(174)

第六节	审计质量的考核指标与计算方法·····	(178)
第七节	审计质量考核工作需要注意的相关问题 ·····	(184)
第八章	全面质量管理与审计质量保证体系·····	(186)
第一节	全面质量管理的涵义·····	(186)
第二节	全面质量管理的特点·····	(188)
第三节	全面质量管理的基础工作·····	(193)
第四节	审计质量方针和审计质量目标·····	(214)
第五节	审计质量计划·····	(218)
第六节	全面质量管理与审计质量保证之间的关系 ·····	(221)
第七节	审计质量保证体系·····	(222)
第八节	审计质量保证体系的构成和内容·····	(225)
第九节	建立审计质量保证体系的条件和步骤·····	(229)
第十节	审计质量保证体系运转的管理循环·····	(231)
第九章	审计准备阶段的质量管理工作·····	(238)
第一节	编制审计项目计划的质量管理工作·····	(239)
第二节	组织审计小组的质量管理·····	(245)
第三节	拟订审计工作方案的质量管理·····	(247)
第四节	西方审计组织在审计准备阶段做的主要 工作·····	(249)
第十章	审计实施阶段的质量管理工作·····	(253)
第一节	进行初步调查的质量管理工作·····	(253)

第二节	评审内部控制制度的质量管理工作·····	(255)
第三节	审计证据与审计工作底稿的质量管理·····	(263)
第四节	审计实施过程的质量管理要充分关注到会 计制度改革的内容·····	(278)
第五节	西方审计组织在审计实施阶段做的主要 工作·····	(285)
第十一章	审计终结阶段的质量管理工作·····	(289)
第一节	审计报告的编制质量管理·····	(289)
第二节	审定审计报告的质量管理·····	(299)
第三节	作出审计结论和决定的质量管理·····	(301)
第四节	审计结论和决定的执行质量管理·····	(307)
第五节	审计档案的质量管理·····	(309)
第六节	西方审计组织在审计终结阶段做的主要工作 ·····	(318)
第十二章	建立具有中国特色的审计质量管理体系 ·····	(320)
第一节	概述·····	(320)
第二节	中国式审计质量管理体系的特点·····	(333)
第三节	中国式审计质量管理体系的逐步形成和完善 ·····	(341)

第一章 概 论

第一节 审计质量管理的含义

一、审计质量管理的历史演变

审计质量管理活动是随着审计活动的产生而产生、发展而发展的。如我国从西周以来对“司会”、“宰夫”、“比部”等的职掌权限和职责要求都作了明确的规定,并创立了“交互考核”等审计质量管理方法;古代埃及在公元前 3500 年左右就“让一些忠实可靠的亲信负责对这些受托事项进行全面的经济监督”(项俊波等编著《审计史》,中国审计出版社出版);古罗马赋予专职审计人员职业审计师职能。以上审计史实表明,

各朝代各国对审计质量管理的关注和重视,并初步形成了审计质量管理的雏形(如“交互考核”等)。现代世界各国的国家审计和各私营会计公司,象美、英、法、澳等国家都对审计质量管理予以高度重视,许多审计机构都有自成体系的审计质量评价标准和控制措施,一些国际会计公司也建立起了较为完整的质量管理制度,如:同业互查制度、分级检查制度等,对审计人员的资格要求从“专业教育”、“工作经验”、“资格考试”(一般要通过三次资格考试)等方面作了严格的限制,并对审计人员从“法律责任”、“职业道德责任”、“道义责任”三方面作了明确细致的规定,用以保证公司的信誉,提供优质服务。国际审计组织也从审计标准等方面提出了较高的审计质量要求。我国审计组织也开始重视审计质量管理工作,1987年审计署颁发了《审计工作考核试行办法》,1990年审计署制订并开始试行《社会审计工作规程》,《中华人民共和国审计法》已由中华人民共和国第八次全国人民代表大会第九次会议于1994年8月31日通过,自1995年1月1日起施行。制定了一系列的审计工作管理制度和办法,并且已经开始拟定《审计标准》。许多审计机关制定了内部质量管理体系和办法,如辽宁省审计局制定了《审计工作质量的考核暂行办法》、北京市平谷县审计局制定了《审计质量考核办法》、山东省淄博市审计局制定了对重大审计问题的集体定案制度、审计质量巡视检查制度等,不少审计机关对下达的审计报告、审计结论和决定一律由综合部门进行文字把关、局领导审阅等项管理措施,开展了对审计人员的经常性培训等工作,审计质量管理正在向制度化、法制化、规范化方向发展。

纵观审计质量管理发展的历史,大致要经过三个阶段:第

一阶段是审计质量考核(检查)阶段;第二阶段是审计质量控制阶段;第三阶段是审计工作的全面质量管理阶段。审计质量管理过程将由无意识(或潜意识)管理过程发展到自觉管理过程,逐步发展到科学管理过程;由事后检查逐步发展到事前、事中控制;由单项管理逐步发展到综合、全面的质量管理。

二、审计质量管理的涵义

审计质量管理是审计组织内部通过运用科学的管理方法和技术方法,对审计质量活动进行计划、组织、指挥、协调、激励、控制和监督的一系列管理活动。旨在保证和提高审计质量,更好地完成审计工作任务。它包含如下五个方面的涵义:

1、“审计组织内部”说明审计质量管理的主体是审计组织和其内部的审计人员。

2、审计质量管理是一门管理科学,其方法必须是“科学的管理方法和技术方法”。

3、审计质量管理的对象是“审计质量活动”。

4、审计质量管理的职能是“计划、组织、指挥(协调)、激励、控制和监督”。

5、审计质量管理的目的是“保证和提高审计质量;更好地完成审计工作任务”。

三、审计质量管理与审计质量的关系

审计质量管理是对审计质量的管理。由于我国目前对审计质量概念的解释很不统一,审计理论界众说纷纭,各执已

见,还没有达成一个统一的、明确的、严密的科学解释,还处在研究探讨阶段。不能正确界定审计质量的内涵和外延,就不能正确确定审计质量的特性和审计质量职能,甚至无从找出审计质量管理研究的科学途径,审计质量管理理论研究是建立在审计质量研究的基础之上的,因此,审计质量概念的模糊给审计质量管理研究带来很大的困难。所以说,非常有必要对审计质量及其相关知识作深入细致的研究,为审计质量管理研究开辟出科学的途径。

(一)审计质量的概念

对审计质量概念的解释,就目前已公开出版发行的专著、论文中就有十余种之多。具有代表性的有:

1、“审计质量是指审计工作的优劣程度,即审计工作体现合法性、准确性、客观性和效益性的程度,它贯穿于审计活动的各个方面”。

2、“审计质量是指审计工作符合既定标准的程度。”(侯文铨主编《审计辞典》第16页,福建人民出版社1988年版)

3、“审计质量是指审计业务工作的优劣程度,也即审计结果达到审计目的的有效程度”。(张鸿杰主编《中国审计大辞典》,辽宁人民出版社出版,第383页)

4、“审计质量包括内涵和外延两大部分,即审计实施过程中各个作业环节的工作质量和外在社会效益质量,前者指审计实施过程中各个环节应该达到的标准。后者表现为三个方面:1、在国家宏观调控方面发挥作用。2、为廉政建设服务。3、为提高企业经营管理水平服务”。(王福正著《关于审计质量之我见》,载《中国审计》1989年第6期,16页)

5、“审计工作质量包括业务质量和社会质量,前者指审计

活动本身所具备的符合规范性行为要求的特性,后者指审计工作对社会的影响或作用程度”(王永平等著《关于审计工作质量问题的研讨》,载《中国审计》1988年第8期)

6、“审计工作质量是指审计工作水平的高低。审计工作质量是一个总概念,它要通过整个审计工作全过程的各个环节综合地反映出来。……审计工作质量的好坏最终是体现在审计报告之中,对被审单位的审计结论是否正确、适当和完整”。(李金华主编《审计师专业知识必备》,中国审计出版社1992年版,第137页)

通过以上对“审计质量”或“审计工作质量”的描述,可以看出,虽然其表达形式、表述方法不尽相同,所确定的审计质量概念的基本涵义、范围,各有侧重,宽狭不一,从不同侧面在总体上概括了审计质量的基本内涵。简析如下:

1、审计质量指的是“审计工作的优劣程度”,是衡量审计工作深度和广度的尺度,是对审计工作的综合评价,也就是指审计工作水平的高低。审计质量与企业的产品质量有所不同,企业的产品质量有直接的物在的表现,其外在质量和内在质量大都有视觉的展现,能给人以观感,能有一种直接的、外在的、具体的、形象的表现,审计工作的特征和基本职能决定了审计工作的结果,其表现形式是相对抽象的,是很难用带标码的尺子去衡量的,但审计工作的过程是具体的,审计质量自身是客观存在的,就某一具体审计质量而言,它不受评价考核的影响。

2、审计质量的实质是指审计工作体现真实性、合法性、效益性的程度。也是审计工作客观公正性和执行政策准确性及其经济效益和社会效益的综合体现。

3、审计质量的形成主体是审计组织和审计人员,其客体是审计主体的对象。

4、审计质量是有条件的,是指一定时间、地点、条件下的质量。随着时间、地点、条件的变化而变化,随审计质量评价标准变化而变化,随着审计技术进步而提高,随着审计质量管理水平的提高,对审计质量的要求也将更高。

5、审计质量按其形成过程可划分为审计管理质量和审计作业质量。审计管理质量主要包括确立审计质量方针、质量目标,编制审计计划质量、审计组织质量、审计协调(或指导)质量、分配和平衡审计资源质量、审计控制质量和审计考核质量等等。审计作业质量主要包括:审计准备阶段质量、审计实施阶段质量和审计报告阶段质量。

6、审计质量按其范围可划分为宏观审计质量和微观审计质量。宏观审计质量是指审计活动对宏观经济运行中全局性的监督与管理的好坏,主要是指审计工作所确定的方向、远期部署和近期目标符合经济工作宏观需要的程度。微观审计质量是指实施审计实务全过程的质量。包括选题、立项、审前准备、实施检查、分析评价、审计建议、审计报告、后续审计等所实现的程度和达到的效果。宏观质量和微观质量都体现与审计工作直接相关的业务质量和社会质量。

7、“审计质量”内涵了“审计工作过程质量”和“审计结果质量”。“工作过程质量”是“结果质量”的保证,它反映了与“结果质量”直接有关的工作对于“结果质量”的保证程度。“结果质量”是“工作过程质量的集中体现”。“审计工作过程质量”是对审计质量的广义解释,可理解为:审计质量活动过程的质量总和。“审计结果质量”是对审计质量的狭义解释,可理解为: