

# 高质量政府审计实施方案编制及实现路径研究\*

许莉 胡钧歌

(南京审计大学政府审计学院 江苏 南京 211815)

**摘要:**国家审计是党和国家监督体系的重要组成部分,审计实施方案直接影响审计实施效率、审计项目成果及审计价值实现,在审计“全覆盖”时代要求下,审计实施方案的质量尤为重要。针对审计方案指导性不显著、与审计实践存在期望差距、总体质量落后于审计价值目标的现状,应以更高的质量标准对审计方案中审计目标、审计范围、审计重点、审计方法、人力资源安排等具体要素进行深入分析与科学设计,以促进国家审计的高质量发展。

**关键词:**质量 审计质量 质量管理 审计方案 国家审计

DOI:10.16144/j.cnki.issn1002-8072.2021.05.021

党的十九大提出的“经济高质量发展”不仅是对经济发展转型的根本性要求,也是对履行经济社会运行专业监督的审计提出了更高的质量标准。中华人民共和国《国家审计准则》指出:审计机关应在实施审计项目前组成审计组,编制审计实施方案(以下简称“审计方案”)。审计方案是审计项目实施前编制的详细工作计划与步骤,是审计项目具体实施的行动指南,是解决审计“全覆盖”与审计人力资源不足矛盾的重要技术措施之一,是保证审计项目高质量完成、实现审计价值的一项重要管理举措。经济的高质量发展必然要求履行经济监督职能的国家审计高质量履职,作为技术措施和管理手段、在审计项目实施过程中起着“航海图”“导航仪”作用的审计方案也要不断发挥其特质及优势,以适应并服务于新时代审计工作新要求,为高质量审计项目充分发挥其效用。

## 一、高质量审计方案概述

由于审计方案一直是审计准则及审计项目实施过程中不可或缺的重要内容,长期以来得到审计实务及理论界的重视与关注,有不同视角下的关于审计方案重要性、方案质量提升等方面的研究。李正国、王文忠<sup>[1]</sup>认为确定审计方案是实现审计目标的关键;徐小和<sup>[2]</sup>从审计方案的质量控制角度,从审计方案的外观形式、审核程序方面介绍了湖南省审计厅的质量控制的做法;谢新年<sup>[3]</sup>原则性地提出了审计实施方案应具备指导性、实用性和灵活性等特性;徐承君、姜军<sup>[4]</sup>较为详细地介绍审计实施方案的主要内容及编制方法;吴秋生<sup>[5]</sup>不仅探讨了审计实施方案的具体内容,还认为高质量审计方案的编写有赖于认真的审前调查。

何为高质量的审计方案呢?为什么需要高质量的审计

方案呢?关于“高质量”问题,理论上可以有多个评价视角和维度。从历史维度简述,则是现行审计方案在总结过去经验的基础上能有效解决现实矛盾,并在审计实践中不断演进,对未来有一定的预判和展望;用经济学的概念解释,则是审计方案满足审计项目质与量的需求,方案的边际效用递增;依据朱兰(Joseph H.Juran)的质量管理理论,则所谓的高质量是以“顾客满意”为目标。结合审计学理论及当下审计机关审计方案的主要内容,高质量的审计方案可有以下评价尺度。

(一)有助于审计价值的体现,有利于审计目标实现

国家审计的本质决定了国家审计的职能与作用已从20世纪80年代审计机关成立之初的查错纠弊、经济监督发展到国家治理基石、党和国家监督体系重要组成部分。维护国家财政经济秩序、提高财政资金使用效益、促进高质量发展、促进全面深化改革、促进反腐倡廉、保障国民经济和社会持续健康发展等审计作用的发挥需通过一系列的高质量审计项目去实现,需要高质量审计方案的引领与具体落实。

(二)适应审计项目创新,能指导审计项目实施

党的十八大以来,国家审计从经济监督拓展到了国家治理基石、权利运行“紧箍咒”、反腐败“利剑”。审计项目类型不断创新,不仅有自审计机关成立之初延续至今的财政财务审计,而且有随着职责变化而拓展的经济责任审计、PPP建设项目绩效审计、BOT项目审计、“稳增长、防风险”政策落实情况跟踪审计、“绿水青山就是金山银山”的自然资源及环境审计等。因此,高质量审计方案应是符合不同审计项目特点,对审计项目具有较强的指导性。

(三)审计“全覆盖”要求下,能明晰审计项目范围边界

\* 本文系江苏高校优势学科建设工程资助项目(PAPD),江苏省研究生科研立项课题“高质量发展背景下国企国资审计效率和精准度研究”(课题编号:SJCX19\_0466)阶段性研究成果。

2015年12月,中办、国办《关于实行审计全覆盖的实施意见》主要是伴随审计地位及职责变化从宏观视角提出审计范围拓展的要求,“应审尽审”。对于微观层面的某一具体审计项目、具体审计方案而言,应明确项目目标、被审计业务恰当的时间节点及清晰的内容边界,确立审计范围与重点,以问题为导向,提高审计效率与效果。

#### (四)审计资源稀缺条件下,能优化有限的资源配置

审计资源的有限性与审计项目创新、审计范围拓展、审计“全覆盖”形成了一组矛盾统一体。高质量的审计方案应能科学、因地制宜盘活资源存量,实现“两统筹”,在一定程度上缓解“全覆盖”与资源稀缺的矛盾,并通过创新与组合审计技术与方法,增加审计方案的边际效用。

综上,所谓高质量审计方案是指能保证审计项目高质量完成,能从审计目标、范围、重点、方法、人力资源安排等几方面解决国家审计现实矛盾、满足新时代审计价值需求、提升审计效率与效果。根据唯物辩证法,物质世界是普遍联系和不断运动变化的统一整体,无论是高质量发展的时代要求,还是审计制度变迁的现实环境,都需要国家审计在“高质量发展”的理论指导下不断丰富发展审计的实践逻辑,都需要审计方案在审计程序中不断地、动态地提质与优化。

## 二、国家审计方案的质量现状

### (一)成效显著

自1983年审计署成立以来,作为经济社会运行的经常性监督制度安排的国家审计在国民经济发展中发挥了积极作用。十八大以后国家审计在反腐败、在党和国家监督体系中成为“国家治理的基石与保障”。在国家审计目标不断提升、审计项目不断创新、审计范围不断拓展、审计资源稀缺、人力资源与项目增速不配比的情况下,能卓有成效地完成各项审计任务,审计方案在审计实施中发挥了积极的指导性作用。由审计署官网信息及笔者调研可见:

(1)各级审计机关的审计方案形式上均符合审计准则要求。无论是中央还是地方各级审计机关,审计方案编写都能符合:格式规范、要素齐全、内容完整、事前编制、明确分工等基本原则要求,尤其是获得审计署、地方审计机关嘉奖的优秀及表彰的审计项目,审计方案的规范性、要素完整性及指导有效性更佳。

(2)区县审计机关的审计方案也能以优秀项目为标准,不断深入和细化。如江苏徐州市贾汪区、山东济南长清区审计局早已意识到,优秀审计项目与高质量审计方案密切相关。浙江嵊泗县审计局、南京浦口区审计局等能以打造审计精品为目标,在确定项目、审前调查等环节都能以优秀审计项目为标杆,不断深化和细化重大项目审计方案内容、重点、审计措施等,使审计方案更贴近实际、更具有操作性。

(3)各级审计机关注重探索审计内容及审计方案的针

对性。如:天津市审计局针对传统的部门预算执行审计也能结合宏观经济状况、重大政策措施拓展其审计内容,重点关注拖欠中小企业账款、预算单位资金清理等情况,并尝试采集街镇财政数据;宁波市审计局在公厕管理专项审计调查的审计方案中确定以公厕规划布局、新建改建、养护管理等六个方面审计内容。审计机关在编制及审理审计方案时重点关注审计方案目标、范围、针对性及可操作性的情况(详见表1)。

表1 部分审计机关的审计方案关注点列表

审计机关		审计方案的关注点			
级别	名称	审计目标	审计重点	审计方法	大数据资源
中央机关	兰州特派办	审计目标	审计重点	审计方法	大数据资源
	哈尔滨特派办	审计目标	针对性	前瞻性	
省厅	甘肃审计厅	审计事项	针对性	资源配置	重要性
	江苏审计厅	审计事项	审计重点	人力资源	
市局	江苏南京	编写规范性	针对性	有效性	
	安徽合肥	确立重点	针对性	可行性	风险导向
县局	山东沂源	审计目标	审计内容	切实可行	
	山东冠县	审计目标	审计内容	审计重点	步骤方法

### (二)尚存不足

(1)审计方案编制流于形式,内容雷同。有些审计机关由于人员少、任务重,为应对准则要求及存档需要而编制审计方案,以至于出现复制粘贴的现象。表1强调审计方案的“针对性、可行性”即从另一侧面反应了此类问题。有的还以审计工作方案代替审计实施方案、一般财务合规审计代替经济责任审计或专项审计调查等审计方案等。不论哪种项目的审计方案,从形式上看,似乎要素齐全、内容完整、层次清楚,但实质上,各要素内容没有体现不同审计项目的差异性特征,审计方案的针对性及科学性还有待提高。

(2)审计方案中的目标未体现审计新定位、新高度。由于对审计方案的作用认识不清,审计理论与实践“两张皮”,审计方案质量尚未迈上国家治理、党和国家监督体系的重要组成部分的新高度,基层审计机关的项目目标还存在一定程度的混乱。如:有的方案中审计目标只体现了审计总目标而缺少审计的具体目标;有的是以“总体合理性、金额正确性、财务准确性、信息披露”等财务审计的一般目标代替了领导干部经济责任审计的项目目标,项目目标针对性不显著;有的“放管服”政策跟踪审计方案中只描述了体现审计监督职能的合规性目标,缺乏“政府绩效及推进公共资源配置的科学性”的绩效审计应有的目标高度及先进性;有的绩效审计项目目标中还出现了体现专项审计调查项目特质的“体制、机制、制度层面”的目标;以部分市审计局跟踪审计的具体目标(见表2)为例,审计实践活动所期望达到的境地或最终结果不够明确。

(3)审前调查与研究不充分,审计范围模糊,重点不突出。审计“全覆盖”提出后,有些审计实施方案的范围非常广泛,如:江苏H市审计局对当地市第一人民医院实施的绩效审计项目,其审计范围包括医院财务、就诊人数、医疗设

表2 部分跟踪审计项目的“具体目标”列示

审计项目名称	具体目标			
保障安居工程跟踪审计	政策总体情况和主要成效	违法违规	重大损失浪费 重大风险隐患	影响政策落实的体制机制问题
水厂一期工程跟踪审计	核算工程造价	价款支付真实性	建设管理问题	
保障房跟踪审计	促进施工单位完善管理机制	严控工程造价	促进廉政建设	
重大政策落实跟踪审计	政策执行、财政改革措施落实情况	推动财政体制改革	促进廉政建设	工程项目进度及目标完成情况
“放管服”政策跟踪审计	摸清政府取消和下放行政审批事项	简政放权的合规性	揭示改革中突出困难和问题	

备、基建项目、信息化、人力资源培训、应对医疗公共事件能力、体制机制方面的问题、风险揭示等。在审计实践中还有不少审计方案是将“审计范围与重点”作为审计方案中的一个要素合并表述，审计范围与重点没有明确区分。以部分市审计局审计方案中审计范围与重点（详见表3）为例，审计范围的边界泛化、应体现不同审计项目特点的审计重点不突显。

表3 部分审计项目中“审计范围与重点”列示

审计项目名称	审计范围与重点				
重大政策落实跟踪审计	职工薪酬及薪酬差距	职务消费超标	领导人遵纪守法情况	损害国有资产权益	套取资金设“小金库”
某领导干部经济责任审计	预算资金收支管理情况	专项资金使用管理情况	廉政规定	国有资产管理使用	内控制度及执行情况
农田水利专项审计调查	资金筹集与管理	资金计划执行和使用	资金效益情况		

(4) 审计方法的设计缺少针对性思路，技术工具滞后于项目创新。审计实务中常将审计方法等同于审计技术，以一般技术替代审计方法，列举一些审计技术即认为满足了审计方案的编制要求，很少在审计方案中明确用什么方法实现审计目标、用什么技术取得审计证据的具体指引。表1可见，中央审计机关已重视审计目标、审计对象与审计方法的关系问题，而地方审计机关关注点大多是审计目标及审计对象，缺乏明确的有针对性的实现审计目标的路径指导，这就失去了审计方案中列示审计方法之意义。其次，即使是政策跟踪审计、专项审计调查等创新型审计项目，审计方案中的审计方法仍以传统审计技术居多或不属于审计方法（详见表4），有些方案会结合税务、金融、预算执行审计等提及技术创新，但基层审计机关不少是泛泛而谈“运用大数据、计算机审计技术”“做好智慧审计”等，缺乏与审计项目相配套的大数据运用、审计技术创新、传统与现代审计技术相结合的综合运用方面的具体指导及相关专业人才的技术支持。

### 三、审计方案各要素的质量提升

#### (一) 审计目标设计——特色、高度、聚焦

(1) 不同审计项目应有不同的具体目标。审计目标是指审计主体通过审计实践活动所期望达到的境地或最终

表4 部分审计方案中的“审计方法”列示

审计项目名称	审计方法与技术				
某领导干部经济责任审计	审阅	查询	分析	计算	询问
农田水利专项审计调查	检查	核对	实地观察	计算	询问
X 商业银行审计	采集电子数据	调查总行财务	观察一线操作	调阅会计资料	抽查、盘点、核对等
X 信用社审计	调阅资料	查账	查询	外对	突击审计
政府投资项目跟踪审计	全过程跟踪审计	定点跟踪审计	定期监督检查		

结果，审计目标是一个目标体系，虽说不同角度有不同分类，但一般可分为总体目标和具体目标（详见图1）。所谓的项目目标则需要体现不同审计项目的特殊性、差异性。如：党政领导干部经济责任审计主要是确立及解除党政领导干部的受托经济责任的履行情况，因此，其项目目标不仅是财务合规审计的维护财经法纪、改善经营管理、提高经济效益等，还应包括监督评价财政财务收支的合规性、规范领导干部国有资产管理及重大经济决策方面的行为、明确有关领导干部对所揭示问题的不同责任层次边界、揭露和惩治腐败、促进廉政建设等。再如：国家重大政策措施落实情况的跟踪审计，其具体目标则应包括促进政令畅通、政策措施落地以及强化政策效果等。财政审计、金融审计、专项审计调查等也都应体现其项目特点。

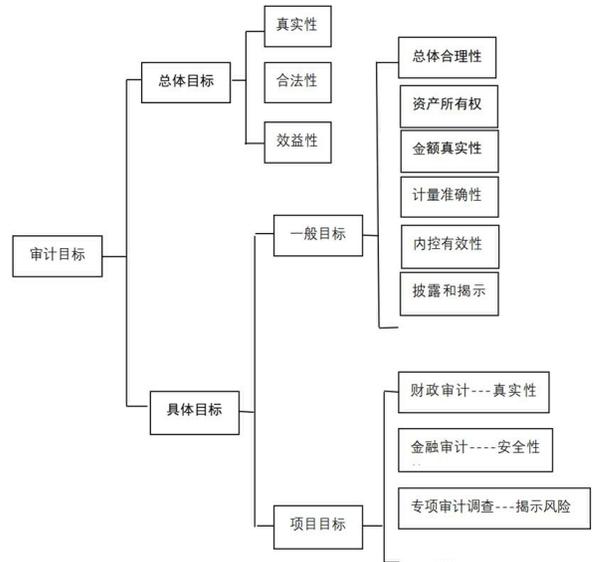


图1 审计目标体系图

(2) 伴随审计新定位，审计具体目标应不断提升。早在《审计署2008至2012年审计工作发展规划》就提出，至2012年所有的审计项目都要开展绩效审计。可见，审计总目标不能仅停留在合规层面。从具体目标上说，也不能仅以体现财务审计特点的一般目标为主，应围绕当下“三大攻坚战”在真实性、合规性、合法性基础上提升至经济效益、社会绩效、防范系统性风险、维护国家安全性等目标。如：中央及地方预算执行审计，1983年成立审计机关的直接动因主要是试图解决改革开放中财政经济领域出现的混乱和

问题,那时是以财政收支活动的真实性、合法性为主要目标。十八大以后,随着预算执行审计的真实性保证程度不断提升、公共资金“守护者”的国家审计的职责定位、以及2020年经济下行压力的加大,则需要将预算执行审计的目标从监督层次提升到内部控制评价、风险管理审计、公共资金的社会绩效的评价等,审计项目目标、具体目标应不断动态提升与演进(详见图2)。

(3)项目具体目标应在提升的前提下明晰而聚焦。埃德温·洛克(Edwin Locke)的目标设定理论(Goal Setting Theory)认为,明确清晰度是工作目标的一个重要属性。在审计目标层次不断提升、目标难度不断加大时,就某一审计项目而言,其工作任务、内容、期望达到的境地、方向都应明确而清晰,应聚焦而避免过于分散,使审计组成员的行为朝着明晰的一个方向努力(详见图2)。

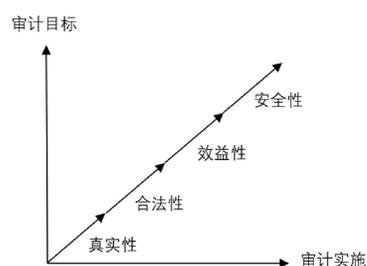


图2 审计目标层次提高及聚焦示意图

### (二)审计范围——业务、时间、边界

审计“全覆盖”要求国家审计对公共资金、国有资产、国有资源及领导干部责任履行情况实施审计监督,审计实践中的审计全覆盖包括监督对象、监督领域、监督过程的全覆盖。在审计项目实施及审计方案编制时,首先,应明确审计对象,依法履行审计职责。其次,除预算执行审计常规一年一审外,有些专项审计调查、经济责任审计、自然资源审计评价等项目还应明确审计对象的审计年限。若审查的年限太短,则有可能影响被审计事项的全面、准确的信息掌握,即使政府审计出具的是合理保证或有限责任保证的审计报告,也会出现审计风险;如果审计的年限太长,在增强审计证据充分性的同时又会增加审计取证、事后信息筛选的工作量。第三,审计方案要结合本次审计项目的特点明确审计范围及边界。从宏观方面说,在强调国家治理、治理能力及依法审计的现实环境下有可能产生法律纠纷,增加审计风险。从微观层面讲,若审计项目实施时审计范围划分不清,则有可能出现漏审或重复审计现象,不仅会造成审计取证的无序、审计证明材料的混杂,也会使有限审计资源未充分合理运用,从而影响审计效果及质量。

### (三)审计重点——问题、内控、风险

根据国家审计准则(8号令),高质量的审计实施方案还应进一步明确审计项目重点。审计项目重点的确立可借鉴审计立项的总体思路,应与当代经济发展有着良好的相

容性和适应性,即符合当时经济社会环境特点,经济社会的热点问题往往对审计方案中的重点确立具有方向性的指导价值。首先,可查看以往历史资料、审计报告等,关注以往审计发现的常见及主要问题,并通过审阅被审计单位提交的整改报告,观察与分析审计发现问题的整改情况,对照审计目标,确定项目审计重点。其次,通过审前调查,评估被审计单位的内部控制的健全性、有效性,评价信息系统的安全性等,查找审计对象的治理结构及控制措施中的薄弱环节。如:可结合当下的党政机构改革、职责优化调整,将行政部门、事业单位职责交叉情况下的管理重叠问题,将企业齐抓共管制度设计下出现的“管理盲点”及互联网环境下内部控制缺陷作为审计重点。第三,按照“治已病,防未病”的要求,在2020年经济下行压力加大的客观现实环境下,可结合经济社会环境、行业、企业、此类项目的一般常见风险点来判断确立审计重点。如:一年一度的预算执行审计、部门“零基预算”下的常见风险点;防范系统性金融风险目标下或者说安全性目标下的金融常见风险点等。当然,对于国有企业的财务审计,也可运用重要性原则,根据可能存在的问题的性质、数额及其发生的具体情况,判断其重要性,确立审计重点。

### (四)审计方法——原则、思路、技术

(1)明确实现审计目标的取证原则。依据审计准则,审计证据应符合“相关性、充分性”等取证原则。审计方案中审计方法的设计与安排首先应思考审计目标实现问题即“相关性”,审计项目目标不同则采用的审计方法不尽相同。为实现具体项目目标,考虑审计方法的先进性与合理性,决定采用传统还是现代风险导向审计的取证模式。其次,为了保证审计结论的恰当性及准确性即“充分性”,考虑取证思路的科学性及适当性,决定详查还是抽查、风险导向审计还是账项基础审计。

(2)以程序表方式列示取证的具体思路。审计实施方案不仅要列示常用审计技术,而且应指出为实现哪些具体目标而运用何种审计技术工具,围绕审计目标,对哪些审计事项进行取证、用什么方法取证,以明晰实现审计目标与具体取证方法及路径(详见表5)。如审计方案中可用文字明确:盘点XX固定资产及存货、查阅被审计单位的会议纪要、审查报表及有关账户、询问XX相关人员、重新计算商业汇票的贴现息、观察审计对象的控制环境、计算机筛选异常数等。也可以在审计方案中以程序表的方式列示,如以金融贷款业务真实性审计目标为例(详见表6),则审计方法更加明晰,起到了“导航仪”指南作用。

表5 审计具体目标与审计技术的对应表

审计技术	目标				
	正确性	存在性	内控有效性	截止期	……
重新计算	√				
盘点		√			
穿行测试			√		
审阅				√	

表6 贷款真实性目标的审计程序表

步骤	审计方法及技术	观测点
1	利用计算机取得数据	编制贷款汇总表,掌握贷款的基本情况
2	核对法	总账与报表;信贷管理系统与报表
3	分析对比法	上年贷款余额与本年贷款余额
4	抽查/详查	贷款户名、期限、金额、利率、到期日等
5	实地调查函证	借款人提供资料的真实性 鉴别借款人冒名贷款等

(3)传统查账工具及现代审计技术融合。在某一具体的审计项目中,可将传统审计方法与现代审计技术、信息技术等结合起来加以综合运用,集多种审计技术与工具进行取证。如:在金融审计、税务审计、预算执行审计等项目,就可利用金融行业信息化程度较高的优势,利用税务平台、政府部门大数据集中等信息化支持,将大数据分析、云审计与传统的审阅法、核对法、函证法等审计技术与工具结合起来,为实现审计项目目标,综合运用审计技术方法,提高审计效率与效果。

(五)人力资源:统筹、复合、团队

根据哈耶克的资源配置理论,不仅是怎样配置已有资源,重要的是资源如何最佳使用的问题。审计实施方案可在审计目标导向的基础上,挖掘现有审计人力资源的潜在价值,统筹审计机关上下级、内外部的审计资源,综合考虑审计人员专业及业务能力,盘活人才存量,实现现有审计资源满足高质量审计项目需求的动态均衡。

根据埃德温·洛克的行为改造理论(详见图3),科学配置复合型团队。在财政审计、金融审计、环境审计等项目上,可配置精通上述专业的审计人员,另再配备1-2名精通大数据、数据分析、风险评估、环境评估等相关的专业人员,以“审计+”的方式科学地配置不同专业人才,形成复合型审计项目组。也可采用“老-中-青”相结合的方式,组成经验与创新相结合的团队。

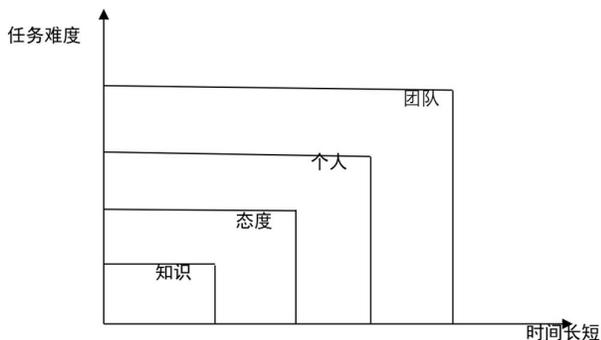


图3 行为改造理论在审计项目中运用图示

四、审计方案质量提升的路径选择

(一)原则:理论与实践相结合,宏观与微观相结合

(1)理论是实践的先导,坚持用科学态度对待审计理论并不断创新审计理论是审计方案质量不断提升的前提与保障。目前,从审计署、特派办到地方审计机关均在开展“不断提高审计工作质效”<sup>[6]</sup>的学习与讨论,而学习型审计机关是应将新发展理念落实到推动经济高质量发展上,将

国家审计本质、审计职责体现到审计项目上,将审计工作质量落实到审计项目实施的全过程,将审计基础理论研究与应用理论相结合(如图4所示)。

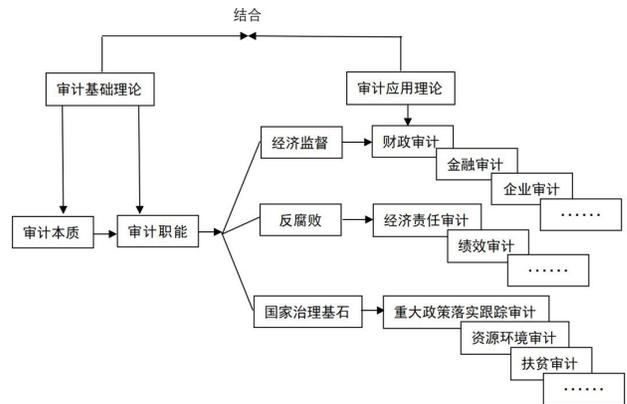


图4 基础理论与应用理论相结合图示

(2)宏观着眼微观入手,将热点问题分层分解。近期的经济工作以推进供给侧结构性改革为主线,着眼统筹推进稳增长、促改革、调结构、惠民生、防风险各项工作,推动经济实现高质量发展。因此,审计项目、审计范围及重点可结合宏观热点问题,将“三大攻坚战”的任务落实到审计项目及审计方案中。在总结一些审计机关用滚动排查、风险导向确定审计项目和重点的成功经验基础上,探索新形势下的地方债务、金融安全、大气污染防治、乡村振兴战略、水体整治情况等审计项目的重点及关注点,如:地债的偿付能力、制度性缺陷、政策贯彻落实情况、经济结构优化升级、经济社会环境效益等(详见表7)。

表7 围绕“三大攻坚战”的部分审计项目列表

主题	三方面任务	审计项目选择	审计目标	审计重点/关注点
三大攻坚战	防风险	地方债务审计	(略)	偿债能力
		金融安全性审计		不良资产
		融资平台专项审计调查		风险控制等制度性缺陷
	污染	大气污染防治审计		大气污染联防联控能力
		黑臭河道整治情况审计调查		河道整治情况
	扶贫	扶贫财政资金审计		合规、精准
政策落实情况跟踪审计			政策效果及执行力	
	.....			

(二)制度:优秀审计项目评比及质量考评,优化方案设计

按照制度经济学的理论,广义制度包括法律、规则、传统、态度、戒律以及相应的行为规范,这些将直接或间接地影响经济行为和经济成果。同理,作为一个动态的过程,助力于经济高质量发展的国家审计、助力于审计项目高质量完成的审计方案自然也不能忽视其自身的制度完善与创新。按照熊彼特的“创新理论”,创新就是要“建立一种新的生产函数”,高质量审计方案是高质量审计项目、审计价值实现的一种新的生产函数。

包含法律、规则、规范等在内的质量管理体系是高质量审计方案函数中的变量,实践证明,审计项目评比的制

度设计能有效激励和促进审计方案质量的提升。审计署、各审计厅每年有优秀及表彰审计项目的评比,地方审计机关也有一系列提升审计质量的做法及制度规范(详见表8),如:黑龙江省有审计质量综合考评、审计成果分级考评、审计工作绩效考评等“三项考评”;河北省、甘肃省审计厅开展“审计价值提升年”活动,评选“十佳审计建议”“十佳审计贡献”等,以考核促提升,以评比促优质。上述约束与激励的办法都促进了审计项目质量提升,推动审计成果运用,有助于国家审计价值的实现。

表8 部分地方审计机关审计质量有关制度列表

审计机关	年份	文件名称	主要内容
江苏省	2019	推动审计高质量发展的实施意见	审计项目质量
南京市	2018	优秀审计组、优秀主审和优秀审计实施方案评选办法	审计实施方案撰写的质量
安徽省	2018	审计项目质量检查办法	审计程序的合法性
浙江省	2018	审计项目分级质量控制的意见	充分发挥审计工作方案指导作用
成都市	2015	审计项目质量责任追究办法	审计实施方案编制、实施、审核
甘肃省	2016	审计项目质量分级管理控制的意见	发挥审计工作方案的指导作用
黑龙江	2017	提升审计质量工作规程	着力优化审计实施方案

资料来源:中国审计报及审计机关网站整理

(三)路径:深入调查分析,统筹审计项目资源

(1)审前深入调查是编制审计方案的前提。深入细致地开展审前调查是制度约束也是编制审计实施方案的前提。通过对被审计单位的外部政治环境、国际国内经济环境、法律法规约束、行业特点及被审计单位的内部经营状况、风险管理、内部控制等情况的全面调查可以得到有价值的发现(详见表9)。值得强调:此时调查的直接目的是初步确立审计重点,在调查的深度和广度上要能以初步判断审计重点为标准。即使是有关内部控制的调查,其目的不仅仅是判断内部控制总体是否值得依赖,或专项审计调查中的内部控制健全性及有效性,而是为了提高审计方案的准确性。

表9 审前调查对审计方案的价值列表

了解的内容	对审计方案的价值	
制度环境	审计具体目标	审计标准
行业状况	确定数据来源	
被审计单位情况	审计范围	审计重点
数据载体信息系统	审计方法	取证技术工具

(2)“宏观—中观—微观”的分析思路有利于审计重点确立。理论研究及实务操作均可见分析法贯穿于审计全过程。依据“宏观着眼,微观入手”原则,遵循“宏观—中观—微观”一般步骤,将审计事项置于经济社会运行的大背景

分析,将审计目标、重点放到改革发展大局下分析。正如索耶论述:在对组织的政治和文化缺乏理解的情况下,技术性的审计能力可能毫无用处。宏观的政治经济形势、中观的内部控制分析之后,再从技术层面选择被审计事项的一些重要指标与以往年度、同行业水平、预期值进行计算对比,关注变动幅度较大或与预期值差距较大、明显不符合逻辑的数据资讯,分析微观层面的疑点及风险点,明确审计范围及重点。

(3)“两统筹”与信息共享有利于审计资源配置。按照鸟羽至英的审计学说<sup>[7]</sup>,由于行为审计往往缺乏确定的审计命题,通常责任方并没有给出认定,需要审计人员确定审计命题,这就需要获取更广泛信息并准确分析信息。而且,我国国家审计地位的提升、职责的扩大以及审计“全覆盖”都对审计方案提出了获取更多详细信息的要求。然而,有价值的信息不仅靠收集还需要共享、分析、筛选与判断,审计“两统筹”“一盘棋”“1+N”为审计组内外部、审计机关上下级之间的信息共享及充分研讨提供了可能性及可行性。通过阐述审计方案编制的各要素细节、讨论审计方案与审前调查间的关系、研究方案中具体目标及其实现过程、探索审计方案服务于审计项目从而促进审计价值实现等,一方面能判断并明确审计对象范围,另一方面,能更科学合理配置有限审计资源、提升审计人员能力素质,实现从整体到细节的审计方案质量提升。

参考文献:

[1]李正国,王文忠.确定审计方案是实现审计目标的关键[J].现代审计与会计,2001(0319).  
 [2]徐小和.审计方案的质量控制[J].审计文摘,2009(1):68-69.  
 [3]谢新年.审计实施方案应具备“三性”[N].中国审计报,2014(6):07-30.  
 [4]徐承君,姜军.审计实施方案的编制方法[J].审计文摘,2008(10):74-74.  
 [5]吴秋生.提高审计实施方案编制质量的若干建议[J].审计研究,2005(1):84-87.  
 [6]本刊记者.与时俱进改革创新不断提高审计工作质效[N].中国审计报,2019(4):2-15.  
 [7]鸟羽至英.行为审计理论序说[J].会计,1995:77-80.

(编辑 刘 珊)