

# 西方政府审计质量控制的经验及启示

宋夏云

政府审计质量控制活动是指各国最高审计机关(SAIs)为确保政府审计人员一贯有效地遵循政府审计准则等规定,并保持高质量的审计工作所采取的各项控制程序和方法的总称,其根本目的在于提高政府审计机关及人员发现和报告被审计单位重大问题的能力。以下笔者主要介绍最高审计机关欧洲组织、美国政府责任署、英国国家审计署以及加拿大审计长公署的相关经验,在对比分析的基础上谈谈我国未来政府审计质量控制活动的改进思路。

## 一、西方政府审计质量控制的主要经验

### (一) 最高审计机关欧洲组织的质量控制

最高审计机关欧洲组织《审计质量指南》(GAQ, 2004)的核心内容包括引言、质量控制、质量保证、机构管理和附录五个部分:

1. 质量控制。质量控制是指最高审计机关为了确保高质量审计工作所采取的一系列政策和程序,以一贯性地保持高质量的工作标准,并努力实现以下目标:①重要的、有价值的事项被特别强调;②在评估和发表意见时保持客观性与公正性;③说明已执行的审计计划及实施范围的完备性;④确保审计发现、意见和结论的可靠性和有效性、审计建议的适当性,以及提供审计报告和其他服务的相关性;⑤确保审计报告及其他产品

提供的及时性,以符合法定截止期限和使用者的预期;⑥保证审计报告及其他产品的明晰性;⑦保证审计及其他业务执行的有效性;⑧确保预期结果和影响的效果等。为实现上述目标,最高审计机关应该建立一套政策、制度和程序,以激励大家努力达成高标准要求,并阻止或预防各种损害审计质量的行为出现。这些质量控制活动主要按照审计过程来执行,其控制环节主要包括:①选择被审计事项;②决定审计时间;③审计计划;④审计实施;⑤审计结果报告;⑥审计发现、结论和建议的后续跟踪与评价。

2. 质量保证。质量保证是指最高审计机关所建立的一整套用于评估质量控制系统有效性的程序,其目标在于:①确保所必需的质量控制系统的适当性;②确定现有的质量控制程序是否得到一贯、适当的执行;③验证已实际执行审计工作及报告的质量;④识别可以提高或改善质量控制潜在的其他方法。这里质量控制评估程序应该包括审计工作的事后复核,它主要通过对已被充分执行的审计工作及相关的审计工作底稿的抽样复核方式来进行,其执行者是独立于审计工作的人员或小组。

### (二) 美国政府责任署的质量控制

美国《一般公认政府审计准则》(GAGAS, 2007)指出,执行审计和(其他)鉴证业务的审计组织必须建立质量控制系统,以确保审计组织及人员严格遵循专业准则,并依照法规标准严格执

业。美国的审计质量控制与保证活动包括质量控制系统和外部同业复核。

1. 质量控制系统。审计组织的质量控制系统主要包括审计组织的结构、采用的政策以及旨在遵循相应的审计和鉴证业务准则提供合理保证而建立的程序。GAGAS规定,审计组织的质量控制系统应包括持续监督的程序,其关注点包括:①审计组织的领导责任;②独立性、法律及道德需求;③审计和鉴证业务的商谈、接受以及保持;④人力资源政策;⑤审计和其他鉴证业务的业绩记录及报告;⑥质量监控等。

2. 外部同业复核。GAGAS规定,审计组织每三年应至少一次由一个独立于被检查组织的专业人员对审计和鉴证业务进行外部同业复核,其关注点包括:①评估审计组织质量控制政策及程序的遵循情况;②评估审计组织监控程序执行的充分性及结果;③对审计及鉴证业务报告及相关记录进行抽查;④对审计组织是否遵循专业标准的其他必要记录进行复核,包括独立性的评估记录、后续职业教育以及相关人力资源管理的文件等;⑤对不同专业层次的审计人员进行访谈,以评估其对审计组织相关质量控制政策及程序的了解及遵守情况等。

### (三) 英国国家审计署的质量控制

英国政府审计署《量工价值审计指南》(VMH, 2003)指出,审计质量控制是指最高审计机关为确保高质量的审计工作而采取的控制措施。政府审计质量

控制对于防范审计风险、确保审计工作效果以及规范审计人员的职业行为具有重要意义。在绩效审计中,英国国家审计署采取了“质量环节”控制和聘请外部机构评价两种方式。其中质量控制的核心环节包括:

1. 审计准备。控制要点包括项目选题的恰当性、预期成果的多少、审计成果的成本效益性、被审计事项的分析、审计方法的可行性、审计技能的适当性、消耗资源的情况、审计报告的及时性、被审计单位的支持、审计风险的控制、信息沟通、审计执行的可行性和审计证据等重要文件的保管。上述问题必须由审计项目负责人组织审计人员进行充分讨论,并得以全面如实的回答之后,才可向上报告,并由主计审计长决定是否开展某项审计工作。

2. 审计实施。控制要点包括审计证据的充分相关及可靠性、审计证据的全面分析和理解、关键信息的鉴别与证据支持、审计发现与相关利益主体及有关专家意见的相互印证、被审计单位对审计发现问题的认可及分歧的解决方案,以及审计报告草案的框架统一性等。

3. 审计报告。控制要点包括是否起草了一份简明扼要且包含主要信息的审计报告、审计报告摘要和反映的问题是否与审计报告草案一致、审计建议是否以证据为基础,是否清晰和有价值、审计报告是否通俗易懂、审计报告草案在长度和形式上是否符合国家审计署标准、审计报告草案是否有效地利用了图片和附录,以及是否获取了所有支持的材料等。

4. 信息发布。控制要点包括与被审计单位的意见交换、向第三方征求审计意见的草案、审计报告草案结构的维持及简洁情况、审计报告草案符合专业标准的情况、审计报告出版与组织、最新的审计信息的披露计划、审计结果发布和后续检查的具体行动方案。

5. 经验总结。控制要点包括是否采

取了内部和外部质量保证措施、是否适当地总结了经验教训、是否证实了存在的问题,并能控制其潜在的影响?对与审计项目有关的文件是否妥善归类保管等。其中外部机构对审计质量的评估非常关键。英国政府审计署绩效审计质量的评估主要由伦敦经济学院的独立专家组承担,其评价内容主要包括行政管理背景、结构安排及语言表述、图表和统计资料、审计范围、审计方法、审计结论或审计建议,以及审计报告等。

(四)加拿大审计长公署的质量控制  
加拿大审计长公署《质量管理体系》(QMS, 2003)的核心要素包括审计管理、人员管理和持续改善等。

1. 审计管理。其控制要点主要包括:①授权,指最高审计机关只能依照授权的规定执行审计,并努力保持谨慎态度,以规避审计风险;②独立、客观和公正,指审计师不应与被审计单位存在各种利益关系,并保持正直、诚实和保密的态度等;③审计守则,指为了帮助审计人员收集充分、适当的审计证据,并适时承担审计报告责任而提出的有关审计程序和实务经验的建设性标准;④咨询,指当遇见复杂和特殊问题时,最高审计机关可以寻求外部专家或个人的支持;⑤安全、接触和文件保管,指有关电子版或硬拷贝的报告记录和文件应该妥善保管,并限定接触者。

2. 人员管理。其控制要点主要包括:①资源,审计小组应该具备相应的资格与胜任能力以确保审计业务的有效执行;②领导与监督,管理者应提供适当的监督与指导,并营造良好氛围以激励各成员努力发挥潜能,顺利完成审计工作;③业绩管理,成员可以及时得到有关他们工作业绩的反馈信息,同时,审计人员可以得到富有挑战性的高职位工作的机会,并得到有关的咨询、指导和监督,从而帮助他们有效履行职责;④职业发展,个人可以选择在职培训、学历课程、自修和承接各种任务等途径寻求

职业发展;⑤相互尊重的氛围,倡导个性化和相互尊重的审计文化,同时,对于那些富有创新精神、胜任能力强和工作效率高的审计人员应该给予及时的表扬与尊重,以鼓励他们努力完成任务。

3. 持续改善。持续改善是指最高审计机关应努力倡导不断追求卓越的审计文化,鼓励为组织和社会公众提供高附加值的服务,其核心工作是对政府审计实务工作的复核。加拿大审计长公署主要通过年度审计工作的内部复核程序来展开评估工作,其重点在于评估各项审计工作符合质量管理标准的程度。

## 二、对我国政府审计质量控制的启示

我国2004年4月1日开始施行的《审计机关审计项目质量控制办法》(试行)的基本内容包括总则、审计方案的质量控制、审计证据的质量控制、审计日记及审计工作底稿的质量控制、审计报告的质量控制、审计档案的质量控制、审计项目的质量控制和附则。根据国外经验,笔者认为我国未来的政府审计质量控制机制可以从以下两个方面进行完善:

### (一) 按照核心内容设计

按照核心内容来分,政府审计质量控制活动包括内部质量控制与外部同业复核两个方面的内容。

1. 内部质量控制。内部质量控制是指政府审计机关为了确保高质量的审计工作所建立起来的各种程序与方法的总称,其核心内容包括:

(1) 人员管理。人员管理是政府审计机关对审计人员的招聘、培训、教育、指导、监督和奖惩等活动的总称。根据加拿大政府审计质量控制系统的规定,人员管理包括资源、领导与监督、业绩管理、职业发展和相互尊重等内容。人员管理的核心价值在于可以提高政府审计人员的执业水准与道德修养,以便他们更好地遵循政府审计准则等审计规范,进而为确保高审计质量奠定坚实的基础。

(2) 独立性评价。政府审计的独立性是指政府审计机关及人员保持无偏的审计决策能力,它是政府审计目标得以实现的前提条件。因此,在制订政府审计质量控制的程序和方法时,加强对政府审计机关及人员独立性的评价是核心环节,包括事前、事中和事后的评价。

(3) 专业胜任能力评估。政府审计的专业胜任能力是指政府审计机关及人员在既定专业标准下合格胜任工作的能力。政府审计是一项政策性、技术难度较高的工作,合格胜任的政府审计机关及人员是顺利实现政府审计目标的关键因素。为了确保政府审计质量,政府审计机关在委派审计人员时,应该严格按照政府审计准则等要求,事先对政府审计小组及人员的专业胜任能力进行评估,以确保其顺利完成审计任务。

(4) 风险判断。风险判断是指对被审计单位经营风险等所作的专业判断,其目的在于防范政府审计风险。根据现代风险导向审计模式的理念,经营风险不同于审计风险,但是被审计单位的经营风险可能会增加审计工作的难度,进而增加审计失败的风险。因此,对被审计单位的风险判断属于政府审计质量保证措施之一。

(5) 职业道德教育。职业道德教育是指对政府审计人员的职业价值、道德和态度等方面所进行的教育活动,其目的在于培养政府审计人员的良好品质,包

括独立、客观、正直、职业谨慎、保密以及社会责任感等,它可以帮助政府审计人员抵挡住各种压力,包括行政干预的压力、利益诱惑的压力,以及被审计单位的压力。因此,职业道德教育是政府审计质量控制活动的长效机制之一。

2. 外部同业复核。外部同业复核是指为了确保最高审计机关质量控制活动的有效性所进行的检查与评价活动。它主要由独立于原最高审计机关的其他组织或个人来进行。根据国外经验,外部同业复核的要点包括:

(1) 质量控制的存在性及一贯性。质量控制的存在性主要评价政府审计机关是否已经建立了有效的质量控制程序或方法;一贯性主要评价这些程序或方法是否真正在起作用,以及前后是否保持稳定。

(2) 质量控制的有效性。它是指外部独立的专家可以通过检查、访谈和评估的方式,针对某一质量控制有效性的重大缺陷客观地提出意见,并及时地提出未来的改进对策,以确保政府审计质量的持续改善。

#### (二) 按照审计过程设计

按照审计过程来分,政府审计的质量控制活动主要应包括计划阶段的质量控制、实施阶段的质量控制和终结阶段的质量控制。

1. 计划阶段的质量控制。核心内容包括:①被审计单位的选择;②审计业

务类型的选择(包括财务审计和绩效审计等);③预审;④审计资源及服务能力的评估;⑤审计时间及经费预算;⑥被审计单位的经营风险评价;⑦审计人员独立性的评价和专业胜任能力的评估;⑧审计小组的成立及人员的委派。其中政府审计资源及服务能力,以及审计人员的独立性专业胜任能力的评估是关键环节。

2. 实施阶段的质量控制。核心内容包括:①被审计单位的支持;②审计技术方法的选择;③审计风险的评估;④内部控制有效性的测试;⑤重要性水平的确定;⑥内部审计成果的利用;⑦外部独立专家的支持;⑧审计证据的质量评价;⑨审计工作底稿的编写及复核;⑩独立性损害程度的评价等。其核心环节包括审计取证、外部独立专家的支持以及独立性风险评估等。

3. 终结阶段的质量控制。核心内容包括:①审计报告草稿的拟定;②与被审计单位的沟通;③解决分歧的办法;④审计报告的决议制度;⑤审计报告的签署;⑥审计决定书、移送处理书和法制工作机构的复核意见书的呈送;⑦审计结果公告的决定权及流程;⑧审计档案的存档;⑨复审及后续审计;⑩法律责任等。其核心环节包括审计报告的决定权和公告程序,以及复审和后续审计等。

(作者单位:宁波大学商学院)

责任编辑 张璐怡

## ● 广告

# 管家婆 工贸版

中小企业财务管理软件

针对中小型生产制造企业,集生产管理、进销存、财务管理于一体

任我行软件发展有限公司  
WeWay Software Development Co., Ltd.

028-85335321 85938690

<http://www.grasp.com.cn>

