

审计工作相关时间问题分析

赵保卿

摘要：审计工作中涉及诸多时间问题，审计时间的客观性更多地影响审计监督效率，审计时间的逻辑性更多地影响审计监督效果，审计时间的不确定性既影响审计监督的效率，也影响审计监督的效果。为了充分提升审计监督效能，需要规范审计工作中相关时间要求，系统建立审计工作相关时间规范制度，严格遵守审计工作相关时间规范与制度。

关键词：审计工作；审计时间；审计项目；审计监督效能

中图分类号：F239.4 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2022)12-0043-05

一、问题的提出

完善审计监督职责、规范审计监督行为体现在诸多具体方面，其中一个重要内容就是规范审计时间问题，即审计工作中的相关时间。

审计工作中的时间包括动态和静态两种情形，如审计期间、审计年度、审计认定中的发生、审计工作期间（审计工作时长）等反映动态情形；审计报告日、资产负债表日、审计认定中的存在等反映静态情形。另外，审计工作中的时间既涉及审计主体的工作时间，也包括其他方面配合与协同审计工作的时间。我国相关审计法规和准则对审计工作相关时间都有规定或要求，《中华人民共和国审计法》《中华人民共和国注册会计师法》《中华人

民共和国国家审计准则》以及有关部门和组织颁布实施的注册会计师审计准则和内部审计准则等，都对审计工作中的审计报告签发或报告日期做了相关规定。

无论是审计主体还是其他方面，其工作或工作协同时间都影响和制约着审计监督效率和效果。首先，审计工作期间如果超过实际需要则造成资源浪费影响审计监督效率，如果不能满足工作需要则影响审计监督效果。其次，审计工作具体操作时间以及与其他方面配合与协同时间如果失当则既影响审计监督效率，也影响审计监督效果。审计监督效率和效果构成审计监督效能，反映整个审计工作质量。

可见，规范审计工作时间问题有利于提升审计监督效能，保障审计工

作质量。本文在阐述和分析审计工作时间构成及其影响的基础上，提出进一步规范意见。

二、审计工作中的时间构成及其影响

审计工作中的时间存在于审计监督的整个过程，不同阶段的时间对审计监督效能形成的影响有所不同。

（一）审计计划阶段的时间及其影响

1. 审计项目的确立时间及其影响。审计计划包括总体审计策略和具体审计计划。在总体审计策略确定过程中，无论国家审计、内部审计还是注册会计师审计，都需要确立审计项目，这就涉及项目确立时间问题。三种审计主体在这一时间的确定上存在

差异。注册会计师审计项目确定时间的标志是会计师事务所与审计委托者签订审计业务约定书的时间,而国家审计和内部审计无需签订这种合同式的文件,其项目是根据审计机关或机构编制的年度或更长期的审计计划确定的,有时是根据上级或本级组织的特定安排和指令临时确定。审计项目确定时间对审计监督效能形成特定影响。就国家审计和内部审计来讲,应尽量减少临时性审计项目安排,这样有利于细致周到地进行审计策略筹划和细节准备。在注册会计师审计实务中,有些项目需要注册会计师实施连续审计,如上市公司年度会计报表审计项目,会计师事务所对被审计单位一般是每年实施审计。这种情况下,双方可以签订一个长期有效的约定书,也可以每年实施审计前签约一次(即多次签约),两种不同签约方式下的时间问题对审计监督效能形成不同影响。笔者认为,多次签约更有利于提高审计监督效能,因为后续每次审计前,签约双方都可以重新考虑是否续约,尤其对注册会计师来讲,可以分析之前审计活动有无因委托者或被审计单位阻挠或干扰而受到不良影响,可以有效控制审计风险;对于委托者,可以考虑有无因不满意审计质量而需更换会计师事务所;另外,对于之前签订约定书中的不妥或有争议的内容可以及时修正,提升审计监督效果。

2. 审计工作时间的具体计划及其影响。在具体审计计划确定过程中,需要审计组或项目组制定包括时间要素在内的具体审计计划。就时间要素来讲,包括何时进驻被审计单位(就地审计方式下);整个项目的审计期间,即需要多少工作天数;各项审计

测试的具体实施时间,如存货与库存现金的监盘时间、有关项目的函证时间、对被审计单位有关工作和业务现场实施观察时间、与治理层和管理层就有关审计事项沟通时间;审计工作结束时间,如审计外勤工作结束日等。这些时间计划直接影响审计监督效能。就各项审计测试具体实施时间而言,其涉及各相关方面的工作协调,如存货监盘时间要协调被审计单位存货盘点时间,与治理层和管理层沟通需要协调各自工作时间。只有将审计的具体时间与被审计单位工作时间协调一致,才能确保审计工作顺利进行,从而保证审计工作效率和效果。关于国家审计就地审计方式下进驻被审计单位的具体时间,一般审计项目的审计组应当在实施审计三日前,向被审计单位送达审计通知书;遇有特殊情况,经县级以上人民政府审计机关负责人批准,可以直接持审计通知书实施审计。这里的特殊情况是指实施特定的财经法纪审计,以及根据上级审计机关指令实施特定专项审计,如根据指令接受纪检监察部门委托对相关经济实体实施紧急专项审计,这时需要进行突击审计,不预先告知被审计单位或被审计人。

(二) 审计实施阶段的时间及其影响

1. 审计工作时间具体计划的调整。具体审计计划需要对审计工作各相关时间作细致安排。审计实施前与过程中,根据遇到的新情况和审计工作实际需要,应对相关时间计划(包括具体审计计划的其他要素)作出调整与修改。如审计组根据治理层或管理层要求调整与其沟通的具体时间;根据自身工作调整增加询问被审计单位相关人员的程序并临时确定时间;

根据对审计证据充分性和适当性的综合分析,追加审计取证程序,延长审计工作期间等,以获取充分、适当的审计证据,得出恰当的审计结论,从而保证审计监督效果。

2. 审计监盘时间及其影响。实施审计实质性程序时,需要对被审计单位的库存现金和存货实施监盘程序。就库存现金监盘来讲,可以依审计计划阶段确定的时间进行,也可以根据审计工作需要临时确定实施时间。无论采取哪种形式,都不能事先告知被审计单位出纳员及其他可能会影响监盘效果的人员,以防止其阻碍监盘工作的顺利开展。监盘具体时间一般是某日上班伊始或下班以后,以便于监盘程序的安排,如便于库存现金账面应有额的确定,有利于监盘人员协调工作,从而提高审计监督效率与效果。

关于存货监盘时间,一般是资产负债表日或资产负债表日前某日。资产负债表日实施监盘可以直接获取证明该日存货结存情况的审计证据,资产负债表日前某日实施监盘则需要进行监盘日与资产负债表日期间的存货结存数据调节,对存货结存审计证据的可靠性会形成不利影响。所以,最好于资产负债表日实施监盘,但如果受被审计单位存货数量较多、存放地点分散、盘点人员较少等因素限制,则可以于资产负债日前某日实施监盘,监盘时间可能持续两日或数日,这对存货结存审计证据的可靠性也会形成不利影响。这种情况下,审计人员应当强化监盘的“监”之程序,如注重完善监盘工作方案的设计与完善,加大对被审计单位盘点结果抽查力度等。

3. 审计函证时间及其影响。函证是审计工作重要的实质性程序,是审

计人员获取审计证据的重要方法。《中国注册会计师审计准则第1312号——函证》对函证作了规范。审计人员需要向被审计单位的债权方、债务方或有关方面发函或跟函,并取得回函以证明被审计单位债权债务及有关业务情况的证据。审计函证时间体现在函证过程的不同阶段及相关审计工作底稿中。

首先,审计人员发函或跟函时间。发函是审计人员利用某种通讯平台向被询证者发出询证函的方式,跟函是审计人员亲自或在被审计单位员工陪同下将询证函送至被询证者,在被询证者核对并确认后,将回函带回的方式。发函和跟函时间需要作不同安排,发函需要审计人员于审计实施工作伊始即执行,因为发函至被询证者回函有个过程,如果被函证者未及时回函,审计人员需要催函,这时回函过程较长。对于跟函,审计人员可以根据审计工作具体情况于适当时间执行。

其次,询证函与回函中有关时间。询证函中需要载明需要被询证者核对相关与被审计单位所发生的某种经济业务的特定时间,如对应收应付款项余额、银行存款借款余额函证,应载明余额日期,该日期通常是资产负债表日,也可能是审计人员根据审计工作需要而确定的某个特定日期,如银行存款审计时需要对中某个日期的余额函证开户银行等;被询证者需要针对询证函中特定时间的相关业务余额进行核对,并将核对结果采取恰当方式予以回应,即积极函证方式下需要回函,消极函证方式下根据是否相符而决定是否回函(被询证者对于不相符内容的回函需要说明包括时间要素在内的原因)。

第三,函证过程控制时间。审计

人员应通过编制相关审计底稿对函证过程进行控制。对于发函形式的函证,审计工作底稿需要记录询证函发放与收回时间,超过正常期限未收到回函应催函并记录催函时间,催函后仍未能收到回函则需要实施审计替代程序。对于被询证者回函中相关业务的时间记录,审计人员应将其与所发询证函中对应时间进行核对和分析,以判断其是否相符,有无一方或双方记账错误乃至舞弊问题,从而保证函证结果的准确性,提高审计监督效果。

4. 审计观察时间及其影响。观察是审计取证的重要方法。被审计单位很多相关业务现场需要审计人员进行观察以取得相应审计证据或决定是否实施进一步审计程序,如审计人员进行存货监盘时在被审计单位盘点现场观察被审计单位有关部门工作的具体处理流程,以作为实施控制测试和实质性程序的重要步骤。审计人员实施观察需要选择或确定恰当时间,如观察被审计单位存货盘点需要选择关键时间节点,被审计单位存货盘点可能持续一天甚至数天,但重要存货和关键盘点环节可能在某个或某些时间与期间,这就要求审计人员进行准确判断并确定恰当的观察时间。另外,可以采取巡视方式,进行多点与多次观察,以保证观察效果,提高审计监督效能。

5. 审计沟通时间及其影响。审计沟通是指在审计过程中审计人员与有关方面就审计事项有关问题和情况所进行的信息传递和反馈,有关方面包括被审计单位的治理层与管理层、前任注册会计师等。审计沟通可以是审计人员向有关方面发起沟通,也可能是有关方面向注册会计师发起沟通,即沟通应该是双向的。审计人员(注

册会计师)与前任注册会计师的沟通包括接受审计项目委托前和接受审计项目委托后两个阶段,这里主要讨论接受审计项目委托后的沟通。

审计沟通就时间来讲包括两种情况。一是适时沟通。这种沟通主要是针对审计工作一般事项在审计计划阶段即确定适当时间所进行的沟通,如注册会计师与治理层就注册会计师与财务报表审计相关责任、计划的审计范围和时间安排的总体情况,被审计单位为上市实体时的审计项目相关人员保持独立性作出的声明所进行的沟通;后任注册会计师与前任注册会计师就查阅前任注册会计师的工作底稿事项所作的沟通。二是实时沟通。这种沟通是针对审计工作中发生或出现的特定重大事项所实施的沟通,如就审计工作中遇到的重大困难、出现的重大事项、影响审计报告形式和内容的情形等,审计人员应与被审计单位治理层或管理层进行实时沟通;后任注册会计师发现前任注册会计师审计的财务报表可能存在重大错报时也应采取适当方式与其进行实时沟通。适时沟通注重计划性,实时沟通强调及时性,无论计划性还是及时性都影响审计工作的效率和效果,做好适时和实时审计沟通有助于提高审计监督效能。

(三) 审计报告阶段的时间及其影响

1. 审计结果形成与运用时间及其影响。审计结果是审计项目实施所形成的具体结果,包括审计报告及其相关意见和决定,如国家审计报告、国家审计决定书、国家审计移送处理书、内部审计报告、注册会计师审计报告等。审计结果形成与运用相关时间恰当与否直接影响审计监督效能。

关于审计结果形成时间,首先,不同形式的审计结果其形成时间不同。一般来讲,审计报告日期早于审计决定书及审计移送处理书(如有)日期,如果三者由同一审计机关作出,日期是相同的。因为国家审计报告包括审计组的审计报告和审计机关的审计报告,审计机关审定审计组的审计报告后出具审计机关的审计报告,审计机关的审计报告日期晚于审计组的审计报告。审计机关的审计报告与据以作出的审计决定书、审计移送处理书(如有)在时间上一般是相同的。审计组拟出审计报告后需就其征求被审计单位或有关责任人员的意见,被审计单位或有关责任人员应在接到征求意见的审计报告后十日内提出书面意见,否则视同无异议。审计组应当对采纳被审计单位或有关责任人员意见的情况和原因,或其未在规定时间内提出书面意见的情况作出书面说明。审计机关审定审计组的审计报告并据以作出审计决定时将考虑该书面说明。其次,不同审计主体的审计结果形成时间不同。注册会计师审计报告日期是项目组审计取证结束日期,一般被称为审计外勤结束日期,而不是审计报告写就日期,这涉及审计责任的界定与归属问题,不能混淆。国家审计报告和内部审计报告的形成时间则是提交或审定日期。如审计组的审计报告日期是审计组将审计报告提交审计机关的日期,审计机关的审计报告日期是审计机关审定该报告的日期;内部审计报告日期一般是内部审计机构负责人的签发日期。

关于审计结果运用时间,首先,国家审计决定书中包含其运用时间,即列明了处理处罚决定执行期限和依法提请政府裁决或者申请行政复议、

提起行政诉讼期限。其次,有的审计结果以公告形式供社会公众使用,涉及公告时间问题,如注册会计师对上市公司年度会计报表审计后出具的审计报告,应通过特定程序在法定媒体于法定期限内(下一会计年度4月30日前)予以公告,供社会公众投资决策使用。审计机关出具的不涉及国家机密的审计结果依法向社会公告,供社会大众分析和使用。公告的具体信息包括被审计单位基本情况、审计评价意见、审计发现的主要问题、处理处罚决定及审计建议、被审计单位的整改情况等。国家审计结果形成后的公告期限没有法律规定,但应遵循有利于提高审计监督效能的原则合理确定每个项目审计结果的公告时间或期限。国家审计和内部审计有的审计结果不予公开,仅供特定方面作相关决策使用,如国家审计机关和内部审计机构实施的经济责任审计所出具的审计报告仅供有关组织人事部门考评相关责任者时运用,运用时间或期限的确定也需要运用者遵循有利于提高审计监督效能原则。

2. 审计整改检查时间及其影响。审计整改检查是审计人员针对被审计单位和其他有关单位依照审计结果进行整改情况所实施的检查,有时也称后续审计。审计整改检查可以发现审计结果中的不当之处,促使恰当合理的审计结果得到执行和落实。一般来讲,审计整改检查仅针对国家审计和内部审计有关审计项目,注册会计师审计不存在审计整改检查。审计整改检查涉及的时间包括三种情形,首先,审计组在审计实施过程中,应及时督促被审计单位或部门整改审计发现的问题。审计人员在审计过程中所发现的有关问题多数情况下都会构成最后

审定的审计报告中的内容,所以,审计整改检查时间与审计工作时间结合在一起,其核心是发现问题及时督促被审计单位整改,以利于提升审计监督的效率。其次,审计机关或审计机构在出具审计报告、作出审计决定后,应当在规定时间内检查或者了解被审计单位及其他有关方面的整改情况。这是一般审计整改检查情形,其时间要求是在审计结果形成一定时间或期限内。不同审计主体和不同审计项目可以根据提高审计监督效能的原则合理确定该时间或期限。第三,对于定期审计项目,审计机关或审计机构可以结合下一次审计,检查或者了解被审计单位的整改情况,审计整改检查时间是相同审计内容下一次审计时。这种特定审计项目一般是例行性的,或属于需要整改问题不严重、不急迫的项目等。这种审计整改检查情形,看似不够及时,影响了审计监督效率,但其因问题特殊节省了审计成本,反而提高了审计监督效果。

三、规范审计工作中时间问题的建议

(一) 合理规范审计工作中相关时间问题

审计工作中相关时间有的是具体的,如审计报告日、国家审计和内部审计一般项目实施审计前通知被审计单位的时间等;有的则是抽象的,如上述审计组在审计实施过程中及时督促被审计单位或部门整改审计发现的问题,这里的“及时”其实是抽象的,实际中及时与否没有严格标准;还有的是模糊的,如上述审计机关或审计机构在出具审计报告、作出审计决定后在规定的时间内检查或者了解被审计单位或部门及其他有关方面的整改

情况,这里的“规定时间内”其实是不确定的,不同审计主体针对不同审计项目的时间要求差异较大。

为了充分提高审计监督效能,保障审计工作质量,需要在审计准则等相关审计规范中合理界定审计工作相关时间概念,即具体的时间应当准确而恰当,抽象和模糊的时间也应尽量合理,或采取相关措施以保证其恰当与合理,具体建议包括:(1)针对国家审计和内部审计的报告日不是审计取证结束日期的情形,为了合理界定和规范审计责任,建议规定在审计报告中需列明审计工作实施的具体期间,即列明审计取证的开始与结束时间;(2)连续审计情况下,会计师事务所与审计委托者签订约定书的形式,应实行每次签约的形式,以强化约定书的制约效果;(3)对于存货监盘时间,应通过与被审计单位协商,尽量安排在资产负债表日,即使在非资产负债表日,也应限定在其之前的两日内,这样有利于降低或有效控制监盘日与资产负债表日之间存货增减业务记录所存在的舞弊风险,从而提高审计监督效果;(4)积极函证方式下,审计人员应在询证函中明确注明被询证者的回函时间要求,此要求尽管不具法律效力,但对提高审计监督效率是有益的。

(二) 系统建立审计工作相关时间规范制度

审计工作相关时间规范应得到完全执行,以真正发挥其提高审计监督效能的作用。所以,应建立健全具体的工作制度。首先,审计机关或机构及审计人员应强化审计工作中相关时间规范意识、树立严格遵守审计相关时间规范的理念、遵循以提高审计监督效能为工作目标的原则,以作为建

立遵循审计工作相关时间规范制度的基础。其次,审计机关或组织的各种涉及审计工作相关时间的规章制度与规则,都应有合理恰当的规定或要求,具体建议包括:(1)注册会计师的初步业务活动应建立相关工作制度,对审计业务约定书的签订时间和方式作明确而合理的规定;(2)注册会计师与被审计单位治理层和管理层沟通应建立相关工作规则,对包括沟通时间在内的相关内容作明确而合理的规定;(3)国家审计机关对审计整改检查需建立完善的工作机制,对包括审计整改检查的时间在内的诸多内容作恰当合理的规定,如出具审计报告、作出审计决定后多长时间内实施审计整改检查,应针对不同审计项目或不同情形作出合理而明确的具体规定;(4)审计工作底稿复核应有系统的工作制度,对包括审计工作底稿中时间在内的复核要素及复核程序作出严格而合理的规定。

(三) 严格遵守审计工作相关时间规范与制度

审计工作相关时间规范与制度需在实务工作中得到落实,对违反者及其行为应能清晰界定其责任并加以追究。严格讲,界定并追究这种责任本身即为审计工作相关时间规范的内容,但其又相对独立。有了规范和制度就应严格遵守,这样才能发挥其作用。首先,应有清晰的执行审计工作相关时间规范与制度的流程,这种流程既是对审计工作时间规范的进一步细化,又是使其得以全面落实的具体措施,其形式包括具体办法、流程图示、典型事例分析等,如包括时间要素在内的存货监盘具体流程等。其次,对违反审计工作相关时间规范和制度的审计人员需界定和追究其相应

责任。在审计工作相关时间规范和制度中应明确规定,违反审计工作相关时间规范和制度的审计人员应承担的具体责任及追究形式,具体建议包括:(1)对违反审计工作相关时间规范和制度情形既要有概括介绍,也要有较为详尽的具体情形列举并分析其危害和后果;(2)针对不同违规情形分析并界定其应承担或被追究的具体责任形式,如应承担或被追究的行政责任中警告、通报批评、经济处罚等具体违规行为等;(3)对严格遵守审计工作相关时间规范和制度的审计人员或审计组织(如审计组、项目组等)应采取合理恰当形式予以褒奖,如通报表扬、奖金激励等;(4)不断总结和分析审计工作相关时间规范和制度执行过程中的经验与问题,从而使该规范和制度逐步得到完善,发挥其最大的审计监督效能。

责任编辑 武献杰

主要参考文献

- [1] 王艳丽,魏昌东.国家建设项目审计决定书法律效力论析[J].审计与经济研究,2009,(4):17-21.
- [2] 郑石桥.领导干部经济责任审计结果应用:理论框架和例证分析[J].财会月刊,2018,(22):129-133.
- [3] 周维培.从“鉴证”到“问责”——全球视野下国家审计服务国家治理的路径分析[J].审计研究,2019,(4):3-10.
- [4] 王彪华.审计管理体制改革的生态分析:基于国家治理现代化视角[J].会计研究,2020,(1):169-178.