

对研究型审计的几点思考

翟国森 冯丽英

一、将研究贯穿于审计全过程、落实到各环节的总体思路

从审计发展历程看，深入进行研究型审计是审计基础工作和能力建设的保障，是提升审计基层工作效果的需要，有利于审计理论与实践更好地结合，更好发挥审计监督职责。《“十四五”国家审计工作发展规划》对研究型审计提出的总体要求是聚焦党和国家重大经济决策的出台历史背景、顶层设计目标和方向，以提高审计的前瞻性和政治性。以问题为导向，侧重解决问题，建设性地开展审计，以制度创新为基础，从理论研究、实践和成果运用环节将研究型审计落实到各环节，必须在审计链条、工作方式、工作成效上坚持系统观念，完善总体思路。

一是在审计链条上，将研究的理念“一纵”到底。审计人员在完成审计项目和其他各项审计工作中，把事前事中事后的调查研究分析作为基础和根本方法，高质量推动完成审计任务的工作模式。

二是工作方式上，让研究的开展“双横”驱动。从管理和业务两个“维度”为研究型审计的开展探索路径与方法。突出审计管理的“驱动”作用，聚焦审计业务的“赋能”提升，迅速提升审计成果利用水平。

三是工作成效上，使研究的价值“多面”凸显，每个环节、每个维度提出有效措施推动研究型审计工作不

断走向深入。

二、研究贯穿审计工作各环节的具体做法

（一）审前调查阶段

一是全面了解审计工作的目标、实施范围以及重点关注的特殊审计事项。组织成立具备相应履职能力的审计工作组，研究项目立项意图、政策背景，广泛关注审计项目的舆情动态、资讯信息，依托被审计单位基本信息库，提前搜集审计项目的关联数据、法律法规。要紧盯行业政策制度变化和行业动态，及时掌握主管部门和专家学者的前沿研究、观点意见和改革建议情况，做好舆情线索和热点焦点等信息的收集整理、分析研判，充分了解区域、行业和领域特点。

二是充分调查研究被审计单位有关情况。审前调查阶段要在日常对被审计单位研究的基础上，根据其发展状况、内部控制及其执行情况，结合审计工作方案明确的范围和内容，充分进行风险评估，分析所在行业环境可能存在的产生错报和舞弊的典型领域，利用关联数据进一步获取直观全面的基本信息，据此精准定位审计的重点和难点，确保审计研究的全面性与系统性。

三是充分运用审计人员的职业判断，结合审计对象所处行业背景、业务范围、政策环境、风险漏洞进行整体、全面的研究。拓宽思维找准方向，确定重点审计领域，并细化具体的工

作事项，结合资金流、业务流特殊异常事项确定重点审计清单，有针对性地设计调查问卷，第一时间抓住倾向性和苗头性问题。

四是研究选取适当的审计程序和方法。对同一审计事项，可能有多种实施的路径和方法，结合审计技术方法模型库，选择最有效、便捷和经济的路径；对特殊行业的审计事项，一般性常规性的审计方法不能达到审计目标，因此需要发挥审计触角广泛、熟悉政策优势，必要时可以利用专家工作成果。

五是研究合理分配审计组的资源。根据审计事项的特点和审计人员的知识、能力、经验，合理安排分工。向重要的审计领域分派具有丰富执业经验的人员，并在时间上予以充分的保障，以确保审计工作质量。

（二）审计实施阶段

一是聚焦微观，查深查透。针对具体事项和问题，必须要查深查透，要做到证据完备、事实清楚、定性准确、建议可行，这是审计质量的根本保证。这里还需要强调的是，审计报告与审计实施阶段的取证工作应当是密不可分的，不宜割裂为两个不同的阶段，这也是做好研究型审计的应有之义。

二是研判宏观，见微知著。以查出的问题为基础，对典型问题“解剖麻雀”，透过表象看实质，以点带面，见微知著。既要善于沿着“政治——政策——项目——资金”的演绎路径

做到整体把握、层层聚焦、锁定重点、揭示问题；也要善于透过审计发现的各类具体问题，按照“后果——原因——规制——政治”的归纳路径去分析表象、研究机理、提出建议、督促落实（胡尊锴，2021）。比如在党政经责审计中，利用掌握的政府购买服务数据，分析购买服务的成本利润有无明显偏离合理区间，进而沿着资金利益流向排查有无借助公权力谋取私利，直至研判有无滥用规则扭曲利益分配格局，致使决策层的政策目标无法实现等问题。

三是捕捉苗头，及时反馈。审计组在审计实施过程中要定期集中研究审计发现的主要风险问题和重点案件线索，对于重要事项特别是可能构成重大违法或涉嫌经济犯罪的问题，要及时按程序向审计署特派办报告，在检查范围、方法、人员和时间等方面做出特别安排，重点突破。发现倾向性、苗头性问题以及超出审计工作方案的新情况、新问题，要及时向组织项目的业务司局进行反馈、提出建议，根据业务司局的统一部署，完善审计实施方案、抓好落实。在现场实施阶段，结合疑点挖掘、问题核查、定性定量、成因分析、对策建议、信息组稿等工作环节及审计重点领域开展专题式研究，注重横向联动，实现综合研究目标。

（三）审计报告阶段

一是系统梳理。围绕一个清晰的主线和若干明确的观点，多角度、多层次地归纳、提炼、取舍审计中发现的问题，不能仅仅停留在研究问题的表面，应着重研究问题产生的体制和机制，诸如制度原因、历史因素、环境影响等。

二是研究反馈。广泛听取各方面意见，深入了解问题产生的深层次原因，尤其要对审理意见以及被审计单

位的反馈意见认真研究，站在不同角度审视 these 问题和结论，必要时还应当征求监管部门等外部专家意见。

三是提出建议。梳理总结审计对象所处时代背景、目标路径、机制体制设计，并上溯研判体制束缚、政策障碍、制度漏洞和管理缺陷，从微观到宏观提出切实可行的建议和改进措施，促进关键行业和重点领域改革，做到出实招见实效。

（四）审计后期评估阶段

审计项目结束后，要对项目成果、组织方式、分析模型，技术方法进行系统总结，客观分析好的做法和存在的不足，提升审计人员的能力并为以后项目开展打好基础。

一是总结项目经验。及时组织召开项目总结会，从审计项目的前期准备到审计现场的组织管理再到方案的具体实施，对项目进行全面复盘，提炼固化经验，查找反思不足，研究制定适合于该行业该领域审计的审计工作规范化流程，进一步提升审计标准化和规范化水平。

二是归纳审计方法。对成功案例进行解剖，从审计背景、审计线索、遇到的困难、审计思路和解决办法等方面认真回顾梳理，对审计过程中的方法思路、信息化审计技巧、疑难问题突破等方面进行归纳，纳入审计技术方法模型库，提升审计人员的工作能力。

三是完善被审计单位基本信息库。对于项目期间收集到的被审计单位各方面的资料，应当进行系统的归类、整理，按照被审计单位基本信息库的格式要求，对相关文档资料进行标准化，做好入库管理。

四是建立整改跟踪机制。将审计报告、线索移送等中反映的问题纳入被审计单位审计成果库，实行逐项编号、跟踪督促、情况反馈、整改销号的

动态管理机制，确保问题整改到位，审计成果落到实处。对整改工作中产生的新情况、出现的新问题要认真研究，及时报告。

三、牢固树立“研用结合”理念，确保研究质量和水平

牢固树立“研用结合”理念，把审计研究作为基本方法贯穿审计工作各板块，把聚焦审计工作实践、服务审计工作需要作为研究的出发点和落脚点，不断强化审计宏观服务能力。

一是突出研究重点。不同行业不同单位的审计研究重点不同。结合企业特点，从履职资料、财务资料、业务资料为基础，全面了解被审计对象环境、部门职责、内控制度、资金收支等，对重大经济事项和重要经济活动做到心中有数，为开展审计打下坚实基础。

二是注重研究质量。引导审计人员在实施方案制定阶段加强对被审计对象研究，注重审核审计重点是否体现行业特点、方法和措施能否实现审计目标并可行。组内成员对审计实施方案是否进行了深入的讨论与学习、取证是否充分全面、定性是否精准、问题是否有事实依据、重大问题是否经过逐级复核确认、审计报告是否充分披露、提出的建议是否可行等进行全过程跟踪指导。集中开展审前研判，对同类事项同步分析，确保问题定性、处理处罚依据、处理意见保持一致。

三是提升研究成效。注重对信息专报、理论研究成果等研究成果的归纳总结，审中研究拓宽审计方法思路，审后研究总结经验做法和模型案例。

（作者单位：财政部政府债务研究和评估中心）

责任编辑 武献杰