



中华人民共和国审计署

National Audit Office of the People's Republic of China

Gogo.cn

站内搜索 站外搜索

设为首页 | 联系我们 | English

当前位置: 首页 > 审计资讯 > 理论与方法

联合国审计项目过程控制的探索与启示

颜涛（审计署境外审计司）

【时间:2013年01月16日】

【来源:】

【字号:大 中 小】

【摘要】 本文从审计项目过程控制模式和方法入手，围绕联合国审计的特点和要求，介绍了联合国审计在策略制定、规范保障、程序控制、任务管理、沟通协调、复核评价等方面的有益探索和尝试，以期为审计人员在加强审项目过程控制方面提供经验借鉴。

【关键词】 联合国审计 过程控制 审计质量

我国审计机关长期以来十分重视审计质量管理，从《审计法》、《审计法实施条例》的颁布、修订，到《审计机关审计项目质量控制办法（试行）》的实施，再到《国家审计准则》的出台，审计工作在法制化、规范化、科学化的轨道上不断发展。审计项目过程控制是审计质量管理的重要方面，涵盖审计计划、审计实施和审计报告等各阶段，涉及到策略制定、规范保障、程序控制、任务管理、沟通协调、复核评价等诸多环节。

自2008年7月1日履行联合国审计委员会委员职责以来，中国审计署以促进联合国更加透明、廉洁、高效为目标，积极倡导发挥外部审计的“免疫系统”作用，及时预防、提示和抵御各种风险，为联合国改革的顺利进行和千年目标的实现贡献力量。审计人员通过参与联合国审计工作，把中国科学的审计理念传递给联合国，也从中学习了其他国家良好的审计经验和做法，相互交融、相互借鉴、共同提高。本文尝试对联合国审计项目过程控制的实践予以总结，以期为广大审计人员提供经验借鉴。

一、联合国审计中影响审计质量的环境和因素

（一）利益攸方对联合国审计的需求多元化

联合国审计委员会向联合国大会负责，所提交的审计报告由联合国大会的第五委员会和联合国大会的独立专家机构——行政和预算问题咨询委员会负责审议。第五委员会由会员国代表组成，不同会员国的关注点存在明显差异，有的致力于推进联合国改善治理，提升管理水平和资金使用效率；有的关注采购份额和雇员结构的地域均衡性，期望为本国争取更多的资源投入。此外，行政和预算问题咨询委员会也会要求审计委员会就某些特定领域，如国际公共部门会计准则实施等，为联合国系统提供管理咨询服务，帮助客户改进管理、提高绩效，发挥外部审计的建设性作用。

（二）联合国审计对象特点各异，审计点多面广，现场作业时间短。

目前，联合国审计委员会负责审计27个联合国机构、基金和项目。这些机构大多具有管理层级众多，业务模式各异，信息系统复杂等特点。其次，联合国审计点多面广，审计点分布在不同时区和国家，而且审前无法实地调查、审后难以当面沟通，绝大多数问题都需要在现场解决。最后，联合国审计节奏快、标准高，现场作业时间短，所有审计工作底稿复核和征求意见必须在现场结束前完成。因此，在联合国审计中，传统的多层级领导模式和工作节奏不能满足需要，必须采取标准化、精细化、扁平化的工作任务管理模式，加强审计质量控制。

（三）联合国审计覆盖面广，审计评价标准复杂。

根据联合国财务条例和细则的规定，联合国审计分为财务和绩效两个层面：财务层面需要对被审计对象财务报表总体的真实、公允性出具审计意见；绩效层面需要对被审计单位运营和管理（包括财务程序、会计系统、内部控制等）的有效性进行检查。因此，联合国审计除覆盖主要财务报表项目外，还涉及采购、人力资源管理、项目管理、信息系统等众多领域。审计评价标准方面，联合国审计以联合国系统会计准则、联合国财务条例和细则、联合国大会相关决议、联合国相关机构的财务制度和管理手册等作为依据。这些管理规定和作业手册浩如烟海，审计人员在短时间内学习掌握并灵活运用压力巨大。

（四）联合国审计施行审计报告共同签发，风险共担的工作模式。

根据联合国审计委员会工作规则，审计委员会实施联合审计，报告共同签发，风险共担的工作模式，对审计的组织管理和协调要求很高。三个不同委员国的审计师，语言不同、文化不同、标准不同、技术不同、程序不同，在这种情况下要共同开展审计，要得出共同的结论，还要一致对外保持统一形象，全世界范围都没有成熟经验可以借鉴。

二、联合国审计项目过程控制的实践经验

2008年7月至2010年11月，中国审计署顺利完成了对联合国维持和平行动、联合国儿童基金会等9个联合国机构、基金和项目的审计任务，共向联合国大会提交审计报告12份，向联合国有关机构出具管理意见书50多份。通过审计揭示出联合国在治理、管理和控制方面存在的一些突出问题，审计成果得到联合国有关方面的高度评价，也直接推动了联合国在维和预算审议、问责制框架建设和内部监督体系完善等方面相关改革。联合国审计取得的良好成效是与审计实践中全面加强过程控制的理念密不可分的。

（一）围绕利益攸方需求选择审计目标，审慎开展审前调查，发挥总体审计策略的统率作用。

审计目标选择是审计项目过程控制的起点，也是最终决定审计成果是否能够满足决策机构、管理当局等利益攸方需求的重要环节。联合

政府信息公开指南

政府信息公开目录

政府信息公开申请

政府信息公开年报

审计资讯

- 近日要闻
- 图片新闻
- 要闻回顾
- 机关动态
- 特派办动态
- 地方动态
- 审计结果公告
- 审计工作通告
- 国际交流
- 案件披露
- 综合论坛
- 理论与方法
- 审计播报

网上服务

- 考试信息
- 教育培训
- 资料下载
- 成绩查询
- 审计知识
- 公共信息
- 网站地图
- 历史上的今天
- 报刊订阅
- 投稿信箱及投稿须知

互动交流

- 信访举报
- 在线访谈
- 图文直播
- 网上调查
- 意见征集
- 审计长信箱
- 投稿信箱
- 地方在线访谈
- 地方在线直播

国审计项目的目标选择也必须遵循“围绕中心、服务大局”的原则，围绕联合国管理改革的中心工作，紧扣联合国大会等决策机构的决议要求，在分析客户运营的外部环境和业务特点基础上，合理确定审计方向。

例如，在联合国儿童基金会审计中，审计人员紧紧围绕联合国倡导的透明、廉洁、高效的工作目标，突出对采购招标和人员招聘的公开透明性和地域分布均衡性的审查；紧紧围绕联合国第五委员会和行政及预算问题咨询委员会在审议审计报告过程中的要求，加强对联合国问责制框架建设特别是审计建议落实情况，推行国际公共部门会计准则和结果导向预算制等方面的审计；紧紧围绕联合国儿童基金会运营的外部环境和业务特点，重点对方案管理、现金援助核算、筹资活动等领域进行检查。从审计结果看，联合国有关各方高度关注审计在这些方面反映的问题，工作成效显著。

在审计目标明确后，需要制定总体审计策略，从人员、时间、任务、流程等方面对各类审计资源投入做出统筹规划，实现资源相互之间的最优配置，以利于审计目标的实现。

以联合国儿童基金会审计项目为例，该机构管理层级多，在全球设有6个总部机构、7个区域办事处和127个国家办事处；其地域分布广，在世界近190个国家和地区开展筹资与援助活动；其业务活动各异，各部门或办事处由于职能分工不同，所处国家地域特点、历史背景各异，政治、经济发展阶段不同，援助活动类型也存在明显差异。

面对这样的审计对象，严密细致的审前调查和战略规划就显得非常重要。为此，审计人员采取了4步骤的审前调查模式：1、围绕儿童基金会的任务目标、组织架构、主要职能、内控系统设计运行等方面全面了解儿童基金会的基本情况。2、从政策制度、业务流程和信息系统三个方面对其主要业务管理流程进行了梳理，针对关键的控制节点的充分有效性进行了穿行测试。3、获取相关的财务和业务数据，对主要财务报表项目和管理领域业务进行了初步分析性复核。4、对以前年度审计报告和管理意见书中的审计发现按照业务领域和责任主体两个纬度进行矩阵式分析，以确定不同领域的审计发现在不同责任主体中发生的频率和影响。审计人员在以上四个步骤基础上编制了总体审计策略，全面分析了儿童基金会审计项目的主要风险，对审计期间的人员组织、时间安排、任务分配和流程设计等方面做出统筹安排，并围绕责任主体和业务流程两个纬度确定审计重点。

从责任主体的纬度看，儿童基金会总部主要负责制定策略和政策，在审计时需要重点关注筹资、集中采购、国际雇员管理、财务管理、审计与评价等方面。区域办事处主要负责对所辖区域内的国家办事处提供技术支持和能力建设，审计重点关注其指导国家办事处的资源使用，监督国别方案的执行进度和效果。在国家办事处层面则重点关注其国别方案的计划、实施和评价，组织开展援助项目的具体活动。

从业务流程的纬度看，以现金援助管理为例，在总部主要关注其对现金援助确定的会计政策，鉴证体系设计，管理制度建设和监督等方面的工作；在国家办重点检查其现金援助的拨付，管理以及执行伙伴使用和报帐情况。

实践证明，该审计策略在现场审计中对各审计组起到了切实的指导作用，促成了审计项目的有效实施和圆满完成。

(二) 加强联合国审计业务的规范化、制度化建设，制定明确的作业规则，确保审计工作有章可循。

为规范审计行为，确保审计质量，审计署办公厅印发了《联合国审计工作规范（试行）》。该规范遵循国际审计准则的标准，结合联合国审计项目的特点和要求，从审计计划编制、审计准备、审计实施、审计终结、审计质量控制等五个方面对审计程序、内容、质量要求进行了规范，同时还包含了审计风险识别、重要性水平确定、分析性复核程序运用、审计策略制定、审计证据获取等技术要求。作为该规范的补充，审计署办公厅还印发了联合国审计项目档案管理、电子文档管理、审计项目编码和审计工作底稿索引号编制等工作规则和办法。这些规范成为联合国审计的标杆，为规范审计行为，确保审计质量发挥了良好作用。

此外，针对每个联合国审计项目的特点，联合国审计委员会办公室还组织编制了详细的审计操作手册，包含了总体审计策略、审前调查问卷模板，标准审计程序表，标准审计指南，管理意见书和审计发现备忘录模板，以及管理意见书写作和复核指南等内容。该手册具有很强的可操作性、指导性和示范性，成为联合国审计人员在现场的工作手册。

以“标准审计指南”为例，该指南是审计人员在对以前年度审计发现问题按照业务类型和责任主体进行梳理分类，编制矩阵分析列表基础上，对各重点审计领域中典型性和系统性问题编制的审计操作指南。每一类问题都有一份标准审计指南与之对应，并和审计程序表确定的审计风险点交叉索引。每一份标准审计指南包括主要包括：审计依据、审计发现问题一般写作架构、如何进行原因分析、问题产生的影响、审计建议如何提、执行审计程序需要找谁、取得哪些资料和开展哪些分析8个部分。编写标准审计指南便于规范普遍性问题的审计发现备忘录和管理意见书写作，便于分类汇总审计发现后撰写审计报告，可以在审前培训和标准审计程序表结合使用，以提升培训效果。

实践表明，规范既是教材，为审计人员提供工作指引；规范也是标准，成为衡量业务质量的标尺。目前，联合国审计组能够在3—4周内完成现场审计，回国后一个星期之内完成审计文书出具、业务总结撰写和审计档案整理工作。这种高效的工作模式与全面系统的规范要求密不可分的。

(三) 实施科学严谨的程序控制，明确现场审计工作路径图，保障总体审计策略的执行力。

联合国审计对象的管理架构和业务模式各有特点，在现场审计中实施完整、统一的审计程序，是实施审计项目过程控制的重要环节，也是保障总体审计策略执行力的有效路径。在联合国审计中，审计组针对总体审计策略中确定的每一重点审计事项，编制“审计程序表”，包含了与该事项相关审计风险、审计目标、审计步骤和方法、审计取证要求、审计操作人和审计时间等要素，为审计人员提供了明确的工作路径图，有效地引导了审计人员完成必要的审计步骤。

在规范审计程序的基础上，联合国审计在不断的摸索实践中还总结出“一横一纵十个词”的审计发现逻辑分析框架：“一横”就是要求针对每一个审计发现，都要把握“是什么、为什么、怎么样和怎么办”四个环节；“一纵”就是在分析每个环节时，都要从“目标是否明确、战略是否清晰、政策是否完备、准备是否充分、执行是否到位、监督是否有效”等六个步骤出发，找准问题出在哪个环节，责任主体是谁，审计建议如何提出。

实践表明，通过针对总体审计策略确定的重点审计内容，实施完整统一的审计程序控制，科学严谨的逻辑分析框架，保证了审计发现问题的准确性，审计人员职业判断的科学性，以及审计建议的针对性。

(四) 实施标准化、精细化、扁平化的工作任务管理模式，严格项目进度控制，提高审计管理的科学性和有效性。

联合国审计节奏快、标准高，每个项目现场审计时间一般只有3—4周时间，而且审前无法实地调查、审后难以当面沟通，绝大多数问题都需要在现场解决。针对这一特点，标准化、精细化、扁平化工作任务管理模式成为联合国审计项目过程控制中的必然选择。

联合国审计中，各审计组运用“甘特图”工具，以审计项目为单位编制“联合国审计项目工作进度控制表”，结合审计人员专业背景和各审计领域特点合理分工，将任务细化分解到天，工作责任落实到人。该进度控制表将审计过程中的主要环节按照业务规则学习、审前准备，现场审计、审计终结和审计质量检查5个阶段细分为若干子活动，帮助审计组全面、准确地掌握各阶段需要完成的各项工作，从而推进审计项目稳步有序实施。

在业务规则学习环节，审计人员面对的是联合国系统浩如烟海的管理规定和作业手册，必须分步、有序引导大家熟悉各项业务规则。一是解决“审什么”的问题，即通过引导审计人员学习以前年度审计报告和管理意见书，相关行政与预算问题咨询委员会报告和联合国大会大决议，以及总体审计策略，帮助审计人员明确联合国审计的特点、重点和热点。二是解决“怎么审”的问题。首先通过学习各重点审计领域规章制度，熟悉各领域的业务流程和关键控制节点；其次通过学习标准审计程序表，以前年度审计项目档案和标准审计指南，掌握具体审计步骤和技术方法。

在审前准备环节，审计组通常需要在现场审计开始前1个月就开展与被审计单位进行多轮次的沟通协调，一方面与对方沟通现场审计总体安排，包括审计进点会、出点会工作安排，审计调查问卷的发放与反馈，对各业务部门的访谈时间、对象，向管理层最后送达审计发现备忘录和对方反馈的日期等；另一方面需要就签证办理、邀请函出具、航班预定、酒店确认、安保培训等一系列后勤保障事项与被审计单位联络协

调。对照“联合国审计项目工作进度控制表”对工作任务做出合理、有序安排，有利于审计人员控制现场的工作进度，也有利于被审计对象的协调配合，受到被审计单位的欢迎，审计效率大大提高。

联合国审计点多面广，分布在不同时区和国家，现场作业时间短，所有审计工作底稿复核和征求意见必须在现场结束前完成，传统的多层级领导模式和工作节奏不能满足需要。联合国审计创新管理模式，实施基于电子邮件系统的扁平化、交互式管理，形成全天24小时随时在线、随时工作、随时指挥、及时反馈的工作模式。联合国审计委员会领导可以直接审阅每一份工作底稿，可以具体指挥到每个人和每个事项，重要业务文书可以实现切块平行复核，大大提高了信息传递的速度和质量。

(五) 构建多维和谐的信息交流的平台，保障内部和外部，横向与纵向沟通渠道畅通，提高审计工作效率。

首先，加强与被审计单位管理层的沟通。刘家义审计长曾强调指出，联合国审计要在保持独立性的基础上，注重沟通，讲求技巧。要注意全面了解情况，认真倾听不同意见，避免误判。联合国审计在审计结论形成过程中，积极贯彻落实“实、高、新、严、细”的要求，体现了客观公正、实事求是的科学审计理念。例如，在现场审计环节，各审计组在审计发现交换意见过程中严格实施经办人、业务部门主管和被审单位领导三轮沟通，确保政策法规引用恰当，事实表述清晰完整，逻辑严密准确，审计建议切实可行。这种做法，确保了审计结论全面客观，审计建议具体可行，被审计单位对审计结果全面认同，审计的建设性作用得到充分发挥。

其次，保持与联合国内部审计机构的协调配合。在联合国审计中，外部审计师在审前调查、审计实施和审计终结阶段都需要保持与联合国有关内部审计机构的沟通协调，这是国际审计准则的要求，也是联合国审计委员会的工作惯例。以联合国儿童基金会审计为例，在审前调查中，审计人员通过审阅其内部审计部门的工作档案，围绕审计方法、审计计划编制与执行、审计覆盖面、审计报告签发的及时性，内部审计人员专业能力、审计建议落实情况等方面开展评估，以确定外部审计师对内部审计工作的信赖程度。同时，上述评估有利于外部审计师在时间安排、地点选择、领域覆盖等方面与内审部门的协调，争取扩大审计覆盖面，获取充分的审计鉴证度。在审计过程中，外部审计师和内部审计人员会通过邮件往来和定期会晤的方式沟通审计工作实施进展情况，互相分享审计发现，以便于及时调整审计策略，提升审计成果和质量。

最后，在审计组内部建立动态、双向的审计管理信息反馈机制，确保审计目标任务，业务信息和动态、业务法规资料及时有效传递。1、审计组通过定期召开碰头会，交流业务进展情况，保障审计组长全面掌握审计动态，适时准确对审计方向和资源配置作出调整，以利于审计目标的实现。2、在审计中加强审计组之间的沟通交流，相互分享有关政策法规、审计技术方法和审计成果，有利于提高审计工作效率，提升审计成果的层次。3、加强审计组与联合国审计委员会办公室的沟通。一方面要求审计组遇重大事项，发现重要审计情况和线索及时报告，便于联合国审计委员会办公室及时做出决策，使审计管理有效服务审计目标的实现；另一方面加强联合国审计委员会办公室对审计组的现场业务指导和信息反馈，使审计人员充分理解审计目标和任务，有利于对普遍性问题定性处理口径一致，保障审计策略的执行力。

(六) 有序组织、合理分工，建立多级复核评价体系，合理防范审计风险，充分发挥审计效能。

审计复核是审计项目过程控制的重要环节，联合国审计重目前实施审计组内部、联合国审计委员会办公室、外部审计主任、审计执行委员会和审计委员会等多级复核制度，通过有序组织、合理分工，有效地保障了审计文书的质量。以管理意见书复核为例，审计组主要通过通过对审计工作底稿的复核，重点对审计发现证据的充分性、事实表述的清楚性、问题定性的准确性进行检查。联合国审计委员会办公室对审计组提交的管理意见书，主要从是否执行了总体审计策略和审计程序，有无重大的漏项或误信，审计文书格式是否规范等方面进行复核。外部审计主任在复核时重点关注审计是否完成审计目标、审计建议是否可行、审计结论是否准确等。实践表明，通过对建立分级复核制度，加强对审计业务的监督，明确审计组、联合国审计委员会办公室、外部审计主任等的责任，充分减少或消除了人为的审计误差，可以分清审计责任，防范审计风险，提高审计质量。

此外，在审计委员会内部，三个委员国之间还定期选取审计项目，从开展了同业复核，互相检查审计项目的审计质量控制情况。这种方式，有效地促进了国际同行间的经验交流与合作。

三、对加强审计机关审计项目过程控制的启示