

# 关于审计程序若干问题的思考

——●吴云飞——

审计程序作为实施审计工作的基本步骤是审计“三化”建设的重要内容。我国现代审计起步较晚，对审计程序的研究尚处于初级阶段。在建设我国审计工作“三化”的进程中，从理论和实践两个方面来探讨审计程序的内涵和相关问题对于完善我国审计理论体系，制定我国审计准则和实现我国审计工作的“三化”都具有其现实的迫切性。

## 一、审计程序基本涵义的探讨

程序一词的最一般涵义为过程方式，即实施或作用于某事物的方法。广义的审计程序是指与审计过程有关的所有程序。即审计程序不仅包括审计人员所实施的审计工作的程序，还包括审计人员制订审计目标，确定审计标准，提出所需证据和向审计人员提供审计证据的所有其他人所执行的程序。就审计程序一词的基本涵义而言，审计程序是指实施审计工作的基本步骤。审计程序的涵义应当包括下列特征：

1. 审计程序涵义应当以具体的审计实施过程为基础。审计程序作为实施审计工作的基本步骤，其基础是建立在具体的审计实施项目之上的，作为审计实施基本步骤的审计程序其涵义应当与审计项目实施的过程相一致。

2. 审计程序涵义的外延应当以审计项目的实施过程为度。审计程序涵义的外延是受到审计程序涵义的内涵所制约的，即任何超越审计项目实施基本步骤的活动都不属于审计程序的范畴。

3. 审计程序涵义应当概括审计实施的

基本过程。任何审计过程中的一个步骤或阶段都不是该涵义的全貌，即仅具有审计程序涵义的部分步骤或审计实施过程的部分活动都不属审计范畴。换句话说，审计程序涵义具有不可分割性。

确立审计程序的基本涵义的若干特征是我们探讨审计程序涵义及其相关问题的基础。审计程序概念是审计理论见之于实施的重要方面。在我们探讨审计程序时常会碰到一些审计程序方面的理论和实践问题，例如审计程序和审计工作程序；审计程序和后续审计；审计程序与审计调查等等。这些问题不仅是审计程序的涵义或者说是审计理论问题，更是审计实践的问题。从审计程序的基本涵义出发，依据审计程序涵义的基本特征，我们可以对上述有关审计程序的问题作进一步的探讨。

## 二、审计程序若干问题的思考

### (一) 审计程序与审计工作程序。

如果我们把实施审计的过程视作审计工作的过程，那么审计程序和审计工作程序是无区别可言的。但是如果把审计工作的过程不仅看作实施审计的过程，还包括对整个审计工作管理的过程，那么审计程序和审计工作程序的涵义就不尽一致了。

审计作为人类的社会活动，不仅有其专业的特性，也具有人类其它社会活动的共性，即群体的管理。这些群体的管理活动就国家审计和企业单位内部审计而言包括我国各级审计组织审计任务的确定，审计工作计划的制订和审计组织和人员的日常管

理；就社会审计而言包括审计业务的承接，客户关系的维系，行业业务的协调和每组审计组织和人员的日常管理。如果把审计工作不仅视作专业的活动还包括对该专业的管理，那么审计工作的程序中就不包括实施审计的基本步骤还包括审计工作管理的过程。

但是，当我们将审计程序作为一种专业的术语或概念来分析时，是否应当包括审计工作的管理过程呢？我们知道专业术语或概念其涵义应当具有区别于其它专业的特征。审计程序作为审计专业的术语或概念应当是指审计专业所特有的内容，即仅指审计专业活动的基本步骤。任何不具有审计专业特性的活动或过程都不能冠以审计程序。因此，当我们在描述审计程序时不应把这些人类一般社会活动的管理过程列入审计的程序。虽然我们可以用广义的审计程序定义和狭义的审计程序的定义来解释，但从审计程序的基本涵义出发，注重审计程序概念对审计实践的指导性时，我们就可以得出这样一个结论，采用不包括审计管理活动过程的审计程序定义对指导审计实施更具有实践意义，采用不包括审计管理活动过程的审计程序定义更能反映审计程序的内涵。

首先，审计程序是相对于审计实施过程而言的。如果在实施审计工作的基本步骤中包括了审计工作管理的过程，必然使审计程序涵义的外延扩展，使审计程序这个专业的概念或术语不仅包括其专业的特定内容也包括对审计工作管理过程这一非审计专业活动的内容，超越了审计程序的基本涵义。

其次，审计工作的管理是对审计工作管理者而言的，而审计工作的管理者和审计工作的实施者往往不是同一类人员。在审计人员中大多数人是审计项目的实施者而不是审计工作的管理者。把审计工作的管理过程也列入审计程序，必然使审计项目实施者产生对实施审计工作基本步骤认识和理解上的困

难，使审计程序这一专业概念或术语失去了其对审计项目实施所应有的指导意义。

## （二）审计程序和后续审计。

审计程序是实施审计工作的基本步骤。审计实施的基本步骤主要包括审计准备，审计实施和审计报告或审计终结三个阶段。但在我国的一些审计教科书或审计专业文献中常常可以看到这样的论述，把审计程序的基本步骤概括为四个阶段，即审计准备，审计实施、审计报告和后续审计阶段。后续审计是审计程序的基本步骤吗？

首先让我们来看一下什么是后续审计。所谓后续审计是指由审计人员（常常是指原审计人员）对已审查过的被审单位或审计项目所作的审计结论、决定和建议，在被审单位贯彻执行或落实的情况在原审计活动结束后的一段时间再进行审查和评价。这种回访性审计具有两个主要特征：第一，后续审计不是一个审计项目连续过程的组成部分，即就审计项目实施过程而言，两次审计之间在时间上是间断的。第二，在后续审计过程中，审计人员为了对原审计结论、决定和建议在被审单位的贯彻落实情况作出审查和评价仍需进行调查准备、收集证据、作出评价并写出审计报告。换句话说在后续审计过程中，审计活动的过程仍含有审计程序的基本步骤，即审计准备、审计实施和审计报告三个阶段，后续审计和原审计的区别仅是审计内容的侧重点不同。后续审计的过程就是一般审计的过程，因而把后续审计列入审计程序的第四阶段是不符合审计程序的基本涵义的。

我们把后续审计看作一种独立的或者说是完整的审计过程并不否认后续审计和原审计之间存在着的审计单位和审查内容的相关性和相继性。如果说这种审计内容或单位的连续性就是审计过程相继性的依据，那么把这个概念扩展开来，我们能否认为今年对某一被审单位的财务审计就是对去年同一单位

审计过程的一个阶段呢？审计内容上的延续性并不是审计过程的相继性。审计程序是指审计实施的基本步骤。实施审计的基本步骤之间存在着内在的必然性，一个阶段或步骤的工作是为后一阶段或步骤的必要阶段或步骤，各阶段或步骤依序进行构成一个完整的审计过程。从这一意义上说，审计程序的基本步骤具有不可分割性也具有不可缺少的必要性。而后续审计作为一种回访性审计并不是任何一个项目审计都必须具有的。这种审计是否进行常常需根据实际需要而定。在我国目前所开展的审计项目，进行后续审计的还是占少数。因此，把后续审计作为审计程序的一个基本步骤或阶段无论从理论上还是从实践上来看都不是科学的。

### （三）审计程序和审计调查。

目前在审计中常用的审计调查一词大致有三种含义：一是把审计调查作为实施审计中的一种方法或手段，即用来确定审查的重点，收集审计证据。二是把审计调查作为实施审计的一个基本阶段，即作为审计程序中的审计准备阶段。三是把审计调查作为一种新的审计。

把审计调查作为实施审计的手段或方法是因为在实施审计的过程中，审计的一部分活动具有调查的特征。审计人员在审计过程中为了解情况，收集证据常常需要了解和查询一些问题或线索。

把审计调查作为实施审计的一个阶段，即审计准备阶段是因为审计实施过程中首先要了解被审单位的有关情况，而了解情况的过程可以视作调查的过程。但审计准备阶段并不仅仅是了解被审单位的情况，作为实施审计的准备，审计人员不仅要了解被审单位的有关情况，还需拟定审计方案、确定审计标准和其他的有关准备工作。把审计调查作为审计准备阶段是扩大了审计调查的内涵。

把审计调查作为一种审计则是混淆了审计和审计方法的界线。“调查”一词已被广

泛地运用于法律、公安和会计等方面。它被用来表达旨在确定和追踪某一事件的线索和原因的过程。1972年，美国会计学会（AAA）在“审计基本概念说明”的报告（ASOBAC）中认为“调查”一词表述审计人员为了确定主题证据的真实性而采取的程序。审计过程和调查过程之间是有区别的。

首先，审计过程是评价审计证据的过程，而调查的过程则是收集证据的过程。在审计过程中我们处理的是主题证据，在调查过程中我们一开始并没有证据，调查的过程就是为了产生或恢复这些证据。我们可以在调查之后，在它为我们提供了主题证据之后进行审计。调查的过程是经过设计用来发现没有断言的事物的启发过程，而审计的过程是对已有断言的事物进行审计评价的过程。

其次，就审计活动的程序而言主要包括审计准备、审计实施和审计报告三个阶段，任何一个称之为审计的活动都必须在其过程中具有这样三个基本步骤。分析一下审计调查过程我们就可以看到审计调查过程一般具有四个阶段：①初步阶段，审计调查的初步阶段是审计人员用他对周围环境的知识和专业能力来发现某种现象；②确定模式或假设阶段，即审计人员将一些零散的事件联系起来并作出其假设；③证实阶段，在这一阶段审计人员需寻找证据以证明其作出的假设；④调查结果的审查阶段，审计人员通过对调查结果的审查以确定被调查事物的真相。

把审计调查区别于审计其目的在于更好地把握审计概念、审计程序概念和更好地运用审计调查的方法。我们并不否认审计调查实践的开展在我国具有积极的意义。但是审计调查和审计是有区别的，审计调查是一种方法，并不是完整意义上的审计。把握住这一点才能有利于我国审计理论和实践工作者在经济体制改革中更好地运用和完善审计调查这一行之有效的审计手段或方法。