

# 成本预算视角下的国家审计质量控制

赵保卿<sup>1</sup>, 盛君<sup>2</sup>, 姚长存<sup>3</sup>

(1. 北京工商大学 商学院, 北京 100048; 2. 德勤华永会计师事务所 北京分所, 北京 110101;  
3. 中国农业银行 总行, 北京 100005)

**[摘要]** 国家审计成本是国家审计机关和人员在审计活动过程中为达到一定审计目标而发生的各种人、财、物、时间、信息、机会等资源的价值牺牲或付出的代价。在分析政府审计业务流程的基础上, 借助于价值预算的方法, 可以编制出整个审计项目所需要的成本预算。在成本预算中, 通过对审计高风险环节或重要业务环节加大审计资源配置倾斜, 在理论上可以实现对整体审计项目质量的控制; 通过对审计成本预算控制审计质量效果的长、短期评价, 可以不断修正并减少前期预算编制中因不合理的资源配置导致的审计低效, 这一评价过程最终也构成整个政府审计质量控制体系的重要组成部分。

**[关键词]** 审计成本; 成本预算; 价值链预算; 审计质量控制

**[中图分类号]** F239.44 **[文献标识码]** A **[文章编号]** 1004-4833(2010)04-0008-08

尽管探讨“审计质量控制方法”的文献颇丰, 但迄今为止, 理论界鲜有人从成本预算的视角讨论如何实现审计质量控制。现实中, 相对于我国日益发展的国有经济体与庞大的国家预算资金覆盖面, 政府审计资源尤显稀缺。国家审计机关在组织审计项目时, 一方面要考虑到如何保证审计质量, 另一方面又受到配备的有限审计资源的约束。从表面上看, “高质量的审计结果”和“有限的审计资源”之间似乎存在着一种不可调和的矛盾关系。但在这样的矛盾关系中是否存在着协调一致的可能性, 其背后是否也存在着逻辑上的共同机理? 这是审计理论界和实务界需要认真思索与探讨的命题。本文尝试对这一命题进行逻辑上的梳理, 将从审计成本预算的角度来探讨审计成本预算对国家审计质量的控制, 为审计质量控制的研究拓展新思路。

## 一、国家审计成本、审计成本预算、审计质量控制的内涵

### (一) 国家审计成本的内涵

成本是人类生产经营活动中对各种资源的耗费。审计成本是指审计主体为完成审计工作所发生的一切资源消耗以及为应对所有可能发生的事情的付出, 不仅包括为完成审计活动、出具审计报告所发生的一切人、财、物的有形支出, 还包括因为出具了不精确的审计报告而导致的审计机关(人员)声誉损失以及给被审计主体和相关利益方造成损失的赔偿。国家审计机关开展审计的委托主体是中华人民共和国全体公民, 具体执行委托任务的是代表全体人民行使国家行政管理职能的国务院, 在操作层面上不存在因不精确的审计报告给全体国民造成不良影响后的赔偿问题。据此, 国家审计成本的内涵可以界

**[收稿日期]** 2009-11-08

**[基金项目]** 北京市教育委员会科研课题(SM200810011002)

**[作者简介]** 赵保卿(1959—), 男, 河北巨鹿人, 北京工商大学商学院教授, 博士, 从事审计理论研究; 盛君(1983—), 女, 江苏盐城人, 德勤华永会计师事务所北京分所注册会计师, 从事审计工作研究; 姚长存(1980—), 男, 江苏兴化人, 中国农业银行总行经济师, 从事信贷实务工作研究。

定为:国家审计机关和人员在审计活动过程中,为达到某一特定的审计目标而发生的各种人、财、物、时间、机会等资源的消耗,因不精确的审计结论造成的自身声誉损失与未审计出违法违规违纪行为及违法违规违纪行为继续损害人民利益所引起的社会资源损失。

## (二) 审计成本预算的内涵

因为资源的稀缺性,理性的经济主体在从事经济活动时,必然会进行预期投入与预期产出之间的权衡,这种对预期投入的事先估算便是成本预算的一种初级形态。随着经济的发展与现代企业制度的进一步完善,人们发现事前的成本估算对控制资源投入效率及评价投入产出效益极为有效,并最终推动成本估算发展成一种被称为“全面预算管理”的成熟模式。

理论界将全面预算管理与价值链结合,进一步提出了“价值链预算”的概念,即在保证产品质量的前提下,注重对价值链上的所有环节进行投入产出上的比率分析,在评价链条各环节价值创造贡献大小的基础上,精减无效环节与作业,整合现有低效环节与作业,力求实现投入产出效益的最大化<sup>[1]</sup>。与传统的全面预算管理模式相比,价值链预算更加注重“相对成本降低”的理念,认为成本的降低应与作业质量、效率及效益联系起来,不应单纯追求成本绝对额的降低,成本的发生应促进效益不断提高;强调不仅要考察本企业的价值链,而且要考察竞争对手、上下游方以及最终利益相关者甚至整个行业所有企业的价值链。

国家审计成本预算是国家审计部门在确定了审计对象以后,面对有限的审计资源,对如何高效配置审计资源进行的一种事先规划(国家审计部门面对总额有限的审计资金预算如何选择审计项目,不在本文讨论范围之内)。这样的事先规划,主要涉及审计活动中需要的人、财、物资源,至于不精确的审计结论造成的审计机关(人员)声誉损失与未审计出违法违规违纪行为所引起的社会资源损失,是合格的审计人员在审慎的审计程序中可以最大化避免的成本,故不在正常的国家审计成本预算范围之内。由于审计过程也可以分解为若干个作业活动组成的流程,其与企业生产经营活动中的“价值链”运行机理存在一致性,所以,价值链预算的理论对审计成本预算的编制具有指导意见。

## (三) 审计质量控制的内涵

审计质量是审计工作水平(包括审计过程与审计结果)的综合反映和集中体现。高质量的审计工作不仅体现为审计目标的实现,还应体现以最经济

的方式完成审计活动的审计过程。于是,进行审计质量控制也就需要从过程和结果两个层面展开。过程层面的审计质量控制是指对审计计划、审计活动实施、编制审计报告、审计结果复核、审计结果公开等全过程的质量控制,要求实现以最经济的方式得出合理公允的审计判断;结果层面的审计质量控制要实现在审计证据面前,审计人员、被审计单位(人员)、所有利益相关者之间不存在明显的意见分歧。

## 二、审计成本预算对国家审计质量控制的逻辑

从审计成本预算角度探讨对国家审计质量的控制,首先需要理清审计成本预算的逻辑与影响国家审计质量的因素,其次将影响国家审计质量的因素与审计机关对有限的又有差别的审计资源配置结合起来,根据不同审计流程或环节对审计质量影响程度大小为标准配置相应数量与质量的审计资源,并通过中长期以及短期的资源配置质量评价来修正现有的审计资源配置模式,最终实现提供高质量审计结论的目的。

### (一) 审计成本预算编制的逻辑

价值链思想认为,按照经济和技术的相对独立性,价值增值过程可以分为若干个既相互独立又相互联系的价值活动,这些价值活动环环相扣、次第推进,形似链条,故称为“价值链”。借鉴价值链的分析思路,我们同样可以对国家审计全流程进行这种环环相扣、次第推进的“链条式分解”。从业务流程的先后时间顺序看,国家审计至少可以包括以下几个阶段:确定审计对象、了解被审计对象的基本情况、制订审计工作方案、实施审计活动、形成审计结论、公告审计结果、关注审计结果公告后的社会影响、复核被审计单位整改情况。当然,上述各个流程在具体实施时,又可以细分为若干项更具体的业务作业或者业务流程,如“确定审计对象”这个阶段,就至少可进一步细化为“评估拟审计项目的社会与经济效益”、“估测拟审计项目的审计成本”两个必要的作业流程;“实施审计活动”阶段,可进一步细化为“具体项目计划”、“内部控制测试”、“实质性测试”、“审计复核”等多个具体的作业(见图1)。

通过分析审计活动链条上的各作业单元对审计结论影响程度的大小,估测出不同的作业单元所需要配备的不同能力的审计人员数量,并测算出正常情况下完成该项审计作业所需要的审计时间,就可以编制出初始的审计成本预算。当然,这样的初始预算会随着具体审计活动过程的逐步深入而进行具

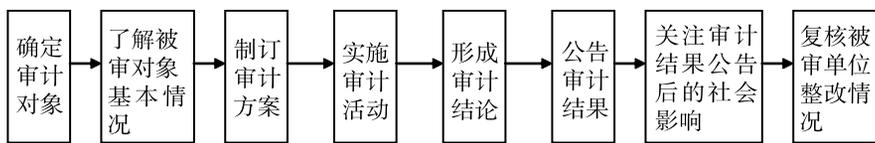


图1 政府审计流程链

体的调整,因为初始预算不可能预测出所有可能的重点审计领域与审计风险点。当发现新的审计线索、新的风险点或者认为审计风险大到可能影响审计结论的公允时,增加审计程序便不可避免,此时预算也必然会随之进行调整,这样的预算调整无可厚非,关键在于这种调整是否合理。为此,在审计项目结束时,需要审计项目负责人、项目经理对预算的初始编制及调整事由进行合理性评价,总结经验,并为下一个审计项目预算的编制提供经验指导。

## (二) 影响国家审计质量的因素

影响国家审计质量的因素很多,但总结起来可以归纳为:体制因素、人的因素、操作因素<sup>[2]</sup>。具体到国家审计质量而言,体制因素是指因国家审计机关的机构层级设定影响了审计结论的质量,如审计机关的设定与被审计单位之间存在利益上的一致性或者存在同方向上的利益关联,则加大了出具低质量审计结论的可能性;人的因素是指因配备了不独立、不公正的审计人员,而出现某审计项目的结论有失公允的情形;操作因素是指对审计项目的范围、内容、重点、审计步骤和方法的选用不当或具体作业难度与人员素质能力配备出现偏差,导致未审计出可能的错报漏报或其他舞弊行为的情形。

对于我国国家审计来说,审计署是国务院的组成部门之一,在国务院总理领导下主管全国的审计工作,与其他国务院行政部门以及所有使用国家预算资金的部门之间不存在直接的利益依赖关系,从而理论上并不存在因审计机构的体制因素影响审计质量的可能性。所以,要保证我国国家审计质量,关键是要从人的因素与操作因素着手进行。

## (三) 审计成本预算对国家审计质量控制的机理

审计成本预算可以通过对影响国家审计质量的人的因素与操作因素发生作用实现对审计质量的控制<sup>[3]</sup>。在编制具体的审计成本预算时,首先需要对接拟参加审计活动的审计人员的独立性进行测试,避免存在独立性缺陷的审计人员参与审计项目,或通过妥善安排避免存在独立性缺陷的人员对审计结论产生任何重大影响,以满足独立性准则的要求。

其次,在审计计划的制订,审计范围、内容、重点、步骤、方法的选用上运用成本预算控制实现对审计质量的控制。具体做法为:在了解被审计对象基本情况的基础上,由具有较高专业知识与经验的项目负责人制订审计计划;实施审计时,可以在重点范围、重要作业、重要流程上安排高素质的审计人员实施具体工作;在相对风险较低、不需要较多职业判断的环节安排一般审计人员或实习审计人员;当发现了新的审计线索时,增加能力较高和能力一般的审计人员同时进行作业流程复核;安排一般能力人员跟踪审计结果公布后的社会影响;安排中等水平审计人员进行被审计单位整改情况复核等。总之,运用成本预算对国家审计质量的控制,关键在于根据不同作业流程的风险大小或对审计结论影响多少来匹配审计人员的数量和能力结构,这其实体现的也是一种“风险导向”审计的理念。

当然,对这种通过成本预算控制审计质量方法的效果还需要进行持续的评价<sup>[4]</sup>。考虑到国家审计机关审计后的审计影响释放通常能延续较长的一段时间,所以这样的评价可以从长期和短期两个方面来展开,如对使用国家预算资金的大型建设项目进行资金使用情况的合规性审计,不仅可以对发现的违规资金使用进行立即整改,还可以通过撤换、惩戒建设项目负责人,起到威慑和杜绝类似违规情况的再次发生,最终能长期使得项目资金按合规途径使用。事实上,评价过程在整个“成本预算控制审计质量效果”的逻辑链条中起着至关重要的作用,通过评价不断总结经验,不仅可以修正现有的成本预算方式方法,实现“审计成本预算控制审计质量效果的持续改进与完善”,还可以对以后的审计工作起到较好的指导作用。换个角度看,这样做在“预算编制、预算执行、预算调整、预算评价、指导预算制订”等环节之间构成了一个完整的质量控制闭环<sup>[5]</sup>。

## 三、国家审计成本预算的编制、调整与评价

### (一) 国家审计成本预算的编制

国家审计成本预算的编制需要借助于价值链预算的思想,从分析审计流程链条开始<sup>[6]</sup>。首先通过

对比以往审计过的审计项目大小,估算本次审计项目可能需要耗费的固定成本(如笔、纸、复印、场地租用等成本)。其次,通过对流程链条运用工作结构分解方法将“确定审计对象、了解被审计对象的基本情况、制订审计工作方案、实施审计活动、形成审计结论、公告审计结果、关注审计结果公告后的社会影响、复核被审计单位整改情况”等流程分解成若干个具体的业务作业(如评估拟审计项目的社会与经济效益,收集审计结果公布后的审计影响数据,实施资金使用的真实性、合法性认定等),根据以往的审计经验与对被审计单位的了解,对每个业务作业配置适当数量与能力的审计人员,结合各审计人员的薪酬标准、餐饮住宿标准等估算出整个项目完成所需要的人工成本。汇总审计过程中可能消耗的固定成本和人工成本等,就可以草拟出本次国家审计项目的总成本预算。

## (二) 国家审计成本预算的调整

具体的审计执行过程必然会涉及对初始成本预算的调整。因为审计计划阶段编制的预算不可能涵盖所有的审计重点,随着审计业务活动的持续深入以及对被审计单位了解的加深,审计人员很可能发现新的审计风险点或者已经发现的审计错报已经大于初始确定的重要性水平,需要追加审计程序,最终导致所需成本超出初始预算成本,需要调整现有预算的情况发生。其实,成本预算调整本身并不影响审计成本控制的效果,关键在于这种调整是否合理,所以对因追加审计程序导致超出预算成本的情况发生时,往往需要由经办人作出说明,解释新增审计程序的合理性与必要性,并最终由项目经理或审计项目负责人进行复核<sup>[7]</sup>。

可以按以下原则来判断预算调整的发生是否合理:当发现新的审计风险点或审计线索时,如果此时追加审计程序有可能获取新的有价值的审计证据,或能进一步降低审计风险、提高审计质量时,就可以认为因追加程序而导致的预算调整是合理的;反过来,如果新的审计线索不能较大幅度提高审计质量,或追加审计程序所获取的收益不足以弥补所发生的审计成本,审计项目经理或负责人则可以认为预算调整的理由并不充分或者直接否决预算调整方案。

## (三) 国家审计成本预算的评价

国家审计成本预算评价体系对提高国家审计成本预算质量十分必要<sup>[8]</sup>。通过评价,不仅可以完善现有的预算编制体系,争取到被审计单位的理解与支

持,还可以对未来的预算编制起到指导作用。结合国家审计的特点,借鉴平衡记分卡思想,我们构建出国家审计成本预算评价的四个维度:效益、风险和质量控制、员工学习成长、利益关系方管理(见图2)。

1. 效益维度。从效益维度评价国家审计成本预算,应体现“相对成本控制”思想,即成本的发生需能够带来更多的收益或者使效益更大幅度的增长<sup>[9]</sup>。由于国家审计更为注重社会效益,所以考察审计资源耗费的成效可以从评价审计效益大小和追加审计成本带来的边际社会效益增长着手。

2. 风险和质量控制维度。基于成本预算的国家审计成本预算控制是以审计质量不降低为前提的。因而,从该维度评价审计成本预算的控制绩效应考虑三个问题:一是低于预算审计成本的发生会不会导致审计质量的降低或者提高审计风险;二是在不降低审计质量的前提下,现有的成本预算是否还有降低的潜力;三是面对审计证据时,被审计单位以及所有利益相关方对审计结论是否存在明显的意见分歧。

3. 员工学习成长维度。将审计成本预算经验与编制的成功案例通过数据库的形式累积起来,由经验丰富的高层次人员对员工进行培训,有利于员工理解掌握预算编制的逻辑、培养员工审计成本控制的预算理念。从该维度评价审计成本预算效果需考察审计人员对审计成本控制方法的理解与接受程度以及审计人员创新审计成本控制方法的能力,具体可从评价审计人员接受现实培训情况、审计成本控制创新建议情况以及内部定期交流沟通情况等角度进行。

4. 利益关系方管理维度。通过成本预算的方式实现对国家审计质量的控制还需要处理好与被审计单位和相关利益关联方的关系。在编制审计成本预算时,将同被审计单位以及相关利益相关方的关系维护成本也纳入审计成本预算,其目的是在搜集审计证据时争取被审计单位配合以降低取证成本。所以,从该维度评价审计成本预算控制效果,可选用“被审计单位及相关利益关联方对审计结论是否存在明显意见分歧”以检验审计部门与被审计单位及相关各方关系维护成本发生的合理性与有效性。

## 四、审计成本预算对国家审计质量的控制

正如前文所述,审计成本预算对国家审计质量的控制一方面直接体现为成本预算编制时,有意识地将审计资源倾斜向高风险或重要的审计环节,另一方面还体现为对成本预算控制审计质量效果进行长、短期评价,通过评价不断修正审计资源投入与审

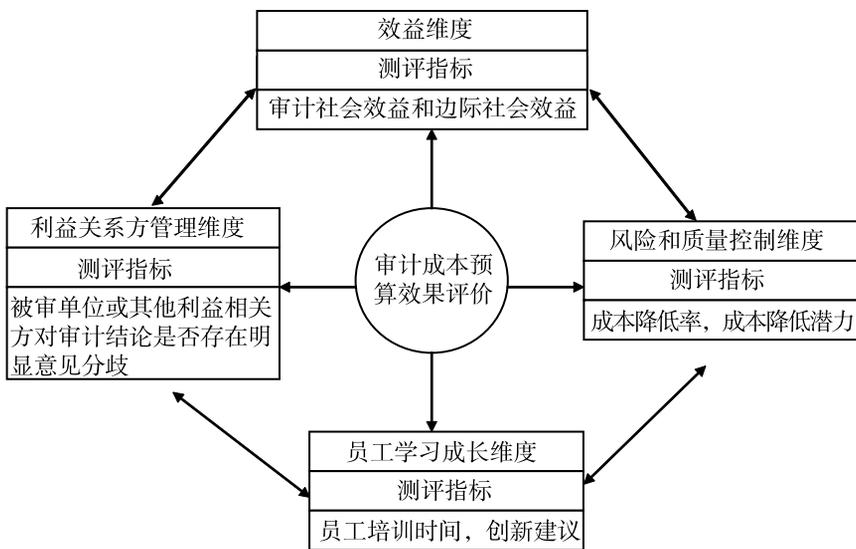


图2 国家审计成本预算的评价维度关系

计风险的匹配关系。

(一) 成本预算控制审计质量效果的长、短期评价

长期评价通常以3年至5年作为一个评价周期,主要评价审计项目是否达到了预计的社会影响效果<sup>[10]</sup>。具体评价时,通过每年或定期滚动分析的方法,分析成本预算对审计质量控制的阶段性效果;短期评价则通常以一个项目审计流程作为评价周期,侧重于评价审计成本的预算能否支持完成所有计划或必要的审计程序。短期评价构成长期评价的一个阶段性组成部分(见图3)。

1. 成本预算控制审计质量效果长期评价的主要内容

第一步(A1):需要明确实施审计活动的长期目标或者期望愿景。可以由审计机关针对拟实施审计的项目确定一个3年至5年的长期目标,这个长期目标应体现出实施审计活动可以产生的长期效果,如实施审计的威慑作用可以在未来一段时间内减少违法或不合理使用预算资金情况的发生。

第二步(A2):对审计项目目标实现的可行性进行评估,对照第一步确定的期望目标,考虑依据现有的技术以及资源匹配情况,判断能否实现确定的长期目标,如果能够实现长期目标,则可据此决定采取下一步行动;如果不能实现确定的长期目标,则需要分析不能实现的具体原因,是否由于资源投入的限制,有无补救措施等;或者直接考虑拟定替代目标的可行性。

第三步(A3):确定了长期目标后,则需要对长期业务期望目标进行具体化,为长期期望目标制订出具体的业绩考评指标,这些具体考核指标要体现

出简单明了易操作的特点。

第四步(A4):由审计团队根据确定的长期目标制订出适当数量的战略行动方案来支持已经选定的具体业绩指标,并且在接下来的几年中加以实施。同时将实施长期评价的经验反馈给审计成本预算制订部门,为下一次的预算制订提供指导。

2. 成本预算控制审计质量效果短期评价的主要内容

第一步(B1):由审计项目负责人监管具体审计行动的各个环节,这是通过选择适合每个具体审计行动目标的审计操作实现对审计成本支出的影响的。这一步骤能够让审计项目负责人顾及现有的行动计划对总体审计目标的影响,通过实时比较预测的结果与审计目标的区别,实现以经济有效的方法达到具体效果。

第二步(B2):审计项目组每完成一项具体审计目标时,都要结合滚动式预算和审计成本支出情况,对行动进行回顾,定期考核业绩。这就需要为完成工作所发生的人、财、物成本与预先编制的成本预算进行比较,并分析产生差异的原因。

第三步(B3):针对第二步工作中发现的的实际执行行动发生的成本与成本预算存在的差异,采取具体行动。如实际发生成本高于预算的话,需进一步分析哪些环节成本的发生是无效的,采取哪些控制措施可以避免类似无效环节工作的发生,还可以采取一些措施降低成本,如通过降低审计人员补贴的方式降低成本;如果实际发生的成本低于成本预算,则需评价单项行动的审计目标是否已经达成,原先制订的成本预算是否合理,并进行预算的修订。

第四步(B4):管理操作步骤,这是对第三步采取的具体行动进行的管理与再评价,也是为了确保第三步的各项行动能够按照既定的方案实施。

从审计计划到控制测试、实质性程序、三级复核、出具审计报告再到审计效果的长、短期评价,在

这个审计实施过程中,通过成本预算将审计资源配置与重要环节和高风险审计环节结合起来,可以实现对国家审计质量的控制。从而,我们把从制订审计计划一直到出具报告、评价审计效果整个审计操作流程称之为审计质量管理实施系统(见图3)。

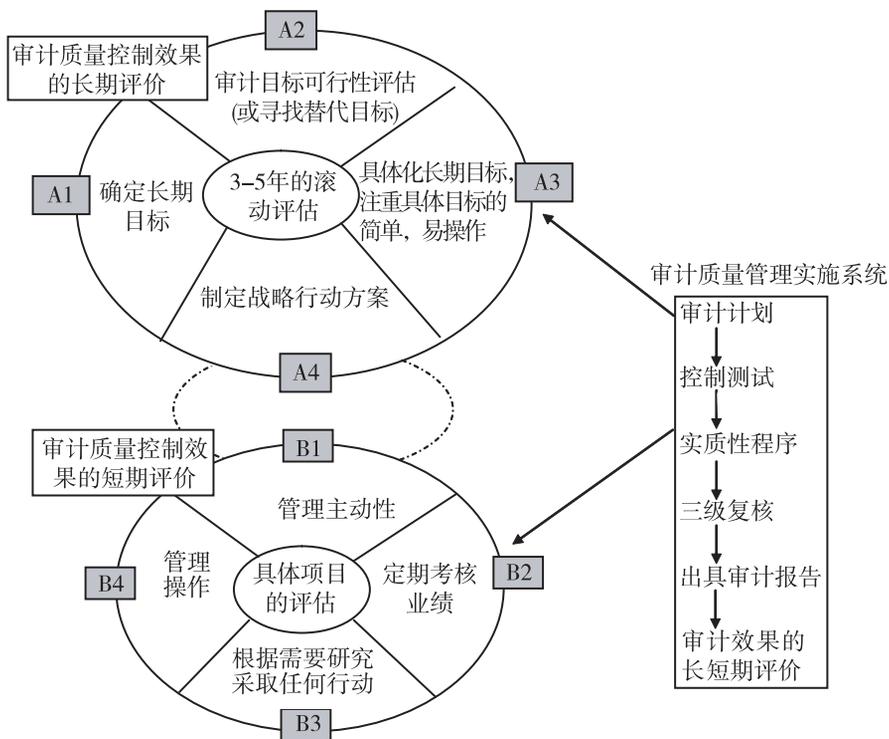


图3 成本预算控制审计质量效果的长短期评价

### 3. 对审计质量控制工作的要求

无论长期评价还是短期评价都是建立在审计人员具备一定的职业素质的基础上的,因此,对审计质量控制工作有以下基本要求。

(1) 提高审计人员的综合素质。首先,要强化审计队伍建设,全面提高审计人员的政治素质、职业道德和专业能力,建立严格的审计人员录用考试考核制度。其次,加强审计人员后续教育,提高审计人员职业道德和业务能力。只有高素质的审计人员才能完成具有一定难度的审计成本预算编制与运行的实务工作,以期控制与提高国家审计质量。

(2) 重视审计实施方案的编制。审计实施方案体现审计成本的诸多要素,是审计质量控制的重要环节,认真搞好审前调查研究,了解被审计单位各种情况,从而确定审计风险及控制测试和实质性测试的程序,确保审计成本预算的实施,控制审计质量。

(3) 加强审计实施过程的控制。审计实施过程就是审计成本预算的执行过程。所以,应明确相关审计人员的责任,建立行之有效的审计复核制度;审

计人员在审计过程中必须严格执行审计程序,按照审计准则的有关要求,获取直接、有效、确凿的审计证据,以得出恰当、合理的审计结论。

### (二) 基于成本预算的审计质量控制架构

从选择审计项目到了解被审计单位基本情况、制订审计工作方案、编制审计成本预算、实施审计活动、调整审计成本预算、形成审计结论、进行成本预算控制审计质量的短期评价、公告审计结果、关注审计结果公告后的社会影响、复核被审计单位整改情况、进行成本预算控制审计质量的长期评价,整个国家审计过程事实上同时也是国家审计质量控制的过程<sup>[11]</sup>。在这个全过程中,成本预算起到了协调整个审计流程各环节、使各环节的工作都围绕审计质量控制而展开的作用。

从成本预算角度实施审计质量控制的核心环节仍然在于审计成本预算编制的合理与否,所以为实现审计目标还需要对审计成本预算本身进行评价,这样的评价可以嵌入到对审计质量控制效果的长、短期评价过程中<sup>[12]</sup>。评价过程可以按既定频率开展,但也可能会随

着重要事件或外部环境发生变化而临时开展<sup>[13]</sup>。整个评价过程主要包括设定评价目标、评估实际成果与目标的差距、重新设定新的预算目标、实施新的预算等程序。

从具体评价内容来看,审计成本预算评价涉及预算评价目标、预算评价对审计质量的控制、预算评价产出、评价所需资源几方面内容,图示如下:

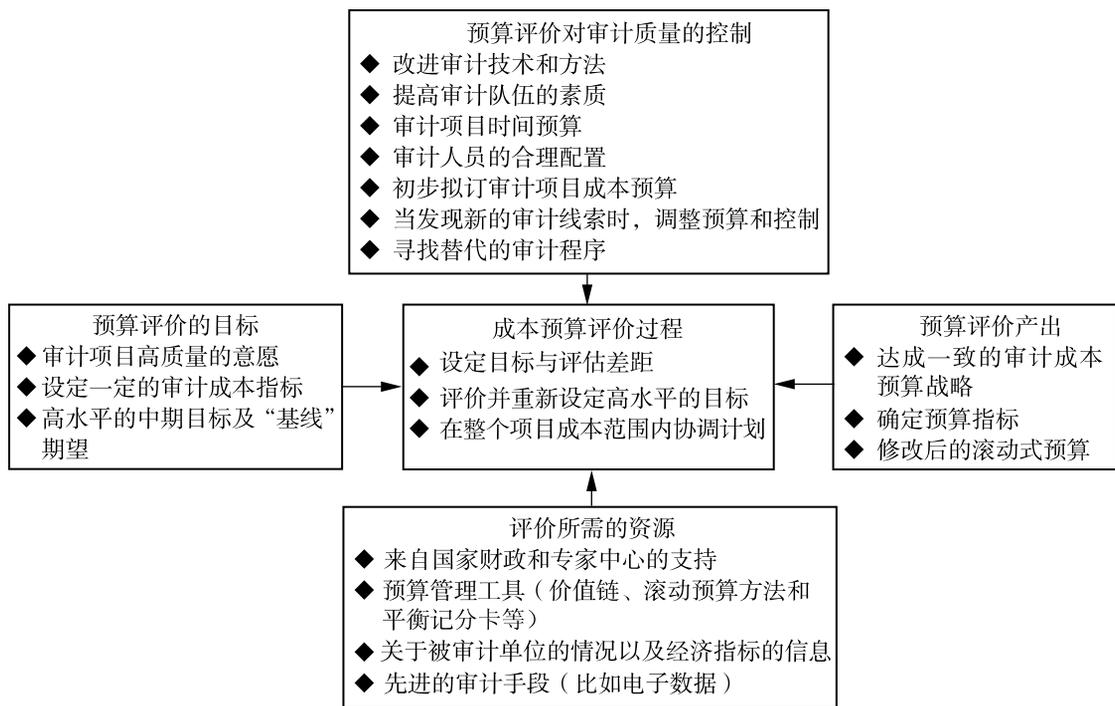


图4 审计成本预算评价过程对国家审计质量控制

### 1. 预算评价目标

20多年来,新中国审计事业得到了长足的发展,近几年审计公开的力度逐步加大,透明度不断增强,社会公众对审计监督的期望也越来越高。但是我国审计机构人员不足,而面对的审计对象却有数万个之多。目前,中央一级预算每年执行审计的覆盖面仅为50%左右,二三级预算单位审计的覆盖面则更小,大约只有20%。2006年修订的《中华人民共和国审计法》进一步扩大了国家审计的范围和审计内容。因此,利用好有限的审计资源以实现尽可能大的审计效益,必须进行审计成本预算,即在明确高质量审计结构的前提下,考虑到现有的成本资源约束,统筹利用有限的审计资源。

### 2. 预算评价对审计质量的控制

社会经济快速发展,新知识层出不穷,审计人员也需要不断提高自身素质,掌握新的审计技术,改善整个审计团队的知识结构。控制过程需要项目经理或项目负责人全面监测整个团队的知识结构、年龄结构等构成,根据团队特点,注重从改进审计技术、提高审计人员素质、调整审计程序等方面进行审计人员合理配置,通过将人员配置与业务工作的难易度、所需专业判断程度、作业风险水平、相关工作量、复核工作的必

要性进行统筹配置,以实现审计全过程的控制。

### 3. 预算评价产出

评价审计成本预算体系的目的是要制订一个科学、合理、团队一致同意的战略与行动方案,以便于预算方案的顺利推行,这个方案包括具体的行动计划清单和各项成本预算指标,从而使整个审计项目团队负责人能够据此与所有的项目组成员进行沟通。一份一致同意的行动计划清单便于审计项目组很好地去执行;一套一致同意的成本预算指标,便于各环节的审计行动所需要的成本预算的具体执行。

### 4. 评价所需资源

我国国家审计的任务重、审计资源不足,这是众所周知的事实。但事实上,我国的审计资源在相对短缺的情况下还存在着严重的浪费现象,很多审计机关成本观念比较淡薄,不注重对审计成本进行管理和控制。一方面是审计机构设置不合理,地方审计机关一般都按照审计署的部门对口设置相应的机构和人员编制,审计对象和范围的划分也依照此原则归口管理,未经特别授权,其他机构无权审计归口以外的审计对象。这就导致有的审计机构很忙,而有的审计机构却无事可做,造成不必要的浪费。另一方面审计人员素质不高,在地方审计机关中,非审

计专业人员相对较多,这些人员不直接从事审计工作,却占用了审计机关相当大的编制,同时也浪费了不少的资源。据统计,地方审计机关的一线审计人员在60%左右。一线审计人员的业务素质也参差不齐,一些人很长时间没有进行知识更新,还有的地方审计机关人员年龄偏大,甚至出现青黄不接和断层的局面。大多数审计人员的知识结构普遍单一,既精通审计又熟悉计算机、法律、工程造价、投资决策、心理学等方面知识的复合型人才缺乏。尽管近几年审计署及其派出机构在人员结构上进行了一些调整,但仍远远跟不上社会经济发展和生产技术进步的要求。审计人员素质不高,知识结构过于单一,往往会阻碍审计效率的提高,结果就是投入的人力、物力及时间等资源很多,审计的效果却很差。另外,审计机关和有关监督部门缺乏很好的沟通与协作、各级审计机关之间在开展业务方面相对割裂、审计成果大量闲置等问题也是造成审计资源浪费的因素。通过对所需资源的评价,可以促使审计机关量入为出,节约资源。

#### [参考文献]

[1]赵保卿,姚长存. 审计成本控制框架设计与运行——基于价值链预算角度[J]. 会计研究,2007(11):74-82.  
 [2]董延安. 国家审计质量的影响因素及其路径分析——基于我国财政财务收支审计的视角[J]. 审计与经济研究,2008(1):40-45.

[3]黄道国. 财政审计的现状分析及对策研究[J]. 审计研究,2003(6):21-24.  
 [4]郝玉贵,鲁清仿. 审计成本管理研究[M]. 北京:中国时代经济出版社,2008(4):32-45.  
 [5]周应良. 政府审计成本控制和绩效提高[J]. 中国审计,2005(14):45-46.  
 [6]项文卫. 试析审计机关审计项目质量控制[J]. 审计与经济研究,2005(1):39-41.  
 [7]刘洪波. 政府审计成本的确认与考量[J]. 审计月刊,2007(12):7-8.  
 [8]李永强. 美国政府审计发展及其启示[J]. 财会通讯,2007(11):84-86.  
 [9]Willett. A survey of time budget pressure and irregular auditing practices among newly qualified UK changed accountants [J]. British Accounting Review,1996,28(2):23-25.  
 [10]Financial Director. The eight annual FTSE350 audit fees survey[R]. 2005:45-46.  
 [11]Power M K. Auditing and the production of legitimacy[J]. Accounting, Organization and Society,2003(5):12-13.  
 [12]Jeremy Hope, Robin Fraser. New ways of setting rewards: the beyond budgeting model [J]. California Management Review Summer, 2003,45(4):22-23.  
 [13]Juergen H Daum. Beyond budgeting: a model for performance management and controlling in the 21st Century [J]. Controlling & Finance, 2002(5):33-34.

[责任编辑:高亚森]

## A Research on National Auditing Quality Control from the Perspective of Cost Budget

ZHAO Bao-qing<sup>1</sup>, SHENG Jun<sup>2</sup>, YAO Chang-cun<sup>3</sup>

- (1. School of Business, Beijing Technology and Business University, Beijing 100048, China;  
 2. Beijing Branch of Price Water House Accounting Firm, Beijing 110101, China;  
 3. General Office of Agricultural Bank of China, Beijing 100005, China)

**Abstract:** Cost budget is a human activity that is at the core of cost-benefit control and also is an ongoing dynamic process. National auditing costs occur in national auditing institutions that consume various resources such as people, finance, time, information and opportunities for certain purposes in the audit process. By analyzing the process of national auditing, we can budget the cost of audit activity; by distributing more audit resources to the higher risk and more important extent, we can theoretically improve the quality of the national auditing; and by judging the effect of audit cost budgeting act on the quality of national auditing in a long term and in a short term, we can fill the disparity between audit budget and audit quality. Eventually, the activity of judgment makes up the system of enhancing national auditing quality.

**Key Words:** cost of auditing; cost budget; value chain budget; quality control of national auditing