

谈风险导向审计的几组概念间关系

张书慧 王炳富

(河北女子职业技术学院 石家庄 050091 北京理工大学 北京 100081)

【摘要】 风险导向审计中有许多重要的概念, 本文从几组概念的含义入手, 分别辨析了这些概念间的关系及其应用。

【关键词】 风险导向审计 概念 关系

风险导向审计的理解会涉及众多的概念, 正确理解这些概念间的关系有助于其在审计中的应用。本文正是从这个角度出发, 分析了几组审计概念间的关系。

一、审计重要性水平、审计风险和审计证据之间的关系

1. 审计重要性水平与审计风险。审计重要性是指在具体环境下, 被审计单位财务报表错报的严重程度, 如果一项错报或其连同其他错报可能导致财务报表使用者依据财务报表做出错误的经济决策, 则该项错报是重大的。而审计重要性水平是一个金额, 是在了解被审计单位及环境的基础上, 采用合理的方法确定的一个数字。通常 20 000 元的审计重要性水平比 10 000 元的审计重要性水平高, 但是对于注册会计师来说, 要查出 20 000 元的错报却比查出 10 000 元的错报容易, 即金额越小的错报越难查出来, 因而查 20 000 元的错报所冒的审计风险就比 10 000 元的要大, 当然前提是审计证据的数量一定。即在审计证据不变的情况下, 两者成同向变动关系。

2. 审计风险与审计证据。审计风险是指被审计单位的财务报表存在重大错报风险, 而注册会计师审计后发表不恰当审计意见的可能性。审计风险取决于重大错报风险和检查风险。重大错报风险是在财务报表审计之前就存在重大错报的可能性, 注册会计师无法改变其大小, 只能从专业角度去判断和分析。检查风险是指某一认定的错报是重大的而注册会计师没有发现的可能性, 注册会计师保持职业谨慎是能够发现的, 但是在审计重要性水平一定的情况下, 需要足够数量的审计证据来证明。即注册会计师审计可接受的审计风险越低, 所需要的审计证据就越多, 两者在审计重要性水平一定的情况下成反向变动关系。

3. 审计证据和审计重要性水平。审计证据是指注册会计师为了得出审计结论、形成审计意见而使用的所有信息。审计证据的数量和质量都会影响审计结论。在风险导向审计中, 审计证据质量固然重要, 但审计结论的可靠性与审计证据的数量有很大的联系。为了将审计重要性水平控制在一定的范围内, 在审计风险确定的情况下, 就需要相应的审计证据作为佐证材料, 因此往往审计重要性水平比较低时, 需要获得更多的审计证据。即在审计风险不变的情况下, 审计重要性水平和审计证据成反向变动关系。

二、全部选取、特定选取和审计抽样之间的关系

1. 全部选取、特定选取和审计抽样三者的区别。在风险导向审计中, 不可能检查被审计单位所有的材料, 一是时间不允许, 二是没有必要。审计时只要按照被审计单位的具体情况, 从规避风险的角度出发来选取测试项目就可以了。审计时选取测试项目的方法包括: 全部选取、特定选取和审计抽样。

如果审计对象总体是少量的大额项目, 存在特别风险且其他方法未提供充分适当的审计证据, 或者是信息系统自动执行计算的项目, 我们别无选择, 只好选取所有的项目。对于总体中有特征的项目, 以及一些必要的情况如总体中所有存在高风险的项目, 我们当然要特别选取, 这就是特定选取。如果注册会计师对某类交易或账户余额实施低于百分之百的审计程序, 使所有的项目都有被选取的机会, 这就是审计抽样。

2. 审计抽样和特定选取的关系。审计抽样和特定选取都是低于百分之百的选取, 但是审计抽样的特点是每一个样本都有被选取的机会, 而特定选取则是具有某一特征的样本才有被选取的机会。另外, 两者选取的样本数量也有差别, 审计抽样选取的样本可多可少, 按照审计测试对象的需要来决定, 而特定选取是具备某一特点的所有样本都要选取。从所有同一特征的样本都要选取这个特点出发, 特定选取又有点类似全部选取的方法, 因此特定选取是介于全部选取和审计抽样之间的一种选取测试项目的方法。

三、了解内部控制、控制测试和实质性程序之间的关系

1. 了解内部控制, 评估重大错报风险。所谓内部控制, 是指企业为了合理保证财务报告的可靠性、经营效率和效果以及对法律法规的遵守, 由治理层、管理层及其他人员设计和执行的政策或程序。它包括控制环境、风险评估、信息系统与沟通、控制活动和对控制的监督五个要素。了解被审计单位的内部控制, 主要是从风险因素出发, 从整体上把握被审计单位的控制制度设计是否合理、有没有得到执行, 为进一步实施控制测试和实质性程序做准备。了解被审计单位内部控制的设计是否合理、是否得到执行, 是风险导向审计实施阶段的起点, 也是风险评估的起点。了解被审计单位的内部控制, 也是为了识别和评估重大错报风险, 主要是报表和认定两个层次的重大错报风险, 以及需要特别考虑的重大错报风险。

个人涉嫌侵占公司资金案的司法会计鉴定评析

郑谊英

(湖南财政经济学院 长沙 401205)

【摘要】 本文对个人涉嫌侵占公司资金一桩案例的司法会计鉴定进行讨论,指出了司法会计鉴定书存在的问题,并提出了个人观点,以期对司法会计实践有所裨益。

【关键词】 司法会计鉴定 账实核对 鉴定对象

一、案例简介

王某,男,29岁,系湘江贸易公司原出纳员。任职期间,王某数次以开具支票提现不入账或少入账的手法,侵占公司资金累计达36万元人民币,至案发时仍未归还。为隐瞒上述行为,王某数次篡改银行对账单记录。后因公司急需调用大额资金,王某的上述行为才被发现。

到案后,王某对自己的行为供认不讳,但对具体作案次数与金额已经记忆模糊。为查清该案,公安机关委托某会计师事务所对王某上述提现未入账和少入账事实进行了司法会计鉴定。

最终,依据侦查取得的证据和司法会计鉴定结论,公安机

关以王某涉嫌侵占公司资金罪向检察机关移送审查起诉。

二、司法会计鉴定书内容

根据湘江贸易公司和公安机关提供的相关资料,会计师事务所做出了王某侵占湘江贸易公司资金36万元人民币的司法会计鉴定结论。主要情况如下:

1. 主要作案手法及次数、金额。王某的主要作案手法是开具支票提现不入账或少入账。不入账的手法很简单,即提现后将支票入账联(即存根联)撕毁不记账;少入账的手法则是在支票的正联与存根联上分别填写大小不等的金额,前者数额大,后者数额小。

以上未入账和少入账事项共计47笔,金额累计36万元

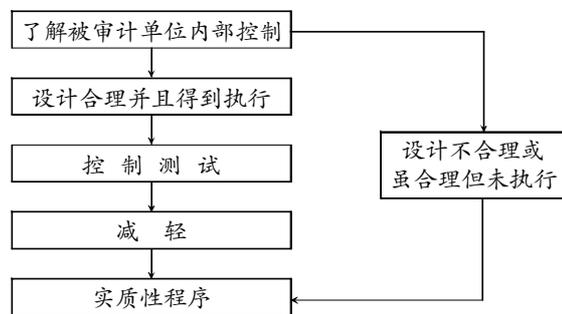
2. 控制测试和实质性程序的关系。针对了解内部控制程序识别出来的重大错报风险,注册会计师应采取总体应对措施来防范报表层次的重大错报风险,而对于认定层次的重大错报风险则需要采取进一步的审计程序,包括控制测试和实质性程序,这是获取审计证据的重要手段。在了解内部控制的基础上确定进一步审计程序的性质、时间和范围。

控制测试是为了确定内部控制运行的有效性而实施的审计测试,所以其实施前提是了解内部控制的存在性和执行情况。只有被审计单位内部控制设计合理,并且得到执行了,我们才有必要对这些制度的执行情况进行测试,看其执行是否有效。但控制测试并非在任何情况下都需要实施,需要实施控制测试的情形有两种:一是在评估认定层次重大错报风险时,预期内部控制的运行是有效的,即可以减少实质性程序的工作量;二是仅实施实质性程序不足以提供充分适当的审计证据时,控制测试就显得非常必要了。

实质性程序是指注册会计师针对评估的重大错报风险实施的直接用以发现认定层次重大错报风险而实施的审计程序。它和控制测试的区别主要表现在以下几个方面:第一,两者的操作方法不同。控制测试主要采取询问、观察、检查、重新执行和穿行测试等方法,从宏观上测试内部控制的有效性,而实质性程序主要采取细节测试和实质性分析程序,从认定的细节层面进行检查。第二,两者的时间侧重不同。控制测试和

实质性程序都有中期末和期末测试,但控制测试以期中测试为主,而实质性程序以期末测试为主。因为实质性程序往往都需要被审计单位的业务发生以后才能分析得出结论。第三,两者的检查范围不同。控制测试检查主要以抽查为主,测试控制活动的频率受到的影响因素也比较多,而实质性程序的范围取决于评估认定层次的重大错报风险和实施控制测试的结果。

3. 了解内部控制、控制测试和实质性程序三者之间的关系。三者间的关系可用下图来表示:



主要参考文献

1. 马春静.新编审计原理与实务.大连:大连理工大学出版社,2008
2. 秦荣生,卢春泉.审计学.北京:中国人民大学出版社,2008