关于建立上市公司管理舞弊导向审计模式的探讨

李 青

（云南财经大学会计学院 昆明 650221）

【摘要】本文对现有审计模式的局限性进行了分析，并提出建立上市公司管理舞弊导向审计模式的构想，以应对管理舞弊导致的重大错报风险。

【关键词】注册会计师 管理舞弊 审计风险

2006年2月15日我国出台的《中国注册会计师审计准则第1141号——财务报表审计》指出：防止和发现舞弊是被审计单位治理层和管理层的责任；治理层有责任监督管理层建立和维护内部控制系统；管理层有责任在治理层的监督下建立良好的内部控制环境；注册会计师有责任按照注册会计师审计准则的规定开展审计工作，获取财务报表在整体上不存在重大错报的合理保证，无论该错报是由于舞弊还是错误导致等。可见，我国注册会计师审计准则虽然未明确将揭露管理舞弊纳入注册会计师的审计目标，但是也将其提到了相对重要的位置，体现了我国审计准则与国际审计准则的趋同。

一、现有审计模式的局限性

1. 制度基础审计模式。制度基础审计模式是以内部控制制度为导向的抽样审计。制度基础审计模式大大减少了审计人员的工作量，在保证审计结论具有一定可靠性的前提下提高了审计工作效率，同时也降低了企业承担的审计费用。但是这种模式也存在一定的缺陷，即内部控制制度是由公司管理当局所设计和执行的，若管理层蓄意舞弊，通过管理层越权和内部串通，管理者可以完全凌驾于内部控制制度之上，致使内部控制制度失效。

2. 现代风险导向审计模式。现代风险导向审计模式强调审计风险与企业的战略管理经营风险不可分割。它的突出特点就是将公司外部环境与行业状况分析、公司战略分析、公司治理系统分析、关键经营活动环节分析和财务报表真实公允性分析充分结合起来，不仅关注管理层舞弊行为发生的可能性，也关注经营风险对财务报表的影响，从而克服了制度基础审计模式的缺陷，保证了审计的整体质量。在民事赔偿机制不健全或赔偿风险可以转嫁的环境下，现代风险导向审计模式可能诱导不信守职业道德的注册会计师为了降低审计成本而不惜牺牲审计质量，从而把会计师事务所变成专门对公司经营失败承担保险责任的保险公司。此外，现代风险导向审计模式还对审计人员的素质提出了更高的要求。

二、建立上市公司管理舞弊导向审计模式的思考

基于管理舞弊为高风险审计领域，在管理舞弊审计过程中，注册会计师可以从管理层对审计工作的配合上入手。这就要求注册会计师在实施管理舞弊导向审计的过程中采用舞弊推定原则，即注册会计师事先假设被审计单位存在舞弊，只有当注册会计师有充分的证据表明被审计单位不存在舞弊时才能降低原先设立的舞弊风险水平。

1. 识别管理舞弊。在对公司治理环境的战略评价上，本文采用企业管理实践中广泛采用的环境分析方法即SWOT评价法。在具体评价时可分为两个步骤进行：一是环境分析，即分析环境可能给企业带来的环境风险；二是分析企业是否采取了不合理的战略而将给企业带来致命的战略执行风险。SWOT分析的对象是构成企业内部条件和外部环境的因素。其中，构成企业内部条件的因素主要有管理、营销、财务、生产、技术、投资等，它们的组合构成了企业内部的优劣势状况。

注册会计师在利用SWOT评价法进行分析时，需要构造SWOT矩阵，按照各因素的重要程度进行排序，将那些对企业发展有重大和长期影响的因素优先排序，反之则做次要排列。在这里，S(Strengths)是指企业内部的优势，W(Weaknesses)是指企业内部的劣势，O(Opportunities)是指企业外部环境的机会，T(Threats)是指企业外部环境的威胁。SWOT矩阵图示如下：

内部条件		外部条件	
S(+)	W(−)	O(+)	T(−)
管理	管理	作业环境	作业环境
技术	技术	一般环境	一般环境
投资	投资		
财务	财务		
营销	营销		
生产	生产		

根据以上矩阵中SWOT因素的排列组合，注册会计师可大致判断出企业内部的优劣势所在和外部环境所存在的机会与威胁，并判断风险类别及影响范围。

信息系统审计内容分析

吴沁红(博士)

(北京师范大学经济与工商管理学院 北京 100875)

【摘要】本文从信息系统构成要素、信息系统生命周期和信息系统管理三个维度入手,综合分析了信息系统的逻辑结构,构造了信息系统审计内容的基本框架,并对信息系统审计的内容与审计目标进行阐述。

【关键词】信息系统审计 审计内容 审计目标

信息系统审计在我国还是一项新型审计业务,开展这项业务,必须准确概括信息系统审计的内容。本文描述了信息系统的逻辑结构,并对信息系统审计的内容与审计目标进行了阐述。

一、信息系统的逻辑结构

信息系统是以信息基础设施为基本运行环境,由人、信息技术设备和运行规程组成,通过信息采集、传输、加工处理和存储,以企业战略竞优、提高效率为目标,支持企业高层决策、中层控制和基层运作的集成化人机系统。信息系统有其产生、发展、成熟、消亡或更新的过程,信息系统在使用过程中,随着生存环境的变化,需要不断维护、修改,当它不再适应企业发展要求时就会被淘汰,由新系统替代老系统。在信息系统的生命周期中,必须对信息系统进行严格管理与控制,并对信息系统实施审计,只有这样才能保证信息系统的有效运作。信息系统审计的对象是被审计单位的计算机信息系统。为全面分析和准确定位信息系统的审计内容,首先应全方位地了解信息系统的逻辑结构,从信息系统构成要素、信息系统生命周期和信息系统管理三个维度来描述信息系统的逻辑结构。

从信息系统构成要素来看,信息系统是由硬件平台、软件平台、应用系统、数据文件、人和运行规程组成的。其中:硬件平台和软件平台为信息系统提供了基本运行环境;信息系

---

2. 评估特定的管理舞弊审计风险。

(1)评估财务报表层次的重大错报风险。一般来说,公司治理结构的效率与公司战略风险、经营管理风险成反向关系。对公司治理状况的评价对于注册会计师来说也是意义重大的,因为财务报表层次的重大错报风险很大程度上源于薄弱的公司内部治理环境,合理地评价被审计单位的公司治理状况有助于注册会计师评估被审计单位财务报表层次的重大错报风险。

(2)评估各类交易、账户余额、列报认定层次的重大错报风险。管理舞弊导致各类交易、账户余额、列报认定层次的重大错报风险,必然会对上市公司的财务状况产生影响,进而带来的是财务指标的异常。在对上市公司财务指标的评价中,可将其分为盈利能力指标、营运能力指标、偿债能力等指标。

3. 应对管理舞弊导致的重大错报风险的措施。

(1)总体应对措施。①提高注册会计师的独立性和专业胜任能力。会计师事务所应当根据管理舞弊导致的重大错报风险的评估结果,分派具备相应知识和技能的人员。②在选择进一步审计程序的性质、时间和范围时,应当考虑采取下列措施:第一,对通常由于风险程度较低而不会做出测试的账户余额实施实质性程序;第二,调整实施审计程序的时间,使之有别于预期的时间安排;第三,运用不同的抽样方法;第四,对不同地理位置的多个组成部分分别实施审计程序;第五,以不预先通知的方式实施审计程序等。

(2)针对管理舞弊导致的列报认定层次重大错报风险实施的审计程序。在普通的审计程序之外,管理舞弊导向审计中还应当借鉴国外常用的延伸性审计程序:①在一日之内或近期突击盘点两次现金。②对供应商及客户进行调查,以发现虚构的供应商及客户。③对特别函证支票的二次背书进行审查。④实施管理舞弊审计询问程序。⑤对被怀疑对象财产净值的追踪分析。⑥跟踪支出分析。这种分析类似于财产净值分析,是将正常的收入同所有的支出进行比较。

(3)针对管理层凌驾于控制之上的风险实施控制。管理层凌驾于控制之上的风险属于特别风险。注册会计师针对该特别风险应当实施的审计程序包括:①测试日常会计核算过程中做出的会计分录以及为编制财务报表做出的调整分录是否恰当。②复核会计估计是否有失公允,从而是否可能产生管理舞弊导致的重大错报。③对于注意到的、超过正常经营过程或基于对被审计单位及其环境了解显得异常的重大交易,了解交易的合理性。

主要参考文献

1. 王泽霞. 论风险导向审计发展创新——管理舞弊导向审计.会计研究,2004;12

2. 赵德武,马永强.管理层舞弊、审计失败与审计模式重构——论治理系统基础审计.会计研究,2006;4