

风险导向审计中审计失败判断标准探讨

王 琴 苑振前

(东北财经大学会计学院 大连 116023 河南新乡市中众诚联合会计师事务所 河南新乡 453000)

【摘要】 本文结合风险导向审计模式与传统审计模式的主要区别,指出在风险导向审计模式下应将审计证据作为审计失败的主要判断标准,以审计过程为辅助判断标准,并且对这两种观点进行了评析。

【关键词】 风险导向审计 审计失败 审计证据

自20世纪90年代以来,注册会计师面临的执业环境发生了很大变化,企业组织结构及其经营活动方式日益复杂、全球化和科学技术的影响日益加深、会计准则要求的判断和估计日益增加,企业管理当局进行财务舞弊的动机日益增强。为了实现审计目标,注册会计师需要随着审计环境的变化调整审计方法,风险导向审计应运而生。2006年2月,现代风险导向审计理论被纳入我国注册会计师执业准则体系,自2007年1月1日起全面推广应用。在新的审计模式下,如何判断审计失败与注册会计师及社会公众的利益密切相关,成为关注的焦点。

一、过程失败论与结果失败论

在独立审计市场中,注册会计师审计失败的鉴定,历来存在两种观点:一是过程失败论,认为审计失败的判定标准是审计过程的规范性。即在审计过程中是否遵守审计准则,如果在审计过程中注册会计师没有按照审计准则的要求执行审计程序而签发了不恰当的审计意见,那么就认为发生审计失败。二是结果失败论,认为审计失败的判定标准应该是审计的结果。即无论注册会计师在审计过程中是否遵守了审计准则,只要最后对存在“重大”错报和漏报的会计报表签发了不恰当的审计意见(没有查出财务报表中的“重大”错报和漏报),那么就认为是审计失败。

二、风险导向审计模式与传统审计模式的区别

随着《中国注册会计师审计准则》的颁布与实施,风险导向审计已取代了传统的账项导向审计及内部控制导向审计。风险导向审计模式之所以能取代这两种传统的审计模式必有其先进之处,较之两者有显著的区别。

风险导向审计是一种理论驱动型的审计模式,注册会计师根据对被审计单位固有风险、控制风险(二者综合评估即重大错报风险)的评估,结合预期的审计风险水平,来确定可接受的检查风险水平,并以此为基础设计审计程序、分配审计资源。其最显著的特点是:立足于对审计风险进行系统的分析和评价,并以此作为出发点制定审计策略和与企业状况相适应的多样化审计计划,将风险考虑贯穿整个审计过程,不仅有效控制了审计风险,而且合理分配了审计资源。

账项导向审计及内部控制导向审计统称为程序驱动审

计,明显的缺陷是资源分配上缺乏理论指导,导致有限的审计资源没有得到合理分配,高风险领域资源分配不足,而低风险领域资源分配过多,影响审计的效率和效果。尽管内部控制理论对审计取证模式的发展产生了巨大影响,尤其是对建立在内部控制测试基础上的抽样结论正确性提供了重要理论支撑,大大提高了审计工作的效率和质量,但内部控制导向审计的理论假设是完善的内部控制可以减少舞弊机会,反之,舞弊的机会就增多,财务报表的可靠性降低。依据该假设,审计实质性测试是以内部控制测试评价为基础,重点对内部控制薄弱环节的相关业务确定测试的性质、时间和范围,实施实质性测试。但是,该假设很可能由于内部控制本身的局限性及管理层次有可能逾越内部控制而不成立。

三、风险导向审计模式下审计失败的判断标准

1. 以审计证据为主要判断标准。

(1)从审计业务的性质分析。审计属于鉴证业务,而审计证据在鉴证业务中有着举足轻重的作用。审计证据是对被审计单位财务报表是否按照适用的会计准则和相关会计制度编制,是否在重大方面公允反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量进行判断的依据。审计凭证据“说话”,收集和评价审计证据是注册会计师得出审计结论、支撑审计意见的基础。那么,对审计失败的判断也不能脱离审计证据进行。根据审计业务的性质,笔者认为,审计失败概念的界定应是:注册会计师收集的审计证据不能支持其得出的审计结论。所以,审计失败的判断也应以审计证据是否充分、恰当为主要标准,如果收集的审计证据不能合理排除财务报表存在重大失实的嫌疑,发表了不恰当的审计意见,就可以认为审计没有到位,注册会计师就应对信息使用者的损失承担责任。

(2)从审计证据本身的性质分析。审计证据是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。注册会计师将在审计过程中获得的各种审计证据完整地记录于审计工作底稿,审计工作底稿是审计证据的载体。《中国注册会计师审计准则第1131号——审计工作底稿》规定:会计师事务所应当自审计报告日起,对审计工作底稿至少保存十年。如果注册会计师未能完成审计业务,会计师事务所应当自审计业务

负债控制效应研究综述

李娜 郑爱华

(中国矿业大学管理学院 江苏徐州 221008)

【摘要】我国上市公司的内部治理问题一直备受关注,但很少有学者探讨外部监督机制,尤其是负债在我国上市公司治理机制中的作用。本文试图从国内外的相关研究成果中整理出关于负债控制效应的内容。

【关键词】负债控制效应 高级管理人员 公司治理

一、国外负债控制效应研究概述

Jensen(1986)提出,要求企业用现金偿付债务,可减少经理用于享受其个人私利的“自由资金流”,这是负债融资对公司治理的正效应。但负债的存在同时又使企业面临着破产风险,那么能够决定公司资本结构的管理层为什么会做这种吃力不讨好的事情呢?Grossman和Hart(1982)指出,尽管管理者在不举债的公司里安全得多,但是市场会认为在不举债的公司里,管理者缺乏动力去争取利润最大化,所以,市场将会低估这些公司的价值。这样,从委托代理理论和信号理论可以看出负债在现代企业管理中的必要性。

Jensen(1986)将负债的上述作用称之为“负债控制假设”,

中止日起,对审计工作底稿至少保存十年。因而,审计证据以审计工作底稿为载体,具有客观性,并且各种信息一旦作为审计证据记录于审计工作底稿就具有相应的法律效力。以审计证据作为审计失败的主要判断标准,说服力强。

2. 以审计过程为辅助判断标准。审计过程也是审计工作的一部分,不能因为将审计过程作为判断标准存在一定的局限而将其全盘否定。审计工作是由人来完成的,审计人员在工作中需运用大量的职业判断,判断的准确程度受审计人员专业水平、经验及审计过程中是否保持了应有的职业怀疑与谨慎等多种因素的影响。审计过程具有一定的灵活性,但它毕竟反映了注册会计师的工作过程,因此我们不能完全抛开审计过程,而应以审计过程为辅进行审计判断。如果注册会计师收集的审计证据不能合理排除财务报表存在重大失实的嫌疑,而对存在“重大”错报和漏报的财务报表签发了不恰当的审计意见,注册会计师就应对信息使用者的损失承担责任。那么具体应该承担何种程度的责任,在以审计证据进行判断的基础上,可结合审计过程是否严格遵守审计准则,注册会计师在审计工作中是否保持应有的职业怀疑与谨慎,来确定注册会计师应就信息使用者的损失承担多大的民事赔偿责任。如果注册会计师存在违法违规行为,还应受到监管部门的处罚,承担相应的法律责任。

然而,结果失败论认为,无论注册会计师在审计过程中是

并将其定义为负债在监督管理者及其组织效率方面的好处。之后有很多学者也支持此观点。Williamson(1988)提出,债务与股票不应被简单地看成是“财务工具”,最好是被看成“不同的治理结构”。Hart(1995)指出短期债权具有控制经理的非道德行为的功能,而长期债权却有支持企业扩张的作用。由此可知,债权人能够对债务人的行为进行监督控制,从而影响负债公司的治理机构和治理绩效。

Jensen的“负债控制假设”在Zwiebel等人后来建立的“代理理论模型”中得到不同的解释。Zwiebel(1996)认为,“负债控制假设”理论实际上假设负债作为一个惩戒者,事前就被确定下来,用于约束管理者未来的投资行为。但实际上,管理者

否遵守了审计准则,只要最后对存在“重大”错报和漏报的财务报表签发了不恰当的审计意见(没有查出财务报表中的“重大”错报和漏报),就认为是审计失败。该观点过于极端,该观点的提出没有正确理解鉴证业务中“保证”的概念,没有与“绝对保证”区分开。审计业务是“合理保证”的鉴证业务,并不提供绝对保证服务。“绝对保证”是指注册会计师对鉴证对象的信息整体不存在重大错报,提供百分之百的保证。而“合理保证”是一个与积累必要证据相关的概念,它要求注册会计师通过不断修正、系统的执业过程,获取充分、适当的证据,对鉴证对象信息整体提出结论,提供一种高水平但非百分之百的保证。由于审计本身存在着局限性,作为合理保证的鉴证业务,若被审计单位存在隐蔽的高层舞弊,在注册会计师收集的审计证据充分、适当的情况下,没有查出财务报表中的“重大”错报和漏报,就应酌情考虑,不应判断为审计失败。

对于依靠证据得出结论的审计工作来讲,对审计失败的判断离不开审计证据;而审计工作是由人来完成的,审计过程中注册会计师的表现也是一个不容忽视的因素。

主要参考文献

1. 方红星.内部控制、审计效率与审计有效性.中国注册会计师,2006;3

2. 中国注册会计师协会.中国注册会计师执业准则2006.经济科学出版社,2006