

改善审计判断效果的若干思考

张 锋

(株洲职业技术学院 湖南株洲 412001)

【摘要】 本文通过对我国审计判断效果现状的分析,从审计技术、审计对象、审计人员和审计环境等方面研究了目前审计判断水平低下的原因,并结合我国具体的审计环境,提出相应的改善设想。

【关键词】 审计 判断效果 现状 改善

一、我国审计判断效果的现状

1. 审计判断效果欠佳。审计判断效果尤其是客观的判断效果是提高审计质量的基础。从审计质量案件可透视审计判断的效果。在一系列曝光的案件中,审计失败扮演了不光彩的角色。为上市公司审计的均是有证券、期货从业资格的会计师事务所,专业水平较高,但重大审计失败频频出现,在一定程度上反映了我国审计判断的总体水平不高。

2. 审计复核制度流于形式。项目经理复核环节失控,三级复核制度流于形式。项目经理的复核是保证三级复核制度有效执行的关键环节。然而,在审计实务中,由于项目经理复核环节容易失控,三级复核制度并没有得到有效的贯彻执行。而部门经理和主任会计师是远离审计现场的复核,往往只盖章,不复核。如此三级复核制度下的审计判断,其判断结果的客观性难以保证。

3. 判断投入成本较高。从审计判断效率来看,首先,就时间成本而言,按照独立审计准则要求,注册会计师应当研究和评价被审计单位的相关内部控制制度,据以确定实质性测试的性质、时间、范围,但是,目前我国会计工作主要以会计业务核算为重点,一些企业缺乏内部控制或内部控制不健全、失效,因此,在审计实务中账项基础审计仍然在事实上占统治地位,如果要评价内部控制制度,则会导致审计时间成本过高。其次,就风险成本而言,我国会计职业界实际承受的法律风险极低,显性的风险成本并不高。而审计判断失误是审计风险的根源,我国审计判断效果的现状并不理想,判断结果的客观性得不到切实保证,而判断投入成本水平也未能有效降低。

二、审计判断效果水平低下的原因

1. 审计技术比较落后。现代经济的发展使得风险基础审计成为审计发展的必然趋势。尽管我国已经实行了以内部控制制度的测试与评价为基础的抽样审计,但由于企业内部控制制度的建立和执行未得到重视,在实施制度基础审计过程中,判断抽样和任意抽样仍占较大比重,这又加大了审计判断的主观成分,不利于客观判断结论的形成。从审计判断方法来看,由于我国关于审计判断的研究成果并不多,对审计判断方法缺乏明确认识,无法有意识地根据判断对象的特点选择恰

当的判断方法。审计判断辅助工具可以有效地改善审计判断效果,从我国的审计实践来看,审计判断辅助工具并未得到广泛应用。在国内的会计师事务所中,且不说审计判断专家系统几乎不存在,就连统计抽样、审计风险模型这类程序化方法的实际运用也较少。审计工作底稿复核制度是专家判断和集体判断的典型应用,但如前所述,三级复核制度并未得到有效贯彻执行。上述种种因素表明,审计技术的落后是导致审计判断效果低下的一个因素。

2. 会计信息失真状况严重。会计信息是审计判断的基础,会计信息质量不高将加大审计判断的难度,不利于提高审计判断效果。我国目前会计信息失真状况比较严重。会计信息失真可分为“非违法性失真”和“违法性失真”,前者是非故意的过失,主要是由于会计人员素质不高所致;后者是蓄意造假,是我国当前会计信息失真问题的重点和难点,这种企业环境对审计判断的危害更大。

3. 审计人员整体素质不高。随着企业规模的扩大,经济活动日趋复杂,对审计人员的知识储备和判断技能水平提出了更高的要求。我国最早的一批注册会计师是通过评选产生的,现在来看,知识结构相应老化,尽管参与了多项审计业务,但面对新型业务的不断涌现,有些注册会计师显得力不从心,不能及时更新知识,判断结论难免偏离客观。有些注册会计师从业不久,缺乏经验,其判断水平有待提高。很多会计师事务所内部未建立培训机制,经验丰富的注册会计师无法将其知识有效地传递给其他审计人员,而经验不足的审计人员也缺乏良好的学习机制以促进其专业水平的提高,这种内部交流的不足事实上延长了审计人员培养专业技能所需的时间,导致我国审计人员整体素质不高。

4. 审计环境不够理想。从审计环境看,主要存在会计审计法规体系不健全和审计人员法律责任过低两个问题。鉴于审计人员整体素质不高的现状,以会计准则和审计准则为核心的会计、审计法规应趋向于明确化、稳定化。法律责任是约束不合理审计判断行为的手段,由于我国法律诉讼制度和赔偿制度不合理,导致注册会计师行业的实际风险很低,不利于审计判断水平的提高。

三、改善我国审计判断效果的建议

(一) 审计人员层面

审计人员是审计判断的主体,改善审计判断效果应首先从审计人员开始,不同类型的审计人员,改善的重点不同。对于高级审计人员,重点在于提高其职业道德素质,强化其职业谨慎性。一般审计人员主要在日常审计工作中对其所负责的审计项目进行审计判断,判断效果取决于其知识和技能水平。为提高审计判断水平,应注重专业知识和实践经验的积累。

1. 强化后续教育,全面掌握专业知识。在审计实践中,由于工作繁忙,许多审计人员无暇顾及后续教育,关于学习时间的考核也容易流于形式,其作用未充分发挥。鉴于此,应进一步强化对后续教育的考核,内容应当结合审计实务,具有更强的指导意义。

2. 阅读审计业务档案,获得更多审计判断实践知识。审计工作底稿是典型的业务档案,完整地记录了审计人员的一系列判断,通过对审计工作底稿及其他档案的阅读、分析,可以大致了解有经验审计人员的判断过程,学习专业知识在审计判断中的应用,从而获得有关审计判断的直接知识。

3. 参与审计判断实践,积累经验。参与审计判断实践,直接获取关于审计判断的经验。通过一定的积累,形成直觉的判断力和洞察力,准确地把握客观事物的本质。在审计判断实践中,审计人员应注重向其他人士的咨询,参与集体讨论,不断修正判断偏误,提高审计判断效果。

(二) 会计师事务所层面

1. 完善三级复核制度,充分利用集体判断和专家判断的优势。我国会计师事务所实行的三级复核制度属于队列形式的集体判断,主任会计师的最终复核充当了专家判断的角色,笔者认为这一制度应该坚持。为了切实发挥复核作用,可从以下两方面加以完善:一是将复核人的复核内容、要求具体化,复核也是一种审计判断,复核的结论及其理由应在业务档案中留下痕迹;二是明确复核人应承担的责任,尤其是项目经理的复核责任,并与其承担的风险、利益挂钩,对于重要的审计项目,可增加各环节复核人员,实行相互监督,增强复核结论的可靠性。

2. 积极开发辅助工具,强化审计判断辅助工具的应用。审计判断辅助工具可有效地提高审计判断效果,但在我国的应用并不广泛,审计人员未能主动克服审计判断的主观性倾向。会计师事务所应加强审计人员应用审计判断辅助工具的意识,促使其在审计判断中自觉地运用适当的判断方法。各会计师事务所应积极使用已有的审计判断辅助工具,尤其应借鉴国际会计公司的已有经验,并结合自身客户特点(如行业特点、经营特点),组织审计专家开发审计判断辅助工具,为审计人员提供良好的技术支持。

3. 重视知识储备,加强内部交流。我国审计人员整体判断水平不高,直接原因之一就在于缺乏良好的内部交流机制,经验丰富的审计人员业务繁忙,无法将其知识和技能有效地传授给助理人员,而经验不足的审计人员缺乏足够的培训和指导。会计师事务所应当重视知识储备,借鉴国际会计公司已

形成的技术指南,结合实践逐步形成自己的技术手册,包括审计判断方法、经验、案例分析、各种审计判断实例的反馈等,并可举行各种内部交流活动,促进审计判断知识发挥最大的效用。

4. 规范分配制度,发挥激励机制的作用。应考虑以下三方面的成本因素。一是人力资源成本,审计人员专业水平的差异取决于其学习成本的差异,这种差异在收入分配标准中应有所体现,还要考虑会计师事务所的后续教育投入和审计人员的工作年限。二是时间成本,不同难度的业务往往表现出不同的时间要求,其收费标准也存在较大差异,在个人收入分配时也应体现出时间成本和业务收入差异。三是风险程度大小,不同业务的风险程度大不相同,要确定不同的风险系数以便正确确定风险补偿收入。综上所述,审计人员的收入大致由人力资源成本、业务收入和风险补偿收入组成。此外,会计师事务所可以按照年终利润的一定比例设立审计判断奖励基金,对审计判断质量较高的审计人员给予物质奖励,并将审计判断水平列入职位晋升的选择标准。总之,会计师事务所应采用合理的收入分配制度并结合各种激励措施促进审计人员提高审计判断效果。

(三) 管理机构层面

1. 完善会计准则和审计准则。结合我国审计判断现状,准则的内容应当能适应经济活动发展的要求,趋向于明确化和相对稳定化,为审计人员提供较为完备的指导。就会计准则而言,具体准则是操作性较强的业务指南,准则的内容应当具有前瞻性,避免过于频繁的变动,以免造成准则体系的不稳定。就审计准则而言,需增加审计准则的可理解性和实用性,加快执业规范指南的制定和完善,为审计准则的应用奠定基础。

2. 适度强化审计人员的法律责任。有关机构应当进一步完善各项法律法规,加大处罚力度,降低公众诉讼成本。另外,应充分发挥民事法律在协调各平等主体经济利益方面的作用,借鉴美国法律中具有极强威慑力的集团诉讼,尽快建立健全民事赔偿制度,适度强化法律责任将对审计人员形成足够的压力,促使其做出高质量的审计判断。

3. 努力改善会计信息失真的状况。目前,我国会计信息失真现象比较严重,对于非违法性会计信息失真,应当提高会计人员的专业素质;对于违法性会计信息失真,主要应从以下几方面着手治理:①加强市场环境和市场秩序的治理与整顿,建立科学、行之有效的市场经济运行机制、管理制度和约束体系。②以企业作为独立的市场主体为出发点,建立科学的公司治理结构和组织管理机制,强化企业内部管理与内部控制的科学化和有效性。③以企业经营者为核心,建立科学的激励机制和约束机制,界定以经营者业绩为基础的经营权力、责任。④在进一步完善法律法规制度体系的同时,强化刚性法律法规的“硬约束”。

主要参考文献

1. 陈莹,张超,李强.我国审计判断绩效研究现状.财会研究,2005;8
2. 袁娟.会计信息失真的分析与治理.职业圈,2007;1