

浅析审计目标的重构

李孝林(教授) 马哲

(重庆工学院 重庆 400050)

【摘要】 本文阐述了审计目标的演进过程,指出现阶段审计质量与审计目标不相符,并对其原因进行了剖析,提出应从公司治理角度重构我国审计目标体系。

【关键词】 审计目标 审计质量 公司治理 真实公允

一、审计目标的演进

在审计发展的早期,审计目标是查错防弊。当时企业内部控制制度不健全,在会计核算和管理工作中错误和舞弊时有发生,为维护公司财产的安全和所有者的权益,只有采用详细审计的方法才能取得充分可靠的证据,才能得出正确的审计结论。查错防弊的审计目标实质上是审查财务处理的真实性。这决定了当时的审计方法多为详细审计。

20世纪初,审计发展到资产负债表审计阶段,审计的首要目标是向信息使用者提供经审计的会计信息,即对资产负债表进行审查,以证实各项资产、负债及所有者权益的真实性。审计目标的变化使审计方法的变化成为可能,人们开始考

高低。它们之间的关系如下表所示:

认定层次的重大错报风险	实质性程序		
	性质	时间	范围
高	细节测试	期末或接近期末	较多样本
中	分析程序、细节测试	期中、期末或接近期末	适量样本
低	分析程序或细节测试	期中	较少样本

实质性程序的类型包括细节测试和实质性分析程序。细节测试是对各类交易、账户余额、列报的具体细节进行的更具有针对性的测试,目的在于直接识别有无错报,通过该项测试即可获取充分、适当的审计证据。实质性分析程序主要是通过研究数据间的关系来评价信息,适用于在一段时期内存在可预期关系的大量交易,该程序实施的有效性取决于被审计单位提供信息的可靠性。如果注册会计师评估的认定层次的重大错报风险水平较高,则表明被审计单位提供信息的可靠性较低,不宜实施实质性分析程序,只能实施细节测试来直接取证。细节测试的时间应选择在期末或接近期末,抽取的样本应尽量多一些,以便将审计风险降低至可接受水平。反之,如果注册会计师评估的认定层次的重大错报风险水平较低,则表明被审计单位提供信息的可靠性较高,既可以只实施实质性分析程序,也可以只进行细节测试,时间可以选择在期中,抽

取较少样本就能将审计风险控制在可接受水平。

此后,企业规模不断扩大、组织结构日益复杂、股份公司纷纷建立,注册会计师的审计工作量迅速增大,审计目标仍是验证财务报表的真实公允,同时将验证非财务信息的真实性

考虑内部控制在审计中的作用,并开始重视验证资产真实性的审计方法。

20世纪中叶,审计发展到了财务报表审计阶段,审计目标定位为对财务报表的真实公允发表审计意见,查错防弊目标降到了次要位置。这时,制度基础审计方法和抽样审计方法被大量运用于审计实务中。同时,会计师事务所为了生存和发展,对审计效率的追求成为审计方法选择所要考虑的问题,效率导向审计由此产生。

此后,企业规模不断扩大、组织结构日益复杂、股份公司纷纷建立,注册会计师的审计工作量迅速增大,审计目标仍是验证财务报表的真实公允,同时将验证非财务信息的真实性

取较少样本就能将审计风险控制在可接受水平。

6. 修改和更新总体审计策略。安排审计计划是一个持续的、不断修正的过程,贯穿整个审计阶段的始终。当出现未预期的事项或在实施审计程序中获取的审计证据不能满足充分性和适当性的要求时,注册会计师就应当在审计过程中对总体审计策略进行修改和更新,同时对具体审计计划也相应做出修改和更新,以指导审计工作达到预期的目标。需要指出的是,执行修改和更新后的审计计划仍然遵循上述程序。

审计风险衡量的是注册会计师愿意接受的在审计业务已经完成并已出具审计报告后财务报表仍然存在重大错报的可能程度。注册会计师在安排审计计划时,必须了解、识别和评估被审计单位可能存在的重大错报,以合理保证财务报表整体不存在重大错报。合理保证意味着审计风险始终存在,注册会计师通过不断修改和更新审计计划,确定和实施恰当的审计程序,获取充分、适当的审计证据,就可以将审计风险降低至可接受水平。

主要参考文献

1. 胡春元. 风险基础审计. 大连: 东北财经大学出版社, 2001
2. 张龙平, 聂曼曼. 试论新审计风险模型的理论进步与运用. 审计研究, 2005; 4
3. 常志安. 我国上市公司审计风险成因及防范研究. 北京: 中国财政经济出版社, 2004

拓展为新的审计目标, 效益性目标也开始得到越来越多的关注。由于注册会计师遭受起诉的案件迅速增多, 审计风险急剧增大。为降低审计风险, 注册会计师不得不再次进行审计方法创新, 由此产生了风险导向审计。

二、现阶段审计质量与审计目标不相符

提高审计质量往往意味着审计成本的提高, 而会计师事务所是不会主动提高审计成本的; 相反, 在法律风险较低甚至不存在法律风险的情况下, 注册会计师只要经过测试认为风险可以接受, 即使被审计单位的财务报表存在一些不符合会计准则的问题, 且这一问题也为注册会计师所知晓, 其也可能签发无保留意见的审计报告。因此, 风险导向审计是审计行业面对既定的审计风险而采取的防御性措施。

笔者认为, 造成这种情况的原因主要有: 一是没有明确审计质量的衡量标准; 二是审计期望差的存在。

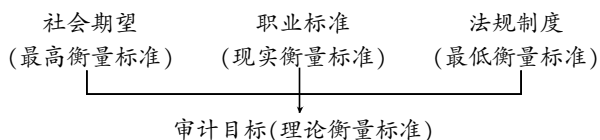
1. 审计质量表明审计工作的优劣程度, 即审计结果达到审计目标的有效程度。它具体表现为审计过程的质量, 最终体现为审计报告的质量, 其核心就是审计工作在多大程度上增加了财务报表的可信度。

审计服务于社会, 社会公众的利益和需求构成了审计质量衡量标准的基础之一; 审计行为本身的特征和规律构成了审计质量衡量标准的基础之二。从基础之一来看, 审计信息使用者即投资者、债权人、企业管理当局和政府等, 都会从他们各自对审计信息的价值取向来对审计质量做出不同的评价, 不同利益主体的价值取向本身反映了某一事物对利益主体的有用性, 而审计要被社会公众认为有用才能够存在。从基础之二来, 衡量审计质量的标准不可能只反映利益主体对审计信息的价值取向, 特别是不能只反映小部分利益主体对审计信息的价值取向, 它还应反映审计本身的特性和规律、审计结果和社会效益的关系。

审计质量的衡量标准之一是法规制度。我们要系统地看待审计质量, 不仅要以针对审计实务的专业色彩较浓的审计职业标准去衡量, 还要从审计职业标准的基础即法规制度的角度加以衡量。

审计质量的衡量标准之二是社会期望。制定审计职业标准的目的是要将每项具体审计行为的工作质量, 从专业的角度控制在能使社会公众感到自己的需求得到一定程度满足的范围之内, 缩小审计职业与社会公众之间的期望差, 以实现审计职业取信于社会公众的最高目标。

审计质量的衡量标准之三是审计职业标准, 包括审计准则、审计职业道德准则、审计质量控制准则。它是判断审计质量的最直接、最具有可操作性的具体依据。各国审计职业规范文件都明确指出, 只要审计行为遵循了审计职业标准的要求, 审计质量就是有保障的。审计质量衡量标准与审计目标的关系是:



2. 审计目标是审计行为想要达到的预定结果或理想境界, 是审计职业界为自身活动设定的既定方向。审计职业界内部应当围绕这一方向去衡量审计工作的质量。由于审计目标是社会需求和审计自身能满足这种需求的能力这两者的有机统一, 因此, 审计目标的提出, 特别是当它处于较为稳定的阶段时, 表明审计职业界及其外部在衡量审计质量的标准上也能趋于统一。

但在审计的发展过程中, 衡量审计质量标准的统一性是相对的, 不是一成不变的, 随着审计环境的变化, 审计目标与社会公众的需求又会变得不统一, 即产生审计期望差。审计职业界只有将社会公众的期望作为自身审计活动质量衡量标准之一, 才能及时缩小审计职业与社会公众之间的期望差。这就在客观上要求审计目标发生相应的变化, 以求得新的更高层次上的统一。

三、审计目标的重构

审计质量要达到一个什么样的目标, 这受目前审计质量情况的影响, 也与审计发展过程中多种影响因素有直接关系。目前, 影响审计质量的因素是审计风险无限增大且这种趋势仍在加剧。近期审计质量要达到的最主要目标就是: 迅速遏制审计风险无限增大的趋势; 通过努力, 将审计风险控制可以接受的范围之内。

从审计发展的历史可知, 会计核算发展到今天已经相当复杂, 有许多问题都不能从会计准则(或会计制度)中直接找到答案。对这些问题的审计就不能仅仅是查错防弊, 而是要看究竟如何处理才是真正符合企业实际和真正公允的, 因此公允性应该作为审计目标的一部分。它是在查错防弊或合法性基础上更高级的也更适合资本市场发展和信息使用者要求的审计目标。

因此, 笔者认为现阶段的审计目标应该是: 在鉴证公司治理结构的基础上验证财务报表的真实公允。注册会计师在审计过程中必须首先审查公司治理结构, 看其是否存在重大缺陷, 这是保证整个审计成功的基础。因为在未来的审计过程中, 来自公司治理结构层面的审计风险将是注册会计师面临的主要审计风险。如果一个企业治理结构不完善, 就无法有效控制和监督代理人行为, 导致高昂的委托代理成本, 管理层舞弊的可能性就会因为内部控制的弱化而增大, 从而审计风险成倍增加。相反, 一个具有完善治理结构的企业不仅能够利用相关制度安排的互补性质, 选择一种合理结构来降低委托代理成本和防止内部人控制, 增加公司价值, 还能有效地遏制审计风险增大的趋势, 将审计风险控制在可以接受的范围之内。同时, 还必须设计和实施一些专门的审计程序, 分析和测试存在欺诈舞弊和非法行为的可能性, 例如对内部控制制度完善性的分析和测试等。

主要参考文献

1. 王申. 后安然时代的审计目标. 企业研究, 2006; 6
2. 徐政旦, 谢荣, 朱荣恩等. 审计研究前沿. 上海: 上海财经大学出版社, 2002
3. 石爱中, 胡继荣. 审计研究. 北京: 经济科学出版社, 2002