

审计结果公告制度下 国家审计风险模型的构建

山东经济学院 齐玉梅

【摘要】 审计结果公告制度加大了国家审计风险。为了更好地对国家审计风险实施控制,笔者在对传统审计风险模型进行分析的基础上构建了适合我国国情的国家审计风险模型。

【关键词】 审计结果公告 审计风险 审计风险模型

审计结果公告制度即国家审计机关对审计管辖范围内重要事项的审计程序、内容、结果、举报方式等内容向社会公众进行公开,公开审计活动的过程和结果、主动接受社会监督的制度。审计结果公告制度是目前世界各国审计业通行的制度,也是我国政府改革发展的必然趋势。但同时我们也应该意识到,实行审计结果公告制度将会加剧国家审计风险,对国家审计风险的控制也会提出新的要求。

在实施审计结果公告制度之后,国家审计必须更多地关注审计风险,在控制审计风险上下更大的工夫。然而,由于传统基础审计和制度模式在控制审计风险方面的缺陷,决定了国家审计必须在继承传统审计模式优点的基础上,逐步引入风险导向审计,构建适合我国现状的审计风险模型。

一、传统审计风险模型的缺陷

世界各国迄今尚未明确提出国家审计风险模型,它们更多的是借用独立审计准则中的有关模型。最常见的是美国上世纪80年代初提出的审计风险模型:审计风险=固有风险×控制风险×检查风险。笔者认为,由于这一审计模型存在以下缺陷,从而难以满足审计结果公告制度下国家审计对风险控制的要求。

1. 固有风险理论的应用存在逻辑矛盾。固有风险是假定不存在相关内部控制的前提下,某一账户或交易类别或连同其他账户、交易类别产生重大错报或漏报的可能性。但在实务中,对固有风险进行评估时,又必须从内部控制入手,这样就导致了固有风险理论在应用时出现矛盾。由于根据相关内部控制不存在的假设单独评价固有风险存在难度,而审计师通常认为把固有风险评估为高水平是公认的稳健做法,因而会人为地割裂固有风险与内部控制的联系,直接将固有风险评估为100%。这样做的缺点如下:

第一,这样做会使审计师不注重从宏观层面上了解企业及其环境,忽视对固有风险的评价,只是简单地以控制风险评估水平,代入审计风险计算公式(审计风险=固有风险×控制风险×检查风险),确定可接受的检查风险,使固有风险评估流于形式。第二,简单地评估固有风险为高水平,可接受的检查风险就会相对降低,这就意味着审计师在实质性测试阶段要分配更多的审计资源到那些并不重要的环节上,从而会因为审计过度造成审计资源的浪费。第三,仅仅依赖通过

内部控制评价得到的控制风险评估结果来确定可接受的检查风险水平,依此规划实质性测试的时间、范围和性质,难以避免财务报告不存在重大错报。

2. “反映”假设和“确认”假设本身存在问题。所谓反映,是指假定经过符合性测试和实质性测试后取得的重要信息均将恰当地反映在审计意见中。也就是说,根据取得的审计证据,审计师能够准确无误地发表恰当的审计意见。要做到这一点必须同时满足以下三个条件:第一,会计师事务所的质量管理系统使获得的信息在各项目小组以及每个审计师之间是对称的;第二,拥有的执业能力使审计师能够根据既得信息做出正确的审计结论;第三,进行审计和发表审计意见的审计师遵从职业道德规范。然而事实是在很多情况下达不到这三点要求,“反映”假设难以成立。“确认”假设是指假定不恰当的审计意见在可以预见的将来会以100%的概率被确认。但是,审计实务中不恰当的审计意见并非全部会被确认,当各种渠道提供的信息能够相互印证或者没有出现冲突时,信息使用者就不能够判断出虚假的财务报告,当然也就不能判定审计报告恰当与否。换一个角度看,一方面,如果被审计单位经营上没有发生问题,那么不恰当的审计意见很可能就不会被发现;另一方面,正因为“确认”假设在实际中不成立,风险导向审计的应用才会走向一个极端——诱发审计师的道德风险:只要审计师认为其风险可接受,由于不恰当的审计意见并不一定会被揭露,审计师即便知道被审计单位的财务报告存在虚假信息,也可以出具无保留意见的审计报告。

3. 传统风险导向审计从微观层面考虑风险因素,忽略了宏观层面的分析评估。采用传统风险导向审计,审计师常常忽视固有风险评估,不重视从宏观层面上了解被审计单位,并且较少考虑到内外部环境风险对被审计单位及其财务报告的影响。在现代社会被审计单位不再是一个孤立的个体,而是与整个社会及其所属行业高度相关的经济主体,企业所面临的经营风险可能随时转变为财务报告的重大错报风险。原审计风险模型要求审计师对会计报表每一账户或交易类别层面的风险进行评估、实施审计,直至对整个会计报表发表意见,但对报表整体层次的测试重视不足。根据系统观,即使是微观层面的错报,最终归集到会计报表中,也可能导致报表整体层面的重大错报。

二、审计结果公告制度下审计风险模型的构建

由于上述审计风险模型存在众多缺陷,2004年12月15日,国际审计与鉴证准则理事会(IAASB)为提高审计人员评估风险和发现舞弊的能力,发布了新的国际审计风险准则。正式引入“重大错报风险”概念,将审计风险模型重构为:审计风险=重大错报风险×检查风险。

重大错报风险包括两个层次:财务报告整体层次的重大错报风险和认定层次的重大错报风险。财务报告整体层次的重大错报风险主要指财务报告整体不能反映企业经营实际状况的可能性。新审计风险模型的理论进步在于其评估财务报告整体层次的重大错报风险时,不仅关注传统意义上的固有风险和控制风险,还引入了战略管理理论,将风险的认识提高到了一个新的层次。认定层次的重大错报风险主要指交易类别、账户余额、披露、相关的其他具体认定经济层次经济事项本身的认识和技术水平,以及由于企业管理当局或个别人员舞弊造成错报的可能性。应该说,改进后的审计风险模型修正了原模型所隐含的缺陷,有助于审计人员从全局出发把握和控制审计风险,较好地满足了现代审计对风险控制的要求,对构建国家审计结果公告制度下的审计风险模型具有较高的参考价值。然而,由于国家审计与民间审计在审计目的、审计程序等方面的差异,IAASB新的审计风险模型依然不能被直接应用于国家审计。更为重要的是,在国家审计结果公告制度下,国家审计从形成审计报告到发布审计结果,乃至公告后依然存在风险。因此,理论上必须对公告制度下的国家审计风险模型进行重构。

公告制度下的国家审计风险产生的原因应包括以下几个方面:①审计过程中产生的风险。国家审计的内容包括财政财务审计、财经法纪审计、经济效益审计和经济责任审计等,造成审计风险的原因主要是被审计单位在上述审计范围内隐藏的重大违法违规问题。②公告过程中产生的风险。由于保密要求等各种因素的限制,审计报告的内容很难与审计报告完全一致,一旦审计报告反映的某些问题未能在公告中披露,将直接导致社会公众产生“误受风险”,即认为被审计单位不存在这些问题。就审计结果公告本身而言,其产生的后果相当于这些问题在审计过程中没有被发现。③审计结果公告后,加大了国家审计出现诉讼请求的可能性。这种诉讼请求主要来自两个方面:其一,来自被审计单位。在实际结果内部公开的情况下,被审计单位对审计报告内容的关切度相对较低。有些内容虽然被审计单位不完全认同,但出于各种原因,其经常是保持缄默,审计结果公告后情况则大为不同,一旦公告内容叙述不恰当或者有不真实的地方,被审计单位肯定会提出,并可能运用法律手段来解决。其二,来自社会公众。由于我国公共资金的使用领域较广以及大规模国有资产的存在,国家审计结果必然被相关的社会公众所使用,而对其审计报告的质量的要求也必然越来越高,公众的期望与现实审计所能达到的目标之间的差距也随之出现。一旦由于国家审计结果的错报、漏报而使得公众和相关者受损失,他们往往迁怒于提供审计报告的审计机构,要求其对自己承担赔偿责任。同时,我国尚未明确规定国家审计责任的追究者,如果按照国外民间审计的做法,可以从直接委托人(国家

所有者)扩大到可以合理推定的审计报告使用者(社会公众),且被告(国家审计机关及其审计人员)若有举证责任,则起诉国家审计机关及其审计人员的难度将大大降低,国家审计机关面对的诉讼请求就会大大增多。

从上述分析出发,参考IAASB最新的风险模型,笔者重建审计结果公告制度下的国家审计风险模型为:审计风险=(重大隐瞒风险×检查风险+公告风险)×诉讼风险。其中,审计风险指审计结果公告发布后国家审计机关遭受损失或不利的可能性;重大隐瞒风险指被审计单位在审计前存在重大问题的可能性;检查风险指审计人员未发现被审计单位存在的重大问题并做出不恰当审计结论的可能性;诉讼风险指审计机关因行政复议或法律诉讼而遭受损失的风险;公告风险指导致审计报告与审计报告内容之间存在差异的可能性。分析国家审计结果公告内容的形成和使用过程,公告风险主要包含三方面的含义:

(1)保密性风险。由于可能涉及国家机密,国家审计报告的内容不可能做到全部对外公开,与此相联系存在两方面的风险:一是公告违反了保密原则,公开了不宜公开的内容;二是因对保密原则的错误理解或主观上以保密原则为借口,将可以公开的内容不对外公开。

(2)独立性风险。目前,我国国家审计仍具有较为明显的政府内部审计特性,独立性较差。审计报告内容的裁决权很大程度上归属于政府。审计报告中的实质性、敏感性问题能否被公告,审计机关不能独立决定。

(3)理解性风险。目前,我国国家审计的审计报告在通用性上还需要作较大的改进。如果将审计报告内容不加以修改便对外公告,对于普通社会公众来说,有些内容是难以理解的,这就不可避免地会产生对审计结果理解上的偏差。

三、运用国家审计风险模型应注意的问题

1. 科学评估被审计单位的重大隐瞒风险。重大隐瞒风险是决定审计风险水平的一个重要因素。在审计过程中,要区分不同性质和类型的被审计单位,理清影响重大隐瞒风险的各项因素,科学评估重大隐瞒风险的大小。在期望审计风险水平一定的情况下,根据重大隐瞒风险的大小确定检查风险水平,进而确定具体的审计程序、方法、范围和重点。

2. 完善审计结果公告制度。第一,要明确公告内容与保密原则的合理边界,严格界定哪些内容可以公告,哪些内容不宜公告,在“裁量”公告内容时做到有据可依;第二,进一步增强审计机关的独立性,以法律或法规的形式确定审计机关对公告内容的绝对决定权;第三,有效保护公众对公告内容的知情权,做到公告内容通俗、查阅方便。

3. 保持严谨的职业态度。审计机关在执业过程中应保持一种严谨的态度,以保证审计报告的真实性、叙述的恰当性等。只有保持严谨的职业态度,才能保证审计报告的公允性,缩小审计期望差距,降低诉讼风险。

主要参考文献

- ①汪国平.论审计结果公告制度下的国家审计风险控制.审计月刊,2005;11
- ②王碧娥.审计结果公告制度下审计风险的防范.审计与经济研究,2005;3