



审计实施方案中审计目标的确定与运用

◆◆◆◆◆ 山西财经大学会计学院 吴秋生(教授) 杨瑞平 ◆◆◆◆◆

审计目标是审计活动的出发点和归属。它有总目标和具体目标之分。某项审计的总目标是审计组办理该项审计项目所要完成的任务,应当在审计实施方案中专门确定。审计具体目标是审计内容和审计重点的重要组成部分。审计实施方案中的审计目标通常指的是审计总目标。审计目标是审计实施方案的核心,审计范围、审计内容和审计重点是审计实施方案的主体部分,审计实施方案是保证和控制审计质量的重要工具。因此,在审计实施方案中正确确定和运用审计目标具有十分重要的意义。

一、审计实施方案中审计目标的确定

尽管人们现在对国家审计总目标仍有不同看法,但多数人认为,国家审计的总目标应当是评价被审计单位财政收支或财务收支的真实性、合法性和效益性。简单地说,就是发表评价意见。关于国家审计目标的理解和表达需要注意的两个问题是:首先,发表评价意见不同于独立审计的“发表审计意见”。独立审计的“发表审计意见”是对被审计会计报表发表的总体意见,是简式的,无论是否全部查明都要对被审计会计报表总体发表一定类型的审计意见;国家审计的“发表评价意见”是对具体被审计事项发表的意见,是详式的,只对已经查明的并能够评价的审计事项发表的意见,一般不对审计项目总体发表评价意见。其次,“评价”也不同于查明。查明是对审计事项真实情况的确定,评价是以一定的审计评价标准衡量查明的审计事项的真实情况,然后进行职业判断的过程。因此,查明是评价的基础,没有查明的审计事项不能进行评价;查明是手段,评价才是目的。

在确定审计实施方案的审计总目标时,不仅要以国家审计的总目标为依据,同时要要与审计项目所属具体审计类型的要求相适应。不同类型的审计,其总目标的表述有所不同。比如,本级预算执行情况审计的审计总目标一般可以表述为:评价被审计单位的预算收支及其他财务收支的真实性、合法性和效益性。

审计实施方案中的审计总目标更需要结合被审计单位的实际情况来确定,这样才能行之有效,也才有利于保证审计质量。比如,对某单位进行预算执行情况审计时,其审计总目标的确定就需要考虑到该单位的财务收支和经济业务的构成情况;其一,该单位是否只有预算收支。如果只有预算收支,则审计总目标应当表述为:评价被审计单位某年度预算收支的真实性、合法性和效益性。如果该单位除了预算收支,还有预算外收支和其他收支,则审计总目标应当表述为:评价被审计单位某年度预算收支及其他财务收支的真实性、合

法性和效益性。其二,该单位是否有特殊业务,如财政部门有独特的财政预算编制与执行业务,其预算执行审计总目标应当表述为:评价该财政机关某年度财政预算编制与执行、预算收支及其他财务收支的真实性、合法性和效益性。又如,税务机关有独特的税收征缴业务,其预算执行审计总目标应当表述为:评价该税务机关某年度税收征缴、预算收支及其他财务收支的真实性、合法性和效益性。

审计实施方案中的审计总目标还应当结合审计机关自身的条件,如审计组成员的业务能力、审计经验、审计的时间和经费预算、审计标准的权威性 etc 来确定。比如,效益性评价,需要有比较权威的评价标准和比较复杂的审查、评价技术与方法。如果审计机关认为自己还不具备开展效益性评价的条件,也可不要求审计组开展效益性审查和评价,则审计总目标中可以免去效益性评价的内容。同样,对被审计单位内部控制的健全性、有效性的审查和评价也是如此。如果确定了评价效益性或内部控制健全性、有效性的目标,就必须在审计内容中确定相应的审计事项和具体审计目标;就要在审计实施过程中努力查明这些事项,实现这些具体目标;就要在审计报告中对这些事项进行评价。

二、审计目标在审计范围确定中的运用

审计范围是指被审计单位特定会计期间的财政收支、财务收支。其中,财政收支、财务收支的审计范围要根据同一审计实施方案中确定的审计具体目标来确定。例如,在预算执行审计中,它一般可以表述为:对某单位某年度预算收支及其他财务收支实施审计。没有其他财务收支的就不要在审计范围中写这方面的内容;如果有其他特殊事项,则需要在审计范围中加上这方面的内容。

三、审计目标在审计内容确定中的运用

审计内容是指审计所要审查的被审计单位与审计目标和审计范围有关的具体审计事项以及需要查明的具体问题,即审计具体目标。审计内容应当以审计总目标和审计范围,以及审计前调查所掌握的被审计单位的实际情况为依据,按照被审计单位经济业务的类型合理划分来确定,但标准必须统一,以防止审计内容残缺或重复。审计具体目标是审计总目标的具体化,是对每项审计事项进行审计时需要查明的具体问题。审计具体目标应当根据审计总目标、会计处理原则和准则,国家法律、法规、规章、政策、有关技术经济指标等,从被审计单位的实际出发,运用职业判断来确定。

审计事项和审计具体目标必须以审计目标为指导,在审计范围内予以确定。符合审计目标要求的审计范围内的审计



盈余管理的审计责任透视



复旦大学管理学院 王文辉

会计报告被称为经济语言,然而盈余管理却把会计报告变成骗人的工具。注册会计师被誉为经济警察,可盈余管理并不在注册会计师的审计责任范围之内,成了无人管的审计盲区。我国经济正处在向市场经济转轨时期,尚不健全的市场机制给盈余管理的操作留下了较大的空间。

一、盈余管理及其特点

按照国外学者Paul M.Healy和James M.Wahlen的定义,盈余管理发生在管理当局运用职业判断编制财务报告和通过规划交易以变更财务报告时,旨在误导那些以公司的经营业绩为决策基础的利益关系人,或影响那些以会计报告为基础的契约后果。盈余管理具有四个特点:

1. 盈余管理的动机是获利。企业进行盈余管理就是在不同会计期间人为地调节利润的高低,实现筹资动机、管理报酬动机、避税动机等。如雅戈尔公司2002年4月通过关联方交易投资7 798万元收购某置业公司,后者当年就为雅戈尔公司贡献了1.2亿元净利润,依靠这项关联交易,雅戈尔公司2002年净利润由实际下降14.9%变为增长24.8%,并随后发行可转换债券,其经营业绩出现了神奇的变化。

2. 盈余管理的后果是误导“利益关系人的决策”或影响“契约的后果”。由于企业盈余是评价企业经营业绩与风险的主要指标,因此,不真实的盈余数据就会影响利益关系人的正确判断,从而影响他们的决策和契约的后果。

3. 盈余管理的途径是职业判断和规划交易。盈余管理主要利用职业判断和规划交易,在可操纵性应计利润上做文章。例如:为增发股票,长安汽车公司2002年前三季度累计计提了30 600万元的销售补偿费,年底不仅冲回前期预提的销

事项及其审计具体目标,必须列入审计内容。例如,对某行政单位进行预算执行及其他财务收支审计的审计前调查发现,该单位有公房出租业务,但审计内容中如果没有安排对公房租金的审计,这样的审计内容设定就是不全面的。又如对某行政单位进行预算执行审计的审计前调查发现,该单位有行政收费业务,但审计内容只设定了对行政收费入账是否及时、完整的审查,并没有设定对行政收费是否合法的审查,这样的审计内容也是不完整的。相反,不符合审计目标要求的非审计范围内的审计事项及其审计具体目标,则不必列为审计内容。如果总目标没有安排效益性的审查、评价,则有关审计事项的效益性审计目标就可以不列入审计内容。

四、审计目标在审计重点确定中的运用

审计重点是指对实现审计总目标和审计具体目标有重

售补偿费,而且还冲回2001年计提的销售补偿费10 272万元,仅此一项就增加当年利润49%;为实现上市的南方航空公司,2003年通过变更折旧政策,由连续三年亏损变为连续三年盈利,从而打开了上市融资的大门。

4. 盈余管理具有一定的合法性。盈余管理与利润操纵不同,两者的共同点都是通过改变企业的盈余信息,获取利益。区别在于是否违法。盈余管理产生的条件是会计政策的可选择性。不论是国外还是国内,在制定会计规范时都留有一定的灵活性,允许企业根据自身的情况来选择相应的会计政策,因而企业能以合法手段调节利润。而利润操纵则是采用违法手段改变企业的盈余信息来获取不正当的利益。

二、盈余管理对会计信息质量的危害

会计是反映和监督经济活动的一种管理工作,其生成的信息有助于有关各方了解企业财务状况、经营成果和现金流量,并据以做出经济决策。盈余管理虽有一定的合法性,但它破坏了会计信息的质量要求,因而具有较大的危害性。

1. 盈余管理违背了客观性原则。会计信息是为了满足会计信息使用者决策需要,因此,客观性是对会计信息的基本要求。客观性要求会计核算应当以实际发生的交易或事项为依据,如实反映企业的财务状况、经营成果,做到内容真实、数据准确、资料可靠。而盈余管理通过掩饰企业财务的客观真实状况,误导相关利益人。如连续三年亏损的ST轻骑,2002年采取全额计提大股东欠款准备的方法,一次性巨亏34亿元,2003年上半年在经营亏损699万元的情况下,依靠大股东偿还部分已经计提准备的欠款,神奇地实现盈利1 614万元,堂而皇之地提出恢复上市申请。显然,此时利润指标已经不能真实反映企

要影响的审计事项。审计重点应当围绕审计总目标、审计范围、审计内容和审计具体目标的要求来确定。比如,真实性审计目标要求审计人员重点关注可能存在弄虚作假的审计事项;合法性审计目标要求审计人员重点关注容易发生违法乱纪问题的审计事项;效益性审计目标要求审计人员重点关注有节约潜力、影响效率的审计事项。

至于哪些审计事项有弄虚作假、违法乱纪、增加效益的可能则要根据审计前调查所获取的信息来确定。就真实性、合法性审计而言,这些信息一般包括根据被审计单位当年的财务资料运用分析性复核所确定的重大差异点;以前审计中发现过重大问题的地方;被审计单位会计政策发生重大变化所涉及的方面或新出现的业务;社会公众关注的有关被审计单位的热点问题;有关人员举报的问题等等。☐