

弱连接理论在风险导向审计中的应用

程博¹ 熊婷¹ 王菁²

(1. 浙江农林大学天目学院 浙江临安 311300 2. 上海财经大学国际工商管理学院 上海 200433)

【摘要】 风险导向审计是当今主流的审计方法,其核心和关键是实施风险评估程序,从而识别和评估财务报表存在的重大错报风险。传统的审计方法和思路是关注审计场域中的强连接关系,而忽略了网络中的弱连接关系。现代审计活动中,经济业务的复杂性、舞弊和错报隐蔽性及“技术”性有所增强,仅仅重视审计场域中的强连接关系,未必能成功识别和评估重大错报风险。本文探讨了弱连接理论在风险导向审计中的应用,以期在现代审计提供新的审计理念和路径。

【关键词】 弱连接理论 风险导向审计 风险评估

一、引言

自 20 世纪 80 年代以来,科学技术和政治经济发生急剧变化,对企业经营管理产生重大影响,导致企业竞争更加激烈,经营风险日益增加,倒闭事件频现。作为“经济警察”的注册会计师,社会公众将其看成是财务报表的保证人,对其寄予了厚望;同时注册会计师被当成承担责任的“深口袋(deep-pocket)”被推上被告席,从而加大了注册会计师的审计风险。由此引发的利益相关者起诉注册会计师的案件逐渐增多,注册会计师败诉的案例也日益增多。以“查错防弊”为主的账项基础审计(accounting number-based audit approach)和制度基础审计(system-based audit approach)在解决日益严重的管理层舞弊问题上显得无能为力。

为应对以管理层舞弊为显著特征的“重大错报风险”,2006 年我国财政部颁布了一系列风险导向审计准则(并于 2010 年进行了修订),标志着我国审计理论与实践正迈入现代风险导向审计(risk-oriented audit approach)时代。本文借助弱连接理论的基本原理,探讨弱连接关系在风险导向审计中的应用,以期为注册会计师提供新的审计思路和审计路径。

二、弱连接理论介绍

弱连接理论(Theory of weak ties)是社会网络分析领域的一个重要成果,该理论是由美国斯坦福大学的马克·格兰诺维特(Mark S. Granovetter, 1973)在《弱连接的力量》(The Strength of Weak Ties)的论文中提出的。马克·格兰诺维特研究发现,如果需要通过信息交流来使自己的整个关系网络更加富有成效,就不必跟朋友建立过深或过密的关系。在关系网络信息交流中,恰恰是超越主体网络的广泛而松散的联系(即“弱连接”)比网络内部集中而紧密的联系更有效,即重视弱连接关系的组织效率更高。所谓弱连接是指在网络中,两个节点之间基于不稳定、不活跃、不持续关系的连接,通常表现出个体之间没有常规性的接触。而强连接与其恰好相反,是指在网络中,两个节点基于稳定、活跃、持续关系的连接,通常表现出个体之间有大量的接触。

弱连接理论的基本观点是(可用图 1 来描述):弱连接(Weak Ties)像一座桥梁连接着群的社交网络中的各个小圈子,从而可以帮助群覆盖更大的区域,超过强连接(Strong Ties)关系构成的群;重视弱连接关系的群比仅重视强连接关系的群更早期取得了突破性的成果或获取了更重要的信息。

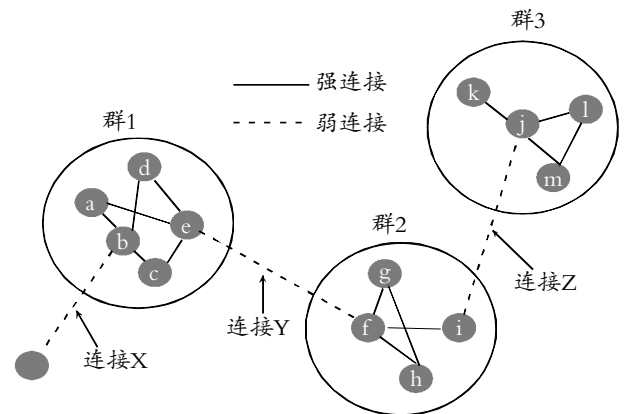


图 1 社会网络中的弱连接

图 1 中,大圆圈代表有着明显的强连接的群体,小圆圈表示个体,强连接在各组中普遍存在。X 连接代表个体与群中某个体的弱连接,Y 和 Z 连接代表两个群体之间可能通过某个体之间的关系保持连接。

三、弱连接理论在审计风险评估中的应用

风险导向审计是当今主流的审计方法,其核心和关键是实施风险评估程序,从而识别和评估财务报表存在的重大错报风险。风险导向审计要求注册会计师了解被审计单位及其环境,以识别和评估财务报表重大错报风险,进而设计和实施进一步的审计程序以应对评估的错报风险,收集相应的审计证据,根据审计结果发表恰当的审计意见。在现代审计活动中,注册会计师对被审计单位财务报表的合法性和公允性发表审计意见,不仅要求注册会计师在执业过程中遵守相关法律法规(上限),而且要求注册会计师遵守《中国注册会计师职

业道德守则》(下限)。法律法规和职业道德守则构成了注册会计师执业的场域。

会计报表、账簿、凭证及相关资料是反映企业财务活动的载体。企业的经营活动在会计记录中得以反映,汇总后以财务报表的形式正式记录下来,传递给各利益相关者。注册会计师围绕财务报表的合法性和公允性开展审计工作,始终贯彻风险导向审计的理念。在实务中,注册会计师在实施风险评估程序时,更多地倾向于明显、直接、清晰、易得、相关的证据,询问、观察、检查以及采用分析程序所针对的都是与财务报表产生直接关联的信息和个体,这也正是弱连接理论中所提及的强连接。但其有一定的局限性,忽视了隐藏、间接、模糊、不易得、非相关的证据,使得即使实施了风险评估程序也未发挥其期望的作用。而弱连接则常常可以打开一片完全不同的资源和信息天空,从而更加有效地识别和评估重大错报风险,采取相应的应对策略,并最终将审计风险降至可接受的水平。

为了分析方便,可将弱连接理论在风险导向审计中的运用表现形式分为三类:

1. 网络弱连接。审计作为一种客观事物,不是从来就有的,它是人类社会经济发展到一定阶段的产物。审计活动不是孤立存在的,审计活动是基于经营权和所有权分离而产生的,是一个系统化的过程。在这个复杂网络中(如图2所示),会计师事务所和注册会计师在整个网络中扮演着重要的角色,行使监督、鉴证和评价的职能。

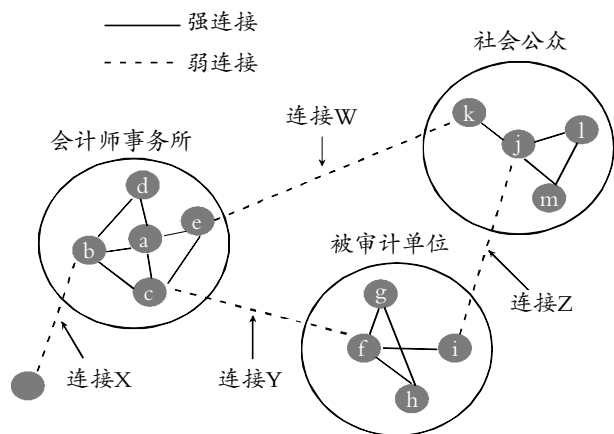


图2 风险评估中的弱连接

图2中,大圆圈代表有着明显的强连接的群体,小圆圈表示个体,强连接在各组中普遍存在。X连接代表个体与群中某个体的弱连接,Y、Z和W连接代表两个群体之间可能通过某个体之间的关系保持连接。

图2将审计活动中的网络分为三个群。群是社会协作的产物,它是两个以上相互作用、相互联系个体的组合。群有正式群和非正式群之分。其中,正式群通常是指为组织所正式承认的群体;非正式群是指为组织不予正式承认的群体。会计师事务所和被审计单位属于正式群,而社会公众是一种基于兴趣、爱好、利益等缔结而成的松散群体,属于非正式群。传统审计重视会计师事务所和被审计单位之间的网络关系,而忽略

了会计师事务所和被审计单位与非正式群之间的网络关系,以及各个群中的个体与群外之间的弱连接关系。

图2中列示了会计师事务所的5个个体,假定d为主任会计师,a代表项目组负责人,项目组有b、c、e三位成员,a与b、c、e之间以及b、c、e之间,d与a、b之间可能存在着强连接关系,这些网络关系是促进审计工作顺利进行不可或缺的。类似地,在被审计单位群中,个体f、g、h、i之间可能存在着强连接的关系;在社会公众群中,个体j、k、l、m之间也可能存在强连接的关系。风险导向审计要求注册会计师不仅要注重正式群之间(会计师事务所与被审计单位)、正式群与非正式群之间(会计师事务所、被审计单位与社会公众)的关系,而且要重视会计师事务所群中个体与群外个体的弱连接X、与被审计单位群中个体的弱连接Y,被审计单位群中个体与社会公众群中个体的弱连接Z,以及社会公众群中个体与会计师事务所群中个体的弱连接W之间的关系。

审计行使监督、鉴证和评价职能,从审计活动开始到审计结论的形成,是否客观、公允、恰当地发表审计意见,都必须接受社会公众的监督。走社会公众的路线,听取社会公众的心声和呼声,对社会公众的举报和监督进行回访,是收集审计证据和信息的源泉,是提高审计质量和审计公信力的有效手段之一。这也正是对上述风险导向审计要求重视网络中的弱连接关系的诠释。这种弱连接关系在审计实务中比比皆是。例如,在实务中,询问是常常采用的审计程序,在实施询问程序时,不仅要询问被审计单位的高级管理人员,而且要向以前接触不多的被审计单位员工询问(如在调查存货有关情况时,常去询问采购人员、生产人员等),增加程序的不可预见性,从而更加有效地识别和评估重大错报风险。再如,关联方交易是审计的一个重点,在审计过程中,不仅要重点关注被审计单位与关联方的交易,而且要注意被审计单位通过复杂交易隐藏关联方交易的假象,从而迷惑注册会计师,使强连接关系弱连接化,达到舞弊和粉饰财务报表的目的。

2. 信息弱连接。信息弱连接也是弱连接理论在风险导向审计应用中的表现形式之一。图2形象地描述了风险评估中的弱连接关系:一方面表现在三大群以及群内个体之间、群内个体与群外个体之间的社会网络关系;另一方面也是其根本所在,审计实务中需要关注网络之间的信息传递。财务报表审计重视的是财务信息,倘若被审计单位经过精心策划和包装,则很难直接从财务信息以及财务信息之间的钩稽关系来识别错报风险。风险导向审计要求在审计实务中必须执行风险评估程序,其中分析性程序是重要的手段之一,不仅要求对直接关联的报表项目分析财务数据之间的预期关系,而且要求分析财务数据与非财务数据之间的关系。在应对舞弊导致的重大错报风险时,关注群之间、个体之间的信息溢出现象,注册会计师在选择进一步审计程序的性质、时间和范围等时,应当出其不意、查其不备,这都是弱连接理论在风险评估中的应用。例如,对风险程度较低而不会做出测试的账户余额实施实质性程序,对不重要的、不同地理位置的多个组成部分实施审计程序等。

关于内部控制缺陷判断一致性的审计实验

张莉(教授)

(南京审计学院 南京 210019)

【摘要】当前,内部控制评价主要依赖审计人员的职业判断,但相关准则对审计人员如何进行内部控制评价只有原则性的要求。本文通过实验的方法收集数据进行统计分析发现,在审计人员识别不同案例中的内部控制偏差会形成内部控制缺陷的情况下,对于同样的内部控制偏差,不同审计人员对内部控制缺陷严重程度判断的一致性程度较低,这个结果说明制定内部控制评价指南非常必要。

【关键词】内部控制缺陷 职业判断 一致性

一、提出拟研究命题

风险导向审计、内部控制审计、内部控制和财务报表整合审计及内部控制评价都离不开审计人员对内部控制的评价。然而,相关准则对审计人员如何进行内部控制评价只有原则性的要求,并没有提出标准化的方法。这些准则所持的基本理念是,内部控制是否值得信赖主要依赖审计人员的“职业判断”。这就产生了一个问题:审计人员的职业判断是否具有

一致性?针对这个问题,自20世纪60年代以来有不少的研究,这些研究的结论并不一致。有些研究发现,审计人员对同一内部控制的评价具有一致性(Trotman、Wood,1991),而有些研究

则发现审计人员对内部控制的评价不具有 consistency (Reckers、Taylor,1979;Joyce,1976)。本文从内部控制缺陷的视角来探究内部控制职业判断问题。

根据《企业内部控制评价指引》和《企业内部控制审计指引》,内部控制缺陷分为重大缺陷、重要缺陷和一般缺陷。重大缺陷,是指一个或多个控制缺陷的组合,可能导致企业严重偏离控制目标。重要缺陷,是指一个或多个控制缺陷的组合,其严重程度和经济后果低于重大缺陷,但仍有可能导致企业偏离控制目标。一般缺陷,是指除重大缺陷、重要缺陷之外的其他缺陷。很显然,上述描述性概念不能作为内部控制缺陷的判断标准。

3. 其他弱连接。在审计实务中,有些虽然与审计不直接相关,但是为了识别和评估重大错报风险,必须加以考虑。例如,被审计单位污染环境,属于违反法规行为,虽然对财务报表不会产生直接影响,但是注册会计师应保持应有的谨慎,倘若罚款金额较大,势必给被审计单位带来不利影响,给管理层造成压力,从而存在重大错报的风险。正如马克·格兰诺维特(Mark S. Granovetter,1973)所指出的,其实与一个人的工作和事业关系最密切的社会关系并不是“强连接”,而常常是“弱连接”。“弱连接”虽然不如“强连接”那样坚固(金字塔),却有着极快的、可能具有低成本和高效能的传播效率。风险评估程序所提供的是间接证据,本身并不足以发表审计意见提供充分、适当的证据。注册会计师在审计活动中,要想高效地识别和评估重大错报风险,不仅要有精湛的专业知识和技能,而且要贯彻风险导向的审计理念,重视弱连接理论在审计实务中的运用。

四、结束语

群体和个体之间的强连接关系相对稳定,弱连接关系更为广泛。审计活动是对被审计单位财务报表的合法性和公允性发表审计意见,需要识别和评估财务报表和认定层次的重大错报,仅靠相对稳定的强连接关系,面对日益复杂和带有不

确定性的经营活动,全面识别和评估重大错报风险几乎不太可能。因此,在风险导向审计中,要树立弱连接关系审计理念,建立各种网络之间的沟通,传递审计与审计以外的信息,进而识别并防范被审计单位管理层和会计人员特有的“智慧”。充分利用弱连接关系,识别不易被发现、不被发现的问题和现象,拓展注册会计师的审计场域,从而更好地识别和评估重大错报风险,降低审计风险,提高审计效率和效果。

【注】本文受到教育部人文社会科学研究青年基金项目(编号:11YJC630031)、浙江省自然科学基金(编号:Y6110042)、杭州市哲学社会科学规划项目(编号:C11GL29)、浙江农林大学青年教师创新团队项目(编号:2010RC05)、浙江农林大学科研发展基金人才启动项目(编号:2010FR063)的资助。

主要参考文献

1. Mark S. Granovetter. The Strength of Weak Ties. The American Journal of Sociology, 1973; 78
2. 雷金纳德·范李, 马克·盖伦切尔, 费尔南多·纳波利塔诺等著. 时娜译. 群——凝聚政府、企业和非营利组织力量的新模式. 海口: 南海出版社, 2010
3. 中国注册会计师协会. 审计. 北京: 经济科学出版社, 2011
4. 王会金. 审计心理学. 北京: 中国财政经济出版社, 2010