

论国家审计风险

文/邱菊琪

一、国家审计风险的产生原因

我们认为,导致国家审计风险产生的原因是多方面的。归纳起来,主要有以下几个方面:

(一) 环境因素

1、法律环境不健全

我国目前的审计法规体系尚不够健全,不能适应社会经济生活的急剧变化。事实上,审计活动面对的是纷繁复杂、而且是动态的和不断发展的社会经济生活。因此,现行法律法规不可能对审计活动过程中可能遇到的所有新情况、新问题全部规范到位。从法律法规的制定过程来看,只有当社会政治经济生活中出现了解决问题的需求而又缺乏相应依据时,才会产生制定某项法律法规的客观需要。之后,经过与之有利害关系的相关社会团体的多次博弈过程、经过一定时日及程序,新的法规才得以产生可见,法律法规自产生之日起就具有滞后性,会滞后于社会政治经济现象的出现。此外,我国目前处于市场经济建立和发展时期,许多不确定因素和不规范行为依然存在,这就倍增了社会经济生活的复杂性,经济法律法规不可能涵盖经济生活的全部,即使有所涵盖,也有部分法律法规存在着技术性和可操作性不强的缺陷。法律法规范围之外的这些经济事项的存在、诸多合理不合法问题的存在及部分审计活动过程中对技术、操作上理解的偏差,没有相适应的法律法规依据,审计人员在审计时必须依赖其职业判断,这就加大了审计工作的难度,不可避免地产生审计风险。

2、审计管理体制

独立性是审计最根本的特征之一,独立性是审计结果客观公正的前提条件。“最高审计机关必须独立于受审单位之外并不受外界影响的情况下,才能客观而有效地完成其工作任务”,这一观点已为世界各国审计界所共识,审计机关是国家整个行政机关的一个重要组成部分,不存在绝对独立,但必须具备完成其任务所需的职能上和组织上的独立性。我国最高审计机关的建立及其独立性均在宪法中加以规定。此外,《审计法》规定,我国审计机关实行在总理和地方主要负责人领导下的行政管理体制,接受地方政府和上级审计机关双重领导。在这种管理体制下,地方审计机关是地方政府的一个职能部门,其经费和人事关系隶属于地方政府,必须接受地方政府的领导。但与此同时,法律又要求审计机关对地方政府及其职能部门的财政、财务收支进行监督(即所谓的“同级审”),如对本级财政预算执行情况审计、对地方挪用各种专项资金进行审计等。这种监督从体制上就行不通,审计机关也不具备完成任务所必须的职能上和组织上的独立性,这必然影响审计结果的客观公正,使审计结果与事实存在偏差,从而产生审计风险。

这种管理体制也是当前普遍存在的地方保护主义难以突破,从而导致审计风险的重要原因所在。

3、审计机关与被审单位的信息不对称

我国正处于市场经济体制建立、发展、完善过程,市场主体行为不规范、管理不善问题比较突出。一方面,被审单位内部控制制度不健全,不能及时发现、纠正自身经营活动中的错弊;另一方面,由于管理者和会计人员素质、社会经济环境及会计工作特点,致使会计信息资料严重失真。许多企业设有两套帐甚至多套账。可见,会计造假之严重。

上述现象,在很大程度上成为审计人员获取真实、可靠信息资料的障碍。从客观的立场看,审计机关和被审单位之间存在严重的信息不对称现象,双方掌握的信息资料是不对称的,审计机关总是处于弱势方,其掌握的信息资料总是比被审单位为少,因而有限的、甚至是不真实的,以此为基本依据作出审计判断及审计结论,产生审计风险的概率比较大。虽然,审计机关及审计人员应尽量改变这种信息不对称的局面,尽可能获取可靠、有用的信息,去伪存真,但毕竟不能完全消除审计风险,而只能降低审计风险,增加审计报告和审计结论的可靠性和正确性。

(二) 审计技术与方法因素

1、审计技术本身存在风险

现代审计理论研究表明,审计风险由固有风险、控制风险和检查风险三个部分构成,审计风险基本模型表述如下:

审计风险=固有风险×控制风险×检查风险

其中,固有风险是指“假设不存在相关内部控制时,某一账户或交易类别单独或连同其他账户、交易类别产生重大错报或漏报的可能性。”控制风险是指“某一账户或交易类别单独或连同其

他账户、交易类别产生错报或漏报，而未能被内部控制防止、发现或纠正的可能性”。固有风险的存在和发生，与被审单位所处的经济环境直接相关，而与审计人员没有关系，故而审计人员无法控制或改变固有风险的实际水平，控制风险也与审计人员无关，审计人员无法控制或改变控制风险的实际水平(安亚人，1997，第70，71页)。该两项风险均在审计人员控制和影响范围之外。同时，它们又是客观存在，即使审计人员在审计过程中实施了符合《审计法》和审计规范与准则规定的审计程序及方法，仍不能完全排除审计风险。尽管审计人员可以恰当评价固有风险和控制风险的程度，采取合适的审计程序和方法，通过控制检查风险来控制审计风险，但审计风险始终是客观存在的。

2、审计过程中产生风险

一个审计项目从制定项目计划、根据项目计划制定审计方案、具体实施审计到写出审计报告、作出审计决定，是一个严密的工作过程，这也是审计项目质量控制过程。其中任一环节工作失误或判断错误，均可能导致审计风险的产生。如采用的审计程序、审计方法是否恰当、调查受审单位的经济环境是否周密、抽样是否具有代表性、取证是否充分有效、审计结论是否恰当表述等都可能导致审计风险。这里的实质问题，是检查风险的客观存在。所谓检查风险，“是指某一账户或交易类别单独或连同其他账户、交易类别产生重大错报或漏报，而未能被实质性测试发现的可能性”。检查风险不同于固有风险和控制风险，它源自审计人员本身，其实质是指审计人员在审计过程中出现错误的可能性，而且这种可能性是客观存在的。

二、国家审计风险的防范与控制

我们认为，防范和控制国家审计风险，主要可从以下几方面着手：

(一) 治理审计环境

1、完善和健全审计法规体系

国家审计是依法审计，法律法规体系不健全已成为影响国家审计质量的一个重要因素，健全和完善法律法规体系对有效防范国家审计风险至关重要。必须尽快完善和健全审计法规体系，加强审计工作法制化、规范化建设，尽量减少审计工作的盲目性和随意性。在具体做法上可从以下四个方面考虑：

2、建立合理的审计管理体制

为保证审计机关必要的独立性，以有效地完成审计工作任务，是否可以考虑，在不修改《审计法》的前提下，审计管理体制仿照税务管理体制，省以下垂直领导，将来条件成熟时也可划归人大领导。在财务方面，参照国际公认审计规则有关最高审计机关有权直接向制定国家预算的政府机关申请经费的规定，由人大保证其经费，使审计机关从和物质基础到法律形式上均保持必要的独立性。这是突破地方保护主义、客观公正地披露和报告审计结果、规避审计风险的有效途径。

3、整顿社会经济环境

当前普遍存在的内部人控制、委托代理关系的滥用、会计信息资料失真及财务管理混乱等现象在很大程度上影响了社会经济的有序运行，也极大地干扰了审计工作的正常开展，影响审计工作质量，必须采取有效措施，净化社会经济环境，建立现代企业制度，整顿公司内部治理结构，规范市场主体行为，加强会计核算和财务管理基础工作，严肃整顿会计信息虚假，减少不确定因素，使审计机关能掌握相对真实可靠的信息，减少被误导的可能性，降低审计风险。

必须指出的是，强化审计本身也是整顿社会经济环境的一个重要措施。

(二) 在审计工作过程中控制审计风险——加强审计项目质量管理

审计项目质量管理，是审计主体采用科学的组织管理方式和技术手段，对审计项目进行系统组织与监督，以保证审计质量达到既定要求或规定的标准。正如人所共知的，审计工作是一个由多个环节组成的工作过程，其中任一环节的失误均会导致审计风险的产生，因而，强化审计工作过程的风险意识，对防范与控制审计风险，显得尤为重要。所以，加强审计项目质量管理，在每一具体工作环节注意避免产生差错、防范风险，是控制审计风险的关键所在。

(三) 全面提高审计人员素质

审计人员是审计工作的具体执行者和操作者，自始至终都主导着整个审计过程，其素质高低直接关系到审计项目质量的好坏和审计风险的大小。因此，全面提高审计人员素质，对控制和防范审计风险有根本性和决定性的作用。可以从以下三方面考虑：

1、提高审计人员的执业能力

具有相应的执业能力是审计人员得以从事审计职业的基本前提条件。《审计法》对审计人员的执业能力作了明确规定。鉴于我国国家审计人员业务能力及知识结构不合理现状，有必要采取措施提高其执业能力，包括：(1)加强审计人员的在职培训。通过再教育和再培训，改善审计人员的知识结构，提高其政策、业务水平，使他们能胜任各自岗位，满足审计工作要求。(2)制定和实施更为严格的后续教育制度，让各级国家审计人员强制接受新法规、新知识、新技能的学习，保持执业应具备的能力。(3)制定合理的考核制度和晋升制度，建立能者上、庸者下的人才激励机制。

2、强化审计人员的风险意识，建立责任追究制度

审计人员的风险意识是其综合素质的重要组成部分，对审计结论也有重要影响。可以建立责任追究制度，明确审计小组、审计组长和审计人员各自的权力和责任，强化审计人员在工作过程中的风险意识，要求审计人员严格执行审计规范，将责任具体落实，促进审计工作各阶段和各级审计人员各负其责，各担风险。

3、提高审计人员的道德素质

审计工作的特性要求审计从业人员应具备较高的道德素质水平。道德要求与法律规范是相辅相成的，法律法规的滞后性和不完全性使道德补充十分必要。审计职业特性要求其从业人员运用一定的职业判断，再完善的控制措施也不能防止审计人员有意作弊。因此，通过培养审计人员的敬业精神，加强其道德自律，已是各国审计界的共识，各国审计机关均发布了各自的职业道德守则。我国在1996年12月发布《审计机关审计人员职业道德准则》，在遵纪守法、能力、职业谨慎、保守秘密、廉洁自律等方面对审计人员提出了明确要求，无疑对提高我国审计人员的道德素质有重要作用。我们应继续加强审计人员的职业道德建设，提高审计人员的职业道德水准，以确保审计质量，降低审计风险（作者单位：常林股份有限公司）

相关链接

论现代人才在新农村建设中的先进生产力作用
如何优化经济欠发达地区农村客运网
加大我国农村公共产品的政府供给
事业单位改革的规制经济学分析
论国家审计风险
统筹城乡发展 构建和谐社会
发展商业保险，完善农村社会保障
论农村人力资源建设与农村职业教育
农民工权益保障缺失的深层原因分析

本网站为集团经济研究杂志社唯一网站，所刊登的集团经济研究各种新闻、信息和各种专题专栏资料，均为集团经济研究版权所有。

地址：北京市朝阳区关东店甲1号106室 邮编：100020 电话/传真：（010）65015547/ 65015546

制作单位：集团经济研究网络中心