

审计报告制度下的政府审计风险研究

学位论文完成日期: 2010.5.22

指导教师签字: ~~李雷~~ 李雷

答辩委员会成员签字:

周建武
林威
陈成志
徐凤霞
李和都



独 创 声 明

本人声明所呈交的学位论文是本人在导师指导下进行的研究工作及取得的研究成果。据我所知，除了文中特别加以标注和致谢的地方外，论文中不包含其他人已经发表或撰写过的研究成果，也不包含未获得（注：如没有其他需要特别声明的，本栏可空）或其他教育机构的学位或证书使用过的材料。与我一同工作的同志对本研究所做的任何贡献均已在论文中作了明确的说明并表示谢意。

学位论文作者签名：谭伟建 签字日期：2010年5月30日

学位论文授权使用授权书

本学位论文作者完全了解学校有关保留、使用学位论文的规定，并同意以下事项：

1、学校有权保留并向国家有关部门或机构送交论文的复印件和磁盘，允许论文被查阅和借阅。

2、学校可以将学位论文的全部或部分内容编入有关数据库进行检索，可以采用影印、缩印或扫描等复制手段保存、汇编学位论文。同时授权清华大学“中国学术期刊(光盘版)电子杂志社”用于出版和编入 CNKI《中国知识资源总库》，授权中国科学技术信息研究所将本学位论文收录到《中国学位论文全文数据库》。（保密的学位论文在解密后适用本授权书）

学位论文作者签名：谭伟建

导师签字：李雪

签字日期：2010年5月30日

签字日期：2010年5月30日

审计报告制度下的政府审计风险研究

摘 要

一提到审计风险,人们往往想到的是社会审计风险,极少人会想到政府审计风险,审计风险几乎成了社会审计风险的代名词,甚至有人错误的认为政府审计是没有风险的。作为政府监督机构的国家审计机关,在维护社会主义市场经济体制的顺利运行和保护国有资产的安全完整等方面发挥着重大作用,政府审计同样存在着风险,但由于政府审计工作的长期低调和体制性屏蔽,人们对其的关注和研究较少。实行审计报告制度后,被审计单位的相关业务被公之于众,审计人员的审计行为是否合法,披露的被审计单位情况是否真实,出具的审计结果、审计建议等内容是否具有建设性意义等都将引起社会公众的关注,一旦公布的审计内容出现偏差,其影响也是深远而重大的。此外,在政府现有审计资源稀缺的情况下,必须有针对性地有限的审计力量集中在高风险领域,并对其加以控制,降低审计风险。在上述背景下,本文选择了审计报告制度下的政府审计风险作为毕业论文的研究方向,从政府审计风险的涵义出发,通过对审计报告制度下政府审计风险的涵义、特征等进行分析,从系统论角度进行风险因素的识别,在风险因素识别基础上,构建审计报告制度下的政府审计风险模型。通过对审计风险模型的分析指出应对风险的措施,以此促进政府审计机关的制度和责任规范,实现风险的有效控制。

本文共包括六部分内容:第1章绪论,主要论述审计报告制度下的政府审计风险的研究背景,并对国内外相关文献进行综述,界定研究问题的方法以及研究思路框架等。第2章阐述了公告制度下政府审计风险的涵义及特征,介绍了政府审计风险研究的理论基础,并结合政府审计风险模型构建的一般思路和公告制度下政府审计风险的特殊性构建了审计报告制度下的政府审计风险模型。第3章审计报告制度下政府审计风险的识别与评估,对构建的审计风险模型中的因素进行细分,通过问卷调查的形式,对影响政府审计风险的主要因素作以简单评价,识别出高风险因素。第4章针对前面识别和评估出来的风险确定审计策略,对产生风险的各个环节进行有效应对。第5章案例剖析,结合某国有企业领导人任期经济责任审计案例,介绍风险模型的运用。第6章结论部分,通过分析研究得出结论,并指出研究的局限性,提出后续研究的思路与建议。

本文的创新点在于将社会审计中的重大错报风险引入政府审计,通过识别审计报告制度下政府审计产生的各个环节的风险因素以及在一般审计风险模型构建思路的基础上,构建了

新的政府审计风险模型，使政府审计更适应于风险导向审计的大趋势。并通过具体的政府审计案例，分析了模型的运用。

关键字：公告制度；政府审计风险；风险模型

A Study on Government Audit Risk under the Audit Announcement System

Abstract

Speaking of audit risk, people usually think of social audit risk, few people will have government audit risk in mind. Audit risk has almost become a synonym for social audit risk, even someone mistakenly considers government audit of no risk. The national audit office serves as a governmental supervisory organization, which plays an important role in supporting the smooth movement of socialist market economy system and protecting the safe integrity of state-owned assets. Government audit also exists risk. But because of the government audit's long-term low key and the systematic shield, people pay a little attention and do less research on it. With the implement of announcement system, business of our government audit working has been placed at the public supervision. Social public would concern about that whether the auditors' audit behavior is legal, whether the disclosures of the audited unit is true, whether the audit findings and suggestions are constructive. Once the contents published have deviation, the effect is fateful. In addition, the government audit resources now are limited, in this case, the limited audit force should be focused on high-risk audit areas in order to control the risk and reduce audit risk. Under the above context, main researching direction of the thesis is the government audit under the audit announcement system. The thesis starts with the meaning of the government audit risk, through the analysis of the connotation and feature of the government audit risk under the audit announcement system, identifying the risk factors from the systematology's point of view. On the basis of the identification, the author redesigns the model of risk about government audit in accordance with announcement system, and points out the solutions. The purpose is to promote the government's system building and responsibility norms, realize effective risk control.

The thesis is divided into six chapters. The first chapter is prolegomenon which points out the research background of the government audit risk under the audit announcement system and the review of the related literatures from China and abroad, to define the method of research questions and research ideas framework. Chapter 2 states the connotation and feature of the government audit risk under the audit announcement system as well as the theoretical foundation on the above risks,

and combines the general idea of building the government audit risk model with the individual risk under the audit announcement system, on this basis, builds a new model of government audit risk. Chapter 3 identification and assessment of the government audit risk under the announcement system, subdivides the factors in the audit risk model and recognizes the primary risk factors through questionnaire survey. Chapter 4 deals with the audit risk, in view of the previously identified and assessed audit strategy, and control the relevant procedure which may cause risk. Chapter 5 case analysis, combines with the case of economic responsibility audit of a leading official in the state-owned enterprise during his term of office to introduce the use of the audit model. Chapter 6 conclusion, draws the conclusion from the above research. Point out the limitations of this work and give suggestions for the future study.

The innovations of this article are as follows: The serious misstatement risk is recommended to the government audit. By identifying the relevant procedure which may cause government risk under the announcement system, on the basis of the general idea of building the government audit risk, builds a new model of government audit risk and makes the government audit much more accommodate to the tendency of risk-oriented. By means of a specific audit case, analyses the use of the model.

Key words: Announcement system; Government audit risk; Risk model

目 录

0 前言.....	1
1 绪论.....	1
1.1 研究背景及意义.....	1
1.1.1 问题的提出.....	1
1.1.2 选题的意义.....	2
1.2 文献综述.....	3
1.2.1 审计风险.....	3
1.2.2 政府审计风险.....	5
1.2.3 审计报告制度下的政府审计风险.....	7
1.3 研究方法与思路.....	9
1.3.1 研究方法.....	9
1.3.2 研究的思路与框架.....	9
2 审计报告制度下的政府审计风险模型的构建.....	11
2.1 审计报告制度下政府审计风险的涵义和特征.....	11
2.1.1 政府审计风险的涵义.....	11
2.1.2 审计报告制度下的政府审计风险的涵义.....	12
2.1.3 审计报告制度下的政府审计风险的特征.....	12
2.1.3.1 风险的显性化.....	12
2.1.3.2 风险的扩延化.....	13
2.1.3.3 诉讼的可能性.....	13
2.2 研究的理论基础.....	13
2.2.1 系统理论.....	13
2.2.2 风险管理理论.....	14
2.3 审计报告制度下政府审计风险模型的构建.....	15
2.3.1 审计风险模型概述.....	15
2.3.1.1 传统审计风险模型.....	15
2.3.1.2 现代审计风险模型.....	16
2.3.2 政府审计风险模型分析.....	17
2.3.3 审计报告制度下的政府审计风险模型的构建.....	18
2.3.3.1 模型构建的一般思路.....	18
2.3.3.2 模型的构建.....	20
2.3.4 风险模型的优势及现实意义.....	21
2.3.4.1 风险模型的优势.....	21
2.3.4.2 风险模型的现实意义.....	22
3 审计报告制度下的政府审计风险的识别和评估.....	24
3.1 审计报告制度下的政府审计风险的识别.....	24
3.1.1 识别审计风险.....	24
3.1.1.1 重大错报风险的识别.....	24
3.1.1.2 检查风险的识别.....	24
3.1.1.3 公告风险的识别.....	24
3.1.1.4 诉讼风险和社会认可度风险的识别.....	25
3.1.2 识别审计风险的方法.....	26

3.2 审计报告制度下的政府审计风险因素的评估.....	28
3.2.1 采用问卷调查法对模型中风险因素进行评估.....	28
3.2.2 重大错报风险的评估.....	30
3.2.2.1 了解被审计单位及其环境.....	30
3.2.2.2 了解被审计单位的内部控制.....	31
3.2.2.3 重大错报风险的评估.....	31
4 审计报告制度下的政府审计风险的应对.....	33
4.1 针对审计报告制度下政府审计风险的总体应对措施.....	33
4.1.1 强化风险意识,提高审计人员的综合素质.....	33
4.1.2 遵循审计程序,创新审计方式方法.....	33
4.1.3 健全国家审计体制,完善审计报告制度.....	34
4.1.4 慎重选择公告项目,努力达成公众预期.....	34
4.1.5 有效利用媒体资源,及时准确传递民意.....	35
4.1.6 建立责任认定标准,降低审计诉讼风险.....	35
4.2 进一步审计程序.....	35
4.2.1 控制测试.....	36
4.2.2 实质性程序.....	37
5 案例剖析——某国有企业领导人A同志任期经济责任审计.....	39
5.1 案例简介.....	39
5.1.1 有关经济责任审计的内容及程序.....	39
5.1.1.1 经济责任审计的内容.....	39
5.1.1.2 经济责任审计的程序.....	40
5.1.2 项目基本情况.....	41
5.2 审计项目的实施情况.....	41
5.2.1 了解被审计单位及其环境.....	41
5.2.2 了解被审计单位的内部控制.....	42
5.2.3 审计风险的识别与评估.....	42
5.2.4 审计风险的应对.....	43
5.2.5 审计结果.....	43
6 结论.....	45
6.1 研究结论及建议.....	45
6.1.1 研究结论.....	45
6.1.2 政策建议.....	45
6.2 研究的创新点及局限性.....	46
6.2.1 研究的创新点.....	46
6.2.2 研究的局限性.....	46
6.2.3 后续研究的建议.....	46

前言

政府审计存在风险,而审计报告制度的实行,使政府审计风险显性化,并加大了审计风险。社会审计的风险模型不能指导国家审计机关的审计实践,政府审计要建立自己的风险模型制度,去约束政府审计的公务活动和审计执法行为。作者拟通过分析公告制度下政府审计面临的各种风险因素,结合政府审计风险模型构建的一般思路和公告制度下政府审计风险的特殊性构建了审计报告制度下的政府审计风险模型,并通过对风险因素的识别和评估,提出应对措施,以期有效配置政府审计资源,降低审计风险。

1 绪论

1.1 研究背景及意义

1.1.1 问题的提出

我国的审计制度建立较晚,审计部门又是以政府监督机构的形式出现在改革开放的政策背景下,拥有一定的行政权威,长期以来,人们对国家审计风险认识不足。特别是当前我国经济改革处于关键时期,各种不同类型的违法违纪现象变得极其隐蔽和复杂,伴随着行政诉讼法律体系的完善和反腐败斗争的深入,这种风险更加突出。审计工作要适应当前面临的新形势、政府和新部门的要求、人民的新希望,主动地调整审计工作思路,主动地改进审计工作方法……要从长远、从制度层面着眼,更加主动地去感受风险,更加主动地去揭露问题,更加主动地去提出调动各种资源抵御病害的建议。¹

审计报告制度是目前世界各国审计业通行的做法和制度,也是我国政府改革发展的必然趋势。实行审计报告制度既是促进我国政府审计尽快与国际接轨的需要,也是保证政府审计进一步公开透明、提高审计工作质量的重要举措,更是将审计监督和社会监督有效结合、督促被审计单位加强管理、改进工作的重要手段。我国从1996年起,财政预算报告审计就开始通过报纸等媒体公开。1999年6月,李金华审计长向九届全国人大常委会做了关于1998年中央预算执行和其他财政收支审计情况的报告,首次向社会公布审计结果,提交了一份令人触目惊心的审计清单——31亿元的资金数量被挤占挪用,引起了社会的强烈反响。2003年6月,李金华审计长代表国务院向全国人大常委会提交了2002年度中央预算执行和其他财政收支情况的审计报告,该报告在审计署官方网站上全文公开,引起社会强烈反响,经媒体宣传为一场“审

¹ 刘家义. 以科学发展观为指导推动审计工作全面发展[J]. 审计研究, 2008, 3

计风暴”，政府审计开始全面进入公众视野。2003年12月，审计署公告了防治非典型肺炎专项资金和社会捐赠款物审计结果，标志着审计结果公告制度的正式确立。按照中华人民共和国审计署《2003至2007五年审计工作发展规划》要求，到2007年，审计机关要力争做到所有审计和专项审计调查项目的结果，除涉及国家秘密、商业秘密及其他不宜对外披露的内容外，全部对社会公告，这代表着我国政府审计工作进入了全新的发展阶段。但同时，我们应该看到审计报告制度是一把“双刃剑”，在公开透明的同时也会带来更高的政府审计风险，对防范和控制政府审计风险提出了新的挑战。

审计风险的存在对于审计质量的提高具有内在推动力，更是约束审计行为的最好的行动指南。从事政府审计的国家审计人员要有审计风险意识，我们不能用现有的社会审计的风险模型指导国家审计机关的审计实践，政府审计要建立自己的风险模型制度，去约束政府审计的公务活动和审计执法行为。审计环境发生变化，审计本身必然要做相应的调整。²随着审计内外环境发生的变化(如图1-1所示)，要求审计本身做出相应的调整，因此审计风险模型的重构成为当务之急。

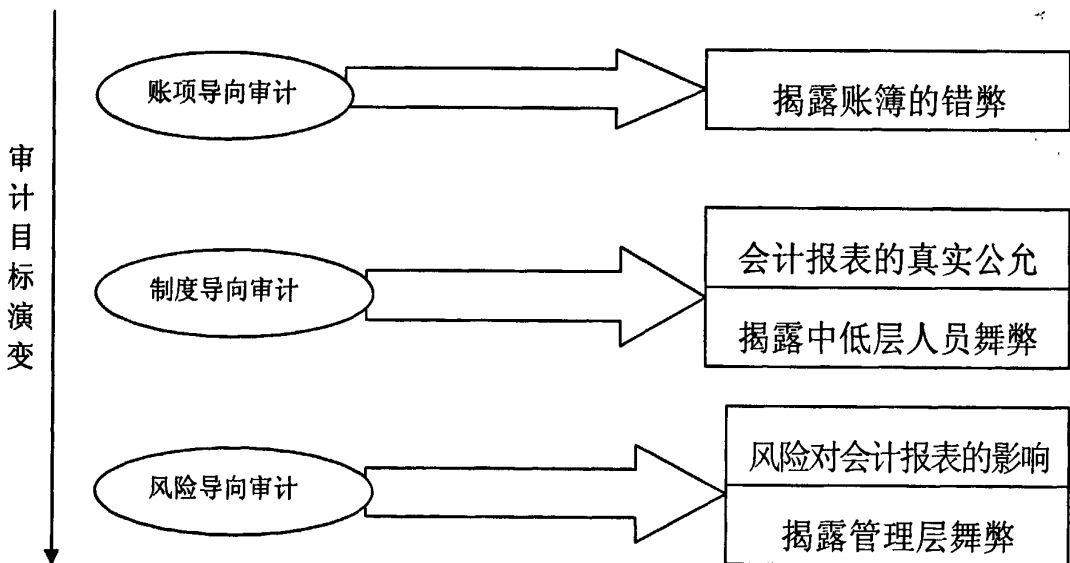


图1-1 审计模式与审计目标的演变

1.1.2 选题的意义

² 曹金洪. 审计风险控制与防范管理. 人民日报出版社, 2006

通过查阅国内外相关文献,理论界针对政府审计风险的研究还不是很系统。对审计报告制度的研究也多集中在其实行的益处上,对审计报告制度带来的政府审计风险却鲜有人研究。纵观我国政府审计二十多年的历史,可以发现我国的政府审计风险正经历着从长期被忽视到日益被重视的转变过程,其中很重要的一个原因就是我国审计报告制度的实行。审计报告制度和政府审计风险有着密切联系,审计报告制度为我国的政府审计风险研究提供了一个独特的视角。对这方面的研究,有以下三个方面的意义:

1. 有利于审计人员转变观念,提高素质

风险意识就是在审计过程中以风险为入手点,对可能产生风险的各个环节进行详尽的分析。因此,在整个事前、事中和事后审计过程中,审计人员必须时刻树立风险意识,增强自我的风险责任感。只有这样,才能更好地理解各种风险,从而对审计风险的态度从被动接受转变为主动面对,有利于其更为积极地对待和处理审计风险,最终达到规避和减轻风险的目的。

2. 有利于提高审计效率、改善审计质量和降低审计风险

审计风险与审计质量和审计效率有一种内在联系,在其他条件不变的情况下,片面追求审计效率有可能会增加审计风险和降低审计质量,而审计人员追求的理想境界就是高质量、高效率 and 低风险,对审计风险的有效管理和控制则为达到这个目的提供了一个有效的方法。它是在对审计风险的充分认识的基础上,识别、评估和控制影响审计质量的各种风险因素,甚至有时会主动接受一定程度的审计风险。这样做既可以得出满意的审计结论,又能耗费较少的审计资源,还将审计风险降到了可以接受的程度,实现了审计的高质量、高效率 and 低风险。

3. 有利于审计工作的制度化、规范化和标准化

审计是一门实践性很强的学科,需要审计人员拥有丰富的审计知识和审计经验。但由于每一个审计人员的知识结构和经验阅历都存在一定的差异,他们所采用的审计方法以及最终得出的审计结论也各有不同,这势必会影响到审计结构的一致性和正确性。所以,有必要在审计工作中制定一套有章可循的方法。防范审计风险势必要求制定一套比较标准和规范的审计程序的方法,这有利于审计工作的制度化、规范化和标准化建设。

1.2 文献综述

1.2.1 审计风险

对审计风险概念的界定,国内外有许多学者做了积极的探索,但是由于不同的学者或组

织所站的角度不一致，他们的定义也各有不同，但大同小异。

《柯勒会计词典》(Korlers' Dictionary for Accountants)将审计风险解释为：一是已鉴证的财务报表，实际上未能按公认会计原则公允地反映被审计单位财务状况和经营成果的可能性；二是在被审计单位或审计范围中存在重要错误，而未被审计人员察觉的可能性。³

美国注册会计师协会(AICPA)在其制定的《公认审计准则》中将审计风险解释为：审计风险是审计人员对于存在重大错报的财务报表未能适当地发表意见的风险。⁴

加拿大特许会计师协会(CICA)认为：审计风险是审计程序未能察觉出重大错误的风险。⁵

A. A. 阿伦斯(Alvin. A. Arens)和 J. K. 洛贝克(James. K. Loebbecke)在他们的著作《Auditing—An Integrated Approach》中将审计风险解释为：审计风险是在财务报表事实上有重大错误时，注册会计师认为财务报表公允表达，并因此提出无保留意见的风险。⁶

《国际审计准则》认为：审计风险是指审计人员对实质上误报的财务资料可能提供不适当的意见的那种风险。例如，审计人员在那些他们所不知道的情况下，可能对实质上错报的财务报表提供了无保留意见。⁷

《中国注册会计师审计准则第1101号——财务报表审计的目标和一般原则》第七章的审计风险和重要性中指出：审计风险是指财务报表存在重大错报而注册会计师发表不恰当审计意见的可能性。审计风险取决于重大错报风险和检查风险。注册会计师应当实施审计程序，评估重大错报风险，并根据评估结果设计和实施进一步审计程序，以控制检查风险。重大错报风险是指财务报表在审计前存在重大错报的可能性。检查风险是指某一认定存在错报，该错报单独或连同其他错报是重大的，但注册会计师未能发现这种错报的可能性。⁸

王光远博士认为，审计风险的定义事实上包括了两方面的含义，即一种情况是实际上按照公认会计原则公允反映被审单位财务状况和经营成果时，审计师发表了错误的审计意见；另一种情况是，被审单位财务报表中存在重要错误时，审计师没能发现而表达了错误的审计意见。⁹

³ Korlers' Dictionary for Accountants. 6th Edition, Prentice-Hall, Inc

⁴ AICPA: Professional Standards As of June 1, 1992, AU

⁵ J. Gangolly, Advanced in Accounting, Supplement I, JAI Press Inc, 1989

⁶ A. A. Arens and J. k. Loebbecke. Auditing—An Integrated Approach. Prentice Hall, Inc, 1992

⁷ 张德明译. 国际审计准则[M]. 深圳: 海天出版社, 1996

⁸ 《中国注册会计师审计准则第 1101 号——财务报表审计的目标和一般原则》，2006

⁹ 王光远. 制度基础审计学—审计测试、审计风险、审计决策. 武汉: 湖北科学技术出版社, 1992

胡春元博士认为，将审计风险概括地表示为未能察觉出重大错误的风险，只是最狭义的审计风险。审计风险本身具有更广泛的涵义。可以从三个层次上来说明：一是未能察觉出重大错误的风险，这是最狭义的审计风险；二是发表了一个不适当的意见的风险，这是狭义的审计风险；三是审计职业风险，这是广义的审计风险。¹⁰

周海霞谈及审计风险与防范时，将审计风险定义为一种不确定性，即在审查、判断以及以后做出审计意见的过程中，在判断会计报表是否符合公认会计准则方面，存在不确定性。主要表现为两种可能，一是被审计单位存在重大问题，而审计人员在审计过程中却未能查出；二是被审计单位不存在重大问题审计人员在审计过程中却判定被审计单位存在重大问题。这种不确定性就是审计风险。¹¹

杜雪燕提出审计工作是一个由诸多审计要素相互交合的复杂过程，这一过程是将客观事实加以主观反映的过程，这就容易发生主观与客观相悖、审计结论与客观事实偏离的可能性，这种可能性一旦演变为现实，便会在一定程度上使被审计单位、审计委托人以及其他审计报告使用人遭受损害，并会在社会一定范围内造成不良影响，审计单位也会因此而要承担相应的责任。这种由于审计结论与客观事实的偏离以及审计主体行为的错误产生危害以及审计主体承担相应责任的可能性，就称之为审计风险。¹²

可见对审计风险的概念认定，大致存在以上三类观点：一是认为审计风险是审计人员误拒或者误受的风险，即对没有错弊现象的财务报表发表保留或者拒绝发表意见的可能性或者对存在错弊现象的财务报表发表无保留意见的可能性；二是认为审计风险只是审计人员误受的风险；三是指审计结论与客观事实相偏离造成的危害以及承担责任的可能性。而在第二类观点中，又分为两种意见：一种意见认为审计风险是审计人员发表不恰当意见的可能性；而另一种意见认为，审计风险具有狭义和广义之分，发表不恰当的审计意见只是审计风险概念中的狭义层面，而审计职业界所受到的损失则是审计风险概念的广义层面。

1.2.2 政府审计风险

有关政府审计风险的含义主要有以下几种观点：

1. 认为政府审计风险与社会审计风险、内部审计风险的涵义基本相近，只是审计主体和审计风险的承受者不同。例如，王会金、尹平认为：“这种由于审计结论与客观事实的偏离以及审计主体行为的错误产生危害及审计主体承担相应的责任的可能性，称之为审计风险。如

¹⁰ 胡春元. 审计风险研究. 东北财经大学出版社, 1997

¹¹ 周海霞. 论审计风险与防范. 商场现代化, 2009, 2

¹² 杜雪燕. 试论审计风险及其防范措施. 安徽电子信息职业技术学院学报, 2009, 1

果审计行为主体和审计风险的承受主体是国家审计机关,此种风险就是国家审计风险。”还指出:“不管国家审计风险,内部审计风险,还是社会审计风险,其基本内涵是相近或相同的。”

13

2. 仅强调审计结论与客观事实不符。廖洪在研究政府审计风险时中指出:“风险有广义和狭义之分,审计风险则是审计主体在审计工作中,由于不确定因素的影响,作出审计结论与客观事实不符,而被有关关系人指控并遭受损失的可能性…。本文着重指无意造成的审计风险。”

¹⁴张健认为:所谓政府审计风险,就是指国家审计机关没有完整把握或认真执行国家的财经法律、法规及制度规定,在对被审计单位进行审计时,对其存在的对国家、社会及单位自身将产生较大危害问题没能查出和纠正的可能性。¹⁵

3. 认为政府审计风险是一种诉讼风险。张文学指出:政府审计风险是国家审计机关或审计人员在审计监督过程中,因自身行政行为不当及评价失实而引起法律诉讼的可能性。¹⁶陈媛认为“国家审计风险是指国家审计机关或审计人员在审计监督过程中,因审计结论与客观事实不符、审计行为与法律法规相背离,审计评价失实等而引起法律诉讼的可能性。”¹⁷

4. 认为因审计主体行为违背有关法律法规的规定而产生的风险。如张伏玲在《认识国家审计风险强化风险意识》中指出:“所谓审计风险,就是审计机关、审计人员未依法履行审计监督职责造成审计对象和与之有关第三者的损失,而追究审计人员责任的可能性。”¹⁸吴媛媛认为:国家审计风险是指审计机关及其审计人员没有按照法定职责、权限和程序实施审计,对被审计单位合法权益造成损害,或者应当揭示而未能揭示被审计单位财政、财务收支中重大失真或违法事项,给审计机关造成损害的可能性。¹⁹

5. 认为政府审计风险主要是由于发表了一个不恰当的审计意见或审计结论而给审计主体带来损失的可能性。具有代表性的是谭劲松在《试论国家审计风险》中指出:“国家审计风险是指国家审计机关派出的专业人员依法对被审计单位进行审计后,由于提出的审计意见或做出的审计结论和决定不恰当或不正确而给审计主体带来某种损失的可能性。”²⁰王祥贵指出所谓政府审计的风险应为:国家审计机关及其审计人员对被审计单位进行审计后,就被审计

¹³ 王会金,尹平.论国家审计风险的成因及控制策略.审计研究,2000,2

¹⁴ 廖洪.国家审计风险的几个问题.经济评论,1999,3

¹⁵ 张健.政府审计风险成因与防范.财经界,2007,9

¹⁶ 张文学.浅议国家审计风险.审计理论与实践,1998,3

¹⁷ 陈媛.国家审计风险的成因及防范措施.审计理论与实践,2002,7

¹⁸ 张伏玲.认识国家审计风险强化风险意识.审计理论与实践,1999,9

¹⁹ 吴媛媛.论国家审计风险的控制.合作经济与科技,2008,7

²⁰ 谭劲松.试论国家审计风险.审计研究,1999,6

单位财政财务收支及有关经济活动发表不恰当的审计意见, 做出不恰当的审计决定, 以及重大违法违纪问题和经济案件未能被查出, 并由此承担相应法律责任的可能性。²¹王新奇认为: 政府审计风险是由于政府审计机关对被审计单位的财政或财务收支做出不恰当的审计结论、处理决定或公告披露, 对被审计单位造成损害, 政府审计机关及其人员因此应承担法律责任的可能性。²²张姝越提出所谓政府审计风险, 也即国家审计风险, 是有问题却没有审计, 政府审计机关及其审计人员在履行审计监督法定职责的过程中, 因对特定审计事项发表不恰当审计意见而承担责任或损失的可能性以及发表错误的审计结论之后导致使用者行为出现偏差的可能性。²³顾奋玲认为所谓政府审计风险, 也即国家审计风险, 是指国家审计机关派出的专业人员依法对被审计单位进行审计后, 由于提出的审计意见或作出的审计结论和决定不恰当或不正确, 而给审计主体带来某种损失的可能性。²⁴

综上, 第一种观点认为由审计主体行为错误带来的风险也属于国家审计风险内涵的范畴, 加深了对国家审计风险的认识, 但是认为国家审计风险与社会审计风险、内部审计风险的涵义基本相近或相同, 抹煞了三者之间的区别, 忽略了国家审计风险的特殊性, 认识不够全面。第二种观点认为无意造成的才是审计风险, 区分了审计风险和审计失败, 但将审计风险的产生归为审计结论与客观事实不符, 带有片面性, 审计结论与客观事实不符仅是政府审计风险产生的充分条件, 而非充要条件, 因此, 此种说法有不妥之处。第三种观点认为政府审计风险是一种诉讼风险, 它看到了随着法制建设的改进, 政府审计诉讼风险加大的现实, 但是将政府审计风险仅仅看作是法律层面的诉讼风险, 观点有所片面。第四种观点认为国家审计风险的产生是由于审计人员未遵守有关法律法规而产生的, 将审计责任完全归咎于审计人员, 这种说法是站不住脚的, 即使审计人员严格按照法律法规进行审计, 仍然不能将风险完全消除, 仅能将风险控制到可以接受的水平而已。第五种观点为大多数学者所采纳, 体现了“得出客观、正确的审计结果”是政府审计工作的核心内容这样一种思想, 但是这仅从狭义的角度对政府审计风险进行界定, 仅将风险归结于审计意见或审计结论不恰当, 忽视了审计主体行为和审计环境对政府审计风险的影响, 注重的还是技术层面的风险。

1.2.3 审计报告制度下的政府审计风险

底萌妍在对审计报告制度下政府审计风险防范的研究中提出: 审计报告带来的审计风险

²¹ 王祥贵. 政府审计的风险及其防范. 技术经济与管理研究, 2005, 6

²² 王新奇. 论我国政府审计风险的管理. 中国乡镇企业会计, 2008, 7

²³ 张姝越. 浅议信息不对称下的政府审计风险. 商场现代化, 2009, 5

²⁴ 顾奋玲. 政府审计风险的成因与防范. 中国审计, 2008, 3

是指在对外公告审计事项时,由于受主、客观方面因素(审计人员业务素质不高、被审单位不合作、审计机关独立性受损等)的影响,审计机关出具有审计报告不真实、定性不准确、评价不客观和报告用语不妥当等,而给审计机关带来的风险。²⁵

赵文海认为:政府审计结果公告风险是指政府审计机关将其所审计的被审计单位的审计结论依据职权向一定范围公告而产生不利影响的可能性。审计结果公告本身并不必然导致审计风险,更不会增加审计风险,审计风险与审计结果公告没有直接联系。即使审计结果不公开,审计风险照样存在。²⁶

雷俊生通过对审计报告以及审计风险的定义指出,审计结果公告本身并不必然导致审计风险,更不会增加审计风险。首先,审计风险与审计结果公告没有直接联系,即使审计结果不公开,审计风险照样存在,审计结果公告只是可能扩大审计错误的影响,但不公开只是掩盖了审计风险。其次,审计结果公告所增加的风险不是审计风险,而是审计人员的责任风险。

27

朱湘萍、冯宪龙从审计过程产生的风险和审计报告产生的风险两个方面考虑,结合 IAASB 的风险理论模型,提出了我国政府审计风险的理论模型:²⁸

政府审计风险=重大隐瞒风险*检查风险+公告风险

齐玉梅在公告风险的基础上进一步考虑了政府审计的诉讼风险,认为审计结果公告制度下的政府审计风险模型为:²⁹

政府审计风险=(重大隐瞒风险*检查风险+公告风险)*诉讼风险

沈中霞在其论述中分析了我国政府审计结果公告制度下审计风险的产生,然后通过总结审计风险的构成要素,最终构建了政府审计结果公告制度下的审计风险模型:³⁰

政府审计风险=重大违规风险*[检查风险+(1-检查风险)*公告风险]*责任风险。

张吉成把经济体制、政治体制、文教税收、社会生产力、国际经济融和交往等影响因素带来的风险称作政府审计的体制风险,把审计技术与方法、审计人员的职业道德等因素带来的风险称作政府审计的“检查风险”,得出如下政府审计风险模型:³¹

政府审计风险=体制风险*检查风险

²⁵ 底萌妍. 审计报告制度下政府审计风险防范. 中国农业会计, 2008, 4

²⁶ 赵文海. 论政府审计结果公告风险与控制. 科技信息, 2008, 14

²⁷ 雷俊生. 审计结果公告中的审计风险防范. 财会通讯, 2006, 2

²⁸ 朱湘萍, 冯宪龙. 政府审计风险控制问题研究. 经济研究参考, 2006, 76

²⁹ 齐玉梅. 审计结果公告制度下国家审计风险模型的构建. 财会月刊(会计), 2006, 12

³⁰ 沈中霞. 试论我国政府审计结果公告制度存在的审计风险. 中国集体经济, 2008, 21

³¹ 张吉成. 国家审计风险模型的构建. 统计与决策, 2006, 6

闫北方认为政府审计风险=审计少作为或审计不作为=(政府认可度+人大认可度+社会公众认可度+其他监督部门认可度+同行挑战)*检查风险=认可度*(审计能力-审计人员知识结构+道德品质+地方保护)=对审计部门的举报+上级审计部门的复审=集体权力寻租+个人权力寻租³²

这几个模型的共性是都是在社会审计风险的基础上对政府审计风险进行构建，只不过对其进行了简单的改良，从审计程序风险出发简单的添加了风险因素。前三个模型在政府审计风险中分别加入了公告风险、诉讼风险以及责任风险，第四个模型中虽然添加了一些特殊因素，但过于笼统，在审计实践中对审计风险难以把握，而第五个模型对审计风险因素的把握过于抽象，理解起来较困难。这些政府审计风险模型均是非系统性表达，缺乏概括性和总体把握，对政府审计风险的实践指导意义较差。

1.3 研究方法思路

1.3.1 研究方法

由于我国的审计报告制度实行较晚，目前对于这方面的理论研究较少，特别是审计报告制度下的政府审计风险模型的研究。本文作为对此领域的探索，注重理论框架的构建，以规范研究为主，主要从理论的角度阐述审计报告制度下政府审计风险的特殊性，并且在此基础上构架了政府审计风险模型。笔者从事了五年多的政府审计工作，对公告制度下政府审计风险有着切身的感受。通过查阅大量的审计学、管理学、经济学等领域的相关文献资料，借鉴了先进的现代风险导向审计思想和理念，同时采用问卷调查的形式，针对政府审计风险的影响因素，获得相关数据，以期综合评价出高风险因素，增强了论文与实际的联系。

1.3.2 研究的思路与框架

第1章绪论，主要论述审计报告制度下的政府审计风险的研究背景，并对国内外相关文献进行综述，界定研究问题的方法以及研究思路框架等。第2章阐述了公告制度下政府审计风险的涵义及特征，介绍了政府审计风险研究的理论基础，并结合政府审计风险模型构建的一般思路和公告制度下政府审计风险的特殊性构建了审计报告制度下的政府审计风险模型。第3章审计报告制度下政府审计风险的识别与评估，对构建的审计风险模型中的因素进行细分，通过问卷调查的形式，对影响政府审计风险的主要因素作以简单评价，识别出高风险因素。第4章针对前面识别和评估出来的风险确定审计策略，对产生风险的各个环节进行有效应对。第5章案例剖析，结合某国有企业领导人任期经济责任审计案例，介绍风险模型的运用。第6

³² 闫北方. 国家审计风险及模型架构. 商业时代, 2007, 8

章结论部分，通过分析研究得出结论，并指出研究的局限性，提出后续研究的思路与建议。

全文基本的研究框架如图1-2：

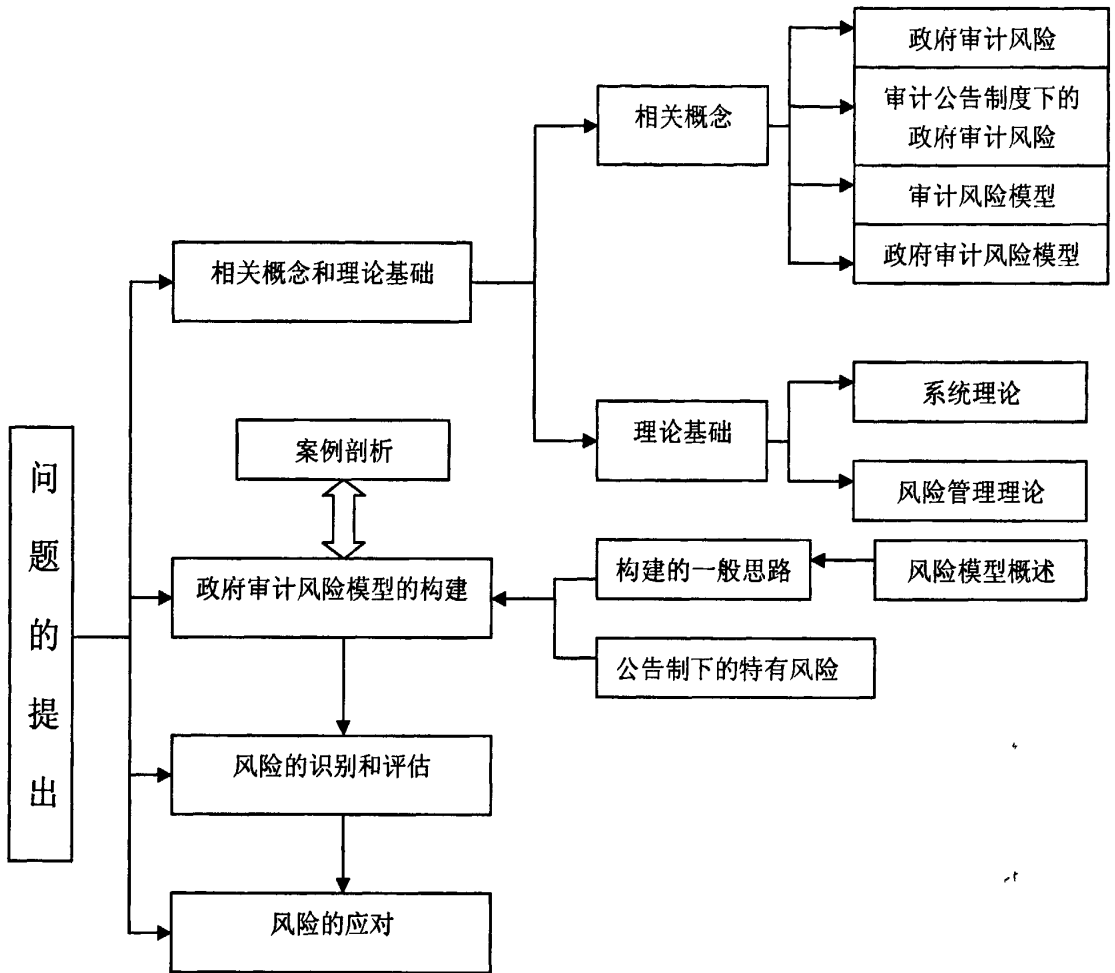


图1-2 基本研究框架

2 审计报告制度下的政府审计风险模型的构建

2.1 审计报告制度下政府审计风险的涵义和特征

2.1.1 政府审计风险的涵义

政府审计风险是指政府审计主体代表国家依法对各级政府、国家金融机构、全民所有制企事业单位以及其他国有资产单位的财务收支的真实性、合法性、效益性以及公共资金的收支运用情况进行审计过程中无意识地采用了不恰当的审计程序和审计方法,或者错误地估计和判断了审计事项,发表了与事实不相符合的审计结论性意见,使重大错误或舞弊行为未能揭示出来,进而受到有关关系人或潜在关系人的指控,给审计主体带来某种损失乃至承受法律责任和经济责任的可能性。与注册会计师审计相比,其审计范围和审计目的都不相同,因此两者在职责、权限和审计方法的运用上也会有较大的出入。政府审计风险与注册会计师审计相比,有其自身特定的内涵:

1. 审计风险的承受主体是国家审计机关,这是区别于注册会计师审计风险与内部审计风险的本质。“这种由于审计结论与客观事实的偏离以及审计主体行为的错误产生危害及审计主体承担相应的责任的可能性,称之为审计风险。如果审计行为主体和审计风险的承受主体是国家审计机关,此种风险就是国家审计风险。”正是因为这种主体上的差异,使政府审计具有其自身的风险特征。

2. 审计范围和内容的限定性。政府审计包括财政收支审计、财务收支审计和经济效益审计三类。包括预算执行情况和其他财政收支的审计、政府部门或者国有企业事业组织财政收支、财政收支单项审计、有关行业或者专项资金的审计以及经济责任审计等。只有在一定的范围内的有关事项不真实、不合法,而审计机关未查出和纠正,才会产生审计风险。超出审计范围的有关事项,如企业的干部任免、职工代表大会权限、内设机构等有关事项,即使存在较大纰漏,甚至不符合国家的相关规定,审计机关未予以揭露,也不产生审计风险。

3. 审计机关仅就被审计单位未遵守有关法律法规的问题进行揭露与纠正。政府审计的主要任务就是真实性、合法性和效益性审计,审计的标准是国家的有关财经法律、法规和制度的相关规定,被审计单位违反国家的有项规定,损害国家、社会和本单位利益的行为,处于某种目的而编造虚假账目的行为,审计机关必须予以揭露和纠正。政府审计机关如果对以上问题未能全面纠正,就会产生审计风险。而对被审计机关存在的“合法但不合理”问题,审计机关即使不予关注,也不会产生审计风险。

2.1.2 审计报告制度下的政府审计风险的涵义

审计报告制度下的政府审计风险是指政府审计机关在其权限范围内将其所审计的被审计单位的审计结论、审计依据、审计方法及相关程序依据职权以一定的途径和形式向一定范围公告而产生不利影响的可能性。

审计报告本身并不必然导致审计风险,更不会增加审计风险,两者没有直接联系。即使审计结果不公开,审计风险照样存在。作为一个国家或政府来说,它无法保证每个执行公务的人员不犯错误,因此风险自始至终存在。在当今报纸、电视、通讯、网络等传媒工具迅速发展的信息时代,作为一个还要解决脱贫、温饱、奔小康等重大问题的发展中国家,庞大的问题资金和执行错误在审计报告制度下展现在了公众及国际社会面前,肯定会对国家宏观控制、经济运行、国家形象产生不利影响,“屡审屡犯”的现象也会影响到执政形象、社会稳定及社会道德等方方面面。因此政府审计报告风险不仅在于审计结果本身,还在于审计报告后的影响。审计报告所增加的风险不仅扩大了、变现了审计风险,也使审计报告这一政府行为在一定范围内会对国家产生不利影响。

2.1.3 审计报告制度下的政府审计风险的特征

2.1.3.1 风险的显性化

在我国,从政府审计的实施方式和监督性质上看,政府审计属于强制审计,是行政机关的一种经济监督行为,被审计单位没有自由选择审计机构的权力。长期以来,我国大部分政府审计的结果都是由各级审计部门领导决定,重大的向同级政府部门汇报,并由其决定是否向同级人大或上级部门反映或汇报,仅仅限制于在审计机关、被审计单位以及有关政府部门之间内部公开,不需要向社会公布审计结果,外界对政府审计所知甚少。在这种情况下,如果某个被审计单位发生财务舞弊或重大违法违规问题通过其他渠道被揭露,公众很难将责任与政府审计联系起来。

然而,随着社会的进步、民主政治文明的发展,政府的管理方式发生了很大的变化,审计结果公开成为民主政治的基本要求。把审计的结果公告于社会,不仅可以提高政府审计的透明度,增强公开性,更重要的是促进政府部门增强行政行为的透明度和公开性,还人民群众以知情权。通过审计报告制度的有效运行,使审计机关由消极被动地向特定方提供审计结果变为积极主动地向社会公布审计结果。³³结果公布后,可能会出现两种情况:一是公众怀疑有问题的区域并未在公告中揭露,从而对审计结果表示怀疑;二是审计报告的结果没问题,而

³³ 厉国威, 审计结果公告制度下的国家审计风险与对策, 河北科技师范学院学报, 2006, 1

过了一段时间通过别的渠道发现或暴露了审计范围内的问题，审计机关和审计人员的失察责任就会被要求追究。因此，随着政府审计结果公告制度的实施，政府审计工作的质量和结果越来越受到社会公众的广泛关注，政府审计的风险逐步呈显性化的趋势。

2.1.3.2风险的扩延化

实行审计结果公告制度后，社会公众对政府审计的期望值大大提升，公众期望能够通过政府审计揭露所有公共资金流向、使用、效果等方面存在的问题，这样就进一步加剧了社会公众对审计需求的无限性和政府审计能力的有限性之间的矛盾，使得政府审计始终无法达到社会公众所期望的程度，使政府审计风险呈扩大化的趋势；另一方面，审计报告制度的实行，也使得政府审计信息的供应链得到延伸，各个环节都必须完善相应的法律法规，但是，现行的相关规定基本是以部门规章的形式作出的，其法律的级次相对较低且约束力相对较弱，对于像问责制度、风险赔偿制度等方面的规定相对比较欠缺，这就容易引发审计公告的延伸风险的产生。

2.1.3.3诉讼的可能性

从本质上说，政府审计同民间审计一样，也是一种受托监督。人民是政府审计真正的委托人，政府审计要向人民负责，对人民报告工作。但对审计机关的审计行为及其工作质量一直未能实行有效的再监督。政府审计组织更多的是依靠内部监督和审计人员的职业道德自律来规范审计行为，控制审计风险。政府审计结果公告制度的实行，可以在一定程度上解决这一问题，审计机关将面临来自三方面的监督：来自被审计单位、来自社会舆论、来自审计机关内部。审计结果公告将审计机关与被审计单位置于“对立”位置，增加了被审计单位对审计结论的诉讼请求。在原来审计结果不对外公开的情况下，被审计单位对审计报告内容的关切度相对较低，尽管被审计单位对有些审计的结果和有关的处罚措施不一定完全认可，但出于各种原因考虑，经常是保持缄默而不提出异议。而审计结果向社会公布后，被审计单位出于切身利益的考虑，对审计结果的关注度会大大增加，一旦公告的内容叙述不恰当，或者有不符合事实的地方，被审计单位肯定会提出异议，要求行政复议甚至可能提出提请法律诉讼，增加了审计机关面临诉讼的可能性。

2.2研究的理论基础

2.2.1系统理论

系统一词来源于古希腊语，其含义是指“由部分组成的整体”。系统思想源远流长，但作为一门科学的系统论，是由美籍奥地利人、理论生物学家路德维格·贝塔朗菲

(Lvon. Bertalanffy) 创立的。他在1952年发表“抗体系统论”，提出了系统论的思想。1973年提出了一般系统论原理，奠定了这门科学的理论基础。贝塔朗菲认为：“所谓系统，就是指由一定要素组成的具有一定层次和结构，并与环境发生关系的整体。”³⁴从系统论的角度看，一个复杂的系统由组成系统的各个部分互相作用，从而形成一个整体，达到一个更高层次，表现出突变行为和复杂特征。系统理论还认为，一个有“生命”的系统将通过结构整合与环境进行交互作用，从而使得这一系统的结构根据环境持续地改变，因此，一个有“生命”的系统的关键特征是适应、学习和发展。系统方法是一种具有普遍意义的科学方法，人们可以用系统理论来指导各种决策过程，它是人类认识世界和改造世界有效工具和手段。20世纪七八十年代逐渐成熟的系统理论使审计理论界与实务界从理论高度认识到传统审计方法的不足。系统理论要求将被审计单位置于广泛的社会环境之中，从整体上综合考虑各种风险因素的共同影响。

2.2.2 风险管理理论

所谓风险 (risk) 指的是使组织实现一个或多个目标的可能性降低的威胁。人们在对风险的认识过程中，必然会涉及、思考面对风险的可能损失，以及如何对其进行有效管理的问题。从历史的角度看，风险管理的思想与方法的产生最早出现于企业的安全管理范畴。直到上世纪六七十年代，风险管理才开始被进行理论和实践的探究，并真正形成管理学科。九十年以后，风险管理进入了一个全新的阶段——整体化风险管理阶段。新型风险管理的范畴较之传统的风险管理也得到了进一步的扩大。但人们对风险管理的范畴也没有一致的看法。内部控制、审计、合规、基于风险的投资决策和绩效计量、衍生产品套期保值交易、资产负债管理、准备金提取、保险、计算机系统相关风险 (IT风险) 等等，都是人们在风险管理活动中关注的问题。³⁵

最早对风险管理作出较为准确定义的威廉姆斯和汉斯指出风险管理是通过对风险的识别、衡量和控制而以最小的成本使风险所致损失达到最低程度的管理方法。³⁶这一定义也是以后的学者对于风险管理定义的参考基础。陈秉正教授对于风险管理的定义对于我们研究审计风险管理有很好的借鉴作用。他认为“风险管理是通过对风险进行识别、衡量和控制，以最小的成本使风险损失达到最低的管理活动”。³⁷在这一概念里明确了风险管理是一项管理活动，

³⁴ L·贝塔朗菲. 袁嘉新译《一般系统论》. 北京: 清华大学出版社, 1995, 15

³⁵ 陈忠阳. 金融机构现代风险管理基本框架[M]. 北京: 中国金融出版社, 2006

³⁶ 李晓林, 何文炯. 风险管理[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2001, 7

³⁷ 陈秉正. 公司整体化风险管理[M]. 北京: 清华大学出版社, 2003, 6

其目标是使风险损失减到最小程度，同时风险管理的程序包括风险的识别、风险的衡量以及风险的控制，我们用图2-1来表示这种关系。

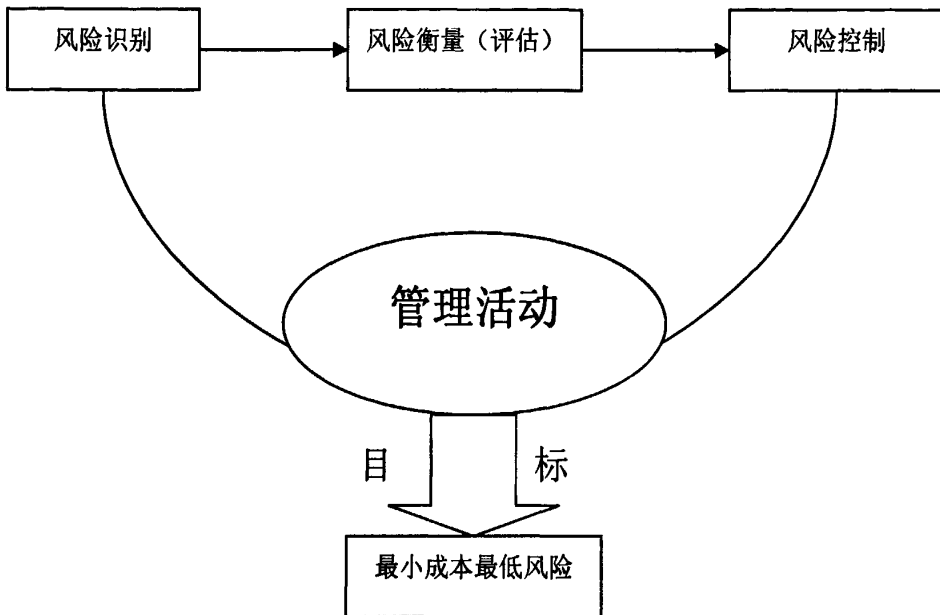


图2-1 风险管理

2.3 审计报告制度下政府审计风险模型的构建

2.3.1 审计风险模型概述

审计风险模型是审计风险的数学表达式，主要研究构成审计风险的种类（或要素）、各要素之间的相互关系以及它们对审计风险的影响。通过运用恰当的审计风险模型，能有效地降低审计风险，提高审计的效率与质量。不同的审计风险模型的产生是随着审计风险模式的变化而形成的。从审计风险模型的定义来看，审计风险模型也可以作为审计风险识别和控制的工具。这也是目前注册会计师和国家审计人员采用的最广泛的风险控制的方法之一。因此在政府审计风险的研究中，构造公告制度下新的政府审计风险模型对于有效管理新环境下的政府审计风险显得极为重要。

2.3.1.1 传统审计风险模型

从18世纪现代审计产生至20世纪初较长的一段时间内，注册会计师普遍采用的是账项基础审计模式。此时的审计风险主要来自两个方面，一方面是经济业务本身具有发生重要错

误或舞弊的可能性，这种可能性就是固有风险，另一方面是注册会计师检查了存在错误或舞弊的凭证和报表却未能发现舞弊的风险，即检查风险。审计风险模型表述为：审计风险=固有风险*检查风险。即以分析固有风险为基础，以控制检查风险为重点。该模型是审计风险模型的最初发展阶段，体现了账项基础审计模式的基本思想，该思想至今仍被不同程度的使用，以后阶段的模型皆是在这一初级模型的基础上发展起来的。

20世纪六七十年代，由于世界各国控告审计人员的诉讼案件急剧增加，审计人员已面临一个“诉讼爆炸”的时代。美国注册会计师协会于1981年发布了第39号审计准则公告，其中建立的模型为：最终审计风险=固有控制风险*分析性检查风险*账项余额测试风险。在此基础上，美国注册会计师协会在1983年发布的第47号审计准则公告中又提出了一个改进的模型：审计风险=固有风险*控制风险*检查风险，这就是我们意义上所说的传统审计风险模式。它主要通过对会计报表固有风险和控制风险的定量评估，从而确定实质性测试的性质、时间和范围，并在原有的基础上增加了控制风险一项，将被审计企业内部控制制度考虑进来。

传统审计风险模型曾一度对注册会计师的审计实务工作起到了很好的指导作用，但随着审计理论和实务的发展，逐渐显露出不足，主要表现在：首先，传统审计模型在对审计风险及其三要素做了概念性解释的基础上，对风险模型的评估做了指导性的描述，但是基本上处于定性分析阶段，相对客观的量化方式难以对固有风险做出准确的评估，忽略了对固有风险的评估，使检查风险不能很好体现，这对审计风险评估工作造成了偏差。其次，传统审计风险模型要求在评估固有风险时应当从报表层次和认定层次两个方面加以考虑，但在评估控制风险时却并不涉及报表层次，只要求注册会计师对主要账户或交易类别的相关认定所涉及的控制风险进行评估。因此，控制风险的评估无法和会计报表层次的固有风险评估相匹配，不利于注册会计师对风险的整体把握和控制。

2.3.1.2 现代审计风险模型

为适应审计环境的变化，提高审计人员评估风险和发现舞弊的能力，自2000年起国际审计准则委员会专门成立了审计风险分委员会，负责对审计风险模型及现有的国际审计准则进行修订。2003年10月，国际审计和鉴证准则委员会（IAASB）对现行审计风险准则进行了一系列的重大修订，这次修订的最大变化和核心内容就是确定了新的审计风险模型：审计风险=重大错报风险*检查风险。新审计风险模型理论及运用突出了风险导向审计的新理念，强调注册会计师应深入了解被审计单位及其环境，有效地执行风险评估，把重点集中在财务报表出现错报的高风险领域。

新审计准则引入了“重大错报风险”概念，现代审计风险模型并不是简单地将固有风险和控制风险并称为重大错报风险。现代风险导向审计是一种新的审计基本方法，它是审计技术方法在系统理论和战略管理理论基础上的重大创新。它从企业的战略分析入手，将会计报表错报风险与企业战略风险之间的关系紧密联系起来，从而提出了审计师从源头分析和发现会计报表错报的观念。可见，现代审计风险模型的提出是重大的实质性改进，其进步主要表现在：首先，为注册会计师从整体上把握和控制审计风险提供了基础。在新审计准则《财务报表审计的目标和一般原则》第二十条中明确规定：注册会计师应当评估财务报表层次重大错报风险，并根据评估结果确定总体应对措施，注册会计师应当评估认定层次的重大错报风险，并根据既定的审计风险水平和评估的认定层次重大错报风险确定可接受的检查风险水平。充分体现了审计过程中整体和局部的关系，使得注册会计师对风险的识别和控制有了更清晰的对象和内容，便于指导实务操作。其次，强调了了解被审计单位及其环境的重要性。在新审计准则《了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》中专门强调注册会计师必须从宏观上了解被审计单位及其环境，以充分识别和评估会计报表重大错报的风险，针对评估的重大错报风险设计和实施控制测试和实质性测试，并强调无论内部控制是否有效，都要对各类交易、重要账户余额和重要披露进行详细审计，有利于注册会计师提高审计质量，降低审计风险。最后，强调注册会计师要保持职业怀疑态度。在现代审计风险模型下，评估财务报表的重大错报风险将成为整个审计工作的先导、前提和基础，新准则要求注册会计师充分考虑可能存在导致财务报表发生重大错报的情形，因此，注册会计师的职业怀疑态度就显得更加重要。综上所述，现代风险导向审计以被审计单位的经营风险分析为导向进行审计，是评估审计风险范围的延伸，是传统风险导向审计的继承和发展。

2.3.2 政府审计风险模型分析

我国学者构建的政府审计风险模型大都借鉴了社会审计风险模型的构建方法，同时又看到了政府审计风险和社会审计风险的区别，基于对政府审计风险不同的理解，构建了以下几种风险模型：

1.刘德增、伍敏结合IAASB的风险理论模型，考虑到政府审计的公告风险，构建了政府审计的风险模型：³⁸

政府审计风险=重大隐瞒风险*检查风险*公告风险

2.朱湘萍、冯宪龙从审计过程产生的风险和审计报告产生的风险两个方面考虑，结合

³⁸ 陈秉正. 公司整体化风险管理[M]. 北京: 清华大学出版社, 2003, 6

IAASB的风险理论模型，提出了我国政府审计风险的理论模型：

政府审计风险=重大隐瞒风险*检查风险+公告风险

3.张吉成把经济体制、政治体制、文教税收、社会生产力、国际经济融和交往等影响因素带来的风险称作政府审计的体制风险，把审计技术与方法、审计人员的职业道德等因素带来的风险称作政府审计的检查风险。得出政府审计风险模型：

政府审计风险=体制风险*检查风险

4.闫北方认为政府审计风险

=审计少作为或审计不作为

=(政府认可度+人大认可度+社会公众认可度+其他监督部门认可度+同行挑战)*检查风险

=认可度*(审计能力—审计人员知识结构+道德品质+地方保护)

=对审计部门的举报+上级审计部门的复审

=集体权力寻租+个人权力寻租

模型(1)、(2)分别看到了政府审计风险的公告风险和诉讼风险，但仍是在社会审计风险的模型基础上对政府审计风险进行构建，只不过对其进行了简单的改良，从审计程序风险出发简单的添加了风险因素。模型(3)和(4)虽然看到了政府审计的一些特殊因素，但是在模型构建上，模型(3)过于笼统，在审计实践中对审计风险难以把握，模型(4)对审计风险因素的把握过于抽象，在审计实践中也是非常难以把握的。这些政府审计风险模型均是非系统性表达，缺乏概括性和总体把握，对政府审计风险的实践指导意义较差。

2.3.3 审计报告制度下的政府审计风险模型的构建

2.3.3.1 模型构建的一般思路

审计报告制度的实施，使整个政府审计的程序、内容和结果等都被置于全社会的监督之下，由于审计报告结果的公开，会引起相应的审计风险，如果不把这一部分的风险并入到政府审计风险中加以考虑的话，必然会引起严重的后果。从政府审计报告制度到政府审计报告制度，从对内报告到对外公告，政府审计风险在原有的基础上进行了扩展和延伸，因此在政府审计报告制度实施后，需要把这些风险尽量地分析和提炼，加入到政府审计风险模型中，来进一步完善审计风险模型和降低审计人员的工作风险。

从传统审计风险模型到现代审计风险模型的建立过程中，我们可以看出随着注册会计师审计风险模型的进一步改进和完善，给政府审计风险模型的建立提供了很多可借鉴的东西，但是我们也要意识到由于政府审计自身的审计目的、审计对象、审计过程的特殊性必然导致

其审计风险不同于注册会计师审计。所以，我们在建立政府审计风险模型时要把风险模型发展的内容与政府审计的自身特点相结合，通过风险模型改进过程中的变化来考虑政府审计风险模型建立的一般思路：

1. 将更多的审计风险因素纳入审计风险模型。最初的审计风险模型重点考察个别层次上的审计风险，由于总体审计风险与个别层次上审计风险间的内在关系，使得人们更多地关注的焦点放在了模型本身及个别层次上的风险控制，并从风险控制程序上分解审计风险，将其简单地分为固有风险、控制风险和检查风险。而且过去只是从审计主体的审计检查方法和审计对象的经营、内部控制方面考虑审计风险因素，未充分考虑审计风险产生的其他原因。这种做法使得审计师将视野局限在较小的范围之内，使模型的适应性受到了较大程度的约束。所以，随着社会经济发展和审计事业的不断进步，审计环境的不断复杂化、多样化，更多的审计风险因素将被考虑进来，审计风险模型将朝着多元素化发展，实现风险的全面性。

2. 在政府审计风险模型中引入“重大错报风险”的概念。重大错报风险是在审计前存在着重大错报的可能性，也是影响信息使用者对此做出正确判断的可能性。它不是简单地把固有风险和检查合并，而是分析企业所处宏观环境，从整体上把握企业经营风险，控制审计面临的风险。重大错报风险概念的引入，使审计主体在实施审计程序前就必须识别评估重大错报风险，这样在实质性测试中才能避免了以往的审计过程测试的盲目性。这种审计思想是对传统审计弊端的一个较好的修正，因此它也是政府审计风险模型的大势所在。审计人员不可能改变审计风险的客观水平，但可以根据其实行审计检查前的调查结果和对被审计单位的整体情况的了解对审计风险作出评价和判断，控制审计的检查风险。即使在政府审计中被审计单位不存在像企业那样的经营风险，但也有其自身的外部环境风险。重大错报风险并不单单是一种审计程序、审计方法的改进，更关键的是一种审计思维的改进，将一种“局部”的审计思想转变为“整体”、“系统”的审计思想，而这种思想同样适用于政府审计中。虽然在实际应用中不能完全地照搬照抄，但是可以结合政府审计的自身特点对其进行必要的修正和改进。

3. 体现博弈的思想。博弈理论是一种独特地处于各学科之间的研究人类行为的方法。它认为，在人类的互动行为中，结局依赖两个或更多的人们所采取交互式的战略，这些人们具有相反的动机或者最好的组合动机。³⁹所以它要求在博弈一方的决策中，不仅仅要考虑自身的行为，还要考虑博弈对方可能会采取的行为，在所有可能的结果中选择合理或相对令人满意

³⁹ 蔡春，刘学华，绩效审计论[M]．北京：中国时代经济出版社，2006，28

的结果。我们也可以将博弈理论运用于政府审计报告的行为中。

首先公众和审计机关之间存在着这种博弈的行为。在两者的委托代理关系中，既存在目的上的一致性又存在着利益诉求上的矛盾。在审计结果公告目的上，审计机关希望通过对政府机关的审计调查，提供给公众所需要的审计结果信息，以此解除审计责任；而社会公众则希望获得真实可靠、全面、及时地高质量审计结果信息。但是在利益诉求上，审计机关又不希望过多的公告审计结果或希望尽可能少地披露完整审计结果中的部分信息。因为达成公众期望质量的审计结果，需要耗费大量的人力、物力，而审计机关面临审计资源有限性的约束。这就意味着，为了完成公众的信息需求，必须在一定的审计资源约束下进行更多的审计工作。另外，过多的公告审计结果信息，一旦披露的信息不当就可能引来各方面的压力，产生不良的社会反应。

再者是政府机关与审计机关的博弈。相对公众对审计机关的影响力，现行的审计模式让政府拥有更大的影响力，审计机关对政府态度有更强的敏感度。⁴⁰作为审计者与被审计者的关系，审计机关必须如实披露政府机关的违法违纪行为。但是在现实中，我们也发现了审计工作受有关权利机关的影响甚至干扰的现象并不少见。有的甚至对审计机关施加压力，而审计机关也会考虑其与政府部门之间的关系，修正自己的工作结果，影响审计结果的公告质量。

由此可见，作为政府机关和公众的“桥梁”，既然没有办法达到理想中共赢结果，审计机关就必然会在三者之间寻找权衡审计透明度而给政府机关及其自身带来的收益或惩罚风险与公众满意度之间的得失。也就是说风险不仅仅和审计过程的执行情况有关，同时和不同的审计各方的行为或反应有关。比如审计后可能产生的诉讼风险的大小直接取决于诉讼方的行为，如果被审计方或其他审计结果的利用方主观或客观上都不可能向审计人员或机构提起诉讼，那么政府审计风险中诉讼风险的概率就很小或几乎不存在。因此政府审计风险的产生并不仅仅是审计人员在执业工作过程所产生的，还有第三方行为的影响，它更多的是各方博弈的结果，这就要求审计人员在衡量审计风险的时候，要充分地考虑其他审计利益方可能会做出的反应。我们在建立政府审计风险模型时也要考虑这一情况，而不是单一地考虑审计工作中的风险。

2.3.3.2模型的构建

结合对审计报告制度下的政府审计风险的理解以及对政府审计风险模型的分析，我们得到如下公式：

⁴⁰ 吕支群. 国家审计结果公告制度研究[D]. 北京: 华北电力大学, 2007

审计报告制度下的政府审计风险=审计工作风险*第三方风险

审计工作风险=重大错报风险*检查风险*公告风险

第三方风险=诉讼风险*社会认可度风险

政府审计风险=重大错报风险*检查风险*公告风险*诉讼风险*社会认可度风险

该模型中审计人员控制的主要是审计工作风险，即包括重大错报风险、检查风险和公告风险。而第三方风险不是审计人员主观上可以控制的，但第三方风险是审计工作风险的影响事项，两者共同构成了公告制度下政府审计风险的内容。

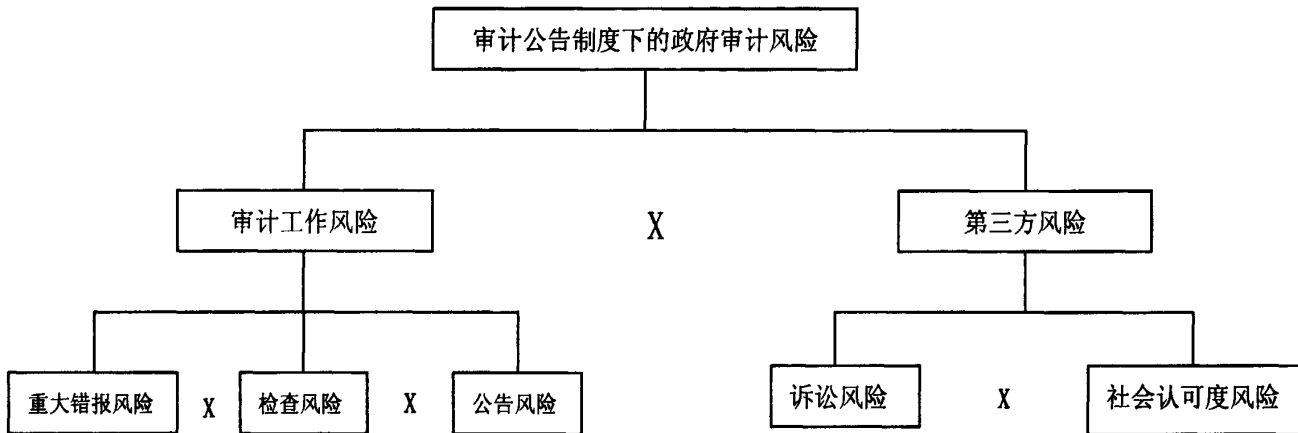


图2-2 审计报告制度下的政府审计风险模型

2.3.4 风险模型的优势及现实意义

2.3.4.1 风险模型的优势

新的风险模型有以下主要优势：首先，将更多的风险因素纳入到审计模型中，综合考虑了主观和客观两个方面，实现了风险的全面性。将公告制度下政府审计风险分为了审计工作风险和第三方风险两大方面，既有审计人员可以采取行动主观控制、将风险降到最低的重大错报风险、检查风险以及公告风险，也有公众以及被审计单位第三方的行为产生的对审计风险的影响。其次，将社会审计风险模型中的重大错报风险引入到构建的模型中，使模型更适应风险导向的大趋势。再次，该模型说明，当审计报告使用者由于对审计不了解，法律意识不强，或其他原因而未能发现审计意见的不恰当性，或者即使发现了也不要求审计主体承担责任，即诉讼风险和社会认可度风险很小时，审计人员就不能感受到审计风险的威胁。这也说明为什么在十多年前，我国审计界普遍没有审计风险意识，感受不到审计风险的威胁，而在最近几年，随着社会公告制度的实行，公众法律意识的增强而普遍感到审计风险增大，进而

提高了审计风险意识的原因。

2.3.4.2 风险模型的现实意义

1. 重新认识了政府审计风险的构成要素，为评估审计风险水平提供了新思路

在新的审计风险模型中，审计风险由五个要素构成。对于其中的诉讼风险和社会认可度风险，审计人员只能评估其风险水平的高低，而不能控制它们的大小。评估第三方风险时，需要考虑以下因素：一是审计报告的使用者对审计责任的了解程度。使用者对审计责任越了解，诉讼风险越大。二是公众及被审单位法律意识的强弱。法律意识越强，诉讼风险越大。三是社会公众对审计的态度。如果社会公众对审计较为理解和友善，则诉讼风险就较小。

2. 更新了审计风险及其应对观念，拓展了审计风险的控制范围

审计风险的应对，以前是从审计主体角度，结合被审计单位内部实际情况来考虑，通过合理评估重大错报风险和检查风险来控制审计风险。在新的审计风险概念和模型的指导下，审计风险的应对，不仅要从审计主体角度和被审计单位内部实际情况来考虑，还要从审计报告的使用者角度来考虑。被审计单位的审计报告的使用者越多，适用范围越广泛，审计风险就会越大。一旦潜在的审计风险转化为审计主体的现实责任，审计主体遭受损失或不利的后果就会很严重，因而就越需对这类被审计单位进行严格的审计风险应对。

3. 严格遵守审计准则，完善审计工作底稿，可降低诉讼风险

一般来说，在承担审计责任方面，审计主体过失大小与承担责任的大小是一致的。当审计人员签发了不恰当的审计意见而被要求承担责任时，他们最有利的反击武器是能够举出最充分的证据，证明他们确实遵守了审计准则的要求，保持了合理的职业谨慎，实施了适当的审计程序，收集了充分的审计证据，完全能够支持其审计意见。这些证据都只能由审计工作底稿来提供。审计工作底稿越完善，提供的证据就越有说服力，审计主体的败诉风险就越小。因此，完善审计工作底稿，是降低诉讼风险的重要手段。

4. 政府机关可以利用新模型加强自我管理，降低政府审计风险

首先，应及时根据社会发展的变化情况，修订审计准则。这样可以更好地指导审计实务，树立审计界的社会形象，降低检查风险和诉讼风险。其次，应加强与社会公众的联系与沟通。通过沟通，使社会公众更好地理解审计工作，以审计的标准来衡量审计过程及审计意见，同时也使审计更好地了解社会公众对审计的合理期望，为他们提供高质量的审计服务，以消除社会公众与审计之间的隔阂，降低社会认可度风险。最后，审计机关应加强执业检查，督促审计人员严格遵守审计准则，保持合理的职业谨慎，完善审计工作底稿，健全审计质量控制

体系，严厉惩处违规者，以降低审计工作风险。

3 审计报告制度下的政府审计风险的识别和评估

3.1 审计报告制度下的政府审计风险的识别

风险具有一定程度的不确定性，也正是由于这种不确定性，意味着我们的反应必须是灵活的，而且能够承受必须采取某种行动的压力。风险管理中的一个重要步骤就是把那些可能会跳出来咬我们的风险都识别出来。简单地说，风险识别就是确认风险的过程。审计人员想要明了审计活动所面临的全部风险，就要寻找出与审计自身活动和环境相联系的风险因素，以使制定的总体审计策略和具体的审计计划更为有效。

3.1.1 识别审计风险

3.1.1.1 重大错报风险的识别

这里所说的重大错报风险与社会审计风险模型中的基本一致，指的是在审计前存在着重大错报的可能性，也是影响信息使用者对此做出正确判断的可能性。它包括两个层次：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。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。审计人员应当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，设计和实施进一步审计程序。在设计审计程序以确定财务报表整体是否存在重大错报时，审计人员应当从财务报表整体层次和各类交易和事项、账户余额、列报（包括披露）认定层次考虑重错报风险。

3.1.1.2 检查风险的识别

检查风险是指某一账户（或交易类别）单独或连同其他账户（或交易类别）产生重大错报或漏报而未能被实质性测试发现的可能性。审计人员可以在实质性测试的过程中通过收集充分、适当的审计证据对检查风险进行控制和管理，从而把审计风险保持在可接受的水平以上。但因受审计资源、审计时间等条件的制约，审计人员无法根除检查风险，也就是说检查风险是必然存在的风险。检查风险更多地是与审计程序的有效性相关。⁴¹审计人员的独立性、审计人员的职业道德水平、审计技术的运用程度、审计证据收集的难易程度、具体审计程序和方法运用的准确性等都与检查风险的产生有关。

3.1.1.3 公告风险的识别

⁴¹ Douglas R. Carmichael. Auditing Concepts and Method—A Guide to Currat Theory and Practice, 1997

公告风险包括两个方面：

一是导致审计报告与审计报告内容之间存在差异的可能性，主要包含两方面的含义：

1. 保密性风险。由于可能涉及国家机密，政府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，我国政府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。⁴²

二是公告过程本身产生的风险，这一部分风险是跟审计过程中的风险没有直接或必然的联系，比如审计报告是否在规定的审计期限公告、审计报告的格式内容是否规范、公告的程序是否合规等等。

3.1.1.4 诉讼风险和社会认可度风险的识别

诉讼风险是指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，即使有异议也经常保持缄默，实行审计结果公告后，一旦公告内容叙述不恰当或者有不符事实的地方，被审计单位肯定会提出，并可能运用法律手段来解决，这种风险就是诉讼风险。由于责任认定标准的欠缺，当被审计单位存在违法、违规行为时，相关的责任认定标准就是衡量责任大小的“度”，一旦责任认定标准出现错误，就可能出现误断，相关责任人就会对此误断提起诉讼，由此引发诉讼风险。此外，我国目前界定和追究审计机关、审计人员审计风险责任的法律、法规还很不健全，仅有《审计机关错案和执法过错责任追究暂行办法》和《审计机关审计项目质量控制办法的试行》，对于如何追究责任，并未做出明确的规定，缺乏相应的可操作性，因此当审计人员因为一些非可控因素导致审计风险发生时无法依据法律为自己辩解，这将加大审计人员被诉讼的风险。

社会公众作为审计的最初委托者，必定会关注审计报告的结果是否符合其最终的目的，政府部门是否很好地履行了社会公众所交付的责任。一旦审计结果所达到的目标与社会公众的预期出现偏差，或是政府审计的结果使社会公众认为自己的权利并没有被很好地维护和利用，那么审计机关将面临社会公众对审计结果不认可的风险。这种风险因素来自三个方面：首先，一般的审计报告具有一定的专业性，其内容可能存在着一些专业术语的表达，这将导

⁴² 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

致社会公众对审计报告的理解发生偏差,从而对审计报告的内容产生不信任的情绪,加大审计风险。其次,公众作为公告的最终使用者,其本身的认知能力直接影响公告被社会公众承认的程度。公众的认知能力越强,对审计报告的要求就越严格,一旦审计机关在公告中出现任何“蛛丝马迹”,就会遭到社会公众对审计结果的不认可。最后,审计报告的内容必须是社会公众所关心、在意的事件,否则也会引发审计风险。

3.1.2 识别审计风险的方法

1. 风险因素预先分析法(简称 PHA)

风险因素预先分析法是指在每一项活动开始以前,对系统所存在的风险因素类型、出现的条件、导致事故的后果预先做概略分析的风险识别方法。这种方法对风险因素的识别在活动开始前,若发现风险因素可立即采取补救措施以避免由于考虑不周而造成的损失。

风险因素预先分析法的步骤:

(1)分析系统出现事故的可能类型:运用这个方法需要广泛收集有关资料,了解曾出现的同类事故,接受之前的经验教训,深入调查系统的外部环境,以了解外部环境给被审计单位带来的危害。

(2)调查风险源:审计人员应具有相关的专业知识,可以设计成表格的形式,直观而且全面。

(3)识别转化条件:存在风险源并不一定会引发事故,它必须在一定的条件下,经过一定的变化才可能转化成风险事故。一般是风险源在内外部因素的单独或共同的作用下使系统处于危险状态,一旦满足条件就会爆发事故,这种条件称为触发条件。审计人员应深入分析风险源转化的条件并加以控制。

(4)划分等级:通过上述三个步骤后,在采取控制措施时应分清主要因素和次要因素,可以按照事故发生后其后果的严重程度对风险因素进行划分,共分为四个等级:

一级后果可以忽略,可不采取措施。

二级后果较轻,暂时不会引起重大损失,应考虑采取控制措施。

三级后果严重将会引起重大损失,应立即采取控制措施。

四级为灾难性后果必须立即予以排除。

审计人员在接触新的领域进行审计时可采用此方法识别重大错报风险。具体步骤为:首先应广泛搜集有关被审计单位的资料以及同类性质或行业的相关审计资料、以前出具的审计报告、重大错报情况等,深入了解分析审计环境、审计目的、被审单位的运营情况及对审计的

态度等，找出可能出现的重大错报类型，然后利用相关专业知识找出重大错报产生的根源，分析其在何种条件下会引起损失并粗略估计损失产生的可能性及金额。最后根据以上分析将各种引起重大错报风险的因素按照后果的严重程度进行排列，根据排列顺序采用不同的应对措施。

2. 风险分析调查法

亦称标准化调查法，是指保险公司、咨询机构、研究机构或学术团体的专业人员就风险主体可能遭遇的风险进行详尽的调查与分析，并形成报告书或编制企业应用的风险检查表格，即风险分析调查表，以供风险主体参考的一种方法。审计人员可以将想要了解的内容编制成问卷表格的形式。

3. 流程图分析法

流程图分析法是将风险主体的全部生产经营过程，按照其内在的逻辑联系绘成作业流程图，针对流程中的关键环节和薄弱环节调查和分析风险。风险主体的组织规模愈大、生产工艺愈复杂，流程图分析法越能体现出优越性。可以分为简单流程图和复杂流程图。简单流程图是将风险主体的生产经营活动以大致流程进行分析，进行风险识别的时候，用连线将主要过程的内在联系和对这个过程中可能出现的风险进行分析，明确生产经营过程中可能存在的主要风险。复杂流程图是将风险主体所面临的风险，在风险主体的生产经营过程中的主要程序及每一程序中的各个环节均进行详细地分析。审计人员可以将被审计单位的主要经营业务绘制成流程图，按照实物流和价值流的顺序绘制成流程图，从中找出控制的薄弱环节进而识别风险领域。

4. 风险事故事后分析法

风险事故事后分析法是指风险事故正在发生或发生后对其进行分析，有助于风险管理技术的不断完善和提高。例如：当被审计单位存在违规行为，而审计人员出具报告时对其责任认定出现错误，引起误断，相关责任人会就此误断提起诉讼，引发诉讼风险。审计人员就要通过分析找到审计引起诉讼的原因，在以后审计工作中不断改进以避免由同样的错误再次导致审计诉讼的可能性。

审计人员初步接受审计业务、接受新领域的业务时可用风险分析调查法、风险因素预先分析法粗略识别重大错报风险领域；审计中期分析具体项目的风险时可用流程图分析法来具体分析、识别风险；遇到审计失败则可用风险事故事后分析法进行分析。由于成本效益原则，审计人员必须根据实际条件选择最优方法。风险识别过程是一个连续不断的复杂过程，许多

风险应经过多次的识别才能认识得较为准确。

3.2 审计报告制度下的政府审计风险的评估

风险评估就是运用专业判断，按照风险发生的可能性大小和影响的严重程度进行风险排序，确定应当重点关注的重要风险。各因素在不同程度下的分值详见表3-1。

表3-1 风险等级的确定⁴³

风险等级 发生概率	严重程度	灾难性的	重大的	中等的	可忽略的
		经常	极高级风险	极高级风险	高级风险
很可能	极高级风险	高级风险	中级风险	低级风险	
偶然	高级风险	高级风险	中级风险	低级风险	
很少	高级风险	中级风险	低级风险	低级风险	
不可能	中级风险	低级风险	低级风险	低级风险	

3.2.1 采用问卷调查法对模型中风险因素进行评估

采用风险因素分析法中的描述法，对影响审计报告制度下的政府审计风险的因素分为5个标准：影响非常大5分，影响比较大4分，一般3分，影响比较小2分，影响非常小1分。本次问卷调查于2009年12月在青岛的审计机关系统内进行，并在问卷调查过程中进行了一定的访谈。本次问卷调查共发放问卷260份，实际回收有效问卷227份。在调查问卷统计中有92.1%的被调查者认为重大错报风险是引起政府审计风险的主要因素；有83.6%的被调查者认为检查风险是引起政府审计风险的主要因素；有57.2%的被调查者认为公告风险是引起政府审计风险的主要因素；有30.9%的被调查者认为诉讼风险是引起政府审计风险的主要因素；有18.9%的被调查者认为社会认可度风险是引起政府审计风险的主要因素。综上，根据调查的抽样数据，我们将关注的重点放在重大错报风险因素上。

问卷样式设计如下：

1、您认为影响审计报告制度下的政府审计风险的因素最主要的因素是哪个？（）

⁴³ 3C 框架课题组. 全面风险管理理论与实务[M]. 北京：中国时代经济出版社，2008，244

A. 重大错报风险因素 B. 检查风险因素 C. 公告风险因素

D. 诉讼风险因素 E. 社会认可度风险因素

2、下面列举了诸多因素,请您对该因素对公告制度下政府审计风险的影响程度进行打分。

(在您所选的分数下面里打“√”)

五个级别含义参考标准如下:

1分表示影响非常小,说明该因素对公告制度下政府审计风险基本上没有影响。

2分表示影响较小,说明该因素对公告制度下政府审计风险有一定的影响,但影响不大。

3分表示一般,说明对公告制度下政府审计风险有一定影响。

4分表示有较大影响,说明该因素对公告制度下政府审计风险有重大影响。

5分表示影响极大,说明该因素对公告制度下政府审计风险有决定性的影响。

序号	影响因素	具体指标	影响 非常 大	影 响 比 较 大	一 般	影 响 比 较 小	影 响 非 常 小
1	重大 错报 风险	行政模式审计体制的限制	5	4	3	2	1
2		被审计单位外部环境的稳定性	5	4	3	2	1
3		相关法律法规的不完善	5	4	3	2	1
4		被审计单位内部控制的健全度	5	4	3	2	1
5		被审计单位信息化程度的高低	5	4	3	2	1
6		特定某类交易、账户余额、列报披露相关的错误	5	4	3	2	1
7	检查 风险	审计资源是否受到限制	5	4	3	2	1
8		审计人员的风险意识	5	4	3	2	1
9		审计人员的专业水平和职业能力	5	4	3	2	1
10		具体审计程序和方法运用的准确性	5	4	3	2	1
11	公告 风险	公告项目的选择范围的合理性	5	4	3	2	1
12		公告保密性的适宜度	5	4	3	2	1
13		公告程序不合规	5	4	3	2	1
14		公告格式、内容规范性	5	4	3	2	1

15	诉讼	责任认定标准欠缺	5	4	3	2	1
16	风险	责任追究制度不完善	5	4	3	2	1
17	社会	公告对象的理解能力	5	4	3	2	1
18	认可度 风险	公告对象的认知能力	5	4	3	2	1

3.2.2 重大错报风险的评估

3.2.2.1 了解被审计单位及其环境

了解被审计单位及其环境是一个连续和动态的收集、更新与分析信息的过程，贯穿于整个审计过程的始终。审计人员应当运用专业判断确定需要了解被审计单位及其环境的程度。

“这项程序，为审计人员在下列关键环节作出职业判断提供了重要依据：

(1) 确定重大风险事项，并随着审计工作进程的推进评估对重大风险事项的判断是否仍然适当。

(2) 考虑被审计单位的重大决策是否正确，行为是否合法，管理是否科学。

(3) 考虑会计政策的选择和运用是否恰当，以及财务报表的列报是否适当。

(4) 识别需要特别考虑的领域，包括关联方交易、管理层运用持续经营假设的合理性等。

(5) 确定在实施分析程序时所使用的预期值。

(6) 设计和实施进一步审计程序，以将审计风险降至可接受的低水平。

(7) 评价所获取审计证据的充分性和适当性。

审计人员应重点从以下方面了解被审计单位及其环境：被审计单位的性质；被审计单位所处的法律环境和监管环境以及其他外部因素；被审计单位对会计政策的选择和运用；被审计单位的目标、战略以及相关经营风险；被审计单位财务业绩的衡量和评价。值得注意的是，被审计单位及其环境的各个方面可能会相互影响。例如，被审计单位的行业状况、法律环境与监管环境以及其他外部因素可能影响到被审计单位的目标、战略以及相关经营风险，而被审计单位的性质、目标、战略以及相关经营风险可能影响到被审计单位对会计政策的选择和运用以及内部控制的设计和执行。因此，审计人员在对被审计单位及其环境的各个方面进行了解和评估时，应当考虑各因素之间的相互关系。

审计人员针对上述各个方面实施的风险评估程序的性质、时间和范围取决于具体的审计

⁴⁴ 胡春元. 风险导向审计. 东北财经大学出版社, 2009, 77

业务情况，如被审计单位的规模和复杂程度，以及审计人员的相关审计经验，包括之前曾对被审计单位提供审计和相关服务的经验和对相近行业、类似单位的审计经验。此外，识别和了解被审计单位及其环境在上述各方面与前期期间相比发生的重大变化，对于充分了解被审计单位及其环境，识别和评估重大错报风险尤为重要。

3.2.2.2 了解被审计单位的内部控制

内部控制是指被审计单位为了合理保证财务报告的可靠性、经营的效率和效果以及其对法律法规的遵守，由治理层、管理层和其他人员设计和执行的政策和程序。它产生于加强经济管理的需要，并随着经济的发展而发展。为了适应现代社会经济环境的要求，任何一个经济组织都必须拥有一个强有力、高效率的组织指挥机构和先进有效的管理体系，并建立一系列的管理与监督手段。这种管理与监督，既有来自单位外部的制约机制，如国家的政策法规、各种经济手段和检查手段等，也有本单位从具体实际出发，为达到查错防弊，保证经济活动高效有序运行而在单位内部形成的自我约束机制，这种自我约束机制，就是内部控制。

内部控制的设计和各个单位可能并不一致，但无论对内部控制要素如何进行分类，审计人员都应当重点考虑被审计单位的某项控制是否能够以及如何防止或发现并纠正各类交易、账户余额、列报存在的重大错报。也就是说，在了解和评价内部控制时，采用的具体分析框架及控制要素的分类可能并不唯一，重要的是控制能否实现控制目标。

在具体了解被审计单位的内部控制时，首先，审计人员应重点关注控制的环境，包括管理的职能，以及管理者对内部控制及其重要性的态度、认识和措施，了解在管理层的监督下，是否营造并保持了诚实守信和合乎道德的文化，以及是否建立了防止或发现并纠正舞弊和错误的恰当控制。建立并不意味着一定会有效执行，为了确定执行与否，审计人员应考虑将询问与风险评估相结合以获取审计证据。其次，审计人员应当了解该单位的信息系统与沟通，信息系统与沟通的质量将直接影响到管理者对经营活动作出正确决策和编制可靠的财务报告的能力。最后，对控制的监督的了解。即是否及时评价了控制的设计和运行，是否根据情况的变化采取了必要的纠正措施。

3.2.2.3 重大错报风险的评估

在识别和评估重大错报风险时，审计人员应当实施下列审计程序：在了解被审计单位及其环境的整个过程中识别风险，并考虑各类交易、账户余额和列报。审计人员应当运用各项风险评估程序，在了解被审计单位及其环境的整个过程中识别风险，并将识别的风险与各类交易、账户余额和列报相联系；将识别的风险与认定层次可能发生错报的领域相联系；考虑识

别的风险是否重大，即风险造成后果的严重程度；考虑识别的风险导致财务报表发生重大错报的可能性。审计人员应当利用实施风险评估程序获取的信息，包括在评价控制设计和确定其是否得到执行时获取的审计证据，作为支持风险评估结果的审计证据。审计人员应当根据风险评估结果，确定实施进一步审计程序的性质、时间和范围。

审计人员应当关注下列事项和情况可能表明被审计单位存在重大错报风险：

- (1) 在高度波动的市场或严厉、复杂的监管环境中开展业务。
- (2) 持续经营和资产流动性出现问题。
- (3) 发生重大收购、重组或其他非经营性事项。
- (4) 缺乏具备胜任能力的会计人员。
- (5) 内部控制薄弱。
- (6) 信息技术战略与经营战略不协调。
- (7) 以往存在重大错报或本期期末出现重大会计调整。
- (8) 应用新颁布的会计准则或相关会计制度。

审计人员应当充分关注可能表明被审计单位存在重大错报风险的上述事项和情况，并考虑由于上述事项和情况导致的风险是否重大，以及该风险导致财务报表发生重大错报的可能性。

作为风险评估的一部分，审计人员应当运用职业判断，确定识别的风险哪些是需要特别考虑的重大错报风险。在确定风险的性质时，审计人员应当考虑下列事项：风险是否属于舞弊风险；风险是否与近期经济环境、会计处理方法和其他方面的重大变化有关；风险是否涉及重大的关联方交易；财务信息计量的主观程度，特别是对不确定事项的计量存在较大区间。

4 审计报告制度下的政府审计风险的应对

4.1 针对审计报告制度下政府审计风险的总体应对措施

4.1.1 强化风险意识, 提高审计人员的综合素质

一提到审计, 大部分人想到的就是查错纠弊, 这种对审计职能的误解, 往往导致较弱的风险意识。审计人员应从思想观念上深入理解审计风险, 正确认识审计风险是审计机关自身发展的要求, 树立和强化审计职能风险意识、审计资源风险意识, 调动起防范审计风险的主动性和积极性, 充分履行审计监督职能, 增强规避职能风险的能力; 应保持一种职业怀疑的态度, 以质疑的思维方式对所获取审计证据的真实性、有效性作出批判性的评价, 并对相互矛盾的审计证据以及导致对文件或管理当局声明的可靠性产生怀疑的审计证据保持警惕, 提高发现重大错报的可能性。

审计人员是审计工作的具体执行者和操作者, 自始至终主导着整个审计的全过程, 其素质的高低直接关系到审计风险的高低。因而必须提高审计人员的政治思想素质、职业道德水平和专业能力, 提高审计人员的综合素质, 这对控制和防范审计风险起到决定性的作用。工欲善其事, 必先利其器, 审计作为一种依靠经验和知识进行专业判断的职业, 具有很强的专业性, 各审计风险要素的评估、审计证据收集的数量及审计证据收集的方法等, 主要依靠审计人员的职业判断, 具有很强的主观性, 同时审计工作涉及的面又较广, 这就要求审计人员有全面、扎实的业务功底, 随着知识经济的到来, 审计活动面临的挑战也更加明显。审计机关应通过对审计人员的再教育再培训, 改变审计人员的知识结构, 使审计人员向既精通财会和审计知识, 又精通经济管理、法律、工程技术、统计、信息技术等知识的复合型人才转变, 使每一位审计人员成为学习型、知识型、创新型人员, 具备应对新增风险的能力。

4.1.2 遵循审计程序, 创新审计方式方法

政府审计属于行政执法范畴, 其行为必须遵守法定的方式、方法、步骤、时间和顺序, 违反了法定的审计程序或超过管辖范围, 无疑会招致政府审计风险, 因此履行严格的审计程序是防范和控制审计风险的关键。在具体执行审计程序中, 审计计划阶段应充分了解被审计单位的基本情况, 明确审计的范围、重点、内容和方法, 制定出详细的审计方案, 根据项目特点, 结合审计人员的业务专长, 合理的配置审计人员, 并进行明确的审计分工, 将各项审计工作落实到人, 以分清工作责任, 增强审计人员的风险意识和责任心; 在审计实施阶段根据不同项目特点, 正确运用各种审计方法。依法收集和认定审计证据, 确保证据的充分、适当, 调查取证慎用

强制措施；在审计终结阶段要做好三方面工作：一是认真撰写审计报告，严格审定审计报告中所反映的事项，做到审计报告数据准确，证据充分，报告结构完整及做好报告的三级复核。二是做好与被审计单位的沟通，对被审计单位提出的异议，应进一步核实，并做好审计记录，对正确意见要采纳。三是审计结论评价要客观公正，依法作出审计处罚、处理决定，注意评价的合理、公正，处理、处罚引用文件的适当。

由于我国的会计舞弊具有多发性的特点，且呈现高层管理人员有意识、系统性的造假特征，加上现代审计已经超出了单纯的财务报表审计的界限，向更高层次的管理审计、效益审计的方向发展，为了更好地应对审计报告制度下的政府审计风险，应积极探索新的审计方式和技术方法，以适应新的风险导向审计模式。国家审计机关应采用现代信息技术，加快计算机审计的运用步伐，使计算机在审计查证、分析性复核、审计信息的收集、传递等方面发挥应有的作用，把计算机技术作为政府审计的必要手段。除此之外，审计机关还应在工作中充分应用重要性水平分析、内控制度测试等审计方法，加强对审计报告制度下国家审计风险的识别和防范。

4.1.3 健全国家审计体制，完善审计报告制度

我国现行的国家审计管理体制是一种典型的行政型审计模式，这种审计模式是适应当时社会环境的。但与其它审计模式相比，具有更浓厚的内部监督色彩。尽管审计法明确规定，审计机关和审计人员独立行使审计监督权，不受其他任何单位和个人的干涉，但在我国目前的体制下，国家审计机关作为政府的组成部门，必须在本级政府的领导下开展工作，必然会受到部分行政干预。国家审计机关是国家审计公告的执行人，国家审计机关在经济上和组织上是否独立，其独立性的程度直接影响到审计公告的质量，审计公告质量的高低直接对政府审计风险产生重要影响。所以必须对我国的国家审计管理体制进行结构性调整，进一步完善审计体制，使之最大限度地保障国家审计机关的独立性，使国家审计机关在工作中和对外公告时，始终保持“独立”的姿态，从而达到有效防范政府审计风险的目的。

4.1.4 慎重选择公告项目，努力达成公众预期

审计机关在编制年度审计计划时，应编制年度审计报告结果计划。编制审计结果公告计划前要考虑外部法律、经济及社会等环境因素，结合审计机关自身的力量以及其他特殊因素等，并对公告计划实行阶段性控制，结合执行情况及时对计划应作相应调整。在公告项目的选择上，一定要坚持“三个有利于”原则，即所选择项目审计报告公告后，要有利于维护社会的稳定，有利于促进地方经济的发展，有利于纠正问题促进管理。在具体操作时，要充分

发挥审计机关人才和技术优势,尽量选择现有审计人员熟悉的行业和掌握相关资料充分的领域作为公告的范围,并组织有关领导和专家对计划公告结果的项目进行论证和审查,同时广泛征求社会各界及本级人民政府和上级审计机关的意见,特别应该强调的是,对于计划公开的项目,具体实施时如遇本级政府对有关问题的披露持不同意见,应通过调整项目公开计划,保持审计结果的客观完整性,以防范审计风险的发生。

4.1.5 有效利用媒体资源,及时准确传递民意

审计报告可以根据项目的具体情况选择不同的方式进行发布,有效利用各种不同的媒体资源。例如,每年在新闻媒体上刊发预算执行审计工作报告,或通过新闻媒体进行某些专项审计的公告。这是审计报告最常见的发布形式。还可以采用新闻发布会的形式,定期或不定期地举办审计综合或专题新闻发布会,通报审计工作成果,审计机关的负责人就审计工作的有关问题回答记者的提问。

建立审计结果公告信息反馈体系,密切关注审计结果公告的社会影响。通过审计回访、审计项目抽查、审计结果公告考评等方法,定期收集、分析审计结果公告工作中存在的主要问题,并找出产生的原因,及时反馈给决策者,以便及时采取相应的措施,不断提高审计结果公告工作的质量。审计结果公告后,要通过各种渠道及时收集社会公众对公告的反映,了解民意,反馈民情,集中民智,不断调整工作思路,改进工作方法,提高社会认可度。

4.1.6 加强质量监督,完善责任追究机制

审计风险客观存在于审计过程的方方面面,而控制审计风险的对策就是要对审计的全过程,从计划到实施,直至最终出具审计意见、签发审计决定书等全部工作进行有效的质量控制。首先,为确保各项审计工作的质量符合国家审计准则的要求,审计机关应根据每个审计业务环节的质量控制点,制定出严格的考核控制措施,努力做到岗位明确、职责清楚,操作有序,行为规范,从而有效减少审计风险。再次,建立并完善审计报告责任追究机制。在对外公告审计事项时,明确国家审计机关和审计人员的权利和责任,详细规定出审计机关行政领导、审计复核机构、审计组长、审计人员的责任和因未能履行职责应受到的处罚。对于审计质量监督过程中发现的审计过错,要严格按照审计责任认定标准进行责任追究。既在一定程度上可以降低审计风险出现的概率,又在出现审计问题时直接落实到相关审计人员,便于问题及时解决,将审计风险降到可以接受的范围内。

4.2 进一步审计程序

审计证据是指审计人员为了得出审计结论、支持审计意见而使用的所有有用信息。风险

评估程序本身并不足以发表审计意见提供充分、适当的审计证据。审计人员应当获取充分、适当的审计证据，以得出合理的审计结论，作为形成审计意见的基础。审计人员还应当针对评估的认定层次风险设计和实施进一步审计程序，包括在必要时实施控制测试以及实施实质性程序。审计人员在制定审计实施方案时有两种方案可供选择：执行控制性测试以减少实质性测试或者执行不受控制性测试结果影响的实质性测试。在选择进一步审计程序时，应当注意使某些程序不被管理者预见或事先了解。被审计单位人员，尤其是管理者，如果熟悉审计人员的审计套路，就可能采取种种规避手段，掩盖财务报告中的舞弊行为，审计人员应灵活地对拟实施审计程序的性质、时间和范围做出总体修改。

4.2.1 控制测试

控制测试指的是测试被审计单位内部控制运行的有效性。在财务审计时控制测试不是必经程序，但是在经济责任审计时，控制测试是必经程序，因为内部控制设计与执行是被审计单位管理当局的责任，所以审计人员在对被审计人员进行经济责任审计时必须执行控制测试程序，控制测试程序是经济责任审计时的必经程序。

在测试控制运行的有效性时，审计人员应当从以下方面获取关于控制是否有效运行的审计证据：控制在所审计期间的不同时点时如何运行的；控制是否得到一贯执行；控制由谁执行；控制以何种方式运行。从这四个方面来看，控制运行的有效性强调的是控制能够在各个不同时间按照既定设计得以一贯执行。因此，在测试控制运行的有效性时，审计人员需要抽取足够数量的交易进行检查或对多个不同时间进行观察。

在审查和检验内部控制制度的过程中，要想确定证据是否有效，审计人员还需要确定通过管理系统所得信息的可靠性，要对被审计单位提供资料的有效性和可靠性控制进行测试。资料的有效性和可靠性控制是指被审计单位为搜集和保持有效的、可靠的资料和在报表中公允地表达信息提供合理的保证而执行的政策和程序。资料有效性和可靠性控制的测试有助于审计人员判断被审计对象所提供的资料的可信赖程度。

控制测试的程序包括询问、观察、检查、重新执行和穿行测试：

1. 询问。审计人员可以向被审计单位的职工询问，获取与内部控制运行情况相关的信息。例如，询问信息系统管理人员有无授权接触计算机硬件和软件，向负责复核银行存款余额调节表的人员询问如何进行复核。通常，仅仅通过询问不能为控制运行的有效性提供充分的证据，审计人员需要印证被询问者的答复，询问或检查执行控制时所使用的报告、手册、文件等，并做好审计取证。

2. 观察。观察是测试不留下书面记录的控制(如职责分离)的运行情况的有效方法。例如,观察存货盘点控制的执行情况。观察也可以运用于实物控制,如查看空白支票是否妥善保管。审计人员通过观察直接获取的证据比间接获取的证据更可靠。但应考虑到所观察的控制审计人员不在场时可能未被执行。

3. 检查。对运行情况留有书面证据的控制,检查非常适用,书面说明、复核时留下的记号都可以被当作控制运行情况的证据。

4. 重新执行。通常只有当询问、观察和检查程序结合在一起仍无法获得充分的证据时,审计人员才考虑通过重新执行来证实控制是否有效运行。通常工作量会比较大。如果需要大量的重新执行,审计人员应考虑通过实施控制测试以缩小实质性程序的范围是否有效率。

5. 穿行测试,穿行测试不是单独的一种程序,而是将多种程序按特定审计需要进行结合运用的方法,是通过跟踪业务的处理过程来证实审计人员对控制的了解、评价控制设计的有效性以及确定控制是否得到有效执行。

4.2.2 实质性程序

实质性程序是指审计人员针对评估的重大错报风险实施的直接用以发现认定层次重大错报的审计程序。因此,审计人员应当针对评估的重大错报风险设计和实施实质性程序,以发现认定层次的重大错报。由于审计人员对重大错报风险的评估是一种判断,可能无法充分识别所有的重大错报风险,并且因为内部控制存在固有局限性,无论评估的重大错报风险结果如何,审计人员都应当针对所有重大的各类交易、账户余额、列报实施实质性程序。审计人员实施的实质性程序应当包括两项与财务报表编制完成阶段相关的审计程序:将财务报表与其所依据的会计记录相核对以及检查财务报表编制过程中做出的重大会计分录和其他会计调整。

评估的认定层次重大错报风险和实施控制测试的结果是审计人员在确定实质性程序的范围时所需考虑的重要因素。评估的认定层次的重大错报风险越高,需要实施实质性程序的范围越广。如果对控制测试结果不满意,应考虑扩大实质性程序的范围。如果审计人员判断,他对总体项目进行100%的审计所需的时间和成本,比因只查样本而可能使表示意见出现偏差所带来的不利后果还要大,那么审计人员可以考虑接受某些不确定性,采用恰当的抽样方法得出有效结论。根据风险性质进行审计抽样,可以采用杜邦“沸腾壶”风险审计模型配置风险抽样,见图4-1。在杜邦划分的始四种层次的风险因素中,风险结构一般是高风险占10%,敏感风险占30%,适中风险占40%,低风险占20%。在制定应对审计风险的实施方案配置审计

资源时，对于处于高风险层次的风险因素一般要详细全审，属于关键控制范围日；对于处于敏感风险性质的风险因素一般抽样 50%；适中风险性质的风险因素一般抽样 25%；对于低风险抽样 10%进行审计。

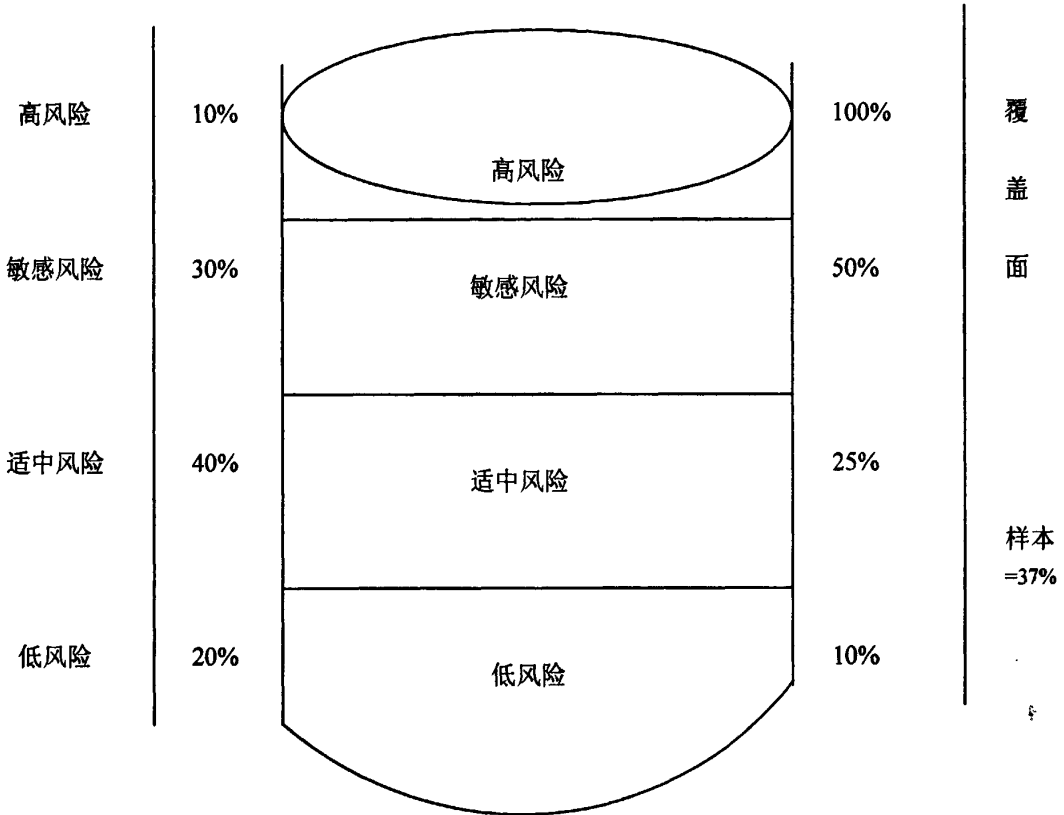


图 4-1 杜邦“沸腾壶”风险审计模型⁴⁵

⁴⁵ 彭国志，刘琳．企业内部控制与全面风险管理．中国时代经济出版社，2008，233

5 案例剖析——某国有企业领导人A同志任期经济责任审计

近年来,随着社会主义市场经济体制的逐步确立和发展,各种腐败现象呈上升趋势,特别是经济腐败尤为突出。对此,社会公众对审计机关寄予了厚望,希望通过领导干部的经济责任审计,能将问题查的水落石出,因此公众对经济责任审计结果报告倍加关注。而经济责任审计从经济活动入手,通过审计评价了领导干部在任期内对经济职责、遵纪守法等的履行情况,其结果也为组织、人事调整、任免干部提供参考依据,也正因为经济责任审计“审事议人”的特殊性以及它与干部监督、考核、管理、任用的直接相关性,从而使经济责任审计与常规的财务收支审计、专项审计相比较具有更大的风险。鉴于此,本文选择了一例国有企业领导人任期经济责任审计的案例来分析模型的应用。

5.1 案例简介

5.1.1 有关经济责任审计的内容及程序

5.1.1.1 经济责任审计的内容

经济责任审计中的“经济责任”是指当事人基于其特定职务而应履行、承担的与经济相关的职责、义务,而不是指当事人对其与经济相关的职务行为应当承担的法律后果或当事人应当承担的经济上的后果(如经济上的赔偿、补偿)等。根据《国有企业及国有控股企业领导人任期经济责任暂行规定》第三条的规定,企业领导人员的任期经济责任是指企业领导人员任职期间对其所在企业资产、负债、损益的真实性、合法性和效益性,以及有关经济活动应当负有的责任,包括主管责任和直接责任。从理论上讲,经济责任审计是审计机关(审计机构)通过对党政领导干部或国有企业及国有控股企业领导人员及其所在地区、部门、单位财政财务收支以及相关经济活动的审计,来监督、评价和鉴证党政领导干部或企业领导人员经济责任履行情况的行为。

行政事业单位经济责任审计内容,重点关注行政事业单位的各项财政性资金支出是否真实合法,支出结构是否合理,部门单位管理的科教、农业、水利、扶贫、救灾、社保、环保、医疗、城建和重点项目建设等专项资金是否合法合规并有效利用,揭示法定代表人所在单位财政财务收支中不真实、不合法、资金使用效益差和违反领导干部廉政规定等问题,着重从制度层面发现问题、提出建议、规范管理,不断提高财政资金管理水平和使用效益,推进公共财政体制的建立和完善。

企业经济责任审计的内容,重点突出企业内部控制制度、会计信息质量、资产质量、重大经济决策、经营合法合规性和个人遵守国家财经法规和廉政规定情况等审计重点,全面、

客观、真实地反映企业的财务状况和经营成果。关注企业是否依法纳税，依法计列缴纳医疗、失业、养老等社会保险基金，职工工资是否得到适度增长，揭示企业因管理不善、决策失误造成的严重损失浪费和在上市融资、改组改制、股权转让、兼并破产、资产重组等重大经济活动中可能存在的侵吞国有资产、造成国有资产流失等问题，维护国家财经纪和市场经济秩序，促进企业加强和改善经营管理，推进现代企业制度的建立和完善，增强企业及有关人员遵纪守法和廉洁自律意识，保证国有资产安全，促进国有资本保值增值。

5.1.1.2 经济责任审计的程序

基于中央五部委经济责任审计工作联席会议办公室编制的《领导干部经济责任审计知识问答》，结合《县级以下党政领导干部任期经济责任审计暂行规定》和《国有企业及国有控股企业领导人员任期经济责任审计暂行规定》中的相关内容，总结出经济责任审计的程序，如图5-1所示：

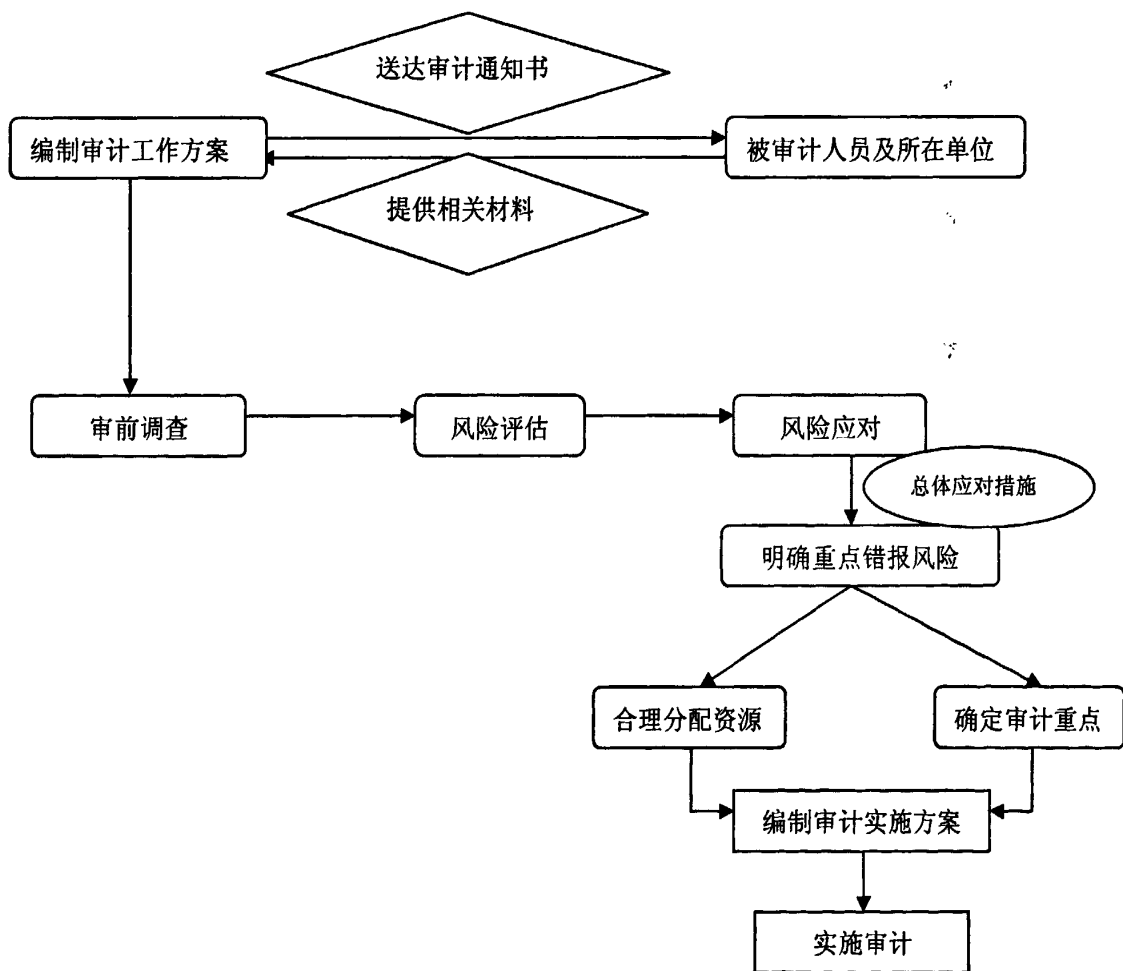


图 5-1 经济责任审计程序

下面对经济责任审计程序进行简要的文字说明：

首先，审计机关应编制经济责任审计工作方案，并于实施审计三日前向被审计的领导干部

部所在单位送达审计通知书, 3 日后进行审前调查, 在这 3 日内, 被审计的领导干部所在的部门、单位应当按照审计机关的要求, 及时如实提供有关资料; 领导干部本人应当按照要求, 写出自己负有主管责任和直接责任的财政收支、财务收支事项的书面材料, 为审前调查提供依据。

其次, 在审前调查结束后, 对经济责任审计中影响重大风险的因素进行风险评估, 并根据风险评估的结果制定初步的风险应对措施。识别、评估重大错报风险后, 应实施总体应对程序, 以进一步明确存在重大风险的事项。

最后, 在明确重大错报存在的事项后编制经济责任审计实施方案, 明确审计重点, 将审计资源分配到存在重大错报风险的事项审计中。

5.1.2 项目基本情况

受 B 市市委组织部的委托, B 市审计局于 2008 年 4 月至 8 月期间对 XX 国有企业领导人 A 同志任期经济责任情况进行了审计。XX 集团是于 2000 年 11 月经市政府批准, 由 11 家企业组建而成的国有独资市直企业集团, 2001 年 3 月正式挂牌运营。下属企业较多, 属于老纺织企业, 经营效果不佳。截至 2007 年末, XX 集团本部资产总额 19401 万元, 负债总额 7232 万元, 净资产 12169 万元。2005 年 B 市审计局曾对该领导人 2003 至 2004 年任期经济责任进行过审计。

笔者作为审计组成员之一, 全程参与了该审计项目。当时笔者已经对本课题做了大量研究, 且研究成果已经较为成熟。因此在该项目的审计过程中, 笔者将其研究的成果应用于该审计项目, 最终取得了良好的效果, 对审计风险做到了有效防控。

5.2 审计项目的实施情况

5.2.1 了解被审计单位及其环境

由于 2005 年 B 市审计局曾对该领导人 2003 至 2004 年任期经济责任进行了审计, 所以在正式审计前, 审计组到局档案室借阅当年的审计档案以获取以前年度的审计情况, 对该企业及其领导人有一个大致的了解。实施审计前, 审计组多次到集团总部以及各下属及其进行实地调查, 了解到如下情况: 集团主要经营范围包括: 纺织、服饰品制造; 国有商业、进出口业务等。集团内设办公室、财务部、人力资源部、资产运营部、经济运行部、工会、政工部、技术中心等 8 个部门。现有职工 5000 余人。截至 2007 年底, 所属企业 16 户, 其中控股企业 12 户, 参股企业 4 户。控股企业中, 有 3 家企业处于停产状态, 有 2 家企业处于半停产状态, 7 家企业处于正常运营状态。2006 至 2007 年期间无企业改制、重组、破产清算情况。

受市场因素的影响,2007年下半年以来,世界经济趋于下行导致外需减弱,国内宏观经济放缓对纺织服装产品销售带来不利影响,人民币持续升值对出口利润形成挤压,而XX集团主要从事纺织服装产品出口加工业务,在外部环境趋于恶化的情况下,生产经营举步维艰。且该集团企业规模较小,人才、技术、管理水平相对滞后,产品自主创新能力不强,产品品种单一且附加值不高,企业融资困难,加之老国企固有的人员过剩、历史包袱沉重等因素,企业总体竞争力不强。

5.2.2 了解被审计单位的内部控制

审计人员在进行审计时,要关注被审计单位内部控制设计的合理性和运营的有效性,并对其进行检验和测试,以发现薄弱环节和可能发生错报的风险。审计过程中,审计人员通过审阅被审计单位内部管理制度文件资料、观察和询问企业相关人员、检查账簿等措施,了解到企业的管理层对内部控制建设十分重视,建立了较完善的会计制度、资金和财产物资管理制度,各主要业务流程制度较为健全,加强了对资产处置的管理,制度执行有效性较好。对企业重大经济活动,按公司章程要求,建立了申请、调研论证、董事会审议批准的决策制度,决策程序较为完善,制度执行情况总体较好。除了对内部控制的关注,审计人员还对其它可能影响报表整体层次的重大错报的因素——被审计单位的信息化程度进行了重点关注,发现被审计单位的信息化程度非常低,之前基本上都是纯手工记账,会计电算化水平极低。

5.2.3 审计风险的识别与评估

通过调查确定本次审计以A同志2006-2007年度任期资产、负债、损益的真实性、重大经济决策及其有关经济活动的合规性审计为基础,有重点地对相关单位进行延伸审计和审计调查,重大事项追溯至以前年度。确定本次审计的目标有三个:一是摸家底。通过对集团及所属企业资产负债损益真实、合法和效益的审计,摸清企业资产负债的存在性,核实盈亏;二是揭问题。通过审计,揭露企业在会计信息、资产质量、经营决策、财务管理等方面存在的突出问题和潜在隐患。严肃查处各种利用职权侵占国家资财的重大违法违纪行为,注意发现大案要案线索;三是促发展。依法严肃处理审计发现的问题,维护国家财经秩序;分析原因,提出建议,服务政府宏观经济决策,促进企业健全制度,加强管理,提高效益。

对该集团面临的审计风险做具体的评估:该集团各企业经营效益不佳,多家下属企业面临破产、重组,历史遗留问题较难解决,欠薪欠费情况突出,职工上访事件较多;各企业融资困难,集团本部和下属公司相互间担保非常普遍,且金额较大,企业未对或有负债予以确认;集团现已出现多个诉讼案件,对企业的持续经营构成巨大压力,加大了重大错报风险;

集团下属企业对各项准备金未予计提，部分存货和长期投资金额过大。本次审计因时间紧和人员少，对部分资产项目数量和质量的确有很大难度，增加了审计的检查风险。由于此企业具有一定的敏感性，审计结果公告后诉讼风险和社会认可度风险加大。

5.2.4 审计风险的应对

本次审计时间紧，人员少，任务重，为了将审计风险控制到最低限度，审计组在实施审计时重点做好以下工作：一是通过采用座谈会、个别访问、设置意见箱等方法，争取被审计单位的合作，发动群众，共同与财务造假和经济领域违法乱纪行为作斗争。二是严格执行两项承诺制度，双方就承担的责任做出书面承诺，即被审计单位向审计组签署会计资料承诺书，审计组向审计派出机关签署审计质量承诺书，保证审计工作客观公正、高效有序，无有悖法律法规和职业道德的行为。三是严格执行审计准则，做好审计基础工作。做到：审计证据事实清楚，取证充分必要；审计底稿统一规范；审计日记按天按人记录。各审计小组组长对本小组的审计质量予以把关，做好审计底稿和审计取证的复核工作。四是充分考虑每位成员的具体情况，既发挥了每位审计人员的专业特长和潜能，合理分工，又注意密切协作和配合。审计组每两周召开一次审计情况分析汇总会，对审计中发现具有普遍性的问题，及时通气，共同分析研究。

实行审计结果公告制度，审计报告成为审计风险控制的关节点之一。审计组在实施审计结束出具报告时，为了将诉讼风险和社会认可度风险降到最低，重点做了如下工作：审计报告的形成严格执行规范程序，不缺省任何工作环节；对于报告所涉及的被审计单位违法乱纪的事实以及单位领导人应承担的责任做出准确界定，并留有充分有效的证据支撑；对草拟的审计报告进行审核和讨论时，对发现问题的取舍慎之又慎，对审计结果影响不大的问题予以剔除，确保审计报告的内容已经将审计的问题和情况都进行了正确地说明；对该领导人的任期经济责任做出了客观公正的评价意见。审计组撰写的审计报告，在报送审计机关之前，征求了被审计单位的意见，对被审计单位按期返回的书面意见及其所提出的异议，审计组进一步进行核实、研究，发现有两项审计报告所涉及的事项确有出入，对其进行了采纳并修改了审计报告。最后，局机关对出具的审计报告进行了严格的复核。在对外公告审计事项时，我们在明确了审计机关和审计人员的权利和责任后才实行对外公告，这样在一定程度上降低了审计风险出现的概率。在经济责任审计结果向社会公布后，我们还及时地对社会公众有关审计结果的满意度进行调查，以便为下次公告提供相关资料。

5.2.5 审计结果

审计结果显示, A 同志任职期间, 不断解决困难企业问题, 扎实推进企业改革调整工作和职工分流安置, 加快家纺产业发展, 确保企业平稳运行。资产质量有所改善。企业重大经济事项决策制度较为完善, 总体执行情况较好。内部控制和各项管理制度基本健全有效, 会计资料基本真实地反映了企业的财务状况。但企业不良资产率仍较高, 或有负债较大, 部分已形成诉讼案件, 存在较大债务风险; 受企业内、外部多重因素影响, 总体效益不佳。对企业经营和会计核算中存在的违规行为, 如下属企业欠缴税费、会计核算不规范、欠缴职工费用, 以及虚构购销业务、调节利润等情况, A 同志应负领导责任。

6 结论

6.1 研究结论及建议

6.1.1 研究结论

对于政府审计风险的研究一直是政府审计研究的重点之一，特别是审计报告制度出台以后，对于政府审计风险管理的研究就更具有理论和现实的意义。本文从审计报告制度这一角度重新探讨政府审计风险，希望在前人研究的基础上进行新的理论探索，能对政府审计风险研究方面提出指导性意见。

1. 政府审计存在风险，特别是公告制度实行后，风险发生的可能性也逐渐增加，因此必须对政府审计的风险进行防范和控制。有效的风险管理可以帮助审计人员抓住审计工作重点，将主要精力集中于容易产生重大风险的领域，尽可能地采取有效手段降低风险，将审计风险的防范工作从被动救火式转变为主动防范。

2. 将更多的风险因素纳入到审计模型中，综合考虑了主观和客观两个方面，实现了风险的全面性。将公告制度下政府审计风险分为了审计工作风险和第三方风险两大方面，既有审计人员可以采取行动主观控制、将风险降到最低的重大错报风险、检查风险以及公告风险，也有公众以及被审计单位第三方的行为产生的对审计风险的影响。将社会审计风险模型中的重大错报风险引入到构建的模型中，使模型更适应风险导向的大趋势。通过识别公告制度下政府审计产生的新的风险因素以及在一般审计风险模型构建思路的基础上，构造了新的政府审计风险模型，并针对风险各项影响因素提出了相应的应对措施。

6.1.2 政策建议

审计环境的优劣是影响政府审计风险的根源性因素。因此，在对具体层次的风险进行控制之前，我们先要从根源上把握和控制风险。

1. 政府审计体制的深层次变革

现行的政府审计风险影响因素中有很多风险因素的存在根本上是由于政府审计在管理体制上的缺陷所导致的，比如审计单位的行政地位、政府的干预等。我国国家审计采用的是行政型审计模式，但是我们看到这种体制模式并不适合国际发展的趋势，因此必然要求审计机关脱离于政府而存在，这样才能解决审计机关的独立性、政府干预等一系列问题，才能从源头上抑制政府审计风险产生的政治根源。目前对于采用什么形式审计体制的问题一直也是学术界争论比较多的一个话题，形成了“立法论”、“审计院论”、“垂直论”、“双轨制论”

等等不同的观点。作者更倾向于“双轨制”论。

2. 完善和健全审计法规体系

法律法规的不完善直接导致的后果是审计人员在实行审计前、审计中、审计后“有法可依”的状况得不到完全的满足。健全和完善相关法律法规,使审计人员能够有更合理合规的法律体系,可以减少由于法律法规条文引起的审计风险。

6.2 研究的创新点及局限性

6.2.1 研究的创新点

1. 审计风险模型是目前注册会计师和政府审计人员采用的最广泛的风险控制的方法之一。因此在政府审计风险的研究中,构造新的公告制度下的政府审计风险模型对于有效管理新环境下的政府审计风险显得极为重要。本文通过识别公告制度下政府审计产生的新的风险因素以及在一般审计风险模型构建思路的基础上,采用了重大错报风险、检查风险、公告风险、诉讼风险、社会认可度风险五个风险因素构成了新的政府审计风险模型。特别是将“重大错报风险”的概念引入政府审计风险中,使政府审计更适应于风险导向审计的大趋势。在本文的第五部分,结合具体的案例,以现今公告制度下人们较为关注的经济责任审计为例,对政府审计风险模型的运用进行了探讨,对政府审计实践具有一定参考价值。

2. 各个风险因素对政府审计风险产生的影响程度是不同的,作者通过调查问卷的方式对风险因素的影响权重进行分析。通过对审计风险因素的分析,并通过采集大量的实证数据,识别出了政府审计的高风险因素。

6.2.2 研究的局限性

本文只是从理论的角度构建了公告制度下政府审计风险模型,其现实的可行性还需要进一步的研究。在采用问卷调查的形式对风险进行评估时时,由于样本量较小,且都是来自于审计局,被调查者的观点存在着一定的片面性和主观性,这在一定程度上影响了本文研究的科学性和价值性。在对风险因素进行评估时,本文也只是做了简单统计,并未进行深层次的实证研究。由于搜集资料的有限性,笔者只是根据自己的政府审计工作实践,针对公告制度下政府审计风险作以初步研究,只说明了思路和大致框架,限于篇幅,在有些方面分析的不够透彻,另外由于本人水平有限,所提出的设想还不够完善,文章不可避免存在一些不足和缺陷。希望各位老师、专家学者能够多多提出宝贵意见和新的思路,以督促我继续研究,并使之深化和完善。

6.2.3 后续研究的建议

本文只是在政府审计风险模型构建的一般思路上加入了新的公告制度下的审计风险因素，构建了新的政府审计风险模型。但对模型的阐述只是进行了简单地定性分析，由于时间和资源有限，未用实证方法对模型进行量化，这可以作为后续研究的思路。对模型进行量化会使模型的可行性和科学性更加具有说服力，更具有实践性。

参考文献

- [1] 刘家义. 以科学发展观为指导推动审计工作全面发展[J]. 审计研究, 2008, 3
- [2] 曹金洪. 审计风险控制与防范管理. 人民日报出版社, 2006
- [3] Korlers' Dictionary for Accountants. 6th Edition, Prentice-Hall, Inc
- [4] AICPA: Professional Standards As of June, 1992, AU
- [5] J. Gangolly, Advanced in Accounting, Supplement I, JAI Press Inc, 1989
- [6] A. A. Arens and J. k. Loebbecke. Auditing—An Integrated Approach. Prentice Hall, Inc, 1992
- [7] 张德明译. 国际审计准则[M]. 深圳: 海天出版社, 1996
- [8] 《中国注册会计师审计准则第 1101 号——财务报表审计的目标和一般原则》, 2006
- [9] 王光远. 制度基础审计学—审计测试、审计风险、审计决策. 武汉: 湖北科学技术出版社, 1992
- [10] 胡春元. 审计风险研究. 东北财经大学出版社, 1997
- [11] 周海霞. 论审计风险与防范. 商场现代化, 2009, 2
- [12] 杜雪燕. 试论审计风险及其防范措施. 安徽电子信息职业技术学院学报, 2009, 1
- [13] 王会金, 尹平. 论国家审计风险的成因及控制策略. 审计研究, 2000, 2
- [14] 廖洪. 国家审计风险的几个问题. 经济评论, 1999, 3
- [15] 张健. 政府审计风险成因与防范. 财经界, 2007, 9
- [16] 张文学. 浅议国家审计风险. 审计理论与实践, 1998, 3
- [17] 陈媛. 国家审计风险的成因及防范措施. 审计理论与实践, 2002, 7
- [18] 张伏玲. 认识国家审计风险强化风险意识. 审计理论与实践, 1999, 9
- [19] 吴媛媛. 论国家审计风险的控制. 合作经济与科技, 2008, 7
- [20] 谭劲松. 试论国家审计风险. 审计研究, 1999, 6
- [21] 王祥贵. 政府审计的风险及其防范. 技术经济与管理研究, 2005, 6
- [22] 王新奇. 论我国政府审计风险的管理. 中国乡镇企业会计, 2008, 7
- [23] 张姝越. 浅议信息不对称下的政府审计风险. 商场现代化, 2009, 5
- [24] 顾奋玲. 政府审计风险的成因与防范. 中国审计, 2008, 3
- [25] 底萌妍. 审计报告制度下政府审计风险防范. 中国农业会计, 2008, 4
- [26] 赵文海. 试议政府审计结果公告风险与控制. 科技信息, 2008, 14
- [27] 雷俊生. 审计结果公告中的审计风险防范. 财会通讯, 2006, 2
- [28] 朱湘平, 冯宪龙. 政府审计风险控制问题研究. 经济研究参考, 2006, 76
- [29] 齐玉梅. 审计结果公告制度下国家审计风险模型的构建. 财会月刊(会计), 2006, 12
- [30] 沈中霞. 试论我国政府审计结果公告制度存在的审计风险. 中国集体经济, 2008, 21
- [31] 张吉成. 国家审计风险模型的构建. 统计与决策, 2006, 6
- [32] 闫北方. 国家审计风险及模型架构. 商业时代, 2007, 8
- [33] 厉国威. 审计结果公告制度下的国家审计风险与对策. 河北科技师范学院学报, 2006, 1
- [34] L·贝塔朗菲. 袁嘉新译《一般系统论》. 北京: 清华大学出版社, 1995, 15
- [35] 陈忠阳. 金融机构现代风险管理基本框架[M]. 北京: 中国金融出版社, 2006
- [36] 李晓林, 何文炯. 风险管理[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2001, 7
- [37] 陈秉正. 公司整体化风险管理[M]. 北京: 清华大学出版社, 2003, 6
- [38] 审计结果公告制度下的国家审计风险研究, 刘德增、伍敏, 《财会月刊(综合版)》, 2006 (17)
- [39] 蔡春, 刘学华. 绩效审计论[M]. 北京: 中国时代经济出版社, 2006, 28
- [40] 吕支群. 国家审计结果公告制度研究[D]. 北京: 华北电力大学, 2007
- [41] Douglas R. Carmichael. Auditing Concepts and Method—A Guide to Currat Theory and Practice, 1997
- [42] 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
- [43] 3C 框架课题组. 全面风险管理理论与实务[M]. 北京: 中国时代经济出版社, 2008, 244
- [44] 胡春元. 风险导向审计. 东北财经大学出版社, 2009, 77
- [45] 彭国志, 刘琳. 企业内部控制与全面风险管理. 中国时代经济出版社, 2008, 233

致 谢

光阴似箭，岁月如梭，三年的同等学力进修学习转瞬即逝。三年的漫漫求学路，让我受益良多，为今后的审计工作打下了坚实的理论基础。在此我要感谢所有在学习和论文写作过程中帮助过我的人。

首先，我要感谢我的导师李雪教授。他渊博的学识，严谨的治学态度，精湛的学术造诣、诲人不倦的精神以及对待学生真诚的关爱，都深深地感染着我。他在百忙之中对我的论文进行了精心指导，从论文的选题、资料的收集直至论文的撰写、修改的全过程。值此论文完成之际，谨向尊敬的导师致以最崇高的敬意和最衷心的感谢！

其次，感谢中国海洋大学管理学院会计学系的所有授课老师，以及其他为我的学习提供过无私帮助的老师，正是因为你们的谆谆教导，才有了我学术上的巨大进步。我还要感谢支持我的家人，正是你们无私的爱和奉献才使我能够全身心地投入到学业和科研中去，尤其是我家那个9个月大的宝贝女儿，在这段时间忽略了对你的爱，请你原谅。

最后，谨向各位论文评阅人，答辩委员会主席和各位答辩委员表示衷心的感谢！由于本人认识水平和研究深度有限，文中疏漏和不妥之处在所难免，恳请各位专家批评指正，不胜感激！

个人简历

1982年3月16日出生于山东省青岛市。

2000年9月考入青岛大学国际商学院信息管理与信息系统专业，2004年7月本科毕业并获得管理学学士学位。

2007年9月开始攻读中国海洋大学管理学院会计学同等学力硕士学位至今。

发表的学术论文

谭伟佳. 技术贸易壁垒对我国企业出口的影响及对策. 科技信息, 2010, 7: 107. (山东省优秀科技期刊, ISSN1001-9960, CN37-1021/N)

