

现代风险审计模式在审计项目中的应用

徐瑾

北京市科学技术研究院

DOI:10.12238/ej.v5i1.856

[摘要] 审计质量控制是开展内部审计工作不可或缺的重要环节,决定了审计工作的质量和效率。如何采取有效的审计风险管理是审计项目质量管理研究的一项重要课题。如何把风险控制程序高效嵌入审计项目过程,打造高质量审计项目是审计实务的一大难题。本文通过研究审计项目风险管理程序和步骤在内部审计项目中的应用,以期为内部审计项目风险管理提供切实可行的方法。

[关键词] 内部审计项目; 审计风险管理; 风险控制

中图分类号: F239.0 **文献标识码:** A

Application of Modern risk-oriented Audit Model in Audit Project

Jin Xu

Beijing Research Institute of Science and Technology

[Abstract] The control of audit quality is an indispensable part in internal audit, which determines the quality and efficiency of audit programs. How to achieve effective audit risk management is an essential topic in the research of audit project quality management. How to effectively embed the risk control procedure into the audit project process and create a high-quality audit program is a major issue in audit practice. This paper studies the application of audit project risk management procedures and steps in internal audit projects in order to provide practical methods for risk management of internal audit projects.

[Key words] Internal audit projects; risk-oriented audit management; risk control

审计风险是以审计报告与审计实施方案的差异的形式呈现出来的,而差异性由若干未知层面的要素组成。审计工作中的每一个关键步骤都很有可能导致各种风险因素的形成。了解审计风险的可控制性,对审计项目预先进行合理的风险评估,通过改进审计程序,使审计风险水平达到可以接受的程度,能够进一步提升审计质量,为企业提质增效。

1 风险基础导向审计模型的特征和作用

风险基础导向审计存在着以下几个特征:第一,风险基础导向审计更侧重于控制审计风险,内审人员在审计过程中以重大错报风险的识别和评估为首要工作任务,并将其贯穿审计项目工作的始终,有针对性的制定风险应对措施计程序,将审计风险控制在可接受的范围内。第二,针对风险的识别和评估在风险导

向审计模式中占据着核心基础作用,因此风险评估程序在审计项目中是内审人员的首要实施的审计程序,也是进行审计的切入点,审计项目的负责人要给与充分重视,合理分配审计资源,投入更多高层次内审人员。第三,区别于以往的账项审计和制度审计,风险导向审计优化了审计资源的配置,促进了审计效率的提升。在强调风险评估的结果匹配审计资源的理念下,要求内审人员有针对性的将风险评估结果与要实施的审计程序进行一一对应,做到有的放矢。比如通过降低认定层次风险来减少样本量、或者运用重要性水平进一步程序。风险评估程序如果执行得当,特别是对高风险领域配备丰富的审计时间和审计经验丰富的内审人员,有助于对被审计单位形成更加全面、系统深入的了解,进而有利于对重大错报风险领域形成独立的判断;

另外,使用更为可靠相关的审计程序,加强高风险领域的监督、指导和复核,为审计风险的降低提供合理保证。

内部审计在参与公司治理与风险管理方面发挥了越来越重要的作用。内部审计在提供保证和咨询的双重作用下,以各种方式在参与公司风险管理方面做出了贡献。风险基础导向的审计模式有效地发挥了内部审计的两个主要作用,即对企业内部控制的充分性提供反馈,为监管风险提供了可靠的信息来源。第二,基于风险的审计的关注重点是验证内部控制环境是否有效按计划运作,资产是否得到充分保护。与传统审计不同之处在于,审计程序的重点在于通过风险评估和审计规划流程实现这些目标。

2 健全审计项目风险体系框架

以现代审计风险为导向的审计项目实施过程中,审计人员只有掌握和控制

审计风险,在有限的时间与范围内清除风险形成的必备条件,才能减少风险发生的频率和降低因为风险而导致的损失。一方面,以风险为导向的方法可以提高审计工作的效率活动、符合强制性要求的程度,另一方面,为了避免在一个科学的审计风险框架体系过程中出现过多的检查程序,每个审计阶段应形成合理必要的基础框架。

表1 审计项目风险框架

计划阶段风险	重大错报风险	
	财务报表风险	
实施阶段风险	审计检查风险	程序风险
		测试风险
		证据风险
审计报告阶段	复核风险	
	撰写风险	
	选择风险	

风险导向审计更加的重视对企业环境、经营进行全面分析;强调审计战略的制定,有利于节约审计资源,提高审计质量。

3 实施以风险为导向的审计项目的步骤

审计风险贯穿于审计项目的全过程,本文将审计项目各个阶段所面临的审计风险进行分段管理,在各个阶段层级的关键节点上进行细化和分解,通过不同层级、维度上的风险防范程序进行维护,可以实现管理审计项目风险作用。

以风险导向为基础的审计,包含三个阶段:审计计划阶段;审计实施阶段;审计报告阶段。

3.1 审计计划阶段

审计计划包括制定总体审计战略和制定详细的实施计划。

基于风险的审计的关注重点是验证内部控制环境是否有效按计划运作,资产是否得到充分保护。与传统审计不同之处在于,审计程序的重点在于通过风险评估和审计规划流程实现这些目标。该流程从正式的年度计划开始,在审计项目开始之前应更新审计计划。

表2 审计计划阶段包括的步骤



了解任务的性质需要考虑审计任务的范围、审计组的组成人员。

在了解审计任务的性质后,内审机构负责人确定了任务的重要性,在与企业管理层进行沟通后,视情况确定审计任务的重要性水平。在形成整体审计战略的过程中,内审人员需要运用职业判断,确定以下重要性指标,包括整体财务报表的重要性指标、适用于会计(财务)报表的某些要素的重要性指标;执行审计程序的重要性水平。

在预先评估和识别报表错报风险阶段,实质上以将传统的内部审计的“查账”功能广泛的扩充并前移至被审计单位的经营风险影响层级,率先对被审计单位或被审计对象所处的财务环境进行评估,从而将审计范围拓展到被审计单位的内控管理治理情况、管理责任的划分、会计报表内容完整性、会计核算及处理资产、负债的真实性、准确性等等,确保检查范围相对合理,为防范审计风险实施切实有效的程序。

在设计风险导向审计计划时,审计组成员应考虑两个方面风险评估:

一是个别事件/风险以及它们如何影响组织目标的实现;二是表明风险水平较高或较低的固有风险因素,以及对每一风险因素的排查进行行优先级排序。

因此,风险导向审计计划包括五个独立的阶段:

(1)最有可能被扭曲的财务报告事项和科目的不正确分类;(2)确定选定部分中最有可能发生的个别事件风险来源;(3)根据事件发生的可能性或概率和影响程度(考虑降低风险的管理措施)对事件进行分类,以确定剩余风险水平;(4)通过使用固有风险因素和分类标准,制定风险导向审计计划,为每个因素确定审计优先权,以确定项目中所有审计对象的审计优先权审计顺序;(5)审计实施方案的编写。

3.2 审计实施阶段

在审计实施阶段,收集审计证据意味着评估审计结果重大失真的风险。实施风险评估程序是为了对被审计单位的活动和审计实施环境形成合理的预期,

这对于识别和评估总体财务报表层面的重大错报风险以及编制该报表是十分必要的。风险评估程序通常以询问、分析程序、监督和检查的形式执行。审计项目执行过程中,审计项目组长及内审质量控制人员要对审计项目的实施进行监督和检查,及时向内审机构负责人汇报项目进展情况,形成沟通反馈机制,将审计风险降低可控范围。

表3 风险导向审计所需的基本程序

序号	基于风险的审计规划阶段	基本审计程序
1	最有可能被扭曲的财务报告事项和科目的不正确分类	固定资产;库存材料和库存商品;应收账款;
2	对可能导致整体审计风险错误事件的识别	分析风险登记簿,以了解管理层确定的风险事件;确定认定的风险事件是否详尽无遗,并与管理层讨论被审计单位愿意承担风险的程度。
3	根据事件发生概率和影响程度(考虑到降低风险的管理措施)对事件进行分类,以确定剩余风险水平	(1)审查管理层如何对事件进行分类以及为缓解关键风险而采取的措施(2)分析降低风险措施对剩余风险的影响的有效性;(3)确定战略和年度行动计划中要考虑的高水平剩余风险。
4	为了确定整个审计空间中审计对象的优先顺序,对固有风险因素和每个因素的标准进行粗略分析	(1)确定是否为每个风险因素添加权重系数;(2)与管理层讨论方法及其对所选风险因素相关性的意见,分类应采用什么标准,以及是否有必要应用权重因素;(3)对每个风险因素进行分类,以确定审计事项的高、中、低优先级。
5	审计实施方案的编写	(1)根据风险因素点的数量,定义不同类别审计事项的战略和所需审计时间;(2)以所使用的方法和评估为依据编制适当的审计策略和审计程序;(3)依据以上内容编制审计实施方案,具体包含审计项目名称、时间安排和预期持续时间等等。

应用风险导向方法时,审计证据的收集可分为三个步骤。

首先,重大错报风险的风险评估;其次,确定控制手段对已识别风险的充分性和适用性;最后,实施进一步审计程序。

审计证据是审计组成员在执行进一步审计程序过程中收到的信息。根据对重大错报风险的评估,明确进一步实施的审计程序的性质、时间和范围。进一步的审计程序通常被理解为实质性审计程序和测试内部控制措施。

内审人员根据风险评估结果,对高风险领域进行识别后,应以进一步审计程序为抓手,结合相关非财务资料,针对业务关键风险点进行审查。内审人员评

表4 进一步审计程序

	进一步审计程序	审查方式	审计程序的目标
1	实质性审计程序	询问、观察、检查、函证、重新计算	检测报表级别的重大错报风险的审计程序
	1. 细节测试(交易类别、账户余额和待披露信息)		
	2. 实质性分析程序	分析程序	
2	控制测试	询问、观察、检查、穿行测试、重新执行	评估控制措施在报表层面预防、检查和消除重大错报的有效性的审计程序

表5 审计程序参数的特征

	审计程序参数	参数的特征
1	审计程序的性质	1.控制措施测试或实质性审计程序;
	目的; 类型	2.检查,观察,询问,确认,重新计算; 重新执行; 分析性程序
2	审计程序的时间	审计程序的时间,获取审计证据的合适的时间范围
3	审计程序的范围	审计程序的数量特征: 样本量或使用控制工具的观察数量

估重大错报风险的信息包括同行业竞争对手、客户等相关非财务数据,与一般经济状况和行业趋势有关的等等信息。内审人员在必要时对财务和非财务数据和信息进行比较评估企业的重大错报风险。当内审人员发现财务和非财务数据与企业信息不一致时,在判断审计客户的财务报表中存在欺诈或重大错报之前,更倾向于通过对余额和/或交易的细节对该审计事项进行测试。

内审人员在评估重大错报风险时,通常在依赖非财务信息之前检查这些信息的可靠性。例如,在进行报表项目的比率计算或变动分析时,综合财务数据与非财务数据的判断,多维度地将业务数据信息进行细化分类,力图细化到能够检查相关资料进行验证的程度,将突出审计财务报表中可能存在错误和/或重大错报的领域。

内审人员的素质决定了风险导向内部审计能否有效开展,内部审计的效率能否得到有效提高。所以风险导向的内部审计比传统的内部审计要求更高。风险导向基础审计对内审人员的知识结构提出了更高的要,内审人员不仅要掌握审计知识,还要具备经济管理知识、财务知识、统计知识、工程知识、法律知识、信息和计算机专业知识,并应擅长企

业风险管理等知识,能够熟练地运用科学方法来衡量风险、评估风险和控制风险。帮助企业建立完善的风险管理体系,包括企业的管理策略。内审人员的素质不仅是基于风险导向内部审计的客观要求,也是基于内部审计生存和发展的客观需要。

审计组成员应制定适当的方法来制定和实施进一步的审计程序,包括以下参数: 审计程序的性质、审计程序的时间安排、审计程序的范围。

3.3 审计报告阶段的风险控制

表6 审计报告的复核阶段风险控制程序



审计项目组长主要负责审核风险导向下总体审计策略和审计方案的实施,审计报告中对于审计的总结及重大风险领域问题的披露等重大内容; 专职质控人员针对审计报告形成基础的审计工作底稿进行审核,关注审计人员是否对其进行了充分恰当的记录; 是否实施了风险评估程序,对于重大错报风险的评估及采取的审计程序及应对措施是否恰当; 是否针对高风险领域及特别审计风险领域实施了相关审计程序,实施进一步审计程序的时间、范围; 审计证据是

否支撑审计结论。内审部门负责人在前两级复核的基础上从总体上对审计项目进行监督与控制,复核重点包括复核已完成的审计实施方案及导致审计重大事项变更的内容; 是否已复核高风险业务领域及相应审计措施; 质控人员提出的建议调整事项或报告撰写措辞的准确性等等内容。

综上所述,审计风险随着时代的发展已经成为审计行业中热门问题之一,由于它的构成因素很难确定并且在审计工作中难免会导致风险因素的形成,这就要求审计人员在工作中对审计风险要加以评估和控制。因此,打造一批高素质的企业内部审计团队,让每一位员工都能以企业风险预测为主开展相关审计工作,相关企业的管理者应加强对员工的风险意识,使每一位企业内部内审人员都能树立完善的风险导向审计观,及时发现发现问题所在,促进企业健康发展。

[参考文献]

[1]Tomas,Hussain.On the Model and Evaluation of Audit Risk[J].Journal of PoliticalEconomy,2015,(3):194-199.

[2]Drew Chambers.Enterprise Risk Management-Integrated Framework[M].The TreadwayCommission,2017.

[3]初凤荣,杨舒涵.论审计风险的防范与控制[J].中国集体经济,2015,(7):28-29.

[4]周德魁.论内部审计在企业会计风险管理中的应用[J].中国集体经济,2021,(10):155-156.

[5]吴玉龙.审计环境影响注册会计师审计独立性的因素分析[J].上海商业,2019,(12):44-45.

[6]曲立群.如何应用审计风险模型[J].经济经纬,1997,(1):56-57.

作者简介:

徐瑾(1981--),女,汉族,河北唐山人,硕士研究生,中级审计师,北京市科学技术研究院,研究方向: 科研经费审计。