

风险导向审计：内部控制仍是基础

孙 玖

前不久，中注协发布了新的财务报表审计工作底稿指南，引起了广泛关注和讨论。尽管多数人认为，新修订的工作底稿在内容和形式上更加灵活，但就目前情况来看，也不乏质疑之声。比如有一种观点认为，新底稿没有充分体现风险导向，过于强调对内部控制的了解和测试。笔者认为，如何理解新的审计准则和新的工作底稿，完全取决于对风险和风险审计的认识。就内部控制这一问题，内控测试与实质性测试都是“进一步审计程序”，是审计的基石，任何审计均不可忽略。

应当说，风险导向审计、制度基础审计和全面账项审计这三种审计方法在思路各有特点，相互补充。在证明效果上并不能简单区分谁优谁劣。为了说明这三种审计方法的不同作用，笔者设计了一个例子，接下来的论述将围绕这个案例展开。

某质量论证体系监管员检查某工厂的产品质量，并根据检查结果出具质检报告。下面是该监管员几天的工作经历：

第一天，他对每件产品用放大镜进行检查，一一确定每件产品的质量。

第二天，他发现由于产量太大，无法一一查实，于是采用每十个抽查一个的方法来检查。

第三天，他发现了一个问题：虽然自己检查的部分都没有问题，但是有一些质量不好的产品被生产线上的人员偷偷藏起来了，没有流转到自己手上。于是该质检员除了继续做质量抽查外，还对该生产线的每个生产人员是否隐藏做专门测试。

第四天，他发现了另一个问题：有一种产品他从来没有检查到。经过暗中观察，他发现只要自己在哪条生产线检查，

这条生产线就停止生产该产品，改为生产其他型号。进一步了解，原来这种产品生产的技术还不十分成熟，废品率较高，为了不被质检员发现，企业就一直跟踪操控。于是，该质检员调来了公司的产品投产日期情况和技术资料等，专门对投产时间不长的新产品进行了抽查，果然废品率较高。

从上面的案例来看，该质检员第一天采用的方法是一一全面检查法；第二天采用的是抽查检查法；第三天则为内控基础测试上的抽查检查法；第四天采用的是风险导向检查法。结合会计报表审计的术语，我们将第一天的检查方式姑且称全面（重点）审计；将第二天采用的方法称为抽样审计；将第三天采用的方法称为制度基础审计；将第四天采用的方法称为风险导向审计。

由于几种方法出现的时间先后顺序，我们很容易误解为，越往后所采用的方法越有效或越高级。但从对这几者关系的理解来看，笔者认为制度基础审计与风险基础审计实际上是两个完全不同功能的审计技术产品。制度基础审计是一种保证审计样本总体准确性的产品，而风险基础审计是一种指导人们如何选择样本的审计产品。风险导向审计同全面审计、抽样审计一样，都只是选样本的方法，并没有考虑样本总体基础的问题。

风险导向审计离不开内控基础测试。比如，采用了风险导向审计，我们还得采用抽样技术来实施检查，而一旦使用抽样检查就必须有制度基础来保证样本整体的完整性，如果样本总体不健全，再好的导向也找不到战场。也就是说，采用风险导向审计时还是需要了解、测试（我们假

定称为“符合性测试”）和评价企业的内部控制制度，从而决定自己实质性测试的策略。同样，采用全面检查或凭经验重点抽查的审计方法，我们也要有制度控制机制来保障样本产生的可复核性和可审验性，否则一切检查没有建立在一个可信基础上，检查结果也就毫无意义了。

基于此，笔者认为，把全面账项审计、制度基础审计和风险基础审计定义为三代审计工具，这只是从表现形式上的归纳，准确的分法应当是基于样本选择方法的变化：全面账项（或重要账项）审计——抽样审计——风险导向审计；而在上述任何一个时期，制度基础都是保证样本总体可控的惟一选择。

同时我们发现，案例中的质检员每天虽然采用的检查方式不一样，但“检查”本身这个事项不会减少。如果我们把检查这个动作称为“实质性测试”的话，这个实质性测试是永远必不可少的，至于其采用抽查性检查还是采用风险导向检查，则是对检查对象或测试样本的确认方法的不同了。

综上所述，不论采用全面（或重要）审计、抽样审计还是风险导向审计，有两个工作必不可少，就是内控制度测试评价和实质性测试程序。这二者，在新的审计准则中被合称“进一步审计程序”。因此，我们说这三种审计方法虽然出现时间有先有后，但仅仅是因为人们认识事物的不断深入而不断发掘的工具，其在实际使用中是相互交叉，相互利用的，不存在后来者居上的问题。

（作者单位：信永中和会计师事务所深圳分所）

责任编辑 崔洁