

现代风险导向观下的公允价值审计

张 婧 吴将君

新的企业会计准则最大的一个变化就是公允价值计量属性的运用，财务报表的确认、计量和呈报等方面均出现了与公允价值相关的要求。采用公允价值计量必然要求注册会计师对企业实施公允价值审计。但是，对公允价值会计的应用依然存在很多争议，其中争议最大的就是公允价值计量的可靠性问题。而如果公允价值计量可靠性较弱，对审计的冲击也会是很大的。同时，新的审计准则的一个重大变化就是全面渗透风险导向审计的理念，更加强调对风险的充分关注。因此如何在现代风险导向观的指导下进行公允价值审计，是审计人员面临的一个重要问题。

一、现代风险导向观和公允价值计量在新准则中的体现

1、新审计准则中体现的现代风险导向观

在新的审计准则体系中，为了更好地指导注册会计师有效地识别、评估和应对审计风险，制定了专门的准则，包括《计划审计工作》、《了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》、《对被审计单位使用服务机构的

考虑》、《重要性》和《针对评估的重大错报风险实施的程序》等5项审计准则。不仅如此，上至有关一般原则与责任的审计准则，下至有关审计证据、利用其他主体的工作和审计结论与报告的审计准则，也无不强调对被审计单位及其环境的了解、评估和应对。很显然，审计准则体系全面渗透着风险审计理念，要求注册会计师将风险导向审计的观念贯穿于审计全过程。

2、新企业会计准则中体现的公允价值计量

新的会计准则体系中主要在金融工具、投资性房地产、非共同控制下的企业合并、债务重组和货币性交易等准则中大量采用公允价值计量。

广义地讲，公允价值实际上是一个很宽泛的概念范畴，涵盖了其他几个计量属性，需要反映交易和事项内涵的公平、允当的价格，并同时兼具可靠、相关的信息质量特征。狭义地讲，公允价值作为独立的计量属性，它所反映的是一种模拟市场的价格，在尚未交易和非清算的情况下，采用各种估价技术对缺乏有效市场的资产或负债项目的价值进行近似市场定价方式的评估，从而试图得到相对公允、合理

的价格，以反映报表截止日各项资产或负债项目的静态价值。公允价值的最大特征就是来自于公平交易市场的确认，正是由于公允价值是理性双方自愿达成的交易价格，所以其确定并不在于业务是否真正发生，而在于双方一致同意就会形成一个价值。

正因为目前在会计计量中公允价值的大量运用，使得注册会计师对公司业务的审计要采用公允价值审计。公允价值审计主要是注册会计师针对具体资产、负债和权益项目或交易的公允价值计量和披露的审计。注册会计师实施公允价值审计，就是要审查公司会计计量过程中公允价值的运用是否恰当，管理部门是否有过多的干预。在计划和执行审计中，要通过各种途径利用多种审计程序得到与公允价值有关的审计证据。

二、现阶段实施公允价值审计面临的困难

1、如何判断被审计单位的计量是否公允

在实施公允价值审计时，审计人员如何判断被审计单位的计量是否公允，将是一个很重要的问题。审计人员

要通过各种审计程序和审计方法取得审计对象的公允价值,从而保证审计的质量,并且要符合成本效益原则。当然,审计人员也可自行确定公允价值,进而判断被审计单位的计量是否公允。一般而言,可以从观察到的市场价格或通过有效的估价技术直接得到公允价值。这样比较可靠,但不符合成本效益原则,往往须耗用大量人力物力,程序繁杂,用时过久。此外,随着公允价值计量方法的进一步应用,利用其操纵利润,将成为继会计政策和会计估计之后的另一个利润调节的重要手段。审计人员如何在审计过程中识别这种利润调节,将会非常困难。因此,实施公允价值审计,审计风险会因为公允价值判断的不准确而提高。

2、对审计人员的要求提高

实施公允价值审计,对审计人员的要求有所提高。随着信息化的进一步发展,充分利用电脑、网络等技术资源,有助于及时准确地获取公允价值,因此需要一批精通电脑、网络技术的审计人员。由于公允价值不仅关注过去,更多地面向现在和未来,这就要求审计人员更多地关注被审计单位的潜在风险,要了解被审计单位的业务、市场状况、管理层、甚至所处行业整体经营状况和市场状况等因素。这就要求审计人员不仅有丰富的职业经验,还要有相关的知识背景。因此,缺乏高素质的审计人员可能会导致公允价值审计的风险提高。

3、缺乏专门的审计理论和规范的审计方法

虽然新的企业会计准则大量使用公允价值,但是,新的审计准则中并未提到有关公允价值的处理,目前还没有专门的理论框架或指南为实施公允价值审计提供科学依据。此外,公允价值审计还未形成一套比较标准、规范的审计方法,因而注册会计师没有统一的评价标准和审计线索实施审计,

这将影响公允价值审计的效果。

三、在现代风险导向观的指导下进行公允价值审计

由于上述公允价值审计所面临的困难都会导致审计风险在一定程度上有所提高,因此,要基于现代风险导向观的指导进行公允价值审计,具体应关注以下问题:

1、了解内部控制和评价风险

审计人员要了解个体确定公允价值计量和披露的过程,其中要注意以下因素:公允价值计量系统的内部控制、进行公允价值计量的人员的技能和经验、个体依赖服务组织提供公允价值计量过程的程度。

现代风险导向观要求审计人员在审计过程中充分考虑产生重大错报的风险,审计人员在公允价值审计之前,应当对审计风险做出评价。审计人员要了解各种可能影响公允价值计量的因素,这些因素包括:预测期间的长度、与计量过程相关的、重要的假设的数量、与计量中所用到的假设和所考虑的因素有关的主观性的程度;作为假设基础的未确定性事项的不确定性的程度;在运用主观判断时,客观数据的缺乏。审计人员在公允价值计量和披露有关的风险评价时,需要考虑的因素包括:对公允价值计量过程的控制;进行公允价值计量的人员的专业熟练程度和经验;信息技术在整个过程中所扮演的角色;进行公允价值计量的账户和交易的类型(如该交易是常规的、经常性交易,还是偶然的、非经常性交易);如果企业雇用了中介机构协助进行公允价值的计量,那么应当评估企业对中介结构的依赖程度;企业利用专家工作的程度;管理部门进行公允价值计量时用到的重要的假设和估计;支持管理部门假设的证据;管理部门作出假设和估计的过程;用来控制管理部门假设和估计的

变化的措施;对估价方法和相关信息系统(包括批准步骤)变化的控制和安全步骤的完整性;对估价方法所用到的数据的一致性、及时性和可靠性的控制。在风险评价结束以后,审计人员要根据风险评价的结果确定实质性测试的范围和步骤。

2、要注意与公司的沟通

在公允价值审计过程中,及时与管理部门和内部审计部门进行沟通,对于控制审计风险、降低审计成本是很有必要的。

与管理部门的沟通主要是指审计人员应获得管理部门就其公允价值的计量和披露所做出的书面声明。管理部门声明因为管理部门所雇用的专家、所使用的计量方法和所依据的假设和估计的不同而有所差异。但是无论何种情况下,声明都应当对下列事项做出说明:在公允价值计量中所使用的重要假设和估计的合理性;计量方法的恰当性和方法使用的一致性;对公允价值的披露是否完整、充分;是否参照期后事项对公允价值的计量和披露进行了调整。需要指出的是,管理部门声明并不能代替实质性测试。

同时,审计人员应当确认,公司的内部审计部门对于管理部门进行会计估计的过程和形成会计估计的基础有清楚的了解。具体包括公允价值计量中所用的重要假设和估计、主观性的程度以及所计量项目在资产负债表中所占的比重等内容。

值得注意的是,我国目前大多数公司的内部审计部门是隶属于管理部门的,在地位和独立性上均不及审计委员会,所以在公允价值审计中,与内审部门的沟通,还要视公司的内部治理结构的不同而定。

(作者单位:西南财经大学会计学院)

责任编辑 孙蕊