

首先,采用分析性审计技术。分析审计在舞弊审计中被广泛使用,它是审计人员从分析财务与非财务数据之间的关系中获得审计证据的一种技术方法。分析审计将财务数据和非财务数据关系模型化,并通过推导以形成有关数据作为审计证据,而这些归纳推理程序和模型化的关系将被用来支持或否定审计意见。审计人员可以采用的分析审计技术包括:两点比较、简单合理性测试、比率分析、百分率表、简单时间序列分析、财务预测、统计时间序列分析及财务关系统计模型等。通常,分析审计获得的数据可以揭示被审计单位财务稳定性或盈利能力受到威胁的舞弊危险信号,诸如:因竞争激烈或市场饱和,主营业务毛利率持续下降;主营业务不突出,或非经常性收益所占比重较大;会计报表项目或财务指标异常或发生重大波动;经营活动产生的现金流量净额连年为负,或虽然账面盈利且利润不断增长,但经营活动没有带来正的现金流量净额;与同行业的其他公司相比,获利能力过高或增长速度过快等。

其次,测试和评价内部控制制度。从审计角度分析,无论是管理当局还是雇员存在舞弊行为,都表明被审计单位的组织管理存在漏洞,内部控制制度不健全、执行无效或者根本不存在。因此,审计人员对客户内部控制的审查与评价直接关系到舞弊审计实施的效果和效率。审计人员评价内部控制主要是为了确定实质性测试的程序和查错纠弊。对内部控制要素进行控制测试的程序大致有:询问客户负责执行某项工作职责的有关人员;观察客户工作人员履行该项工作职责的实际情况;审查反映该项工作职责履行情况的凭证和报告;重新执行此项控制。

再次,实施特别审计程序。舞弊审计中,审计人员作为信息的收集者应将注意力集中在业已发生的事件上,密切注意被审计单位过去、现在和未来经济活动的前后相继性,充分关注发生在企业生产经营过程中的一些例外的和非常规的经济事项,包括某些极为琐碎和微小的事项。对此,审计人员进行舞弊审计时可以采用一些特别程序:向银行、供应商及客户调查被审计单位的资信状况;对同一问题进行重复审计和询问;运用心理学原理识别口头证据的真伪;观察内部审计人员的工作环境等。审计人员还可以对易受侵袭的资产实施延伸性程序,如在一日之内或近期之内突击盘点两次现金,特别函证支票的二次背书,对应收账款的总账和明细账进行特别的加总核对等。

最后,对审计评估结果采取合理、适当、有效的举措。审计人员应当基于充分、适当的审计证据,得出相应的评估结果,证实舞弊行为是否存在。如果被审计单位具备舞弊行为发生的多种条件,但审计人员并未发现证实舞弊的审计证据,应建议管理当局优化内部控制,完善管理制度。如果审计人员合理确信舞弊已经发生,则应建议管理当局对这些问题做进一步的调查,明确舞弊的人员、范围、方法、后果及

原因等。审计人员一旦发现舞弊或违法行为,应详细地记录于审计工作底稿中,同时确定其对被审计财务报表的潜在影响,必要时应提请被审计单位进行适当的处理。对于内部控制未能防止、发现和纠正舞弊行为的情况,审计人员应当考虑重新评价相关内部控制的有效性;对于涉及舞弊行为的人员,审计人员应当重新考虑其所作陈述的可靠性;对于涉嫌重大舞弊行为的人员,审计人员应当向董事会或审计委员会报告;对于怀疑有高层管理人员卷入舞弊行为的,审计人员应当征求法律顾问或律师的意见,审慎地考虑并决定是否继续接受委托。

舞弊行为严重影响会计报表的真实性、完整性、合法性及公允性,它在一定程度上能够反映管理当局的素质和品格,因而审计人员在出具审计报告时,应当充分考虑舞弊对审计报告的影响,并将职业判断的结果在审计报告中予以反映。审计人员应考虑已发现的舞弊对会计报表的影响程度,根据被审计单位的反应确定发表审计意见的类型。

(作者单位:中国人民大学)

责任编辑 张玉伟

·建议·

反倾销与我国会计准则国际化

□ 刘爱东 王殿元

我国近几年遭受频繁的反倾销调查原因众多,其中有一条就是各成员国不承认我国的市场经济地位,而不承认我国市场经济地位的一个关键原因是我国企业缺乏经过审计的符合国际会计准则的完整的会计资料。反倾销调查中的被动地位迫使我们必须加快会计准则国际化进程。与反倾销相关的会计资料的不完善也直接要求我国加快会计准则国际化进程。反倾销中的产品成本与会计学意义上单纯的产品成本有所不同,根据“世贸组织反倾销协定”和欧盟“384/96号规则”的规定,反倾销中所认可的成本除生产成本外,还包括SG&A,即销售费用、管理费用和一般费用。对SG&A的界定,“世贸组织反倾销协定”和欧盟“384/96号规则”的规定较为一致,但目前我国还没有采用SG&A这一国际通用术语。我国企业会计准则和会计制度中与之较接近的是销售费用、管理费用和财务费用,但财务费用与一般费用的差异甚大,即使同称为销售费用和管理费用,我国会计准则和会计制度规定的具体范围也不同于其他国家,并且我国还没有出台关于管理费用、财务费用和销售费用的具体会计准则。这些差异的存在不仅不利于我国企业应诉反倾销,对我国调查国外企业的倾销行为也极为不利。因此,尽快理清反倾销立法与实践产品中产品成本的会计标准,并出台相关的具体会计准则,才能有效应对反倾销对我国会计准则国际化提出的挑战。(作者单位:中南大学商学院)

责任编辑 崔洁