

徐丽萍 上海市静安区财政局

审计风险控制是多因素全过程的系统控制，既包括审计机构的风险控制，也包括审计人员对于审计项目的风险控制，涉及内容非常广泛。而从审计取证的角度出发，可以从以下三方面进行取证业务的风险控制。

## （一）准备阶段的取证风险控制

根据审计业务和自身的情况，确定是否接受客户，是审计风险控制的第一道关口，严格按照章程与内部风险管理要求与客户签订书面审计约定书。为控制可能出现的风险，审计机构在签订审计业务约定书时必须严格遵循《独立审计准则第2号——审计业务约定书》的要求。注册会计师在接受审计业务时一般应当考虑和实施以下取证风险控制的事项：

一是关注约定风险。在注册会计师接受或继续接受一项审计业务之前，为了有效地防范和控制风险，应该对约定风险进行评估。这里的约定风险是基于与委托人、审计业务和财务报表整体相关的各种风险的综合考虑。具体来说，与一项审计业务相关的约定风险包括以下两类：一类是会计师事务所由于接受了某些被审计单位的委托而遭受不利后果的可能性（例如：会计师事务所的公众形象受损或卷入诉讼）；另一类是由于某些因素的影响，财务报表整体产生重大错报或被使用者误解的可能性。这些因素既可能广泛存在于审计业务和财务报表中，也可能是某些重大账户余额及潜在错报所特有的。

二是识别约定风险因素。约定风险评估的前提是识别影响约定风险的各种因素。在实际工作中，识别约定风险的过程贯穿于注册会计师初步了解委托人（被审计单位）情况的过程中。注册会计师在初步了解被审计单位的这些基本情况的过程中，就可以逐步识别出影响约定风险的各种因素。具体识别影响和扩大约定风险的因素有：

管理当局的特征和正直品行——主要管理人员的个性特征、管理哲学和经营风格等对于该单位整体有相当大的影响。管理当局的品行正直与否是注册会计师在评估约定风险时要考虑的基本因素。

组织管理结构——委托人的整体组织结构和管理结构应该能为其计划、指导和控制经营和财务运作及报告职能提供有效的框架。在接受或继续接受委托之前，注册会计师应结合委托人的规模和业务性质等具体情况，来判断其组织结构和管理体系的适当性。

业务性质——如果从事的是性质较为特殊的业务，将可能增加约定风险。

经营环境——委托人的经营环境对其业务活动和持续经营能力有着相当的影响，因此，如果委托人很容易受外部因素的影响，约定风险就可能增加。

审计业务性质和范围——审计业务的性质和范围对注册会计师评估约定风险也有重要的影响。因此，注册会计师还应当收集这方面的证据。

委托人的财务成果——如果委托人的管理当局迫于巨大的压力而报告特定的财务成果，则很有可能操纵利润，相应地约定风险就可能增加。

与关联方的业务关系——关联方的存在以及委托人与他们进行交易可能对财务报表产生影响，关键要看其交易的动机如何，是增加报告期收益或美化财务状况，还是出于舞弊动机。

委托人以前年度接受审计的情况——对委托人以前年度审计情况的了解，除了可以帮助注册会计师确定约定风险以外，还有助于其安排期初余额的审计以及与委托人商议如何与前任注册会计师沟通。

委托人故意错误呈报的可能性——注册会计师在整个审计期间以及与委托人相接触的过程中，应始终保持应有的职业谨

慎，即应对可能表明委托人故意错误呈报的情况加以注意。

## （二）实施阶段的取证风险控制

审计取证是审计的核心工作，固有风险和控制风险评估是否恰当，检查风险是否已控制在可以接受的范围，主要取决于所收集审计证据的质量。要控制审计取证风险，就必须在科学而严密的审计计划基础上，运用恰当的审计方法，使所获取的审计证据具有客观性、时效性、合法性、公允性，同时兼顾取证的成本效益。审计过程的取证风险控制主要体现在以下方面：

1. 了解委托单位情况对审计取证风险控制的影响，分析审计取证风险因素，确定审计策略。对被审计单位情况的了解，不是专指某个审计阶段的了解，而是贯穿于整个审计阶段的一个持续和累积的搜集与评价相关审计证据的动态过程。在了解的过程中，特别应当关注并获取有关证据的是：影响委托单位的外部因素，包括委托单位所处的宏观经济环境等。委托单位所处的行业环境与情况，包括市场供求与竞争、生产经营的周期或季节性、产品生产技术的变化、行业特定的会计惯例和问题等。影响委托单位的内部因素，包括委托单位所有权及其管理架构与运作机制，经营目标、业务流程、会计政策、财务活动和状况等。委托单位的内部控制，注册会计师对这方面的了解和取证构成了对委托单位了解情况的重要内容，也是确定是否采用依赖内部控制的审计策略的直接依据和证据。

2. 确定符合性测试中对审计取证风险的考虑因素及控制途径。风险基础审计模式下，如果注册会计师在审计计划阶段已经决定采取依赖内部控制的审计策略，那么在审计实施阶段，他的第一项工作就是根据制定的符合性测试计划来对被审计单位内部控制的实际执行情况实施测试，以获得充分的证据，证实注册会计师拟依赖的控制活动能够为相关控制目标的实现提供合理保证。注册会计师应当关注与控制的主要环节与事项是：内部控制的测试取证程序的科学性与合理性；测试过程中审计技术与方法选用的恰当性，特别应当关注样本选择与样本量的确定；注重对符合性测试获取支持特定控制风险的审计证据充分适当性的考虑，注意证据类型、来源、适时性、相互关系等因素。

3. 实质性测试过程应按照具体审计取证目标和风险要素进行程序控制与防范。实质性测试是注册会计师为实现具体审计目标对会计报表项目金额而进行的测试。在这一环节，注册会计师应当对以下方面审计风险予以特别关注：针对与围绕各项计划确定的具体审计目标实施实施性测试，并获取相应恰当的审计证据。注意测试时间的选定，科学、合理确定实施性测试的重点和方向。

## （三）选派审计取证人员的风险控制

审计取证业务风险能否控制在可以接受的范围内在很大程度上取决于执行业务注册会计师的素质。选派注册会计师的风险控制是审计取证风险控制的一个最为重要的环节。为降低审计取证业务的风险，事务所在选派注册会计师和选派审计人员组建审计组时，应考虑以下因素：

一是注册会计师的独立性。注册会计师的独立性包括形式上的独立性和实质上的独立性。所谓形式上的独立，是指注册会计师必须与委托单位或个人没有任何特殊的利益关系，如不得拥有委托单位的股权或担任其高级职务，或与管理当局有亲属关系等等。所谓实质上的独立则是指精神上的独立，它要求注册会计师在执业过程中严格保持超然性，不屈从外界的压力和影响，不袒护任何一方当事人，尤其不应使自己的结论依附或屈从于持反对意见的利益集团或人士的影响和压力。

二是注册会计师的专业胜任能力。专业胜任能力是指执行审计业务的注册会计师应具有从事专业服务所需的能力。事务所在选派注册会计师时，必须考虑注册会计师的经验和能力，考虑其是否具备审计业务本身所需要的专业胜任能力。

三是审计组成人员间的配合。审计业务取证工作是由审计组成人员共同完成的，为便于审计工作的沟通和协调，事务所在选派注册会计师组成审计组去执行某项审计任务时，还应考虑审计组成员间知识与能力的搭配，同时保证审计组作为一个团队应具有凝聚力。

