# 信息化条件下独立审计假设探析

方 健

（河南大学会计研究所 河南开封 475004）

【摘要】本文在对信息化条件下审计本质进行分析的基础上，针对目前审计假设存在的问题，提出了信息化条件下构建独立审计假设的几点设想。

【关键词】信息化 独立审计 审计假设

信息技术的进步及经济的发展有力地推动了企业信息化建设的步伐，以企业资源计划（ERP）为代表的企业信息化系统日趋完善，基于信息化环境下的审计理论正逐步成为新的研究方向。作为审计理论逻辑起点的审计假设理应跟上这一历史潮流，但由于种种原因，目前对于审计假设的研究仍徘徊不前。本文就信息化条件下独立审计假设的构建作以下探讨。

**一、系统观下的信息审计**

在知识经济时代，信息成为继土地、劳动力之后的又一主要资源，并在生产活动中发挥着巨大的作用。从信息论的角度看，信息作为一种公共物品，其质量的优劣直接关系到市场资源配置的效率，因此信息使用者对质量高、可靠性强的信息的强烈需求成为必然。而信息生产的垄断性使得其在某种程度上背离了信息使用者的需求，如何提高信息质量成为各方关注的焦点，对各种信息的审计则成为解决这一问题的有效途径，正如Bromwich（1985）所言，为了使资本市场的资源得到有效配置，投资者在决策时需要可靠性强和及时的信息，而审计能够提供这些可靠的信息。

提高信息质量与改进审计方法息息相关，先进的审计方法及IT技术的应用与信息质量的提高呈正相关关系。独立审计从最初的账项基础审计、制度基础审计过渡到了目前的风险导向审计。尽管审计工作的重心在不停地前移，但其最终的落脚点还是体现在对以各种数据为代表的信息审计上。企业信息化进程的加快使各种信息以无纸化的方式存储，由于计算机处理数据的高效性和及时性，利用监盘、函证等手段，对各种数据进行符合性测试及实质性测试成为现实，针对以数据为代表的各种信息的审计，重新又成为审计人员的工作内容。

信息化环境下的审计工作，就其工作流程而言已经构成了一个信息系统。系统就其本质而言是指由相互联系、相互依赖的若干组成部分构成的具有特定功能的有机整体。审计具备构成信息系统的各种要素。首先，审计是由审计准备、审计工作实施、审计结果报告等彼此相互关联、相互影响的各个要素组成，每一步工作都为下一步工作的展开做了铺垫，而且彼此衔接，从而构成一个完整的体系。其次，由相关各要素构成的审计体系自身有着明确的目的，直接目标是通过调查分析及审计人员审慎的职业判断出具相应的审计报告，间接目标是借助审计提高相关信息的合法性、公允性。最后，审计主要是围绕基于各种载体之上的多种形式的信息开展的工作，充分体现出其所具有的信息系统特性。

**二、信息化条件下独立审计假设存在的缺陷**

自1961年以莫茨、夏拉夫为首提出了经典八大审计假设开始，审计假设一直处于不断完善之中，但由于各种主客观条件的变化，从信息化的角度来看，目前审计假设仍存在着以下缺陷。

**1.** *审计假设主体的模糊性*。1922年美国著名会计学家佩顿提出的四个会计基本假设，有力推动了会计工作的发展，其假设主要是基于会计核算提出的，有着明确的假设主体。而目前的审计假设主体却不够明确，如莫茨、夏拉夫提出的八条审计假设（以下假设条款均来自于莫茨、夏拉夫提出的八条审计假设）中的第六条审计假设“如果没有明确的相反证据，对被查企业来说，过去被认为是正确的，将来也被认为是正确的”，可以看成是针对所有审计对象而言的假设，因其解决了会计反映连续性与审计行为阶段性之间的矛盾，故适用于各种审计主体。而第七条假设“当为发表一个独立意见而对财务数据进行审查时，审计人员只惟一地充当审计师的角色”，对于内部审计及政府审计来说并不适用，因为他们除了充当审计人员的角色外，还同时担负着企业内部员工或政府工作人员的角色。审计假设主体的不确定性，在一定程度上阻碍了审计假设的构建。

**2.** *原有审计假设的不适应性*。会计数据处理技术的发展，不仅使会计核算发生了变革，同时也对审计理论产生了重大影响，一些原有的审计假设不再适用。作为审计理论“起点”的审计假设，必须适应这种环境的变化。

审计假设的不适应体现在以下两个方面：一是原有审计假设的局限性。如第一条假设“财务报表和财务数据是可验证的”，在手工会计数据处理流程下，对财务报表和财务数据的验证同等重要，因为两者的地位相同。而信息化条件下的所

有数据均来源于记账凭证，账簿和报表被认为是相同会计数据的不同“拼凑”，审计的重点在于针对基础性会计数据——记账凭证的真实性、可靠性、合法性的审查，因此信息化条件下只要求基础会计数据具有可验证性即可。二是审计假设范围的进一步扩充。信息化的明显标志是数据内涵的扩大，一些原有的非货币计量的经济数据逐步成为较重要的基础数据。此外，一些中间数据结果也构成数据的一部分。同样对于第一条假设，财务数据的可验证性应相应变为经济数据的可验证性，从而扩充数据验证的范围。

**三、信息化条件下独立审计假设构建**

**1.** 信息系统的固有风险可衡量、人为风险可控性假设。对于作为软、硬件结合体的信息系统而言，其存在一定的固有风险，具体表现在以下两个方面：一是计算机硬件系统某种程度的不稳定性。各种电子元件组成的硬件实体，由于各种不确定因素的影响，自身存在着固有的安全隐患。二是软件系统一定程度的脆弱性。黑客对系统的非法侵入及软件自身的不完备性是典型代表。软件系统的升级过程一定程度上是弥补缺陷的过程。

但信息系统的固有风险可以衡量。通过定期对软、硬件系统的审查，即在保障系统安全运行的同时，可以通过对发生灾难性事件可能性大小的概率统计，大体衡量出其风险的大小。否则，基于系统风险评价的风险导向审计就失去了依据。

作为一个人机结合的系统，信息化条件下的独立审计系统的人为风险可以控制。对于相关人员有意或无意的违规操作，通过一系列相关制度安排，可以进行一定程度的控制，如采取组织控制、系统开发维护控制、安全保密控制、输入输出及处理过程控制等措施，具体体现为利用部门之间及部门内部人员之间的相互制约、开发中的全过程监控、借助口令对用户识别及针对操作日志的管理、对录入数据的二次校验等开展控制工作。而这一切能实现的前提是对人为风险可控性假设的认可。

**2.** 基础经济数据可验证性假设。从电子数据处理系统（EDP）、会计信息系统（AIS）、企业计算机网络管理系统（MIS）到决策支持系统（DSS）的企业信息化进程中，信息系统内涵与外延在不断扩充的同时，经济数据的含义也在发生着巨变。其具体表现为：一是从EDP的单项会计数据、AIS的综合会计数据、MIS的整合管理数据到DSS的决策支持经济数据，数据范围在不停地扩大，一些非货币计量的经济数据正逐步被纳入企业数据库中。二是数据载体发生了变化。电子商务的发展在推动企业信息化进程的同时，使“无纸化”、“不落地”成为信息的主要特征，以纸介质为主的数据载体正逐步转变为以磁介质为主。三是信息收集、传递方式突破了传统的时空界限，呈现一种全天候、无边界的特点，信息完整地在一个虚拟环境中流动。

数据的表现形式无论如何改变，可验证性这一假设依然存在。基于纸介质传统数据的可验证性，具体体现为既有判断其生成过程的客观标准，也能取得足够的证据得出有效的结论。尽管电子化的数据使验证变得更加困难，但以磁介质为载体的数据同样具有可验证性。如在电子商务环境下，单据的虚拟性是其显著的特点，但依托认证中心（CA）的建立，数字签名技术、SET协议的应用，从事交易的各方可以方便地识别和验证对方的身份及单据的真实性、完整性。否则，电子商务的开展就失去了依存的条件。同样，没有经济数据可验证性这一假设，就无法对已发生业务进行重新认定和识别，信息化条件下的审计工作也就失去了根基。

**3.** 审计系统的独立性假设。作为人机结合的系统，无论是审计系统整体，还是组成审计系统的各个要素，都具有独立的属性，这也是针对系统实施控制的有效前提。具体包括以下几个方面：一是审计系统作为整体的独立性。作为一个完整的信息系统，审计系统应有自己明确的边界，基于系统风险评价的审计信息系统重点对基础经济数据进行审查，与其他系统之间有着清晰的界限。这也就使得信息化条件下的审计假设有了更加明确的目标，审计假设针对的对象是审计信息系统。二是组成审计系统的各个要素之间应相互独立。无论是部门与部门之间还是各部门内部，只有彼此独立，内部牵制才有可能得以实现。三是作为人机结合的系统，组成审计系统的人员和计算机设备应有一定的独立性。计算机在程序控制下对各种数据自动进行加工，不应受到人为干预，同样由系统自动加工得出的数据，不能人为更改。

此外，对于系统的修改必须撰写系统修改说明书，并留有相关的修改痕迹。

**4.** 审计人员专业胜任能力假设。前台以电子商务为主，后台以ERP为支撑的新型企业信息化模式，使企业的边界日益模糊，企业间的交易更加复杂。与此相关的是对审计人员的能力提出了更高的要求，要求其不仅是“审计行家”，更应是“系统专家”，能够顺利开展相应的审计工作。具体体现在以下几个方面：一是在熟悉企业数据处理流程的基础之上，对信息系统的内外部构建有着清晰的认识，了解部门之间、各部门内部如何基于同一信息平台完成数据的传递。二是了解企业利用电子商务开展工作的现状，正如审计准则所要求的那样，审计人员应了解企业的业务活动和所处行业、电子商务战略、开展电子商务的程度、外包安排等。三是具备良好的人际沟通能力。审计证据的取得离不开企业内外部人员的支持，即便在虚拟环境下获取相关的证据，同样需要得到相关人员的认可。此时，良好的人际沟通能力必不可少，以利于相关各方达成共识。

此外，与传统审计工作相比，信息化条件下审计工作的复杂性日益提高，个人很难完成整体审计工作，必须成立由各类人员（审计人员、系统专家等）参加的审计小组，而在小组内实现有效沟通成为审计顺利实施的前提。

**主要参考文献**

**1.** 徐政旦等.审计研究前沿.上海：上海财经大学出版社，2002

**2.** 陈启申.ERP-从内部集成起步.北京：电子工业出版社，2004

**3.** 李敏.会计信息系统审计.北京：科学出版社，2003