新审计证据准则中的认定概念研究

华东理工大学商学院　盛靖芝　王小蕾

2006年颁布的《中国注册会计师审计准则第1301号——审计证据》(以下简称"新审计证据准则")与旧审计证据准则相比作了较大幅度的修订。其中,对认定概念的进一步说明是新审计证据准则最大的变化,本文试图对这一变化进行分析。

一、关于新审计证据准则中认定规定的分析

认定是指管理层对财务报表组成要素的确认、计量、列报做出的明确的或隐含的表达。这些认定是管理层在财务报表中记录和披露会计信息时所采用的标准的一部分,与公认会计原则(GAAP)直接相关。审计可以被认为是信息(财务报表)与既定标准(根据GAAP确立的各项认定)的比较。因此,要执行充分的审计,审计人员必须理解这些认定。

认定与审计目标密切相关,注册会计师的基本职责就是确定被审计单位管理层对其财务报表的认定是否恰当。即注册会计师执业是依据管理层对会计报表的认定设计审计具体目标,实施相应的审计程序,取得证据完成对财务报表各项认定的确认,最后才能形成审计意见,出具审计报告。简言之,审计目标的确定必须以被审计单位认定为依据,实质上是对被审计单位认定的验证。

参照国际审计与鉴证准则理事会2004年修订的《国际审计准则500——审计证据》,我国在新审计证据准则中进一步说明了认定的内容,将获取审计证据对认定的运用单列一章,突出了审计目标与审计证据之间的密切联系。我们知道,审计目标是指注册会计师对会计报表项目进行审计应达到的目标,包括财务报表审计的总目标以及与各类交易、账户余额、列报相关的具体审计目标两个层次。其中,以被审计单位管理层的认定为基础确定的具体审计目标是设计和执行相应的实质性测试,确保收集到充分、适当的审计证据的前提。

新审计证据准则对于管理层的认定,采取了国际审计准则的做法,按各类交易和事项、期末账户余额以及相关列报进行了区分,分为三个层次:

1. *注册会计师对所审计期间的各类交易和事项运用的认定。*通常分为下列类别:①发生:记录的交易和事项已发生,且与被审计单位有关;②完整性:所有应当记录的交易和事项均已记录;③准确性:与交易和事项有关的金额及其他数据已恰当记录;④截止:交易和事项已记录于正确的会计期间;⑤分类:交易和事项已记录于恰当的账户。

事实上,对各类交易和事项运用的认定是针对被审计单位明细账层面进行的。这些认定保证被审计单位发生的各项交易和事项没有虚构和漏记,交易金额、会计期间以及账户分类正确,从而为交易和事项层面的具体审计目标的实现奠定了基础,从源头上为审计总目标的实现提供了保证。

2. *注册会计师对期末账户余额运用的认定。*通常分为下列类别:①存在:记录的资产、负债和所有者权益是存在的;②权利和义务:记录的资产由被审计单位拥有或控制,记录的负债的偿还义务应当由被审计单位履行;③完整性:所有应当记录的资产、负债和所有者权益均已记录;④计价和分摊:资产、负债和所有者权益以恰当的金额包括在财务报表中,与之相关的计价或分摊调整已恰当记录。

相对于各类交易和事项层面而言,对期末账户余额运用的认定是针对被审计单位总账层面进行的。这些认定保证了被审计单位在资产负债表日和审计期间内总账对企业实际状况的反映没有虚构和漏记,权利义务明确,计价分摊合理恰当,有助于期末账户余额层面的具体审计目标的实现,同时也为审计总目标的实现打下了基础。

3. *注册会计师还应当对各类交易、账户余额及相关事项在财务报表中列报的正确性实施审计。*这构成了新审计证据准则中关于认定的第三个层次:与列报相关的认定。通常分为下列类别:①发生以及权利和义务:披露的交易、事项和其他情况已发生,且与被审计单位有关;②完整性:所有应当包括在财务报表中的披露均已包括;③分类和可理解性:财务信息已被恰当地列报和描述,且披露内容表述清楚;④准确性和计价:财务信息和其他信息已公允披露,且金额恰当。

与前两个层次的认定相比,与列报相关的认定保证了一些在账簿中不被反映的事项和交易在财务报表中得到列报。如被审计单位抵押的资产需要在报表中披露,说明其权利受到限制;而关联方和关联交易的披露体现了列报认定中的完整性;而对存货的主要类别是否已披露和是否将一年内到期的长期负债列为流动负债即是对列报的分类和可理解性认定的运用;在财务报表附注中是否分别对原材料、在产品和产成品等存货成本核算方法作了恰当说明,即是对列报的准确性和计价认定的运用。

通过这些认定,确保了审计总目标的顺利实现,提高了财务报表使用者通过财务报表和审计意见对企业实际状况和未来发展判断的准确性。

二、认定概念的意义

与旧审计证据准则简单而又含糊不清的与认定有关的内容相比,新审计证据准则不仅明确了认定的概念,并按照会计工作的程序将其分为了几个层次,每一层次的认定含义清晰

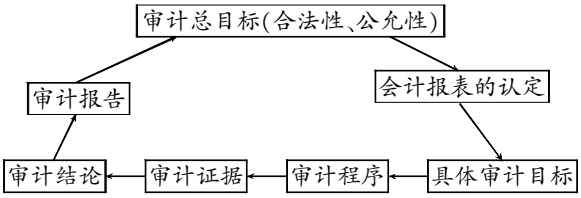
会计报表审计程序选择问题探讨

西南政法大学管理学院　胡明霞　黄胜忠

审计失败与审计程序的缺失息息相关,但是进一步分析,审计程序的选择与哪些因素有关呢?本文就此予以分析。

一、审计循环

我们在对审计程序选择的相关因素进行分析时，必须先了解审计的循环过程。注册会计师接受委托对会计报表进行审计,首先必须取得管理层编制的会计报表,也意味着管理层对会计报表做出了认定。然后注册会计师针对报表的每一项目确定具体的审计目标,根据审计目标实施相应的审计程序,获取审计证据,得出审计结论。最后,注册会计师将各报表项目的审计结论汇总分析,形成对会计报表的整体审计意见,出具审计报告。审计报告对会计报表的合法性和公允性发表意见,形成一个审计循环,如下图:



从该审计循环图可以得出审计程序的选择是根据审计的具体目标拟定的，而具体审计目标是根据会计报表的认定推断得出的。当根据具体审计目标制定相应的审计程序之后,我们就根据这些审计程序获取相应的审计证据，该审计证据用来支持审计结论,最终形成审计报告。

二、审计程序的含义

审计程序是指审计机关和审计人员实施审计的工作次序、具体步骤和工作方法。包括从确定审计项目开始到审计结束的整个审计过程。

旧的《独立审计具体准则第 5 号——审计证据》规定,注册会计师可以采用下列方法获取审计证据:①检查,该程序是指注册会计师对会计记录和其他书面文件可靠程度的审阅和复核。②监盘,该程序是指注册会计师现场监督被审计单位各种实物资产及现金、有价证券等的盘点,并进行适当的抽查。注册会计师监盘实物资产时,应对其质量及所有权予以关注。③观察,是指注册会计师对被审计单位的经营场所、实物资产和有关业务活动及其内部控制的执行情况等进行实地察看。④查询，该程序是指注册会计师对有关人员进行的书面或口

明确,具有逻辑性和科学性,因而也容易理解。

1. *认定概念的明确有助于加强审计证据收集和评价的逻辑性和科学性。*明确认定概念后,可以将审计证据的收集、评价与管理层认定和具体审计目标概念结合起来。审计人员对被审计单位财务报表发表意见可以认为是对被审计单位管理层的各项认定的有效性和合理性做出结论的过程。为了便于执行实质性测试程序、收集审计证据,审计人员根据管理层认定确定具体审计目标,设计和执行相应的实质性测试,确保收集到充分、适当的审计证据。将这些证据与执行控制测试所得证据结合在一起，就可以对管理层认定是否合理和有效做出判断。将对各项认定所作的判断综合起来,就可对被审计单位财务报表发表意见。

这样,从管理层认定出发确定具体审计目标、设计和执行实质性测试就能使审计证据的收集和评价工作更具逻辑性和科学性。

2. *认定概念的明确有助于提高审计效率和质量。*在旧审计证据准则中，可以被归类为认定的事项与对应的认定账户报表层次是合在一起的,没有明确区分,具有一定的迷惑性。同时,旧审计证据准则中对认定的分类比较笼统,容易造成人们认识上的混乱。而在新审计证据准则中每一项认定含义清晰明确,并将认定按注册会计师的工作内容加以区分,可以更有效地指导审计工作,提高审计工作效率和审计质量。

3. *认定概念的明确与新的审计风险模型相适应。*新审计证据准则规定,注册会计师必须实施风险评估程序,以此作为评估财务报表层次和认定层次重大错报风险的基础。而实施风险评估程序的主要工作包括识别和评估财务报表层次以及各类交易、账户余额、列报认定层次的重大错报风险。认定概念的引入适应了审计风险模型的变化。在既定的审计风险水平下，可接受的检查风险水平与认定层次重大错报风险的评估结果成反向关系。评估的重大错报风险越高,可接受的检查风险越低；评估的重大错报风险越低，可接受的检查风险越高。注册会计师应当获取认定层次充分、适当的审计证据,以便在完成审计工作时，能够以可接受的低审计风险对财务报表整体发表审计意见。

4. *认定概念的明确体现了我国审计准则的国际趋同。*在当前开放的市场经济环境下，我国会计准则在不断地寻求与国际趋同，作为与会计信息密切相关的审计准则当然也该如此。新审计证据准则对认定概念的明确参考了修订后的《国际审计准则 500——审计证据》，体现了与国际审计准则的趋同,满足了新形势下注册会计师的执业需求。○