新制度环境下对审计证据的认识

陈 竹

(北京石油化工学院 北京 102617)

【摘要】审计证据是审计的灵魂,是实施审计的有效保证。本文主要阐述新制度环境对审计证据的影响,以期在新的历史条件下进一步引起对审计证据重要性的关注。

【关键词】制度环境 审计证据 影响

一般而言,制度总是朝着改善效率的方向变迁。在各种制度环境中,政府的制度安排所起的作用是极为重要的。制度环境是一系列相关制度安排的结合,本文的新制度环境主要指我国新修订的《审计法》和中国注册会计师审计准则体系及《联合国反腐败公约》(简称《公约》)。这三个制度的变化对审计工作特别是审计证据产生了深刻的影响。

一、《审计法》、中国注册会计师审计准则的修订对审计取证的影响

国际审计准则将审计证据定义为:审计证据是审计人员在执行审计业务过程中,为了形成审计意见所获取的信息,包括财务报表所依据的会计记录和其他来源的佐证信息。审计证据是对被审计经济活动中各种发展变化和特征的真实反映。作为连接审计目标和审计报告的纽带,审计证据是审计工作的核心,是发表审计意见的基础。审计证据的证明力、说服力是决定审计意见准确性的关键。为了对审计活动发表意见,审计人员必须掌握审计证据,这是审计职责对审计人员的基本要求。客观公正是实施审计监督的前提;而实施客观公正的审计需要获得真实、准确的审计证据。

我国《宪法》和《审计法》都强调国家实行审计监督制度。《宪法》规定,国家实行审计制度,对经济活动进行有效监督。《审计法》规定,审计机关依据有关财政收支、财务收支的法律法规和国家其他有关规定进行审计评价,在法定职权范围内做出审计决定。审计监督成为一种具有执法性的监督活动。如果说《审计法》的修订对审计证据的影响偏重于制度环境方面,那么《中国注册会计师审计准则第1301号——审计证据》对审计证据的影响则是十分具体的。

1. 审计证据的范围更加广泛。新审计准则将审计证据定义为"注册会计师为了得出审计结论、形成审计意见所使用的所有信息,包括财务报表依据的会计记录中含有的信息和其他信息"。较之原审计准则中审计证据的定义"注册会计师在执行业务的过程中为了形成审计意见所获取的证据"相比,新审计准则将能够形成审计意见的"所有信息"均纳入了审计证据的范围,不仅扩大了审计证据的范围,而且更加强调审计证据与审计目标之间的相关性。

2. 强调审计证据充分性和适当性的关系和评价。证据的充分性和适当性是对审计证据的总体要求。充分性是指审计证据的数量足以证明审计人员的审计意见;适当性是对审计证据的质量要求。新审计准则特别强调审计证据充分性与适当性之间的关系,提出只有充分且适当的审计证据才是有证明力的,如果审计证据的质量存在缺陷即不适当,那么这样的审计证据即使再多也是没有用处的,因为它对审计结论起不到丝毫的支持作用。新审计准则同时强调对充分性与适当性的评价以及需要考虑的因素,譬如对文件记录的可靠性、被审计单位生成的信息、相互矛盾的证据、审计成本等因素都要进行综合考虑,以便获得既充分又适当的审计证据。

3. 明确了审计证据的信息生成和储存方式。随着信息技术的迅速发展,电子证据应运而生。新审计准则指出,审计程序的设计和实施时间可能会受到会计数据和其他相关信息生成和储存方式的影响,注册会计师应当提请被审计单位保存与审计有关的信息以供查阅,或在可获得该信息的期间去执行审计程序,实施就地审计。新审计准则还指出,某些会计数据和其他信息只能以电子形式存在,或只能在某一时点或某一期间才能得到,注册会计师应当考虑这些特点对审计程序的设计和实施时间的影响,随机应变,灵活处理,对审计实施时间和实施程序做出相机安排。同时,要求审计人员对于以电子处理的方式完成的交易活动,在取证时充分考虑会计数据和其他相关信息的生成和保存问题,把握审计证据取得的可能性、及时性和完整性。

二、《联合国反腐败公约》对审计证据的规定及其影响

1. "财产"的范围扩大。《公约》就"公职人员"、"外国公职人员"、"财产"、"犯罪所得"等九个概念给出了明确的定义,避免了各国因对个别术语的理解不同而造成的实施障碍。由于我国法律对上述一些概念的定义与《公约》有所不同,存在我国国内法与国际法相衔接的问题,这对我国法律取证和审计取证将产生直接的影响。

《公约》对"财产"的定义是:各种资产,不论是物质的还是非物质的、动产的还是不动产的、有形的还是无形的,以及具备证明对这种资产的产权或者权益的法律文件或者文书。"犯

罪所得”是指通过实施犯罪而直接或间接产生或者获得的任何财产。我国《刑法》规定:国家工作人员利用职务上的便利,侵吞、窃取、骗取或者以其他手段非法占有公共财物的,是贪污罪。我国《刑法》指出公共财物包括国有财产、劳动群众集体所有的财产、用于扶贫和其他公益事业的社会捐助或者专项基金的财产。依据《公约》对财产的定义,审计证据中关于财产的判定范围明显地扩大了,它已经将非物质、无形的、间接的信息及其证明文件和文书都纳入了审计证据的取证范围,从而对审计取证提出了更高的要求。

2. *“受贿”的范围扩大。*《公约》将下列故意实施的行为定为犯罪:①直接或间接向公职人员许诺给予、提议给予或者实际给予该公职人员本人或者其他人员或实体不正当好处,以使该公职人员在执行公务时作为或者不作为;②公职人员为其本人或者其他人员或实体直接或间接索取或者收受不正当好处或得到许诺,以作为其在执行公务时作为或者不作为的条件,出现这种状况,不管有没有帮助他人实现目的,都构成受贿罪。这与我国《刑法》确定的受贿罪范围有较大的差异,这些差异主要体现在《公约》对受贿罪的确定更严格,对受贿罪的范围规定得更严密,总体看,《公约》将受贿罪的范围扩大了。由此对审计人员收集审计证据的要求提高了。

3. *书面证据的延展。*书面证据是指以书面形式存在并证明审计事项的证据,它包括与审计事项有关的各种原始凭证、记账凭证、账簿、报表和其他核算资料,以及有关会议记录和文件,有关经济合同、通知书、报告书和函件等。

《公约》增加了报告性审计证据的内容,规定“公布资料,其中包括公共行政部门腐败风险问题定期报告”是重要的审计证据。《公约》对制度性审计证据的内容做出了明确规定,要求“建立对预防腐败特别有效的、以透明度、竞争和按照客观标准决定为基础的、适当的采购制度”以及“促进公共财政管理透明度的问责制”;要求“施行各种程序或者条例,酌情使公众了解公共部门的组织结构、运作和决策过程”,同时应对公职人员的招聘、雇用、留用、晋升和退休制度作出规定。可见,审计书面证据已不局限于传统的会计凭证、账簿、报表以及合同、来往函件、重要的预算、会议记录、通知书等,从对公职人员进行审计的角度来说,一些关乎公职人员的诸如入选资格,当选的标准,雇佣、留用、晋升甚至退休制度,培训程序等制度规定都将成为审计的书面证据。

4. *对经济责任审计证据的要求提高了。*经济责任审计有别于其他审计活动,它的突出特点就是必须进行审计评价,而审计评价是以审计证据为依据的。因为经济责任审计评价的任何一项结论,经济责任的每一项认定或解除,都是建立在审计证据基础之上的,它要求在审计证据的无保留支持下,不附加任何主观臆断、写实地进行评价。可见,审计证据在经济责任审计中尤为重要。

《公约》在对公职人员的廉正、诚实和尽责作出规定的同时,提出建立公务的行为守则或标准,以便公职人员在履行公务过程中发现腐败行为时向有关部门举报。这一规定对公职人员提出了更高的要求,它同时成为经济责任审计中对公职人员进行评价的审计证据之一。《公约》规定在合理的期限内,对原公职人员的职业活动或者对公职人员辞职或者退休后在私营部门的任职进行适当的限制,以防止利益冲突。在我国,对在职人员担任与其职能相关的私营部门管理者也有规定,2005年年初中纪委、中组部联合下发了《关于对党政领导干部在企业兼职进行清理的通知》,明确规定党政领导干部不能兼职。我国加入《公约》后,公职人员担任私营部门职务的行为将得到更多的关注,这与公职人员存在舞弊的可能性密切相关,相关事实也成为责任人的审计证据。

5. *肯定了环境证据的重要性。*环境证据也称状况证据,指对被审计人及其所在单位产生影响的各种环境事实的证明。环境证据虽不是基本证据,不能单独据之对审计命题做出判断,但它可以支持其他证据,它亦可以连同其他多个证据综合起来对审计命题做出判断。审计证据的充分性需要环境证据表明被审计人素质及其所在单位内部控制、管理条件等状况,才能据以判断和确定达到充分性要求所需取证的数量。适当性需要环境证据提供被审计人所在单位内部控制情况及与其他类型证据相互印证,借以提高审计证据的相关性和可靠程度。因此,审计中环境证据同样不能忽视。

环境证据从与被审计单位的关系的角度考察,可分为内部环境证据和外部环境证据。内部环境证据是指被审计单位内部存在的各种环境事实,经审计人员提炼和记录而形成的一种审计证据,主要包括有关内部控制、被审计单位管理人员素质、各种管理条件和管理水平、主要管理人员的观念及品行等。外部环境证据是指存在于被审计单位外部的各种环境事实,主要包括:法律法规及规章制度,政府主管部门的执法检查、指导和监督,行业自律状况,社会舆论,宏观经济等其他外部因素。《公约》的基本理念是要从根本上解决腐败问题,从侧重打击到标本兼治,注重治本,注重预防,要求采取措施建立风险管理和内部控制制度,采取措施推动公共部门以外的个人和团体积极参与预防和打击腐败,提高公众对腐败的根源、严重性及其危害的认识;对滥用本人的实际影响力或被认为具有的影响力而获得不正当好处等行为依法查处。这些都要求进一步完善审计环境和构建审计环境的基础工作,提高审计环境证据的说服力和佐证力。

新的制度环境对规范审计行为、提高审计质量做出了环境保证。一方面,要求审计从业人员充分了解、把握制度的内容和可能产生的影响;另一方面,又对审计人员的从业能力、从业行为提出了更高的要求。特别是国际公约,由于它与我国现行法律存在差别,在履行时更需要深刻理解其内涵,准确把握其实质。新制度的出台,对于获得审计证据的要求增强了,获取审计证据的难度加大了,这对于我国审计业来说,既是一个发展契机,又是一次严峻挑战,这必将促进我国的审计事业迈向一个更高的水平。

主要参考文献

1. 中国注册会计师协会.中国注册会计师执业准则指南2006.北京:中国财政经济出版社,2006

2. 王浙勤.新审计证据准则的七大改进.审计月刊,2006;5