



审计证据的三角互证法

上海财经大学会计学院 付娟

一、审计环境的变化与审计证据的来源

审计方法的发展与审计环境的变化是密不可分的。随着经济环境日益复杂,审计目标不断改变,审计方法也需要不断改进,审计证据来源也就从单一证据逐渐发展为三方证据。

1.以会计资料为主要审计证据来源的阶段。审计发展的早期,被审计单位生产规模较小,经济业务较为简单,财产所有权与经营权尚未彻底分离,此时财产所有者委托审计师对受托经营者的行为进行检查的目的是查错防弊。这一阶段审计师采用的是账项审计的方法,通过对账表上的数字进行详细核实来判断是否存在舞弊行为或非故意差错。审计证据是做出审计结论的基础,因此需要进行检查、核对、加总和重新计算等工作,以保证账证相符、账账相符和账表相符。随着被审计单位规模的扩大、审计范围的扩大,审计师开始采用抽样审计方法,但是审计证据的取得始终局限于会计资料本身。

2.以会计资料与内部控制制度为主要审计证据来源的阶段。进入20世纪40年代以后,大型企业不断涌现,经济业务量日益增加,会计系统也日益复杂。此时,企业所有权与经营权相分离,所有者缺位,会计报表的信息需求主要来自股东和债权人;审计工作的主要目标不再是查错防弊,而是验证会计报表是否真实、公允地反映了被审计单位的财务状况和经营成果。同时,审计成本日益增加,审计师已经无法依靠详细审计来完成审计任务。他们在进行抽样审计时,进行样本选择以判断抽样为主,因此带有很大的盲目性。此时,审计师逐渐认识到,企业内部控制制度的健全程度与企业资产的安全性、会计资料的正确性以及舞弊差错发生的可能性有密切的关系。其后,他们进一步认识到内部控制与抽样审计方法之间也有着密切的关系,并由此进入了审计方法发展史上的制度基础审计阶段。早期的内部控制范围基本上只关注与审计相关的会计控制制度,主要包括分工、牵制、授权、汇报、稽查等内部控制活动;审计证据的来源主要有两个方面:一是由客户提供给审计师的会计资料,二是企业的内部控制(包括会计控制和管理控制)制度。但是不难看出,21世纪前的审计证据仍然大多来自于被审计单位内部。

3.三方面审计证据来源的阶段。当前,审计方法已经发展到现代风险导向审计方法的阶段。国际及各国审计准则均提高了审计师了解客户经营状况的标准,并认为有关公司经营状况的信息是审计证据的一个基本来源。例如,国际审计准则第315号、第240号以及第540号征求意见稿中明确指出经营状况的信息:①有助于审计师制定审计计划;②本身构成了审计证据;③提供了评价其他证据来源的背景信息。这就大大

提高了验证“账实相符”的要求。由此,审计师不仅需要获取被审计单位陈述内在一致性的证据和内部控制制度有效性的证据,还要获取被审计单位自身经营及其所处环境的证据。这就是说企业与其利益相关者相互作用,形成了一张经济关系网,企业的一切生产经营活动都离不开这张网。审计师只有在了解了与被审计单位相关的各种经济关系的真实情况之后,才能正确判断管理层的财务陈述和呈报的财务结果是否真实地反映了企业的经营状况。

信息是对客观事物的反映或陈述,是对原始数据进行人为加工处理而生成的产物。笔者根据信息的定义归纳总结了现代审计方法中的三方证据来源:

企业经营状况(EBS)是指关于被审计单位自身及其所处经济关系网的状况,不仅包括宏观经济环境、经济事件、行业环境、来自监管方面及其他方面的外部因素,还包括企业经营目标、企业经营战略及相关风险、企业经营环节的运营及结果等内部因素。

管理信息媒介(MII)是指将企业经营状况生成可用信息的介质,不仅包括政策、制度、人员、会计及其他信息系统,还包括经营单据和文件等中间信息载体。作为传统审计证据来源之一的内部控制制度也是一种管理信息媒介,它直接作用于会计信息及其他信息的生成过程,直接影响管理层经营陈述(MBR)的质量。

管理层经营陈述是管理层对企业经营状况的陈述,不仅包括日记账与分类账记录的金额、会计报表、招股说明书以及管理层向外界披露的其他信息,还包括管理层为企业内部经营管理需要所生成的信息。

二、审计证据三角互证法的原理与作用

三角互证法的基本原则是从多个角度或立场来收集有关情况的解释,并将它们进行比较,使三角互证法中的每一方都可以获得更加充足的资料来修正观点。三角互证法最早运用于测量和航海领域,通过运用三角学原理可以准确测量一个区域的面积。当前,社会科学的研究人员广泛运用三角互证法来提高研究结论的可信度。他们运用多种研究方法来检验或构建理论,如果不同的研究方法能得到相同的科学结论,那么研究结论就更具说服力。并且,为了得到正确的研究结论,一种研究方法的优点可以弥补另一种研究方法的劣势,成为互相补充的证据。

审计证据的三角互证法是指从信息的三个基本来源获取互相增强证明力的证据,以帮助审计师进行合理判断,如下图所示:



谈 审 计 的 客 观 性



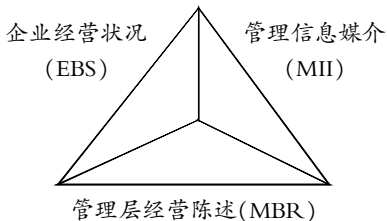
华北电力大学 卢昆娟 牛东晓(博士生导师)

一、对审计客观性的理解

要准确把握审计客观性这一概念,先要准确理解审计的概念。由于时间和空间的限制,审计的定义也不相同。2005年版的注册会计师考试用书中对审计的定义是:“审计是由独立的专门机构或人员接受委托或根据授权,对国家行政、事业单位和企业单位及其他经济组织的会计报表和其他资料及其所反映的经济活动进行审查并发表意见。”英国的《大英百科全书》对审计的定义是:“审计是对企业、单位或个人由财务人员所掌管的账目进行审查,并指明是否正确的一种行为。”日本的《会计大辞典》对审计的定义是:“与任何一方无关的第三者检查一个企业(或其他单位)的会计记录和会计报表以及会计组织和会计行为是否正确或恰当,并将查账结果报告要求检查者的一系列行为。”美国的《现代会计手册》对审计的定义是:“审计就是依据一定的准则,对各公司或企业组织的财务报表及报表赖以编成的会计记录进行专职的

审查,并对所查的财务报表的表述是否合理,表明其独立的专职意见。”

尽管不同的国家对审计的表述并不相同,但它们之间存在着共同的地方。首先,以上观点都认为审计是审计主体对会计资料进行审查并发表意见,这里的意见或是正确、恰当的,或是独立的专职意见。无论哪种表达方式,都是对被审查会计资料能否客观反映被审计单位经济活动的一种描述,这也是审计的落脚点。能否发表客观的审计意见,即能否出具客观的审计报告是人们对审计人员是否值得信任的一个最直接的判断标准,因此审计报告的客观性是审计工作的核心任务。其次,以上观点都认为审计是一种行为。既然是一种行为,则审计的定义中必然直接或间接地涵盖了审计主体、审计对象和审计目标这三个要素。从语法上对“审计客观性”进行分析,审计客观性指的是只有审计的各个环节都保持客观性,才能认为审计是客观的。因此,只把审计的客观性界定为审计人员的



EBS、MII 与 MBR 之间是相互增强、相互制约、互为条件的,它们可以放大每一种证据的有用性,增强审计证据的说服力。如果三方证据来源传递的是一致的信号,那么审计师的判断就更具可信性与说服力;如果三方证据来源传递的是相互矛盾的信号,那么审计师就可以发现潜在的错报风险,据此考虑获得额外审计证据的性质和范围,从而提高审计质量。

三角互证法的理念在现有的实质性审计程序中也有体现,函证就是一个最简单的示例。审计师在评估应收账款的重要错报风险时不应局限于分类账与会计报表的数字一致(即 MBR 证据)。当内部控制设计恰当并有效实施时,审计师应运用 MII 证据(销售发票、发货凭证等)来对 MBR 证据进行补充。同时,考虑到被审计单位可能记录虚假的应收账款,并附以虚假的原始凭证,审计师还可通过函证的方式从被审计单位之外获得 EBS 证据,通过被审计单位的客户来确认应收账款的金额。

审计证据的三角互证法可以提高审计质量,主要体现在以下两个方面:

1. 审计证据的三角互证法可以帮助审计师区分不同可靠程度的证据来源。三方比较而言,EBS 证据来自被审计单位外部,其更具独立性,更不易被管理层虚构或变造。然而,不同类型的 EBS 证据具有不同程度的可靠性。MII 证据将一些 EBS 证据转换成会计报表信息,这一类 EBS 证据与审计工作的关系最为密切,因此相对来说更易被管理层操纵与歪曲;另有一些 EBS 证据被 MII 证据转换成有助于战略决策、资源分配或者监测运营的信息,与审计目标仍有一定的相关性,因为这些信息对被审计单位的决策来说具有重要作用,所以不易受到管理层的操纵与歪曲;还有一些 EBS 证据可能被被审计单位之外的其他信息媒介或个人利用,转换成其他信息,也有可能与审计目标相关,因为信息的处理过程更加独立客观,因此更不容易受到管理层的操纵与歪曲;当然也会有一部分 EBS 证据尚未被发现或利用,审计师可以根据审计工作的需要,将这一部分 EBS 证据转换成自己所需要的审计证据。

2. 各个证据来源之间可以互相印证。审计师判断某一证据来源是否可靠的方式之一就是确定另一种证据来源是否能够支持同样的结论。例如,为了对本期的收入进行正确估价,确定年末的销售交易是否真实发生,审计师会测试顾客在下一年度期初的退货情况。如果 EBS 证据(例如,分析经营生产的关键业绩指标,或者实地检查被退回的存货项目)显示年末销售是真实的,那么就可以交叉印证 MII 证据(例如,退货授权以及存货重新入库的凭证)以及 MBR 证据(例如,存货账户和应收账款账户明细)的可靠性。○