

审计假设体系存在的问题及重构

于 静

(军事经济学院 武汉 430035)

【摘要】 本文从审计假设的基本理论入手,分析了现有审计假设体系存在的问题,并提出了重构审计假设体系的基本思路。

【关键词】 审计假设 审计前提 审计师

从审计假设研究产生至今,虽然学者们对于如何构建审计假设体系提出了许多不同观点,但至今尚未有一个观点能够获得公认。笔者认为,公认审计假设体系至今尚未建立的根源在于人们对于审计假设的含义、本质等基本理论问题还缺乏统一、清楚的认识。没有统一、明确的理论作指导,任何研究都难以得出正确的结论。因此,要构建公认的审计假设体系,必须首先明确审计假设的含义、本质等基本理论问题,再用统一、明确的基本理论来指导实践。

一、审计假设基本理论研究

审计假设是一个十分抽象的概念,单纯依靠审计领域的研究,很难确定其真正含义。

由于审计假设和会计假设在含义、地位和作用等方面十分相似,而且会计假设的研究已经比较成熟,因此我们选择由会计假设入手,导出审计假设的相关基本理论。

1. 对会计假设的分析。目前世界范围内广泛认可的会计假设主要有四项:会计主体假设、持续经营假设、会计分期假设和货币计量假设。其中,会计主体假设界定了会计核算的空间范围。依据会计主体假设,企业在确定会计核算范围时需对自身的经济活动与其他单位的经济活动以及企业投资者的经济活动进行合理区分。持续经营假设和会计分期假设共同界定了企业会计核算的时间范围。货币计量假设为会计系统准确计量企业的各项经济业务提供了通用工具。从以上分析可以得出,这四项假设的共同点在于:①它们都是通过分析会计领域的常见会计现象得出的会计运行必备的前提条件,是对会计运行条件所作的基本限定;②它们都来源于会计运行的外部环境,是为适度简化会计活动,对会计运行条件在几种可能情况下做出的合理选择;③它们都带有一定的假定性,并未涵盖所有的现实情况。会计假设的这三个共同点揭示了“假设”一词的含义与本质。

2. 审计假设含义与本质辨析。目前理论界对于审计假设的含义主要有两种解释:①审计假设是指对审计领域中一些尚未确知和无法直接验证的事物,根据客观情况或发展趋势所作的合乎逻辑的判断和认定;②审计假设是指在特定社会环境中,决定审计进行的一系列前提条件。第一种解释实际

上混淆了审计假设与审计假说的区别,而第二种解释则认为审计假设就是审计前提。笔者认为,这两种解释都未能揭示审计假设的真正含义与本质。要想对审计假设的含义与本质做出正确诠释,必须首先明确以下两点:

(1) 审计假设并非审计假说。审计假设的研究对象不是审计领域尚未确知和无法直接验证的事物,那些对审计领域尚未确知和无法直接验证的事物所进行的推断或认定应当叫做假说,而非假设。假说与假设完全不同,从科学研究的角度来看,假说是科学知识的一种形态,是在已有知识的基础上,对观察到的现象进行研究,从而提出的一系列新的有待证明的思想与观点。假说的提出是为了解释在实践中观察到的现象。而假设是为了适度简化实践,对实践运行的外部条件所作的基本限定。假说与假设最大的区别在于,假说是结论性的东西,其正确与否还有待实践证明;而假设是用于推导结论的设定前提,不需要证明。对假设的检验主要在于验证假设在推理过程中的逻辑适当性,即由特定假设是否能够恰当地推导出预期的结论。

(2) 审计假设不同于审计前提。假设是前提,因为假设是事物发生或发展的先决条件,从假设出发可以推导出相应的结论。但前提不一定是假设,以前提替代假设不能揭示出假设的本质。也就是说,假设是带有一定假定性的基本前提。

总之,审计总是在一定的环境中,通过一定的方式和手段,为一定的政治经济关系服务。然而,环境总是复杂多变的,审计要在持续变化的社会经济环境中生存和发展,就必须在各种变化莫测的社会经济现象中总结出最基础、最本质的环境特征或关系,作为开展审计活动的客观条件和依据。这种对审计外部运行环境的合理选择和限定就是审计假设。

由此,审计假设的含义应界定为:在一定的社会政治和经济环境中,为适度简化审计实践,对审计外部运行条件所作的合乎逻辑的选择与限定。审计假设从本质上来说是一种限定条件,其作用在于为现有审计原则和审计方法的应用提供一个客观基础。

二、现有审计假设体系简介

1. 莫茨和夏拉夫的八项假设。主要包括:①财务报表和

财务数据是可验证的；②审计人员与被审计单位管理者之间没有必然的利害冲突；③呈报检查的财务报表和其他信息资料不存在舞弊和其他非常错误；④完善的内部控制系统可以减少错弊发生的可能性；⑤一贯运用的公认会计原则可以使企业的财务状况和经营成果得到公允表达；⑥如果没有明确的反证,对被审计单位来说,过去被认为是正确的东西,将来仍然被认为是正确的；⑦审计师完全有能力独立审查财务资料并表达意见；⑧独立审计师承担的职业责任与其职业地位相称。

2. 汤姆·李的三类十三项假设。

(1)基本证据假设。主要包括:①没有充分的理由信任所有的账目；②对年度会计信息可信性的鉴证是最迫切的审计要求；③审计是提高账目可信性的最佳手段；④通过审计,账目的可信性是可以提高或验证的；⑤股东对会计信息的可信度是不满意的。

(2)行为假设。主要包括:①审计师与管理部门之间的利害冲突并不妨碍审计的实施；②法律并不限制审计师的地位；③审计师在精神和地位上是独立的；④审计师有承担任务的充分技能；⑤审计师能对其工作的意见和质量负责。

(3)功能假设。主要包括:①审计师可能获取充分可靠的审计证据并以适当的形式在合理的时间与成本范围内进行审计；②内部控制的存在可使账目摆脱严重错弊；③公认会计概念与基础的适当性和一致性可以导致公允表达。

3. 弗林特的七项假设。主要包括:①审计是以受托经济责任关系或公共责任环境的存在为首要前提的；②受托经济责任的内涵太微妙、太复杂、太重要,以致没有审计,该种责任的解除就无法解释清楚；③审计的本质特征在于其地位的独立性和在调查与提供报告方面免受约束；④审计的对象,如行为、业绩、成果、业务记录、财务状况或与此有关的事实都可以通过证据予以证实；⑤可以为行为、业绩、成果和信息质量等确立责任标准,可对行为、业绩、成果和信息质量的实际状况进行计量并与一定标准进行比较,计量与比较的过程需要专门的技能和专业判断；⑥被审计单位的财务报表和其他资料的涵义、重要性和目的是清晰的,通过审计可对其清晰性做出明确的表达；⑦审计可以产生经济或社会效益。

三、现有审计假设体系存在的问题

评判一项判断能否成为假设的最直接的方法是在该判断语句前加上“假设”二字,看其能否构成一项前提;假设的含义与本质则是评判假设的根本方法,两种方法应当结合运用。用这两种方法审视上述三种假设模式,就会发现其中大多数判断都不符合审计假设的标准,具体体现在:

莫茨和夏拉夫的第①、④、⑦、⑧条判断,汤姆·李提出的第一类判断、第二类第③、④、⑤条判断、第三类第①条判断,以及弗林特提出的所有判断前面都不能添加“假设”二字,它们混淆了审计前提与审计假设的区别,不具有任何假定性,也没有任何选择和推理的余地。这些判断有些是明显的事实,有些则是审计必须达到的要求。这样的判断只能被称为审计前提,不能被称为审计假设。

莫茨和夏拉夫的第②、③、⑤条判断,汤姆·李的第二类第①、②条判断和第三类第②、③条判断不符合客观事实,不能被称为审计假设。从上面的分析可以看出,审计假设虽然带有一定的假定性,但总体来说还是客观的。

审计假设来源于审计运行的客观外部环境,并需要符合一定的客观事实。不符合客观事实的假设,不能为推导工作提供任何前提,没有任何实际意义,因此也不能被称为审计假设。以莫茨和夏拉夫的判断为例,其第②、③条判断不符合客观事实的状况已为大家所公认,无须过多说明。而第⑤条判断,同样不符合客观事实。因为在通常情况下,公认会计原则都会为被审计单位表达自己的财务状况和经营成果提供几种备选的方法,被审计单位选择并一贯运用的公认会计原则能否使企业的财务状况和经营成果得到公允表达,还有待审计人员的检查。

四、重构审计假设体系的基本思路

从研究审计领域中的常见现象出发,由这些现象逆推出审计现象赖以存在的基本条件,是研究审计假设的一种基本方法。现代审计实践中有两个基本现象不容忽视:一是审计师所要检查并发表鉴证意见的对象通常与被审计单位当年的会计报表和其他财务资料。其中隐含着一条重要审计假设,即莫茨和夏拉夫提出的第⑥条假设,该假设明确了审计对象的范围和审计人员的责任范围。它指出如果与本期相关的前期资料以前经审查被认为是正确的,那么除非有确切相反的证据证明前期资料有误,否则将不需要对那些前期资料进行重新检查与调整。二是抽样审计。抽样审计中隐含着两条重要假设:①重要性水平以下的会计项目的错报、漏报不会影响总体审计结论;②对被审计单位内部控制的测试与评估,可以帮助审计人员降低审计风险,减少审计程序。既然以莫茨和夏拉夫为代表的很多学者都认为,完善的内部控制系统可以减少错弊发生的可能性,那么“对被审计单位的内部控制测试与评估,可以帮助审计人员降低审计风险,减少审计程序”这条假设就是有一定的客观依据的,它可以成为内部控制测试与评估这一重要审计程序存在的前提,为制度基础审计和风险基础审计提供客观基础。

通过以上分析可以看出,现代审计假设体系至少应由以下三项假设构成:①如果没有明确的反证,对被审计单位来说,过去被认为是正确的东西,将来仍然被认为是正确的。②重要性水平以下的会计项目的错报、漏报不会影响总体审计结论。③对被审计单位内部控制的测试与评估,可以帮助审计人员降低审计风险,减少审计程序。

虽然这一体系尚未涵盖开展现代审计工作所必需的所有重要前提,但随着审计假设研究的深入,这一体系必将会不断完善。

主要参考文献

1. 莫茨,夏拉夫著.杨树枝,文硕译.审计理论结构.北京:中国商业出版社,1990
2. 吴水澎.中国会计理论研究.北京:中国财政经济出版社,2000