基于审计关系框架的审计假设体系构建

暨南大学管理学院　刘国常(博士生导师)

一、审计假设体系特征分析

审计理论研究包括定量和定性两个方面,科学的发展使得定量的研究日益重要。人们对事物的认识往往是从不确定上升到确定,其研究的起点是假设。一般认为假设有两层含义:一是指无需验证的公理,可以作为逻辑推理的出发点;二是指有待证明的命题,是人们对观察到的一些新现象做出的理论上的初步说明。

当前,审计理论研究远远落后于审计实践。审计实践要求人们对众多审计现象做出科学、合理的解释,以便对审计行为及其发展方向有确定性的认识,这就有赖于审计假设体系的建立。只有依靠假设前提,才能构建完备的理论结构体系。从系统论的观点看,所有的研究对象都可以看成是系统,但根据研究目的、看待问题的角度和分析方法的不同,同一研究对象可以作为不同的系统层面,且具有不同的系统要素和特征。作为整体系统,其在不同程度上具有稳定性、动态性和适应性。审计假设体系同样具有稳定性、动态性和适应性等特征。审计假设体系不可能是固定不变的,它随着人们认识的深化和条件的改变而变化,以适应实践的需要。但是,审计假设体系也不是捉摸不定的,它一经形成,就应保持相对稳定,只有当客观情况的变化达到一定程度时,审计假设体系才会改变。审计假设体系的适应性是指审计假设体系的构建及其内容的组成,应当能够满足科学、合理地解释审计现象的需要,并为审计理论体系奠定基础。

构建审计假设体系,还必须考虑假设体系的条件。苏珊纳克·兰杰对假设的实质作了如下描述:①假设应当从属于某体系,也就是说,它能完全用该体系的语言来描述;②假设应隐含系统更多的命题;③假设不应与其他公认的假设或由其得出的命题相矛盾;④假设本身不得被其他假设单独或共同包含。只有满足这些条件,假设体系才是科学、可靠的。

二、审计关系层面与审计假设体系要素

研究审计假设体系,应以审计活动为对象,研究审计的本质和审计活动的规律,抓住本质性和规律性的东西,确定审计假设体系的内容。审计活动的内容取决于审计关系和审计关系人。审计关系的本质决定了审计关系人的基本层面,决定了审计活动的基本范围和内容,从而决定了审计行为方式及其活动规律。审计假设体系框架及其构成要素只有以此为基础,才能形成完整的系统,从而具有理论意义和实践价值。

审计具有两重性,一是社会属性,二是自然属性。审计的职能主要是经济监督、经济评价和经济鉴证。相应地,审计的作用主要表现在防护性和建设性两个方面。一方面,任何审计活动都是在一定的审计关系下进行的。审计关系的存在先于审计活动的产生,正是由于客观上存在这样一种关系,才需要审计活动。另一方面,只有当审计活动产生之后,审计关系才得以体现出来。审计关系决定了审计活动的性质和范围。审计

户余额(年初数-年末数)=2 010-2 110.5=-100.5(万元)。这样计算也是片面的,“应收账款”的账户余额虽然不包含“坏账准备”账户贷方余额,但应该考虑“坏账准备”账户的增减变化对“销售商品、提供劳务收到的现金”产生的影响。

(1)发生坏账损失作如下会计分录:借:坏账准备 3 万元;贷:应收账款 3 万元。

“应收账款”减少 3 万元,但并没有收到货币资金,而公式的前提是应收账款的减少都收回了货币资金,“应收账款”账户余额(年初数-年末数)中已经包含了这 3 万元,因此应当将其扣除。

(2)年内收回去年已核销的坏账作如下会计分录:借:应收账款 2 万元;贷:坏账准备 2 万元。借:银行存款 2 万元;贷:应收账款 2 万元。合并后为:借:银行存款 2 万元;贷:坏账准备 2 万元。

公式的前提是应收账款的减少都收回了货币资金,该笔业务没有涉及到“应收账款”项目的变化,但也收到了货币资金,因此公式中“应收账款账户余额(年初数-年末数)”没有包含该业务引起的货币资金的增加,在计算时应该将其加上。

(3)年内计提坏账准备作如下会计分录:借:管理费用 1.5 万元;贷:坏账准备 1.5 万元。

该笔业务没有涉及到“应收账款”项目的变化,也没收到货币资金,因此没有包含在公式“应收账款”账户余额(年初数-年末数)中,在计算时该业务不用考虑。

总结以上业务,如果从“应收账款”账户余额出发进行计算,则“应收账款”项目的变动对“销售商品、提供劳务收到的现金”的影响金额=“应收账款”账户余额(年初数-年末数)-当年发生坏账损失的金额+年内收回去年已核销的坏账金额=2 010-2 110.5-3+2=-101.5(万元)。

通过计算发现,例 1 与例 2 的计算结果完全相同。其实这两个例子的本质是一样的,只是表述方式不同,例 1 给出的是“应收账款”报表金额,例 2 给出的是“应收账款”账户余额。正由于已知条件不同,计算过程也完全不同,因此在计算时应具体分析坏账准备的经济实质,切不可盲目套用公式。○

活动必须具有一定的职能,才能发挥一定的作用,表现出某种属性。以审计活动为对象,研究审计假设体系及其内容,必须抓住审计关系这一实质,并考虑审计的职能、作用和属性。从现实的审计关系出发,是认识审计实践、构建审计假设体系及整个审计理论体系的立足点。

只有从审计关系出发,才能更好地说明审计行为的产生、执行、完成及其循环。在审计关系中,有三方面的关系人,即审计委托者、审计者和被审计者。从审计委托者来看,需要弄清这样一些问题:为什么需要审计(审计动机的产生),让谁去审计(审计者的选定),如何了解审计结果(动机的实现)。从审计者来看,需要弄清:是否能接受审计委托(主、客体的衡量),如何进行审计(手段的确定),怎样说明审计结果(委托任务的完成)。从被审计者来看,需要弄清:为什么要接受审计(审计动机的理解和利用),让谁来审计(审计者的选定),如何让其审计(被审计者能动性)。只有解决了上述问题,并在所有审计关系人之间达成共识,审计行为才会产生。

审计关系人关心的问题如下:审计委托者:为什么需要审计(与他人利益有矛盾,客观、公正地了解情况,维护自身利益);让谁来审计(有能力和客观、公正者);如何了解审计结果(过问审计情况,依靠审计报告)。审计者:是否能接受审计委托(委托人要求的合理性、主体的专业胜任能力、客体的可审性、利益驱动);如何进行审计(审计目标、审计标准、主观能动性);怎样说明审计结果(审计证据、审计评价、审计报告)。被审计者:为什么要接受审计(法定要求,解除受托责任,维护自己的合法权益);让谁来审计(有能力和客观、公正者);如何让其审计(审计条件的提供、对审计过程和审计结果的影响)。

概括起来,可以将上述问题分为以下五个基本方面:审计的必要性问题;审计的可能性问题;审计的现实性问题;审计的可靠性问题;审计的经济性问题。

根据以上分析,审计假设体系应当包括下列要素:①经济责任关系假设;②可以验证假设;③专业胜任能力假设;④制度基础假设;⑤无反证判定假设;⑥信息传递假设。

三、审计假设体系内容要素分析

在"两权"分离条件下,经济责任关系表现为委托和受托责任关系。财产所有者和经营管理者都有自己的经济利益,相互之间存在监督与被监督关系。如何做到正确合理、客观公正地监督呢?双方都需要一个能保持客观、公正立场的人来从事这一工作,以维护各自的合法权益,就这产生了对审计的需要。通过审计,一方面使财产所有者了解经营管理等情况,有效实施监督;另一方面,也使经营管理者受托经济责任的履行情况得到鉴证,可以作为责任解脱的依据。"经济责任关系假设"则说明了审计的动因,指明了审计工作的必要性和目的,是解决其他一系列审计问题的基础。

被审计单位的经济活动是在一定条件下发生的,各种核算记录作为经济活动信息的载体而存在,通过审查这些记录,并运用其他必要的查证方法,可以了解经济活动的真相,检验其真实性、合法性、有效性,检验经济信息披露的公允性、合法性。"可以验证假设"解决了审计客体的可审性问题,确认了审计工作的可能性。只有当审计客体(对象)是可以审计的时候,审计人员才会接受审计委托,才会有审计行为的产生。

"专业胜任能力假设"解决了"让谁审计"的问题,确认了审计者及其审计工作的可信性。只有审计者才能为审计委托者和被审计者所接受,其工作结果才能发挥特定的功能和效用(信息验证和责任解脱)。因为审计者具有独立的地位,与委托者和被审计者之间没有必然的利害冲突,其具有专业资格并遵循专业标准,受法律的保护,对自己的工作负责,因而能够胜任专业工作,其工作结果能够满足审计委托者和被审计者的需要。如果没有这一假设,那么审计者的主体地位就不复存在,进行的工作就没有意义。

内部控制制度审计和抽样审计的应用是审计方法上的重大突破,是现代审计的重要特征。良好的内部控制制度可以减少错误和舞弊行为的发生,这是内部控制制度审计的理论基础。样本项目对抽样总体具有代表性,这是抽样审计的理论基础。抽样审计和内部控制制度审计密切相关。内部控制制度的存在使抽样审计具有严整性;根据制度审计的结果,可以决定是否采用抽样审计,并决定抽查的范围和重点。内部控制制度审计和抽样审计都以"制度基础假设"为依据,这一假设主要回答如何审计的问题,使节省审计资源、提高审计效率成为可能,解决了审计的现实性和经济性问题。

"无反证判定假设"是指在审计过程中,只要审计人员找不出相反的证据,那么被审计单位过去被认为是合理的事项,现在和将来仍应被认为是合理的。这一假设回答了审计工作进行到什么程度为止的问题。根据这一假设,在审计分析和判断中,应当确定被审计单位符合公认会计准则的事项都是可以接受的,即当被审计单位的会计处理前后一贯地遵循了公认会计准则时,那么它就是公允的、合法的,是应当被接受的。这是确定审计查证范围的重要依据,可以避免审计中的盲目性。同时,这一假设也是解决审计的现实性、可靠性与经济性的重要基础。

"信息传递假设"是指在审计过程中,审计人员收集的审计证据,能够使审计人员围绕审计目标对被审计事项做出合理判断,由此形成的审计结论和做出的审计报告能够向信息使用者传递有价值的信息。这一假设对解决审计的现实性、可靠性与经济性具有十分重要的意义。

具体来说,"信息传递假设"包含三层意思:一是审计证据能够满足审计目标的需要。审计工作应围绕审计目标,以收集和评价审计证据为核心,只要取得了充分有效的证据,就可终止审查工作。这一点解决了如何实现审计目标的问题,指明了审计工作的中心任务是收集和评价审计证据,避免审计人员分散注意力,以便更好地完成审计任务。二是能够根据审计中查证的事实做出审计结论。根据充分、适当的审计证据,对照有效标准,对被审计事项进行评价,得出审计结论,从而确认被审计事项的合法性、公允性。这就肯定了审计评价工作的可能性,指明了怎样才能得出正确审计结论的途径。三是审计报告能圆满地表达审计结果和传递审计信息。审计报告是表达审计结果的一种有效形式,这一形式能够被各审计关系人所接受。它解决了如何表达审计结果的问题,为审计受托者说明审计结果、解除受托责任提供了指导与可能。○