

重新构建审计假设的探讨

北京 史博



亚里士多德曾说过：每一可论证的科学多半是从未经论证的公理开始的，否则论证就永无止境。这里的未经论证的公理就是我们通常所说的假设。几乎所有的学科，自然科学抑或社会科学都需要假设。审计假设是人们在长期的审计实践中归纳总结出来的、但目前还无法加以论证的、以保证审计和审计工作得以存在和进行的前提条件和认定，

反映着审计实践的一般规律和基本特点。

一、文献回顾及评价

早在1961年，美国著名审计学家罗伯特·莫茨和埃及的侯赛音·夏拉夫在他们合著的《审计理论结构》一书中就提出了审计假设理论。这些审计假设是：①财务报表和财务资料是可验证的；②审计师与被审计单位管理部门之间不存在不可避免的利害冲突；③呈报检查的财务报表和其他信息材料不存在串通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公认会计原则的一致运用可使财务状况和经营成果得到公允表达；⑥如果没有明确的相反证据，对被审计单位来说，过去真实的情况将来也被认为真实；⑦审计师完全有能力独立审查财务资料并表达意见；⑧独立审计师承担的的职业责任与其职业地位相称。

但审计假设理论不是一成不变的，它会随着一定的社会政治经济环境的变化而发展。罗伯特·莫茨和夏拉夫已理性

内部人(大股东和管理者)与外部投资者之间的代理冲突。因此市场上就会有更多的外部投资者，企业的股权就更分散，资本市场也更发达。在这样的市场环境下，外部投资者需要通过企业的财务报告来监督内部人，并且需要外部审计来鉴证企业财务报告的可靠性。因此，持有此观点的人认为投资者保护法制越健全，对高质量的审计需求将会越大，因为此时审计是宏观法律在微观企业的体现，是作为法律的执行机制来保护投资者的。

2.替代机制。与补偿机制相反，替代机制是指在投资者保护法律效力较弱的环境下，高质量的审计可以作为法律的替代机制，来缓解企业中的代理冲突，从而为投资者提供保护。最近的实证研究也表明，在法制环境比较差的国家，通常运用备选机制来缓解企业中的代理冲突，而审计就是最佳备选机制。La Porta等人的研究表明，在法制不健全、执法不严和

地预见到的：曾被认为有效的和有用的假设，有可能在日后受到挑战，甚至被证明是不正确的。事实上，“莫氏审计假设”中的第二、三、四条假设已受到严酷现实的冲击，不仅在国外不断有审计丑闻，“安然”、“世通”舞弊案，我国也相继出现了一连串惊人的审计失败和舞弊案件。这些案件暴露出以下三个问题：①被审计单位管理部门现实中并非与审计师利益取向一致。②呈报检查的财务报表和其他信息资料也可能存在严重的串通舞弊。③完善的内部控制系统并不可以减少舞弊发生的可能性。

审计专家汤姆·李和戴维·弗林特均在莫氏审计假设的基础上发展了各具特色的审计假设理论。汤姆·李的审计假设加进了审计存在的条件假设，共三部分合13项，但假设过于繁多，违背了假设抽象精炼的原则；戴维·弗林特则将以财务审计为基础的假设拓展到了审计的其他新领域，如管理审计、效益审计，但其假设的有效性仍待研究。

我国理论界对审计假设的研究至今仍处于百家争鸣的阶段，还未能形成令理论界共同认可和接受的假设理论，笔者试作如下探讨。

二、构建审计假设的决定因素

现代审计主要是受被审计单位委托，通过对会计信息的查验和鉴证，对会计报表的公允性进行审计，并负有查错防弊的责任。虽然现代审计是以会计信息为基础的，但是我们并不能由会计假设理论的逻辑推理来类推审计假设。

首先，会计主体、持续经营、会计分期和货币计量是会计核算的前提，而审计假设是针对整个审计理论框架提出的，并

会计准则质量较差的国家，其投资者保护程度较低，股权集中度通常比较高，因此需要替代机制来为外部投资者提供保护。而Gomes认为在法制环境较差的国家，企业建立声誉机制的动机明显要强于法制环境好的国家，因为这样可以吸引外部投资者从而达到融资目的，并且声誉机制的价值会随企业对外部资本需求的增大而增大。Klapper & Love利用转型经济的数据，研究发现：法制环境差的国家微观层面的公司治理条款对提升企业业绩和市场价格的作用通常大于法制环境好的国家。而外部审计作为企业微观层面的法律环境替代机制，可以提高企业的声誉，从而达到保护投资者的目的。因此，在法律对投资者保护程度较低的环境中，外部审计可以作为法律的替代机制来为投资者提供保护。在此假设下，法律对投资者的保护程度越低，投资者对高质量审计的需求就越大。☐

非只是审计具体程序执行的基本前提。其次,会计是由现实、客观的经济运行直接转化的第一层经济语言信息,通常与经济运行同步反映,它有较牢靠的客观基础。审计则是对会计这一经济语言信息的再次反映,它是现实经济的间接转化形式,是第二层经济鉴证信息。它与客观的经济运行并不同步,因而它是一种滞后的追溯鉴证。审计的这一特征决定了审计假设不可能像会计假设那样比较容易统一和明确。

那么我们应如何构建审计理论大厦的基石——审计假设呢?实践和理论证明,审计目标、相关经济信息特点、审计特征是构建审计假设的决定因素。

第一,一个理论假设的提出都是基于一定的研究目标。因此,需要排除很多干扰情况,假定一些不需验证的条件,并以此为出发点在限定的范围内进行研究探讨,以达到预期的研究目标,得出科学的结论。

现代审计已不仅仅是会计报表审计,各种新型审计种类层出不穷,如效益审计、业绩审计、工程审计;审计目标也不再是仅对会计报表的合法性、公允性发表审计意见,还兼有查错防弊的社会责任,应对经济业务、经营成果等信息进行鉴证并做出职业判断。

第二,相关经济业务、经营成果等信息是历史经济活动的沉淀,一般都有相应的书面或是其他形式的记录或佐证。这些信息反映一定时期内被审计单位的财务状况、经营成果、专项业务运营情况以及某高层管理人员的经营业绩,这些信息往往是有多层涵义的,能够相互联系、相互鉴证,具有一定的整体性、系统性,同一系统的信息能够证明多角度、多层次的相关问题。

第三,审计有其独具的特点。由于审计是对会计等相关经济信息的再次反映和判断,并非客观情况的直接反映,与客观现实在时空上有较大距离,所以在审计的实际工作中,会遇到很多需要审计人员运用实务经验和职业能力进行主观判断的情况。审计的一大特色就是审计质量的高低与审计结果的公允与否极大程度地依赖于审计人员的素质。而在审计业务的具体实施过程中,为了适应当今被审计单位经济信息繁多、业务复杂的特点,并提高审计效率和审计效果,因此在审计方法和程序中也相应做了许多的假设。

三、重新构建的审计假设

根据以上对审计目标、经济信息特点和审计特点的认识,笔者认为审计假设可以分为两类:①审计存在假设;②审计业务实施假设。

1. 审计存在假设,即已经被审计的经济信息对信息使用者更实用。审计使经济信息价值含量增加,因而对信息使用者更实用,这是审计存在的原因。若审计只是流于形式,或根本不能真正对经济信息的真实性、公允性做出客观合理的判断,以帮助信息使用者进行决策,那么审计将不再被公众所需求。

审计存在的具体假设,包含以下三项:经济业务信息可被验证和评判;审计人员完全有独立胜任审计工作的能力;审计人员依照相关的审计准则进行审计并可承担与其相匹配的职业责任。

其中,经济业务信息可被验证和评判这一个假设非常重

要。如果经济信息不可验证,那么就不可能有审计。因为审计工作就是对经济信息进行追溯或展期验证,并对其合法性、公允性做出判断。另外,经济信息不仅可被验证而且可被评判,验证只能保证其真实性,评判则保障了其必须公允合理地反映被审计单位的业务实质。如会计信息的评判标准就是会计准则,采购业务的审计标准为年度采购预算,生产能力的评判标准为年度生产计划方案等。只有经济业务信息可被记录、计量,并有相应的标准作参照,审计工作才能真正被验证和评判。

“审计人员完全有独立胜任审计工作的能力”和“审计人员依照相关的审计准则进行审计并可承担与其相匹配的职业责任”是对审计主体及其工作依据提出的假设。审计人员若没有能力胜任审计工作,就无法取得公众的信任。审计鉴证信息职能的特性也决定了审计人员胜任工作能力至关重要。一项学科若要存在,必须承担与之相匹配的社会责任。对于审计而言,若想较好地承担社会责任,就必须切实履行审计准则,于是可以认定审计人员承担了其应有的社会责任,公众也应给予其合理的信任。

2. 审计业务实施假设,具体包括:无反证假设、风险可控假设、完善有效的内部控制可减少舞弊发生的概率。

(1) 无反证假设。具体的审计业务也需要设定一些公认的前提条件才能顺利实施。因为审计人员受托对被审计单位进行审计是有一定业务范围的,包括空间限定和时间限定。若没有无反证假设(如果没有明确的相反证据,对被审计单位来说,过去被认为是正确的事项,将来也将被认为是正确的),由于会计及其他经济业务信息具有连续性,审计就会陷入对受托审计时段以前的经济业务信息进行无限验证的漩涡中。为了避免这种情况的发生,必须对审计时段进行明确科学的截取,即承认无反证假设的正确性。

(2) 风险可控假设。它是指审计人员在审计实施过程中的检查风险可以被控制在一个可接受的范围内。这一假设可帮助审计人员理性地选择审计业务。对那些有明显较高风险的业务不予承接,尤其是在现今风险基础审计盛行时,这一假设显得尤为重要。它隐含了风险基础审计的一些审计方法,认可了风险评估、风险控制等方法的科学性。若认为风险不可控,那么审计业务将不可能顺利开展。因为风险是游离于人们所能控制范围之外的,无论采取何种方法、增加多少审计程序和扩大多少审计范围,风险都不可能降低,这样,审计就只能处于非常尴尬的境地。风险基础审计的具体方法包括:审计风险评估、分析性复核、控制测试、交易业务实质性测试、余额细节测试。

(3) 完善有效的内部控制可减少舞弊发生的概率。内部控制理论发展至今已形成了整体框架理论,包括控制环境、风险评估、控制活动、信息和沟通、监督五要素。只有拥有了完善有效的内部控制,才能使舞弊发生的概率减少,才能使审计中所确定的具体审计范围和重要审计方法正确合理。☑

