

审计目的和假设理论在 1101号审计准则中的体现

■ 韩丽荣 高瑜彬

摘要

我国于 2010 年颁布的注册会计师 1101 号审计准则,首次明确阐述了审计的目的和执行审计工作的前提,这体现了注册会计师审计目的和假设的基本原理。审计准则作为联系审计理论与审计实务的桥梁,体现审计理论的研究成果越多,就越能更好地指导具体的审计实践。本文从审计目的和假设理论两个方面对 1101 号准则进行了阐释,同时指出注册会计师在实施新准则时应注意对这两方面理论的理解和运用。

关键词

审计目的 审计假设 审计准则

一、引言

审计准则作为注册会计师行业规范体系的重要组成部分,是注册会计师在执行审计业务过程中应当遵守的行为标准,同时也是评价审计工作质量的权威性依据。我国于 2010 年再次修订了注册会计师审计准则,这对于提高审计质量,促进注册会计师行业的健康发展具有重要的影响。审计理论是制定审计准则的基础,审计准则是沟通审计理论与审计实务的桥梁。审计准则体现审计理论的研究成果越多,就越能更好地指导具体的审计实践,减少审计实践的盲目性,提高审计工作的效率和效果。2010 年发布的新审计准则,在 1101 号“注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求”中首次阐述了注册会计师的审计目的和审计工作的前提,以往的准则更为明确地体现了审计目的理论和审计假设理论,这将更有效地指导审计实践,提高审计工作的质量。

二、审计目的理论在 1101 号审计准则中的体现

1101 号审计准则首次明确阐述了注册会计师财务报表审计的目的,即“提高财务报表预期使用者对财务报表的信赖程度”,在此基础上提出注册会计师审计的总体目标是:“对财务报表整体是否不存在由于舞

弊或错误导致的重大错报获取合理保证,使得注册会计师能够对财务报表是否存在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制发表审计意见;按照审计准则的规定,根据审计结果对财务报表出具审计报告,并与管理层或治理层沟通。”准则对审计目的及其与审计目标关系的论述,体现了审计目的理论。

周慎等(1995)指出,实践活动的动机由人类的需求产生,动机又形成目的。人们对消除财务弊端的需求,导致了审计活动的产生。目的是需求主体的目的,审计目的是审计需求者的目的,而非审计实施者的目的;当审计需求者将审计工作委托给审计实施者之后,需求者的目的就转化为实施者的任务;审计实施者将任务进行分解、统筹安排,使之成为可行的计划时,审计任务转化为审计目标。

审计准则 1101 号阐述了审计目的是提高财务报表预期使用者对财务报表的信赖程度,明确表达出财务报表的预期使用者是审计活动的需求者,预期使用者通过注册会计师的审计活动,能够达到信赖财务

报表的目的,进而进行有效的经济决策。审计需求者的目的通过审计实施者履行审计任务得以实现,1101 号准则规定,审计目的“可以通过注册会计师对财务报表是否在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制发表审计意见得以实现”,即对财务报表发表审计意见是注册会计师的审计任务,为了完成审计任务,需要注册会计师实现如下目标:对财务报表整体是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证;根据审计结果对财务报表出具审计报告并与管理层或治理层沟通。

2006 年及以前颁布的准则,只阐述了注册会计师审计的目标,虽然也指出注册会计师的审计意见旨在提高财务报表的可信赖程度,但对审计目的的表述暗含在了审计目标之下。而 2010 版的 1101 号准则首次清晰地界定了审计目的和审计目标的逻辑关系,即审计目的体现了审计需求方降低信息使用风险的需求,而审计目标则是审计目的的具体实现形式,它是审计实施者实现审计目的的路径和手段。这一重大改变将审计目的理论应用于审计目标的阐述中,强化了审计目的对审计目标的统驭作用,使注册会计师更加明确了审计目标的根源所在,从而也凸显了注册会计师实现审计目标的意义与价值。

三、审计假设理论在 1101 号审计准则中的体现

2010 年的 1101 号准则首次明确表达了审计工作的前提,这为区分会计责任和审计责任,更好地开展审计工作提供了依据。新准则 1101 号第九条规定:“与管理

审计人员不制定标准,而是以财务报告的编制基础作为既定标准衡量财务报告的公允性。如果被审计单位财务报告的编制基础本身存在某些方面的瑕疵,注册会计师可以提出改进的意见,但是不会承担法律责任。

层和治理层责任相关的执行审计工作的前提,是指管理层和治理层(如适用)认可并理解其应当承担的下列责任,这些责任构成注册会计师按照审计准则的规定执行审计工作的基础”,这些责任包括:按照适用的财务报告编制基础编制财务报表,并使其实现公允反映(如适用);设计、执行和维护必要的内部控制,以使财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报;向注册会计师提供必要的工作条件,包括允许注册会计师接触与编制财务报表相关的所有信息(如记录、文件和其他事项),向注册会计师提供审计所需的其他信息,允许注册会计师在获取审计证据时不受限制地接触其认为必要的内部人员和其他相关人员。

对 审计工作前提的阐述体现了审计假设的基本理论,审计假设为发展符合逻辑的、完整的审计理论提供了必要的基础(莫茨、夏拉夫,1961)。莫茨和夏拉夫在1961年出版的《审计哲理》一书中提出了八条暂时性假设:(1)财务报表和财务数据是可验证的;(2)审计人员和被审计单位管理者之间没有必然的利害冲突;(3)送作验证的财务报表和其他信息中不包括串通舞弊或其他舞弊行为;(4)令人满意的内部控制系统的存在能排除舞弊行为的概率;(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)如无确凿的反证,被审单位过去被认为真实的情况将来仍为真实;(7)为了表达独立审计意见目的而对财务数据的检查,审计人员承担了排他性的审计工作;(8)独立审计人员的职业地位赋予审计师相应的职业责任。

1. 按照适用的财务报告编制基础编制财务报表,并使其实现公允反映,这条准则体现了“公认会计原则与公允表达”这一假设。准则所指的“财务报告编制基础”

是公认会计原则的扩展,按照财务报告的编制基础要求编制的财务报告,一般情况下将会达到公允表达的结果。审计人员不制定标准,而是以财务报告的编制基础作为既定标准衡量财务报告的公允性。如果被审计单位财务报告的编制基础本身存在某些方面的瑕疵,注册会计师可以提出改进的意见,但是不会承担法律责任。



2. 管理层、治理层承担设计、执行和维护必要的内部控制的责任,以使财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报,这体现了“内部控制排除舞弊行为的概率”这一假设。良好的内部控制能够减少舞弊发生的概率,合理保证财务报告的真实公允,注册会计师可以在对内部控制测试的基础上完成审计工作,提高审计工作的效率和效果。20世纪初,人们就已经认识到了内部控制在审计中的重要性,由账项基础审计转变为制度基础审计;21世纪初,安然财务舞弊事件使人们进一步认识到了内部控制的重要性,特别是内部控制在保证财务报告可靠性方面的重要作用,

在审计准则中以审计工作前提的形式引入审计假设,明确了被审计单位管理层与治理层的责任,也明确了注册会计师的审计责任边界。这种明确区分,不仅便于注册会计师在执业过程中界定自身的责任范围,更重要的是,便于社会公众了解审计工作的性质及其局限性。

被审计单位管理当局保持良好的内部控制是财务信息可靠性的基础和前提。1101号审计准则明确表达了这一前提,这对审计实践具有重要的指导意义。

3. 管理层、治理层承担向注册会计师提供必要工作条件的责任,体现了“财务报表和财务资料是可验证的”这条基本假设。被审计单位的管理当局为注册会计师提供必要的工作条件,包括允许注册会

计师接触与编制财务报表相关的所有信息,向注册会计师提供审计所需的其他信息,允许注册会计师在获取审计证据时不受限制地接触其认为必要的内部人员和其他相关人员,这不仅是注册会计师开展审计工作的环境条件,而且也使被审计单位的财务报表和财务资料可以被验证成为可能。如果被审计单位管理当局拒绝提供必要的工作条件,则被审计单位的财务报表和财务资料将无法被验证,注册会计师将无法完成自己的任务,更不可能对被审计单位的财务报告发表意见。

4. 管理层、治理层承担向注册会计师提供必要工作条件的责任,同时还体现了“审计人员与管理人员之间没有必然的利害冲突”这条假设。被审计单位的管理当局关心的是企业的繁荣与发展,注册会计师作为独立的第三方通过对财务报告的可靠性与公允性提供合理的保证,为企业的各方利益关系人服务,显然,二者的目标具有某种程度上的一致性。詹森和麦克林(1976)认为,理性的代理人为了避免在有效市场条件下最终承担代理成本,当监督收益大于监督成本时,具有引入外部监督机制的动机,因此,审计也是被审计单位

管理人员(代理人)的需求,其目的是为了降低委托代理关系中的代理成本;另外,Bachangon 和 Ramakriaman(1980)指出,正直诚实的企业管理人员也希望通过外部审计报告财务信息的真实性,以显示其良好的经营业绩。这均表明,被审计单位的管理人员与审计人员之间不存在必然的利害冲突。基于此,被审计单位的治理层和管理层才能够为注册会计师提供必要的工作条件,为其开展审计工作提供环境支持。当然,若被审计单位的管理当局拒绝提供这些工作条件,或者限制性地提供工作条件,导致注册会计师不能顺利开展审计业务时,注册会计师应该免责。

在审计准则中以审计工作前提的形式引入审计假设,明确了被审计单位管理层与治理层的责任,也明确了注册会计师的审计责任边界。这种明确区分,不仅便于注册会计师在执业过程中界定自身的责任范围,更重要的是,便于社会公众了解审计工作的性质及其局限性。注册会计师只能在被审计单位提供的工作前提条件下开展审计活动,除非串通舞弊,注册会计师对财务报表的可靠性只能承担补充责任,而不是连带责任,即注册会计师的审计责任并不是无限的。当利益相关人与注册会计师发生纠纷并诉至法律时,审计工作前提条件或可成为法庭划清当事人责任界限、依法判决的重要依据。

四、实施新审计准则注册会计师应注意的问题

明确阐述注册会计师审计目的和引入审计工作前提条件,是1101号审计准则的一大特色,这对注册会计师的审计工作提出了新的要求,因此注册会计师在学习审计准则时更应该注重对审计目的和审计工作前提条件的理解、领会,并在开展审计业务时积极地贯彻落实准则的要求。

(一) 充分认识审计目的的重要性

各项审计准则中的具体目标服务于注册会计师审计的总体目标,总体目标服务于注册会计师的审计目的,即提高财务报表预期使用者对财务报表的信赖程度。注册会计师在学习准则的过程中要充分认识到1101号准则强调审计目的的重要性。审计目的不仅仅从理论上起到“纲”的作用,更重要的是它明确了注册会计师作为独立的第三方发表审计意见、出具审计报告对于促进资本市场健康发展、维护市场经济正常秩序的重要性。因此,注册会计师在开展审计业务的过程中要把审计目的作为检验自己各项工作的基本标准,确保审计工作真正起到为投资者服务、为资本市场的正常运转保驾护航的作用。

同时,充分认识审计目的的重要性,还在于它是区分审计服务和非审计服务两类不同性质业务的重要依据。审计目的决定了注册会计师提供的审计服务具备公共物品的非排他性和非竞争性;而以增加客户价值为目的的非审计服务具有私人物品的属性(韩丽荣、郑丽,2011)。注册会计师应从目的层面区分两类不同性质的业务,明确提供审计服务和非审计服务时不同的身份和角色,确保开展审计业务时要以社会公众利益为重,力求保持独立性。注意这一点,在我国大力开拓注册会计师业务

范围的背景下尤为重要。

(二) 正确理解审计工作前提条件的引入

审计工作前提的引入,从逻辑上指明了注册会计师审计活动存在局限性的原因,明确划分了被审计单位的会计责任与注册会计师的审计责任,这有助于维护注册会计师的合法权益,并促进注册会计师这一职业的健康顺利发展。但是,作为注册会计师,要正确理解审计准则引入审计工作前提条件的用意。引入审计工作前提条件,为维护注册会计师的合法权益提供了依据,但是注册会计师不能以此为借口,对审计工作消极应付,降低审计质量标准,推脱责任,而应积极要求被审计单位提供必要的工作条件,充分利用这些工作条件,获取更有效的审计证据,降低审计风险,提高审计效率。同时还要加强与被审计单位管理层、治理层的沟通,增强审计工作的主动性与建设性,以便顺利完成审计工作。■

本文由吉林大学基本科研业务费项目“基于投资者保护的内部控制审计目标及实现机制”(项目编号:450060444255,2011年10月批准)资助

作者单位:吉林大学商学院

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2010.经济科学出版社.2010
2. 周慎,李学诗,沈延安.审计主体概论.中国审计出版社.1995
3. Mautz,R.K.and Sharaf.H.A.,The philosophy of Auditing(Sarasota: American Accounting Association.1961
4. M.C.Jensen and W.H.Meckling, Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. Journal of Financial Economics.1976;vol.3.;304-360
5. Bachangon and Ramakriaman, Internal Control and External Auditing for Incentive Compensation Schedules. Journal of Accounting Research. 1980;vol. 18 :140-171
6. 韩丽荣,郑丽.注册会计师审计业务与相关服务业务性质探讨.财务通讯(综合版).2011(9)