

关于我国独立审计准则的几个问题

特约撰稿 李 爽

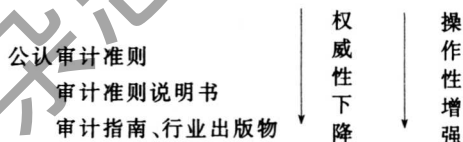
自 1996 年以来,财政部先后批准施行了三批《中国注册会计师独立审计准则》。独立审计准则的陆续出台,对规范注册会计师执业行为,提高注册会计师执业质量,降低审计风险,维护社会主义市场经济秩序,起到了非常积极的作用。但也有一些同志针对独立审计准则提出了一些疑问,对此,笔者谈一点看法。

一、关于独立审计准则的可操作性问题

我国独立审计准则体系包括独立审计基本准则、独立审计具体准则、独立审计实务公告和执业规范指南。从目前来看,我国已经初步建立起独立审计准则体系,但独立审计准则对某些内容只作原则性规定,注册会计师执业时更多地需要进行职业判断。有些注册会计师认为,如果能对审计风险、重要性水平等进行量化,独立审计准则的操作性能大大增强,可以省去许多职业判断的麻烦,同时在出现法律诉讼时也有一个衡量标准。事实上,注册会计师执行审计业务时,一刻也离不开职业判断。因为每个审计业务都有不同的特点,涉及被审计单位的经营规模及业务性质、内部控制的设计和运行等诸多因素,用一个不变的数量指标来规范种类繁多的审计业务,实际上是不可能的,也是行不通的。

国外会计职业界也存在着这样一种观点,认为独立审计准则应当具有较强的可操作性,能把某些职业判断转化为定量指标。美国注册会计师行业比较发达,在制定独立审计准则方面积累了大量的经验。美国独立审计准则体系包括公认审计准则(GAAS,相当于我国的基本准则)、审计准则说明书(SAS,相当于我国的具体审计准则)及审计准则解释(对准则有关问题的解答)。从其内容来看,虽然 GAAS 和 SAS 是指导注册会计师执业的权威性标准,但是,它们提供的指导却比人们所希望的要少。许多注册会计师认为,审计准则应当对如何决定应收集的审计证据数量,作出更为明确和具体的规定,以减少审计决策的困难,并保护注册会计师免受审计不当的指责。然而,准则过于具体,将使审计工作由一项专业判断性工作变成一项机械的证据搜集工作。所以,美国审计准则委员会从审计职业和审计服务对象两方面考虑,经过研究并权衡利弊后认为,过于具体的审计准则恐怕比过于抽象的审计准则为害更大。如果注册会计师不结合审计业务具体情况,不把握审计准则的精神实质,照搬照抄,机械套用,就不能实现审计目标。那么美

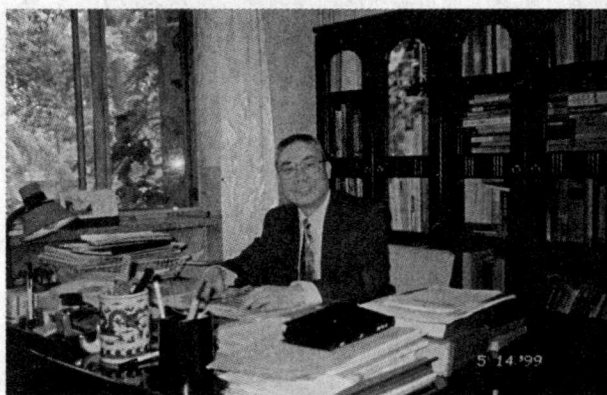
国注册会计师协会是如何解决独立审计准则可操作性的问题的呢?行之有效的办法之一就是制定审计指南、出版行业出版物。审计指南是公认审计准则和审计准则说明书的具体化,对注册会计师执业有一定的指导作用,内容比较详细,但权威性较小。目前,美国注册会计师协会颁布的审计指南有审计抽样、建筑合同的审计、互助基金会的审计、在会计报表审计中对内部控制的考虑等。行业出版物有美国注册会计师协会出版的审计程序研究、各式各样的技术研究、审计教材以及会计审计杂志。审计准则和审计指南、行业出版物的权威性与可操作性关系如下:



如果把中国独立审计准则与美国的相比较,结构比较接近,但地位有所不同。美国审计准则是注册会计师职业规则,其公认性和权威性是随着美国注册会计师行业的发展逐渐树立起来的,并最终得到政府和社会公众的认可;中国独立审计准则由中国注册会计师协会拟订,经财政部批准发布施行,属于部门规章,具有法定地位。有鉴于此,其内容应当简明扼要,可操作性问题可通过制定审计指南予以解决。

二、关于审计收费问题

事务所作为独立核算、自负盈亏的单位,承接业务时不能不考虑成本与效益问题。审计收费是决定事务所成本与



收益的重要因素,也是导致事务所业务竞争的突出问题。在市场经济条件下,一方面,事务所通过竞争可以把最好的服务提供给客户,另一方面,竞争的加剧又使得事务所降低审计收费,甚至牺牲审计质量。这似乎是个难以解决的矛盾。从国内外注册会计师职业竞争的特点看,价格竞争是个不争的事实,但会计职业界一直将价格竞争视为错误的激励因素,因为这种竞争是基于金钱而不是能力的竞争。而且,在许多人看来,价格降低所带来的压力将不可避免地导致服务质量的下降,导致本应在行业和客户之间建立的互信关系逐渐弱化。美国的一个研究组织在研究了价格与执业质量关系后得出以下结论“时间和预算压力经常导致审计不合格。我们相信,(时间和预算压力的)一个重要原因是过度的价格竞争——也就是说,会计公司过低收费导致的竞争。”衡量一个行业的竞争是否有效和有益,往往由消费者根据产品、服务的质量以及价格的高低作出判断,而注册会计师行业的竞争有其特殊性,消费者不能像对其他行业那样作出恰当的评价。因此,注册会计师应当在行业自律和职业道德约束下进行业务承揽与竞争。从我国的情况来看,事务所的审计收费基本上与我国的经济水平相适应,但也有些注册会计师反映,按照独立审计准则执行审计业务,审计成本太高,目前审计收费普遍较低,遵循独立审计准则有时导致亏损。这个问题可能存在,但不应完全归咎于独立审计准则。

按照独立审计准则的要求,注册会计师在执行审计业务时,应当获取充分、适当的审计证据。审计证据决定审计质量。获取审计证据的耗费就是审计成本,审计质量与审计成本之间存在着一定的矛盾。独立审计准则的作用之一就是为注册会计师解决这对矛盾提供一个平衡点。毋庸置疑,注册会计师的审计工作要受成本——效益原则的约束,否则,事务所也就失去了生存的基础。独立审计准则要实用,就必须指导注册会计师在合理的时间内以合理的成本形成合理的意见。独立审计准则要求注册会计师对发表的审计意见“合理确信”而非“绝对保证”就是一个例证。注册会计师不能对已审计会计报表的可靠程度提供绝对保证,只能提供一个程度较高的合理保证,这个合理保证可以将会计报表中的信息风险降低到客户可接受的水平。因此,遵守独立审计准则是保证审计质量的前提。当审计质量与审计成本发生冲突时,审计质量应当是第一位的;不然,注册会计师一旦出现审计失败,必然会遭受经济及其他方面的巨大损失。世界许多国家和地区对此都有明确的规定。例如,我国《独立审计具体准则第5号——审计证据》规定:“注册会计师在获取审计证据时,可以考虑成本效益原则,但对于重要审计项目,不应将审计成本的高低或获取审计证据的难易程度作为减少必要审计程序的理由。”《美国审计准则说明书——证据事项》也规定:“作为一个指导原则,在获取审计证据的成本和信息的有用性之间应当有一个合理的关系。在测试某一特定项目时,费用和难度本

身并不是省略该测试的正当理由。”

由此可见,独立审计准则是保证执业质量的重要规范,注册会计师不能借口审计收费低,就可以不遵循独立审计准则。国内外发生的注册会计师法律诉讼表明,尽管审计收费可以不一样,但注册会计师承担的法律责任却是一样的,审计收费低不是注册会计师不遵循独立审计准则的正当理由。因此,事务所要提高经济效益,要以质量求生存,以信誉求效益。注册会计师应当在遵守独立审计准则、保证审计质量的前提下,采取适当措施,提高审计效率,降低审计成本。独立审计准则允许注册会计师在确定初步审计策略、分配会计报表层次的重要性水平、选择测试类型和审计程序等情况时选择审计成本较低的方法。此外,各级协会要加强业务监管,打击恶意低价竞争。有些事务所不但采取恶意低价竞争,而且还以向他人支付佣金、回扣等不正当方式招揽业务,严重降低了审计质量,败坏了注册会计师行业的形象。只有加强业务监管,严肃惩处违反注册会计师职业道德的行为,才能真正实现注册会计师业务的公平竞争。当然,改革审计收费制度势在必行。审计收费应当以审计成本为基础,而审计成本则由社会必要劳动时间来决定。目前许多事务所按资产总额作为计费基础,容易造成以审计收费来确定审计工作量。随着条件的成熟,我们应当按照国际惯例来改革审计收费制度,提倡按不同资历审计人员的小时人工费率和工作量的乘积来计算审计收费。

三、关于独立审计准则超前问题

我国独立审计准则是根据《中华人民共和国注册会计师法》制定的。为了保证准则的科学性、权威性和实用性,我们在研究制定时,遵循了务实原则、接轨原则、配套原则和科学原则。从目前来看,基本上实现了上述四个原则,尤其是接轨原则贯彻得比较好,从准则立项、拟订初稿、征求意见到修改定稿等都是与国际惯例接轨的,准则规范的内容与国际审计准则差异不大。但也有些注册会计师反映,独立审计准则制定超前,执行起来有一定的难度。对于这个问题,也应该加以具体分析。独立审计准则是注册会计师的执业技术规范,也是注册会计师必须掌握的专业技能。注册会计师只有掌握了独立审计准则,才能更好地完成审计业务。目前,我国注册会计师的执业素质参差不齐,独立审计准则对某些注册会计师可能是“超前”了,但如果通过学习和实践,掌握了它,就变得不超前了。此外,我们制定独立审计准则时借鉴国际审计准则,还有基于如下原因:

首先,全球经济一体化和资本的跨国流动推动了各国审计准则之间的协调,国际审计准则正是在这一背景下产生的。国际审计准则是由国际审计实务委员会(IAPC)制定的。IAPC成立于1978年,其会员有来自发达国家和发展中国家的会计职业组织,其宗旨是代表国际会计师联合会制定、发布审计及相关服务准则,并促使各会员国自愿接受,

以促进审计和相关服务准则在全世界逐步统一。国际审计准则是各国会员组织协调的产物，它既借鉴了发达国家先进的审计技术，又照顾了发展中国家的实际情况，具有普遍适用性。发展中国家在制定审计准则时，借鉴国际审计准则可以迅速提高发展本国的审计理论和实务水平，避免发达国家曾经走过的弯路。目前，许多国家和地区在制定审计准则时都借鉴了国际审计准则，如澳大利亚、英国及我国香港等在其审计准则后都附有与国际审计准则的比较，比较结果都是大同小异。可以说，国际审计准则是审计专业技术方面的国际惯例，与会计准则相比，审计准则更是世界通用的商业语言。世界银行信贷部主任鲁道夫·安德森在谈及对中国制定独立审计准则的看法时说，国际审计准则委员会在制定审计准则时考虑到了不同社会、不同国家、不同文化和背景，中国在制定独立审计准则时应当借鉴国际惯例，汲取国际审计准则的一些先进做法和经验。

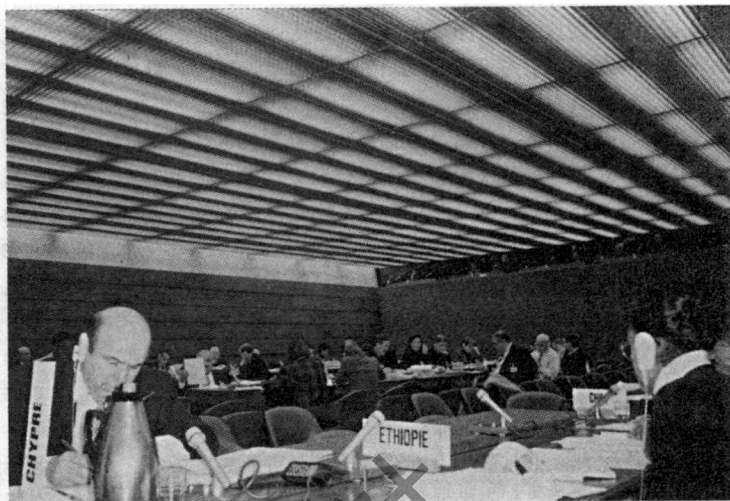
其次，从东南亚金融危机的教训来看，一个国家应当具有要求较高的审计准则，不能迁就于落后的审计实务。东南亚金融危机后，日内瓦一个研究组织调查了国际会计公司当地的事务所审计的东南亚 5 国 73 家公司和银行，这些当地的事务所尽管代表国际会计公司，但其审计质量却远低于国际审计准则的要求，没有能对危机的发生及时报警，是导致东南亚金融危机的重要原因之一。

再次，衡量一个国家的注册会计师行业发展水平，其重要标志就是是否有一套符合国际惯例的独立审计准则。中国注册会计师职业要赶上国际水平，要适应中国加入 WTO 后带来的机遇与挑战，参与国际会计市场竞争，没有一套与国际惯例接轨的独立审计准则是不可想像的。

当然，独立审计准则在颁布施行以后，注册会计师有一个学习、消化和吸收的过程，准则本身也要逐步修订与完善。随着独立审计准则宣传力度的加大，执业质量监管的到位，执业环境的改善，大多数注册会计师一定会熟练掌握和运用独立审计准则。

(本文作者系中国注册会计师协会副秘书长)

责任编辑 袁蓉丽



中国会计准则建设 的经验与启示

特约撰稿 陈毓圭

在中国搞会计准则，从 1988 年 10 月会计准则组成立算起，已经有 13 个年头。人类正在走向新的世纪，会计准则事业也面临着继往开来、继续向前推进的任务。回顾历史，总结经验，展望未来，正当其时。

回顾中国会计准则的发展历程，不能割断这之前的很长一段历史。以前我们常常把 80 年代初翻译出版国际会计准则作为中国会计界引进会计准则概念的开端。后来读到潘序伦先生 40 年代出版、立信影印的《股份有限公司会计》，该书的广告页印有佩顿和利特尔顿先生所著《公司会计准则绪论》的书名，是潘先生亲译。这使我们知道，起码在 40 年代这部会计准则经典之作就已在传播。对于中国 80 年代末搞会计准则与潘先生那一代人在 40 年代引进、译介西方会计准则文献两者之间的历史传承关系，我们是不应当视而不见的。如果改革开放以后没有老一辈会计学家率先重提会计准则，我们对会计准则的认识也还会推迟一段时间。所以，讲中国会计准则，我们应当首先向以潘先生为代表的老一辈会计学家表达我们应有的敬意。