

基础。趋同只是第一步,等效才是目标。我国会计准则实现与其他国家或地区会计准则等效,有利于提升中国企业的国际竞争力,有利于中国注册会计师行业做强做大,有利于贯彻“走出去”战略和中国资本市场的健康发展,为完善社会

主义市场经济体制和顺应经济全球化趋势作出应有的贡献!

(注:本文系财政部会计司司长刘玉廷为《企业会计准则讲解》一书所作的序的主要部分。)

中国注册会计师执业准则体系的特点

陈 毓 主

按照财政部领导关于着力完善我国注册会计师审计准则体系,加速实现与国际准则趋同的指示,经过一年多的努力,中国注册会计师协会遵循科学、民主、公开的准则制定程序,经过艰苦而卓有成效的工作,拟定了22项准则,并对26项准则进行了必要的修订和完善,已于2006年2月15日由财政部发布。这48个准则项目,自2007年1月1日起在所有会计师事务所施行。这些准则的发布,标志着我国已建立起一套适应社会主义市场经济发展要求,顺应国际趋同大势的中国注册会计师执业准则体系。

注册会计师执业准则体系的出台顺应了两大时代背景:一方面,经济全球化和注册会计师审计准则国际趋同的大趋势,要求我国加速实现准则国际趋同,减少我国经济融入世界经济体系的障碍,改善我国经济贸易环境;另一方面,注册会计师面临不断变化的审计环境及由此带来的审计风险,迫切要求我们大力改进注册会计师执业准则,增强审计的有效性,增进社会公众对行业的信心,维护市场经济的稳定有序运行,保护社会公众利益。

一、强化了行业维护社会公众利益的宗旨

执业准则作为规范注册会计师执业活动的标准,与社会公众的利益密切相关。同以前制定的审计准则相比,注册会计师执业准则体系更加突出了维护社会公众利益的宗旨,强化了注册会计师的执业责任,针对实务中暴露出的不足,严格了程序,要求注册会计师切实承担起保护社会公众利益的责任。

例如《中国注册会计师审计准则第1141号——财务报表审计中对舞弊的考虑》要求注册会计师在执业过程中保持职业怀疑态度,针对新形势下财务报表舞弊的特点,更加积极主动地识别和应对财务报表舞弊的风险,并为注册会计师履行好这一责任提供了更多的指引。准则特别强调,舞弊导致的风险是特别风险,注册会计师应当专门针对该风险实施实质性程序。

又如,为避免部分会计师事务所片面理解风险导向审计,过分依赖分析程序,而减少实质性程序,《中国注册会计师审计准则第1211号——针对评估的重大错报风险实施的程序》明确要求,注册会计师应针对所有重大的各类交易、账户余额、列报和披露实施实质性程序。

再如,针对“安然”事件暴露出的会计师事务所销毁不利工作底稿的问题,《中国注册会计师审计准则第1131号

——审计工作底稿》对审计工作底稿的归档期限和保存年限,以及审计报告日后对审计工作底稿的变动,都作出了明确规定。

二、符合国际趋同的要求

注册会计师执业准则体系在体系结构、项目构成和基本内容上实现了与国际准则的趋同。从体系结构看,我们按照国际趋同的要求,根据注册会计师提供服务性质的不同,对注册会计师执业准则体系进行了重构,与国际准则体系保持了充分的一致。从项目构成看,除个别项目因对我国几乎不适用而未纳入外,我国注册会计师执业准则体系涵盖了国际审计准则的所有项目。

在审计准则的内容上,我们充分采用了国际审计准则所有的基本原则和核心程序,在审计的目标与原则、风险的评估与应对、审计证据的获取和分析、审计结论的形成和报告,以及注册会计师执业责任的设定等所有重大方面,与国际审计准则保持一致。由于我国准则是部门规范性文件,不便把国际审计准则中包含的举例等解释说明性材料写入准则正文,但我们会把这些内容写入正在起草的指南中,以帮助会员正确理解和运用准则。

三、体现了风险导向审计的要求

最近几年,注册会计师面临的审计环境发生了很大的变化,复杂多变的市场环境、日新月异的科学技术、不断创新的经营模式和市场工具,增大了企业面临的经营风险,进而更容易引致注册会计师的审计风险,加之会计中估计与判断成分的不断增加、审计对象由有形资产向无形资产转变、信息技术的不断发展,所有这些变化都迫切要求注册会计师创新审计理念和技术,提高防范风险的能力。

以往审计实务是建立在传统审计风险模型基础上,存在很大缺陷。注册会计师往往把关注点放在直接实施控制测试和实质性程序上,而忽略从宏观层面把握财务报表存在的重大错报风险,导致审计失败的风险增大。因为如果企业管理当局串通舞弊或凌驾于内部控制之上,那么其内部控制是失效的。这种情况下,注册会计师如果不把审计视角扩展到内部控制以外,如行业状况、监管环境、企业的性质,以及目标、战略和相关经营风险等方面,就很容易受到蒙蔽和欺骗,难以发现由于内部控制失效所导致的财务报表重大错报风险。

在此背景下,国际审计与鉴证准则理事会与英美等国的审计准则制定机构共同研究制定了审计风险准则,改进了传统的审计风险模型,以提高注册会计师识别、评估和应对重大错报风险的能力。审计风险准则要求注册会计师在执行审计业务时切实贯彻风险导向审计理念,以重大错报风险的识别、评估和应对为审计工作主线,做到有的放矢,避免审计工作的盲目性,提高审计的效率和效果。审计风险准则进一步明确了财务报表审计的目标和基本原则;进一步明确了注册会计师审计证据的内容、数量和质量,以及为获取审计证据所实施的审计程序;进一步明确了注册会计师了解被审计单位及其环境,并评估重大错报风险的程序;进一步明确了针对评估的重大错报风险实施的程序。

借鉴国际审计理念研究和实务探索的先进成果,我们制定了审计风险准则。审计风险准则是整个审计准则体系的核心准则,包括《中国注册会计师审计准则第1101号——财务报表审计的目标和一般原则》、《中国注册会计师审计准则第1211号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》、《中国注册会计师审计准则第1231号——针对评估的重大错报风险实施的程序》和《中国注册会计师审计准则第1301号——审计证据》等4个项目。

同以往审计准则相比,审计风险准则着力解决以下几个问题:一是要求注册会计师加强对被审计单位及其环境的了解。注册会计师应当实施程序,更广泛深入地了解被审计单位及其环境的各个方面,包括了解内部控制,为识别财务报表层次,以及各类交易、账户余额、列报和披露认定层次等重大错报风险提供更好的基础。二是要求注册会计师在审计的所有阶段都要实施风险评估程序。注册会计师应当将识别的风险与认定层次可能发生错报的领域相联系,实施更为严格的风险评估程序。三是要求注册会计师将识别和评估的风险与实施的审计程序挂钩。在设计和实施进一步审计程序(控制测试和实质性程序)时,注册会计师应当将审计程序的性质、时间和范围与识别、评估的风险相联系,以防止机械利用程序表,从形式上迎合审计准则对程序的要求。四是要求注册会计师将识别、评估和应对风险的关键程序形成审计工作记录,以保证执业质量,明确执业责任。同时,我们以审计风险准则为基础,在新规定的其他准则中体现了审计风险准则的要求,并根据这一要求对26个准则进行了全面的修订和完善。

四、严格了会计师事务所质量控制的要求

健全完善的质量控制制度是保证会计师事务所及其从业人员遵守法律法规、中国注册会计师职业道德规范及中国注册会计师执业技术准则的基础。《会计师事务所质量控制准则第5101号——业务质量控制》系统地总结了这些年审计失败的经验教训,要求会计师事务所制定全面的质量控制制度,包括落实对业务质量的领导责任、确保职业道德规范得以遵守、客户关系和具体业务的接受与保持、人力资源、业务执行、业务工作底稿和监控等七个方面。

例如,准则要求会计师事务所树立质量至上的意识,培育以质量为导向的内部文化,建立以质量为导向的业绩评

价、薪酬及晋升的政策和程序,要求主任会计师对质量控制制度承担最终责任。

又如,准则要求会计师事务所对所有上市公司财务报表审计实施项目质量控制复核,复核内容包括独立性、审计过程中识别的特别风险及其应对措施、审计过程中作出的重要判断、意见分歧、调整事项及审计报告等。

再如,准则规定,对所有的上市公司财务报表审计,要求会计师事务所按照法律法规的规定定期轮换项目负责人;只有意见分歧问题得到解决,项目负责人才能出具报告;会计师事务所所在不长于三年的周期内选取已完成的业务进行检查。

五、实现了形式和结构上的创新

目前我国注册会计师承办业务类型较多,既有财务报表审计和审阅、内部控制审核等具有鉴证性能的业务,又有司法鉴定中涉及会计、审计、税务或其他事项的鉴证业务,还有代编财务信息、执行商定程序、管理咨询和税务咨询等不具有鉴证性能的业务。为了适应我国注册会计师业务多元化发展的实际情况和国际趋同的要求,更好地规范注册会计师的执业活动,新的审计准则体系在准则框架、准则名称和准则编号等方面进行了诸多创新。

一是重构准则框架。将“中国注册会计师独立审计准则体系”改进为“中国注册会计师执业准则体系”,具体包括鉴证业务准则、相关服务准则和会计师事务所质量控制准则三部分。为了便于社会公众理解,我们也将执业准则简称为“审计准则”。需要特别说明的是,原审计准则体系中,包括了1996年发布的《中国注册会计师职业道德基本准则》和《中国注册会计师职业后续教育基本准则》。前者是为保护社会公众利益和维护行业形象,对会计师事务所和注册会计师提出的道德要求,后者是为促进注册会计师保持和提高专业胜任能力,对后续教育提出的要求。这两类准则不属于行业技术性规范,因此不再纳入执业准则体系。但这两个准则仍然是行业管理的规范性要求,我们将根据注册会计师行业实际情况和国际趋同的需要,对其进行必要修订。

二是改进执业准则名称。原独立审计准则体系包含了部分非审计业务准则,如《独立审计实务公告第5号——盈利预测审核》《独立审计实务公告第10号——会计报表审阅》等,导致以审计准则的名义规范其他业务类型。在新的注册会计师执业准则体系中,我们借鉴了国际通行做法,将非审计业务准则从执业准则体系中分离出来,按照其业务性质冠以适当的名称。例如,我们将《独立审计实务公告第5号——盈利预测审核》重新命名为《中国注册会计师其他鉴证业务准则第3111号——预测性财务信息的审核》;将《独立审计实务公告第10号——会计报表审阅》重新命名为《中国注册会计师审阅准则第2101号——财务报表审阅》。

三是创新执业准则编号。原来的审计准则是按发布时间顺序编号的,看起来连续,但实际上比较零乱,没有内在逻辑。为了克服按时间顺序编号带来的弊端,我们借鉴会计科目编号原理,重新对准则的各个项目进行了分类编号。新执业准则体系中,准则编号由4位数组成,其中:千位数代表

不同类别的准则：“1”代表审计准则，“2”代表审阅准则，“3”代表其他鉴证业务准则，“4”代表相关服务准则，“5”代表质量控制准则。百位数代表某一类别准则中的大类。以审计准则为例，我们将审计准则分为六大类，分别用1至6表示：“1”代表一般原则与责任，“2”代表风险评估与应对，“3”代表审计证据，“4”代表利用其他主体的工作，“5”代表审计结论与报告，“6”代表特殊领域审计。十位数和个位数则分别代表其所属的小类及顺序号。例如，第1311号（存货监盘），千位数的“1”表示该准则为审计准则，百位数的“3”表示该准则属于审计证据类的准则，十

位数的“1”表示获取审计证据的某一小类，个位数的“1”表示该小类准则的序号。

新的准则体系的实施，必将对提升注册会计师的执业质量，加强会计师事务所质量控制和风险防范，提高财务信息质量，降低投资者的决策风险，实现有效的资源配置，推动经济发展和保持金融稳定发挥重要作用。

（注：本文作者系中国注册会计师协会秘书长）

（《中国注册会计师》2006年第4期，略有删节）

内部控制与注册会计师审计

陈 毓 主

探讨“内部控制与审计”之间的关系，对于注册会计师行业而言，是一个很重要的理论和实务课题。从注册会计师行业的发展历史来看，内部控制与注册会计师审计之间的密切关系主要体现在两个方面：一是注册会计师在执行传统的财务报表审计业务过程中对被审计单位内部控制的考虑；二是注册会计师直接以企业内部控制为鉴证对象，针对内部控制发表鉴证意见。在这两个方面，注册会计师都需要和企业的内部控制发生密切联系，只是发生的形式有所不同。下面就这两个方面的内容谈谈个人的看法。

一、财务报表审计中对被审计单位内部控制的考虑

（一）考虑内部控制的目的

在注册会计师行业发展的早期，审计工作的主要目的是查错纠弊，相应的审计工作方式主要是采取详细审查。随着此后审计目标逐渐转向财务报表的公允表达，以及企业规模和复杂程度的不断增大，审计工作的方法也需要调整，更多地采取了抽查的方式，以适应环境的变化。为了能够在不影响审计效果的前提下适当地减少审计工作量，提高审计效率，注册会计师行业越来越重视对被审计单位内部控制的了解和测试。对于内部控制情况较好的被审计单位，注册会计师在审计过程中需要实施的账户或交易细节测试量就可以适当减少；而如果被审计单位的内部控制情况不尽如人意，注册会计师能够减少的实质性测试工作量就很有有限。这是注册会计师行业发展历程中考虑内部控制的一个重要动机，也是内部控制质量影响审计实务工作的一个重要机理。

从最近若干年国际审计执业界的发展来看，了解和测试内部控制的目的发生了重大变化，把了解和测试内部控制的目的仅仅局限在减少审计工作量、降低审计成本的视角上，似乎稍显不足。在安然、世通等一系列重大财务丑闻发生后，国际监管机构、企业界和审计行业对内部控制的重视程度进一步提升，有关各方纷纷出台了与内部控制有关的标准和规范。从国际审计准则和有关国家（如美国、英国）的审

计准则来看，对内部控制的了解和测试已经被视为注册会计师在财务报表审计过程中识别财务报表重大错报风险的一个重要方面和必须途径。我国审计准则的制订，也充分吸收了这一理念，并体现在最新发布的相关审计准则征求意见稿中。

在准备推行的审计准则框架中，注册会计师首先需要通过了解被审计单位及其环境，评估财务报表重大错报风险；随后注册会计师需要针对评估的重大错报风险设计和实施应对程序。在这样一个基本思路下，内部控制无论作为注册会计师需要了解的方面，还是作为测试的对象，都是实施审计不可或缺的重要组成部分。

任何企业的经营管理活动都处在其设定的目标和战略之下，并受到其所在行业、监管环境及其他内外部因素的影响，因此不可避免地会产生各种经营风险，其中也包括导致财务报表发生重大错报的经营风险。内部控制作为企业的一项重要管理活动，主要试图解决三方面的问题，即财务报告的可靠性、经营的效率效果以及对法律法规的遵循。一家企业为了抵御或防范风险，或多或少都可能设计并实施了一些内部控制。显然，注册会计师如果不考虑这些控制，单纯来看导致财务报表发生重大错报的经营风险，可能就会高估被审计单位的重大错报风险，据此实施的应对程序就会有一部分是做无用功，浪费了审计资源；当然，不考虑内部控制的设计和实施情况，也很可能低估重大错报风险。无论是高估还是低估风险，都是不利于我们执业的。这个层面就是注册会计师为什么需要在财务报表审计中考虑内部控制的传统功用。而对高度自动化的被审计单位来说，如果注册会计师不测试甚至根本不了解该单位的财务信息系统和相关业务系统，即使检查了所有由自动化系统生成的会计记录和相关凭证，也可能根本发现不了潜在的重大错报。在这种情况下，了解不了解内部控制，测试不测试内部控制，已经不再是能够减少多少审计工作量的问题了，而直接影响到了审计工作的效果。从这个层面上讲，审计工作对内部控制的依赖性已经超越了传统意义上的审计与内部控制之间的关系。