修订完善审计准则 保持持续全面国际趋同

陈毓圭

2006年2月15日，财政部发布了中国审计准则，实现了与当时国际审计准则的实质性趋同。审计准则自发布以来，实施已有3年的时间，总体运行情况良好。最近几年，审计环境发生了重大变化，国际审计准则作出了重大修订，我国审计实务中也面临一些新的需要解决的问题。为此，中注协于2009年年初启动了审计准则修订项目，并于近期发布，以实现我国审计准则与国际审计准则的持续趋同。

一、审计准则的修订原则

（一）保持与国际审计准则持续全面的趋同

国际审计准则是投资者、注册会计师、监管机构在全球资本市场中履行各自职责时使用的通用审计语言。在过去几年中，国际审计与鉴证准则理事会(IAASB)开展了审计准则明晰项目(Clarity Project)，改进准则的主体结构和内容，并于2008年12月发布了明晰后的国际审计准则。鉴于新国际审计准则澄清了准则要求，提高了准则质量，包括证券委员会国际组织(IOSCO)在内的国际组织和许多国家、地区支持以新准则替换旧准则，并希望在准则翻译、教育和其他方面继续取得进展，促进全球审计实务水平的提升。

早在2006年，我国就实现了与国际审计准则的趋同。国际审计准则的新变化，需要我们进一步深化准则趋同主张，在已有成果的基础上，吸收借鉴国际审计准则的最新成果，以实现与国际审计准则的持续全面趋同，为实现高质量的财务报告、维护经济和金融稳定奠定基础。

（二）遵循科学和透明的制定机制

修订工作在审计准则委员会的指导下进行，实行项目负责制，建立了严格的项目质量控制制度。为保证审计准则的质量，在审计准则修订过程中，严格遵循科学和透明的准则制定机制。

在研究准备阶段，中注协一直密切跟踪国际审计准则的发展变化，开展相关研究，并陆续编发了多期行业发展研究资料，为修订工作提供参考。2009年2月，制定完成审计准则修订工作方案，确定修订工作的总体目标、工作步骤、人员分工等。3月，研究确定了审计准则修订的起草体例。

在起草初稿阶段，中注协完成了国际审计准则的翻译工作，并聘请香港专家对翻译稿进行了全面审核。2009年6月，在借鉴国际审计准则的基础上，着手起草审计准则及应用指南的初稿。7月，完成审计准则及应用指南初稿的起草工作。对准则起草过程中遇到的疑难问题，及时与国际审计与鉴证准则理事会进行沟通，寻求解决办法。

在论证修改阶段，为了保证准则的质量，中注协在2009年8-9月召开项目组会议，对审计准则初稿进行全面讨论修改，同时聘请行业内的资深专家对修改后的准则进行审核把关。9月末召开审计准则委员会会议，对修订中遇到的重大问题进行指导，原则审议通过发布准则征求意见稿。随后，中注协根据审计准则委员会提出的修改建议，对准则作出进一步完善，形成了征求意见稿。

在征求意见阶段，中注协于2009年12月至2010年1月分4批发布了审计准则第一次公开征求意见稿。对于征求意见过程中收到的反馈意见，进行逐条论证和研究，凡能采纳的都已采纳。对于应用指南，组织向会计师事务所定向征求意见。同时，充分发挥审计准则委员会以及港澳台和外国专家咨询组的作用，征求两个组织对准则的意见和建议。

（三）增强审计准则适应多元主体的需要

在修订审计准则时，中注协着眼于扩大审计准则适应性，以使审计准则能够适用于审计不同的会计主体，即采用同一套审计准则，不但能够审计按照我国企业会计准则编制的财务报表，而且能够审计按照其他国家或地区会计准则编制的财务报表；不但能够审计企业财务报表，而且能够审计公共部门实体财务报表；不但能够审计通用目的财务报表，而且能够审计特殊目的财务报表。

目前，我国注册会计师审计业务范围日益扩大，从传统的

中国财政杂志社

企业财务报表审计，延伸到医院、高校等非营利组织财务报表审计。修订后的审计准则增加了对公共部门实体审计的特殊考虑，为注册会计师执行新审计业务提供了专业标准规范。受托从事公共部门实体审计业务的注册会计师，可能需要同时遵守与公共部门实体审计相关的法律法规或相关部门要求，而这些要求涵盖的范围可能比审计准则的规定更为广泛。修订后的审计准则对注册会计师如何考虑这些要求提供了切实指导。

随着我国企业"走出去"步伐的加快，越来越多的企业在海外设立分支机构，这些分支机构不仅需要向母公司提供按照中国企业会计准则编制的财务报表，还需要应当地监管机构或投资者的要求提供按照当地财务报告框架编制的财务报表。此外，跨国企业在我国设立的分支机构，除委托我国注册会计师审计按照中国企业会计准则编制的财务报表外，同时需要注册会计师为集团审计目的对其财务报表(按照母公司所在国家的财务报告框架编制)执行审计。在这两种情况下，注册会计师都需要同时审计按照中国企业会计准则和其他财务报告框架编制的财务报表。修订后的审计准则，使注册会计师采用中国审计准则审计两种财务报表成为可能，从而有效降低注册会计师的审计成本和企业的负担，大大促进我国资本市场和注册会计师行业的国际化发展。

二、审计准则的修订目标、范围和重点

(一)修订目标

本次修订审计准则的目标是：吸收国际审计准则的最新成果，总结审计准则体系贯彻实施实践，进一步完善我国审计准则体系，保持我国审计准则与国际审计准则的持续全面趋同。

(二)修订范围

国际审计准则明晰项目涉及37项准则，这37项国际审计准则与我国现行33项审计准则相对应。本次修订过程中，借鉴国际审计准则的项目对这33项准则进行了重新调整，调整后的准则项目是37个，实现了与国际审计准则的一一对应。此外，本次修订还包括我国特有的前后任注册会计师的沟通准则。因此本次修订后公布的审计准则共38项。现行准则中的其他准则项目本次暂不修订。

(三)修订重点

本次修订有两方面的主要变化：一是对16项准则的内容进行实质性修订，并制定1项新的准则；二是对全部准则按照新体例进行改写。

修订后的准则由以下5部分构成：一是"总则"，包括准则的制定目的、适用范围、规范内容、本准则与其他准则的关系等。二是"定义"(部分准则没有这一章)，解释准则中包含的术语。三是"目标"，明确界定注册会计师执行本准则应实现的目标。注册会计师可以利用目标来判断，执行准则规定的审计程序后是否已获取充分、适当的审计证据实现目标。如果某一单项目标未能实现，注册会计师应当考虑这是否阻碍对总体目标的实现。例如，工作底稿准则规定，注册会计师编制审计工作底稿的目标是提供充分、适当的记录，作为审计报告的基础；提供证据，证明其按照相关法律法规和审计准则的规定执行了审计工作。四是"要求"，规定注册会计师为实现目标应遵守的要求，即注册会计师在相关业务环境下应当实施的所有必要程序。所有的要求都以"应当"表述。例如，为了实现工作底稿准则的目标，注册会计师在工作底稿中应当记录哪些内容、记录的详略程度如何、如何记录重大事项等。五是"附则"，说明准则的施行日期。

此外，为了帮助注册会计师正确理解和执行审计准则，每一项审计准则均制定了相应的应用指南。虽然应用指南并不构成对注册会计师的要求，但却是恰当理解和运用准则必不可少的组成部分，因此，应用指南与准则一同发布，需要注册会计师将其与准则一并执行。

三、新审计准则的主要特点

(一)全面体现风险导向审计

突出强调风险导向审计是我国2006年审计准则的一大特点。现行的《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》和《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》集中体现了风险导向审计理念，建立了风险导向审计的概念框架。由于当时部分国际审计准则没有完全贯彻风险导向审计的理念，因此在起草我国审计准则时，部分审计准则也受到影响。

本次修订审计准则，进一步强化了风险导向审计的思想，除修订核心风险审计准则外，对其他审计准则也作出修改，将风险导向审计理念全面彻底地贯彻到整套审计准则中。例如，对关联方、会计估计、公允价值、对被审计单位使用服务机构的考虑等准则，强化重大错报风险的风险识别、评估和应对，摆脱原来的审计程序导向思维；对函证、分析程序等准则，从风险识别、评估和应对的高度要求注册会计师考虑是否实施及如何实施这些程序；对特殊目的审计报告类准则，在描述注册会计师所做审计工作时强调风险导向审计思想等。本次修订后，风险导向审计的理念将充分体现到整套审计准则体系中的每项审计准则中，避免了准则体系的内在不一致。

(二)增强识别舞弊风险的有效性

新审计准则对注册会计师发现和报告舞弊的责任作出了明确的规定。即，注册会计师有责任按照审计准则的规定实施审计工作，获取财务报表在整体上不存在重大错报的合理保证，无论该错报是由于舞弊还是错误导致。新审计准则以积极的

中国财政杂志社

姿态，设定了注册会计师发现舞弊的责任，明确地指出舞弊与财务报表错报的固有联系。审计的目标是对财务报表是否存在影响信息使用者决策的重大错报发表审计意见，既然重大舞弊通常会导致财务报表重大错报，合理保证发现导致财务报表重大错报的舞弊就不是注册会计师的份外之事，而是应尽职责。

此外，新审计准则还对注册会计师如何履行这一职责提供了更详细的指导和要求，包括要求注册会计师积极主动地识别、评估和应对舞弊发生的风险，包括保持职业怀疑态度、增加审计程序的不可预测性、项目组就舞弊风险进行专题讨论、考虑舞弊产生的条件(动机、机会和将舞弊行为合理化)、考虑管理层凌驾于内部控制之上的风险、假定收入确认存在舞弊风险等。

特别是，对关联方、会计估计和公允价值、集团会计等舞弊高发领域，新审计准则既进一步明确了工作要求，又细化了对注册会计师的指导，要求注册会计师合理运用职业判断，按照风险导向审计的要求，识别、评估和应对这些领域的舞弊风险。例如，《中国注册会计师审计准则第1401号——对集团财务报表审计的特殊考虑》从原来的19条不足2 000字，扩展到64条8 000余字，在会计师事务所是否担纲集团财务报表审计、对集团各组成部分财务信息所执行工作的程度、如何了解和测试集团层面的控制、如何检查合并过程、如何与分支机构审计人员实现双向有效沟通和互动，提供了详细的指引。

本次修订使审计准则体现了先进实务经验，增强了注册会计师发现舞弊的能力，提高了审计的有效性。

（三）加强与治理层有效的沟通

公司治理层和注册会计师在健全完善公司治理结构中都扮演着重要的角色，两者在对管理层编制的财务报表进行监督方面具有共同的关注点。为此，治理层和注册会计师对各自从不同层面掌握的情况和信息进行有效沟通，对于公司治理层对管理层进行监督和制衡，以及增强注册会计师审计工作的针对性，特别是保护注册会计师独立性不受管理层干扰，有着积极作用。2006年发布的《中国注册会计师审计准则第1151号——与治理层的沟通》是注册会计师与治理层沟通的框架性准则，对注册会计师与治理层之间沟通的内容、时间和方式作出了一般性规定。

新审计准则一方面规范了治理层在监督财务报告方面的职责和作用，对管理层与治理层在财务报告方面的职责作出明确区分；另一方面，要求注册会计师就审计工作中遇到的重大困难、对被审计单位会计处理质量的看法、审计过程中发现的错报、违反法律法规行为、舞弊等及时与治理层沟通。同时要求注册会计师向治理层和管理层恰当通报注册会计师在审计过程中识别出的，根据职业判断认为足够重要从而值得治理层和管理层各自关注的内部控制缺陷。

（四）增强对小型企业审计的相关性

新审计准则取消了现行的《中国注册会计师审计准则第1621号——对小型被审计单位审计的特殊考虑》，代之以在每项应用指南中增加“对小型被审计单位的特殊考虑”部分。这种做法将显著增强对审计小型被审计单位的指导力度，有效提高审计准则的适用性。

第一，新审计准则更加强调运用职业判断，准则着重于要求注册会计师在审计工作中解决问题，而非细化注册会计师应当执行的具体审计程序。这为注册会计师根据小型企业的特点，“因地制宜”地设计和实施审计程序提供了基础。例如，如果注册会计师在审计某小型企业时发现该企业不存在很多的控制活动，则可以不采用控制测试，而主要采用实质性程序，因为这才是有效的。

第二，针对中小型企业的组织结构和商业交易相对简单的特点，应用指南多次强调小型企业的审计在总体上相对简单易行，并提供了切实有效的指导。例如，《中国注册会计师审计准则第1211号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险》指出，小型被审计单位可能没有书面的行为守则，但却通过口头沟通和管理层的示范作用形成了强调诚信和道德行为重要性的文化。注册会计师在审计小型被审计单位时可能无法获取以文件形式存在的有关控制环境要素的审计证据，因此，管理层或业主兼经理的态度、认识和措施对于了解小型被审计单位的控制环境更为重要。

第三，针对如何以有效率和效果的方式执行审计工作，新审计准则体系从如何遵守审计准则的要求、组织审计工作、编制审计工作底稿等方面，对小型企业审计提供了指导。例如，应用指南指出，在审计工作底稿中记录审计中考虑的所有事项或作出的所有职业判断，既没必要也不可行，记录的重点应是重大事项和重要判断。再如，应用指南指出，如果被审计单位没有内部审计机构或人员，则注册会计师无需考虑《中国注册会计师审计准则第1411号——利用内部审计人员的工作》的所有内容。

（五）新审计准则采用立法语言标准

此次修订审计准则，以明晰为主要目标，采用立法语言的标准，对所涉及的38项审计准则全部按照新体例新形式进行表述，妥当处理了立法表述形式与专业规范内容的关系，彻底实现了审计准则形式与内容的完美结合。新审计准则所体现出的立法语言表述特点主要有：体例结构简明清晰、风格统一；语言文字表述规范、用词准确；突出强化原则导向；专业性与通俗性并重。可以说，以立法语言来表述准则，是此次修订审计准则的一大创新、一大亮点，对于今后审计准则的贯彻实施和国际趋同具有重要意义。

（本文作者系中国注册会计师协会秘书长）

责任编辑 武献杰

中国财政杂志社