

严格审计准则要求 增强审计的有效性

陈龙伟 ■

中国审计准则自2007年实施以来,在规范注册会计师行为、提高审计业务质量、维护社会公众利益等方面发挥了重要作用。最近几年,我国审计环境发生了重大变化,审计实务面临新的问题,国际审计准则也作出重大修改,为此,中注协于2009年启动了对审计准则的修订工作,并于近期发布。现将修订后审计准则的重大变化予以说明。

一、确立执行财务报表审计的总体目标和具体目标

新审计准则充分体现目标导向的原则,确立了注册会计师执行财务报表审计的总体目标和具体目标,并在应当实现的目标和需要遵守的要求之间建立了清晰的逻辑关系。

《中国注册会计师审计准则第1101号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》作为审计准则体系中的基本准则,确立了注册会计师执行财务报表审计的总体目标,一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,从而能够对财务报表是否在所有重大方面按照适用的财务报告框架编制发表审计意见;二是根据审计结果对财务报表出具审计报告,并与管理层和治理层沟通。

与总体目标相适应,各项具体准则针对审计工作的某一具体方面规定了具体目标。例如,《中国注册会计师审计准则第1312号——函证》规定了注册会计师使用函证程序的目标,即设计和实施函证程序以获取相关、可靠的审计证据。具体目标的作用在于使注册会计师关注执行每项审计准则预期实现的结果。为了实现具体目标,各项具体准则规定了注册会计师在审计工作的某一具体方面应当遵守的要求。相对于总体目标,这些目标足够具体,可以帮助注册会计师理解应当遵守的要求和遵守要求的恰当方式,确定在具体情况下是否需要完成更多的工作以实现具体目标。

总体目标统驭具体目标,具体目标是联系总体目标和准则要求之间的桥梁。为了实现总体目标,注册会计师在计划和实施审计工作时应当使用相关审计准则规定的具体目标。在使用具体目标时,注册会计师应当认真考虑各项审计准则之间的相互关系,确定是否有必要实施除审计准则规定以外的其他审计程序,并评价是否已获取充分、适当的审计证据。

二、提高对审计证据的质量要求

新审计准则总结最近几年的审计实践,对审计证据的质量方面提出更加严格的要求,加大审计证据对审计意见的支撑力度,增强了审计证据的说服力和可靠性。

(一) 实施函证获取的审计证据

鉴于通过函证程序获取的审计证据比被审计单位内部产生的审计证据更可靠,新审计准则强调函证程序的重要性,明确要求注册会计师在特定情况下应当考虑实施函证以获取更多的相互印证的信息。《中国注册会计师审计准则第1312号——函证》强调实施积极式函证程序的必要性。该准则明确规定,如果注册会计师认为取得积极式询证函回函是获取充分、适当的审计证据的必要程序,则替代程序不能提供所需要的审计证据。如果未获取回函,注册会计师应当确定其对审计工作和审计意见的影响。

(二) 通过书面声明获取的审计证据

《中国注册会计师审计准则第1341号——书面声明》对通过书面声明获取的审计证据提出了更加严格的要求。该准则强调,尽管书面声明也是审计证据,但其本身并不为所涉及的任何事项提供充分、适当的审计证据,因此,注册会计师不能过分依赖书面声明。与这一原则性要求相适应,该准则增加了注册会计师对书面声明可靠性产生疑虑时所需实施的程序,明确了对管理层的诚信或胜任能力产生的疑虑对书面声明和审计证据总体产生的影响,以及书面声明与其他证据不一致时需要采取的措施。

(三) 利用专家的工作获取的审计证据

在财务报表审计中,注册会计师利用的专家可能是管理层的专家,也可能是注册会计师的专家。由于这两类专家的独立性不同,注册会计师在利用其工作时需要实施的程序和考虑的事项也相应不同,新审计准则对这两类专家予以区分,将利用管理层的专家的工作移入《中国注册会计师审计准则第1301号——审计证据》中,作为用作审计证据的信息的一部分予以规范。《中国注册会计师审计准则第1421号——利用专家的工作》仅规范利用注册会计师的专家的工作。该准则明确规定,

注册会计师对发表的审计意见承担全部责任,这一责任不因利用专家的工作而减轻。

三、有效增强如何确定和运用重要性的有效性

本次修订中,现行《中国注册会计师审计准则第1221号——重要性》拆分为两项准则,即《中国注册会计师审计准则第1221号——计划和执行审计工作时的的重要性》和《中国注册会计师审计准则第1251号——评价审计过程中识别出的错报》。《中国注册会计师审计准则第1221号——计划和执行审计工作时的的重要性》主要规范在计划和执行审计工作时如何确定和运用重要性。首先,详细解释了重要性的概念,明确了需要运用重要性的三个阶段。其次,为将未更正和未发现错报的汇总数超过财务报表整体的重要性的可能性降至适当的低水平,提出了“实际执行的重要性”的概念。再次,要求在制定总体审计策略时确定财务报表整体的重要性,以及适用于特定交易类别、账户余额或披露的重要性。最后,强调不能仅凭重要性评价重大错报,即使某些错报低于重要性,与这些错报相关的环境也可能需要将其评价为重大。《中国注册会计师审计准则第1251号——评价审计过程中识别出的错报》主要规范如何根据重要性评价错报的影响。首先,规定了如何在审计过程中评价识别出的错报,即累积识别出的错报、随着审计的推进考虑识别出的错报、沟通和更正错报,以及评价未更正错报的影响。其次,明确了需要修改总体审计策略或具体审计计划的情形。最后,修改了评价未更正错报的影响的相关规定,要求在评价未更正错报的影响之前,重新评估确定的重要性是否仍然适当,并确定未更正错报单独或汇总起来是否重大。

四、全面加强集团审计的指导

在集团审计方面,原有的《中国注册会计师审计准则第1401号——利用其他注册会计师的工作》规范的内容仅限于主审注册会计师如何利用其他参与审计的注册会计师的工作,指导作用有限。修订后的《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》扩展了规范内容,从集团审计的整个流程对注册会计师执行集团审计时需要作出的特殊考虑作出了系统、全面的规定。

首先,新准则明确了集团项目合伙人对集团审计承担的总体责任,并对集团项目组与组成部分注册会计师的关系作出了系统规定。一是明确要求集团项目组从四个方面了解组成部分注册会计师,以及集团项目组对组成部分注册会计师工作的参与程度;二是详细规定了集团项目组如何与组成部分注册会计师进行双向沟通,要求集团项目组及时向组成部分注册会计师通报工作要求,并明确组成部分注册会计师向集团项目组沟通的性质及范围;三是要求集团项目组评价与组成部分注册会计师的沟通。

其次,对于风险评估,新准则要求集团项目组对集团、组成部分获取充分的了解,以足以确认或修正最初识别的重要组成部分,评估由于舞弊或错误导致集团财务报表发生重大错报的风险。此外,新准则还要求集团项目组确定与重要性相关的四类事项,一是适用于集团整体的重要性,二是适用于某类交易、账户余额或披露的重要性水平,三是适用于对组成部分实施审计或审阅的重要性,四是临界值。

最后,对于风险应对,新准则分别针对重要组成部分和不重要的组成部分作出了规定。由于合并过程可能导致集团财务报表发生重大错报,新准则明确规定注册会计师应当设计和实施进一步审计程序,并针对合并过程中可能出现的不同情形分别规定了应对措施。

五、增强了对关联方审计的指导力度

修订后的《中国注册会计师审计准则第1323号——关联方》按照风险导向审计理念,从风险评估程序、识别和评估重大错报风险、应对评估的重大错报风险、评价会计处理和披露四个主要方面对准则的核心要求进行了全面调整。

首先,由于关联方之间更容易发生舞弊,关联方交易通常具有更高的财务报表重大错报风险,因此新准则强调保持职业怀疑的重要性。新准则还将判断关联方交易是否会影响财务报表的公允反映设定为一项工作目标。如果被审计单位以高于或低于公允市价的价格向其控股股东出售不动产,并将其作为一笔产生损益的交易进行会计处理,则将影响财务报表的公允反映,注册会计师需要考虑其对审计意见的影响。这纠正了部分注册会计师的错误认识,他们认为关联方交易只要按照会计准则的要求充分披露即可。

其次,由于超出被审计单位正常经营过程的重大关联方交易发生重大错报的可能性较高,新准则系统规定了注册会计师在风险评估和风险应对阶段分别应执行的工作。在风险评估阶段,虽然新准则未要求实施程序查找是否存在这类交易,但是在实施评估程序和相关工作时,注册会计师应当了解与管理层授权和批准超出正常经营过程的重大交易和安排相关的控制。如果识别出这类交易,注册会计师应当向管理层询问交易的性质以及交易是否涉及关联方,并将超出正常经营过程的重大关联方交易导致的风险确定为特别风险。在风险应对阶段,新准则规定注册会计师应当了解针对这些交易的控制,并获取实质性证据,包括检查相关合同或协议,交易是否经过恰当授权和批准等。

最后,新准则特别强调对舞弊风险因素保持警觉,要求在项目组内部讨论时考虑关联方舞弊的可能性,还要求考虑控制环境在防止舞弊或产生舞弊方面所起的作用、管理层有意不披露关联方关系或关联方交易是否表明存在舞弊。对于超出正常经营过程的关联方交易,注册会计师应当评价交易的商业理由。

六、全面规范报告内部控制缺陷的责任

新制定的《中国注册会计师审计准则第1152号——向治理层和管理层通报内部控制缺陷》把原来散见于现行审计准则中的有关沟通内部控制缺陷的规定集中到一个准则中，并拓展了相关内容，对注册会计师向治理层和管理层通报内部控制缺陷提出了明确、全面的要求。

新准则要求注册会计师在执行审计工作的基础上，确定是否识别出一个或多个内部控制缺陷，以及该缺陷单独或连同其他缺陷是否构成值得关注的内部控制缺陷。对于值得关注的内部控制缺陷，准则要求注册会计师以书面形式及时向治理层和管理层通报，并对书面沟通文件的内容和特别说明事项作出了规定。

七、系统规范会计估计审计

本次修订将现行《中国注册会计师审计准则第1321号——会计估计的审计》和《中国注册会计师审计准则第1322号——公允价值计量和披露的审计》合并为《中国注册会计师审计准则第1321号——审计会计估计(包括公允价值会计估计)和相关披露》，并按照风险评估、风险应对的思路对准则要求作出了全面调整。

首先，在风险评估方面，新准则规定了注册会计师应当了解三个方面，一是与会计估计相关的会计准则和相关会计制度的规定，二是管理层如何识别可能导致需要作出会计估计的交易、事项和状况，三是管理层如何作出会计估计。此外，新准则还对管理层作出会计估计的方法和依据，以及注册会计师如何复核会计估计的结果提供了新的详细指导。

其次，在风险应对方面，新准则要求注册会计师从两个方面开展工作，一是确定管理层是否恰当运用与会计估计相关的会计准则和相关会计制度的规定，二是评价作出会计估计的方法是否恰当，并得到一贯应用。同时，新准则还针对考虑会计估计的性质时应当实施的程序作出了详细规定。

最后，新准则强调了对估计不确定性的关注。由于估计不确定性的程度会影响与会计估计相关的重大错报风险，特别是会计估计对管理层偏向的敏感性，因此，新准则要求评价估计不确定性的程度，并确定具有高度估计不确定性的会计估计是否会导致特别风险。此外，由于会计估计的特殊性质，新准则针对导致特别风险的会计估计提出了补充要求，一是评价管理层如何考虑可选择的假设或结果，二是评价管理层使用的重大假设是否合理，三是评价管理层的意图和能力，四是形成用于评价会计估计合理性的区间估计，五是针对会计估计的确认和计量获取充分、适当的审计证据。

八、全面调整审计报告的相关规定

本次修订对审计报告类准则作出了全面调整，将现行《中国注册会计师审计准则第1502号——非标准审计报告》拆分为两项准则，即《中国注册会计师审计准则第1502号——在审计报告中发表非无保留意见》和《中国注册会计师审计准则第1503号——在审计报告中增加强调事项段和其他事项段》，同时对《中国注册会计师审计准则第1501号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的部分内容作出调整。

首先，新准则明确了非无保留意见的三种类型，即保留意见、否定意见和无法表示意见，并要求从导致非无保留意见的事项的性质以及该事项对财务报表所产生影响的广泛性两方面，确定应当发表何种非无保留意见类型。此外，新准则界定了“广泛性”的含义，并规定了对财务报表具有广泛性影响的三种情形。

其次，新准则修改了发表非无保留意见的情形，将现行准则中的“与管理层存在意见分歧”和“审计范围受到限制”，修改为“得出财务报表整体并非不存在重大错报的结论”和“无法获取充分、适当的审计证据，以得出财务报表整体不存在重大错报的结论”，从而与《中国注册会计师审计准则第1501号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》中对财务报表形成审计意见的要求相吻合。

九、全面扩展特殊目的类审计报告的相关规定

本次修订将现行《中国注册会计师审计准则第1601号——对特殊目的审计业务出具审计报告》拆分为三个准则，即《中国注册会计师审计准则第1601号——对按照特殊目的框架编制的财务报表审计的特殊考虑》、《中国注册会计师审计准则第1603号——对单一财务报表和财务报表特定要素审计的特殊考虑》和《中国注册会计师审计准则第1604号——对简要财务报表出具报告的业务》，对相关业务作出了全面、系统的规定。

首先，新准则明确了《中国注册会计师审计准则第1601号——对按照特殊目的框架编制的财务报表审计的特殊考虑》、《中国注册会计师审计准则第1603号——对单一财务报表和财务报表特定要素审计的特殊考虑》与其他准则之间的关系。中国注册会计师审计准则第1101号至第1521号适用于所有财务报表审计，这两项准则仅规范注册会计师需要作出的特殊考虑，因此，注册会计师在执行特殊目的审计业务或单一财务报表和财务报表特定要素审计时，不仅需要遵守这两项准则，还需要遵守其他相关准则的规定。

其次，新准则大大扩展了准则的规范内容。对应的现行准则主要规范如何针对这些特殊业务出具审计报告，而新准则则对注册会计师承接业务、计划和执行审计工作以及形成审计意见和出具报告等阶段需要作出的特殊考虑作出了全面的规定。

(作者单位：中国注册会计师协会)

责任编辑 武献杰