

承诺以及或有事项,更好地揭示潜在的财政财务风险。通过这些报表,比较完整地反映政府的财务状况、财务活动情况和绩效。

文字说明部分,可包括三项内容:反映宏观经济状况的统计指标体系、反映宏观经济状况对财政发展影响的政府财政经济状况分析报告、对政府财政管理的成果及问题进行分析阐述的政府财政管理报告。

此外,还有政府行为评价问题。有人提出经济性、效率

性、效果性评价体系,实质上是从政府的行为目标(公共受托责任)出发,确立政府行为应实现的成果(公共受托责任的分解和具体化),并在此基础上考察各项政府活动、资源耗费及其配比关系的合理性。政府行为评价指标体系决定财务报告目标及信息质量要求;也决定费用和政府履行责任的配比关系。越是长远和广泛的评价(如社会保险、生态保护、战略资源开拓等),越要实行彻底的权责发生制。

(全国预算会计研究会供稿)

中国审计准则建设的进展和做法

陈毓圭

一、中国审计准则建设取得的成就和面临的挑战

1980年注册会计师制度恢复重建以来,我国以规范行业管理和提高执业质量为目标,相继制定了一系列注册会计师行业的规章制度,并在审计准则建设方面取得了明显的成就。

财政部十分支持中注协在推进审计准则建设方面所作的努力。中注协在成立后不久,就着手进行执业规则的建设。从1991年到1993年,先后发布了《注册会计师检查验证会计报表规则(试行)》等7个执业规则。这些执业规则对我国注册会计师行业走向正规化、法制化和专业化起到了积极作用。

1993年10月31日,第八届全国人民代表大会常务委员会第四次会议通过《注册会计师法》,规定中国注册会计师协会依法拟订执业准则、规则,报国务院财政部门批准后施行。以此为推动,中注协自1994年5月开始起草独立审计准则,到2003年年中,先后分6批制定了独立审计准则,共计48个项目,基本上建立起准则体系。

审计准则建设以及准则体系的基本建立,有效地适应了注册会计师执业的需要。审计准则已经成为注册会计师执业的必备指南,成为衡量注册会计师执业质量的依据,成为理论研究、教学教材建设的重要推动力量。同时,还是有关部门执法、判断注册会计师执业罪错的依据。

尽管审计准则建设取得很大成就,但随着我国经济的快速发展、经济全球化的加快,以及企业经营环境的急速变化,中国审计准则建设面临着许多挑战:

——行业面临的风险有日益增大趋势。管理层财务舞弊事件频繁爆发,加大了注册会计师行业的风险,严重损害了成千上万投资者的利益,动摇了社会公众对资本市场和审计有效性的信心。

——现行审计实务不能有效应对财务报表重大错报风险。现行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。注册会计师往往不注重从宏观层面把握财务报表存在的重大错报风险,而直接实施控制测试和实质性测试,

容易产生审计失败。因为企业管理当局串通舞弊或凌驾于内部控制之上,内部控制是失效的。如果注册会计师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,很容易受到蒙蔽和欺骗,不能发现由于内部控制失效所导致的财务报表重大错报风险。

——国际审计准则正在发生重大的变化。国际审计与鉴证准则理事会针对经营环境变化带来的风险,出台了审计风险准则。在起草审计风险准则早期,由于财务舞弊事件的影响,国际审计与鉴证准则理事会对整个审计过程进行了改进,以提高审计风险准则识别、评估和应对重大错报风险的能力。2004年12月15日,国际审计与鉴证准则理事会正式实施了4个审计风险准则。并以此为基础,正在全面修订和起草相关准则。

——经济发展要求审计准则国际趋同。经济全球化促使越来越多的国家打开国门,吸引外资,使经济的发展超越了国界。改革开放27年来,我国经济持续稳定发展,取得了举世瞩目的成就。目前,我国与其他国家和地区的经济依存度日益提高。在这种情况下,审计准则国际趋同的要求越来越迫切。

二、以制定审计风险准则为重点,创新审计准则体系

(一) 关于审计准则的建设情况

根据行业面临风险的特点以及国际审计准则的新进展,我们对我国审计准则体系中涉及审计风险的项目进行了研究,并对我国的审计环境进行了深入分析,在借鉴国际审计风险准则的基础上,正在以审计风险准则为重点。完善审计准则。我们的计划是,在今年底,建立与国际审计准则趋同的审计准则体系。

我们的计划目标是,修订9项审计准则,起草13项审计准则。在2005年底之前,制定和修订发布17个审计准则,完成5个征求意见稿,加上过去发布并持续有效的26个准则(包括2个中国特有的审计准则)。

在制定审计风险准则、完善审计准则体系过程中,不可

避免地要面对国际趋同。对此,王助理在多种场合进行了阐述,系统地提出了我国会计审计国际趋同的基本原则和措施,并对中注协在国际趋同方面作出的努力,给予大力支持。

从实际情况看,与截止2004年底国际审计与鉴证准则理事会发布的46个项目准则相比,我国审计准则有24个项目不存在重大差异比例为52.1%;有9个项目存在重大差异,比例为19.6%;有13个项目尚未来得及制定,比例为28.3%。以上事实说明,我们在与国际审计准则趋同方面,既有一定差距,又有良好基础。

(二) 创新审计准则体系

作为加快审计准则建设的重要组成部分,根据财政部领导关于创新审计准则体系,体现后发优势的指示,我们对现行的审计准则体系进行了认真研究,提出了完善执业准则体系。

根据《中国注册会计师独立审计准则序言》,我国独立审计准则体系由以下三个层次组成:独立审计基本准则、独立审计具体准则与独立审计实务公告、执业规范指南。仅从审计角度看,上述三个层次既有基本要求,又有具体要求和指导意见,有利于独立审计准则的施行。但从目前看,我国注册会计师承办业务类型较多,其中既有财务报表审计和审阅、内部控制审核等具有鉴证职能的业务,又有代编财务信息、执行商定程序、管理咨询和税务咨询等不具有鉴证职能的业务,还有特殊的鉴证业务,如司法诉讼中涉及会计、审计、税务或其他事项的鉴证业务。因此,独立审计准则体系已经不能完全包容注册会计师各类业务使用的执业准则,需要对此进行改进。

从国际审计与鉴证准则理事会公告覆盖的业务类型看,注册会计师从事的业务包括:(1)历史财务信息的审计和审阅业务;(2)除历史财务信息的审计和审阅以外的其他鉴证业务;(3)相关服务业务。国际审计与鉴证准则理事会针对上述业务制定的准则分别称为审计准则、审阅准则、其他鉴证业务准则以及相关服务准则。此外,公告还包括用于保证各类业务质量的会计师事务所质量控制准则。

根据我国实际情况和国际趋同的需要,我们拟将“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”,以适应注册会计师业务多元化的需要。执业准则体系应当涵盖注册会计师所有执业领域,包括审计准则、审阅准则和其他鉴证业务准则,以及相关服务准则,此外,还应当包括用于保证各类业务质量的会计师事务所质量控制准则。其中审计准则是执业准则体系的核心内容,也是我们国际趋同努力的重点所在。为了便于社会公众理解,在对外宣传时,我们将执业准则简称为“审计准则”。

至于在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,因此不纳入执业准则体系。未来我们将根据注册会计师行业实际情况和国际趋同的需要,对此

进行重新修订。

(三) 改进执业准则名称

由于现行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9号——对财务信息执行商定程序》、《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。因此,有必要借鉴国际通行做法,将非审计业务准则从独立审计准则体系中分离出来,按照其业务特性冠以适当的名称。

由于鉴证业务准则区分为两个层次,我们将第一层次的鉴证业务基本准则称为“中国注册会计师鉴证业务基本准则”,简称为“鉴证业务基本准则”;将第二层次的鉴证业务具体准则分别称为“中国注册会计师审计准则”、“中国注册会计师审阅准则”和“中国注册会计师其他鉴证业务准则”,分别简称为“审计准则”、“审阅准则”和“其他鉴证业务准则”。

(四) 完善执业准则编号

目前执业准则是按发布时间顺序编号的,看起来连续,但实际上是零乱的,没有内在逻辑。为了克服按时间循序顺序编号带来的弊端,我们拟按照会计科目编号原理进行编号。

三、审计风险准则着力解决的问题及其影响

我们制定审计风险准则的基本思路是:通过修订审计风险模型,强调了解被审计单位及其环境,包括内部控制,以充分识别和评估财务报表重大错报的风险,针对评估的重大错报风险设计和实施控制测试和实质性程序。

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。

与现行独立审计准则相比,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,更广和更深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时,实施更为严格的风险评估程序,不得经过风险评估,直接将风险设定为高水平。

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 and 实施进一步审计程序(控制测试和实质性测试)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针对重大的各类交易、账户余额、列报和披露实施实质性测试。注册会计师对重大错报风险评

估是一种判断,被审计单位内部控制存在固有限制,无论评估的重大错报风险结果如何,注册会计师应当针对重大的各类交易、账户余额、列报和披露实施实质性程序,不得将实质性测试只集中在例外事项上。

五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。

审计风险准则的出台,将对注册会计师行业产生以下影响:

——提高审计质量。审计风险准则规定了识别、评估和应对财务报表重大错报风险的整体思路和具体方法,对注册会计师提高审计质量、降低审计风险具有重要的指导作用。同时,纠正了一些会计师事务所过分依赖内部控制和运用分析性程序,而忽视对重大的各类交易、账户金额的细节测试,以至不容易发现基础凭证和原始数据的造假的缺陷;

——有效配置审计资源。审计风险准则要求将实施的审计程序与评估的风险挂钩,可以使审计资源配集中于重大错报领域,审计工作有的放矢,提高审计的效率和效果。

——增加审计工作量。审计风险准则要求必须实施风险评估程序,并对控制测试和实质性程序提出更为严格的要求,导致审计工作量增加。特别是承接新的审计业务,或连续审计业务首次执行审计风险准则,审计工作量增加较大。

——要求新的知识和技能。审计风险准则不但要求注册会计师应当具备会计审计知识,还要熟悉被审计单位的行业状况,法律与监管环境,财务业绩的衡量和评价,经营目标、战略和相关经营风险,内部控制等知识,对注册会计师的知识和技能提出新的要求。此外,在审计工作中,注册会

计师将比以往更多地利用专家的工作。

审计风险准则的出台,有利于降低审计失败发生的概率,增强社会公众对行业的信心;有利于严格审计程序,识别、评估和应对重大错报风险;有利于明确审计责任,实施有效的质量控制;有利于促使注册会计师掌握新知识和新技能,提高整个行业的专业水平。尽管审计风险准则优点非常突出,但对行业也有一定不利影响。风物宜长放眼量。我们要顺时应势,正确处理行业利益和社会公众利益,长远利益和短期利益,局部利益和整体利益。我们要以出台审计风险准则为契机,提高审计质量、降低审计风险,重树社会公众对行业的信心。

审计风险准则对注册会计师风险评估程序,以及依据风险评估结果实施进一步审计程序影响很大,因此,也影响到审计工作的各个方面。我们正在依据审计风险准则对相关审计准则正在修订。

我们审计准则作为规范注册会计师执业的权威性标准,已经在规范注册会计师执业行为,提高执业质量,维护社会公众利益等方面发挥了重要作用。目前,如何更好地为社会公众利益服务是我们行业面临的巨大挑战。为了迎接这一挑战,我们愿与各位一起努力,加快审计准则建设,推进审计准则国际趋同,制定出高质量的审计准则,以增强社会公众信心,并使行业在促进资源的有效配置、推动经济的发展和保持资本市场稳定等方面继续发挥更大的作用。

(注:本文中注协秘书长陈毓圭在现代风险导向审计论坛上讲话的主要部分)

会计审计准则的国际趋同化发展

陈 毓 圭

一、什么是国际趋同

趋同(convergence)指的是收敛、缩小差异。趋同意味着现在不同,经过一段时间后会逐步相同,最后消除差异。会计审计准则的国际趋同是指各国会计审计准则,在一个特定的时间内从不同逐步走向相同的收敛过程。国际会计审计界使用“趋同”这个词已有几年,在这之前谈的是“国际协调”(harmonization)。经过几年的发展,“趋同”已从一个“概念”,发展为一种共识和行动,在某些国家和地区甚至已经成为现实。

从国际“协调”,到国际“趋同”,首先是一种表述上的变化。但这种表述的变化实际上反映的是一种思维和理念的变化。例如,IASC成立之初制定的只是“有助于提高跨国公司财务报表质量和可比性”的“基本准则”,这些准则“不能取代各国财务报表规范”。1992年IASC在《章程》中对目标的表述是“实现相似的交易事项在全球范围内应作出相似的会计处理”。世纪之交,IASC确定的目标是:“制定

高质量、可理解和可实施的全球性会计准则”,并促使这些准则得到“严格运用”,促使“各国会计准则与国际会计准则和国际财务报告准则的趋同,并得到高质量的解决。”

这一观念的转变历程,在国内会计审计实务中也得到鲜明体现。改革开放之初,面对凸显的国际会计差异,我们对国际准则的态度是“借鉴”,以中为主,参考国际惯例;20世纪90年代以后,我们秉持“协调”理念,通过与国外的沟通达到“存异求同”;近期,国内业界开始接受“标准化”的提法,认识到会计审计准则应该走“国际趋同”之路。

用语的变化也反映了政治经济背景的不同。上世纪50—60年代提出“国际协调”概念时,跨国公司向世界各地进军的号角刚刚吹响,国际资本市场尚待发展,对全球性会计审计准则需求并不强烈。1973年,以IASC的成立为标志,国际职业界才开始了国际协调行动。IASC前20年,采用的基本上是兼容并蓄、广为适用、普及推广和争取支持的策略,在这一背景下制定的国际会计准则并不被发达国家认