

# 论注册会计师对于鉴证对象的识别与判断

——基于普华永道奥斯卡计票业务的案例分析

陈波

(中南财经政法大学会计学院 武汉 430073)

**【摘要】** 鉴证对象及其信息的准确识别是注册会计师承接并执行鉴证业务的前提,鉴证对象的适当性则是其确定鉴证意见时考虑的重要因素。本文澄清了《中国注册会计师鉴证业务基本准则》关于鉴证对象的两个暗含假设,利用案例说明了鉴证对象及其信息识别与判断的复杂性,以及应如何运用《中国注册会计师鉴证业务基本准则》进行相关的判断。

**【关键词】** 鉴证业务 鉴证对象 鉴证对象信息

## 一、引言

2006年2月,财政部发布了由中国注册会计师协会拟订、与国际准则趋同的注册会计师执业准则体系,该体系的一个重要突破是引入了鉴证业务概念,并将注册会计师的审计业务、审阅业务、其他鉴证业务在一个统一的鉴证业务基本准则框架下加以规范。《中国注册会计师鉴证业务基本准则》(以下简称“基本准则”)的制定和发布,符合注册会计师行业业务多元化的国际趋势,并为注册会计师拓展其他鉴证业务、提高鉴证业务质量提供了指导性框架。

鉴证对象属于鉴证业务的基本要素之一,而鉴证对象和鉴证对象信息的识别与判断,是注册会计师在承接鉴证业务之前必须进行的工作。鉴证对象的适当性,既是承接鉴证业务的前提之一,又是确定鉴证意见时必须考虑的重要因素。然而,由于鉴证业务的潜在对象异常广泛,基本准则对于鉴证对象适当性给出的判断标准又充分体现了“原则导向”的特点,具有高度的抽象性,因而对鉴证对象和鉴证对象信息的识别与判断便成了运用基本准则的一个重点和难点。在本文中,笔者将讨论基本准则关于鉴证对象适当性的判断标准和暗含假设,并利用国际“四大”会计师事务所之一普华永道的奥斯卡计票业务案例,说明应如何运用基本准则进行相关的判断。

## 二、鉴证对象适当性的判断标准及其暗含假设

**1. 鉴证对象适当性判断的复杂性及其标准。**由于鉴证对象已由传统的财务业绩与状况扩展到非财务业绩及状况、物理特征、系统与过程以及特定行为等,因而要正确地识别鉴证对象及其信息绝非易事。基本准则对于鉴证对象的适当性给出的判断标准包括:①鉴证对象可识别;②不同的组织或人员对鉴证对象按照既定标准进行评价或计量的结果合理一致;③注册会计师能够收集与鉴证对象有关的信息,获取充分、适当的证据,以支持其提出适当的鉴证结论。不难看出,上述标准均具有较高的抽象性,需要注册会计师大量地运用专业判断。对于第一条标准,笔者认为,“可识别”并不是说鉴证对象是有形的还是无形的,而是指鉴证对象必须具有清晰一致的内涵、具有可以描述或计量的形式。第二条标准,是指鉴证对

象必须具有客观性。第三条标准,则是指与鉴证对象有关的信息的可得性,它要么是现成的,要么是注册会计师运用恰当的方法和程序可以搜集到的。

**2. 鉴证对象及其信息识别与判断的暗含假设。**基本准则所具有的“原则导向”特征要求我们在进行鉴证对象及其信息的识别和判断时必须充分注意准则中未曾言明的假设。这些暗含的假设对于我们做出正确的判断十分重要。笔者认为,对于鉴证对象及其信息,基本准则暗含了以下两个假设:①鉴证对象先于鉴证业务而存在。也就是说,在注册会计师开展鉴证业务之前,鉴证对象是客观存在的,并不依赖于注册会计师所采取的行动。鉴证对象信息则不然,在直接报告的鉴证业务中,它往往是注册会计师进行计量或评价的结果。②对鉴证对象承担责任的是责任方,而不是注册会计师。无论是基于责任方认定的鉴证业务还是直接报告的鉴证业务,注册会计师都不可能对象承担责任,否则就会产生“自我评价”的问题,丧失执行鉴证业务所必须具备的独立性。对于鉴证对象信息,注册会计师有可能承担责任,也有可能不承担责任。注册会计师只有在亲自对鉴证对象进行计量和评价时,才有可能对鉴证对象承担责任。

## 三、普华永道奥斯卡计票业务案例分析

**1. 案例基本情况。**在美国,包括“四大”在内的会计师事务所拥有许多非审计业务,这些业务往往与财务报表没有任何关系,并且表面上看起来与注册会计师行业并不搭界,其中就包括普华永道提供的奥斯卡计票业务。负责奥斯卡奖项评选的美国电影艺术与科学学院(AMPAS)自1935年开始就聘请普华永道全权负责奥斯卡选票的寄发和统计工作。

为了保证投票与计票工作的公正性和保密性,普华永道建立了一套严密的控制措施,其中最值得一提的是该事务所连续70余年所采用的手工计票程序。普华永道每年均需要花费大约1700个人工小时来清点并验证选票,每张选票均被反复核实两三遍。普华永道按照AMPAS确定的择优投票规则,使用手工填制的表单统计并确定提名名单以及最终的获奖结果。最终的选票由4名会计师加以统计,他们背靠背工作,不允

许相互讲话。统计结果上报给两名合伙人,他们将成为颁奖人打开信封之前世界上唯一知道获奖结果的人,而且是唯一知道具体得票数的人。所有选票及原始统计资料均保存五年,然后销毁。获奖结果装在三套信封里,由两名合伙人分别从不同的秘密线路送至颁奖典礼现场。为确保万无一失,每个合伙人还需要在头脑中记下获奖名单,装有获奖名单的所有信封均由合伙人亲手交给颁奖嘉宾。正是这些严密的措施和程序,使得普华永道得以连续73年保守好莱坞最大的秘密,也使奥斯卡的颁奖典礼充满了悬念。

2. 若干值得商榷的观点。在关于普华永道奥斯卡计票业务的案例分析中,围绕鉴证对象及其信息出现了如下几种具有代表性的观点:第一,这一业务不是鉴证业务,普华永道全权负责投票与计票相关工作,是在执行AMPAS要求的“商定程序”,因此属于相关服务,鉴证对象及其信息并不存在;第二,鉴证对象是AMPAS会员填好的选票,鉴证对象信息是按照既定的规则统计出来的投票结果;第三,鉴证对象是投票过程,鉴证对象信息是关于投票过程公平性的认定;第四,鉴证对象是投票结果,鉴证对象信息是关于投票结果公平性、准确性和保密性的认定。

对于第一种观点,笔者认为其错误之处在于只看到了业务的形式,而没有看到其实质。该业务在实质上属于鉴证业务是不应有异议的,这是因为:第一,该业务存在着三方关系,即作为执业者的注册会计师、作为责任方的AMPAS和作为预期使用者的社会公众、电影工作者和媒体,而在相关服务中,通常只存在两方关系;第二,在此业务中,普华永道独立于责任方和预期使用者,而在相关服务中,注册会计师不需要保持独立性;第三,在此业务中,普华永道需要对投票过程及其结果的公平性、准确性和保密性提供高水平的保证,而在相关服务中,注册会计师不需要对信息可信性提供任何保证。

对于第二种观点,笔者认为其错误之处在于将鉴证对象表面化和片面化了。奥斯卡的选票不过是反映AMPAS会员意见的一个载体,对于选票本身的清点与核实只不过是鉴证业务的一个环节,其目的是验证选票的真实性与有效性。从该业务的整体来看,注册会计师更为关注的不是选票本身,而是投票过程是否按照既定的规则来进行,以及统计出来的投票结果是否反映了AMPAS会员的一致意见。因此,将选票作为鉴证对象是不恰当的。

对于第三种观点,笔者认为其错误之处主要是违背了基本准则关于鉴证对象必须由责任方负责的暗含假设。在该业务中,投票过程是由普华永道具体负责操作的,AMPAS只负责投票和计票规则的确定和计票人员的选择。如果认为投票过程是鉴证对象,则造成的结果必然是:第一,普华永道既对鉴证对象负责又对鉴证对象信息负责,因而不可避免地产生“自我评价”的问题;第二,作为责任方的AMPAS却不对鉴证对象承担任何责任。显然,这是不合情理的。

对于第四种观点,笔者认为其错误之处主要是违背了基本准则关于鉴证对象必须先于鉴证业务而存在的暗含假设。

AMPAS聘请普华永道的主要目的之一是要求其按照既定的标准统计出投票的结果。显然,在普华永道开展鉴证业务之前,投票结果并不存在,或者说投票结果只有在鉴证业务接近完成时才会出现。因此,将投票结果作为鉴证对象也是不恰当的。

3. 本文的观点。笔者认为,在普华永道的奥斯卡计票业务中,鉴证对象是AMPAS会员关于奥斯卡奖归属的共识,而鉴证对象信息则是反映此共识的投票结果。其原因如下:

首先,这一理解能够更好地解释普华永道奥斯卡计票业务的鉴证业务性质。无论是将鉴证对象理解为选票、投票过程还是投票结果,我们都无法回避普华永道全权负责投票与计票工作的事实,难以消除人们关于此项业务究竟是鉴证业务还是“商定程序”的疑虑。事实上,选票不过是AMPAS会员表达意见的一个工具,统计选票则是为了确定大多数会员关于奥斯卡奖归属的意见。因此,寄发与统计选票不是相关服务中的“商定程序”,而是普华永道为了搜集鉴证业务证据而采取的业务程序,与注册会计师为了搜集审计证据而实施的各项审计程序在性质上是一致的。笔者认为,这一理解能够保证普华永道的奥斯卡计票业务在整体上符合鉴证业务的定义。

其次,本文关于鉴证对象的理解符合基本准则关于鉴证对象所应具备的条件。第一,AMPAS会员关于奥斯卡奖归属的共识虽不可直接观察到,但可以通过选票反映出来,因此是可以识别的;第二,按照AMPAS制定的规则来寄发和统计选票,结果是唯一的、确定的;第三,通过清点、核实,统计选票,普华永道可以获得充分、适当的证据以支持其结论,这些证据的表现形式就是原始选票和各项手工统计表单。

最后,本文关于鉴证对象的理解符合基本准则关于鉴证对象的暗含假设。首先,在鉴证业务开始之前,在AMPAS会员的心目中均存在关于哪部影片、哪位电影人可以获得奥斯卡奖的看法,因此,他们关于奥斯卡奖归属的共识虽有待统计结果,却是客观存在的。普华永道的工作,就是通过寄发和统计选票对这一共识予以客观反映。其次,本文所界定的鉴证对象是由作为责任方的AMPAS及其会员来负责的。他们的责任,就是运用最佳的专业判断确定奥斯卡奖的归属,并如实地将自己的判断反映在选票上。显然,普华永道只能核实每张选票的有效性,但不能核实每张选票是否反映了会员的真实想法,不能核实他们的意见是否受到利益诱惑或外在压力的不当影响。无论是将鉴证对象理解为投票结果还是投票过程,我们均无法回答作为责任方的AMPAS承担的责任是什么,而将鉴证对象理解为会员共识,则可以清晰地界定责任方的责任和注册会计师的责任。

#### 主要参考文献

1. Alvin A. Arens. Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach. New York: Prentice Hall, 2005
2. Elliott, R.K.. Assurance Services and the Audit Heritage. The CPA Journal, 1998; 17
3. 中国注册会计师协会. 中国注册会计师执业准则指南 2006(上册). 北京: 中国财政经济出版社, 2006