

《中国注册会计师执业准则》中的若干理论修正

陈志强

(苏州大学商学院 江苏苏州 215021)

【摘要】 本文对2006年颁布的《中国注册会计师执业准则》中的一些理论修正进行了详细分析,以便于审计工作者对该准则的全面理解和掌握。

【关键词】 审计准则 内部控制 控制测试

为了适应环境的变化以及为了提高我国注册会计师的执业质量和水平,中国注册会计师协会在充分借鉴国际审计准则的情况下,于2006年全面修订了我国的独立审计准则,新修订的审计准则重新命名为《中国注册会计师执业准则》(简称“新审计准则”),该准则已于2007年在我国开始正式实施。由于新审计准则吸收了国际上最新的审计理论研究成果,所以,新审计准则无论在内容上还是在形式上都实现了一定程度的创新。由于审计准则是联系理论和实务的桥梁,因此,其变动必然会对原有的审计理论产生一定程度的影响,这种影响的直接结果就是形成对原有审计理论的发展和修正。对于新审计准则中一些比较大的和主要的理论发展和修正已引起职业界的极大关注,并逐渐为职业界人士所认知和领会。然而,新审计准则中仍然有一些比较细小的理论修正则往往不为人们所关注,从而影响了人们对准则的全面理解和掌握。鉴于此,笔者在此对新审计准则中一些细小的、容易为人们所忽视的理论修正进行修正前后的理论对比分析及解读,以期引起人们对这些问题的关注。

一、控制测试概念的修正

控制测试以前一直被称为符合性测试,上个世纪末,西方发达国家将其改称为控制测试。近年来,我国理论界也用控制测试概念逐渐替代了原先的符合性测试概念。2007年以前,我国注册会计师全国统一考试审计辅导教材中一直将其定义为:控制测试是为了确定内部控制的设计是否合理和执行是否有效而实施的审计程序。

新审计准则将“确定内部控制设计的有效性”排除在控制测试概念之外。新审计准则第1231号第四章中虽然没有完整地给出控制测试概念的内涵,但字里行间还是把“确定内部控制设计的有效性”排除在控制测试概念之外。比如,这一章第二十八条就规定:如果认为仅实施实质性测试程序获取的审计证据无法将认定层次重大错报风险降至可接受的低水平,注册会计师应当实施相关的控制测试,以获取控制测试运行有效性的审计证据。

如果上述规定还不够明确的话,那么,有关控制测试概念更加完整地表述,则体现在根据新审计准则修订的2007年注

册会计师全国统一考试审计辅导教材之中。在该教材的第十章第四节里写到:控制测试指的是测试控制运行的有效性,这一概念需要与了解内部控制进行区分,了解内部控制包含两层含义:一是评价控制的设计;二是确定控制是否得到执行,测试控制运行的有效性与确定控制是否得到执行所需获取的审计证据是不同的。至此,“确定内部控制设计的有效性”就明确地被排除在控制测试概念之外,一个与以往不同的控制测试概念由此形成。

我们认为,“确定内部控制设计是否有效”应该属于“了解程序”的范畴,本就不属于控制测试的范畴。长期以来,我国理论上一直将“确定内部控制设计是否有效”纳入控制测试的范畴,这不仅造成了理论上的混乱,对审计实务也会造成不利的影 响。因此,新审计准则对控制测试概念的修正是十分必要和非常及时的。

二、控制测试必要条件的修正

有关控制测试的必要条件,传统理论一直认为,注册会计师在了解内部控制后,只对那些准备信赖的内部控制执行控制测试,并且只有当因信赖内部控制而减少的实质性测试的工作量大于控制测试的工作量时,控制测试才是必要的和经济的。

在新审计准则中,对控制测试的必要条件作了修正。新审计准则第1231号第四章第二十六条规定:当存在下列情形之一时,注册会计师应当实施控制测试:①在评估认定层次重大错报风险时,预期控制的运行是有效的;②仅实施实质性测试程序不足以提供认定层次充分、适当的审计证据。

2007年注册会计师全国统一考试审计辅导教材对此做了进一步的解释:现在审计环境已经发生了很大的变化,有些被审计单位对日常交易或与财务报表相关的其他数据(包括信息的生成、记录、处理、报告)已经采用了高度自动化的处理,在这种情况下,审计证据可能仅以电子形式存在,此时审计证据是否充分、适当通常取决于自动化信息系统相关控制的有效性,如果信息的生成、记录、处理和报告均通过电子格式进行而没有适当有效的控制,则生成不正确信息或对信息不恰当修改的可能性就会增加。在认为仅通过实质性测试程序不

能获得充分、适当的审计证据的情况下,注册会计师必须实施控制测试,且这种测试已经不再是单纯出于成本效益的考虑,而是必须获取的一类审计证据。

长期以来理论界一直认为控制测试的功用就在于其能够减少实质性测试的工作量,如果在审计活动中,注册会计师认为控制测试的工作量大于因控制测试而减少的实质性测试的工作量时,控制测试是不可为的,因为这样做不经济。这样的观点本身还隐含着这样一种观念,那就是控制测试与会计认定之间没有直接的联系,证实企业管理当局所作出的会计认定能否成立的充分、适当的证据(尽管大多数情况下这些证据是说服性的,而非结论性的)在任何情况下都是靠实质性测试而非控制测试来获取的,控制测试仅仅就是为了减少实质性测试的工作量。现在看来,这种观念已落后于形势的变化,新审计准则对其进行修正体现了审计理论的发展应该适应环境变化这一客观要求。

三、审计风险不再包括误拒险

传统的审计理论认为审计风险实际上包括两个方面:一是注册会计师认为是公允、合理的会计报表,但实际上却是错误的;二是注册会计师认为是错误的会计报表,但实际上是公允、合理的。上述两类审计风险被理论界分别简称为“误受险”和“误拒险”。有关审计风险子概念的这样一种认识,在新审计准则颁布以后也得到了修正。

新审计准则第1101号第七章第十七条对审计风险有一个明确的定义:“审计风险是指财务报表存在重大错报而注册会计师发表不恰当审计意见的可能性。”在这个定义里我们无法看出任何“误拒险”的含义。2007年注册会计师全国统一考试审计辅导教材在谈到“鉴证业务风险”时对此有一个更直接的表述:“应当说明的是,鉴证业务风险并不包含下面这种情况,鉴证对象信息不包含重大错报,而注册会计师错误地发表了鉴证对象信息含有重大错报结论的风险。”误拒险由此被排除在审计风险概念系列之外。

有关审计风险的概念,世界各国对其的表述虽然不尽相同,但其核心思想却并无多大区别,都强调一个前提,那就是被审计的财务报表中含有重要的错报,如果缺少了这样一个前提,也就无所谓审计风险了。从这一点来看,将误拒险作为审计风险的一个子概念,一开始就犯了一个逻辑错误,在理论上是讲不通的,新审计准则对此进行理论修正显然是一件非常必要的事情。

四、交易、余额、列报的细节测试概念代替了交易和余额的详细测试概念

有关实质性测试程序的分类,传统审计理论认为,实质性测试程序包括两部分:①交易和余额的详细测试;②对会计信息和非会计信息应用的分析性复核程序。运用这一类审计程序可取得证明管理当局在会计报表上的各项认定是否公允的证据。新审计准则用交易、余额、列报的细节测试概念代替了原来的交易和余额的详细测试概念。新审计准则第1231号第五章规定:实质性测试包括对各类交易、账户余额、列报的细节测试以及实质性分析程序。

这里的理论变化主要体现在有关实质性测试的第一个类别上。新审计准则对第一类实质性测试程序的理论表述实际上有两处变动:①对鉴证对象信息表述的变动;②用“细节测试”概念替换了原先的“详细测试”概念。

对财务报表的审计,其鉴证对象信息除了交易、余额之外,还应该包含列报。新审计准则对鉴证对象信息的这样一种表述,显然是对鉴证对象信息从内容到形式的一种完整表述,交易、余额是鉴证对象信息的内容,而列报则是鉴证对象信息的表现形式。原先理论中的表述明显对鉴证对象信息的表现形式(列报)有所遗漏,因而具有缺陷。当然,这还不是最主要的变化,最主要的变化是新审计准则用“细节测试”概念替换了原先的“详细测试”概念,使得这里的理论表述更加科学合理了。由于原先的理论对详细测试没有具体的解释,这就很容易让人误以为这里的详细测试是与抽样测试相对应的详细测试概念,而这样理解又是讲不通的,因此让人非常费解。其实这里的问题就是搞错了概念的对应关系,细节测试与分析性测试是一组对立概念,而详细测试与抽样测试也是一组对立概念,打破这里的概念间对应关系,随便组合,只能造成理论上的混乱。

【注】 本文是江苏省教育厅高校哲学社会科学基金项目“合理保证实现的逻辑路径及其方法应用研究”(项目编号:07SJD790033)的阶段性成果。

主要参考文献

1. 中国注册会计师协会.审计.北京:经济科学出版社,2007
2. 中国注册会计师协会独立审计准则组.《中国注册会计师独立审计准则》问题解答.大连:东北财经大学出版社,1999