

# 如何提高新审计准则执行的有效性

田钊平

(南通纺织职业技术学院 江苏南通 226007)

**【摘要】** 本文在分析新审计准则对注册会计师的要求的基础上,剖析了影响新审计准则执行有效性的因素,并提出采取营造良好的执业环境、倡导终身学习、转变审计委托模式、促进会计师事务所做大做强等措施提高新审计准则执行的有效性。

**【关键词】** 风险审计理念 审计付费模式 审计市场结构

## 一、新审计准则对注册会计师的要求

### 1. 要求注册会计师将风险观念贯穿整个审计过程的始终。

审计作为社会经济权责结构的一部分,已被视为一种降低信息风险的活动。从实践来看,审计证据并不完全反映所有经济业务的真实情况,因而证据的胜任能力存在不确定性,从而决定了审计结束后有签发不恰当审计意见的可能性。审计本身的技术特点也决定了审计风险是不可能避免的。风险导向审计的核心思想是:既然风险是存在的,并且不可避免,那么就应主动将风险观念融入整个审计过程的始终。

在新审计准则框架体系中,为了更好地指导注册会计师有效地识别、评估和应对审计风险,制定了专门的准则,包括《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》等5项审计准则。不仅如此,上至有关一般原则与责任的审计准则,下至有关审计证据、利用其他主体的工作和审计结论与报告的审计准则,都无不强调对被审计单位及其环境的了解、评估和应对。显然,新审计准则全面渗透着风险导向审计的理念,要求注册会计师将风险观念贯穿审计全过程。

### 2. 特别强调注册会计师保持职业怀疑态度的重要性。

新审计准则施行后,注册会计师揭示会计舞弊的责任有所加重。尽管新审计准则依旧坚持“防止或发现舞弊是被审计单位治理层和管理层的责任”,但也指出,注册会计师有责任按照审计准则的规定开展审计工作,获取财务会计报告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。由于管理层往往能够凌驾于内部控制之上,直接或间接地操纵会计记录并编报虚假财务信息,因此管理层舞弊导致的重大错报未被发现的风险通常大于员工舞弊导致的重大错报未被发现的风险,而那些可以有效发现错误的审计程序未必适用于发现舞弊。

由此,新审计准则将“职业谨慎”上升到了“职业怀疑”的高度,强调了保持职业怀疑态度的极端重要性,要求注册会计师以职业怀疑态度计划和执行鉴证业务,充分考虑可能存在的导致财务会计报告发生重大错报的情形,获取有关鉴证对

象信息是否不存在重大错报的充分、适当的证据。审计如同刑事侦察,发现疑点、捕捉线索是关键,而保持职业怀疑态度则是关键之关键。

### 3. 要求注册会计师具备较强的职业判断能力。

注册会计师执行审计业务时,一刻也离不开职业判断。审计职业判断除了依据专业标准,在较大程度上还依赖于审计人员自身的经验,通常没有非此即彼的选择。新审计准则强调,审计执业活动中,注册会计师必须坚持职业怀疑态度,这对于实施审计的注册会计师而言,无论是对被审计单位重大错报风险的评估,还是将风险划分为报表层和认定层两个层次,对注册会计师本身的专业能力和综合素质都有较高的要求。

对重大错报风险的全程关注,不仅要求注册会计师具备很高的专业技能水平和丰富的执业经验,还要求他们掌握相关知识,如经济法规、经营管理、生产工艺和流程、评估知识等,要求注册会计师具有渊博的知识和敏锐的判断力。只有注册会计师自身拥有了丰富的知识储备和较高的职业判断能力,面对错综复杂的经济环境和日趋繁复的会计处理才能独具慧眼,有效地识别、评估和应对财务会计报告的重大错报风险,将审计风险控制可在接受的范围内。

## 二、影响新审计准则执行有效性的因素

### 1. 注册会计师的执业环境达不到新审计准则的要求。

(1)社会信用体系尚未完全建立。市场缺乏对高质量审计的需求,相反市场存在对虚假审计的巨大需求。信用是市场经济赖以公平运行的基础。注册会计师不讲诚信,公平的市场秩序就难以得到维护;而如果上市公司不讲诚信,注册会计师审计就失去了稳定的基石。如果不仅上市公司造假,与上市公司交易的相关方也造假,那么注册会计师纵使有再强的专业能力和无比的诚信,也将无能为力。

(2)被审计单位内部控制现状不容乐观。我国企业的内部治理结构并不令人满意,绝大多数企业缺乏相关内部控制制度,或内部控制制度不健全,或内部控制制度没有得到有效执行,这无疑给社会审计带来了更大的难度,也可能导致注册会

计师对重大错报风险的评估和识别流于形式。

(3)委托模式存在缺陷。由于我国目前公司法人治理结构不完善,经营者实际上集公司决策权、管理权、监督权于一身,股东大会形同虚设。因此,尽管理论上和法律上都提出股东大会有权最终决定注册会计师的聘任,但是实际上公司经营者既是审计对象又是审计委托人,决定着审计机构的聘用、续聘、费用支付等事项,完全成了会计师事务所的“衣食父母”。

(4)相关信息资源收集、储备不足。由于受会计师事务所的经营理念、注册会计师采用的审计方法及专业能力的限制,现在绝大多数注册会计师承办的大多数审计业务项目都是就审计做审计,审计对象局限于被审计单位的财务会计报告及与财务会计报告直接相关的财务会计资料,对其他可能影响企业财务会计报告重大错报的事项关注不够或没有关注,信息资料收集、储备严重不足。

### 2. 注册会计师的执业水平很难达到新审计准则的要求。

目前注册会计师的执业水平普遍不高,风险意识也不强。银广夏事件提醒我们,注册会计师迫切需要提升自己的专业胜任能力,尤其是舞弊侦查能力。实施新审计准则对注册会计师的专业胜任能力提出了更高的要求,而我们的现状是绝大多数注册会计师不符合应用风险导向审计的基本要求。不论是我们所接受的继续教育培训、承办的业务项目,还是个人专业经验的积累,都没有涉足风险导向审计的范畴。并且在当前的情况下,大多数注册会计师采用的审计方法仍然停留在账项基础审计阶段,制度基础审计方法都不能很好地应用,或根本不会应用,而要一步就跨越到风险导向审计方法,显然是有一定难度的。

### 3. 超前的审计准则不利于保护注册会计师的合法权益。

审计职业的存在是以公众的需求为前提的,因此,公众对审计责任的认定标准具有决定权。但是,审计责任的认定标准如果太高,审计人员承担的责任太大,以至于职业界提供审计服务的期望收益为负数时,职业界将会采取不提供服务的行动。因此,不应将超前的审计准则作为衡量注册会计师是否出现职业过失的标准。评判有无过失的标准应当是公允的、客观的和普遍适用的,按照公平原则,一般应以普通公众的认识水平为准绳。简而言之,如果注册会计师“做了不该做的事”(作为)或者“该做的事没有做”(不作为),都可以认定其未尽合理的注意义务。

对比旧审计准则,我们不难发现新审计准则的超前规定将使注册会计师承担过大的责任。当然,这并不是说新审计准则的规定都超前了,但是只要有少数的规定超前,从整体而言,审计准则就是超前的,因为如果注册会计师做了99%的工作,还有1%的工作没做,就有可能被认定未尽应有的职业责任。例如新审计准则没有对审计实务公告与审计准则进行区分,这将抬高审计实务公告的遵循度,从而抬高审计实务公告的非严格强制性要求的权威性,不利于注册会计师保护自己的合法利益。如果说落后的审计准则是魔鬼,那是因为它不能指导注册会计师执业;但是过于先进的审计准则更是

魔鬼,因为它根本无法保护注册会计师,反而把注册会计师推向深渊。

## 三、提高新审计准则执行有效性的建议

1. 营造良好的执业环境,降低注册会计师无法承担的审计风险。

(1)应加强社会诚信体系的建立。注册会计师作用的发挥依赖于社会诚信体系的建立。由于受审计范围、审计手段等的限制,现有的审计程序只能追查到原始凭证,至于企业通过虚构经济业务等账外舞弊方法和违法行为造假,注册会计师不可能也没有能力追查。在目前假发票、假合同随手可得的社会环境下,企业只要在账面上处理完善,注册会计师对此便力所不能及。

(2)加大对企业会计舞弊行为的处罚力度,增大被审计单位的舞弊风险。我国应严格按照《会计法》的规定,加大企业管理者的会计报表责任,加大处罚力度,对企业舞弊行为应处罚到责任人。

(3)政府必须真正重视审计意见,充分发挥审计报告的作用。公司的所有者、债权人以及潜在的投资者能否根据审计报告所提供的信息真实、全面地了解公司的经营状况,并做出正确的决策,证券监管部门能否根据这些信息对监管对象存在的问题予以足够的关注和重视,是审计报告作用能否得到有效发挥的重要表现。而这种作用能否得到发挥,对注册会计师的勤勉尽职是个强有力的外部影响,审计报告的作用发挥得越充分,注册会计师就越有勤勉尽职的压力。相反,如果只把审计报告当成法律规定的程序要求,而各方并不对其给予应有的重视,注册会计师也就容易放松对审计报告质量的要求。

2. 倡导终身学习,提高注册会计师的专业水平和综合素质。

注册会计师应认真学习现行审计准则、会计准则和会计制度,熟悉如《公司法》、《证券法》等各项相关的法规和制度,这是注册会计师提高职业判断能力的前提和基础。审计准则、会计准则和会计制度是规范审计行为、会计行为的权威性标准,也是衡量审计和会计业务质量的尺度,只有熟悉并深刻了解这些标准,才能运用其进行职业判断。

与审计职业判断有关的其他方面的知识也是审计人员需要不断加强和补充的,如系统论、信息控制论、预测学等能为审计职业判断提供理论、方法;运筹学和统计学中的线性规划、抽样论等数学方法为审计职业判断中样本量的选择提供了依据;经济学、商务计量、组织行为、经营管理、风险管理则提供了与审计执业范围有关的知识。这些知识结合风险导向审计的方法和程序就能够帮助注册会计师在错综复杂的环境中不迷失方向,从而抓住审计重点,做出客观的判断。这些知识的补充,除了通过注册会计师的自觉学习,还可以通过加强后续教育及职业培训的方式来实现。

### 3. 借鉴国外审计委托模式,构建审计付费的新模式。

注册会计师的审计独立性是否得到提高与维护是新审计准则能否有效执行的关键。理顺审计委托关系,对保证审计的

# 关于村干部经济责任审计的思考

陈淑芳(教授)

(西北农林科技大学 陕西杨凌 712100)

**【摘要】** 加强对村干部经济责任的审计监督对遏制农村腐败现象的滋生和蔓延,推进基层民主化进程,加强农村党风廉政建设起着非常重要的作用,但对其组织者、审计内容和审计方式等仍存在不同的认识,笔者拟对此作一探讨。

**【关键词】** 村干部 经济责任审计 集体经济

## 一、村干部经济责任审计的必要性

1. 遏制农村腐败现象的滋生和蔓延,积累了从源头治腐的新经验。开展村干部经济责任审计,能明确干部职责,健全审计制度,强化内部管理,从而有效遏制腐败现象的发生。

2. 推进基层民主化进程,加强农村党风廉政建设。农村经济责任审计的重要内容之一就是要审查村级财务收支及年度预算和决算以及涉及村民利益的重大事项是否经村民大会或代表大会讨论通过,日常财务收支是否经民主理财组织逐据审核,票据是否“五章”齐全等,使村民充分享有知情权、参与权、决策权和监督权,增强民主气氛,加强农村党风廉政建设。

3. 防止集体资产流失,保护集体经济组织的合法权益。不仅要

要对年度财务预决算及日常财务收支进行全面审计,同时,要

独立性非常重要。国外采用的方法是在上市公司中建立审计委员会,这在缓解管理当局对注册会计师的压力、提高审计独立性方面发挥着重大的作用。鉴于我国上市公司的监事会形同虚设,股东大会流于形式,有必要借鉴国外的审计委托模式,引入由独立董事组成的审计委员会制度,由审计委员会行使委托和批准解聘审计机构、审查审计工作的职权。当然,独立董事的工作需要进一步优化和完善。转变审计委托模式,只能缓解会计师事务所的压力,要从根本上解决问题还需构建审计付费新模式。在付费模式方面,法国的经验值得我们借鉴。法国实行的是集中支付与结算制度,每年由证监会向上市公司预收审计费,最后由证监会与会计师事务所进行结算,在结算时,证监会可从中直接扣除其违规的罚金。也可考虑由注册会计师协会与会计师事务所进行结算。

4. 促进会计师事务所做大做强,培育寡占型的上市公司审计市场结构。

新审计准则严格执行后,没有集聚一定数量注册会计师的会计师事务所以及不具备相关知识、水平和胜任能力的注册会计师,要完成一项较大规模的审计或其他鉴证业务,将面临更大的困难,或难以完成任务。否则,会给会计师事务所和注册会计师带来更大的审计风险,甚至是经营风险。因此,要确保新审计准则的严格执行,有效地降低和抵御审计风险,做

时,要对村级债务、土地补偿费的管理使用、村级补助经费等实行专项审计,保护集体经济组织的合法权益,确保集体资产的保值、增值。

4. 巩固农村税费改革成果,减轻农民负担。减轻农民负担是农村税费改革的重要目的,对增加农民负担的费用实行专项审计,能够及早发现加重农民负担的情况,并及时加以纠正,全面落实减负政策,确保减轻农民负担。

5. 调动农民生产的积极性,促进农村经济发展。实行农村专项审计,使党在农村的支农惠民政策得到全面贯彻执行,使村级财务管理更加规范、完善,干群关系更加融洽,农民负担进一步减轻,把主要时间和精力放在生产经营上,降低农业生产成本和其他费用支出,提高经济效益。

大做强会计师事务所必将成为发展的趋势。

市场结构一般可划分为垄断、寡占、垄断竞争和完全竞争四种类型。寡占是指市场上只有几个提供相似或相同产品的卖者。通过构建寡占型的审计市场可以削弱审计活动的地域性,避免来自当地政府的行政干预和当地企业的牵制,大大缩小上市公司的选择空间,使其难以再采用变更会计师事务所逼其就范的不正当手段;也有利于保持审计业务的连续性,从而可以通过更准确地评估和控制客户的审计风险来提高审计质量,通过利用以前年度审计工作底稿、简化重复性的首次审计时已实施的审计程序、提高收集和鉴别审计证据的效率来降低后续审计成本,增加会计师事务所的利润。这样,就避免了会计师事务所因审计命运的不确定性易出现的短期化行为及对审计质量的损害(不愿意投入必要的审计人力和财力);可以据此形成若干家规模较大的会计师事务所,缓解或减少审计寻租问题,增强其保持独立性的实力并实现其规模经营的经济性。

## 主要参考文献

1. 袁洋.对我国新审计准则体系的评价.财会月刊(理论),2007;6

2. 倪慧萍.我国新审计准则体系与国际审计准则体系之异同.中国农业会计,2006;9