



试析新审计准则的三大变化

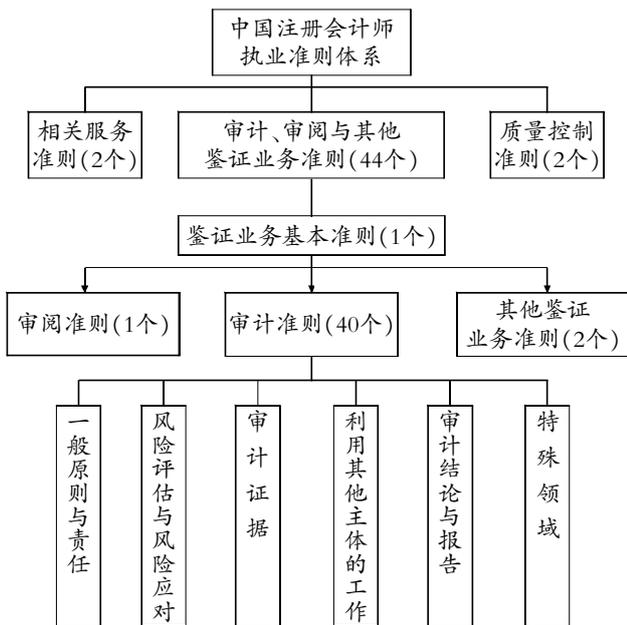
中国石油大学(华东)经济管理学院 丁红燕

2006年2月15日,财政部发布了48项注册会计师审计准则,这标志着适应我国市场经济发展要求、与国际惯例趋同的注册会计师审计准则体系正式建立。注册会计师审计准则体系自2007年1月1日起在境内会计师事务所施行。新发布的审计准则与旧的审计准则相比,主要有以下三大变化:

一、审计准则体系结构的变化

旧的审计准则体系由以下三个层次组成,即独立审计基本准则、独立审计具体准则与独立审计实务公告、独立审计执业规范指南。相关的三个基本准则为中国注册会计师质量控制基本准则、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。

旧的审计准则体系已不能适应我国实际情况和国际趋同的需要,为了适应注册会计师业务多元化的需要,新颁布的准则体系将改进为中国注册会计师执业准则体系,如下图。



新的执业准则体系内容更广泛,不仅包括审计准则,还包括审阅准则、其他鉴证业务准则、相关服务准则以及会计师事务所质量控制准则。具体内容如下:

1.鉴证业务准则。审计准则、审阅准则和其他鉴证业务准则统称为鉴证业务准则。我国鉴证业务准则体系分为两个层次:第一个层次为鉴证业务基本准则;第二个层次为审计准则、审阅准则和其他鉴证业务准则,其中审计准则又包括六类,即一般原则与责任、风险评估与风险应对、审计证据、

利用其他主体的工作、审计结论与报告和特殊领域。

2.相关服务准则。相关服务准则是用来规范注册会计师代编会计报表、执行商定程序、管理咨询、税务咨询和其他服务。由于业务性质属于代理、咨询服务,注册会计师不提供任何程度的保证。

3.质量控制准则。质量控制准则适用于会计师事务所及其人员对财务信息审计和审阅、其他鉴证业务以及相关服务的质量控制,是对会计师事务所及其人员提出的质量控制政策和程序的要求。

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不属于行业技术性规范,因此没有纳入执业准则体系。

二、审计准则名称和编号的变化

旧的审计准则分为三个层次:第一层次的审计基本准则名称为中国注册会计师独立审计基本准则;第二层次的审计准则名称分别为中国注册会计师独立审计具体准则和中国注册会计师独立审计实务公告;第三层次的审计准则名称为中国注册会计师独立审计执业规范指南。可以看出,审计准则的名称中均带有“独立”二字。其编号均从第1号开始进行连续编号,其顺序是按照准则颁布的时间先后进行排列的,前后两个准则之间并没有必然的联系。对于质量控制准则而言,它是一个单独的基本准则,名称为中国注册会计师质量控制基本准则,与独立审计基本准则的层次是一致的。

在新的执业准则中,鉴证业务准则分为两个层次:第一层次的鉴证业务基本准则的名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;第二层次的鉴证业务具体准则名称分别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。

与旧的审计准则不同的是,新的审计准则名称前面没有“独立”两个字,直接以中国注册会计师审计准则来命名。这样命名一是比较简洁,“独立性”是所有审计业务的本质要求,不是区分注册会计师审计、政府审计和内部审计的根本特征;二是国际趋同的需要,无论是国际审计与鉴证准则理事会,还是世界其他国家和地区,如美国、英国、澳大利亚、我国台湾和香港,针对注册会计师行业制定的审计准则均称为审计准则,审计准则名称没有使用“独立”措辞。相关服务准则的名称为中国注册会计师相关服务准则,简称为相关服务准则。质量控制准则名称为会计师事务所质量控制准则,简称为质量控制准则。为了克服按时间顺序编号、前后两个准则之间无必然联系

我国生物资产准则与 IAS41 的比较

重庆工学院 孙芳城(教授) 唐洋

会计准则的国际协同可以提高会计信息的可比性,因此我国会计准则同国际会计准则接轨已是必然趋势。考虑到我国经济发展所处的阶段及发展水平,财政部根据《企业会计准则——基本准则》制定了《企业会计准则第 5 号——生物资产》(以下简称新准则),于 2006 年 2 月 15 日发布,2007 年 1 月 1 日起在上市公司范围内施行。笔者认为有必要将其与国际会计准则的相关规定进行比较,以便对新准则有进一步的了解,从而更深刻地理解生物资产准则的内涵。

我国的新准则主要由总则、确认和初始计量、后续计量、收获与处置及披露组成,而《国际会计准则第 41 号——农业》(以下简称 IAS41)主要由目标、范围、定义、确认和计量、政府补助、列报、生效日期和过渡性规定等组成。

新准则总则部分第一条指出,为了规范与农业生产相关的生物资产的确认、计量和相关信息的披露,根据《企业会计准则——基本准则》,制定本准则。然后在第四条采用排除的方式列举了不属于该准则的几种情形,这相当于 IAS41 中的规范范围部分。IAS41 明确指出,制定该项准则的目的是规范农业活动的会计处理、会计报表列报和披露。其指向性非常明确,然而在新准则中没有指明目的,如果突出该准则制

带来的弊端,新的执业准则采取会计科目编号原理进行编号。新的执业准则编号为四位数,第一位数代表大类,第二数代表小类,第三、第四位数代表细类。

三、审计模式的改变

旧的审计模式为制度基础审计,其准则都是围绕制度基础审计进行的。审计风险的模型为:审计风险=固有风险×控制风险×检查风险,其中固有风险和控制风险注册会计师不能改变,只能评估或评价。从理论上讲该模型并无不妥,但实务操作难度很大。其审计程序一般为:①了解内部控制制度;②执行控制测试;③执行实质性测试。其中,第一类程序和第三类程序在每次会计报表审计时都必须执行,而第二类程序可以选择执行。

新审计准则体现的是风险导向审计。在新的审计准则中,审计风险取决于重大错报风险和检查风险,审计风险是两者的综合风险,即:审计风险=重大错报风险×检查风险。改变后的审计风险模型让注册会计师从更高的层次上把握重大错报风险,它要求注册会计师必须了解被审计单位及其环境(包括内部控制),以充分识别和评估会计报表重大错报风险,并针对评估的重大错报风险设计和实施控制测试与实质性测试程序。

定的目的就更能体现其指导性,在这方面我国的准则建设稍显不足。

一、生物资产准则内容的比较

1. 准则规范范围的比较。新准则不涉及收获后的农产品、与生物资产相关的政府补助。IAS41 主要规范生物资产和农产品的确认与计量、与农业活动有关的政府补助的处理以及有关列报与披露要求,并指出其不适用与农业活动相关的土地、无形资产。对于作为企业生物资产收获物的农产品,IAS41 只适用于作为企业生物资产收获物的农产品在收获时的核算,该时点之后适用国际会计准则存货准则和其他国际会计准则。因此,IAS41 不涉及收获后农产品的加工,例如将种植的葡萄加工成葡萄酒。相比较而言,IAS41 规定的范围更清楚,而我国新准则规定的范围则较为狭窄。

2. 生物资产确认标准的比较。新准则规定生物资产同时满足下列条件的,才能予以确认:①企业因过去的交易或者事项而拥有或者控制该生物资产;②与该生物资产有关的经济利益或服务潜能很可能流入企业;③该生物资产的成本能够可靠地计量。而 IAS41 则规定企业只有满足以下情况才能确认生物资产:①企业因过去交易的结果而控制该资产;②与该

具体来说,新审计准则的重大变化主要体现在以下五个方面:

1. 注册会计师应加强对被审计单位及其环境的了解。注册会计师实施程序是为了更广泛和更深入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。

2. 为了实现评估重大错报风险目的所实施的审计程序称为风险评估程序,新审计准则要求注册会计师在审计的所有阶段实施风险评估程序。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联系起来,实施更为严格的风险评估程序,而不能直接将风险设定为高水平。

3. 注册会计师应当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。

4. 注册会计师应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程序。无论评估的重大错报风险的结果如何,注册会计师均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测试程序。

5. 注册会计师应将识别、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。○