

# 鉴证业务基本准则的两大特点

费伯丽 焦国珍

(西南财经大学会计学院 成都 610074)

**【摘要】**我国新审计准则体系中的《中国注册会计师鉴证业务基本准则》恰当地体现了现代审计功能的拓展和正当怀疑假设,实现了理论与实践的完美结合。

**【关键词】**审计功能拓展 职业怀疑态度 正当怀疑假设

2006年财政部发布了48项审计准则,这是我国注册会计师行业发展史上的一次重大飞跃,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。其中,《中国注册会计师鉴证业务基本准则》(简称“新审计准则”)恰当地体现了现代审计功能的拓展和正当怀疑假设。笔者就其两大特点做如下分析。

## 一、鉴证对象的扩展充分体现现代审计功能拓展的特点

1. 从审计准则的规定看鉴证对象扩展的特点。新审计准则指出,鉴证对象与鉴证对象信息具有多种形式:①当鉴证对象为财务业绩或状况时(如历史或预测的财务状况、经营成果

注册会计师协会)。它是行业自律机构,主要通过制定行业规范,采取专项检查或互相检查的方式来约束会计师事务所及其执业人员的具体行为,并负责其后续教育、培训等。设立注册会计师管理部门之后,注册会计师协会成为纯粹的行业自律组织,实行中观层次的行业监控,剔除了原来情形下的行政管理职能,这样有利于行业质量监控自律意识的加强。注册会计师协会不再强调执行财政部门的行政命令,而是专职于行业规范制度的制定、行业质量管理与监控,通过质量监督、检查、同业互查等方式来促进审计质量的提高。

(3)微观监控系统。微观层次的审计质量监控系统的监控主体是会计师事务所,即会计师事务所为保证审计质量而对自身的审计行为进行监控,这是注册会计师审计质量监控的重点。对微观监控系统我们可进行进一步的细分:①审计项目小组。一个审计项目小组必须对该项目的审计质量作出全方位的监控,应对某项审计业务从计划到实施到最终出具审计报告进行全过程的监控。②注册会计师个人。每个注册会计师都是审计质量监控系统中最小的主体单位。具体而言,所长是审计质量监控的组织者和领导者,对审计质量负全部责任;主任会计师是组织质量管理的核心,对全部质量问题负主要的直接责任;部门主任或项目负责人是基本管理环节,负责对审计中发现的重大问题及时向上级部门汇报并解答部门或小组人员发现的疑难问题;执业人员是质量监控体系中的最基本层,对因违背质量监控标准而导致的审计质量问题负直接责

和现金流量),鉴证对象信息是财务报表;②当鉴证对象为非财务业绩或状况时(如企业的运营情况),鉴证对象信息可能是反映效率或效果的关键指标;③当鉴证对象为物理特征时(如设备的生产能力),鉴证对象信息可能是有关鉴证对象物理特征的说明文件;④当鉴证对象为某种系统和过程时(如企业的内部控制或信息技术系统),鉴证对象信息可能是关于其有效性的认定;⑤当鉴证对象为一种行为时(如遵守法律法规的情况),鉴证对象信息可能是对法律法规遵守情况或执行效果的声明。

由此可以看出,鉴证对象的内容和范围都扩大了,不再只

任。在这个质量监控系统中,最重要的是明确各个环节每个质量监控人员的权限和职责范围,这样才能有效地对每个关键环节进行质量监控,从而达到保证和提高社会审计质量的最终目的。

2. 提高监管人员的素质和专业水平。监管者的素质和专业水平直接影响监管的成效,因为这直接影响到我国注册会计师行业质量监控的效率和效果。这就要求相关的监督人员要做到:①站在法律法规的角度,做到不偏不倚、公平公正地对待每一个会计师事务所;②具备较高的专业水平,提高对违规会计师事务所的检查效率,在实施激励措施时,做到公平、公正和有效。因此,我们应加强对监管人员的培训并完善聘任要求,以吸引更多的高素质人才加入监管行列。

3. 加强注册会计师职业道德建设。遵守职业道德规范,恪守独立、客观、公正的原则是我国注册会计师职业道德的基本要求。加强对注册会计师职业道德的监管,倡导建立以诚信为核心的、与市场经济体制相适应的道德规范,对于提高注册会计师的审计质量有十分重要的意义。因此,我们应教育注册会计师在执业过程中保持应有的职业谨慎和合理的职业怀疑态度,对工作勤勉负责并持之以恒,同时注意培养注册会计师“法律约束为基础,道德规劝为引导”的审计思想。

## 主要参考文献

王英姿.注册会计师审计质量评价与控制研究.上海:上海财经大学出版社,2002

局限于财务报表的审计。财务报表只是传统的鉴证对象。

审计功能的拓展是引起鉴证对象范围扩大的一个根本原因。蔡春教授指出,审计功能拓展空间维度中的拓展深度分为三个层次:第一层次,传统审计是审计功能拓展深度的基础层次,新审计准则中的第一类鉴证对象即属于这一层次。第二层次,鉴证服务领域,包括财务信息和非财务信息。第三层次,认证服务领域,包含鉴证服务领域,是独立审计师对客户相关信息(包括财务信息和非财务信息)的可靠性和相关性做出专业判断并进行认定,其认证的载体有多种形式,可以是书面认定、某项申明、某种活动、某种行为或某个虚拟个体等。新审计准则中的二、三、四、五类对象即属于二、三层次。

而在审计功能拓展的广度中,通常我们认为有:传统的审核、复核、遵循鉴证、商定程序、绩效审计、管理审计、环境审计、服务会计、伦理鉴证、养老服务认证、公平竞选认证、商品质量测试、企业业绩评价认证等。从准则中鉴证对象的规定可以看出,其包含于审计功能拓展的广度之中。然而,新审计准则没有涉及目前兴起的许多认证服务,这将有待于进一步完善。

2. 鉴证受托经济责任是审计功能拓展的又一体现。审计功能的拓展是受托经济责任内涵拓展的结果。审计师提供审计服务时,审计师与受托经济责任的当事双方形成三角关系,正是这种由受托经济责任决定的三角关系从本质上促进和制约着审计功能的拓展,且直观地表现为具体服务的形成和种类的多样化发展。在审计准则中具体体现为鉴证对象的多样化。

(1) 受托经济责任的内涵随着委托方范围的扩大而扩展,相应的审计功能也在拓展。这里,委托方不再仅仅局限于物质资本的提供者,而是包括了其他利益相关者。新审计准则中第五类鉴证对象的规定体现了这一点。例如,在利益相关者群体扩大的情况下,我们需要对企业是否遵循环境法律法规的规定进行鉴证,由此拓展出了环境审计业务。

(2) 受托经济责任随委托方要求不断提高而发展,审计功能随之拓展。委托方的要求不再仅仅局限于财务信息的真实性和可靠性,正如准则第二和第三类鉴证对象,其要求可能是企业运营情况的鉴证,或是设备生产能力的鉴证等,由此拓展出对某些指标或是说明文件的鉴证。

(3) 随着受托方管理层级的增加,受托经济责任形成链式结构,受托经济责任在每一层级都体现着不同的内涵,对审计有着不同的要求,促使新的审计功能产生。如准则中规定的鉴证对象可能是企业的内部控制或信息技术系统等某个过程,由此拓展出对这些系统或过程有效性的鉴证等。

## 二、新审计准则充分体现了“正当怀疑假设”

1. “正当怀疑假设”的含义和作用。“正当怀疑假设”的基本含义就是由于没有充分的理由完全信任受托人的责任履行过程是全面有效的,没有充分的理由完全信任受托人,为说明其责任履行状况的经济信息都是真实公允和可信的,必须对受托经济责任履行状况及其表达信息之可信性进行审计和认定。“正当怀疑假设”明确了鉴证的直接原因,为实施鉴证明确

了目标,提供了依据。“正当怀疑假设”的运用是新审计准则的另一大亮点。

2. “正当怀疑假设”在新审计准则中的运用。其在新审计准则中体现为“职业怀疑态度”的运用。新审计准则指出,职业怀疑态度是指注册会计师以质疑的思维方式评价所获取证据的有效性,并对相互矛盾的证据,以及引起对文件记录或责任方提供的信息的可靠性产生怀疑的证据保持警觉。其具体运用表现为:

(1) 以正当怀疑态度来审慎选择客户。审计师在接受委托前,需要从各个途径了解客户,具体体现为新审计准则中关于鉴证环境方面的规定:在接受委托前,审计师应当初步了解业务环境,具体包括业务约定事项、鉴证对象特征、使用的标准、预期使用者的需求、责任方及其环境的相关特征,以及可能对鉴证业务产生重大影响的事项、交易、条件和惯例等其他事项。

(2) 以正当怀疑态度来甄别获得的证据。对于取得的与拓展服务相关的证据应当本着正当怀疑的态度进行鉴证。具体体现为新审计准则中对鉴证证据方面的规定:在评价证据的充分性和适当性以支持鉴证报告时,注册会计师应当运用职业判断,并保持职业怀疑态度。

(3) 以正当怀疑态度对待执业过程中遇到的问题。审计师在提供服务时应以专业怀疑眼光进行审查、分析、判断,及时、敏锐、准确地捕捉可疑点。具体体现为新审计准则中关于鉴证范围方面的规定:如果鉴证业务的工作范围受到重大限制,则该业务可能不具有合理的目的。鉴证程序方面的规定:注册会计师都应当负责确定鉴证业务程序的性质、时间和范围,并对鉴证业务中发现的、可能导致对鉴证对象信息作出重大修改的问题进行跟踪。鉴证对象方面的规定:注册会计师应当以职业怀疑态度计划和执行鉴证业务,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。鉴证对象信息应当恰当反映既定标准运用于鉴证对象的情况。如果没有按照既定标准恰当反映鉴证对象的情况,鉴证对象信息可能存在错报,甚至可能存在重大错报。

3. 新审计准则中运用“正当怀疑假设”的原因。

(1) 从企业组织角度来讲,不可能对所有的控制点进行全面监控,随着审计功能的拓展,涉及的控制点越来越多,再加上受托人的主客观条件的限制(如认知能力、管理水平、会计理论知识和实践经验以及企业运营环境等)或是受托人存有故意的舞弊动机等原因,使得审计师必须对经济事项处理的合法性、公允性和效益、效率、效果保持适当的怀疑。

(2) 从审计师的角度来讲,由于条件限制,审计师获得的证据大多数是间接的,这些间接证据的可信程度较直接证据要低。另外,审计功能的拓展要求审计师接触更多的非财务信息,使得审计师面临更多不熟悉和可疑的环境。上述情况也决定了正当怀疑理念在审计师执业中必将得到广泛运用。

### 主要参考文献

陈孝. 正当怀疑和应有关注理念在审计师非审计服务中的运用. 审计与经济研究, 2006; 1