



对鉴证准则增加“鉴证对象”的思考



西南财经大学 林清林 宋刚

【摘要】 在鉴证实务中,一直存在着在法律上无法对鉴证对象进行明确界定的问题,而套用审计准则来界定在范围上又显得过于狭窄,这一直是影响注册会计师开展鉴证业务的一个重要因素。本文从分析鉴证与审计的区别开始,探讨了鉴证准则增加“鉴证对象”的动因以及影响。

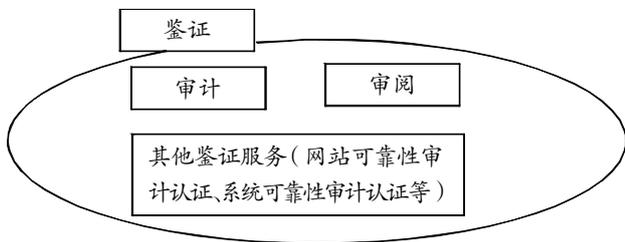
【关键词】 鉴证准则 鉴证对象 动因 影响

将于2007年1月1日起施行的《中国注册会计师鉴证业务基本准则》(简称“鉴证准则”)的第五章增加了“鉴证对象”的相关内容。鉴证准则第五章第二十一条规定,鉴证对象主要分为财务业绩或状况、非财务业绩或状况、物理特征、某种系统和过程、行为五大类,而与这五类鉴证对象相对应的信息形式分别为财务报表、反映效率或效果的关键指标、有关鉴证对象物理特征的说明文件、关于系统和过程有效性的认定、对法律法规遵守情况或执行效果的声明。

一、鉴证业务不能用审计准则来规范

鉴证与审计的区别决定了鉴证业务不能用审计准则来规范,必须完善鉴证准则。

1. 鉴证比审计的外延广。鉴证的外延大于审计的外延(见下图),鉴证包括审计、审阅以及其他鉴证服务。这从鉴证准则的规定“鉴证业务包括历史财务信息审计业务、历史财务信息审阅业务和其他鉴证业务”可以看出。因此,鉴证准则是所有执行鉴证业务的执业人员在执业过程中应遵循的规范;而审计准则是注册会计师在审计会计报表过程中应遵循的规范。



2. 服务对象不同。鉴证准则针对所有的书面认定;而审计准则仅针对历史性会计报表的审计。

3. 判定书面认定公允表达的标准不同。鉴证是针对某一具体的鉴证业务采用相应特定的标准或规定进行鉴定和确认,并不限于公认会计原则;而审计则根据公认会计原则来判定书面认定是否公允表达。

由此可见,鉴证和审计尽管存在着内在的联系,但仍然是两个不同的概念,因此,鉴证业务不能用审计准则来规范。当鉴证准则存在空白时,对相关业务的规范不能套用审计准

则的规定。

二、鉴证准则增加“鉴证对象”的动因

笔者认为,中国注册会计师协会在鉴证准则中增加“鉴证对象及其信息形式”的内容有其深刻的内在动因,主要表现为以下几个方面:

1. 审计功能不断拓展的要求。从国家角度看,加强对国有资产的监控、强化对国有资产使用效益的评价是国家审计权有效发挥的两个基本点。但是随着社会、经济、文化的发展,国家审计除要监督财政资金的合法、合理、合规应用外,还要关注财政资金运用的社会效益性和社会发展可持续性、和谐性等目标。

从社会审计角度看,传统的财务报表审计服务已经相对成熟、社会期望甚高、同业竞争激烈,这迫使注册会计师行业在咨询和认证方面寻求新的发展。随着社会经济的迅速发展,注册会计师审计服务出现了收入难以增长甚至下滑的现象。自1989年以来,美国前60大会计师事务所的审计收入持续下降。因此,很多会计师事务所开始另辟蹊径,向其他认证服务领域进军,从而导致其他认证服务迅速发展,成为注册会计师行业的“新宠”,审计认证便是其中之一。由此可见,注册会计师行业的社会审计功能也在不断拓展。

从内部审计角度看,它是企业内部控制的一部分,关系着企业经营活动和经济事项的合规性、效果性和效益性。但是,进入21世纪以来,市场变化加速、科技和信息技术的应用,使得企业面临的环境更加具有不确定性,进而要求传统内部审计还要关注企业的风险管理等新领域,从而带来了内部审计功能的拓展。

总体看来,审计功能的拓展使得传统的审计已经在一定程度上无法满足社会发展所产生的各种新的需要。而在传统审计业务的基础上开展鉴证业务,可在一定程度上满足政府、投资者、企业等利益主体对基于审计功能拓展而产生的鉴证服务需求。

2. 受托经济责任内涵不断拓展的需要。随着经济和社会的发展,受托经济责任的内涵一直呈现出不断拓展的趋势。广义上的受托经济责任是一种社会概念,它是指受托人对与其有关的所有利益关系人的责任。这些利益关系人是一个群体,

除特定的直接利益所有者外,还包括虽不具有法定所有权但与受托人所代表的组织有着某种经济或社会联系的其他利益关系人。

就企业而言,除了作为其直接利益所有者的股东之外,其他利益关系人还包括投资者、债权人、供应商、雇员、消费者、政府部门、地方团体、银行、税务机关等。所有这些利益关系人又可称为广义上的委托人。

从整个社会范围来看,存在着多种委托人和受托人,由此形成多种复杂的委托受托关系,形成多种相互交织的受托经济责任形式,构成一幅受托经济责任网络图。实际上,受托经济责任覆盖着社会的方方面面,社会本身就是一张受托经济责任网,具体来说:

(1) 对于企业而言,其委托人包括股东、国家(国有企业)、投资者、债权人、供应商、雇员、消费者以及其他关系人。与之相对应的受托人是企业管理当局即董事会、总经理。

(2) 对于政府而言,其委托人是社会公众、纳税人和国际关系人。与之相对应的受托人是代表国家的政府当局及其首脑。

(3) 对于地方政府而言,其委托人是中央或联邦政府、本区公民、纳税人。与之相对应的受托人是地方政府及其行政长官。

(4) 对于企业较低(或中间)管理层而言,其委托人是上一级管理层或最高管理当局。与之相对应的受托人是较低或中间管理层及其主要负责人。

这些委托人和受托人构成了多种委托受托关系及受托经济责任。从社会范围看,受托经济责任已经渗入社会的各个方面,它们也需要对受托经济责任的履行进行鉴证,自然也需要明确其鉴证对象和信息形式。

3. 与国际惯例趋同的需要。 准则趋同,实际上是我国准则与国际准则的成功对接,既是一种和谐也是一种协调,更是我国准则逐步融入国际准则体系的过程。在我国对外开放、知识经济和网络经济异军突起、国内企业拓展海外业务、证券金融市场活跃的时代背景下,完善、专业的准则是我国与国际沟通必不可少的通用商业语言。为了更好地走出去,发展自己,我国要学习西方国家先进的技术工艺、理念和管理方式,必须立足于实际尽可能地不断完善准则。中国注册会计师协会对鉴证准则的修改和补充,就是为了使国内审计人员所用的专业语言能在更大程度上在国际上得到认可。因此,鉴证准则增加“鉴证对象及其信息形式”体现了我国鉴证准则与国际鉴证准则的进一步趋同。

4. 知识经济发展的需要。 在知识经济社会中,知识超过了传统意义上的资本与劳动力这两大生产要素,成为经济发展的第一要素。社会公众只能被动接受相关主体提供的知识信息,而作为外部信息使用者,他们并不清楚自己将要使用的知识信息质量如何。在知识信息的更新、扩散、应用加速与网络的相互结合使得知识信息呈现出“无纸化”状态的情况下,信息泛滥、信息污染问题日益严重,这大大增加了信息使用者的决策风险。这样,在信息提供方与信息使用方之间就需要一个中介组织来提高和保证信息的质量。而对这种信息进行鉴证所需要的规范已经超出审计准则的规范范围,因

此,需要新的鉴证准则对“鉴证对象及其信息形式”进行明确规定。

三、鉴证准则增加“鉴证对象”的影响

1. 完善了我国注册会计师执业规范体系。 目前,我国注册会计师的执业规范体系主要由中国注册会计师审计准则、中国注册会计师审阅准则、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”、“其他鉴证业务准则”)构成。而在这三个准则的基础上再制定和完善鉴证准则,无疑使得我国注册会计师的执业规范体系更加完善。从总体上看,形成了一个由鉴证准则统领,由审计准则、审阅准则和其他鉴证业务准则共同构成的一个层级体系:鉴证准则指导其他三个准则的方向和思路,其他三个准则是对鉴证准则的进一步分解和细化,其他三个准则不得与鉴证准则相冲突,两个层级之间相互衔接、相互促进、共同发展,形成一个更加完善的注册会计师执业规范体系。

2. 促进相关鉴证业务的开展。 鉴证准则增加了“鉴证对象”这一章内容,进一步规范了注册会计师的执业行为,明确了鉴证业务的对象及对应的信息形式,解决了鉴证实务中注册会计师经常缺少明确的鉴证准则参照,对鉴证业务的对象无法合法界定的问题。鉴证准则对“鉴证对象”内容的增加有针对性地解决了鉴证实务中的问题,而且鉴证准则还非常细致地对每种鉴证对象相对应的信息形式进行了界定,使得鉴证准则的规定更加具有可操作性。

可以预见,在鉴证准则为注册会计师弥补了鉴证对象问题上的法律空白后,注册会计师在有法可依、有据可照的条件下,必然能更加轻松自如地开展鉴证业务,从而促进鉴证业务的不断发展。

3. 拓宽了注册会计师的执业渠道。 根据鉴证准则对“鉴证对象”内容的规定,鉴证对象可以是财务业绩或状况、非财务业绩或状况、物理特征、某种系统和过程、行为五大类。那么在实际工作中,根据这五大类对象细化的鉴证业务就非常广泛了。针对财务业绩或状况,注册会计师可以进行财务报表审计;针对某种系统和过程,注册会计师可以进行系统认证或流程鉴证;针对某种行为,注册会计师可以开展绩效审计;针对物理特征,注册会计师可以开展一些相关认证,比如基于网站物理特征的鉴证基础上的网站认证等。

由此可见,增加“鉴证对象”的内容在弥补鉴证准则空白的同时,也拓宽了传统审计业务的范围,从更深层次上体现了现代审计功能的拓展。

主要参考文献

- ①蔡春,陈孝.审计师企业伦理鉴证服务研究——现代审计功能拓展与创新的一种解读.审计与经济研究,2005;1
- ②陈孝.对审计师网站认证服务的再认识.财会月刊(理论),2006;2
- ③蔡春,陈孝.“审计风暴”带来的思考和启示.中国审计,2004;17
- ④廖晓虹,冯文,陈磊.知识经济的必然:从审计准则到鉴证准则.会计之友,1999;8
- ⑤张连起.准则趋同:划时代的对接.中国注册会计师,2006;1