从审计实务视角谈《国家审计准则》的变化

张晓茹

(上海市杨浦区审计局 上海 200082)

【摘要】新的《中华人民共和国国家审计准则》自2011年1月1日起开始施行。本文从对比新旧审计准则入手,着重分析新准则中对审计实务有影响的变化内容及对审计业务产生的实质性影响。

【关键词】国家审计准则 变化 审计实务

2010年9月1日,我国审计署公布了修订后的《中华人民共和国国家审计准则》(简称《审计准则》),自2011年1月1日起施行。《审计准则》是审计机关和审计人员履行法定审计职责的行为规范,是执行审计业务的职业标准,是评价审计质量的基本尺度,也是各级审计机关制定审计业务操作规程的基本依据。《审计准则》的修订和颁布,对促进审计工作的法制化、规范化和科学化具有十分重大的意义。和旧的审计准则相比,《审计准则》有不少新变化,具体如下:

一、《审计准则》指明了其与其他执业准则的关系,对参照使用其他执业准则作了明确规定

《审计准则》第七十一条规定:需要对财务报表发表审计意见的,审计人员可以参照中国注册会计师执业准则的有关规定确定和运用重要性。第九十一条规定:审计人员进行审计抽样时,可以参照中国注册会计师执业准则的有关规定。第一百三十条规定:出具对国际组织、外国政府及其机构援助、贷款项目的审计报告,按照审计机关的相关规定执行。第一百九十七条规定:审计机关和审计人员配合有关部门查处案件、与有关部门共同办理检查事项、接受交办或者接受委托办理不属于法定审计职责范围的事项,不适用《审计准则》,应当按照其他有关规定和要求办理。

在以前的审计实务中,审计人员遇到类似情况,一般都是按各自的想法和理解行事,《审计准则》明确规范了这一行为。除上述几种情况外,《审计准则》适用于从中央到地方的各级审计机关,适用于审计人员执行的各类审计业务和专项审计调查业务。

二、《审计准则》明确划分了审计机关责任与被审计单位责任

《审计准则》第五条规定:在财政收支、财务收支及有关经济活动中,履行法定职责、遵守法律法规、建立并实施内部控制、按照有关会计准则和相关会计制度编报财务会计报告、保持财务会计资料的真实性和完整性,是被审计单位的责任;依据法律法规和本准则的规定,对被审计单位财政收支、财务收支以及有关经济活动实施审计并作出审计结论,是审计机关的责任。

旧准则对审计责任的定位比较模糊,《审计准则》明确划分了审计机关责任与被审计单位责任,明确了国家审计机关应负的责任。这种责任划分意味着被审计单位如有重大舞弊、违法违规行为等未被查出,或审计结论不当等,国家审计便会面临潜在的审计风险及不利后果。因此,审计机关和审计人员要在思想上正确认识审计职责,在审计实务中认真履行审计职责,保持职业谨慎,保证审计质量。

三、《审计准则》对"效益性"作出了新的解释

《审计准则》第六条规定:效益性是指财政收支、财务收支以及有关经济活动实现的经济效益、社会效益和环境效益。旧的审计准则对效益性评价的定义是,对被审计单位的财政收支、财务收支及其经济活动的经济、效率和效果的评价。《审计准则》对财政收支、财务收支效益性的监督和评价作了更加全面、科学的界定,除了经济效益外还包括社会效益和环境效益。这种变化说明今后审计的效益性评价要从单纯的经济效益评价发展到全方位、多角度的评价。

四、《审计准则》细化了审计人员的审计独立性要求

《审计准则》对审计独立性进行了细化,并规定了保证审计人员保持独立性的四大措施。一是规定审计人员执行审计业务时,若遇有可能损害审计独立性情形的,审计人员必须主动向审计机关报告。二是对审计人员在审计工作之外的活动进行了约束。三是要求审计机关主动了解审计组成员可能损害审计独立性的情形,并采取妥善措施。四是建立审计人员交流制度,以避免审计人员因执行审计业务长期与同一被审计单位接触可能对审计独立性造成的损害。这种细化要求审计人员在执行审计业务时,要评估审计人员是否具有独立性,审计人员应回避影响审计独立性的活动。

五、《审计准则》规范了审计实施方案的编制

《审计准则》第四章第一节对审计实施方案的编制程序、编制内容、编制步骤、方案调整、审批权限、方案形式进行了规定,着重规定了审计实施方案核心内容形成的实质性过程,即通过调查了解被审计单位及其环境,识别其可能存在的问题,判断可能存在问题的重要性,据此确定审计范围、审计事项和应对措施,从而形成科学、合理且具有操作性的审计实施方

案。这就要求审计人员全力做好审前调查,深入了解被审计事项有关资金来源和管理的使用情况，在掌握基本情况的基础上,确定审计重点及相关内容,为制定完善的审计实施方案打好基础。

六、《审计准则》规定了获取审计证据的要求

《审计准则》第四章第二节规定了获取审计证据的要求。第八十四条规定:审计人员获取的审计证据,应当具有适当性和充分性。适当性是对审计证据质量的衡量,充分性是对审计证据数量的衡量。这就要求审计人员在归集审计证据时,更加重视审计证据与审计结论的关系，在评估证明被审计事项的审计证据质量的基础上,决定应当获取的审计证据的数量,以确保审计质量,控制审计风险。

七、《审计准则》规范了各类审计记录的内容和要求,取消了审计日记这一记录形式

《审计准则》第一百零三条将审计记录分成调查了解记录、审计工作底稿和重要管理事项记录三种类型。其中:调查了解记录指的是审前调查记录；审计工作底稿主要是记录审计人员依据审计实施方案执行审计的活动，并要求审计实施方案确定的每一审计事项均应当编制审计工作底稿，而不是现行的仅对审计发现的问题或者审计结论编制审计工作底稿；重要管理事项记录应当记载与审计项目相关并对审计结论有重要影响的管理事项。

审计记录的变化主要体现在三个方面：一是扩大了记录范围。除审计实施外,对于审计报告的审理、审定情况等与审计结论有关的审计项目管理事项,都要求予以记录,作为审计归档材料的重要组成部分。二是调整了记录形式。《审计准则》规定不再使用审计日记这一记录形式，而是围绕审计事项由审计组统一编制审计工作底稿，包括支持审计实施方案的审计工作底稿、支持审计报告的审计工作底稿和记录管理事项的审计工作底稿。三是规范了记录要求。审计组应当围绕审计实施方案和相关项目管理活动全面编制审计工作底稿，审计工作底稿中不仅应记录审计结论,也应记录审计实施的步骤、方法。由此形成的审计工作底稿将体现一个审计项目实施的完整轨迹。

八、《审计准则》统一了审计报告的形式和内容

《审计准则》在审计报告和内容方面的变化主要有:一是重新定义了审计报告形式。第一百一十九条规定:审计报告包括审计机关进行审计后出具的审计报告以及专项审计调查后出具的专项审计调查报告。即除原来意义上的审计报告外,将审计调查报告也作为审计报告的一种形式。这样，一般情况下,审计调查结束后,审计机关应向被调查单位出具专项审计报告。同理,在审计调查中,如发现被调查单位存在违法违规问题,可以在法定范围内直接作出处理处罚决定,而不需要在出具审计报告的基础上再出具审计决定。二是对跟踪审计报告提出了具体要求。旧的审计准则体系没有对跟踪审计报告提出要求。《审计准则》对此作出了具体规定:对于跟踪审计过程中发现的问题，要求以审计机关的名义及时向被审计单位通报,并要求其整改;跟踪审计实施工作全部结束后,再出具审计报告;审计报告应当反映审计发现但尚未整改的问题,以及已经整改的重要问题及其整改情况。三是对专题报告、审计信息、综合报告的形式、内容作出了具体要求,明确了哪些情况适合出专题报告和审计信息、哪些情况适合出综合报告。四是适当调整审计报告的内容,第一百二十三条规定:审计报告的内容包括以往审计决定执行情况和审计建议采纳情况;审计期间被审计单位对审计发现的问题已经整改的，审计报告还应当包括有关整改情况；核查社会审计机构相关审计报告发现的问题,应当在审计报告中一并反映。这就要求审计人员在实际工作中对上述事项予以关注，审计中要归集相关证据以支持在审计报告中对上述事项的反映。

九、《审计准则》对审计报告的编审作了全面、系统的规范

一是《审计准则》明确了审计组在起草审计报告前,应当讨论确定的事项并对讨论情况作出记录。第一百三十一条规定:审计组在起草审计报告前,应当讨论确定下列事项:(一)评价审计目标的实现情况;(二)审计实施方案确定的审计事项完成情况;(三)评价审计证据的适当性和充分性;(四)提出审计评价意见;(五)评估审计发现问题的重要性;(六)提出对审计发现问题的处理处罚意见;(七)其他有关事项。审计组应当对讨论前款事项的情况及其结果作出记录。

二是《审计准则》提出审计评价意见应当只对所审计的事项发表审计评价意见。第一百三十三条规定:审计组应当只对所审计的事项发表审计评价意见。对审计过程中未涉及、审计证据不适当或者不充分、评价依据或者标准不明确以及超越审计职责范围的事项,不得发表审计评价意见。这就要求审计人员在发表评价意见时一定要注意评价语言，每一项审计评价意见都应该有充分的审计证据予以支持。有些事项由于各种情况的限制,审计人员无法进行审计,如很多关于民生方面的事项审计人员很难取得充分的审计证据，不能仅依据被审计单位的年终总结、报告进行评价,对于未取得充分证据的事项不能发表审计评价意见。

十、《审计准则》将审计整改检查作为约束性条款

《审计准则》第五章第五节对审计整改检查作出了具体规范，明确提出审计机关应当建立审计整改检查机制，特别要求:审计机关汇总审计整改情况,向本级政府报送关于审计工作报告中指出问题整改情况的报告。

十一、《审计准则》新增了“重大违法行为检查”的要求

《审计准则》对检查重大违法行为作出了特别规定,要求审计人员在开展审计业务时关注可能存在的重大违法行为。其中提出,审计人员检查重大违法行为,应当评估被审计单位和相关人员实施重大违法行为的动机、性质、后果和违法构成。《审计准则》提出的识别重大违法行为的迹象一般有五种:具体经济活动中存在的异常事项；财务和非财务数据中反映出的异常变化;有关部门提供的线索和群众举报;公众、媒体的反映和报道;其他情况。

主要参考文献

审计署.中华人民共和国国家审计准则.审计署令第8号,2010-09-01