

新 1101 号注册会计师审计准则的变化

商思争(博士)

(淮海工学院商学院 江苏连云港 222001)

【摘要】 本文对 CSA 1101 从名称和内容、结构、审计目标、准则遵循、责任、职业判断和职业怀疑、审计风险七个方面进行了新旧对比,得出新准则更注重审计过程、更强调遵循审计准则、更注重职业判断和职业怀疑、审计风险模型更完善,更注重舞弊导致的错报风险等结论,也提出了新 CSA 1101 在逻辑上的缺陷。

【关键词】 CSA 1101 审计目标 舞弊 职业判断 职业怀疑

2008 年 12 月 11 日,国际审计与鉴证准则理事会 (IAASB) 在布鲁塞尔召开会议,批准了最后 3 项明晰化项目准则,标志着明晰化项目的全部完成。自 2007 年 1 月 1 日执行 2006 年版审计准则以来,我国注册会计师财务报表审计范围逐步扩大到非营利组织的财务报表审计业务以及特殊目的的审计业务,审计实务中也出现了一些新的需要解决的问题。为了适应这些变化,实现与国际审计准则的持续趋同,中注协于 2010 年 11 月 1 日出台了新修订的 37 项审计准则,新准则将于 2012 年 1 月 1 日执行。修订后的审计准则结构更清晰、语言更易懂、适用范围更广、更注重风险导向理念、更加强调对舞弊的审计责任、更注重与治理层的沟通、对小企业的审计规范更加细化。由于《中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》(CSA 1101) 包含了对注册会计师审计的总体观点,有助于注册会计师和公众全面理解审计目标、手段、审计前提、方法、责任、审计准则的权威性,本文选取该准则进行新旧对比,从一个角度理解新准则的变化以及审计的实质,促进对新审计准则的学习和宣传。

一、新准则名称和内容发生改变

在明晰化项目中,原国际审计准则“ISA 200 财务报表审计的目标和一般原则”改为“ISA 200 独立审计师的总体目标,以及按照国际审计准则执行审计工作”;与此相适应,原中国注册会计师审计准则第 1101 号(CSA 1101) 叫做“财务报表审计的目标和一般原则”,后改为“CSA 1101 注册会计师的总体目标和按照审计准则执行审计工作的要求(征求意见稿)”,现为“CSA 1101 注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求”。新准则比原准则明显增加了遵循注册会计师审计准则有关问题的规定,并且将财务报表审计目标改为注册会计师总体目标;增加了注册会计师审计一般说明的内容,层次更高,适用范围更大;减少了治理层和管理层责任规定,增加了对与治理层和管理层沟通的关注;增加了职业判断运用的规定,明确了可以“灵活”运用审计准则的情形;细化了审计风险的构成,增强了对舞弊导致的错报的关注。

二、结构更加清晰

国际审计准则明晰化项目一个重要的目标就是使国际审计准则体例更加明晰易懂,解决“准则冗长、结构复杂”的问题。据此,明晰化后的国际审计准则包括四部分:引言和定义、目标、要求、应用及其他解释性资料。我国审计准则的本次修订充分借鉴了国际审计与鉴证理事会明晰化项目的成果,修订后的准则一般都包括以下 5 章:“总则”、“定义”、“目标”、“要求”和“附则”,原审计准则中的解释说明材料作为应用指南,体现了“原则+指南”结构。修订后的审计准则缩减了篇幅,分清了结构,明确了“要求”,增强了可理解性和可执行性。

第 1101 号“注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求”也是如此。本准则共有 6 章:“第一章 总则,第二章 定义,第三章 财务报表审计,第四章 总体目标,第五章 要求,第六章 附则”。比一般体例增加了一个“第三章 财务报表审计”,该章将财务报表审计的相关规定系统加以说明,也突出了财务报表审计的相关准则:包括财务报表审计的目的和实现方法、审计工作的基础、保证程度、重要性的判断和运用、运用职业判断并保持职业怀疑的重要审计环节、发表审计意见的确定、注册会计师与治理层、管理层等进行沟通的责任。

原 CSA 1101“财务报表审计的目标和一般原则”分为 8 章:总则、财务报表审计的目标、与财务报表审计相关的职业道德要求、财务报表的审计范围、职业怀疑态度、合理保证、审计风险和重要性、附则,新准则与之相比结构清晰了很多,尤其是增加了“定义”部分后更容易阅读。

但是新准则把“财务报表审计”独立出来仍然让人费解,因为该部分与准则“总目标”和“要求”部分的边界并不清晰,总则第二条也规定本项“审计准则适用于注册会计师执行财务报表审计业务。”难道其他规范的内容还可以针对其他审计业务?

三、修订了注册会计师财务报表审计目标

原“CSA 1101 财务报表审计的目标和一般原则”第四条规定:财务报表审计的目标是注册会计师通过执行审计工作,对财务报表的下列方面发表审计意见:①财务报表是否按照

适用的会计准则和相关会计制度的规定编制；②财务报表是否在所有重大方面公允反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。第五条规定：财务报表审计属于鉴证业务，注册会计师的审计意见旨在提高财务报表的可信赖程度。首先，强调财务报表审计的目标就是对财务报表的“合法性”和“公允性”发表审计意见，而且直接把“法”定义为“会计准则”和“会计制度”；其次，提出审计意见的“目的”是（“旨在”）“提高财务报表的可信赖程度”。但是把“目的”和“目标”前后顺序颠倒了，突出了“目标”即“发表意见”。

新“CSA 1101 注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求”在“第三章 财务报表审计”第十八条规定：“审计的目的是提高财务报表预期使用者对财务报表的信赖程度。这一目的可以通过注册会计师对财务报表是否在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制发表审计意见得以实现。就大多数通用目的财务报告框架而言，注册会计师针对财务报表是否在所有重大方面按照财务报告编制基础编制并实现公允反映发表审计意见。”开宗明义提出了“审计的目的是提高财务报表预期使用者对财务报表的信赖程度”，把按照财务报告编制基础发表审计意见作为审计目的的实现“方式”或“手段”，具体到通用目的财务报告，注册会计师应该对合法性（编表基础）、公允性发表审计意见。把提高报表的信赖程度和发表审计意见区分为财务报表审计的目的和实现“手段”，而且把“目的”放在“手段”前面，强调了目的（即提高预期使用者对财务报表的信赖程度），把财务报表审计业务界定在鉴证业务范围内，使该准则与鉴证业务基本准则的逻辑关系更清晰。

另外，发表审计意见的方向侧重强调了“合法性”，并把“合法性”一词中的“法”定义为更一般的“财务报告的编制基础”（显然再把这种认定和目标确定为合法性已经不恰当了，但是为了跟原准则区分，此处仍然采用“合法性”的说法），而编制基础并不仅仅是会计准则和会计制度；区分了通用目的的编制基础和特殊目的的编制基础。这两方面的规定扩大了该审计准则的适用范围，也体现了国际会计准则理事会（IASB）财务报告概念框架及国际会计趋同的影响。

“第四章 总体目标”第二十五条规定：在执行财务报表审计工作时，注册会计师的总体目标是：①对财务报表整体是否存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证，使得注册会计师能够对财务报表是否在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制发表审计意见；②按照审计准则的规定，根据审计结果对财务报表出具审计报告，并与管理层和治理层沟通。突出了舞弊导致的重大错报，并把财务报表审计过程的总体目标定义为：“获取合理保证→发表审计意见→出具审计报告→与管理层、治理层沟通”综合而又互相衔接的目标体系而不仅仅是发表审计意见单个目标。发表审计意见的依据也是财务报告的编制基础而不是会计准则和会计制度，并放弃了就“公允性”发表审计意见的规定，意在扩大准则的适用范围。该准则实际上突出了审计的目标是一个系统过程，更明确地说是一种取证过程，而不是最终结果。

综合第十八条和第二十五条规定，该准则把“提高财务报

表预期使用者对财务报表的信赖程度”界定为财务报表审计的“目的”，把“获取合理保证→发表审计意见→出具审计报告→与管理层、治理层沟通”界定为财务报表审计的总体目标，这是符合财务报表审计规律的，概念上也更加清晰。但是，在“财务报表审计”第十八条提到“审计的目的”后又在“总体目标”部分第二十五条提到“在执行财务报表审计工作时，注册会计师的总体目标”让人难以理解（尽管我们区分了“目的”和“目标”），“审计的目的”是指财务报表审计的目的，那么“在执行财务报表审计工作时，注册会计师的总体目标”也应该是财务报表审计的总体目标。上文的分析就是基于这种理解，否则准则将难以解释。“注册会计师的总体目标”（尤其是作为本项准则标题的“注册会计师的总体目标”）、“审计的目的”和“在执行财务报表审计工作时，注册会计师的总体目标”应在定义部分加以界定。

四、增加了对注册会计师遵循审计准则的条款

原 CSA 1101 只在“第三章 与财务报表审计相关的职业道德要求”、“第四章 财务报表的审计范围”、“第六章 合理保证”有一些笼统和原则性的条款规定了注册会计师应当遵守注册会计师审计准则，如“第八条 注册会计师应当按照审计准则的规定执行审计工作。”“第十条 在确定拟实施的审计程序时，注册会计师应当遵守与财务报表审计相关的各项审计准则。”“第十三条 注册会计师按照审计准则的规定执行审计工作，能够对财务报表整体不存在重大错报获取合理保证。”

新 CSA 1101 不仅在部分章节里有一些应该遵守审计准则的原则规定，而且还单列一节专门对此加以规范，即“第五节 按照审计准则的规定执行审计工作”。本节是 ISA200 和 CSA 1101（征求意见稿）标题中两个基本内容之一，说明本部分内容的重要性。在 CSA 1101 第五节中，共有 7 条（第 31~37 条）内容，804 个汉字，对遵守审计准则进行了详细规定。包括以下三方面内容：

第一，要理解和遵守所有相关的审计准则和准则指南，如“第三十一条 注册会计师应当遵守与审计工作相关的所有审计准则。第三十二条 注册会计师应当掌握每项审计准则及应用指南的全部内容。第三十三条 除非注册会计师已经遵守本准则以及与审计工作相关的其他所有审计准则，否则，注册会计师不得在审计报告中声称遵守了审计准则。第三十五条 除非存在下列情况之一，注册会计师应当遵守审计准则的所有要求。”

第二，要领会、掌握和遵守审计准则的实质要求：“第三十四条 注册会计师应当认真考虑各项审计准则之间的相互关系，以采取下列措施：1. 为了实现审计准则规定的目标，确定是否有必要实施除审计准则规定以外的其他审计程序；2. 评价是否已获取充分、适当的审计证据。”

第三，可以偏离审计准则规定的情形及注意事项的规定：“第三十六条 只有当相关要求的内容是实施某项特定审计程序，而该程序无法在具体审计环境下有效地实现要求的目的时，注册会计师才能偏离该项要求。第三十七条 如果不能实现相关审计准则规定的目标，注册会计师应当评价这是否使

其不能实现总体目标。如果不能实现总体目标,注册会计师应当按照审计准则的规定出具非无保留意见的审计报告,或者在法律法规允许的情况下解除业务约定。不能实现相关审计准则规定的目标构成重大事项,注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》的规定予以记录。”该准则内容提高了审计准则的权威性,强化了对注册会计师财务报表审计的管制。

五、取消了注册会计师、治理层和管理层责任条款

原 CSA 1101 在第一章第三条就规定了注册会计师的责任与治理层和管理层的责任:“按照中国注册会计师审计准则(以下简称审计准则)的规定对财务报表发表审计意见是注册会计师的责任;在被审计单位治理层的监督下,按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制财务报表是被审计单位管理层的责任。”

新 CSA 1101 删除了这些内容,只在第二十四条明确提到了“按照审计准则和相关法律法规的规定,注册会计师还可能就审计中出现的事项,负有与管理层、治理层和其他财务报表使用者进行沟通和向其报告的责任。”第二十条关于获取合理保证的规定类似于注册会计师的责任条款,但此处并未明确提及这是“注册会计师的责任”,规定内容“注册会计师应当……对财务报表整体是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证,以作为发表审计意见的基础”进一步印证了审计目标的“取证过程说”,审计目标是“获取合理保证”以支持审计意见,而不是发表审计意见本身;把“获取合理保证”支持审计意见作为审计目标而不是审计责任有助于弥合公众对审计的期望偏差。

关于管理层和治理层的责任,新 CSA 1101 第十九条明确规定:“审计准则不对管理层或治理层设定责任,也不超越法律法规对管理层或治理层责任作出的规定。”但是准则把对管理层和治理层责任限定的规定转变为治理层和管理层认可自己责任是审计工作的基础和前提的规定:“管理层和治理层(如适用)认可与财务报表相关的责任,是注册会计师执行审计工作的前提,构成注册会计师按照审计准则的规定执行审计工作的基础。”管理层和治理层应当认可的责任包括:“1.按照适用的财务报告编制基础编制财务报表,并使其实现公允反映(如适用);2.设计、执行和维护必要的内部控制,以使财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报;3.向注册会计师提供必要的工作条件,包括允许注册会计师接触与编制财务报表相关的所有信息(如记录、文件和其他事项),向注册会计师提供审计所需的其他信息,允许注册会计师在获取审计证据时不受限制地接触其认为必要的内部人员和其他相关人员。”作为审计准则本来就无权规定治理层和管理层的责任,在此将对此种责任的规定变成了管理层和治理层认可自己责任是审计的前提的说法,可谓是正本清源,回归本位,理顺了审计准则的职能和作用。

六、明确了职业判断和职业怀疑的定义及运用范围

原 CSA 1101 只在“第五章 职业怀疑态度”界定了职业怀疑态度的定义和要求:“第十一条 在计划和实施审计工作时,

注册会计师应当保持职业怀疑态度,充分考虑可能存在导致财务报表发生重大错报的情形。第十二条 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审计证据的有效性,并对相互矛盾的审计证据,以及引起对文件记录或管理层和治理层提供的信息的可靠性产生怀疑的审计证据保持警觉。”职业怀疑态度运用的规范过于笼统,职业怀疑态度的定义既简单又细致,只提到了对有疑点的证据保持警觉。没有定义职业判断及其运用范围。

新 CSA 1101 第十六条、第十七条专门界定职业判断和职业怀疑态度的定义,规定职业判断“是指在审计准则、财务报告编制基础和职业道德要求的框架下,注册会计师综合运用相关知识、技能和经验,作出适合审计业务具体情况、有根据的行动决策。”职业怀疑“是指注册会计师执行审计业务的一种态度,包括采取质疑的思维方式,对可能表明由于错误或舞弊导致错报的迹象保持警觉,以及对审计证据进行审慎评价。”对职业判断明确限定要遵守审计准则、财务报告编制基础和职业道德,职业判断要有根据,适合审计业务具体情况。职业怀疑定义概括性更强,适用面更广,包括对导致错报的迹象保持警觉,对审计证据要审慎评价,其外延远远大于原职业怀疑态度准则(只针对证据的质疑态度)的外延。

新准则增加了第二十二条款即职业判断和职业怀疑的运用范围“主要包括:1.通过了解被审计单位及其环境,识别和评估由于舞弊或错误导致的重大错报风险;2.通过对评估的风险设计和实施恰当的应对措施,针对是否存在重大错报获取充分、适当的审计证据;3.依据从获取的审计证据中得出的结论,对财务报表形成审计意见。”其范围涵盖了审计实施工作的所有过程,结合准则对职业判断和职业怀疑的明确界定,可以认为,新 CSA 1101 除了增强了审计准则的权威性以外,还强调了职业判断和职业怀疑的重要性,二者的含义和运用都更加明确了,如实反映了面对复杂多变的审计环境注册会计师职业怀疑和职业判断的重要性。

七、细化了审计风险构成

原 CSA 1101 使用新的审计风险模型,认为审计风险=重大错报风险×检查风险,“第十八条 审计风险取决于重大错报风险和检查风险。注册会计师应当实施审计程序,评估重大错报风险,并根据评估结果设计和实施进一步审计程序,以控制检查风险。”并对三种风险进行定义:“审计风险是指财务报表存在重大错报而注册会计师发表不恰当审计意见的可能性。重大错报风险是指财务报表在审计前存在重大错报的可能性。检查风险是指某一认定存在错报,该错报单独或连同其他错报是重大的,但注册会计师未能发现这种错报的可能性。”

新 CSA 1101 仍然使用现代审计风险模型,认为审计风险=重大错报风险×检查风险,“审计风险取决于重大错报风险和检查风险。”但新准则进一步细化了重大错报风险,明确规定重大错报风险分为 2 个层次:“重大错报风险分为财务报表层次的重大错报风险和认定层次的重大错报风险。”认定层次的重大错报风险又“由固定风险和控制风险两个部分组成。”综合了传统审计风险模型(审计风险=固有风险×控制风

持续审计模式对内部审计的影响及其应用分析

卫 剑

(贵州财经学院 贵阳 550004)

【摘要】为了解决传统审计模式与企业信息化水平不断提高不相适应的问题,在借鉴国内外学者观点的基础上,本文引入了持续审计模式,并就持续审计模式对内部审计的影响及其应用进行了分析。

【关键词】持续审计 信息系统 内部控制 自动审计过程

由于传统的内部审计方式需要大量的手工操作,而且审计的效用存在很大的滞后性,在企业信息化水平不断提高的今天,已很难适应企业对内部审计的质量和效率的要求,因此,需要一种方式能够在信息化背景下对企业ERP系统中的业务和交易进行快速有效的审计,而持续审计(CA)具备这种能力。

持续审计强调审计过程的持续性和审计实施的即时性,是一种例外事项基础的审计,强调“自上而下”与“自下而上”方法的结合以及审计活动的整合性。

在CA的审计过程中,信息技术起到了关键性的作用,包括自动化的内控测试、发现违例事项、实时的交易分析和余

额测试等。CA从技术层面主要有两种实现方式:嵌入式CA和分离式CA。所谓嵌入式CA就是在ERP系统中嵌入审计模块(EAM)负责监控在业务流程关键控制点上的信息,并能够直接提供给审计系统进行分析;所谓分离式CA就是利用ERP系统之外的审计数据采集程序对系统的数据进行抽样,并通过网络传送给审计部门分析,这种方式一般适用于不能直接全方位获取企业信息资源的国家审计或第三方审计。由于内部审计员不仅可以较容易地直接从企业中获取开发、实现、运行和维护CA系统所需的资源,而且还能够以最直接的方式使用ERP系统中的数据,所以适合采用嵌入式CA的实现方式。

险×检查风险)和现代审计风险模型(审计风险=重大错报风险×检查风险)的优点,使风险模型更全面。而且其提出的固有风险的概念克服了传统审计风险模型中固有风险定义中人为假设的不足,认为固有风险就是不考虑内部控制时自身存在的风险:“是指在考虑相关的内部控制之前”“某类交易、账户余额或披露的某一认定易于发生错报(该错报单独或连同其他错报可能是重大的)的可能性。”使定义更加明确、可理解。该准则也克服了现代审计风险模型回避固有风险和不足——虽然固有风险是风险评估的主要内容,但在原CSA 1101中却没有提及。

新CSA 1101对检查风险的定义也有改进,新准则第十五条规定,检查风险是指“如果存在某一错报,该错报单独或连同其他错报可能是重大的,注册会计师为将审计风险降至可接受的低水平而实施程序后没有发现这种错报的风险。”加了“为将审计风险降至可接受的低水平而实施程序后”限制语,定义更加准确、严谨;在实践中也排除了“不实施审计程序”和“实施的审计程序没有把审计风险降至可接受的低水平”而“没有发现这种错报”的情形,强调了“检查风险”的“检查”属性,强调了审计的过程性以及实施程序和合理保证目标的重要性,这与前文所说审计目标不是发表审计意见而是获取合理保证以支持审计意见是一致的,也印证了注册会计师

执行财务报表审计的目标不是单一的而是“总体”的观点。

新CSA 1101还强调了舞弊以及与治理层和管理层沟通的重要性。第十条明确提出舞弊是造成错报的原因之一,“错报可能是由于错误或舞弊导致的。”第十七条、第二十条、第二十二和二十五条反复提到“由于舞弊或错误导致的(重大)错报”,这在原CSA 1101是没有的。原CSA 1101中,“(重大)错报”前面自始至终都没有“由于错误或舞弊导致的”限制词,单纯提及的“错报”很容易理解为“错误”导致的错报而忽视“舞弊”导致的错报,而在现实中出于各种动机实施舞弊导致错报的案件比比皆是。新准则对“错报”加上定语——“由于错误和舞弊导致的”,说明准则制定者注重了注册会计师审计由于舞弊导致错报的责任。

总之,相对于2006版审计准则1101号,2010版审计准则1101号更加强调财务报表审计的过程性,风险导向审计模式更加完善,更注重舞弊导致的错报风险,更强调对准则的严格遵守,也更强调职业判断和职业怀疑的重要性。

主要参考文献

1. 中国注册会计师协会,财政部.中国注册会计师执业准则2010.北京:经济科学出版社,2010
2. 陈毓圭.修订完善审计准则 保持持续全面国际趋同.财务与会计,2010;11