

邓川

IFAC对注册会计师业务范围及相关准则体系的修改

在国际会计师联合会(IFAC)的审计相关准则体系中,注册会计师的业务被分为审计与相关服务两类。其中相关服务包括审阅(review)、执行商定程序(agreed-upon procedures)和编表(compilation)等。两大类业务都纳入国际审计准则的体系范畴。在IFAC2004年初出版的国际审计、保证和道德公告手册中,IFAC下属的国际审计与保证准则委员会(IAASB)将注册会计师的业务按是否提供保证的情况重新进行了分类。新的分类仍为两类:保证业务(assurance engagement)^①和相关服务。所谓保证业务,是指执业人员对关注事项(subject matter)按某项标准评价或计量出的结果发表结论,以提高责任方之外的用户对该结果的信任程度的业务。其中,IAASB按提供的保证水平的不同,将保证业务又分成两类:合理保证业务和有限保证业务。由于相关服务不提供保证,因此审阅业务不再纳入相关服务中。另一方面,保证业务又可按照其业务对象是否与历史财务信息有关而分为历史财务信息的审计和审阅以及除历史财务信息审计和审阅之外的保证业务。

在对注册会计师业务范围做出重新分类的同时,IAASB对业务准则体系也进行了相应的重构:

1. 新的准则体系由四个部分构成国际审计准则(ISAs100-999);国际审阅业务准则(ISREs2000-2999);国际保证业务准则(ISAEs3000-3999)^②;国际相关服务准则(ISRSs4000-4999)。
2. 新发布了《国际保证业务框架》(以下简称框架)。该框架覆盖包括审计在内的各种保证业务,并将于2005年1月1日生效。届时原ISA120《国际审计准则框架》将被撤销。同时,经修订后ISA200《财务报表审计的目标和一般原则》在2004年12月15日生效后,将实质上起到原ISA120的作用。
3. 对原审计准则体系中的具体准则做出了5项调整:(1)将原国际保证业务准则ISAE100《保证业务》重新编号为ISAE3000《保证业务》。已修订但尚未生效的ISAE3000《除历史财务信息审计和审阅之外的保证业务》将于2005年1月1日生效并取代目前的ISAE3000《保证业务》。(2)将原ISA810《预测性财务信息审核》从审计准则中分离出来,重新分类为ISAE3400。(3)将原ISA910《财务报表审阅业务》重新分类为ISRE2400。(4)将原ISA920《对财务信息执行商定程序》重新分类为ISRS4400。(5)将原ISA930《代编财务信息业务》重新分类为ISRS4410。

IAASB发布的经重整后的业务范围及其公告体系见表一。(略)

对我国的启示

我国(注册会计师法)将注册会计师业务分为审计业务和会计咨询及会计服务业务两类,其中审计业务又包括审计会计报表,验证企业资本,办理企业合并、分立、清算等事宜中的审计及其他法律、行政法规规定的审计业务。财政部公布的相关业务准则也主要是审计准则。笔者认为,这种制度安排与我国早期的经济和监管环境是相适应的,当前,这种规定亟待修改。原因如下:

1. 现行安排阻碍注册会计师行业的发展。近年来,随着我国经济的发展和证券监管环境的变化,我国注册会计师的业务已有很大的拓展。在提高信息可靠性的业务中,不仅有历史财务报表的审计,还有盈利预测审核,内部控制审核,财务报表审阅以及极具中国特色的拟上市公司模拟财务报表审计、拟上市公司主要税种纳税情况鉴证、上市公司关联交易审核、资产减值准备计提审核、前次募集资金专项审核、申请配股时的加权平均净资产收益率专项审核等等。在其他服务方面,除有传统的代理记账、编制会计报表、会计顾问业务之外,还有会计之外的管理咨询、商定程序等等。《注册会计师法》将注册会计师业务分为审计和会计方面的咨询和服务两类,使得以上这些新业务游离于现行《注册会计师法》之外,缺乏高层次的法律依据,不利于注册会计师行业的发展。

2. 现行准则体系混淆各项业务的差异。我们知道，审计、审核、审阅、执行商定程序是性质不同的业务。根据IAASB的公告，各种业务的差异主要体现在表二中（略）6个方面。

笔者认为，一个科学的业务准则体系至少应具备3个特征（1）完整性，即各种大的业务类别综合起来能涵盖注册会计师的全部业务，没有遗漏⑥；（2）业务类别内部的具体业务性质相同，各种业务类别之间性质不同，没有交叉；（3）前瞻性，即能为注册会计师行业的业务发展留有余地。应该承认，IAASB修订后的准则体系基本上具备上述3个特征。然而，我国准则体系由于受现行《注册会计师法》的制约，业务体系主要是审计准则。因此准则制定部门尽量将注册会计师的各种性质不同的业务都纳入审计准则体系中，从而造成准则体系混乱。例如，独立审计实务公告第8号《对财务报表执行商定程序》、第9号《会计报表审阅》中都明文指出两种业务并非审计，但公告标题仍标上“审计”两字。又如，独立审计实务公告第4号《盈利预测审核》规范的审核对象是预测性信息，涉及到主观假定和较强的不确定性。而这与作为审计对象的历史财务信息性质完全不同，即我国准则体系不具备上述第2个特征。另一方面，现行准则体系也不完整，如将盈利预测审核放在准则体系中，而将同样带有审核两字的内部控制审核排斥在准则之外，只以中注协指导意见的形式来加以规范。另外，没有相关服务这一类准则。

3. 可借鉴IFAC的新规定满足用户多样化需求。事实上，并不是每一报表用户都需要审计服务，如非上市公司。然而许多用户认为，即使不是审计，只要报表与注册会计师发生联系，他们将更信赖财务报表。注册会计师提供的服务即使其保证程度不是最高，也为用户所欢迎，能满足他们一定程度的需要。而且，当用户只需对整个会计报表做出大致判断时，他们也不愿意付出高昂的服务费用，也不要求注册会计师尽可能采用各种审计程序，收集最全面的审计证据，给予最高程度的保证水平。他只需付出较低的服务费用，要求注册会计师对其进行审阅或商定程序，对信息提供一定的保证水平即可。因此，将注册会计师的业务加以细分，有助于满足用户多样化的需求，也符合成本效益原则。

4. 可借鉴IFAC的新规定缩小公众期望差。按所提供的保证水平对注册会计师的业务加以细分，也有助于让报告用户认识到注册会计师所提供业务的保证程度是不同的。它实际上也对注册会计师和用户双方所承担的责任进行了不同的分配。注册会计师提供的保证程度不同，其采用的程序和收集证据的成本不同，收费也各不相同。用户在选择不同的保证程度、不同收费水平业务的同时，也接受了自己所承担的责任水平。用户会意识到费用越低，注册会计师所承担的责任会越低，而自己所承担的责任会越高。反之反是。这样就可以克服各种业务都在原审计准则体系下给用户的一种误解，即他们以为其他业务提供了与审计相同的保证水平，从而授人以柄，不利于注册会计师的自我保护。

5. 可借鉴IFAC的新规定促进国际交流和国际惯例接轨。早在IFAC重构注册会计师业务范围及相应准则体系之前，美国早已将注册会计师的业务分为保证业务和非保证业务，并且重构了相应准则体系。可以预见，随着IFAC新规范的出台，世界各国都可能会相应做出改动。为便于国际交流，与国际惯例接轨，我国应尽可能地吸收借鉴IFAC的新规定。

基于以上考虑，笔者认为应对我国现行的注册会计师业务相关规范体系进行修改。具体而言，首先应修订我国《注册会计师法》。可将我国注册会计师业务范围分为两类：保证业务和相关服务。保证业务又可分为：历史财务信息的审计和审阅；除历史财务信息审计和审阅之外的保证业务。其次，

中国内部审计协会. 版权所有 LT科技制作
协会地址：北京市海淀区中关村南大街4号
联系电话：010-82199846/47 电子邮件：xinxibu@263.net
Copyright (C) 2003 . All rights reserved