



IFAC：实现高质量的审计

编者按：资本市场会计造假是全球面临的共同问题。针对如何进一步提升审计质量、切实发挥审计维护公众利益的作用，国际会计师联合会（International Federation of Accountants，简称 IFAC）发布《实现高质量的审计》一文，表明其观点。

IFAC 认为，高质量的财务报告对提高市场信任度、促进经济繁荣发展至关重要，市场各方都能从中受益。审计利益相关者，特别是公司治理层、管理层，应将其视为增值活动而非合规活动。

IFAC 指出，数据表明，审计总体上是成功的。从全球范围来看，重大审计失败的数量和比例极低。不能因为个别事件，而放大审计存在的问题。同时，审计行业也应当高度重视审计失败带来的负面影响，严肃对待自身的公众利益角色，持续提高审计质量。

IFAC 提出，实现高质量的审计需要一个多方参与、功能有效、运行良好的生态系统。这个系统涉及诸多因素，包括恰当的审计过程、合适的人、有效的治理、有效的监管、恰当的评价。企业治理层、管理层、财会职能部门、投资者以及内外部审计机构和监管机构等都是其中的参与者。提高审

计质量，需要采取系统思维，综合施策，各个环节同向发力。

IFAC 认为，审计师的责任界定，应当能够促进审计市场的有效竞争和行业的良性发展。审计师需要对自己的行为负责，但是，不应当被要求对管理层、董事会和监管机构等其他方的行为负责。IFAC 建议采用比例责任或责任上限等追责制度。

IFAC 指出，审计需要有效的监管，要避免监管成本大于监管收益。监管工作要全面理解实现高质量审计的复杂性，运用合理的判断，而不是简单机械的比对。监管不是以惩罚为目的的活动，不仅要让审计行业承担责任，还要关注其长期存续以及对经济稳定的影响。

IFAC 支持事务所多元化经营，提供多种服务。业务的多元化有助于更好地满足市场需求，以不同的视角发现和解决问题，吸引具有不同经验的人才，从而提高审计质量、维护公众利益。

IFAC 是会计行业的国际组织。截至 2020 年底，IFAC 有来自 135 个国家和地区的 180 个成员组织。IFAC 在其官网设置了“IFAC 观点”(IFAC's Points of View) 专栏，针对影响会计行业和社会的重要议题，表明其立场观点。《实现高质量的审计》是该专栏文章之一，中注协组织翻译了全文，现予编发，供参考。

中国注册会计师协会编

二〇二一年八月

实现高质量的审计

国际会计师联合会

高质量的财务报表审计对公司、金融市场和经济发展，至关重要。一直以来，审计致力于增强投资者信心，公司董事、管理层、员工、分析师、监管机构、评级机构、客户、供应商和公众等广大利益相关者亦从中受益。从这一点来看，高质量的审计显然符合公众利益。

目前，在全球范围内，存在着关于公司报告、审计质量、利益相关者期望、公司治理等这些话题的讨论。至关重要的一点是，政策制定者应当采取平衡的、基于证据的视角，一方面，要看到审计取得了长期的、总体上的成功，另一方面，要基于持续改进的精神，有效地切实地改进不足。

一个建立在道德和独立性基础上的运作良好的生态系统，是实现高质量审计的先决条件。这个系统涉及诸多因素和参与者，包括合适的人、有效的治理和有效的监管。这些要素必须共同作用，才能产生符合利益相关者期望的有效的审计。同时，审计质量还必须通过恰当的衡量标准来评估。缺少了系统中的任何一个要素，审计都可能无法满足利益相关者的期望。

审计生态系统中的所有参与者都必须行动起来，改进审计流程，从执业理念和执业技能两方面增强会计师行业执业能力，提高公司和事务所的治理水平，优化会计、审计准则和监管要求，

改进审计质量的评估方法。

一、恰当的审计过程

审计的目的是向投资者和其他利益相关者提供合理保证，以确定财务报表在整体上是否按照适用的财务报告编制基础编制，并且不存在重大错报。审计有助于履行监督职能的董事和其他人员评估管理层编制的财务信息是否可靠，洞悉公司财务控制情况及相关风险。审计和鉴证服务已经并将继续演进，只有这样，才能满足利益相关者不断变化的需求。

IFAC 认为，审计利益相关者，特别是公司治理层、管理层，应将审计视为一个增值过程，而非仅对财务报表发表审计意见的合规性活动。在审计的过程中，注册会计师检查管理层在编制报告信息方面的工作。审计应当有助于增强对风险评估、会计估计和计量、内部控制、数据收集以及管理层履责情况方面的信心。IFAC 支持使审计师在审计报告中提供更高的透明度，带来更多价值。例如，ISA 701 要求沟通关键审计事项(Key Audit Matters)，PCAOB AS 3101 要求沟通至关重要的审计事项(Critical Audit Matters)。

IFAC 认为，技术的进步有助于实现高质量的审计。高科技工具的应用可以促使几乎所有交易得到更全面的检查，并显著提高审计的效率和效果。将技术应用于审计，可以强化对需要特殊技能的高风险事项的识别和分析。然而，仅仅依靠将技术应用于审计，并不能提供超出“合理保证”的水平，也不总能识别所有舞弊。针对被审计单位在技术方面的进步和应用，以及考虑如何

在审计和鉴证业务中使用自动化工具和技术，准则制定机构必须与时俱进。

IFAC 支持开发其他鉴证业务，以更好地满足投资者和更广泛利益相关者的需求，包括针对内部控制、风险管理系统、预测性信息或持续经营能力（包括股息支付能力）、数字化报告、传统财务会计以外的指标和其他可以强化公司报告的信息或披露（包括根据国际综合报告框架报告的信息）的鉴证，以及舞弊识别、司法鉴定等业务。随着市场需求的增加，其他鉴证业务不断发展，业务框架逐步建立并完善，市场主体将会从这些鉴证业务中获益，监管机构也应考虑什么程度的监管和第三方鉴证是合理的。

二、合适的人

高质量的审计依赖为公众利益服务的人，这些专业人士需要具备与高质量审计相适应的经验、诚信水平、独立性、职业判断能力和专业技能。没有比“人”更为重要的因素。因此，审计应当在能够吸引、培养和留住优秀人才的环境中进行，同时要遵守最严格的职业道德标准。

随着被审计单位的业务日趋复杂、对技术的依赖程度逐步加大，会计师事务所执行审计业务需要更多的专家。IFAC 认为，多元服务模式使得具有不同技能（如风险咨询、信息技术、税务等）的专家在同一会计师事务所内工作，这一模式最能吸引、培养和留住这些专业人士。限制发展多种服务（如仅开展审计业务）将降低聘用和留住人才的能力，从而对审计质量产生重大负面影

响。

随着审计的发展，职业会计师的教育、学习和发展需求也随之提升。IFAC 鼓励会计职业组织持续协调和推动教育界与雇主（包括会计师事务所和企业）之间的对话，以便职业会计师所学到的能力与未来审计和鉴证服务所需的能力更为匹配。IFAC 还鼓励，会计职业组织确保职业会计师可以获得相关高质量的继续教育和资格认证计划，特别是为复杂的跨国公司提供审计和鉴证服务的课程。对职业会计师的教育需要充分考虑技术、法务会计和舞弊识别等方面日益增长的需求。

审计工作以国际会计师职业道德守则（IESBA 守则）中的基本道德原则为基础。这些职业道德要求应当成为每个会计师事务所基因的核心。

IFAC 认为，高质量的审计需要具有适当的经验和受过专业培训的审计师，他们能够运用职业判断并保持职业怀疑。在审计过程中，审计师要保持质疑的心态，对于由于存在错误或舞弊而可能导致错报的情形保持警惕。

业务的多元化有助于维护公众利益，以不同的视角发现和解决问题，吸引具有不同类型经验的人才，从而提高审计质量。IFAC 鼓励会计师事务所在招聘中体现出多元化，并鼓励会计职业组织出台促进行业多元化的政策。在审计和鉴证业务中使用不同专业背景的人才，会计师事务所和审计的利益相关者也将从中受益。

IFAC 认为，行业吸引和留住人才的能力与行业的监管方式

和公众舆论之间存在着重要关联。不适当的监管方法可能会造成不适当的个人风险，阻碍聪明优秀的人成为审计师。

三、有效的治理

实现高质量的审计有赖于一个运作良好的生态系统，这个系统的参与者既包括审计行业，也包括被审计单位的治理机构、董事、管理层等。好的文化和监督对于实现高质量和高价值的审计至关重要。好的文化要求组织的领导人率先垂范，以身作则，对组织的文化发挥引领作用。

IFAC 认为，组织的成功、高质量的财务报告和审计，依赖一个多方参与、功能有效、运作良好的生态系统，这个系统的参与者包括组织的董事会等治理机构、审计委员会、管理层、财务和会计职能部门、投资者（所有者）、内部审计和外部审计以及监管机构等诸多方面。无论审计师的经验多么丰富、资源多么充沛，都不可能克服系统中其他因素的重大缺陷。

注册会计师应当与治理层沟通计划的审计范围和时间安排的总体情况，审计委员会应当积极参与这些工作。审计委员会应当有权提出审计业务约定条款，包括与高质量审计相匹配的费用。为了有效承担这一责任，审计委员会成员的素质至关重要。他们必须具备适当的技能，包括扎实的财务和会计专业知识、企业运营方面的知识以及其他专业技能，以确保委员会组成的多样性。审计委员会必须全部由非执行董事组成，从而完全独立于管理层。

在企业内部，会计人员在编制报告的过程中遵守职业道德

(比如国际会计师职业道德守则)并运用专业技能,促进董事会、审计师和利益相关者之间的沟通,他们在编制报告的所有环节中都起着关键作用,应当能够助力高质量的审计过程。内部审计师负责监督、检查和提供鉴证,也发挥着关键作用。

IFAC 认为,无论规模大小,会计师事务所都必须在整个组织内培养一种最高职业道德标准的文化,以确保他们聘用的职业会计师符合公共利益。IFAC 敦促会计师事务所和会计职业组织采取一系列措施,使得从业人员在遵守职业道德方面能够尽可能做到最好,恰当地处理行为失检问题。

IFAC 支持提高透明度,加强审计生态系统所有参与者之间的沟通。IFAC 鼓励:

(1) 审计委员会向利益相关者有效地沟通关键性的审计决策、执行审计的会计师事务所的资质、重要的审计发现、持续经营和资本保全等事项,以及如何评估审计质量。

(2) 执行公众利益实体审计的会计师事务所针对如何监测、衡量和评估其整个网络的审计和鉴证业务质量,公布具有相关性和一致性的信息,并声明商业利益方面的考虑不会凌驾于审计质量之上。

(3) 会计职业组织应当如实报告执业质量检查和调查惩戒活动。

IFAC 支持将二十国集团和经合组织提出的公司治理原则作为国际通用基准,并鼓励各国政策制定者继续把重点放在有效执行这些原则之上。经合组织作为全球商业联盟的代表,反复强调

组织文化、董事会责任、审计师独立性的重要性以及过度监管的风险。

四、有效的监管

在校准激励机制、达成好的结果以及确保审计满足合理预期方面，监管发挥着重要作用。但是，也存在监管成本大于监管收益的风险。这是因为，监管可能会助长低价值的防御行为，或导致一些非预期的后果，比如阻碍会计师事务所吸引和留住高质量的审计人员等。这就是为什么审计需要有效的监管，包括监管框架、审计准则、会计师事务所经营模式和审计责任处理方法等方面。

IFAC 认为，在设计审计监管框架时，应该采用结果导向的方法，以着力于提高审计质量，监管过程中要运用合理的判断，全面理解实现高质量审计的复杂性，监管不是简单机械的核对，也不是以惩罚为目的的活动。监管应当谨慎，不仅要让审计行业承担责任，还要关注其长期存续以及对经济稳定的影响。

IFAC 认为，由具有相关技能的独立、透明、接受公众问责的理事会（比如国际审计和鉴证准则理事会以及国际会计师职业道德准则理事会）制定准则并广泛采用这些准则，提升了全球的审计质量。然而，准则制定过程的碎片化会对审计质量产生不利影响。如果只重视准则制定本身，而不重视准则的实施，不能充分保证审计质量得到提高。仅靠高质量的审计准则本身并不是实现高质量审计的充分条件，准则还必须广泛地被采用并且由训练有素的专业审计人员来有效地执行。

目前的审计准则是一套针对所有被审计单位的审计准则，在应用过程中，需要根据被审计单位的不同规模和复杂程度予以相应考虑。这套高质量的审计准则较好地服务了全球经济发展。IFAC 认为，将审计准则运用于性质和情况不那么复杂的企业面临挑战，这是迫切需要解决的问题。金融服务等受到严格监管的行业，可能需要一些特殊目的鉴证服务，作为传统财务报表审计的补充。IFAC 认为，有必要认真考虑不同鉴证方式选项的潜在影响和后果，并且要认识到，对所有被审计对象来说，无论大小，都需要有完善的审计准则，以达到高标准的审计质量。

IFAC 相信，采取多元服务模式的会计师事务所可以提供审计和其他多种服务，满足市场需求，是有价值的。在会计师事务所内部工作的专家最有能力将商业和专业知识（如税务、评估、司法鉴定、舞弊、网络安全等）整合到审计过程中，从而支持高质量的审计。显而易见，如果监管只鼓励提供审计服务的会计师事务所发展，将导致审计质量下降。同时，审计师在实质上和形式上的独立性是至关重要的。支持独立性的措施应该扎实、有效。遵守国际会计师职业道德守则，包括目前正在审议中的与非鉴证服务有关的条款，将会提升审计师的独立性，并有助于在向审计客户提供非鉴证服务的过程中减少潜在的利益冲突。

IFAC 认为，监管政策，如会计师事务所轮换或联合审计（同时任命两家会计师事务所，出具同一份审计意见），其影响高度依赖当地的法律、文化、历史和结构性因素。需要仔细考虑这些因素和其他因素对审计质量的影响，包括进行基于证据的分析。

这两项政策增加了利益冲突的可能性，并有可能严重损害报告实体与其审计和非审计服务提供者之间的关系。这两项监管政策单独或者同时采用，长此以往可能会威胁采用多元服务模式的会计师事务所的生存能力，并最终损害审计质量。IFAC 不认为这些政策是提高审计质量的全球性适用方案。

IFAC 认为，审计师的责任界定，应当能够鼓励拓展新的、更广泛的鉴证业务，促进审计市场的竞争。审计师需要对自己的行为负责，但是，不应当被要求对管理层、董事会和监管机构等其他方的行为负责。因此，连带责任制度已经过时，可以考虑采用比例责任和责任上限等制度。

五、恰当的评价

审计质量这个术语，包含一些关键要素，其中有些可以量化，有些与执行审计业务的环境相关。评价审计质量的这些要素，最大可能地为实现高质量的审计营造了有利环境。在全球范围内，每年有成千上万的项目围绕公众利益的目标，按照高质量的国际审计准则和职业道德守则进行审计。虽然行业和监管者致力于持续提高审计质量，但是，对于那些难以衡量的因素，他们是无法管理的。

在全球范围内，每年上市公司审计中没有出问题的超过四万次。从这个角度来看，重大审计失败的数量极低。在少数的公司经营失败事件中，审计师的角色被屡屡提及，放大了人们对审计存在问题的感觉，引发了过度反应。尽管如此，评估审计失败的根本原因始终是应该做的。IFAC 和行业会致力于持续改进工作，

认识审计失败带来的负面影响，严肃对待自身的公共利益角色。

审计在提高资本市场和经济交易中的信任程度、使全球经济繁荣方面发挥着至关重要的作用。审计也有助于抑制腐败，提高公众对被审计单位的信任度。数据表明，在全球范围内市场的信任度很高，这反映出审计正在实现其核心目标之一。

IFAC 认为，审计质量是一个难以定义的复杂概念，最好通过一个多维度的审计质量框架来评估。IFAC 支持与审计质量有关的披露，如美国和其他地方的审计质量中心制定的审计质量指标、同行评价，以及旨在使审计质量更好理解的其他举措，特别是定量的、相关的、可比的指标。虽然这些指标必须结合具体业务和执行业务的环境进行理解，但是如果缺乏此类指标，就很难在区域内或跨区域间生成可比数据，也很难观察其长期趋势。

IFAC 认为，就现有的量化指标来看，审计质量总体上呈现积极的态势。全球范围内，监管机构在检查高风险审计项目时发现问题数量持续减少；在独立审计监管机构国际论坛所辖的成千上万个公共利益实体审计项目中，存在问题的只占很小的一部分；在美国这个最大的公共利益实体辖区，报表重述的数量大幅下降。在评估审计质量数据时也需要认识到，监管所发现的这些问题，无论其严重程度高低，都是基于对高风险的公共利益实体审计的抽样检查，并不能认为所有审计都存在同等的问题。

IFAC 鼓励行业积极地发挥作用，更好地评估和沟通审计的价值、质量和取得的成功，为政策讨论提供更多有价值的信息。

积极参与解决这些问题。IFAC 呼吁监管机构和会计职业组织收集、分析和公布相关数据，无论是总体数据还是单体数据，从而提升透明度和审计质量。

(本文由中国注册会计师协会专业标准部供稿，
翻译：段姝 审校：苏言)

未经中国注册会计师协会许可，任何单位或个人不得将本资料用于商业目的。作其他目的引用时，请予注明。
网址：<http://www.cicpa.org.cn>
责任编辑：研究发展部

地址：北京市海淀区西四环中路
16 号院 2 号楼
邮政编码：100039
电子邮箱：yjzl@cicpa.org.cn
