



## 贸易和发展理事会

## 投资、企业和发展委员会

国际会计和报告准则政府间专家工作组

第三十二届会议

2015年11月4日至6日，日内瓦

临时议程项目3

**高质量公司报告的主要基础：国际审计和鉴证要求及其实施方面的良好做法**

## 贸发会议秘书处的说明

## 内容提要

贸发会议国际会计和报告准则政府间专家工作组一直在开发高质量公司报告的“会计发展工具”。该工具包括以下四个支柱：法律和监管框架、体制框架、人力、能力建设进程。审计和鉴证准则是该工具的基本组成部分。

政府间专家工作组第三十一届会议在结束审议时，提议将“国际审计和鉴证要求及其实施方面的良好做法”列在“高质量公司报告的主要基础”这一主题之下，作为第三十二届会议要审议的主要议程项目之一。该领域是“会计发展工具”的关键组成部分之一。据此，贸发会议秘书处编写了本背景说明，以便利政府间专家工作组就这个议题开展审议。本说明概述了制定和实施《国际审计准则》方面的趋势，以及实施此类准则在监管、体制和人力要求方面面临的相关挑战。



## 目录

	页次
一. 导言 .....	3
二. 与《国际审计准则》接轨的趋势概述 .....	4
A. 《国际审计准则》的制定和“提高明晰度项目” .....	4
B. 非财务报告 .....	5
C. 中小企业 .....	6
D. 公共部门 .....	6
E. 采用《国际审计准则》方面的最新趋势 .....	7
三. 实施《国际审计准则》的关键基础和能力建设挑战 .....	8
A. 法律和监管要求 .....	8
B. 体制设置 .....	13
C. 人力要求 .....	15
四. 结论 .....	17

## 一. 引言

1. 三十多年来，国际会计和报告准则政府间专家工作组一直在为促进世界各地的企业进行高质量财务和非财务报告的全球工作做出贡献，从而加强金融稳定性和善治，并改善投资环境。

2. 自 2010 年以来，政府间专家工作组年度会议一直在致力于制定实现高质量公司报告的综合办法，将其作为有利投资环境的关键组成部分。为此，过去五年间，政府间专家工作组制定了“会计发展工具”，并在世界不同地区加以应用。该工具由一个会计发展框架<sup>1</sup> 和一套会计发展指标<sup>2</sup> 组成，现已得到进一步强化，可以从基于网络的电子平台访问。该工具有四种语言版本，即英文、法文、俄文和西班牙文(见 <http://adt.unctad.org>)。

3. 制定该工具的目的是协助成员国查明其国内公司报告要求与国际准则和守则之间的差距，并通过这一进程，制定行动计划，以连贯一致和对比的方式处理这些差距。在这方面，该工具促进设计和落实可持续战略和行动计划，以实现与国际准则和最佳做法的接轨。该工具还推动公司报告供应链所涉主要利益攸关方进行开放、有建设性的对话。审计和鉴证准则是该工具的重要内容。

4. 政府间专家工作组第三十一届会议在结束审议时，提议将“国际审计和鉴证要求及其实施方面的良好做法”列在“高质量公司报告的主要基础”这一主题之下，作为第三十二届会议要审议的主要议程项目之一。目前就这一主题开展的工作依托政府间专家工作组此前开展的工作，其中包括：贸发会议秘书处 2008 年和国际审计与鉴证准则理事会合作编写的“《国际审计准则》实施中的具体困难和需考虑的相关问题”；<sup>3</sup> 即将出版的关于监测遵守和执行情况以及能力建设指导意见和良好做法的文件；政府间专家工作组第三十一届会议上讨论的贸发会议针对澳大利亚、比利时、加拿大、德国和大不列颠及北爱尔兰联合王国开展的五项监测和遵守情况国家案例研究。<sup>4</sup>

5. 贸发会议秘书处编写了本背景说明，目的是便利政府间专家工作组就这个议题开展审议。本说明概述了与《国际审计准则》接轨方面的趋势，讨论了实施此类准则的主要基础和能力建设方面的主要挑战。本说明还建议了供进一步审议的问题。<sup>5</sup>

<sup>1</sup> TD/B/C.II/ISAR/56 和 TD/B/C.II/ISAR/56/Add.1。

<sup>2</sup> TD/B/C.II/ISAR/59。

<sup>3</sup> TD/B/C.II/ISAR/49 和贸发会议，2010，《国际会计和报告问题：2008 年审评》(纽约和日内瓦，联合国出版物)。

<sup>4</sup> 贸发会议，即将出版，《国际会计和报告问题：2014 年审评》和《国际会计和报告问题：2015 年审评》。

<sup>5</sup> 本说明使用了联合王国曼彻斯特大学曼彻斯特商学院会计专业高级讲师 Javed Siddiqui 从公开渠道收集并向秘书处提供的资料。

## 二. 与《国际审计准则》接轨方面的趋势概述

### A. 《国际审计准则》的制定和“提高明晰度项目”

6. 审计和鉴证准则是公司报告供应链的重要组成部分。由于需要从更广泛的投资者和放款人筹资，企业的所有权与日常业务管理实现分离。因此，如果能够在企业管理层编拟的财务和非财务报告之外，提供有能力的第三方(如审计事务所)所开的证明，放款人、投资者和其他利益攸关方对于这些报告就会更放心。

7. 由于全球化和世界经济的密切融合，有必要制定全球报告和鉴证准则。<sup>6</sup> 1978年3月，设立了国际审计实务委员会，以便在国际会计师联合会的主持下制定国际审计准则。1991年，该委员会重新编纂并发布了准则，称之为《国际审计准则》。

8. 2002年，经过全面审议，该委员会由国际审计与鉴证准则理事会取代。2004年，该理事会在“提高明晰度项目”下启动了全面修订和重新起草上述准则的工作，并于2009年完成。在执行本项目的过程中，不仅对36项国际审计准则中的半数以上准则进行了明晰化处理，而且对其进行了实质性修订，以改进审计实务(此后称“经过明晰化处理的《国际审计准则》”)。经过明晰化处理的《国际审计准则》得到巴塞尔银行监督委员会、贸发会议和世界银行等国际组织的支持。此外，2009年6月，国际证监会组织认可了这些准则，认为可用于其成员跨境发行股票和上市。<sup>7</sup>

9. 欧洲议会和欧洲理事会2014年4月16日第2014/56/EU号指令修订了关于年度帐目和合并帐目法定审计问题的第2006/43/EC号指令，规定欧盟成员国应要求法定审计师和审计事务所按照欧盟委员会通过的国际审计准则开展法定审计。欧洲联盟向公共利益监督理事会提供了资金，该机构主要负责监督国际审计与鉴证准则理事会制定标准活动方面的正当程序。<sup>8</sup> 2014年4月，欧洲议会通过了一项条例，支持在2014-2020年期间继续为该理事会提供资金(见[http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L\\_.2014.105.01.0001.01.ENG](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2014.105.01.0001.01.ENG))。欧洲共同体资助的一项详细学术研究也对《国际审计准则》表示支持，认定“欧盟采用经过明晰化处理的《国际审计准则》将有助于提高财务报表的可信度”。

<sup>6</sup> C Humphrey and A Loft, 2011, Moving beyond nuts and bolts: The complexities of governing a global profession through international standards, in: S Ponte, P Gibbon and J Vestergaard, eds., *Governing Through Standards: Origins, Drivers and Limitations*, Palgrave MacMillan, Basingstoke, United Kingdom: 102-129.

<sup>7</sup> 关于实施情况概述，见国际审计与鉴证准则理事会，2010，经过明晰化处理的《国际审计准则》的实施情况，国际会计师联合会。贸发会议，2010，《国际会计和报告问题：2008年审评》(纽约和日内瓦，联合国出版物)也讨论了佐证全球与该准则接轨的证据。

<sup>8</sup> 公共利益监督理事会成立于2005年2月，旨在确保以反映公共利益的透明方式为会计行业制定审计和鉴证准则以及道德和教育准则。该理事会是一个全球独立监督机构，由国际会计师联合会和国际金融监管界合作创设。

和质量，也有助于提高欧盟的审计质量”。<sup>9</sup> 然而，欧盟是否正式认可国际审计准则，这个问题仍在讨论中。

10. 2013 年，国际审计与鉴证准则理事会公布了对经过明晰化处理的《国际审计准则》开展的实施后审评报告。结论表明，经明晰化处理后，《国际审计准则》更易于理解，经过明晰化处理的《国际审计准则》受到审计师的好评。理事会表示，对某些准则的一些方面加以改进，对于提高应用过程中的连贯性和有效性是必不可少的。有必要回顾，为了采用和切实实施经过明晰化处理的《国际审计准则》，通过翻译和立法进程对国家审计准则做出修订以及改变事务所的审计方法都需要时间。理事会还指出，有必要制定关于审计师教育、培训和实施工作指导意见，特别要针对中小企业，从而确保高质量的审计。在理事会磋商进程中，有人建议加强使用平实英语，避免模式化语言或冗长词句，以使经过明晰化处理的《国际审计准则》更易于理解。<sup>10</sup>

11. 国际审计与鉴证准则理事会以实施后审评为基础，发布了工作计划和关于 2015-2019 年拟议战略的磋商文件。<sup>11</sup> 理事会确定的第一项战略目标是制定并维护高质量的《国际审计准则》，该准则被公认为是高质量财务报表审计的基础。为实现这一目标，理事会表示，将在 2015-2019 年期间投入大量精力，解决理事会实施情况监测项目所查明的主要实施问题。对工作计划和战略的反馈进行的审评表明，世界各地的专业会计机构和监管机构总体支持 2015-2019 年战略，这为进一步制定和推广《国际审计准则》奠定了基础。

## B. 非财务报告

12. 在当前制定《国际审计准则》的进程中，人们日益关注非财务报告这一领域。经修订的第 720 号准则要求审计师阅读年报中所载的非财务信息，并审定此类信息与财务报表或审计师在审计期间获得的知识之间是否存在严重不一致的地方。<sup>12</sup> 因此，经修订的准则的措辞承认，尽管年报的内容可能视某一国家的法律、条例或惯例而有所不同，但下列文件中的一项或多项可能组成年报的一部分：管理层报告；管理层评注；治理问题负责人提交的运营和财务评论或类似报告；董事长声明；公司治理声明；内部控制和风险评估报告。

13. 然而，经修订的准则的措辞承认，年报在性质、宗旨和内容方面有别于其他报告，例如为满足某一具体利益攸关方群体的信息需要或为符合某一特定监管报告目

<sup>9</sup> University of Duisberg-Essen, 2009, Evaluation of the possible adoption of International Standards on Auditing in the European Union, Study on International Standards on Auditing Markt/2007/15/F.

<sup>10</sup> 国际审计与鉴证准则理事会，2013，经过明晰化处理的《国际审计准则》：实施后审评的结论，国际会计师联合会。

<sup>11</sup> 国际审计与鉴证准则理事会，2014，2015-2016 年工作计划：提高审计质量并为未来做准备，国际会计师联合会。

<sup>12</sup> 国际审计与鉴证准则理事会，2015，国际审计准则 720(修订版)：审计师在其他信息方面的责任和相对应修正案，国际会计师联合会。

标而编写的报告，即使这类报告必须向公众公开。此类单独报告通常并不构成年报的一部分(取决于法律、条例或惯例)，因此不属于《国际审计准则》的管辖范围。例如，有关下列问题的报告属于上述单独报告：另一个行业或监管机构；企业社会责任；可持续性；多样性和平等机遇；劳工做法和工作条件；人权。

14. 《国际审计准则》载有关于审计或审查以往财务信息以外的鉴证业务准则。2013年12月，国际审计与鉴证准则理事会修订并发布了《国际鉴证业务准则》第3000号。一项与此相关的准则是第3410号准则，涉及温室气体排放声明。关于非财务信息鉴证趋势的最新研究表明，越来越多地报告包含外部单位提供的鉴证声明。“全球报告倡议”开展的一项研究称，此类鉴证业务中近三分之二由会计事务所开展。<sup>13</sup> 会计事务所发布的最常见的鉴证级别是第3000号鉴证业务准则中所称的有限鉴证。除会计事务所之外，工程或环境咨询公司等其他实体也对温室气体排放声明提供鉴证服务。此类鉴证提供商使用国际标准化组织第14064-3:2006号标准(第3部分——温室气体排放声明的审定与核实规范及指南)，而不是第3410号鉴证业务准则。<sup>14</sup>

### C. 中小企业

15. 经过明晰化处理的《国际审计准则》的适用范围涵盖对所有规模的实体开展的审计。国际审计与鉴证准则理事会指出，应用准则的有效性取决于相关培训方案的有效性。国家专业会计机构和各个审计事务所负有开发和开展此类培训方案的责任。<sup>15</sup>

16. 已经采用《国际审计准则》的国家中的专业机构基本上都正在向中小型审计事务所就审计中小企业提供采用和实施方面的支持，包括详细的指导原则和实务协助。<sup>16</sup> 2011年，国际会计师联合会和加拿大特许会计师协会合作编写了《关于在中小实体的审计中使用〈国际审计准则〉的指南》。其目的是帮助从业者理解经过明晰化处理的《国际审计准则》并予以有效地应用于中小企业。该《指南》载有关于对中小企业开展审计工作的实用资料，包括针对微型企业和中小企业的解释性案例研究。

### D. 公共部门

17. 关于公共部门，《国际审计准则》被纳入最高审计机构国际组织发布的《最高审计机构国际准则》。该组织的准则允许在财务审计中提及《国际审计准则》或《最高审计机构国际准则》。后者为公共部门提供补充指导，尽管在财务审计中对审计师来说要求是相同的。《国际审计准则》是一套不可分割的准则，纳入了这套准则的《最高审计机构国际准则》不可单独提及。如果一个最高审计机构的财务审计采

<sup>13</sup> 全球报告倡议，2013，可持续性报告的外部鉴证，研究和开发丛书。

<sup>14</sup> A Huggins, WJ Green and R Simnett, The competitive market for assurance engagements on greenhouse gas statements: Is there a role for assurers from the accounting profession, *Current Issues in Auditing*, 5(2):1-12.

<sup>15</sup> 国际审计与鉴证准则理事会，2010。

<sup>16</sup> 同上。

用这两项准则之一作为标准，则审计师的报告中应提及该准则。<sup>17</sup> 这也同样适用于和绩效审计或合规审计等其他类型的审计一并开展的财务审计。

## E. 采用《国际审计准则》方面的最新趋势

18. 通过《国际审计准则》的国家越来越多，而各国通过的方式各不相同。根据国际审计与鉴证准则理事会提供的数据，迄今已有 106 个国家要么已经通过了《国际审计准则》<sup>18</sup>，要么有意在不远的将来予以通过(见 <http://www.iaasb.org/clarity-center/support-and-guidance>)。<sup>19</sup> 按照地域分布的国家数目如下：非洲和中东，26 个；美洲，18 个；亚洲和大洋洲，21 个；欧洲，41 个。这包括所有欧盟成员国，但法国、德国和葡萄牙除外，它们在等待欧盟委员会通过《国际审计准则》。<sup>20</sup> 葡萄牙正在通过经过明晰化处理的《国际审计准则》(见 <http://www.internationalaccountingbulletin.com/news/three-eu-members-yet-to-adopt-international-auditing-standards-4562247/>)。

19. 在 29 个辖区，《国际审计准则》基本被作为地方准则通过，但依据理事会修订政策作出了一些修订(见 [http://www.ifac.org/system/files/downloads/Modification\\_Policy\\_Position.pdf](http://www.ifac.org/system/files/downloads/Modification_Policy_Position.pdf))。在有些辖区，地方审计准则与《国际审计准则》类似。不过，还不清楚修订是否符合理事会修订政策。此外，一些国家宣布将与《国际审计准则》接轨作为一个目标，但尚未实现这一点。<sup>21</sup> 在澳大利亚、荷兰和联合王国等国，国家审计准则制定机构已经停止了与《国际审计准则》无关的国内审计准则制定活动。

20. 全球金融市场上一个尚未实施《国际审计准则》的重要国家是美利坚合众国。美国国内广为接受的审计准则由上市公司会计监督委员会制定。美国证券交易委员会尚未核可将《国际审计准则》用于对那些在位于美国境内的一家交易所交易其证券的本国或外国上市公司开展审计工作。尽管人们经常将《国际审计准则》和上市公司会计监督委员会的审计准则进行对比，但二者之间的实质性差异有限(见 [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/docs/ias/evalstudy2009/appendix\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/ias/evalstudy2009/appendix_en.pdf))。

<sup>17</sup> 最高审计机构国际组织，2013，公共部门审计的基本原则。

<sup>18</sup> 通过的准则主要有以下几类：某项国家法律或条例要求的准则；某个国家审计准则制定机构通过的准则；与《国际审计准则》基本相同的国家准则，但依据理事会的修订政策作了一些修订；因《国际审计准则》或通过的修订政策所采用的翻译程序而造成信息不足的准则；和/或尽管已经承诺与《国际审计准则》接轨，但实践中尚未实现接轨的准则。

<sup>19</sup> 提供的数据没有说明有多少国家正在实施《国际审计准则》，也没有说明其余国家计划在多久之后实施这些准则。

<sup>20</sup> 欧洲会计师联合会，2015，欧盟通过《国际审计准则》的概况。

<sup>21</sup> 例如，澳大利亚审计与鉴证准则理事会明确声明将《国际审计准则》用作澳大利亚审计准则的基础，并对法定和监管环境做出必要修订；挪威已经将《国际审计准则》作为国家准则采用，并酌情进行了修订，以处理由于国家监管要求引发的差异；新加坡对《国际审计准则》进行了文字上的改动，以照顾到当地差异。(见 <https://www.ifac.org/system/files/uploads/MBD/Basis-of-ISA-Adoption-by-Jurisdiction-August-2012.pdf>，本文详细分析了截至 2012 年 8 月各国的采用情况)。

然而，在国际审计与鉴证准则理事会开展磋商的进程中，有人指出，美国全面通过经过明晰化处理的《国际审计准则》将会对其他国家做出同样的决定产生重大影响。<sup>22</sup>

21. 世界各地的大型审计事务所也根据《事务所论坛协议》使用《国际审计准则》开展大型公司审计。该协议要求成员事务所促进在世界范围内连贯一致地应用高质量审计做法，包括使用《国际审计准则》，并支持各国审计准则与国际准则接轨。论坛成员必须根据《国际审计准则》开展跨国审计(见 <http://www.ifac.org/system/files/uploads/TAC-FoF/Fact-Sheet-FoF-TAC.pdf>)。

### 三. 实施《国际审计准则》的关键基础和能力建设挑战

22. 切实实施《国际审计准则》(或任何其他审计准则)的进程及其随后的影响在很大程度上取决于环境、本国监管和体制能力、是否拥有资源以及应用准则的环境。本章着重介绍这方面的某些问题。

#### A. 法律和监管要求

23. 取决于一国的背景和文化，法律和监管要求可能采取不同的形式。然而，可根据多年来为推动国际协调工作和改进公司报告质量而开展的会计和审计改革获得的经验，发现一些共同点。

24. 根据“会计发展工具”能力建设框架的建议，<sup>23</sup> 在奠定审计的法律和监管基础时，应考虑下列要素：<sup>24</sup>

- 审计准则和要求
- 执行准则(酌情核可)
- 监测及遵守准则和要求
- 审计师许可证发放
- 培训会计师、审计师、监管者以及报告链中的其他利益攸关方和参与者
- 公司治理
- 道德准则
- 调查和处分
- 质量保证机制
- 审计师的责任和问责

<sup>22</sup> 大韩民国注册会计师协会发表的评论意见。

<sup>23</sup> TD/B/C.II/ISAR/56。

<sup>24</sup> 会计发展工具在支柱 A 下处理审计的法律和监管基础：A2-审计准则；A4-执行、实施情况监测和遵守；A5-审计师许可证发放；A7-道德；A8-调查、处分和上诉。



## 1. 审计准则

25. 《国际审计准则》可被视为一种程序准则，它就如何开展审计程序中的各个步骤提供指导意见，同时也不言而喻地预期：遵守这些步骤将能够使审计师提供高质量的服务。各项准则以分组的方式呈列；例如 200-299 号准则概述了审计师的责任以及审计的性质和总体组织情况，包括审计文件和内部质量控制。其他组的准则分别规定：对审计规划等审计工作具体方面的技术指导意见(300-499)、收集证据(500-599)、在审计过程中使用他人工作成果(600-699)和编写审计师报告(700-799)。为了为实施和应用《国际审计准则》打下坚实的监管基础，有一些至关重要的领域需要审议。

26. 其中一个领域是审计质量。2008 年全球金融危机之后，越来越多的人呼吁提高审计质量。然而，这一领域仍然是一大挑战。关于如何界定审计质量的辩论仍在继续。定义的范围十分广泛，每一种定义都侧重于审计的不同属性，例如结果、程序和判断。

27. 2014 年，国际审计与鉴证准则理事会编写了《审计质量框架：创建审计质量环境的关键要素》。该框架认识到界定审计质量过程中涉及的复杂性，表示该理事会发布的《国际审计准则》提供了一个支持审计质量的重要基础。理事会确定了一系列关键要素，亦即：投入、程序、产出因素、财务报告供应链中的关键互动以及在业务、审计事务所和国家层面有助于提高审计质量的环境因素。理事会认为，高质量的审计是由这样一个项目组实现的：展现出适当的价值观、道德和态度；拥有足够的知识、技能和经验，并拥有足够的时间开展审计工作；使用符合法律、条例和适用标准的严格审计程序和质量控制程序；提供有用、及时的报告；并与相关利益攸关方适当互动。

28. 尽管人们总体认为，经过明晰化处理的《国际审计准则》有助于进一步改进审计质量，但几个会计事务所提醒人们，不能认为《国际审计准则》将自动实现审计质量的协调统一，因为不同的辖区文化不同，审计职业的发展阶段也不一样。

29. 在一项全球调查中，独立审计监管机构国际论坛认定，全球范围内，审计事务所需要开展更多工作，提高审计师业务表现的一致性，并增强职业怀疑主义精神。该国际论坛承认，检查结果本身并不表明，必须对准则做出修改。然而，调查报告中查明的经常出现的审计缺陷领域值得国际准则制定者予以特别关注。<sup>25</sup> 国际论坛还认为，为了评估准则是否及如何有助于预防此类结论在审计事务所和审计业务中再次发生，对这些领域开展进一步调查有利于维持准则的重要性。

30. 2015 年 6 月，美国上市公司会计监督委员会公布了关于可能使用一组指标改进审计质量的提案(见 [http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket%20041/Release\\_2015\\_005.pdf](http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket%20041/Release_2015_005.pdf))，供公开磋商。提案指出，这些指标是一组潜在的量化措施，可能为如何评价审计质量以及如何实现高质量的审计提供新的见解。如果将这些量化措施

<sup>25</sup> 独立审计监管机构国际论坛，2015，2014 年检查结果调查报告。

与改进质量相结合，或可为审计委员会或审计事务所等财务报告和审计进程相关人士的讨论提供参考。

31. 另一个重要而复杂的领域是审计监管机构和审计从业者的独立性。独立审计监管机构国际论坛在独立审计监管机构核心原则第 2 条中规定，审计监管机构的独立性“是指能够在不受被监管者的外部影响的情况下，开展监管活动并采取和执行决定。在行使其职责和权力时，审计监管机构应当在业务上不受外部政治干扰，也不受商业或其他部门利益的干扰，包括在治理上不受审计从业者控制。审计监管机构应当有稳定的资金来源。这些资金应当有保障，不受审计师和审计事务所的影响，并足够用以履行其权力和职责。”<sup>26</sup>

32. 同样，国际会计师道德准则理事会在专业会计师道德守则关于审计和审评业务的第 290 条中规定，独立性包括以下几个方面：

(a) “思想独立：这种心态允许审计师在不受可能有损其职业判断的各种因素影响的情况下表达结论，从而让个人能够诚实公正行事，并保持客观和职业怀疑主义精神

(b) 表现独立：避免重大的事件和情况，以免合理且知情的第三方在权衡一切具体事件和情况后，可能推定审计事务所或审计组某一成员的诚信、客观或职业怀疑主义精神已经受到损害”（见 <http://www.ethicsboard.org>）。

33. 英格兰及威尔士特许会计师协会称，确保独立性最行之有效的办法是围绕一套原则框架提供指导意见，而不是规定一套详细的规则，因为可以表面上逐字逐句地遵照这些规则，但实质上却绕开它们。这种办法规定一套基本的道德原则，并对这些原则的可能威胁提供有理有据的分析，并就减轻这些威胁可能需要的保护措施提供指导意见（见 <http://www.icaew.com>）。

34. 在欧洲联盟，2008 年金融危机之后发布的一份绿皮书开启了关于若干审计问题的辩论，包括审计师的作用、审计事务所的治理和独立性、监督审计师等。<sup>27</sup> 第 2014/56/EU 号指令规定，为加强法定审计师和审计事务所的独立性，审计师不应参与受审计实体的决策过程，并保留一切威胁到其独立性的因素以及为减轻这些威胁而采取的保护措施的有关记录，“如果为减轻上述威胁采取了保护措施之后，对其独立性的威胁依然过于重大，他们应当辞职或不参与审计业务”。

35. 如果《国际审计准则》能够翻译成本国语言，并以这种语言切实实施，将提高其实施效率。在这方面，为翻译工作设立正当程序至关重要。成功而及时地翻译审计准则被强调是国际审计与鉴证准则理事会“提高明晰度项目”的重要组成部分。理事会认识到，翻译需要获得经过明晰化处理的《国际审计准则》的核定文本，因

<sup>26</sup> 独立审计监管机构国际论坛，2015，独立审计监管机构的核心原则，可查阅 <http://www.ifiar.org/IFIAR/media/Documents/General/Final-Core-Principles.pdf> (2015 年 8 月 20 日访问)。

<sup>27</sup> 欧盟委员会，2010，审计政策：危机中学到的教训，绿皮书。另见 C Humphrey, A Kausar, A Loft and M Woods, 2011, Regulating audit beyond the crisis: A critical discussion of the European Union green paper, *European Accounting Review*, 20(3):431-457.

此已将该文本放到国际会计师联合会的网站上。翻译仍然是通过和实施《国际审计准则》过程中的一大挑战，某些问题依然存在，例如用词导致对准则的规定产生不同的解释，这在各国一致应用经过明晰化处理的《国际审计准则》方面引起了关注。一个可能的解决办法是在区域层面处理这一问题，详见方框 1。

#### 方框 1. 翻译准则方面的好做法

2012 年，拉丁美洲专业会计组织的一个联合组翻译了《国际审计和质量控制准则手册》。该小组包括西班牙特许会计师协会及会计和审计协会以及由阿根廷经济科学专业理事会联合会领导的一个审评委员会，以及国际会计师联合会在玻利维亚多民族国、智利、哥伦比亚、哥斯达黎加、墨西哥、巴拿马、巴拉圭和乌拉圭的成员机构的代表和其他主要利益攸关方。这一实例说明了使用同一种语言的国家如何能够通过克服翻译过程中可能出现的差异并利用规模经济，联手推动《国际审计准则》在这些国家连贯一致的实施。

资料来源：国际会计师联合会，2012，新闻发布会，可查阅 <https://www.ifac.org/news-events/2012-04/ifac-welcomes-publication-single-spanish-translation-handbook-international-stan> (2015 年 8 月 20 日访问)。

36. 《国际审计准则》的有效实施还需要解释性材料，为如何切实应用监管要求提供指导。在国际审计与鉴证准则理事会开展磋商的过程中，包括会计事务所在内的很多受访者呼吁在具体领域提供补充指导意见。然而，若干受访者认为，经过明晰化处理的《国际审计准则》导致审计文件量出现不必要的增加，特别是对中小企业来说。一些受访者认为，补充文件澄清了审计师的思维过程，而另一些受访者则认为，对文件的要求过多，导致了应付差事的心态。<sup>28</sup>

## 2. 监测遵守和执行情况

37. 同其他国际标准一样，《国际审计准则》的应用在很大程度上取决于监测实施和执行情况的要求。制定充分的监测和执行制度是一项具有挑战性的任务。正如政府间专家工作组第三十一届会议指出的那样，一项良好的监测遵守和执行情况的国家制度要求对此类监测的概念、目标和范围有着明确的理解，同时考虑到与一国法律和体制制度的其他方面之间的联系。<sup>29</sup> 这样一项制度还包括：为预防和纠正这两个阶段设计一套监测遵守和执行情况的活性和方法；划拨适当的人力、财政和技术资源；建立能够促进公平、透明、高效程序的适当组织结构，包括与其他立法和监管领域及国家和国际层面的其他权威机构进行协调的机制，如存在区域执行机制（例如欧洲联盟），与区域层面的其他权威机构进行协调的机制。对开展审计服务的人员进行有效监测对于财务报告进程的可靠性和诚信至关重要。<sup>30</sup>

<sup>28</sup> 国际审计与鉴证准则理事会，2013。

<sup>29</sup> TD/B/C.II/ISAR/70。

<sup>30</sup> 关于监测、遵守和执行审计要求方面的问题的详情，见 TD/B/C.II/ISAR/70。

38. 在一些发展中国家，法律基础设施不足影响到《国际审计准则》的实施效率。在一些领域通过了此类准则，但尚未对现有国内立法(例如公司法)进行修订，因而未能适用审计财务和非财务报告时必须应用的准则。因此，审计师并没有任何遵守《国际审计准则》的要求的法律义务。在一些国家，批准准则的立法进程十分冗长。此外，不同政府机构(例如股份制公司登记处、证券交易委员会、专业会计机构和司法机关)之间的分工也使得审计准则可执行性复杂化。

39. 很多国际组织从不同的视角处理这一问题。在全球层面，独立审计监管机构国际论坛制定了一套核心原则，力求在全球范围内促进有效的独立审计监督；通过汲取并利用其他论坛成员的经验，协助自己的成员制定其本国的安排；推动审计监督的普遍做法，旨在促进高质量审计和提升公众对财务报告进程的信任；支持监管机构之间开展合作，并加强审计监督方面的一致性。具体而言，这些原则要求审计监管机构的职责和权力服务于公共利益并在法律中予以明确、客观地申明，还要求审计监管机构独立、透明、对其行为负责，并拥有全面的执法权力(能够确保其检查结果或建议得到适当处理，能够施加各种制裁措施，如罚款及吊销审计许可证和/或登记)，还确保他们的工作人员独立于审计职业。此外，监督机构的工作人员应当有适当的能力和足够的人数。他们需要保持客观，避免利益冲突，并应当遵守适当的保密安排。审计监管机构应当为与其他审计监管机构及其他第三方(如适用)开展合作制定适当安排。这套原则还纳入了检查原则，包括基于风险的检查方案和向审计所报告检查结果的机制。

40. 作为准则和守则遵守情况报告方案的一部分，世界银行强调，需要设立审计职业独立监督机构，并建议大力加强各监管机构的人力和权力。<sup>31</sup> 世界银行承认在连贯一致的立法框架下制定审计和道德准则的方案、审计质量鉴证和改进相关机构之间的协调工作的重要性(见方框 2)。

#### 方框 2. 国家监督机制方面的最新情况

世界银行最近就孟加拉国(2015)、印度尼西亚(2010)、毛里求斯(2011)和尼日利亚(2011)遵守准则和守则情况发布的报告显示，这些国家或者已经设立了财务报告理事会，或者正在对法规进行修正，以允许设立一个此类监督机构。世界银行最近在阿富汗(2010)、不丹(2009)、波斯尼亚和黑塞哥维那(2010)、布隆迪(2014)、乍得(2014)、肯尼亚(2010)和摩尔多瓦共和国(2013)遵守准则和守则情况报告中提出的建议呼吁为监测和实施《国际审计准则》设立由政府控制的专门监督机构。不过，只有在其他相关机构也同时改进工作的情况下，设立此类机构方可取得预期成果。

<sup>31</sup> 这是准则和守则遵守情况报告方案的一个主要组成部分(见世界银行，2015 和 J Hegarty, F Gielen and AC Hirata Barros, 2004, Implementation of international accounting and auditing standards: lessons learned from the World Bank's Accounting and Auditing reports on the observance of standards and codes programme, 可查阅 [http://www.worldbank.org/ifa/LessonsLearned\\_ROSC\\_AA.pdf](http://www.worldbank.org/ifa/LessonsLearned_ROSC_AA.pdf) (2015 年 8 月 20 日访问)。

资料来源：世界银行，2015，准则和守则遵守情况报告，可查阅 [http://www.worldbank.org/ifa/rosc\\_aa.html](http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa.html) (2015年8月20日访问)和 W Chapal, 2015, 维护财务报告的声誉,《财务快递》,7月25日,可查阅 <http://www.thefinancialexpress-bd.com/2015/07/25/101406/print> (2015年8月20日访问)。

41. 在无法设立独立监督机构的情况下,方框 2 中提及的世界银行报告建议政府和中央银行在确保《国际审计准则》的适当监测和执行方面发挥更大的作用。例如,政府可以在确保更好地治理国有企业、包括任命审计师方面发挥更加积极的作用。中央银行可以发挥更强大的作用,确保它们所监督的银行的财务报表更有意义。<sup>32</sup>

42. 合规机制还应考虑,审计事务所通常制定了对现有审计条例做出进一步规定的方法。此外,即使是在审计事务所制定的审计准则和审计方法结构之内,参与审计的团队在要开展的具体审计工作、如何实际开展这项工作以及与管理层互动的性质和时机等方面,也都有灵活性。

## B. 体制设置

43. 坚实的体制基础是有效应用《国际审计准则》过程中的另一个关键因素。根据“会计发展工具”能力建设框架的建议,在处理这一问题的过程中应考虑到以下要素:<sup>33</sup>

- 每个机构在监管框架内的法定责任和法律地位;澄清国家向具体机构和/或会计职业下放的任何监管职能;
- 每个监管机构内的治理安排,包括成员的任命方法及其职责,以及独立性问题
- 不同机构之间的互动、协调和合作
- 每个机构的管理结构
- 每个机构的供资安排、工作人员能力和可持续性
- 强大且治理良好的专业会计组织

44. 最近的一些研究和报告着重指出了体制能力建设过程中的以下三大挑战:该领域主要参与方(例如政府、专业会计组织、监督机构和其他利益攸关方)的职责和责任不够明晰;<sup>34</sup>对专业会计组织开展核心职能缺乏法律和监管支持,而这些职能

<sup>32</sup> 不过,有些国家专业会计机构表示担心,成立财务报告理事会这样的监督机构可能导致额外的官僚程序负担,因此会提高开展审计工作的费用。

<sup>33</sup> 会计发展工具在支柱 B 中处理审计的体制基础: B2-审计准则制定机构和制定准则的正当程序; B4-遵守、监测和执行方面的体制设置; B5-审计师许可证发放方面的体制安排; B7-实施审计师道德要求的体制方面; B8-专业会计机构的体制方面。

<sup>34</sup> 加强会计工作和改进合作情况谅解备忘录,2013,《专业会计组织全球发展报告》(纽约,国际会计师联合会,协同非洲开发银行、亚洲开发银行在、美洲开发银行和世界银行)。

对于培养能干的会计专业人士和生成高质量财务和非财务信息至关重要；<sup>35</sup> 资源限制仍然是发展中国家努力实施《国际审计准则》过程中的一大挑战。政府监管机构提供的薪酬一般不足以吸引合格的人员，因此没有足够的人力和技术专门知识监测《国际审计准则》的遵守情况。此外，在一些国家，专业会计组织往往依靠志愿者实施方案，这可能导致技能错位、延迟和组织低效，并高度限制专业会计师组织开展的工作产生的影响。在这方面，捐助方支持能够发挥重要作用。在一些国家(例如利比里亚、莱索托和卢旺达)，捐助方的支持大大提升了人们对于建设强大会计职业的重要性的认识。<sup>36</sup> 这方面的一个重要动态是最近签署的《加强会计工作和改进合作情况谅解备忘录》。预计该谅解备忘录将加强专业会计组织的体制能力，详见方框 3。

### 方框 3：加强会计工作和改进合作情况谅解备忘录

该备忘录于 2011 年签署，为改进国际会计师联合会、国际捐助方和国际开发组织之间的合作与协作奠定了基础，以便在全球范围内加强会计职业，使得国际捐助方和专业会计组织能够更好地支持新兴经济体和发展中经济体会计职业的能力开发工作，从而促进经济增长并减少贫困。备忘录签署方包括：非洲开发银行、亚洲开发银行、澳大利亚国际开发署(现为外交和贸易部下属援助方案)、芬兰外交部发展合作司、Gavi- 疫苗联盟、全球防治艾滋病、结核病和疟疾基金、美洲开发银行、国际会计师联合会、新西兰援助方案、瑞典国际开发合作署、联合王国国际发展部、美国国际开发署和世界银行。

资料来源：国际会计师联合会，2015，关于加强会计工作和改进合作情况谅解备忘录，可查阅 <https://www.ifac.org/mosaic/about-mosaic> (2015 年 8 月 20 日访问)。

45. 一套有效的遵守和执行情况监测制度应当有稳定的资金来源，这将加强其独立性。资金和独立性密切相关。例如，独立审计监管机构国际论坛在独立审计监管机构核心原则中强调，审计监管机构需要稳定的供资来源，来源应当有保障，不受审计师和审计事务所的影响，并足以履行其权力和责任。

46. 连贯一致地实施和执行《国际审计准则》，要求在各个层面开展机构协调。合作和协调对于在考虑到保密问题的情况下，确保连贯一致的监管要求，共享审计师和审计事务所注册信息，国内主管部门与其外国对口单位开展合作等，都是至关重要的，详见方框 4。

### 方框 4. 合作方面的良好做法

2011 年，新加坡会计与企业管理局与马来西亚和泰国独立审计监管机构组建了一个非正式合作小组——东南亚国家审计监督机构小组。该小组与四大区域事务所定期召开会议，讨论审计质量问题。

<sup>35</sup> 同上。

<sup>36</sup> 同上。



在欧盟，欧洲证券和市场管理局设立了欧洲执法机关协调会议，这是由欧盟成员国及两个欧洲经济区国家的 37 个执法机关组成的论坛。该论坛是全球国际财务报告准则方面拥有监督职能的执法机关的最大网络。通过该论坛，欧洲执法机关分享并比较它们的切实经验。2005 年，欧洲证券和市场管理局建立了一个内部数据库，将其作为不断共享信息的平台。

资料来源：新加坡会计与企业管理局，2013，做法管理方案——第七次公开报告，可查阅 [http://www.acra.gov.sg/Publications/Reports/Practice\\_Monitoring\\_Programme\\_Public\\_Reports/\(2015年8月20日访问\)](http://www.acra.gov.sg/Publications/Reports/Practice_Monitoring_Programme_Public_Reports/(2015年8月20日访问))，欧洲证券和市场管理局，2014，报告：欧洲国际财务报告准则执法机构 2013 年开展的活动(巴黎)。

47. 国际审计与鉴证准则理事会实施后审评还强调，需要加强会计事务所和监管机构之间的联系，以确保连贯一致地实施监管规定。

### C. 人力要求

48. 在有效实施《国际审计准则》方面是否拥有充分的人力资源，这具有根本意义。然而，某些发展中国家的特许会计师人数依然较低。<sup>37</sup>

49. “会计发展工具”在支柱 C 下处理审计和鉴证工作的人力基础，建议在处理这一问题的过程中考虑到以下因素：

- 专业教育和培训(包括入学要求和教育方案的内容)
- 专业技能和一般教育(包括职业价值观、道德和态度)
- 审计能力评估
- 实战经验要求
- 持续的职业培训
- 初步职业培训之后的高级专业审计培训

50. 专业会计组织在人力开发方面发挥着核心作用。贸发会议最近开展的国家案例研究明确表明，强大的专业会计组织在培训合格专业人员实施国际会计和审计准则方面发挥着重要作用。<sup>38</sup> 在合格前阶段，此类组织为候选人提供必要的支持，使其成功完成资格认证程序，包括安排获得适当的实战经验。此类组织在支持成员于合格后阶段继续接受职业培训方面也发挥着关键作用。它们要求其成员遵守相关道德守则，并在出现违纪行为时对其进行调查和处分。

<sup>37</sup> 关于发展中国家在实施国际会计、审计和公司治理准则方面面临的挑战，见 J Siddiqui and CS Ferdous, 2014, *The regulatory conundrum: Achieving corporate governance reforms in developing countries*, in *Corporate Social Responsibility, Sustainability, Ethics and Governance*, S Boubaker and DK Nguyen, eds., Springer, Berlin-Heidelberg: 445–464.

<sup>38</sup> 贸发会议，2014，《国际会计和报告问题：2013 年审评》(纽约和日内瓦，联合国出版物)。

51. 如能按照国际会计教育准则理事会的国际教育准则制定一套认证制度,包括适当的入门标准、专业会计教育、评估、实战经验和持续职业培训,将能够培养出接受过更好教育、技能更高、能够满足现代动态市场需求的专业人士。

52. 为实施《国际审计准则》建设人力方面的一些良好做法包括:为提高人们对经过明晰化处理的《国际审计准则》的认识提供网上专业学习课程;<sup>39</sup> 制定结对安排,以从更加老牌的专业会计组织获得开发系统方面的最佳做法、见解和指导意见;相互认可安排(例如,见 <http://www.asean.org/communities/asean-economic-community/item/asean-mutual-recognition-arrangement-framework-on-accountancy-services-3>), 详见方框 5。

#### 方框 5. 相互认可安排

贸发会议国家个案研究表明,一些国家正在通过区域框架协议,特别是与邻国努力打造相互认可的会计资格证书。例如,2010年,在东非,坦桑尼亚联合共和国取消了与肯尼亚和卢旺达之间以所有模式提供会计服务的限制。此外,马来西亚与澳大利亚和印度尼西亚签署了两项相互认可安排。

资料来源:贸发会议,2014。

53. 开展技术员级别的第二级认证也能够推动这一进程。近年来,若干专业会计组织已经纳入了此类认证和成员类别,以进一步开发和处理更广泛的职业需要,并提供更加适合经济需要的教育和认证制度。<sup>40</sup>

54. 招聘合格的工作人员进入审计职业对于审计质量至关重要。在很多国家,大学毕业生、特别是会计和商科专业的大学毕业生是重要的招聘来源。不过,在发展中国家开发专业会计教育的过程中,一个令人关切的问题是本科一级的会计教育质量较差,因为在很多发展中国家,大学提供的会计学位不够重视会计实务。<sup>41</sup> 例如,在拉丁美洲,加入专业会计组织和/或被认可为专业会计师或审计师的主要前提条件是公立或私立大学颁发的会计专业学位。<sup>42</sup>

55. 最近,一些国家的大学更新了课程,在其中加入了《国际审计准则》和国际财务报告准则,不过一国之内各个大学之间可能尚未协调统一。<sup>43</sup> 教学和考试质量依然是一项重大挑战。鉴于大多数教材和国际培训活动及研讨会都使用英文,用英

<sup>39</sup> 例如,英格兰及威尔士特许会计师协会提供关于经过明晰化处理的《国际审计准则》的在线学习和评估方案(见 <http://www.icaew.com/en/qualifications-and-programmes/icaew-isas-programme/about-icaew-isas-programme>)。

<sup>40</sup> 加强会计工作和改进合作情况谅解备忘录,2013。

<sup>41</sup> 世界银行,2010,准则和守则遵守情况报告:肯尼亚和世界银行,2011,准则和守则遵守情况报告:尼日利亚。

<sup>42</sup> 加强会计工作和改进合作情况谅解备忘录,2013。

<sup>43</sup> 世界银行,2011。



文沟通的技能水平也仍然是一个令人关注的领域。<sup>44</sup> 需要更加重视加强对大学教授的培训，使其了解国际准则，包括《国际审计准则》和国际财务报告准则。

## 四. 结论

56. 近年来，通过了《国际审计准则》的国家大幅增长。很多辖区或者已经通过了经过明晰化处理的《国际审计准则》，或者已经承诺在不久的将来通过这些准则。国际审计与鉴证准则理事会“提高明晰度项目”的成果似乎受到众多利益攸关方的一致好评。经过明晰化处理的《国际审计准则》使这些准则更加易于理解，被认为是此前准则的重大改进。然而，该理事会开展的实施后审评强调，在改进和有效实施《国际审计准则》方面还需要开展更多工作。

57. 此外，鉴于不同辖区的文化和审计职业的发展阶段不尽相同，我们认识到，需要开展能力建设，帮助国家监管和专业机构以及审计事务所——特别是小型事务所——有效实施《国际审计准则》。

58. 本背景说明回顾了实施《国际审计准则》过程中面临的主要问题，包括法律、体制和人力资源开发方面的挑战。参加政府间专家工作组第三十二届会议的代表不妨审议上述问题，以及以下问题：

- (a) 《国际审计准则》在实现高质量和国际可比的公司报告方面发挥着什么作用？
- (b) 在为有效和连贯一致地实施《国际审计准则》开展能力建设时需要考虑哪些主要方面？有哪些良好做法和经验教益？
- (c) 成员国如何能按沿着报告链(包括监管和执法机构、专业组织和审计事务所)并在国际层面加强审计领域能力建设的协调？
- (d) 在公共部门、中小企业和非财务报告等领域存在哪些有关审计的具体挑战？
- (e) 政府间专家工作组等全球论坛如何能够为更好地促进和实施《国际审计准则》做出进一步贡献？

---

<sup>44</sup> 关于孟加拉国的最新资料，见世界银行，2015，准则和守则遵守情况报告：孟加拉国和 J Siddiqui and C Humphrey, 2015, Audit profession in an emerging economy: exploring the art of survival, University of Manchester.