

新准则指南的五个突出特点 PDF转换可能丢失图片或格式，  
建议阅读原文

[https://www.100test.com/kao\\_ti2020/492/2021\\_2022\\_\\_E6\\_96\\_B0\\_E5\\_87\\_86\\_E5\\_88\\_99\\_E6\\_c67\\_492167.htm](https://www.100test.com/kao_ti2020/492/2021_2022__E6_96_B0_E5_87_86_E5_88_99_E6_c67_492167.htm) 为推动执业准则体系的贯彻实施，切实促进注册会计师审计实务的发展，中国注册会计师协会发布了《中国注册会计师执业准则指南》。新指南的发布，大大提高了执业准则的可操作性，为2007删顷利实施新的准则体系提供了坚实的基础。笔者认为，新指南不是简单地对执业准则做出解释和说明，而是结合审计职业的技术特点，联系国际上审计技术最新的发展状况，对准则做出的一种再创造、再开发，体现并突出了现代审计技术的特点。

一、自上而下的审计思路 一般认为，现代审计强调全面系统地了解被审计单位的经营活动和经营环境，即先从企业的外部环境入手，然后逐步深入企业的内部，形成对财务状况和经营成果的预期并与财务报表反映的金额相比较，这样能够掌握“财务报表背后的故事”，不容易陷入管理层设定的“圈套”。新指南就如何从被审计单位经营环境、行业层面入手并逐步深入到被审计公司整体层面、业务流程层面、交易和认定层面，提出了详细、清晰的方法，使得自上而下的审计思路完整地显现出来。比如，审计底稿是注册会计师工作的结果，是审计证据的载体。清晰易懂、结构严密的审计工作底稿，有利于降低审计风险，保护注册会计师的合法利益。新指南通过说明、示例等方式，突出了自上而下的技术特点，要求审计工作底稿完整、清晰地反映实施审计程序的时间、性质和范围，强化审计记录要求。特别是在底稿的整体结构方面，要求先有总体，再有局部，在具体的流程、

交易、余额层面，同样要求先有总括的结论和说明，再有明  
细的分析和支持性证据。二、整个审计过程围绕重大错报风  
险展开 审计准则要求注册会计师首先评估重大错报风险，围  
绕评估的风险配置审计资源、收集审计证据，将审计风险降  
到可以接受的低水平，整个审计过程围绕重大错报风险展开  
。这也正是新准则被称为风险导向审计准则的原因。指南将  
准则的这一要求落实到具体的操作层面，要求注册会计师从  
以下六个方面进行风险评估：（1）行业状况、法律环境与监  
管环境以及其他外部因素；（2）被审计单位的性质；（3）  
被审计单位对会计政策的选择和运用；（4）被审计单位的目  
标、战略以及相关经营风险；（5）被审计单位财务业绩的衡  
量和评价；（6）被审计单位的内部控制。指南既有原理的阐  
述，也有共性风险点的提示和示例，还进一步要求依据风险  
评估的结果，制定相应的综合性方案或实质性方案。比如，  
对报表层次和认定层次的风险，注册会计师应采取不同的应  
对措施对报表层次的风险，注册会计师应采取总体应对措施  
；对认定层次的风险，则应采取具体的应对措施。针对认定  
层次实施的具体审计程序应当与评估的认定层次的重大错报  
风险有明确的对应关系。指南对如何在审计过程和审计底稿  
中应清晰地体现这种关系作了重点阐述，风险导向的特点从  
而得以突出。三、以审计目标为出发点和归宿 财务报表审计  
的最终目标是注册会计师对被审计单位编制的财务报表发表  
意见。这一目标的实现依赖注册会计师实施一系列的审计程  
序，即每一个具体的审计程序都服务于特定的具体目标，而  
所有具体审计程序的目标又为最终的审计目标所统帅。审计  
程序的目的包括：通过了解被审计单位及其环境，识别、评

估重大错报风险；通过实施控制测试，确定内部控制运行的有效性；通过实施实质性程序，发现认定层次的重大错报。审计程序通过审计目的与审计风险联系起来，任何程序都不应盲目实施而应该有的放矢。但在实际工作中，存在执行审计程序目的性不强，为完成审计程序而执行程序的现象。比如有的审计人员不明白审计程序与审计风险、具体认定、审计目标的关系，只是简单完成事务所预先印制的程序和表格。这种为程序而程序的做法，造成审计工作严重的机械性和盲目性，审计人员的职业判断难以得到发挥，审计底稿难以体现审计职业判断，大大降低审计工作的效果。为此，指南强调审计目标对审计人员行为的主导作用，要求审计目标与具体的认定联系，并给出了具体的操作示范。指南通过突出以审计目标为出发点和归宿的特点，使审计工作目标指向明确，审计重点能够得到应有的关注，有利于提高审计的效率和效果，避免审计失败。

四、以内部控制为依托 以往事务所在审计中大量采用实质性测试为主的审计方案，对内部控制的关注不够，审计工作的效率较低。还有的事务所虽然要求审计人员了解和测试内部控制，但实际工作往往是控制测试和实质性程序脱节，两者没有关系，很难说审计工作依托内部控制。新准则在强调风险评估时，没有减少对内部控制的关注，要求如果注册会计师认为仅通过实质性程序不能获取充分、适当的审计证据，应当考虑依赖相关控制的有效性，并对其进行了了解、评估和测试。基于内部控制进行审计是现代审计的特点，但受我国企业内部控制建设进程和审计实务界对内部控制理解的影响，我国会计师事务所在审计中对内部控制的了解、测试不太理想。为此，指南配合本次准则的

修改，在内部控制的了解、测试技术方面进行了重大的突破，使现代审计以内部控制为依托在我国审计实务中具备了实现的技术条件。

五、强调审计工作的逻辑和审计证据之间的逻辑关系 审计工作的逻辑顺序要求从风险评估入手，评估审计风险，确定应对措施，一步一步收集审计证据，最后得出审计意见。对此，在审计底稿的整理上，指南要求将审计证据整理成审计工作底稿后，形成一个完整的逻辑证明过程，能够让一个有经验的审计人员，从认定层次收集的各项证据，在汇总后推出交易、余额的审计结论，然后在汇总交易、余额的审计结论的基础上，能够得出会计报表合法性和公允性的意见，强调了审计工作的逻辑与审计证据之间的关系。

此外，在我国的审计实务中，如何实施风险评估、如何实施控制测试、如何实施实质性程序等单个环节都不是一个问题，但风险评估程序、控制测试程序、实质性程序三者之间的关系如何处理，一直以来困扰着我国的注册会计师。指南通过示例表格等形式详细讲解了各个环节之间的关系，形成了完整、明确的体系，为解决多年的困扰提供了技术条件，便于实际操作。

总之，我国经济已步入了快速发展的战略机遇期，经济的发展需要注册会计师行业的发展。新准则的发布，新指南的实施，为我国注册会计师行业提高审计质量、防范审计风险、实现“走出去”战略和“做大做强”战略奠定了基础。指南的实施，不仅要求会计师事务所具备强大的技术支持能力，而且要求注册会计师具备相关的行业知识、管理知识等。为此，事务所要改善管理方式，开发风险导向审计所要求的技术支持平台，加大对员工的培训力度，改革培训课程，转变审计人员的思维方式，完善、更新审计人员的

知识结构，为新准则的实施创造条件。100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 [www.100test.com](http://www.100test.com)