

# 标准化审计报告内在矛盾探析

曹细钟

(暨南大学管理学院 广州 510632)

**【摘要】** 审计报告内容上的解释性与形式上的标准化(符号论)构成了不相容的矛盾。这种内容与形式的差异,使得现行审计报告打上了过分职业保护的烙印,日益成为审计师逃避审计法律责任甚至审计职业责任的工具。本文从四个方面对此进行了探讨。

**【关键词】** 审计报告 审计责任 标准化

围绕着审计报告应该包括哪些内容曾出现过两种不同的观点。一种观点是以莫茨、夏拉夫(1961)等为代表的“符号论”,该理论认为审计报告仅仅表明财务报表已经过审计,并且注册会计师发表了相应的审计意见,该审计意见表明被审计单位编制的财务报表是否真实和公允地反映了公司的财务状况和经营成果。因此,审计报告完全可以压缩成几段话或几个字。另一种观点以美国的审计人员职责委员会(也称“科恩委员会”)(1974)为代表,其认为并不是所有的审计报告使用者都熟悉审计功能所存在的局限,因此应该在审计报告中增加一些解释性说明的内容。在目前流行的审计报告中,“符号论”观点的市场不大,而主要采纳了科恩委员会的观点。

关于审计报告的格式也存在两种观点,一种观点主张标准化,另一种观点主张非标准化。主张标准化的人士认为标准化的审计报告具有两方面的优势:一是增加了不同会计师事务所之间审计报告的可比性,减少了审计报告多样化可能导致的误解;二是标准化的审计报告使得非标准意见的审计报告易于区分和辨认。标准化的审计报告与审计内容的“符号论”一脉相承。而主张非标准化的人士则认为,标准化审计报告很容易使人们依赖于对过去报告的印象和理解,减少了人们对审计报告阅读的兴趣,也容易导致报告的使用者忽略审计报告中发生的一些细微变化。在目前流行的审计报告格式中,标准化的审计报告占上风,从审计报告的发展历史看,审计报告也经历了一个由非标准向标准化过渡的历程。

对审计报告的内容而言,现行做法采纳了科恩委员会的观点,而摒弃了“符号论”的观点;但在审计报告格式的选择上,现行做法却是与“符号论”一脉相承的“标准化”观点,而摒弃了科恩委员会的“非标准化”观点。这种内容与形式的差异,使得现行审计报告打上了过分职业保护的烙印,日益成为审计师们逃避审计法律责任甚至审计职业责任的工具,因而被社会公众广泛质疑。

## 一、会计责任与审计责任的关系

从审计责任与审计风险的关系来看,审计责任与审计风险密切相关,当审计风险超过预期标准时,就会出现审计责任

问题。而审计风险又是重大错报风险与检查风险相互影响的结果,重大错报风险就是因审计客户存在的重大错报、漏报甚至舞弊的可能性而带来的风险。

从责任的内容方面来看,管理当局的责任包括:设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制制度,以使报表不存在因舞弊或错误而导致的重大错报;选择和运用恰当的会计政策;作出合理的会计估计。审计人员的责任则包括:考虑与财务报表编制相关的内部控制,评估其是否值得信赖;评价管理层运用会计政策的恰当性和会计估计的合理性,以及评价财务报表的总体列报;在实施审计工作的基础上对财务报表发表审计意见。也就是说,管理当局准备报表的工作、程序和环境,审计人员都要对其作出评估、评价,然后才能发表审计意见。

审计尽管是基于责任方认定的鉴证业务,但财务报告中包含的财务信息是经过审计调整后的财务信息。从这一结果上来看,引起审计失败的重大错报就是审计人员已发现而管理当局未调整的重大错报,以及审计未能发现的重大错报、漏报与舞弊。前者表明审计人员接受了管理当局的想法,承认事项不重大,而后者到底是因为信息不对称、审计技术和方法的缺陷,还是因为审计人员故意而为、疏忽大意所致或过分相信管理当局的说法而不做相应的独立判断和检查验证,很难判定。现有的大多数审计失败案例则表明是审计人员参与了共同舞弊。

鲍尔(1997)认为,财务审计的形成仅是因为有关个人的特定社会关系概念化为委托人(股东)与代理人(董事/经理)的关系。委托人和代理人间的这种关系以及“已建立”的责任结构进一步嵌入到社会结构中,使得股东产生代理人要负有责任的愿望,但对代理人又缺乏足够的信任,审计的功能就是恢复这种信任,涉及责任、透明度和控制权问题的解决方法。审计人员要维持这种信任就必须社会上建立特殊的地位,具有专门技能和公正性,同时审计失败会威胁到这种信任。但判定审计失败是成功还是失败又很困难,这暗示着专家(审计人员)才是判断者。因此,审计作为政治合理性的管理工具和

模式,损害了“民主政治”。财务审计中,审计客户通过“受制”于审计人员而解除了他们所负有的责任,实际上几乎没有披露任何有关这种责任的信息。审计报告仅仅是作为一种“质量标签”,并不反映审计过程中所遵循的原则,审计报告仅仅以含糊的语言提供了有关审计信息,是一般意义上的声明,而不能提供有关特定审计项目的详细内容。

## 二、审计目标的确认

国际上,审计目标已逐渐由查错揭弊与验证报表公允性并重的阶段演进为以降低信息风险为核心的阶段,即风险基础审计阶段,而我国现行的标准审计报告却只要求就被审计报表的合法性、公允性发表意见。从审计目标发展的历史进程来看,查错揭弊与验证报表的公允性并重是实现降低信息风险目标的基础。因此很多学者都认为,国际审计目标的要求明显高于我国。

对于审计目标,谢荣教授提出了“二元决定论”,认为有两大大因素影响审计目标的确定:一是社会的需求,二是审计自身的能力。前者是根本因素,起导向作用;后者是制约因素,起平衡作用。审计目标的确定是社会需求与审计自身满足社会需求的能力两者之间的有机统一。就注册会计师而言,社会公众需要其发现重大舞弊,这种根本性的导向影响着审计目标,进而促进审计能力的提高。在系统梳理审计目标的发展演变过程等之后,谢荣教授指出,就确立审计目标而言,除这两种因素之外,还要加入第三种力量,就是与国际审计准则的趋同,这是经济全球化之下的必然趋势。

## 三、机械遵循审计程序的弊端

在审计报告的范围段中应该说明如下几个方面的内容:

①是否执行了注册会计师审计准则的有关规定,或者没有执行有关规定的理由。②审计中实施了哪些审计程序。③计划及执行的审计程序取得了合理的证据,以表明会计报表不存在实质性的误报。这里注册会计师所执行的审计程序包括在测试的基础上检查支持会计报表中金额和披露真实性的证据。④评价管理当局在编制会计报表时所采用的会计政策。

财务审计是通过收集证据来证实财务报表是按照特定的公认标准编制的,但这并非全部的事实。财务报表编制也有形式和实质之分,另外还涉及到审计人员对这些标准的设定,以及这些标准的执行情况。作为结果,审计人员有动机制定审计标准及选择可审计的项目。审计人员的测试和他们从中得到的保证程度之间的关系是相当模糊的,缺乏准确定义的理论基础来联接审计人员执行的测试和他们所要发表的审计意见。审计人员更加关心对内部控制的测试,而不是直接去测试具体的交易,这偏离了审计目标。大多数审计师发表意见时并不是针对内部控制的有效性而是针对报表总体。而会计监管非常注重确保会计师事务所拥有一套适当的程序,要求其遵循既定的标准,这就使会计师事务所认为,好的审计就是遵循一定的程序,确保所有物品都打上记号,有干净的工作底稿,而非实质性的审计工作。

职业界往往把是否已经遵循了既定审计程序即程序理性作为审计失败的抗辩理由。然而,虽然职业人士具有提出反映

合理注意的符合事前规范(惯例)的激励,但只有在提供产品或服务的实体以及每一个有可能被该产品或服务伤害的人员之间的谈判成本较低,而且消费者也具有与提供产品或服务的实体相同的谈判力量、相同的风险识别及有效预防的能力、相同的风险偏好的情况下,某个行业或职业才可能形成这样的惯例,很少有职业能达到这样的要求。医疗过失行为是一个例外,医疗行为有一套其业界公认的比较成熟的处理程序和技术规范,而审计准则的规定则大多是原则性的、含糊其辞的,执行审计准则需要更多的职业判断及其技术与程序的选择;医疗过程中医生有告知和征求患者意见的义务,必须给患者提供全套已作检查与诊断的资料,而审计过程中不可能有这一行为和环节;医疗事故的认定实行举证倒置责任,有一套比较成熟的认定程序,而审计失败的认定是由法官来进行的;医疗事故涉及的利益相关者仅为患者本人,最多牵涉其直系亲属,而审计失败则牵涉甚广,包括众多利益相关者。

程序不仅有外在价值而且还有内在价值,但机械遵循程序也会产生作茧自缚效应(季卫东,2002)。程序开始之际,结果是未定的。随着程序的展开,人们的操作越来越受到限制。经过程序认定的事实关系和法律关系,被一一贴上封条,成为不可动摇的真正的过去,而起初的不确定性也逐步被吸收消化。这在法律上尤为明显。审计职业过于关注程序的内在价值,忽视了对结果理性的合理保障。对实质性审计工作的忽视适应了审计程序,将审计规定和程序制定为准则来服务于审计人员,风险基础审计使得会计师事务所使用统计抽样方法的次数越来越少,取而代之的是所谓的风险管理,其结果是,审计仅能“捕获”那些通过审计程序能够辨认的风险。

## 四、对“重要性”与“合理保证”的判定较困难

审计通过增强财务信息用户对财务信息可靠性或可信性的信心降低了他们的信息风险,财务信息用户需要审计报告是因为经审计后的财务报表似乎会让他们稍稍安心一些。

决策相关的计量观是目前流行的财务信息计量和报告的观点。企业提供的会计信息是为信息使用者服务的,但在其提供财务信息时,由于具体财务信息的复杂多样性,使得信息提供者面临着一个“选择”问题。重要性概念及标准在确定具体什么会计信息应该向公众披露时非常关键。重要性取决于在具体环境下对错报金额和性质的判断。如果一项错报单独或连同其他错报可能影响财务报表使用者依据财务报表作出的经济决策,则该项错报是重大的,应考虑较小金额错报的累计结果可能对财务报表产生重大影响。在计划和执行审计中,审计测试的精确度需要与财务报表的重要性联系起来;在评估审计证据对审计意见支持的充分性时,审计人员要将错误的精确度上限与财务报表重要性水平相对照。在没有权威标准指导重要性判断时,或在决定最低数额标准不适合的特殊情况下,重要性的判断与运用必须依靠个人判断。这就使得希望取得重要性判断一致性程度高的企业需要自己制定相应的指南,会计师事务所也缺乏权威指南来减少不同审计师之间的重要性判断差异,个人重要性判断的指南大都源于其他非权威资料。

Byung(1982)在信息经济价值测度的基础上构建了一个会计信息项目及其数额的重要性度量模型。其认为,即使是对一个既定决策者在简单条件下的决策,也不可能就一个会计项目确定一个唯一固定的重要性标准,因为一个人的偏好与福利是变化的;重要性判断在使用者、提供者之间是不一致的,决策问题也是异质的。另外,一个项目的信息价值对于一个信息使用者来说,是一个信息使用者整体所拥有信息的函数,也是使用者个体财富初始禀赋的函数。上述论述表明:会计与审计上的重要性,即使是针对一个既定使用者,也不可能是唯一的。审计师的重要性确定是一种职业判断,且这种判断要受到审计师对财务报表使用者信息需求理解的影响,基于使用者群体对财务报表的一般需求来考虑,即错报对信息使用者的经济决策的影响,而不考虑具体使用者,因为他们的需求是因人而异的,还要评估管理层对内部控制和财务报表公允表达的重要性的态度,矫正管理层的重要性判断偏见。这就表明,审计重要性的确定从来都不具有一致性。

对重要性的判断是为利益相关者决策服务的,重要性水平理所应当是利益相关者判断时可容忍的最大错误程度。可在面对什么性质和(或)金额的事项是重要的时候,利益相关者却没有发言权,因为审计人员不会也不可能去向潜在的利益相关者进行调查。审计人员声称的“基于使用者群体对财务报表的一般需求来考虑”,把人作为了抽象的人,可人从来都是具体的人,其决策也是具体的过程。审计人员不考虑具体使用者,不先具体再抽象,“基于使用者群体一般需求”的判断依据不知从何而来。

审计人员为财务报表或其他审计项目所提供的确信水平同样是模糊和难以测量的。虽然其声称增添了价值,可因缺乏计量其产出的特定手段,要证实其声明是非常困难甚至是不可能的。这就意味着我们必须信任审计人员的判断,即他们提供了可靠的、未指明的确信水平。

按照现行报告准则,除特别审计外,所有审计报告都可以遵循同一模式,只需改变报告对象、被审计单位名称、签章及审计日期即可,从而大大限定了审计报告的有用性。更危险的是,规避法律责任的动机和利益驱动使审计人员在审计中中以保证审计质量为目的而创造性地适用准则变成机械地适用准则,这将会导致审计报告的信息含量大大降低(刘正峰,2002)。审计报告只有四种就意味着资本市场上的公司也只有

四类,审计师的作用何在?

美国注册会计师协会(AICPA)鉴证服务委员会将鉴证服务定义为“能够为决策者改进信息质量或内容的独立的专业服务”。我国职业准则将鉴证服务定义为“注册会计师对鉴证对象信息提出结论,以增强除责任方之外的预期使用者对鉴证对象信息信任程度的业务”。而验证,在一般意义上,是指对他人认定的可靠性发表“专业”结论。审计是基于责任方认定的鉴证业务,必须为经其审计过的报表信息向报表使用者提供合理保证。

在基于责任方认定的鉴证业务中,报表使用者要求审计师对鉴证对象进行评价或计量,鉴证对象信息是按照标准对鉴证对象进行评价和计量的结果。在财务报表审计中,被审计单位管理层(责任方)对财务状况、经营成果和现金流量(鉴证对象)进行确认、计量和列报(评价或计量)而形成的财务报表(鉴证对象信息)即是对责任方的认定依据,该财务报表可为预期报表使用者获取,注册会计师针对财务报表出具审计报告。合理保证的目标是注册会计师将鉴证业务风险降至该业务环境下可接受的低水平,以此作为最终结论的基础。如在历史财务信息审计中,要求注册会计师将审计风险降至可接受的低水平,对审计后的历史财务信息提供高水平保证(合理保证),在审计报告中对历史财务信息采用积极方式提出结论。

理论之于实践的最重要作用,就是提高分析判断能力。理论是分析判断的基本依据,而具体的准则条文,是在理论的指导下展开的。审计职业要想不被社会淘汰,就要不断适应新的经济形态,不断创新其理论和实践。Elliott和Jacobson(2002)将注册会计师定义为“信息职业者”,主张注册会计师职业应充分了解市场信息使用者对信息的需求,以及自身在其中的位置,更新知识,以适应市场需要。

#### 主要参考文献

1. 胡春元.注册会计师审计报告的内容与格式.中国审计,2003;15
2. 吴利川.论注册会计师民事责任——法律界与会计界的冲突.法制与社会,2007;1
3. 魏朱宝,聂曼曼.审计报告的不同解读.会计研究,2005;3
4. 谢荣.中国独立审计国际化:内容、现状及趋势.时代财会,2003;9