

# 审计与审阅的比较

杨桂花 边玉花

(河北大学管理学院 河北保定 071002 河北北方学院 河北张家口 075131)

**【摘要】** 本文根据中国注册会计师审计准则体系将注册会计师的业务分为鉴证业务和非鉴证业务的规定,就审计与审阅的目标、业务约定书、工作程序、对资产负债表期后事项的处理和结果报告进行了比较。

**【关键词】** 审计 审阅 程序 报告 比较

## 一、目标比较

财务报表审计的目标是注册会计师通过实施审计程序对财务报表是否按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制,财务报表是否在所有重大方面公允地反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量来发表审计意见。

财务报表审阅的目标是注册会计师在实施审阅程序的基础上,说明是否注意到某些事项,以便对财务报表做出判断,它是否按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制,是否在所有重大方面公允地反映被审阅单位的财务状况、经营成果和现金流量。

可见,审计是从积极的角度,通过以各种审计程序所获取的审计证据去证明被审计单位财务报表的编制是否符合适用的会计准则和相关会计制度的规定,是否在所有重大方面公允地反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量,即选择和运用的会计政策是否符合适用的会计准则和相关会计制度,并适合于被审计单位的具体情况;管理层做出的会计估计是否合理;财务报表反映的信息是否具有相关性、可靠性、可比性和可理解性;财务报表是否做出充分披露,能否使财务报表使用者理解重大交易和事项对被审计单位财务状况、经营成果和现金流量的影响;经管理层调整后的财务报表是否与注册会计师对被审计单位及其环境的了解一致;财务报表的列报、结构和内容是否合理;财务报表是否真实地反映了交易和事项的经济实质。

如果在这些方面没有收集到足够的证据,审计人员就不能发表无保留意见。

而审阅是从消极的角度,实施少量的审计程序,只注意是否存在重大错报,即是否由于某些事项的存在而使财务报表没有按照适用的会计准则和相关的会计制度的规定编制,不能使财务报表在所有重大方面公允地反映被审阅单位的财务状况、经营成果和现金流量。如果没有收集到这些反面证据,则发表无保留结论的审阅报告。

## 二、业务约定书比较

在审计(审阅)业务开始前,注册会计师要与被审计单位就审计(审阅)业务约定条款达成一致意见,并签订审计(审

阅)业务约定书。

在审计(审阅)业务约定书中要写明:审计(审阅)的目标;管理层对财务报表的责任;审计(审阅)范围;注册会计师不受限制地接触任何与审计(审阅)有关的记录、文件和所需要的其他资料和信息。

有所不同的是:审计业务约定书要强调审计风险不可避免;对审计过程中的细约定比较细致,比如必要的工作条件、保密原则、违约责任、争议的解决方法,及与其他注册会计师和专家、内审人员、管理层的协调、沟通等。而审阅业务约定书要求写明不能依赖财务报表审阅揭示错误、舞弊和违反法规行为,注册会计师没有实施审计就不发表审计意见,不能满足法律法规或第三方对审计的要求。其对工作中的细约定没有审计业务约定书细致。

## 三、程序和保证程度比较

财务报表的审计程序是为实现财务报表审计目标,注册会计师根据审计准则和职业判断实施的恰当的审计程序的总和。总体的审计程序包括:风险评估程序,控制测试程序(只有在必要或决定测试时才用此程序),实质性测试程序。具体程序包括:检查记录或文件,检查有形资产,观察、询问、盘点、函证、重新计算和重新执行分析程序。

审阅程序是为实现财务报表审阅目标,注册会计师根据审计准则和职业判断实施的恰当的审阅程序的总和。注册会计师主要通过询问和分析程序获取充分、适当的证据,以作为得出审阅结论的基础。

可见,审计所实施的审计程序远比审阅所实施的审计程序要多且复杂。然而即便这样,审计也不可能做到万无一失。比如,选择性测试方法的运用,由于这种审计方法的固有局限性,使得被审计单位内部控制的薄弱环节有可能被审计所遗漏,从而会影响审计人员做出正确的判断。还有某些特殊性质的交易和事项因客观条件的限制,一时间不可能搞得十分清楚,从而会影响审计证据的说服力。因此注册会计师在审计工作中即使尽了全力,也不能对财务报表整体不存在重大错报风险提供绝对保证。审计意见也不是对被审计单位未来生存能力或管理层经营效果提供保证。审计意见只是一种合理保证,

即审计结论可增加财务报表的可信性,但不能绝对保证财务报表的正确性。合理保证和绝对保证之间的“缝隙”是审计界可接受的审计风险水平。注册会计师能够做到的就是通过努力工作,将审计风险降到可接受的水平。

而审阅只是通过询问和分析程序获取证据,比如:了解被审阅单位基本情况、隶属关系及其环境;询问被审阅单位采用的会计准则和相关会计制度、行业惯例;询问被审阅单位对交易和事项的确认、计量、记录和报告的程序;询问财务报表中所有重要认定的依据;实施分析程序以识别异常关系和异常项目;询问股东会、董事会以及其他类似机构决定采取的可能对财务报表产生影响的措施;阅读财务报表,以判定其是否遵循指明的编制基础;获取其他注册会计师对被审阅单位出具的审计报告或审阅报告。

需要注意的是,在实施这些程序过程中要特别关注一些重大事项,若未发现任何能表明被审阅单位财务报表没有按照适用的会计准则和相关会计制度规定编制的事项,就应认定其财务报表在所有重大方面公允地反映了其财务状况、经营成果和现金流量,注册会计师就应发表无保留结论的审阅报告。若经过上述审阅程序后有理由相信所审阅的财务报表可能存在重大错报,注册会计师则应当实施追加的或更为广泛的程序,积极地与管理层沟通;如果管理层接受调整建议,则以消极方式提出无保留结论的审阅报告;如果管理层拒绝接受调整,注册会计师则视情况出具非无保留结论即保留结论或者否定结论的审阅报告。

可见,审阅受询问和分析程序的局限,其所收集的证据带有一定的主观性、勉强性,加之它只注意重大错报问题,且对重大错报“注意”的水平在很大程度上取决于注册会计师本身的执业素质,所以审阅形成结论的可靠性远比不上审计形成的结论。这说明审计所提供的意见是积极、合理的保证,而审阅所提供的意见只是消极、有局限性的保证。

审计的积极、合理的保证与审阅的有限保证可以借助于这样一个比喻来理解:比如要想知道某个人是否健康,若从科学的角度考虑,就应该通过常规检验,将这个人身体的各种指标同健康的标准去一一对照,以此得出这个人是否健康的结论,这样做出的结论才是积极、合理的保证。若从消极的角度考虑,那只能去检查这个人身体是否出现了不健康的因素,如果没有发现不健康的因素,就会得出这样的结论,即没有发现这个人是不健康的。这是消极、有限的保证,即只能有限地保证这个人不是一个不健康的人。

#### 四、对资产负债表期后事项处理的比较

对于资产负债表期后事项(需要调整和披露的事项),审计和审阅都做了规定。

对于截至审计报告日(审阅报告日)发生的期后事项,审计(审阅)都要实施专门的审计(审阅)程序,但审计和审阅所实施的工作程序是不同的。审计所实施的审计程序更为多样,包括复核、查阅、询问等程序。而审阅主要是采用询问的程序,如果有理由相信所审阅的财务报表可能存在重大错报,注册会计师应当实施追加的或更为广泛的程序。

对审计(审阅)报告日后发生的期后事项,审阅的规定较为简单,即注册会计师没有责任实施审计的一般程序以识别审阅报告日后发生的事项。而审计的规定比较具体,它将审计报告日后日期又分为两个阶段:第一个阶段为审计报告日至财务报表报出日前发生的期后事项,对于此期间的期后事项,注册会计师没有责任主动针对财务报表实施审计程序或进行专门查询,只是对于被动知道的可能对财务报表产生重大影响的事实,注册会计师需与管理层进行讨论,并根据具体情况考虑是否修改财务报表。第二个阶段为财务报表报出日后发现的事实,注册会计师没有义务针对财务报表进行查询。但如果知悉在审计报告日已存在的、可能导致修改审计报告的事实,注册会计师应当考虑是否需要修改财务报表,并与管理层进行讨论,同时根据具体情况采取适当措施确保所有收到原财务报表和审计报告的人士了解这一情况。

#### 五、报告比较

审计或审阅最后都要提交审计或审阅报告,这是注册会计师表达审计或审阅意见、形成审计或审阅结论的书面报告。

根据《中国注册会计师审计准则第1501号——审计报告》、《中国注册会计师审计准则第1502号——非标准审计报告》、《中国注册会计师审阅准则第2101号——财务报表审阅》的规定,审计、审阅报告都有标准的格式和用语。它们虽然用语不同,但其实质内容都是相同的,都要写明标题、收件人、所审计(审阅)财务报表的名称和涵盖期间、管理层和注册会计师的责任、所实施的审计(审阅)程序以及各自的谨慎用语。

审阅报告要在范围段强调审阅的依据是《中国注册会计师审阅准则第2101号——财务报表审阅》,审阅主要限于询问和分析程序,提供的保证程度低于审计,其强调审阅的保证程度低于审计,审阅结论不是审计结论。

审计报告要在注册会计师责任段说明审计所依据的是中国注册会计师审计准则(是所有的准则,而不是某个准则),强调注册会计师要对财务报表金额和披露(总体列报)做出评价,强调审计意见是一种合理保证。

审阅报告的结论有四种,即无保留结论、保留结论、否定结论、无法提供任何保证结论的审阅报告。

审计报告的意见分为五种,即标准的无保留意见的审计报告、带强调事项段的无保留意见审计报告、保留意见的审计报告、否定意见的审计报告和无法表示意见的审计报告。

审计与审阅除了上面几个方面有所不同外,都强调注册会计师执业应当遵守相关的职业道德规范,恪守独立、客观、公正的原则,保持专业胜任能力和应有的关注,并对执业过程中获知的信息保密。另外,审计与审阅都强调在计划和实施过程中,注册会计师应当保持职业怀疑态度,充分考虑可能导致财务报表发生重大错报的情形。

#### 主要参考文献

1. 陈丽蓉.报表审阅和报表审计关系浅析.审计与理财,2004;11
2. 夏志勤,翟培林.报表审阅与报表审计的差异.中国乡镇企业会计,2002;10