

# 关于新旧审计报告准则的比较研究

汪立元

(上海电视大学 上海 200433)

**【摘要】** 本文对我国新旧审计报告准则的差异进行了比较,同时指出我国审计报告准则与国际审计报告准则存在的差距,并得出一些有益的启示。

**【关键词】** 审计报告 新审计报告准则 国际审计报告准则

## 一、新审计报告准则实施带来的影响

1. 对企业内部的影响。新审计报告准则明确了管理层对财务报表的责任,在审计报告的内容上增加了管理层对财务报表的责任段。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管理层的责任,这种责任包括设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制制度,以使财务报表不存在由于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;做出合理的会计估计。这样强化了“为投资者和社会公众提供决策有用会计信息”的新理念。可以看出,新审计报告准则从信息披露这一关键环节入手,对原有财务报告披露要求作了全面梳理和显著改进,创建了比较完整的财务报告体系,要求企业必须编制资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益(股东权益)变动表和附注。新审计报告准则的这些具体要求必将促进企业不断提高会计信息质量和透明度,从而有效维护投资者和社会公众的知情权,体现了维护投资者和社会公众利益的政策导向和基本原则。

2. 对社会的影响。新审计报告准则强化了注册会计师的执业责任,细化了对注册会计师揭示和防范市场风险的指导。其要求注册会计师强化审计的独立性,保持应有的职业谨慎,遵守职业道德规范,切实贯彻风险导向审计理念,提高识别和应对市场风险的能力,更加积极地承担对财务报表舞弊的发现责任。另外,新审计报告准则的实施必将对提高注册会计师的执业质量、加强会计师事务所质量控制和风险防范、提高财务信息质量、降低投资者的决策风险、实现更有效的资源配置以及推动经济发展和保持金融稳定发挥重要作用。新审计报告准则与国际审计报告准则趋同并且更具体,意味着审计过程和注册会计师提供的信息更可信,投资者的信心因而增强。这对于我国资本市场的发展是至关重要的。同时,新审计报告准则的变革将加强其他国家对我们的信任,并且对我国国内经济制度的规范起到更大的作用。

3. 对注册会计师的影响。在近几年不断出现审计舞弊案件的情况下,注册会计师所面临的风险也越来越大,如何降低审计风险、出具可靠的审计报告是当前注册会计师值得思考的问题。要切实贯彻实施新审计报告准则,一方面要促使注册

会计师加强学习,不断提高自身的专业素质;另一方面要改善执业环境,抑制恶性竞争,提高注册会计师的审计独立性。新审计报告准则明确了注册会计师的责任,并且在审计报告的格式上增加了注册会计师的责任段。

## 二、新旧审计报告准则比较

1. 新旧审计报告准则的差异。新审计报告准则较旧审计报告准则而言,在审计报告的内容、责任、条款等方面都有许多不同。

(1)新审计报告准则增加了审计报告的基本内容。旧审计报告准则规定,审计报告正文由引言段、范围段和意见段组成;新审计报告准则规定,审计报告正文由引言段、管理层对财务报表的责任段、注册会计师的责任段、审计意见段构成。由于基本要素和表述内容的变化,使标准无保留意见审计报告的正文段落增加,报告的篇幅也随之增大。同时,审计报告的引言段内容发生了变化:旧审计报告准则规定,审计报告的引言段包括标明已审计财务报表和陈述被审计单位管理当局的责任和审计师的责任;新审计报告准则将管理层对财务报表的责任和注册会计师的责任分别以单独的段落来表述,从而使引言段仅描述已审计的财务报表。旧审计报告准则在描述已审计财务报表时,只说明了财务报表的名称、日期或涵盖的期间;而新审计报告准则同时还指出构成整套财务报表的每张财务报表的名称及附注。

(2)新审计报告准则明确了管理层的责任和注册会计师的责任。新审计报告准则将管理层的责任和注册会计师的责任分别以单独的段落来表述,从而使引言段仅描述已审计的财务报表。新审计报告准则明确指出了管理层对财务报表的责任。旧审计报告准则在陈述管理当局的责任时,只是指明财务报表由被审计单位管理当局编制,较为抽象;而新审计报告准则具体描述了管理当局的责任即管理层对财务报表的责任段。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管理层的责任,这种责任包括设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制制度,以使财务报表不存在由于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;做出合理的会计估计。这样,新审计报告准则对管理当局责任的描

述更加详细、具体,更易于审计报告使用者的理解。同时,新审计报告准则更加明确地规定了注册会计师的责任。旧审计报告准则规定,注册会计师的责任是在实施审计程序的基础上对财务报表发表意见。新审计报告准则将旧审计报告准则关于注册会计师的责任和审计范围合并为一部分,并以“注册会计师的责任”为标题分三段来表述:第一段描述了注册会计师的责任、开展审计工作所依据的审计准则、审计准则对审计工作的要求;第二段陈述所实施的主要审计程序及应实现的目标;第三段陈述注册会计师相信已获取的审计证据是充分、适当的,为其发表审计意见奠定基础。

(3)新审计报告准则在审计报告具体条款上更加具体。旧审计报告准则规定,如果认为财务报表符合国家颁布的企业会计准则和相关会计制度的规定,在所有重大方面公允反映了被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量,注册会计师应当出具无保留意见的审计报告。《中国注册会计师审计准则第1501号——审计报告》规定,出具无保留意见的审计报告的条件是:财务报表已经按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制,在所有重大方面公允反映了被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量;注册会计师已经按照中国注册会计师审计准则的规定计划和开展审计工作,在审计过程中未受限制。由此可以看出,新审计报告准则增加了无保留意见审计报告的出具条件,即“已经按照中国注册会计师审计准则的规定计划和开展审计工作,在审计过程中未受限制”。这使得条件更加具体、细化。《中国注册会计师审计准则第1502号——非标准审计报告》则更加明确了出具非标准审计报告的条件。新审计报告准则规定,出具带强调事项段的无保留意见的审计报告、保留意见的审计报告(审计范围受到限制)、无法表示意见的审计报告的条件与旧审计报告准则的规定基本一致。出具否定意见的审计报告时,新审计报告准则在用词上更加严谨。旧审计报告准则规定,如果认为财务报表不符合国家颁布的企业会计准则和相关会计制度的规定,未能公允反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量,注册会计师应当出具否定意见的审计报告;新审计报告准则规定,如果认为财务报表没有按照适用的企业会计准则和相关会计制度的规定编制,未能在所有重大方面公允反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量,注册会计师应当出具否定意见的审计报告。新审计报告准则增加了“所有重大方面”的规定,这样范围更加明确;而且,在用词上新审计报告准则更加准确。这些改变使得注册会计师在出具审计报告时所依据的准则更具体。另外,审计报告的形式与内容的充实使得审计报告使用者更容易理解。

2. 新审计报告准则的发展与进步。新审计报告准则相对于旧审计报告准则而言在很多方面都有了进步。其不仅在内容上更加具体,而且实现了与国际审计报告准则的趋同,这些变化必定会对我国经济产生积极影响。

(1)增强了新审计报告准则的可操作性。新审计报告准则更加明确了管理层的责任和注册会计师的责任,避免了责任空泛,进而加强了准则的可操作性。新审计报告准则对管理层

提供财务报表的责任进行了具体描述,要求管理当局设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制制度,使财务报表不存在由于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;做出合理的会计估计。这些要求都是十分具体的,管理当局可以依据新审计报告准则完成这些要求。同时,注册会计师的责任也是十分具体的,注册会计师在操作时有章可循,操作性更强。

(2)新审计报告准则在一定程度上实现了与国际审计报告准则的趋同。国际审计报告准则在国际经济交流、跨国集团的发展、高质量的审计报告的诞生等方面都起着积极的作用。如果不加快我国审计报告准则与国际审计报告准则的趋同,不仅部分准则难以满足注册会计师的执业需要,而且还将拉大与国际审计业务的差距。因此,我国新审计报告准则在很大程度上与国际接轨,实现了与国际审计报告准则的趋同,在报告的内容、格式、责任的明确等方面都在一定程度上借鉴了国际审计报告准则,这是我国经济发展的必然要求。所以,新审计报告准则紧紧跟随国际审计报告准则的变化,只有这样才能更好地在国际经济往来中处于有利位置。

### 三、新审计报告准则与国际审计报告准则的差距

为了提高审计报告在全球范围内的透明度和可比性,国际审计与保证准则委员会(IAASB)于2004年12月28日发布了新修订的国际审计报告准则,确立了新的审计报告的格式和内容,并于2006年12月31日起执行。我国的新审计报告准则在一定程度上已经和国际审计报告准则趋同,但在一些方面还存在着差距。

1. 国际审计报告准则中的一些概念更加明确。国际审计报告准则规定在标题中增加“独立”一词,强调了审计师的独立性,对已审计财务报表的描述更具体。我国旧审计报告准则在描述已审计财务报表时,只说明了财务报表的名称、反映的日期或期间;而我国新审计报告准则同时还说明已审计财务报表的范围包括重大会计政策和其他解释性附注的摘要。《国际审计准则第700号——一整套一般目的财务报表的独立审计报告》规定,只有当审计师在审计过程中完全遵守了与审计相关的所有国际审计准则条款时,审计报告中才能够使用“我们的审计遵循了国际审计准则”的语句。

2. 国际审计报告准则的内容更加完善,更易于理解。国际审计报告准则将审计报告分为两大部分:关于财务报表的报告和关于其他法律法规要求的报告。第一部分处理财务报表事项,在按照国际审计报告准则实施的所有审计中保持相同;第二部分处理地方法律所要求的其他所有事项。这样,使编制的审计报告既符合国家法律要求又满足国际审计报告准则的要求,从而更具灵活性。国际审计报告准则由引言段、管理当局对财务报表的责任、审计师的责任、审计师的意见等内容构成,审计报告的层次更分明、结构更清晰、观点更明确,更加便于使用者的理解。其对已审计财务报表的描述更具体;更详细地描述了已审计财务报表的范围;更详细、具体地描述了管理当局对财务报表的责任;从不同方面更详尽地陈述审计师在审计中的责任;更详细、具体地描述了审计师在审计过

程中所要遵循的审计程序和应实现的审计目标;以审计证据的充分性和恰当性来明晰已完成审计工作的充分性;为每一部分增加小标题,使审计报告的层次更分明、结构更清晰、中心更突出。由于基本要素和表述内容的变化,使标准无保留意见审计报告的正文由原来的三个自然段增加到六个自然段;改写了审计报告的引言段,将管理当局的责任和审计师的责任分别以单独的自然段来表述,从而使引言段仅描述已审计的财务报表。在这一方面,我国新审计报告准则已经逐渐和国际审计报告准则趋同。

3. 国际审计报告准则在风险警示和适用范围方面的规定更加明确。国际审计报告准则中“合理保证”、“程序的选择取决于审计师的判断”、“财务报表重大错报的风险评估”、“评价管理当局所使用的会计政策的恰当性和做出的会计估计的合理性”、“评价财务报表的整体反映”、“我们相信”、“审计证据是充分和恰当的”等专业术语,向信息使用者传递了这样的信息:在财务报表编制过程和审计过程中,审计师的职业判断表明了已审计财务报表存在的风险。由于各个国家法律法规的不同,在使用国际审计报告准则时必定有所不同。在实践中,不同的国家或地区有时要求审计师在审计报告中报告除财务报表合法性与公允性之外的其他内容,如英国要求审计师在审计报告中报告财务报表的编制是否符合1985年公司法的要求,我国有些地区也要求注册会计师在年度财务报表审计报告中报告被审计单位是否及时、足额缴纳了各种社会保障基金等。国际审计报告准则考虑到这一点,将其他法律法规要求的报告责任单列一部分来表述,更好地满足了不同国家或地区对审计报告的要求,从而使国际审计报告准则与国家或地区法律法规的要求相协调。我国审计报告准则应该在哪些方面借鉴国际审计报告准则,在风险警示方面明确和降低注册会计师的责任,使我国的审计报告准则在更广的范围内适用。

#### 四、我国审计报告准则的完善建议

1. 明确我国审计报告准则中的一些概念。审计独立性对于审计报告的公信力是十分重要的影响因素。在注册会计师和客户之间如果存在财务、雇佣或其他任何关系,注册会计师则不应向该客户提供审计服务而且可能无法出具公允的审计报告。因此在审计独立性方面,我国应该将审计独立性的原则写入审计报告准则中,以加强注册会计师的独立性。新审计报告准则规定的标题是“审计报告”,笔者认为应加“独立”一词,将标题明确为“独立审计报告”。《中国注册会计师审计准则第1501号——审计报告》规定:本准则适用于注册会计师执行整套通用目的财务报表审计业务。财务报表应该具体化为包括资产负债表、利润表、所有者权益(股东权益)变动表、现金流量表和附注的整套财务报表。《中国注册会计师审计准则第1501号——审计报告》要求审计报告引言段的内容应该增加说明已审计财务报表的范围还包括重大会计政策和其他解释性附注的摘要。

2. 增强我国审计报告准则的可理解性。由于审计报告中一些语句的概括性和抽象性以及对一些内容描述的隐含性,

使得有些审计报告的使用者不能很好地理解审计报告要传递的信息。国际审计报告准则与我国审计报告准则相比,在内容上更加明确、更易于理解。因此,我国审计报告准则应在提高审计报告可理解性方面做出以下改进:更详细地描述已审计财务报表的范围;从不同方面更详尽地陈述注册会计师在审计过程中的责任;更详细、具体地描述注册会计师在审计过程中所要遵循的审计程序和应实现的审计目标;以审计证据的充分性和恰当性来证明已完成审计工作的充分性。

3. 加强我国审计报告准则的风险警示。国际审计报告准则中“审计证据是充分和恰当的”等专业术语,向信息使用者传递了这样的信息:在财务报表的编制和审计过程之中,审计师的职业判断表明了已审计财务报表存在的风险。这种风险警示可以降低审计师的风险,同时使得信息使用者对审计报告的理解更加准确。我国审计报告准则中可以加入“充分、恰当的审计证据”等内容;对于管理当局对财务报表的责任段,可以对其被审计单位的审计委员会的独立性和内部控制作一个评价,以便得出提供的审计证据和财务报表具有可靠性、真实性等。

4. 扩大我国审计报告准则的适用范围。由于各个国家的法律法规不同,从而各国在使用国际审计报告准则时也各有不同。国际审计报告准则考虑到这一点,将其他法律法规要求的报告责任单列一部分来表述,更好地满足了不同国家或地区对审计报告的要求,从而使国际审计报告准则与国家或地区法律法规的要求相协调。我国审计报告准则应考虑不同情况并扩大适用范围,考虑不同地区的法律法规及不同行业的具体要求。我国审计报告准则可以通过单独增加一条规则,将一些特殊要求和不同地区的法律法规所要求的审计报告单列一部分来表述,以更好地满足不同地区和行业对审计报告的要求。这些可以在《中国注册会计师审计报告准则第1502号——非标准审计报告》中增加。

同时值得关注的是,高质量的国际审计报告准则的形成是以高质量的保证体系为基础的,而公司治理结构、公众监督、违纪惩戒等都是质量保证体系的一部分。国际上较为成熟的审计报告质量保证体系是值得学习的。但要注意的是,一个较好的审计报告质量保证体系不是通过一个部门的努力就可以建立的,而必须依靠相关部门及相关利益集团的共同努力才能实现。建立与审计报告有关的良好公司治理结构,建立高效的对审计报告的公众监督体系,建立对执业人员的违纪惩戒体系,强化审计独立性和职业道德规范,这些对注册会计师出具高质量的审计报告都有着积极的作用。

#### 主要参考文献

1. 王振林,胡春元.中国注册会计师非标准无保留意见审计报告及范例——案例源自中国证券市场.北京:中国时代经济出版社,2003
2. 孙铮,王跃堂.说明段与变更审计意见之实证研究.审计研究,1999;6
3. 于扬.新旧会计准则衔接办法正在制定.证券时报,2006-7-25