



试析新审计报告准则的四大变化

广州 王雅敏

财政部于2006年2月15日颁布的48项注册会计师审计准则将于2007年1月1日起施行。其中,对2003年7月1日起施行的《独立审计具体准则第7号——审计报告》(以下简称“现行审计报告准则”)进行了修订,形成了新的审计报告准则,即《中国注册会计师审计准则第1501号——审计报告》和《中国注册会计师审计准则第1502号——非标准审计报告》(以下简称“新审计报告准则”)。此次修订既遵循了注册会计师审计的国际惯例,又考虑了我国注册会计师审计的实际情况,对进一步规范我国注册会计师出具审计报告的行为、明晰被审计单位管理当局和注册会计师的责任以及提高我国注册会计师执业质量将有积极作用。与现行审计报告准则相比,新审计报告准则在形式与内容上主要有四大变化。笔者拟通过对新审计报告准则的四大变化进行归纳分析,从而更深入地理解新审计报告准则,以利于新审计报告准则施行目标的实现。

一、拓展了审计报告的概念

1.新审计报告准则完善了审计报告的定义。按照新审计报告准则的规定,审计报告是指注册会计师根据中国注册会计师审计准则的规定,在实施审计工作的基础上对被审计单位会计报表发表审计意见的书面文件。在现行审计报告准则中,审计报告的定义只是对被审计单位的年度会计报表发表审计意见,另外在附则中规定注册会计师执行中期或多期会计报表审计业务应当参照办理。

新审计报告准则对审计报告定义的修订,使注册会计师对中期或多期会计报表实施审计的工作也得到了规范。因此,新审计报告准则的适用范围由注册会计师对被审计单位年度会计报表发表审计意见扩展到对被审计单位中期或多期会计报表发表审计意见。

2.新审计报告准则首次正式使用了标准审计报告、非标准审计报告和非无保留意见的审计报告三个关于审计报告的新概念。根据新审计报告准则的规定,当注册会计师出具无保留意见的审计报告不附加说明段、强调事项段或任何修饰性用语时,该报告称为标准审计报告;非标准审计报告是指标准审计报告以外的其他审计报告,包括带强调事项段的无保留意见的审计报告和非无保留意见的审计报告;非无保留意见的审计报告包括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。

新审计报告准则对审计报告概念的拓展既扩大了规范注册会计师会计报表审计业务的范围,又使审计报告准则在形式上发生了较大变化。

二、细化了审计意见形成的基础

新审计报告准则将现行审计报告准则中的第三条“注册会计师应当复核与评价由审计证据得出的结论,以作为对会计报表发表意见的基础”修改为“注册会计师应当评价根据审计证据得出的结论,以作为对会计报表发表意见的基础”,并将相关内容单列为一章,分别从以下三个方面规定了对注册会计师形成审计意见的具体要求。

1.注册会计师对被审计单位会计报表发表审计意见时,要求根据已获取的审计证据评价是否已对会计报表整体不存在重大错报获取合理保证。

2.注册会计师在评价被审计单位会计报表的合法性时,要求考虑会计政策选择与运用的恰当性、管理层做出会计估计的合理性、会计报表反映的信息特性和会计报表信息披露的充分性等具体内容。

3.注册会计师在评价被审计单位会计报表的公允性时,要求考虑经管理层调整后的会计报表与注册会计师对被审计单位及其环境了解的一致性、会计报表列报结构和内容的合理性、会计报表反映交易或事项的真实性等具体内容。

三、明晰了管理层与注册会计师的责任

新审计报告准则将现行审计报告准则第十条“会计报表的编制是被审计单位管理当局的责任,注册会计师的责任是在实施审计工作的基础上对会计报表发表意见”从引言段中分离出来并进行了补充,分别单列为审计报告中管理层的责任段和注册会计师的责任段,更加明晰了被审计单位管理当局对会计报表的责任和注册会计师的审计责任。

在管理层责任段中,新审计报告准则明确了被审计单位管理当局的责任是要按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制财务会计报表,具体包括与会计报表编制相关的内部控制的设计、实施和维护的有效性、会计政策选择与运用的恰当性以及所做会计估计的合理性等责任。

在注册会计师责任段中,新审计报告准则明确了注册会计师的责任是要按照中国注册会计师审计准则的规定(含职业道德规范)执行审计工作,并在实施审计工作的基础上对会计报表发表审计意见,具体包括为获取必要的审计证据而设计、选择及实施审计程序的恰当性、所获取审计证据的充分性与适当性等。

四、强化了非标准审计报告的特殊要求

新审计报告准则将现行审计报告准则中审计报告的类型划分为标准审计报告和非标准审计报告两大类,并针对注册会计师出具非标准审计报告提出了更加详细的特殊要求,单



论舞弊审计的导向定位

上海 王 玥

我国独立审计基本准则明确规定,独立审计的目的是对被审计单位会计报表的合法性、公允性及会计处理方法的一贯性发表审计意见。虽然现有的审计模式也试图通过内部控制制度评价以减少相应的舞弊行为,但一方面它并没有把披露舞弊特别是披露管理层舞弊明确确定为自己的目标,另一方面审计程序和方法的缺陷使其仅仅能够发现会计技术性错误和企业中低层员工的舞弊行为,因而也不能达到披露管理层舞弊的目标。而且,现代企业不但存在两权分离的委托代理关系,经营业务也变得纷繁复杂,管理层不但有舞弊的动机,也存在良好的“生存土壤”。在正常情况下,企业内部控制机制是在管理层的主导下构建的,并不能发现和防止那些负责监督控制的管理层人员不正当使用权力甚至滥用职权。尤其是当管理层蓄意舞弊时,凭借职务分离而产生的内部控制机制会因集体串通而瓦解。

单纯以内部控制测试为基础进行的抽样审计很难将审计风险降低到可接受水平,为此审计理论界和实务界开发了“审计风险=固有风险×控制风险×检查风险”的传统风险导向审计模式。虽然该模式在审计思想上前进了一步,但固有风险水平很难量化和评估,需要极高的专业判断能力。在没有相应的指导性准则的情况下,固有风险水平大多被直接确定为高水平,从而回归于之前的抽样审计方法。同时该模型的假设前提是三种风险相互独立,但在现代经济生活中,企业的固有风险和控制风险无疑是紧密联系在一起的关系,将其人为地分离和量化无疑是吃力不讨好的做法。为此,本文就舞弊审计的导向应如何定位作以下探讨。

一、审计目标、审计理念与审计程序的重构:舞弊导向审计

按照审计模式的演进历程,可以把审计目标按出现的先后次序和难易程度分为揭露账户层面的错弊、揭露中低层员

独制定了一项准则予以规范。其主要内容包括:

1.注册会计师在出具带强调事项段的无保留意见的审计报告时,强调事项应当同时符合“可能对会计报表产生重大影响,但被审计单位进行了恰当的会计处理,且在会计报表中做出充分披露”和“不影响注册会计师发表的审计意见”两个条件。另外,新审计报告准则还专门定义了强调事项段中的不确定事项是指其结果依赖于未来行动或事项、不受被审计单位的直接控制但可能影响会计报表的事项。

2.当注册会计师与管理层在被审计单位会计政策的选用、会计估计的做出或会计报表的披露方面存在分歧或者审计范围受到限制时,注册会计师认为上述情况对会计报表的影

响是重大的或可能是重大的,其应当出具保留意见、否定意见或无法表示意见等非无保留意见的审计报告。同时,新审计报告准则还特别明确了审计报告的说明段是指审计报告位于审计意见段之前用于描述注册会计师发表保留意见、否定意见或无法表示意见的段落。

工舞弊、评价会计报表的公允性、揭露管理层舞弊、揭示管理层的倾向性认定、揭示经营风险对会计报表的影响等六种类型。需要指出的是,虽然通常认为制度基础审计主要以评价会计报表的公允性为目标,但由于它以企业内部控制测试为基础,而内部控制机制主要是为了防止企业中低层员工的舞弊行为,因此揭露中低层员工舞弊成为制度基础审计理所当然的目标之一。在现代风险导向审计中,由于它减少了内部控制测试和实质性详细审计的程序,从这个意义上看,它并没有将揭示中低层员工舞弊作为审计目标。此外,在评价会计报表的公允性方面,虽然制度基础审计和风险导向审计都将其视为自己的目标之一,但后者站的角度更高,因而更能从整体和系统的角度保证评价的正确性。制度基础审计的内在缺陷使得其在揭露管理层舞弊方面显得无能为力,现代风险导向审计又没有将揭露中低层员工舞弊作为审计目标。我国现阶段审计模式所追求的目标是揭露管理层舞弊、揭露中低层人员舞弊和评价会计报表的公允性,因此我们将这种区别于上述两种模式的审计方法称为舞弊导向审计。

揭露管理层舞弊是注册会计师审计不可推卸的责任。我国独立审计基本准则规定,独立审计的目的是对被审计单位会计报表的合法性、公允性及会计处理方法的一贯性发表审计意见。的确,由于审计技术本身的局限性和舞弊的复杂性,注册会计师很难发现企业的所有舞弊行为。如果简单地将揭露舞弊视为注册会计师理所当然的审计目标,那么必然导致注册会计师责任的不合理扩大,给注册会计师行业带来极大的威胁。这也是现阶段我国独立审计基本准则制定者最主要的顾虑。不过,我们应该看到,如果无视注册会计师揭露企业舞弊行为的职责,或者只是将其置于“充分考虑”的层次,无疑会使注册会计师揭露舞弊成为一句空话。因此可以看出,解决

响是重大的或可能是重大的,其应当出具保留意见、否定意见或无法表示意见等非无保留意见的审计报告。同时,新审计报告准则还特别明确了审计报告的说明段是指审计报告位于审计意见段之前用于描述注册会计师发表保留意见、否定意见或无法表示意见的段落。

综上所述,相对于现行审计报告准则而言,新审计报告准则无论是形式还是内容都发生了较大的变化,尤其是新审计报告准则对注册会计师审计意见的形成基础、被审计单位管理层与注册会计师的相关责任以及注册会计师出具非标准审计报告的特殊规范等内容进行了细化,大大增强了新审计报告准则的规范性、可操作性与针对性。○