

国际审计报告的最新变化及启示



中南财经政法大学会计学院 裴旺 王布衣

国际审计和保证准则委员会(IAASB)于2004年12月发布了修订后的国际审计准则第700号《一整套一般目的财务报表的独立审计报告》(ISA700),其主要为标准无保留意见的审计报告建立标准和提供指南。本文在对照新旧标准无保留意见审计报告的基础上,从格式和内容两个方面阐述和分析新准则的重大变化及其对我国审计准则制定的借鉴作用。

一、新旧标准无保留意见审计报告正文部分的简单对照

1.原审计报告。我们审计了后附的ABC公司200×年12月31日的资产负债表以及200×年度的利润表和现金流量表。这些财务报表由公司管理当局负责,我们的责任是在审计的基础上对这些财务报表发表意见。

我们按照国际审计准则进行审计。那些准则要求我们计划和实施审计工作,以合理保证财务报表不存在重大错报。审计工作包括在测试的基础上检查支持财务报表金额和披露的证据,评价管理当局采用的会计政策和做出的重大会计估计,以及评价财务报表的整体反映。我们相信,我们的审计工作为我们的审计意见提供了合理的基础。

我们认为,上述财务报表按照国际会计准则编制,在所有重大方面公允反映了该公司200×年12月31日的财务状况以及200×年度的经营成果和现金流量。

2.新审计报告。我们审计了后附的ABC公司200×年12月31日的资产负债表以及200×年度的利润表、权益变动表、现金流量表以及重大会计政策的概要和其他解释性的附注。

管理当局对财务报表是否按照国际财务报告准则的要求加以编制和公允反映负责。其责任包括:设计、执行和维护与财务报表编制和公允反映相关的内部控制,这些财务报表不存在由于舞弊或错误引起的重大错报;选择和应用恰当的会计政策;在特定的情况下做出合理的会计估计。

我们的责任是在审计的基础上对这些财务报表发表意见。我们按照国际审计准则进行审计。那些准则要求我们遵守道德要求以及计划和执行审计工作,以合理保证财务报表不存在重大错报。

审计师执行审计程序获得财务报表金额和披露的审计证据。这些程序的选择是依靠审计师的判断,包括对财务报表中由于舞弊或错误引起的重大错报风险的评价。在评价那些风险时,审计师考虑了与该公司财务报表编制和公允反映相关的内部控制,以便设计适合情况的审计程序,并不是为了对该公司内部控制的有效性发表意见。审计还包括评价管理当局所用会计政策的恰当性和所作会计估计的合理性,以及评价财务报表的整体反映。

我们相信,我们所收集的审计证据是充分、适当的,为我们的审计意见提供了基础。我们认为,上述财务报表按照国际财务报告准则编制,在所有重大方面公允反映了该公司200×年12月31日的财务状况以及200×年度的财务业绩和现金流量。

二、审计报告格式方面的变化

原准则《财务报表的审计报告》规定,标准审计报告包括标题、收件人、引言段、范围段、意见段以及审计报告日期、审计师的地址和签名八项要素。新准则规定,标准审计报告包括标题、收件人、引言段、管理当局的责任、审计师的责任、审计意见、其他报告责任、审计师的签名、审计报告日期和审计师的地址十项要素。其中,管理当局的责任、审计师的责任和其他报告责任均单列为一要素,并不再采用范围段的说法。新审计报告的格式也进行了较大的改动,主要体现在正文部分。

新审计报告的正文分为两大部分:第一部分是财务报表的报告,由国际模块构成,有助于投资者进行国与国之间的比较;第二部分则是对其他事项的报告,包含了其他的国内报告要求,主要是针对各国报告要求不一致的情况进行说明,以增强使用者对报告的理解。可以看出,IAASB在推进审计准则国际化方面做出了巨大的努力。一方面,要反映国际准则的要求,体现其普遍性;另一方面,要协调各国已有的审计准则,考虑各国的不同情况,以求国际审计准则获得更广泛的认可。

在正文的第一部分(即对财务报表的报告部分),新审计报告由原来的三段式变成六段式,主要是将原来列入引言段的管理当局的责任和审计师的责任各自单列加以更详细的说明,且审计师的责任部分包括三个段落,含对审计工作的描述。由此可见,IAASB更加重视对管理当局和审计师责任的阐述,并提醒审计报告使用者关注和区分双方各自的责任。

三、审计报告内容方面的变化

1.审计对象方面。原审计报告的审计对象只包含资产负债表、利润表和现金流量表。新审计报告的审计对象则为一整套的财务报表,不仅包括资产负债表、利润表和现金流量表,而且包括权益变动表、重大会计政策的概要和其他解释性的附注。这与国际会计准则第1号《财务报表列报》(IAS1)中对一套完整的财务报表的规定相符合。IAASB在制定审计准则时,考虑了国际财务报告准则对审计的影响。

2.管理当局的责任方面。原审计报告简要描述财务报表由管理当局负责,并未具体说明。这可能使不太具备会计、审计知识的投资者无法确切了解哪些责任是由管理当局承担的,从而将审计师的责任和管理当局的责任混淆。新审计报告

明确表示,管理当局应对财务报表是否按照国际财务报告准则的要求加以编制和公允反映负责,并具体说明管理当局的责任包括设计、执行和维护相关的内部控制,选用恰当的会计政策和做出合理的会计估计三个方面。2003年12月修订的IAS1中新增加了公允反映的判断标准;按照《编制财务报表的框架》规定的有关资产、负债、收益和费用的定义和确认标准,运用适当的会计准则如实反映交易、其他事项和状况的影响,促进会计信息主要质量特征的实现,即产生真实与公允反映的财务报表。这实质上也是公众对财务报表反映要求日益提高的表现。

3. 审计师的责任方面。原准则中要求审计师计划和实施审计工作,从而获得对财务报表不存在重大错报的合理保证。而新准则不仅从技术方面对审计师提出要求,而且强调了审计师要遵守道德要求。《历史财务信息审计的质量控制》(ISA220)指出,与财务报表审计相关的道德要求包括《国际会计师联合会职业会计师道德准则》中的A和B部分以及各国一些更具约束性的要求,并列举了一些基本要求,例如在收集和交换相关独立信息中的独立性,在接受和续聘系统中对客户关系的维护等等。因此,审计师应同时满足道德和技术两方面的要求,更好地完成审计工作。

4. 审计范围方面。原审计报告简单指出,审计工作包括在测试的基础上检查支持财务报表金额和披露的证据,以及评价会计政策、会计估计和财务报表的整体反映。而新审计报告对审计工作做了更为详细的说明,它指出审计师执行审计程序以获得支持财务报表金额和披露的证据,这些程序是依据审计师的判断做出的。其中,还强调了对财务报表重大错报风险的评价,这与审计风险模型的变化是相对应的(审计风险=重大错报风险×检查风险)。重大错报风险是指财务报表在审计前存在重大错报的可能性。在审计过程中,将对重大错报风险的评估作为审计工作的首要任务,包括评估财务报表总体层次和认定层次的重大错报风险,审计师对审计程序的设计和将紧紧围绕其展开,最终保证财务报表整体不存在重大错报。同时指出,对内部控制的了解是为了设计审计程序,并不是为了对内部控制的有效性发表意见。这样就明确了对内部控制的建议只是审计的副产品,与专门针对内部控制的审计区分开来,以免误导审计报告使用者。

在评价会计政策和会计估计方面,新审计报告明确指出了评价会计政策的恰当性和会计估计的合理性。在财务报表的整体反映方面,措辞没有变化,审计师一般需要独立判断以认定会计政策的恰当性和会计估计的合理性。

5. 其他内容的变化。在审计报告的名称方面:新审计报告必须采用“独立审计师的报告”的说法,而原审计报告并未对“独立”二字做硬性规定。独立审计师的报告表明审计师满足了所有有关独立性的要求,有利于审计报告使用者将其与其他人的报告区分开来。

在审计报告的对象方面:原审计报告的对象是股东或董事会,而新审计报告的对象则是股东或治理当局。在《与治理当局沟通审计事项》(ISA260)中,治理当局被定义为被授权对单位进行监督、控制及指导的内部机构和人员。只有当管理当局履行这种职能时,治理当局才包括管理当局。

在意见段方面:将遵守国际会计准则改为遵守国际财务报告准则,这是由于改组后的国际会计准则理事会将其发布的报告统一称为国际财务报告准则,包括了原来的国际会计准则;将“经营成果”改为“财务业绩”,包括了经营业绩、投资业绩、理财业绩和因环境影响而产生的其他业绩,更为全面、客观。

在审计报告的日期方面:原准则规定,审计报告的日期是审计师完成审计工作的日期,不早于管理当局签署财务报表的日期。新准则规定,审计报告的日期不早于审计师获取充分、适当的审计证据来对财务报表发表意见的日期。充分、适当的审计证据包括一套完整的财务报表已经编制且得到了对其负责的认定的管理当局的认可。可见,新准则将被可认定的管理当局认可的财务报表视为审计证据,审计师必须获取后才能出具审计报告。

此外,新准则还对审计师判断财务报告框架的适用性以及在所有方面遵守财务报告框架是否会产生使人误导的财务报表提出了要求和指导,同时要求审计师考虑那些没有审计的补充信息和已审计的财务报表能否清楚地分开等等。

6. 对其他事项的报告。IAASB希望制定适用于各国的审计报告,但同时也考虑到各国情况的不一致。例如,欧盟和其他一些国家要求审计师对一些附加信息提供报告,但各国的要求不尽相同,于是IAASB便允许各国根据自己的情况,在同一格式的审计报告后面另加一段对其进行报告。新准则将审计师对其他事项与对财务报表的责任和意见区分开来,体现了准则的国际化要求,也有助于不同国家审计报告使用者的理解。

四、启示

1. 应加快我国审计风险准则的制定,引入重大错报风险概念。审计人员应首先了解被审计单位的环境,认真评估重大错报风险,再针对评估出的财务报表整体层次的重大错报风险和认定层次的重大错报风险采取相应的措施。只有以重大错报风险为导向,并贯穿整个审计过程,才能有效率地完成审计工作。

2. 对管理当局的责任和审计师的责任在审计报告中给予较为明确的说明。一方面,可以使审计报告使用者进一步了解审计功能和审计性质,从而减少他们的期望差距;另一方面,可以明确审计师的责任,使他们严格按照审计准则的要求进行审计工作,发表公允的审计意见。

3. 应加强我国审计人员职业道德建设。我国注册会计师行业起步较晚,后续教育也比较薄弱,审计人员的职业道德观念和法律知识不强,我国存在的一些行政干预以及不正当竞争等都会对审计人员的职业道德造成一定的影响。我们应尽可能地扫除这些障碍,加强对审计人员职业道德方面的教育,使审计人员在道德方面和技术方面都能满足审计准则的要求,从而更好地完成审计工作。

4. 应加快我国审计准则国际化的进程。在当前开放的市场经济环境下,我国会计准则在不断地寻求国际趋同,作为与会计信息密切相关的审计准则当然也应如此。考虑到我国注册会计师行业还不太成熟以及我国特有的一些问题,我们在学习新出台的国际审计准则时,也应该对这些问题加以分析,从而制定出适合我国国情的审计准则。☒