注册会计师审计报告模式改革及国际比较

王　慧（博士）

【摘要】2016年12月23日，财政部正式印发《中国注册会计师审计准则第1504号——在审计报告中沟通关键审计事项》等12项准则，对我国注册会计师审计报告做出了重大改革，标志着我国“审计报告2.0”时代的到来。在分析改革前注册会计师审计报告模式不足的基础上，阐述我国注册会计师审计报告的新变革，并对注册会计师审计报告模式进行国际比较，为有关人员深刻理解本次注册会计师审计报告模式改革提供参考。

【关键词】注册会计师；审计报告；模式改革；国际比较

【中图分类号】F239.4　　【文献标识码】A　　【文章编号】1004-0994(2017)13-0125-4

2016年12月23日，财政部正式发布《关于印发〈中国注册会计师审计准则第1504号——在审计报告中沟通关键审计事项〉等12项准则的通知》（财会[2016]24号，以下简称“新审计准则”），对我国注册会计师审计报告模式做了重大改革，标志着我国“审计报告2.0”时代的到来。2017年1月1日起，新审计准则首先在A+H股公司以及纯H股公司实施；2018年1月1日起，扩大到主板、中小板、创业板上市公司，IPO公司，新三板公司中的创新层挂牌公司，以及面向公众投资者公开发行债券的公司。本次审计报告模式改革是顺应与国际审计准则持续趋同的趋势，着力于提高注册会计师审计工作的透明度和审计报告的信息含量，以弥合政府部门、监管机构和投资者与注册会计师执业质量的“期望差距”。本文分析了改革前注册会计师审计报告模式的不足，阐述了我国注册会计师审计报告的新变革，并对注册会计师审计报告模式进行了国际对比，以期增进对本次审计准则变革的理解。

一、改革前注册会计师审计报告模式及其不足

早期的注册会计师审计报告既没有标准化的格式和内容，也没有固定的标准用语，甚至连审计意见的表达方式和传送方式也不统一，措辞方面不甚严谨。为促进注册会计师审计报告的标准化，进一步满足审计报告使用者对审计报告信息的需求，审计报告的格式和内容经历了由复杂到简单，并逐步走向规范化的过程。这种规范化（改革前）的注册会计师审计报告模式形成于20世纪40年代，此后基本定型。例如将审计意见作为审计报告的核心部分单独作为一段，放置于审计范围段、管理层的责任段和注册会计师的责任段的后面。在审计报告的意见段中，对其所审计的财务报表的合法性、公允性发表审计意见。其中审计意见包括无保留意见、保留意见、否定意见以及无法表示意见四类，或者分为标准审计意见和非标准审计意见两类。在这种模式下，审计报告的优点在于内容简洁明了、意见直接明确、具有较强的可比性。因此，在过去的很长一段时间内，这种审计报告模式得到了广泛的认可。

直到2008年全球金融危机爆发，全球各国经济均遭到重创。在对金融危机的反思中，审计报告模式的不足备受争议。注册会计师在审计中作为独立的第三方，虽然掌握了大量被审计单位的信息，但是在最终出具的审计报告中，除在审计意见对象的引言段与审计意见段能够体现出被审计单位的有关信息之外，其他段落几乎都是类似八股文的千篇一律的套话，缺少应有的信息含量，导致在金融危机爆发之前无法通过审计报告对企业的经营状况进行预警提示。同时，审计报告使用者在阅读注册会计师耗费了大量审计资源所出具的审计报告后，除了解所发布审计报告的审计意见类型外，几乎无法获取更多的相关性信息，甚至导致社会公众质疑注册会计师在执业过程中是否真正履行了社会所赋予的监督和鉴证职责。

针对改革前注册会计师审计报告模式在报告格式、要素和内容上的标准化及与之相呼应的信息含量不够、决策的相关性差等缺陷，欧盟、美国、国际审计与鉴证准则理事会（IAASB）相继完成了审计报告的改革，以增进注册会计师、上市公司、审计委员会、股东和监管机构之间的沟通，通过更丰富的审计报告内容进一步凸显审计报告的价值和相关性。

二、我国注册会计师审计报告的新变革

（一）我国审计准则改革

在本次审计准则改革中，我国新审计准则共涉及12项准则：一是新制定了《中国注册会计师审计准则第1504号——在审计报告中沟通关键审计事项》，要求在审计报告中增加关键事项段，使审计报告的信息含量和沟通价值得以增加，提升了审计报告信息的相关性和决策有用性。二是实质性修订了《中国注册会计师审计准则第1501号——对财务报告形成审计意见和出具审计报告》《中国注册会计师审计准则第1502号——在审计报告中发表非无保留意见》《中国注册会计师审计准则第1503号——在审计报告中增加强调事项和其他事项段》《中国注册会计师审计准则第1151号——与治理层的沟通》《中国注册会计师审计准则第1324号——持续经营》《中国注册会计师审计准则第1521号——注册会计师对其他信息的责任》6项审计准则，积极回应了现有报告模式中审计报告的信息含量不足、沟通价值不高、注册会计师有关责任强化不够等问题。三是对《中国注册会计师审计准则第1111号——就审计业务约定条款达成一致意见》《中国注册会计师审计准则第1131号——审计工作底稿》《中国注册会计师审计准则第1301号——审计证据》《中国注册会计师审计准则第1332号——期后事项》《中国注册会计师审计准则第1341号——书面声明》5项审计准则仅作出了文字调整。至此，我国注册会计师出具审计报告时简单套用标准化模板的审计报告模式成为历史。

（二）改革后的注册会计师审计报告模式

上述12项新审计准则的制定使我国注册会计师审计报告模式有了许多新的变化，并形成了新的注册会计师审计报告模式，具体如表1所示。

由表1可知，改革后的注册会计师审计报告包括审计意见段、形成审计意见的基础、与持续经营相关的重大不确定性、强调事项段、关键审计事项段、其他事项段、其他信息段、管理层对财务报表的责任、注册会计师对财务报表审计的责任，以及日期、

表1　改革后注册会计师审计报告内容

报告部分	主要内容
审计意见段	包含审计意见、被审计单位的名称、说明财务报表已经审计、构成整套财务报表的每一财务报表的名称、提及财务报表附注等
形成审计意见的基础	该部分紧跟审计意见段之后，除提及遵循审计准则的规定执行了审计工作和履行了注册会计师责任等内容外，新增关于注册会计师按照职业道德要求独立于被审计单位并遵守了职业道德的声明
与持续经营相关的重大不确定性（如有）	当可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况存在重大不确定性时，以此为标题单列一段予以说明
强调事项段（如有）	为已在财务报表中恰当列报或披露的事项，是为了使审计报告使用者了解财务报告编制基础与审计报告信息而在审计报告中进行强调的事项；如果强调事项与关键审计事项相关，则添加在关键审计事项部分
关键审计事项段	用于指出注册会计师根据职业判断，认为在本期财务报表审计中最为重要的事项。它选取自注册会计师与治理层沟通过的事项，为上市实体整套通用目的财务报表出具的审计报告的必备内容
其他事项段（如有）	未在财务报表中列报或披露的事项
其他信息段	说明注册会计师对被审计单位年度报告中包含的除财务报表和审计报告以外的财务信息和非财务信息的责任，以及履行该责任的工作结果
管理层对财务报表的责任	说明管理层关于持续经营的责任
注册会计师对财务报表审计的责任	更全面、具体地描述审计准则规定的注册会计师责任，包括对管理层使用持续经营假设的恰当性得出结论
日期、地址和签字	除签字、地址和日期外，对上市实体整套通用的财务报表出具的审计报告中注明项目合伙人

地址和签字等内容。总体来看，改革后的注册会计师审计报告模式不仅对现有审计报告内容的顺序进行了调整，将审计意见段置于首要位置，还增加了关键审计事项段、其他信息段这两个审计报告必要段，分别将与持续经营相关的重大不确定性、强调事项段和其他事项单独成段进行可选择性的描述。

1. *增加关键审计事项段*。关键审计事项是指注册会计师根据职业判断，认为在本期财务报表审计中最为重要的事项。在关键审计事项的确定过程中，“与治理层沟通的事项”是出发点，从中筛选出“在执行审计工作时重点关注过的事项”，然后从“在执行审计工作时重点关注过的事项”中确定最重要的事项。换言之，关键审计事项段就是将注册会计师在审计过程中的主要关注点进行个性化的描述，将那些让注册会计师“夜不能寐”的事项在审计报告中呈现出来。值得一提的是，在具体描述关键审计事项时，不仅需要说明将其确定为关键审计事项的原因，还要说明在审计过程中对于该事项是如何应对的，它扩展了审计报告的内容，使审计信息使用者更好地理解审计报告信息和注册会计师的判断。

2. *增加其他信息段*。其他信息指的是被审计单位年度报告中包含的除财务报告和审计报告以外的财务信息和非财务信息，包括实体的发展前景、未来经营风险和不确定事项、治理层声明以及包含治理事项的报告等信息。在其他信息段中要说明注册会计师对被审计单位其他信息的责任，以及履行该责任的工作结果，这在一定程度上可保证审计信息质量的提高。

3. *强化持续经营，改进管理层与注册会计师的责任范围*。具体包括以下几方面的内容：

一是当可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况存在重大不确定性时，审计报告应以“与持续经营相关的重大不确定性”为主要内容单列一段予以说明。

二是在管理层对财务报表的责任段中，增加了管理层对被审计单位持续经营能力评估的说明和管理层使用持续经营假设是否适当的描述。在注册会计师对财务报表审计的责任段中，增加了注册会计师关于持续经营、发现舞弊、与治理层沟通、沟通关键审计事项、运用职业判断、保持职业怀疑等相关责任的阐述。

三是在形成审计意见的基础段中，增加了注册会计师按照审计相关职业道德要求独立于被审计单位，并履行了职业道德方面其他责任的声明。

四是在审计报告中还增加了对项目合伙人姓名的披露要求，增强了对审计报告使用者的透明度。

三、注册会计师审计报告模式改革的国际比较及启示

纵观全球，各国（组织）纷纷开始着手对注册会计师审计报告模式进行改革。英国财务报告理事会（FRC）于2013年6月发布了修订后的审计准则；美国的审计准则制定机构也正在进行相关改革的准备工作；2014年欧盟出台新的审计法规，明确要求应当在审计报告中指出最重要的重大错报风险及其应对措施；2015年年初，IAASB发布的新修订的审计报告相关准则中，增加了审计报告的要素，丰富了审计报告的内容，对审计报告模式进行了改革。IAASB、美国、英国、欧盟和我国改革后的注册会计师审计报告模式的比较如表2所示。

由表2中的比较内容可知，各地区（组织）在注册会计师审计报告中都不约而同地增加了关键审计事项和其他信息，对关键审计事项不仅要说明关键审计事项、重要事项和审计风险，还要披露这些事项和风险的审计应对策略以及相应的结果。FRC甚至将关键事件的判断（包括重要性水平）也纳入关键审计事项当中，进一步帮助审计报告使用者详细了解注册会计师判断审计事项的工作过程。在有关持续经营的结论方面，除了美国和欧盟的审计法规选择维持现有模式，其他地区（组织）均选择了强化管理层和审计师对持续经营的责任，使审计信息使用者能够更为清楚地了解公司持续经营的情况，而公司管理层与注册会计师对于公司持续经营能力的判断更加谨慎。在有关注册会计师独立性的声明、项目合伙人姓名等方面基本都有相应的披露要求。这些注册会计师审计报告模式的异同点带给我们许多值得深思的问题。

第一，对注册会计师审计报告模式进行改革，使其朝着内容更丰富、涵盖面更广、更具有洞察力的方向发展是国际上注册会计师审计报告模式变革的整体趋势。然而，鉴于各国（地区）自身的特点，不同国家（地区）的审计准则之间还可能存在着一定的差异。在这样的背景下，审计准则的国际趋同面临着新的挑战。

第二，注册会计师审计报告模式改革在强化注册会计师在审计工作中责任的同时，也对注册会计师的职业判断和执业能力提出了更高的要求。实施新审计准则，对于会计师事务所而言，是一个任务重大的系统性工程。一是要在质量控制体系等环节中

表 2　　注册会计师审计报告模式的国际比较

		IAASB	美国	英国	欧盟	中国
发布阶段		2015年1月准则发布	2013年8月草案发布	2013年6月准则发布	2014年4月修正案发布	2016年12月准则发布
审计报告中将审计意见和其他被审计单位特定的信息置于显著位置		是		是		是
关键审计事项、重要审计事项、审计风险	说明事项、风险	有	有	有	有	有
	对该事项、风险的审计应对措施	有		有	有	有
	结果或者发现	建议可以包含此内容		未做要求，但已在部分审计报告中包含	某些情况下要求包含	包含
关键审计判断，包括重要性及集团审计范围				有		
有关持续经营的结论		强化对责任的描述	维持已有模式	未做要求，但已在部分审计报告信息中包含	维持已有模式	强调管理层与审计师的责任
有关审计师考虑“其他信息”结果的说明		有	有	有	有	有
有关注册会计师独立性的声明		有	有	指明适用的独立性要求	有	有
披露审计师连续担任该公司审计师的起始年份		是	是	未在审计报告中披露，在审计委员会工作报告中披露	是	未在审计报告中披露
项目合伙人姓名		上市实体适用	作为单独准则制定项目另行处理	是	是	上市实体适用

增加审计的复核要点，有针对性地对与上市公司管理层或治理层在关键审计事项上存在重大分歧的审计项目制定相应措施和策略。二是要按照新审计准则的要求，对现有执业规程和审计报告模板进行修改，使审计报告既符合规范、标准的基本要求，又能够体现审计项目的个性化。

第三，本次注册会计师审计报告模式改革是由审计报告使用者对审计报告信息的相关性和决策有用性的期望和需求所推动的，突出的亮点是增加了关键审计事项段，实现了标准化向个性化审计报告的转变。然而，在增加关键审计事项段后，审计报告的使用者，特别是个人投资者是否拥有足够的能力和知识背景，正确解读这些对决策有用的信息也是值得深思的问题。

第四，顺利实施审计报告模式改革离不开各审计利益相关方的共同参与。普华永道中天会计师事务所（特殊普通合伙）的风险及质量管理部总监孙晓悦指出，考虑到我国国情，将已与被审计单位管理层或治理层沟通达成一致意见并在审定会计报表中作出调整的事项，仍然在审计报告中予以披露，被审计单位可能很难接受。因此，在落实新审计准则规定、出具高质量的新审计报告这一过程中，被审计单位的管理层或治理层的积极参与和全面配合是不可或缺的要素。

主要参考文献：

唐建华. 国际审计与鉴证准则理事会审计报告改革评析[J]. 审计研究，2015(1).

财政部. 关于印发《中国注册会计师审计准则第1504号——在审计报告中沟通关键审计事项》等12项准则的通知.财会[2016]24号，2016-12-23.

宫莹. “审计报告2.0”时代的变革与挑战[N]. 中国会计报，2016-1-29.

PWC. 新全球审计报告模型概览——传递审计价值，具有洞察力的新审计报告[EB/OL]. [2017-03-13]http://www.pwccn.com/zh/migration/pdf/new-auditor-reporting-mar2015.pdf

作者单位：中国审计学会秘书处，北京100086