

国际审计与鉴证准则理事会 审计报告模式变革特征及启示

阚京华

(南京财经大学 会计学院, 江苏 南京 210023)

[摘要] 为了提高审计报告的沟通价值,为决策提供更多信息,一些国际机构开始探索审计报告模式变革,国际审计与鉴证准则理事会在2015年发布了新的审计报告系列准则。新审计报告准则虽然保留了通过/失败模式,但要求在审计报告中沟通“关键审计事项”,增加对“其他信息”的评价,关注持续经营假设并报告评价结果,并且调整了审计报告的段落结构,明晰了一些专业术语的表达。在详细解析国际审计报告准则内容变化的基础上,总结了国际审计报告变革的特征,并对国际审计报告变革可能带来的问题进行了深度剖析,以为中国审计报告相关准则的变革提供借鉴之处。

[关键词] 关键审计事项;其他信息;持续经营假设;信息含量;沟通价值;审计报告准则;国际审计准则;审计报告模式变革

[中图分类号] F239.4; F275 **[文献标志码]** A **[文章编号]** 2096-3114(2017)02-0058-09

一、引言

审计报告是审计过程和结果的主要传递途径,2008年全球金融危机发生后,国际上对提高审计报告信息含量、提高审计报告决策有用性的呼声逐渐强烈。尽管财务报表使用者认为现行审计报告的通过/失败模式内容简洁、统一可比、意见明确,是有价值的,但更多的使用者认为审计报告更应具有信息含量和决策相关性。为了提高审计报告的沟通价值,加强审计报告对投资者和其他财务报告使用者的效用,为决策提供更多信息,国际审计与鉴证准则理事会(IAASB)、国际证券组织委员会(IOSCO)、英国财务报告理事会(FRC)、欧洲联盟委员会(EC)、美国公众公司会计监督委员会(PCAOB)先后展开了审计报告变革研究。国际审计与鉴证准则理事会于2015年1月15日颁布了新的审计报告系列准则,修订内容主要包括:(1)制定《ISA 701——在独立注册会计师报告中沟通关键审计事项》;(2)修订ISA 700、ISA 705、ISA 706、ISA 260、ISA 570、ISA 720六项准则;(3)因(1)、(2)而对其他数项审计准则作出的符合性修订。注册会计师在审计财务报告期间截止日为2016年12月15日及之后的财务报表时,将适用新的审计报告准则^[1]。

国际审计准则对审计报告模式的改革,客观上要求我国及时借鉴新的国际审计报告准则,采用新的审计报告模式,实现我国审计准则的持续趋同。2016年1月7日,中国注册会计师协会发布了我

[收稿日期] 2016-06-21

[基金项目] 教育部人文社会科学研究规划基金项目(13YJA790039);江苏省社会科学基金项目(14EYB012)

[作者简介] 阚京华(1969—),女,黑龙江建三江人,南京财经大学会计学院教授,硕士生导师,博士,主要研究方向为审计理论与实务。

国审计报告相关准则征求意见稿^①。本文将着重解析国际审计报告准则的变化,并进行评析,以期为中国审计报告相关准则的变革提供借鉴之处。

二、IASSB 审计报告变革的内容

(一) 新增关键审计事项要素,增加了审计报告的信息含量和决策价值

新审计报告准则强制要求在上市公司通用整套财务报表审计报告中增加关键审计事项(key audit matters,简称 KAM),非上市公司自愿执行。增加关键审计事项,提高了已执行审计工作的透明度,为财务报表预期使用者提供了额外的信息,为财务报表预期使用者就与被审计单位、已审计财务报表或已执行审计工作相关的事项进一步与管理层和治理层沟通提供了基础,提高了审计报告的信息含量和沟通价值。

1. 关键审计事项的确定

关键审计事项是指根据职业判断,注册会计师确定的在当期财务报表审计中最重要的事项。关键审计事项通常与财务报表中披露的事项相关,但也可能是不要求在报表中披露的与注册会计师执行的审计工作相关的事项。《ISA701——在独立审计报告中沟通关键审计事项》提供了如图 1 的关键审计事项的决策框架:(1)关键审计事项需从“与治理层沟通的事项”中产生;(2)注册会计师从“与治理层沟通的事项”中确定在审计中“需要注册会计师重点关注的事项”;(3)从“需要注册会计师重点关注的事项”中,注册会计师确定当期财务报表审计中最重要的事项,即关键审计事项。

2. 关键审计事项的描述

关键审计事项需要单独设一部分,以关键审计事项为标题,包含引言和具体关键审计事项描述两部分。引言应包括:(1)关键审计事项定义;(2)注册会计师对关键审计事项的责任。如果存在关键审计事项,注册会计师需要从三个方面具体说明每一项关键审计事项:(1)该事项被认为是关键审计

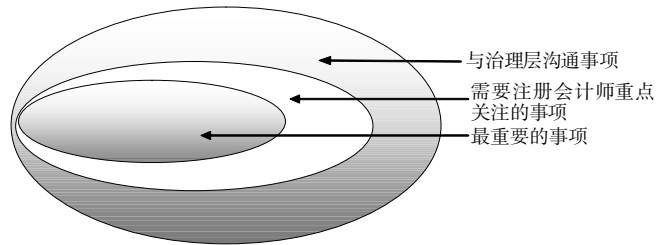


图 1 确定“关键审计事项”的三步决策框架

事项的理由;(2)注册会计师是如何处理该事项的;(3)索引至财务报表相关的披露(如果有的话)。在表述关键审计事项在审计中是如何被处理时,ISA701 给予注册会计师较大的弹性,可以包括如下方面:(1)注册会计师采取的与该事项最相关的或者直接针对评估的重大错报风险的应对措施和方法;(2)所执行的审计程序的简要概述;(3)审计程序的实施结果;(4)对该事项的主要观察。如果注册会计师确定不存在需要沟通的关键审计事项,审计报告中仍要包括“关键审计事项”部分,以此说明注册会计师确定没有关键审计事项。存在关键审计事项和不存在关键审计事项时的具体描述分别见【示例 1】和【示例 2】。

【示例 1】存在关键审计事项时的声明和描述

关键审计事项是指根据注册会计师的职业判断,在当期财务报表审计中最重要的事项。这些事项是基于我们对财务报表整体审计并发表审计意见的背景而阐述的,我们并不对这些事项提供单独的意见。我们确定下列事项是需要在审计报告中沟通的关键审计事项。

^①本次修订涉及 7 项审计准则,分别是《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》、《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表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 1324 号——持续经营》、《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 1503 号——在审计报告中增加强调事项段和其他事项段》、《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》及《中国注册会计师审计准则第 1521 号——注册会计师对其他信息责任》。

[按照 ISA701 的要求描述每一个关键审计事项]

【示例 2】不存在关键审计事项时声明和描述

关键审计事项是指根据注册会计师的职业判断,在当期财务报表审计中最重要的事项。这些事项是基于我们对财务报表整体审计并发表审计意见的背景而阐述的,我们并不对这些事项提供单独的意见。我们认定不存在需要在审计报告中沟通的关键审计事项。

在描述关键审计事项时,注册会计师在描述语言上应做到:(1)直接提供与被审计单位具体环境相关的个性化信息,避免使用通用的或标准化的语言;(2)不能暗示该事项在形成审计意见时尚未得到恰当解决;(3)考虑该事项在财务报表相关披露中的处理(如果有的话);(4)不能包含或暗示对财务报表的单个要素发表独立意见。

3. 其他需要注意的问题

(1) 在审计报告中沟通关键审计事项不得替代适用的财务报告编制基础要求管理层在财务报表中做出的披露,或为使财务报表实现公允反映而做出的披露。

(2) 在审计报告中沟通关键审计事项不得替代导致出具非无保留意见的事项,虽然就性质而言,导致出具非无保留意见的事项都属于关键审计事项,但这些事项不得在关键审计事项部分沟通,需要按照《ISA 705——在独立注册会计师报告中发表非无保留意见》的规定在“形成保留意见(否定意见、无法表示意见)基础”部分报告该事项。

(3) 在审计报告中沟通关键审计事项不得替代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形存在重大不确定性的披露。虽然就性质而言,导致出具非无保留意见和导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的重大不确定性的事项属于关键审计事项,但这些事项不得在关键审计事项部分沟通,需要按照《ISA 570——持续经营》的规定在“和持续经营相关的重大不确定性”部分或者“形成保留(否定)意见基础”部分报告该事项^①。

(4) 关键审计事项不同于强调事项和其他事项,三者之间不能相互替代。注册会计师应在报告中增加“强调事项”部分和“其他事项”部分对强调事项和其他事项进行说明。

(5) 当注册会计师发表无法表示意见时,审计报告中不得包含 ISA701 规定的关键审计事项部分,除非法律法规另有规定;但发表保留意见和否定意见时可以包含关键审计事项部分,用来说明除导致注册会计师出具保留意见(否定意见)的事项以外的关键审计事项。

(6) 例外情况。在极其罕见的情形下,ISA701 允许注册会计师在审计报告中不沟通已被确定为关键审计事项的事项。如果合理预期在审计报告中沟通某关键审计事项产生的负面后果超过产生的公众利益,注册会计师可以不在“关键审计事项”部分披露,但需要在审计工作底稿中记录不披露的理由。

(二) 在审计报告中增加“其他信息”部分,提高其他信息的质量

IAASB 修订了《ISA 720——其他信息》,要求在审计报告中增加“其他信息”部分,指明其他信息的名称,明确管理层、注册会计师对其他信息的责任,这在某种程度上不仅可以提高其他信息的质量,而且有助于投资者决策。

其他信息(other information,简写 OI)是指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与非财务信息,通常包括公司未来发展、风险及不确定性事项、治理层声明以及包含治理信息的报告等。其他信息可能是在审计报告日之前或之后获取,也可能与财务报表或者注册会计师在审计过程中了解的情况相关或不相关。

^①当审计意见为无保留意见时,在“和持续经营相关的重大不确定性”部分报告;当审计意见为保留意见时,在“形成保留意见基础”部分报告;当审计意见为否定意见时,在“形成否定意见基础”部分报告。

IAASB 在 ISA720 中明确规定管理层对其他信息负责,注册会计师对财务报表的审计意见并不涵盖其他信息,也不对其他信息发表任何形式的鉴证结论。注册会计师的责任只是在财务报表审计的基础上实施有限的审计程序,审阅其他信息,考虑其他信息是否与财务报表或者注册会计师在审计过程中了解的情况存在重大不一致或者其他信息是否存在重大错报,并对发现的重大错报给予报告^①。

对于上市公司,无论是审计报告日已获取的其他信息还是预期在审计报告日后获取的其他信息,注册会计师均须做出描述说明;对于非上市公司,只需要对审计报告日已获取的其他信息做出描述说明。

对于审计报告日已获取的其他信息,如果注册会计师确定存在未更正重大错报,必须在“其他信息”段描述该事实;如果确定不存在重大错报,需要说明注册会计师没有任何事项需要报告。对于上市公司预期审计报告日后获取的其他信息,注册会计师必须在“其他信息”段说明。具体声明和描述见【示例3】和【示例4】。

【示例3】注册会计师在审计报告日已获取所有其他信息,且未识别出其他信息存在重大错报
管理层对其他信息负责。其他信息包括 X 报告中涵盖的信息(但是不包括财务报表和审计报告)。

财务报表的审计意见并不涵盖其他信息,我们也不对其他信息发表任何形式的鉴证结论。

结合对财务报表的审计,我们的责任是审阅其他信息,在审阅过程中,需要考虑其他信息是否与财务报表或者我们在审计过程中了解的情况存在重大不一致,或者其他信息是否存在重大错报。

基于已经执行的工作,如果确定其他信息存在重大错报,我们必须报告该事实。关于这方面,我们无可报告^②。

【示例4】当注册会计师在审计报告日已获取部分其他信息,且未识别出其他信息存在重大错报,并预期能在审计报告日后获取部分其他信息时

管理层对其他信息负责。其他信息包括在审计报告日获取的 X 报告和预期将在审计报告日后提供的 Y 报告(但是不包括财务报表和审计报告)。

我们对财务报表的审计意见并不涵盖其他信息,我们也不对其他信息发表任何形式的鉴证结论。

结合我们对财务报表的审计,我们的责任是阅读其他信息,在审阅过程中,需要考虑其他信息是否与财务报表或者我们在审计过程中了解的情况存在重大不一致,或者其他信息是否存在重大错报。

基于我们已经执行的工作,如果我们确定其他信息存在重大错报,我们必须报告该事实。关于这方面,我们无可报告。

当阅读 Y 报告后,如果确定其他信息存在重大错报,则要求我们与治理层沟通该事项并采取描述适用的措施。

(三) 提高管理层、注册会计师对持续经营的责任与报告要求,增加审计报告风险预警价值

2008 年全球金融危机引发了社会对持续经营话题的关注,利益相关者要求管理层和注册会计师要增加对持续经营的关注,要求能及早地收到相关问题的预警,特别是当公司存在可能对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情形。IAASB 修订了《ISA570——持续经营》,提高了管理层、注册会计师对持续经营的责任与报告要求,增加了审计报告风险预警价值。

^①其他信息错报是指对其他信息作出不正确陈述或误导,包括遗漏或掩饰对恰当理解其他信息披露的事项的必要信息。

^②当识别出其他信息存在重大错报时,关于其他信息的审阅结论报告表述如下:基于已经执行的工作,如果确定其他信息存在重大错报,我们必须报告该事实。如下所述,我们确定其他信息存在重大错报。描述其他信息的重大错报。

1. 要求在审计报告中描述管理层和注册会计师各自对持续经营的责任

披露持续经营主要是管理层和治理层的责任,但注册会计师有责任评估管理层对持续经营披露的充分性。修订的 ISA570 要求在审计报告“管理层和治理层对财务报表的责任”部分增加对持续经营责任的描述:“在编制财务报表时,管理层负责评估公司的持续经营能力,如果适用的话,负责披露和持续经营相关的事项,负责运用持续经营会计假设,除非管理层打算清算公司,或者停止运营,或者除了这样做没有其他现实的替代方案。”

ISA570 要求在审计报告的“注册会计师责任”部分增加注册会计师对持续经营责任的描述:“依据获得的审计证据,评价管理层运用持续经营会计假设的恰当性,确定可能导致对公司持续经营能力产生重大疑虑的事项或情形是否存在重大不确定性。如果重大不确定性存在,就要求在审计报告中关注财务报表的相关披露。如果披露是不充分的,则要修改审计意见。审计结论依据的是截至审计报告日所获得的审计证据,然而,未来的事项和情况可能引起公司不能持续经营。”

2. 如果被审计单位运用持续经营假设是恰当的,但存在重大不确定性,且财务报表对重大不确定性已经做了充分的披露,注册会计师则应当发表无保留意见,但要求增加一个专门部分,位于“形成审计意见基础”部分和“关键审计事项”部分之间,以“与持续经营相关的重大不确定性”为标题进行充分披露。该部分包含两项内容:(1)提醒财务报表使用者关注财务报表附注中对事项或情形以及重大不确定性的披露;(2)说明这些事项或情形存在可能导致对公司持续经营能力产生重大疑虑的重大不确定性,并说明该事项并不影响所发表的审计意见。

3. 如果被审计单位运用持续经营假设是恰当的,但存在重大不确定性,且财务报表对重大不确定性未作出充分的披露,注册会计师应当发表保留意见或否定意见。注册会计师应在“形成审计意见基础”部分说明存在可能对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的重大不确定性,但财务报表未充分披露产生重大不确定性的事项。

(四) 对独立性和履行相关职业道德责任做出积极声明,增强使用者信心

《ISA700——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》要求在审计报告中积极声明注册会计师的独立性,并要声明注册会计师履行了相关职业道德规范,同时要求披露职业道德规范的制定机构。此部分内容要在审计报告的“形成审计意见基础”部分中作出声明,以表明审计师不仅遵循了审计技术标准,而且也遵循了职业道德标准,从而增强使用者对财务报表和审计报告的信心。

(五) 改进对注册会计师责任的描述,使审计责任更加明晰、具体和可理解

《ISA700——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》将原注册会计师责任的描述分离成两大部分,一部分分离到“形成审计意见基础”部分,并将其在审计报告中的位置提前到“审计意见”段后。其他关于注册会计师责任的描述归入“注册会计师责任”部分,并改进了对注册会计师责任、审计程序、审计范围、与治理层沟通等的描述,如增加了对“合理保证”、“重大错报”等术语含义的描述,也增加了对持续经营假设和关键审计事项的责任描述和与治理层沟通事项的描述,使得审计责任更加明晰,更易于理解。同时,为了不影响使用者对审计报告核心内容的关注,允许将“注册会计师责任”部分内容移至审计报告附录或链接到适当的网站。

(六) 调整了原审计报告的结构和顺序,突出使用者关心的核心内容,以公众利益为标准

将原审计报告的“引言段”和“审计意见段”合并成新审计报告的“审计意见”部分;将原审计报告的“注册会计师责任段”调整到新审计报告的“形成审计意见基础”和“注册会计师责任”部分;将原审计报告的“说明段”取消,并入新审计报告的“形成审计意见基础段”。除了段落结构的改变,新审计报告按照投资者对审计报告传递的信息的关注度调整了顺序,将投资者关心的“审计意见”、“强调事项”、“关键审计事项”等信息置于报告前部分,将管理层和治理层责任、注册会计师责任一般性

描述置于报告后部分,其中,注册会计师责任中的审计流程的相关描述可以作为报告附录或链接到包含审计师责任描述的适当授权的网站上。这种改变主要是站在公众利益的角度,突出使用者关心的核心内容。新旧审计报告结构比较见图2。

(七) 强制要求披露审计项目合伙人姓名

新准则明确规定被审计单位财务报表审计报告中披露审计项目合伙人(engagement partner)的名字,除非这样做有害。

新审计报告结构		旧审计报告结构	
财务报表审计报告	审计意见(含引言段)	财务报表审计报告	引言段
	意见基础(含说明段)		管理层对财务报表的责任
	强调事项		注册会计师责任
	关键审计事项(新增)		说明段
	其他事项		审计意见段
	其他信息(新增)		强调事项
	管理层和治理层对财务报表的责任		其他事项
注册会计师责任		其他法律法规要求的报告	国际审计准则之外的当地法律、法规和国家审计准则要求的其他报告责任

图2 新旧审计报告结构比较

三、IASSB 审计报告模式变革的特征

国际审计与认证准则理事会(IAASB)进行的此次审计报告变革,是自20世纪40年代以来审计报告最大的变革。深入思考第二部分的变革内容,可以较为清晰地发现这次变革体现了未来一段时期内审计报告的特征。

(一) 审计报告模式将由标准化重新向非标准化发展

20世纪40年代,审计报告从非标准化演变为标准化的审计报告,随后经历了“二段式结构”——“三段式结构”——“四段式结构”几个阶段^①。半个多世纪以来,许多组织和机构都考虑要改变标准审计报告以提高与财务报表使用者之间的沟通效果,例如1974年审计师责任委员会(Commission on Auditors' Responsibilities),即科恩委员会(Cohen Commission)重新检查了审计师责任和审计报告模式。科恩委员会指出有证据反映注册会计师标准审计报告不令人满意,建议改变审计报告,以提高注册会计师和使用者之间的整体沟通结果,但标准化的实质并没有发生改变^[2]。2008年金融危机后,国际上对提高审计质量、提升审计报告信息含量的呼声日趋强烈,由此导致了大范围的审计报告变革浪潮,美国、英国、欧盟、国际审计与认证理事会、国际证券组织委员会都相继开展了审计报告模式变革研究与实践。在这一轮变革中,一个共同点就是审计报告模式由标准化向非标准化转变,无论是国际审计报告增加的关键审计事项(key audit matters)还是美国审计报告增加的重要审计事项(critical audit matters),都使得审计报告变得个性化。但我们也看到这种非标准化是一种相对非标准化,新审计报告在审计意见、管理层和治理层责任、注册会计师责任等要素的描述上还是采取标准化格式和措辞,是标准化与个性化的融合。这种相对标准化既能保留原标准化审计报告便于理解、具有可比性的好的一面,又能增加信息含量,提高沟通价值。

(二) 审计报告变革的出发点由以往浓重的行业保护色彩向关注使用者利益和需求转变

审计报告以往的历次修订都是以审计职业界风险规避为出发点,都带有浓厚的行业保护色彩。Kelly和Mohrweis指出,以往审计报告的修订试图通过明确管理层和审计师各自的责任来降低审计报告使用者对审计功能的理解偏差,而不是通过增强审计报告的信息含量来降低审计期望差距^[3]。而此次审计报告变革站在投资者和其他信息使用者的角度,提高了审计报告的沟通价值和决策相关性,但在某种程度上却会增加审计成本和审计风险。我们依然会看到行业保护色彩的存在,如增加的“关键审计事项”部分,有意识地指出“关键审计事项是指根据CPA的职业判断……是基于财务报表整体审计并发表

^①二段式结构是指审计报告分为范围段和意见段二部分,三段式结构是指审计报告分为引言段、范围段和意见段三部分,四段式结构是指审计报告分为引言段、管理当局责任段、注册会计师责任段和意见段四部分。

审计意见的背景而阐述的,我们并不对 KAM 发表独立的审计意见”。增加的“其他信息”部分明确地说明:财务报表的审计意见并不涵盖其他信息,我们也不对其他信息发表任何形式的鉴证结论;对持续经营责任强调“结论依据截至审计报告日所获得的审计证据,然而,未来的事项和情况可能引起公司停止持续经营”。这些表述主要是出于行业保护,防止使用者产生误解而做出的。

(三) 审计报告透明度由模糊隐蔽向适当清晰透明转变

自标准化审计报告实行以来,注册会计师行业为了降低自身法律诉讼风险,在审计报告的诸多要素的表述方面采取了较为模糊隐蔽甚至不表述的方式,如对合理保证、重大错报术语缺乏解释,对审计独立性要求模糊不具体。IAASB2015 年的新审计报告模式对此作出较大的变革,明确了一些专业术语的含义,同时对新增披露事项——其他信息和关键审计事项,都要求以明确清晰的语言在审计报告中披露。与此同时,新审计报告从报告使用者的角度出发,不再像以往审计报告那样只对审计过程做简单的象征性描述。IAASB 新审计报告通过关键审计事项的具体描述,使审计过程不再是一个“黑匣子”,提高了审计透明度,有利于改善对审计质量的印象^[4]。

(四) 审计报告范畴由财务报表表内信息向表外信息扩展

审计报告涵盖的范畴沿着“财务报表—财务报表加财务报表附注—年度报告”的轨迹扩展,其主要原因是财务报表正表是高度概括的信息,只能满足投资者了解被审计单位财务状况的需求,不能满足决策和风险规避的需求,而财务报表附注、年报中的其他信息对投资者决策的价值更大,能够满足使用者的需求。新审计报告要求注册会计师阅读其他信息,考虑其他信息是否与财务报表或者注册会计师在审计过程中了解的情况存在重大不一致或者重大错报,而其他信息财务报表以外的信息是表外信息,对表外信息的审阅有助于减低信息风险,增强财务信息的可信度。

(五) 审计报告功能由单一鉴证功能向鉴证、风险预警多功能转变

新审计报告将注册会计师识别出的具有较高重大错报高风险的领域、特别风险、持续经营重大不确定性、重大审计判断、其他信息中的重大不一致或存在的重大错报等信息通过增加“关键审计事项”、“其他信息”、“与持续经营相关的重大不确定性”专门部分沟通,并要求提及所涉及的财务报表附注。这些新增加的信息不仅增强了报告沟通价值,而且使审计报告关注被审计单位存在的重大潜在风险并给予提示,以帮助投资者及时规避风险和降低投资损失。由此可见,注册会计师审计报告功能正从传统的鉴证功能向鉴证、风险预警多功能转变。

四、IAASB 审计报告模式变革的启示

IAASB 的此次审计报告模式大变革是以信息使用者为主导,提高了审计报告的信息沟通价值和决策有用性。但是我们也应看到审计报告打破了标准化模式,必然带来很多风险。深入剖析这些风险,能给我国准则制定者和决策者以启示,以便审慎地借鉴,促进我国审计报告模式的变革。

(一) 恰当地界定注册会计师的责任与角色

上市公司财务信息有一个生成、使用的过程,管理层负责财务报表的编制和列报,治理层负责监督公司的财务报告过程,审计师负责对财务报表进行独立鉴证,分析师负责对财务报表进行解读和分析,投资者依据财务信息作出个人投资决策和判断,不同的人承担不同的责任,扮演不同的角色。为了明晰管理层、治理层和审计师的责任,审计业务约定书、审计报告都要明确他们各自的责任,且强调不能替代、减轻或免除,并通过审计报告向投资者传递该信息,避免投资者产生误解。

在财务报表审计中,注册会计师过多地披露信息,容易颠覆传统的管理层和审计师之间的职责分工定位,容易混淆管理层与审计师的责任,使审计师由鉴证者转向财务报表分析者、投资咨询者、风险分析师,审计师可能会披露“原始信息”。

同时审计师披露关键审计事项可能会破坏审计委员会公司治理的角色,如果审计师向投资者提

供的信息和向审计委员会提供的一样,人们会质疑审计委员会在财务报告过程中的角色和责任^[4]。事实上,审计报告意见或结论无非是作为独立第三方的一种意见,永远无法替代投资者个人的判断和决策^[5]。因此,我国在审计报告准则的修订中要恰当界定注册会计师的责任和角色,不能让注册会计师承担部分管理层和治理层的责任。

(二) 充分考虑审计报告变革对审计工作成本和审计人才的影响

关键审计事项的确定和披露,需要注册会计师充分运用职业判断进行高度专业分析,反复斟酌,慎重考虑,这都会增加额外的时间,需要更高级的富有经验的人员参加,增加审计人力资源的投入。审计报告中增加的对“持续经营能力”和“其他信息”的责任和披露要求,都必须要有充分适当的证据支持,因而会增加审计要求和程序,需要执行额外的审计工作,从而增加相应的成本。同时,审计报告有些部分不再使用标准化语言,审计师还需要额外的时间来编制和复核审计报告,确保事务所不同客户之间审计报告的恰当性和一致性,这也会增加审计成本^[6]。

审计报告的个性化、复杂化都需要经验更丰富、职业判断水平更高的高级审计专业人才,而这样的审计人才恰恰是目前非常缺乏的^[5]。新审计报告变革必将带来审计成本大幅度上升,我国审计准则制定者在审计报告变革中要充分考虑如何消化或分担这些成本以及提高审计师职业判断能力。

(三) 审计期望差距和法律责任的考虑

审计报告变革的目的之一是降低审计期望差距,但每一次变革其实也提高了审计报告预期使用者的期望值,如果原有期望差距的缩小值不能抵补增加的审计期望值,则会产生更大的期望差距。新审计报告的沟通价值、透明度和相关性的提高预期会大大增加使用者对审计报告的期望值。虽然新审计报告对“关键审计事项”、“其他信息”、“持续经营假设”等内容责任作出了适当的提醒,但无疑使用者对新审计报告充满了期待。另外,新审计报告个性化信息大多涉及复杂的专业问题,人们在理解上有很大的难度,降低了审计报告的可理解性,增加了审计期望差距。最值得关注的是,变革后的审计报告容易造成管理层、治理层和注册会计师之间的角色和责任理解混乱,在一定程度上也可能会虚增注册会计师的责任,从而使注册会计师和会计师事务所面临更高的诉讼风险。在我国注册会计师职业保险制度和诉讼制度还没有健全、完善的环境下,我国审计准则制定者在审计报告变革中要充分考虑如何平衡社会公众和注册会计师之间的利益。

(四) 审计报告变革效果的不确定性

IAASB 改革是建立在使用者信息需求问卷调查和推理基础上的产物,报告中增加的披露内容是否为用户真正重视和需要的信息,是否能缩小使用者的期望差距,要看后续的实施效果。另外,本次审计报告模式改革是以审计信息的充分披露为主要导向,信息量的增多也会给投资者带来判断决策的困难,甚至出现“披露超载陷阱”,会损害判断决策质量^[5]。更重要的是投资者的信息解读能力,投资者,特别是个人投资者能否正确解读新增信息也是值得考虑的问题^[4]。

国内外已有学者对审计报告变革效果进行了研究,结论并不一致。张继勋、韩冬梅采用实验研究方法,对 IAASB 和 PCAOB 审计报告改革效果进行了预检验,研究发现,与现行标准审计报告相比,个体投资者对改进的标准审计报告感知的相关性、有用性更强^[7]。Sirois 等使用眼球追踪技术检验了在报告中说明 KAM 是否会干扰信息使用者对财务报告信息的关注和对审计的感知,结果发现:关键审计事项具有注意力引导影响,会增加实验者对关键审计事项相关的财务报表披露的关注,但却也会降低对财务报表其余部分的关注;和准则制定者的预期相反,沟通额外信息引起了较低的审计质量感知度。总体上,研究结果显示,尽管额外信息的沟通可能有注意力引导效应,但也可能引发不良后果,最显而易见的是加大期望差距^[8]。

五、结语

审计报告变革已成为不可逆转的趋势。我国注册会计师审计报告的形式和内容一直是“舶来

品”,在与国际审计准则日益趋同的今天,国际审计报告变革必然影响到我国的审计报告模式。2016年1月7日,中国注册会计师协会发布了我国审计报告相关准则征求意见稿,仔细对照 IAASB2015年发布的审计报告系列准则,我们会清晰地发现此次修订采取了趋同的思路,应该说和 IAASB 审计报告准则几乎没有差异。但中国注册会计师审计行业所处的环境、社会公众的认知和行业自身的发展阶段与国外发达审计市场有一定的差距,因此,借中注协发布我国审计报告修订征求意见稿之际,解析国际审计报告变革,思考变革可能带来的问题,有助于准则制定者处理好审计报告变革中的标准化与个性化、充分披露与信息超载、全球化与本土化的关系,有助于提高我国审计报告的质量。

参考文献:

- [1] 阚京华. 美国标准审计报告模式变革最新进展:从 2011 年概念公告到 2013 提议的审计准则[J]. 中国注册会计师,2016(3):112-116.
- [2] PCAOB. Concept release on possible revisions to PCAOB standards related to reports on audited financial statements and related amendments to PCAOB standards[EB/OL]. (2011-07-21)[2016-10-23]. <http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Pages/Docket034.aspx>.
- [3] KELLY A, MOHRWEIS L. Bankers' and investors perception of the auditor's role in financial statement reporting: the impact SAS No. 58[J]. Auditing: A Journal of Practice and Theory,1989,9(Fall):87-97.
- [4] 唐建华. 国际审计与认证准则理事会审计报告改革评析[J]. 审计研究,2015(1):60-66.
- [5] 杨明增,张铭君. 后金融危机时代风险导向审计报告模式的重构研究——以 PCAOB 的重构计划为例[J]. 经济与管理评论,2013(2):87-92.
- [6] 阚京华. 美国标准审计报告模式最新变革及思考[J]. 中国注册会计师,2013(1):84-89.
- [7] 张继勋,韩冬梅. 标准审计报告改进与投资者感知的相关性、有用性及投资决策——一项实验证据[J]. 审计研究,2014(3):51-59.
- [8] SIROIS L P, BÉDARD J, BERA P. The informational value of key audit matters in the auditor's report: evidence from an eye-tracking study[EB/OL]. (2015-12-10)[2016-10-23]. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2469905

[责任编辑:刘星,黄燕]

Characteristics and Enlightenment on Innovation of IAASB's Auditing Report Mode

KAN Jinghua

(School of Accounting, Nanjing University of Finance and Economics, Nanjing 210023, China)

Abstract: In order to improve the communication value of audit report and provide more information for decision making, some international organizations explore the reform of audit report mode, and International Auditing and Assurance Standards Board developed the innovation of audit report, and issued new and revised audit reporting standards and related conforming amendments in 2015. The new audit reporting standards, although retaining the pass/fail mode, require the auditor to communicate “key audit matters”, add other information's appraisal in the auditor's report, focus on going concern and report the appraising result. In addition, the structure of audit report is adjusted and some terms are clarified. This paper explains these above changes, summarizes the characteristics of International Auditing Reports well as the possible consequences caused by those changes in order to provide some references for innovation of China's audit report standards.

Key Words: key audit matters; other information; going-concern assumption; information content; communication value; auditing report standards; international auditing standards; innovation of auditing report mode