



行业发展研究资料 (No.2015—1)

增加报告信息含量 提升报告沟通价值

——国际审计报告改革述评

国际审计与鉴证准则理事会 (IAASB) 日前完成对国际审计报告相关准则的改革,于 2015 年 1 月 15 日发布了新制定(修订)的相关审计准则文本,着力于提高审计报告的信息含量和审计透明度。这是对审计报告进行的具有革命性的变革,对注册会计师行业而言,具有很强的挑战性。中国注册会计师协会就本轮改革的背景、主要内容及预期效果等进行了较全面解析。

现予编发,供参考。

中国注册会计师协会编

二〇一五年三月六日

增加报告信息含量 提升报告沟通价值

——国际审计报告改革述评

国际审计与鉴证准则理事会（IAASB）日前完成对国际审计报告相关准则的改革，于 2015 年 1 月 15 日发布了新制定（修订）的相关审计准则文本，适用于会计期间截止日为 2016 年 12 月 15 日及之后的财务报表审计工作。与以往改革不同，本轮改革着力于提高审计报告的信息含量和审计透明度。本文就改革的背景、主要内容及预期效果等进行解析。

一、现行审计报告概览

早期的审计报告是放任自由式的，没有准则予以规范，审计报告的格式和内容由审计师自行决定。为了提高审计报告的可比性和一致性，准则对其格式与内容进行了规范。现行审计报告模式成形于二十世纪四十年代，此后几乎没有大的、实质性变动。审计报告最核心的内容是审计意见，列于最后的意见段，审计师在此段中对所审计财务报表是否在所有重大方面符合会计准则的规定，是否公允地反映被审计单位的财务状况和经营成果发表一个高度浓缩的意见。意见分为无保留意见（合格）和非无保留意见（不合格，包括保留意见、否定意见和无法表示意见）。这种审计报告被称为“合格 / 不合格”模式。这种模式有其内容简洁、统一可比、意见明确等优点。（PCAOB, 2011）

二、现行审计报告的缺陷

现行审计报告最大的缺点是信息含量不够。在审计过程中，审计师作为独立的专家，掌握了有关被审计单位大量的信息。但除引言段（说明审计意见的对象）和意见段之外，其他内容几乎都是适用于所有被审计单位的套话，用以描述审计的性质、管理层和审计师各自的责任等。信息使用者往往只浏览一下审计意见类型，如果是无保留意见，再无阅读必要。

针对现行审计报告模式的缺陷，国际审计与鉴证准则理事会收集的信息表明：公司财务信息使用者指出，存在一种信息差距，即他们认为在做出知情投资和信托决策时需要的信息与透过公司已审计财务报表和其他公共渠道能够获取的信息之间存在差距。除现行已公开披露的信息外，还有关于被审计单位和审计自身的更丰富信息。一些投资者和分析师认为，审计师通过审计被审计单位财务报表所获取的关于被审计单位及其业务的见解是他们需要的，也是特别相关的信息，此类信息有助于其评价被审计单位的财务状况和业绩，以及公司报告的质量和审计的质量。而从现行审计报告中，投资者很难探知审计师在审计过程中作出了什么决策，是否对较高风险的领域投入了更多的审计资源。因而投资者建议审计师可以报告以下额外的信息：

- （1）审计师认为存在的关键业务、运营和审计风险；
- （2）审计师对关键假设的看法（对财务报表产生重大影响的会计判断基于这些假设作出），以及这些假设可能结果的具体位置（低端、最可能、高端）；
- （3）所采用会计政策的适当性，包括与行业惯例不一致的地方；

- (4) 对财务报表产生重大影响的会计政策变更；
- (5) 重大非常规交易；
- (6) 在对资产和负债进行计量时所采用的方法和做出的判断；
- (7) 项目合伙人在最终或汇总审计备忘录中记录的关键审计问题及其最终解决情况；
- (8) 治理结构及风险管理的质量和有效性。(IAASB,2011)

2008 年，美国财政部审计职业咨询委员会（ACAP）建议上市公司会计监管委员会（PCAOB）启动一项准则制定工作，改进审计报告模式。ACAP 的报告指出，一些人认为标准化的措辞无法充分地反映出审计师的工作量和判断的程度。此外，报告指出，随着企业经营日益复杂化，在财务报表编制过程中要使用估计和判断的领域不断增加，包括与公允价值相关的计量，这使得财务报表的复杂性日益增加。形成于二十世纪四十年代的审计报告模式不能应对这一形势。现行的“合格/不合格”模式只是传达了审计师的最终结论，而没有对这些结论背后的风险评估和分析过程提供线索。报告进一步指出，这种复杂性要求改进审计报告的内容，超越现行的“合格/不合格”模式，增加对财务报表审计工作的相关讨论。ACAP 总结认为，改进后的审计报告要能够为财务报表使用者提供更相关的信息，澄清审计师在审计工作中的作用。

2008 年全球金融危机加速推动了审计改革的进程。

在美国，金融危机后，投资者对金融机构在经济危机前披露的沮丧化为对现行审计报告模式的不满。投资者本应被警示最终触发金融

危机的风险，这种感觉重新点燃了对现行审计意见郁积已久的不满（Daniel L. Goelzer, 2011）。有人对现行的审计报告模式提出质疑：“在金融危机中，审计师去哪里了？审计师的责任是什么？公司如此接近于破产边缘或如此需要援助，审计师为何没有在审计报告中提到持续经营问题？如果审计师不提持续经营或针对他们在这些机构中看到的财务和会计问题不向投资者发出其他信号是正确的话，现行的审计报告模式的相关性和有用性又怎么说？” PCAOB 委员 Steven B. Harris 认为，在管理层估计和判断发生剧烈变化时或对重大会计问题的辩论变得困难或有争议时，审计师却没能就积聚的财务报表风险向投资者发出任何有意义的信号。他认为，公众公司审计师对审计客户掌握的情况要比告诉投资者的多得多。投资者希望审计报告包括审计师对管理层在编制财务报表中涉及的估计和判断的评估，并对审计师如何应对导致财务报表发生重大错报的特别风险领域进行讨论。

2010 年 10 月，欧盟发布《审计政策：从危机中汲取的教训》（绿皮书），就审计改革措施公开征求意见。绿皮书指出，许多金融机构在 2007-2009 年因持有的表内外头寸而发生巨额损失，但一个值得思考的问题是，审计师为何对这些机构在此期间的财务报表发表了干净的审计意见。现在是探究审计师是否能够真正履行社会所赋予职责的时候了。欧盟提倡有必要进行全面的辩论，讨论应当采取何种措施以确保财务报表审计和审计报告能够“合乎目的”。明确地界定何种信息应当由审计师作为审计意见和发现的一部分提供给利益相关者，这十分重要。这不仅意味着重新审视审计报告，同时意味着就审计方法进

行更多的沟通,以解释被审计单位财务报表在多大程度上是通过实质性程序验证的。审计师可以披露哪些项目是直接验证的,哪些是基于职业判断、内部模型、假设和管理层解释予以验证的。人们要考虑是否诸如潜在的风险、行业的演变、汇率和价格风险等有信息含量的事项作为审计报告的一部分予以提供或与审计报告一并提供将对利益相关者更有价值。

IAASB 表示,国际审计报告准则改革的目的是大力加强审计报告对投资者和其他财务报表使用者的效用,为其决策提供更多有用信息。在改革过程中,经过了广泛的调查研究,与全球范围的投资者、监管部门、审计监督机构、各国审计准则制定机构、审计师、财务报告编制人员等相关各方,就如何改进审计报告准则进行了深入沟通。

三、改革内容

本次改革中,制定(修订)了以下国际审计准则(ISAs): (1) 修订 ISA 700——对财务报表形成审计意见和出具审计报告; (2) 制定 ISA 701——关键审计事项; (3) 修订 ISA 705——在独立审计师报告中发表非无保留意见; (4) 修订 ISA 706——在独立审计师报告中增加强调事项段和其他事项段; (5) 修订 ISA 260——与治理层的沟通; (6) 修订 ISA 570——持续经营; (7) 修订 ISA 720——审计师与其他信息相关的责任; (8) 因上述修订而对其他数项审计准则作出的符合性修订。

(一) 制定《国际审计准则第 701 号——关键审计事项》,要求在审计报告中增加关键审计事项部分,弥合信息差距。

1. 关键审计事项的含义。

关键审计事项（key audit matters）是指根据审计师的职业判断，在本期财务报表审计中最重要的事项。在确定关键审计事项时有如下要点：

一是关键审计事项从与治理层沟通的事项中产生。目前，根据《国际审计准则第 260 号——与治理层的沟通》要求审计师与被审计单位的治理层沟通审计过程中的重大发现，包括审计师对被审计单位的重要会计政策、会计估计和财务报表披露等会计实务的看法，审计过程中遇到的重大困难等，以便于治理层履行其监督财务报告过程的职责，也便于审计师履行审计职责。但这部分沟通事项不在审计报告中披露，除非审计师针对这些事项出具非标准审计报告。在修改审计报告的过程中，一个基本的想法是这些事项是审计报告使用者关心的，关键审计事项应当从这些事项中产生。因此，修改《国际审计准则第 260 号——与治理层的沟通》，扩充审计师需要向治理层沟通的内容，将审计报告使用者关心的信息列入其中，然后再从中选择部分内容列入审计报告向公众披露。审计师在审计过程中识别的特别风险被增列为审计师向治理层沟通的内容。同时，审计师还可与治理层沟通针对较高重大错报风险领域的应对计划和措施。

二是关键审计事项是从“与治理层沟通的事项”中选出的“给予过较多审计关注的事项（required significant audit attention）”。这些事项主要指审计师在审计过程中投入较大的、从定性或定量角度考虑影响较大的、审计师比较纠结的、与管理层和治理层沟通较多的、

构成事务所内部咨询和项目质量控制复核重点内容的事项。例如，对审计师获取充分、适当审计证据造成挑战或形成审计意见时纠结的事项。审计师需要特别考虑下列事项是否构成“给予过较多审计关注的事项”：

（1）具有较高重大错报风险的领域或根据《国际审计准则第 315 号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险》识别出的特别风险。审计师采用风险导向审计的思路进行审计，对特别风险领域和重大错报风险较高的领域，通常需要给予较多的审计关注。

（2）与财务报表中较重要管理层判断（包括被识别为具有高度估计不确定性的会计估计）领域相关的、较重要的审计判断。财务报表中复杂的或涉及管理层判断的领域，通常需要审计师复杂和困难的职业判断，因而需要审计师在审计过程中给予较多审计关注。在财务报表充斥管理层判断与估计的今天，审计报告使用者强调他们对具有高度估计不确定性的会计估计感兴趣。因为，这些估计高度依赖管理层的判断，通常是财务报表中的最复杂领域，并需要专家的参与，这些信息对财务报表具有重大影响，对他们理解财务报表很相关。

（3）在所审计期间发生的较重要交易和事项对审计的影响。例如，重大关联方交易或超出正常经营过程的重大的非常规交易。

需要指出的是，上述（1）至（3）项通常与财务报表中披露的事项相关，旨在反映财务报表审计中信息使用者尤其感兴趣的领域。但是，除了上述（1）至（3）项，还可能与其他事项构成关键审计事项。这些其他事项可能包括与所执行的审计工作相关的、不要求在财务报

表中披露的事项。因此，关键审计事项主要是与所审计财务报表和审计相关的事项。

三是关键审计事项是从“给予过较大审计关注的事项”中选出的最重要的事项。“最重要”并不意味着只有一项，但关键审计事项也不宜太多，否则就不能称为最重要的事项。

2. 关键审计事项在审计报告中的表述。

针对关键审计事项，在审计报告不应仅重复财务报表中已作的披露，还应当索引至所涉及的财务报表相关附注，并说明以下内容：

（1）审计师认为该事项构成关键审计事项的原因。在描述时，审计师需要考虑信息是否对使用者相关以及描述是否能使信息使用者更好地理解审计和审计师的判断。

（2）在审计中该事项是如何处理的，包括审计师的应对措施、审计程序概览、审计程序的结果及审计师对该事项的看法等。

在描述关键审计事项时，应当注意做到以下几点：

（1）牢记职责分工，不能充当管理层角色提供有关被审计单位的原始信息。原始信息是指被审计单位尚没有公开披露的、关于被审计单位的信息。披露原始信息属于被审计单位治理层和管理层的责任。审计师应当避免在描述关键审计事项时不当地提供有关被审计单位的原始信息。通常，在审计报告中描述关键审计事项本身通常并不构成有关被审计单位的原始信息。这是因为，审计师是在审计的背景下描述该事项的。如果认为有必要在审计报告中包含更多的信息，以解释为什么该事项构成关键审计事项以及该事项在审计中是如何应

对的，为避免提供原始信息，审计师可鼓励被审计单位首先披露更多的信息。

(2) 考虑该事项在财务报表中已作的披露。

(3) 提供与被审计单位相关的个性信息，避免通用的或标准化的套话。

(4) 不能暗示此事项在形成审计意见时尚未得到满意解决。

(5) 不能包含或暗示对单独财务报表项目表示独立的意见。

关键审计事项段的示例如下：

金融工具的计价

集团对结构性金融工具的披露见附注 5。集团对结构性金融工具的投资占金融工具总额的 x%。由于结构性金融工具不是基于活跃市场上的公开报价，在其计价中具有重大计量不确定性。因此，这些金融工具的计价对我们审计很重要。由于这些工具独特的结构和条款，集团决定有必要使用企业自己开发的模型进行计价。我们就管理层这一决定与治理层进行了讨论，我们得出结论认为使用这种模型是恰当的。我们的审计程序同时包括测试管理层与模型的开发和校准有关的控制，并确认管理层的以下决定正确：没有必要对模型的输出结果进行调整以反映市场参与者在类似交易中所采用的假设。

3. 关键审计事项的适用范围。

关键审计事项目前只强制适用于上市实体整套通用目的财务报表的审计。

(1) 不得运用关键审计事项替代非无保留意见。

需要特别强调的是，对于引起保留意见、否定意见和无法表示意见的事项，从本质讲，这些事项属于关键审计事项，但这些事项在审计报告中的披露由《国际审计准则第 705 号——独立审计师报告中的非无保留意见》予以规范，审计师不得用关键审计事项段替代本应出具的非无保留意见。对于管理层应当在财务报表中作出而未作出的披露，审计师应当发表非无保留意见，不得用关键审计事项段替代。

对于持续经营假设存在的重大不确定性，由《国际审计准则第 570 号——持续经营》予以规范，审计师不得用关键审计事项段替代。

(2) 无法表示意见的审计报告中不允许包含其他¹关键审计事项。

对无法表示意见的审计报告，如果在其中再沟通其他关键审计事项，可能会向审计报告使用者暗示财务报表整体在这些事项方面比实际情况更为可信。因此，禁止审计师在其中再增加关键审计事项。

(3) 保留意见和否定意见的审计报告中能否包含其他关键审计事项。

对于保留意见和否定意见的审计报告，在审计报告中沟通其他关键审计事项，仍然对于使用者提高对于审计工作的理解相关，因而沟通关键事项的要求仍然适用。不过，对于否定意见审计报告，取决于否定意见所涉及事项的重要程度，审计师可能决定没有其他事项构成关键审计事项。如果存在这样的事项，审计师在描述这些事项时，特别重要的是，描述不能暗示财务报表整体在这些事项方面比实际情况

¹ 其他关键审计事项是指除导致审计师出具非无保留意见的事项以外的事项。

更为可信。

(4) 关键审计事项与强调事项。

《国际审计准则第 706 号——在审计报告中增加强调事项段或其他事项段》规定，如果认为有必要提醒财务报表使用者关注已在财务报表中列报或披露，且根据职业判断认为对财务报表使用者理解财务报表至关重要的事项，审计师在已获取充分、适当的审计证据证明该事项在财务报表中不存在重大错报的条件下，应当在审计报告中增加强调事项段。国际审计与鉴证准则理事会认为，在《国际审计准则第 701 号——关键审计事项》生效后，仍有必要保留强调事项段。理由有两点：一是《国际审计准则第 701 号——关键审计事项》仅适用于上市公司财务报表的审计，对于其他实体财务报表的审计，增加强调事项段仍然适用；二是不排除有些事项，属于强调事项的范畴，但不构成关键审计事项，保留强调事项段可以对此类事项予以强调。当然，在《国际审计准则第 701 号——关键审计事项》生效后，预期在强调事项段中披露的事项应当大为减少，对于原在强调事项段披露的事项，如果构成关键审计事项，则必须在关键审计事项中予以披露，不得在强调事项段中予以披露。这是因为在关键审计事项中予以披露能够向信息使用者提供更多的信息，而强调事项仅能对已在财务报表中列报或披露的信息予以强调。

(二) 其他围绕增加信息含量的改革措施。

一是修订《国际审计准则第 720 号——审计师与其他信息相关的责任》要求在审计报告中增加“其他信息”段，明确说明审计师对包

含在年报中“其他信息”的责任。“其他信息”是指除已审计财务报表和审计报告之外，包含在企业年报的其他财务或非财务信息，包括管理层分析与讨论、主席致辞、公司治理报告、内部控制与风险报告等。如果审计师确定其他信息存在未更正的重大错报，应当在审计报告中予以说明。当然，其他信息虽然对投资者决策十分有用，但审计师不提供任何形式的鉴证结论，只是在财务报表审计的基础上，实施有限的程序，并对发现的重大错报予以报告。这在某种程度上能够提高这些信息的质量。

二是修订《国际审计准则第 570 号——持续经营》，要求当存在与持续经营相关的重大不确定性时，在审计报告中增加专门部分对此予以说明。

三是在审计报告中披露项目合伙人的姓名和适用的职业道德守则。

其他改革包括：（1）将审计意见段置前；（2）改进对审计师责任和审计关键特征的描述，并允许将其部分内容移至审计报告附录或链接至适当的网站。这些改革主要是为了突出审计报告的核心内容。

IAASB 认为，本次审计报告改革所作的改进措施，应当能够重振对审计的信心，帮助审计师对其审计行为和沟通工作作出实质改进。待这些改革措施实施一段时间，审计师、监管部门、各国准则制定机构和报告使用者积累一定经验后，IAASB 有意开展后续评估，以了解本次改革措施是否达到初衷。

四、对审计报告改革效果的评析

上述改革措施，无疑增加了审计报告的信息含量，具有以下几方面的好处：

一是增加了审计工作的透明度，可以为信息使用者评价审计质量提供更多信息，有利于促进审计质量的提高，有利于社会公众恢复对审计相关性的信心。关键审计事项针对被审计单位的个性化内容，从中可以看出会计师事务所及其审计师确定的关键审计事项及其应对措施是否合理，从而折射出审计质量。研究显示，信息使用者对审计质量的感觉受到审计报告沟通价值的影响，现行审计报告模式对评价审计质量提供了很少的信息，没有披露审计师所执行的程序和大量的判断。而增加审计过程的透明度，可利于改善对审计质量的印象。正如普华永道一名合伙人说到，当你的车被送去保养，你希望知道机械师做了那些工作，这使你更放心，同时也使机械师的工作得到更多的认可。改进后的审计报告成为透视审计工作的窗口，也为选聘会计师事务所提供部分依据。（Sawers, 2012）

预期到这些事项需在审计报告中披露并经受信息使用者的检验，审计师和被审计单位会更重视这些事项的审计及在财务报表中的列报或披露，从而促进审计质量和财务报表质量的提高。（IAASB, 2014）

二是便于信息使用者理解财务报表。对会计政策、会计估计等高度依赖管理层判断的领域，以前审计报告只给出“合格”、“不合格”两种结果。但是，在发表无保留意见审计报告的情况下，暗示着这些判断都是在会计准则可接受的范围内，因此其提供的信息价值有限。在关键审计事项段中，审计师可以发表彩色的或有深度的见解，例如

对会计估计到底落在可接受范围内的哪个具体位置进行评论，从而摆脱了“非黑即白”的二元模式。(Irvine, 2014)毕马威对 Rolls-Royce 2013 年度财务报表的审计报告就深受投资者欢迎。该报告有 5000 多单词，列示了 8 个风险领域，并大胆地对会计政策和会计估计进行了定性的点评。

此外，随着财务报告的复杂程度和厚度的日益增加，在关键审计事项段中列示关键财务报告风险等，本身对信息使用者就起到一个导读和提醒作用。正如 IAASB 副主席 Dan Montgomery 指出的那样，审计师只要在审计报告中突出公司财务报表中的披露本身就对信息使用者有价值 (Sawers, 2012)。英国新版审计报告得到了投资者的青睐，认为是改变了游戏规则 (Game Changer)。审计报告还可起到武装信息使用者的作用，就关键审计事项，他们可以进一步与管理层进行对话，对涉及的会计估计和判断，要求更多的透明度。(Irvine, 2014)

当然，在审计报告中增加关键审计事项段能否真正弥合信息差距和期望差距，还有待观察。

首先，关键审计事项段能否持续对信息使用者提供信息。在审计报告包括关键审计事项段的第一年，信息使用者有耳目一新的感觉，但是在以后年度，虽然每年同一被审计单位的关键审计事项会有所变化，但有些关键审计事项可能具有持续性，在这种情况下，审计报告能否持续提供对信息使用者有用的增量信息，避免陈词滥调，就是一个挑战。(Irvine, 2014)

其次，审计师对关键审计事项的结果和看法到底描述到什么程

度，可能实务执行并不统一。在 IAASB 和 PCAOB 都曾提出过“审计师的评论”作为解决信息差距的备选方案之一。该方案为审计师对被审计单位运用的会计政策、作出的会计判断和估计发表自己的看法提供了载体，对于信息使用者而言，应当是最解渴的方案。但是，该方案最终没有得到 IAASB 完全采纳，PCAOB 在征求意见稿中也明确表示该方案存在几个问题：一是审计师的评论可能与管理层在财务报表中作出的列报和披露不一致，导致针对同一事项，有两个版本的结果，即存在“双重会计”（Duel Accounting）的冲突，会给信息使用者带来莫衷一是的困惑。二是该方案容易颠覆传统的管理层和审计师之间的职责分工定位。长期以来，编制和列报财务报表是被审计单位管理层的责任，审计师负责以第三者身份进行独立鉴证。该方案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或投资咨询者，审计师可能会披露“原始信息”。三是审计师的评论可能被滥用，用来掩盖审计师与管理层之间的意见分歧。四是该方案可能损及审计报告的可比性和一致性。（PCAOB, 2011）

在《国际审计准则第 701 号——关键审计事项》正文中要求审计师在审计报告中描述关键审计事项在审计中是如何处理的，在应用材料中进一步说明这可能包括审计程序的结果和对该事项的关键看法。实务执行中，可能存在尺度不一的问题。例如，英国审计报告准则改革要先行一步，在 2013 年新修订的《国际审计准则第 700 号——独立审计师对财务报表的报告》（英国和爱尔兰版）中只要求审计师描述其识别出的，对总体审计策略、审计过程中的资源分配、引导项目组

的工作具有最大影响的重大错报风险。但从英国的实践看，会计师事务所的审计报告提供的信息含量不一。例如，毕马威对“ROLLS ROYCE”的审计报告中指出：“我们认为会计估计依据的假设及估计结果可以接受，但稍偏乐观，导致确认的负债在某种程度上有点低”。但是，安永对英国石油（BP）的审计报告只点到识别的特别风险，没有任何评论。可以预见，《国际审计准则第 701 号——关键审计事项》实施后，在这方面将会出现实务操作上的差异。还有担心，由于审计师一贯的谨言慎行，会计师事务所的质量控制程序可能会使关键审计事项的描述沦为四平八稳的、无用的套话（Bagshaw, 2014）。当然，根据准则的规定，对关键审计事项，在极端情况下，还可豁免在审计报告中披露。

第三，投资者的信息解读能力。本轮改革的原动力来自于投资者。增加关键审计事项段后，投资者，特别是个人投资者是否能够正确解读这些信息也是值得考虑的问题。

第四，财务报表审计本身的定位决定了其无法满足投资者所有的决策信息。审计报告内容反映了财务报表审计的基本定位。关键审计事项段更多是与财务报表中反映的重要事项或与审计自身相关的信息。对于投资者关心的其他信息，可能已超出财务报表审计的基本定位而无法提供。此外，本轮审计报告改革也不涉及审计基本定位的改变，只是审计师在现行审计工作的框架下²，在审计报告中披露更多的信息。

² 对与持续经营假设有关的不确定性的披露、其他信息等领域的工作有所加强。

最后,对审计本身信息的披露,各国审计准则之间可能存在差异,导致审计准则国际趋同面临新的挑战。例如,英国要求审计师披露重要性水平,美国可能关心其他审计师参与审计的情况,但 IAASB 没有要求审计师披露这些信息。

结语

本轮审计报告改革系一次革命性的变更,对审计师而言,具有很强的挑战性。在审计报告中增加关键审计事项段,首先要求审计师从审计报告使用者的角度考虑披露对其决策有用的信息,这对审计师的职业判断能力提出了更高的要求。其次,审计师要在关键审计事项段中披露针对被审计单位的个性化内容,特别是,关键审计事项的确定与处理是否得当,要经得起审计报告使用者用“放大镜”审视。可以预见,关键审计事项段的草拟定稿将是一个非常慎重的过程,需要高级别审计人员的投入,可能涉及到和会计师事务所内部质量控制或风险管理部门及被审计单位的反复沟通。最后,虽然在审计报告中增加关键审计事项段影响的主要是审计报告阶段的工作,但为支撑关键审计事项段的内容,对关键审计事项的确定和处理、项目质量控制复核、工作底稿编制等诸多领域进行倒逼,从这个意义上讲,对提高审计质量有益。

中注协一直高度重视国际审计报告改革工作,其间就相关文件草案多次研究提出反馈意见,及时反映我国注册会计师行业的意见和诉求。根据国际审计报告准则发生的新变化,中注协正在按照准则国际趋同的要求,着手制定(修订)我国相关审计准则。

参考文献：

- Bagshaw K.,2014, New-style audit reports: the complete picture. Accountancy age.
- Crump R.,2012,Audit reporting rules could see dual accounting, Accountancy age.
- Daniel L. Goelzer,2011, Statement on Concept Release on Possible Revisions to PCAOB Standards Related to Reports on Audited Financial Statements.www.pcaobus.org
- Irvine J.,2014, Audit report:what next? Economia.
- EU,2011, Proposal for a regulation on the European parliament and of the council on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities, Green Paper.
- IAASB, 2011,Enhancing the value of auditor reporting: exploring options for change, Consultation paper.
- IAASB, 2014, Reporting on audited financial statements: new and revised auditor reporting standards and related confirming amendments.
- PCAOB, 2011,Concept Release on Possible Revisions to PCAOB Standards Related to Reports on Audited Financial Statements and Related Amendments to PCAOB Standards.
- Sawers A.,2012,Suddenly, audit report get sexy, CFO European Briefing.
- Steven B. Harris, 2011, Statement on Concept Release on Possible Revisions to PCAOB Standards Related to Reports on Audited Financial Statements.
- U. S. Department of the Treasury, 2008, Final Report of the Advisory Committee on the Auditing Profession to the U.S. Department of the Treasury
- World Watch, 2014,Plain speaking!-field-testing the new auditor's report in Holland

附录：

修改后的审计报告格式

本参考格式的背景信息：

- 对上市实体按照公允列报框架编制的整套财务报表进行审计。非集团审计，不适用 ISA 600；
- 管理层按照国际财务报告准则编制财务报表；
- 审计业务约定条款依据 ISA 210 中对管理层责任的描述；
- 审计师基于获取的审计证据形成无保留意见；
- 适用的相关职业道德要求包括国际会计师职业道德守则，以及审计所在司法管辖区的道德要求；
- 基于获取的审计证据，根据 ISA 570，审计师认为不存在可能导致对被审计单位的持续经营能力产生重大疑虑的相关事项或情况；
- 已按照 ISA 701 就关键审计事项进行了沟通；
- 截至审计报告日，审计师已获取所有其他信息，并且未发现其他信息重大错报；
- 对财务报表的编制工作与对该编制工作的监督，由不同人员执行；
- 除财务报表审计外，按照当地法律要求，审计师负有其他报告责任。

独立审计师报告

致送：ABC 股东（或其他合适的收件人）

对财务报表审计出具的报告

审计意见

（编者注：本次改革中，将审计意见置前。）

我们审计了后附的 ABC 股份有限公司（以下简称 ABC 公司）财务报表，包括 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表，20×1 年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。

我们认为，ABC 公司财务报表在所有重大方面按照国际会计准则的规定编制，公允反映了 ABC 公司 20×1 年 12 月 31 日的财务状况以及 20×1 年度的经营成果和现金流量。

意见的基础

（编者注：本次改革中，本部分说明适用的职业道德守则并声明其得以遵守。）

我们按照国际审计准则的规定执行了审计工作。我们的责任在审计报告“审计师对财务报表审计的责任”的部分予以进一步阐述。根据国际会计师职业道德守则以及与财务报表审计相关的某国会计师职业道德要求，我们独立于该公司，并根据这些要求和国际会计师职业道德守则履行了其他道德方面的责任。我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表审计意见提供了基础。

关键审计事项

（编者注：本次改革中，新增关键审计事项段，增加审计报告信息含量。）

关键审计事项是指根据我们的职业判断，在本期财务报表审计中最重要的事项。这些事项是在对财务报表整体进行审计并形成意见的背景下进行处理的，我们不对这些事项提供单独的意见。

金融工具的计价

集团对结构性金融工具的披露见附注 5。集团对结构性金融工具的投资占金融工具总额的 $x\%$ 。由于结构性金融工具不是基于活跃市场上的公开报价，在其计价中具有重大计量不确定性。因此，这些金融工具的计价对我们审计很重要。由于这些工具独特的结构和条款，集团决定有必要使用企业自己开发的模型进行计价。我们质疑了管理层这一决定并与治理层进行了讨论，我们得出结论认为使用这种模型是恰当的。我们的审计程序同时包括测试管理层与模型的开发和校准有关的控制，并确认管理层的以下决定正确：没有必要对模型的输出结果进行调整以反映市场参与者在类似交易中所采用的假设。

与长期合同相关的收入确认

集团签订的长期合同条款和状况影响集团当期确认收入，来自这些合同的收入占集团总收入的重大比例。确定所确认收入金额及确认的时点均涉及管理层的重大判断。我们把长期合同的收入确认识别为审计中需要特别考虑的风险。这是因为可能存在背后协议，有效地修改了原始合同，而这类背后协议无意地被漏记或有意地被隐瞒。因此，

后者是由于舞弊导致的重大错报风险。除测试集团实施的针对长期合同签订和记录流程的内部控制和其他审计程序外，我们认为有必要向客户直接函证合同条款和测试管理层作出的与收入确认有关的分录。基于我们实施的审计程序，我们没有发现存在背后协议的证据。集团关于收入确认的披露包含于附注 1 中的重大会计政策汇总中。

其他信息

（编者注：本次改革中，新增“其他信息”部分，明确审计师对其他信息的责任。）

管理层对其他信息负责。其他信息包括 X 报告中的内容，但不包括财务报表及我们的审计报告。我们对财务报表的审计意见不涵盖其他信息，我们不对其发表任何的鉴证结论。基于我们对财务报表的审计，我们的责任是阅读其他信息，在此过程中，考虑是否有迹象显示其与财务报表或我们审计过程中获取的信息不一致或在其他方面显得含有重大错报。如果基于我们所实施的工作，我们确定其存在重大错报，我们被要求报告这一事实。我们就此没有任何可报告事项。

管理层和治理层对财务报表的责任

（编者注：本次改革中，强调管理层对持续经营假设进行评估和披露的责任。）

管理层负责下列事项：

（1）按照国际会计准则的规定编制财务报表，并使其实现公允反映；

(2) 设计、执行和维护必要的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报。

在编制财务报表的过程中，管理层有责任评估公司的持续经营能力，并披露与持续经营相关的事项。除非管理层计划清算公司或停止营运，或别无其他选择，使用持续经营假设就是适当的。

公司治理层负责监督公司的财务报告流程。

审计师对财务报表审计的责任

(编者注：本次改革中，阐释“合理保证”、“重要性”等概念，引入“职业判断”和“职业怀疑”的概念，明确审计师对持续经营假设的责任，说明审计师与治理层沟通的责任和在审计报告中沟通关键审计事项的责任。允许将部分套话不放入审计报告正文。)

我们的目标是对财务报表整体是否不存在重大错报获取合理保证，而无论该错报是错误还是舞弊引起的，并签发包含审计意见的审计报告。合理保证是一种高度保证，但并不能保证根据国际审计准则执行的审计在某一重大错报存在时总能发现。错报可能由错误引起，也可能由舞弊引起。如果能够合理预期，错报单独或连同其他错报一起，能够影响信息使用者基于这些财务报表所做的经济决策，则他们就是重要的。

(编者注：本次改革中，本部分的以下内容可作为审计报告附录。如果法律法规或审计准则明确允许，可链接至包含这部分内容的网站，不再重复。)

在按照国际审计准则执行审计的过程中，我们运用了职业判断，

保持了职业怀疑。我们同时：

1. 识别和评估财务报表重大错报风险，无论该错报是错误还是舞弊引起的，针对这些风险有针对性地实施审计程序，并获取充分、适当的审计证据，作为我们发表意见的基础。不能发现因舞弊引起的重大错报的风险，要比不能发现因错误引起的重大错报的风险要高，因为舞弊可能涉及串通、伪造、故意的遗漏、虚假陈述或凌驾于内部控制之上。

2. 了解与审计相关的内部控制，以设计合乎具体情况的审计程序，但目的并非对内部控制的有效性发表意见。

3. 评价管理层选用会计政策的恰当性和作出会计估计及相关披露的合理性。

4. 对管理层使用持续经营假设的恰当性作出结论。我们同时，基于所获得的审计证据，对是否存在与事项和情况相关的重大不确定性，从而导致对公司的持续经营能力产生重大疑虑作出结论。如果存在，准则要求我们在审计报告中提请信息使用者注意财务报表中的相关披露。如果披露不充分，我们需要发表非无保留意见。我们的结论基于审计报告日可获得的信息。然而，未来的事项或情况可能导致公司不能持续经营。

5. 评价财务报表的整体表达、结构和内容，包括披露，并评价财务报表是否以公允反映的方式反映交易和事项。

我们与治理层沟通计划的审计范围和时间安排、重大的审计发现，包括我们审计过程中识别的内部控制重要缺陷等事项。

我们同时向治理层提供声明，声明我们遵守了与独立性相关的职业道德要求，并与其沟通可能被认为影响我们独立性的所有关系和其他事项，以及相关的防范措施。

从我们与治理层沟通的事项中，根据我们的职业判断，我们确定，哪些在本期财务报表审计中最重要的事项作为关键审计事项。我们在审计报告中阐述这些事项，除非存在下列情况之一：（1）法规对公开披露该事项有明确的除外规定；（2）我们确定，针对企业没有披露信息的事项，在极罕见的情况下，不应在审计报告中沟通，因为沟通的不利后果大于沟通带来的公众利益。

按照其他法律法规的要求报告的事项

[审计报告本部分的格式和内容，取决于当地法律法规或国家审计准则对审计师的其他报告责任的规定。]

负责审计并出具审计报告的项目合伙人是 XXX。

（编者注：本次改革中，要求披露项目合伙人的姓名。）

盖章及签名

事务所名址

日期

(本文由中国注册会计师协会专业标准与技术指导部供稿)

执笔人：唐建华、张革)

未经中国注册会计师协会许可，任何单位或个人不得将本资料用于商业目的。
作其他目的引用时，请予注明。
网址：<http://www.cicpa.org.cn>
责任编辑：研究发展部 冷继凤

地址：北京市海淀区西四环中路
16 号院 2 号楼
邮政编码：100039
电子邮箱：yjzl@cicpa.org.cn
