

# 注册会计师审计报告改进研究<sup>\*</sup>

## ——基于我国审计报告改革试点样本的分析

冉明东 徐耀珍

【摘要】审计报告改革是近十年注册会计师审计行业的重大事件,引起了社会各界的广泛关注。以我国审计报告改革首先在 A 股和 H 股公司试点为背景,本文对 2016 年度的新审计报告进行全样本分析,并在国际比较的基础上对试点情况进行评价。研究表明,总体上我国审计报告试点结果符合预期,新审计报告有助于增加信息含量和提高审计透明度,并且在披露形式和方法上也体现出实践创新性。关键审计事项信息颗粒度差异较大、披露内容过度标准化和披露形式不统一也可能带来新的问题。如何权衡审计报告制度的成本收益,是未来改革进程中必须考虑的重要问题。在行业达成共识的基础上,相关部门应进一步优化新审计报告准则,并推动审计报告网络披露平台等配套措施的建设。

【关键词】注册会计师 新审计报告 关键审计事项

### 一、引言

审计报告改革作为近几年来国际审计界的重大事件,一直受到社会各界的广泛关注。英国财务报告理事会(FRC)、国际审计与鉴证准则委员会(IAASB)、美国公众公司会计监管委员会(PCAOB)都先后发布了相应的政策和准则。同样,我国审计准则委员会(CASB)也于 2016 年 12 月 23 日发布了新审计准则,并在实施细则中要求自 2017 年 1 月 1 日起 A 股和 H 股公司供内地使用的审计报告执行新准则。目前,我国第一批新审计报告已经面世,对这些报告进行分析和解读有助于进一步推进审计报告改革。

英国是最早实施新审计报告的国家,已有文献从审计费用(Gutierrez 等,2017;Reid 等,2016)、审计质量(Gutierrez 等,2017;Reid 等,2016)、信息含量和市场反应(Reid 等,2015;Lennox 等,2017)等方面对英国新审计报告改革进行了研究。也有实验研究表明,相对于传统的标准审计报告,个体投资者对新标准审计报告感知的相关性和有用性更强(张继勋和韩冬梅,2014),标准审计报告中披露关键审计事项将减轻投资者感知的审计人员责任(张继勋等,2015)。唐建华(2015)则通过对 IAASB 审计报告改革历程的回顾,认为这一改革有助于增加审计报告的信息含量和审计透明度,提高审计质量和对审计价值的认同。阚京华(2016)则以 PCAOB 于 2013 年提议的新审计报告准则为研究对象,系统分析了审计报告模式、组成要素、结构和措辞等变化。特别重要的是,FRC 于 2015 年 3 月和 2016 年 1 月分别以 153 家和 278 家样本公司的新审计报告为研究样本,对英国执行新准则的情况进行了系统梳理,发布了新审计报告准则执行情况的调查报告。

本文则在新审计准则国际比较的基础上,以 2017 年首批试点的 94 份新审计报告为样本,对比英国新审计报告的执行情况,对我国新审计报告准则的执行情况进行分析,旨在总结试点经验并为后续改革提供建议。研究对象几乎包含了所有 A 股和 H 股公司,其中 17 家来自于深圳证券交易所,77 家来自于上海证券交易所。大部分样本报告是由国际四大和国内四大会计师事务所出具的,其中国际四大占比超过了 64%。样本涵盖 9 个行业,行业分布方差较大,排名前三的制造业(39 个)、金融业(22 个)和交通运输仓储邮政业(12 个)的样本总和达到了 73 个,占比 77.7%。

<sup>\*</sup>冉明东、徐耀珍,中南财经政法大学会计学院,邮政编码:430073,电子信箱:rmdxj@qq.com。本文得到国家社会科学基金资助项目(项目批准号:13CGL031)资助。

新标准审计报告的篇幅明显增加,披露形式和内容在一定程度上展示了注册会计师的具体工作,使得报告使用者更加清楚地了解审计过程,更好地依据审计报告进行决策。本文依据审计报告的主要变化,重点讨论关键审计事项的特点,然后对新审计报告的其他特征——重要性水平、审计范围的披露、持续经营等七个方面展开分析。

## 二、新审计报告制度的国际比较

FRC 于 2013 年 6 月发布审计报告准则 ISA700,规定会计年度在 2012 年 10 月 1 日及以后开始的财务报表审计中应用此准则。IAASB 于 2015 年 1 月 5 日正式发布了修订后的 6 项和新增的 1 项审计准则,开启了审计报告的新篇章。就审计报告改革问题三次向公众征求意见之后,PCAOB 于 2017 年 6 月 1 日批准了新审计报告准则。显然,英国的审计报告改革进程最快,国际审计准则也完成了审计报告改革的基本工作,美国则对此则较为谨慎,近期才批准相应的准则。从全球范围看,审计报告改革基本实现国际趋同,以国际、英国、美国和我国审计准则为对象,对制度差异进行了比较,如表 1 所示。

从表 1 可见,国际、英国、美国和我国的审计准则的差异主要体现在以下六个方面:第一,国际、美国和我国的审计准则都要求将审计意见段的位置提前,英国则未作出明确的规定,但在英国实务中审计意见通常都被前置;第二,对于关键审计事项,国际、美国和我国的审计准则都要求增加关键审计事项段来说明,并且国际和我国审计准则还要求提出应对措施,英国审计准则中未明确提出“关键审计事项”的概念,但要求在审计报告中披露重大错报风险;第三,国际、美国和我国的审计准则对于重要性水平和审计范围的披露未做出明确规定,而英国则要求必须披露;第四,对于持续经营,国际审计准则强化了对持续经营责任的表述,我国审计准则要求审计师更多地关注持续经营问题,美国则要求维持原有模式,英国则未做出明确要求;第五,对于其他信息,国际和我国审计准则都要求增加其他信息段,用来说明审计师对其他信息的关注,英国审计准则要求审计师要考虑其他信息,而美国对此未做出明确要求;第六,对于形成审计意见的基础,美国 and 我国审计准则都要求对其进行披露,而国际和英国的审计准则未做出要求。

表 1 审计报告改革制度的国际比较

发布主体	审计意见段位置提前	关键审计事项	重要性及审计范围	持续经营	其他信息段	形成审计意见的基础	独立性申明	披露项目合伙人
IAASB	做出要求	增加“关键审计事项段”,说明事项、风险以及对事项的应对措施	未做明确要求	强化对责任的表述	增加“其他信息段”,并对其他信息做出详细的解释	未做出明确的要求	要求发表	要求披露
FRC	未做要求	未明确提出“关键审计事项”的说法,但要求必须披露重大错报风险	要求必须披露	未做要求	要求考虑其他信息	未作要求	要求发表	要求披露
PCAOB	做出要求	要求说明关键审计事项和风险	未做强制性要求	维持原有模式	未对其他信息做出新的阐述	要求披露形成审计意见基础	要求发表	要求披露
CASB	做出要求	单独的事项段列示审计中最为重要的事项,并提出应对措施	未做明确要求	强调了管理层与审计师的责任	单列“其他信息段”说明其他信息	要求增加“形成审计意见的基础段”进行披露	要求发表	要求披露

## 三、我国新审计报告关键审计事项的分布与特征

业界普遍认为信息使用者最关注审计师在审计过程中重点关注的事项,以及审计师是如何发现和解决这些风险的,因此增加“关键审计事项”成为本次改革的最大期待。与英国审计报告准则相比,虽然我国审计准则在具体披露的内容上有所差别,但实质上基本保持一致。我国审计报告中披露的“关键审计事项”也

基本集中在可能出现重大错报、涉及重大审计估计等的高风险领域。英国新审计报告准则并未从字面上引入“关键审计事项”的概念,但是其要求重点披露识别出的重大错报风险,这正是关键审计事项的核心所在,因此“关键审计事项”在实质上与英国要求披露的“审计风险”保持一致(陈波,2016)。FRC认为,目前关于审计风险的披露上虽然存在一些诸如披露的风险很多是标准化的表述、语言差异化较小、表述的准确性和适当性不足问题,但是总体上实施的效果值得肯定,不仅很好地披露了准则要求的风险信息,注册会计师还自主创新式地报告了重要性基准、与风险有关的审计发现,并在表述上使用表格和图示语言(FRC,2015),第二年的审计报告中审计风险披露还表现出持续的积极改进(FRC,2016)。本文将英国审计报告作为参照对象,有助于分析我国第一年实施新审计报告“关键审计事项”所呈现的基本特点。

### (一) 关键审计事项的类型

我国审计报告准则没有对事项的类型作出具体说明,注册会计师可以结合企业的实际情况进行披露,这给了注册会计师足够的自由裁量权。因此,样本报告中审计事项的类型涉及范围广泛,表2列示了93个上市公司审计报告中披露的关键审计事项类型的频数。

表2 关键审计事项类型的频数统计

事项类型	频数	事项类型	频数	事项类型	频数
资产减值(不包括商誉)	73	折旧和摊销	4	开发支出资本化	1
收入确认	26	存货可变现净值	3	租赁	1
商誉减值	18	未决诉讼	3	金融工具	1
公允价值(涉及评估)	18	税	2	合同损失	1
结构化主体合并	17	政府补贴	2	售后服务费	1
准备金	16	信息技术系统	2	辞退福利	1
资产确认	14	重组	2	递延收益	1
坏账准备	11	关联方	2	可转股公司债券	1
企业合并(收购)	10	贷款	2		
应收账款可回收性	4	保证金	1		

从表2可见,最受关注的是资产和商誉减值、收入确认和公允价值问题。首先,资产(含商誉,下同)减值总数达到91次(占比39.4%),几乎成为每个审计报告中都出现的关键审计事项。对比英国来看,第一年的审计报告中资产减值占比23%,位居第一(FRC,2015);第二年43%的审计报告对商誉的减值进行披露,29%披露了其他资产的减值,资产减值项目总占比仍然保持第一(FRC,2016)。这在一定程度上说明资产减值已经成为一个广泛关注的高风险领域。其次,排名第二的收入确认一直是审计最为关注的事项。收入确认事项也是出现重大错报最直接的事项,特别是样本中有几份审计报告仅仅披露了“收入确认”这一个关键审计事项。最后,涉及评估事项的公允价值问题。评估事项对于被审计单位和注册会计师来说,对职业判断技能要求较高,从而公允价值的评估确实值得重点关注。值得注意的是,针对英国新审计报告的研究表明,新审计报告中的重大风险披露(RMM)对投资者增量信息含量有限,可能主要是由于在审计报告披露之前,投资者已经通过其他渠道(管理层的盈余公告、电视电话会议和上年度年报)知悉了其中的大部分风险信息(Lennox等,2017)。与英国相比较,我国的信息环境尚未成熟,因此关键审计事项对于投资者决策的意义或许更加重要。

### (二) 关键审计事项的行业分布特征

从统计结果可看出金融业的平均关键审计事项最多,达到了3.41个,其中最多的是中信证券(5个)。而在英国第二年审计报告中,油气行业的平均风险数量最多,披露风险数量最多的是8个,并在多个企业的审计报告中出现(FRC,2016)。金融业审计报告中披露的关键审计事项主要集中在“贷款、垫款、应收账款及融出资金等的减值损失”“金融工具”和“结构化主体合并”等问题。金融行业特殊性决定了注册会计师较高的关注水平,已有报告所披露的关键事项符合行业特点和审计准则的基本要求。从总体的趋势来看,各个行业之间的差距不大,平均数基本为2-3个,不存在较大的行业差异。

### (三) 关键审计事项的表述方式

准则对于关键审计事项如何描述没有做出详细的规定,因此审计师拥有绝对的自主权,对于事项的描述可以使用标准化的语言,也可以使用能够体现行业或个体特征的个性化语言。所谓标准化的语言,就是那些放在任何一个企业任何一个事项中都可以使用的语言(FRC,2016)。过多使用这样的语言,就会回归到审计报告模式化的老路上,可能会导致新审计报告的信息质量下降。从样本报告的文本上看,总体上大多数的审计报告中出现了能够体现行业或个体特征的关键审计事项,在事项的描述和审计应对策略上也使用了个性化的语言。但是,在某些行业就出现了标准化语言现象,行业内审计报告的相似性很高,例如建筑行业的审计报告就是典型例证,如表3所示。

表3 建筑行业披露的关键审计事项

企业名称	会计师事务所	关键审计事项
中国中铁	德勤	建造合同收入确认;应收账款的可收回性
中国交建	安永华明	建造合同收入确认;应收账款及长期应收账款减值准备;特许经营权减值准备
中国中冶	德勤	工程承包建造合同收入确认;应收账款的可回收性
中国铁建	安永华明	建造合同收入;应收款项坏账准备;可转股公司债券

从表3中可以看到,这四家企业的“关键审计事项”在审计报告中的披露出现了严重的重复性,建筑业的四家企业中同时披露了建造合同的收入确认和应收账款问题。毫无疑问,一般收入确认和应收账款是大多数行业在审计时关注的重点问题,因此这样的事项更容易标准化地出现在大多数的审计报告中,降低了审计报告的个性化特征。特别是德勤会计师事务所分别对中国中铁和中国中冶出具的审计报告中,对“建造合同收入确认”关键审计事项的叙述几乎完全一样,相应的审计应对也几乎完全相同。类似的情况也发生在其他的企业之间,这在一定程度上表明,试点企业的审计报告中,对关键审计事项等描述存在标准化语言的问题。理论上,个性化的语言内含了更多的公司特征和事务所特征层面的信息,有助于提高审计报告的信息含量,但多变的表述内容和方式提高了审计报告使用者的理解门槛和成本,同时也会导致审计成本的提升。另一方面,标准化语言信息含量有限,但是对审计报告使用者而言,理解成本相对较低,事务所也可能为了规避审计报告信息披露相关风险和降低审计成本而采用标准化语言的手段。因此,如何权衡标准化语言和个性化语言的优劣是会计师事务所和监管方需要重点考虑的问题。

### (四) 信息量

增加“关键审计事项段”的主要目的就是给审计报告使用者带来更多的有用信息(唐建华,2015)。因此,2016年的新审计报告中披露的信息是否有一定的信息量,是本文关注的重点问题。从总体来看,新的审计报告在披露的信息量上有了很大的提高,有助于改善审计报告长期以来的信息缺乏现状,提高了其决策有用性(张继勋和韩冬梅,2014)。本文从以下两个层面对新审计报告进行评价。

从事务所层面对审计报告中的关键审计事项的个数进行定量比较。如表4所示,平均值的差距不大,最多的是毕马威会计师事务所的3.22,最少的是天健会计师事务所的1.67。关键审计事项的个数最多的是5个,有两份报告披露了5个关键审计事项,分别是普华永道分别给中信证券和中集集团出具的审计报告;最少的是1个,这一现象比较常见。

表4 会计师事务所出具审计报告中关键审计事项个数

会计师事务所名称	平均	最高	最低	会计师事务所名称	平均	最高	最低
安永华明	2.94	4	2	瑞华	2.14	3	1
毕马威	3.22	4	2	天健	1.67	2	1
大信	2	2	2	天职	3	3	3
德勤	1.79	3	1	信永中和	2.45	4	1
立信	2.43	4	1	致同	3	3	3
普华永道	2.58	5	1				

关键审计事项描述和审计应对的详细程度是另一个可以衡量信息量的指标。虽然事项的详细程度与信息量之间是完全单纯的正比例关系,但是在一定程度上,正比例关系还是成立的(在某些情况下,可能详

细的描述并没有提供有价值的信息,使详细程度与信息量之间不构成正比关系)。也就是说一个事项叙述的越详细、字数越多,则信息量就越大,越能带来更多有价值的信息。另一方面,审计报告的长度意味着较高的审计成本,已有研究发现英国改革后的新审计报告的总长度、风险讨论部分的长度和风险披露的个数与审计费用正相关(Gutierrez 等,2017),因此如何在保证审计质量的前提下权衡成本收益是摆在审计师面前的难题。

通过对所有样本审阅,我国目前大部分审计报告的关键审计事项和应对在一页左右,平均字数是 580 个。字数最多是毕马威对民生银行出具的审计报告中关于“贷款和应收账款减值准备”的事项(1437 字),最少是安永对潍柴动力出具的审计报告中关于“存货跌价准备”的事项(321 字)。内容上,在对事项进行描述时很多审计师进行了绝对值和相对值的定量分析,在审计应对中,多采用分点论述的形式,具体化地阐释了关键审计事项,便于信息使用者对审计工作的理解。形式上,大部分注册会计师创新性地使用表格来表达,左侧描述事项,右侧对应位置填列审计应对,使表述更加清晰明了,极大地方便了使用者的阅读。如普华永道对中国太平洋保险出具的 2016 年度审计报告,采用了表格的形式对关键审计事项进行描述,并且从定性和定量两个层面对关键审计事项分条进行阐述。

#### (五)披露审计发现

对于投资者来说,其最感兴趣的或许是在审计报告中披露“审计发现”。如果审计师能很好地描述并披露审计发现,特别是投资者很难直接从企业的财务报表中发现的与风险有关的审计发现,可以给投资者评估风险提供更直接的依据,这比投资者仅仅在财务报表层面评估具有更大的价值和更高的效率(唐建华,2015)。FRC 准则中没有对披露审计发现做出强制性的规定,但某些企业的审计报告中对此自发进行了披露,特别是对重大错报的披露,引起了市场的广泛关注。限于样本自身局限性,在本文的研究样本中没有披露审计发现。

### 四、我国新审计报告其他报告构成要件的特征

我国新审计报告改革中,最为核心是新制订的《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》,此外还对“对财务报表形成审计意见和出具审计报告”“在审计报告中发表非无保留意见”“在审计报告中增加强调事项段和其他事项段”“与治理层的沟通”“持续经营”“注册会计师对其他信息”等 6 项准则做出了实质性修订。为兼顾到我国审计报告改革的重要变化和便于进行国际比较,我们参照 FRC 的报告并依据新审计报告的布局,主要从重要性水平、审计范围的披露、持续经营、审计意见、形成审计意见的基础、其他信息、注册会计师的责任等七个方面分析新审计报告的其他特征。

#### (一)重要性水平

重要性水平的确定是审计师职业判断的重要表现,也是衡量会计信息错报与舞弊的量化性指标,对财务报表重大错报的识别有重大意义(Gutierrez 等,2017)。如何确定重要性水平,确定的重要性水平是不是恰当,直接影响审计证据的多少,最终影响审计风险。通过对重要性概念的披露,可以让报告使用者更好地理解审计工作,增加审计工作的透明度,极大地提高审计报告的信息含量。然而,我国新审计报告准则没有对重要性水平披露做出强制要求,审计师拥有绝对的披露自主权。从首批新审计报告来看,均没有对重要性水平进行披露。对比来看,FRC 发布的 ISA(UK 和 Ireland)700 要求,对于重要性概念的运用应是审计报告披露的重要内容,该准则还给出重要性概念的运用可能包括的事项,如财务报表的重要性水平、实际执行的重要性水平等。FRC 认为,目前英国新审计报告对重要性水平进行了很好的披露,并且还自愿性披露了所使用的重要性基准。重要性基准对于审计报告使用者来说具有重要价值,可以使其更好地理解注册会计师审计判断的本质,并为不同实体之间重要性基准进行比较创造了条件。综上所述,我们认为对重要性水平的披露非常切合审计报告改革的目的,对报告使用者来说有重要的决策价值,注册会计师在以后年度的审计报告中应考虑增加重要性水平的披露。

#### (二)审计范围的披露

对于审计范围,我国新审计报告准则没有对相关的准则进行重新修订,没有做出新的要求。但是在

2017 年发布的新审计报告中,有部分注册会计师在审计意见段,分成“我们审计的内容”和“我们的意见”两部分,对审计范围做出简单的介绍,也有在“注册会计师的责任”事项段对审计范围做出了简要描述。例如普华永道对中国太平洋保险股份有限公司出具的审计报告中,“我们审计的内容”段显示注册会计师审计了“2016 年 12 月 31 日的合并及公司资产负债表、利润表、现金流量表、股东权益变动表以及财务报表附注”。虽然注册会计师几乎只是简单地披露了准则所规定的必须审计的内容,并没有对其进行具体说明,但这实现了从无到有的跨越,显示出我国审计师也有了对审计范围披露的意识。

英国 ISA(UK 和 Ireland)700 要求注册会计师在审计报告中提供审计范围的概述,包括说明如何评估重大错报风险的范围和重要性水平的运用的影响等。FRC 的研究发现:新的审计报告披露了该部分所有的审计准则要求的信息,但是在披露的程度和清晰度上呈现多样化,表述形式各异。在实施的过程中,注册会计师尝试对审计范围确定过程进行详细、广泛的解释,更有不少公司采用图表的方式来尽可能清晰地表述,增加了审计范围的可理解性和信息含量。同时,对于审计范围的一般性描述,不在审计报告中赘述,而是转移到 FRC 的网站上供使用者查阅,进一步丰富审计的信息含量,提升审计工作的透明度。

### (三)持续经营

持续经营假设是公司财务报表编制的基础,我国新审计报告准则提请注册会计师更多地关注公司的持续经营能力。相关准则列明了四种情况:(1)由于判断认为管理层对持续经营的假设不恰当,发表否定意见;(2)存在重大不确定性,但在财务报表中已经恰当披露,注册会计师应在审计报告中增加“与持续经营相关的重大不确定性”为标题的单独部分;(3)存在重大不确定性,但是未在财务报表中披露,注册会计师应当发表保留意见和否定意见;(4)存在重大不确定性同时管理层不愿做出评估或延长评估期间,注册会计师应当考虑这一情况对审计报告的影响。同时准则要求审计师在审计报告的“注册会计师的责任”事项段,对管理层使用持续经营假设的适当性得出结论,做出相应的披露。FRC 没有对持续经营披露做出强制性的规定,而是要求注册会计师在审计的过程中根据实际情况选择性披露。从两年实施的结果来看,英国有部分注册会计师尝试在审计报告中对持续经营能力发表意见。

从我国已发布的报告来看,除了天健对重庆钢铁出具的和信永中和对山东墨龙出具的审计报告以“与持续经营相关的重大不确定性”为题单独一部分对此进行了说明外,其余报告均没有出现因为持续经营发表保留意见或者否定意见的审计报告。我们看到所有有关持续经营的评价几乎全部在“注册会计师的责任”事项段,注册会计师仅简单列示了其对管理层是否适当使用持续经营假设的结论。对此,报告使用者可能会从两方面理解:要么被审计单位在持续经营方面确实不存在问题,要么注册会计师在审计报告中对这方面没有做到适当披露。

### (四)审计意见

我国新审计报告准则规定,要将审计意见放在审计报告正文的第一项,对披露内容做出了具体规定,并给出了“审计意见段”的模版。准则要求披露的具体内容包括:被审计单位名称、说明财务报表已经审计、构成财务报表的每一份财务报表的名称和日期或涵盖的期间、提及财务报表附注等信息。根据我们的分析,所有的 A&H 股样本企业的审计报告中,注册会计师在对财务报表及其附注发表的审计意见,除了瑞华给昆明机床发表的审计意见是“无法表示意见”外<sup>①</sup>,其他都是无保留意见。由于准则对此要求明确,所以在审计报告中的意见段,所有发表无保留审计意见的样本报告除了被审计单位名称不一样以外,其他信息都几乎使用的完全相同的语言,使审计意见段呈现标准化。尽管 FRC 考虑到规定模板可能会遏制创新和导致标准化的报告,所以在准则中没有指定审计报告中各部分的披露顺序,但英国新审计报告中,第一年有 61% 的审计报告将审计意见段放在审计报告正文的第一段(FRC,2015),第二年更是增加到 95%(FRC,2016),在内容上没有太大的变化,这或许表明我国准则的相关规定是符合实践需求的。

### (五)形成审计意见的基础

“形成审计意见的基础段”是我国新审计报告准则增加的内容,按照准则的规定要求注册会计师在此部

<sup>①</sup> 该审计报告“无法表示意见”的基础体现在四个方面:涉及存货的事项、涉及销售收入的事项、与重要子公司相关的事项和中国证监会立案调查事项。

分披露如下内容:(1)说明注册会计师按照审计准则的规定执行了审计工作;(2)描述注册会计师的责任;(3)独立申明及履行了职业道德;(4)说明获取的审计证据是充分适当的。其中独立性申明属于本次改革的新内容,其他信息在原来的报告中有相似的描述,这方面的要求与国际审计报告准则相一致。但是,英国的审计报告准则没有做出类似的规定,只是在审计报告的其他部分对这方面的内容有类似的说明。从已发布的审计报告看,审计师在出具审计报告时,严格执行了该部分准则的规定,披露了所有准则要求的内容,所使用的语言基本保持一致,只是在叙述的顺序上存在差异。

#### (六)其他信息

新修订的准则规定,审计报告中需要单列“其他信息段”,来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进行报告。这一规则旨在识别其他信息与财务报表之间、与注册会计师在审计过程中了解的情况之间是否存在重大不一致。如果注册会计师发现存在或者似乎存在重大错报时,应予以恰当应对并报告。“其他信息段”的增加,可以让注册会计师更多关注其他信息对于财务报告和审计报告等的影响,关注其最终对审计意见的影响,进而降低审计风险,最大程度地提高审计报告质量。目前,我国已发布的审计报告中,所有注册会计师均采用标准化语言进行表述:“在这方面,我们没有任何事项需要报告”。

#### (七)注册会计师责任

新修订的准则对“注册会计师的责任”事项段做出了更加细致的要求,增加了注册会计师对持续经营问题的责任的披露、注册会计师负责指导、监督和执行审计工作、注册会计师对审计意见承担全部责任等一系列信息。从具体实施看,注册会计师在审计报告中披露该事项段的信息时,对其披露采用了分点叙述的方式,使得该事项段的显示更加清晰明了。

### 五、研究结论与政策建议

英国是最早实施新审计报告的国家,IAASB 紧随其后修订和发布了新审计准则,美国也在近期发布了新审计报告准则,我国则紧跟国际审计准则的步伐,稳步推进新准则的制定和发布,并采取了先试点再推广的基本策略推动新审计报告的实施。纵览世界各国和国际组织颁布的审计报告准则改革方案,其目的都是着力于提高审计报告的信息含量和审计透明度,但是在具体的规定上各有特色。

本文对 94 份新审计报告的结构和内容进行了全面分析,对比英国实施审计报告改革的特点,着重探讨了新增的“关键审计事项”的实施情况,并对其他重要审计报告特征进行考察。我们认为,“关键审计事项”的增加是审计报告改革中最重要的部分,在很大程度上增加了审计报告的信息含量,提高了审计透明度,同时在披露形式和方法上也出现了实践创新。例如,对关键审计事项由总体描述入手,使用表格分点具体列示审计应对方法,从行文逻辑和形式上提升了报告的可理解性;运用定性定量结合的方法,针对企业自身特点披露了特殊事项,增加了报告的信息含量。

不容忽视的是,关键审计事项的披露也存在一些问题:第一,事项选择的颗粒度差异较大,有些关键审计事项颗粒度很细,有些关键审计事项的颗粒度很粗,对关键审计事项颗粒度的判断没有明确的准则指引,导致其过度依赖了注册会计师的职业判断,这对于报告使用者而言显然是不利的;第二,出现了过度标准化的关键审计事项披露,个别行业甚至出现内容上几乎完全相同的披露,某些关键审计事项来自于审计准则提请注册会计师重点关注的标准化事项,缺乏体现企业自身特征的描述;第三,关键审计事项的披露形式各异,尚未形成行业共识,因此报告使用者难以进行横向比较分析。

通过对我国与英国新审计报告的比较不难发现,FRC 的审计报告准则更偏向原则导向,追求披露过程的灵活性,试图激发审计师最大化自身潜能,其准则和报告实践的一些做法值得我国借鉴。例如,可参考英国审计报告的要求,将审计报告披露内容进行更加细致的分类,明确强制性披露和选择性披露的范围,特别是在重要性水平和审计范围披露方面值得进一步优化,并对关键审计事项的颗粒度提出指引性规范。同时,建立官方审计报告的披露平台,将某些过度标准化或者颗粒度不合适的审计事项转移到披露平台上展示,从而既保证了审计报告的简洁,又可以满足多层次的信息需求。在披露形式上,也可进行指引性规范,

提供一个较为通用的报告写作思路和格式,例如可以要求在披露“关键审计事项”时,先对事项进行简单的总结,列示所披露的全部关键审计事项,后对每一个事项的叙述和审计应对采用表格的形式来表达等。但是在内容上,不做出详细的规定,使注册会计师能更大程度地发挥灵活性,这样可以做到“形式统一,内容各异”,使审计报告在具有一定可比性的同时,兼顾信息含量和质量。

#### 主要参考文献:

- 陈波. 2016. 审计报告改革的英国经验及启示[J]. 中国注册会计师(5):118-123.
- 阚京华. 2016. 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 年提议的审计准则[J]. 中国注册会计师(3):112-116.
- 唐建华. 2015. 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(1):60-66.
- 张继勋,韩冬梅. 2014. 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(3):51-59.
- 张继勋,贺超,韩冬梅. 2015. 标准审计报告改进与投资者感知的审计人员责任——一项实验证据[J]. 审计研究(3):56-63.
- Financial Reporting Council. 2015. Extended Auditor's Reports: A Review of Experience in the First Year[R/OL]. Available at: <https://frc.org.uk/Extended-auditors-reports.pdf>.
- Financial Reporting Council. 2016. Extended Auditor's Reports: A Further Review of Experience[R/OL]. Available at: <https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/Audit-and-Assurance-Team/Report-on-the-Second-Year-Experience-of-Extended-A.pdf>.
- Gutierrez, E. F., Minutti-Meza, M., Tatum, K. W., & Vulcheva, M. 2017. Consequences of Changing the Auditor's Report: Evidence from the UK[R/OL]. Working Paper. Available at: <https://ssrn.com/abstract=2741174>.
- Lennox, C. S., Schmidt, J. J., & Thompson, A. 2017. Is the Expanded Model of Audit Reporting Informative to Investors? Evidence from the UK[R/OL]. Working Paper. Available at: <https://ssrn.com/abstract=2619785>.
- Reid, L. C., Carcello, J. V., Li, C., & Neal, T. L. 2015. Are Auditor and Audit Committee Report Changes Useful to Investors? Evidence from the United Kingdom[R/OL]. Working Paper. Available at: <https://ssrn.com/abstract=2637880>.
- Reid, L. C., Carcello, J. V., Li, C., & Neal, T. L. 2016. Impact of Auditor and Audit Committee Report Changes on Audit Quality and Costs: Evidence from the United Kingdom[R/OL]. Working Paper. Available at: <https://ssrn.com/abstract=2647507>.

## Study on the Improvement of Audit Reports by Certified Public Accountants

——An analysis based on the sample of audit report reform in our country

Ran Mingdong Xu Yaozhen

**Abstract:** The past decade has seen the audit report reform, which is one of the most significant events in the field of Certified Public Accountants auditing and has attracted wide public attention. Based on the pilot project of the audit report reform in the A-share and H-share listed firms, this paper analyses these companies' annual audit reports in 2016 and evaluates the outcome of these firm's reform based on international comparison. The paper shows that the results of China's pilot firms generally meet expectations. The new audit reports have more information, higher audit transparency and are more innovative in the forms and methods of disclosure comparing to the old ones. In addition, new potential problems may arise from the greater difference between the granularity of the key audit matters, overly standardized disclosure of content and the non-unified disclosure forms. How to balance the cost-benefit relationship of the audit report system is an important issue that must be considered in future reform process. Therefore, related government departments should optimize and reform the new audit report standards further on the basis of industry consensus, and promote the construction of audit reports' online disclosure platform and other supporting facilities.

**Key words:** certified public accountant, audit report, key audit subject matters, FRC

(责任编辑:王志伟)