



SHENJI BAOGAO

# 审计报告

林启云 田丽艳 编著



© 东北财经大学出版社

中国注册会计师实务丛书

# 审计报告

林启云 田丽艳 编著

东北财经大学出版社

## 图书在版编目(CIP)数据

审计报告/林启云,田丽艳编著. — 大连:东北财经大学出版社,  
1998.12

(中国注册会计师实务丛书)

ISBN 7-81044-436-0

I. 审… II. ①林… ②田… III. 审计—报告—写作  
IV. F239.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(98)第 25564 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

大连理工大学印刷厂印刷

东北财经大学出版社发行

---

开本:850×1168 毫米 1/32 字数:216 千字 印张:8 5/8

印数:1—6 000 册

1998 年 12 月第 1 版

1998 年 12 月第 1 次印刷

---

选题设计:刘明辉 方红星

责任编辑:方红星

责任校对:刘铁兰

封面设计:冀贵收

版式设计:王 莉

---

定价:13.00 元

# 中国注册会计师实务丛书

## 编审委员会

### 主任委员（丛书总主编）

陈建明 天健会计师事务所首席合伙人，中国注册会计师独立审计准则组副组长，博士

何新川 辽宁省注册会计师协会秘书长

刘明辉 东北财经大学教授、博士，中国注册会计师独立审计准则组成员

### 委员（按姓氏笔画为序）

|     |     |     |     |     |
|-----|-----|-----|-----|-----|
| 于延琦 | 方红星 | 王桂华 | 王鹏程 | 叶欣  |
| 刘明辉 | 齐振梅 | 何新川 | 张龙平 | 陈建明 |
| 林启云 | 林英士 | 林钟高 | 罗梅  | 杨雄胜 |
| 周首华 | 胡少先 | 姜楠  | 常志安 | 黄世忠 |

# 总 前 言

注册会计师职业既是市场经济发展的必然产物，又是市场经济赖以健康运行的必要保障。在西方发达的市场经济国家，注册会计师被誉为“不支薪的经济警察”，在提供专业服务、维护社会经济秩序等方面发挥着不可替代的重要作用。我国已经把建立和健全社会主义市场经济体制作为经济体制改革的根本目标，这就在客观上需要建立和完善以注册会计师为主体的社会经济监督体系，大力发展注册会计师事业。

我国的注册会计师制度自1980年恢复以来，已经呈现出蓬勃发展的势头，以执业注册会计师为骨干的从业人员队伍不断壮大，行业管理和职业规范建设也取得了突破性的进展，对我国的改革开放和经济建设起到了积极的促进作用。同时，也暴露出一些问题和不足，较为显著的一点是，从业人员的整体素质还远远不能适应社会主义市场经济发展的迫切需要。这就需要大力加强专业培训和业务学习，全面提高注册会计师和其他从业人员的业务素质和工作技能。

正是在这种背景下，我们以注册会计师专业标准的颁布实施和培训学习为契机，以培养和提高注册会计师的实务操作能力为目标，组织国内一批直接参与中国注册会计师独立审计准则以及相关专业标准研究和制定工作的专家，长期从事注册会计师独立审计、验资、资产评估和其他相关专业服务的资深业内人士，精心编写了这套“中国注册会计师实务丛书”，供广大注册会计师行业从业人员和相关人士学习、参考。

本套丛书紧扣我国最新的注册会计师职业准则，根据我国注册会计师的职业领域，密切结合注册会计师业务的实际需要，针对注册会计师实务中的重点和难点，进行了系统、全面、深入的讲解，具有“权威”、“务实”等特点，是广大业内人士深入学习和领会职业准则、全面提高实务操作技能的理想用书。

由于如此大规模、成系列地编写注册会计师实务用书在国内尚属首次，加之我们的业务水平和专业阅历有限，书中不足之处在所难免，恳请广大读者批评指正。

**中国注册会计师实务丛书**

**编审委员会**

1998年10月

# 前 言

审计报告是注册会计师在完成审计程序后，对被审计单位会计报表或特定的审计对象发表意见的书面文件。也就是说，它是审计意见的载体，是审计工作的最终产品。审计意见正确与否，不仅被审计单位关心，被审计单位的投资人、债权人和其他利害关系人也很关心，它与注册会计师的切身利益更是息息相关。因此，审计报告不仅受到审计理论研究的高度重视，更是审计实务的重要内容之一。一个合格的注册会计师，一定会极其珍视审计报告这一最终产品。

注册会计师如果生产了劣质产品，也就是说如果出具了虚假或不实报告，其严重后果可能就是被推上被告席。国际会计师职业的发展，审计准则和审计报告的完善，正是与无数的法律诉讼相伴而来的。在我国市场经济逐渐发育成熟，法制观念日益深入人心的今天，注册会计师因出具虚假报告而被推上被告席，从而被判罚巨额赔偿或被判刑已不是天方夜谭了。翻开短暂的中国注册会计师恢复发展史，触目惊心的事并不少见。特别是1996年四川某会计师事务所因出具虚假报告而被判承担民事赔偿责任以来，已有几百家事务所被牵扯到类似的诉讼案之中。业内人士无不清醒地认识到，中国注册会计师正处在“诉讼爆炸”时代，而上市公司业务可能就是横在注册会计师面前的“地雷阵”。注册会计师每次在上市公司审计报告上签名都是“生死攸关”的事情，这绝不是危言耸听、言过其实。短短数百字的审计报告，真可谓字字千钧、句句重要！

应该说，把审计报告实务问题作为一本书来写确实是有困难的，最主要的困难便是资料匮乏。虽然每本审计学教材都要讲解

审计报告，众多审计专著对审计报告也有所论述，但多数情况是，要么是简单的蜻蜓点水式，要么便是纯理论探讨而没有实务性操作。作者花了多年时间用来搜集、整理有关资料，但仍没有找到一种厚积薄发的感觉，相反，倒是有一种因资料的不充分而捉襟见肘或欲言又止的感觉。即使如此，作者仍然力图使本书体现出以下几个特色：

1. 侧重实务且尽量体现理论的深刻和高度概括。实务性应是本书的基本宗旨，而本书不想拘泥于实务的纷繁复杂，总想拨开实务千差万别的迷雾，尽量体现得深刻和概括一点。本书所举的审计报告范例，多是从近年上市公司所公布的审计报告中精选出来的，因此有更强的实务指导性。

2. 国内与国际相结合。审计报告的国际差异是客观存在的，审计的国际趋同又是在所难免的。作者希望通过对几个主要国家的审计报告的介绍，使读者能换个角度重新审视自己出具的报告。

3. 现状与历史相结合。审计报告历史上的每一次变革，都有着极其深刻的原因，通过对审计报告追根溯源的描绘，读者能从中体会出今天审计报告标准格式中的字字句句的真正含义。

4. 基本业务与特殊业务相结合。考虑到实务中注册会计师除了出具年度会计报表审计报告外，还要涉及很多特殊目的的审计报告，因此，本书特辟章节专门介绍特殊目的审计报告，以期在特殊目的审计报告尚不规范的情况下，对注册会计师有所帮助。

在本书编写过程中，作者得到了很多来自大学、注册会计师协会和会计师事务所的帮助。特别是东北财经大学刘明辉教授和方红星先生、辽宁注册会计师协会于延琦先生、浙江会计师事务所胡少先先生等，他们为本书的写作提出了很多颇有价值的意见，并提供了大量资料，在此深表谢意。



由于作者水平有限，加上时间有限、资料有限，本书错疏之处一定很多，恳请读者指正！

林启云 田丽艳

1998年4月于北京

# 目 录

|                                    |       |
|------------------------------------|-------|
| <b>第一章 概 论</b> .....               | (1)   |
| 第一节 独立审计报告的含义与种类.....              | (1)   |
| 第二节 审计报告的历史追踪.....                 | (4)   |
| <b>第二章 国际审计报告实务比较</b> .....        | (13)  |
| 第一节 影响各国审计模式的社会经济环境因素 .....        | (13)  |
| 第二节 审计报告实务的国际比较 .....              | (19)  |
| 第三节 审计报告走向全球统一的障碍 .....            | (36)  |
| <b>第三章 我国审计报告的有关法定要求</b> .....     | (41)  |
| 第一节 有关法规对审计报告的要求 .....             | (41)  |
| 第二节 我国审计报告准则 .....                 | (50)  |
| <b>第四章 我国审计报告的基本格式、内容及编制</b> ..... | (60)  |
| 第一节 无保留意见审计报告 .....                | (60)  |
| 第二节 保留意见审计报告 .....                 | (80)  |
| 第三节 否定意见审计报告 .....                 | (98)  |
| 第四节 拒绝表示意见审计报告.....                | (103) |
| 第五节 审计报告的编制.....                   | (108) |
| <b>第五章 特殊目的的审计报告</b> .....         | (148) |
| 第一节 特殊目的审计及审计报告.....               | (148) |
| 第二节 验资报告.....                      | (149) |
| 第三节 基本建设工程预决算审计报告.....             | (169) |
| 第四节 厂长（经理）离任审计报告.....              | (172) |
| 第五节 清算审计报告.....                    | (178) |

附录 1：对 1996 年度被出具保留意见或带说明段  
无保留意见的上市公司审计报告的分析 ..... (187)

附录 2：中国证监会关于进一步做好上市公司年度  
报告有关工作的通知 ..... (193)

附录 3：公开发行股票公司信息披露的内容与格式  
准则第二号——年度报告的内容与格式 ..... (196)

附录 4：独立审计具体准则第 7 号——审计报告 ..... (221)

附录 5：香港审计准则公告第 600 号  
及审计报告范例 ..... (227)

# 第一章 概 论

根据审计内容和对象的不同，审计可以分为注册会计师审计、政府审计与内部审计，审计报告因此可以分为注册会计师审计报告、政府审计报告与内部审计报告三种。注册会计师审计通常被称为独立审计，注册会计师审计报告因此也被称为独立审计报告。独立审计报告是注册会计师发表审计意见的载体，注册会计师一般是通过出具书面的审计报告，将自己的审计意见传递给审计委托人及其他相关方面的。注册会计师独立审计的整个工作过程无异于一个“黑箱”，只有最终的审计报告才是他们能够理解和利用的。

本书仅限于对注册会计师审计报告的研究。

## 第一节 独立审计报告的含义与种类

### 一、独立审计报告的含义

独立审计报告是注册会计师在实施了必要的审计程序后出具的，用来对被审计单位会计报表发表审计意见的书面文件。独立审计报告是注册会计师独立审计工作的最终产品。

编制审计报告，是注册会计师完成约定独立审计业务的标志。审计报告作为独立审计工作的总括性文件，具有以下意义：

(1) 审计报告是注册会计师完成约定审计任务、表达审计意见的主要方式；

(2) 审计报告是明确注册会计师的审计责任，发挥注册会计

师中介作用的重要手段；

(3) 审计报告是审计档案的重要组成部分；

(4) 审计报告不仅具有鉴证、证明作用，而且具有合理保护会计报表使用者的作用。

## 二、独立审计报告的作用

独立审计报告主要有鉴证作用、证明作用和保护作用。

### 1. 鉴证作用

注册会计师以超然独立的第三者身份，对被审计单位会计报表所反映的财务状况、经营成果和资金变动情况是否合法、公允，会计处理方法前后期是否一贯发表审计意见。这种通过审计报告发表的书面意见，具有鉴证作用，得到政府和社会各界的普遍认可。政府有关部门，如财政、税务、工商等要了解企业的财务、经营情况，主要依据是企业的会计报表，会计报表是否真实、合法，则主要依赖于注册会计师发表的审计意见；公司股东关心公司的财务状况和经营成果，也主要依靠注册会计师的审计报告来作出判断，以决定是否进行投资。

### 2. 证明作用

独立审计报告是对注册会计师审计任务完成情况及其结果所做的总结，它可以表明审计工作的质量，并明确注册会计师的审计责任。因此审计报告可以对审计工作质量和注册会计师的审计责任起到有力的证明作用。它可以证明注册会计师是否完成了必要的审计程序，是否以充分适当的审计证据为依据发表了审计意见，发表的审计意见是否与被审计单位的实际情况相一致，工作质量是否符合审计准则及有关法规的要求。

### 3. 保护作用

会计报表的使用者大多不是会计专家，他们中的很多人如果通过自己去判断会计报表是否真实合法，是有很大困难的。但会计报表上反映出来的企业的财务状况和经营成果与企业的投资

者、债权人和其他利害关系人的利益有着密切联系，他们不能不关心。因此，注册会计师的审计报告通过对被审计单位的会计报表发表意见，从而提高或降低会计报表信息使用者对会计报表的信赖程度，能够在一定程度上对被审计单位的投资者、债权人和其他利害关系人的利益起到保护作用。

### **三、独立审计报告的种类**

根据不同的标准，可以将独立审计报告分为不同的种类。

#### **1. 标准审计报告与非标准审计报告**

按照审计报告的格式和措辞，可以将审计报告分为标准审计报告与非标准审计报告。

标准审计报告是指格式和措辞基本统一的审计报告。为了规范审计业务，避免理解上的混乱，审计职业界常常通过准则等将审计报告的格式和措辞进行统一规定。因为，如果每个审计报告的格式和措辞不一，使用者势必难以理解其准确含义。大多数国家对外公布的审计报告都采用标准形式。

非标准审计报告格式和措辞不统一，可以根据具体情况再决定其具体格式和措辞以及有关内容。它可能是对会计报表整体发表意见，可能是针对会计报表中某些特定项目、账户等发表意见，也可能是就被审计单位是否符合契约规定或有关管理法规规定等发表意见。

#### **2. 简（短）式审计报告和详（长）式审计报告**

按照审计报告的详略程度，可将其分为简（短）式审计报告和详（长）式审计报告。

简（短）式审计报告，其反映的内容是非特定多数的利害关系人共同认为的必要审计事项，它具有记载事项为法定或审计准则规定的特征，一般都是标准格式的审计报告。

详（长）式审计报告，是指对审计对象所有重要的经济业务和情况都要做详细说明和分析的审计报告。详（长）式审计报告

主要用于指出企业经营管理存在的问题，帮助企业改善经营管理，其内容较简式审计报告详细得多，丰富得多。

### 3. 公布目的的审计报告和非公布目的的审计报告

按照审计报告使用的目的可分为公布目的的审计报告和非公布目的的审计报告。

公布目的的审计报告，一般是用于对企业股东、投资者、债权人等非特定利益关系人公布的附送会计报表的审计报告。

非公布目的的审计报告，一般用于经营管理、合并或业务转让、融通资金等特定目的实施审计而出具的报告。这种审计报告是致送给特定使用者的，如经营者、合并或业务转让的关系人、提供信用的金融机构等。

## 第二节 审计报告的历史追踪

从审计报告发展的历史轨迹来看，注册会计师审计报告的发展大体可以分为四个阶段：第一阶段为非标准审计报告阶段；第二阶段为标准审计报告的尝试阶段；第三阶段为标准审计报告的确立阶段；第四阶段为标准审计报告的发展阶段。

### 一、非标准审计报告阶段

研究审计报告的发展，应追溯到 19 世纪英国特许会计师的审计报告。因为这一时期英国特许会计师审计实务界采用的审计报告，在世界各国广泛流传。美国注册会计师审计报告，就是从英国移植和发展而来的。19 世纪后半时期，许多英国特许会计师应英国投资者之邀，来到美国进行审计，他们把他们已在英国熟悉的审计程序和审计报告带到了美国。

19 世纪后期，英国公司法要求特许会计师就资产负债表的准确性提供审计报告，这时的审计报告具有以下特点：

1. 没有标准格式和内容。许多审计报告没有标题，也没有

标明日期，只有很少一部分审计报告写明了收件人。

2. 审计意见表达方式不统一。发表审计意见通过什么方式传达给股东和利害关系人，全由特许会计师自己确定，没有会计师职业团体出面干预和进行协调。

3. 审计报告中没有固定的标准用语。报告中经常可见的用语有“全面与公允”（full and fair）、“全面与真实”（full and true）、“真实与公允”（true and fair）、“真实与可靠”（true and faithful）和“公允与正确”（fair and correct）等词组，而且大都使用“我们证明”（we have certified）、“我们能够保证”（we can ensure）等绝对性较强的术语。早期美国注册会计师对资产负债表的审计，其审计报告也没有统一的格式与内容，每个注册会计师或被审计单位都采用自己认为合适的格式与内容。直到 1920 年，审计报告中还经常采用诸如“表明了真实而且正确的观点”、“准确地记录了财务状况”和“真实地反映了财务状况”等用语。有的注册会计师甚至在财务报表的空白处写上“这一财务报表是正确的”来发表审计意见。下面是美国迪里奥蒂·塔奇（Deloitte, Touche）会计师事务所对凯普·哈里斯（Caper and Harris）公司 1917 年度财务报表进行审计后出具的一份没有标明收件人的审计报告。

#### 例 1—1

---

我们来到纽约并对凯普·哈里斯公司 1917 年 12 月 31 日的资产负债表和会计账簿进行了审计。我们确信，资产负债表与会计账簿一样都反映了公司的财务状况。

迪里奥蒂·塔奇会计师事务所的注册会计师

1918 年 3 月 9 日

---



## 二、标准审计报告的尝试阶段

20 世纪初，美国股票拥有权的广泛分散，导致许多人要接受注册会计师的审计报告。在他们眼中，审计报告就是一份保证书。

财务报表标准化的尝试促进了审计报告的标准化。美国会计师协会（美国注册会计师协会前身）在探索财务报表标准化过程中起了很大作用。该协会根据联邦贸易委员会的要求，于 1917 年编制发表了一份报告，名为“资产负债表审计备忘录”，即“统一会计”，第二年又改题目为“编制资产负债表的公认方法”，并广泛散发，从而促进了资产负债表编制方法和资产负债表审计的标准化。在 1917 年的小册子里，建议不仅应将检查工作标准化，而且应将审计报告标准化，所以，它提出了短文式审计报告的格式。但是，这时的审计报告中仍然使用了“我们经过证明认为”这一用语。

第一次世界大战后，随着美国经济的发展，投机和通货膨胀导致会计报表和实践活动误入歧途。不幸的是，注册会计师在审计报告方面无任何良策。一直到 20 世纪 20 年代中期，注册会计师才开始在审计报告中使用“鉴于”（Subject to，简称 ST）一语，发表保留意见的审计报告。此后，美国许多大型会计师事务所又采用了一种新的审计报告格式，这种新的审计报告删除了“我们证明”、“我们保证”、“正确性”等用语。注册会计师普遍认为，自己发表的审计意见只能是一种有一定根据的主观意见或看法，不可能证明或保证被审计单位会计报表是绝对的正确、真实、可信。其理由是：

1. 随着现代企业规模的扩展，经济活动更加复杂，出于审计成本与效益的考虑，注册会计师很难也没有必要像以前那样进行详细审计。由于审计覆盖面的减少，注册会计师已不可能对审计对象的真实面貌发表完全肯定的评价和意见。