



注册会计师后续教育系列丛书之二

# 年度会计报表审计实务

## ——审计报告

中国注册会计师后续教育教材编审委员会

NIANDU  
KUAJIBAOBIAO  
SHENJISHIWU  
—— SHENJIBAOGAO



经济科学出版社

注册会计师后续教育系列丛书之二

# 年度会计报表审计实务 ——审计报告

中国注册会计师后续教育教材编审委员会

胡少先 主编

经济科学出版社

一九九七年·北京

责任编辑：卢元孝  
责任校对：段健瑛  
封面设计：卜建辰  
版式设计：代小卫  
技术编辑：潘泽新

## 年度会计报表审计实务——审计报告

中国注册会计师后续教育教材编审委员会

胡少先 主编

\*

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

北京新丰印刷厂印刷

出版社电话：62541886 发行部电话：62568479

经济科学出版社暨发行部地址：北京海淀区万泉河路 66 号

邮编：100086

\*

787×1092 毫米 32 开 7 印张 150000 字

1997 年 12 月第一版 1997 年 12 月第一次印刷

印数：00001—80000 册

ISBN 7-5058-1328-5/G·253 定价：16.00 元

## 中国注册会计师后续教育教材编审委员会

- 主任** 张佑才（财政部副部长）
- 副主任** 丁平准（中国注册会计师协会秘书长）
- 顾问** 杨纪琬（财政部科研所教授、博士生导师）
- 委员**（以姓氏笔画为序）
- 王光远（厦门大学会计系主任、博士）
- 王丽然（中国注册会计师协会副秘书长）
- 石人瑾（大华会计师事务所主任会计师）
- 冯淑萍（财政部会计司司长）
- 朱小平（中国人民大学会计系主任）
- 朱祺珩（蛇口信德会计师事务所主任会计师）
- 汤云为（上海财经大学校长、博士生导师）
- 李若山（复旦大学经济管理学院会计系教授、博士）
- 李茂龙（中国注册会计师协会业务监管部副主任）
- 陈建明（中国注册会计师协会专业标准部副主任、博士）

- 张为国**（中国证券监督管理委员会首席  
会计师、博士生导师）
- 张克**（中信永道会计师事务所副经理）
- 张嘉兴**（天津财经学院院长）
- 胡少先**（浙江会计师事务所副主任会计师）
- 洪 瑛**（中京富会计师事务所总经理）
- 常 勋**（厦门大学会计师事务所主任会计师）
- 阎德玉**（中南财经大学会计系主任）
- 董晓朝**（中国注册会计师协会副秘书长）

# 序

注册会计师在维护市场经济秩序，保证社会经济活动有序进行中发挥着重要作用。党中央和国务院领导十分重视发展注册会计师事业，朱镕基副总理指出，发展注册会计师事业，是为社会主义市场经济奠基，是千秋万代的大业。把发展我国注册会计师事业提到了很高的高度。党的“十五大”报告提出，“培育和发展社会中介组织”。为注册会计师事业发展指明了方向，同时也为注册会计师行业提供了前所未有的良好发展机遇，我们必须紧紧抓住这一有利时机，大力发展注册会计师事业。

我国注册会计师制度恢复和重建 18 年来，取得了长足的发展：伴随着我国社会主义市场经济体制的建立与完善，包括注册会计师在内的社会监督体系已逐步形成；以《中华人民共和国注册会计师法》为核心的执业法规体系基本建立；注册会计师队伍不断壮大，目前已拥有 12 万多名会员，其中包括 5 万多执业会员；执业水平稳步提高，业务领域得到不断扩展和深入；统一规范的行业管理体制不断完善；注册会计师职业的社会地位不断提高，国际影响也不断扩大。在去年和今年，中国注册会计师协会先后加入了亚太会计师联合会、国际会计师联合会，标志着中国注册会计师已经成为国际会计师行业的重要成员。但是，我们必须清醒地认识到，目前，我国注册会计师队伍的现状同建立和完善社会主义市场经济

体制的需要及国务院领导的要求还有很大差距。必须通过大力开展培训工作，提高注册会计师队伍的整体素质。

对注册会计师进行后续教育，是注册会计师赖以持续执业的先决条件，也是国际上通行的做法。注册会计师行业是智力高度密集的行业，是以自己丰富的专业知识和良好的职业道德来为社会提供服务的。通过后续教育，使之不断更新知识和提高技能，并及时了解和掌握与本行业相关的、新颁布或修订的法律、法规制度，以持续保持其作为一名合格注册会计师应具备的业务知识和专业能力。不仅必要，而且迫切。为此，1996年1月16日，中国注册会计师协会发布实施了《注册会计师后续教育培训制度》，12月25日，发布实施了《注册会计师后续职业教育基本准则》。对不同层次的注册会计师的培训内容、时间要求都作了严格的规定，并作为注册会计师的年检内容之一。同年6月，中国注册会计师协会全国特别代表大会又作出了“关于大力加强注册会计师培训工作的决定”，在全行业掀起了一个大力开展培训工作的热潮，并逐步形成了一个以中国注册会计师协会为龙头、地方注册会计师协会为支柱、事务所为基础的全国培训工作网络。

要搞好培训工作，教材是关键。只有有了好的教材，才能培养出好的人才。由于我国注册会计师事业尚处发展初期，后续教育教材还是一个空白，需要“拓荒”，任务十分艰巨。为此，1996年9月，中国注册会计师协会组织有关业务主管部门及各方面专家、学者，召开了后续教育教材研讨会，成立了“中国注册会计师后续教育教材编审委员会”，并决定用三年左右的时间编写出一套既有系统介绍现代审计理论、方法、技能，又能分出不同层次的分门别类的系列丛书。会上，根据我国注册会计师行业的现状，确定了这套系列丛书应主

要包括三个方面的内容：一是基础教育。介绍现代审计理论、方法，执业的基础知识、技能，适用对象主要是注册会计师执业队伍新补充的人员和注册会计师升级后的业务需要。二是新知识的介绍。包括会计、审计、税收等新政策及新规范的介绍，这是真正意义上的后续教育的内容。三是案例。主要针对实务工作中碰到的疑难问题、典型问题，以及一些特殊行业审计问题等编写的，还可以介绍一些国际上的典型案例。

这套系列丛书不仅源于实践，而且要高于实践，并能指导实践。其特点：一是务实、操作性强。丛书每册一般在 20 万字左右，一书一题，并辅之有较多可借鉴的案例，具有手册的特点，适合不同层次执业人员的不同需要。二是与独立审计准则既紧密联系，又不等同。独立审计准则只规定或提出怎样做，而丛书则要深入浅出、联系实际地介绍审计准则制定的背景和理论依据，使读者不仅知其然，还要知其所以然，成为贯彻执行独立审计准则的延伸。三是普及与提高相结合。既要考虑到国际惯例，具有一定高度和深度，以介绍国际上通行的做法和先进的审计技术方法为主，又要考虑到目前我国大量的中小型会计师事务所的实际需要，案例的选择也要结合我国现状，并且是经过精选的。

与一般教材相比，丛书的体例、形式上既严谨，又灵活，同时考虑了行业未来的发展变化，紧密结合注册会计师行业的特点，突出可操作性。每本书从内容到形式，从框架结构到专业术语的运用上都要求统一、规范，真正代表中国注册会计师的专业水平。因此，各书的主编和撰稿人都是通过招标的形式，选择理论与实务界的知名专家来担当。丛书编写大纲和教材初稿形成后，经过多方面征求意见，并请编委、专



家开会研讨，再作进一步修改定稿后出书，以切实保证其水平和质量。

这套系列丛书既可以作为各级注册会计师协会及会计师事务所培训用专门教材，又可作为注册会计师及其他从业人员的业务手册，以及非执业会员的阅读材料，还可以作为有关大专院校教学和学生自学用参考书。

由于统一编写后续教育系列丛书在我国尚属首次，不足之处在所难免，衷心希望各位专家、学者及广大读者提出宝贵意见和建议，以便不断修订、补充和完善。

张佑才

1997年10月



---

附录二	中国证券监督管理委员会关于1996年上市公司 年度报告编制工作中若干问题的通知.....	(170)
附录三	会计报表附注及其编制 .....	(174)
后记	.....	(211)

# 第一章 总 论

审计报告按照出具的主体分类,可分为注册会计师审计报告、政府审计报告、内部审计报告三种。其中注册会计师审计报告(也称独立审计报告),是注册会计师对被审计单位会计报表发表审计意见,具有反映的内容为非特定多数的利害关系人共同认可的必要审计事项,所记载的事项为法规或审计准则所规定,其格式和措词基本统一等特点,同时也为深入研讨带来一定的便利,因此,本书仅对注册会计师审计报告进行研讨,以期促进注册会计师审计工作规范化。

## 第一节 审计报告的含义及种类

### 一、审计报告的含义和发展

审计报告是注册会计师根据独立审计准则的要求,在实施了必要的审计程序后出具的、用于对被审计单位年度会计报表发表审计意见的书面文件。

审计报告是审计工作的最终成果,具有法定证明效力。

审计报告是注册会计师向委托人提供的表明审计意见的书面文件,主要用于证明被审计单位会计事项的处理和会计报表的反映是否符合《企业会计准则》和国家其他有关财务会计法规的要求,是否公允地反映了被审计单位的财务状况、经营成果和资金变动情况,会计处理方法的选用是否遵循一

贯性原则。

追溯注册会计师审计报告历史，不难发现，注册会计师审计报告随着审计总目标的发展而不断发展完善。

#### （一）关于审计总目标的演变

审计目标是在一定历史环境下，人们通过审计实践活动所期望达到的境地或最终结果。注册会计师审计自诞生以来，从其内容发展来说，主要经历了详细审计、资产负债表审计和会计报表审计三个阶段，审计总目标也随之有所变化。

在详细审计阶段，审计总目标是通过对被审计单位一定时期内的会计记录的逐笔审查，判定有无技术错误和舞弊行为。查错防弊是此阶段的审计目标。

在资产负债表审计阶段，审计总目标是通过对被审计单位一定时期内资产负债表所有项目余额的可靠性、真实性审查，判断其财务状况和偿债能力。在此阶段，查错防弊这一目标依然存在，但已退居第二位；审计的功能从防护性发展到公证性。

在会计报表审计阶段，审计总目标是判定被审计单位一定时期内的会计报表是否公允地反映其财务状况和经营成果，以及所采用的会计政策和会计处理方法是否符合本国的会计准则，并在出具审计报告的同时，提出改进经营管理的意见。在此阶段，审计由静态审计发展到动态审计。审计目标不再局限于查错防弊和为社会提出公证，而是向管理领域有所深入和发展。此阶段的审计工作已比较有规律，且形成了一套较完整的理论和方法。

关于独立审计的总目标，各国的表述略有不同。比如，美国注册会计师协会颁布的《审计准则说明书第1号》中指出：“独立审计人员对财务报表的例行审计目标，是对财务报表是

否遵守一般公认会计原则，公允地表达其财务状况、经营成果、以及财务状况的变动情况表示意见。”英国1985年《公司法》中要求，审计的目标就是在审计报告中对被审计单位的财务报表是否给出了真实与公允观念表示意见。国际会计师联合会发布的《国际审计准则框架结构》指出，会计报表审计的目标是使审计人员能够对会计报表在所有重大方面，是否按照确定的财务报告框架编制，表示意见。还指出，表示审计人员意见的用词可以是“给出了真实与公允观念”，或“在所有重大方面，公允地表达”。看来，国际会计师联合会的表述采用了折衷的做法。

根据我国独立审计准则，独立审计的总目标是对被审计单位会计报表的合法性、公允性及会计处理方法的一贯性表示意见。这一规定恰当地强调了审计总目标是对会计报表表示意见。注册会计师收集证据的唯一目的，就在于使自己能够对会计报表的合法性、公允性和会计处理方法的一贯性（以下简称会计报表“三性”）发表意见，并出具真实、合法的审计报告。其中，合法性是指被审计单位会计报表的编报是否符合《企业会计准则》、会计制度及其补充规定；公允性是指被审计单位会计报表在所有重大方面是否公允地反映了被审计单位的财务状况、经营成果和资金变动情况；一贯性是指被审计单位的会计处理方法是否符合一致性原则。这里值得讨论的是，独立审计总目标，有了合法性，为什么还需要公允性。这主要是基于以下几点考虑：一是有些经济业务，现行法律、法规没有规定；二是不同法律、法规规定可能有出入，甚至相互矛盾；三是有些法律、法规规定不符合被审计单位实际情况。此三者，被审计单位的会计处理都有一个公允性的问题。

将审计总目标规定为对会计报表表示意见，是因为注册会计师的主要业务是会计报表审计，而会计报表的使用者则希望注册会计师为会计报表的“三性”作出鉴证，以帮助他们制定有关经济政策。

1. 各会计报表的使用者，对于会计报表往往有着各自的利益，且这种利益与被审计单位的利益大不相同。出于对自身利益的关心，这些会计报表的使用者常常担心被审计单位提供带有偏见、不公正的会计报表，为此，他们纷纷向外部独立人员寻求鉴证。

2. 会计报表是其使用者进行经济决策最主要的资料来源。在进行投资、贷款和其他决策时，会计报表使用者期望会计报表中的资料十分翔实、丰富，并且期待注册会计师确定被审计单位是否按公认会计准则编制会计报表。

3. 由于会计业务的处理及会计报表的编制日趋复杂，会计报表的使用者因缺乏会计知识而难以对会计报表的质量作出评估，所以，他们要求注册会计师对会计报表的质量进行鉴证。

4. 距离遥远的会计报表使用者往往难以直接评估会计报表的质量，为此，他们要么盲目相信会计报表，要么依靠注册会计师的审计。基于对经济决策的考虑，他们理所当然地选择后者。

## （二）审计报告的发展历史

从全球审计报告的发展历史看，注册会计师审计报告的发展大致可以分为四个阶段：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探索阶段；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。

### 1. 非标准审计报告阶段

研究审计报告的发展,应追溯到19世纪英国注册会计师的审计报告。因为这一时期英国注册会计师审计实务界采用的审计报告,在世界各国广泛流传。美国的注册会计师审计报告,就是从英国移植和发展而来的。英国早期注册会计师审计的审计程序和审计报告主要取决于英国法律的要求。这些审计程序和审计报告于19世纪后半期,被英国投资者邀请来到美国进行审计工作的英国注册会计师介绍到了美国。

在19世纪后期,英国有关法律要求注册会计师对资产负债表的准确性作出审计报告,但没有统一规定审计报告的标准用语和内容与格式: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;而且,审计意见通过什么方式发表也是各不相同,发表的审计意见通过什么方式传达给股东和利害关系人,全由注册会计师自己确定。当时,也没有注册会计师职业团体出面干预和进行协调。在审计报告中使用的用语,经常使用“全面而公允”、“全面而真实”、“真实而公允”、“真实而可靠”和“公允而正确”等词组,而且使用“我们证明”、“我们能够保证”等术语。

同样地,早期美国对资产负债表的审计,没有统一的审计报告格式与内容,每位注册会计师都采用自己认为合适的审计报告的格式与内容。

继1907年的金融恐慌之后,美国政府开始对公共会计职业界加以干预,先后于1913年和1914年成立了联邦储备委员会和联邦贸易委员会,从而揭开了审计报告标准化的序幕。

## 2. 标准审计报告的探索阶段

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。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”一语，发表保留意见的审计报告。美国注册会计师协会于1917年发表的“编制资产负债表的公认方法”与审计实务经验对照后再版发行。该书重点介绍了信用目的的资产负债表审计，并将损益表作为审计报告程序作了详细论述，而且要求将资产负债表检查工作标准化，特别是要求将审计报告标准化，还提出了短文式审计报告的格式。此后，美国各大型会计师事务所采用了这种新的审计报告格式，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。

### 3. 标准审计报告的确立阶段

1929年世界性经济大危机以后，美国各方面对审计报告制度提出了严厉的批评，并要求通过立法的形式，强制公司接受注册会计师的审计。1933年1月，纽约证券交易所要求所有申请上市的公司必须提交经注册会计师审计的会计报表，而且，每年应报送同样的经审计的会计报表。自1930年起，纽约证券交易所和美国注册会计师协会之间为了改善审计报告标准进行了长达3年之久的协商。美国注册会计师协会建议，不再制定所有公司均应依据的统一的会计程序，而是由公司自行选择会计方法，但是，这种选择必须在认可的会计原则框架内进行。1933年10月，纽约证券交易所同意了这项建议。由于有会计原则作为判断会计报表公允性的标准，所以，美国注册会计师协会此后多次对短文式审计报告作了重大修正和补充，将“我们的检查是根据公认审计准则进行的”、“对会计记录进行测试”、“资产负债表和损益盈余表是