

如何撰写审计报告事关重大。同样的基础业务工作量，写得好，给用户的感觉好，事半功倍。这方面非标准格式报告（即非简式报告）显得特别明显，比如事后审计报告、经济责任审计报告、尽职调查报告、商定程序报告等等。写得不好，那就不好说了，事倍功半问题还算小，闹不好还会导致审计失败。所以文字能力对于注册会计师是必备功夫，万万不能小觑。要避免审计失败，在审计报告撰写方面要善于把握以下几个基本原则：



### 一、应该写的必须写

这个说法实际体现了对注册会计师遵循职业道德的本质要求。我们知道维护公众利益是注册会计师职业的显著特征。我们的《职业道德守则》，从思想道德、利益纠葛、技术保证等角度，全方位地对注册会计师应当遵循的职业道德基本原则，即诚信、客观和公正、独立性、专业胜任能力和应有的关注、保密以及良好的执业行为作出了规范。笔者觉得可以概括为一句话，就是为了保证注册会计师“讲实话”！想想也是，不然，社会要注册会计师干什么？

对执业注册会计师来说，从资格考试开始和每年的职业道德培训，这种“讲实话”说教是不知炒过多少次的“冷饭”，但是我认为这仍然是一个大家须臾不能忘记的职业底线。如果对此规矩老是置之脑后，你的职业行为就容易跑偏。我们所以前就有个注册会计师，因为在社保审计中发现一被审计单位少交社保基金几十万元，动起歪脑筋，打算“应该写的不写”，作为对价，向被审计单位要价4万元，不料被审计单位不买账，吵到我们所里来。结果那人落了个被所里开除的下场。我想平时这个人脑中，这个职业底线肯定“中空”了多少年。有同事说，这人看着多老实，这回定是牛尾巴拍苍蝇——巧了，以前不知捞了多少钱。我说，说谎就跟偷、抢、赌一样，会上瘾，戴上“惯”帽，早晚出事！诸位，我在这里不是空灌“心灵鸡汤”，而是“雪中送炭”，肺腑之言。因为“应该写的必须写”是注册会计师的护身符！这方面我有切身体会：

（一）那年，所里派我去审某区市政委下属的一个著名商业景区管理所，该管理所属事业单位，主要职能就是负责加强商业景区内的商业管理。这块风水宝地，如果没人管，肯定小贩多过游客，乱成一团。所长40多岁，应该说此人口碑不错，管理有方，好像还是上海十大优秀青年之类。在工作接触中，我对他的印象蛮好的，觉的人很忠厚，敬业、单位的钱也管得紧。在审计过程中，我发现该管理所管辖下的数家商铺和流动照相摊的租金（当时租金都不高）相对偏低，问为什么。所长解释是因为这几家铺面门前修路什么的。要来合同对照，也基本一致。可能出于先入之见，我也就采信了他。可是在写报告草稿时，虽然我了解到了该商业景区审计期间是有部分地段施工改造，但我由于不能确认施工对这几个商铺的影响程度，便按习惯对于此类存有异常又吃不准的情况，先认定“应该写的必须写”，披露了再说。我一向认为注册会计师只要说的是事实，就不怕写。这样处理的最大好处就是可以有效地避免“应该写的没有写”的审计风险。如果是征求意见稿，还有一个好处就是在与被审计方沟通时可以试探对方态度。后来与所长沟通时，我隐隐觉得他对这一条显得比较“感冒”，可能其性格比较内向，他也没多辨说什么，就走了。事后会计过来说情了，说当时景区内修路，上面都晓得的，能不写就不要写了，怕没事找事。老实说，会计没来之前我还犹豫过要不要写，因为一来我觉得所长人确实挺老实的，二来异常金额也不大，在重要性之

内，与事业单位审计中常遇到的那些大把耍钱的单位相比，实在算不得什么。会计来后，我觉得正式“必须写”了。

想不到的是审计报告交区市政委不久，就有消息传来：所长在办公室里自杀了！留下十几岁的一个女儿和妻子。想不到审计工作与杀人有关，这给我心头留下了一辈子抹不去的阴影！我太为那所长惋惜了，才 40 来岁。我算下来也不过十来万元的事，退赔了，要是上级单位念其一贯表现再保一下，判不判都不一定。我一直很后悔，如果事先能热心一点，开诚布公地与他谈谈，讲清利害关系，可能对解开他的心结会有帮助，不至于……。那人太木讷了，我敢肯定他不是老油子，连亲口向经办注册会计师开口求一下情都不敢试，最后可能心理承受能力太差，终于被以前的“光环”压垮了。

事后我知道的情况让我冒了一身冷汗，原来区市政委就是因听到了些许“风声”，才安排了这次审计。我庆幸自己坚持了“应该写的必须写”原则。

（二）“应该写的必须写”原则上可以分成两种情况：一种就是上面我所举的例子，必须如实反映被审计单位应该披露的问题；还有一种就是如实反映审计范围、审计过程、审计程序等审计实施情况。

第二种情况对于避免审计风险也非同小可，这是我看了一个审计案例后受到的启发。该案例的矛盾在于：被审计单位股东诉会计师事务所出具虚假审计报告，而会计师事务所辩称报告不实的原因是公司管理层提供了假账。案例的焦点就在会计师事务所根据公司管理层提供的统计表格出具的一份有关公司某工程项目费用支出的审计报告。法院经了解，会计师事务所也根据审计准则的相关规定，对表格实施了必要的审计程序，比如根据统计表上标明的会计凭证号，抽查了大额支出的会计凭证等。问题出在该公司项目不止一个，管理层玩了“一女多嫁”的把戏。账上一项开支，可以同时反映在几个项目的成本统计表上。而事务所又未尽到对公司提供的统计表与其他所有项目统计表一起与会计账户进行勾稽复核的义务。最终事务所败诉。

作为一个实务工作者，我能体会做此类项目的不易，因为如果被审计单位明细项目成本做得好的话，事情就会很简单。但是我们所接触到的被审计单位大都

是中小企业，根本没有成本会计这一说，十家有九家成本核算大呼隆，从成本中挖出一部分内容组成项目成本是常有的情况。要将其与其他项目进行勾稽，工作量不是一眼眼！尤其在技术上，确认该等成本与项目的关联，超出了注册会计师的专业胜任能力。这种项目要么不做，要做几乎就是这种乱象。我们现在所做的科技基金项目大都存在这种情况。每个项目聘请专家，成本方面行不通。且又上哪儿去找到专业对口的工程技术人员？科技基金审计确实存在很大的审计风险。能够减轻些许风险的做法就是在审计报告中如实反映审计范围、审计过程、审计程序等审计实施情况，这不是一个小问题！在上面的案例中，如果在审计报告中表明对被审计单位的审计范围就是该单位提供的统计报表，结果就可能大为不同。因为传统观念上，审计报告隐含的表达是“在会计资料查证的基础上发表的审计意见”，事实上我们绝大多数审计项目就是这种情况，不然为何“审计”这个概念常常被“查帐”二字所替代？不加任何附加说明的审计报告一般会让审计报告使用人以为你是在会计资料全面查证的基础上对审计项目发表的审计意见。显然明确审计范围，如实反映审计过程、审计程序等审计实施情况有利于注册会计师少背黑锅，减少审计风险。

我曾复核过这样一只报告，这是一个政府软件系统项目审价，参与企业三、四家，有的还在外地，注册会计师根据这些单位提供的合同、发票、收料单等出具了审计报告。我问与提供资料的单位账面情况核对否？回答说不好操作。老实说，只根据合同、发票之类单据而不与被审计单位账面情况核对，项目成本的真实性、合法性必然要大打折扣，内中可以玩的花样多了去了。摆在注册会计师面前的客观的审计环境就是如此混乱！但简化审计程序的底线还是要守住，那就是保证自己不被一棍子“打”死！所以我建议，审计范围绝对不能不动脑子按年报审计标准格式依样画葫芦大包大揽，要明确表示审计范围只限于被审计单位提供的资料，必要时提及未进行账面核对的情况，以保证把审计风险降低到最低。

## 二、能不写的尽量不写

审计报告应严格按审计业务约定的审计目标、范围发表审计意见。经常看到审计报告引言段中指定的审计范围与审计报告后面发表的审计意见不相一致。这种情况一般易发生在专项审计报告中。比如人家请做你净资产审计，那么你应该

只对企业的净资产发表意见，无需对损益类科目进行描述，审计报告后也无需附利润表，尽管也许你已对损益情况进行了审计。在净资产审计过程中，我们对利润表的审计，目的也就在于保证净资产金额的比较准确。以我的看法，净资产审计根本无需审利润表，企业净资产的形成，是企业成立以来的生产经营的结果，对其造成影响的不仅仅是近一两年损益的情况，我们之所以要看看最近一两年的利润表，主要还是一种随大流的做法。实际上净资产审计同资产评估一样，就像拿出一件古董，让你估估价，只不过对象变成了是一家企业。两者不同只是评价的价值标准不同，资产评估用的一般是市场价，净资产审计用的是适用会计制度的账面价。只要权属清楚，至于古董或者企业是怎么来的或者说怎样形成的，如果客户没有特别的要求，按理注册会计师也同评估师，是没有义务管的。问题是净资产审计至今没有明确的审计准则加以规范，以致在实务操作中，各所自行其是。

除了净资产审计，经济责任审计也容易犯“贫嘴”的毛病，由于经济责任审计要求内容广泛，没有必要按客户所有审计要求一一回答，总的原则是，有问题的谈问题，没有问题的尽量不说没有问题。“不存在小金库”，“税收缴纳正常”诸如此类的话，能不说尽量不说，因为你没有发现不等于不存在。实在对方要求你说的，那就要在取得适当充分的审计证据后，你再说。绝对不能没有依据道听途说，否则可能闯大祸。顺便说一下，报告文字忌用感叹词，慎用形容词，平铺直叙，客观真实最好。我很同意我们这行是“照相机”的说法，只要把事实反映清楚就成。诸如“客户十分配合”之类贴金的话少说，因为这不是我们鉴证的内容，也容易造成不独立的形象，弄不好还会引起我们客户对立方的质疑。所以切记“言多必失”的古训。再说“少说话”起码在文字和数字方面也容易少出错。

### 三、能不肯定的尽量不肯定

审计报告撰写的过程中还要有这个概念：能不肯定的尽量不肯定。避免“不存在”、“没有”等用词，要习惯用“未发现”“未查证”等词语。我看有的经济责任审计报告，问题写了一大堆，最后来个“在所有重大方面公允地反映了被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量”。我说这种情况应该保留意见，他们辨“这又不是年报审计，没有意见类型”。我不知该怎么应答。这里他（她）将审计准则

的应用形式化了，有点死搬硬套。其实不用死记硬背审计准则的规定，上面说得问题，已经违背了基本的逻辑常识，好比一家五口人，四口是坏蛋，结论是总体是这家人家是好人，这能行得通吗？这就应了我在文章开头讲的，属于“注意力往往集中在高深的枝叶上去了，反倒忘了基本概念”的这种情况。

另外，要注意我们审计报告开头“注册会计师责任段”不要“贴”顺手了，出什么报告都硬往上套，这可不是随随便便可以写的。该段很重要的一条：就是揭示了我们审计执行的标准是“中国注册会计师审计准则”，这是一个很规范、高要求的标准。注册会计师涉及诉讼，法院裁定注册会计师是否有错的依据就是“中国注册会计师审计准则”。对于有些非年报审计业务，按审计准则难以实施审计程序的，就不能轻易说我们审计执行的标准是“中国注册会计师审计准则”。

我们做过这样一个项目，接受本市某一品牌大学（以下简称 A 校）的委托，对其下属二级学院的某郊区分院（以下简称分院）院长进行离任经济责任审计。

通过对被审计单位的初步了解，我就发现该项目有点“怪”，怪就怪在：这样一个区域独立、不靠上级经费拨款自收自支、有着上千学生的独立办学单位居然没有会计报表！被审计单位能够提供的全部审计资料就是从 A 校财务处电脑里拉出来的经费支出、代办费支出、其他支出、食堂支出四个支出类明细帐。连单独的收入账页也没有（A 校统一收费，不按收费单位单独记帐）。显然这样的单位是不具备按审计准则的要求进行全面的审计评价的。但是这种情况在我国高校中并非绝无仅有。这所大学自改革开放以来，学校规模扩大几十倍，二级学院、三级学院多达几十个，仍然实施统一报账制，只不过在账上多出了几十个核算号，也就是说将一个独立教学单位复杂的经济活动在某个核算号名下进行流水核算。

且不论这种财务核算体制在财务信息披露上的重大瑕疵，如何认定这些单位负责人的经济责任，是摆在经济责任考核者面前的一道难题。经济责任考核全靠数据说话，没有真实、可靠、全面、细分的财务会计信息，会有科学、正确的经济责任认定吗？事实上，我们在对分院“收”和“支”的审计的过程中，通过试编平衡表，就发现该分院的“收”、“支”不平。因为没有独立的会计报表，费了老鼻子劲，才找出收支不平的原因。其中有已收回的债权（因为分院的四个支出明细

核算账上无法反应，就直接记在在总校的其他应收款的贷方)；有分院的上級单位二级学院代垫的几十万费用“忘了”权属，作为分院开支记在分院的头上；还有人家欠分院的费用没有反映；此外我们在或有事项查证的过程中，发现分院还存在较大的应付款项等。由此，是一个经济责任体，却没有确认经济责任必须的独立会计核算，不符合《事业单位会计制度》有关三级核算的规定。所以根据《中国注册会计师执业准则》我们认为分院未能执行国家规定的会计制度，提供的会计资料不能全面反映分院的财务状况和经营成果，只能出具否定意见的审计报告。对此校方拒绝接受。最后协调下来，我们改变了执业标准，按校方的内审标准出具了审计报告，减少了不必要的审计风险。