

公允价值审计相关问题浅探

赵红英

(南华工商学院 广州 510507)

【摘要】公允价值的应用给会计实务工作造成很大的冲击,同时也增大了审计的难度和风险,对传统审计工作提出了挑战。笔者建议我国在借鉴国际经验的基础上加快公允价值会计的发展,加强会计行业、审计行业及资产评估行业的合作;注册会计师也要改变传统的审计模式和方法,不断提升自身的专业技能和职业道德水平,以保证公允价值审计质量。

【关键词】公允价值 公允价值审计 审计质量

公允价值的应用问题一直是国内外业界研究的热点和难点。随着经济发展和会计目标的变化以及金融工具不断创新,历史成本计量属性的局限性日益突出,国际财务报告准则将公允价值作为会计计量属性,公允价值的运用范围日益广泛。2006年2月,我国财政部发布的现行会计准则在较大范围内运用了公允价值,这符合我国现实的经济发展的需要,成为我国会计准则国际趋同的重要标志之一。以公允价值作为计量属性的会计准则纷纷出台,不仅对会计实务工作造成很大的冲击,而且也大大增加了审计的难度和风险,对传统审计工作提出了挑战。如何对财务报表中有关公允价值的内容进行审计,并尽可能地规避审计风险,这是各国审计人员不得不面对的问题。

一、公允价值的内涵

正确理解公允价值的内涵是进行公允价值其他方面研究的基础和关键。美国财务会计准则委员会(FASB)和国际会计准则理事会(IAASB)等会计准则制定机构对公允价值概念的研究经历了一个较长的时期。IASB将公允价值定义为:在公平交易中,熟悉情况的当事人自愿据以进行资产交换或债务清偿的金额。2006年9月,FASB在《财务会计准则公告第157号——公允价值计量》中指出:公允价值是指在计量日市场参与者之间的有序交易中,出售资产或清偿债务的价格。这是国际上最新的公允价值的定义。我国现行会计准则将公允价值定义为:在公平交易中,熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额。

事实上,公允价值是一个很宽泛的概念。最能代表公允价值的,通常认为是市场价格,对市场价格赋予过去、现在、未来的不同时间,即得到历史成本、现行市价(重置成本)、可变现净值(结算价值)。这些都是市场价格的转化形式,只是历史成本是实际发生的,现行市价和可变现净值是估算的。因此,为了真实、公允地进行计量,市场价格应是最基本的会计计量属性,在活跃市场存在相同资产和负债的报价时,市场价格即为公允价值。根据我国会计准则的要求,无论是否存在活跃市场或公平交易价格,对某些资产或负债均须采用公允价值进行

后续计量。显然,公允价值的实际运用已经大大超出了“存在活跃市场或公平交易价格”的范围,我们可以用特定主体对资产或负债的评价来代替市场的评价(即加入非市场的评价)。也就是说,当不存在市场报价时,我们可以最恰当的信息为基础对公允价值进行估计。公允价值审计的对象是财务报表中以公允价值列报和披露的有关项目。由于公允价值计量属性的特殊性,采用公允价值进行会计计量可能相对简单,也可能非常复杂。公允价值会计的发展必然导致公允价值审计问题的出现。

二、公允价值审计准则的研究与发展

2001年10月20日,国际审计与鉴证准则理事会(IAASB)颁布了一份拟议中的国际审计准则的征求意见稿《审计公允价值计量和披露》。2002年7月,《国际审计准则第545号——公允价值计量和披露》(ISA545)正式颁布,这标志着第一个公允价值审计的国际化标准正式确立。ISA545制定的目的是为审计财务报表中的以公允价值计量和披露的项目提供指南,它提出了对财务报表中按公允价值列报或披露的重要资产、负债和所有者权益的特殊组成部分进行审计的要求,建立了公允价值审计的基本框架。ISA545成为世界各国和地区制定公允价值审计准则的主要依据。

2003年1月,美国审计准则委员会(ASB)正式发布了《审计准则公告第101号——审计公允价值计量和披露》,这是ASB与IAASB联合制定的第一个审计准则,其在语言表达上较以前的审计准则公告有较大变化,内容与ISA545大同小异。紧随其后,加拿大审计与鉴证理事会也于2003年11月发布了CICA手册的第5306节《审计公允价值计量和披露》。香港会计师公会和加拿大审计与鉴证理事会制定的准则实际上都充分借鉴了ISA545,只是各自根据实际情况在内容上作了调整。此外,美国注册会计师协会在2002年公布了一个对以公允价值计量和披露的具体资产、负债和所有者权益进行审计的工具包,帮助审计人员在审计企业合并、商誉和特定资产减值与处置等事项时正确理解和应用审计准则。

同西方发达国家相比,我国在公允价值审计理论研究和

公允价值审计准则制定方面都相对落后,这很大程度上是因为我国对公允价值会计实施的举棋不定。直到2006年,我国会计准则中才正式大量引入公允价值计量属性。为了规范注册会计师对财务报表中以公允价值计量和披露项目的审计,在借鉴ISA545的基础上,财政部于2006年2月颁布了《中国注册会计师审计准则第1322号——公允价值计量和披露的审计》。该准则体现了我国审计准则与国际审计准则的趋同,也标志着我国审计行业朝着国际化的方向发展。

三、实施公允价值审计面临的问题

1. 公允价值审计的实施缺乏专门的准则作为指导。我国财政部于2006年发布的会计准则对公允价值计量和披露作出了规范和要求,但却没有制定公允价值的具体会计准则,关于公允价值计量与披露的规定分散于各项具体会计准则及其应用指南中,内容很不详尽和统一,从而增大了公允价值计量和披露的复杂程度,难以对实务工作进行有效的指导。如《企业会计准则第8号——资产减值》规定,确定公允价值时应将公平交易中销售协议价格作为首选;而《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》却规定将活跃市场中的报价作为首选。为评价公允价值的计量和披露是否符合相关会计准则和会计制度的规定,注册会计师首先必须理解会计准则及会计制度对公允价值计量和披露的要求,当企业会计准则体系并未对公允价值计量的方法或程序进行规定时,势必会对公允价值会计的实施带来阻碍,进而对公允价值审计工作的开展产生较大的困扰。

2. 公允价值的应用对技术和人才提出了更高的要求。如果一项资产或负债不存在活跃的交易市场,那么就要由专业人士通过恰当的模型和基于市场的各项要素做出价值评估和判断。因此,在没有可观察的市场价格时,现值计量就显得尤为重要。但现阶段,由于缺少未来现金流量和折现率等信息,现值的主观估计成分偏大,在这种情况下确定的公允价值具有极大的不确定性。一些企业可能会通过公允价值的运用来进行盈余管理,从而导致会计信息失真。同时,由于存在保密原则和信息不畅通等,公允价值的取得和公允性判断的难度加大。

公允价值的应用增大了会计人员的职业判断空间,对注册会计师的专业胜任能力也提出了更高的要求。《中国注册会计师审计准则第1322号——公允价值计量和披露的审计》要求注册会计师评价被审计单位采用的估值模型是否恰当,甚至要对公允价值进行独立估计,以印证被审计单位的公允价值计量结果。2006年美国的公众公司会计监督委员会(PCAOB)的研究报告指出,审计师的估值技术水平还相当低,而且随着新估值模型的出现,审计师恐怕难以跟上估值技术发展的步伐。目前世界范围内的大多数审计师未接受过估值技术方面的专门培训,为此,PCAOB正考虑如何持续地对审计师进行各种估值技术培训,并使其对估值技术进行详细的研究。PCAOB的这种想法应当引起我国有关部门的重视。美国的注册会计师面临估值技术不先进的问题,我国的注册会计师也是如此,尤其在我国资产评估行业还很不成熟的情

况下,问题可能更加严重。短期而言,注册会计师评价估值模型的恰当性以及进行独立估值以印证被审计单位的公允价值计量结果的实践效果还有待考查。

3. 公允价值的应用增大了注册会计师获取审计证据的难度。公允价值不仅适用于初始计量,而且适用于后续计量,而后续计量大多是在没有发生新的交易的情况下进行的。某些时候,资产或负债即便是有交换并形成了一个交换价格,也不一定存在活跃的市场和可观察的市场价格,因为交换价格是通过交换双方的讨价还价形成的,交换价格的形成过程中存在着非市场的评价。公允价值必须通过人的主观判断才能确定,而且公允价值的定义及其应用也考虑并认可了交易双方或评价主体主观判断的影响,公允价值究竟应该是多少,不同的评估方式可以得出不同的结果。在传统的会计计量模式下,审计人员在取证过程中通常有固定的、确定的原始资料可循,而对公允价值计量和披露的审计,却因为计量过程中可能涉及大量的假设、估计或专业判断而在无形中增大了审计人员获取审计证据的难度。例如,如果管理层采取特定措施的意图与公允价值计量和披露相关,注册会计师如何就管理层的意图获取审计证据就是一个难题。

4. 公允价值的应用加大了注册会计师的审计风险。人的观念、行为和会计准则本身的质量等都会影响公允价值的应用,公允价值的应用过程涉及的风险和不确定因素较多,容易引发被审计单位或第三方的错误和舞弊,导致财务报表的错报。实施公允价值计量和披露程序时需要评估风险,而风险评估本身的主观性也会导致审计风险的产生。这些必须引起注册会计师的高度重视,同时注册会计师也应采取措施积极应对。

此外,由于公允价值评估工作的复杂性,很多时候被审计单位的管理层和审计人员不得不聘请专家来完成这项工作,但其所聘请的专家是否具备较高的专业素质、专家工作的结果能否作为审计证据等还需要做出相应的评估。与审计按历史成本计量和披露的会计信息相比,这显然增加了注册会计师的执业时间和执业成本。在审计市场竞争激烈的情况下,有些规模较小的会计师事务所可能不得不采取缩减时间和压低成本的做法,结果必然是增大了审计风险。

四、提高公允价值审计质量的建议

1. 加快公允价值会计的发展,明确公允价值的确认方法或程序。我国现行会计准则体系对公允价值计量与披露的规定分布在不同的具体会计准则中,会计人员虽然知道哪些业务需要进行公允价值计量,但是如何对其进行计量却不太熟悉或者无所适从。因此,我们应当参照国外相关会计准则,不断完善我国会计准则并适时制定公允价值计量准则,对公允价值的应用条件、计量方法的选择和应用、披露要求等作出详细规定,以降低利润操纵的可能性。

当不存在可观察的市场价格时,我们就可以运用现值技术估计公允价值。现阶段,我们还应认真研究有关现值技术,学习和借鉴国外先进的研究成果,努力增强现值的可靠性;同时要结合我国国情,在实践中不断改进、发展现值技术,构建

适合我国的数学模型。另外,还应制定严格的关于如何采用现值技术来估计公允价值的规范,降低主观随意性,使会计人员对数据的加工有章可循,便于其实际操作。

2. 建立并完善市场评估制度,加强会计行业、审计行业、资产评估行业之间的合作。刘玉廷(2006)指出,会计行业、审计行业与资产评估行业呈现出前所未有的相关性,形成资产评估行业与会计行业、审计行业的联动机制是大势所趋。因此,我们有必要建立并完善公允价值评估体系以规范评估数据的获取方法。比如建立信息数据库以积累行业数据,从而提供具有权威性的公允价值评估指标,使公允价值审计有据可依并顺利地实施。

3. 改革传统的审计模式和方法。公允价值计量模式的引入给审计工作带来了一系列难题,这就要求注册会计师在理解我国公允价值审计准则内容的同时,还要结合会计准则中关于公允价值的运用规定,对审计模式和审计方法进行必要的改革,以满足执业需要。

(1)改变审计思路,避免就账审账。由于公允价值计量的复杂性,如果仅审查账目资料,可能很难发现被审计单位存在的问题。审计人员不应拘泥于账目资料,要适时转变审计思路,多角度思考问题,由“查账师”逐步升级为“审计分析师”。

(2)不断增强风险意识,运用恰当的风险审计方法和程序来全面分析企业的战略风险和经营风险,保持职业怀疑精神,合理配置审计资源,以降低审计成本、防范审计风险。

(3)充分运用计算机技术。在进行风险评估、分析性测试和运用估值技术对公允价值进行估计的过程中积极运用计算机技术,以保证公允价值审计质量、降低审计成本、提高审计效率。会计师事务所应积极建立功能强大、内容广泛的数据库,其不仅包括有关的法律法规等内容,而且包括上市公司近年来的审计信息、各行业发展状况、国家经济发展政策、各种经济统计数据、市场有关价格等信息,以满足注册会计师顺利开展公允价值审计工作的需要。

(4)尝试在审计报告中增加专门段落或特别表述,用来评价被审计单位的公允价值计量和披露是否符合相关准则或制度的规定。这样做的目的是引起被审计单位管理部门及注册会计师的高度重视,降低利用公允价值操纵利润及进行协同舞弊的可能性。

4. 加强对审计人员的业务培训,提升审计人员的专业技能和职业道德水平。提高审计人员的专业素质是保证公允价值审计质量的有效途径。要加强对审计人员的业务培训,使审计人员及时学习和更新有关公允价值的会计和审计知识,熟悉公允价值计量模式及掌握相关的估值方法(特别是估值模型的应用假设及相关技术参数的选取原则等),以提升审

计人员的专业技能。在业务培训过程中要传授更多的资产评估、金融、资本市场、企业管理等方面的知识,培养高素质的复合型审计人才。另外,可以通过加强教育与宣传、增加违规成本等方式,使注册会计师树立诚信意识、保持良好的职业形象、提升职业道德水平,使其在执业过程中严格遵守审计准则,从而减少舞弊事件的发生。

主要参考文献

1. 谢诗芬.公允价值:国际会计前沿问题研究.长沙:湖南人民出版社,2004
2. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
3. 谢诗芬.论公允价值会计审计理论与实务中的若干重大问题.财经理论与实践,2006;11
4. 余晓燕,李森.公允价值运用相关审计准则的国际比较.财会月刊(理论),2007;7
5. 赵燕.公允价值计量的审计风险研究.连云港职业技术学院学报,2008;6
6. 王琳,白文娟,李琳.新会计准则下公允价值的运用对独立审计的影响.财会研究,2008;11
7. 张瑞琛.公允价值审计初探.财会月刊(理论),2007;11
8. 于永生.公允价值会计理论基础研究.财会月刊(会计),2006;4
9. 胡庭清.公允价值在会计基本准则、具体准则中的应用差异.财会月刊(会计),2007;11
10. 王雷,朱学义,阚宏伟.谈公允价值在新企业会计准则中的应用.财会月刊(会计),2006;7
11. 康霞,邱丛枝.公允价值应用下的盈余管理.财会月刊(会计),2007;5
12. 胡振国.论公允价值概念的认识误区.财会月刊(会计),2006;11
13. 陈妮娜,李映照.公允价值应用思考.财会月刊(会计),2006;3
14. 袁宗舜,柯东昌.公允价值计量研究的国际进展及启示.财会月刊(会计),2007;10
15. 刘广生,于飞.公允价值计量研究成果综述.财会月刊(理论),2007;6
16. 郭艳萍.公允价值计量属性及其在会计准则中的运用.财会月刊(理论),2007;7
17. 曾勇,王琦.公允价值涵义的哲学思考.财会月刊(理论),2007;6
18. 王志亮,史卫华.公允价值的应用发展及概念演变.财会月刊,2009;3