

注册会计师如何出具非标准审计报告

陕西宝鸡卷烟厂 柴建文 陕西众福信会计师事务所有限公司 张选智

【摘要】 本文从带强调事项段的无保留意见的审计报告和非无保留意见的审计报告两个方面来论述应如何出具非标准审计报告。

【关键词】 非标准审计报告 审计准则 强调事项段

非标准审计报告是指标准审计报告以外的审计报告,包括带强调事项段的无保留意见的审计报告和非无保留意见的审计报告。非无保留意见包括保留意见、否定意见和无法表示意见三种类型。按照注册会计师审计准则的规定:在审计报告意见段之前增加说明段,说明发表保留意见、否定意见或无法表示意见的理由;而在意见段之后增加强调事项段,以增加审计报告的信息含量,提高审计报告的有用性,这并不影响注册会计师对被审计单位财务报表发表的审计意见的类型。

一、带强调事项段的无保留意见的审计报告

强调事项段是指注册会计师在意见段之后增加的对重大事项予以强调的段落。强调事项应当同时符合下列条件:①可能对财务报表产生重大影响,但被审计单位进行了恰当的会计处理,且已在财务报表中作出充分披露;②不影响注册会计师发表审计意见。

使用效益最大化的目的。因此,审计的“以认证为基础的受托责任监督论”对国家审计而言是适用的。

2. 民间审计。民间审计以注册会计师审计为主,《中国注册会计师审计准则第 1101 号——财务报表审计的目标和一般原则》对审计概念的描述为:财务报表审计的目标是注册会计师通过执行审计工作,对财务报表的下列方面发表审计意见:①财务报表是否按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制;②财务报表是否在所有重大方面公允反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。

从其定义可以看出,注册会计师审计就是一个认证的过程,但认证仅仅是方法,其最终还要“将结果传达给利害关系人”,达到监督的目的。因此,审计的“以认证为基础的受托责任监督论”对民间审计来说也是适用的。

3. 内部审计。我国内部审计机构是为满足完善公司内部治理的需要而设置的,并在认证的基础上,对企业的各级组织和最高经营者对企业所有者所承担的财务责任和效益责任进行监督,即对受托责任的一种监督。

笔者认为,以上三种审计形式的本质都是指一种受托责任的报告义务,是责任承担人向有关方面报告说明其行为过程与结果的义务,其产生源于委托代理关系,为解决委托代理

注册会计师审计准则规定,如果存在以下七种情形应当或可以出具带强调事项段的审计报告。

1. 对持续经营能力产生重大影响。当被审计单位存在可能导致对持续经营能力产生重大影响的事项或情况但不影响已发表的审计意见时,且财务报表已作出充分披露,注册会计师应当考虑在意见段之后增加强调事项段,强调可能导致对持续经营能力产生重大影响的事项或情况,提醒财务报表使用者注意财务报表附注中对有关事项的披露。例如,被审计单位债务违约、累计经营亏损数额巨大以及资不抵债等。

2. 重大不确定事项。当被审计单位存在可能对财务报表产生重大影响的不确定事项(持续经营方面除外)但不影响已发表的审计意见时,注册会计师应当考虑在意见段之后增加强调事项段,强调存在重大不确定性的事实。例如,被审计单位被其他单位起诉,指控其侵犯专利权,要求其停止侵权并赔

问题,产生了受托责任。而为了监督这种受托责任,则产生了审计。随着委托代理关系的日益发展,新的受托责任也不断出现。在该责任发展尚不成熟且还不重要时,原有的审计种类可以兼顾完成对这种新兴受托责任的监督。而当受托责任不断细化,并且越来越重要时,原有的审计种类就无法胜任监督工作了。这时,利用专业化分工优势,专门对这种报告责任进行监督的审计机构就会应运而生,新型审计也就随之形成。也就是说,当新的受托责任逐渐完善并日益重要,以至于不单独报告并鉴定就不足以满足其需要时,新的审计类型就会出现。因此,无论产生怎样的审计,其都是对受托责任的一种监督。

通过上述分析可以得出,以认证为基础的受托责任监督论既体现了各种审计形式的本质内容和审计的未来发展趋势,又有利于对受托责任的履行进行独立客观的监督。

主要参考文献

1. 蔡春. 审计理论结构研究. 大连: 东北财经大学出版社, 2001
2. 林炳发. 审计本质研究. 审计与经济研究, 1998; 2
3. 杜美杰. 从“Audit”的误译重新审视审计本质和审计分类——由审计署审计报告和五年规划想到的. 兰州商学院学报, 2004; 3

偿损失,法院已经受理但尚未审理。该诉讼事项属于不确定事项,一旦法院审理判决,可能给被审计单位带来损失。

3.《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》第三十五条第二款规定,如果认为管理层选用的其他编制基础是适当的,且财务报表已作出充分披露,注册会计师可以出具无保留意见的审计报告,并考虑在意见段之后增加强调事项段,提醒财务报表使用者关注管理层选用的其他编制基础。

4.《中国注册会计师审计准则第 1332 号——期后事项》第十七条规定,如果管理层修改了财务报表,注册会计师应当根据具体情况实施必要的审计程序,复核管理层采取的措施能否确保所有收到原财务报表和审计报告的人士了解这一情况,并针对修改后的财务报表出具新的审计报告。第十八条规定,新的审计报告应当增加强调事项段,提请财务报表使用者注意财务报表附注中对修改原财务报表原因的详细说明,以及注册会计师出具的原审计报告。

5.《中国注册会计师审计准则第 1511 号——比较数据》第十条规定,当以前针对上期财务报表出具的审计报告为非无保留意见的审计报告时,如果导致非无保留意见的事项虽已解决,但对本期仍很重要,注册会计师可在审计报告中增加强调事项段提及这一情况。

6.《中国注册会计师审计准则第 1511 号——比较数据》第十一条规定,注册会计师在对本期财务报表进行审计时,可能注意到影响上期财务报表的重大错报,而以前未就该重大错报出具非无保留意见的审计报告。如果上期财务报表未经更正,也未重新出具审计报告,但比较数据已在财务报表中恰当重述和充分披露,注册会计师可以在审计报告中增加强调事项段,说明这一情况。

7.《中国注册会计师审计准则第 1521 号——含有已审计财务报表的文件中的其他信息》第十三条第一款规定,如果需要修改其他信息而被审计单位拒绝修改,注册会计师应当考虑在审计报告中增加强调事项段说明该重大不一致,或采取其他措施。

注册会计师应当在强调事项段中指明,该段内容仅用于提醒财务报表使用者,并不影响已发表的审计意见。

例 1:注册会计师在对 A 公司 2007 年度财务报表进行审计时发现,A 公司为 B 公司提供银行借款担保 3 000 万元,因 B 公司未按时偿还借款,银行将 B 公司诉至法院,同时将 A 公司列为第二被告,截至 2007 年 12 月 31 日,该诉讼案件正在审理中,无法预计其最有可能的承担金额。

该事项中,A 公司涉及无法预计的诉讼案件,可能会影响财务报表使用者的决策,注册会计师应该在审计报告意见段后增加强调事项段予以说明。

二、非无保留意见的审计报告

(一)注册会计师出具非无保留意见审计报告的情形

1. 注册会计师与管理层存在分歧。

(1)注册会计师与管理层在会计政策选用方面存在的分歧:一是管理层选用的会计政策不符合适用的会计准则和相关会计制度的规定;二是管理层选用的会计政策与具体情况

不一致(相应的,财务报表整体列报与注册会计师了解的被审计单位及其环境情况也就不一致);三是由于管理层选用了不适当的会计政策,导致财务报表在所有重大方面未能公允反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量;四是管理层选用的会计政策没有按照适用的会计准则和相关会计制度的要求保持连续性。

(2)注册会计师与管理层在会计估计方面存在的分歧:一是管理层没有对所有应当进行会计估计的项目作出会计估计;二是管理层没有识别出可能影响会计估计的相关因素;三是管理层没有充分收集作出会计估计所依据的相关数据;四是没有正确提出会计估计依据的假设;五是管理层没有依据数据、假设和其他相关因素对事项的金额作出正确估计;六是管理层没有按照适用的会计准则和相关会计制度的规定作出充分披露。

(3)注册会计师与管理层在财务报表披露方面存在的分歧:管理层没有按照适用的会计准则和相关会计制度的要求披露所有的信息,或者没有充分、清晰地披露所有信息,使财务报表使用者不能了解重大交易和事项对被审计单位财务状况、经营成果和现金流量的影响。

2. 审计范围受到限制。

(1)客观环境造成的限制。如由于被审计单位存货的性质或位置特殊等原因导致注册会计师无法实施存货监盘等。在客观环境造成限制的情况下,注册会计师应当考虑是否需要实施替代审计程序,以获取充分、适当的审计证据。

(2)管理层造成的限制。如管理层不允许注册会计师观察存货盘点,或者不允许对特定账户余额实施函证等。在管理层进行限制的情况下,注册会计师应当提请管理层放弃限制。如果管理层不配合,注册会计师应当考虑这一事项对风险评估的影响以及是否需要实施替代审计程序,以获取充分、适当的审计证据。

(二)注册会计师出具保留意见审计报告的情形

如果被审计单位的财务报表整体是公允的,但仍存在下列情形,则注册会计师应当出具带保留意见的审计报告:

1. 会计政策的选用、会计估计的作出或财务报表的披露不符合适用的会计准则和相关会计制度的规定,虽影响重大,但不至于出具否定意见的审计报告。如财务报表个别项目有重大差错,同时被审计单位拒绝调整,但不影响财务报表整体的公允性。

2. 因审计范围受到限制,不能获取充分、适当的审计证据,虽影响重大,但不至于出具无法表示意见的审计报告。

应当指出的是,只有当注册会计师认为财务报表整体上是公允的,但仍存在对财务报表产生重大影响的情形,才能出具保留意见的审计报告。如果注册会计师认为所报告的情形对财务报表产生的影响极为严重,则应出具否定意见的审计报告或无法表示意见的审计报告。

如果会计政策的选用、会计估计的作出或财务报表的披露不符合适用的会计准则和相关会计制度的规定,注册会计师在判断其影响是否重大时,应当考虑该影响所涉及的金额

和性质并与确定的重要性水平进行比较。

注册会计师因审计范围受到限制而出具保留意见的审计报告,取决于无法实施的审计程序对形成审计意见的重要性。注册会计师在判断重要性水平时,应当考虑有关事项潜在影响的性质和范围以及在财务报表中的重要程度。

(三)否定意见的审计报告

如果被审计单位的财务报表被认为没有按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制,未能在所有重大方面公允反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量,注册会计师应当出具否定意见的审计报告。如企业滥用会计政策、会计估计而实现盈利,且拒不接受注册会计师的建议进行调整;企业将不能持续经营,但财务报表仍然按持续经营假设编制。

应当指出的是,只有当注册会计师认为财务报表存在重大错报会误导使用者,以至财务报表的编制不符合适用的会计准则和相关会计制度的规定,未能从整体上公允反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量,注册会计师才出具否定意见的审计报告。

例2:A公司2007年度净利润为16万元,在建工程中的厂房工程2007年度处于停建状态(停建不是为达到预定可使用状态必要的程序),A公司2007年度对该项目利息资本化金额为895万元。

该事项中在建工程处于停建状态,仍然把项目利息资本化,违反了企业会计准则的规定,影响了财务报表的公允反映。如果被审计单位拒绝调整,注册会计师可以考虑发表保留意见或否定意见。但究竟是保留意见还是否定意见呢?在其他条件相同的前提下,重要性水平是影响注册会计师判断的主要因素。在具体运用重要性水平时,不仅要分析其数量,而且要分析其性质。由于A公司2001年净利润仅为16万元,但2007年度对处于停建状态的项目利息资本化金额为895万元,如果把资本化的利息计入当期损益,A公司2007年度不仅没有盈利反而亏损了。这种影响收益趋势的错报,无论金额大小,从性质上考虑都足以影响财务报表总体的公允性。因此,注册会计师应当发表否定意见,而不是保留意见。

(四)无法表示意见的审计报告

如果审计范围受到限制可能产生的影响非常重大,不能获取充分、适当的审计证据,以至于无法对财务报表发表审计意见,注册会计师应当出具无法表示意见的审计报告。如存货占资产总额的40%,注册会计师无法实施监盘,也无法实施其他替代审计程序等。

只有当审计范围受到限制可能产生的影响非常重大,不能获取充分、适当的审计证据,以至于无法确定财务报表的合法性与公允性时,注册会计师才应当出具无法表示意见的审计报告。无法表示意见不同于否定意见,它通常仅仅适用于注册会计师不能获取充分、适当的审计证据的情况。如果注册会计师发表否定意见,必须获得充分、适当的审计证据。无论是无法表示意见还是否定意见,都只有在非常严重的情况下

出具。

当出具非无保留意见的审计报告时,注册会计师应当在注册会计师的责任段之后、审计意见段之前增加说明段,清楚地说明导致所发表意见或无法发表意见的所有原因,并在可能的情况下,指出其对财务报表的影响程度。

例3:B公司2007年度财务报表的资产总额为7065万元,利润总额为982万元。注册会计师对B公司2007年度财务报表出具了保留意见审计报告,说明段表述如下:如附注五所述,贵公司2000年对A公司投资2280万元,占A公司股权比例33%。到2007年底,贵公司累计投资收益1940万元,其中2007年列计1185万元。但贵公司未提供A公司2000年和2007年的财务报表,受客观条件限制,我们未能对A公司实施审计,因而无法确认该项投资收益。

该事项中,注册会计师无法取得证据的事项不仅增加本年度利润1185万元,而且影响长期股权投资的增减变动,进而使得注册会计师从整体上无法判断B公司2007年度财务报表的公允性。因此注册会计师应该发表无法表示意见的审计报告。

例4:C公司2007年度净利润为-10967万元,总资产111696万元。注册会计师在审计中发现如下事项:①2007年,C公司在连续两年亏损的情况下继续亏损,账面亏损金额为10967万元,实际亏损金额为31729万元,C公司净资产出现负数,账面资产总额为111696万元,实际资产总额为95816万元,账面净资产为-10188万元,实际为-12836万元。②C公司目前涉及诉讼案件66起,涉及金额21646万元,其中,C公司作为被告的53起,一审均已败诉,涉及金额20267万元;C公司作为原告的13起,涉及金额1379万元。上述诉讼案均未在账表中反映。③函证其他应收款出现差异6291万元,C公司拒绝进行调整。注册会计师以上述事项为由出具了无法表示意见的审计报告。

在审计实务中,如果注册会计师在明知被审计单位违反会计准则和相关会计制度的情况下,不执行必要的审计程序予以确认或确认后不愿意予以如实披露,以审计范围受到限制为由出具无法表示意见的审计报告,甚至出具带强调事项段的无保留意见的审计报告,这属于严重违背独立审计准则和职业道德准则的行为。该事例中,注册会计师用无法表示意见代替否定意见。对于第一种情况和第三种情况,如果注册会计师已经查证清楚而C公司拒绝调整,应当发表否定意见,而不能用无法表示意见代替否定意见;对于第二种情况,注册会计师应通过向律师函证等程序,了解C公司最可能发生的诉讼损失,建议其调整预计负债,而不能仅仅披露了事。

主要参考资料

1. 财政部.中国注册会计师执业准则.北京:经济科学出版社,2006
2. 中国注册会计师协会.财务报表审计工作底稿编制指南.北京:经济科学出版社,2007