

公允价值运用相关审计准则的国际比较

余晓燕 李 淼

(云南财经大学会计学院 昆明 650221)

【摘要】 本文对国际审计准则、美国审计准则和我国审计准则中有关公允价值计量和披露的规定作了差异分析,并就我国审计实际提出了建议。

【关键词】 公允价值 审计准则 审计师

本文对《国际审计准则第545号——公允价值计量和披露》(ISA545)、美国注册会计师协会发布的第101号审计准则公告(SAS101)和《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》进行了比较,找出了主要异同之处,为审计师更好地进行公允价值审计及我国审计准则的进一步完善提供参考。

一、准则结构的差异

从整体章节结构看,三个准则存在的不同安排主要有:引言、针对公允价值计量和披露的重大错报风险实施的审计程序、公允价值披露。

(1)对于引言部分的设计,ISA545和SAS101相同,而我国审计准则总则比较简单。主要差异体现在:①公允价值审计目的。ISA545和SAS101认为公允价值审计是为财务报表中公允价值的计量与披露建立标准和提供指导,我国审计准则则是为了规范注册会计师对公允价值计量和披露的审计。②公允价值审计的涵盖范围。ISA545和SAS101认为,公允价值审计的范围包括财务报表中以公允价值计量、列报和披露的主要资产、负债及特殊的权益部分。③公允价值计量与披露方法。ISA545和SAS101认为,财务报告中允许不同的公允价值计量与披露。④公允价值计量假设。ISA545和SAS101认为,公允价值计量假设本质上与会计估计假设相似。⑤公允价值数据局限性。ISA545和SAS101均提到由于许多计量都基于估计(含公允价值计量)而具有内在不确定性。上述除了①外,我国审计准则均未作规定。由于以上几方面的规定为审计过程中具体审计程序的设计提供了参考标准,因此该部分审计准则的制定具有指导意义。我国审计准则的总则与ISA545和SAS101不相同,有些项目有待明确规定。

(2)针对公允价值计量和披露的重大错报风险实施的审计程序由测试管理层重大假设、估值模型和基础数据、对公允价值进行独立估值、期后事项四部分组成。这一点只在ISA545和我国审计准则中出现,而SAS101未单独指出,而是将四部分内容单独各列一节。

(3)公允价值披露在ISA545和SAS101中均有相关规定,而在我国审计准则中没有相应规定。

二、准则内容的差异

1. 期后事项差异。主要体现在:①对期后事项的评价。ISA545认为期后事项可为公允价值计量提供适当证据;SAS101认为期后事项可作为资产负债表日公允价值计量的审计证据;我国审计准则对该项内容未作规定。②期后事项对审计程序的影响。SAS101认为,若存在期后事项,则针对公允价值计量所使用的审计程序有效性将会降低,期后事项可证实公允价值计量;ISA545和我国审计准则均未规定。③以期后事项证实公允价值计量适用范围。SAS101仅考虑资产负债表日已存在事项证实相应的公允价值;ISA545和我国审计准则均未规定。

虽然三个准则均认为期后事项会对资产负债表日已存在状况产生影响,但对期后事项的重视程度不一。我国审计准则未就上述内容单独作出规定,其具体规定遵循《中国注册会计师审计准则第1332号——期后事项》。ISA545对这部分内容规定也很简略。

2. 公允价值披露差异。主要体现在:①对公允价值披露进行审计的重要性。ISA545和SAS101均认为对公允价值披露进行审计有助于报表使用者评价企业财务状况。②对公允价值披露进行审计的要求。ISA545规定:评估原则是否适当且一贯使用;评估方法和重要假设是否根据财务会计准则适当披露;会计报表附注中自愿披露信息是否适当。SAS101规定:评估原则是否适当且一贯使用;评估方法和重要假设是否根据GAAP充分披露。③针对公允价值披露使用的审计程序。ISA545和SAS101规定一致:所使用审计程序与财务报表中公允价值计量审计程序实质上相同。④对某一事项计量具有高度不确定性的考虑。ISA545和SAS101一致认为,若某一事项计量具有高度不确定性,审计师应评估披露的充分性,以使报表使用者确认该事项具有不确定性。

通过比较发现,ISA545与SAS101(除第二项外)完全相同,在第二项中ISA545更注重细节规定。而对这部分内容,我国审计准则都未作出规定。尽管我国会计准则规定应在会计报表附注中披露与公允价值相关的信息,但对公允价值信息披露进行审计的相关准则却未出台。

3. 与治理层的沟通差异。主要体现在:①沟通对象。ISA545认为审计过程中审计师的沟通对象是治理层,SAS101则认为审计师的沟通对象是审计委员会,我国审计准则遵循的是ISA545的做法。②沟通原因。ISA545认为,由于某些公允价值计量具有不确定性,任何重大风险对财务报表的潜在影响可能涉及治理层利益。也就是说,公允价值计量的不确定性被视为重大风险,审计师应就该事项与治理层沟通。SAS101认为,由于会计估计对于财务报表具有重要性及未来事项对会计估计产生的影响与管理层的判断可能有明显差异,审计师应确保审计委员会了解管理层制定特定的会计估计的过程。我国审计准则与ISA545的规定基本一致。③沟通主要内容。ISA545和SAS101认为沟通内容主要包括:公允价值计量重要假设的性质、建立假设时涉及主观判断的程度、从整体看以公允价值计量的事项的相对重要性。我国审计准则中的该内容遵循《中国注册会计师审计准则第1151号——与治理层的沟通》。

通过比较发现,我国审计准则与ISA545在沟通对象和沟通原因方面的规定趋同,在沟通主要内容方面保持自己的特点。而SAS101认为沟通对象是公司审计委员会,且沟通原因是审计师应确保审计委员会知晓管理层制定会计估计过程。沟通对象的不同凸现了美国完善的审计委员会制度的优越性,而这一优越性是我国及很多发展中国家不具备的,也是值得我国借鉴之处。

4. 其他差异。

其他差异项目比较

问卷选项	ISA545	SAS101	我国审计准则
是否强调持续经营假设	强 调	未 规 定	未 规 定
对错报的考虑	当财务会计报告对公允价值计量的需求变得更加复杂时,公允价值发生错报的可能性增加	当财务会计报告对公允价值计量的需求变得更加复杂时,重大错报风险可能性增加	未 规 定
专家的责任	假设合理、方法适当且适用	假设合理、方法适当且适用	未 规 定
测试计量与披露时审计程序的设计	增加考虑事项:使用市场价格作为审计证据时需要了解当时环境;考虑第三方提供证据的可靠性	未 规 定	未 规 定
形成合理假设的目标	相关性、可靠性、中立性、可理解性、完整性	未 规 定	相关性、可靠性、中立性、可理解性、完整性

通过比较发现,对于其他事项的具体规定,ISA545较我国审计准则及SAS101考虑得更全面、规范。

三、准则内容的相同之处

1. 公允价值计量与披露中的评价过程。公允价值计量与披露的三评(即初评、再评及终评)过程是审计师对被审计单位的一个由浅入深的了解过程。在初评阶段,审计师一般应当先了解适用的财务会计准则和相关会计制度的规定、被审计单位的业务和行业情况以及实施其他审计程序的结果,然后

评价公允价值计量方法是否遵循适用的财务会计准则规定及其计量方法的运用是否适当,进而评价以公允价值计量的资产和负债的相关会计处理是否适当,对公允价值计量和相关重大不确定性的披露是否充分。这一过程重点是在对被审计单位有了整体了解之后做出初步评估。再评是继初评之后,识别出公允价值计量与披露存在的高风险领域,评估认定的重大错报风险,设计和实施进一步审计程序,以降低审计风险。在对公允价值计量与披露的合规性进行终评时,审计师应当评价获取的审计证据是否充分适当,及自己获取的审计证据与执行其他审计程序获取的审计证据是否一致。

2. 重大假设、估值模型及基础数据测试。对重大假设进行测试时,审计师分别从支持管理层假设的审计证据来源及其可靠性、个别和整体层次考虑所用假设的合理性以及对管理层识别具有重大影响的假设三个方面考虑。对估值模型进行测试时,审计师应当复核所用估值模型,并评价该模型是否恰当。审计师应当对公允价值计量是否适当进行两次数据测试,即财务报表中现有以公允价值计量的数据准确性、完整性和相关性测试;当审计师对公允价值进行独立估值时,应使用审计师另设的估值模型对原管理层使用数据进行再次测试。

三个准则对以上两部分内容的相同规定体现了审计准则所实现的实质性趋同,这是经济全球化的必然趋势,也是在日趋活跃的国际贸易合作与竞争中国之间博弈的结果。

四、建议

高质量的审计服务在证券市场中的作用即在于减少可能产生的信息不对称,抑制会计信息“柠檬市场”的存在空间,保护信息弱势群体利益,促使新兴市场健康发展。我国审计准则体系建设起步较晚,要实现高质量审计服务的目标就需要双管齐下:

1. 进一步完善审计准则。在现行准则下,审计师多与被审计单位治理层沟通,而治理层存在逆向选择或道德风险等,审计师的审计目的可能无法达到。因此,公司应成立审计委员会制度,使审计师实现与公司审计委员会的沟通。此外,建议对我国审计准则总则中公允价值数据局限性等作出统一规定,而对于我国审计准则与国外审计准则存在的其他差异,应根据具体情况决定是否修订或补充。

2. 提高审计师解决问题的专业技能。由于审计师在执行审计业务时应遵循审计准则,这就要求审计师在认真领悟我国公允价值审计准则内容的同时,结合会计准则中关于公允价值的运用规定,积极进行公允价值审计方法的探索,以适应新准则下执业的需要。除此之外,通过比较其他国家审计准则,了解各国之间的异同之处,有益于拓宽视野,使审计师以高质量的执业水平承接国外审计业务。

主要参考文献

1. 李树华. 审计独立性的提高与审计市场的背离. 上海: 上海三联书店, 2000
2. 葛家澍, 徐跃. 会计计量属性的探讨. 会计研究, 2006; 9
3. 王乐锦. 我国新会计准则中公允价值的运用: 意义与特征. 会计研究, 2006; 5