



浅谈不确定性事项的审计报告方式

湖北省监源建设有限公司 杜丹

【摘要】 本文分析了两种不确定性——具体不确定性和持续经营不确定性的特征,并重点讨论了审计人员对不确定性的各种情形应发表的审计意见类型。

【关键词】 持续经营 不确定性 审计报告

在市场经济条件下,企业的经营环境越来越复杂,企业间的竞争日趋激烈,企业经营活动中的各种不确定因素也越来越多,因此企业在编制建立在会计假设和会计估计基础之上的会计报表时,将会面临更多的不确定事项。如何正确认识和评价各种会计不确定性及其对审计报告的影响、恰当发表审计意见,已成为审计实务中的一个难点。

什么是会计角度的不确定性?国际审计准则(ISA)指出,不确定性是指不在被审计单位直接控制之下但又可能对会计报表产生影响的事项,其最终结果取决于未来的行动或事件。《中国注册会计师审计准则第1502号——非标准审计报告》对不确定性的定义也与ISA基本相同。不确定性一般包括具体不确定性和持续经营不确定性。前者包括递延费用的可收回性、应收账款的可收回性、存货项目的可变现净值、所得税纠纷和未决诉讼等;后者是指被审计单位在财务、经营或其他方面存在重大困难,可能无法在正常的生产经营过程中变现资产、清偿债务。

一、对具体不确定性的审计报告方式

不确定性与过去的交易或事项存在一定的联系,因而管理层可以根据过去的交易或事项对不确定性的存在情况、事件发生的可能性等做出判断,并在可能的情况下对未来事件的结果进行合理估计。由于不确定性的结果取决于未来可能发生的事件,因此审计人员在审计期间无法获得有关不确定性结果的结论性证据。但审计人员可根据交易事项的性质及金额的大小,按以下原则进行处理:

1. 对可能性和重大、重要性的考虑。当存在具体不确定性事项时,是否需要审计报告进行修正,即是否出具非标准无保留意见的审计报告,取决于不确定性事项发生的可能性及其金额的大小。若某项不确定性事项很可能导致重大损失,但不能对损失做出合理估计,审计人员应在审计报告意见段后附加强调事项段,此时的审计意见仍然是无保留的;若不确定性事项可能产生的损失极小,或产生重大损失的可能性极小,则不必附加强调事项段;若产生损失的可能性在很可能和极小可能之间,审计人员应依据损失金额的大小、损失发生的可能性是偏向于很可能还是偏向于极小可能等来决定是否应附加强调事项段。

2. 对不确定性的估计的披露是否违背公认会计原则

(GAAP)。美国GAAP的权威性已在国际上得到认同,在遇到不确定性审计事项时,应以GAAP作为重要的衡量尺度。毫无疑问,审计人员应对发生可能性大且金额重大的不确定性事项予以特别关注。当被审计单位存在很可能发生金额重大的不确定性事项时,审计人员应收集证据来检查管理层对不确定性的估计的披露是否符合GAAP。如果审计人员在取得充分适当的审计证据后,认为管理层对不确定性的估计的披露符合GAAP,则应发表无保留意见(附加强调事项段);如果审计人员在取得充分适当的审计证据后,认为管理层对不确定性的估计的披露不充分、会计准则运用不当、会计估计不合理,且影响重大,则应发表保留意见或否定意见。

修订后的美国审计准则说明书第58号(SAS58)在规范对不确定性的审计报告时就反映了上述可能性、重大性以及违背GAAP对审计报告的影响。我国有关组织对不确定性审计事项也有明文规定,《中国注册会计师审计准则第1502号——非标准审计报告》规定,当存在可能对财务报表产生重大影响的不确定性事项(持续经营问题除外)但不影响已发表的审计意见时,注册会计师应考虑在审计意见段之后增加强调事项段对此予以强调。至于具体不确定性在何种状况下如何影响审计意见,还需要通过实践来加深认识,形成规范,故我国新制定的审计准则对此未予以界定,尚待在今后出台的相关执业指南中进行规范。

3. 不确定性与范围限制。不确定性是指对于那些有望在未来得以解决的事项,但在当前没有充分证据证实对未来事项结果的估计,审计人员对已经发生的事项有可能获取充分适当的审计证据,但对尚未发生的事项则无能为力,审计证据有可能在将来才能获取。因此,不确定性不同于审计范围受限制。具体不确定性往往涉及对具体账户金额的认定,如坏账损失的数额、诉讼案的赔偿额等,对其会计处理需要更多的定量判断。但事项的最终结果取决于事态的进一步发展和未来的事件,现阶段不存在充分证据证实该认定。

由于审计证据目前根本不存在,导致审计人员未能获取所需要的审计证据,而这与审计范围受到限制、审计人员不能获得充分适当的证据是有区别的。SAS58强调,由于在审计期间无法获得有关不确定性结果的结论性证据,审计人员不能将其视为“范围限制”而发表保留意见或无法表示意见。不

确定性的范围限制是指支持管理层对不确定性进行估计和披露的证据已经存在或可以获得,而由于委托人、被审计单位或客观环境的限制,使审计人员无法获得这些证据。在这种情况下,审计人员发表保留意见或无法表示意见更为恰当。这里需要特别指出的是,不确定性与范围限制的根本区别在于看其是条件还是环境。虽然环境也是一种条件,但其有主、客观之分。不确定性是由于客观条件不具备而出现的,而范围限制则是客观环境受主观因素制约而形成的。

二、对持续经营不确定性的审计报告方式

持续经营不确定性是不确定性的一种极端情况,一般表现为对被审计单位持续经营能力产生不利影响的一些综合的事项或情况,包括累计经营性亏损巨大、资不抵债、无法偿还到期债务、营运资金出现负数、不能履行到期的借款合同、因对外巨额担保引发的或有负债等。持续经营不确定性与被审计单位特定的或有事项有关,但并不是指某一具体的不确定性,它与被审计单位的财务状况、所发生的事件及管理层的应对计划都有着密切的关系。

与具体不确定性相比,持续经营不确定性不涉及对具体账户金额的认定,对其最终结果的判断主要是定性的判断。审计人员通过核查对被审计单位持续经营能力产生疑虑的事项或情况,审阅管理层拟采取的改善措施并实施相应的审计程序。在综合考虑各相关因素后,审计人员一般可以对管理层提出的应对计划是否可行,以及应对计划的结果是否能够改善持续经营能力等做出合理的职业判断,以确定编制会计报表时所运用的持续经营假设的恰当性。

1. 基本的审计意见类型。早期,审计人员并不需要获取审计证据来检查被审计单位的持续经营能力。迫于公众压力,为缩小与公众期望的差距,审计准则执行委员会[审计准则委员会(ASB)的前身]于1974年发布了SAS2,ASB也于1981年发布了SAS34,要求当被审计单位存在持续经营不确定性时,应发表“subject to”型保留意见[保留意见分为“鉴于”(subject to)和“除……之外”(except for)两种]。但1978年科恩委员会认为,对持续经营不确定性出具“subject to”型保留意见审计报告,会使会计报表使用者将其视为被审计单位清盘的前兆。Landsittel(1987)也认为对持续经营不确定性发表“subject to”型保留意见不妥,因为会计报表使用者会由此判断会计报表存在错报。1989年SAS59出台,终于取消了对持续经营不确定性发表“subject to”型保留意见的规定,改为发表无保留意见并附加强调事项段。随后,英国SAS130、我国香港SAS130等均采纳了美国SAS59的观点。

2. 修正审计报告的情形。《美国审计准则第341号——对持续经营的考虑》(AU341)、《国际审计准则第570号——持续经营》(ISA570)及《中国注册会计师审计准则第1324号——持续经营》都将“重大疑虑”作为审计报告修正的分界点。换言之,当审计人员对被审计单位持续经营能力没有重大疑虑时,应发表标准无保留意见,否则应对审计报告进行修正。这与以往的报告方式有本质区别,在以往的报告方式中,对持续经营不确定性的报告着重强调影响被审计单位持续经营能力的具体事项、情况(如连续的经营性亏损、严重的营运资金短缺等)或管理层的应对计划,审计人员只需在

报告中简单罗列上述事实。而这些具体的事项、情况或管理层的应对计划是否使审计人员对被审计单位的持续经营能力产生重大疑虑则没有被强调。

当被审计单位存在可能导致对其持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况时,要进行具体分析。如果依据审计人员的专业判断,被审计单位编制会计报表所依据的持续经营假设合理,且被审计单位在会计报表中进行了充分披露,审计人员应发表无保留意见,并在意见段后增加强调事项段;若被审计单位披露不充分,审计人员应发表保留意见或否定意见;如果审计人员判断被审计单位编制会计报表所依据的持续经营假设不再合理,则应该对被审计单位按持续经营假设编制的会计报表出具否定意见审计报告。

3. 持续经营不确定性与无法表示意见。有学者认为,与具体不确定性一样,持续经营不确定性在审计期间不存在有关其结果的结论性证据,既然没有审计证据可获取,那么对持续经营不确定性出具报告就不存在“范围限制”问题,也就是说,审计人员针对持续经营不确定性不应发表无法表示意见,因为发表无法表示意见是由于审计范围受到严重限制。AU341、ISA570在规定对持续经营不确定性的报告方式时,都没有明确规定可因审计范围受限制而发表无法表示意见。不过,1989年John E.Ellingsen, Kurt Pany和Peg Fagan在对AU341进行评价后,认为“不应该排除审计人员对不确定性发表无法表示意见”,William F. Messier在《审计和可信性保证服务:一种系统方法》一书中也指出“在某些情况下,审计人员可以因持续经营问题发表无法表示意见”。ISA570指出,在极端情况下,如果存在对会计报表有重大影响的多重重大不确定性,发表无法表示意见更适宜。对这种“多重重大不确定性”,我们可将其推定为持续经营不确定性。《中国注册会计师审计准则第1324号——持续经营》更是明确规定,当持续经营同时存在多种重大不确定性时,可就其持续经营不确定性发表无法表示意见。

因此,对持续经营不确定性发表适当的审计意见,关键在于获取充分适当的审计证据,合理判断被审计单位编制的会计报表采用持续经营假设的恰当性。

另外,因审计范围受限制而导致审计人员不能获取关于持续经营不确定性已经存在的相关审计证据时,审计人员不应发表保留意见,因为持续经营假设是会计报表的编制基础,如果无法确定编制基础的合理性,那么审计报告中“除了无法确定持续经营假设合理性对会计报表的影响外,被审计单位编制的会计报表在所有重大方面公允反映了……”的一般表述就不合逻辑。此时,审计人员只适合发表无法表示意见。

综上所述,审计人员只有不断增强自身的业务素质、风险防范能力和职业判断能力,才能针对不确定性的不同情形恰当地发表审计意见。而这对于审计人员提高执业质量、降低审计风险有着重要的意义。

主要参考文献

- ①徐政旦等.审计研究前沿.上海:上海财经大学出版社,2002
- ②卡迈克尔等.刘明辉等译.审计概念与方法:现行理论与实务指南.大连:东北财经大学出版社,1999