

非上市公司年报审计切忌十个“轻视”

张复生

(郑州大学商学院 郑州 450052)

【摘要】轻视一些重要项目和内容的现象在非上市公司年度财务报告审计中经常出现。此类现象不单单未能贯彻现代审计的思想,也会影响审计质量,甚至不能真正体现现代审计的本质,本文对此进行具体分析。

【关键词】财务报告 审计公证 轻视

注册会计师在开展非上市公司年度财务报告审计业务的过程中,往往会轻视或忽略一些重要的项目和内容,在审计方法的运用上也不能完全体现现代审计的基本特征。归结起来,注册会计师进行非上市公司审计时,经常表现出十个方面的轻视,下文进行具体分析。

一、轻视期后事项

期后事项是指资产负债表日到审计报告日之间发生的事项及审计报告日后发现的事实。轻视期后事项存在以下弊端:

其一,对被审计单位进行年度财务报告审计一般都在次年的某个时间,审计外勤的执行时间都应属于“期后时间”,因而审计中不可避免会涉及期后事项问题,比如对货币资金等存量资产进行审计确认时,除对年内发生的相关业务进行审计外,对存量资产负债表截止日的存在性一般都只能在目前状况的基础上通过审计调整进行“倒推性”认定。

其二,被审计单位的部分事项可能会影响年度财务报告的列示。在期后事项中,有些期后事项能为报表截止日“已经存在的状况”提供补充证据,比如,实物资产盘点中发现的已损毁或变质的、但尚未进行相关账务处理的资产,应调整年度财务报告中的资产和损失项目。

其三,在对被审计单位年报附注的真实性、完整性和恰当性进行审计判断时,同样离不开期后事项。诸如被审计单位期后签订的重大合同或协议、重大的不确定事项等都应在年报附注中予以披露。如果忽视了此类期后事项,则无法判断公司年报披露的真实性、完整性和恰当性。

二、轻视表外信息

表外信息,泛指对公司财务报表使用者的决策具有参考价值但在年度财务报告中无法列报,或虽可列报但需要更加详细的信息而将其包含于年报附注中进行披露的信息。在非上市公司年度财务报告审计中,人们经常忽视对表外信息的验证,主要包括:

其一,各种明细表或附表。明细表或附表往往是对财务主表的明细说明或补充,比如资产减值准备明细表可以反映资产减值发生的区域或程度、分部报表可以反映营业收入主要来源于哪些地区或哪些产品等。注册会计师若忽视对表外相

关明细信息的审计,则同样可能使明细表或附表对财务报表使用者的判断产生误导。

其二,关联方关系及其交易。由于关联方关系可能导致关联公司之间在发生交易时的价格确定、款项结算等方面给予对方特别优惠的条件,并借以转移公司的资产、费用或利润等,甚至会串通舞弊而不被外界所知晓。因而,一般要求在年报附注中详细披露上市公司的关联方关系及其交易发生的具体情况,即便是非上市公司,此类信息也同样应受到注册会计师的关注。

其三,会计估计及其变更情况。会计估计的水平不同,相关期间的收入和成本费用水平就有所不同,资产和负债的数额也会受到影响。尤其当会计估计水平发生变化时,如果不加以披露,则会直接影响变化前后财务信息的可比性。

三、轻视分析程序

分析程序是现代审计中经常使用的,旨在尽早把握审计重点、提高审计工作效率,同时保持审计质量不受很大影响的一种常用方法,它主要借助财务数据之间及财务数据与非财务数据之间的相关关系及其固有规律性判断被审计单位年度财务报告发生重大错报或漏报的可能性。但是,在非上市公司年度财务报告审计过程中,注册会计师往往主要依靠传统的审计查账方法进行报表项目认定,这种审计查账方法在以下几个方面不利于现代审计的鉴证和判断:

其一,财务指标与财务指标间的关系。公司财务报表中各种指标本身具有内在的联系,比如固定资产和累计折旧,对外长短期投资与投资收益,营业收入与货币资金、应收账款、预收账款的变化等,这些财务报表项目之间可能不具有严格的数据对应关系,但具有十分紧密的内在联系。通过分析财务指标间的这种内在联系,有利于注册会计师判断财务报表发生重大错报的可能性,以进一步确定实质性测试的重点。

其二,财务指标与非财务指标间的关系。财务指标及其相互关系往往比较敏感,也容易被管理层操纵,以使其达到理想的状态。因此,注册会计师还可利用财务指标和非财务指标间的关系判断公司财务报表的品质。

其三,非财务指标与非财务指标间的关系。有时注册会计

师还可利用某些非财务指标之间的关系判断公司财务报表存在重大错报的可能性。比如,通过分析公司的全年平均人数与生产自动化程度、生产自动化程度与动力消耗量、物料消耗数量与产能等之间的关系有利于判断公司的生产经营业务是否具有人为虚构的可能性。

四、轻视内部控制制度的测评和重大错报风险的评估

现代审计的趋势是风险导向审计,它在兼容账项基础审计和制度基础审计的内容、方法的基础上综合考虑公司的经营风险、财务风险和投资者的投资风险等,最终以自身审计风险的防范为前提、以对公司财务报表的合法性和公允性发表审计意见为目标。所以,现代审计异常重视内部控制制度的测评和重大错报风险的评估。账项基础审计和制度基础审计在以下几个方面已经不足以满足现代社会经济发展的需求:

其一,财务舞弊的手法越来越多,也越来越隐蔽,这就要求审计所关注的问题和使用的审计程序具有一定的预见性和应对能力,但账项基础审计和制度基础审计存在欠缺。

其二,建立健全内部控制制度虽已成为公司管理的一种通行做法,且可以有效地防范常见的财务差错,但是内部控制制度的局限性不可避免,有些局限性甚至是致命的,它不但会对财务报表产生直接和重大的影响,而且会使部分审计测试程序失败。

其三,现代社会竞争愈加激烈,影响公司风险的因素越来越多,变化也越来越快,且投资者的投资风险更高、风险转嫁意识和自我保护能力也在不断加强,审计风险也会因公司风险、投资风险的增加而加大,账项基础审计和制度基础审计已无法满足要求。

五、轻视关联公司的审计

在非上市公司年度财务报告审计中应当关注关联公司的审计情况,包括关联公司是否经过了审计、审计意见类型、出具审计意见的会计师事务所的声誉、是否可以实施延伸审计等。之所以关注关联公司的审计情况,基于以下原因:

其一,被审计公司的某些财务舞弊事项可能会牵涉关联公司,前者对自身的财务舞弊事项有可能进行事先的掩饰或掩盖,但关联公司未必具有掩饰或掩盖的必要性。

其二,即便不能对关联公司进行一并审计,也应当关注关联公司的财务状况、经营成果及其变化,同时还应关注关联公司财务报表的审计意见及其类型等相关情况。一是关联公司的财务状况和经营成果及其变化会影响到被审计单位;二是根据关联公司财务报表的审计意见类型等可以间接地判断关联公司的管理水平,关联公司管理水平高则被审计公司借以舞弊的可能性就不大,否则就会增大协同舞弊的可能性。

六、轻视非经常性损益项目

非经常性损益是指公司发生的与其经营业务无直接关系,以及虽与经营业务相关,但由于该交易或事项的性质、金额和发生频率等,影响了公司经营情况和盈利能力的正常反映。非经常性损益是公司财务报表中损益的重要影响因素,但其“规律性”和“可预见性”较差,它更容易隐藏公司财务方面的“一次性操作”舞弊行为。但是,非上市公司审计往往将审计

重点放在经常性损益项目上,对非经常性损益项目的审计往往一带而过、草草了事。

七、轻视现金流量表

现金流量表是公司对外编报的一张重要的财务报表,它弥补了资产负债表和利润表中所普遍采用的应计制的不足,能够更真实地反映公司的短期偿债能力、取得和运用现金的能力等。但现金流量表的编制和审计毕竟都有一定的难度,且财务报表使用者对其的关注程度远比不上资产负债表和利润表。因而在对非上市公司进行审计时,人们往往不将现金流量表作为审计的重点。这无论对于财务报表使用者全面理解和使用财务报表,还是对于审计判断,都是一个缺憾。

在对非上市公司的现金流量表进行审计时,至少应当关注现金流量表项目与资产负债表和利润表项目含义上的差异及其相互间的勾稽关系、现金流量的结构等。

八、轻视基层员工的利益

基层员工利益包括职工薪酬、福利、培训等,它经常与公司的效益发生矛盾。因此,不少公司为了实现利润最大化目标而不惜牺牲基层员工的利益,这对公司的长远发展无疑是一种潜在的风险。但是,注册会计师在非上市公司年度财务报告审计中很容易忽略这一风险因素。比如,对公司大额且逐年增长的应付职工薪酬仅仅实施检查程序,以判断其核算有无重大差错,而一般不会进一步分析其原因,更不会因此而影响审计意见类型;或者面对公司成本时可能重点审计成本构成的合法性,而对其中的较低薪酬水平不予过多的关注等。

九、轻视财务软舞弊现象

公司的财务舞弊方式多种多样,但有的舞弊方式对财务报表构成了“硬伤”,这些舞弊形式都有足够的事实证据和法律法规依据证明其错误;而有的舞弊方式却并无充分的事实证据和严格的法律法规依据证明其正误,它只有适当与否的区别,此类舞弊即财务软舞弊。相比之下,财务报表中包含的软舞弊要比“硬伤”更具有杀伤力,其舞弊金额更大,且更具高层次性、粉饰性和隐蔽性,审计时更难取得相关的审计证据和法规依据,因此经常采用“顺水推舟”式的验证,而对公司会计估计和判断本身的合理性判断却很少。

十、轻视对专家工作的利用

注册会计师在审计过程中难免会遇到财务会计领域之外的一些专业技术,而这些专业技术的运用是否恰当对审计判断和处理会产生直接的影响,比如专项工程是否达到预定可使用状态、机器设备是否处于报废状态等,此类事项仅凭财务会计专业知识和技能很难进行审计判断,这种情况下就需要利用外部独立专家的工作,以辅助审计判断。但在实际工作中,注册会计师却较少考虑专业技术对会计处理和财务报表的影响,很少聘用外部专家辅助审计工作,这也会增加审计失败的可能性。

主要参考文献

1. 财政部. 企业会计准则 2006. 北京: 经济科学出版社, 2006
2. 张复生. 谈会计软舞弊及其治理. 财会月刊, 2009; 12