

新审计准则下对审计报告 强调事项段的思考

杨闻萍 邓宁 李洁

2007年1月1日开始施行的中国注册会计师审计准则(以下简称07版准则),对强调事项段进行了较为详细的规定,严格限定了出具强调事项段的具体情况。2010年颁布并将于2012年1月1日开始执行的审计准则(以下简称10版准则),又对强调事项段进行了全新的阐述。本文主要对10版准则和现行的07版准则进行对比,分析10版准则的变化并探讨可能对上市公司审计实务操作的影响。

一、10版准则中强调事项段的突出变化

1. 定义的重述

07版准则定义:审计报告的强调事项段是指注册会计师在审计意见段之后增加的对重大事项予以强调的段落。强调事项段需要同时满足两个条件,一是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,且在财务报表中作出充分披露;二是不影响注册会计师发表审计意见。该定义突出强调了事项的“重大不确定性”特征和不影响审计意见的特性。

10版准则定义:审计报告的强调事项段是指审计报告中含有的一个段落,该段落提及已在财务报表中恰当列报或披露的事项,根据注册会计师的职业判断,该事项对财务报表使用者理解财务报表至关重要。

根据两版准则定义的比较,10版的突出变化体现在两方面:(1)将“重大事项”改为“对财务报表使用者理解财务报表至关重要”。显然“至关重要”在程度上胜于“重大事项”,10版准则要求注册会计师运用职业判断,但这对实务操作来说无疑是一个值得探讨的问题。(2)10版准则中不再突出强调事项段的不确定性特征,拓宽了运用强调事项段的范围。

2. 明确了强调事项和其他事项的区别

07版准则没有提出其他事项段的说法,而是将其他事项纳入强调事项段中,例如:“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”。这样的规定虽然符合强调事项与审计意见无关的条件,但由于其他信息不属于财务报告范畴,不符合强调事项段应满足的条件,即“被审计单位进行

了恰当的会计处理,且在财务报表中作出充分披露”。

10版准则增加了其他事项段,将其与强调事项段分离开,作为两个并列独立的部分。其他事项段的定义:“是指审计报告中含有的一个段落,该段落提及未在财务报表中列报或披露的事项,根据注册会计师的职业判断,该事项与财务报表使用者理解审计工作、注册会计师的责任或审计报告相关”。从其他事项段的定义可以看出,是否在财务报表中列报或披露是其他事项段与强调事项段的本质区别。这样的规定更加准确,可以避免强调事项段概念的混淆。

3. 运用强调事项段的具体情形发生的变化

07版准则规定的增加强调事项段的情形主要有三类,其中前两类在《审计准则第1502号——非标准审计报告》中明确提到:(1)对持续经营能力产生重大疑虑;(2)重大不确定事项。第三类是其他审计准则,如《审计准则第1332号——期后事项》、《审计准则第1511号——比较数据》、《审计准则第1521号——含有已审财务报表的文件中的其他信息》都规定增加强调事项段的情形,包括:期后修改原财务报表事项、上期财务报表未经更正及重新出具审计报告的重大错报、对简要财务报表出具审计报告等。

10版准则中除了明确强调事项段定义外并没有规定强调事项段具体运用的情况,仅在执业准则指南中以举例的方式说明注册会计师可能认为需要加强强调事项段的三类情形。同时《审计准则第1324号——持续经营》、《审计准则第1332号——期后事项》、《审计准则第1511号——比较信息》、《审计准则第1601号——对按照特殊目的编制基础编制的财务报表审计的特殊考虑》等审计准则对强调事项段作出了要求,具体涉及到:财务报表已作出充分披露可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况存在重大不确定性的事实;期后修改原财务报表事项;提醒审计报告使用者关注财务报表按照特殊目的编制基础编制等。

通过对07版和10版准则的对比可以发现,10版准则简化了运用强调事项段的具体情况,以定义为最终标准,不再强调只有哪几种情况才能加强强调事项段。另外,07版《审计准则第1521号——含有已审财务报表的文件中的其他信息》和10版《审计准则第1601号——对按照特殊目的编制基础编制的财务报表审

计的特殊考虑》涉及的情况中也发生了一些变化,变化体现在两个方面:(1)减少运用强调事项段的情况:将“含有已审计财务报表的文件中的其他信息与已审计财务报表之间存在的重大不一致”作为其他事项段处理;取消将对简要财务报表出具审计报告中需要增加强调事项段以提醒使用者注意的情况。(2)增加运用强调事项段的情况:增加了按照特殊目的编制基础编制的财务报表需加强强调事项段的情况;增加了当财务报告编制基础不可接受时,在审计业务约定条款中需明确,在审计报告中增加强调事项段以提醒使用者关注额外披露。

二、对上市公司实务操作影响的探讨

2012年开始执行10版准则后会给上市公司实务操作带来一定的变化,笔者认为变化主要来自两方面:一是07版准则中有些需要加强强调事项段的情况在10版准则下不再适用;二是10版准则下会出现应当增加强调事项段的新情况。

1. 10版准则下不再适用的情况

从2010年上市公司年报来看,审计报告中强调事项段涉及的内容包括两类:持续经营能力存在重大疑虑和重大不确定事项。重大不确定事项包括:未决诉讼、接受证监会调查、非公开发行股票是否批准、未来收入确认的不确定因素、未来的净现金流量完成情况存在不确定性、合约终止涉及金额未定、不良贷款是否收取利息具有不确定性、尚未解除的担保责任。

判断是否属于重大不确定事项,关键看其是否符合10版准则中“对财务报表使用者理解财务报表至关重要”的条件。如果没有达到“至关重要”,该事项就不应作为强调事项段在审计报告中运用。笔者认为“至关重要”可以从金额和性质两方面来理解,既可能对报表影响广泛,例如提前应用10版准则;又可能是关系到被审计单位未来经营发展生死攸关的问题,例如监管行动的未来结果存在不确定性,这样才能构成“至关重要”的程度。如果按10版准则的标准来衡量2010年上市公司增加强调事项段的情形,有些是不构成至关重要程度的。例如,有关未决诉讼问题,2010年86份增加强调事项段审计报告中有6家涉及到未决诉讼问题。未决诉讼属于07版准则中的重大不确定事项,但10版准则指南中的举例是异常诉讼,很显然异常诉讼和未决诉讼是有区别的,未决诉讼如果金额较大就可以构成重大不确定事项,而异常诉讼不仅需要金额大而且需要性质特殊,才能达到“至关重要”的程度。

例:××上市公司2010年强调事项段如下:××公司因向某有限责任公司借款提供担保事项与某银行发生贷款担保合同纠纷诉讼,目前该案由高级人民法院审理,尚未开庭。××公司在其2009年度财务报表内预计了可能造成的损失,本期在诉讼状态未发生实质性变化的情况下,维持以前预计的损

失。由于法院尚未最终判决,上述事项的结果在未来存在一定的不确定性。对于上述强调事项,会计师事务所已在审计报告中提请财务报表使用者予以关注。

该公司2009年预计对外担保损失为4700万元,在2010年报表中作为流动负债项目反映,该公司2010年资产总额626495.27万元,货币资金109178.17万元,2010年主营业务收入321648.57万元,净利润40590.69万元。这项未决诉讼从金额角度讲占总资产的0.75%、主营收入的1.46%、净利润的11.6%。如果损失发生对现金流量的影响是现金流出4700万元,占2010年年末货币资金的4.3%。从以上分析来看,此项未决诉讼在金额上占总资产、主营业务收入、净利润的比例都不够巨大;在性质上也不会对该公司的经营产生异常影响,只能算重大不确定事项但不构成至关重要的程度。笔者认为按10版准则的标准不应当放在强调事项段反映。

2. 10版准则下应当增加强调事项段的新情况

10版准则中没有明确提出运用强调事项段的情况,仅在指南中举例包括:(1)异常诉讼或监管行动的未来结果存在不确定性;(2)提前应用(在允许的情况下)对财务报表有广泛影响的新会计准则;(3)存在已经或持续对被审计单位财务状况产生重大影响的特大灾难。

通过前述新旧准则对比,会发现另一个不同点:07版准则突出强调事项段的不确定性特征,例如对持续经营能力产生重大疑虑、重大不确定事项。而按照10版准则的定义和指南中的举例,并没有强调不确定性的问题。从这点来看10版准则中强调事项段的应用范围扩展了,既可以包括不确定事项也可以增加对确定事项的强调,只要它是至关重要的。例如:10版准则指南中的举例“存在已经或持续对被审计单位财务状况产生重大影响的特大灾难”,可以理解为对被审计单位至关重要的确定事项。那么其他一些达到至关重要程度的确定事项也应该运用强调事项段披露。例如,财务报表日后发生对被审计单位日后经营发展有至关重要影响的企业合并或处置子公司事项、财务报表日后外汇汇率发生异常变化导致资产负债计价发生异常重大变化的事项、财务报表日后发行股票和债券以及其他巨额举债等。这些事项都属于对财务报表使用者理解财务报表至关重要的确定事项。

由此来看,在2012年的审计报告中可以运用强调事项段的情况增多了。在此还要特别强调,强调段过多使用很容易产生“狼来了”的效应,从而降低强调事项段的效用,因此,注册会计师在判断是否增加强调事项段时,应充分运用职业判断,以确定该事项是否达到“至关重要”的程度。这无疑对注册会计师的专业胜任能力提出了更高的要求。■

(作者单位:北京信息科技大学经济管理学院)

责任编辑 武献杰