

关键审计事项常见问题分析

王娟 刘志耕

在审计实务中,一些注册会计师(CPA)不能全面、正确理解关键审计事项的本质内涵,不仅对关键审计事项产生模糊甚至错误认识,而且不能在审计报告中正确识别和沟通关键审计事项。为此,本文以日常审计实务中存在的相关问题为基础,用案例的形式来分析、说明关键审计事项常见的问题。

案例一:扩大了应作为关键审计事项沟通的范围

某监管部门对A会计师事务所进行执业质量检查时发现,A事务所对X电子股份有限公司(下称X公司)审计报告披露的关键审计事项中,出现了以下一段内容:

“X公司向建设银行OK支行的8 600万元借款已于201×年9月30日到期,但因财务出现困难,至本审计报告日,X公司仍未能偿还该借款,也未与建设银行OK支行就到期借款签订展期协议。X公司管理层认为,偿还该借款没有问题,仅是因与一客户存在业务纠纷,影响了贷款的正常回笼,只待纠纷解决,贷款正常回笼后将恢复正常。我们分析,若在近期内不能解决纠纷并回笼贷款,可能导致建设银行OK支行采用法律手段向X公司追要欠款,这对X公司可能产生较大影响。为此,我们认为,该事项为关键审计事项。”

检查人员认为,《中国注册会计

师审计准则第1504号——在审计报告中沟通关键审计事项》第五条(第三款)已明确规定:在审计报告中沟通关键审计事项以CPA已就财务报表整体形成审计意见为背景。在审计报告中沟通关键审计事项不能代替下列事项……(三)当可能导致对被审计单位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时,CPA按照《中国注册会计师审计准则第1324号——持续经营》的规定进行报告。在审计报告中沟通关键审计事项也不是CPA就单一事项单独发表意见。所以,当被审计单位存在可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况时,CPA应该按照1324号审计准则的规定,专门以对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况进行报告,即在审计报告中沟通关键审计事项不能代替持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况。

笔者认为,CPA应在审计报告中增加以“与持续经营相关的重大不确定性”为标题的单独部分,其正确披露的主要内容应为:

“我们提醒财务报表使用者关注,如财务报表附注×所述,X公司向建设银行OK支行的借款已在201×年9月30日到期,按照合同约定,应在到期日偿还8 600万元借款。但因财务出现困难,至本审计报告日,X公司仍未能偿还,也未与建设银行OK支行就到期借款签订展期协议。这些事项或

情况表明,X公司可能存在对持续经营能力产生疑虑的重大不确定性,可能无法在正常经营过程中变现资产和清偿债务。该事项不影响已发表的审计意见。”

案例二:应按照关键审计事项沟通而未沟通

某监管部门对B会计师事务所进行执业质量检查时发现,B事务所在对Y高速公路有限公司(下称Y公司)的审计报告中,将对公路经营权摊销作为强调事项进行了披露。强调事项段的内容为:

“我们提醒财务报表使用者关注,如财务报表及其附注×所述,对Y公司公路经营权的摊销方法、摊销情况及相关数据已在财务报表及其附注中列报并披露,但由于对公路经营权摊销方法的确定属于重大会计估计,其结果具有不确定性。本段内容不影响已发表的审计意见。”

签字CPA认为,尽管对公路经营权摊销的方法、具体摊销情况及数据已在财务报表中恰当列报、披露,但由于对财务报表使用者正确理解这部分内容至关重要,所以,有必要在审计报告中增加强调事项段,通过明确提供补充信息的形式,提醒财务报表使用者关注该事项。

然而,检查人员认为,尽管对公路经营权的摊销在多方面涉及到公司管理层作出的重大假设和判断,但由

于该事项系具有高度不确定性的会计估计,很可能影响成本和利润核算的正确性,所以,对Y公司本期财务报表非常重要,属于与管理层重大判断领域密切相关的重要审计判断。为此,检查人员认为,Y公司对公路经营权的计价和公路经营权摊销的准确性应该定性为关键审计事项。

按照强调事项段披露和关键审计事项披露的情况可以看出,按照关键审计事项段沟通和披露的工作量远大于按照强调事项段披露,不仅需要分别考虑三部分结构,而且撰写的文字很多、内容更为详细、明确、复杂,所以,这也是一些CPA不愿作为关键审计事项披露的重要原因之一。

《中国注册会计师审计准则第1503号——在审计报告中增加强调事项段和其他事项段》第九条明确规定:如果认为有必要提醒财务报表使用者关注已在财务报表中列报或披露,且根据职业判断认为对财务报表使用者理解财务报表至关重要的事项,在同时满足下列条件时,CPA应当在审计报告中增加强调事项段:1.按照《中国注册会计师审计准则第1502号——在审计报告中发表非无保留意见》的规定,该事项不会导致CPA发表非无保留意见;2.当《中国注册会计师审计准则第1504号——在审计报告中沟通关键审计事项》适用时,该事项未被确定为在审计报告中沟通的关键审计事项。由此可见,CPA在审计报告中增加强调事项段和其他事项段的前提条件之一是,当1504号审计准则适用时,相关事项未被确定为在审计报告中沟通的关键审计事项。即,如果某强调事项或其他事项同时属于关键审计事项,则应该作为关键审计事项沟通并披露,而不得作为强调事项段或其他事项披露。

案例三:对关键审计事项的沟通不完整、不规范、不严谨

某监管部门对C会计师事务所进行执业质量检查时发现,C事务所在对Z房地产开发公司(下称Z公司)的审计报告中,将Z公司对土地增值税的交纳作为关键审计事项进行了沟通。关键审计事项三段论的主要内容(其中“原因”“应对”含义同前):

“一、审计报告——事项描述

土地增值税为Z公司应缴纳的主要税种之一,由于土地增值税计提的正确性对合并财务报表有重要影响,且Z公司管理层作出估计时的判断包含了对相关税务法律、法规及实务操作的理解和考虑,因此,我们将Z公司计提的土地增值税作为关键审计事项。

二、审计报告——审计应对

与评价计提土地增值税相关的审计程序包括以下程序:1.评价管理层与计提土地增值税相关关键内部控制设计的合理性和运行的有效性。2.重新计算Z公司计提的土地增值税,并将计算结果与Z公司所记录的金额进行比较。

三、关键审计事项分析

原因:土地增值税计提的正确性对合并财务报表非常重要,且管理层作出估计时需要判断。

应对:评价相关关键内部控制设计的合理性和运行的有效性;重新计算土地增值税。”

检查人员认为,C事务所对Z公司上述关键审计事项沟通的三段内容在完整性、规范性、严密性、充分性等方面均有不足,应该予以补充完善。

第一段:在第一部分“审计报告——事项描述”中,应该在第一句话:“土地增值税为Z公司应缴纳的主要税种之一”之后,增加对Z公司缴纳土地增值税基本情况介绍,具

体应该考虑的内容为:

“Z公司开发销售的不动产需要按照税法规定计算出土地增值额,并按增值额的大小缴纳超率累进税率为30%~60%的土地增值税,且纳税额约占房地产销售收入的3%,金额很大。在每个财务报告期末,管理层需要对计提的土地增值税进行估算、判断,在作出估算判断时,考虑的主要因素包括相关的税务法律法规,预计不动产销售收入、预计可扣除的土地成本、不动产开发成本、利息费用、开发费用等。在土地增值税汇算清缴时,实际应缴税金可能与Z公司平时预估缴纳的土地增值税金额存在差异。”

第二段:在第二部分“审计报告——审计应对”中,应该在原第1和第2条审计程序之间增加以下两条程序,同时将原第2条程序序号改为第4条,增加的两条审计程序为:

第2条:利用本事务所内部税务专家的工作,评价Z公司201×年末对土地增值税的计提,包括基于我们的经验和知识,对征管税务机关就土地增值税税法的应用和实务操作的理解,评估Z公司计提土地增值税的假设和判断的正确性。

第3条:评价Z公司管理层对预计房地产销售收入及各可扣除项目金额的估计,评估管理层的假设和判断的正确性。

第三段:在第三部分“关键审计事项分析”中,应该在第二段最后一句“重新计算土地增值税”之前增加以下内容:“利用本事务所内部税务专家的工作,评估管理层的假设和判断;评价管理层对收入和成本的估计;”这样补充后,对“关键审计事项分析”的内容就较为全面、规范和严谨。

(作者单位:江苏工程职业技术学院
文峰大世界连锁发展股份有限公司)

责任编辑 武献杰