

CPA 审计报告日期四大误区分析

袁 远 刘志耕

审计报告日期是指注册会计师在审计报告上签署的日期，2003年发布的审计报告准则将审计报告日规定为完成审计工作日期，改变了以前准则所规定的审计报告日是完成外勤审计工作日期的规定。

由于审计报告日期是明确注册会计师对被审计单位资产负债表日后发生的重大事项进行审计所负责的最后期限，因此其重要性在于它是关系到判断注册会计师是否承担审计责任和责任大小的截止时点问题，注册会计师必须予以重视。但是，在审计实务中，一些注册会计师不仅对审计报告日期的理解存在错误的认识，而且还存在错误运用的问题。本文对注册会计师在审计报告日期方面存在的误区从以下四个方面进行分析：

误区之一：与“被审计单位管理当局签署会计报表日”和“主任会计师签发审计报告日”的关系混淆不清

现行审计报告准则规定：“审计报告日期不应早于被审计单位管理当局签署会计报表的日期。”中注协编写的审计报告准则讲解又作了补充解释：“签署审计报告的日期通常与被审计单位管理当局签署会计报表的日期为同一天，或晚于被审计单位管理当局签署会计报表的日期。”而“被审计单位管理当局签署会计报表日”是指被审计单位管理当局确认注册会计师审计的会计报表并对外公布已审计会计报表（其中包

括确认审计调整事项）的日期。

但是，一些注册会计师在实务中的做法往往是相反的，即注册会计师签署审计报告的日期往往总是早于管理当局签署会计报表的日期，为什么会出现这种情况呢？这是由于大多数会计师事务所的主任会计师总是在完成了第三级复核后就签发审计报告，而注册会计师则将主任会计师签发审计报告的日期误认为就是审计报告日期，没有考虑到还需提请被审计单位管理当局对外签署会计报表的问题。规范的做法应该是，注册会计师把主任会计师已签发的（即批准征求被审计单位意见）审计报告草稿和已审计会计报表草稿一同提交给被审计单位管理当局，如果被审计单位管理当局批准并签署了已审计会计报表，则注册会计师才可以签署审计报告，这样就不会出现审计报告日期早于被审计单位管理当局签署会计报表日期的情形。

这里需要说明的是，审计实务中主任会计师签发审计报告的日期实际上是会计师事务所完成所有复核程序，认为可以将审计报告草稿和已审计会计报表草稿提交给被审计单位管理当局签署审计意见的日期，这个日期不等于就是注册会计师在审计报告上签署的日期，审计报告日期应该根据被审计单位管理当局批准并签署已审计会计报表的日期来决定，但如果主任会计师签发审计报告的日期和被审计单位管理当

局批准并签署已审计会计报表的日期在同一天，则日期可能一致。

误区之二：与“被审计单位管理当局声明书日期”的关系混淆不清

一些注册会计师对审计报告日期与“被审计单位管理当局签署管理当局声明书日期”之间的关系往往混淆不清，常常使得“被审计单位管理当局签署管理当局声明书日期”早于审计报告日期。在审计实务中，由于一些注册会计师习惯于在审计过程中向被审计单位管理当局索取声明书，而被审计单位管理当局签发的日期通常即注册会计师向其索要声明书的日期，这就造成被审计单位管理当局签署声明书的日期常常早于审计报告日期的情形。

根据第23号管理当局声明准则的规定：“管理当局声明书的日期通常应当与审计报告日期一致。但某些交易或事项的声明书日期，可以是注册会计师获取该声明书的日期。”这项规定说明了被审计单位管理当局声明书日期不是绝对固定的，因为管理当局声明书是审计证据的一部分，是发表审计意见的依据之一，只是在通常情况下应该与审计报告日期一致，但在特殊情况下，被审计单位管理当局可能对某些特殊交易或事项出具单独的声明书，这时，被审计单位所出具声明书的日期可能在审计报告日期之前，也有可能是在审计报告日期之后。

基于上述分析，笔者认为，在今后

的审计实务中，注册会计师在向被审计单位管理当局索取声明书前应向其说明情况，得到其理解和支持，最好能够请被审计单位管理当局将声明书的日期签署到约定出具审计报告的日期（会计报表公布日），如果被审计单位管理当局不同意签署滞后的日期，或审计业务约定书没有约定出具审计报告的日期或审计报告日期无法准确预计，则注册会计师可以在基本完成审计工作，并在向被审计单位管理当局征求对审计报告草稿和已审计会计报表草稿意见的同时，提请管理当局签署声明书，这样，声明书的日期即可与审计报告日期相一致。当然，对于某些特殊交易或事项声明书的日期，仍然以单独出具声明书的具体日期为准。

误区之三：对审计报告日期与“期后”和“日后”的关系模糊不清

根据新修订的期后事项准则规定，“期后事项”是指资产负债表日至审计报告日之间发生的事项以及审计报告日后发现的事实。但是，根据审计报告准则的规定，现行审计准则所述的“期后”仅指资产负债表日至审计报告日的时间段。

现行《企业会计准则——资产负债表日后事项》中的“日后事项”是指资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的需要调整或说明的有利或不利事项。《〈企业会计准则——资产负债表日后事项〉指南》对“财务报告批准报出日”的解释是：财务报告批准报出日指董事会或类似机构批准财务报告报出的日期。通常是指对财务报告的内容负有法律责任的单位或个人批准财务报告向企业外部公布的日期。由此可见，如果审计报告日与被审计单位管理当局批准并签署已审计会计报表为同一天，则会计准则所规定的“日后”与审计准则所规定的“期后”在时间概念上是一回事。所以，在一般情况下，注册会计师可以将审计准则所

规定的“期后”与会计准则所规定的“日后”作同一含意的理解，但必须注意区分在审计和会计不同的专业文书中要按照审计准则和会计准则的规定分别使用各自的专业术语。

从上述分析可以看出，所谓“期后”和“日后”仅是从审计准则和会计准则不同的角度对同一事项的不同描述，在一般情况下，均是指资产负债表日至财务报告批准报出日（或审计报告日）之间发生的对会计报表产生影响的需要调整或说明的有利或不利事项。

由此还提示注册会计师，在审计实务中不仅要注意区分审计准则和会计准则对同一事项不同的表述，而且要学会从审计和会计不同的角度来分析判断有关问题。

误区之四：对重新出具审计报告时签署的日期模糊不清

由于审计报告准则规定了“审计报告日期不应早于被审计单位管理当局签署会计报表的日期”，所以，不应再出现“审计报告日至会计报表公布日”的时间段，也不会再有注册会计师

因获知这段时间的期后事项而实施追加审计程序的情形，注册会计师也就不需要再因此问题的存在而更改审计报告日期。

另外，在有前任注册会计师的审计项目中，如果前任注册会计师因被审计单位违反国家发布的企业会计准则和相关会计制度已经对前期会计报表发表了保留意见或者否定意见，而被审计单位已经在本期按规定重新编制了该前期会计报表，前任注册会计师应应被审计单位的要求对重新编制的前期会计报表重新出具审计报告。在出具重新编制的审计报告前，前任注册会计师应该对导致前期会计报表重新编制的交易或事项实施必要的审计程序。但此时重新出具审计报告时，注册会计师一般应当使用原审计报告日期，以避免审计报告使用人误认为注册会计师审计了该日期以后的会计记录、交易或事项。■

（作者单位：江苏省注册会计师协会
南通市注册会计师协会）

责任编辑 孙 蕊

● 建议

防范海外并购财务风险的几点措施

杨 阳 ■

海外并购的财务风险较大，基于并购公司的实际情况，并购方可采取以下措施予以防范：一是，在并购前，可聘请经验丰富、有信誉的中介机构，如投资银行、会计师事务所等，根据企业的发展战略进行全面策划，审定目标企业。审定后还应对目标公司价值进行详尽的审查和评价，对财务信息进行进一步的证实，并扩大范围调查取证。二是，并购企业可通过分析资产负债的期限结构，将未来的现金流入与流出按期限进行分装组合，寻找出正现金流和资金缺口的时点，不断调整自身的资产负债结构来防范流动性风险。建立多样化流动资产组合，使流动性与收益性得以兼顾。三是，并购企业可结合自身能获得的流动性资源、股权结构的变化、目标企业的税收筹划等情况，将并购支付方式设计成现金、债务与股权方式的各种组合。企业还应根据并购动机合理选择融资方式，如果企业进行并购只是暂时持有，可以选择资本成本相对较低的短期借款方式；如果是为了长期持有目标企业，就要根据目标企业的资本结构及其持续经营的资本需用，来确定收购资金的筹集方式。四是，要增强目标企业未来现金流量的稳定性，以避免出现不能按时偿债而带来的技术性破产，为此，必须审慎评估目标企业价值；在整合目标企业的过程中，创造最优资本结构，增加企业价值。■

（作者单位：武汉军事经济学院） 责任编辑 张智广