

会计政策和会计估计的变动是在法规和制度的框架下变动。该案例中,注册会计师专业判断被审计单位的会计政策或会计估计变动不合理,提出调整意见,而被审计单位拒绝接受建议,因此,注册会计师出具了保留意见的审计报告。

四、会计估计与否定意见的审计报告

[案例 7]

华兴公司 2003 年会计报表编报利润为 370 万元。注册会计师李浩审计华兴公司 2003 年会计报表时,发现报表附注 24 中披露,2003 年 11 月华兴公司因对外提供贷款担保 6 240 万元而承担连带责任已遭到诉讼。但 2003 年 12 月 31 日华兴公司控股股东精美公司承诺承担华兴公司涉案金额的损失赔付责任,因而华兴公司没有对已涉案的贷款担保估计预计负债。李浩检查了相关的文件、资料,并向华兴公司的法律顾问函证后,认为华兴公司应当估计预计负债 4 200 万元,精美公司承诺的赔付在没有实际发生之前,一般不应确认或披露。据此,李浩建议华兴公司调整会计报表和修改报表附注,华兴公司拒绝接受,李浩考虑对此出具否定意见的审计报告。

[分析]实务中,注册会计师应当关注容易引发诉讼的事项,如逾期银行借款、提供借款担保、资产置换、股东占用资金、侵害他人利益、侵害公共利益、商品销售因质量或价格等方面的争议、税收争议等,对此应谨慎取证。如果被审计单位涉及的诉讼事项符合确认或有负债的条件,但被审计单位以披露代替会计处理或预计负债估计不合理,注册会计师应当提请被审计单位调整;在被审计单位拒绝接受建议时,注册会计师应当考虑发表保留或否定意见的审计报告。该案例中,华兴公司仅仅根据其控股股东精美公司承诺承担华兴公司涉案金额的损失赔付责任,就不对已涉案的贷款担保估计预计负债,这是不谨慎的。注册会计师根据相关文件、资料以及法律顾问的律师声明书,认为华兴公司应当估计预计负债 4 200 万元,如果华兴公司据此调整会计报表,2003 年账面的盈利就会变为亏损了,因此,注册会计师应当考虑发表否定意见的审计报告,并在说明段中对此予以充分披露。

五、会计估计与无法表示意见的审计报告

[案例 8]

华兴公司 2003 年度会计报表利润为 789 万元。注册会计师李浩在对华兴公司 2003 年度会计报表进行审计时,发现被审计单位应收款项中,三年以上应收款项数额 16 875 万元,占应收款项总额的 84.67%,其中:关联方欠款 6 298 万元(关联方经营状况较差,无力在短时期内偿还此欠款);其余 10 577 万元中,对方回函对所欠款项不予确认的、债务方处于停产和关闭等原因无偿还能力的占 5 934 万元。

但华兴公司 2003 年度只按 5%计提了 996.52 万元的坏账准备,李浩对此出具了无法表示意见的审计报告。

[分析]《企业会计制度》规定:“企业应当定期或者至少于每年年度终了,对各项资产进行全面检查,并根据谨慎性原则的要求,合理地预计各项资产可能发生的损失,对可能发生的各项资产损失计提减值准备”……“在确定坏账准备的计提比例时,企业应当根据以往的经验、债务单位的实际财务状况和现金流量等相关信息予以合理估计”。据此,该案例中,债务方不能确认的、关闭和停产的应收账款 5 934 万元,应当全额计提坏账准备,但华兴公司仅按 5%计提,明显少计提了坏账准备,注册会计师应当建议其补提,如果华兴公司拒绝调整,注册会计师应当出具否定意见的审计报告,而不是无法表示意见的审计报告。在审计实务中,如果有明显证据可以确认被审计单位会计估计是否合理,但注册会计师却在报告中称无法认定,这种避重就轻地发表审计意见的情况,可能会降低审计报告的有用性。

[案例 9]

注册会计师李浩对华兴公司 2003 年会计报表发表了无法表示意见的审计报告,在说明段中披露“贵公司 2003 年 12 月 31 日合并资产负债表中应收账款余额为人民币 90 861.51 万元,占净资产的 74.57%,上述应收账款已相应计提坏账准备 60 208.04 万元。由于贵公司在 2003 年初实施了营销整合,有关会计记录和会计资料不完备,未提供足够可以依赖的证据,我们也无法实施必要的替代审计程序,以确认贵公司 2003 年 12 月 31 日应收账款的准确性和完整性及坏账准备计提的适当性。”

[分析]实务中,如果注册会计师对被审计单位的会计估计存有怀疑,应当考虑实施追加审计程序,以获取充分、适当的审计证据排除或证实此怀疑,但如果由于被审计单位或客观条件的限制,注册会计师无法实施追加审计程序获取充分、适当的审计证据,应当视同审计范围受到限制,出具保留或无法表示意见的审计报告。值得注意的是,注册会计师应当在保留或无法表示意见的审计报告中明确指出受到什么限制及其对会计报表的影响。该案例中,由于华兴公司未提供足够可以依赖的证据,注册会计师也无法实施必要的替代审计程序,所以,出具了无法表示意见的审计报告。

(作者单位:中央财经大学会计学院
黑龙江省家畜繁育指导站财务科)
责任编辑 孙蕊

更正:本刊 2004 年第 5 期《重建企业财务管理法规的构想》一文的第二作者宴敏应为晏敏,特此更正。