

如何区分

审计报告类型

□ 杨志国

一、审计报告类型

按照注册会计师发表意见或无法发表意见,审计报告可分为无保留意见的审计报告(包括标准无保留意见的审计报告和带强调事项段的无保留意见的审计报告)、保留意见的审计报告、否定意见的审计报告和无法表示意见的审计报告。在我国审计实务中,通常将无法表示意见理解为一种意见类型,这种理解是不准确的。根据审计理论,无法表示意见是注册会计师放弃发表意见的情况,并不对会计报表是否合法与公允反映发表意见,因此它不是一种意见类型。例如,美国《公认审计准则》“报告准则”第四条指出,报告应当包含针对财务报表整体发表意见,或声明不能发表意见。《萨班斯——奥克斯利法案》对审计报告也给出了类似定义,审计报告是指一份文件或记录:(1)该文件或记录是根据为检查发行证券的公司对证券法规执行情况进行审计所编制的;(2)在该文件或记录中,会计师事务所对财务报表、报告或其他文件发表意见,或声明无意见可表达。从国外审计文献看,尚未发现将无法表示意见作为一种审计意见。实际上,无保留意见、保留意见、否定意见和无法表示意见构成了四种审计报告类型,而不能笼统地说四种意见类型。

二、区分审计报告类型的标准

无保留意见的审计报告是最普通的审计报告。据国外文献统计,注册会计师出具的审计报告90%以上都是无保留意见的审计报告,我国的比例可能低一些,主要与企业的质量有关。如果注册会计师认为会计报表符合合法性与公允性,没有在审计过程中受到限制,且不存在应当调整或披露而被审计单位未予调整或披露的重要事项时,应当出具无保留意见的审计报告;在决定出具无保留意见的审计报告时,如果认为审计报告不必附加任何说明段、强调事项段

或修正性用语,注册会计师应当出具标准无保留意见的审计报告,即标准审计报告。

保留意见适用于被审计单位没有遵守国家发布的企业会计准则和相关会计制度的规定,或注册会计师的审计范围受到限制。只有当注册会计师认为会计报表就其整体而言是公允的,但还存在对会计报表产生重大影响的情形,才能出具保留意见的审计报告。如果注册会计师认为所报告的情形对会计报表产生的影响极为严重,则应出具否定意见的审计报告或无法表示意见的审计报告。因此,保留意见的审计报告被视为注册会计师在不能出具无保留意见审计报告的情况下最不严厉的审计报告。

只有当注册会计师确信会计报表存在重大错报和歪曲,以至会计报表不符合国家发布的企业会计准则和相关会计制度的规定,未能从整体上公允反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量,注册会计师才出具否定意见的审计报告。注册会计师应当依据充分、适当的证据,进行恰当的职业判断,确信会计报表不具有合法性与公允性时,才能出具否定意见的审计报告。据文献统计,注册会计师很少出具否定意见的审计报告。

只有当审计范围受到限制可能产生的影响非常重大和广泛,不能获取充分、适当的审计证据,以至无法确定会计报表的合法性与公允性,注册会计师才可出具无法表示意见的审计报告。无法表示意见不同于否定意见,它仅仅适用于注册会计师不能获取充分、适当的审计证据的情形。如果注册会计师发表否定意见,必须获得充分、适当的审计证据。无论无法表示意见还是否定意见,都只有在非常严重的情形下采用。

在某些情况下,注册会计师可能通过增加一个强调事项段修正审计报告,而该事项在会计报表中得到更详细的披露和广泛的讨论,增加这一强调事项段并不影响审计意见。因为从理论上讲,在意见段之后增加强调事项段,并不

对会计报表构成任何保留,也不影响审计意见的类型,只是增加信息含量,提请会计报表使用者关注。遗憾的是,某些会计师事务所为了满足上市公司的要求或屈从于客户压力,随意改变审计意见的性质,或将本应发表审计意见的事项仅作为强调事项加以说明,以此达到既不得罪客户、又不承担法律责任的目的。因此,审计准则只规定存在持续经营能力问题或其他重大不确定事项时,注册会计师才应当或应当考虑增加事项段。《独立审计具体准则第17号—持续经营》中对持续经营问题作了详细规定,不再赘述。关于不确定事项,是指其结果依赖于不在被审计单位的直接控制之下但可能影响会计报表的未来行动或事项。当不确定事项符合以下条件时,即使会计报表附注已作充分披露,注册会计师也应当考虑在审计报告中增加强调事项段:(1)很可能的不确定事项(对应的概率区间是大于50%但小于或等于95%),并且是重要的;(2)可能的不确定事项(对应的概率区间是大于5%但小于或等于50%),并且是极为重要的。

三、区分审计报告类型的重要依据

注册会计师在出具保留意见、否定意见和无法表示意见的审计报告时,要判断不符合国家发布的企业会计准则和相关会计制度的规定或因审计范围受到限制是否影响重大,往往离不开重要性水平。在其他条件相同的情况下,重要性水平是考虑审计报告类型的重要依据。如果某项错报或审计范围受到限制对被审计单位会计报表的影响并不重要,预计也不会对未来各期会计报表产生重要影响,注册会计师就可出具无保留意见的审计报告。

1、错报金额与重要性水平的比较

根据《独立审计具体准则第10号——审计重要性》,重要性是指被审计单位会计报表中错报的严重程度,这一程度在特定环境下可能影响会计报表使用人的判断或决策。在确定审计程序的性质、时间和范围以及评价审计结果时,注册会计师应当合理运用重要性原则。注册会计师对重要性水平的评估取决于被审计单位的具体情况、会计报表项目的性质和自身的专业判断。注册会计师在运用重要性原则时,应当考虑错报的金额和性质,并合理选用重要性水平的判断基础,采用固定比率、变动比率等确定会计报表层次的重要性水平。重要性水平的判断基础通常包括资产总额、净资产、营业收入、净利润等。例如注册会计师可以采用资产总额的0.5%—1%,净资产的1%,营业收入的0.5%—1%或净利润的5%—10%等,确定重要性水平。注册会计师可以对会计报表确定一个重要性水平,也可以根据不同的行业确定两个重要性水平(如金融企业)。验证重要性水平是否合适的方法是将其纳入计算财务指标体系中,观察对财务指标的影响。测试时,运用的财务指标既涉及资产负债表又涉及利润表和其他财务资料时更加有效,如净资产收益率。

下面将错报金额(或审计范围受到限制金额)与重要性水平进行比较,以判断出具审计报告的类型。

(1)错报金额不重要

当错报金额或审计范围受到限制而影响的金额不大,远远低于重要性水平,不至于影响会计报表使用人的决策,因而注册会计师认为该金额是不重要的,就可以出具无保留意见的审计报告。例如,被审计单位办公用品直接作为管理费用,因其金额很小,错报就不重要,可以出具无保留意见的审计报告。

(2)错报金额重要但就会计报表整体而言是公允的

当错报金额或审计范围受到限制的金额超过重要性水平,在某些方面影响会计报表使用人的决策,但对会计报表整体而言仍然是公允的,注册会计师可以出具保留意见的审计报告。例如,被审计单位在资产负债表日拥有的存货金额较大(超过重要性水平),已将其用作商业银行贷款抵押品,但没有在会计报表附注中进行披露。如果其他商业银行利用该会计报表进行贷款决策,因不了解存货已作抵押就会受到一定影响。但存货的错报并不影响现金、应收账款和其他会计报表项目以及整个会计报表,因此,注册会计师出具保留意见的审计报告是合适的。

(3)错报金额非常重大且影响非常广泛以至会计报表整体公允性存在问题

当错报金额或审计范围受到限制的金额非常重大且影响又非常广泛,将会全面影响会计报表使用人的决策,注册会计师应当出具否定意见或无法表示意见的审计报告。例如,被审计单位在资产负债表日拥有的存货金额很大,远远超过重要性水平。如果存货出现错报,对会计报表许多项目乃至整个会计报表都会产生影响。因此,注册会计师需要考虑存货错报对净资产、流动资产、营运资本、资产总额、销售成本、利润总额、所得税、税后净利润的综合影响。在判断综合影响时,必须考虑该项目对会计报表其他项目的影响程度,亦即牵扯性。现金和应收账款之间的分类不当只会影响这两个账户,因此并无牵扯性;而一项重要的销售业务没有入账则影响应收账款、流动资产、资产总额、销售收入、所得税、利润总额、净利润、留存收益等,因此牵扯性很广。一项错报金额或审计范围受到限制的金额产生的牵扯性越广,注册会计师出具否定或无法表示意见的审计报告的可能性就越大。例如,注册会计师可能对现金与应收账款的分类不当出具保留意见的审计报告,而对相同金额的销售业务没有入账则出具否定意见的审计报告。

2、判断错报金额产生的影响

在实际工作中,确定错报金额或审计范围受到限制的金额对会计报表的影响程度并不容易,需要根据具体情况进行判断。

如果因会计政策的选用、会计估计的作出或会计报表

如何确立独立审计准则的法律地位

□ 裘理瑾 覃 东

一、引言

注册会计师的法律责任问题是当前《注册会计师法》修订的热点之一。社会各界普遍反映征求意见稿在这方面有不少新的突破,但也有不少人提出对此问题需作进一步商榷。

独立审计准则的法律地位问题与“审计社会期望差”问题密切相关,尽管审计期望差已不是一个新话题,但过去的研究并未有效地解决这一问题。从传统的理解来看,审计期望差的存在是由于公众对审计作用的错误认识,因而解决的办法应当是加强沟通与宣传,促进公众对审计行业的理解。但笔者认为,这只是一种表面的原因,没有抓住问题产生的根本制度原因——独立审计准则的法律地位。

二、制度成因

从经济学角度观察,注册会计师行业有一种奇特的制度安排:注册会计师提供的是一种公共产品,但产品的质量却是由营利性的私营部门来决定,审计期望差出现的主要原因就在于此。为说明这一问题,首先我们来考察一下社会

审计服务与私人产品的区别:

(一)公共产品与决策的外部性

以商品为例,如果商家询问顾客是否需要质量最好的商品,答案并不一定是肯定的。消费者可能在小商品市场或豪华的商场中购物,从整个行业来说,消费者对于这两种购物场所都没有产生过任何期望差,其原因在于价格与质量是由消费者自己选择的。在选择小商品市场的低价格的同时消费者也就接受了较低的质量;而在选择商场的高质量商品和服务的同时也就接受了商场的高价格。在这一过程中,质量和价格都是消费者决策所考虑的变量,消费者可以自己做出权衡,他们清楚地知道:商品的质量与价格是相关的。

然而,审计服务面临的情况完全不同,绝大多数情况下,外部使用者无须为会计信息的使用付出成本,证券市场中的会计信息更是一种公共产品。因此,尽管会计信息的质量受到信息生产成本的制约,但投资者只考虑会计信息对其投资决策的价值,而不会去考虑会计信息的生产成本。对于投资者个人而言,信息成本是外部变量,其多少与己无关;他所关心的是会计信息的质量,信息质量越高越好。

的披露不符合国家发布的企业会计准则和相关会计制度的规定,注册会计师应当采取以下措施判断错报金额产生的影响:(1)将错报金额与重要性水平比较。注册会计师应当将被审计单位拒绝调整的错报金额与推断的尚未发现的错报金额综合起来,判断是否对会计报表使用人的决策产生影响,并重点考虑错报金额的牵扯性。(2)确定错报的可计量性。有时,错报金额是难以计量的。例如,被审计单位拒绝披露当前的诉讼案件或在资产负债表日后购入的公司。在此情况下,注册会计师要判断事项涉及的金额可能对会计报表使用人决策造成的影响。(3)确定错报的性质。错报性质的

不同对会计报表使用人的决策产生的影响不一样,对注册会计师出具审计报告类型的影响也不一样。

如果因审计范围受到限制,无法获取充分、适当的审计证据,注册会计师应当将由此引起的错报与重要性水平进行比较,并考虑其牵扯性。与前一种情况引起的错报相比,注册会计师判断因审计范围受到限制引起的错报更加困难,主观性更强。

(作者单位:中国注册会计师协会专业标准部)

责任编辑 孙蕊