

独立审计三项准则讲解

□ 中国注册会计师协会

为了规范注册会计师的执业行为,提高执业质量,中注协修订了《独立审计具体准则第7号——审计报告》和《独立审计具体准则第17号——持续经营》,拟定了《独立审计具体准则第28号——前后任注册会计师的沟通》,经财政部审批同意,于2003年4月14日发布,并于2003年7月1日起施行。现将修订和拟订这几项准则的有关情况说明如下:

一、关于修订《独立审计具体准则第7号——审计报告》的说明

(一)修订背景

自1996年1月1日起施行的《独立审计具体准则第7号——审计报告》(以下简称“原审计报告准则”),对提高注册会计师执业质量,保护社会公众利益起到了积极作用,但原审计报告准则施行六年来,也暴露出一些缺陷,并在实务中产生一些问题。从近年来审计报告的质量看,大多数会计师事务所出具的审计报告意见类型定性准确,用词规范,便于理解和使用,但也有些审计报告意见类型定性不准,逻辑不清,表述不当,用词晦涩,令人难以理解和使用。比较突出的现象是,以拒绝表示意见或保留意见代替否定意见,以保留意见代替拒绝表示意见,以带说明段的无保留意见代替保留意见或拒绝表示意见,致使审计报告的有用性大为降低。

此外,原审计报告准则规定的要素和格式与国际惯例存在一定差异,妨碍了审计报告的通用性。在审计报告国际协调方面,国际会计师联合会下属的审计实务委员会(国际审计与鉴证准则理事会的前身)做了大量工作。1983年,审计实务委员会颁布的《国际审计准则指南第13号——审计师对会计报表的报告》,对审计报告的要害、格式、报告类型等进行了规范,1989年和1994年又进行了两次修订。1994年的修订主要以1988年美国《审计准则说明第58号——对已审计财务报表的报告》及1993年英国修订后的审计报告准则为基础。最近一次修订是在2001年。在2001年6月召开的北京会议上,审计实务委员会批准对《国际审计准则第700号——审计师对财务报表的报告》(ISA700)发布修订稿。当前,美国、英国、加拿大、日本及一些发展中国家的审计报告在要素和格式等方面,基本上与国际审计准则的要求一致。为遵循国际惯例,并考虑到我国的实际情况,急需对原审计报告准则进行修订。

(二)修订的主要内容

1.注册会计师对审计报告承担的责任更加明确

原审计报告准则规定,注册会计师应对其出具的审计报告的真实性、合法性负责。并规定,审计报告的真实性是指审计报告应如实反映注册会计师的审计范围、审计依据、已实施的审计程序和应发表的审计意见;审计报告的合法性是指审计报告的编制和出具必须符合《中华人民共和国注册会计师法》和独立审计准则的规定。目前注册会计师职业界与法律界对审计报告真实性的理解存在较大差异。相当部分的执业人士认为,如果注册会计师按照独立审计准则的要求执行审计业务,出具的审计报告就是真实的;法律

界则认为,审计报告的真实性应是审计结果的真实,不能说审计过程真实就是审计报告的真实。从国内外审计实践看,由于被审计单位管理当局存在通同舞弊的可能,即使注册会计师按照独立审计准则的要求执行审计业务,并尽到了应有的职业谨慎,出具的审计报告仍然可能是失实的。在这种情况下,国内外的法律通常为注册会计师提供了免责条款。因此,修订后的准则规定,注册会计师应对出具的审计报告负责,但不提及审计报告的真实性的定义,以弥合注册会计师职业界与法律界的理解差异。此外,对审计报告合法性的定义过于空泛,因此也一并删除。

2.标准审计报告格式由两段式改为三段式

将原来的范围段分解为引言段和范围段,有助于审计报告使用者更加清楚地了解注册会计师审计工作的范围和性质。引言段描述了注册会计师审计的对象以及被审计单位管理当局和注册会计师各自的责任,范围段描述了注册会计师审计的目的、审计工作的范围和发表意见的基础,并强调了注册会计师对会计报表提供的是合理保证而非绝对保证。

与原审计报告格式相比,修订后的准则要求,当注册会计师出具无法表示意见的审计报告时,应删除引言段中对其责任的描述以及范围段,因为在这种情况下,注册会计师的审计范围通常受到了严重限制,未能完成重要的审计工作以获取充分、适当的审计证据,不应在审计报告中出现审计责任、审计依据和已实施的主要程序等内容。

3.明确了审计报告日期的含义

原审计报告准则规定,审计报告日期是指注册会计师完成外勤审计工作的日期。由于注册会计师职业界普遍将完成外勤审计工作的日期理解为撤离被审计单位审计现场的日期,而该日期往往早于被审计单位管理当局签署会计报表的日期,这样就导致在会计责任尚未明确时注册会计师就已承担了审计责任,颠倒了会计责任和审计责任的因果关系和时间顺序。修订后的准则删除了“外勤”二字,将审计报告的日期明确为完成审计工作的日期,即注册会计师完成了所有程序、获取的审计证据足以支持对会计报表发表意见的日期。注册会计师在界定审计工作完成日时,须考虑:(1)应当实施的程序已经完成;(2)要求被审计单位调整或披露的事项已经提出,被审计单位已经作出或拒绝作出调整或披露;(3)被审计单位管理当局已经正式签署会计报表。

4.删除了审计报告意见段中的“一贯性”

一贯性是指会计处理方法的选用符合一贯性原则。从审计理论和实务看,如果被审计单位会计处理方法的选用不符合一贯性原则,注册会计师则视其重要程度,出具保留意见或否定意见的审计报告;如果被审计单位会计处理方法的选用符合一贯性原则,则不用提及。因此,修订后的准则将意见段中的“一贯性”删除。

5.严格规范了在意见段之后增加强调事项段的具体情形

原审计报告准则规定,当注册会计师出具无保留意见审计报

告时,如认为必要,可在意见段之后增加强调事项段。这条规定给某些注册会计师随意操纵审计报告的意见类型留下了空间。近年来,在实务中存在着把应当发表意见的事项简单地放到意见段之后予以说明,以披露代替发表意见的行为,已经给会计报表使用人造成了极大的混乱,严重降低了审计报告的有用性。针对这种情况,借鉴国际通行的作法,规定除特殊情况(持续经营问题和其他重大不确定事项)外,注册会计师不应在审计报告的意见段之后增加强调事项段,以免会计报表使用人产生误解。同时,准则还要求,注册会计师应当在强调事项段中指明,该段内容仅用于提醒会计报表使用人关注,并不影响已发表的意见。这一措施将有助于进一步明确注册会计师的责任,有效遏制以强调事项段代替发表意见的行为,对规范审计报告,提高审计质量具有重要作用。

6、将“企业会计准则及国家其他有关财务会计法规”改为“国家颁布的企业会计准则和相关会计制度”

会计报表的编制要符合《企业会计准则》及国家其他有关财务会计法规的规定,这既符合我国国情,同时也符合国际惯例。但“国家其他有关财务会计法规的规定”内涵尚需进一步明确,是否包括《会计法》和《企业财务会计报告条例》,能否按照企业性质和规模明确为《企业会计制度》、《金融保险企业会计制度》或《小企业会计制度》?由于国家颁布的企业会计准则和相关会计制度是企业编制会计报表的直接依据,也是注册会计师判断企业会计报表是否合法和公允的直接依据和重要尺度,而且现行的企业会计准则和会计制度已经体现了《会计法》和《企业财务会计报告条例》等有关财务会计法规的主要精神和重要原则。因此,将“企业会计准则及国家其他有关财务会计法规”改为“国家颁布的企业会计准则和相关会计制度”。

7、其他方面的修订

(1)将“拒绝表示意见”改为“无法表示意见”,避免了原来用词的生硬和主观印象,要求注册会计师在意见段之前披露发现的影响会计报表公允反映的重大事项,同时明确了在审计报告基本内容上与其他意见类型的区别。

(2)删除了被审计单位的定义和审计报告的使用责任。“被审计单位”的定义已经在《独立审计具体准则第1号——会计报表审计》中作了规定,审计报告的使用责任已经在《独立审计具体准则第2号——审计业务约定书》中作了描述,因此删去。

(3)删除了有关审计差异的调整、期后事项和或有损失的处理等内容,使审计报告准则的规范内容集中在审计报告的基本内容和意见类型上,而将上述内容放在《审计报告指南》或由其他审计准则项目来规范。

(4)根据法律专家的意见,对结构进行了调整。将原来的“总则”和“一般原则”合并,将适用范围从“总则”移到“附则”。根据谁制定谁解释的法律原则,删除了原来的解释条款。

(5)将审计报告的收件人进一步明确为注册会计师按照业务约定书的要求致送审计报告的对象。

(6)将原来的会计责任与审计责任条款进一步细化,分别表述了被审计单位管理当局的责任和注册会计师的责任。

(7)将出具各种类型审计报告的前提条件进行了简化和完善,使其更加突出了注册会计师专业判断的运用。

二、关于修订《独立审计具体准则第17号——持续经营》的说明

(一)修订背景

自1999年7月1日起施行的《独立审计具体准则第17号——持续经营》(以下简称“原持续经营准则”),对注册会计师针

对被审计单位的持续经营能力恰当地发表意见具有明显的规范作用。但另一方面,原持续经营准则在规定的内容和执行效果上也有不尽如人意之处。根据掌握的信息,包括政府监管部门、投资者以及证券分析人士在内的许多会计报表使用人反映,一些上市公司的持续经营能力问题及其披露并不存在显著差异,而注册会计师在审计报告中的表述(包括意见段之前的说明段和之后的强调事项段)也不存在显著差异,但审计报告类型却差异很大。总体上讲,某些注册会计师针对持续经营能力问题发表的审计意见存在定性不准的问题,把持续经营能力问题简单地放在意见段之后,或等同于审计范围受到限制,出具保留意见或拒绝意见的审计报告,致使审计报告的有用性受到影响,甚至产生误导。上述问题,既有审计准则方面的问题,也有注册会计师执业方面的问题,急需通过修订审计准则予以解决。

(二)修订的主要内容

1、明确了被审计单位管理当局责任与注册会计师责任

在考虑被审计单位按照持续经营假设编制会计报表的合理性时,原持续经营准则并没有明确被审计单位管理当局的责任与注册会计师的责任。根据财政部印发的《企业会计准则——财务报告的列报》(征求意见稿),并借鉴国际惯例,修订后的准则明确规定了被审计单位管理当局的责任与注册会计师的责任,即按照持续经营假设编制会计报表并对持续经营能力进行评价是被审计单位管理当局的责任;注册会计师的责任是评价被审计单位按照持续经营假设编制会计报表的合理性,并考虑是否需要提请管理当局在会计报表中披露持续经营能力的重大不确定性。

2、明确了注册会计师考虑被审计单位持续经营假设合理性的基础

原持续经营准则仅从原则上要求注册会计师考虑被审计单位按照持续经营假设编制会计报表的合理性,而修订后的准则明确了注册会计师考虑被审计单位持续经营假设合理性的基础,即充分关注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。这一变化贯穿于修订后的整个准则,具有更强的可操作性。

3、明确了出具审计报告的类型

原持续经营准则对注册会计师出具审计报告的要求模糊不清,且与企业会计准则的要求不符。例如,原持续经营准则规定,如果被审计单位存在对其持续经营能力产生重大影响的情况,且管理当局没有相应的改善措施,注册会计师应当提请被审计单位在会计报表中披露,如果被审计单位已在会计报表中进行充分披露,注册会计师应当在审计报告的意见段后增列说明段,对持续经营假设不再合理的疑虑予以说明。也就是说,即使被审计单位持续经营能力存在重大不确定性且无改善措施,注册会计师仍然可以出具无保留意见的审计报告,这可能会对会计报表使用人产生严重误导。针对原持续经营准则中的问题,修订后的准则在要求上更加明确和严格,对持续经营假设不再合理而被审计单位仍按持续经营假设编制会计报表的情况,要求注册会计师出具否定意见的审计报告;对无法确定持续经营假设是否合理的情况,要求注册会计师出具无法表示意见的审计报告。对持续经营假设合理、但存在可能导致对其持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况,要求注册会计师提请管理当局在会计报表中适当披露:(1)导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的主要事项或情况以及管理当局拟采取的改善措施;(2)被审计单位持续经营能力存在重大不确定性,可能无法在正常的经营过程中变现资产、清偿债务。如果被审计单位在会计报表中进行了适当披露,注册会计师应当出具无保留意见

见的审计报告,并在意见段之后增加强调事项段。

4、在审计报告中不应使用附加条件的措辞

在准则修订前的审计报告实务中,普遍存在着使用附加条件的措辞,例如,“如果公司继续出现经营性亏损,且净资产继续出现负数,贵公司的持续经营能力存在重大不确定性”;再如,“截至审计报告日,贵公司对于已经到期的借款协议难以展期。除非能够获得财务支持,否则贵公司的持续经营能力存在重大不确定性”。这种表述意味着注册会计师没有在审计报告中对持续经营假设的合理性作出实质性判断,只是一种假设,未对会计报表使用人提供任何有用信息,降低了审计报告的有用性。因此,修订后的准则禁止注册会计师在审计报告中使用附加条件的措辞。

三、关于起草《独立审计具体准则第28号——前后任注册会计师的沟通》的说明

(一)起草背景

近年来,我国证券市场中出现了越来越多的会计师事务所变更现象。这些现象也逐渐引起市场监管部门、学术界、新闻媒体乃至社会公众的高度重视。大量的研究通过经验证据发现,如果注册会计师对上市公司年度会计报表发表了非标准无保留审计意见,上市公司解聘该注册会计师的可能性显著增加;而且在更换了主审会计师事务所之后,后任注册会计师为上市公司发表的审计意见严重程度显著降低。这就从经验证据上表明,会计师事务所变更的最主要不利经济后果就在于上市公司管理当局通过变更会计师事务所行为规避不利审计意见,或通过提出变更会计师事务所的威胁影响审计独立性。这些都有可能降低审计质量,而被审计单位的许多问题也就随着主审会计师事务所的变更或妥协掩盖下来。因此,有必要关注会计师事务所变更的潜在不利经济后果,并加强相关的准则制定和监管工作。

对会计师事务所变更的监管重点应放在抑制公司管理当局对变更会计师事务所的影响能力和信息的及时、充分披露上。监管部门应当在制度上确保离任注册会计师与公司股东、与监管部门、与后任注册会计师、乃至与社会公众在实质性信息方面的充分、及时沟通。作为行业自律组织,中注协自2002年初便出台了一系列监管措施,主要包括:(1)年度会计报表审计中对会计师事务所变更的报备规定;(2)发布《中国注册会计师职业道德规范指导意见》;(3)对后任注册会计师审计质量的检查,对其中执业不规范的事务所分别给予谈话提醒、限期整改和通报批评的行业自律性惩戒;(4)制定相关审计准则,即《独立审计具体准则第28号——前后任注册会计师的沟通》(以下简称“前后任沟通准则”)。总体而言,中注协自2002年初开始就一直把上市公司审计中“炒鱿鱼,接下家”的行为作为行业自律监管的重要内容。而前后任沟通准则作为相关自律和监管工作的重要组成部分,对提高审计独立性、加强行业自律和执业质量具有积极而重要的意义和作用。

从国际惯例看,大多数国家都比较重视并要求前任注册会计师与后任注册会计师之间进行必要的沟通。例如,美国注册会计师协会(AICPA)早在1975年10月便发布了审计准则公告(SAS)第7号“前任与后任注册会计师的沟通”;在1997年10月,又发布了SAS第84号,SAS第7号同时废止。与SAS第7号相比,SAS第84号无论在条款数量还是内容及措辞方面都有明显改进。尽管中注协发布的《中国注册会计师职业道德规范指导意见》专门就会计师事务所变更问题进行了规范,但针对的是注册会计师的职业道德行为,而前后任注册会计师之间的沟通还存在不少技术方面的要求,因此中注协拟定了前后任沟通准则。起草本准则的过程中,在充分考虑我国实际情况的基础上,主要参考了国际会计师联合会

发布的《职业会计师道德守则》,还借鉴了其他一些国家和地区的审计准则和职业道德准则,如美国《审计准则公告第84号——前后任注册会计师的沟通》、台湾《审计准则公报第17号——继任会计师与前任会计师间之联系》、香港《职业道德准则第1.207号——业务委托的变更》以及《中国注册会计师职业道德规范指导意见》。

(二)本准则的主要内容

1、前后任注册会计师的含义

前后任沟通准则规定,前任注册会计师通常包括两种情况:(1)对最近一期已审计会计报表发表了审计意见的会计师事务所;(2)接受委托但未完成审计工作的会计师事务所。值得注意的是,“购买审计意见”属于第二种情况中的特殊情形,通常出现在会计师事务所接受委托但未完成审计工作的情况,被审计单位可能与会计师事务所存在重大的会计、审计问题上存在着意见分歧,并试图通过接触其他会计师事务所寻求有利于自己的审计意见,而一旦其他会计师事务所提供了有利于被审计单位管理当局的审计意见,被审计单位就会解聘会计师事务所。后任注册会计师通常包括两种情况:(1)已经接受委托接替前任注册会计师执行会计报表审计业务的会计师事务所;(2)正在考虑接受委托的会计师事务所,这种情况就是在典型的“购买审计意见”情形中的后任注册会计师。此外,如果被审计单位委托会计师事务所对已审计会计报表进行重新审计,正在考虑接受委托或已经接受委托的会计师事务所应视为后任注册会计师,之前对已审计会计报表发表意见的会计师事务所应视为前任注册会计师。

2、在接受委托前的必要沟通

在以往的审计实务中,后任注册会计师在接受委托前与前任注册会计师普遍缺乏必要的沟通。因此前后任沟通准则规定,在接受委托前,后任注册会计师应当与前任注册会计师进行必要沟通,并对沟通结果进行评价,以确定是否接受委托。后任注册会计师向前任注册会计师询问的内容应当合理、具体,通常包括:(1)是否发现管理当局存在诚信方面的问题;(2)前任注册会计师与管理当局在重大会计、审计等问题上存在的意见分歧;(3)前任注册会计师从被审计单位监事会、审计委员会或其他类似机构了解到的管理当局舞弊、违反法规行为以及内部控制的重大缺陷;(4)前任注册会计师认为导致被审计单位变更会计师事务所的原因。

3、接受委托后的其他沟通

前后任沟通准则规定,接受委托后,如果需要查阅前任注册会计师的工作底稿,后任注册会计师应当征得被审计单位同意,并与前任注册会计师进行沟通。查阅前任注册会计师工作底稿获取的信息可能影响后任注册会计师实施审计程序的性质、时间和范围,但后任注册会计师应当对其实施的审计程序及得出的审计结论负责。后任注册会计师不应在审计报告中表明,其审计意见全部或部分地依赖前任注册会计师的审计报告或工作。

4、发现前任注册会计师审计的会计报表可能存在重大错报时的处理

前后任沟通准则规定,如果发现前任注册会计师审计的会计报表可能存在重大错报,后任注册会计师应当提请被审计单位告知前任注册会计师。必要时,后任注册会计师可要求被审计单位安排三方会谈,以便采取措施进行妥善处理。如果被审计单位拒绝告知前任注册会计师,或前任注册会计师拒绝参加三方会谈,或后任注册会计师对解决问题的方案不满意,后任注册会计师应当考虑对审计报告的影响或解除业务约定。

责任编辑 孙蕊