

对期初余额审计的看法

王兆东

目前,在我国的注册会计师审计中,不同的会计师事务所、不同的注册会计师在首次接受委托(被审计单位以前未经注册会计师审计)时,对被审计单位期初余额的审计有着不同的做法。有的注册会计师在审计报告中对期初余额一带而过;有的注册会计师则在审计报告附加说明段中加注“期初余额未经审计”以期避免或减轻可能发生的法律纠纷;只有少数注册会计师对期初余额给予了必要的关注,并实施了必要的审计程序。事实上,期初余额作为会计报表中的一个最基本的组成部分,对被审计单位当期的财务状况有着极其重大的影响。注册会计师不能确认期初余额,就需要考虑所出具的审计报告的类型和措辞。对于如此重要的问题,实务界中为什么会如此不同的做法呢?笔者认为,这主要是因为我国目前的注册会计师执业规范体系尚不全面和完善。比如,已出台的第一批独立审计具体准则对此未作详尽规范;以征求意见稿形式出现的第二批独立审计具体准则对此虽有所涉及,但也是粗线条的,可操作性不强。如附件7第6条规定“注册会计师对期初余额的审计范围应包括:(一)上期期末余额转至本期的情况;(二)上期选用的会计政策;(三)上期期末的或有事项及承诺。”第9条规定“注册会计师对期初余额进行审计时,应就以下方面获取充分、适当的审计证据:(一)期初余额是否存在对本期会计报表有重大影响的不实反映;(二)上期期末余额是否正确结转至本期,必要时,是否重新分类和反映;(三)会计政策是否变更,如有变更,是否已作适当的处理和披露。”第14条规定“注册会计师由于审计范围受到限制,无法对于期初余额获取充分、适当的审计证据,应发表保留意见或拒绝表示意见。”通过以上几条可以确认我国的独立审计准则也是强调要对首次接受委托时的期初余额进行审计。但通过这些规定,我们仍然无法判定对期初余额如何审计、

在持续经营的情况下应追溯多少期、每期审计到什么程度。既然独立审计准则对此未做详尽说明,实务界和理论界众说纷纭、自成一体也就不足为奇了。

目前,我国审计界对这个问题主要有以下两种观点:

1. 区别对待论。即审计内容不同对期初余额的看待就不同。比如,普通的年审就要对期初余额认真对待。一般是根据项目的重要程度制定不同的审计程序加以确认。而对于股份制改造审计、上市申请审计等则可以不考虑期初余额。这种观点的根据是:年审最重视的是被审计单位的财务状况和资金变动状况,既然以财务状况作为重点考查对象,就应该对期初余额予以充分的重视;而股份制改造审计,上市申请审计关注的主要是被审计单位最近三年来的经营成果及其变动趋势,只要各期期末余额结转正确,期初余额就可确认。

2. 审计假设论。这种观点引用了审计假设中的“无反证判定假设”理论。即在没有相反证据的情况下,过去认为是正确的,现在和将来仍然可认为是正确的。在实际审计工作中,如果没有取得反证,其他审计期间及其他的业务资料不能被认为是错弊问题,注册会计师无需对其审计并负责,只需对审计当期的业务资料进行审计并负责。持这种观点的人认为,既然不能在追溯多少期期初余额这一问题上达成共识,那就干脆假设审计当初的期初余额就是正确的,除非在当期审计过程中发现前期有重大的不实反映,否则就不需要对期初余额进行审计。

笔者认为,以上两种观点皆有优点和不足。第一种观点的可取之处在于它最起码在年审业务中认定需要对首次接受委托时的期初余额进行审计。但其不足之处也很明显。同样作为注册会计师的基本审计业务,为什么对期初余额的审计问题却“厚此薄彼”呢?虽说股

份制改造审计和上市申请审计比较关注的是被审计单位最近三年的经营成果及其变动趋势,可注册会计师毕竟出具对其财务状况和资金变动情况表示意见的审计报告。如果仅通过其期初余额的结转结果就认定其正确与否不是有些过于草率了吗?即使象有些注册会计师那样,在审计报告附加说明段中注以“期初余额未经审计”,也只是敷衍其事的做法,万一发生法律纠纷,仅靠这样一句注释注册会计师能摆脱干系吗?注册会计师之所以宁愿采用这种加注的做法也不愿出具保留意见或拒绝表示意见的审计报告,原因有二:其一,如果是因为自己未对期初余额进行审计,而不是审计范围受到限制,未能收集到充分、适当的审计证据等原因就出具保留意见或拒绝表示意见的审计报告,根据独立审计准则的要求,是缺乏相应的事实依据的;其二,保留意见或拒绝表示意见的审计报告是客户所不愿看到的,而且,注册会计师对此也无法做出令人信服的说明和解释。可见,加注这样的说明段不过是一种得过且过的做法。

第二种观点的优点相对要明显一些。它解决了企业经营活动及会计反映的连续性与审计工作的阶段性的矛盾,相对正确地划分了审计对象。注册会计师应用这项假设,可以促使其在无法或难以取得正面证据的情况下,可依据“提不出反证”为证据做出正面判定。而且,这种做法可以缩小审计范围,缩短审查取证时间,提高审计效率。但这种做法也有它的缺点。它强调利用审计假设中的“无反证判定假设”,却忽略了“信息可验证假设”,即反映经济责任的各种经济信息是可以验证的假设。其中最关键的一条是“会计资料及其有关载体反映的经济信息是通过审计证据加以验证的。”根据这一假设,注册会计师接受委托后,必须按照独立审计准则的要求实施规范的审计程序,采用有效的审计方法,认真收集、鉴定和综合审计证据,并据以作出审计评价,形成审计结论,出具审计报告。而“无反证判定假设”只有“在无法或难以取得正面证据的情况下”才可引用。期初余额审计并不是“无法或难以取得正面证据”。引用这一假设的真正理由是审计活动受到了时间与经费的限制。是否可以以此为藉口引用这一假设,恐怕也很值得推敲。

尽管这两种观点皆有其不足之处,但在目前尚无完好的处理办法之前,把这两种观点的优点有机结合起来未尝不是一种好的办法。笔者认为,首先应该肯定的是不管注册会计师从事何种类型的审计,只要是首次接受委托,都需要对期初余额进行审计。至于审计多少期,可采用审计假设论的观点,但不是假设审计当期的期初余额是正确的,而是前推一期。比如,注册会计师在进行

1996年度审计时,可假设1995年度的期初余额是正确的。之所以前推一期,笔者考虑的也是审计成本因素,前推期数越多,审计成本也就会增加。当然,前推一期只是一个基本假设,如果在确认1995年度期末余额(1996年度期初余额)的审计过程中,发现有对1995年度期末余额有严重影响的不实反映,可适当增加前推期数。至于对1995年度需审计到何种程度,可根据情况发挥注册会计师的专业判断。笔者不赞成实施与1996年度审计相同的审计程序和方法,但可根据会计报表中各项目的重要程度和变化程度加以判断。总之,注册会计师应该能够通过1995年度的审计确认1996年度的期初余额,进而对1996年度的会计报表发表审计意见。

在英、美等西方发达国家,审计标准都明确要求对期初余额进行审计。在这些国家这种要求之所以贯彻得很彻底,是因为它们不存在本文所述首次接受委托的情况。它们的《公司法》、《证券法》、《证券交易法》要求各公司每年都要接受注册会计师的审计,所以,即使是在更换会计师事务所的情况下,注册会计师也可通过与前任注册会计师进行联系以确认业经审计的期初余额。而我国的情况却有所不同。在我国,大多数公司不是每年都要委托注册会计师进行审计,有的公司甚至在经营了十几年、几十年之后才出现要委托注册会计师进行审计的需要。在这种情况下,确认期初余额的确是很棘手的工作,尤其是我国针对这一情况的独立审计准则尚未出台,就更增加了注册会计师的工作难度。尽管如此,执业的注册会计师还是应该明确期初余额对会计报表审计的重要影响,并通过自己的工作实践和理论探讨,早日解决这一困扰我国注册会计师行业的难题。

责任编辑 袁 庚



一国两制



港人治港

张友华