

论期后事项的审计关注

周夏飞

一、期后事项的性质

期后事项是指资产负债表日至审计报告日发生的,以及审计报告日至会计报表公布日发生的对会计报表产生影响的事项。按其性质可分为两大类。第一类指对会计报表有直接影响,需要调整的事项。如:(1)资产负债表日企业认为可以收回的大额应收帐款,因资产负债表日后债务人破产而无法收回,此时企业应调整会计报表有关项目的数额。(2)企业由于被起诉,法院于资产负债表日后判决企业应赔偿对方的损失,此时企业应将这种赔偿列入会计报表。(3)资产负债表日之后的月初有大批产成品验收不合格,意味着企业资产负债表日产成品存货中有相当数量不合格的产品,故应予扣除。第二类指对会计报表无直接影响,但应予反映的事项。这类事项在资产负债表日并不存在,而是此后出现的情况,所以不需要调整会计报表。但如果企业的会计报表因此会受到误解,就应在会计报表中以附注的形式予以披露。如:合并其它企业、应付债券的提前收回、持有的用于短期投资和转让的证券市价严重下跌、发行债券或权益性证券、企业的一部分不再持续经营等。对这类期后事项的说明,应包括事项的性质、对企业财务状况及经营成果影响的估计。若无法作出估计,应说明理由。

总之,在理解期后事项的性质及处理期后事项时,应注意以下两个方面:1.无论哪一类期后事项,只要相对重要,就应在财务报告中有反映,以提高会计信息的质量。只有充分反映期后事项,才能消除原会计报表反映财务状况不实的问题。2.期后事项的不同性质,决定了应调整会计报表还是以附注形式披露的问题:凡重要期后事项在资产负债表日之前就已存在的,就应调整会计报表;凡重要期后事项的出现于资产负债表日之后的,则只需在会计报表附注中进行说明。

二、期后事项的审计责任

无论是企业会计人员还是注册会计师,他们在编制会计报表时或在审查会计报表、出具审计报告时,往

往存在着忽视或未能正确处理期后事项的现象。那么,期后事项的调整与披露究竟是谁的责任呢?

《独立审计基本准则》第2章第8条规定:“按照独立审计准则的要求出具审计报告,保证审计报告的真实性和合法性是注册会计师的审计责任;建立健全内部控制制度,保护资产的安全、完整,保证会计资料的真实、合法、完整是被审计单位的会计责任。”显然,会计报表及其附注由被审单位编制并由其承担会计责任,注册会计师无权对被审单位的会计报表进行更改,只对会计报表表示的意见负审计责任。因此,期后事项的调整与披露应是被审单位的会计责任,企业应自觉注意到资产负债表日与会计报表公布日之间发生的期后事项,并及时调整会计报表或进行附注说明。然而,以下两方面的原因又会影响企业对期后事项会计责任的正常履行:1.现代企业代理关系中的利益非均衡性、信息非对称性和风险不平等性,使得企业在反映经济责任履行情况的信息时偏向代理人(受托经营者),而很大一部分期后事项的调整与披露很可能不利于代理人,这就导致了企业主观上不愿公开期后事项对报表金额或对未来经营的影响。2.期后事项发生的时间是在资产负债表日以后,而此时企业未经审计的会计年报已经编制形成,这客观上助长了企业不愿调整与披露期后事项的心理。正因如此,独立审计准则要求注册会计师保持应有的职业谨慎,充分关注期后事项对会计报表的影响,并验证会计报表对期后事项的反映是否真实、正确。

对资产负债表日至审计报告日发生的期后事项,注册会计师应当实施必要的审计程序,获取充分的审计证据,确定期后事项的类型及影响程度,提请被审单位调整或披露。如被审单位不接受建议,注册会计师应当考虑如何在审计报告中进行反映。

对审计报告日至会计报表公布日发生的期后事项,注册会计师没有责任实施审计程序加以确认,但应对已知悉的期后事项予以关注,并考虑是否对财务报

表进行修改。在注册会计师认为应修改财务报表而企业没有修改时,注册会计师应采取适当的行动履行审计责任。若审计报告尚未发送,注册会计师就应修改审计意见类型,并修改审计报告日期或注明双重日期;若审计报告已发送给了客户,注册会计师就应设法阻止有关人员对其审计报告的信赖。

三、期后事项的审计程序

由于审计报告上签署的日期为外勤工作结束日,所以审计人员应确认和评价外勤工作结束日之前发生的期后事项。审计人员可通过以下两个途径来解除这一责任:1.在执行报表日实质性测试中,特别是在实施截止测试或查找未入帐的负债中,对期后事项一直保持应有的警觉。2.在接近完成外勤工作时,执行审阅与询问等专门的审计程序。审阅主要包括:阅读最近的期中财务报表,并将它与审查的财务报表相比较,从项目的异常变动中确认期后事项是否发生,阅读董事会、股东会和其委员会的会议记录,从中发现应审计的重要事项,如董事会可能授权发行新公司债、支付现金股利、停止某生产线等;阅读被审单位律师或法律顾问关于期后事项的陈述,如有关诉讼、索赔的情况;阅读被审单位管理当局关于期后事项的声明或其它陈述等。向被审单位有关人员询问的主要问题有:在报表日或询问当日是否存在重要的或有负债或承诺;从报表日至询问日股本、长期负债或营运资本是否发生重大变化;先前依据暂时的、初步的或不确定的数据资料进行会计处理的项目的现状如何;在资产负债表日之后,是否作过任何异常的调整等。

四、期后事项对审计意见的影响

对于重要的期后事项,企业如果没有在财务报表上加以适当的记录,注册会计师便应提请企业调整会计报表或在报表附注中披露;若企业不接受调整或披露建议,注册会计师应根据期后事项的重要程度,发表保留意见或否定意见。但在审计实务中,考虑期后事项对审计意见的影响,还应注意以下两方面:

1.企业对应调整的期后事项未予调整,而仅以附注形式进行反映,注册会计师不能出具无保留意见的审计报告。会计报表与报表附注是一个不可分割的整体,报表附注是为帮助理解会计报表的内容而对报表有关项目等所作的解释,其重要意义在于提高会计信息的质量,增强表内信息的准确性、完整性及可比性。因此,若以附注形式取代应在表内反映的内容,显然歪曲了报表附注本身的意义。注册会计师一旦发现应调整报表金额的重要期后事项,就应提请企业调整会计报表,若企业不接受建议,即使以附注形式披露了该项

期后事项,注册会计师也应出具保留意见或否定意见的审计报告。

2.企业对应披露的期后事项未予披露,注册会计师不能以无保留意见增加说明段的方式对该期后事项进行取代说明。带说明段的无保留意见审计报告是注册会计师经过审计后,认为被审单位的会计报表在总体上是合法且公允的,符合出具无保留意见的条件,但同时又存在某些需要特别说明的信息,则在意见段之后,增加对重要事项的说明。这些事项一般包括重大不确定事项、一贯性原则的某些例外事项、利用其它注册会计师的工作及注册会计师认为有必要再次强调的其它事项,如期后事项等。通过说明段对这些事项的再次强调,目的在于向报表使用者就这些事项作出特别的解释,提醒他们在阅读会计报表时不应忽视这些事项。因此,当注册会计师发现企业存在重大的应该披露的期后事项,且企业已在报表附注中进行了披露,则注册会计师可以出具带说明段的无保留意见审计报告,增加对该项期后事项的说明,以唤起报表使用者的注意。但这里有一个基本前提,即被审单位对该项应披露的期后事项已进行了披露。否则,注册会计师只能出具具有保留意见或否定意见的审计报告,以划清期后事项的会计责任与审计责任。

(工作单位:杭州大学金融与经贸学院)

责任编辑 宋军玲

·意见与建议·

连号票据作废联如何处理好

曹士保

对企事业单位收费用的连号票据由于复写错误而作废的个别号据,一般的处理办法是把作废号据的后二联(除商业零售用发票外)放在存根联一起保管。这样处理给记帐、查帐带来诸多不便。

可以采用如下方法:对作废的个别号联单除加盖“作废”章外,把“收据联”、“记帐联”各一分为二,即分成左右两半或左下与右上(成对角形)各半。前半截随存根联,后半截按号码次序,按月粘贴在“记帐凭证”中收款联最末一号后,作为附件订入凭证内备查。这样处理,一是保证存根联不断号,记帐联不缺号;二是证明该作废联确实已经作废。

(作者单位:江苏沭阳县茧丝绸公司)

责任编辑 袁蓉丽