

期后事项审计实务探析

钱薇

(河南工业贸易职业学院 科研处,河南 郑州 450012)

摘要:期后事项的发生有可能影响注册会计师发表审计意见的类型,必须充分关注,并在必要时选用适当审计程序,收集充分适当的审计证据来支撑所发表审计报告的意见类型。本文在梳理期后事项审计实务中容易混淆但又必须区分的三组重要概念的基础上,结合审计实务中容易出现的问题提出了对策建议。

关键词:审计准则;审计实务;期后事项;建议

[DOI]10.12231/j.issn.1000-8772.2021.13.070

期后事项是指从资产负债表日即从审计基准日到审计报告日期间发生的,并对上期资产负债表项目和利润表项目有影响的事项以及审计报告日后发现的事实。因为期后事项有可能影响审计报告的意见类型,所以注册会计师必须对期后事项审计予以足够重视。

1 在期后事项审计实务中必须区分的三组概念

(1)区分资产负债表日后事项和期后事项。会计核算中有资产负债表日后事项,审计实务中有期后事项,两者在时间段的界定和处理方式上有重合也有区别。其中,资产负债表日后事项是从资产负债表次日即次年1月1日起到财务报告批准报出日期间发生的事项;而期后事项是根据注册会计师在不同时间段所承担的不同责任而人为地划分成了三个连续的时间段,即1月1日到审计报告日之间发生的注册会计师负有主动责任的第一时段期后事项,审计报告日后到财务报告公告日之间发生的注册会计师负有被动责任的第二时段期后事项,财务报告公告日之后发生的为第三时段期后事项。

(2)区分资产负债表日后调整事项和非调整事项。根据事项是否在资产负债表日存在与否将资产负债表日后事项分为两类,即调整事项和非调整事项。调整事项是资产负债表日即12月31日已经存在且在资产负债表日次日及以后有了新的或进一步证据的事项,而且该事项的发生直接导致报表日的不确定事项变成了确定事项,或者该事项的发生为报表日存在的情况提供了进一步的证据且该证据表明报表项目的估计数或判断与实际结果存在较大出入。调整事项主要包括:在年报资产负债表中反映的大额应收款项在1月1日及以后因债务人原因导致发生了可预计的信用减值损失;在年报资产负债表中已经存在的未决诉讼等或有事项,在1月1日及以后被法院判决应承担巨额赔偿和罚款;在1月1日及以后取得了确凿的证据表明12月31日某项未计提减值的资产在12月31日实际已经发生了减值或已经计提的减值金额需要调整;在年报资产负债表中反映的大量存货或在年度利润表中已确认的主营业务收入,在1月1日及以后被发现与报表数存在重大差异;在年报资产负债表中已经反映但在1月1日及以后被揭发的被审计单位存在的重大错弊等。非调整事项的主要特点是事项对企业经营存在重大影响且发生在1月1日及以后,主要包括:因发生火灾、水灾等自然灾害导致遭受重大损失;因经营不善发生巨额亏损;外汇汇率发生较大变化、国家税收政策发生重大调整、资产市场价格发生较大波动;因所有者权益项目内部此消彼长导致实收资本增加如资本公积、盈余公积转增资本等;发生巨额筹资活动如发行股票、采用发债或贷款等举债方式筹集资金;企业产权发生了较大变化如企业合并或处置子公司等;遭受重大诉讼、需要仲裁、承担承诺事项等。

(3)区分期后事项和或有事项。期后事项主要是从时间角度来看,在审计准则中明示期后事项是指资产负债表次日(1月1日)至审计报告日,审计报告日至财务报告公告日,以及财务报告公告日后发生的对财务报告产生影响的事项;而或有事项主要是从结果待定来看,是过去的交易或者事项形成的,其结果必须根据某些未来事项是否发生才能决定的不确定事项。常见的或有事项主要包括正

在进行的诉讼或仲裁、承诺的债务担保、销售的产品质量保证、亏损合同、重组义务、环境污染整治等。在实际工作中,经常会发现期后事项中存在大量的或有事项,如在年报资产负债表项目中已经反映的未决诉讼,在次年1月1日到被审计单位财务报告公告日之前法院的判决结果下来了,被审计单位被判决应承担巨额赔偿、罚款或连带责任等,或者赔款、罚款的数额与资产负债表日报表上反映的预计或估计数存在重大差异。

2 对期后事项审计实务的建议

通过中国财政部对期后事项审计准则连续进行四次修改的事实,以及作者对最近十年上市公司因期后事项审计问题导致财务报告被发表非标准审计报告和收到证监会行政处罚决定书越来越多,以及越来越多的会计师事务所因期后事项审计问题导致审计失败的事实可以推断,期后事项处理不善导致的后果很严重,我国对期后事项审计也越来越重视,但不管是理论界还是从事审计实务的注册会计师对期后事项审计实务的探析却并不多。所以,有必要梳理注册会计师对不同时间段发生的期后事项的责任;对不同的期后事项应选用适当的审计程序和具体审计技术;不同的期后事项对审计意见类型的影响等。

(1)审慎确定审计报告日期,明确期后事项不同时间段的责任。注册会计师在期后事项的三个不同阶段的责任有所不同,所以必须对期后事项所处的时间段有一个清晰的界定,而且还应根据不同时间段的期后事项选用合适的审计程序和具体审计技术,但在实际工作中却容易混淆,尤其是发生在财务报告公布之前存在或发现的本应由注册会计师承担主动或被动责任的期后事项,但注册会计师认为一旦提交审计报告就万事大吉,不再关注被审计单位的动态。

(2)明确区分资产负债表日后事项是调整事项还是非调整事项,因为调整事项需要调整会计报表,而非调整事项只需要在会计报表附注中披露相关内容及估计影响,另外,还需要根据被审计单位的态度以及履行相关责任和义务的情况来出具适当的审计报告。

(3)恰当选择期后事项审计程序。注册会计师对期后事项的审计一般有两类,一类是结合被审计单位会计报表期末余额实施的进一步审计程序中的实质性测试程序进行审计,通常就是通过资产负债表各项目的截止期和估价测试等来确定被审计单位对该项目的年末余额认定是否正确,如通过复核资产负债表日后应收账款转化为货币资金的情况来测试资产负债表中应收账款项目计提坏账准备是否充分及可回收性的大小,通过比较资产负债表中存货所含的库存商品的价值(可变现净值与成本孰低)和资产负债表日后该库存商品销售所实现的主营业务收入来测试该存货跌价准备计提是否充分等。另一类是实施期后事项专项审计,这是专为发现审计年度必须弄清楚的事项另行实施的审计程序,一般需要执行询问、检查等审计程序:一是询问了解被审计单位的异常现象,如根据各种估计或预计进行会计处理的会计报表项目的现状如何,有无进行或准备进行异常会计调整?有无发生或可能发生导致会计政策选

(下转 72 页)

(上接 70 页)

用不恰当的事项?企业的经济资源是否改变了用途,如资产是否被政府征用?是否因自然灾害等遭受了损失?或者已经被出售或正准备出售?是否发生了新的或有事项如担保、贷款或承诺?是否已经或正计划巨额的筹资活动如已发行或计划发行新的股票或企业债券?是否已经或正计划产权变动如已签订或计划签订合并或清算的协议等。二是通过检查资产负债表日后编制的内部报表及其他相关管理报告来判断被审计单位的经营环境、经营业务、企业负责人等是否发生较大变化,并与被审计单位管理当局讨论报表,在确定其编制基础是否成立的同时调查经营结果的重大变化;检查资产负债表日后形成的会计记录,如检查银行存款日记账、总账账本、重要的明细账等,尤其应该检查相关期间发生的大额或异常项目,从而确定所有与审计年度相关的业务是否存在及具体情况如何,以及资产负债表日发生的但需要披露的事项;通过检查资产负债表日后的董事会和股东大会的会议记录来查找影响审计年度会计报表表述的重大期后事项。一个上市公司的重大事项,尤其是证监会规定的必须对外公告的重大经营事项,都必须对外进行公告,而这些被公告的事项,都应在相关会议记录中有详细反映。三是向被审计单位获取管理当局声明书和律师声明书,因为在声明书中有他们对与审计相

关的各种不同事项的说明,其中就包括期后事项的陈述。

综上所述,期后事项之所以是注册会计师审计实务中不可或缺的重要环节,主要是因为企业的许多特别风险和高风险事项往往隐匿其中,再加上企业的经营本身是持续不断的,但会计报表的编制却是人为划分的,所以注册会计师在审计会计报表时,必须瞻前(期初余额)顾后(期后事项),足够重视,并采用合适的审计程序收集充分适当的审计证据。

参考文献

- [1]中国财政部.中国注册会计师审计准则第 1332 号——期后事项(财会[2016]24 号),2016.
- [2]中国注册会计师协会.<中国注册会计师审计准则第 1332 号——期后事项>应用指南.(会协[2017]11 号),2017.
- [3]中国注册会计师协会.审计[M].北京:经济科学出版社,2020.
- [4]肖小飞.审计实务(第 5 版)[M].北京:电子工业出版社,2018.

作者简介:钱薇(1970-),女,汉族,湖南常德人,本科,工商管理专业教授,高级经济师,现任河南工业贸易职业学院科研处处长,研究方向:会计、审计。