

ACCA Paper F8 考点详解——关于审计报告

陈丹

(江西财经大学会计学院, 南昌 330013)

【摘要】 考生对ACCA Paper F8的考点之一——审计报告不甚熟悉,一定程度上造成该科目全球通过率低。考生应掌握审计报告的基本术语、划分方式以及审计意见类型。其中,审计报告的基本术语包括错报、重要性、广泛性、审计范围受到限制;划分方式有两种:格式和审计意见类型;通过依次回答以下三个问题可对审计意见类型做出判断:被审计单位财务报表是否存在(潜在)重大错报?(潜在)重大错报是否具有广泛性?审计范围是否受到限制?

【关键词】 ACCA Paper F8; 审计报告; 考点详解

在审计工作结束时,审计师需要对被审计单位财务报表的真实公允性(truth and fairness)发表意见。该书面意见被称为审计报告,是广大理性投资人经济决策的依据之一,其重要程度不言而喻。因此,ACCA Paper F8(英国特许公认会计师协会资格认证考试科目之审计与鉴证业

务)的历任考官在试卷中对考点排兵布阵时,总是会赋予审计报告颇高分值。那么全球考生的答题情况如何呢?从考官事后的分析报告可知,不少考生在审计报告这道案例题折戟,这也就不难解释Paper F8全球通过率低的现象。笔者多年从事ACCA Paper F8 双语教学,发现不少考

备了财务、生产、营销、技术等专业知识的人才通力协作的结果。实务中,只具备管理会计专业知识的人才很难完成一项庞杂的管理活动。

(二)管理会计人员缺乏独立的外部生存空间

在中国,目前很少有单位外部的管理会计人员能够承揽单位内管理会计业务,或是几乎没有哪个会计服务机构能够仅凭管理会计业务而盈利生存的。究其原因,应该是管理会计业务具有较强的私密性,企业宁可不做也不愿意将业务类型、产量、成本、利润、价格等高度机密的资料泄露出去。

四、管理会计信息系统缺乏应用的基础

1. 内在需求不足。国内的一些会计软件公司早在上个世纪九十年代就开发出了部分管理会计信息系统,多数安装财务会计信息系统的企业也同时安装启动了管理会计信息系统,但是真正的使用者寥若晨星。财务部门通常因为不愿意增加工作负担,或是认为决策、控制、规划、评价等不是本部门的工作而拒绝使用管理会计信息系统。其他部门或许不知道本企业已有该系统,或许无法获取基础数据而不易使用管理会计信息系统。

2. 外部压力不足。企业会计准则为什么能够在全国成功地推行?一方面有政府的强制性要求,另一方面有企业对外交流的压力。这两个方面即便是未来财政部制订出新的管理会计操作标准也难以具备,这是管理会计的特征所决定的。

五、管理会计咨询服务市场的产品严重不足

市场是由买方和卖方以及产品共同组成的。目前而言,国内的买方主要是有管理会计业务需求的企业和行政事业单位;国内的卖方主要是会计服务机构(包括会计事务所、咨询公司、软件公司、代理记账公司等),高校,科研院所等。

然而,现实中连接买卖双方的产品却严重不足。能够作为管理会计咨询服务市场的产品应该具有以下特征:一是具有一定的系统性。如果是局部的某一项业务,买方会有不值得购买的想法,要么自己解决,要么免费咨询一下,如“亏损产品是否停产或转产的决策”一般是不可能成为咨询服务市场中的产品。二是产品的使用具有长期反复性。买方认为值得购买,卖方能够提供持续性的服务,同时具备上述条件的管理会计产品屈指可数:全面预算、成本控制(标准成本系统、作业成本系统等)、平衡计分卡、管理分析报表。由此支撑一个繁荣的管理会计咨询服务市场几乎不可能。因此积极培育管理会计咨询服务市场的核心是大力开发管理会计的产品。

主要参考文献

- 李天民编著.管理会计基础[M].北京:知识出版社,1982.
李天民编著.管理会计学[M].北京:中国广播电视大学出版社,1984.
余绪缨编著.管理会计[M].北京:中国财政经济出版社,1983.

生将与审计报告有关的术语概念或划分方式混淆不清, 审计意见类型判断错误。鉴于此, 本文对上述内容进行详解, 以助考生理清相关问题。

一、基本术语释义和考点提示

与审计报告有关的基本术语包括错报、重要性、广泛性、审计范围受到限制等, 考生需要厘清其含义和考试方式。

1. 错报(misstatement)。错报(包含漏报, 下同), 是指由于错误或舞弊导致的, 某一财务报表项目在分类、金额、列报或披露方面, 与按照适用的财务报告编制基础所要求列示的内容之间存在的差异。审计师需要分析和评价错报对于财务报表的影响程度, 并且与被审计单位的管理层和治理层充分讨论和沟通错报事项。为便于评价和沟通, 审计师将错报区分为三类: 事实性错报(factual misstatement)、判断性错报(judgmental misstatement)和推断性错报(projected misstatement)。其中, 事实性错报是指被审计单位在收集和整理财务数据时, 由于对事实的忽视、误解或者故意为之所导致的错报, 该错报一目了然, 审计师与被审计单位基本无争议; 判断性错报是由于审计师认为管理层做出的会计估计或者选择及运用的会计政策不合理或不恰当, 双方判断方面的差异; 推断性错报是指审计师根据抽样样本中已经识别出的错报来推断总体中的错报, 该错报是一最佳估计数字, 需扣除已识别出的错报。

截至最近Paper F8全球统考试, 审计报告案例题中涉及错报的类型皆为事实性错报。考生需要结合相关财务会计知识, 判断案例中的财务报表是否违反了相应的会计准则(Paper F8假定审计参照的适用会计准则为国际会计准则)。例如2011年6月份全球统考试题中的第5题, 被审计单位对土地和房屋建筑同时计提了折旧费用, 这与《国际会计准则第16号——不动产、厂房和设备》相违背, 所以对土地计提折旧费用属于错报, 且是事实性错报。

2. 重要性(materiality)。确定错报后, 接下来需要判断该错报是否重大。什么是审计的重要性呢? 需要从以下四个方面全面理解: 首先, 如果财务报表使用者根据财务报表做出的经济决策因为单独或者汇总起来的错报受到影响, 则该错报一般被认为是重大的。实质上, 重要性是衡量一项错报是否重大的一个界限或者说是尺度。审计师允许财务报表中存在一定程度的错误或不准确, 可是要求错误或者不准确不能超过这个尺度。其次, 判断某事项对财务报表使用者而言是否重大, 只需要考虑整体财务报表使用者对财务信息的一般需求, 并不考虑个别财务报表使用者对财务信息的特殊需求, 否则, 对重大的判断既不经济也无实际操作的可能性。再次, 审计师根据具体环境对重要性做出判断, 不同的企业重要性会有所不同, 同一企业在不同时期的重要性也不一定相同。最后, 重要

性受到错报的金额与性质两者共同的影响。性质考虑包括: 是否涉及披露; 是否掩盖了收益或其他趋势的变化; 是否会影响管理层报酬; 错报是否与违反监管要求或合同规定等。而审计中的重要性水平(materiality level)是重要性数量方面的表现, 它是一个金额, 是判断错报重大与否的临界值或者分水岭。

考题中经常需要考生计算重要性水平, 并直接给出重要性水平的判断基准。考生们必须牢记以下判断基准和国际审计准则指南给出的计算比率: 收入 0.5%~1%; 毛利 0.5%~1%; 总资产 1%~2%; 净资产 2%~5%; 税前利润 5%; 税后利润 5%~10%。值得注意的是, 这些计算比率与中国独立审计准则指南中的比率有所不同, 后者的计算比率中资产总额 0.5%~1%; 净资产 1%。

3. 广泛性(pervasiveness)。广泛性的(潜在)错报涉及三种情况: 其一, 错报涉及多个报表要素、账户或者项目, 这些错报的合计数超过了报表层次的重要性水平; 其二, 错报仅涉及某个报表要素、账户或者项目, 但是从金额上看, 该要素、账户或项目是报表的重要组成部分; 其三, 错报涉及披露, 该披露对报表使用者理解报表有重大影响。值得注意的是, 情况二的“重要组成部分”和情况三的“重大影响”需要很强的职业判断。迄今为止, 情况三尚未出现在考题中, 而情况二经常以错报的金额占报表总资产 50%以上形式出现, 这就是暗示考生此错报是报表的“重要组成部分”。

4. 审计范围受到限制(limitations on the audit scope)。审计范围受到限制, 是指由于客观方面的原因或者被审计单位主观故意的阻挠, 审计师没有实施审计准则所要求或者根据职业判断所应当实施的审计程序, 结果未能获得充分且适当的审计证据。那么如何判断审计范围是否受到限制呢? 我们可以从以下三个方面进行判断: 第一、被审计单位管理层人为限制, 拒绝向审计师提供与审计业务相关的必要信息, 信息包括财务报表、会计记录、选择重大会计政策或做出重大会计估计的依据、董事会会议纪要、内部控制资料等; 第二、客观环境造成的限制, 这种限制不受审计师和被审计单位管理层的控制, 例如审计人员考虑到自身安全, 未对某些危险生化产品进行监盘, 或者由于火灾、自然灾害等原因, 造成与审计有关的信息损坏、丢失; 第三、时间方面的限制, 如被审计单位管理层限制审计时间、审计进度, 或者审计师被聘任的时间点晚于重要审计程序可执行的时间点。

如果预先设计的审计程序受到限制, 无法对有关的财务报表项目做出判断, 那么应该尝试能否实施其他替代程序。倘若审计师实施替代审计程序之后, 仍然无法消除对财务报表有关项目的影响, 并且审计师未能获得需要调整财务报表的证据, 则审计范围被认为确实受到了限制。Paper F8考题中如果出现了审计范围受到限制的情

形,考生在作答时应强调没有可替代的审计程序。

二、审计报告的分

审计报告有两种划分方式:格式和审计意见类型。

按照格式划分,若审计报告有且仅有以下要素:标题、致件人、引言段、管理层责任段、审计师责任段、意见段(不带强调事项段的无保留意见)、审计师签名、报告日期、审计师所任职事务所地址,则该报告为标准审计报告,否则为非标准审计报告。审计师在书写审计报告时,需要仔细斟酌意见段的措辞,而其他要素均有模版可以套用。所以,报告标准与否的关键是看意见段中的审计意见类型以及是否带强调事项段。

按照大类划分,审计意见类型有两大类:标准审计意见和非标准审计意见。其中,标准审计意见就是无保留意见,也被称作清洁意见,表示被审计单位的财务报表很干净整洁、无重大错报漏报;非标准审计意见是指除了无保留意见以外的其他审计意见,包括保留意见、否定意见和无法表示意见。换句话说,审计意见有四种小类的基本类型:无保留意见、保留意见、否定意见和无法表示意见。

那么,标准审计报告是否等同于标准审计意见呢?并非如此。标准审计报告中的意见段一定是无保留意见,所以它必然是标准审计意见。但是如果标准审计意见是带强调事项段的无保留意见,那么它就是非标准审计报告。

审计报告的划分本身并不是难点,为什么众多ACCA考生视之为拦路虎?因为国内考生被审计专业术语的英文字面含义所蒙蔽。最容易引起歧义的两组词分别为标准(unmodified)和非标准(modified)、保留(qualified)和无保留(unqualified)。“modified”的基本义是改进的、修正的,在审计术语中引申为意见类型或审计报告格式需要变化,与审计准则附录中的标准版本不同。另外,意见类型中出现的“qualified”并非我们所熟知的“合格的”一义,而是指“修饰的”。当财务报表不存在(潜在的)重大错报,审计意见不需要被“修饰”时,审计意见就是无保留(unqualified)。鉴于考生们可能对中英文语义理解存在偏差,在此将审计报告的划分进行中英文对照,见下表。

审计报告中英文对照表

审计报告		
格式	意见类型	
标准审计报告(Unmodified report)	不带强调事项段的无保留意见(Unqualified opinion without emphasis of matter paragraph)	
非标准审计报告(Modified report)	带强调事项段的无保留意见(Unqualified opinion with emphasis of matter paragraph)	
	保留意见(Qualified opinion)	
	无法表示意见(Disclaimer of opinion)	
	否定意见(Adverse opinion)	
	标准审计意见(Unmodified opinion)	非标准审计意见(Modified opinion)

三、审计意见类型的职业判断

纵观历次Paper F8的评分要点,我们不难发现考官希望考生了解案例背景信息,分析并判断出恰当的审计意见类型,而答题的落脚点是四种基本意见类型中做出选择。无论是ACCA官方指定教材,还是中注协编写的《审计学》或前美国注册会计师协会会长阿伦斯编著的《审计学:一种整合方法》,都是分别给出四种基本意见类型的定义和范例。众考生在阅读参考教材后,提笔答题时仍茫然不知所措。其实,答题思路可以总结为回答以下三个有序问题:被审计单位财务报表是否存在(潜在)重大错报?(潜在)重大错报是否具有广泛性?审计范围是否受到限制?如下图所示。



审计意见类型判断流程图

通过依次回答以上三个问题可以判断审计意见类型。当被审计单位的财务报表不存在(潜在)重大错报时,发表无保留意见,否则发表非无保留意见;若(潜在)重大错报不具有广泛性,则发表保留意见,否则接着根据审计范围是否受到限制发表无法表示意见或否定意见。需要注意的是,以上的三个问题需要依次回答,否则容易混淆四种意见类型。比如当审计范围受到限制时,审计意见一定是无法表示意见吗?不一定。如果财报中不存在潜在重大错报或者潜在重大错报不具有广泛性,则审计意见为无保留意见或保留意见。

主要参考文献

孙小红. 审计重要性水平的探讨[J]. 财会通讯, 2010(4).

徐贵丽, 李雅素. 上市公司审计报告意见类型分析——基于上市公司2009~2013年年报的统计数据[J]. 财会月刊, 2015(15).

【基金项目】江西省高等学校教学改革研究课题“职业化与国际化双重背景下的管理人才培养研究——以引入CIMA专业方向为例”(编号:JXJG14412)