

□ 朱荣恩

证券市场审计责任界定中的若干问题

审计人员在证券市场执业要比在其他领域执业面临更多的审计责任,这反映了证券市场各参与者对独立审计地位的公认以及由此引发出对独立审计功能和作用的期望。现在的问题是,当证券市场各参与者对独立审计提出的期望超过独立审计自身能力的限制时,应如何明白无误地告知各参与者,独立审计应负和只能负哪些责任。我国新颁布的《独立审计准则》已明确提出了审计责任是按照独立审计准则要求出具审计报告,保证审计报告的真实性和合法性,同时说明审计责任不能替代、减轻或免除被审单位(证券发行人)的会计责任(第8条)。这就从根本上确立了独立审计应负和只能负审计责任的基础,也为证券市场审计责任范畴作了基本界定。但是,还应看到,证券市场运行规律的特殊性,对审计责任进一步提出了界定要求。为此,笔者认为有必要对这一问题作进一步的阐述。

一、明确会计责任对审计责任的影响

《独立审计准则》提出的会计责任的范围是建立内部控制制度,保护资产的安全、完整,保证会计资料的真实、合法、完整(第8条)。但是,会计责任与审计责任是相互联系的,会计责任会波及审计责任,这是因为,从理论上讲,审计责任可以审计风险来理解,当审计风险超过预定值时,就会出现审计责任问题,而审计风险又是被审单位的固有风险、控制风险和独立审计的察觉风险的相互影响结果,因此,由固有风险和控制风险导致的会计责任势必影响察觉风险,最终产生审计责任;从方法上讲,审计人员只能在相对短的时间里,用审计抽样的方法来鉴证覆盖整个会计年度的会计报表的真实性和公允性,因此,如审计抽样(包括判断抽样和统计抽样)未触及重要错报事项,原有会计责任就牵连审计责任。证券市场信息披露包括被审单位的会计报表和审计人员的审计报告,使用者在使用会计报表的同时必然关注审计报告,并把两者联系起来。除否定意见和拒绝发表意见外,无保留意见和有保留意见的审计报告都可能受会计责任的影响和干扰而产生相应的审计责任。因此,笔者认为,当独立审计准则在向社会(包括证券市场各参与者)说明审计责任不能替代、减轻或免除会计责任的同时,还应阐明:如果审计责任中有受会计责任影响的因素,并且这种影响导致了审计责任的发生,那么就应减轻甚至免除审计责任。

为了更好地界定会计责任对审计责任的影响,笔者认为应将重点放在“审计业务约定书”和“被审单位声明书”的文本规范上。我国第2号《独立审计具体准则——审计业务约定书》对前者已作规范,本文不再赘述。下面主要论述“被审单位声明书”的文本规范问题。

“被审单位声明书”又称“客户声明书”(client representation letter),它是被审单位承认公

允反映会计报表是其责任和会计报表已经其批准的书面陈述,通常在出具审计报告前由审计人员向被审单位索取。审计人员要求“被审单位声明书”的目的是提醒被审单位应对其会计报表公允反映负责,印证已审查的资料,了解被审单位对重大事项的认识理解,避免审计人员对被审单位口头陈述的误解。

“被审单位声明书”应由被审单位编写,但其要求必须由审计准则规范。为此,第22号《国际审计准则》专门规定了“管理人员的声明”;美国AICPA发布了第19号《审计准则说明书——客户声明》;我国台湾省也颁布了第7号《审计准则公报——客户声明书》。综观这些准则,“被审单位声明书”文本应规范下列内容:

1. 声明书要用客户的信笺书写或打印。

2. 声明书的注明日期应为审计报告日。

3. 声明书应对有关事项作出陈述,这些事项主要有:1)承认会计报表按公认会计准则编制,会计报表公允表达是被审单位责任;2)已全部提供会计记录及有关资料;3)已全部提供股东会、董事会和其他委员会的记录;4)在内部控制中有重要作用及对会计报表产生重要影响的职员没有舞弊行为;5)没有受到政府主管部门对会计报表实务中不合规或不足的通报或通知;6)没有蓄意歪曲或掩饰会计报表的各分类和各项目金额;7)已全部提供期后事项;8)会计报表已记录和披露:包括(a)关系人交易及其应收应付款项;(b)股本购买选择权或协议;(c)与金融机关签订的有关现金余额限制、信用额度或类似协议;(d)再购回已售资产的协议;9)不存在违反法律法规行为未在会计报表上揭示的或有损失;10)不存在需按公认会计准则进行审查或披露的其他重要负债;11)没有获悉来自律师有关尚未认定索赔或估价事项可能得到认定并需揭示的信息;12)不存在重要的经济事项没有在会计记录中作适当记录;13)存货均属实,对呆滞、损坏、陈旧的存货均计提损失准备;14)对资产均具有合法拥有权利,并未作为置留权或抵押;15)应收帐款等债权均属实,并已适当计提坏帐准备;16)各项合同,如采购合同、销售合同履行中所遭受的任何重大损失,已作适当揭示;17)无任何重大未估列或未揭示的或有损失等等。

4. 被审单位负责人和财务负责人的签名盖章。

“被审单位声明书”尽管是来自被审单位的书面声明,审计时不能将其作为可靠的证据,但能用于保护审计人员,以避免当会计责任问题影响到审计责任时而引起的各种法律纠纷。

二、正确处理公开揭示与保守秘密的关系

我国《独立审计准则》关于审计责任对审计报告真实性负责的内涵解释是对审计报告“如实反映、可证实性和不偏不倚”,其中“不偏不倚”是指审计意见的表达应不受任何偏见或成见的影响,对影响财务信息公允表达的所有重要信息均予披露。^①同时,《独立审计准则》又规定审计人员“对在审计过程中获悉的商业秘密应当保密”(第7条)。保密从本质上讲是审计人员对被审对象的一种义务,亦属一种审计责任。由此,对独立审计就提出了如何既体现审计报告责任又符合保密责任的问题。这个问题对证券市场独立审计来说,意义更大。

相关信息的公开化是证券市场运作的重要法则之一,也是市场公平性得到体现的先决条件,但是上市公司信息公开化不应被理解为一览无遗。我国《股票发行与交易管理暂行条例》规定上市公司应披露的全部信息均应是可公开的信息,而商业秘密以及其他有关法规所禁止的内容则不在其列(第64条)。为此,我们首先要了解公司商业秘密的范畴,然后来明确保守商业

秘密和公允揭示会计报表信息的责任界限。

商业秘密涵盖技术秘密和经营秘密两方面,其特点在于:不为公众所知悉;能为权利人带来经济利益;具有实用性并经权利人采取保密措施。技术秘密不难理解,大抵指专利技术以外所有与配方、设计、程序、索引方法等有关的内容。那么经营秘密是指什么呢?依笔者之见,应是指与产品、定价、销售渠道、促销相关联的,有利于确立或不至丧失竞争优势的那些因素,如顾客名单及资信情况、货源情报、大宗购置、重要合同或投资、营销战略等。

上市公司信息披露主要是经营信息,例如我国证监会制订的《公开发行股票公司信息披露的内容与格式准则》规定上市公司应在其招股说明书揭示发行人的主要产品品种、生产能力、主要市场、销售方式,新产品、新项目研究开发,正在进行或计划进行的投资项目、技术改造、产品更新等信息。但如这些信息属于发行人的重要商业秘密,可以简化。

审计人员在对上市公司会计报表是否符合《企业会计准则》,是否公允表达其财务状况、经营成果和资金变动情况作出审计意见时,有责任要求上市公司揭示会计报表中有关重要项目的明细资料及其他有助于理解和分析报表需要说明的事项。但是如果上市公司认为这些重要项目属商业秘密,不愿意公开揭示,而审计人员根据审计准则或职业责任认为必须揭示时,应该采取何种措施来满足“不偏不倚”的审计责任要求呢?依笔者之愚见,审计人员应在查明这此资料确实与商业秘密有直接联系的基础上,在审计报告意见段后增加解释段来说明其原委。当然,如果上市公司故意藉口或托辞“商业秘密”,不愿在会计报表(包括附注)中真实、全面、客观地披露对投资者及其他利害关系人有影响的重要项目及其明细资料,审计人员应出具保留意见,并在说明段中说明其理由。

三、揭示境内外审计差异对审计责任的影响

由于我国证券市场存在人民币股票(A股)、人民币特种股票(B股或H股)等多种股票,其购买者或上市地点不尽相同的特点,会发生同时发行A股和B股或H股的公司,在其组建或改组并股票发行时及上市后分别公布境内外独立审计人员的审计报告及该公司的会计报表的现象。在这种情况下,境内审计人员(指中国注册会计师)需根据《企业会计准则》及《股份制试点企业会计制度》出具审计报告;而境外审计人员(指非中国注册会计师)则是在境内审计人员业已作出会计误差调整的基础上,依据其所适用的会计准则(如国际会计准则)重新拟定会计政策,调整有关帐项,对会计报表作出审计调整,出具另一份审计报告。另一种情况是,一家公司首次仅发行B股或H股,根据财政部、体改委、证券委《关于国内注册会计师执行国内企业境外上市有关业务若干规定的通知》,在进行股份制改组时必须聘请境内审计人员对原企业投入股份有限公司的资产净值进行验证,即境内审计人员拟定对上市改组企业某一基准日的资产净值进行审计,作出会计误差调整后,将其结果加计业经资产评估机构评估后的评估增减值,出具一份验资报告;境外审计人员作为发行B股、H股的申报会计师,则在境内审计人员业已作出会计误差调整的基础上,依据其所适用的会计准则对会计报表作出审计调整。由此可见,当同一公司发行上市不同股票时,就有可能出现经审计的不同会计报表以及不同的审计意见。

出现上述现象的根本原因是境内外审计之间存在的审计差异。这种审计差异来自会计准则差异和审计判断差异。在会计准则差异方面,尽管我国会计改革后实施的《企业会计准则》及《股份制试点企业会计制度》已向国际会计准则迈进了一步,但与国际会计准则相比,在坏帐准

备、存货计价、固定资产折旧、应付福利费和公益金、对合作企业的长期投资等方面还存一定的差异。在审计判断差异方面,主要是境内外审计人员对同一会计事项在理论上持有不同观点,或对同一会计准则(或惯例)的具体应用产生不同理解时,往往会采用不同的审计程序与技术,最终导致审计差异。例如在实务中,对销售收入确认,境外审计人员在认定所有权转移时更多考虑产品潜在风险(如意外毁损事件的发生)是否转移;对长期投资及合并报表中如何确认“有实质上的控制权”,境内外审计人员也有着不同的观点。

上述审计差异的存在既对境内外投资者在投资决策时造成困惑,又会对审计责任的界定产生影响。如果出现由境内外审计人员审计的两张不同的会计报表以及两种不同意见的审计报告(事实上已出现了这种情况),投资者及其他使用者究竟相信哪一张会计报表,哪一种审计意见呢?境内外审计人员各应承担怎样的审计责任呢?

看来有关部门在处理这类问题时,往往采取的是一种较含糊的做法。例如,1993年财政部在给证监会的“有关发行B股的企业在分红派息时的会计处理问题的复函”中规定,发行H股、B股的企业在分红派息时,以境内外会计师审计过的两个报表中利润较低数的为准。笔者据悉1995年有家上市公司境内审计人员出了无保留意见,而境外审计人员则出了有保留意见,可有关主管部门却因该公司董事会对有保留意见有异议而未予披露。

笔者认为,从理论上讲,对同一会计主体的投资者来说,不论手中拥有A股或B股或H股,其拥有该会计主体的经济利益的权力应是平等的,即同股同权,同股同利,所以不存在在同一会计主体中同一时期有两种不同的财务状况、经营成果和资金运用情况。但是,由于我国证券市场发展的特殊历史背景,以及我国会计审计改革的进展程度,出现上述审计差异是正常现象,不足为怪。现在主要的问题是如何避免由此引发的审计责任。为此,笔者认为要加强对审计差异的信息披露:

1. 凡是对同时发行上市A股、B股或H股的公司审计时,审计人员应在审计报告中说明存在审计差异的可能性,以及由此可能导致的后果。

2. 分析揭示审计差异。当出现审计差异时,为了更好地满足境内外投资者使用已审财务报表的需要,应充分揭示,其方式可另加“发行A股与B股或H股同期会计报表差异调节表”,分审计差异项目,列示境内外审计人员的审定结果。如境内审计人员的审计报告后于或同于境外审计人员的审计报告签发,上述差异调节表可附在已审的会计报表之后;如境内审计人员的审计报告先于境外审计人员的审计报告签发,则应另作披露。

注:

①中注协独立审计准则组:《〈中国注册会计师独立审计准则〉释义》第一辑,东北财经大学出版社1996年版,第32页。