

美国财务报告内部控制审计准则的发展及其启示

王军只

(中南财经政法大学会计学院 武汉 430060)

【摘要】本文分析了美国财务报告内部控制审计准则的发展,指出了征求意见稿相对于第2号审计准则的变化、第5号审计准则相对于征求意见稿的变化,以期对我国内部控制审计准则的制定提供借鉴。

【关键词】财务报告内部控制 审计准则 PCAOB

公众公司会计监督委员会(PCAOB)根据《萨班斯—奥克斯利法案》103条款和404条款制定了《第2号审计准则——与财务报表审计相衔接的基于财务报告的内部控制审计》(简称“第2号审计准则”),以应对新的审计要求。美国证券交易委员会于2004年6月17日批准了该准则。

2006年12月19日,PCAOB提议了一项新的内部控制审计准则(简称“征求意见稿”),以代替第2号审计准则。

PCAOB改进了征求意见稿,颁布了《第5号审计准则——与财务报表审计相整合的财务报告内部控制审计》(简称“第5号审计准则”),以取代第2号审计准则。

一、征求意见稿相对于第2号审计准则的变化

1. 将审计重点集中在对内部控制最为重要的事项上。

(1)引导审计师关注最重要的控制。征求意见稿将自上而下的方法运用于内部控制审计。在运用此方法时,审计师从最上层——财务报表和公司层面的控制开始识别需要测试的控制,同时将财务报表要素和公司层面控制与重要账户、相关认定相联系,最后与存在重要控制的重要流程相联系。

(2)强调风险评估的重要性。征求意见稿要求在自上而下的方法下对每一项决策点进行风险评估。审计师在识别重要账户和进行相关认定时要了解相关风险及该风险对其决策的影响。另外,征求意见稿要求在多地点测试中运用风险导向法。重要的是,征求意见稿清楚地说明了审计师认为控制有效所需的必要证据取决于与控制相关的风险。征求意见稿描述了审计师在做出判断时所应评价的风险因素。而且,不同性质、时间和范围的测试组合可以为控制相关的风险提供充分的证据。

(3)重新明确重大缺陷的定义。第2号审计准则参照重要不足来定义重大缺陷,这导致审计师较细致地开展审计工作,以确保其程序能够发现所有的重要不足,而不仅仅发现所有重大缺陷。对内部控制进行审计的目标是为是否存在重大缺陷提供合理保证,不要求审计师识别比重大缺陷程度低的单独或联合不足。为了较好地解释该审计目标、减少混淆,PCAOB在征求意见稿中以“控制不足或控制不足联合”代替

重大缺陷定义中的“重要不足”。

2. 删除不必要的程序。

(1)删除对管理层评价程序进行评估的要求。征求意见稿删除了第2号审计准则中对管理层年度评价程序进行评估的要求。根据征求意见稿,审计师仍然需要了解管理层的评价程序,以作为了解公司内部控制、风险评估等的基础。然而,为了实现这些目的所开展必要工作的范围应当予以限制。另外,为了强调审计的适当范围并且简化报告,征求意见稿删除了对管理层评价的单独意见,要求审计师对内部控制仅发表一项意见,也就是审计师对公司财务报告内部控制的有效性发表意见。

(2)允许考虑在前期审计中所获取的信息。基于审计师的了解及其对风险评估的影响,征求意见稿允许审计师减少对某领域的测试,征求意见稿删除了第2号审计准则中的“每年审计必须基于审计自身”的规定。审计师除了对第一年所考虑的风险因素进行评估,在确定后续年度审计中与既定控制相关的风险时,还需要考虑三方面的因素:①以前年度审计中所执行程序的性质、时间和范围;②测试的结果;③控制或相关流程自上次审计后的变化。

(3)基于风险而不是覆盖面重新关注多地点测试。拥有多个区域或业务单元(多区域)的公司使审计师在计划和实施审计时需额外考虑一些要点。第2号审计准则所概述的方法导致了过多的和不必要的工作,总体而言,可能引导审计师过多地关注涵盖比例而没有充分考虑各区域的风险。PCAOB认为第2号审计准则描述的方法没有允许弹性、有效地确定公司的特殊风险。在征求意见稿中,PCAOB删除了要求控制测试涵盖大部分区域的规定,提出审计师运用风险导向法进行多区域审计的适当策略。

3. 调整审计工作以适应小规模公司。根据征求意见稿,审计师可能运用强有力的公司层面控制和财务报表审计程序以降低小规模公司的测试水平。为了帮助审计师做出决定,征求意见稿还对经常受规模较小、业务不太复杂的公司的特性影响的六方面的审计领域进行了讨论。对于每一方面,征求意

见稿描述了审计师应当运用的原则以通过实际、合理的方式获取充分的证据,该部分将有助于审计师调整内部控制审计工作以与公司的规模和复杂性相适应。

4. 简化要求。总体而言,征求意见稿意在简化要求,在保留必要的核心原则的同时更注重运用的简便。与第2号审计准则相比,征求意见稿做了三方面的改进:第一,鼓励审计师运用职业判断;第二,重新组织语言以更好地反映内部控制审计流程;第三,清晰地表述这些要求,使审计师和审计客户都能理解。

二、第5号审计准则相对于征求意见稿的变化

1. 恰当运用自上而下法。征求意见稿选择了自上而下法以识别需要测试的重要控制。为了应对征求意见稿中有关细节水平的评论,作为自上而下法中的重要步骤,PCAOB重新考虑了第5号审计准则是否应当包括对重要交易和重大程序的识别。作为特别事项,审计师一般需要了解公司的流程以适当识别需要测试的控制。然而,PCAOB认为做出指导审计师获取信息的特别要求没有必要,并且为了遵循该要求,可能会运用问卷法,尤其是对于那些熟悉公司的审计师而言。因此,PCAOB从第5号审计准则中删除了对重要交易类别和重大流程识别的要求。

2. 重点关注舞弊控制。征求意见稿讨论了舞弊控制及与这些控制相关的程序。PCAOB在第5号审计准则中做了几项修改:首先,对舞弊风险和反舞弊控制的讨论移到了准则的开头,以使审计师运用自上而下法在评估风险时重点关注这些事项的重要性;将审计师对舞弊风险的评估(财务报表审计要求)并入审计师内部控制审计计划程序中。其次,作为高风险领域,在准则中也要对管理层舞弊进行识别,因此审计师应当重点关注其在这方面做出的认定。最后,准则对可能产生舞弊风险的控制类型另外做出了规定。

3. 合理进行实体层面控制。征求意见稿强调了实体层面控制,因为其对审计师运用自上而下法适当调整审计工作和内部控制的有效性至关重要。另外,征求意见稿强调这些依赖于环境的控制,可能允许审计师减少运行层面的控制。然而,征求意见稿没有为实体层面的控制怎样显著减少测试提供充分的指导。为此,PCAOB在第5号审计准则中对三类实体层面控制进行了讨论,同时对每一个类别如何对执行其他控制测试产生不同影响做出了解释。

4. 评估和沟通不足。征求意见稿要求审计师评估其所识别控制不足的程度,以确定其是重要不足还是重大缺陷,并且要求审计师与管理层和审计委员会进行书面沟通。第5号审计准则要求审计师考虑并与审计委员会沟通识别的重要不足。但是,为了强调审计师不必框定审计工作以识别所有的重要不足,PCAOB在第5号审计准则中描述了沟通要求。

PCAOB对重要不足的定义做了相对较小的改变,旨在使审计师重点关注沟通要求,不要框定一些事项。重要不足是指在财务报告内部控制审计中,一项不足或不足的联合的严重

程度不如重大缺陷,但足以引起那些公司财务报告监控责任方的关注。

5. 调整审计工作。PCAOB压缩了“定位审计”的内容,并且合并了定位概念的讨论。尤其,针对规模较小、组织结构较简单的公司或单元的特殊环境,描述了如何调整审计程序。PCAOB还保留了规模较小、组织结构较简单公司特性的列示,并且认同即使公司规模较大,其一些业务单元或程序可能比其他规模公司的要简单。在第5号审计准则中,这些特性的讨论已合并并在审计师计划程序部分,定位法将形成对规模较小公司内部控制审计指导的基础。

三、对我国的启示

目前我国对内部控制信息披露的强制性规定主要针对的是商业银行、证券公司和非银行上市公司等。注册会计师对公司内部控制出具的是审核报告,依据的是《中国注册会计师其他鉴证业务准则第3101号——历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务》(以下简称“3101号准则”),同时参照《中国注册会计师审计准则第1211号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》和《中国注册会计师审计准则第1231号——针对评估的重大错报风险实施的程序》。3101号准则由于规范的内容较为宽泛,不足以指导内部控制鉴证业务,从实际业务来看,由于缺乏具体、明确的指导,该项业务仍停留在《中国注册会计师执业准则》发布前的水平,更多的是流于形式。我国迫切需要出台有关具体的内部控制鉴证业务准则,以使内部控制鉴证业务有据可依,对资本市场的稳定做到未雨绸缪。

美国财务报告内部控制审计准则由PCAOB制定,并以独立于原来审计准则的形式存在。从我国内部控制鉴证业务的性质来看,应该将其归属为其他鉴证业务。我国注册会计师执行准则编号实现了标准化、规范化和体系化,并具有开放性,不用单独制定一项准则,可以在其他鉴证业务准则中增加一项准则如《中国注册会计师其他鉴证业务准则第3121号——财务报告内部控制审计(或审核)》。

我们可以借鉴美国财务报告内部控制审计准则,将我国内部控制鉴证业务准则的鉴证对象界定为与财务报告相关的内部控制。

在具体内容上,可以充分借鉴第5号审计准则。《中国注册会计师执业准则》的核心就是风险导向执业,风险导向的自上而下法可以说是美国财务报告内部控制审计准则的核心,这对我国具有重要的借鉴意义。在确定重要性时可以考虑引入“重要不足”、“重要错报”和“重大缺陷”等概念。另外,在制定内部控制鉴证业务准则时,要注意考虑公司的规模和组织结构的复杂性,采用定位法适当调整审计程序。除了借鉴美国财务报告内部控制审计准则,还要充分考虑我国公司的现实和目前的执业准则,实现本土化和内部协调。

主要参考文献

陈汉文等. 萨班斯法案404条款:后续进展. 会计研究, 2005;2