内部控制鉴证服务的中美比较

南京　毛　敏

一、美国财务报告内部控制审计与我国相关准则的比较

笔者首先对我国和美国相关准则进行简要比较,以说明差异所在,如表1所示。我国的《内部控制审核指导意见》与美国的《与财务报表审计相关的财务报告内部控制》(PCAOB NO.2)相比,主要差异体现在以下几个方面。

1.内部控制鉴证服务性质界定。我国将此类业务定性为审核业务,审计人员可接受委托对内部控制实施审核。美国PCAOB NO.2将此类业务定性为审计业务,要求对公众公司实施财务报表审计的审计人员必须同时实施财务报告内部控制审计,并要求发表审计意见,两种审计合称为综合审计。为获取最大收益,并使审计过程尽可能有效,PCAOB NO.2设计了综合审计模型。综合审计模型是财务报表审计与财务报告内部控制(IC-FR)审计的结合,通过单独并行的过程同时实现两种审计目标,审计人员既可通过财务报表审计来检查内部控制是否有效,也可以通过IC-FR审计来帮助其更好地计划和实施审计程序,以确定财务报表的表达是否公允。这样,综合审计就能改进两种审计的质量和公正性,有效节约成本。

2.内部控制范围界定。我国将内部控制范围界定于与会计报表相关的内部控制。美国将内部控制范围界定于财务报告内部控制,以取代1995年对内部控制的定位,并指出财务报告内部控制主要包括的政策和程序:①保持详细程度合理的会计记录,对资产的交易和处置情况准确公允地反映;②为下列事项提供合理保证:公司对发生的交易进行必要的记录,从而使财务报表的编制满足公认会计原则的要求,公司所有的收支活动经过公司管理层和董事会的合理授权;③为防止或及时发现可能对财务报表产生重要影响的行为(如未经授权的取得、使用和处置资产)提供合理保证。

3.内部控制评价标准。我国目前尚未建立公认内部控制整体框架。美国内部控制经过多年发展,已经相当完善。正如财务报表应按公认会计原则编制一样,美国PCAOB NO.2提出内部控制报告应依据公认适当的内部控制评价标准编制,这对于改善公众公司内部控制质量,提高财务信息透明度及可信性都有深远的意义。

4.管理当局责任。我国要求管理当局对建立健全内部控制并保持其有效性负责。美国在此基础上,还要求管理当局选用适当的内部控制评价标准进行自我评价,并出具IC-FR有效性的书面评估报告。内部控制报告按既定标准编制,并明确内部控制责任人,这就有利于改善内部控制环境、消除管理当局驾驭内部控制的弊端。

5.审计人员责任。我国未提及审计人员对企业内部控制有效性承担的责任。美国在这一点上的规定与我国是基本相同的,它规定管理当局应对内部控制有效性承担责任,审计人员通过审计获取充分适当的证据,以合理保证内部控制在所有重大方面符合既定内部控制框架,并发表审计意见。

6.保证程度。我国《内部控制审核指导意见》未提及审计

费用的支付主要是由生产厂家将产品投放欧盟市场而引起的,是一项与销售相关的行为,因此该项注册费用应当在发生当期计入营业费用。借:营业费用;贷:银行存款。

2.提供保证资金。由于保证资金的形式多种多样,因此应根据不同的形式做会计处理:①采用银行资金专户的形式。存入银行资金专户时,借:营业费用;贷:其他应付款——应付处理WEEE款。实际支付时,借:其他应付款——应付处理WEEE款;贷:银行存款。②以保单的形式。由于该项保险是生产厂家就每年投放欧盟市场的电子电机产品的WEEE处理费用及责任进行的投保,因此,每一年度的投保费用事实上将会分摊至该年度所销售电子电机产品在其生命周期内的WEEE处理费用,所以可以计入长期待摊费用。但是要准确地估计和计算每一年度需要结转的费用比较困难,同时由于这笔资金相对较少,因此可以将保险费在投保当年计入营业费用,以简化会计核算。借:营业费用;贷:银行存款。③采用加入某WEEE回收联盟的形式。企业加入该联盟,需缴纳管理费用并预付相应的处理费用。借:营业费用;贷:银行存款。

3.支付处理费用。①历史WEEE处理费用的处理。历史WEEE处理费用(主要指家庭用电子电机设备)是根据2005年8月前该厂商产品的市场占有率进行计算和分摊的。由于该项费用需追溯到该公司进入欧盟市场的第一年,并且根据每年进入欧盟市场产品的数量和预计回收费用进行计算,这就会使公司的负债大幅增加,甚至造成账面亏损,从而影响到企业的市值。计提历史WEEE处理费用时:借:营业费用;贷:利润分配——未分配利润。借:利润分配——未分配利润;贷:盈余公积。并调整会计报表相关项目。②当期WEEE处理费用的支付。借:营业费用;贷:银行存款。

4.研发费用。由于执行WEEE指令势必影响企业对于新产品的设计、新材料的选用和测试等研发工作,因此研发费用也是执行WEEE指令所导致的支出。根据我国目前的研发费用处理惯例,在研发费用发生当期应计入管理费用、应付工资、原材料等科目中。借:管理费用等科目;贷:银行存款。○

表1　　内部控制鉴证规范比较表

内容	中国	美国
准则	《内部控制审核指导意见》(以下简称指导意见)《中国注册会计师鉴证业务基本准则(征求意见稿)》	《与财务报表审计相关的财务报告内部控制》(PCAOB NO.2)
内部控制鉴证服务性质界定	指导意见指对被审计单位管理当局特定日期与会计报表相关的内部控制有效性的认定进行审核,并发表审核意见。	对被审计单位(公众公司)实施财务报表审计的审计人员必须同时实施IC-FR审计,合称为综合审计。
内部控制范围界定	与会计报表相关的内部控制。	由公司的首席执行官、首席财务官或者公司行使类似职权的人员设计或监管的,受到公司的董事会、管理层和其他人员影响的,为财务报告内部控制报告提出的可靠性和满足外部使用者的财务报表编制符合公认会计原则提供合理保证的控制程序。
内部控制评价标准	未说明。	内部控制的成分,由内部控制的定义和描述所决定。例如COSO报告《内部控制——整体架构》描述的成分:控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、监督。
管理当局责任	要求管理当局对建立健全内部控制并保持其有效性负责,未要求采取适当标准评价其有效性。	管理当局责任包括:①承担企业IC-FR有效性责任;②使用适当的控制标准评价企业IC-FR有效性;③有充分证据支持其评价;④在会计年度末发表企业IC-FR有效性的书面声明书。
审计(审核)人员责任	未说明。	审计人员责任包括:①了解和评价公司管理当局对IC-FR有效性的评估过程;②计划和实施IC-FR审计;③在此基础上,对管理当局内部控制有效性书面声明书发表意见。
保证程度	未说明。	合理保证。
审计(审核)程序	区分内部控制设计和执行介绍审核程序。	以公司总体层次为起点,特别强调"穿行测试"方法的运用。
审计(审核)意见的出具	规定注册会计师直接对内部控制有效性发表审核意见。	注册会计师既需要对管理当局IC-FR有效性评估报告发表意见,也需要对企业自身IC-FR有效性发表意见。

人员出具审计报告的保证程度,而《中国注册会计师鉴证业务基本准则(征求意见稿)》指出注册会计师可以提供合理保证的鉴证业务以及有限保证的鉴证业务。美国 PCAOB NO.2 明确指出,为得到合理保证,审计人员需要评价管理当局出具 IC-FR 有效性的书面评估报告并且评价关于 IC-FR 有效性的证据。

7.程序内容。我国对内部控制审核程序的规定比较粗略,按内部控制设计和执行来分别介绍可选择的审核程序。美国同样也是从设计有效性和执行有效性来评估内部控制的有效性,使用由上至下的方法是 PCAOB NO.2 反复强调的 IC-FR 审计方法。审计人员按照从公司总体层次到处理、交易或应用层次的顺序来了解内部控制的情况。从公司总体层次入手是因为公司总体层次的控制对处理、交易或应用层次的控制往往有重要的影响。此外,美国还特别强调使用"穿行测试"方法,认为其是判断内部控制执行有效性的非常有效的审计程序。

8.出具意见。我国只要求对企业内部控制有效性发表意见。美国除此之外还要求对管理当局的内部控制报告发表意见。

二、对我国内部控制相关准则改进的建议

1.内部控制鉴证服务性质的重新界定。我国《内部控制审核指导意见》将审计人员内部控制服务定性为"审核",并以指导意见的形式发布。根据美国的会计服务框架可以知道,审核与审计的区别通常在于对象不同。但审核在取证范围上同样是广泛的,保证程度为高水平,意见表述形式为积极方式,在报告的分发使用方面也没有限制。美国会计学会曾于 1973 年将审计定义为:审计是对经济活动和事件的认定取得证据并进行客观评价,以确定该认定与既定标准的相符程度,并将结果与利益相关者进行交流的系统性过程。在这种广泛审计定义下,审核与审计并无根本差别。目前美国会计服务框架将审计人员服务类型分为三类:审计服务、鉴证服务以及保证服务,审核业务的提法已基本被摒弃。涉及到内部控制服务的业务主要包括两个方面,IC-FR 审计属于审计服务范畴,而非审计性内部控制报告属于鉴证服务范畴。《中国注册会计师鉴证业务基本准则(征求意见稿)》将鉴证准则体系设计为两个层次:第一个层次为鉴证业务的基本准则,用以统驭各种鉴证业务具体准则;第二个层次为审计准则、审阅准则和其他鉴证业务准则,并就其涵盖的内容作了具体解释。如果该征求意见稿正式实施,不仅将逐步实现审计职业准则的国际趋同,也将以此为契机,实现我国相关审计业务准则的变革。《内部控制审核指导意见》也应重新归类,并应以基本准则为基础,借鉴国外成功经验,结合我国实际情况进行修订。

2.建立内部控制信息披露机制。目前,我国仅在 2001 年 10 月证监会发布的《关于做好证券公司内部控制评审工作的通知》中对内部控制评审进行了明确的规定,即要求证券公司根据"证券公司内部控制指引"的要求聘请有证券执业资格的会计师事务所对公司内部控制进行评审,会计师事务所应当向证券公司提交内部控制评审报告。规范的缺失与失效都会影响规范的有效性。鉴于此,有关部门应尽快出台一套完善的、符合实际的、具有可操作性的内部控制信息披露机制。

3.统一内部控制评价标准。我国于 20 世纪 90 年代末开始推行企业内部控制制度。内部控制的定义和内容几经演变,至今尚未提出类似特雷德委员会报告那样受到广泛认可的内部控制标准体系。目前我国许多准则基本上是原则性的,可操作性较差。有关部门应尽快出台一套完善的、符合实际的、具有可操作性的内部控制框架,以完善我国企业内部控制建设。

4. 制定相应的审计准则,初步实施 IC-FR 审计。我国相关准则规定,管理当局出具遵循内部控制框架的内部控制报告,必须经过审计人员鉴证,这是审计工作的一次飞跃。长久以来,审计学界总是无法缩小社会公众与审计职业界的期望差,重大财务舞弊事件的发生使公众对于审计职业可信性产生了疑问。通过制定与 IC-FR 审计相关的审计准则,可以消除我国审计实务界只重视实质性测试的弊端。以制度形式强制披露经审计的 IC-FR 信息,有利于增强财务报告内部控制报告的可靠性以及信息披露的可信性、完善公司治理、加快企业现代化进程。○