

PCAOB 修正的审计会计估计标准浅析

罗春华 陆金晶 俞露露

2019年7月,美国公众公司会计监督委员会(PCAOB)发布更新并重新命名的审计会计估计标准(Auditing Standard 2501,以下简称新AS 2501),取消原有的审计公允价值计量和披露(AS 2502)和审计衍生工具、套期保值活动和证券投资(AS 2503)等两项标准,将其统一入基于风险的新AS 2501,要求对截至2020年12月15日及之后财政年度的财务报表审计项目施行。

(一) 新AS 2501的框架特征

1. 为审计估计创建了更加统一的、基于风险的方法。新AS 2501基于风险且可扩展的原则,既没有规定审计员执行的详细程序,也没有规定每种情况下的审计程序范围。相反,它要求审计师对评估的风险做出及时响应,并根据这些风险为测试估计提供指导。同时新AS 2501强调,加强并将原有三个现有标准的要求整合到一个新的标准中,包括将当前审计公允价值计量的某些要求扩展到其他重要的会计估计并通过提供特殊情况的具体程序(例如使用定价服务的信息),将更清晰、统一要求审计工作并推动更加一致和更高质量的审计。

2. 为审计专家工作创建了更加统一的、基于风险的方法。鉴于商业交易和财务报告要求的复杂性,包括会计估计,审计员和财务报表编制者往往需要具有会计和审计以外领域的特殊技能或知识的专家的协助。新AS 2501反映了在监督活动中观察到的某些最佳做法。由于会计估计变得更加

普遍和重要,审计师对专家工作的使用也在不断增加。审计人员倾向于寻求两类专家,而无论是审计人员、审计师聘请专家,还是公司专家——对于确保高质量的财务报告通常都是至关重要的。

3. 强化了审计师在审计管理层估计时应用专业怀疑的需要。包括公允价值计量在内的会计估计通常涉及主观臆断和计量不确定性,极易受管理层偏差的影响。审计估计也可能因认知偏差而变得复杂,导致审计人员以管理层的估计为基础,不恰当地将验证性证据置于自相矛盾的证据之上。新AS 2501强调了审计师在评估会计估计时应用专业怀疑的重要性,包括更多关注潜在的管理偏差,在审计过程中,审计估计需要额外审计注意和适当的专业怀疑态度。新AS 2501要求审计人员识别管理层对重大账目及披露的会计估计偏颇,判断操纵财务报表的可能;识别被审计单位使用的重要假设并订立合理的审计程序;加强对被审计单位所使用数据的真实性和合理性的评估等。

(二) 新AS 2501的评价与启示

新AS 2501不是规定详细的程序或“一刀切”的方法,而是允许审计师自行决定测试水平和所需的审计证据,这些证据与重大错报风险相称。理论上任何额外的程序和相关成本应与审计质量的相应增加成比例,新AS 2501将增加在过渡时期更新财务报告

生态系统的需求。因此,鉴于采用新AS 2501后审计质量的预期改善,重要的是尽可能迅速实施新标准。与此同时,事务所需要足够的时间来更新方法、开发工具、提供员工培训,委员会和审计师必须确保在短时间内制定详细的综合实施计划以及强有力的检查方法。

虽然要求审计师运用专业怀疑态度来处理管理偏差将有利于减少审计风险,但必须承认,任何关于会计估计的项目都必须对公众对审计质量增加的期望保持敏感,必须认识到确认和计量会计估计(主要是一个会计问题)以及识别和评估管理偏差(主要是一个审计问题)方面的固有限制,才能消除不切实际的期望。同时,PCAOB需要澄清什么是可接受的会计估计不确定性范围,以及审计人员该如何处理和披露这种不确定性。在PCAOB审计准则更清楚地承认重大估计不确定性的存在、并更清楚地指出什么构成充分和适当审计证据、以及适当披露之前,审计师的工作质量仍有可能和PCAOB检查人员的期望保持一定差距。

(本文系浙江省自科基金项目“政府数字化转型与清廉政府建设有机融合的逻辑、机制、模式与推进研究”<LY21G030011>,浙江省社科新兴<交叉>学科重大扶持课题“政府资产动态管理和绩效评价体系研究”<19XXJC01ZD-3>的阶段性研究成果)

(作者单位:杭州电子科技大学)

责任编辑 任宇欣