

致同研究之国际审计准则及实务（一）：PCAOB 客户合同收入审计实务指引

PCAOB¹发布于 2017 年 10 月 5 日发布了“审计实务提示第 15 号-与客户合同收入审计相关的事项”。

“审计实务提示”（Staff Audit Practice Alerts）关注新兴的或其他值得关注的情况，这些情况可能影响审计师按照现行 PCAOB 准则和规定的要求和相关法律执行审计工作。审计师应当基于特定的事实确定是否以及如何应对这些情况。审计实务提示中的观点并不构成理事会的规则，也并不反映理事会对于特定事务所、审计师或任何其他个人活动的决定或判断。截至目前，PCAOB 共发布了 15 项“审计实务提示”²。

该审计实务提示主要讨论与执行新会计准则-客户合同收入相关的 PCAOB 准则应用的某些重大事项，旨在帮助审计师考虑发行人的中期审阅，以及发行人、经纪人和经销商的年度审计中涉及的事项。

一、概述

对于很多被审计单位来说，收入是财务报表中金额最大的报表项目，并且是经营成果的重要驱动因素。在按照 PCAOB 准则执行审计时，收入通常是个重大账户，经常涉及特别风险，需要审计师予以特殊考虑。

财务会计准则委员会（FASB）已经发布了一项新会计准则-客户合同收入。新收入准则用一个新的原则导向的五步法收入确认模型替代了美国公认会计原则下大部分行业特定收入确认要求。新收入准则同时也包含新的披露要求，如与客户合同收入确认相关的定性和定量信息（包括分解的收入信息，合同余额、履约义务），以及应用新收入准则所作的重大判断和判断的变更。新收入准则同时也细化了合同取得成本和合同履约成本的会计核算和披露要求。

被审计单位在实施新收入准则的过程中，可能需要改变现有的（或开发新的）用于收集和保存合同数据的系统、流程和控制，作出准则要求的相关估计，并提供所要求的

¹ PCAOB 是美国公众公司会计监督委员会（Public Company Accounting Oversight Board）的简称。美国公众公司会计监督委员会是会计行业的自律性组织，它由 PCAOB 不同会员事务所的会计师组成，这些会计师要为 PCAOB 中的其他会员事务所进行年检。

² 详见附录。

披露。不适当或无效地设计或实施系统、流程和控制的变化将导致重大错报风险增加，包括由于舞弊导致的重大错报风险（舞弊风险）。

二、 审计管理层在财务报表附注中的过渡披露

PCAOB 准则要求审计师实施程序以识别和评估财务报表的重大错报风险，包括考虑财务报表披露遗漏、不完整或错误的风险。此外，审计师需要执行实质性程序以测试重大财务报表披露的相关认定。这包括在财务报表附注中对于新收入准则的过渡披露（包括过渡披露认定新准则的影响预期对财务报表并不重大）。

在整合审计中，审计师应当对被审计单位的控制是否能够充分应对评估的重大披露相关认定的重大错报风险得出结论，包含过渡披露。在得出结论的过程中，审计师应当测试对该结论产生重大影响的控制。

审计师同时也有责任按照 PCAOB 准则对于中期财务信息中列报的过渡披露执行相关程序。审计师审阅中期财务信息的目标是使得审计师了解是否应当对中期财务信息作出任何重大修订，以使其能够符合公认会计原则。针对被审计单位的过渡披露所执行的审阅程序包括分析程序、询问和其他程序。

三、 审计过渡调整

了解被审计单位选择和应用的会计原则是审计师按照 PCAOB 准则识别和评估重大错报风险所执行程序的一部分。此外，审计师应当评估会计原则的变化，确定针对会计原则变化所采用的核算方法是否符合公认会计原则，以及会计原则变更相关的披露是否充分。

新收入准则提供了两种应用新准则的过渡方案（完全追溯法和修正的追溯法）也为被审计单位提供了在准则过渡时可选择的便于实务操作的方法，同时要求这些便于实务操作的方法应当一贯应用并且在财务报表中披露。

过渡调整可能产生新的舞弊风险或增加舞弊风险。审计师应当评估在了解被审计单位的过渡调整过程中获取的信息是否表明存在一个或多个舞弊风险，而这些应当在识别和评估舞弊风险时予以考虑。

四、 考虑财务报告内部控制

PCAOB 准则要求审计师充分了解财务报告内部控制的每个部分，以识别潜在错报的类型，评估影响重大错报风险的因素，并据此设计进一步的审计程序。

此外，被审计单位新开发的或改进的用于收集合同数据、生成新的估计、支持新的财务报表披露的系统和流程也会影响审计师的风险评估。执行穿行测试可以帮助审计师了解交易流程，评估与审计相关的控制的设计，并确定这些控制是否得到执行。在内部控制审计中，穿行测试也是进一步了解潜在错报的可能来源以及选择拟测试控制点的有效方法。

与新收入准则实施的审计相关的，针对特定内部控制的考虑因素通常包括：

- 信息系统和人工控制；
- 管理层复核控制；
- 中期财务报告审阅。

五、 识别和评估舞弊风险

审计师应当假设在收入确认方面存在舞弊风险，并评估哪些收入类别、收入交易，或相关认定会涉及这样的风险。审计师应当执行实质性程序，包括为应对所评估出的舞弊风险而实施的细节测试。识别因实施新收入准则而导致的舞弊风险，需要了解准则内容与被审计单位的业务流程、系统，以及针对准则实施所进行的控制。

舞弊风险存在于被审计单位的不同层面和不同领域。PCAOB 准则要求审计师向管理层、审计委员会（或类似机构）以及被审计单位内部的其他人员就与舞弊相关的事项作出询问。

当实施新会计准则对被审计单位报告的财务业绩产生影响时，可能会产生实施舞弊的动机。当为满足第三方的预期或为满足董事会或管理层所设立的目标，而面对更多压力时，则可能会产生错报收入以实现这些预期的动机。

执行新收入准则时，为实施舞弊创造机会的情形可能存在于在制定重大新会计估计的过程中，或由于为执行新准则变更系统、流程和控制而导致存在控制缺陷的情况。

审计师识别的舞弊风险应包括管理层凌驾于控制之上的风险。管理层凌驾于控制之上对所有被审计单位的财务报告内部控制的有效性都十分重要，特别是在小型被审计单位，因为其高级管理层能够更多的参与所实施的控制以及期末财务报告过程。

六、 评估收入确认是否符合适用的财务报告框架

通常存在于收入确认测试中的重大审计缺陷，主要涉及在了解合同安排、审计估计以及执行实质性分析程序方面的不足：

- 了解合同安排：审计师了解被审计单位及其环境，和其财务报告内部控制，必然包括对被审计单位的关键产品和服务，合同安排的关键条款，以及合同条款在被审计单位中标准化程度的了解。在获取了解的过程中，审计师应当关注在新收入准则下，合同是以书面形式、口头形式，或以被审计单位的商业惯例的形式存在的。
- 审计与收入有关的会计估计：审计师在审计与收入相关的会计估计时，应当评价被审计单位所采用方法的适当性，被审计单位数据的完整性和准确性，以及用于制定估计的假设的合理性。审计师还应当评价可能存在的会计估计偏向。

- 对收入实施实质性分析程序：分析程序包括金额比较、根据所记金额计算的比率比较以及与审计师的预期进行比较。这些预期值是通过识别和使用合理的预期关系确定的，这些合理的预期关系是基于审计师对被审计单位及其所处行业的了解建立的。

七、 评估财务报表是否包括有关收入的披露要求

PCAOB 准则要求审计师识别和评估与遗漏披露、披露不完整或不准确相关的重大错报风险。审计师应当对被审计单位为符合适用财务报告框架，对其财务报表进行公允列表所需披露的内容制定预期。审计师还应当执行程序以应对与重大财务报表披露相关的重大错报风险。

新收入准则中有关披露要求的变化可能导致审计师面临新的风险。PCAOB 准则要求审计师了解信息系统，包括期末财务报告流程。新披露要求可能包括更新用于披露的数据、系统、流程和控制，以及与被审计单位非会计人员的协调。

中期财务信息审阅通常包括为应对中期财务信息重大披露设计相关的程序。这些程序构成了审计师是否关注到需对中期财务信息作出实质性的修改以符合公认会计原则的基础。在新收入准则执行当年，审阅被审计单位季度报告中有关收入的披露时，审计师考虑被审计单位是否按照 SEC 的要求在年度和中期财务报表中披露有关新会计准则的内容是非常重要的。

附录: PCAOB 已发布的审计实务提示清单

- No 1 Matters related to timing and accounting for option grants 有关授予期权的时间和会计处理 (2006-7-28)
- No 2 Audit FV of FI and the use of specialist 金融工具中公允价值计量的审计以及利用专家工作 (2007-12-10)
- No 3 Audit consideration in the current economic environment 对当前经济环境的审计考虑 (2008-12-5)
- No 4 FV measurements disclosure and other than temporary impairments 公允价值计量、披露以及长期减值 (2009-4-21)
- No 5 Significant unusual transactions 重大异常交易 (2010-4-7)
- No 6 Use the work of other auditors and engaging assistant form outside the firm 利用其他注册会计师的工作以及聘用事务所以外人员的情形 (2010-7-12)
- No 7 Litigation and other contingencies arising from mortgage and other loan activities 诉讼以及由于抵押和其他借款活动导致的或有事项 (2010-12-20)
- No 8 Audit risks in certain emerging markets 新兴市场中的审计风险 (2011-10-3)
- No 9 Assessing and responding to risk in the current economic environment 评估并应对当前经济环境下产生的风险 (2011-12-6)
- No 10 Maintaining and applying professional skepticism in audits 在审计中保持并运用职业怀疑 (2012-12-4)
- No 11 Audits of internal control over financial reporting 财务报告内部控制审计 (2013-10-24)
- No 12 Matters related to auditing revenue in an audit of FS 财务报表中的收入审计 (2014-9-9)
- No 13 A company's ability to continue as a going concern 被审计单位的持续经营能力 (2014-9-22)
- No 14 Audit documentation 审计工作底稿 (2016-4-21)
- No 15 Auditing revenue from contracts with customers 与客户合同收入审计相关的事项 (2017-10-5)

注：致同国际财务报告准则视点系列强调了相关问题的主要分析，仅作为指引，并不包含所有内容。如果读者需要了解详尽的分析，请点击下方阅读全文，并可浏览致同官网——出版刊物——财务报告刊物——IFRS。致同的分析成果是基于公开发布的准则及其相关规定，《致同国际财务报告准则视点》不应视为专业建议。未征得具体专业意见之前，不应依据本系列专题所述内容采取或不采取任何行动。



www.grantthornton.cn

© 2017 致同会计师事务所（特殊普通合伙）。版权所有。

“Grant Thornton（致同）”是指 Grant Thornton 成员所在提供审计、税务和咨询服务时所使用的品牌，并按语境的要求可指一家或多家成员所。

致同会计师事务所（特殊普通合伙）是 Grant Thornton International Ltd（GTIL，致同国际）的成员所。GTIL（致同国际）与各成员所并非全球合伙关系。GTIL（致同国际）和各成员所是独立的法律实体。服务由各成员所提供。GTIL（致同国际）不向客户提供服务。GTIL（致同国际）与各成员所并非彼此的代理，彼此间不存在任何义务，也不为彼此的行为或疏漏承担任何责任。

本出版物所含信息仅作参考之用。致同（Grant Thornton）不对任何依据本出版物内容所采取或不采取行动而导致的直接、间接或意外损失承担责任。