

文章编号: 1005-0523(2003)03-0031-04

对独立审计质量的思考

李冬伟

(华东交通大学 经济管理学院, 江西 南昌 330013)

摘要: 当前, 我国独立审计行业危机四伏, 执业质量倍受社会各界的质疑. 本文拟从审计目标、审计风险、质量控制、职业道德等方面阐述如何改善民间审计行业的现状提高审计质量, 适应我国加入世贸组织的发展步伐.

关 键 词: 审计质量; 审计目标; 监管; 职业道德

中图分类号: F239.2

文献标识码: A

这几年似乎是独立审计的多事之秋, 从琼民源到东方锅炉, 再到 PT 红光, 伴随着每个事件倒下的几乎都是知名的会计师事务所, 尤其是“银广夏事件”的发生使中天勤吊销了营业执照. 令人深思的是, 中天勤会计师事务所是国内成立最早的事务所之一, 合伙人多达 17 位, 无论是执业质量, 还是经营规模, 都可以列入全国注册会计师行业的前列. 而且中天勤是国内上市公司客户最多的会计师事务所之一, 也是出具保留意见说“不”累计最多的事务所. 银广夏陷阱的出现, 使这样一个“老字号”事务所深受牵连, 信誉大打折扣, 执业质量倍受怀疑, 这一点令整个会计师行业震惊不已, 也令广大投资者倍感心寒. 同时, 还导致了社会公众对会计师行业的信任危机, 引发了整个社会对会计师行业的审计质量质疑.

审计质量, 是审计综合素质和管理水平的体现. 是整个审计工作的重心, 审计质量的高低决定整个会计师行业的生存与发展. 因此, 在审计过程中, 必须把保证和提高审计质量作为第一重要的事情来抓. 目前, 我国与 CPA 有关的诉讼案件此起彼伏, 如何保证和提高审计质量成了当前亟待解决的首要问题.

1 影响我国独立审计质量的主要因素

1.1 独立审计的审计目标不符合我国现阶段的需要

通过“银广夏事件”, 人们自然会问, 审计人员为什么没把银广夏的弄虚作假及其舞弊行为揭露出来呢? 为什么会导致审计失败? 这当然和注册会计师在执业中没有保持应有的职业谨慎, 盲目相信老客户银广夏做出的“繁荣景象”有很大关系之外, 笔者认为这还和目前我国独立审计的审计目标的规定性有很大关系.

我国独立审计基本准则规定“独立审计的目的是对被审计单位报表的合法性、公允性、及会计处理方法的一贯性发表意见”. 也就是验证财务报告的真实公允, 并未要求审计人员必须查出企业的舞弊和差错, 审计目标确定了审计责任的范围, 因此作为注册会计师来讲没有责任专门实施审计程序去发现舞弊. 这显然不符合目前我国现阶段实际情况.

1) 我国还处于市场经济的初期阶段, 许多方面还不健全, 欺诈舞弊等非法行为时有发生, 所以, 社会公众对这方面的揭露要求比较强烈.

2) 由于我国传统的政府审计影响及我国广大投资者所受审计教育的缺乏, 人们对审计的理解就

收稿日期: 2002-07-08

作者简介: 李冬伟, 1978 年生, 华东交通大学讲师.

是揭错查弊,而对于公允性的概念还缺乏全面的了解.因此,我们除了努力使投资者了解公允性概念的同时,必须正视我国的现实条件,确定恰当的审计目标.

1.2 独立审计人员风险意识不强,缺乏独立性

在社会不正之风的影响下,有些会计事务所及其注册会计师,在执行审计业务过程中缺乏应有的风险意识和独立性,有法不依,没有认真地、谨慎地履行自己的职责.在承接业务时不按法定要求签定审计业务约定书;审计时往往仅仅以账项为基础,不进行审计风险分析,对于被查资料中的错弊没有给予揭露;发表审计意见时缺少重要的审计论据支持等等影响了独立审计的质量.

1.3 我国注册会计师行业的质量控制机制尚不健全

1) 外部质量控制机制

自从我国恢复注册会计师制度以来,注册会计师行业的管理体制得到了有关方面的高度重视,目前已初步形成了一套包含法律、部门规定、行业自律性规范等内容的多层次、全方位的行业管理,为保障注册会计师行业的健康发展发挥了重要作用.但中注协在对会计师事务所的质量控制上明显感到“心有余而力不足”,一则因为中注协是财政部下属的行政部门,行政事务繁多,可以说是政务缠身,而对会计师事务所的质量却疏于管理;二则因为中注协的专职人员匮乏,不足 100 余人,很难对我国目前的四千多家会计师事务所的质量进行全面检查和控制.由以上内容可以看出,虽然我国已经形成了一套行业管理办法,但各自责任不明确,缺乏有效的运作机制,在实践中的可操作性差.

2) 内部质量控制机制

目前,我国已颁布具有初步规模的独立审计准则和质量控制基本准则,尤其是质量控制基本准则的颁布,为规范会计师事务所质量控制、保证执业质量起了非常大的作用.但是,从我国目前的从业人员的质量和会计师事务所的构成及总体的执业环境来看,仅仅通过自觉遵守很难达到预期效果.所以应完善质量控制基本准则,建立更符合中国的实际情况,更易操作同时更易评价的质量评价体系,使得会计师事务所的质量考核能够科学化,为业务检查和处理、处罚提供可操作的标准体系.

1.4 司法监督不利,处罚过轻

1) 有关的刑事制裁

我国《刑法》第 229 条规定,承担资产评估、验资、会计、审计、法律服务的中介机构组织的人员故

意提供虚假的证明文件,情节严重的,处 5 年以下有期徒刑或者拘役,并处罚金.根据《刑法》229 条的规定,中介机构提供虚假的证明文件,需达到“情节严重”才构成犯罪.但何为“情节严重”法律没有作出规定,目前也无司法解释.这就为在量刑的过程中提供了一定的缓解空间,也为有效执行设置了一定的障碍.

2) 有关的民事制裁

除《注册会计师法》外,《公司法》、《证券法》均对 CPA 的有关民事责任作了相应的规定.如《公司法》第 19 条“……承担资产评估、验资或者验证的机构提供虚假证明文件的,没收违法所得,处以违法所得一倍以上五倍以下的罚款,并可由有关主管部门依法责令该机构停业,……”.以上处理方式的共同特点是:对事务所的处罚重于对个人的,基本上没有对个人的罚款性处理,即使案情十分严重,作假手段十分恶劣,也没有对主要当事人进行刑事处罚,对当事人最重的处罚也只是永久性取消其证券从业资格.现行制度下,造假被发现的机率还不小,从收益与风险相比的巨大差异来看,注册会计师敢于以赌博的心态造假,也就成为情理中的事情了.

1.5 CPA 的职业道德意识不强

1) 我国虽然颁布了《中国注册会计师职业道德基本准则》,准则规定注册会计师必须保持独立、客观、公正原则,并且对注册会计师的专业胜任能力、技术规范、对客户的责任、对同行的责任和其他责任等作了相应的规定.但是并没有规定注册会计师必需强制执行的执业的最低标准,注册会计师在执业的过程中是否遵守职业道德全凭自己的自觉行为,这样,当注册会计师面临诱惑的时候,很难再按职业道德的标准要求自己.

2) 审计人员自身的道德意识不强,这和整个执业队伍的整体道德素质有很大关系.因为在我国,在成为一个执业的注册会计师的过程中,从考试全科通过到在中国注册会计师协会注册登记成为其注册员,没有任何规定要对其成员的道德状况进行调查.对于一些思想道德不高的人,没有及时清理出注册会计师的执业队伍.

3) 事务所对其从业人员的职业道德重视不够,行业职业道德培训没有及时跟上.由于目前我国事务所的规模大部分比较小,因此求“生存”成了许多事务所的首要问题.作为事务所的负责人,他们管理的重心自然也落在了如何获得经济效益上,对于

职工的后续教育,尤其是后续职业道德教育,因为不能为事务所带来眼前收益,所以大部分负责人并没有把后续教育当成一项主要工作来抓,对于后续教育只是草草了事,应付有关部门的检查。

2 提高我国独立审计质量的对策

2.1 确定双重审计目标,明确审计责任

在 AICPA 的第 53、54 号《审计准则公告》中,确定了将验证财务报告的真实公允与揭错查弊并重的目标。AICPA 之所以把揭错查弊重新作为审计目标的首要原因是 60 年代以后,管理人员欺诈舞弊行为的增加,这对社会的危害性是巨大的。因此社会对审计人员应承担揭错查弊的责任的呼声越来越高。实际上从公众的观点看,揭错查弊一直是他们对会计师的要求,因此,职业界不得不把揭错查弊重新列为审计目标。根据我国目前的情况,完全有必要将揭露对财务报告有重大影响的舞弊行为作为与验证财务报告的真实公允并重的目标,甚至可以将揭错查弊作为更优先考虑的目标。

2.2 树立以经营风险为基础的现代审计理念

以审计风险为基础的审计在我国现阶段的实施还存在一定困难。因此,目前 CPA 应在传统的账目基础审计方法基础上,树立以经营风险为基础的现代审计理念。关注公司的经营能力和风险,同时增强自身的独立性,降低审计风险,提高审计质量。

2.3 完善我国注册会计师质量控制机制

1) 加强“联手”监管力度

中注协应抓住工作重点,健全组织建设,加强注协监管力量,同时要主动做好与政府部门联手检查工作,建立注协和政府部门在监管和惩处工作上的“互动”联手合作机制,并进一步探索注协开展行政性监督检查的有效途径,强化行业监督的权威性。中注协作为行业的代言人,应该与公众、法院等各方经常交流,达成对审计实践的共识,为本行业的发展争取一个良好的外部环境。

2) 完善同业复核制度

美国从 1971 年开始实行同业复核制度,对会计公司的审计质量进行检查,它鼓励所有会计公司加入注册会计师协会(AICPA)设立的两个部门,并由会计公司对其他的会计公司每三年进行一次审计质量检查。在检查结束后必须向上述两个部门提出复核报告和向被检查会计公司提出评价和审计质量控制改进建议。而 AICPA 根据检查报告有针对性地

对被检查会计公司进行审计质量监控或作出处罚。同业复核制度树立了会计师行业良好的形象,为注册会计师行业提供了诚信的基础。同业复核制度对改善会计师事务所的质量控制系统方面会产生积极的效果。中注协应在加强年检制度执行的同时,完善同业复核制度,把同业复核制度落到实处。同时还可设立一个专门外部监管机构对会计师事务所的业务质量进行控制。这个新成立的外部机构应独立于注册会计师行业,并且可由会计人士与非会计人士组成,其主要职能是对 CPA 制裁与质量控制。

2.4 实施司法介入,加大民事赔偿、刑事处罚力度

1) 建立健全民事赔偿机制,在当今世界成熟的证券市场,上市公司欺诈的信息披露行为都会受到严厉的惩罚,其中就包括高额的民事赔偿,往往令犯罪者赔得血本无归。然而由于我国目前缺乏民事赔偿制度,会计师事务所及注册会计师才敢充当造假公司的帮凶欺骗投资者。因而,当前亟待建立健全民事赔偿机制,使受害的中小投资者可向违法的会计师事务所及其相关负责人员提出损害赔偿诉讼,使造假的注册会计师为其造假行为付出高昂的经济代价,使受欺诈的投资者得到财产上的补偿。启动民事赔偿机制首先要建立“信赖假定制度”;其次要完善代表人诉讼制度;同时还可借鉴美国《私有债券诉讼改革法令》的做法,根据被告错误程度承担相应比例的赔偿责任,提高他们的违规成本。

2) 加大刑事处罚力度,对于出具严重失实的审计报告构成的犯罪的会计师事务所及其责任人员,应当不折不扣的依法办事,严惩不贷,将责任人员移送司法机关按照司法程序进行审查。通过追究其刑事责任并处以刑罚,才能将法律条文落到实处,才能真正体现刑罚的威慑和惩罚作用,令蔑视职业道德的注册会计师得到应有的下场,并对其他会计从业人员起到有利的警示作用。

2.5 提高 CPA 的职业道德

1) 重视全方位的诚信教育。证券市场是充满机会和诱惑的博弈场所,当巨额的经济利益与严肃的道德规范发生碰撞时,只有潜移默化的诚信教育才能使天平倾向于道德规范,“银广厦”事件表明,诚信教育应是全方位的。另外应加强 CPA 职业道德素质教育,在各个级别的专业教育中,提高职业道德教育的比重。采用多种形式进行道德教育,如:政策学习、法规学习、案例分析、法庭模拟等,使 CPA 切实认识到自己的责任。

2) 在职业道德准则中,制定可接受的职业行为的最低标准或行为守则.不论是事务所的管理中还是审计人员执行审计业务过程中,这个标准和守则应该是强制执行的,这样做,一方面要求注册会计师在执行业务过程中一定要遵守,可以控制注册会计师在职业过程中的职业质量;另一方面更能区分清楚审计责任和会计责任的界限,可以保护注册会计师的合法权益.

3) 由于个人可能处于不同的道德发展阶段,并具有不同的价值观念和道德品质,因此,事务所和中注协在吸纳新的从业人员和会员的过程中,应该进行甄选,提高从业门槛,把住入口关.现在“个人信用档案”正在出台,那么用不了多少年,所有的人从一出生就会有自己的信用档案,从小就有不良记录的人员或者不适合从事财务工作的人员不允许进入这一行,这样就能确保入行的财务人员有较高的道德素质;在吸纳从业人员时,应进行特别的道德考察,先从根本上提高从业队伍的道德水平,使我们所选人员真正“德才兼备”.

4) 在注册会计师的后续教育中,除了对职业技能进行教育外,也应该加强从业人员的道德和职业道德教育和培训.

我国现已加入世贸组织,入世以后我国的会计师事务所和注册会计师都将面临更加激烈的竞争.为了在竞争中立于不败之地,整个会计师行业应树立“以质量求信誉,以信誉求发展”的信念,紧紧抓住审计质量这个牛鼻子,首先取得中国社会公众的信任,先抓住中国这个大市场,以此为基础,才能走向世界.

参考文献:

- [1] 刘明辉. 独立审计准则研究[M]. 大连:东北财经大学出版社,1997.
- [2] 袁皓. 美国会计师质量控制机制[J]. 审计与经济研究, 2001, 1.
- [3] 飞草. 还注册会计师“经济警察”本色[J]. 财会月刊, 2001, 22.
- [4] 葛家澍, 黄世忠. 安然事件的反思[J]. 会计研究, 2002, 2.

Thinking on the Quality of Independent Auditing

LI Dong-wei

(School of Economic and Management, East China Jiaotong University, Nanchang 330013, China)

Abstract: Nowadays the profession of certified public accountant in China is in crisis. All society is suspecting its quality. This paper analyses the reason why auditing quality is down and sets forth how to improve it from auditing objective, quality control and professional ethics etc, which make CPA adapt to the development of China, especially after China have been a member of WTO.

Key words: auditing quality; auditing objective; supervision; professional ethics