

我国独立审计准则的质量评估与完善建议

周 娜

(安徽工业大学管理学院 安徽马鞍山 243002)

【摘要】 本文选择了独立审计准则的相关质量特征作为评估项目,对利益相关者进行了问卷调查。通过对受访者回答结果的分析,得出了关于我国独立审计准则评价的初步结论,并提出了提高我国独立审计准则质量的几点建议。

【关键词】 独立审计准则 利益相关者 评估

一、研究背景和研究方法

独立审计准则作为注册会计师执行审计业务的规范,是注册会计师在执行独立审计业务过程中应当遵循的行为准则,同时也是衡量注册会计师业务质量的尺度。独立审计准则作为一种特殊的产品,其质量的好坏不仅直接关系到注册会计师审计质量的高低,影响着社会公众对审计职业的信任以及信息使用者的决策,而且最终还会影响到市场资源配置功能的有效性。因此,我国自1996年公布和实施独立审计准则以来,理论界和实务界从不同侧面、不同角度对制定和实施独立审计准则的有关问题作了很多探讨。

当前,我国审计界对于独立审计准则的主流看法是将其视为一种技术规范或者行为规范,这虽然对独立审计准则理论框架的建立起了很大的作用,但同时却忽视了外部因素对独立审计准则制定的影响以及对准则制定过程的审视。独立审计准则作为一种公共物品,其特殊性在于它具有经济后果,谁拥有准则制定权,谁就拥有了一种资源再配置的权力(林钟高,2004)。将独立审计准则仅作为技术性标准的观点如今已经受到越来越多的质疑。

因此笔者认为,对独立审计准则质量的评价应从准则本身和准则实施效果两个方面进行。独立审计准则本身的质量主要表现为准则制定程序的规范性、内容的可理解性和可操作性等;对准则的实施效果的评价,不仅取决于独立审计准则本身的质量,而且取决于顾客或用户对其的满意程度,因为审计准则同其他社会性规则一样,其能否得到有效实施的关键在于利益相关者对它的认可程度。

鉴于此,笔者选择了独立审计准则的若干质量特征作为评估项目,对利益相关者进行了问卷调查。调查问题主要涉及独立审计准则制定机构、制定程序,对已发布独立审计准则的满意程度及存在的问题等。选择的利益相关者主要是公司的财务主管,银行信贷部门负责人,高校会计、审计专业教师和会计师事务所的注册会计师,要求他们分别站在各自的立场上回答调查问卷所提出的问题。

调查问卷采用直接发放和电子邮件的发放形式,发放问卷的时间是2005年12月底,问卷回收截止到2006年4月底。共

发放问卷600份,回收问卷141份,问卷回收率为23.5%。回收的问卷主要集中在我国安徽、河北、北京、天津、上海、贵州等省市。笔者希望能通过对受访者回答结果的分析,得出利益相关者对我国独立审计准则评价的初步结论,以便为独立审计准则的制定和完善提供参考。

二、调查结果分析

1. 对独立审计准则与个人或其所在单位利益关系认知程度的评价。现代审计理论认为,独立审计准则是具有经济后果的。正是这种经济后果的存在,使独立审计准则的制定者必须考虑利益相关者的认可程度。

调查结果显示,有43.26%的受访者认为独立审计准则与自己或所在单位的利益关系相当密切,有48.94%的受访者认为它们之间有一定的关系,只有4.96%的受访者认为它们之间没有关系,有2.84%的受访者则不清楚它们之间是否有关系。从分类统计结果来看,认为与自己利益或单位利益“关系相当密切”及“较为密切”的比例合计数:注册会计师为98.11%,银行信贷部门负责人为94.73%,公司财务主管为91.89%,高校会计、审计专业教师为81.25%。

由此可见,大多数受访者已经认识到独立审计准则与自己或所在单位之间存在的利益关系。

2. 对独立审计准则制定模式的评价。各个国家和地区因其社会经济、政治环境等方面的差异而有着不同的准则制定模式。在这次问卷调查中笔者针对利益相关者对独立审计准则制定模式的评价设置了以下几个问题:

(1)对我国现行独立审计准则制定机构的认可程度。调查结果显示,人们已经比较熟悉我国独立审计准则的制定机构,而且对其也有了较高的认可程度。在回收的141份调查问卷中,总体看来,73.05%的受访者认为财政部作为我国独立审计准则的制定机构是具有权威性的,而26.95%的受访者认为不合适。

从分类统计结果看,认为独立审计准则制定机构具有权威性的比率最高的是银行信贷部门负责人,为89.47%;其次是公司财务主管,为75.68%;接着是高校会计、审计专业教师,为71.88%;认为我国独立审计准则的制定机构具有权威性比率

最低的是注册会计师,为66.34%。不难看出,虽然财政部作为我国独立审计准则制定机构已经得到大多数利益相关者的认可,但注册会计师对其认可程度还不是很。

(2)对我国独立审计准则制定人员代表性的评价。代表的广泛性是高质量独立审计准则的客观要求,这不仅有利于提高独立审计准则质量,而且可以使利益相关者之间进行充分的博弈,从而增加利益相关者对准则的认可程度。

调查结果显示,利益相关者对准则制定人员代表性评价不是很高。受访者中对制定人员代表性认同的比例只有26.24%,而有73.76%的受访者认为我国独立审计准则制定人员不具有广泛代表性。

从分类统计结果上看,对我国独立审计准则制定人员代表性评价最低的是高校教师,其次是公司财务主管,再次是注册会计师,最后是银行信贷部门负责人。

(3)对我国独立审计准则制定程序的公开透明度评价。要保证独立审计准则的制定按照正当程序进行,仅强调独立审计准则制定机构的构成是不够的。因为作为准则制定机构,它必须有一定的人数限制以保证其决策的有效性,这决定了独立审计准则制定机构在审计准则获得最终表决之前,必须广泛听取各方意见,而独立审计准则制定程序的公开透明则是实现这一目标的有效保证。

调查结果显示,认为我国独立审计准则制定程序公开的受访者占25.53%,认为较为公开的受访者占41.13%,认为不公开的受访者占33.33%。

从分类统计结果上看,认为我国独立审计准则制定程序公开或较为公开的受访者比例最高的是注册会计师,其次是高校教师,再次是银行信贷部门负责人,最后是公司财务主管。笔者认为这一结果不排除由于受访者对我国独立审计准则制定程序缺乏全面了解而降低对我国独立审计准则制定程序公开透明度评价的可能。

3. 对独立审计准则修订频率的看法。独立审计准则的修改频率必须适当。修改频率过低,则可能导致独立审计准则不能及时规范和指导审计实务,造成准则与实务相脱节,影响审计质量;如果修改频率过高,则可能导致注册会计师学习成本的增加,造成其对独立审计准则在理解和运用上的困难。

调查结果显示,只有46.1%的受访者认为我国独立审计准则的修改频率是合适的,24.82%的受访者认为修改频率过高,28.36%的受访者认为修改频率过低,另外有0.71%的受访者未回答此问题。可见,除去修改适中的比例,认为我国独立审计准则修改频率过低的比例最高。

笔者认为,独立审计准则的修改频率是一个需要进一步考证的问题,注册会计师考虑得最多的可能是学习成本的因素,而其他受访者则希望独立审计准则随着实际情况的变动而及时做出反应,从而提高审计质量。但不管怎样,我们应该努力使我国独立审计准则的修改有一个恰当的频率。

4. 对已发布独立审计准则的总体评价。利益相关者对已发布独立审计准则的总体评价,可通过以下两个方面进行:

(1)对我国已发布独立审计准则的总体满意程度。由于对

独立审计准则质量的评价较为复杂和具有很强的专业性,从而不可能通过简单的问卷调查来完成。但为了获得利益相关者对独立审计准则总体评价的相关信息,在目前尚无有效评价标准的情况下,笔者采用了简单的满意度调查法。

调查结果显示,12.14%的受访者对已发布的独立审计准则非常满意,67.86%的受访者比较满意,17.86%的受访者不满意,另外有2.14%的受访者表示不清楚。这表明,我国独立审计准则经过十多年来的建设和实践,大多数利益相关者对我国已发布和实施的独立审计准则是比较满意的。

从分类统计结果来看,对已发布的独立审计准则满意和比较满意的比率最高的是公司的财务主管,达88.89%;其次是高校教师,为84.38%;再次为银行信贷部门负责人,为78.95%;最后则是注册会计师,只有71.7%。

(2)对我国已发布独立审计准则存在问题的看法。已发布的独立审计准则在总体上到底存在哪些问题,需要通过利益相关者调查后才能找到答案。笔者认为,一个高质量的独立审计准则必须具备可操作性、可理解性等质量特征。因此,笔者围绕这些特征设计了专门的项目让受访者作答。

调查结果显示,60.28%的受访者认为我国独立审计准则概念界定不是很清楚,41.84%的受访者认为存在太笼统、不好操作的问题,59.57%的受访者认为存在表达方式不适合我国语言习惯的问题,27.66%的受访者认为存在逻辑关系欠佳的问题,46.81%的受访者认为独立审计准则内容太繁琐、有重复。从调查结果来看,已发布独立审计准则在细节上都不为受访者满意。这说明尽管我国独立审计准则在总体框架等方面还存在一些亟须解决的问题,但利益相关者对独立审计准则的诸多细节问题也存在着不满意。

5. 对独立审计准则与其他法律法规协调程度的评价。独立审计准则是对注册会计师执业行为的规范,在实际执行时必然会涉及到其他一些相关的法规。在制定独立审计准则过程中,应保持准则与这些相关法规的协调,笔者将此内容分为以下两个问题请受访者分别回答:

(1)独立审计准则与会计准则的协调程度。调查结果显示,认为我国独立审计准则与会计准则协调程度高的受访者比例为7.8%,认为比较低的比例为48.23%,认为较低的比例为39%,认为低的比例为4.97%。从分类统计结果上来看,认为我国独立审计准则与会计准则协调程度高或比较高的受访中,高校教师为65.63%,银行信贷部门负责人为63.16%,公司财务主管为56.76%,注册会计师为47.17%。由此可见,利益相关者对我国独立审计准则与会计准则协调关系的认可程度都不是很高。

(2)对我国独立审计准则与其他相关法律法规协调程度的评价。调查结果显示,认为我国独立审计准则与其他相关法律法规协调程度高的受访者比例为12.86%,认为比较高的比例为42.86%,认为较低的比例为36.43%,认为低的比例为7.86%。从分类统计结果上来看,认为我国独立审计准则与其他相关法律法规协调程度高或比较高的受访者中高校教师为59.38%,公司财务主管为55.56%,注册会计师为54.72%,银行

信贷部门负责人为52.63%。由此可见,利益相关者对于我国独立审计准则与其他相关法律法规协调关系的认可程度也不是很高。

三、完善我国独立审计准则的建议

与西方发达国家成熟、完善的审计准则相比,我国独立审计准则研究和制定工作起步较晚。但自1994年5月中国注册会计师协会开始筹备独立审计准则的研究和制定工作至今,我国的独立审计准则已经日臻完善。尤其是2006年2月15日中国注册会计师协会发布了22项审计准则,连同原26项审计准则,使我国审计准则体系有了进一步的完善,审计准则质量也有所提高。但通过对利益相关者的调研分析可以看出,我国独立审计准则还应作以下几个方面的改进:

1. 适当调整审计准则委员会的人员构成。为加强独立审计准则的制定工作,根据《注册会计师法》和《中国注册会计师协会章程》的有关规定,中国注册会计师协会设立了审计准则委员会进行审计准则的制定和修改工作。中国注册会计师协会审计准则委员会暂行规则规定:审计准则委员会由31名委员组成,其中政府等有关部门11名,注册会计师10名,中国注册会计师协会秘书处1名,证券界1名,企业界1名,会计、审计学者6名,法律专家1名。可以说,审计准则委员会的建立对我国独立审计准则的建设起到了巨大的作用,但根据调查分析,利益相关者对审计准则委员会人员构成的认可程度并不是很高。

根据博弈论,不同的利益群体有不同的利益诉求。只有让他们在相互的交往活动中开展竞争,反复谈判,才能达到利益的平衡。因此,在博弈的过程中,独立审计准则的制定机构扮演了一个利益协调的角色,而其人员的构成则是保证博弈能够充分进行的关键因素。笔者建议适当减少政府等有关部门的人员,这样不仅有助于行业自律的形成,而且在充分博弈的情况下还可以使独立审计准则本身更符合我国经济实际。独立审计准则是具有“职业性质”的,它既不是一个理论性文献,也不是用来规范理论性活动的,它是由执业者在专业领域加以运用的规则。

因此在独立审计准则制定过程中,必须考虑具有多年执业经历的注册会计师的经验。如果没有注册会计师的大量参与,会出现两方面的问题:一是得不到注册会计师的普遍认可和支持,从而增加独立审计准则的执行成本;二是会使利益相关者对独立审计准则存在不合理预期,加大对财务报告审计期望的差距,并进一步损害财务报告的可信度。由此可见,注册会计师的大量参与在独立审计准则的制定过程中是必不可少的,而增加法律界、证券界人员能使独立审计准则与相关法律法规的协调更加容易。

2. 加大我国独立审计准则制定的公开透明度。在准则制定过程中美国审计准则委员会(ASB)的公众参与是比较充分的,其参与方式主要有两种:①公众听证会。公众听证会是ASB听取公众意见所经常采用的一种方式。ASB主席征求美国注册会计师协会审计与鉴证部主任的意见后,有权决定是否举行公众听证会,以及听证会的次数、时间、地点、一般形式

等。②评论信。评论信是公众参与准则制定过程的另一种主要形式,主要是针对ASB公布的征求意见稿而做出的。ASB给予公众充足的时间来对征求意见稿进行研究并发表意见,承诺公众的每一份评论信都会得到认真的阅读和讨论。ASB的准则制定过程的透明度非常高,除了涉及个人隐私以及ASB内部机密的有关文件外,会议日程表、准则讨论稿、征求意见稿、公众听证会纪要、准则征求意见期间的公众评论信、准则研究报告等都是公开文件的一部分。ASB曾自豪地称自己的准则制定程序是“阳光下”的准则制定程序。

相比之下,我国独立审计准则制定程序在公开、透明方面则有所不及,利益相关者对其评价程度也较低。因此,笔者建议我国独立审计准则制定的背景资料、相关研究报告等只要不涉及保密要求,应无偿提供给学术界、实务界和普通公众。这样,当我国的独立审计准则征求意见稿发布时,公众所能看到的就不只是一些抽象的条款,就更有可能会根据提供给他们们的背景资料而提出更好的意见和建议。

3. 增强我国独立审计准则的适用性。2006年2月15日中国注册会计师协会颁布新的审计准则后,新审计准则与国际审计准则具有较大的趋同,但由于我国特殊的国情,存在审计准则的理想要求与现实环境不匹配、相脱节的现象。我国的市场机制并不成熟,企业原始会计数据失真,外部又缺乏真实信息的需求者,这些特定的现实环境都需要独立审计准则的制定能够从我国的实际情况出发,而不能照搬照抄国际审计准则。只有具有中国特色的独立审计准则,对我国注册会计师的执业才有现实指导意义。

4. 提高我国独立审计准则与其他经济法律法规的协调程度。《注册会计师法》为独立审计准则的权威性奠定了法律基础。从国务院有关部门最近几年出台的文件看,在涉及注册会计师审计商业银行、非银行金融机构、大型国有企业、上市公司等主体时,都强调要遵守独立审计准则,并在调查和处罚违规事件时将独立审计准则作为衡量的尺度。公安、检察、法院等部门在处理涉及会计师事务所和注册会计师审计业务的案件时,也将独立审计准则作为重要的法规依据。因此,是否与其他法律法规协调势必成为衡量审计准则质量高低的一项重要指标。从调查结果上来看,我国独立审计准则利益相关者对其评价不是很高。笔者认为,在准则的制定过程中加大法律界、证券界人员的参与程度,可能会使独立审计准则与相关法律法规的协调更易实现。

主要参考文献

1. 陈毓圭.中国审计准则建设的进展和做法.中国注册会计师,2005;10
2. 韩之俊,许前.质量管理学.北京:科学出版社,2003
3. 刘明辉.独立审计准则研究.大连:东北财经大学出版社,1997
4. 林钟高,尤雪英,徐正刚.独立审计理论研究.上海:立信会计出版社,2002
5. 孙坤.独立审计质量保证论.大连:东北财经大学出版社,2005