



注册会计师行业质量监督导向问题研究

南京理工大学经济管理学院 韩晓梅(博士)

在经历了安然、世通案的冲击之后,美国政府以《萨班斯—奥克斯莱法案》(以下简称《萨班斯法案》)的颁布实施为标志,开始了改革注册会计师审计质量控制体系的探索。由根据该法案所设立的公众公司会计监察委员会(以下简称PCAOB)来负责监管执行公众公司审计的会计师事务所及注册会计师。如此一来,PCAOB选择何种审计质量监管模式来完成其监督使命,就成为审计职业界和广大投资者所共同关注的问题。本文就此问题作以下分析。

一、PCAOB 的职责是指导还是监督

美国注重自由市场经济,纯粹行业自律模式被准政府监管模式所取代,由此说明政府作为一个独立、权威的外部监管机构所发挥的监督作用对维护注册会计师行业质量控制体系的有效运作是必不可少的。PCAOB 主席 William J. McDonough 指出,PCAOB 的工作就是以富有建设性的方式提供指导,并在必要时扮演一名严格的监督者以保护公众利益。当然,任何一个监管机构的职责都是指导和监督兼而有之。但是,如果 PCAOB 试图在两者之间寻求平衡,就可能把自己置于一个矛盾的位置:既是守护神又是监管者,既是教练员又是裁判。因此,明确指导和严格监管两者孰轻孰重,对于 PCAOB 职责的有效履行十分重要。

设立 PCAOB 是为了解决注册会计师行业的审计失败问题,因此其拒绝注册会计师职业合伙人的加入,而且董事会和管理层主要由美国证券交易委员会(SEC)执法部的前监管人员组成,这足以体现 PCAOB 代表政府对审计质量进行监督的职责倾向。政府力量介入注册会计师审计质量控制,一方面说明审计失败的影响已经远远超出了行业范围,引起了社会和经济的动荡不安,甚至危及到保证经济稳定运行的信誉基础。为了保证权利与责任信息的可靠传递,维护市场经济的有序发展,必须动用政府的行政权力对注册会计师的审计活动进行干预。另一方面也反映出注册会计师行业自身的力量不足以自我调整并消除那些损害审计质量的风险因素,因而不得不借助外部独立力量来强制执行对审计质量的要求。行业监管自律模式失败的原因在于这一模式隐含的一个假定,即监管主体以维护社会公众利益为己任。然而现实并非如此,作为经济人的监管者的行动是建立在追求自身利益最大化的基础上的,因此拥有自律权的美国注册会计师协会(AICPA)和负责监督上市公司业务部的公共监督委员会(POB)更多地被会计师事务所视为行业的盾牌,而不是独立的监管机构。PCAOB 的设立就是针对注册会计师行业质量自我监管体系的失效而采取的补救措施,因此其职责应以对

注册会计师审计质量的监督和检查为本,同时将检查中发现的问题反馈给会计师事务所,并提出改进审计质量的指导意见和建议。

二、审计失败的根源是偶然错误还是系统原因

提高审计质量、避免审计失败的关键在于找到审计失败产生的根源。Patrick J. McDonnell 等(1993)对此进行了研究,发现审计失败往往是由于审计监控不力、审计人员缺乏培训、在解决争议问题及服务高风险客户时出现判断失误等几种系统性因素的存在而导致的。

审计客户所处行业、业务内容及会计政策等的不同造成了财务舞弊的手段千变万化,由此造成审计失败的原因在不同的案例中表现得各不相同。但这些审计技巧和方法的不足只有在审计失败以后我们才能观察得到,而事实上所有的审计失败一定会伴随着审计过程中某一个环节的判断错误或处理不当,但这些单个、孤立的错误并非审计失败的根源。追根溯源,如果未能发现客户会计报表舞弊的原因,就说明会计师事务所业务培训和质量监督的缺乏以及由此产生的审计人员职业胜任能力和专业判断能力的不足。也就是说,审计失败是由审计质量控制体系的系统性缺陷而产生的。如果会计师事务所的审计质量控制体系存在重大弱点,则必然导致审计失败,但是由于各种因素的综合影响,审计失败发生在哪个客户、发生在审计过程中的哪一个环节、以何种方式表现等都是偶然的。

三、审计质量监督是业务导向还是控制导向

PCAOB 的设立传递了这样一个信息:注册会计师行业必须重塑职业形象,重获公众信任,否则就会面临职业危机。而加强审计质量监督、降低审计失败风险就是贯穿其中的主线。PCAOB 的审计质量监督可以采取两种模式:以审计业务为导向,即每年在注册会计师行业抽出若干审计项目,对选取的特定审计项目过程进行全面、详细和深入的检查,以验证审计结果的准确性;以审计风险为导向,即质量监督的重点不是审计人员在业务过程中的职业判断、审计程序选择及其他具体的业务行为,而是以审计风险管理和控制系统为着眼点,检查会计师事务所的质量控制程序是否有效。在芝加哥经济俱乐部的 2004 年会议上,PCAOB 主席发表声明说,PCAOB 的检查程序包括对审计业务进行复核,以保证其遵循证券法规、SEC 和 PCAOB 发布的制度以及最高层次职业标准的要求。这表明 PCAOB 将采用业务导向审计质量监督模式。但这一决策不仅不能解决审计行业面临的问题,反而会营造一个高风险的职业环境。

风险导向审计的利弊思考

贵阳 罗洪霞

风险导向审计作为一种现代审计模式,已在发达国家的审计实践中得到普遍的应用。目前,我国一些会计师事务所也开始引入风险导向审计理念,探索风险导向审计方法。在实践中,风险导向审计的优势已逐渐显示出来。

一、风险导向审计的利

1.有利于发现风险领域,把握审计质量。分析性程序是注册会计师获得审计证据的一个重要方法,它可以帮助注册会计师发现客户财务资料及其他资料中存在的重大变动和异常情况。风险导向审计大量运用分析性程序,并将其贯穿于审计的全过程;在审计计划阶段,进行内部控制测试时,注册会计师通过运用分析性程序识别潜在的风险领域。在审计实施进程中,首先对全部账户进行广泛的分析性复核,以缩小详细测试的范围。在审计报告阶段,注册会计师可运用分析性程序来对会计报表进行整体复核,检查所审计的会计报表是否存在异常现象。由此,注册会计师能够发现审计风险存在的领域,分析其影响程度,判断自身的承受能力,从而把会计报表认定的检查风险降至最低水平,以确保审计质量。

2.有利于分配审计资源,提高审计效率。风险导向审计强调对审计全过程风险的评估与控制,将固有风险和控制风险结合起来考虑。注册会计师通过对内部控制的评估掌握应关

注的风险所在,随之重点测试高风险领域以确定搜集证据的数量和性质;通过对企业经营环境、发展战略、历史沿革、公司治理结构和管理层是否诚信等固有风险的评价,从而确定实质性测试的性质、时间和范围。如果评估发现企业存在重大错报,风险很高,则需要增加特别的审计程序。这样,注册会计师就可以把审计资源集中于高风险的审计领域,以提高审计效率。

3.有利于进一步弥补公众期望差距。自审计产生至今,社会公众期望审计人员能毫无遗漏地发现被审计单位的严重舞弊行为,但审计人员却认为他们无法保证能够察觉所有的舞弊行为,由此产生审计期望差距。即使是最勤勉的审计人员,也极易被管理层的舞弊或包括第三方在内的欺诈所蒙蔽。

传统的制度基础审计是以测试内部控制制度为核心,而内部控制制度一般由企业高层管理人员制定,本身就有局限性,它只能监督和管理一般的员工,高层管理人员往往凌驾于内部控制制度之上。即使高层管理人员存在舞弊行为,通过内部控制制度测试也难以发现。在这种情况下,传统的制度基础审计部分失控。风险导向审计包括对管理层舞弊的风险进行全面评估,从而使重大的差错和舞弊被揭露出来,因此能有效地缩小审计期望差距。

4.有利于提升注册会计师防范审计风险的能力。国际审

实践证明,这种质量监督方式为降低审计失败风险所提供的保证非常有限。其实这种业务检查长期以来就是许多会计师事务所内部控制程序的组成部分,它并不能有效地防止审计失败的发生。我们没有理由相信 PCAOB 采取同样的方法会产生不同的效果。这种业务导向质量检查方法的致命弱点在于,对个别项目的深入检查只能为被复核项目提供保证,但审计失败可能发生在未被选取的审计项目中。一旦未被选取的审计项目后来被发现存在严重问题,则 PCAOB 将面对来自各方的批评。

根据上述分析,审计失败的根源不是审计业务过程中的偶然错误,而是由于会计师事务所的审计质量控制体系的缺陷。那么,要抓住审计失败的根源,我们不应局限于对审计业务的具体检查,而应从具体的审计项目中走出来,找出审计质量控制程序存在的问题。选择控制导向审计质量监督模式,意味着在对选定审计项目继续进行检查的同时,PCAOB 还要支持注册会计师行业对其质量控制程序进行改进,引导会计师事务所关注质量控制程序的实施情况。这种方法将精力集中在引起审计风险的系统性因素和审计质量的基本决定因素之上,通过改进会计师事务所的风险管理来提高所有

审计项目的质量。在针对审计项目的业务质量检查中,监管人员必须对有疑问的方面做出判断。然而审计过程中的职业判断是一个见仁见智的问题,即使监管人员的判断与审计人员不同,也很难由此断定审计人员的判断和处理是完全错误的。相比较而言,对质量控制程序的遵循程度进行判断可以书面文件作为直接证据,因而更易于测试。另外,控制导向审计质量监督模式也与《萨班斯法案》重视内部控制符合性精神相一致。《萨班斯法案》第 404 节不仅要求公司年度报告中包括内部控制报告(包括公司管理层对内部控制体系及控制程序有效性的评价),还要求担任公司年报审计的会计师事务所应当对其进行测试和评价,并出具评价报告。这一条款意味着人们已经认识到内部控制程序的遵循程度和有效性会对会计报表的真实性和公允性产生影响。把审计质量监督建立在评价审计质量控制体系的基础上,无疑更为及时、主动,充满合作精神,而不是被动地补救。因此,急于走出困境的我国注册会计师行业也应把关注的重点放在行业质量控制体系的建立和完善上,因为质量是审计的生命,是注册会计师行业生存、发展的基石,外部监管只能作为行业质量控制体系的最后一环。○