

中美独立审计质量控制机制的比较研究

中国海洋大学管理学院 王蒙 张欢

【摘要】 目前,我国注册会计师执业质量较低,而美国在审计质量控制上是相当完善的。本文通过对中美两国审计质量控制机制的比较,试图找到我国在审计质量控制机制上的欠缺,并提出了相应的改进建议。

【关键词】 审计质量控制准则 同业互查 定期轮岗制

在美国,注册会计师质量控制模式以行业自律为主,政府监管更多的是通过对美国证券交易委员会(SEC)和美国注册会计师协会(AICPA)的干预来实现,一般只在特定时期对整个行业发表意见,并不直接针对某个会计师事务所或注册会计师。其注册会计师执业质量控制机制分为四个部分:适用于每个审计项目的公认审计准则(GAAS);质量控制准则,适用于每个会计师事务所以帮助其满足一般公认审计准则的要求;AICPA的会计师事务所部的管理制度,旨在帮助会计师事务所满足质量控制准则和GAAS的要求;同业互查制度,检查会计师事务所是否满足了质量控制准则的要求。我国实行的是以政府管制为主的行业监管模式。注册会计师行业监管机制主要由审计质量控制准则、注册会计师业务监察机制与惩戒机制组成。其中,注册会计师业务监察与惩戒分别通过财政部、审计署、注册会计师协会、证监会、新闻媒体、离任审计和内部审计实施;审计质量控制则由财政部、审计署、注册会计师协会和证监会共同执行。

有研究认为,过分强调政府监管或行业自律都会影响独立审计制度的绩效。有关我国注册会计师行业如何管理主要有两种观点:一种观点认为,注册会计师行业应当实行完全自律;另一种观点认为,注册会计师行业应当实行相对自律,实行政府监管与行业自律相结合的管理模式。安然事件及世通、施乐等一连串财务丑闻使得行业自律模式受到极大冲击,人们开始更理性地分析混合模式的可行性。笔者认为,我国注册会计师行业实行完全自律尚不具备条件,也是不理性的,应该结合实际建立符合我国国情的质量控制机制,在现有审计模式的基础上侧重于完善具体准则以及政府、注册会计师协会的职能构架。笔者试从考察中美在审计质量准则和质量控制模式的差异入手,以期对健全我国审计质量控制、提高注册会计师执业水平提出一些建议。

一、中美独立审计质量控制的对比分析

1. 质量控制准则的体系结构。我国的独立审计质量控制基本准则完全借鉴了国际审计准则的结构模式,分会计师事务所审计工作的全面质量控制和单个审计项目助理人员工作的质量控制两个层次来提出质量控制的目标要求。独立审计准则体系由独立审计基本准则、独立审计具体准则与独立审计实务公告、执业规范指南三个层次构成。基本准则下又包

括全面质量控制和审计项目质量控制。全面质量控制包括以下几个方面的内容,即职业道德原则、专业胜任能力、工作委派、督导、咨询、业务承接、监控。审计项目质量控制,除应当执行全面质量控制政策中适用于审计项目的质量控制程序外,还应执行督导人员对助理人员委派工作进行严格的指导、监督、复核的制度。独立审计质量控制具体准则的内容为职业道德原则、技术与胜任能力、分派、督导、咨询、客户的接受与保留及监控。美国于1979年发布的质量控制准则公告第1号直接抓住质量控制的要素提出会计师事务所质量控制的程序要求,提出了质量控制的九要素,即独立性、分派、咨询、督导、招聘、职业发展、提拔、客户接受与续约及检查。接着,在此基本准则的基础上又颁布了第2号、第3号具体准则,即《事务所会计和审计实务质量控制制度》和《事务所会计和审计实务质量控制制度的监控》。

我国的审计质量控制准则中,职业道德原则和专业胜任能力可作为质量控制的一般方针,而工作委派、督导、咨询等应属于特定审计项目的具体控制措施,将具体审计项目控制措施与一般方针并列提出,显得层次不清、重点不明。职业道德原则中已经包含了专业胜任能力,显然把整个职业道德原则作为质量控制的一个组成部分过于宽泛不能突出重点,尤其是不能突出独立性。注册会计师的独立性越强,审计质量越高。同时它也忽略了执业人员的个人因素,没有将会计师事务所人员管理作为一项独立因素加以规范,在内容上没有涵盖人员管理的全部内容,如招聘、培训、晋升等一系列内容。

2. 行业协会的作用。美国会计师事务所专门成立了会计师事务所部,该部下设SEC业务处和非上市公司业务处。SEC业务处对审计质量控制提出了八项规定,其中对审计质量最有影响的是下面四项规定:①合伙人轮换。如某一合伙人已经连续七年负责某个客户的审计事务,则就要求另行指派合伙人替换,替换下来的合伙人至少两年内不得再负责原客户的审计项目。②强制性的同业互查。上市公司的审计都必须经过审计项目合伙人以外的另一个合伙人复核,只有经后者同意方可提出审计报告。③禁止提供以下服务:管理咨询中心的心理测验、民间调查、兼并服务、公司主管招聘、保险清算服务。④向审计委员会或董事会报告审计人员和管理当局有关会计、财务报告和审计方面的分歧情况。各处的工作由会员

会计师事务所代表组成的执行委员会进行管理,该委员会负责制定各处的总政策并监督其活动执行情况。各处还设立同业互查执行委员会,负责定期或按执行委员会另行制定的时间进行同业互查。

同业复核制度是指由另一家会计师事务所或职业团体指定的检查人员对一家会计师事务所质量控制系统的健全性及其执行情况进行调查和评估。其主要内容包括:①自己聘请一家会计师事务所或请求协会指派检查小组担任执业人员,该人员与被审计单位应无财务或业务上的联系;②进驻单位,一方面检查是否遵守质量控制准则五要素,另一方面检查是否遵守会员资格的相关要求;③出具检查报告,说明同业互查的执行过程和被审计单位质量控制体系适应与否,还可以评论函的形式提出质量控制体系存在的缺陷及其改进建议;④对违规会计师事务所向同业互查执行委员会提出处罚建议,责令纠正不合规行为,要求参加额外的职业后续教育,警告、斥责、罚款、暂停会员资格、取消会籍等。

我国注册会计师协会负责行业自律管理,主要包括拟定执业准则、会员注册及管理、组织考试和继续教育、对会员进行监督检查和内部惩戒等。地方各级协会在中国注册会计师协会的指导下开展工作。注册会计师协会下设了业务监管部,主要是对注册会计师、会计师事务所进行监督和管理,监督其职业道德和执业质量。中国注册会计师协会虽然制定了会计师事务所业务检查制度,但会计师事务所质量控制并未程序化,缺乏同行互查的质量控制机制,造成审计业务质量下降、审计风险上升。2003年,注册会计师定期轮换作为一项增强其审计独立性的重要措施写入了注册会计师的监管制度,并在规定中明确提出签字注册会计师连续为某一相关机构提供审计服务不得超过五年。但是,注册会计师的定期轮换并不能从实质上提高其独立性。事实上,注册会计师要么服从要么离开,不能左右会计师事务所出具的最终审计意见,使其独立性的发挥受到极大的限制,而会计师事务所的定期轮换才是解决“共谋”造假的根本措施。

3.政府监管。在美国,对注册会计师执业有重大影响的政府机构主要是SEC。SEC有权管理注册会计师、监督注册会计师执业,并与联邦法院、其他政府机构、联邦或州注册会计师协会对会计师事务所和个人违反职业准则、民法或《刑法》的行为予以处罚,包括公开批评、警告、罚款、暂停营业、永久停业及其他惩罚措施等。2002年7月30日发布的《萨班斯—奥克斯利法案》终结了注册会计师执业完全依赖自我管制的历史,会计执业监管步入了以独立监管为主的混合监管时代。组建公众公司会计监察委员会,监督公众公司的审计以及相关事项;对备案的会计师事务所进行检查并有权对会计师事务所及其人员的任何活动或执业行为进行调查,对违反法律法规、职业标准的行为进行处罚。

在我国,2002年底财政部决定把原委托给中国注册会计师协会行使的行业监管的行政职能收归财政部各职能部门,财政部监督检查局履行注册会计师行业行政监督检查与处罚职能。监督检查局的工作重点是:抓好全国性、重大性和引导性工作,参与制定全国性行政监督检查和行政处罚的规章、制度及政策,指导各地财政监察专员办事处和地方财政部门的

工作,重点监督具有证券业许可证等特殊资格的会计师事务所和注册会计师。

政府监管处于主导地位,并且存在政府部门多头监管的现象。在审计质量监管方面,财政部、审计署对会计师事务所和注册会计师的审计工作和审计质量都享有监督处罚权,证监会对具有证券期货业务执业资格的会计师事务所和注册会计师的证券业务审计质量享有监督处罚权。这些监管部门的职能不尽相同,且都存在各自的部门利益,所以在履行监管职能时,实行的监管标准也不尽相同,这往往让被监管的会计师事务所无所适从。在政府部门多头监管的情况下,注册会计师行业自律机制难以发挥有效的作用。况且,由于政府监管存在自身难以克服的缺陷,因此不可避免地会出现政府监管失效的情况。

二、完善我国独立审计质量控制机制的建议

1.完善独立审计准则。制定多个具体准则以及规范指南,构建完善的职业道德规范体系。完善我国注册会计师质量控制基本准则,重点从“人”的方面加强管理与规范,会计师事务所必须建立一套完整的人事管理政策,大体上包括以下几个方面:雇用、工作分派、职业发展、晋升;建立人事上的公正、客观、胜任、潜能开发、执业绩效激励机制、监督和考核等方面的制度;加强职业道德规范的约束作用。

2.将目前财政部的注册会计师执业资格和会计师事务所执业资格的管理权移交给注册会计师协会,资格的授予与资格的认定不应分离。这些权力主要包括注册会计师的注册备案、证书管理、证券许可证审批和年检以及上述各项资格的取消,会计师事务所业务资格的审批及取消等。同时,注册会计师协会通过考试、后续教育、培训、职业道德维护、执业质量检查等一系列措施来保证注册会计师执业资格和会计师事务所执业资格的有效性和充分性。

3.建立会计师事务所定期轮换制。实行定期轮换制有利于将注册会计师的轮换真正落到实处,从而提高注册会计师的执业能力。合理制定执行范围、轮换期以及对违规会计师事务所和上市公司的处罚规定,真正提高其独立性。

4.政府应减少对注册会计师行业的行政干预,致力于为行业发展提供更好的法制环境。政府应建立一个专门的切实有效的权威性监管部门来履行监管职能。如对有重大问题、重要线索、重大前科的会计师事务所实行例外监管;对会计师事务所的例行检查可以交给行业协会完成,政府部门还可以拟定规则,规范行业协会的检查。此外,由于注册会计师提供的较低质量的审计报告实际上是由司法系统的缺陷决定的,因此,加强法制建设、提高司法系统对投资者的保护力度是提高审计质量的一个重要措施。尤其是要强化注册会计师民事责任的法律制度约束,民事责任则主要体现“补偿”。通过对违规行为的惩罚,受益的是社会大众,“补偿”的受益人则是实实在在的受害者。

主要参考文献

①孙宏伟,鲍在山.对我国现行审计质量控制准则改进的设想.中国审计信息与方法,2000;4

②冯均科.借鉴美国民间审计质量控制经验的思考.审计理论与实践,2002;10