

国际审计面临的难题及解决思路

广州 钟 淼

一、国际审计面临的难题

随着全球经济一体化进程的加快,世界范围内的兼并浪潮一浪高过一浪。跨国公司正以前所未有的姿态在世界经济舞台上大显身手,国际资本的频繁流动进一步加快了金融市场的国际化进程。跨国公司的发展和金融市场的国际化给国际审计带来了新的机遇,但同时也使其面临着以下难题。

1. 审计概念难以得到普遍认可。

一门学科的发展在很大程度上取决于该学科是否有科学的定义以及与之相适应的概念框架。近几年来,会计学的发展取得了长足的进步,其主要标志之一在于财务会计概念框架的建立。国际审计实务委员会发布的第3号《国际审计指南》界定了一系列审计概念,其内容涵盖了诚实、客观、独立、机密、技能、同业评鉴、存档、计划、审计证据等等。目前存在的问题是国际审计实务委员会发布的这些审计概念难以在世界范围内得到普遍认可。

2. 对审计独立性的认识不一。

尽管国际上有大量的文章从不同角度阐述了审计职业的

履行职责,根据审计结果出具客观的审计报告。

现在的问题是如何保障会计师事务所及注册会计师实质上的独立?我们不能简单模仿西方发达国家成熟市场的制度,制度的制定一定要与所属环境相适应才能奏效。因此,监管部门应根据我国的具体情况在制度上有所创新。可以设想,让所有需要被审计的上市公司按资产规模或收入数额(即目前审计收费标准)交纳一笔审计费,由中注协或证监会代管,同时将符合资格的会计师事务所按规模、人员结构等排序。为减少时间和人力方面的消耗及其他人为因素,直接利用电脑随机排序,确定审计单位与被审计单位的关系,并将选择过程通过报纸或网站向社会公布,提高透明度。这样由政府有关部门统一收费,就可以避免会计师事务所之间低价招揽客户及恶性竞争,保证审计市场健康发展;同时,会计师事务所不直接从被审计单位获取收益,从而也就保证了会计师事务所及注册会计师的独立性。一旦选定审计单位与被审计单位后,从成本和效益原则出发应保持3年或5年不变。为防止被审计单位收买审计意见的行为发生,审计单位3年或5年之后必须轮换,接任审计单位依然按某一程序安排。因为前任和后任审计单位是竞争对手关系而非合作伙伴关系,因此,让接任审计单位负责对前任审计单位的工作进行审核,并



独立性,但独立性问题仍然是国际审计面临的重要难题之一。目前,国际上公认美国的注册会计师具有最大的独立性,但有些国家认为美国会计师事务所为客户提供管理咨询和税务代理等服务时不可能独立。在欧洲大陆国家,许多会计师事务所被大银行部分控股,这并不意味着欧洲的注册会计师实质上或表面上具有依赖性。但美国注册会计师却认为银行持有会计师事务所的股权会损害其独立性。此外,某些国家的注册会计师甚至可以是他们所审计公司的董事会成员或股东。

由于世界各国对审计独立性的认识不一致,这就为跨国执业带来了一系列问题。譬如,美国的会计师事务所委托国外的会员所(并非本事务所分部)执行审计业务时因所在国对独立性的理解不同而存在相当大的差异,特别是当某些国家规定只能由本国会计师事务所对设在本国的公司执行独立审计时,情况更糟。

3. 审计条件的差异性。

独立审计在某些国家是法定要求,如美国证券交易委员会强制要求独立审计作为公司股票上市或进行股票交易的基

提交书面报告。同时,监管部门也因此可以节约审查成本。中注协或证监会采用某种方法将审计单位的工作底稿统一管理,以保证后任会计师事务所及注册会计师能够方便调阅前任的工作底稿。监管部门同时还应采取抽查审计质量,一旦发现违规情况,则取消其执业资格。这样,监管部门可以将重点放在市场准入上面,但同时也存在会计师事务所贿赂监管部门使其进入上市公司审计市场的可能性。因此,对监管部门而言,一方面应该制定一套科学合理的市场准入标准,提高资格审核的透明度;另一方面也应该对监管部门的职员实行责任追究制度,“谁审核,谁负责”,一旦事后发现谁负责审核的会计师事务所在专业胜任能力方面出了问题,就应追究其责任。

审计委托人一旦由独立、公正的第三方来担当,就避免了由上市公司名义上的股东大会聘请注册会计师导致其鉴证结果难以让流通股股东信服的局面,同时也缩短了通过市场力量提高审计市场集中度的时间,使审计方与被审计方力量均衡。而且,这种安排能够从制度上保证会计师事务所的独立性,使会计师事务所不受制于被审计单位而能够坚持职业道德,出具独立、客观的审计报告。如果辅以完善的监管和惩治措施,注册会计师制度的有效性应该能够得到更多保障。☐

本条件,而在另一些国家却只是将其作为会计职业界的行业自律要求;审计收费在一些国家是法律规定的,而在另一些国家则是由市场决定的;在某些国家注册会计师仅执行审计业务,而在另一些国家除执行审计业务外还可以执行管理咨询、税务代理、金融投资管理等其他业务。

审计程序在世界各国的差异也是显而易见的。例如,美国函证应收账款和存货实地盘点的审计程序在少数国家开始使用,但绝大部分国家并不采用。不动产的审计也是如此。审计实务也存在巨大的差异,德国的审计工作底稿相当简短但审计报告却相当冗长,并出现了审计报告中记录越来越多的日常审计工作的趋势。与此相反,美国的审计工作底稿相当详细但审计报告却相对简短。有些国家对所有重大金额进行详细审查,而有些国家对重大金额只进行抽样审计。有些国家对注册会计师的执业行为在法律上进行了严格的限定,而有些国家如瑞士却仅对此加以建议。

4. 审计报告多样化。

审计报告可能是国际上最容易引起误解的领域。为了解决这一问题,国际审计实务委员会于1983年发布了第13号《国际审计指南》,随后对其进行了一些修订。但从实际工作来看,这一指南对审计实务作用不大,因为各国审计报告主要还是依照本国有关审计规定编制的。1986年的一项实证调查结果表明,世界各国审计报告按不同的影响因素可以分为综合判例法、综合成文法、判例法和成文法四种类型。

5. 审计的政治化。

审计的政治化在审计文献中,留下了深深的痕迹。从某种意义上讲,政治化的实质是英语国家与非英语国家会计职业界之间的争论。《世界会计报告》曾经提到过这一问题:“国际会计师联合会被许多人看作是一个受到北美会计职业协会严重影响甚至可以说是被其操纵的会计职业组织。诸如其总部设在纽约、会长由美国人担任等因素都可以说明这一点。国际会计师联合会这种明显带有美国倾向的现象越来越受到欧洲和其他许多国家会计师的反感。”因此,我们不能忽视国际会计和审计职业组织在准则制定过程中的这种日益明显的受英美国家左右的现象。虽然会计和审计的理论和实务在英美国家高度发达,但也绝对不能忽视欧洲、非洲和亚洲地区会计职业界的努力。世界各国的审计职业界应充分认识到广泛参与国际审计事务的重要性,当然完全消除国际审计的政治化痕迹是十分困难的。

二、解决难题的思路

解决上述国际审计难题的根本出路在于进行国际审计协调。国际审计协调是在充分考虑诸多因素的基础上形成的关于协调目标、步骤和方法等方面的基本看法和总体构思。中外学者围绕这一问题提出了不少建设性意见,但彼此分歧很大。笔者认为,国际审计协调的思路虽然具有较强的主观性,但必须反映客观事实,符合客观规律。总体来讲,国际审计协调应遵循以下思路:

1. 在目标界定上,既要有长远规划,又要有短期目标。

从长远的观点看,国际审计协调的目标是基本实现审计观念、审计目标、审计原则、审计范围、审计程序和审计报告等具体规范和要求的一致性。从近期看,国际审计协调主要是协

调审计准则的基本要素,因为审计准则的基本要素不仅体现了审计的核心内容,而且还影响着审计质量和审计报告的可比性。就目前而言,虽然不能全盘兼顾各国现行审计准则的差异,但仍可抓住与准则建立的目的最相关的差异进行协调。

2. 民间组织与政府机构相结合。

政府机构的强制力与民间组织的专业能力互补,在充分发挥职业界独立性和处理自身事务能力的前提下,应适当借助政府的权威性和强制性。审计准则的制定是一个技术性很强的工作,专业知识扎实、实践经验丰富的民间会计、审计职业团体理应占据主导地位,这样可防止过多的政府干预,以免削弱审计职业界的独立性。IFAC在国际审计协调方面发挥的龙头作用印证了这一点。但国际审计协调毕竟是一个复杂的政治和经济利益斗争的过程,再完美的协调方案如果没有政府的认可也是很难得到执行的。协调在某种程度上讲是一个政治过程,准则制定机构必然屈从于政治压力,政府的权威性和强制性才是审计准则权威性的根本所在。

3. 地区协调,辐射国际,区域化与国际化并行。

鉴于各国审计环境的差异,尤其是发达国家与发展中国家的差异,通过国际组织建立一个世界各国都能接受和使用的国际审计准则显然是难以办到的。相比之下,某一地区的经济环境和经济发展要求颇为类似,大都成立了地区经济一体化组织,如欧盟、东盟等,实现区域内协调难度相对较小。这些地区性以经济、政治为核心的国际联盟可以成为协调统一的实体基础,能够辐射、影响全球范围内的协调。值得注意的是,范围过窄的协调如双边协调不仅不能有效消除国家间的审计差异,还会产生协调后的差异,因此应尽可能走区域性多边协调的路子。与此同时,全球性的协调组织应加紧区域间的协调工作,使区域化满足国际化的需要并朝国际化方向发展。

4. 审计协调不是孤立的,必须与其他要素配套。

比如会计准则,它是与审计准则相互依赖的,两者需要协调,否则当各国财务报表按照不同的会计计量方法和揭示原则编报时,就不可能为国际上的报表用户提供真实、可靠的审计意见。如果会计准则不能基本一致,形式上的协调审计准则就无法起到应有的作用。此外,各国相关法规存在着差异是造成审计差异的深层次原因,而其协调同样关系到审计准则协调的程度和作用的发挥。

5. 积极争取证券委员会国际组织(IOSCO)的认可。

IOSCO代表国际证券监管者,它已经计划对国际审计准则(ISA)进行审核,对每项准则的内容、涵盖范围、遵循程度以及国际会计专业教练协会(IAPC)的成员构成、工作组织和工作流程等发表评论,以确定ISA是否被认可和在什么情况下被认可,欧洲的一些国家也正在考虑将ISA作为欧洲协调审计准则的工具。

ISA能够被各国审计准则的制定机构和国际性团体接受,有赖于IAPC制定的高质量审计准则能被全世界的审计师、使用人、监管者和其他重要股东所接受。此外,IAPC的运作符合社会公众利益。因此,IAPC必须遵循必要的程序和具有较高的透明度,并且拥有充分的资源,在可预见的将来能够保持其制定高质量审计准则的能力。☒