

CPA 审计的公共权力属性及监管机制设计

蒋品洪

(浙江东阳市荣东联合会计师事务所 浙江东阳 322100)

【摘要】法律赋予审计维护社会公共利益和市场经济秩序的职责,赋予审计报告“证明效力”,这决定了注册会计师审计的“公共权力”属性。根据注册会计师审计的公共权力属性构建适当的监管机制,是提高审计公信力的保障,也是保护注册会计师职业利益的需要。

【关键词】注册会计师审计 公共权力 监管机制

一、注册会计师审计的公共权力属性

在脱钩改制之前,会计师事务所(审计事务所)是财政机关或审计机关的下属机构,以国家机关名义执行审计业务和出具审计报告,注册会计师审计具有公共权力属性。但在脱钩改制后,会计师事务所成为由注册会计师发起设立的在工商行政管理机关登记注册的民营企业,注册会计师审计是否具有公共权力属性就需要重新探讨了。

从审计报告使用范围来看,审计报告的用途和使用者是不受限制的。注册会计师审计不是仅为委托人服务,仅满足委托人的利益需求,而是为不特定的社会公众服务,这使得注册会计师审计成为维护社会公共利益和维护市场经济秩序的重要手段。

从注册会计师执业权力来看,注册会计师具有查阅被审计单位有关会计资料 and 文件、查看业务现场和设施、要求被审计单位和其他单位提供其他必要的协助等权力;注册会计师还具有独立自主决定审计范围(审计程序)、审计结论和审计意见的权力。同时,注册会计师具有将自己意志强加给他人(被审计单位)的能力。如果被审计单位妨碍、抵制注册会计师工作或者不同意审计意见的,注册会计师还有拒绝出具审计报告或者解除业务约定的权力。

从《公司法》等法律法规规定来看,注册会计师审计有强制实现的属性:①注册会计师审计的不可替代性,例如验资报告和财务报表审计报告必须由会计师事务所出具;②审计报告是法律认可和强制要求的,没有验资报告就无法申请公司的注册资本和实收资本登记,没有审计报告,公司和外商投资企业就通不过企业年检。

从权力实现方式上来看,注册会计师审计不同于国家权力,没有惩罚性,但是具有社会自治的属性:①注册会计师审计的作用仅是提高财务信息质量,在审计中发现被审计单位违反会计准则的,只能要求被审计单位纠正或者在审计报告中披露以提醒审计报告使用者注意,而无权处罚被审计单位的违规行为。②委托人有选择注册会计师(会计师事务所)的权利,就单个注册会计师来说,审计业务不是依靠法律强制力

获取的,而是依靠委托人对注册会计师的信任获取的。③审计作为提高财务信息可靠性的重要途径,既影响到审计报告使用者经济决策的正确性,也关系到经济秩序的有序性,本身对其公信力有很高的要求。审计公信力不能仅仅依靠法律的认可,更重要的是要获得社会公众对注册会计师独立、客观、公正的认可。如果注册会计师唯利是图、出具虚假报告,失去社会公众的信任,就没有了立足之本。为了培育和提高注册会计师审计公信力,《注册会计师法》设置了多种机制,如注册会计师考试准入制度、证明效力制度、审计质量检查制度、处罚制度和赔偿制度等。

虽然在形式上注册会计师是接受委托执行审计业务,应根据委托人指示开展工作,但实际上注册会计师审计是法律法规强制规定的,审计报告的主要使用者是委托人以外的债权人、投资者以及政府监管机构等,因此在实质上社会公众才是注册会计师审计的真正委托人。虽然审计费用是被审计单位或者委托人支付和承担的,但是注册会计师应该以客观、公正的立场执行审计工作,根据审计准则执行审计程序,不能为迎合委托人非法要求而作出错误的审计结论。审计报告使用者(委托人和被审计单位除外)使用审计报告是不用支付或承担审计费用的纯获利活动,注册会计师审计的受益人是社会公众。

审计过程是职业判断的过程,判断的对象包括程序性问题(如实施哪些审计程序)和实体性问题(如财务报表的合法性和公允性)两个方面。职业判断是注册会计师审计中的个性化思维过程,不同的注册会计师执行同一项审计业务会实施不同的审计程序,获取不同的审计证据,对同一审计证据作出不同的评价并得出不同的审计结论。会计法规的弹性决定了会计人员在会计业务处理中需要作出大量判断(即被审计对象信息是会计人员运用职业判断形成的),而注册会计师在审计中需要对会计判断进行复核和测试,必要时需要作出独立判断以印证会计判断是否正确。注册会计师审计实质上是一种确认权,是对被审计对象信息(如财务报表)的合法性和公允性的判断与确认。

否认注册会计师审计公共权力属性的观点显然是从国家主义立场出发,认为公共权力就是国家权力,不是国家权力就不是公共权力。注册会计师审计是社会审计,会计师事务所是社会中介机构,不享有公共权力。依据该观点,注册会计师审计没有任何公共权力,应该根据委托人的指示工作,国家机关、企事业单位和社会公众也没有协助、配合和支持审计工作(如接受询问或者询证回函)的义务。笔者认为,在计划经济时代,国家和社会合而为一,国家权力深入到社会生活的各个方面从而侵蚀了社会自治性,该观点有一定的现实合理性;但是建立市场经济体制后,政府职能社会化是必然趋势,鉴证财务信息的职能应该还原给市场,由注册会计师承担,注册会计师审计职能的公共权力属性不会改变。

二、注册会计师审计的监管机制

不受监督的权力必然导致腐败。我国传统权力体系中,不存在独立于国家之外、不受国家干预的自主权力。如果注册会计师审计过于独立,不受国家权力干预,则不符合我国社会公众根深蒂固的官本位观念,反而会削弱注册会计师审计的公信力。监管越严格,社会公众对注册会计师审计的信任度越高。但是在实践中,监管方法应该考虑注册会计师的职业特征,对违法行为的处罚应该考虑注册会计师面临的执业环境,这样才能有效保护注册会计师的职业利益。

1. 两种监管模式。在审计实践中,注册会计师与被审计单位串通出具虚假审计报告或者不披露审计发现的重大错报而被追究法律责任的案件时有发生,审计质量检查中发现注册会计师不实施必要的审计程序、未获取充分适当的审计证据就出具审计报告的现象比较普遍。这些滥用审计权的行为,不但损害了社会公共利益、扰乱了市场经济秩序,也降低了注册会计师审计赖以生存的公信力。

(1)以诉讼权利制约审计权。因注册会计师过错出具不实审计报告造成损害的,委托人和审计报告使用者可以提起民事诉讼,追究其违约责任和侵权责任。然而,由于诉讼程序繁琐,时间长、成本高,大多数人都怠于行使诉讼权,而且审计责任案件比较复杂,认定注册会计师过错以及公平确认其责任不太容易,因此以权利制约审计权的效果不佳。但是一旦法院判决注册会计师应承担民事责任,会计师事务所就需要支付较大金额的违约金或者赔偿金,甚至可能导致破产,这能起到良好的警示效果。

(2)以政府监管机关的审计质量检查制约审计权。《注册会计师法》规定的检察机关是省级以上人民政府财政部门 and 省级以上注册会计师协会,这些机关的人力财力都十分有限,检查周期长(5年一个周期)、覆盖面窄(每年检查20%的会计师事务所),检查中也只抽查一小部分审计项目,抽到瑕疵审计报告的概率低,发现注册会计师违法犯罪行为的机会少,导致注册会计师出具虚假报告被查处的确定性程度较低,监督效果并不理想。《公司法》规定,工商行政管理机关有权查处出具虚假验资报告和审计报告的会计师事务所,工商行政管理机关人力物力充足,可以经常性地查处被审计单位虚报注册资本、虚假出资和抽逃出资的行为,其检查范围可以从被审计

单位延伸到会计师事务所,能够及时、有效地发现注册会计师出具虚假报告的行为。但是工商行政管理机关只能处罚会计师事务所,无权处罚注册会计师。为了提高监管效率,应该建立起主管财政机关、注册会计师协会和工商行政管理机关等监管机关之间协同配合的制度,使不同机关、不同机构之间能够相互沟通信息,提供专业支持,共同查处审计违法行为。

2. 监管内容:评价职业判断。要真正发挥审计的作用,必须充分发挥注册会计师的主观能动性(职业判断),促使注册会计师从实质上遵守审计准则。在审计监管中,应该尊重注册会计师的职业判断,监管人员不能将自己的判断强加给注册会计师;如果监管人员不顾被审计单位实际情况,不注重评估重大错报风险与审计程序之间的对应关系,而是以审计程序表来逐项核对审计程序是否实施,以标准审计工作底稿的填制是否完整来认定是否遵守了审计准则,必定会抑制注册会计师的职业判断和主观能动性,导致注册会计师以应付检查的思维方式执行审计工作,仅从形式上遵守审计准则。

由于被审计单位经济业务的复杂性和会计工作中职业判断的主观性,财务报表不一定完全反映被审计单位的实际经营情况,因此不论注册会计师实施的审计程序多么细致、获取的审计证据多么完整,也无法完全“复制”被审计单位的实际经营情况。审计中出现判断误差也是正常的。监管人员发现被审计对象信息存在虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏的,并不一定说明注册会计师审计中存在过错,监管人员应该正确评价职业判断,合理确认注册会计师是否保持了必要的职业谨慎。

3. 监管力度的把握:给予注册会计师足够的生存空间。审计能够起到提高被审计对象信息可靠性的作用,在很大程度上是依赖被审计单位和相关单位的配合和协助。就当前法律法规的规定来看,注册会计师没有向有关单位和个人调查并获取有关证明材料的权利;被审计单位、有关单位和个人不支持,不配合注册会计师工作,不如实提供有关情况或者提供虚假材料的,注册会计师既没有强制取证的权利,也没有申请司法、行政机关协助取证的权力。注册会计师对审计中发现的需要调整或者披露的事项,只能提请被审计单位调整或者披露;如果被审计单位拒绝调整或披露,注册会计师只能视具体情况出具保留意见或否定意见的审计报告;如果被审计单位阻碍注册会计师实施必要的审计程序(即审计范围受到限制),注册会计师只能视具体情况出具保留意见或无法表示意见的审计报告。

在当前买方审计市场中,被审计单位处于强势地位,往往拒绝接收非无保留意见审计报告,注册会计师出于生存考虑往往被迫出具不实审计报告。监管机关在检查审计质量时,应该充分考虑这些情况,区分注册会计师过错程度给予适当的处罚,对普通过失免于处罚,对重大过失应该减轻或者从轻处罚,尽量不使用吊销注册会计师资格的处罚方式。

主要参考文献

刘桂丽.浅析注册会计师审计侵权责任的归责原则.内蒙古农业大学学报,2010;4