

# 注册会计师审计质量探讨

鞠朝阳

## 一、什么是审计质量

国内有学者认为,审计质量是指审计工作的优劣程度,也就是审计工作体现客观公正性、合法性、效率性和效益性的程度。美国权威的《蒙哥马利审计学》(十一版)定义如下:审计质量是业务能力概念的体现,是在表述对已审计财务报表的意见方面,在与未被审计的财务报表相关联方面,以及在提供的其它类型会计服务方面,达到或超过执业标准(包括职业道德标准和技术标准)的体现。笔者认为,CPA(CPA为注册会计师的简称)审计质量指审计人员的业务能力及其从事的审计工作达到或超过规定标准。

CPA审计质量从外延看,有狭义和广义之分。狭义的审计质量仅指审计工作质量,即审计业务的操作过程和审计的结果符合或超过审计工作标准。广义的审计质量除包括审计工作质量之外,还包括审计人员质量。审计人员质量指审计人员在资格确认、业务能力以及职业道德方面达到或超过规定标准。本文研究的CPA审计质量是广义的审计质量。

## 二、影响CPA审计质量的因素

审计质量是注册会计师的生命。它受着内部、外部各种因素的影响,从范围上划分,可以分为影响审计人员质量和影响审计工作质量两大类。影响审计人员质量的因素有CPA的资格确认、CPA的业务能力和CPA的职业道德三方面。我国的注册会计师法在上述方面都作了严格规定。例如,注

册会计师法第一章规定:参加全国CPA统一考试成绩合格,并从事审计业务工作二年以上的,可以向注册会计师协会申请注册,这从资格确认上保证了审计人员质量。在业务能力方面,CPA必须具有扎实的理论功底,而且要具备一定的发现、分析、判断、处理问题的实际工作能力。另外,在职业道德方面,必须坚持客观、公正、独立和廉洁的原则。影响审计工作质量的因素主要有审计技术标准、业务承接和人员委派,审计业务的实地操作、编报审计报告等因素。首先,看一下审计技术标准。目前,中注协颁布了八个执业准则,其中大部分准则,如查帐验证规则、审计工作底稿编制规则等,都属于CPA审计技术标准。其次,在业务承接和人员委派上,注册会计师法规定,CPA承办业务,由其所在会计师事务所统一受理并与委托人签订委托合同。CPA有义务保守客户秘密和重视回避原则。再次,在审计业务操作过程中,审计人员必须遵循适当的审计程序,选用正确的审计方法,获取充分、有用的审计证据。最后,对于审计报告,CPA应当拒绝委托人提出的不合理要求,坚持职业道德和公认审计准则,出具客观、公正、公允的报告。

## 三、CPA审计质量现状

我国注册会计师制度从恢复到现在,也不过屈指可数的十几年时间,与欧美发达国家相比,还处在初级阶段。此外,我国市场经济发育尚不充分,会计与国际接轨是一个长期的过程。基于上述情况,目前我国CPA审计质量总体水平不高。具体表现如下:

1. CPA数量严重不足,年龄结构不合理。据统计,目前我国有会计师事务所2500多家,具有CPA执业资格的有38000人,真正执业的只有25000人。我国三资企业已达数十万家之多,且每年以几万户的速度递增。同时,国营大中型企业的股份制改造,上市公司的审查都需要大量CPA。另外,CPA执业范围迅速扩展,渗透到企业产权交易、企业融资和投资咨询,代办纳税申报等方面,CPA的业务压力增大。另外,据1991年统计,在当时的1万多名CPA中,60岁以上的老同志占78%,离退休人员占80%,CPA年龄明显偏大,这种情况在短期内很难改变。上述情况导致CPA的供需矛盾严重,为一些低审计质量行为开了方便之门。一些会计师事务所所在利益驱动下,严重违反职业道德和公认审计准则,出具虚假审计报告,严重影响了CPA的信誉。

2. CPA知识老化,业务能力水平不高,我国为数不少的CPA所掌握的专业知识和业务技能,都是在传统

计划经济体制下获得的,他们对于市场经济体制下的CPA理论与实务尚比较陌生,CPA的系统教育刚处于起步阶段,在职继续教育基本还属空白。教育培训的先天不足导致大批CPA理论基础薄弱。最近几年获得CPA执业资格的人不少,但真正干过CPA业务的人并不多,这些人的实践经验少,还很难担负起CPA的责任,提高CPA业务能力水平的任务还十分艰巨。

3. CPA职业道德水平亟待提高。近两年,CPA业大案不断,究其根源,是CPA违反职业道德所致。1991年,福建发生了第一起针对CPA的诉讼案;1992年,深圳特区会计师事务所卷入原野公司事件,11名CPA被剥夺从业资格;1993年,中诚事件沸沸扬扬,数名CPA受到刑事处罚;1994年,海南一事务所又出具虚假资产评估报告,受到严肃处理。即使在现在,CPA业中给业务介绍人佣金,收受被查单位的礼物,出具虚假审计报告的现象依然存在。整顿CPA业,提高CPA的职业道德水准应该常抓不懈。

4. CPA的外部工作环境不佳,客观公正性很难保证。我国会计师事务所原实行挂靠制度。CPA在执业过程中受到挂靠单位行政权力约束,独立性较差。很多情况下,会计师事务所由主管部门介绍客户。这样,不管CPA工作质量如何,CPA所负责任都转嫁给了挂靠单位。如果发生经济纠纷,受损失的最终还是委托方。另外,有不少客户基础会计工作薄弱。CPA审查时,常要作簿记员,有时还要做帐编报表。如此这般,CPA在执业中很难保证客观、独立、公正,出具的审计报告的质量就可想而知了。

5. CPA的法律、法规不完善,相关制度建设不配套。当前,约束CPA的法律、法规主要是注册会计师法和八个执业准则,很不系统。CPA对在执业中遇到的许多问题,因为缺乏制度依据,故而很难采取行之有效的解决办法。例如,对于三资企业编制的合并报表,我国由于没有相应的会计准则规定,致使少数外商转移了大量利润。CPA明知有漏洞,却无法指证,其经济警察作用受到限制。

6. CPA的控制与监督体系没有形成。我国有相当一部分事务所的所长是行政职务,由非CPA出任。他们在审查CPA提交的报告时,只起橡皮图章的作用。事务所之间的同业互检,也流于形式,没有起到监督控制的作用。

#### 四、提高CPA审计质量的对策

我国CPA业整体审计质量水平不高,这只是暂时现象。要提高CPA的审计质量,笔者拙见如下:

1. 完善CPA考试制度,在扩大CPA数量的同时,提高CPA的质量。CPA考试制度可以借鉴英国的特许会计师考试制度,考试分阶段进行,考试门数也相应增多。在理论上掌握了丰富知识后,还必须在事务所工作3年以上,方能取得特许会计师资格。发展CPA业,改变CPA年龄构成,根本上还是要靠引进更多的年轻人才。我认为,目前有效途径有三:一是通过CPA考试,选拔合格人才;二是将审计师事务所与会计师事务所合并,吸收国内的专门人才;三是走国际化的道路,允许国外的CPA在中国执业。

2. 改善会计师事务所的外部环境。首先,明令会计师事务所与其主管单位脱钩,让其在实质上和形式上都保持独立。其次,加速合伙会计师事务所的试点,今后逐步允许CPA向自由职业者转化。最后,要加强被审单位的基础会计工作,减轻CPA的不必要负担。

3. 加强制度建设,建立公认审计准则体系。公认的审计准则包括职业道德准则和技术准则。该体系条款应该详细,涉及范围广,权威性强,易于操作。CPA以此为指导,可以循规蹈矩,保证审计质量。

4. 完善审计质量控制和监督体系。首先,对会计师事务所施行全面质量管理(TQM)。根据中注协颁布的质量控制标准和本所的实际情况,制定具体的审计质量控制方针和程序;加强审计人员的质量教育,树立质量控制和风险控制意识;实行严格的质量控制责任制度,按质量定奖惩;制定本所的职业道德规范,并经常检查落实;合伙人相互复核把关,或主审CPA之间相互复核把关;实行轮审制度,避免与客户过分熟悉;在审计中,如与客户管理当局在某一问题上意见有分歧,应向其董事会或审计委员会报告。其次,强化CPA的法律责任。我国注册会计师法虽然规定了CPA的法律责任,但处罚标准过于宽泛。应拟定具体实施细则,强化CPA的法律意识,对其有效监督。最后,发挥中注协作用,加强行业监督和管理。

责任编辑 宋军玲

