

# 审计质量监管失职及纠正

蒋品洪<sup>1</sup> 王爱珠<sup>1</sup> 韩伟<sup>2</sup>

(1.东阳荣东联合会计师事务所 浙江东阳 322100 2.浙江横店影视职业学院 浙江东阳 322118)

**【摘要】** 财政部门审计质量监管失职产生三类虚假审计报告:被伪造或变造的审计报告,注册会计师故意出具的虚假审计报告,注册会计师因缺乏审计权力无法发现会计信息重大错报而出具的虚假审计报告。作为法定监管者的财政部门,除加强审计质量检查外,还应倡导、制定全社会配合、监督审计工作的机制,提高审计质量,杜绝虚假审计报告。

**【关键词】** 注册会计师 审计监管 虚假审计报告 审计质量 失职

审计质量监管失职是指省级以上人民政府财政部门(以下简称“财政部门”)对审计质量监管不力,任由虚假审计报告产生而不积极采取措施加以根治。虚假审计报告的存在,导致社会公众怀疑审计报告的效力、怀疑审计制度存在的必要性。作为注册会计师行业的监管者,财政部门应该在预防和消灭虚假审计报告方面有所作为,否则应承担监管失职的责任。

## 一、审计质量监管职责及失职表现

1. 监管审计质量是注册会计师法律法规赋予财政部门的职责。审计质量监管职责产生于财政部门对注册会计师审计质量的不安全感,产生于社会公众对注册会计师审计质量的不信任感。

其一,大部分委托人没有高质量审计需求,其委托审计是基于法律的规定(不是真正的市场需求)或银行等债权人的要求。会计师事务所是自负盈亏的营利性组织,注册会计师没有职业保障,依靠委托人支付审计费用得以生存和发展。在委托人与被审计单位重合或委托人与其他审计报告使用者有利害冲突的情况下,处于弱势地位的注册会计师难以保持应有的独立性。实践中部分注册会计师以降低审计收费、支付回扣或者简化审计程序等方式进行恶性竞争,审计质量低下;还有部分注册会计师经不起利益诱惑,走上故意出具虚假审计报告的违法犯罪道路。

其二,被审计单位普遍存在财务舞弊行为,导致虚假会计信息泛滥。企业针对不同会计信息使用者,设置不同的账簿和提供不同的会计报表;真实的会计信息(不需要审计)只提供给管理层,对外提供(提供给注册会计师审计)的会计报表都是虚假的。笔者还发现有的被审计单位存在伪造或变造审计报告等侵犯注册会计师合法权益的

行为。注册会计师受审计权力的限制,在治理虚假会计信息上能否有所作为,是值得怀疑的。

2. 从行为方式上看,监管失职主要表现为两类。其一是怠于履行监管职责。例如《会计师事务所审批和监督暂行办法》第54条规定了注册会计师应当将审计报告上报给省级政府财政部门,但是没有采取相应的配套制度来保证注册会计师将出具的审计报告全部上报,那些经不起检查和曝光的虚假审计报告往往被隐瞒不报,而财政部门却无从知晓。其二是履行职责不当。在恶劣的执业环境下,注册会计师出具虚假审计报告具有一定的普遍性。财政部门尚未充分认识到其有责任采取措施改善执业环境、预防虚假审计报告产生,只强调惩戒审计违法行为,甚至以“被惩罚注册会计师人数”作为衡量监管业绩的指标。不考虑注册会计师基本职业保障,只强调其应该承担的社会责任;不授予注册会计师必要的执业权力,只要求其提高审计质量;不为注册会计师查错防弊提供协助和便利,一味谴责审计不能查出会计信息重大错报。

面对上述不公待遇,注册会计师不但不能心悦诚服地接受处罚并纠正违法行为,行业内还形成了对虚假审计报告高度容忍、对被处罚注册会计师高度同情的氛围。

3. 监管失职的重要原因在于法律法规对注册会计师出具虚假审计报告行为有处罚的规定,但是对负有监管职责的财政部门及其工作人员却缺少相应的处罚规定,以致监管者对当前审计质量低下、虚假审计报告泛滥现象几乎不用承担任何责任。

法律法规一味强调注册会计师罪责自负,却容忍和纵容监管者的失职行为,导致监管者不但没有设计和实施严密监管措施、提高监管效率的积极性,甚至可以监管者的身份作威作福、以处罚权谋取私利。

## 二、审计质量监管失职造成的后果

财政部门未采取有效的监管措施,会计师事务所和注册会计师无法及时、有效地发现他人冒名出具审计报告或者审计报告被变造是审计报告被伪造和变造的重要原因。由于监管不力,审计违法行为被查处的概率很低,部分注册会计师在商业利益的诱惑下放弃了社会责任,故意出具虚假审计报告。此外,还存在着注册会计师缺乏审计权力而出具虚假审计报告的情况。

注册会计师没有强制取证的权力、程序和法律保障,只能依靠被审计单位的合作(主要通过测试被审计单位会计记录)获取审计证据。被审计单位必定有意识地提供或者通过与外部单位(例如被询证者)的串通提供对自己有利的证据、隐匿对自己不利的证据。函证是注册会计师获取可靠审计证据的有效方法,但是在实务中被询证者(金融机构除外,但要收取函证费用)要么不予回函,要么不核对数据就回函,或者明知数据对不上也回函确认数据相符,导致函证程序无效。同时,法律法规也没有规定相关单位和人员接受调查、询问、取证和核实有关情况的义务和责任,导致注册会计师无法实施有效的替代程序。

笔者经常发现因缺乏审计权力、无法发现会计信息重大错报而出具了虚假审计报告的现象。第一,企业之间业务往来记录不一致的现象比较普遍。因为无权去对方单位核对账务,注册会计师往往只能依据虚假的“信息相符”询证回函给予确认。第二,很多企业存在银行账户不入账的现象(例如某一银行的存款、贷款、银行承兑汇票均不入账),注册会计师无权检查企业的银行开户情况,无法发现银行账户不入账的舞弊行为。第三,注册会计师无权检查企业房屋、土地使用权登记情况,无法发现企业提供虚假房屋所有权证、土地使用权证等情况。第四,注册会计师无权检查工商登记信息,企业账面未反映长期股权投资的(或者将长期股权投资反映在“其他应收款”等科目,或者长期股权投资已经抽回而未在任何科目反映的),注册会计师无从知晓。第五,注册会计师无权检查被审计单位缴纳税费、被课处罚款、诉讼、进出口和对外担保等情况。由于上述权力限制,注册会计师只能做些就账论账的核对,无法有效查处被审计单位的财务舞弊。

虽然审计准则规定了注册会计师不能绝对保证会计信息整体不存在重大错报,但是会计信息存在重大错报而审计未发现,审计报告就失去了使用价值,“重结果轻过程”的社会公众就会质疑注册会计师审计制度的价值。我们应该反思“注册会计师的贡献是什么”,监管者也要反思“有没有为提高审计质量做过努力”。

## 三、加强审计质量监管、杜绝虚假审计报告

审计质量是关系到注册会计师行业生存和发展的根本问题,监管部门应该及时、有效地查处注册会计师违法

和违反审计准则的行为,并给予适当的处罚。但是提高审计质量、杜绝虚假审计报告的艰巨任务不是单靠注册会计师的积极作为就可以完成的,需要全社会的积极协作。作为监管者的财政部门,除了加强审计质量检查,应该倡导、制定全社会配合注册会计师审计工作的机制,营造优良的审计执业环境。

1. 推动制定有关法律,规定社会公众配合注册会计师实施审计程序(询问、函证等)、提供审计证据的义务。规定社会公众有义务向财政部门举报虚假审计报告,提供查处虚假审计报告线索,大力配合财政部门对审计质量进行监管,以及担负不履行义务和提供虚假审计证据的法律责任。

2. 协调掌握企业有关信息的政府部门和其他部门,推动这些部门将各自的信息系统开放给注册会计师查询,增强注册会计师发现财务舞弊的能力。例如注册会计师有权通过查询人民银行的信息系统了解被审计单位的开户、存款、贷款和商业汇票以及对外担保等情况;通过房地产登记机构的信息系统查询产权属于被审计单位的房屋和土地使用权;通过税务机关的信息系统查询被审计单位发票开具情况、纳税情况和被处罚情况等;通过工商机关的信息系统查询被审计单位基本情况、对外股权投资情况和信用信息等;通过海关的信息系统查询被审计单位进出口业务情况;等等。

3. 建立审计信息公开化制度。笔者曾多次呼吁建立审计报告上网公布制度。财政部门在网站上开设审计报告查询专栏,注册会计师出具审计报告后必须即时(立即)将审计报告(包括审计后的会计报表及其附注)上传到财政部门网站上,供社会公众和审计报告使用者查询。审计报告上网公布,不但伪造或变造审计报告的现象可以绝迹,而且注册会计师将不敢故意出具虚假审计报告。财政部门还应该在网站上设立举报专栏,公开注册会计师被举报的具体情况、检查结论和处罚结果等,供社会公众监督,杜绝监管中的玩忽职守、徇私舞弊行为。

4. 建立注册会计师之间相互合作的制度。财政部门应该建立数据库,收集和监督注册会计师上报的有关审计信息,供其他注册会计师查询。注册会计师上报的审计信息包括:被审计单位应收应付等往来款的发生额余额表(可以供其他注册会计师核对企业之间往来是否一致);注册会计师拒绝接受业务委托以及具体理由,被解除业务约定及其原因(可以供后任注册会计师了解被审计单位信用状况和执业风险);审计过程中查出的重大错报及其纠正或者披露情况。

## 主要参考文献

蒋品洪.注册会计师审计独立性研究:反思与突破.财会月刊,2010;25