

美国 SOA 与审计制度

杜远航

中国政法大学, 中国·北京 102249

【摘要】对于很多公民来说, 财务报表意味着专业完整性、独立性和谨慎的特点。然而, 公众对财务报表的信任在一次次的金融丑闻的浪潮中已经彻底地停止。会计师和审计报告的公信力在一个又一个公司宣布更正之前的审计金融结算单已经快速地削弱。为了应对、弥补被审计部门所破坏的公信力, 国会通过了萨班斯-奥克斯利法案(以下简称 SOA)。SOA 为了使审计部门负起更多的责任, 并且重建起公众对审计部门的信任。SOA 包含很多为提高改善金融报告质量和调整会计和审计专业的改革方法。1933 年的证券法和 1934 年证券交易法都声明需要一个审计报告的结论来使得附带的应当披露的信息和审计报告而生效。

【关键词】财务报告; SOA; 审计委员会

American SOA and Auditing System

Du Yuanhang

China University of Political Science and Law, Beijing 102249, China

[Abstract] For many citizens, financial reporting implies professional integrity, independence and prudence. However, public trust in financial statements has come to a screeching halt amid waves of financial scandals. The credibility of accountants and audit reports has been rapidly eroding audited financial statements before company after company announces corrections. In order to deal with and make up for the credibility damaged by the audit department, Congress passed the Sarbanes-Oxley Act (hereinafter referred to as SOA). SOA aims to make the audit department more accountable and rebuild the public's trust in the audit department. SOA contains a number of reform approaches to improve the quality of financial reporting and to align the accounting and auditing profession. Both the Securities Act of 1933 and the Securities Exchange Act of 1934 state that the conclusion of an audit report is required to validate the accompanying disclosures and audit report.

[Key words] financial report; SOA; audit committee

自从审计报告进入美国商业社会, 他就创造了不同的期待。商业安全作为一种客观证据, 证明了他们的金融报表是精确的, 第三方将此作为评估一个商业有能力去承担责任的的标准, 会计师们也将其作为他们提供给顾客的专业服务的一部分。然而, 与审计报告的范围和使用有关的, 在公众与会计师之间的冲突, 另一方面也导致了原告们控告会计师们不作为和重大过失或其他的一些欺诈原因来提起诉讼。

再加上公司管理层在判定业绩的时候有相当大的自由去决定采纳哪些会计准则, 同时会计师在每一个审计的过程中都会练习高程度的自由裁量和专业判断。此外, 阅读审计报告的人的数量增加了, 也增加了可能在会计师和公众之间产生纠纷的要素。

1 在 SOA 法案出台之后的审计职业的监管框架

公众对财务报表的信任在一次次的金融丑闻的浪潮中已经彻底地停止。会计师和审计报告的公信力在一个又一个公司宣布更正之前的审计金融结算单已经快速地削弱。在 20 世纪早期, 联邦对于审计专业的调整的尝试遇见了来自于没有经验的审计专业的大量阻力。这些在制度上做出的尝试使我们的认知不断增长, 告诉我们需要统一的审计标准和标准化的报告。“1913 年成立的联邦储备金监察小组(FRB)和 1914 年成立的联邦贸易委员会(FTC)在建立标准化的审计报告的运动中发挥了很重要的作用……FRB 和 FTC 对由公共会计师所审核的财务报表表达了强烈不满^[1]”。美国会计师协会(AIA), 美国注册会计师协会(AICPA)的前身组织, 与 FRB 和 FTC 共同商讨了使审计报告标准化的需要方面的问题。AIA 向 FRB 和 FTC 主张“关于审计行业的联邦法规是没有根据的”^[2]。FRB 和 FTC “向 AIA 施加的压力所屈服并且 AIA 会为独立会计师提供适当的指导条例来解决他们的担心”^[3]。这个 FRB 和 FTC 的早期让步是会计师们的一次巨大胜利, 因为这意味着会计师们在自己的规章中捍卫了自己的权利。

接下来超过 85 年的时间, 审计行业的规模和影响力都在不

断增长。审计行业确立了自己的实践标准, 也就是大家所熟知的公认会计原则(GAAP)和公认会计准则(GAAS)。“GAAS 代表着一个会计师的审计检查表现的工业评估标准。GAAP 是用来评估和报告一个公司的金融交易的标准。审计行业也帮助建立了为想要成为有合格证件的会计师的公民而每年举行两次的统一考试——CPA。

然而为了应对、弥补被审计部门所破坏的公信力, 国会通过了萨班斯-奥克斯利法案(以下简称 SOA)。自此之后审计行业则受到联邦的监管。SOA 实施的直接后果就是审计行业失去自我监管的权利。通过实施 SOA, 国会经济体制中找到了能够使资本市场稳定, 并且维护公众信任的方法^[4]。

2001-2002 年金融危机的根源可以归因于几方面的因素: 积极增长的会计实务要求, 形式上财务报表的使用的增长, 投资者对于股票的无限上升的错误信任。数百万计的投资者的资金涌进经济中, 主要是在互联网股票领域中。然而, 在 2001 年经济泡沫破灭时, 它只留下了满目疮痍, 造成的持续的经济和社会后果将会持续很多年。

当国会面临着与 1929 年股票市场崩溃相似的一次经济危机时, 它以旨在恢复对资本市场信心的立法方式作为回应。虽然 2001-2002 金融危机与 1929 年股市崩溃的成因不同, 但对经济和社会的后果是相似的, 失业、损失财富、不信任、缺少投资者的信任。在 1929 股市崩盘后, 由于欺诈和对资本市场操纵给数百万的人民带来了损失, 投资者因此而丧失了信心。国会决心解决 1929 年经济危机造成的毁灭性经济和社会困境, 通过了 1933 法案和 1934 法案, 以对恢复美国经济和资本市场的信心。

1933 法案旨在为投资者提供“充分、公平地披露在州际…商业…销售的证券的性质, 并防止销售中的欺诈行为…”。1933 法案保护了投资者免遭不道德交易者的欺诈, 并对违法者实施严苛的民事责任。1933 法案的一个重要功能是, 要求向 SEC 提交

的任何招股书^[5]都要附有审计报告。审计报告的存在使附随的财务报表更具可信度。

一年以后,国会通过了1934法案,通过监管证券交易所和场外市场的交易来保护投资者免受操纵股价的侵害。1934法案还对在国家证券交易所上市的公司强加了定期的信息报告要求。1934法案要求上市公司在财政年度结束后的90天内提交年度报告。1934号法案还要求“由独立的公共会计师证明的年度报告”。上市公司还必须在每个季度结束后的45天内提交季度报告。

21世纪开始国会试图通过SOA来影响审计行业的实践和行。SOA的主要改革包括设立上市公司会计监督委员会(Board);建立审计行业内的审计、认证、质量控制和道德标准;要求公司官员对财务报表和内部控制进行认证;增强了实时报告/披露的要求;加强会计师的独立性;要求会计师向审计委员会报告;以及对某些与安全有关的犯罪规定刑罚。自从33法案和34法案通过以来,SOA的通过代表了影响资本市场的最全面的立法。

2 上市公司会计监督委员会的设立

SOA的第101(a)节创建了上市公司会计监督委员会(board)。委员会的目的是“监督遵守证券法的上市公司的审计…以保护投资者的利益,并在准备内容丰富、准确又具有公益性的过程中,以促进公众利益。为…投资者提供独立的审计报告”。委员会的职责是“提供…更有效的监督”和对审计行业的监管。委员会的成立标志着审计行业的自我监管时代结束,因为委员会现在负责监督审计行业。在创建委员会之前,审计行业是一个自我规制的行业。

委员会由五名成员组成,“应从…任命…具有正直和名誉品质的杰出人士,表现出对投资者和公众利益的坚定承诺,并且了解委员会的职责和责任。证券法要求发行人进行财务披露的性质以及会计师在准备和发布审计报告方面的义务”。委员会的五名成员由美国证券交易所(SEC)来任命。五名成员中至少要有两名成员是(或者曾经是)注册会计师。委员会专门致力于实现SOA的目标,并被授权可以雇用合格的员工来帮助其实现目标。

SOA授予委员会广泛的权力来使其监管公共会计师事务所。委员会新设立的权力原则是,“能够注册公共会计师事务所”,建立…审计、质量控制、道德、独立性以及准备审计报告有关的其他标准…”“履行…必要或适当的其他职责或职能,以提高审计服务的质量”,“进行调查和纪律处分”并“强制遵守法案”。

SOA授权委员会有权要求公共会计师事务所“在每份审计报告中描述会计师对公司的内部控制结构和程序进行测试的范围(在该报告中或在一个独立报告中)”。简而言之,委员会有权要求会计师报告公司的内部控制系统是否正在运行以及这种内部控制系统能否使公司能够按照GAAP编制财务报表。

如果公共会计师事务所要继续审核上市公司,则必须在委员会进行注册登记。公共会计师事务所还必须“向委员会提交年度报告…以更新其注册申请中包含的信息…”委员会从公共会计师事务所所收到的信息可供公众查阅。但是会计公司“合理地识别”的某些秘密和专有信息应当受到保护,以防止公开披露。最后,自我监管的丧失加上委员会的监督力度增加,将有望创造一个更加透明的审计环境,最终旨在为更多投资者提供更好的保护。

3 审计标准制定机构

SOA的第103条授予委员会“建立…审计和相关证明标准,…质量控制标准和…道德标准的…权力,以供公共注册会计师事务所在以下方面使用:审计报告的准备和发布…,委员会有权制定“出于公共利益或保护投资者的需要或适当的…”。至少从1940年开始,这种影响就产生了,SEC有意识地避免建立单独的审计程序,并决定让审计专业制定审计标准。

根据103条的规定,委员会有权对GAAP、GAAS以及审计专业使用的报告标准进行重大更改。SOA已经委托研究会计师使用的会计原则。但是,要完成SOA“通过提高公司披露的准确性和可靠性来保护投资者”的目标,审计报告也必须经过严格审查。具体而言,委员会应用其广泛的权利来审查和改进审计报告,如果人们对SEC的披露规则的目标有反馈,即确保向投资者进行公平披露,那么撰写对普通投资者而言可理解且有意义的审计报告的目标与SEC的披露政策一致。

委员会对GAAP、GAAS和报告标准进行的任何更改都必须包括对当前标准的仔细评估。要求董事会在评估标准时与专业会计师团队在“持续的基础上”合作。据推测,专业会计师团队将包括财务会计准则委员会(FASB)。

4 结论

SOA的通过两个有意义的更改来增强了对定期披露的要求。首先,401条要求提交SEC年度报告的上市公司“…反映注册公众会计师事务所根据公认会计原则确定的所有重大更正调整…”。第二,上市公司现在需要在“需要向SEC提交的每份年度和季度财务报告中披露所有重大资产负债表外的交易、安排、义务(包括不定义务),以及公司的其他可能对财务状况产生重大影响或未来影响的其他关系”。401条中增强的报告规则是对公司以前使用的报告结构的显著改进。在401条之前,公众没有意识到更正调整或资产负债表外交易可能对公司造成财务影响。技术上符合GAAP规则使公司有可能提供被证明符合GAAP的财务报表,同时又不披露不合法交易的实质。符合GAAP的技术规范还许可会计师来认定财务报表符合GAAP标准,而无需进一步说明。最后,规则基础标准的会计使财务工程师可以在不违反GAAP的前提下制造出特定的结果。现在,作为第401条的结果,财务报表的使用者有望更好的理解影响公司的重大交易或表外交易。

但是尽管这项改革涉及加强定期公开,但人们必须考虑在这种即时信息中,可能会有长达三个月之久的数据,这些数据是否仍然具有时效性且与公众相关。企业不希望公司经理在适应竞争环境之前等待30、60或者90天才能从公司接受财务信息。因此,是否合理地期望公众在(最多90天)内的情况下等待发布季度财务报告,来辅助他们做出经济决策?与普通投资者相关的信息应当迅速地发布。如果信息公开的连续性是存在的,那么每天传播的信息无疑对公众具有最大的价值。与之形成鲜明对比的是,每年传播的信息具有的价值是最低的。

为了使加强信息公开规则对公众更有意义,所以要修改信息公开的归责,来包括要求上市公司提供其每月财务业绩的要求。会计师也将从每月的信息公开中获得一些好处,因为他们可以确定可能需要尽快进行的临时审计程序。公众可以将每月的信息与报告的季度信息进行比较,并最终与通过审计的财务报表进行比较。发布每月运营结果的做法应有助于解决报告问题,并有助于防止财务结果被操纵。

参考文献:

[1] 见马歇尔·A·盖格,《为新会计师报告定制标准:对影响审计标准委员会的目的分析》,摘自《管理和金融审计》一项研究(2013)。

[2] 见拉里·卡塔·巴克,《萨班斯-奥克斯利法案:官员联邦化、律师和会计行为》(2002)(美国金融系统是基于接受透明性和流动性市场的事实,其中所有交易者从事市场与平等的信息公平代表所有市场发行人的重复条件。(强调))。

[3] 招股说明书被定义为“描述企业(尤其是公司业务)的主要特征的打印文件,并分发给潜在买家或投资人…”,《布莱克的法律词典》第1238页(第7版,1999年)。

[4] 萨班斯-奥克斯利法案103(a)(2)(A)(iii)(I)。

[5] 萨班斯-奥克斯利法案第2(a)(11)节将公共会计师事务所定义为“合法性…从事公共会计业务或编制发布审计报告”。