

联合国
贸易和发展会议Distr.: General
6 August 2014
Chinese
Original: English

贸易和发展理事会

投资、企业和发展委员会

国际会计和报告准则政府间专家工作组

第三十一届会议

2014 年 10 月 15 日至 17 日，日内瓦

临时议程项目 3

高质量公司报告工作的主要基础：监测和执行方面的良好做法
及履行机制

贸发会议秘书处的说明

内容提要

2010 年以来，贸发会议国际会计和报告准则政府间专家工作组(会计准则专家组)一直在开发高质量公司报告的会计发展工具。2012 年和 2013 年开展的会计发展工具试点测试结果以及会计准则专家组历届会议上对测试结果的讨论反映出，各国要求就如何建立有效机制以监测履行和执行情况提供进一步指导。会计准则专家组提议，在第三十一届会议期间重点讨论这一机制的问题。

本说明由贸发会议为便利该专题的讨论而编写。说明介绍了针对公司、审计事务所和专业会计师建立有效的监测和执行机制需要考虑的主要内容，重点列出国际和区域机构发布的标准和及部分国家的良好做法，并讨论各国在建立有效的履行和执行监测机制方面遇到的主要挑战。



目录

	页次
一. 导言和背景	3
二 履行和执行监测的定义和主要内容	5
三 监测履行和执行公司报告规定、审计规定、质量鉴证和 专业会计师要求的情况	7
四. 在实施准则方面跨领域的主要挑战 and 良好做法.....	15
五. 结论.....	18
附件.....	19

一. 引言和背景

1. 贸发会议会计准则专家组会计发展工具包含一个会计发展框架和一套会计发展指标。¹ 其目的在于协助制订政策者和其它利益攸关方努力加强会计和报告工作的基础设施，实现高质量和具有国际可比性的公司报告。本说明附件提供了三个样本国家的会计发展工具得分图，予以说明。

2. 近二十年来出现了一系列有关公司报告的国际基准。但是，高质量标准只有恰当执行才能实现它的益处。各国需要采取综合性方针，确保建立一个由有效的履行和执行监测机制组成的系统，并确保公司和审计事务所予以适当的落实。还必须确保专业会计师落实和执行有关规定，贸发会议会计准则专家组在国家专业会计师资格规定指南中将专业会计师定义为：具备资格成为或已经成为得到承认的专业会计师或审计师组织的成员，或得到监管机构的承认。

3. 各项研究均有证据显示，执行对公司透明度和报告质量带来积极影响。例如，Christensen 等(2011 年)发现，在具有较严格的证券市场监管、较好的公共执行制度和监管工作质量向来较高的国家，欧洲联盟为减少滥用市场行为和提高监管执行工作透明度而发布的两项指令在资本市场上产生的效果也更好。² Christensen 等(2013 年)报告说，就国际财务报告准则而言，那些在 2005 年通过准则时加强了会计执行工作的国家显示出了益处。³ Brown 等(2014 年)发现，执行审计和会计标准对于实施国际财务报告准则至关重要，而各国体制环境的差异有可能会损害通过准则的效果。⁴

4. 在区域和国际层面上，有一些重要的组织负责在不同的经济部门加强规范、管理和监测做法，主要机构包括巴塞尔委员会(关于审慎管理银行的全球标准制订者)、欧盟委员会、欧洲审计师监管机构组织、欧洲证券和市场管理局(欧洲证券局；其前身为欧洲证券监管机构委员会)、金融稳定委员会、国际会计师联合会、独立审计监管机构国际论坛和国际证券委员会组织。

5. 近年来，在国际和区域层面上就监测履行和执行问题发布了一系列的规定、标准和指南，包括：欧洲审计师监管机构组织发布的欧洲联盟内主管机构合作指南；国际会计师联合会发布的会计专业规范政策立场文件；独立审计监管机构国

¹ TD/B/C.II/ISAR/56。

² H B Christensen, L Hail 和 C Leuz, 2011 年，“证券监管对资本市场的效应：滞后性、实施和执行”，国家经济研究局工作文件第 16737 号，见 <http://www.nber.org/papers/w16737.pdf> (2014 年 7 月 30 日登录)。

³ H B Christensen, L Hail 和 C Leuz, 2013 年，“强制性国际财务报告准则及执行中的变化”，《会计和经济学期刊》，56：147-177。

⁴ P Brown, J Preiato 和 A Tarca, 2014 年，“衡量各国在执行会计准则中的差异：审计和执行的差异表现”，《商务金融和会计期刊》，41：1-52，见 <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/jbfa.12066/pdf> (2014 年 7 月 30 日登录)。

际论坛发布的独立审计监管机构核心原则；国际证券委员会组织发布的证券业监管目标和原则。欧洲证券监管机构委员会制订了财务信息执行标准和协调标准，分别于 2003 年 4 月和 2004 年 4 月发布。⁵ 欧洲证券局于 2013 年 7 月公布了作为磋商文件的“财务信息规定执行指南”，2014 年 7 月又公布了最后报告，并取代了前述两份标准。⁶

6. 在许多国家，特别是发展中国家和转型经济体，建立一个完善的履行和执行监测体系仍然是一项挑战，原因有很多，包括这一体系的复杂性，这项工作相对而言较新，与法律辖区的不同体制和法律环境之间有着显著的相互依赖性，需要资源，不掌握良好做法，不了解这一领域中关于执行国际规定的研究和指南等。现有的国家监管机构常常缺乏监测和执行会计和审计规定所需的任务授权、资源和方法。

7. 2012 年和 2013 年开展的会计发展工具试点测试结果及会计准则专家组历届会议对测试结果的讨论表明，各国要求就如何建立有效的履行和执行监测机制提供进一步指导。有些国家根本就没有这一机制，或者等同虚设。许多发展中国家也缺乏专业会计师资格认证程序和审计专业人员执照机制⁷，在建立坚固的高质量报告基础设施方面也遇到其它许多有关履行和执行监测方面的挑战。

8. 针对这些挑战，会计准则专家组第三十届会议提议在第三十一届会议上重点讨论履行和执行监测机制的问题。

9. 本说明由贸发会议为便利该专题的讨论而编写。说明详细介绍为实现高质量公司报告所需的强有力的履行和执行监测体系所应包含的主要内容，重点列出国际和区域机构发布的标准和指南，并举例介绍了一些国家规定和做法。说明还讨论在执行会计和审计准则方面具体到履行和执行监测机制的问题，并讨论专业会计师规定的履行和执行机制问题。最后列出各国在努力建立有效的履行和执行监测机制方面遇到的主要的跨领域挑战。本说明不涉及非财务要求的履行和执行监测及公共部门报告等一些重要的不断发展的领域，这些需要另行研究。

⁵ 欧洲证券监管机构委员会，2003 年，第 1 号标准：执行欧洲财务信息标准；2004 年，第 2 号标准：执行活动的协调，见于 http://www.esma.europa.eu/system/files/03_073.pdf 和 http://www.esma.europa.eu/system/files/03_317c.pdf (2014 年 7 月 30 日登录)。

⁶ 欧洲证券局，2014 年，财务信息执行指南，见 <http://www.esma.europa.eu/content/Final-Report-ESMA-Guidelines-enforcement-financial-information> (2014 年 7 月 30 日登录)。

⁷ 国际审计和鉴证准则理事会对审计专业人员的定义是，负有责任或被指派负责在审计历史财务信息时作出重大判断的专业会计师。

二. 履行和执行监测的定义和主要内容

10. 一个完善的履行和执行监测国家体系要求明确理解有关概念、目的和范围，同时考虑到与该法律体制其它方面的相互关系。这一体系还要求：制订一套与履行和执行监测有关的活动和方法，包括预防和改正阶段；分配适当的人力、财政和技术资源；建立充分的组织架构，推动公平、透明和有效的进程，包括在国家和区域层面上与其它立法和监管领域及其它主管机构的协调机制，如果有区域执行机制的话还有区域层面的协调机制，如在欧洲联盟内。

11. 履行被理解为遵守法律、条例和规则。监测和管理是为了防止出现不履行的情况，而执行承担一种纪律检查职能，是为了确保违反规则会产生后果，包括使用一整套工具，惩罚违反法律和条例的行为，防止今后出现违规现象。但是，对执行也可以作广义理解，即将履行包括进来，作为执行体系的一部分。在每种情况下，当制订和实施履行和执行监测体系时，最主要的是考虑到法律框架、监管和执行的相互依赖性。⁸

12. 国际证券委员会组织在证券监管的目标和原则中规定，要对执行作广义的理解，使之涵盖监督和检查以及调查的权力，例如监管机构可有能力和手段和各种措施来发现、威慑、强制执行、惩罚、补救和纠正违反证券法的行为。⁹ 这些原则中并未规定遵循任何专门的模式，因为其实施需要考虑监管机构工作所处的法律体系。

13. 欧洲证券局的财务信息执行准则将执行定义为检查财务信息与相关报告框架的相符情况，在执行进程中当发现违规行为时依照透明度指令下适用的规则采取适当的措施，以及为执行而采取的其它措施。会计执行的定义是由独立机构开展的活动，如监测、审评、教育和处罚，以推动事务所在法定财务报表中遵守会计准则。¹⁰

14. 本说明中的履行和执行监测包括这种监测活动的整个周期，从挑选需要审评的公司、审计事务所或专业会计师到依需要执行纠正措施和作出处罚。履行监测是指为核实是否遵守准则而开展的监管和调查，执行是指强制遵守有关规定的行动和发生违规行为时作出处罚。

⁸ A Carvajal 和 J Elliott, 2009 年, “证券市场上执行工作的挑战: 难以完成的任务?” 国际货币基金工作文件第 09/168 号, 见 <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2009/wp09168.pdf> (2014 年 7 月 30 日登录)。

⁹ 国际证券委员会组织, 2013 年, “评估国际证券委员会组织证券监管目标和原则的方法” 报告第 FR08/11 号, 见 <http://www.iosco.org/library/index.cfm?section=pubdocs&year=2011> (2014 年 7 月 30 日登录)。

¹⁰ P Brown, J Preiato 和 A Tarca, 2014 年。

15. 为确保一个有效的履行和执行监测体系，重要的是要定义这一体系的目标和范围。例如，欧洲证券局的准则中称，统一文件中所述执行的目的是推动统一适用相关的报告框架，提高与投资者和其他用户决策进程有关的财务信息的透明度。这种统一和透明对财务稳定很重要，可避免监管套利，提高区域内的监管协同性，培养投资者信心。在这方面，明确分割报告链上主要行为方的责任非常关键，这些行为方包括执行人员、编写人员和审计人员。例如，在欧洲证券局准则最后定稿前的磋商中，所提出的一个问题就是必须确保执行者不能承担某些制订规则和审计的职能，同时避免发布对会计准则的解释。

16. 在定义履行和执行监测系统范围时还可能出现其它几个问题，包括履行和执行监测相关行动的对象是谁，哪些信息需要加以评估。还要考虑在报告链中的哪些内容属于履行和执行监测系统的范围。例如，有些提供资料者认为，下述机构职能属性能提高财务报告的质量：法治、监管质量、控制腐败、政府效率、政治稳定、发声和问责。¹¹ 其它因素包括管理者奖励措施、审计人员质量和鼓励措施、规范、执行、所有权结构和经济的其它体制特性。¹² 欧洲会计师联合会指明了一些基本特点，如法律体系、公司治理、法定审计、机构监管体系、法院、公共及新闻检查。¹³ (履行报告准则取决于各种因素，包括内部控制和风险管理。但是，该专题的具体内容不在本说明范围之内。)

17. 履行和执行监测系统应有一个牢固的体制基础，并由具备职权的行政主管部门负责实施，为其赋予清楚的责任和全面的调查执行权力。国际证券委员会组织在评估证券监管目标和原则实施情况的方法中强调说，在一个有效和具备信誉的执行系统中，监管机构应当能够开展以下活动：

- (a) 有效和及时发现涉嫌违法的行为；
- (b) 收集相关信息用于调查；
- (c) 查明违规行为后采取行动；
- (d) 显示制订了方案，并使用其资源有效开展活动；
- (e) 要求被监管的实体建立履行制度，其中包括检查，以防止、发现和纠正任何违规行为。

18. 该组织还称，不一定要把证券监管执行责任的方方面面只赋予一个机构。有几种有效的模式，包括由自我监管的组织分担责任的模式，这些组织就各自职权领域承担一些直接监督责任。

¹¹ 同上。

¹² RW Holthausen, 2009 年，“会计准则、财务报告结果和执行”，《会计研究期刊》，47:447-458。

¹³ 欧洲会计师联合会，2001 年，“欧洲的执行机制：对监管系统的初步调查”，见 <http://www.iasplus.com/en/binary/resource/fee0104.pdf> (2014 年 7 月 30 日登录)。

19. 一个履行和执行监测系统还包括若干活动和方法系统，如挑选办法和检查程序，本说明第三章 A 节将详细加以论述。此外，一个履行和执行监测系统还包括一套执行行动，如改正措施、鼓励措施和处罚。例如，对于证券监管，国际监管委员会组织称，监管机构应表明规定了各种处罚措施，这些措施需要适度、能起到阻止违规的作用、有效并足以涵盖各种证券方面的违规行为。举例来说，这些处罚包括：罚款、撤销资格、终止和撤销业务资格、冻结资产、对无照开展证券交易者采取行动或将其提交刑事部门、采取措施强制履行机构遵守披露和财务信息报告的规定。

20. 为实现一个有效的履行和执行监测体系，重要的是制订一套指标，以评估所开展行动的效果，找出不足和重点，今后加以改进。举例来说，这些衡量标准包括：用于执行方案的资源；每年实施的罚款；每年立案的数字；每年开展的调查数目和类型。开展了几份研究，以评估履行和执行国家监测体系的效率。¹⁴

21. 会计发展工具包括几项量化指标，直接与具体国家中履行和执行监测体系的发展水平有关。¹⁵ 这些指标包括一些问题和对照检查清单，以确保一国的高质量公司报告履行和执行监测体系中包括了哪些关键要素：与履行和执行监测有关的职能；需要有独立、资金充足和工作人员完备的机构；挑选检查的标准；报告检查结果的方法；审计人员的执照要求；道德规范和专业会计师调查、纪律和上诉委员会；国家机构的协调机制。¹⁶

22. 因此，有许多因素影响到公司报告的质量。但是，会计师和审计师是否遵守法定报告框架以及审计和专业要求是最直接影响到报告质量的因素。本说明第三章详细讨论这些领域中履行和执行监测的具体问题。

三. 监测履行和执行公司报告规定、审计规定、质量鉴证和专业会计师要求的情况

A. 监测履行和执行会计和公司报告规定的情况

23. 如前所述，会计执行指的是由独立监管机构为确保公司的财务信息符合一国规定的会计准则和相关报告框架而履行的职能。

¹⁴ 同上，以及 P Brown, J Preiato 和 A Tarca, 2014 年。

¹⁵ 贸发会议，2013 年，“会计发展工具：一国高质量公司报告能力的评估问卷”，见 <http://adt.unctad.org/wp-content/uploads/2014/01/ADT-18-March2013-final.pdf> (2014 年 7 月 30 日登录)。

¹⁶ 贸发会议，即将出版的《会计发展工具：建设会计事业，促进发展》，联合国出版物。

24. 大多数国家中，履行和执行监测机制将重点放在上市公司和公共利益实体上，这是由它们在经济中的作用所决定的。但是，象丹麦、瑞士和大不列颠及北爱尔兰联合王国等国家的执行机构也负责某些非上市公司。¹⁷

25. 执行机构是开展执行活动的主管机构，它依一国的体制安排不同而不同。多数国家有一个机构负责开展此类活动，即一级体系。在许多国家，证券交易委员会或公司监督机构、银行和/或保险部门代表主管机关，负责开展此类活动。在其它一些国家，如奥地利和德国，则采取一个两级制度，由两个不同的机构在不同阶段参与有关活动。德国的两级制度介绍见插文 1。

插文 1. 德国公司的两级执行体系

第一层面的步骤由财务报告执行专门委员会进行。¹⁸ 如果有具体情况显示存在违规行为，如果接到联邦财务监督管理局的要求¹⁹，或仅仅根据抽样要求，就可启动对单独和合并年度财务报表的审查。管理局公布作为执行对象的公司名单。

如果某公司不对检查提供合作，或不同意检查结果，或有具体理由怀疑是否进行了适当的检查，则管理局进入第二级，可采取监督措施。

只要专门委员会或管理局确定会计有误，则管理局要求公司在联邦登记局电子平台上通过专门的新闻稿予以披露，此外还要通过至少三份金融日报或电子新闻社加以公布。管理局要求公司不得作出评论或添加内容。发现的错误一经公布，即自动触发审计监督机构审计人员的调查。

26. 如前所述，执行制度的一个基本内容是挑选公司进行审查的方法。例如，按照欧洲证券局的准则，执行机构按照一套综合的基于风险的办法，采取随机抽样或轮流或两者结合的方式，挑选要检查哪些公司。确定风险的依据是将违规的可能性与潜在重大违规行为对金融市场的可能影响结合起来。诸如财务报表的复杂性、履行机构的风险程度以及管理者和审计人员的经验等因素也要考虑进来。在制订挑选标准时可以考虑的其它方面涉及具体部门、财务信息对其它履行机构的重要性、收到的投诉、其它监管机构转交的案件以及媒体中提出的问题。

¹⁷ A Berger, 2010 年，“欧洲联盟执行的发展和状况”，《欧洲会计》，7:15-35。

¹⁸ 财务报告执行专门委员会，2014 年，“检查程序”，见 http://www.frep.info/pruefverfahren/ablauf_eines_pruefverfahrens_en.php (2014 年 7 月 30 日登录)。

¹⁹ 联邦财务监督管理局，“财务报告执行”，见 http://www.bafin.de/EN/Supervision/StockExchangesMarkets/FinancialReportingEnforcement/financialreportingenforcement_node.html (2014 年 7 月 30 日登录)。

27. 另外一个需要作出的重要决定是要选择的检查程序。例如，欧洲证券局的准则 6 中规定，执行机构可采用不限范围检查办法，也可将不限范围检查和重点检查作为执法工作对象的出具报表机构财务信息结合起来进行。按照欧洲证券局的准则，对财务信息的不限范围检查(以前称为全面审查)是指评估财务信息的全部内容，以确定需要进一步加以分析的问题或领域，并评估这些财务信息是否符合相关的财务报告框架。重点检查(以前称为部分审查)是评估财务信息中事先确定的问题，评估财务信息是否符合关于这些问题的相关财务报告框架。只使用重点审查的办法被认为不能令人满意。准则列出了一些检查程序例子，包括：

- (a) 审查年度和年中合并财务报告；
- (b) 就有重大风险领域和会计问题向发行机构提问
- (c) 提出审计人员问题
- (d) 将有关事项提交负责审计和/或核准财务信息的机构
- (e) 查明部门性的会计问题
- (f) 让外部专家介绍
- (g) 开展实地检查。

28. 欧洲证券局指南建议应记录所使用的检查技巧和审查的结论。审查后与提供报表的部门讨论查出的潜在违规之处。如果已经不能采用会计的治疗手段，并发现有重大的虚假报表问题²⁰，则依管辖不同而可采取一系列的行动，包括要求提供报表部门公布修改的财务报表或公开改正说明或其它公开声明，并将修改列入今后的财务报表。如果不是重大偏离财务报告框架，则执行机构向报表部门发送一份通知，通常不予公开。

29. 关于审查的频率，也有不同的要求。Berger(2010)提到，一些欧洲的审查频率如下：

- (a) 丹麦——每年审查公司总数的 20%。因采用基于风险的办法，有些公司可能在五年内被多次挑选审查；
- (b) 法国——最大的 140 家公司每三年审查一次，其余公司每五年审查一次；
- (c) 荷兰——除了采用基于风险的挑选办法外，每个股票发行公司在五年内会被审查一次，每个债券发行公司每七年会审查一次；
- (d) 西班牙——股票发行公司约每两年审查一次，债券发行公司约每六年审查一次；
- (e) 瑞士——除了采用基于风险的挑选办法外，每个公司在六年内至少会被审查一次。

²⁰ 重大性评估依照编写财务信息使用的相关报告框架进行。

30. 在德国，金融报告执行专门委员会要求上市公司每四到五年审查一次，其它公司每八到十年审查一次。2013 年，专门委员会共完成了 110 次审查。²¹ Hitz 等(2012 年)在关于德国会计准则执行情况的研究报告中着重指出，基于风险的挑选约占调查总数的 15%到 20%，随机抽样占调查的 80%到 85%。²²

B. 监测履行和执行审计规定和质量鉴证情况

31. 关于审计活动，全球趋势是使用监督一词来指审计师和审计事务所监测履行和执行的相关活动，特别是对上市公司和公共利益实体。

32. 过去十年来，出现了许多审计监督机构，特别是在发达国家。Albrecht 等(2012 年)指出，建立了审计专业监督机构的成熟经济体具有发达的审计职业和完善的商业监管环境。²³ 其研究显示，在使用监督机构和执照规定与腐败感受度较低之间存在显著的正向关联。

33. 审计监督的范围依不同法律辖区而有所不同。在许多国家，监督主要指向负责审查上市公司的审计事务所，在另外一些国家，则将重点扩大到列入公共利益实体。至于监督是仅针对审计事务所进行还是也包括审计师，这方面也有差异。一方面，纳入个人会增加成本，增加制度的复杂性，而另一方面也有其好处，即能够直接处罚个人，防止在一家审计事务所曾被处罚过的个人换到另一家事务所继续从事审计工作。

34. 在国际层面上，独立审计监管机构国际论坛针对独立审计监管机构规定了一整套关于审计事务所和审计师监督公共利益实体包括上市公司的核心原则。²⁴ 这些原则规定，审计监督体系要发挥效力，需要满足一些前提条件，包括会计和审计标准、编写和公布财务报表的法律规定、对财务报表编制人员的执行体系、公司治理安排以及会计师和审计师有效的教育和培训安排。

35. 对审计服务业者进行有效监督是保证财务报告进程可靠和诚实的关键。完善的公共公司监督体系通常包括以下方面：

- (a) 要求审计师有充分的资格和专业能力，才能获得执照从事审计工作；
- (b) 如不能始终达到(a)项的要求，则撤销从事审计工作的许可；

²¹ 财务报告执行专门委员会，2014 年，2013 年年度活动报告，见 http://www.frep.info/docs/jahresberichte/2013/2013_tb_en.pdf (2014 年 7 月 30 日登录)。

²² J-M Hitz, J Ernstberger 和 M Stich, 2012 年，“欧洲会计准则执行情况：德国两级机制基于资本市场的证据”，《欧洲会计评论》，21:253-281。

²³ C Albrecht, R Malagueno, D Holland 和 M Sanders, 2012 年，“关于专业监督、教育水平和腐败感受水平的跨国研究”，《跨文化管理：国际日志》，19:433-454。

²⁴ 见 <http://www.ifiar.org/IFIAR/media/Documents/General/Final-Core-Principles.pdf> (2014 年 7 月 30 日登录)。

(c) 要求审计人员独立；

(d) 有审计师独立监督机构，或由专业机构作为监督机构，但接受更高级主管部门的监管。

36. 独立的审计监管机构通常负责以下工作：

(a) 对公共发行机构开展审计的事务所的审计程序和做法开展定期审查；

(b) 处理专业能力、审计人员轮换、审计客户和咨询及其它非审计服务业雇用审计人员等其它问题；

(c) 纪律处罚活动。

37. 各国的监督机构不尽相同。有些采用一个单独的专门委员会，负责此类活动；另外一些国家则由监管机构自身开展此类活动，还有些国家有专业的会计组织，规范某些公共利益实体或非公共利益实体的审计工作，并接受独立的审计监督机构的监管。例如，在美丽坚合众国，2002 年生效的“萨班斯-奥克斯利法案”开启了审计工作的新时代，结束了持续一个多世纪的自我监管做法，规定由公众公司会计监督委员会对公共公司审计进行独立监督。²⁵ 法案在审计委员会方面做出了一些修改，加强了审计师的独立性，要求主要参与伙伴每五年要强制轮换，并规定，为公众公司提供审计服务的审计事务所不得涉足某些非审计业务。详细介绍见插文 2。此后，其它许多国家也沿袭了美国的做法，创立了独立的监督机构。

插文 2. 美国公众公司会计监督委员会

公众公司的审计机构，不论在美国境内还是境外，都必须在公众公司会计监督委员会登记，接受委员会的检查。在有些法律辖区，要求委员会达成合作协定才能开展检查。

证券交易委员会负责会计监督委员会成员的任命和去职，核准其年度预算和会计支助费。会计监督委员会作出的认为存在问题的检查报告、要求纠正的决定和对注册公司及有关人员的处罚行动要经过证券交易委员会的审查。

会计监督委员会规定注册公共会计师事务所的审计和相关专业业务标准，在通过新的标准或对现有标准作出修正之前要对外公布并征求意见。会计监督委员会的所有标准在生效前都必须经过证券交易委员会的核准。

²⁵ 安永事务所，2012 年，“萨班斯-奥克斯利法案之 10：加强财务报告的可靠性，提高审计质量”，见 [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/The_Sarbanes-Oxley_Act_at_10_Enhancing_the_reliability_of_financial_reporting_and_audit_quality/\\$FILE/JJ0003.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/The_Sarbanes-Oxley_Act_at_10_Enhancing_the_reliability_of_financial_reporting_and_audit_quality/$FILE/JJ0003.pdf) (2014 年 7 月 30 日登录)。

对超过 100 家公众公司和其它发行机构出具审计报告的注册事务所要求每年接受检查。对 100 家或不足 100 家发行机构出具审计报告的注册事务所至少每三年接受一次检查。会计监督委员会可在任何时间检查任何其它的注册事务所。对事务所工作的审查通常重点放在出具虚假财务报表及相关审计挑战和审计缺陷风险较大的介入工作及其介入的领域。

会计监督委员会每次检查都要出具报告，并将每份报告的一些部分对外发布，但在公开披露方面有法定限制规定的除外。如果检查报告中包含对事务所质量控制体系的批评或指出其潜在的不足，假如事务所在出具报告后 12 个月内加以改正并令会计监督委员会满意的话，则该委员会不得公开披露这些批评意见。否则就予以公布。

截至 2012 年底，在会计监督委员会登记的事务所有 2,363 家，其中有 1,452 家为国内公司，有 911 家为非美国公司，分布在 87 个法律辖区。²⁶ 2012 年，会计监督委员会共有 766 名雇员。

38. Deloitte (2013 年)中列出来自澳大利亚、加拿大、新加坡、联合王国、美国和欧洲联盟的数据，书中称，这些主要法律辖区的监管包括注册、检查、调查、执法、制订标准和持续职业教育活动。²⁷ 一般说来，经常性检查程序包括以下内容：

(a) 挑选要检查的审计事务所。许多国家采用基于风险的办法来挑选 要检查的事务所。审查的频率不尽相同，但是在联合王国，最大的四家审计事务所每年接受检查，对公共利益实体进行审计的主要事务所接受审查的周期较长一些。

(b) 任命一个检查小组，小组成员在审计、财务报告和监管性质量鉴证审查培训方面要具备适当的专长和能力。Deloitte (2013 年)指出，在欧洲联盟，挑选审查人员的程序要确保审查人员与接受审查的法定审计师或审计事务所之间不存在利益冲突。质量鉴证审查要辅之以对选定的审计卷宗进行充分的检查，审查的范围包括评估遵守适用审计标准和独立性规定的情况、所花费资源的数量和质量、收取的审计费用以及审计事务所的内部质量控制体系。

(c) 通知审计事务所、事先提出文件要求、通知选择哪些审计业务进行审查、与管理层会面、实地检查安排。检查程序要遵循审计监管机构内部的质量控制规定。

²⁶ 公众公司会计监督委员会，2013 年，“2012 年度报告”，见 <http://pcaobus.org/About/Ops/Pages/default.aspx> (2014 年 7 月 30 日登录)。

²⁷ Deloitte，2013 年，“独立审计监督报告”，见 http://www.frc.org.hk/pdf_20131010/Full%20Report.pdf (2014 年 7 月 30 日登录)。

39. 监督机构应具备获取和处理相关信息的及时有效机制，并有执法权力，以确保其建议或处理结果得到处理，能够规定一系列的处罚措施，包括罚款和撤销审计执照和/或登记等。监督机构的行为也要接受监督和审查，包括可向上级主管部门申诉。

40. 独立审计监管机构国际论坛原则 11 规定，审计监管机构的报告程序应包括一份检查报告草稿、审计事务所的回应程序及最终的检查报告。在欧洲联盟，成员国每年公布报告，列出质量鉴证审查的主要结论，并伴以年度工作方案和活动报告。这些构成一个统一的系统，不一定将每个事务所或每项审计单列出来。审计机构必须在合理期限内履行质量审查中提出的建议，否则审计机构要接受纪律措施或处罚，包括罚款、暂停业务、撤销执照、资格认证或登记以及被要求参加培训。在欧洲联盟，各国必须对外公布对法定审计人员及审计事务所的纪律处罚。各国有不同的申诉渠道，有些国家有申诉委员会，其它一些国家则需要向法院提起申诉。

41. 对于海外审计机构的监管问题，不同监管机构采取不同的办法。例如，美国公众公司会计监督委员会对证券交易委员会登记单位海外审计机构和国内登记单位适用相同的制度。另一方面，欧洲联盟有对应的审计制度，在对各国的执法体系进行评估后，批准某些国家自行开展审计监督工作。

42. 在德国，对公共利益实体依法进行审计的审计师和审计事务所要接受审计机构监督委员会的检查。委员会的检查人员必须具备审计师资格，并有若干年审计按国家和国际会计准则编写会计报表的大型公司的经验。²⁸ 前一年中开展了 25 起以上相关审计业务的公共利益实体审计事务所要接受年度检查。审计业务数量较少的事务所至少每三年接受一次检查。但也根据风险来挑选要检查的审计事务所。

43. 在新加坡，最大的四家事务所每两年接受一次检查。²⁹ 其它的公共利益公司通常每三年接受一次检查。对非公共利益公司，由新加坡注册会计师协会协助进行检查，同时接受会计和公司监管局的监督。大部分公共会计师分布在非公共利益部门，大多数作为独资业主开展业务，主要审计中小企业。

44. 加拿大公共责任委员会负责对审计加拿大公共公司的会计事务所进行监管。对所有审计客户数超过 100 家的事务所，委员会每年进行检查。³⁰ 其它事务所每两年或每三年接受一次检查，依所审计客户的数目而定。

²⁸ 审计机构监督委员会，2014 年，“检查：检查小组的能力”，见 <http://www.apak-aoc.de/english/inspections/inspections.asp> (2014 年 7 月 30 日登录)。

²⁹ 会计和公司监管局，2013 年，“实施监测方案——第七次公开报告”，见 http://www.acra.gov.sg/Publications/Reports/Practice_Monitoring_Programme_Public_Reports/ (2014 年 7 月 30 日登录)。

³⁰ 加拿大公共责任委员会，2013 年，“对审计质量的另类思考：2013 年年度报告”，见 <http://www.cpab-ccrc.ca/en/topics/Reports/Pages/default.aspx> (2014 年 7 月 30 日登录)。

C. 监测专业会计师规定的履行和执行情况

45. 许多国家在专业会计师的监管方面发生了一系列变化。目前存在不同的体制安排，包括通过专业会计组织的行业自我规范、接受政府独立机构公开监督的自我监管，以及由政府通过政府机构或独立机构实施监管的外部监管。最后一种做法日益普及，特别是对专业审计人员。例如，会计和公司监管局是新加坡工商业实体和公共会计师的国家监管机构。公共会计师监督委员会则负责公共会计师注册，确定标准和其它专业规定，管理实务监测方案以及投诉和纪律处理程序。

46. 2011 年，国际会计师联合会发布了一份关于会计职业包括专业会计师和审计师的立场声明。³¹ 联合会强调专业会计组织在提供会员服务质量鉴证方面的作用。此类组织需要促进高质量的职业做法，监督会员活动，包括在政府机构对该职业实施外部监管时也有监督会员作用。

47. 联合会在 2012 年还规定了七项会员义务声明，其中列出一个有信誉的高质量专业会计组织框架，支持通过和实施国际准则，保持充分的执行机制。联合会设立了一个会员机构履行方案，由履行咨询专家委员会监督。联合会会员和附属会员就本国的监管和制订标准框架提供自我评估信息，介绍本组织按照声明规定所开展的活动。根据这一信息，这些会员制订改进的行动计划。例如，中国注册会计师协会在行动计划中指出，协会在 2009 年设立了中国注册会计师职业道德标准委员会，批准了一套新的职业道德规范，与国际会计师规定的国际会计师职业道德准则理事会的道德准则相吻合。行动计划中指出，为推动职业道德规范的落实，中国注册会计师协会将开展质量鉴证审查，协会的职业标准和技术指导司将提供指南和解释材料。

48. 国际会计师联合会认为，会计职业中需要监管的领域包括：

(a) 进入要求和认证、资格和执照。《国际会计师联合会国际教育规定手册》中详细列出了国际教育准则，规定了教育和培训方面的最低要求。持续职业发展也是必要的，以确保个人保持一定的质量水平。

(b) 监测专业会计师的行为和业绩。在实践中，审计人员是接受政府或监督机构监督和经常性监测的主要群体。如果有涉及专业会计师行为的投诉，专业会计组织要依赖其调查和纪律委员会处理。国际会计师职业道德准则理事会发布了国际公认的专业会计师道德准则，包括审计人员的独立要求。例如，南非注册会计师协会设有道德委员会，负责经常性审查专业行为规范，确保其不会落伍于当前做法，并负责审议关于职业行为或向其转交的职业道德问题。

³¹ 国际会计师联合会，2011 年，“会计职业监管”，第 1 号政策立场文件，见 <http://www.ifac.org/publications-resources/regulation-accountancy-profession-1>(2014 年 7 月 30 日登录)。

(c) 纪律和处罚机制，以便开展调查，并根据违法行为的严重程度作出处罚，包括在有不法行为时撤销资格或执照。在许多国家，由于专业会计组织缺乏法律上的支持，它们无法实施此类处罚。例如，智利会计师协会不能规定标准，或要求所有专业人员遵循这些标准，包括道德守则和处罚制度。³² 国际会计师联合会开展一系列活动，通过专业会计组织发展委员会加强专业会计组织。2013年，联合会公布一份报告，强调纪律、调查和质量鉴证这些领域需要进一步发展，特别是在发展中国家。³³

49. 专业会计组织的活动效率至关重要。在这方面，会计发展工具包括一些指标和相关问题，以评估专业会计组织发展水平，包括关于下述内容的询问：该国是否存在专业会计组织，是否加入了国际会计师联合会；协调机制；专业会计组织是否能够遵守会员义务声明，包括是否有充足的人力和财力；是否有职业道德守则，该守则是否有所更新；调查、纪律和申诉问题，包括委员会成员的独立性。

四. 在实施准则方面跨领域的主要挑战和良好做法

50. 除了已经指出的那些问题和挑战外，在建设强有力的履行和执行监测体系方面还有一些跨领域的问题需要加以考虑，本章将详加论述。

A. 独立性

51. 独立性使得监管机构和监督实体能够以客观公平的方式开展活动。例如，欧洲证券局准则中称，执行人员相对于政府、出具报表机构和审计机构、其它市场参与者和接受监管的市场运营者要有充分的独立性。独立性与问责之间的平衡包括申诉机制问题都需要加以考虑。

52. 独立审计监管机构国际论坛核心原则对独立的定义是，能够在不受被监管者外来干预的情况下开展监管活动并作出和执行决定。原则五规定，审计监管机构应当作出安排，保证检查人员独立于这一职业。在这方面，举例来说，欧盟委员会规定，公共监督体系应由非业内人士管理，但他们需要掌握法定审计相关领域的知识。

53. 国际证券委员会组织原则二规定，监管机构应独立开展业务，在履行职能和权力时要接受问责。

³² 贸发会议，2013年，“国际会计和报告问题 2013 年回顾”（纽约和日内瓦，出售品编号 E.14.II.D.3.联合国出版物），见 http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/diaeed2013d4_en.pdf。

³³ 专业会计组织，2013年，“专业会计组织全球发展报告——嵌合体：加强会计工作和改进协作谅解备忘录”，见 <https://www.ifac.org/publications-resources/professional-accountancy-organization-global-development-report>（2014年7月30日登录）。

B. 资金

54. 国际证券委员会组织称，监管机构要有稳定的资金来源，以加强其独立性。例如，澳大利亚证券和投资委员会由联邦政府提供资金，依照政府的政策优先领域和预算情况而有所变化。

55. 独立审计监管机构国际论坛强调，审计监管机构需要有稳定的资金来源，这一资金来源应当是有保障的，不受审计人员和审计事务所的影响，并能充分满足其履行权力和职能的需要。

56. Deloitte (2013 年)指出，现有的资金模式包括对上市公司和/或专业机构和/或专业机构和/或直接对审计事务所征收的税费。例如，美国公众公司会计监督委员会的主要资金来源是向公众公司征收的年费，年费按其市场资本额收取，还有依照净资本额向美国境内外中介和交易商收取的费用。此外，委员会还向每个注册的公共会计事务所收取注册费和年费。在德国，财务报告执行专门委员会的资金来自对上市公司征收的费用。专门委员会有 16 名全职工作人员，其中多数具有资深的会计和/或审计背景。

57. Jackson 和 Roe (2009 年)使用基于资源的公共执行效能概念，衡量一国对金融监管机构所分配公共资源的水平，并与该国经济规模或人口水平相对照，发现更多的预算和工作人员能使监管机构有效履行职责。³⁴

C. 透明和保密之间的平衡

58. 监管机构在处理案件和审查信息时要遵守保密规定。但是，其程序和决议又需要透明，许多情况下这就意味着必须对外公开信息。

59. 在这方面，独立审计监管机构国际论坛原则四规定，审计监管机构在使用权力和资源时要接受公众问责，以确保其保持公正廉洁和信誉。此外，透明应包括公布年度工作计划和活动报告，包括统一或单独公布各次检查的结果。

60. 欧洲证券局强调，执行者应定期向公众提供关于执行活动和协调工作的信息。

D. 工作人员能力

61. 工作人员不足和/或缺乏有能力的工作人员影响到执行机构以有效方式履行职责的能力。包括缺乏适当的技术和利用此种技术的技能。要求提供持续培训，以便将专业能力保持在最高质量水平上。在这方面，欧洲证券局准则二规定，执行机构应有充足的人力和财力，人力资源要具备专业技能、经验并有充足的人数。关于审计执行，对审计事务所开展质量鉴证制度审查的工作人员要接受过适

³⁴ HE Jackson 和 MJ Roe, 2009 年, “证券法的公共执行和私营执行: 基于资源的证据”, 《财务经济学期刊》, 93:207-238, 见 <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0304405X09000786> (2014 年 7 月 30 日登录)。

当的专业培训，具备审计和财务报告方面的相关经验，接受过监管性质量鉴证审查培训。调查人员应具备分析技能，了解这一产业和市场，检诉人员应掌握一整套法律和诉讼技能，并理解金融市场。³⁵ 但是，监管机构一般都面临工作人员不足问题，而且与被监管的实体相比，无法雇用具有专业知识的工作人员。

62. 执行机构还必须为工作人员制订职业标准和处罚规定。独立审计监管机构国际论坛称，审计监管机构要规定禁止其理事会与工作人员有利益冲突，确保保密信息受到保护。

E. 合作与协调

63. 合作与协调是确保对实质上同类的行为和产品实行统一监管规定及不同行业的监管也要协同一致的关键。在信息共享或创建审计人员和审计事务所联合登记册方面必须进行协调，在国内主管部门与外国同行之间的协作方面也需协调，同时考虑到保密问题。会计发展工具试点测试结果显示，许多国家在公司报告链中主要利益方之间缺乏协调。

64. 在关于合作与区域一体化的一个例子中，2011 年，新加坡 会计和公司监管局与来自马来西亚和泰国的独立审计监管机构组建了一个非正式合作小组，称为东南亚国家联盟审计监管机构小组，与区域内四大事务所 定期举行会议，讨论审计质量问题。³⁶

65. 独立审计监管机构国际论坛原则七规定，审计监管机构应就与其它审计监管机构乃至其它第三方的合作作出适当的安排。论坛进行了合作努力，并发布了一份报告，概述了关于审计事务所检查情况全球调查的结果。³⁷ 欧洲审计人员监督机构小组于 2009 年发布一份指导文件，为欧洲联盟内部成员国主管机关合作监督审计事务所和审计人员规定了共同办法，由每个成员国指定一个主管机关，作为共享信息的协调中心。³⁸

66. 国际证券委员会组织规定的原则中涉及监管机构与同行之间 共享信息的措施和协助的类型。例如，在欧洲联盟，欧洲证券局设立了欧洲执行机构协调会议，这是由欧洲联盟成员国和欧洲经济区两个国家的 37 个执行机构组成的论坛。论坛是最大的执行机构网络，在国际财务报告准则方面具有全球监督职能。通过论坛，欧洲执行机构分享和比较其实践经验。2005 年，欧洲证券局建立了一个内部数据库，作为持续分享信息的一个平台。

³⁵ A Carvajal 和 J Elliott, 2009 年。

³⁶ 会计和公司监管局，2013 年。

³⁷ 独立审计监管机构国际论坛，2014 年，“2013 年检查结果的调查报告”，见 <https://www.ifiar.org/IFIAR-Global-Survey-of-Inspection-Findings.aspx> (2014 年 7 月 30 日登录)。

³⁸ 欧洲审计人员监督机构小组，2009 年，“欧洲联盟主管机关合作指导文件”，见 http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/egaob/index_en.htm (2014 年 7 月 30 日登录)。

五. 结论

67. 为确保国际标准和规则得到适当的实施，各国需要监测公司、审计事务所和专业会计师履行和执行规定的情况。执行机构要求有明确的职责和充分的权力和机制，以调查和发现偏差，必要时作出执行行动和处罚。它们也要求充足和具备能力的人员和财力。此外，它们要独立，同时接受问责，维持保密标准。此外，在国家层面上与主要利益方之间进行协调，在国际层面上与其它执行机构进行协作，这也是必不可少的。还必须另外开展研究，分析单个法律辖区中执行制度的利弊，以制订今后有关履行和执行监测的措施。在发展中国家，技术援助和能力建设活动也很重要，以加强法律和机构框架。

68. 会计准则理事会第三十一届会议的代表不妨审议本说明所列出的及以下各个问题：

- (a) 有效的履行和执行监测体系有哪些关键要素？
- (b) 在建设有效的履行和执行监测体系方面有哪些良好做法、主要挑战和经验教训？
- (c) 这一领域中有哪些主要的国际规定，如何推动其得到实施？
- (d) 国际机构在促进国际规定执行工作的统一和确保不同国家间履行和执行监测体系的协同方面可发挥哪些作用？
- (e) 在建设公共部门、中小企业和非财务报告等领域的履行和执行监测体系时需要考虑哪些基本内容？
- (f) 如何衡量履行和执行监测系统的效率？会计发展工具如何能够提高和促进对进展情况的评估并分享有关履行和执行监测机制的良好做法和指导？

附件

1. 以下蛛网图系贸发会议会计准则理事会对三个样本国家按会计发展工具 24 个量化指标的评分情况
2. 指标 A-4, A-5, A-7, A-8, B-4, B-5, B-6, B-7 和 B-8 直接与履行和执行监测体系相关。

