

政府管制与会计师事务所做大做强

——基于对证券资格会计师事务所分所监管的视角

李成花¹ 李晗² 郑军²

(1. 中国钢研科技集团有限公司 北京 100081 2. 中山大学管理学院 广州 510275)

【摘要】 从我国具体国情来看,不能仅仅依靠市场力量推动会计师事务所扩大规模,而应同时借助非市场力量即适度政府管制促进会计师事务所做大做强。本文以我国证券资格会计师事务所分所监管的视角对政府管制与会计师事务所发展战略进行探讨,并提出对分所实施适度政府管制的建议。

【关键词】 政府管制 会计师事务所 做大做强 分所监管

一、政府对注册会计师行业的管制形式

1. 以制定政策法规为主的间接政府管制。财政部、中国注册会计师协会(以下简称“中注协”)等是我国注册会计师行业政策法规的供给主体。1980年财政部发布《关于成立会计师事务所的暂行规定》,标志着我国注册会计师行业的复苏起步。1987年审计署下发《关于进一步开展社会审计若干问题的通知》,开始了审计事务所的筹备。1994年《注册会计师法》颁布实施,1995年财政部和审计署联合发布《关于中国注册会计师协会、中国注册审计师协会联合有关问题的通知》,决定两所两师两会合并,财政部成为合并后新的注册会计师协会的主管。1998年财政部下发《关于执行证券期货相关业务的会计师事务所与挂靠单位脱钩的通知》,当年年底全国102家证券业务资格会计师事务所如期完成脱钩。1999年财政部下发《会计师(审计)事务所脱钩改制实施意见》等通知,当年年底全国6045家会计师事务所脱钩改制也基本完成。2000年财政部先后发布了《会计师事务所扩大规模若干问题的指导意见》、《会计师事务所合并审批管理暂行办法》、《会计师事务所分所审批管理暂行办法》等文件,全面启动了以会计师事务所上规模、上水平为主要内容的布局调整。2005年财政部颁布《会计师事务所审批和监督暂行办法》,取代了1993~2001年发布的一系列会计师事务所审批及监督事项的法规。2007年中注协发布《关于推动会计师事务所做大做强的意见》,2009年国务院办公厅转发财政部《关于加快发展我国注册会计师行业若干意见》,全面支持会计师事务所做大做强及“走出去”战略。

2. 以开展监督检查为主的直接政府管制。财政部门是我国注册会计师行业行政监管的主体,此外,审计署、证监会等部门也依据职能权限对注册会计师行业实施监管。1993年以“两则”、“两制”为基础的会计制度体系建立,财政部门对国有企业年度财务会计决算和重大财务会计事项实施审查审批职能。自1998年起,按照国务院有关政策的要求,除少数特殊行业外,国有企业年度财务报表不再实行财政审批制度,而是委

托注册会计师进行审计。为了应对这种转变,财政部决定对注册会计师审计后的财务报表建立会计信息质量检查制度,这意味着财政部门对最主要的一类会计监督对象从直接管制变成了间接管制(吴溪,2009)。

安然事件后,美国出台《萨班斯—奥克斯利法案》,并成立公众公司会计监管委员会,空前强化了对注册会计师行业的政府管制,其他国家也纷纷加强了注册会计师行业的行政监管。在此国际背景下,自2002年起财政部从中注协收回注册会计师行业行政监管职能,并将会计师事务所执业质量检查与会计信息质量检查紧密结合,探索以会计师事务所为检查起点延伸检查被审计单位的监管模式。2005年起,在驻各地专员办进行检查的基础上,由财政部统一组织地方财政部门开展会计信息质量检查,会计信息质量检查的覆盖面进一步扩大,初步形成了专员办主要检查中央企业、大型国有企业集团、上市公司和证券资格会计师事务所,地方财政主要检查本地国有企业、行政事业单位及中小会计师事务所的格局分工。2009年财政部下发《关于进一步做好证券资格会计师事务所行政监督工作的通知》,明确财政部驻各地专员办对证券资格会计师事务所的监督职责,专员办和地方财政部门对于注册会计师行业的监管权责得到进一步细化。

二、政府管制与会计师事务所做大做强

De Angelo(1981)对会计师事务所规模与审计质量的分析性研究表明,会计师事务所规模会影响注册会计师的动机。当会计师事务所拥有较多客户的时候,单一客户的审计收入就显得无足轻重了,因此注册会计师的独立性不会受到影响,有足够的动机报告客户会计报表中已发现的错误。同时,大型会计师事务所从众多其他客户的审计服务中可以得到的收入即“准租”,能够有效地防止其在为某一家客户提供审计时产生机会主义行为,从而保证了较高的审计质量。因而在其他条件相同的情况下,大型会计师事务所提供审计服务的质量较高,即根据会计师事务所的规模可以观察到其审计质量的一部分情况。

根据企业理论,在产品生产成本一定的假设下,企业规模实质上是市场交易成本与企业管理成本之和最小化的选择过程。市场交易成本随着企业规模扩大而减少,企业管理成本则随着企业规模的扩大而增加。在权衡市场交易成本与企业管理成本后,企业会自主选择适当规模。由于审计市场的信息不对称性和低违规惩罚成本,审计报告的生产成本具有很大的弹性,所以即使会计师事务所承担的市场交易成本很大,其仍然可以通过压减生产成本方式将总成本控制于赢利范围内,从而会削弱以扩大规模降低外部市场交易成本的动机。这种情况在市场经济不发达、法律约束力不强的国家尤显突出。因此从我国具体国情来看,不能仅仅依靠市场力量促进会计师事务所扩大规模,而应同时借助非市场力量即适度的政府管制来促进会计师事务所通过合并、设立分所及吸收专业人员等方式,完成做大做强布局调整。

我国政府推动会计师事务所做大做强历经了三次高潮。政府对注册会计师行业的管制定位由直接的强制干预转变为间接的诱导引导;管制关系由紧密的关联挂靠转变为独立的行政管理;管制方式由脱钩改制理顺会计师事务所产权关系转变为调整客户资源分布,提高内资会计师事务所市场集中度。1998~1999年底,在财政部领导下注册会计师行业全面开展并完成了事务所脱钩改制,彻底改变了行业责权利关系,为行业做大做强奠定了体制基础,这是第一次高潮。2000年,在财政部、证监会、中国人民银行总行、中注协的直接推动下,以提高会计师事务所执行证券业务和金融审计业务准入条件为突破口,全面启动会计师事务所“上规模、上水平”的结构调整,这是第二次高潮。2007年中注协发布《关于推动会计师事务所做大做强的意见》,2009年国务院办公厅转发财政部《关于加快发展我国注册会计师行业若干意见》进一步将会计师事务所做大做强推向第三次高潮。国办56号文件提出力争通过5年左右的时间,重点扶持10家左右具有核心竞争力、能够跨国经营并提供综合服务的大型会计师事务所。提出境外上市企业,金融、能源、通信企业以及其他关系国计民生的大型骨干国有企业,应当优先选择有利于保障国家经济信息安全的大型会计师事务所提供相关服务。随后,财政部和证监会联合发布《会计师事务所从事H股企业审计业务试点工作方案》,加快推进符合认可要求的内地会计师事务所从事H股企业审计业务,为内地会计师事务所做大做强注入了“强心针”。

三、证券资格会计师事务所设立分所的情况及存在的问题

会计师事务所开设分所主要是为了满足客户资源分布,节省交易费用。以某证券资格会计师事务所为例,其总所设在北京,但在全国其他地区均有已发展或潜在的客户资源。如果不开设分所,其发生的交易费用A将包括交通、信息成本以及客户、员工资源损失等潜在成本,而开设分所的交易费用B将包括新增人工成本、开办成本等。只要交易费用 $A > B$,开设分所扩大规模就成为必然选择。此外,扩大规模从而获得客户资源、达到证券资格条件、提升行业排名、确保审计价格也是开设分所的重要原因。根据中注协官方网站对我国取得证券、

期货相关业务许可证会计师事务所披露的信息,自1998年我国证券资格会计师事务所陆续开设分所至今,几乎每家证券资格会计师事务所都根据自身的发展需求设立了分所。我国证券资格会计师事务所总所与分所的布局具有以下特点:

1. 北京的总部经济效应明显。总部经济是指某区域由于特有的资源优势吸引企业将总部在该区域集群布局,将生产制造基地布局在具有比较优势的其他地区,而使企业价值链与区域资源实现最优空间耦合,以及由此对该区域经济发展产生重要影响的一种经济形态(赵弘,2005)。据中注协进行的统计可知,截至2009年底,我国共有59家证券资格会计师事务所,其中29家将总所开设在北京,其他会计师事务所总所的分布情况是:江苏6家,上海6家,广东5家,山东3家,福建2家,浙江2家,河北、河南、湖北、陕西、四川、天津各1家。北京对会计师事务所的总部效应主要来自其显著的客户资源优势。占会计师事务所重要业务比例的金融、能源、通信、烟草等大型企业集团总部绝大多数设在北京,获取企业集团总部的审计资格,也就自上而下获取了企业集团一系列下属公司的审计资格。

2. 证券资格会计师事务所分所总体规模偏小。据中注协进行的统计可知,截至2009年底,我国共有362家证券资格会计师事务所分所,其中注册会计师总数100人以上分所有8家,50~100人分所有36家,30~50人分所有64家,10~30人分所有153家,10人以下分所有101家。可见,我国七成证券资格会计师事务所分所的注册会计师人数少于30人,分所总体规模偏小。根据《会计师事务所审批和监督暂行办法》,会计师事务所设立的分所应当具备下列条件:分所负责人为会计师事务所的合伙人或者股东,至少有5名注册会计师(含分所负责人)有固定的办公场所。当前法规对会计师事务所设立的分所准入条件较低,在一定程度上影响了分所的整体规模和审计质量。某些分所仅有几名注册会计师却从事大量审计业务,恶性压价、低价竞争,执业质量堪忧,对审计市场造成了较大的负面影响。

3. 分所的开设受政策导向影响较大。2000年以前,我国仅极少数证券资格会计师事务所开设了分所,之后开设分所的会计师事务所逐渐增多。2000~2006年每年约有20家证券资格会计师事务所开设分所,2007年后分所开设速度逐渐加快。分所的开设与政府政策导向密切相关,2000年和2007年是分所开设数量的两个跳跃增长点年份,这两年正是政府部门启动和进一步推进会计师事务所做大做强战略的年度。各地财政部门和中注协通过座谈会、研修班、人才培养、对口联络等方式贯彻传达会计师事务所做大做强战略;会计师事务所则纷纷通过总所在外地建立分所、总所吸收合并外地会计师事务所并将其改造成分所、若干会计师事务所合并选择一家做为总所其余改造成分所等形式扩大规模。值得关注的是,在近年新设的分所中,一些注册会计师不满10人的小所大量出现,一些会计师事务所在大量开设分所时忽视了分所的管理,总分所之间未能实现实质统一,扯皮内耗难以形成合力。而政府对行业做大做强的引导和扶持较多,对扩大规模中的

整合风险和治理风险警示较少。

4. 分所执行了大量的上市公司审计业务。中注协对我国取得证券、期货相关业务许可证的会计师事务所总分所从业人员名单进行了披露,根据审计报告的注册会计师签字进行判断,对1 625家上市公司2008年年报签字注册会计师所属总所或分所进行判断归类,剔除无法判断的138份年报,在1 487份年报中两名签字会计师均为总所会计师的年报有823份,两名签字会计师一名为总所会计师一名为分所会计师的年报有224份,两名签字会计师均为同一分所会计师的年报有409份,两名签字会计师为不同分所会计师的年报有31份。在统计样本中,完全由分所会计师签字的年报大约占三成左右,在一些证券所出具的报告中完全由分所会计师签字的年报占了绝大部分,分所业务在会计师事务所业务中占有相当份额。

5. 分所地域分布不均衡。根据中注协披露的信息,我国证券资格会计师事务所分所地域分布不均衡。拥有分所最多的省份及直辖市分别是:广东48家、山东39家、江苏34家、上海21家、辽宁18家、北京17家;拥有分所最少的省份及直辖市分别是:内蒙古1家、宁夏2家、海南2家、贵州3家、青海4家、甘肃4家。经济发达地区开设的分所较多,经济欠发达地区的分所数量较少。

四、对分所实施适度政府管制的思考与建议

在加强会计师事务所分所管理的同时,政府对分所的监管力度也应相应增强。由于政府监管资源的有限性,一些执业质量低下、内部控制风险高的分所更应该成为监管的重点。基于此,我们提出以下思考与建议:

1. 以市场机制引导会计师事务所客户资源分配。从我国证券资格会计师事务所总分所布局来看,近半数总所设立在北京,北京在注册会计师行业的总部经济效应明显。政府在引导客户资源分配时存在的自由裁量权,是造成我国会计师事务所地区分布不均衡的原因之一。建议弱化政府对企业尤其是中央企业和国有企业在会计师事务所选聘中的行政干预,以市场机制引导会计师事务所的客户分配,维护外地会计师事务所获取客户资源上的公平性,解决会计师事务所地区发展不平衡问题。

2. 针对分所特点创新监管方式。监管机构对会计师事务所执业质量监管往往以总所为重点,对分所的监管偏重于设立条件和审批程序的规范,后续检查力度不足。建议针对分所规模小、数量多、内部治理薄弱、执业风险高的特点,积极创新监督检查方式。对合并频繁、分所众多的会计师事务所开展总分所联动检查,采取会计师事务所自查、省级财政部门检查、财政部重点抽查的方式。同时对分所数量较多的地区开展分所执业质量巡查,巡查由问卷函查和现场检查组成,函查主要是通过调查问卷反映分所的政策法规执行情况,然后选取部分执业风险高的分所进行现场检查。

3. 对管理松散型分所实施重点监管。在1 625家上市公司2008年年报的统计中,完全由分所会计师签字的年报大约占三成左右。上市公司审计业务属于会计师事务所执业中的

高风险区域,对于审计报告均为分所会计师签字的分所,可认定为管理松散型分所,其受总所监督及复核较少,自由度较高,有必要对此类分所开展重点监管。通过直接检查分所执业质量,对其开展广度进行监管;在对企业开展会计信息质量检查的过程中,延伸检查分所,对分所开展深度监管;建立日常报告制度,及时了解分所业务开展情况,捕捉疑点、重点,如要求定期报告新接业务、非标准审计报告、上市公司与拟上市公司审计名单等情况。

4. 重点关注分所执业中的风险区域。应密切关注分所是否持续符合设立条件,对于不满足设立条件的要及时限期整改,限期整改后仍不满足要求的,要予以公告并收回分所执业许可授权。检查中应根据总所对分所的授权规定,对分所出现超越授权承接业务或独立承办明显超出执业能力业务的情况实施监管。加强对分所业务质量和审计收费的检查,将H股审计、A股审计、创业板审计、高新技术企业认定、验资业务、以中间人身份承接并发包审计业务情况等作为检查重点。同时关注分所遵循会计审计准则情况,加大对会计师事务所业务质量、内部治理、职业道德规范遵循情况的检查力度。

5. 以自查报备和连带问责强化总所责任制。会计师事务所应当定期对各分所的执业质量和管理情况进行考核和评价,对不当行为应当及时予以制止和纠正。建议在会计师事务所向所在地省级财政部门报备资料中增加总所对分所的自查情况报告。对营运不佳、管理不善、质量控制不严的分所,总所应当及时予以注销。在法规中明确,如分所出现违法执业情况,应同时追究总所的连带责任,并细化责任追究具体形式。

6. 严格分所开设准入条件。开设分所准入条件过低是导致多数分所注册会计师数量偏低的重要原因,当分所执行上市公司或大型企业审计时,人员匮乏在一定程度上损害了审计质量。建议财政部组织专业人员对我国分所执业情况及审计人员需求进行测算,适当提高设立分所的注册会计师人数条件,并对从业人员人数条件进行明确规定,以政策法规引导改变我国会计师事务所分所总体规模偏小的现状。

7. 明确分所提供检查资料的义务。会计师事务所分所部分审计工作底稿尤其是证券、期货相关业务工作底稿往往在总所存档,政府部门实施监督检查时,分所往往以工作底稿在总所存档、检查资料应由总所提供等为借口,给检查工作带来一定障碍。《会计师事务所审批和监督暂行办法》规定,财政部和省级财政部门可调阅会计师事务所工作底稿及相关资料,会计师事务所应如实提供中文工作底稿以及有关资料,但对分所层面检查资料的提供主体规定不明确。建议监管机构对分所实施检查时,明确分所作为工作底稿及相关资料的提供主体,总所基于质量控制目的可保留工作底稿影印版。

主要参考文献

1. 张立民,唐松华.注册会计师审计的产权功能:演化与延伸——改革开放30年中国会计师事务所产权演变评析.会计研究,2008;8

2. 郗进兴,林启云,吴溪.会计信息质量检查:十年回顾.会计研究,2009;1