

对提高我国审计独立性的思考

李树根

(九江学院 江西九江 332005)

【摘要】 本文分析了审计收费标准不统一、审计收费过程、审计费用支付方式、审计收费主体和审计付费主体对审计独立性的影响,并对如何提高我国审计独立性提出了相关建议。

【关键词】 审计收费 审计独立性 审计收费主体

审计独立性是注册会计师审计的灵魂,是注册会计师发表客观公正的审计意见的基本前提。只有审计具备较强的独立性,注册会计师才可能发表不偏不倚的结论和意见。但在审计实践中,影响注册会计师审计独立性的因素有很多,审计收费是其中最重要的因素之一,也是会计师事务所生存和发展的基础。

一、审计收费构成要素对审计独立性的影响

民间审计不同于政府审计与内部审计,它是一种有偿服务。在完全竞争的市场环境下,产品或服务的价格完全由供给和需求自发调节决定;在不完全竞争的市场环境下,决定产品或服务价格的因素除了市场,还包括政府管制。而在注册会计师行业,审计收费就是审计服务价格的直接体现。从契约主体的角度来看,审计收费的构成要素包括支付主体和收取主体;从契约履行的过程来看,审计收费的构成要素包括支付标准、支付金额和支付方式。因此,审计收费影响审计独立性的本质是这些构成要素对审计独立性的影响。

1. 审计收费标准不统一的影响。根据《价格法》和《中介服务收费管理办法》的规定,会计师事务所审计业务收费实行政府指导价,审计收费标准是由各省级财政部门会同物价管理部门制定。

由于审计产品本身的特殊性,它的价格往往受到诸多因素的影响。公认的审计收费标准为审计项目所需要的审计工作时间。一般而言,被审计单位的规模、业务的复杂程度、审计风险等都与审计工作时间密切相关,公司规模越大、业务越复杂、审计风险越高的项目所需要的工作时间也越多,因此审计收费也越高。

目前,我国审计市场中没有形成统一的收费标准,有的会计师事务所认为审计费用的高低主要取决于委托人资产规模的大小,有的认为委托人公司盈利越多,则应缴纳更高的审计费用。因此,有的会计师事务所按总资产的一定比例收费,有的按客户营业收入或净利润的一定比例收费,而更多的则是通过与客户讨价还价来确定审计费用,这些做法既不规范也不科学。

审计收费标准的不统一会严重影响注册会计师的工作积

极性,因为注册会计师在付出同样甚至更多劳动的情况下却可能得到不同的甚至更低的劳动报酬,这就导致了他们为追求短期利益而迎合某些被审计单位管理者的意图,最终丧失独立性而出具虚假的审计报告。

2. 审计收费过低的影响。近年来,我国会计师事务所的数量迅速增加,在审计行业形成了审计服务供大于求的局面。影响会计师事务所生存和发展的最主要因素是业务量,面对激烈的竞争,会计师事务所为了承揽更多的业务以在审计市场上占有一席之地,普遍采取“低价式进入策略”,即将最初几年的审计费用设定在审计成本以下,并希望通过较长的审计约定来弥补此前的损失。“低价式进入策略”是市场竞争的必然产物,从经济学的角度来说,它也是理性经济人采取的一种合理竞争手段,但是过低的价格是不利于市场竞争的。作为理性的经济人,注册会计师在过低的审计收费的压力下,就可能减少审计程序以降低审计成本,最终将导致审计质量降低,这无疑会加大注册会计师的审计风险。而会计师事务所会出现逆向选择的动机,不仅竞相压低收费、发起回扣竞争,甚至会出现出卖审计意见等不规范的竞争行为。

同时,审计收费过低使审计人员在实际操作过程中为求生存而通过降低审计标准、减少审计程序来完成法定业务,或者为片面追求短期收益而迎合被审计单位的不合法要求,从而与被审计单位合谋进行会计舞弊。违反市场规则的无序竞争最终将使注册会计师丧失审计独立性,留下众多业务隐患。

3. 审计费用支付方式的影响。我国的审计费用支付方式主要包括:①分阶段付费,即将业务分为若干阶段,按照业务的进展支付费用。②预付部分费用,出具报告后再付余款。即委托方先支付其与会计师事务所事先约定的预付金额,待出具了审计报告后再支付余额。③出具报告后付款,即委托方在审计报告完全出具后才付款。

这三种支付方式都将导致注册会计师缺乏经济上的独立性,在财务上形成对被审计单位的依赖。这种依赖性使得会计师事务所处于被动地位,在与被审计单位进行谈判时由于担心收不到预期的审计费用甚至失去客户,从而无法平等地与

务所在权衡利弊后,很可能在审计过程中丧失审计独立性。

会计师事务所为了获得稳定的收益来源,力图保持合约的稳定性;而上市公司则通过提供合谋报酬或信号胁迫,使会计师事务所甘愿审计风险,做出违法的行为。目前的审计费用支付方式使会计师事务所在经济上受制于被审计单位,其独立性大打折扣。在我国是由被审计单位即上市公司自己委托会计师事务所对其财务报表进行审计,因此从自身经济利益考虑,会计师事务所和注册会计师完全可能为上市公司提供一切服务,包括合法的服务和非法的服务。可见,在这一制度下要完全消除会计师事务所或注册会计师与上市公司合谋的现象是很难的,更不要谈保持审计独立性了。

4. 审计收费主体方面的影响。

(1)会计师事务所的组织形式。我国审计收费的主体是会计师事务所,其组织形式包括有限责任制和合伙制两种。二者最本质的区别是:合伙制下会计师事务所以其所有资产和合伙人的个人财产承担责任;有限责任制下会计师事务所仅以公司资产承担责任。由于合伙制下会计师事务所负有无限责任,因此合伙制会计师事务所不敢为蝇头小利而冒以家庭财产作赔的风险;而有限责任制下会计师事务所的造假利益大于赔偿额时,就可能受利益驱动而满足委托方的不合理要求,从而丧失审计独立性。在现实生活中,虽然有限责任制会计师事务所有可能因发生审计失败而破产,但其注册会计师在财产、信誉等方面并不会因此而受到过多影响,他们会在很短的时间内带着原有客户资源加入到另一家会计师事务所重新执业。

(2)会计师事务所的规模。大型会计师事务所比小型会计师事务所更有能力抵抗来自审计委托方的压力。这是因为,一方面小型会计师事务所的收入较少,当承接某项业务所得收入占其总收入的比重较大时,就很可能迎合客户的要求,从而丧失审计独立性;另一方面,小型会计师事务所规模小,如果又采取有限责任制组织形式,则可能发生的损失较小,由此容易进行职业冒险,丧失审计独立性。目前,我国会计师事务所规模小,所处地区分散,基本上以地区业务为主,有的甚至50%以上的收入都来自于同一个客户。在当前审计市场竞争激烈、审计服务处于买方市场的情况下,必然导致会计师事务所对重要客户的依赖,降低审计独立性。

5. 审计付费主体方面的影响。

(1)审计委托人虚拟化。审计是在财产所有权与经营权分离的前提下产生的,审计关系的产生源于公司的委托代理关系。理论上典型的审计关系应该是会计师事务所接受审计委托人的委托对被审计单位进行审计,并向审计委托人报告工作和收取审计费用。此时委托人是现实存在的,而审计收费行为独立于被审计单位。

目前我国审计关系中存在的主要问题是审计委托人虚拟化,主要表现在两个方面:①股东过度分散导致委托人虚拟化;②在国有企业中由于产权不清而导致委托人虚拟化。委托人虚拟化使得审计委托人与被审计单位合而为一,审计委托关系也被扭曲为会计师事务所接受被审计单位经营管理者的

委托对被审计单位进行审计,并接受被审计单位支付的审计报酬,审计过程中稳固的三方关系发生了变化。

(2)决定交易价格的主动权由委托人一方掌握。在一个公平、有效的市场中,交易价格取决于卖方的产品质量与买方对产品质量的满意度。在我国虽然会计师事务所根据法定程序提供了公正、客观的服务,但其交易价格却很少能达到中注协及物价部门制定的标准。在我国审计市场中决定交易价格的不是审计服务质量,而是能否满足委托人的要求(其中有很多是不合理甚至是非法的要求)以及与委托人的亲疏度等非市场因素。同时,会计师事务所之间为招揽业务而采取的竞相降价等竞争手段,进一步将会计师事务所置于价格谈判的不利地位。

(3)选择交易对象的主动权由委托人一方掌握。在一个公平、有效的市场中,交易双方均有自由选择交易的对象。然而,在我国的审计市场中,由于会计师事务所发展过快,执业范围又主要集中在审计、验资、资产评估等传统业务领域,而委托人对于会计师事务所的服务需求并未同步扩大。仅以上市公司与会计师事务所的关系为例,我们经常可以看到上市公司会因种种理由变更为其服务的会计师事务所,而很少看到会计师事务所变更其所服务的上市公司。

(4)确定交易标准的权限在很大程度上由委托人一方掌握。在一个公平、有效的市场中,交易双方按照公认、权威、唯一的标准进行交易。然而,在当前我国的审计市场中,独立审计准则及其他由财政部门和中注协颁布的规范并不总是唯一的标准,委托人的意志或多或少地影响着交易的结果。有些委托人甚至将能否满足自己的要求(大多为非法要求)作为选择会计师事务所的先决条件。由于一些会计师事务所内部管理不完善,个别注册会计师缺乏起码的职业道德和风险意识,加之外部监督不力,从而导致一些极端危险的行为未受到应有的制约。以上种种情况均导致会计师事务所在价格谈判中处于不利地位,大大增加了其按照标准收费的难度。

二、提高我国审计独立性的相关措施

笔者认为,要提高我国审计独立性,必须完善审计收费制度,具体可从以下几个方面入手:

1. 改变审计费用支付方式。现有审计收费制度的一个弊端就是审计费用的支付方式不合理,其主要表现为会计师事务所直接向被审计单位收取审计费用,这不利于保持注册会计师的审计独立性。鉴于我国现在还不具备由审计报告使用者支付审计费用的条件,因而应该在会计师事务所和被审计单位之间引入一个独立的第三方机构。考虑到造成现有方式出现问题的原因,这个机构必须符合以下两项要求:①与会计师事务所和被审计单位均无直接或间接的经济关系;②能够保证审计收费的公正性。

通过这两项要求我们可以看出,只有引入中立的第三方机构才能严格达到以上要求。因而引入这一中立的第三方机构后,审计费用在审计工作开始前由被审计单位交由第三方保管,消除被审计单位对会计师事务所的控制,并且由第三方负责聘用会计师事务所对被审计单位进行审计,审计工作完

成后,会计师事务所向第三方机构收取审计费用。这样就可以在现有制度下切断被审计单位与会计师事务所之间的经济联系,从而达到提高审计独立性的目的。

2. 制定合理的审计收费标准。从短期来看,政府应当制定审计收费的最低标准,通过法律法规对会计师事务所提出强制性要求,并严禁会计师事务所之间进行不正当的价格竞争。同时,政府及相关部门应当对会计师事务所收费过低以及价格竞争等不良竞争行为进行控制,尽量切断注册会计师与被审计单位之间的经济联系。根据以上分析,笔者认为给审计服务定价应综合考虑多方面的因素,即被审计单位的规模、被审计单位业务的复杂程度、审计风险、注册会计师自身特征、所处的宏观环境等。同时,把地方审计收费标准的制定权下放给地方的注册会计师协会,因为他们比较了解当地的审计市场和审计组织机构。

3. 转变会计师事务所的组织形式,扩大会计师事务所的规模。大力推进我国会计师事务所由有限责任制向合伙制转变。由于合伙制下会计师事务所承担无限责任,合伙人利益与会计师事务所的业绩和命运紧密相关,因此合伙制会计师事务所更有压力和动力增强风险意识、责任意识和品牌意识,自然也更能抵御来自被审计单位的经济压力。正因为如此,合伙制已成为西方国家会计师事务所的主要组织形式。当然,要在我国会计师事务所中推行合伙制就必须研究如何建立权责利相互协调的内部运作机制。

目前,我国的会计师事务所总体上存在着规模较小、执业质量不高、人才难以引进、抗风险能力差和审计水平参差不齐等问题。因而,我国的会计师事务所应当通过合并、兼并、强强联合等方式来扩大自身规模,形成全国性的大型会计师事务所。大型会计师事务所资产雄厚,因此更有能力抵御被审计单位施加的压力。其主要表现在:①从经济利益角度看,重组后的大型会计师事务所承受压力的能力比较强,即使被解聘其损失也相对较小,这有利于其保持审计独立性。并且大型会计师事务所更注重长期发展,更在乎自身的声誉,因此他们往往会选择保持自身的独立性以提高声誉。②从法律责任角度看,一旦受到法律制裁,大型会计师事务所往往具有较强的支付能力。③从行业监管角度看,合并后的大型会计师事务所更容易受到关注,监管部门会对其进行重点监管,因此他们不敢忽视审计独立性。

4. 加强审计市场监管力度。在对审计行业内部进行整合管理的同时,为了保证会计师事务所改组的效果以及行业运行的有序合理,政府也必然需要进一步加强对审计市场的监管。会计师事务所之间的不正当价格竞争行为的产生也是因为我国目前的市场监管和执法方面存在着一定的问题,因此政府应该加强监管,加大执法力度。

(1)要从行业内部加强对会计师事务所和注册会计师的监管。一是要明确注册会计师协会的身份和权限,即要通过立法赋予其相应的职责与权限;二是注册会计师行业应加强行业自律。

(2)要在行业外部加强对会计师事务所和注册会计师的

监管。一方面要转变政府监管方式,这是因为目前的政府监管方式缺乏灵活性与效率,极易产生政府“寻租”行为和官僚现象;另一方面要加大对超低价收费等不正当竞争行为的处罚力度。近年来,关于注册会计师造假的处罚讨论得较多,但忽视了对不正当竞争行为的处罚。而且审计收费过低很容易造成注册会计师造假,因此应当对没有遵守职业道德而实行超低价收费的会计师事务所加大处罚力度,除追究其行政责任外,还要追究其民事责任和刑事责任。各地注册会计师协会应监督会计师事务所是否遵循了最低收费标准,并实行最低限价标准,严禁各会计师事务所搞不正当的价格竞争,以增强我国会计师事务所的竞争力和独立性。

除了加强行业监管,提高审计收费信息的披露要求也是规范审计收费行为的有效方法。虽然证监会要求上市公司详细披露关于确定会计师事务所报酬的决策程序以及公司审计委员会或类似机构、独立董事对这一决策的意见,并根据支付费用的性质和所属年度分别披露支付情况,但实际上许多公司的审计收费信息披露很不完整、不规范,只是公布一个大概的数据,比较含糊。因此,应加大对审计收费信息披露的监管力度和对不规范的信息披露行为的惩罚力度。另外,会计师事务所对审计业务和非审计业务的收费应分别披露,以避免非审计业务收入过多而造成对审计独立性的不良影响。

5. 加大对审计委托人的监管力度。为了规范会计师事务所的审计收费行为,强化对审计委托人的监管,证监会应加强对上市公司的监督,对于会计师事务所面对的问题进行有效治理,必要时应采取法律手段追究上市公司的法律责任,以消除其对审计独立性的不良影响。当上市公司出现了影响审计独立性的行为时,证监会作为监督机构应当对上市公司进行监督与指导,应充分考虑非审计业务与审计业务存在的潜在冲突,通过各种措施加强监督与引导,以保证注册会计师的独立性不受损害。注册会计师行业应通过加强行业自律,提高注册会计师的职业道德水准,保证会计信息的真实性和市场竞争的公正性。情况严重时,应依法追究委托人的刑事责任或民事责任。

另外,还需要强化注册会计师协会的作用。注册会计师协会不仅应当向投资者提供有关注册会计师审计独立性和执业能力的信息,而且要维持执业信誉,同时也要配合证监会对会计师事务所进行监督管理,及时与各会计师事务所联系,通报行业信息。

主要参考文献

1. 周朝仑.论影响注册会计师审计独立性的因素和对策.经济问题探索,2003;6
2. 冯均科.基于审计委托人与审计人的一种分析.审计研究,2004;1
3. 陈晓等.注册会计师独立性的再审视.会计研究,2005;10
4. 陈小林.审计独立性概念与特征分析.财会月刊(理论),2007;1
5. 袁宗舜.审计独立性之风险:一个分析框架.会计研究,2003;6