

会计师事务所强制轮换的利弊分析

闫涛 高进蕾

(西南财经大学会计学院 成都 610074)

【摘要】会计师事务所强制轮换作为签字注册会计师定期强制轮换的进一步延伸,在维护审计实质上的独立性、提高审计质量方面更胜一筹。本文对会计师事务所强制轮换的利弊进行分析,并就如何推进该项制度提出政策建议。

【关键词】会计师事务所 注册会计师 强制轮换

证监会、财政部于2003年10月8日联合发布了《关于证券期货审计业务签字注册会计师定期轮换的规定》,明确提出签字注册会计师连续为某一相关机构提供审计服务不得超过五年。按此规定,我国只实行了签字注册会计师的定期轮换,并未要求会计师事务所强制轮换。所谓会计师事务所强制轮换,是指政府监管部门对一家会计师事务所可以审计某特定公司财务报表的任期做出具体限制,规定在一定年限内上市公司必须变更其聘任的会计师事务所。就目前我国法规的执行情况来看,签字注册会计师的定期轮换并未发挥显著作用,而会计师事务所强制轮换在维护审计实质上的独立性、提高审计质量方面更胜一筹。

一、会计师事务所强制轮换的有利方面

1. 有利于维护审计独立性。在会计师事务所强制轮换下,由于会计师事务所知道注册会计师任期和相关收入只能保持有限的时间,会更加审慎地发表审计意见,强化审计实质上的独立性。同时,强制轮换会计师事务所之后,由于不同会计师事务所的内部风险控制机制不同,抽样范围也不同,投资者和监管者可以从多方位审视由不同会计师事务所出具的关于该公司的审计报告,增强审计报告的可信度。同时,从形式上的独立性要求来看,会计师事务所强制轮换能进一步提高社会公众对注册会计师执业的信任度。

2. 有利于提升注册会计师专业胜任能力,减少违规行为,提高审计质量。首先,目前我国会计师事务所的分布带有很强的地域性,业务范围相对固定,而实行会计师事务所强制轮换可以突破这些限制,使注册会计师真正接触到各种行业和各种业务类型的审计客户,在轮换过程中不断积累经验,从而提高其专业胜任能力。其次,若会计师事务所和同一客户保持经济合作关系不能超出某一个时间范围,会计师事务所长期保留该客户的意愿已经不存在,则注册会计师执业时就不会迫于管理当局的压力而接受有问题的会计处理。而“关系链”的破裂也使得现任注册会计师为避免后任注册会计师发现问题而谨慎执业,降低了违规行为发生的可能性。再次,注册会计师长期为一家客户提供审计鉴证服务,还可能因其固有的思维定式而不能发现疑点。在会计师事务所强制轮换下,

后任注册会计师没有固有的思维定式,更易发现前任注册会计师未审计出的问题。同时,后任注册会计师执业时基于对新客户的审慎及其对会计师事务所执业声望的珍惜,将持有更加谨慎的态度,投入更多的精力去了解客户,认真分析评价客户的会计信息系统,提高审计质量。

3. 有利于促进行业公平竞争,加快会计师事务所之间的兼并重组。规模小的会计师事务所由于自身执业水平有限,不能承接一些规模大、风险大的上市公司审计业务,而会计师事务所强制轮换则意味着其又将会失去一部分客户,在这种情况下,其要么退出市场,要么被其他会计师事务所兼并。会计师事务所强制轮换后的竞争会导致会计师事务所之间大量的兼并重组,小规模会计师事务所急剧减少,大规模、综合型的会计师事务所会加速形成,从而形成我国会计师事务所的新格局。

二、会计师事务所强制轮换的不利方面

1. 会计师事务所强制轮换会增加审计成本。首先,在会计师事务所强制轮换下,会计师事务所为了争取到新的客户而频繁竞争,从而增加大量的营销成本。其次,注册会计师面对新的审计项目时,往往要投入更多的精力去了解客户,分析财务报告等会计信息的质量,初次业务成本大幅度增加。再次,原来的会计师事务所在保持与客户的合作关系时会形成大量的专有资产,这些专有资产只有在合作关系保持时才会存在并且发挥作用,而不能在会计师事务所和执业注册会计师之间进行转移。在会计师事务所强制轮换下,会计师事务所的频繁更换会造成这些专有资产的极大浪费,并影响审计定价,使审计成本大幅度上升。美国审计总署(GAO)通过问卷调查估计,在会计师事务所强制轮换的情况下,会计师事务所变更的第一年度与审计相关的可能增加的成本高于未变更情况下连续审计成本的43%~128%。此外,会计师事务所强制轮换还会给审计市场带来更多的不确定因素,如更加激烈的竞争、会计师事务所之间的兼并重组等。从全社会的总体角度来看,整个审计市场的总支出也增加了。

2. 会计师事务所强制轮换可能增大审计失败的风险。在会计师事务所强制轮换下,后任注册会计师虽然会以更加审

慎的态度投入更多的精力去了解客户,熟悉客户的经营流程和会计信息系统,但同时也增加了后任注册会计师未能制定适当的审计计划以深入了解客户经营状况的可能性,这种可能性使得后任注册会计师对客户的经营流程和会计信息系统缺乏足够的了解,从而增加了其在初始年度不能发现重大财务报告问题的风险。同时,会计师事务所强制轮换会导致会计师事务所的频繁更迭,注册会计师在刚刚熟悉某一客户财务状况的情况下极有可能又被更换出来以服务于新的客户,从而增大审计失败的风险。另外,在会计师事务所强制轮换下,会计师事务所同某一客户保持合作关系的时间是既定的,在这种情况下,负责某具体项目的注册会计师可能会因为缺乏继续保持与该客户的合作关系的动力而在审计后期减少时间和精力投入,从而在一定程度上增大了审计执业的风险。

3. 会计师事务所强制轮换可能影响注册会计师执业的连续性。目前市场中不确定因素越来越多,企业经济业务的种类和性质日趋复杂,期货、套期保值等金融衍生工具层出不穷,已经远远超出注册会计师平时执业所遇到的传统财务会计核算的内容。故注册会计师在执行审计鉴证业务时往往需要花更多的时间去了解客户的经营模式。同时,2006年新审计准则体系的出台和“审计风暴”的影响使得审计鉴证业务在市场经济中发挥的作用越来越显著,社会公众也对审计行业日益关注,希望财务报告能在公司内部控制、信息披露等方面发挥更大的作用。如果会计师事务所强制轮换制度设计不合理,则其在具体实施过程中必然会对注册会计师正常执业造成极大的阻碍。

4. 会计师事务所强制轮换会降低财务报告预警信号的作用。目前,审计报告主要是为以投资者和债权人为主的各利益相关者分析上市公司的经营业绩、资产质量和现金流量等提供值得信赖的基础。而相当一部分投资者由于自身财务专业素养不高,不善于通过分析财务报告发现问题,而往往以审计报告中的审计意见作为主要的判断标准。在这种情况下,会计师事务所和注册会计师的更迭就成为一个相当重要的预警信号。但是在会计师事务所强制轮换下,如果没有在财务报告中作特别披露,这种更迭注册会计师和会计师事务所的预警信号作用可能会因会计师事务所强制轮换而降低,因为投资者可能无法区分公司变更注册会计师是按计划进行还是由于会计师事务所强制轮换造成的。

三、推进会计师事务所强制轮换的政策建议

1. 推进签字注册会计师定期轮换,不断积累会计师事务所强制轮换经验。目前关于会计师事务所强制轮换的争论焦点在于,会计师事务所的独立性是否会受到该会计师事务所与客户的长期关系以及留住客户愿望等的不利影响,而一些潜在影响(如成本收益问题、审计风险问题等)同样不容忽视。所以,会计师事务所强制轮换制度及操作规范的制定就成为其成败的关键。

目前,我国推行会计师事务所强制轮换在时机和条件上尚未成熟,我们要在推进签字注册会计师定期轮换的基础上,不断积累会计师事务所强制轮换的经验,仔细研究我国审计

市场现状,制定周密的符合我国国情的会计师事务所强制轮换制度。该制度应当包括如下内容:一是会计师事务所强制轮换的执行范围,应当首先在上市公司中执行;二是强制轮换期的确定,强制轮换期是会计师事务所降低成本和提高审计质量的平衡点;三是强制轮换间隔期的确定,间隔期过短不能有效防范“共谋”造假,而间隔期过长又影响注册会计师执业的独立性;四是一些特殊情况下制度执行的具体规定应当尽可能完善;五是应明确对违规会计师事务所和上市公司的处罚规定。

2. 改革会计师事务所组织形式,加强会计师事务所内部质量控制。

(1)应当在培育大型综合会计师事务所的同时,积极推行有限公司责任制。结合合伙制与有限责任制的优点,在保护无过错合伙人的合法权益的基础上,保留有过错的注册会计师承担无限责任的风险约束机制,通过风险约束机制增强会计师事务所对审计风险控制的重视,对审计行业的职业道德和执业质量进行机制约束和保障。在具体实施时可以给予其适当的税收优惠,鼓励更多的会计师事务所转换体制。

(2)建立良好的内部运行机制,完善内部控制制度。会计师事务所要在独立、客观、公正、严谨、廉洁、保密的原则下建立自律性的运行机制,不徇私情,公正执业;同时,还应根据成本效益原则建立自己的质量控制制度,包括合理运用全面质量控制政策与程序以保证所有的审计工作均遵照独立审计准则执行,合理运用审计项目质量控制程序以保证审计项目工作符合规定的质量标准,从而为会计师事务所强制轮换打下良好的运作基础。

3. 改进上市公司现行财务信息披露制度,强化信息披露义务。针对会计师事务所提供非审计服务的特点,在财务报告中应对上市公司的审计费用和咨询费用做出更充分的披露,同时监事会应对注册会计师的独立审计地位进行审查并发表声明。同时,应当提高对注册会计师更换信息披露的要求,如要求详细披露更换种类(上市公司提前更换注册会计师、注册会计师提前辞聘、到期强制轮换)、上市公司提前更换注册会计师的原因、监事会或审计委员会的意见以及注册会计师提前辞聘的原因。到期强制轮换时应当披露注册会计师的审计期间、各年审计结果以及在非强制轮换情况下上市公司与注册会计师在会计处理方法和财务报告中的分歧,并阐述各自的观点及理由。投资者可以通过披露信息有效判断会计师事务所和注册会计师更换的原因,同时监管部门也可以根据披露的信息发现购买审计意见等违规行为,进而实施有效监督。

主要参考文献

1. 沈玉清,戚务清,曾勇.我国审计师强制轮换制度有效性的实证分析.审计研究,2006;4
2. 李爽,吴溪.签字注册会计师的自然轮换状态与强制轮换政策的初步影响.会计研究,2006;1
3. 李兆华.我国会计师事务所实行定期轮换制的博弈分析.会计研究,2005;3