

国际“四大”会计师事务所 在我国为何“水土不服”

姜 娅

(复旦大学 上海 200433)

【摘要】 国际“四大”会计师事务所在我国享有的超国民待遇以及未能与之相匹配的作为不断受到质疑,而德勤“科龙事件”将这场讨伐推到了顶点。“四大”在国际上享有盛誉,为什么来到我国却屡撞“诚信门”,“水土不服”了呢?本文将以德勤“科龙事件”作为切入口,探讨其背后的深层原因。

【关键词】 四大 造假 科龙事件 诚信

国际“四大”会计师事务所在我国所享受的超国民待遇以及未能与其地位相匹配的作为正在不断受到质疑,而“科龙事件”将这场讨伐推到了顶点。德勤,这家见证了我国证券市场的成长,并在我国会计市场上排名前三位的国际级专业服务机构,没有料到会因与科龙的合作而成为一场商业丑闻的共同主角。

回首2002年1月,安达信因安然丑闻被重组,科龙主席顾维军对其解聘成为必然,与此同时,顾维军便有意另聘德勤接管其审计事务,而非接管安达信事务的普华永道。德勤在

标,而战略预算则是由战略决定业务目标,再由业务目标决定预算。在战略预算中,要决定那些新的、可以自由运用的资金和为战略启动计划进行重要的人力和资本安排,这些决定的做出是经过严格评审的,要以平衡计分卡为准绳,对所提出的启动计划进行提交、排序和挑选。这一方法还通过平衡计分卡上的全部财务和非财务衡量指标产生短期绩效目标,管理者和员工们要对这些目标负责。这样,战略预算通过平衡计分卡可以建立更为适合的目标。

经营预算通过一个以业务行为为基础的预算过程进行控制,在预期的工作需要和过程效率的基础上批准资源和花费。考虑到环境、新的机会和竞争者行为的变化,该预算可以是动态的。以平衡计分卡为基础的战略预算使企业的战略实施有了一个清晰的评估指标体系,因为平衡计分卡将企业的战略从学习与成长、内部运营、客户和财务四个方面进行分解,这四个方面的考核指标基本上涵盖了企业成功的关键因素。这些成功因素可以通过作业,最终在以作业成本法为基础的经营预算中得以体现。当预算编制完成之后,可以将实际执行结果与预算数据进行比较分析,反过来为企业作业管理、作业分析提供信息,使企业的作业活动可以反映企业的战略方向,将企业的战略与作业紧密地结合,为企业在日常经营中实现其战略目标打下坚实的基础。

3. 预算控制的多维论:企业可持续发展的保障机制。预

2002年、2003年、2004年连续承担科龙的审计工作。德勤对科龙2002年度的财务报表给出了“保留意见”,而证监会后来的调查结果显示,当年科龙已经存在重大现金流异常的情况,德勤却“未能发现”。2005年5月10日,科龙公司因涉嫌违反《证券法》而被证监会立案调查,证监会对德勤的调查也随即展开。在证监会出具的报告中,德勤被控在对科龙公司的审计过程中存在的问题包括:审计程序不充分、不适当,未发现科龙现金流量表重大差错等。

扮演丑闻主角的远不止德勤一家。近日,普华永道被其客

算控制就是将编制好的预算作为业绩管理的依据和标准,定期将实际业绩与预算进行对比,分析差异并采取改进措施,它主要是指预算执行过程中的事中监控行为。

传统的预算控制模式,源于成本管理的标准成本法,以控制“偏差”为基础,即监测实际作业的产出与事先确定的目标之间的差异,然后通过控制行动减少或消除偏差,它是标准成本控制思想从成本领域向其他作业领域的延伸。传统预算控制模式以预算目标为基础对预算责任人进行业绩考核,这会给企业的持续发展带来一系列问题。

传统预算控制模式对企业可持续发展的阻碍促使人们去寻求新的管理控制方法。有着很成熟的理论基础的预算控制模式只有与新兴的管理工具相结合构造新的预算控制模式,才能克服其天生的缺陷。经营预算与战略预算相结合的企业预算系统,可以利用作业成本法或平衡计分卡技术来识别企业价值驱动因素。因为无论是作业层面还是流程层面,鉴别作业或流程中的价值驱动因素是增强公司竞争力或促进价值增值的主要内容。传统预算作为一个完整的控制系统,最大的不足也在于此。而无论是作业成本法还是平衡计分卡技术,都有能力解决这一问题。

主要参考文献

1. 潘飞,郭秀娟.作业预算研究.会计研究,2004;11
2. 刘力钢.企业持续发展论.北京:经济管理出版社,2001

户G外高桥提起仲裁,要求其赔偿因未审计出重大挪用公司资金问题而导致的经济损失2亿元。在此之前,普华永道就因为黄山旅游和京东方两家上市公司的审计上出问题,被财政部责令整改。而毕马威也于2003年因在锦州港案件中涉嫌财务造假被告上法庭。“四大”在国际上享有盛誉,为什么来到我国之后却屡撞“诚信门”,“水土不服”了呢?

一、行业垄断导致“四大”神话破灭

德勤涉嫌违规并非近年来才暴露的问题。1999年,“粤海事件”爆发,粤海内部曾有声音要求起诉德勤,索赔数亿元,但因当时涉及的相关方关系十分复杂而作罢。之后,在2005年的“古井贡事件”、“创维事件”中,德勤也被披露有违法行为。

当初我国开放会计市场引进国际会计师事务所,就含有借以严谨著称的国际会计给我国会计界吹进一股“清风”的意味。当时的“五大”会计师事务所也确实给我国会计审计工作带来了新气象,事实证明国际会计师事务所刚进入我国时,其技术水平和职业操守都是值得国内同行学习的。但是最近接二连三的会计师事务所受处罚事件表明,国际会计师事务所也开始跳进我国的“灰色熔炉”。这是一个危险的信号,绝非偶然。理性分析之后可以看出:审计行业的垄断性是导致行业自律性下降的重要因素。

自2002年安达信破产后,普华永道、安永、毕马威、德勤便以“四大”之名称雄世界审计业。根据美国审计总署的数据,“四大”包揽了全美97%的年收入超过两亿五千万美元的上市公司的审计业务。同时,80%以上的日本上市公司、三分之二的加拿大上市公司以及英国规模最大的前100名上市公司,也全都是他们的客户。国际会计公报的数据显示,“四大”占有欧洲审计市场收入的70%以上。中国注册会计师协会发布的“2004年度会计师事务所全国百家信息”显示,普华永道中天、毕马威华振、德勤华永、安永华明分别以9亿元、4.3亿元、3.7亿元和3.2亿元位居业务收入前4名,而位居其后的国内会计师事务所——上海立信长江收入仅1亿元。

这样的“统治地位”引发了两个问题:第一,业务的集中抑制了竞争,从而降低了审计质量;第二,这几家会计师事务所地位过分举足轻重,以至于不允许经营失败,而金融市场固有的不稳定基础使得他们的经营机制本身就存在着失败的可能性。

行业的高度垄断不仅造成审计费用居高不下,而且在缺乏竞争对手的情况下,一旦“四大”出现问题,就会影响整个审计行业的运行。在缺乏竞争对手的情况下,“四大”在较少的约束下会为利益而冒损失商誉的风险。“四大”从一定程度上来说已经达成了某种“隐性”协议,一些隐形的操作手段或所谓的“潜规则”已经被默认。因此审计行业的竞争性亟待增强。

二、急剧扩张背后的隐患

虽然“四大”的传统领地一直在欧美,不过,受世界经济低迷、企业经营步伐放缓的影响,欧美资本市场的股票承销和并购业务剧减,我国经济却处于高速发展态势,这使他们把目

光转向了我国。加速扩张成为“四大”不约而同的选择,而我国审计市场的“虚弱”也为他们提供了机会。2004年,德勤宣布其“五年计划”,于中国内地投资1.5亿美元,这亦是德勤创建百年来对单一市场的最大一笔投资。目前德勤在我国大陆及港澳地区的员工数已超过4500人,并计划在五年内增加5倍,收入增长4~5倍。与此同时,普华永道在2004年的员工招聘中又创纪录,仅招聘应届毕业生的数量就达1000余名,并声称最终将中国员工扩充至3万人。2004年年末,安永分别在大连和武汉开设新的办事处,使其在我国的办事处达到9个。毕马威前不久对外界宣布,要实现100%的本土化。这一系列事件表明,为了在对我国市场的争夺中占有先机,“四大”正在不遗余力地进行扩张。

扩张难免带来问题:如何控制扩张之后的人员素质?如何衡量原有客户的风险?有些客户群并没有经过详细的风险审核,这也埋下了风险隐患。

然而,“四大”精英们的风险价值论是:“四大”最值钱的,一是人力资本,即合伙人、经理和员工们这些“精英”;二是商誉,国际资本市场上若干年的历史和口碑赋予这些品牌极高的市场价值。精英们往往喜欢拿极高的风险来挑战商誉,从而兑现市场价值,他们习惯于计算风险和收益之间的比例,而不是做出专业判断和维护公众责任。

一般而言,“四大”出具的审计报告在逻辑上是很严密的。当要对按照国际会计准则或国际财务报告准则或美国、英国等会计准则编制的财务报表出具审计报告时,“四大”对于会计政策的选取、报告的措词,都有很丰富的经验,而且态度非常认真。但是,“四大”的市场版图扩张太快,业务太多的会计师事务所容易偷工减料。近年来,许多大企业都力争实现海外上市,其中必然少不了“四大”的审计工作。而企业管理当局总是为“四大”定下无比紧迫和不切实际的上市时间表。在这样的情况下,“四大”要么退出这个市场,要么为这桩生意牺牲自己的原则。显然,为了继续维持商业关系,“四大”很难做到不受利益的影响。

三、“本土化”之祸

不可否认,像德勤这样的国际“四大”会计师事务所在我国频频出现“丑闻”是与国内的各种环境相关的,包括违规成本太低、与监管机构关系密切、相关法律不健全等。

1. 超国民待遇。2001年前后,上市公司造假横行曾一度是笼罩在我国资本市场上的一层浓厚阴影。“银广夏事件”令本土会计师事务所颜面尽失,“四大”的经验几乎成了监管层惟一可以依靠的力量。于是2001年年末,有关部门的一纸文书,给包括德勤在内的国际“四大”会计师事务所带来了快速发展的机会。在这份证监会颁布的“补充审计16号文”中,要求上市公司IPO(首次公开发行股票)及再融资时,财务报表除由国内会计师事务所进行法定审计外,还必须由国际会计师事务所进行“补充审计”。

每当进入一个国家或者城市后,“四大”都会和当地政府保持非常好的关系。他们通过和当地政府合作,把自己和监管部门紧密联系在一起。可以这么说,与其他跨国企业进入我国

一样,“四大”用带有强烈功利诉求的“政府公关”手法保证了稳定的业务来源。

“本土会计师事务所没有办法控制管理风险,原因在于大部分本土所与当地政府都有很深瓜葛,通常本土所没有办法拒绝当地政府的要求。而在我们的环境里,客户可能相对会比较干净。在进行审计的过程中,我们最后是出具保留意见的报告还是没有保留意见的报告,完全由我们自己决定,我们很独立。”这些曾被关德铨看做保住德勤名誉金身的优势,并没有完全在我国市场上体现出来。

2. 监管力度不够。审计行业的特殊性在于其违法行为不易被发现和判罚,当一起案件发生时,有的时候很难判断是会计师事务所的有意行为还是一种完全无意识的行为(比如所获资料本身就是虚假的),因此监管和处理起来就比较困难。而且在一些发展中国家,鉴于本国会计业的落后,政府会给这些世界知名会计师事务所“政策性的倾斜”。这种倾斜也表现在监管方面,比如“四大”在我国不受地方行业协会的监督,只接受审计局等国家机构的监督等。此外,“四大”的工作底稿都使用英文,这常常给行政部门的监督检查构成困扰。从某种程度上来看,英文工作底稿甚至被认为已经成为了这些会计师事务所逃避监管的技巧之一。

3. 违规成本低。国内违规成本太低,是国际会计师事务所在我国频频出事的另一重要原因。在美国,会计师事务所一旦出现会计审计问题,有关监管机构将按法规进行严惩,股民也会利用法律武器讨回自己的损失。20世纪80年代的国际商业信贷银行倒闭案,使卷入其中的普华永道支付了1亿多美金的赔偿金。而在我国,由于相关法律的不健全,会计师事务所遭到起诉的案例很少。我国政府部门对会计师事务所违法行为所进行的裁决和处理,偏重于行政处罚。违规后,会计师事务所需要承担的惩罚很小,基本上是无痛痒的,不能对他们起到警示作用,所以他们才会接二连三地违规。此外,投资者的法律索赔成本十分高昂。不难发现,“四大”在我国的执业风险比国内所更小。长期以来,国企、外企审计在我国几乎是零风险,在没有风险的前提下,“四大”必然会产生机会主义行为。

会计信息质量的提高是一项综合工程,如果注册会计师审计责任不能到位,在利益面前都会产生道德风险。在这样的一个行业背景下,制度建设是非常重要的,执法严明、增大处罚力度、寻求有效的监管方式是减少会计师事务所违规事件的一个关键。上海财经大学张平教授指出:“四大”在华频繁违规,欠缺的制度环境和较低的违规成本是重要原因,这也从侧面证明我国相关的法制环境还不尽如人意。

四、如何面对“后神话时代”的“四大”

国际“四大”会计师事务所,如今正在全球范围内面临着空前的诚信危机,曾经的神话如肥皂泡般破灭,我们该如何面对“后神话时代”的“四大”?

2005年7月28日,财政部发布第11号会计信息质量检查公告称:2004年检查发现一些会计师事务所存在审计程序不到位、收集审计证据不充分的问题,特别是对一些上市公司

利用关联方交易虚增利润、避免连续亏损等问题,缺乏应有的职业谨慎态度,发表了不恰当的审计意见。在财政部公布的处理结果中,“四大”之一的普华永道中天名列其中,该会计师事务所被责令整改。曾经风光无限的“四大”,2005年却集体陷入诚信危机的泥潭。

如果说2002年是“安达信危机年”,那么2005年则是“四大”因为自身原因而遭遇全面危机的一年。这不仅在于他们日益背离注册会计师行业的诚信之本,还在于他们凭借垄断地位操纵会计市场价格的不光彩行为,甚至连他们奉为圭臬的风险导向审计程序也被验证是不完善的。

拥有数十年业务经验的“四大”在全球各地均实施着自以为完美无缺的风险导向审计程序,这种按部就班的僵化作风也是其近年来问题频发的根本原因之一。复旦大学李若山教授曾解释道,“四大”在执业中一般用60%~70%的力量对企业进行风险评估,而放在账面上的力量却只有30%左右,其中颇有不妥之处:审计的起源和根本是对账表的核对,风险评估不能也不应该成为保证审计质量的充分条件,所以这一审计模式仍需进一步改进。

在“四大”本土化的进程中,伴随的是尚未成熟的中国证券市场环境。国内审计标准与国际接轨尚在进行之中,但是在实际审计中,我国证券市场与其他成熟的证券市场存在差距,这一点,或许可以称之为“四大”面对不同市场环境时不得已而为之的本土化。但是,“主动迎合这种市场的不规范行为则当属‘四大’自己的过错”。上海国家会计学院教授马贤明认为。

另外,“四大”在与众多低素质本土会计师事务所的博弈中陷入“囚徒困境”。现在业界普遍认为,“四大”进入发展中国家,如中国、泰国后,在有意降低执业标准,个中原因众说纷纭。按经济学的理性人假设,“四大”降低其执业标准,也是出于最大化自身利益的明智之举。在“四大”进入前,发展中国家已存在众多的本土会计师事务所,法制不健全及人才培养的滞后导致财务造假风行。在争取同一客户时,在造假迎合与客观审计两种策略之间,前者显然是博弈中的占优策略。“四大”及其竞争对手的随波逐流,带来的只会是整个行业的江河日下,除非有外力来打破“优胜劣汰”占优均衡。

在繁荣的表象背后,注册会计师们认为要应对所有的挑战还有很长的路要走,现在国内的执业环境还是比较恶劣,而其根本问题就在于体制问题。风险在加大,国际“四大”会计师事务所应该在业务质量的风险控制上更为谨慎,用发展的眼光看问题,立足长远,充分考虑我国国情,在执业过程中要加强风险的规避,更严格地执行独立审计准则和审计程序。

主要参考文献

1. 胡继荣.论审计期望差距的构成要素.审计研究,2001;1
2. 黄世忠.会计造假泛滥,制度缺陷使然——对部分上市公司会计造假现象的思考.上海证券报,2001-09-27
3. 刘力云.审计风险与控制.北京:中国审计出版社,1999
4. 毕秀玲.论审计应有职业关注概念的基本理论.审计研究资料,1999;10