

论审计轮换制度的嬗变

杨春然 刘素花(博士)

(山东理工大学 山东淄博 255049 青岛理工大学 青岛 266520)

【摘要】 当公司财务丑闻或审计失败案件不断出现时,注册会计师的独立性问题就会被提起。而强制审计轮换制度(包括会计师事务所轮换制度和注册会计师轮换制度)被广泛地认为是加强注册会计师独立性的一个重要手段。本文对审计轮换制度的嬗变作一回顾和研究。

【关键词】 注册会计师 会计师事务所 审计轮换制度

为了加强上市公司治理,提高注册会计师(简称“会计师”)审计的独立性和客观性,防止公司财务欺诈案件的发生,中国注册会计师协会和证监会先后发布了《中国注册会计师职业道德规范指导意见》和《关于证券期货审计业务签字注册会计师定期轮换的规定》,指出会计师事务所(简称“事务所”)应当定期轮换项目负责人及签字注册会计师。审计轮换制包括事务所轮换制和会计师轮换制两种。审计轮换制度的发展经历了一个漫长的过程,期间充满了各种不同力量的博弈,最后为一些国家所采纳。本文拟就审计轮换制度的产生、发展及演变的历史作一考述。

一、任意审计轮换制度的提出

20世纪初期,美国及欧洲先后出现了多起公司财务丑闻。针对公司财务欺诈的防治,当时学者们更多关注的是会计师的责任问题,而并未对会计师的审计任期制产生质疑。但有些公司如美国的杜邦公司认为,每年变更外聘的事务所,其产生的收益会大于其成本,于是在实践中一直坚持采用审计轮换制度。

1910年杜邦公司首次向社会公开其财务报表,自1911年开始到1927年,除了1919年受第一次世界大战影响没有变更从事审计的事务所外,其每年都要变更对财务报表进行审计的事务所。1928年起,杜邦公司开始修改其审计轮换制度,尝试连续几年聘请一个事务所对公司财务报表进行审计,直到1954年,该公司才彻底废除了这种周期性的审计轮换制度。随后,杜邦公司决定永久性地聘请普华永道事务所对其进行财务报表审计。杜邦公司之所以改变审计轮换制度,主要是因为当时其国际业务量不断增加,业务的专业化程度越来越高且日益复杂,导致在会计服务市场上很难找到一个合适的事务所对其财务报表进行审计。另外,普华永道事务所对杜邦公司的经营业务及相关的财务问题进行了专门的研究,制定了一整套适合杜邦公司的财务审计制度。这最终使得杜邦公司放弃了原来的审计轮换做法。

由此可以看出,任意审计轮换制度的核心是事务所轮换。但随着客户经营的复杂化以及事务所专业化程度的提高,一

些公司最终放弃了这一制度。

二、强制审计轮换制度的提出

1939年,美国发生了麦克森·罗宾斯公司案。该公司的董事长纳德·考斯特及其三个兄弟大量侵吞公司的资产,为了掩盖真相,他们伪造了大量的文件、编造了虚假的库存。但是,长期(12年)对其进行财务报表审计的普华永道事务所一直没有发现其账面上的1 900万美元的资产实际上是不存在的。1938年,会计师才披露了该公司的上述欺诈行为,该公司迅速进入破产还债程序。随后的调查发现,自1923年起,考斯特就开始聘请普华永道事务所从事Giard公司(当时是考斯特控制的一个小型的制药公司,最后被麦克森·罗宾斯公司所兼并)的年度财务报表审计工作,他们之间长期保持着密切的联系。

由于这次审计失败造成的损失比较巨大,美国证券交易委员会的稽核人员首次提出了事务所强制轮换制度,认为只有这样才能避免会计师对审计工作的懈怠。但是当时多数学者反对这种做法,如查尔斯·琼斯认为,无端地规定公司每隔一段时间更换事务所的做法是不经济、不合理的。但也有一部分学者认为,三到五年内强制更换审计师,不管是对客户还是对会计师本人都是有好处的。约瑟夫·克林将会师的服务分成管理咨询服务和审计服务两种。他认为:会计师在提供管理咨询服务时不涉及公共利益,要做好该工作,会计师需要非常熟悉客户的经营及内部控制情况,因此这种服务的期限越长越好;但对于审计服务,由于其往往涉及重大的公共利益,虽然会计师轮换制度会不可避免地增加公司的运营成本,但这却是一个最好的选择。

从上面的争论可以看出,强制审计轮换的概念已经从事务所的轮换演变成为从事审计的会计师个体的轮换。当时,美国证券交易委员会接受了多数人的观点,没有采取强制审计轮换制度。

20世纪40年代,由于第二次世界大战爆发,在经济领域内没有发生大型的审计失败案件,因此很少有人再支持强制审计轮换制度。20世纪50年代,公司财务丑闻又开始陆续发生,此时,曾在30年代担任美国证券交易委员会总会师的卡曼·

布罗夫再次提出,不时地更换会计师来审查会计科目是有很大好处的,为了防止会计师与客户建立长期的协作关系,公司(客户)的审计主管人员和从事审计的会计师应当每隔几年轮换一次。但这遭到一部分学者的批评。他们认为,实施事务所轮换制度的目的是避免会计师与客户建立长期的协作关系,单独地更换会计师是达不到这一目的的。同一事务所的两个会计师的共同利益(事务所的利益),很难使一个会计师有效地监督其他会计师的工作。为此,他们竭力提倡实行事务所轮换制度。这一观点虽然没有得到立法者的认可,但在实践中其影响还是很大的。

到了20世纪70年代,事务所之间的竞争加剧,再加上公司财务丑闻频繁出现,强制审计轮换制度再一次成为人们讨论的热点。美国发生了两件很有影响的事件:其一,1976年美国参议院商务委员会就公司权利义务举行了一次立法听证会,其中就涉及会计师的审计工作应当接受其他会计师的审查的问题,主张上市公司每隔五年更换一次会计师。但这次听证会并没有产生任何形式的立法。其二,同年,李·迈特考夫向美国参议院小组委员会提交了一份报告——《财务会计和管理》。其指出,为了保护投资人和公众的利益,确保会计师进行独立审计,证券交易委员会应实施事务所强制轮换制度。迈特考夫报告在会计实务界引起了强烈的反响,美国注册会计师协会随即发表了一份报告——《委员会关于会计师义务的报告、结论和建议》。该报告强烈反对对事务所实行强制轮换,理由是实施事务所强制轮换制度成本过于高昂,由此产生的收益远远低于其成本。基于会计实务界的强烈反对,迈特考夫报告并没有被美国国会所接受。

三、强制审计轮换制度的立法及推行状况

在美国正在讨论是否应接受会计师轮换制度时,很多西方国家早已将其立法化。例如,意大利1974年的公司法就明确规定,上市公司应每隔九年对从事其财务报表审计工作的事务所轮换一次。该规定目前已经扩展适用到所有类型的公司。另外,根据该法,单一事项的审计委托期限为三年,并且同一事务所最多只能被委托两次。德国与意大利的做法不同,德国的商法典规定,上市公司应每隔七年对从事其财务报表审计工作的审计合伙人(会计师)更换一次。英国、新加坡等国也有类似规定。

20世纪80年代,美国大型的审计失败案件越来越多,并且影响也越来越大,这促进了关于事务所强制轮换制度的讨论。但是美国会计实务界仍坚决反对这一制度,主张通过同行复查来加强行业监管,即用会计师轮换制度来取代事务所轮换制度。2001年安然公司倒闭之后,美国制定了萨班斯法案。该法规定,在美国证券交易委员会注册的审计合伙人和复查合伙人,实行五年制的周期性轮换。但对于事务所是否实行强制性的轮换制,该法未作具体的规定,只是在第207条规定,在该法制定后的12个月内,就事务所的强制轮换制可能产生的影响,要求美国的总审计长进行调查和研究。

几乎就在同时,英国的财政部调查委员会向政府提交了一份建议,主张为了避免事务所及其所属的会计师在审计时

有可能发生的懈怠,应当实行业务所轮换制度。澳大利亚证券投资委员会的主席David Knott在2002年的注册会计师会议上公开宣称,他非常支持实行业务所轮换制度。澳大利亚的会计师向公共会计和审计联合会提交了一个议案,主张当整个审计市场存在着不能接受的风险时,他们支持实行业务所轮换制度。对于同属于一个会计实体的两个不同的会计师,由于存在着很多共同的利益,再加上他们之间很容易形成一种协作关系,使得审计轮换的初衷无法实现,而事务所轮换制度则能改变这种状况,使同一会计数据受到不同的、新的怀疑目光的审视。除此之外,不同事务所的会计处理方法和审计程序是不相同的,更换事务所,则往年的审计结果无疑会受到新的审视。基于此,澳大利亚证券投资委员会认为,只有对事务所进行周期性的轮换,审计结果才会变得更为可信。该委员会同时认为,在审计契约有效期内,对实行审计的合伙人(会计师)实行周期性的轮换也是有很大意义的,但是其不能达到事务所轮换所能达到的目的。

事务所轮换制度虽然存在着诸多优点,但是国际上绝大多数的金融中心目前采取的仍然是会计师轮换制度。

四、强制审计轮换制度的实证研究

国外学者对事务所轮换制度进行了很多的实证研究,但其结论大多不支持这一做法。例如,美国证券交易委员会所属的质量管理调查委员会曾对1979~1991年间发生的审计失败案件进行实证分析,结果发现,在一般情况下,对于一个新的客户,事务所履行前两个审计契约失败的概率是正常情况的三倍。沃克等学者对1980~1991年间发生的110个审计失败案件进行研究分析,发现会计师与客户保持联系的时间越长,审计失败发生的概率就越低。2002年学者Geiger和Rayhunandan对1996~1998年破产的事务所进行实证分析,结果发现,在对一个客户的审计业务刚开始的几年,审计报告失真的概率偏高。这些结论都不支持事务所轮换制度。学者们认为,由于会计师需要一些时间来熟悉客户的会计制度,实施事务所轮换制度则可能会影响会计师建立其信誉的积极性,从而造成他们没有动力来保持高水平的审计质量。

但是需要指出的是,以上的实证分析并不是在事务所轮换制度的法律框架下进行的,因为目前在资本市场上只有意大利、瑞士等国确立了事务所轮换制度。意大利虽然确立了这一制度,但会计丑闻仍然频繁发生,因此这一制度在预防会计欺诈方面的作用尚待研究。意大利学者就事务所轮换制度进行过实证研究,结果发现,在审计契约的第一年,事务所轮换制度对审计质量会产生一定的消极影响,在第三年,会计师出具的对财务报告的保留意见明显增多,但审计契约的最后三年中,保留意见发生的概率呈下降的趋势。这在一定程度上说明,审计质量在审计契约的最后一年大幅度下降。基于此,这些研究人员认为,用会计师轮换制度取代事务所轮换制度效果可能会更好。

主要参考文献

Hoyle J. Mandatory Auditor Rotation: The Arguments and an Alternative. *Journal of Accountancy*, 1978; 5