

从审计聘任机制看审计质量问题

南开大学商学院 张飞龙 吕成华

国家审计署最新公布的《2005年第4号审计结果公告》显示,在对16家具有上市资格的会计师事务所进行的质量检查中,竟有14家会计师事务所存在质量问题,造成的财务会计信息虚假值近10亿元人民币。由此,我们不得不对我国的审计质量再次进行研究。从制度框架设定基础来看,独立审计事项均由董事会决定,管理人员没有能力对注册会计师产生任何影响,注册会计师能够保持高度的独立性。但在我国,由于上市公司大多数都是由国有企业改制而来,国有股占绝对控股地位,所有者终极代表人缺位,公司管理当局实际上控制着注册会计师的聘任、审计费用的支付以及会计师事务所的变更权。要想从根本上提高我国的审计质量、解决审计问题,必须对现有的审计聘任机制进行探讨。

一、现行审计聘任机制的缺陷

在我国现行的审计聘任机制下,上市公司聘请注册会计师要经过股东大会的批准。但是在目前我国国有股一股独大的情况下,审计聘任的决策权实际上掌握在公司管理当局的手中,公司的管理人员既是审计委托人又是被审计人,注册会计师实际上在管理当局的聘任下进行审计,这与独立审计

所要求的注册会计师必须保持超然的独立性相违背。从本质上看,注册会计师审计缘于审计委托人对审计的内在需求,缘于对公司资产的监控需求,而在目前的审计聘任机制下审计委托人不具备这种审计需求,他们委托注册会计师审计的目的只是为了满足政府的要求而对公司进行法定审计。当前,审计委托人关注的焦点是审计结果的理想化,他们并不会过度关注审计费用以及所聘注册会计师的执业能力,他们选择会计师事务所的惟一标准就是会计师事务所能提供他们所期望的审计结果,如果有机会他们还可能购买审计意见。因此,在现有的审计聘任机制下,注册会计师很难保持独立性,审计质量必然值得怀疑。

审计聘任机制的这种固有缺陷在审计水平很高的资本主义国家同样存在。在资本主义发展初期,由于公司规模不大,由公司董事会委托注册会计师对经营者进行监督就是一种很好的聘任模式。但随着大型股份制公司的发展、股权分散程度的提高以及经营决策的快速反应,董事会的主要权力逐渐被经营者所掌握,注册会计师受经营者的干扰因素增加,审计出现问题的可能性也逐渐加大,体制上的缺陷也随之凸显,

因此,营运资本需求包括长期融资净值和短期融资净值。我们可以通过营运资本需求的资金结构即长期融资净值和营运资本需求的比(易变现率)来分析公司资产的流动性: $易变现率 = \frac{长期融资净值}{营运资本需求} = \frac{长期融资 - 固定资产净值}{营运资本需求}$ (公式⑤)。

一般来说,在其他条件不变的情况下,营运资本需求中的长期融资比重越大,公司的资产流动能力就越强。因为用高比例的短期资金为其融资会引发投资与资金到期期限之间的不匹配,进而影响资产流动性。换句话说,易变现率越高,公司的资产流动性越高。

营运资本需求减去长期融资净值即为短期融资净值: $短期融资净值 = 营运资本需求 - 长期融资净值$ 。

这个公式表明,短期融资净值由营运资本需求和长期融资净值决定。用于营运资本的长期资金增加,易变现率就会提高,同时用于营运资本的短期资金就会减少。换言之,当公司提高易变现率时,短期融资净值则会减少。

四、提高资产流动性的途径

我们可由公式⑤中的易变现率得出以下结论:资产流动性由影响长期融资净值和营运资本需求的决策决定。如果这个比率提高,公司的资产流动性状况就会改善。根据公式⑤,以下几种情况可改善资产流动性状况:①增加长期融资;②减

少固定资产净值;③减少营运资本需求。

有关长期融资和固定资产净值的管理决策属于战略决策。在下列情况下,长期融资会增加:①申请长期贷款;②增加权益资本(发行新股);③增加留存收益(减少股利)。如果公司卖掉一些固定资产,则固定资产净值就会减少。这些决策都是非经常性的,而且涉及的现金数额巨大,事先都需进行周密的准备。这样,参加决策的财务主管就可以预测公司资产流动性所受的影响。

影响公司营运资本需求的决策是经营管理决策,这些决策决定着应收账款、存货、预付账款、应付账款和应计费用等项目在资产负债表中的数额。与战略决策相反,经营决策是经常性的,涉及现金数量少而且发生频繁。经营决策对资产流动性的影响是连续性的,不易整体把握。公司对经营活动的投资越少,营运资本需求就越少,资产流动性就越高。可见,控制好营运资本需求的数量与波动对提高资产流动性至关重要。如果公司的营运资本需求增长失控,资金来源不能保证,资产流动性就会出现。从广义上讲,有效管理营运资本需求应注意以下两点:第一,在一定的销售额中,应收账款和存货数额应限制在最低水平,以减少资金占用;第二,因为营运资本需求本质上属于长期融资,所以保证长期持久的资金来源,可以提高资产流动性。○

从而导致审计质量下降。在这种情况下,就需要对审计聘任机制做出调整,继续采用这种审计聘任机制实质上是有悖于审计基本理论的,它是导致注册会计师审计质量下降的制度根源。

二、现行审计聘任机制下审计质量的提高

1.加强注册会计师行业自身的建设。避免审计问题出现的关键是要加强注册会计师行业自身的建设,我们可以从提高注册会计师的执业能力、增强会计师事务所的风险意识、提高注册会计师职业道德素质几个方面来改善我国注册会计师行业的整体执业水平。注册会计师协会可以通过对注册会计师进行后续教育,尽力为注册会计师创造经验交流的平台,加速注册会计师之间的信息传递,把我国注册会计师执业水平迅速提升到一个新的高度。增强会计师事务所及注册会计师的风险意识,让注册会计师保持谨慎的执业心态,可以将审计风险降到最低,保证审计质量。

同时,应特别关注注册会计师行业的职业道德教育,规范注册会计师的职业道德行为。因为注册会计师能够比较独立地对企业管理当局编制的会计报表进行审计并提出客观公正的审计意见,以此作为企业会计信息的外部使用者决策的依据,所以从本质上讲,注册会计师审计是由社会公众的信息需求而产生的。因此,注册会计师行业要想生存发展就必须赢得社会公众的信任,树立良好的社会形象。注册会计师的行为是社会公众认知注册会计师行业的重要途径,注册会计师必须尽量把自己塑造成讲求社会道德的楷模。

2.加大对会计师事务所的监督、处罚力度。会计师事务所本身也是一个经济实体,它也有自身的经济利益动机。实践证明,虽然我国已经初步建立起一套比较完善的审计质量控制体系,并已在很大程度上规范了会计师事务所的执业行为,但是很多会计师事务所在进行审计时仍然会在违规成本与相关收益之间进行权衡,当违规操作带来的收益足够大时,会计师事务所便有可能做出有损审计质量的行为。我们可以通过增加会计师事务所、注册会计师个体的违规成本,即加大对对其违规行为的处罚力度来约束会计师事务所和注册会计师的审计行为。

目前,我国监管部门主要依靠行政处罚手段来打击会计信息造假,而追究直接责任人刑事责任的非常少,民事赔偿更是微乎其微。这就使得某些会计师事务所的投机行为增加,不规范的审计行为屡屡发生。笔者认为,提高审计质量可以从两方面入手:一是降低诉讼成本,降低诉讼门槛,使广大的中小投资者可以而且愿意对由于注册会计师提供的虚假会计信息所造成的损失提出诉讼赔偿;二是加强对刑事责任的追究,提高民事赔偿的数额,严格按照《刑法》要求对违法的注册会计师进行判罚,加大经济赔偿力度,充分利用会计师事务所以及注册会计师的理性人特性,使其在权衡各方利益后做出有利于提高审计质量的决策。

3.完善上市公司的治理结构。我国上市公司的制度先天性不完善,国有股一股独大以及内部人控制现象严重。当前我国正处于国有股股权的改革探索中,相关的法律体系尚不健全,经理层利用有关体制上的缺陷对企业实行强有力的控制,在某种程度上成为企业的实际所有者,因而经营者集公司决

策权、监督权于一身。就目前上市公司董事会成员的构成来看,董事会成员大多来自国有企业,这些董事会成员大多数又同时为公司高级管理人员,负责公司的具体经营管理。在这样的体制下,上市公司股东大会、董事会只能成为摆设,不能起到应有的监督控制作用。

会计师事务所在这种畸形的体制下很难保持执业的独立性。在我国,为了完善公司的治理结构而引入了独立董事制度,但从现阶段的实施效果来看很不理想。在当前的体制模式下,独立董事一方面要依赖上市公司的管理层为其提供薪酬,另一方面又要代表广大中小投资者的利益向管理层提出异议。尴尬的状况使得独立董事处于一种不独立的状态,很难发挥应有的作用。因此,笔者认为要彻底解决上市公司的治理问题只能依靠股权改革,近期上市公司正在进行的股权分置改革或许能为解决我国上市公司治理问题提供一条途径。如果股权分置改革能够成功,我国上市公司的治理结构将大为改善,独立董事的作用也将充分发挥,注册会计师的执业环境必然改善,审计质量也必然提高。

三、改革审计聘任机制

1.财政部或中国注册会计师协会(以下简称中注协)专设上市公司审计聘任机构。根据我国现阶段资本市场的特殊情况,财政部或中注协可以成立专门的部门对上市公司的审计聘任权实施控制。虽然这种做法可能与国际惯例不符,但是我国正处于资本市场的建立阶段,市场中大多数公司都是国有性质,国家有必要对国有资产采用一切有效的管理方式。在财政部或中注协下设审计聘任机构,使其专门负责为上市公司聘任会计师事务所,具体方案如下:由财政部或中注协组织人员成立审计聘任机构,机构形式可借鉴国家审计署的特派办模式。机构成员可由我国的政府官员、知名学者、离退休高级干部组成,为保持机构的高效廉洁,审计聘任机构成员的任期不得超过两年。上市公司的股东大会每年向审计聘任机构提交审计需求说明书以及公司对会计师事务所的要求,审计聘任机构对会计师事务所实行公开招标,确认符合要求的会计师事务所。会计师事务所对上市公司实施审计后由审计聘任机构负责有关审计费用的支付。在这种聘任机制下,会计师事务所与上市公司管理层就完全独立了,注册会计师的执业环境将大为改善,从而为审计的高质量提供了保证。

2.在审计环节引入保险机制。在审计环节引入保险机制,可以使保险公司、会计师事务所、上市公司之间形成一个利益相关体,国家可以制定相关规定要求所有上市公司的审计活动都必须取得保险公司的保单。这样,对上市公司的监督权将交由保险公司完成,保险公司在获得有关费用的同时承担有关审计带来的风险,即当审计出现问题时由保险公司向广大投资者承担相关经济赔偿责任,上市公司、会计师事务所的责任追究问题由保险公司解决。保险公司为了将自己的责任降到最小、使收益达到最高,必然会对上市公司及会计师事务所做出最严格的审核,而上市公司对会计师事务所的选择必须获得保险公司的认同才能得到保单。在这样的环境下,审计质量高、声誉好的会计师事务所将成为稀缺资源,会计师事务所的独立性将大大提高,注册会计师的审计行为将会更加规范,社会各方也会从中受益。○