

独立审计行业专门化经营问题探析

湖南大学会计学院 张保成 夏绍新 何静怡

【摘要】 本文从独立审计行业专门化经营的动因、会计师事务所和审计市场发展的重要意义及其所隐藏的风险等几个方面对独立审计行业专门化经营相关问题进行了分析,同时提出了相应的对策。

【关键词】 独立审计 专门化经营 会计师事务所

自20世纪70年代开始,美国审计市场已经呈现出独立审计行业的专门化特征,并且这种行业审计趋势随着审计市场的发展而不断增强。而在我国,至今很少有理论研究涉及到行业专门化经营的特征及其程度。但是可以预计,随着信息使用者对审计质量的依赖、会计师事务所审计风险意识的日益增强,以及会计师事务所对差异化市场竞争战略的日益重视,今后行业专门化经营的趋势也将在我国的审计市场上出现并得到发展。

一、独立审计行业专门化经营的动因

1. 审计市场的激烈竞争。 审计市场的规模不断扩大,市场上的审计师数量也越来越多,审计市场处于一个激烈竞争的环境之中。在一个激烈竞争的审计市场上,审计师为了获得竞争优势,会采取一定的策略使自己与竞争对手有所区别,这就是审计师所采取的市场差异化战略。在制定审计市场差异化战略时,审计师可以依据其行业审计专长重组其审计活动,向市场表明其行业专门化经营的审计战略可以提供差异化的审计服务,从而获得一定的竞争优势。Casterella(2004)等在研究美国审计市场时,认为市场上出现的行业专门化的审计战略也是缘于市场放松管制所导致的激烈竞争。

2. 审计技术发展的客观需求。 随着社会经济的发展,人们对审计质量的要求越来越高,要逐步扩大审计的实施范围,深入到企业活动的各个方面,如对企业经营领域的审计、对企业的财务预测和持续经营能力的评价等。这些要求具体到不同的行业会有不同的内容,也需要有不同的审计技术支持。在执行上,要求关注行业的基本特征、一般经济指标、行业标准或准则、行业环境和行业风险等。审计师在执行不同的行业审计时会积累不同的行业知识,从而形成相应的行业专长。审计师在这种情况下会自然地进行行业专门化的审计,使独立审计呈现出行业专门化的特征。

同时,现阶段国际上所倡导的风险基础战略系统审计认为审计不仅要关注企业微观层面的问题,更要关注企业所处的经济环境、行业状况、经营目标、战略和风险等宏观因素。可见,对审计技术的要求也日趋复杂化,这种复杂性不可能使审计师有一个一般性的框架审计方法,而要与企业的行业状况联系起来,而在这种情况下,审计师就必须具有一定的行业审计专长。

3. 审计市场监管的要求。 审计市场总是在一定的监管政策下发展的,这些监管政策也使审计市场表现出一定的特征。对审计市场的监管最终要归结到对审计质量的保证上,为了使审计市场能够保证一定的审计质量,美国(AICPA, 1993)、英国(UKAPB, 1995)、澳大利亚(ASAICAA, 1989)、新西兰(NZSA, 1986)的审计质量控制准则都强调了鉴别、指派和培养具有行业专长的审计师的重要性。同样,在审计质量的保证上,我国也在不断地完善相应的审计制度和会计制度。比如,2000年的会计师事务所的联合合并使审计市场上会计师事务所的数量明显减少,但是却使其走上了规模化发展的道路。可以推测,在审计市场规模一定的前提下,会计师事务所数量的减少会使每家会计师事务所所占有的市场份额显著增加,那么就有可能在某些行业表现出独立审计的行业专门化经营的特征。

另外,从审计准则制定角度看,我国的审计质量控制准则虽然没有明确强调审计师行业专长的重要性,但是它强调审计师必须具备专业胜任能力。2005年中国注册会计师协会先后发布了多项审计准则的征求意见稿,在这些征求意见稿中,也有很多涉及到审计师行业专长,比如《中国注册会计师审计准则第1631号——财务报表审计中环境事项的考虑》明确要求审计师在出具审计报告时要关注被审计单位的行业环境。2006年财政部也发布了多项会计准则,其中《企业会计准则第3号——投资性房地产》、《企业会计准则第5号——生物资产》和《企业会计准则第27号——石油天然气开采》等也都要求关注特殊行业情况或行业中的特殊事项。由此可见,审计监管政策也逐渐肯定了行业专长在审计中的重要作用,审计监管也要求审计师培养自己的行业审计专长。

二、独立审计行业专门化经营的意义

1. 促进会计师事务所的发展。 首先,会计师事务所可以利用自己的行业专长来吸引客户,在这种情况下,会计师事务所可以利用行业专门化经营战略来扩大市场份额,从而巩固自己的市场地位。国外的许多实证研究已经证实,采取行业专门化经营战略的会计师事务所的市场份额有持续上升的趋势。其次,行业专门化经营可以使会计师事务所稳定自己人力资本的流动性。行业专门化经营使审计师积累某一行业的行业知识和行业经验,从而成为行业审计专家,成为会计

师事务所的专用性人力资本,这增强了行业专家对会计师事务所的依赖。再次,采取行业专门化经营战略的审计师可以获得审计收费溢价。因为审计师采取行业专门化经营战略可以树立起品牌、声誉,能够得到市场的广泛认同,所以审计师可以因为品牌、声誉而获得审计收费溢价。最后,会计师事务所可以获得行业审计的规模收益。会计师事务所采取行业专门化经营战略可以获得行业审计优势,从而其会在行业审计上投入更多的资源,随着行业审计规模的扩大,会计师事务所就会获得行业审计的规模收益。

2.促进审计市场的发展。行业专门化经营是审计市场发展达到一定阶段所出现的正常现象,它是市场有序竞争的理性反应,行业专门化经营是完善审计市场机制的重要组成部分。作为会计师事务所的一种选择性的行为战略,行业专门化经营战略可以保持审计市场的有序竞争,促进审计市场竞争机制的日益完善和审计市场的不断成熟。行业专门化经营战略可以优化审计市场的资源配置,使审计资源向具有行业专长的审计师转移,从而可以使审计资源得到更加充分、有效的利用。另外,行业专门化经营战略可以提高整个市场的审计质量,因为采取行业专门化经营战略的审计师掌握了丰富的行业审计知识、积累了丰富的行业审计经验,在审计师独立性一定的前提下,采取行业专门化经营战略的审计师可以保证高质量审计信息的产出。

三、独立审计行业专门化经营的风险

行业专门化经营不但有利于会计师事务所的发展,而且对审计市场的建设和完善具有重要的作用。但是我们也应该看到,行业专门化经营同样隐藏着风险,可能会对会计师事务所和审计市场的发展产生不利影响。

1.行业专门化经营可能会使会计师事务所的业务收益来源单一。这种单一性会使会计师事务所的收益面临着很大的不确定性。因为如果会计师事务所的业务集中于某一行业,那么它的收益就取决于这个行业的发展状况和收益风险。发展良好和经营风险较小的行业可以带给会计师事务所较高的收益;反之,会计师事务所的收益就会面临着很大的不确定性。另外,会计师事务所经营收益的单一性可能会损害审计质量,因为单一的收益来源可能会使会计师事务所在执行审计业务时丧失独立性,这样不但会使行业专门化经营变得毫无意义,而且审计质量也很难得到保证。

2.行业专门化经营可能会使审计市场的审计资源分配不合理。研究表明,高风险行业使会计师事务所面临着较高的法律风险。如果某一个行业面临着较高的法律风险,那么会计师事务所可能就会脱离这个行业的业务或者只承接较少的业务(限制其愿意接受的客户的个数),这些行业就会具有较低水平的审计市场集中度,审计市场的供需就会产生不协调现象。

四、独立审计行业专门化经营与制度建设

行业专门化经营战略有利于会计师事务所和审计市场的发展,但也不可避免地隐藏着一些风险。我们必须进行一系列制度建设,鼓励会计师事务所培育行业优势,采取行业专门化经营战略,同时要避免行业专门化经营所隐藏的风险给会计师事务所和审计市场带来不利影响。

1.形成会计师事务所行业专门化经营的机制。

(1)形成会计师事务所行业专门化经营意识。行业专门化经营是审计市场发展达到一定阶段的客观现象,那么我们应该首先使会计师事务所树立起行业专门化经营的市场意识,使会计师事务所意识到行业专门化经营对自身以及审计市场发展的重大意义。我们应该从理论上去论证行业专门化经营的市场绩效,并找出相关的经验证据,这样才能使会计师事务所从根本上接受这种市场战略。基于此,会计师事务所才有可能为了应对激烈的市场竞争环境和自身的发展壮大去采取行业专门化经营战略。会计师事务所可以通过专题研究、培训等方式去认识和了解行业专门化经营战略,并使这种战略意识渗透到会计师事务所的规章制度、文化、经营理念等方面。

(2)形成会计师事务所的行业审计专长。在具备行业专门化经营意识之后,会计师事务所就会采取措施鼓励一些审计人员进行专门行业的审计,使审计人员储备更多的行业知识和积累丰富的行业经验从而成为行业审计专家。会计师事务所培养行业审计专家时,首先应根据审计市场的实际情况和会计师事务所的发展状况选取一个或若干个行业作为行业专门化审计的目标行业。对会计师事务所来说,目标行业的选择不但要根据审计市场上各个行业经济的发展程度来确定,而且应考虑到会计师事务所的审计资源规模和详细构成。其次,会计师事务所可以根据审计师的意见来组织审计活动,会计师事务所可以在一个行业里指定固定的审计师进行审计,以使审计师在行业信息的收集和行业经验的积累上更具优势。最后,会计师事务所可以组织专门人员进行行业信息的储备工作,收集行业动态信息,在此基础上可以建立起会计师事务所自己的行业信息资料库,这样可以使行业审计专家在进行审计时掌握更多的行业信息,得出更加恰当的审计结论。

2.加强对采取行业专门化经营战略的会计师事务所的监管。采取行业专门化经营的会计师事务所,由于业务收入来源的单一性可能会存在丧失独立性的危险,因此就不能够保证审计质量。当前,我国在监管力度和监管效果上都与市场经济的发展存在一定的差距。因而在会计师事务所采取行业专门化经营战略时,应该保持合适的监管力度,以避免会计师事务所独立性的丧失。如果不能保证监管效果,那么独立性丧失所导致的审计质量低下可能会对一个行业的发展产生很大的影响,甚至可能会导致行业经济的萎缩。我国的监管部门可以成立分行业监管小组,这些分行业监管小组用来监管相应行业的审计师和客户单位。小组中的专家能够掌握行业经验和规律,能够了解审计师的行业审计活动,在进行市场监管时会更具针对性,从而具有更好的监管效果。

主要参考文献

- ①王英姿.注册会计师审计质量评价与控制研究.上海:上海财经大学出版社,2002
- ②余玉苗.行业知识、行业专门化与独立审计风险的控制.审计研究,2004;5
- ③李慧、余玉苗.行业专门化与会计师事务所的竞争优势.审计月刊,2005;9