



## 我国会计师事务所的声誉困境

广东商学院 黎四龙

近年来,会计师事务所几乎成了“舞弊”的代名词,从而使其陷入了前所未有的声誉困境,人们对注册会计师这一曾经备受尊重的职业产生了质疑,这直接危及到注册会计师行业的生存和发展。可以说,我国会计师事务所目前遭遇的声誉困境是其进一步发展的瓶颈。

### 一、困境成因

在一个理性的会计服务市场,会计师事务所应该非常注重自身声誉,以获取未来收益。为什么我国的会计师事务所不注重自身声誉呢?笔者认为,主要由以下原因所致:

1.旧体制的影响。我国会计师事务所的产生是典型的政府选择的结果,自始至终体现着政府意志。在“挂靠制”下,由于政府的过度介入,逐步形成了条块分割、行业垄断、地区封锁等制度性缺陷,挂靠的政府部门划分的“势力范围”满足了保障自身利益、自我服务的需要;对会计师事务所而言,由于受到挂靠的政府部门庇护,其市场份额通过政府权威“圈定”,其执业行为基本无风险,审计结果更多是以“取悦”政府部门以保障其利益为基础的,会计师事务所不需要提供高质量的审计服务。实行脱钩改制后,由于旧体制惯性的延续,“脱钩”更多地停留在形式上,无论是政府还是会计师事务所均不愿意自动放弃这种“挂靠效益”,政府部门为会计师事务所“圈定”市场份额的现象仍然存在,会计师事务所也仍然缺乏提供高质量审计服务的动力。可以说,会计师事务所声誉缺失是政府过度干预的必然结果。

2.政府监管失灵。我国证券市场处于初创时期,在相当长的时期内被定位为一个为国有企业改制、脱困服务的专门场所。作为政府职能部门的证监会,理应完成服务于国有企业改制、脱困的历史使命,其精力主要集中在如何更出色地完成中央政府宏观政策的部署;至于各级政府,出于繁荣经济和提高政绩的动机,也会不遗余力地创造条件积极推动公司上市,甚至利用财政手段(如直接税率优惠、税收返还、财政补贴等)提升上市公司业绩,直接参与上市公司的盈余管理。此时,若会计师事务所追求审计的高质量就可能导一些实质上已经亏损的企业无法取得上市资格或失去配股、增发新股等再融资机会。换言之,市场并不需要高质量的审计服务,审计报告只需要为监督部门所接受就可以了,因此在法律风险很低的情况下会计师事务所也愿意配合市场需求。会计师事务所创造、维护其声誉不仅缺乏内在需求,还可能面临外部压力。

3.审计委托关系错位。独立性是审计的灵魂,由于财产所有者(审计委托人)和经营者(被审计人)的目标函数不完全一致,存在潜在利益冲突,所以审计人员应以第三者身份超

然存在,明确或解除经营者的受托责任,且须以财产所有者为一元或利益相同的多元体为前提。随着财产所有者逐渐多元化,不同所有者的利益趋向不尽相同,拥有公司有效控制权的所有者在可能实现的前提下会有侵占其他所有者和会计报表使用者利益的倾向。在现实中利益侵占效应主要表现为:一是现有股东为了满足融资需求而通过粉饰财务报告误导潜在股东和其他投资者;二是控股股东为了得到额外利益而通过操纵会计信息侵占非控股股东和其他投资者的利益,其中现有控股股东最有能力和意愿侵占潜在股东、非控股股东和其他投资者的利益。此时,现有控股股东由会计信息的使用者演变为实质上的提供者,导致传统审计关系的异化,进而成为事实上的惟一审计委托人,背离传统审计关系的实质,导致审计委托关系错位。更有甚者,在股权高度分散或所有者缺位的情况下,经营者事实上控制着企业并成为审计委托人。上述情形使审计形式上和实质上的独立性均荡然无存,在经济上完全依附于事实上的审计委托人,使审计意见被人为操纵。

4.违规成本偏低。会计师事务所面临的违规成本偏低,是其陷入声誉困境的重要诱因。有限责任会计师事务所仅以全部资产对其债务承担有限责任,所有者以其出资额为限承担责任。现行法律规定会计师事务所选择有限责任形式成立时,注册资本最低为30万元。与高昂的预期收入相比,其违规成本显得极其低廉,根本起不到防范风险的作用。改制后,我国会计师事务所的设立主要选择有限责任形式,该形式的低风险和低责任使会计师事务所只有“前顾之忧”(业务),没有“后顾之忧”(法律责任)。作为理性经济人的会计师事务所,如此低廉的违规成本会诱使其降低审计质量以满足市场需求,从而缺乏创造和维护良好声誉的激励与约束。

### 二、治理策略

要改善我国会计师事务所陷入声誉困境的现状,必须打破现有的制度框架,致力于会计师事务所外部环境的改善,同时提高其违规成本。只有内外兼治,方可重塑会计师事务所的形象。

1.加强行业监管,切断会计师事务所与政府的利益关联。我国注册会计师行业监管体制不健全,监管职能错位;监管法规政策尚不健全亦不配套;政府监管政出多门,监管效果差;行业自律机制薄弱,监管效率低。因此,加强行业监管,切断会计师事务所与政府的利益关联是目前的首要任务。监管机制的设计,必须使政府与市场的力量相互配合,将自我监管与政府监管有机结合,改变以政府监管为主导的现状,杜绝政府部门依靠自身权威进行自我服务,使其能最大程度地保护公众利益。

# 资产减值的“概念界定法”

河南财经学院 翟新生(教授) 刘凌霞 王瑞云

1997年的亚洲金融危机给世界经济造成了巨大的危害,也使许多国家进一步认识到高估资产问题的严重性,制定有关“资产质量会计信息”的会计准则势在必行。1998年,国际会计准则委员会(IASC)颁布了《国际会计准则第36号——资产减值》。为了使资产的相关会计信息能真实地反映企业获得经济利益的能力,国际会计准则规定,在每个会计年度末或中期末,对每项资产都要进行重新估价,以便将历史成本调整为公允价值,资产减值准备就是在这种情况下应运而生的。

## 一、“资产减值准备”的困惑

决策有用论认为,计提资产减值准备可以提高会计核算质量,增强会计信息的有用性,为决策者提供可靠的会计信息。但由于受到多种因素的影响,在执行资产减值制度过程中仍存在诸多问题:

1. 不计提资产减值准备,导致会计风险增加。有些企业认为是否计提资产减值准备关系不大,也有企业惧怕会计工作复杂化,从而不计提资产减值准备。如果发生严重的资产贬值仍不计提资产减值准备,则会导致企业税负加重,会计风险增加,既不能客观、真实地反映资产的实际价值,也不能为决策者提供可靠的会计信息。

2. 象征性地计提资产减值准备,无法达到预期效果。有些企业为了应付检查或追随潮流,就象征性地计提资产减值准

2. 匡正政府功能定位的偏差,理性规范和监管证券市场。在众多上市公司的舞弊案例中,各相关部门和利益团体几乎形成了一个严密完整的“作业链”。有地方政府的推动,有咨询机构的策划,有律师的法律支援,有关联方的协助,有会计师事务所的技术支持,有证监会的默许。在整个“作业链”中,最关键的症结是政府功能定位的偏差,即政府既当“裁判”(如证监会)又当“运动员”(如各级政府),自身利益是其行为最根本的依据,这是我国证券市场服务于国有企业改制、脱困之目标的必然结果,也与目前资本市场虚假会计信息泛滥互为因果。因此,应对政府功能进行重新定位,政府只可负“裁判”之责,不可履“运动员”之职,从宏观上理性规范和监管证券市场。

3. 改进审计委托关系,保持审计独立性。我国资本市场的构成以国有控股公司为主体,存在着“一股独大”、“所有者缺位”的现象,大股东对中小股东、现有股东对潜在股东、经营者对国家的利益侵占行为非常普遍,资本市场蜕变为上市公司“圈钱”的投机场所。传统审计关系的异化,必然导致审计委托关系的错位。笔者认为,我国可借鉴美国纽约大学Joshua Ronen教授提出的建立财务报告保险制度的思路,即上市公司向保

备,即按综合比例计提。这种做法中的人为因素较多,计提比例或高或低,不仅没有解决会计信息质量问题,同时还丧失了计提资产减值准备的意义。

3. 利用资产减值准备操纵利润,形成新的会计造假手段。资产减值准备计提比例难以合理确定,为一些企业利用资产减值准备操纵利润提供了可乘之机。企业会计行为受会计准则和会计制度的约束,但会计准则、会计制度在具有统一性和规范性的同时,还具有一定的灵活性。目前,我国企业的法人治理结构和内部控制制度尚不健全,而资产减值政策赋予了企业更多的选择会计方法的权利,从而为一些企业进行会计造假提供了便利条件。有些上市公司在自身利益驱动下,就是利用资产减值政策来操纵利润、粉饰会计报表的。

4. 可操作性差,加大了会计监控难度。资产减值准备的计提带有很强的主观性,且缺乏可靠、权威的证据,因此很难考查其合理性;资产种类繁多,使得审计监督需要花费大量的时间和精力,提高了审计成本。上述因素使得计提资产减值准备在提高会计信息质量的同时,也增加了审计工作量,加大了会计监控难度。

## 二、“概念界定法”的提出

1. 国际会计理念的新变化——建立以“概念框架”为基础的理论体系。2001年,国际会计准则理事会(IASB)成立,其在工

险公司投财务报告保险,由保险公司作为审计委托人聘请会计师事务所对投保的上市公司进行审计。这样,会计师事务所不仅与上市公司的股东和管理层的权利结构无关,而且与股权结构也没有关系,有望实现真正的独立。或可结合我国实际国情设置一个独立机构担当审计委托人,向上市公司收取费用,聘请会计师事务所对其进行审计。但该机构必须既与被审计单位保持独立,也与政府保持独立,即保持双向独立性,从而改进审计委托关系。

4. 完善会计师事务所的组织形式,提高其违规成本。为防止会计师事务所违规而提高其违规成本,合伙制应是会计师事务所发展的方向。合伙制会计师事务所承担无限责任,其合伙人共担风险、相互制约,使注册会计师能保持较强的独立性和高度的职业谨慎,进而能够提供高质量的审计服务。同时,为防止个别合伙人违规对其他合伙人产生不利影响,有必要引入有限责任合伙制。政府应对采用有限责任形式的会计师事务所提出增加注册资本和盈余累积的要求,如果有限责任会计师事务所有足够的财产来履行责任,则有限责任形式也可行,因其并不天然地与高质量的审计服务势不两立。☐