

# 我国会计师事务所信息公开披露制度评析

陈波(博士) 夏玲

(中南财经政法大学会计学院 武汉 430073)

**【摘要】**完善的会计师事务所信息公开披露制度有利于审计质量的提高和投资者利益的保护。欧盟已建立起法定审计师透明度报告制度,我国已初步建立了会计师事务所的信息公开披露制度。本文对我国会计师事务所信息公开披露制度的主要特点、优势与不足进行了分析,并在借鉴欧盟经验的基础上提出了改进建议。

**【关键词】**会计师事务所 信息公开披露制度 审计质量

## 一、制度背景与国际经验

21世纪初爆发的一系列大公司会计丑闻和审计失败案例,使得各国普遍加强了对于审计师的外部监管。然而,过分重视事后调查与惩戒的监管模式运行效果并不理想,安达信会计师事务所的倒闭更是带来了未曾预料的经济后果,包括“四大”市场势力的进一步增强、上市公司审计师选择范围的进一步缩小等。这也使社会各界逐渐认识到,引入类似上市公司的信息披露制度,提高审计师的透明度,才能既有助于提高监管的有效性,又有利于会计师事务所治理的完善、审计质量的提高和投资者利益的保护等。

“透明度报告”是欧盟范围内负责公众利益实体审计的法定审计师定期公开披露的一类报告,其法律依据是欧盟议会和理事会于2006年5月17日颁布的《关于法定审计的第8号指令》(简称“欧盟第8号令”)第40款。欧盟第8号令要求25个成员国采取措施提高法定审计师的透明度,规定法定审计师必须在每个财务年度结束后的3个月内在其网站上公布年度透明度报告。法定审计师披露的年度透明度报告类似于上市公司的年度财务报告,只是其包含了更多的非财务信息,特别是有助于投资者评价审计师提供高质量审计服务的动机与能力的信息。根据欧盟第8号令,审计师必须披露的信息包括:事务所(或其所属的事务所网络)的法律结构和所有权、治理结构、内部质量控制系统、最近一次接受质量保证复核的时间、前一年度公众利益审计客户名单、独立性声明、继续教育政策、审计收费等财务信息以及合伙人薪酬政策等。

根据欧盟第8号令,各成员国必须在2008年6月29日之前采纳该法令。英国政府和职业界在实施该制度方面非常积极,并在审计师透明度制度建立与实施方面走在欧盟各国前列。2003年1月,英国政府成立的“会计与审计协调小组”发布最终报告,建议审计师自愿披露有助于社会公众决策的关键性信息,这一建议得到了英国最大的12家会计师事务所的响应。在欧盟第8号令正式生效之前,毕马威(KPMG)、均富(Grant Thornton)的英国会计师事务所均在2005年就开始自愿发布透明度报告。2008年4月,英国财务报告理事会

(FRC)发布了《2008年法定审计师(透明度)实施办法》,要求英国负责公共利益实体审计的会计师事务所必须在2008年4月6日及该日以后开始的每个财务年度结束后的3个月内发布透明度报告,并规定了编制透明度报告的具体要求。英国监管机构和行业自律团体为了确保审计师信息披露的可靠性与可比性,还制定发布了《审计质量框架》(FRC,2008)、《审计盈利能力披露的自愿准则》(CCAB,2009)等信息披露规则与标准。目前,审计师编制并披露年度透明度报告已是欧盟各成员国的法定强制要求,而美国、加拿大、日本等国的监管机构已经或正在修改其监管规定,要求审计师全面提高其信息透明度(IOSCO,2009)。

## 二、我国会计师事务所信息公开披露制度的特点

2007年11月中国注册会计师协会发布的《注册会计师和会计师事务所信息披露制度》明确规定会计师事务所对外披露的信息包括:一是与注册会计师专业胜任能力、诚信水平相关的信息;二是与会计师事务所执业能力、执业质量、诚信水平相关的信息;三是能够体现行业发展水平和专业贡献的行业综合信息。其中,第一、第二类信息要求会计师事务所通过中注协的行业管理信息系统向社会公众公开披露。2008年1月中注协发布的《会计师事务所内部治理指南》第九章《信息沟通与披露》第八十条规定,鼓励事务所建立信息披露制度,向公众披露事务所的内部治理状况、股东及注册会计师的基本情况、收费标准、事务所风险管理与质量控制体系建立情况、重大违规与接受处罚情况等方面的信息。上述两份文件构成了我国证券市场审计师信息公开披露制度的基本框架。当前我国审计师信息透明度制度主要有如下特点:

1. 事务所信息公开披露制度是由中注协制定颁布的。在我国,中注协并非纯粹的行业自律组织,而是一个准政府机构,其实施的规则反映了政府的意志,并且可以由政府动用行政权力来保障其执行。因此,我国事务所按照中注协规定进行的披露,从性质上来说属于强制性披露。

2. 事务所信息披露不是由各个事务所分别进行,而是由事务所向各级注协报送有关信息,信息进入中注协行业管理

信息系统后再在统一的网络平台上发布,信息的报送和披露采用统一格式的表格,事务所在信息披露的内容和格式上没有多少选择余地。

3. 事务所信息公开披露制度没有对不同类型的事务所规定不同的信息披露要求,即不同规模和性质的会计师事务所其信息披露要求是相同的。截至2009年12月底,我国具有上市公司审计资格的会计师事务所(我国称证券资格事务所)有54家,它们的规模通常较大,其审计产生的经济后果也比较重大和广泛,但并没有更高的信息披露要求。

4. 我国会计师事务所每年向注协报送的信息用于注协对于会计师事务所的综合评价和排名,因此规模较大的事务所有较强的动机向注协及时报送有可能影响其排名的信息。

5. 我国各级注协对事务所报送并对外披露的信息负有审核职责,信息的质量由会计师事务所、注册会计师和注册会计师协会共同负责。

### 三、我国会计师事务所信息公开披露制度的优势与不足

我国当前的审计师信息透明度制度有其优势,主要包括:

①中注协规定了事务所信息公开披露的内容和格式,事务所披露的信息具有较强的可比性。②事务所的信息通过中注协统一的网络平台公开发布,利益相关者可以方便地搜索、查询和比较事务所的信息,节约了信息的搜寻成本,扩大了选择事务所的范围。③由各级注协负责对事务所报送信息进行审核,提高了信息的真实性和可靠性。④事务所在进行信息披露时只需填写有关表格并报送注协即可,加之表格内容并不复杂,信息披露成本较低。

但是,我国会计师事务所信息公开披露制度还存在着一定的局限性:①现行事务所信息披露制度主要是从监管者的视角来制定的,对于投资者等利益相关者的信息需求考虑并不充分,这直接导致了事务所披露的信息主要服务于监管者对于事务所的综合评价和排名,而很难直接影响投资者等利益相关者的决策。②事务所披露的信息不够全面,关键性信息未纳入强制性披露要求,如与执业质量密切相关的重要信息,包括内部治理结构、质量控制政策、独立性政策、人力资源政策等,利益相关者目前还无法公开获取。③信息披露制度过于形式化和定量化,事务所报送和披露的信息基本上以表格形式呈现,内容和形式均有严格的限定,这使得大量具有决策相关性的主观性信息无法进入信息披露系统,且同时抑制了事务所在信息披露方面的主动性和创造性,使得信息披露很难成为事务所信号传递的有效手段。④没有充分考虑不同的信息需求,对证券资格事务所的信息披露缺乏从投资者角度作出规定,不利于投资者利益的保护。

### 四、完善会计师事务所信息公开披露制度的建议

1. 对证券资格事务所规定更为严格的信息披露要求。从中注协行业管理信息平台上公布的信息来看,我国证券资格事务所披露的信息与非证券资格事务所相比仅仅多出一项内容,即前者必须公布近三年主要客户名称及审计报告意见类型,这显然难以满足投资者的信息需求。笔者认为可借鉴欧盟经验,要求证券资格事务所披露有助于审计质量评价的关键

性信息,包括事务所治理结构、合伙人薪酬政策、质量控制政策等。除此之外,还应当要求证券资格事务所公开发布经过审计的财务报表。

2. 引入证券资格事务所透明度报告制度。欧盟的法定审计师可以在透明度报告中超出法定要求披露投资者所关心的其他信息,在报告中体现事务所的优势与特色,并采取易于投资者阅读和理解的报告形式。因此,欧盟的审计师透明度报告制度较好地结合了强制披露和自愿披露的优点,能够成为审计师信号传递的有效手段。我国可借鉴欧盟经验,要求证券资格事务所披露包括财务报表在内的透明度报告,报告可以在事务所自己的网站上公布,也可以通过中注协的行业管理信息平台统一发布。

3. 修改完善事务所的信息披露规则。为了使事务所的信息披露达到一种社会最优的均衡状态,有必要对强制披露的内容和范围作出必要的限定。对于有助于投资者准确评价审计质量并且事务所自愿披露动机明显不足的信息,一般应纳入强制披露的范围。除此之外的其他信息,则可以鼓励事务所自愿披露。同时,还应该确定适当的信息披露频率。对于相对稳定的信息,如事务所基本情况、事务所内部治理和质量控制信息等,可以考虑减少披露的频率,要求两年或三年披露一次;对于变化较快的信息,如财务信息、最近年度的质量检查结果、上市公司重要客户名单等,则可以要求按年披露。

4. 建立事务所信息披露的质量保证机制。①监管机构可以统一制定信息披露的标准,提高事务所信息披露的可比性。②将事务所信息披露质量纳入监管范围。监管机构可对事务所的信息披露质量进行专门检查,或者在日常监管活动中关注事务所披露的信息是否与监管机构掌握的情况一致。如果事务所披露的信息经查实存在不真实、不准确、不完整的情况,监管机构可以采取相应的惩戒措施。③在有关法律法規中明确事务所披露虚假、重大遗漏或误导性信息的法律责任,包括民事赔偿责任。④建立包括虚假信息举报机制、投资者投诉及处理、媒体监督机制等在内的信息质量保障机制。

5. 营造会计师事务所信息披露的良好氛围。会计师事务所决策者在信息披露方面往往有一些顾虑,担心信息披露可能会造成商业秘密泄露、运营成本上升、竞争对手打击等负面效应,从而不愿意提高信息透明度。而投资者在认识上也难免偏颇,往往仅从规模、价格等方面来挑选审计师,而不是在综合评价事务所执业质量的情况下做出选择。这就需要监管者、学者、行业精英等积极地承担起除旧布新的职责,通过投资者教育、业内交流与培训改变信息提供者和信息需求者对于事务所信息披露的不适当观念,营造起有利于事务所提高信息透明度的文化和氛围。

【注】本文系国家社会科学基金项目“会计师事务所内部治理对资本市场质量的影响研究”(项目编号:09CJY017)的阶段性研究成果。

### 主要参考文献

罗伯特·霍奇金森.公司治理的发展及其对会计师事务所的影响.中国注册会计师,2006;8