

文章编号: 1672 - 4348(2005)05 - 0533 - 06

审计师变更对审计独立性的影响及其对策

刘琨

(厦门大学会计系, 福建 厦门 361005)

摘要: 审计师变更的因素和对后任审计师的影响是错综复杂的, 其中, 意见分歧、审计收费、管理当局变更、地域关系和非自愿性动因引起的审计师变更, 对后任审计师的独立性将可能产生影响。增强审计师审计的独立性应当标本兼治, 前后任审计师沟通、变更信息披露、行业自律监管等是其主要对策。

关键词: 审计师变更; 审计独立性; 影响; 对策

中图分类号: F239

文献标识码: A

The effect of auditor switching on the independence of auditing and its countermeasures

LIU Kun

(Public Accountants Department, Xiamen University, Xiamen 361005, China)

Abstract: Auditor switching may arise from several reasons, and attention should be paid to the possibility of its influence on the independence of auditing. Auditor switching due to conflicting opinions, auditing cost, changing of auditing authorities, and localization is highly liable to exert influences on the independence of the succeeding auditor; however, conflicting opinions and auditing cost will have a stronger influence. To safeguard the independence of auditing, effective countermeasures should be taken, including contact and communication between the former auditor and the succeeding auditor, information disclosure, standardized expenditure, self-disciplined monitoring of the auditing field, and enhancing professional ethics.

Key words: auditors switching; independence of auditing; influence; countermeasure

我国上市公司频繁发生审计师变更, 引起了证券监管部门、学术界、新闻媒体以及社会公众的高度关注, 成为近几年会计、审计界研究的热点问题。笔者认为, 审计师变更的因素是多方面的, 应当根据审计师变更的动因及其对审计独立性所产生的影响程度具体情况具体分析。同时, 对于审计市场应当标本兼治, 采取切实可行的对策, 以增强审计师的审计独立性。

一、审计师变更动因探讨

审计师与被审计客户之间关系的维系, 客观上是基于客户需求与审计师提供服务的最低成本

契合 (minimum cost match)。当客户或审计师之间任何一方的特征发生重大变化, 而另一方却无法或不愿适应这种变化时, 审计师与被审计客户之间的关系便可能发生破裂。也就是说, 审计师的变更, 一种是公司解聘审计师, 另一种是审计师辞聘公司。此外, 还有一种是审计师非自愿性变更。

1. 审计服务需求方发起审计师变更的动因

审计服务需求方, 即被审计单位发起的审计师变更, 表现为审计师被解聘, 据统计, 以上市公司为发起方的审计师变更的比例每年均高于 95%, 可见, 上市公司解聘审计师是我国审计师变更的主要类型。其变更的动因一般有意见分歧、

收稿日期: 2004 - 11 - 26

作者简介: 刘琨(1981 -), 男(汉), 福建德化人, 硕士研究生, 研究方向: 审计。

审计收费、财务困境与破产危机、管理当局变更和地域关系等。

1) 意见分歧

Chow 和 Rice^[1]、Krishnan 和 Stephens^[2]的研究发现,审计师变更与变更前,与最近会计年度的保留审计意见之间呈现正相关关系。一般意义上讲,当公司管理当局试图通过某些会计处理和披露方式推迟公布不利信息时,审计师对此很可能表示反对并出具保留意见。公司管理当局认为保留意见将影响公司股价和融资能力,审计师的反对意见和保留意见很可能触怒管理当局,或促使其寻找与自己更为一致的审计师,并最终导致现任审计师与公司关系终止。如 1998 年深圳中审会计师事务所共有 17 家 A 股上市公司,当年共出具 5 份非标准无保留意见,1999 年这 5 家公司全部更换了会计师事务所。由此可见,公司管理当局和审计师的意见分歧是导致审计师被解聘的重要因素。据统计,1999 年上市公司被出具标准无保留意见发生变更审计师的,只占其总数的 6.5%;而被出具非标审计意见发生变更审计师的,却占其总数的 22.8%^[3]。2000 年被出具标准无保留意见的变更审计师的只占 11.0%;而被出具非标审计意见变更审计师的高达 34.1%^[3]。据 2004 年统计,2003 年上市公司被出具标准无保留意见的变更审计师的只占 5.2%;而被出具非标审计意见变更审计师的是 13.5%。这证实了被出具非标审计意见的上市公司比未被出具非标审计意见的上市公司更容易变更审计师。李东平、黄德华和王振林^[4]发现审计师变更与前一年度的“不清洁”审计意见成正相关关系。

2) 审计收费

Bedingfield 和 Loeb^[5]的调查问卷显示出了部分公司为了降低审计收费而改聘小规模会计师事务所。Kanodia 和 Mukherji 通过模型分析,认为即使不存在意见分歧因素,审计服务定价本身即可导致审计师变更。Shu 研究结果显示,发生审计师辞聘的公司更倾向于选择小规模客户的后任审计师,与大规模客户审计师不匹配的公司也更可能与小规模客户审计师匹配。我国有关学者^[6]对上市公司审计师变更进行了调查,发现审计师变更后,上市公司明显倾向于选择未进入客户规模排名前 20 名的事务所,这种选择小规模客户审计

师的偏好降低了市场集中度,与高质量审计市场的特征是相背离的。一般而言,小规模客户审计师的审计收费低于大规模客户审计师的收费。审计收费是造成审计师变更的主要因素。

3) 财务困境与破产危机

查看近年来上市公司年报审计工作,推迟年报信息披露的公司,一般存在着财务不佳状况,其中存在着通过变更审计师,延缓年报信息披露时间。处于一般财务困境的公司,倾向于选择与前任较小规模客户审计师,以降低审计收费。处于较严重的财务困境或破产危机的公司,通过变更审计师,可以阻碍审计程序、延缓向利害关系方传递困扰信息的时机。

4) 公司管理当局变更

管理当局高层发生变动也有可能变更审计师。新的管理当局一般会实施全方位的“罗斯福新政”,并且聘请新的审计师。例如,1999 年上市公司苏三山变更其审计师,其披露的主要原因是公司的第一大股东易主。有些新任公司管理当局,为了将公司发生的有关问题,如财务危机、管理无效等责任完全推卸给前任,将倾向于解聘为前任提供审计服务的审计师。

5) 地域关系

2002 年,刘峰、张立民等人^[7],通过分析天勤会计师事务所(被吊销执业资格)原来的 63 家客户的走向,发现上市公司在重新选择事务所时,对地域因素考虑较多。同时,经办的注册会计师与上市公司选择同一家事务所的比例相对比较高。这些现象都与高质量审计市场的特征存在一定的差异。上市公司所处地域的地方主管部门、本地事务所为了保护自身利益,对上市公司施加压力,使其聘用更多的本地事务所,而上市公司希望同地的事务所给予更多的“帮助”。

2. 审计服务供给方发起审计师变更的动因

审计服务供给方发起的审计师变更,表现为审计师辞聘,是近几年来审计师变更的新动因。有关专家研究发现,当审计业务具有以下特征时,审计师辞聘的概率高于被解聘的概率:客户处于财务困境,股票非正常报酬率波动大,审计师独立性低,审计任期短,出具保留意见等。此外,研究还发现审计师辞聘与意见分歧和需报告事项之间存在正相关关系。以上结果表明,审计师辞聘是

引自中国注册会计师协会网站(www.cicpa.org.cn)年报审计情况快报第 12 期,2004-04-03。

出于降低诉讼风险、调整客户构成的目的。自20世纪90年代初以来,针对审计师的诉讼案件激增,审计职业界为应对诉讼采取了完善审计计划、提高审计收费、出具保留意见等措施外,一个明显的趋势就是审计师倾向于退出高风险业务、调整自身客户。拥有40多家上市公司审计业务的深圳鹏城会计师事务所所长姚永曾说:鹏城会计师事务所在2002年主动辞掉了5家上市公司的审计业务,原因是这5家公司存在一定的财务风险问题,事务所不应为多承接业务而忽视风险。姚永强调,鹏城目前非常重视客户结构调整。选择好的客户,才有利于会计师事务所的形象及未来发展^[5]。

3. 非自愿性审计师变更动因

非自愿性审计师变更可分为强制性变更和其它因素变更。强制性变更,例如,安然事件后,美国国会于2002年7月底通过并由总统布什签署了《2002年公众公司会计改革和投资者保护法》,其中规定“某一事务所负责某一公司审计的注册会计师至少5年轮换一次”。支持者认为^[5],审计师强制轮换的作用,在于避免事务所重复审计所造成的无创造性和麻痹大意;有利于提高审计市场的竞争程度;通过轮换,事务所可以相互检查彼此间的审计工作,有助于后任事务所发现前任所审计的错漏。其它非自愿性变更,主要表现在事务所严重执业质量问题。例如,中天勤、深华鹏、深同人、华伦和中联信等5家会计师事务所被吊销执业资格,而这5家的客户公司必然要变更审计师。

二、审计师变更对后任审计师独立性的影响剖析

1. 意见分歧产生购买审计意见动因对后任审计独立性的影响

理论上讲,只要避免非标准审计意见的预期收益大于预期成本,上市公司就有动机进行意见购买,而意见购买成功与否在很大程度上依赖于后任审计师的态度。在其它条件不变的情况下,上市公司付出的代价越大,越容易找到代表当局意志的后任审计师,上市公司意见购买成功的可能性也就越大。总之,具有潜在购买审计意见动机的公司通过变更审计师确实能够在一定程度上实现其规避非标准无保留意见的动机。耿建新和

杨鹤发现^[5],被出具过非标准无保留意见审计报告的上市公司,变更审计师后,其审计报告中标准无保留意见显著地多于非标准无保留意见。Lennox^[5]对英国上市公司的研究发现,通过变更审计师,公司成功地实现意见购买。会计学专家李爽和吴溪^[8]运用Lennox的方法对我国的2016个样本观察值进行了检验,支持“具有意见购买动机的上市公司通过变更审计师能够成功实现其动机^[9]”的结论。作为后任的审计师,尽管其具有形式上的独立,但其实质上已有为其接任的客户出具减缓审计意见的主观动机,可谓其实质上的独立性已被削弱。这样的例子在我国的上市公司中并不难找,1998年的红光实业和深中华就是典型。由此可见,对于因意见分歧购买审计意见成功的公司其审计独立性的影响是明显的。

2. 审计收费动因引起的变更对后任审计独立性的影响

审计服务具有行业特性,初次审计需要花费较其收入更高的成本,这些成本将通过以后年度的服务收费逐步回收,未来年度的收费就是审计师相对于客户的准租金。审计师以“低价揽客”开拓市场,降低审计收费并期望能在未来审计年度中得以补偿,将可能导致审计师与客户之间产生不当的利益关系,从而有损于审计师的独立性。有关研究表明,这种沉没资本可能影响审计师的决策,只有当审计收费降低额回收时,独立性才有可能恢复。上文已提及Bedingfield和Loeb的调查问卷,说明公司为降低审计收费而改聘小规模客户审计师。当这种情况发生时,后任的审计师审计意见可能出现缓和或改善的结果。我国上市公司审计师变更呈现出后任审计师规模比前任审计师规模小,这说明我国目前审计师变更使得审计意见趋向缓和。这种结果在一定程度上佐证了“审计师规模与审计师独立性呈正相关^[5]”的观点。由此可见,改聘小规模客户审计师,将使得后任审计师的独立性减弱。

3. 财务困境与破产危机产生变更的动因对后任审计独立性的影响

对于处于较严重的财务困境与破产危机的公司变更审计师,这种现象对后任审计师独立性的影响概率很小。因为后任审计师要出于本身的风险考虑。尽管解聘审计师不一定能达到公司的预期目的,但是有可能推迟提交破产申请并对相关

方造成进一步的利益侵害,导致相关方无法及时地采取补救措施。对于处于一般财务困境的公司,倾向于选择与前任较小规模客户审计师,以降低审计收费为目的变更审计师,同样将使审计独立性减弱,但表现不明显。

4. 公司管理当局变更引起的审计师变更对后任审计独立性的影响

公司管理当局的变更所引起的审计师变更。在形式上并不影响后任审计师的独立性。然而,从实际来看,重新寻求的审计师在审计过程中,发现公司目前存在的客观问题时,后任审计师将有可能面对要区分前后任管理当局的管理责任,加上现任管理当局有意识地推卸责任和后任审计师要保住客户的心态,也会使审计独立性受损。

5. 地域关系引起的审计师变更对后任审计独立性的影响

有效的审计监管政策应当使上市公司在审计师变更后,倾向于选择更多的异地审计师。由于地方主管部门的地方保护主义因素,本地审计师也迫于地方保护主义的压力,审计师将可能出具较缓和的审计意见;而上市公司希望本地的审计师给予更多的“帮助”,也可能产生解聘异地的审计师,而改聘本地的审计师。由于地方保护主义因素,对于审计独立性的减弱也是明显的。

6. 审计服务供给方发起审计师变更对后任审计独立性的影响

据统计,每年发生审计师辞聘的数量只有为数不多的几例,占审计师变更总数的4%以下^[10]。当发生审计师自主辞聘客户时,由于这种情况所发生的经济关系完全在前任审计师与客户之间,对于继任审计师的独立性影响不大。

7. 非自愿性变更对后任审计独立性的影响

对于审计师强制性的非自愿变更其动因是否能满足预期的目的,目前存在着较大分歧。大多数持否定的观点认为,签订短期审计合同将影响审计师对企业会计系统和内部控制的熟悉程度,会增加审计师的工作成本。但是,强制性的变更可能会使后任审计师在审计过程中更为谨慎,对审计独立性的影响不大。对于其它非自愿性变更,若上市公司重新聘请审计师有选择小规模客户的偏好,或选择本地审计师,以求得本地审计师以更多的“支持”,那么,对于审计独立性的影响同样存在,但在目前审计市场中表现不是很明显。

综合分析,审计师变更具有多方面的因素,审计师变更对审计独立性影响的可能性是存在的,应当引起重视。由财务困境与破产危机、审计服务方发起的和非自愿性的变更,对后任审计师审计独立性影响的概率小;而由意见分歧、审计收费、管理当局变更和地域关系动因引起的审计师变更,对后任审计师的审计独立性影响的概率较大。其中,意见分歧和审计收费动因引起的变更,对后任审计师审计独立性的影响表现较为明显。

三、增强继任审计师审计独立性对策

独立性是审计的精髓,是审计职业生存与发展的基石。审计人员的职业要求就是要介入经营者与所有者的利益冲突,通过提供审计服务减少他们之间的信息不对称。因此,审计的独立性,是审计师出具高质量审计报告和为社会公众提供客观、公正、诚信产品的重要前提。审计师变更是一种市场客观存在的事实,笔者认为,避免继任审计师审计独立性被削弱和增强审计市场审计师的审计独立性可采用以下对策。

1. 强化前后任审计师的沟通

作为继任审计师若要提高自身的审计独立性,从而有助于出具高质量的审计报告,避免潜在诉讼风险的不利影响,就要改变自身的信息劣势地位。而作为影响继任审计师独立性的变更动因,是继任审计师需要了解的重要信息。因此,继任审计师要认真分析变更的动因和对自身独立性产生的影响。而了解此类重要信息最有效、客观而不影响独立性的途径,就是和前任审计师进行沟通。

例如,纵横国际股份有限公司(600862)的2001年年报,在屡遭上海证券交易所谴责的情况下,一直拖到了2002年7月18日才公布,成为沪深股市中,最后一家公布年报的公司。纵横国际公司将年报难产的原因归咎于前任会计师事务所——深圳天健信德。因为天健信德会计师事务所,此前拟对其年报出具“拒绝表示意见”的审计报告。公司向天健信德发出了“逐客令”,而聘请天华大彭作为继任审计师,重新为其审计。天华大彭先后两次赴深圳,就前任审计师与公司管理当局发生意见分歧的事项进行了充分地沟通。通过沟通再次审计,天华大彭同样出具了“拒绝表示意见”的审计报告。由此可见,前后任审计师进行

信息沟通,的确有助于继任审计师独立性的提高。对于前后任审计师出具同样的“拒绝表示意见”的审计报告,中国注册会计师协会秘书长这样评价:“当事务所与上市公司对会计报告存在重大意见分歧时,上市公司过去往往炒事务所“鱿鱼”,改聘其他事务所,购买审计意见,以满足自己的不合理要求。天健信德和天华大彭坚持独立性原则,勇于对上市公司说“不”,这种行为值得赞许”。

2002年6月25日,《中国注册会计师职业道德规范指导意见》明确提出,在接受审计业务委托前,后任注册会计师应当向前任注册会计师询问审计客户变更会计事务所的原因,并关注前任注册会计师与审计客户之间在重大会计、审计等问题上可能存在的意见分歧。2003年7月1日,我国出台《审计独立具体准则第28号—前后任注册会计师的沟通》。2004年中注协[2004]25号文再次强调,后任事务所应当主动与前任事务所沟通,并将沟通情况记录于审计工作底稿,前任事务所应当按照职业道德的要求,配合后任事务所工作。其目的是规范审计师变更过程,前后任审计师之间的沟通,提高后任审计师的审计风险意识和审计质量,改善行业竞争秩序。这在很大程度上明确了前后任审计师及被审计对象的责任和义务。它对于降低继任审计师的审计风险、提高审计质量和增强后任审计师审计的独立性起到了重要的制度保证,发挥了积极的作用,并在实践中取得了良好效果。沟通效应还在于:某家审计师如果说“不”,别家审计师也说“不”;某家审计师不接的业务,别家审计师也不接。最终,使造假者没有市场,没有掩蔽之所。

2. 强化审计师变更信息披露

不少国家的监管政策都要求,前任审计师在与客户关系终止后,要与公司股东以及监管部门沟通,例如在股东大会上陈述与聘任情况有关的事实、或做出某些申述,向公司股东和监管部门提交一份书面声明(对变更事实的解释说明或申述等)。这些政策的目的在于防止公司管理当局利用变更审计师掩藏某些损害股东及公众利益的内幕信息。中国证监会在1996发布了《中国证券监督管理委员会关于上市公司聘用、更换会计师事务所(审计事务所)有关问题的通知》(证监发字[1996]1号)。中注会在2002年4月15日发布了

《中国注册会计师协会关于进一步做好2001年度上市公司年报审计工作的紧急通知》,要求2001年度会计报表中被上市公司更换的会计师事务所,将被更换的情况以书面形式报告中注会。2004年中注会《关于进一步加强2003年上市公司年报审计工作的通知》,对于公司发生变更事务所时,再次强调要向中注会报告,并说明上市公司变更事务所的原因。

要求审计师变更进行信息披露,实际上反映了监管部门希望通过审计师变更的报备程序获取必要的信息,从中发现具有潜在购买审计意见动机的审计师变更事件,以便实施有效的监管。但是,在我国目前的公司结构治理下,股东大会很难发挥相应的机制作用;同时,如果缺乏足够的外界压力,离任的审计师普遍不希望在客户公司的业务终止后“惹过多的麻烦”,以免影响其维持与其他客户公司的关系。此外,部分审计师离任的原因还在于意识到自己在过去的审计业务中或多或少存在过失,为了避免潜在的诉讼风险和监管处罚,审计变更的事件以不张扬为宜。笔者认为,一方面,监管当局应当集中精力来消除各种可能阻碍审计师自愿披露信息的障碍,应当规定一些带有强制性的、具有惩罚机制功能的规则,促进变更信息的披露;另一方面,监管当局可以利用自身的优势地位来收集和处理相关信息并进行统计和监控,披露那些向市场竞争妥协的审计师。通过强化审计师变更及相关信息的披露,在一定程度上可以减少上市公司意见购买成功的可能性,同时对于审计收费动因、新任公司管理当局动因、地域关系动因而变更审计师的公司起着一定的遏制作用,有助于后任审计师审计的独立性。

3. 规范收费标准,改变付款方式

一般而言,小规模客户审计师的审计收费要低于大规模客户审计师的收费。审计师以“低价揽客”开拓市场,降低审计收费并期望能在未来审计年度中得以补偿,将可能导致审计师与客户之间产生不当的利益关系,从而有损于审计师的独立性。因此,规范审计服务的收费标准势在必行。国家物价部门已有规定收费标准,但在具体操作中,弹性较大,缺乏科学性和可操作性。审计市场的竞争不应当是价格的竞争,而应当是审计质量和信誉的竞争。应当根据审计服务行业的特点、

被审计单位的行业状况和业务量制定出规范的一收费标准,杜绝因收费标准而产生的审计师变更和由此而发生的对审计独立性的影响。

我国现在独立审计执行的是由公司委托会计师事务所直接进行审计,并由公司直接付款给审计师,而不是报表使用者委托审计师。这就使得审计师与公司之间构成一个无法解开的内在利益关系,竞争优势不大,尤其是小规模客户审计师为了生存,不得不在某些方面受控于公司管理当局而影响审计独立性。笔者认为,有必要通过组建审计交易中介机构,使之成为连接审计师与公司的纽带,代理审计业务签约、收费等事项,从而减轻公司管理当局对审计师压力的可能,以提高审计的独立性。

4. 加强行业自律监管,加大处罚力度

实践证明,没有自律的行业是没有前途的行业。注册会计师行业是一个公众行业,肩负着维护社会公众利益的社会责任,其职责决定了这个行业必须加强自律监管。虽然,注册会计师法、公司法和刑法规定了事务所和注册会计师应承担行政责任、民事责任和刑事责任,但在实际执行中,对违规行为的处罚力度明显偏轻,致使事务所和注册会计师的违规行为还时有发生。因此,应当

采用行业自律和行政监管相结合的方式,严格控制审计质量,并制定严格的规章制度,加大处罚力度,对违规者给予重罚,以提高其违规成本,增强审计师的风险意识,从而提高其审计的独立性。

5. 加强对注册会计师的职业道德教育

尽管要求前后任审计师沟通,要求审计变更信息披露,并且作了具体规定,但是如果没有良好的职业道德,很难完全落实到位。尽管审计师不发生变更,如果不自觉遵守职业道德规范,在实际案例中,公司同样也能获得“审计意见的改善”,从而影响审计师审计的独立性。因此,强化职业道德教育十分重要。要使事务所和注册会计师认识到,职业道德是行业之本,只有遵守职业道德和良好的执业质量才能赢得客户,得以生存,若图一时之利,屈从于被审计单位管理当局的压力,出具虚假报告,丧失的将是长远利益,其代价将是沉重的。要建立切实可行的规章制度,促进从业人员自觉遵守职业道德,增强审计独立性意识。例如,建立注册会计师、会计师事务所诚信记录、诚信网络查询、信用评级制度。有了不良的记录,就会影响执业活动甚至生存发展,迫使其自觉规范市场行为;建立对失信行为的投诉、举报制度,使无诚信的事务所和注册会计师被拒绝于市场之外。

参考文献:

- [1] Chow C W and Rice S J. Qualified audit opinions and auditor switching [J]. The Accounting Review, 1982, 57:326~335.
- [2] Krishnan J and Stephens R G. The simultaneous relation between auditor switching and audit opinion: an empirical analysis [J]. Accounting and Business Research, 1996, 224~236.
- [3] 任迎伟, 缪丹. 审计师自愿变更时其独立性的影响研究 [J]. 西南民族大学学报(人文社科版), 2003, 24(12):336~339.
- [4] 李东平, 黄德华, 王振林. “不清洁”审计意见、盈余管理与会计师事务所变更 [J]. 会计研究, 2001, (6).
- [5] 吴溪. 证券市场中的审计师变更研究 [J]. 中国注册会计师, 2001, (5):10~15.
- [6] 张立民, 黄杨. 审计师非自愿性变更与审计监管——来自2001年中国审计市场的证据 [J]. 审计与经济研究, 2004, (4):1~5.
- [7] 刘峰, 张立民, 雷科罗. 我国审计市场制度安排与审计质量需求——中天勤客户流向的案例分析 [J]. 会计研究, 2002, (12).
- [8] 李爽, 吴溪. 审计师变更的监管思想、政策效应与学术含义 [J]. 会计研究, 2002, (11):32~36.
- [9] 陆正飞, 童盼. 审计意见、审计师变更与监管政策 [J]. 审计研究, 2003, (3):30~35.
- [10] 任迎伟, 缪丹. 审计师自愿变更对其独立性的影响研究 [J]. 西南民族大学学报, 2003, (12):336~339.