

# 我国整合审计主体选择研究

王翠琳<sup>1</sup>(教授) 张莉<sup>1</sup> 徐娜<sup>2</sup>

(1.兰州理工大学经济管理学院 兰州 730050 2.金川集团股份有限公司动力厂 甘肃金昌 737104)

**【摘要】**目前,国内外市场经济已逐步进入双审时代,但在我国如何选择整合审计主体还存在争议。本文基于我国国情和现有内部控制审计及整合审计的法规、指引及企业的实际情况,通过对比和博弈分析认为当前我国整合审计主体采用同一家会计师事务所不同项目组是一项明智之举。

**【关键词】**财务报表 内部控制审计 整合审计 审计主体 会计师事务所

## 一、引言

2002年安然事件发生后,美国率先出台了《萨班斯—奥克斯利法案》,其404条款规定:担任公司年报审计的会计公司应当对其内部控制进行测试和评价并出具评价报告,即要对保障企业财务信息质量的内部控制进行审计。为了顺应国际形势并考虑我国企业生存的现实经济环境,2008年6月我国财政部等五部委联合发布了《企业内部控制基本规范》,2010年4月又出台《企业内部控制配

套指引》,要求对企业的内部控制进行审计。

然而,随着企业之间竞争越来越激烈、经营环境越来越复杂、生存压力愈来愈大,以往单纯的财务报表审计费用对企业来说已是一项较大的负担,内部控制审计对于盈利不佳的企业更是雪上加霜;对于会计师事务所来说,双重审计业务的开展也是一项挑战。如果利用两项审计工作的相似性,将两者整合进行,对企业和事务所来说都是一种双赢。

从上述回归结果可以看出,在发生过度投资(残差为正组)的公司,当年计提的资产减值准备与下一年的总投资支出负相关,回归系数为-0.242,这说明在发生过度投资的公司,当年资产减值准备的计提对下一年度的投资支出有一定的抑制作用。当然,因为回归系数并不显著,资产减值准备对公司过度投资行为的约束有限。

在发生投资不足(残差为负组)的公司,当年计提的资产减值准备与下一年度的总投资支出也是负相关关系,回归系数为-0.0196,这说明在发生投资不足的公司,当年资产减值准备的计提对下一年度的投资支出有抑制作用。同样,因为回归系数并不显著,资产减值准备对投资不足公司的投资影响有限。

回归结果表明,在过度投资的公司,资产减值准备回归系数的绝对值大于投资不足公司资产减值准备回归系数的绝对值,据此,可以说资产减值准备对投资过度公司下一年度的投资支出影响更加明显。但总体来说,资产减值准备的计提对下一年度总投资的影响并不是很显著。

## 六、研究结论

计提资产减值准备是会计稳健性的典型应用,这种会计处理会对公司投资行为产生重要影响。通过对上市公司进行经验研究,本文发现:①计提资产减值准备既可

以有效抑制公司的过度投资行为,又可能会导致公司投资不足。这意味着会计稳健性具有一定的两面性。②本年计提资产减值准备会对下一年度的总投资支出产生有限的抑制作用,而进一步分析表明,相对投资不足公司而言,这种抑制作用对投资过度的公司更强。

根据研究结果,本文认为,上市公司应合理运用计提资产减值准备的会计稳健性,使其发挥积极作用,抑制企业过度投资行为,防止公司投资不足。

## 主要参考文献

1. Shin H. H., Kim Y. H.. Agency Costs and Efficiency of Business Capital Investment Evidence from Quarterly Capital Expenditures. Journal of Corporate Finance, 2002; 8
2. 童盼,陆正飞. 负债融资、负债来源与企业投资行为——来自中国上市公司的经验证据. 经济研究, 2005; 5
3. 唐雪松,周晓苏,马如静. 上市公司过度投资行为及其制约机制的实证研究. 会计研究, 2007; 7
4. 魏明海,柳建华. 国企分红、治理因素与过度投资. 管理界, 2007; 4
5. Bini M., Della Bella C.. Determinants of market reactions to goodwill write-off after SFAS 142. Managerial Finance, 2007; 11

## 二、整合审计主体选择分析

整合审计是利用财务报表与内部控制审计工作的相似性和重复性将两项审计工作进行整合设计的一项审计业务活动。整合审计的实施,可以减少事务所对被审计单位的重复干扰,并减轻其经济负担;可以减少事务所重复工作量、降低审计成本、提高审计效率和效果,从而保证执业质量。

### (一)整合审计主体的三种模式及对比分析

目前,有关整合审计主体主要存在以下三种观点:

第一种:同一事务所的同一项目组。这一审计主体选择主要应用于美国、日本,2004年3月9日美国公众公司会计监督委员会(PCAOB)发布了《审计准则第2号——与财务报表审计相关的财务报告内部控制审计》和2007年2月15日日本审计准则制定机构企业会计审议会正式发布了《财务报告内部控制的管理层评价与审计准则》及《财务报告控制的管理层评价与审计准则实施指引》,其中都明确要求内部控制审计由承担该公司财务报表审计的同一审计主体实施。

第二种:同一事务所的不同项目组。我国学者余潇敏(2011)认为内部控制审计和财务报表审计的工作内容、重点有所不同,由同一家事务所的不同项目组执行有利于专业分工,保证审计独立性,有利于互检对方的工作成果和相互印证,提高审计工作的效果,降低同时出具错误审计报告的可能性,最终提高审计效率。

第三种:不同事务所的不同项目组。选择这种审计主体的学者则认为,财务报表审计与内部控制审计同时由一家事务所实施会增加事务所对客户的依赖性,从而影响注册会计师的独立性,进而对审计质量产生影响,所以认为由不同事务所提供两项审计业务比较好。

上述三种审计主体选择都有其合理性。但在风险导向审计模式下要求审计工作不仅仅是追求高效果,更要考虑高效率和低成本。所以,有必要将审计的高效果、高效率和低成本相融合进行研究。现将对三种模式基于以下五个假设进行对比分析:

假设1:被审计客户与事务所之间进行的审计业务谈判多,审计成本高;反之,则低。

假设2:项目组之间进行的沟通多,审计成本高;反之,则低。

假设3:项目组审计进程中需要沟通的环节少,则审计效率高;反之,则低。

假设4:项目组审计进程中受到的干扰少(仅指财务报表审计组或内部控制审计组的相互间干扰)、独立性强,则审计效果高;反之,则低。

假设5:除以上可能的问题外,审计项目组不受自身和外界独立性干扰。

基于以上假设,三种主体选择模式的差异性比较明显。①同一事务所同一项目组:谈判成本低、沟通成本低,所以审计成本总体较低,同时审计效率一定较高;但效果不确定。②同一事务所的不同项目组:审计成本会较低,审计效果相对较高一些,但审计效率由于受到项目组之间沟通因素的影响也存在不确定性。③不同事务所的不同项目组:因都是独立的审计组,审计成本会最高,审计效率和审计效果一般情况下都会较高。

三种模式仅从审计目标的实现角度来看都有明显的优势和劣势,但是如果考虑我国国情、文化背景、企业实际运行状况、经济承受能力以及会计师事务所和CPA独立性、业务能力等因素,需要重新进行选择分析。

### (二)同一事务所的同一组、不同项目组的博弈分析

#### 1. 博弈分析基本假设。

假设1:同一家事务所同时提供财务报表和内部控制两项审计服务,事务所根据业务需要确定恰当的审计主体,可是同一项目组,也可以是非同一项目组。

假设2:审计主体也有两种选择,审计和不审计。

假设3:事务所和项目组熟悉被审计单位的内外部环境,且其都是以“经济人”的身份承接和参与审计工作。审计主体完全了解博弈过程和双方的收益函数,博弈策略和博弈收益函数为“共同知识”,此博弈为完全信息静态博弈,即事务所能够胜任该项审计业务,其做出的审计与不审计策略选择主要由事务所的独立性决定。

2. 博弈模型构建。本文假设W代表事务所接受两项审计业务的审计收费,C代表为审计人员支付酬劳、消耗的审计资源,G代表财务报表审计组与内部控制审计组之间的沟通成本,I代表审计执行结果对事务所的声誉影响,R代表事务所审计收益。

模型1(同一审计组审计):由于我国“人情社会”的现状普遍存在,两项审计服务若由同一项目组承接并实施整合,所涉及的工作人员较少,且缺乏相互间的监督与制衡,项目组的独立性较弱,事务所和注册会计师与被审计单位串通发生审计合谋的可能性比较大,这样对事务所和注册会计师的声誉会造成很大的负面影响,事务所将花费I个单位消除声誉受损的影响,同时还得支付审计人员的酬劳、审计资源耗费支出C,而事务所的收入只有接受两项审计业务的审计收费W,这时事务所的收益 $R=W-C-I$ 。

模型2(不同审计组审计):若由不同项目组执行两项审计服务,审计中所涉及的人员较多,项目组间也可以互相监督和制衡,且能够很好地保持项目组和事务所的独立性,审计合谋的现象几乎不可能发生,这样对事务所的声誉是一种维护与提升,其除获取接受两项审计业务的审计收费W外,还会获取I个单位的声誉收益,但需要承

担审计人员的酬劳、审计资源耗费C和项目组间的沟通成本G两项支出。这种情况下事务所获取的收益 $R=W-C-G+I$ 。

此外,事务所若是不承接内部控制审计业务,其独立性相对较强,则能够更好地维护、保持其声誉,无形中对事务所来说是一项收益I。

根据上述分析,我们得出表1所示的博弈模型。

表1 同一组和不同组的博弈模型对比分析

	同一组		
不同组		审计	不审计
审计		$R=W-C-G+I; R=W-C-I$	$R=W-C-G+I; I$
不审计		$I; R=W-C-I$	$I; I$

### 3. 博弈基本分析。

(1)假设会计师事务所接受两项审计业务的总收入是10个单位。

(2)成本、费用的估计:李连军、薛云奎(2007)通过实证研究中国证券市场审计师声誉溢价发现,中国本地前四大事务所相对于本地其他事务所,其溢价幅度为7.57%;在中国的“国际四大”相对于中国本地除前四大以外的事务所而言,其声誉溢价幅度更高达23.12%。在此结合中注协公布的《2013年会计师事务所综合评价前百家信息》计算得出,在我国“国际四大”相对于我国其他事务所其声誉溢价幅度为20.4%。可见,我国事务所的声誉溢价平均为20%。同时,通过对我国规模在前五百强的事务所的调研发现,在一项审计业务中,事务所支付给审计人员的人工成本将近占审计业务收入的30%左右;事务所进行整合审计项目组之间的沟通耗时占项目总工时的比重为13%左右。所以,本文用2个单位来量化事务所声誉的维护或提升成本;用3个单位来量化审计人员的酬劳、会计师事务所的审计资源耗费;用1个单位来量化项目组间的沟通成本。

(3)两项审计业务若由同一项目组承接,根据模型1事务所将获取的收益为: $R=W-C-I=10-3-2=5$ (单位)。

(4)两项审计业务若由不同项目组承接,根据模型2事务所将获取的收益为: $R=W-C-G+I=10-3-1+2=8$ (单位)。

(5)会计师事务所若不承接内部控制审计业务,就有2个单位的声誉和职业形象维护的无形收入。

不同情况下会计师事务所纯收益状况见表2。

表2 同一组和不同组各策略选择下的纯收益

	同一组		
不同组		接受	不接受
接受		不同组接受;同一组接受 (8;5)	不同组接受;同一组不接受 (8;2)
不接受		不同组不接受;同一组接受 (2;5)	不同组不接受;同一组不接受 (2;2)

4. 博弈分析结论。由上述分析可知,对于会计师事务所是由同一项目组还是由不同项目组承接两项审计业务的审计主体选择策略,其策略选择不仅要根据其所处的内外环境及我国的现实情况考虑承接一项审计业务所获取的有形收益,更重要的还有其无形的长远收益,同样对于成本支出也需要考虑其支付的有形成本和无形成本。因此,通过权衡,为了其长远发展对于审计主体的选择,会计师事务所更倾向由不同项目组承接两项审计业务。

### (三)不同事务所不同项目组的成本分析

实践中,审计费用抵减了企业相当可观的一部分利润。通过分析《我国境内外同时上市公司2011年执行企业内控规范体系情况分析报告》中的67家上市公司年报数据可以看出:企业每年的审计费用都占据其相当一部分利润,如创业环保,2010年、2011年、2012年三年的审计费用占净利润的百分比都超过了1个百分点且逐年上升,分别依次为1.36%、1.50%、1.82%,中联重科2012年支付的审计费用占净利润的比重高达17.56%。

自2011年企业内部控制审计在境内外同时上市的公司内执行后,大多数上市公司承担的审计费用相对于2011年前有所上升,审计费用占净利润的百分比也有所提高,如中海发展,三年的审计费用和审计费用占净利润的比重分别依次为316.5万元、330万元、360万元和0.18%、0.31%、2.61%。此外,以上67家境内外同时上市公司中,有64家公司的年度财务报告审计服务和内控审计服务由同一家事务所提供,占全部67家公司的95.5%,只有3家公司分别聘请不同的事务所执行两项审计服务。

若由不同会计师事务所分别执行两项审计工作,企业的负担将进一步加重,甚至会影响其正常的经营。不管从企业的财务承受能力还是其运行的环境来说,由不同的会计师事务所分别执行两项审计业务都是不合适的。

### 三、结论

建议我国会计师事务所在选择整合审计工作的主体时采用同一家会计师事务所不同项目组的审计策略,这样不仅可以减轻被审计单位的经济负担,还可以提高会计师事务所的审计效率和效果。而且我们也相信,随着我国内部控制审计及整合审计的法规、指引的不断完善和成熟,会计师事务所的不断发展,我国在整合审计中审计主体的选择也将与国际趋同并提升到法律层面:由同一会计师事务所甚至是同一审计项目组承接两项审计业务,那样将进一步提高会计师事务所的审计效率和效果。

#### 主要参考文献

1. 王爱华,刘杨.上市公司整合审计研究发展综述.财会月刊,2012;2
2. 唐建华.内部控制审计与财务报表审计的联系、区别与整合.上海立信会计学院学报,2011;3