

上市公司审计师变更行为研究

——基于2011~2013年A股市场的经验数据

张红英(副教授) 孔骋涛

(浙江财经大学会计学院 杭州 310018)

【摘要】 本文通过整理2011~2013年中注协公布的年报审计快报中审计机构变更的相关信息,从审计师变更方向、审计师变更日期、审计师变更前后的审计费用变化、审计意见改变、前后任审计师报备状况及陈述的变更原因这些角度,对近年来我国A股上市公司审计师变更行为进行剖析,并提出些许规范性的建议。

【关键词】 审计师变更 审计意见 审计费用 变更时间 变更原因

一、引言

在我国审计市场中,上市公司与会计师事务所之间因自身利益或其他原因而产生的冲突正日益加剧,导致“炒鱿鱼,接下家”的审计师变更事件屡有发生。上市公司频繁更换审计师的现象,已引起监管部门、学术界乃至广大社会公众的高度重视。

2011年,中注协印发了《上市公司年报审计监管工作规程》(会协[2011]52号),并提出了上市公司变更审计机构的相关要求。鉴于此,本文在统计2011~2013年审计快报中有关审计师变更数据的基础上,从几个不同的角度分析近年来我国A股上市公司审计师变更现状、特征及产生的原因,并提出一些规范审计师变更行为的建议。

二、审计师变更行为特征及原因

1. 审计师变更方向分析。本文将会计师事务所按照规模大小分为三类:国际四大、国内十大和国内小所。在此基础上将审计师变更情况分为四类:①升级变更:一是国内小所变更为国内十大、国际四大;二是国内十大变更为国际四大;②降级变更:以上两种情况的反向情况;③同级大所变更;④同级小所变更。对2011~2013年我国A股上市公司审计师变更方向进行数据统计,具体如表1所示。

表1 2011~2013年审计师变更方向统计

变更类型	2011年		2012年		2013年		合计	
	数量	比例	数量	比例	数量	比例	数量	比例
升级变更	69	43.67%	64	29.91%	69	36.13%	202	35.88%
降级变更	23	14.56%	33	15.42%	40	20.94%	96	17.05%
同级大所变更	44	27.85%	77	35.98%	60	31.41%	181	32.15%
同级小所变更	22	13.92%	40	18.69%	22	11.52%	84	14.92%
合计	158	100%	214	100%	191	100%	563	100%

由上表得出,近三年来转变至高质量审计师的趋势最为明显,总体比例占68.88%,且从每年状况来看,都处于主导地位。初步判断,近年来的审计师变更方向,更多的是向高质量审计师变化,体现了公司对高质量审计服务的需求,也是贯彻落实会计师事务所做大做强指导意见的具体体现。相对地,降级变更与同级小所变更比重较小,分别为17.05%、14.92%。

2. 审计费用变化情况分析。审计收费体现了会计师事务所与上市公司之间博弈的均衡结果,而审计定价分歧是导致审计师变更的重要因素之一。本文对2011~2013年审计师变更前后的年度审计费用变化情况进行分析,具体如表2所示(数据来自CSMAR数据库)。

表2 2011~2013年审计师变更前后审计费用变化统计

审计费用变化	2011年		2012年		2013年		合计	
	数量	比例	数量	比例	数量	比例	数量	比例
增加	57	36.08%	113	52.80%	82	42.93%	252	44.76%
减少	30	18.99%	21	9.81%	35	18.32%	86	15.28%
不变	46	29.11%	59	27.57%	62	32.46%	167	29.66%
变更前一年、后一年或前后两年未披露审计费用	25	15.82%	21	9.81%	12	6.28%	58	10.3%
合计	158	100%	214	100%	191	100%	563	100%

由表2可以看出,近三年审计收费溢价态势明显,占总体的44.76%,特别是在2012年,溢价率已超总体的一半。有可能是因为在2011~2012年,我国经历了较为严重的通货膨胀,以人力资本为主的审计服务收费相应提高,这与表1上市公司更趋向改聘高质量的审计师相吻合。变更后审计费用下降的比例,只占15.28%,可见,买方市场中普遍存在的以“竞相压价、揽取客户”方式争夺客户资

源的现象已有所抑制。另外,有**29.66%**的公司在变更前后未改变审计费用,还有**10.30%**的公司未披露变更前后各一年或两年的审计费用,可能是为了避开监管部门的视线,索性选择了隐藏行为。

3. 审计意见变化情况分析。审计意见是审计师在实施审计工作的基础上对上市公司财务报告发表的看法,上市公司常常通过更换审计师以规避“不清洁”的审计意见,达到审计意见改善或购买的目的。本文根据**CSMAR**数据库提供的样本公司在变更前后被出具的审计意见类型进行了统计,具体如表**3**所示。

表 3 2011~2013年审计师变更前后审计意见变化统计

审计意见变化	2011		2012		2013		合计	
	数量	比例	数量	比例	数量	比例	数量	比例
审计意见改善	11	6.96%	16	7.48%	13	6.81%	40	7.10%
审计意见恶化	4	2.53%	5	2.34%	4	2.09%	13	2.31%
审计意见无变化	143	90.51%	193	90.19%	174	91.1%	510	90.59%
合计	158	100%	214	100%	191	100%	563	100%

从表**3**看出,变更前后意见未改变的占**90.59%**,初步判断后任审计师基本上能保持审计独立性原则,合理保证了审计质量。而在**40**家审计意见改善的样本中,上一年为被出具带强调事项段的无保留意见的意见类型最多,有**29**家,被出具保留意见的有**9**家,还有**2**家在变更前一年被出具无法表示意见的审计意见,这**2**家变更后意见改善程度最大,且已面临退市警告风险。另外,占**2.31%**的继任审计师出具了更为严苛的审计意见,可能是出于审计稳健性的要求。

4. 审计师变更时间分析。审计师变更时间属于审计师更换决策过程中较为直观的可观测变量,可以透析或推断出审计师变更的潜在动机。会协[2011]52号文件规定:上市公司变更审计机构的,前后任会计师事务所需报备变更审计机构的日期。本文以审计师变更时间的季度为标准进行具体划分,并将变更时间进行汇总,具体见表**4**。

表 4 2011~2013年审计师变更时间分类统计

审计师变更时间	2011		2012		2013		合计	
	数量	比例	数量	比例	数量	比例	数量	比例
当年第一季度	9	5.70%	14	6.54%	3	1.85%	26	4.87%
当年第二季度	31	19.62%	50	23.36%	37	22.84%	118	22.10%
当年第三季度	18	11.39%	34	15.89%	26	16.05%	78	14.61%
当年第四季度	74	46.84%	86	40.19%	74	45.68%	234	43.82%
次年第一季度	22	13.92%	28	13.08%	22	13.58%	72	13.48%
次年第二季度	4	2.53%	2	0.93%	0	0	6	1.12%
合计	158	100%	214	100%	162	100%	534	100%

由表**4**看出,按总体季度变更比例来看,选择在当年第四季度更换审计师的概率比其他任何一个季度都高,占**43.82%**,其次是当年的第二季度。按季度变更比例顺序

来看,呈现出先升后降再大幅上升再下降的一个过程,且表现在财政年末季度及上年度年报公布后季度两个区间的集聚效应。这说明审计师变更时间存在着一定时机选择上的特征和差异。另外,按变更时间早晚来看,总体上有**58.43%**的样本公司在更换审计师决策上普遍较晚或很晚,这有可能是与前任审计师就年报审计工作出现意见分歧、充分协商后仍无法达成共识所致,也可能是上市公司试图通过该手段来缩减继任审计师的审计时间,阻碍其获取充分适当的审计证据,以此实现各种利己动机。

5. 前后任审计师报备情况分析。根据会协[2011]52号文件的要求:上市公司变更年报审计机构的,前后任会计师事务所应当在变更发生之日起**5**个工作日内,将相关情况报中注协和会计师事务所所在地省级协会备案。本文对**2011~2013**年更换审计机构的前后任审计师的报备情况进行数据汇总,具体如表**5**所示。

表 5 2011~2013年前后任审计师报备情况统计

前后任报备情况		2011		2012		2013		合计	
		数量	比例	数量	比例	数量	比例	数量	比例
前任报备状况	未报备	85	53.80%	88	47.57%	41	25.31%	214	42.38%
	已报备	73	46.2%	97	52.43%	121	74.69%	291	57.62%
后任报备状况	未报备	48	30.38%	37	20%	0	0	85	16.83%
	已报备	110	69.62%	148	80%	162	100%	420	83.17%
合计		158	100%	185	100%	162	100%	505	100%

从上表各年报备状况来看,前后任报备工作已逐步趋于合理。**2011**年前任或后任审计师未报备的比例为**84.18%**,可见,在会协[2011]52号文件推行当年,前后任审计师的报备状况不容乐观;而在**2012~2013**年,前任或后任未报备的比重锐减,从**67.57%**降到**25.31%**,也就是前任或后任已报备状况正在逐渐好转,特别是在**2013**年前任报备率已达**74.72%**,而后任审计师报备率竟高达**100%**。初步得出近两年前后任审计师报备状况日臻规范,监管部门的相关政策与合理措施已初显成效。

6. 前后任审计师报备的变更原因分析。会协[2011]52号文件第二十三条指明了变更审计机构的前后任会计师事务所需要报告具体的变更原因。第二十四条也明确指出:监管部门应对前后任会计师事务所报备的变更原因及上市公司对外披露的变更原因进行核对,了解变更的真实原因。

本文将前后任会计师事务所报备的变更原因细分为上市公司原因、审计师原因、外部监管原因三类。另外,由于**2011**年报备变更原因中存在未明确属于前任还是后任报备的情况,该年以整体变更原因数量体现,对于前后任均已报备且变更原因一致的,在计算合计数时将重复累计的数量减去。按上述标准,统计了**2011~2013**年前后任会计师事务所报备的变更原因,具体见表**6**。

表 6 2011~2013年前后任审计师报备变更原因统计

审计师变更原因分类		2011		2012		2013		合计		
		数量	前任	后任	前任	后任	数量	分类比例	总体比例	
上市公司原因	前任会计师事务所聘期已满	26	18	35	10	21	100	27.78%	16.18%	
	时间安排或地域原因	25	2	7	7	7	45	12.50%	7.28%	
	控股股东、实际控制人安排	24	1	1	6	3	32	8.89%	5.18%	
	股东大会(董事会、管理层)决议	3	5	1	4	1	14	3.89%	2.27%	
	大股东(控股股东、实际控制人)变更	1	4	2	6	2	14	3.89%	2.27%	
	重大资产重组	15	7	13	7	9	45	12.50%	7.28%	
	重新招标	10	4	14	12	13	43	11.94%	6.96%	
	降低审计费用成本	1	6	3	5	2	16	4.44%	2.59%	
	母公司(集团统一)需要变更		4	2	3	5	12	3.33%	1.94%	
	境内外业务统一聘请外资所				1	1	1	0.28%	0.16%	
	公司发展需要,更换审计机构		13	9	12	8	36	10.00%	5.83%	
	被出具非标准审计意见				2		2	0.56%	0.32%	
小计	105	64	87	75	72	360	100%	58.25%		
审计师原因	主要审计人员加入后任	21	16	31	18	44	102	73.38%	16.50%	
	前任会计师事务所业务繁忙	1	1	1		1	4	2.88%	0.65%	
	后任经验丰富	2		1			3	2.16%	0.49%	
	保持审计独立性、资产及业务连续性	2	1	1			4	2.88%	0.65%	
	前任会计师事务所人员变动(离职)或业务调整	6	3	7	3	9	26	18.71%	4.21%	
小计	32	21	41	21	54	139	100%	22.49%		
外部监管原因	服务年限较长(中央企业事务所定期轮换)	14	8	23	32	33	90	75.63%	14.56%	
	选择有H股资格的后任会计师事务所	5	1				6	5.04%	0.97%	
	国资委(国务院)统一招标或要求更换	1	4	6	1	3	14	11.76%	2.27%	
	前任被取消证券审计资格					9	9	7.56%	1.46%	
	小计	20	13	29	33	45	119	100%	19.26%	
合计	157	98	157	129	171	618		100%		

整体来看,由于上市公司问题导致审计师更换的情况最多,占**58.25%**,约是审计师原因导致变更的**2.6**倍,是外部监管原因引起变更的**3**倍之多。可见,因上市公司自身问题引起的审计师自愿性变更最为常见。而其中前任会计师事务所聘期已满、审计人员加入后任会计师事务所、服务年限较长这三个变更原因所占比重最大。另外,如聘期已满、公司发展需要、重新招标、业务繁忙等一些缺乏信息“营养”的“门面”变更原因占**37.06%**,而被出具非标准审计意见、降低审计费用、时间安排或地域原因、大股东变更等已被证实的真实原因却只占**12.46%**。

三、规范审计师变更行为的建议

1. 审计师变更方向方面。在鼓励和推动大所进一步做大做强的前提下,也要引导和支持小所加强做精做专的发展战略,将降级变更、同级小所变更两种类型列入重点监管对象,加强对继任审计师的监管工作,敦促其勤勉尽责,避免此类型变更导致的审计质量下滑。

2. 变更前后审计费用变化方面。监管机构需对变更

后审计定价异常波动的情形提高警惕,对审计收费折扣的变更,可提醒继任审计师关注审计风险并保持独立性,以抑制审计市场中“低价揽客”乃至“劣币驱逐良币”现象的蔓延。对未披露审计费用的公司及审计师,监管机构可检查付费或收费单据,查明该审计费用是否存在不合理或违规之处,监督其如实披露审计费用信息。

3. 变更前后审计意见变化方面。监管部门应重点关注在变更后实现审计意见改善的公司,可采用询问、检查等方式,了解审计意见改善到底是由于公司财务经营状况好转所致,还是继任审计师与公司管理层存在审计合谋或其他私人关系的结果。

4. 审计师变更时间方面。上市公司必须做好审计师变更计划工作,及早确定变更日期。监管部门需重点关注审计师变更时间较晚甚至不披露变更时间的公司,可对更换审计师的时间作出具体限制,比如变更日与年报披露日的时间距离不能超过一个指定的区间。

5. 前后任审计师报备方面。对于前任或后任审计师未报备变更的情况,监管部门需督促其及时准确报备已确认的变更信息,或当面与其沟通,以便了解真实的变更原因,也可查阅其审计工作底稿,获取书面证据。

6. 前后任审计师报备的变更原因方面。对于审计师报备变更原因监管部门可要求其作出更详细的描述,尽可能明确公司变更的真实原因。另外,要求上市公司完善审计师变更的信息披露制度,可将上市公司自愿披露审计师变更原因变为强制披露,并避免“聘期已满”、“公司发展需要”等无关痛痒的变更说辞。

主要参考文献

1. 中国注册会计师协会.关于印发《上市公司年报审计监管工作规程》的通知.会协[2011]52号,2011-09-13
2. 王善平,赵聪聪,赵国宇.扭亏动机下审计师变更决策与年报披露的及时性研究.审计与经济研究,2014;1
3. 常京萍,刘小东,郭淑娟.2011年度上市公司审计师变更行为分析.财会月刊,2013;8