

### 对[补充审计]的冷思考

作者：陈凌云

#### 一、“补充审计”的内涵

中国证监会在2001年年末出台了一项有关A股公司实行补充审计的暂行规定，在业内外引起了广泛议论。2001年可谓是会计界的多事之秋，国内银广夏事件的披露，使国内注册会计师行业面临着严重的诚信危机；紧接着不久，在世界证券市场上美国发生了“安然”事件，并牵涉到世界五大知名会计公司之一的安达信，足以让世界震惊。

毋庸置疑，“补充审计”是在国内股票市场发生一系列上市公司提供虚假财务信息，并有注册会计师串通舞弊，造成投资者对上市公司以及整个证券市场信心动摇这样的大背景下出台的。援引暂行规定中的第二条，“补充审计”是指公司在首次公开发行股票上市，或上市后在证券市场再筹资时，应聘请具有执行证券期货相关业务资格的国内会计师事务所，按中国独立审计准则对其依据中国会计准则、会计制度和信息披露规范编制的法定财务报告进行审计。此外，应聘请获中国证券监督管理委员会和财政部特别许可证的国际会计师事务所，按国际通行的审计准则，对其按国际通行的会计和信息披露准则编制的补充财务报告进行审计。

#### 二、“补充审计”的利弊分析

笔者认为，“补充审计”应该有这样几点现实意义：

1. 有助于提高我国上市公司的财务信息质量，改善目前会计信息严重失真问题；规范证券市场，保护投资者的利益，增强投资者对上市公司的财务信息的信心。

2. 有利于反映公司存在的问题，促使公司加强管理，改革现有的治理结构、激励机制、约束机制等，使公司逐步走上规范发展的道路。

3. 有利于我国会计、审计准则与国际准则的接轨，加快会计国际化的步伐。

4. 有利于我国注册会计师行业向国际著名会计师事务所的经验学习和借鉴，规范我国包括会计、法律、咨询等在内的中介服务市场。

在目前来看，“补充审计”的不足之处主要体现在：

1. 挫伤了国内注册会计师的信誉。国内一系列诸如银广夏、中天勤之类的事件发生，已经使国内注册会计师的信誉大跌。信誉对于会计事务所业务的发展是至关重要的。“补充审计”在这个时候出台，使得这些造假问题的责任主要推卸至注册会计师的执业水平和职业道德上，但问题并不是如此简单。中国入世要进一步开放包括会计市场在内的国内市场，允许境外所的进入，并不是说要让国内所退居二位，拱手相让原有的客户。“补充审计”在一定程度上压制了我们自己的会计师事务所，从这个角度来说，不应算是解决问题的上策。“补充审计”只能是“暂行”规定，不可能也不应该在长期执行。

2. 增加了上市公司的融资成本。上市公司要接受“补充审计”意味着审计成本的增加。根据有关方面测算，上市公司的审计成本将比原有成本提高5倍还多。另外，新年报准则要求披露年报审计费用，在一定程度上遏止了原有国内所恶性竞争使审计费用偏低或很低的状态，这直接加大了上市公司通过证券市场融资的成本。

#### 三、启示

1. 加强监管，完善监管制度。银广夏和安然事件发生在证券市场成熟程度差距很大的中国和美国。银广夏事件的发生，直接导致了中天勤的撤消，然而，美国证券与交易委员会（SEC）对安然事件的处理却是另外一种思路：先对公司进行调查，搞清楚公司造假的真相，并且一直追究到总统、副总统。虽然目前还没有最后结果，但是根据以往的经验，可以推测，SEC的处理则可能是安达信通过调解的方式，高价与投资者寻求和解；安达信得到保险公司的赔偿；相关会计师被罚终身不得执业，甚至还将受到刑法的制裁。这是两种不同监管制度下截然不同的处理方法。在规范行业行为中，市场中的制衡力量，以及为这些制衡力量切实发挥作用而形成的各种制度安排，才真正起决定性作用。制衡力量可以来自受害者，也可以来自市场中任何利益相关者。SEC处理方法体现出美国在监管者与审计公司、被审计单位、社会公众、政府等的权衡中，已经建立了一套较为有效的会计师监管体系。会计的执业是一种权利，而不是权力。我们应该按市场化模式而不是行政模式来改革我们现有的监管制

度，让政府、证监会、中注协等回归他们应有的角色，保证注册会计师审计的独立性，实现行业的自律。“安然”事件表明“五大”也不是完全可以信赖，如果没有严格有效的监管，“补充审计”也会难免出现做假。

2. 推进会计师事务所的改制。2002年中注协的工作重点之一就是积极稳妥地推进执业机构向合伙制的改变。合伙制与有限责任制的区别在于事务所承担的责任的无限和有限。合伙制，提高了注册会计师的独立性，同时也增加了注册会计师的违规成本，合伙人以各自的财产对事务所的债务承担无限连带责任。会计师事务所承担的责任增加，意味着受害投资者的可获的实际赔偿增加，这将有利于提高法律对投资者保护作用。“补充审计”，在一定程度上提供了境内所向境外所学习的一个机会。有限责任合伙，是近年来流行于英美的商业组织形式，也是“五大”所采取的组织形式。我们不妨也可以借鉴国外的做法来尝试对我国事务所合伙制的改制，但切忌盲目照搬。因此，我们要加快对合伙制的理论研究，着手各项政策法规的研究制订工作和其他配套措施的准备工作。

3. 加快我国会计的国际化。“补充审计”的出台，可以推进中国会计准则国际化的步伐，推动我国会计的国际化。会计的国际化应该包括会计准则的国际化 and 会计实务的国际化（从广义上讲也应包括会计职业的国际化以及审计标准的国际化）。我国在制订会计准则与国际会计准则接轨方面做了不少的工作，但是仍有很大的差距。中国已经入世，如果仍然按照国内的会计准则，中国上市公司向世界提供的会计报表很可能不被认可，中国企业则不能在境外进行融资，我国境内的资本市场也会不被外国投资者认同。“补充审计”引进“五大”，有助于反映我国会计、审计等与国际准则的差距，便于我们对准则的改进和完善。会计准则为实现会计国际化提供了制度的保障，但是一国会计实务的国际化才是该国会计真正国际化。而目前我国会计实务的质量却很差，有些符合国际惯例的会计程序、方法难以在会计实务中得到体现，会计信息的失真，影响了会计和企业的国际信誉，也影响了我国的投资环境。“补充审计”要提高审计的质量，保证会计信息的真实性，努力提高我国会计实务质量，会计实务也要跟上国际化步伐，这是不可忽视的问题。

作者单位：同济大学会计系

（责任编辑：陈 靖）