

论我国会计业开广告 宣传之禁的必要性

□ 白华 余国杰 刘世春 吴春

对我国会计职业界而言,广告宣传一直是禁区。《中华人民共和国注册会计师法》、《中国注册会计师职业道德基本准则》等法律和规章明文规定:注册会计师及其会计师事务所不得对其能力进行广告宣传以招揽业务。对此,笔者想以美国为例,谈几点看法。

一、美国开会计业广告宣传之禁的基本背景

20世纪70年代末以前,美国执业会计师协会(AICPA)、美国全国会计委员会协会和各州会计委员会都明文禁止会计职业界以广告招揽业务。后在美国司法部的直接干预下,经过10多年的努力,会计职业界终于获得了进行广告宣传的权利。

到了20世纪80年代初,凯恩斯主义刺激经济的方法失灵,美国经济陷入“滞胀”。经济低迷的表现之一就是企业的景况不佳,自然,企业希望聘请收费较低的会计公司,以求审计费用的节省,一些企业还以广告的形式对此进行公开宣传。会计公司之间的竞争也日趋激烈,一些会计公司采用不正当的手段(包括低价竞争)招揽审计业务。这种无序竞争的状况引起了相关管理部门的忧虑,美国联邦贸易委员会(FTC)和美国司法部于1977年开始调查会计市场的正当竞争行为。随着调查的深入,美国司法部开始关注AICPA等行业协会和机构禁止会计业以广告招揽业务的合法性问题。美国司法部认为,禁止广告宣传违反了反托拉斯法,造成市场的分割和会计公司之间的竞相压价行为,并认为这是导致无序竞争的重要原因。因此,司法部开始敦促有关部门开会计业广告宣传之禁。

二、美国会计业获取广告宣传权利之路

1977年,美国参议院的小组委员会Metcalf委员会在其名为《会计与管理》的系列报告中所提出的观点,引发了一场关于会计业能否用广告招揽业务的大讨论,这一讨论拉开了美国各州开会计业广告宣传之禁的序幕。该报告认为,禁止会计业用广告招揽业务的规定限制了“信息的自由传

递”,损害了公众利益;作为会计服务的购买者,委托人应该有权利获得充分的信息,以便“合理地评估会计服务的类型、数量和价格”。

与Metcalf委员会的观点不同的是,1978年,AICPA下属的注册会计师职责委员会(Cohen委员会)对开禁可能导致的后果表示了极大的忧虑。该委员会认为,开禁必然导致会计市场竞争的加剧,而在激烈的市场竞争环境下,注册会计师的“职业道德和独立性”能否得到保证令人担忧。该委员会宣称,迫于竞争的压力,会计公司及其注册会计师会降低审计费用,以保持原有的业务或获得新的审计委托,低额的审计费用使审计质量难以得到保证,由此,独立审计的客观与公正性将会受到损害。

虽然Metcalf委员会与Cohen委员会的观点不一,有关各方对其利弊的争论尚在继续,但禁止会计业广告宣传的合法性问题有了定论。1978年,美国联邦最高法院判定:行业协会(主要指药剂师协会、律师协会和注册会计师协会等专家服务业协会)禁止其会员用广告招揽业务的规定是不合法的,它违背了《宪法第一修正案》中关于保护正当商业言论自由的有关规定。这样,AICPA和各州会计委员会不得不予同年宣布,允许会计公司及其注册会计师进行广告宣传以招揽业务,但不得发布“内容虚假,带有误导性和欺骗性的信息”。

但问题还没有得到彻底解决,原因在于AICPA、美国全国会计委员会协会和各州会计委员会认为“广告”与“直接招揽业务”含义不同。它们认为,“广告”是一种面向社会公众的业务招揽行为,它往往通过电视台、广播电台、报纸、杂志等形式来发布信息;而“直接招揽业务”是指针对特定委托人的业务招揽行为,它往往通过电话、信件和电子邮件的形式进行,由于这种形式只面对特定个人和单位,它更可能发布误导或欺骗性信息。因此,1978年,AICPA、美国全国会计委员会协会和各州会计委员会只允许会计公司及其注册会计师采用面向社会公众的“广告”,而并没取消禁止“直接招揽业务”的规定。但美国司法部并不这样看,它认为禁止

“直接招揽业务”的规定也违反了反托拉斯法,也应该予以废止。因此自1978年以来,美国司法部一直以要提起诉讼,向AICPA和各州会计委员会施加压力,要求它们彻底开禁。美国司法部首先对较强硬的路易斯安纳州的会计委员会提起诉讼,指控它不合理地限制了州与州之间的商业和贸易活动,违反了《谢尔曼法》。但司法部的诉讼被联邦地方法院驳回。转机出现在1989年,联邦上诉法院认定佛罗里达州会计委员会禁止“口头直接招揽业务”(打电话和上门推销)的规定是违反宪法的。应该予以废止。1993年,联邦最高法院维持了联邦上诉法院1989年的判决。1994年初,美国各州均废止了禁止“直接招揽业务”的规定。至此美国会计业彻底获得了广告宣传的权利。

三、美国会计理论界的实证研究

80年代中后期以来,美国会计理论界对开禁后会计市场的状况进行了大量的实证研究,研究结果认为,开禁所导致的会计市场竞争的加剧,并没有损害注册会计师的独立性和胜任能力。本文选取1995年和1997年发表于《美国会计评论》上的两篇研究成果,作一些简要介绍。

这两篇论文所使用的都是1989年以前的样本,此时美国各州规定不一,允许和禁止“直接招揽业务”并存,通过对比研究能获得令人信服的结论。杰特和肖1995年的研究表明:在允许“直接招揽业务”的市场环境下,在同等条件下注册会计师更可能发表非标准意见的审计报告。其研究并不支持允许“直接招揽业务”所产生的竞争压力,会导致注册会计师审计的努力程度降低或独立性受到损害的观点;相反认为允许“直接招揽业务”可以使委托人获得更多的信息,信息环境的改善有利于会计市场的发展。而1997年察利等通过考察1980至1988年之间“八大”会计公司(现为“五大”)接受审计委托的情况发现:在允许“直接招揽业务”的情况下,委托人更换会计公司的频率更高。他们认为当会计公司能有计划地向预期的委托人进行广告宣传时,委托人能获得更多的信息,从而降低委托人识别低效审计服务的成本,有利于委托人及时更换会计公司和市场效率的提高。上述两项研究,前者认为允许“直接招揽业务”没有损害注册会计师的独立性和审计质量,而后者认为会计市场的效率因此而得到提高,显然都支持会计业开广告宣传之禁。

四、新形势下我国会计业开广告宣传之禁的必要性

我国一直禁止会计业进行广告宣传,并希望通过禁止广告宣传来防止会计市场竞争的加剧,以保证注册会计师的职业道德和独立性不受损害,保证审计质量,维护独立审计的客观与公正性。但从现在的情况看,并没有达到预期的效果。禁止广告宣传直接造成了会计业对自身宣传的不力,

社会对注册会计师行业的认识不足;导致了市场在无法合理区分会计师事务所服务质量的情况下,会计市场的恶性竞争、整个注册会计师行业收费普遍偏低、出现“劣币驱逐良币”、行业秩序混乱、地区封锁及行业封锁等不正常现象。笔者认为,新形势下,借鉴美国的经验,从以下几方面考虑,我国会计业开广告宣传之禁势在必行。

1、有利于形成全国统一的会计市场。

从现象上看,我国会计市场目前的状况,与美国会计业广告宣传开禁前会计市场的状况具有一定的相似性。虽然从根源上看,美国会计市场的恶性竞争主要源于经济的“膨胀”,而我国会计市场的恶性竞争主要源于市场体制的不成熟,但不管怎样,会计市场反映出的事实是,禁止广告宣传政策的作用是有限的。由于我国不存在允许和禁止广告宣传在各省并存的情况,且我国的理论研究一般以规范研究为主,故现阶段我们无法判定开广告宣传之禁的利弊得失。但从美国会计理论界的实证研究来看,开禁所导致的竞争加剧并没有损害注册会计师的独立性和胜任能力,相反有利于会计市场效率的提高。笔者认为,在我国地区封锁、行业封锁较为严重及会计市场无序竞争的情况下,会计业开广告宣传之禁有利于规范会计师事务所的竞争行为并形成全国统一的会计市场。

2、增进注册会计师的独立性。

当前我国会计师事务所收费普遍偏低,会计市场竞争环境恶化,注册会计师的独立性难以得到保证。若我们把客户公司作为会计市场的买方,把注册会计师及其所在会计师事务所作为卖方,当前的市场形势是有利于买方的。当注册会计师拟发表非无保留意见的审计报告时,买方可以更换会计师事务所和注册会计师以使注册会计师做出有损其独立性的让步。专家们认为,改变这种状况必须使市场逐步区分出审计质量高低不同的事务所,使质量高的事务所转到卖方市场的地位,然后通过合并和兼并扩大规模,随着拥有客户的增多,质量高的事务所为维护其声誉就不会屈服于个别客户公司的压力而做出有损其独立性的让步。笔者认为允许会计师事务所通过有计划的广告宣传,及时向市场传递有关其规模、人员质量、投保职业保险的金额、服务种类等信息,则有利于委托单位根据自己的需要做出选择。信息的自由传递,有利于市场逐步区分出审计质量高低不同的会计师事务所,从而增进注册会计师的独立性。

3、促使我国会计业尽快参与国际竞争。

加入WTO,我国会计业面临着各国会计公司尤其是“五大”国际会计公司的竞争。从竞争的实力看,我国的会计师事务所起步晚,明显处于劣势。虽然“五大”国际会计公司在我国执业必须遵守我国法律,不得对其能力进行广告宣传,但是“五大”国际会计公司已在国际市场上建立起了自己的品牌声誉,当前我国企业海外融资的审计鉴证业务几乎已

全部由“五大”国际会计公司承揽。目前,我国禁止广告宣传只能庇护“暗箱”操作,造成会计市场的无序竞争,从而使我国的会计师事务所国际竞争中处于不利的地位。笔者认为,相关管理部门应适应形式的变化,及时修改相关的法律和规章,给会计师事务所进行正当广告宣传的权利,以期规范事务所的竞争行为,促进一批具有国际竞争力的会计师事务所出现。

4、有利于相关会计法规与《反不正当竞争法》的规定相一致。

美国司法部认定会计业禁止广告宣传违反了《谢尔曼法》第一部分:禁止一切限制贸易的托拉斯和其他形式的合作。这是美国司法部敦促AICPA等机构和组织开会计业广告宣传之禁的理由。我国也有类似的法律即《反不正当竞争法》,且相关条文也有类似的原则规定,而《注册会计师法》和《职业道德基本准则》禁止广告宣传的规定显然与《反不正当竞争法》的相关条文相悖。因此会计业开广告宣传之禁,有利于《注册会计师法》和《职业道德基本准则》与《反不正当竞争法》之间的协调统一、会计师事务所在全国范围内开展业务以及保护公平竞争。

5、有利于《注册会计师法》相关条文间配套一致。

《注册会计师法》第二十二條第六款规定:“注册会计师不得对其能力进行广告宣传以招揽业务”;第二十九条规定:“会计师事务所受理业务,不受行政区域、行业的限制;但是法律、行政法规另有规定的除外。”笔者认为,禁止广告宣传的规定在客观上限制了注册会计师及其会计师事务所受理业务的范围。我国的事务所大多规模较小,受理业务大多以本地区为主。在禁止全国性的广告宣传的情况下,会计师事务所要想在全国范围内开展业务是难以想象的,这使得“会计师事务所受理业务,不受行政区域、行业的限制”的规定无法落到实处。

(作者单位:武汉大学商学院会计系)

武汉钢铁(集团)公司审计部

责任编辑 刘黎静

存货审计中应关注的几个问题

□ 熊建生 刘彤 宋玉秋

存货是指企业在日常生产经营过程中持有以备出售,或者仍然处在生产过程,或者在生产或提供劳务过程中将消耗的材料或物料等,包括各类材料、商品、在产品、产成品等。存货作为企业生产制造及销售过程中供血、造血及升值的关键的基础物料,在企业的重要地位不言而喻。存货不仅占用的资金大,而且品种繁多。与其他类型的资产相比,存货具有下列特点:(1)流动性强、周转快;(2)存在形式经常发生变化,人们可通过盘点和计量确认其数量;(3)在企业生产经营过程中,某些存货还会随着工艺过程的深入而发生有规律的变化。

由于企业存货的形态及流转变化的万千,价值与实物流转程序存有一定的差异,计量及计价存在可选择性,生产成本及费用归集、结转的复杂和技巧性等,在会计核算上,存货对应的会计账项很多,存货项目的真实性与正确性,直接影响到其他会计账项。由于存货在以上列举事项中的复杂性和表现手法的多样性,使得注册会计师审计困难重重,对审计的技术及技巧也提出了很高的要求。下面笔者就自己在审计实务中所遇到的情况及总结的存货审计经验,谈谈存货审计中应该关注的问题。

(一) 在存货采购环节中企业的异常现象

1、通过预付账款科目挂账,其实质上已经消耗及价值形态已转化为成本费用。