

文章编号: 1005-0523(2001) 04-0084-03

审计人员独立性的新发展

席晓晖

(北方交通大学 经济管理学院, 北京 100044)

摘要: 在日益频繁爆发的“审计失败”诉讼中, 人们对注册会计师的独立性提出了质疑¹⁹。本文简要说明了可能有损于注册会计师独立性的“风险领域”, 概括介绍了目前世界上对于维护审计独立性所采取的一系列措施和相关观点, 由此得出对我国注册会计师事业发展的一些启示¹⁹。

关键词: 审计; 独立性; 职业道德

中图分类号: F239.21

文献标识码: A

0 引言

独立、客观、公正是注册会计师职业道德中最重要的3个概念¹⁹。当注册会计师执行审计业务、运用专业判断时, 需保持客观性, 或者说是“思维上的独立性”¹⁹。所谓“思维上的独立性”, 是指仅考虑与承接的业务本身有关的因素而不带有任何主观上的偏见¹⁹。英国公司法(1985年)和英国皇家特许会计师会, (ACCA)颁布的职业道德准则对于注册会计师的独立性做出了明确规定, 要求注册会计师不仅在实质上, 而且在形式上必须独立于委托单位和其他机构¹⁹。在以后公司法的发展中, 对注册会计师的聘任、解聘、离职等有关事项做出了一系列规定, ACCA的职业道德准则对如何保持注册会计师的独立性也做出了较详尽的规定¹⁹。

1 威胁独立性的“风险领域”

尽管针对审计人员的独立性, 职业道德准则和相关法规都做出许多详细的规定, 但是在实务操作过程中, 人们对注册会计师能否保持真正意义上的独立性仍提出质疑¹⁹。这类争议主要集中在2个方面¹⁹。

1.1 有关审计费用的协商

英国公司法(1985年)S390A中规定, “注册会计师的委任及报酬应由股东大会讨论决定”, 但实际上, 股东大会往往做出“由董事会决定审计费用”的决议或接受董事会的建议¹⁹。这种做法实质上造成注

册会计师受制于管理层, 损害了审计人员的独立性¹⁹。目前, 在大部分上市公司中成立了审查委员会(Audit Committee)(在下文中将具体阐述), 这在一定程度上减轻了这种潜在的威胁¹⁹。

1.2 提供其他非审计服务

能否提供这些相关服务在很大程度上取决于会计师事务所的规模和能力, 这些服务具体包括以下几类:

1) 会计服务

ACCA的职业道德准则明确规定若被审单位是上市公司, 则承担其审计业务的会计师事务所不能为其提供编制会计报表的服务, 但并未对会计师事务所为非上市公司提供该项服务做出明令禁止¹⁹。实际上, 内部控制制度健全的大公司很少要求会计师事务所提供该项服务, 相反, 许多小规模企业常常要求注册会计师在执行审计业务之前代为编制会计报表¹⁹。由于一般认为自我检查(self-review)是低效率的, 同时提供会计服务和审计服务本身造成一种矛盾, 所以这种服务被认为是有害于注册会计师的独立性的¹⁹。但另一方面, 有些会计师事务所主张该矛盾可通过委派不同的注册会计师分别担任审计和会计服务的方法解决¹⁹。

2) 税务代理

税务代理包括代理公司各项税款的申报和代理计算董事长的个人所得税¹⁹。前者在通常情况下不会引起过多争议, 但协助计算董事长的个人所得税会

使注册会计师与董事长的关系变得非常敏感，尤其在计算应纳税所得额出现争议的情况下，董事长往往会给注册会计师施加额外的压力¹⁹。

3) 咨询服务

此服务范围较广，包括对公司的组织机构、信息系统、人事管理、经营效率等提供建议和帮助¹⁹。由于公司大多将审计业务和咨询业务委托给同一家会计师事务所，因此部分会计师事务所倾向于收取较低的审计费用吸引客户以获取利润丰厚的非审计业务，这就是所谓的“抛低球 (lowballing)”，这一做法已引起了颇多争议，认为有损于注册会计师的职业道德¹⁹。另一方面，许多大事务所宣称他们的咨询服务能“为客户增加价值”，这意味着咨询服务也是与注册会计师执行审计业务时“超然独立”的立场是相矛盾的¹⁹。为了克服这一矛盾，职业道德准则规定，注册会计师不能代为行使管理职能或代为做出管理决策¹⁹。

4) 其他专业服务

这类服务包括评估、审查合同的遵循情况等需运用除审计以外的专业技能的服务¹⁹。对于提供这类服务对独立性的影响¹⁹。我们可以看看 1999 年 Mirror Group 的案例¹⁹。在该案中，为 Mirror Group 同时提供审计和评估服务的 Coopers & Lybrand 事务所遭受到 57 项有关其审计质量的起诉，被联合纪律仲裁会判处罚款 1 200 000 英镑¹⁹。但业内人士也认为，Coopers & Lybrand 已为 Mirror Group 服务了 20 多年，过分熟悉使 Coopers & Lybrand 丧失了其应有的谨慎性¹⁹。

2 事务所采取的维护独立性的一些措施

根据职业道德准则的要求，会计师事务所应当采取恰当的程序和方法，以保证注册会计师在从事审计业务时维持其独立性¹⁹。包括以下几方面：

- 1) 审计人员应经过恰当培训，并明确要求他们将有关影响独立性的事项及时向一个相对独立的负责人(项目经理、部门经理或主任会计师)汇报¹⁹。
- 2) 审计报告和工作底稿需由一个不负责该审计任务的部门经理复核¹⁹。
- 3) 定期轮换审计项目负责人和审计人员(在下文中将进一步论述)¹⁹。
- 4) 对新老客户影响独立性的风险进行评估，如评估管理层是否正直等(可采用问卷形式调查)¹⁹。

3 国际上关于维护审计人员独立性的讨论

在最近几年中，对于如何更好地维护审计的独立性，界内人士看法不一，主要观点有以下几种：

3.1 禁止为审计客户提供其他非审计服务

有人认为，注册会计师不应为其审计客户提供审计以外的服务，这样，当注册会计师与管理层产生意见分歧时，不会因为担心失去利润丰厚的非审计业务的机会而做出“让步”¹⁹。在近 10 年中对会计师事务所的起诉(如 BCCI、Polly Peck 和 Maxwell 的案例)的急剧增加无疑为一观点增加了声势¹⁹。根据美国证券交易委员会的要求，Emst & Young (安永) 和 Pricewaterhouse & Coopers (普华) 已经将咨询业务从审计业务中分离出去，组建了专门的咨询公司¹⁹。另一方面，这种将审计业务和非审计业务分离做法无疑增加了会计师事务所和客户的成本，因此目前仍不为许多公司接受¹⁹。

3.2 定期轮换审计人员

如果审计业务连任时间有一定的限制¹⁹，就能在一定程度上避免注册会计师由于和客户建立过于亲密的关系而对管理层产生过分依赖，事务所也不会由于过分关注某个客户的丧失而在某些情况下对审计报告的措辞做出不恰当的让步¹⁹。但是，在实际操作中，无论是客户还是事务所，赞成实行这种“轮换制”的并不多¹⁹。国际审计委员会正在这方面做出努力¹⁹。在 ACCA 的职业道德准则中规定，“对于上市公司的审计，注册会计师的任期不能连续超过 7 年，重新接任该审计业务的时间间隔不能少于 5 年”，但是该规定并不排除为客户提供其他非审计服务¹⁹。

3.3 独立审查

在美国由一个独立的事务所审查另一个事务所的工作底稿的做法已经实行多年，在英国，存在一个专门的联合监督机构(Joint Monitoring Units)，该机构每年都会去一些事务所检查他们的工作底稿、质量控制制度及独立性控制方法，这与中国实行的各级注册会计师协会对会计师事务所工作的检查在实质上都是一样的¹⁹。

3.4 审计委员会

在 1992 年 Cadbury Code 中要求上市公司建立一个由非执行董事组成的审计委员会来监督公司的经营情况，随后，股票交易协定 (Stock Exchange Listing Agreement) 也做出了相同的规定¹⁹。审计委员会的设立使审计人员相对于管理层保持了更强的独立性¹⁹。1999 年 Hample Committee 进一步提出，审计委员会要检查外部独立审计的范围、结论，比较成本与收益，检查审计人员的独立性及客观性¹⁹。但是需

指出的是,只有在非执行董事保持公正的前提下,审计委员会才能发挥应有的作用¹⁹。

3.5 国际公司法中有关法规的发展

职业道德准则中的有关保持注册会计师独立性的规定,已获取了相关的法律确认¹⁹。今年年初,英国公司法审查组(Company Law Review Steering Group)发布的“竞争经济下的现代公司法的进一步发展(Modern Company Law for a Competitive Economy: Developing a Framework)”中有许多有关注册会计师谨慎职责和法律责任的条款,其中他们还提出应停止对小规模公司进行审计,但是并未对注册会计师的独立性做出专门规定¹⁹。

4 对我们的启示

与英美的注册会计师行业相比,我国的注会行业发展尚处于初期阶段¹⁹。我国《注册会计师法》中有关独立性的规定应进一步完善,向国际通行做法靠拢¹⁹。根据以上对国外有关注册会计师独立性的探讨,笔者认为有以下几点值得我国借鉴:

1) 由英美对独立性的重视可见,审计独立性既是行为约束又是核心价值,在行业发展初期,独立性主要表现为一种行为约束,相关的法律和法规对有损独立性的各种行为进行限制¹⁹。随着经济的发展,新经济、网络、电子商务等新情况层出不穷,再采用以往堵漏洞的方式制定条款保护独立性已经不太可能¹⁹。审计的独立性不再是对外在限制的一种机械反应,它已成为注册会计师的基本职业因素¹⁹。在纷繁复杂的新情况下,注册会计师应灵活地根据独立审计准则的指导思想把握独立性并自觉保持审计独立性,从“独立性”这一核心价值出发,而不是简单地以是否符合书面的“准则”作为行为标准¹⁹。

2) 加快国有企业的改革步伐,规范产权,为保证审计独立性创造一个健康公正的大环境¹⁹。我国大多数上市公司都是国企背景的企业,国有股占绝对控股地位的现实决定了终极所有权代表的缺位;而且,相当部分上市公司董事长和总经理合二为一,“内部人控制”现象十分严重¹⁹。因此,我国会计市场上出现了委托者自己出钱委托中介机构审计自己财务数据奇怪现象,导致审计报告成为上市公司与中介机构讨价还价的结果¹⁹。要克服这一缺陷,唯有真正

落实产权,形成真正利益相关的所有者监督机制¹⁹。

3) 真正发挥独立董事的监督作用¹⁹。中国证监会于2001年1月19日发出通知,要求基金管理公司(包括正在筹建中的公司)必须完善治理结构,实行独立董事制度,这就是借鉴西方审计委员会的形式,但现在上市公司的独立董事实践基本上是在控股股东主导之下的实践,不能有效制约控股股东的违规行为¹⁹。因此,要想独立董事制度在公司治理中发挥作用,靠公司控股股东或现有董事会的自发行是行不通的,必须由立法机关或监管机构制定强制性的规则¹⁹。

4) 对审计收费和审计期限作出一定约束¹⁹。我国许多会计师事务所的客户单一,有的甚至50%以上的收入来自于一个客户,这必然导致事务所对重要客户的依赖心理¹⁹。另外,长期合作造成的“老关系”也严重损害了独立性¹⁹。

5) 加强行业监督,提高检查质量,提高整个行业对独立性本质意义的重视程度¹⁹。中国实行的各级注册会计师协会对会计师事务所工作的检查在一定程度上维护上独立性¹⁹。但目前检查重点大多放在注重检查工作底稿的格式规范,忽视审计工作质量的实质性检查,这容易造成各事务所成了“应付”检查,只关心形式上的独立性,而忽视独立性的核心价值¹⁹。

6) 加强注册会计师的职业培训,并严格规范非审计业务领域的拓展和实施¹⁹。只有提高执业水平,增加全体注册会计师对独立性的理解,才能维护审计质量¹⁹。此外,禁止实施非审计业务目前不适合我国国情,不利于拓宽会计师事务所的业务选择范围和加快行业建设,但是在实施非审计业务过程中,注册会计师需保持更谨慎的态度,有关行为可以制定相应的执业规范加以约束¹⁹。

参考文献:

- [1] Association of Chartered Certified Accountants Rulebook·Rules of Professional Conduct[S]. 2000.
- [2] Auditing Practices Board·The Future Development of Auditing[S]. 1992.
- [3] Hampel Committee·Principle of Good Governance and Code of Best Practice(The Combined Code)[S]. 1998.