

文章编号:1005-0523(2003)06-0037-03

浅析管理咨询业务对注册会计师独立性的影响

胡盛昌, 刘小丽

(华东交通大学 经济管理学院, 江西 南昌 330013)

摘要:随着注册会计师行业的迅速发展,其业务的范围也从传统的报表审计扩展为审计和非审计业务共存的局面,并且非审计业务的收入在整个事务所的总收入中的比重越来越大.然而随着最近的公司财务造假案接连不断,广大的投资人损失惨重,其它利益相关者也受到牵连,所以大家对提供非审计业务是否会影响注册会计师的独立性这一问题非常关注.

关键词:管理咨询;非审计业务;注册会计师;独立性

中图分类号:F239.43

文献标识码:A

近年来,随着各国会计公司在传统会计报表审计业务竞争的日益激烈和边际利润的下降,许多人把目光转向了管理咨询业务等非审计业务.随后,管理咨询业务收入一直保持强劲的增长趋势.许多国际知名会计公司的管理咨询收入已超过总收入的2/3以上,甚至更高.然而2001年美国“安然丑闻”的发生,使得政府相关部门、广大投资者、债权人和社会公众对管理咨询业务和注册会计师的独立、客观、公正的“经济警察”角色之间的关系产生了巨大的疑问.

1 管理咨询业务与注册会计师独立性

管理咨询业务属于注册会计师的非法定业务,它是注册会计师为被审计单位提供各种与企业管理决策相关的建议和技术协助,以帮助被审计单位改善经营管理和合理有效地使用资源,并实现其预定的目标.注册会计师独立性,一般包括形式上的独立性和实质上的独立性.所谓形式上的独立性,是指注册会计师必须与被审计企业或个人没有任何特殊的利益关系,在他看来或从形式上看注册会计师是独立的,如不得拥有被审计企业股权或担任其高级职务等.所谓实质上的独立性,指审计人员

在审计判断时只遵从其职业道德规范而不屈从于外界任何的压力和影响,不主观袒护任何一方当事人,尤其不应使自己的结论屈从于持反对意见利益集团或人士的影响和压力.由上可知,实质上的独立性是无形的,通常是难以观察和度量的,而形式上的独立性则是有形的和可以观察的.实质上的独立性与形式上的独立性是内容与形式的关系.社会公众通常是透过注册会计师形式上的独立性来推测其实质上的独立性.因此,从这个意义上来说,形式上的独立性是实质上的独立性的载体和重要前提.但实际上,上述任何一种独立性对审计报告的使用者和注册会计师来说,都是非常重要的,并且它们相互联系、相互影响、相互制约、缺一不可.

2 管理咨询业务对注册会计师独立性的影响

对于这一问题,在审计界争议非常大,并且形成了对立鲜明的两大派别.

第一种观点认为管理咨询业务会影响注册会计师独立性.莫茨和夏拉夫在《审计理论结构》中认为,“一旦为公司决策提供建议,咨询顾问与公司之间利益的相互依存性就开始发展.作为一个成功的咨询顾问,他因自己的声望而与公司有经济上的利

收稿日期:2003-05-08

中国期刊网 <http://www.cnki.net> 胡盛昌, 刘小丽, 华东交通大学在读研究生.

害关系,而且这种利害关系与专任职员的利益关系没有质的不同,只有量的区别”。可见,莫茨和夏拉夫认为注册会计师在为其客户提供管理咨询等非审计业务时,不可避免地会与对方发生经济牵连,并会从对方内部职员的角度去为公司考虑问题,这样将会严重影响注册会计师的独立性,两人并从规范的角度对此加以了论证。Arthura, Schulte (1996年)认为,希望咨询结果被采纳的天生愿望,使得注册会计师在逻辑上和感性上都被卷入咨询建议付诸实施的过程和结果,这样注册会计师在遇到棘手的问题时,就可能产生偏见。Beck等(1998年)指出:同时提供审计和非审计业务将会导致会计师事务所和委托人之间日益增加的经济连结,所谓经济连结,就是注册会计师在提供管理咨询等非审计业务的同时所获得的知识,能够使其降低审计成本和审计风险,提高审计效率,在审计业务方面拥有更大竞争的优势,从而产生超额的利润,这样会使得注册会计师愿意按照委托人的意愿来解决某些会计处理意见上的分歧,屈从于对方的某些会计处理方法,从而影响其独立性。另外在法国、意大利、比利时,审计师只能从事审计工作,禁止向被审计单位提供管理咨询等非审计业务。在日本,非审计业务主要是税务工作,管理咨询业务的业务很小,尚处在开发状态,并且规定公众会计士不能同时为同一公司提供这种管理业务。

第二种观点则恰恰相反。Glezen和Milliar(1985年)通过实证研究表明,非审计业务不会影响注册会计师的独立性。Felix Kaufman(1987年)认为,无论文献记录,还是在规章制度制订机构的文书档案里,都无实例证明由于管理咨询服务使得注册会计师的独立性受到了损害。Parksh和Venabile(1993)采用多重回归分析方法,论证出如果委托人定期或不定期地更换事务所,两者之间的所谓的经济连结是非常有限的,所以对审计的独立性影响也比较小。美国北卡罗纳州立大学会计系通过专门的调查表明,非审计业务对报告使用人的看法,不但未发现负面影响,反而有正面影响,能够增强注册会计师抵制客户管理当局压力的能力。我国的林启云也认为,一般情况下,提供非审计业务不会削弱审计的独立性,反而会有助于提高审计质量。而某些对审计独立性产生影响的业务,可以通过加强监督和管理来加以控制。同时,他建议,在我国应鼓励事务所发展非审计业务,并且加强对它的监管。另外,国际会计师联合会制定的《国际会计师职业道德守则》

也认为,执行公共业务的职业会计师,在为客户提供管理咨询业务时,如果没有参与管理决策或不承担决策责任,其独立性不会因提供管理咨询受到损害。美国的GAO, AICPA和SEC也一致认为,只有注册会计师为客户执行鉴证业务的同时,临时或长期行使被审计单位的程序、管理职能或作出管理决策,或担任客户的董事或高级职员,其独立性才会受到损害。所以除鉴证职能外,美国的注册会计师还可以从事管理咨询等非审计业务。其实,美国的SEC曾于2000年准备出台关于注册会计师独立性的新规定,即禁止注册会计师的提供审计业务的同时为同一客户提供非审计业务。但遭到AICPA的强烈反对,他们认为不应该用行政手段干预注册会计师根据市场需求进行业务结构调整,这不利于注册会计师行业通过开发有盈利的新业务项目。所以从他们当初强硬的立场来看,目前的妥协可能是暂时的,因为SEC对下达禁令还未找到充分的理由。然而,最近美国国会颁布的《2002年萨班斯——奥克斯利法案》对审计的独立性作了专门详细的规定,包括限制注册会计师的业务范围,不得向审计客户提供非审计业务,所有的审计业务和非审计业务必须事先得到批准等等。很明显,这个法案主要是针对安达信会计公司和安然事件而专门制定的。因为它认为安达信会计公司为安然公司提供审计业务的同时提供非审计业务,经济关系过于密切,并且非审计业务收入大大地超过审计业务收入,严重影响了注册会计师的独立性。

对上述观点,我们应该进行辩证的、一分为二的分析。一方面,由于信息的不对称,审计的使用者很难了解注册会计师在帮助公司决策、提供建议的过程中的具体行为,所以很容易对其形式上的独立性产生怀疑。然而,管理咨询对注册会计师的独立性不一定会产生不利的影响。事实上,委托人对注册会计师的独立性这一问题也非常敏感和重视,如果审计报告的使用者认为注册会计师的独立性受到影响,这样会增加委托人的代理成本,会减少对审计报告的信赖度,对这个公司的印象也会大打折扣。这对于一个急需资本,业务日益上升的上市公司来说,将是不利的,所以某些委托人在接受管理咨询等非审计的业务时,会有意识或无意识地与注册会计师保持一定距离,或定期、不定期更换会计师事务所,以保证注册会计师在投资人及其他相关人员心目中的独立性。总之,只要注册会计师在为客户提供管理咨询等非审计业务时,不参予对方的管

理职能和管理决策,做一个真正名副其实的
管理咨询者并提供必要的合理的管理建议,管理咨询就不会影响注册会计师的独立性.然而安达信事务所恰恰没有做到这一点,与客户过分亲密,行使对方的管理职能,混淆了自己的审计责任和对方管理当局的会计责任,所以导致“安然丑闻”的发生.

3 对我国会计师事务所提供管理咨询等非审计业务的建议

随着我国加入WTO和会计市场的开放,我国会计师事务所将面临巨大的压力和挑战.因为我国会计师事务所管理咨询业务在收入的总量和收入的结构上,都与国际水平存在很大的差距.所以提供管理咨询业务,也是我国会计师事务所与国际会计公司接轨的一个重要表现.另一方面由于提供管理咨询业务是一项增值业务,可以分散会计事务所的经济风险,可以为会计师事务所增加审计业务收入,提高在本行业的竞争能力.所以以审计业务为基础,提供管理咨询等非审计业务,发展多样化业务是我国今后一段时间会计师事务所业务发展的主要方向.但由于管理咨询与审计独立性问题比较敏感,所以必须:

1) 借鉴国际经验,尽快成立专门的管理咨询准则及其公告制定机构,以负责这些准则、制定、修订、完善、解释等工作.同时加强对管理咨询业务的监管与限制,特别是提供管理咨询业务资格的认定.美国注册会计师协会下属的管理咨询业务执行委员会专门制定并颁布了管理咨询业务准则说明书,对管理咨询业务的基本要求进行规范,提高其业务的质量和水平.

2) 也可以在《注册会计师法》中对管理咨询业务进行规范.例如,由于投资人与被审计单位在注册会计师提供的管理咨询业务方面存在信息的不对称,所以可以要求被审计单位在会计报告中披露其接受非审计业务的时间、内容、具体的业务过程等情况,以利于投资者对注册会计师的独立性和审计工作中应有的谨慎有所了解.如又可规定,会计事务所如与客户存在可能会损害其独立性的利害关系时,不得承接其委托的管理咨询业务.执行管理咨询业务的注册会计师如与客户存在可能损害其独立性的利害关系时,应当向所在会计师事务所声明,并实行回避制度.只有通过法律的规范,才能

提高注册会计师对管理咨询业务重要性的认识,才能加强对这一新兴业务的引导,提高公众对注册会计师独立性的认识.

3) 加强注册会计师职业道德教育.目前我国会计师事务所队伍日益壮大,素质不断提高,但仍有些注册会计师道德意识比较淡薄,所以大力加强审计队伍的职业道德教育,提高审计人员的道德修养,同时,要求大家提高职业道德准则内涵的认识和理解,建设相应的社会机制来维护发展审计伦理道德.另外,要求注册会计师在执行非审计业务过程中,不要和客户过于亲密,不要参与对方的管理职能,严格区分注册会计师的审计责任与管理当局的会计责任,以做到形式上和实质上的真正独立.

4) 加快会计事务所的强强联合和兼并,建立一批有竞争力的大型事务所.至2001年底,我国会计(审计)师事务所有4000多家,但规模都比较小,竞争力比较弱.根据李树华对我国1993—1996年间“十大”与“非十大”事务所对上市公司审计意见的实证研究表明,相对于小事务所,大事务所更容易出具“非标准无保留意见”审计报告.因此,大事务所比小事务所更具有独立性.同时要改革事务所的外部组织形式和内部管理结构,打破地区封锁和行业垄断,优化执业环境,提高执业水平和事务所业务开拓能力,提高行业的整体素质以及竞争能力,从而减少事务所对管理咨询业务所带来的巨额收入的依赖性,使注册会计师和会计师事务所在实质上能保持独立.

5) 可以借鉴美国监管机构对事务所提供管理咨询的做法,对审计业务和管理咨询业务进行剥离.国际会计公司普华永道、毕马威等会计公司为了从拾公众信心,维护行业诚信,已将咨询部门分离出去.“反对分业最坚定”的德勤,也被迫宣布接受分拆方案.这其中又有两种做法(1)审计业务和管理咨询业务由相互关联的主体分别提供业务,在人事管理上和收入分配上分开,这样可以做到形式上的独立性.(2)在必要时,把管理咨询业务从事务所内部分离出去,建立专名的机构来从事管理咨询业务.由于方案(1)的许多弊端,如两个业务部门仍同在一个事务所,有着共同的利益关系,业务的分离会降低事务所的整体业务水平,不能发挥注册会计师的应有的水平,导致审计业务人才的流失,所以方案(2)应是未来会计事务所对管理咨询业务采取的对策.

(下转第53页)

参考文献:

- [1] FASB-131, IASC-14(1981), IASC-14(1997), SSAP25.
 [2] 财政部. 企业会计准则——分部报告(征求意见稿).

- [3] 葛家澍、林志军著. 现代西方财务会计理论. 厦门大学出版社, 2001.
 [4] 桑士俊. 关于企业分部财务报告. 会计研究, 2000, (2): 26~30.

Discussion about Several Problems on Segment Report

LIU Xiao-li, WANG Hai-ping

(School of Economic and Management, East China Jiaotong Univ., Nanchang 330013, China)

Abstract: With the pace of the Chinese economic integrating into the world economic quickening and the number of enterprises across the industry, the area and the country increasing continually, the standardization requirement on the segmental report preparation has been made constantly.

In order to adjust to the quick development of our economic, and standardize the activities of the manufacturing and management of the enterprise, the Ministry of Finance published *Accounting Standard of Enterprise—Segment Report* (Seeking Opinion Draft) in November, 2001. The paper discusses the relative issues on the preparation scope, segment division and the analysis of Segment report, then puts forward some advices for the draft.

Key words: segmental report; segment division; segmental analysis

(上接第 39 页)

参考文献:

- [1] 刘明辉. 独立审计准则研究[M]. 沈阳: 东北财经大学出版社, 1997, 159~166.
 [2] 林启云. 审计和非审计业务: 不可调和的利益冲突[J].

www.e521.com. 2002-03-26.

- [3] 宋献中. 冲突与协调: 我国会计师事务所发展咨询业的思考[J]. 中国注册会计师, 2002, 37.
 [4] 杜兴强. 论审计业务与非审计业务的剥离[J]. 中国审计, 2002, 75.

Analys on Influences of Management Consulting on the Independency of CPA

HU Sheng-chang, LIU Xiao-li

(School of Economic and Management, East China Jiaotong University, Nanchang Jiangxi 330013, China)

Abstract: With the quick development of the CPA profession, its rang of service also changes from the traditional sole financial statement auditing to the coexistence of the auditing service and non-auditing service, in addition, the revenues of non-auditing service weights more and more in the revenues of the whole accounting company. At the same time, with the company false case appearing one after another, a lot of investors interests have been impaired, other parties concerned are also involved in them, so many people become quite concerned about the issue whether providing non-auditing service will influence the independency of CAP.

Key words: Management consulting; non-auditing service; CPA; Independency