文章编号: 1005-0523(2005)03-0027-05

美国对审计独立性相关规定变更的比较及启示

李冬伟

(华东交通大学 经济管理学院, 江西 南昌 330013)

摘要: 在 2002 年《撒班斯奥克斯法案》的指导下, SEC 于 2003 年颁布了与审计人员独立性相关的最终规定. 规定中限制了审计人员所提供的非审计服务; 要求审计委员会事先同意允许的非审计业务; 要求披露相应的审计与非审计费用; 并提出了轮换制和冷却期的要求. AICPA 也就审计人员独立性进行了积极的探索, 并修订了相应的道德准则条款. 本文主要对美国与审计人员的独立性相关的新旧法规相应条款进行比较, 得出审计独立性变化的趋势及对我国审计独立性的影响与启示.

关键词: 审计; 审计独立性; 变更; 比较; 启示

中图分类号: F239.2

文献标识码: A

1 前言

独立、客观、公正是注册会计师职业赖以存在, 并得以发展的信条与灵魂, 而独立性又是灵魂中的灵魂. 注册会计师一旦丧失了独立性, 其审计结果的客观性和公正性就会受到人们的怀疑, 因此独立性是注册会计师职业取信于投资大众的必要条件. 自 2001 年以来, 美国接二连三暴露出上市公司的一系列丑闻, 从安然破产, 到世界通讯舞弊; 从环球电讯, 到施乐公司的虚假信息. 这些愈演愈烈公司财务欺诈案件, 使投资者蒙受了巨大的损失, 投资者们在愤怒之余不仅要问为什么独立审计人员没有查出这些公司的财务报表中存在欺诈舞弊行为, 在众多答案中, 审计人员独立性的丧失被认为是这一系列会计丑闻、公司欺诈案件最大的元凶之一. 美国一向引以为荣的传统注册会计师的自律机制也受到了前所未有的质疑. 为了弥补自律机制的不足, 同时也为了挽回广大投资者对美国证券市场的信心. 美国政府提出了一系列改革的建议, 2002 年 7 月 30 日, 美国总统布什签发了《撒班斯奥克斯法案》(本文简称 SOA). 该法案对《1933 年证券法》《1934 年的证券交易法》做了很多修改, 在会计职业监管、公司治理等方面作了许多新的规定. 例如该法案要求建立公众公司会计监察委员会(本文简称 PCAOB)监管执行公众公司审计的会计师事务所及注册会计师; 对证券交

易委员会(SEC)增加经费拨款, 强化 SEC 的监管职能, 授权 SEC 制定相应的法规条款, 加强对注册会计师和审计业务的监管. 随后 SEC 做出了一系列反应, 制定并修改了与注册会计师独立性有关的新法规, 于 2003 年 3 月 12 日颁布了对审计师独立性要求的最终规定. 同时美国会计职业团体美国注册会计师协会(AICPA)也就审计人员的独立性问题进行了积极的探索, 并对 SEC 独立性的相关规定给予了积极的响应, 于 2003 年 6 月 24 日由 AICPA 下属的职业道德委员会(PEEC)修改并发布了与独立性相关的规定和指南. 这些法规和相应的指南对美国乃至全球的会计职业界产生了巨大的影响. 尤其是这些法规和指南中对非审计服务的相应规定更是引发了全球对审计独立性的大讨论. 本文写作的目的主要是对美国与独立审计人员的独立性相关的新旧法规相应条款进行比较, 得出审计独立性变化的趋势及对我国审计独立性的影响与启示. (本文主要分析 SOA 法案颁布前后, 美国 SEC 和 AICPA 就独立性问题的相关规定的变化). 审计人员的独立性是指审计人员在提供专业服务时, 应该客观公正, 保持实质上 and 形式上的独立. 所谓实质上的独立, 又称为精神上的独立, 即认为独立性是一种精神状态、一种自信心以及在判断时不依赖和屈从于外界压力和影响. 它要求审计人员在执业过程中必须保持超然独立的地位, 不能主观袒护任何一方当事人. 尤其不应使自己的结论依附和屈从于持反对意见利益集团或人士的影响和压力. 形式上的独立性是指

收稿日期: 2005-02-20

作者简介: 李冬伟(1973-), 女, 河南新乡人, 华东交通大学讲师.

审计人员必须与被审计单位和个人没有任何特殊的利益关系·实质上的独立是无形的,通常是难以观察和度量的·而形式上的独立是有形的和可以观察的·报表的使用者通常是

从形式上的独立来推测其实质上的独立,从这个意义上讲,形式上的独立是实质上独立的载体和重要前提·

表 1

	AICPA2003 修订前的道德准则	SEC 2000 的最终规定	SOA 2002	AICPA 2003 修订后的道德准则	SEC 2003 的最终规定
1 与审计客户之间的财务利益关系	限制了所有合伙人及其家庭成员的财务和投资利益	仅仅限制了对审计业务产生重大影响的合伙人的财务利益	N/A	限制了所有相关人员及其直系亲属的财务和投资利益(相关人员包括了会计公司)	同时限制了会计公司及相关人员及其他的直系亲属与客户的经济利益
2 禁止的非审计服务	其他非验证服务;1 簿记 2 公司财务咨询服务 3 管理和雇员职能 4 评估、估价精算服务 5 投资咨询和管理服务 6 工资和其他支出服务 7 企业风险咨询 8 利益计划管理 9 信息系统的设计、安装和调整	1 簿记和其他与客户的会计记录或财务报表有关的服务 2 财务信息系统的设计和執行 3 评估与估价服务 4 精算服务 5 内部审计外包服务 6 管理职能 7 人力资源服务 8 经纪人、投资顾问或投资银行服务 9 法律服务 10 和审计无关的专家服务	1 涉及被审计客户的会计记录及财务报表的簿记 2 设计和执行财务信息系统 3 评估、精算服务 4 内部审计服务 5 管理与人力资源服务 6 经纪人、投资顾问或投资银行服务 7 提供与审计无关的法律和专业服务 8 任何委员会规定的未被许可的业务	1 簿记服务 2 公司财务咨询服务 3 管理和雇员职能 4 评估、估价精算服务 5 投资咨询和管理服务 6 内部审计服务 7 企业风险咨询 8 利益计划管理 9 信息系统的设计、安装和调整 10 工资和其他支出服务	1 簿记和其他与客户的会计记录或财务报表有关的服务 2 财务信息系统的设计和執行 3 评估与估价服务 4 精算服务 5 内部审计外包服务 6 管理职能 7 人力资源服务 8 经纪人、投资顾问或投资银行服务 9 法律服务 10 和审计无关的专家服务
3 审计委员会对业务的事先许可	N/A	N/A	所有的审计业务与非审计业务都要审计委员会的事先许可	N/A	要求审计委员会的事先许可所有的审计与非审计业务(包括允许的税收服务)
4 与审计委员会的沟通	GAAS 中有相应的要求,但不是独立性规则(SAS NO. 61 与审计委员会的沟通)	N/A	需要向审计委员会及时报告所有重要的会计政策;可供选择的其他会计方法和披露要求	GAAS 中有相应的要求但不是独立性规则(SAS NO. 61 与审计委员会的沟通)	向审计委员会报告所有重要的会计政策;可供选择的其他会计方法和披露要求;管理层用于沟通的其他书面材料
5 披露要求	N/A	要求在委托声明书中披露 1 支付给审计人员提供服务的费用,包括审计与非审计费用;2 非审计服务不影响审计人员的独立性;3 其他雇佣的工作人员	在定期报告中需要向投资者披露审计委员会同意的非审计服务	N/A	1 在定期报告中披露审计委员会同意的非审计服务; 2 需要在委托声明中按照费用的种类详细披露. 1) 审计费用;2) 与审计相关的费用;3) 税收费用;4) 所有其他费用
6 审计合伙人轮换制	没有要求但是作为审计质量控制过程的内容	N/A	负责审计项目的合伙人和负责复核审计项目的合伙人轮换期为 5 年	没有要求但是作为审计质量控制的内容	负责审计项目的合伙人和负责复核审计的合伙人的轮换期为 5 年;其他为 7 年.
7 对审计行业独立性的监管	自行监管 AICPA 下属的 POB 和 ISB	N/A	PCAOB	AICPA PCAOB	PCAOB AICPA

2 SEC 和 AICPA 对独立性相关规定变更的比较

SEC 和 AICPA 规定的审计人员独立性相关的主要条款的变更主要体现在对非审计业务的限制、审计委员会对非审计业务的事先许可、披露的要求等方面。具体比较见表 1。

2.1 SEC 的相关规定变更的比较

2003 年 3 月 11 日,SEC 颁布了对审计师独立性要求的最终规定,受 2002 年《撒班斯奥克斯法案》的影响,由表 1 可以看出,和 2000 年 2 月 SEC 颁布的最终规定相比,SEC 对独立性规定的变化主要表现在以下几个方面:

2.1.1 禁止提供的非审计服务范围

在新的最终规定中,SEC 详细阐明了在 SOA 中规定的九种禁止提供的非审计服务:(1)簿记和其他与客户的会计记录或财务报表有关的服务;(2)财务信息系统的设计和执行;(3)评估与估价服务;(4)精算服务;(5)内部审计外包服务;(6)管理职能;(7)人力资源服务;(8)经纪人、投资顾问或投资银行服务;(9)法律服务;(10)和审计无关的专家服务。从禁止的非审计服务的名称上,似乎和 2000 年规定中禁止提供的非审计业务没有什么太多变化,但实际上,相关内容却发生了很大的变化。例如内部审计外包服务,以前,外部独立审计人员可以执行内部审计;新的最终规定禁止审计人员提供与内部会计控制、财务系统和财务报表有关的内部审计服务,除非审计人员能合理保证这些服务的最终结果以后不会接受审计人员的审计。即新法规增加了审计人员向被审计客户禁止提供的非审计服务的范围的详细说明,消除了原有法规中对提供非审计服务的例外条件,并增加了相应的限制条件;同时 SEC 还增加了要求审计委员会预先许可审计人员提供的非审计服务,SEC 同时也注意到,在实际操作过程中,允许的非审计服务和禁止的非审计服务的界限有时非常难以分清,为了理解和运用这些法规,被审计公司和审计人员应根据其所提供的非审计服务的实质是否符合 SEC 提供的三个基本原则来判断审计人员是否独立,这三个原则是:审计人员不能(1)履行被审计单位的管理或雇员的职能;(2)审计自己的工作;(3)作为被审计客户的支持者。

2.1.2 审计委员会对审计与非审计业务的管理

在 SOA 第 204 节的指导下,同时为了补充美国公认审计准则(GAAS)中与审计委员会沟通的要求,SEC 采纳了 GAAS 指南中和 SOA 中第 208 节要求审计人员与审计委员会进行沟通的相关内容,SEC 的最终规定要求审计人员就下列事项与审计委员会沟通:(1)主要的会计政策;(2)可供选择的其他会计方法;(3)其他重要的书面资料;(4)沟通时间;(5)投资公司。

值得注意的是,SEC 并未要求审计人员以书面的形式与审计委员会沟通,但是 SEC 希望审计人员和审计委员会能将这些沟通形成书面文件。

2.1.3 相应的披露要求

SOA 要求公众公司(public \ company)在定期报告中向投资者披露审计委员会同意的非审计业务。2003 年的新法规在两个方面扩大了 SOA 对公众公司的披露要求。

第一,和 2000 年的最终法规相比,新法规要求公司更加详细的披露支付给审计人员的各项费用;第二,新法规要求披露在审计委员会没有事先许可时,公司聘请审计人员提供非审计服务时运用的政策与程序。

1) 支付给审计人员的各项费用

2000 年的最终规定中要求公众公司在委托声明中披露支付给审计人员的审计与非审计费用。新法规则要求更详细的披露这些费用,而且还要提供最近两年的费用信息,而不仅仅是最近一年的信息。法规同时要求这些信息必须在年度报告和委托声明中同时披露,但允许公司把委托声明中的信息合并到年度报告中披露。2003 年 12 月 15 日后,公司必须披露:

第一,审计费用,这个项目包含传统的审计费用;即法律允许审计人员提供的审计服务。

第二,与审计相关的费用;这些费用指的是支付给审计人员提供的和被审计

单位的财务报表有关的服务费用,如利益计划审计。

第三,税收费用;这项费用包括由税收人员而不是审计人员提供的服务,但是此项服务的收费包含在审计费用里。

第四,所有其他费用。不能包含在以上三种类型里的其他服务费用。

2) 政策和程序 如果公司采用相应的政策和程序聘用审计人员提供非审计服务,那么公司必须在委托声明中和年度报告中披露这些信息。和费用的披露相似,委托声明中的信息可以合并到年度报告中进行披露,SEC 希望这些信息的披露能够做到清晰、简洁、易懂。如果公司使用了最小限制,则公司必须披露支付给审计人员的非审计费用占总审计费用的百分比。而且必须提供这些费用的明细分类。

2.2 AICPA 相关规定变更的比较

AICPA 2003 修订的道德准则的主要变化体现在以下几个方面。

2.2.1 对会计公司提供的非审计服务的总体要求

1) 审计人员不得执行管理职能,或者为客户作管理决策;

2) 客户必须同意承担与非审计业务相关的如作出所有的管理决策、执行所有的管理职能、任命一个能胜任的职员监督非审计业务并评价所提供服务的充分性和效果等五项管理职能。

3) 要求会计公司向其审计客户提供非审计服务时必须就下列事项与客户达成共识,并形成书面文件。所提供业务的目的;提供的服务;客户的责任;审计人员的责任;与业务有关的其他限制条件等等。

2.2.2 对非审计服务范围限制的变化

1) 增加了提供内部审计服务的限制;

2) 规定了当审计人员提供评估、估价、精算服务时,当这些服务的结果对于审计客户的财务报表无论从单个项目还是从总和来讲是重要的,而且这些评估、估价、精算的结果运用了大量的主观判断,那么审计人员的独立性将受到侵害。

3) 阐明了簿记服务将会侵害审计人员的独立性等等。

3 启示

3.1 关于非审计服务

虽然目前我国有一种观点认为提供非审计服务不仅不会影响审计人员的独立性,而且还会提高审计工作的质量。理由是审计人员越了解客户的情况,审计工作就会做得越好。作者并不赞同这种观点,从SEC、SOA、AICPA对非审计服务的重视程度来看,向审计客户同时提供非审计服务已经严重的影响了审计人员的独立性,至少从形式上侵害了审计人员的独立性。从社会公众的角度来讲,他们判断审计人员是否独立往往是形式重于实质。即报表使用者通常是根据审计人员形式上的独立来判断其实质上的独立,从安然事件来看,安达信2000从安然公司收取的费用中咨询费为270万美元,审计费仅为250美元,这种收费比例已经从形式上严重的侵害了安达信的独立性,此时即使安达信保持了实质上的独立也不能称之为真正的独立,因为审计人员必须同时保持形式上和实质上的独立才能认为是真正的独立,才能取得社会公众的认可。

当然,从我国独立审计行业的发展现状来看,禁止审计人员向审计客户提供非审计服务将会严重影响大部分会计公司的生存和发展,但是我们决不能忽视非审计服务对审计人员独立性的影响。应采取积极的措施来保证审计人员的独立性、提高审计质量。比如要求会计公司和被审计单位同时披露审计的收费情况,披露非审计费用占总审计费用的百分比,从而对提高有关非审计服务信息的透明度,这样社会公众和被审计单位就能够对审计人员提供的非审计服务进行恰当的限制和监督。并可以要求在向审计人员被审计单位提供非审计服务时,被审计单位能充分承担其管理职能,对提供的非审计服务进行监督,增强审计人员实质和形式上的独立。

3.2 充分发挥审计委员会的作用

无论是SEC、还是SOA都极大的重视审计委员会的作用。这些法律法规要求审计委员会在业务承接时应把好独立性的第一关。这就意味着如果审计委员会在业务承接时能发挥应有的作用,审计人员的独立性就会有一定程度的保证。在我国这就需要公司加强公司治理结构的建设,充分发挥结构中各个组成部分的作用,尤其是审计委员会在审计业务和非审计业务的承接和执行过程中的管理和监督职能,提高审计人员的独立性。

3.3 审计独立性的发展趋势

SOA和SEC的2003年的最终规定的颁布,从根本上影响了美国会计职业界,尤其是从行业监管的角度来看,美国注册会计师行业已经逐渐从自律机制向自律和独立监管机制并存发展,新成立的PCAOB负责监管执行公众公司审计的会计师事务所和注册会计师,从而体现和加强了SEC对会计行业的监管的力度。同时执行公众公司审计的会计师事务所和注册会计师和其他执行非公众公司审计的会计公司和注册会计师还必须接受AICPA的行业监督。种自律与独立监管并存的机制,更加关注和保护社会公众的利益,增强审计人员的独立性,促进注册会计师行业健康的发展。

从以上分析可以看出,提高注册会计师的独立性,需要各个方面的通力合作。首先,健全法律法规,法律法规的健全和有效执行是审计独立性得以实现的有力保证;其次,审计人员、会计公司和被审计单位三方面都要充分发挥在审计业务和非审计业务中的作用。被审计单位要加强公司治理结构的建设,充分发挥管理和监督作用;会计公司自身也要对这些业务进行监督和质量控制;审计人员自身也应保持精神上的独立和形式上的独立,共同保证审计人员在执业时能做到真正的独立。第三,除了注册会计师行业自律行监管之外,必须充分发挥外部监督的作用,切实保证注册会计师行业的健康、有序的发展。

参考文献:

- [1] The SEC 2003 Final Rule; Strengthening the commission's requirements regarding auditor's independence www.sec.gov
- [2] The SEC 2000 Final Rule; Revision of the commission's auditor independence requirement www.sec.gov
- [3] Thoseup LEE 2003 Effect of Sarbanes-Oxley Act of 2002 and Final ruling on auditor's independence
- [4] AICPA and SEC independence rule comparison www.aicpa.gov
- [5] Ethics Revision-June 2003-Marked version.doc www.aicpa.gov
- [6] Commission Adopts Rules Strengthening auditor independence www.sec.gov
- [7] CPA face new independence rules CPA Mutual Insurance Company of America Risk Retention Group 2004, 11, 29
- [8] SEC Issues Final Rule on Strengthening Auditor Independence Fenwick and West LLP 2003, 3, 11
- [9] A "Plain English" Guide to understanding professional independence issues www.aicpa.gov
- [10] 殷立基. 保证高质量审计—美国证券交易委员会如何维护审计独立. www.e521.com
- [11] 薛云奎, 李达军. 独立性—注册会计师职业的灵魂[J]. 中国注册会计师, 2002(05).
- [12] 美国公司系列财务欺诈案—暴露出来的问题、各方面的反应及评论. 2002, 11, 13 中国注册会计师协会编. www.cicpa.org.cn

Comparison Regarding Changes of the Related Rule on Auditor Independence

LI Dong-Wei

(School of Economics and Management, East China Jiaotong Uni., Nanchang 330013, China)

Abstract: Recent Final Rule on auditor independence by the Securities and Exchange Commission, as directed by Sarbanes-Oxley Act of 2002, bans the auditors performing certain types of non-audit services to audit client, requires pre-approval from audit committee for providing non-audit services, mandates the rotation of in-charge and concurring partners every five years, and requires “cooling-off” period. AICPA also amended the corresponding interpretation related to auditor independence in 2003. The main purpose of this paper is to compare the new rules with the current code of professional conduct and concludes the development trends of the auditor independence and the impact on Chinese audit.

Key words: audit; audit independence; changes; comparison; enlightenment

(上接第7页)

[4]田力等. 中国农村金融融量问题研究[J]. 金融研究, 2004

(2).

[5]陈劲松, 余 贤. 2003 年中国农村经济形势分析与 2004 年展望[J]. 农村经济研究, 2004(2).

Deeping Rural Financial Reform to Solve “Three Rural” Problem

LU Yu-rong¹, SHI Huan-ping²

(1. Jiangxi Normal University, Nanchang 330027, 2. East China Jiaotong University, Nanchang 330013, China)

Abstract: “Three rural” problem is a big task which will affect china’s economic and social development. The paper point out that rural finance strain is a key to solve “three rural” problem according to rural finance. The paper analyzes the theory and causes of rural finance strain, at last point out the solutions to deep rural financial reform.

Key words: rural finance strains; rural financial reform; “three rural” problem