

# 谈审计独立性信息披露制度的完善

汪燕芳

(仰恩大学 福建泉州 362014)

**【摘要】**充分、有效的信息披露有利于加强证券市场的监管,提高审计的独立性。本文就我国证券市场上与审计独立性相关的信息披露不完善的现状,提出了相应的改进建议。

**【关键词】**审计独立性 审计信息披露 证券市场

证券市场的稳定发展离不开独立审计,高质量的独立审计可以促进资源的优化配置和证券市场的有效运行。独立性是独立审计的灵魂,独立审计只有独立,才能得到社会的信任和尊重,才能保证注册会计师的经济签证活动的客观、公正。然而,目前我国证券市场上审计独立性受到了严重的质疑,这打击了投资者对证券市场的信心,同时威胁到审计职业界的生存与发展。本文试图从审计信息披露的角度出发,探讨增强审计独立性的措施。

## 一、审计独立性信息披露存在的问题

审计信息有广义和狭义之分。广义的审计信息是对审计事务的各种变化与特征的描述或反映。它不仅包括直接生成于审计过程的审计信息,而且包括所有与审计事务变化和特征有关的审计信息。本文主要讨论反映审计独立性的审计信息披露的问题,具体包括会计师事务所变更信息、审计收费信息、会计师事务所自身信息等。

我国自1990年和1991年在上海、深圳两地建立证券交易所以来,从中央到地方先后颁布了一系列有关信息披露的法规,初步形成了信息披露制度体系。上市公司审计信息披露的相关规定散见于不同层次的法规中。其中,《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第2号——年度报告的内容与格式》(简称《年报准则》)中有关审计信息披露的要求最为具体。《年报准则》自1995年正式实行以来,已经过多次修订。从审计信息的披露方面来看,已体现出了对独立审计的更高要求。

对审计独立性信息披露的要求主要体现在《年报准则》(2003年修订稿)第四十九条的规定上:“公司应披露聘任、解聘会计师事务所情况,报告年度支付给聘任会计师事务所的报酬情况,及目前的审计机构已为公司提供审计服务的连续年限(年限从审计机构与公司首次签订审计业务约定书日开始计算)。”总体来看,我国证券市场上仍然存在审计独立性信息披露不充分的问题。

1. 缺乏实质性的注册会计师变更的信息披露。一般来说,会计师事务所的变更既有正常合理的变更,也存在收买审计意见行为导致的变更。变更理由的充分披露,不仅是注册

会计师的职业责任,最重要的是向投资者提供审计独立性的信息,以便审计报告使用人确定已审计会计报表的可信性。但是,目前上市公司对强制性要求披露的内容披露得并不完整,如聘任和解聘的会计师事务所的地址、网址、时间以及历史上的职业道德与法律责任的记录不详细。而自愿性信息披露要求更是形同虚设,如未披露会计师事务所内部注册会计师的委派变更信息。事实上,某一注册会计师长期为一客户服务很可能影响其独立性。此外,信息披露的时滞比较严重。

2. 支付的审计报酬以及报酬的决策程序披露不完整。通常,审计报酬不但反映了审计工作量与审计效率,还反映了会计师事务所与客户的经济依赖关系,间接反映了审计独立性与审计质量问题。但是,目前上市公司年度报告中关于审计收费方面的信息披露很不规范,有的上市公司按收付实现制原则披露,有的将年度内支付给会计师事务所的所有费用不加区分地“一揽子”披露,未详细披露审计业务费用、咨询业务费用及其所占比例以及支付方式、支付日期和欠费信息等。大部分上市公司没有详细披露审计报酬的决策程序。这不利于投资者及监管方对注册会计师及会计师事务所独立性的监管。

3. 会计师事务所的信息披露不充分。中国证券监督管理委员会、财政部、中国注册会计师协会与地方注册会计师协会出于监管和行业发展的需要,强制要求会计师事务所披露(或会计师事务所被动性披露)的信息主要包括:中国注册会计师协会的排名信息,质量检查公告,合并与变更信息,年检公告,审计报告与其他鉴证报告。这种年度总结性的信息披露只是从宏观层次揭示了行业的整体执业状况。自愿性披露的信息则少之又少,个别会计师事务所在网站上披露审计客户的相关信息,也是基于自身宣传的目的。这对投资者对注册会计师和会计师事务所的独立性问题的了解和判断起不到实质性的作用。

## 二、完善审计信息披露制度,提高审计独立性

审计信息披露存在的上述问题导致政府和社会公众无法准确评价审计独立性,在这样的背景下,管理当局和注册会计师的“同流合污”也就成为可能。提高审计独立性、抑制证券

市场上的造假行为,需要政府部门、公众投资者、监管方等各界的参与,通过长期综合治理不断完善证券市场,从源头上杜绝公司的造假行为,强化职业道德约束,保持注册会计师和会计师事务所的审计独立性。完善的信息披露制度是资本市场最基本的运行机制,而目前我国证券市场上信息透明度不高,信息披露制度不健全是公认的事实。因而,完善审计信息披露制度是提高审计独立性的可行途径之一。

1. 完善审计信息披露制度,有利于投资者行使监督的权力。充分披露注册会计师和客户之间的经济利益往来方面的信息,让资本市场上的广大投资者(他们也是企业财务报告的法定使用者)来对注册会计师的独立性给出合理的判断。无论是形式上的独立,还是实质上的独立,最终都应当得到投资者的认同。完善审计信息披露制度,有利于保护广大投资者的利益。

2. 完善审计信息披露制度,有利于监管方进行有效的监督。要减少上市公司的不规范行为,就必须加强对上市公司和会计师事务所的监管。充分的信息披露能保证证券市场的有效性和公平性,也是监管方进行高效率监管的依据。通过充分的信息披露,实现对上市公司和会计师事务所的实时监控和分析评价,提高审计独立性。

3. 完善审计信息披露制度,有利于抑制管理当局因占据强势地位而产生的不良动机。由于我国公司治理的不完善,内部人控制问题严重,造成管理当局在审计关系博弈中占据强势地位。充分的信息披露,有助于加深处于弱势地位的投资者对公司治理情况和管理当局的了解,提高投资者搜集信息、判断审计独立性的能力,有效地抑制管理当局的不良动机。

4. 完善审计信息披露制度,有利于强化注册会计师的职业道德约束。注册会计师行业的核心价值在于其特殊的专业技能和诚信的道德品质。通过充分的信息披露,避免出现同行相互诋毁、竞相压价、丧失独立性等恶性竞争的现象,也有助于进一步加强对“炒鱿鱼”和“接下家”事务所的监管,从实质上强化注册会计师的职业道德约束。

### 三、改进证券市场审计独立性信息披露的建议

审计独立性是审计的灵魂,而审计的这一本质特征是通过独立性信息的披露而展现给公众投资者的,它是公众投资者判断审计质量的根本依据。审计独立性表现为实质上的独立与形式上的独立:实质上的独立即精神上的独立,是不可度量的;形式上的独立是精神上独立的具体表现,是可度量的,可以通过审计独立性信息的披露来检验。因此,完善证券市场审计信息的披露,让注册会计师的独立性透明化也是必然的趋势。针对目前我国证券市场审计信息披露存在的问题,笔者提出如下建议:

1. 要求上市公司增加披露注册会计师变更的实质性信息。可以借鉴美国《证券交易法》的规定,上市公司变更会计师事务所必须披露:前任注册会计师是辞聘,拒绝续聘,还是被解聘;公司下设审计委员会是否已与前任注册会计师讨论过每一项意见分歧或应报告的事项;如果前任注册会计师认为对财务报告存在重大影响而后任注册会计师持相反意见,则

上市公司必须披露此项意见分歧,并说明如果按照前任注册会计师意见进行调整将对财务报告产生的影响。同时,详细披露有关聘任和解聘的会计师事务所的地址、网址、时间、任期,并且会计师事务所内部注册会计师的委派变更信息也应一并披露,特别是要求上市公司披露近三年或五年变更会计师事务所的次数、理由、变更决策程序、继任会计师事务所的历史职业道德及法律诉讼记录等信息。上述反映审计独立性的信息必须及时披露,让公众投资者全面了解注册会计师变更的情况,以便对注册会计师和会计师事务所的独立性做出准确的判断,此外也可以抑制管理当局意欲购买审计意见而向注册会计师和会计师事务所施加压力的动机,提高审计独立性。

2. 要求上市公司规范披露支付的审计报酬以及报酬的决策程序。比如,按照权责发生制原则详细披露审计业务费用、咨询业务费用及其所占比例以及支付方式、支付日期,是否有欠费情况,近三年支付报酬金额的变动情况。同时,出于“形式独立”的原则,要求上市公司单独披露审计报酬中包含的往来差旅、食宿等费用。事实上,大多数上市公司承担了会计师事务所的这些费用,而这些费用已成为会计师事务所与被审计单位约定审计报酬的权衡因素。另外,要求上市公司详细披露审计报酬的定价政策和决策程序,保障决策程序的公平,让审计收费信息公开化和透明化,以便于公众投资者据此准确评估注册会计师的独立性,进而对审计报告的公信力做出合理判断。

3. 强制要求会计师事务所披露审计独立性信息。会计师事务所对公众投资者承担对会计信息合法、公允的独立认定责任,因此客观上要求会计师事务所应在成本/效益、披露/保密的权衡下,向公众投资者集中披露以下证明自身执行业务时恪守“独立、客观、公正”原则的信息:收入构成、分布情况;近三年或五年会计师事务所年报审计客户总数,审计意见类型以及各种审计意见所占的比例;与客户公司审计委员会或董事会讨论确定其与公司可能存在的任何损害独立性的问题的书面记录;历史审计失败记录汇总情况;同业互查的评价结果等。

### 四、结束语

一个公开、透明的竞争环境能提高暗箱操作的成本,并由此提升整个行业的公信度。目前,我国证券市场上信息披露不透明是公认的事实,因此,完善审计信息披露制度,在一定程度上有利于提升审计独立性。然而,审计独立性的缺失绝不是一朝一夕就能解决的问题。保护公众投资者的利益,维护证券市场的稳定发展,还需要我们在理论研究和实践中不断努力。

### 主要参考文献

1. 郝玉贵等.审计市场管理机制研究.北京:中国经济出版社,2005
2. 谢德明.论审计独立性理论研究的新动向.审计与经济研究,2006;1
3. 叶斌.注册会计师审计独立性研究.经济师,2003;3
4. 方军雄,洪剑峭,李若山.我国上市公司审计质量影响因素研究:发现和启示.审计研究,2004;6