

审计独立性理论研究的新动向

河南财经学院 张振东

【摘要】 随着环境的变化和有关学科的发展,审计独立性的理论研究出现了新的特点,本文探讨审计独立性的概念框架、程序公平、核心价值三个方面的问题。

【关键词】 概念框架 程序公平 核心价值

审计独立性是审计的灵魂。审计理论界和职业界对审计独立性进行了不懈的探索,取得了丰硕的成果。特别是面对世界经济一体化日益发展、资本在全球大规模的流动、金融创新、技术创新、组织创新日新月异、企业并购浪潮此起彼伏的新形势,审计学学者们积极思考,同时借鉴哲学、经济学、法学等学科的观点,促使审计独立性的理论研究呈现出许多新的特点。本文试图对此进行回顾、总结和探索。

一、从单纯概念的研究到概念框架的研究

早期学者试图给审计独立性下一个简单的定义,并认为它是指审计人员的独立性。斯坦泼和穆尼兹认为,审计独立性是审计人员的行为准则。C·W·尚德尔认为,审计独立性并不是审计人员的思想意识,而是假定审计人员所作出的意见、判断或决策不受他个人的、感情的和物质利益的影响。汤姆·李认为,审计独立性是审计职业公正性的特点,是人类诚实天性总特征的组成部分,它是一种意识形态,却不容许本人的观点和结论变得依赖或屈从利害冲突方面的压力和影响。以上学者都试图从抽象意义上给审计独立性下一个完整的定义,然而,正如莫茨和夏拉夫所认为的那样,要想给审计独立性下一个完整的定义是徒劳无功的。

在研究审计独立性的定义受挫的同时人们开始转向研究审计独立性所包含的具体内容。审计学学者们对审计独立性具体内容的看法也不尽相同。凯瑞认为,对于注册会计师来说,审计独立性有两层含义:其一,从广义上讲,它意味着正直性的一面,它使得所有的审计执业人员承担责任;其二,从狭义上讲,它与审计和对财务报告发表意见的服务相连,它意味着注册会计师作为审计人员发表审计意见不受环境影响的客观性。莫茨和夏拉夫认为审计独立性包括两个方面,即执业者的独立性和职业的独立性,前者包括审计计划的独立性、实施审计的独立性和审计报告的独立性;后者则是一种对集体审计人员的印象。托马斯·G·希金斯认为,审计独立性包括形式上的独立性和实质上的独立性。形式上的独立性是指注册会计师必须与被审计单位或个人没有任何特殊的利益关系,可进一步分为组织上的独立性、经济上的独立性与人员上的独立性;实质上的独立性是指一种意识形态、一种自信心以及在判断时不依赖和屈从外界的压力和影响。

综上所述,无论从广义上讲还是从狭义上讲,审计独立性

的具体内容有形式的和实质的。实质的独立性是无形的,难以度量,往往要依据形式的独立性来推测实质的独立性,在阐述形式的独立性时经常采用列举的方式。

随着商业关系日益复杂,不确定性和风险性不断加大,人们仅仅依靠审计独立性的定义和具体内容等单方面的研究成果并不能解决所有的问题,迫切需要对审计独立性进行全面、系统的研究,由此,审计独立性概念框架的研究便成为热点。1997年由美国注册会计师协会、证券监督委员会以及会计行业的一些代表倡导成立的美国独立准则委员会(ISB),负责制定审计独立性准则、概念框架和独立性实施办法。2000年11月,ISB印发了一份注册会计师独立性框架的征求意见稿草案(ED),其作用是:①可作为ISB制定具体独立性准则的依据;②在缺乏相关的独立性规范的情况下,可作为解决问题的指南;③帮助财务报告使用者以及其他相关群体理解注册会计师审计独立性的实质、重要性和局限性,减少审计界和社会公众之间的期望差;④为独立性问题的讨论提供一个边界,帮助相关利益集团更好地理解 and 掌握ISB制定准则的基本原理。下面,笔者对ED各部分的主要内容作简要介绍:

1.关于独立性。 ISB对独立性定义作了总括表述,即自由观。独立性是指对合理推断危及审计人员做出无偏审计结论的压力或其他干扰因素保持自由。ISB的定义表明,审计人员为保持独立性不能仅限于对规则的遵守,而应对自身的独立性做出“自省”式的评估。

2.关于独立性目标。 ISB认为,作为高质量审计组成部分的审计独立性,其目标就是保持信息使用者对财务报告的信赖以及提升资本市场效率。正是基于这个目标,ISB超越了审计独立性的即期目标,着眼于更长远目标。

3.关于独立性相关概念。 ISB分析了独立性受到威胁的类型与应采取的防护措施以及威胁程度与防护效力的关系。

4.关于独立性基本原则。 ISB设定了审计人员为保持独立性而应遵循的四项基本原则,即:评估独立性风险、确定独立性风险的可接受水平、考虑成本与收益的匹配性和考虑各利益相关方观点。这些基本原则虽然不是具体的独立性准则,不可能详尽规定具体审计独立性问题的处理程序,但它是准则制定的重要依据,可作为独立性决策者在分析广泛领域的独立性问题时的指南。

从以上的回顾中可以看出审计独立性理论研究的两个特点:①从抽象的定义到形式与实质的探讨,再到概念框架的构建,其研究的层次不断提高,系统性不断增强。究其原因,正如会计是反映性的一样,审计也是反映性的,外部环境的变化始终是审计独立性理论研究不断深入的动力。②从阐述形式独立性的列举方式(即规则导向)到独立性基本原则,体现了其研究从规则导向向原则导向的转变。

二、从注重结果公平到注重程序公平

托马斯·G.希金斯关于审计独立性包括实质的独立性和形式的独立性的论述,已成为目前普遍接受的观点。但审计界往往注重实质的独立性的研究和探讨,而对实质的独立性与形式的独立性的相互关系缺乏深刻的理解,尤其对形式的独立性的认识还很肤浅,尚未形成完整的体系。形式的独立性要担负起审计职业与社会公众的沟通作用,就必须构筑自身的价值理念并充实其内容。

长期以来,人们重视的是活动结果的公平性,而对活动程序的公平性往往很忽视,认为程序是工具、是为结果服务的。然而这种观点越来越经受不住实践的考验,主要表现在以下两个方面:其一,在标准多元化的现代社会,人们对结果的正确与否或公平与否,是难以评价与衡量的。由于受评价主体认知能力的差异以及主观期望与结果之间反差程度的影响,因而相同的结果对不同的人会有不同的感受。其二,极端地坚持程序工具主义的观点,其后果往往是承认甚至鼓励为实现正确结果而采取不正当的手段,从而破坏了程序本身的正当性和合理性。程序既然只是为了实现结果的正确性而存在,那么同样可以为了这一目的而牺牲,这是从程序工具主义理论中得出的一个必然结论。

于是,学者们开始研究程序本身的公平性问题。《公平论》一书的作者约翰·罗尔斯认为,不存在任何有关结果公平性的独立标准,但是存在有关程序公平性的一般标准。人们对此的一般认识是,只要一种公平的程序得到人们恰当的遵守和执行,由它产生的结果就应被视为是正确和公平的,而无论其是什么样的结果。著名经济学家西蒙指出,在不确定的环境下,人们无法准确地预测未来,从而也就无法按照实质理性的方式采取行动,只能依靠某一理性的程序来减少不确定性的程度。要实现程序公平,就应按照一定的程序原则来设计程序,为此法学界的学者们对法律诉讼程序中的程序公平内容进行了有益的探索。他们认同的原则大致包括以下几个方面:①裁决者的中立性;②当事人的参与性,即与程序的结果有利害关系或者可能因该结果而蒙受不利影响的人都有参与该程序的权利,并得到提出有利于自己的主张和证据、反驳对方提出的主张和证据的机会;③程序的平等性,即程序应平等地对待每一方当事人。

审计结果具有广泛的社会影响性,受其影响的第三方由于处于信息不对称的地位和缺乏相关的会计专业知识,同时又由于审计准则不可能包容一切和审计过程是一个充满判断的过程,因而很难判断审计报告的公平性和合理性,只能转而考虑审计程序的设计是否符合程序公平的原则,以此来确定审计结果的公平性。在审计活动中,惟一可能实现的是程序公平而不是实质公平(即结果公平),为了保障程序公

平,必须遵循一些基本的程序原则,而独立性就是审计程序设计的首要原则。审计人员只有在审计程序的各个环节中保持独立性,才能做出中立、公正的判断,而只有独立的审计程序产生的审计结果才能被受审计结果影响的人心甘情愿地接受。独立的审计程序产生的审计结果可能对某一部分人不利,但注册会计师在审计中保持独立,坚持审计程序的公正性、客观性,会使社会公众对注册会计师产生信任和尊重,从而有利于提高整个职业界的价值。从某种意义上说,独立性是审计活动实现程序公平的关键因素,独立性对社会公众利益的保护在于它保障了程序公平。

三、从强调行为约束到强调行为约束和核心价值的统一

股份制公司出现以后,企业所有权与经营权发生了分离,审计关系变成了由被审计单位的管理当局来选择注册会计师对自己的工作业绩进行审计,审计服务市场明显是一个买方市场。在这样的市场环境里,管理当局可以选择自己满意或基本满意的注册会计师,而注册会计师却没有或很少有选择委托人的实力,在审计市场不规范、存在恶性竞争的情况下尤其如此。股东、行业组织、政府主管部门等对注册会计师的监督由于受信息不对称、高昂的交易成本、不完善的法律等制约,其监督作用是有限的。在这种环境条件下,注册会计师背离独立性的情况时有发生,因此,强调行为约束必须与强调核心价值的独立性统一起来。

随着知识经济时代的到来,人类经济活动越来越复杂,金融不断创新,商业信息呈几何级数增加,审计的服务范围不断拓宽,审计的技术逐步现代化,社会公众对审计信息的依赖和期望不断提高,注册会计师将面临独立性的新考验。此时,如果再把审计独立性仅仅看成是对外部限制的一种机械反映,则既不利于审计的发展,也无法满足社会公众的期望。因此,应将核心价值理念植入独立性内涵。1997年7月,美国注册会计师协会颁布的注册会计师独立性白皮书指出,独立性并非只是对注册会计师的外在行为加以限制,而是保障和提高其自身执业水平的基石。一个缺乏独立性的注册会计师的工作成果对相关利益主体而言是毫无意义的。因此,注册会计师为实现自身的社会价值,必须把独立性视为自身的核心价值,并形成职业意识。ISB所发布的概念框架也体现了独立性的核心价值观,它指出,独立性防护措施的积极采用将使注册会计师获得独立性利益而没有任何副作用。美国证券交易委员会前主席利维特也讲过同样的道理,他说,独立性是审计工作有价值的基础。

把独立性看成是行为约束与核心价值的统一,将会使注册会计师和会计师事务所采取有效的方法来维护和提高独立性,增强自身的价值。而监管部门和广泛的资本市场参与者对注册会计师寻找独立性规则漏洞的忧虑将大大减少,规则的制定成本、监管的时间成本等将相应降低,审计事业将由于它的独立性而更加崇高。

主要参考文献

- ①王雄元.基于程序的审计形式独立性.审计与经济研究,2004;1
- ②陈汉文,黄宗兰.审计独立性:一项理论研究.审计研究,2001;4