



非审计服务与审计独立性的关系

江苏苏州大学商学院 于海云

目前,理论界对非审计服务与审计独立性的关系有两种截然不同的观点:一种观点认为,非审计服务与审计服务是不相容的,即提供非审计服务有损于审计的独立性;另一种观点认为,非审计服务与审计服务完全相容,即注册会计师提供非审计服务能够提高审计能力,因而有助于提高审计质量。那么,会计师事务所同时提供审计服务和非审计服务与注册会计师丧失独立性是否有直接的因果关系呢?本文就此谈些看法。

一、非审计服务与审计独立性的关系

非审计服务与审计服务之间究竟存在何种关系?是否存在利益冲突?非审计服务是否影响审计的独立性?笔者认为,会计师事务所同时提供非审计服务与审计服务会影响审计的独立性。理由如下:

1.非审计服务与审计服务存在利益冲突,从而影响审计的独立性。高利润的非审计业务会使注册会计师在独立性方面产生妥协。注册会计师为了争取利润丰厚的非审计业务,往往会压低审计收费或将审计服务作为非审计服务的附送品。而当为了保住非审计业务时,注册会计师又会在审计意

会计师事务所所在审计过程中不能保持应有的独立性,它们不愿意失去那些每年能给其带来巨额收入的客户。

安达信对世界通讯的风险评估情况如下表所示:

安达信对世界通讯的风险评估情况

风险评估项目	风险评估级别
会计及财务报告风险	重大风险
关键管理和雇佣岗位人员配备的充分性	中等风险
对审计工作涵盖范围的态度	中等风险
对信息和人员的无限制接触	中等风险
管理当局关于舞弊防范和侦察政策的质量	中等风险
履行财务报告职能的能力	中等风险
过于激进的收入或盈利目标	重大风险
良好的会计和披露惯例	中等风险
致力于建立和保持令人满意的内部控制系 统(包括对已知的控制问题做出及时和有效 的反应)	中等风险
对会计及财务报告(包括审计调整和披露) 建议的反应程度	中等风险

从评估结果我们可以看到,安达信将世界通讯的会计及财务报告风险的风险评估级别定为“重大风险”。在这种前提

见方面做出让步,使得其独立性削弱甚至完全丧失。

而且,注册会计师审计即使实质上是独立的,但形式上表现出来的却可能是不独立。因为所谓形式上的独立是指“会计师事务所或鉴证小组避免出现这样重大的情形,使得拥有充分相关信息的理性第三方推断其公正性、客观性或专业怀疑受到损害”。可以看出,形式上独立与否的标准掌握在第三方(公众)手中。但由于公众无法判断注册会计师在同时提供审计服务和非审计服务时是否存在一个适当的“防火墙”,因而会对注册会计师的独立性产生怀疑。从这个层面上看,注册会计师向被审计单位提供审计服务的同时提供非审计服务在公众看来存在利益冲突,影响了审计的独立性。

2.部分非审计服务对被审计单位管理层的决策产生很大影响,从而威胁审计的独立性。注册会计师在履行与管理层签订的咨询契约时,需站在管理层的角度提供各种与被审计单位经营决策相关的信息及专家建议。这些信息和建议在管理层的潜意识中具有一定的权威性,因而较易影响管理层的决策。此时,虽然注册会计师并未居于被审计单位的正式领导地位,且未替被审计单位做出最终决策,但其实质上参与了被审

下,审计人员应该对世界通讯的财务信息进行重点审计。他们这样做了吗?实际情况表明,这一切都是人为错误而不是审计模式的错误。

另外,安然公司利用会计准则的漏洞,通过表外项目如特别目的实体、金融衍生工具等进行交易,将关联方交易化整为零,并使这些交易处于安达信的视线之外。如果安达信在审计过程中按照风险导向审计的规则,对其发展战略、治理结构、盈利模式等存在的风险进行充分评估,就不会对这些交易熟视无睹,安然也不会遭受这一灭顶之灾。

风险导向审计模式本身涵盖了制度导向审计模式的特点,它是制度导向审计模式的延伸与升华。在风险导向审计模式下,要求注册会计师所关心的不仅仅是账表证的相符和不相容职务的分离,而更应对公司所处的环境、战略地位及其相应的风险给予更多的关注。

当风险导向审计模式将审计范围扩展到公司经营环境和经营战略时,那么所需的审计人才也不再是仅懂会计或审计知识的单一人才,而是具有综合经济管理素质的复合型人才。同时,从国外的案例可以看出,良好的职业操守是风险导向审计模式下审计人员最重要的品质。从这一角度来说,我们面临的最主要任务就是培养大量具有良好职业道德和专业素养的经济管理人才,以适应风险导向审计模式的需要。☐

计单位的管理决策,当其意见为被审计单位采纳后,审计独立性将受到一定威胁。

3.部分非审计服务容易导致注册会计师工作上的“自我复核”和与被审计单位“过分亲密”,从而影响审计的独立性。例如,内部审计服务就是一项极有争议的业务。由于注册会计师受聘承担部分或全部的内部审计工作,已参与到被审计单位的经营管理中,从而会“履行被审计单位管理层或者雇员的职责”,其独立性就极易受到影响。另外,当注册会计师提供评估和估价服务后也极易陷入“自我复核”的工作循环当中。而当注册会计师同时向被审计单位提供人力资源方面的技术支持时,则容易与被审计单位管理层具有共同利益,特别是注册会计师所推荐的高级管理人员被录用后,这种“过分亲密”的关系极易影响注册会计师的职业判断。尤其是当注册会计师参与部分内部控制制度,包括财务信息系统以及内部审计机制等的设计时,注册会计师可能因过分信任被审计单位的内部控制而不去努力取得必要的审计证据,从而增大审计风险,导致审计失败。

4.注册会计师向被审计单位提供非审计服务将产生角色冲突,从而影响审计的独立性。注册会计师提供审计服务时,充当的是中介角色,立足于对社会公众负责。注册会计师提供非审计服务时,充当的是顾问角色,立足于对被审计单位的管理层负责。这种角色上的根本冲突将影响审计的独立性。

5.会计师事务所同时提供高收费的非审计服务和低收费的审计服务会使注册会计师在精力上的分配产生冲突。对会计师事务所来说,非审计业务贡献度高、风险低,而审计业务收入低、成本高,面临的审计风险和诉讼风险很大。相比之下,会计师事务所对非审计业务的投入越来越大,对审计业务的投入则明显不足,自然难以保证审计意见的客观公正,因此会计师事务所同时提供非审计服务和审计服务会影响审计的独立性。

二、对我国现阶段会计师事务所提高审计独立性的政策建议

就目前我国注册会计师行业的发展水平而言,我国提供非审计服务的会计师事务所不多,尚不存在非审计服务损害审计独立性的条件。加之国内的咨询业务主要是资产评估、财务咨询、业务培训及出具内部控制评价书和独立财务顾问报告,咨询业所涉及的业务范围较小,与审计业务的冲突并不激烈,咨询业对会计师事务所形式上的独立性影响不大。笔者认为,我国应当鼓励会计师事务所逐步发展非审计业务,即使某些非审计服务品种被认为对审计独立性会产生影响,但通过有效监管也可以控制。目前可采用的具体方法包括以下几个方面:

1.限定会计师事务所向被审计单位提供非审计服务的范围。为了避免注册会计师的审计独立性受到影响,一个稳妥的办法就是限制会计师事务所向被审计单位同时提供使审计独立性下降的、特定的非审计服务。Sarbanes-Oxley法案对会计师事务所做出的一些禁止性规定,应引起我国监管部门的高度重视并有所作为。Sarbanes-Oxley法案明文规定,会计师事务所在向上市公司提供审计服务的同时又提供下列九项服务是违法的:①簿记以及其他与会计记录或财务报告有关

的服务;②财务信息系统的设计与改进服务;③评估或计价服务、对交易公允性发表意见或为实物出资提供验证报告;④保险精算业务;⑤内部审计外包服务;⑥管理职能或人力资源管理;⑦经纪、经销、投资咨询或投资银行服务;⑧与审计无关的法律和专家服务;⑨公众公司会计监察委员会认为不适宜的其他服务。税务咨询服务尽管不在禁止范围之列,但必须先得到上市公司审计委员会的批准方可提供。Sarbanes-Oxley法案上述禁止性规定中的评估或计价服务、内部审计外包服务等在我国也应该明令禁止。

2.建立审计服务和非审计服务费用的强制充分披露制度。在会计师事务所既提供审计服务又提供特定非审计服务的情况下,应该注意信息的披露。被审计单位应该在其财务报告中披露注册会计师提供的非审计服务的类型和程度。尤其重要的是,上市公司应该公开披露支付给注册会计师的非审计服务费用的明细数据,会计师事务所也应该披露因提供非审计服务而增加的收入。只有这样,投资者才能够判断注册会计师在提供审计服务和非审计服务时是否恰当、是否偏离社会最佳点、是否保持了应有的职业谨慎和独立性。只有要求充分披露与审计服务和非审计服务有关的信息,才能够确保注册会计师权衡利弊,不提供某些带有疑问性的、引起社会公众怀疑其独立性的非审计服务。此外,在决定是否提供非审计服务时,注册会计师必须关注是否会产生“非独立性”,即必须判断:①非审计服务是否可能改进审计质量;②非审计服务是否影响审计的独立性;③是否可以通过合理的措施来降低或消除非审计服务的影响。

3.对与审计服务收入比例失调的非审计服务进行预防性干预。虽然我国目前绝大多数会计师事务所的非审计服务收入大大低于审计服务收入,全面禁止会计师事务所同时提供审计服务和非审计服务尚无必要,但适时对审计服务收入与非审计服务收入比例失调的会计师事务所以及向单一客户收取的非审计服务收入大大超过审计服务收入的服务项目进行预防性干预,有利于维护注册会计师的独立性(尤其是形式上的独立性),提升社会公众对注册会计师行业的信任。

4.有效的独立性监管能够保证审计的独立性。注册会计师在执业过程中不一定能自觉保持超然独立性,因此必要的监管机制是保证审计独立性的基本条件。独立性监管体制可以从以下几个层面展开:①会计师事务所内部监督,包括专业培训和教育、内部检查质量控制标准、报告所提供的管理咨询服务类型及收费总额、制定惩罚措施等。②专业组织对审计独立性的外部监督。可以由相关职能部门对部分非审计服务做出禁止性规定,而且采取强制性同业复查。③公司成立审计委员会,由股东决定注册会计师的聘用。审计委员会决定下列事项:选择会计师事务所;确定会计师事务所提供服务的范围;帮助解决会计师事务所与管理部门之间的冲突等。由股东大会决定注册会计师的任命、报酬和辞退等也有利于保持注册会计师的独立性。④用法律手段维持审计的独立性。可以对违反独立性规则的会计师事务所和注册会计师给予法律处罚。通过这些监管体制充分发挥作用,在一定程度上能够保证注册会计师在提供非审计服务时保持独立性。☒