

2004年卷 第1辑(总第5辑)

No. 1 2004 (Sum. 5)



Accounting Forum

会计论坛

中南财经政法大学会计研究所 编

Accounting Institute
Zhongnan University of Economics and Law

 中国财政经济出版社

中国财经出版社出版

URL:<http://www.cfeph.com>

(版权所有 翻印必究)

社址:北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码:100036

发行处电话:(010)88190406 财经书店电话:(010)64033436

湖北南财文化发展有限公司电话:(027)88391585 88391589

武汉中远印务有限公司印刷 各地新华书店经销

889×1192 毫米 16 开 7.75 印张 216 千字

2004 年 5 月第 1 版 2004 年 5 月武汉第 1 次印刷

定价:16.00 元

45005·0193

(图书出现印装问题,南财公司负责调换)

会计论坛

Accounting Forum

2004 年卷 第 1 辑 (总第 5 辑)

No.1, 2004 (Sum.5)

中南财经政法大学会计研究所编

Accounting Institute
Zhongnan University of Economics and Law

编 辑:《会计论坛》编辑部

电 话:(027)88045650

传 真:(027)88042554

电子信箱:kjnt@znufe.edu.cn

通讯地址:中国·武汉市·武昌区武珞路 114 号

中南财经政法大学会计学院

邮政编码:430064

出 版:中国财政经济出版社

社 址:北京海淀区阜成路甲 28 号

邮政编码:100036

统一书号:45005·0193

出版日期:2004 年 5 月 1 日

印 刷:武汉中远印务有限公司

顾 问

葛家澍	余绪缨	王松年
谷 棋	冯淑萍	刘玉廷
陈毓圭	郭复初	于玉林
杨宗昌	毛伯林	易庭源
边恭甫		

编委会

主 任:郭道扬		
副主任:罗 飞	唐国平	许家林
委 员:		
郭道扬	罗 飞	张龙平
夏成才	李光忠	唐国平
许家林	焦跃华	向德伟
汤湘希	高文进	

编辑部

主 任:许家林(兼)		
编 辑:庄 丹	康 均	唐本佑

本辑责任编辑:许家林

目 录

非审计服务与审计独立性关系的理论分析与现实规范	/3
王光远 杨宏图	
经济史视野中的会计演进	/16
赵凌云	
经济增加值与传统财务指标的价值相关性研究	/24
戴德明 王 艳	
21 世纪的战争与和平——会计控制、会计教育纵横论 (续二)	/39
郭道扬	
论国际会计准则委员会改组后的八大变化	/68
汪祥耀	
论我国国家审计体制改革	/76
廖 洪	
上市公司负债期限结构选择:经验分析与建议	/84
杨兴全	
公允价值计量研究	/94
罗殿英	
论人力资源与无形资产的界定	/102
唐本佑	
会计准则制定:一种机制设计观	/109
谢诗芬 彭玉龙	

CONTENTS

Non-audit Services and Auditing Independence:	
Literature Review and Related Regulations	/3
Wang Guangyuan Yang Hongtu	
The Evolution of Accounting in the Economic History Vision	/16
Zhao Lingyun	
A Study on Value Relevance between EVA and Traditional Financial Aim	/24
Dai Deming Wang Yan	
War and Peace of 21st Century	
——A Wind-Range Discussion on Accounting Control and Education	/39
Guo Daoyang	
Eight Changes of IASC after Its Restructuring	/68
Wang Xiangyao	
The Comment on Structural Reforms of Chinese National Audit	/76
Liao Hong	
The Choice of Debt Maturity Structure of Listed Corporation:	
Empirical Analysis and Advice	/84
Yang Xingquan	
A Research on Fair Value Measurement	/94
Luo Dianying	
A Discussion on Human Resource and Intangible Asset	/102
Tang Benyou	
Accounting Standard Setting: from the Perspective of Mechanism Designing	/109
Xie Shifen Peng Yulong	

非审计服务与审计独立性关系的理论分析与现实规范

王光远 杨宏图

【摘 要】非审计服务的发展使其在注册会计师行业中占据了越来越重要的地位,它与审计独立性的关系历来为学术界及实务界所关注,认为非审计服务会损害审计独立性的观点有之,认为不会损害审计独立性的观点亦有之。本文在对近三十年研究文献回顾的基础上,研究分析了美国、英国、IFAC 等国家、团体的相关规范,对这一问题进行了较为深入的讨论,并试图对我国相关规范的建设提出一些意见。

【关键词】非审计服务 独立性 监管

非审计服务^①的迅速发展,是近几十年来注册会计师行业发展的一个突出现象。在许多规模较大的会计师事务所中,非审计服务的业务收入已经超过了传统的查账服务。据统计,2001 年,美国 50 家著名的上市公司向“五大”所支付的费用总额为 16.53 亿美元,这其中非审计服务所占的比例为 69%;2002 年,这两个数字分别为 15.03 亿美元和 62%。非审计服务在注册会计师行业中地位之重要由此可见一斑。近年来,世界范围内发生的多起重大的财务舞弊案件,使审计行业处于社会公众的放大镜下,倍受关注。其中为人所诟病的是审计人员的独立性问题,而在审计人员的独立性问题中,非审计服务 (Non-audit Services) 对独立性的影响又是一个焦点问题。

非审计服务对审计独立性的影响,历来为学术界和职业界所关注,当然,讨论这一问题的前提是审计人员同时向客户提供审计与非审计服务,若向非审计客户提供非审计服务显然不存在影响独立性的问题。我们对国外几种学术期刊进行了文献检索,找出论述非审计服务与审计独立性关系的相关文献,在对其中

收稿日期:2004-03-02

作者简介:王光远,男,博士,厦门大学会计系教授、博士生导师,福建省审计厅副厅长。

杨宏图,男,厦门大学会计系博士生。

^① 按照 AICPA 的分类,审计人员提供的服务主要分为三部分:确认服务 (assurance services)、咨询服务 (consulting services) 及其他服务 (others services)。其中确认服务包括鉴证服务 (attestation services) 和编制会计报表 (compilation) 等,而鉴证服务又包括审计 (audit)、复核 (review)、审查 (examination) 和商定程序 (agree-upon procedure) 等。所谓非审计服务通常指除了鉴证服务之外的其他业务。

的重要文献进行回顾的基础上,结合其他国家或机构针对非审计服务的监管措施,就非审计服务会否影响审计独立性进行讨论,并试图对我国的非审计服务规范和管理提出一些意见。

一、关于非审计服务与审计独立性关系的相关研究

非审计服务对审计独立性的影响,向来是审计学术界和职业界关注的热点问题,时至今日,仍未达成共识。认为非审计服务会影响独立性者有之,认为非审计服务不会影响独立性者亦有之。

(一)认为非审计服务会影响审计独立性

Titard (1971) 曾经向财务报表的使用者调查非审计服务会否影响审计人员的独立性问题。在一开始以“非审计服务”作为一个统称进行调查时,有 49% 的被调查者认为会影响审计人员的独立性。此后,在针对 33 类特定的非审计服务进行调查时,有五种非审计服务得到 20% 以上的支持,具体为:兼并收购服务(32%)、经理人员招聘(27%)、制定政策(27%)、人事评价和选择(23%)、管理层薪酬计划(21%)。

Lavin (1976, 1977) 从 SEC 所发布的 ASR126 中选出 12 种情形进行测试,发现会计服务及维持管理人员薪酬这两种非审计服务会影响审计独立性。在 1976 年的调查中,Lavin 对报告使用者与审计人员进行调查,而 1977 年则只对财务分析师进行调查。将近 50% 的被调查者认为,提供广泛的会计服务会影响独立性,要求仅提供有限的会计服务,这一比例则只有 37%。

Firth (1981) 对英国职业道德指南中所涉及的 8 种特定的审计人员——客户关系进行了检验。他要求参与调查的银行管理人员以不同情形下编制出来的财务报表为基础进行贷款决策,其中有两种涉及到非审计服务:会计服务和咨询服务。研究发现在这两种情形下,贷款量明显减少了。这说明,银行管理人员对审计人员同时提供非审计服务的独立性产生了怀疑。

Pany and Recker (1983) 要求公司的董事在不同情况下做出涉及三种服务的决策,这三种服务是税务申报、购并复核(Acquisition Review)和制度设计。调查要求董事们回答同意签约的可能性(0—7 依次代表可能性大小),及审计人员是否能够保持独立性(0—7 依次代表可能性大小)。这些服务的发生水平设计为占当年审计收入 10%、40% 两档,及在过去五年里的历史趋势为占前五年审计收入的 0%、10%、40% 三档。研究结果表明服务类型和当期比重大小是高度显著的因素,而过去服务的比重大小为显著因素。在几种服务中,制度设计服务被同意的可能性最小。另外,对独立性的感知随着前期供给水平和当期供给水平的增加而下降。

Parkash and Venable (1993) 以代理理论为基础,就非审计服务对审计独立性的影响进行了检验。他们将非审计服务分为重复进行(Recurring Non-audit Service)和非重复进行(Non-recurring Non-audit Service)两种类型,并认为重复进行的非审计服务会影响审计的独立性。作者根据代理理论做出假设:当代理成本较高时,企业管理层对审计独立性的要求会更高,因此要求审计人员同时提供非审计服务的比例会下降。在对“财富”500 强 1978—1980 年所披露的非审计服务费用进行分析的基础上,他们论证了相关的假设,发现代理成本越高的企业,向现任的审计人员所购买的非审计服务越少。这一结论说明管理层确实相信同时提供非审计服务会对审计人员的独立性产生影响。

Firth (1997) 同样以代理理论为基础,对英国上市公司进行了类似的研究,同样发现代理成本高的企业向现任审计人员购买的非审计服务比较少。与 Parkash and Venable 研究不同的是,他们发现即使是非重复进行的非审计服务,当持续发生此类服务时,同样会对审计独立性产生损害。

Barlett (1993) 对银行贷款管理人员和注册会计师进行调查,要求他们对 10 种情形下审计人员的独

立性打分,其中有4种与非审计服务相关。分数从0(完全不独立)到100(完全独立)。只提供审计服务作为一种参照情形。涉及到的四种非审计服务是:会计制度设计、管理人员选择与CEO的聘用、购并调查、会计决策辅助。银行管理人员与注册会计师对参照情形给出的分值分别为89和94。对于管理人员选择与CEO的聘用都给出了低分(54和75),而辅助会计决策则得到了高分(71和84)。但此项研究只考虑了提供非审计服务的种类,而没有考虑到提供服务量的大小。

Beattie et al (1998, 1999)对审计合伙人、财务董事和财经记者等三个组别的对象进行调查。调查表中列出了45个可能会影响审计独立性的因素。当非审计服务的收入超过审计收入时,被列为最具影响的因素之一(财经记者组列为第2,财务董事列为第6,而审计人员列为第12),当非审计服务的收入相当于审计收入的50%时,相应的排名是第5、10和17。当收入降为审计收入的25%时,则相应的排名为第14、18和20。调查结果表明,非审计服务的收入会增加经济依赖性,并且随着比重的增加对独立性产生越来越大的影响。

Abbott, Parker, Peter and Raghunandan (2001)以代理理论的研究成果为基础,对审计委员会特征与购买非审计服务的重要性之间的关系进行验证。SEC (2000)要求审计委员会考虑审计人员与公司之间的关系,并就这些关系对审计人员独立性的影响进行披露。此项要求赋予审计委员会拥有购买非审计服务的决定权。Abbott等人的研究发现完全由独立董事构成的审计委员会购买非审计服务的比率较低,这说明独立董事认为非审计服务会对审计人员的独立性产生不利影响。但是,与Parkash and Venable及Firth的研究成果不同的是,他们没有发现代理成本与非审计服务之间存在反比关系。

Frankel et al. (2002)以可操纵应计项目(Discretionary Accruals)的数量为盈余管理的标志,对3074家公司范围内就非审计服务费用与盈余管理之间的关系进行了检验。结果发现购买较多非审计服务的企业,其盈余管理的程度也相对较高。这同时也表明,购买的非审计服务越多,审计独立性所受的影响也越大。

(二)认为非审计服务不会影响审计独立性

Hartley and Ross (1972)对审计人员、报表使用者和报表编制者三个大规模团体进行了调查,结果发现只有6%的被调查者认为非审计服务是影响独立性的最大因素(这其中可变的会计规则和经济依赖性更为突出)。

Pany and Reckers (1984)对以下七种服务进行了比较研究:经理人员招聘、精算服务、收购兼并辅助(Purchase Acquisition Assistance)、市场可行性研究、会计制度设计、独立董事聘用、客户对员工的招聘。研究结果并未发现这几种服务对独立性的影响有明显的差异。

McKinley, Pany and Reckers (1985)采用了样本间实验设计(between Subject Design)^①,以减少需求效应(Demand Effect)^②。他们检验了三种因素的影响:会计师事务所类型(八大或非八大);公司规模(大或中);过去非审计服务的供给水平(占审计收入的比重为0或30%)。要求参与实验的银行管理人员根据财务报表做出是否接受贷款申请的决策,并说明他们对财务报表和审计人员独立性的信赖程度(0—10)。研究发现,非审计服务的提供并未影响受试者的判断。

Glezen and Miller (1985)就股东对ASR250披露要求的反应进行了检验。这一检验通过股东对审计人

^① 所谓样本间设计,是指实验时,用独立抽样技术抽取两组实验对象,分别进行不同的处理。两个实验组的样本是相互独立的,相对应的设计方法为样本内设计(within subject design),则是指实验时,只有一组受实验者,这一组受实验者接受两种处理,由于参加实验的是同一组人,因此两个实验之间具有一定的相关性。

^② 即受试者会揣摩实验者的意图,并作出迎合性的回答。

员的审批来体现,投票反对继续聘用审计人员表明股东对同时提供审计和非审计服务不满意。研究结果表明,在披露的前后两个年份里,审计人员的聘用没有明显减少。这表明股东们认为同时提供审计和非审计服务不会对审计人员的独立性产生不利影响。

John Corless 和 Larry Park (1987) 对来自不同事务所的 181 名审计人员进行了测试。测试要求这些审计人员对一些书面描述的内部控制制度做出评价。实验时告知受试者有两个版本的内部控制资料,一个版本是由受试者所在的会计师事务所设计和推行的,另一个版本则是由其它事务所设计和推行的,其他的情况则完全一样。实验的目的是要测试当审计人员知道所评价的对象是由自己所在的事务所设计推行时,是否会比面对另一种情况时做出更高的评价,也就是要测试审计人员实质上的“精神状态 (Mental Attitude)”是否会受到影响。实验结果表明,两种情况下审计人员的评价并没有明显差别,即表明审计人员的精神独立未受到影响。

Dopuch and King (1991) 利用实验市场法 (Experimental Market)^①就非审计服务对审计人员独立性的影响进行了研究。他们比较了两种不同规则下的市场结果,即允许审计人员联合提供审计服务与非审计服务或不允许。这两种情况分别被称为无限制市场 (Non-restricted Market) 和限制市场 (Restricted Market)。研究结果表明,没有迹象表明审计人员提供非审计服务会对他们的鉴证决策产生负面影响,同时也没有任何迹象表明服务的购买者对审计报告的可信性产生怀疑。作者的最后结论认为禁止联合提供审计服务与非审计服务会对注册会计师行业的市场结构产生负面影响。

Lowe, Geiger and Pany (1999) 检验了提供内部审计外包服务对审计独立性的影响。他们对 177 名银行管理人员进行调查,发现会计师事务所用不同的审计人员为客户提供内部审计服务时,审计独立性非常高,并且产生了总体上的正面影响。

由 ISB (2000) 所做的一项调查表明,CPA 向咨询领域的拓展是符合逻辑的,而大部分咨询服务的提供并不会影响审计独立性。

Swanger and Chewning (2001) 也就内部审计的外包会否影响审计独立性的问题对 250 名财务分析师进行调查。调查发现,如果将提供审计服务和提供内部审计外包服务的审计人员相分离,则不会对独立性产生负面影响。参与调查的财务分析师们并未对部分外包与完全外包做出不同的反应^②。

DeFond, Raghunandan and Subramanyam (2002) 以审计人员出具保留意见的倾向作为独立性的标志,对非审计服务是否损害审计人员独立性的问题进行了研究。结果没有发现可以归因于非审计服务的损害证据,并且发现当审计费用较高时,审计人员更喜欢出具保留意见。这些发现可能表明以市场为基础的激励因素,如名誉的损失、法律成本等超过了审计人员减少独立性所带来的收益。作者因此认为,SEC 近来针对非审计服务的限制措施并无必要。

Ruddock, Taylor and Taylor (2003) 将稳健原则作为审计质量的标志,对审计独立性与会计稳健原则之间的关系进行了检验。他们认为当非审计服务导致审计人员的独立性下降时,即意味着审计人员会接受客户较为激进的会计政策,以确保能够继续向销售利润率更高的客户实施非审计服务。他们对澳大利亚证券交易所的上市公司从 1993—2000 年的数据进行分析,结果表明,当非审计服务的比重增大时,并不会导致审计人员接受客户更为激进的会计政策。作者因此推断,非审计服务量的增加,并不会损害审计人员的独

^① 实验市场用于探查不同的制度和法规环境 (institutional and regulatory setting) 对市场参与者的决策影响。参与者被置于特定的市场环境下,并被要求在多个决策回合里进行决策。在每一回合后,每个参与者的决策都会被披露。这类研究的主要局限性在于这些环境并非真实的环境,而参与者的行为可能并非他们的真实做法。

^② SEC 的新规定要求向同一家事务所外包的内部审计服务不得超过 40%。

立性。因为市场力量如诉讼风险、名誉受损的可能使审计人员努力保持其独立性,以获取更多的收入。

Hollis Ashbaugh, Ryan Lafond, Brian W. Mayhew (2003) 认为 Frankel et al. (2002) 的研究在指标的设计与选用上存在着一定的缺陷,未能反应业绩对应计项目的影响。为此,他们对有关指标进行了修订,重复了 Frankel et al. (2002) 的检验,最后结果与 Frankel et al. 的结果正好相反,他们并没有发现非审计费用与盈余管理之间存在正比关系。

二、对相关研究的简要评述

(一) 研究结果缘何不一致

非审计服务是否会导致审计独立性的下降,众多研究成果未达成共识。分析起来,导致这些研究结果不一致的原因大致有以下几个因素:

1. 非审计服务概念的界定不一致。非审计服务与审计独立性一直是一个处于争议中的问题,这使得因此形成的相关研究时间跨度就比较长,在不同时期,非审计服务所涵盖的内容并不完全一样。另外,即使在同一时期,由于不同的研究所选择的研究对象不同,像有的研究是以“非审计服务”作为一个总体性概念来进行调查,如 Titard (1971),而有的研究则是选择了特定的非审计服务种类来进行研究、测试,因此,这些研究主体的不完全一致导致了在结果上的不一致。

2. 所选择的理论基础和研究角度不同。前面所列举的各项研究,其所采用的理论基础和选择的研究角度不尽相同,有的以代理理论为基础,有的从管理层薪酬结构与非审计服务的关系入手,有的从审计质量出发研究非审计服务对独立性的影响。不同的理论基础和不同的研究角度也是造成各个研究结论不尽一致的原因之一。

3. 环境因素的不同造成对独立性概念理解的不同。环境因素指的是相关的制度、历史、文化等各种环境因素。前面列举的各个研究,来自于美国、英国、澳大利亚等不同国家,其所处的制度环境、历史、文化背景的不同,造成了对独立性理解的不同,也造成了研究结果的不同。另外,Agacer and Douppnik^① (1991) 曾经对美国、菲律宾和西德等国家进行非审计服务对独立性影响的调查,结果发现,三个国家之间存在着较大的差异,这其中特别重要的是文化差异。

4. 用于调查、检验的假设是否正确值得研究。由于各自研究的出发点不一样,所以每项研究所验证的假设是否正确仍值得商榷,如果用于验证的假设条件不正确,那么,结论显然就不能用于证明现实。例如,像 DeFond, Raghunandan 与 Subramanyam 对处于经营困境中的公司进行检验,认为保留意见报告可作为审计人员独立性的标志,以此为基础设定假设进行验证,从而得出非审计服务收费不会损害独立性的结论。但是,我们认为,对处于经营困境中的公司而言,其经营失败甚至破产的机率较大,在这种情况下,审计人员可能会更倾向于坚持独立性,以避免独立性下降被公众发现。T.A. Lee (1983) 也认为,当客户的公开程度越大,经营状况越差的时候,审计人员越会坚持独立性。所以,笔者认为 DeFond et al. 在研究对象的选择上存在着一定的问题,即当审计人员面对经营困境中的公司时,能够抵抗住非审计服务对独立性的影响,但是当面对经营正常的公司时,是否也能够一样地坚持独立?

此外,还存在着其他一些因素,可能导致了就同一问题的研究存在着多种的结果。如一些研究方法的因素,像 McKinley, Pany and Reckers (1985) 的研究为了避免需求效应,采用了样本间实验设计,他们所得

^① 转引自 Vivien Beattie, Stella Fearnley, 2002。

出的研究结果与此前的研究成果存在着较大差别,因为过去的研究存在着需求效应的问题。另外,对独立性概念难于进行界定和衡量,现在还找不到一些公认的、能够反映表明独立性高低的衡量指标,由此不同的研究者采用了不同的方法、指标,从而产生了迥异的结果。

(二)非审计服务与形式独立性和实质独立性的关系

目前普遍认可的独立性定义将独立性界定为实质独立与形式独立的统一,这其中实质独立是审计的根本。但由于实质上的独立性难于进行客观衡量,目前所见的大多数研究文献较少涉及非审计服务对实质独立的影响。我们认为,审计人员提供各种服务是以获得一定的利益为出发点的,相比较而言,非审计服务风险较低,利润较高。因此,当提供审计服务时坚持独立性可能会影响到非审计服务时,审计人员的实质独立就可能会受到影响。形式上的独立之所以一直是各方关注的焦点,也是因为它会让理性的第三方认为,审计人员的实质独立已经受到损害。

形式独立是指审计人员与客户在外观形式上不能存在着利害关系,这些利害关系对实质上的独立可能存在着潜在威胁,更重要的是会让报告使用者对审计人员实质上的独立产生不信任。形式独立的目的是为了实证实质上的独立。审计人员即便知道自己在一个特定的环境下实质上是独立的,但是他还需要让自己看起来是独立的。就审计职业而言,某种意义上说,形式独立比实质独立甚至更为重要,因为,形式上的独立是让社会公众接受审计这一职业的前提,当社会公众不信任审计人员的独立性,不接受审计人员的审计报告时,审计这一职业的生存基础也就不存在了。

由于对实质独立难以进行准确的定义,因此,在相关研究中,极少就非审计服务对实质独立的影响进行检验。研究者们提出了各种代表独立性的标志,如前文提及的是否出具保留意见报告 (DeFond et al., 2002),是否坚持稳健的会计原则 (Ruddock, Taylor, 2003) 等。此外,有许多研究是通过第三方 (例如财务分析师或者银行管理人员等报表使用者) 对审计人员独立性的感知 (Perception) 来进行检验,即报表的使用者是否会感觉或认为审计人员在某种条件下是独立的。对“感知”进行检验实际上是对形式独立的检验,即审计人员是否在外观形式上给社会公众一个“独立”的印象。前面提到的 Titard (1971)、Lavin (1976, 1977)、Barlett (1997) 和 Abbott et al. (2001) 等人的研究结果均表明,非审计服务会令报告使用者认为同时提供非审计服务与审计服务的审计人员的独立性会受到损害。

从另外一个角度来看,同时向审计客户提供非审计服务会否损害审计人员独立性问题长期以来倍受各界关注,本身就说明公众对于非审计服务是否会影响审计独立性存在着疑虑。因此,当我们无法清楚地认定非审计服务是否会对审计人员实质独立产生不利的影响时,只是为了保证形式上的独立,也应当就审计人员向审计客户提供的非审计服务作一定的限制,这也是树立审计职业形象的基本要求。

当然,审计人员提供非审计服务也存在着其有利的一面,如知识溢出 (Knowledge Spillover) 效应 (Simunic, 1984),以及使会计师事务所所在经营上有利于分散经营风险等。因此,完全禁止审计人员向客户提供非审计服务,并不是一个值得推许的做法。找出非审计服务对审计独立性特别是形式独立产生影响的根源,并建立相应的约束机制,才是一个更具建设性的举措。

(三)非审计服务对独立性产生影响的根源

我们认为,非审计服务对审计独立性的影响,主要取决于以下几个因素:

1. 比重。即非审计服务占向客户收取的全部费用的比重。当这个比重过高的时候,会使审计人员对客户产生经济上的依赖,进而使社会公众对审计独立性产生怀疑。正如 Pany and Recker (1983) 研究所发现的非审计服务收入比重对独立性产生的影响非常显著。

2. 人员。即执行非审计服务与执行审计服务的人员是否相分离。若执行两种服务的人员来自于不同的部门, 则对于执行审计服务的独立性而言, 所产生的不利影响会大大减少。事实上, 在 Lowe and Pany (1995)、Lowe, Geiger and Pany (1999)、Swanger and Chewning (2001) 的研究中, 都表明当非审计服务与审计服务分别是由不同部门人员执行时, 外界对审计人员的独立性仍然保持了较高的信赖程度。Corless and Parker (1987) 的研究还发现一个有趣的现象, 那些得知是自己所在事务所的其他部门来设计和推行内部控制制度的审计师, 对于制度的检查更为严格, 并且发现了稍多 (slightly more) 的错误。因此, 对会计师事务所向审计客户同时提供非审计服务时, 实行人员分离, 可以在一定程度上减少审计独立性受到的损害。

3. 种类。非审计服务是含义宽广的概念, 包括的服务种类繁多, 但并非所有的服务类别都会对审计独立性产生损害。Pany and Recker (1983) 的研究认为, 服务类型与服务比重都对审计人员的独立性产生非常显著的损害。但其他的多项研究发现, 不同服务种类对独立性的威胁程度是不一样的, 例如 Titard (1971)、Lavin (1976, 1977)、Barlett (1993) 等的研究。那些容易产生自我复核 (Self-review)、容易形成与客户管理层亲密关系的非审计服务, 例如, 帮助客户选择、招聘管理人员, 提供会计服务等, 会使公众对审计人员的形式独立产生不信任。因此, 应对不同的非审计服务种类进行具体分析, 并对可能导致损害审计人员形式独立的相应服务进行限制。

在学术研究上, 非审计服务影响审计独立性的程度大小仍存在着不同看法。而在实务方面, 由于非审计服务在注册会计师行业的快速发展, 且引发了各方相关利益者的种种疑问, 有关的监管机构倾向于对非审计服务采取一定的限制。我们将对目前美国、英国、IFAC 等国家、机构针对非审计服务所制定的规范进行简要的评述, 并对我国的非审计服务监管的制度建设提出一些意见。

三、对注册会计师非审计服务的规范及其对我国的启示

(一) 美国的相关规定

2000 年 11 月, SEC 颁布了《委员会关于审计师独立性要求的修订》(Revision of Commission's Auditor Independence Requirement), 提出了用于判断审计人员与审计客户的关系或提供某一服务是否会损害独立性的四项基本原则, 即: (1) 是否会在审计人员与审计客户之间形成共同利益或利益冲突; (2) 使审计人员处于审查自己工作成果的地位; (3) 使审计人员履行审计客户的管理职能或成为客户的雇员; (4) 使审计人员处于客户支持者的地位。此外, 这次修订对非审计服务做出了限制, 明确指出九种非审计服务类别, 并认为同时提供这些服务会使审计人员的独立性受到损害: (1) 与客户的会计记录或财务报表相关的簿记及其他相关业务; (2) 财务信息系统的设计与推行; (3) 评估、估价或公允意见报告; (4) 精算业务; (5) 内部审计业务; (6) 管理职能; (7) 人力资源服务; (8) 经纪人服务; (9) 法律服务。这其中, 前五种业务都有一些例外情况, 即在符合这些条件的情况下, 审计人员可以向审计客户提供这些业务。在这一条例的征求意见稿中, 曾提出一些针对非审计服务规范的备选方法, 如不必限制审计人员提供非审计服务, 但是必须进行披露, 以及完全禁止非审计服务, 但是最终 SEC 还是选择了对特定的非审计服务种类进行限制。这也说明了 SEC 认为并非所有的非审计服务都会使独立性受到损害。另外在征求意见稿中, 专家服务也被列入了限制的范围, 但是在最后定稿时, 并未采用。^①

^① 在对这个条例进行征求意见时, 有不少意见要求 SEC 禁止审计人员提供非审计服务, 而这些人大多是财务报告的使用者, 当然, 也有不少人反对 SEC 对非审计服务进行限制, 例如 AICPA, KPMG。

在 2001 年出台的《萨班斯—奥克斯利法案》(Sarbanes-Oxley Act of 2002)的第二部分专门针对审计人员的独立性加以规定,其中第 201 部分“审计人员执业范围之外的服务”即是针对非审计服务的限制,在法案中也提出了九类禁止向审计客户同时提供的非审计服务,其具体内容包括了上述 SEC 所提及的九种服务,并将专家服务也列入了限制范围,要求审计人员不得提供与“审计无关的法律及专家服务”。另外,要求当会计师事务所向审计客户提供其他的非审计服务时,应当经过客户审计委员会的事先批准,除非所有非审计服务的收费总额不超过向客户收取的收费总额的 5%并在定期报告中披露。

继《萨班斯—奥克斯利法案》出台之后,SEC 又在 2003 年 1 月出台了《加强审计师独立性的要求》(Strengthening the commission's requirements regarding auditor independence),根据萨班斯—奥克斯利法案的相关规定对 SEC 现有关于审计独立性的规定进行修订,其中也涉及到非审计服务条款的修订,有关限制的服务类型全面接受了《萨班斯—奥克斯利法案》的意见,同时,取消了“针对前五种限制服务的例外情况”,代之以一句“除非能合理确定这些服务的结果在对客户的财务报表进行审计时不会成为审计程序的对象”。这一修订与原来的例外情况的描述相比,更具灵活性。

(二)欧洲委员会及英国的相关规定

与美国明确列举出禁止提供的非审计服务种类不同,欧洲委员会及英国则是采用了以原则为基础的规范方式。

2002 年 6 月,欧洲委员会发布了一份建议书《法定审计师的独立性:基本原则框架》(Statutory Auditor's Independence in EU: a Set of Fundamental Principles),要求欧洲委员会各成员国制定相关的规范时应遵守这一文件的框架。在这份文件提出的原则性框架中,说明了影响审计独立性的五个因素,即自身利益(Self-interest)、自我复核(Self-review)、辩护(Advocacy)、熟悉或信任(Familiarity or Trust)及胁迫(Intimidation)。并要求审计客户及会计师事务所应分别针对不同的影响因素采取相应的措施防止独立性受到损害。在执行具体的业务活动或行为时,应当进行具体分析,看是否存在这些影响因素,并已经采取了适当的措施。

针对非审计服务,文件提出一个总体原则,即审计人员向审计客户提供非审计服务时应考虑以下两点:(1) 事务所的任何个人在提供非审计服务时,不能代表审计客户利益进行决策或参与决策的过程;(2) 由于非审计服务会引起对独立性的威胁,这种风险必须已经降低到可以接受的程度。只有满足了这两点要求,才可以向审计客户提供非审计服务。另外,文件还以六种非审计服务为例加以说明,这六种业务类型是:(1) 准备会计资料与财务报表;(2) 设计与推行财务信息技术系统;(3) 评估业务;(4) 内部审计业务;(5) 代理审计客户解决法律问题;(6) 招聘高级管理人员。在这六种业务中,除了对第一种要求在涉及公共利益主体(Public Interest Entity)时必须禁止外,其余的几种业务都没有这一禁止要求,而是要求审计人员应当考虑采用适当的保护措施,将对独立性的威胁降低到可以接受的程度。

英格兰与威尔士特许会计师协会(Institute of Chartered Accountant in England Wales 简称 ICAEW)也是采取以原则为基础的规范方式。在其职业道德准则中,说明了影响独立性的几个因素,并要求采取相应的保护措施。为了适应欧洲委员会关于独立性原则框架的要求,ICAEW 对原来的职业行为准则进行了修订,增补了一份《审计师独立性附加指南》(Additional Guidance of Independence for Auditor),在指南中明确了欧洲委员会所提出的两点原则,即不履行管理或决策职能,采取适当措施将影响降低到可接受程度。在附加指南中,也对欧洲委员会所列举的六种业务进行了分析,与欧洲委员会的建议书稍有不同的是,它明确要求不能向上市公司及涉及公共利益的主体提供招聘高级管理人员的服务。

(三) IFAC 的相关建议

IFAC 也是采用了以原则为基础的规范方式。在 IFAC 的职业道德准则第二部分,即专门针对公共会计师制定的职业道德规范中,IFAC 提出了审计师独立性的概念框架,明确提出对独立性存在威胁的五个因素,并就相应的防护措施提出意见,要求审计人员或事务所在执业时应遵照执行。另外,准则中还列举了一些具体的情景加以分析,其中,也针对非鉴证业务做了说明。在说明中,IFAC 指出在提供非鉴证业务时,应避免出现以下三种情形:(1)批准、执行或完成一项交易,或者代表鉴证客户的利益进行决策;(2)决定客户应当执行何种建议;(3)代替管理层向相关的方面进行报告。另外,IFAC 针对帮助客户准备会计记录和财务报表、评估业务、税务服务、内部审计服务、信息技术系统服务、临时人员借用、诉讼支持服务、法律服务、高级管理人员招聘、公司融资及相关服务等十项业务分析了其对独立性可能产生的影响因素以及应当采取的防护措施。在这些业务中,IFAC 指出,当会计服务与评估业务的结果最终会包含在财务报表中时,则审计人员不得接受此类业务。

2003 年 7 月,IFAC 发布了一份题为《重建公众对财务报告的信心》(Rebuilding Public Confidence in Financial Reporting)的研究报告,就当前在全球范围内对财务报告信赖程度的下降进行了研究,并从财务报告相关的各个环节进行了分析,这些环节包括公司治理过程、审计、监管、法规和准则的制定等。在对审计职能进行分析时,IFAC 指出,在考虑某一类非审计服务是否会使审计人员的独立性受到损害时,应当考虑以下三个因素:(1)总体框架;(2)批准程序;(3)透明度。IFAC 认为其制定的职业道德准则中所提出的“威胁因素与防护措施”的框架是可行的。第二个因素,则要求客户的审计委员会应当对非审计服务进行事先审批,审核的重点应关注业务本身的实质,而不是关注这些业务收入的大小。第三个因素,则要求在报告中应当按照业务类型,清楚披露审计业务与非审计服务各自的业务收入,并要求审计委员会就这些费用对审计人员独立性的影响在向股东的报告中加以说明。

(四) 非审计服务相关规范的简要评述

总结前文,可以发现,目前对非审计服务的规范主要有两种方式,一种是以 SEC 的监管条例为代表,针对具体业务提出监管要求。正如美国公认会计原则 (GAAP) 的制定方式一样,是采用规则为基础 (Rule-based) 的规范制定方式。而另一种则是以 IFAC、ICAEW 等机构所制定的相关规范为代表,这些规范提出一个分析性的框架,要求审计人员或会计师事务所应对具体情形进行分析,采取适当的措施,避免在提供非审计服务时使独立性受到损害,即以原则为基础 (Principle-based) 的规范制定方式。

这两种规范的制定方式各有利弊,以规则为基础的制定方式,具有较强的可操作性,但是其缺点也显而易见,如难于覆盖所有可能出现的情形,容易产生例外情况;对于使用者而言,可能针对规则进行有意的回避等。以美国为例,近年来发生的一系列重大财务舞弊案使美国的公认会计原则受到大量的批评,批评者认为,以规则为基础制定的会计准则,使舞弊者通过“合法的途径”进行舞弊,安然事件中的特殊目的主体 (Special Purpose Entity, 简称 SPE) 即是针对公认会计原则的相关规定构造交易,使这些所谓的特殊目的主体避过了监管^①。也正是因此,在《萨班斯—奥克斯利法案》中,要求 SEC “对以原则基础的准则进行

^① 按照美国原有的公认会计原则,只要非关联方在一个“特殊目的主体”(Special Purpose Entity, SPE)的权益性资本的投资中超过了其总资产的 3%,即使该 SPE 的风险主要由上市公司承担,上市公司也可不将该 SPE 纳入合并报表范围。安然公司正是利用这一规定进行规避。目前 FASB 已经对这一规定进行了修订,要求非关联方在 SPE 中占其总资产 10%以上的权益性投资,且能决定其经营政策并承担主要风险,作为主要受益者的上市公司才可以不将该 SPE 纳入自己的合并报表。

研究并提出报告。”^①

而以原则为基础的制定方式,其优点正好在于可以大量减少规范的例外事项,并能减少规范间的冲突,但是也同样存在着一些缺点,如要求规范的执行者和使用者具有较高的专业判断能力,另外,由于只是列举一些有代表性的情形进行解释,致使这些规范留下了一定的操作空间。事实上,2002 年 10 月,国际证券委员会 (International Organization of Securities Commissions, 简称 IOSCO) 下属的技术委员会发布了名为《审计师独立性原则及公司治理在对审计师独立性监管过程中的作用》(Principles of Auditor Independence and the Role of Corporate Governance in Monitoring an Auditor's Independence) 的报告,虽然认同了 IFAC 所提出的独立性分析框架,但也明确指出:“如果没有更明确的规定来阻止某些不当行为和关系,而仅依靠规范独立性的原则框架来保护投资者是远远不够的。”

而前文论述的美国 SEC、欧洲委员会、英国及 IFAC 等相关机构对非审计服务的规范,也因为其各自制定方式的缺陷,而存在着先天性的局限。即以规则为基础制定的规范,如 SEC 的条例及《萨班斯—奥克斯利法案》中明确对九类非审计业务进行限制,但是这会导致对其他非审计服务以及以后出现的新的非审计服务在规范上的不力。而 IFAC 等机构的相关规范,则因为以原则为基础制定方式的缺陷,存在着对相关非审计服务进行规范时不够明确和具体的问题。这是这些相关准则或条例由于其制定方式而导致的局限性。

针对这些缺陷,我们认为,SEC 按照《萨班斯—奥克斯利法案》的要求,在《关于美国财务报告制度运用原则基础会计制度的研究》中所提出的“目标导向”(Objectives-oriented) 准则制定方式,可以作为解决这些缺陷的一个途径。根据 SEC 在报告中的解释,所谓目标导向准则制定方式,是以一个稳定、实用的概念框架为基础,以目标为导向,提供一个充分详细的结构并使准则的例外事项最小化,避免使用者可能在技术上遵守准则但是在实质上避开准则的监管。这一准则制定方式,实际上是对规则基础与原则基础两种方式的融合。

至于美国 SEC 及《萨班斯—奥克斯利法案》就非审计服务做出的限制规定,我们认为过于简单、武断。首先,可以考虑要求会计师事务所在同时提供审计与非审计服务时,应由不同部门的人员分别执行;其次,这些规定中所列举的业务种类,当其比重较小的时候,是否也会对独立性产生影响,是一个值得商榷的问题,因此,简单的一刀切,禁止审计人员或事务所提供这些业务并非一个好的做法。可以考虑当这些业务达到或超过一定的比例时再加限制。

(五)对我国非审计服务监管的启示

目前,我国对于审计独立性的相关规范文件主要是 1997 年 1 月 1 日开始实施的《中国注册会计师职业道德基本准则》与 2002 年 7 月 1 日开始实施的《中国注册会计师职业道德规范指导意见》(以下简称《指导意见》),在这两个文件中,对非审计服务并没有专门制定明确、具体的监管措施。

在《中国注册会计师职业道德基本准则》中,第五条要求“注册会计师执行审计或其他鉴证业务,应当保持形式上和实质上的独立。”另外,在第六条和第七条中分别针对会计师事务所和注册会计师个人,要求当与审计客户之间存在着可能损害独立性的利害关系时,不得接受业务。

在《指导意见》中,第二章是针对独立性所作的规范。这一章的内容是参照 IFAC 等机构对独立性的规范,明确可能损害独立性的因素,并分别进行分析。与上述机构的规范不同的是,我国的《指导意见》中提出的可能损害独立性因素只有四种:经济利益、自我评价、关联关系和外界压力。这四个因素与 IFAC、

^① 转引自 Sarbanes-Oxley Act of 2002, Sec 108 d.

ICAEW 等提出的自身利益、自我复核、熟悉或信任及胁迫等意思相近,少了辩护这一因素。

在对自我评价这一因素进行分析,列举可能的情形时,提及了其他鉴证业务,即认为“为鉴证客户提供直接影响鉴证业务对象的其他服务”、“为鉴证客户编制属于鉴证业务对象的数据或其他记录”可能会使注册会计师产生自我评价的现象,从而损害了其独立性。在对其他三个因素的分析中,都未提及其他鉴证业务。事实上,非审计服务对独立性的损害并不仅仅产生于自我评价这一因素,它还可能从经济利益(例如当非审计服务的业务收入较高)、关联关系(例如提供人力资源方面的服务时)等其他方面对独立性产生损害。因此,《指导意见》中并未充分考虑非审计服务对独立性的影响。

目前,非审计服务在我国会计师事务所的收入中所占比例较低,根据中注协的统计资料,2000 年,我国国有证券业资格事务所的收入中,咨询、资产评估及其他非审计服务的业务收入占这些事务所总收入的 18.16%,而原“五大”在中国的业务收入中这些非审计服务的收入所占的比例为 18.93%。我国的会计师事务所所能提供的非审计服务的品种也较为单一,这可能是目前我国相关监管机构对非审计服务未作更多关注的原因。但从世界注册会计师行业的发展历史来看,非审计服务的发展应当是一个趋势。而且我国在 2001 年底加入世贸组织之后,我国的会计服务贸易市场也将会进一步放开,国内会计师事务所也将面临着激烈的竞争。在入世谈判中达成的世贸组织多边协议中,我国承诺取消会计服务贸易市场准入的多数限制,承诺多数服务提供方式的国民待遇。其中,会计师事务所的服务范围从会计、审计和簿记服务拓展至税务服务和管理咨询服务。后面这两种服务种类实际上包括了目前非审计服务的多数业务,如企业税收计划编制和咨询、企业税收报表的编制和审阅、财务管理咨询、市场管理咨询、人力资源管理咨询、生产管理咨询、公共关系服务等(中国注册会计师协会,2002)。因此,可以预见,随着我国会计服务贸易市场的逐步放开,境外执业机构的进入,我国审计市场竞争加剧的同时,也必将促进我国非审计服务市场的发展。

因此,相关的审计监管机构应当未雨绸缪,借鉴其他国家、机构的经验和教训,结合我国非审计服务发展的现状与趋势,考虑对非审计服务的相关监管问题,在《职业道德基本准则》、《指导意见》中完善对非审计服务的监管,甚至考虑针对非审计服务出台专门的规范制度。在制定相关的准则或条例时,可以考虑从非审计服务的规模、人员的分离及业务种类等方面对会计师事务所向审计客户提供非审计服务进行限制。

参考文献

- 1.黄世忠.2003.会计数字游戏:美国十大财务舞弊案例剖析.北京:中国财政经济出版社。
- 2.林启云.2002.注册会计师非审计服务研究.大连:东北财经大学出版社。
- 3.林启云.2002.审计与非审计服务:不可调和的利益冲突?中国注册会计师,2。
- 4.中国注册会计师协会.2002.加入世贸组织与我国注册会计师建设和发展战略研究报告.www.cicpa.org.cn。
- 5.Abbott,L.,Parker,S.,Peters,G. and Raghunandan,K..2001.An Investigation of the Impact of Audit Committee Characteristics on the Relative Magnitude of Non-audit Service Provision.SSRN Working Papers.www.ssrn.com.
- 6.Dan A.Simunic.1984.Auditing, Consulting, and Auditor Independence. Journal of Accounting Research,Vol.22 No.2 Autumn: 679-702.
- 7.D.Jordan Lowe,Marshall A.Geiger,and Kurt Pany.1999.The Effects of Internal Audit Outsourcing on Perceived External Auditor Independence.Auditing:A Journal of Practice and theory.Vol.18 Supplement:7-26.
- 8.G. William Glezen, James A. Millar.1985.An Empirical Investigation of Stockholder Reaction to Disclosures Required by ASR No.250.Journal of Accounting Research.Vol.23 No.2 Autumn.:859-870.
- 9.Goldman A.Barlev B.1974.The Auditor-firm Conflict of Interests:Its Implications for Independence.The Accounting Review,Oct:

707-718.

10.Hollis Ashbaugh, Ryan LaFond, Brian W. Mayhew.2003.Do Nonaudit Services Compromise Auditor Independence? Further Evidence. The Accounting Review, Vol 78,No.3:611-639.

11.Hyeesoo Chung, Sanjay Kallapur.2002.Client Importance, Non-audit Fees, and Abnormal Accruals.SSRN Working Papers. www.ssrn.com.

12.IFAC.2003.Rebuilding Public Confidence in Financial Reporting:an International Perspective.www.ifac.org.

13.IOSCO.2002.Principles of Auditor Independence and the Role of Corporate Governance in Monitoring an Auditor Independence.www.iosco.org.

14.J.Gregory Jenkins, Kathy Krawczyk.2000.The Relationship between Nonaudit Services and Perceived Auditor Independence. Working Papers.

15.John C.Corless, Larry M.Parker.1987.The Impact of MAS on Auditor Independence: An Experiment, Accounting Horizons, Sep: 25-29.

16.Kim Klarskov Jeppesen.1998.Reinventing Auditing, Redefining Consulting and Independence, The European Accounting Review,7:3:517-539.

17.Kornish,L.J. and Levine,C.B..2000.'Discipline with Common Agency: The Case of Audit and Non-audit Services', Working Papers.

18.Lavin,D..1976.Perceptions of the Independence of the Auditor.The Accounting Reivew,Vol.51: No.2:41-50.

19.Lavin,D..1977.Some Effects of the Perceived Independence of the Auditor.Accounting. Organizations and Society.Vol.2.No.3: 237-244.

20.Mark L.DeFond, K.Raghuandan, K.R.Subramanyam.2002.Do Nonaudit Services Fees Impair Auditor Independence? Evidence from Going Concern Audit Opinions. Journal of Accounting Research, Vol.40.No.4.Sep:1247-1274.

21.Mohinder Parkash, Carol F.Venable.1993.Auditee Incentives for Auditor Independence: the Case of Non-audit Services. The Accounting Review,Vol.68,No.1,Jan:113-133.

22.Nicholas Dopuch,Ronald R.King.1991.The Impact of MAS on Auditor's Independence:An Experimental Markets Study.Journal of Accounting Research. Vol.29,Supplement:60-106.

23.Richard M.Frankel, Marilyn F.Johnson, Karen K.Nelson.2002.The Relation between Auditor's Fees for Nonaudit Services and Earnings Management. The Accounting Review, Vol.77.Supplement:71-105.

24.Ruddock,C., Taylor,S., Taylor,S.2003.Non-audit Services and Earning Conservatism: Is Auditor Independence Impaired, Working Papers.

25.SEC.2000.Final Rule: Revision of the Commission's Auditor Independence Requirement. www.sec.gov.

26.SEC.2000.Proposed Rule: Revision of the Commission's Auditor Independence Requirement.www.sec.gov.

27.SEC.2003.Final Rule: Strengthening the Commission's Requirements Regarding Auditor Independence.www.sec.gov.

28.SEC.2002.Proposed Rule: Strengthening the Commission's Requirements Regarding Auditor Independence.www.sec.gov.

29.S.L.Swanger,E.G. Chewning.2001.The Effect of Internal Audit Outsourcing on Financial Analysts' Perception of External Auditor Independence. Auditing:A Journal of Practice and theory, Vol.20.No.2.Sep:115-129.

30.Titard,P.L..1971.Independence and MAS-opinions of Financial Statement Users.Journal of Accountancy,July:47-52.

31.Vivien Beattie,Stella Fearnley.2002.Auditor Independence and Non-audit Services: A Literature Review.www.icaew.org.uk.