谁动了审计师的独立性

——论维护审计师独立性的未来之路

张 勇(教授) 何 涛

(贵州财经大学会计学院 贵阳 550004)

【摘要】审计师的独立性是审计这个职业的灵魂,是审计师的社会标识。应该说,审计师独立性的缺乏所带来的一系列结果或对整个审计工作的影响会比因被审计对象本身存在的风险所引起的后果更为严重。所以可以想象,审计师的独立性是何等之重要。本文拟在对审计师独立性的影响因素、因审计师缺乏独立性所引起的问题进行分析的基础上,对审计师独立性的未来之路进行构思和展望,并提出了建议。

【关键词】审计师 独立性 社会标识 未来之路

自安然事件引起的一系列财务舞弊案件,使审计师的独立性受到广泛质疑。如今,不管是审计师、会计师事务所,还是与此相关的部门机构组织都必须更加重视独立性问题,重新拾回审计师的执业灵魂——独立性,重塑审计师的社会形象。过去的研究较多的还是针对独立性的影响因素,或是因独立性问题产生的影响,对独立性的整体理论框架还是缺乏系统的研究。

本文就对审计师独立性进行简单概述,在审计师独立性的影响因素、因审计师缺乏独立性所引起的问题进行分析的基础上,对审计师独立性的未来之路进行一些构思和展望,并对此提出些建议。

一、审计师独立性的影响因素及其产生的后果

审计师独立性的影响因素有很多,我们对其进行归类后发现,影响审计师独立性的因素可以从两方面来分析:一方面是审计人员自身行为和价值取向因素;另一方面是除审计人员自身行为以外的其他影响因素。

1. 审计师的自身因素。审计师自身的因素大致可以从三个方面来讨论:

(1)审计师的专业技能。许多注册会计师的理论知识掌握很扎实,这应该是进入领域的一个基本前提。但对于在实务中遇到的具体问题,审计师可能就会出现信心不足,甚至产生自我怀疑。当然,实际问题错综复杂,而且随时会产生新的问题,即便对于一个身经百战的审计师来说也可能会因为新问题而不知所措,所以这方面的能力需要一定的时间来提高,因而在这过程中,审计师的独立性就或多或少会受到一定的影响。

(2)审计师的素质。素质涵盖了很多内容,其中审计师的职业道德是相当重要的一项。前已述及,审计师在实质上的独立性更加强调的是精神层面,该层面就涉及审计师的职业道

四、结论

综上所述,本文通过 Johansen 协整检验与格兰杰因果检验得出以下几点结论:

外商直接投资与人民币实际有效汇率的确存在着长期均衡关系,人民币实际有效汇率对外商直接投资有着长期显著的影响。

外商直接投资与人民币实际有效汇率的协整方程为:lny=−0.69lnx,人民币实际有效汇率每升值 1 个单位,则外商直接投资就相应地减少 0.69 个单位;人民币实际有效汇率与外商直接投资的长期影响关系为负向的。

在 5%的显著性水平下,人民币实际有效汇率是外商直接投资变动的原因。同样,在 5%的显著性水平下,外商直接投资也是引起人民币实际有效汇率变动的格兰杰原因,即外商直接投资与人民币实际有效汇率互为格兰杰因果关系。

主要参考文献

1. Adeleke,Salami O,Esuola,Olayinka A. Impact of exchange rate on foreign Private investment in Nigeria.The Business Review,2006;2

2. Chen,David Y. Foreign direct investment in the United States: Interest rate and exchange rate.Southern Business Review,2005;1

3. 陈帮能. 人民币有效汇率与我国外商直接投资的关系. 金融教学与研究,2006;3

4. 丁辉侠,冯宗宪和王青.投资来源国的特定因素对中国 FDI 的影响——以多维度要素模型为基础的实证分析. 国际贸易问题,2006;12

5. 黄志勇.汇率变化对我国 FDI 影响的实证分析.南京财经大学学报,2005;4

6. 刘建江,张显春和杜军.汇率制度影响 FDI 的比较研究. 长沙理工大学学报,2006;1

7. 高铁梅. 计量经济分析方法与建模——Eviews 应用及实例.北京:清华大学出版社,2006

德问题。AICPA 专门在其《职业道德规范》中规定,审计人员在提供审计和其他服务时,必须保持实质上和形式上的独立性。IFAC 也在其《职业道德准则》中规定,注册会计师在执业中承担报告任务时,应当在实质上和形式上独立。我国在《注册会计师执业准则》中也有专门的一章来规范注册会计师的职业道德,并出台了《中国注册会计师职业道德规范指导意见》。可以看出,审计人员的职业道德问题在审计过程中,对其独立性是相当具有影响力的。

(3)经济利益的驱使。经济利益看似是一个外部因素,但实质上还是由审计人员心理造成的。每个人都是"理性经济人",但不等于只要存在个人利益,相关行为人就一定能够被驱使。每个审计人员都有个心理防线。审计人员的心理防线是保证其独立性的一道重要关口。一旦心理防线被攻破,其独立性即不存在。而且这种实质上的独立性损毁直接殃及形式上的独立性,增大了审计风险,其传导机制如图 1 所示。

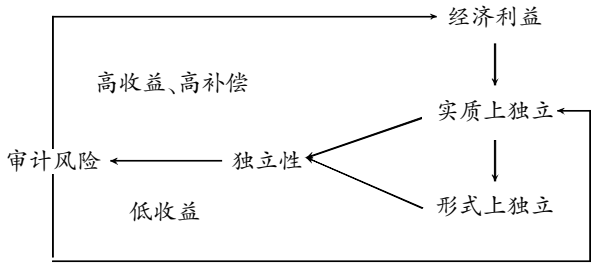

图1 利益驱动—独立性传导机制

2. 外部环境的影响因素。前已述及,只要存在那些影响审计人员做出无偏审计决策的因素,审计人员的独立性就受到了威胁。这些影响因素可能更多地来自外部的干扰。同样,对于外部影响因素,我们大致可以从三方面(包括但不限于)来分析:

(1)管理层当局方面。管理层当局是被审计对象的管理层机构。他们对于审计人员的优势主要体现在经济方面,因为大多数公司的管理层高掌握着审计人员的选择权。当存在很多审计人员或会计师事务所选择的时候,管理层当局的优势就越显得突出,与此相关的审计收费主动权也掌握在管理层手中。这种业务关系确立之后,管理层对审计人员独立性的影响主要表现在管理层是否对审计人员施加压力,而管理层是否对审计人员施加压力又取决于管理人员的职业道德水准。显然,如果管理层对审计人员进行施压,审计人员的独立性就会受到威胁。

(2)会计师事务所之间的竞争。少数会计师事务所利用不正当竞争来实现承接业务的目的,例如低价揽客等。对于低价揽客是否会影响审计人员的独立性,学术界有不同的看法,具体在下一节阐述。如果从积极的一面来看,即在正当竞争的环境下,审计人员的独立性是否也会受到影响呢?竞争加剧,意味着市场上审计供给充足,则客户们变更事务所的可能性也会增大,只要之前的事务所做得不够令他们满意或者违背他们的意愿,他们就很可能随时结束业务关系。这就对事务所产生了威胁,因为会计师事务所同样是以盈利为目的的。

(3)会计师事务所与被审计对象的关系。这里的关系主要是指除经济利益关系以外的其他关系,例如行政管理上的关系。应该说这种情况从一开始即事务所承接业务之时就存在,这种关系对会计师事务所独立性的影响最大,它往往对审计师的独立性形成赤裸裸的威胁。

二、审计师独立性研究回顾

国内外学者对审计师独立性问题做了大量研究。本节拟对这些研究做两个部分的回顾,一部分是独立性的影响因素,另一部分是独立性的其他研究,并进行相关分析。

1. 独立性影响因素的国内外研究现状。

(1)低价揽客。De Angelo(1981)认为,低价揽客是一种沉没成本,它本身对审计师的独立性没有影响。Simon 和 Francis(1988)引用对沉没成本的心理学分析文献进一步指出,沉没成本会影响独立性。他们认为审计师为免于失去审计委托,会倾向于按委托人的意愿解决争议。然而,Lee 和 Gaul(1998)提出了与之相反的观点。他们认为,在雇用和解雇审计师方面,股东拥有最终控制权,所以"初次低价服务"所创造的准租金会成为所有者约束和控制审计师的把柄。之所以存在不同观点,可能是因为不同学者采用了不同的研究对象,这些对象的公司治理结构有差异,组织结构的权限也存在差异。

(2)注册会计师非审计业务拓展。王惠珍(2011)采用调查问卷的方式对 CPA 非审计业务拓展对其独立性的影响做了研究。她认为,注册会计师提供一项新的服务时应牢牢把握独立性这一原则,要向社会公众表明新的拓展服务并没有影响审计的独立性,以保持社会公众对其的信心和信赖。如果某项新的拓展服务影响了审计实质上或形式上的独立性,那么该项服务就不能开展。贾茜等(2011)同样对该问题做了研究,他们从新兴鉴证性服务与非鉴证性服务两方面对审计师独立性的影响做了分析。他们认为新兴鉴证性服务只有在审计师代表鉴证客户的利益进行决策或代替管理层向相关的方面进行报告时才会影响独立性,在一般情况下对该服务对独立性不会产生影响;而对于非鉴证性服务,他们认为不同的服务项目其对审计独立性的影响也各不相同。齐晓宁、申江丽(2011)通过实证分析得出结论:非审计服务对审计独立性没有实质性的影响,说明会计师事务所提供非审计服务会促进注册会计师行业的发展。通过以上研究可以发现,不同研究方法得出了不同的结论,可能是因为独立性本身是一个具体和抽象相结合的概念,其真谛有时很难把握。

(3)其他影响因素。马德芳(2010)研究了创业板对审计独立性的影响,包括创业板上市条件、退市条件及上市公司自身特点三方面,得出结论是三方面对独立性都会产生影响。王军法(2010)通过实证分析发现,对上市公司的经济依赖性是会计师事务所在出具审计意见时会认真考虑的因素,经济依赖性严重地影响了会计师事务所的审计独立性。王进朝(2011)通过实证分析研究了上市公司高管更换以及高管更换特征与审计独立性之间的关系。实证结果表明,上市公司董事长更换和 CFO 更换分别与外部审计独立性呈显著的正相关关系,董事长的常规更换和董事长的上半年更换分别与审计独立性

呈显著的负相关关系,而 CEO 更换和 CEO 更换特征与审计独立性的相关性不显著。江伟、李斌(2011)对审计任期与审计独立性的关系做了研究。结果发现,无论是注册会计师任期,还是事务所任期,审计任期越长,审计独立性就越低。通过以上研究可以看出,影响审计师独立性的因素确实很多,这些问题需要进一步得到解决。应该说,学者们的这些研究成果对独立性理论的完善与发展是具有积极意义的。

2. 关于独立性的其他研究。美国审计准则委员会(ASB)成员 William R Kinney 教授(1997)认为,独立性是注册会计师职业在市场经济中存在价值的三个核心组成部分之一。这里强调的是注册会计师应将独立性培养成一种职业意识,这也是独立性性质的核心价值观的内涵。

前已述及,审计人员要能抵制来自管理层的压力的影响,这一思想经 Goldman 和 Barlev(1975,简称 G&B)加工,提出了审计人员与管理当局的冲突模型。他们认为,审计人员在面临管理当局压力时到的行为取决于审计人员与管理当局的力量对比。Donald R. Nichols 和 Kenneth H. Price 运用交易理论分析了在审计人员与管理当局的冲突中影响审计人员抵制管理当局力量的相关因素,并评价了 G&B 模型。如果真正要构建起关于独立性的理论框架,那么其内容是相当丰富的。这些内容可以来自实务,也可来自理论,更深一层次地说,甚至可以从事跨学科研究。应该说,国外学者在独立性的理论研究方面,研究得较早而且较深入,成果较多,因而也有很多方面是值得我们借鉴的。

三、维护审计师独立性的未来之路

审计师的独立性应该是个永恒的话题,因为它会始终伴随着审计师职业和注册会计师整个行业的发展。因而,探索一条能够保持审计师独立性不受损害的道路是十分有必要的。尽管近些年学者们在学术研究、教育创新和监管变革等方面进行了深入研究,目的都是致力于降低审计师的独立性风险,但从现实中可以发现,审计师独立性问题依旧没有得到很好的解决,因审计师独立性缺失引发的审计失败案例时而出现,所以这就引起了我们对一些问题的重新思考,即审计师独立性的未来之路在哪?有没有有效的办法来解决审计师独立性问题呢?到底该怎样才能保持审计师的独立性?在提出一种新的控制模型之前,我们首先要解决这样几个问题:

1. 审计师独立性的本质与目标。独立性的本质不同于审计本质,独立性的本质应该是一个更加细化的内涵。本质是事物最原始、最真实的内涵。而审计师独立性的本质是审计师在判断过程中不偏不倚。换句话说,审计师的判断是可靠的。因此,我们可以将审计师的独立性本质概括为可靠性。可靠性强调两方面内容:一是审计师是可靠的,即其在形式上独立;二是其判断过程是可靠的,我们无法保证审计师判断的结果一定可靠,这一方面的可靠指的是结果的准确性。独立性受到损害导致的结果是其判断出现偏移,导致判断结果的失真(不偏移也不一定能保证结果一定准确,但至少程序上没有太大问题),进而影响到审计结果的不可靠。所以审计师保持其独立性的目的还是在于保证审计过程的可靠及尽可能准确。这里我们就暂且不说诸如维护自身形象等方面的次级目标。因为目标跟行业性质有关,审计师的行业特征决定其保持独立性的目标就是要保证审计过程可靠、审计结果可靠。放大点说,其目标是履行自身义务,维护相关利益者的利益,但其更直接的目标还是可靠性。

本质是内在的,因此它始终伴随着整个审计过程。而目标具有指导性、方向性,是审计职业的归宿,回归本质,这点应该不矛盾。由此,我们确定了一点,即独立性的本质和目标是一致的,即可靠的。

2. 涉及主体。研究审计师独立性问题时,涉及到的主体主要有以下几个:审计师自身、被审计单位、委托人、关系方(主要是指除被审计单位以外,审计师在审计过程中要牵涉到的对象,例如银行,存在债务债权关系的有关单位等)。因为存在对被审计单位进行社会评价、规制、监督等外部施压,因此监管部门也是其中的一个涉及主体。由于要引入保险制度,因此相关法律制定部门或准则制定部门同样其中的一个主体。这样,整个控制模型涉及到的主体主要有 6 个。主体的确定对于模型的关系网构建是具有重要作用的。

3. 影响因素的控制。前已述及,影响审计师独立性的因素有很多,包括内部和外部两方面。如何控制这些因素对审计师独立性产生的影响成了模型构建的关键点。我们可以发现,不管是内部因素,还是外部因素,归根结底是人的因素。人的活动与行为约束同样分为自我约束和外部制约,这就牵涉到原则与制度或者是素质与准则两个层面的约束力问题。制度层面的,或者说是准则层面的,这个可以通过相关法律、准则的实施,来加以约束。当然,我们还是要在法规中加大惩罚力度,并严格执行。最难解决的是个人的自我约束。每个人都满足"经济人"的假设,这个只能由自身素质决定,而自身素质可以有两方面来提高:一是教育,二是法律。不管教育的最终效果如何,坚持对人的教育始终要做下去,教育的重要性在此不再赘述。法律的作用在于不断强化人加强自律的意识。教育与法律这两者都有强化行为人自我约束意识的功能。从以上分析,我们可以得出结论,在对影响因素进行控制时,我们还是利用到法律、法规。我们暂且不考虑教育对该问题的作用,因为相比较而言,法律手段更具操作性。

4. 保险制度的引入。因为审计过程中涉及到的主体的活动或行为易受自身因素和外在因素干扰,又或是容易被利益驱使。之所以这些主体还存在一些不合规或不合逻辑的活动与行为,主要还是因为他们规避了某些风险因素,因而法律法规要强势介入,增大惩罚成本是必要的。所谓的保险制度指的就是要出台配套的法律、法规,加大惩罚违法、违规的力度。只要相关部门愿意做,这点是可以实现的。保险制度应该适用所有涉及到的主体。

5. 双向模式。事物不可能是孤立的,它总是和周围的环境和事物相互联系。模型中所有涉及到的要素,只要有关系的,都存在着相互作用。这种相互作用关系是不能忽视的,因为这就涉及到权利与义务,或者说是使命与责任的关系。因而我们要重视这种关系的存在。

在理解上述问题之后,我们构建出独立性控制模型,如图2所示:

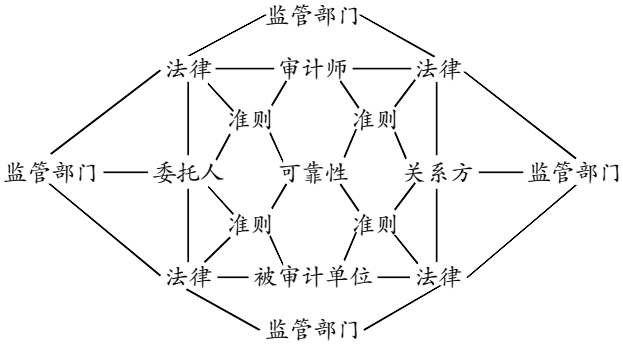

图2 独立性控制模型

模型中可靠性—准则—法律这条脉络是审计师的职业命脉,模型中包含四条相同的脉络,这四条构成审计监管环境。由准则—审计师—被审计单位—委托人—关系人五要素组成的脉络存在于制度框架内。在该框架中,各主体必须依照准则办事,明确什么该做与如何做。由法律—审计师—被审计单位—委托人—关系人五要素组成的脉络存在于法律框架中。在该框架中,各主体必须严以律己,以法为戒,清楚哪些活动或行为是不具有可行性的,并且因触犯法律引起的结果是及其严重的。监管部门在法律和准则的指导下,对各主体实施监督和管理。该独立性控制模型因控制较为严密,故称之为安全卫士模型。

四、总结与建议

要保证审计质量,就必须保证审计师的独立性。因为审计师独立性问题形势严峻,迫在眉睫,而解决问题也不可能一蹴而就。因而我们还是要继续探索,继续寻找解决之道。本文提出的建议可能微不足道,但个人认为还是需要这样做,并继续坚持做。

考虑到审计工作是以人为中心的,因此建议主要从四个方面来提出,包括审计师个人方面、会计师事务所、监管机构和准则制定机构和学术协会。

1. 审计师个人方面。理论上,只要审计师自身能够保持审计师的超然独立性,哪怕没有行业监管,哪怕存在很多影响因素,这种独立性还是极具可信性的。审计师的道德问题是始终不容忽视的。行业监管只是为了防止审计师自身无法控制利益的驱使。当然我们不排除偶然因素,偶然因素指的审计师也存在失误的时候,这种失误是无意造成的,这在伦理上是可以被原谅的,当然现实中似乎很难证明这是清白的。注册会计师要公开收入,使之透明,并提供有关联人士的任职情况、自身投资情况等。因为这个职业在大多数国人看来都很神圣,进入这个行业的门槛也相对较高,因而有一定必要。

2. 会计师事务所。我国会计师事务所有两种组织形式,一种是公司制,另一种是合伙制。不同的组织形式,其承担的责任有差别。公司制事务所承担有限责任,而合伙制事务所承担无限责任。这就涉及风险与收益的问题。一般来说,收益是由风险来决定的,因此会计师事务所应更重视风险管理。在正式签订审计业务约定书之前应对被审计单位进行相关情况的了解,这是相当必要的。风险控制相应地降低了注册会计师的独立性风险。

但现在又存在这样一种趋势,即会计师事务所的业务范围不断扩大,承接的业务涉及面越来越广泛,且与其他的中介机构如税务师事务所、房地产评估事务所等出现了业务重叠。它带来了两方面的问题:①非审计业务的拓展和增加对审计业务会产生一定影响,如果对同一家公司既涉及审计业务,又涉及非审计业务,由于这种利益关系的存在,注册会计师独立性就容易受到威胁;②非审计业务带来了很大的竞争压力,因为不仅存在其他会计师事务所,而且还存在会计师事务所以外的其他中介机构,竞争的结果必然导致事务所出现一些不正当的行为,该行为对注册会计师独立性是有影响的。因此,会计师事务所的非审计业务范围在事务所设立之时应作出相关承诺,并形成书面文件,在监管部门备案。当然这也需要行业规则的被套措施予以跟进。

3. 监管机构和准则制定机构方面。审计师独立性的影响因素很多,不管是审计师自身的原因还是外界对其产生的影响,作为监管机构和准则制定机构还是要继续发布各种规则或制度来规范这些对独立性产生威胁的情形。尽管有些因素不会必然导致审计师丧失实质上的独立性,但若不加以规范,则一定会导致审计人员丧失形式上的独立性(陈汉文等,2011)。这是一个不断发现问题、不断分析并解决问题的过程。监管机构还要加强对行业的规范,保证其健康发展。与此同时,还要加强对注册会计师的后续教育,尤其是职业道德教育。职业道德教育是需要一直做下去,不论成效如何。这里还是需要强调一点,注册会计师执业准则的制定还是应该慢慢过渡到交由中国注册会计师协会来完成,因为他们更加了解注册会计师在执业过程中遇到的具体情况。而国家审计层面的准则那还是应该有相关的监管机构来制定,这样各归其主,各司其职。

4. 学术协会。作为中国注册会计师协会、中国审计学会等民间学术团体以及审计领域的学者专家,应当将审计师的独立性特征作为一个重要的理论体系来构建。因为其涉及面很广、影响广泛,构建审计师独立性理论框架十分紧迫。因为该理论框架的构建可以为相应的准则或规范的出台提供理论依据,因此构建审计师独立性理论框架又显得十分必要。

主要参考文献

1. 陈汉文,韩洪灵等.审计理论.北京:机械工业出版社.2011;8

2. 陈汉文,黄宗兰.审计独立性——一项理论研究.审计研究,2001;4

3. 李晓玉,张琴.从审计独立性定义看审计独立性面临的威胁.商业会计,2011;8

4. 王惠珍.CPA非审计服务的拓展对审计独立性的影响及对策.商业会计,2011;3

5. 王军法.经济依赖性对审计独立性的影响分析.财会月刊,2010;11