

论提供非审计服务对注册会计师独立性的影响 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

[https://www.100test.com/kao\\_ti2020/202/2021\\_2022\\_\\_E8\\_AE\\_BA\\_E6\\_8F\\_90\\_E4\\_BE\\_9B\\_E9\\_c45\\_202395.htm](https://www.100test.com/kao_ti2020/202/2021_2022__E8_AE_BA_E6_8F_90_E4_BE_9B_E9_c45_202395.htm) 非审计服务对注册会计师独立性的影响，30年来一直为美国国会委员会、美国证券交易委员会和美国注册会计师协会所关注。理论研究和争论主要集中在会计师事务所同时向委托人提供审计和非审计服务是否会获得经济租金，进而损害注册会计师的独立性的问题。但在此问题上，美国会计理论界并没有取得一致的意见，争论仍在继续。笔者将概要地介绍美国会计理论界在这一问题上的争议，并在此基础上提出关于规范我国会计师事务所提供非审计服务的若干建议。

一、肯定意见：认为损害了注册会计师的独立性

二十世纪七十年代末以来，美国国会委员会、证券交易委员会、公共监察委员会、注册会计师职责委员会等在不同场合公开宣称，会计师事务所向同一委托人同时提供审计和非审计服务，会损害注册会计师的独立性。支持这一意见的理由如下：1.知识溢出效应（knowledge spillovers）。地“知识溢出效应”，Simunic（1984）的解释是：“管理咨询服务和审计服务的成本函数具有显著的相互依存性，……如果审计产品中产生对管理咨询服务产品有用的知识，和/或，管理咨询服务产品中所获的知识用于减少审计服务的边际成本，这一被观察到的关系就会出现。”这一观点表明，会计师事务所可能为非审计服务（审计服务）的购买者提供更有效率（如较少的努力）的审计服务（非审计服务），因而获得经济租金。Beck等（1988）也指出：同时提供审计和非审计服务导致会计师事务所与委托人之间

日益增加的经济连结。他们认为，由于预期“知识溢出效应”可能降低成本，会计师事务所有可能向委托人提供费用折扣，这样在竞争性市场上，审计委托人就有可能倾向于向同一会计师事务所购买非审计服务。会计师事务所的费用折扣显然具有利益动机，因为：一方面可以长期为委托人提供非审计服务；另一方面，限制竞争对手获得审计成本函数的信息，以免增加其在将来竞争中的报价能力，从而可以长期为委托人提供审计服务。日益增加的经济连结可能损害注册会计师的独立性。归纳起来，“知识溢出效应”是指：提供非审计服务所获得的知识，可能向审计产品“溢出”，从而降低审计成本，提高审计产品的效率。若审计产品效率的改善所降低的成本，全部或部分被会计师事务所获得，则会计师事务所与审计委托人之间有了经济连结（economic bond-iug），经济租金就自然产生了，这一利益动机会使注册会计师按照委托人的意愿解决某些争议，从而就损害了注册会计师的独立性。

2. 审计费与非审计服务费相互依赖（interdependencies）。“审计费与非审计服务费相互依赖”是指：审计费与非审计服务费呈正相关关系，委托人向同一会计师事务所同时购买审计和非审计服务时支付的审计费，要显著高于只购买审计服务的委托人所支付的审计费。这是一个有违常理的现象，既然“知识溢出效应”可以带来审计（非审计）服务效率的提高，会计师事务所可以据此提供价格折扣，为什么委托人愿意支付更高的审计费呢？原因可能是：（1）审计服务中所获得的知识向非审计服务“溢出”，可以使会计师事务所更好地为委托人提供非审计服务，委托人愿意支付较高的审计费。（2）同时购买两种服务使会计师事务所与委托

人建立了良好的工作关系，委托人试图继续维系这一关系。

(3) 委托人试图通过支付较高的审计费来购买会计原则；由于与注册会计师的独立性相联系的客观性和公正性，往往是无法直接观察和测试的，在利益动机驱使下，注册会计师有可能做出不适当的让步。总之，“知识溢出效应”和较高的审计费都可能损害注册会计师的独立性。

二、反对意见：认为不损害注册会计师的独立性 也有相当一部分学者认为，同时提供审计与非审计服务不影响注册会计师的独立性。归纳起来，持反对意见的理由如下：1.实证研究并不完全支持“知识溢出效应”对独立性的损害。虽然，美国证券交易委员会分别于1978年、1981年、1982年连续在《会计公告》第250号、第296号、第304号上讨论了非审计服务与注册会计师独立性之间不同方面的关系，但所得出的结论并不一致，没有直接的证据证明注册会计师的独立性受到损害。Glezen and Milliar (1985) 通过考察委托人购买非审计服务之前和之后，股东对注册会计师支持率的变化情况后得出：“对所研究的公司而言，股东没有发现非审计服务的水平影响了注册会计师的独立性”。2.委托人有限制地同时购买审计和非审计服务的内在动机。根据委托代理理论，审计委托人对独立审计的需要是因为它希望注册会计师证明其财务报表表述的正确性和其行为的正当性。在公司治理结构中，注册会计师的作用是提供审计监督，减少委托代理成本。所以审计委托人对可察觉的注册会计师的独立性的损害是相当敏感的。如果注册会计师的独立性受到损害，那么就会减少期望的审计监督价值，审计委托人的代理成本就会增加。鉴于此，审计委托人有限制向同一会计师事务所同时购买两种服务的内在

要求。其做法一般是：（1）通过控制同时购买的比例，来限制注册会计师与审计委托人之间的经济连结。（2）定期和不定定期地更换会计师事务所和注册会计师，保证注册会计师的独立性。当然，对所有权与经营权合一的公司而言，委托人要求外部审计完全是为了提高内部控制的效果，损害独立性的问题不会出现，委托人也不会因此而限制对非审计服务的购买。Parkash和Venable（1993）采用多重回归分析方法，测试是否委托人按照可能出现的潜在的代理成本来改变对非审计服务的购买。他们的测试结果表明，与预期的代理成本相关的变量，显著地解释了不同部门向同一会计师事务所重复购买非审计服务的不同；这些相关变量包括：管理层所有权（management ownership），外部投资集中程度（outside investment concentration），财务杠杆（leverage）等。他们认为，在非重复购买的情况下（即定期更换会计师事务所），知识溢出和经济连结是相当有限的，对独立性和可信度的损害也是有限的。

3. 较高的审计费与注册会计师的努力程度相联系。Palmrose（1986）在发现委托人向同一会计师事务所同时购买两种服务，支付较高的审计费的同时，还发现委托人向不同会计师事务所购买两种服务时也支付较高的审计费。她的这一发现弱化了“知识溢出效应”的观点，因为对不同时提供审计和非审计服务的会计师事务所而言，不可能有知识在审计服务中的溢出，也不可能因此而产生经济连结。她推测，较高的审计费可能是因为非审计服务能提供审计线索，从而使注册会计师对同时购买两种服务的委托人的审计需要更多的努力。Davis等（1993）的研究进一步表明，虽然同时购买非审计服务的委托人支付较高的审计费，但它是与注

册会计师额外的审计努力相联系的，在他的这一研究中，衡量审计努力的指标是加权和不加权的审计时间。其研究并不支持“知识溢出效应”提高审计产品效率，从而导致注册会计师在客观公正性上做出让步，影响其独立性的观点。综上所述，美国会计理论界对会计师事务所向同一委托人同时提供审计与非审计服务，是否会损害注册会计师的独立性的问题上，并没有取得一致的意见。

三、对我国会计师事务所提供非审计服务的若干建议

近年来，严重的会计信息失真问题使我国会计理论和实务界日益关注非审计服务对注册会计师独立性的影响。李维安等（2001）甚至建议，禁止提供非审计服务，以保证审计质量，提高会计信息的可信度。对此，笔者拟结合美国会计理论界的相关研究成果，提出几点建议。

1. 不宜禁止会计师事务所提供非审计服务。会计师事务所提供非审计服务本身就是市场经济发展的产物。我国不宜禁止会计师事务所提供非审计服务，理由如下：（1）对会计师事务所提供非审计服务是否会影响注册会计师的独立性，我国会计理论界对此仅限于规范研究，而少有实证研究，无法判定注册会计师的独立性是否受到损害；从美国会计理论界对此问题的实证研究来看，其结论也并没有一致地证明注册会计师的独立性受到了损害。因此，当前比较好的选择应该是维持现状，继续进行理论研究，尤其需要的是加强实证研究。（2）目前，我国经济继续保持较快的发展势头，且我国现已加入WTO，注册会计师利用其专门知识和实践经验为委托人提供非审计服务正当其时。（3）随着会计师事务所改制的完成，全国性规范的审计市场将会逐步形成，审计市场的竞争将会日趋激烈，禁止会计师事务所提供非审计服务，将

会使一些会计师事务所经济压力下，采取某些不正当的竞争手段招揽业务，这样对注册会计师独立性的损害可能更大。

2、采取相关措施规范会计师事务所提供非审计服务。全面禁止不足取，放任自流也不足取。我国证监会、财政部、注册会计师协会以及其他管理部门，应采取有效的措施对会计师事务所提供非审计服务进行规范，确保注册会计师的独立性不因此而受到损害。

(1) 成立专门委员会或专门调查小组展开调查研究。我国公司治理结构的规范和证券市场的繁荣，都需要相关管理部门加强对注册会计师业务的监管，而增加或减少向会计师事务所购买非审计服务又是委托人据以诱惑或胁迫注册会计师发表不恰当审计意见的主要方式之一，注册会计师的独立性可能因此而受到损害。因此，我国相关管理部门应对此展开调查，推动理论研究，为其发表指导性意见和制订相关的管理措施提供依据。

(2) 限制委托人向同一会计师事务所同时购买两种服务，定期更换会计师事务所。为确保我国注册会计师在实质上和在第三者面前呈现应有的独立性，我国相关管理部门应该限制委托人向同一会计师事务所同时购买审计和非审计服务，强制性地要求委托人定期更换会计师事务所。至于隔多久更换一次，要视监管力度的强弱、会计师事务所和注册会计师的职业声望而定，还要考虑委托人的更换成本（包括搜索成本、菜单成本和摩擦成本等）。

3. 增加审计委员会中独立董事的数额，形成支持注册会计师的力量。对规范的公司制企业而言，考虑到预期的代理成本的增加，委托人有限制向同一会计师事务所同时购买审计和非审计服务的内在动机。而对我国多数公司制企业而言，“内部人控制”严重，公司治理结构不规范，

委托人的经理人员往往以更换会计师事务所和注册会计师、降低审计费、减少购买非审计服务等，向注册会计师施加压力。由于公司的审计委员会中非独立董事居多，独立董事数额较少，审计委员会在注册会计师与经理人员形成争议时，无法给以必要的支持，这样，在经济租金面前，注册会计师往往屈从于经理人员的压力。当前，我国会计信息失真现象比较严重，与此不无关系。Carcello和Neal（2000）的研究表明，非独立董事的数额越多，注册会计师发表无保留意见的审计报告的可能性越大。鉴于此，有必要采取有针对性的措施，增加审计委员会中独立董事的数额，减轻注册会计师的压力，保证注册会计师的独立性。

4.加强注册会计师职业道德教育。如果注册会计师能恪守独立、客观和公正原则，在与委托人的经理人员产生争议时，能据理力争，自觉维护自己的职业形象和职业声誉，那么即使“知识溢出效应”存在，注册会计师的独立性也不会受到损害。可见，加强注册会计师的职业道德教育，强化注册会计师的道德意识，提高注册会计师的道德水平，在会计师事务所向同一委托人同时提供审计和非审计服务的情况下，是非常重要的。

100Test 下载  
频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问  
[www.100test.com](http://www.100test.com)