

# 审计独立性缺失的成因及解决对策

闫涛 高进蕾

(西南财经大学会计学院 成都 610074)

**【摘要】**近年来国内外一系列会计造假事件的曝光引发了社会各界对审计独立性的高度关注和对 CPA 执业独立性的广泛质疑。本文首先分析了我国审计独立性缺失的影响因素,然后就如何提高 CPA 执业的独立性提出了建议。

**【关键词】** 审计独立性 审计鉴证 CPA

## 一、审计独立性缺失的成因

### (一)影响审计独立性的外部因素

1. 行政干预与行业协会的官办性质影响审计独立性。一方面,地方政府权力主体对会计师事务所经营和独立审计市场基本秩序的干预,使得 CPA 的审计行为很难做到独立、公正;另一方面,基于脱钩改制以前和地方政府权力主体千丝万缕的联系,会计师事务所又希望能依赖有关机构和政府部门的关照,分割当地独立的审计市场。这种不合理的行政设置极大地影响了审计市场的正常运行,造成对会计师事务所行业的不良干预。

2. 审计供需模式和聘任制度对审计独立性的影响。我国遵循“谁委托,谁付款”的审计费用支付方式,被审计对象自己委托会计师事务所并支付审计费用,从而形成了极其特殊的委托代理关系。这种在经济来源上的不平等直接导致了审计聘任制度的严重扭曲,CPA 在执业过程中处于明显被动和弱势的地位。从自身经济利益考虑,会计师事务所和 CPA 在审计过程中很有可能迫于委托人的压力而做出让步,屈从于委托单位,为其出具虚假的审计报告。

3. 不健全的证券市场和公司治理机构导致对高质量审计服务的需求缺乏。我国大部分上市公司是由国有企业改制而来的,法人治理结构存在很多问题。国有股份占绝对控股地位的现实,造成了终极所有者代表人的缺位。大部分上市公司存在“一股独大”的问题,董事会成员组成中缺少外部独立董事,权力制约失衡;相当一部分上市公司的董事长和总经理合二为一,“内部控制人”现象严重。在这种情况下,为了保持盈利状态,委托者必然会寻求低独立性的审计服务以保持其良好的财务状况,CPA 执业处于明显被动的地位。

4. 外部监管乏力致使审计风险意识不强。从 CPA 执业的外部监管角度来看,我国民事责任执行机制不健全,对违约的会计师事务所和 CPA 处罚力度不够,CPA 行业的法律风险,特别是民事赔偿风险近乎为零,这样的约束机制直接影响了 CPA 的独立性。我国目前的法律责任体系是以行政责任占主导地位,相关会计师事务所民事责任的规定很少,而且大多是一些原则性、纲领性的规定,导致 CPA 在被追诉其经济

责任时出现无法可依的状况。

### (二)影响审计独立性的内部因素

1. 会计师事务所的组织形式对审计独立性的影响。按照我国法律规定,会计师事务所可以采用合伙制和有限责任公司制两种体制。合伙制下,合伙人要以各自财产对会计师事务所的债务承担无限连带责任,共同利益的驱动和风险因素的制约使得会计师事务所及其合伙人注重审计质量,自觉保持独立性,防范审计风险。相比合伙制,有限责任公司制只以出资额为限承担有限责任。两种制度相比,有限责任公司制承担的风险更小,经济责任赔偿限制在有限范围之内,这必然会在很大程度上影响会计师事务所对审计独立性的重视。

2. 管理咨询服务对审计独立性的影响。非审计业务是否会影响审计人员独立性的争论由来已久。就非审计业务的本质而言,其发展并不影响审计独立性,但就其执行过程来看,CPA 的审计独立性却大受影响。首先,CPA 主要履行审计鉴证的职责,受托于社会公众,具有独立的立场和客观的态度。而管理咨询人员作为客户的委托方主要履行保护客户利益的职责。如果 CPA 同时提供两项服务,两项职责的冲突会使 CPA 在具体操作中很难保持其中立态度。管理咨询服务会极大地改进客户的管理决策,审计鉴证又要保证其客观、公正的性质,从而使 CPA 陷入自己的工作循环,审计的独立性也大打折扣。其次,管理咨询服务作为一项新开展的业务,在会计师事务所总体业务中所占比重不断增加,日益成为其主要经济来源。在行业竞争日益激烈的情况下,会计师事务所极有可能为保持其丰厚的管理咨询服务报酬而在对客户的审计鉴证意见上做出让步。再次,从社会公众角度来看,会计师事务所一方面提供管理咨询服务,另一方面对其进行审计鉴证,CPA 执业在形式上的独立性将受到很大的影响。

3. 会计师事务所规模偏小和行业内部激烈的竞争对审计独立性的影响。对审计客户的依附关系使会计师事务所在执业过程中处于非常被动的境地,时时面临审计客户潜在的“胁迫”,审计鉴证业务的独立性受到很大影响。审计业务不能达到应有的质量保证,必然导致审计报告的可信赖度降低,同时败坏了行业声誉,反过来又影响正常的审计收费,形成恶性

循环。这种恶性循环使得整个 CPA 行业的独立性受到广泛的质疑。

## 二、提高审计独立性的措施

1. 加强审计行业市场化建设,减少行政干预。政府部门的干预和影响极大地弱化了会计师事务所所在执业过程中对审计独立性的要求。为此,政府部门必须明确职能,进行职能转变。政府应充当独立审计市场的宏观调控者,只有当市场出现不稳定、不和谐的因素时才发挥宏观调控的作用,建立一个公正、有序的独立审计市场,真正发挥市场经济“看不见的手”的调控作用,驱动会计师事务所提升执业素质。

2. 改革现有审计收费方式,完善审计聘任制度。鉴于目前我国审计聘任制度中被审对象和委托人合二为一的现状,笔者认为,应该从审计的需求关系出发,改变被审计单位付费委托会计师事务所对自己经营业绩进行审计鉴证的关系,改变会计师事务所所在执业过程中由于经济来源形成的不平等状况,提升 CPA 执业的地位,明确被审计单位管理当局、大股东、中小股东、政府部门这些不同的权力主体对审计的不同需求,按照“需求者受益、委托方付费”的原则,设计不同的审计收费方式。①对于国有大中型企业,应由国家主管部门出面采用招标形式委托社会审计并承担审计费用。采用招标形式可以避免过高的审计成本。②对于上市公司,理论上应当由社会公众委托社会审计,但由于其过于分散不便实施,故而应当由证券交易所委托社会审计并承担费用。③对于没有上市而承担纳税义务的企业,应由主管税务部门出面委托社会审计对其进行审计鉴证并承担审计费用。

3. 改革会计师事务所的组织形式,完善法规建设,加强外部监管和加大惩戒力度。

(1)目前,我国会计师事务所普遍采用有限责任公司制,相比合伙制而言,这种体制承担的风险更小,经济责任赔偿限制在有限范围之内,很大程度上影响了会计师事务所对审计独立性的重视。所以,应该积极推行合伙制和有限责任合伙制,通过风险约束机制增强会计师事务所对审计独立性的重视,对审计行业的职业道德和执业质量进行机制约束和保障。与此同时,对有限责任制做出严格的限制,防范其因低违规成本而降低审计独立性的行为发生。

(2)加强独立审计法制化建设,改善独立审计的执业环境。独立审计作为对经济行为的审计鉴证,其自身的法规化和规范化亟待提高。鉴于我国目前法律法规中有关 CPA 民事责任规定比较薄弱的状况,当务之急应是完善《注册会计师法》、《独立审计准则》等有关独立审计的法律法规与《公司法》、《刑法》等法律法规的衔接和完善。同时,监管部门要加强外部监管和加大惩戒力度。只有加大惩戒力度才能对违规分子起到威慑作用。

4. 管理咨询业务与审计业务分离。会计师事务所同时从事管理咨询业务和审计鉴证服务,会陷入自己的工作循环,审计在形式上的独立性也会大受影响。因此笔者认为,应当将管理咨询业务和传统的审计鉴证业务分离。在分离的形式上,当前许多国家采用的方式是在会计师事务所内分设两大部门分

别独立从事不同的业务。这种方法虽然从理论上分离了两大业务,但是在实际操作时,由于两个部门同属一个会计师事务所,在经济来源、客户关系上仍然存在息息相关的联系,故而不能很好地解决审计独立性的问题。所以,可以将不同部门拓展为不同的会计师事务所独立运行。这样可以避免同属一个会计师事务所时存在的经济利益关系,确保审计在形式上和实质上的独立性。

5. 扩大会计师事务所规模,提高上市公司审计市场进入门槛。我国会计师事务所总体规模同国际“四大”相比仍然偏小,业务收入偏低。而大型会计师事务所资产雄厚,有更强的能力抵制客户施加的经济压力,能确保其审计鉴证的独立性和高质量。鉴于我国目前上市公司审计市场出现地域性、行业性的现象,进一步规范审计市场,加快结构调整,应当联合政府主管部门和证监会通过协商提高上市公司审计市场的进入标准,减缓行业竞争压力,降低上市公司通过更改会计师事务所施加压力的可能,使会计师事务所执业时能摆脱地方政府的干预和上市公司的牵制,在保证审计业务开展的连续性的同时提高审计鉴证的质量,确保审计独立性。

6. 完善公司治理结构。目前,上市公司存在的“一股独大”、“内部控制人”等问题极大地影响了审计独立性,降低了对高质量审计的需求。因此,应进一步规范上市公司法人治理结构,改善委托代理关系。在一些竞争性领域,可以适度减少国有股持有比例,增加流通股比例,改善上市公司的资本结构,明晰产权。同时,要切实发挥独立董事在公司治理中的作用,建立合理的以董事会为中心的公司治理结构,防范经理人凌驾于董事会之上,防止董事长和总经理合二为一的状况出现,保护中小股东利益,规范公司运行,增加社会对高质量审计的需求,提高审计独立性。

7. 提高 CPA 执业水平。为保证 CPA 的独立性,提高执业质量,必须在加大对 CPA 外部监管的同时,强化 CPA 的职业素质和执业水平。针对目前我国 CPA 执业素质普遍不高的现状,应加强对 CPA 的教育和培训。为使 CPA 对所负责的项目具有专业胜任能力,会计师事务所应遵照有关规定自主组织各种再教育培训,不断扩大其知识面。同时,要切实加强 CPA 的职业道德建设。CPA 的职业道德水平,始终是抵制被审计单位管理当局压力最关键的一道防线。

行业自律方面,要大力推行 CPA 轮换制度和同业互查制度。CPA 轮换可以降低 CPA 与客户的亲密程度,提高 CPA 执业的独立性。在行业内开展互查,可以使会计师事务所之间相互牵制,在很大程度上有效防止错弊的发生,提高 CPA 的独立性,克服 CPA 行业外部监管不能有效深入的缺点。

### 主要参考文献

1. 袁园,刘骏.审计独立性与会计信息质量.会计研究,2005;3
2. 黄世忠,陈建明.美国财务舞弊症结探究.会计研究,2002;10
3. 李树华.审计独立性的提高与审计市场的背离.上海:上海三联书店,2000