

# 浅析影响我国民间审计独立性的环境因素

西安中体实业有限公司 陈 静

**【摘要】** 独立性是民间审计的生命之源、信誉之本,但是我国民间审计的独立性却为社会各界所质疑。要提高民间审计的独立性,必须大胆借鉴国际先进经验并得到社会各界的支持。本文从宏观和微观两个层面分析了影响民间审计独立性的因素并提出了解决措施。

**【关键词】** 民间审计 独立性 影响

## 一、影响我国民间审计独立性的因素

### (一) 宏观环境因素

1. 证券市场和政府方面的影响。我国证券市场的不完善致使市场对高质量审计服务比较轻视。不少股民认为只要买到发行的新股就会有高额报酬,至于该公司有没有真正达到发行新股的条件、在审计中被出具什么类型的审计报告等并不重要,这就相对降低了审计风险。对已经上市的公司而言,由于股权集中,非流通股占绝对优势,往往是国有股和法人股掌握着控制权。在这种情况下,社会公众股股东不可能成为长期投资者,因而上市公司管理者缺乏对高质量审计服务的需求。由此可见,在我国现阶段,会计师事务所缺乏保持独立性的内在动机。

由于我国公司发行新股的成本较低,而取得上市资格就意味着拥有几乎无偿向社会公众筹资的机会,因此地方政府会为所属的企业争取这种宝贵的资格。在这种环境下,与注册会计师进行博弈的不单是企业还有政府,加上注册会计师的作用更多的是在宏观上规范市场秩序,在短期内不能给当地政府带来更多的就业机会和经济效益,所以在政府看来不能与上市公司相提并论,有的政府可能通过一些渠道授意会计师事务所或注册会计师在进行审计和验资的过程中提出有利于企业的意见。

2. 监督机制和法律法规方面的影响。外部质量控制机制方面,中国注册会计师协会是财政部下属的行政部门,由于其行政事务繁多且专职人员不足,因而很难对我国目前的四千多家会计师事务所的审计质量进行全面检查和控制。内部质量控制机制方面,我国已颁布了独立审计准则和质量控制基本准则。但是,从目前从业人员的素质和会计师事务所的构成及总体的执业环境来看,仅仅通过行业自律很难达到预期效果。

根据《刑法》的规定,中介机构提供虚假的证明文件,需达到“情节严重”才构成犯罪,但何为“情节严重”法律没有做出规定,这就为量刑的过程提供了一定的缓解空间,也为有效执行设置了一定的障碍。各民事处罚的方式也是对会计师事务所的处罚重于对个人的处罚,即使案情十分严重、作假手段十分恶劣,也没有对主要当事人进行刑事处罚。在现行制度

下,造假被发现的几率很小,从收益与风险相比的巨大差异来看,注册会计师有赌博的心态,因此造假也就成为情理之中的事情了。

### (二) 微观环境因素

#### 1. 会计师事务所方面的影响。

(1) 审计委托关系。民间审计是所有权与经营权相分离的产物。如果说所有者和经营者形成第一委托代理关系的话,那么所有者与注册会计师构成第二委托代理关系。注册会计师和经营者共同处于代理人的位置,因而容易产生共谋。除有共谋的可能之外,我国的审计委托关系还存在失衡。根据我国的审计准则,审计业务的委托人是股份公司股东大会或有限责任公司董事会,但实际上存在两种情况:一是目前我国公司法人治理结构不健全,使得财产经营者取代了财产所有者,审计实际委托人变为公司董事会甚至管理者;二是我国上市公司内部人控制现象严重。我国上市公司前五大股东的股权集中度的均值为 58.9%,远高于国际平均水平。另一项研究表明,我国每家上市公司平均拥有外部董事仅 3.2 人,平均内部人控制度为 67%,内部人控制度超过 50% 的占样本总数的 78%。这些足以证明,我国上市公司存在着严重的内部人控制现象,经营者事实上集公司决策权、管理权、监督权于一身,使选聘制度失去意义。

另外,我国现行的民间审计收费制度是由会计师事务所直接向被审计单位收取审计费,从而导致会计师事务所在经济上缺乏独立性,对被审计单位形成经济依赖。从自身经济利益考虑,会计师事务所与注册会计师完全可能为上市公司提供其所需要的报告。

(2) 非审计服务对独立性的影响。提供审计服务一直都是注册会计师的主要业务,竞争也最为激烈,可是近几年该服务的边际利润和所占收入的比例却不断下滑。与此形成鲜明对比的是,会计师事务所从非审计服务中取得的收入和利润却不断提高,这就使会计师事务所乐于接受和提供非审计服务。当非审计服务所取得的收入超过一定限度以后,人们就会认为注册会计师更注重非审计服务,外界的相关利益者会担心会计师事务所为了获得提供非审计服务的机会而忽略甚至是纵容被审计单位管理当局在会计报表中的错误与舞弊。因

此审计的独立性受到了损害。

(3) 审计市场和会计师事务所规模方面的影响。我国审计市场的现状是供大于求, 审计市场处于买方市场, 因此, 作为供应方的注册会计师之间的竞争非常激烈。特别是规模较小、资金不雄厚的会计师事务所, 经济上对客户的依赖性更大, 在面临生存的竞争压力时, 为了争取客户很容易被客户的管理当局收买, 致使其难以独立、客观、公正地发表审计意见。

2. 审计人员方面的影响。随着审计任期的延长, 审计人员与被审计单位的沟通不断增多, 关系自然越来越密切, 从而可能为了避免审计意见对被审计单位产生不利影响而放弃应坚持的原则。另外, 从我国目前注册会计师的行业内部来看, 审计人员对会计和审计知识的掌握比较充分, 而对其他知识比较缺乏, 由于缺乏一些专业知识, 审计人员在审计过程中就不得不依赖被审计单位的指导和协助, 这种依赖必然会削弱审计人员的独立性。

我国颁布的《中国注册会计师职业道德基本准则》中并未规定注册会计师必需强制执行的执业最低标准, 在执业的过程中是否遵守职业道德全凭注册会计师个人的自觉行为, 当注册会计师面临诱惑时, 很难再按职业道德的标准要求自己了。

## 二、提高我国民间审计独立性的建议

### (一) 从宏观方面考虑

1. 规范证券市场, 转变政府观念。进一步完善我国的证券市场。投资者应形成一种必要的风险意识, 进行理性投资。被审计单位也应增强风险意识和社会责任感, 不能为了暂时的低成本筹资而欺骗投资者。对地方政府而言, 不应只把眼光局限于一个地区的利益, 而应坚决维护宏观经济秩序, 不能因为局部利益而对审计违法行为放任不管, 应重视立法、严格执法。

2. 完善质量监控机制。注册会计师协会应抓住工作的重点, 健全组织建设, 加大注册会计师协会监管的力度, 同时要主动做好与政府部门联手检查的工作, 建立注册会计师协会和政府部门在监管和惩处工作上的“互动”联手合作机制, 并进一步探索注册会计师协会开展行政性监督检查的有效途径, 强化行业监督的权威性。同业复核制度树立了注册会计师行业良好的形象, 为注册会计师行业提供了诚信的基础。中国注册会计师协会应在加强年检制度执行的同时, 完善同业复核制度, 把同业复核制度的执行落到实处。同时还可设立一个专门的外部监管机构对会计师事务所的业务质量进行控制。这个新成立的外部监管机构应独立于注册会计师行业, 并且可由会计人士与非会计人士组成, 其主要职能是对注册会计师进行制裁与质量控制。

3. 加大执法力度。加大刑事处罚力度, 对于出具严重失实的审计报告从而构成犯罪的会计师事务所及其责任人员, 应当严惩不贷。只有通过追究其刑事责任处以刑罚, 才能将法律条文落到实处, 才能真正体现刑罚的威慑和惩罚作用, 令轻视职业道德的注册会计师得到应有的下场, 并对其他会计从业人员起到警示作用。建立健全民事赔偿机制, 使受害的中小投资者可向违法的会计师事务所及其责任人员提出损

害赔偿诉讼, 使造假的注册会计师为其造假行为付出高昂的经济代价。

### (二) 从微观方面考虑

#### 1. 对会计师事务所的建议。

(1) 规范审计收费制度与平衡审计关系。规范审计收费制度是要摆正利益和服务的关系, 消除审计组织对被审计单位的经济依赖性, 可供选择的办法有: ①各被审计单位每年按标准额预估, 将审计费用上交到各级注册会计师协会, 审计完成后, 再将报酬支付给会计师事务所。②由股东大会亲自支付审计报酬。③要求企业在保险机构中设立审计保险金, 在审计组织按有关标准完成审计工作后, 由保险机构支付审计费用。加快现代企业制度改革, 平衡审计关系。只有建立起真正意义上的现代企业制度, 促使审计委托人到位, 委托人与受托人合二为一的情况才能得到改善, 审计三方的平衡关系才能最终得以实现。

(2) 划清审计服务与非审计服务的界限。应在职业内部合理分工, 分别从事审计服务与非审计服务。目前我国会计师事务所审计服务占绝对比例, 非审计服务尚未有实质性的发展。因此, 在会计师事务所内部分开审计服务和非审计服务, 即由会计师事务所内的审计部门做审计服务, 而由专门的咨询与服务部门做非审计服务。

(3) 整合会计师事务所。有关研究认为, 大型会计师事务所比小型会计师事务所更有可能抵制来自外界的压力。这是因为跨地区、多元化的大型会计师事务所因其经营规模较大, 使得它损失某一客户的代价远远小于因不报告舞弊行为而付出的信誉代价, 所以应扩大会计师事务所的规模。在具体工作中可以将小规模会计师事务所合并, 或者采用控股的方式来壮大规模, 进行强强联合。

2. 对审计人员的建议。提高后续教育的质量, 使注册会计师的职业素质不断提高, 做到与时俱进, 尽量减少工作中的盲点和对被审计单位的依赖。职业道德更是不容忽视的方面, 审计人员的职业道德水平是抵制客户管理当局压力的最关键也是最后的防线, 因此必须加强对从业人员的职业道德教育。会计师事务所和中国注册会计师协会分别在吸纳新的从业人员和会员的过程中, 应进行特别的道德考察, 提高从业门槛, 从根本上提高从业队伍的道德水平, 使从业人员真正做到“德才兼备”。另外, 对审计人员采取强制轮换制度, 在一定程度上可以提高注册会计师的独立性。

#### 主要参考文献

- ①李君. 论审计独立性. 上海: 立信会计出版社, 2000
- ②李君, 李若山. 浅议我国民间审计独立性的现状及对策. 审计理论与实践, 1998; 5
- ③张为国, 邱昱芳. 后安然时代. 北京: 中国财政经济出版社, 2003
- ④莫茨, 夏拉夫. 审计理论结构. 北京: 中国商业出版社, 1990
- ⑤戴悦, 刘益平. 后安然时代再看独立审计问题. 市场周刊·财经论坛, 2004; 10
- ⑥曹德芳, 李祥. 非审计服务对审计独立性的影响. 审计理论与实践, 2003; 11