

“ 中国证券市场前沿理论问题研究 ”

( 之六 )

独立审计有效性研究及分析

刘霄仑 冷冰 王学峰

1. 独立审计的本质及其在资本市场中的作用

在公开、公正、公平的资本市场中，投资者决策的主要依据是价格，而会计信息是外部投资者判断上市公司价格的主要依据。会计信息是由上市公司提供的，外部投资者无从判断其真伪虚实。为了提高会计信息的质量，增强其可信度，降低交易成本，客观上就需要有独立、客观、公正的第三方对会计信息发表见解，以合理保证会计信息在何种程度上可以被用作决策依据。在市场经济条件下，这个角色只能由独立审计来承担。由此可见，独立审计的本质就是公证，注册会计师作为独立审计的实施者要为其专业意见的真实性、合法性负责。

在公开、公正、公平的资本市场中，中介机构的主要三方：承销商、律师和注册会计师所起的作用是各不相同而又相互补充的：注册会计师负责对上市公司的财务信息的合法性、公允性和一贯性发表意见；律师则要对公司的发行上市程序和材料的真实性、完整性和合法性出具法律意见书；承销商则要帮助上市公司确定在何时以何种价格将股权卖给何种顾客。它们共同努力，将上市公司推向资本市场，但最终以何种价格购买和是否购买的决策还是要由投资者自主决定的。

注册会计师的审计工作是依据独立审计准则进行的，独立审计准则是注册会计师职业规范体系的重要组成部分，是注册会计师在执行独立审计业务过程中必须遵循的行为准则，是衡量注册会计师审计工作质量的权威标准。注册会计师按照独立审计准则的要求执行充分、适当的审计程序，以便能够就上市公司财务报表的合法性、公允性和一贯性发表合理的意见。因此，独立审计准则是用来约束注册会计师的审计执业行为的；而会计准则是用来约束上市公司的财务报表编制行为的，也是注册会计师进行审计的主要依据。

由于受时间及其他条件的限制，我们无法对国内会计师事务所实际执行的审计程序和审计工作底稿进行分析和评价，因此，本部分研究无法对独立审计准则的执行状况进行研究和评价，而只能从审计实际效果的角度来分析审计的实际效果和预期效果之间的差异及其可能

的成因。

## 2. 中国独立审计准则和国际审计准则涵盖范围的比较

截止到 2002 年 7 月，我国已经颁布实施的独立审计准则体系包括 1 个独立审计准则序言、1 个独立审计基本准则和 3 个相关基本准则，27 项具体准则，10 项实务公告和 4 个执业规范指南。而由国际会计师联合会下设的国际审计及鉴证标准委员会所发布的国际审计准则共 52 项（包括 1 条审计研究）。从数量上看，我国的独立审计准则已经涵盖到国际审计准则所规范范围的绝大部分内容。与已经颁布的国际审计准则（ISA）相比较，我国独立审计准则有，而国际审计准则没有的准则包括：

独立实务公告第 1 号——验资

独立实务公告第 2 号——管理建议书

独立实务公告第 5 号——合并会计报表审计的特殊考虑

独立审计具体准则——存货监盘

其中验资是中国特有的业务类型，而合并会计报表的审计作为国际审计实务委员会的一个新的项目正在加紧展开，初稿将在 2002 年内出台。

根据对比，国际审计准则已有而我国审计准则尚未规范的内容有：

ISA 100 可信性认证业务

ISA 310 商务知识

ISA 402 对利用其他服务机构工作的企业的审计

ISA 501 审计证据——对特殊项目的考虑

ISA 545 对公允价值计量和披露的审计

ISA 710 对比信息

ISA 930 汇编财务信息的业务

ISA 1001 计算机信息系统环境下不联网的微机

ISA 1002 计算机信息系统环境下联网的计算机系统

ISA 1003 计算机信息系统环境下数据库系统

ISA 1004 银行主管与外部审计师的关系

ISA 1008 内部计算机信息系统的特征以及风险评价

ISA 1009 计算机辅助审计技术

ISA 1010 会计报表审计中对环境因素的考虑

ISA 1012 金融衍生工具的审计

ISA 1013 电子商务：财务报表审计的有效性

上述我国没有的准则可以分为以下几种情况：

第一种情况，关系到计算机信息系统环境的审计准则，如 ISA 1001—ISA 1003，以及 ISA 1008 和 ISA 1009。我国目前只有比较概括的准则对计算机信息系统环境下的审计作了规定，而没有象国际审计准则这样详细的内容。这主要是由于我国目前企业以及会计师事务所的会计、审计及管理软件的应用程度还不高，这样的现状下我们没有必要急于制定相应的准则。

第二种情况，有关金融工具的审计准则。国际审计准则今年新增加了 ISA 1012，关于金融衍生工具的准则。在我国对金融工具的发展一直持比较保守的态度，并给予比较严格的控制，相关的金融工具都比较简单或者没有，因此目前还没有制定相应审计准则的迫切要求。

第三种情况，有关鉴证业务的准则 ISA 100。在国际上，根据鉴证业务准则引入的鉴证业务的概念，注册会计师发表意见的对象不仅包括财务信息，还包括非财务信息、系统以及过程。而目前我国审计界在这方面的认识尚不完善，虽然在审计准则体系以及实务中都包含了审计、审核、审阅等有关的鉴证业务内容，但缺乏相应的理论及规范体系，因此没有关于鉴证业务的规范性准则。

第四种情况，其他有关的审计准则，如 ISA 402，ISA 501，ISA 710 和 ISA 930 等。这些准则涉及的业务在我国现阶段并不具有普遍性，所以出台的时间会相对比较晚。

通过以上对比可以看到，目前我国独立审计准则以及相关的注册会计师职业规范体系中的其他准则已经涵盖了国际审计准则的大部分内容，而且还对具有中国特色的业务，如验资等进行了规范。国际审计准则所规范的内容，除了中国没有或者较少发生的业务外，都可以在我国找到相应的规定。

### 3. 中国大陆地区独立审计效果研究

通过上述比较，我们有理由相信：在所涉及准则层面上，除了一些市场环境差异所造成的不同之外，中国独立审计准则与国际审计准则之间并不存在根本性的差异，因此必须进而分析其执行情况。我们首先从对 A、B 股差异进行比较着手研究，以确定会计准则差异与注册会计师专业判断差异对审计效果造成的影响。

#### (1) A、B 股利润差异分析

这一部分中，我们对 B 股年报中中国会计准则与国际会计准则之间利润差异的调整项进行了归类和统计，并进一步分析其中主要的调整项目。

我们随机选取了部分深圳交易所上市的 B 股公司作为研究对象。其中选取了 20 家公司 1999 年的年报, 以及 28 家公司 2000 年的年报。通过对中国会计准则向国际会计准则的利润调节表的调整项目的整理, 我们发现 1999 年和 2000 年的利润调整共涉及 20 个项目。其中两年共有的是坏帐准备、存货减值准备、投资减值准备、待摊费用、固定资产折旧、收入费用确认、无形资产、资产处理、合并子公司利润、递延所得税、少数股东权益、职工福利、并购收益、递延资产调整、未分配利润等 15 项。1999 年特有的项目是捐赠收益和增值税调整。2000 年特有的项目是债务重组、固定资产在建工程减值准备、递延收入摊销。

我们对这些利润调整项目进行了具体的分析, 发现在所列出的 9 个大类的 AB 股利润差异中, 有约三分之二是属于准则之间不同规定所导致的差异, 但有约三分之一的差异是由于国内注册会计师的专业判断水准较低而导致的差异调整。

## **(2) 对出具标准无保留意见的财务报表的分析**

自从 1996 年我国第一批独立审计准则施行起, 注册会计师出具非标准无保留意见审计报告的比率越来越高: 1996 年为 9.06%, 1997 年为 13.29%, 1998 年为 17.51%, 1999 年为 19.7%, 2000 年为 16.3%。这一比例是否越高越好? 显然不是。那么多高的比例才能真实地反映企业信息披露地质量呢? 为此, 我们需要对出具标准无保留意见的财务报表进行分析, 通过分析已经被注册会计师出具标准无保留意见的财务报表的财务信息质量, 来判断它们是否值得作为投资者投资分析的依据, 以此推断中国注册会计师进行独立审计的质量。因此, 这部分研究主要分析注册会计师在执业过程中所实施的专业判断、会计准则等因素对会计信息使用者得到的财务报告的综合影响, 以便认识我国目前市场条件下, 注册会计师所提供的服务与投资者等会计信息使用者所要求的真实公允的会计信息之间的关系。

### **研究目标**

本研究所采取的方法是在沪市和深市分别随机抽取了 10 家被出具标准无保留意见的上市公司 1999、2000 年报进行分析, 以便对以下两方面进行研究:

- 1、 财务报表是否存在重大披露不充分, 在合法性、公允性、一致性方面是否存在问题;
- 2、 按目前会计法律法规披露的信息还应在哪些方面进一步完善, 以便更好地帮助投资者进行投资决策。

### **研究限定**

我们对以上公司进行的研究是基于被研究对象已披露的年报及其他公开信息进行的, 因此仅能就报表本身的逻辑关系及所披露的部分信息做出陈述, 无法就更多具体会计信息发表意见, 更不可能对会计信息的深层次内容发表完整的见解。研究所得出的所有判断和结论也都基于同样的基础。

## 本次研究抽样的方式与标准

为了保证研究对象具有客观性，我们在抽样时采用了随机方式。并对随机抽取的每份财务报表都进行了具体分析。

## 研究发现

根据我们对上述20家上市公司年报的分析，可以发现它们均在不同程度上存在着信息披露失真的情况，具体有以下表现：

### a. 上市公司对会计法律法规的遵循情况

从我们的分析中可以看出，虽然注册会计师已为上述20家公司的会计报告出具了标准无保留意见，但在已审计的会计报表中仍不乏会计处理方面的错误，下到几千元，上至几千万元。其中的问题主要集中在以下方面。

- 1) 坏帐准备的计提不尽合理
- 2) 预付帐款长期挂帐，可回收性难以判断
- 3) 长期股权投资的核算不清
- 4) 长期股权投资减值准备的计提明显不足
- 5) 在建工程延期转入固定资产，少提折旧
- 6) 新会计制度实施后，通过资产减值准备的计提消肿
- 7) 收入的真实性值得怀疑
- 8) 投资收益的真实性值得怀疑
- 9) 长期待摊费用摊销政策不一致
- 10) 财务费用与借款规模不符
- 11) 会计政策与会计法规的规定不相符

另外，在上述公司的年报中还发现了一些如计算错误等不该发生的差错，这些差错也降低了会计信息的可信性。

### b. 信息披露情况

在分析过程中，我们发现几乎所有的被分析财务报表都存在着信息披露不充分乃至年报各部分之间的信息不吻合甚至矛盾的地方，具体表现在以下方面：

- 1) 会计估计变更相关信息的披露不充分
- 2) 关联交易披露不充分

- 3) 对长期股权投资的披露不充分
- 4) 对于存在大幅度增减变动情形的项目披露不充分
- 5) 合并报表中，母公司的相关财务信息披露不足

综上所述，我国上市公司的信息披露，无论在对法律法规的遵循方面，还是在具体信息的披露方面，都有待进一步加强。在这一过程中，需要企业、注册会计师以及相关的监管部门的共同努力。

#### 4. 中国大陆地区独立审计问题分析

在过去的数年间，中国的独立审计工作取得了令人瞩目的成就。表现在以下方面：

- 建立了严格的注册会计师执业资格考试制度，为注册会计师队伍的持续、稳定增长创造了条件，同时也在社会上产生了重要影响；
- 以《注册会计师法》为核心的行业法规制度体系基本形成，这对指导和规范注册会计师行业、维护社会公共利益和投资者的合法权益、促进社会主义市场经济的健康发展发挥了积极作用；
- 以审计基本准则为中心的注册会计师独立审计准则执业规范框架体系初步形成，成为注册会计师提高执业质量、维护市场经济秩序的基石；
- 注册会计师后续教育和培训体系基本建立，为注册会计师队伍的人才培养、队伍素质的提高提供了较为可靠的支持体系；
- 行业监管工作不断加强，治理整顿、脱钩改制工作取得了较好效果，注册会计师行业逐步走向健康发展的道路；
- 注册会计师的执业范围逐步扩大，基本上遍及所有的企业，业务类型也正在从单一的审计、验资业务向管理咨询业务拓展，为我国市场经济的发展起到了积极的作用；
- 会计市场有序开放，国际会计师事务所在中国的执业对中国注册会计师行业的发展在相当程度上起到了积极的促进作用。

但是，我们也要清醒地看到，中国独立审计工作还存在较多问题，中国注册会计师行业的成熟还需要假以时日。这从我们在前面所做的两个研究中就可以看出。下面我们试图简单地分析这些问题的可能成因。

##### (1) 独立审计的外部环境及基础

在成熟的资本市场中，独立审计是在经济发展到一定程度，经营权和所有权真正相分离的基础上自发的产生的。而在中国，情况并非如此。独立审计在新中国的发展是从 80 年代

中期开始的，几乎同步于经济改革的发展状况，甚至早于中国资本市场的建立时间。这就导致了如下问题：

#### 1) 上市公司和投资者尚不成熟，对真实会计信息的有效需求不足

截至目前，中国上市公司的主体仍是国有控股公司，公司的治理结构尚不健全，委托代理机制尚未有效建立，出资者缺位现象突出，内部人控制问题十分严重。在此情况下，上市公司的股东大会、董事会往往被公司管理层所影响甚至操纵，因此，他们对高质量审计报告的需求较小。

从投资者的角度来看，大多数投资者仍停留在靠“消息”和技术分析进行投资决策的阶段，对上市公司的公允价值的认识较少，更缺乏对财务报表进行深入分析的意识 and 能力，财务报表对他们而言仅意味着几个常用数据和比率。

#### 2) 某些特殊规定助长了不实会计信息的需求

对国有企业改制上市的剥离和模拟报表的有关规定直接损害了会计信息的真实性；有关股票发行价格、配股资格的确定方法直接构成了上市公司追求“包装”、“粉饰”的原动力；高市盈率对虚增利润的乘数效应带来了巨大财富；追溯调整法的使用为上市公司减轻包袱、消肿打开了方便之门

#### 3) 市场条件变化迅速，监管难度大

由于我国目前处于经济转型过程中，市场体系和法律法规不健全，注册会计师在很多情况下不需要面对投资者的巨大压力，而且在违犯执业规则后有可能轻易逃避法律法规的制裁，违规成本极低。这些都助长了违规行为的发生。另外，违规的低成本还体现在执法和监管机构对违规乃至违法、犯罪行为的认定和处罚措施方面。

#### 4) 会计市场上的无序竞争情况严重

由于对高质量会计信息的需求不足和管制措施（例如要求提供审计报告）的存在，事务所之间竞争激烈，但这种竞争并非在成熟市场条件下的提供更卓越服务的竞争，而在更大程度上一种无序、混乱、藐视监管措施和市场博弈规则的竞争。部分会计师事务所靠出卖签字和盖章为生甚至牟取暴利；会计市场回扣和分成现象严重；低廉的不合理的收费标准使得提供完备审计意见的可能性降至最小。

#### 5) 社会公众对独立审计的期望值过高

独立审计的本质决定了独立审计只能为财务报表提供一个合理而非绝对的保证。这是因为财务报表中隐含了大量的假设、前提和估计，财务报表至多只能提供一个大致合理的对于企业财务状况、经营成果和现金流量变动情况的描述。只要这一描述与企业的实际状况的差异不是重大的，就可以合理认定财务报表“公允”地反映了企业的实际情况。而社会公众则

认为经审计后的会计报表应该是没有任何差错的，已经将所有的欺诈、隐瞒和舞弊行为排除掉。由此产生了公众期望与执业现实之间的差异。

## (2) 独立审计人员状况

独立审计由注册会计师来实施。根据 2001 年度注册会计师年检统计，全国共有会计师事务所 4287 家，其中合伙制会计师事务所 606 家，有限责任会计师事务所 3651 家；共拥有执业注册会计师 55897 名，其中约有 2 万多名是考试通过的，另外 3 万名是考核通过的。从年龄构成上来看，中国注册会计师与国外成熟的会计组织的差别也很大。例如，与澳洲会计师公会香港分会相比：

年龄	中国注册会计师协会	澳洲会计师公会香港分会
>50 岁	47.7%	6%
40~50 岁	13.4%	20%
30~40 岁	28.6%	50%
<30 岁	10.3%	24%

从对中国注册会计师资格能力的要求来看，即使不考虑占执业注册会计师一多半的考核通过的注册会计师的能力问题，中国注册会计师的职业能力与国外同行相比，也存在着一定的差距。例如，从对注册会计师执业资格的入门要求来看，中国注册会计师资格考试的内容与国际成熟的注册会计师考试内容相比，仍然存在着较大的差距和不足。这些差距主要表现在缺乏对与注册会计师执业有关的商务、组织、管理、信息技术、职业道德等内容的要求方面。可以说与国际相比我国的注册会计师存在着“先天不足”。

由此对独立审计有效性所造成的影响主要表现在以下方面：

### 1) 对执业能力的影响

注册会计师行业是一个类似于学徒制的行业，初入行者需要资深人士的言传身教、耳提面授，如此才能迅速培养作为注册会计师的执业素养和能力。反观国内，在考核通过的注册会计师中，整体来说，受过系统审计训练的并不占多数，再加上年龄一般较大，学习能力和理解能力较差，很难适应注册会计师行业的节奏快、强度大、需要持续不断的学习的要求，在对新入行者的审计理论和审计程序进行培训方面乏善可陈。而在考试通过的注册会计师中，由于考试特别是中国式考试的固有局限，通过者有相当部分是缺乏实践经验、擅长死记硬背的在校生，在缺乏良好的在职培训的情况下，他们即使经过 2 年的从业实践，也很难真正掌握审计的精髓，培养起应有的职业判断能力。而职业判断能力的高低是审计质量好坏的直接决定因素之一。

### 2) 职业道德

注册会计师行业的需要在执业中时刻运用职业判断的特点,决定了职业道德是影响其执业水准的另外一个直接地决定性因素。如果执业的注册会计师缺乏职业道德,即使其职业判断能力再强,也不可能得出真实公允的结果。我们从以下几方面分析中国注册会计师职业道德的特点:

- 独立性

独立性是注册会计师的灵魂。没有独立性,注册会计师也就失去了立身之本。在上市公司治理结构欠缺、经营权和所有权没有真正分离、出资者缺位的情况下,注册会计师的聘任虽然要经过股东大会的批准,但由于内部人控制现象普遍存在,聘任注册会计师的权力实际还是掌握在管理层手中,注册会计师在执业时很难做到实质的独立。

- 遵守行业内公约的情况

注册会计师行业是一个竞争激烈的行业,同时也是一个需要同业间相互尊重、相互合作的行业,以维护本行业在社会公众中的形象和信誉。每一个成员都必须遵守一些行业内的公约,否则就会损害每一个正当执业的注册会计师的切身利益。这些公约包括:不得以不正当行为与同行争揽业务、不得以任何名义向帮助其取得委托业务的其他单位或个人支付佣金或回扣等、不得以降低收费的方式招揽业务,不得允许其他单位和个人借用本人或本所的名义承接、执行业务,等等。实际执行过程中,以上公约很少被遵守。从而呈现出无序竞争严重、竞相压价的状态。

- 是否具有超乎社会一般水平的道德水平

注册会计师在国外之所以被视为专业人士而倍受尊敬,其中的一个原因是国外注册会计师一般都非常珍惜自己的职业声誉和专业人士形象,自觉树立并遵守超乎社会一般水平的道德水平。而在国内,注册会计师生活在缺乏诚信的社会氛围中,受到各种虚假、大而不当的灌输、甚至反面事例的影响,对一般公认道德水准的认识和遵守程度尚不理想。相当部分人认为注册会计师应“在人格方面代表但不超越社会一般水平”。在这种认识的影响下,很难切实做到“坚持准则”。

### 3) 后续教育方面

中国注册会计师的构成特点决定了其接受后续教育的必要性、紧迫性和困难性。从前面的分析中可以看出,考试通过和考核通过的注册会计师都有着鲜明的特点和弱点,因此接受后续教育对他们每个人来说都是非常必要的。目前在注册会计师的后续教育方面存在的一个很严重的问题就是很多会计师事务所对于后续教育的紧迫性和重要性认识不足。国内一些大的会计师事务所动用各方资源仿照国际会计公司的审计程序开发了自己的审计程序,却因为缺乏对员工的培训而使得员工在实际执行业务时只会机械的照抄照搬各个程序,不能真正地

利用审计程序来发现风险和控制风险。更严重的是,由于对职业道德和执业技能培训的不足,使得审计证据的搜集效果不佳,并对建立在此基础上的专业判断构成了极大的威胁。

在后续教育方面存在的另外一个严重的问题在于注册会计师行业的培训主管机构很难切实把握住注册会计师的真实状况和需求。

### (3) 独立审计的方法

目前在中国,所施行的审计方法主要有以下三种:

#### 1) 帐项基础审计方法

帐项基础审计,是指审计人员主要根据对帐项、交易的实质性检查取得证据,形成审计意见。该方法的特点是不对内部控制的存在及有效性进行了解和测试,直接针对会计帐簿、凭证和有关资料进行实质性检查,故又称为“查帐”。该方法的优点是对缺乏内部控制或内部控制极度混乱的企业可以高效率地开展工作,验证有关凭证的真实性和合法性。缺点是无法验证帐项、交易的完整性,得出的审计意见很难真实。

尽管我国的独立审计准则是建立在企业内部控制基础良好的前提下的,也规定审计时采用制度基础审计,但是目前我国会计师事务所中大部分的注册会计师都在使用帐项基础审计方法。因此,审计结论普遍存在重大隐患。

#### 2) 制度基础审计方法

制度基础审计方法是指审计人员根据对客户内部控制的研究、评价,确定实质性测试的性质、时间和范围,收集审计证据、形成审计意见。制度基础审计方法的特点是首先评估企业整体的固有风险,然后对控制风险进行评价,如拟信赖控制风险就进行符合性测试,并综合评估控制风险和检查风险,据以确定检查风险的水平,实施实质性测试程序,以将检查风险降低到可接受水平。制度基础审计方法的实施前提有3个:管理层诚信无欺诈、内部控制完善和抽样总体分布在分层的前提下符合正态分布。如果不具备这3个前提则不能实施制度基础审计方法,而应代之以风险基础审计方法。制度基础审计方法的优点是可以详细了解和评价上市公司的内部控制情况,据以调整工作重点,提高工作效率。缺点是有时进行符合性测试并不能减轻实质性测试的工作量,工作效率并不能有效提高。

国内某些大型的会计师事务所和少数管理规范的中型会计师事务所在采用此种审计方法。

#### 3) 风险基础审计

制度基础审计实施的前提是企业内控制度良好和管理层基本诚信。但是当前经济生活的具体形态瞬息万变、各种风险层出不穷,管理层的诚信面临重大考验,因此独立审计潮流开始转向以风险分析和控制评估为特征的风险基础审计。风险基础审计方法是指全面分析企业

的内部控制情况，评价企业所面临的环境风险、过程风险和信息及信息处理风险，确定企业的内部控制的设计和执行情况能否有效将这些风险控制在可接受范围内。如这些风险超出可接受水平，采取风险控制建议和措施控制此类风险。风险基础审计的优点是主动发现和控制企业的各项风险，将风险降低到可接受范围。另外风险基础审计的一个优点是可以应用该审计方法和审计成果应用于对企业的咨询业务中。风险基础审计的缺点是对审计人员的素质要求较高，对风险的分析 and 评判需要有较高的判断能力。

国际大型会计公司在中国的成员所或合资所已经在采用风险基础审计方法，并在不断将此方法完善和成熟。

#### **(4) 增值服务能力**

注册会计师的主要业务是提供鉴证服务，但仅仅提供鉴证服务并不能为其客户提供额外的增加其企业价值的服务，也即增值服务。因此，为了吸引和保留客户，一般应在提供鉴证服务的同时向客户提交诸如“管理建议书”之类增值服务项目，以增强与客户的密切合作关系。

但至少在目前，国内的注册会计师还没有充分认识到向客户提供增值服务所带来的巨大收益。同业竞争的措施还仅仅局限在压价竞争、回扣等低层次的、违规的做法上面。

国内注册会计师不能提供增值服务的原因主要有两条：

- 1) 注册会计师的能力不足以发现客户在管理流程及各领域的薄弱环节并提出管理建议。
- 2) 注册会计师在执行审计时所采用的方法（如帐项基础审计方法）不能让注册会计师了解客户的管理流程及其薄弱环节，并丧失了提供继续服务的可能。

#### **(5) 事务所的组织形式**

2000 年左右的会计师事务所脱钩改制遗留下来一些影响事务所职业质量和业务发展的问題，最突出的体现是事务所资格要求在客观上所造成的“拉郎配”使得事务所高层很难做到“志同道合”，这直接影响着注册会计师事务所的未来发展，使得合伙制很难全面推行。注册会计师从保护个体利益的角度选择了“有限责任公司”的组织形式，尽管这种组织形式并不符合行业的整体利益。

#### **(6) 独立审计的管理**

明确注协的职能是一个非常紧迫的任务。

应尽早明确注协究竟是一个监管机构还是一个自律机构，并采取相应的整改措施。

### **5. 研究结论与建议**

独立审计是受到经济发展状况、市场成熟程度和社会平均道德水准等因素影响的。很难想象在一个普遍缺乏公信力的社会中注册会计师能独善其身,虽然注册会计师的职业道德要求它们要这样做。事实上,在某种程度上可以说,独立审计行业的发展水平虽然距应达到的水平尚有一定差距,但该行业从整体上来说已经领先于现有社会整体经济的发展水平。因此,要想进一步提高独立审计的质量,就必须把它纳入到整个社会和经济发展与治理的体系中综合考虑、全盘规划。那种认为独立审计的发展和提高可以带动经济治理和发展水平的提高的想法赋予了独立审计以其不能承受的压力,因而并不切合实际。

然而,从迎接国际同行的挑战和面向未来的角度出发,中国注册会计师的职业能力确实有待于提高,而且这种要求非常迫切。

为了提高独立审计的有效性,可以考虑从以下方面着手:

(1) 由于注册会计师的执业能力和职业道德水平是构成资本市场会计信息真实性和公允性的基础之一,因此要进一步加强提高会计师职业能力和职业道德水平方面工作的力度。例如职业教育和培训。

(2) 应以《注册会计师法》的修订为契机,明确注册会计师行业的管理形式、会计师事务所的组织形式和注册会计师的法律责任等影响注册会计师行业发展的重大问题。

(3) 在经济有序健康发展和资本市场有效整顿的前提下,考虑提高投资者的风险意识,使得投资者更关注企业的内在价值,以此带动注册会计师的执业质量的提高。

(4) 提高注册会计师的风险意识和职业能力,逐步扩大注册会计师的执业范围和服务领域,提高其服务质量。(需要说明的是,自安然事件爆发后,西方国家要求审计与咨询业务分离的呼声日渐高涨,国际会计公司迫于压力也纷纷将其咨询业务分离出去。但尚无足够证据表明在一家内部控制完善的事务所内,注册会计师在执行审计业务的同时向客户提供咨询业务就一定会对其独立性造成严重影响。在中国,由于其审计业务与国际审计业务相比处于不同的发展阶段,提供咨询服务并非是影响审计独立性的主要因素,相反会促进审计的效果。因此在中国现阶段应鼓励注册会计师提供咨询业务。)

(5) 为了迎接会计市场全面开放后来自国际的竞争和信息及科技高速发展对注册会计师职业的要求,应考虑增加注册会计师对于信息技术和英语的能力要求。这是对注册会计师面向未来和走向国际的基本要求。

**说明: 本文收录于深圳证券交易所综合研究所发表于《中国证券报》、《上海证券报》、《证券时报》的系列专辑“中国证券市场前沿理论问题研究”, 是该专辑的第六篇。**