



热门文章

- 用多元线性
- 间借贷利率
- 何加强会计
- 何处理银行
- 国外汇储备
- 章
- 章
- 品市场竞争
- 业银行走混
- 国存款保险
- 国创业板市
- 华夏并购案

120+ renowned advisors reveal what to buy and what to sell

Meet face-to-face with top investment experts

Acquire a global market perspective

Discover profitable investment insights...



insights... investment boutique discover

[2009年11月]浅析我国注册会计师审计的独立性

【字体: 大 中 小】

作者: [王波] 来源: [本站] 浏览:

独立性是注册会计师价值的形成基础,其重要性几乎为举世所公认。注册会计师职业能赢得社会地位和声誉,在很大程度上源于审计的独立性以及对这一问题的持续关注。审计独立性是师审计的灵魂,是注册会计师发表客观公正的审计意见的基本前提。只有审计具备较强的独立性,注册会计师才可能发表不偏不倚的结论和意见。然而,究竟如何理解独立性的概念,独立性的究竟是什么,如何度量与降低独立性风险?本文将就注册会计师审计独立性的概念、影响因素及性风险的相应举措等方面作简要阐述。

一、审计独立性理论分析

(一)独立性的定义

尽管注册会计师职业道德规范、审计研究文献、审计法律与判例中大量引用独立性这一概念缺乏统一明确的定义及其性质的界定。中外学者在论及独立性时,一般指注册会计师的独立性是指注册会计师不受那些危及、或按理性预期会危及其作出无偏见审计决策能力的压力及影响。

(二)注册会计师审计独立性的内容及辩证关系

注册会计师审计的独立性包括两个方面——实质上的独立和形式上的独立。国际会计师联合会制订的《注册会计师道德守则》指出,注册会计师在从事审计任务时,应在实质上 and 形式上被认为影响独立、客观、公正的利益,无论这种利益的实质影响会怎样;《中国注册会计师基本准则》也规定,注册会计师执行审计或其他鉴证业务,应当保持实质上的独立与形式上实质上的独立是指注册会计师在发表意见时其专业判断不受影响,公正执业,保持客观和形式上的独立是指会计师事务所或鉴证小组避免出现这样重大的情形,使得拥有充分相关信第三方推断其公正性、客观性或专业怀疑受到损害。实质上的独立和形式上的独立是两个不念,但又密不可分、相辅相成。实质上的独立性是无形的,难以测量的;而形式上的独立性的,可以观察的。

二、注册会计师审计独立性影响因素分析

注册会计师能否保持独立性,归纳起来主要受职业道德水平和社会环境的影响。

(一)注册会计师职业道德水平的影响

在日常工作中,随着审计任期的延长,注册会计师与被审计单位的沟通不断增多,关系自然密切,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。此外,从注册会计师的行业内部来看,注册会计师对会计和审计知识的掌握比较充分,对其他知识欠缺,注册会计师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注册会计师的独立性。注册会计师同样是理性经济个体,只要是理性经济个体就必定要使其个人效用最大化也必然要使其个人利益达到最大。我国颁布的《中国注册会计师职业道德基本准则》中,并册会计师必需强制执行执业最低标准,在执业的过程中是否遵守职业道德全凭注册会计师自觉行为,当注册会计师面临诱惑时,很难按职业道德的标准要求自己。从业人员对注册会计师特性尚缺乏全面的认识,尚未普遍树立起强烈的风险意识、责任意识以及职业道德观念,而驱动的情况下,做出很多违背职业道德的行为。如:片面追求自身利益,害怕失去客户;执范,带有很大的随意性和依赖性;在同行业竞争中,采取各种不正当手段招揽客户等等。

(二)社会环境因素的影响

注册会计师审计独立性反映在形式上要求注册会计师在第三者面前呈现出一种独立于客户的要良好的社会环境加以维护。然而现实的社会环境在以下几方面不利于注册会计师审计独立性。

1. 委托——代理关系的固有限制致使注册会计师审计丧失独立性存在一定的空间。民间审计与经营权相分离的产物,如果所有者和经营者形成第一委托代理关系,所有者与注册会计师委托代理关系。注册会计师和经营者共同处于代理人的位置,容易产生共谋。所有者与注册会计师订审计约定书,明确双方的责任和义务,并支付一定的报酬——这样构成了委托——代理关系。注册会计师虽然知道独立性是行业灵魂,但注册会计师是人不是神,一些发生在一般代理人身上的道德风险、工作怠慢、谋取个体利益而侵蚀委托方利益的行为同样可能发生在注册会计师身上。2. 审计关系失衡破坏了注册会计师审计的独立性。中国企业治理结构和由此产生的审计关系国表现得比较突出。我国审计准则规定,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;同时我国上市公司内部人控制现象严重,上市公司大股东的股权集中度远高于国际平均水平。来自于发起人或控股股东的经营者事实上集公司决策权、管理权、监督权于一身,股东大会形同虚设,经营者由被审计人变成了审计委托人,并决定着审计人的聘用、续聘、收费等事项,完全成了会计师事务所的“衣食父母”。会计师事务所所在与客户之间的审计关系中处于从属地位,破坏了注册会计师的独立性,直接降低了注册会计师审计的价值,给投资者权益和资本市场的稳定运作,乃至我国注册会计师行业自身的发展都造成了或将造成严重的危害。

3. 有限责任会计师事务所这种组织形式不利于注册会计师独立性的维护。有限责任会计师事务所这种组织形式风险低,且责任“有限”,它被业内人士广为接受。但事实证明,这一组织形式不利于注册会计师审计独立性的维护,不利于审计质量的提高。在这种组织形式下,注册会计师和事务所承担的风险都是有限的,实际损失远远小于广大投资者因虚假信息遭受的损失,既不能充分激发注册会计师的责任意识,也不足以在出现审计失责时惩戒相关责任人。提供审计服务是注册会计师的主要业务,竞争也最为激烈,近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,致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。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。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。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。

4. 监督机制影响。外部质量控制机制方面,我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

120+ renowned advisors reveal what to buy and what to sell

Meet face-to-face with top investment experts

Acquire a global market perspective

Discover profitable investment insights...



insights... investment boutique discover

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。

### 三、加强注册会计师审计独立性的对策措施

#### (一) 加强注册会计师职业道德教育

职业道德的实施主要靠注册会计师的道德感，职业道德建设的任务不会自行实现，道德品格也难以在每个人身上自发形成，只有通过长期的、潜移默化的、反复诱导和教育灌输，强化注册会计师职业道德观念，巩固和发展良好的职业道德行为和习惯来实现。加强对注册会计师的职业道德教育，使审计活动的主体对其道德使命有清醒的认识，发挥道德规范潜移默化的约束作用，强化注册会计师的使命感，加强注册会计师的精神独立对其行为的约束和规范。提高注册会计师的职业素质，对于大多数的审计项目而言，审计风险的识别、估测评价、预防等大量依靠注册会计师的职业判断。提高注册会计师的素质要求，对其进行风险管理和现代信息技术培训，培养年轻注册会计师成为骨干，努力提高这些人员的各项技能。目前我国已颁布职业道德的基本规则，我国的职业道德建设已经有了初步发展，但职业道德基本准则还缺乏操作性，建议有关部门加紧职业道德具体准则和规范指南的制定，使注册会计师行业形成以基本准则、具体准则、规范指南为基本框架的注册会计师职业道德规范体系，同时建立职业道德评价体系，成立相应的执行机构，在出现违反职业道德规范行为时，既要有裁决的执行部门又要有相应的执行依据，使职业道德真正具有可操作性。

#### (二) 营造良好的社会环境

通过营造良好的社会环境铲除破坏注册会计师独立性的土壤，针对前文影响注册会计师独立性的社会环境因素分析，为了营造良好的社会环境主要应当开展以下几方面的工作。

1. 改革审计委托模式。在现代市场经济条件下，注册会计师不仅要向委托方(所有者)负责，还要向受益第三方负责，注册会计师的职责是向委托方负责为主线，进而扩大到社会公众。这个契约网必然含有提供公共信息产品的约定，在这个约定中，利益相关者们应当推荐一个代表共同利益的代理人，这个代理人最合适的是政府，因为政府具有其他组织和个人所不具备的天然优势：第一，政府是社会公众的代表；第二，政府具有独一无二的强制力。因此，在现代市场经济条件下，政府不但要履行传统的政治职能，而且要承担现代的经济职能。建立一种以政府审计部门为主、利益相关人为辅的区别于原来事务所与行政机构挂靠关系的外部审计委托机制。该机构对每个注册会计师设置执业信用档案，专门负责会计师事务所的选聘和报酬事项，由被审计单位按照一定的标准向该机构缴纳审计费用。事务所的报酬由该机构支付，从而解决审计人员对被审计单位管理当局经济上的依赖，并有利于该机构对事务所的监管。

2. 规范会计师事务所管理体制。从提高注册会计师审计独立性的角度来看，有限责任合伙制事务所是较为理想的选择。它的最大特点在于既融入了合伙制和有限责任公司制事务所的优点，又摒弃了它们的不足。在这种事务所组织形式下，无过失的合伙人不必为别人的错误或舞弊行为付出惨重代价，在很大程度上解除了后顾之忧；有过失的注册会计师则必须承担无限赔偿责任，从而提高其风险意识和整个事务所的执业质量和防范风险能力。同时增加社会公众对审计行业的认同感。截止1999年4月，普华永道、德勤、毕马威几大会计师事务所均已采用有限责任合伙制的组织模式。应通过相应法规、条例对合伙会计师事务所性质、地位、组织框架、运作模式、法律责任的实现形式等做出符合我国国情的相应规定，以完善合伙会计师事务所的管理、运作。逐步扩大注册会计师执业市场的规模，提高企业自觉接受注册会计师审计的自觉性。提高注册会计师审计独立性，建立有限责任合伙制是事务所组织形式的大势所趋。

3. 规范监管部门监管，强化注册会计师审计独立性。监管部门可以从独立性风险的产生因素、制约因素、独立性风险所造成的社会后果的角度考虑，制定必要的规范进行监管。另外建立专门的管理机构对会计师事务所进行监管，该机构负责收取审计费用，行使委托会计师事务所审计的权力，切断会计师事务所与被审计单位的直接经济联系，确保审计的独立性。同时，对注册会计师进行财产登记制度，以改善其执业的风险承担机制，限制会计师事务所与某一客户的合作时间及收入，隔断其与各方诸多联系，变“自律”为“他律”，强化注册会计师审计的独立性。

4. 扩展管理咨询业务，增强事务所的竞争力。从整个世界范围来看，管理咨询业务已成为今后发展的方向。然而提供审计和管理咨询会对审计独立性产生各种不利的影 响，但又不可能因此而将管理咨询业务排除在外，只有通过采取一定的措施将这种不利影响降到最低。可供选择的方法：一是在同一会计师事务所内下设两个部门，即审计部和管理咨询部。审计部只负责审计工作，其内部人员属于从事审计业务的注册会计师；管理咨询部只负责管理咨询工作，内部人员属于从事非审计业务的注册会计师。审计部与管理咨询部无论在工作上，还是在组织关系上应是完全独立的。这种方法可以有效地控制同一审计人员既为客户提供咨询服务，又为这一客户提供审计服务，可以有效地减少提供管理咨询服务对审计独立性造成的损害。二是从整个社会的角度，将审计业务与管理咨询业务分开，分别设立审计事务所和管理咨询事务所。审计事务所仅从事审计业务；管理咨询事务所仅提供管理咨询服务。这种方法可以将审计业务和管理咨询业务严格地合理分开。

总之，独立性是注册会计师审计的灵魂，是注册会计师发表客观公正的审计意见的基本前提。注册会计师审计的独立性需要从注册会计师自身及外部环境等方面去维持和保护，这就需要政府、社会、企业、个人的共同努力。

#### 参考文献：

- [1] 陈汉文 徐梦秋 宋培林 《企业伦理与会计职业道德》 经济科学出版社 2005年版
- [2] 张清芳 《影响注册会计师审计独立性的因素及其对策分析》 《财会研究》 2007年第10期
- [3] 欧阳电平 胡建敏 《审计独立性的制度分析与改革》 《审计月刊》 2004年第9期。
- [4] 杨劲松 韩洪 《注册会计师审计独立性影响因素分析及对策研究》 《财会通讯》 学术版 2007年第9期
- [5] 肖路 李引花 《注册会计师审计独立性分析》 《财会通讯》 学术版 2007年第3期  
(作者单位：兰州商学院)

【 评论 】 【 推荐 】

### 评一评

正在读取...



笔名：

  


评论：

【注】 发表评论必需遵守以下条例：

- 尊重网上道德，遵守中华人民共和国的各项有关法律法规
- 承担一切因您的行为而直接或间接导致的民事或刑事法律责任
- 本站管理人员有权保留或删除其管辖留

[发表评论](#) [重写评论](#)  
[评论将在5分钟内被审核，请耐心等待]

- 言中的任意内容
- 本站有权在网站内转载或引用您的评论
  - 参与本评论即表明您已经阅读并接受上述条款



Copyright ©2007-2008 时代金融 [XML](#) [RSS 2.0](#)

EliteArticle System Version 3.00 Beta2

当前风格: [经典风格](#)

云南省昆明市正义路69号金融大厦