

学校编码: 10384
学号: 200211009

分类号 _____ 密级 _____
UDC _____

厦 门 大 学
硕 士 学 位 论 文

审计独立性: 观念变迁与监管制度安排
Audit Independence: change and Institutional Arrangement

何 海

指导教师姓名: 唐予华 教授

专业名称: 会 计 学

论文提交日期: 2005 年 4 月

论文答辩时间: 2005 年 6 月

学位授予日期: 2005 年 月

答辩委员会主席: _____
评 阅 人: _____

2005 年 4 月

厦门大学学位论文原创性声明

兹呈交的学位论文，是本人在导师指导下独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考的其他个人或集体的研究成果，均在文中以明确方式标明。本人依法享有和承担由此论文而产生的权利和责任。

声明人（签名）：

年 月 日

摘 要

独立审计作为控制现代公司所有权与经营权相分离所产生代理成本的制度安排，独立审计中也存在着委托人与注册会计师之间的代理关系，注册会计师的代理成本将侵蚀独立审计制度的价值，这为独立性的治理提供了依据。

独立性观念的发展经历了从实质到形式的过程，在审计职业产生的早期，职业界倡导的仅仅是实质上的独立性，随着证券市场的发展，形式上的独立性逐渐为人们所重视。然而审计职业界与监管团体及社会公众之间对独立性的看法仍然存在着重大的差异，职业界一直强调实质上的独立，而监管团体与社会公众则关注形式上的独立。

观念差异的背后是职业界作为利益集团与监管团体及社会公众之间利益的差异。与独立性的观念相对应，在制定独立性准则方面，以概念框架为代表的原则基础的独立性准则得到了职业界的支持，而规则基础的独立性准则得到了监管团体的支持。从改善审计质量及发展资本市场的要求看，实质上的独立性与形式上的独立性两者不可偏废，独立性准则应该是规则与原则相结合的体系，独立性的监管安排必须在注册会计师的自律与外部监管之间建立有效的平衡。

本文的主要贡献在于：通过回顾独立性观念变迁的过程及 ISB 的成立与解散来分析职业界与监管团体之间独立性观念差异的原因，对原则基础及规则基础的独立性准则进行了评价，并据此进而探讨独立性的监管制度安排，主要的局限性在于由于资料来源的限制，论文中部分内容未能获取最新资料，相关结论也缺乏实证数据的检验。

关键词：独立性；监管；制度安排

Abstract

Independent audit is an institutional arrangement for controlling the agency cost caused by separating corporate ownership and control. The relationship between the entrusted and the Certified Public Accountant (CPA) within independent auditing is the agent and the client. The agency cost of the CPA downplays the value of independent audit, which provides grounds for the governance of independence.

Independence has developed from independence in fact to independence in appearance. In the early periods only independence in fact was advocated. Later, with the development of the securities market, the importance of independence in appearance was recognized and accepted in the auditing profession. However, great differences regarding the concept of independence still existed among the auditing profession, regulating group and the public. The profession placed more emphasis on independence in fact while regulating group and the public attached more importance to independence in appearance.

Through analyzing the development of independence and the reasons why ISB was dissolved, the author argues that it was the disparities in interests between the SEC and the auditing profession that caused the differences in defining independence, which in turn, resulted in the differences between principle-based independence and rule-based independence. Independence-regulation authority configurations shall be incarnated as the combination of the self-discipline by the CPA and external regulation. The standards of independence shall be a system combining both rules and principles. Several suggestions are put forward for improving auditing independence, based on the analysis in the previous sections.

Contributions of this paper: an analysis on the difference regarding the concept of independence between the auditing profession and regulating organizations is conducted in this paper based on a review of the development of the concept independence and the establishment and dissolution of ISB. An appraisal on both principle-based independence and rule-based independence is made and an in-depth discussion on the arrangement of supervision system of independence is done based on the appraisal.

Limitations of the paper: owing to the limitation of materials, some parts in the paper lack new materials and some conclusions aren't backed with empirical data.

Key words: independence; regulation; institutional arrangement

目 录

前 言	1
第一章 审计独立性概述	4
第一节 代理理论与独立性	4
第二节 独立性的概念	7
第三节 独立性影响因素之分析	11
第二章 独立性观念变迁的考察	15
第一节 独立性观念变迁：从实质到形式	15
第二节 实质与形式：审计职业与SEC的视角	20
第三节 独立性观念变迁对我国的启示	23
第三章 独立性准则新发展与独立性监管安排	26
第一节 独立性概念框架	26
第二节 独立性观念的交锋：对ISB解散的分析	33
第三节 后安然时代的独立性要求	39
第四节 独立性监管制度安排	41
第四章 我国民间审计独立性的现状及治理对策	45
第一节 我国民间审计独立性的状况分析	45
第二节 对我国民间审计独立性治理的若干建议	52
参考文献	65
后 记	69

Contents

Introduction	1
Chapter 1 Summary of Audit Independence	4
1.1 Agency Theory and Independence.....	4
1.2 The Concept of Independence.....	7
1.3 Analysis on Threats to Independence.....	11
Chapter 2 Study on Independence Change	15
2.1 Independence Change: From Fact to Appearance.....	15
2.2 Fact and Appearance: Perspective from Audit Profession and SEC.....	20
2.3 The implication of Independence Change to China.....	23
Chapter 3 The development of Independence Standards and the Institutional Arrangement of Regulating Independence	26
3.1 The Conceptual Framework of Independence.....	26
3.2 The Conflict of Independence: Analysis on ISB's dissolution.....	33
3.3 The Requirements of Independence in Post-Enron.....	39
3.4 The Institutional Arrangement of Regulating Independence.....	41
Chapter 4 The status quo of audit independence and Governance Measures	45
4.1 Analysis on the status quo of Audit Independence in China.....	45
4.2 Proposals to improve independence in china.....	52
References	65
Postscript	69

前 言

一、研究背景

审计独立性问题一直是会计学术界研究的热点问题。新的经济环境下，审计职业业务多元化的发展方向使得审计业务在会计师事务所的业务收入中所占比重越来越低，监管团体与社会公众担心会计师事务所以牺牲审计质量为代价来获取其他的盈利性业务；而面对监管团体与日俱增的规则基础的监管要求，审计职业界也担心遭致不必要的监管。因此，职业界与监管团体均不满于现有的独立性规则。这个背景下，独立性准则委员会（ISB）作为职业界与证券交易委员会（SEC）共同支持的独立性准则制定团体在 1997 年诞生了，然而，ISB 在其成立仅 4 年后的 2001 年便宣告解散，其所制定的概念框架还没来得及正式发布。是什么原因使得曾经被职业界与监管团体寄予厚望的 ISB 迅速夭折，独立性概念框架真的没有生命力吗？独立性准则应采取原则基础还是规则基础的模式制定？独立性的监管究竟应该采用什么样的模式？本文试图对此进行一些初步的探讨。

二、选题意义

审计独立性作为审计质量的决定因素之一，在很大程度上决定独立审计制度的存在价值。我国恢复独立审计制度已经二十余年，然而经过二十多年的发展，我国民间审计独立性的现实状况仍不容乐观。现有的规范对独立性的规定并不具体，也未形成足以作出独立性判断的完整的概念框架，这些规范既不足以注册会计师自律，也不便于相关部门实施监管。因此，研究审计独立性以及独立性准则的制定模式具有现实意义。

本文拟通过对西方独立性观念变迁过程的回顾及美国目前制定独立性准则的状况的研究，提出与我国现状相适应的独立性治理的思路，可以为建

立我国的独立性准则体系提供借鉴。而研究过程中的分析及结论将有助于我国民间审计独立性的改善。

三、研究方法

本文主要采用规范研究的方法，广泛收集资料，并适当引用实证研究的结论为本论文的观点提供支持，综合运用归纳、演绎、类比和比较等手段。各研究方法在本论文中相互支持、相互补充，以保证研究过程的系统和深入。

四、主要内容概述

本文主要的内容框架是这样安排的：

第一章审计独立性概述。本章首先从代理理论出发，讨论独立审计的价值在于控制现代公司所有权与控制权相分离所导致的代理成本，进而指出独立审计中也存在注册会计师与委托人的代理关系，独立审计本身也存在着代理成本，因此，需要有独立性的监管制度安排以控制独立审计的代理成本。接下来，讨论了国外与我国学者及相关机构对独立性提出的主要概念，指出独立性不是绝对的，而只是一个相对的概念。最后从一个较为独特的视角分析了独立性的影响因素。

第二章独立性观念变迁的考察。独立性观念的发展经历了从实质上独立到形式上独立的过程。在审计职业发展的早期，独立性并不为人们所重视，职业界强调的仅仅是实质上的独立；随着证券市场的发展，监管团体开始关注形式上的独立性，而职业界也开始被动接受形式上的独立。本章在分析审计职业与监管团体观念差异原因的基础上，讨论了独立性观念变迁对我国的启示。

第三章独立性准则新发展与监管制度安排。首先介绍了 ISB 的诞生过程及独立性概念框架的主要内容，接下来分析 ISB 的迅速解散及概念框架并不成功的原因，进而探讨了原则基础独立性准则与规则基础独立性准则，并在

前文分析的基础上,开始讨论独立性监管制度安排,独立性监管安排在维持审计独立性的同时,必须具备信号显示功能与相对的成本优势。独立性监管安排必须实现实质独立性与形式独立之间的平衡,体现为独立性监管的权力配置就表现为注册会计师与监管团体共享独立性监管权,注册会计师自律与外部监管相结合。

第四章为我国民间审计独立性的现状及治理对策,首先回顾了我国民间审计的发展过程与脱钩改制前后审计独立性的状况,接着对当前影响我国民间审计独立性的主要因素进行分析,指出我国的独立性规范既不足以自律也不足以实施监管。在此基础上,结合前文的分析对我国民间审计独立性的治理提出若干建议。

五、本文的贡献及局限性

本文的主要贡献是通过回顾独立性观念变迁的过程及 ISB 的成立与解散来分析职业界与监管团体之间独立性观念差异的原因,对原则基础及规则基础的独立性准则进行了评价,并进而探讨独立性的监管制度安排。本文主要的局限性在于由于资料来源的限制,论文部分内容未能获得最新资料,相关结论也缺乏实证数据的检验。

第一章 审计独立性概述

第一节 代理理论与独立性

一、独立审计的价值——代理理论的阐释

现代公司的特点是所有权与经营权的分离，在两权分离的公司中，股东将公司的管理权授予专业的经理人，形成了两者之间的代理关系。代理关系是这样一种契约，在这种契约下，一个人或更多的人（即委托人）聘用另一人（代理人）代表他们来履行某些服务，包括把若干决策权托付给代理人（Jensen&Meckling,1976）。代理人作为个人效用最大化者，将追求自身的利益而不会总以委托人的最大利益行事，委托人需要对代理人进行适当的激励，并以通过承担用以约束代理人行为的监督费用来控制利益偏差。代理人也可以用一定的财产担保不损害委托人的利益，或者在损害时补偿。在大多数代理关系中，委托人和代理人将分别承担正的监督费用和保证费用，此外，由于监督费用和保证费用只能控制偏差，而不可能消除代理人与委托人之间的利益偏差，代理人的决策仍与使委托人的利益最大化的决策之间存在差异，由于这种差异委托人将蒙受利益损失，是为剩余损失。Jensen 与 Meckling(1976)将代理成本定义为三种成本的总和：（1）委托人的监督支出，即委托人为监督与控制代理人的非理性行为（就委托人而言）而发生的支出；（2）代理人的保证支出，指代理人为了取得委托人的信任，以使代理关系得以建立而发生的自我约束支出（3）剩余损失，是指在发生监督支出与保证支出后，委托人与代理人利益的偏差所导致的委托人的利益损失。

现代公司中，追求个人效用最大化的管理人员往往为了自己的私利而不惜牺牲股东们的利益，代理人还掌握着比委托人更多的企业内部信息，这样，

管理当局就可能为了个人利益、额外报酬和升职机会而歪曲财务报表或其他向社会公众披露信息的内容。股东即委托人为减少代理成本将要求独立第三方对代理人履行受托责任的情况进行鉴证，在缺乏鉴证的情况下理性的股东将减少支付给代理人的报酬，而代理人为了避免委托人对其报酬的逆向调节，也会要求独立第三方对其业绩进行确认，独立审计便应运而生了。Jensen 和 Meckling（1976）指出，审计是提高企业价值的一种监督活动，它可以作为减少代理成本的一种外部治理机制。

二、代理成本与独立性的治理

在独立审计中，委托人聘用注册会计师对管理当局进行审计，形成了股东（委托人）与注册会计师（代理人）之间的代理关系。根据代理理论，作为各自效用最大化者，注册会计师与委托人之间亦存在利益不一致，注册会计师作为专业人士通过审计可以了解到比委托人更多的企业内部信息，代理人可能与被审计人合谋以损害委托人的利益为代价，来谋求个人最大利益。

独立审计的总成本包括委托人与会计师事务所订立契约的成本、审计费用与会计师事务所的代理成本，独立审计的存在价值就在于审计的总成本低于由于独立审计所带来的股东与管理当局之间代理成本的节约。瓦茨和齐默尔曼（1986）认为，审计师的监督是没有价值的，除非注册会计师报告违约行为的概率不等于零。独立审计的代理成本如果非常高，以至使独立审计的总成本超过其所带来的股东与管理当局代理成本的节约，则委托人与注册会计师的代理关系可能将难以建立，独立审计制度的生存需要相应的制度安排，来控制委托人与注册会计师之间的代理成本。瓦茨和齐默尔曼认为，审计师报告违约行为的概率取决于：（1）审计时发现某一特定违约行为的概率；（2）审计师对已经发现的违约行为进行报告或披露的概率。第一个概率取决于审计师的职业能力和在审计方面投入的人力和物力。第二个概率（报告

违约行为) 取决于审计师相对于客户的独立性^①。而审计师在审计过程中投入的人力及物力在某种程度上也取决于审计师的独立性。控制独立审计代理成本的制度安排也就体现为控制注册会计师专业技能与独立性的制度安排。

目前各国从事审计业务的注册会计师在获得相应资格时, 均需要通过由行业协会(注册会计师协会)组织的资格考试, 成为执业会员前需要有相应年限的审计工作经验, 各国注协为保证审计人员的职业水平, 均提出了较为完善的后续教育要求, 这在某种程度上保障了注册会计师的专业胜任能力。而从审计史上看, 审计失败的案例很少被归结于注册会计师专业能力的缺失。在注册会计师专业能力既定的情况下, 独立性就成为了决定审计质量的重要因素, 因此, 维持注册会计师独立性的制度安排便成为人们关注审计质量的焦点。

维持审计独立性的制度安排能够降低独立性风险, 从而保障各利益团体的直接与间接利益。

(1) 对于投资者和其它财务信息用户来说, 审计独立性的提高有助于审计质量及财务报告可靠性的提高, 也将导致对财务报告可靠性的信赖, 进而改善资源分配;

(2) 对于被审计单位来说, 审计独立性的提高有助于降低其在资本市场的筹资成本, 因为在缺乏审计独立性的条件下, 投资者及信贷人为降低误信存在重大错报或漏报的财务信息所存在的损失将对风险要求相应的补偿;

(3) 对于被审计单位的董事、审计委员会和管理当局来说, 审计独立性将有助于提高较低层次管理部门所提供信息的可靠性;

(4) 对于被审计单位与审计人员来说, 审计独立性将减少由于不实财务信息所导致的法律诉讼及相关的成本;

(5) 对于个别审计人员、会计师事务所以及审计职业整体来说, 独立

^① 瓦茨和齐默尔曼, 1982, 转引自陈少华等译, 《实证会计理论》, 大连: 东北财经大学出版社, 1986, 281-282

性有利于解除他们的责任并有利于提高他们的声誉及自尊。^①

第二节 独立性的概念

审计独立性长期以来一直是一个令人头疼的概念，部分原因可能在于审计人员由客户付费的经济安排，而另外的原因则在于关于独立性的表述，职业界对独立性一直缺少一个简单而清晰的定义，莫茨和夏拉夫甚至认为，对审计的独立性，探索一个完整的、权威的定义是徒劳无功的^②。但笔者认为，仍有必要对独立性的具体内涵进行分析。

一、国外的主要观点

审计独立性的概念随着审计技术、审计环境、金融市场中审计角色的变化而变化。美国注册会计师协会前主席凯尔和审计准则委员会主席齐格勒认为：“独立性的定义为正直和客观的行为能力”，美国的职业道德规范中采纳了这一观点，并将客观性解释为“审计人员对所有被监察事项保持公正态度的能力”^③。

英国学者汤姆·李认为，“从根本上说，它（审计独立性）是一种精神状态，它不允许本人的观点和结论变得依赖或屈从于利益冲突方面的压力 and 影响。”^④

Elliott&Jacobson(1998)对独立性下的定义是，“审计独立性指的是缺乏这样一种利益，在这种利益存在的情况下，可能产生与财务报表可靠性相关的重大偏见的不可接受风险”。

在国际会计师联合会（IFAC）1996年发布并于2001年修订的《职业会

^① 参见ISB,Staff Report, A Conceptual Framework for Auditor Independence, 2001

^② 转引自刘明辉, 独立审计准则研究, 大连: 东北财经大学出版社, 1997, p152.

^③ 转引自李君. 论审计的独立性[M]. 上海: 立信会计出版社, 2000. 32-33.

^④ 汤姆·李, 徐宝权、张立民译, 企业审计, 天津: 天津大学出版社, 1991.

计师道德守则》(Code of Ethics for Professional Accountants)中, 独立性是指: (1) 实质上的独立——这种内心状态能使意见不受有损于职业判断的因素的任何影响, 使人能公正行事, 保持客观和职业谨慎; (2) 形式上的独立——避免出现重大的事实和情况, 致使拥有充分相关信息(包括所有的防范措施)的理性第三方合理推定事务所或鉴证小组成员的公正性、客观性或职业谨慎受到损害。

美国独立性准则委员会(ISA)在2000年11月发布了《审计人员独立性概念框架披露草案》, 在该草案中将独立性定义为“不受削弱或理性预期会削弱审计人员作出无偏审计决策能力的压力及其他因素的影响”, 并认为独立性与审计人员个人看法有关。

在ISA的职员报告(Staff report)中, 审计独立性包括“(1)精神上的独立——免于足以使审计人员客观性妥协的威胁(2)形式上的独立——缺乏将导致消息灵通的投资者或是其他用户合理的推断审计人员缺乏精神上独立的不可接受的高风险的活动、关系和其他情况。该定义承认审计独立性包括两层, 即精神上的独立与形式上的独立。精神上的独立是不能为投资者或是其他用户直接评估的审计人员个人的特征, 因而定义中包含了形式上的独立。该定义还表明审计人员不必免于所有可能削弱审计人员客观性的威胁。

二、我国的定义

我国学者管锦康教授认为, “独立性原则是指审计人员除审计工作外, 应当不参与所审经济活动, 与所审经济活动没有利害关系”。^①

娄尔行教授认为, “审计的独立性是指审计单位与审计人员秉公、秉原则进行审核检查, 审计过程自始至终不受外来的或内在的因素的影响和干

^① 管锦康, 现代审计学, 上海: 立信会计出版社, 1994, p12.

扰”^①。

在《中国会计百科全书》（1999 版）中，独立性被定义为是审计机构和人员在执行独立审计和其他鉴证业务时，应当与外部组织和他所服务的对象保持的关系状态。独立性包括两种表现形式，一是形式独立性，二是实质独立性。形式独立性也称外观独立性，指审计人员在第三者面前呈现一种独立于被审计单位或个人的身份，在他人看来是独立的，可进一步分为经济上的独立性和人事上的独立性。实质独立性指审计人员在工作中不受个人或外界因素的约束、影响和干扰，保持客观无私的精神态度和意志。

中国注册会计师协会 1996 年发布的《中国注册会计师职业道德基本准则》中，没有明确定义独立性，而是在一般原则第四条中指出，“注册会计师应当恪守独立、客观、公正的原则。”并在第五条指出“注册会计师执行审计或其他鉴证业务，应当保持形式上和实质上的独立”。

中注协于 2002 年 6 月印发的《中国注册会计师职业道德规范指导意见》，其第二章为独立性，第二章第七条指出，“注册会计师执行鉴证业务时应当保持实质上 and 形式上的独立，不得因任何利害关系影响其客观、公正的立场”。

在注册会计师统一考试指定教材《审计》（2004）中，指出独立性的含义应为：“独立性，是指实质上的独立和形式上的独立。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，保持客观和专业怀疑；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的重大情形，使得拥有充分相关信息的理性第三方推断其公正性、客观性或专业性怀疑受到损害。”

中外学者及相关机构对独立性的看法，概括起来可以分为三类。第一类关注实质上的独立性，如美国的凯尔与齐格勒；第二类强调形式上的独立，

^① 娄尔行，审计学概论，上海：上海人民出版社，1987，p17.

如我国学者管锦康；而大多数的学者与机构所提出的独立性定义则体现了实质与形式独立性并重。笔者也认为独立性的定义应包含实质上的独立与形式上的独立。IFAC 所提出的独立性定义，较为全面完整，而从行文来看，中注协考试委员会编写的《审计》教材也明显的受到了该定义的影响。

三、独立性——一个相对的概念

社会公众与早期的职业界人士对审计独立性的认识与当前审计职业界人士之间存在着重大的落差。社会公众及早期的职业界人士往往将独立性看作是一个绝对的概念，非黑即白，审计人员要么是独立的要么是不独立的。从纯粹的语义来说，独立意味着没有关系，然而审计人员与客户之间存在着明显的关系（包括经济利益与私人关系），要将这种明显存在的关系看作没有关系导致了会计师职业界尴尬的境地，以至于各种解决独立性问题的努力一直效果不佳。

随着审计的发展，执业界人士与会计学者则已意识到独立性并不是绝对的，如Carmichael和Swieringa(1968)指出“像职业的所有特征一样，独立性是一个程度的问题.....注册会计师可以达到独立性的必要程度.....”。Brink和Witt(1982)指出“没有人自己可以成为一座孤岛，独立性是一个相对的概念，或者强一些或者弱一些，但绝不会是绝对的”，“我们必须充分认识到绝对的独立性永远也不会达到的事实，因为总存在一些影响因素在某种程度限制了独立性”^①。Carey（1969）也承认，假如审计人员要避免所有的可能在潜意识导致偏见的关系，它只能在社会真空中工作。Carey与Doherty指出，“设想任何一个人完全的独立是不可能的，没有人可以免于外界的影响，除了真正的隐士没有一个人能避免他的家庭、朋友、他的所见所闻以及他所在社会的态度与行为准则的影响。因此，真正的精神隔离实际上并不可能，它

^① 转引自崔宏、刘尔奎. 独立性的含义与经济性质[J]. 中国注册会计师, 2003, (2): 22-24

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕士学位论文摘要库