

学校编码: 10384

分类号 \_\_\_\_\_ 密级 \_\_\_\_\_

学号: 200311038

UDC \_\_\_\_\_

厦 门 大 学

硕 士 学 位 论 文

前后任审计师沟通准则研究

**Research on the Standard about Communication between  
Predecessor and Successor Auditors**

刘 琨

指导教师姓名: 陈汉文 教授

专业名称: 会 计 学

论文提交日期: 2006 年 4 月

论文答辩时间: 2006 年 6 月

学位授予日期: 2006 年 月

答辩委员会主席: \_\_\_\_\_

评 阅 人: \_\_\_\_\_

2006 年 6 月

# 厦门大学学位论文原创性声明

兹提交的学位论文，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产生的权利和责任。

声明人（签名）：

年 月 日

# 厦门大学学位论文著作权使用声明

本人完全了解厦门大学有关保留、使用学位论文的规定。厦门大学有权保留并向国家主管部门或其指定机构送交论文的纸质版和电子版，有权将学位论文用于非赢利目的的少量复制并允许论文进入学校图书馆被查阅，有权将学位论文的内容编入有关数据库进行检索，有权将学位论文的标题和摘要汇编出版。保密的学位论文在解密后适用本规定。

本学位论文属于

- 1、保密（ ），在 年解密后适用本授权书。
- 2、不保密（ ）

（请在以上相应括号内打“√”）

作者签名： 日期： 年 月 日

导师签名： 日期： 年 月 日

厦门大学博硕士学位论文摘要库

## 内容摘要

近年来，审计师发生变更越发频繁，对审计师发生变更的原因学者们有多种看法，其中学者们公认的最主要原因是由于审计师与被审计单位的意见分歧所引发的，而这种意见分歧若是发展到被审计单位对审计师进行“意见购买”，则就会影响审计独立性和被审计单位披露信息的真实性。因此，监管部门应该此类动机进行监管，以保证市场运作的秩序。而加强前后任审计师沟通则是抑制上市公司“意见购买”动机，提高审计效率和审计质量的有效途径。美国 1975 年就出台了前后任审计师沟通准则 SAS No.7，到了 1998 年出台 SAS No.84 代替原先的 SAS No.7，SAS No.84 在内容上和措辞上对比 SAS No.7 更加清晰，确实给审计师提供了对于前后任审计师沟通的可操作性指导。

我国于 2003 年发布前后任审计师沟通准则，发布后并未得到审计师的有效执行，通过数据分析，该准则在我国的资本市场上也未起到抑制“意见购买”动机的作用，同时市场对该准则的反应也并不明显。分析该准则在我国运行的现实状况，可以看出过度竞争的审计市场环境、前后任审计师对保密义务的顾虑、审计工作底稿的所有权问题、前后任审计师对沟通缺乏配合协作的意识以及前后任审计师的知识经验与规模的差距过大都可能使得我国前后任审计师沟通准则的失效。最后，为了改善我国前后任审计师沟通的环境，提出完善准则的内容、加强我国前后任审计师沟通需各监管部门的共同协作、加强我国注册会计师的风险意识观和职业道德观的建议。

**关键词：** 审计师变更； 前后任审计师； 沟通

厦门大学博硕士学位论文摘要库

## Abstract

Recently, changes of auditors have taken place more and more frequently. Scholars have lots of opinions about the reasons which lead companies to change auditors. Most of scholars agree on that the disagreement about audit opinions between auditors and their clients is the major reason which leads to change auditors. And if this disagreement develops to be a new situation that the clients behave “opinions shopping” toward auditors, the independence of auditors and the authenticity of information disclosed by clients will be strongly influenced. So the supervisors of security market shall act effectively to supervise this behavior of “opinions shopping”, and make sure that the activities of security market run in order. Communication between predecessor and successor auditors can restrain the behavior of “opinions shopping”, advance the working efficiency of auditors and improve the audit quality. In 1975, American Institute of Certified Public Accountants(AICPA) issued the professional standard about communication between predecessor and successor auditors—SAS No.7. In 1998, AICPA issued another professional standard—SAS No.84 which was based on the same subject to replace the old one. The content and the expression in SAS No.84 was clearer than SAS No.7. It exactly has provided executable guidance on communication between predecessor and successor auditors when a change of auditors is in process or has taken place from the year of 1998 in the USA.

In China, the standard about communication between predecessor and successor auditors was issued by China Institute of Certified Public Accountants(CICPA) in 2003. But from that time on, the auditors in China have not stood by this standard completely. Through the analysis on the data obtained from security market in China, this standard did not control the phenomenon of “opinions shopping”, and security market did not response evidently to the issuance of this standard. Through the analysis on the situation how this standard is executed by auditors now, there are some reasons found may lead to the failure of communication between predecessor and successor auditors, including: the environment of over competition in audit market, the obligation of commercial secret between predecessor and successor auditors, the problem about the ownership of audit working paper, lacking consciousness of assistance and negotiation between predecessor and successor auditors, the gap of

experience and professional knowledge owned by predecessor and successor auditors. In the end, there are some suggestions hoping to improve the environment of communication between predecessor and successor auditors, including perfecting the standard, encouraging every supervisor working together to strengthen communication and improving auditor's concept of risk and professional morality.

**Keywords:** auditors change; predecessor and successor auditors; communication.

厦门大学博硕士学位论文摘要库



# 目录

第一章 引言 .....	1
第二章 关于审计师变更的一般特征 .....	4
一、审计师变更研究的背景 .....	4
二、审计师变更的分类 .....	5
三、国内外学者对审计师变更的相关研究 .....	5
第三章 美国前后任审计师沟通准则的历史变迁 .....	14
一、美国前后任审计师沟通准则出台的过程 .....	14
二、前后任审计师沟通准则在美国的执行情况 .....	17
三、美国前后任审计师沟通准则的变迁 .....	21
第四章 我国前后任审计师沟通准则的历史演进 .....	30
一、我国出台有关前后任审计师沟通的职业道德规范 .....	30
二、我国以准则形式规范前后任审计师沟通行为 .....	32
三、我国前后任审计师沟通准则与 SAS No.84 的异同 .....	34
第五章 前后任审计师沟通准则在我国的执行情况与效果 .....	37
一、我国前后任审计师沟通准则目前的执行情况 .....	37
二、我国前后任审计师沟通准则执行效果的分析 .....	39
三、具体案例分析 .....	46
第六章 执行我国前后任审计师沟通准则面临的障碍及对策 .....	50
一、执行我国前后任审计师沟通准则面临的现实障碍 .....	50
二、强化我国审计师前后任沟通准则执行效力的对策 .....	51
三、对前后任审计师沟通准则的展望 .....	54
附件 .....	55
参考文献 .....	65
致谢 .....	68

厦门大学博硕士学位论文摘要库

# CONTENTS

<b>Chapter1 Introduction.....</b>	<b>1</b>
<b>Chapter2 General Characters of Auditors Change .....</b>	<b>4</b>
Section 1 Research Background .....	4
Section 2 Classification of Auditors Change .....	5
Section 3 Relevant Researches on Auditors Change .....	5
<b>Chapter3 The Evolution of the Standards about Communication between Predecessor and Successor Auditors in the USA.....</b>	<b>14</b>
Section 1 Process of Issuing the Standard-SAS No.7.....	14
Section 2 Situation of Executing SAS No.7 in the USA .....	17
Section 3 Transition of the Standard about Communication between Predecessor and Successor Auditors in the USA.....	21
<b>Chapter4 The Evolution of the Standard about Communication between Predecessor and Successor Auditors in China .....</b>	<b>30</b>
Section 1 Issuance of Professional Moral Criteria about Communication between Predecessor and Successor Auditors .....	30
Section 2 Conduction of Communication between Predecessor and Successor Auditors has been Regulated in the Form of Standards .....	32
Section 3 Differences between the Standard Issued by CICPA and Standard Issued by AICPA.....	34
<b>Chapter5 Situation and Effect of Executing the Standard about Communication between Predecessor and Successor Auditors in China.....</b>	<b>37</b>
Section 1 Situation of Executing the Standard about Communication between Predecessor and Successor Auditors .....	37
Section 2 Analysis of the Effect When Executing the Standard about Communication between Predecessor and Successor Auditors in China .....	39
Section 3 Case Analysis.....	46
<b>Chapter6 Obstacles Met and Countermeasures Adopt When Executing the Standard about Communication between Predecessor and Successor Auditors in China .....</b>	<b>50</b>
Section 1 Obstacles Met When Executing the Standard about Communication between Predecessor and Successor Auditors in China.....	50

Section 2 Countermeasures about How to Strengthen the Effectiveness of Executing the Standard .....	51
Section 3 Expectation to the Standard in China .....	54
<b>Appendix.....</b>	<b>55</b>
<b>References.....</b>	<b>65</b>
<b>Acknowledgement.....</b>	<b>68</b>

厦门大学博硕士学位论文摘要库

## 第一章 引言

1720年，名噪一时的“南海公司”（the South Sea Company）倒闭的消息传来，正陶醉在黄金美梦的债权人和投资人如梦中惊醒，发现自己的百万英镑瞬间成为一张废纸，他们一致向议会发起严惩欺诈者，并赔偿损失的呼声。Charles Snell，伦敦市的会计教师，应议会的特别委员会的要求，于1721年编制了一份审计报告，指出了南海公司的欺诈和舞弊行为，这就是世界审计史上民间独立审计的开端。1748年，James Parker为企业家Benjamin Franklin评价设备财产和原材料盘点，并出具名为《您与哈尔氏帐目一览表》（State of your Account with Mr. Hall）的报告书，被认为是美国最早的民间独立审计业务。

随着近代人类文明的进步，世界各地主要以北美和西欧等发达资本主义工业国家为主成立了众多民间审计组织，促进了民间独立审计的不断发展，逐渐形成现代审计制度。而这种现代审计制度的诞生源于企业所有权与经营权的分离，由于所有者和经营者之间存在信息不对称，所有者为了保全自身的利益，就需要有独立于双方的精通财务的社会人员对公司的财务进行审计鉴定。现代审计制度建立的理论基础是委托代理理论。根据委托代理理论，一个有效的审计委托模式必须明确委托方、被审计方和审计主体这三个角色。这三者角色的相互独立、权责分明是维护企业所有者权益和保证审计质量的前提。审计委托模式作为审计模式的起点，决定着审计关系里三方角色的地位和相互关系。

在市场经济条件下，由于股份制的高度发展，经济情况日益复杂性，委托代理的各方都可能由于自身利益的原因，使得委托代理关系变得不稳定，最终破坏委托代理关系。审计师与被审计单位委托人订立的业务约定之后，委托代理关系形成，审计业务约定本身是一个经济契约，在这个经济契约的后面是利益相关者的博弈，当博弈的一方不再从中获得利益时，委托代理关系也将瓦解。例如，当审计师对被委托单位评估的审计风险超出预期，由于担心诉讼风险，主动解除业务约定；当审计师由于被审计单位的原因，在接受审计业务后，丧失审计独立性，最后解除业务约定；当委托人不满意审计师的工作或是从审计师的工作结果中受到利益损失，最后选择解聘审计师。当然，由于监管机构执行强制措施而导致的

委托代理关系的瓦解，则不属于审计业务约定中经济利益相关者的博弈，这属于外部监管行为，如：监管部门要求按一定期限更换被审计单位的审计师。

当审计业务约定的委托代理关系瓦解，则产生了审计师变更，关于审计师变更，在审计学术上已经讨论了二十多年之久。由于证券市场和民间审计组织的快速发展，颇具规模的审计市场已经在世界范围内形成，具有能够承担大型跨国审计项目的“四大”国际会计师事务所遍布全球，审计师变更的样本量也在不断增加，对审计师变更动因、信息披露、市场反应以及其他相关领域的研究有助于分析某些特定审计服务市场的特征，并为证券市场各参与主体提供重要的决策依据。较经典的研究审计师变更的有 Chow 和 Rice (1982)、Fried 和 Schiff (1981)、Schwartz 和 Menon (1985)、Francis 和 Wilson (1988)，他们对审计师变更的研究都是从就审计师变更的动因这个问题，然后在证券市场上寻找变更样本上加以统计分析，得出的经验证据以支持自己的结论。较近期对审计师变更的研究，主要以 Dye (1991)、Krishnan 和 Stephens (1996)、Defond 和 Subramanyam (1998)、Bockus 和 Giger (1998)、Menon 和 Williams (1999)、Lennox (2000) 针对审计师变更的动因、审计师变更的市场反应，审计师变更的信息披露和审计师变更的收费定价等问题展开的，研究方法也从简单的统计比较分析，发展到建立模型，量化概率的分析方法。可见，研究审计师变更的深度和广度都在不断地加深。

然而，虽然对于审计师变更的研究历史有二十多年，但是各种对于审计师变更的研究结论却很不一样，至今未形成一个完整的体系。而不论审计师变更的原因何在，作为证券市场上一个重要的信号，必然会引起审计监管部门的高度重视。以上提到的学者大部分认为，审计师变更的一个重要的原因在于审计师让被审计单位的委托人利益受损，产生更换审计师，以寻求符合委托人利益的另一审计师的动机，这就是所谓的被审计单位委托人“购买审计意见”的动机。“购买审计意见”动机将会使得审计师独立性受损，从而导致披露信息失真，进而外部依靠公司披露信息的利益相关者的利益受损。因此，监管部门不断从技术上，职业道德上规范审计师变更，加强审计独立性，以达到加强对上市公司信息披露的监管。加强前后任审计师的沟通就是针对防止审计师变更中“意见购买动机”、增强审计独立性、降低审计风险、提高审计质量的一个技术层面和职业道德层面上的要

求。

本文将从审计师变更的角度入手，介绍审计师变更的一般特征，阐述前后任审计师沟通在审计师变更中对审计独立性，审计质量的重要影响，进而研究关于我国发布前后任审计师沟通审计准则是否对我国证券市场上利用审计师变更达到“意见购买动机”的上市公司起到一定的监管作用。并借鉴美国相关审计准则对我国前后任审计师变更审计准则提出如何完善的建议。

因此本文在结构上，首先第一部分是介绍审计变更的一般特征，综述国内外学者对审计师变更的研究。第二部分介绍美国前后任审计师变更准则的历史沿革，并对美国该准则产生变迁的原因加以分析。第三部分介绍中国前后任审计师沟通准则的历史沿革，并对中美就该准则的异同点加以分析。第四部分采用调查的方法分析前后任审计师沟通准则在我国的执行情况，并采用描述性统计的方法对该准则执行的效果进行分析，最后再举出具体的案例。第五部分则阐述的是对前后任审计师沟通准则在中国执行所面临的问题及其对策。

本文的创新之处在于：（1）系统介绍了美国前后任审计师沟通准则的历史变迁并分析该准则产生变迁的原因。（2）比较并分析中美就前后任审计师沟通准则的异同点。（3）采用描述性统计的方法分析中国前后任审计师沟通准则的发布对资本市场产生影响。（4）针对中国现行环境，提出执行前后任审计师沟通准则所面临的障碍以及对策，这将给完善该准则和增加实务操作的可行性提供方向。

本文的不足在于：由于资源限制，采用调查的方法分析前后任审计师沟通准则在现行环境中的执行情况时，所采用样本量过小。另外，采用描述性统计的方法分析前后任审计师沟通准则的发布当年对资本市场的影响时，无法排除其他准则在此时对资本市场影响的干扰。

## 第二章 关于审计师变更的一般特征

### 一、审计师变更研究的背景

审计师变更是随着审计业务约定这个经济契约中委托代理关系的瓦解而产生。独立审计师是独立于委托人和被审计单位的一个中介机构，独立性是行业赖以生存的灵魂，但同时也是追求经济利益的“经济人”，利益最大化是其持续发展保障。当审计师利益同委托人和被审计单位发生矛盾时，审计师变更就将发生。

在资本市场发达的美国和西欧，蕴育和促进了发达的审计市场的形成。源自于美国和西欧的会计师事务所——安永（Ernst & Young）、毕马威(KPMG)、普华永道(Price Water House Coopers)和德勤(Deloitte Touche Tohmatsu)，被业内统称为“四大”。资料表明，“四大”的业务量在 2003 年，占全球会计业务总量的一半以上。2004 年，“四大”事务所在中国大陆市场上的业务拓展也取得一定的成绩，根据税务部门的资料<sup>①</sup>“四大”会计师事务所在中国大陆所累计入库税款 2.24 亿元，同比增加 0.88 亿元，增幅高达 65%。当随着资本市场和审计市场的高度发展，审计服务成了商品，这使得审计师变更成为普遍的现象，对审计师变更的研究也较早出现，Burton and Roberts，采取向客户和审计师寄送调查表的方式来总结客户变更审计师的原因，是对审计师变更研究的最早研究。

我国资本市场发展起步得比较晚，审计师市场从 90 年代末期才出具规模，发生审计师变更得案例也较少，但从 90 年代末以来，发生审计师变更的数量在增加。从我国 A 股证券市场中了解到，1999 年发生审计师变更的上市公司为 50 家，2000 年为 105 家，2001 年为 103 家，2002 年为 89 家，2003 年 91 家，2004 家 95 家<sup>②</sup>。我国学者对审计师变更的研究也随着增多，耿建新和杨鹤(2001)，李东平、黄德华和王振林(2001)，李爽和吴溪(2002)等对我国资本市场的审计师变更原因、审计师变更的市场反应展开研究，取得了不少研究成果。

<sup>①</sup> 资料来源于北京市地方税务局宣传中心发布的新闻导读《四大会计师事务所在京业务猛增》。

<sup>②</sup> 资料来源:由巨潮网站 (<http://www.cninfo.com.cn>) 和中国证监会网站 (<http://www.csrc.gov.cn>) 公布的 1998-2001 年各年上市公司年报资料整理而成，2002-2004 年的数据，根据 CCER 中国经济研究数据库上市公司年报信息，自行整理而成，具体变更情况可见文章附件。



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](mailto:etd@xmu.edu.cn) for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库