



贾成海◎著

审计独立性 问题研究

Study on Auditing Independence Issues

中国文史出版社



贾成海◎著

审计独立性 问题研究



Study on Auditing Independence Issues

中国文史出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

审计独立性问题研究 / 贾成海著. —北京: 中国
文史出版社, 2013. 10

ISBN 978-7-5034-4401-2

I. ①审… II. ①贾… III. ①审计—独立性—研究—
中国 IV. ①F239.22

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 258038 号

责任编辑: 李晓薇

出版发行: 中国文史出版社

网 址: www.wenshipress.com

社 址: 北京市西城区太平桥大街 23 号 邮编: 100811

电 话: 010-66173572 66168268 66192736 (发行部)

传 真: 010-66192703

印 装: 北京天正元印务有限公司

经 销: 全国新华书店

开 本: 170mm × 240mm 1/16

印 张: 14.5

字 数: 226 千字

版 次: 2014 年 1 月北京第 1 版

印 次: 2014 年 1 月第 1 次印刷

定 价: 43.00 元

文史版图书, 版权所有, 侵权必究。

文史版图书, 印装错误可与发行部联系退换。

前 言

独立性是审计职业永恒的主题,也是审计保持客观和公正的保障,还是审计赖以存在和发展的基础。然而,近年来,随着一个个经济神话的屡见破灭和审计丑闻的频频败露,集中折射出审计独立性方面的缺陷及其所造成的弊端。审计独立性被推向风口浪尖,面临着前所未有的挑战。可见,加强审计独立性课题研究具有十分重要的现实意义。

近年来,不断有学者对审计独立性问题进行过针对性的探讨,但因多种原因,全面、系统、严谨地研究国家、民间、内部审计独立性非常少见。笔者确信审计三大分支的独立性应当有其内在的固有联系,因而选择《审计独立性问题研究》这一课题加以研究,试图为我国审计的改革与发展提供具有参考价值的资料。

本课题的研究围绕审计独立性展开,从审计独立性的产生和发展出发,阐述了审计独立性的重要性和影响因素,并从经济学的视角论述了审计独立性理论。通过对审计独立性定义的分析归纳,提出审计独立性的概念不是静止的概念,而是发展的概念;不是绝对的概念,而是相对的概念。通过对我国当前的国家、民间、内部三大审计分支独立性问题现状进行深入的剖析,指出了我国现阶段提高其审计独立性的对策。

本课题的研究框架为:第一章导论部分主要介绍了本课题的研究背景、研究理论基础、研究方法、主要内容安排以及本课题的主要观点和不足之处。第二章首先从审计独立性的产生出发,指出了审计独立性与审计同时产生,并经历一个从单向独立到双向独立,从实质上的独立到形式上的独立的发展过程,然后论述了审计独立性的重要性,并从经济学的视角解读了审计独立性理论,最后通过分析归纳中外理论界对审计独立性的定义,得出审计独立性的概念不是静止的概念,而是发展的概念;不是绝对的概念,而是相对的概念。第三章主要从国家、民间、内部的三大审计分支分析了其审计独立性的影响因素。第四章主要对我国国家、民间、内部三大审计分支的审计独立性的现状分别进行了探讨,并对其存在的问题进行了深入的剖析。第五章主要针对我国国家、民间、内部三大审计分支存在的影响审计独立性的弊端,分别提出了合理解决的对策。结束语部分总结了本课题的研究结论,以及需要进一步研究的领域。

本课题虽然经过笔者数载涂鸦,也难免会有偏颇,有不少见解还需要在改革实践中加以检验。在作为研究性专著即将付印之际,笔者倍感知识贫乏,水平有限,因而内心十分惶恐,唯恐谬误流传。在此,恳请同行专家、学者给予批评、指正。

贾成海

2013年8月

目 录

CONTENTS

第一章 导 论	1
第一节 研究问题的提出	/ 1
一、研究背景	/ 1
二、研究理论基础	/ 2
第二节 研究方法和内容安排	/ 3
一、研究方法	/ 3
二、研究内容安排	/ 3
第三节 本书的主要观点与不足之处	/ 5
一、本书的主要观点	/ 5
二、本书的不足之处	/ 5
第二章 审计独立性概述	7
第一节 审计独立性的产生与发展	/ 7
一、审计独立性的产生	/ 7
二、审计独立性的发展	/ 9
	1

第二节 审计独立性的重要性	/ 17
一、审计职业要求审计具有独立性	/ 17
二、降低交易费用要求审计具有独立性	/ 18
三、审计工作质量要求审计具有独立性	/ 19
第三节 审计独立性:基于经济学的理论解读	/ 19
一、委托——代理假设	/ 19
二、信息传导假设	/ 20
三、利益冲突假设	/ 21
四、保险假设	/ 21
第四节 审计独立性的定义	/ 22
一、对审计独立性定义的归纳分析	/ 23
二、审计独立性的含义	/ 28
第三章 影响审计独立性的因素分析	30
第一节 影响国家审计独立性的因素分析	/ 32
一、社会经济体制	/ 32
二、国家政治体制	/ 33
三、国家审计机关的设置类型	/ 33
四、经济利益	/ 33
五、审计队伍建设	/ 34
六、审计专业标准	/ 34
第二节 影响民间审计独立性的因素分析	/ 35
一、ISB 对影响审计独立性的因素界定	/ 35
二、《职业道德概念框架》对影响审计独立性的因素界定	/ 37
第三节 影响内部审计独立性的因素分析	/ 40
一、内部审计的管理体制	/ 40
二、内部审计机构的设置类型	/ 41

三、内部审计人员的素质	/ 42
四、内部审计环境	/ 43
五、内部审计的职能定位	/ 43
第四章 我国审计独立性现状	45
第一节 国家审计独立性:责任重大	/ 45
一、我国国家审计的历史沿革	/ 45
二、我国国家审计的独立性分析	/ 47
三、我国国家审计在独立性方面的弊端	/ 48
第二节 民间审计独立性:任重道远	/ 51
一、我国民间审计的历史沿革	/ 51
二、我国民间审计独立性存在的问题	/ 52
第三节 内部审计独立性:方兴未艾	/ 61
一、内部审计概念辨析	/ 61
二、我国内部审计的历史沿革	/ 63
三、我国内部审计独立性存在的问题	/ 65
第五章 提高我国审计独立性的对策	69
第一节 提高国家审计独立性的建议	/ 69
一、逐步改变国家审计体制	/ 69
二、改变国家审计经费来源方式	/ 71
三、改变国家审计机关主要负责人的任免方式	/ 71
四、赋予审计机关适量的司法权	/ 72
五、高度重视与国家审计相关的立法工作	/ 73
第二节 提高民间审计独立性的对策	/ 73
一、改变民间审计委托权	/ 73
二、改善民间审计行业监管形式	/ 76

三、完善民间审计法律责任体系	/ 77
四、健全民间审计准则体系	/ 79
五、改善民间审计收费制度	/ 80
六、改变会计师事务所的组织形式	/ 80
七、不断做大做强会计师事务所	/ 81
八、提高注册会计师专业胜任能力和职业道德水准	/ 82
第三节 提高内部审计独立性的建议	/ 83
一、改变现行的内部审计管理体制	/ 83
二、加快内部审计职业化的进程	/ 85
三、加快内部审计法制建设	/ 87
四、不断健全内部审计准则体系	/ 87
五、正确处理好内部审计机构与相关部门之间的关系	/ 88
六、谨慎决策内部审计外包服务	/ 90
结束语	92
一、研究结论	/ 92
二、后续研究展望	/ 93
参考文献	94
附 录	98
附录一 《中华人民共和国审计法》	
（中华人民共和国主席令第四十八号）	/ 98
附录二 中华人民共和国审计法实施条例	
（中华人民共和国国务院令 571 号）	/ 108
附录三 中华人民共和国国家审计准则	
（中华人民共和国审计署令 8 号）	/ 122

附录四 中华人民共和国注册会计师法 (中华人民共和国主席令第十三号)	/ 165
附录五 关于印发《中国注册会计师审计准则第 1101 号》 ——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》 等 38 项准则的通知	/ 174
附录六 中国注册会计师协会关于印发 《中国注册会计师职业道德守则》和 《中国注册会计师协会非执业会员职业道德守则》的通知	/ 186
附录七 审计署关于内部审计工作的规定 (中华人民共和国审计署令第 4 号)	/ 208
附录八 中国内部审计协会关于发布 《中国内部审计准则》的公告	/ 212

第一章

导 论

第一节 研究问题的提出

一、研究背景

独立、客观、公正是审计职业赖以存在和发展的基础,其中,独立性是审计的灵魂,丧失了审计独立性,现代审计就失去了其存在的基础和意义。而近年来,我国的“银广厦”和“中天勤”、美国的“安然”和“安达信”等诸类事件的频频发生,使审计独立性问题再次成为社会各界特别是学术界关注和讨论的焦点。2003年7月4日我国颁布了《审计署2003至2007年审计工作发展规划》,拟在将来建立审计结论公告制度,以保证社会公众获得充分的知情权,但如果审计机构地位的独立性不能得到保证,那么公告的性质、范围和程度将会受到上级或同级政府部门这样或那样的影响,势必会影响国家审计的公正性。而就企业内部而言,由于受原有体制、政策、治理、管理、激励和监督等因素的影响,企业的贪污腐败、资产不实、利润虚增、所有者权益不实等现象屡屡被媒体“曝光”,究其原因,也都与内部审计不到位、不独立相关。因此,加强审计独立性的研究有着相当重要的现实意义。

二、研究理论基础

从国内外审计的历史和现状来看,审计按不同主体划分为国家审计、民间审计和内部审计,三者既相互联系,又各自独立,各司其职,共同构成审计监督体系。一个国家审计的发展,是三种审计共同的发展,其中任何一种滞后都会影响审计的整体发展水平。目前建立审计制度的 150 多个国家和地区,无论是国家审计、民间审计和内部审计都强调独立性原则。如美国审计总署(GAO)^①指出:“在有关审计工作的全部事务中,不论是国家审计、民间审计机构和审计师个人,都应该不受个人或外界的干扰而保持独立,这种独立性不仅应该是组织上的,还应该保持独立的态度和外在形象。”^②

现代审计理论认为,国家、民间和内部三大审计分支的职能分别是监督、鉴证和管理。事实上,如果把企业看作是国家的一个缩影,则国家审计的职能也可作“管理”谈,内部审计的职能也可以作“监督”解,只是两者之中,用“监督”描述国家审计活动似乎更为贴切,而“管理”更符合内部审计活动的性质;同样,如果把社会看作是一个有机体,一个大的系统,则民间审计的职能也可作“监督”甚至“管理”论,只不过是“以鉴证为形式的监督”或“管理”,也只不过是对经济的监督,在我国实行市场经济以后,“鉴证”的提法更加合理。显而易见,无论“监督”“鉴证”还是“管理”,这三项活动的性质都决定了审计职能的履行离不开“独立性”这一基本特征。

基于上述的研究背景和理论基础,为进一步发挥审计为整个国

① 根据 2004 年美国审计总署人力资源改革法案修正案,自 2004 年 7 月 1 日,美国审计总署正式更名。具有 83 年历史的 GAO 改变了其机构名称的用词,从 General Accounting Office 变为 Government Accountability Office。前者直译为总会计办公室,后者直译为政府责任办公室。更名后的美国审计总署名称缩写仍为 GAO。

② 美国审计总署. 国家审计标准[J]. 审计研究资料,1989,(11).

民经济发展保驾护航的作用,笔者试图就审计独立性问题加以研讨,希望能对我国审计的顺利发展有所裨益。

第二节 研究方法和内容安排

一、研究方法

本书采用规范研究方法,运用了经济学、制度经济学、博弈论等基本原理对审计独立性进行解剖分析,阐述了审计独立性的重要性和影响因素,进而通过对审计独立性定义的文献资料进行比较归纳后,认为审计独立性的概念不是静止的概念,而是发展的概念;不是绝对的概念,而是相对的概念。通过对我国当前的国家、民间、内部三大审计分支独立性问题现状进行深入的剖析,最后提出如何提高其审计独立性的对策。

二、研究内容安排

本书的研究内容及结构安排如下:

第一章 导论。本章主要介绍了本书的研究背景、理论基础、研究方法和内容安排,以及本书的研究价值与局限性。

第二章 审计独立性概述。本章首先从审计独立性的产生出发,指出了审计独立性与审计同时产生,并经历一个从单向独立到双向独立,从实质上的独立到形式上的独立的发展过程;然后从审计职业的要求、降低交易费用的要求和审计独立性与审计质量的相关性等三个方面论述了审计独立性的重要性;接着从经济学视角解读了审计独立性理论;最后通过比较中外理论界对审计独立性的定义,归纳得出审计独立性的概念不是静止的概念,而是发展的概念;不是绝对的概念,而是相对的概念。

第三章 影响审计独立性的因素分析。本章主要从国家、民间、内部的三大审计分支分析了其审计独立性的影响因素。其中,影响国家审计独立性的因素主要有经济利益、队伍建设、专业标准等;影响民间审计独立性的因素主要有自身利益、自我评价、过度推介、密切关系和外在压力等;影响内部审计独立性的因素主要有内部审计的管理体制、内部审计机构的设置类型、审计人员的素质、内部审计环境、内部审计的职能定位等。

第四章 我国审计独立性现状。本章主要对我国国家、民间、内部三大审计分支的审计独立性的现状分别进行了探讨,并对其存在的问题进行了深入的剖析。由于历史和体制的原因,我国国家审计组织采用的是行政型审计模式,但随着市场经济的发展,这种行政型审计模式已显露出机构设置、经费来源和主要负责人任免等方面影响审计独立性的弊端。由于原有体制的固有不足,我国民间审计已暴露出审计委托人的错位、行业监管不力、法律责任体系不完善、审计准则体系不健全、审计收费问题严重、会计师事务所的组织形式不佳、会计师事务所普遍规模不大、注册会计师的专业胜任能力和职业道德水平普遍偏低等方面影响审计独立性的问题。我国内部审计工作起步较晚,政府有关部门对内部审计又没有足够的关注,存在内部审计机构设置不健全、内部审计人员素质低和内部审计准则体系不健全等方面影响审计独立性的问题。

第五章 提高我国审计独立性问题的对策。通过上述章节的讨论,本章最后针对我国国家、民间、内部三大审计分支存在的影响审计独立性的弊端,分别提出了合理解决的对策。对于我国国家审计独立性存在的问题,本书提出了将行政型模式改革为立法型模式、改变国家审计的经费来源渠道、改变国家审计机关主要负责人的任免方式、赋予审计机关适量的司法权、重视与国家审计相关的立法工作等方面的建议;针对我国民间审计独立性存在的问题,本书提出了改

变审计委托权、改善审计行业监管形式、完善审计法律责任体系、健全审计准则体系、改善审计收费制度、改变会计师事务所的组织形式、不断做大做强会计师事务所、提高注册会计师的专业胜任能力和职能道德水准等方面的对策;对于我国内部审计独立性存在的问题,本书提出了改变现行的内部审计管理体制、加快内部审计职业化的进程、加快内部审计法制建设、不断健全内部审计准则体系、正确处理好内部审计机构与相关部门之间的关系、谨慎决策内部审计外包服务等方面的措施。

第三节 本书的主要观点与不足之处

一、本书的主要观点

本书的主要观点在于:一是通过分析归纳中外理论界对审计独立性的含义界定,得出审计独立性这一概念,不是静止的概念,而是发展的概念;不是绝对的概念,而是相对的概念。二是运用博弈论原理对民间审计委托权问题进行了深入剖析,指出了在我国特殊转轨经济环境下,民间审计独立性受到威胁是必然的,审计舞弊的存在也是难免的,并提出了改变民间审计委托权方案的政策性建议。

二、本书的不足之处

在研究方法上,本书同时运用了历史研究、比较研究等规范的研究方法,既注重理论分析,又重视将基本理论运用于我国实际分析。但本书的研究也存在一些局限性。如在研究方法上,仅采用规范研究方法,而未使用实证研究方法对规范研究的结论进行证明,从而影响到研究结论的可信度;由于当前我国正处于经济转型时期,有关审计独立性问题具有很强的“中国特色”,因而,我们提出的有关提高审

计独立性的对策,是否有效,还有待实践检验;另外,尽管笔者试图结合经济学、制度经济学、博弈论、会计学等多门学科知识对审计独立性问题进行研究,但由于笔者的知识结构的局限性,无法透彻掌握和结合运用相关学科的原理,这些对本书的研究结论也可能产生一定影响。

第二章

审计独立性概述

第一节 审计独立性的产生与发展

一、审计独立性的产生

(一) 审计是受托经济责任关系存在和稳定的基础

众所周知,审计是社会经济发展到一定阶段的产物,但审计如何产生,又如何发展,长期以来引起了热烈的讨论和争论。审计史学家查德·布朗(Richard Brown)认为:“审计的起源可追溯到与会计起源相距不远的时代……当文明的发展产生了需要某人受托他人财产的时候,显然就要求对前者的诚实性进行某种检查。”我国杨时展教授也认为:“审计因受托责任的发生而发生,又因受托责任的发展而发展。”到目前为止,中外审计理论界形成了一个比较一致的观点,这就是:“审计作为一项独立的经济监督活动,因受托经济责任的产生而产生,并伴随着受托经济责任的发展而发展。”^①

受托经济责任是指当财产管理制度的发展出现了财产所有者和

^① 参见文硕编著. 世界审计史[M]. 北京:中国审计出版社,1990, P3 ~ P5.