

## 一、理解审计独立性

即使是那些对于审计仅有最粗浅了解的人，对于独立性之于审计的重要意义，恐怕也会略知一二。会计专业的学生在上第一堂审计课的时候，一般都会听到老师郑重其事地强调：独立性是审计的灵魂。

我在给学生讲独立性的时候，总是会发表这样一个观点：审计可能是唯一一个收了客户的钱，还要把真相说出来的职业。的确，独立性是审计的本质特征。作为一个售卖“信任”这一商品的专业人士，审计人员只有同时独立于“三方关系”中其他两方，其发表的意见才会有人相信，审计服务的价值才会得到承认。

Linda E. DeAngelo 在审计学界可能无人不知。她在 1981 年写了两篇审计文章，发表在顶尖会计学刊《会计与经济研究》上。虽然她后来兴趣转移，不再研究审计，但这并不妨碍她的文章成为国际审计学界引用率最高的文章之一，尤其是那篇《会计师事务所规模与审计质量》。

在这篇文章里，DeAngelo 提出一个迄今为止影响力最大的审计质量定义：**审计质量就是审计师发现并报告违规行为的联合概率**。通俗地解释一下，所谓高质量的审计，就是审计人员既有本事查出假账，还要诚实地对外报告出来，前者取决于审计人员的专业水平，后者则取决于其独立性。如果审计人员不独立，他（或她）根本不会认真地去查假账，所以假账能不能被发现，也受独立性的影响。在大多数审计项目中，审计人员在专业能力上一般是胜任的，独立性也就会成为审计质量的决定性因素。

**独立性在概念上并不难理解**，其英文是 Independence，本义是“不依赖”，也就是说审计人员作判断、下结论不受外界因素干扰。从审计人员个人来看，独立性首先是一种精神状态，好比国学大师陈寅恪说的那句名言“独立之精神，自由之思想”，这被称为“实质独立”(independence in fact)。

显然，审计人员是不是实质独立，旁人是不看出来的，审计人员还必须要让旁人认为他（或她）是独立的，这被称为“形式独立”(independence in appearance)。虽然我们经常说“实质重于形式”，但形式上的独立对于审计服务的委托人而言可能更为重要，因为他们只能从形式独立推断审计人员是不是实质独立。审计人员的职业道德守则里，大部分是谈独立性要求，而独立性要求的绝大部分又是形式独立要求。

### 独立性一直是社会各界关注的一个焦点

审计行业的监管者和准则制定者，制定了异常复杂的独立性规范，其中很多是禁止性要求。这些要求大体可分成五个方面，经济利益（self-interest）、自我评价（self-review）、密切关系（familiarity）、外在压力（intimidation）和过度推介（advocacy），

其中最重要的是审计人员不能和客户形成有损专业判断的经济利益联系。毕竟，经济基础决定上层建筑，独立首先是经济上的独立。

事务所的合伙人和其他管理人员也高度重视独立性，他们会根据职业道德守则制定内部的员工守则和相关制度，这些规章制度比较具体，某些方面比准则制定者的要求更为严格。像四大这样的国际知名大所，还设有专职的职业道德道德合伙人，专司事务所内部的独立性事务。

## 学术界也非常关心审计独立性

**审计实证研究有三大主题：审计质量、审计收费和审计师选择**，这三大主题均与独立性有密切关系，尤其是审计质量研究。许多可能会影响独立性的因素，都已得到了研究和探讨，例如审计师规模、声誉、审计定价、非审计服务、任期、轮换、客户重要性、校友关系、“旋转门”（revolving doors）关系等。不仅如此，这些研讨已经从事务所层面，深入到分所层面、审计团队层面，甚至合伙人个人层面。可以说，我们对于审计独立性的理解已经相当全面和深入。

## 二、审计独立性为何难以维持？

尽管社会各界对于独立性都很关注，我们对于独立性的理解也很深入，但是当我们审视时不时就会出现审计失败案例，仍然会发现其中最重要的原因仍然是欠缺独立性，尤其是实质独立性。许多舞弊案例并不高明，审计人员只要按审计准则规定的常规审计程序去做，就能够合理确信发现财务报表舞弊行为，但是审计人员就是会犯低级错误，要么是该做的程序没做，要么是做了但没做到位。

举个简单的例子，准则规定应收账款的询证函必须由审计人员亲自寄发，但我们在审计失败案例中却经常发现审计人员将询证函交给客户工作人员代为寄发。犯这样低级错误的不仅有国内事务所，还包括国际四大。在一起引起轰动的货币资金贪污挪用近 2 亿的案例中，代审计人员寄发证券公司保证金询证函的，竟然是案件的当事人。会计师事务所因为出现了这样的低级错误，付出了赔偿客户 2000 万的沉重代价。

**人们不禁会问：审计人员为什么会轻易地丧失独立性呢？独立性的保持为何就这么难呢？**

我认为主要有三大原因：**基础制度设计的缺陷、审计供求关系的失衡和信息的不对称。**

### 首先是基础制度设计的缺陷

在企业财务报表审计的三方关系中，股东是审计服务的真正委托人，而经理则是需要接受审计的责任人。虽然审计人员需要同时独立于股东和经理，但更重要的是要独立于经理。然而，由于股权分散化的原因，出现了阿尔弗雷德·小钱德勒

所说的“经理人资本主义”，企业的控制权从股东转移到经理手中，其中包括审计师的聘任权。

对于那些股权相对集中、存在控股大股东的企业，又会产生大股东和经理联手形成“内部人控制”的局面，真正需要保护的中小股东，则对审计师的聘任没有发言权。无论是哪一种情况，管理层即使形式上不拥有决定审计师聘任和审计费用支付的权力，也会在实质上控制这些权力。不仅如此，审计人员和千千万万中小股东是不见面的，与管理层却会经常见面、沟通，在连续审计的情况下还会长期交往，甚至形成朋友关系。在这种情况下，审计人员很容易把管理层当成客户，产生为管理层服务的错觉。为了克服这一局限性，世界上多数国家引入了独立董事制度，把聘任、解聘和决定审计费用的权力授予由独立董事主导的审计委员会。美国 SOX 法案要求审计委员会全部由独董构成，而我国上市公司的治理准则也要求独董主导审计委员会并担任召集人。这一制度安排缓解了审计独立性面临的问题，但并没有从根本上解决问题。因为管理层仍有可能左右独董的人选，而独董未必有尽职尽责的动机和压力。