

## 内容摘要

审计判断是审计工作的核心，是现代审计理论研究的重要领域之一。社会各界对审计工作成果可信性的关注，使得审计判断成为审计理论界与实务界共同研究的重点。特别是由审计失败而导致的审计诉讼案件的频发，使公众对审计人员的专业判断能力产生了严重的质疑。究其原因，我国独立审计环境对审计判断质量存在着深远的影响。为了保证审计工作的质量，对审计判断及其与独立审计环境之间的关系进行系统研究显得尤为重要。该项研究对于完善审计判断理论、提高会计信息质量、降低审计风险都具有极其重要的意义。

我国对审计判断的研究起步较晚，直到1999年才出现了相关论文及著作，研究内容涉及审计判断的含义、性质、影响因素、评价标准及改善措施等。但是，这一领域的研究还存在很多不足，关于审计判断的研究还有着广阔的发展空间。

本文的研究范围仅限于注册会计师会计报表审计。

本文在借鉴和总结前人研究成果的基础上，将更加深入的探讨审计判断含义、成因、重要性、影响审计判断的因素。从影响审计判断的环境因素这一视角，深入分析我国独立审计环境对审计判断的影响，并结合我国现阶段审计判断存在的问题，提出适合我国国情的提高审计专业判断能力的具体措施。

论文首先对审计判断的一些基本性质及内容进行了详细的阐述，明确了审计判断的内涵、成因及重要性，为进一步研究奠定一定基础。其次，论文运用系统论的有关知识深入剖析了影响审计判断的因素，分别从主观和客观两方面进行了深入地分析。主观因素即审计人员，客观因素即审计环境，从而提炼出审计判断与审计环境之间的互动关系。再次，重点从宏观和微观两个角度分析了审计主体之外的审计环境对审计判断的影响，为提升审计判断

的策略研究奠定了良好的基础。其中宏观环境因素包括政治环境、法律环境、社会环境、审计行业环境，微观环境因素包括被审计单位环境和会计师事务所环境。最后，在充分考虑审计判断的影响因素及其与审计环境的关系的基础上，对提升审计专业判断能力的策略进行了系统地研究，从上述宏观和微观环境出发，提出了我国审计人员提高自身专业判断能力的具体措施，希望对审计人员自身专业判断能力的提高起到推动作用。

**关键词：** 审计判断， 审计环境， 影响

## **Abstract**

**Audit judgment, as the core of audit work, is one of the most important research fields in modern auditing theories. With more and more lawsuits against auditors in recent years, the public expresses strong doubts about auditing professional judgment. It is originated from the profound influence of audit environment on audit judgment performance. In order to guarantee the performance of audit work, research on the relationship between audit environment and audit judgment is most important. This research is of huge significance in improving theory of audit judgment, enhancing quality of accounting information and reducing audit risk.**

**Research on audit judgment began late in China. It was not until 1999 that some papers and books started to discuss problems over audit judgment, which includes definition, origin, importance, influence factors and solutions. However, there is certain deficiency of research on this field, which follows that we still have a wide space to study on it.**

**The dissertation only studies on auditing accounting reports by CPA.**

**Based on home and abroad research, the dissertation discusses the influence factors of audit judgment, analyzes the influence of audit environment on audit judgment and applies the conclusion to audit environment in China to put forward the corresponding improvement suggestions on enhancing audit judgment.**

**The dissertation is divided into four chapters:**

**First, the dissertation introduces the basic theory of audit judgment, including the definition, origin and importance. Second, the dissertation discusses the influence factors of audit judgment performance by making use of the systematic theory. Third, chapter three analyzes deeply on the influence of audit environment**

on audit judgment from macro and micro respects. Last, it researches on how to improve the ability of audit judgment. Based on the relationship between audit environment and audit judgment, chapter four puts forward some affective measures aiming to make audit judgment performance perfect.

**Keywords:** audit judgment, audit environment, influence

## 东北财经大学研究生学位论文原创性声明

本人郑重声明：此处所提交的博士/硕士学位论文《审计环境对审计判断的影响研究》是本人在导师指导下，在东北财经大学攻读博士/硕士学位期间独立进行研究所取得的成果。据本人所知，论文中除已注明部分外不包含他人已发表或撰写过的研究成果，对本文的研究工作做出重要贡献的个人和集体均已注明。本声明的法律结果将完全由本人承担。

作者签名：黄光

日期：2007年10月26日

## 东北财经大学研究生学位论文使用授权书

《审计环境对审计判断的影响研究》系本人在东北财经大学攻读博士/硕士学位期间在导师指导下完成的博士/硕士学位论文。本论文的研究成果归东北财经大学所有，本论文的研究内容不得以其他单位的名义发表。本人完全了解东北财经大学关于保存、使用学位论文的规定，同意学校保留并向有关部门送交论文的复印件和电子版本，允许论文被查阅和借阅。本人授权东北财经大学，可以采用影印、缩印或其他复制手段保存论文，可以公布论文的全部或部分内容。

作者签名：黄光

日期：2007年10月26日

导师签名：陈明

日期：2007年10月26日

# 1 引言

## 1.1 研究意义

随着我国市场经济体制的进一步确立,证券市场在我国的社会主义经济建设中扮演着举足轻重的角色,审计人员的社会地位也随着证券市场的不断壮大发展而得到提高。由于会计信息的可靠性受到人们极大的关注,作为对会计信息可靠性提供合理保证的注册会计师的审计意见自然也就成了人们关注的焦点,这增大了审计人员和会计师事务所的审计风险和审计责任。尤其是进入20世纪90年代以来,审计人员被起诉的案件及因发表不恰当的意见招致承担法律责任的案件不断增加,中国注册会计师行业正在面临着一个“诉讼爆炸”的年代。尤其是上海国家会计学院财务舞弊研究中心公布的2005上市公司十大财务舞弊公司排行榜,使投资者对上市公司信息披露失去了信心,严重地损害了独立审计行业在公众心中的职业形象。排行榜第一名的科龙电器偷梁换柱一案就是由于德勤会计师事务所对科龙电器2002、2003及2004年年报出具的审计意见非常不公允,没有尽职勤勉,违反了会计行业的相关法律法规,使得广大投资者遭受巨大的损失。审计质量不合格,正在以各种形式损伤着注册会计师的社会公信力。如何提高审计质量、发表恰当的审计意见已别无选择地成为审计执业界的首要任务,而其核心是注册会计师的判断质量。高水平的审计判断可以有效提高审计质量,规避审计风险。因而,如何提高注册会计师的审计判断水平,已成为我国注册会计师行业发展的关键。对审计判断进行研究是现代审计学领域的一个重要的课题,对审计理论与实践都起着重要的作用。

科龙电器案使“资本运作高手”顾维军身陷囹圄,还牵扯出关于“四大”中的德勤会计师事务所执业是否谨慎,审计意见是否公允的大讨论。其实德勤会计师事务所遇到的麻烦应该是一个必然。在一定的审计环境中执业,所

做出的审计判断肯定会打上环境的烙印。当科龙电器的财务造假问题被公之于众，人们普遍认为，为那样的企业提供审计服务，是德勤的一大失误。由此可见，审计环境对审计人员的审计行为始终存在着显著的影响。而作为审计行为的重要组成部分，审计判断具有强烈的主观性，审计人员易为其所处的环境所左右，因此，审计判断存在与发展在很大程度上取决于审计环境的状况。这就要求审计人员在进行审计判断时，必须考虑和适应其所处环境中各种因素的影响，根据环境的变化，对审计判断的方式与内容做出适当的调整，以避免审计失败。

审计环境与审计判断是审计理论研究和审计实务中的两个重要领域，我国进行的社会改革正在使审计环境发生重大变化，相应地对审计人员的专业判断水平提出了更高的要求，从而本文将这两个领域联系起来，通过我国独立审计环境对审计判断的影响进行分析，提出提高我国审计判断水平的有效措施，具有很强的现实意义。综上所述，本文的研究意义具体表现在：

### 1. 有助于完善审计判断理论。

以前的研究基本上是把审计人员作为一个孤立的主体来研究他们的判断行为，没有考虑审计判断环境对审计判断的影响，这有可能影响研究结论的客观性。本文对审计环境与审计判断之间的关系研究进行进一步深入和拓展，完善审计判断的理论框架，对提高审计人员的判断水平、降低审计风险具有指导作用，进行这方面的研究是非常必要的。

### 2. 为审计判断的实际操作提供指导。

审计工作本身就是一项理论和实践紧密结合的工作，审计判断作为审计理论结构中的一项要素，在理论方面的研究是为了指导实践，在实践中的反馈又不断修正理论研究，同样密切了理论和实践的联系。理论来源于实践又反过来指导实践。之所以对审计环境对审计判断的影响进行理论上的研究是因为审计环境在审计工作中越来越重要，其对审计判断的影响也日益显著，需要理论来支持，从而为实际工作中进行审计判断提供指导。

### 3. 提高会计信息质量，保障证券市场健康发展。

证券市场在我国建立的时间较短，其中存在许多不完善之处，在其成长的过程中难免出现各种各样的问题。证券市场的造假行为屡屡发生，作为投资者需要得到真实可靠的审计信息以减少损失，这使人们越来越关注审计信息的质量，也就越来越关注注册会计师的工作质量。审计判断水平的高低决定着审计质量，影响到广大投资者的利益和证券市场是否能够健康有序地发展。因此，从改善审计环境角度入手，提出提高审计判断水平的措施，以保障证券市场的健康发展。

#### 4. 降低审计风险、避免审计失败，使注册会计师行业得以长远发展。

尽管审计失败的原因有多种，如被审计单位舞弊、被审计单位误用会计原则、审计人员不恰当地运用审计程序、未能恰当地运用应有的职业谨慎等，但其根本原因在于审计人员没有能够做出正确的审计判断，从而导致发表不恰当的审计意见。审计判断质量的改善必将会降低审计风险、避免审计失败，进而减少诉讼和避免法律责任。由高质量的审计判断所引发的良好的信誉，不仅是审计人员赖以生存的基础，而且能够提升其社会地位。

### 1.2 研究范围

因审计主体的不同审计可以分为三种类型：政府审计、内部审计和民间审计。事实上，上述三种审计都存在审计判断问题，只是程度不同而已。本文以民间审计为重点，即注册会计师审计。本文研究的审计判断是注册会计师会计报表审计业务中的审计判断问题。本文研究的审计环境是独立审计环境。

### 1.3 研究目的

频繁发生的审计失败案件，已经成为目前经济生活中的一个突出问题。审计失败在很大程度上是由于审计人员的专业胜任能力不足引起的。如何提高审计人员的专业判断能力已经成为目前审计领域的一项重要课题。本论文



研究的目的是：通过对审计环境与审计判断关系的研究，深入分析我国独立审计环境对审计判断的影响，找出审计判断水平低下的原因，并提出提升我国审计人员专业判断能力的具体策略，力争在实际操作中更具可行性。

### 1.4 国内外研究现状

#### 1.4.1 国外研究现状

关于审计判断的研究在国外已有近50年的历史，而且经历了起步、成长和持续三个阶段。早在20世纪50年代美国会计职业组织—美国注册会计师协会和审计研究人员(比如,Mauts)已经意识到了审计判断对于审计工作的重要性,但并未引起审计职业界和学术界的广泛重视,只有一些零星的研究,比如,Mauts(1959)以“证据、判断和审计人员意见(‘Evidence, Judgment and the Auditors Opinion’)”为题的研究标志着在审计判断方面的研究已经起步。进入70年代,特别是1974年以后,审计判断研究得到了前所未有的重视,步入了黄金时代,出现了大量的关于审计判断的研究文献,比如,Ashton(1974)的“一个内部控制判断的实验研究”,Boatsman和Robertson(1974)的“选择重要性判断的政策运用”,Ashton(1974)的“线索使用和专家判断:独立审计人员和其他人员判断的比较”,Joyce(1976)的“审计程序计划中的专家判断”,Ashton(1980)的“审计人员内部控制判断的描述性模型:复制和扩展”等。此后的30年间,审计判断成为审计研究的焦点,并成为审计研究中极具生命力的领域之一。之所以在70年代后审计判断研究能够得以迅速发展,其原因可以概括为:理论界的推动、实务界的需要和支持、恰当方法的引入。具体而言主要是由于以下几个方面:(1)美国会计学会(American Accounting Association,简称AAA)的会计评价基础委员会(Committee on Accounting Valuation Bases),于1972年把心理学家布朗斯维克(Brunswik)的透镜模型(Lens Model)引入会计和审计领域,为研究不确定情况下的审计人员如何做出判断提供了有效的方法;(2)针对审计人员的诉讼案件急剧增加,迫使审计人员更加重视审计工作的有效性;(3)70年代以后,会计师事

务所之间竞争加剧,使得审计人员更加重视审计工作效率;(4)学术界的推动,在1972和1974两年间分别在堪萨斯(Kansas)大学和伊利诺(Illinois)大学召开了审计学术会议,对审计判断的研究起到了推波助澜的作用;在70年代中期美国的南加利福尼亚大学在审计判断方面研究兴趣非常高,积极开展这方面的研究;(5)实务界的支持,1976年,皮特、马威克、米切尔会计公司(Peat, Marwick, Michel and co.)出版了《审计研究的机会》(Research Opportunities in Auditing, 简称ROA)一书,同时建立了一个ROA研究的程序,它为致力于审计研究的学者提供基金、项目和资料,为审计判断研究提供了便利的条件。Mock等(1993)指出,1970年以后审计判断研究的大量涌现应部分地归功于毕马威公司出版的《审计研究的机会》提供的基金的支持。此后,许多学者加入到了审计判断研究的行列中,并为推动这一领域的研究做出了积极的贡献。80年代后,南加利福尼亚大学的Mock和南加利福尼亚大学审计判断研讨会再一次把审计判断研究推向高潮。Mock是审计判断研究的积极倡导者和实践者,在他的推动下,于1983年召开了首次南加利福尼亚审计判断研讨会,以后每年召开一次。讨论的内容十分广泛,判断过程的特点、认知心理学的方面、决策帮助(或支持)和判断的信息经济方面、研究目标、研究方法等。这一学术会议的举行进一步刺激了审计判断的研究。80年代以后的大量有关判断研究的学术文献的出版,既进一步强化了审计判断研究的趋势,也体现了审计判断的研究成果。正是由于实践的需要和众多理论、实务工作者的努力,时至今日,这一领域的研究依然方兴未艾。

国外关于审计判断的研究主要是围绕以下内容进行:审计判断的理论定位和构成要素的研究、审计判断政策捕捉方面的研究、信息加工过程中的启发式方法和偏误方面的研究、假设的产生、信息搜寻和信息选择、审计判断绩效与知识记忆的研究、影响审计判断绩效的环境因素、集体判断方面的研究、决策辅助工具方面的研究等。其中,影响审计判断绩效的环境因素研究状况如下:一些环境因素对审计判断绩效存在着影响。这些因素包括客户的激励因素、责任因素、审计任务的重复频率因素、审计人员压力因素。对激励因

素的影响的研究的核心问题是:激励因素怎样影响审计判断绩效。Hackenbrack和Nelson(1996)在这方面进行了探索,发现当审计人员面临一项客户的激励时,会出现与激励相符的—允许客户采用激进的报告方法的行为。对于责任因素研究的主要问题是:审计人员判断的业绩是否受复核人的影响,或受自己需要向他人证明自己的某些判断的影响。Peecher(1996)进行了这方面的研究。审计任务的重复频率对审计判断绩效的影响研究的核心问题是:审计人员连续重复地参加某一审计任务是否会影响审计判断绩效。Tan(1995)的研究证明,审计人员的轮换有助于审计人员关注与以前年度评估不一致的当前情况(Ashton,1999)。审计人员压力对审计判断质量方面的研究主要集中于:审计任务总是有一定的时间限制的,这种时间限制是否会影响审计判断的绩效。时间压力一方面来自于审计服务市场的激烈竞争,要求审计人员提高审计效率,降低成本,另一方面来自于客户。McDaniel(1990)就研究了上述问题。可以预见,在未来相当长的一段时间内,审计判断仍然是审计研究中最具吸引力的研究领域。

### 1.4.2 国内研究现状

我国对于审计判断的研究与国外相比少了近40年的历史,差距较大。当国外已经处于比较成熟的阶段时我国还处在初级阶段,造成这种局面的原因主要是我国的经济不发达,受计划经济的影响严重。随着市场经济在我国的发展,审计理论的研究不断受到重视。随着注册会计师审计风险的增大和诉讼案件的激增,审计判断问题正在引起我国审计理论界的关注,20世纪90年代起相关的文章陆续出现,主要包括:试论注册会计师专业判断及其影响因素(秦荣生,1999)、论审计判断及其应用(刘国常,1999)、试论审计人员专业判断(肖文八、程庆,2000)、审计判断与审计风险、审计责任的关系(谢志华,2000)、试论我国审计环境与审计专业判断(张彤2000)、审计判断基本理论探讨(张彤,2001)、股权结构与审计判断(陈敏,2001)。尽管这些研究仅仅是初步的,但它标志着我国审计判断的研究已经起步。值得一提的是,南开大学的张继勋副

教授在2002年出版的《审计判断研究》一书首次对审计判断进行了系统的研究，是审计领域中一项新的研究成果，不仅填补了我国在审计判断研究方面的空白，对于丰富和发展审计理论、完善我国审计人员的审计判断能力都具有重要的意义。张继勋在该书中提出审计人员、审计判断和环境互动模型，探讨了审计判断系统与环境之间的关系。但审计判断这一领域还有许多问题需要研究，存在很多不足。比如：前人的研究主要侧重于含义、性质和重要性方面，对影响因素的分析只是以审计人员为中心，把审计人员自身的经验不够、知识欠缺作为能力不高的原因，而忽略了外部因素对审计判断的影响，忽视了外部因素在审计判断中起到的关键作用；只注重实践方面的研究，缺乏理论方面的研究；在解决措施方面也只是说要提高人员素质，却没有提出切实可行的解决措施，没有研究怎样使解决的措施具有可操作性；无论从宏观角度还是微观角度来看研究都不够彻底，都处在比较肤浅的阶段。所以关于审计判断需要研究的问题还很多，现阶段所取得的研究成果也只是冰山一角，关于审计判断还有很大的研究空间，急需深入研究中国背景下的审计判断问题，以改善我国审计人员的判断质量。

### 1.5 本文研究内容

结合上述研究现状及存在的一些突出问题，本文在研究审计判断影响因素的基础上，着重外部环境的关键作用，对我国独立审计环境与审计判断的关系进行深入的剖析。首先，指出现有的审计环境在法律、政治、社会文化、公司治理、审计行业、监管体制等诸多方面存在的问题。在此基础上，本文全面分析了上述审计环境从多方面对审计判断的重大影响。最后，针对我国审计判断水平不高的现状，从审计环境这一根本原因入手，提出切实可行的改善措施。

本文主要研究了以下几个内容：

第一部分介绍本文的选题动机和研究意义，据此对国内外研究现状进行了

综合评述，从中发现问题的所在，为本文研究指明方向，即进一步研究提高审计人员专业判断的具体对策；并且提出本文的研究内容及结构。

第二部分对审计判断的基本理论及其与审计环境的关系进行阐述，包括审计判断的定义、成因、重要性等，并且，对审计判断与审计环境的关系进行重点分析，以理清两者之间的互动关系，为下文分析审计环境对审计判断的影响做铺垫。

第三部分分析我国独立审计环境现状，及其对审计判断的影响。首先，阐述独立审计环境的含义。其次，对我国面临的具体独立审计环境的现状进行分析，并就我国独立审计环境对审计判断的影响进行深入剖析。一方面，从我国宏观审计环境的角度分析其对审计判断的影响，其中包括政治环境、法律环境、社会文化环境、审计行业环境等。另一方面，从我国微观审计环境的角度分析其对审计判断的影响，其中包括客户环境和会计师事务所环境等。

第四部分从审计环境的视角论述了我国审计判断质量的改善。首先，对我国注册会计师审计判断的发展现状进行分析，而后，在对影响审计判断的环境因素分析的基础上，以外部环境的改善，促使审计判断能力提高，提出有效的改善我国注册会计师审计判断质量的对策。

## 2 审计判断及其与审计环境的关系

### 2.1 审计判断的相关理论问题

#### 2.1.1 审计判断的含义

根据《辞海》的解释，判断是对事物的情况所做的判定。

根据《现代汉语词典》解释，判断是思维的基本形式之一，就是肯定或否定某种事物的存在，或指明它是否具有某种属性的思维过程。在形式逻辑上用—个命题表达出来。

韦伯斯特第三国际会计词典（Webster's Third New International Dictionary）把判断定义为：判断是通过识别和比较形成一个意见或评估的心智过程。

迄今为止，国内外尚没有就审计判断给出一个公认的定义。理论界对审计判断的定义多为描述性的，从不同的角度对审计判断加以界定。下面是国内外对审计判断定义的主要论述：

1.Kenchel的定义是（审计）判断是个体思考决策问题相关方面的过程。<sup>①</sup>

2.刘国常的定义是专业判断是逻辑判断在审计中的应用，它是确定被审事项是否具有某种属性的思维过程，是审计人员在审计工作中必不可少的思维形式。<sup>②</sup>

3.秦荣生的定义是注册会计师的专业判断是指注册会计师从多种可能的方案中，运用审计及相关学科的知识和经验，做出取舍的决策。<sup>③</sup>

4.赵保卿的定义是注册会计师的职业判断是指注册会计师在执业的过程中依照执业标准、凭借自身经验对被审计事项及相关内容进行分析、鉴定，以确定其是否具备某种审计特性的过程。<sup>④</sup>

5.张继勋的定义是审计判断是审计人员根据其专业知识和经验，通过识别和比较对审计事项和自身的行为所作的估计、断定和选择。<sup>⑤</sup>

以上定义从不同角度解释了审计判断，为我们认识审计判断奠定了基础，但都存在一定缺陷。Kenchel 定义主要从判断的内容角度来进行表述的，且比较笼统，没有体现注册会计师职业的特点，无法与其他行业的职业判断区分开了。第二个定义是从逻辑和思维的角度定义审计判断，既过于抽象，也同样没有体现审计判断的特性。第三个定义把审计判断定义为方案选择过程，没有包括注册会计师在执业过程中的所有判断类型。第四个定义把审计判断仅仅定义为审计事项的判断，范围比较窄，且审计特性的含义也不明确。第五个定义相比较来说较为全面，但忽略了审计人员进行审计判断必须要依据一定的标准，最终的判断结果是在与预定标准比较的基础上选择产生的。

因此，借鉴前人的研究成果，并综合考虑以上各方面问题，作为审计判断的含义，应首先要体现判断的一般性。包括：1.审计判断是一种思维形式。2.审计判断包括与一定标准比较和选择。3.专业知识和经验是进行判断的基础。其次要体现注册会计师职业的特点，即体现它的特殊性，因为在其他行业也存在判断问题，如医学判断、法律判断等。根据判断的定义，在吸收以上定义的合理成分的基础上，笔者对审计判断作如下定义：审计判断是审计人员凭借专业知识和经验，将审计事项和审计人员自身的行为与一定的判断标准进行比较、识别和选择的思维过程。根据此定义，审计判断的主体是审计人员，审计判断的基础是审计人员的专业知识结构及积累的经验等，审计判断的依据是既定标准，审计判断的基本方法是比较分析、识别和选择，审计判断的内容是审计事项和审计人员自身的行为，审计判断的结果是一种估计、评价或选择，审计判断的本质是思维过程。审计判断是贯穿于审计理论研究和实践的全过程。它有利于规范审计执业行为，保证审计工作质量，完善和发展审计理论。

### 2.1.2 审计判断的成因

#### 1. 信息不对称

审计因受托责任而发生，又因受托责任的发展而发展。所有权和经营权分离后，在所有者和经营者之间就形成了委托代理关系，此关系的存在使双

方必定存在信息不对称的情况。随着社会经济的发展，尤其是证券市场的出现，使两权分离更加彻底，信息不对称的状况更加严重，广大的社会公众对审计的鉴证作用更加关注。而审计人员相对被审计单位也同样存在着信息不对称的情况。在审计人员和被审计单位的关系中，被审计单位依然拥有信息上的优势，审计人员则处于劣势。其原因在于：一是审计人员是外部人员，不可能像企业的内部人员那样深入地了解企业；二是审计时间有限，审计人员要考虑成本效益问题，不可能长时间地审计一个企业，不可能审查所有的相关信息；三是信息的局限性，审计人员掌握的信息总是有限的。在这种情况下，审计人员要对被审计单位的会计信息的可靠性表示意见，只能借助于他们的职业判断。

### 2. 会计方法的可选性和会计估计的主观性

我国最新的具体会计准则和企业会计制度规定，企业可以根据业务的具体状况对会计处理方法进行选择。会计准则提供多种可选择的会计政策的目的是，使企业能够更加公允地披露其会计信息。这就要求会计人员在处理此类业务时，作出恰当的判断，这也就是我们所说的会计人员的判断。这样规定有其灵活进步的一面，同时也会带来负面的问题，如企业可以把它作为操纵利润的工具。无论是由于会计人员判断失当还是由于出于操纵利润的目的导致会计政策选择不恰当，都会导致会计信息的不可靠。因此，审计人员在会计报表的公允性鉴证时，不可避免地要对企业会计政策选择的恰当性判断做出再判断，以验证会计人员所做判断的恰当性，会计估计也存在着这样的问题。《国际会计准则—当期净损益、重大差错和会计政策变更》指出，由于商业活动中内在的不确定性因素的影响，许多财务报表项目不能精确地计算，而只能加以估计，估计过程涉及以最近可利用的信息为基础所作的判断。我国的会计准则对会计估计也作了规定，如在坏账、固定资产的耐用年限与净残值、无形资产的受益期、递延资产的分摊期间等，都需要会计人员的职业判断。

### 3. 现代审计模式需要大量运用审计判断



近年来,随着世界范围内科学技术和政治经济的变化,社会对审计评价被审计者受托经济责任的履行情况提出了更高的要求,不断爆发诉讼审计人员的事件。在这种压力下,在英美等国的会计报表审计实践中,开始强调审计战略,使用审计风险模式,并积极采用分析程序,这种审计模式称之为风险导向审计。在风险导向审计中,广泛采用抽样审计的方法,抽样审计包括非统计抽样和统计抽样两种,无论在非统计抽样中还是在统计抽样中都需要运用审计判断。我国2007年1月1日开始实施的新审计准则中引入“重大错报风险”概念,并规定识别和评估重大错报风险是首要的必要审计程序,要求在设计和实施审计测试前必须适当地评估重大错报风险。同时,新的风险模型强调要求区分财务报表层和认定层评估重大错报风险,然后再针对评估出的不同层的重大错报风险,合理运用职业判断,分别确定拟采取的总体应对措施和设计、实施进一步审计程序,以合力将审计风险降至可接受的低水平。对重大错报风险的全程关注,不仅要求注册会计师具备很高的专业技能水平,丰富的执业经验,还要求他们掌握相关知识和技能,要求注册会计师具有广博的知识和敏锐的判断力。

### 2.1.3 审计判断的重要性

#### 1. 审计判断贯穿于整个审计工作过程的始终

##### (1) 接受客户委托阶段

注册会计师应了解客户的经营性质,考虑审计风险的大小,估计审计工时以商定收费,分析判断本所工作人员能否胜任该项工作等,以根据了解的情况决定是否接受委托。如果注册会计师不加判断或判断失误,直至审计工作进行到一定阶段才发现因为审计风险太大或本所工作人员无专业胜任能力而辞去委托,这就不仅使双方蒙受损失,还可能会导致会计师事务所遭受法律诉讼,同时信誉受到损害。

##### (2) 审计计划阶段

执行分析程序,评价重要性水平,考虑审计风险,了解被审计单位内部控制的性质、时间和范围等等。每一项工作都要求注册会计师予以正确的判断,我

国颁布的2006新中国注册会计师审计准则中对此阶段如何运用专业判断作出了大量的规定。如《2006新中国注册会计师审计准则第1211号—了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》第四条规定：了解被审计单位及其环境是必要程序，特别是为注册会计师在下列关键环节作出职业判断提供重要基础。第十三条规定：注册会计师应当组织项目组成员对财务报表存在重大错报的可能性进行讨论，并运用职业判断确定讨论的目标、内容、人员、时间和方式。第五十条规定与审计相关的控制，包括被审计单位为实现财务报告可靠性目标设计和实施的控制。注册会计师应当运用职业判断，考虑一项控制单独或连同其他控制是否与评估重大错报风险以及针对评估的风险设计和实施进一步审计程序有关。《2006新中国注册会计师审计准则第1221号——重要性》第五条规定注册会计师应当运用职业判断确定重要性。

### (3) 实施阶段

此阶段则更多地需要注册会计师合理地运用专业判断,以发现错误和舞弊行为。审计抽样的样本选择,抽样结果的可信赖程度,审计程序是否能实现审计目标,已获取的审计证据的充分性、适当性;控制测试和实质性程序的性质、时间和范围等等。判断的正确与否,往往关系到注册会计师审计报告意见的正确与否。

### (4) 终结审计阶段

注册会计师对审计过程中获取的审计证据实施最后的质量控制时要研究审计过程中所采用的审计程序是否恰当,审计过程中是否存在重大遗漏,审计工作是否符合会计师事务所的质量要求,获取的审计工作底稿是否充分等。这些工作对注册会计师的专业判断能力提出了更高的要求,在整个审计中起着至关重要的作用。

## 2. 审计判断失误是导致审计风险和审计责任的主要根源

注册会计师审计判断的结果反映为审计报告。注册会计师通过这些报告,传达了他对被审计事项的判断结果。无论中外的审计报告,其意见段中都使用了“我们认为”一词,这表明:审计结论是以审计判断为基础的,审计意

见体现了审计人员在评价财务报表所隐含的证据之后所做出的判断。审计人员这一判断结果，不仅关系到使用者的决策，而且关系到审计人员及其会计师事务所的审计风险和法律责任。首先审计意见是一种主观判断结论，因此就有可能出现判断结果与客观经济现实不符，导致审计风险的存在。其次，注册会计师的审计判断关系到参考这些判断结论的报告使用者的决策，当错误的报告导致报告使用者发生损失时，注册会计师及其会计师事务所的法律责任也产生了。中外审计史上的审计人员承担法律责任的案例，几乎都与审计失误有关。《蒙哥马利审计学》指出：审计失误通常是由于管理当局的狡诈舞弊所致，或由于对客户有意无意地随意运用会计原则或误用会计原则，审计人员缺乏高明的判断所致。从根本上说，审计判断的失败是导致审计风险和审计责任的主要原因。

## 2.2 审计环境

### 2.2.1 审计环境的概念

环境是指围绕着人类的外部世界，是人类赖以生存和发展的社会和物质条件的综合体，可分为自然环境和社会环境；自然环境中，按其组成要素又可分为大气环境、水环境、土壤环境和生物环境。环境也可定义为周围的地方或周围的情况、影响、势力。系统论则认为，环境是该系统之外不断进行物质、能量和信息交换的一切空间及其在空间中所存在的所有因素的总和。

审计作为一个系统的过程，总是在一定的环境和作用力下进行的，故审计环境与审计是相辅相成，同生共存的。审计环境有不同的具体环境因素组成，具有明显的差异性。不同时期，不同国家，不同的审计主体和审计内容，不同的审计方式，审计环境也会有很大的区别。

因此，本文比照环境的定义，对审计环境作如下定义：审计环境是审计赖以产生、存在和发展的各种条件的综合体，是一个错综复杂的、由多种因素构成的、庞大的统一体。

### 2.2.2 审计环境的分类

根据审计环境的差异性与复杂性可将审计环境进行不同口径的分类：从审计环境对审计的影响方式，可以将其区分为审计外环境和审计内环境；从审计环境的结构状况来看，有宏观审计环境和微观审计环境；从审计组织体系设置的内容可分为政府审计的审计环境、独立审计的审计环境及内部审计的审计环境。因为三种审计组织既相互联系又各自独立，在不同的审计领域实施审计，三种组织在机构的设置、职责权限、人员安排及适用的法律法规等方面都存在特殊性。

本文主要探讨我国独立审计所面临的审计环境，并将审计环境划分为宏观审计环境和微观审计环境。宏观审计环境是指一定时期国际国内的审计工作所必须面临的政治、经济、法律、社会文化、道德和习俗等条件。微观审计环境是指作为单个审计人员在从事审计工作时所面临的具体环境。

### 2.2.3 审计环境的地位和作用

#### 1. 审计环境在审计理论中的地位

关于审计环境理论在审计理论结构中的定位，有的学者认为审计环境是审计理论的奠基石，也有人认为以审计环境作为审计理论的逻辑起点，找到了一种新的、更具实践性的起点。陈健明甚至认为，构建审计理论结构，应该以审计环境为逻辑起点。他认为审计环境具有高度的综合性，包含了审计实践的全部内容，孕育着审计理论要素的全部胚胎。以审计环境作为审计理论研究的逻辑起点，可以开阔审计理论研究的事业，通过对审计环境的研究，可以使人们正确地认识审计实践活动的环境特征，有助于审计工作更好的适应环境，推动社会发展，可以使人们正确的全面地认识审计的历史规律，认识审计发展的基本趋势所经历的波折。由审计环境出发构建的的审计理论结构，可以揭发审计发展过程的全部因素，从而具有全面性、完整性，是比较科学的审计理论结构。不管审计环境是否作为审计理论研究的逻辑起点，审计环境应是审计理论结构的重要组成部分，并处于审计理论结构的较高层次，它是我们审计实践的基本舞台，是审计思想形成的出发点。

## 2. 审计环境在审计实践中的作用

审计实践是主观见之于客观的活动，审计实践只能在一定的审计环境中进行，同时审计实践活动受制于审计环境所限定的审计范围。审计环境在审计实践中的作用表现在以下方面：

(1) 审计环境对审计目标的影响。审计目标的实现以具体的审计环境为基础，脱离审计环境的审计目标是无法实现的。

(2) 审计环境对审计方法的影响。审计方法是实现审计目标的手段，在不同的审计环境中，为达到相同的审计目标，必须选择合适的审计方法。如对营业收入进行实质性测试时，因企业的营利模式不同，可能采取不同的测试程序等。

(3) 审计环境对审计证据的影响。审计证据具有客观性、相关性、充分性及合法性。审计环境对审计证据具有重要影响，如审计证据的客观性是一定时间、空间条件下的审计环境客观性的具体反应。而审计证据的相关性的本质内涵，是审计证据与审计环境的相关性。

(4) 审计环境对审计报告的影响。审计报告是审计实践活动的结果，是审计环境的反映。其作用受制于审计环境的差异性，不同的审计环境，审计报告发挥着不同的作用。

同时，审计环境在不同的方面影响着审计的质量，如良好的法制环境会鼓励、支持审计人员的独立性，保护审计人员的权益，激发审计人员的能动性，从而提高审计质量。

## 2.3 审计判断与审计环境的关系

### 2.3.1 审计判断的影响因素

根据审计判断的定义可以看出，审计判断是审计人员的一种主观行为，其判断的基础是审计人员自身所积累的专业知识、经验等。而审计判断在受到知识、经验等主观因素影响的同时，作为审计判断主体的审计人员无疑也会受到其自身以外的各种环境因素的影响。因此，从审计人员主体的内部因

素及影响审计人员判断的客观因素入手,制定相关的法律、法规、政策制度,为审计人员营造一个良好的执业环境,就成为提高审计人员专业判断能力、降低审计风险的关键。本文拟从主观和客观因素两方面,对各影响因素加以分析。

### 1. 审计判断的主观因素—审计人员

判断作为思维的一种方式,具有强烈的主观色彩。反映在审计活动中,审计人员的知识、经验、努力程度及性格等因素都会被带到审计判断过程中去,从而影响审计判断的结果。因此,影响审计判断的主观因素有:性格、知识、技能、努力程度、审计人员的独立性。

#### (1) 性格

性格是个人在现实态度和行为方式中表现出来的稳定的心理特征,是具有核心意义的人格心理特征,是在现实社会生活中,由于客观事物对人的影响以及人对影响的反应而形成的一定的态度体系和与之相应的行为方式。性格最能表征一个人的个性差异。因此,它同样能够表征个体判断绩效方面的差异。许多心理学家从不同的角度对性格进行了分类。如 A·培因和 T·查理按照理智、意志和情绪哪一种在性格结构中占优势来把性格分为理智型、意志型和情绪型三种。显然,前两种性格更能取得良好的审计判断质量。H·A·威特金按照两种对立的信息加工方式把人分为依从型和独立型。我们认为,独立型人更能取得良好的判断质量。

#### (2) 知识

一般来说,知识是人们在改造世界的实践中所获得的认识和经验的总和。但对个体来说,知识是指储存在记忆中的信息。显然,这里所说的知识是指个体已经获得的知识。认知心理学家安德森认为,人类的知识有两种:一种是陈述性知识;另一种是程序性知识。陈述性知识是由人们所知道的事实组成,这些知识一般可以用语言进行交流,它可以采取抽象和意象的形式;程序性知识是指人们所知道的如何去作的技能,此类知识很难用语言表达。比如,许多人都会骑自行车,但却讲不清这种知识;许多人能流利地说本族的

语言，但却说不清语法规则。审计判断过程也是如此，有经验的审计人员虽然做出了正确的判断，但却说不清审计判断是如何做出的。因此，程序性知识也就是智力技能，即完成各种智力程序的能力。显然，程序性知识是长期实践逐步积累形成的。审计人员进行审计判断，这两方面的知识都是不可或缺的，审计判断是一项专业性比较强的工作，审计人员从事此项工作必须具备一定的专业知识，无论在哪个国家，要成为胜任的审计人员，就必须首先通过注册会计师资格考试，因此，注册会计师资格考试既是对要成为从事审计业务的人员的基本要求，也是对是否具备从事此项业务的基本知识的检验。同时，审计人员做出正确的审计判断还需要具有程序性知识，也正是这些程序性知识很大程度上导致了审计人员的个体的判断绩效的差异。因此，陈述性知识和程序性知识都影响审计判断绩效，但后者影响更大。

### (3) 技能

技能是人在活动中运用有关的知识经验，通过练习而形成稳定的、复杂的动作方式系统，这里的动作是广义的既包括外显的实际操作，也包括了内隐的智力动作。技能按其性质和特点可以分为动作技能和智力技能两类，智力技能是借助于内部语言在头脑中进行动作的方式或智力活动方式，包括感知、记忆、想象、思维，但以抽象思维为其主要成分，也就是程序性知识。对于注册会计师来说，要从事审计工作就必须掌握审计的专门技术。在审计过程中，如何运用这些专门技术做出高质量的审计判断就要看注册会计师的个人技能了。许多审计人员通过自学掌握了书本上的指示，考取了注册会计师资格证书，但在实践中却不会运用所学知识，这就说明他们不具备运用专门技术的技能。不过，技能是可以在后天习得和提高的，因此，经过实践的锻炼，注册会计师的专业判断水平会逐渐提高。

### (4) 努力程度

努力程度是一个主观性最强的因素。在一项审计判断中，审计人员努力和不努力、努力程度大小都会导致审计判断质量的不同。努力应该是审计判断质量的直接影响因素。而审计人员的努力程度来自于审计人员的动机，动

机越强努力程度也就越高。一个特别重视个人声誉的审计人员比一个不太重视个人声誉的审计人员的审计判断绩效要好。由此，可以得出以下结论：努力程度是影响审计判断的直接因素，动机通过影响努力程度来影响审计判断。审计人员的动机受需要和激励两个因素的影响。努力程度除直接影响审计判断以外，还影响陈述性知识和智力技能，审计人员的努力程度与其陈述性知识和技能的获得成正向关系。

### (5) 审计人员的独立性

独立是审计人员最为显著的职业特征，独立就是审计人员在执行审计或其他鉴证业务时，应当保持形式上和实质上的独立。独立性构成了审计人员职业的核心要求，是审计职业的灵魂。独立原则要求审计人员在执行审计业务、出具审计报告时应当在实质上和形式上独立于委托单位和其他机构。实质上独立是指审计人员在执行审计或其他鉴证业务时应当实事求是，不应当受个人或外界因素的影响，保持客观、公正的审计态度。审计人员应当在实质上和形式上保持应有的独立。但由于审计业务的特殊性及其聘用方式的影响，审计人员很难保持应有的独立，在很大程度上影响到审计判断的公允。影响独立性的因素主要有以下几种：

①自身利益的影响。具体包括：与审计客户存在除正常收费以外的直接或间接的经济利益；与审计客户存在密切的经营关系；过分依赖向该审计客户收取的审计费用等。

②业务执行的影响。具体包括：审计小组成员曾任审计客户的董事或经理；为审计客户提供了直接影响审计业务的其他服务；为审计客户编制了属于审计业务的原始数据或其他记录等。

③人际关系的影响。具体包括：审计小组成员的直系亲属是审计客户的董事或经理；审计客户的董事或经理是该会计师事务所的前合伙人；签字注册会计师与审计客户有着长期交往的历史等。

④威迫利诱的影响。具体包括：受到解聘威胁；审计费用的利诱压力；对人身安全的胁迫等。



⑤不恰当地降低查账成本。会计师事务所与企业一样是营利性组织，其审计成本与注册会计师的审计过程和工作直接相关。如果追求高审计质量，必须加大审计工作的投入，投入更多的有经验的高级审计人员，对一些风险环节进行更细致的审计取证等，这都会引起审计成本的上升。在审计收费不变的情况下，审计成本上升，必然导致会计师事务所利润的下降。为了降低查账成本，使用新手进行审计或财务检查：通过缩减审计程序来降低审计成本，执业工作粗糙，使舞弊案件大量增加。

## 2. 审计判断的客观因素——审计环境

这里所说的客观因素主要是指独立于审计人员之外的，但对审计人员所做出审计判断产生影响的外部环境因素。鉴于审计实践的特殊性和审计判断对象在审计判断中的重要性，笔者把审计判断对象作为一个独立于审计判断环境之外的客观因素，因此审计判断的客观因素包括审计判断对象和审计环境。

### (1) 审计判断对象

根据审计判断的定义，审计判断对象可分为审计事项和审计行为。审计事项是由被审计单位的会计处理而引发的，是先于审计行为存在的客观事项，主要受被审计单位经济业务状况和管理层行为的影响。审计行为是审计人员结合审计事项特点而做出的专业行为，基于审计判断的连续性，审计行为既是判断的对象，也是判断的结果。讨论审计判断的影响因素时，审计判断对象包括被审计单位生成会计报表过程中引起审计判断的一切领域，以及需要判断确定的审计行为。审计判断对象直接影响到审计人员所获取信息的客观性及信息的可利用程度，不同的判断任务对审计判断的要求也不同。

#### ①被审计单位会计信息质量

审计的目标是评价会计信息质量，会计信息是会计处理的产物，审计人员对会计信息质量的判断可分为两个层次：一是判断经济业务是否按已选择的会计政策进行正确处理，即会计政策是否被执行；二是判断所选择的会计政策是否适合企业的经济业务特点，即会计政策的恰当性。会计政策得到执

行,经济业务的确认、计量、记录与报告是依照既定的制度进行,可以认为会计信息是可靠的。以可靠的信息为基础,审计人员才能进一步判断会计政策的恰当性,推断会计报表对实际经济状况反映的真实程度。如果被审计单位有关会计信息的制度形同虚设,审计人员首先要识别信息的可靠性,无疑加大了审计判断的难度,通过不可靠的信息来推断企业经济活动的真实面目,也加大了审计判断的风险。所以,被审计单位会计信息是审计判断的基础,会计信息的可靠性影响到判断结果的客观性。同时,被审计单位的会计信息质量也受诸多社会环境因素的综合影响。

### ②审计判断任务

审计项目的特点不同,对审计判断的影响也不同。国外学者Gorry和Scott-Morton(1971, 1978)在借鉴西蒙(Simon)对决策分类的基础上,把审计任务分为三类:非结构化任务、半结构化任务和结构化任务,并认为它们对审计判断有着不同影响。非结构化审计任务是指独特的、未被定义的并且没有指南可以使用的问题;半结构化审计任务是指重复的、被合理定义的,并有指南可以使用的问题;结构化审计任务是指惯例、明确地被定义的问题和线索。一般来说,结构化审计任务需要比较少的审计判断或不需要审计判断,非结构化审计任务则需要高水平的审计判断,半结构化审计任务介于两者之间。审计任务越复杂,其不确定性程度越高,需要审计人员的判断能力也就越强。因此,比较而言,审计项目复杂程度越低,审计人员不断重复地参与同类审计项目有利于积累丰富的审计经验,审计判断质量就会不断得到提高。

### (2) 审计判断环境

审计判断是一个系统,具有关联性的特征,亦即其构成要素及其与环境之间存在相互作用关系。任何一个审计判断都是在一定环境下的审计判断,脱离具体环境的审计判断是不存在的。一些西方学者的认为,审计环境包括:判断指南和技术;阶层小组的背景;责任关系;连续的多期的审计任务;相当的货币激励。判断指南和技术是指环境提供的多种审计判断指南和我们一般称之为“技术”的技术辅助工具;多层小组背景是指由具有不同地位、能

力、知识、责任关系和激励的个体组成的多层的小组背景；连续的多期的审计任务是指审计任务包括多期的连续的步骤，并且在未来期间是重复的。显然，这些因素基本上是会计师事务所的微观环境因素。事实上，环境因素远不止这些，还应该包括被审计单位环境因素、社会宏观环境因素。之所以把被审计单位环境作为审计判断的环境要素，主要是基于两个方面的考虑：一方面是在审计过程中，被审计单位对审计人员的支持仍然是促使审计人员做出正确的判断不可或缺的环境因素；另一方面，作为判断基础的会计资料产生于被审计单位，被审计单位的状况、人员素质、价值取向、经营哲学等必然在会计处理上有所反映，因而必然会影响到审计判断。社会宏观环境主要是指审计准则、会计准则的完善程度、法律责任状况、社会对会计信息质量的要求、职业环境等。

### 2.3.2 审计判断与审计环境的互动关系

纵观审计判断的研究过程，主要是把判断者作为一个信息加工者来研究的，忽视了判断过程中判断者、判断环境之间的互动。张继勋（2002）在其《审计判断研究》中运用心理学的社会学习理论及系统论的观点研究审计判断的构成要素及其与环境、审计判断之间关系。心理学的社会学习理论，又称三元交互决定论，该理论认为，在环境、行为以及表现为思维、认知等的人的主体因素三者之间，每二者都具有双向的相互决定的关系，从而构成个体人的机能活动的三元交互决定系统。在该系统中，每个交互决定因素都既是其他两个因素决定的结果，又对其他两个因素产生决定作用。根据这一理论，我们可以对审计判断构成要素之间及其与审计判断之间的关系做出解释：在审计判断中，行为就是审计判断，行为的主体是审计人员，环境就是审计判断对象和审计判断环境。根据三元交互决定理论，审计判断过程是一个由审计人员、审计判断（行为）和环境构成的互动过程。这一理论从一般行为的角度解释了审计判断构成要素、审计判断环境及审计判断之间的互动，为我们进一步研究它们之间的互动提供了基础。

在此笔者将审计判断和审计判断环境之间的互动关系归纳为：（如图1）

### 1. 审计判断与审计判断环境的直接互动关系

一方面审计判断受所处环境的制约，任何一个审计判断都是在一定环境的制约下进行的，如诸多社会环境因素影响着被审计单位的会计信息质量，审计人员要根据虚假会计信息做出审计判断，无疑加大了审计判断的难度和风险；另一方面审计判断也能够改善环境，高质量的审计判断有助于审计判断环境的改善。

### 2. 审计判断与审计判断环境的间接互动关系

通过审计人员构建间接互动关系。审计人员的知识、经验和能力等内在因素是在一定的环境中形成的，是从环境中学习的结果，同时，这些内在因素决定着审计判断行为及其质量；反过来，审计人员的审计判断行为所导致的结果调整、改变审计人员的判断，审计人员又影响审计环境。

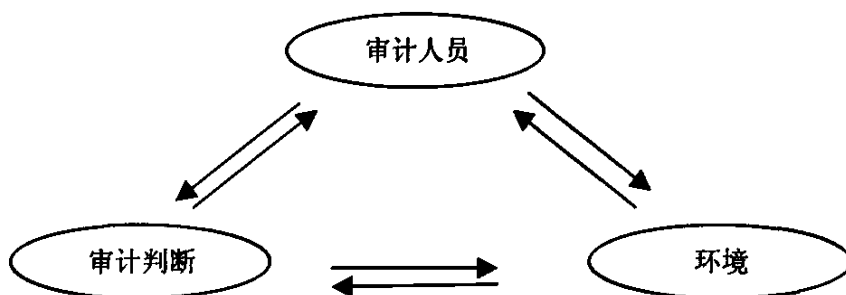


图1

### 注 释：

① Kenchel, W. R., Auditing :Text & Cases . South-Western College Publishing , and an ITP Company , 1998 ,p .412.

② 刘国常：《论审计判断及其应用》，载《广东审计》，1999（3），13页。

③ 秦荣生：《论注册会计师专业判断及其影响因素》，载《中国注册会计师》，1999（5），16页。

④ 赵保卿：《论注册会计师的职业判断》，载《中国注册会计师》，2000（6），14页。

⑤ 张继勋：《审计判断研究》，东北财经大学出版社，2002，第1版，24页。

### 3 独立审计环境对审计判断的影响分析

#### 3.1 独立审计环境的定义

独立审计环境，简单地讲，是指影响独立审计行业生存和发展的外部条件的总和。具体来说，独立审计环境就是指独立审计行业的执业环境，它既不是单指独立审计工作所必须面临的经济环境和客户素质等因素，也不是指单个注册会计师或单个会计师事务所从事独立审计工作时所必须面临的独立审计机构内部的工作条件和注册会计师之间的人际氛围，而是一定时期国际、国内的独立审计工作所必须面临的政治、经济、法律、社会、文化、科技、客户素质等因素的总和。

笔者则认为，独立审计环境即是指影响独立审计业务过程和其成果的所有环境因素的集合。研究独立审计环境的重点并不在于如何归类各小类环境因素，而在于针对每一环境因素对独立审计的影响做出研究，寻找改善和促进之法。因此本文就按照最通用的分类方法（即按微观环境和宏观环境）对当下的独立审计环境因素进行划分，以便进一步分析。

#### 3.2 宏观审计环境对审计判断的影响分析

##### 3.2.1 政治环境对审计判断的影响

由于我国正处于计划经济向市场经济转轨的关键时期，并且市场经济的历史较短，力量很弱，因此我国政府在经济改革进程中充当了助推器的角色：以行政的力量来推动市场化的进程。这与我国公有制为主体的社会主义国家性质是相适应的，体现在证券市场上则为：绝大多数上市公司和投资机构都是国有控股或参股的企业。裁判和选手事实上的不分开，使得我国注册会计师在执业时常常受到政府方面的影响。影响注册会计师执业的政府行为主要来自于上市公司所在地地方政府的行为和国家证券监管部门的行为。

#### 1. 地方政府行为对审计判断的影响

长期以来，地方政府不仅是地方公共事务的管理者，具有较大的地方立法和执法权力，同时又是地方经济发展的主要推动力量，不仅担负着改善投资环境和招商引资的责任，又直接参与企业经营和各种投融资活动。这种双重身份不仅使得地方政府容易产生较强的保护本地企业、市场和产品的动机，而且也使地方政府具有通过各种法律、行政或经济手段进行地方保护的便利条件。

##### (1) 地方政府影响上市公司的行为动机

随着我国改革的逐步深入，地方政府权利增加，市场的竞争与地区之间的竞争加剧，地方政府对本地区企业的态度变得更加积极。一方面，为实现地方利益最大化，地方政府有动因积极改善制度、建立市场，以争取处在不断流动之中的资源。另一方面，地区形成既得利益以后，地方政府在决策时，不仅会受中央政府的影响，还会因地区间的竞争而受到其他地方政府的影响，这种影响可能导致地方政府干预市场，对地方企业实施补贴，实施地方保护主义。地方保护主义往往使地方政府与企业的关系陷入一种困境，困境愈深，企业愈依赖政府，公司治理中的地方政府烙印越显著。因此，在经济转型期间，地方政府会自然成为影响地区发展的关键变量。<sup>①</sup>此外，对于某一特定地方来说，地方经济繁荣被认为是官员勤政的标志，成为官员选拔机制中一种潜在的支配心理。地方经济发展与地方政府的努力固然密不可分，但是地方政府应当做的是为本地区营造良好的市场环境，而并不是直接插手企业运营的具体事务。但是，官运选拔机制中又存在着只重结果、不重过程的倾向，使得地方官员更有动力走支持地方企业上市这样的“捷径”。

##### (2) 地方政府对上市公司的支持途径

地方政府常为地方利益所利用，如用税收优惠和财政补贴等行政手段帮助上市公司进行包装。在地方政府看来，利用上市公司募集资金对推动区域经济有着重要的作用，在上市指标争取难度大、壳资源紧张的情况下，许多

地方政府往往不希望上市指标作废、已上市公司失去宝贵的上市资格，于是便向上市公司伸去援助之手。

### (3) 审计判断影响分析

在地方政府的如此“厚爱”之下，上市公司常常采用的包装上市、非规范资产重组、非规范关联交易、会计操纵以至虚假的财务报告等提升公司业绩、改变公司形象的会计舞弊行为，而地方政府也只会睁一只眼闭一只眼。更有甚者，地方政府还会主动出面，为公司会计舞弊行为保驾护航，提供便利。由此可见，地方政府及相关部门为保护企业会给予企业各种所谓的支持，税务、工商、国土资源管理等部门可能一起为上市公司提供一些不实的证明。注册会计师对于向该等部门取得的外部证据往往无法依据现有的审计规范进行合理判断。而取得可靠的审计证据是做出正确审计判断的基础，一般来说，取得的审计证据越可靠，以此为基础做出的审计判断的质量越高。依据地方政府相关部门合力为企业出具的经过包装后的证据而进行审计判断，审计人员的审计失败是注定的。同时，由于地方政府对上市公司的种种眷顾，使得我国审计人员的执业不但不能得到企业所在地政府的支持，反而常会由于顾及地方政府压力而言不由衷。<sup>⑨</sup>当审计人员由于受自身利益的影响、人际关系的影响、威迫利诱的影响以及不恰当地降低必要审计成本等因素影响时，会较难保持应有的独立性，在很大程度上影响到审计判断的客观、公正。

## 2. 证券监管部门行为对审计判断的影响

### (1) 证券监管部门对上市公司的影响

我国证券发行恢复十余年来，先后采用了审批制—核准制—保荐制，市场化程度越来越高。但为了维护证券市场的稳定和进行宏观经济调控的目的，实质上仍然实行额度控制，对每年证券发行和上市总量进行严格控制，造成了证券市场入场券供不应求的状况，人为设定了证券市场的高门槛。我国能跨过这一高门槛的上市公司无不竭尽全力，以保住这一可贵的壳资源。

2003年末中国证监会发布的《证券发行上市保荐制度暂行办法》和2004年5月第一批保荐机构和保荐代表人的公布，拉开了我国证券发行审核制度革

命性变革的序幕。保荐人制度，是指由保荐机构及其保荐代表人负责发行人的辅导、发行和上市推荐，对发行文件和上市文件所载资料的真实性、准确性和完整性进行核实，协助发行人建立严格的信息披露制度，并承担风险防范的责任的一种制度。但是，在这种制度下，通过设立保荐人，由保荐人负责对上市公司的甄别选择、推荐上市、发行销售股票等全套一揽子服务，同时保荐人对整个公司上市过程中出现的风险承担连带责任。这样的保荐行为实在风险太大了，而在市场经济中，每个人总是趋利避害的，保荐人为了自身利益，规避风险会和上市公司勾结，通谋合作，互作掩护，使不符合上市条件的公司上市。从而，将给整个证券市场带来风险，保荐人通过将本来自身的风险转嫁给了整个证券市场而从中获利。

同时，新股发行价和配股价受到证券监管部门的严密控制，与每股净利润紧紧挂钩，使得上市公司具有很强的盈余管理的动机。中国证监会2004年12月10日发布了《关于首次公开发行股票试行询价制度若干问题通知》及配套文件《股票发行审核标准备忘录第18号》，并于2005年1月1日起正式施行。按此规定，首次公开发行股票的公司及其保荐机构将通过向询价对象询价的方式确定股票发行价格。这一规定的出台表明我国证券发行的定价机制在市场化变革中又迈上了一个新台阶，逐步迈入准市场化阶段。但是，询价与投标过程的分离，可能会导致发行价格区间的真实性和合理性受到质疑，而且由于初步询价无需支付保证金，也不必申购，这就容易造成初步询价时机构联合压低价格，以便在累计投标询价时能够以低价申购到新股。黔源电力初步询价结果公告显示，两家参与询价的QFII机构分别报出3.97元和4元的低价，与最终确定的初询区间每股5.38-5.97元相去甚远<sup>⑨</sup>，由此不难看出初步询价时人为压价的痕迹，同时，在初步询价对象选择方面，对于发行人及保荐机构来说，选择询价对象时尽管有数量和比重上的限制性规定，但其选择的空间依然很大。发行人和保荐机构仍可选择一些关系良好的机构参加询价，从而获得主导发行价格的话语权，这就难保不会出现发行人、保荐机构和投资机构联合操纵价格的行为。

简言之，正是由于政府对于股票价格这一本应由市场来决定的变量实施



了不应有的控制，使得上市公司有莫大的动机进行操纵会计信息，虚假会计信息充斥股票市场也就不足为奇了。

可靠性、真实性是会计信息质量的基本要求，识别会计信息的可靠程度是审计判断必须达到的效果，完成这一过程所需的投入成本则直接影响到审计判断效率，从而加大审计判断的难度。

### (2) 证券监管部门行为对注册会计师行业的影响

近年来，证券监管部门针对注册会计师行业发布了一系列规范文件。从其中许多文件中，不难发现证券监管部门的行为对中国注册会计师行业造成了一定程度的影响。

2000年6月10日，财政部、证监会印发了《注册会计师执行证券、期货相关业务许可证管理规定》（财协字〔2000〕56号），对事务所的管理制度和规模提出了新的要求。会计师事务所的内部质量控制制度和其他管理制度健全并有效执行，执业质量和职业道德良好，具有20名以上证券期货相关业务资格的注册会计师，上年度业务收入不低于800万元，有限责任会计师事务所的实收资本不低于200万元，合伙会计师事务所净资产不低于800万元。

在2000年《注册会计师执行证券、期货相关业务许可证管理规定》发布后，大部分的有证券从业资格的事务所进行了一次合并。“如此短暂的、不可预测的、强制性的产权变动使原合伙人对自己在事务所中产权份额没有安全感，对未来不能形成稳定的预期，合伙人的短期行为比以前更加严重，合伙人没有讲诚信的积极性”。该文件使现有注册会计师在执业时缺乏稳定感和安全感，因为其执业资格会受到证券监管部门的规范。稳定感的缺乏很大程度上造成了注册会计师的投机心理和冒险倾向，因此在面对财务舞弊的上市公司时更有可能放弃诚信原则，铤而走险。

由此可见，证券监管部门对注册会计师执业的约束，会影响审计人员的工作态度，放松对自身的工作要求，减弱审计人员保持谨慎原则进行审计判断的动机，从而影响审计判断的质量。

### (3) 证券监管部门行为对社会公众的影响

政府对股市的深度介入，不仅影响着上市公司，也影响着中小投资者和潜在投资者。考察近年来中国股市的走势，不难发现股指变动在很大程度上受到政策的影响。使得投资者形成了这样的认识，即在影响股价的诸多因素中，政府的政策倾向是最具有决定性的。而政策又是多变的，不确定的，那么股民的行为必然倾向于短期化，通过短期内股票价格涨跌产生的差价实现投机收益。本应作为评价上市公司长期投资价值的公司业绩，却被忽略了。在上市公司业绩被忽视的情况下，独立审计人员出具的审计报告就更不被人们关注了。从这个意义上说，中小投资者对于“真实”的审计报告也不存在很大的需求。证券监管部门的干预造成了中小股东的投机性，降低了对于真实审计报告的需求，对审计人员的努力程度产生负面影响，从而会降低审计判断的质量。

#### 3.2.2 法律环境对审计判断的影响

法律环境为审计人员的审计判断过程提供必要的评价依据。评价标准越完备，越统一，就越有利于审计人员做出正确的审计判断。同时，法律体系对于注册会计师职业界的保护越是完善，审计人员就越能充分发挥自己的专业判断能力，不受或少受外界环境的左右。

##### 1. 相关法律对注册会计师的影响

根据《注册会计师法》第二十三条和第二十四条的规定，我国可以设立合伙制会计师事务所和有限责任会计师事务所。合伙制会计师事务所，是由两名或两名以上注册会计师组成的合伙组织，合伙人以各自的财产对事务所的债务承担无限连带责任。这一规定给合伙制会计师事务所的合伙人带来了巨大的风险。一旦出现重大问题，所有合伙人都将面临灭顶之灾。而且，各合伙人不仅要对自身行为负责，还要在一定程度上为其他合伙人的行为承担责任，这进一步加大了合伙人的风险。即使一个合伙人谨慎勤勉地执业，也完全有可能因其他合伙人的过失行为而受到牵连，蒙受财产的损失。共同利益的驱动和风险因素的制约，促使合伙人及事务所注重审计质量，自觉防范风险。因此，目前全国的会计师事务所中，绝大多数采用的是有限责任制的

形式，合伙制会计师事务所的仅占很小的比例。有限责任会计师事务所，是由注册会计师认购事务所股份，并以其所认购股份对事务所承担有限责任的公司组织形式。有限责任会计师事务所在规避风险方面显然优于合伙制的事务所。但是，也正是由于责任有限，使得注册会计师执业时具有更强的投机倾向。因为即使违规行为被查处，损失的上限已经被确定了，特别是注册会计师的个人财产受到损失的危险也远远小于合伙制。注册会计师放弃诚信原则的成本，通过有限责任事务所组织形式，被大大的限制了。

我国目前的《证券法》、《公司法》、《刑法》中都有关于注册会计师事务所和注册会计师法律责任的条款。例如，《证券法》第202条规定，为证券发行、上市或证券交易活动出具审计报告、资产评估报告或法律意见书等文件的专业机构，就其所应负责任的内容弄虚作假，没收违法所得，并处以违法所得1倍以上5倍以下的罚款，并由有关主管部门责令该机构停业，吊销直接责任人员的资格证书。造成损失的，承担连带赔偿责任，构成犯罪的，依法追究刑事责任。虽然法律规定了违法应付出的代价，但是由于行政处罚和微弱的刑事处罚对违规者而言没有太大的威慑作用，因此，缺乏民事赔偿的现状使得注册会计师及事务所敢于冒更大的风险，在很大程度上助长了违规现象的发生。可见，有法不依，执法不严，民事处罚力度不够，无疑使注册会计师的违法收益要远远大于其违法成本，使一部分注册会计师及事务所敢于顶风作案，在客观上助长了造假的泛滥。

由于相关法律不完善，处罚力度不够，我国审计执业界所承受的法律风险极低，尚不足以对审计人员形成足够的压力，以促使其为避免审计责任而更加公正、客观、独立地做出审计判断。因此，适当地加大审计人员的法律责任，应有助于提高审计人员审计判断的质量。

### 2. 法律法规的完备性

现代审计的基本要求是依法审计，法律、法规的健全程度对于审计人员做出高质量的审计判断具有重要作用。反之，法律缺陷提高了审计判断的难度。审计判断应依照会计准则和审计准则进行，因此，两种准则的完善程度

都对提高审计判断质量至关重要。

财政部于2006年2月15日颁布了新的会计审计准则，包括39项企业会计准则和48项注册会计师审计准则。企业会计准则体系自2007年1月1日起在上市公司施行，力争在不长时间内，在所有大中型企业执行；注册会计师审计准则体系自2007年1月1日起在境内会计师事务所施行。新会计审计准则立足于适应市场经济发展、促进与国际会计准则的接轨，其按照国际会计惯例对会计信息的生成和披露做了更加严格和科学的规定，它的实施将在一定程度上有效的遏制会计信息失真问题。但是，新会计准则给我国企业带来巨大考验，对企业财务人员的执业能力提出了更高的要求，同时也是对审计工作的挑战。

首先，新会计准则的技术难度系数加大，引入了一些与国际接轨的会计理念，对审计技术的要求更高。其次，新会计准则的利润操纵系数加大，增大了审计风险。新会计准则对计量属性做出了调整，全面引入公允价值、现值等计量属性，其中主要在金融工具、投资性房地产、非共同控制下的企业合并、债务重组和非货币性交易等方面采用了公允价值。这无疑给管理当局更多的会计选择权，会计弹性空间越来越大，公允价值极有可能成为调节利润的工具。因此，审计人员能否对会计确认计量的公允价值以及会计核算方式选择的恰当合规性做出客观、公正的审计判断就尤为关键，这无疑大大增加了审计的难度和风险，对审计人员的审计判断水平提出了更高的要求。

新审计准则启用了新审计风险模型（ $\text{审计风险} = \text{重大错报风险} \times \text{检查风险}$ ），推行风险导向审计为核心内容，要求审计人员在设计和实施审计测试前必须适当地评估重大错报风险，合理运用审计判断，设计、实施进一步审计程序，以使审计风险降至可接受的低水平。同时，改进后的审计流程，要求审计人员全程关注报表重大错报风险，并将风险评估作为整个审计工作的前提和基础，可见，能否合理评估报表重大错报风险，将成为评价事务所及专业胜任能力和审计质量的关键因素。流程改进使得风险评估的重要性不言而喻，由此在评估风险程序中实施的审计判断对整体审计质量的影响也是举足轻重的。这就要求审计人员本身拥有丰富的知识储备，具备很高的专业技能

水平，丰富的执业经验，面对错综复杂的经济环境和日趋繁复的会计处理能够独具慧眼，有效的识别、评估和应对财务报表的重大错报风险，将审计风险控制可在可接受的范围。

### 3. 相关法律对上市公司的影响

我国目前已经形成以《证券法》、《公司法》、《会计法》、《注册会计师法》共同规范证券市场会计信息的法律体系。2006年1月1日实施的《中华人民共和国证券法》第五十五条规定：上市公司有下列情形之一的，由证券交易所决定暂停其股票上市交易：

(1)公司股本总额、股权分布等发生变化不再具备上市条件；

(2)公司不按照规定公开其财务状况，或者对财务会计报告作虚假记载，可能误导投资者；

(3)公司有重大违法行为；

(4)公司最近三年连续亏损；

(5)证券交易所上市规则规定的其他情形。

第五十六条规定：上市公司有下列情形之一的，由证券交易所决定终止其股票上市交易：

(1)公司股本总额、股权分布等发生变化不再具备上市条件，在证券交易所规定的期限内仍不能达到上市条件；

(2)公司不按照规定公开其财务状况，或者对财务会计报告作虚假记载，且拒绝纠正；

(3)公司最近三年连续亏损，在其后一个年度内未能恢复盈利；

(4)公司解散或者被宣告破产；

(5)证券交易所上市规则规定的其他情形。

根据我国法律对退市的有关规定看来，盈利无疑是取得和保留上市资格一个至关重要的条件。在经过精心包装进入证券市场之后，上市公司还要为避免“摘牌”而年复一年地作假，正如一个通过作弊考试和拉关系进入大学

的学生，本身就不具备应有的能力，更没有动力去好好学习，唯一的出路就只好是每次期末考试都继续作弊。

《证券法》第一百九十三条规定：发行人、上市公司或者其他信息披露义务人未按照规定披露信息，或者所披露的信息有虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏的，由证券监督管理机构责令改正，给予警告，处以三十万元以上六十万元以下的罚款。对直接负责的主管人员和其他直接责任人员给予警告，并处以三万元以上三十万元以下的罚款。

发行人、上市公司或者其他信息披露义务人未按照规定报送有关报告，或者报送的报告有虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏的，由证券监督管理机构责令改正，处以三十万元以上六十万元以下的罚款。对直接负责的主管人员和其他直接责任人员给予警告，并处以三万元以上三十万元以下的罚款。

《刑法》第一百六十一条规定：依法负有信息披露义务的公司、企业向股东和社会公众提供虚假的或者隐瞒重要事实的财务会计报告，或者对依法应当披露的其他重要信息不按照规定披露，严重损害股东或者其他利益，或者有其他严重情节的，对其直接负责的主管人员和其他直接责任人员，处三年以下有期徒刑或者拘役，并处或者单处二万元以上二十万元以下罚金。

虚假财务信息的生产总是由具体的人来操控的，而我国法律有关上市公司虚假财务信息直接责任人法律责任的规定，在一定程度上降低了财务报告舞弊的成本。对于上市公司虚假财务信息直接责任人来说，进行上市公司财务报告舞弊所需要承担的最大责任，不过是三年有期徒刑和最高三十万元的罚金。而相比之下，财务报告舞弊所带来的收益却大得多。

现代市场经济环境中，会计信息已成为众多经济主体决策的依据，虚假的会计信息极有可能导致大量利害关系人的决策失误，遭受经济损失。相关法律不健全，处罚力度不够，使得虚假会计信息充斥着证券市场。对审计人员而言，会计信息不可靠意味着较高的审计风险，对此类审计事项进行审计判断时，必须承担较大的风险成本，从而增大了审计判断的难度，对审计人员的审计判断水平提出了更高的要求。

### 3.2.3 社会环境对审计判断的影响

审计人员总是在一定的社会环境中开展活动的，社会环境对审计判断的影响是多方面的，主要包括公众对审计职业的态度、社会诚信状况、风险意识环境。

#### 1. 公众对审计职业的态度

社会公众对审计职业的态度，决定着审计职业界在整个社会中的地位，也决定着进入本行业人员的素质。作为一种高层次的职业要求，审计判断水平的高低与审计从业人员的综合素质密切相关。社会对审计职业的评价越高，审计人员的社会地位越高，取得的报酬也较高，进入这一领域的人员素质和质量就会呈现上升趋势，由此也就带动了审计判断水平的提高。在西方发达国家，审计人员是深受社会尊重的高尚职业，由此吸引了大批栋梁之材投身于此，也正是这些国家领导着审计理论和方法的发展潮流，审计判断水平也以这些国家为最高。很难想象在一个审计行业地位极其低下的社会，审计人员会有很高的专业判断水平。

#### 2. 社会诚信状况

改革开放二十多年以来，我国在经济建设上取得的成就举世瞩目的。这是由于我国政府一直把经济建设作为全部工作的重心。伴随着经济发展水平的提高，社会公民整体道德水平有明显的降低。一种普遍的认识是：第一，市场经济中，人们追求的是经济利益最大化。在经济利益的腐蚀下，人们放弃了道德约束。第二，政府在经济建设的过程中没有做到“两手抓，两手都要硬。”因此，社会整体道德水平下降。坑蒙拐骗横行无忌、假冒伪劣屡禁不止，假烟、假酒、假药、假文凭、假钞票……社会成员之间的信任度降到了前所未有的最低点。

在这样的背景下，注册会计师行业出现诚信问题，也就不难理解了。当整个社会的道德水平都在下降，当坚守信用已经成为罕见的景象，作为社会普通成员的注册会计师，难免不受到影响，难免不会在经济利益的诱惑下放弃原则和操守。而诚信是注册会计师职业道德的重要支撑，是注册会计师的

脊梁。注册会计师提供的是诚信产品，诚信是注册会计师服务的市场价值所在，注册会计师不仅要接受一般伦理道德的约束，还要接受职业道德规范的约束，毋庸置疑，在注册会计师所应遵循的道德体系中，诚信应是其核心内容，诚信、操守、公正，必须作为注册会计师执业的脊梁，因为只有“诚信”才能使客户乃至整个社会相信注册会计师具有专业胜任能力，提供的服务质量可靠，做出的审计判断客观、独立、公正，这种信任构成了注册会计师行业存在的基础。

#### 3. 风险意识环境

我国由于 80 年代以前长期实行的是国家集中控制的中央集权式经济发展模式，因此对于每一个公民和组织来说，自身并不存在风险。经过 20 多年的改革开放，人们头脑中已初步建立了风险的意识，但离市场经济的要求还远远不够。比如上世纪末的全民炒股，就充分说明，社会还没有理解收益与风险成正比的深刻含义。社会普遍认为，赚了亏了都是运气使然。同时，国有企业的大量存在，也给人们一种错觉：亏的是国家的，赚的是自己的。在这种无视风险的社会环境下，CPA 行业也存在着一种浮躁的心态：能赚就赚，逃过一劫就是艳阳天。而没有深刻认识到：盲目出具虚假的审计报告，其实是以自己的声誉和职业生涯做赌注，将会受到全社会的唾弃。

在经济学中，根据人们对风险的态度把人分为风险偏好型、风险中立型和风险厌恶型三种。审计人员在做出审计判断的过程中，不可避免地要承担判断错误的风险，但承担的风险的大小在相当程度上取决于审计人员对待风险的态度。如果一个风险偏好者进行审计判断，其判断结果往往具有很高的风险性，从而进一步把其本身、会计师事务所以及会计信息的使用者置于高风险的境地。风险厌恶者在进行审计判断过程中往往会设法使审计风险降到最低，从而导致审计成本上升、效率下降。应该说以上两者的审计判断质量都不好，但就两者比较而言，后者的审计判断质量强于前者。因此，我们认为风险中立者，或者考虑审计效率的风险厌恶者，具有取得良好审计判断质量的基本素质。



### 3.2.4 审计行业环境对审计判断的影响

#### 1. 行业自律

行业自律是注册会计师行业用来约束注册会计师行为的机制,即通过会计职业界自身的力量实现对行业运行与发展的管理。其中,审计职业界教育即针对审计业内人士展开的教育,是实施行业自律的重要组成部分。它通常分为两个层次:第一层次主要是针对刚刚进入审计行业、而且尚未获得有关审计资格认定的新加入者进行的专业知识和技能的培训教育;第二层次则主要是针对已获得相关审计资格认定的审计人员进行的职业后续教育。目前我国审计行业教育方面还存在着许多问题。首先是行业教育体系尚不完备,比如在各类审计机构中,对新加入者的培训教育还未做到制度化;其次,已开展的一些行业教育活动形式大于实质,比如按照我国《中国注册会计师职业后续教育基本准则》的要求,每年各地的注册会计师协会都会对当地的注册会计师提出开展一定的职业后续教育的要求,但这一要求往往流于形式,真正对注册会计师有实质性提高的职业后续教育活动十分有限。由于行业教育的滞后,使得实务工作者的业务水平提高缓慢,业务质量也很难有实质性的提高。然而,审计人员的业务能力是影响审计判断水平的重要因素。我国审计人员素质及知识很难适应现实的需要,在这样的情况下,审计人员要做出准确地审计判断便显得十分困难,容易导致审计失败。

#### 2. 行业竞争

我国注册会计师行业起步较晚,从有第一家会计师事务所至今,前后不到90年的时间,各家会计师事务所不可能象有了上百年历史的“四大”那样积累的规模。因此,我国国内的事务所规模均比国际“四大”要小。由此看来,我国的审计市场的竞争程度要比国外的审计市场强烈。从市场效率来看,充分竞争的市场应该是最有效的。因此,我国的审计市场应该有着更充分的市场效率。而事实与此相反,我国审计市场的低价竞争现象十分严重。低价竞争的一个充分体现就是价格的严重扭曲。我国目前主要实行按资产总额的一定比例收取审计费用,这个比例本来就偏低,但由于审计市场过度竞争,

使打折已成为行业内公开的秘密。有些事务所不但采取恶意低价竞争，而且还以向他人支付佣金、回扣等不正当方式招揽业务，严重降低了审计质量。

由此可见，注册会计师在进行审计判断时还会受到同行业竞争压力的影响。审计人员一方面要保护社会公众的利益，另一方面要应对来自同行业竞争客户的压力。当同业竞争压力非常大，面对业务量有限的市场，会计师事务所会有两个途径来承揽业务，一个途径是通过提供高质量的服务获得市场份额，另一个即采用低价竞争抢夺市场份额。但是由于信息不对称现象的存在，客户出于经济性考虑，倾向于购买价格低的产品，“劣币驱逐良币”现象由此产生，那些提供高质量服务的会计师事务所也将被迫采取低价竞争策略，受成本的制约，这使得审计人员的公正性遭受到了严重的挑战，审计判断的质量也将受到影响。由于同行业竞争客户的压力会对审计判断产生严重的影响，审计人员对这些压力及其可能导致的偏差，保持高度的警惕。

### 3.3 微观审计环境对审计判断的影响分析

#### 3.3.1 被审计单位环境对审计判断的影响

被审计单位环境是指注册会计师在执行独立审计业务过程中所接触到的被审计单位的公司治理机制、被审计单位对审计人员的支持、被审计单位人员素质等环境因素。

##### 1. 公司治理机制对会计信息失真的影响

公司治理结构的实质是建立所有者和经营者之间的利益制衡机制。这种完善的利益制衡机制是上市公司会计信息真实性的保证。但是，由于几乎没有完善的公司治理机制来保护社会公众股东的利益，导致信息使用者对会计信息需求的内在动力微弱，会计信息的编制和披露难以体现所有者的利益要求，从而对会计信息的真实性造成相当严重的影响。公司治理结构的缺陷主要体现在以下两方面：

##### (1) 我国股权结构的突出特点是股权高度集中于国有股

在这种不合理的股权结构下，一方面所有者的缺位导致了严重的“内部

人控制”现象，经理阶层作为公司经营管理的直接执行者比股东掌握着更多的内部信息，在强烈的利益驱动下，他们可能会凭借信息的不对称，发布误导投资人的信息，或有意隐瞒他们所掌握的真实信息，从而造成证券市场上会计信息失真；另一方面，由于“同股同权”，作为控股大股东的国有单位可能会利用自己的优势地位，通过各种关联交易侵占上市公司的利益。他们为了掩饰自己的行为，就要不断地粉饰财务报表，制造失真的会计信息。而且，由于控股股东可以直接委派董事会成员甚至直接任命经理层人员，因此他们可以直接了解到与公司经营有关的会计信息，从而缺乏对公开披露的会计信息的需求。缺乏需求便缺乏监督的动力，会计信息失真也就不足为奇。

(2) 高度集中的股权使股东大会过于受控股股东操纵，没有发挥对董事会的约束作用；受控股股东和内部人控制的董事会往往通过聘任符合自己利益的公司经理阶层，进而达到控制公司的目的；监事会既缺乏独立性，又缺乏履行监督职能的业务素质，往往只是一个“看董事脸色行事的机构”，无法担当起监督董事会和管理层的职责。通过以上分析，我们可以看到我国上市公司治理结构在组织机构方面现存的关键问题，并不是形式上的，而是职能上的。即中国的绝大多数上市公司都能按照《公司法》的有关规定，设立股东大会、董事会、监事会三级组织机构，但是在企业的实际运作过程中，这些组织机构并没有有效地行使职权，无法对公司的会计信息披露形成有效的监督，致使管理当局随意操纵会计数据的现象频频发生。例如在“科龙-德勤”事件中，公司法人治理结构不完善，董事会、监事会、经营层三方制约不足，是科龙电器深层次矛盾的元凶。科龙公司的大股东持股比例没有超过 30%，股权结构相对比较松散，虽然上市公司很早就设立了独立董事这个职务。但事实证明，还是因为公司治理结构方面的缺陷导致了目前这样的现状。实质上，实际控制人顾维军控股的格林柯尔持有科龙电器 26.43%股份，在科龙电器发挥了巨大的影响力。<sup>④</sup>

审计的目标是评价会计信息质量，会计信息是会计处理的产物，以可靠的信息为基础，审计人员才能进一步判断会计政策的恰当性，推断会计报表

对实际经济状况反映的真实程度。如果被审单位有关会计信息的制度形同虚设，审计人员首先要识别信息的可靠性，无疑加大了审计判断的难度，通过不可靠的信息来推断企业经济活动的真实面目，也加大了审计判断的风险。所以，被审单位会计信息是审计判断的基础，会计信息的可靠性影响到判断结果的客观性。

#### 2. 被审计单位人员素质

目前我国会计人才结构畸形，出现两个极端，一头是人才供过于求，即“簿记型会计人员”相对过剩，另一头是人才供不应求，即适合市场经济需要的“开拓型高素质会计人员”严重短缺。而且，会计人员专业知识、技能和职业价值观念等职业素质不高，对会计人员考核管理还不够规范和严格，会计人员的学习能力还不够强，学习体系也还不够完善。新企业会计准则体系的建立和发布，对于广大会计人员素质尤其是职业素质，更是一项挑战。

审计人员作为会计信息可靠性的合理保证者，不可避免地要对需要会计判断的事项进行判断，即对会计人员的判断进行再判断。会计人员的素质会影响他提供的会计信息的质量，而审计人员做出的大量审计判断是以被审计单位提供的会计信息为依据的。如果这些会计信息的质量较差，就会加大审计人员进行专业判断的难度，从而影响审计判断的质量。可见，不仅审计人员的素质会影响审计判断的质量，同样被审计单位会计人员的素质也会影响审计人员做出的审计判断的质量。

#### 3. 被审计单位对审计人员的支持

被审计单位对审计人员的支持也是促使审计人员做出正确的判断不可或缺的环境因素，原因在于：首先，有关审计任务的资料需要被审计单位提供，而这些资料是做出正确审计判断的基础；其次，资料毕竟是死的，有些情况下需要被审计单位提供更详细、具体的说明，审计人员才能做出正确判断，或为判断提供进一步的线索，因此，被审计单位采取积极的态度和行为与采取相反的行为，会给审计人员的专业判断带来截然不同的影响。如果被审计单位人员千方百计阻挠审计人员的工作，不提供相关资料，就很难保证审计

人员会做出高质量的审计判断。

### 3.3.2 会计师事务所环境对审计判断的影响

#### 1. 审计工作底稿复核制度

审计工作底稿复核制度在现代审计实务中得以广泛应用，多级复核制度体现了审计判断的共识性标准，也有助于提高审计判断质量。对审计人员个体而言，复核是其他审计人员对自身所承担的判断责任的检查，这种责任关系的存在是对审计人员的一种压力，意味着审计人员必须向复核人员证明其判断的合理性。责任压力会对审计人员产生刺激促进其做出更加谨慎的判断，从而有助于抵消主观偏见的不良影响，提高审计判断效果。不过，责任压力对审计判断的促进作用还取决于复核人员尤其是会计师事务所高层的态度。高层在审计复核制度上的把关情况将影响审计判断整体方向。例如，如果高层的指导思想是：只要客户持续经营不存在问题且有较好的盈利预期，客户也不会突然陷入财务危机，投资人就不会看到自己遭受重大损失，因而不会有人追究审计责任，也就没有审计风险，那么下层审计人员会认为，那些能长久隐藏而不会爆发的问题就不是审查重点，以这种思想为指导，复核制度也无法造就高质量的审计判断。

#### 2. 时间预算

近年来，随着审计市场的竞争日益激烈，会计师事务所面临的成本压力上升，为了增强竞争力，审计人员必须收集足够的证据来满足职业规范的要求，同时必须高效率审计以降低成本。时间预算表是会计师事务所用于提高效率最常用的工具，而时间预算的实施便转化为审计人员的时间压力。时间压力是一种外部约束压力，一旦审计人员出现未能按时完成既定任务的情况，可能对自身能力产生怀疑，导致内部自我压力。体现在审计判断中，时间压力使审计人员的判断过程过于匆忙，缺乏必要的深思熟虑，而内部自我压力可能引起无法正常发挥判断技能。Rhode (1978)通过问卷调查研究了时间压力与审计判断质量的关系，在列为调查对象的1526名AICPA成员中，50%以上的审计人员承认，迫于时间压力会省略某些审计程序，即使这些程序是必要的。

⑥这说明，时间压力在降低时间成本的同时，可能会严重损害审计判断效果，审计人员需为此承担较大的风险，导致审计判断质量下降。

#### 3. 激励机制

前文提到过动机会影响审计人员的审计判断质量，而会计师事务所的激励机制却会影响审计人员的动机。可见，适当的激励能够促进审计判断质量的提高；另一方面，恰当的激励还可以通过激发注册会计师的工作努力程度来提高做出的审计判断的质量。但是，目前我国大多数会计师事务所激励机制建立并不完善，激励过轻，不会收到预期的效果，从而降低审计人员的工作动机和他们工作的努力程度，对审计判断质量造成影响。

#### 4. 组织文化

组织文化是“一个组织中代表其成员的特性，并影响其态度和工作方法的惯常行为方式的综合体<sup>⑦</sup>”。组织文化是组织的血液，组织中成员的行为是组织文化的重要体现。会计师事务所作为一个组织，其成员主体是审计人员，审计人员的行为不可避免地要受会计师事务所的影响，因而，也会影响到审计判断。在一个重视审计质量的信誉的会计师事务所中，审计人员的判断质量一般会比较高的；而在一个把经济利益放在首位的会计师事务所中，其审计判断质量则往往会比较低，容易因经济利益而降低判断质量。

#### 5. 培训体系

审计判断行为是一项技术性非常强的专业活动，是否存在过错，有无因果关系，普通的审计人员想要完美的证实，难度可想而知，若要审计人员在最短的时间内弥补专业方面的不足，提升专业判断的能力，专业培训是最理想的途径之一。要想成为一名优秀的审计人员，必须加强在此方面的教育培训。而目前我国在这方面的重视不够，尚未成立针对提升审计专业判断能力的培训机制，导致我国目前审计人员专业判断能力普遍不高。优秀的审计人员大多愿意在外资的会计师事务所工作，导致这种现象发生的原因决不仅仅是因为国外的会计师事务所的待遇优厚(实际上其职员要付出更多的心血)，大多数人都认为，外资企业普遍都有一个良好的培训制度，在这种环境中工作

可以使自己迅速地成长起来，使个人的能力更快地提升。良好的培训制度，对员工的业务能力提升起着决定性的作用。

### 3.4 独立审计环境对审计判断影响的综合分析

通过以上分析，笔者认为，影响审计人员审计判断质量的必要因素是：被审计单位的会计信息质量问题，审计人员的性格、知识、技能、努力程度、独立性。以上分析了我国独立审计环境，将其分解为：政治环境，法律环境，社会环境，审计行业环境，被审计单位环境和会计师事务所环境。这六种环境对上述必要因素产生了不同的作用，从而影响审计判断的质量。

#### 3.4.1 被审计单位的会计信息质量问题

1. 地方政府对上市公司的保护（政治环境因素），证券监管部门对上市公司股价的控制（政治环境因素）和有关法律对上市公司退市条件对公司盈利性的硬约束（法律环境因素），以及国有企业公司治理结构缺陷导致的先天不足（被审计单位环境因素），是虚假财务信息出现的诱导性因素。

2. 有关法律对虚假财务信息直接责任人的处罚力度较低（法律环境因素）直接导致了虚假财务信息的出现。

3. 被审计单位会计人员的素质及其对审计人员的支持（被审计单位环境因素）直接对会计信息质量产生影响。

审计判断需要以大量财务信息为依托。审计人员进行专业判断需要依据被审计单位在年度财务报告等文件中披露的相关信息，在纵向上将所获取的本期信息与以前会计期间的信息以及预测信息进行比较，在横向上与同行业中规模相近单位的相关信息进行比较，在充分考虑信息间关系的基础上，做出适当的专业判断。如果会计信息是虚假的，那么对于企业的投资者来说，有可能得不到应有的投资收益，若是国家资产的投资，就会造成国有效益的大量流失，从而造成投资风险。对于证券市场的投资者，则可能因为企业会计信息失真造成立竿见影和难以承受的损失。对于企业的债权人来说，有可能得不到应有的还本付息的结果，形成债务纠纷。对于企业的经营管理者来

说，不能了解企业的真实情况，就不可能制定出正确的产业政策，有可能陷入管理的盲区，并使企业的信誉大幅度下降，最终导致经营失败或者陷入财务困境。可见，在一个会计信息真实性难以保证的环境中，审计风险是相当大的。会计信息真实可靠是审计人员做出正确专业判断的基本条件，我国会计信息质量的现实状况使得审计人员不得不面对首先要对财务信息的真实可靠性进行判断的困难局面。这不仅加大了审计风险，而且对审计人员的专业判断能力提出了极高的要求。

#### 3.4.2 审计人员

##### 1. 独立性

(1) 地方政府对上市公司的种种眷顾（政治环境因素）是审计人员较难保持应有的独立性，加大了审计人员失职的潜在可能。

(2) 会计师事务所的有限责任（法律环境因素）减轻了审计人员失职的风险，对审计人员的独立性造成负面影响。

(3) 社会整体道德水平的下降，审计人员风险意识淡薄（社会环境因素），使审计人员丧失了最后一道防线，不得不放弃诚信原则。

独立就是审计人员进行审计或其他鉴证业务时，应当保持形式上和实质上的独立，不应受个人或外界因素的影响，保持客观、公正的审计态度。注册会计师的专业判断应坚持独立、客观、公正的原则，而不应屈服于被审计单位的管理当局。会计师事务所应制定审计质量控制的政策及程序，做好内部的质量控制，只有坚持独立、客观、公正的原则，才能确保审计质量。独立性是审计的灵魂，在独立性得到充分保证的前提下，审计人员进行专业判断时才有可能保持客观公正。

##### 2. 努力程度

(1) 证券监管部门的行为对注册会计师行业的影响（政治环境因素）导致注册会计师的不安全感，缺少动机做出正确的审计判断。

(2) 证券监管部门的干预造成了中小股东的投机性（政治环境因素），进一步降低了对于真实审计报告的需求。



(3) 审计市场日益激烈的竞争(审计行业环境),时间预算对审计人员造成的压力过大(会计师事务所环境),使得审计人员积极的工作态度和审计判断的公正性都受到极大的挑战。

(4) 薄弱的复核制度和激励机制(会计师事务所环境),导致审计人员的努力程度减弱,其所做出的审计判断的质量也受到影响。

努力程度是一个主观性最强的因素。在一项审计判断中,审计人员努力和不懈努力、努力程度大小都会影响判断的质量。努力应该是审计判断行为的直接影响因素。而审计人员的努力程度来自于他的动机,动机是激发个体和维持个体进行活动,并导致该活动朝向某一目标的心理倾向或动力,动机越强努力程度也就越高。动机通过影响努力程度来影响审计人员进行审计判断时的效率和效果。审计人员的动机受需要和激励两个因素的影响。自我激励包括对成功的动机、兴趣、信念和理想的追求,通过激励努力克服各种困难,推动实现职业目标。自我激励是一个主观性很强的因素,决定了对工作的态度和质量。在一项审计判断中,如果自我激励不够,很可能会影响到最后的审计判断结果。自我激励不但直接影响到审计人员进行职业判断的过程,还影响其主动对专业知识和智力技能获取的积极性。自我激励影响审计人员的知识结构、专业技能、道德品质等执业能力,还影响到其后续学习知识的热情和动力。

### 3. 知识、技能

(1) 新会计准则的实施(法律环境因素)对审计人员的业务能力提出了更高的要求,使审计人员面临着新的挑战。

(2) 审计行业的教育程度不高(审计行业环境),会计师事务所培训体系不完善(会计师事务所环境),导致审计人员知识结构不合理,业务技能也不高。

审计判断质量在很大程度上取决于审计人员的专业知识和专业技能。审计人员只有具备会计、审计、法律、政策法规等相关专业知识和调查研究、综合分析专业技能,才能胜任审计工作,完成审计任务。良好的知识与技能

集中体现出来的是对审计线索的职业敏感和发现能力，能够选择恰当的审计程序和审计方法，敏锐地捕捉相关信息，作出准确的判断。知识技能的缺乏只会导致错误的专业判断。

总之，我国审计判断质量不高，原因绝不仅仅在于审计人员本身及其行业自身。而且，导致这一现状出现的，实际上是现象背后深刻的环境原因。解决这一问题也只能从改善我国独立审计的环境入手，综合治理独立审计环境，提高我国审计判断水平。

#### 注 释：

- 
- ① 于生生，地方政府与上市公司治理的关系，中国乡镇企业会计
  - ② 陈晓、李静，《地方政府财政行为在提升上市公司业绩中的作用探析》，会计研究，2001年12期。
  - ③ 毛莉琳，宋洁，《IPO 询价制的特征及在我国的应用》，广州市经济管理干部学院学报，2006年2期。
  - ④ 谢丹妮，审计环境对CPA审计意见的影响，硕士学位论文，2006年4月。
  - ⑤ McDaniel L.S., "The Effects of Tune Pressure and Audit Program Structure on Audit Performance", Journal of Accounting Research, Autumn 1990, p.268.
  - ⑥ (美)威廉·R·金、戴维·I·克里兰，《战略规划与政策》，上海：上海翻译出版公司，1984年，第292页

## 4 完善独立审计环境，提高我国审计判断质量

### 4.1 我国审计判断的现状

我国的大部分注册会计师都充分认识到注册会计师审计判断的重要性，这与我国审计准则的强调，职业组织等进行的培训、实务需要、对审计认识的不断深入以及监管部门的管理措施等是分不开的。比如在我国的独立审计准则中多次强调，注册会计师在审计过程中，要运用专业判断。从审计实践中看，大多数注册会计师基本能够在制定审计计划、评估重要性水平、评估重大错报风险、进行分析性复核、确定样本量等方面主动地运用注册会计师审计判断来做出高质量的判断，促使他们做出高质量的审计判断的意愿主要在于职业道德和审计责任。

但是不容忽视的是，仍有一定数量的注册会计师对此缺乏正确的认识。从张继勋的调查表统计资料<sup>①</sup>来看：有证券、期货从业资格的注册会计师在对注册会计师职业判断的重要性、构成要素、主观性、广泛性方面的认识好于无证券、期货从业资格的注册会计师，这可能与前者的审计任务更为复杂有关。从以上宏观环境分析可以看到，政府的约束、相关法律法规的不完善、社会道德风气、行业自律与行业竞争都是导致我国审计判断水平不高的环境因素；从微观环境来分析，被审计单位的会计信息质量不高和会计师事务所的质量控制不完善影响我国审计判断质量的提高。

总之，尽管我国注册会计师行业都认识到了审计判断的重要性，但是由于各种原因的影响及自身能力水平的限制，我国注册会计师行业的审计判断水平在总体上处于一般水平。我们应针对现状，采取相应对策，提高我国注册会计师行业审计判断水平的质量。

### 4.2 改善审计判断质量的措施

审计判断水平的高低直接决定了审计质量，也决定着会计师事务所面临

的审计风险。审计判断是影响审计风险的重要因素之一。会计信息的使用者越来越依赖注册会计师的审计报告，所以审计专业判断能力的提升不仅对会计师事务所本身降低审计风险至关重要，而且对信息的外部使用者进行决策也是不可或缺的。基于审计判断有如此关键的作用，对其进行研究，特别是对于如何提升审计判断水平进行研究在现阶段是具有重大的现实意义。通过上文对影响审计判断质量的因素进行分析，影响我国审计判断水平的必要条件是\*\*被审计单位会计信息质量和审计人员\*\*，而以上两条件是受其背后深刻的宏观和微观审计环境影响的。因此，以审计判断能力的提升为目标，我们可从政治环境、法律环境、社会环境、审计行业环境、被审计单位环境、会计师事务所环境这几个角度入手加以分析，并对其进行完善，提出以下几点措施。

### 4.2.1 政治环境

#### 1. 提高证券监管主体的监管效率与监管水平

建立健全证券监管主体内部委托代理机制，强化对证券监管人员的激励与约束，形成一支精干、高效、公正、廉明的监管人员队伍，同时加强对被监管者寻租活动的打击力度，铲除证券监管中腐败滋生的土壤。具体说来大致如下：①建立科学的证券监管人员绩效考评制度，将证券监管人员的绩效与其职位的升迁和其切身利益以及精神鼓励挂钩，以提高证券监管人员查处违规的正效用与未能查处违规的负效用；②建立对证券监管人员的监督制约机制，严惩证券监管人员的腐败行为；③加强证券监管人员的政治思想教育与职能培训，提高证券监管人员的综合素质。精干、高效、公正、廉明的监管人员队伍一方面提高证券监管主体查处虚假会计信息披露行为的准确性与查处的效率；一方面降低证券监管主体监管的成本，节约监管资源，提高监管强度，从而对虚假会计信息披露行为起到吓阻的作用。同时，由于虚假信息对审计人员审计判断的必然影响，对虚假信息的有效遏制，为审计人员进行审计判断提供了更加良好的执业环境。

#### 2. 完善相关法律法规，减少利用法律漏洞进行操纵的机会

目前实施的询价制,排斥了大多数投资者的参与,一方面会影响广大中小投资者参与市场的积极性,另一方面也为机构投资者联手压低询价区间提供了条件。所以,若能在控制成本的前提下,扩大询价对象范围,将有助于进一步提高询价质量。IPO询价制本质上是要根据市场供求关系,由投资者来决定股票首发价格,但是确保询价的公平、公正、公开除了依靠诚信和行业自律外,更多的还得靠政府的监管和相关法规制度的进一步完善。政府应尽快制定配套的金融政策和法规,加强股市管理的法制化,规范化,从严查处各种舞弊行为,强化发行公司信息披露,增强市场透明度。

### 3. 完善注册会计师行业相关规范, 增强注册会计师审计独立性

加快注册会计师行业的整合,提高注册会计师行业的行业准入标准,形成规模效应,以增强注册会计师事务所抵制客户的力量均势。同时完善对上市公司聘用和更换会计师事务所的监控机制,增加上市公司更换会计师事务所的成本,以增强会计师事务所审计的独立性,审计人员才能做出更加客观、公正的审计判断。此外,政府相关部门要加强对注册会计师审计的监管,提高会计师事务所与客户的合谋成本,从而真正发挥注册会计师对会计信息披露的监控作用。

4. 加强投资者队伍的教育和建设,形成一支成熟的投资者队伍,增强投资者对虚假会计信息披露行为的鉴别能力和遏制作用。

#### 4.2.2 法律环境

##### 1. 完善相关法律制度安排, 遏制虚假会计信息, 以改善审计判断环境

进一步明确虚假会计信息披露行为的法律责任,特别是相关的民事法律责任,增强其可操作性,以增加对其对虚假会计信息披露行为的威慑性和有效性。改进我国虚假会计信息披露责任的法律制度安排的关键在于法律制度的可操作性方面,具体的措施建议如下:①在刑法和有关补充规定中明确单位负责人和会计人员在会计信息披露违法事件中的刑事责任;②尽管国内相关证券立法规定单位负责人对本单位会计信息违法事件负首要责任,但对单位负责人的处罚不仅与此规定不相一致,而且处罚力度远远不够,因此,相

关法律制度应加大对违法单位负责人的处罚力度，特别是加大其承担的民事责任；③民法通则中“谁主张，谁举证”的举证责任原则不适应证券信息披露违法的民事责任的追究，因为证券信息披露违法案件中的投资者往往处于弱势地位，因此可以借鉴美国相关审判中“举证责任倒置”的司法惯例，以增强相关证券立法对会计信息披露违法的民事责任规定的可操作性；④建立社会检举制度，发挥社会公众及媒体的监督作用。

#### 2. 加大处罚力度，建立健全民事赔偿机制，调整会计师事务所的组织形式

(1) 调整会计师事务所的组织形式。从国内外注册会计师行业来看，会计师事务所的组织形式有三种：有限责任制形式，合伙制，有限责任合伙制。我国目前大部分会计师事务所是有限责任制形式，该形式最大的弊端是会计师事务所只承担有限责任，由于该行业的特点，注册资本仅为30万元，也就是说会计师事务所违规的最高赔偿也就30万元，这显然不利于对注册会计师审计工作的约束，而我国目前也缺乏必要的民事赔偿机制。因此不利于注册会计师行业的发展，也不利于投资者利益的保护。所以，从长远和根本利益上看，应由有限责任制形式转变到合伙制，这是大势所趋。但受目前实际情况影响，应由有限责任制形式先为转变有限责任合伙制，到时机成熟，再转为合伙制。它的最大优点是能够在风险制约及共同利益的驱使下，促进会计师事务所加强管理，提高审计质量，出具真实可靠的审计报告；同时，它对其债务承担无限连带责任，加大造假成本，抑制造假；再次，对于投资者来说，减少损失。所以，合伙制是一种很好的组织形式。当前有必要通过修改《注册会计师法》关于会计师事务所组织形式的有关条款，规定会计师事务所只能以合伙制或者有限责任合伙制组建，只有通过这样的途径，才能为有限责任合伙制的真正推行铺平道路。

(2) 建立民事赔偿机制。要想使民事赔偿机制真正实行，需建立个人财产登记制度，大力推行财产保险制度。

(3) 加大处罚力度。近年来，在庞大的造假案件中，受到处罚的注册会

计师数量很少，而涉及到民事赔偿责任的更少，且金额很少。所以要从数量和金额上加大处罚力度，真正做到知法必严，违法必究。

#### 4.2.3 社会环境

市场经济需要诚信，注册会计师既是诚信体系的维护者，也是诚信体系的实践者，其工作的本质和服务的特点决定了注册会计师必须以诚信作为安身立命之本和拓展业务之源。因此，要提高审计判断的水平，需以诚信为突破口，采取积极措施，加强行业诚信建设，是整个社会诚信体系在注册会计师行业的具体体现，是构成和谐社会的重要内容。加强行业诚信的教育与宣传，提高注册会计师队伍的整体素质。

##### 1. 通过教育与宣传，使全行业充分认识到诚信的重要性

诚信对于行业的独特要求，是行业生存发展的基础，也是行业最基本的职业道德要求。要把好注册会计师的准入关，加强注册会计师的岗前培训，在后续教育中，不断更新教育内容与教育方法，加大注册会计师诚信教育内容，特别是要开展诚信案例教育，使注册会计师树立良好的职业道德观。

2. 通过教育与宣传，形成诚信者受尊重，不诚信者遭鄙视，人人讲诚信的行业良好氛围，真正做到“诚信为本，操守为重”。

#### 4.2.4 审计行业环境

##### 1. 加强审计判断培训的开展

由于我国审计人员众多，逐一进行审计判断的培训较困难也不是很现实。因此在大的方针上应当采用层次培训、逐级递进的原则进行运作。后续教育培训应对不同层次和不同行业的审计人员实施全方位、多渠道、多种形式的后续教育培训，提高后续教育培训的覆盖率，实现审计人员整体素质的普遍提升。

##### (1)学习审计判断的先进经验

由协会定期举行经验交流会，由资深的审计人员将积累的有助于提高审计判断的经验拿到会议上讨论，这些经验或方法通过在会议上的讨论予以完

善。最后，可将与会者提出的有效的方法收集成册印刷出版，分发给各层次审计人员阅读。这样不仅使参会的审计人员在会议的讨论中使自身的业务素质得到提高，而且可以让各级审计人员通过对交流会出版物的学习不断提高自身的业务能力。为了鼓励审计人员在会议上将自身的经验毫无保留的与大家进行交流，应建立一项基金，对这些提案评出等级，给与相应的奖励。

#### (2)阅读资深的审计人员的审计档案

审计判断具有轨迹性，在审计工作底稿及相关资料中都留有审计人员进行审计判断的轨迹。通过对资深的审计人员进行的审计业务档案的分析，可以知悉其在做出审计判断的基本轨迹或过程，学习其面对不同的情况如何做出准确的审计判断，为审计人员提供更加直接的经验。通过这一方面的学习，可以更加接近实际操作环节。

#### (3)参与审计判断水平比较高的审计人员的判断过程

审计判断是一项实践性比较强的活动，完全靠培训提高审计判断水平是不可能的，审计判断水平的提高必须通过实践才能落到实处。因此，可以通过主动的、有意识的在有着丰富经验的审计人员的指导下或观察其判断过程，直接从其审计过程中获得关于审计判断的经验。这是提高审计人员审计判断水平最直接、最有效、最根本的方法。经验只能通过实践获得，经验和实际动手能力在审计判断中起着决定性的作用。

#### (4)进行新法规、新准则的学习

随着经济业务的日趋复杂，审计准则也在不断的完善。只有掌握新的会计准则和审计准则，才能在实际业务中科学的进行专业判断。期货、基金、权证等新事项的出现，需要审计人员不断地进行学习，不断地进行充实。应当由各会计师事务所组织进行学习新颁布的法规、准则，各省的会计师协会或财政部门进行监督。监管部门不能将其看作一种形式，要严格发挥监督的作用。事务所也不应敷衍了事，因为这关系到审计质量甚至使事务所生存发展的关键。只有审计人员的知识结构适应了当前的经济环境，才能做出更加公允、合理的审计判断。



### (5)经典案例分析

中国注册会计师协会可根据情况，组织有关审计判断方面的经典案例，定期或不定期以资料形式在注册会计师后续培训班中予以发布；各地方协会也可以结合本地区实际发生的案例编辑成册，经注册会计师协会审核通过后可在培训中使用。通过经典案例分析，受训人员要进行积极学习，会后认真交流心得。

### 2. 强化对职业后续教育的监管

我国规定执业会员接受职业后续教育时间3年累计不少于180学时，其中每年接受职业后续教育时间不少于40学时，接受脱产教育的时间为3年，累计不得少于120学时，其中接受脱产职业后续教育的时间不得少于20学时。由于后续教育时间甚少，在实际执行中又难以保证教育学时及教育质量，后续教育往往会流于形式，顶替培训，听课缺席、消极学习等情况严重存在，这在一定程度上影响到审计判断培训的效果。因此，在完善审计判断后续教育制度的同时，更加需要对教育质量进行严格的监管。中国注册会计师协会应当采取定期或不定期抽查的方式进行监督，确保职业后续教育按质开展。审计判断教育主要从中国注册会计师协会和地方会计师协会两方面进行：

(1)中国注册会计师协会应当进行不定期的对各地教育情况进行抽查。抽查内容包括审计判断培训教材的选用、课程内容的设置、培训人员的选派、培训时间的安排等是否符合实际需要，是否有助于受训人员业务水平的提高，培训的质量是否达到预期要求，教学计划是否完成，培训考评标准是否适当等。中国注册会计师协会还应当对各地会计师事务所组织的审计判断培训情况进行有效的监管。

(2)各地方会计师协会应当对辖区内的会计师事务所审计判断能力培训情况进行严格的监督。地方会计师协会应组织好会计师事务所的外部审计判断的培训，精心遴选师资。注重审计判断的培训实效，保证案例选择的科学性、先进性和适用性。同时，对事务所内部的审计判断培训进行定期或不定期的检查，严格培训的考勤和考核环节，做到考勤、考核记录完整、可查。

同时，应将审计人员的接受后续教育情况纳入注册会计师年检制度中，对未按规定时间和内容完成培训计划的或消极接受培训的，根据情节轻重，按惩戒办法给予警告、通报、年检不合格、取消注册会计师会员资格等相应处罚。同时加大宣传和处罚力度，确保职业后续教育的严肃性。

3. 完善外部执业环境，创造公平的竞争环境，树立品牌意识，造就出一批规模大、业务强、品牌硬的会计师事务所，真正体现以质量求生存，以诚信发展。

(1)鼓励会计师事务所联合发展。针对当前我国小规模事务所供给过度导致低价竞争现象严重的情况，应鼓励事务所之间的联合发展。这里所说的联合发展，应该是在市场机制下，事务所为了扩大规模，提升竞争力的一种自愿行为。如果这里面存在着政府行为则很可能达不到真正的联合效果。

(2)建立事务所及注册会计师的信誉评级机制。在审计这类存在着信息不对称的市场内，如果有相关的信誉评级机制，使市场中产品的购买者事先了解产品以及产品提供者的相关信息，就可以尽量地避免逆向选择以及劣币驱逐良币的发生。因此，在我国审计市场中，不仅要对事务所还要对注册会计师实行信誉评级制度，最终使审计服务产品按质论价，避免低价竞争。信誉的评级可参照美国注册会计师协会开展的Vision项目所归纳出来的注册会计师行业应具备的核心价值(core values)和注册会计师自身应具备的核心能力(core competencies)方面的相关指标。如学习能力、胜任能力、执业道德、应变能力以及独立性等方面的指标。<sup>⑨</sup>特别强调的是，信誉评级不能搞终身制，应该是由独立公正的专家评定委员会定期对事务所及注册会计师做出评定并对外公布，并且按照其表现的优劣随时调整其等级。

### 4.2.5 被审计单位环境

#### 1. 完善上市公司股权结构

从长远来看，要根本解决上市公司治理问题还得取决于股权结构的根本改观，否则《公司法》关于股东大会、董事会、监事会、经理层分权制衡的治理结构安排就显得毫无意义。为了改善上市公司股权结构不合理，以及保

护小股东的利益，应当建立有效的监控机制，具体可通过以下方面完善：一是，限制股东过度膨胀的控制权。所利用的基本原理要切实好权利的合理分配与相互制衡，即公司的股东大会、董事会、经理层这三级架构应该各行其职、相互制约，决策管理权应当真正归股东大会所有，避免权力在各方之间的不正当转移。为了防止控制权股东对其他参与人权力的侵占，就必须在三级架构的生产方式、权利义务、运作程序方面予以合理化、明确化。二是，规范控股股东的行为。控股股东应当在享有相应权利的同时，承担对等的义务责任。首先，控股股东应当明确其对上市公司及其他股东负有诚信的义务，控股股东对其所控股的上市公司，应严格依据法律来行使出资人的权利，不得利用资产重组等手段损害上市公司和其他股东的合法权益，不得利用其特殊地位谋取额外的利益。其次，上市公司的重大决策应当由股东大会和董事会依法做出，股东大会不得直接或间接干预公司的决策及依法展开的生产经营活动，损害公司及其他股东的权益。而控股股东对上市公司董事、监事候选人的提名应严格遵循法律、法规和公司章程规定的条件和程序。最后，控股股东与上市公司应实行人员、资产、财产分开，机构、业务独立，各自独立核算、独立承担责任和风险。三是，实行有效的补偿机制。我国《公司法》规定：“股东大会、董事会的决议违反法律、行政法规、侵犯股东合法权益的，股东有权向人民法院提起要求停止该违法行为和侵害行为的诉讼。”可见，对股东权益的保护，尤其是对小股东权益的保护，我国在法律方面并不存在有效的控制措施，而仅仅是有权要求停止违法行为和侵害行为，并不能得到相应的补偿。股东实施自己权利的主要方法是启用法律及管理程序反对经理层、董事会或大股东。当法律体系为小股东提供这种机制，使其有合理依据认定其权利受到侵犯时能够提起诉讼，小额投资者的信心才会得到加强。

## 2. 改善上市公司董事会

为了改善我国上市公司董事会的现状，建议采取的措施包括：一是，鉴于我国上市公司董事会中存在严重的“一股独大”的内部人控制和“国有股股东缺位”的内部人控制现象，必须采取有效措施予以弱化，将“存续企业”

改造为专供资本运营的控股公司，“存续企业”是国有企业改革的产物，实现与上市公司经营管理层的彻底分离，为克服“内部人控制”缺陷创造条件；加强董事会对高级经营管理人员的监督，在董事会中设立审计、薪酬、提名等专门委员会，充分发挥作用，强化对经营层的监控；给予高级经营管理人员足够的激励，综合运用职级晋升、在职消费、薪酬、股票期权等多种激励方式，实现对经理人员的有效激励；提高公司运营的透明度，加强内部审计、国家审计和社会审计，强化信息披露，规范关联交易；加强司务公开，充分发挥职代会和员工的民主监督权力。二是，提高董事会的地位。随着上市公司股权结构的渐趋多元化，赋予董事会更多的权力，使董事会成为公司的决策和监控中心，有利于上市公司建立起规范的公司董事结构，也是符合股东的根本利益的。公司治理水平的高低，很大程度上取决于公司董事会治理水平的优劣。由此可见，董事会在公司治理中应处于核心位置。因此，努力加强公司董事会制度建设是提高我国公司治理水平的关键。三是，加强董事会的独立性，有效地发挥独立董事的职能，提高独立董事的素质。独立董事的独立性一般是指在地位、利益与人格三方面独立于公司及经营者与大股东，其职能主要体现在全部或大部分由独立董事组成的公司专门委员会的职权上。董事会应当要求关键的委员会（审计委员会、薪酬委员会和提名委员会）仅由独立董事构成，并在必要时自由地聘用独立顾问，确保董事会独立性，有效发挥独立董事的职能。应当对独立董事任职的积极资格进行规定，具体包括资格股、自然人身份、年龄和其他条件的规定，以提高独立董事任职资格的门槛。

### 3. 改善上市公司监事会

有效运作监事会制度即监督董事，是改善上市公司治理结构的首要任务。首先，应当重视监事会制度的构建，监事会担负着公司内部控制的重任，是与董事会有着同等重要性的机构，应同构建董事会那样，用法律明确界定监事会的相关制度，减少监事制度受董事会控制的不利局面，发挥监事制度的监控作用。其次，为了增加监事会的独立性，可参考日本的外部监事制度设

立外部监事。由于监督人必须独立于被监督人，因此可以引进外部监事作为强化监事会功能的一个突破口，因为监事会的监督是董事会的外部监督，机构的外部形式的人员之间的联系没有机构内的那样紧密，并且在从事具体权力时，以监事会集体的形式进行的监督，能克服一部分监事的偏见。于是，公司中就有了外部监事、中小股东监事、职工监事三种，它们的比例各占三分之一为好，保持以上比例是保持独立的一个统计学上的临界点。最后，应当完善我国《公司法》中对监事会的立法规定，颁布补充规定或细则以实施监事会的职权。如赋予监事会聘请外部会计或者外部监督者的权利；规定监事会成员的专业方面的能力资格要求等。

4. 建立科学的经营者业绩考评制度，完善经营者激励约束机制，强化对经营者的激励和约束。

改变目前大股东对经营者采取唯一的财务指标考评方法，可以参考美国董事协会的业绩评价因素：领导能力、战略规划、经营业绩、继任规划、人力资源管理、与股东和所有当事人进行有效的沟通、与外部关系、与董事会监事会的关系等。对经营者的激励采取以显性激励为主，并与公司的长期利益结合起来。同时加快职业经理人市场的培育，探索上市公司经理层通过人才市场竞争上岗的途径，提高经理人才的素质，建立起有效的进入退出机制，以形成对经营者的外部约束机制。

#### 5. 设立审计委员会并由其领导内部审计机构

监事会在我国的公司治理结构中并没有发挥应有的监控主体的作用，虽然独立董事制度已经发挥了一定的监督作用，但其作用还有待于进一步的加强。审计委员会制度作为公司治理结构的一个组成部分在美、英、德、法以及香港等国家和地区实施后，被经验证明是一套较为成功的内部监督机制，合格的审计委员会在防止财务报告舞弊、降低盈余管理程度和保证会计信息质量方面发挥着重要的作用。由于我国监事会效率低下，而内部审计机构又缺乏权威性，因此设计合理的审计委员会制度对于提高会计信息的真实性具有积极作用。目前，我国对审计委员会的设立只是处于倡议阶段，《上市公司

治理准则》中仅提出上市公司可以设立审计委员会，并未形成强制性要求，许多上市公司并没有设立审计委员会。我国应该尽快设立相关法规，对上市公司设立审计委员会以及审计委员会的组成、职能等做出具体的规定，这样可以保证审计委员会的独立性，更好地发挥上市公司董事会的监督职能，规范公司的内部控制，提高外部审计的独立性，保证会计信息的真实性。

### 4.2.6 会计师事务所环境

#### 1. 建立会计师事务所内部质量控制机制

为了切实保证事务所所制定的质量控制制度得到贯彻执行，从而确保审计判断质量，应从以下两个方面着手研究事务所质量控制制度的实现机制。

##### (1) 完善三级复核制度

集体判断是利用多个的注册会计师经验和智慧做出审计判断一种方式。由于其集中了多人的经验和智慧，因此，其判断质量要明显优于单个的审计人员的判断。这也正是在审计判断中往往用一致性作为衡量审计判断质量的原因。集体判断有两种形式：一种是队列形式，另一种是团队形式。审计队列形式是指审计判断是以一种分级的、连续的、重复的审计复核程序进行的，即多级复核过程。团队组织形式是由多名审计人员共同做出审计决策的过程。我国会计师事务所在完善集体判断方面的关键问题是完善三级复核制度。我国会计师事务所实行的三级复核制度属于队列形式的集体判断，主任会计师的最终复核充当了专家判断的角色，这一制度应继续坚持。为了切实发挥复核作用，可从以下两方面加以完善：一是将复核人的复核内容、要求具体化，复核也是一种审计判断，复核的结论及其理由应在业务档案中留下轨迹；二是明确复核人应承担的责任，尤其是项目经理的复核责任，使责任与其承担的风险、利益挂钩，对于重要的审计项目，可增加各环节复核人员，实行相互监督，增强复核结论的可靠性。

##### (2) 建立有效的激励机制

虽然知识、经验、品质等能力完全是人的主观因素，只有审计人员自己才有能力去改变它，但是我们完全可以依靠一种机制来约束并激励审计人员，

通过激励机制作用于审计人员，激发其积极主动地去提升自身的审计判断能力。对审计人员进行激励，可以在主观上促进其主动学习的积极性，弥补在专业知识、沟通能力、经验积累等方面的不足，从而完善其应当具备的各种素质。掌握科学的激励方法和艺术的激励技巧不仅可以提高审计人员自身的素质，而且可以让整个注册会计师行业得到稳定的发展。我们可以从审计人员的需求入手，将激励机制分为以下三个层次来建立：

### ①薪酬激励

薪酬激励主要是为了满足审计人员第一层次的需要，即生存需要。针对的群体主要是基层的审计人员，由于其地位不高，薪酬较低，为了满足其生存需要而采取的一种激励措施。通过对审计人员审计判断能力，及其专业知识结构等因素进行考核和评价来决定给予奖励的方式。

### ②晋升激励

晋升激励是针对审计人员中处于中层的审计人员，由于其在会计师事务所中工薪较高，此时关联需要大于生存需要。因此，针对这一群体主要考虑在工作职位上给与晋升激励。

### ③荣誉激励

当人的物质需要得到满足后，便会注重精神上的奖励。荣誉激励就是针对生存、关联需要得到完全满足的人员，考虑到其更希望获得的是成就感，则应考虑授予一定的荣誉称号予以奖励。一项有效的荣誉往往会带给个人关于其行为以及这种行为为什么受到奖励的信息。这些信息增强了表扬的可靠性，并鼓励下属重复这种行为。这种形式的激励对任何层次的审计人员都适用。

通过评价确定是否对审计人员进行激励，并根据不同的激励主体确定相应形式的激励措施。激励机制的实施应当由各会计师事务所来具体执行，各地方注册会计师协会、财政部门予以监督。

## 2. 创造良好的组织文化

组织文化是一个组织中代表其成员的特性，并影响其态度和工作方法的

惯常行为方式的综合体系。组织文化包括表层文化、中介文化和深层文化，分别有诸多的具体要素构成。从最能体现组织文化特征的内涵来看，组织文化包括：组织精神、组织价值和组织形象，其中前两者是组织文化的根本要素。组织精神一般是指经过精心培养而逐步形成的并为全体组织成员认同的思想境界、价值取向和主导意识；组织价值是组织评判事物和指导行为的基本信念、总体观点和选择方针；组织形象是社会公众对组织、组织行为与组织各种活动成果的总体印象和总体评价，反映公众对组织的承认程度，体现了组织的声誉和知名度。从我国会计师事务所的状况看，迫切需要有意识地建立良好的组织文化。我们认为会计师事务所的组织文化的核心应该是：高度的社会责任感、追求高质量和良好的信誉。组织文化有激励和教化的功能，在这样的文化的熏陶下，审计人员必然要追求高质量的审计判断。

### 3. 丰富对我国审计人员进行培训的内容

审计是一项专业性很强的工作，不仅需要具备最起码的专业知识，而且还需要不断接受后续教育，以提高执业水平。审计判断是审计工作的核心，具有很强的专业性和主观性，培训显得更为重要。通过培训，审计人员可以学到审计判断理论、审计判断的成功经验和做法，而这些成功经验和做法是做出正确审计判断的基础。因此，培训是提高审计判断水平的捷径。我国注册会计师协会对注册会计师接受培训已做出明确规定，并通过多种形式加强培训，但专门针对提高审计人员判断水平的培训尚未开展。因此，我国的各级执业组织和会计师事务所应大力开展针对提高审计判断质量的培训。从培训的师资来看，既可以是国内经验丰富、审计判断水平高的注册会计师，也可以是国外会计师事务所中有丰富经验、执业水平比较高的注册会计师。后续培训既要注重基础理论，更要注重实际应用方面的知识，特别是重点解决审计判断实践中遇到的难点和疑点问题。

#### (1) 事务所内部审计判断培训

审计判断的内部培训应选择会计师事务所内部有丰富经验和阅历的高级人员来担任教师。培训内容要有针对性，有助于解决注册会计师在审计实践



中遇到的实际问题。培训的主要课程设置包括：事务所采用的审计方法，如工作底稿的编写、重要性水平的确定、审计抽样的执行、审计档案的归类、特殊符号的使用等。

## (2) 事务所外部审计判断培训

审计判断的外部培训应选择有丰富经验的高级人员来担任教师。培训的内容是以具体的案例分析为主要内容的实践经验的交流、相关法规和国内外先进的理论基础、最新的会计审计准则、最新的法律法规等。

## 注 释：

---

<sup>①</sup> 张继勋，《审计判断研究》，东北财经大学出版社，2002年，238-257页。

<sup>②</sup> 林启云，注册会计师非审计服务研究，东北财经大学出版社，2002年12月。

## 主要参考文献

- 1、杜鸿玘，《论中国证券市场的独立审计环境——独立审计环境在个案中的具体分析》，硕士学位论文，2004年。
- 2、王学龙，《关于审计环境理论化若干问题的思考》，财会研究，2000年9期。
- 3、张彤，《试论我国审计环境与审计专业判断》，审计与经济研究，2000年6期。
- 4、刘明辉，《以审计环境为逻辑起点构建审计理论体系》，审计与经济研究，2000年4期。
- 5、苏孜，《论注册会计师的审计环境》，财会研究，2002年8期。
- 6、陈晓、李静，《地方政府财政行为在提升上市公司业绩中的作用探析》，会计研究，2001年12期。
- 7、赵映云、曾照英，《注册会计师在虚假陈述案件中的法律责任分析》，财会通讯，2005年1期。
- 8、刘素华，《明确我国注册会计师民事法律责任之我见》，财会月刊，2005年4期。
- 9、《蒙哥马利审计学》第十版中译本，《蒙哥马利审计学》翻译组译，1989年，中国商业出版社。
- 10、秦荣生，《论注册会计师专业判断及其影响因素》，中国注册会计师，1999(5)。
- 11、Trotman, K.T., “ Auditing Judgment Research-Overview and Opportunities for Research in China,” 载《中国会计与财务研究》，1999(1)。
- 12、刘国常：《论审计判断及其应用》，载《广东审计》，1999(3)。
- 13、谢丹妮，《审计环境对CPA审计意见的影响》，硕士学位论文，2006年4月。
- 14、肖文八、程庆：《试论审计人员专业判断》，载《审计研究》，2000(3)。
- 15、赵保卿：《论注册会计师职业判断》，载《中国注册会计师》，2000(6)。
- 16、张继勋：《审计判断研究》，大连，东北财经大学出版社，2002。

- 17、王善平,《独立审计的诚信问题》,会计研究,2002年7月。
- 18、夏冬林、林震晨,《我国审计市场的竞争状况分析》,会计研究,2003(3)。
- 19、李爽、吴溪,《审计失败与证券审计市场监管—基于中国证监会处罚公告的思考》,会计研究,2002(2)。
- 20、刘婕,审计判断的质量研究,硕士学位论文,2004年3月。
- 21、王应侠,审计判断绩效研究,硕士学位论文,2004年5月。
- 22、荆淑彦,审计专业判断研究,硕士学位论文,2006年6月。
- 23、周丹,注册会计师职业判断研究,硕士学位论文,2005年4月。
- 24、周冬丽,我国上市公司治理结构与会计信息失真关系的研究,硕士学位论文,2006年6月。
- 25、余中福、乐颖艺、陈晓宇,《上市公司治理结构问题及其规范研究》,财会通讯,2007年1期。
- 26、毛莉琳、宋洁,《IPO询价制的特征及在我国的应用》,广州市经济管理干部学院学报,2006年第2期。
- 27、罗尔生,《我国独立审计市场机制的现状及其改善》,会计之友,2007年第1期。
- 28、卢胜兰、张年红,《新审计准则对审计职业判断的影响》,时代经贸,2006年9月第4卷。
- 29、Trotman, K. T., Research Methods for Judgment and Decision Making Studies in Auditing. Cooper & Lybrand Australia, 1996.
- 30、Kenchel, W.R, Auditing: Test & Case. South-Western College Publishing, and an ITP Company, 1998.
- 31、Libby, R, "Determinants of Judgment Performance in Accounting Settings: Ability, Knowledge, and Environment," Accounting, Organization and Society, Vol. 18, No. 5 (1993).
- 32、中华人民共和国公司法(2005年修订),全国人民代表大会常务委员会,2005年10月27日。

## 主要参考文献

---

- 33、中华人民共和国证券法(2005 年修订), 全国人民代表大会常务委员会, 2005 年 10 月 27 日。
- 34、中国注册会计师审计准则, 财政部, 2006 年 2 月 15 日。

## 后 记

在论文完成之际，心中有几分喜悦，更有几分忐忑。喜的是自己几年光阴的付出，终有一点“有形的”文字回报于我的师长和我的家人，忐忑的是，尽管数易其稿，但由于自己的学识水平、研究能力和实务经验有限，文中仍存在着疏漏甚至谬误之处，不少论证和分析亦有待推敲。在此恳请各位尊敬的老师不吝赐教。

时光飞逝，不知不觉间已在东北财经大学会计系度过了三年的求学生涯。每当回首往事，几多的艰辛，几多的欣喜，心头总有无数的感谢。

首先，我要感谢我的导师孙坤教授，孙老师对本文的选题、构思、资料搜集、撰写以及修改给予了悉心指导，提出了许多宝贵的意见，使论文得以顺利完成。三年来，孙老师渊博的学识、严谨的治学作风、一丝不苟的工作态度和平易近人的待人态度深深地感染着我，另我受益匪浅。同时，孙老师平日在生活上也给予我无微不至的关怀，感慨之情难以言表。

感谢会计系的陈国辉教授、万寿义教授、傅荣教授、孙光国教授、梁爽教授、史德刚教授、牛彦秀教授、姜英兵教授……几位师长讲授的课程丰富了我的知识，拓宽了我的视野。师长们精益求精和孜孜不舍和求知态度，永远是我学习的榜样。他们的苦心栽培和谆谆教诲将激励着我不断努力。

感谢几年来共同学习和生活的众多学友，正是他们的友谊和关爱，才使我感受到了研究生生活的绚烂多彩与温馨和谐，在离家求学的日子不觉孤单。

最后，要感谢我的家人和朋友，他们在生活上照顾、关心我，精神上鼓励我、启发我，他们的爱与支持伴我完成学业。

黄尧

2007年11月