

信是充分权衡了审计失败风险之后做出与管理当局“合作”的决定的。显然，安达信的私利行为瓦解了监管者如 SEC 试图让中介机构承担部分“准监管”职能的期望。

从理论上说，会计师事务所应有别于一般的商业企业，因为就其专业性以及提供的审计鉴证服务而言，它所提供的服务质量不像普通的商品质量那样，消费者可以比较容易地识别，从而通过支付适当的价格决定自己消费的商品质量水平。审计服务由被审计单位直接买单，再由其提供给广大消费者。也就是说，审计服务的“货币选票”握在被审计单位手里，由此，审计服务失去了供需关系中需求对供给所具有的强有力约束——需求决定供给的数量、质量。这一方面使审计服务消费者处于被动的接受者，而不是主动的挑选者地位，从而失去监控审计服务提供者、进而影响审计质量的能力；另一方面也使得被审计单位有机会越俎代庖，影响审计服务质量。很多管理当局与会计师事务所之间的合谋舞弊由此而生，非审计服务就是管理当局引诱会计师事务所惯用的“毒苹果”。

人们对此的直接反应是摘掉“毒苹果”，分离审计业务与非审计业务。不过，这并不意味着管理当局没有其他“毒苹果”来诱惑会计师事务所。审计上的独立性包括形式上独立和实质上独立，审计业务与非审计业务分离、会计师事务所与其前雇员担任被审计单位主要财务负责人时要有一段时期的“冷冻期”、会计师事务所之间的定期轮换制度，等等，无疑只是强化了形式上的独立性，而问题的核心——实质上独立性还是没有根本触及。或许，会计监管模式的改革中尚需考虑独立审计服务的“货币选票”问题，即将购买、支付独立审计服务的权力交给那部分能够代表众多消费者需求的报表使用者，或者交由权威的、可靠的独立机构，但不管交给谁，显而易见，管理当局不是合适的人选。换言之，改变会计师事务所的聘用制度，或许才是抑制事务所过分追逐商业利益，防范审计失败的根本出路。

警示 5、制度具有挂一漏万之先天缺陷，需要职业道德等非制度因素弥补

制度的先天性缺陷导致它不可能预先在有限的规则条款文中一次性罗列所有需要遵循的条款，因此，再完美精致的

制度也是一堵透风的墙，挡住了门外汉，防不了有心人。所以，制度体系，包括内外公司治理机制，隐晦地依赖制度执行者这些有心人的职业道德作为自己存在理由的基础。进言之，如果制度执行者在有能力放大制度内在缺陷，甚至毁损制度的话，制度将不过是摆设。

提升职业道德水准，无疑可以缓解很多制度目前正在承受的压力，监管者不仅呼吁相关专业人士讲求诚信，SEC 更是借助最原始的“保证书”形式，将道德诉求于带点宗教意味的发誓形式，实在是无奈之举。很难或不宜直接对道德水准进行“升级”并不意味着没有办法改进制度执行者的道德水准。实际上，最简单的、可能也是比较可行的方法便是刻意灌输、培养人们的职业道德意识，在法律高压已经无能为力时，这仍是较现实的选择。营造一个提倡职业道德的大环境，同时在公司内部增设评价相关人员的职业道德的机构，或将这项工作纳入现有机构的工作范围，结合相关人员的自我评价，以之作为形式上约束。另外，在职业团体、公司内部开展有关职业道德的宣传、研究活动也是有益的方式。

要证明职业道德究竟能在多大程度上纠正制度缺陷是比较困难的，但制度执行者的职业道德会影响制度效率是肯定的。倘若废品管理公司董事会、管理层以及安达信都乐意信守职业道德，至少公然违反准则规定的会计造假和审计造假以及侵害股东利益的修订薪酬合约之类的事情就不会发生。

废品管理公司舞弊案是制度失败的典型，公司治理各个层次上的制度安排，从董事会和管理当局结构权力模块并达成利益联盟、外部独立审计不独立、市场见风就是雨的本性，到职业道德的缺失，无不使舞弊行为畅行无阻，一再延续。唯一令人感到欣慰的是，机构投资者顽强地捍卫自己权利的举动弥补了股东大会制度的不足（理论上权力很大，实际上很弱势），使之发挥了应有作用。正是林斯基基金和索罗斯集团等机构投资者的不懈努力，迫使废品管理公司改组董事会，才最终揭开了废品管理公司高管人员的重重舞弊黑幕，使舞弊者得到应有的惩罚。

（作者单位：厦门国家会计学院 厦门大学会计系）
责任编辑 王教育

短讯：

2004年度高级会计师资格考试指南——《高级会计实务精要》由东北财经大学出版社出版。该书严格按照2004年度高级会计实务考试大纲编写，共包括九章内容及附件两个（大纲第九章会计、税收及财政法规的内容未纳入本书）。各章内容包括关键知识点、考点详解、案例分析、练习题及答案等栏目。该书由数豆财会研究中心策划，张连起主编。邮购咨询电话：0411—84710520

（本刊通讯员）

短讯：

为方便读者订阅财政部发布的《小企业会计制度》一书，武汉楚光财经文化有限公司特办理其邮购及批发业务。有关事宜请点击 <http://www.cgcjbook.com>；联系电话：027—87860314

13907165914

（本刊通讯员）