

文章编号: 1005-0523(1999)03-0095-04

对舞弊审计责任历史演变的思考

杨晓丹, 蒋韬慧

(华东交通大学 经济管理学院, 江西 南昌 330013)

摘要: 通过对舞弊审计责任之历史演变的考察、分析, 初步探讨了这一演变的基本规律及现代舞弊审计责任问题的成因与对策, 并就如何界定我国舞弊审计责任提出了建议¹⁹.

关键词: 舞弊审计责任; 有效责任; 诉讼爆炸

中图分类号: F239.43

文献标识码: A

1 历史演变概貌

在舞弊审计责任的历史发展中, 注册会计师对于审计舞弊的责任, 有着不同的态度取向: 有时承担舞弊审计责任, 有时推诿舞弊审计责任, 有时又回归于承担舞弊审计责任¹⁹. 注册会计师承担的舞弊审计责任, 与特定的社会需求、经济法律背景密切相关, 并随着历史的发展、环境的变化而不断变化¹⁹. 这一演变过程大致可分为三个阶段:

1.1 20世纪30年代以前

这一阶段中发现舞弊被公认为是民间审计的首要目标, 这一点为大量审计文献所证实¹⁹. 汤姆·李(Tom·Lee)在其《公司审计》一书中指出“自1854年爱丁堡会计师协会开始, 会计职业组织相继建立……公司审计的主要目标是揭露欺诈舞弊和差错”¹⁹. 负有盛名的蒙哥马利《审计理论与实务》一书, 在1912、1916及1932年的历次版本中均将揭弊查错明确为审计的主要目标或主要目标之一¹⁹. 与这一时期的审计目标相对应, 注册会计师承担的主要职责即为揭露舞弊和差错, 这一时期一系列法庭判决充分说明了注册会计师承担的此项责任¹⁹. 例如, 1887年英国利兹地产建筑投资公司对谢泼德案及1925年美国克雷格对安荣案(craig vs. Anyon)即为较有影响的两个案例¹⁹. 在后者的法庭判决中, 注册会计师被认为应对其未查出公司雇员盗用100万美元的重大舞弊事件负责并赔偿损失¹⁹.

1.2 20世纪30年代至80年代

在这一阶段, 审计的主要目标是评价会计报表信息的真实性和公允性, 与此相应审计职责侧重于就财务报表是否公允地反映公司的财务状况与经营成果发表一个具有专家权威的鉴证意见, 即注册会计师只对其鉴证意见的正确性、可靠性负责¹⁹. 这一时期, 审计职业界普遍认为, 由于串通舞弊的特殊性、检查舞弊的复杂性需要很高的成本代价, 使得审计师无法承担专门检查舞弊的责任¹⁹. 典型的例子如1939年AIA(AICPA的前身)第1号《审计程序公告》(SAP NO.1), 其中“审计程序的扩展”一章明确指出: “为财务报表发表一个意见而进行的审查

收稿日期: 1998-10-23; 修订日期: 1999-05-27

作者简介: 杨晓丹(1973-), 女, 河北沧州人, 华东交通大学经济管理学院助教, 管理学硕士

(C)1994-2023 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. <http://www.cnki.net>

不是也不可能去揭露贪污、盗窃和其他舞弊¹⁹。

1.3 20 世纪 80 年代以后

80 年代以后,证券市场舞弊案件骤升,社会要求审计人员揭示错误和弊端的呼声又高涨起来,舞弊审计责任重新成为民间审计职业界的主要责任之一,并与验证财务报表的公允性之鉴证责任一起组成民间审计责任的内容¹⁹。决定舞弊审计责任回归的重要标志是 1988 年 AICPA 发布的 SASNO .53 及 SASNO .54,前者鲜明指出:“审计师必须评价舞弊和差错可能引起财务报告严重失真的风险,并依据这种评价设计审计程序,以合理保证揭露对财务报告有重大影响的舞弊和差错¹⁹。1997 年 2 月, AICPA 又正式发布了替代 SASNO .53 的第 82 号 SAS,为审计师有效地承担和履行舞弊审计责任提供了更充分的操作指南¹⁹。

2 背景因素的作用

舞弊审计责任的上述历史演变,产生于特定社会环境的发展变化¹⁹。20 世纪 30 年代前后,由于资本主义经济危机的不断恶化,凯恩斯政策在工业化国家的普遍实施,导致了社会经济环境的巨大变化¹⁹。首先,股份公司获得了迅速发展,业务量剧增,使审计师对每笔业务进行详细审查所需的成本将超过其所得收益;更由于企业规模的逐渐扩大,经济业务的日益复杂,使审计师通过详细审查以发现所有舞弊和错误、揭露违法行为也已成为不可能;其次,随着公司所有权分散化和多元化,投资者很少关心其所投资的公司的命运,而是更关心他们的投资回报¹⁹。当投资者找到能获取更多投资回报的公司时,他们会很快将其资金转移到该公司¹⁹。投资者这种态度的转变,增加了会计报表的重要性,投资者逐渐以会计报表作为其投资决策的依据之一;此外,这一时期内部控制理论的出现和运用也对审计责任产生了重要影响;一方面审计职业界日益认为欺诈舞弊可以通过建立内部控制制度加以防范,因而防止欺诈舞弊主要是管理当局的责任;另一方面审计抽查得以建立在内部控制制度评价的基础上,在保证审计质量的前提下大大提高了审计效率,从而使审计师对财务报告的公允性验证具有可能性和现实性¹⁹。因此,这一时期的审计目标从检查舞弊与错误转向评价会计报表信息的真实性与公允性,审计职业界相应降低乃至推脱了其所承担的舞弊审计责任¹⁹。

然而,随着企业股权的进一步分散化,经营的多元化,环境的复杂化以及竞争的激烈化,财务信息公允反映企业财务状况、经营成果的难度大大增加;更为严重的是,管理当局参与舞弊以掩盖经营失败变得越来越容易,越来越普遍,给社会造成的危害越来越大,社会对审计人员承担舞弊审计责任的呼声越来越强烈,最终形成了愈演愈烈的“舞弊浪潮”,“诉讼爆炸”局面¹⁹。面对社会的强烈需求,各方面的巨大压力,更由于职业“适者生存”的法则,使得审计职业界不得不对舞弊审计责任重新考虑,逐渐实现了从极力推脱到被动接受,直至积极主动寻找解决方法的转变¹⁹。应该看到,审计职业界这种认识的转变不是其最初舞弊审计责任认识的简单回归,而是其在新的社会环境下适应更高层次的社会需求,维护其生存和发展的必然选择¹⁹。

影响舞弊审计责任发展的另一因素是审计目标¹⁹。审计目标是判断审计责任的依据之一,当审会目标确定后,怎样达到既定的目标,就是审计人员的职责¹⁹。在一项审计业务中,如审计人员没有达到预定的审计目标,就表明没有充分履行其审计职责,因而当这种失职行为导致社会公众的经济损失时,审计人员就要对此承担法律责任¹⁹。随着审计环境的变化,审计目标也在不断

地进行调整¹⁹。它经历了从揭示错误和弊端,或揭示违反公认会计准则的单一目标,向既揭示错误和弊端,又揭示违反公认会计准则的双重目标的演进过程,与此相应的是,审计责任范围也从揭弊查错,或揭示违反公认会计准则的单一责任范围发展演变为既揭弊查错,又揭示违反公认会计准则的双重责任范围¹⁹。

3 历史演变的相关启示

通过舞弊审计责任的历史演变及发达国家的实践经验,我们可以发现其中的一些基本规律:

3.1 由社会环境变迁产生的社会需求是决定舞弊审计责任演绎的动力因素¹⁹。

民间审计作为一种服务职业,是为了满足社会需求而产生发展的,社会需求在不同时期其内容不同,对审计提出的要求也不一,这就要求我们必须根据经济因素的动因,以动态的视角,发展的观点去正确认识舞弊审计责任的发展态势¹⁹。

3.2 审计能力是界定审计责任的决定因素¹⁹。

审计能力受到审计技术、审计人员自身素质的固有限制,不能彻底揭露会计信息中包含的所有错误和舞弊¹⁹。也就是说,审计能力的有限性限制了审计满足社会需求的程度,审计能力与社会需求的均衡点方是有效审计责任,此为审计中的供需规律¹⁹。因此,民间审计职业界应从审计能力与社会期望二者均衡中有效承担审计舞弊的责任¹⁹。

3.3 舞弊审计责任的回归是民间审计职业界为缩小“期望差距”所作的努力¹⁹。

公众对审计的期望大大超过审计人员对自身执业的认识,这个差距称为期望差距(the expectation gap),它包括合理的期望差和不合理的期望差¹⁹。前者指社会公众对审计人员的能力和能给予保证的期望是合理的¹⁹。期望差的发生是因为职业界没有很快地反映和发展,跟上变化的环境的步伐¹⁹。这要求职业界改进准则,修订审计目标和提高审计自身能力¹⁹。后者是片面、不切实际的期望¹⁹。对于这类不合理的期望差,则应通过职业界和社会媒介的努力,改进公众的期望和对审计作用的想法,增进公众对职业界和审计人员的理解¹⁹。到了80年代,审计期望差的问题,不仅没有消失,反而成为争论的前沿问题¹⁹。与期望差相关的争论领域是检查舞弊和不法行为责任的问题¹⁹。财务报表编制中的错弊与不法行为是引起股东和其他报表使用者决策失误和经济损失的最重要原因,也是对社会危害极大的犯罪行为¹⁹。因而自审计产生之日起,揭露错弊与不法行为一直是社会各界对审计提出的要求,也是审计人员努力的目标¹⁹。但自本世纪以来,随着经济活动越来越复杂,加之某些管理人员为达到不可告人的目的,蓄意弄虚作假,使审计揭露错弊与不法行为的难度加大,审计人员常常感到力不从心,因而长期以来,审计人员所承担的审计责任只限于检查他们所审财务报表中含有的无意识的重大差错,而对于揭弊与不法行为的要求,则一直是社会公众与审计职业界之间的矛盾焦点,从而形成一种“期望差”,并形成对审计职业界的一种威胁¹⁹。为了缩小期望差和巩固审计职业地位,民间审计界必须扩大审计责任范围,将揭露重大的欺诈、舞弊行为作为自身的责任,以适应社会的需求¹⁹。

八十年代之后的舞弊审计责任问题,已成为世界范围内的热点和难点问题¹⁹。历史告诉我们:民间审计必须积极寻求合理责任均衡体系,以职业界自我改革来满足合理的社会期望,以增强对外交流来减少不合理的社会期望,而任何迟疑、忽视、否定的态度都是不可取的¹⁹。

4 我国的舞弊审计责任问题

发达国家舞弊审计责任的历史演变和实践经验对我国审计职业具有重大借鉴价值,这一点已在我国审计准则中有所体现¹⁹例如,《独立审计准则》第8号《错误与舞弊》明确要求注册会计师“应当根据独立审计准则的要求,充分考虑审计风险,实施适当的审计程序,以合理确信能够发现和报告可能导致会计报表严重失实的错误和舞弊,“将舞弊审计责任建立在“重要性”和“合理把握”这两个重要概念基础上,这鲜明地反映了国际审计准则发展的最新成果¹⁹但与此同时,我国《独立审计准则》将民间审计的目标定位于验证会计报表的真实公允,似乎有必要进一步完善¹⁹我国的市场经济处于建立阶段,各方面比较不完善,欺诈舞弊较之发达国家更容易发生,社会公众对这方面的揭露的要求极为强烈;加之我国广大投资者审计知识比较有限,对会计报表公允性缺乏全面了解,对审计目的的理解往往就是揭错查弊,更加重了追究舞弊审计责任的社会需求¹⁹因此,笔者认为,我国民间审计目标如果能强调揭露重大差错和舞弊,似乎更符合我国目前的发展水平¹⁹另外,《独立审计准则》在审计计划、审计实施与实施报告等内容中,缺乏具体的有关审计舞弊的陈述,按现行审计准则要求的审计程序执业使得审计人员在对付舞弊等现象时捉襟见肘,如履薄冰¹⁹这不利于注册会计师有效承担舞弊审计责任,最终也不利于在扩大审计责任引起的责任风险与完善职业形象带来的发展机遇二者之间实现平衡,因此设计专门的测试舞弊审计风险的程序,提高有关准则的可操作性,应提到重要的议事日程上来¹⁹。

[参 考 文 献]

- [1] 蒙哥马利审计学翻译组·蒙哥马利审计学[M]·北京:中国商业出版社,1989.12~66
- [2] 刘怀德·现代审计实证分析[M]·北京:经济科学出版社,1998.16~78
- [3] 独立审计准则第8号¹⁹错误与舞弊[J]·财会月刊,1997,(2):46
- [4] Tom Lee·Company Auditing [M]·vrn wostrand Rainkold·co·ltd, London, 1986¹⁹。