

会计责任与审计责任的比较

宋 华 ■

会计责任与审计责任虽然有着不同的涵义,然而由于会计责任与审计责任之间存在着密切的关系,致使两者的界定比较困难。在实务中经常会由于职责不明确而引起争议,究其原因主要是对某些会计责任与审计责任界限划分不清所引起的。本文对会计责任与审计责任进行具体的分析,提出现实中科学界定两者的建议。

一、会计责任与审计责任混同的原因分析

造成审计责任与会计责任混同的原因是多方面的,这里,笔者主要从审计和会计职业、客观环境和人员素质等方面进行分析。

(一) 审计和会计的职业因素

1、两者在目标上存在关联性

两者都以会计信息作为其工作对象,所不同的是,会计强调收集和加工满足使用者要求的会计信息,而审计则强调监督和评价被审单位所提供会计信息的真实性和合法性。总之,两者的一个基本目标都是为使用者提供有价值的会计信息。正是由于会计与审计的关联性,使得人们对于那些不能满足使用者要求的会计信息,很难判断是属于审计责任还是会计责任。

2、两者在业务上存在高度的依赖性

无论是会计还是审计,其业务的顺利开展都要利用对方的某些资料。然而,人们也不得不面临这样一种窘境:对于利用对方资料所造成的会计信息失真问题,到底是资料使用者的责任,还是资料提供者的责任?

3、理论与实际很难统一,独立审计的目标难以实现

对于注册会计师审计而言,独立性是其核心所在,审计人员必须在形式上和实质上都要保持独立。然而,由于会计师事务所的收入来自被审单位,加之民间审计机构之间竞争激烈,于是审计人员面临一种两难境地:独立性很难保证,其工作常常受到客户的影响,结果一旦出了问题,审计机构和客户就相互推诿,而作为受害方的会计信息使用者也很难区分二者的责任,不知该对谁提起诉讼。

(二) 社会环境和经济环境因素

1、注册会计师的执业环境有待改善

当前规范执业,可能会受到收益偏低、审计市场不平等竞争、行政干预等诸多因素的制约,同时要严格依据审计准则执业,需要被审计单位的理解、配合和支持。由于不少民间审计机构脱钩改制进行得并不彻底,使得地区垄断和部门垄断的现象仍然存在,在开展工作时,审计机构和客户常常受到来自于本地区或本部门某些行政意志的干扰,这也在一定程度上造成了会计责任与审计责任的混同。目前相关法律法规对有些责任范围规定得不够全面、不够具体,使得对审计责任和会计责任的界定很难判断。

2、使用者对会计信息披露的要求还不迫切

目前我国资本市场尚不完善,无论是企业还是投资者都还不成熟,他们对会计信息披露的重要性缺乏足够的认识。为规范市场、保证会计信息披露的规范化,保障相关单位和投资者的合法权益,国家有关监管部门出台了很多措施。但这毕竟只是一种外在压力。因此,只有在广大投资者有了要求披露会计信息的内在需求时,才有可能对民间审计机构和被审计单位形成强有力的公众监督,促使其提高会计信息质量,从而减少会计责任与审计责任混同的几率。

(三) 审计方法的局限性和从业人员素质问题

1、目前的审计方法与现实要求还不协调

我国注册会计师审计通常采用的是以被审计单位的内部控制制度为基础的抽样审计方法,由于抽样审计固有的局限性及出于对审计成本的考虑,不可能保证将所有的错弊事项全部揭示出来。对会计信息失真所产生的问题及所造成的损失,有些报表使用者只追究审计责任而不追究会计责任。

2、审计人员和会计人员的业务能力有待提高

目前,我国普遍存在着审计和会计从业人员自身知识结构不合理和业务能力不强的问题,一方面造成会计人员所提供的会计报表质量不高,另一方面审计人员又无法及时地发现其中存在的问题。因此,一旦出现会计信息失真,就很难判断是属于哪一方的责任。

二、现实中科学界定会计责任与审计责任的建议

1、改革公司治理机制

控制测试内涵与误区分析

张洪发 刘志耕 ■

在日常审计实务中,许多注册会计师对控制测试及与之相关的一些概念或问题存在认识上的误区。为此,本文进行分析如下:

一、内部控制与控制测试

根据审计准则的相关规定,内部控制应该是指被审计单位为进行内部管理设计和执行的政策与程序,而控制测试则是指注册会计师对被审计单位内部控制的运行情况实施的审计程序。因此,被审计单位内部控制制度的设计和执行是注册会计师进行控制测试的前提和基础。

在日常审计实务中,一些注册会计师对究竟应该测试被审计单位哪些方面的内部控制常常模糊不清。实际上,从第1211号审计准则所规定的被审计单位内部控制的目标旨在“合理保证财务报告的可靠性、经营的效率和效果以及对法律法规的遵守”可以看出,注册会计师应该测试的是与财务报告相关的内部控制。另外,从注册会计师审计的目标仅是对财务报表是否存在重大错报发表审计意见也可以看出,注册会计师只需要了解和评价与财务报表审计相关的内部控制,而并非被审计单位所有的内部控制。因此,注册会

计师实施的控制测试应是针对“由治理层、管理层和其他人员设计和执行的政策和程序”中与财务报表编制相关的内部控制是否能够有效运行的测试。

二、了解内部控制与控制测试

由第1211号审计准则第四十五条规定可知,了解被审计单位内部控制不仅是识别和评估重大错报风险、设计和实施进一步审计程序的基础,而且也是注册会计师进行年度会计报表审计必须履行的审计程序。又由该准则第五十四条规定,可知,注册会计师“了解内部控制”应包含两层含义:一是评价控制的设计;二是确定控制是否得到执行。由于控制测试指的是测试控制运行的有效性,因此,了解被审计单位内部控制成为注册会计师实施控制测试的前提。通过对被审计单位内部控制的了解,如果能够确认控制存在且被审计单位正在使用,而且被审计单位的内部控制单独或连同其他控制能够有效防止或发现并纠正重大错报,则具备了进行控制测试的基础。

在日常审计实务中,相当一部分注册会计师往往在不对被审计单位内部控制进行必要了解的情况下,就以被审计单

公司治理机制失效将造成多种严重问题,会计责任与审计责任的混同只是其中之一。笔者认为,应解决“内部人控制”问题,重建权力制衡机制;合理设计经理人的薪酬。

2、协调法律界的认识

首先,法律界应对审计的局限性有充分考虑。其次,无限连带责任固然可充分保护社会公众的利益,但也可能“罚不当罪”,造成违法所得独享、风险和处罚共担,可能消极地助长了公司管理当局的会计造假行为。最后,法律界需要借助独立人士的专业技能,来鉴定审计报告是否虚假,建立独立的审计鉴定人名册制度和具体案件的鉴定人三方选任制度来为法院提供鉴定结论。

3、改善微观层面

(1) 建立健全被审计单位的内部控制制度。内部控制

制度的核心是内部牵制,具有保护资产安全完整、保证会计资料真实可靠的作用,有助于会计责任与审计责任的界定。(2) 强化会计人员的认识。会计人员受雇于公司管理当局,客观上处于弱势地位。在管理当局会计造假和利润操纵的强大压力下,很可能实施违法行为,但会计人员仍可以发挥作用,如与管理当局加强沟通就是一种有效的策略。(3) 提高审计人员的素质。审计人员要应对各种复杂的环境、人员、业务和层出不穷的舞弊手法,必须提高自身业务素质,增强沟通等多方面的能力。(4) 协调社会公众的认识。社会公众应树立正确的投资理念,提高自身素质,合理使用会计报告和审计报告。■

(作者单位:西南财经大学会计学院)

责任编辑 武献杰