

如何确立独立审计准则的法律地位

□ 裘理瑾 覃东

一、引言

注册会计师的法律责任问题是当前《注册会计师法》修订的热点之一。社会各界普遍反映征求意见稿在这方面有不少新的突破,但也有不少人提出对此问题需作进一步商榷。

独立审计准则的法律地位问题与“审计社会期望差”问题密切相关,尽管审计期望差已不是一个新话题,但过去的研究并未有效地解决这一问题。从传统的理解来看,审计期望差的存在是由于公众对审计作用的错误认识,因而解决的办法应当是加强沟通与宣传,促进公众对审计行业的理解。但笔者认为,这只是一表面原因,没有抓住问题产生的根本制度原因——独立审计准则的法律地位。

二、制度成因

从经济学角度观察,注册会计师行业有一种奇特的制度安排:注册会计师提供的是一种公共产品,但产品的质量却是由营利性的私营部门来决定,审计期望差出现的主要原因就在于此。为说明这一问题,首先我们来考察一下社会

审计服务与私人产品的区别:

(一)公共产品与决策的外部性

以商品为例,如果商家询问顾客是否需要质量最好的商品,答案并不一定是肯定的。消费者可能在小商品市场或豪华的商场中购物,从整个行业来说,消费者对于这两种购物场所都没有产生过任何期望差,其原因在于价格与质量是由消费者自己选择的。在选择小商品市场的低价格的同时消费者也就接受了较低的质量;而在选择商场的高质量商品和服务的同时也就接受了商场的高价格。在这一过程中,质量和价格都是消费者决策所考虑的变量,消费者可以自己做出权衡,他们清楚地知道:商品的质量与价格是相关的。

然而,审计服务面临的情况完全不同,绝大多数情况下,外部使用者无须为会计信息的使用付出成本,证券市场中的会计信息更是一种公共产品。因此,尽管会计信息的质量受到信息生产成本的制约,但投资者只考虑会计信息对其投资决策的价值,而不会去考虑会计信息的生产成本。对于投资者个人而言,信息成本是外部变量,其多少与己无关;他所关心的是会计信息的质量,信息质量越高越好。

的披露不符合国家发布的企业会计准则和相关会计制度的规定,注册会计师应当采取以下措施判断错报金额产生的影响:(1)将错报金额与重要性水平比较。注册会计师应当将被审计单位拒绝调整的错报金额与推断的尚未发现的错报金额综合起来,判断是否对会计报表使用人的决策产生影响,并重点考虑错报金额的牵扯性。(2)确定错报的可计量性。有时,错报金额是难以计量的。例如,被审计单位拒绝披露当前的诉讼案件或在资产负债表日后购入的公司。在此情况下,注册会计师要判断事项涉及的金额可能对会计报表使用人决策造成的影响。(3)确定错报的性质。错报性质的

不同对会计报表使用人的决策产生的影响不一样,对注册会计师出具审计报告类型的影响也不一样。

如果因审计范围受到限制,无法获取充分、适当的审计证据,注册会计师应当将由此引起的错报与重要性水平进行比较,并考虑其牵扯性。与前一种情况引起的错报相比,注册会计师判断因审计范围受到限制引起的错报更加困难,主观性更强。

(作者单位:中国注册会计师协会专业标准部)

责任编辑 孙蕊

(二)审计准则的社会契约功能

尽管对公众个体而言,审计成本可以作为外部变量不予考虑,但对整个社会来说,一切收益与成本都是内部变量,社会的选择应当以审计收益最大化为原则。采用抽样审计技术能够以合理的成本检查出会计报表中大多数的错报和漏报,因此是符合收益最大化原则的。如果要完全发现会计报表中的错弊,社会则可能需要为此付出比以往高出十几倍甚至几十倍的审计费用,这对整个社会来说可能是得不偿失的。从这个意义上说,公众对审计作用的过高期望是不符合社会整体利益的。为明确社会的有效选择,社会应当有一份公共契约,对于符合审计收益最大化的审计程序做出要求。这份公共契约在确定审计程序的同时也确定了社会可接受的审计成本水平以及与之成本相对应的审计失败率。因此,如果注册会计师完全遵循了契约所规定的审计程序,即使会计报表与企业的实际情况有重大出入,注册会计师也应当免责,因为这种错误是社会为节省审计成本而自愿付出的代价。不难发现,独立审计准则所发挥的就是这样一种契约的功能。

(三)审计准则的尴尬地位

尽管审计准则起到了契约的功能,但它具有契约的地位吗?由于注册会计师协会不是政府部门,也不具备代表公共利益的资格,因此,它所制定的专业标准在形式上只是一种“家规”,不是法律规范,也不可能强制公众接受。所以,面临诉讼时,注册会计师往往无法依靠审计准则来做出有效抗辩,以执业准则作为法律依据只能是执业界的一厢情愿。

纵览社会各行业,行业标准通常都是由主管部门制定的,由于行业主管部门是政府的代表,因此这些行业标准对于行业外同样具有约束力。即便个别领域没有法定的行业标准,其产品也不会是公共产品,客户会本能地根据价格确定合理的质量期望。对于公共产品,要么提供者是非营利性质的(例如慈善机构),对其提供服务的质量不可能要求承担责任;要么提供者政府部门(例如公安部门提供治安保障),其产品质量直接体现了政府的意志。而就注册会计师行业而言,它虽属于营利性私营部门,但却提供公共产品,对其执业质量又无法确定标准,所以说,其制度安排存在着根本性的缺陷,即:独立审计准则缺乏应有的法律地位。

三、美国模式的分析

也许有人认为,我国注册会计师的行业自律体制包括执业准则的制定模式都借鉴了美国的经验,为什么还存在上述问题?

(一)笔者虽不敢妄下断言认为完全的行业自律体制不合理,但有理由认为,完全由执业界自己来制定执业准则首先在形式上就不易为公众所接受。美国近期发生的事件使得监管层开始反思其过于信赖的行业自律作用,完全由行

业来制定准则难免授人以柄,给人怀疑的理由。

(二)根据美国《2002年萨班斯——奥克斯利法案》,美国证券交易委员会(SEC)将设立一个上市公司会计监督理事会(Public Company Accounting Oversight Board)对上市公司审计业务进行监督,该理事会的五位成员中公众代表占到三位,理事会拥有制定审计准则、质量控制准则、职业道德准则、独立性准则的权力。这意味着美国独立审计准则的制定权已经开始脱离执业界的掌握。

(三)两国的法律制度不同。尽管美国未对审计工作的技术标准进行正式立法,但英美法系国家中法院判例也是法的渊源之一,也就是由法官来创设法。多年来的涉及审计报告判例积累就已形成一部事实上的法定审计标准。我国是成文法国家,立法体制和司法环境的差异决定了关于审计的法定标准一定要通过立法活动来设立,而不是交由法官来判断。

四、问题的解决

由上可见,解决社会期望差的问题,只能从制度上着手,也就是由社会各方共同制定审计准则,同时提高准则的法律地位,使其成为社会契约。目前,《注册会计师法》的修订正为问题的解决提供了一个良好的机遇。笔者认为,在修订工作中可以采取以下两种思路:(1)以法律的形式确定注册会计师协会制定的执业准则为注册会计师过错判定标准,同时法律对准则的制定过程、准则制定机构的代表构成作出规定,保证社会各方的参与。(2)由财政部门来制定和发布审计执业准则,这样,从性质上看,执业准则属于政府部门的规范性文件,可以作为法院办案的依据;从形式上看,政府部门是公共利益的代表,其制定的准则就是一种公共契约,应当为公众所接受。当然,无论由哪个机构制定执业准则,都应当充分征询各方面的意见,真正让社会来共同制定这份“契约”,这样的执业规范才能具有权威性,才能为各方所接受。

(作者单位:复旦大学管理学院)

责任编辑 孙蕊

短讯:近日,金蝶公司推出新一代企业应用软件——金蝶 EAS for J2EE V3.0。金蝶 EAS 体现了最新的 ERP II 管理思想,是面向大中型企业的新一代企业应用软件,超过 50 个应用模块高度集成,涉足企业内部资源管理、横向的供应链管理、客户资源管理、知识管理、商业智能等。

金蝶 EAS 共分为 J2EE 和 .NET 两个版本。金蝶 EAS For J2EE 面向更高端的行业应用和个性化需求,如金融、汽车、烟草、耐用和快速消费品、高科技行业等。

(本刊通讯员)