

# 论会计责任与审计责任

王朝晖

会计信息在以金融市场为主导的社会主义市场经济体系的作用日益明显;然而,近几年以来,会计信息失真的程度日趋严重,大案要案不断曝光。能否正确认识和处理会计责任与审计责任的相互关系已经成为影响社会主义市场经济特别是证券市场发展的一项重要因素。本文拟就会计责任与审计责任问题阐述一此粗浅的见解。

## 一、对会计责任与审计责任的认识和区分

### (一)会计责任与审计责任。

无论会计责任还是审计责任,都是

复杂的社会历史概念,都可能受到包括国家法律法规、社会习惯、政府机构、法庭判例、相关理论发展水平等因素的综合影响。根据独立审计准则,建立和健全内部控制制度,保证资产的安全与完整,保证会计资料的真实、合法、完整是被审计单位的会计责任,而按照独立审计准则的要求出具审计报告,保证审计报告的真实性和合法性是注册会计师的审计责任。

(二)会计责任与审计责任的共生性决定了其相关性。

1、会计责任与审计责任的共生性是以受托经济责任为源泉的。受托经济责任

任是以所有权与经营权分离为前提而产生的基于资源委托受托行为而发生的被授予于一个被审查个体的责任,显示其已根据资源提供的条件对委托的资源进行管理和控制。应该说,会计责任至少可被视为一种典型的受托经济责任。当受托经济责任确立以后,客观上就存在了委托方对受托方实现经济监督的要求。而基于两权分离造成的委托人和受托人之间的信息不对称性和利益非均衡性则要求独立的审计人员承担对受托方履行受托责任的监督与评价的责任;注册会计师的审计责任也就应然而生了。因此,可以认为,没有两权分离及受托经济责任

就没有制订的必要,因此可以说公允性是合法性的前提和依据。反之,合法性又是公允性的制度保障。因为公允与否毕竟只是主观判断,属于感性认识的范畴,受到许多主观因素的影响,所以必须制订一个客观的可以衡量的标准来约束,以保证会计信息的公允性。所以说合法性是公允性制度保障。概括地说,公允性是会计报表的灵魂,是其根本之所在,当然也应该是会计报表审计的最高目标,如果失去了公允性,会计报表就没有任何价值,而合法性是保证会计报表公允性的手段和工具,是会计业务的处理由不公允走向公允的台阶。

## 一贯性与合法性、公允性的关系

关于一贯性与合法性关系,目前基本上已达成共识,即认为一贯性内含于合法性之中。一贯性原则本身就是《企业会计准则》第十三条的规定,如果企业的

会计处理违背了一贯性原则,就体现为不合法;反之,如果满足了一贯性的要求,就必须是合法的。因为一贯性内含于合法性之中,那么一贯性与公允性之间的关系就应该隶属于合法性与公允性之间的关系,只要明确了合法性与公允性之间的关系,一贯性与公允性之间的关系也就简单明了。

既然合法性包含了一贯性,为什么又将一贯性单独列示,作为基本审计目标之一?关于这个问题,我们先看一下国际审计准则以及其他一些国家的审计准则中有关会计报表审计目的的规定。国际审计准则规定,财务报表审计的目的在于使审计人员能够对财务报表编制中所确认的会计政策结构表示意见;美国审计准则规定,财务报表审计的目的是审查财务报表是否在所有重要方面公允反映了财务状况、经营成果和现金流量,是否符合公认会计原则;可见,国际审计准则对会计报审计目的的规定较为笼

统,着重强调合法性;美国则规定为公允性与合法性,而日本、德国以及英国等国家,基本上也都只规定了合法性与公允性。只有我国的独立审计准则将一贯性单独列示,作为独立审计的基本目标之一,笔者认为这仅仅是为了强调一贯性原则。原因有三:第一,可以增加会计信息的可比性。在会计期间的前后各期,会计原则的一贯应用,有利于财务报表使用者进行分析和理解可比的会计数据,从而提高会计报表的有用性。第二,由会计信息的相关性所决定。因为相关性的信息需要具有预测价值,而具有预测价值的信息是建立在会计处理方法连续使用基础上的。如果不连续使用相同的会计处理方法,就难以看清外部因素对企业所产生的逐期影响。第三,是为了限制企业管理当局通过人为的操作会计处理方法,以达到歪曲财务状况和经营成果的目的。▲

(请作者速告之联系地址)

的产生,就没有会计责任,审计责任更是无从谈起。

2、会计责任与审计责任的共生性决定了其相关性。其主要表现如下:

(1) 会计资料的真实性、合法性与完整性是会计责任与审计责任的共同客体。会计责任源于管理当局所承担的受托经济责任,会计资料作为管理当局报告其受托经济责任履行情况的书面文件,其真实性、合法性与完整性也就当然成为管理当局会计责任的核心问题。而注册会计师的审计责任则是其对管理当局受托经济责任履行情况的鉴证职能的体现,这种鉴证是以管理当局提供的会计资料为考核对象,对衡量会计资料质量的真实性、合法性与完整性发表意见。

(2) 会计责任具有影响审计责任的潜在可能,而审计责任则是对会计责任的现实约束。现代审计是以评价被审计单位内部控制制度为基础的制度基础审计。一般而言,如果被审计单位内部控制制度薄弱,注册会计师不能查出差错、舞弊的可能性也会加大,从而承担更大的审计风险,特别是被审计单位出现经营失败时,会计责任往往会涉及到审计责任。另一方面,注册会计师履行审计责任,对被审计单位的会计资料的真实性、合法性与完整性发表审计意见,使投资人、债权人及其他会计报表使用者作出相应的决策,不仅是对管理当局的一种触动,更是一种现实的约束。

(3) 会计责任与审计责任具有相似的法律后果。根据《中华人民共和国会计法》第43条、第44条和第45条关于对提供虚假的会计资料的法律规定、《证券法》第177条、188条、189条对信息披露中的虚假陈述行为法律规定及《注册会计师法》第39条对会计师事务所及注册会计师出具虚假的审计报告、验资报告的法律规定,会计责任和审计责任都可能引起承担行政责任、民事责任和刑事责任的法律后果。

(三) 会计责任与审计责任的差异性。

在所有权与经营权相分离的环境中,会计责任与审计责任的共生性决定了他们之间的相关性,会计责任是审计责任的前提和基础,审计责任是对会计

责任履行情况的监督与控制,但应该注意到,二者之间还存在重大的差异性。

1、经济契约关系不同。在两权分离的条件下,整个市场都可被视为是若干个体之间的一组相互重叠的契约关系的综合体,而信息则是契约关系的实质。管理当局承担的会计责任是建立在所有者与经营者之间的经济契约关系的基础之上的;而注册会计师承担的审计责任则是以审计业务的委托人与会计师事务所之间的经济契约为基础的,这时的委托人不应局限于所有者。

2、目标不同。会计责任和审计责任实质上都是受托经济责任。管理当局履行会计责任的目标在于履行并维系所有者与经营者之间的经济契约;会计师事务所作为依市场需要而产生的中介机构,是以对管理当局会计报告的“三性”表审计意见,履行会计师事务所与审计业务委托人之间的经济契约为目标,并承担相应的审计责任。

3、会计责任审计责任范围的决定因素不同。管理当局承担的会计责任的范围取决于其与所有者之间的经济契约的内容;而为了使作为经济契约综合体的市场体系正常运转,这种契约关系必然会受到相关法律法规甚至社会习惯的约束;因而公司法、证券法、会计法、会计制度、公认的会计原则或会计准则等都会对会计责任范围的界定产生影响。而审计目标的范围决定了审计责任的范围,审计目标的不同决定了审计人员所采用的审计程序及所取得的审计证据的不同,进而决定了审计人员所承担的审计风险程度乃至所承担的审计责任范围的不同。

4、判定会计责任与审计责任履行程度的标准不同。管理当局对会计法、会计准则及其他相关财务会计法规的遵循程度是判定其会计责任履行程度的标准,而独立审计准则作为国家有关部门或会计职业团体制定的注册会计师执业技术规范,是衡量审计工作的质量标准,也是判定审计人员履行审计责任程度的依据。

正因为会计责任和审计责任存在上述明显区别,会计责任与审计责任不应也不能相互替代,注册会计师的审计责

任不能替代、减轻或免除被审计单位的会计责任。

## 二、正确认识和区分会计责任与审计责任的现实意义

如前所述,在我国社会公众对会计责任和审计责任的认知上存有相当误区,主要表现为会计责任与审计责任划分不清,本末倒置,过分强调审计责任而忽视或削弱了对企业会计责任的认知。而正确认识和区分会计责任与审计责任则具有重要的现实意义。

1、正确认识和区分会计责任与审计责任有助于缓解当前我国会计信息失真严重的现状。管理当局作为会计信息失真的始作俑者,经常存在转嫁责任的不良心态;2000年1月5日红光实业的全体董事及负责其上市的中介机构被推上被告席一事已引起法律界及社会的广泛关注,希望能加深相关方面特别是管理当局对于自身所应承担的会计责任的认知,从而有助于会计信息质量的改进与提高。

2、正确认识和区分会计责任与审计责任有助于我国证券市场的良性发展。现代市场体系是以金融市场为主导的综合性市场,而股权市场则是金融市场的核心。股权市场合理配置资源的作用能否发挥及其发挥程度的大小关键在于股权市场的有效性,这种有效性是信息的有效性。只有企业、会计师事务所及投资人都能对会计责任和审计责任具有较高的认知程度时,信息的有效性能有可能得到最大程度的发挥。

3、正确认识和区分会计责任与审计责任有助于注册会计师行业的发展。作为21世纪最受青睐的事业之一,诉讼风暴已经成为注册会计师行业健康发展的最为主要的障碍之一。故然在一些诉讼中注册会计师确实存在失误或是过错,然而相当多的诉讼则源于社会公众对会计责任与审计责任的误解及“深口袋”理论的作怪,对会计责任和审计责任的正确认识有助于注册会计师行业所处社会环境的改善,从而促进整个注册会计师事业的发展。▲

(作者单位:厦门大学会计系)