



规则诱致性审计合谋动机： 一个准则变迁的视角

张薇

(湖南财经高等专科学校 长沙 410205)

【摘要】 审计合谋动机的萌生有两大缘起,一是规则诱致性合谋,二是违规性合谋。我国现行会计准则与审计准则均因其在执行中需要运用职业判断而为规则诱致性审计合谋提供了可乘之机。本文通过分析得出,准则的变迁只是从一定程度上提高了企业会计信息披露和审计鉴证工作的质量,要扼制规则诱致性审计合谋行为,还需要通过细则进一步规范会计域与审计域的职业判断,强化执业者对具体准则的认知与领悟,并加强职业道德建设。

【关键词】 审计合谋 动机 准则变迁 盈余操纵范围 职业判断

审计合谋是指审计人员为了自身利益而迎合企业管理当局,为其出具不当审计意见的行为。审计合谋动机的萌生有两大缘起,一是由于会计准则与审计准则下职业判断空间的存在而诱发审计合谋,可称之为规则诱致性审计合谋;二是纯粹的会计造假而导致的合谋(如虚构相关凭证以虚增利润、漏列业务以虚减成本等),可称之为违规性审计合谋。前者为隐性合谋,是以规则为掩护而进行的,如会计人员对公允价值的确定、对固定资产折旧年限以及无形资产摊销年限的确定都需要运用职业判断,他们判断的出发点可能不是遵循客观情况,而是将其作为盈余操纵的工具;再如审计人员在实施项目审计时,虽然已按审计准则的规定执行了所有的程序,但在执行的程度上却没有达到鉴证工作的客观要求,只是流于遵循审计准则规定的形式。违规性审计合谋为显性行为,无论何种形式的合谋,均会损害会计信息的披露质量,扰乱证券市场秩

序。区分两种类型的合谋,目的在于让审计合谋的治理更具针对性,更为有效。本文研究主要针对规则诱致性审计合谋。

序。区分两种类型的合谋,目的在于让审计合谋的治理更具针对性,更为有效。本文研究主要针对规则诱致性审计合谋。

一、会计准则、审计准则与审计合谋动机的关系分析

会计信息公开披露质量的高低往往受到两个过程监控程度的影响:一是会计信息的生成过程;二是会计信息的鉴证,即审计过程。会计准则规范了会计信息的生成过程,但也留下了会计职业判断的空间,为公司提供了盈余操纵的范围;审计准则规范了会计信息的鉴证过程,同时也留下了审计职业判断的空间。公司盈余操纵范围与审计职业判断空间共同对规则诱致性审计合谋的动机产生影响(见图1)。

会计信息的生成过程与结果均由会计准则决定。目前世界各国制定的会计准则的类型主要有原则导向型、规则导向型和目标导向型三类。无论是何种类型的会计准则,都不同程度地留下了会计职业判断的空间。原则导向型倾向于以简单、

型会计研究,2007;1

6. 刘光友. 对企业持续经营能力的审计考虑. 中国审计信息与方法, 2006;3

7. 尤雪英. 持续经营审计方法的探讨. 财会月刊, 2004;A7

8. 葛家澍. 关于财务会计基本假设的重新思考. 会计研究, 2004;1

9. 方军雄, 洪剑峭, 李若山. 我国上市公司审计质量影响因素研究: 发展和启示. 审计研究, 2004;6

10. Elizabeth K. Venuti. The going concern assumption revisited: assessing a company's future viability. The CPA Journal, 2004;5

11. Marshall R. Davis. Using disclaimers in audit report discerning between shades of opinion. The CPA Journal, 2005;4

12. Bruce K. Behn, Kurt Pany, Richard Riley. SAS NO. 59: going concern evidence. The CPA Journal, 2006;7

主要参考文献

1. 李爽, 吴溪. 中国证券市场中的审计报告行为: 监管角度与经验证据. 北京: 中国财政经济出版社, 2005

2. 王振林, 汪光成. 2006年度上市公司非标准审计报告实证分析. 审计研究, 2005;4

3. 李爽. 中国独立审计准则: 制定、实施与发展. 中央财经大学学报, 2006;1

4. 常征. 论持续经营的审计风险及规避. 广西会计, 2005;9

5. 刘月萍. 会计主体持续经营的不确定性与审计意见类

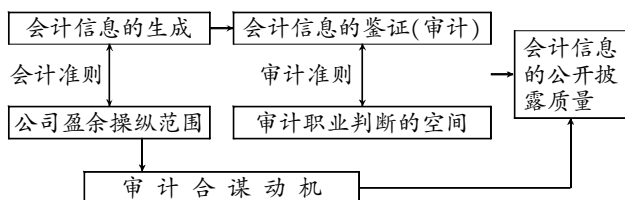


图1 会计准则、审计准则与审计合谋动机的关系

明了的原则来指导会计核算，它提供的会计选择空间相对较大。规则导向型指在制定会计准则时倾向于用详细、复杂、明确的规定来规范会计核算，但它的指导也无法穷尽实务中的所有情况。相反，美国“安然”事件的发生便暴露出规则导向型会计准则的缺陷，即过于细化的规定使得企业总是能采取对策规避相关规定，由此而引发更为严重的盈余操纵行为。美国也因此而倾向于使用折衷的目标导向型会计准则，它在重申“原则”的同时又强调了“规则”的重要性，既克服了规则基础过于详尽、复杂的弊端，又不局限于原则基础的过于言简意赅。我国的会计准则兼顾了规则导向和原则导向，但无论是现行会计准则还是旧会计准则，均存在会计选择的空间，也都存在盈余操纵的范围。通常，盈余操纵范围越大，公司对于会计事项的处理越易于选择利己的政策或方法，因而实施审计合谋的动机就越强(见图2)。

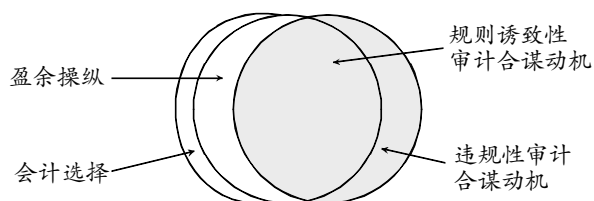


图2 会计选择、盈余操纵与审计合谋动机的关系

公开披露的会计信息必须经过审计人员鉴证，这由审计准则规范。受现代企业规模庞大、审计成本高昂等因素限制，现代审计采用的是抽样审计技术，这使得在整个审计过程中存在很大的职业判断空间，审计人员的判断能力与其从业经验、专业水平密切相关。判断正确与否没有明确的衡量标准，多数国家的审计准则比较关注程序公正的实现，而无法对结果公正提供绝对保证。各审计对象所处的环境和具体情况是千差万别的，审计准则不可能面面俱到。在很多问题上，审计准则采用的是列举式的规范方式，如对于审计风险的评估，只能具体到对哪些方面的风险进行评估，而对于某一个方面应当考虑的内容却难以穷尽，这样自然而然地留下了审计人员判断的空间。审计职业判断空间越大，审计人员进行合谋的风险越小，审计人员进行合谋的动机越强，因而审计职业判断已成为掩盖审计人员合谋意图的最佳工具。

二、会计准则变迁对规则诱致性审计合谋的影响

现行会计准则在一些方面对会计选择与盈余操纵的范围已有所限制，这从一定程度上抑制了管理层寻求审计合谋的动机；但在另一些方面其又对会计选择与盈余操纵的范围有所扩展，为规则诱致性审计合谋提供了条件。

具体而言，现行会计准则在以下方面的规定有助于扼制管理层的盈余操纵，进而抑制规则诱致性审计合谋动机：其一，固定资产、无形资产以及对子公司、联营公司和合营公司的长期股权投资等资产只能在处置相关资产后，再作会计处理，转回后不得计入当期损益，而应计入盈余公积；其二，现行存货准则取消后进先出法，使得在通货膨胀、存货价格不断上涨的情况下，当期销售成本提高，销售毛利减少，企业当期利润减少，期末存货成本降低，从而较易被用于操纵盈余；其三，合并范围的确定以实质性控制为原则，母公司对所有能控制的子公司均需纳入合并范围，资不抵债子公司的超额亏损主要由母公司承担，对同一控制下的企业合并以账面价值作为会计核算的基础，均可防止母子公司之间通过关联交易调节利润；其四，衍生金融工具表外业务表内化、采用公允价值计量以及对金融资产减值准备计提的相关规定，都将使得金融工具的计量能更准确地反映各类金融资产和负债的实质。此外，盘盈固定资产由旧会计准则下计入营业外收入变更为作为前期差错处理，这也规避了利润操纵。

现行会计准则在以下方面对于会计选择与盈余操纵的范围有所扩展，且可能成为规则诱致性审计合谋动机萌生的原因：其一，在金融工具、投资性房地产、非同一控制下的企业合并、债务重组和非货币性资产交换等方面采用公允价值计量。这与活跃的交易市场和会计人员的职业判断能力密切相关，而会计人员的职业判断能力是相对的，这可能成为管理层操纵利润的合理外衣。其二，对于非货币性资产交换，具有商业实质且换入资产或换出资产的公允价值能够可靠计量的，应以公允价值为基础确认换入资产的成本，其与换出资产账面价值的差额计入当期损益，不符合这两个条件的，企业应以换出资产的账面价值为基础确认换入资产的成本，不确认损益。其三，现行债务重组准则将旧准则下因债务人让步而导致债务人被豁免或者少偿还的负债计入资本公积的做法，改为将债务重组损益计入营业外收入或营业外支出，直接影响当期利润。对于非现金资产抵债业务，公允价值与其账面价值的差额可计入当期损益。其四，现行会计准则引入无形资产的多种摊销方法，如直线法、生产总量法等，不再局限于直线法，摊销年限也不固定；企业自行研究开发项目应区分研究阶段与开发阶段，发生的支出分别计入当期损益或予以资本化，但公司拥有界定两阶段的自主权。其五，资产减值损失禁止转回的规定并不适用于存货，并且在企业进行对外投资时，资产减值损失可以转回。其六，对政府补助统一采用总额法处理，全额计入收益。以上这些都可能成为盈余操纵的手段，并最终成为管理层寻求合谋的直接原因。

三、审计准则变迁对规则诱致性审计合谋的影响

现行审计准则虽然在审计风险的评估程序、审计报告的形式与内容、审计技术上有重大改进，但当前的审计环境决定了现代审计无法克服风险导向与抽样审计天生的顽疾。现行审计准则中留下的大量职业判断空间为审计主体提供了合谋的机会，使审计主体有了与监管方博弈的筹码。相比于旧审计准则，现行审计准则下需要更多的职业判断。

现行审计准则及旧审计准则下审计职业判断运用的比较

	现行审计准则下需要运用审计职业判断的事项	旧审计准则下是否需要运用审计职业判断		
审计计划阶段	1. 选择审计客户, 签订业务约定书	需要		
	2. 识别具体审计目标并进行认定	重要交易、账户余额的具体审计目标和认定	需要	
		列报的具体审计目标和认定	无此项	
	3. 制定总体审计策略和具体审计计划	总体策略: 审计范围、报告目标、时间安排、审计方向及是否需要沟通	需要	
		具体计划: 设计风险评估程序、计划实施的进一步审计程序和其他审计程序	需要, 但风险评估程序相对简单	
	4. 估计重要性	会计报表层	需要	
		各类交易、账户余额认定层	需要	
		列报认定层	无此项	
	审计实施阶段	5. 识别与评估重大错报风险	了解被审计单位及其环境	需要, 了解范围相对较窄
			了解被审计单位内部控制	需要, 了解范围相对较窄
识别与评估报表层重大错报风险			无明确需要	
识别与评估认定层重大错报风险(固有风险和控制风险)			需要, 识别程度相对较浅	
6. 设计总体应对措施和增加审计程序不可预见的方案		针对报表层重大错报风险应采取哪些总体应对措施	无明确需要	
		增加审计程序不可预见的方案	无明确需要	
7. 确定进一步审计的总体方案和具体程序		控制测试的性质、时间和范围	需要	
		实质性测试的性质、时间和范围的确定	需要	
	特别风险的应对措施	无明确需要		
8. 识别、评估、应对舞弊导致的重大错报风险	识别与评估舞弊的因素时应采取的审计程序	无明确需要		
	应对所应采取的总体措施和具体审计程序	无明确需要		
9. 审计抽样	选择方法、审计程序和结果评价	需要		
审计报告阶段	10. 特殊事项审计的特殊考虑, 期初余额、期后事项、或有事项、持续经营审计	需要		
	11. 评估控制测试和实质性测试的结果	需要		
	12. 对未调整审计差异重要性的考虑	需要		
	13. 对重大不一致的考虑	需要		
整个审计过程	14. 审计意见类型的确定	需要		
	15. 职业道德准则的运用	需要		
	16. 公认审计准则和会计准则的运用	需要		
	17. 审计风险控制	需要, 但旧审计准则缺少可操作性指导		

由上表可知, 从需要运用审计职业判断的事项数量和范围来看, 现行审计准则与旧审计准则在报告阶段没有太大的区别。但在审计计划和实施阶段, 现行审计准则下需运用审计职业判断的事项明显增多, 范围明显扩大。在审计计划阶段,

现行审计准则要求对列报层次也要估计重要性。在审计实施阶段, 旧审计准则只要求分别评估固有风险和控制风险, 但在评估方法上的规定较为原则性, 缺乏具体细致的指导, 审计判断结果的不确定性很大。现行审计准则针对重大错报风险的评估做出了较为全面的规定, 并要求设计总体应对措施和增加审计程序不可预见的方案, 对特别风险采取特别应对措施, 识别、评估、应对舞弊导致的重大错报风险, 这些都需要运用审计职业判断。

从审计判断结果的不确定性来看, 旧审计准则下的不确定性更大。如在旧审计准则下审计人员必须对被审计单位环境及其内部控制进行了解、对审计风险进行评估、对整个过程的审计风险进行控制等, 只是其缺乏具体而明确的指导; 现行审计准则提供了操作性较强的指导, 审计判断结果的不确定性相对来说要小些。

因此, 虽然现行审计准则需要运用职业判断的事项较多, 但其指导性规定较为详实, 审计职业判断的空间有所减小、审计判断结果的不确定性有所减小, 与此相关的规则诱致性审计合谋动机也有所减弱, 但不会消除。

四、结论

会计准则由于可以进行会计选择而为企业留下了盈余操纵的空间, 审计准则由于风险导向审计的先天顽疾而存在较大的职业判断空间。两部准则对于会计选择、盈余操纵和职业判断的影响如同双刃剑, 现行会计准则并不能扼制所有的会计选择与盈余操纵行为; 现行审计准则虽然在需要进行职业判断的事项数量上有所增加, 但审计判断结果的不确定性却有所减小。

可见, 我国在现行审计准则与现行会计准则实施以后, 审计合谋动机并不会因此而消除, 准则的变迁只是从一定程度上提高了会计信息披露和审计鉴证工作的质量。要防范规则诱致性审计合谋行为, 就必须进一步寻求缩小职业判断空间的技术。

目前, 在很多方面仍存在较大的职业判断空间, 如会计实务中对公允价值的评估、对无形资产可使用年限的认定, 审计过程中对重大错报风险的评估等。笔者认为, 要解决上述问题既要完善现行准则的实施细则, 也要对规则执行人员进行培训, 让他们深入理解和深刻领悟相关规则的内容, 帮助他们树立良好的职业道德观。

主要参考文献

- 郭云. 新会计准则对盈余操纵的遏制. 财会月刊(综合), 2006; 9
- 孙明. 浅谈新企业会计准则的几个主要变化. 经济问题探索, 2006; 10
- 中国注册会计师协会. 2008年度注册会计师全国统一考试辅导教材——会计. 北京: 经济科学出版社, 2008
- 财政部会计司编写组. 企业会计准则讲解 2006. 北京: 人民出版社, 2007
- 张继勋. 审计判断研究. 大连: 东北财经大学出版社, 2002