我国注册会计师审计责任的界定

邓廷梅

(贵州大学经济学院 贵阳 550025)

【摘要】面对近年来“审计风暴”的出现,如何界定我国注册会计师(CPA)的审计责任已成为人们十分关注的问题。本文在对我国CPA审计责任的形成原因、归责原则进行分析的基础上,提出了界定审计责任的一些想法,以期对主管部门的决策提供一些参考。

【关键词】CPA 审计责任 界定

一、审计责任的内涵

1. 职业责任——CPA对出具的审计报告的真实性、合法性和公允性负责。

(1)会计界对审计责任的认定——过程是否合法。会计界主要依据《注册会计师法》对审计报告是否虚假作出认定:①执业过程没有恪守执业准则;②不符合审计重要性要求。CPA的执行准则要求提供真实的审计数据,所以,会计师事务所或CPA在执业中是否遵循独立审计准则应作为其是否承担法律责任的依据。

(2)法律界对审计责任的认定——结果是否合法。在法律诉讼中,法律界是以当事人在执业中是否有过错来判断其应否承担法律责任的,所要求的真实是指“内容的真实”、“结果的真实”,而不仅仅是程序的真实,认为只要审计报告的结论与实际不符,就应定性为虚假审计报告。

2. 法律责任。CPA的审计法律责任是审计者、审计委托者、被审计者及有联系的各方在审计活动中所形成的相互责

委员会下设审计服务机构、保险公司、公共服务选聘机构均可以承担审计“第四方关系人”的角色。

2. 分拆审计与管理咨询业务。为了既确保注册会计师实施管理咨询业务,又确保其独立性,莫茨和夏拉夫提出了可从职业内部专业化中去寻找两种解决办法:一是在会计师事务所内部设立两大部门,分别从事独立审计和管理咨询;二是将会计师事务所内这两大独立部门分别独立出去,成立两个会计师事务所,从事不同业务。继安永已于2000年5月、毕马威于2002年2月出售其管理咨询部门,普华永道、德勤也先后宣布分拆审计与管理咨询业务。可见要提高注册会计师的审计质量,审计与管理咨询业务分拆是最佳的选择。分拆是个循序渐进的过程,因此在鼓励会计师事务所积极开展管理咨询业务的同时,应逐渐引导他们朝着由不同的会计师事务所分别执行审计与管理咨询业务的方向迈进,即最终走向分拆。在审计与管理咨询业务未分拆前,管理咨询业务的决定权可交由“第四方关系人”来确定。

3. 改进监管模式,加大监管力度。从长远考虑,我国注册会计师行业应建立以独立管制为主、行业自律和政府监管相结合的管理模式。以法制为基础的现代市场经济的基本特点是政府与市场要保持一定的距离,以减少干预,减少寻租的机会。针对多头监管问题,笔者认为应进一步明确目前各个监管部门的职责,由国务院指定其中一个部门主要负责,其他政府部门在注册会计师行业监管问题上必须协助这个部门进行监管。在日常的行业监管方面,财政部应该将一部分权力下放到注册会计师协会,完善行业自我监督机制,使注册会计师协会真正代表注册会计师行业利益履行自律职能。

4. 建立健全民事赔偿制度。对审计人员违规行为的处罚是端正其行为动机的外在压力。加大处罚力度最主要的是要按照因果原则和责任对称原则建立健全保护投资者的民事赔偿制度。在建立民事赔偿制度时,要考虑以下几方面的内容:鼓励民事诉讼确立“民事在先,行政、刑事双管齐下”的原则;明确民事诉讼的主体,针对中小投资者由于在自身经济实力、诉讼成本以及信息收集等方面存在的劣势,法律应允许采用集团诉讼和代理诉讼的形式;降低诉讼门槛,实行举证责任倒置的原则。在追究审计机构和注册会计师的民事责任时,要严格区分故意与过失的差别,实行不同的处理政策。如为故意即在主观上与管理当局、实际操控人构成了合谋则应认定为共同侵权,实行惩罚性赔偿;如为过失,没有恶意合谋,则应承担补充责任;如为轻微过失则不承担责任。惩罚性赔偿一般是指由法庭所作出的赔偿数额超出了实际损害数额的赔偿,是一种集补偿、惩罚、遏制等功能于一身的制度,对故意行为实行惩罚性赔偿能更有效地遏制审计行为异化。

主要参考文献

1. 赵保卿.审计行为科学.北京商学院学报,2000;6

2. 张建军,林志伟.审计市场博弈——中国独立审计行为异化分析.深圳大学学报(人文社会科学版),2005;6

3. 李树华.审计独立性的提高与审计市场的背离.上海:三联书店,2000

任关系。我国有关法律规定了 CPA 所要承担的法律责任。CPA 的法律责任包括行政责任、民事责任、刑事责任。这些法律责任在《注册会计师法》、《公司法》、《证券法》和《刑法》等法律法规中均可找到依据。

二、审计责任形成的原因

(一)客观原因

1. *市场需求扭曲是 CPA 审计责任产生的环境因素。*审计服务作为一种特殊的"商品",其供应是应所有者的需求而产生的。但实际情况是,我国的审计需求更多的是国家行政主管部门所要求的。被审计单位、甚至作为委托人"购买"审计服务的动因不是基于企业提高管理水平的需要,而是因为企业要"过关"。因此,审计因不被需求和公众对注册会计师行业潜意识的不配合而不被重视就不足为奇了。

2. *审计组织生存的压力是 CPA 审计责任产生的经济因素。*我国会计师事务所长期的"挂靠制"使得其挂靠母体的"衣来伸手、饭来张口"的生存状态很难适应市场竞争。事实上,会计师事务所与其原有挂靠单位仍然有着千丝万缕的联系,因而仍然存在行政干预,于是出现了"听指挥的被动审计"现象,从而产生审计责任。生存压力使得会计师事务所在审计业务以外招揽诸如代理记账、代理编表、代理纳税等代理业务,此时 CPA 既是会计人员,又是审计人员,为日后审计责任的产生埋下隐患。另外,行业垄断、地域封锁等"地方保护主义"使得会计师事务所纷纷降低执业标准来迁就客户、满足客户的不合理要求,从而导致审计责任的进一步扩大。

3. *客户(委托人)的会计责任与审计责任混淆,也是审计责任被扩大的原因。*会计责任和审计责任是有密切联系而又有所区别的两个概念。会计责任和审计责任的难以区分是导致许多会计师事务所承担审计责任的原因之一。会计责任是指企业的负责人、财务主管和会计人员所承担的会计核算责任。它包括:①健全企业内部控制制度;②提供真实的、公允的会计信息;③使受托经营管理的资产保值增值。审计责任是指 CPA 对自己的评价和鉴证所负的责任,具体指其对审计报告的真实性负责,它分为审计职业责任和审计法律责任。CPA 不是企业报表质量的绝对保证人和责任人。CPA 在执业过程中要依据其职业判断来执业,而审计判断是基于会计判断之上的再判断,市场不规范导致依赖会计职业判断的审计职业判断出错的概率增加。由于判断上的失误造成的审计责任应区别于因职业道德败坏造成的审计责任。

4. *审计风险的增加是 CPA 审计责任产生的风险因素。*现代审计方法已经由传统的账簿审计发展到制度基础审计和风险基础审计,审计的范围和内容不断扩大,难度增加。因为现代企业的经营活动纷繁、复杂,审计对象的财务和非财务指标受客观环境和主观因素的影响很大,审计的触角要深入到企业的每一个领域、弄清每一个经济问题几乎是不可能的。无论是制度基础审计还是风险基础审计,都只能是有针对性地选择部分会计资料进行抽样检查,样本与总体的异质性使得抽样审计成为无过错虚假审计报告的重要原因之一。

5. *相关法律法规的不完善是CPA审计责任产生的法律因素。*这主要体现在以下两个方面:

(1)会计规范的不完善是导致虚假财务报告产生的原因之一,具体是:①会计制度的建设滞后于经济业务的发展。企业会计人员对制度没有规定的经济业务只能根据会计准则的原则要求作出判断,进行具体会计处理,这种处理结果容易使投资者对财务报告的理解产生歧义。②会计规范之间存在矛盾,企业会计人员往往根据自己的实际情况各取所需。③会计规范作为一种理论,对实践的概括难免有遗漏,其作出的政策规定难免有缺陷,对这种情况下产生的财务报告,即使含有虚假成分,CPA 也只能默认。

(2)法规之间存在不够协调的问题。《证券法》和《注册会计师法》强调的是 CPA 的工作程序与其应承担法律责任之间的因果关系,而《公司法》、《刑法》以及《股票发行与交易管理暂行条例》等法律法规则强调的是 CPA 的工作结果与其应承担法律责任之间的联系。这些法律规定不同,相关的司法解释又不一致,导致实际司法判决出现偏差。

另外,审计的取证深度、广度与审计时间有限之间的矛盾(如要求会计师事务所每年的头三个月完成企业去年的审计报告)、审计事后事项的发生、审计报告签署日期的确定、审计准则的超前性与注册会计师职业谨慎认定之间的矛盾性等等,在客观上都引发了难以界定的审计责任。

(二)主观原因

1. *审计期望差距的存在。*审计期望差距是指审计委托者、利益相关者、社会大众对审计质量的期望与 CPA、会计师事务所、自律组织对审计质量的期望之间的差异。由于公众和业界之间存在着考虑问题的角度不同,故审计期望差距的存在是客观的。虽然在某一特定的历史时期,这一差距可能趋于接近,之后又可能开始加大,但从总体上讲,随着公众对注册会计师的职责及审计目标的逐步了解和理解,公众期望差会逐步缩小。随着 CPA 执业水平的不断提高,审计行业的声望会逐渐上升,因此总体审计期望会逐渐接近,但是,这种趋势是一个缓慢的过程,而且只能接近,不可能弥合。审计期望差距的这一特性与 CPA 审计法律责任的内涵是吻合的。

2. *公众自我保护意识和注册会计师败诉的影响。*随着法制教育的广泛普及,社会公众的法律意识逐步强化、自我保护意识增强,公众日益注重用法律手段来解决利益冲突和纠纷。加之 CPA 在众多民事纠纷的司法审理中多次败诉,诱发了部分原告的错误心理,于是他们便追加CPA为被告。这些都促成了CPA法律责任的产生。

另外,某些 CPA 执业判断力和执业水平低下,是其审计责任产生的专业因素。

三、审计责任归责的原则

1. *归责原则的选择。*可选择的归责原则有:①无过错责任原则。无过错责任原则的特点是不管当事人是否存在过错,只要其他侵权条件成立就必须承担民事责任。如实行该原则,将大大增加 CPA 的执业风险,而 CPA 也将大大提高审计费用,将责任转嫁到委托者身上,这些都不利于 CPA 行业的发展。②过错责任原则。在过错责任原则下,无过错即无责任。即

使造成了事实上的侵权行为，只要当事人没有过错就不必承担民事责任。③推定过错责任原则。它的实质仍是过错责任，只是实行举证责任倒置，由侵权当事人而非受害人承担举证责任，如果侵权当事人不能证明自己无过错或损害由受害人自己造成，就推定侵权。④公平责任原则。对于法律没有明确规定适用无过错责任原则而采用过错责任原则又显失公平时，就应该采用公平原则，由有关当事人合理分担责任。

从上述四个归责原则的性质来看，CPA 的民事责任不宜采用无过错责任原则归责，而对于一般的 CPA 侵权责任采用过错责任原则或推定过错责任原则归责也许有一定合理性。不过，对于 CPA 无过错的虚假审计报告，采用过错责任或推定过错责任原则会出现一些问题，主要是：

首先，会削弱 CPA 提高审计执业质量的压力和动力。过错责任原则和推定过错责任原则均意味着 CPA 不必为无过错虚假审计报告承担任何民事责任。如果 CPA 遵循了审计准则，就不管审计的真正质量如何，不管审计报告是否真实，都与自己利益无关，这会导致 CPA 在执业过程中重形式而轻实质，重过程而轻结果，片面追求程序和形式。而且在以独立审计准则来评判 CPA 执业有无过错的情况下，CPA 出于行业利益保护目的，可能会放松自律质量要求，因为独立审计准则是由 CPA 内部自律组织主导制定的。其次，会诱发 CPA 的舞弊行为。一些品行不端的 CPA 可以在审计判断抽样时有意识地选择存在重大错弊概率较小的样本，甚至在随机抽样和判断抽样中“不巧”选中有重大错误的样本就另外抽样，直至得到所希望的样本结果。而这种舞弊能经受严格的同业复查，推定过错时也对其无可奈何，这些道德败坏的 CPA 完全可以用一大堆经过选择的审计证据来“证明”自己是如何勤勉尽责，从而轻易逃避应该承担的责任。

综上所述，要正确处理司法界与会计界的矛盾，笔者认为，从民法的基本原则出发，既要充分考虑会计界的生存空间，又要遵循法律法规的基本原则，借鉴国际通行的做法，CPA 的民事责任宜以推定过错责任原则为其归责原则。

2. CPA 责任的性质——次要按份责任、而非连带责任。依据连带责任，受害人有权向共同侵权人的任何一人或者数人请求承担全部侵权的民事责任，已承担全部民事责任者可向其他共同侵权人和共同危险行为人进行追偿。连带责任对外是一个完整的责任，每个连带责任人都要对整个责任负责。按份责任则可以分成不同的份额，每个责任人仅仅对自己的份额承担责任，而不是每个责任人对整体承担责任。

明确 CPA 承担次要按份责任，可以免使无过错的 CPA 比有过错的财务报告造假者承担更多的民事责任。特别是在证券市场中，上市公司造假行为曝光时常常已资不抵债，无力承担赔偿责任。于是许多投资者便把目光投向 CPA，希望把有赔偿能力的 CPA 当作赔偿投资者损失的“深口袋”。如果定性为连带责任，由于企业和会计师事务所的性质不同，完全可能使本应负主要责任的财务报告造假者承担有限责任，而由无过错的次要责任者 CPA 承担严重的无限责任，这是极不合理的。因此只有实行按份责任才是公平、合理的。

四、审计法律责任的界定

1. 界定标准。

（1）以审计结果为基础。这由以下具有递进关系的不同情况构成：①审计结果无较大偏差，且信息使用者未受损失。②审计结果无较大偏差，但信息使用者因不当使用会计信息而遭受损失。③审计结果存在较大偏差，信息使用者也存在受损的客观事实，但损失不是直接源于审计结果的偏差。④信息使用者存在损失，且直接源于审计结果的偏差。

（2）以审计过程为基础。这由以下具有递进关系的不同情况所构成：①CPA 主观上具备了独立、公正的态度，并严格依照独立审计准则的要求执行了有关审计程序。②CPA 保持了独立、公正的态度，但没有严格依照独立审计准则的要求执行有关审计程序。③CPA 在形式上较为严格地依照独立审计准则的要求执行了有关的审计程序，但是在主观上不具备独立、公正的态度。④CPA 未保持独立、公正的主观态度，并且也没有严格依照独立审计准则的要求执行有关程序。

2. 界定过程。由以上两个层面互相结合，构成了综合判断和确定 CPA 应否承担法律责任以及承担责任的具体形式。综合以上两个层面的分析，得出以下结论：

（1）民事责任追究与否与审计结果直接相关。首先，CPA 应对其审计结果负责。只要审计结果存在较大偏差，CPA 就应当承担民事责任。其次，如果审计结果存在的较大偏差给信息使用者造成了损失，那么，CPA 应就这一损失承担民事赔偿责任。不过，这种情况应区分会计责任和审计责任，分别追究责任者：对于会计信息失真给信息使用者造成的损失，会计信息提供者应首先承担会计责任；CPA 作为会计信息的鉴证者应为自己的失职承担按份补充责任。再次，应强调 CPA 的民事责任具有相对独立性，审计过程的无缺陷不能对抗 CPA 因审计结果不当所应承担的民事责任。

（2）行政责任追究与否与以过程为依据的判断直接相关。首先，CPA 应对审计过程负责，如果 CPA 在审计过程当中存在形式上或主观上的缺陷，那么他就应当承担行政责任。其次，应强调实质重于形式原则，重点考察 CPA 在审计过程中的主观状态，划分过失责任与舞弊责任，不能以形式上的合规性对抗主观上的错误。再次，应强调审计的行政责任具有相对独立性，结果的无缺陷不能对抗因 CPA 审计过程的不当所应当承担的行政责任。

（3）刑事责任追究与否取决于审计过程和结果存在问题的性质及其轻重程度。一般而言，只有当审计结果的偏差给信息使用者带来了较大损失，并且审计过程存在较为严重的缺陷的时候，CPA 才应承担刑事责任。

主要参考文献

1. 刘振华. 注册会计师法律责任问题研究. 财会月刊，2001；1

2. 刘峰，林斌.会计师事务所脱钩与政府选择：一种解释. 会计研究，2002；2

3. 王跃堂.脱钩改制对审计独立性影响的实证研究.审计研究，2001；3