

# 独立审计行为异化的成因与对策

赵华(教授) 田娟 宋士杰

(长沙理工大学管理学院 长沙 410076)

**【摘要】** 本文首先界定了独立审计行为异化的内涵,进而对独立审计行为异化进行了成本收益分析。然后提出了防范审计行为异化的策略,包括创新审计模式、分拆审计与管理咨询业务、改进监管模式、加大监管力度、建立健全民事赔偿制度和故意行为实行惩罚性赔偿等。

**【关键词】** 独立审计 行为异化 成因 对策

前些年,国际、国内频频爆发的财务报告舞弊案,给注册会计师行业及注册会计师蒙上了一层阴影。鉴于此,学术界和实务界纷纷思索注册会计师的审计行为为什么会异化?应当如何防范?本文在明确独立审计行为异化概念的基础上,对独立审计行为异化的成本效益进行了分析,进而提出防范独立审计行为异化的策略。

## 一、独立审计行为异化概述

**1. 独立审计行为异化的涵义。** 审计信息是审计会计行为的结果,审计信息失真是合规审计行为扭曲后发生异化的产物。审计行为异化是指审计行为主体受外部环境的影响,在扭曲的动机驱动下,对合规审计行为的背离。

根据行为学理论,任何行为都是在需要与动机诱致下发生的。需要是人们对目标的欲望和渴求,包括基本需要和高层次需要;动机是在需要的刺激下直接诱发人类行为的动力,它引起并维持人们的行为,促使该行为向某一具体目标前进。当需要与具体目标结合时就会产生动机,而动机在适当外部条件下表现为行为。独立审计行为是独立审计行为主体在内部动因驱动和独立审计所处环境支配下,按照审计行为目标的要求,遵循一定的行为规则,利用审计这门学科特有的理论方法、手段,对审计客体的经济责任进行处理,形成审计信息并传递给审计利益相关者的一种实践活动。

一般而言,合规审计行为是在合理的内在需求、有效外部约束和适当的审计行为目标共同作用下产生的结果。而异化的审计行为则源于动机扭曲的行为需要和与之结合的外部环境以及不合规的审计行为目标。当外部的制度安排合理地规范了审计行为主体的动机与需要时,审计主体的审计行为往往是合规的;而在缺乏有效的制度安排或制度执行被扭曲的情况下,审计主体的审计行为则很可能发生异化。

## 2. 独立审计行为异化的表现形式。

(1)失德行为。审计人员(包括注册会计师)不遵循审计职业道德,不敢坚持原则,趋炎附势、唯利是图;或经受不了市场经济的各种诱惑和考验,爱慕虚荣、贪图享受,致使审计职业声誉受到严重损害。

(2)失职行为。审计人员不以独立审计准则为执业依据,随意简化审计程序,甚至根本没有遵循审计准则或没有按审计准则的基本要求执行审计。

(3)违规行为。审计人员在审计过程中,迫于委托单位管理当局的压力,明知委托单位的财务报表有重大错报,不但不加以披露,而且作虚伪陈述,出具无保留的审计意见。

(4)违法行为。审计人员违反国家财经法纪,甚至触犯刑律,如贪污、收受贿赂,对委托单位财务报表的重大错报和重大舞弊行为虚假陈述,出具不实的审计报告,搞虚假审计,有的甚至还为委托单位弄虚作假,编制虚假财务报告。

## 3. 独立审计行为异化的特征。

(1)目的短视性。它是指独立审计行为主体追求的是短期自身利益最大化。独立审计行为异化是独立审计主体为达到某一特定目标(往往是看得见、摸得着的实惠)所产生的行为。独立审计行为主体的内在需求才是独立审计行为的动力源泉。独立审计行为异化并不是一种漫无目的的行为,而是独立审计主体为了达到某种目的所进行的内在与外在的审计活动,它追求的是短期自身利益最大化,而忽略长期利益。其狭隘的短视行为,必然会损害其他利益相关者的利益。

(2)行为共生性。它是指独立审计行为异化与财务报告舞弊两者存在相互依存的关系。在它们之间形成了由共生单元、共生模式与共生环境构成的共生系统。在独立审计行为异化与财务报告舞弊构成的共生系统中,独立审计行为主体(注册会计师和会计师事务所)与财务报告舞弊主体(企业管理当局)构成共生单元,它们是以片利共生或互惠共生为主要特征的行为共生关系,并受共生环境的影响构成其共生模式,而共生单元与共生模式构成审计行为异化与财务报告舞弊共生系统的内在机理。大量事例证明,财务报告舞弊常常繁衍出审计行为异化。由此可得出这样的结论:财务报告舞弊是审计行为异化的前提,而审计行为异化则助长了财务报告舞弊。

(3)状态依存性。独立审计行为异化会受独立审计主体内部心理机制和力量的影响,同时也会受独立审计主体外部的环境和人际互动的力量所影响。常见的内在力量包括:态度、

动机、人格特性以及价值等。另外,独立审计行为异化依赖于一定的审计环境。常见的外在因素包括:社会经济基础、社会文化观念以及社会制度等诸多因素。当审计环境发生变化时,独立审计行为异化的状态也会随之发生相应的变化;当审计行为异化的状态发生变化时,审计环境也会发生改变。

## 二、审计行为异化的成本与收益

1. 审计行为异化的成本与收益。独立审计行为主体首先是一个风险中性的有限理性经济人,逐利是其本性,审计行为异化在很大程度上是通过独立审计行为主体预先进行成本效益分析后付诸实施的。审计行为的结果直接受所处监管环境的约束。监管环境对独立审计行为主体审计行为的约束力取决于以下三个因素:一是处罚力度,用  $B$  来表示;二是处罚严格程度,用  $E$  来表示;三是检查力度,用  $F$  来表示。对于合规行为,可能受到被审计单位管理层的惩罚,用  $W$  来表示,概率为  $H$ 。并假设:独立审计行为主体合规时的正常收益为  $T$ ,审计舞弊所带来的额外收益为  $A$ ;对审计舞弊的处罚力度(数额)为  $B$ (假设先没收审计舞弊的额外收益,仍有正常收益,后处罚)。在对审计行为异化进行成本收益分析时,审计行为合规的收益为审计行为异化的机会成本。

审计行为异化的收益为  $I=(T+A)(1-F)+[(T+A)(1-E)+TE]F$ ,审计行为异化的成本为  $C=(T-WH)+BEF$ 。对于独立审计行为主体而言,是否会选择审计行为异化,取决于  $I$  和  $C$  的关系。①当  $EF<(A+WH)/(A+B)$  时,  $I>C$ ,独立审计行为主体选择审计行为异化。②当  $EF>(A+WH)/(A+B)$  时,  $I<C$ ,独立审计行为主体不会选择行为异化,而会进行合规审计。③当  $EF=(A+WH)/(A+B)$  时,  $I=C$ ,为审计行为均衡点。

2. 处罚力度、处罚程度、检查力度与审计行为异化。从上面的分析可知,只有当监管环境的处罚力度、处罚严格程度、检查力度足够大,使审计行为异化的收益小于审计行为异化的成本时,独立审计行为主体才不会操纵审计进行舞弊,监管环境对审计舞弊的监管方为有效。可见,处罚力度、处罚严格程度和检查力度共同决定监管环境对审计行为的约束力。而且,这三个因素之间存在替代关系。根据这一基本条件,可推导出以下几个公式:

$$E>(A+WH)/[F(A+B)] \quad (1)$$

$$F>(A+WH)/[E(A+B)] \quad (2)$$

$$B>[(1-EF)A+WH]/EF \quad (3)$$

式(1)表示在  $B$  和  $F$  既定的情况下,防止审计行为异化对  $E$  的要求,如果实际的  $F$  达不到这个要求,就会使独立审计行为主体选择审计舞弊的收益大于选择合规审计的收益,审计行为主体会做出审计行为异化的安排,引起审计舞弊的发生,这种情况就是处罚不严。

式(2)表示在  $B$  和  $E$  既定的情况下,防止审计行为发生异化对  $F$  的要求,如果实际的  $F$  达不到这个要求,也会使审计行为主体操纵审计行为乃至舞弊的收益大于选择合规的收益,审计行为主体会做出审计舞弊的行为安排,引起审计舞弊的发生,这种情况就是检查不力。

式(3)表示在  $E$  和  $F$  既定的情况下,防止审计舞弊对  $B$

的要求。基于同样的道理,如果实际的  $F$  达不到这个要求,就会导致非正常审计行为的发生。同时,从式(3)中可以看到,由于  $E$  和  $F$  都小于 1,即  $EF<1$ ,那么防止审计行为异化所要求的  $B$  总是大于零。这说明注册会计师的违规收益与违规成本严重不对称是审计行为异化现象蔓延的主要原因之一。

3. 管理当局行为的影响力。我国上市公司特殊的股权结构和国有资本主体虚位,使得聘任会计师事务所的真正权力落到公司管理层手中,被审计对象成了实质上的委托人,出现了管理当局委托他人审计自己的情况,造成了审计关系的错位。管理当局在审计师聘用、解聘上的决定权,加上审计市场上的买方态势,造成了注册会计师的从属地位。管理当局往往利用其实际支付审计费用之便,胁迫、诱惑审计人员被动或主动地放弃客观的审计意见而代之以不实的意见。管理当局甚至通过更换注册会计师和会计师事务所对合规审计行为进行惩罚,这种惩罚越大,独立审计行为越容易发生异化。

4. 监管者行为的影响力。独立审计行为主体审计异化行为是否会发生,最终取决于监管环境对其的约束力。但监管目标与监管者个人目标函数的非一致性和实施监管的成本影响了监管者有效监管行为的实施,并可能降低监管环境对审计行为的约束力,影响监管环境对审计舞弊的有效监管。

我国独立审计监管奉行的是“政府监管为主、行业自律为辅”的监管模式,政府在独立审计监管中居于主导地位,行业自律组织充当次要的角色,这种模式在我国独立审计制度变迁中发挥了一定的作用,但是这种模式还存在一些问题。政府部门多头监管导致注册会计师行业管理混乱,财政部、审计署对会计师事务所和注册会计师的审计工作和审计质量都享有监督处罚权,证监会对证券期货业务资格的会计师事务所和注册会计师的证券业务审计质量享有监督处罚权。这些监管部门的职能不尽相同,且都存在各自的部门利益,它们在履行对注册会计师行业的监管职能时,都按照自己的意志实行不同的监管标准。这就造成两种现象:一是造成监管过度,监管部门重复监管,增加监管成本,降低了监管效率;二是造成监管真空,在边缘地带出现监管不到位的现象。

## 三、防范审计行为异化的策略

1. 创新审计模式——引入“四方关系人”。当前审计市场中三方关系人失衡和错位影响了审计的独立性,导致审计行为异化。为有效切断注册会计师与委托人和被审计人的联系,笔者认为,应增加四方审计关系人,专门从事聘请注册会计师的工作。四方审计关系人的职责主要包括:接受委托人的审计需求委托意向;按照法定标准与委托人协商先代为收取的审计费用以及自己的代理费用;评估、选择、聘请注册会计师;与注册会计师签订业务约定书;代为接收注册会计师的审计报告,同时将审计报告转给委托人;代为向注册会计师支付审计费用;定期向公众(主要是外部股东和中小股东)披露审计委托过程。确立四方审计关系人,可改变原有三方关系人的部分关系和行为,使注册会计师实现让社会看得见而且完全认可的审计经济独立、组织独立、工作独立。目前诸如全部由独立董事组成的审计委员会、监事会,以及证券监督

# 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

任。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