



舞弊审计准则的国际比较

浙江财经学院 俞校明

【摘要】 本文在借鉴国际和美国等的舞弊审计准则的基础上,结合我国的实际情况,论述了修订我国现行舞弊审计准则的必要性,并在对比分析的基础上提出了修订我国舞弊审计准则的具体建议。

【关键词】 舞弊 审计准则 经济后果 规则导向

自会计信息作为一种由企业内部向外部传递经济信号的媒介以来,舞弊行为就与之形影相随。早在1720年,英国就发生了震惊世界的南海公司舞弊案,由此诞生了一个新兴的行业——注册会计师审计。会计数据是利益分配、财富转移的基础,会计信息对利益分配具有反映功能,它的可靠性决定着经济体制的公平性和经济运行的效率。接连发生的中国上市公司舞弊案已经损害了证券市场优化资源配置的市场功能,严重阻碍了证券市场的健康发展,已经成了国家和广大股民的心头之痛。

对于舞弊的治理问题,如果仅仅将其看做会计问题,那将是会计的悲哀。但毫无疑问,在这条综合治理的链条中,注册会计师处于重要地位。独立审计准则是注册会计师审计发挥其鉴证作用、保护其自身利益的执业标准,也是注册会计师审计在财务报告审计过程中判断舞弊的准绳。我国的审计舞弊准则自1997年发布以来,迄今已经有近十年的历史,2004年,中国注册会计师协会(CICPA)又对该准则的修订稿向社会广泛征求意见。笔者认为,我国的审计准则从出台那天起,就走上了国际化的道路。所以笔者将以国际审计准则、美国审计准则和英国审计准则为范本,对我国的舞弊审计准则进行对比分析,试图建立一个相对比较可行的理论框架。

一、我国舞弊审计准则与IAS NO.240 (IAASB)、SAS NO.99 (AICPA) 的比较

作为发达市场经济国家的代表,英、美两国审计职业界在舞弊审计准则的建设方面取得了巨大成就,尤其是美国。从美国的舞弊审计准则的制度变迁来看,从SAS NO.1的注册会计师不承担对舞弊的审计责任到SAS NO.16的注册会计师对舞弊承担责任,再到SAS NO.53明显扩大注册会计师责任,要求所设计的审计程序应能为查出报表的重大错误与舞弊提供“合理保证”,而SAS NO.82则明确规定了注册会计师应承担识别和揭露某些舞弊行为的责任,强调了财务报表审计中对舞弊的关注,最新的SAS NO.99从注册会计师审计程序入手,针对切实提高审计舞弊的效果做出了一系列富有成效的改进。美国舞弊审计准则变迁史告诉我们,必须积极探索建立舞弊审计责任均衡体系,从审计能力和社会公众的期望差中寻找合适的均衡点,并深入研究财务报表舞弊规律及审计思路、程序创新,以不断提高审计舞弊的能力和效果。注册会

计师不能不顾政府和公众的强烈不满而拒绝或推卸应负的责任,那样将不仅有损审计职业声誉,而且会丧失公众对审计职业的信任。当然,注册会计师也不能一味地迁就社会需求而不切实际地加大审计舞弊的责任,这样同样不利于审计职业发展,甚至会毁灭审计职业。继美国注册会计师协会(AICPA)于2002年10月发布了舞弊审计新准则SAS NO.99《财务报表审计中对舞弊的关注》后,国际会计师联合会(IFAC)下属国际审计与鉴证准则委员会(IAASB)也修订、发表了多项准则,2004年2月IFAC发布了ISA NO.240《审计师在财务报表审计中对于舞弊的责任》,着眼于建立较为权威的反舞弊标准体系。现将修订前后的国际舞弊审计准则、美国舞弊审计准则和我国舞弊审计准则的对比情况列列表1、表2于后。

通过两张统计表格我们做出如下对比分析:

1. 美国新旧审计准则的比较。2002年10月,AICPA发布了SAS NO.99《财务报表审计中对舞弊的关注》,全面替代了SAS NO.82,并修订了SAS NO.1中“执行审计工作时的应有职业谨慎”和SAS NO.85“管理当局声明”的有关内容。SAS NO.99如表2所述由10个部分组成。虽然SAS NO.99和SAS NO.82同名,但在审计思路及程序上却发生了显著的变化,包括:①强调了解舞弊环境的特别重要性,描述了舞弊普遍存在的三方面环境特征:动机/压力、机会和态度/自我合理化,要求注册会计师从上述三方面关注舞弊风险因素,并结合利用从法律专家及其他人员处获得的相关信息来综合评价舞弊风险。②要求注册会计师保持职业怀疑态度,运用有错推定假设,在整个审计过程中增强审计舞弊的意识及对舞弊的敏感性,改进评估舞弊风险的过程,并对舞弊风险评估结果作出适当反映。尤其强调在收集及评价审计证据时应保持职业怀疑态度。③要求审计小组全体成员共享经验,在审计计划阶段,集中讨论因舞弊导致财务报表重大错报的风险,合理运用专业判断,向管理层询问其对本单位舞弊风险的看法以及所了解或怀疑舞弊方面的任何信息,也要求向被审计单位以外的其他个人或与被审计单位各级雇员询问。④要求注册会计师特别注意识别与收入确认有关的舞弊风险,并在计划阶段更有效地运用分析程序,找出涉及收入及相关账户的非正常或非预期的关系。⑤要求注册会计师在评价客户针对已识别的舞弊风险而施行的有关整改计划和控制的有

效性后,考虑这些计划和控制是减轻还是加剧了已识别的舞弊风险,再据以评估已识别舞弊风险的水平高低,最终将舞弊风险水平分配到账户层。⑥要求注册会计师认真记录对舞弊的考虑,并与管理当局、审计委员会及其他方面沟通舞弊情况。需要指出的是,SAS NO.99的突出贡献在于以务实的态度总结提炼了更加有效的舞弊审计思路和程序,但并没有改变对注册会计师责任的定位,仍然只要求注册会计师“合理保证”报表不存在因舞弊等导致的重大错报,而不要求“绝对保证”发现所有因舞弊导致的重大错报。确实,不断提高注册会计师舞弊审计的能力和效果固然重要,但不能否认公司管

表1 中外舞弊审计准则修订前比较表

项目	独立审计准则第8号	SAS NO.82	IAS NO.240
准则名称	错误与舞弊	财务报告审计中对舞弊的关注	错误与舞弊
颁布时间	1997	1997	2000
制定机构	CICPA	AICPA	IAASB
主要组成部分	由六部分组成:总则;一般原则;编制和实施审计计划时对错误与舞弊的关注;发现错误或舞弊迹象时的处理;错误或舞弊对审计报告的影响;附则。	由九部分组成:引言;舞弊的描述与特征;对舞弊所导致的重大错报风险的评估;审计师对评估结果的回应;审计师测试结果的评估;审计师风险评估与回应的文件化;与管理当局、审计委员会和其他主体关于舞弊的沟通;生效日期。	由八部分组成:引言;管理当局责任;CPA责任;审计固有限制;当有迹象表明可能存在舞弊或错误的程序;报告舞弊与错误;解除约定;公共部门的特别考虑。
舞弊的关注程序	将其与错误一起讨论	单独讨论财务报告舞弊审计	将其与错误一起讨论
对舞弊的分类	分为五种:伪造、变造记录或凭证;侵占资产;隐瞒或删除交易或事项;记录虚假的交易或事项;蓄意使用不当的会计政策。	将舞弊分为舞弊性财务报告和资产的挪用,而将舞弊性财务报告又分为:伪造、变造记录或凭证;隐瞒或删除交易或事项;蓄意使用不当的会计政策三种。	分为五种:伪造、变造记录或凭证;侵占资产;隐瞒或删除交易或事项;记录虚假的交易或事项;蓄意使用不当的会计政策。
管理当局舞弊的手法	未提及	制造虚假的凭证、管理当局内部、雇员之间或第三方之间的串通等。	分散提及,如串通、隐瞒交易等。
审计师的责任	职业谨慎、一般责任;舞弊与错误可能存在时审计师运用的程序;报告舞弊或错误。	总体考虑——职业谨慎、人员安排;审计程序的改变、实质性测试的时间安排、在会计期末盘点存货;对舞弊性财务报告所导致错报风险的特别回应——收入确认、存货数量;对资产挪用所导致错报风险的特别回应;对审计测试结果的评估;文件化;与管理当局、审计委员会和其他方沟通。	职业怀疑、风险评估;检查;审计程序的改变;与管理当局和其他方沟通。
舞弊的征兆与信号	未提及	将风险因素分为产生于舞弊性财务报告的风险因素和产生于资产挪用的风险因素两大类。前者又分为:管理当局的特征及其对控制环境的影响(13个风险因素)、行业状况(4个风险因素)、经营情况与财务稳定性三类(13个风险因素)。	未提及

表2 中外舞弊审计准则修订后比较表

项目	独立审计准则修订稿	SAS NO.99	IAS NO.240(修订后)
准则名称	财务报表审计中对舞弊的考虑	财务报告审计中对舞弊的关注	审计师在财务报表审计中对于舞弊的责任
颁布时间	2006	2002	2004
制定机构	CICPA	AICPA	IAASB
主要组成部分	由十四部分组成:总则;舞弊的特征;治理层、管理层、注册会计师的责任;审计的固有限制;职业怀疑态度;项目组内部的讨论;风险评估程序;识别和评估舞弊造成的重大错报风险;应对舞弊造成的重大错报风险;评价审计证据;同管理层、治理层和监管机构的沟通;无法继续执行审计业务时的考虑;审计工作记录;附则。	由十大部分组成:舞弊的描述与特征;实施职业怀疑的重要性;审计小组成员间讨论因舞弊导致重大错报的风险;获取职业怀疑态度;项目组成员的讨论;风险评估程序;识别和评估舞弊造成的重大错报风险;在考虑被审计单位有关计划及控制的评价情况后评估已识别的风险;对风险评估结果做出反映;评价审计证据;与管理当局、审计委员会及其他方面沟通舞弊情况;记录审计人员对舞弊的考虑。	由十五个部分组成:舞弊的特征;管理层和公司治理负责人应承担的责任;审计在查找舞弊中的固有局限;审计师对于查找舞弊性重大错报所应承担的责任;职业怀疑态度;审计小组成员间的讨论;风险评估程序;舞弊性重大错报风险的识别和评估;针对舞弊性重大风险应采取的措施;评价审计证据;管理当局治理负责人的沟通;同监管部门的沟通;审计师解除审计聘约;记录审计师对于舞弊的考虑。
对舞弊的关注	单独讨论财务报告舞弊审计	单独讨论财务报告舞弊审计	单独讨论财务报告舞弊审计
对舞弊的分类	将舞弊分为舞弊性财务报告和资产的挪用,而将舞弊性财务报告又分为:伪造、变造记录或凭证;隐瞒或删除交易或事项;蓄意使用不当的会计政策。	将舞弊分为舞弊性财务报告和资产的挪用,而将舞弊性财务报告又分为:伪造、变造记录或凭证;隐瞒或删除交易或事项;蓄意使用不当的会计政策。	将舞弊分为舞弊性财务报告和资产的挪用,而将舞弊性财务报告又分为:伪造、变造记录或凭证;隐瞒或删除交易或事项;蓄意使用不当的会计政策。
管理当局舞弊的手法	编制虚假的会计分录,特别是在临近会计期末时;滥用或随意变更会计政策;不恰当地调整会计估计所依据的假设及改变原先作出的判断;故意漏记、提前确认或推迟确认报告期发生的交易或事项;隐瞒或不披露可能影响财务报表金额的事实;构造复杂的交易以歪曲财务状况或经营成果;篡改与重大和异常交易相关的会计记录 and 交易条款。	制造虚假的凭证,管理当局内部、雇员或第三方之间的串通等。	编制虚假的会计分录,特别是在临近会计期末时;不恰当地调整会计估计所依据的假设及改变原先作出的判断;故意漏记、提前确认或推迟确认报告期发生的交易或事项;隐瞒或不披露可能影响财务报表金额的事实;构造复杂的交易以歪曲财务状况或经营成果;篡改与重大和异常交易相关的会计记录 and 交易条款。
舞弊的征兆与信号	未具体举例说明风险因素。	将舞弊性财务报告风险因素分为:管理当局的特征及对控制环境的影响(13个风险因素)、行业状况(4个风险因素)、经营情况与财务稳定性三类。	以附录的形式列举了可能导致两种类型舞弊行为出现的风险因子的具体表现。

理当局、审计委员会、法规制定者及其他有关方面在防止舞弊中的不可替代的作用。正如财务报表应由公司管理当局负责一样,舞弊也应由公司管理当局承担首要责任。

2. 国际新旧审计准则的比较。修订后的ISA NO.240形成了一个结构严谨的舞弊审计新框架,其特点是:①从根源上查找舞弊,提出了舞弊三角理论。ISA NO.240指出,一项舞弊行为通常是舞弊风险因子(策划舞弊的动机或压力、进行舞弊的机会、使舞弊合理化的态度和借口)“合力”所产生的结果,当三个舞弊风险因子同时出现时就意味着出现舞弊的可能性很大,审计师必须予以足够的关注。②突出诚信的企业文化在防止舞弊行为中的重要作用,要求管理人员不仅应建立有效的内部控制来从制度上防止舞弊的发生,还应当建立诚信的企业文化从思想上杜绝舞弊的根源。③强调职业怀疑精神,不能轻信高管人员,要求审计师在计划和实施审计工作过程中应始终保持职业怀疑,也即保持怀疑的精神状态和对审计证据的批判性评估。④通过内外结合、前后贯通的信息收集渠道,充分利用各种信息源探明舞弊风险所在。要求审计师在询问企业内部人员时应注意在不同部门、不同级别中寻找询问对象,应通过与内部审计部门、营销部门、处理复杂或异常交易的员工等的沟通,获取有关舞弊的存在或可能存在的信息,并注意利用外部信息源,比如询问被审计单位聘用的律师和估价师,复核证券分析师、评级机构所提供的信息等。⑤针对不同类型的舞弊风险评估结果采取相应的措施,必须对三类舞弊风险加以评估并做出适当的反映,针对财务报表层次的舞弊风险,审计师应考虑其评估结果对审计工作的整体影响。⑥就舞弊审计结果加强与各方的沟通。⑦要求审计人员在“信息收集—风险评估—实施审计程序—处理审计结果”的整个舞弊审计过程中均留下书面记录,以作为审计师认真履行舞弊审计责任的证明。

3. 美国与国际审计准则的比较。从各自修订前的舞弊审计准则来看,两者存在较大的差距。比如,AICPA的舞弊审计准则中用较大篇幅列示了舞弊风险因素,而国际审计准则并未列示,这实际上也反映了AICPA与IFAC在会计和审计准则制定上的规则导向和原则导向的分歧。又比如,从对舞弊的关注程度来看,美国是单独讨论财务报告舞弊审计而IAS则是与错误一起讨论;从对舞弊的分类来看,SAS NO.82把舞弊分为舞弊性财务报告和资产的挪用导致的两种情况,将舞弊性财务报告又分为伪造、变造记录或凭证,隐瞒或删除交易或事项,蓄意使用不当的会计政策三种情况,而IAS NO.240没有把挪用资产单列出来。从主要内容来看,AICPA强调对舞弊所导致的重大错报风险的评估,而IAASB并未对此引起重视。通过对SAS NO.99和修订后的IAS NO.240进行比较后我们会发现,IAS在向美国审计准则靠拢而不是与之相背离,IAS以附录的形式列举了可能导致两种类型舞弊行为出现的风险因子的具体表现——从原则导向向规则导向进行倾斜。这里说明两点:一是为什么安然事件后AICPA在准则制定的规则导向上尽管遭受前所未有的抨击,但在巨大压力之下并未彻底转向IASB的原则导向而是提出了一个目标导向,这从一个侧面说明了会计信息具有经济后果性,会计和审计准则的制定权之争是经济利益之争的论断是正确的;二是说明了

事物从一个极端立马走向另一个极端的态度并不可取,IAASB的做法表明,至少在舞弊审计准则的制定上规则导向是明智之举,事实上目标导向也并未抛弃规则导向。

4. 我国新旧审计准则的比较。我国注册会计师协会起草和修订的《财务报表审计中对舞弊的考虑(征求意见稿)》与现行执业规则相比,有如下显著变化:①引入舞弊三角理论指导舞弊审计,要求CPA关注舞弊动机或压力、舞弊机会及对舞弊行为合理化解释,要关注可能导致财务报表发生重大错报的舞弊,包括虚假编制财务报表导致的错报及侵占资产导致的错报,不仅要关注财务报表舞弊,而且要关注侵占资产舞弊,因为后者也可能导致重大错报。②强调职业怀疑及项目组内部讨论,从职业谨慎到职业怀疑是一个大的转变和提升,需要革新思想,统一认识。而强化项目组的内部讨论,有助于实现数据共享和集思广益,从而比较容易找到突破口。③拓展询问,强化分析程序。识别与评估舞弊导致的重大错报风险的方法主要是询问及分析程序,询问对象除了被审计单位的决策层及管理层、参与财务报告编制过程的财务人员,还要询问被审计单位其他的内部人员。强调通过分析程序寻找异常或偏离预期的关系,并考虑其他信息。④强调收入确认存在舞弊风险,运用有错推定假设,对凭证记录的性质及范围的选择保持敏感,并要求CPA高度关注管理层运用重大会计政策及会计估计进行盈余管理,盈余管理在此也被认定是重大错报的成因。⑤强调非常规审计程序应有意识地避免被审计单位人员预见或事先了解,包括以不预先通知方式实施审计程序等。⑥强调针对管理层凌驾于控制之上的风险实施的审计程序,包括测试常规交易的会计分录及编制财务报表的调整分录是否适当、审查会计估计是否有失公允以及非常规交易及异常交易的商业理由的合理性。

5. 我国舞弊审计准则与国际和美国舞弊审计准则的比较。从表2列出的三个新舞弊审计准则的对比分析中我们可以发现,三个准则已经基本趋于一致,但却在最需要引入的风险因子的举例方面并没有相互仿效,这说明不同的国情有不同的风险因子。在我国目前的CPA素质普遍较低的状况下,如果没有详细的操作指南以供参考,舞弊审计的效果是很难得到保障的。当然,我国的舞弊审计准则应该提供详细的指南,但这并不意味着提倡像IAASB那样采用“拿来主义”的做法直接从AICPA那里照抄照搬,而应提供符合我国当前国情和实际经济情况、经济阶段、经济环境的风险因子特征以供参考。正如Joseph T. Wells指出的,财务报告舞弊不是始于管理层的不诚实,而是发端于某种环境,这种环境中存在的显著特征是:激进的财务业绩目标和目标未实现将被视为不可宽恕的氛围。换言之,财务报告舞弊缘于压力。

严格地说,我国的证券市场和上市公司与美国有较大的差异,面临的压力和社会经济环境也有很大的不同,这说明影响管理当局舞弊的风险因子肯定也存在差异。SAS NO.82列举了以下一些与管理当局舞弊有关的典型风险因子:①不切合实际的、过于激进的盈利目标以及基于这些盈利目标的管理当局奖金计划;②管理当局过分感兴趣于通过运用非常激进的会计手段来维持公司股价或者盈利趋势;③管理当局给公司经营人员设定过分激进的财务目标和期望;④虽然实

现盈利以及盈利的增长,但在公司经营中却不能创造充足的现金流量;⑤资产、负债、收入或者费用的确认涉及非常主观的职业判断,如金融工具的可靠性;⑥重大的关联方交易。我国不少学者通过统计研究,也总结出了极有可能采取会计造假的公司的特征:①连续两年亏损的公司(为了避免被ST处理);②前两年平均净资产报酬率达到10%,当年公司所在行业不景气的公司(为了取得配股的资格);③资本运作和关联方交易频繁的公司;④业绩和股价波动较大的公司;⑤全行业亏损或行业过度竞争的公司等。具有这些特征的公司一般都有可能存在舞弊的风险因子。

二、意见与建议

1.我国新舞弊审计准则仍存在问题。其具体表现在:

①应该更好地处理与审计风险准则的关系。风险评估程序与识别和评估舞弊造成的重大错报风险两个部分在修订过的审计风险准则中已有反映,这种重复值得考虑。②共享经验问题,决不应仅仅局限于项目组内,而应该推而广之,拓展到前后任注册会计师之间(当然应该内外有别,某些问题只能局限于项目组内部讨论,事实上,即便同是项目组内部,不同责任人员之间也是有区别的),数据资源共享,不能以保密为借口,导致资源和成本浪费。③在执业指南上,要更多地制订一些依据平衡计分卡理论下的设计指标,如客户层面、内部业务流程层面和学习与成长层面的指标,而不能仅仅局限于财务指标与财务征兆。④数字界限问题至今仍难有定论,但毫无疑问它已经成了舞弊的参照对象,这应在指南中有所体现,保持应有的职业怀疑。⑤基于我国现阶段的国情,在准则的制定上应更多地倾向于规则导向。

我国的审计执业人员的素质低下的现状不允许我们大量采用原则导向而仍应采用规则导向。为注册会计师审计舞弊财务报表建立更实用的标准和提供更详细的指南是一种必然和正确的选择。尽管我国审计准则对“错误与舞弊”有很明确的态度,要求注册会计师应根据独立审计准则的要求,充分考虑审计风险,实施适当的审计程序,以合理确信能够发现会计报表严重失实的错误及舞弊,但准则缺乏审计舞弊财务报表的详细指南,也没有提供需要关注的舞弊风险因素,致使舞弊审计效果欠佳。

为了指导注册会计师理清思路、突出重点,提高审计舞弊的能力,我们可在借鉴美国和国际新舞弊审计准则和认真总结我国注册会计师审计制度恢复20多年来积累的发现舞弊的规律及审计经验的基础上,重点解决对管理当局舞弊的审计程序问题,以为注册会计师提供一个有效发现舞弊的概念框架和更为具体的审计程序指南,从而缩小公众对审计的期望差。笔者认为,结合我国的具体情况,制定更为具体的、操作性和指导性更强的舞弊审计准则,可以有效提高舞弊审计的效果,当然同时也应效仿ISA NO.240和SAS NO.99,注重提高注册会计师的职业判断能力,强调注册会计师的职业判断不可替代,避免出现机械性审计。

2.会计和审计准则的制定权之争实际上是经济利益之争。如今的社会多元化了,世界各国之间相互学习、相互借鉴是很正常的,也是必需的。但是对于那些深知“会计信息具有天生的经济后果性”的专家学者却整天高唱国际化的调子,完

全不顾我国的实际情况,在会计和审计准则的制定上唯国际准则和美国准则马首是瞻,跟在人家屁股后面亦步亦趋的做法,笔者是不赞同的。笔者非常赞同财政部部长助理王军对于会计和审计准则的国际趋同的阐述,即趋同不等于相同;趋同需要一个过程;趋同是一种互动。IASB主席泰迪爵士也认为,消除双方会计准则之间的差异将取决于本国和IASB之间谁的做法更恰当。目前,我国独特的经济体制这一现实与典型的市场经济有重大差异,我国还有许多IASB以前从未涉及的问题,因此,在国际会计和审计准则的制定和修改上我们应该争取更多的发言权。

3.相关准则的调整是动态化的。针对什么环境、什么阶段,应该采取什么措施,我们有许多前车之鉴,也有许多经验与教训,关键问题在于我们对我国当前所处阶段的判断及对何时修改准则与规则的把握。历史总是惊人的相似:美国在20世纪30年代经历了严重的会计造假风潮,从而不得不关注会计信息的可靠性问题,而到了20世纪70年代,其会计信息的可靠性问题得到了较好的解决,因此,其后颁布的一系列准则都更为关注相关性问题,但到了本世纪初,安然等一系列作弊案件的曝光使得会计信息真实性再一次受到质疑,于是会计信息的可靠性问题被重提了出来。无论是完善会计准则,还是完善会计监管制度,其要旨是在今后的一定时期内,应努力保证信息的可靠性。因此我们没必要也不可能亦步亦趋,人家跟我们的情形是否相同都没有搞清楚,盲目跟风的效果是很难预料的,历史证明,很多阶段是不可逾越的。

4.制度经济学家康芒斯将制度定义为“集体行动控制个体行动”,并认为集体行动对个体行动的控制是通过利益诱导和禁例的方式进行的。由此可以得出以下推论:会计信息披露行为与当时的社会制度不可分离,制度是诱发不同质量的会计信息披露的决定性因素。在“制度安排决定行为方式”的逻辑下,我国法律制裁威慑效果和违规成本的低下毫无疑问是会计信息质量低下的重要原因。所以,在对于作为舞弊主体的被审计单位管理当局及其雇员和作为舞弊帮凶的CPA的法律责任问题上,我们首先要从重要性原则出发,清楚地看到舞弊主体是共同作弊(组织)而不是个体作弊,因此我国现阶段的规范主体与重点打击的舞弊对象应该是共同作弊,切不可眉毛胡子一把抓,一厢情愿地想做到鱼与熊掌兼得。其次,对于科龙事件等中国的“安然”事件应该杀一儆百,绝不手软,防止这些在我国充分享受了“超国民待遇”的外资在本土化过程中发生“橘枳之变”。

【注】本文系浙江省教育厅科研课题(项目编号20051517)研究成果。

主要参考文献

①叶萍,李若山.对我国舞弊审计制度的思考.中国审计,2004;3

②连宏彬.评国际舞弊审计新准则及其借鉴.财会通讯,2004;7

③张龙平,王泽霞.美国舞弊审计准则的制度变迁及其启示.会计研究,2003;4

④朱国泓.财务报告舞弊的二元治理.北京:中国人民大学出版社,2004