

审计法律制度论

胡光志

(西南政法大学,重庆 400031)

摘要:近年,会计造假及审计失效现象日益突出,有关审计及审计法的讨论已成为经济学界和法学界关注的一大热点。本文从审计制度的一般原理、审计制度的历史演变和审计立法的发展动态三方面分析目前理论界的研究状况,并提出建议。

关键词:审计;审计制度;审计法

中图分类号:DF437 **文献标识码:**A **文章编号:**1008-5831(2003)04-0102-06

On Audit Legislation

HU Guang-zhi

(Southwest University of Political Science and Law, Chongqing 400031, China)

Abstract: In recent years, more and more accountant cheating and ineffective auditing appear, which leads to a heated discussion in economists and laws on audit legislation. This paper focuses upon the general principles of audit, the history and development of audit system, and the trend of relevant legislation, intended to summarize and evaluate the existing theoretical frameworks on audit.

Key words: audit; audit system; auditing law

一、审计及其理论基础

目前,对审计本质的理解大体有三种较有代表性的主张。第一种主张是“查账”观。这种观点认为,审计就是查账。这是一种最古老最传统,也是流行时间最长的观点。在英美国家,甚至审计就是查账的思想一直延续到20世纪80年代。80年代我国对审计的权威定义仍采用“查账”观。如有人认为:“审计最原始的意义就是查账,这就是由会计人员以外的第三者对会计账目进行检查,看其是否正确、是否舞弊行为,并且通过账目看其账务(预算)收支是否合理、合法等”。^[1]第二种主张为“系统的方法和程序”。按照这种观点,审计是一种系统的方法和程序,1973年,美国会计学会(AAA)在《基本审计概念说明》中将审计定义为:“审计是一种客观地收集与评价有关经济活动和事项的陈述的证据,以确定其与既定标准的符合程度并将其结果传递给利害关系人的系统过程”。^[2]除美国外,英国、澳大利亚等国家也广泛采用这一观点。第三种主张则认为审计是独立性的经济监督。我国自80年代起,开始将审计定位于“经济监督”。1982年宪法第91条规定:“国务院设立审计机构,对国务院各部门和地方各级政府的财政收支,对国家财政金融机构和企业事业组织的财务收支,进行审计监督。”根据这一规定,学界遂将审计称为审计监督,认为:审计是指由专职机构和专业人员,依

法运用专门方法对被审计单位的财政、财务收支及其有关经济活动的真实性、合法性和效益性进行审查,并提出客观评价的一种独立的经济监督活动。此后,审计监督论在我国产生了广泛影响,尽管理论界提出了一些新主张,但直到目前,审计监督论在我国也仍占统治地位。

把握审计本质应注意以下几点:第一,审计的性质是监督。通过监督保障财务、会计的真实性和合法性,从而维护财经法纪,改善经营管理,提高经济效益。第二,审计的对象可概括为两方面,即被审计单位的财政、财务收支;与财政财务有关的经济活动。第三,审计的主体是法定的审计机构、市场中介服务机构及其审计专业人员。第四,审计必须适用统一的标准和专门的方法。审计是建立在统一会计标准的基础上,没有统一的会计标准,审计就无法进行;同时,审计涉及到会计技术和方法,还涉及到鉴别会计方法的手段,故技术性较强,需采用专门的审计方法。最后,审计最根本的特征在于审计的独立性。因为审计是一种经济监督活动,为保障监督的客观、公正和有效,就必须赋予其相当的独立性和权威性,而独立性是权威性的基础。

认识审计本质与认识审计功能密切相关。关于审计的功能,审计界有“单一职能论”和“多职能论”两种观点^[2]。“单一职能论”者认为,审计是一项具有独立性的经济监督活

收稿日期:2003-05-25

作者简介:胡光志(1961-),男,四川都江堰人,西南政法大学副教授,博士,硕士生导师,主要从事经济法学研究。

动,其固有的内在职能是经济监督,经济监督存在于各种审计形式之中。“多职能论”者则认为,审计具有多项职能,但具体有几项职能则各有见解,有“多职能分属论”和“多职能主从论”两种观点。前者认为,审计具有的诸职能分属于各种不同的审计形式中,如由国家审计机关进行的财政财务收支审计,其职能是经济监督职能;国家审计机关和内部审计机构实施的经济效益审计,其职能则是经济评价;民间审计组织开展的财务报表真实性、合法性鉴定和证明,其职能又是经济鉴证。后者认为,经济监督是各种审计形式普遍具有的职能,不论是国家审计、内部审计还是民间审计,也不论审计的侧重点是查错防弊还是促进提高经济效益,都要通过经济监督的职能发挥作用,但审计监督职能的表现是多方面的,即在经济监督职能下也还具有其他具体职能,诸如评价、鉴证等。笔者认为,事实上,不管哪种学说都将审计的功能定位于经济监督,争议仅发生在审计项目的具体目的和形式方面。换言之,审计功能在于通过评价、鉴定、鉴证等方式实现对财务、会计和经济活动的监督。

按照审计主体的不同,审计可分为国家审计、内部审计和社会审计。国家审计指由国家审计机关实施的审计;内部审计指由部门和单位内部设置的审计机构和专职审计人员对本部门、本单位及下属单位进行的审计;社会审计即国外统称的独立注册会计师审计,在我国,社会审计指依据注册会计师法的规定,由有关主管部门审核批准成立的会计师事务所和审计事务所的注册会计师执行的审计。国家审计、内部审计和社会审计的功能基本相同,但在一些方面也存在明显差别,主要表现:第一,法律性质不同。国家审计是代表国家对政府部门、企业事业单位进行审计监督,审计机关和被审计单位之间形成的是行政监督关系;内部审计则是部门或单位的内部管理监督关系;社会审计组织是受委托人的委托从事审计查证和咨询业务的法人,实行有偿服务,自收自支,独立核算,依法纳税,它与委托人之间形成的是民事契约关系。第二,审计目的不同。国家审计是基于整个国家管理监督的需要,其目的是维护国家财政经济秩序,促进廉政建设,保障国民经济健康发展;内部审计是基于部门或单位的内部管理需要,其目的是改善本部门、本单位的经济管理,提高经济效益;社会审计组织的审计查证是按局部需要建立的民事有偿服务关系。第三,审计特点不同。国家审计是按行政服从原则建立的行政隶属关系,是强制性的,所以,审计机关在审计中享有许多行政权,它可以对违反审计法规的被审计单位采取一些行政强制措施,甚至可以给予一些行政处罚;内部审计机构不是独立的行政机关,不能行使行政处罚和行政强制措施权,内部审计机构所在单位可以在其管理权限范围内授予内部审计机构一定的经济处理、处罚权;社会审计组织和委托人之间是按平等协商原则建立的有偿服务关系,双方地位平等,双方关系的建立以双方自愿为基础。第四,法律责任不同。审计机关在审计执法过程中的违法是一种行政违法,审计机关应承担行政法律责任;内部审计组织仅是一个单位内的机构,不是独立法人,审计过程中无独立的法律责任,如果发生法律责任,也是由其主管单位承担,但因内

部审计行为引起的法律责任,其主管单位可以根据情节轻重给予行政、纪律处分;社会审计在审计过程中的违法行为是一种民事违法,应承担民事法律责任。应注意,在国外,一般以社会审计为主导形式;在我国,则以国家审计为主导形式。我国国家审计制度及内部审计制度主要规定在《审计法》中,社会审计制度则主要规定在《注册会计师法》中。

审计以财务会计为客观基础,其存在的理论根据与财务会计存在的理论根据大体应当一致。自20世纪60年代起,西方一些国家的学者在会计基本理论的研究中创设了较有代表性的两种观点,并形成了两个流派:即受托责任学派和决策有用学派^[3]。此外,在我国,有关会计的理论基础,学术界目前并无权威定论,但一些学者的主张也颇值得注意。如有学者主张,我国应从产权理论的角度出发,将会计目标明确确立为“节约交易费用”^[3]。不过,在审计理论中,人们更加看重受托责任学派的主张。经营者、管理者受财产所有者的委托进行财产管理或从事经营,在这种受托关系中,资产所有者为了监督经营管理者的活动需要财务会计。财务会计是受托条件下所有者监督经营者的最基本方式。但是,由于财务会计机构及其人员总是在一定程度上受到管理者的控制,加之财务会计人员的利益或多或少与经营者的行为相关,故同样需要监督。对会计的监督乃至对经营者的监督既可由所有者亲自进行,也可委托他人代为进行。但是,一些专业性较强只能由职业人员进行监督的项目一般均要委托职业机构或专业人士监督。历史上,从古代审计行为的萌芽状态到现代国家审计、民间审计和内部审计的形成,审计都是在受托责任关系下产生,并随着受托责任关系的不断扩展而不断出现新的审计形式。到了20世纪下半叶,由于社会经济发展变化,审计出现了领域不断扩张、形式不断增多的发展趋势。除了审查和评价被审计人的财务责任外,审计还要审查和评价被审计人在经营管理中追求效率和效果的责任。现代社会受托关系日益复杂。首先,财产所有者委托特定的人员或机构管理或经营其财产,形成最基础的受托关系。其次,在一个单位或经营实体中,基于管理和运行的需要而将受托的权利分级行使,继而形成内部的受托关系。再次,所有权人出于对经营者的监督而委托国家机构或社会中介服务机构或独立从业的专业人员检查、评价、鉴定管理者或经营者的活动和效果,又会形成新的受托关系。最后,受托人员将其事务再委托给他人,还会形成更多层次的受托关系。于是,在西方社会经济生活中,经营审计、管理审计、绩效审计等各种审计形式不断涌现。更有甚者,“最近,受托责任的内容已经扩展到环境责任、社会责任等各个方面,审计也随之产生了一些新的形式”^[2]。不过,新的审计形式同样没有改变审计作为评价被审计人受托责任的实质。

审计是审计者对被审计的管理者或经营者受托责任的监督,故受托责任较好解释了审计发生的社会基础。然而,事实上,审计中的受托关系往往是双层次的,审计发生时往往同时存在两方面委托关系:一方面,审计是在受托管理、受托经营形成的责任关系下基于经济监督的需要而产生,因此,受托责任关系的确立是审计产生的前提条件,没有受托

责任,也就不存在审计这种经济监督活动;另一方面,尤其在民间审计的情形下,审计机构或审计专业人员本身也是在受托的情况下进行审计,审计机构或人员与权利人之间本身也存在委托关系。按受托责任的观点,只要受托责任关系一经确立,客观上即存在委托者对受托管理者或受托经营者实行经济监督的需要。但须注意,受托责任的确立,并不一定产生审计活动,它只是审计产生的前提条件。如果这种审查评价活动由授权委托人自身完成就不能称之为审计活动。只有当这种经济监督活动由授权人委派(或委托人委托)独立的机构和人员代行时,才会产生具有独立性的审计活动。

二、审计制度的历史演变

同审计历史一样,审计制度的历史源远流长^[2]。在西方,古罗马时期就有关于审计的记载。真正意义上的审计立法则萌芽于中世纪。公元四世纪,雅典的一块大理石碑上刻有当时民众议会颁布的一项法令,这一法令不仅记载了议会资金的财务管理情况,还附录了10位会计——审计官的就职誓词。1215年法国颁布的“伟大法令”,要求各城邦官员携带账目于11月11日到巴黎接受王室审计官的审查。1318年7月18日,菲力普·勒·隆五世在蓬图瓦兹颁布法令规定:“我命令所有的账目必须每年审查一次。”1761年6月16日,德国威廉二世在一道命令中指出:“总会计院是一个特殊的团体,它应只从属于我们最高层人物,而不应从属于任何其他人……总会计院应是我们真正的秘密预算顾问、战争预算顾问……”1761年12月13日,奥地利女王玛丽亚·特利萨亲笔签署命令,创立了“会计署”。该署的主要任务:发现会计账目的差错,指出在公共资金的收入和支出方面的不足之处;实施预防性控制,对悬而未决的经济事项表达意见;帮助改进会计方法;领导和所有会计机构。

正式的审计立法开始于近代资本主义时期。其中最具有代表性的是美国和法国。1789年,美国国会通过了设立财政部决议,规定财政部设立审计官,负责审计各政府机构报送的会计账簿。1817年3月国会通过了《公共账目迅速清结法》,1836年颁布了《邮政部组织法》,根据这两个法案,美国设置了第一至第六审计官,分别审计不同类型部门的账目。1894年国会通过了《克雷科雷尔法》,将原来的第一至第六审计官改称财政部审计官、陆军部审计官、海军部审计官、内政部审计官、国务部审计官和邮政部审计官。这六位审计官在财政部长领导下,对相应部门账目进行审计。在这些立法及审计实践基础上,美国开始制定审计法。1921年6月10日,国会通过了《预算和审计法》,标志着美国审计立法进入法典化时期。该法关于审计的规定主要有:审计总署的地位——审计总署独立于行政部门之外,划归立法机关,直接向议会报告工作;审计长的职责——主要是审查所有与公共资金的收入、支出和运用有关的事务;审计长的权力——有权接近和查阅任何会计账簿、凭证及有关记录。这些规定奠定了审计制度的法律基础。之后,美国分别于1945年、1946年、1950年、1962年、1966年、1970年、1974年和1982年修改了《预算和审计法》,使之臻完善。2002年7月30日,针对“安然”等一些会计和审计失效的严重事件,美国及时对审计制度进行

了改革,布什总统签署了一项旨在结束“低道德标准和虚假利润时代”的会计和公司改革法案,提出CPA行业治理的三条措施:保证CPA的独立性、加强CPA行业自律和强化CPA法律责任。按法案要求,美国将建立一个独立的带有公共监管性质的会计监管机构,从而形成了“准政府会计监管”模式。在法国,1789年资产阶级大革命后,议会从国王手中争得了预算权、税收权以及财政监督权。1791年颁布的宪法明确规定制宪会议监督国库收入的使用。1791年9月,国民议会通过法律,规定成立审计署。1807年9月,针对审计署运行中存在的问题,国民议会又通过立法设立审计法院,规定审计法院的地位仅次于最高法院,享有与其相等的权力;审计法院享有充分的权威对所有会计账目和国家、地区、重要城市的预算执行情况进行审查;审计法院的判决为终审判决,财政部长必须执行审计法院的判决,惟有枢密院能够推翻;审计法院设一名第一院长,两名院长,18名审计师,数名审核官和审计官,院长实行终身制。进入20世纪后,法国面对新的形势,加强了审计立法工作。1985年2月15日,《审计法院法》的颁布,标志着法国的审计制度正走向成熟。该法共7章60条,对审计法院的组成及职权、程序总则、公共账目审计、接受财政拨款的企业或机构的审计、社会保险审计、审计报告和信息传递等作了全面具体的规定。除美国、法国外,西方许多发达国家都先后建立了审计制度。与美国相比,英国的审计制度发展迟缓,但自20世纪70年代英国对于审计制度给予了足够重视。1976年英国也建立了“审计实务委员会”(APC),1978年开始发布审计准则研究草案,1980年英格兰和威尔士、苏格兰、爱尔兰三个特许会计师协会联合发布了《审计准则和指南》及相关单行审计准则,1991年英国建立了“会计职业团体咨询委员会”,该咨询委员会从1995-2001年先后发布了数十份《审计准则说明》。通过努力,英国的审计准则制度已初步形成。

在我国,据《周礼》记载,早在西周时代即已经设有专门的审计官职。主持内审的为司会,主持外审的为宰夫。他们“掌治法以考百官,府、郡、都、县、乡之治,乘其财用之出入,凡失财用物辟名者,以官刑詔冢宰诛之,其足用长财善物者赏之”,“听其会计”,“考其出入,以定刑赏”^[2],从事审计工作。此后,历朝历代均有一定的审计制度。在汉朝,《汉律》中就设有专章“上计律”,规定上计制度及相关的“上计簿”审查制度。每年终,乡级主管官吏对有关上计事项进行审查核实,上报到县,各县上计于所属郡国,各郡国一般由太守或郡丞,上计长吏主持召开上计会议,审理本郡一年来的财物收支、人口、土地变化情况,然后上报中央。中央由主管财政经济监督的御史大夫审理核查上计事项,皇帝有时也亲临受计大典。唐朝《唐六典》则在“刑部”之下设“比部”,专司财计“勾复”(审查)职能。宋朝时期在户部下设立了审计院,负责审查军队各项支出;依法定标准对上至官禁朝廷百官,下至斗食左吏的薪俸廩禄、勋赏赐予支出进行全面审计;审核诸司诸军及全国上报户部的财政财务收支报告及有关会计账籍等事宜。明朝《大明会典》对财会审查监督制度也作了相应规定。清朝编制的《清会典》也编制了有关审计规范;清朝

末年中国对审计制度作了改革,设置了审计院,并草拟了《审计院官制草案》,规定了审计院体制、审计院职责、审计权限及决议报告制度等。之后,北洋政府时期曾撤销审计处,设立审计院,公布实施了《审计院编制法》。到民国时期,国民政府于1925年8月颁布了《监察院组织法》,规定原大本营审计处之事务,由监察院接管,并由监察院第二局具体执掌审计事务。1925年9月,国民政府修正了《监察院组织法》,规定监察院第二局下设审计科掌理审计事务。1925年11月,国民政府公布实施了《审计法》,并同时颁布了《审计法施行细则》。新中国成立后,由于各种原因,在改革开放前并没有实行专门的审计制度,相应也缺乏审计立法。改革开放后,我国的经济、社会和法律均发生了深刻变化,为加强对国家财政收支的监督,严肃财经纪律,我国开始着手建立审计制度,审计立法成效显著。

我国审计立法包括体现行政审计的《审计法》和体现社会审计的《注册会计师法》。我国审计立法一直以行政审计立法为重点,立法的发展进程也以反映行政审计的审计法为主线。有学者将新中国审计法的发展分为以下三个阶段^[2]:第一阶段(从实行改革开放到1988年)是我国审计法的初创阶段。1982年12月我国通过《中华人民共和国宪法》,规定国务院设立审计机关,在国务院总理领导下,对国务院各部门和地方各级政府的财政收支,对国家的财政金融机构和企业事业组织的财政收支进行审计监督。据此,1983年9月,中华人民共和国审计署正式成立,各地审计机关也相继成立并开展工作。1985年8月,国务院颁布了《国务院关于审计工作的暂行规定》,对审计机关的主要任务、职权,基本审计程序,部门、单位内部审计制度,审计机关委托社会审计、会计组织进行审计的制度等作了规定。第二阶段(从1988-1994年)是我国审计法的发展阶段。1988年11月,国务院发布了《审计条例》,该条例包括总则、审计机关和审计工作人员、审计机关的主要任务、审计机关的主要职权、审计工作程序、内部审计、社会审计、法律责任和附则等内容。1989年6月,审计署发布了《审计条例施行细则》。《审计条例》及其施行细则的颁布,大大推进了我国审计工作的发展。尤其值得一提,1993年10月30日我国通过了《中华人民共和国注册会计师法》(简称《注册会计师法》)。该法的颁布为我国社会审计的发展提供了法制基础。第三阶段(从1994年至今)是我国审计法的完善阶段。1994年8月颁布的《中华人民共和国审计法》包括总则、审计机关和审计人员、审计机关职责、审计机关权限、审计程序、法律责任和附则等内容。为贯彻实施《审计法》,国务院于1997年10月颁布了《审计法实施条例》。为加强对中央预算执行情况的审计监督,国务院于1995年7月专门颁布了《中央预算执行情况审计监督暂行办法》。审计署为规范审计行为,提高审计质量,颁布《国家审计基本准则》等一系列配套审计规范。目前,我国审计立法已形成以《宪法》为基础,以《审计法》为核心,以其他有关审计法规、规章相配套的审计法律体系。

三、审计立法的发展动态

我国审计立法已取得重大成就,相关制度也已初步形成

体系。但随着经济和社会发展,面对新形势和新问题,我国的审计制度在一些方面已不能满足实践需要。因此,总结审计立法的成功经验,尤其是分析审计立法不足,并在此基础上寻求完善的思路和方法,正确把握审计立法的发展方向,将是法学界面临的重要课题。各国审计立法的发展表明,完善和成熟的审计法不存在,任何国家的审计法都在实践中发展并得到矫正。有学者分析,我国现行审计制度有以下几方面缺陷^[4]:其一,巨大的商业利益使会计师事务所与被审企业成为合作伙伴;会计师事务所对被审企业的业务涉足过深使审计不能客观公正;其三,法律监管上的严重不足。对于《注册会计师法》,有人针对其存在的不足提出了九大修订建议^[5]。审计制度的完善与审计理论的研究息息相关。我国理论界就审计制度的完善从多个角度展开了讨论。

(一) 审计体制及其改革

审计体制通常可划分为四种类型^[2,6]:第一种为立法型,审计机关隶属于立法机构,向议会负责并报告工作,其主要职责是审计监督政府的财政财务收支及其管理活动。目前,采用立法型审计体制的国家较多,如美国和加拿大。第二种是司法型,在这种体制下,审计机关称为审计法院,具有司法性质,拥有司法权,采用这一模式的国家是法国和西班牙。第三种为行政型,审计机构隶属于政府,在政府领导下独立行使审计监督职能。如瑞典和泰国。第四种为独立型,审计机关独立于议会、政府、司法机构之外,由国家首脑领导,直接对法律负责。如日本和韩国。

我国现行审计体制有三个特点:一是属于典型的即行政型模式;二是地方审计机关实行双重(上级审计机关和地方政府)领导体制;三是审计机关拥有审计处理和处罚权^[2]。对于这种类型,学者们指出其存在的不足,如审计机关在地方政府和上一级审计机关的领导下独立行使审计监督权,由于地方审计机关的人员编制、负责人的任免调动、经费来源、福利待遇等都依附于地方政府,因而在体制上必然削弱审计的独立性和权威性。有鉴于此,理论界提出一些改革设想^[6]。之一,用立法型的审计体制取代现行的行政型审计体制。审计机关独立于政府之外,隶属于同级人大,向人大负责并报告工作,从而强化审计机关的独立性和权威性,避免各种形式的行政干扰。之二,建立立法型和司法型相结合的新的审计体制。这种新的审计体制的特点是审计机关隶属人大领导,向人大负责并报告工作,同时审计机关又通过法律授权,享有司法权力,当审计机关对某种重大审计事项作出审计处理决定,可以启动司法程序,强制执行,并将审计处理决定在不影响国家机密、商业秘密和技术专利的前提下公示,接受社会监督,以解决“审计难、处理更难”的难题。之三,主张借鉴独立型审计立法模式,建立独立的自成系统的审计体制。笔者认为,我国审计体制以行政主导为根本特色,这种立法选择并不是经济学家和法学家的倡导,而是我国传统体制在审计法方面的体现。这与国外行政型模式在形成原因、实践功能和运行机制等方面均有质的差别。因此,在今后审计立法的完善中应尽量削弱或避免行政型管理模式,可考虑在立法型、司法型或立法型与司法型相结合的

管理模式中作出选择。

(二) 审计独立性及其保障

审计的独立性是审计机构和人员排除干扰及个人利害关系,秉公实施检查并提出客观、公正的审计意见(或报告)的一种特性^[7]。对于审计的独立性,也有的学者直接将其解释为“工作独立”,这种工作独立性主要表现在它既独立于委托人,也独立于被审计人,其审计不受委托人和被审计人的干预^[8]。审计的独立性是审计得以生存的根本保障。随着国内外一些造假丑闻的不断披露,我国学界开始重新讨论审计独立性的重要性。有人认为,独立性是审计的生命,是注册会计师的安生立命之本^[9]。有人则主张,要“保卫注册会计师审计的独立性”^[10]。就如何保障审计的独立性,学者们提出了一些建议。有人认为,要保证审计的独立性,就必须从制度安排上考虑:首先是尽快采用国际通行的合伙制组织形式;其次要提升市场准入的质量要求;再次是建立同业复核制度,逐步实行业务专一化^[11]。有人认为,为保障审计的独立性,可以考虑采取以下措施^[8]:一是通过立法保护审计主体的工作独立;二是严格执行审计回避制度;三是改混业经营为分业经营,禁止审计人员在提供审计服务的同时对同一客户提供管理咨询服务;四是实行审计人员轮换制,淡化审计人员与相关当事人的关系;五是实行强化后续教育,提高审计人员素质。有人认为,维护审计独立性应考虑七方面措施^[9];有人主张,维护注册会计师审计的独立性应考虑十方面对策^[10],等等。笔者认为,回避制度、审计业务与有偿服务(如代理记账、财务咨询等)分离、保留非密切关系以及审计人员的廉洁措施等均有极重要的立法参考价值。

(三) 审计风险及其防范

随着美国“安然”事件丑闻的曝光,再结合我国会计信息失真和会计造假现象十分严重的现实,理论界掀起了研究审计风险的热潮。首先,人们讨论了审计风险的概念、特征和分类。有人认为:“审计风险指审计人员由于各种原因发表了与客观事实不相符合的审计报告,并导致必须承担审计责任的可能性”^[12];有人认为,在我国学界,“总的来说都认为审计风险问题实际上是一个审计质量问题,是指‘财务报表存在重大错误或漏报’,而注册会计师审计后发表不恰当审计意见的可能性”^[13];有人则对国家审计风险作了下述定义:“由于审计机关及其审计人员没有按照法定的职责、权限和程序实施审计,对被审计单位合法权益造成损害,或者应当揭示而未能揭示被审计单位财务收支中重大失真或违法事项,给审计机关造成损害的可能性”^[2]。我国《独立审计具体准则第9号——内部控制和审计风险》将审计风险定义为:“指会计报表存在重大错误或者漏报,而注册会计师审计后发表不恰当审计意见的可能性。”

其次,有学者讨论了审计风险的特征,认为审计风险有客观性、潜在性、复杂性和可控性特征^[2]。另外,有学者指出可从五个角度对审计风险分类:按其形成原因分为固有风险、控制风险和检查风险(又分为抽样检查风险和非抽样检查风险);按其形成时间分为未审风险(固有和控制风险)、期望风险(计划风险)和终极风险(合并风险);按其形成主体分

为被审单位潜在的审计风险、审计机关和审计人员引发的风险、政府及其他部门引发的审计风险;按其表现形式分为审计准备风险、审计取证风险、审计报告风险和审计处理处罚风险;按其能否控制分为可控风险和不可控风险^[12]。

再次,人们对审计风险的经济、社会和制度原因进行了研究。有人指出,引起审计风险的因素有历史原因、执业环境不成熟、现代审计对象的复杂性及审计范畴的拓宽、社会公众对独立审计意见依赖程度日益提高以及对其认识存在偏差、审计方法存在缺陷、审计人员的专业胜任能力和执业水平不高、审计人员的执业谨慎和工作责任心^[14];有人则认为审计风险发生的原因有社会经济秩序混乱、审计对象复杂、公众期望不断增高、法律法规的日益完善(变化)、审计人员的专业用途能力不强、审计的技术方法滞后以及审计人员遵守审计准则的自觉性不强^[2,14]。此外,还有一些研究者从实践案例(如我国已经出现的上市公司造假案及美国的“安然”风波)来解剖审计风险形成的原因,限于篇幅不再详述。

最后,人们对审计风险的防范作了探讨。有人指出,防范审计风险的对策应当包括:会计师事务所要建立健全质量控制制度、努力提高注册会计师的素质、严格遵守执业道德和专业标准要求、保持应有合理的职业谨慎、购买会计师执业责任保险^[2,14];有人主张,防范审计风险应从以下几方面着手:必须牢牢树立信誉是生命的观念,强化风险意识,树立良好的职业道德并规范职业行为,完善注册会计师监督机制,重新审视注册会计师收费制度,反思我国的会计制度^[15];有人认为,审计风险的防范措施有完善审计法律体系严格执法,加强业务管理完善审计质量控制制度,改进审计方法提高审计质量,严格执行审计标准保证审计的独立性,明确审计责任建立执法过错追究责任制度,加强业务培训提高审计人员素质,加大宣传力度,营造良好的外部执法环境^[2]。此外,有人还从独立审计与诚信的关系、内部审计的外部化、审计失败及其对策、建立国家审计人员“不作为”等角度研究审计风险的防范问题^[16-19]。

笔者认为,这些讨论对于审计立法的完善具有重要价值,随着研究的进一步深入和明晰,将为我们建立防止审计风险的法律机制和具体规范提供理论支撑。

(四) 审计法律责任及其完善

关于审计法律责任的完善,目前的研究主要涉及:首先,如何构建我国审计法律责任体系。有人撰文较系统地研究了审计法律责任的确定与免除,论述了审计法律责任的标准(公法责任和私法责任、过错责任、无过错责任和公平责任、职务责任和非职务责任、财产责任和非财产责任)、审计责任的归责和免责以及审计责任的实现方式^[19]。第二,如何强化审计人员的法律责任,如有人主张建立审计人员不作为的法律责任^[20]。第三,具体审计项目中的法律责任。如有人研究了上市公司年报审计法律责任问题^[21]。法律责任制度是法律价值得以实现的根本保障,而目前人们的研究尽管角度不同且观点各异,但所提示的问题及提出的建议值得借鉴。

(五) 审计制度如何应对新经济形势

目前,有关研究主要集中在两个方面:首先,WTO对我国

审计业和审计制度的影响及其应对。有人从《中华人民共和国加入 WTO 议定书》出发考察 WTO 对我国政府审计的影响,并提出我国应从转变政府职能依法行政着手采取相应措施^[22]。有人研究了审计环境变化与国家审计的应对问题,认为我国加入 WTO 将对我国审计产生以下影响:政府职能转变带来的影响、经济变化带来的影响、法律环境变化带来的影响,应对策略是适应环境变化探索国家审计模式的变革,围绕公共财产资金开展审计工作实现审计重心的转移,探索开展绩效审计的路子实现国家审计目标侧重点的转移,加强审计法制工作形成适应 WTO 的审计法律保障体系^[23]。此外,有人还对注册会计师的国际化问题作了讨论^[24]。

其次,新经济、新环境对审计的影响及其应对。有人研究知识经济对于审计的影响并提出了对策思考,认为知识经济将对我国的审计在审计目标、审计假设、审计内容(如金融衍生工具的审计、无形资产的审计、人力资本的审计、原始信息的审计及非财务报表的审计)等方面产生冲击,这将引起我国审计技术和方法的改进,并对审计人员的素质提出了更高要求^[25]。有人分析了入世及新经济技术给我国审计带来的风险:审计国际化带来的风险,对网上实体审计带来的风险,信息载体带来的风险,无形资产审计带来的风险,管理审计带来的风险以及社会责任审计带来的风险。针对这些风险,论者提出应采取以下应对措施:加快我国审计的国际化通用化步伐,开发新的审计程序和方法,全面应用现代信息技术,控制会计经营风险,完善审计法规,加强审计司法力度,提高审计人员的风险意识^[26]。有人还对电子商务环境下的审计问题作了研究,考察了电子商务对我国审计的影响,并提出了相应对策^[27]。

我们正处在一个巨变的时代,任何立法都必须既要反映客观的社会现实,又要反映社会经济发展的趋势。法律的滞后性是法律固有的弊端,但其可通过立法者的前瞻性加以弱化。国际上一些经过反复实践而日益成熟的立法应当借鉴。WTO 规则及其机制以及新经济新环境对于我国都是全新的事物,因此,积极研究我国立法与 WTO 的接轨,研究我国立法与新经济的契合,并将有关研究成果融入包括审计法在内的市场经济立法体系中是经济法制的必然演化过程。

参考文献:

- [1] 石人谨. 关于审计若干问题的探讨[J]. 财经研究, 1983, (2).
- [2] 项俊波. 国家审计法律制度研究[M]. 北京: 中国时代经济出版社, 2002. 13, 16, 17, 42, 47-48, 61-75, 160-174.
- [3] 邓青超, 李俊琪. 论我国的会计目标——兼评受托责任学派和决策有用学派的局限性[J]. 财务与会计, 2002, (1): 23-25.
- [4] 孙昌言. 现行审计制度的缺陷及其改革探讨[J]. 财务与会计, 2002, (4): 33-34.
- [5] 刘航宇, 李忠心. 对修订注《注册会计师法》的九大建议[J]. 财务与会计, 2002, (6): 41-43.
- [6] 孙澄生. 我国审计体制改革的走向选择[J]. 审计与经济研究, 2002, (5): 9-12.
- [7] 王湛, 赵琳. 论审计环境对审计独立性的影响[J]. 财政监察, 2002, (3): 34-35.
- [8] 王学龙. 网络经济环境下审计独立性的“工作独立性研究”[J]. 财会研究, 2002, (12): 49-50.
- [9] 张瑞. 独立性的重要性——由安然事件引发的思考[J]. 财会研究, 2002, (9): 36-38.
- [10] 张连起. 走出利益冲突的沼泽——保卫注册会计师审计的独立性[J]. 财务与会计, 2002, (6): 38-41.
- [11] 董心田. 论独立审计组织的制度安排[J]. 财会研究, 2002, (6): 51-52.
- [12] 辛旭, 刘春慧. 审计风险分类及相互关系研究[J]. 经济问题, 2002, (3): 24-26.
- [13] 周家才. 试论审计风险概念及审计风险模型的重建[J]. 财经问题研究, 2002, (6): 64-67.
- [14] 刘金玲. 我国独立审计风险的影响因素及其防范和控制对策[J]. 财会研究, 2002, (3): 56-58.
- [15] 阳晓礼. “安达信”危机给中国注册会计师行业的启示[J]. 财会研究, 2002, (6): 168-174.
- [16] 王善平. 独立审计的诚信问题[J]. 会计研究, 2002, (7): 36-40.
- [17] 杨荣美. 对内部审计外部化的思考[J]. 财会研究, 2002, (3): 59-60.
- [18] 胡伟宏, 张雪芬. 关于审计失败的若干思考[J]. 财政监察, 2002, (7): 42-43.
- [19] 冯均科. 建立对国家审计人员“不作为”的约束机制[J]. 财政监察, 2002, (10): 45-46.
- [20] 江伟钰. 论审计法律责任的确定与免除[J]. 审计与经济研究, 2001, (9): 7-10.
- [21] 黄锡远. 证券市场发展与会计准则国际化问题研究[J]. 财会研究, 2002, (4): 27-29.
- [22] 洪文盛. 加入 WTO 对我国政府审计的影响及对策[J]. 财会通讯, 2002, (11): 34-36.
- [23] 张乃炎. 审计环境新变化及国家审计应对措施[J]. 审计与经济, 2002, (11): 27-29.
- [24] 罗刚. 浅议“注册会计师”的国际化问题[J]. 财会研究, 2002, (4): 48-49.
- [25] 卞继红. 浅析新知识经济对审计的影响[J]. 财会研究, 2000, (2): 56-58.
- [26] 毛莉娜. 入世及新经济技术的发展对我国审计的影响与风险防范[J]. 财务与会计, 2002, (4): 31-32.
- [27] 李希富. 电子商务环境对审计的影响与对策[J]. 财会研究, 2002, (4): 49-62.