

会计责任缺失与审计失败

江苏省淮阴工学院经管系 邹 香*

摘 要：虚假的会计信息坑害企业的利益相关者，虽说是被审计对象造成的恶果，但如果没有注册会计师为企业出具无保留意见审计报告，坑害只是“可能”，而不会变成现实。因此，正确认定是会计责任缺失还是审计失败既是判断审计执业质量优劣的根据，也是明确注册会计师对审计失败是否负有法律责任的重要依据。

关键词：会计责任；缺失；审计失败

一、会计责任及其存在的原因

（一）会计责任的概念

会计责任是对被审计单位而言的，是被审计单位在经济管理活动中，为保证资产的安全完整和会计资料的真实可靠应负的直接责任，即对其所编制的会计报表负责。会计责任与会计目标相对应，是会计活动应承担的责任。根据我国独立审计准则的要求，被审计单位的会计责任涉及以下几方面的内容。一是建立健全企业内部控制制度；二是保证资产的安全、完整；三是选择和运用恰当的会计处理方法；四是保证会计资料的真实性、完整性和合法性。

（二）会计责任存在的原因

会计责任的存在归根结底是会计目标的需要，而会计目标是会计工作所要达到的终极目的。

首先，会计责任的存在是与会计提供的信息应当满足政府宏观调控目标相适应的。会计作为一种管理活动，它要根据事先确定好的标准来编制财务报告，对发生的经济业务进行记录、报告并由审计证明其公正性，以提供给社会公众真实、公允的会计信息。会计活动在对过去和现在进行记录的同时，提出预测性指导方针用以影响未来经济活动，保护各种资源得到经济有效的利用，为政府部门进行宏观调控提供依据。

其次，会计责任的存在是与会计提供的信息应当满足投资者进行决策需要的目标相适应的。在市场经济环境里，企业的资金主要来自股东和债权人，无论是现在或潜在的投资人和贷款人，为了作出合理的投资和信贷决策，必须拥有一定的信息。正确的会计信息能帮助投资者和贷款人进行合理决策，了解已投资或计划投资企业的财务状况和经营成果，评估和预测未来的现金流动。

再次，会计责任的存在是为了满足自身经营管理的需要。随着企业规模、业务量逐步加大，交易处理逐步复杂，掌握企业经济命脉的财务部门在会计核算程序上发生错误、舞弊的现象也逐步增多，因此，建立健全企业内部控制制度，才能保证企业有效运营。同时，只要两权分离，所有者将经营权交与经营者，经营者就应责无旁贷地保证资产安全、完整，因此会计不只是简单地核算，还要承担起对企业资产保值增值监督的责任，防止企业资源的流失。

总之，会计责任的存在是公众对会计信息质量的需求及提高企业经济效益所决定的。

二、审计失败及其主要原因

*邹香（1964-），女，江苏省淮阴工学院经管系副教授，主要从事会计理论与会计政策研究；通讯地址：江苏省淮安市北京北路89号淮阴工学院经管系，邮编：223000。

（一）审计失败的概念

审计失败，是指注册会计师因主观、客观因素的影响，对企业会计报表发表了错误的审计意见，即出具了与事实不符的审计报告。一般来讲，审计失败是指被审计单位会计报表存在重大错报或漏报，而注册会计师发表了不恰当的审计意见。

（二）审计失败的主要原因

导致审计失败的原因很多，归纳起来主要有以下几个方面。

首先，会计报表的不真实表达导致审计失败。会计报表的不真实表达包括会计报表的错误和舞弊。错误包括原始凭证和会计数据的计算抄写错误、对事实的疏忽和误解、对会计政策的误用等。舞弊包括伪造、变造记录或凭证、侵占资产、隐瞒或删除交易事项、记录虚假的交易或事项、蓄意使用不当的会计政策等。

其次，企业的经营失败导致审计失败。经营失败是指企业由于经济萧条、产业不景气、管理决策失误或同业竞争等导致企业无力归还借款或无法达到投资人期望的收益。经营失败的极端是企业破产，企业当局是经营失败的责任人。在市场经济充满风险和不确定性的外部环境中，企业出现经营失败时，判断注册会计师是否应该承担法律责任的唯一标准，是看注册会计师的执业行为是否遵守了《独立审计准则》等职业规范。注册会计师只对因审计失败给委托单位和有关利益方带来的损失承担法律责任，不对企业的经营失败负责。

再次，审计报告的不真实表达导致审计失败。审计报告的不真实表达，通常来自注册会计师的过失或欺诈。过失是指注册会计师在执行审计过程中缺少应有的合理谨慎，按其程度可分为一般过失和重大过失。过失的原因有职业道德素质低下、专业胜任能力不够、对客户经营情况了解不够、审计程序不妥等。欺诈又称注册会计师舞弊，是以欺骗或坑害他人为目的的一种故意的错误行为，即明知企业的会计报表有重大错误、漏报，却加以虚伪地陈述，出具无保留意见的审计报告。具有不良动机是欺诈的重要特征，也是欺诈与过失的区别之一。

最后，注册会计师职业判断不够准确导致审计失败。注册会计师职业判断不够准确一般而言有，审计人员确实是认真进行了工作，也付出了很大的努力，但应该查出的问题就是查不出来；或审计人员经验不足，素质不高，胜任不了审计工作任务，工作中无从下手，有问题也无法查出来；还可能是审计技术手段落后，不能适应当前审计工作的需要等。这些都会使负责签字的注册会计师面对财务报表存在重大虚假不实的情况，因职业判断不够最终导致审计失败。

三、会计责任缺失与审计失败的关系

首先，会计责任缺失与审计失败往往存在同一客体。会计责任缺失导致审计失败或审计失败暴露会计责任缺失经常出现于同一案例，比如安达信与安然、中天勤与银广厦等。会计工作的责任是保护资产的安全、完整，保证会计资料的真实、合法和完整；审计的目标是保证审计报告的真实、合法，提高会计报表的可信水平。可见，两者都直接或间接地对同一客体负相应的责任，即对被审计对象的会计资料和会计报表反映的会计信息的真实、合法和公允负责。一个单位没有会计资料和会计报表，就不存在会计责任，更不存在审计活动和审计失败。审计失败必定有其相应的会计责任缺失。

其次，会计责任缺失是导致审计失败的前提。如果被审计单位不能很好地履行会计人员的职责，致使会计报表错误或舞弊，或者二者兼而有之，就会加大审计失败的概率。

会计人员是企业会计信息的提供者，其工作成效直接影响着整个会计信息的质量。会计是依附于企业存在的，这种地位上的从属性在某种程度上恰好制约了会计职责的履行。在会计核算和决策的过程当中，会计人员总是要听从管理当局的控制和指挥，会计的作假有时是违背自身良心，但迫于无奈别无选择所为。有资料显示，在处理会计事务的过程中，当会计人员的意见与单位负责人的意见产生分歧时，21.86%的会

计人员认为应按领导意思办，61.27%的会计人员认为应做好“技术处理”以便按领导的意思办；对于当前普遍存在的会计失真现象，会计人员被迫操作的占44.7%，配合单位负责人作假的占26.8%。可见，由于管理层的授意、强令和指使而造成的会计造假不在少数，会计人员独立地位的缺失无疑会导致会计责任的丧失，由此为审计失败埋下了隐患。

2001年初，美国《财富》杂志全球500强排名榜上，安然列美国第7位、全球第16位，并被该杂志连续四年评为美国“最具创新精神”公司。可就在2001年10月16日，安然公布其第三季度亏损6.83亿美元；11月，安然向美国证券交易委员会承认，自1997年以来，共虚报利润5.86亿美元。12月2日，安然向纽约破产法院申请破产保护，其申请文件中开列的申请破产保护的资产总额竟高达468亿美元。

“安然事件”的会计责任缺失表现在：安然公司利用“特别目的实体”高估利润、低估负债；通过空挂应收票据，高估资产和股东权益；通过优先合伙企业，操纵利润；利用企业网络组织，自我交易，隐瞒巨额损失。尽管类似的蓄意甚至恶意变更会计政策和会计估计的手段“低级”，但给注册会计师提出的执业要求却是高标准的，倘若注册会计师“只见树木，不见森林”，则注册会计师的处境便是“盲人骑瞎马，夜半临深池”，审计失败注定发生。安达信的破产就是很好的说明。

再次，审计失败佐证会计责任的缺失。如果审计人员当期没有遵守一般公认审计准则，没有保持职业上应有的谨慎和认真，甚至同会计单位进行经济合谋，故意过失或欺诈，明知企业存在重大会计责任事故，会计报表有重大错误、漏报，仍进行虚假陈述并出具无保留意见的审计报告，提供给会计信息使用者。一旦审计报告使用人指控注册会计师所发表的审计意见与被审计单位的实际情况相背离，审计部门必然承担一定的损失，这种损失可能是经济上的，也可能是名誉上的，这就是审计失败。审计失败的发生反过来又证实会计责任的缺失。

安然事件中，位居世界前五位之一的会计师事务所——安达信会计师事务所在财务审计中未能尽其职责，面对安然公司的会计作弊，竟然加以默认。当SEC介入安然事件的调查时，由于利益驱动，安达信还大量销毁与安然公司的有关书面文件，并试图销毁电子数据以逃避安然公司破产案的调查。安达信审计失败而导致安达信的解散、安然公司的破产成为必然。

总之，会计责任缺失往往是诱发审计失败的导火索，但并不必然导致审计失败的出现，它只是加大了产生审计失败的概率，而不是产生审计失败的根本原因。如果注册会计师遵守独立审计准则或其他职业规范而出具了正确意见的审计报告，即使会计责任严重缺失，也不会导致审计失败的产生。

实践表明，有审计失败一定有会计责任缺失，有会计责任缺失不一定有审计失败。因会计主体经营失败而发现会计责任缺失，从而引发审计失败的案例到处可见。西方国家近30年来的“诉讼爆炸”在很大程度上说明了这一点。然而，鲜有案例是只有审计失败而没有会计责任的缺失，因审计失败的前提是企业会计报表存在重大错报、漏报，这就是两者的关系。

四、增强会计责任降低审计失败的措施

（一）强化会计责任的关键

首先，加强法制建设。会计制度改革以来，虽然相关的会计法规在不断建立健全，但会计人员对经济事项的处理仍然存在着许多不确定性，会计处理更多地依赖会计人员的职业判断。同时已有的制度法规都是根据一定时期的政治、经济环境的具体情况制定的，难免带有一定的主观性和时滞性，由此生成的会计信息与客观情况必然存在一定的出入，造成会计信息的不实，客观上造成了会计责任缺失的存在。因此，加强法规建设，推进我国会计的国际化成为当务之急。对那些无视法律，提供虚假会计信息的会计责任人，要强化法律责任的严厉程度，严惩造假单位和个人，加大其违规成本，对造假行为起到震慑作用。

其次，强化道德教育。只要干了会计工作，就意味着要承担责任和义务。如何正确履行职责义务，不

仅依靠法规，还有道德约束。孔子曰：“会计当而已矣”，会计工作的关键归结于“当”字。当者，正也，说明要做好会计工作，会计人员就得注重信用，诚实守信。当然，道德问题知易行难，只要会计人员敬业爱岗、忠于职守，会计信息质量就能得到保障，会计责任就能得到加强。

再次，强化社会舆论监督。会计责任缺失既有法律问题，也属道德范畴。净化会计信息环境离不开社会舆论的监督。社会舆论代表了广大群众的一种意志、情感和价值取向，能给会计人员以某种荣誉感或耻辱感。会计人员受到赞誉时，会得到激励，社会舆论正是通过这种褒扬来促进会计职业道德建设；会计人员受到谴责时，会于羞耻而抑制其言行，社会舆论便从另一个侧面来促进会计职业道德建设。

（二）降低审计失败的措施

首先，提高认识，防患于未然。审计如同产品，存在着市场竞争，也存在着可持续发展的问题，关键是看审计产品的质量。如果审计人员能时刻意识到一旦审计失败发生，不仅对事务所的现实市场产生极大的负面影响，而且会使其散失潜在市场，还可能导致法律诉讼，对事务所的生存构成直接的威胁，从而在思想上克服麻痹和侥幸心理，在承接和执行审计业务时充分考虑自身的专业胜任能力，如果业务范围超出了自身的胜任能力应当拒绝接受委托，加强审计失败防范意识，从根本上避免审计失败的发生。

其次，规范审计工作，提高专业判断能力。如果我们在审计工作中每一环节都严格按照独立审计准则和具体的审计规范进行工作，把握其精髓，减少工作的随意性，提高专业判断能力，对审计内容作出准确的判断并直接切入审计重点、难点、疑点，选择恰当的审计方法，及时发现潜在风险，作出客观、公正的审计结论，才能真正使审计工作质量得到提高，把审计失败的风险降到最低。

再次，遵纪守法，营造良好的职业道德环境。审计人员未来的工作任务愈加繁重，责任愈加重大，遇到的问题愈加复杂。所以，审计人员应在工作中坚持遵守审计职业道德，认真贯彻国家有关的财经法规，严格履行法定责任，忠于职守、坚持原则、以德从业、依法治业，审计失败的风险必将大大降低。

参考文献：

1. 林柄沧：审计何以失败，审计理论与实践，2003（1）
2. 温艳萍：由安达信引发的思考，中国审计信息与方法，2003（3）
3. 卢贤义：注册会计师执业的九大困难——经营失败与审计失败的矛盾，中国注册会计师，2002（9）
4. 郑在百：会计责任与会计法律责任若干问题研究，财会月刊，2002（11）
5. 姚晓民、何存花：注册会计师审计责任与会计责任关系浅析，经济问题，2003（2）
6. 刘明辉、孙坤、徐平：审计，东北财经大学出版社，2004

The Absence of Accountability and the Auditing Failure

Xiang Zou Department of Economics and Management of Huaiyin Institute of Technology

Abstract: The false accounting information is harmful to the stakeholders. Although it is the management of company that should take the responsibility primarily, the harm cannot happen if the CPAs don't provide the unqualified auditing report. Therefore, it is the basis, that determines which one in these two factors cause the appearance of the false accounting information, to judge the performance of auditors and make sure whether the CPAs should take legal liabilities to auditing failure.

Key words: accountability; absence; auditing failure

（责任编辑：漆继明、李刚、庄恒）