

# 对独立审计准则法律地位的认识

王晓洁 田爱琴

(大连理工大学管理学院 大连 116023 鹤壁市技工学校 河南鹤壁 458030)

**【摘要】**在我国,法律界和会计(审计)界对于独立审计准则的法律地位还存在着不同的认识。本文在对比分析二者观点的基础上,结合审计工作本身的性质,得出在我国只要注册会计师严格遵守独立审计准则,形式上、实质上达到准则的要求,就可以依据准则进行免责。

**【关键词】**独立审计准则 法律地位 审计责任

## 一、对独立审计准则法律地位认识的分歧

独立审计准则是注册会计师在执行审计业务时必须遵循的行为准则,是用来规范注册会计师审计业务程序,获取审计证据、形成审计结论、出具审计报告的专业标准,是注册会计师审计工作质量的权威性判断标准。《中国注册会计师独立审计准则》序言指出:制定独立审计准则的目标是要建立执行独立审计业务的权威性标准,规范注册会计师的执业行为,提高审计工作质量,明确注册会计师的执业责任。

20世纪40年代,世界上第一个独立审计准则诞生于美国。它对其他国家制定本国准则都产生了深刻的影响。美国的独立审计准则虽不是强制的法令,但由于美国采用的是判例法,其现行审计准则中包含很多法院判例和立法规定的内容,因而在一定程度上具有法律效力。

我国的独立审计准则的法律地位应该如何确定?最高人民法院先后于2002年1月和2003年1月发布了《关于受理证券市场因虚假陈述引发的民事侵权纠纷案件的有关通知》、《关于审计证券市场因虚假陈述引发的民事赔偿案件的若干规定》,这意味着注册会计师出具虚假审计报告给使用者造成损失时需要承担相应的审计责任。那么如何认定注册会计师出具的审计报告是虚假的呢?这实际上是一个如何确定独立审计准则的法律地位问题。如果独立审计准则具有法律地位,注册会计师在被提起诉讼时能证明自己的审计是依照独立审计准则进行的,则可以免责;如果独立审计准则不具有法律地位,即使注册会计师能够证明自己遵守了审计程序、审计报告是在符合独立审计准则的前提下出具的,则也不能免除审计责任。对于独立审计准则的法律地位问题,目前我国法律界和会计(审计)界在认识上还存在较大的分歧。

1. 法律界的认识。法律界认为:①独立审计准则是纯粹的行业标准、内部自律性规则,不足以成为注册会计师的辩护依据。因为它毕竟是一个行业规则,不免带有行业保护主义的色彩。如果遵循注册会计师行业自己制定的执业标准就可以免责的话,那么每个行业都可以制定自己的执业标准来逃避应当承担的法律责任。独立审计准则作为一个内部规则,它调

整的是组织成员之间的关系,它的作用和效力有范围限制,不能用来调整组织成员与社会成员之间的关系。②独立审计准则诞生之初是为了维护注册会计师的社会声誉与信用,所以不应该具有法律效力。③注册会计师作为财务报表审核者,其工作成果(而非工作过程)与社会公众的经济决策高度相关;而社会公众经济决策的依据几乎都来源于注册会计师的审计报告,注册会计师审计报告失真的原因是什么,对于公众来说都不重要,他们注重的是审计结果而非审计过程。

2. 会计(审计)界的认识。会计(审计)界认为,独立审计准则是判定注册会计师法律责任的主要依据,如果注册会计师按照独立审计准则执业,并且保持了应有的执业谨慎性,就不应当承担审计失败责任;如果没有按照独立审计准则执业,一旦出现审计失败,就需要承担法律责任。

对于我国独立审计准则,会计(审计)界认为,该准则由中国注册会计师协会依据《注册会计师法》制定,经财政部批准发布实施,属于行政法规范畴,具有法律效力。如果注册会计师没有按照独立审计准则执业,出具了虚假审计报告,就应当承担法律责任。而如果注册会计师遵守了独立审计准则,仅仅因为审计结论在客观上与实际不符,就需要承担法律责任的话,这显然是不合理的。注册会计师的审计并不是一种担保,现有的专业标准只不过是考虑成本效益的基础上制定出的一种较为科学、合理的程序,并非绝对保证。对于那些内外勾结、精心伪造的舞弊,注册会计师是无能为力的。因此会计(审计)界认为独立审计准则应该具有法律地位,应成为我国司法界判定注册会计师法律责任的重要依据。

## 二、独立审计准则在我国应有的地位

经过对比分析法律界与会计(审计)界对独立审计准则的对立意见,笔者认为独立审计准则可以作为衡量注册会计师是否尽其义务的标准,具有法律地位。理由如下:

从审计行业产生的背景来看,注册会计师独立审计最初是基于企业所有权和经营权的分离和经济监督的客观需要而产生的,它与股东之间是一种受托的经济责任关系。所以其产生从本质上讲是为了维护公众的利益。注册会计师只承担“合

