



注册会计师对他人审计成果の利用

浙江临海台州学院 胡嘉将

【摘要】 国家审计、社会审计和内部审计经常需要对同一审计主体或其组成部分进行审计,形成了相互利用审计成果的基础。注册会计师由于种种原因,可能会选择利用他人审计成果,但只有相关、可信、并得到许可的他人审计成果才能为注册会计师所利用,我国现有法律法规对注册会计师利用他人审计结果也做出了相应规定。注册会计师必须按照一定的程序来利用他人审计成果,并承担由此带来的相应法律责任。

【关键词】 注册会计师 他人审计成果 利用

我国的审计工作由国家审计、社会审计和内部审计组成,各种审计经常需要对同一审计客体或同一审计客体的一个或多个部分进行审计,从而形成相互利用审计成果的基础。本文拟对注册会计师利用国家审计、其他注册会计师审计、内部审计成果的原因、范围、依据、程序及法律责任进行探讨。

一、注册会计师利用他人审计成果的原因

1.空间、技术和法律上的限制是注册会计师利用他人审计成果的客观原因。由于时空、技术甚至是法律上的距离,注册会计师可能无法对被审计单位的某些经济业务进行必要的审计,这时委托其他注册会计师协助进行审计或者利用其他注册会计师审计、国家审计、内部审计的成果就成为必然的选择。这种情况在对异地子公司和跨国子公司进行审计时经常发生。比如由于气候、道路、交通等因素限制,注册会计师无法及时抵达某异地子公司进行审计;不熟悉国外子公司所在国语言的注册会计师无法阅读外文会计资料,也不能与有关人员进行必要的沟通,在进行审计调查取证时只能利用他人审计成果。

2.经济性是注册会计师利用他人审计成果的重要原因。会计师事务所是以营利为目的的企业组织,注册会计师从事审计工作必然考虑经济性原则,而利用他人审计成果可以提高审计效率,降低审计成本。通常,注册会计师接受委托后其审计收入已确定,注册会计师选择审计程序、范围和方法时,主要是权衡审计风险损失和审计成本的大小。如果某一事项具

有足够的重要性,发生重大差错的可能性大,风险损失大,注册会计师就应该亲自进行详细、认真的审计;反之,如果审计事项不具有重要性,发生重大差错的可能性小,风险损失小,注册会计师就可以利用他人审计成果以降低审计成本。现代审计从账簿基础审计发展到制度基础审计和风险基础审计,最根本的原因就在于其经济性。所以当审计事项的风险损失足够小时,利用他人审计成果是注册会计师的一个明智选择。

3.利用他人审计成果可以提高注册会计师的执业水平和执业质量。在利用他人审计成果的过程中,注册会计师不但要了解其他审计人员的品行和能力,也要了解他们对被利用审计成果的形成过程,查阅有关审计记录,复核审计结果,并就有关问题与其进行交流沟通。所有这些工作,既是注册会计师评价其他审计人员工作成果的过程,也是注册会计师学习、借鉴其他审计人员审计经验的机会,这无疑有助于提高注册会计师的执业水平和执业质量。

二、注册会计师利用他人审计成果的范围和依据

审计成果是审计人员进行审计后得到的结果,我国从事审计工作的人员包括国家审计人员、社会审计人员、内部审计人员,注册会计师属于社会审计人员。但是并不是所有审计人员的所有审计成果都能被注册会计师所利用,能够被注册会计师利用的他人审计成果至少必须满足下列条件:

1.被利用审计成果与注册会计师的审计业务有足够的的相关性。这主要是指被利用审计成果所确认的审计范围与注册

证券报酬中,只有2%~5%的份额可归功于盈利信息本身,为提高财务会计信息的决策有用性,理论界提出了会计信息决策有用的信息观和计量观两种不同的解决办法。信息观认为,可以通过在表外增加披露有关公允价值的信息以增加投资者对决策的有用性;计量观则认为,应该将公允价值反映在财务报告本身中。显然,后一种观点更能克服投资者与管理层的信息不对称,促进反映公司价值的股票价格的形成,从而更有利于资本市场治理功能的发挥。

综上所述,无论是作为外部公司治理重要组成部分的经理人市场,还是以股票市场为主要内容的资本市场,其治理

功能的有效发挥都离不开会计信息系统提供的相关的信息。而且,从人的“有限理性”角度而言,仅仅在会计报表附注中披露有关公允价值的相关信息已难以满足外部公司治理作用的正常发挥,需要将公允价值信息反映在财务报告本身中,才能充分发挥其功能。

主要参考文献

- ①李维安,武立东.公司治理教程.上海:上海人民出版社,2002
- ②陈汉文,林志毅,严晖.公司治理结构与会计信息质量.会计研究,1999;5

会计师审计的范围密切相关甚至重叠。比如注册会计师可以利用被审计单位债权人、债务人的已审会计资料辅助证明往来款项的真实性,可以利用国家审计机关对被审计单位所属子公司的审计结论作为这一子公司报表数据真实性评价的依据之一。

2.被利用的审计成果是可信的,具有一定的证明力。注册会计师利用他人审计成果的直接目的是为了证明有关审计事项,只有对他们的品行、能力以及对被利用成果的审计过程充分了解和复核后才有理由予以充分信赖,这些审计成果才有必要利用。利用不确信的他人审计成果会给注册会计师带来极大的审计风险,注册会计师理应避免。

3.利用他人审计成果必须征得有关当事人的许可。由于属于审计范围内的审计资料,注册会计师都有权查阅或了解,因此,保密原则不构成注册会计师对他人审计成果利用的限制。注册会计师所利用的审计成果,也是其他审计人员劳动和智慧的结晶,必须予以必要的尊重。如果注册会计师利用他人审计成果在审计报告中予以披露,不管法律上是否要求出具被利用审计报告的其他审计师承担责任,实质上其他审计师已经承担了声誉上的风险。因此,注册会计师利用他人审计成果,必须征得他们的许可。但是,对于公开披露的审计结果,如上市公司审计报告、国家审计结果公告等,应该视为默认许可或强制许可,注册会计师可以在必要时直接利用,而无须专门征得许可。

我国现有法律法规对注册会计师利用他人审计成果也做出了相应规定。《注册会计师法》第十四条规定:注册会计师依法执行审计业务出具的报告,具有证明效力。《审计法》更是赋予国家审计机关根据审计结果对被审计单位进行行政处罚、经济处罚,提请有关行政部门甚至司法部门进行处罚的权力。国家审计和其他注册会计师审计成果在法律上所具有的证明效力是注册会计师可以对其利用的重要依据。独立审计准则也支持注册会计师利用他人的审计成果。《独立审计准则第3号——审计计划》中将专家、内部审计人员及其他审计人员工作的利用分别列入注册会计师编制审计计划应当特别考虑的因素、总体审计计划的基本内容、对总体审计计划审核的主要事项。《独立审计准则第13号——利用其他注册会计师的工作》、《独立审计准则第22号——考虑内部审计工作》对注册会计师利用其他注册会计师、内部审计人员工作成果做出了详细规定。甚至可以说,这两个准则的颁布本身就表明了注册会计师可以利用其他注册会计师和内部审计人员的审计成果。

到目前为止,我国尚未出台注册会计师利用国家审计成果的独立审计准则,主要原因在于两者在审计内容、范围、目的上的差异,使注册会计师利用国家审计成果的基础受到影响。但是我国有关法律从未禁止过注册会计师利用国家审计成果,随着我国市场经济逐步走向法制化轨道,“法不禁止即自由”的法律原则将逐步在实践中体现。允许注册会计师利用国家审计成果,既可增强国家审计人员的责任感,也符合国际惯例。

三、注册会计师利用他人审计成果的一般程序

由于国家审计、注册会计师审计、内部审计在审计目的、范围和独立性方面的差异,注册会计师在利用他们的审计成果时所采用的具体方法和侧重点也应有所不同。但它们均可

作为审计事项的评价依据或参考依据,注册会计师对其利用的基本过程应该是相同的。主要包括:

1.对要利用的他人审计成果的重要性,存在重大错误或遗漏的风险进行分析,评价其对注册会计师审计报告的可能影响。如果重要性大,风险高,注册会计师应尽可能亲自进行审计,获取直接证据。

2.与其他审计人员联系,征得其许可。为防止发生不必要的风险,应要求其他审计人员提供书面许可证明。如果注册会计师是委托其他审计人员(一般也是注册会计师)对被审计单位的某一组成部分进行审计,应当在取得联系后及时告知审计目的与范围、审计报告用途、会计审计等有关规定及报告编制要求、完成审计工作的时间、被审计单位会计报表整体的重要性水平及其他重大事项。

3.了解其他审计人员的品行、能力和独立性。审计人员的品行、能力和独立性是形成可信审计结果的基础,对这些因素的不同评价影响着注册会计师对其他审计人员审计成果是否可以利用和利用的程度。

4.审查、复核其他审计师的工作,以确定其是否符合要求。注册会计师应根据具体情况,合理确定检查、复核的性质、时间、范围,审阅其他审计师的审计计划、审计工作底稿等资料,必要时还可以进行实质性测试,并将这些工作记入审计工作底稿。

5.根据对其他审计师审计工作的审查、复核结果,认定其所审部分审计结果的可信赖水平,结合其重要性程度,确定对整体审计意见的影响。但一般情况下,注册会计师对他人审计成果的利用方式是将其作为形成审计意见的参考,而不会在自己的审计报告中提及。

四、注册会计师利用他人审计成果的法律责任

注册会计师在利用他人审计成果时,如果错误地信赖他人错误的审计结果,就有可能要承担法律责任。从理论上说,审计结果的错误有两种情况:一是对存在重大错误或遗漏的报表、事项给予肯定评价;二是对不存在重大错误或遗漏的报表、事项给予否定评价。由于后者发生的可能性极小,且不会给审计报告使用者带来直接损失,所以一般不存在不利的法律后果。对于前一种情况,无论是原审计人员,还是利用了其审计结果的注册会计师,都可能会给审计结果使用者带来损失。但由于利用他人审计成果而形成的法律责任,应该由利用者承担还是由提供者承担,或者是两者分担,要根据所利用审计成果的特点来确定。

1.利用内部审计成果的法律责任。内部审计结果主要供内部管理使用,对外不起公证作用,注册会计师不能将其作为审计证据,而只能作为形成审计意见的参考。对此,《独立审计准则第22号——考虑内部审计工作》第5条规定,由于内部审计与注册会计师审计在审计目的、审计范围和独立性方面存在差异,注册会计师应当对与会计报表审计有关的重大事项独立做出判断,不应完全依赖内部审计工作。在第4条里指出,注册会计师对利用内部审计工作所形成的审计结论负责。所以,对由于利用内部审计而引起的法律责任,由利用者完全承担。

2.利用其他注册会计师审计结果的法律责任。注册会计师审计具有鉴证作用,《注册会计师法》明确指出:注册会计



企业所得税会计核算中 存在的问题及对策

江苏盐城工学院 卢新国

【摘要】 本文针对目前我国企业所得税会计核算中存在的诸如费用列支渠道不正确、隐瞒收入现象较为严重、亏损弥补不规范、纳税影响会计法尚未得到广泛应用等问题做了较为深刻的分析,提出了细化收入与费用列支渠道、规范企业所得税补亏程序和会计处理、提高会计人员业务素质等对策建议。

【关键词】 企业所得税会计 问题 建议

目前我国企业所得税会计核算中存在很多问题,探讨并完善其会计处理具有非常重要的现实意义。

一、企业所得税会计核算中存在的问题

目前我国企业所得税会计核算中存在的问题主要包括以下几个方面:

1.费用列支渠道错误。部分企业不遵循相关性和配比性原则,混淆不同费用的范围及税前、税后列支顺序。其主要表现为:

(1)混淆不同成本、费用的范围。《企业会计制度》对成本

师依法执行审计而出具的报告,具有证明的效力。这种法定的证明效力,使得其他注册会计师的审计报告可以成为注册会计师利用的依据之一。但是《独立审计准则第13号——利用其他注册会计师的工作》规定,主审注册会计师在审计报告中一般不应提及及其他注册会计师的工作,除非存在对其他注册会计师的审计工作无法复核,且无法直接实施必要的审计程序等特殊情况下,而且即使在审计报告中提及及其他注册会计师的工作,也不应被视为将责任分摊给其他注册会计师。这就产生了一个问题,其他注册会计师的审计报告具有法律证明效力,却不能作为审计证据。其实这正是体现了独立审计准则为降低审计风险,促使注册会计师保持职业谨慎的良苦用心。但是《注册会计师法》的效力高于作为法规的独立审计准则,一旦注册会计师由于依法利用其他注册会计师错误的审计结果而引起法律赔偿责任,应该有权向其他注册会计师追偿损失。尤其是在向其他注册会计师支付了审计报告使用费、或者付费委托其他注册会计师进行审计的情况下,应被视为信息产品质量责任。国外一些国家的独立审计准则也规定,如果注册会计师在征得其他注册会计师同意的情况下利用了其审计成果,则共同承担这部分的审计责任。

3.利用国家审计成果的法律后果。国家审计准则和《审计法》都没有明确指明国家审计结果的法律证明效力,但从审计法赋予国家审计机关的行政处理权、经济处理权和提请行政处理权、提请司法处理权来看,国家审计结果是行政机关和司法部门进行行政和司法处理的法律依据,其证明效力从逻辑上看高于注册会计师审计报告。国家审计的质量往往代表着

和各项费用有较明确的划分,但有些企业将两者相混淆。如有的企业将技术开发费用全部列入政策性亏损的产品成本;有的将业务招待费、广告费列入产品成本;有的将销售折扣归入销售费用,作为给分销商或零售商的销售佣金等。有的企业还将销售费用和管理费用相混淆,将销售办事处的租金及折旧支出也计入管理费用。

(2)混淆税前税前列支的顺序。有的企业将在建工程资本化的贷款利息支出计入管理费用或者财务费用;将购入固定资产列入费用,或者将固定资产分解开票计入费用;资产损

一个国家的最高水平,从我国历史来看,国家审计起步早于注册会计师审计和内部审计,加上政府大力支持,国家审计部门集聚了大批审计精英,没有一家会计师事务所或内部审计部门可以和全国统一的国家审计机构相提并论,国家审计的质量应该比社会审计和内部审计更可信。但由于国家审计结果的特殊性,注册会计师对国家审计结果的利用只能限于按《审计机关公布审计结果准则》要求公布的部分,而不能像利用其他注册会计师和内部审计师的审计结果一样,在获准许可后即有利用的权力。国家审计结果尤其是审计决定是审计机关代表国家所做出的行政行为,国家审计结果有误,对有关当事人造成损害的,根据《国家赔偿法》要由做出行政行为的国家审计机关承担损害赔偿。从民事责任一般归责原则来看,由于过错而给他人造成损失,必须承担责任,如果注册会计师利用了错误的国家审计成果,注册会计师应对自己出具的审计报告的使用者承担法律责任,国家审计机关应对注册会计师承担责任。但是目前的法律法规尚不直接支持注册会计师向国家审计机关追偿责任,应予以完善。

主要参考文献

- ①刘光友.审计师如何利用被审计企业的内部审计功能.审计与经济研究,2001;3
- ②朱红武,余建瑞.国家审计对社会审计成果的利用.湖北审计,2002;2
- ③张晓梅,兰蓉.国家审计结果公告:必然的选择.审计与经济研究,2004;7
- ④张立民.审计准则全书.杭州:浙江人民出版社,1996