

论独立审计准则的法律地位



□ 罗新华

在独立审计实践中,有时注册会计师虽然严格遵循了独立审计准则规定的注意义务和忠实义务,但其验证的财务会计信息仍存在与实际不符的情况,仍提供了失真的审计报告,对于这种情况下该审计报告是被作为“虚假证明文件”还是“不实证明文件”看待,会计界与法律界存在严重分歧。会计界认为,注册会计师严格遵循了独立审计准则出具的审计报告,即使其验证的财务会计信息存在与实际不符的内容,也不影响审计报告在法律上的“真实性”,因此,该审计报告只能称为“不实的证明文件”,而不能称为“虚假的证明文件”。而法律界认为,“虚假证明文件”是指证明文件的内容或结论与事实不相符合的证明文件,与此相应,法律上关于注册会计师出具的虚假证明文件,是指注册会计师对经其验证的财务会计信息的可靠性所发表的审计意见与财务会计信息实际不相符合的审计报告。在这场关于“虚假证明文件”孰是孰非的争论中,拥有司法解释和裁决权的法律界似乎占了上风,具体表现为:

1、我国近几年来陆续出台的关于注册会计师民事责任问题的法律及司法解释对虚假证明文件的界定,均以不符合客观事实作为最终的判断依据,而不是以注册会计师是否严格遵循了独立审计准则为依据。以注册会计师的验资业务为例,最高人民法院1996(56)号函处理的德阳会计师事务所虚假验资案件,开创了会计师事务所因虚假验资对第三人承担赔偿责任的先例。在56号函中虽然使用了“不实的验资证明”和“虚假的验资证明”,从而在一定程度上接受了会计界的观点,但1997(10)号函并未为这两种验资证明确立不同的责任形式,反而更具体地提出如果验资报告不实,事务所就要在验资报告不实部分内承担民事赔偿责任。而1998(13)号函又恢复了“虚假验资证明”这个概念,使其涵盖了1996(56)号函中两个概念的含义,从而使会计师事务所承担的验资责任变为适用无过错责任原则,即会计师事务所

必须对验资不实部分承担民事责任。2002年1月15日最高人民法院下达的《关于受理证券市场因虚假陈述引发的民事侵权纠纷案件有关问题的通知》第一款进一步明确规定:虚假陈述民事赔偿案件是指证券市场上证券信息披露义务人违反《证券法》规定的信息披露义务,在提交或公布的信息披露文件中作出违背事实真相的陈述或记载,侵犯了投资者合法权益而发生的民事侵权索赔案件。把虚假陈述直接界定为“作出违背事实真相的陈述或记载”,即直接把“客观事实”标准作为衡量注册会计师有无虚假陈述、有无过错的判别标准,而不管注册会计师是否严格遵循了独立审计准则,只要出具的审计报告与事实不符,就应对“不实部分”承担民事责任。

2、国外的司法审判实践也表明,独立审计准则不是注册会计师注意义务的法定标准。这一论点可由美国的两个经典审计案例得到佐证。一是在1962年美国巴克雷斯建筑公司审计案中,法官特意指出尽管本案审计人员所运用的程序与审计准则一致,但其对准则规定的审计程序的遵循不能证明其已尽了应有的谨慎责任。二是1968年的美国大陆自动售货机公司审计案的法庭判决明确指出,即使证明审计工作是依据审计标准进行的,“也不能确认审计人员具有善良的信念和意图,而且,即使被告的审计行为是依据这样的标准和原则进行的,也不是必然地或自动地构成辩护的全部理由。”尽管此后美国注册会计师协会发布了代表整个注册会计师职业的抗议书《法庭建议》,但“独立审计准则不构成注册会计师注意义务的法定标准”作为一项法律原则最终还是确立下来,并在其后的安达信会计事务所共同基金管理股份有限公司审计案中得到了再次确认。

实践表明,司法界的基本观点是:独立审计准则只是注册会计师协会为维持职业生存、预防审计失败、捍卫行业执业声誉的质量控制手段,不构成注册会计师注意义务法定

标准的认识基础、实践基础和法理依据。笔者认为司法界的这种观点,对于促使行业协会努力制定高质量的审计准则,监督注册会计师在执业过程中保持高度的职业谨慎、最大限度地忠诚于公众利益、避免审计失败具有积极意义,也符合法律解释学的一般规则。因为法律解释不能超过可能的文义,否则,就进入了另一阶段的造法运动。因此,判别审计报告有否虚假的最终标准只能是“客观事实”,这符合认识论的基本原理和以事实为基础的法律基本精神。但是考虑到我国的注册会计师行业尚处于发展培养期,还需要政府特别保护,且我国民间审计的内外环境很不成熟,审计报告用户在据此作出决策时,还存在很多非理性的因素,再加上审计的直接对象——财务会计报告由于受制于会计理论体系和方法体系的局限性,其反映的信息只能是相对真实,而建立在统计抽样技术和对内控制度有效性评价基础之上的现代审计,也由于统计抽样技术的固有误差和内控制度的固有风险,只能对财务会计报告提供合理保证和为审计报告用户提供合理确信。在这样的背景下,如果贸然否定独立审计准则的法律地位,直接地、一步到位地采用“客观事实”标准,将会给这个关系国民经济健康发展、尚处于发展壮大期、急需政府扶持的新兴行业带来沉重打击。因此,笔者认为在目前以至今后相当长的时间内,确立独立审计准则的法律地位,既是现实的需要,也是会计学、审计学的本质属性决定的,同时也有相应的法理依据。

1、《注册会计师法》、《证券法》及正在修订的《民法》是判别注册会计师在执业过程中有无过错、是否应承担民事责任的基本法律规范,而这三个法律文件均规定注册会计师必须严格遵循独立审计准则,从而赋予了独立审计准则的法定地位。《注册会计师法》第二十一条规定:注册会计师执行审计业务,必须按照执业准则、规则确定的工作程序出具报告;第三十五条规定:中国注册会计师协会依法拟定注册会计师执业准则、规则,报国务院财政部门批准后施行;第四十二条规定:会计师事务所违反本法规定,给委托人、其他利害关系人造成损失的,应当依法承担赔偿责任。而独立审计准则是依据注册会计师法制定的,注册会计师法与独立审计准则之间的法律链接,充分证明了独立审计准则的法定地位,它是注册会计师在执业过程中必须遵循的法律规范。《证券法》第一百六十一条规定:为证券的发行、上市或者证券交易活动出具审计报告、资产评估报告或者法律意见书等文件的专业机构和人员,必须按照执业规则规定的工作程序出具报告,对其所出具报告内容的真实性、准确性和完整性进行核查和验证,并就其负有责任的部分承担连带责任。《中国民法典·侵权行为编草案建议稿》第四十条规定,专家以专业知识或专门技能向公众提供服务,为本法所称的专家执业活动。专家从事执业活动应当遵循相关的法律、法规、行业规范和操作规程等。上述三个法律文件

规定注册会计师必须遵循执业规则——独立审计准则,说明注册会计师只要严格遵循独立审计准则,就可免除故意责任,当然,并不排除承担过失责任。

2、保证审计报告的真实性、合法性是注册会计师的审计责任,但由于审计对象——财务会计报告内容真实的相对性,现代审计理论和方法固有的局限性及审计环境的复杂性,决定了审计报告的真实性只能是相对的,与保证审计质量客观需要的、公众期望的注意义务之间必然存在一定的差距,这种差距只能缩小不能消除,从而使审计报告不可避免地带有某种程度的“虚假”成分,但它不影响注册会计师依据独立审计准则提供保证合理确信的审计报告。

(1)审计对象——财务会计报告真实的相对性。财务会计报告自身的真实性、完整性程度,直接影响着审计报告的真实性和完整性程度。但是从会计学的理论属性和经济属性看,它本质上不是一门精算科学,财务会计报告反映的真实性只能是相对的、动态的。一是判断会计信息真实性的标准是相对的。会计标准作为会计系统反映特定对象的行为准则,是一个人造系统,其第二性的本质决定了它不可能与客观事物绝对吻合,原因在于将客观事物转变为会计标准的过程中存在着偏差,这种偏差主要是由知识的相对性和人认知的有限性所造成的,而且,制定会计标准的理论依据一般是程序理性,而非结果理性,这就决定了依据这种会计标准产生的财务会计报告信息只能是相对于会计标准的真实性(这里假定企业在生产和报告会计信息时严格遵循了会计标准),而不是针对客观事实的真实性。二是从会计学的理论属性分析,它研究的对象是企业的经济活动,目的是为了提供决策有用的信息,从而达到社会资源的最佳配置。根据会计学研究对象和研究目的分析,它应该属于社会科学范畴,与自然科学不同,由于社会科学的研究领域是社会的某一侧面或部分,对其研究不能通过实验,不能用实践来认识和揭示事物,而对事物的定性研究难免受到人们的价值取向、道德标准和不同意识形态、宗教信仰、文化背景等诸多因素的影响,对事物的定量研究也要通过一系列的假定、估计、预测和判断,研究者对其所作出的结论的检验相当困难,这样,对事物的认识难免带有模糊性。三是会计对象本身有许多不确定性和模糊性。这些都决定了会计报告所反映的信息的真实性只能是相对的。

审计报告是基于对财务会计报告的真实性、合法性评价的基础上作出的,由于被评价对象真实的相对性,决定了审计报告的真实性也只能是相对的,即只能合理保证财务会计报告遵循了相关的会计法规、制度等标准,而不能直接保证财务会计报告的信息与客观事物标准完全相符,但这种差距不会影响信息使用者据此作出正确的决策。

(2)现代审计以统计抽样技术为基础,并在概率原理的支持下,对被审单位的财务会计报告发表意见,它只能保证

最大机率的正确性(统计抽样允许合理误差),只能揭示影响公允反映被审单位财务状况、经营成果及资金变动情况的重大事项,而不能保证将财务会计报告中的所有错误都揭露出来。其次,现代审计是在有限的时间和合理的成本条件下进行的,必须讲求效率和结果,而内部控制制度的存在为现代审计摆脱大量、繁琐的凭证、账簿核对工作,以较短的时间和较低的成本,有效地完成审计工作找到了一条出路。建立在内部控制制度基础之上的现代抽样审计,正是在评价被审单位内部控制有效性的基础上,科学合理地确定审计检查程序的性质和范围,制定审计计划,并确保审计目标的实现。因此,现代审计报告的真实性的真实性只能是基于统计抽样的合理误差和内部控制制度的有效性基础上的相对真实性。但这种“相对真实”恰恰是相对于会计、审计法律法规的真实,是“法律真实”,而不可能是直接相对于客观事物的“客观真实”。这两种“真实”之间的差距,是会计审计学科目前无法解决的,也是现有法律制度允许的。因此,我们不能因这种差距的存在,而否定包括独立审计准则在内的会计审计法律法规的科学性、客观性,并进而否定其法律地位。

(3)我国目前发现的审计失败案绝大部分不是由于独立审计准则失效造成的,恰恰相反,是没有严格遵循独立审计准则的结果。根据有关研究,我国上市公司舞弊集中在虚增利润、虚构交易、虚构重要原始凭证、隐瞒重大违法行为等,

且舞弊动机十分明显,并没有采用非常复杂的方法进行造假,而注册会计师对于这些问题均未做到勤勉尽责,丧失了起码的独立性,甚至成为舞弊行为的同谋,因而未能在审计报告中恰当地发表审计意见,报告有关事项。同时中国证监会作出的针对会计事务所及注册会计师的37例行政处罚公告(1994—2001),主要针对的也是注册会计师未能发现会计报告中的重大错报、漏报,明确针对注册会计师在审计程序上的缺陷而作出处罚的案件则很少。可见针对我国目前上市公司会计舞弊的现状,注册会计师只要严格遵循独立审计准则,在执业过程中保持应有的执业审慎,就能确保会计报告在允许的、合理的范围内的真实性。因此,确立独立审计准则的法定地位有利于更好地维护其权威性,促使注册会计师自觉遵守独立审计准则。

当然,我们强调独立审计准则的法定地位,强调注册会计师严格遵循独立审计准则,就应该排除注册会计师的主观故意。对注册会计师在执业过程中因没有保持足够的审慎和职业判断能力而产生的过失(包括疏忽和懈怠),致使失真的审计结论影响使用者作出正确决策,并因此给使用者造成损失的,注册会计师应对过失部分承担比例责任,这恰恰是维护了独立审计准则的权威性。

(作者单位:山东大学管理学院)

责任编辑 孙蕊

· 简讯 ·

财政部修订《资产负债表日后事项》准则

为规范资产负债表日后事项的会计核算和相关信息披露,提高会计信息质量,财政部于2003年4月14日发出通知,对《企业会计准则—资产负债表日后事项》(财会字[1998]14号)作了修订,要求股份有限公司及执行《企业会计制度》或《金融企业会计制度》的其他企业从2003年7月1日起执行。执行此项准则的企业在编制2003年年报时,对比较会计报表所属期间涉及现金股利分配(或分配给投资者利润)的事项应追溯调整。

本次修订主要对调整事项、非调整事项、股利、持续经营等四个方面进行了详细修订。其中,资产负债表日后至财务报告批准报出日之间发生的,为资产负债表日已经存在的情况提供了新的或进一步证据,有助于对资产负债表日存在情况有关的金额作出重新估计的事项,应作为调整事项。而资产负债表日后至财务报告批准报出日之间才发生的,不影响资产负债表日的存在情况,但不

加以说明将会影响财务报告使用者作出正确估计和决策的事项,应作为非调整事项。对于股利的处理提出了两种方式,资产负债表日后至财务报告批准报出日之间由董事会或类似机构所制定利润分配方案中分配的股利(或分配给投资者的利润,下同),应按如下方式予以处理:(1)现金股利在资产负债表所有者权益中单独列示;(2)股票股利在会计报表附注中单独披露。资产负债表日后至财务报告批准报出日之间由董事会或类似机构制定并经股东大会或类似机构批准宣告发放的股利,比照上述规定处理。如果资产负债表日后事项表明持续经营假设不再适用,则企业不应在持续经营的基础上编制会计报表;同时,还应披露如下内容:(1)不以持续经营假设编制会计报表的事实;(2)持续经营假设不再适用的原因;(3)编制非持续经营会计报表所采用的基础。

(本刊记者)