

中注协近日发布公告称：成立审计准则委员会，该委员会属中注协的专门委员会，负责制定审计准则。

众所周知，美国2002年通过的《萨班斯—奥克斯利》法案剥夺了美注协的审计准则制定权。因为，由协会制定审计准则导致审计准则的公信力受到公众质疑，即：作为准则制定机构，它应对社会公众负责，但作为一个协会，它又代表了会员的利益。协会制订的审计准则有内部自律性规则嫌疑，影响了其法律效力。

作者认为：在风险导向审计模式下，审计准则更多体现一种执业参考，而不是执业依据，准则本身没有法律效力，但作为行业技术性规则，仍是认定审计师过错的重要参考。

对审计准则的法律地位，目前有着不同的看法

目前对独立审计准则法律地位主要有两种观点。一种观点认为：审计准则不能成为注册会计师注意义务的法定标准；另一种观点认为：审计准则具有法律效力。

前种观点认为：审计准则是行业协会制订的内部自律性规则，其制度价值在于保障审计质量和作为对其成员的审计失败是否追究纪律责任的依据，不能调整注册会计师与财务信息使用者之间的民事关系。我国的审计准则与公众期望之间存在一定差距，该差距的存在进一步表明：我国的审计准则不能作为注册会计师注意义务的法定标准。

后种观点认为“注册会计师承担的审计责任是一种注意义务违反的过失责任。相对于普通人而言，注册会计师注意义务是一种高度的注意义务；相对于其专业团体而言，注册会计师注意义务必须达到的仅仅是本团体中一般人的水平”，即所谓的“合理谨慎”。

独立审计准则是判断注册会计师注意义务的基础。在发展过程中也得到了司法实践的支持和肯定。中国独立审计准则的制订，履行的是一个立法程序；独立审计准则在中国具有法规的地位。法律赋予独立审计准则作为注册会计师注意义务判别标准的抗辩地位。尊重独立审计准则的法律地位，是促进审计准则发展的前提；尊重会计专业团体的生存方式，是法学家应有的品格。

审计准则是否具有法律效力，业内人士普遍存在担忧

审计准则是否具有法律效力？在中注协举行的召开了中国独立审计准则制定工作座谈会上，与会人士也对此有些担忧，浙江省注册会计师协会负责人说：“现实中，司法机关并不把独立审计准则作为审判的依据，而监管部门又将其作为注册会计师执业中强制性的规范。因此，只要存在审计失败，无论注册会计师是否已经按照准则执业，都将被司法机关认定要负有责任；只要注册会计师没有按照规定的程序做，无论审计结果是否真实、审计意见是否合适，监管部门都会把它作为一个问题提出。”

中国注册会计师协会监管部有关人员说：“目前困扰着法律界的一个问题是‘什么是遵循了准则’？如果独立审计准则在制定时考虑了公众的利益，法律界会认同的。如果注册会计师严格按照审计程序执业，是在法庭上为自己抗辩的，但不能把严格执行审计程序等同于遵循了审计准则，审计准则不仅仅包括注册会计师应该执行的审计程序，也要求保持执业谨慎和合理的专业判断。”

审计的灵魂是专业判断，而不是审计程序，审计程序要围绕专业判断展开

否定审计准则的部门规章地位并不是对审计准则法律地位的全部否定。作为行业惯例或技术性规则，审计准则是成文法的补充，即：法庭在认定审计师是否存在职业过错时，审计准则可作为审判参考，但不能作为法律依据。

如果法官认为：审计准则回避了审计师应负的审计责任，审计准则无法有效指导审计师侦查舞弊时，或审计准则滞后或超前时，法庭可以否定审计准则的具体规定，从保护公共利益出发对审计师的注意义务提出不同于审计准则的要求。

如，审计准则没有要求核实原始会计资料的真伪，但法庭查实，有种种迹象显示，被查企业有重大舞弊嫌疑，审计师没有排除合理怀疑，未能对关键单据作进一步查证，则判定审计师存在过错。又如，根据审计环境，函证对于证实债务债权余额并不能起到有效作用，审计师未能根据审计准则操作函证程序，没有亲自函证，法庭认为此举并不是导致审计失败的原因，从而认定审计师并不因此承担审计过错责任。

这种理念强调了对审计准则的灵活运用，不同的审计风险、不同的行业、不同的客户、不同的审计目标，同样的审计准则具体运用都存在差异。

审计师以勤勉的态度投入更多的成本审计，能有效防止审计失败

注册会计师的审计意见应保证，会计报表使用人确定已审计会计报表的可靠程度，而不是绝对保证已审会计报表可靠程度。当审计成本超过审计失败成本时：此时发生审计失败。但在实务中，我们无法判断审计成本与审计失败成本孰高孰低，如果潜在加害人在这种行为中的活动量变化是事故防止最有效率的办法，那么就有足够的理由对从事这些活动的人加以严格责任。相反，如果有这样的行为，潜在受害人对此改变活动量是防止事故的最有效率的办法，那就成了致害人没有责任的有力理由。由会计报表的使用人来预防会计报表造假显然是不现实的事，而审计师如果以更勤勉的态度投入更多的成本审计，则能更有效防止审计失败从而防范会计报表造假。从这个角度，CPA推广严格责任是有理论依据的。

审计准则是一种执业参考，不具有法定的约束力

实际上，由于审计是一种专家服务，一旦出现审计失败或审计事故，很难判断会计师是否已严格遵循了审计准则，而且审计准则本身也存在很大的局陷性，审计准则导致审计的过量或不足从而使审计的无效率和形式主义。

笔者认为，审计准则只是一种执业参考，不具有法定的约束力。审计师根据风险评估结果，采用个性化的审计程序排除会计报表存在重大错报的合理怀疑，只要其审计结论有充分的审计证据支持，不管它采用了那种审计程序或审计方法都是有效的。

在风险导向审计时代，我们必须重新审视审计准则的地位与作用，因为在这样的审计模式下，审计准则更注重专业判断能力，而不是审计程序和技术的执行能力。在这样的审计模式下，审计准则不再有法律效力。

(作者：飞草)

(摘自《中国财经报》2004. 4. 23. ④)

中国内部审计协会. 版权所有 LT科技制作  
协会地址：北京市海淀区中关村南大街4号  
联系电话：010-82199846/47 电子邮件：[xinxibu@263.net](mailto:xinxibu@263.net)  
Copyright (C) 2003 . All rights reserved