

谈谈独立审计准则的法律地位内审师资格考试 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/603/2021_2022__E8_B0_88_E8_B0_88_E7_8B_AC_E7_c53_603625.htm

1996年4月4日，针对四川德阳会计师事务所的验资案件，最高人民法院发布法函[1996]56号《关于会计师事务所为企业出具虚假验资证明应如何处理的复函》（以下简称56号文）。尽管56号文只是强调了《注册会计师法》第42条的内容，而没有对其作出更具体的解释，但却对整个注册会计师行业产生了巨大的影响。从其发布到现在，律师从客户利益、职业利益出发，纷纷将会计师事务所列为共同被告；法官则直接依据56号文的规定及其精神作出了不利于会计师事务所的判决。从中，我们注意到，在各种有关会计师事务所为被告的民事案件中，当会计师事务所以严格遵守了独立审计准则作出免责抗辩的时候，法官认为独立审计准则只不过是一个民间社会团体制定的执业手册而已，不能当作法律或者准法律来引用，当然也不能作为会计师事务所抗辩的依据。而如果独立审计准则不能得到法官的认同，那它只不过是一堆废纸。那么，独立审计准则的法律地位何在？本文拟就此做些探讨，也希望能对正要进行的《注册会计师法》修改工作有所帮助。

独立审计准则的法律地位是什么 在国外，独立审计准则也叫一般公认审计准则（GAAP），是由民间机构（一般是执业会计师协会）制订的行业标准。在中国，独立审计准则是否仅是一种民间机构颁布的行业标准呢？《注册会计师法》第35条规定：“中国注册会计师协会依法拟订注册会计师执业准则、规则，报国务院财政部门批准后施行”。可见，中国独立审计准

则的法律渊源是行政规章。同时，从《注册会计师法》第21条第一款的“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”，第二款的“注册会计师执行审计业务出具报告时，不得有下列行为……”，第三款的“对委托人有前款所列行为，注册会计师按照执业准则、规则应当知道的，适用前款规定”，以及第42条的“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”等法律条文中可以清晰看出，《注册会计师法》已对注册会计师及会计师事务所的民事法律责任作出了明确的规定，即如果注册会计师由于“明知委托人……而不予指明”，则属于民法上过错责任原则中的“故意”，应承担《注册会计师法》第42条规定的责任；如果注册会计师“按照执业准则、规则应当知道的，适用前款规定”，则属于民法上过错责任原则中的“过失”，也应承担《注册会计师法》第42条规定的责任。可见，《注册会计师法》作为反映公众意志的社会规范，已对注册会计师及事务所在什么情况下承担法律责任作出了明确界定，判定会计师事务所过错（主要是过失）的依据是独立审计准则。这也是会计界对独立审计准则法律地位的普遍看法。法官为什么不认同独立审计准则 在会计师事务所作为被告的民事案件中，当事人认为，会计师事务所出具的虚假报告（鉴证性报告）误导他们作出正确的决策，导致他们产生损失，要求会计师事务所承担连带赔偿责任。一般情况下，会计师事务所承担民事责任的归责原则是民法上的侵权责任。而侵权责任以过错责任原则为基本，无过错责任原则为补充。在上述民事诉讼中，有的法官适用了无过错责任原则，有的适用了过错责

任原则。对于无过错责任原则在会计师事务所民事案件中的适用，我们完全可以说是法官自由裁量的结果，这里不予探讨。正常情况下，法官在审理会计师事务所的民事案件中适用的是侵权责任中的过错责任原则。根据民法通则，侵权民事责任的法律要件有四个：损害事实，违法行为，因果关系，当事人存在过错。法官要判定会计师事务所承担法律责任，他主要作出两个认定：一是会计师事务所存在违法行为，即出具的报告是个虚假的报告，与真实情况不符；二是会计师事务所在出具报告的过程中存在过错。对于虚假报告的认定，法律界认为只要是与事实情况不符的报告就是虚假的报告。对于过错的认定，民法上的过错可以分为故意与过失。故意不用多言，主要是过失。法律上的过失就是“应该预见到损害结果会发生，因为疏忽大意没有预见到”或者“虽然预见到但轻信可以避免”。如果注册会计师应该预见到客户的财务报告存在虚假记载而因为疏忽大意没有预见到，就应该承担法律责任。可见，矛盾的焦点是注册会计师是否“疏忽大意”。显然，法官判定会计师事务所应承担法律责任的重要依据是注册会计师在应该预见到损害结果会产生情况下是否疏忽大意，而正是对这种注册会计师职业行为中的“是否疏忽大意”作出的自由裁量导致法官偏离了独立审计准则。如何确立独立审计准则在司法实践中的权威 由于巨大的受托责任，注册会计师执业必须严格遵守独立审计准则，脱离了独立审计准则来判断一个注册会计师是否尽了应有的职业关注，是否存在过失是与法律的公平精神相背离的，也是与独立审计这种制度安排相背离的。从这个角度来看，独立审计准则本身是否作为一种法律渊源（如行政规章）存在似

乎并不是很重要。重要的是能否作为一个社会规范来衡量注册会计师是否尽了应有的职业关注，是否存在法律上的过失。因此，确立独立审计准则在司法实践中的权威意义重大。中国的经济正处于市场经济的积极阶段，迫切需要独立、客观、公正的注册会计师审计来保障。而独立审计准则正是对注册会计师执业的保障。虽然《注册会计师法》对独立审计准则的法律地位进行了明确界定，但是由于司法实践对独立审计准则的无意偏离，导致独立审计准则对于注册会计师而言变成了一种可有可无的行业规则，即不管注册会计师是否遵守独立审计准则，如果发表了不恰当意见，都要承担法律责任。如果这样的话，就是独立审计制度最大的悲哀。那么如何确立独立审计准则应有的法律权威呢？因此，《注册会计师法》也应对注册会计师是否存在过错作出进一步界定，同时应尽快出台关于注册会计师及会计师事务所在什么情况下承担法律责任的司法解释。随着注册会计师在市场经济中发挥着越来越大的作用，注册会计师法律责任的口袋也越来越“深”，在部分司法实践偏离《注册会计师法》的情况下，作为一部规定整个独立审计制度的实体法，没有相应的司法解释或者实施细则来保障注册会计师的权利，独立审计制度本身作为一种制度安排发挥其应有的社会效率的功能将受到严重制约。这一点自从最高人民法院56号文发布后就显然相当迫切，这也是限制法官滥用自由裁量权最直接的方法。此外，在司法实践上，可以借鉴司法会计鉴定、医疗事故司法鉴定设立一个独立审计司法鉴定，请独立的专门人士来判断注册会计师是否遵循了独立审计准则，是否尽了应有的职业关注。而在独立审计准则的制定上，也可从立法、司法角

度多加考虑。作为判断注册会计师是否保持了职业关注的标准，独立审计准则应该经得起当庭质证的考验，而不是简单地从规范化、标准化的角度来考虑，更不是简单地为了规范注册会计师执行独立审计业务，保证执业质量，明确执业责任。100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com