

# 《中国注册会计师独立审计准则》 三个问题的探讨

古 鸿

(四川金达会计师事务所, 四川 西昌 615000)

**【摘 要】**《中国注册会计师独立审计准则》是中国注册会计师进行独立审计应掌握的原则。针对这一准则,本文拟从审计报告的签署、独立审计准则体系的层次、《盈利预测审核》第十五条存在的问题进行探讨。

**【关键词】**《中国注册会计师独立审计准则》; 报告签署; 体系层次; 第十五条; 探讨  
**【中图分类号】**F810.6 **【文献标识码】**A **【文章编号】**1003-6307(2004)03-0049-04

## A Study on Three Question of "Independent Auditing Criterion for Chinese Registered Accountant"

GU Hong

(Sichuan Jinda Certified Public Accountants Co., Ltd, Xichang 615000, Sichuan)

**Abstract** "Independent Auditing Criterion for Chinese Registered Accountant" is a principle for the audition work of Chinese registered accountant. Based on the signature of auditing report, the arrangement of independent auditing criterion system and the question of the fifteenth item in "Profit Forecasting Audit".

**Key words** "Independent Auditing Criterion for Chinese Registered Accountant"; report signature; system arrangement; the fifteenth item; study

### 一、谈审计报告的签署

关于审计报告的签字形式(本文所称审计报告,包含验资报告),《国际审计准则》规定的是“报告应当签署审计事务所的名称,审计人员的本人姓名,或者两者并署,这都是恰当的。”具体说,有三种形式:①会计师事务所签署;②承办业务的注册会计师签署;③会计师事务所、承办业务的注册会计师共同签署。

1986年10月1日至1993年12月31日执行的《中华人民共和国注册会计师条例》第二十四条中规定“注册会计师出具报告书,应当由本人签署并经会计师事务所加盖公章。”《独立审计具体准则第7号——审计报告》第十八条“审计报告应由注册会计师签名、盖章,加盖会计师事务所公章,并标明会计师事务所地址。”规定的形式是会计师事务所、承办业务的注

册会计师共同签署。与《国际审计准则》相比较,存在一定的差异。

从中国注册会计师审计实践来看,常见的形式是会计师事务所、承办业务的注册会计师共同签署。但仅由会计师事务所签署的审计报告,也时有所见。例如中华会计师事务所多数情况下采用的是国际六大会计公司的通用作法——只签署会计师事务所名称。与《中国注册会计师独立审计准则》相比较,也存在一定的差异。

鉴于两种签署形式并存的情况,有的地区行业主管部门作出了硬性规定,如四川省注册会计师协会《川注协[1998]58号》文件规定“其验资报告必须由注册会计师签章和加盖事务所公章后方为有效。”但审计实践中,仍无法杜绝只签署会计师事务所名称的审计报告。究其原因,主要在于承办业务的注册会计师的审计意见与会计师事务所的审计意见难免

收稿日期:2004-02-08

作者简介:古 鸿(1965—),男,注册会计师、注册资产评估师。

相左,甚至于发生激烈的冲突。

承办业务的注册会计师的审计意见与会计师事务所的审计意见,如果一致,则由二者共同签署审计报告,当无异议。但二者的审计意见不一致时,则有两种可能。①所谓的少数服从多数。例如中华会计师事务所规定“凡出具上述两种审计报告,必须经过中华会计师事务所总经理办公会议集体讨论决定,并由总经理签发”(《注册会计师财务报表审计标准程序》第95页),审计报告所载的审计意见,有可能并不是承办业务的注册会计师本人的意见,而是集体讨论决定的意见。②内部的行政干预。即使承办业务的注册会计师的审计意见是非常正确的,但在内部严重的行政干预压力下,也不得不放弃自己正确的审计意见。外来的行政干预,注册会计师可以不予理会,内部的行政干预,注册会计师往往无法顶得住。这是当前注册会计师审计实践中普遍存在的问题。这两种情况下,审计报告所载的审计意见,事实上是会计师事务所的审计意见,如果仍由承办业务的注册会计师与会计师事务所共同签署,则是强人所难,一旦发生法律问题,承担责任的却首先是签字注册会计师,这也是当前中国注册会计师审计实践中普遍存在的问题。对这种审计报告,承办业务注册会计师往往并不签名、盖章,而仅仅盖会计师事务所的公章。

但是,从中国法律的角度来看,会计师事务所盖章是审计报告生效的充分条件。而承办业务的注册会计师在审计报告上签名、盖章,并非审计报告生效的必备要素。例如《最高人民法院关于贯彻执行〈中华人民共和国民事诉讼法〉若干问题的意见(试行)》就规定“企业法人的法定代表人和其他工作人员,以法人名义从事的经营活动,给他人造成经济损失的,企业法人应当承担民事责任。”这就是《中国注册会计师独立审计准则》的规定,与中国法律规定之差异之处吧!

## 二、论独立审计准则体系的层次

### (一)

关于验资,《中国注册会计师独立审计准则》规定:验资时应作必要的审计。如《中国注册会计师独立审计准则(问题解答第1辑)》第244页“验资时,注册会计师应作必要的审计,这是因为:“首先,这是法律的要求,《中华人民共和国注册会计师法》第十四

条作了明确规定,“其次,在验资实务操作中,也的确需要对与投入资本相关的会计处理作必要的审计。”《中国注册会计师独立审计准则序言》“独立审计基本准则、具体准则与实务公告是注册会计师执行独立审计业务,出具审计报告的法定要求,各会计师事务所和注册会计师执行《中华人民共和国注册会计师法》第十四条规定的审计业务,应当遵照执行。”《中国注册会计师独立审计准则(释义第1辑)》第13页“包括:审计企业会计报表,出具审计报告;验证企业资本,出具验资报告;办理企业合并、分立、清算事宜中的审计业务,出具有关的报告;法律、行政法规规定的其他审计业务等等,应当遵照执行。”

但注册会计师验资实践中,并没有执行独立审计具体准则,仅执行独立审计基本准则和《独立审计实务公告第1号——验资》,主要原因在于《中国注册会计师执业规范指南第3号——验资(试行)》将“《独立审计基本准则》以及《独立审计实务公告第1号——验资》”作为验资依据,并没有将独立审计具体准则作为验资依据。

从这里可以提出一个问题:验资过程中,注册会计师是否应该执行独立审计具体准则?注册会计师所从事的其他特殊行业、特殊目的、特殊性质的审计业务,如基本建设预决算审计、破产清算收支审计等业务,是否也应该执行独立审计具体准则?

### (二)

关于独立审计实务公告的制定依据,《独立审计实务公告第1号——验资》第一条“为了规范注册会计师执行验资业务,明确工作要求,保证执业质量,根据《独立审计基本准则》,制定本公告。”《中国注册会计师独立审计准则(问题解答第1辑)》第232页“作为实务公告之一的验资实务公告自然应以独立审计基本准则为其制定依据。”

与《中国注册会计师独立审计准则序言》“独立审计基本准则是独立审计准则的总纲,是对注册会计师专业胜任能力的基本要求和执业行为的基本规范,是制定独立审计具体准则、实务公告和执业规范指南的基本依据”的规定,存在一定的差异。

从上述有差异的规定中,又可以提出一个问题:独立审计实务公告的制定依据是否仅仅是独立审计基本准则?独立审计具体准则是否也是独立审计实务公告的制定依据?如果独立审计具体准则也是独立审计实务公告的制定依据,那么这就牵涉到了独立审计准则体系的层次问题。

### (三)

注册会计师执行特殊行业、特殊目的、特殊性质的审计业务,应该执行独立审计具体准则,从三方面可以得到印证。

1、《独立审计实务公告第号——特殊目的业务审计报告(征求意见稿)》第六条“注册会计师编制和出具特殊目的业务审计报告,除非本公告另有要求,应当参照《独立审计具体准则第7号——审计报告》的有关规定办理。”《独立审计实务公告第号——国有企业审计的特殊考虑(征求意见稿)》第八条第二款“注册会计师首次接受国有企业委托时,应当按照《独立审计具体准则第14号——期初余额》的规定,对期初余额进行审计。”第十一条第一款“注册会计师在实施必要的审计程序后,应当按照《独立审计具体准则第7号——审计报告》的规定,编制和出具审计报告。”《独立审计实务公告第号——商业银行审计的特殊考虑(征求意见稿)》第十七条“注册会计师在实施审计程序时,如果准备利用其他注册会计师工作,应当遵循《独立审计具体准则第13号——利用其他注册会计师的工作》的有关规定。”这些即将发布的实务公告已明确注册会计师执行特殊行业、特殊目的、特殊性质的审计业务,应该执行独立审计具体准则。

2、现已发布的独立审计具体准则第1号至第15号,和即将发布的《独立审计具体准则第号——关联方及其交易(征求意见稿)、持续经营(征求意见稿)、在会计报表审计中对法规的考虑(征求意见稿)、与已审计会计报表一同披露的其他信息(征求意见稿)、计算机信息系统环境下的审计(征求意见稿)、了解被审计单位情况(征求意见稿)、考虑内部审计工作(征求意见稿)、管理当局声明(征求意见稿)、与管理当局的沟通(征求意见稿)》,按照《中国注册会计师独立审计准则序言》的规定,“是对注册会计师执行一般审计业务、出具审计报告的具体规范。”

通俗的说,这些独立审计具体准则都是对注册会计师的一般审计程序和方法,进行规范。理所当然,注册会计师从事特殊行业、特殊目的、特殊性质的审计业务,应该执行独立审计具体准则。

3、当代中国注册会计师审计理论,固然产生于中国注册会计师审计实践,但不可否认,也是“借鉴国际上先进的管理经验和 管理方法,结合中国的实际情况发展我国的注册会计师事业”(《中国注册会

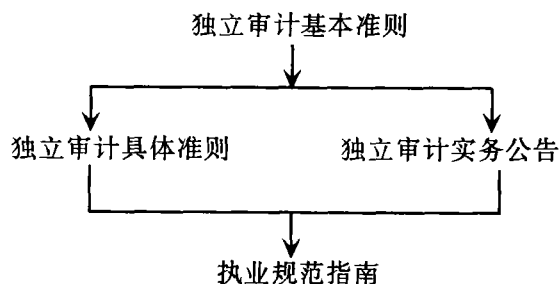
计师独立审计准则释义第一辑》第9页)。《中国注册会计师独立审计准则》是审计理论的重要组成部分,“审计准则从某种角度而言,是一种条文化的审计理论,或者说是法规化的审计理论”(《中国注册会计师独立审计准则释义第一辑》第8页)。审计理论的作用在于指导审计实践,《中国注册会计师独立审计准则》也不例外。

从审计理论的产生过程而论,是先有特殊的审计方法,在此基础上再总结出一般的审计方法。但从制订审计准则的顺序而言,是按独立审计基本准则、独立审计具体准则、独立审计实务公告的顺序制订。因此,无论执行什么样的审计业务,都可以执行独立审计具体准则。

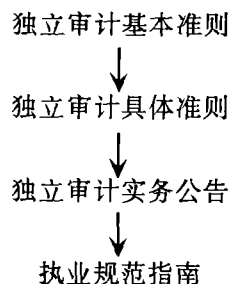
而独立审计实务公告,则是审计理论与中国特色的审计实践相结合的产物。如《独立审计实务公告第1号——验资》。

### (四)

《中国注册会计师独立审计准则序言》将独立审计具体准则、独立审计实务公告,二者并列。将《中国注册会计师独立审计准则》划分为三个层次,如《中国注册会计师独立审计准则(问题解答第1辑)》第23页图示:

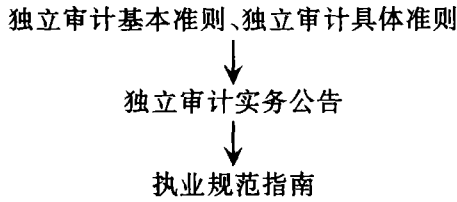


笔者认为,既然注册会计师从事特殊行业、特殊目的、特殊性质的审计业务,应该执行独立审计具体准则,那么《中国注册会计师独立审计准则》划分为四个层次,更符合注册会计师审计实践,如图:



也可以借鉴《国际审计准则》,划分为三个层次,

如图：



(五)

1996年1月1日以前执行的《注册会计师验资规则(试行)》第十四条“注册会计师在执行验资业务中,其工作计划和工作程序等,应当遵守《注册会计师检查验证会计报表规则(试行)》中关于查验程序的规定。但是,由于验资业务的工作范围和检查验证的广度不同于检查验证会计报表,对于所有者权益的真实性、合法性检查的程序,除了该规则第四十二条中各款的规定外,其他可以根据实际需要从简。”正确处理了一般审计程序和特殊审计程序的关系问题。一方面强调,从事特殊审计业务,应执行一般审计程序。另一方面又明确,从事特殊审计业务,要根据实际情况去操作,考虑其特殊性。1996年1月1日起执行的《中国注册会计师独立审计准则》,完全抛弃了《注册会计师验资规则(试行)》第十四条,未能“扬弃”。类似情况,是应该认真总结的。

### 三、《盈利预测审核》第十五条存在的问题

《独立审计实务公告第4号——盈利预测审核》第十五条“注册会计师没有责任专门就盈利预测的基本假设发表审核意见,也不宜评价超越其专长范围的假设。”包括两层含义:第一,注册会计师没有责任专门就盈利预测的基本假设发表审核意见。第二,注册会计师不宜评价超越其专长范围的假设。存在的问题是:与《独立审计实务公告第4号——盈利预测审核》第五条自相矛盾,与《独立审计具体准则第12号——利用专家的工作》相冲突,与《国际审计准则》不一致。

(一)、《独立审计实务公告第4号——盈利预测审核》第五条规定“注册会计师进行盈利预测审核的目的,是对被审核单位盈利预测所依据的基本假设、选用的会计政策及其编制基础进行审核,并发表审核意见。”《中国注册会计师独立审计准则(释义第二辑)》第213页论述为“注册会计师审核盈利预测的第

一个目的,是要对被审核单位编制盈利预测所依据的基本假设进行审核,以判定被审核单位是否已充分披露这些基本假设,并且寻找有无证据表明这些基本假设是不合理的。”

《中国注册会计师独立审计准则(释义第二辑)》第222页,所载盈利预测审核报告范例如下:

#### 审核报告

核字( )号

ABC股份有限公司全体股东:

我们对ABC股份有限公司(以下简称“贵公司”)19xx年度的盈利预测所依据的基本假设、选用的会计政策及其编制基础进行了审核。贵公司董事会对盈利预测的基本假设、选用的会计政策及其编制基础须承担全部责任。我们的责任是对它们发表审核意见。我们的审核是根据《独立审计实务公告第4号——盈利预测审核》进行的,并实施了必要的审核程序。

我们认为,上述盈利预测所依据的基本假设已充分披露,没有证据表明这些假设是不合理的;盈利预测已按照确定的编制基础编制,所选用的会计政策与贵公司实际采用的相关会计政策一致。

附件:1.ABC股份有限公司19xx年度盈利预测表

2.ABC股份有限公司19xx年度盈利预测的编制基础和基本假设

会计师事务所(公章) 注册会计师(签名、盖章)  
(地址) 19 年 月 日

从该盈利预测审核报告意见段所述“上述盈利预测所依据的基本假设已充分披露,没有证据表明这些假设是不合理的”,我们可以看出注册会计师对盈利预测所依据的基本假设进行了审核,并发表了审核意见。

并且,是否对盈利预测的基本假设发表专门的审核意见,应根据委托方和会计师事务所签订的协议书的要求办理,而不应由《独立审计实务公告第4号——盈利预测审核》作出硬性规定。

因此,《独立审计实务公告第4号——盈利预测审核》第十五条规定“注册会计师没有责任专门就盈利预测的基本假设发表审核意见”,显然是画蛇添足。

(二)、注册会计师在盈利预测审核工作中,如需评价的基本假设超越了自己的专长范围,(下转113页)

存在  $u_2 \in A_1(y, \lambda), v_2 \in A_2(y, \lambda), w_2 \in A_3(y, \lambda), z_2 \in A_4(y, \lambda)$  使得

$$\begin{aligned} \|u_1 - u_2\| &\leq \hat{H}(A_1(x, \lambda), A_1(y, \lambda)) \\ \|v_1 - v_2\| &\leq \hat{H}(A_2(x, \lambda), A_2(y, \lambda)) \\ \|w_1 - w_2\| &\leq \hat{H}(A_3(x, \lambda), A_3(y, \lambda)) \\ \|z_1 - z_2\| &\leq \hat{H}(A_4(x, \lambda), A_4(y, \lambda)) \end{aligned}$$

设  $b(y, \lambda) = y - g(y, \lambda) + J_{w(\cdot, z, \lambda)}^p(g(y, \lambda)) - \rho N(u_2, v_2, \lambda) + \rho M(w_2, \lambda)$

则  $b(y, \lambda) \in F(y, \lambda)$ . 与定理 2.1 类似的证明, 我们有

$$\hat{H}(F(x, \lambda), F(y, \lambda)) \leq \nu \|x - y\|$$

由此证明了集值映象  $F$  关于  $\lambda \in K$  是一致  $\nu - \hat{H}$ -压缩映象. 证毕.

ii) 由于集值映象  $F$  关于  $\lambda \in K$  是一致  $\nu - \hat{H}$ -压缩

映象. 由文献 [6] 中 Nadler 不动点定理知, 对任意  $\lambda \in K, F(x, \lambda)$  有不动点  $(x, \lambda)$ . 由引理 2.3 知  $S(\lambda) \neq \Phi$ . 对任意固定的  $\lambda \in K$ , 设  $\{x_n\} \subset S(\lambda)$  且  $x_n \rightarrow x_0 (n \rightarrow \infty)$ . 则我们有

$$x_n \in F(x_n, \lambda), \quad n=1, 2, 3, \dots$$

由 i) 我们有

$$\hat{H}(F(x_n, \lambda), F(x_0, \lambda)) \leq \nu \|x_n - x_0\|$$

于是

$$d(x_0, F(x_0, \lambda)) \leq \|x_0 - x_n\| + d(x_n, F(x_n, \lambda)) + \hat{H}(F(x_n, \lambda), F(x_0, \lambda))$$

$$\leq (1 + \nu) \|x_n - x_0\| \rightarrow 0, \quad n \rightarrow \infty$$

于是  $x_0 \in F(x_0, \lambda)$  且  $x_0 \in S(\lambda)$ , 因此  $S(\lambda)$  是在  $H$  中的闭集. 证毕

注释及参考文献:

[1] M.A.Noor, Sensitivity Analysis for Quasi-Variational Inclusions[J], J.Math.Anal.Appl.236(1999)290-299.  
 [2] Z.Liu, L.Debnath, et, Sensitivity Analysis for Parametric Completely Generalized Nonlinear Implicit Quasivariational Inclusions [J], J.Math.Anal.Appl.277(2003)142-154.  
 [3] X.P. Ding, Sensitivity Analysis for Generalized Nonlinear Implicit Quasi-Variational Inclusions[J], Appl.Math.Lett. 17 (2004)225-235.  
 [4] N.J. Huang et al., Generalized nonlinear mixed quasivariational inequalities, Comput.Math.Applic.40(2000) 205-215.  
 [5] N.J. Huang and Y. P. Fang, A new class of general variational inclusions involving maximal  $\eta$ -monotone mappings, Publ. Math. Debrecen. 62 (2003) 83-98.  
 [6] S.B. Nadler, Jr., Multi-valued contraction mappings, Pacific J. Math. 38 (1969) 475-488.  
 [7] M.A. Noor, An iterative scheme for a class of quasivariational inequalities, J. Math. Anal. Appl. 110 (1985) 462-468.  
 [8] N.J. Huang Completely generalized nonlinear variational inclusions for fuzzy mappings.Czechoslovak. Mathematical. Journal, 49 (124)(1999) 767- 777

~~~~~

(上接 52 页)首先应该考虑的是利用专家的工作。正如《中国注册会计师独立审计准则(释义第二辑)》第 91 页所述“任何人都不是万能的,注册会计师由于本身的能力、时间、精力有限,加上职业本身的限制,可能并不具备从事其他专业或职业所要求的专门知识。当注册会计师遇到较为复杂的对会计报表可能具有潜在重要性的事项,而依靠本身的能力或知识无法获取充分、适当的审计证据,以支持其欲发表的审计意见时,他们就需要利用专家的工作,获得专家

的帮助。”而不是采取消极回避的态度,“不宜评价超越其专长范围的假设。”

如需利用专家对盈利预测的基本假设作出评价,注册会计师应执行《独立审计具体准则第 12 号——利用专家的工作》的有关规定,也是必须明确的。

(三)、《独立审计实务公告第 4 号——盈利预测审核》第十五条的两层含义,在《国际审计准则(对前景财务资料的检查)》中没有作出任何规定。