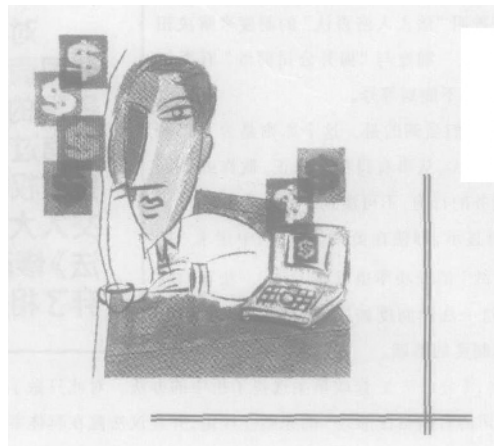
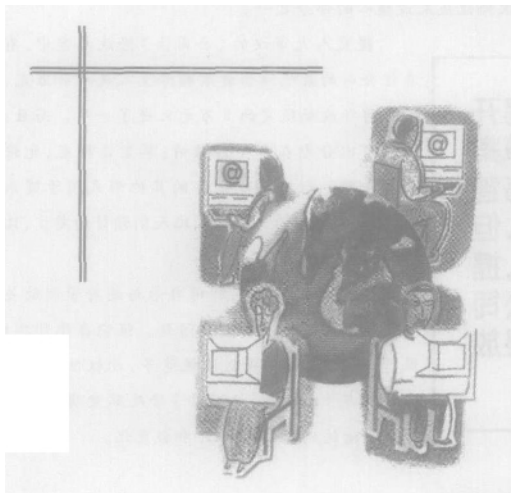


# 对我国注册会计师审计责任的探讨

●王翠琳 蔺全录



我国注册会计师行业起步较晚, 审计责任的定义更多地借鉴了国际审计准则的意见。我国《独立审计具体准则第7号》指出:“注册会计师应对出具的审计报告真实性、合法性负责。”也就是说, 审计责任是注册会计师对执行的审计业务, 出具审计报告应负的责任。具体要求注册会计师在审计过程中, 必须实施必要的审计程序和方法, 收集必要的审计证据, 实施专业判断。

## 一、社会各界对会计和审计责任混淆不清, 加大了审计责任

虽然我国的独立审计准则中对会计责任和审计责任已有较明确的界定, 但实际操作中由于会计与审计的关联性、注册会计师受审计能力的制约、注册会计师审计风险意识不强以及整个经济秩序和会计工作秩序的不规范等因素造成社会各界对会计、审计责任在理解上的分歧较多, 主要有:

1. 会计报表使用者因“期望差距”提起的法律诉讼。减少会计报表使用者的“期望差距”。因为在企业对外的财务信息中, 信息使用者最关心和最依赖的就是审计报告, 如企图通过宣传、教育等方式来降低“期望差距”是不现实的。所以可以通过审计报告来说明审计业务的特点, 审计、会计责任等问题。首先应在审计报告的内容中更加明确地说明什么是会计责任, 什么是审计责任, 其次应在审计报告中专门说明审计的固有限制, 如审计抽样技术、审计风险的评估、被审单位内部控制的局限性等; 专门说明审计业务只是针对重大的事项、重大的错报或漏报而言的。第三应在审计报告中更明确地罗列一些具体的、可能会出现的使用不当, 并说明其直接的责任归属。这些内容也可以形成专门的审计报告的附注。

2. 被审单位主管方会因抽样审计技术的固有缺陷等, 以“审计单位理应承担存在的问题”为由来推脱会计责任。针对这种情形, 要求会计师事务所一方面在审慎选择被审单位方面下大力度, 另一方面努力提高事务所自身的管理水平、注册会计师辨别真伪的水平和审计业务水平。

3. 法院处理审计案件的“自由裁量”度较大, 注册会计师界与法律界在法庭上的对话困难重重。在司法实践中, 无论是律师还是法官, 目前都缺乏对独立审计准则本质的理性认识。为了减少这方面的审计责任, 一方面会计师事务所可以通过聘任兼职法律顾问, 加大与司法部门的沟通, 在了解司法部门思维定式的同时, 努力改变自身的职业思维定式。另一方面在法庭上应当充分应用其专业知识, 来举证明审计是严格依据《中国注

册会计师独立审计准则》进行的, 并确实实施了“必要的审计程序”。特别需要举证明审计人员已经充分注意到了《独立审计具体准则第8号——错误和舞弊》, 以及《独立审计具体准则第18号——违反法规行为》的规定, 并结合被审单位的实际情况, 编制和实施了审计计划, 充分考虑了审计风险, 实施了适当的审计程序, 获取了充分、适当的审计证据。

## 二、“应有职业关注”的难以界定, 加大了审计责任

虽然我国独立审计准则对“谨慎执业者”做了界定, 但实践中对注册会计师的“应有的职业关注”的标准界定面临较大的困难, 因为这个标准不是一成不变的, 而是随着社会要求变化和审计能力的提供而改变。注册会计师一旦出现因未尽充分的职业关注而被诉讼, 除在法庭上要为自己做有利的辩护外, 关键自身要做到“应有的职业关注”。

首先, 会计师事务所应加强对审计质量的控制。应做好以下五个方面的工作: 一是必须提高审计风险意识; 二是建立并完善审计工作分级负责制和过错责任追究制, 明确责任, 分担风险; 三是增强做好审计基础工作的自觉性, 重点抓好审计工作底稿编制; 四是严格执行审计复核制度; 五是高度重视审计日记编写。

其次, 会计师事务所应进一步完善用人机制。应注重以下几点: 一是员工的敬业精神。因为只有对本职工作持认真负责态度的注册会计师, 才会在审计业务中保持应有的职业谨慎态度, 对会计报表的使用者负有高度的责任感; 二是员工的悟性。因为审计业务是一项复杂而又高风险的工作, 要求审计人员不但要具备一定的专门知识, 而且要求其掌握的知识要广博, 要有一定的分析、判断能力和与被审单位内外进行沟通的能力。三是员工的道德水准。综观我国的审计诉讼案件, 并不是被审单位的造假水平有多高, 而更多的是由于我们的注册会计师没有遵循独立性原则, 没有保持应有的职业关注。四是对员工的激励。我们应选择合理的工资分配制度来激励员工, 如以年薪为主、提成为辅的分配方式。

再次, 增强注册会计师审计独立性。注册会计师审计应具备双重独立性, 既要独立于委托人, 又要独立于被审单位, 既要体现表面上的独立, 又要体现实质上的独立。应从以下几方面来进行。一是改善注册会计师的执业环境, 强化法制观念, 加大对作假的事务所、审计人员以及被审单位的处罚力度。二是发挥注协的主要功能, 对于有失独立性的事务所或注册

# “南孚”命运的启示

●周涛

2003年8月,吉列公司控股中国南孚电池,一年多过去了,一切都显得非常平静。而一年多之后的2005年1月28日,宝洁又以570亿美元的价格收购吉列公司全部股份,南孚电池再次改名换姓仍然是非常平静。

作为目前中国最大、全球第五的碱性电池生产企业,南孚电池从1958年开始创业,经历了引进国外先进设备、合资、国有资本退出、外国战略投资者控股,再转由其国际的竞争对手控股。南孚电池的标本意义显得不同寻常。

## ——股权频变的背后——

南孚电池有限公司所在的南平市是位于福建省闽江上游的一个山城。

刚刚过去的两个年头里,似乎没有人注意到南孚电池的变化,在大多数中国人的记忆中,南孚电池仍然是国有电池品牌中最可信赖和最值得骄傲的,而事实上,在南孚中文名称背后微笑的股东,已经是曾在市场上与之竞争最激烈的“金霸王”的主人——美国吉列公司。

南孚电池当然不会把自己卖给最大的敌手,但在公司成立十年后开始引入外资投资作为战略投资者之时起,南孚的命运便开始漂泊起伏。人们看到,随之而来的是一系列眼花缭乱的股权变更。

虽然1988年南孚电池的成立被称为当时电池行业第一家合资企业,但是即使算上挂靠香港华润的百孚公司也并无实际的海外投资者。真正的大规模引进外资热潮始于1999年。

当年,中金联合荷兰国家投资银行投入100多万美元,摩根士丹利400万美元,新加坡政府投资公司1000万美元与南平电池厂、基地公司等几个中方股东在香港组建中国电池有限公司。中国电池通过对南孚注资及受让大丰电器所持南孚的股份,共获得了南孚电池69%的股份。四家外资股东占中国电池合计49%的股份,中方股东以持有的南孚电池部分股权作为出资,占中国电池51%的股份。

2000年,百孚公司在香港炒金亏损了几千万美元,将其持有的中国电池20%的股份

转让给基地总公司的另外一个子公司,并将余下的股份卖给摩根士丹利,这部分股份出让导致中国电池的控股权转至外方股东。

2001年,基地总公司的子公司将其持有的20%中国电池股份,以7800万元的价格转让给了富邦控股集团,之后,摩根士丹利以1500万美元的价格,从富邦控股手中买回了这些股份。

2002年,福建南平地方政府也将其持有的中国电池股权以1000万美元的价格转让给外资股东。经过数次的转让,中国电池的股份已经完全转移到了外资股东手中。中国电池公司大约拥有南孚72%的股份。另外28%的股份分别由南平国投、中国出口商品基地总公司、大丰电器公司持有。

2003年8月,生产剃须刀和金霸王电池等消费产品的美国吉列(Gillette)公司,从摩根士丹利、鼎晖投资、新加坡政府投资等公司手中买走了中国电池公司香港的全部股权,进而控股南孚电池。

## ——是意外还是埋伏? ——

南孚电池股变来变去的最后结果令一

会计师应定期公开披露,加大舆论监督。三是加强对注册会计师的后续教育。四是推动事务所体制改革与建设,事务所之间可以实行强强联合,在保证质量的前提下不断扩大规模,使其能够承受得起失去客户而发生的损失,从而保证独立客观公正地执业。五是完善公司治理结构,使上市公司的股东大会、董事会能真正起到对公司经营管理层应有的控制作用,改变公司经营管理者既是被审计对象,又是审计委托人,决定审计机构的聘用、续聘、费用支付等事项的局面。六是减少有关行政领导对审计的干预。

### 三、审计工作的风险性,加大了审计责任

现代审计由于受到审计技术、审计成本等因素的限制,决定了审计风险是一定存在的,其发生是不可能完全避免的,特别是当公司面临财务困难或因严重违法导致被查处时,审计人员即使严格按照审计准则执行,并做到执业谨慎,也往往难于幸免。因此,我们应通过控制审计风险来避免审计人员的责任。

1.树立风险意识。如果审计人员的风险意识差,那么主观上就容易缺乏对问题查处的动力,容易采用不恰当的审计程序和审计方法,或者错误地估计和判断了审计事项,容易对重大错误或舞弊现象忽略,从而导致发表错误的审计报告,产生审计风险。

2.准确把握审计风险的关键所在。主要措施有:一是深入了解被审计单位所处行业的特点,掌握其会计处理的特殊性;二是深入了解被审计单位,如信用、法定代表人品德、财务状况、特殊业务等,必要时采取暗访、调查等方式;三是审计人员应相互交流,及时、准确地掌握被审计单位重要的会计事项;四是积极主动地和相关业务的经办人员进行交流;五是尽快熟悉被审计单位的业务处理程序;六是审计人员要及时总结经验教训,提高警惕性和洞察力。

3.合理评估风险大小。审计重要性是影响审计风险的一个重要因素,重要性和审计风险水平之间存在反比例关系。要想把审计风险保持在人们可接受的水平,就要以重要性为重点,通过不同的检查手段和测算方法,合理地评估风险的大小。

除此之外,会计师事务所还可以通过严格工作程序,培养高素质人才,选择合适的审计方式方法,注重审计证据的收集、分析和总结,严谨地撰写审计报告等方面来控制 and 降低审计风险,从而减轻注册会计师的审计责任。**发展**

(作者单位:兰州理工大学国际经济管理学院)