



谈我国审计诚信问题

厦门 周娟

一、我国有关注册会计师法律责任的规定

在我国,注册会计师只能以会计师事务所的名义对外承接业务。目前,对会计师事务所和注册会计师法律责任的规定主要见于《注册会计师法》、《证券法》、《公司法》和《刑法》。

其中,《注册会计师法》第三十九条(行政责任)规定:会计师事务所违反本法第二十条、第二十一条规定的,由省级以上人民政府财政部门给予警告,没收违法所得,并处违法所得一倍以上五倍以下的罚款;情节严重的可以由省级以上人民政府财政部门暂停其经营业务或者予以撤销。注册会计师违反本法第二十条、第二十一条规定的,由省级以上人民政府财政部门给予警告;情节严重的,可以由省级以上人民政府财政部门暂停其执行业务或者吊销注册会计师证书。第三十九条(刑事责任)规定:会计师事务所、注册会计师违反本法第二十条、第二十一条的规定,故意出具虚假的审计报告、验资报告,构成犯罪的,依法追究刑事责任。第四十二条(民事责任)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。

对于民事责任,《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,必须按照这些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。第二百零二条规定: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,就其所应负责的内容弄虚作假的……造成损失的,承担连带赔偿责任。

二、对我国注册会计师法律责任的分析

1.公法与私法。法律有公法、私法之分,权利也有公权利、私权利之分。对一个市场来说,只有公法和私法同时对其进行调整,公权利和私权利同时被运用,才能更好地促进整个市场的健康发展。行政责任和刑事责任都是从公权利的角度对证券市场进行监督——行政责任及处罚由主管机关追究,刑事责任及处罚由国家负责追究。民事责任则是从私权利的角度对证券市场进行监督——由蒙受损失的投资者根据自己的意愿进行追诉。以威慑、预防为主的刑事责任和行政责任虽然可以成为民事责任的有益补充,但无法取代民事责任固有的功能,因此三者之间相互关系的一个基点在于民事责任为先。这样,公众监督可以将一部分监管责任分给社会,减轻政府监管的压力,降低社会成本。与此同时,由于事关公众的切身利益,让公众介入监管还可以使他们的心理平衡。

2.我国对协同造假注册会计师的惩罚规定。在我国证券市场的监管中,对会计师事务所等中介机构的主要处罚为罚款、暂停执行业务、吊销营业执照或刑事处罚,现在还没有严格的民事赔偿制度。公权利的作用已被广泛运用,私权利的作用却很难被广泛运用。

3.民事法律的出台。2002年1月15日,最高人民法院发布了《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》(以下简称《通知》),它是我国最早的关于证券市场民事纠纷的法律依据。2003年1月9日,最高人民法院又发布了《关于审理证券市场因虚假陈述引发的民事赔偿案件的若干规定》(以下简称《规定》)。尽管如此,上述《通知》和《规定》尚不能解决我国上市公司和中介机构民事法律风险低的问题,这是因为它们给出了四项诉讼前提条件:①只针对已被证券监管部门做出生效处罚决定的案件;②只受理在信息披露中进行虚假陈述的民事索赔案件;③不接受集团诉讼;④只有直辖市、省会城市、计划单列市和经济特区中级人民法院可以受理此类案件。以上条件大大限制了被起诉对象的范围和延缓了诉讼的时效性,增加了后续法律诉讼成本。

在我国现行制度下,不但诉讼门槛过高,而且投资者很难胜诉,《规定》的发布不仅没有从实质上抑制虚假陈述民事诉讼,甚至在一定程度上起到了相反的作用。不接受集团诉讼,使得注册会计师的赔偿责任仅限于上诉人本身,这就大大降低了赔偿数额,降低了法律的威慑力。而且《规定》仅仅针对注册会计师对上市公司审计过程中的责任,而非上市公司审计过程中的责任仍然无法得到约束。

三、建议

1.取消前置程序,降低诉讼门槛。《规定》中的四项诉讼前提条件不能赋予投资者充分的诉讼权,使得注册会计师因造假而被起诉的概率大大降低,而且会挫伤投资者对整个市场的投资信心。因此,建议取消上述前置程序,在行业监管部门内设一个专门委员会。该委员会由既懂会计又懂法律的人员组成,专职鉴定注册会计师的法律责任。一旦收到投资者举报某上市公司披露虚假信息,该委员会就要马上依据会计、审计准则及相关的法律制度进行鉴定并出具报告,该报告可以作为投资者提起诉讼的依据。这样可以鼓励投资者去监督上市公司,从而节约社会成本。

2.合理界定注册会计师审计的法律责任,促进业界发展。对于审计质量,公众期望结果无缺陷才能免责,而业界期望过程无缺陷即可免责。这种审计期望差距构成了注册会计师审计法律责任界定的难点。因此,对注册会计师审计法律责任的



从审计服务性质分析审计失败的根源

湖南株洲 邹德军

近几年,频繁曝出的上市公司财务丑闻,引发了注册会计师行业对审计失败的讨论,其中有的人从职业道德、执业能力的角度来讨论,有的人从社会环境、制度安排的角度来分析。本文通过分析审计服务的性质,以寻找审计失败的根源。

一、审计信息与审计服务的关系

如果把注册会计师对上市公司进行年报审计的活动当成审计服务,就可以将审计信息与审计服务区分开来:审计信息是审计服务的结果,审计信息质量标准制约审计服务活动要求,审计服务活动效果决定了具体审计信息的质量。审计服务更多地体现了委托人与注册会计师的关系,而审计信息更多地体现了审计信息使用者与注册会计师的关系。将审计服务与审计信息区分开来的意义就在于可以更简单、明了地揭示信息使用者、委托人、注册会计师和上市公司四者之间的关系以及审计服务的性质。

二、审计服务的商品属性

从注册会计师与委托人关系的角度来看,审计服务具有商品属性,是注册会计师与委托人双方以审计服务为标的、以审计酬金为价格进行的个别商品交易。这样,作为审计服务卖方的注册会计师,与作为审计服务(而非审计信息)买方的委托人就出现在谈判桌上。单个审计服务的酬金完全取决于具体的、个别的委托人与注册会计师商谈的结果,此结果受到谈判双方个体因素的很大影响,具体酬金也有很大波动。委托人兼具审计服务需求方代表和审计服务酬金直接支付者两种身份,能够直接影响注册会计师的审计服务活动。

.....
 界定应是在以公众期望为上限、以业界期望为下限的区间内寻求最佳风险分担点,即区分审计责任和会计责任,前者由注册会计师承担,后者由投资者承担。

3.确立民事赔偿优先原则,切实保护投资者利益。除降低诉讼门槛外,还应进一步建立和完善民事赔偿制度,落实注册会计师的法律责任。因此,要确立民事赔偿优先原则,建立国家行政罚款、刑事罚款财政回拨制度,即将行政机关或司法机关对会计师事务所和注册会计师做出处罚所得的行政罚款或刑事罚金,由证监会及其派出机构代为保管并作为专项储备。当投资者因同一虚假陈述事由提起民事诉讼时,若出现有关会计师事务所和注册会计师民事赔偿支付不足等情况,应当回拨因同一事由预先罚没的款项,将其用于民事赔偿。只有当回拨后尚有剩余时,其剩余部分才能上缴国库。民事赔偿优先原则的确立,不仅体现了“行使公权不能侵犯私权”的基本法理精神,而且更能切实保护中小投资者的利益。☐

按照其对上市公司和注册会计师的影响力,信息使用者可以被分为:直接重大影响的信息使用者、非直接重大影响的信息使用者和无影响的信息使用者。公司的大股东、管理者等重大利益相关者属于直接重大影响的信息使用者;公司小股东等非重大利益相关者属于非直接重大影响的信息使用者;潜在投资者属于无影响的信息使用者。

直接重大影响的信息使用者可能掠夺非直接重大影响的信息使用者和无影响的信息使用者的权益,主要表现为:①当股权足够集中时,大股东对小股东和潜在投资者的权益实行完全掠夺;②当股权足够分散、不存在大股东时,或者股权集中、大股东虚位时,上市公司管理者对股东权益实行掠夺。

显然,在这种情况下,委托人仅仅是审计过程中的重要利益相关者之一,委托人不能代表全体信息使用者的利益,直接重大影响的信息使用者成为实质上的委托人。这样,信息使用者之间的巨大差异将导致审计信息的分配不公平。

三、审计信息的社会公众属性

商品属性只是审计服务的一个方面,从注册会计师与信息使用者的角度来看,审计服务应当具有公共产品属性,因为审计服务产生的审计信息几乎被所有层面的人使用。审计信息是否公允往往直接关系到各个层面信息使用者的切身利益。从长期效力来看,信息使用者共同决定了审计信息质量标准,而注册会计师应当达到审计信息质量标准的要求。对审计信息质量标准做出具体、明确的要求(审计准则就是其表现),实际上也是对审计服务质量做出要求。可见,审计服务质量标准也不应取决于委托人的要求,而应由各个层面审计信息使用者构成的社会整体来共同决定,所以审计信息也有社会公众属性。为了达到信息使用者要求的审计信息质量标准,注册会计师必须实施足够多和足够好的审计程序,审计程序的数量和质量决定着审计服务的成本,从这个角度来看,审计信息使用者决定了审计服务成本。因此,只有当审计信息质量标准相对稳定时,审计服务的成本才能稳定。

审计服务的商品属性与审计信息的社会公众属性对注册会计师审计服务的作用,如图1所示:

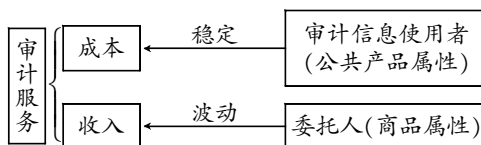


图 1