

论我国注册会计师法律责任:立法与执法层面的分析

张 栋(博士)

(郑州大学商学院 郑州 450001)

【摘要】 相关法规确定了注册会计师的法律责任,但其实际的法律风险可能并不高。注册会计师违规执业承担的法律风险,一方面受相关法规的影响,另一方面受到执法的影响,二者相辅相成,共同决定了注册会计师实际的法律风险。本文在立法和执法的辩证关系分析中提出通过提高执法水平、改善执法手段、建立合理的执法力度和广度加强注册会计师执法层面的法律责任才应是当前工作的重中之重。

【关键词】 注册会计师 法律责任 法律风险

一、引言

注册会计师的法律责任是指,因注册会计师违反了法定义务、契约义务,或不当行使法律权利、权力所产生的,由注册会计师承担的不利后果。从该定义可以看出,注册会计师的法律责任分为两个层面:立法层面的法律责任和执法层面的法律责任。其中,立法层面的法律责任是指,立法机构在制定相关法规时在法律条文中所确定的,如果注册会计师违反了法定义务所应该承担的法律责任,这些法律条文对于所有执业注册会计师均具有约束力,但如果注册会计师没有违规执业,将不会承担实际的法律责任;执法层面的法律责任是指,执法机构在法律授权的范围内,根据违规注册会计师的违法行为,所判定的违规注册会计师实际应承担的法律责任,该法律责任将强制违规注册会计师承担相应的法律后果。

本文在区分立法层面和执法层面法律责任的基础上,探讨我国注册会计师的法律责任和法律风险,希望在以下方面弥补现有研究的不足:首先,现有研究常将二者混为一谈,不能清晰地展示我国注册会计师法律责任和法律风险的现实状况,本文分别从立法层面和执法层面进行阐述,区分了究竟是相关法规不完善还是执法效果差所可能导致的注册会计师法律风险低这一共同结果;其次,在区别分析两个层面法律责任的基础上,本文的研究将有益于监管部门权衡轻重——究竟是从立法层面完善相关立法还是从执法层面提高执法效果,从而政策建议将更加具有针对性和现实意义;再次,立法层面的法律责任具有稳定性,也在更高层次上决定着执法层面的法律责任,对二者进行区分有利于从根源上探寻注册会计师法律责任体系不完善的原因,对于优化政府监管结构、协调不同部门间的监管权力分配具有重要意义。

二、注册会计师立法层面的法律责任分析

我国目前规范注册会计师的法律法规中,《注册会计师法》和《证券法》属于由全国人大及其常委会制定、修改的法律,在规范注册会计师行为方面具有最高法律效力,而《最高人民法院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》及《最高人民法院关于审理涉及会计师事务所所在审计业务活动中民事侵权赔偿案件的若干规定》是对证券市场上因虚假陈述引发的民事赔偿案件的司法解释,因此具有与《证券法》及《注册会计师法》同等的法律效力。

不同的是,《注册会计师法》是规范注册会计师实施鉴证行为的一般法,其中涉及注册会计师的法律责任主要是行政责任,而涉及注册会计师民事责任和刑事责任的条款比较少;该法还明确各级财政部门是监督注册会计师是否违反其中法律条款的执法主体。《证券法》是规范注册会计师从事证券期货相关业务的特别法、新法,其中涉及的注册会计师的法律责任主要是行政责任,而涉及注册会计师民事责任和刑事责任的条款依然比较少;注册会计师违反该部法律中的法律条款时,由证券监督管理机构或者国务院授权的部门作为执法主体进行行政处罚。

同时,《注册会计师法》和《证券法》对注册会计师应承担法律责任的违法事实也存在不同的表述,前者强调注册会计师是否遵守执业规则和存在主观过错,而后者主要强调注册会计师出具的虚假审计报告这一违法事实所应承担的法律责任。而学术界和实务界对虚假审计报告的认定一直存在着结果理性和程序理性之争。因此,这就可能导致依据这两部法律认定注册会计师的法律责任时,由于法规的原则性规定和执法主体的自由裁量权,而出现适用不同的法律承担不同法律责任的后果。因此,法律法规的质量及执法的效果也是影响政府监管效果的一个重要因素。

关于注册会计师因执行年报审计业务而承担民事责任的法律条款,最高人民法院制定了《最高人民法院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》及《最高人民法院关于审理涉及会计师事务所所在审计业务活动中民事侵权赔偿案件的若干规定》。其法律效力等同于被其解释的相关法律,因此,这两个《规定》具有与《证券法》同等的法律效力。但是,根据该法第六条的规定,行政部门的行政处罚决定书是利益受害人对注册会计师提起民事诉讼的必要条件。这

一司法程序就决定了该法在适用时实际上受到了行政执法的限制,大大提高了利益受害人的诉讼门槛,也实质上降低了注册会计师的承担民事法律责任的风险。

根据广义的法律概念,各政府部门在其职权范围内制定的部门规章也属于法律的范畴,具有法律效力。如财政部制定的《会计师事务所审批和监督暂行办法》、《中国注册会计师审计准则》,及证监会在其职权范围内制定的如下法规:《审计署、中国证券监督管理委员会关于从事证券业务的审计事务所资格确认有关问题的通知》、《关于证券期货审计业务签字注册会计师定期轮换的规定》、《中国证券监督管理委员会关于A股公司做好补充审计工作的通知》(证监发[2001]162号)等。

以上法律共同构筑了我国注册会计师的法规体系,每一部法律法规的颁布都为规范注册会计师的执业行为发挥了重要作用。只有建立了完善的注册会计师法律责任体系和法规体系,执法部门在实施监管时才能公平、有效的执法。为此,很多学者从我国的注册会计师法律责任体系和法规体系进行探讨并取得了丰富的研究成果。

李明辉(2005)研究了《最高人民法院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》的总体实施效果。研究表明,投资者对该法规的总体实施效果评价并不高,该法规的颁布并未起到预期的促进对虚假陈述民事诉讼的作用。相反,一些原已提起诉讼的投资者因其实质性地提高了诉讼门槛而不可能胜诉,不得不撤诉。作者的问卷调查还表明,该规定颁布后,投资者因虚假陈述造成损失而提起民事诉讼的概率很低。此外,监管部门对虚假陈述行为惩罚不力,难以起到有效的震慑作用,以及缺乏有效的民事诉讼制度都是导致虚假陈述行为泛滥的主要因素之一。

王素梅(2006)通过对美国《萨班斯-奥克斯利法案》的分析比较,研究我国对注册会计师法律责任的界定所存在的问题。研究表明,我国注册会计师法律责任体系中存在以下问题:法律效力等级复杂,法律规定相互矛盾、含糊不清;法规执行可操作性差;法规制裁措施较轻,惩罚力度较弱。肖珊(2006)通过对英美日等国注册会计师法律责任的分析比较,得出如下结论:我国注册会计师承担的民事责任很少;由于民事诉讼的原告范围很小,大量未经处罚的违法者可能逃脱法律的约束;在我国,共同诉讼参与人必须事先在法院登记才能受到民事赔偿权的保护,这意味着没有能力参加共同诉讼、未在法院登记的分散于全国各地的广大投资者的权益得不到保护,并且我国对注册会计师的惩罚金额也远远低于美国;注册会计师个人除承担刑事责任外,只承担行政责任,基本不承担民事责任。且我国与对注册会计师刑事责任的规定虽与国外基本相同,但司法操作上的严格程度却远低于其他国家。在我国,注册会计师参与虚假陈述的案例很多,但涉案注册会计师被追究刑事责任的,迄今为止没有一例。

以上研究从不同角度分析了现行法规的不足及对注册会计师法律责任界定中存在的问题,也反映了由于法规不健全而导致的注册会计师的法律风险低。对注册会计师法律责任

的研究一般都采用规范研究和比较研究的方法,通过与欧美国家的相关法规做比较,阐述我国相关法规的不完善,但法律法规的健全程度是由一个国家特定制度环境所决定的,必然存在国与国之间的差别,因而,单单从法规角度进行论述难免会有所偏颇。

三、注册会计师执法层面的法律责任分析

上文分析了我国注册会计师立法层面的法律责任,尽管我国目前涉及注册会计师的相关法规有很多,法律效力参差不齐,但从相关文献的分析看,立法层面的法律责任依然不够完善。法规的不完善必然带来执法的根源性不足。但正如前文所述,立法的完善程度是与一个国家的制度环境相适应的,立法的滞后性是必然的,而执法层面的法律责任将最终决定特定制度环境下注册会计师实际承担的法律风险的高低,所以,在相关立法不能在短期内得以改善的情况下,探讨如何提高执法水平、加强注册会计师执法层面的法律责任才是实务界和理论界更应关注的问题。

注册会计师执法层面的法律责任既受到相关法规的制约,又受到执法人员的执业水平、监管力度和广度、监管手段、监管结构等的影响。注册会计师的法律风险是这些众多因素的综合影响,因而,对法律风险的评价不可能单单采用规范研究的方法,我国大部分学者大多采用实证研究的方法,得出了一些有益的研究结论。

汤立斌(2002)认为,我国对注册会计师的行政责任和刑事责任的追究力度并不够,因此对注册会计师违反法律责任没有起到应有的惩罚和威慑作用。张艳(2007)的研究认为,在我国审计师缺乏实质性民事诉讼风险的同时,审计师主要监管机构——证监会在监管中存在明显的行政失当以及“软约束”,审计师面临的实际法律责任风险不足。

吴溪(2008)通过比较不同监管方式下审计质量的变化,认为特定监管方式——重师轻所,由于不符合常规处罚原则所诱发的涉案事务所的道德风险,其监管效果甚至是负面的;当处罚后进行长期观察时,这种负面效果更严重。

本人在博士论文《政府监管独立审计的政策有效性及其优化》中,以实证分析方法充分论证了1998年以来证监会的执法行为对注册会计师审计质量的影响,研究结论表明,监管处罚措施并没有对注册会计师产生有力的法律约束,也没有发挥出法律应有的惩戒功能。

根据以上分析,我国注册会计师执法层面的法律责任也不够完善,其直接后果就是注册会计师违规执业而承担实际法律责任的可能性很低,从而法律没有发挥出应有的威慑作用。

四、研究结论

我国属于成文法、大陆法系国家,法律的原则性规定不可能对现实中出现的任何问题都囊括其中,所以法律滞后于实际需求是成文法国家的共同问题。我们不能因此否定法律法规对于规范市场行为的基础作用,从长期来看,正是法规的不断健全才促进了审计市场的法治环境和注册会计师的守法意识。但从短期来看,稳定不变的法律体系才可能保证执法的公

管理层沟通策略对 内部控制偏差的判断影响研究

郑石桥(博士生导师) 任 华

(南京审计学院 南京 211815 新疆财经大学会计学院 乌鲁木齐 830026)

【摘要】 本文将管理层沟通策略区分为承认策略和抵赖程度,分别研究这两种策略是否影响审计人员对信息控制偏差和人工控制偏差所形成的内部控制缺陷的判断。根据实验数据统计分析发现:在信息化控制偏差下,管理层采用承认策略时会降低审计人员对内部控制缺陷评价的严重性并提高对管理层解释的接受程度;在人工控制偏差下,管理层无论是采用承认策略还是抵赖策略,审计人员对内部控制缺陷评价的严重性及对管理层解释的接受程度无显著差异。

【关键词】 内部控制缺陷 审计判断 沟通策略 承认策略 抵赖策略

安然事件之后的SOX法案使得监管部门、投资者还是管理层更加重视内部控制。关于内部控制的实证研究,主要集中在两个方面,一是内部控制信息披露的原因及后果;二是内部控制判断,包括不同人员的判断是否具有一致性,影响判断一致性的原因有哪些(郑石桥、裴育,2006)。然而,无论是内部控制信息披露,还是内部控制判断,都有一个共同的要素,这就是内部控制缺陷判断,也就是说,在内部控制偏差存在的情形下,这种偏差是否构成内部控制缺陷,如果构成缺陷,缺陷的严重程度如何。本文要研究的问题是,当审计人员发现内部控制存在偏差后,一般会与被审计单位的适当管理层进行沟通,管理层在与审计人员沟通时,管理层采用的不同沟通策略(区

平性和连续性。

从上述的分析可见,不管是从立法层面还是从执法层面考察,我国注册会计师的法律责任和法律风险都很低。低法律风险的直接后果必然是低审计质量,这一结论在刘峰和许菲(2002)、原红旗(2003)、张奇峰和雷光勇(2006)等人的研究中都有所论证。

至此,不管是理论界还是实务界都在倡导加强相关法规建设的同时,提高执法的有效性。但笔者认为,法律法规即使再完善,如果没有良好的执法做保障,法律的作用依然不能得以充分发挥。因此,在立法和执法的辩证关系中,通过提高执法水平、改善执法手段、设立合理的执法力度和广度,加强注册会计师执法层面的法律责任才应是当前工作的重中之重。

根据王雯弘(2003)的研究,立法并不是法的目的,而只是法的内潜运行阶段。作者认为,目前我国的法律体系框架已经初步形成,大规模的立法应暂告一个段落,但由于执法不到位,从而导致所立之法无效,直接损害了人们对法律的信念。作者建议应由立法过渡到严肃执法时代,这对于法律的良性循环具有重要的现实意义。田成有(1999)认为,我国执法效果不尽人意,不能很好地体现法律的价值。如王跃堂(1999)研究

分为承认策略和抵赖策略)是否会影响审计人员对内部控制缺陷的判断。

一、理论分析和研究假设

一般来说,影响审计人员内部控制判断的因素分为三类:

①内部控制所控制的交易本身的具有的特点;②审计人员本身所具有的特点;③被审计单位所具有的一些特点(郑石桥、裴育,2006)。本文主要考虑内部控制偏差类型和管理层所采用的沟通策略是否会影响审计人员对内部控制的判断。

内部控制分为人工控制和信息化控制。内部控制偏差是内部控制设计存在不足或者是设计的内部控制没有得到持续恰当地执行。无论是在信息化控制中还是在人工控制中都可

了监管者制定的证券监管法规所产生的经济后果,作者的研究表明,证券市场监管者所制定的配股政策与摘牌政策导致公司出现了所谓的配股“生命线”和摘牌“生命线”,这些“生命线”也随着相关政策的变化而变变化,而特别处理和摘牌的处罚政策导致公司产生了操作亏损的现象。一方面这可能会导致公司披露的信息失真并误导投资者决策,另一方面还可能使公司管理层的投资决策产生不利于公司长远发展的负面影响。以上这些都印证了Utpal Bhattacharya和Hazem Daouk(2009)提出的“没有执行的法律还不如没有法律好”这一理论假说。当然,笔者并不建议当执法条件都具备后再去采用某一法律,而是强调监管者在制定相关法规时更应重视对这些法规的严格执行,这样才能树立法律的威严。

主要参考文献

1. 李明辉,曲晓辉.我国上市公司财务报告法律责任的问卷调查及分析.会计研究,2005;5
2. 刘峰,许菲.风险导向型审计·法律风险·审计质量——兼论“五大”在我国审计市场的行为.会计研究,2002;2
3. 汤立斌.上市公司会计信息披露法律责任的设定问题.会计研究,2002;8