

# 从注册会计师

## 的鉴证职能说起

文 / 常 勋



会计师事务所被界定为履行经济鉴证职能的中介机构。就企业年度会计报表审计而言,注册会计师发表的审计意见,是对会计报表所提供信息的可信性的一种保证。就股份

制公司特别是上市公司而言,这种保证之所以需要,是由于信息的不对称。在信息占有上是弱势群体的广大中、小股东和潜在投资者(以及外部债权人),只能依靠企业管理当局编制、发布的会计报表,获得有关企业经营业绩和财务状况的信息。如果企业管理当局本身或是为了大股东的利益,通过粉饰会计报表以至造假来虚夸经营业绩,蒙骗中、小股东和潜在投资者(以及外部债权人),就会侵害后者的利益,同时,也会影响股市的健康发展。但为什么需要这种保证,对谁保证?或者说,注册会计师对谁承担责任?特别是在发生过错时注册会计师应该承担什么责任?当前仍是一些值得探讨的问题。本文拟就此谈些个人看法。

### 一、注册会计师应对其侵权行为承担法律责任

之所以需要注册会计师对企业会计报表进行审计鉴证,系着眼于保护中、小股东和潜在投资者(以及外部债权人)的利益。注册会计师作为专业人士,应该具备相应的专业胜任能力,并恪守职业道德,本着独立、客观、公正的原则,履行其职责。如果失责了,且侵害了中、小股东和潜在投资者(以及外部债权人)的利益,使他们蒙受了损失,注册会计师就应该承担法律责任。注册会计师在执业中最担心的,是企业管理当局不诚信,即企业管理当局蓄意舞弊。作为“外部人”,要在限定的期限内,在抽样审计的基础上,洞察会计报表中的全部虚假信息,几乎是不可能的;但作为专业人士,注册会计师有识破重大的、恶性的虚假信息的信息的责任,并且应该具备这种专业水平与技能。而所谓“重大”、“恶性”,应以利害关系人所受损害的严重程度为量度。最有“切肤之痛”的莫过于利害关系人,他们会在掂量得失后决定是否对制造虚假信息的企业当局、失责的注册会计师提出索赔诉讼。一般地说,这属于民事范畴。

### 二、我对侵权赔偿和行政处罚的理解

银广夏和中天勤事件引起了广泛的议论。有些人在谴



责银广夏管理当局严重诈骗、造假和坑害中小股东的违法行为的同时,也对中天勤在银广夏事件尚未产生最后处理决定前,就受到被撤销的最严厉的行政处罚,表达了不同的观点。我认为,这不是对个别会计师事务所的问题,而是对注册会计师行业、对注册会计师的失责行为怎样看待的问题。对此,我想说一说我的看法。

1. 区分会计责任和审计责任既是一个社会共识,也是在审计业务约定书和审计报告中明确的。所以,企业管理当局造假的会计责任应是第一位的,注册会计师在审计过程中的过错则是第二位的,并不是“各打五十大板”的关系。企业管理当局造假对利害关系人造成的损害,其赔偿标的应以受损额为基础,而注册会计师的赔偿责任,虽然也要参照利害关系人的受损额,但应以他们的过错大小为主要的判断标尺。有人说,企业管理当局的造假手段越高明,注册会计师越有可能犯失察的过错,两者是成反比例的。这也是有一定道理的。

2. 判定注册会计师的过错与判定企业管理当局的造假行为,同样是一个复杂而细致的过程。从涉案嫌疑到定罪应有一个过程,而且两者是不同的过程。就注册会计师而言,主要是要界定他们过错责任的大小,这需要专业鉴定、需要通过一定的程序,并且要允许注册会计师申诉,不宜匆忙启动行政处罚程序。我认为,当前有必要加强惩处力度,加大上市公司和会计师事务所的违法违纪处罚成本,使他们不得不有所戒忌。但一要按程序,二要适度。

3. 注册会计师的过错,应该追究的主要是民事责任,除非他们丧失职业道德、收受企业管理当局贿赂、通同造假,但这需要在取得确凿的证据后,再进而追究刑事责任。虽然我国新刑法有追究失责者刑事责任的规定,但对于注册会计师之类的专业性强、风险高的职业,是否需要“从宽”考虑,这值得商榷。业内早有一自嘲的说法,即注册会计师是“两院”院士,忙坏了进医院,有过错上法院。近来,不少事务所的经理、从业多年的年青有为的注册会计师纷纷改行,他们中不少人自称不是为了高就,而是为了规避注册会计师行业中的重大风险。我还听说高校注册会计师专业的一些学生毕业后不愿从事注册会计师行业,这对于注册会计师行业的发展会带来什么影响,值得三思!

4. 会计师事务所的淘汰出局,是通过行政处罚手段,还是通过民事赔偿而“倾家荡产”,也是值得探讨的。我的意见倾向于后者。希望能从目前以行政处罚为主的格局转向以利害关系人向法院起诉为主的格局。今年1月15日,

最高人民法院下发了《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》,初步建立了侵权纠纷诉讼机制。《关于审理涉及中介机构民事责任案件的若干规定》(第一稿)目前也正在征求意见,希望能够早日出台。这一规定对注册会计师的侵权责任,明确了免责条款,正是业内和业外(包括法律界)议论多年的问题,即如果注册会计师保持应有的职业谨慎,勤勉尽责,认真执行了审计准则的要求,仍未能发现企业管理当局舞弊,可以不追究其侵权责任。关于在当前的环境下,免责条款会使注册会计师加大还是放松责任感和风险意识,这可以讨论。但我认为“加大”多于“放松”。免责是要通过客观证据和专家鉴定的,绝大多数注册会计师为了在发生过错时能够免于追究责任,更会增强风险意识,谨慎执业,并在工作底稿中留下审计过程的轨迹,特别是专业判断和事务所内部督导和复核机制的轨迹,以期为客户提供客观证据奠定基础。这也正是我们全行业应该努力提高执业水平和健全会计师事务所经营管理机制的必由之路。

### 三、注册会计师能完成“经济警察”的职能吗?

注册会计师是否“经济警察”?恰当地说,注册会计师能否完成“经济警察”的职能,也是现在议论较多的问题。从注册会计师在保证社会主义市场经济秩序中的职能来说,把他们比喻为“经济警察”,是政府的期望,也是可以理解的。但实际上他们并不拥有警察应有的侦破违法案件的权力和手段,因此不能这样来理解注册会计师的鉴证职能。有一种说法,注册会计师应该把住最后一道关,意思是不论注册会计师的执业环境多差,也不管企业管理当局怎样造假,注册会计师都应该是“火眼金睛”。但这可能吗?当然,的确也有一些会计师事务所缺乏“内部治理”机制,放松审计质量控制,缺乏风险防范意识,为了追求短期效益,迁就企业管理当局,或是屈从于企业管理当局的压力,这是我们这个行业必须大力整治的。但注册会计师只是专业人士,会计师事务所提供的是有偿审计服务。要在市场竞争中求生存和发展,事务所就要考虑成本与效益,也要有一个公平和有序的市场竞争环境。我想,这正是政府监管部门和行业主管部门应该为注册会计师创造的条件。最近,证监会、财政部等政府监管部门正在大力规范上市公司的治理机制,这对净化注册会计师的执业环境,是一个喜讯。有人预言注册会计师将有一个明媚的春

天,我们也对此充满信心。

#### 四、必须整治会计市场的无序竞争

现在的会计市场有一种“恶币驱逐良币”的现象,对虚假的会计信息敢说“不”的事务所和注册会计师被委托他们审计的公司管理当局辞聘的事例,比比皆是。这涉及公司治理机制的问题。证监会把聘任会计师事务所的权力委诸公司股东大会,在“一股独大”和“内部人”治理的机制下,公司经理层的取舍,股东大会能不赞同吗?所以,证监会关于事务所认为被辞聘的理由不当时可向股东大会陈述的规定,是不现实的。鉴于独立董事制度已经启动,我赞同“公司董事会在决定聘任会计师事务所时独立董事可拥有否决权”的主张。任意更换会计师事务所是当前迫切需要解决的突出问题。我们不妨借鉴一些国际经验。比如,按照美国SEC的要求,在上市公司更换会计师事务所需要填报的表式K-8中,既包括公司申报理由的表式,也

包括事务所陈述意见的表式。这会对上市公司起到一定的制约作用。而作为行业自律组织的注册会计师协会,如果明确了“接任的事务所和注册会计师必须与前任事务所和注册会计师认真沟通,评估风险,决定接受委托与否”的有关职业道德的具体行为规范,也会加重接任事务所和注册会计师的责任。如果事务所和注册会计师都恪守行规,不搞自相“争夺”的无序竞争,在一定程度上也足以遏制上市公司任意更换事务所的行为。为此,我呼吁中注协在研究如何从准政府职能向行业自律职能转变时,首先要重视职业道德建设和整顿会计市场的无序竞争。同时,我也呼吁注册会计师业内人士,要树立“长期效益最大化”的成本与效益观,对于是否接受被出具非无保留意见的上市公司的改聘问题,必须慎之又慎,不要去甘冒风险。这样,就能造成一种同行自我保护的格局,不是对彼此的长远利益都有利吗?

(作者单位:厦门大学会计系)

## 简讯 BRIEF NEWS

# 70家事务所过关 5家被摘牌 2家限期整改

——2000 - 2001年度证券许可证年检工作结束

根据财政部、中国证监会《注册会计师、会计师事务所证券、期货相关业务许可证年检办法》的有关规定,中国注册会计师协会于近期对具有证券许可证的会计师事务所和注册会计师进行了2000-2001年度检查。经财政部、中国证监会批准,截至2001年12月31日,有70家会计师事务所、1871名注册会计师通过了本次证券许可证年检。在原有证券许可证的78家事务所中,除中京富会计师事务所因具有证券资格的注册会计师人数不足20人而已于此前被收回许可证外。另有中天勤、华伦、深圳华鹏、深圳同人、中联信等5家会计师事务所及其注册会计师未通过本次年检,其证券许可证被收回。另外,中审、天一2家会计师事务所不予通过年检,中审所限期在三个月内进行整改,天一所限期在两个月内进行整改。

(晓阳)