

## 把准审计师的法律责任 确保证券市场信息披露的质量\*

张为国\*\*

女士们,先生们:

今天我首次以一个会计专业人士的身份,参加上证法治论坛。首先,对上交所及其他主办方的感情邀请表示衷心的感谢。受到主办方邀请后,我一直在思考找到一个能将会计与法律结合起来的话题,最终确定为今天发言的题目为“把准审计师的法律责任,确保证券市场信息披露的质量”。

20世纪90年代初,我国证券市场监管制度的顶层设计者在给国务院领导的政策建议中明确提出,将会计师、律师等中介机构作为证券市场监管的第一道防线。中国证券市场近三十年来走过的道路、发达国家市场长期发展的历史都证明,这一建议是千正万确的。最近,中国证监会刘士余主席在不同场合,包括在纪念立信会计师事务所成立九十周年大会发言中,充分阐述了注册会计师行业在提高证券市场信息披露质量、确保证券健康发展中

---

\* 本文系根据张为国教授在2017年12月15日第六届“上证法治论坛”上的演讲整理而成,未经本人审定。

\*\* 清华大学、上海财经大学教授,国际会计准则理事会前理事,中国证监会原首席会计师兼国际部主任。

的重要性,明确传达了监管机关加强监管的决心和思路。

结合自己从1997年年初起在证监会任十年首席会计师的经历,以及从2007年起在伦敦担任国际会计准则委员会十年委员的经验,我认为,独立审计师和证券市场财务信息披露质量间关系是否能处理好,关键点之一是能否把准独立审计师的法律责任。所谓把准独立审计师的法律责任,主要涉及四个方面。

### 一、会计责任与审计责任

审计师依法受聘担负公司财务报表鉴证之责。对报表首先应负责的是公司及其管理层。审计师协助造假的,应毫不手软地追究公司管理层和审计师的责任;非审计师协助造假的,首先应追究的是公司及其管理层的责任,审计师属失职的,得视情节确定是否要追究,以及如何追究审计师的法律责任。

### 二、经营失败和审计责任

各国的经验表明,财务报告及其审计最容易出问题的,因经济形势、市场行情、经营不良等原因而面临困境,甚至濒临破产的公司。由于收入、费用、资产、负债的确认、计量、报告按会计准则大量是跨期的。预收收入可能收不回来,相关的应收账款可能没提足减值准备;可分期推销的资产成本等,可能成为立即应予核销的损失。在这种情况下,应查清,公司在前期的会计和报告是否存在问题,有问题的,当然应追究公司的责任,并进而查核审计师是否有审计责任。但是,不能用现时的信息来简单追溯认定过去公司管理层及其审计师,在前期有会计责任和审计责任。按准则在前期确认的赊销收入,不应以后期收不回现金而被简单认定公司及其审计师有会计和审计责任。同理,按前期的信息已提损失准备金,后因形势变化而表明不足,也不应简单认定为公司及其审计师有会计和审计责任。

### 三、其他专业人士的责任与审计师的责任

现代社会,经济业务越来越复杂。审计师不是全才,相当程度上也是保持审计师独立性的需要,在承担鉴证之责时,审计师要利用其他专业机构或人士的工作,其中最常见的是律师和评估师的工作。但审计准则规定,即使如此,审计师仍要承担主要审计责任。因此,审计师要履行必要的审计程序,以确定是否要利用其他专业人士的工作结果以及如何利用。没履行好前述程序,审计师自然要承担法律责任,需视具体情形确定审计师空间是否要对审计失败责任,以及负多大的责任。我在任证监会首席会计师时经常告诫注册会计师,交易明显是虚假的,即便相关的法律文本和交易凭证看似完备,审计师可能也难以推卸其应负的法律 responsibility。类似地,评估师估值报告的评估目的和范围明确不同,评估方法明显不当,审计师也可能难以摆脱审计责任。对此类行为,监管机构也绝不能姑息,否则,市场将充满似乎手续和证件完备,而事实上是虚假的交易,证券市场将无可靠信息能依赖。

### 四、会计准则允许的判断与审计责任

自 2007 年年报起,我国上市公司采用的是与国际会计准则持续全面趋同的会计准则。我曾参与制定的国际会计准则现有数千页厚。与金融工具相关的会计准则及其依据、示例等有 700 多页,新的收入会计准则也有 300 页左右。而国际会计准则又是原则导向的,留给准则使用者相当大的判断余地,包括根据经济业务的特点选用不同的会计方法,根据一个国家所处环境的不同而选用不同的会计方法,各种会计估计都涉及大量采用什么方法、利用什么信息、多少年的信息等的判断。在这种制度背景下,首先要确定公司的选择与判断是否符合会计准则,然后要确定审计师在鉴证这些选择和判断时是否符合会计准则的要求。选择和判断正确的,公司自然没有会计责任,审计师也没有审计责

任。反之,选择、判断错误的,或有意错用会计方法,或不按准则规定随便变更会计方法或会计估计,以操纵会计数据的,公司当然要承担会计准则,审计师也可能要承担相应的审计责任。

综上所述,证券市场信息披露监管的关键是把准包括会计师内的各方的法律责任,使玩忽职守或参与造假者得到惩戒,使诚信、自律、质高的会计师得到社会的肯定和业务的扩展,这样,证券市场信息披露的质量才得以提高。而在经济业务越来越复杂、证券市场及其交易规模越来越大、频率越来越高、相关游戏规则也越来越繁杂的情况下,要这到这点是非常不容易的。为此,监管机构要与各方,包括监管对象本身,密切配合,建立各种事先预警引导、事中训诫纠偏、事后分析查处的机制,把准包括审计师在内的各方责任,将确保信息披露质量的工作真正落到实处。

谢谢大家。

(编辑:丛怀挺、姜沅伯)