

构建防范第三方配合 财务造假行为机制的思考

束正刚■

第三方配合财务造假主要是指中介机构或上下游企业参与的财务造假。第三方配合财务造假暴露出独立审计制度失效、可靠的审计依据供给不足、公司内部监督机制失灵等问题。对此，可完善独立审计制度、改进现行独立审计准则、完善公司内部监督制度、细化应对第三方配合造假的规制措施等，构建相应防范机制。

（一）完善独立审计制度

第一，为确保审计工作的独立性和客观性，可引入强制性轮换制度。要求会计师事务所不能为同一家上市公司提供无限期的审计服务，明确规定连续提供审计服务的最长期限。一旦达到最长期限，为避免利益冲突和审计疲劳则必须更换审计机构。第二，由审计监管机构牵头对会计师事务所的审计质量进行定期评估，以保证审计工作的质量。监管机构对审计过程中的违规行为进行调查，并对违规的会计师事务所实施处罚。第三，由主管部门定期发布审计质量报告，以提高整个行业的透明度和公众对审计结果的信任度。

（二）改进现行审计准则

第一，应强化函证程序的配套手段，要求审计人员采取更为严格的措施（如增加实地尽调程序），确保函证过程的客观性。第二，应明确要求审计人员对函证结果进一步充分分析和评估，对异常情况深入调查，以揭示可能存在的财务造假行为。第三，应鼓励审计人员运用现代信息技术（如大数据分析和人工智能），以提高审计效率和质量。

（三）完善公司内部监督制度

第一，自2024年7月1日起施行的新公司法引入了审计委员会制度，在完善公司内部监督制度方面，应充分发挥审计委员会制度的作用。根据新公司法的规定，审计委员会的设立意味着公司内部监督实行的是单层制治理模式，即公司内部只设立董事会，董事会下设审计委员会，对公司进行财务监督。在这种模式下，审计委员会在董事会决策过程中可以直接获取财务信息，从而及时有效地进行财务监督，确保公司运营的透明度和合规性。单层制治理模式的优势在于决策流程简化，能够快速响应市场变化，但同时也要求审计委员会成员具备较高的专业能力和独立性，以避免利益冲突。第二，建立公司内部的反舞弊机制，明确董事会、管理层、审计委员会的各自职责，确保每个部门在反舞弊工作中都能发挥其应有的作用。董事会应负责制定公司的反舞弊政策和程序，确保政策和程序得到适当的执行和监督；管理层需要在日常运营中贯彻政策，及时发现和处理违规行为；审计委员会应当定期审查公司的内部控制和财务报告，确保其真实性和合规性。同时，还应设立专门的反舞弊岗位，负责监督和调查公司内部可能发生的不正当行为。此外，应定期对员工进行反舞弊教育和培训，提高其识别和防范舞弊行为的能力。为方便反舞弊工作顺利进行，公司还应设立匿名举报机制，鼓励员工在发现任何可疑行为时及时

报告，同时保证举报人的安全和隐私。通过这些措施，公司能够建立起有效的内部监控体系，从而在源头上预防和减少财务造假等舞弊行为的发生。

（四）细化应对第三方配合财务造假的规制措施

第一，应当构建由刑事、民事和行政处罚于一体的全方位追责体制。就刑事追责和民事赔偿而言，最高人民检察院和最高人民法院分别发布了《关于办理财务造假犯罪案件有关问题的解答》和《最高人民法院关于审理证券市场虚假陈述侵权民事赔偿案件的若干规定》（法释[2022]2号）。但为更大程度发挥司法解释的积极效果，建议两部门后续出台相配套的典型案例。就行政处罚而言，证监会针对第三方配合财务造假的行为多是以第三方涉嫌信息披露违法及其高级管理人员未能勤勉尽责为由进行行政处罚，尽管实现了对第三方配合财务造假行为的打击目的，但处罚的依据不甚明确，处罚的具体尺度也并不统一。因此，建议出台上市公司监督管理条例，对第三方配合财务造假的行为定性、责任、处罚尺度等细节作出明确规定。第二，司法解释在效力位阶上毕竟不及法律，待时机成熟后，可将司法解释中的成熟规定吸纳进公司法、证券法、会计法、刑法、行政处罚法等法律条文当中，从立法层面对第三方配合财务造假的行为进行全面规制。■

（作者单位：东南大学交通法治与发展研究中心）

责任编辑 林荣森