

## 注册会计师法律 责任的归责原则

□ 赵保卿

### 一、过错责任归责原则与无过错责任归责原则

注册会计师法律责任的归责原则是指对注册会计师在审计过程中所应承担法律责任的认定与归结的指导思想。在理论界,根据对审计方、被审计对象和委托方在审计过程中所形成审计责任关系的不同理解,存在着注册会计师法律责任的过错责任归责原则和无过错责任归责原则的分歧。

过错责任归责原则是指以存在主观过错为必要条件、以“无过错,即无责任”为基本出发点的认定和归结法律责任的原则。过错归责原则应用于注册会计师法律责任中具有以下基本特征:一是注册会计师必须对自己的过错行为负责。注册会计师在执业过程中实施某一行为时,必须明白或预知该行为可能产生的后果,并应当对该后果负责。二是注册会计师过错的大小同应负的责任成正比关系,即过错大则责任大、过错小则责任小。这里的过错大小概念不仅指注册会计师主观过错程度,还包括过错行为所造成的危害程度,衡量时必须将二者有机地结合起来。

无过错责任归责原则是指不以主观过错的存在为必要条件而认定和归结法律责任的原则。在现代社会,无过错的合法行为,同样可能产生损害。如审计人员在审计过程中即使严格遵循了审计程序和审计原则,仍然出现审计结果不实。这便是因无过错行为需承担的一种无过错责任。一般来说,无过错责任不适用于刑法。无过错责任归责原则一般不考虑受害人的过错,要求法律对适用对象和范围予以特别规定,将其与过错责任归责原则的适用范围分开。

可见,上述两原则所体现的思路和着眼点是完全不同的。在认定和归结注册会计师法律责任时,审计界与法律界存在截然不同的两种观点。

### 二、审计界与法律界的分歧

注册会计师严格遵循了独立审计准则执业,但仍会出具与客观事实不符的审计报告。在这种过程合规结果有误的情况下,注册会计师要不要负法律责任?审计职业界的回

答是否定的。他们认为,注册会计师对经审计的会计报表只起合法保证责任,而不是绝对保证其真实公允。注册会计师关注的是审计过程是否符合执业规范,审计结果是在审计过程的基础上导出的,过程无问题结果也应无问题。认定和归结注册会计师法律责任的基本考虑是注册会计师于主观是否严格遵循独立审计准则与有关执业规范。可见,审计职业界认定和归结注册会计师法律责任的依据是过错责任归责原则。

对此,法律界则有着完全不同的观点和主张。他们认为,审计准则对“程序”规定得再详细,也不可能解决在特定单位审计过程中出现的问题,同时,现有审计准则由于其与社会发展、特定条件、公众意识的不适应性不能作为判定注册会计师是否承担民事责任的依据。退一步讲,即使将独立审计准则和有关执业规范作为判断注册会计师应否承担法律责任的依据,那么,注册会计师遵循了独立审计准则及有关规范也不等于必定会导出无问题的审计报告或其他相关审计结果。我国《民法通则》尽管并没有明确规定审计业务的无过错责任,但从最高人民法院有关的司法解释及法院的相关判例看,只要注册会计师为被审计单位出具的审计报告与被审计单位的实际情况不相符,因此遭受损失的利害关系人即可就不实部分追诉该注册会计师,从而使注册会计师对第三者的民事责任归责原则为无过错责任归责原则。

### 三、我国宜用过错推定归责原则

研究证明,独立审计制度从产生至今,其他国家通常采用过错推定的归责原则,而未运用过无过错责任归责原则也未采用过单纯的过错责任归责原则。

所谓过错推定归责原则,是实行举证责任倒置,不要求原告(第三者)去寻求行为人在主观上存在主观过错的证明,不必举证,而是从损害事实的客观要件及其与违法行为之间的因果关系中,推定行为人主观上有过错;如果行为人认为自己在主观上没有过错,则需自己举证,证明自己没有过错;证明成立者,推翻过错推定,否认行为人的侵权责任;证明不足或不能证明者,则推定过错成立,行为人应当承担侵权责任。

面对审计界与法律界的分歧,从民法的基本原理出发,充分考虑审计界的生存空间,借鉴国际通行做法,笔者认为,注册会计师审计的法律责任的认定与归结宜采用过错推定归责原则。注册会计师的责任从本质上说是一种信息公开担保责任,是对一种可能出现的具有侵权行为性质的信息公开违法行为承担法律责任的担保。因此,在为特定信息公开行为担保时,有一个对担保行为的性质进行认定的问题。如果事先发现信息公开文件有虚假内容,注册会计师可以在纠正或退出信息公开活动与维持或放任信息违法行

为之间作出选择。实行过错推定归责原则有利于注册会计师作出合理选择,发挥对注册会计师违法行为的预防作用。另外,实行这一原则,有利于保护信息活动中弱势群体的利益。运用过错责任归责原则,举证责任是“谁主张,谁举证”,即提出赔偿主张的受害人,就加害人的过错举证,否则不能获得赔偿。但在诉讼举证中,由于注册会计师在信息公开活

动中处于主导或优势地位,投资者只是被动地了解公开信息,第三者(受害人)因专业知识限制对注册会计师是否有过错难以举证。因此,为了保护信息弱势群体的利益,在认定和归结注册会计师法律责任时,适宜运用过错推定归责原则。

(作者单位:北京工商大学会计学院)

责任编辑 孙蕊

## 浅谈如何加强注册会计师行业监管

□ 丁建松 钱树平 李金华

### (一)注册会计师行业监管的现状成因分析

1、监管部门职能交叉,行业管理秩序混乱。目前,注册会计师行业监管可分为两个层次,一是政府监督,主要是财政部、审计署、证监会等政府部门对会计师事务所的执业质量进行检查;二是由中注协和各地协会组织的业务检查。由于各监管部门的职能重叠,造成部门之间相互协调困难,权责界定不清,进而又导致监管无效。

2、行业管理体制不顺,造成行业监管乏力。在会计师事务所运作体制向市场化转换的过程中,注册会计师的自律管理沿袭了过去的行政体制,导致按照自律性组织设计的功能与职责无从实现,并进一步致使监管目标出现偏差,监管者责任模糊,在其功能和权力的运用上往往无法保持独立。

3、业务监管面较窄,起不到应有的行业约束力。在市场经济发展初期,由于监管体系薄弱,监管手段不成熟,监管力量不足等诸多原因,监管部门对会计师事务所执业质量的抽查比例明显偏低,大部分会计师事务所并不会被检查,监管起不到预期的效果。

4、行业监管立法滞后,处罚力度有限。尽管我国的刑法、会计法、注册会计师法和证券法都对会计信息披露中的违规行为做出了处罚规定,但配套的法律法规并不完善,在实践中缺少更详尽、更具操作性的具体规范。同时,现有法规对违规人员的处罚力度不够,难以起到以儆效尤的作用。

### (二)加强注册会计师行业监管的措施

1、明确注册会计师行业监管的重点,增强监管的针对性。第一,对社会审计机构及注册会计师不正当竞争行为的监督。自2000年会计师事务所完成脱钩改制后,不少会计

师事务所为保住老客户和招揽新客户,不惜采取相互抵毁、竞相压价等不正当竞争手段,导致审计报告可信赖程度降低,败坏了行业声誉。严厉打击不正当竞争是加强注册会计师行业监管的重要方面。第二,对社会审计机构和注册会计师执业水平和质量的监督。2002年,国家审计署对16家具有上市公司年度会计报表审计资格的会计师事务所2001年的审计业务进行了质量检查,共抽查上述会计师事务所出具的32份审计报告,结果发现有14家会计师事务所出具了23份严重失实的审计报告,造成财务会计信息虚假71.43亿元,涉及41名注册会计师。可见,执业质量的监督仍是注册会计师行业监管的重中之重。

2、逐步推行事务所信用考核体系,增强行业监管的透明度。笔者认为,应尽早建立“信用档案”和“信用惩罚制度”。“信用档案”可以记录注册会计师及会计师事务所的财产状况、诉讼与赔款支付情况、其它欠款情况、不良执业记录及行业处罚情况等,并定期对事务所进行考核,评定信用等级,向社会公告。这些信用信息的公开,将促使会计市场参与各方产生良性的互动效应。同时,应建立“信用惩罚制度”,对不良行为记录者给予严厉警告或停业整改等处罚,屡犯者可以列为“市场禁入者”,终身不准进入这个行业。

3、加强各监管部门之间的协调合作。注册会计师法赋予了省级以上财政部门对会计师事务所和注册会计师的行政处罚权,同时,银行、审计、证券、工商和税务等部门为履行自身职责,也涉及到了注册会计师业务的开展。笔者认为,在现行法规体系和管理体制下,财政部门应就注册会计师行业的监管工作,积极与有关部门进行协调,走联合监管的道路,以促进行业健康有序地发展。

4、加强法律约束,突出民事责任和刑事责任的制裁性。2002年1月,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》,标志着我国证券市场民事赔偿机制正式启动,但过高的诉讼成本和偏低的诉讼收益,使违规人员真正被诉讼的概率大大降低。为此,笔者建议加大追究民事责任和刑事责任的处罚力度,并在现有的有关法律中增加有关“因会计信息欺诈造成投资者损失”的民事赔偿具体条款,从而加大对违规事务所和注册会计师的惩戒力度。

(作者单位:江苏省镇江市财政局)

责任编辑 张玉伟