

会计师事务所如何抗辩？

如果要问什么事情最让会计师事务所挠头，什么事情注册会计师最为生疏，答案肯定是“民事侵权赔偿案”。一旦利害关系人以会计师事务所违法出具不恰当报告致其遭受损失为由，向法院提起诉讼，会计师事务所必将受困于证明其执业活动中是否存在过错、是否给利害关系人带来损失，是否应当承担侵权责任。怎样应对，怎样举证，关乎会计师事务所的生死存亡，不可不察也。

糟糕的是，近年来，会计师事务所面临法律诉讼的危机指数直线上升。因为，利害关系人的法律意识持续增强，上市公司财务舞弊的频率日益加快，反洗钱、反贿赂等社会共识给注册会计师注入了更新、更多的义务，包括新修订的《证券法》在内，法律、法规给注册会计师增添了更为严厉的处理。看看会计师事务所被起诉的案例吧，远的如“银广夏案”，“郑百文案”，近的如“科龙案”，哪一个案件不迫切需要注册会计师唤醒自身沉睡的法律意识？尤其是在新审计准则实施的背景下，学会法庭抗辩势必成为会计师事务所的必修课。

审计工作有过错吗？

在法律上，判定是否过错的标准在于注册会计师是否违反了注意义务，即应当知道或应当做的，却不知道或没有做。如果进一步拆细，注意义务还包括了技能义务和勤勉义务。

以往的审判实践表明，民事侵权赔偿案中有关过错的认定基于“三项基本原则”：一是违反了注意义务，即违反了《注册会计师法》第20条和第21条的规定；二是违反了技能义务，即以低于行业一般成员应具备的专业水准开展执业活动；三是违反了勤勉义务，即明知执业准则的要求却以懈怠态度对之，未执行必要的审计程序。

细节决定成败。上述“三项基本原则”由更多的执业细节组成，“天下大事，必作于细。”会计师事务所有效的抗辩应该集中在细节上。比如，制定的审计计划不存在疏漏；重要性原则的选用符合执业准则的规定；审计证据的数量和质量特征具有充分性和适当性；对于专业胜任能力不足的特定审计对象，聘请专家参加审计；出具的审计报告充分披露了相关风险，不存在重大遗漏、误导性陈述或虚假内容。

抗辩不是狡辩。尽管会计师事务所的执业活动有着高度的专业性，但相关注册会计师不应因此一股脑地将舞弊责任归咎到被审计单位身上，单纯强调被审计单位的“串通舞弊”和审计的局限性，并不能证明你恪尽了应有的职业谨慎，相反，只会给人造成“理不直、气却壮”的狡辩印象。何况，人民法院可以征询行业专家的意见，实施技术鉴定。倘若业内专家形成共识，一致认为被审计单位的舞弊对于审计而言不属于“非不为也，是不能也”的“高级”造假，那种“被审计管理层的舞弊是处心积虑的，虽然我们履行了必要的程序，但是仍然无法发现”的理由就显得十分苍白了。

审计报告与损失结果之间有因果关系吗？

侵权，是一个古老的法律概念，可以追溯到2500年前。其意是指由于当事人违反了法律规定的义务，造成了对他人的人身、财产或法律认可的权益的损害，由此需要承担补偿他人损失的民事责任。显然，这一定义的内容是很宽泛的，换言之，违反了法律规定的义务就会引发侵权民事责任。然而，不是所有违反法律规定的义务都是侵权行为。侵权的定义并没有把侵权行为与违约行为区别开来。尽管某些定义试图使用排除违约行为的方法来解释侵权行为，但却无法掩盖这样一个事实，即在某些情况下，违反契约义务是判定侵权责任的基础。因此，会计师事务所在抗辩中需要澄清：哪些是侵权行为，哪些是违约行为？

如果会计师事务所被认为存在过错，那么，相关注册会计师可以将抗辩集中在过失侵权的层面。所谓过失侵权是指对履行法定的合理注意义务的一种违背行为，该行为导致了对原告人的损害。也就是说，过失侵权涉及的是一种损害，它是由于被告人未能履行法律所要求的适当的注意义务造成的结果。通常被告人将对由于疏忽或过失造成的损害承担法律责任，条件是其中存在着合理的因果关系。实施注意义务的“三段式”如下：(1)被告人能够预见其疏忽或过失行为将伤害原告人；(2)在原告人与被告人之间存在着足够的密切关系，使得实施注意义务具备了正当理由；(3)被认为在所有的情况下实施注意义务都是正当的和合理的。

张连起

就引发过失侵权责任而言,仅表明相关注册会计师违背注意义务是不够的,还必须证明其结果已使原告人遭受损失,并且是被告人违背注意义务的直接结果。换句话说,原告人不仅必须证明被告人已经违反了其注意义务,而且还必须证明他(她)由此遭受了损失。需要提出的问题是该损失是否是由被告人的行为引起的。侵权法上的因果关系是指在被告人的过失与原告人的损失之间的物质联系。这意味着不论被告人在疏忽过失方面的情况如何,如果其行为不是损失的原因,那么他(她)将不被判定承担法律责任。而且,还存在着一个因果关系之间的距离问题。如果因果关系之间的距离太远,以致被告人不能预见其结果,那么原告人恐怕很难胜诉。

对于经济损失,法院适用更严格的计量标准,因为损失可能是范围广泛的,而且损失的因果关系及其距离在过失侵权方面至关重要。

以科龙民事赔偿案为例,确定虚假陈述揭露日就是一个难点,目前有三个时点可供选择:一是2004年8月10日,香港中文大学教授郎咸平在上海质疑顾维军,第二天见报并引起巨大争议;二是2005年5月1日,科龙公司宣布该公司被证监会立案调查,证明市场传言科龙做假账问题的存在;三是2005年8月2日,中国证监会公开表态顾维军涉嫌证券违法行为,使得虚假陈述问题得到进一步证实。虽然虚假陈述揭露日最后需要法院认定,但是司法解释已明确规定,虚假陈述揭露日指虚假陈述在全国范围内发行或播放的媒体上首次被公开揭露之日,所以,“首次”是十分重要的含义。同时,还应当考虑到该日后是否引起股票价格和数量大幅变化的因素。因此,笔者认为,“科龙案”中,2002年年报公布日是虚假陈述实施日,2004年8月10日是虚假陈述揭露日,这一点很像银广夏案和郑百文案,前者由《财经》杂志首先撰文揭露,后者源于新华社记者的文章,然后成为民事赔偿案中法律上的虚假陈述揭露日。

存在减责与免责事由吗?

会计师事务所可以归集免责事由,作为抗辩的依据:审计报告已对重要事项做出了真实、完整的表述;已经严格遵

守执业准则并保持了必要的职业谨慎,但仍然无法发现被审计单位的管理舞弊;已在相关报告中指出被审计单位的舞弊迹象,但被审计单位未采取补救措施;原告单位明知审计意见不恰当,仍然恶意使用;等等。

会计师事务所可以归集减责事由,作为抗辩的依据:被审计单位故意提供有虚假的会计资料并实质性地干扰、妨碍审计工作;与被审计单位进行交易的自然人、法人或者其他组织不合理地信赖并使用报告;原告单位索赔所依据的合同无效;等等。

鉴于会计师事务所民事侵权赔偿案责任确定的特点,笔者提出如下建议:

在区分虚假陈述民事责任中会计责任和审计责任的同时,应当明确会计师事务所在民事赔偿案件中最高赔付比例和赔偿责任(共同责任、连带责任、补充责任及一般责任等)。笔者认为,会计师事务所的赔偿责任应当是比例责任。由于审计责任只是会计责任的补充,会计责任在先,审计责任居后,因此,应明确规定起诉会计师事务所的自然人、法人或其他经济组织,必须将被审计单位以及其他信息披露机构连带起诉,以防止会计责任方故意转嫁法律责任。

考虑到审理中介机构虚假陈述行为的难度和专业性,应当提高相关法院审理的专业化程度。法院对中介机构的法律责任进行审理时,应实施专门的司法鉴定。司法鉴定委员会成员由行业协会牵头组织,邀请相关政府部门及有关专家学者参加,必要时可邀请被鉴定单位的市场竞争者代表参加。特别需要强调的是,应当根据《中国注册会计师执业准则》确定责任的范围;实施专家陪审员制度,以提高审判的公信力、专业性和公正性;允许原、被告双方提供专家证人发表专业意见,也允许原、被告双方当庭对司法鉴定的结论对鉴定人进行质证。

抗辩,是会计师事务所身陷“官司”时的权利,也是一门融法律、会计、审计、逻辑等学科的艺术。学会抗辩,是为了不辩,正像“武”的笔画是“止戈”,自有深意存焉。

(作者单位:中瑞华恒信会计师事务所)

责任编辑 刘黎静