

责任二元说”等观点，主张区分会计师事务所的主观过错程度，分别承担不同类型的民事责任，以求缓和现行法律的刚性追责，避免上述不利后果的发生。司法界则创造性地作出了“比例连带责任”的判决，判决主观过失的会计师事务所仅在一定比例范围内与发行人承担连带责任，备受学界与业界瞩目的“中安科案”“五洋债案”即为适例。学说上的创见和实务中的创举无疑都是探索完善会计师事务所民事法律责任承担机制的宝贵尝试，值得肯定，但由于缺乏明确的法律依据，甚至在外观上明显不符合现行法，其实践可行性可能要打一定折扣。

二、会计师事务所民事法律责任的比较法考察与借鉴

为抑制滥诉和精准追责，其他国家及地区大都限制了连带责任在会计师事务所过失情形下的适用，仅要求会计师事务所承担比例责任或部分责任。例如，依据美国1995年《证券私人诉讼改革法》(Private Securities Litigation Reform Act)，因过失作出不实陈述或违反证券法规的被告适用比例责任，各被告之间不承担连带责任，具体比例的认定由法官通过查明各被告行为的性质及其行为与原告损失之间因果关系的性质和程度，来厘定各被告的责任份额。但需要注意的是，存在两种例外情形：一是当原告为小额索赔者（即净资产在20万美元以下且索赔金额超出其净资产的10%）时，各被告即便系过失也须承担连带责任。二是当某一被告不能偿付其所应承担的份额时，其他被告须承担补充责任，但以其应承担的责任份额的50%为限。当被告为会计师事务所时，这些规定当然适用。

欧盟为了统一各成员国关于会计师事务所责任的规定，公平科处会计师事务所民事责任，曾建议各成员国就会计

师事务所承担的民事责任作出最高限额规定，前提是会计师事务所不存在故意、未影响到第三方且受害方能够获得公允补偿。虽然到目前为止，欧洲统一的会计师事务所民事责任上限仍在酝酿与讨论的阶段，但德国、比利时、奥地利、希腊与斯洛文尼亚等国均就法定最高限额作出了具体数额不尽相同的规定。在此种立法模式下，会计师事务所过失场合的民事责任并非像美国法那样，依据其行为对投资者损失的影响程度来认定，但由于存在法定最高限额的保护，因而依然要比连带责任缓和很多。

我国台湾地区针对会计师事务所过失情形下的民事责任，同样采用比例责任制，除发行人外，发行人的负责人、职员、会计师因过失导致投资者遭受证券虚假陈述损害的，应依其责任比例承担赔偿责任。关于比例责任的确定，则由法院在个案中具体考量违法行为的性质、与损害的因果关系、原因力大小等因素加以认定。

三、《征求意见稿》关于会计师事务所民事法律责任规定的亮点及完善

在我国当前的立法和实现状况以及比较法规范的促进下，《征求意见稿》于第89条区分会计师事务所的过错程度对其民事赔偿责任作出了不同规定，并明确列举了各类免责情形，合理分摊会计师事务所民事赔偿责任。

《征求意见稿》第89条规定，当利害关系人因合理信赖，使用会计师事务所出具的存在虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏的审计报告造成损失的，会计师事务所应当区分不同情形依法承担赔偿责任：(1)属于一般过失的，且被审计单位的财产在依法强制执行后仍不足以赔偿损失的，由会计师事务所在审计收费金额范围内承担补充赔偿责任；(2)属于重大过失的，且被审计单位的财产

依法强制执行后仍不足以赔偿损失的，由会计师事务所承担一定比例的补充赔偿责任；(3)属于故意的，由会计师事务所与被审计单位承担连带赔偿责任。

同《证券法》第163条不区分主观过错情况，一概要求无法证明自身无过错的会计师事务所与发行人承担连带赔偿责任相比，《征求意见稿》引入比例责任、限额责任和补充责任，所设置的差别化的责任范围，无疑更加合理，有助于防止过重的责任负担危及注册会计师行业健康发展，激励注册会计师在审计工作中更加充分、适当地履行职责，进而利于构筑更加高效透明的资本市场。而且与上述比较法规范相比，《征求意见稿》的责任规定也明显更为精细化。

但需要指出的是，《征求意见稿》的规定虽具突破和创新性，但也仍有进一步完善的空间。一是有待与《证券法》第163条协调。尽管法院今后在审理案件时，可以基于“特别法优于一般法”，选择以《注册会计师法》而非《证券法》的规定作为判决会计师事务所民事责任的依据，但如何统一适用需要法院系统形成共识。二是重大过失情形下的“一定比例”责任仍需进一步明确。《征求意见稿》第89条规定会计师事务所在重大过失情形下承担“一定比例”的补充赔偿责任，但未言明比例的确定方法。若无明文规定，可能会使法官裁量权过大，不利于保持司法稳定性。

本次《注册会计师法》的修订在会计师事务所民事责任的承担机制方面对症下药立法，紧贴现实需要对其进行了与时俱进的更新，将服务于我国优化营商环境的大局，为注册会计师行业的发展保驾护航，对于进一步优化和维护会计监督体系和资本市场秩序，促进我国社会主义市场经济的法制化和有序化具有鲜明的现实意义。□

责任编辑 武献杰

优化执业环境 促进行业健康发展

李洪■

2021年10月,财政部发布了《中华人民共和国注册会计师法修订草案(征求意见稿)》(以下简称《修订草案》),向社会公众公开征求意见。此举是财政部贯彻落实党中央、国务院决策部署,根据《国务院办公厅关于进一步规范财务审计秩序 促进注册会计师行业健康发展的意见》(国办发[2021]30号)“加快推进注册会计师行业法律和基础性制度建设”要求,优化执业环境,提升审计质量,促进行业高质量发展的重大举措。

新形势下影响注册会计师行业发展的体制性、机制性问题逐步显现,尤其是执业环境严重影响和制约审计质量的进一步提升,亟需从法律层面解决行业发展的根本性问题。《修订草案》着眼于顶层制度安排,精准施策,着力消除影响注册会计师行业发展的不利执业环境因素、规范行业发展。

一、优化会计师事务所组织形式,营造公平有序市场竞争环境

现行会计师事务所组织形式包括有限责任公司、普通合伙、特殊普通合伙三种,不同组织形式下会计师事务所的登记注册方式、治理机制、责任承担有别,有可能引发不公平的行业竞争。例如,有限责任公司形式下,会计师事务所仅以出资额为限承担有限责任,而合伙制事务所强调合伙人个人赔偿责任;又如,现行有限责任事务所业务范围受到一定限

制,不能从事证券服务相关业务。

《修订草案》首次在法律层面对特殊普通合伙制会计师事务所进行了规定,明确会计师事务所组织形式只能采取合伙制,取消了有限责任制模式,这将带来两方面的重要影响:一是优化注册执业程序,为取消会计师事务所工商登记创造了条件。《修订草案》借鉴律师行业做法,规定会计师事务所无需进行工商登记,只需取得财政主管部门执业许可即可执业。这不仅符合“放管服”改革精神,还能够从源头上杜绝无证经营,整顿行业乱象,维护行业合法权益。二是理顺和统一了会计师事务所法律责任承担方式,既有利于提高注册会计师风险意识,保护投资者和社会公众利益,也有利于促进会计师事务所之间的公平竞争。

二、审计收费质量优先,筑牢行业发展基础

长期以来,低价竞争是注册会计师行业的“顽疾”之一,不论是招投标方式,还是竞争性谈判,价格始终是成功承接客户的主要因素,这也使得审计收费呈不断下降趋势。以上市公司审计收费为例,户均资产总额从2015年的159.11亿元增长到2020年的205.36亿元,增幅达29%,但平均单位资产收费从2015年的0.74万元/亿元下降到2020年的0.67万元/亿元。通过招投标方式选聘会计师事务

所的中标价一般为招标限价的50%~70%,有的甚至仅为20%~30%。审计收费偏低的直接后果是会计师事务所无法补偿合理的资源投入,导致审计力量投入不足,难以保证审计质量。从中长期看,行业从业人员薪酬缺乏竞争力,行业吸引力下降,难以吸引优秀人才,人员流失率高。中国注册会计师协会发布的《2020年度会计师事务所综合评价百家排名信息》显示,执业超过5年且年龄在60周岁以下的注册会计师数量占事务所全部注册会计师的比例不高,剔除年龄影响,主要是注册会计师流失所致,而人才流失进一步加剧了审计质量下滑。审计收费问题导致“劣币驱逐良币”现象,形成恶性循环,侵蚀行业发展根基。

《修订草案》明确规定,会计师事务所选聘评价标准应当突出质量因素,不以报价水平作为主要权重,对以不正当方式承揽业务的,低价竞争、审计收费明显低于成本的等情形实施重点检查。这将从根本上遏制低价竞争乱象,倡导优质优价,引导形成以质量导向的会计师事务所选聘机制。《修订草案》关于审计收费的规定,对于解决行业发展的经济基础问题,重塑行业形象,重拾行业信心具有十分重要的意义。笔者建议财政主管部门在此基础上制定出台会计师事务所审计收费相应的配套办法,如进一步明确审计质量因素分值权重不应低于50%,报价因素分值权重不应高于