

注册会计师审计法律责任分析及几点建议

胡馨元 王云汉

近几年,注册会计师因出具不当意见的审计报告而被裁决承担法律责任的案件层出不穷。通过分析注册会计师的法律责任,一方面可以从法律角度规范注册会计师执业行为,让法院在判决审计失败案件时有法可依、有章可循;另一方面也可以通过法律的约束来保护注册会计师的合法权益。

一、注册会计师审计的法律责任分析

(一) 民事责任

会计师事务所虚假陈述案件往往涉及两种因果关系,一种是投资者因为信赖上市公司财务报表导致的损失,另一种则是投资者信赖了审计意

见不恰当的审计报告而导致经济上的损失。当第一种情况出现时,投资者可以依据法律规定来保护自身的利益,但是当遇到第二种情况时则常会面临法律条文不清晰、不明确的问题,诉讼过程长、难度大。现行法律法规更倾向于让会计师事务所承担连带赔偿责任,但表述不同且模糊的规定导致法院对注册会计师和会计师事务所的民事判决存在不确定性。

关于单位责任与个人责任问题,现行法律法规说明了会计师事务所发生哪些行为(如“误导性陈述”“重大遗漏”等)会导致承担民事责任,但并未直接指出注册会计师行为的过失,而仅是说明其过失导致的结果,因此在判定上市公司虚假陈述案件中的民

事赔偿责任时,是否将注册会计师包括在其中存在争议(《最高人民法院关于审理涉及会计师事务所审计业务活动中民事侵权赔偿案件的若干规定》对注册会计师的过失有明确的界定,但是该规定于2007年开始实施,第六条中涉及的《注册会计师法》也是指向1994年的版本,而非2014年的修订版,所以法院在做出判决时较少以此为依据)。注册会计师作为审计的实际执行者,出具不当审计意见导致投资者损失时,应承担部分民事赔偿责任,以起到警示与处罚的作用(特别是当审计失败的直接原因是审计师的故意过错时)。

(二) 行政责任

对于会计师事务所承担的行政责

(三) 根据企业发展和生产经营需要开展的研发项目

根据企业发展和生产经营需要开展的研发项目资金来源为企业内部自筹资金。

根据实际业务需要应设置“研发支出——内部项目——费用化支出”“研发支出——内部项目——资本化支出”两个三级明细科目。按项目实际发生的全部相关支出及支出类型,借记“研发支出——内部项目”相关明细科目,贷记“银行存款”等相关科目。每期期末,应将本期费用化支出转入损益类科目,根据费用性质借记“管理费用——研究开发费”科目,贷记“研发支出——内部项目”科目。对于

符合资产确认条件的资本化支出,还应根据资产分类标准,借记“无形资产”或“固定资产”相关明细科目,贷记“研发支出——内部项目”科目。项目完成后,各级财务部门应配合相关专业部门办理验收、结算支付以及资产划拨等相关手续。

(四) 其他研发项目

其他研发项目是指除上述研发项目来源以外的其他研发项目,如其他单位委托项目等。

根据研发项目具体情形应设置“研发支出——其他项目——费用化支出”明细科目。按项目实际发生的相关支出,借记“研发支出——其他项目——费用化支出”相关明细科目,

贷记“银行存款”等相关科目。按合同进度款或项目通过验收取得的完工结算款,借记“银行存款”等相关科目,贷记“其他业务收入”科目;每期期末,按受托项目当期研发成本,借记“其他业务支出”科目,贷记“研发支出——其他项目”科目。

报告期期末,为完整反映研发投入情况,应将“研发支出”科目借方发生额在向相关部门报送的企业经济效益月度快报表“研发经费投入”、年度财务报表“本年研发经费投入”项下填列反映,并专项说明相关情况。

(作者单位:南水北调中线干线工程建设管理局)

责任编辑 刘黎静

任, 执法的弹性及差异较大。一是判决人员自由裁量权较大。例如,《证券法》规定了罚款范围, 但是并没有对引发罚款的行为程度和判断标准进行规定, 因此在处罚时更多依靠判决人员主观判断, 可能造成处罚标准不一致的情况出现。二是行政处罚与行政监管措施界限模糊。例如, 有的行政监管警示函涉及的审计问题比行政处罚涉及的问题更加严重等。

(三) 刑事责任

《刑法》明确指出犯罪人员心理状态应为“故意”, 过失导致的财务报告失实不构成本罪。但是对于被审计单位的某些行为, 注册会计师按照执业准则、规则应当知道的, 人民法院认定其明知, 即“推定故意”, 在此情况下注册会计师一般承担民事责任中的连带责任, 而不承担刑事责任。实务中, 判断注册会计师是主观故意还是推定故意, 存在较大的难度, 除非有证据表明注册会计师收受客户财物等。

二、改进建议

(一) 增强立法的协调性和有效性

应消除相关法律法规之间的冲突, 以及不同层次法律法规对相同事项规定的差异化, 保持对同一执法对象(注册会计师)法律责任的统一性, 提高注册会计师职业活动法律责任的可预期性。在增强立法协调性的同时, 还应提高有效性, 并保持政策的相对稳定性、连续性, 在维护社会公众利益、加强监管的基础上, 为注册会计师行业创造一个好的法律责任环境。

(二) 提高执法的客观性与合理性

客观公正界定注册会计师的法律责任, 建议合理区分以下两个方面的行为与责任:

1. 合理区分会计责任和审计责任
注册会计师的审计责任并不等于

企业的会计与经营责任, 且审计责任的范围应当小于企业的会计与经营责任, 这两种责任的概念是完全不相同的。当被审计单位出现舞弊问题时, 注册会计师不一定存在过错, 而是有三种可能情况: 一是注册会计师履行了适当的审计程序却没有发现问题, 此时应承担一般过失或不承担; 二是注册会计师履行的审计程序有问题或有缺陷, 此时注册会计师应承担重大过失; 三是注册会计师包庇被审计单位舞弊行为, 即属于故意行为。但在实际判决中我国法院并未对企业与注册会计师的责任进行明确区分。判决结果中的大额赔偿无疑对会计师事务所造成了较大的经济压力, 对其后期经营也会带来不利影响。因此在法院判决中应当慎重判决会计师事务所承担连带赔偿责任, 并应依据其在案件中所承担责任的大小判决相应的赔偿比例。

审计具有固有风险, 尤其目前社会诚信建设有待加强、现行经济业务和会计审计准则日益复杂化, 这些都对注册会计师的专业判断提出了较高要求。司法机关判决应当合理考虑注册会计师过失的性质、情节, 对于协助被审计单位造假的, 实行“零容忍”, 严厉打击, 从重判决; 对于被审计单位系统性造假, 或者注册会计师专业判断不当的, 不能等同于注册会计师故意判决, 不应只要会计师事务所存在审计失败, 均“一刀切”判决承担连带责任。

2. 恰当区分注册会计师职业判断与故意行为

在判断注册会计师是否应当承担刑事责任时, 我国法律中一项重要的判断标准是注册会计师行为是否为“故意”。从以往判例中可以发现, 依靠注册会计师自身阐述判断“故意”与否的做法主观性强, 且面对不同的

案例判决结果差异会较大。因此, 应当通过标准的方式对注册会计师行为进行判断。例如, 因《独立审计准则》中对于注册会计师的执业标准有明确的要求, 可以依据其判断注册会计师的行为是否为故意, 如果注册会计师明显未达到准则所提出的要求, 那么注册会计师的行为就可以被定义为故意; 如果注册会计师在执业过程中按照相关规定要求进行审计, 那么即使审计结果失实, 注册会计师也不应当承担刑事责任。

此外, 相关部门对注册会计师审计案件在执法时存在一定程度的差异性, 这既与执法部门或人员政策把握水平及专业能力上的差异有关, 也受执法人员政绩观、个人偏好等的影响。为提高行政执法的一致性, 可在法律法规的制定和修订中做出明确的规定和指引。例如, 将案件舞弊的金额或注册会计师过失行为的程度作为判断依据。这样既能达到处罚的效果, 也能合理保护注册会计师的权利, 同时还可以保证判决人员的公信力, 减少被处罚人员质疑其处罚金额的可能性。此外, 建议建立执法部门内部复核机制, 减少人为因素导致的差异, 增强行政执法的公平性。

(本文系国家社会科学基金重点项目“国家治理、国家审计制度与预防惩治腐败体系创新研究”<13AZD002>的阶段性研究成果)

(作者单位: 对外经济贸易大学)

责任编辑 姜雪

主要参考文献

- [1] 彭真明. 论会计师事务所不实财务报告的民事责任——兼评上海大智慧公司与曹建荣等证券虚假陈述责任纠纷案[J]. 法学评论, 2020, 38(1): 185-196.