

连带赔偿责任为何由 100% 降为 15%

——对一起证券虚假陈述案中注册会计师责任的剖析

耿华 刘志耕 ■

一、案例介绍

2018年1月15日,甲股份有限公司(以下简称甲公司)披露其收到证监会《行政处罚事先告知书》,经证监会查明,被告乙技术有限公司(以下简称乙公司,乙公司后变更名称为甲公司)虚增2013年度的营业收入5 515万元,虚构2014年和2015年的盈利预测,导致甲公司公开披露的重大资产重组文件存在虚假记载、误导性陈述。2019年6月,因甲公司证券虚假陈述责任纠纷,两位自然人李某、周某以一审原告身份向某市金融法院(以下简称一审法院)提请诉讼,甲公司为第一被告,乙公司为第二被告,丙证券股份有限公司为第三被告,因A会计师事务所(以下简称A事务所)对乙公司的重大资产重组实施了审计,A事务所被列为第四被告。

2020年11月,一审法院判决被告A事务所作为专业审计机构,应严格按照审计准则的要求执行充分适当的审计程序、对相关资料尽到审查义务,被告A事务所未能提供充分证据证明其对此不存在过错,故判决被告A事

务所承担100%连带赔偿责任。A事务所不服一审判决,上诉至某市高级人民法院(以下简称二审法院),2020年12月8日,二审法院受理并立案。2021年5月,二审法院作出判决:上诉人A事务所出具的文件中存在虚假记载或误导性陈述,且未能举证证明其已勤勉尽责义务,依法应当对投资者损失承担相应的连带赔偿责任。一审法院对于A事务所的责任范围认定结论有所不当,本院予以纠正。综合考量A事务所虚假陈述所涉事项及其过错程度等因素,本院酌定A事务所在15%的范围内对甲公司的证券虚假陈述民事责任承担连带赔偿责任。

二、两审法院对认定违法事实及民事责任差异的比较分析

(一)一审法院认定的主要违法事实和承担的民事赔偿责任

1.虽然A事务所进行审计及审核的依据均是乙公司提供的相关财务资料,但A事务所作为专业审计机构,应严格按照审计准则的要求、执行充分适当的审计程序对这些资料尽到审查义务。现经证监会查实乙公司存在

虚增评估值及营业收入的违法行为,A事务所亦未能提供充分证据证明其对此不存在过错,故A事务所应与甲公司承担连带赔偿责任。

2.被告A事务所作为证券专业中介服务机构未尽勤勉之责,为甲公司虚假信息的公布提供方便之门,且未能提供证据证明其不存在过错,故A事务所应对甲公司的赔偿责任承担连带责任。

3.A事务所对甲公司上述第一、二项付款义务承担连带责任。

(二)二审法院认定的主要违法事实和承担的民事责任

1.从现有证据来看,A事务所作为外部审计机构,其基于乙公司提供的框架协议等材料进行盈利预测审核,并不存在明显过错。案涉4个建设和移交(BT)项目所涉虚假陈述金额较小,对于审计重要性而言相对较低。

2.A事务所出具的文件中存在虚假记载或误导性陈述,且均未能举证证明其已尽勤勉尽责义务,依法应当对投资者损失承担相应的连带赔偿责任。

3.综合考量A事务所虚假陈述所

作者简介:耿华,苏州大学附属第一医院;
刘志耕,南通新高峰会计师事务所。

涉事项及其过错程度等因素，二审法院酌定A事务所在15%的范围内对甲公司的证券虚假陈述民事责任承担连带赔偿责任。

(三) 两审法院判决差异给会计师事务所的提醒

尽管两审法院审理的均是由乙公司提供的财务资料以及由A事务所提供的审计资料，但两审法院判决的主要违法事实和承担的民事责任存在差异，这对会计师事务所作出了提醒：一是目前我国对会计师事务所承担民事赔偿责任的法律法规尚未健全，法庭、律师及会计师事务所对相关法律法规尚不很熟悉，所以，如果法庭仅根据目前证券法第一百六十三条的规定“证券服务机构为证券的发行、上市、交易等证券业务活动制作、出具审计报告及其他鉴证报告、资产评估报告、财务顾问报告、资信评级报告或者法律意见书等文件，应当勤勉尽责，对所依据的文件资料内容的真实性、准确性、完整性进行核查和验证。其制作、出具的文件有虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏，给他人造成损失的，应当与委托人承担连带赔偿责任，但是能够证明自己没有过错的除外”。在审理时很可能只考虑查证会计师事务所是否勤勉尽责，出具的文件有无虚假记载、误导性陈述或重大遗漏及有无给他人造成损失的问题，而不再考虑查证会计师事务所是否属于过失及过失的程度，只要查证会计师事务所存在过失，就可以直接判决会计师事务所承担全额的连带赔偿责任，而不再考虑根据其过失程度及责任大小确定其赔偿责任。如果会计师事务所及聘请的律师对相关法律法规也不是很熟悉，那么最终损失还是由会计师事务所承担，所以会计师事务所熟悉相关

法律法规非常重要。

二是目前法院对审理注册会计师(以下简称CPA)承担民事赔偿责任的诉讼很大程度上还存在着相关法律法规依据未能建立健全、依据不充分、缺乏CPA专业知识和专业判断标准、涉嫌自由裁量等问题，所以今后CPA为避免或减轻民事赔偿诉讼带来的责任和损失，应认真做好每一个执业项目，以尽可能避免法律风险。

三、A事务所是如何将二审判决的连带赔偿责任降为15%的

(一) 会计师事务所要从专业角度为自己辩护

二审中，A事务所主要主张并举证了以下五方面的情况：

一是详细说明了自身如何严格遵循了CPA执业准则，已勤勉尽责、恪尽职守，即使有错，仅是一种过失。二是说明了审计责任与会计责任的区别，特别是强调了证监会没有处罚A事务所，就是对A事务所没有审计责任或审计责任很轻的最好证明和证据。三是强调自身在诉讼事项中存在问题的重要性和影响程度都很小，危害程度不大、责任程度很低，且依据审计准则规定，审计机构只是承担合理的保证责任。四是强调了自身在该虚假陈述案中的责任与投资者投资决策之间的关联度和影响程度都很小。五是在整个实施鉴证业务的过程中，A事务所与乙公司不存在对虚假陈述的共同故意，也不存在明知相关材料有虚假的情况。针对这五方面的主张，A事务所积极举证，向二审法院提供了大量证据，让二审法院采信了其中的部分主要观点和主张。

(二) 会计师事务所要抓住庭审过程中的每一个问题和环节

对会计师事务所而言，在多数涉及民事赔偿责任的诉讼中，尽管法官和诉讼对方基本上都不是CPA行业的专家，但也不排除可能从意想不到的角度向会计师事务所提出关键或切中要害的专业问题，对这些问题的不慎回答很可能给会计师事务所带来被动局面甚至严重不利。法庭审理就是诉讼各方各自陈述理由、提供证据，法庭居中审理、判断各方理由是否正确、证据是否充分的过程。因此，对庭审中法官和诉讼对方提出的问题，会计师事务所出庭人员一定要冷静思考、共同分析、审慎回答。当对方提出片面、不专业或错误的主张或问题时，代表会计师事务所出庭的CPA及律师一定要抓住机会及时反驳，在专业和法理上占据主动。

(三) 会计师事务所要主动提醒适用的法律法规

通常当法官认可或接受了会计师事务所的主张后，会主动考虑寻找减轻或降低会计师事务所责任适用的法律法规。会计师事务所也应主动了解并提醒法庭所适用的法律法规以避免或减轻需要承担的法律风险。在该案例中，二审法院遵循了《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》(法释[2007]12号)第六条“会计师事务所在审计业务活动中因过失出具不实报告，并给利害关系人造成损失的，人民法院应当根据其过失大小确定其赔偿责任”的规定，最终将一审法院判决承担100%的连带赔偿责任减轻为仅承担15%的连带赔偿责任。由此可见，在诉讼事项案情清晰、各方对诉讼事项及适用法律法规有非常清晰和充分理解及认识的情况下，法院会依法审理、公正判决。

四、CPA 应如何防范和应对可能的民事赔偿诉讼

(一) CPA 要真正勤勉尽责

CPA 要树立勤勉尽责的意识。CPA 一定要对勤勉尽责树立正确的认识,不能心存侥幸,更不能听之任之,要从思想根源上树立对勤勉尽责的正确认识,始终保持勤勉尽责的意识,时刻注意防范可能存在的法律责任风险。

CPA 要培养并具备勤勉尽责的能力。CPA 必须先培养并具备勤勉尽责的专业胜任能力开始,在执业过程中不断提升自己的专业胜任能力。要在审计过程中认真对待每一个业务项目、认真履行每一项审计程序、认真获取每一份审计证据,确保审计质量并防范好执业风险。

CPA 要真正做到、做好勤勉尽责。在对待勤勉尽责的问题上,部分 CPA 往往将勤勉尽责停留在口头上,没有实际行动或行动很少,或行动不恰当、不到位。例如,部分 CPA 一到审计项目现场就确定项目必须完成的时间,同时以各种理由要求审计助理人员抓紧时间,不允许审计人员花过多时间纠缠在具体问题上。这不仅难以保证审计质量,也是对成本效益原则的滥用和歪曲,本质是放弃勤勉尽责。

(二) CPA 要把握好与被审计单位之间的尺度

CPA 提供鉴证服务必须确保客观独立、实事求是,这就要在鉴证过程中清醒认识到自己的职责所在,并在审计过程中谨言慎行。现实中部分 CPA 帮助被鉴证的上市公司“打擦边球”,或对明知且应该指出的问题默不作声,有的甚至还与上市公司恶意串通或合谋舞弊。这一过程中,部分

CPA 还亲自教上市公司财务人员操作步骤、过程及会计处理分录,或通过微信、QQ、邮件等传输操作指导意见,这都为日后可能暴发的审计风险留下了证据。如果逾越红线,这时就不仅是未能勤勉尽责的问题,而可能是性质更为严重的恶意串通或合谋舞弊的问题,不但会承担 100% 的连带赔偿责任,还可能涉及承担刑事责任。所以,CPA 务必注意把握好与被鉴证单位之间的尺度,注意言谈和行为的合规合法及恰当。

(三) CPA 要遵守执业准则和职业道德

由于目前我国对 CPA 承担民事赔偿责任的法律法规还不健全(如还没有明确衡量和判断 CPA 未能勤勉尽责的具体标准,包括衡量 CPA 未能勤勉尽责的过错大小及危害和影响程度的判断标准等),所以对 CPA 因未能勤勉尽责造成的过错大小及危害和影响程度的判断标准,很大程度上还要靠法庭审理和斟酌后的自由裁量,这就难免会产生人为因素的偏差。所以结合该案例及其他相关案例,笔者认为在当前法律环境下 CPA 要做到、做好以下四方面的工作。

1. CPA 必须严格遵守职业道德规范。CPA 要全面理解、严格遵守中国注册会计师职业道德守则,必须做到诚实守信、保持独立性、确保客观公正、保持专业胜任能力、遵守保密原则及保持应有的职业怀疑。

2. CPA 不仅要全面了解和掌握与自身执业有关,特别是保护自身合法权益有关的法律法规,还要知道在目前相关法律法规未能健全的情况下,对保护自身合法权益特别重要的有利或不利的情况及问题,懂得如何从法理和情理上为自己辩护以说服法庭。

3. CPA 务必严格执行审计准则,加强对执业风险的自我防范意识,一定要从根本上做好全过程、全方位防范执业风险的准备,履行充分必要的审计程序,获取充分适当的审计证据,保持职业谨慎和职业怀疑,特别关注高风险领域,充分运用职业判断,确保审计报告的客观公正。

4. CPA 对出具的各类业务文件要尽可能保证没有虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏,并尽可能降低过错的危害程度及可能给投资者造成损失的程度上做好防范民事赔偿责任的各项准备以尽可能降低赔偿责任。

(四) CPA 要全面了解和掌握涉及民事赔偿责任的诉讼技巧

案例中二审法院在判决书最后明确表示:“本院认为,证券服务机构的注意义务和应负责任范围,应限于各自的工作范围和专业领域,其制作、出具的文件有虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏,应当按照证券法及相关司法解释的规定,考量其过错程度、造成投资者损失的原因力等因素,分别确定其应当承担的法律责任。”笔者认为,这不仅是二审法院审理 A 事务所承担连带赔偿责任的最主要原则,而且也应该是今后一段时间法院审理会计师事务所涉及类似民事赔偿责任具有影响力和参考性的判例。CPA 在今后涉及及民事赔偿责任的诉讼中,不仅要了解和掌握涉及及民事赔偿责任的有关法律依据法规,而且还要全面了解和善于借鉴相关司法判例,更要知道如何分析和判断自己所涉民事赔偿责任的危害程度和责任大小,以确保自己在可能的民事诉讼中避免或减轻相关责任。□

责任编辑 樊柯馨