《注册会计师法修订草案》的法理基础和实践意义

朱建弟　杨志国

1980年12月23日财政部发布《关于成立会计顾问处的暂行规定》，标志着我国注册会计师制度开始恢复重建。1986年7月3日，国务院发布《中华人民共和国注册会计师条例》，注册会计师行业开始步入法制化轨道。1993年10月31日，第八届全国人大常委会第四次会议通过《中华人民共和国注册会计师法》，自1994年1月1日起施行，这对于规范和发展注册会计师行业起到巨大作用。注册会计师行业在过去40多年取得了辉煌成就，但发展中也遇到一些亟需规范的问题。不久前财政部发布的《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《征求意见稿》）在十个方面作出突破性修订，具有深厚的法理基础和重大的实践意义，必将推动注册会计师行业实现可持续健康发展。

一、确立特殊普通合伙会计师事务所的法律地位

《征求意见稿》第十四条规定会计师事务所应当采用普通合伙或者特殊普通合伙组织形式，首次在注册会计师法修订中确立了特殊普通合伙会计师事务所的法律地位。

特殊普通合伙会计师事务所是国内外注册会计师行业长期追求的一种法律衡平的组织形式。相对于普通合伙会计师事务所的合伙人对合伙债务承担无限连带责任，特殊普通合伙会计师事务所的当事合伙人在执业活动中因故意造成合伙债务的，承担无限连带责任，其他合伙人以其在事务所中的财产份额为限承担责任。特殊普通合伙在责任承担上与普通合伙有重大区别，在国外被称为“有限责任合伙”（Limited Liability Partnership，LLP）。

2010年7月21日，财政部、国家工商总局印发《关于推动大中型会计师事务所采用特殊普通合伙组织形式的暂行规定》，以特殊普通合伙组织形式促进会计师事务所做大做强。文件要求大型会计师事务所（行业排名前10位左右的会计师事务所）应当于2010年12月31日前转制为特殊普通合伙组织形式，鼓励中型会计师事务所（行业名前200位左右的会计师事务所）于2011年12月31日前转制为特殊普通合伙组织形式。本次注册会计师法的修订，从法律层面规定和认可了特殊普通合伙，对于全面规范和优化会计师事务所的组织形式和法律责任具有实质性的意义。

欧美国家曾有相当长的一段时间，只允许注册会计师以独资或合伙的方式设立会计师事务所，合伙人在执业活动中因故意造成合伙债务的，承担无限连带责任。例如在美国，《1933年证券法》和《1934年证券交易法》规定，投资者一旦遭受投资损失，只要证明经过审计的财务报告存在重大的或实质性的错误或遗漏，即可对注册会计师提出连带赔偿要求，除非注册会计师能够证明本着诚实的态度完成了审计程序，始终没有发现财务报表存在欺诈或误导。在1995年之前，美国投资者针对注册会计师的诉讼数量和索赔金额居高不下，形成诉讼爆炸。1995年12月，美国国会通过《非公开交易证券诉讼改革法案》，将连带责任修改为比例责任，提高原告

作者简介：朱建弟，全国人大代表，立信会计师事务所（特殊普通合伙）首席合伙人；
杨志国，立信会计师事务所（特殊普通合伙）执行总裁。

诉讼标准，设置安全港条款，限制《贪污欺诈损害组织法》在证券诉讼领域的适用，以此限制原告对注册会计师的滥诉和高额索赔。

除了寻求法律保护外，注册会计师也在努力推动执业组织形式的变化。到1996年，美国几乎所有的州均通过有关法案，规定专业人员（包括注册会计师）可以采用有限责任合伙形式。另外一种组织形式是有限责任公司（Limited Liability Companies，LLCs），同样适用于注册会计师和其他专业人员，也可以避免所有合伙人承担无限连带责任。但由于有限责任公司在证券领域难以取得公众的信任，因此，注册会计师更多采用有限责任合伙形式。

《征求意见稿》取消有限责任公司形式的会计师事务所，主要是考虑到在有限责任组织形式下，会计师事务所仅以出资额承担有限责任，弱化了注册会计师个人的赔偿责任，无法体现公平有效的权责关系。尤其是涉及公众利益的特定实体审计，审计责任重大，有限责任公司组织形式的整体执业能力和职业风险承受能力，都不具有与特定实体审计的匹配性，不宜承担此类审计业务。

二、规定会计师事务所实行实质性一体化管理和完善内部治理

《征求意见稿》第二十三条和二十四条规定会计师事务所应当在人员调配、财务安排、业务承接、技术标准和信息化建设方面实行实质性一体化管理，建立、完善内部治理机制，建立、实施质量管理制度。

会计师事务所与一般企业最大的区别是，会计师事务所必须以维护公众利益为宗旨，在治理机制和内部管理中体现以质量为导向的文化。尤其在经营管理上，如果会计师事务所内部不同分部和合伙人“各自为政”，就会产生“山头主义”“分灶吃饭”的现象，极易形成局部利益和整体利益的矛盾、经济利益和执业质量的矛盾，会计师事务所难以对一些分部或合伙人过分追求业务收入而忽视执业质量的行为实施有效约束，最后很可能导致会计师事务所大而不强，既无法有效落实维护公众利益的宗旨，也不利于注册会计师行业的健康发展。

会计师事务所在发展壮大的过程中存在的“山头”和“山头主义”，很大程度上和会计师事务所的频繁合并有关。如果合并的会计师事务所整合不到位，不能实现统一管理，极易形成小团体“分灶吃饭”的局面，导致无法有效落实内部治理措施，对执业质量产生重大负面影响。

会计师事务所属于知识密集型行业，不少会计师事务所都曾经通过并购实现快速发展，在全球范围内也是行业惯例，现今的国际四大会计师事务所中的每一家都曾经历过多次合并。另外，大型会计师事务所还会收购、兼并一些小型会计师事务所、咨询公司甚至律师事务所，以实现其业务布局和多元化战略。从历史经验看，会计师事务所是否能通过并购达到做强做大的目的，最重要的因素是能否真正实现文化融合，通过人员、财务、业务、技术标准和信息化方面的整合和一体化管理，保证执业质量和品牌声誉不因并购受损或参差不齐。

《征求意见稿》规定会计师事务所实行实质性一体化管理、完善内部治理，这是解决会计师事务所“山头主义”“分灶吃饭”的根本性措施，加上财政部最近征求意见的配套管理办法，将一体化管理纳入“注册会计师行业基础性制度清单”，为强化会计事务所内部治理，促进会计师事务所真正做强做大，健全注册会计师行业健康发展长效机制提供了重要的制度安排。会计师事务所应当站在服务国家建设大局的高度，严格遵循法律法规，按照国务院的部署和财政部的要求，积极推动会计师事务所实施实质性一体化管理，以高质量审计服务践行维护公众利益的宗旨。

三、优化会计师事务所的选聘方式

《征求意见稿》第三十五条规定委托方应当以竞争性谈判等能够充分了解会计师事务所专业胜任能力的方式选择会计师事务所承办审计、鉴证业务。属于政府采购的，选聘方式应当符合政府采购有关法律的要求。委托方应当按照内部控制的要求选聘会计师事务所。选聘标准应当突出质量因素，不得以报价水平作为主要权重。

审计报告是一种信用产品，对财务报告起到增信作用，委托人、利益相关者和监管机构关心的是注册会计师能否提供符合法律法规和审计准则要求的审计服务。审计是高投入的专业服务，审计成本与审计质量存在明显的正相关。向注册会计师支付审计费用的委托人，存在试图以较低的价格取得高质量审计服务的倾向，尤其是在竞争激烈而审计质量难以直观衡量的审计市场，委托人倾向于选择报价低的会计师事务所。“一分价钱一分货”对于会计师事务所这样的专业服务机构同样适用，低廉的收费对应的可能是低质量。如果注册会计师行业充斥着低价争夺业务现象，其结果只

能是劣币驱逐良币，降低行业整体的执业质量，削弱注册会计师审计维护公众利益的作用。

美国在上世纪70年代以前禁止注册会计师通过竞争性投标取得审计业务，认为这种竞标行为不是出于公众利益，而是争夺客户的非专业行为。随着政府机构和公营部门对注册会计师审计服务的需求越来越大，法律法规要求通过竞争性投标方式选聘会计师事务所，以体现购买服务行为的公开、公平、透明。法律界人士认为，禁止注册会计师参与竞争性投标可能与反垄断法相冲突，美国注册会计师协会在1972年取消了对会计师事务所竞争性投标的禁令，竞争性投标成为常态。2014年4月16日，欧盟委员会正式发布《欧洲议会和欧盟理事会对公共利益实体法定审计监管的特殊要求》，要求公共利益实体应当由其审计委员会提出委任审计师的建议，任何第三方不得建议、影响或干预被审计单位审计师的聘任。公共利益实体在聘任审计师时，应当通过一个透明、无歧视的招投标程序完成，并且在招投标的过程中，审计委员会应当深入参与。

伴随会计师事务所竞争性投标而产生的现象是，有的会计师事务所投标价格明显低于合理成本或在合理成本基础上仅有微薄利润，中标后不能按照审计准则的要求执行审计工作，致使审计质量难以保证。审计客户也乐此不疲，纷纷通过公开招标方式来压低审计费用，甚至在招标时设定明显过低的最高限价，将削减的审计费用作为一种业绩展示给股东和其他利益相关者，而不考虑对审计质量可能产生的重大不利影响。美国出台《萨班斯——奥克斯利法案》后，有文献研究表明，公众公司审计委员会通过公开招标频繁更换审计机构，降低了审计费用，但同时也损害了审计质量。

我国注册会计师行业低价恶性竞争一个很重要的推动因素是，部分审计客户通过公开招标故意压低审计费用，一些会计师事务所迫于生存压力，采用低价投标策略，先把客户和业务承揽下来，然后通过减少审计投入压缩成本，有的再提供一些非审计服务弥补低审计收费损失，这种做法不仅损害审计质量，而且影响审计机构的独立性。因此，《征求意见稿》要求在竞争性谈判选聘会计师事务所的过程中，突出质量因素，降低报价水平权重，不失为一种遏制低价竞争的有效方法。

四、追究利益相关者配合财务造假的责任

《征求意见稿》第三十九条规定被审计单位的供应商和客户、金融机构等相关单位应当配合会计师事务所实施审计程序、获取审计证据，并对其提供的有关资料和文件的真实性、完整性、准确性负责。《征求意见稿》第九十一条规定相关单位提供虚假或者不实的证明文件，导致会计师事务所出具的审计报告存在虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏，造成委托人、其他利害人损失的，依法承担赔偿责任（属于一般过失或重大过失的承担相应补充赔偿责任、属于故意的承担连带赔偿责任）。

注册会计师获取的审计证据的可靠性受其来源和性质的影响，并取决于获取证据的具体环境，通常情况下，从外部来源获取的审计证据比从内部来源获取的审计证据更可靠。审计证据可靠性的一般规律，以公司治理层、管理层没有和外部第三方进行串通造假为前提，否则来自外部和内部的证据都是无效的。

企业提供的经审计财务信息是资本市场信息披露的重要内容，对维护公众的利益和保障投资者正确决策具有重要作用。注册会计师所处的执业环境比较复杂，涉及与财务报告相关的法律法规、资本市场治理机制、公司治理和内部控制、利益相关者守法意识、财务报告框架、审计监管要求、社会诚信文化等。财务信息质量的提升需要所有相关方行动起来，综合施策，为注册会计师营造良好的执业生态环境。我国资本市场发生的财务造假案件往往存在利益相关者配合被审计单位造假，提供虚假证明文件，导致注册会计师审计失效的特征，而欧美国家的财务造假案件主要是内部数据造假，两者存在明显区别。

从监管机构公布的一些行政处罚案例看，一些被审计单位的供应商、客户、金融机构等相关单位，在不同程度上协助上市公司提供虚假证据。例如，一些上市公司的财务造假行为，由咨询公司设计，理财公司、资产管理公司、金融机构等参与其中；有的金融机构和上市公司串通，出具虚假的银行询证函回函、虚假银行回单、虚假银行对账单；有的金融机构与上市公司控股股东、实际控制人串通，违规利用上市公司名义进行贷款担保；有的上市公司将货币资金以定期存款、理财产品、资金集中管理等形式存放到金融机构，但随后金融机构又按照上市公司或控股股东、实际控制人的指令将上述资金转到指定的主体，从而实现非法占用上市公司资金的目的。此外，一些上市公司的供应商、客户，甚至一些公用部门也成为

上市公司财务造假的帮手，协助上市公司进行成本、销售造假。

如果企业运营涉及的各相关方诚信出现问题，外部相关利益者（银行、供应商、客户、公用部门等）配合公司造假，审计就失去了赖以生存的土壤，注册会计师将无法获取有效审计证据，因而直接导致审计机制失效。因此，《征求意见稿》要求外部利益相关者对其提供的有关资料和文件的真实性、完整性、准确性负责，追究利益相关者配合财务造假的责任，对于从根本上遏制和治理利益相关者配合财务造假的乱象，重新塑造审计生态环境，恢复审计机制的正常运作是非常必要的。同时，监管机构一定要认识到利益相关者配合造假给资本市场乃至整个社会带来的极大危害性，在调查和处理相关案件时，不能让这些配合造假者置身事外，不能以对其没有监管和处罚权为由不追究这些配合造假者的责任。无论是谁，只要配合被审计单位造假，故意提供虚假证明文件，就要通过行政、民事、刑事等手段进行追责，形成强大的威慑力，提高整个社会的诚信度，净化资本市场环境。

五、合理限制推定注册会计师属于“故意”的情形

《征求意见稿》第四十九条规定了注册会计师、会计师事务所执行审计业务、出具审计报告时的禁止行为（依据相同审计证据得出不同结论、隐瞒审计中发现的问题、为被审计单位编造或者伪造理由、审计程序严重缺失等），同时，删除现行《注册会计师法》四个“明知”，即注册会计师执行审计业务出具报告时，不得有下列行为：明知被审计单位对重要事项的财务会计处理与国家有关规定相抵触，而不予指明；明知被审计单位的财务会计处理会直接损害利害关系人的利益，而予以隐瞒或者作不实报告；明知被审计单位的财务会计处理会导致利害关系人产生重大误解，而不予指明；明知被审计单位的会计报表的重要事项有不实的内容，而不予指明。对委托人有上述所列行为，注册会计师按照执业准则、规则应当知道的，适用该规定。

《征求意见稿》删除四个“明知”，对合理限制推定注册会计师属于“故意”的情形具有重要意义。

首先，在责任认定方面，四个“明知”极有可能导致会计师事务所只要受到行政处罚或行政监管措施，就被认定构成“注册会计师按照执业准则、规则应当知道”的情形，进而构成“明知”及“故意”的情况，导致会计师事务所承担过重的连带赔偿责任，形成赔偿责任扩大化的不当结果。

其次，在保险理赔方面，四个“明知”可能导致法院在判决中写明会计师事务所存在“故意”或“推定故意”的情况，导致会计师事务所无法获得保险公司的职业责任保险理赔。财政部在《关于印发＜会计师事务所职业责任保险暂行办法＞的通知》（财会[2015]13号）第十一条明确规定职业责任保险合同条款仅能覆盖会计师事务所及其执业人员因“非故意行为”导致的赔偿责任。商业保险公司在实践中也将“故意”甚至“重大过失”列为免赔情形，因此，四个“明知”极有可能导致保险公司对于会计师事务所遭受的全部虚假陈述赔偿损失拒绝理赔。会计师事务所作为轻资产机构，在承担巨额赔偿责任的情况下，如无法通过保险获得必要保障，即使是规模很大的会计师事务所也可能面临极大的破产风险，这对保障资本市场稳定和维护投资者利益是不利的。

再次，从既往司法实践看，《最高人民法院关于审理涉及会计师事务所在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，以下简称《审计侵权司法解释》）吸纳了四个“明知”的内容，出现多家会计师事务所因适用《审计侵权司法解释》而承担超出其过错程度的全额连带赔偿责任的情况。

例如，上海高院在审理某虚假陈述案时认定：“即使依据《最高人民法院关于审理涉及会计师事务所在审计业务活动中民事侵权赔偿案件的若干规定》，会计师事务所的行为也完全符合该若干规定第五条第二款规定的情形，足以认定其按照执业准则、规则对于某公司的违法行为应当知道，应认定其明知”。

南京中院在审理另一个虚假陈述案时认定：“《审计侵权司法解释》根据会计师事务所出具不实报告系基于故意或过失分别确立了连带责任和补充赔偿责任，其中第五条第二款……系对会计师事务所主观‘推定故意’的规定。本案中，会计师事务所未按照审计准则的规定和相关职业道德的要求，保持职业怀疑，对审计证据进行审慎核查……本案即使适用《审计侵权司法解释》，会计师事务所的违法事实亦符合《审计侵权司法解释》第五条第二款规定情形，应当就投资者的损失与某公司承担连带赔偿责任。”

实际上，在上述两个案件中，监管机构的行政处罚决定均未认定审计机构存在任何与上市公司恶意串通的情况。尤其是在第二个案件中，上市公司通过与海外政府、交易对手等主

体实施高度隐蔽的财务造假，就连监管机构也是在利用各种渠道耗费大量境内外资源的情况下才最终查清造假事实，会计师事务所明显是受上市公司隐瞒和欺骗才出具了与事实不符的审计报告。然而，在该民事索赔案件中，人民法院根据《审计侵权司法解释》第五条第二款，认定审计机构存在“推定故意”，进而认定审计机构须对上市公司超过1亿元的偿付义务承担全额连带赔偿责任，导致审计机构承担与其过错不相称的过重责任。

六、建立重大事项报告制度

《征求意见稿》第六十六条规定会计师事务所从事特定实体审计业务，发生特定实体更换为其提供审计服务的会计师事务所，会计师事务所从同一特定实体取得的审计收费超过会计师事务所本年度审计收费总额的百分之二十，发现特定实体存在重大风险隐患、重大资产损失和违法违规线索，应当向国务院财政部门报告。

会计师事务所发生更换，有时可能是由于注册会计师与审计客户对一些重大事项的看法存在重大分歧，而审计客户出于各种考虑并不认同注册会计师的立场，如果注册会计师拒绝妥协，审计客户就可能希望通过更换会计师事务所，购买更合意的审计意见。另外一种可能的情形是审计客户与注册会计师在审计费用上存在争议，以对审计服务不满意、缺乏专业胜任能力等为理由辞掉会计师事务所。因此，许多国家和地区的监管机构要求审计客户报告是否存在重要意见不一致的情况，同时要求注册会计师及时、客观地作出书面说明，并将更换会计师事务所行为视为监管的警示信号。

如果会计师事务所从同一特定实体取得的审计收费超过会计师事务所本年度审计收费总额的百分之二十，通常认为会计师事务所在业务收入上高度依赖该审计客户，影响其保持独立性的能力。注册会计师可能由于维护客户关系的压力，在与客户就一些重大事项出现分歧时无法坚持原则。因此，许多国家和地区对会计师事务所向某一审计客户收费占该事务所全部收入的比例较高的情形做出相应规定。例如，欧盟2016年6月17日实施的《对公共利益实体法定审计的特定要求》对公共利益实体审计收费做了一系列明确规定，其中包括，如果会计师事务所最近三年，每年来自某一公共利益实体的审计收费超过会计师事务所总收入的15%，应当向审计委员会披露这一事实，并说明该情形是否对独立性产生不利影响及所采取的应对措施，审计委员会应当考虑是否要求在审计报告出具前由其他的会计师事务所对该审计项目实施质量控制复核。

注册会计师向监管机构报告特定实体审计客户的重大事项，在许多国家和地区法律法规、职业道德准则中有类似要求，只是报告的内容、途径、机构有较大差异。由于注册会计师对客户负有保密义务，除了法律法规和职业道德准则规定的若干情形外，不能在未经客户同意的情况下披露客户的涉密信息，因此《征求意见稿》第四十一条规定会计师事务所、注册会计师对在执行业务中知悉的国家秘密、商业秘密和个人隐私，负有保密义务，除非法律法规另有规定。由于注册会计师承担着维护公众利益的责任，在保守客户秘密和维护公共利益之间出现矛盾时，不向监管部门报告可能导致出现公众利益的巨大损失或系统性风险，因此，许多国家和地区法律要求注册会计师就特定事项向相关部门或监管机构进行报告。

例如，美国1995年对证券法案的修正案规定，如果会计师事务所发现审计客户的非法行为或可能存在的非法行为，应要求上市实体管理层、治理层给予恰当解决，否则应当直接向监管机构进行汇报。欧盟的《对公共利益实体法定审计的特定要求》规定，当从事公共利益实体审计的会计师事务所怀疑，或有合理的理由怀疑被审计单位可能发生或者已经发生违规行为（包括与被审计单位财务报表相关的舞弊），应当通知被审计单位，要求被审计单位调查并采取恰当的措施处理此类违规行为以及防止以后再次发生。如果被审计单位不予调查，会计师事务所应当向负责调查此类违规行为的监管机构进行报告。针对金融机构等公共利益实体，如果公共利益实体存在重大违反法律、法规和行政规章的情况，存在对公共利益实体持续运营产生重大威胁或怀疑的情况，会计师事务所发表无法表示意见、否定意见或保留定意见，会计师事务所应当直接向相关监管机构进行报告。

《征求意见稿》规定的报告责任，指出了注册会计师应报告哪些重要事项。建议在具体实施时，对各类重要事项作出更精准的定义，并考虑会同相关部门建立信息共享机制，以便财政部以及国务院相关部门能及时掌握和处理此类事项，协同化解特定实体可能涉及的相关重大风险。

七、规定从事特定实体审计的会计师事务所增加透明度

《征求意见稿》第六十七条规定

会计师事务所应公开披露的内容可归纳为以下几类：一是关于法律形式和治理结构的信息（法律结构、所有权信息、所属国际网络情况）；二是关于保障审计质量措施的信息（内部治理结构、质量管理制度、内部控制有效性）；三是监管机构检查产生的审计质量信息（接受监管部门和行业协会检查的情况）；四是遵守独立性要求的情况（内部独立性合规检查情况、签字注册会计师轮换情况）；五是业务培训和继续教育情况；六是关于建立以质量为导向的分配机制（合伙人收益分配基础）的信息；七是衡量相对实力和潜在冲突的业务收入信息（特定实体审计业务客户名单、从特定实体取得的审计业务收入、其他审计业务收入、从审计客户取得的非审计业务收入、其他非审计业务收入）。会计师事务所应当在每年5月底前公开相关重要事项，并在会计师事务所网站公布，至少保留五年。

我国从事特定实体审计的会计师事务所，其审计质量事关资本市场的稳定、金融活动的安全、中央企业资产的保值增值等，处于非常重要的地位。因此，会计师事务所公开披露上述事项，有利于政府部门、公众、投资者、监管机构和其他利益相关者全方位了解相关会计师事务所的专业胜任能力、审计质量保障措施和潜在的质量管理风险等重要信息。

其他国家和地区对从事公共利益实体审计的会计师事务所也有类似要求。欧盟《对公共利益实体法定审计的特定要求》第13章规定相关会计师事务所应当公布“透明度报告”。日本2008年4月起实施的注册会计师法规定会计师事务所披露相关内容，例如事务所的宗旨和历史、有限或无限责任、经营概况、审计和非审计服务情况、服务控制框架的运行和维护、与其他事务所的联营情况、审计合伙人的数量、决策机构的章程、组织架构等。美国公众公司会计监督委员会（PCAOB）注册的会计师事务所在公开的年度报告中披露透明度报告要求的信息、审计质量关键指标和有效性。证券委员会国际组织（IOSCO）2015年发布《审计公众公司的事务所的透明度》，建议会计师事务所公开披露会计师事务所有关法律形式和治理结构、培育审计质量的措施、内部监控和外部机构监管产生的审计质量指标，并建议最好在事务所网站上公布，便于公众查阅。

法律法规和监管机构要求会计师事务所公开披露相关内容还有一个重要的因素，就是会计师事务所的股权结构、治理机制、内部控制、决策机制、财务信息、收益分配、质量管理等方面的信息往往不为社会公众所知，因此，许多国家和地区提出了措施，推动会计师事务所提高透明度，比如在会计师事务所的治理层成员中增加独立董事、公开已审计财务报表等。《征求意见稿》的规定既符合国际惯例，也考虑了我国的实际情况，对推动各方更好了解和评价会计师事务所的专业胜任能力和质量管理体系具有非常重要的作用。

八、合理界定注册会计师的民事责任

《征求意见稿》第八十九条规定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，应当区分一般过失、重大过失或者故意，依法承担相应的赔偿责任（一般过失承担补充赔偿责任、重大过失承担一定比例的补充赔偿责任、故意承担连带赔偿责任）。这条规定符合基本法理，合理认定和划分了财务信息披露相关事项涉及的会计责任和审计责任，贯彻了责罚相当的原则，有助于营造高效、透明和公正的监管环境。

首先，法律法规应充分考虑会计师事务所的定位和专业范围，恰当划定会计师事务所理应履行的职责边界，不应赋予超出其职责范围的注意义务。打破市场各方的责任边界，让会计师事务所承担与职业定位不匹配的过重的赔偿责任，其结果可能是注册会计师行业信心的丧失和人才的流失，继而导致审计质量不升反降，违背了监管的良好初衷。此外，针对会计师事务所的“深口袋”现象客观上为投资者提供了损失兜底，不利于市场投资者的理性成长。会计师事务所是否承担民事赔偿责任、承担何种性质的民事赔偿责任，应该取决于其执业行为的性质、是否存在主观故意和过错的程度。《征求意见稿》上述规定充分体现了责任与过错相当的基本原则。

其次，《征求意见稿》对会计师事务所审计业务中故意和过失侵权造成利害关系人损失的赔偿责任作出了不同规定，明确规定了认定故意和过失的不同情形。如果会计师事务所主观上有故意、恶意串通等知道或应当知道的情形，构成共同侵权，应承担连带赔偿责任。会计师事务所不存在故意而存在过失的情况下，应根据其过失程度确定其赔偿责任。根据《民法典》第一千一百六十八条的规定，二人以上共同实施侵权行为，造成他人损害的，应当承担连带责任。理论上，共同侵权行为通常表现为主观上行为人之间有意联络或者多个行为人之间

图／全景网

对侵权行为知道或者应当知道。《民法典》第一千一百七十二条规定，二人以上分别实施侵权行为造成同一损害，能够确定责任大小的，各自承担相应的责任；难以确定责任大小的，平均承担赔偿责任。

再次，《征求意见稿》提到，对属于过失的情形，会计师事务所应当就其负有责任的部分对投资者损失承担相应的补充赔偿责任。就补充责任而言，既强调了共同责任中多个责任主体的主从顺位，也反映了多个责任主体之间过错性质和程度的不同。从实践看，补充责任人要么与主责任人之间存在某种法律上的监督管理或利益支配关系，要么对主责任人的债务不履行行为具有一定的过错。在侵权性的补充责任中，补充责任人承担的是过错补充责任。

注册会计师从事资本市场审计服务，不仅对上市公司承担合约责任，还对合约之外的第三人承担民事法律责任。在上世纪90年代以前，随着消费者保护主义的兴起，商业保险范围的覆盖，消费者形成“深口袋理论”和“风险社会化”，一旦上市公司经营失败，就对注册会计师进行滥诉，产生行业诉讼爆炸。尤其当审计客户本身存在欺诈行为，并因经营失败使欺诈行为被公之于众时，社会公众往往直接认定注册会计师存在审计失误，而不考虑注册会计师究竟执行了哪些审计程序，是否存在过错。曾经盛行于西方国家的“深口袋”现象已在我国开始出现，即投资者不考虑上市公司和注册会计师责任孰大孰小问题，而是谁赔得起就向谁索赔。

目前，会计师事务所不仅面临复杂的不甚理想的审计环境，同时还面临严峻的监管风险和诉讼风险。在取消前置程序、简化股民索赔流程、推动代表人诉讼的趋势下，如果只要发行人、上市公司出现问题导致投资者遭受损失，就一概要求会计师事务所承担兜底的连带赔偿责任，可能导致相当一部分会计师事务所走向破产。本次注册会计师法修订将有利于推动合理认定会计师事务所的责任，贯彻过罚相当的公平原则，促进注册会计师行业的稳定健康发展。

九、正确区分会计责任和审计责任

《征求意见稿》第八十九条第二款规定，会计师事务所能够证明存在下列情形，不承担民事责任，包括：已经按照执业准则的规定执行审计，并保持必要的执业谨慎，但仍未能发现差错；实施审计所必须依赖的金融机构、供应商、客户等相关单位提供虚假或者不实的证明文件，会计师事务所在保持必要的职业谨慎情况下未能发现其虚假或者不实；已对被审计单位的舞弊迹象提出警告并在审计报告中予以指明。

会计师事务所没有过错不承担责任，这符合注册会计师审计工作的本质和特点。一是在按照审计准则的规定执行审计工作时，注册会计师有责任对财务报表整体是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证。但由于审计的固有限制，即使注

册会计师按照审计准则的规定恰当计划和执行了工作，也不可避免地存在财务报表中的某些重大错报未被发现的风险。二是由于被审计单位可能通过精心策划和串通合谋掩盖其财务造假行为，舞弊导致的重大错报未被发现的风险往往是比较高的，实施审计时所依赖的金融机构、供应商、客户等相关单位提供虚假或者不实的证明文件，将直接影响审计证据质量，导致注册会计师得出错误的审计结论。三是注册会计师如已在审计报告中对舞弊迹象进行披露，尽到告知义务，如果利益相关者再行依赖，应当由其自行承担损失。

区分会计责任和审计责任，有利于推动各方归位尽责。被审计单位和会计师事务所作为财务报告供应链条上最关键的两个环节，一个负责生产信息，一个负责鉴证信息，两者的工作存在密切联系，对财务信息承担各自相应的责任。上市公司的绝大多数股东不直接参与经营管理，全体股东将公司的经营管理活动委托给管理层，全体股东成为委托人，管理层成为受托人，这就产生全体股东如何监督管理层经营管理的问题。根据《证券法》的规定，管理层需要编制定期报告，向股东报告受托责任，其中财务报告是定期报告中的核心内容。这些财务报告必须由注册会计师出具客观、公正的审计报告。上市公司及其管理层对编制财务报告承担法律责任，这是会计责任；会计师事务所及其签字注册会计师对出具的审计报告承担法律责任，这是审计责任。先有会计责任，后有审计责任。就财务信息质量而言，会计责任为主，审计责任为辅。会计师事务所及其签字注册会计师的审计责任不能替代、减轻或免除上市公司及其管理层的会计责任。因此，如果监管机构决定对企业的某项违规会计处理不予以行政处罚，说明该违规事项没有造成严重后果，在这种情况下，监管机构不宜以对该事项实施的审计工作存在瑕疵为由，对会计师事务所施以超过被审计单位的行政处罚。

《征求意见稿》通过厘清会计责任和审计责任，明确没有过错不承担责任，为推动注册会计师行业健康发展提供了很好的保证。

十、确立工作底稿保密、存储要求和跨境监管原则

《征求意见稿》第四十二条规定，会计师事务所、注册会计师执业活动形成的工作底稿及相关文件、资料及电子数据应当存储在境内。第四十六条第三款规定，审计档案及复制件应当存放在境内，未经批准不得携带、传递出境。第七十条规定，境外会计师事务所需要在中国境内办理特定类型业务的，应当由省级财政部门批准，境外会计师事务所以委托境内会计师事务所等方式开展相关特定类型业务，且未派人员入境执业的，应向省级财政部门备案。第七十四条规定，未经批准，任何单位和个人不得擅自向境外提供或者携带、传递出境与注册会计师执业活动相关文件或者资料。境外监管机构与国务院财政部门签订监管合作协议或者备忘录的，有关监管措施、审计工作底稿保存等事项按照协议或者备忘录的约定执行。

当前，我国有众多在境外资本市场上市的公司，这些公司中有相当一部分由境外会计师事务所担任审计机构，相关境外会计师事务所通常需要与一些境内会计师事务所（包括境外会计师事务所所属国际网络的境内网络所）合作开展审计工作，在此过程中往往涉及某些审计相关信息的跨境交流和传递。

《征求意见稿》的上述规定明确要求境外会计师事务所在中国境内办理特定类型业务需经批准或备案，境内外会计师事务所执业活动形成的工作底稿及相关文件、资料及电子数据应当存储在境内，未经批准不得擅自向境外提供或者携带、传递出境。这一方面可以确保境内外会计师事务所依法依规有序开展针对境外上市中国公司的跨境审计业务，并在执业过程中有效维护我国的国家信息安全，同时也为我国监管机构对相关境内外会计师事务所针对相关中国公司的审计实施必要监管提供良好基础。

此外，《征求意见稿》的上述规定再次明确，境外监管机构应当基于其与国务院财政部门签订的监管合作协议或者备忘录执行跨境审计监管。值得关注的是，美国证券交易委员会（SEC）近期根据《外国公司问责法案》（2020年12月18日签署）的要求制定了相应的执行细则，以落实该法案关于在美上市的海外发行人需满足会计监管要求（即其审计机构接受PCAOB的充分监管）的规定。按照执行细则的规定，如相关上市公司及其年审审计师连续三年不能满足相关要求，相关上市公司股票将被禁止在美国所有证券市场（包括场外市场OTC）交易。考虑到该法案及执行细则将对众多在美国上市的中国企业产生极其重大的影响，建议中美双方监管机构继续开展对话磋商，尽快找到双方都能接受的监管合作路径，确保《征求意见稿》相关规定的有效落实。

责任编辑　武献杰