

会计师事务所及其合伙人承担民事责任存在的问题与对策研究

——以康美药业诉讼案为例

◆张玉妹

(天津工业大学, 天津 300387)

【摘要】新《证券法》的实施,使得会计师事务所及合伙人法律责任的认定范围和违法处罚的力度发生较大变化。本文通过对康美药业诉讼案的始末进行分析,探究广东正中珠江会计师事务所与合伙人就 24.59 亿的投资者损失承担连带责任的根本原因,总结案例启示,分析特殊普通合伙制会计师事务所及合伙人承担民事责任方面存在的问题,并针对这些问题提出了相应的对策和建议。

【关键词】新证券法;康美药业诉讼案;民事责任;连带责任

一、会计师事务所组织形式与合伙人责任承担方式

(一)会计师事务所组织形式分析

我国会计师事务所主要的三种组织形式分别为特殊的普通合伙制、有限责任制、普通合伙制。2010 年《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》规定“力倡国内大型事务所采用特殊普通合伙制组织形式”,从证监会官网的《从事证券服务业务会计师事务所名录(截至 2022.3.31)》中可知,从事证券服务业务的会计师事务所 71.4%为特殊普通合伙制组织形式。因此,本文选取的论述对象主要为特殊普通合伙制组织形式下的会计师事务所。

特殊普通合伙会计师事务所通常由数个具有签字权的注册会计师(以下简称注会)担任合伙人。每个合伙人都拥有自己的团队,团队中有多个有签字权的注会和普通会计师。一份审计报告需要两位注会签字,因此,通常是由实际执行审计的注会及其所属的合伙人签字,然而,很多时候签字的合伙人并不会实际参与签字的审计项目。

(二)事务所合伙人民事责任承担方式探究

根据新《证券法》第 173 条,会计师事务所虚假陈述的行为实行过错推定原则,举证责任倒置。如果事务所无法证明自己非应知或明知则即推定其有过错,从而对虚假陈述人对投资者所承担的民事责任承担连带赔偿责任。再结合《民法典》《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《法释 12 号文》)等法律法规,认定特殊普通合伙会计师事务所承担连带责任,即事务所合伙人承担连带责任。

然而,新《证券法》第 173 条仅对合伙人承担连带责任

问题作出了简要规定,实务中相关案件的裁判仍存在合伙人承担过高风险、签字注会、中介机构直接责任人不承担赔偿责任等问题。下文笔者将以康美药业诉讼案为例进行具体分析。

二、“康美案”分析

(一)诉讼案件的过程与结果

1.案件过程

康美药业股份有限公司(简称康美药业)是一家中医药全产业链一体化运营的上市公司。原康美药业董事长马某及其同伙于 2015 年至 2018 年间,通过“庞氏骗局”“发展下线”等多种违法方式从各方筹集大量流动资金,他们还通过股市及其他证券交易系统,利用其实际控制的交易账户通过“建老鼠仓”等方式违规自买自卖、连续交易本公司股票,以实现操纵公司股价和交易量的目的。马某等人还为达到虚增公司业绩的目的,组织、策划、指挥公司相关人员进行财务造假。广东正中珠江会计师事务所(以下简称“正中珠江”)所于 2015 年至 2018 年间负责康美药业股份有限公司的审计,并都出具了无保留意见的审计报告。正中珠江涉案会计师为注册会计师杨某(合伙人、签字注会)、张某(签字注会)、刘某(签字注会)、苏某(项目经理)。2020 年 5 月,证监会依法对康美药业违法违规案作出行政处罚及市场禁入决定,并将涉嫌犯罪线索移送司法机关。

2.判决结果

广州市中级人民法院判决被告康美药业赔偿投资损失 24.59 亿元给 5200 多名投资者。被告广东正中珠江会计师事务所(特殊普通合伙)、杨某对被告康美药业股份有限公司债务承担连带清偿责任,即正中珠江、签字注会杨某对 24.59 亿元的债务承担连带清偿责任。张某、刘某、苏某不

承担民事责任。

(二) 判决理由

依据《证券法》(2014年修正)第173条判决正中珠江与康美药业承担连带责任。杨某不仅是正中珠江2016年、2017年审计康美药业项目的签字注册会计师,还是正中珠江的合伙人,因为其在审计过程中存在重大过失,给正中珠江造成损失。依据《中华人民共和国合伙企业法》第57条,杨某应当在正中珠江承担24.59亿的连带责任范围内承担连带赔偿责任。

刘某不对投资者以及正中珠江的损失承担赔偿责任,因其并非2016年、2017年康美药业审计项目的签字注册会计师(仅为助理会计师),更非与本案相关的虚假陈述行为人。虽然张某是康美药业项目审计报告签字注册会计师,苏某是此审计项目的项目经理,二人于本案中均存在过错,但根据新法优于旧法的法律适用原则(本案违法行为发生时施行的《证券法》(2014年修正)第173条已无中介机构直接责任人承担赔偿责任的规定),张某、苏某仅作为正中珠江审计项目的参与员工,不应因其履行职务的行为对投资者遭受的损失承担直接赔偿责任。

三、会计师事务所及合伙人承担民事责任存在的问题及对策研究

(一) 会计师事务所及合伙人处罚较重

“康美案”中,会计师事务所与合伙人杨某承担24.59亿的连带责任,处罚明显过重。根据正中珠江公开信息显示,2016年至2018年间正中珠江对康美药业的审计项目收费合计仅为1425万元,甚至不到罚单金额的1%。会计师事务所仅收取1425万元的审计费用却要承担24.59亿的连带责任。对于天价罚单,会计师事务所和注册会计师个人显然是无力承担这样的处罚。

本案中虚假陈述的主体、给投资者造成损失的主要责任人员是康美药业有限责任公司,如若其无法承担民事责任,那么虚假陈述的责任将全部转移到会计事务所与合伙人身上。会计师事务所及合伙人应当承担相应责任,但是将全部责任都转移到他们身上是不合理的,这与《民法典》中的公平原则显然是背道而驰的。

其实在各国,只要被审计的客户破产或者遭遇类似虚假陈述等方面的财务困难,会计师就难辞其咎,免不了被起诉或请求赔偿,无论怎样相关注册会计师都可能会经历诉讼。针对这种情形,很多国家都出台了相应的法律,规定会计师事务所民事责任上限。例如,2008年6月欧盟委员会就制定了《关于限制法定会计师和会计师事务所民事责任的建议》(以下简称《2008建议》),此建议的出台是为了推进欧盟的各成员国对会计师民事责任上限的立法进度,进而才能通过法律规范来维护市场的稳定和促进审计行业的持续发

展,避免过度竞争导致的劣币驱逐良币等问题。

《2008建议》针对会计师事务所民事责任上限,主要包括以下三点可采用的建议:(1)出于民法中的平等自愿原则,会计师事务所与被审计单位在签订合同时可以约定承担责任的范围。(2)各成员国可以规定会计师事务所承担的民事责任以其实际造成损失为上限,而不是一刀切式地承担连带责任。(3)欧盟各国可以设置一个固定的上限金额或者规定一个固定的计算上限金额的公式。

基于《2008建议》,欧盟各成员国针对过失的情形都设立了会计师事务所存在过失的情况下应当承担的民事责任的上限。

笔者根据德国、比利时、希腊这三个国家的规定,归纳出欧盟地区主要两种关于确定会计师民事责任金额上限的基本法理:以会计师事务所审计项目收取的审计费用为上限承担民事责任;根据被审计单位是否为上市公司等不同情况,设置具有针对性的民事责任固定金额上限。在德国和比利时:被审计单位是非上市公司,则会计师事务所承担民事责任金额的上限为100/300万欧元;被审计单位为上市公司,则会计师事务所承担民事责任金额的上限为400/1200万欧元。在希腊,每发生一项违法违规事项,会计师个人承担的民事赔偿责任的上限,是在希腊最高法院主席年薪总和5倍和应承担赔偿责任的会计师上一年度收取的审计费用的总和之间两者取高者。

在金融证券行业,人们常把注册会计师称为“资本市场的看门人”。然而在实际执行中,注会及其事务所并没有与其称号相适应的权利,在大部分审计项目(尤其是针对行政机构、大型上市公司)中,事务所往往处于较为弱势的地位。我国当前信用环境相对较差,事务所之间存在低价竞争问题,注册会计师执业环境仍有改善的空间。

在当前执业环境下,对会计师事务所和注册会计师个人判以重罚,虽然起到了警示作用,但也加大了行业留住人才的难度。这终将使得较为复杂、对专业性需求较高的审计案件由专业能力良莠不齐的中小会计师事务所承办,增加行业乱象。从而影响审计行业乃至资本市场的稳定发展,不利于会计行业及金融证券领域的长期稳定发展,也不利于审计总体质量的保持和提升。

我国可以在借鉴其他国家制度的基础上,根据被审计单位是否为上市公司、会计师事务所及其合伙人是否为故意或者过失区分立法,避免盲目地“一刀切”,将虚假陈述责任完全转嫁到会计师事务所头上。对于民事责任金额问题,可以设定事务所及合伙人承担民事责任金额的上限,也可以划定标准按比例分担民事责任。例如,在虚假陈述案件中,事务所及合伙人有确切证据存在故意的或者重大过失,则承担连带赔偿责任;若事务所及合伙人仅对案件仅存在过



失,则应根据过错程度承担比例责任。

(二)签字会计师、中介机构直接责任人不承担赔偿责任

审计报告需要两位注册会计师的签字,“康美案”中,2016年、2017年度审计报告签字的两位注册会计师为杨某和张某。杨某被判承担连带责任,张某不直接对投资者承担赔偿责任。根据证监会官网公示的行政处罚决定,张某仅被警告并处罚款10万元。同样是在“康美案”中,负责审计项目的项目经理苏某并不承担连带责任,也是如张某一样被证监会警告并处罚款10万元。

如上文所述,很多事务所合伙人签字并非代表其实质性地参与了审计的执行程序,多数仅仅是走流程,并无犯罪故意和重大过失。在当前事务所组织形式下签字注会、中介机构项目负责人员不承担连带责任,只有事务所和合伙人承担过重的连带责任显然有违公平原则。

笔者认为针对签字会计师之间的责任问题,可以对审计报告的两位签字注会进行区分,分为主审会计师和监审会计师以明确责任分配,监审的签字注册会计师主观上认定为非故意无重大过失。或者对于中介机构负责和非合伙人签字注册会计师划定标准按比例分担民事责任,根据过错程度按比例担责。如此规定有利于明确责任分配,避免合伙人个人承担与其过错不相符的民事责任。

仅合伙人个人承担连带责任还有一个原因,是根据新《证券法》当前审计准则以原则导向为主,对判断是否勤勉尽责要求,缺乏具体可执行、可量化的标准。这就容易导致合伙人承担过多责任,因为没有具体的执行标准。会计行业是专业性很强的行业,就如同律师行业,很多在外行人看来是审计错误的行为,但在内行人看来却并非如此。从“康美案”中可以看出,广州中院的判决主要是从结果上评判是否是虚假陈述的行为,只要财务报告与案件和结果不一致,即认定审计报告是虚假的。然而在会计行业内部,审计有固定的程序,应当从审计程序上对审计行为进行判定,只要按照审计程序进行审计且被审计公司的会计核算符合会计处理标准的,在审计上由此得出的财务报告与事实不相符,也可能不被认定为是虚假财务报告和虚假陈述行为。

法律应规定识别注册会计师负责的虚假财务报告的标准。目前,这方面的法律认定标准的专业化、具体化程度仍有待提高。此外,会计师行业协会应更加积极研究指导立法机构和其他执法机构制定虚假财务报告标准,注册会计师到底应当对哪些虚假报告负责,以便更好地指导相关领域司法实践。

(三)《会计师事务所职业责任保险暂行办法》赔偿限额较低

根据《会计师事务所职业责任保险暂行办法》第9条、第10条规定,被审计公司若为上市公司,则最高赔偿额为5000万元,若为非上市公司,则最高赔偿额为会计师事务所最近一个年度的审计业务收入与50万元和合伙人(股东)人数的乘积(按投保时的人数计算)二者计算得出的较高额。

“康美案”中会计师事务所承担的连带责任为24.59亿元,与5000万元的赔偿限额相比杯水车薪,起不到保险的作用。

首先,在当前会计行业民事纠纷频发,连带责任过重的情况下,保险公司应当提升保险赔偿限额,并根据不同会计师事务所的规模、性质、盈利水平、信用水平、法律风险,针对性地对不同的会计师事务所提供个性险种,增加保险种类。只有这样才能提升会计师事务所的赔偿能力,推进会计师行业稳定、持续发展,为会计师事务所服务。

其次,我国关于审计职业责任保险险种仍处于发展阶段,但是如果审计行业民事纠纷频发、赔偿金额过重,不适合审计责任方面的保险种类发展。大多数会计师事务所都是特殊的普通合伙制形式,在此组织形式下会计师事务所归于轻资产型机构,并无偿付高额债务的能力,再加上职业保险赔付金额有限,易造成会计事务所无法负担高额债务的情况,并会提高签字注会以及事务所的执业风险,导致行业人才加速流失、行业发展受阻。

参考文献:

- [1]周艳,林彦华,张启迪.基于比较法视角对我国会计师事务所民事责任上限的探讨[J].财务与会计,2021(23):7-10.
- [2]刘静,崔元祯.特别代表人诉讼制度下CPA民事责任问题研究——以康美药业诉讼案为例[J].财会通讯,2023(11):131-135.
- [3]王媚,朱俊虹.新《证券法》实施对会计师事务所影响分析及发展建议[J].法制博览,2020(28):48-49.
- [4]杨世昆.新证券法下注册会计师民事责任[J].中国农业会计,2022(03):26-27.
- [5]徐文鸣.民事责任能威慑证券市场违法行为吗——基于证券代表人诉讼判决的准自然实验[J].广东财经大学学报,2022,37(02):100-112.

作者简介:

张玉姝(1997—),女,汉族,天津人,硕士研究生,研究方向:经济法。