



司法解释理解与适用丛书

最高人民法院 关于会计师事务所审计侵权赔偿责任司法解释 理解与适用

【 条旨 · 释义 · 理由 · 案例 】

奚晓明 主编

最高人民法院民事审判第二庭 编著

人民法院出版社

THE PEOPLE'S COURT PRESS

PDF
PDF

www.docsriver.com 定制及广告服务 小飞鱼

更多**广告合作及防失联联系方式**在电脑端打开链接

<http://www.docsriver.com/shop.php?id=3665>



www.docsriver.com 商家 本本书店

内容不排斥 转载、转发、转卖 行为

但请勿去除文件广告宣传页面

若发现去宣传页面转卖行为，后续广告将以上浮于页面形式添加

www.docsriver.com 定制及广告服务 小飞鱼

更多**广告合作及防失联联系方式**在电脑端打开链接

<http://www.docsriver.com/shop.php?id=3665>





最高人民法院 关于会计师事务所审计侵权赔偿责任司法解释 理解与适用

【条旨·释义·理由·案例】

“几乎每一桩针对会计师个人的诉讼，都酿成整个职业的一场危机”。自20世纪80年代的诉讼爆炸以来，注册会计师的民事责任问题成为一个历久弥新、备受关注的前沿课题。

无论是域外的安然—安达信，还是本土的银广夏—中天勤，名声显赫的会计师事务所转瞬之间土崩瓦解。会计师责任既关涉社会公众之权益保护，也关乎会计师行业的生死存亡，但社会公众对会计师服务质量的高度期盼与会计行业对自身专业能力的自我认知之间存在明显差距，致使会计师责任问题成为一个价值矛盾的聚合体，各方难以就责任边界达成共识。

各国实务界和理论界先后从合同法、侵权法、证券法、专家责任等路径努力探寻界定会计师民事责任之框架，但皆因价值冲突而致使责任规则陷入“第三人范围忽宽忽窄，会计师责任畸轻畸重”之怪圈。放眼会计职业100余年之发展历程，相同的诉讼、相同的场景不断重现，法律规则左右摇摆，几乎无人能够确定地预期每一桩诉讼的结局。法官在对会计师责任的理性思考与保护公众利益的使命感之间陷入两难境地。

如何打破僵局，跳出怪圈，揭示出会计师民事责任问题之全貌，如何探寻合理的责任框架并在法律逻辑与公共政策之间进行妥当权衡，以正确界定会计师事务所的民事责任，实乃本司法解释之首要任务。

——最高人民法院副院长 奚晓明

ISBN 978-7-80217-525-9



9 787802 175259 >

定价：49.00元

司法解释理解与适用丛书

**最高人民法院
关于会计师事务所审计侵权赔偿责任
司法解释理解与适用**

【 条旨 · 释义 · 理由 · 案例 】

奚晓明 主编
最高人民法院民事审判第二庭 编著

人民法院出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

最高人民法院关于会计师事务所审计侵权赔偿责任司法解释理解与适用/奚晓明主编;最高人民法院民事审判第二庭编著. —北京:人民法院出版社, 2007. 7

(司法解释理解与适用丛书)

ISBN 978-7-80217-525-9

I. 最… II. ①奚…②最… III. 会计师事务所—审计—侵权行为—赔偿—法律解释—中国 IV. D922. 275 D923. 05

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 100487 号

最高人民法院关于会计师事务所审计 侵权赔偿责任司法解释理解与适用

奚晓明 主编

最高人民法院民事审判第二庭 编著

责任编辑 陈燕华 范金龙 丁文严
出版发行 人民法院出版社
地 址 北京市东城区东交民巷 27 号(100745)
电 话 (010) 85250583 (责任编辑) 85250516 (出版部)
85250558 85250559(发行部)
网 址 <http://courtpress.chinacourt.org>
E - mail courtpress@sohu.com
印 刷 北京人卫印刷厂
经 销 新华书店

开 本 787×1092 毫米 1/16
字 数 439 千字
印 张 24. 25
版 次 2007 年 7 月第 1 版 2007 年 7 月第 1 次印刷
书 号 ISBN 978-7-80217-525-9
定 价 49. 00 元

版权所有 侵权必究

【 序言 】

随着人类社会的发展和社会分工的深化，具有专门知识和技能、为社会提供有偿专业服务的中介机构，在现代社会经济生活中发挥着愈加重要的作用，但同时因中介机构在提供服务中的过错而致第三人损害之情形亦不断出现。自20世纪80年代以来，西方发达国家法学界对所谓的“专家民事责任”的研究比较活跃，专家责任成为民法学的前沿问题。近年来，轰动世界的美国“安然”公司案、韩国SK集团案，使会计师事务所等中介机构的民事责任再次成为会计审计和法律领域中的热点问题。同样，我国名噪一时的蓝田股份案、郑百文案、银广夏案等虚假陈述案，亦均与公司财会信息虚假和审计活动失败存在直接关联，会计师事务所的民事责任问题日益凸显。

由于公司的财会信息反映了公司运行状况、财务状况、经营成果等重要指标，清晰昭示着公司运营状况，并与公司将来的财务决策息息相关，因此财会信息是公开发行公司信息的核心内容。为此，世界各国均对公司尤其是上市公司会计信息的披露作出严格规定，并不厌其烦地制定大量的措施以防范不实或虚假财会信息。虽然在公司财会信息公开的监控方式方面，世界各国基本都采取内部控制和外部控制两种方式，但外部监督的防控作用无疑要远远大于内部监控，尤其是作为一种民间审计的注册会计师制度，具有政府审计和企业内部审计不可替代之地位，注册会计师亦由此获得“经济警察”之美誉。与其他国家一样，我国也通过立法的方式将公司财会信息的外部监督之重任赋予了会计师事务所，《注册会计师法》第十四条规定的注册会计师之审计义务和职能，即是著例。

然而，从国内外爆发的众多公司财务舞弊案例中，会计师事务所并未发挥公众所期待的外部监督作用。相反，一些会计师事务所在执行审计活动中不仅存在严重过失，甚至与被审计单位恶意串通，共同欺骗公众投资者和其他利害

2 最高人民法院关于会计师事务所审计侵权赔偿责任司法解释理解与适用

关系人。尽管在我国产生这种情形之原因比较复杂，但法律关于会计师事务所审计侵权民事责任制度不够完善无疑是一个重要原因。在证券审计方面的政策和监管环境明显趋严的同时，社会各界越来越关注司法介入机制的作用，并普遍认为只有通过司法机关加强对这种弄虚作假的处理力度和民事赔偿力度，才能真正有助于行业协会的监管从行政性向自律性的转变。民事赔偿机制的启动，对上市公司等被审计单位、会计师事务所等中介机构的违法行为将具有强大的震慑作用和明显的阻遏效果，有利于社会主义市场经济的发展和公众投资者以及其他利害关系人合法权益的保护。为此，截至2003年，最高人民法院先后发布了法函〔1996〕56号《关于会计师事务所为企业出具虚假验资证明如何处理的复函》、法释〔1997〕10号《关于验资单位对多个案件债权人损失应如何承担责任的批复》、法释〔1998〕13号《关于会计师事务所为企业出具虚假验资证明应如何承担责任问题的批复》、法发〔2002〕21号《关于金融机构为企业出具不实或者虚假验资报告资金证明如何承担民事责任问题的通知》以及法释〔2003〕2号《关于审理证券市场因虚假陈述引发的民事赔偿案件的若干规定》等五个关于事务所民事责任的司法解释或司法解释性文件，为保护公众投资者和社会公共利益提供了有力武器，为人民法院正确审理涉及事务所民事责任案件提供了重要法律适用依据。

应当看到，要求不断加大会计师事务所民事赔偿责任的呼声和发展态势，越来越反映出社会公众对会计师事务所民事责任方面一种简单朴素的认识。实际上，社会公众对审计行业的高度期盼与审计界自我认知以及专业能力之间存在明显的差距。这种期望差距的突出体现即是注册会计师对第三人（利害关系人）民事责任的范围方面，并始终贯穿于国外会计师职业一百多年的发展历程中。在其他国家司法实践所经历的从最初坚守合同相对性原则而拒不承认对第三人的民事赔偿责任，发展至需要对“已知第三人”承担责任，再发展至对任何“可以合理预见的第三人”承担责任，又重现回归“已知第三人”标准的演进历程，已经充分表明会计师事务所民事责任问题中始终贯穿着公平与效率之间的衡量。一方面，是会计师执业的能力以及审计活动自身的局限性，另一方面，是社会公众日益增长的需求和依赖，司法机关的立场无论是稍微倾向于任何一方，都必然损失另外一方的利益，从而使会计师侵权民事责任问题似乎陷入了两难困境：要么会计师事务所因民事责任过大而破产，或者因无法承受过高的职业风险而拒绝提供审计服务；要么会计师事务所为最大限度地减少审计和法律风险而被迫进行“详细审计”，从而大幅提高审计成本并将高昂的审计成本最终转移给股东或公众投资者。这种两难同样体现在最高人民法院以往发

布的关于会计师事务所民事责任的司法解释中，其在实践中通常表现为裁判适用规则不一，会计师事务所民事责任畸轻畸重。审计实务和司法实践带给我们的重要思考是：会计师事务所的民事责任应当如何定位？根据中国目前的国情，如何正确认定会计师事务所的民事责任？如何既能保障证券市场的健康发展和投资者合法权益，同时又为会计师行业的健康成长提供发展空间？这是最高人民法院制定《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》所首先要解决的责任定位和价值权衡问题。

会计师事务所审计侵权民事责任属于中介机构民事责任之范畴。近年的国内外研究中，一种代表性的观点认为会计师、律师、公证人、建筑师、医师、评估师等具有专门技能或知识的人员的侵权责任属于一种新型的民事责任即专家责任。我们认为，鉴于我国学界就专家责任尚无通说，且立法并未确立专家责任，加之所谓专家责任的突出特征是其具有专门技能或知识而应被施以高度注意义务，故完全可以通过传统民法中的侵权责任框架并运用过错归责原则和举证责任倒置的方式定位和解决会计师事务所的审计责任问题，实现对所谓专家责任功能之替代。会计师事务所的侵权责任问题的实质是一个公平与效率的取舍和权衡问题，是侵权法律逻辑与公共政策选择之间的冲突和协调问题，是如何在侵权行为法的基本框架下，考虑社会公共政策因素，综合运用民法公平原则，通过合理的制度规则安排，来公平地分配商业活动中出现的资金损失问题。如果仅仅局限于会计师事务所与公众投资者等利害关系人之间寻求损失分配的公平合理，显然是不现实的。必须跳出“会计师事务所——利害关系人”以及“执业过失—法律责任”的思维定式来全盘考量会计师事务所审计侵权责任。利害关系人受损的真正原因是被审计单位内部存在的欺诈或经营失败，应将会计师事务所的审计侵权民事责任置于公司治理结构的框架下，在被审计单位、会计师事务所与遭受损失的利害关系人之间的三角法律关系中实现利益平衡。以此为基础考量之框架和思路，本司法解释从民法公平原则出发，根据民法通则、注册会计师法、公司法、证券法等法律，梳理、整合并矫正最高人民法院以往发布的相关规定，广泛征求相关部门的意见，结合审判实践经验，并吸纳民商法理论最新研究成果，在会计师事务所审计侵权民事责任的认定方面整理出诸多清晰的规则。诸如，明确区分会计责任与审计责任、明确利害关系人的范围、承认执业准则的法律地位、统一适用过错推定原则和举证责任倒置分配模式、明确会计师事务所承担连带责任的具体情形、强调过失比例责任和责任顺位、认定会计师事务所过错责任的具体指引、以及完善不承担责任和减轻责任的事由等，从而为人民法院正确界定会计师事务所民事责任、公

4 最高人民法院关于会计师事务所审计侵权赔偿责任司法解释理解与适用

平保护各方当事人的合法权益提供了比较科学合理的框架和路径。

在为本书撰写序言的过程中，我头脑中不断闪现多年来一直思考的一个问题：有关司法解释的理解适用书籍应当如何定位、如何撰写？这涉及一个貌似简单的问题：为何要起草司法解释？现代法律解释学上的一个重要规则是：法律不经解释不能适用。法律适用的关键在于法律解释，解释不当必然导致适用不当。法律解释通常是探寻法律的原意解释，即探求立法者在制定法律时所作的价值判断及其所欲实现之目的。而探寻原意解释的前提是：假定一部法律或一个法条存在一个贯穿始终的原意和目的，并将之作为理所当然的理解和解释的出发点。众所周知，任何一部法律在起草过程中均存在多种利益所代表的不同意见，任何一个法条在拟定过程中至少存在两种学说，而立法者最后采纳哪种学说可谓该法条原义之学理或目的基础。而这一点，同样也是起草相关法律条文司法解释之基点。然而令人遗憾的是，我国法律出台后，既缺少立法理由书，也没有精简之条旨指引，更难见法律文本之权威立法解读，导致法律适用中再次出现立法过程中所出现的学说之争，并常常造成审判实务规则不一、做法各异，制定司法解释遂成为审判实务之迫切需求。但更应当看到，即便制定司法解释，其最终文本仍然是以抽象条文之形式体现，若不附之以权威的司法解释理由书，则实质上仍然未脱逸于抽象立法之模式，在实务适用中必然再次出现立法或制定司法解释过程中所曾经出现的学说或观点纷争，再次引发各级法院司法审判口径不一，并催生各地法院纷纷出台具体指导意见等准司法解释，从而使法律解释陷入解释学上的循环怪圈，司法解释的指导和统一裁判规则的功能被弱化。因此，在司法解释理由书制度尚未确立之前，司法解释起草者撰写的理解和适用书籍就显得至关重要。

因此，一部比较理想的司法解释理解和适用书籍至少应当符合以下几点要求：其一，准确框定条文主旨。由于认知能力和文字自身之局限，人类自古以来就存在“书不尽言，言不尽意”、“意之所随，不可尽言”之问题。为避免就条文文本之目的产生歧义，此类书籍应当尽量准确地概括每个条文之主旨。其二，详细阐释条文本意。无论是在立法抑或是司法解释的制定过程中，就如何解决某问题的方案或措施方面必然出现“仁者见仁，智者见智”之情形，即便对条文的相关措辞也经常产生分歧。为妥协诸多分歧之意见，起草者在拟定条文时有时会使用一些具有涵盖力的语言来掩盖分歧，形成一种这些问题在最后形成的文本中似乎“消失”了的表象。其实，问题仍然存在，分歧并未消除，而是处于一种潜伏状态并可能在将来的实务理解和适用之中暴露出来。因此，理解适用书籍应当全面展现司法解释起草过程中关于每个条文的不同学说或观

点之争，明确司法解释最后所采纳的观点或立场，并详细说明持此观点或立场之理由，以避免条文在适用中再生歧义或重复纷争。其三，强化司法学术定位。司法解释的调研和制定工作并非单纯学术性质之研究，而是为了更好地指导审判工作。司法解释的制定不仅应提出问题，更要提出符合中国社会现状和法律规定精神的切实解决方案，所以司法解释的理解和适用书籍应当定位在司法学术型书籍。不仅应详细阐述规则背后之法理，确保解释文本在法理上的前后一致，而且应采取实证分析和规范分析相结合的方法，以司法解释和审判案例为契入点，秉承条文文本之本意，展开条文中虽未规定但实务易遇问题之适用研讨，以期对相关问题的处理提供指引，努力实现学术与实践之结合，使法官不仅知其然，而且知其所以然，更知其所未然。其四，坚持基本学术规范。“庙廊之才，非一木之枝”，司法解释是融合全国法院、立法部门、相关部委、学界专家等集体智慧之结晶，制定解释中必然涉及理论界和实务界专家的著述或文章或意见，所以此类书籍应当恪守学术规范，在引用他人著述或观点之处，应实事求是地做好引注或相关索引，这不仅是对他人研究成果的基本尊重，而且可为将来研究者提供研究或文献线索。

本书由以最高人民法院民二庭法官为主的司法解释起草小组负责撰写。为使该书成为一部比较理想的司法解释理解和适用书籍，起草小组成员作出了相当的努力。全书对条文的解释采取“条文主旨”、“条文释义”、“案例分析”、“适用注意”的结构模式，比较全面地展现了司法解释制定过程中的观点之争，在梳理归纳和比较分析国内外各种观点学说的基础上，详细阐明了最高人民法院审委会对相关争论问题最后采取的立场及其理由；同时，全书努力采取学理论证与实证分析相结合的方法，对相关规定理解与适用的研析比较到位，为司法实务可能出现的相关疑难问题提供了解决路径和指引。一言以蔽之，本书从司法学术角度出发，在探寻和定位司法解释理解和适用书籍方面作出了较好的尝试。

希望本书的出版，对于我国司法实务界或法学理论界均有各取所需的指导或参考价值。

是为序。

最高人民法院副院长



2007年6月28日

目 录

【序言】	(1)
【第一部分·条文全本】	(1)
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	
(2007年6月11日)	(1)
【第二部分·新闻问答】	(5)
最高人民法院民二庭庭长宋晓明就《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》答记者问	(5)
【第三部分·条文释义】	(18)
导言【路径·衡量·依据】	(18)
【主旨】	(18)
【释义】	(18)
一、考察之路径	(20)
(一) 合同法的路径	(21)
(二) 侵权法的路径	(22)
(三) 证券法的路径	(23)
(四) 专家责任路径	(24)
(五) 公司治理结构路径	(25)
(六) 国内的研究与实践	(26)
(七) 研究和路径之总结	(27)

二、利益之衡量	(29)
三、制定之依据	(31)
第一条【责任类型·责任性质】	(33)
【主旨】	(33)
【释义】	(33)
一、审计报告的范式和类型	(33)
(一) 审计业务的范围	(33)
(二) 审计报告的范式	(35)
(三) 审计报告的类型	(36)
二、会计师事务所责任类型	(39)
(一) 现行法关于会计师事务所民事责任态势	(40)
(二) 对委托人的责任和对利害关系人的责任	(41)
(三) 本司法解释适用案件之类型	(42)
三、会计师事务所对利害关系人承担责任的性质	(43)
(一) 六种代表学说	(43)
(二) 评析与选择	(47)
(三) 损失分配立场：单边激励机制还是多边激励机制	(52)
【适用】	(59)
一、注意区分审计报告类型的重要依据	(59)
二、区分审计报告类型与审计意见类型	(61)
第二条【利害关系人·执业准则·不实报告】	(61)
【主旨】	(62)
【释义】	(62)
一、利害关系人的界定及范围	(62)
(一) 利害关系人的范围标准学说	(63)
(二) 本司法解释之立场：侵权法律逻辑与公共政策考量	(67)
(三) 利害关系人的具体界定	(71)
二、关于执业准则和规则	(72)
(一) 审计报告真实性之争：程序真实还是结论真实	(72)
(二) 两种观点的理论基础：“容许性危险与违法阻却论” 和“保险论”	(73)

(三) 执业准则的法律地位·····	(75)
三、关于不实报告的界定·····	(80)
(一) 报告名称之争论·····	(80)
(二) 报告名称之确定·····	(81)
(三) 不实报告之类型·····	(82)
【适用】·····	(87)
一、注意区分会计责任与审计责任·····	(87)
二、注意执业准则的修订和废止问题·····	(88)
三、注意执业准则与审计责任之间的关系问题·····	(89)
四、注意通过股票期权进行交易的利害关系人问题·····	(91)
五、注意防止会计师事务所民事责任扩大化的倾向·····	(93)
第三条【诉讼当事人的列置】 ·····	(94)
【主旨】·····	(94)
【释义】·····	(95)
一、会计师事务所和被审计单位的诉讼地位关系问题·····	(95)
(一) 被审计单位与侵权诉讼：可以参加还是必须参加·····	(95)
(二) 被审计单位的诉讼地位：共同被告还是第三人·····	(96)
二、会计师事务所与分支机构之间的诉讼地位关系·····	(99)
(一) 事务所分所出具审计报告效力·····	(100)
(二) 会计师事务所分所的法律地位·····	(102)
三、未补足出资的出资人的诉讼地位问题·····	(103)
(一) 出资人瑕疵出资的现实表现·····	(103)
(二) 瑕疵出资人的诉讼地位·····	(104)
【适用】·····	(105)
关于事务所拒不参加分支机构为被告的诉讼的问题·····	(105)
第四条【归责原则·举证分配】 ·····	(106)
【主旨】·····	(106)
【释义】·····	(106)
一、关于会计师事务所侵权责任主体的确定·····	(107)
(一) 一元论与两元论之争论·····	(107)
(二) 本司法解释的最终态度·····	(108)

二、关于会计师事务所侵权责任的归责原则·····	(110)
(一) 归责原则之争论·····	(111)
(二) 归责原则之辨析·····	(113)
(三) 本司法解释立场·····	(126)
三、关于会计师事务所的过错构成·····	(133)
(一) 过错构成的三种学说·····	(133)
(二) 过错主观性: 未保持必要的职业谨慎·····	(135)
(三) 过错客观性: 违反执业准则·····	(136)
(四) 审计失败的过错分析·····	(137)
(五) 案例分析: “中天勤案”的过错认定·····	(140)
四、关于会计师事务所过错责任的举证责任分配·····	(146)
(一) “谁主张, 谁举证”原则之困境·····	(146)
(二) 举证责任倒置模式·····	(147)
(三) 相关执业准则和审计工作底稿·····	(150)
五、关于审计技术和过错鉴定制度问题·····	(153)
(一) 鉴定制度之争论·····	(153)
(二) 本司法解释态度·····	(154)
【适用】 ·····	(156)
一、注意举证责任倒置的证明因素·····	(156)
二、注意事务所审计工作底稿审查·····	(157)
三、注意审计专家辅助人与专家证人的区别·····	(158)
四、注意审计专家辅助人的范围、参加诉讼以及意见效力问题·····	(159)
第五条 【事务所与被审计单位的连带责任】 ·····	(160)
【主旨】 ·····	(161)
【释义】 ·····	(161)
一、会计师事务所侵权责任类型之确定·····	(161)
(一) 现行法的差异及观点分歧·····	(161)
(二) 冲突型法律漏洞认定·····	(164)
(三) 法律解释之前提·····	(168)
(四) 司法解释之最后立场·····	(175)
(五) 区分故意与过失确定责任之理由·····	(181)
二、共同故意侵权的连带赔偿责任·····	(197)

(一) 注册会计师主观故意的内容·····	(198)
(二) 会计师故意的判断标准指引·····	(199)
(三) 案例评析: 华鹏会计师事务所欺诈发行股票案·····	(204)
(四) 主观故意的推定·····	(206)
(五) 会计师的故意与事务所的故意·····	(211)
【适用】·····	(214)
一、注意把握共同故意侵权的构成要件·····	(214)
二、注意本司法解释与相关司法解释的衔接·····	(214)
第六条 【过失责任·过失指引】 ·····	(215)
【主旨】·····	(215)
【释义】·····	(215)
一、过失的判断标准与过失程度·····	(216)
(一) 过失的判断标准及程度划分的一般理论·····	(216)
(二) 注册会计师过失的判断标准·····	(218)
(三) 会计师过失程度及过失与责任相适应·····	(224)
(四) 案例评析: 河南华为会计师事务所案·····	(226)
二、因果关系的分析和认定·····	(232)
(一) 信赖与因果关系·····	(232)
(二) 信赖的证明及抗辩·····	(233)
(三) 多因一果情况下的原因力比较·····	(237)
(四) 案例评析: 珠海市某会计师事务所验资案·····	(239)
三、损失的类型·····	(241)
四、过失认定标准指引·····	(242)
(一) 过失认定标准指引之一·····	(242)
(二) 过失认定标准指引之二·····	(244)
(三) 过失认定标准指引之三·····	(247)
(四) 过失认定标准指引之四·····	(248)
(五) 过失认定标准指引之五·····	(255)
(六) 过失认定标准指引之六·····	(257)
(七) 过失认定标准指引之七·····	(258)
(八) 过失认定标准指引之八·····	(259)
(九) 过失认定标准指引之九·····	(260)

(十) 过失认定标准指引之十·····	(261)
【适用】·····	(261)
一、执行审计准则与保持职业关注之间的关系·····	(262)
二、确定责任范围时应当综合考虑过失程度与原因力大小·····	(262)
第七条【抗辩事由】 ·····	(263)
【主旨】·····	(263)
【释义】·····	(264)
一、事由性质：免责事由还是抗辩事由？·····	(264)
二、事由之一：审计自身固有局限·····	(266)
(一) 理由阐释·····	(266)
(二) 案例评析·····	(268)
三、事由之二：外部证据存在瑕疵·····	(271)
(一) 理由阐释·····	(271)
(二) 案例评析·····	(272)
四、事由之三：错误舞弊已予披露·····	(277)
(一) 理由阐释·····	(277)
(二) 舞弊分析·····	(282)
(三) 案例分析·····	(284)
五、事由之四：被审计单位抽逃资本·····	(290)
(一) 理由阐释·····	(290)
(二) 案例评析·····	(292)
六、事由之五：出资人嗣后补足资金·····	(294)
(一) 理由阐释·····	(294)
(二) 案例评析·····	(295)
七、其他抗辩事由·····	(296)
(一) 理由阐释·····	(296)
(二) 案例评析·····	(297)
【适用】·····	(299)
一、注意外部证据局限性中的过错问题·····	(299)
二、注意合同无效作为抗辩事由的问题·····	(301)
第八条【减责事由】 ·····	(301)

【主旨】	(302)
【释义】	(302)
一、肯定意见	(302)
二、否定意见	(302)
三、折衷意见	(303)
【适用】	(303)
注意执业环境恶劣的抗辩事由问题	(303)
第九条【无效的免责条款】	(304)
【主旨】	(304)
【释义】	(305)
一、关于“约定适用范围”的由来	(305)
二、不能作为抗辩事由之理由	(306)
第十条【赔偿顺位·最高限额】	(307)
【主旨】	(308)
【释义】	(308)
一、补充赔偿责任一般规定性	(308)
(一) 补充赔偿责任在我国的发展	(309)
(二) 补充赔偿责任的基本规则	(311)
(三) 补充赔偿责任的内在规定性	(311)
二、被审计单位的瑕疵出资股东对债权人的责任	(312)
(一) 股东出资瑕疵的主要表现形式	(312)
(二) 学说和实务上关于瑕疵出资股东对债权人责任的讨论	(314)
(三) 瑕疵出资股东对公司债务的补充赔偿责任	(316)
三、相关责任主体赔偿顺位的确定	(323)
(一) 会计师事务所与被审计单位之间的责任顺序	(324)
(二) 被审计单位与其瑕疵出资股东之间的责任顺位	(324)
(三) 会计师事务所与被审计单位瑕疵出资股东之间责任顺位	(325)
四、会计师事务所责任范围的双重限制	(326)
(一) 会计师事务所的责任范围限于不实审计金额	(326)

(二) 会计师事务所审计失败的最高责任之限额·····	(326)
【适用】·····	(327)
一、注意从严审查瑕疵出资股东在诉讼中的补资行为·····	(327)
二、注意正确把握本规定对会计师事务所的过失责任限制·····	(328)
第十一条 【 事务所与分所的连带责任 】 ·····	(329)
【主旨】·····	(329)
【释义】·····	(329)
一、会计师事务所分支机构的形式·····	(329)
二、会计师事务所对其分所的法律责任·····	(332)
第十二条 【 禁止擅自追加被执行人 】 ·····	(336)
【主旨】·····	(336)
【释义】·····	(337)
一、理由阐释·····	(337)
二、案例分析·····	(339)
【适用】·····	(340)
注意会计师事务所的追偿权问题·····	(340)
第十三条 【 冲突与适用 】 ·····	(341)
【主旨】·····	(342)
【释义】·····	(342)
一、旧司法解释的特点及不足·····	(342)
(一) 各自特点·····	(342)
(二) 各有不足·····	(344)
二、新旧司法解释间抵触之处·····	(345)
三、新旧司法解释冲突与适用·····	(345)
【 第四部分 · 本书附录 】 ·····	(347)
【 附录一 】 相关法律规定 ·····	(347)
中华人民共和国注册会计师法 (节选)	

(1993年10月31日)	(347)
中华人民共和国公司法(节选)	
(2005年10月27日)	(350)
中华人民共和国证券法(节选)	
(2005年10月27日)	(350)
【附录二】相关司法解释	(352)
最高人民法院	
关于会计师事务所为企业出具虚假验资证明应如何	
处理的复函	
(1996年4月4日)	(352)
最高人民法院	
关于验资单位对多个案件债权人损失应如何承担责任的批复	
(1997年12月31日)	(353)
最高人民法院	
关于会计师事务所为企业出具虚假验资证明应如何	
承担责任问题的批复	
(1998年6月26日)	(354)
最高人民法院	
关于金融机构为企业出具不实或者虚假验资报告资金	
证明如何承担民事责任问题的通知	
(2002年2月9日)	(354)
最高人民法院	
关于审理证券市场因虚假陈述引发的民事赔偿案件的	
若干规定(节选)	
(2003年1月9日)	(355)
最高人民法院	
关于民事诉讼证据的若干规定(节选)	
(2001年12月21日)	(356)
【附录三】相关审计准则	(357)
【附录四】相关参考文献	(359)
【后记】	(371)

【第一部分·条文全本】

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

（2007年6月4日最高人民法院审判委员会
第1428次会议通过 2007年6月11日最高人民
法院公告公布 自2007年6月15日起施行）

为正确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，维护社会公共利益和相关当事人的合法权益，根据《中华人民共和国民事诉讼法》、《中华人民共和国注册会计师法》、《中华人民共和国公司法》、《中华人民共和国证券法》等法律，结合审判实践，制定本司法解释。

第一条 利害关系人以会计师事务所在从事注册会计师法第十四条规定的审计业务活动中出具不实报告并致其遭受损失为由，向人民法院提起民事侵权赔偿诉讼的，人民法院应当依法受理。

第二条 因合理信赖或者使用会计师事务所出具的不实报告，与被审计单位进行交易或者从事与被审计单位的股票、债券等有关的活动而遭受损失的自然人、法人或者其他组织，应认定为注册会计师法规定的利害关系人。

会计师事务所违反法律法规、中国注册会计师协会依法拟定并经国务院财政部门批准后施行的执业准则和规则以及诚信公允的原则，出具的具有虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏的审计业务报告，应认定为不实报告。

第三条 利害关系人未对被审计单位提起诉讼而直接对会计师事务所提起

诉讼的，人民法院应当告知其对会计师事务所和被审计单位一并提起诉讼；利害关系人拒不起诉被审计单位的，人民法院应当通知被审计单位作为共同被告参加诉讼。

利害关系人对会计师事务所的分支机构提起诉讼的，人民法院可以将该会计师事务所列为共同被告参加诉讼。

利害关系人提出被审计单位的出资人虚假出资或者出资不实、抽逃出资，且事后未补足的，人民法院可以将该出资人列为第三人参加诉讼。

第四条 会计师事务所因在审计业务活动中对外出具不实报告给利害关系人造成损失的，应当承担侵权赔偿责任，但其能够证明自己没有过错的除外。

会计师事务所在证明自己没有过错时，可以向人民法院提交与该案件相关的执业准则、规则以及审计工作底稿等。

第五条 注册会计师在审计业务活动中存在下列情形之一，出具不实报告并给利害关系人造成损失的，应当认定会计师事务所与被审计单位承担连带赔偿责任：

（一）与被审计单位恶意串通；

（二）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；

（三）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；

（四）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；

（五）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；

（六）被审计单位示意其作不实报告，而不予拒绝。

对被审计单位有前款第（二）至（五）项所列行为，注册会计师按照执业准则、规则应当知道的，人民法院应认定其明知。

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。

注册会计师在审计过程中未保持必要的职业谨慎，存在下列情形之一，并导致报告不实的，人民法院应当认定会计师事务所存在过失：

（一）违反注册会计师法第二十条第（二）、（三）项的规定；

（二）负责审计的注册会计师以低于行业一般成员应具备的专业水准执业；

（三）制定的审计计划存在明显疏漏；

（四）未依据执业准则、规则执行必要的审计程序；

(五) 在发现可能存在错误和舞弊的迹象时, 未能追加必要的审计程序予以证实或者排除;

(六) 未能合理地运用执业准则和规则所要求的重要性原则;

(七) 未根据审计的要求采用必要的调查方法获取充分的审计证据;

(八) 明知对总体结论有重大影响的特定审计对象缺少判断能力, 未能寻求专家意见而直接形成审计结论;

(九) 错误判断和评价审计证据;

(十) 其他违反执业准则、规则确定的工作程序的行为。

第七条 会计师事务所能够证明存在以下情形之一的, 不承担民事赔偿责任:

(一) 已经遵守执业准则、规则确定的工作程序并保持必要的职业谨慎, 但仍未能发现被审计的会计资料错误;

(二) 审计业务所必须依赖的金融机构等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下仍未能发现其虚假或者不实;

(三) 已对被审计单位的舞弊迹象提出警告并在审计业务报告中予以指明;

(四) 已经遵照验资程序进行审核并出具报告, 但被验资单位在注册登记后抽逃资金;

(五) 为登记时未出资或者未足额出资的出资人出具不实报告, 但出资人在登记后已补足出资。

第八条 利害关系人明知会计师事务所出具的报告为不实报告而仍然使用的, 人民法院应当酌情减轻会计师事务所的赔偿责任。

第九条 会计师事务所在报告中注明“本报告仅供年检使用”、“本报告仅供工商登记使用”等类似内容的, 不能作为其免责的事由。

第十条 人民法院根据本司法解释第六条确定会计师事务所承担与其过失程度相应的赔偿责任时, 应按照下列情形处理:

(一) 应先由被审计单位赔偿利害关系人的损失。被审计单位的出资人虚假出资、不实出资或者抽逃出资, 事后未补足, 且依法强制执行被审计单位财产后仍不足以赔偿损失的, 出资人应在虚假出资、不实出资或者抽逃出资数额范围内向利害关系人承担补充赔偿责任。

(二) 对被审计单位、出资人的财产依法强制执行后仍不足以赔偿损失的, 由会计师事务所在其不实审计金额范围内承担相应的赔偿责任。

(三) 会计师事务所对一个或者多个利害关系人承担的赔偿责任应以不实审计金额为限。

www.docsriver.com 定制及广告服务 小飞鱼
更多**广告合作及防失联联系方式**在电脑端打开链接
<http://www.docsriver.com/shop.php?id=3665>



www.docsriver.com 商家 本本书店
内容不排斥 转载、转发、转卖 行为
但请勿去除文件宣传广告页面

若发现去宣传页面转卖行为，后续广告将以上浮于页面形式添加

www.docsriver.com 定制及广告服务 小飞鱼
更多**广告合作及防失联联系方式**在电脑端打开链接
<http://www.docsriver.com/shop.php?id=3665>



4 最高人民法院关于会计师事务所审计侵权赔偿责任司法解释理解与适用

第十一条 会计师事务所与其分支机构作为共同被告的，会计师事务所对其分支机构的责任部分承担连带赔偿责任。

第十二条 本司法解释所涉会计师事务所侵权赔偿纠纷未经审判，人民法院不得将会计师事务所追加为被执行人。

第十三条 本司法解释自公布之日起施行。本院过去发布的有关会计师事务所民事责任的相关规定，与本司法解释相抵触的，不再适用。

在本司法解释公布施行前已经终审，当事人申请再审或者按照审判监督程序决定再审的会计师事务所民事侵权赔偿案件，不适用本司法解释。

在本司法解释公布施行后尚在一审或者二审阶段的会计师事务所民事侵权赔偿案件，适用本司法解释。

【第二部分·新闻问答】

最高人民法院民二庭庭长宋晓明就 《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》答记者问

[原载于《人民法院报》2007年6月18日第1版]

问：最高人民法院曾经发布过以法函〔1996〕56号《关于会计师事务所为企业出具虚假验资证明如何处理的复函》为代表的五个司法解释和司法解释性文件。最高人民法院制定这个司法解释时的现实考虑是什么？

答：随着我国社会主义市场经济的不断发展，会计师事务所的法律责任问题引起了社会各界的普遍关注。1996年4月4日我院发布法函〔1996〕56号《关于会计师事务所为企业出具虚假验资证明如何处理的复函》中关于出具虚假验资证明的事务所应对委托人、其他利害关系人承担民事赔偿责任的规定，引发了“验资诉讼风暴”，相关诉讼近1000例，从而使会计师事务所民事责任问题成为我国会计师行业发展的头号问题。2001年我国证券市场发生“银广夏事件”，其与美国“安然事件”一样，使社会公众意识到会计师行业的重要社会经济功能。2004年，国务院将规范注册会计师的执业行为正式列入整顿和规范市场经济秩序的重点之一。截至2003年，最高法院先后发布了五个关于事务所民事责任的司法解释或司法解释性文件，为人民法院正确审理涉及事务所民事责任案件提供了重要法律适用依据。

但也应当看到，最高法院已发布的相关规定也因历史和认识的局限性而存

在一些问题，并导致审判实践适用规则不一，事务所民事责任畸轻畸重，在审判实践中呈现责任扩大化的态势，在一定程度上影响了会计师行业的正常发展。因此，如何正确地界定会计师事务所的民事责任，对于保障市场经济健康发展，保护社会公共利益和广大投资者的合法权益，以及不影响注册会计师行业的健康发展，意义重大。为此，最高人民法院自2001年5月正式立项，责成民二庭负责起草该司法解释。民二庭在原有的相关司法解释的基础上，根据民法通则、注册会计师法、公司法、证券法、民事诉讼法，结合审判实践经验以及民商法理论最新研究成果，广泛征求相关部门的意见尤其是征求会计界和审计界的合理意见，起草了《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》。本司法解释的起草制定工作历时五年，八易其稿；在梳理最高人民法院以往发布的五个相关司法解释的基础上，经过充分讨论和反复论证，将审判实践中出现的新情况、新问题作出符合法律精神并切合实际的规定。

问：与以前的司法解释相比，本司法解释有哪些特点或新发展？

答：本司法解释根据法律规定的精神，将在价值平衡方面立足于既要保障交易市场的健康发展和投资者合法权益，又要为会计师行业提供健康发展空间，从而使审判实践能够正确妥当地认定事务所的民事责任。为此，本司法解释在承继、整合和矫正既往司法解释基础上，在以下几个方面作出较新的规定：（1）明确侵权责任产生的根本原因；（2）明确利害关系人的范围；（3）承认执业准则的法律地位；（4）统一适用过错推定原则和举证责任倒置分配模式；（5）明确此类诉讼的条件和诉讼主体列置等程序规定；（6）明确区分会计师事务所承担补充责任和连带责任的具体情形；（7）强调过失比例责任和责任顺位；（8）认定会计师事务所过错责任的具体指引；（9）完善不承担责任和减轻责任的事由；（10）强调审判程序的重要性。

其中，维护公众投资者和相对人等利害关系人利益的保障措施主要包括：（1）侵权责任的产生的原因，不仅包括验资业务，而包括《注册会计师法》第十四条规定的会计报表、企业合并、分立以及清算中的审计业务；（2）明确利害关系人的范围；（3）统一过错推定原则和举证责任倒置分配模式，以减轻利害关系人的举证负担；（4）规定事务所承担连带责任的情形，即故意情形以及事务所和分支机构关系方面。保障会计师行业发展的措施有：①承认执业准则的法律地位，为本司法解释的相关规定奠定基础；②明确此类诉讼的条件和诉

讼主体列置等程序规定，防止滥诉；③认定过错责任的具体操作规则即过错认定指引，以便准确认定会计师事务所的民事责任；④完善不承担责任和减轻责任的事由，实现损失的公平分担。

问：“利害关系人”的范围界定，是一个关涉会计师事务所与公众投资者权益保护的重要问题。本司法解释立足于既要保障交易市场的健康发展和投资者合法权益，又要为会计师行业提供健康发展空间，那么本司法解释在利害关系人问题上是如何进行利益衡量的？

答：利害关系人的界定是本司法解释中非常重要的一个问题。《注册会计师法》第四十二条明确规定：“会计师事务所违反本法规定，给委托人、其他利害关系人造成损失的，应当依法承担赔偿责任。”该法第二十一条亦出现“利害关系人”这一概念。该法所称的“利害关系人”，在会计师事务所民事责任理论上通常被称为“第三人”。尽管最高人民法院法函〔1996〕56号《关于会计师事务所为企业出具虚假验资证明如何处理的复函》和最高人民法院法释〔1998〕13号《关于会计师事务所为企业出具虚假验资证明应如何承担责任问题的批复》都使用了“利害关系人”这个概念，但均未对这个重要概念进行界定。如何对“利害关系人”（第三人）进行妥当的界定，关涉本司法解释在认定会计师事务所民事责任方面的政策考量和分析基础，并与本司法解释其他条款密切相关。

关于利害关系人（第三人）的范围问题，在学说上存在比较激烈的争论，争论焦点主要集中在是否包括所有第三人，由此形成“已知第三人”和“可预见第三人”两种学说。在本司法解释制定过程中，有观点主张，应当借鉴英美等国的立法，对“其他利害关系人”即第三者加以适当的规制。我们认为，客观地说，我国学界和实务界对会计师事务所的民事责任问题的研究并不充分，因此，考察发达国家的相关理论和实践就显得非常重要。通过对西方发达国家会计师事务所民事责任的初步考察，我们可以发现：在过去40年间，普通法上关于事务所对第三人的责任范围是不断变化的，并以“十年”为一周期而循环往复。由最初的坚守合同相对性原则而拒不承认对第三人的民事赔偿责任，发展至需要对“已知第三人”承担责任，再发展至对任何“可以合理预见的第三人”承担责任，时至20世纪90年代，又重现回归“已知第三人”标准。究其原因，主要是因为会计师事务所的社会公共监督的“经济警察”功能及其侵

权责任的特殊性所决定，并使会计师事务所民事责任问题演变成成为法律逻辑与政策选择之间的考量问题。具体而言：

依照侵权行为法理论和法律逻辑，任何人应当就自己的过错给他人造成的损失承担责任，该责任并不以两者之间存在合同关系为前提。按照法律逻辑，会计师事务所对任何可能依赖或使用其审计意见的人都承担注意义务，也自然应对任何依赖其专业审计意见进行交易决策而遭受损失的第三人承担赔偿责任。但会计师事务所的不实报告又有别于一般的侵权行为，因为不实报告是一种信息，其具有传播范围的无限性，因信赖该信息并采取相关交易行动而导致损失的第三人可能不计其数，如果让其对所有第三人都承担赔偿责任，其责任显然远远超过其过错程度，责任认定明显不公平。会计师事务所民事责任的无限扩大，将导致两种结果：其一，大量的会计师事务所因民事责任过大而破产，或者会计师事务所因无法承受如此高的职业风险而拒绝提供审计服务或退出审计行业，导致审计行业将不复存在。其二，会计师事务所为最大限度地减少审计风险和规避法律风险而被迫进行“详细审计”，从而大幅提高审计成本，由此带来的高昂审计成本却最终将转移给作为委托人的股东或公众投资者。同时，审计时间的相应延长将难以适应瞬息万变的经济形势而使审计信息毫无价值，结果迫使股东放弃审计。两种结果都迫使会计师退出市场经济的舞台，整个社会将为此付出代价。应当看到，会计师事务所不是一般的中介机构，其担负着社会公共监督的功能即“经济警察”功能，国家赋予其公共财经信息审查的垄断性地位，其通过审计活动并出具审计报告，承担着为国家政府、金融机构、债权人和社会公众提供财经信息的制度功能。因此，上述两种结果都不是一个经济社会中政府和社会各界所期望。因此，通过侵权行为法逻辑和框架来判断事务所与第三人之间是否存在注意义务并施加责任的问题，本身存在一个公平问题。可以说，虽然侵权行为法通过“执业过失”来衔接会计师事务所与利害关系人，但其本质却是一个政策问题，并非一个纯粹的法律问题。

我们认为，会计师事务所的侵权责任问题的实质是侵权法律逻辑与公共政策选择之间的较量和协调问题。就注册会计师对利害关系人承担责任的范围而言，观察西方国家从“合同相对性原则”到“已知第三人标准”再到“可预见第三人标准”，而后又趋向“已知第三人标准”的发展轨迹，可以非常明显地看出，会计师事务所的侵权责任问题并非一个单纯的法律问题，同时也是一个公共政策问题，是一个公平与效率的取舍和权衡问题。采取“已知第三人标准”，在政策选择上意味着仅保护专业投资机构和经验丰富的商人，并可以防止因不可知的中小投资者的大量诉讼而导致司法成本激增，凸显出政策选择方

面对经济效率和司法效率的追求，却以在一定程度上牺牲“保护公众投资人的司法正义”为代价。若采取“可预见第三人标准”，则意味着以公众投资人的保护和会计师执业行为质量的改进为主要政策考量，但却忽视了第三人采取自我保护措施的差别以及第三人范围的扩大而导致的诉讼急剧增长的后果。因此，以公共政策观之，会计师事务所民事责任问题中始终贯穿着公平与效率之间的衡量。一方面，是会计师执业的能力以及审计活动自身的局限性；一方面，是社会公众日益增长的需求和依赖，司法部门的立场无论是稍微倾向于任何一方，都必然损失另外一方的利益，从而使会计师侵权民事责任问题似乎陷入了困境。为打破这种僵局，我们不应局限在现有的侵权行为法的框架下来解决会计师事务所民事责任的公平问题，会计师事务所的执业过失仅仅是分析其承担侵权责任的起点，它并未揭示出会计师事务所因执业过失而承担法律责任这一问题的全貌；必须跳出“会计师事务所——利害关系人”以及“执业过失=法律责任”的思维定式，对会计师事务所侵权责任的运作进行全盘的考量。

在对会计师事务所侵权责任进行全盘考量的思路中，民法上的公平原则发挥着挽救危局、脱离困境的重要作用。会计师事务所对利害关系人的侵权法律责任问题，归根结底是一个如何公平分配商业活动中出现的资金损失问题。因此，损失的直接动因可能是利害关系人使用或信赖了会计师事务所出具的不实报告而进行了经济交易或商业决策，但损失的真正原因却是被审计单位内部存在的欺诈或经营失败，而会计师事务所的过错仅仅在于没有及时发现或披露出这些错弊。因此，会计师事务所的侵权责任案件通常都涉及被审计单位的经营失败和会计师事务所的审计失败两个方面，从而在被审计单位、会计师事务所与遭受损失的利害关系人之间形成了一个三角法律关系。根据民法公平原则来分担损失，就是要在被审计单位（财务信息提供者）——会计师事务所（财务信息审核人）——利害关系人（财务信息使用人）之间分配因被审计单位经营失败或欺诈作弊、会计师事务所审计失败而导致的利害关系人的损失。在利害关系人无过错的前提下，根据民法公平原则，应当由被审计单位和会计师事务所根据各自的过错程度分别对利害关系人的损失承担责任，而非连带责任。因为除非会计师事务所与被审计单位恶意串通、通同作弊，否则会计师事务所仅应为自己的执业过失而向利害关系人承担赔偿责任；加之审计活动并不能保证全面消除利害关系人交易或经济决策的商业风险，故不应当要求会计师事务所充当商业决策或投资决策的担保人的角色，这也正是会计师事务所的责任绝非担保责任的理论依据之一。

有鉴于此，我们认为，会计师事务所对利害关系人（第三人）的侵权民事

责任归根结底是：如何在侵权行为法的基本框架下，考虑社会公共政策因素，综合运用民法公平原则，通过合理的制度规则安排，来公平地分配商业活动中的损失问题。其中，需要考量三个重要因素：其一，利害关系人损失产生的真正原因。尽管在现实中，利害关系人的经济损失的直接动因是其依赖或使用了事务所的审计报告并作出相关的交易决策，但损失产生的真正原因是被审计单位内部存在的错弊或者欺诈或者经营失败。其二，事务所的执业过错问题。会计师事务所的过错在于其在进行审计活动时，没有及时发现或者披露这些错弊或欺诈或失败等问题。其三，利害关系人的过错问题。如果利害关系人明知或者在损失的造成方面存在重大过失，那么应当免除或者相应地减轻事务所的责任份额，也就是说，在界定会计师事务所责任时应当考量利害关系人是否善意无过失。这三个重要因素也是本司法解释界定利害关系人的范围和相关规定的理论和政策基础。

基于上述分析框架和三个考量因素，那么我们就基本可以从西方国家关于会计师事务所应当在多大范围内的利害关系人（第三人）承担赔偿责任的困境中摆脱出来。依据侵权行为法的逻辑，并根据审计活动的社会公共监督色彩，会计师事务所的专业审计报告可以被任何商业目的所使用，因此，会计师事务所应当对所有合理信赖或使用其所出具的不实报告而遭受损害的利害关系人承担侵权赔偿责任。同时，鉴于会计师事务所的过失程度以及其过失在损失因果链中的位置，会计师事务所仅应就其过错程度承担相应的赔偿责任，不应施加与其过错程度不成比例的担保责任。据此，我们可以在确定第三人的范围以及会计师事务所的民事责任承担方面实现一种相对公平的解决途径：会计师事务所应当对所有合理信赖或使用其出具的不实审计报告而受到损失的利害关系人承担赔偿责任；与利害关系人发生交易的被审计单位应当承担第一位的责任；会计师事务所仅应当对其过错及其过错程度承担相应的赔偿责任。如此安排，不仅可以合理地界定利害关系人，而且可以通过以过错程度为基础的比例责任以及相应的责任顺位来公平认定会计师事务所及相关当事人的责任问题。

问：如何认识审计报告的真实性问题？本司法解释为何将执业准则这类行业规范纳入法律程序范畴？

答：自我院 1995 年 56 号法函发布以来，很多会计师事务所被列共同被告，很多人民法院也直接依据该复函的规定及其精神作出会计师事务所承担民事责任的判决。当时的司法实践显示，在各种有关会计师事务所作为被告的民

事案件中，当会计师事务所以严格遵守了执业准则作出不承担责任的抗辩时，很多法官认为执业准则只不过是一个民间社会团体制定的执业手册而已，既不能作为会计师事务所抗辩的依据，也不能作为审判案件的依据。

为此，审计界和法律界对审计报告真实性的认识产生较大分歧。审计界认为：所谓审计报告的“真实性”意味着对执业准则的遵循，事务所对于被审计的会计报表只承担“合理的保证责任”，并不绝对地担保经过审计的财务报表没有任何错误。法律界的早期意见认为：事务所的审计行为与信息使用人的利益密切相关，投资人决策的依据几乎都来源于经过事务所审计后所披露的财务信息，因此应首先考虑信息本身是否真实，而不是传递信息的程序是否被遵循。只要不实审计报告被利害关系人使用并造成损害，事务所就应承担民事责任。

我们认为，解决上述争论的关键在于：如何正确认识《执业准则》的作用和地位。执业准则到底处于何种法律地位呢？其是否仅为一种民间机构颁布的行业标准呢？应当看到，我国自1980年恢复注册会计师制度以来，十分重视注册会计师职业规范的建设，坚持将注册会计师行业纳入规范化、法制化的轨道。特别是自1994年我国开始制定执业准则以来，国家财政部分别于1996年1月1日和1997年1月1日施行了两批执业准则，并于1998年印发了第三批执业准则的征求意见稿。执业准则陆续出台，对于提高会计师事务所的执业质量起到了一定的积极作用。

首先，《注册会计师法》第三十五条规定：“中国注册会计师协会依法拟订注册会计师执业准则、规则，报国务院财政部门批准后施行”。由此可见，我国执业准则的法律渊源应属行政规章。同时，从《注册会计师法》第二十一条第一款关于“注册会计师执行审计业务，必须按照执业准则、规则确定的工作程序出具报告”，第二款关于“注册会计师执行审计业务出具报告时，不得有下列行为……”，第三款关于“对委托人有前款所列行为，注册会计师按照执业准则、规则应当知道的，适用前款规定”，以及第四十二条的“会计师事务所违反本法规定，给委托人、其他利害关系人造成损失的，应当依法承担赔偿责任”等规定中可以清晰地看出，《注册会计师法》已对注册会计师和会计师事务所的民事法律责任作出比较明确规定，即如果注册会计师由于“明知委托人……而不予指明”，则属于民法上过错责任原则中的“故意”，应承担《注册会计师法》第四十二条规定的责任；如果注册会计师“按照执业准则、规则应当知道的，适用前款规定”，则属于民法上过错责任原则中的“过失”，亦应承担《注册会计师法》第四十二条规定的责任。通过对《注册会计师法》上述相

规定的考察，我们可以看到，该法已对注册会计师及事务所在什么情况下承担法律责任作出了明确界定，其判定会计师事务所过错的依据就是执业准则。

其次，之所以会产生“合理的保证责任”以及“执业准则”，是因为审计成本与效益的存在。根据审计成本效益理论，在委托代理关系中，由委托人支付，最终由社会公众承担的合理的审计费，是降低委托代理风险的最经济的控制机制。被审计公司的股东（审计合同的委托人）需要平衡其支付的审计成本与取得的审计收益（会计师事务所发现财务报表中的错弊而为股东挽回的损失）之间的关系。通常而言，审计工作越细，审计程序越严密，发现错弊的概率越大，委托人（被审计公司股东）所要支付的审计费用即审计成本越高。但是，审计作为现代公司制度的产物，本来就是用来降低代理成本的，如果审计不但不能降低代理成本，反而提升代理成本，则审计变得得不偿失。因此，公司股东或者财务报告的其他使用人必须权衡委托会计师事务所进行审计的收益和成本。如果会计师事务所能够在既定的审计成本下发现重大错弊，对于股东而言无疑是利益最大化的选择，这就是会计师事务所只承担“合理的保证责任”的制度基础。考虑到审计成本效益的原则，委托人基于利益最大化的考虑，不要求会计师查出所有的错弊，所以，允许会计师存在一定的审计失败，审计风险有其存在的合理性。将保证会计师事务所能够以最合理的成本将所有的重要错弊都审查出来而形成的一些特定程序和规则，就成为“执业准则”。“执业准则”既是会计界和审计界的职业准则或行业规则，也是股东委托人或其他公众委托人的利益要求。因此，“执业准则”既是注册会计师职业的生命线，也是会计界和审计界防范职业法律风险的重要手段。

最后，审计风险无法绝对避免，即使不考虑审计成本效益原则，审计风险也是不以人的意志为转移地存在，人类不能消除它，只能通过各种手段降低审计风险及其可能的损失。由于审计风险无法避免，这也就决定了会计师出具的审计报告的“真实性”只能是相对的，而不是绝对的。审计报告的相对真实性取决于：其一，被审计单位的财务会计报表真实的相对性。独立审计的目的就是要对被审计单位的财务会计报表的合法性、公平性和会计处理方法的一贯性发表审计意见。因此，财务报表自身的真实性、完整性程度直接影响着审计报告的真实性和完整性程度。但从会计学的理论属性和经济属性来看，它本质上不是一门精算科学，财务会计报表反映的信息真实性的标准是相对的、动态的。其二，现代审计理论和方法的固有局限性决定了审计报告的真实性和完整性只能是相对的。现代审计以会计抽样技术为基础，并在概率原理的支持下，对被审计单位的财务会计报告发表意见，它只能保证最大几率的正确性（统计抽样允许

合理误差), 只能揭示影响公允反映被审计单位财务状况, 经营效果及资金变动情况的重大事项, 而不能保证将会计报告中所有的错误都揭露出来, 只要这种误差对财务会计报表整体上的可靠性不产生实质性的影响, 且在报表使用者容忍的范围内, 该误差就被认为是允许的, 不会影响审计报告的真实性。就此意义而言, 执业准则就是以合理的审计成本来尽量地降低审计风险及其可能的损失的最为合理的程序和规则。

基于上述对“执业准则”的认识, 我们认为, 在审计报告真实性的问题方面, 其并非客观事实上的真实性而是法律事实上的真实性, 是一种需要法律证据支持的事实, 是一种程序上的事实。因此, 只要遵循法律规定的程序得出的事实结果, 就是法律所认定的“事实”或“法律真实”。就此意义而言, 审计界所主张的“真实性”与法律界所主张的“真实性”在程序界面上是统一的, 是一种需要程序和证据支持的相对的“真实性”而非客观的绝对“真实性”。所以, 不宜将“执业准则”仅仅狭隘地理解为行业标准, 而应尊重执业准则的权威性, 并将其纳入法律程序范畴之内, 作为发现法律真实的程序之一。有鉴于此, 在解决审计报告真实性问题上, 法律界、审计界、全国人大法工委、国务院法制办等部门经过数次研讨和论证后达成了如下共识, 亦即本司法解释所采取的司法态度: 将“执业准则”纳入法律程序范畴, 如果会计师事务所保持必要的职业谨慎, 严格遵守执业准则和规则即“执业准则”, 但仍未能揭示被审计事项中的个别错弊, 即属于审计活动的固有风险, 会计师事务所不应承担民事责任。本司法解释将执业准则等行政规章纳入司法解释, 作为人民法院审理会计师事务所民事侵权纠纷案件的法律适用依据, 并主要体现在本司法解释第二条第二款、第四条第二款、第六条和第七条等均规定或涉及会计师事务所审计执业准则和规则。

问: 为何本司法解释在会计师事务所民事责任认定方面统一适用过错推定归责原则?

答: 梳理最高人民法院关于会计师事务所民事责任的司法解释中关于归责原则的规定, 可以看到: 最高人民法院法函〔1996〕56号《关于会计师事务所为企业出具虚假验资证明如何处理的复函》、法释〔1997〕10号《关于验资单位对多个案件债权人损失应如何承担责任的批复》、法释〔1998〕13号《关于会计师事务所为企业出具虚假验资证明应如何承担责任问题的批复》、法发〔2002〕21号《关于金融机构为企业出具不实或者虚假验资报告资金证明