

会计师事务所审计侵权责任承担主体的确认

蒋品洪

(东阳荣东联合会计师事务所, 浙江 东阳 322100)

摘要:会计界和司法界主流观点认为注册会计师不是审计侵权责任的承担主体,当前法律规定也是如此,但是部分学者仍持不同观点。根据“自己责任”法律原则,注册会计师应该对自己过错行为承担侵权赔偿责任,然而我国社会审计是以会计师事务所为本位的,不适用“自己责任”。会计师事务所而不是注册会计师对利害关系人承担审计侵权责任,是符合我国实际的。

关键词:会计师事务所;审计侵权责任;责任承担主体;注册会计师

中图分类号:F233 **文献标识码:**A **文章编号:**1672-8750(2010)03-0067-06 **收稿日期:**2010-03-01

作者简介:蒋品洪(1975—),男,浙江东阳人,东阳荣东联合会计师事务所副主任会计师,主要研究方向为审计业务及与审计相关的法律制度。

会计师事务所审计侵权责任的承担主体如何确定的问题,是指会计师事务所出具不实审计报告而导致利害关系人(第三人)受损害,承担赔偿责任的主体是会计师事务所还是注册会计师,或者是两者共同承担^{[1]107}。该问题的实质就是注册会计师^①是否应该直接对利害关系人承担侵权赔偿责任。

一、审计侵权责任承担主体的争议

会计师事务所审计侵权责任的承担主体问题是个争议比较大的问题,理论界存在两种观点:“一元论”,即由会计师事务所对利害关系人承担侵权赔偿责任,注册会计师不对利害关系人承担侵权赔偿责任;“二元论”,即注册会计师和会计师事务所共同对利害关系人承担侵权赔偿责任。其争议的依据主要包括法律依据、理论依据和比较法依据三个方面。

(一) 法律依据上的争议

在法律依据上,一元论的依据有《注册会计师法》第16条第2款、第42条,《公司法》(2005)第208条第3款、《证券法》(2005)第173条以及《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)第4条的规定。二元论的依

据是《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》(法释[2003]2号)第24条的规定,即“专业中介服务机构及其直接责任人违反《证券法》^②第161条和第202条的规定虚假陈述,给投资人造成损失的,就其负有责任的部分承担赔偿责任。但有证据证明无过错的,应予免责”。

本文认为,虽然《证券法》(1998)第161条是持二元论观点的,但是《证券法》(2005)对此已经作出修订,法释[2003]2号第24条是对1998年《证券法》的解释,在作为解释对象的《证券法》已经修订为一元论的观点后,该司法解释条文毫无疑问也已经不能再适用了。可见,二元论在当前是没有法律依据的,更是与现行法律相冲突的。

(二) 理论依据上的争议

在理论依据上,一元论的依据是职务行为理论,即无论是内部关系还是外部关系,注册会计师执行的审计活动都是一种职务行为^{[1]107}。在内部关系上注册会计师是受会计师事务所指派从事审计活动的,在外部关系上是由会计师事务所统一

^①准确地说,应该是所有执行审计业务的执业人员,包括业务助理人员、注册会计师、项目负责人和主任会计师等。为了论述方便,本文统称为注册会计师。

^②这里是指1998年颁布的《证券法》。

接受审计委托并收取审计费用。因此,注册会计师从事职务行为引起的侵权赔偿责任根据替代责任原则应由会计师事务所承担。二元论认为注册会计师执行审计业务虽然是受会计师事务所指派的,但是注册会计师是经过严格的法定程序取得执业资格的专业人员,审计业务是需要注册会计师充分运用个人的职业判断的,如果注册会计师未保持必要的职业谨慎(或职业关注)或者判断失误对利害关系人造成损害的,也应该承担侵权赔偿责任)^[2]。有学者进一步指出“从事审计业务是注册会计师在执行业务而不是会计师事务所在经营业务”,“在审计报告上签名盖章就是注册会计师的执业行为”^{[3]41}，“注册会计师出具的审计报告是一种信息产品,主要由会计师事务所内部员工合作而产生,注册会计师应该根据审计过程中负担责任的轻重按比例分担赔偿责任”^[4],注册会计师执业的民事责任是个人责任,注册会计师应该承担民事责任(包括侵权赔偿责任)^[5]。

本文认为,当前我国社会审计是以会计师事务所为本位的,执行审计业务是会计师事务所的经营范围。《注册会计师法》明确规定“会计师事务所是依法设立并承办注册会计师业务的机构”、“注册会计师执行业务应当加入会计师事务所”,这就决定了注册会计师不能以个人名义执业,只有会计师事务所才是执业主体。财政部《关于注册会计师在审计报告上签名盖章有关问题的通知》(财会[2001]1035号)规定了会计师事务所建立健全“全面质量控制政策与程序”以及“各审计项目的质量控制程序”的责任,并明确了审计报告应当由两名具备相关业务资格的注册会计师签名盖章^①并经会计师事务所盖章方为有效。注册会计师执行审计业务中虽然运用了职业判断,但是其职业判断是受到会计师事务所质量控制程序的监督和约束的,执业过程和职业判断均是经过主任会计师的复核并受其控制的。在实践中,项目负责人与主任会计师在对审计程序的计划和实施、审计证据获取和评价、得出审计结论和决定审计报告类型等方面意见不一致时,往往是前者服从后者,因为后者是会计师事务所的所有者、管理人和控制人。因此普通的注册会计师不但不能独立出具审计报告,而且其执业行为和职业判断都不独立。我们不能因为注册会计师执行业务中运用了职业判断或者在审计报告上签名

盖章就武断地认为注册会计师应该承担侵权赔偿责任。综上所述,二元论的理论依据是不成立的。

(三) 比较法依据的争议

在比较法依据上,二元论观点认为就世界范围而言“如果注册会计师未保持应有的职业关注,均为其过失的表现,对第三人造成损害的,应由其个人承担相应的民事责任。即使以有限责任的组织形式执业,注册会计师执业的民事责任仍未改变”^[6]。他们还指出在美国、中国香港和中国台湾等国家和地区法律均规定注册会计师个人应对其自身错误或者疏忽行为承担民事责任^{[3]40-41}。一元论观点认为我国会计师事务所和注册会计师发展的历史比较短暂,注册会计师自身能力尚不能承担如此沉重的民事责任,我国不能完全照搬美国等国家和地区的专家责任制度^{[1]109}。

本文认为,一元论观点认为我国不能完全照搬国外法律制度的观点是无疑正确的,但是其理由是值得商榷的。注册会计师发展状况和自身能力问题不是减轻或免除民事责任的理由,否则会计师事务所可以因为发展历史比较短暂和承担责任能力低而不承担民事责任,这样法律上也就取消审计侵权责任制度了。注册会计师是否承担个人民事责任应该考虑我国特殊历史背景,即“某种常以强制性的法律规定形式来抹杀人们的个性和创造力,以及缩小个人的自由空间的政治文化因素和人们对其所属单位存在‘一荣俱荣’、‘一损俱损’的强烈归属感的文化传统因素,人们对会计师因执业过失给他人造成损失后,由其所在会计师事务所承担责任似乎已经形成了一种潜意识规则”^{[3]40}。在我国,无论是会计界还是司法界,都基本一致地认为注册会计师不是直接的赔偿责任主体,各级法院审判实践中也否定了注册会计师的个人民事责任。我国社会审计是以会计师事务所而不是注册会计师为本位的,由注册会计师对利害关系人承担侵权赔偿责任不符合我国实际国情。

有学者认为注册会计师内部责任理论(即职

^①一般说来,签名盖章的两名注册会计师,在合伙会计师事务所是对审计项目负最终复核责任的合伙人和一名负责该项目的注册会计师,在有限责任会计师事务所是主任会计师或其授权的副主任会计师和一名负责该项目的注册会计师,本文均简称主任会计师和项目负责人。

务行为理论)不能充分体现民事责任制度的惩罚和教育功能,应当予以摒弃,注册会计师应当也可能单独成为对利害关系人承担侵权赔偿责任的主体^{[3][4]}。还有学者直接质疑职务行为的替代责任原则,“借鉴两大法系国家侵权法的规则,规定雇主就其雇员实施的侵权行为对受害人承担共同责任和连带责任制度,无论雇员在代表雇主行为时实施的侵权行为是故意侵权行为、重大过失侵权行为还是一般过失行为,只要雇员的侵权行为是为了雇主的利益实施的,只要雇员的侵权行为是在他们的职务范围内实施的,雇主都要就其雇员的侵权行为对受害人承担侵权责任,雇员也应当就其实施的侵权行为对受害人承担侵权责任,雇主应该和雇员共同就其雇员实施的侵权行为对受害人承担连带责任,如果受害人选择要求雇主和雇员承担共同责任和连带责任的话”^{[7]①}。

本文认为,从应然的角度看,根据“自己责任”原则,应该支持二元论观点;但是从实然的角度看,一元论更加符合我国实际情况,审计侵权责任的承担主体应该是会计师事务所而不是注册会计师。

二、以“自己责任”为视角:注册会计师应承担审计侵权责任

(一)“自己责任”原则下审计侵权责任的承担主体

按照私法自治的原则,自由平等的个人(当然包括注册会计师)可以根据自己的意思通过民事法律行为(社会审计是基于委托合同的民事法律行为)去追求自己的最大利益,如果因此发生损害也应该由个人对自己的行为所造成的损害承担责任,这就是“自己责任”原则。自己责任,就是个人对自己的行为负责,而不是他人负责;个人也仅对自己的行为负责,而不是对他人的行为负责。在实践中,会计师事务所各合伙人或股东往往各自为政,每个人都可以主任会计师(或副主任会计师,以下同)的身份签署审计报告^②,质量控制程序再严格的会计师事务所也不可能做到每项审计业务均由所有的合伙人或股东参与决策,即使出具某一审计报告是经过全体合伙人或股东集体决策的,也可能存在部分持反对意见的合伙人或股东,因此审计侵权责任一律由会计师事务所承担则必定株连到这些不知情或者持反对意见

的无辜的合伙人或股东。如果注册会计师也承担侵权赔偿责任,则可以增加承担赔偿责任的财产范围(注册会计师以全部个人财产对其债务承担责任),至少可以在一定程度上摆脱株连无辜的嫌疑。

(二)会计师事务所各层次执业人员的职责划分

我们可以把会计师事务所的执业人员分为几个层次,即主任会计师或者合伙人(股东)会议、项目质量控制复核人、项目负责人、作为项目组成员的其他注册会计师以及业务助理人员。执业人员与会计师事务所之间是雇佣劳动和工作指派关系,执业人员是在会计师事务所授权之下执行审计业务,各个层次执业人员授权范围不同,受会计师事务所控制程度也不同。但是无论授权范围和控制程度如何,在一项审计业务中每个层次的人员都有相应的审计工作任务,也都有在其职责范围内保持必要的职业谨慎的义务。

1. 业务助理人员是会计师事务所执业活动中最低级员工,在项目负责人和项目组内其他注册会计师的监督、指导下执行某几项审计程序。业务助理人员有按项目负责人或者其他注册会计师的工作指令执行审计程序的责任。

2. 项目组内其他注册会计师是在项目负责人的监督、指导下执行审计业务的低级员工,通常不具有审计计划制订权,也没有审计结论最后决定权,其职业判断也要经过项目负责人的复核和认可。他们负有谨慎完成项目负责人分派的工作的义务,还有协助项目负责人监督、指导业务助理人员正确完成工作的责任。

3. 项目负责人是执行审计业务中的中层员工,需要对会计师事务所分派的每项审计业务的总体质量负责,负责项目组各成员的工作委派,负责复核对关键领域所作的判断,尤其是执行业务过程中识别出的疑难问题或争议事项、特别风险

①注册会计师与会计师事务所之间是劳动合同关系,也就是雇佣关系,注册会计师是雇员,会计师事务所是雇主。

②审计准则关于审计报告参考格式“注册会计师的签名和盖章”要素中没有要求注明“项目负责人”、“主任会计师”等职务身份,审计报告使用者只关注审计报告是否有会计师事务所盖章和两名注册会计师签名盖章,未经过主任会计师(或副主任会计师)签名盖章并不导致审计报告无法使用,更不会导致出具审计报告这一民事行为无效。实际上,在合伙人或股东人数不多的中小会计师事务所,每个合伙人或股东都担任主任会计师或副主任会计师,都有权签发审计报告。

以及项目负责人认为重要的其他领域。项目负责人拥有包括重要性水平确定、审计风险评估、计划和实施审计程序、作出审计结论等重大事项的决策权(但最后决定权一般属于主任会计师),需要作出或者复核大量的职业判断。项目负责人如果存在过错的,包括本职工作的过错和监督、指导工作的过失,理应承担相应的责任。

4. 重大的、复杂的或者高风险的审计项目一般需要进行项目质量控制复核。项目质量控制复核人是高于项目负责人的高级员工,应该对项目负责人作出的重大判断和审计结论的合理性给出复核意见。审计准则规定项目质量控制复核并不减轻项目负责人的责任,但是如果项目质量控制复核人有过错的,项目质量控制复核人应该承担责任或者与项目负责人共同承担相应的责任。

5. 主任会计师或者合伙人(股东)会议是最高业务决策机关,其决策不受他人意思的制约,对出具审计报告有最后决定权。一般审计业务中,主任会计师可以决定出具审计报告,但是对于重大审计项目、项目组内意见分歧较大或者项目负责人和项目质量控制复核人意见分歧较大的疑难审计项目,则应该提交合伙人(股东)会议集体决定。主任会计师或者合伙人(股东)应该对其过错行为承担责任(持反对意见的合伙人或股东除外)。

下级员工是在上级员工的监督、指导之下执行审计业务的,其行为很明显是职务行为。需要注意的是,下级员工必须正确执行上级员工的决策,遵循上级员工的指令,并接受上级员工的指导和监督。如果下级员工在执行上级员工指令时未保持必要的职业谨慎,或者规避上级员工的指导和监督,或者故意违反上级员工的指令(例如业务助理人员故意不记录已经发现的问题、或者在实施函证程序中将询证函交被审计单位发送和接收等),下级员工也就成为承担责任的主体。如果下级员工未能正确理解工作指令,则说明上级员工没有尽到监督和引导的义务,两者应该共同承担责任。因此,下级员工未尽职业谨慎的,可能要与上级员工一起承担责任,下级员工故意违背上级员工有效监管的,下级员工可能需要自己单独承担责任。

由于下级员工和上级员工有着不同的职责范围,可能会出现下级员工没有过错,上级员工将下级员工工作成果汇总后出现过错的情况。例如负

责财务报表部分科目审计的员工通常没有责任去发现通过财务报表总体复核可以发现的重大错报,也没有责任去发现财务报表各科目^①及报表之间的逻辑关系^②上存在的错误,但是项目负责人以及更高级的员工如果没有发现这些错误,就应该承担责任。又如,主任会计师或者项目质量控制复核人在复核各个项目负责人的审计业务时,可以发现各个被审计单位之间债权债务发生额或余额记录不一致的情况,从而发现可能存在的隐瞒收入等舞弊迹象,而项目负责人往往无法发现或者没有责任去发现这些问题。

注册会计师执行审计业务必须遵守会计师事务所业务质量控制制度,如果出具的审计报告未受业务质量控制制度规定的程序控制和约束的,不应该被视为会计师事务所出具的审计报告,会计师事务所不应该承担责任。例如,注册会计师(包括主任会计师、合伙人或股东)私下承接业务、收取审计费用归个人所有而以会计师事务所名义出具的审计报告,实际上是注册会计师把会计师事务所当作其实现私利的手段和工具,其侵权赔偿责任不应该由会计师事务所承担。

三、基于公平与效率的考虑:注册会计师不宜对外承担审计侵权责任

如果会计师事务所的业绩评价、薪酬及晋升的政策和程序体现了重商业利益、轻业务质量的倾向,或者不重视建立和健全业务质量控制政策和程序,执业人员就会轻视业务质量,甚至唯利是图与被审计单位串通,出具不实审计报告。可以说,出具不实审计报告虽然是执业人员的行为,但却是得到会计师事务所的承认或者默许的,符合会计师事务所的本意和利益,应该视为会计师事务所的行为。

在重商业利益轻业务质量的会计师事务所,注册会计师如果坚持准则至上、质量至上而不屈从会计师事务所整体意志,就会被视为“异类”,

^①例如被审计单位计提的折旧、工资、资产摊销等业务应该与有关成本费用核对一致,但是这些科目的审计工作可能被分配给不同员工负责完成,而核对工作需要更高级别的员工来负责。

^②例如资产负债表上的未分配利润应该与利润分配表上的未分配利润核对一致,资产负债表上法定盈余公积金增加数应该与利润分配表上提取数核对一致等。

也很容易被其他注册会计师取代,因此注册会计师几乎没有个人价值,在执业中不得不违心地放弃质量甚至出具虚假报告,根本谈不上“职业谨慎”或者“职业关注”,当然也就没有理由追究其侵权赔偿责任。现实中还有的会计师事务所主要合伙人(股东)或实际控制人并不参加执行业务,也不承担业务质量控制职责,更不在审计报告上签字,有的甚至还不当主任会计师^①。这些人常常以不合理的业绩评价、薪酬政策逼迫注册会计师出具不实审计报告^②,他们自己坐享其成且不用承担任何法律责任。如果注册会计师是承担审计侵权的主体,无疑是鼓励、容忍和纵容了这种非法行为。正因为会计师事务所在审计侵权案件中注册会计师个人所起的作用(无论是正面还是负面作用)十分有限,如果认定注册会计师存在过错而需要承担侵权赔偿责任,则注册会计师就成为会计师事务所的“替罪羊”,所以对注册会计师来说是很不公平的。

会计师事务所执行一项审计业务、出具一份审计报告,涉及多个层次的多个执业人员,每个执业人员都可能存在过错,如果注册会计师是承担侵权赔偿责任的主体,则利害关系人在提起诉讼时需要将所有参加该项审计业务的人员都列为被告。法院在案件审理的过程中,需要认定各个执业人员的过错,从而认定各个有过错的执业人员的责任份额。然而注册会计师是自由职业者,流动性比较大,特别是业务助理人员,在诉讼中找不到人是常见的现象。这样一来,在某些被告不到法庭应诉的情况下,法庭就无法正确确定责任份额。

有学者认为在审计报告上签字的注册会计师需要承担侵权赔偿责任,其他人不承担侵权赔偿责任^{[3]41}。本文认为,如果签字注册会计师需要承担赔偿责任,那么根据自己责任原则即使是担任辅助工作的业务助理人员也应该对其过错承担责任,否则就会因为不需要承担责任而不尽谨慎义务,增加审计风险,并且导致业务质量控制制度失去意义,“其他人不承担侵权赔偿责任”的观点是违反自己责任原则的。另外审计意见也不一定完全体现了签字注册会计师的意志。例如经过合伙人(股东)会议集体决策出具的审计报告,作为项目负责人的注册会计师可能持有不同意见(正确意见),但是出于少数服从多数的原则或者员

工服从单位的原则服从了集体意见(错误意见)。还有两名签名盖章的注册会计师均服从了强势的主任会计师或者实际控制人的错误意见的情况。要求没有审计意见决定权的签字注册会计师承担侵权赔偿责任是违反过错责任原则的。

注册会计师承担侵权赔偿责任,还会导致会计师事务所内部的利益冲突复杂化。当前执行审计业务的收益大部分归会计师事务所所有,注册会计师只获取小部分的工资性报酬,体现了权利与义务相一致、利益和风险共担的基本法律原则^[8]。但是如果注册会计师需要承担侵权赔偿责任,则必然要求获取更多份额的收益,使合理的分配制度成为矛盾焦点,从而导致会计师事务所内部分配矛盾的激化。如果侵权责任由注册会计师承担,收益归注册会计师所有,则会形成注册会计师各自单干、会计师事务所成为注册会计师挂靠出具审计报告的工具有的不良现象,不利于审计项目组内部各个层次执业人员之间形成良好的分工合作关系,不利于会计师事务所的生存和发展。

注册会计师审计是对被审计财务信息发表意见,最终形成的审计报告是两套专业判断(会计职业判断和审计职业判断)的结果,这些判断是建立在主观感受和估计之上的,并非都是可以客观验证的,加上审计抽样方法也存在着局限性,因此提高注册会计师职业谨慎并不必然能消除审计失败的风险。强调注册会计师民事责任能预防其过失行为的观点是很值得怀疑的^[9]。另外,由于

①实践中,常有一些掌握业务的注册会计师或者非注册会计师(主要是工商行政管理机关、税务机关、税务师事务所或者银行及其工作人员)招聘若干符合条件的注册会计师担任挂名合伙人或股东成立会计师事务所。实际控制人不用承担责任,也就没有长远打算,以“捞一把就走”或者“能捞多久就捞多久”的心态经营会计师事务所,不考虑审计质量,甚至大量出具不实审计报告。即使会计师事务所被撤销,实际控制人也可以再招聘注册会计师重新设立会计师事务所,事实上该实际控制人成立的会计师事务所并不止一家,撤销其中一家会计师事务所对其根本利益影响不大。

②有人可能会认为注册会计师受到逼迫时可以选择离开这家会计师事务所,但是谁也不能保证其到另外一家会计师事务所就不会受到同样的逼迫。而且注册会计师注册关系转移是受到限制的,例如有的省注册会计师协会规定“成为执业机构的合伙人或股东不满36个月”、“自上次注册关系转移或者新注册之日起不满12个月的”等情况下,不予办理或者暂缓办理注册关系转移。而法律法规又要求注册会计师必须在会计师事务所专职执业,因为关系到谋生等根本问题,注册会计师受控制的程度更加严重。另外,小城市会计师事务所的数量不多,选择注册关系转移往往意味着客迁他乡,会引起一系列的生活问题,一般注册会计师是不愿意轻易地离开居住地的。

审计程序的局限以及注册会计师大量主观判断中难以避免的疏忽,使得注册会计师很难证明自己履行了“谨慎注意”的法律义务而主张免责^[10]。

本文认为,在当前信誉机制、职业道德制约机制不完善和审计市场高质量需求不足的情况下,应该着重强调审计应该以会计师事务所为本位,强调会计师事务所制定和执行业务质量控制制度的责任。这样至少能够使得那些尚未成为合伙人(股东)的注册会计师、已经成为合伙人(股东)但是股权比例较小的注册会计师会在风险(包括需要承担的行政、刑事责任等)和报酬失衡的强烈约束下,不再轻易出具不实审计报告(即使出具不实审计报告,如前所述,也是被迫的)。

值得注意的是,会计师事务所对利害关系人承担审计侵权责任,并不等于注册会计师不需要承担任何民事责任。注册会计师不承担审计侵权责任,仅指利害关系人不能追究注册会计师的法律责任。如果注册会计师故意违反法律法规、审计准则和业务质量控制制度出具不实审计而造成利害关系人损失的,会计师事务所可以通过劳动合同和业务质量控制制度以及其他内部规章制度来追究注册会计师的民事责任。《律师法》和《公证法》均肯定了一元论的观点,确立了追偿制度。律师事务所与会计师事务所一样,是“以专业知识和专门技能为客户提供有偿服务的专业服务机构”,《律师法》(2007)第54条规定了“律师违法执业或者因过错给当事人造成损失的,由其所在的律师事务所承担赔偿责任。律师事务所赔偿后,可以向有故意或者重大过失行为的律师追偿”。公证机构与会计师事务所从事着相似的鉴证工作,《公证法》(2005)第43条第1款规定了“公证机构及其公证员因过错给当事人、公证事

项的利害关系人造成损失的,由公证机构承担相应的赔偿责任;公证机构赔偿后,可以向有故意或者重大过失的公证员追偿”。这些法律的规定对会计师事务所审计侵权责任的承担主体问题的解决无疑是有重大借鉴意义的。

参考文献:

- [1] 奚晓明. 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[M]. 北京: 人民法院出版社, 2007: 107-110.
- [2] 张民安. 过失侵权责任制度研究[M]. 北京: 中国政法大学出版社, 2002: 631.
- [3] 彭真明. 论注册会计师职务侵权民事责任的承担主体——以对第三人责任为中心[J]. 河北法学, 2005(10): 39-41.
- [4] 余晓燕, 李森. 注册会计师对第三人法律责任新突破——最新司法解释解读[J]. 财会月刊: 综合, 2008(4): 59-60.
- [5] 文庶. 从民事责任角度看会计师事务所组织形式[J]. 中国注册会计师, 2003(1): 31-33.
- [6] 彭真明, 陆剑. 论注册会计师不实财务报告的民事责任——法释[2007]12号评析[J]. 海南大学学报: 人文社会科学版, 2008(6): 253-261.
- [7] 张民安. 雇主替代责任在我国未来侵权法中的地位[J]. 中国法学, 2009(3): 15-29.
- [8] 白岱恩. 注册会计师虚假陈述民事责任研究[M]. 北京: 中国检察出版社, 2006: 200-207.
- [9] 刘燕. 会计师民事责任研究——公众利益与职业利益的平衡[M]. 北京: 北京大学出版社, 2004: 163-164.
- [10] 蒋品洪. 注册会计师审计侵权责任界定的正本清源[J]. 财会月刊, 2009(10下): 77-80.

(责任编辑: 杨凤春)

The Bearer of Audit Infringement

JIANG Pin-hong

(Dongyang Rongdong Unifited Certified Public Accountants' Firm, Dongyang 322100, China)

Abstract: The mainstream point in the accounting and judicial fields is that CPA is not liable for the main audit infringement. The same is true under the current law, though some scholars hold different opinions. According to the legal principle of “self liability”, CPA should bear the responsibility of their own acts. However, our auditing is run by accounting firms, which is not applicable to “self liability”. It is consistent with China's actual condition that accounting firms rather than CPA should bear the responsibility for audit infringement.

Key words: accounting firm; responsibility for audit infringement; bearer; CPA