

会计师事务所的民事责任与思考 ——以证券虚假陈述纠纷为视角

北京注册会计师协会维权委员会

2025 年 12 月

审核人：陈力翊、张小东

执笔人：魏 立

参与人：李 昱、周小雷、钟蔚荣

校对人：魏 立

近年来，中国证监会持续加大对上市公司证券虚假信息披露案件的查处力度，上市公司财务造假事件频发，受损投资者纷纷向会计师事务所主张民事赔偿，相关诉讼案件持续涌现。作为专业服务机构，会计师事务所在证券市场上扮演着重要的“看门人”作用。在注册制全面推行的背景下，证监会不再对证券发行进行实质审核，转而由中介机构承担信息披露核查把关责任，会计师事务所的责任权重愈发凸显。

一、会计师事务所民事责任问题提出与立法现状

中共中央办公厅、国务院办公厅 2023 年 2 月 15 日印发的《关于进一步加强财会监督工作的意见》，明确了严肃整顿财经纪律的决策部署，加大对会计师事务所的监管力度已成必然趋势。但从当前证券虚假陈述案件的审判实践来看，现行立法尚未厘清会计师事务所与其他中介机构的责任边界，司法实践中还存在会计责任与审计责任认定混淆的问题，导致会计师事务所赔偿范围无限扩大。这不仅无端增加了各方主体负担，不利于市场经济秩序维护，更制约了注册会计师行业的健康发展。

会计师事务所作为资本市场的重要参与主体之一，其民事侵权责任与其他主体（上市公司、证券公司、其他证券服务机构等）既有共性，又有不同。会计师事务所民事侵权责任既表现有法律特性，又表现有专业特性。针对我国会计师事务所证券虚假陈述民事责任追究制度在司法实践中存在的责任分配标准不统一且科责畸重的问题，本文将通过对司法实践中选取的案件样本数据和判决理由的分析，探讨我国

会计师事务所证券虚假陈述民事责任的认定规则，并就其中存在的问题提出解决对策。

会计师事务所民事责任纠纷主要包括两类：一类是合同纠纷，包括与被审计单位的审计合同纠纷、与员工的劳动合同纠纷等；另一类是侵权责任纠纷，包括一般审计侵权纠纷、特殊侵权纠纷（证券虚假陈述纠纷）。本文将以证券虚假陈述纠纷为视角，审视会计师事务所的民事责任。

（一）虚假陈述相关法律规范的发展脉络

从法律规范颁布的时间脉络来看，我国对会计师事务所证券虚假陈述的民事追责历经了以经济法和民法规范共同调整的创立阶段和主要以司法解释细化行为依据的发展阶段。

20 世纪 80 年代，为满足改革开放和市场经济的需求，财政部和国务院先后发布《关于成立会计顾问处的暂行规定》和《注册会计师条例》，恢复重建注册会计师制度，并对行业予以规范管理。1994 年《注册会计师法》实施，首次以法律形式对注册会计师法定业务侵权的民事责任作出规定。1998 年《证券法》进一步对证券虚假陈述中会计师事务所的民事责任作出规定。2003 年，最高院发布了配套《证券法》的司法解释《最高人民法院关于审理证券市场虚假陈述侵权民事赔偿案件的若干规定》（以下简称“原《虚假陈述若干规定》”），为会计师事务所增设了过错推定意义上的免责事由，并将会计师事务所的侵权行为的主观方面区分为故意和过失。后经 2005 年修订，《证券法》第一百七十三

条一改过错的客观认定标准，回归专家注意义务的范畴，即“勤勉尽责义务”的规定。2007年最高人民法院出台的《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》（以下简称“《审计侵权司法解释》”）基本延续了原《虚假陈述若干规定》的基本思路，规定会计师事务所基于故意而实施的虚假陈述应与发行人承担连带责任，基于过失而实施的虚假陈述则仅就其负责的部分承担补充责任。

2022年《最高人民法院关于审理证券市场虚假陈述侵权民事赔偿案件的若干规定》（以下简称“《虚假陈述若干规定》”）的颁布，详细规定了会计师事务所责任的过错形式和认定标准，成为实践中的重要裁判标准。

（二）证券虚假陈述相关的主要法律规范

1. 《证券法》的相关规定

2019年修订的《证券法》有关会计师事务所责任承担的规定具体体现于第八十五条、第一百六十三条，具体法律规定如下：

《证券法》第八十五条规定：信息披露义务人未按照规定披露信息，或者公告的证券发行文件、定期报告、临时报告及其他信息披露资料存在虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏，致使投资者在证券交易中遭受损失的，信息披露义务人应当承担赔偿责任；发行人的控股股东、实际控制人、董事、监事、高级管理人员和其他直接责任人员以及保荐人、承销的证券公司及其直接责任人员，应当与发行人承担连带

赔偿责任，但是能够证明自己没有过错的除外。

《证券法》第一百六十三条规定：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。

2. 《虚假陈述若干规定》的相关条款

最高院发布的《虚假陈述若干规定》其中第十三条将上述《证券法》第八十五条、第一百六十三条所称的过错进行了明确界定，即分为故意和重大过失；第十九条规定了应认定会计师事务所无过错的情形。具体法律规定如下：

《虚假陈述若干规定》第十三条规定：证券法第八十五条、第一百六十三条所称的过错，包括以下两种情形：（1）行为人故意制作、出具存在虚假陈述的信息披露文件，或者明知信息披露文件存在虚假陈述而不予指明、予以发布；（2）行为人严重违反注意义务，对信息披露文件中虚假陈述的形成或者发布存在过失。

《虚假陈述若干规定》第十九条规定：会计师事务所能够证明存在下列情形之一的，人民法院应当认定其没有过错：（1）按照执业准则、规则确定的工作程序和核查手段并保持必要的职业谨慎，仍未发现被审计的会计资料存在错

误的；（2）审计业务必须依赖的金融机构、发行人的供应商、客户等相关单位提供不实证明文件，会计师事务所保持了必要的职业谨慎仍未发现的；（3）已对发行人的舞弊迹象提出警告并在审计业务报告中发表了审慎审计意见的；（4）能够证明没有过错的其他情形。

3. 《民法典》的相关规定

在《中华人民共和国民法典》中亦有与证券虚假陈述侵权责任的相关规定。证券虚假陈述案件中，发行人、上市公司是信息披露义务人，而会计师事务所是信息披露的辅助人，整个证券虚假陈述是由发行人或上市公司以及会计师事务所共同完成。因此，证券虚假陈述是典型的数人共同侵权行为，会计师事务所要与发行人或上市公司共同承担虚假陈述的侵权责任。

对于数人共同侵权问题，根据不同的情况承担不同的民事责任。《民法典》侵权责任编第一千一百六十八条规定了共同实施侵权行为人的连带责任。第一千一百六十九条则规定了教唆、帮助者的连带责任。根据侵权行为是否足以造成全部损害后果，以及是否能够确定行为人的责任大小，《民法典》第一千一百七十一条及第一千一百七十二条也相应的设置了侵权行为人的连带责任及按份责任。因此，对于《证券法》中关于会计师事务所的民事责任规定不明确的，可参考适用《民法典》侵权责任编的相关规定。具体法律规定如下：

《民法典》第一千一百六十八条规定：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。第一千一百六十九条规定：教唆、帮助他人实施侵权行为的，应当与行为人承担连带责任。教唆、帮助无民事行为能力人、限制民事行为能力人实施侵权行为的，应当承担侵权责任；该无民事行为能力人、限制民事行为能力人的监护人未尽到监护职责的，应当承担相应的责任。第一千一百七十一条规定：二人以上分别实施侵权行为造成同一损害，每个人的侵权行为都足以造成全部损害的，行为人承担连带责任。第一千一百七十二规定：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，平均承担责任。

（三）《虚假陈述若干规定》的进步之处

1. 完善了虚假陈述的定义

《虚假陈述若干规定》在原有虚假陈述认定依据的基础上，增加行政法规、监管部门制定的规章和规范性文件作为认定依据，从而在虚假陈述认定方面形成了完整的制度规则体系，增加了司法实践中认定虚假陈述行为的可操作性。不仅如此，《虚假陈述若干规定》也完善了三种虚假陈述行为的定义。其中，虚假记载的定义突出对财务数据的重大不实记载，也包括对其他重要信息作出与真实情况不符的描述；误导性陈述的定义更偏向于消极不作为行为，即信息披露义务人隐瞒了部分重要事实，或者未及时披露相关更正、确认信息，致使已经披露的信息因不完整、不准确而具有误导性的行为；重大遗漏的定义则强调“重大性”，即信息披露义

务人应披露而未予披露的信息属于重大事件或重要事项，否则可能不构成重大遗漏行为。

2. 新增预测性信息“安全港”规定

预测性信息“安全港”是指信息披露义务人按照监管部门相关规定披露的盈利预测等预测性信息，若发生了与实际经营情况存在重大差异的情况，人民法院不认定为虚假陈述。该规定的目的是鼓励发行人积极主动披露有利于投资者作出投资决策的预测性信息，防止民事责任的寒蝉效应。

3. 完善了实施日、揭露日的认定

为适应司法实践发展趋势，《虚假陈述若干规定》完善了揭露日的认定规则：一是极大拓宽了揭露渠道，除全国范围发行或者播放的报刊、电台、电视台等媒体外，还包括主要门户网站、行业知名自媒体等渠道；二是新增揭露日的一般认定标准，即监管部门以涉嫌信息披露违法为由对信息披露义务人立案调查的信息公开之日、证券交易场所等自律管理组织因虚假陈述对信息披露义务人等责任主体采取自律管理措施的信息公布之日；三是增加公开交易市场对相关信息的反应等证据作为揭露日的重要判断条件；四是新增规定虚假陈述呈连续状态的，以首次被公开揭露并为证券市场知悉之日为揭露日，信息披露义务人实施多个相互独立的虚假陈述的，人民法院应当分别认定其揭露日。

二、证券虚假陈述责任纠纷的构成要件

关于证券虚假陈述民事责任的性质，在理论界仍有争论，主要有区分说、合同责任说、侵权责任说、违约责任与

侵权责任竞合说和法定责任说。主流观点认为，相关责任主体违反的是法定的信息披露义务。由于证券虚假陈述行为的行为人具有一定的不确定性和随机性，因此学界认为不需要考虑合同相对性的侵权责任说更具有优势。基于侵权责任的基本理论，其构成要件为行为、过错、损害结果和因果关系。其中，侵权责任的主观方面为过错，针对过错的证明责任是侵权责任归责原则需要讨论的核心问题。当下，多元主义的侵权责任归责原则占据了民法理论的主导地位，以过错责任原则为承担侵权责任的一般标准，其与无过错责任共同构成侵权行为的归责体系，而公平责任与过错推定责任则是现代归责原则的发展产物。在过错推定责任原则下，注册会计师虚假陈述侵权行为构成要件包括四个方面，即虚假陈述行为、主观过错、损害事实、因果关系。

（一）虚假陈述行为

虚假陈述行为是指信息披露义务人违反法律、行政法规、监管部门制定的规章和规范性文件关于信息披露的规定，在披露的信息中存在虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏的，人民法院应当认定为虚假陈述。

虚假记载，是指信息披露义务人披露的信息中对相关财务数据进行重大不实记载，或者对其他重要信息作出与真实情况不符的描述。误导性陈述，是指信息披露义务人披露的信息隐瞒了与之相关的部分重要事实，或者未及时披露相关更正、确认信息，致使已经披露的信息因不完整、不准确而具有误导性。重大遗漏，是指信息披露义务人违反关于信息

披露的规定，对重大事件或者重要事项等应当披露的信息未予披露。

根据行为方式的不同，虚假陈述可分为积极作为和消极沉默两种。“积极虚假陈述，是指信息披露义务人通过积极作为的方式进行不实陈述和记载；消极虚假陈述则指信息披露义务人在法律规定的披露义务下，应披露而未披露，具体表现形式包括“未按照规定的期限、方式等要求及时、公平披露”、“隐瞒”、“未予披露”等。

根据虚假陈述对证券价格走向和投资者判断的影响，可将虚假陈述划分为诱空型虚假陈述和诱多型虚假陈述。其中，诱多型虚假陈述是实务中最常见的类型，它指的是信息披露义务人在股价偏高的时候故意散播虚假信息促使投资者在高价购买股票实现高位接盘追涨；诱空型虚假陈述则指信息披露义务人在股价偏低时散播利空虚假信息促使投资者在低价抛售进而遭受带来的损失。

具体针对会计师事务所而言，其承担民事责任的构成要件之一就是出具不实报告，这属于行为要件。对于如何认定“不实报告”，法学界和会计界有着不同的标准。会计界偏向于采用程序正当性的标准，只要审计的程序正当，严格遵守审计准则，即使审计报告与实际情况存在偏差也是“真实的财务报告”。而在法律界更关注报告内容的真实，除了要求审计程序标准之外，还要求会计师事务所尽到职业谨慎义务。

通常认为会计师事务所未勤勉尽责的主要表现为未完

整履行核查程序、未充分履行注意义务等。当会计师事务所正在进行证券审计过程中是否做到勤勉尽责，很多时候还涉及到会计师事务所是否具备职业怀疑态度。会计师事务所在证券审计中要保持高度的职业怀疑态度，将发现的异常情况经过专业判断后记录在案，从而尽可能地反映被审计单位的真实情况。

（二）主观过错认定

司法实践将责任主体的主观状态作为考量因素，可分为故意和过失。具体到会计师事务所，有以下三种情况。一是双方基于共同故意而实施虚假陈述的侵权行为，即双方均为故意、放任的心态，会计师事务所明知上市公司造假并主动配合增加可信度，此时会计师事务所无疑应就虚假陈述行为承担连带责任。现实实践中不排除会计师事务所基于商业获利的心态导致这种情形的发生，但从当前裁判案例检索情况来看，会计师事务所涉及虚假陈述均为主观上的过失。二是上市公司基于故意而会计师事务所过失而导致的侵权行为。此种行为最为常见，上市公司出于掩盖公司真实经营情况或促使某经营项目符合监管要求等动机，事先在会计材料上实施造假行为，而会计师事务所虽未知情但未尽到职业谨慎的注意义务，导致未能发现该项问题数据，最终出具了标准无保留审计意见，在此类情形中，若会计师事务所的过失与投资者损失之间存在因果关系，则应就其过失承担相应法律责任。三是双方均基于过失，从信息发生端到最终披露的信息制造端，均对错弊的发生毫不知情，导致虚假陈述行为的发

生，最终被证监会揭露。这种行为说明上市公司内部的管理及审核系统存在混乱或较大漏洞，在实践中极少出现。

（三）损害结果

民事责任的产生，须以损害为必要条件。所谓的损害是指某一行为侵犯了特定主体的合法权益，并导致了财产或非财产损失。在证券虚假陈述案件中，所谓的损失指的是财产损失，不包括非财产损失。在虚假陈述案件中，主要表现为报告的使用人因信赖注册会计师的审计报告做出相关决策，因此遭受经济利益损失。这种因信赖发生的经济损失，在普通法中被称为“纯粹经济损失”，即不是作为人身损害或者财产损害附带的金钱上的损失，这一损害仅限于财产损害。

（四）因果关系

因果关系是指虚假陈述行为与损害后果间的客观联系。因果关系不仅是民事侵权责任的基本构成要件，同时几乎是所有赔偿责任成立的基础，它有效串联了侵权行为和损害结果。在《虚假陈述若干规定》中，明确区分了交易因果关系与损失因果关系。

《虚假陈述若干规定》第十一条规定了交易因果关系存在的三种情形：（1）信息披露义务人实施了虚假陈述；（2）原告交易的是与虚假陈述直接关联的证券；（3）原告在虚假陈述实施日之后、揭露日或更正日之前实施了相应的交易行为，即在诱多型虚假陈述中买入了相关证券，或者在诱空型虚假陈述中卖出了相关证券。

《虚假陈述若干规定》第十二条规定了被告举证证明不

存在交易因果关系的五种情形：（1）原告的交易行为发生在虚假陈述实施前，或者是在揭露或更正之后；（2）原告在交易时知道或者应当知道存在虚假陈述，或者虚假陈述已经被证券市场广泛知悉；（3）原告的交易行为是受到虚假陈述实施后发生的上市公司的收购、重大资产重组等其他重大事件的影响；（4）原告的交易行为构成内幕交易、操纵证券市场等证券违法行为的；（5）原告的交易行为与虚假陈述不具有交易因果关系的其他情形。

《虚假陈述若干规定》第三十一条规定了损失因果关系，即：人民法院应当查明虚假陈述与原告损失之间的因果关系，以及导致原告损失的其他原因等案件基本事实，确定赔偿责任范围。被告能够举证证明原告的损失部分或者全部是由他人操纵市场、证券市场的风险、证券市场特定事件的过度反应、上市公司内外部经营环境等其他因素所导致的，对其关于相应减轻或者免除责任的抗辩，人民法院应当予以支持。

（五）交易因果关系的例外——重大性判断

并非所有具备以上四个构成要件的虚假陈述行为，责任人都需为其侵权行为向投资者承担赔偿责任，在交易因果关系的认定上，《虚假陈述若干规定》设置了例外情形，即虚假陈述行为是否具有重大性。换言之，即使虚假陈述行为造成了投资者的财产损失，也可能因为虚假陈述行为不具有重大性，而无需承担赔偿责任。《虚假陈述若干规定》第十条规定，有下列情形之一的，人民法院应当认定虚假陈述的内

容具有重大性：（一）虚假陈述的内容属于证券法第八十条第二款、第八十一条第二款规定的重大事件；（二）虚假陈述的内容属于监管部门制定的规章和规范性文件中要求披露的重大事件或者重要事项；（三）虚假陈述的实施、揭露或者更正导致相关证券的交易价格或者交易量产生明显的变化。前款第一项、第二项所列情形，被告提交证据足以证明虚假陈述并未导致相关证券交易价格或者交易量明显变化的，人民法院应当认定虚假陈述的内容不具有重大性。被告能够证明虚假陈述不具有重大性，并以此抗辩不应当承担民事责任的，人民法院应当予以支持。

三、《虚假陈述若干规定》的简析

司法实践中，《虚假陈述若干规定》是会计师事务所证券虚假陈述民事赔偿责任案件的重要规范。尽管《虚假陈述若干规定》效力位阶仅是司法解释，但实质上对该司法解释的准确理解可以更好地把握会计师事务所证券虚假陈述民事责任问题。

（一）起诉条件的放宽引发会计师事务所涉诉案件激增

1. 前置程序的取消

《虚假陈述若干规定》第2条关于原告起诉条件的规定不再包含之前有关前置程序的规定，并且专门明确“人民法院不得仅以虚假陈述未经监管部门行政处罚或者人民法院生效刑事判决的认定为由裁定不予受理”。由于证券虚假陈述案件具有当事人众多、证据取得困难、专业知识复杂等特点，在我国证券市场发展的早期阶段，为减轻投资者的举证

负担，原《虚假陈述若干规定》规定了前置程序。但从实践效果看，前置程序在减轻投资者举证责任、防范滥诉等方面发挥了重要作用，但与此同时，前置程序也存在投资者诉权保障不足、权利实现周期过长等问题。因此，为充分保护投资者权益，及时补偿投资者损失，新的《虚假陈述若干规定》取消了前置程序，不管虚假陈述行为人是否被行政立案或者刑事立案、不管是否被行政处罚或者刑事处罚，都可以被起诉追究民事赔偿责任。投资者起诉条件的放宽，必然引发对会计师事务所等证券虚假陈述责任主体的案件增加。目前，会计师事务所涉证券虚假陈述案件数量明显增多，主要体现在：（1）上市公司受到行政处罚或监管措施的，原告往往也列会计师事务所等证券服务机构为被告；（2）会计师事务所收到除行政处罚外的监管措施或纪律处分的，也可能引发投资者诉讼。

2. 关于信息披露义务人实施虚假陈述的相关证据

《虚假陈述若干规定》第二条规定的原告起诉条件，其中除须符合民事诉讼法规定的一般起诉条件外，最核心的一条是原告要提交信息披露义务人实施虚假陈述的相关证据。对此，会计师事务所可以从以下两个方面解读：

（1）相关证据指向信息披露义务人。根据《证券法》第七十八条、七十九条规定，信息披露义务人应为发行人、上市公司、公司债券上市交易的公司、股票在国务院批准的其他全国性证券交易场所交易的公司等法律、行政法规和国务院证券监督管理机构规定的其他信息披露义务人，会计师

事务所等证券服务机构不属于信息披露义务人，但可以是证券虚假陈述行为人。因此，如果原告起诉会计师事务所，无须提交会计师事务所违法违规出具审计报告的证据，只要能够提交发行人或上市公司等信息披露义务人实施虚假陈述的相关证据就可以。

（2）相关证据不必为充分确凿证据。为防止滥诉，民事诉讼法一般要求，谁主张谁举证，也就是原告要对被告的民事违法行为进行举证。同样，在证券虚假陈述民事责任案件中，原告在提起诉讼时也要提交一定的证据材料，即信息披露义务人实施虚假陈述的相关证据。考虑到证券虚假陈述案件涉及的专业知识复杂，对于大多数非专业性投资者来说取证困难，因此，为降低原告举证难度、畅通原告诉讼救济途径，《虚假陈述若干规定》并不要求投资者提出的相关证据一定要达到精确的程度，只要其提出可证明信息披露义务人虚假陈述的初步证据即可，比如信息披露义务人在发布某公告后该上市公司股价剧烈波动，之后该公告信息的内容被市场或相关部门证实为虚假等等。但如果案件审理过程中仅仅依据原告投资者提交的初步证据进行审理，势必无法真正对案件事实进行有效的确认和判定，为解决原告举证能力不足问题，《虚假陈述若干规定》发布当天，最高法院与证监会联合发布适用《虚假陈述若干规定》有关问题的通知，该通知规定，法院受理虚假陈述案件后，应在 10 个工作日内将案件基本情况向证监会派出机构通报，同时，为查明案件事实，法院可以依法向证监会有关部门或派出机构调查收集

有关证据，且法院和证监会有关部门或派出机构在调查收集证据时要加强协调配合。一般而言，在民事案件审理中，极少发生法院主动为原告收集证据的情况。可见，《虚假陈述若干规定》的立场和出发点，就是要最大限度保护投资者合法权益。对此，会计师事务所要有足够认识，并不是原告一定要掌握充分适当的证据才能提起证券虚假陈述侵权民事诉讼。

（二）责任主体的重新界定有利于会计师事务所责任的减免

1. 责任主体的主从关系定位

根据《虚假陈述若干规定》第二条规定，原告起诉重要条件之一是提交信息披露义务人实施虚假陈述的相关证据，而不是虚假陈述行为人虚假陈述的相关证据。从这一规定，可以看出，证券虚假陈述案件的实质和基本审判逻辑，即信息披露义务人的责任是第一位的，是主责任，包括会计师事务所在内的其他虚假陈述主体的责任则是从属责任。也就是说，在证券虚假陈述案件的审理中，法院首先要认定的事实是信息披露义务人是否存在虚假陈述行为以及存在哪些具体明确的虚假陈述行为。在确定发行人或上市公司等存在虚假陈述行为且该行为具有重大性后，会计师事务所及其他证券服务机构要遵循举证责任倒置原则，举证证明自己在为信息披露义务人提供证券专业服务的过程中不存在故意或过失，不应承担或不应承担超出自身过错程度的赔偿责任。在证券虚假陈述案件的审理中，信息披露义务人的虚假陈述行

为及是否因虚假陈述行为引起投资者损失是整个案件的首要核心与焦点，且根据《证券法》规定信息披露义务人须对虚假陈述行为承担无过错责任，会计师事务所等其他证券服务机构的过错认定以及责任认定均是在围绕信息披露义务人的虚假陈述行为基础之上进行的。如果信息披露义务人本身并不存在虚假陈述行为，未公开披露过存在虚假陈述内容的信息，那么皮之不存毛将焉附，包括会计师事务所在内的其他证券服务机构等主体自然也不存在虚假陈述的空间和可能。

在之前的司法实践中，证券虚假陈述案件的与案各方时常会对虚假陈述案件的审判逻辑理解存在混乱，并未真正分清何为信息披露义务人，何为虚假陈述赔偿责任，也未分清各方责任人应该承担责任的具体形态。原告在起诉时往往并不指明具体的虚假陈述行为，其采取的诉讼策略主要是从结果出发，推定会计师工作中存在问题或瑕疵，要求会计师事务所提交工作底稿，进而再去审计底稿中寻找问题主张其过错，经常案件已经多次开庭，原告主张的会计师事务所的过错和虚假陈述行为，还在不停地变更。实际上，会计师事务所审计工作存在其他瑕疵乃至错误时，如果该瑕疵或错误与信息披露义务人的虚假陈述行为并无关联，或从未被揭露过，该项审计工作的瑕疵与涉案虚假陈述就没有因果关系。

《虚假陈述若干规定》中“信息披露义务人”的表述及其理解，展现了证券虚假陈述纠纷案件的审判逻辑，厘定了上述问题。因此，实践中会计师事务所承担虚假陈述责任的前提，

一般是信息披露义务人首先须承担虚假陈述民事赔偿责任，会计师事务所通常不应独立承担证券虚假陈述责任。

2. 责任主体范围的扩大

《虚假陈述若干规定》第二十一条和第二十二条在之前的基础上扩大了虚假陈述的责任主体范围，即将公司重大资产重组的交易对方、发行人的供应商、客户，以及为发行人提供服务的金融机构等主体一并纳入了证券虚假陈述责任主体范围，明确这些主体存在提供的信息不符合真实、准确、完整的要求，或明知发行人实施造假却仍为之提供相关合同、发票、存款证明等予以配合，或故意隐瞒重要事实等情况的，将与发行人一并对投资者的损失承担虚假陈述赔偿责任。《虚假陈述若干规定》的规定，充分体现了最高法院在“追首恶”同时也要“打帮凶”的决心。责任主体范围的扩大将利好注册会计师行业。

实践中，上市公司实施财务造假，往往需要其他相关主体的支持配合。比如，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，欺骗注册会计师；还有一些上市公司的供应商和销售客户，为上市公司财务造假提供虚假的交易合同、货物流转及应收应付款凭证，成为财务造假的帮手；上市公司并购重组中的交易对方所提供信息不符合真实、准确、完整的要求，导致上市公司披露的相关信息存在虚假陈述。由于会计师事务所审计手段受限，很难发现这些造假情况。多年来诸多虚假陈述民事赔偿案件中，虽然“帮凶”的身影一直存在，但都无

法对其进行有力的法律制裁，而对证券服务机构尤其是审计业务必须依赖相关金融机构、发行人的供应商、客户等单位的会计师事务所来说，相当一部分法律责任是在为这些“帮凶”承担。《虚假陈述若干规定》明确将这些“帮凶”纳入虚假陈述责任主体范围，突破了司法实践中已经存在多年的严惩“首恶”难，严惩“帮凶”更难的无法可依状态，不但可以相应减免会计师事务所的民事赔偿责任，也可以为会计师事务所营造良好的执业环境。目前的主要难题是如何将“打帮凶”落在实处并起到震慑效果。

（三）区分过错程度为合理认定会计师事务所民事责任创造了前提条件

1. 会计师事务所故意或重大过失时才承担证券虚假陈述民事责任

不论是 1998 年《证券法》、2005 年《证券法》还是 2019 年《证券法》，都对发行人等信息披露义务人的责任规定为无过错责任，对发行人的控股股东、实际控制人、董监高等内部人以及证券服务机构规定了过错推定责任，但没有对过错程度作出区分。《虚假陈述若干规定》第十三条将证券法第八十五条、第一百六十三条所称的过错，也就是信息披露义务人之外的虚假陈述行为人的过错界定为两种情形：一是行为人故意制作、出具存在虚假陈述的信息披露文件，或者明知信息披露文件存在虚假陈述而不予指明、予以发布；二是行为人严重违反注意义务，对信息披露文件中虚假陈述的形成或者发布存在过失。对此，在最高人民法院林文学、付

金联、周伦军法官《关于〈审理证券市场虚假陈述侵权民事赔偿案件的若干规定〉的理解与适用》（以下简称理解与适用）中明确指出，《虚假陈述若干规定》第十三条将过错限定为故意和重大过失，如果是轻微过失，不承担责任。据此，作为证券服务机构的会计师事务所，也只有在故意或者重大过失时，才承担证券虚假陈述民事赔偿责任。而且，《虚假陈述若干规定》第十三条与原《虚假陈述若干规定》一个重大区别是，没有将“应当知道”等同于明知（故意），可以说，这一规定较大限缩了会计师事务所承担证券虚假陈述责任的情形。目前的难题是司法实践中如何认定会计师事务所的责任性质，尚没有一起案件明确判决会计师事务所是轻微过失而不承担责任。

2. 区分过错程度为比例连带责任留下适用空间

《虚假陈述若干规定》将过错程度明确区分为故意和重大过失，这不只是为明确轻微过失不承担责任，其还有更深一层的目的在于为落实“过罚相当”原则提供前提条件。虽然从文意上看，《虚假陈述若干规定》没有突破《证券法》关于第 85 条和第 163 条关于连带责任的规定，但既然对过错程度作了区分，那么，根据过错程度不同追究不同责任的“过罚相当”基本法律原则就应该在证券虚假陈述案件中有所体现，而最直接的体现就只能是在连带责任前提下区分为全部连带还是部分（比例）连带。近几年来，随着认识的深入，司法实践中证券服务机构承担相应“比例连带责任”渐成趋势，即对证券服务机构在虚假陈述中起到的作用或存在

的过错进行判断，进而对不同的证券服务机构在其过错范围之内承担相适应的比例责任。

3. 特殊普通合伙会计师事务所非执业过错合伙人免于承担无限连带责任

根据理解与适用，会计师事务所只在执行业务合伙人具有故意或重大过失情形时，才承担证券虚假陈述民事赔偿责任。目前，从事证券业务的会计师事务所所有两种组织形式，即普通合伙和特殊普通合伙，其中特殊普通合伙为绝大多数。那么，在不同组织形式下，会计师事务所合伙人是否要对外承担无限连带责任成为会计师事务所合伙人普遍关心的问题。

根据《合伙企业法》，普通合伙企业的合伙人对合伙企业债务承担无限连带责任，而特殊普通合伙企业的合伙人或者数个合伙人在执业活动中因故意或者重大过失造成合伙企业债务的，应当承担无限责任或者无限连带责任，其他合伙人以其在合伙企业中的财产份额为限承担责任。据此，对于普通合伙会计师事务所而言，无论会计师事务所在证券虚假陈述民事赔偿案件中因故意或重大过失而承担赔偿责任的，该会计师事务所所有合伙人都应该对投资者损失承担无限连带责任。对于特殊普通合伙会计师事务所而言，其与涉案执业活动无关的合伙人以其在会计师事务所的财产承担有限责任，只有与涉案执业活动有关的合伙人才承担无限连带责任。因此，对于从事证券审计业务的会计师事务所而言，选择特殊普通合伙这一组织形式可以为合伙人建立

一道坚实的“防险墙”。这也正是特殊普通合伙制度的安排初衷，为会计师事务所克服普通合伙对合伙人之间高度信任关系的要求，为实现事务所规模化发展提供一个很好的制度选项。

（四）会计师事务所的免责抗辩事由

《虚假陈述若干规定》第十九条针对近年来会计师事务所民事赔偿案件审理中的实际情况，在最高人民法院《审计侵权司法解释》第7条规定的基础上，专门规定了三种具体的会计师事务所免责抗辩事由，另设兜底条款为其他合理免责抗辩事由留有余地，其目的在于保障依法执业的会计师事务所免于讼累，平衡投资人与会计师事务所的诉讼权益。另外，《虚假陈述若干规定》第十九条还规定包括会计师事务所在内的证券服务机构之间相互合理信赖的免责抗辩事由。

1. 明确了执业准则的法律地位

《虚假陈述若干规定》第十九条第（一）款规定，按照执业准则规则确定的工作程序和核查手段并保持必要的职业谨慎，仍未发现被审计的会计资料存在错误的，则应当认定会计师事务所不存在过错。首先，该规定明确了执业准则规则作为衡量会计师事务所有无过错的标准。其次，强调了会计师事务所要保持职业谨慎态度。事实上，职业谨慎态度也是执业准则的一项要求。《虚假陈述若干规定》单独强调这一点，就是要明确会计师事务所在遵循执业准则，不是简单机械的遵循，而是要有职业谨慎的态度，要运用职业判断，只有这样，才能体现出注册会计师的专业精神和专业价值。

对此，会计师事务所要有深刻理解。在具体案件当中，会计师事务所往往只以其执行了必要的审计程序为抗辩，而忽略了其职业谨慎态度和职业判断的运用，这一点也常常不被监管部门和司法机关认可。因此，会计师事务所在执业过程中，不但要在工作底稿中记录相应的审计程序和审计证据，也应该记录执业过程中作出的分析、判断以及相应的依据和考虑，这样才能更有利于在案件当中举证没有过错。

2. 明确了第三方提供不实证明文件为会计师事务所重要免责抗辩事由

《虚假陈述若干规定》第十九条第（二）款规定，审计业务必须依赖的金融机构、发行人的供应商、客户等相关单位提供不实证明文件，会计师事务所保持了必要的职业谨慎仍未发现的，应当认定会计师事务所不存在过错。《虚假陈述若干规定》第二十二条明确了发行人的供应商、客户和相关金融机构等第三方故意配合发行人实施财务造假活动的民事责任，又在第十九条中明确了会计师事务所与第三方之间的责任划分。对此，会计师事务所可从以下三个方面来理解：第一，第三方提供不实证明文件不论是否存在主观过错，只要导致会计师事务所没有发现被审计的会计资料虚假，会计师事务所都可能因此免责。其次，第三方提供的不实证明文件应为审计业务必须依赖的，如果与审计业务没有依赖关系，会计师事务所不能以此作为抗辩理由。再次，即使审计业务对第三方提供的不实证明文件存在依赖关系，会计师事务所也须在保持必要的职业谨慎前提下仍未发现其不实方

可免责。如果会计师事务所本应以职业谨慎态度，运用职业判断，采取必要审计程序和手段发现虚假情况而未发现，则不能以此作为免责事由进行抗辩。

3. 明确了尽到警示义务为会计师事务所免责抗辩事由

《虚假陈述若干规定》第十九条第（三）款规定，已对发行人的舞弊迹象提出警告并在审计业务报告中发表了审慎审计意见的，应当认定会计师事务所不存在过错。根据《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中对舞弊的考虑》，财务报表的错报可能由于舞弊或错误所致，舞弊是故意行为，而错误是非故意行为。注册会计师在财务报表审计工作中有责任获取财务报表在整体上不存在重大错报的合理保证，无论该错报是由于舞弊还是错误导致。由于受审计手段所限，注册会计师通常可能发现发行人存在舞弊的迹象，但难以在法律上认定发行人的舞弊事实。因此，《虚假陈述若干规定》第十九条第（三）款规定，只要会计师事务所对发行人的舞弊迹象提出警告并作出相应提示，会计师事务所就可以免责。

4. 明确了合理信赖为会计师事务所免责抗辩事由

原《虚假陈述若干规定》没有明确保荐机构与证券服务机构之间、证券服务机构之间合理信赖的免责抗辩事由。新的《虚假陈述若干规定》第十八条规定，证券服务机构依赖保荐机构或者其他证券服务机构的基础工作或者专业意见致使其出具的专业意见存在虚假陈述，能够证明其对所依赖的基础工作或者专业意见经过审慎核查和必要的调查、复

核，排除了职业怀疑并形成合理信赖的，应当认定证券服务机构没有过错。在实践中，有其他机构依赖会计师事务所专业意见的情形，也有会计师事务所依赖其他机构专业意见的情形，比如会计师事务所可能依赖评估机构出具的评估报告等。对此，会计师事务所要注意的是，合理信赖的前提是要保持应有的职业怀疑并经过审慎核查和必要的调查、复核，而不能仅仅通过阅读专业意见就决定合理信赖。另外，在其他机构依赖会计师事务所专业意见的时候，有可能会要求会计师事务所供工作底稿，对此，目前没有法律法规要求会计师事务所必须提供。

5. 其他免责抗辩事由

由于证券虚假陈述案件中对于各责任主体承担责任的判定具有相同的前提，如虚假陈述行为是否具有重大性、虚假陈述行为与投资者投资行为之间是否存在交易因果关系、与投资者的投资损失是否存在损失因果关系等等。在虚假陈述案件进行具体审理中，作为被告的信息披露义务人及证券服务机构等主体，其中一方对上述共性问题进行答辩的，就等同于其他各方也就相关问题进行了答辩。此外，会计师事务所因其工作特点所致，交易因果关系的抗辩与其他责任主体有不同。会计师事务所对发行人或上市公司进行年审工作，一般是当年4、5月份出具上一年度上市公司的审计报告，与信息披露义务人的虚假陈述往往存在时间差，这客观上就导致审计报告尚未出具之前投资者所发生的证券交易行为不可能以该审计报告为投资决策依据，也不可能因信赖

尚未存在的审计报告而导致投资损失的情形发生。而且，会计师事务所出具审计报告中涉及的可能仅是信息披露义务人的部分虚假陈述行为，或可能仅是持续虚假陈述行为中的一部分，这也导致案件具体的损失因果关系与各责任主体存在不同。

四、会计师事务所承担民事责任的司法现状

目前对于证券虚假陈述责任纠纷中各个责任主体，尤其是会计师事务所的责任承担方式而言，各地法院均在积极探索的过程当中，但由此造成的结果是案件的判决结果迥异。通过对众多判决的统计和分析，人民法院判决会计师事务所承担责任承担方式主要有承担完全连带责任、承担部分连带责任，及承担补充责任三种方式。

（一）会计师事务所承担完全连带责任的案例

目前部分法院认为会计师事务所侵权行为应承担完全连带责任，但即使是承担完全连带责任的案例，判决依据也不完全相同。

2015 年的大智慧案¹可能是我国会计师事务所、律师事务所在该类案件中承担全部连带赔偿责任的首案。在该案中证监会出具的《处罚决定书》中认定会计师事务所在该案的年报审计业务中未勤勉尽责。随后一审法院依据《审计赔偿规定》第 5 条和《行政处罚决定书》上的内容认定会计师事务所未勤勉尽责，判决其与大智慧公司承担全部连带赔偿责任。随后会计师事务所以其主观为过失，应承担补充责任为

¹ 参见上海市第一中级人民法院（2017）沪 01 民初 564 号民事判决书；上海市高级人民法院（2018）沪民终 147 号民事判决书；最高人民法院（2018）最高法民申 5696 号民事裁定书。

由提起上诉，二审法院认为会计师事务所在审计过程中未做到勤勉尽责，依据 2014 年《证券法》第一百七十三条和原《虚假陈述若干规定》第二十七条的规定，认定会计师事务所应承担连带赔偿责任。

五洋债案²作为全国公募债券欺诈发行的首案引起了社会的关注。一审法院根据《审计赔偿规定》认为会计师事务所未根据审计要求获取充分审计证据而出具存在虚假记载的审计报告，未勤勉尽职，存在重大过错，根据 2014 年《证券法》第一百七十三条判决债权承销商与会计师事务所对债券未清偿本息与债券发行人共同承担全部 7.4 亿元（截止 2021 年 9 月公布数据）的连带赔偿责任。值得注意的是，在此案中其他的中介机构例如律师事务所和资信评级机构仅分别承担 5%和 10%的连带赔偿责任。因此，在二审中会计师事务所也主张其赔偿责任应更改为比例连带责任，对此，二审法院驳回其上诉请求。

（二）会计师事务所承担部分连带责任的案例

部分述判决对《证券法》和《虚假陈述规定》中的“连带责任”内涵重新作出了解释，认为从原《虚假陈述若干规定》第二十四条规定“就其负有责任的部分承担连带责任”来看，连带赔偿责任并非仅限于全额连带赔偿，部分连带赔偿责任也是法律所认可的一种责任形式。³

在中安科案⁴中，二审法院将一审判决要求会计师事务所

² 参见浙江省杭州市中级人民法院 2020 浙 01 民初 1691 号民事判决书。

³ 参见杨荣宽：《连带与比例：证券虚假陈述视域下会计师事务所的“看门”责任》，载《中国总会计师》，2021 年第 10 期。

⁴ 参见上海市高级人民法院（2020）沪民终 666 号民事判决书

承担的全额连带责任改判为在 15%的范围内承担连带责任。二审法院认为连带赔偿责任并非仅限于全额连带赔偿，部分连带赔偿责任仍是人民法院认可的责任形式。因此会计师事务所的责任范围应当考量其过错程度和造成投资者损失的原因力等因素。二审法院认为没有证据显示会计师事务所主观为故意或明知，且对投资者决策影响较小，最终判决会计师事务所 15%的范围内承担连带赔偿责任。

（三）会计师事务所承担补充责任的案例

在保千里案⁵中，深圳中院认为，涉案重大资产重组交易及保千里公司后续经营过程中，会计师事务所没有证明其严格依照审计业务准则执业，且出具的审计报告中存在错误记载，存在过错。深圳中院综合考量会计师事务所职责定位、违规行为所涉事项范围及其过错程度、受处理的类型等因素，同时与本系列案中介机构责任承担方式相统一，最终判决会计师事务所在 15%的范围内对保千里的证券虚假陈述民事责任承担补充赔偿责任。

（四）财务造假的行政、民事、刑事立体化追责手段

2024 年 8 月 16 日，依法从严惩治欺诈发行、违规信息披露等财务造假犯罪，最高人民检察院经济犯罪检察厅于近日印发《关于办理财务造假犯罪案件有关问题的解答》⁶（下称“《解答》”），明确财务造假犯罪案件事实认定、法律适用重点问题。该《解答》的出台，使得行政、民事、刑事立体化追责手段通过形成闭环：

⁵ 参见广东省深圳市中级人民法院于（2020）粤 03 民初 6125-6128 号民事判决书。

⁶ 最高人民检察院：最高检印发《关于办理财务造假犯罪案件有关问题的解答》，网址：https://www.spp.gov.cn/xwfbh/wsfbt/202408/t20240816_663301.shtml#1，最后访问日期：2024 年 9 月 1 日。

首先，2022 年最高院、证监会联合发布《关于适用〈最高人民法院关于审理证券市场虚假陈述侵权民事赔偿案件的若干规定〉有关问题的通知》，提出为了查明事实，人民法院可以依法向中国证监会有关部门或者派出机构调查、收集有关证据，形成了民事和行政程序的良好衔接模式。

其次，2024 年 5 月 17 日，四部门发布的《关于办理证券期货违法犯罪案件工作若干问题的意见》（下称“5 月 17 日《意见》”），明确规定了行政执法与刑事司法的衔接方式，并提出行政处罚决定可以作为刑事程序中的认定意见。

再次，2024 年 6 月 7 日，证监会发布《中国证监会行政处罚裁量基本规则（征求意见稿）》，从行政角度提及行刑衔接和行民衔接的必要性，并提到对违法行为同时构成民事侵权的，证监会应当依法配合做好民事责任追究。至此，由行政程序作为联结点的行、民、刑一体化追责体系已经形成。

最后，《解答》第（六）项提出“检察机关支持证券纠纷代表人诉讼，有关方面提出复制材料等协助请求的，应当依法配合”，则是为这个线条式追责模式，加上了民事和刑事的衔接环节，形成三角闭环。

通过对该《解答》的解读我们可知，会计师事务所等中介机构无论故意、过失均可能在财务造假案件中构成犯罪。按照《解答》第（十四）（十五）项内容，中介机构在财务造假案件中可能构成三类犯罪，包括财务造假类犯罪共犯、提供虚假证明文件罪和出具证明文件重大失实罪。而对于最后一类犯罪的认定，实质是对中介机构未勤勉尽责的衍生，

也就是《解答》所提到的中介“严重不负责任”，对于此类情形，中介机构亦难逃刑事追责。

对于“严重不负责任应当如何认定”，《解答》从程序和实体分别列举了几项内容：（1）未按审计准则履行必需的审计程序；（2）一般审计人员能够正常发现的问题而未发现；（3）未开展审计工作而直接签字确认审计结论。具体认定仍需结合实际情况，综合判断。单从《解答》目前表述来看，是否存在利益输送和利益关联或将成为判断标准。

值得注意的是，跨期确认真实财务账目，也将构成财务造假。部分上市公司违规信披案件中，信披违规的主要方式为跨期确认财务账目，对于该类行为，上市公司通常答辩理由为该等财务账目完全真实，在行政执法案件中，该等答辩理由无法作为违规信披免责的事由。延伸至刑事案件中，部分当事人会认为更加严格的刑事案件，可以重新将底层财务资料的真实性作为排除刑事责任的考量标准，而《解答》则是对此明确作出回复，跨期确认真实财务账户也属于财务造假，而财务账目的真实性仅可作为量刑情节予以考虑。这就代表，该类案件中，提供帮助的中介机构人员仍然可能构成提供虚假证明文件罪、出具证明文件重大失实罪或被认定为财务造假共犯处理。

五、司法实践中会计师事务所责任承担中存在的问题

实践中，大多数法院是依据《虚假陈述若干规定》及《证券法》相关的规定，不再讨论主观为故意或过失，只要收到行政处罚或行政监管措施，则认定会计师事务所存在过错，

并判决会计师事务所承担全部连带赔偿责任，因而在司法实践中全部连带责任是占有相当比例的。除以上案例外，金亚科技⁷、昆明机床⁸、康美药业⁹等案件中，会计师事务所均被判承担连带责任；而在奥瑞德、雅百特、文化长城及乐视案中，涉事会计师事务所分别被判决承担 5%、30%、10%及 0.5～1.5%的不等的（比例）连带责任。从上述案例可以看出，由于会计师事务所的身份独特性以及其行为的侵权属性，不同的法律规范因制定逻辑、适用不同而存在差异，以及人民法院对证券虚假陈述责任纠纷案件标准不一，造成了司法实践中出现的案件裁判结果迥异的现象。造成以上结果的发生主要存在以下原因。

（一）勤勉尽责的判断标准不统一

按照《证券法》和有关行业标准，中介机构在提供证券服务时必须恪守职业谨慎，对故意提供虚假陈述的报告要负完全连带责任，对提供虚假陈述的报告有重大或一般过错的，也要负相应的责任。但是，《证券法》及有关司法解释只是对该制度作了简单的界定，对于勤勉尽责的具体含义、判断标准以及适用都没有作出明确的界定，这就造成了在实践中缺乏具体的法律根据。

例如，在华泽钴镍案中，四川高级人民法院的认为会计师事务所存在虚假陈述、没有履行必要的谨慎义务，致使其作假不被发现，并认定其“明知”、“应当知道”，具有重大过失，并构成共同侵权，并对其承担的责任进行了确定。但

⁷ 参见四川省高级人民法院（2021）川民终 176 号判决书。

⁸ 参见云南省高级人民法院（2020）云民终 1221 号判决书。

⁹ 参见广东省广州市中级人民法院（2020）粤 01 民初 980 号判决书

是，在保千里案中，法院判决认为，无法明确得知银杏评估公司与保千里公司有无共同合谋作假，也没有办法确定银杏评估公司知道保千里作假而故意出具虚假报告。因此，该评估公司的行为并不构成连带责任。可见，对中介机构的类似行为，法院对中介机构过错认定的思路不尽相同，造成对会计师事务所故意或是过失的认定结果也不尽相同。

（二）会计师事务所过错认定标准尚不明晰

证券虚假陈述行为作为特殊的侵权行为，专业执业者与一般侵权人存在工作性质的差异，故而我国对虚假陈述设置了较为严格的法律责任制度。但《证券法》将会计师事务所的执业要求及责任原则制度化，并未提出具体行为指南，对于会计师事务所的过失责任，如果发行人故意欺瞒，注册会计师很难发现财务报告中存在的虚假陈述，因而过重的民事赔偿责任可能致使会计师事务所承担畸重的法律风险。

即使司法解释将审计行业公认的执业规范纳入行为标准，但法律效力位阶的高低导致司法部门的评判选择不同，衍生出多条司法处理路径。法院的裁判逻辑也很难保持一致。部分法院不对会计师事务所的过错进行额外考量，个案判决全部连带责任的做法已受到多方质疑。目前，司法实践中多通过中介机构的客观行为来判断其主观的过错程度，但各法院的相关认定仍然存在分歧。

值得注意的是，个别注册会计师存在侥幸心理，虽然意识到会计资料存在问题，但认为只要在审计形式上完全符合审计准则的相关规定，则他人无法从工作底稿中直观判断内

心存在故意或是过失，导致审计失败结果。例迄今为止，公认权威意义上的过错认定标准尚未形成。因此，过错程度认定标准的重要性得以凸显。

（三）证券虚假陈述责任纠纷案件中“专家辅助人”制度效果不甚理想

为了解决人民法院专业性问题，有学者提倡在证券虚假陈述责任纠纷中广泛采用“专家辅助人”制度。专家辅助人即“有专门知识的人”，法律没有规定称谓。最早在 2002 年实施的《关于民事诉讼证据若干问题的规定》中已经出现在最高院编写的《九民纪要》中，又称为“专家证人”。

最高院在《九民纪要》如此倡议：《虚假陈述若干规定》施行以来，证券市场的发展出现了新的情况，证券虚假陈述纠纷案件的审理对司法能力提出了更高的要求。在案件审理过程中，对于需要借助其他学科领域的专业知识进行职业判断的问题，要充分发挥专家证人的作用，使得案件的事实认定符合证券市场的基本常识和普遍认知或者认可的经验法则，责任承担与侵权行为及其主观过错程度相匹配，在切实维护投资者合法权益的同时，通过民事责任追究实现震慑违法的功能，维护公开、公平、公正的资本市场秩序。

但是，“专家辅助人”制度，并未在投资者、发行人、中介机构乃至人民法院中得到广泛欢迎与推广应用。所有已公开的证券虚假陈述案件中，也只有上海金融法院在中安科案中做了尝试，仅此一例。究其原因，在于：

首先，专家辅助人资格审查标准不清。我国关于专家辅

助人的资格审查问题并无相关法律司法解释予以规定。有观点认为应采取较为宽松的审查标准，有观点认为应采取较为严格的审查标准，应在已具有司法鉴定人资格或是具有高学历、高职称的专家范围内进行选任，有观点甚至认为专家辅助人的主体资格标准应该高于鉴定人。此外，对于专家辅助人的中立性要不要作出要求也有较大争议。

其次，专家辅助人的启动条件存疑。我国法律规定专家辅助人出庭的决定权由法院掌握，然而对于法院是否可以直接要求当事人申请专家辅助人出庭或者直接指定专家辅助人出庭却没有规定。有观点认为，允许法庭直接指定专家辅助人出庭，这不仅符合民事诉讼证据规则的精神，也将为未来全面建立和完善专家辅助人制度积累经验。但是这样的做法是否存在弊端值得进一步研究。

再次，出庭、质证规则不完善。目前法律和司法解释对专家辅助人是否必须出庭、如何出庭均未作出规定，而且我国诉讼制度上没有建立起严格意义上的交叉询问规则，更没有直接规定专家辅助人出庭质证规则。这导致当事人应该在以什么方式申请专家辅助人出庭，专家辅助人在什么阶段发表专家意见，辅助人是否适用回避规则，如何接受质询等一系列问题均没有一个明确的答案。没有制度保证的程序，很难其有公正的作用，这使得专家辅助人制度在司法实践运行中陷入杂乱无章、异常被动的境地，加大了司法实践中的操作难度。

（四）未区分“会计责任”与“审计责任”

大量的证券虚假陈述案件，会涉及“会计责任”与“审计责任”的区别和认定。从定义出发，会计责任指向被审计方的会计人员依实际情况如实、准确地编制财务报表；而审计责任对应的是审计机构作为被委托一方对财务报表进行审查的职责，具体包含审计法律责任和审计职业责任。会计师事务所相较被审计方了解的信息有限，会计师事务所审计过程不能脱离被审计的会计材料而独立存在，因此，不能混淆会计责任与审计责任。但在实践中，存在不区分会计责任与审计责任的情形。即当管理层舞弊，会计人员造假，即使注册会计师勤勉尽责也未发现时，这本属于会计责任，但会被错误认为这同时也是审计责任。

对于以上问题，证监会在《对十三届全国人大第四次会议第 3755 号建议的答复》中明确：“我会在日常监管及执法过程中，严格区分会计责任和审计责任，判定会计责任以是否违反《企业会计准则》等会计制度为依据，判定审计责任以是否违反《中国注册会计师执业准则》等执业规则为基准，不以上市公司等主体信息披露虚假的会计责任而直接倒推审计机构的审计责任。”

诚然，我们认可证监会作为行政机关当然满足了其专业性要求，但是，在决定虚假陈述行为责任属于会计责任还是审计责任的时候，却是依法由人民法院进行审查。部分人民法院尤其是地方法院，不一定具备审查的专业性要求（这是客观存在的事实情况），则可能出现过于依赖证监会对会计师事务所出具的行政处罚或行政监管措施的现象发生。造成

的结果是，如果某一案件中会计师事务所受到行政处罚或行政监管措施，法院判决会计师事务所承担赔偿责任则显得“理所应当”；而一旦某一案件中会计师事务所未受到行政处罚或行政监管措施，判决会计师事务所承担责任则显得“底气不足”，致使人民法院司法权力的独立性受到了行政机关的干扰和影响。

（五）责任性质与责任范围不统一

有观点认为，《证券法》第八十五条和第一百六十三条规定发行人承担无过错责任，证券服务机构承担的是过错推定的连带责任。《证券法》中关于中介机构责任的形式是一种单一且全面的责任，除连带责任以外没有其他责任形式可供选择，部分法院在判决中坚持此观点。但是，在实践中有些法院并没有完全适用《证券法》规定的连带责任形式，而是对连带责任进行限缩适用。部分法院将连带责任限缩为补充责任抑或是部分连带责任。

在一些案件的判决当中凸显了司法裁判内部缺乏统一的标准。比如，在保千里案中，法院对于非故意的过失的评估机构，判决其承担补充责任。另外，在五洋债券案中，法院判决五洋集团的实际控制人、承销商以及注册会计师需要承担连带赔偿的责任，而律师和资信评估机构，则是分别承担与过错相一致的5%和10%范围内的连带责任。又如，在中安科案中，一审法院判决财务顾问和审计人员都要对有关的赔偿义务承担全部连带责任。然而，二审法院将其改判为25%和15%的范围内的连带责任，法院的观点表示，连带责任并

不仅限于全部连带的形式，部分连带的形式同样也是法律所承认的责任形式。

（六）“惩帮凶”难以落地

针对近年来社会各界对追究财务造假中“首恶”责任的呼声，《虚假陈述若干规定》强化了“追首恶”与“惩帮凶”并举的裁判取向，对于个别金融机构、供应商或客户与上市公司串通造假的情形，明确了帮助造假者的法律责任。“追首恶”证券虚假陈述第一案已经落地，但是效果尚不明朗，目前政策宣传意义大于实际惩罚效果。“惩帮凶”尚未看到案例，其落地仍存在众多操作上的障碍。

1. “追首恶”效果有限

“追首恶”需要全方位追责，虽然证券虚假陈述案件“追首恶”第一案中确定“首恶”为第一责任主体，但惩罚效果仍然有限，最终仍可能避免不了“大股东犯错，小股东买单”的结果。深圳市中级人民法院 2022 年在《证券虚假陈述责任纠纷审判白皮书》中披露了该院作出的全国首例判令上市公司实际控制人作为第一责任主体的案件。该案也在 2022 年 5 月 15 日被中国证监会评为“全国投资者保护八大典型案例”之一。不可否认，该案件对于增加违法成本，震慑“关键少数”，维护证券市场秩序作了积极尝试，具有典型意义。但是，从案件效果看，经查阅该案判项内容，其较之常规证券虚假陈述判项，差异主要在于：常规证券虚假陈述案件起诉一般将信息披露义务人（发行人、上市公司）作为第一顺位责任人，作为“首恶”的控股股东或实际控制人对相关损

失与信息披露义务人承担连带清偿责任；而在“追首恶”的案件中，判决直接认定作为“首恶”的控股股东或实际控制人对相关损失承担赔偿责任，信息披露义务人（发行人、上市公司）对该债务承担连带清偿责任。两者判决表述上存在差异。

客观来讲，多个民事主体在承担连带赔偿责任的情况下，“追首恶”的判项表述虽然存在差异，在对外责任的实际承担上并没有本质上的区别，目前更多的是体现政策宣传效果，或是彰显一种审判态度，在震慑和遏制“首恶”方面的效果有限。

基于上述的情况，我们认为，“追首恶”应该配合其他举措共同做到全方位追责才能完全发挥其震慑作用。如在行政责任方面，依法对相关责任人作出行政处罚和市场禁入决定，同时，加强与公安机关的沟通协调，对涉嫌刑事犯罪的当事人依法及时移送公安机关处理，推动案件刑事追责相关工作。

2. “惩帮凶”落地难

“惩帮凶”仍存在众多操作上的障碍，很大一个因素是行政监管缺位造成投资者举证困难。上市公司的财务造假行为，除了前面提到的“首恶”在幕后操纵、组织和指使，往往还需要其他相关主体的支持和配合。实践中，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、虚假银行回单或虚假银行对账单，欺骗注册会计师；一些上市公司的供应商和销售客户为上市公司财务造假提供虚假的交易合

同、货物流转及应收应付款凭证，成为财务造假的帮手；更有甚者，上市公司之间存在相互造假等等。

对此，《虚假陈述若干规定》第二十二条明确，有证据证明发行人的供应商、客户，以及为发行人提供服务的金融机构等明知发行人实施财务造假活动，仍然为其提供相关交易合同、发票、存款证明等予以配合，或者故意隐瞒重要事实致使发行人的信息披露文件存在虚假陈述，原告起诉请求判令其与发行人等责任主体赔偿由此导致的损失的，人民法院应当予以支持。

但是，需要强调的是，上述关于“惩帮凶”的规定，其采取一般过错构成要件，明显不同于信息披露义务人以及证券服务机构。在证券虚假陈述案件中，信息披露义务适用无过错原则，证券服务机构适用过错推定，而对于“帮凶”适用一般侵权行为的过错归责原则，即需要投资者提供证据证明“帮凶”存在明知或故意的主观状态并以此实施配合造假。

在此种要求下，必然对投资者一并起诉“帮凶”提出了更高的举证要求，同时大幅度增加了原告起诉的工作量。财务造假很多都是交易上的造假，一定有配合的一方，而且随着证券市场的不断发展，财务造假已经变得很专业且隐蔽，绝大部分情况连审计机构都难以识别。在造假尤其是配合造假本身属于极其隐蔽的情况下，投资者基本上难以通过自力救济方式获取各方主体配合造假、串通造假相关的原始文件、记录、材料等，此时投资者需通过行政监管部门如财政部、中国证监会或银保监会等机构作出的行政处罚决定书内

容寻找“帮凶”的蛛丝马迹。

但是实际情况却事与愿违，一方面，财政部、中国证监会或银保监会等机构作出的行政处罚决定书，基本上只反映信息披露义务人财务造假的最终结果，基本不会对各方财务造假的细节、过程等进行深入描述，也不会对外公布、展示作为其处罚依据的工作底稿，更有甚者，监管部门认定的财务造假可能也缺乏直接的证据而更多依靠的是当事人的供述、自认；另一方面，行政权力划分和行业条块监管带来的监管重叠，加上行政执法惯性，形成了这样一个实际情况，即中国证监会一般不会对配合造假的供应商、客户等同步进行立案处罚，可能受制度或有限执法力量的限制；而对于银行、保险等金融机构涉及到的配合造假行为，最终一般会交由银保监会及其分支机构作出行政处罚，这也造成行政监管本身是存在一定混乱的，各方掌握的信息是割裂的，在涉及监管重叠时容易造成对“帮凶”的姑息、放任。

因此，“惩帮凶”制度的落地，仍需行政监管部门进一步的作为，并为投资者提供举证便利。

六、关于完善会计师事务所民事责任制度的专家共识与建议综述

围绕当前证券虚假陈述案件中会计师事务所民事责任认定的核心困境，多位兼具深厚学术背景、丰富行业实践与宏观政策视野的业内权威专家——包括第十三届、十四届全国政协委员、北京国家会计学院秦荣生教授，全国政协常委、中国企业财务管理协会会长张连起，全国人大代表、立信会

计师事务所（特殊普通合伙）董事长朱建弟，以及全国政协委员、中国注册会计师协会副会长、容诚会计师事务所（特殊普通合伙）首席合伙人肖厚发等，他们从制度建设、司法实践与行业监管等多维度，提出了一系列旨在实现“过罚相当”、促进行业健康发展的综合性建议。这些建议基于对我国资本市场发展阶段和注册会计师行业现状的深刻洞察，形成了系统化的改革思路。

（一）构建系统化的公司治理防线

秦荣生提出应当通过制度性安排强化上市公司内部约束机制。他建议中国证监会会同审计署发布《关于建立健全上市公司内部审计制度的指导意见》，强制性要求上市公司及拟上市公司建立和健全内部审计制度。这一建议包含三个关键点：首先，要求设置独立的内部审计机构，确保其能够不受管理层不当干预；其次，配备合格的专职内部审计人员，从专业能力上保障监督质量；最后，实施独立的内部审计工作，使其真正发挥监督效能。

秦荣生特别强调要实施董事会领导的内部审计体制。上市公司董事会应加强对内部审计工作的领导，并由其下属的审计委员会具体领导内部审计工作。董事会的审计委员会负责领导及监督内部审计工作质量，审核及批准公司年度内部审计工作计划、监督内部审计计划的实施、评价内部审计工作结果、督促重大审计问题的整改。

此外，秦荣生还提出要发挥内部审计在反舞弊中的作用。上市公司的内部审计工作是对其经营管理过程中内部控

制、风险管理和财务数据的全面“体检”，是上市公司主动发现舞弊行为最常见的检查监督手段。上市公司应充分发挥内部审计“离得近、看得清”的独特优势，作为董事会的“第三只眼睛”。

（二）建设专业化的司法审判支持体系

1. 建立专业责任认定机制

张连起基于对近年来司法判例的统计分析，发现各地法院对于会计师事务所的责任认定存在尺度不统一、标准不清晰、判决结果多样化的问题。他认为其中有四个问题尤为突出：一是如何界定虚假陈述和投资者损失之间的因果关系；二是如何界定会计师事务所的过错程度；三是如何认定发行人、上市公司与证券服务机构之间的共同侵权；四是如何确定比例连带责任的大小。

为此，他提出构建独立的执业责任认定机制的具体方案：在财政部及中国注册会计师协会“法律和权益维护委员会”的基础上，由最高人民法院审定并选聘专家，组建独立的执业责任认定专家组。针对当前执业责任认定机制因内部合议、集体负责而可能导致责任淡化，以及认定委员不出庭接受质询而影响意见公正性与权威性的质疑，张连起表示，这些问题在最高人民法院的指导和规范下都可以解决。

这一机制的设计具有以下几个特点：首先，对于重大民事赔偿案件，通过随机方式选定专家成员，确保程序的公正性；其次，通过修订相关司法解释，将这一专业认定机制确立为法定的诉讼支持程序；最后，制定详尽的工作规则，对

专家组的应诉、回避、责任承担等事项作出明确规定。

2. 完善专家辅助人制度

肖厚发进一步提出了完善专家辅助人制度的具体方案。他指出，当前专家辅助人制度在实践中效果不理想，主要原因在于制度支撑不足。为此，他建议制定专家辅助人的资格认定和管理办法，设立专家库并提供经费保障，明确专家意见作为参考，以有效发挥专家作用。

肖厚发特别强调要建立健全资本市场涉诉案件的体制机制，借助专业力量，完善合议庭的组成和专家辅助人制度。在落实金融法院专业审理的基础上，继续提升审判的专业化水平，完善证券虚假陈述案件的合议庭制度，由法院设立虚假陈述案件审计专家库，选取审计行业专家作为审计专家库成员，明确合议庭中至少一名审计专家库成员，参与到审判实践中。

（三）健全精准化的责任追究体系

1. 落实“追首恶”裁判取向

在责任追究方面，专家共识强调要重点落实“追首恶”的裁判取向。朱建弟建议，对于配合财务造假的主体，应当依法追究其刑事责任。如果供应商、客户及金融机构工作人员明知上市公司或其控股股东、实控人实施财务造假，仍然与上市公司或其控股股东、实际控制人恶意串通、转移上市公司资金、回复虚假的询证函或故意隐瞒重要事实，甚至收受相关利益，涉嫌违规出具金融票证罪、受贿罪等，那么应由司法机关依法追究相关刑事责任。

肖厚发进一步强调要引导落实追“首恶”的理念和要求，从根本上解决证券市场造假等严重损害资本市场高质量发展的行为，切实维护投资者的利益。他提出要落实“过责相当”的原则，理顺和优化包括注册会计师在内的中介机构的民事责任承担责任，尤其是虚假陈述案件“首恶”的责任，敦促各责任主体尽责。

2. 明确“帮凶”责任认定标准

肖厚发还特别强调要加大对配合上市公司财务造假的外部金融机构、商业主体及个人的处罚、追责和赔偿。他指出，要充分重视外部金融机构、客户、供应商等主体与上市公司串通财务造假的隐蔽性和危害性，以及会计师事务所通过审计程序和审计手段对此类造假识别的有限性和困难程度，公平合理确定会计师事务所在此类造假案件中的过错和责任。

具体而言，在民事追责方面，应当明确配合造假主体的连带责任。当有证据证明发行人的供应商、客户，以及为发行人提供服务的金融机构等明知发行人实施财务造假活动，仍然为其提供相关交易合同、发票、存款证明等予以配合，或者故意隐瞒重要事实致使发行人的信息披露文件存在虚假陈述时，应当判令其与发行人等责任主体赔偿由此导致的损失。

（四）确立科学的责任边界认定标准

1. 建立清晰的责任认定标准

在责任认定层面，多位专家强调了严格区分会计责任与

审计责任的重要性。朱建弟明确指出，当会计师事务所受到监管措施的事项与上市公司虚假陈述事项无关时，不应承担民事赔偿责任。这一观点体现了责任认定的关联性原则，要求建立更为精确的责任划分标准。

具体而言，会计责任是指企业管理层对编制和披露真实、公允的财务报表所承担的首要责任，这包括建立有效的内部控制体系、选择适当的会计政策、如实记录经济业务等。而审计责任是会计师事务所依据执业准则对财务报表是否存在重大错报提供合理保证的责任。两种责任在性质、内容和承担主体上都有本质区别。

朱建弟进一步建议，对于会计师事务所受到监管部门行政处罚或监管措施，且受处罚或监管措施的事项与上市公司存在虚假陈述事项之间具有关联的情形，人民法院还应在相关专家的协助下，重点分析和考虑案件所涉违规事项是否属于会计师事务所在其能力所及范围内实施正常审计程序可以发现的事项。对于超出会计师事务所能力范围，通过实施正常审计程序仍无法发现的隐蔽造假事项，不应要求会计师事务所承担责任。

2. 承认审计固有局限性

关于责任边界的认定，多位专家强调应当充分考虑审计工作的固有局限性。肖厚发指出，对于超出正常审计程序所能发现的隐蔽造假，应当合理界定会计师事务所的责任边界。这一观点体现了对审计职业特性的充分尊重。

肖厚发强调，专家意见应充分考虑注册会计师审计的局

限性，明确区分会计责任和审计责任，合理确定会计师事务所的过错。他建议建立法院和注册会计师行业协会关于民事责任承担的沟通交流机制，通过走访调研和定期会议等方式，加强法院和注册会计师行业协会的沟通交流。法院应当听取注册会计师行业专家的意见，了解审计实践的做法，加深对审计有限性的认识，在判决时更加精准认定过错。

3. 明确过错程度认定标准

张连起进一步建议，应当通过专业认定机制明确故意和过失的认定标准，未认定为故意的应慎重判决承担 100% 的连带责任。这一建议反映了过罚相当原则在司法实践中的具体应用。

肖厚发也指出，要完善相关法律法规，确保裁判尺度的明确统一。对现行涉及会计师事务所民事责任的相关法律法规进行梳理，对不衔接之处进行修订完善，进一步统一和明确司法裁判尺度，稳定社会大众对注册会计师行业民事责任的预期。在司法审判实践中，应进一步区分会计责任和审计责任，明确故意和过失的认定及责任分配，未认定为故意的，慎重判决承担 100% 的连带责任。明确重大过失和一般过失的区别，便于审判实践确定责任。

综合而言，这些建议共同构成了一个系统化的改革方案，其核心在于通过制度创新、专业支持和标准明确，实现会计师事务所民事责任认定的精准化、公正化和合理化。这一方案体现了从单纯追究责任到构建良性治理生态的思路转变，强调多方协同、综合施策，注重平衡保护投资者合法

权益与维护行业健康发展之间的关系。这些建议的实施，将有助于促进资本市场信息披露质量的整体提升，实现保护投资者合法权益与维护市场秩序的双重目标。

七、会计师事务所民事责任之完善

（一）合理区分审计责任和会计责任

区分会计责任和审计责任，有利于推动各方归位尽责，提高财务信息质量。先有会计责任，后有审计责任。会计责任和审计责任既不能相互替代，也不能相互转嫁，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。

依法追究审计责任，还需要区分故意责任和过失责任。在实务中，我们建议监管机构根据情节和所造成后果的严重程度，明确区分各类监管处罚和责任追究的界限。一是对于财务报表中不存在重大错报和舞弊，仅审计程序实施过程不规范的违规行为，应以非行政处罚性监管措施为主，通过帮助教育，使会计师事务所和注册会计师提高认识水平、完善执业质量。二是对于财务报表中存在重大错报和舞弊的案件，应分析重大错报和舞弊与审计程序的缺陷之间的关系，判断是否因注册会计师的未勤勉尽责导致未发现重大错报从而发表了不恰当的审计意见，并结合后果严重程度判断应给与的行政处罚措施。三是对故意串通发行人或券商协同造假，明知舞弊而发表不恰当的审计意见，监管机构应加重处罚力度，通过吊销执业资格、市场禁入等措施清除害群之马；对于给投资者造成损失的，应移交司法机关追究其刑事责

任。

（二）建立会计师事务所民事诉讼调解机制

调解制度是我国民事诉讼法的特别制度，也是必经程序。在案件事实清楚的基础上，审判人员会询问双方当事人是否同意调解。根据前期调研结论，涉诉案件多为证券虚假陈述案件，因该类案件最终多数以调解结案，故损失由上市公司予以赔偿，最终的结果实际上是免去了会计师事务所及注册会计师的赔偿责任。例如，在向义方与湖南天一科技股份有限公司虚假证券信息纠纷案中，在法院主持下，原被告同意进行调解，原告向义方放弃要求被告会计师事务所有限公司承担连带赔偿责任的诉讼请求。

由此可见，利用调解制度可能实现会计师事务所利益的最大化。从法律角度来说，会计师事务所一般承担的是补充责任。如果会计师事务所及注册会计师能充分利用调解制度，接受调解，以减少自己赔偿责任为调解原则，积极与原告协商，那么对于会计师事务所来说是百利而无一害的。调解成功的意义不仅在于会使会计师事务所的经济损失得以降至最低，而且还会让会计师事务所及注册会计师避免陷入繁琐的诉讼程序，从而节省时间和精力。当然，经过充分考虑，若会计师事务所认为调解的结果不利于自己，并且所承担的赔偿损失过于巨大，完全可以不接受调解，并继续在诉讼阶段进行对抗。总而言之，会计师事务所及注册会计师要在诉讼风险和调解的结果之间进行衡量，争取自身利益的最大化。

（三）统一案件裁判标准，力求精细化审判

当前，部分法官往往直接依据行政处罚或行政监管措施认定的行政责任来判定会计师事务所存在过错并承担连带责任，或在缺乏行政责任认定的情况下，简单粗放地判决会计师事务所承担比例连带责任。然而，判决书中通常未清晰阐述会计师事务所未履行哪些具体专家特别注意义务、未执行哪些具体执业准则程序、以及哪些审计证据存在瑕疵，也未说明过错程度与责任比例之间的逻辑关联。这导致同类案件裁判不一、二审改判率较高。

因此，有必要推进该类案件精细化民事审判，统一裁判标准，规范证券虚假陈述纠纷判决书格式。建议依据民事责任构成要素及虚假陈述纠纷特性重新梳理审理思路，对复杂典型案件采用合议制，由多位资深法官共同审理，并进一步规范证券虚假陈述侵权裁判文书模板，明确过错程度的认定及其与比例连带责任之间的对应关系。

（四）成立专业鉴定机构

我国应当建立会计师事务所的过错鉴定制度，允许人民法院就其难以判断的会计师事务所过错问题委托由法律、会计等专业人士组成的过错鉴定委员会作出鉴定结论。鉴定对象主要限于会计师事务所执业过程中存在的技术性、专业性瑕疵。公正权威的鉴定机构依据职业准则、诚实信用原则、商事习惯和法定程序作出的鉴定结论，对于法官裁判具有积极的辅助和参考作用。过错鉴定机制不仅可以弥补法官会计专业知识之不足，亦可舒缓法官裁判时面临的法律风险与社

会压力，可谓一举两得。当然，鉴定结论的公平公正取决于过错鉴定委员会组成人员的适格性与代表性、鉴定过程的透明度以及利害关系人对鉴定结论的有效监督。

随着市场经济向法制化方向的发展，民事责任及刑事责任将成为注册会计师法律责任的重要方式，在发生注册会计师侵权纠纷后，法院将成为最终的裁判机构。但注册会计师侵权纠纷涉及的诉讼案件专业性很强、技术性很高，特别是对于审计报告虚假陈述的认定，是一个跨越会计、审计、管理、法学等众多学科领域的复杂问题，而法院由于缺少相关会计专业人才，这既导致了法官由于需要研究案情时间较长，而使得审理期限漫长，也使得法官有时难以独立对案件进行全面分析，做出合理界定。由于注册会计师行业具有极强的专业性，法官和律师并非注册会计师行业的专家，借助专家的辅助、鉴定工作成为必然。

我们建议，可以由注册会计师协会或行业主管部门牵头，成立一个法律界、企业界和注册会计师业内人士组成的注册会计师法律责任鉴定委员会。其职责的行使独立于行业协会和财政行政管理部门，以“独立审计准则”和“注册会计师法”为主要依据，专门负责司法审判中的责任鉴定工作。作为注册会计师法律责任界定的权威机构，该机构出具的鉴定报告应同法医鉴定等司法鉴定报告一样，成为庭审的有力证据。这样可以使审计主体相信司法的公正性，有利于其关注职业法律风险，提高独立审计质量。

（五）加强宣教，建立健全沟通机制

审计是高度专业的业务活动，由审计业务引发的民事责任不是一个孤立的行业问题，或者单纯的司法问题，关乎到立法、司法，以及行政监管和行业规范，实际上是一个系统性问题，需要监管机关、司法机构、会计师行业等发挥各自的能动性。会计师行业可加大宣教活动。对内应着重宣教秉承初心、诚信执业，提高风险意识、法律意识，提升知识技能、执业水平；对外应加大审计常识的普及，尤其是会计责任与审计责任的区分，使社会公众对审计工作有着客观科学的认识和理解，避免社会大众和舆论对审计工作产生误解。

同时，可建立健全行业与司法机构的沟通。证券虚假陈述责任案件的审理不仅需要法律方面专业知识的支持，也需要审计知识的有效支撑，但人民法院囿于相关专业知识和专业人才的缺乏，可能导致办案法官难以充分理解审计工作，难以理解审计手段的局限性，无法准确识别会计师事务所过错的性质和边界，一定程度上影响了案件的审理效率和审理质量。而且，由于法律法规的不断更新，特别是涉及到公司治理、信息披露、财务报告等方面的规定，会计师事务所需要持续跟进并理解这些变化。然而，由于资本市场的快速发展致使法律法规更新速度较快，且会计师事务所获取权威解读的途径有限，部分事务所可能无法及时获取最新信息，导致在审计过程中未能准确把握最新法律法规的要求。

因此，有必要开展定期沟通与研讨交流平台，使得注册会计师行业能够以参与法律研讨会、座谈会的方式，与司法机构进行充分全面的沟通交流，并向法院系统分享审计业务

的基础常识和实践经验，帮助人民法院深入理解审计过程，体认注册会计师在信息受限情况下识别财务舞弊的困难，从而避免在审计失败时对会计师事务所动辄得咎、过罚失当。