

注册会计师法律责任分析

——G 外高桥诉普华永道案例

厦门大学 侯洪涛

2006 年 5 月 11 日, 上海外高桥保税区开发股份有限公司 (600648, 已经实施过股改, 本文以下简称 G 外高桥) 对外发布公告称, 公司已于 5 月 9 日向中国国际经济贸易仲裁委员会上海分会提起仲裁, 公司以普华永道中天会计师事务所 (以下简称普华永道) 在 2003 年度和 2004 年度对 G 外高桥的年度审计中, 未保持应有的职业谨慎、未实施有效的审计程序, 即出具无保留意见的审计报告, 使该公司蒙受巨额经济损失为由, 要求普华永道返还全部审计费用 170 万元, 并赔偿申请人的全部经济损失共 2 亿元, 且承担全部仲裁费和律师费。此事一公布, 立即引起财经媒体和会计师职业界的广泛关注, 这一方面是“四大”的日子近来颇不好过, 先是德勤在中国深陷“科隆门”事件难以自拔, 接着普华永道在日本的公司中央青山因为涉嫌为嘉娜宝公司财务造假而被日本监管部门勒令停止为上市公司和资产超过 5 亿日元的大型公司审计服务两个月, 中央青山的 5500 名客户中的近一半 (包括丰田、索尼等著名企业) 受到影响, 而这些受到影响的公司对中央青山而言可以说都是重量级的, 同时, 对会计师事务所进行这样严厉的处罚在日本还是第一次; 更重要的一方面是由股东和债权人等对涉嫌未尽职责的事务所提起的诉讼较为常见, 而由公司直接提出的诉讼即使在国外也较为罕见, 同时, 诉讼的金额十分惊人, 是审计收费的 100 多倍, 所以, 此案的最终结果对我国会计师事务所的未来业务发展和审计风险回避等问题可能产生重大影响。

一、事件回顾

G 外高桥是沪市老牌上市公司, 曾和同为地产股的浦东金桥、陆家嘴一起被并成为两桥一嘴, 在 1990 年代的沪市曾经风光无限, 但近年来由于种种原因业绩下滑, 股价不振。公司在 2003 年解聘了原会计师事务所, 改聘普华永道, 普华永道在被聘用两年后, 又于 2005 年的股东大会上以收费过高为由被解聘 (审计费用: 2003 年为 80 万元, 2004 年 90 万元, 2005 年普华永道提出的费用是 120 万元)。

G 外高桥在 2005 年 6 月发现存放在一家证券公司营业部的 2.04 亿保证金只剩下 8 万元, 在报案并由公安机关介入后查明, 一名掌管公司证券投资类项目的财务经理伙同证券公司营业部总经理把资金挪用给一客户炒股并转移给其经营的公司, 造成大量亏损, 绝大部分资金可能已经无法追回。第一笔资金挪用发生在 2002 年 4 月, 当时, G 外高桥在证券公司账户上的账面资金有 8000 余万元, 由于挪用未被及时发现, G 外高桥于 2004 年在这个账户上的保证金增加到 2 亿以上, 另据披露, 公司在 2005 年 12 月 23 日以没有支付对价的形式取得了开麦拉传媒 90% 的股权 (其余 10% 被 G 外高桥的控股股东获得), 据称原因是公司的一

部分被挪用资金流入了开麦拉传媒, 开麦拉传媒的净资产是 3017 万元, 也就是说, 公司收回了大约 2700 多万元的账面资产。普华永道在 2003 年和 2004 年都对 G 外高桥出具了无保留的审计意见, 现在看来, 审计意见书失实, 更为严重的是, 两次对 G 外高桥的此笔保证金进行审计时, 审计人员都没有按照正常的审计程序控制函证过程, 而是把函证信交给挪用资金的参与者即 G 外高桥的财务经理助理全权处理。正是因为函证过程中的失误, G 外高桥认为普华永道应对公司的损失负责。在 2005 年 8 月, G 外高桥的律师发出律师函, 要求对 G 外高桥的损失赔偿事宜进行谈判, 在同年 9 月的回复函中, 普华永道断然否认了其对于 G 外高桥损失的责任, 并拒绝就赔偿事宜进行协商。此后, 双方再无沟通, 直至今年 5 月 9 日, G 外高桥依据审计合同中的约定选择了仲裁的方式, 向中国国际经济贸易仲裁委员会上海分会提请仲裁。

二、函证: 老问题, 新故事

1938 年, 美国发生了著名的罗宾斯药材公司审计失败案例, 审计失败的主要原因就是公司管理层内外勾结, 利用虚假的应收账款和存货欺骗审计人员, 使投资人蒙受巨大损失。在这个案件后, 美国逐渐建立起一整套公认审计准则, 同时, 对应收账款的函证和存货盘点成为审计程序必须遵守的步骤。随着时间推移, 函证扩展到包括银行存款等在内的其他货币资产, 函证和由存货盘点获得的审计证据也被公认为最有说服力的证据, 但是, 许多审计失败案例还是和二者有着千丝万缕的联系, 2001 年轰动一时的银广夏案件中审计人员就是未实施有效的函证, 而其他相似的事件可以说不胜枚举。

为什么如此多的审计失败还不能使注册会计师警醒, 使得普华永道这一次又在这个环节出现如此明显的失误? 笔者以为, 尽管存在着注册会计师对审计风险估计不足的情况, 但更主要的原因是在我国目前的法律和商业环境下, 注册会计师实施有效函证确实存在着较多困难。据业内人士称, 迄今为止还没有相关法规要求证券公司对注册会计师的函证必须回函 (只对银行有必须在 10 日内回函的规定), 而向证券公司进行函证基本上也得不到回函。在本案中, 注册会计师可能就是考虑到自己直接控制函证程序难以得到回函, 才把函证信交由和证券公司有业务来往的公司内部人员来完成, 虽然得到了书面证据, 但这个非常表面化的证据却为自己种下了祸根。其实, 在本案中, 由于有证券公司的人员直接参与挪用资金, 注册会计师即使直接控制函证程序, 并得到回函, 也可能是虚假证据 (当然, 这样的话, 注册会计师的事后责任将大大降低), 因此, 对类似问题进行其他替代审计可能更为恰当。就本案而言, 注册会计师可以在了解公司作该笔投资的决策程序, 取得证券公司打给外高桥的保证金对账单后, 通过实时

查询证券交易系统的资金账号和股东账号的资金余额及证券余额来进行审计。内外勾结串通舞弊在对账单和函证上都可以作文章,但通过修改证券交易系统来进行舞弊,却是非常困难的。对审计人员来说,获得实质性的审计证据能更有效降低审计风险。当然,这里最关键的是审计人员缺乏风险意识,没有保持足够的职业谨慎性。

三、审计责任还是会计责任

具有一定审计常识的人都知道会计责任和审计责任是两种虽有联系却又截然不同的责任,美国法庭通过 1938 年的罗宾斯药材案首次界定了公司的财务报告出现问题后的会计责任和审计责任。在我国,从法律关系上说会计责任由《会计法》、《企业会计准则》和相关的会计法规界定,而审计责任是由《注册会计师法》和《独立审计准则》界定的(我国目前的法律体系在二者的界定上仍存在一定的模糊性)。从双方的权责上看,保证公司有运行良好的内部控制制度,从而进一步保证公司资产的完整、不受损失及对外提供的财务报告的真实、完整,是公司管理当局责无旁贷的会计责任,而注册会计师的审计责任则是验证财务报告的真实性。无疑,审计责任是无论如何都不能替代管理当局的会计责任的。这里做进一步分析的逻辑关系是,如果审计人员承担一部分或者全部会计责任,那么审计人员就无法再承担审计责任,因为这样就变成了他要验证自己的工作,这完全违背了设立审计制度的初衷。

就 G 外高桥案件来看,公司的内部控制出现了明显的漏洞,在长达三年多的时间内,公司的财务经理都可以轻易调动公司的大笔资金竟无人察觉,他是如何获得如此大的权力以及公司的货币资产(最容易失窃的资产)管理为什么有如此大的漏洞都不得而知,显然,在事发后公司的管理当局并没有深刻检讨自己的责任,而是一味迁怒于注册会计师。虽然在本案中,注册会计师没有按《独立审计准则》的规定进行函证(可能存在笔者上文分析的一些原因,但那些原因不能成为注册会计师规避责任的理由),出现了明显的工作失误,但是,注册会计师的审计责任毕竟是次要的,更重要的是从现有的证据来看根本不存在注册会计师串谋舞弊的情况,在这样的情形下,试图让注册会计师承担如此大的经济损失是没有道理的。

四、审计合同法律关系分析

为了保护自己免受恶意诉讼,注册会计师在《审计业务约定书》中一般都有免责条款,在普华永道和 G 外高桥的《审计业务约定书》中也有类似条款,“除因本事务所故意的不当行为或欺诈行为所引起的索赔事项外,本事务所概无义务向贵公司赔偿任何超过本约定书中所支付的专业服务费的金额,无论这些损失是因侵权、违约或其他原因而引起。本事务所也无义务对任何与本约定书中所提及的服务有关的直接、间接的损失、利润损失或未能实现的预期节支负责,无论这些损失是因为侵权、违约或其他原因所引起”。G 外高桥的律师却认为依据《合同法》的有关规定,这种条款应属无效条款,这些条款是不是无效条款可能还需要独立的第三方的裁决。这里仅从另一个法律角度来思考注册会计师和公司之间的关系。

上市公司和进行审计的会计师事务所是一种什么样的法律

合同关系呢?从表面上看,《审计业务约定书》是公司和会计师事务所签订的,审计费用是由公司直接支付的,并且还出现过许多由于上市公司的财务报告没有通过审计而会计师事务所被解聘的事件,似乎事务所和公司之间是一种直接的雇佣关系。但实际上,进行审计的会计师事务所却是通过股东大会或者股东大会委托的董事会来选择的。这里有一个清晰的委托代理链,即委托人股东通过代理人会计师事务所来验证另一个代理人提供的财务报告,也就是说,在法律实质上,会计师事务所并不对上市公司负有直接责任,它只对它的委托人负有责任,如果由于注册会计师的工作失误造成上市公司的损失,这种损失又被转嫁给股东,股东就会通过合适的途径来要求会计师事务所弥补自己的损失。在目前的资本市场上,上市公司对外发布的年度财务报告必须经过有资格的注册会计师的审计是法律硬性规定的,但这种硬性规定并没有掩盖前文所分析的上市公司和对它审计的会计师事务所之间的实质性的法律关系。随着资本市场的发展,注册会计师的责任有所扩展,即需要对依靠财务报告的其他利益相关者负一定的责任,但是,法律责任从来没有扩展到对被审计的公司的直接损失负责(即使这种损失是由注册会计师的工作失误造成的)。笔者以为,这正是鲜有上市公司直接对注册会计师提起赔偿诉讼,而大部分的诉讼都是由投资者和债权人提出的主要原因。如果以上分析成立的话,G 外高桥对普华永道的诉讼是没有依据的。

针对本案,一般的分析都把注册会计师的失误重点放在没有控制函证程序这个非常明显的错误上,但注册会计师在审计中缺乏风险意识可能是造成审计失败的更根本的原因。普华永道对 G 外高桥的财务报告进行审计时正是股市最低迷的时期,大量的上市公司卷入委托理财的陷阱,由此造成的公司巨额亏损以及出现问题的券商等接连不断,同时,2003 年度是普华永道对 G 外高桥的初次审计(对初次审计的风险进行更严格的控制是每个审计人员所必知的),作为一家世界知名的会计师事务所的注册会计师在这样的背景下,对一笔高达 2 亿(2003 年为 8000 万元)的存在证券公司的保证金仅凭一个从公司内部人员获得的证据就信以为真的确令人咋舌。提高风险意识,保持职业谨慎性,是注册会计师保护自己的最好的武器。

其次,G 外高桥对普华永道的起诉带有一定的恶意色彩。如果 G 外高桥认定普华永道对其损失负有责任,那么,追回审计费用无可厚非。但是,要对方承担全部损失却非常牵强(即使考虑到要在案件审理中的讨价还价,那么,也至少应扣除公司已经追回的 2700 万元)。在本案中,上市公司管理当局和证券公司都有极大的责任,而普华永道的责任应该说是事后的和次要的,公司却置主要责任人于不顾而一味追讨次要责任人的责任,给人一种推脱自身应负责任、转移公众视线的感觉。

参考文献:

- [1] 刘燕:《会计师民事责任研究:公众利益与职业利益的平衡》,北京大学出版社 2004 年版。
- [2] 李若山:《审计案例——国外审计诉讼案例》,辽宁人民出版社 1998 年版。

(编辑 熊年春)