

注册会计师审计

法律责任

■ 赵保卿、谢志华 主笔

人 民 出 版 社

注册会计师审计

法律责任

D922.27

4

2006

■ 赵保卿/谢志华 主笔

人民出版社

责任编辑:高晓璐
文字编辑:高晓璐
装帧设计:鼎盛怡园
版式设计:书林瀚海

图书再版编目(CIP)数据

注册会计师审计法律责任/赵保卿 谢志华主笔.

-北京:人民出版社,2006.5

ISBN 7-01-005532-7

I. 注… II. ①赵… ②谢… III. 会计师-审计-法律责任-研究-中国 IV. D922.274

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2006)第 038570 号

注册会计师审计法律责任

ZHUCE KUAJISHI SHENJI FALV ZEREN

赵保卿 谢志华 主笔

人民出版社 出版发行

(100706 北京朝阳门内大街 166 号)

<http://www.peoplepress.net>

北京瑞古冠中印刷厂印刷 新华书店经销

2006 年 5 月第 1 版 2006 年 5 月北京第 1 次印刷

开本:787 毫米×960 毫米 1/16

字数:260 千字 印张:19.75

ISBN 7-01-005532-7 定价:38.00 元

邮购地址 100706 北京朝阳门内大街 166 号

人民东方图书销售中心 电话(010)65250042 65289539

前 言

审计作为独立的经济监督形式，在社会主义市场经济中发挥着越来越重要的作用，注册会计师审计尤为突出，其从业组织和人员不断壮大，业务范围逐渐扩展，作用也就越来越大；与之相对应的，注册会计师的职业风险也就越来越高，所承担的法律责任也越来越形式多样、越来越复杂。现实中的问题，一方面表现为注册会计师执业中的失误或过失越来越多，越来越多样化，其影响也越来越大；另一方面，由于主观和客观的多种原因，注册会计师舞弊问题，也像阴影一样挥之不去，其危害不容忽视。这两方面问题的结果是：注册会计师承担着也应该承担着越来越重的法律责任。然而，现实中也确实存在着另外一种情况，即注册会计师事实上遵循了职业准则，遵守了职业道德，履行了审计职责，但却被误解，以致被推向被告席。这就有一个如何确定注册会计师是否存在过失和舞弊的问题。若存在，注册会计师则应承担法律责任；若不存在，则解除责任。而这一问题的确定不论在理论上，还是在实务上，都是十分复杂的，甚至是非常困难的。另外，从一般意义上如何规避、防范注册会计师的法律责任也是十分现实和重要的问题。综合来讲，注册会计师审计的法律责任，是一个理论上和实务中的重要课题。研究这一课题，有助于注册会计师更好地履行其职责，有助于整个社会正确理解和支持

注册会计师审计事业，加快其发展和壮大。

目前理论界对这一问题的深入研究大多集中或局限在注册会计师法律责任形成的原因、法律责任的形式、注册会计师避免法律责任的一般途径等方面浅层次上，而缺乏从动态的和系统的角度寻找法律责任形成的根源，缺乏准确界定注册会计师承担法律责任的前提条件、理论依据。因此，也就不能找到恰当和有效的相对满足不同利益者的规避、防范和解除注册会计师法律责任的途径和措施。

在本书中，我们研究了以下问题：（1）注册会计师审计法律责任形成。注册会计师审计法律责任的形成有自身的原因及外部原因，有社会因素、法律因素、经济因素等，但需要从系统的角度研究其深层次原因。本书以“审计期望差”为切入点，从主客观、内外部、上下层进行研究，并通过数学模型予以量化，找出主要原因，为寻找防范、避免与解除注册会计师法律责任的措施和途径奠定基础。（2）注册会计师承担法律责任的前提和依据。形成注册会计师法律责任的因素多种多样，但不意味着都应追究其法律责任，所以，这就应该界定在什么条件下注册会计师应承担法律责任，依据什么追究其应承担的法律责任，承担什么形式的法律责任等。本课题从系统角度将这些内容逻辑化，以期解决现实中未能恰当追究注册会计师法律责任的问题。（3）注册会计师审计法律责任的形式。注册会计师审计法律责任的形式包括行政责任、民事责任和刑事责任三种，它们之间存在着密切关系。（4）注册会计师审计法律责任的判定。注册会计师审计法律责任的判定需要依据特定的依据，这种依据既包括理论上逻辑关系，也包括相关法律法规等。（5）注册会计师法律责任的规范。在研究上述问题的基础上，设计规范注册会计师审计法律责任的措施

和途径。措施和途径包括注册会计师自身的和外部的，有宏观的和微观的，有长期的和短期的。对所设计的措施和途径，描述其内在的逻辑关系，整合其完整的体系。分析和探讨所设计措施和途径运用主体、运作环境、条件，以构建成良好的运行机制。

本书由北京工商大学赵保卿教授和谢志华教授主笔，成员有曹欲晓、李君、张燕凌、姜志华、王继荣、杜彬。欢迎广大读者朋友对于本书的批评指正。

作者

2005 年 10 月

目 录

第一章 导 言

一、审计责任纠纷与诉讼的现实	(1)
(一) 从“银广夏”事件到“安然”事件	(2)
1. “银广夏”事件	(2)
2. “安然”事件	(3)
(二) 广为关注的现实问题	(4)
1. 注册会计师审计法律责任的理论内涵	(4)
2. 注册会计师审计法律责任的实践价值	(5)
二、会计界与法律界的分歧	(6)
(一) “真实”与“虚假”之争	(6)
1. 争论的内容与过程	(6)
2. 值得思考的问题	(8)
(二) 独立审计准则权威性之争	(8)
1. 争论的内容与过程	(9)
2. 值得思考的问题	(9)
三、必须进一步研究的问题	(10)
(一) 理论研究	(10)

1. 需要研究的问题 (10)
2. 理论价值与现实意义 (11)
- (二) 实证调查 (12)
1. 样本设计、发放情况及内容 (12)
2. 样本情况分析 (13)

第二章 注册会计师审计法律责任的形成

- 一、注册会计师审计法律责任的形成基础 (14)
 - (一) 两权分离与委托受托经济责任 (14)
 1. 两权分离 (15)
 2. 委托受托经济责任 (17)
 3. 两权分离与委托受托经济责任 (21)
 - (二) 委托受托经济责任与注册会计师审计 (21)
 1. 委托受托经济责任与所有权监督 (22)
 2. 注册会计师审计产生于所有权监督的需要 (23)
 - (三) 注册会计师审计法律责任的市场含义 (29)
 1. 注册会计师审计法律责任的产生以审计市场复杂化为背景 (29)
 2. 注册会计师审计法律责任的界定以市场约束机制为基础 (30)
 3. 注册会计师审计法律责任的规范以市场有效化为环境 (33)
- 二、注册会计师审计法律责任的形成过程 (37)
 - (一) 萌芽期 (38)
 - (二) 产生期 (40)

(三) 发展期	(42)
(四) 规范期	(44)
三、注册会计师审计法律责任的形成机理	(46)
(一) 注册会计师审计法律责任形成原因综合分析	(46)
1. 社会公众方面引起注册会计师承担法律责任的 原因分析	(47)
2. 被审计单位方面引起注册会计师承担法律责任的 原因分析	(49)
3. 会计师事务所方面引起注册会计师承担法律责任的 原因分析	(51)
4. 注册会计师方面引起注册会计师承担法律责任的 原因分析	(52)
5. 法律环境方面引起注册会计师承担法律责任的 原因分析	(55)
6. 市场机制方面引起注册会计师审计法律责任的 原因分析	(62)
(二) 注册会计师审计法律责任的形成机理	(64)
1. 审计期望差距及其构成	(64)
2. 审计期望差距的形成机理	(67)
(三) 审计期望差距的动态平衡分析	(68)
1. 从审计期望差距构成要素的不同性质角度分析	(68)
2. 从审计期望差距构成要素的内在关系角度分析	(70)
四、注册会计师审计法律责任形成的实证调查分析	(71)
(一) 调查结果	(71)
(二) 情况分析	(74)
1. 一致的看法	(74)

- 2. 不同的看法 (75)
- 3. 结论 (76)

第三章 注册会计师审计法律责任的形式

一、注册会计师审计的行政责任 (78)

(一) 注册会计师审计行政责任的一般形式 (79)

- 1. 针对注册会计师的行政责任 (79)
- 2. 针对会计师事务所的行政责任 (80)

(二) 我国关于注册会计师审计行政法律责任方面的规定 (80)

- 1. 《中华人民共和国注册会计师法》的规定 (80)
- 2. 《公司法》的规定 (81)
- 3. 其他相关法规的规定 (81)

二、注册会计师审计的民事责任 (82)

(一) 注册会计师审计的民事责任的一般形式 (83)

- 1. 停止侵害 (83)
- 2. 消除影响 (83)
- 3. 赔偿损失 (83)

(二) 我国关于注册会计师民事责任的相关规定 (83)

- 1. 《中华人民共和国注册会计师法》的规定 (83)
- 2. 《民法通则》的规定 (84)
- 3. 其他相关法规的规定 (84)

三、注册会计师审计的刑事责任 (85)

(一) 注册会计师审计刑事责任的一般形式 (86)

- 1. 主刑 (86)
- 2. 附加刑 (86)

(二) 我国关于注册会计师审计刑事责任方面的相关规定	(87)
1. 《中华人民共和国刑法》中的相关规定	(87)
2. 《中华人民共和国注册会计师法》的规定	(88)
3. 《中华人民共和国公司法》的规定	(88)
4. 其他相关法规中的规定	(89)
四、注册会计师审计法律责任不同形式之间的关系	(90)
(一) 三种法律责任形式的不同之处	(90)
1. 三种法律责任形式的性质和特点不同	(90)
2. 处罚的度和法律强制程度有所不同	(91)
3. 处罚的范围有所不同	(92)
4. 三种法律责任在法律诉讼程序上有所不同	(114)
(二) 三种法律责任形式的相同之处	(123)
1. 三种法律责任形式所规范的对象一致	(123)
2. 三种法律责任形式所规范的方式一致	(127)
3. 三种法律责任形式的作用一致	(127)
(三) 注册会计师审计的法律责任体系	(130)
1. 不承担任何责任	(131)
2. 单独或者同时使用	(131)
3. 三种法律责任形式相互辅助使用	(133)
4. 三种责任形成一个统一的整体	(134)
五、注册会计师审计法律责任形式的实证调查分析	(135)
1. 对注册会计师法律责任形式的有效性的认知	(135)
2. 对注册会计师审计法律责任承担主体的认知	(136)
3. 注册会计师审计法律责任相关法规的认知情况	(136)

第四章 注册会计师审计法律责任的判定

一、注册会计师审计法律责任的判定依据	(139)
(一) 独立审计准则及其他法律法规：注册会计师审计法律责 任界定的依据	(139)
(二) 审计的独立性	(141)
1. 审计独立性的内容	(141)
2. 审计独立性的影响因素	(145)
3. 审计独立性原则的应用	(146)
4. 审计独立性的完善途径	(147)
(三) 注册会计师对第三者的责任	(152)
1. 对第三者责任形成的社会经济原因	(152)
2. 第三者的界定	(153)
3. 习惯法下对第三者的民事责任	(154)
4. 成文法下对第三者的民事责任	(158)
5. 我国确立注册会计师对第三者法律责任的意义	(160)
(四) 被审计单位错误、舞弊、违法行为和经营失败等 客观事实的存在	(162)
1. 错误、舞弊、违法行为和经营失败	(162)
2. 存在及其证据	(164)
(五) 注册会计师违约、过失或舞弊客观事实的存在	(166)
1. 违约、过失和舞弊	(166)
2. 存在及其证据	(172)
(六) 注册会计师违约、过失和舞弊造成损失	(175)
1. 损害事实的客观存在	(175)

2. 存在证据	(175)
(七) 成立注册会计师审计法律责任的专家鉴定委员会	(178)
二、注册会计师审计法律责任的判定基础	(180)
(一) 注册会计师的审计责任	(180)
1. 会计责任和审计责任的区分	(180)
2. 经营失败和审计失败	(181)
(二) 注册会计师审计法律责任的归责原则	(183)
1. 归责原则：审计界与法律界的对立	(186)
2. “孰是孰非”	(188)
3. 为何青睐“过错推定原则”	(190)
(三) 认定程序的规范化	(193)
(四) 连带责任或比例责任	(194)
三、注册会计师审计法律责任的判定逻辑	(197)
(一) 注册会计师执业过程	(198)
1. 注册会计师无违约、过失或欺诈行为	(198)
2. 注册会计师存在违约行为	(198)
3. 注册会计师存在过失行为	(198)
4. 注册会计师存在欺诈行为	(200)
(二) 注册会计师执业结果	(200)
1. 信息使用者未受损失	(200)
2. 信息使用者受到损失	(201)
(三) 注册会计师执业过程和结果的矩阵关系	(202)
1. 矩阵关系图	(202)
2. 矩阵关系综合分析	(203)
四、注册会计师审计法律责任判定的实证调查研究	(207)
(一) 实证调查结果	(207)

1. 关于注册会计师审计法律责任的判定依据 (207)
2. 关于注册会计师审计法律责任的判定逻辑 (208)
- (二) 实证调查情况分析 (211)

第五章 注册会计师审计法律责任的规范

一、完善注册会计师审计法律责任的规范体系 (214)

(一) 现在注册会计师审计法规有关法律责任规定的

缺陷分析 (214)

1. 规定上的空白 (214)
2. 规定上的矛盾 (221)
3. 规定的不当 (222)

(二) 完善注册会计师审计法律法规责任规定的建议 (227)

1. 应有原则性规定 (228)
2. 应体现过程与结果的逻辑关系 (229)
3. 应明确界定会计责任与审计责任 (229)
4. 应防止将会计师事务所的审计责任转嫁于
注册会计师 (231)
5. 应明确注册会计师所承担民事责任的限度 (232)
6. 强化会计师事务所的法律责任 (233)

二、注册会计师审计法律责任的规避 (236)

(一) 注册会计师审计法律责任规避的必要性 (236)

(二) 注册会计师审计法律责任规避措施 (238)

1. 从一般角度规避注册会计师审计法律责任的措施 (239)
2. 从会计师事务所和注册会计师的角度规避注册
会计师审计法律责任的措施 (242)

三、注册会计师审计法律责任的解除	(253)
(一) 注册会计师审计法律责任解除的必要性	(253)
(二) 注册会计师审计法律责任解除措施	(255)
1. 注册会计师自身采取措施	(255)
2. 外在措施	(262)
四、注册会计师审计法律责任规范的实证调查分析	(264)
(一) 实证调查结果	(264)
1. 关于注册会计师审计法律责任的规范体系	(264)
2. 关于注册会计师审计法律责任的规避与解除	(265)
(二) 实证调查情况分析	(270)
1. 关于注册会计师审计法律责任的规范体系 实证调查情况分析	(270)
2. 关于注册会计师审计法律责任的规避与解除 实证调查情况分析	(271)

第六章 结束语

一、所研究的问题及基本结论	(274)
二、需要进一步研究、处理和解决的问题	(276)
1. 健全现代市场体系	(277)
2. 协调媒体、公众与注册会计师行业三方关系	(279)
3. 研究虚假报告鉴定制度问题	(281)
4. 完善注册会计师审计的有关法规和规范	(283)
参考文献	(285)
附录 注册会计师审计法律责任的调查问卷	(289)

第一章 导 言

一、审计责任纠纷与诉讼的现实

20 世纪 60 年代以来，西方的注册会计师行业进入了“法律诉讼爆炸”的时代。注册会计师的法律诉讼像瘟疫一样迅速传染开来，这在一定程度上也刺激了专家学者对注册会计师法律责任的研究，有关注册会计师法律责任问题的理论和法规等也日益完善。

而在我国，虽然从注册会计师行业恢复至今仅 20 多年的历史，但也经历了“琼民源”、“红光实业”、“ST 郑百文”等一系列的法律诉讼案件，注册会计师的法律责任问题也引起了人们的重视。尤其是“银广夏”事件发生后，社会公众对注册会计师的法律诉讼达到一个新高潮，注册会计师行业形势严峻，面临着空前严峻的信用危机。同时我国的现实情况是，与注册会计师法律责任相关的法律建设，尤其是民事责任的配套法规等的建设却远远落后于国内注册会计师审计事业的发展，落后于西方国家的发展现状。以至于对“银广夏”等上市公司的重大造假案件仍只能施以行政处罚和刑事制裁，却无法进入正常的民事赔偿诉讼程序，这本身就与市场经济的要求不相符合。

但随着资本市场的进一步发展,经济的全球化对注册会计师职业将提出更高的要求,中国加入世贸组织以后,注册会计师及事务所承担的法律风险必将逐步与国际惯例接轨。面对世界潮流和中国现状,我国的会计界和法律界等要积极地行动起来迎接挑战。为了解决注册会计师行业的信用危机,保证这一行业的健康发展,我们有必要对我国注册会计师审计的法律风险这一问题进行进一步的研究。

(一) 从“银广夏”事件到“安然”事件

1. “银广夏”事件

2001年8月3日新闻媒体对银广夏1999年、2000年业绩严重造假进行曝光后,引起了社会的广泛注意。证监会就此事派出了20人的核查组进行详细调查。

调查结果表明,银广夏集团公司通过伪造购销合同、伪造出口报关单、虚开增值税专用发票、伪造免税文件和伪造金融票据等手段,虚构主营业务收入、虚构巨额利润。而对银广夏进行审计的中天勤会计师事务所也由于没有保持应有的职业谨慎,没有严格执行独立审计准则,对银广夏公司出具了严重失实的无保留意见的审计报告而被告上法庭。

在事情真相大白之后,银广夏集团进入了“PT”公司的行列。中天勤会计师事务所也由于此案件的影响,信誉全失,签字注册会计师刘加荣、徐林文被吊销注册会计师资格;事务所的执业资格被吊销,其证券、期货相关业务许可证也被吊销,同时,中天勤会计师事务所的负责人也被追究责任。经过此事件之后,深圳中天勤这个全国最大的会计师事务所解体了。

证监会已依法将李有强等银广夏事件涉嫌证券犯罪人员共7