

江西财经大学会计学术文库

注册会计师 执业责任鉴定机制研究

ZHUCE KUAIJISHI ZHIYE ZEREN JIANDING JIZHI YANJIU

吉伟莉 著



经济科学出版社
Economic Science Press

江西财经大学会计学术文库

注册会计师 执业责任鉴定机制研究

ZHUCE KUAIJISHI ZHIYE ZEREN JIANDING JIZHI YANJIU

吉伟莉 著



经济科学出版社
Economic Science Press

图书在版编目 (CIP) 数据

注册会计师执业责任鉴定机制研究/吉伟莉著.

—北京: 经济科学出版社, 2014. 4

(江西财经大学会计学术文库)

ISBN 978 - 7 - 5141 - 4327 - 0

I. ①注… II. ①吉… III. ①注册会计师 - 鉴定 - 研究
IV. ①F233 - 34

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2014) 第 031090 号

责任编辑: 刘 茜 庞丽佳

责任校对: 刘 昕

责任印制: 邱 天

注册会计师执业责任鉴定机制研究

吉伟莉 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编部电话: 010 - 88191217 发行部电话: 010 - 88191522

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: [http: //jjkxcbs. tmall. com](http://jjkxcbs.tmall.com)

北京汉德鼎印刷有限公司印刷

华玉装订厂装订

710 × 1000 16 开 13 印张 190000 字

2014 年 4 月第 1 版 2014 年 4 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 4327 - 0 定价: 39.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191502)

(版权所有 翻印必究)

序

被视为“经济警察”的注册会计师是一种公共职业，在得到社会公众认可的同时，承担着重大的社会责任。注册会计师特有的执业形式，即以审计鉴证的方式对公司的财务报告发表意见，其结果直接影响投资决策和股价波动，导致这个职业相对于其他职业来说更容易暴露在法律风险中。近年来，一批上市公司涉嫌财务造假的丑闻陆续被曝光，而幕后闪现的是会计师事务所和注册会计师的身影。频频曝出的财务造假事件，将会计师事务所推到了风口浪尖。涉案会计师事务所除了受到证监会的处罚外，还屡屡被投资者告上法庭。尽管目前真正因虚假陈述被判承担民事责任的会计师事务所并不多，但可以预见的是，随着相关法律法规的不断完善，随着证券民事赔偿机制的逐步建立，注册会计师职业面临民事诉讼的风险将会越来越大。鉴于审计业务的高度专业性与证据复杂性，如果相关诉讼中只按普通的民事诉讼证据规则予以举证、质证与认定，由此得出的裁判结论，有可能会出现专业性上的不足与缺陷，导致审判实践适用规则不一，会计师事务所民事责任畸轻畸重的现象。对此，最好的办法是通过专业性的鉴定机构与鉴定程序加以弥补。正是在这样的背景下，吉伟莉博士基于中国的司法实践，借鉴审计学、经济学和法学三个学科领域的相关研究成果，围绕注册会计师执业责任鉴定机制问题进行了较为全面、深入的研究。本书是在其博士论文基础上修改完成的，是国内第一部专门针对注册会计师执业责任鉴定机制问题进行系统研究的著作，填补了国内这一研究领域的空白。

本书主要采用规范研究的方法,结合典型案例分析,构建起了注册会计师执业责任鉴定机制的基本架构,由鉴定主体制度、鉴定技术标准和鉴定程序制度三大模块组成,并对每一个模块的具体制度进行了设计。一个机制框架的构建,本身即是一项重要的创新。此外,本书的贡献还体现在:(1)明确提出注册会计师执业责任鉴定主体应由鉴定委员会和鉴定人共同构成,实行二元鉴定主体制,彻底解决一元制下因法官和当事人无法对鉴定主体出具的鉴定结论进行质询进而影响鉴定结论的公正性和权威性的缺陷。(2)对注册会计师执业责任鉴定人的权利、义务和责任进行了明确界定,以保障注册会计师执业责任鉴定人能够顺利地从事鉴定活动,保证鉴定意见的客观公正。(3)对注册会计师执业责任鉴定中所涉及的主要技术标准进行了全面的辨析,厘清了争议,明确了审计报告虚假陈述的认定标准、注册会计师执业过错的确认标准、受侵害的投资人损失与虚假陈述的因果关系的确认标准、损害赔偿的确认和计量标准等。这些技术标准的建立是注册会计师执业责任鉴定机制的核心内容之一。

本书的研究为完善我国证券市场民事赔偿制度作出了一些有益的尝试,但也必然存在需要进一步补充和发展之处,其研究方法是否恰当也有待进一步的检验。作为本书作者的博士生导师,我非常欣慰地看到这一凝结着她心血的研究成果即将出版,并乐于为之序。同时,期待在这一领域有更多的优秀成果出现。

蒋尧明

江西财经大学会计学院二级教授、博士生导师

中国注册会计师执业责任鉴定委员会首届委员

中国会计学会财务成本分会常务理事

中国会计学会会计监督委员会委员

江西省会计学会副会长

2013年11月

目 录

第一章 导论	1
第一节 问题的提出	1
第二节 文献回顾与评述	4
第三节 相关概念界定	14
第四节 本书的研究方法、思路与主要内容	17
第二章 注册会计师执业责任鉴定机制的理论基础	20
第一节 注册会计师执业责任鉴定机制的审计理论基础	20
第二节 注册会计师执业责任鉴定机制的经济理论基础	27
第三节 注册会计师执业责任鉴定机制的法理基础	35
第四节 本章小结	41
第三章 注册会计师执业责任鉴定机制框架的设计	42
第一节 注册会计师执业责任鉴定的性质、特征、作用 及构成要素	42
第二节 注册会计师执业责任鉴定机制设计的价值目标	49
第三节 注册会计师执业责任鉴定机制设计的基本原则	52

第四节 注册会计师执业责任鉴定机制的总体框架	54
第五节 本章小结	56
第四章 注册会计师执业责任鉴定主体制度	58
第一节 两大法系鉴定人制度的比较分析	58
第二节 我国鉴定人制度现状和注册会计师执业责任 鉴定主体的确立	65
第三节 注册会计师执业责任鉴定人资格与名册管理制度的设计	70
第四节 注册会计师执业责任鉴定人的权责制度	75
第五节 本章小结	91
第五章 注册会计师执业责任鉴定技术标准	93
第一节 建立统一的注册会计师执业责任鉴定技术标准的必要性	93
第二节 建立注册会计师执业责任鉴定技术标准的一般原则	96
第三节 注册会计师执业责任鉴定技术标准的特征和构成	97
第四节 注册会计师执业责任鉴定中所涉及的主要技术标准	100
第五节 案例分析	136
第六节 本章小结	150
第六章 注册会计师执业责任鉴定程序与鉴定意见的 采信机制	151
第一节 注册会计师执业责任鉴定的启动程序	152
第二节 注册会计师执业责任鉴定的实施程序	162
第三节 注册会计师执业责任鉴定意见的采信机制	169

第四节 本章小结	181
第七章 基本结论	182
参考文献	185
后记	197

第一章

导 论

第一节 问题的提出

2003 年 1 月 9 日和 2007 年 6 月 11 日，最高人民法院分别发布了《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》、《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《1.9 规定》和《6.11 规定》），完善了证券市场虚假陈述民事赔偿法律制度，也解决了长期困扰虚假陈述民事赔偿诉讼案件审理过程中的审计责任承担问题。根据媒体公开报道，从 2002 年以来，约有近 30 家上市公司在虚假陈述民事赔偿案件中被投资者告上法庭，其中涉及会计师事务所审计责任的有东方电子案、锦州港案、蓝田股份（现名“生态农业”）案、银广夏案、嘉宝实业案、科龙电器案、ST 九洲案等。曾在证券市场掀起轩然大波的蓝田股份案中，武汉中院对会计师事务所的审计责任做出了判决；在科龙电器案与锦州港案中，投资者起诉了国际四大会计师事务所中的两家——德勤与毕马威，

要求其承担连带责任。“十假九同谋”，注册会计师诚信缺失，已被认为是证券市场的一大顽症。在利益面前，单纯寄希望于注册会计师的良心和职业道德是徒劳的，完善的法律与监管机制才能更好地抑制其铤而走险。在各种法律责任形式中，只有民事责任具有为受害人提供经济补偿的功能。当投资者的合法权益遭受损害时，以民事救济和赔偿为中心的民事责任制度无疑将成为投资者能够直接依赖的法律武器。目前真正因虚假陈述被判承担民事责任的会计师事务所还极少，既反映出我国在处理证券民事赔偿纠纷上的经验不足，也反映了在落实中介机构民事责任问题上配套制度的不完善，其中也包括了注册会计师执业责任鉴定机制的缺失。可以预见的是，随着相关法律法规的不断完善，随着民事责任机制的逐步建立，注册会计师职业面临民事诉讼的风险会越来越大。

《1.9 规定》和《6.11 规定》的出台解决了审计责任实体规定问题，对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，以及促进注册会计师行业的健康发展具有重要意义。但笔者认为，鉴于审计业务的高度专业性与证据复杂性，如果相关诉讼中只按普通的民事诉讼证据规则予以举证、质证与认定，由此得出的裁判结论，有可能会出现专业性上的不足与缺陷，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。对此，最好的办法是通过专业性的鉴定机构与鉴定程序加以弥补。由于审计自身存在的局限性，现代审计技术条件下的审计报告的真实只能是基于内控制度有效性基础上的相对真实。判断审计报告是否存在虚假陈述，注册会计师执业行为是否存在过错，应否承担民事责任，是一个跨越会计、审计、管理、法学等众多学科领域的非常复杂的问题。而《1.9 规定》和《6.11 规定》对审计报告虚假陈述民事责任的归责原则统一适用过错推定原则和举证责任倒置分配模式，对因果关系的认定统一适用信赖推定原则，以及区分会计师

事务所和注册会计师承担补充责任和连带责任的具体情形及过失比例责任的责任顺位的原则规定，更加剧了正确界定审计报告虚假陈述民事责任的复杂性。作为非会计审计专家的法官，很难正确地理解注册会计师的执业行为并就此恰当性作出判断。就像法官可以按照法律规定判定造成医疗事故的医疗单位承担民事赔偿责任，但对是否构成医疗事故，则需要通过医疗事故技术鉴定程序来进行科学认定一样，司法机关在查处和审理有关注册会计师执业责任的经济案件时，客观上需要一支独立的力量站在第三者的立场，对注册会计师的执业责任进行鉴定，从而使涉及注册会计师的民事诉讼（包括行政诉讼和民事调解）审理更为客观公正和有效。

目前，我国尚未形成独立的、完善的注册会计师执业责任鉴定机制，在司法实践中主要依赖于公、检、法、司及其他行政机关设立的鉴定机构充当注册会计师执业责任的鉴定人，一些会计师事务所也在对外承接注册会计师执业责任的鉴定工作。由于缺乏有效的、科学的执业责任鉴定机制，给涉及注册会计师执业责任的案件处理带来了一定的困难。2008年3月，中国注册会计师协会“为了维护社会公众利益，保护注册会计师的合法权益，正确界定注册会计师的执业责任，根据有关法律法规和《中国注册会计师协会章程》等规定”，发起设立了首届中国注册会计师执业责任鉴定委员会，其主要职责是“接受国家司法、行政机关委托，对涉案注册会计师遵循有关法律法规和注册会计师执业准则、规则的情况进行鉴定，发表鉴定意见”。注册会计师执业责任鉴定委员会的成立，符合我国司法鉴定改革推动鉴定职能独立化、鉴定机构中立化、鉴定人资格职业化的大方向，标志着在我国以注册会计师执业责任鉴定委员会为主体的注册会计师执业责任鉴定机制的正式启动。

构建注册会计师执业责任鉴定机制一方面是完善证券市场民事诉讼赔偿制度，保护投资者合法权益的现实需要，另一方面也是保护注册会计师的合法权益，维护注册会计师行业公信力的需要。法律对市场主体的保护是平等

的。当前证券市场上注册会计师行业之所以出现公信力危机，既因为部分注册会计师的违法行为破坏了市场的正常秩序，也因为审计期望差距的客观存在。通过注册会计师执业责任鉴定机制来明确注册会计师的执业责任，既有利于提高证券民事诉讼的公正性和效率性，也有利于证券市场的参与者形成对市场风险的合理预期，保护投资者和注册会计师双方的合法权益。

第二节 文献回顾与评述

一、国外文献回顾

（一）关于注册会计师执业责任的研究

注册会计师执业责任是指注册会计师因执业行为而导致的法律责任。现代意义上的注册会计师执业行为始于 19 世纪后期^①，在相当长的一段时间里，对于注册会计师应当承担什么样的法律责任，各国并没有具体的规定。1887 年英国利兹地产建筑投资公司诉谢泼德案（Leeds Construction v. Shepard）揭开了注册会计师承担法律责任的序幕。当时盛行的观点是：注册会计师只对其有合同关系的公司及其股东负责，对债权人等第三人不负法律责任^②。

① 1853 年，世界上第一个职业会计师的专业团体“爱丁堡会计师协会”在苏格兰的爱丁堡成立，标志着注册会计师职业的诞生。1862 年，英国《公司法》确定注册会计师为法定的破产清算人，从而奠定了注册会计师审计的法定地位。

② 从 19 世纪末到 20 世纪初，英国和美国对注册会计师法律责任的界定保持在契约法的范围内，也就是说，注册会计师只对其存在合同关系的当事人负责。

1931 年美国的厄特马斯案（*Ultramares Corporation v. Touche*）改变了这一观点，虽然最终该案并未将注册会计师的法律责任延伸到不存在合同关系的第三方，但指出注册会计师在工作中的重大过失，要对广泛的第三方——合同的主要受益人负责^①。美国于 1933 年和 1934 年分别颁布了《证券法》和《证券交易法》，对注册会计师法律责任作出了详细规定，从此，以注册会计师为诉讼对象的民事诉讼案件开始出现。从 20 世纪 60 年代中期开始，注册会计师法律责任问题进入到侵权法领域。1968 年，美国罗得岛的洛奇贷款人公司诉列文案（*Rusch Factors v. Levin*）标志着在普通法领域第一次要求注册会计师对合同关系之外的信息使用者承担民事责任。随着司法实践的发展，理论界也逐渐关注到注册会计师法律责任问题，开始出现以注册会计师法律责任问题为对象的专门研究。1966 年，第一本关于注册会计师法律责任的专门著作《会计师与过失法》由加拿大会计师协会出版，“此书首次整理汇编了散布在普通法中的有关注册会计师法律责任的判例，并指出会计职业界与公众之间争议的焦点是当注册会计师发生执业过失时应当对多大范围内的第三人承担法律责任，此后 40 年的司法实践证实了这个预言。在过去的 40 年里，几乎每隔 10 年，判例法关于注册会计师法律责任的规则就会发生显著的变化。”^② 争议主要集中在以下几个方面：注册会计师是否应对第三人承担责任；若承担责任，第三人的范围怎样界定；承担的责任是什么性质的责任；以及责任构成要件的判断标准等。

从 20 世纪 60 年代后期开始，越来越多的公司财务丑闻在英美国家相继暴露出来，人们日益认识到注册会计师在公司的组织结构以及证券市场中扮

① 在厄特马斯案中，法官 Cardozo 划时代地创造了注册会计师对直接受益第三人负普通过失责任，对可合理预见的第三人则承担重大过失和欺诈责任的判例，这就是著名的厄特马斯主义。

② 参见刘燕：《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 年，第 36 页。

演着极为重要的角色。1968年,美国纽约州法院对埃斯科特诉巴克里斯建筑公司(Escott v. Bar Chris Construction Corp.)一案作出判决,初次在证券发行监管的框架下来审查注册会计师的执业过失,从而开辟了一条依据公司法和证券法处理注册会计师民事责任问题的新路径。20世纪70年代以后,“专家责任”的研究框架开始建立,这在一定程度上推动了注册会计师法律责任问题的研究。英国学者A·M·达格代尔与K·M·斯坦顿(A. M. Dugdale, K. M. Stanton, 1982)以及鲁伯特·M·杰克逊与约翰·L·鲍威尔(Rupert M. Jackson, John L. Powell, 1982)在20世纪80年代初分别出版了著作《专业过失》,系统归纳了普通法下涉及专业人士法律责任的案例,注册会计师的法律责任单独列作其中一章。随着近几十年来公认会计准则和公认审计准则的建立和发展,作为专业人士的注册会计师执业行为的标准越来越明晰化了,那些传统的法律标准,例如“过失”或“合理注意”等抽象概念在侵权法中的运用,以及法官在审判过程中所扮演的创造性角色的作用,都已经被大大削弱。斯帕耳麦、巴利哥和维尼亚斯基(Spellmire, Baliga and Winiarski, 1998)所著的《会计、审计和财务失职》一书出版,简洁地描述了美国现行法律下有关注册会计师的专家责任规则。这些学者的研究表明,不管是在理论研究,还是司法实践当中,由注册会计师执业行为所引发的法律责任问题并非人们想象中的那么清晰明了,依然还有许多模糊和不一致的地方,还有许多现实的问题有待于进一步研究。

(二) 关于注册会计师执业责任鉴定的研究

在英美法系国家,一般用“专家证人”(expert witness)来指代鉴定人。我们从“证人”这两个字就可以看出,这里的“专家”与当事人之间存在着密切的联系。英美法系国家实行一种对抗式的诉讼体制,当事人的地位是完全平等的,并且都在诉讼中发挥着积极作用。因此,为了要证明自己的主张,

两方的当事人及其代理人或辩护人都必须尽其所能地去收集和挖掘有利于己方的证据，努力去说服法官和陪审员。一旦遇到一些非常专业的、基于一般常识所不能解决的问题时，聘请相关的专家学者进行鉴定取得专家意见，就成为当事人及其代理人或辩护人的常用武器。一般情况下，由专家提供的鉴定意见往往是有利于其委托人——一方当事人的主张的。从这个角度来说，专家似乎与其他由当事人提供的普通证人并没有什么太大的区别。所以，在英美法系国家的法律中，这些专家学者被称呼为“专家证人”（expert witness），专家证人提供的意见陈述就叫做“专家证言”（expert testimony）。在涉及注册会计师执业责任的案件中，一般由法务会计人员以专家证人的身份出庭作证，例如，从安然 vs. 安达信案件中就可以看到法务会计以专家证人身份参与庭审的身影。舞弊调查与诉讼支持是法务会计的两大主要服务领域，而注册会计师执业责任鉴定本质上属于诉讼支持的一种。

法务会计所提供的司法鉴定服务主要有两类：一类是注册会计师接受公、检、法等司法机关的委托从事的司法会计鉴定，另一类是行业协会承担的注册会计师执业责任鉴定。两类鉴定的对象、范围、功能都有所不同。第一类鉴定是注册会计师传统审计业务的一种，其鉴定范围为经济犯罪案件、财产纠纷案件中涉案的财务会计资料及有关资产。司法机关在办理案件过程中委托会计师事务所对调集和提供的涉案财务会计资料及有关资产，包括会计凭证、账簿、报表、财产结算资料，以及现金、票据、财产等，通过查账以及相应的财产清查，对涉案的财务事项作出判断，形成鉴定结论。鉴定的主要功能是帮助司法机关准确打击犯罪，为妥善审理财产纠纷案件提供技术支持。就第二类鉴定而言，注册会计师执业责任鉴定是为了满足司法机关查处和审理有关注册会计师执业责任的经济案件的专业判断需要，确保在相关的经济案件中准确地界定注册会计师的执业责任。这类鉴定如同医疗事故纠纷鉴定一样，属于对专业人员执业责任的判定。目前国外的法务会计研究并未明显

区分这两类鉴定，笔者尚未检索到专门针对注册会计师执业责任鉴定的研究成果。

当前的研究普遍认为，现代法务会计是西方国家于 20 世纪 80 年代初，为适应市场经济和法律制度的发展而产生的一个会计新领域，在国际上发展非常迅速。国外的法务会计行业经过多年发展，研究题材非常广泛，但是主要还是受到案例的推动，较多关注热点问题和技术解决方案。20 世纪 90 年代以前的研究，更多的是受到会计专业人士在法庭上的专家证人这一身份的启发，对法务会计人员的诉讼支持业务予以技术上的指导。肯尼斯·W·罗宾逊（Kenneth W. Robinson, 1952）总结了注册会计师在诉讼支持中的作用，并且认为注册会计师在法庭上有两个作用：一是在检查证人时就与会计技巧相关的问题向出庭辩护律师提供建议；二是为法庭或陪审团澄清会计上的争议。此后不久，马克思·罗瑞尔（Max Luorie, 1953）一文明确提出了“法务会计”的概念，分析了法务会计的讨论范围、领域，法务会计人员在审判前的准备、可能遇到的问题、提供的相关证据等。科利尔和杰西·牛顿（Collier & Jesse Newton, 1989）主要分析了注册会计师作为法务会计人员应当注意的问题：（1）谁是你的客户。理论上，注册会计师为律师或律师的客户提供诉讼支持业务，但是实际上，注册会计师都是为律师服务。因为除非注册会计师作为专家证人，否则就可能接受对方律师的调查。（2）事务所在接受诉讼支持业务时应当考虑的问题，例如是否有利益冲突，是否有合格的专家人选等。该文还特别提出，如果发现注册会计师的法律理论方面的观点与律师不一致，那么可能要撤回该业务。（3）注册会计师的角色是专家证人，还是咨询师。（4）诉讼支持的业务范围是什么。

20 世纪 90 年代以后，由于法务会计业务的拓展，法务会计的研究方向开始多元化，例如舞弊问题、金融犯罪、法务会计在法庭上的证据问题、在民法与刑法等不同法系下法务会计人员的角色问题等。奥林斯基、艾伦、曼吉

亚曼丽、保罗和肖 (Olinsky, Alan D, Mangiameli, Paul M & Chen, Shaw K, 1996) 从实际案例出发, 分析了舞弊审计中的统计问题。威廉姆·T·桑比尔 (William T. Thornbill) 在 1996 年出版的《法务会计》一书中, 对法务会计的实务和基本原则也作了阐述。波提那·K·彼得森和大卫·R·伯恩赫尔 (Botina K. Peterson & David R. Barnhill, 2003) 针对 1993 年多伯特诉麦热·杜制药公司案 (Daubert v. Mererll Dow) 以后法务会计人员在法庭上的专家证言所面临的挑战出发, 通过大量的案例, 分析了当代美国法务会计人员作证时所面临的挑战, 并且提供了应对指南以及应当遵守的准则。

二、国内文献回顾

(一) 关于注册会计师执业责任的研究

上海国家会计学院谢荣教授是国内较早关注注册会计师执业责任问题的学者, 他在 1994 年出版的《市场经济中的民间审计责任》著述中, 分别从“审计责任”与“审计目标”、“审计假设”、“审计准则”、“审计程序”的关系出发, 对注册会计师审计责任进行了系统论述。该著作的特点是将审计学与法学融合为一体, 并侧重于探讨审计师法律责任在审计学上的意义。此时, 我国年轻的注册会计师行业刚刚经历了第一次法律责任的洗礼, 深圳原野虚假出资案、长城机电非法集资案以及海南中水金融诈骗案三大案件中, 出具验资证明的注册会计师分别承担了行政责任和刑事责任。注册会计师法律责任问题正日益进入到社会公众的视野中。

此后, 会计界和法学界的许多专家学者分别从不同角度对注册会计师的法律责任问题进行了研究。其中刘燕 (1998) 的《验资报告的真实与虚假: