

注册会计师 法律制度研究

于定明 朱锦余 著

Research on the Legal System
of Certified Public Accountant

一国注册会计师法律制度之优劣关乎一国经济之安全。我们所期待的注册会计师法律制度应如一座精准的天平，总是在保护公众利益和促进注册会计师行业发展之间寻求最佳平衡点。



法律出版社
LAW PRESS · CHINA

注册会计师 法律制度研究

于定明 朱锦余 著



法律出版社
LAW PRESS · CHINA

图书在版编目(CIP)数据

注册会计师法律制度研究 / 于定明, 朱锦余著. —北京:
法律出版社, 2009. 4
ISBN 978 - 7 - 5036 - 9424 - 0

I. 注… II. ①于…②朱… III. 会计法—研究—中国
IV. D922. 264

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 046382 号

© 法律出版社·中国

责任编辑/郑 导

装帧设计/乔智炜

出版/法律出版社

编辑统筹/独立项目策划部

总发行/中国法律图书有限公司

经销/新华书店

印刷/永恒印刷有限公司

责任印制/张宇东

开本/A5

印张/9.25 字数/256 千

版本/2009 年 4 月第 1 版

印次/2009 年 4 月第 1 次印刷

法律出版社/北京市丰台区莲花池西里 7 号(100073)

电子邮件/info@lawpress.com.cn

销售热线/010 - 63939792/9779

网址/www.lawpress.com.cn

咨询电话/010 - 63939796

中国法律图书有限公司/北京市丰台区莲花池西里 7 号(100073)

全国各地中法图分、子公司电话:

第一法律书店/010 - 63939781/9782 西安分公司/029 - 85388843 重庆公司/023 - 65382816/2908

上海公司/021 - 62071010/1636 北京分公司/010 - 62534456 深圳公司/0755 - 83072995

书号:ISBN 978 - 7 - 5036 - 9424 - 0

定价:28.00 元

(如有缺页或倒装,中国法律图书有限公司负责退换)

前 言

我国在 1993 年就颁布了《注册会计师法》，对指导和规范注册会计师行业的发展，维护社会公共利益和投资者合法权益，促进社会主义市场经济的健康发展，发挥了积极作用。但随着社会发展，《注册会计师法》已经存在诸多问题，有必要对《注册会计师法》进行修订。《注册会计师法》修订工作从 1999 年 4 月开始启动，2001 年 10 月完成了修订草案，^{〔1〕}并广泛征求各级财政部门、国务院相关部门以及会计师事务所的意见，在注册会计师行业引起了巨大反响。但随后由于对注册会计师法修订所面临的难题如何解决没有达成共识，全面修订《注册会计师法》的工作几近停滞。

目前，我国立法工作总体上已经取得了巨大进展，几乎在所有领域我们都制定了相关法律，而且相当一部分法律还得到了多次修订完善。例如，同

〔1〕 该修订草案的名称为“注册会计师法（修订草案）（征求意见稿）”，载 <http://www.law-lib.com/fzdt/newshtml/20/20050710213343.htm>，访问时间为 2005 年 8 月 9 日。本书统称“《注册会计师法修订草案》”。

样是调整行业法律关系的《律师法》,虽然其颁布时间在《注册会计师法》后,但至今已经进行了两次修订,已经严重不适应社会发展的《注册会计师法》却依然未能得到一次修订。当然,一部法律在短期内多次修订本身并不一定是一件好事,但如果当初制定法律时所依赖的客观环境已经发生巨大变化,法律已经不能适应社会需要时,则修订法律就成为必须的工作。在2008年底十一届全国人大常委会立法规划所列举的64项立法项目中,依然未将《注册会计师法》修订列入其中。但值得注册会计师行业高兴的是,在《国务院2009年立法工作计划》(国办发[2009]2号)中,《注册会计师法》修订工作已被列入“研究立法项目”。同时,根据《财政部条法司2009年工作要点》(财办法[2009]4号)的规定,财政部在2009年将按照国务院立法计划和财政部立法计划的要求,认真做好《注册会计师法》的修订起草工作。由此看来,《注册会计师法》的修订工作将再次进入实质工作阶段。

作者正是在《注册会计师法》修订工作从启动、几近停滞到再次启动这样一个大背景下着手研究注册会计师法律制度。《注册会计师法》的修订面临诸多需要重点研究的问题:《注册会计师法》的立法宗旨和基本原则、会计师事务所的组织形式、注册会计师的行业监管、会计师事务所和注册会计师的法律责任等。目前学界对注册会计师法律制度的研究基本上以两个事件作为起点展开:一个是1996年《最高人民法院关于会计师事务所为企业出具虚假验资证明应如何处理的复函》(法函[1996]56号)发布以来,学界围绕着会计师事务所的民事法律责任这一问题展开了深入研究,从最初仅围绕会计师事务所验资行为探讨其民事法律责任问题,到围绕会计师事务所鉴证行为的民事法律责任开展争鸣。2007年《最高人民法院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》(法释[2007]12号)这一司法解释的发布,可以视为司法界对学界有关会计师事务所对利害关系人民事法律责任的讨论的一个很好“总结”。另一个是从20世纪90年代末以来,学界开始大量关注《注册

会计师法》的修订工作,特别是2001年财政部公布《注册会计师法修订草案》以后,学界对《注册会计师法》的修订工作更是倾注了极大的热情,发表和出版了大量关于修订《注册会计师法》论文和专著。现有的研究成果为我们展开进一步研究提供了许多非常有益的帮助。但现有的研究成果对《注册会计师法》的修订来讲,还存在以下两个方面的问题:

一是研究内容不够全面。现有研究范围主要集中在注册会计师行业监管、会计师事务所组织形式和注册会计师民事法律责任三个方面,对注册会计师立法宗旨和基本原则、注册会计师行政法律责任、刑事法律责任等方面的内容则较少涉及。当然,现有的研究内容都是修订《注册会计师法》需要重点解决的问题,但如果要对《注册会计师法》进行全面修订,则现有研究与立法实践工作的需要之间还存在一定的距离。

二是研究主体不够优化。现有研究的作者大都为管理学、经济学方面的专家,法学方面的专家极少涉及此方面的研究。而且,以往的研究大多由法学界人士或会计学界人士单独完成,法学界人士一般从保护公众利益的角度出发,在论述具体制度时大多希望加大会计师事务所和注册会计师的法律责任;会计学界人士一般从发展注册会计师行业的角度出发,在论述具体制度时大多希望减轻会计师事务所和注册会计师的法律责任。此外,由于注册会计师法律制度涉及许多会计学专业知 识,致使部分法学界人士在进行研究时难免不会受到会计学专业知 识欠缺的制约。同样,由于注册会计师法律制度与基本法律理论密切相关,致使部分会计学界人士在运用基本法律理论时表述不够准确,有些甚至在运用一些基本的法律术语时发生错误,例如“罚款”与“罚金”不加区分。有些表述虽不能说错误,但与法学界的习惯表达不符。我们认为,在论述注册会计师法律制度时,为了便于学术交流应当尽量用法学界惯用的术语。^{〔1〕}

〔1〕除了原文引用他人文献或其他特别需要,我们在本书中尽量都用法律术语予以表达。

正是基于此,我们试图结合会计学和法学的资源,对注册会计师法律制度进行了较为全面的梳理,尽可能避免单纯由法学界或会计学界人士所进行的研究通常存在的问题。

全书共分为七章和两个附录:第一章从注册会计师法律制度发展历程出发,重现了我国注册会计师法律制度的发展过程,分析了我国注册会计师法律制度产生、发展的特点;同时,简述我国现有的注册会计师法律体系,指出我国注册会计师法律制度所存在的不足。第二章探讨注册会计师的立法宗旨和基本原则,认为在立法宗旨方面,《注册会计师法》作为行业母法,不仅应当保护公众的利益,同时还应维护注册会计师的合法权益;在基本原则方面,我们应当将独立原则、依法执业受法律保护原则、自律与他律相结合原则、维护公众利益原则作为《注册会计师法》的基本原则。第三章分析了我国注册会计师考试制度和注册制度,明确了注册会计师的权利和义务。第四章讨论了会计师事务所的组织形式和业务范围,及其设立、变更、终止等基本问题。第五章在分析国内外行业监管制度的基础上,认为我国现有监管制度存在不足,应当采取行政监管为主、自律监管为辅的行业监管制度。第六章从民事、行政和刑事三个方面阐述会计师事务所和注册会计师的法律责任。第七章则是我们对《注册会计师法》修订的一个问卷调查分析。附录一在前述论述的基础上,我们提出了全面修订《注册会计师法》的具体建议;附录二则是我们进行社会调查的问卷样卷。

本书能够得以完成,离不开诸多帮助,在此表示最诚挚的谢意!感谢刘晓炜、方云红、钱媛为本书部分章节所作的资料收集整理工作!感谢燕晓霞和陈晶为本书的初稿进行了校对!感谢本书的责任编辑郑导先生为本书的出版提供了诸多便利!感谢云南财经大学全额资助本书的出版!同时,还要特别感谢本书相关内容的研究者,没有他们的研究成果作为研究基础,我们要开展这样的研究是非常困难的。由于才疏学浅,疏漏之处还请广大读者批评指正!

序

市场经济是一种信用经济。市场诚信机制的建立一方面需要市场主体的自律,另一方面也需要他律,而在自律和他律相互作用的过程中起媒介作用的就是中介机构。会计师事务所是市场经济运行中非常重要的一种中介机构,在会计师事务所执业的注册会计师作为“经济警察”,为市场经济的健康发展起着保障作用,但注册会计师的作用是否能够得以发挥有赖于健全的法律制度。《注册会计师法》20世纪90年代初实施以来,对建立和完善我国注册会计师法律制度发挥了重要作用。但随着社会的发展,这部行业母法已越来越不适应社会的发展,亟待修订。《注册会计师法》的修订涉及多个领域,需要多个学科共同努力。《注册会计师法》属于所谓的“小法”,加之法学领域的研究通常按照二级学科的分类进行研究,而法学二级学科分类又非常细,有关注册会计师法律制度的研究属于所谓跨学科研究,这样导致法学界关注此命题的人相对较少,有必要开展进一步的研究。该书主要应围绕两个方面展开:一是如何最大限度地维护公众利益,

二是如何最大限度地保护注册会计师的正当利益。

从如何最大限度地维护公众利益方面,作者作了以下几个方面的有益探索:一是将维护公众利益作为《注册会计师法》的立法宗旨和基本原则,二是围绕注册会计师独立执业设计了相应制度:(1)独立执业是注册会计师的义务;(2)会计师事务所应按照相应的资质来承办不同标的额的业务,同时应当遵循轮换审计、业务分离等基本制度;(3)行业监管应当以行政监管为主、自律监管为辅;(4)注册会计师或会计师事务所如果出具虚假报告将承担严厉的法律責任。

从如何最大限度地保护注册会计师正当利益方面,作者从以下几个方面进行了论证:首先是树立了一个基本观念,即《注册会计师法》不仅应当维护公众利益,同时作为行业母法还应当具有保护注册会计师正当利益的功能;其次,专门论述了注册会计师的基本权利;再次,在讨论行业监管时,认为注册会计师协会的功能主要不是为了政府而对注册会计师行业进行监督,而是应当为了整个注册会计师行业的利益开展行业监督,注册会计师协会在一定程度上应当是注册会计师的“代言人”;最后,讨论了注册会计师的合法权益被侵犯时,应当有完善的司法救济制度予以保障。

研究方法的选择直接影响到研究的效果。多种研究方法的综合运用可以克服单一研究方法的不足,有利于深入论证注册会计师法律制度。为了使论证更为严谨,作者采用了多种研究方法:通过历史分析的方法分析了我国注册会计师法律制度发展过程,为探讨我国注册会计师法律制度作了背景铺垫;运用比较法的方法探讨发达国家的注册会计师法律制度对我国的启示;通过社会调查的方法分析注册会计师行业和普通民众对修订《注册会计师法》的看法;运用规范分析的方法分析现行《注册会计师法》的不足和修订建议。

当前,金融危机自美国开始波及全球,注册会计师所应担负的责任更加重大。金融市场的审计不仅关系到投资者和债权人的利益,而且关

系到国家经济安全,甚至全球经济安全。注册会计师不仅需要传统的商业环境下做好会计报告的鉴证工作,更需要在金融市场做好监督者。而金融市场新的衍生品层出不穷,金融市场的会计报告更具专业性。在此背景下,要消除金融市场的虚假会计报告,除了注册会计师需要加强自身专业素养外,注册会计师法律制度的完善也是当务之急。在此背景下,于定明和朱锦余两位作者对注册会计师法律制度进行了非常系统的研究,对完善我国注册会计师法律制度具有很强的现实意义。两位作者,一位从事法学研究,一位从事会计学研究,可以克服在单一学科背景下对注册会计师法律制度进行研究所存在的不足。该书的出版应该能够对我国《注册会计师法》的修订起到一定的理论准备作用。

美国破产学会外籍会员

中国政法大学研究生院教授、博士生导师

中国注册会计师协会破产清算专业指导委员会副主任委员

李曙光

2009年4月

目 录

第一章 我国注册会计师法律制度概述/1	
第一节 我国注册会计师法律制度的历史沿革/1	
一、北洋政府和南京国民政府时期/1	
二、新中国时期/3	
三、我国注册会计师法律制度产生、发展的特点/9	
第二节 我国注册会计师法律体系/10	
一、法律/10	
二、行政法规/14	
三、部门规章/15	
四、司法解释/16	
五、地方性法规与地方政府规章/18	
六、我国注册会计师法律体系简评/19	
第二章 《注册会计师法》的立法宗旨和基本原则/22	
第一节 《注册会计师法》的立法宗旨/22	

一、《注册会计师法》的立法宗旨概述/22

二、《注册会计师法》立法宗旨的阐释/26

第二节 《注册会计师法》的基本原则/29

一、《注册会计师法》基本原则概述/29

二、《注册会计师法》基本原则的内容/31

第三章 注册会计师/40

第一节 注册会计师考试制度/40

一、注册会计师考试的教育背景要求/40

二、注册会计师资格考试的内容/45

第二节 注册会计师注册制度/59

一、注册管理机构/59

二、注册条件/60

三、注册会计师注册的撤销/63

四、注册救济制度/64

第三节 注册会计师的权利和义务/65

一、注册会计师的权利/65

二、注册会计师的义务/67

第四章 会计师事务所/72

第一节 会计师事务所的组织形式/72

一、国外会计师事务所组织形式简介/72

二、我国会计师事务所组织形式的不足与完善/77

第二节 会计师事务所的设立、变更和终止/82

一、会计师事务所的设立/82

二、会计师事务所的变更/90

三、会计师事务所的终止/91

第三节 会计师事务所的业务范围/95

一、会计师事务所业务范围概述/95

二、会计师事务所业务范围的限制/98

第五章 注册会计师的行业监管/103

第一节 注册会计师行业监管概述/103

一、注册会计师行业监管的含义/103

二、对注册会计师行业进行监管的原因/103

三、国外注册会计师行业监管制度简介/104

四、注册会计师行业监管基本模式/114

第二节 我国现行注册会计师行业监管制度/118

一、我国注册会计师行业监管制度的发展历程/118

二、我国注册会计师行业监管体系/119

三、我国注册会计师行业监管的特点/124

四、我国注册会计师行业监管制度评价/125

第三节 我国注册会计师行业监管制度的完善/127

一、我国注册会计师行业监管模式的选择/127

二、行政监管制度的完善/131

三、自律监管制度的完善/133

第六章 法律责任/142

第一节 民事法律责任/143

一、会计师事务所对委托人的民事法律责任/145

二、会计师事务所对利害关系人的民事法律责任/151

三、民事赔偿金保障机制/164

第二节 行政法律责任/167

一、行政执法主体/167

二、行政处罚/170

三、救济途径/175

第三节 刑事法律责任/177

一、我国现行规定述评/179

- 二、《刑法》与《注册会计师法》的冲突及对策/183
- 三、会计师事务所的刑事责任与单位犯罪/185
- 四、提供虚假证明文件罪与公司、企业人员受贿罪的关系/188
- 五、注册会计师的刑事责任与共同犯罪/189

第七章 《注册会计师法》修订社会调查/193

第一节 调查目的与问卷设计/193

- 一、对注册会计师准入和退出问题的看法/193
- 二、对会计师事务所组织形式及设立条件的看法/194
- 三、对会计师事务所内部治理机制问题的看法/194
- 四、对会计师事务所业务范围及业务拓展问题的看法/195
- 五、对注册会计师行业管理体制、模式及执业质量管理等问题的看法/196
- 六、对注册会计师的法律责任及《注册会计师法》和相关部门规章制度与其他法规的配套问题的看法/196
- 七、对有关执业责任保险及执业风险基金问题的看法/197

第二节 调查问卷分析/197

- 一、调查过程与样本构成/197
- 二、调查数据分析/201
- 三、调查结论/233

附录一 《注册会计师法》修订建议稿/238

附录二 《注册会计师法》修订调查问卷/254

参考文献/274

第一章 我国注册会计师法律 制度概述

第一节 我国注册会计师法律制度的 历史沿革

一、北洋政府和南京国民政府时期

中华民族虽然有着悠久的会计历史,但由于我国商品经济的缺失,注册会计师法律制度不可能从经济发展中自发生长出来,而是随着其他现代西方政治经济文化制度的引入而一并引入。

1918年,留日归来的谢霖先生首次呈文北洋政府,建议建立中国职业会计师制度。谢霖被准许开设我国第一家会计师事务所,北洋政府农商部随后颁布《会计师暂行章程》,并按章程授予谢霖第一号会计师证书。谢霖取得我国第一号会计师执照,标志着我国注册会计师制度产生。^{〔1〕}然而,由于中国民族资本发展受阻,加之初期对会计师资格要求

〔1〕 项俊波等编著:《审计史》,中国审计出版社2001年版,第228页。

过严,中国注册会计师业的发展非常缓慢,至1923年获得注册的会计师仅15人。1923年,北洋政府修订了《会计师暂行章程》,放松了对会计师学历的要求,注册会计师数量逐渐增多。为了提高会计师从业水准,建立职业规范,我国第一个会计师组织“上海会计师公会”于1925年成立。北洋政府对中国注册会计师制度的发展作出了贡献,初步建立了注册会计师制度。值得一提的是,当时注册会计师由农商部主管,审计部和财政部也有业务上的管理职权,这几个部门都对注册会计师制度予以支持。

在南京国民政府时期,我国注册会计师法律制度得到进一步的发展。1927年,由国民政府财政部主理会计师事务后,即于1928年1月颁发了《会计师注册章程》和《会计师复验章程》。不久,工商部在对《会计师暂行章程》进行全面充实和完善的基础上,于1929年正式颁布了共三十六条的《会计师章程》。同年,南京国民政府颁布的《公司法》规定监察人代表公司委托会计师查核董事会造送于股东会的各种报表,并向股东会报告意见。这一规定为会计师广泛开展业务提供了法律依据。1930年1月25日,由立法院制定、经国民政府颁布施行的《会计师条例》正式颁布,该《条例》由国民政府主席和五院院长联名公布,足见对会计师这一职业的重视。工商部又于同年2月18日和9月11日分别颁布了《会计师审查规则》和《会计师条例施行细则》。1935年,注册会计师改归实业部主管后,又曾先后对《会计师条例》和《会计师条例施行细则》不断修订,其中最具影响的一条是,规定了以考试为标准来决定取得注册会计师的执业资格。1945年6月30日,通过对《会计师条例》的补充和修订,民国政府正式颁布了《会计师法》,该法共43条,主要从会计师资格、会计师执行业务区域、会计师的领导和监督、会计师执业行为、外国会计师在中国执业和全国会计师公会联合会等六个方面进行了比较全面的充实和完善。至此,中国的注册会计师的法律地位才为国家的

最高法律所正式确认。^{〔1〕}《会计师条例》进一步降低了会计师门槛,使得会计师数量大幅增多,各地会计师组织和会计师事务所纷纷成立,以立信会计师事务所为代表的众多会计师事务所,执行会计师业务、培养会计人才、出版发行会计刊物,促进了我国注册会计师职业的发展。当然,从总体上看,由于我国经济发展水平的限制,以及人们对注册会计师职业的认同度相对较低,这个时期的注册会计师制度只能说从无到有,从制度上初步建立起来。

二、新中国时期

(一)中断发展时期

新中国成立之初,还存在私营企业,需要注册会计师的服务,并且当时的政务院还制定了管理会计师的相关法规,^{〔2〕}注册会计师所进行的审计在建国初期的经济恢复工作中发挥了积极作用。但后来由于推行前苏联高度集中的计划经济模式,社会主义改造完成之后,注册会计师不再有用武之地,注册会计师制度也就失去了存在的土壤。

(二)恢复时期

党的十一届三中全会以后,国家工作重心转移到经济建设上来。1979年的《中外合资经营企业法》^{〔3〕}第5条第4款规定:“各项投资应在合营企业的合同和章程中加以规定,其价格(场地除外)由合营各方评议商定。”资产评估本应当由处于第三方的中介机构来进行,但当时我国没有这种机构,为了适应与外资谈判签约工作的需要,我国的外国投资

〔1〕 许家林:“中国注册会计师制度演进的四个基本阶段回顾”,载《注册会计师通讯》1997年第12期,第34页。

〔2〕 杨时展:“中国注册会计师制度的沿革与发展”,载《财会通讯》1995年第1期,第12页。

〔3〕 为了表述简洁,本书对新中国成立后的法律文件的表述均省略“中华人民共和国”一词。所引用的法律法规,凡未特别说明的均指现行有效的法律、法规。