



总主编○王利明

ZHUCE KUAIJISHI
QINQUAN ZEREN
FALU SHIYONG YU ANLI PINGXI

注册会计师 侵权责任

法律适用与案例评析

主编○吴春岐 杨文风

知识产权出版社



总主编○王利明

ZHUCE KUAIJISHI
QINQUAN ZEREN
FALÜ SHIYONG YU ANLI PINGXI

注册会计师 侵权责任

法律适用与案例评析

主 编 吴春岐 杨文风
副主编 杨光磊 孙 超 杨树荣
撰稿人 (以姓氏拼音字母为序)
鲁 肖 孙 超 王从岭 吴春岐
杨光磊 杨树荣 杨文风

知识产权出版社

内容提要

本书结合我国最新颁布的《中华人民共和国侵权责任法》，运用案例分析与法律解读相结合的方式，对注册会计师及会计师事务所侵权责任的各種类型、发生机制以及具体适用等进行了生动形象的分析与论述，并在此基础上提出了具有实践指导意义的风险防范建议，具有实践上和理论上的双重价值。

读者对象：注册会计师及其他相关从业人员；有关当事人；侵权法领域研究学习人员。

责任编辑：汤腊冬

责任校对：董志英

文字编辑：何 薇 王金之

责任出版：卢运霞

图书在版编目(CIP)数据

注册会计师侵权责任：法律适用与案例评析/吴春岐等主编。—北京：知识产权出版社，2010.2

ISBN 978-7-80247-851-0

I. ①注… II. ①吴… III. ①会计师—侵权行为—民事责任—法律适用—中国②会计师—侵权行为—民事责任—案例—分析—中国

IV. ①D922.260.5②D923.05

中国版本图书馆CIP数据核字(2010)第020117号

侵权法大讲堂

注册会计师侵权责任：法律适用与案例评析

主编 吴春岐 杨文凤

出版发行：知识产权出版社

社 址：北京市海淀区马甸南村1号

网 址：<http://www.ipph.cn>

发行电话：010-82000860转8101/8102

责任编辑：010-82000889或82000860-8108

印 刷：北京富生印刷厂

开 本：880mm×1230mm 1/32

版 次：2010年3月第1版

字 数：233千字

邮 编：100088

邮 箱：bjb@cnipr.com

传 真：010-82005070/82000893

责编邮箱：tangladong@cnipr.com

经 销：新华书店及相关销售网点

印 张：9

印 次：2010年3月第1次印刷

定 价：25.00元

ISBN 978-7-80247-851-0/D·925(2823)

出版权专有 侵权必究

如有印装质量问题，本社负责调换。

编 委 会

主 任

王利明 侵权法主要起草人之一，全国人大法律委员会委员，中国民法学研究会会长，中国人民大学副书记兼副校长、教授、博士生导师

副主任

顾仁荣 中国注册会计师协会惩戒委员会主任委员，中瑞岳华会计师事务所总经理

白晓红 中国注册会计师协会行业党委委员，中国注册会计师协会研究发展部主任

委 员 (以姓氏拼音字母为序)

陈丽洁 法学博士，中国移动集团公司总法律顾问

苟兴羽 天健正信会计师事务所合伙人

蒋文军 浙江省注册会计师协会副秘书长

李永军 法学博士，中国政法大学民商经济法学院副院长、教授、博士生导师，中国政法大学民法学研究所所长

罗本金 中审国际会计师事务所总经理

麻锦亮 法学博士，最高人民法院民四庭法官

饶 永 深圳市注册会计师协会会长，深圳鹏城会计师事务所董事长

师 虹 中国国际经济贸易仲裁委员会仲裁员，上海方达律师事务所高级合伙人

宋国华 山东鑫大公律师事务所主任

孙 超 山东大学法学院博士研究生

- 童登书 京都天华会计师事务所副主任会计师
- 王斐民 法学博士，北方工业大学法律系副教授
- 王维嘉 山东国杰律师事务所主任，国杰律师联盟会长
- 吴春岐 法学博士，中国人民大学公共管理学院博士后，山东师范大学政法学院副教授
- 项先权 中国人民大学法学博士，浙江大学博士后，浙江新台州律师事务所主任
- 杨光磊 山东全正律师事务所主任，淄博市律师协会副会长
- 杨树荣 山东弘裕会计师事务所董事长
- 杨文凤 法学博士，现就职于中国注册会计师协会
- 杨永清 法学博士，最高人民法院民一庭审判长
- 于延琦 辽宁省注册会计师协会副秘书长
- 张文丽 北京市注册会计师协会副秘书长
- 周院生 法学博士，中国法律援助基金会秘书长

本书涉及法律法规及司法解释缩略表

序 号	全 称	简 称
1	《中华人民共和国民法通则》	《民法通则》
2	《中华人民共和国侵权责任法》	《侵权责任法》
3	《中华人民共和国注册会计师法》	《注册会计师法》
4	《中华人民共和国公司法》	《公司法》
5	《中华人民共和国证券法》	《证券法》
6	《中华人民共和国民事诉讼法》	《民事诉讼法》
7	《中华人民共和国合同法》	《合同法》
8	《中华人民共和国合伙企业法》	《合伙企业法》
9	《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
10	《最高人民法院关于验资单位对多个案件债权人损失应如何承担责任的批复》	法释【1997】10号
11	《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承担责任问题的批复》	法释【1998】13号
12	《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承担责任问题的批复〉的解释说明》	《解释说明》
13	《最高人民法院关于金融机构为企业出具不实或虚假验资报告资金证明如何承担民事责任问题的通知》	法【2002】21号

续表

序 号	全 称	简 称
14	《最高人民法院关于受理证券市场因虚假陈述引发的民事侵权纠纷案件有关问题的通知》	“1.15 通知”
15	《最高人民法院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》	“1.9 规定”
16	《最高人民法院关于审理涉及会计师事务所所在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

目 录

第一章 诉讼爆炸时代的思考——注册会计师侵权责任常识	1
一、诉讼爆炸——我国注册会计师侵权责任的产生与发展	1
二、打违约官司还是侵权官司——注册会计师对第三人责任的责任性质之辨	6
三、侵权责任法的制定——注册会计师侵权责任在我国现行法中的体现及最新立法进展	15
第二章 注册会计师应该成为企业经营失败的替罪羊吗？——艰难的平衡	27
一、“看家狗”还是“猎犬”？——注册会计师职业的定位	27
二、夹缝中的平衡——在投资人保护与会计界生存之间	29
第三章 注册会计师侵权责任的限度——注册会计师的侵权责任与专家责任	47
一、注册会计师与“企业医生”——会计师侵权责任的专家责任属性	47
二、注册会计师与“经济警察”——会计师注意义务的提高	55
三、能力越大，责任越大？——专家责任的限度	63

第四章 一石激起千层浪——最高人民法院法函

【1996】56号中的归责原则 75

一、轩然大波——德阳验资案及其引发的归责原则 之争 75

二、峰回路转——《解释说明》及2002年的通知 92

三、尘埃落定——“1.9规定”及法释【2007】12号 100

第五章 何时应该赔偿——注册会计师侵权责任的构成

要件 113

一、主观过错的认定 113

二、违法行为的认定 127

三、因果关系及损害结果的认定 141

第六章 用多少真金白银为过错买单——赔偿数额的

算定 157

一、全面赔偿原则与适当限制原则 157

二、损害赔偿范围的确定 166

三、推行职业责任保险——减轻会计师事务所的风险 和责任 179

第七章 谁是原告？谁是被告？——受害人和责任人的

确定 188

一、利害关系第三人的范围——“零诉讼”与“诉讼 爆炸”之间的政策权衡 188

二、责任人的确定——“倒霉蛋”：事务所抑或 会计师？ 200

三、承担的责任类型——连带责任、按份责任与补充 责任 210

第八章 注册会计师的保护伞与避风港？——独立审计

与其他抗辩事由 222

一、独立审计原则是否仍是注册会计师的保护伞——

由差异到统一的认识.....	222
二、其他抗辩事由——规避风险的良策.....	234
第九章 无救济即无权利——追究注册会计师侵权责任的民事法律程序.....	249

第一章 诉讼爆炸时代的思考——注册 会计师侵权责任常识

一、诉讼爆炸——我国注册会计师 侵权责任的产生与发展

在法律责任的体系中，主要包含三种类型的责任形式：民事责任、行政责任和刑事责任。其中，民事责任是法律生活中最常见、最基础的责任类型。民事责任又主要包括两种：违约责任和侵权责任。具体到注册会计师行业，注册会计师及其所在的会计师事务所所在执业过程中因违法执业可能导致的法律责任，当然也包括以上三种类型。而本书将主要探讨注册会计师民事责任中的侵权责任。对我国注册会计师侵权责任的产生与发展的论述，离不开对其整个民事责任的产生与发展的历史考察，因为注册会计师的侵权责任是在其整个民事责任的历史进程中产生和发展的。

注册会计师民事责任问题历来是会计界和法律界共同关注的话题。自 20 世纪 60 年代以来，世界各国针对注册会计师的诉讼案件急剧增多，被称为“诉讼爆炸”的时代。自 20 世纪 80 年代恢复注册会计师制度以来，我国注册会计师行业已有二十多年的发展历史。总的来讲，我国注册会计师在度过了一个法律环境相对宽松和平静的时期之后，也同世界各地的同行们一样步入了自己的“诉讼爆炸”年代。

以时间为线索，可以将我国注册会计师民事责任的发展过程分为以下三个历史阶段。

1. 酝酿阶段

1981~1991年是我国注册会计师民事责任的酝酿阶段。^①

1981年，上海成立了我国经济体制改革后的第一家会计师事务所——上海会计师事务所，标志着我国注册会计师行业的恢复重建。这一阶段，注册会计师行业处于发展过程中，人数相当有限。一方面，注册会计师在当时几乎没有什么影响，另一方面，在体制上，注册会计师被看作国家干部，会计师事务所被当作国家的事业单位，没有从法律上考虑注册会计师是否应承担法律责任。

在这一阶段，就审计客户来讲，会计师事务所面对的审计对象大部分是三资企业。这些企业的投资各方一般都直接参与企业的经营管理，不像股份公司那样存在明显的所有权与管理权分离。因此，这些企业财务报表的编制者与使用者基本上是同一主体。相关行政管理部门如工商、税务以及外资管理机构等虽都要求使用注册会计师审计过的会计报表，但这只是出于形式上的要求，它们更多地相信本部门的实地审核，故对注册会计师的审计结果并不过于依赖。因此，当时的审计不存在风险，民事责任的产生没有前提，因为责任是与风险联系在一起的。另一方面，从职业内部来看，审计准则及职业道德规范的缺位、职业技能的参差不齐及职业机构的不完善，使审计质量缺乏统一的衡量标准。当时的审计业务，大量的的是依赖经验判断来完成的，外界很难评判审计工作质量的优劣，因此难以产生民事诉讼的要求。

1986年7月国务院颁布的《中华人民共和国注册会计师条例》中就没有规定注册会计师要承担民事赔偿责任，而只是简单规定了其要承担行政责任。由于当时审计风险没有得到应有的暴

① 李若山：“中国注册会计师法律责任的发展及现状之分析”，载《“中国财务与会计问题”国际研讨会会议论文集》。

露，我国注册会计师职业界没有感到来自外部的压力，因此，从表面上看，我国注册会计师行业在这一阶段的发展较为顺利，但这并不表明我国注册会计师就可以不承担任何民事责任。随着环境的改变，我国注册会计师民事责任产生的各种条件正在孕育，并不断成熟。

2. 萌芽阶段

1992~1995 年是我国注册会计师民事责任的萌芽阶段。^①

1992 年以后，我国改革开放的力度进一步加大。宽松的经济环境与对商品经济发展的强烈要求，使得我国以极快的速度创办了大批的企业。这些企业的创办所带来的验资及审计业务，为处于成长阶段的注册会计师行业的生存和发展奠定了坚实的物质基础。但与此同时，随着市场体系的建立，企业法人及社会个人的风险意识逐渐加强，对企业财务信息及其质量有了较高的要求。

1992~1993 年，深圳原野公司事件和北京长城公司事件的发生，引起了人们对会计师事务所民事责任的关注，也揭开了认识和探讨我国注册会计师民事责任的序幕。国家有关部门和我国注册会计师协会也意识到了注册会计师行业的发展必须与其责任同步。为规范注册会计师行业的业务行为，国家开始加强相关的立法建设，如 1993 年 4 月，国务院颁布了《股票发行与交易管理暂行条例》；1993 年 7 月 1 日，《企业会计准则》开始实施；1993 年 9 月，原国务院证券委发布《禁止证券欺诈行为暂行办法》；1993 年 12 月 29 日，《公司法》出台；1994 年 1 月 1 日，《注册会计师法》开始实施。

1992~1995 年，我国注册会计师行业主管部门对影响较大

^① 李若山：“中国注册会计师法律责任的发展及现状之分析”，载《“中国财务与会计问题”国际研讨会会议论文集》。

的三大审计案件（即深圳原野公司事件、北京长城公司事件以及海南中水集团公司事件）中的有关注册会计师，进行了严肃处理。有些注册会计师更因故意欺诈和重大过失而受到了刑事处罚。这一系列审计案件的处理及相关法律、法规的出台，标志着我国注册会计师民事责任萌芽阶段的开始。

上述三个审计案件的发生，一方面与我国注册会计师本身存在职业道德问题有关，另一方面也与注册会计师轻视民事责任有关，因为他们没有意识到如果自己在执业过程中有故意舞弊行为或者有工作过失，就要承担民事责任。然而，一方面，由于社会环境和执业环境的改变，社会公众对注册会计师行业的了解越来越多，对他们的期望也越来越高，一旦这种期望落空，他们就会运用法律手段来维护自身的合法权益；另一方面，我国注册会计师队伍的整体法律意识不强，法律观念淡薄，对自身的权利义务及责任缺乏清晰的认识。正是上述因素导致相关注册会计师承担了上述三大审计案件中的连带责任。

实际上，这三大审计案件对我国注册会计师行业敲响了警钟，也推动了注册会计师民事责任向更深层次发展。尽管这三个审计案件有很大的社会影响，但对于数千家会计师事务所来说，毕竟还属于个案。行业主管部门虽然作了严肃处理，但时过境迁，很快就会被淡忘。然而，注册会计师的法律责任尤其是民事责任的危机仍然存在，随着形势的进一步发展，我国注册会计师行业的民事责任逐步由萌芽阶段向纵深阶段发展。

3. 纵深发展阶段

1996 年至今是我国注册会计师民事责任的纵深发展阶段。

1995 年 12 月 25 日《中国注册会计师独立审计准则》的发布以及 1996 年 4 月 4 日法函【1996】56 号的颁布，拉开了我国注册会计师民事责任纵深发展的序幕。前者在行为上确立了我国注册会计师执业的标准，使社会公众对注册会计师的工作质量有

了衡量尺度，为识别注册会计师有无过失行为提供了依据。而法函【1996】56号更是成为注册会计师出具虚假验资报告的民事法律责任的第一个专门的司法解释，也使得社会公众对注册会计师的民事法律责任有了更深刻的认识。

法函【1996】56号颁布之后，我国注册会计师行业一度面临民事诉讼风起云涌的局面，注册会计师的民事责任也开始成为法律界和会计界讨论的热点问题。最高人民法院也为此发布了几个专门的司法解释，涉及注册会计师的验资及审计各个业务。其中，2003年1月9日最高人民法院发布的“1.9规定”给深受虚假信息之苦的广大股民带来了希望，其中成为上市公司虚假陈述“帮凶”的注册会计师的侵权责任也引起了学者们的关注；2007年6月4日最高人民法院公布的法释【2007】12号对注册会计师侵权责任又作了进一步的司法解释，对以前最高人民法院的司法解释进行了系统的归纳。

此外，2005年10月27日修订通过的《公司法》、《证券法》也都对注册会计师作出不实财务报告的民事责任问题作了原则性的规定。

更值得注意的是，在《中华人民共和国物权法》通过后，我国加快了侵权责任法的制定工作。在这一过程中，包括注册会计师侵权责任在内的专家责任，引起了学界与实务界的广泛关注和热烈讨论，这在几部学者建议稿中也有明确的体现，如在梁慧星先生主持的《中国民法典·侵权行为编草案建议稿》中，专家责任被作为“自己的侵权行为”在第二章第三节中做了专门规定；在王利明教授主持的《中国民法典学者建议稿及立法理由·侵权行为编》中，专家责任被作为“特殊的自己责任”在第二章第二节中做了专门规定；在杨立新教授主持的《中华人民共和国侵权责任法草案建议稿（第二稿）》中，专家责任被作为“过错

推定的侵权行为”在第三章第五节中做了专门规定。^①

这些情况的出现，标志着我国注册会计师的民事责任（主要是侵权责任）走向了纵深发展阶段。但由于法律界和会计界在注册会计师侵权责任的许多问题上还存在较大分歧，如何科学地界定注册会计师的侵权责任，以有效地保护注册会计师的合法权益，成为一个难题。对这些问题的研究也将继续推动注册会计师侵权责任制度向纵深发展。

二、打违约官司还是侵权官司——注册会计师对第三人责任的责任性质之辨

【案情简介】

“蓝田造假案”是我国证券史上一个较大的财务造假案例。

沈阳蓝田公司成立于1994年8月，归农业部管理。1996年6月18日，该公司以“蓝田股份”之名在上海证券交易所上市，为农业部首家推荐上市的企业。1999年12月，瞿兆玉将其资本运作大本营从沈阳迁至老家湖北。“沈阳蓝田”由此变身为“湖北蓝田”。

资料显示，作为一家主要从事水产品开发的农业企业，蓝田股份1996年股本为9696万股，2000年底扩张到4.46亿股，股本扩张了360%；主营业务收入从4.68亿元大幅增长到18.4亿元，净利润从0.593亿元快速增长到令人难以置信的4.32亿元。历年年报的业绩都在每股0.60元以上，最高达到1.15元。即使遭遇了1998年特大洪灾后，其每股收益也达到了不可思议的

① 具体条款将在本章第三部分“侵权责任法的制定——注册会计师侵权责任的最新立法进展”中详细介绍。

0.81元，这被当时的媒体称为“蓝田神话”。

2002年1月12日，蓝田总公司总裁瞿兆玉、总会计师黎洪福、董事会秘书王意玲等11名中高层管理人员被公安机关拘传，随后进入司法程序。2003年7月，湖北省荆州市中级人民法院对蓝田一案进行了首次公开审理。2004年11月，湖北省高院作出判决：瞿兆玉犯提供虚假财务报告罪和虚报注册资本罪，判处有期徒刑两年。2005年5月29日，中共中央组织部研究室原主任兼政策法规局局长王法雄，因接受蓝田股份董事长瞿兆玉的贿赂，经检察机关提起公诉，由北京市第一中级人民法院开庭审理。

2006年7月31日，曾引起证券市场轩然大波的湖北蓝田股份有限公司（后改名为“生态农业公司”）造假民事赔偿案，由湖北省武汉市中级人民法院公开宣判：83名原告向11名被告索赔617万余元，法院判决被告生态农业公司赔偿原告540多万元。包括华伦会计师事务所在内的其他8名被告，对原告的经济损失承担连带赔偿责任。^①

【法律分析】

上市公司造假，会计师事务所难脱其责。在上述案例中，蓝田公司（后改名为“生态农业公司”）被判赔540多万元，华伦会计师事务所承担连带赔偿责任。这是我国会计师事务所在“虚假陈述证券民事赔偿案”中承担连带责任的首例判决。此种连带赔偿责任的性质如何？是侵权责任还是违约责任？对此问题，不仅《注册会计师法》等相关法律以及最高人民法院2002年之前发布的相关司法解释没有予以明确规定，而且学界与实务界也有不同的认识。

① 岳敬飞、牟敦国：“蓝田造假案判赔540多万，会计师行承担连带责任”，载《上海证券报》2006年8月2日。