

注册会计师业务操作与风险控制丛书

主 审 徐政旦
主 编 汤云为
副主编 朱荣恩
李若山

CPA'

series of operating
procedure and risk
control

注册会计师 法律责任理论与实务

李若山 周勤业 / 主编

◆ 中国时代经济出版社

注册会计师业务操作与风险控制丛书

注册会计师 法律责任理论与实务

李若山 周勤业 主编

中国时代经济出版社

图书在版编目(CIP)数据

注册会计师法律责任理论与实务/李若山 周勤业编著, —北京: 中国时代经济出版社, 2002. 6

(注册会计师业务操作与风险控制丛书/汤云为主编)

ISBN 7-80169-266-7

I. 注… II. ①李…②周… III. 会计师-法律责任-研究 IV. F233
中国版本图书馆 CIP 数据核字(2002)第 041896 号

注册会计师业务操作与风险控制丛书

注册会计师法律责任理论与实务

李若山 周勤业 主编

出版者	中国时代经济出版社 (原中国审计出版社)
地址	北京东城区东四十条 24 号 青蓝大厦东办公区 11 层
邮政编码	100007
电话	(010)88361317 64066019
传真	(010)64066026
发行经销	各地新华书店经销
印刷	北京昌平百善印刷厂
开本	850×1168 1/32
版次	2002 年 7 月第 1 版
印次	2002 年 7 月第 1 次印刷
印张	9.5
字数	190 千字
印数	1~5000 册
定价	20.00 元
书号	ISBN 7-80169-266-7/F·092

版权所有 侵权必究

总 序

近年来,上市公司会计造假的恶性案件屡有披露,从较早的“琼民源”案件到最近的“中天勤”案件,都给证券市场的发展造成了非常消极的影响,严重动摇了市场经济的诚信基础,相关的注册会计师也不断遭到社会各方的责难。一方面,我们应该认识到,建立健全企业内部控制制度,按照相关会计规范的要求出具真实公允的财务报告,是企业管理当局的会计责任。由于注册会计师的审计采取事后重点抽查,加上委托方内部控制制度固有的局限性和其他客观因素的制约,难免存在会计报表的某些重要方面反映失实,而注册会计师又可能在审计中未予发现的情况。因此受托方的审计责任并不能替代、减轻或免除

委托方的会计责任。但是另一方面,我们也应该充分认识到当前的审计环境是非常严峻的,注册会计师如果对社会公众的要求置之不顾,将严重损害注册会计师的形象和社会地位,进而威胁到它生存和发展的基础。而要解决这个问题,除了从职业道德的角度加强整个注册会计师队伍的诚信观念外,同时对我们的审计技术提出了更高的要求。会计师事务所只有提高风险意识,加强风险控制,完善风险审计技术,才能巩固自己在证券市场中的地位。正是基于这一认识,我们才组织编写了这一套《注册会计师业务操作与风险控制丛书》。

风险控制应该体现在注册会计师业务操作的全过程。有些人认为,注册会计师业务风险控制的重点在于现场审计,只要现场审计很好地贯彻了审计程序就可以规避审计风险了。而大量审计失败的案例告诉我们仅将风险控制重点放在现场审计是不够的,风险控制措施必须贯彻在从接受客户到出具审计报告的全过程。在接受客户之初,会计师事务所就应该收集有关客户的资料,了解客户的历史情况和财务状况,深入了解客户的诚信度和委托目的,同时要分析自己的胜任能力,以最终决定是否接受该客户。有些事务所为了争客户、抢业务恰恰忽略了这一点。

全过程控制要求严格执行三级复核制度。三级复核制度必须保证各级复核都是有效的而不能依赖于其

他复核的有效性。我国事务所业务的季节性比较强,年度审计的高峰使得某些事务所有意无意地放松了三级复核的标准,为审计报告埋下了风险隐患。第一层复核是项目经理对已完成工作的详细复核,第二层复核是部门经理对工作底稿的重点复核,第三层复核是合伙人对整套工作底稿的总体复核。三级复核应该分工明确并严格执行才能保证审计质量。目前有些事务所实行了四级复核制度,增加了独立合伙人的重点复核,在我国证券市场审计风险较高的现状下,这是一种积极的措施。

风险控制必须贯彻到参加现场审计的每一个人和每一项工作。每一个人都应该了解审计计划阶段和符合性测试阶段所得出的结论,及与自己分工的工作相关的前期工作。这样不仅有助于将审计策略贯彻到各个具体的业务操作中,还有助于审计人员根据发现的意外情况及时调整审计程序和审计策略。现场审计是风险控制的基础,所有参加现场审计的人都应该保持高度的职业谨慎,将既定审计程序作为最低标准而不是最高标准,切忌由于评估的固有风险和控制风险比较低而使审计程序流于形式。

风险控制应该贯彻到会计师事务所所有的业务中。年报审计是会计师事务所的主要业务,风险控制措施相对比较成熟。而对于验资、资产重组审计、资产评估、专案审计等业务,有些事务所缺乏比较完善的质

量控制措施,而这些业务由于涉及的法规范围比较广、业务状况比较复杂,同样具有较高的风险。

这套丛书的编写,偏重于实务操作中的风险控制,即不仅全面涉及注册会计师的各种业务,而且侧重阐述各个业务环节的风险所在及其控制措施。希望能对广大注册会计师有所帮助。

汤云为

2002年6月

目 录

总序	汤云为 (1)
第一章 总 论	(1)
第一节 引言——问题的提出	(1)
第二节 市场经济与注册会计师行业	(2)
第三节 市场经济环境的变化与注册会计师 行业法律责任的发展	(5)
第四节 注册会计师行业在市场经济中的地位与作用	(9)
第五节 注册会计师的审计风险与法律责任	(14)
第二章 国外注册会计师法律责任的发展及演变	(28)
第一节 国外注册会计师法律责任的起源	(28)
第二节 国外注册会计师法律责任的发展	(32)
第三节 国外注册会计师法律责任的对象	(54)
第四节 国外注册会计师常用的抗诉方法与手段	(57)
第三章 注册会计师法律责任的社会成因	(62)
第一节 我国注册会计师法律责任的发展过程	(63)

第二节	我国注册会计师法律责任系统的 不断健全和完善	(76)
第四章	注册会计师在行政法规下的行政法律责任	(83)
第一节	我国注册会计师在行政法规条件下的行政 责任有别于刑法、民法下的法律责任	(84)
第二节	注册会计师和事务所构成行政法规处罚 的范围和具体内容	(88)
第三节	注册会计师及事务所不服行政处罚的 听证程序	(105)
第四节	注册会计师及事务所不服行政处罚的 行政复议和行政诉讼程序	(107)
第五章	注册会计师在民法下的民事法律责任	(120)
第一节	民法通则及相关法律对注册会计师 民事责任的规定	(120)
第二节	涉及注册会计师的民事法律案件的 诉讼程序	(144)
第三节	注册会计师对民事侵权的抗辩对策	(180)
第六章	注册会计师在刑法下的法律责任	(223)
第一节	注册会计师刑事责任概述	(223)
第二节	刑事法规中有关注册会计师责任的规定	(225)
第三节	注册会计师刑事犯罪构成的必要条件 ...	(236)
第四节	会计师事务所刑事犯罪构成的四要件 ...	(244)
第五节	有关注册会计师或会计师事务所的 刑事诉讼程序	(249)
第六节	注册会计师及会计师事务所在刑事 诉讼中应如何正确辩护	(254)

第七章 注册会计师避免法律责任的措施	
及未决法律问题	(264)
第一节 注册会计师行业应采取的防范措施	(265)
第二节 作为会计师事务所及注册会计师个人	
应采取的防范措施	(270)
第三节 我国注册会计师法律责任中	
值得探讨的一些问题	(276)
后记	(289)

第一章 总 论

第一节 引言——问题的提出

自 1981 年我国恢复注册会计师行业制度以来，我国注册会计师行业已有二十多年的发展历史。至 2001 年底，我国注册会计师行业已形成了一支由 4000 多家会计师（审计）事务所、50000 多名执业注册会计师组成的专业队伍，并在我国改革开放和社会主义市场经济建设中发挥了积极的作用。注册会计师从最初规定为外商投资企业进行年度会计报表及资本投入的审验，发展到为上市公司、集团公司等社会各方面提供审计、验资、资产评估、管理咨询等多种服务，表明注册会计师行业在市场经济运行中已发挥了其不可替代的作用。

随着注册会计师行业在市场经济中的作用增加，公众对这一行业的了解程度也在增加，因此，对注册会计师业务质量提出了越来越高的要求，这就使得注册会计师的职业风险逐步增大。但是，由于我国注册会计师职业的恢复与重建毕竟只有二十几年的历史，经验的缺乏使得许多从业人员无法对注册会计师的职业性质有一个全面的认识，为此，我国注



册会计师尚未普遍树立起风险意识和法律责任意识。有些会计师事务所为了争揽业务，或不惜无原则地降低收费标准，或在执业过程中不遵守《独立审计准则》和《注册会计师职业道德基本准则》的要求，由此引起许多法律纠纷。例如，1992年发生的“深圳原野事件”，1993年的“北京长城公司验资案”以及“海南中水长城集团验资案”等，都给社会带来了很大的影响。统计数据表明，近几年来，以会计师事务所为起诉对象的法律诉讼案件越来越多，并有形成一股诉讼浪潮的趋势，据中国注册会计师协会不完全统计，仅2001年，与会计师事务所有关的诉讼案件已高达500多起，占现有会计师事务所全部数量的10%左右。这些诉讼案件，足以说明，注册会计师行业已经成为一个高风险的行业，特别是在法律责任方面。因此，正确认识注册会计师在市场经济中的作用，有利于我们正确理解和处理与注册会计师有关的各种法律关系。

第二节 市场经济与注册会计师行业

注册会计师行业与市场经济发展有着天然的血缘关系，可以说，注册会计师行业是应市场经济发展的需要而产生的，并随着市场经济的逐步成熟而得到进一步完善。

注册会计师行业的萌芽阶段可以上溯到15世纪。当时在意大利威尼斯出现了世界上最早的合伙经营企业。在这些商业合伙企业中，有的合伙人只出资而不参与经营管理，已出现了资产的所有权和经营权初步分离的端倪。这些只出资而

不参与经营的合伙人为了了解企业的财务状况和经营结果，保证自己的利益不受侵犯，他们希望有一个独立的第三者对合伙企业进行监督、检查。于是就有了一批具有会计知识的人员，代替他们从事监督与检查。由于这些人并不是独立的专业人员，所以，还不能完全称之为真正的注册会计师。

工业革命以后，西方资本主义的生产力得到了迅速发展，生产的社会化程度大大提高，传统的独资及合伙企业越来越难以满足社会化大生产的要求。一种新的资本积聚方式——股份有限公司便在这样的环境下产生了。股份公司通过发行股票来筹资，使得资产的所有权和经营权进一步分离，大多数股东只是作为投资者对企业投入资本以获取股息收入或资本利得，而不参与具体的经营管理活动。由于股东的目标和经营管理者的利益并不完全一致，有时还会产生冲突，比如股东追求的是企业价值最大化或股东财富最大化，而经营者则往往希望利润最大化或个人报酬最大化。但是，由于股东并不参与经营，他无法保证自己的利益最大化，这就使股东和债权人承担的财产损失风险大大增加。加上股东与经营者对于公司信息的掌握程度是不对称的，股东只能通过对外公布的财务报表来了解企业的财务状况和经营成果。因此，为了维护自身利益，股东要求独立的注册会计师对管理者编制的财务报表进行审计，以保证会计报表数据真实可靠。在这一背景下，1720年发生的英国“南海公司事件”成为现代意义上的注册会计师行业发展的历史起点。

英国南海公司（The South Sea Company）创建于1710年。



公司最初组建的目的是要通过它把其所在州的大量短期债券转换成长期债券；其次是希望组建一些公司来发展对外贸易。经过十年的努力，公司在对外贸易方面并没有取得成功。于是，在 1720 年，该公司的董事们出具虚假的财务报告且散布谣言，使得公司的股票价格一时急剧上涨。由于投入股票市场的货币有限，一些到期债券无法兑现，证券市场开始发生混乱，导致了南海公司股票价格的狂跌以至最后公司不得不宣布破产倒闭，使得股东和债权人损失惨重。英国议会聘请会计师查尔斯·斯耐尔（Charles Snell）对南海公司的账目进行查询、审核，并于 1721 年提交了一份审计报告。在该份报告中，斯耐尔指出南海公司存在着舞弊和会计记录严重不实等问题。这一事件标志着注册会计师职业的诞生。

为了对经营管理者进行监督，防止营私舞弊，保护投资者、债权人的利益，避免南海公司事件的重演，1844 年英国政府颁布了《公司法》，规定股份公司必须设监察人，负责审查公司的账目。1845 年，又修订了《公司法》，规定股份公司必须保持有经董事以外的人员审计过的账目。至此，西方注册会计师行业开始迅速发展，并逐渐进入成熟阶段。

以上事件表明，注册会计师行业是市场经济发展的产物，其直接原因是财产所有权和经营权的分离。随着股份有限公司逐渐成为市场经济的重要组织形式，企业的所有者只能依据经营管理者的财务报表来了解企业的经营成果和财务状况，因此需要有一个来自企业外部的持独立、客观、公正立场的第三者对企业经营状况的公允性发表意见。注册会计师行业

便应运而生。

第三节 市场经济环境的变化 与注册会计师行业法律责任的发展

注册会计师行业是市场经济发展的产物，同时要适应市场经济变化的需要。当经济环境发生变化时，就会对注册会计师行业提出新的要求，而原有的审计方法或惯例已不适应新的经济环境，就必须对现有的审计理论与方法进行改革。如果注册会计师忽视外部环境的变化，不思进取，固步自封的话，就会给注册会计师行业的生存带来危机。从西方注册会计师行业的发展历程，我们可以清楚地看到，注册会计师行业从它产生那天起，就经历了不断发展完善的过程，审计范围在扩大，审计目标在变更，审计方法在创新。而这一切都是注册会计师行业为了不断适应外部环境变化而进行的努力。

让我们从注册会计师行业产生的历史环境来进行分析。由于资本主义的发展，使得社会上出现越来越多的闲散小资本，而社会经济的发展又不断提高创业所需的投入资本。当股份有限公司的形式很好地解决了上述矛盾时，这种新的组织形式就蓬勃发展起来，这样，作为协调股份有限公司关系中最有力的审计，在新的社会经济形式的推动下，开始得到有规模的发展。

当时的注册会计师审计主要是查错防弊，保护企业财产的安全和完整。例如，在英国 1844 年的《公司法》和次年修

订的条款中都要求审计人员在审核过程中，如果发现被审计单位有违法行为，应在审计报告中直接注明，并要求被审计单位立即改正。由于当时的经济业务相对简单，审计人员通过账项的详细审查，基本上可以满足这一目标。因此，由于没有或较少的审计失败，故没有人来追究审计人员失败的责任，审计人员对审计风险的意识比较淡薄，社会公众对审计人员的法律责任也没有明确的规定。

进入 20 世纪后，社会环境发生了变化，资本主义社会生产力迅速发展，资本市场日趋成熟，产业资本的经济联系也更为广泛，与企业有关的利益集团不再仅限于股东和债权人，与其发生经济关系的利益集团越来越多。比如银行、税务、消费者、政府等机构，他们也非常关注企业的财务信息。同时，企业规模扩大，经济业务越来越复杂，以查错防弊为目的的详细审计所要支付的成本太昂贵，远远超过其带来的效用，并且受审计能力的限制，审计人员也无法揭露所有的差错和舞弊，因此，以查错防弊为目的的详细审计在审计实务中受到很大的限制。1918 年，美国会计师联合会编制了一份《资产负债表审计的备忘录》，标志着审计对象由会计账目扩大到资产负债表，审计的主要目的是通过对资产负债表数据审查来判断企业信用状况。由于审计目的的改变，使得注册会计师潜在的审计失败风险增加了。1928 年厄特马斯公司审计案例的发生，预示着法律责任即将成为注册会计师行业中的一个新问题。

1929 年资本主义发生严重的经济危机，大批企业破产倒

闭，投资人和债权人的利益受到巨大的损失，这在客观上促使他们不仅关心企业的财务状况，更加关注企业的盈利和偿债能力。美国 1933 年颁布的《证券法》和 1934 年颁布的《证券交易法》规定，在证券交易所上市的所有企业的会计报表（包括资产负债表和损益表）都必须接受注册会计师的审计，并出具审计报告。同时还规定，任何证券购买者，如果发现经审计过的财务报表有虚假陈述、故意隐瞒重要事项导致报表使用者误解等情况而遭受损失时，可以对会计师事务所提起诉讼。这些规定不仅表明注册会计师的审计责任不再以揭弊查错为主，而是要对财务报表的真实性、合法性及公允性负责，同时，也宣布了注册会计师法律责任的到来。

60 年代中期，由于针对会计师事务所的诉讼案例越来越多，故被国际审计界称之为“注册会计师诉讼爆炸时代”的到来。造成诉讼案件较多的原因是各方面的。原因之一是 60 年代以后企业管理人员欺诈舞弊案件增加。在这之前，社会公众认为：防止雇员舞弊是企业管理部门的职责。但现在管理人员与雇员串通一气，也参与舞弊，这样对社会造成的危害是相当巨大的。据美国一项颇具权威的舞弊调查表明：企业发生的舞弊事项中，一般雇员的舞弊件数最多，占调查总数的 78%，但其舞弊金额仅占总金额的 20%；而高层管理人员参与舞弊的案件数所占比例虽少，为 22%，但舞弊金额却达 80%。可见，一旦发生高层管理者的舞弊，造成的破坏力是很强大的，而这种损失最终要转嫁给社会公众。美国最近发生的安然公司倒闭案，便是这一现象的佐证。因此，社会