



中国注册会计师 法律责任

—— 案例与研究

中国注册会计师协会编

LEGAL RESPONSIBILITIES
OF CHINESE CERTIFIED PUBLIC
ACCOUNTANTS

—— CASES AND RESEARCHES

辽宁人民出版社

中国注册会计师法律责任

——案例与研究

中国注册会计师协会 编

主 编：丁平准

副主编：肖书胜 李茂龙

辽宁人民出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

中国注册会计师法律责任:案例与研究/中国注册会计师协会编. —沈阳:辽宁人民出版社,1998.10

ISBN 7-205-04328-X

I. 中… II. 中… III. 会计师-法律-责任 中国 IV. F233

中国版本图书馆 CIP 数据核字(97)第 21097 号

辽宁人民出版社出版

(沈阳市和平区北一马路 198 号 邮政编码 110001)

沈阳新华印刷厂印刷 辽宁省新华书店发行

开本:850×1168 毫米 1/32 字数:290 千字 印张:11.18

印数:21,391—26,000 册

1998 年 10 月第 1 版 1999 年 1 月第 2 次印刷

责任编辑:谭 燕 张业宏 责任校对:王芳芳

封面设计:刘冰宇 版式设计:王玉菲

定价:24.00 元

增强法律意识 规范法律环境

(代序)

○ 丁平准

感谢人大法工委、国务院法制局、最高人民法院、中国人民银行、财政部、审计署等部门的领导和专家出席，这是对我们这个行业的关怀和支持；感谢各地法院的法官、律师事务所的律师和我们一起研讨，这是我们共同服务市场经济的需要；感谢各大专院校的教授参加，使我们能更深层次地研究一些问题；感谢新华社、法制日报、中央电视台等新闻界的朋友前来采访，这是我们寻求社会支持和理解的重要途径。

这次法律责任研讨会，可以说是中注协举办的各种研讨会中最成功的一次。不仅内容丰富、收获很大，而且方式特别、具有创造性。选择当前注册会计师行业的焦点、热点和大家极为关注的问题——注册会计师的法律责任问题，把被告和法官请到一起来讨论，这是第一次。开始我们还顾虑此会会开成“诉苦会”、“控诉会”、“批判会”，实际三天开下来，会议气氛非常融洽，大家相互交流了信息，增进了理解，有许多共同语言，这是非常难得的。

从我个人讲，也深受教育。本来以为，从《注册会计师条例》到《注册会计师法》，我是参与者和主要起草人，对这个领域中的法律关系应该说是非常清楚的。但参加会议后，我发现自己有许多问题并不清楚，法律知识还是很缺乏，面对某些领域和某些实际工作中产生的法律问题，我只能说自己是“法盲”。

我谈一点感受，交流一些信息，讲几点打算。

一、我的感受

(一)从研究法律责任开始，增强法律意识，请求法律援助，寻找法律保护，营造一个良好的法律环境，就是我们这次研讨会的目的。

市场经济是信息经济，注册会计师是经济信息的主要来源者，也是经济信息正确与否的主要把关者。注册会计师出具虚假报告，将给市场经济带来巨大危害。市场经济是法制经济，注册会计师是市场经济中“不拿国家工资的经济警察”，注册会计师依法执业与受到法律保护是相辅相成的。注册会计师不依法执业，将受到法律制裁。但注册会计师执业，同样也需要一个良好的执业环境。保护注册会计师的合法权益，是各级注册会计师协会行业管理的重要方面；同样，惩治注册会计师的违法、违规行为，也是各级协会行业管理的重要责任。惩治个别违法违规的注册会计师、会计师事务所，就是为了更有效地保护全行业。

注册会计师的法律责任问题，是世界注册会计师行业发展近百年来煞费苦心探讨的难题。我们重建注册会计师

制度才18年，就向这个尖端进攻，这是一种进步，也是行业逐步成熟的标志。这次会议虽然只邀请了12家事务所、10个地方协会参加，但实际上全国6750家事务所、13.2万会员、5.8万执业注册会计师，都在关注这次研讨会。注册会计师法律责任问题，已经成为困扰我们这个行业正常发展的重要课题。

（二）选择验资的法律责任作为研究注册会计师法律责任的突破口，是以较小的代价、换取较大收获的一种科学的方法。

据不完全统计，目前，验资业务占整个行业总收入不到10%，因验资业务而受到投诉的事务所也不到10%，这说明绝大多数注册会计师、会计师事务所是好的。但法律诉讼案件的绝对数，近两年增加很快，在增加的案件中，因验资而受到法律诉讼的占80%以上。大家都说“验资是一个可怕的陷阱”，一旦受到法律诉讼，不仅影响事务所的形象，经济上受到损失，还要占去事务所主要负责人、业务骨干的相当一部分时间和精力，整天忙于“打官司”，影响正常业务开展。因此，许多事务所现在都不愿意做验资业务。我们想通过这次研讨会，以不太大的代价，在不太长的时间里，透过对验资法律责任的研讨，从而增强事务所的法律意识，解决一些法律方面能够解决的问题，这本身是一件好事。相对于未来的“万丈深渊”，现在只是“小事一桩”。有了前车之鉴，未来付出的代价就会小一些。所以，最高人民法院的“56号函”，对我们这个行业来说，应该是一件好事。不对的东西，迟早总是要曝光的。一个人有了病，就要早医，等到病入膏肓，成

为不治之症，那就呜呼哀哉，只有“判处死刑”。难度大，代价也就大。现在赔只不过几万、几十万，到那时就不是这个数了，很可能要“倾家荡产”、“扫地出门”。因此说，选择验资作突破口来研讨，是明智的。

（三）民主与法制建设，是一个渐进的过程，需要长期不懈的努力。

市场经济呼唤法制，但不是某人今天一个报告，明天就实现了。它不可能一蹴而就，需要千百万人的努力，需要各方面的配合，还需要我们付出一定的代价。注册会计师执业面临的法律责任问题，也不可能通过一次或几次研讨会就能全部解决，那是不现实的。有了一点共识，就是收获，就是进步。这样的会以后还要开，目的就是更接近法制化这个目标。

（四）我们自己要有危机感、紧迫感。

市场经济呼唤注册会计师这个行业，党中央、国务院对这个行业期望很高，但我们自己没有做好，协会也没有管好。朱总理曾经讲过，注册会计师是市场经济的奠基，培养注册会计师是千秋大业，发展注册会计师事业关系国家前途命运。他是站在经济体制改革总体目标的高度去看待注册会计师这个行业的。他还说过，财政部如果没有管好注册会计师这个行业，财税改革的任务就等于只完成了一半。可以想象，如果“经济警察”天天上演的节目是“警察与小偷”，注册会计师与客户通同作弊，那等待我们这个行业的是什么呢？自己打倒自己！自己搞垮自己！所以要抓紧务实，扎实清理整顿。今天，我们在这里讨论注册会计师的法律责任，就是用我们已经付出的代价，换取

得到自身的危机感，增强我们的法律意识。

（五）我们已经有了“危险的过去”，不应该再有“可怕的未来”。

全国闻名的“三大案件”——原野、长城、海南新华，给我们全行业的教训还不深刻吗？

原野事件涉及深圳特区事务所，出具了虚假报告，好几个亿的假数字。有关领导批了几次，责令没收全部收入、扫地出门、严加惩处。但是“扫”不动，原因是体制上的问题，深圳特区所挂靠深圳市财政局，总不能把财政局的全部财产没收，那是“左口袋转给右口袋”。

长城十亿诈骗案震动全国，财政部张佑才副部长为这事专门去国务院开了几十次会，涉及的事务所是挂靠电子部的中诚事务所。结果是：当年驰骋沙场的老将、中国CPA事业的开创者，成了阶下囚；总所连同13个分所“全军覆没”。签字注册会计师第一次受到法律的严厉处罚。其教训就在于过多、过滥地设立分支机构，内部没有严格的控制程序，分配上实行业务承包、个人拿钱，没有必要的审计程序和充分的审计证据。就是在这一年，由于长城案件中注册会计师的反面作用，反而促进了《注册会计师法》的加速出台。

海南新华所的虚假报告与100亿美元信用证的诈骗案相联系，正像人们说的，那些年注册会计师出的事，是“一个比一个大、一个比一个严重”。海南新华所为中水公司出具的验资报告，把1000美元搞成1000万美元，当事注册会计师与诈骗集团的罪犯互相串通、通同作弊，自己也成了罪犯，受到了法律的应有制裁，那是咎由自取、罪

有应得。

虽说因验资而涉诉的事务所不足 10%，受罚金额不到全行业总收入的千分之几，但负面影响却是无法计算的。大部分上法庭的事务所，不管判得合理不合理，总是有自己的毛病。现在社会上假冒伪劣产品满天飞，假医、假药、假酒、假会计报告，再加一个假审计报告，不打假那我们还怎么生存下去？注册会计师本来应该是客观、公正、实事求是形象的化身，现在却成了“与骗子同流”，怎么行呢？要大声疾呼，制止一切造假行为！制止一切虚假报告！要像对过街老鼠一样，人人喊打！让假会计报告、假审计报告无处藏身！

对事务所而言，影响审计报告质量的因素是两个方：一是审计技术，二是职业道德。当前，主要是职业道德问题，现在正在进行的注册会计师全行业清理整顿工作也主要是抓职业道德问题。不抓这件事，我们就会自己打倒自己。

（六）最高人民法院法函〔1996〕56号是好事。

不要害怕上法庭，不要害怕打官司，时代不同了，敢于上法庭是一种进步的表现。有的事务所官司打赢了，等于给自己做了广告。应该相信，法律是公平的，法院是神圣的，法官是公正的。不能消极对待，要积极应诉。既然做了验资业务，就要敢于承担法律责任。消极不做不是办法，出了问题躲是躲不开的。

（七）我们还要面临更大的竞争。

随着资本国际化、市场国际化，我们还要面临更为激烈的国际竞争。要把我们自己的事情搞好，把我们自己规

范好。维护合法权益的前提，是自己要守法。

二、有关的法律概念

1986年，我是《注册会计师条例》的起草者之一；1993年，我是《注册会计师法》的主要起草者，后来，是国务院法制局、人大法工委、人大常委会审议、修改时的主要参与者，我想介绍一些参与起草《注册会计师法》的有关情况。

《注册会计师法》主要有五个稿子：中注协代财政部草拟的送审稿，财政部给国务院的送审稿，国务院给人大的送审稿，以及两次人大常委会审议的稿。每个稿子的变化，无论是从《条例》到《法》，还是《法》从草稿到正式定稿，都是与注册会计师在社会经济生活中的地位和作用紧密相连，与市场经济的发育程度相连。市场经济越发展，注册会计师的作用就越大；注册会计师的作用越大，对它的法律要求也就越严。我可以从法律制定过程中涉及的一些概念变化，介绍有关情况：

（一）关于对注册会计师和会计师事务所的处罚规定。

1986年国务院公布的《注册会计师条例》，没有对事务所的民事责任作出规定。《条例》第20条规定：注册会计师违反工作规则造成不良后果的，由主管财政机关给予行政处分；触犯刑律、构成犯罪的，移送司法机关。这就是说，不良后果是由于违反规则造成的，也只有违反规则造成的不良后果才会受到处罚。

1993年6月，财政部给国务院的《注册会计师法》送审稿中，有关法律责任问题单独写了一章，但只写了罚

款。注册会计师个人违规，罚款三千元以上五万元以下；事务所违规，罚款五万元以上百万元以下，没有民事赔偿的规定。

1993年8月，国务院法制局修改了这个稿子，最后代表国务院定稿送人大常委会。对罚款的规定，个人变成三万元以上三十万元以下，事务所不变。就是在这个稿子里，第一次写进了民事赔偿：“注册会计师和会计师事务所违反本法规定，给委托人或者利害关系人造成损失的，应当依法承担赔偿责任。”

1993年9月，人大法工委在审议时，加了第16条，规定由事务所承担民事责任，在第42条中去掉了注册会计师个人的民事责任；同时认为行政处罚不宜规定处罚的具体数额，更何况原稿中罚款的数额也相当巨大，动则几十万、上百万，这么大的数额应当由法院依法裁定，行政主管部门的处罚权不能这么大。因此，将绝对额改为相对数。另外，委托人也是利害关系人，因此将“委托人”删去，剩下的就只是“利害关系人”了。

之所以这样改来改去，是和注册会计师在社会经济生活中的作用越来越大相联系的。在审议《注册会计师法》时，证券市场已经开始运作，长城案件又已发生，当时作出民事赔偿的规定，主要是针对证券市场的需要，起草者、修改者都没有想到验资需要赔偿的问题。

（二）关于“其他利害关系人”的解释。

“利害关系人”这个词，最初是从写“回避原则”时写进去的。《注册会计师条例》第17条“工作规则”中关于“回避原则”，写上了“注册会计师与委托人或者其他

当事人有利害关系的，应当回避”。

1993年6月，财政部给国务院的送审稿，也是这样写的。

1993年8月，国务院给人大的送审稿，也还是这样写的。在“罚则”中，有“给委托人或者其他利害关系人造成损失的”的表述。

人大法工委在审议时，认为委托人也是利害关系人，所以简化为“利害关系人”。

从各个稿子的起草者或修改者的本意看，“利害关系人”都是指与使用注册会计师报告有关者。由于使用注册会计师的报告而造成的损失，与注册会计师有关，不使用注册会计师报告，则与注册会计师毫无关系，更谈不上是什么“利害关系人”。当时，主要是指中外合资企业、工商行政部门以及证券市场。在证券市场中，股民使用注册会计师报告，相信注册会计师签署的上市公司的业绩报告，而买、卖股票，由于注册会计师作了伪证而造成损失，应适当追究民事责任。当时谁也没有想到过由于购销合同问题，而把注册会计师送上了审判台。现在有的事务所成了“第十七被告”，随随便便就拉上了法庭，成为被告，完全歪曲了法律的原来立意。告状者，应当在法庭上负有举证的责任，他在什么时候、在什么情况下，运用注册会计师的验资报告而签订的购销合同？因为什么原因才造成他的损失？不能随随便便找一个垫背的。

（三）关于判断注册会计师工作成果是与非的标准。

1993年8月，国务院给人大的《注册会计师法》送审稿写了四个“明知”，还有一个“五”，即“不遵循执业

准则、规则确定的工作程序不得出报告”。另有一款规定“对委托人有前款所列行为，注册会计师按准则、规则应知而未知，致使报告的内容不真实、不准确、不完整的，注册会计师应当承担责任”。人大法工委在修改时，把这些条款进一步明确为三个层次：

第一个层次，规定注册会计师必须按准则、规则确定的工作程序出具报告；

第二个层次，规定注册会计师在出具报告时，对“四个明知”方面的问题要予以指明；

第三个层次，规定“对委托人有前款所列行为，注册会计师按照准则、规则应当知道的，适用前款规定”。反过来说，如果按准则、规则做了，不可能知道的，注册会计师就不承担法律责任。这就把准则、规则定为衡量注册会计师工作报告是非的一个法定依据。这是对注册会计师法律上的保护。

《注册会计师法》第21条规定，注册会计师的报告必须按准则、规则出具；第35条规定，准则、规则由中注协拟订，财政部发布实施。其他部门发布的有关注册会计师执业准则，应该说是无法律效力的，从法律上说，工商部门无权发布注册会计师的验资规则，擅自发布是违法行为。财政部送国务院的《注册会计师法》稿子中，有关于其他部门违反《注册会计师法》的处罚规定。其中第30条规定：“委托人委托会计师事务所办理业务，任何单位和个人不得干预。”国务院给人大的送审稿中，也有这方面的处罚规定，但后来作了删改。本来《注册会计师法》是面向全社会的，不仅仅是只管注册会计师，谁违反了也

不行。现在是部门的红头文件大于国家的法律，那怎么办呢？

（四）关于注册会计师报告的作用。

注册会计师的业务有两类，一是法定审计业务，二是会计咨询服务业务。为了强调法定审计业务的地位，在财政部草拟的《注册会计师法》稿子中写下了第一类报告具有“法律证明效力”。到国务院法制局改了一个字，将“法律”改为“法定”。到人大法工委，说“法定”这个字眼是多余的，写进了法，当然是法定效力，因此就简化为“具有证明效力”。现在看来是有点多余，具有什么作用，是由其他法律来规定，而不需要自己说。公司法规定验资要找注册会计师，证券法规定上市公司年报必须找注册会计师审计，这就是对注册会计师报告的法律规定。

（五）关于真实性、合法性。

《注册会计师法》上没有一个地方讲到要注册会计师对报告的真实性、合法性负责，只是在第20条讲了三种情况下应当拒绝出报告，第21条规定四种情况要予以指明。第20条讲的三种情况是：委托人示意作不实、不当证明，你就作；委托人故意不提供有关材料、文件，你还作；委托人的不合理要求，不正面表述，你也作，这些实质上是通同作弊，都是违法行为。“四个明知”讲的是如果注册会计师明知委托人的违法违规行为而不予以指明是违法或者起码是过失。

现在为什么又提出这个问题呢？是有原因的。因为《独立审计准则实务公告——验资》里讲了，注册会计师要对出具报告的真实性、合法性负责。准则具有强制性、

法定性，因此，注册会计师要对报告的真实性和合法性负责也确实是一项法定要求。

这个问题从起草《注册会计师条例》到《注册会计师法》，一直争论了很久。准则组的专家们也争论了很久，最后还是写上了。解铃还需系铃人，还是应该用准则的规定来解释。什么叫“真实性”？就是指验资的范围、依据、程序、意见是真实的；什么叫合法性？就是指符合《注册会计师法》和独立审计准则的规定。这应该就是关于注册会计师出具验资报告的真实性和合法性的法定解释，除此之外其他解释都不是权威的，都不具有法定效力。

（六）关于最高人民法院的两个文件。

最高人民法院的两个文件都没有错。56号函只讲了两件事：一是事务所自己承诺资金不到位由事务所进行赔偿；二是重申了《注册会计师法》第42条的规定，并没有对42条作出任何解释，没有多说一句话。

最高人民法院法释[1997]10号文件，则规定了如下三点：一是民事赔偿额度是指注册资金不实部分，这是对注册会计师的保护；二是涉及多个责任人时，当然首先应该由出资人赔偿，因为验资不实的根本原因是出资人虚假出资或出资不足造成的，这也是对注册会计师的保护；三是如果在同时有多个债权人时，以不实部分为限，按比例分摊，明确了操作程序。

当然，大家也希望最高人民法院能检查一下地方法院在执行中的误差，同时防止地方保护主义；更希望经过这次会议后，最高人民法院重新作一些解释，如关于时限是否能以1994年1月1日《注册会计师法》生效为起点，

关于确定注册会计师报告的是非标准应该以审计准则为准，关于“利害关系人”应当以使用报告引起的后果进行衡量，等等，尽可能防止 56 号函引起的副作用。

三、今后打算

一是多沟通，多开这样的会。不能否认，在有的问题上，我们确实还没有弄明白，与司法界的沟通还要多进行。

二是多宣传，让社会更多地了解注册会计师这个行业。

三是加强专业建设，抓好准则建设和业务监管。法律赋予了中注协这个职责，就必须认真搞好。一个专业协会，就像一辆马车，有两个轮子，一个是专业标准，一个是业务监管。这些事不办好，就不叫协会。这是硬任务，也是法定任务。

四是成立专门委员会、专家委员会一类的机构，提供意见供法院判案时参考。

五是扎实工作，搞好清理整顿。这是朱总理的指示，我们一定要一抓到底。该撤的撤，该停的停。

六是加速《注册会计师法实施条例》的起草工作。

我们现在有许多事情要做。我们也感到法律责任这件事对注册会计师行业的兴衰成败至关重要。党的“十五大”讲要培育社会中介机构，除了我们自己要努力外，还要有社会培育，包括法律界的培育。

我们要面对现实，勇敢地承担法律责任。

我们需要健康的法律环境，需要司法部门的法律保

护，需要律师界的法律援助。

谢谢你们对注册会计师行业的支持！

谢谢你们对注册会计师行业的理解！

支持无价！理解万岁！

（注：本文系中注协秘书长丁平准同志1998年3月19日
在注册会计师法律责任研讨会结束时的讲话）