

欧盟

单一市场法定审计师 法律责任体系研究

A Study on Systems of Civil of liability of Statutory Auditors
in the context of a single Market in European



中国注册会计师协会 组织
陈颖 编译 刘燕 白晓红 审校

中国财政经济出版社

欧盟

单一市场法定市计划 法律责任体系研究

Academic Analysis of Product Liability in European Union
in the context of single market legislation



中国政法大学出版社 2009
北京 上海 广州 长春 天津 烟台

中国政法大学出版社

欧盟 单一市场法定审计师 法律责任体系研究

A Study on Systems of Civil of liability of Statutory Auditors
in the context of a single Market in European



中国注册会计师协会 组织
陈颖 编译 刘燕 白晓红 审校

中国财政经济出版社

图书在版编目(CIP)数据

欧盟单一市场法定审计师法律责任体系研究/中国注册会计师协会编译.—北京:中国财政经济出版社,2005.4

ISBN 7-5005-8069-X

I. 欧… II. ①欧… ②中… III. 欧洲联盟—审计法—经济师—法律责任—研究 IV. D950.22

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2005) 第 024054 号

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://ckfz.cfeph.cn>

E-mail: ckfz @ cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址:北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码:100036

发行处电话:88190406 财经书店电话:64033436

北京牛山世兴印刷厂印刷 各地新华书店经销

880×1230 毫米 32 开 12.25 印张 320 000 字

2005 年 7 月第 1 版 2005 年 7 月北京第 1 次印刷

印数:1—3 000 定价:25.00 元

ISBN 7-5005-8069-X/F·7055

(图书出现印装问题,本社负责调换)

前言

为充分借鉴国外注册会计师法律责任的通行规则，把握这一领域发展的最新动态和趋势，以配合《注册会计师法》修订工作，推动我国注册会计师法律责任规则体系的建立和完善，2004年3月，中注协编译了《欧盟单一市场法定审计师法律责任体系研究》文献。该研究文献通过对15国问卷进行综合分析的方式，展现了欧盟15个成员国法定审计师的民事责任、刑事责任的全貌，内容涉及法定审计师的责任理论、法理、专业责任有关要素以及影响执业责任承担的各方面因素，从15个成员国的现行做法、存在的主要争议入手，进行了十分全面、详尽的介绍、比较和分析，并提出了欧盟各成员不同法律责任制度并存下的一体化方案。该研究文献还通过脚注提供了大量的背景资料。对于我们全面了解欧盟成员法定审计师的法律责任体系和相关制度，构建符合我国实际的注册会计师法律责任制度和规则体系，具有极高的参考价值，特别是对目前的《注册会计师法》修订工作以及有关立法、司法部门制定CPA民事、刑事责任的规则，出台相关司法解释，进行相关案件审理，都具有重要的参考价值。

本研究文献由在中注协法律部实习的陈颖（中央财经大学硕士

研究生) 翻译完成, 法律部白晓红同志进行了一校, 北京大学法学院刘燕教授进行了二校。对于错误和不足之处, 恳请读者给予指正。

中国注册会计师协会

2005 年 1 月 11 日

简介

1. 背景

欧盟委员会正式提出的第 XV/98/10/D 号公开建议框架中包含了对于审计师民事责任体系的研究。正如委员会所述的，这一研究的目的是为了“确定欧盟成员国中审计师民事责任体系的区别，在多大程度上对发展欧盟审计服务领域的单一市场造成了障碍。”

由于该项研究必须涵盖所有 15 个成员国的法律体系，我们呼吁 12 个成员国中的合作人及相关的事务所协助我们开展工作。同时，我们也得到了一位苏格兰律师的帮助，他根据苏格兰法律对本报告关于英国的部分进行了核实。Thieffry & Associés 事务所完成了对法国、比利时和卢森堡的研究。整个研究项目由许多执业人士参与完成，他们在其所在国的民事责任领域、特别是在民事责任规则如何适用于法定审计师的问题上拥有丰富的实践经验。

我们经过深思熟虑，才挑选出参与本项目的执业人士。因法定审计师的责任引发的问题并非存在于真空中，相反，它们以种种方式影响着工商业界，期待实际有效的解决办法来平衡商业舞台中各利益方的需要。不仅如此，本研究从更为实用的角度出发，也算是对现有关于法定审计师法律责任问题的各种经济分析的一个补充。

2. 调查问卷

为了达到委员会的目标,第一步工作就是设计一份详细的调查问卷,以便对不同成员国的法定审计师民事责任体系进行具体描述。该问卷的副本在附件1中。

调查问卷已经考虑到了这一领域中已经完成了的重要研究工作,包括马斯特里赫特会计和审计研究中心1996年的研究(“MARC”报告),欧洲专业会计师联合会(Fédération des Experts Comptables Européens, FEE)的《欧盟境内法定审计师的作用、地位 and 法律责任》、1996年12月5—6日召开的关于欧盟境内法定审计师的作用、地位 and 法律责任的会员大会提案(“1996大会”),以及1996年7月24日关于同一主题的绿皮书(Green Paper)。

设计好的调查问卷已提交给委员会并获得了批准,随后发送给参与整个研究项目的各事务所,以便向它们所负责研究部分提供一个基本的框架。

然而,即使是最善意的学者在使用概念或设立规则时都无法超越其国别的局限。因此,各家参与项目的事务所有一定的自由提出并回答我们在调查问卷中没有提到的问题,同时解释我们提到的一些问题与它们实际情况不相关的原因。

收到各成员国的报告后,我们对它们进行了审核和补充,必要时也额外增加了一些问题要求成员国加以说明。

根据公开建议中的规定,这些成员国的报告将作为阶段性报告的基础,该阶段性报告包括:《约束法定审计师的各种民事责任体系的详细描述》和《构成成员国的民事责任体系基础的法律概念(损失、过错以及过错和损失之间的因果关系)的定义和实际应用的比较分析》。

我们将阶段性报告的草案提交给各参与方以征求他们的意见,之后再将草案呈交给欧盟委员会,由欧盟委员会对其进行评论,这

些评论已包含在最终报告中。

包含在附件 2 中的另一份调查问卷已送达到了 30 多家法定审计事务所，以取得这些利益相关人对本研究主题的理解，这些资料是非统计性的、第一手资料。

3. 研究范围

本研究的主题是欧盟^[1] 15 个成员国的国内法律体系中法定审计师的民事责任。

“法定审计师”是指，经授权进行法定审计（如欧盟指令所规定的审计）的审计师。

所提到的欧洲立法包括 1978 年 7 月 25 日关于特定类型公司（在第 1 条中定义）年度账户的《第四号指令》（n° 78/660/EEC, OJEC of 14 August 1978），和 1983 年 7 月 13 日关于合并账户的《第七号指令》（n° 83/349/EEC, OJEC, n° L 193 of 18 July 1983），1986 年 12 月 8 日《银行账户指令》（n° 86/635/EEC, OJEC, n° L 372 of 31 December 1986），1991 年 12 月 19 日《保险账户指令》（n° 91/674/EEC, OJEC, n° L 374 of 31 December 1991）以及 1985 年 12 月 20 日《证券投资基金（UCITS）指令》（n° 85/611/EEC, OJEC, n° L 375 of 31 December 1985），这些指令要求银行、保险公司以及从事可转让证券的集合投资业务的企业必须接受法定审计师审计。此外，1990 年 12 月 8 日的《合伙企业指令》修订了第四号和第七号指令的第一条（n° 90/605/EEC），规定合伙企业的无限责任合伙人为公众公司或私人有限责任公司的，也需要接受审计。

各成员国允许执行欧盟指令所要求的审计业务的审计师的类型如下：

奥地利：Buchprüfer, Wirtschaftsprüfer^[2]

比利时：Réviseur d'entreprise (Bedrijfsrevisor)

丹 麦: Registreret Revisor, Statsautoriseret Revisor^[3]

芬 兰: Kauppakamarin HyväksymäTilintarkastaja (HTMAuditor), Keskuskauppakamarin HyväksymäTilintarkastaja (KHT auditor)^[4]

法 国: Commissaire aux comptes

德 国: Vereidigter Buchprüfer^[5], Wirtschaftsprüfer

希 腊: Elenktis^[6]

爱尔兰: Registered auditor

意大利: Revisore contabile^[7]

卢森堡: Commissaire aux comptes, Réviseur d'entreprises^[8]

荷 兰: Accountants - Administratieconsulent, Registeraccountant^[9]

葡萄牙: Revisor oficias de contas.

西班牙: Auditor de cuentas.

瑞 典: Godkänd Revisorer^[10], Auktoriserad Revisorer.

英 国: Registered Auditor.

4. 研究结构

调查问卷分为 6 个部分。阶段性报告涵盖了调查问卷的前 2 个部分:

(1) 对各成员国法定审计师的不同民事责任体系的描述;

(2) 构成民事责任体系基础的法律概念(损失、过错, 损失和过错之间的因果关系)的定义和实际应用。

最终报告包括阶段性报告的内容, 同时还回答了调查问卷剩余部分的问题, 它们涵盖民事责任(1.)和刑事责任(2.)规则的实际应用。这样就为从单一市场(3.)的角度对各成员国不同法定审计师责任体系并存的实际效果进行分析奠定了基础。

目录

简介	(1)
----------	-------

1. 对各成员国中适用于法定审计师的民事责任体系的描述

.....	(1)
1.1 法定审计师法律责任的主要特征	(2)
1.1.1 法律基础	(2)
1.1.2 审计师法律责任的性质	(3)
1.1.3 各成员国规则的要点	(6)
1.2 诉讼当事人	(19)
1.2.1 原告	(19)
(a) 被审计公司	(21)
(b) 第三方	(21)
(c) 集体诉讼	(27)
(d) 破产	(30)
1.2.2 被告	(33)
(a) 受委任的法定审计师	(35)
(b) 签署报告的人	(36)

(c) 助理人员	(36)
(d) 联合审计师	(37)
(e) 母公司和子公司	(39)
1.3 导致民事责任的事件	(40)
1.3.1 受委任为审计师而引起的责任	(41)
(a) 接受任命	(42)
(b) 终止任命	(42)
1.3.2 在履行职责过程中引起的法律责任	(44)
(a) 职责履行的程度	(44)
(b) 不合规或误导性陈述	(46)
(c) 不进行披露	(49)
(d) 违背其他职责	(51)
1.4 过错, 赔偿和因果关系	(53)
1.4.1 过错	(54)
(a) 定义	(55)
(b) 证据	(56)
(c) 无过错	(60)
1.4.2 赔偿	(61)
(a) 赔偿的类型	(62)
(b) 损害的评定	(67)
1.4.3 因果关系	(70)
(a) 因果关系的各种标准	(71)
(b) 第三方或原告的过错	(73)
1.5 责任的限制	(76)
1.5.1 法定限制	(78)
(a) 时效限制	(78)
(b) 责任限额	(81)
(c) 组织结构	(83)

1.5.2 契约限制	(87)
(a) 诉讼时效	(88)
(b) 责任限额	(89)
(c) 义务	(89)
(d) 免责	(90)
1.6 保险	(91)
1.6.1 强制保险	(92)
1.6.2 保险范围	(94)
1.6.3 被保险人(事务所及/或雇员)	(95)
1.6.4 团体保险	(97)
1.6.5 保险公司在诉讼中的作用	(99)
2. 刑事责任	(101)
2.1 刑事犯罪	(102)
2.2 刑事责任人	(105)
2.3 公诉人的作用	(107)
2.4 民事责任与刑事责任的相互作用	(110)
3. 从单一市场的角度分析各种法定审计师法律责任体系 并存的实践效果	(113)
3.1 成员国民事责任体系中的主要区别	(114)
3.1.1 诉讼资格	(115)
3.1.2 诉讼时效	(116)
3.1.3 责任限制	(116)
3.1.4 强制保险	(117)
3.1.5 刑事诉讼的影响	(117)
3.2 内部市场当前一体化程度的影响	(118)
3.2.1 设立	(118)

3.2.2	跨国服务·····	(119)
3.2.3	审计事务所：设立和跨境服务·····	(120)
3.3	管辖权与准据法，各国差异与法定审计师的决策 之间的关系·····	(120)
3.3.1	法定审计师责任诉讼的管辖权·····	(121)
3.3.2	适用于法定审计师责任的准据法·····	(124)
结论·····		(127)
注释·····		(130)

1

对各成员国中适用于法定审计师的 民事责任体系的描述

民事责任规则是各成员国法律体系基本概念的核心内容之一。本部分主要是列出这些基本规则，并探讨它们应用于法定审计师的情形。

本部分参考了我们向各个成员国发放的调查问卷中的各个项目。

本部分研究首先回顾适用于法定审计师的法律和规定以及其所承担的法律责任的性质（1.1）。

接下来，我们将逐一探讨下述问题：诉讼各方当事人（1.2），引起民事责任的事件（1.3），包括过错、赔偿和因果关系在内的基本要素（1.4），法律责任的限制（1.5）和保险（1.6）。

1.1

法定审计师法律责任的主要特征

1.1.1 法律基础

调查问卷中提到：

法定审计师的法律责任源自民事责任一般规则还是关于法定审计的特殊规定？（问题 1.1）

将民事责任规则的基本性质作为研究的起始问题非常重要，以此可以来确定是否存在有关法定审计师法律责任的特殊法律体系，或相反地，法定审计师适用与其他专业人士或一般公众相同的民事责任规则。

这个问题对于正在考虑中的各成员国法律的统一尤其具有重要的意义。确实，如果民事责任一般规则适用于法定审计师，那么统一规则的实施将要求成员国对各自的民事责任体系进行重大修改，或创设一套关于法定审计师的特殊规则。相反，如果是特别法律规则对法定审计师法律责任进行规定，各成员国法律的统一能稍微容易一些。

国家	一般规则	特殊规则
奥地利	有	有
比利时	有	有
丹麦	有	无
芬兰	有	有
法国	有	有

续表

国家	一般规则	特殊规则
德 国	有	有
希 腊	有	有
爱尔兰	有	无
意大利	无	有
卢森堡	有	无
荷 兰	有	无
葡萄牙	有	有
西班牙	有	有
瑞 典	有	有
英 国	有	无

如上表所示，在 5 个成员国（丹麦、爱尔兰、卢森堡、荷兰和英国）中，法定审计师法律责任无特别立法，而是适用民事责任一般规则。因此，这 5 个成员国中，如果是普通法国家，则适用法院创设的有关过失的规则；如果是大陆法国家，则适用《民法典》的相关章节。

9 个成员国（奥地利、比利时、芬兰、法国、德国、希腊、葡萄牙、西班牙、希腊）属另外一种类型，即有关法定审计师的特殊立法构成一般民事责任规则的补充。在这些国家，特殊法律规定也可以由适用于民事责任的一般规则（尤其是过错、损失及因果关系方面）来补全。

最后一种类型是意大利，在该国，法律责任仅适用针对法定审计的特殊规则。

1.1.2 审计师法律责任的性质

调查问卷卷中提到：