



郭晓梅 荣耀武 著

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大 连

◎ 郭晓梅 荣耀武 原

图书在版编目 (CIP) 数据

注册会计师法律责任 郭晓梅, 荣耀武著 大连 :
东北财经大学出版社, 2015

(中国注册会计师实务丛书)

“十五”国家重点图书出版规划项目

陈景元原书原稿原

I 郭注… II 郭①郭…②荣… III 会计师 原民事责任
原研究 原中国 IV 郭原原

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2015) 第 000000 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 106 号 邮政编码 116023)

总编室: (0411) 84796000

营销部: (0411) 84796001

网址: <http://www.dcfup.com>

读者信箱: zhuangyao@dcfup.com

大连海事大学印刷厂印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 185mm×260mm 字数: 100千字 印张: 5.5

印数: 1-5000册

2015年 1月第 1版

2015年 1月第 1次印刷

责任编辑: 李智慧 孙平

责任校对: 尹秀英

封面设计: 冀贵收

版式设计: 钟福建

定价: 25.00元

“中国注册会计师实务丛书”编审委员会

顾 问

李 勇

主任委员

崔建民 李 爽 冯淑萍

委 员 (以姓氏笔画为序)

丁平准	于延琦	方红星	王 军	王光远
孙宝厚	孙 铮	朱祺珩	刘玉廷	刘明辉
何新川	李若山	汤云为	张为国	张龙平
张立民	陈建明	陈毓圭	杨雄胜	周守华
胡少先	秦荣生	常 勋	梁再添	黄世忠
萧伟强	董大胜			

总序

作为经济鉴证类社会中介组织，注册会计师行业在提高市场经济运行的有序性、促进专业技术服务的社会化以及提高政府宏观调控与企业微观管理水平等方面均发挥着不可替代的作用。我国注册会计师制度自1980年恢复与重建以来，专业队伍日趋壮大，人员素质日益提升；业务范围不断拓展，执业质量快速提高；职业规范逐步完善，对外交流成果显著。经过30多年的改革与发展，中国注册会计师行业已经成为市场体系中一支不可或缺的中坚力量。

同时，我们也应该清醒地认识到：注册会计师的素质问题仍然是制约行业发展的“瓶颈”，各会计师事务所“内强素质、外塑形象”的目标亟需落到实处，这就必须大力加强注册会计师后续教育。正如美国著名未来学家约翰·奈斯比特所讲：要把办公室与教室连在一起。对于智力密集型企业而言，人才素质是关键，“培训先于工作”，而后续教育是提升注册会计师素质的有力措施，也是国际上通行的做法。

有鉴于此，我们组织了会计理论界、会计师职业界及行业组织中一批学者、专家，精心编写了这套“中国注册会计师实务丛书”。令人欣慰的是，本套丛书自1998年年底出版了第一辑（10种）以来，得到了业内人士的极大鼓励，曾荣获1999年度辽宁省优秀图书一等奖，并树立了良好的品牌形象。本套丛书以后各辑的出版将继续秉承“源于实践、高于实践并用于指导实践”的宗旨，紧扣我国注册会计师职业准则的要求，针对我国注册会计师业务中的重点和难点，结合注册会计师实务中的新领域、新课题、新技术，进行系统、全面、透彻、深入的阐述和讲解，使之具有较高的权威性和实战性，成为广大注册会计师的良师益友。

本套丛书既可以作为培训教材，也可以作为执业人员的业务手册，还可以作为高校相关专业教学参考书。

由于我们业务水平和专业阅历所限，本套丛书缺憾和不足之处在所难免，敬请广大读者不吝批评指正。

“中国注册会计师实务丛书”

编审委员会

作者简介

郭晓梅，女，管理学（会计学）博士，现为厦门大学管理学院会计系副教授，中国注册会计师，~~1995~~年起转为非执业会员。~~1995~~年加拿大玛丽大学访问学者。长期从事注册会计师业务，目前主要从事管理会计研究。已出版专著《环境管理会计研究》一部，参编教材多部，并已公开发表论文十余篇。

荣耀武，男，民商法学硕士，天衡联合律师事务所律师，经济师。主要承接金融、证券、房地产、信托等民商事案件，并担任多家企业常年法律顾问，已公开发表论文多篇。



注册会计师法律责任是一个古老而又新鲜的话题。说其古老，是因为早在 19 世纪末，就有注册会计师被追究法律责任的记录，且百多年来，人们对它的认识，随着社会经济环境的变化而不断变化；说其新鲜，是因为在进入 21 世纪的今天，由于安然等财务丑闻的爆发，注册会计师法律责任再次引发人们的关注，社会对注册会计师的态度有渐趋严厉之势。

我国的注册会计师职业，于 20 世纪 80 年代恢复，虽逢西方注册会计师面临“诉讼爆炸”，却幸运躲过一“劫”。但不规范执业而留下的隐患终因法函 [1995] 缘号文的颁布而爆发。从此，我国的注册会计师开始面临“验资诉讼爆炸”。注册会计师法律责任开始引起业内外理论和实业界人士的关注。经过多年努力，现已形成了较为完整的法律体系。不过，在注册会计师的主要业务——审计上，法律责任的实务和理论研究，都比较薄弱。审计业务因股份经济的产生而产生，随着证券市场的发展而发展。当我国开始加强证券市场信息虚假陈述民事责任的法律制度建设，投资者开始寻求通过法律手段追究虚假信息提供主体的法律责任时，我国注册会计师执行证券业务的法律责任问题也终于浮出水面。红光案件和银广夏案件成为国内较早出现的投资者追究注册会计师或会计师事务所执行证券业务的法律责任的民事诉讼案例。研究注册会计师的法律责任，特别是民事法律责任，具有现实意义。

《注册会计师法律责任》一书的作者之一郭晓梅博士在进行会计理论工作的同时，曾长期从事注册会计师的实务工作，积累了大量的在事务所执业的实践经验；而另一作者荣耀武律师则多年从事民商法律实务，拥有丰富的相关诉讼实践经验。两位作者通力合作，完成了此书稿。此书的主要特点是：

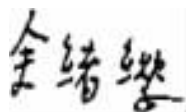
●结构新颖，内容全面。本书认为，注册会计师法律责任的产生，既缘于其所执行的业务，也与会计师事务所的制度设计有关。因此，本书分别从两个层面来讨论注册会计师的法律责任问题：在业务层面，本书讨论了注册会计师因执行验资业务、证券业务和非鉴证业务而引发的民事法律责任问题；在制度层面，本书探讨了会计师事务所在脱钩改制、组织形式选择和扩大规模等制度安排所引发的民事责任问题。这种安排，在同类题材的著作中，尚属首次。

●观点独特。本书提出了许多比较有见地的观点，例如，在注册会计师法律责任的认识变化中，存在着“政策考量”的因素；防范和应变注册会计师法律责任，既要从提高执业质量入手，也要从完善事务所的内外管理体制入手。本书还提出了虚假验资报告、审计报告的判别标准，对专业标准的法律地位的看法，会计师事务所改制后法律责任的承担主体、合并与设立分所时法律责任的承担主体、选择不同的组织形式对法律责任的承担和诉讼风险的影响等等。

●实践指导性强。在深入论述注册会计师法律责任的同时，本书针对实践中经常出现的问题，有针对性地提出了不少诉讼对策或防范对策。在业务层面，提出了在验资诉讼中如何从认定虚假验资报告、过错、因果关系、利用“与有过错”和受害人过错进行抗辩，证券审计诉讼中如何从虚假陈述、勤勉尽职、因果关系等进行抗辩，在盈利预测审核时如何加强对自身的保护。在执行非鉴证业务时如何避免连带责任，如何避免由于执行此类业务而对执行鉴证业务的法律责任产生影响。在制度层面，探讨了如何理顺改制前会计师事务所的法律责任，如何通过合理选择会计师事务所的组织形式来防范诉讼风险，如何防范事务所合并和设立分所的法律责任风险等对策。在主要章节后面，本书附有案例，并进行了详细的分析。这些案例，有些取自于作者的实践，有些则见诸于新闻媒体。本书从不同的视角，结合正文进行了分析，道出了身在其中的会计人和法律人的体会，对于注册会计师或会计师事务所应对民事诉讼，防范法律责任风险具有较大的指导意义。

总体说来，该书稿文字清新，风格独特，内容深入浅出，紧扣注册会计师法律责任实务中的重点和难点，系统、全面、深入地讨论了有关的对策，值得广大会计师事务所的从业人员和相关理论工作者阅读。

该书即将出版，欣喜之余，特书数语为之序。

A handwritten signature in black ink, reading '金绪峰' (Jin Xuefeng) from right to left.

二〇〇四年 八月于厦门大学



早在 20 世纪 80 年代，国外注册会计师就经历了“诉讼爆炸”时代。而中国注册会计师自最高人民法院法函〔1995〕24 号文颁布以来，也陷入了此起彼伏的验资诉讼中，并由此引起了业内人士对注册会计师的民事法律责任问题的大讨论。最高人民法院针对验资司法实践中出现的问题先后出台了許多司法文件，这似乎给注册会计师验资的法律责任争议画上了句号。然而，一波未平，一波又起。进入 21 世纪，随着证券民事诉讼案件的司法解释的颁布，证券民事赔偿进入了司法程序，众多小股东针对上市公司虚假陈述的证券民事索赔有了司法依据。会计师事务所由于在证券市场信息披露中所承担的义务，将可能成为证券民事赔偿诉讼的被告。中国注册会计师再次面临诉讼危机。而且，由于面临的是成千上万的股东和可能数以亿计的索赔，这次诉讼危机的摧毁力相当大。一有闪失，会计师事务所将陷入万劫不复之地。注册会计师的民事法律责任问题再度引发世人关注。本书试图分析注册会计师的民事法律责任的性质、承担责任的条件以及在诉讼实践中应当采取的策略。此外，随着我国会计师事务所体制改革的深化，人们发现，除了执行业务会给会计师事务所带来民事诉讼风险以外，制度设计不当将很难抑制注册会计师个人执业中的冒险行为，从而给会计师事务所埋下诉讼风险。因此，本书还探讨了会计师事务所在脱钩改制、组织形式选择和扩大规模中的制度安排所引发的民事责任问题。

本书共分五章，各章内容如下：

第一章于注册会计师职业历史发展的基础之上，阐述注册会计师所肩负的社会责任及其与自负盈亏、自谋生路的营利性属性的矛盾；而后阐述了国际上对注册会计师法律责任认识的变化历程和现状，同时分析了我国注册会计师法律诉讼的来龙去脉，总结了导致

对注册会计师法律责任的认识发生变化的原因。

第二章则重点介绍了我国注册会计师法律责任的法律框架和立法现状；而后分析了民事法律责任与其他法律责任的不同，民事法律责任的不同种类和民事法律责任的一般构成要件。针对注册会计师的专家特性，还专门分析了专家的民事责任的法律依据、归责原则、构成要件及第三人的构成问题。

第三章围绕注册会计师因执业而产生的法律责任展开。注册会计师业务包括鉴证业务和非鉴证业务。我国注册会计师由于执行鉴证业务而引发的民事法律诉讼包括验资诉讼和证券审计诉讼。

验资诉讼为我国所特有，其产生与我国验资制度及注册资本制度是相互联系的。在分析这两项制度的产生和法律意义的基础上，笔者分析了验资报告的作用，并指出验资诉讼中法律界和会计界的对“虚假”验资报告的严重分歧在于注册会计师是否存在过错。接着，介绍了我国指导验资诉讼实践的几份重要的司法解释和文件，深入探讨其中所蕴涵的法理和司法实践的运用问题。然后，从如何认定虚假验资报告、过错、因果关系，如何利用“与有过错”和受害人过错进行抗辩等方面提出了注册会计师在验资诉讼中的诉讼对策。为了便于诉讼实践，最后还对一个验资诉讼的案例进行了分析。

证券审计诉讼为注册会计师所面临的新型民事诉讼，其司法实践在我国尚处于探索阶段。本章首先分析了注册会计师在证券市场信息披露制度中所承担的义务。其次，分析了我国最新设立的证券市场虚假陈述的民事法律制度的主要内容，分析其对注册会计师的影响。再次，就注册会计师在证券审计诉讼中需要重点把握的虚假审计报告的认定、过错的认定，独立审计准则的作用，证券审计诉讼因果关系的证明，赔偿责任的分配等问题进行了分析，并提出了相应的诉讼对策。由于盈利预测也是注册会计师执行的主要的证券业务内容，笔者也对其虚假的认定和责任的承担进行了分析。最后，分析了为红光实业提供证券审计和盈利预测的成都蜀都会计师事务所的民事责任问题。

非鉴证服务与鉴证服务存在本质的不同，由执行该类业务而引

发的法律诉讼也和鉴证服务引发的法律诉讼存在差异。在对这些差异进行比较的基础上，笔者分析了注册会计师执行非鉴证业务所引发的民事法律责任的特点和防范对策。最后，分析了提供非鉴证服务对执行鉴证服务的法律责任所产生的影响，并提出了解决冲突的办法。

第四章围绕会计师事务所组织建设中新涌现的民事法律责任问题而展开。这主要包括脱钩改制、组织形式选择和扩大规模等而引发的民事法律责任的承担问题。脱钩改制涉及到事务所的产权变更，由此而引发出改制前事务所的法律责任（含执业而产生的侵权之责）的承担问题。本章分析了承担法律责任的主体和特殊债务约定的承担问题，并就实践中出现的一些情况提出了建议。会计师事务所的组织形式不同，其承担民事责任的方式和责任的保障程度也不同。本章分析了不同组织形式会计师事务所的特点及其民事责任的不同点，并就我国会计师事务所如何合理选择组织形式以防范民事责任风险提出了建议。会计师事务所扩大规模的主要方式有合并、设立分所和整体吸收专业人士等。本章分析了不同方式所带来的民事责任承担的问题，并提出了相应的建议。本章同时还通过两个案例分析了事务所在脱钩改制中民事责任的承担，以及在合并、组织形式选择中的民事责任的产生与防范的问题。

第五章从总体上分析了会计师事务所民事法律责任的防范对策以及我国法律体系中有待进一步完善的缺陷。在对策上，主要分析了会计师事务所和注册会计师协会如何通过积极的行为，促进注册会计师执业环境的完善以及会计师事务所如何通过加强管理，提高业务水平和风险管理水平。在待决问题上，分析了我国注册会计师法律责任体系和配套法律体系的有待完善之处，讨论了现行诉讼机制的不足以及综合监督法律体系的不足。

需要指出的是，如无特别说明，书中注册会计师法律责任与会计师事务所法律责任是同义的。

注册会计师的法律责任是一个涉及面颇广的问题，而会计师事务所所在经营活动中最常遇到的是民事责任问题，这也恰恰是我国立法中最为薄弱的环节。不论是否有过错，原告的一纸诉状总是影响

着会计师事务所的日常经营，一些隐藏着的问题也往往经历诉讼而浮出水面。故而，注册会计师的民事责任问题成为事务所日常管理中最为关心的问题。由于工作关系，作者从 1999 年起就关注注册会计师法律责任的问题，并作了相关研究，同时，也曾接触或参与了注册会计师民事诉讼的案例，体会到会计师事务所面临民事诉讼时的种种酸甜苦辣。值东北财经大学出版社征稿之际，草就此书。书中不当之处，敬请批评指正。

郭晓梅 荣耀武

2003 年 5 月于厦门大学



第一章	绪论	员
	第一节 注册会计师职业的产生与发展	员
	第二节 注册会计师和会计师事务所的属性	愿
	第三节 对注册会计师法律责任认识的形成与发展	愿
第二章	注册会计师法律责任的法理研究	源
	第一节 注册会计师法律责任概述	源
	第二节 注册会计师民事法律责任的基本理论	缘
	第三节 注册会计师的专家民事责任	苑
第三章	注册会计师执业的民事法律责任	愿
	第一节 注册会计师验资的法律责任	愿
	案例 再会计师事务所为什么败诉	愿
	第二节 注册会计师执行证券业务的法律责任	愿
	案例 红光实业案——艰难的诉讼历程	园
	第三节 注册会计师提供非鉴证服务的法律责任	苑
第四章	会计师事务所组织建设中新涌现的民事法律责任	园
	第一节 会计师事务所改制前民事法律责任的承担	园
	案例 再会计师事务所是否应当承担改制前原 载会计师事务所的法律责任	园
	第二节 会计师事务所组织形式选择中的民事法律 责任	蒙
	第三节 会计师事务所选择扩大规模方式时的民事 法律责任	园

	案例 中天勤是否应承担合并前会计师事务所的 法律责任	圆缘
第五章	注册会计师法律责任的防范措施	圆缘
	第一节 注册会计师民事法律责任的防范对策	圆缘
	第二节 待决问题	圆愿
参考文献		圆园



绪论

第一节 注册会计师职业的产生与发展

注册会计师也称“执业会计师”。自1844年英国人查尔斯·斯耐尔受英国议会委托，为南海公司破产案件进行查账并出具报告，从而首开注册会计师业务先河以来，迄今已有近三百年的历史。期间，随着社会经济环境的变化，注册会计师的业务内容不断扩展，社会地位不断提高，作用不断增强，人们对其法律责任的认识也不断深化。我国的注册会计师业务虽然起步较晚，但也遵循着国外注册会计师发展的历史轨迹前行。踏着其历史脚印，揭开其历史面纱，将有助于我们了解造成当前注册会计师涉讼案件增加现象背后的根源。

一、注册会计师制度的起源

注册会计师制度的发源地在英国，它是市场经济发展到一定阶段的产物，并随着市场经济的逐步成熟而不断发展的。18世纪初，随着商品经济的发展和市场的扩大，企业规模不断扩大，促成了股份制这种有效集中资本的组织形式的迅速发展。而股份制的产生及其所带来的所有权和经营权的分离，形成了对注册会计师职业的需求。英国是最早完成工业革命、建立股份公司的国家，早在1694年就诞生了第一家股份制银行，注册会计师职业起源于英国也就不足为奇了。不过，有趣的是，最早的注册会计师业务，不是因为公司的设立，而是因为公司的终结

——破产清算而促成的。

(一) 破产清算——注册会计师职业的摇篮

股份公司虽然具有迅速积聚资本的优点，但是，如果缺乏有效监督，却可能成为公司发起人和经营者进行欺诈，掏空无数投资者、债权人口袋的工具。在股份公司兴起初期，由于缺乏有效的法律约束，此类投机事件层出不穷，英国南海公司^①便是其中最著名的一例。

南海公司创立于 1704 年，以发展南大西洋贸易为经营宗旨。但是，经过十多年的努力，却没有取得成功。1720 年，公司的董事们出具虚假的财务报告，并散布谣言，说公司定会实现巨额利润，年终将支付高额的股利以作为股东的圣诞礼物。一时间在全国掀起了投机热潮，公司股票狂飙直上。但不久，公司由于无法偿还到期债务而被推上了法庭。英国人这才恍然大悟。此时，公司股票一路狂跌，最后公司不得不宣布破产倒闭。这一消息如同晴天霹雳，震惊了众多的股东和债权人。群情激愤，要求议会调查事件真相，严惩欺诈者。迫于压力，议会组织了一个由 15 人组成的特别委员会，对南海公司的破产事件进行秘密调查。经调查发现，南海公司的会计记录严重失实，存在蓄意篡改数据的舞弊行为。为了进一步查清真相，议会特别委员会聘请了会计师查尔斯·斯耐尔对南海公司的分公司——索布里奇公司的账目进行彻底调查。

接受议会委托后，查尔斯·斯耐尔经过详细的调查、核实，于 1720 年提交了一份报告。该报告开宗明义，表明其对索布里奇公司的会计账目进行检查的意见，明确指出公司确实存在会计记录不实，从事欺诈行为等问题。

查尔斯·斯耐尔受命于危难之际，虽不能力挽狂澜，但也不辱使命。他所撰写的查账报告，成为世界上第一份查账报告书，标志着注册会计师职业在英国乃至世界的诞生。他也因此被公认为世界上第一位受聘对股份公司的会计记录进行审查的会计师，从而名垂审计史。此后，人们一提起注册会计师行业，就不能不想起查尔斯·斯耐尔，就像提起木匠行，必言鲁班一样。根据斯耐尔的报告，英国议会处罚了有关责任人。

在此次事件中，1720 年 12 月 15 日英国颁布了《泡沫公司取缔法》，

^① 参见文硕：《世界审计史》，158 页，北京，中国审计出版社，1989；余玉苗等：《以史为镜——注册会计师职业发展史》，25-26 页，北京，中国经济出版社，1998。