

论独立审计准则的法律地位^{*}

李明辉

摘要: 对于独立审计准则的法律地位,会计界和法律界存在不同的认识。在西方,独立审计准则的法律权威性并不完全为法庭所认可。但是,独立审计准则体现了现时条件下审计的公认水平,应当作为注册会计师注意义务的判断标准。如果注册会计师在形式上和实质上都严格遵循了审计准则,应当免责。

关键词: 独立审计准则 注意义务 职业关注 法律地位

一、问题的提出

最高人民法院先后于2002年1月15日和2003年1月9日发布了《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》、《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》,标志着我国虚假陈述民事诉讼已进入司法实践。同时,这也意味着注册会计师出具虚假审计报告,给财务报告使用者造成损失,将可能面临投资者的民事诉讼。注册会计师对虚假陈述承担民事赔偿责任,其主观上必须要有过错。那么,如何认定注册会计师存在过错,进一步说,以何为据判断审计报告虚假?这实际上可以归结为独立审计准则的法律地位问题。如果独立审计准则具有法律地位,则注册会计师在被提起诉讼时可以通过证明自己的审计是依照独立审计准则进行的来加以免责;反之,如果独立审计准则不具有法律上的权威性,则注册会计师依据独立审计准则审计并出具审计报告并不能免除责任。独立审计准则的法律地位问题可以说是审计理论和实务上的一个重要问题。但是,对于独立审计准则的法律地位,法律界和会计(审计)界存在不同的认识,这种认识上的分歧将可能导致对注册会计师民事责任的认定产生混乱,并对注册会计师行业的生存与发展产生重大的影响。刘燕(1998a, 1998b, 1998c)曾对注册会计师验资行为的法律责任进行研究,并提出“审计准则的权威性最终来源于‘公众的普遍接受’”(1998b)。但是,独立审计准则的法律地位究竟如何,目前仍存在较大争议,因此,有必要对此加以探讨。本文先介绍西方审计准则的法律地位,再从法理入手分析审计准则法律地位的正确定位及我国审计准则的法律地位。

二、会计界和法律界对独立审计准则法律地位的分歧

对于独立审计准则的法律地位,会(审)计界和法律界存在不同的认识。会(审)计学界普遍认为:独立审计准则是规范注册会计师执业的权威性标准,也是衡量注册会计师业务质量的尺度。注册会计师法律责任界定的依据应当是《独立审计准则》,注册会计师依据审计准则进行审计,出具的报告尽管可能同实际情况有不相符之处,也是真实的,而不是虚假的,注册会计师不应当承担责任。而法律界则认为:独立审计准则是一种行业规范,不能将其作为注册会计师规避法

律责任的依据,判断审计报告的真实性、合法性,不能仅仅依据审计准则。这种不同认识体现了这两个领域对程序真实观念和结果真实观念的不同遵循。

1. 法律界对独立审计准则法律地位的看法

在法律界看来,《独立审计准则》被视为纯粹的行业标准,不足以成为注册会计师的辩护依据。他们认为,独立审计准则毕竟是一个行业规则,它不免带有行业保护主义的色彩,如果遵循注册会计师行业自己制定的执业标准就可以免责的话,则每个行业都可以制定有利于自己的准则来逃避应当承担的法律责任。因此,“在法律界以及公众看来,如果说只要注册会计师的工作满足了审计准则的‘真实性’要求,就不能认为其工作的结果是‘虚假’的,其逻辑是很荒唐的”(刘燕,1998a, 1998b, 1998c)。邢颖(2001)也指出,公认审计准则(GAAS)仅仅为获得必要的基础事实问题提供屏障,不能够免除注册会计师在获得足够信息的基础上作出合理判断或者在适当的审计程序中获得的是虚假信息而作出报告的责任。刘正峰(2002)认为,审计准则作为注册会计师行业协会制定的专业标准,其性质应定性为内部自律性规则,与证明文件的外部使用人无关,不能调整注册会计师与利害关系人之间的法律关系,审计准则不能成为注册会计师注意义务的法定标准。杨玲(2003)认为,虽然审计准则是最佳的审计实务准则,但它并不意味着遵守审计准则就达到了最高的审计质量,而只是意味着达到了保证审计质量的最起码要求。严重违反审计准则是承担责任的必要条件,但遵循审计准则却不是免除责任的充分条件。

2. 会(审)计界对独立审计准则法律地位的看法

会(审)计界认为,独立审计准则是判定注册会计师法律责任的主要依据,如果注册会计师不按照独立审计准则执业,一旦出现审计失败就需承担法律责任。而如果按照独立审计准则执业,并且尽到了应有的执业谨慎,不应承担审计失败责任。也就是说,在会(审)计界眼中,独立审计准则具有法律权威性。

美国注册会计师协会(AICPA)制定的《审计程序说明汇编》指出,只有当审计人员明显地未遵守公认审计准则时才负有责任。AICPA1977年在《审计准则说明》第16号第13段中指出,“审计人员不是承保人或保证人;只要审查工作遵循了公认审计标准,他就完成了自己的专业职责。”AICPA认为,陪审团或法庭无权质疑专业准则的权威。

* 本文是2003年度国家社科基金项目《上市公司财务报告法律责任研究》(项目批准号:03BJY018)的阶段性成果。

对于我国独立审计准则,审计界一般均认为《独立审计准则》依据《注册会计师法》制定,由中国注册会计师协会拟订,经财政部批准发布施行,属于行政法规范畴,具有一定的法律效力。独立审计准则应该成为我国司法界判定注册会计师法律责任的最重要的依据。如李爽(2001)认为,“美国审计准则是注册会计师职业规则,其公认性和权威性是随着美国注册会计师行业的发展、成长和壮大逐渐树立起来的,并最终得到政府和社会公众的承认;中国独立审计准则由中国注册会计师协会拟订,经财政部批准发布施行,属于部门规章,其权威性和公认性具有法定地位。”高莺(2000)认为,我国独立审计准则是由国家财政部发布的,具有相当高的权威性和官方效力。如果注册会计师没有按独立审计准则的要求去做,出具了虚假的审计报告,就应当承担相应的法律责任;但如果注册会计师严格遵循了独立审计准则,仅仅因为审计结论在客观上与实际不符,就需承担法律责任的话,显然是不合理的。注册会计师的审计并不是一种担保,现有的专业标准只不过是考虑成本效益的基础上制定出的一种较为科学、合理的程序,并非绝对保证。对于那些内外勾结、精心伪造的舞弊,注册会计师是无能为力的。因此,独立审计准则应该成为我国司法界判定注册会计师法律责任的最重要的依据。甚至有人认为,《独立审计准则》应该是目前判断注册会计师在执业过程中是否有违规或过失的唯一技术标准。

三、西方独立审计准则的法律地位

美国证券交易委员会(SEC)认为,审计人员的义务并不只限于特定的 GAAP, GAAS 或职业惯例。按照 United States v. Weiner 案,如果注册会计师不严格按照公认会计原则和独立审计准则进行审计,就应当对审计失败负有法律责任。但反过来,注册会计师按照审计准则审计,有时却不能免除其责任。美国法庭屡屡否定独立审计准则的法律地位, United States v. Simon (1969), Herzfeld v. Laventhal, Kreckstein, Horwath (1974), Chris - Craft Industries, Inc. v. Piper Aircraft Corp. (1973) 等案中,注册会计师虽然依一般公认会计原则及独立审计准则进行审计,却并未因此免除法律责任。如在 United States v. Simon 中,法庭判决,即使注册会计师证明审计工作是依据审计进行的,也不能确认注册会计师具有善良的信念和意图,而且,即使被告的审计行为是依据这样的标准和原则进行的,也不是必然的或自动的构成辩护的全部理由。

在加拿大,依据 Whitehouse v. Jordan (1981),如果注册会计师仅仅犯有判断错误,则不构成过失。一般而言,如果一项错误的判断是依据职业准则做出的,则可以看做是判断错误。但是,法院认为,如果注册会计师对于值得怀疑的事项未执行必要的审计程序,则该判断就构成过失。因此,遵循职业准则并不能一定免除注册会计师的责任。

在哥伦比亚,尽管注册会计师注意义务适用的标准根源于职业标准,但法律对注意义务的标准不限于职业标准。如在 Revelstoke Credit Union v. Miller et al. (1984) 中,尽管审计师已经遵循了 GAAS,但由于其没有对审计过程中获取的信息做出恰当的反应,法庭仍认为审计师负有责任。在 Knights Minerals Exploration & Co. v. Corcoran & Co. 中,注册会计师遵循了独立审计准则,也同样未能免责。

由上可见,在西方,公认审计准则(GAAS)的法律地位并未得到法院的充分认可。

四、独立审计准则法律地位的法理分析

那么,独立审计准则的法律地位究竟如何?审计准则法律地位问题的实质是审计准则的注意义务与注册会计师的注意义务是否是一回事。

1. 职业关注

会(审)计界较少使用注意义务一词,而较多地使用职业关注或职业谨慎概念。Mautz 和 Sharaf (1961) 提出了职业关注(professional care)的概念,即指“审计人员在实施检查时予以考虑的事项”。应有的职业关注要求注册会计师:(1)采取措施获得任何容易到手的知识以使他能预见到的不合理风险或对他人的危害;(2)只要审计经验、审计人员自身的或他人的经验、或被审查公司的历史均表明在职员的工作、部门、业务类型或资产等方面存在着特别的风险,就应该对这种风险给予特别的关注;(3)在制定审计计划和实施审计阶段,应考虑各种不正常的关系;(4)应该认识不熟悉的情况,并且采取与环境相适应的正当的预防措施;(5)采取一切适当的措施消除自己对事关审计意见事项的疑虑;(6)应跟上专业领域的发展;(7)应认识到检查其助手工作的必要性,并在充分理解其重要性的基础上进行这种检查。美国公认审计准则一般准则的第三条规定,在执行审计和编写报告时,应恪守应有的职业谨慎。

2. 法律上的注意义务

所谓注意义务,又叫勤勉义务、谨慎义务,是指像普通谨慎人在相同或相似的情况下给予合理的注意一样行使注意。这里强调的是合理的注意,也就是具有同等地位的通常谨慎之人在类似情况下可合理预期的注意,而并不要求超出其基本的知识和技能要求。

对于注意义务,侵权法中通常以虚拟的理性人或者称为“诚实善意之人”的注意程度为标准来加以判断。理性人标准是 1837 年英国在 Vaughan v. Menlove 中确立的。这个理性人受过一般的教育、具有一般的知识水平和技能、具有一般道德水准。理性人的标准是一个客观的标准,这一标准是把被告的预防行为与一个理性的人在相同情况下可能会做到的事加以比较^①。Rosenberry (1931) 指出,理性人注意程度“通常被称为普通的注意即在同样的或同种情况下人们通常所达到的注意程度”。理性人的注意程度是确定行为人是否存在过错的判断标准, Pearson 法官 1958 年在 Hazell v. British Transport Commission 中指出,“所谓过失实际上就是从从事了一个有理性的人在此种情况下不会从事的活动,或者不从事一个有理性的人在此种情形会从事的活动”。

根据理性人的标准,人们的行为必须遵守一个具有正常技能和知识的人所具有的行为标准。但对于专业人员(民法中常称为专家),在从事其专业领域的工作时,不仅要对他们所从事的活动运用合理的注意,而且还要具备最低限度的特殊知识和能力。专业人员在从事自己的专业活动时,必须达到该专业领域从事专业活动的一般人所应达到的行为标准,尽一般专业人员所尽的注意。如果专业人员在从事专业活动时,不具备最低限度的知识和能力,没有尽到应有的注意并造成他人的损害,则应承担赔偿责任。但是,专业人员也没有必要表现最高的技能水平,而只需要表现具有同等知识和技能的专业人员在类似情况下表现出来的注意即可。

注册会计师,属于民法中的专业人员,其注意义务不能够以一般人的注意程度来要求,而必须要以具备其类似地位的人在类似情况下应有的注意程度为标准,即负有特别注意义务。美国第七巡回法庭 1974 年在 Hochfelder v. Ernst &

Ernst 中判定,注册会计师通常需“符合作为一个被大家期望的精通专业的会计师所应有的注意标准”,同时,专家的行为还需构成合理的谨慎。注册会计师如果尽合理的调查之后有理由相信其鉴证的文件是真实而公允的,则表明其已尽注意义务。而何为合理的调查,则跟当时的平均职业水平有关。因此,对于注册会计师注意义务的标准,应当是当时注册会计师行业的平均职业判断水平。

值得指出的是,尽管注册会计师负有高度注意义务,但这并没有否认注册会计师的理性人标准,因为理性人标准强调的是类似地位的人在类似情况下应有的注意程度。只不过注册会计师与非职业人士相比,一般理性人的标准不同。对于注册会计师、律师等专业人士的判断,要考虑其行业公认的业务标准、行为规范、操作规程、基本的知识和经验、技能。下文的论述很大程度上正是基于这一理由。

3. 审计准则与注意义务的关系

应当说,会计界所说的职业关注与法律上所说注意义务,二者的基本含义是相同的。接下来的问题是,独立审计准则的注意义务与法律上的注意义务是否一致呢?

在会计界看来,注册会计师应有的职业谨慎(关注)就是遵循独立审计准则。AICPA《审计准则说明》第16号指出,审计人员遵守公认审计准则的职责,是“对审查工作进行计划,以便发现对财务报表有重大影响的差错或舞弊行为,并在实施审计时运用必要的技术和保持应有的关注”。Mautz 和 Sharaf (1961)指出,“如果审计人员在实施审计时,没有给予应有的关注,那么,他就没有达到职业技术标准,因为应有关注概念要求至少实施标准的审计实务。如果审计人员在实施审计业务时保持了应有的关注,……他就达到了职业标准,因而在这方面就不会有更多的责任可究”。《蒙哥马利审计学》指出,“对审计人员来说,应有的关注实际上意味着遵守公认审计标准”。张立民等也认为,注册会计师谨慎与疏忽的判断,从理论上要视其工作是否符合公认审计准则,因为公认审计准则的制订是以合理的职业谨慎为基础的并为社会所公认^④。

而刘正峰(2002)认为,审计准则规定的注意义务与注册会计师的注意义务是两个概念,注册会计师的注意义务包括但不限于行业协会的审计准则。审计准则规定的注意义务的履行与否不能成为注册会计师虚假证明文件民事责任的抗辩依据。即使注册会计师没有履行审计标准规定的注意义务,只要验证的财务信息对实际的偏离没有超越投资者可以容忍的程度,也无需承担民事责任。杨玲(2003)也认为,机械地执行审计准则不能认定为已勤勉尽责。

笔者认为,审计准则是注册会计师行业的职业规范,而依照侵权法的一般原理,对注册会计师注意义务的标准应当是其他一般注册会计师在相同情况下应当保持的职业谨慎,(公认)独立审计准则就反映了这种一般的要求,注册会计师只应当承担与此水准相适应的责任,而不应承担过分的、超出同业人员公认水平的责任。因为,既然所有注册会计师在审计时都是依照审计准则,注册会计师依照独立审计准则进行审计,即表明其审计达到了公认的要求,如果对注册会计师注意义务的标准超出准则的要求,怎可以说具有相同职位的人在类似情况下应给予的合理注意呢?当然,从另一个方面来说,独立审计准则是当时注册会计师审计所应达到的最低基本标准。如果注册会计师审计时只是依照了这个最低标准,可以说审计质量没有高出一般公认要求,但我们不能够要求其承担责任,因为我们不能对一般公认的水平课以法律责任。

从审计准则产生的动因来看,审计准则不是仅仅为了行业保护而产生的,其产生的更主要的原因是,随着审计技术、方法和实务的日益复杂,法庭对涉及审计的判决感到力不从心,因而需要职业界专家对审计人员是否保持了职业关注提供专家证明以此作为法庭判决的参考依据。1917年美国会计师协会以“统一会计”(Uniform Accounting)为题公布了历史上第一个审计报告,对审计职业关注做出了解释。此后,审计准则委员会等职业组织发布审计准则公告,为法庭评价审计职业关注提供了强有力的参考依据。如新南威尔士高等法院1970年在 Pacific Acceptance Corporation Ltd v. Forsyth and Ors 中指出“由职业界根据现时环境制定的准则和实务为法庭确定什么是合理的关注提供了一个正确的指南”。但由于审计对象的复杂性,审计准则的相对滞后性,以及法律条文及判例的影响,才在西方出现了注册会计师已尽注意义务仍被要求承担法律责任的判例。

综上,笔者认为,对于注册会计师而言,独立审计准则可以作为其尽注意义务的基本标准。现代审计的性质决定它只能是一种合理的保证,而非绝对的保证。注册会计师即使完全根据独立审计准则进行审计,也不可能将所有错误与舞弊揭发出来。如果对注册会计师注意义务的要求超出独立审计准则,将使注册会计师的法律责任无限制地扩大,不利于注册会计师行业的生存和发展。当然,对独立审计准则的遵循并非表面形式上的遵循,而应当是实质上的遵循。如果根据当时的情况,依照具体审计准则难以对财务报告正确发表意见,注册会计师可依据职业判断执行其他审计程序,这实质上体现了独立审计基本准则所规定的“必要的职业谨慎”。但只要这些程序不是大多数注册会计师在类似情况下都会作出的,注册会计师就不应当为没有实施这些程序而承担法律责任。否则,就违背了民法中“一般理性人”的原则。

就我国而言,独立审计准则由财政部发布,属于部门规章,对人民法院具有参照作用。法院在审理相关案件时,对注册会计师过错的认定应当参照独立审计准则。因此,我国独立审计准则某种程度上属于广义上的法律,具有一定的法律权威。

值得指出的是,我国部分法律界人士对此已经有所认识。如中国社会科学院中国民法典立法研究课题组提出的《中国民法典侵权行为编(草案建议稿)》第40条规定,“专家从事执业活动应当遵循相关的法律、法规、行业规范和操作规程等。”第42条规定,“专家的高度注意义务是指专家因具有高度的专业知识或专门技能所产生的义务,一般以同专业领域的专家在执业活动中所通常应履行的注意义务为判断标准。”中国人民大学法学院王利明主持《中国民法典·侵权行为法编》草案建议稿也采取同样的态度,该建议稿第174条认为,“有关中介机构或个人如能证明已按本行业公认的业务标准、专业操作规程,谨慎地进行了核查验证并且勤勉尽责,并有充分理由相信其出具的文件内容不存在虚假陈述的,不承担赔偿责任。”另外,我国有关部门起草的《关于审理涉及中介机构民事责任案件的若干规定》(第一稿)第12条规定:“……,如果存在以下情形之一的,中介机构不承担民事责任。(一)中介机构所指派的执业人员已经严格遵守执业准则勤勉尽责也无法发现虚假成分的;……”。事实上,我国现有法律对注册会计师责任的认定很大程度上是以审计准则为依据的。如原国务院证券委1993年发布的《股票发行与交易管理暂行条例》第18条规定,“为发行人出具文件的注册会计师及其所在事务所、专业评估人员及其所在机构、律师及其所在事务所,在履行职责时,应当按照本行业公

认的业务标准和道德规范,对其出具文件内容的真实性、准确性、完整性进行核查和验证”。《证券法》第161条规定,“为证券的发行、上市或者证券交易活动出具审计报告、资产评估报告或者法律意见书等文件的专业机构和人员,必须按照执业规则规定的工作程序出具报告,对其所出具报告内容的真实性、准确性和完整性进行核查和验证,……”。《注册会计师法》第21条规定,“注册会计师执行审计业务,必须按照执业准则、规则确定的工作程序出具报告”。事实上,我国的审计报告中需说明,“我们按照中国注册会计师独立审计准则计划和实施审计工作,以合理确信会计报表是否不存在重大错报”,这就表明了审计报告是独立审计准则下的结果,同时也暗含遵循独立审计准则的审计报告就不应当再承担责任。

五、结束语

独立审计准则体现了现时条件下审计的一般要求。对注册会计师的注意义务的要求,不应当超出独立审计准则所体现的一般公认水平,因此,审计准则应当作为判断注册会计师是否已尽注意义务(职业关注)的基本标准。如果注册会计师严格地遵循了独立审计准则,就应当免除责任。在这个意义上讲,独立审计准则具有法律权威性。在我国,应当赋予审计准则以法律权威性。

但是,注册会计师对独立审计准则的遵循,应当是在形式上和实质上都加以遵循。也就是说,注册会计师不应当教条地遵循独立审计准则,而应当从实质上依照独立审计准则进行审计,不仅仅要遵循审计准则规定的具体程序,还应当考虑当时企业的具体环境,依据基本的审计原则,做出合理的调查以获取审计证据,从而做出判断,最终得出审计结论。

但是,持结果理性观念的社会公众与持程序理性观念的注册会计师之间的期望差异是客观存在的,这种差异是基于对审计职能的不同认识而产生的,只要这种期望差异不消除,社会公众(及法律界)与注册会计师之间关于审计准则法律地位的争论就不会停息。对此,一方面,应当不断提高审计准则质量,适时修订审计准则以适应审计业务的发展,正如1970年新南威尔士高等法院判决指出的,“合理的关注和技能要求不断修订审计准则以满足和适应变化了的环境。”^⑩但是,准则未及时修订的责任不应当由个别的注册会计师来承担。另一方面,注册会计师行业应当加强与法律界和一般公众的沟通,使公众理解审计仅仅是一种合理的保证,它不能发现所有的差错和舞弊,从而避免公众对审计产生不切合实际的期望。

注释:

也有部分法律界人士持相反意见,如翁晓健(2001)认为,注册会计师是否尽到“审慎尽职”义务,并采取“合理的”执业行为,最直接、最恰当的标准当以其职业规范——独立审计准则为圭臬。注册会计师是否存在主观过错,取决于他在执业过程中是否切实遵守独立审计准则,认真实施必要的审计程序,并在此基础上做出合理的审计报告。余劲军(2002)认为,判断注册会计师是否存在过错,应以注册会计师的行为是否符合执业准则、规则为标准。参见:翁晓健:《论注册会计师审计失败的归责原则》,载《厦门大学法律评论》,2001(2)。余劲军:《论证券法中注册会计师对第三人的民事责任》,载《律师世界》,2002(3)。

实际上,刘燕本人也认为,独立审计准则并非会计界单纯为保护自己职业利益而创设的规则,独立审计准则最根本的目的是为了最有效地、最经济地维护股东及公众投资人的利益。会计界可以以自己的真实性概念来对抗法律上的过错。换言之,她认为是否遵循独立审计准则是判断注册会计师是否存在过失的标准。

AICPA Amicus Brief. Continental Vending Case. Journal of Accountancy, May 1970. pp69 - 73. Quoted from: Kell, Walter G. & William C. Boynton. 1992. Modern Auditing (5th edition). John Wiley. p. 111.

陈益龙:《注册会计师的法律责任问题研究》,载《江苏财经信息网》(2002), <http://account.jscj.com/jscj/ckhot/data/20020703092605.htm>.

Kell, Walter G. & William C. Boynton. 1992. Modern Auditing (5th edition). John Wiley. p. 111.

杨志华:《证券法律制度研究》,见《民商法论丛》,第1卷,北京,法律出版社,1994。

在Simon之后的一些案例中,审计师如果善意地遵循GAAS及GAAP,就可以免除证券法下的责任。如United States v. Weiner, 578 F. 2d 757, 785 (9th Cir. 1978)、SEC v. Arthur Young & Co., 590 F. 2d 785, 788 (9th Cir. 1979)、SEC v. The Seaboard Corporation, 677 F. 2d 1301, fn. 15 (9th Cir. 1982)、Monroe v. Hughes, 990 F. 2d 772, 774 (9th Cir. 1994)。如第九巡回法庭在SEC v. Arthur Young中拒绝将审计师的责任延伸到(extend)善意遵循GAAP和GAAS之外(beyond)。United States v. Arthur Young & Co., 465 U.S. 805, 811(1984)。判定,注册会计师善意地遵循公认会计原则和公认审计准则可以免除会计师需合理注意地行事的职业责任。在The Hawaii Corp., 567 F. Supp. 609, 617 (D. Haw. 1983)中法官判定,审计师不是保证人。其义务是诚实、善意地(in good faith)行事、尽到合理的注意以免除其职业责任(professional obligations)……一般地,会计师或者审计师通过遵循行业标准(GAAP或GAAS)从而来免除其职业责任……然而,遵循GAAP和GAAS并不能免除会计师有意识地在财务报表中不披露已知重大事实的责任。参见Gwyn Quillen and Amy G. June, 2002. “Trends and Current Issues in Professional Standards, GAAS and GAAP.” www.alschuler.com/Pdf/artgq&aj.pdf。

Genn A. Urquhart, Q. C. and Michael J. Hewitt, 2001. Recent Decisions on Accountants' Negligence. (1997 - 2001). <http://www.singleton.com/artpgenRecent.cfm>.

⑩ Hewitt, Michael J., 2000. The Auditor's Duty and Standard of Care in British Columbia. <http://www.singleton.com/artpgenAuditorDuty.cfm>.

⑪ [美]罗伯特·考特、托马斯·尤伦:《法和经济学》,中文版,454页,上海,上海三联书店、上海人民出版社,1994。

⑫ 张立民:《审计准则全书》,88页,杭州,浙江人民出版社,1996。

⑬ 谢荣:《市场经济中的民间审计责任》,156页,上海,上海社会科学院出版社,1994。

参考文献:

1. 高莺:《略论完善注册会计师的法律责任》,载《财会月刊》,2000(20)。
2. [美]杰里·D. 沙利文等:《蒙哥马利审计学》(第十版),中文版,北京,中国商业出版社,1990。
3. 李爽:《关于中国独立审计准则若干问题的思考》,载《中国注册会计师》,2001(11)。
4. 刘燕(1998a):《法律界与会计界的分歧究竟在哪里?》,见中国注册会计师协会编:《中国注册会计师法律责任——案例与研究》,沈阳,辽宁人民出版社,1998。
5. 刘燕(1998b):《从验资诉讼看会计界与法律界思维方式之分歧——兼论独立审计准则的权威性》,载《经济科学》,1998(5)。
6. 刘燕(1998c):《验资报告的“虚假”与“真实”:法律界与会计界的对立——兼评最高人民法院函[1996]56号》,载《法学研究》,1998(4)。
7. 刘正峰:《独立审计准则的法律地位研究》,载《中国法学》,2002(4)。
8. 谢荣:《市场经济中的民间审计责任》,上海,上海社会科学院出版社,1994。
9. 杨玲:《注册会计师侵权责任抗辩事由研究》,载《当代法学》,2003(4)。
10. 张民安:《过错侵权责任制度研究》,北京,中国政法大学出版社,2002。

(作者单位:厦门大学会计发展研究中心、会计系
厦门 361005)
(责任编辑: M)