解釋字號	釋字第222號
解釋公布院令	中華民國 77年02月12日
解釋爭點	會計師共同查核簽證、聯合事務所組成等規定違憲？
解釋文	財政部證券管理委員會於中華民國七十二年七月七日發布之「會計師辦理公開發行公司財務報告查核簽證核准準則」，係證券交易法第三十七條第一項授權訂定之命令，其第二條規定：公開發行公司之財務報告，應由聯合會計師事務所之開業會計師二人以上共同查核簽證；第四條則對聯合會計師事務所組成之條件有所規定，旨在使會計師辦理公開發行公司財務報告查核簽證之制度，臻於健全，符合上開法律授權訂定之目的，為保護投資大眾、增進公共利益所必要，與憲法尚無牴觸。惟該準則制定已歷數年，社會環境及證券交易情形，均在不斷演變，會計師檢覈辦法亦經修正，前開準則關於檢覈免試取得會計師資格者，組成聯合會計師事務所之條件，與其他會計師不同之規定，其合理性與必要性是否繼續存在，宜由主管機關檢討修正，或逕以法律定之，以昭慎重，併予指明。 1
理由書	財政部證券管理委員會依據證券交易法第三十七條第一項授權，於中華民國七十二年七月七日發布「會計師辦理公開發行公司財務報告查核簽證核准準則」，其第二條規定：「公開發行公司之財務報告，應由聯合會計師事務所之開業會計師二人以上共同查核簽證。」第四條規定：「一、聯合會計師事務所應由三人以上之開業會計師組成；其中應高等考試會計師及格或依會計師檢覈辦法檢覈面試及格者，不得少於二分之一；具有三年以上查帳經驗者，不得少於二人。二、助理人員總數不得少於九人；其中具有會計師法第十二條第一、二款資格或高等考試會計審計人員及格者，不得少於三分之二；會計研究所或大學會計系組畢業或高等考試會計師、會計審計人員及格者，不得少於三分之一。三、聯合會計師事務所之開業會計師，至少三人於最近二年度內未受證券交易法所定停止執行簽證之處分，或受會計師法所定停止執行業務之懲戒處分。四、聯合會計師事務所應具有共同之辦公處所。」旨在調和各會計師之學識經驗，提高簽證品質，強化其公信力，使會計師辦理公開發行公司財務報告查核簽證之制 1

度，臻於健全，符合上開法律授權訂定之目的，為保護投資大眾、增進公共利益所必要，與憲法尚無牴觸。惟該準則制定已歷數年，社會環境及證券交易情形，均在不斷演變，會計師檢覈辦法亦經修正，前開準則關於檢覈免試取得會計師資格者，組成聯合會計師事務所之條件，與其他會計師不同之規定，其合理性與必要性是否繼續存在，宜由主管機關檢討修正，或逕以法律之，以昭慎重，併予指明。

大法官會議主席　院　長　林洋港

大法官　翁岳生　翟紹先　楊與齡　李鐘聲

楊建華　楊日然　馬漢寶　劉鐵錚

鄭健才　吳　庚　史錫恩　陳瑞堂

張承韜　張特生　李志鵬

相關法令

- 憲法第15條(36.01.01)
- 憲法第18條(36.01.01)
- 憲法第23條(36.01.01)
- 中央法規標準法第2條、第5條(59.08.31)
- 證券交易法第37條第1項(77.01.29)
- 會計師法第12條(72.12.05)

會計師辦理公開發行公司財務報告查核簽證核准準則第2條、第4條(74.07.30)

相關文件

抄張0 淙聲請書

受文者：司法院（大法官會議)

主 旨：聲請人於憲法上所保障之專門職業人員執業資格及工作權，遭受財政部證券管理委員會之不法侵害，經依法定程序提起行政訴訟，因對其判決所適用之法律或命令，發生有牴觸憲法之疑義，爰依司法院大法官會議法第四條第二款聲請解釋。

說 明：

一、解決疑義或爭議，必須解釋憲法之理由，及引用之憲法條文：

（一）聲請人係政大會計碩士，經高考會計師考試及格，依憲法第八十六條規定取得專門職業人員執業資格，現依法從事會計師工作，應有權利執行會計師法第十五條規定之業務，包括該條第

二款所定之「承辦財務報告之查核簽證」，並受憲法第十五條之保障；但財政部證券管理委員會卻以行政命令逾越法律，另訂違法條件限制會計師承辦法定業務之資格，顯有牴觸憲法第一百七十一條、一百七十二條、八十六條、二十三條、及第十五條之疑義，故應聲請解釋，以維法制而彰民權。

二、疑義或爭議之性質與經過，及對本案所持之立場與見解：

（一）聲請人於七十二年十一月二十三日向財政部證券管理委員會申請辦理公開發行公司財務報告查核簽證業務，經該機關審查結果，以與「會計師辦理公開發行公司財務報告查核簽證核准準則」（以下簡稱核准準則）第二條、第四條規定不合，乃以（７２）台財證（一）第二六六三號函復否准，聲請人不服，提起訴願，再訴願，行政訴訟，均遭駁回。

（二）該核准準則第二條、第四條分別規定：「公開發行公司之財務報告，應由聯合會計師事務所之開業會計師二人以上共同查核簽證」。「辦理公開發行公司財務報告查核簽證之會計師，其所屬之聯合會計師事務所，應符合左列規定：一、聯合會計師事務所應由三人以上之開業會計師組成；其中應高等考試會計師及格或依會計師檢覈辦法檢覈面試及格者，不得少於二分之一；具有三年以上查帳經驗者，不得少於二人。二、助理人員總數不得少於九人，其中具有會計師法第十二條第一項第一、二款資格或高等考試會計、審計人員及格者，不得少於三分之二；會計研究所或大學會計系組畢業或高等考試會計師、會計、審計人員及格者，不得少於三分之一。三、聯合會計師事務所之開業會計師，至少三人於最近二年度內未受證券交易法所訂停止執行簽證之處分，或受會計師法所定停止執行業務之懲戒處分。四、聯合會計師事務所應具有共同之辦公處所。

（三）該核准準則之內容，係於考試法及會計師法有關法律規定之外，另以行政命令規定須符合一定之條件，始有承辦公開發行公司財務報告查核簽證之執業資格，已直接限制會計師之權利、利益或增加其負擔，至為明瞭。既屬關於人民權利義務之事項而不以法律定之，顯已違反中央法規標準法第五條規定，並牴觸憲法第二十三條（人民之由權利縱有限制之必要，亦僅能以法律限制之，不得以命令限制之），及第十五條（人民之工作權應予保障。)

（四）該核准準則於考試法及會計師法規定之會計師執業資格有

關規定之外，另以行政命令訂定條件，予以限制，顯已牴觸憲法第八十六條有關專門職業人員執業資格應經考試院依法考選銓定之規定。

（五）會計師法第十條規定，「會計師得單獨開業，設立會計師事務所，執行業務」；而該核准準則卻規定須三人以上之開業會計師組成聯合事務所等條件，始可執行該項業務，顯已牴觸該項法律，而有憲法第一百七十二條之適用疑義。

（六）會計師考試之方式可分為高考及格，檢覈面試及格，及檢覈免試及格三種，但不因考試方式不同而異其取得資格（考選部７２、８、６，（７２）選二字第三〇三九號函)，該核准準則卻限制檢覈免試及格者，在聯合執業之會計師中不能多於二分之一，顯有歧視之意，對考試院依法考選銓定之專門職業人員任意區分等級，似已牴觸憲法第八十六條規定。

（七）核准準則規定會計師應「具有三年以上查帳經驗」，顯已逾越會計師法第九條僅需會計經驗兩年以上之規定。有憲法第一百七十二條之適用疑義。

（八）核准準則規定會計師事務所之助理人員總數不得少於九人，且其中具有某項資格者不得少於一定比率；顯已限制縮小會計師法第十二條之適用範圍，有憲法第一百七十二條之適用疑義。

三、有關機關處理本案之主要文件及其說明：

行政法院判決（民國七十四年一月八日判字第參號）駁回之理由要旨略謂；

（一）該核准準則係依證券交易法第三十七條第一項授權所訂定，無違反中央法規標準法第五條、第六條規定之可言。

（二）會計師可依所定條件申請辦理該項業務，對於其辦理該項業務之權利並未剝奪，更不影響其工作權。

（三）核准準則既未否認會計師考試及檢覈及格之效力，亦未限制會計師組成聯合事務所，不發生違反會計師法第一條、第九條、第十條及考試法第六條第二項規定之問題。

（四）核准準則第四條規定聯合事務所助理人員之資格，均在會計師法第十二條規定範圍之內，亦無牴觸該條規定之情事。

四、聲請解釋憲法之目的：

鑑於行政機關每藉口法律授權，濫以行政命令限制人民權利或加

重其義務，行政法院復曲解法律，強詞奪理，故予迴護，致憲法日萎，民怨日增，為有助於扭轉此一頹勢，用特聲請解釋憲法疑義如左：

（一）中央法規標準法第五條規定應以法律規定之事項，所指「法律」是否包括所謂法律授權之行政命令？

（二）該核准準則逾越會計師法及考試法，另訂限制會計師執業資格之條件，是否已逾越證券交易法第三十七條第一項授權之範圍？是否牴觸憲法第二十三條、十五條及八十六條？是否牴觸中央法規標準法第五條、第六條？

（三）該核准準則限制單獨開業會計師執行查核簽證業務，是否牴觸會計師法第十條規定？

（四）該核准準則因考試方式區分會計師等級，歧視檢覈免試及格者，與考選部７２、８、６（７２）選二字第三〇三九號函所持見解有異，是否牴觸憲法第八十六條及考試法第六條第二款有關規定？

（五）該核准準則規定會計師「應具有三年以上查帳經驗」，是否牴觸會計師法第九條規定？

（六）該核准準則規定會計師事務所助理人員總數不得少於九人，且其中具有某項資格者不得少於一定比率，是否牴觸會計法第十二條規定？

五、附件如下：

（一）民國７３、１０、１９（７３）九鼎字〇五六號行政訴訟狀影本。

（二）民國７４、１、８七十四年判字第參號行政法院判決影本。

（三）國民大會通過決議案資料影本。

聲請人 張0淙

行政法院判決七十四年度判字第參號

原告　　張０淙　（住略）
被告機關　　財政部證券管理委員會
上原告因申請辦理公開發行公司財務報告查核簽證業務事件，不服行政院中華民國七十三年九月十五日台七十三訴字第一五一五０號再訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：
主　文
原告之訴駁回。
事　實
緣原告於七十二年十一月二十二日向被告機關申請辦理公開發行公司財務報告查核簽證業務，經被告機關審查結果，以與會計師辦理公開發行公司財務報告查核簽證核准準則第二條、第四條規定不合，乃以(72)台財證（一）第二六六三號函復否准，原告不服，提起訴願、再訴願，均遭決定駁回，遂提起行政訴訟。茲摘敘兩造訴辯意旨如次：
原告起訴意旨略謂：一、會計師辦理公開發行公司財務報告查核簽證核准準則（以下簡稱核准準則）規定有違法情事如下：1.限制規定公開發行公司之財務報告，應由聯合會計事務所（三人以上之開業會計師組成）之開業會計師二人以上共同查核簽證，顯與會計師法第十條：「會計師得單獨開業執行業務」之規定牴觸。2.規定聯合會計事務所之組成，其中應高等考試會計師及格或依會計師檢覈面試及格者，不得少於二分之一，係任意區分會計師資格等級，否定考試及格之效力，違反考試法第六條第二項及會計師法第一條規定。3.規定會計師具有三年以上查帳經驗者不得少於二人，逾越會計師法第九條規定。4.規定會計師事務所助理人員總數不得少於九人，其中……會計研究所或大學會計系組畢業或高等考試會計師、會計審計人員及格者，不得少於三分之一，逾越會計師法第十二條規定。二、查證券交易法第三十七條第一項立法意旨，係指會計師辦理公開發行公司財務報告之查核簽證案件，應經主管機關審查有無發生錯誤或疏漏而言。其對象應指簽證之品質，而非會計師之承辦資格。被告機關排斥考試法及會計師法，另訂限制會計師執業資格之條件，逾越證券交易法授權範圍。三、會計師法第八條規定所謂業務事件主管機關法令，係指有關業務方面之法令，核准準則僅涉及會計師執業資格，無關會計師執行之業務事件，非屬業務事件主管機關法令之範圍。又會計師法第八條規定，並不意味業務事件主管機關有權訂定違法之核准準則，強制會計師遵照辦理。四、核准準則為行

政命令，而非法剝奪會計師之法定工作權，違反中央法規標準法第五條第六條規定。該核准準則既屬違法，自應無效。被告機關任意以行政命令核駁原告之聲請，剝奪原告執業資格及工作權，自屬違法，請將原處分及訴願、再訴願決定併予撤銷，以維法制等語。

被告機關答辯意旨略謂：一、關於修正證券交易法第三十七條第一項之意旨，行政院送請立法院審議之修正草案立法說明指明：「為加強發行公司管理，促進公司財務充分公開及忠實表達，首須健全會計師財務之簽證，強化其功能，特規定會計師查核簽證發行公司財務報告，應經主管機關許可，俾能擇優汰劣，提高簽證品質，爰授權主管機關訂定許可準則，以資規範」。該法完成立法程序公布後，本會依據該法第三十七條第一項之授權規定，訂定核准準則，曾送請立法院查照。修正證券交易法第三十七條之意旨，乃在對簽證公開發行公司財務報告之會計師，建立事前核准制度，並配合事後之考核措施，期 能提高會計師查核簽證之品質。二、按會計師法第八條規定：「會計師執行業務事件，應分別依業務事件主管機關法令之規定辦理。」故會計師辦理公開發行公司財務報告之查核簽證，自應依據證券交易法及有關規定辦理。會計師辦理公開發行公司財務報告之查核簽證，應經主管機關之核准，係證券交易法第三十七條第一項所明定。本會依據證券交易法之授權規定，訂定「會計師辦理公開發行公司財務報告查核簽證核准準則」，其內容係就會計師辦理公開發行公司財務報告查核簽證業務所應具備之條件加以規定，會計師自可依所定條件申請辦理公開發行公司財務報告之查核簽證業務，既未剝奪會計師辦理該項業務之權利，亦未影響會計師之工作權，當無違反憲法及中央法規標準法規定之情事。三、公開發行公司財務報告之簽證，關係國家資本市場健全發展之基礎及投資大眾權益之保障。主管機關自應根據證券交易法第三十七條第一項之立法意旨及其授權，對於簽證公開發行公司財務報告之會計師，依據實際需要，規定須符合一定之條件。倘該項「核准準則」對於得為簽證之會計師不加任何條件限制，而一仍舊貫，則如何能改善現狀？如何能迅謀有效提高會計師對公開發行公司財務報告之查核簽證品質？倘本會僅得以是否符合考試法及會計師法有關規定，作為核准與否之依據，則證券交易法又何須授權本會另訂「核准準則」？四、依會計師法第十條規定，會計師原得組成聯合事務所，共同執行業務。本會基於證券交易法之授權，及健全

證券市場之需要，發布「核准準則」，規定聯合事務所始能辦理公開發行公司財務報告之簽證，會計師自可組成聯合事務所辦理上項業務，不發生違反會計師法第一條及第十條規定之問題。而「核准準則」規定聯合事務所助理人員之資格，均在會計師法第十二條規定範圍之內，亦無牴觸該條規定之情事。又考試法第六條第二項係規定「專門職業及技術人員考試，除適用前項規定外，並得以檢覈行之。」本會並無權決定專門職業及技術人員之考試方式，所訂之「核准準則」亦未規定其考試方式。自無違反考試法第六條第二項規定之情事。五、依證券交易法第三條及第卅八條之規定，本會為有價證券募集或發行之核准，因保護公益或投資人利益，對發行人等得命令其提出參考或報告資料，並得直接檢查其有關書表、帳冊，而同法第三十七條第一項復明定，會計師辦理公開發行公司財務報告之查核簽證，應經本會核准，故會計師欲辦理上開業務者，即應依證券交易法及「核准準則」向本會申請。本會為公開發行公司之主管機關，會計師欲辦理公開發行公司財務報告查核簽證之業務，依據會計師法第八條之規定，自應遵守公開發行公司主管機關之法令，一如會計師欲充任稅務案件之代理人，亦須遵守稅捐主管機關之法令一般。綜上分析，「核准準則」係依據證券交易法之授權予以訂定，欲辦理公開發行公司財務報告查核簽證業務之會計師，即應遵循。六、主管機關訂定核准準則既有法律授權之依據，復具有實質之積極意義，應無違法。原告執行之九０會計師事務所，係由單獨執業之會計師主持，且未置助理人員，經核與該準則第三條及第四條規定不符，本會未准所請，應無不當等語。

理　由

按證券交易法第三十七條第一項規定：「會計師辦理證券交易法第三十六條財務報告之查核簽證，應經主管機關之核准；其準則由主管機關訂之」。財政部依據上開法條之授權，訂定會計師辦理公開發行公司財務執告查核簽證核准準則（以下稱核准準則），其第二條及第四條分別規定：「公開發行公司之財務報告，應由聯合會計師事務所之開業會計師二人以上共同查核簽證」。「辦理公開發行公司財務報告查核簽證之會計師，其所屬之聯合會計師事務所，應符合下列規定：

一、聯合會計師事務所應由三人以上之開業會計師組成；其中應高等考試會計師及格或依會計師檢覈辦法檢覈面試及格者，不得少於二分之一；具有三年以上查帳經驗者，不得少於二人。二、

助理人員總數不得少於九人，其中具有會計師法第十二條第一項第一、二款資格或高等考試會計、審計人員及格者，不得少於三分之一；會計研究所或大學會計系組畢業或高等考試會計師、會計、審計人員及格者，不得少於三分之一。三、聯合會計師事務所之開業會計師，至少三人於最近二年度內未受證券交易法所訂停止執行簽證之處分，或受會計師法所定停止執行業務之懲戒處分。四、聯合會計師事務所應具有共同之辦公處所」。原告執業之九０會計師事務所，係由單獨執業之會計師主持，且未置助理人員，為原告所不爭。被告機關以其不符核准準則第二條（被告機關原處分函誤為第三條）及第四條規定，未准原告辦理公開發行公司財務報告查核簽證業務之申請。原告不服，主張：證券交易法第三十七條第一項立法意旨，係就如何防止會計師簽證發生錯誤或疏漏而訂定品管準則，非另訂定限制會計師執行資格之條件，核准準則第二條及第四條規定已逾越證券交易法之授權範圍，且與會計師法第一條、第八條、第九條、第十條、第十二條及考試法第六條第二項規定牴觸。被告機關以行政命令限制會計師之工作權，違反中央法規標準法第五條、第六條規定等情。惟查證券交易法第三十七條第一項之立法意旨，乃在對簽證公開發行公司財務報告之會計師建立事前之核准制度，並非僅為事後對查核簽證品質之考核，此觀行政院送請立法院審議之證券交易法部分條文修正草案第三十七條項下說明：「為加強發行公司管理，促進公司財務充分公開及忠實表達，首須健全會計師財務之簽證，強化其功能，特規定會計師查核簽證發行公司財務報告，應經主管機關許可，俾能擇優汰劣，提高簽證品質，爰授權主管機關訂定許可準則，以資規範」至為明瞭。原告謂該條立法意旨僅授權主管機關訂定有關審查會計師簽證品質之準則，而非限制會計師之承辦資格云云，殊有誤解。是該核准準則第二、四兩條規定須具備一定條件之會計師始得辦理公開發行公司財務報告之查核簽證業務，自無逾越證券交易法第三十七條第一項授權範圍之可言。被告機關為強化會計師辦理公開發行公司財務報告查核簽證之功能，提高簽證之品質，依法律授權訂定有關承辦該項業務之會計師應具備如核准準則第二條及第四條規定之條件，會計師可依所定條件申請辦理該項業務，對於其辦理該項業務之權利並未剝奪，更不影響其工作權，該核准準則既係依法律授權所訂定，尤無違反中央法規標準法第五條第六條規定之可言。又會計師原得組成聯合事務所，共同執行業務，核准準則規定應由高等

考試會計師及格或依會計師檢覈辦法檢覈面試及格之會計師三人以上組成聯合事務所始能辦理上項業務，既未否認會計師考試及檢覈及格之效力，亦未限制會計師組成聯合事務所，不發生違反會計師法第一條、第九條、第十條及考試法第六條第二項規定之問題。核准準則第四條所規定聯合事務所助理人員之資格，均在會計師法第十二條規定範圍之內，亦無牴觸該條規定之情事。原告主張各節均非可採，原處分對於原告申請辦理公開發行公司財務報告查核簽證業務不予准許，洵無違誤。訴願及再訴願決定遞予維持，亦無不合。本件起訴意旨，難認為有理由。

據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第二十六條後段，判決如主文。

中華民國　七　十　四　年　一　月　八　日