

發文單位：司法院

解釋字號：釋字第 222 號

解釋日期：民國 77 年 02 月 12 日

資料來源：司法院大法官會議解釋續編（四）第 40 頁

司法院公報 第 30 卷 3 期 5-9 頁

司法院大法官解釋（三）（98 年 10 月版）第 224-233 頁

相關法條：中華民國憲法 第 2、15、18、23 條

中央法規標準法 第 2、5 條

證券交易法 第 37 條

會計師法 第 12 條

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。

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。

抄張○涼聲請書

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（人民之自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 3039 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 3039 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、附件如左：

(一) 民國 73、10、19（73）九鼎字○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○淙

地址：台北市仁愛路四段一一二巷三弄八號六樓