

國立政治大學法學院碩士在職專班

碩士論文

會計師事務所組織法規範之研究



指導教授：劉連煜博士

研究生：林宗燕 撰

中華民國 102 年 2 月 3 日

目 錄

項	目	頁	次
第一章 緒論			
第一節	研究題目之提出與說明	9~14	
第二節	研究方法	14	
第二章 會計師執行業務之特質與近年來之挑戰			
第一節	會計師執行業務之特質	15	
第一項	獨立性	15~16	
第二項	擔負社會責任	17	
第三項	個人之給付履行	18	
第四項	公共利益取向與利他性	18~19	
第五項	特殊之信賴關係	19~20	
第六項	信用擔保與高道德標準	20	
第七項	與客戶之間存在利益衝突	20~21	
第二節	會計師專業市場近年來之挑戰	22	
第一項	來自非會計師專業人士的強烈競爭	22	
第二項	面臨訴訟風潮的壓力增加	22~23	
第三項	會計師專業人才的流失	23	
第三章 我國會計師之執業型態			
一、個人執業型		24	
二、合夥經營型		25~26	
三、合署辦公型		26~27	
第四章 民法合夥與會計師合夥之法律關係			
第一節	合夥之成立	28	
第一項	合夥之意義	28	
第一款	合夥係一種契約	28~30	
第二款	合夥係以經營共同事業為目的之契約	30~31	
第三款	合夥係互約出資之契約	31	
第二項	合夥契約之性質	32	
第一款	債權契約	32	
第二款	有償契約	32	

項	目	頁	次
	第三款	不要式契約	33
	第四款	諾成契約	33
	第五款	繼續性契約	33
	第六款	雙務契約	34
	第七款	團體性契約	35~36
第三項	合夥人資格		37
	第一款	無行為能力人	37~38
	第二款	限制行為能力人	38
	第三款	營利社團法人	39
	第四款	公益社團與財團法人	39~40
	第五款	中間社團	40
第四項	合夥人之出資標的		41
	第一款	金錢	41
	第二款	現物	41
	第三款	權利	42
	第四款	勞務	43
	第五款	信用	44
	第六款	其他利益	44~45
第二節	會計師合夥之成立		46
	第一項	會計師合夥之意義及性質	46
	第二項	會計師合夥人之資格	47
	第三項	會計師合夥之合夥人出資標的	48~49
第五章 民法合夥與會計師合夥之效力			
第一節	概說		50
第二節	合夥人之對內效力		51
	第一項	合夥人出資之履行	51
	第一款	出資給付義務之履行	51~52
	第二款	同時履行抗辯權	52~53
	第二項	合夥財產之保全	54
	第一款	合夥財產分析之禁止	54~55
	第二款	合夥債權抵銷之禁止	55~56
	第三款	合夥股份轉讓之限制	57~58

項	目	頁	次
	第四款	合夥人之債權人代位權行使之禁止	58
	第五款	合夥人股份扣押規範	59
	第三項	合夥之損益分配	60
	第一款	損益分配之成數	60~62
	第二款	損益分配之執行	62
	第四項	合夥事務之執行	63
	第一款	事務執行權之取得	63~64
	第二款	事務執行權之喪失	64~65
	第三款	合夥事務之執行方法	66~68
	第五項	執行事務之合夥人之權利義務	69
	第一款	執行事務合夥人之權利	69~72
	第二款	執行事務合夥人之義務	72~75
	第六項	合夥事務檢查權	76~77
	第三節	會計師合夥之對內效力	78
	第一項	會計師合夥之合夥人出資之履行	78
	第二項	會計師合夥財產之維護	79~80
	第三項	會計師合夥之損益分配	81
	第一款	平均分配制	81
	第二款	份額分配制	82
	第三款	各自提成制	82
	第四款	計點分配制	83
	第四項	會計師合夥事項之執行	84
	第一款	會計師合夥管理制度	84~87
	第二款	實務狀況	87~88
	第五項	會計師合夥事項之檢查	89~90
	第四節	合夥人之對外效力	91
	第一項	合夥及合夥人代表	91
	第一款	代表權人及被代表人	91~92
	第二款	代表權之範圍	92~93
	第三款	代表權之法律效果	93~94
	第四款	代表權之消滅	94

項	目	頁	次
第二項	合夥人之責任		95
第一款	合夥債務與合夥責任		95~96
第二款	合夥人責任之成立		97~100
第三款	合夥債權人對合夥人之連帶清償請求權		100
第四款	合夥人相互間之責任分擔與求償權之行使		101
第三項	合夥人責任之主體		102
第一款	一般合夥人之責任		102
第二款	退夥人之責任		102~105
第三款	新入夥合夥人之責任		105
第四款	表見合夥人之責任		106~107
第五節	會計師合夥之對外效力		108
第一項	會計師合夥代表		108~110
第二項	會計師合夥人責任		111~112
第六節	合夥人之變更		113
第一項	合夥存續期間之變更		113
第二項	合夥人之退夥		114
第一款	退夥之原因		114~121
第二款	退夥之效力		121~127
第三項	第三人入夥		128
第一款	入夥之意義		128
第二款	入夥之程序		128
第三款	入夥之效力		129~130
第四項	會計師合夥之變更		131
第一款	退夥之事由		131~133
第二款	退夥之效力		133~135
第七節	合夥之消滅		136
第一項	概說		136
第二項	合夥之解散		137
第一款	解散之意義		137
第二款	解散之事由		137~141

項	目	頁	次
第三項	合夥解散之效力		142
第四項	合夥之清算		143
	第一款	清算主體	143~145
	第二款	清算方法	145~146
	第三款	清算事務	147~150
	第四款	返還出資	150~152
	第五款	分配賸餘財產	152
	第六款	清算完結	152
第五項	會計師合夥之消滅		153
第八節	會計師合夥於程序法之舉證責任分配		154
第一項	舉證責任分配基本法理		154
	第一款	客觀舉證責任	154
	第二款	主觀舉證責任	154
第二項	我國法之舉證責任分配		155
	第一款	舉證責任分配一般原則	155~156
	第二款	舉證責任之減輕	156
第三項	會計師合夥訴訟程序中舉證責任分配		157
	第一款	舉證責任一般原則	157~159
	第二款	舉證責任之減輕	159~162
第六章	會計師賠償責任之實務案例		
第一節	順大裕案		163~166
第二節	正義食品案		167~174
第七章	會計師有限責任合夥		
第一節	有限責任合夥意義		175
第二節	美國有限責任合夥之制度		175
	第一項	立法源由	175~178
	第二項	美國有限責任合夥的成立要件	178~179
	第三項	美國有限責任合夥的對內關係	180
	第一款	業務的管理	180~181
	第二款	事務的監察	181
	第三款	新人的加入	182
	第四款	退夥的效力	182~183

項	目	頁	次
	第五款	合夥人的補償	183
	第六款	盈餘的分派	183~184
	第七款	合夥的解散與清算	184~185
第四項	美國有限責任合夥的對外關係		186
	第一款	有限責任合夥名稱的揭露	186~187
	第二款	責任的範圍	187~188
	第三款	財產的保全	188~189
	第四款	責任保險制度	189~190
	第五款	年度申報的義務	190
第三節	英國有限責任合夥制度		191
	第一項	立法源由	191~193
	第二項	英國有限責任合夥的成立要件	193
	第三項	英國有限責任合夥的對內關係	194
	第一款	業務的執行	194
	第二款	事務的監察	194
	第三款	新人的加入與除名	195
	第四款	競業禁止	195
第四項	英國有限責任合夥的對外關係		196
	第一款	有限責任合夥名稱的揭露	196
	第二款	責任的範圍	197
	第三款	合夥財產的保全	197~198
	第四款	責任保險的制度	199
	第五款	年度申報的義務	200
	第六款	財務報告的提出	200~201
第八章	我國會計師法之法人會計師事務所		
	第一節	立法概說	202~205
	第二節	會計師成立有限責任合夥之論爭	206
	第一項	反對實施有限責任合夥制度之論點	206
	第一款	有限責任制度降低監督管理動機	206
	第二款	有限責任制度將製造合夥人道德風險	207
	第三款	有限責任制度可能發生內部責任分	207

項	目	頁	次
	擔衝突		
第二項	贊成實施有限責任合夥制度論點		208
第一款	有限責任制度促進監督管理效率		208
第二款	有限責任促使提出更積極意見之建議		209
第三款	有限責任提昇公開資訊之價值		209~210
第三節	我國會計師法對法人會計師事務所相關規定		211
第一項	法人會計師事務所有限責任的成立要件		211
第一款	法人會計師事務所有限責任之揭示		211~212
第二款	法人會計師事務所名稱的揭露		212
第三款	法人會計師事務所稅務上之屬性應予澄清		213~214
第二項	法人會計師事務所最低資本額		215
第一款	法人會計師事務所最低資本額的限制		215
第二款	設立最低資本額的必要性備受質疑		215~216
第三款	設立最低資本額的正面價值		216~217
第三項	法人會計師事務所應投保責任險		218
第一款	法人會計師事務所應投保責任保險之規定		218
第二款	引進責任保險機制的困境		218~220
第三款	規定投保責任保險的正面價值		220~222
第四項	法人會計師事務所的盈餘公積提撥與資產保全		223
第一款	盈餘公積提撥上限與資金運用的限制		223
第五項	法人會計師事務所財務報告的提出		224
第一款	年度財務報告提出的規範		224
第二款	最新資訊申報的配套措施		225

第六項	法人會計師事務所及其股東之責任限制	226
第一款	會計師損害賠償責任排除辦理公開發行簽證業務	226~227
第二款	會計師損害賠償責任上限應予明定	227~228
第七項	申訴與懲戒制度	229
第一款	增列罰鍰處分	229
第二款	會計師懲戒委員會及懲戒覆審委員會	229~231
第九章 結論及建議		
第一節	結論	232~242
第二節	建議	243
第一項	法人會計師事務所賦稅問題	243
第二項	法人會計師事務所業務責任保險問題	244
第三項	提列法定盈餘公積之規定	244
第四項	法人事務所印鑑章問題	245
第五項	法人會計師事務所之行政處分及罰鍰	246

第一章 緒 論

第一節 研究題目之提出與說明

近年來，我國政府積極推動證券市場全球化與自由化，財務報表使用者對資訊品質的要求亦日益提昇，而會計師在整個財務資訊的提供，扮演極為重要角色，除了賦予提供舉凡攸關投資及經營決策等所需之財務報表公信力之簽證業務外，尚因應客戶不同的需求，提供能為決策者改善資訊品質或資訊內容之各種認證服務，如提供設計整合企業資源規劃（ERP）之財務資訊系統、提供有形與無形資產、負債之鑑價或評價服務及財務報表或科目金額相關之精算諮詢服務，提供企業經營管理績效之內部稽核委外服務及管理功能或人力資源之服務，以及稅務租稅規劃與諮詢等服務。

但會計師基於其職業特性，包括個人給付履行及公共利益取向。目前我國會計師就其審計業務中，對公開發行公司財務報表之查核簽證，雖多由其所屬事務所之查帳人員負責協助辦理實際審計工作之執行，惟就最終簽證不實之法律責任，仍應由會計師個人承擔而非參與整體審計工作之查帳人員。主要相關案例有近幾年來發生的台鳳案¹，博達案²，力霸案³。又審計業務是會計師的核心功能，具有法定審查的性質，實質上也是會計師的獨占業務，會計師執行審計業務之同時，也承擔公益責任⁴。因此基於會計師職業之特性，加上隨著國外產品責任的觀念及國內實施消費者保護法及公平交易法之後，會計師責任危機所面臨訴訟威脅的執業風險也隨之提高。

¹ 台鳳案，94年度訴字第3251號判決，分別對會計師處以停止執行業務1年10月、1年之處分。

² 博達案，（94年度訴字第3087號判決，94年度訴字第2988號判決）分別對會計師處以停止6個月內辦理證券交易所定之簽證業務，停止2年內辦理證券交易所定之簽證業務。

³ 力霸案，分別對會計師單思達與赫麗麗處以停業1年及2個月之懲戒處分及依經金融監督管理委員會依證券交易法第37條第3項撤銷簽證之核准。

⁴ 鄭丁旺，會計師的危機與轉機，會計研究月刊第224期，93年7月，頁11。

在美國方面，先有當時位居美國第七大會計師事務所 Laventhol & Horwah 於 1990 年宣告破產，導致一些小規模事務所因基於訴訟風潮威脅的考量而暫停營運⁵。後有 2001 年 11 月 8 日，美國能源集團恩隆(Enron) 自首坦承，1997 年以來共虛報 6 億美元獲利，導致恩隆集團的資產負債表上，竟然迸出 130 億美元負債，及數十億美元貸款、信貸本息和合約應付款，緊接著向紐約破產法院提出破產保護，讓許多持有恩隆股票的投資人措手不及⁶。而負責恩隆審計工作的安達信 (Arthur Andersen) 會計師事務所也陷入空前的危機。

恩隆案後，緊接著，環球電訊⁷、世界通訊⁸、全錄⁹也被查出會計醜聞。另外，知名默克藥廠亦爆出 3 年間虛報利潤 124 億美元，而安達信亦是擔任世界通訊與默克藥廠兩家企業審計工作的會計師事務所。最後於 2002 年 10 月中旬，休士頓聯邦法院作出有罪判決，導致安達信正式

⁵ 吳貞慧，會計師事務所組織型態之研究－執業會計師的看法，國立台灣大學會計學研究所碩士論文，87 年 6 月，頁 1；

林柄滄，搶救財務惡化－連帶責任下美國會計師的執業危機，會計研究月刊，81 年 3 月，第 91 期，頁 24~30。

⁶ 醜聞－美國財經界 911 事件，理財週刊，第 227 期；

林柄滄，新會計大戰，眾信聯合會計師事務所，92 年 8 月，頁 1~34，174~185。

⁷ 環球電訊(Global Crossing) 美國第二大長途電話公司，於 2001 年宣告倒閉。1999 年環球電訊股價一路飆漲，市值高達 500 億美元，超越通用汽車。環球電訊不但涉及與 Qwest 公司互買光纖網路以膨脹雙方營收，高層主管也涉嫌在公司破產前拋售手中的公司持股牟利至少 6 億美元；

林柄滄，新會計大戰－安隆效應，眾信聯合會計師事務所，92 年 8 月，頁 177~178；

朱應舞，會計操縱何去何從？會計研究月刊，91 年 10 月，第 202 期，頁 46~47。

⁸ 世界通訊(Worldcom) 於 2002 年 5 月 25 日爆發財報醜聞，最高管理階層承認過去 5 季來，公司將支付其他電話公司的網路使用費(含撥接與傳輸)之經常性支出，金額高達 38 億美元，不當地列為資本支出及不當認列約 33 億美元收入。公司財務長立即被解僱，公司股價暴跌 75%，收 9 美分，1999 年股票高點時，世界通訊股價曾高達 63 美元。美國道瓊指數因世界通訊的財務醜聞跌破 9,000 點；

林柄滄，新會計大戰－安隆效應，眾信聯合會計師事務所，92 年 8 月，頁 177~178。

朱應舞，會計操縱何去何從？會計研究月刊，91 年 10 月，第 202 期，頁 46~47。

⁹ 全錄(Xerox) 美國華爾街日報於 2002 年 5 月 28 日報導全錄公司過去 5 年將辦公設備租給客戶，並利用複雜的租賃會計方法，提早認列未來收益，總計浮報營收 64 億美元，遠超過證管會估計的 30 億美元；利益浮報 36%，或 14.1 億美元。全錄早盤股價一度重挫 17%，盤前股價更層崩跌 30%，當日以跌 13% 收盤；

林柄滄，新會計大戰－安隆效應，眾信聯合會計師事務所，92 年 8 月，頁 177~178；

朱應舞，會計操縱何去何從？會計研究月刊，91 年 10 月，第 202 期，頁 46~47。

吹起熄燈號走入歷史。

有限責任合夥是一種較新的非公司型態企業組織。而安達信會計師事務所是在 1913 年依照伊利諾州法律成立之有限責任合夥組織，但從恩隆公司、世界通訊、默克藥廠等公司的債權人、股東和員工是否得以援引「揭開面紗法則」，以使安達信會計師事務所合夥人在民事求償上，負擔個人責任卻面臨考驗¹⁰。

在我國方面，在 92 年以前證券交易法第 20 條第 3 項之證券詐欺，或同法第 21 條之 1 資訊不實之損害賠償案件，對會計師的責任部份，則要求原告須證明交易因果關係，不適用欺騙市場理論。如大榮鋼鐵 A 案¹¹、大榮鋼鐵 B 案¹²、京元電子案¹³、立大農畜案¹⁴、丸億案¹⁵、順大裕案¹⁶…等，法院大都以投資者或報表閱讀者等「所受損害，與被告等財務報告簽證之過失行為之間，自無相當因果關係存在」駁回對會計師之損害求償之訴，是以在此之前，我國司法實務判決，尚無判令會計師賠償之先例。

惟於 92 年 10 月 15 日，先有知名的理律法律事務所發生法務人員劉偉杰盜賣美國新帝公司信託於該事務所價值新台幣三十億元股款。導致理律法律事務所的十餘位合夥人均要自掏腰包來賠償美商美帝公司¹⁷。

後有 93 年 6 月博達科技前董事長葉素菲等人涉嫌以上游原料供應商

¹⁰ 合夥企業能給安達信的 1,750 名合夥人帶來多少保護？國際金融報，91 年 4 月 22 日；李正藝，美國安隆公司、安達信會計師事務所與美國沙賓法案簡介，會計師季刊，第 244 期，2010 年 9 月，頁 56~69。

¹¹ 大榮鋼鐵 A 案，台灣高等法院台中分院 93 年度金上字 4 號民事判決。

¹² 大榮鋼鐵 B 案，台中地院 91 年度訴字第 243 號民事判決。

¹³ 京元電子案，新竹地院 90 年度重訴字第 162 號民事判決。

¹⁴ 立大農畜案，台灣高等法院高雄分院 94 年度金上字第 1 號民事判決。

¹⁵ 丸億案，台中地院 91 年度重訴字第 334 號民事判決。

¹⁶ 順大裕案，台中地院 92 年度重訴字第 706 號民事判決。

¹⁷ 馬秀如、李美雀，內部控制與員工舞弊－理律案之省思，會計研究月刊第 218 期，93 年 1 月，頁 118~119；

杜邦公司管理員工操守的內控制度－四道防線讓舞弊無從滋生，商業周刊，第 942 期，2005 年 12 月 18 日。

做為假進貨，洗錢人頭，逐步淘空博達超過 5 百億元¹⁸。

另於 95 年 11 月 30 日，我國法院對 85 年 11 月發生之正義食品案，於纏訟多年後，首度做出會計師應與發行人及發行人之負責人負連帶賠償責任之判決，對合夥之會計師事務所負連帶賠償責任部分則予駁回。本報告另外於第六章討論對順大裕案與正義食品案之法院見解與法院判決評析。

另外，相繼於 96 年 1 月發生王又曾淘空力霸、中華商銀、亞太固網案等整個集團估計高達 600 億元¹⁹，於是會計師的角色、專業形像成為爭議焦點，金管會陸續處罰相關的會計師，給予停止簽證業務之處分；而投保中心不僅將簽證會計師列為被告，亦將各該所屬事務所下會計師列為被告，尤以博達案一併被列為被告之勤業眾信與安侯建業兩家事務所之會計師共計高達兩百餘位²⁰，會面臨這樣的責任危機，主要是合夥型態的事務所合夥人要承擔無限責任所使然²¹。

我國會計師法自民國 66 年 5 月修正公布以來，雖有小幅度之修正，其中已有許多條文不符合會計師業當前之經營現況，鑑於合夥人於合夥組織架構下，需負連帶無限清償責任，合夥法規架構過於簡單且欠缺獨立之法人格，不利會計師事務所之永續經營等因素，多數論者乃爰參考他國立法例，主張應將會計師之組織型態放寬至有限、責任合夥，甚或責任有限公司及專門職業公司等。

民國 96 年 12 月 26 日修正通過會計師法，據此，會計師除得獨資或

¹⁸ 羅惠雯，博達案－科技公司引爆地雷效應，新學林出版股份有限公司，94 年 7 月，頁 1~58；女王背後操盤手－葉素菲三個帳戶都由林華德控管，商業周刊，94 年 5 月 16 日，頁 41~44；會計師與企業進入信任危機時代，商業周刊，93 年 8 月 16 日，頁 48。

¹⁹ 台灣台北地方法院檢察署力霸案偵結新聞稿，96 年 3 月 8 日。

²⁰ 大紀元時報，簽到地雷股一生歸零，會計師，律師財產信託，94 年 4 月 8 日。

<http://tw.epochtimes.com/bt5/4/8/n882266.htm>

²¹ 「由力霸、嘉食化案如何釐清發行公司、相關單位及會計師之責任」，詳見慶祝第 50 屆會計師節系列研討會，96 年 6 月 15 日，頁 1~20；

93 年度爆發之博達案，財團法人證券投資人及期貨交易人保護中心透過和解向簽證之安侯建業、勤業眾信兩家會計師事務所及 4 家承銷商取得 1.7 億元之和解賠償，更係我國首度有會計師對審計失敗付出金錢代價之個案。在此之前，過去我國司法實務判決尚無判令會計師賠償之前例，黃超邦，淺談新修正證券交易法下有關會計師簽證財報不實責任，證券暨期貨月刊第 24 卷第 3 期，95 年 3 月，頁 27。

合署執業外，尚得組織合夥性質之聯合會計師事務所及法人會計師事務所。按會計師法第 15 條明確規定會計師得以有限責任之法人會計師事務所為其組織型態，除執行該業務之會計師外，其他會計師及事務所原則上係負擔有限責任，則他國立法例所設有限責任合夥等制度，其立法沿革及具體內容如何，即值得探討。

另為了在會計師有限責任與維護社會公益之間取得平衡，於同法第 24 條及第 31 條規定對法人會計師事務所之設立附加最低資本額及投保業務責任保險之條件，此外，為強化法人會計師事務所之永續經營，並兼顧財務及營運健全及資訊公開，分別於第 34 條及 33 條規定提列法定盈餘公積及年度財務報表申報之配套措施²²。因此，民國 96 年 12 月 26 日修正通過之會計師法即有深入研究之必要。



²² 吳當傑，塑造嶄新的會計師執業環境－從會計師法修正談起，當代會計第 4 卷第 2 期，92 年 11 月，頁 211~228；

鍾惠珍，權利責任對等，利益公義兼顧－由會計師法修正談如何強化會計師的執業環境座談會，會計研究月刊，第 210 期，92 年 5 月，頁 102~108。

又會計師合夥既屬合夥之一種，就會計師合夥之意義、性質，或於其成立、存續、變更、消滅等「生命週期」不同階段之對內或對外，實體法上或程序法上法律關係，是否有予以變更或調整之可能，司法判解有無相關資料可供研析？及會計師專門職業制度之法律關係，凡此，均有值得探究、評析之必要。

另外，本論文擬由有限責任合夥制度之引進法人會計師事務所稅賦上之屬性，最低資本額之必要性，及會計師合夥相關責任保險之推行之困境，討論會計師合夥之風險控管問題，並提供與他國關於專門職業有限責任合夥之分析比較及建議。

第二節 研究方法

本論文係採「文獻蒐集」、「比較法學研究為主要的研究方法」，先就我國法制部分，除對現有合夥的法律關係，實體法與程序法之法律規範，合夥組織架構作一番論述外，也徵引國內實務見解，俾能結合法制時空背景，思考我國在繼受大陸法系之合夥法規範。蓋我國關於會計師之執業型態，雖然晚近多有論著，於向來可見之受僱、個人執業、合署辦公及合夥外，96年12月26日修正公布之會計師法爰參考他國立法例，引進有限責任合夥制度之法人會計師事務所，惟有關會計師專門職業者合夥關係之研究，並不發達。又因會計師合夥之合夥人需負無限連帶清償責任，多受論者質疑，是以本論文除擬以前述立法例上專門職業有限責任合夥相關制度為基礎，評估我國引進會計師有限責任合夥之可行性外，亦探討會計師合夥法律關係對於對最低資本額之限制、責任保險、法定公積之提列之影響，及資訊公開之規定以評析會計師合夥之風險管控對策。

第二章 會計師執行業務之特質與近年來之挑戰

第一節 會計師執行業務之特質

在市場經濟體制下，經濟社會需要藉助會計師提供專業之服務日益殷切而多元，舉凡攸關投資、授信及經營決策之財務資訊允當表達之服務，能為決策者改善資訊品質或資訊內容之各種認證服務、提升企業經營管理績效、企業併購與競爭力之各種管理諮詢服務、稅務諮詢、稅務行政救濟與租稅規劃等，均為會計師可提供之專業服務範圍，是以會計師執行業務應確保其超然獨立之精神，秉持其專門學識、技能與公正、嚴謹立場，對於受委任之案件，為縝密執行，作確當之判斷，表示其獨立公正之意見，提供會計專業之服務，惟會計師之執業，不僅涉及諸多原理法則與實務問題，且涉及錯綜複雜之公私利害關係，此成為會計師執行業務之特質，茲分述如下：

第一項 獨立性

會計師執行業務之獨立性涵括三等面向，包括不受指令拘束性與自己責任、經濟自主性及獨立於國家與社會三者。

會計師執行業務之不受指令拘束性與自己責任，即為其內在獨立性，係指會計師執行業務不應被強迫違背其意志與確信，而受他人之指令拘束。雖委託人得對委託任務設限，但如何執行應由會計師執行業務決定與裁量²³。按中華民國會計師職業道德規範公報第 1 號第 2

²³ 姜世明，律師民事責任論，元照出版有限公司，93年4月，頁37。

條及第 10 號「正直、公正客觀及獨立性」²⁴等會計師執行業務自律規範中強調「獨立性」乃會計師執業根本。有學者指出「會計師界若是太營利取向，將忘記了獨立性是會計師存在的根本」²⁵、「超然獨立是會計師專業生存發展的基石。缺少了獨立性，會計師專業便與一般營利事業沒有不同，因而不夠資格成為專業，也不再享有崇高的社會地位與尊嚴」。²⁶

就會計師執行業務之經濟自主性，即外在獨立性，係指藉由一定報酬之給付以獲致經濟上安定性之確保，乃確保會計師執行業務內部獨立性之必要條件。會計師若居於受僱地立時，就職業法或社會倫理性之定義而言，亦仍為此等會計師執行業務本質所及。

又會計師執行業務應獨立於國家與社會，此係指會計師之職業應獨立於國家、宗教、政治、經濟及意識形態等社會或政治壓力團體。此等會計師執行業務之特質，為當事人對會計師形成信賴之基礎。

²⁴ 美國安隆案爆發後，各界對於會計師之要求更為嚴謹，會計師公會全國聯合會為因應政府與社會發展需求，於 92 年完成各項修訂、並新制訂發布第 10 號規範公報「正直、公正客觀及獨立性」，予以取代第 2 號規範公報。

查會計師職業道德規範第 1 號公報「中華民國會計師職業道德規範」第 2 條規定：「會計師應以正直、公正客觀之立場，保持超然獨立精神，服務社會，以促進公共利益與維護經濟活動之正常秩序」，為會計師獨立性之初步規範；

第 10 號公報「正直、公正客觀及獨立性」則係就正直、公正客觀及獨立性之補充解釋，揭示「會計師應以正直、公正客觀之立場，保持超然獨立精神，服務社會」之基本精神，並指出所謂「正直」係指會計師應以正直嚴謹之態度，執行專業之服務，「公正客觀」係指會計師於執行專業服務時，應維持公正客觀態度，同時應避免利益衝突而影響獨立性，至「獨立性」則係指會計師於執行財務報表之查核或核閱時，應於形式上及實質上維持超然獨立立場，公正表示其意見。參見會計師公會全國聯合會網站：

<http://www.roccpa.org.tw/download.php>。

²⁵ 鄭丁旺，會計師的危機與轉機，會計研究月刊第 224 期，93 年 7 月，頁 11。

²⁶ 林柄滄，會計師之獨立具尊嚴，不容為商業化踐踏，會計研究月刊第 156 期，87 年 11 月，頁 117。

第二項 擔負社會責任

併隨著經濟的發展，會計師專業的簽證業務應運而生，會計師的簽證作用，在於增加財務資訊的價值，及促進資本市場效率的提升。由於財務資訊使用者涉及層面廣，包括投資人、債權人、銀行、授信機構、供應商以及客戶等利害關係人，會計師進行審計簽證或其他相關財務、稅務、諮詢、規劃工作時，必須秉持其超然獨立精神，執行業務，以保障公共利益與維護經濟活動之正常秩序，擔負社會責任。

會計師執行業務具有外部性 (externalities)，而與公共利益密切相關。傳統上業者亦不以「營利事業」自居，因此多半交由會計師會員組成之會計師公會自律及政府機關之監督²⁷。故論者主張必須是國家在一般行政及刑事處罰以外，另對其從業人員得予以同業參與處罰不利益之職業者，方屬專門職業。因此，具體言之，凡「與公共利益或人民之生命、身體、財產等重大法益有密切關係之職業，其執業以具備專門之知識與經驗為要件，並且國家依法賦予其同業得參與處罰會員之自治地位的職業，為專門職業」²⁸。同業得參與懲罰其會員之處罰，我國法律稱為「懲戒」，據此，檢視我國法律，僅會計師法、律師法、醫師法、建築師法及技師法等有懲戒規定，而其中亦僅有會計師、律師、醫師等懲戒委員會賦與其同業人員參與懲戒。

²⁷ 劉孔中，專門職業解除管制及競爭規範之研究，律師雜誌，80年6月第141期，頁67。

²⁸ 劉孔中，專門職業解除管制及競爭規範之研究，律師雜誌，80年6月第141期，頁69~70。

第三項 個人之給付履行

按「個人之給付履行」係指會計師執行業務應以自己活動完成委任之工作，或大部分係由其完成工作給付²⁹。且會計師執行業務雖得使用助手或工具履行其契約義務，惟此等實物資本或工作助力之使用，僅係居於輔助之性質，會計師於契約義務之履行，仍應負其個人責任。目前我國會計師就其審計業務中公開發行公司財務報表之查核或核閱簽證，雖多係由其所屬事務所之基層查帳員協助辦理第一線之查核工作，惟就最終簽證不實之法律責任仍應由會計師個人而非查帳員擔負。

第四項 公共利益取向與利他性

除須對委託人個人負責外，對於公益之促進亦為會計師專門職業者不可忽視之職責。換言之，會計師執行業務不得自私，亦不得僅以私利之營取為其單一目的。就此等無私、利他性得否成為會計師執行業務之特性，雖有爭論，惟會計師執行業務較諸一般職業者宜具較少自私，且為會計師亦常被要求應較具利他之性質，則無庸置疑³⁰。故論者主張「獨立性是會計師存在的根本，而會計師服務也負有社會公益的性質」³¹、「審計業務是會計師的核心功能，具有法定審查的性質，實質上也是會計師的獨佔業務，因此會計師執行審計業務之同時，也承擔公益的責任」³²。及會計師法第 48 條、第 49 條等規定，均寓有斯旨³³。

²⁹ 會計師法第 70 條：「會計師將會計章證或事務所標識出借與未取得會計師資格之人使用者，處新台幣 60 萬元以上，三百萬元以下罰鍰，並限命其停止其行為；屆期不停止其行為或停止後再為違反行為者，處三年以下有期徒刑、拘役或科或併科新台幣六十萬元以上，三百萬元以下罰金。」

³⁰ 姜世明，律師民事責任論，元照出版有限公司，93 年 4 月，頁 34。

³¹ 鄭丁旺，會計師的危機與轉機，會計研究月刊第 224 期，93 年 7 月，頁 11。

³² 陳慧蓉，會計師法修正之芻議介紹兼述未來會計師管理之方向，證券暨期貨管理月刊第 21

第五項 特殊之信賴關係

會計師對於委託人須於一絕對信賴之氣氛下方得為其義務之履行，亦係因存在此等信賴關係，委任客戶乃願意將其所有相關財務資訊文件告知。若不存在此等信賴關係，而委託人於提供相關查核之財務資訊時若仍有所隱瞞，殊難想像該會計師業務之執行能合目的性完成其任務。基於此一信賴關係，就某種程度而言，會計師對其委託人，即具有某種程度之利害支配力，其因此乃被課以較高於其他職業之風險負擔，應屬合理。委託人因對專業無知，其與會計師間之信賴關係，乃存在於對會計師之資格、能力、專業知識與經驗之信賴，並藉以克服委託人因對專業無知而於會計師義務履行行為之不能控制性所生之疑慮。會計師之緘默義務因此產生，會計師法第 46 條第 1 項第 11 款即規定會計師未得指定機關或委託人之許可，不得為洩漏業務上之祕密之行為。另如會計師職業道德規範第 8 條：「會計師不得違反與委託人間應有之信守」，及第 9 條：「會計師對於委辦事項，應予保密，非經委託人之同意或依法令規定者外，不得洩露。」亦同斯旨。

卷第 5 期，92 年 5 月，頁 48。

- ³³ 會計師法第 48 條：「會計師承辦財務報告或其他財務資訊之簽證，不得有下列情事：
- 一、明知受查人之財務報告或其他財務資訊直接損害利害關係人之權益，而予以隱飾或簽發不實、不當之報告。
 - 二、委託人或受查人提供之財務報告或其他財務資訊未依有關法令、一般公認會計原則或慣例編製，致有令人誤解之重大事項，會計師因未盡專業上之注意義務而未予指明。
 - 三、未依有關法令或一般公認審計準則規定執行，致對於財務報告或其他財務資訊之內容存有重大不實或錯誤情事，而簽發不實或不當之報告。
 - 四、未依有關法令或一般公認審計準則規定執行，並作成工作底稿，即簽發報告。
 - 五、未依有關法令或一般公認審計準則規定簽發適當意見之報告。
 - 六、其他因不當意圖或職務上之廢弛，致所簽證之財務報告或其他財務資訊，足以損害委託人、受查人或利害關係人之權益。
- 第 49 條第 1 項：「會計師受託查核、簽證財務報告，遇有左列情事之一者，應拒絕簽證：
- 一、委託人意圖使其作不實或不當之簽證者。
 - 二、委託人故意不提供必要資料者。
 - 三、其他因委託人之隱瞞或欺騙，而致無法作公正詳實之簽證。

第六項 信用擔保與高道德標準

會計師簽證財務報表的目的，在於減低因財務報表使用者與編製者間資訊不對稱而產生的資訊風險。對財務報表使用者而言，降低資訊風險有助於進行正確的投資決策以及授信決策。對財務報表編製者而言，藉由降低資訊風險可以達到減少權益及債務資金成本的目的。就政府主管機關而言，希望由會計師進行查核監督企業運作取代政府管制，另外，當企業爆發經營失敗時，能夠由會計師擔負部分責任。由此可知，會計師是出賣信用的行業，必須維持高度的社會信任以及社會期望。要維持高度社會信任以及社會期望，必須靠加強自律達成。一般公認審計準則要求會計師執行查核工作，必須盡到專業上應有之注意義務程度高於一般人之注意義務，以及職業道德規範對於會計師執行業務之要求，即為會計師高度自律的具體表現³⁴。

第七項 與客戶之間存在利益衝突

一般而言，律師必須以客戶的利益為優先考量，因此不會產生與客戶之間存在利益衝突的問題。而對會計師而言，必須以公眾的利益為優先考量。在會計師業，審計業務的交易涉及三方，包括財務報表編製者、財務報表使用者以及會計師，報表編製者付費聘請會計師進行查核，查核工作的實質受益人卻為報表使用者，因此報表編製者可能經由欺瞞會計師獲得實質上的利益，造成會計師無法達成維護公眾利益的結果³⁵。就如同美國聯邦投資人保護協會（Investor Protection at The Federation of America）主席諾普（Barbara Roper）所言：「只要會計師費用是由審計客戶支付，會計師不願意失去客戶的考量下，就已經不夠獨立，更何況如果他還有 1 千萬美金的合約在手上的時候。」

³⁴ 楊曉琦，我國設立有限責任組織型態會計師事務所之可行性研究，國立政治大學會計學系碩士論文，96年6月，頁12。

³⁵ 中華民國會計公會全國聯合會，會計師功能、執業環境興革答客問，會計師季刊，第221期，2003年，頁66-77。

其實，就如同當時為東吳大學會計研究所的林柄槍教授所說：「一連串的會計大災難的最根本及最嚴重的系統性問題，是一直難以克服的利益衝突」³⁶。



³⁶ 陳依蘋，管理者、監察者、會計師三方失職，經營策畧、公司治理、專業信賴應聲倒地，美國史上最大破產案－安隆(Enron)深度報導，會計研究月刊，第 195 期，91 年 2 月，頁 20。

第二節 會計師專業市場近年來之挑戰

第一項 來自非會計師專業人士的強烈競爭

非會計師專業人士一方面挾著毋須遵守職業道德規範、執業準則規範、以及較低訴訟風險之優勢，另一方面，為加重發行公司社會責任，要求會計師獨立性，對提供查核簽證服務之會計師事務所，不得再提供非審計的服務³⁷，例如：

- 一、代為提供簿記或其他會計紀錄、財務報表相關之服務；
- 二、為其簽證客戶設計整合規劃（ERP）相關資訊系統；
- 三、提供鑑價（評估）或評價之服務，表示允當意見或正確決策回饋之報告；
- 四、提供與簽證客戶財務報表或科目金額相關之精算諮詢服務；
- 五、再為提供內部稽核委外之服務；
- 六、禁止會計師代其簽證客戶購買或處分其投資及保管資產等服務；
- 七、提供非屬會計師查核業務範圍內之法律顧問與專業服務；

前揭因素，對會計師專業形成強大競爭壓力，並分食會計師專業好不容易建立起來的市場與服務機會。

第二項 面臨訴訟風潮的壓力增加

國外訴訟風潮之興起，造成會計師責任危機日益增加，美國會計師專業責任問題之主要問題在於訴訟浮濫及迫於無奈的庭外和解，而美國司法制度之若干要素諸如連帶賠償責任、鉅額訴訟費用以及鉅額之懲罰性賠償則為促成訴訟浮濫以及庭外和解之誘因。此外，訴訟程

³⁷ 蘇裕惠，全方位資訊提供者？超然獨立公正第三者？2011年會計師專業願景何處尋，會計研究月刊，第171期，89年2月，頁32~36；

薛富井、林千惠，美國2002年沙氏法案(Sarbanes-Oxley Act)對會計師事務所與發行公司影響之探討，會計研究月刊，第209期，92年4月，頁102~120；

林柄滄，經營審計執過孰失，利益衝突獨立不保—安隆(Enron)破產事件引發的會計危機，會計研究月刊，第195期，91年3月，頁21~28。

序曠日費時，且花費鉅額訴訟成本，對於會計師事務所之形象與名譽亦會造成莫大損害，造成會計師傾向於選擇庭外和解，卻也進一步助長訴訟浮濫³⁸。

我國投資人保護中心（簡稱投保中之）於 92 年成立後不到兩年，總計 45 個案件追償金額近百億元³⁹，尤以博達案，投保中心把博達公司董監事及簽證財務報表之會計師列為被告，更將勤業眾信與安候建業兩家會計師事務所 2 百多位會計師一併列為被告，負連帶無限責任，開啟了我國對會計師求償的集體訴訟的風潮，亦使得國內會計師面臨之法律責任之危機與衝擊隨之提升⁴⁰。

第三項 會計師專業人才的流失

訴訟風潮使得會計師處於隨時面臨涉訟的執業環境，連帶影響會計師專業招募及保留優秀人才的努力逐漸產生困難。會計師原被公認為是一種高尚的職業，收入優厚穩定且受尊敬。許多優秀學生均以考取會計師為榮，而且以從事會計師專業服務為職業生涯規劃的主要目標。曾幾何時，此種情況已有了轉變，根據美國 Dalton et al. 調查結果及 Atlantic Monthly 報導指出，會計師專業人才的離職率增高及愈來愈少優秀的商科學生選擇進入會計師業，原因無他，訴訟風險過高為其主因⁴¹。國內部分，每年四大會計師事務所在各大學招募人才過程中，會計師責任風險也成為校園徵才時學生關注問題焦點。

³⁸ 林柄滄、賴冠仲，搶救財務惡化—連帶責任下美國會計師的執業危機，會計研究月刊，第 91 期，81 年 3 月，頁 24~30；

林嬋娟、蔡彥卿、蔡逸芳與洪玉美，全球會計師法律責任探索，會計師會訊，85 年 12 月，頁 22~32。

³⁹ 參照，今週刊焦點人物，「藍波」女戰士詹彩虹，2004 年 11 月，頁 92~96。

⁴⁰ 劉嘉雯，會計師執業資格，法律責任與審計市場之研究，管理學報，第 19 卷第 1 期，2002 年 3 月，頁 111。

⁴¹ 林柄滄、賴冠仲，搶救財務惡化—連帶責任下美國會計師的執業危機，會計研究月刊，第 91 期，81 年 3 月，頁 33；

蘇裕惠，全方位資訊提供者？超然獨立公正第三者？2011 年會計師專業願景何處尋，會計研究月刊，第 171 期，89 年 2 月，頁 33。

第三章 我國會計師之執業型態

我國會計師事務所組織型態，在 96 年會計師法修法前之會計師法第 10 條規定：「會計師得單獨開業，設立會計師事務所，執行業務，或由兩個以上開業會計師組織聯合會計師事務所，共同執行業務，是以會計師事務所之設立，僅能以獨資或合夥型態成立」。

惟在我國實務上，會計師之執業型態除受僱於他人，包括受僱於事務所或企業者外，尚包括個人執業型、合夥經營型與合署辦公型。茲分述如下：

一、個人執業型

個人執業係指會計師自行開設事務所以執行會計師業務，此可謂係專門職業者執業之基礎型態。此又可稱為獨資型事務所，其投入之成本與各項名目支出均由會計師本身吸收負擔，以達事務所營運目的，個人執業的會計師，執業之水準即為渠等個人專業素養及平日經驗累積之表現。此種個人執業型態具有自由之色彩，不須依附於僱主，自負責任，亦符合專門職業者獨立性之本質。惟如何經營事務所及維持其執業簽證業務之獨立性，尤其面對競爭激烈，委任人之財務結構或外在經濟環境狀況不佳下，個人執業事務所之有所受制於委任人之不獨立性，更是面臨嚴峻之挑戰。加上為維持一事務所經營，固定性之支出成本已頗為可觀，若再加上個人執業者為取得案源所需付出之心力，需費不貲。如何在有限資源下維持事務所營運所需，於會計師人數愈多之國家，仍為大部份個人執業會計師所面臨之主要難題⁴²。因此，選擇合夥經營會計師事務所，或合署辦公即為會計師搏節成本並拓展業務之途徑之一。

⁴² 姜世明，律師民事責任論，元照出版有限公司，93 年 4 月，頁 29~32。

二、 合夥經營型

就會計師合夥經營會計師事務所者，係指會計師與同業間依據民法關於合夥之規定共同執業之制度，一般而言，應共同接受委任與出面，此共同接受委任與出面並不限於親自共同接受委任與共同出面，只要利用同事務所招牌與信頭標示亦為視同共同接受委任⁴³。依民法關於合夥之規定，會計師事務所合夥經營成立合夥事業，受託執行職務或提供服務時，該等業務應為合夥事務，由會計師共同執行或由有代表權者執行⁴⁴。

綜觀會計師法從登錄，職務規範，以至於懲戒，所適用之主體皆為負責簽證之會計師個人，而非會計師事務所，是以，會計師組設事務所，雖為民法上之合夥，執行職務仍由該接受委任簽證之會計師個人行使，但其責任效果則由合夥會計師共同分擔，且會計師執行職務之注意義務不因會計師事務所的存在而減輕⁴⁵。

按民法第 681 條合夥人之補充連帶責任規定：「合夥財產不足清償合夥之債務時，各合夥人對於不足之額，連帶負其責任」，由是，以合夥名義而與當事人訂立之處理事務契約，於發生民事責任時，由合夥財產首先負責清償，若合夥財產不足清償合夥債務時，再由各合夥人負擔補充性連帶無限清償責任。此等補充性連帶無限清償責任，對委任人或投資大眾而言，基於會計師簽證業務本質上蘊含之公益性或獨立性之理由，或謂提供相當程度之擔保，惟相對地，因合夥破產之風險未被隔絕，導致合夥構成員個人之財產隨時有受合夥經營狀況影響，遭受連帶無限清償債務而一無所有之危機。尤其對於無可歸責事由之合夥構成員而言，實乃不可承受之沈重負擔與風險。影響所及，愈來愈多會計師合夥

⁴³ 參照，姜世明，律師民事責任論，元照出版有限公司，93 年 4 月，頁 73。

⁴⁴ 參照，林桓，設立公司型態律師事務所之可行性初探，律師雜誌第 275 期，91 年 8 月，頁 31。

⁴⁵ 參照，林桓，設立公司型態律師事務所之可行性初探，律師雜誌第 275 期，91 年 8 月，頁 33~34。

之成員亦事先進行「財產信託」，以免萬一踩到地雷，最低限度財產已經移轉，不致於子然一身⁴⁶。

是以，會計師專門職業本質上蘊含之公益性或獨立性，尚不因合夥之組織形態而改變，然而會計師合夥組織體制雖富有簡單化、彈性化、非正式化及成本效益方面之優勢，惟其亦同時使會計師合夥各構成員背負了補充性連帶清償責任，及法規架構過於簡單、欠缺獨立之法人格，不利於會計師事務所永續經營之「缺陷」。有鑑於此，晚近遂有論者參考他國法制，提出會計師專門職業者之組織型態應朝法人化之方向發展⁴⁷，並援引「有限責任合夥」、「有限責任公司」或「專門職業公司」等執業型態之芻議。

三、合署辦公型

按合署辦公係指會計師同業間出於經濟性之考量，約定共用辦公室固定設備、助理與秘書等，且通常約定辦公室支出成本之負擔比例。亦有認為合署型辦公事務所係指二人以上共同出資，用以支付事務所之支出，如租金等，惟事務所之收入歸各自享有，事務所之管理則各自負責或共推一人負責者而言⁴⁸。

此等合署型辦公之會計師並未共同執業，亦未共同接受事務之委任及報酬。彼此間仍各自保持其執業之獨立性，並各自踐履其所受委任之事務。就合署辦公型之會計師民事責任而言，原則上，各會計師係單獨為其委任人負責，而無連帶責任之成立；僅於例外情形，如合署會計師對外共同出現且造成有合夥之表徵，則依權利表見原則，始應負連帶民事賠償責任⁴⁹。

⁴⁶ 大紀元時報，簽到地雷股一生歸零—會計師律師財產信託，94年4月8日，<http://tw.epochtimes.com/bt/5/4/8/n882266.htm>。

⁴⁷ 參照，林桓，設立公司型態律師事務所之可行性初探，律師雜誌第275期，91年8月，頁30。

參照，黃三榮，論我國律師事務所現有型態之檢討及未來型態之展望，律師通訊第197期，95年2月，頁52~53。

⁴⁸ 參照，黃三榮，論我國律師事務所現有型態之檢討及未來型態之展望，律師通訊第197期，95年2月，頁49~51。

⁴⁹ 參照，姜世明，律師民事責任論，元照出版有限公司，93年4月，頁73~74。

合署辦公型事務所之存在，可謂係個人執業型與合夥經營型會計師事務所之折衷。亦即，其除具有獨立自主性及當事人關係之熟悉性外，亦具有合夥型會計師事務所所具有之支出分擔及擴大收入之經濟性。故當會計師不想有個人執業型會計師事務所般之經營複雜性時，合署辦公型遂應運而生。惟仍具有個人執業型事務所之無法提供多元化之服務及無法培養專長領域等問題；同時在事務所之管理上，有時亦會產生如合夥型會計師事務所般之相處不易情形。



第四章 民法合夥與會計師合夥之法律關係

第一節 合夥之成立

第一項 合夥之意義

合夥依照我國民法條文之用語，具有兩種不同之意義。其一係指合夥設立行為之合夥契約而言，即民法第 667 條第 1 項規定：「二人以上互約出資以經營共同事業之契約」所稱之合夥；其二係指基於合夥設立行為所創設之合夥團體而言，亦即民法第 692 條所稱之合夥。茲依此析述合夥之意義如下：

第一款 合夥係一種契約

學說上關於合夥契約之法律行為屬性，究屬契約行為說，合同行為兼具契約性說，或合同行為說，有所爭議，茲分述如下：

一、契約行為說

主張契約行為說者，認為合夥係契約之一種，其當事人稱為合夥人。合夥人需有二人以上，多則無限制，按一般契約只有雙方當事人，而合夥契約則可能為多方當事人。再者，合夥契約雖為多方當事人，但意思表示仍為互相對立，故與共同行為之意思示平行有別，性質上仍屬契約⁵⁰。

二、合同行為兼具契約性說

主張合同行為兼具契約性說者，有日本學者我妻榮認為「合夥契約」係約定合夥之構成，經營之規範，並非離構成員之意思，而獨立客觀的存在，其決定及變更最後必得構成員全體意思之合致始可。故合夥之組織，乃此種意思合致之結果，

⁵⁰ 王澤鑑，民法總則，三民書局股份有限公司，2004 年 12 月，頁 157~159。
林誠二，民法債編各論(下)，瑞典圖書股份有限公司，2009 年 9 月，頁 2。

依各構成員對於其他構成員負擔出資義務及享有要求協力經營事業之權力所形成。於此點，即顯現合夥契約之性質。然而，各構成員對於其他合夥員所享有之此種協力請求權，並非以給付之交換為目的獲取各自之利益者，乃是以給付之結合為目的達成合夥人之全體利益也，從而，根據合夥契約而產生此種請求權，其所合致之各構成員的意思表示，與契約之場合互異，其合同行為相同，對各當事者具有同一之意義。故依合夥契約所約定事項之實施，及各構成員義務之履行，例如業務之執行、業務之監督、出資之請求、損益之分配、合夥人之變更及解散、清算，凡此對合夥人均具有共通的事項之意義，而非各合夥人之各人的事項，於此諸點，即存在著合夥之團體性及合夥契約之合同行為性⁵¹。

三、合同行為說

主張合同行為說者，認為合夥係為共同之目的而形成的人的結合關係，故各當事者具有協同的關係，而與買賣及借貸等以對立關係為前提之契約，根本異其性質，寧與社團相類似。在合夥之設立行為，因依各當事者所為同一內容之意思表示，而成立所謂合夥團體，從而取得所謂「合夥人」之法律上地位，故合夥設立行為，應與社團法人之設立行為相同，具有合同行為之性質。但合夥不似社團法人具有獨立之人格，因其係強調合夥人個人性之團體，故其權利義務除認係合夥人相互間者外，別無他法，其結果，合夥設立行為，形式上雖為契約，實質上應視為合同行為⁵²。

四、小 結

就契約之法律性質，管見贊同合夥係為契約行為說，蓋以合夥為目的之約定，應屬合同行為或共同行為，並非契約，因

⁵¹ 我妻榮，有泉亨著，水本浩二修訂，民法2債權法，一粒社，1994年，頁351。

⁵² 吳奇政，合夥人在合夥關係下，所負義務之研究，國立中正大學法律研究所碩士論文，95年1月，頁65。

當事人所為設立合夥之約定，係由同一內容之多數意思表示之合致，亦即平行的合致，所成立之法律行為，並非由雙方內容互異而相對應之意思表示之合致（錯綜的合致或對立的合致）所成立之法律行為。惟因民法第 667 條第 1 項規定合夥「為二人以上互約出資經營共同事業之契約」，並考量合夥所具有之團體性，故應將合夥解為係一種具有團體性之特殊的契約⁵³。

另就由社會生活秩序之實質，乃至合夥之整體規範內涵觀之，縱使合夥與公司法上之無限公司，極其類似，合夥之性質仍屬合夥人間之契約，而非共同行為，更與法人格之發生無關。因此，合夥之成立，無所謂民法第 27 條所訂章程之存在；縱使合夥人之間，名義上定有章程者，其所謂章程，亦僅為契約條款而已，不具法人設立所稱章程之意義⁵⁴。

第二款 合夥係以經營共同事業為目的之契約

合夥人必須具有共同之目的，其目的在於經營共同事業。換言之，共同事業之經營，乃合夥人之共同目的，始能成立合夥，其種類並無限制，不論其係營利性的，如商事合夥；或非營利性或公益性的，如以宗教、慈善、學術、技藝、運動等為目的，均得為合夥之共同事業而經營之。且就事業有無長久性乙節，亦非所問，申言之，其事業為長久性者，如合夥經商固可，其為暫時性者，如在展覽會場短期經營買賣，或共同買賣土地獲利⁵⁵，只要不違反法律強行規定或公序良俗均無不可。

惟無論如何，其事業均屬共同。所謂「共同」事業，係指該事

⁵³ 劉春堂，民法債編各論(下)，三民書局有限公司，91年7月，頁41。

⁵⁴ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008年3月，頁6。

⁵⁵ 參照，最高法院 86 年台上字第 2852 號判決：「合夥乃二人以上互約出資，以經營共同事業之契約，民法第 667 條第 1 項定有明文，該合夥的目的在於經營共同事業，本件兩造及陳某合資購買多筆土地，其目的在出售牟利，為原書所確定之事實，各出資人既有以販賣土地牟利為其共同目的，依上說明，其成立之契約自屬合夥，上訴人指其僅為單純之共買云云，為無可取。」

業之成敗，與全體當事人均具有直接之利害關係，且各當事人均須以一定之形式參與業務之營運或執行，縱令其中有不受損失之分配者，亦無妨其合夥之成立⁵⁶。惟以營利為目的之共同事業，須各當事人均受利益之分配或損失分擔，如事業之成果僅由其中一人或數人享受其利益或負擔者，稱之為獅子合夥（Societas leonia）雖可基於契約自由原則而認為有效，惟非屬民法所稱之合夥僅係無名契約而已⁵⁷。

第三款 合夥係互約出資之契約

合夥須當事人互約出資，此項出資為經營共同事業之資本來源，合夥契約成立後，各合夥人均負有出資義務。蓋以合夥之目的，在於經營共同事業，事業之營運非有相當之資產以為後盾不可，其情形恰如公司或其他法人資本之形成，需由其股東籌集一定資本者相同。至於其出資比例及數額各為何，則本於契約自由原則，由合夥人自行約定⁵⁸。惟由於各合夥人之出資義務，彼此關係互相對立而具有對待給付之關係，因而表現出合夥之契約性。

⁵⁶ 劉春堂，民法債編各論(下)，三民書局有限公司，91年7月，頁42。

⁵⁷ 劉春堂，民法債編各論(下)，三民書局有限公司，91年7月，頁42~43；

邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008年3月，頁12、13。

⁵⁸ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008年3月，頁8。

第二項 合夥契約之性質

第一款 債權契約

合夥契約僅生債之效力，不生物權法上之效力，屬於債權契約。因此合夥契約成立生效後，所約定之出資，諸如金錢、動產、不動產、有價證券等等，僅成為合夥財產之出資債權請求權而已，尚須合夥人依合夥契約履行出資義務而移轉其財產權之物權行為，其出資始成為合夥人全體之共同共有之效果。此概念有助於釐清民法第668條之適用，蓋各合夥人之出資與合夥財產雖為合夥人全體之共同共有，該出資概念上亦包括尚未履行之出資，故其共同共有者為合夥之出資請求權，而非約定出資之財產權本身。因此財產權不因合夥契約之成立生效而生移轉之效果⁵⁹。

第二款 有償契約

各合夥人與其他合夥人互負出資之義務，屬於一種具有對價性之給付，互相因他合夥人之給付而取得對待利益，故合夥係一種有償契約，按民法第347條得準用民法債編買賣之規定，惟必須限於性質上可以準用者，例如關於瑕疵擔保責任規定之準用，應加以限制。如一合夥人之出資有瑕疵，不宜認他合夥人得減少自己之出資或請求損害賠償，應以按其損害額比例減少該合夥人對合夥財產之股份（持分）較妥；亦不宜認他合夥人得解除合夥契約，如因該出資有嚴重瑕疵致危及合夥之存在時，應解為係未具備為出資之要件，合夥契約不成立⁶⁰。

⁵⁹ 林誠二，民法債編各論(下)，瑞典圖書股份有限公司，2009年9月，頁8。

⁶⁰ 劉春堂，民法債編各論(下)，三民書局股份有限公司，94年7月，頁46。

第三款 不要式契約

合夥契約不以書面或其他法定方式為成立或生效要件，僅以當事人意思表示合致為已足，契約即可成立。惟因合夥人間權利、義務關係頗為複雜，為避免日後舉證困難，自以書面訂立合夥契約為佳⁶¹。

第四款 諾成契約

合夥契約不以出資之履行為其成立或生效要件，蓋合夥契約於當事人意思表示合致時，即為成立，並對各合夥人有出資請求權，故為諾成契約。

第五款 繼續性契約

所謂繼續性契約，係指契約之內容，非一次的給付可完結，而是繼續的實現，其基本特色係時間因素在債的履行上居於重要的地位，總給付之內容繫於應為給付時間的長度⁶²。而合夥契約係以經營共同事業為目的，係繼續性契約，而非一時性契約，且從民法第692條合夥解散原因之規定及第693條：「合夥所定期限屆滿後，合夥人仍繼續其事務者，視為以不定期限繼續合夥契約。」之規定以觀，即可得知合夥契約之性質為繼續性契約⁶³。

⁶¹ 林誠二，民法債編各論(下)，瑞典圖書股份有限公司，2009年9月，頁9。

⁶² 王澤鑑，民法總則，三民書局，2004年 頁146。

⁶³ 林誠二，民法債編各論(下)，瑞典圖書股份有限公司，2009年9月，頁9。

第六款 雙務契約

在合夥契約，各合夥人之負擔債務，係因其他合夥人亦負擔債務，各合夥人所負擔之出資及協力經營共同事業義務，互有對價之關係，故屬於雙務契約，因之，雙務契約共通效力事項，如民法第 264 條所定同時履行抗辯權，及第 266 條危險負擔等，於合夥契約，原則上亦有其適用⁶⁴。惟因合夥具有團體性，有異於一般雙務契約，故關於雙務契約之法則，在適用上則須給予變通或加以限制。如前述民法第 264 條關於同時履行之抗辯於合夥人為二人時得以適用，惟在三人以上之合夥，由已履行出資義務之合夥人為出資之請求，或由執行合夥事務之合夥人為出資之請求時，受請求人之合夥人，不得以尚有其他合夥人未履行出資義務，主張同時履行抗辯，拒絕出資，蓋在此種情形下，因合夥具有團體性，而出資請求權係合夥財產之一，所持以抗辯之理由，並非相對關係。

另民法第 225 條及第 266 條關於危險負擔，於二人之合夥亦有其適用，惟在三人以上之合夥，其中一合夥人之出資義務，因不可歸責於己之事由致給付不能時，該合夥人固可免其出資義務，其他合夥人是否亦同時免其出資義務，而使合夥歸於消滅，未免輕忽合夥之團體性質，故在此情形下，應解釋為該免給付義務之合夥人退出合夥，其他合夥人不能免其出資義務，其合夥關係仍然存續，亦即合夥並不因此而消滅⁶⁵。

⁶⁴ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008 年 3 月，頁 16。

⁶⁵ 劉春堂，民法債編各論(下)，三民書局股份有限公司，94 年 7 月，頁 45~46。

第七款 團體性契約

合夥係一種契約關係，因未取得法人之資格，故不能認係法人，但合夥卻具有類似法人、乃至公司等團體法制內容之性質，且因合夥經營共同事業，需有一定之組織、財產及管理活動之機制；因此，我國民法合夥乙節之規定，諸多情形與法人團體法之規定內容相似，論者認為，合夥之團體性，按民法規定內容及實務之體現，主要可歸納為下列七項⁶⁶：

一、合夥有合夥財產之機制：

按民法第 668 條規定，各合夥人之出資，及其他合夥財產，為合夥人全體之共同共有；民法第 682 條至 684 條關於合夥財產分析、股份轉讓之限制、抵銷之禁止及合夥之債權人代位權之限制等保全規定，以維持合夥財產之獨立性；

二、合夥有資本充足及補充連帶責任：

民法第 681 條，於合夥財產不足清償合夥之債務時，各合夥人對於不足之額，須以其單獨所有財產負連帶清償之責。對於合夥人給付不能者，除退出合夥外負有補充給付之責任。

三、合夥人對於合夥有損益分擔，利益分配及結算之機制：

民法第 676 條損益分配之時期、第 677 條損益分配之成數、第 689 條第一項退夥人股份之結算等規定，非若一般契約之互相請求對待給付。

四、合夥有代表、決議及執行事務之機制：

民法第 670 條合夥之決議、第 671 條合夥事務之執行等規定，關於合夥之決議，可以採取多數決方式為之，合夥事務之執行，除契約另有訂定或另有決議外，須經合夥人全體以決議行之，其未決議選任執行事務合夥人者，原則上各合夥人均為合夥代表人，並均有執行事務之權利與義務；

⁶⁶ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008年3月，頁17~18。

- 五、民法第 686 條至第 691 條等對於合夥之主觀變更，原則上適用入夥、退夥之規定，非為一般契約之適用民法第 254 條至第 263 條等解除、終止等解除、終止等規定；
- 六、民法第 692 條、第 694 條至 699 條等規定，合夥之消滅應循解散清算為之，此與法人或公司之消滅所應遵循之解散清算程序相同。
- 七、合夥雖非法人，惟合夥具有團體性，於合夥提起訴訟或被起訴時，我國法院實務上肯認合夥具有當事人能力，於對他人有所請求時，應以合夥為原告，合夥人僅得為代表人；同樣地，對於合夥之起訴，亦應以合夥為被告，合夥人亦僅得為代表人⁶⁷；而且對合夥所為之確定判決，其效力及於全體合夥人，如合夥財產不足清償者，得依對合夥所為之確定判決執行合夥人之財產；從而基於一事不再理原則，亦不得對合夥人重行起訴⁶⁸，故合夥契約性質上亦具有團體性契約。

⁶⁷ 參照，最高法院 56 年台上字第 1609 號判決：「按合夥為二人以上出資，所經營之共同事業，雖因未依法取得法人之資格，不能認係法人，然究不失為非法人之團體，該團體與人涉訟時，自應以該團體為當事人，而由其代表人或管理人為其法定代理人。此與獨資經營之商號，應列經營商號之自然人為當事人，而附註商號之名稱者迥異。」

⁶⁸ 參照，司法院 22 年院字第 918 號解釋：「來呈所述原確定判決，雖僅令合夥人履行債務，但合夥債務不足清償時，自得對合夥人執行，合夥人如有爭議，應另行起訴。」

第三項 合夥人資格

合夥係指二人以上互約出資經營共同事業之契約，按民法上所稱之「人」，依據民法第二章規定，包括自然人及法人，民法對於合夥人之資格，並無直接之明文限制，因此，除法律另有規定外，自然人或法人原則上均得與他人訂立合夥契約而成為合夥人，惟解釋上可否成為合夥人資格得否如此寬廣，似值得討論，茲分析如下：

第一款 無行為能力人

無行為能力人得否訂立合夥契約，學說上有所爭議，有學者認為無行為能力人，訂立合夥契約，需由其法定代理人代理始可⁶⁹，違反者，該部分效力未定，需得其法定代理人或其成為有行為能力後之事後承認始生效力⁷⁰。另有學者認為無行為能力人不得訂立合夥契約，違反者，對無行為能力人不生效力。其由法定代理人為之者，對於無行為能力人亦不生效力，應由法定代理人自負其責。此係因法定代理人此一行為，基於被監護人利益保護之法律原則，應認定法定代理人為無行為能力人所為之合夥參加，違反此等法律原則，對無行為能力人不生效力⁷¹。

按民法第 76 條規定：「無行為能力人，由法定代理人代為意思表示，並代受意思表示」。據此管見認為，無行為能力人亦得與他人訂立合夥契約，只要透過法定代理人為之仍生效力。惟合夥之參加，亦非全然對該無行為能力人不利益，例如約定不負擔損失者，學說⁷²及實務⁷³均認此約定仍然有效。因此解釋上仍應視該法定代理人以

⁶⁹ 鄭玉波，民法債編各論(下冊)，作者自版，61年9月，頁638。

⁷⁰ 林誠二，民法債編各論(下)，瑞典圖書股份有限公司，2009年9月，頁2。

⁷¹ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008年3月，頁7。

⁷² 史尚寬，債法各論，作者自版，49年11月，頁671。

⁷³ 參照，26年上字第971號判例：「合夥契約訂定，合夥人中之一人，於其出資之限度外不負分擔損失之責任者，在各夥人間，固非無效」。

子女名義為合夥之參加，是否違反民法保護未成年人利益之意旨暨公平正義與誠信原則而定，即法定代理人為無行為能力人所為合夥參加之效力，若未違反前述利益保護原則，無行為能力人未因此受有不利益，尚不宜全面否定該等行為效力。反之，若違反前述保護原則，除其子女於成年後自願承認外，不能對其子女產生效力⁷⁴。

第二款 限制行為能力人

限制行為能力人與他人訂立合夥契約，原則上依民法第 79 條規定：「未得法定代理人之允許，所訂立之契約，須經法定代理人之承認，始生效力」，例外則依如民法第 83 條：「限制行為能力人用詐術使人信其為有行為能力人或已得法定代理人之允許者，其法律行為有效」，或依民法第 85 條：「法定代理人允許限制行為能力人獨立營業者，限制行為能力人，關於其營業有行為能力」之獨立營業之允許情形下，限制行為能力人亦可自行訂立該項合夥契約⁷⁵。亦有認為限制行為能力人未經法定代理人之允許或承認而訂立合夥契約者，除前述民法第 83 條或第 85 條等法律直接規定為有效之情形外，該部分效力未定，需得其法定代理人或其成為有行為能力後之事後承認始生效力。是合夥人僅有二人者，合夥契約全部均需得其法定代理人之同意，始生效力⁷⁶。

⁷⁴ 參照，最高法院 53 年度第 1 次民、刑庭總會會議決議(二)：「父母以其未成年子女之名義承擔債務及其未成年子女之財產提供擔保，若非為子女利益，而以子女之名義承擔他人債務，及為他人提供擔保，依照民法第 1088 條(舊法)及限定繼承之立法意者暨公平誠實之原則，除其子女於成年後，自願成立外，不能對其子女生效。但子女之財產如係由父母以其名義購置，則應推定父母係提出財產為子女作長期經營，故父母以子女之名義置業後，須在該價額限度內，以子女名義承擔債務，提供擔保，不能概謂為無效。」

⁷⁵ 鄭玉波，民法債編各論(下冊)，作者自版，61 年 9 月，頁 638。

⁷⁶ 林誠二，民法債編各論，瑞典圖書股份有限公司，2009 年 9 月，頁 2。

第三款 營利社團法人

社團法人，依民法規定，分為營利社團及公益社團。所謂營利社團係指從事經濟行為，並將利益分配於各社員為其目的之社團，如公司、銀行等⁷⁷。按民法第 45 條規定：「以營利為目的之社團，其取得法人資格，依特別法之規定。」又依公司法第 1 條規定：「本法所稱公司，謂以營利為目的，依照本法組織、登記、成立之社團法人。」據此營利社團法人（公司）得否與他人成立合夥，應悉依公司法之規定。按公司法第 13 條第 1 項規定：「公司不得為他公司無限責任股東或合夥事業之合夥人」。核其立法理由，係因合夥人對於合夥財產不足清償合夥債務之額負連帶責任，如允許公司投資恐有害及股東及債權人之權益，為求公司股本穩固而特設之⁷⁸。因此，公司負責人如違反本項規定而以公司名義與他人訂立合夥契約，則不應認屬公司之行為，自不對公司發生效力⁷⁹。

第四款 公益社團與財團法人

公益社團係指以社會上不特定人之利益為目的之社團，如農會、工會、商會、漁會等。至於財團法人係為社會公益而存在，必為公益法人。有學者認為此等公益社團、財團法人與其他非營利之團體或機構，如人民團體及信用合作社等，其參加合夥顯然違反其設立目的，應認為其不得參加合夥，如有違反，對該等法人、團體或機構，亦不生效力⁸⁰。

如前述，管見認為合夥事業之種類並無限制，基於合夥組織之

⁷⁷ 王澤鑑，民法總則，三民書局股份有限公司，2004 年 12 月，頁 166。

⁷⁸ 柯芳枝，公司法論，三民書局股份有限公司，82 年 10 月，頁 24。

⁷⁹ 邱聰智，新訂債法各論(下)，作者自版，2008 年 3 月，頁 7；

參照，86 年台上字第 2754 號判決：「公司不得為他公司無限責任股東或合夥事業之合夥人，為公司法第 13 條第 1 項前段所明定，公司負責人如違反本項規定以公司名義與他人訂立合夥契約，不能認為公司之行為，對於公司自不發生效力。」

⁸⁰ 邱聰智，新訂債編各論(下)，作者自版，2008 年 3 月，頁 7。

自由性不論營利或非營利均得為合夥事業而經營之，因此，若該團體或機構加入合夥，似無「顯然違反其目的」之虞，故公益社團與財團法人或其他非營利團體或機構得否加入合夥，應端視該合夥團體所營共同事業之目的而定。

第五款 中間社團

在社團中，有既非以公益，又非以營利為目的者，如同鄉會、同學會、宗親會、俱樂部等，因而產生此類社團可否取得法人資格及如何取得法人資格疑義⁸¹。



⁸¹「學說有三種見解：

1. 此種團體乃「中間團體」，在我國民法將無歸屬，如無特別法之規定，不能取得法人資格，即將成為無權利能力社團。
 2. 我民法除公益與營利社團，尚應承認此類中間社團，使得依民法規定取得法人資格，惟不必得主管機關之許可。
 3. 對公益社團，應從廣義解釋，認為非以營利為目的，亦屬公益社團，故在我民法無認中間社團之必要。三說之間，以第二說為多數說，實務上尚未有判決及解釋」。
- 王澤鑑，民法總則，三民書局，2004年12月，頁166。

第四項 合夥人之出資標的

按民法第 667 條規定：「稱合夥者，謂兩人以上互約出資以經營共同事業之契約」。故合夥契約，以出資為成立要件，合夥人之出資，固以金錢為常見，然按同條第 2 項規定：「前項出資，得為金錢或其他財產權，或以勞務、信用或其利益代之。」由是可知，實不以金錢為限，而依其出資標的的不同，可分為財產出資，包括金錢、現物、權利等；勞務出資；信用出資；及其他利益出資，就各種出資型態分述如下：

第一款 金 錢

金錢為交易上最流行，甚至視為一首要之交換工具，亦為構成資本之最佳評價依據。因此，金錢不僅得為出資標的，更是最普遍而常見之出資方法⁸²。

第二款 現 物

現物出資係指金錢以外之物為出資，不論動產或不動產均屬之。其出資方法有二：其一，係以物之所有權移轉予合夥財產，而成為合夥人全體之共同共有；其二，係僅以物之使用收益權歸之合夥，例如以自己之土地為合夥設定典權或地上權或永佃權等等，而成為合夥人全體之準共同共有⁸³。

⁸² 邱聰智，新訂債法各論(下)，作者自版，2008年3月，頁8。

⁸³ 劉春堂，民法債編各論(下)，三民書局股份有限公司，94年7月，頁49。

第三款 權 利

權利出資係指以物權、債權、準物權、無體財產權等為出資標的者而言。所謂物權，係指所有權以外之用益物權，如合夥人以其自己在他人土地上已有之典權、地上權、永佃權為出資標的；所謂準物權，係指礦業權、漁業權等是；所謂債權，係指各種具有讓與性之債權而言；所謂無體財產權，係指專利權、商標權、著作權等而言，此等權利如果為合夥事業上所需要，均得為出資之標的，以之做為合夥財產，使其屬於全體合夥人共同共有。

此外公司股票為表彰股東權之一種有價證券，亦得以之為合夥出資之標的。按公司法第 44 條規定：「股東以債權抵作股本，而其債權到期不得受清償者，應由該股東補繳；如公司因之受有損害，並應負賠償之責」，惟民法債篇合夥節就此並無規定，是否應為同樣之解釋，不無疑問。按同法第 352 條規定：「債權之出賣人對於債務人之支付能力，除契約另有訂定外，不負擔保責任。出賣人就債務人之支付能力，負擔保責任者，推定其擔保債權移轉時債務人之支付能力。」則債權之出賣人原則上對債務人之支付能力不負擔保責任，因而該債權是否獲償，出賣人自亦不負責任。合夥人之以債權為出資，屬有償行為，本應準用上開買賣章節之規定，對其所出資債權之能否獲償不負何種責任；惟論者都認為公司法為充實公司資本計，乃有上述之特別規定，合夥與無限公司之基礎相同，為充實合夥之資本計，自應為同樣解釋為宜⁸⁴。

⁸⁴ 鄭玉波，民法債編各論(下冊)，作者自版，61年9月，頁649至650；

劉春堂，民法債編各論(下)，三民書局股份有限公司，94年7月，頁49至50。

第四款 勞 務

係指以身體的勞務或精神的勞務出資，俗稱「人力股」勞務的內容，並無限制，如經濟的勞務，一般稱為「技術股」只要為經營共同事業所需要並無不可。惟就勞務出資之內容，是否應有所限制，學說上素有爭議，有認為勞務出資之內容，無庸限制，且無須以經營共同事業本身所需要者為限，例如，受合夥指派為他人服勞務，而以其所得作為出資，當亦無不可⁸⁵；亦有論者認為勞務之出資之內容限於得為債權之標的，苟可為債權之標的，以供給勞務折算作為出資者，均無礙於合夥之成立⁸⁶。另有論者，認為合夥即為互約出資經營共同事業，仍有「分工合作」以達成「經營共同事業目的」之意謂存在。因此，為「經營共同事業目的」，勞務出資也應對合夥事業有所助益，其勞務出資之內容限於事業經營上之勞務者，亦即應認為限於經營共同事業所必需⁸⁷。

管見贊同勞務出資之內容限於事業經營上之勞務者，亦應限於經營共同事業所必需。蓋合夥雖允許勞務出資，並非意謂此等出資即可漫無限制，否則恐過於廣泛空洞而流於浮濫，嚴重影響合夥資本之充實與穩定。蓋若非合夥事業所必須者，則對於合夥事業當無助益，例如，為他事業體服勞務以作為出資內容，或為合夥事業服勞務，但所服勞務卻與合夥目的無所助益，或關聯或相違，均非妥適。

⁸⁵ 邱聰智，新訂債法各論，作者自版，2008年3月，頁9至10。

⁸⁶ 史尚寬，債法各論，作者自版，49年11月，頁651至652。

⁸⁷ 林誠二，民法債編各論(下)，瑞典圖書股份有限公司，2009年9月，頁16。
鄭玉波，民法債編各論(下)，作者自版，61年9月，頁650。

第五款 信用

係指合夥人以其在社會上的名聲與地位供合夥利用，以為出資。其方法包括在交易上或商號中使用其姓名，或對於合夥之債務由其為保證人或連帶保證人等均屬之⁸⁸。

第六款 其他利益

係指以停止某種營業或不為營業之競爭等單純的不作為或物之使用等為出資標的。修正後民法第 667 條第 2 項之立法理由，其他利益主要包括物之使用及不為營業之競爭二者。物之使用得為出資之標的，固無疑義；至於停止某種營業或不為營業之競爭之行為得為出資之標的，緣以確實不為營業競爭，有其一定之經濟上利益，如合夥人之一因合夥而停止其原欲成立之合夥所擬經營之事業或放棄其經營，其在經濟利益上必有相當損失，而相對於此，合夥亦當獲有利益，因此，如有具體內容之營業禁止，應得為合夥之出資標的。債編修正前，此問題頗有爭議⁸⁹，惟依債編修正後，民法第 667 條之立法理由，似採肯定見解⁹⁰。惟如僅單純泛言不為營業，仍不宜認為其得為出資之標的，或認為已出資⁹¹。

⁸⁸ 邱聰智，新訂債法各論(下)，作者自版，2008 年 3 月，頁 10；

劉春堂，民法債編各論(下)，三民書局股份有限公司，94 年 7 月，頁 50。

⁸⁹ 史尚寬，債法各論，作者自版，49 年 11 月，頁 651；

鄭玉波，民法債編各論(下)，作者自版，61 年 9 月，頁 651。

⁹⁰ 參照，民法債編修正第 668 條修正理由：「第二項「他物」是否包括所有權以外之財產權？信用或其他利益(例如物之使用或不為營業之競爭)是否得代出資？未盡明確，爰將第 2 項之出資，修正得為金錢或其他財產權，或以勞務，信用或其他利益代之，以期週延。」其中舉例之「不為營業之競爭」，即為單純不作為。

⁹¹ 邱聰智，新訂債法各論(下)，作者自版，2008 年 3 月，頁 12；

林誠二，民法債編各論(下)，瑞典圖書股份有限公司，2009 年 9 月，頁 17。

管見認為，單純之不作為，仍須以對經營合夥共同事業是否具有「關聯」、「助益」及「必要」為嚴格判斷。如停止某種營業，在經濟利益上必有相當損失，而合夥亦有相當利益，則此不為營業競爭之約定，對合夥所經營之共同事業具有「關聯」、「助益」及「必要」得為出資之標的；反之，若存有疑義，則應給予否定。



第二節 會計師合夥之成立

第一項 會計師合夥之意義及性質

合夥係指兩人以上互約出資以經營共同事業之契約，其性質為有名契約、債權契約、有償契約、不要式契約、諾成契約、繼續契約、雙務契約及團體性契約等。據此會計師合夥，當指會計師二人以上互約出資以經營會計師業務之契約，其契約性亦如同上開合夥契約之性質。惟按 96 年 12 月 26 日修正公佈之會計師法第 22 條第 1 項規定：「會計師組織聯合會計師事務所者，應訂定合夥契約，並載明下列事項：

- 一、事務所名稱。
- 二、事務所負責人之職稱及姓名。
- 三、執行業務內容。
- 四、合夥人姓名。
- 五、資本總額及各合夥人之出資額。
- 六、合夥人之損益分配比例。
- 七、表決權數之分配。
- 八、合夥人會議決議程序。
- 九、合夥人之加入、退出程序、退出事由及相關權利義務。合併、解散程序及解散事由。
- 十、工作底稿及其相關文件之所有權及借閱程序。
- 十一、契約訂定日期。顯示聯合會計師事務所之會計師合夥，其合夥契約應以書面契約為必要。

第二項 會計師合夥人之資格

會計師專門職業合夥之構成員資格，依據 96 年 12 月 6 日修正公佈之會計師法第 20 條第 1 項、第 2 項、第 21 條第一項及第 24 條第 2 項等規定，係以會計師同業為限。因此，就會計師合夥之合夥人之資格乙款，應以專門職業資格為判斷標準。

按會計師法第 6 條第 1 項第 2 款規定，專門職業及技術人員等考試會計師考試規則第 5 條⁹²規定，營利社團、公益社團、財團法人或其他非營利之團體或機構不具專門職業及技術人員高等考試會計師之應考資格。是以，該等機構不能充任會計師及專門職業合夥之合夥人。

⁹² 專門職業及技術人員高等考試會計師考試規則第 5 條規定：「中華民國國民具有下列資格之一者，得應本考試：

- 一、公立或立案之私立專科以上學校或經教育部承認之國外專科以上學校會計、會計技術、會計統計、會計資訊、會計與資訊科技科、系、組、所畢業，領有畢業證書者。
- 二、公立或立案之私立專科以上學校或經教育部承認之國外專科以上學校第一款以外之科、系、組、所畢業，領有畢業證書，曾修習初等計學或會計學(一)或工業會計、中級會計學或會計學(二)、高等會計學或會計學(三)、成本會計或管理會計、審計學或高等審計學、稅務會計、政府會計、會計實務、會計師業務研究、非營利事業會計、財務報表分析、財務管理或財務經濟學、財政學、經濟學、民法概要、商事法、證券交易法或證券法規、稅務法規或租稅法規、資料處理或電子資料處理或電子計算機概論或計算機程式與應用或電腦應用、電腦審計、會計資訊系統、統計學、職業道德規範、公司法、商業會計法、管理學(概論)或企業管理(概論)或企業政策或組織與管理、管理資訊系統、銀行會計、會計制度、會計師法等學科至少七科，合計二十學分以上，每學科至多採計三學分，有證明文件者。自中華民國九十三年七月起，其中須包括中級會計學或會計學(二)、成本會計或管理會計、審計學或高等審計學。但已部分科目及格得依本規則第十八條第二項規定補考者，於保留期限屆滿前不受此限。
- 三、普通考試會計審計人員考試及格，並曾任有關職務滿四年，有證明文件者。
- 四、高等檢定考試相當類科及格者」。

第三項 會計師合夥之合夥人出資標的

會計師合夥之合夥人出資標的，除金錢外，最常見的為以勞務出資，或以已承接之案件或客戶名單作為出資標的。

按會計師合夥之合夥人約定以勞務出資者，其內容限於所提供之勞務係以會計師合夥所必須者為限。又因其所服勞務乃出資之標的，是自不得請求報酬。另按民法第 678 條第 2 項規定：「合夥人執行合夥事務，除契約另有訂定外，不得請求報酬」，據此，除非契約另有訂定外，合夥人不得因執行合夥事務而請求報酬。惟會計師合夥特別著重合夥人之專門職業者身份，縱令非以勞務為出資之合夥人，其於合夥存續期間通常亦會依其專門知識為合夥事務之執行。以勞務為出資之情形，大都出現於初創期之小型會計師事務所，若合夥人僅以勞務出資，亦均於合夥契約明確約定按月得請求固定報酬。

其次，就以承接之案件為出資標的者，係指會計師以對所承接案件委託人之現在及未來服務付款請求權，模擬精算決定金額以作為出資之標的。

再者，就以客戶名單為出資標的者，論其性質，表面上似屬民法第 667 條規定物之使用之「其他利益」，惟究其實際，亦有論者認為應屬信用類型出資之一。按會計師職業的特性，係倚賴會計師於執業過程中不斷累積個案委託人對其之特殊信賴，方可建立客戶名單。因此，縱令會計師約定以其客戶名單為出資加入合夥，後續合夥亦依此順利承接該等名單案件，仍係基於對該特定合夥人之特殊信賴。是以客戶名單為出資標的者，其屬性仍屬信用出資，是以，其出資標的金額之決定，仍應如前述承接案件為出資標的者，以對客戶名單之現在及將來服務之付款請求權，模擬精算所得之金額作為出資之標的，方屬客觀合理。

另外，一般合夥之合夥人得以不為營業之競爭為出資標的者，惟其需有具體內容之約定。此出資標的模式是否亦適用於會計師合夥？按會計師法第9條規定：「會計師事務所之執業會計師，不得同時為其他會計師事務所之合署執業者、合夥人、股東或受僱人」，則會計師不論其執業地區若干，均以加入一事務所為限。若此，則會計師於為會計師合夥之合夥人時，即無加入其他會計師事務所以為營業競爭之可能，其經濟利益即無損失可言，合夥當亦未因此相應獲得何等利益，是以，會計師合夥不得以競業禁止為其出資標的，自不待言，實務上亦屬罕見，茲不贅述。

本應注意者，係會計師合夥之成立、生效，與一般合夥並無二致，即會計師合夥之成立、生效，尚無以合夥人已履行出資義務為必要。質言之，會計師合夥之合夥人出資給付義務完成與否，係會計師合夥之內部效力問題，會計師合夥尚不得以合夥人未履行出資義務為由，否認該合夥人之資格。

第五章 民法合夥與會計師合夥之效力

第一節 概 說

合夥關係，不僅於合夥人間有權利義務關係，合夥人對於其債權人，亦均負有義務及責任，其情形猶如多數債權人或債務人及債之移轉情況。因此，論及合夥之效力，須同時兼顧上述兩者。在法律關係上，前者純為合夥人內部之事宜，主要有出資之履行、合夥財產、損益分配、事務的執行與檢查，通稱內部關係或對內效力；後者，涉及對於第三人關係，可歸納為合夥及合夥人代表，當事人能力及合夥人責任，通稱外部關係或對外效力。本章擬分別就前述合夥人之對內，對外關係事項所生之內部分擬與求償關係，合夥人違反基於合夥所生對內義務之法律效果三部分別論述及探討。

第二節 合夥人之對內效力

第一項 合夥人出資之履行

第一款 出資給付義務之履行

依民法第 667 條規定，「稱合夥者，謂二人以上互約出資以經營共同事業之契約」，故基本上，合夥契約一經成立生效，各合夥人即負履行出資之義務；其相對應者，合夥即對各合夥人有出資給付請求權。又依同法第 668 條規定：「各合夥人之出資及其他合夥財產，為合夥人全體之共同共有」。即合夥對各個出資請求權，均應由全體合夥人或有權執行事務之合夥人為請求始生效力；同理，各合夥人均應向全體合夥人或有權執行事務之合夥人為給付，始生清償之效力⁹³。至於給付標的不論可分或不可分，依民法第 293 條之利益狀態，均應為相同處理。

按民法第 348 條規定出賣人負有移轉財產權，亦即使買受人取得權利之義務；如其買受人取得權利，須占有標的物者，買受人負有交付標的物之義務。此一規定於合夥人出資義務之給付亦有適用。據此，如其出資義務之標的為無體財產權，且無公示原則以為權利表徵者，固因權利移轉基於本身完成，於合夥生效時即同時移轉權利，合夥人無庸另為移轉權利之表徵行為，但其標的為動產或不動產者，仍須履行交付或移轉權利之程序，其出資方始告成。不過，合夥並非法人，不能為權利義務主體，其受領及占有及登記應如同祭祀公業，僅具形式意義，實質上則由全體合夥人為準占有或共同共有⁹⁴。其信託登記為第三人名義者，實務上亦肯認應為同一之解釋⁹⁵。

⁹³ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008 年 3 月，頁 22。

⁹⁴ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008 年 3 月，頁 22~23。

⁹⁵ 參照，最高法院 85 年台上字第 1098 號判決：「按合夥為二人以上互約出資，以經營共同事業之契約。由該合夥契約所生之法律關係即為合夥關係。各合夥人之出資及其他合夥財

至於出資之履行時期，基本上應適用契約自由原則，依當事人約定定之，其期間及給付期數不必求其一致，若當事人未約定者，依民法第 315 條應於合夥成立時為給付，合夥亦得為履行出資之請求。惟合夥財產不足清償合夥債務者，縱合夥人給付尚未屆期，亦應認為喪失期限利益，請求權人得請求該未屆期之合夥人履行出資義務⁹⁶。

另外，就合夥人出資義務之確定，依民法第 699 條規定：「合夥人除有特別訂定外，無於約定出資之外增加出資之義務，因損失而致資本減少者，合夥人無補充之義務。」即使合夥負債超過資產，亦須待清算之後，始按同法第 681 條規定就不足清償部分負補充給付義務⁹⁷，於此之外，即無增加或補充出資之義務，此又稱為「合夥人不增資權利」⁹⁸。

第二款 同時履行抗辯權

合夥，有論者認為係屬雙務契約，亦有論者認為非屬雙務契約。主張合夥係屬雙務契約之多數論者認為，於有他合夥人請求出資之提出，如他合夥人尚未履行出資義務，受請求之合夥人得依同時履行抗辯權，拒絕出資。惟在三人以上之合夥，由已履行出資義務之合夥人請求，或執行事務合夥人請求時，受請求人不得以其中尚有未履行出資義務者為理由，主張同時履行抗辯，否則共同事業勢難進行⁹⁹。

產，為合夥人全體之公同共有。縱合夥財產登記為第三人名義所有，合夥人就其公同共有權仍不受影響。」

⁹⁶ 劉春堂，民法債編各論(下)，三民書局股份有限公司，94年7月，頁52。

⁹⁷ 參照，最高法院26年渝上字第199號判例：「合夥人除有特別訂定外，無於約定出資之外，增加出資之義務，因損失而致資本減少者，合夥人無補充之義務，民法第669條定有明文。故合夥契約如無隨時填補損失之特別訂定，縱令事業因一時生有損失，亦無填補之義務，需至清算之際，合夥財產不足清償合夥之債務時，如負填補損失之義務。」

⁹⁸ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008年3月，頁24。

⁹⁹ 王澤鑑，同時履行抗辯權：民法第264條規定之適用、準用及類推適用，民法學說與判例研究第六冊，作者自版，2004年3月版，頁148。

主張合夥並非雙務契約者認為，各合夥人對於合夥出資之請求，不得主張同時履行抗辯權而拒絕出資義務之履行。並且，各合夥人之出資義務係基於同一法律關係，即合夥契約而生，按同法第671條規定，若請求其履行出資之人，係基於合夥契約或合夥事務執行人決議之授權而來，被請求履行出資義務之合夥人，自無得拒絕之理。準此，基於合夥契約而來之出資義務，應不許類推適用同時履行抗辯權之規定。



第二項 合夥財產之保全

按民法第 668 條規定：「各合夥人之出資及其他財產，為合夥人全體之共同共有。」可知立法者所以規定合夥財產獨立性，即合夥財產為合夥人全體共同共有，使其與合夥人個別所有之財產，實質上得以分離獨立，其目的不僅在強化經營共同事業之基礎，維持合夥人共同事業之經營得以存續及擔保。民法列有相關合夥財產保全之規定有財產分析之禁止、債權抵銷之禁止、股份轉讓之限制、債權人代位權行使之限制及股份扣押之規範，茲分述如下：

第一款 合夥財產分析之禁止

按民法第 682 條第 1 項規定：「合夥人於合夥清算前，不得請求合夥財產之分析。」係指就合夥財產於合夥關係存續中禁止為請求財產之分析，蓋因合夥財產本為達成合夥人經營共同事業之目的而存在，如許合夥人在合夥存續中得隨時請求分析財產，必將妨礙共同事業之經營¹⁰⁰。惟所謂「分析」，究指為何？有認為即指「分割」而言；有謂「若合夥人全體同意劃出一部分財產，加以分析時，亦非不可，因斯乃屬於共同共有物之處分問題，全體共有人自得為之」¹⁰¹；亦有謂合夥財產之分析，係 687 條第 2 項及 699 條所稱之返還出資及分配利益，惟應在解散後，經已了結現務，清償債務，始得為之。亦即認為「分析即為處分」之用意，或「分析即為返還出資及分配利益」¹⁰²。

¹⁰⁰ 參照，民法第 682 條立法理由前段：「謹按合夥財產，為達合夥人全體共同之目的而存在，故合夥財產，不可不與各合夥人之財產分離獨立，否則不能達共同之目的，故合夥人於合夥清算前不得請求合夥財產之分析。」

¹⁰¹ 鄭玉波，民法債編各論，作者自版，61 年 9 月，頁 656。

¹⁰² 薛祀光，民法債編各論，三民書局股份有限公司，57 年 4 月版，頁 312。

林誠二，民法債編各論(下)，瑞典圖書股份有限公司，2009 年 9 月，頁 22。

又民法第 829 條規定：「共同關係存續中，各共同共有人，不得請求分割其共同共有物」，合夥財產既為共同共有，原不得在共同關係存續中請求分割，為何須在民法第 682 條第 1 項另外又特別規定？主要係基於下列理由：

- 一、民法第 829 條乃就共同關係所發生之「共同共有物」為一般規定，而合夥之共同關係，不僅涉及「合夥財產」為共同共有，且「合夥債務」亦為共同共有，故須以合夥財產清償合夥債務後，始可為合夥財產之分析。換言之，合夥財產為清償合夥債務後，若有剩餘，「分析」即為合夥財產債務之分割，惟此只限對內效力而言；對外各合夥人仍須依民法第 681 條負連帶清償責任。
- 二、同法第 682 條第 1 項規定關於合夥財產之分析，不僅合夥解散前不得請求，解散後清算前亦不得請求之，蓋解散後，共同關係所由規定之合夥契約已終止¹⁰³。按民法第 829 條僅單純所謂共同共有物之分割，而民法第 682 條規定此時不許分割合夥財產，原因在於尚須經清算人了結現務、清償債務，以保護合夥之債權人，故於此範圍內，共同關係仍應予以存在。

第二款 合夥債權抵銷之禁止

民法第 682 條第 2 項規定：「對於合夥負有債務者，不得以其對於任何合夥人之債權與其所負之債務抵銷。」所謂抵銷，係指合夥財產為合夥人全體共同共有，並非合夥人單獨有其應有部分，故第三人對合夥人有債權，亦不得以其對合夥所負之債務主張抵銷。其目的在維持合夥之獨立性，以維持合夥共同事業之發展。蓋對合夥負有債務者，其所負之債務，即為合夥之債權，乃合夥人全體之共同共有，與合夥人個人財產有所不同，若許合夥之債務人以其對某一合夥人之債權，就所負債務互相主張抵銷，即等於由該合夥人取

¹⁰³ 鄭玉波，民法債編各論，作者自版，61 年 9 月，頁 695。

去合夥財產之一部分，而有違保全合夥財產之旨趣，自不應准許¹⁰⁴。且合夥具有團體性，合夥財產雖為全體合夥人所共同共有，然已與合夥人個人財產有某程度之區別，分別為合夥債權人之第一次擔保與第二次擔保，應認實質上並不符合民法第 334 條所定「二人」互負債務之抵銷要件，故不應許抵銷之¹⁰⁵。

同樣地，合夥人個人對第三人負有債務，亦不得以合夥對於該第三人有債權，抵銷其個人債務¹⁰⁶。故縱有主張抵銷，因違背禁止規定，依民法第 71 條規定不生抵銷之效力。

惟於相反情形，合夥之債權人得否以其債權與合夥人個人對所有之債權，主張抵銷？法無明文，參酌民法第 681 條合夥人之補充連帶責任規範意旨，似可解為於合夥財產不足以清償合夥債務時，始得為之。如此，方能保障合夥債權人之權益。惟該合夥人則可對合夥之債權人隨時主張抵銷¹⁰⁷，蓋此舉可認為係民法第 312 條代位清償，並得由該合夥人對合夥代位主張債權人之權利。

¹⁰⁴ 參照，民法第 682 條立法理由後段：「對於合夥之債務人，亦不得以其所負之債務，與合夥人之任何一人之債權相抵銷。」

¹⁰⁵ 林誠二，民法債編各論，瑞典圖書股份有限公司，2009 年 9 月，頁 22。

¹⁰⁶ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008 年 3 月，頁 35~36。

¹⁰⁷ 林誠二，民法債編各論，瑞典圖書股份有限公司，2009 年 9 月，頁 22~23。

第三款 合夥股份轉讓之限制

民法第 683 條規定：「合夥人非經他合夥人全體之同意，不得將自己之股份轉讓於他人。但轉讓於他合夥人者，不在此限。」因合夥係互約出資以經營共同事業之契約，合夥人相互間存有人格信賴關係，合夥人之股份，雖為各合夥人對於合夥財產(公司共有財產)之應有部分，惟本質上為各合夥人對於合夥財產隱存之計算比例而已，而股份與合夥人之地位具有不可分離之關係，合夥股份之轉讓，性質上為契約承擔同時發生具有退讓與入夥之雙重性質¹⁰⁸，屬於人的變動，影響及於合夥人間之人格信賴關係，故合夥人不得自由處分其股份，而以經他合夥人全體之同意為必要¹⁰⁹。惟依民法第 683 條規定，於未獲他合夥人全體之同意，將合夥股份讓與合夥人以外之第三人者，實務見解認為其轉讓行為無效¹¹⁰。學者，則持不同見解，認為此時應屬效力未定，於事後得其他全體合夥人同意時，始生效力¹¹¹。

然而，合夥人如將股份轉讓於他合夥人，因該受讓之合夥人，業已含蓋於原有人格信賴關係之列，其結果對合夥人之信賴關係並無影響，為避免發生是否適用契約承擔須經合夥人全體同意之疑義，民法但書爰予明定，合夥人得為自由讓與於他合夥人¹¹²。足見，如從契約承擔之角度觀之，則民法本條文規定，與契約承擔制度尚無不可，而但書規定，則反而寬緩得多¹¹³。

¹⁰⁸ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008年3月，頁37。

¹⁰⁹ 參照，民法第 683 條立法理由前段：「謹按合夥人非經他合夥人全體之同意，不得將自己之股份轉讓於第三人，此亦當然之理，蓋以合夥契約，因合夥人彼此信任而成立，第三人非其他合夥人全體所信任，自不應許其闖入也。」

¹¹⁰ 參照，最高法院 29 年度上字第 716 號判例：「合夥人未經他合夥人全體同意，將其股份轉讓於第三人者，依民法第 683 條之規定，除有但書之情形外，其轉讓行為無效。」

¹¹¹ 鄭玉波，民法債編各論，作者自版，61 年 9 月，頁 658；

邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008 年 3 月，頁 23~24。

¹¹² 參照，民法第 683 條立法理由後段：「然若合夥人以其自己之股份轉讓於他合夥人者，則因受讓之其他合夥人，早為合夥人全體之所信任，自不在禁止轉讓之列。」

¹¹³ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008 年 3 月，頁 37。

至於合夥股份之設質，依民法第 902 條規定：「權利質權之設定，除本節有規定外，應依關於其權利讓與之規定為之。」故而設定質權於第三人，亦應受民法第 683 條之規定，須經其他合夥人全體同意，若出質於他合夥人，則得自由為之。通說見解¹¹⁴與實務¹¹⁵亦然。

第四款 合夥人之債權人代位權行使之禁止

按民法第 684 條規定：「合夥人之債權人，於合夥存續期間內，就該合夥人對於合夥之權利，不得代位行使，但利益分配請求權，不在此限。」所謂「合夥存續期間」，係指自合夥成立起算，以迄清算程序終結是，至所謂「不得代位行使」，係因合夥契約之成立乃完全基於合夥人之信賴關係，合夥人對於合夥之權利，有專屬權之性質，具濃厚之人格性，不能與合夥人之地位分離，故合夥人之債權人，不得行使代位權。至於合夥人對於合夥之利益分配請求權，則已成為一種獨立的財產權而不具有專屬性，故縱令於合夥存續期間內，仍得由合夥人之債權人代位行使，俾資便利¹¹⁶。同理，合夥人對於合夥之出資返還請求權，剩餘財產分配請求權，亦應為同一解釋¹¹⁷。

¹¹⁴ 林誠二，民法債編各論，瑞典圖書股份有限公司，2009 年 9 月，頁 23；
鄭玉波，民法債編各論，作者自版，61 年 9 月，頁 658。

¹¹⁵ 參照，22 年上字第 235 號判例：「合夥人以自己之股份為合夥人以外之人設定質權，依民法第 902 條、第 683 條之規定，須經他合夥人之同意。」

¹¹⁶ 劉春堂，民法債編各論(下)，三民書局股份有限公司，94 年 7 月，頁 58。

¹¹⁷ 錢國成，「合夥財產與合夥債務」，法令月刊，第 22 卷第 12 期，62 年 11 月，頁 10。

第五款 合夥人股份扣押規範

合夥財產為全體合夥人共同共有，合夥人既不得分析財產，合夥人之債務人及合夥人均不得主張抵銷，合夥之債權人亦不得主張代位。惟若合夥財產亦不得直接作為強制執行之標的，難免對合夥人之債權人不公平，故民法第 685 條規定合夥人之債權人就該合夥人之股份，得聲請扣押。及扣押實施後兩個月內，如該合夥人未對於債權人清償或提供相當之擔保者，自扣押時起，對該合夥人發生退夥之效力，即藉聲請扣押與未排除扣押發生效力二者，以維合夥人及債權人之衡平，並儘可能減低對於合夥事業經營上之衝擊¹¹⁸。



¹¹⁸ 參照，民法第 685 條修正理由：「

- 一、原條文但書規定，將使合夥幫助該欠債之合夥人脫產，導致債權人之扣押落空，對債權人不利，為杜流弊爰刪除但書『應於兩個月前通知合夥人』。
- 二、原條文第二項規定，對於有償債誠意之合夥人未免過苛。為兼顧該合夥人之利益，爰仿日本商法第 91 條第 2 項立法例，並參酌學者意見(見史尚寬債法各論第 664 頁)，加以修正，規定於前頁扣押實施後兩個月內，如該合夥人對於債權人清償或提供相當擔保，則阻止退夥效力之發生。若該合夥人未為清償或提供擔保，始自扣押時起，對該合夥人發生退夥之效力。」

第三項 合夥之損益分配

所謂損益分配，乃將經營共同事業所生之利益或損失，分配於各合夥人，合夥財產多於合夥債務及出資之總額者，其多出之額即為利益，屬於盈餘；合夥財產少於合夥債務及出資之總額者，其減少之額即為損失，屬於虧損，合夥既以經營共同事業為目的，則盈餘與虧損均應分配於各合夥人。惟應注意者，係此所討論之損益分配成數，僅係合夥人內部之關係而已，對外各合夥人無論出資多寡，損益分配成數如何，均應依民法第 681 條規定負連帶責任¹¹⁹。茲就損益分配之有關問題分述如下：

第一款 損益分配之成數

所謂損益分配之成數，係指各合夥人應按若干比例而受利益或損失之分配。民法第 677 條第 1 項規定：「分配損益之成數，未經約定者，按照各合夥人出資額之比例定之。」由是可知，關於損益分配之成數可分為約定成數及法定成數二種：

一、約定成數

係指關於損益分配之成數，合夥契約有約定或合夥人另有特約者，則不問合夥人出資種類如何及數額如何，於分配損益時，悉按約定比例分配之。且同一合夥人分配利益之成數與分配損失之成數，不以一致為必要，惟主張其有約定者，應負舉證責任¹²⁰。

二、法定成數

係指損益分配之成數，未經約定者，為衡平當事人之利害，爰明定以各合夥人出資額比例定之，以為補充適用。次按

¹¹⁹ 林誠二，民法債編各論(下)，瑞典圖書股份有限公司，2009 年 9 月，頁 27。

¹²⁰ 參照，最高法院 21 年上字第 1598 號判例：「合夥人分配損益之成數，曾經約定者，固當從其約定，惟主張有此約定者，有舉證之責任。」

同條第 2 項規定：「僅就利益或僅就損失所定之分配成數，視為損益共通之分配成數。」從而「合夥契約定有利益分配之標準，未定有損失分擔之標準者，除合夥人有其他證據證明其對於損失不負責任外，自應即以約定利益分配之標準，為其損失分攤之標準，不得藉口於契約上未載明損失分攤，即主張不負責任¹²¹。」

另按同條第 3 項規定：「以勞務為出資之合夥人，除契約另有訂定外，不受損失之分配。」從而以勞務為出資之合夥人，如未特別約定其應受損失之分配者，則僅受利益之分配。查其立法理由，係因於勞務出資之合夥人，其勞務於合夥解散時，無法依民法第 697 條第 2 項規定請求返還，亦即無出資返還請求權，故不使之負擔損失為宜。惟有學者認為，事實上而言，以勞務為出資之合夥人，通常皆有事務執行權，以執行事務之合夥人竟可不受損失之分配，就合夥人之內部關係而言，其他合夥人未免因此而蒙受巨大之損害，揆諸法理，似有未合¹²²。

至於非勞務出資之合夥人，得否依約定而不受損失之分配，學理上見解不一，採否定說者主張「合夥事業經營之結果，應由全體合夥人一致參與，若合夥中，有僅享利益，而不受損失之分配者，則類似羅馬法上所謂 *Societas leoria*（獅子合夥），是故德國民法，根本不容許合夥人中有得依特約而不受損失之分配者。另瑞士債務法，竟認勞務出資之合夥人，以不受損失分配為原則，揆諸法理，似有未合，故認為合夥人縱有為此約定者，其約定亦為無效¹²³」。

¹²¹ 參閱最高法院 18 年上字第 1722 號判例。

¹²² 林誠二，民法債編各論(下)，瑞典圖書股份有限公司，2009 年 9 月，頁 28。

¹²³ 梅仲協，民法要義，頁 340，引自吳奇正，合夥人在合夥關係下所負義之研究，中正大學法律研究所碩士論文，95 年 1 月，頁 186~187；
邱聰智，新訂債法各論，作者自版，2008 年 3 月，頁 48。

實務見解似採肯定說¹²⁴，管見亦以肯定說為當，蓋基於私法自治原則，當事人約定一人或數人不受損失之分配，應認為此約定有效，並無礙於合夥之成立。且此合夥人仍應依民法第 681 條規定負補充連帶責任，自不待言。

第二款 損益分配之執行

首先，關於損益分配之方法，民法並無規定，原則上應依合夥契約或特約之規定方法為之，若無約定，則按各合夥人應分擔之成數，得以現金或實務分配。惟依民法第 669 條前段規定欲增加合夥人出資額時，須依特別約定始可。同理，如為損失分配，即減少各合夥人股份額，除有特別規定外，亦不得令合夥人補充之。

其次，關於損益分配之時期，民法第 676 條規定：「合夥之決算及分配利益，除契約另有訂定外，應於每屆事務年度終為之。」本條亦屬任意規定，當事人得以特約定之，惟若無特別約定者，應於每屆事務年度終為之¹²⁵。即每年分配一次。應注意者，本條所謂「結算」與第 694 條所定解散後之「清算」不同。又本條雖僅規定「分配利益」，惟年度結算，其經營結果為損失者，於各該年度之「分配損失」亦有適用。又損失分配與損失填補乃不同概念，合夥於事務年度分配損失，但依民法第 669 條規定，並不因此即負有損失填補之義務¹²⁶。

第四項 合夥事務之執行

¹²⁴ 參照，最高法院 26 年上字第 971 號判例：「合夥契約訂定，合夥人中之一人，於其出資之限度外，不負分擔損失之責任者，在各合夥人間故非無效，但不得以之對抗合夥之債權人。合夥財產不足清償合夥之債務時，該合夥人對於不足之額亦連帶負其責任。」

¹²⁵ 參照，最高法院 75 年度台上字第 379 號判決：「各合夥人之出資，及其他合夥財產，為合夥人全體之共同共有，固為民法第 668 條所明定，惟合夥人對於合夥之利益，除契約另有訂定外，具有分配請求權，此觀同法第 676 條及第 684 條但書規定自明，故合夥之利益，倘業經確定分配，則為各合夥人各自享有之權利，非復為全體共同共有財產之範圍。」

¹²⁶ 邱聰智，新訂債法各論，作者自版，2008 年 3 月，頁 49；

林誠二，民法債編各論(下)，瑞典圖書股份有限公司，2009 年 9 月，頁 29。

合夥成立之目的，在於經營共同事業，因而乃有事務之執行問題，所謂事務之執行，係指因經營共同事業而處理其一切必要事務。其執行之人，則為合夥事務執行人，又無執行合夥事務權限之合夥人，得為合夥事務之檢查。茲依民法規定歸納為：1.事務執行權之得喪、2.事務執行之方法、3.事務執行人之權利義務、4.事務執行人之不履行責任、5.事務之檢查等事項，並分別說明如下：

第一款 事務執行權之取得

合夥人可得執行關於合夥事務之權利，即所謂合夥事務執行權，其內容及性質等同於委任關係上受任人之事務處理權限，故民法第 680 條規定：「第 537 條至第 546 條關於委任人之規定，於合夥人之執行合夥事務準用之」，以明確合夥人間執行合夥事務之權利義務。在權利性質之歸類上，合夥事務之執行應屬資格權，稱之事務處理權限¹²⁷。再者，合夥人執行合夥事務，同時亦係其義務，得相對稱之合夥事務執行義務或併稱為合夥人之事務執行權益；其情形殆與無限公司股東之各股東相同¹²⁸。

另按民法第 671 條第一項規定：「合夥之事務，除契約另有訂定或另有決議外，由合夥人共同執行。」其立法理由謂：「謹按合夥業務，合夥人共同執行之，是為原則，然於實行每多不便，故合夥契約，若以執行業務之權利專屬合夥人中之一人或數人時，應為法律所許」。準此，事務執行權原則上為身份取得，凡合夥人均有事務執行權，且於合夥契約成立生效之時即告取得；例外於合夥契約另有訂定或另外決議之條件下，僅該約定或決議之合夥人有事務執行之權利及義務，非為訂定或決議所及之合夥人，則不得再主張依身分

¹²⁷ 邱聰智，新訂債法各論(下)，作者自版，2008年3月，頁50~52。

¹²⁸ 參照，公司法第 45 條第 1 項：「各股東均有執行業務之權利而負其義務。但章程中訂定由股東中之一人或數人執行業務者，從其訂定。」

而有事務執行權。

第二款 事務執行權之喪失

按合夥事務執行權之喪失由有五：1.執行事務合夥人死亡、破產或喪失行為能力，2.合夥事務執行人之辭任，3.對合夥事務執行人之解任，4.合夥人退夥，5.合夥之解散。茲分述如下：

一、執行事務合夥人死亡、破產或喪失行為能力

執行事務之合夥人與合夥之關係，按民法第 680 條準用關於委任之規定，則關於委任關係之消滅，依民法第 550 條規定：「委任關係，因當事人一方死亡、破產或喪失行為能力而消滅」，故執行事務合夥人死亡、破產或喪失行為能力，其事務執行權原則上為之消滅。

二、合夥事務執行人之辭任

合夥係以經營共同事務為目的之契約，合夥人有執行事務之權利及義務，從而合夥人中之一人或數人依約定或決議，而成為合夥事務之執行人者，則執行合夥事務，既為其權利，亦為其義務，且執行事務之合夥人與其他合夥人間，並非有真正之委任關係，自不容其任意辭卸¹²⁹。故依民法第 674 條第 1 項規定：「合夥人中之一人或數人，依約定或決議執行合夥事務者，非有正當理由不得辭任」。是以，合夥事務之執行，既為合夥人之義務，為保護合夥事業及其他合夥人之權益，非有正當理由，自不得任意辭任。以免妨及合夥目的之達成¹³⁰。苟有違反，其辭任不生效力，為辭任之合夥事務執行人，如因而怠

¹²⁹ 劉春堂，民法債編各論(下)，三民書局股份有限公司，94年7月初版，頁62。

¹³⁰ 參照，民法第 674 條立法理由前段：「謹按合夥人訂立合夥契約時，若以執行業務權屬於合夥人中之一人或數人為便者，得委任合夥人中之一人或數人執行合夥事務，其被委任執行合夥事務之人，一方為其權利，一方即為其義務。故合夥人自被委任以後，非有正當理由，不得辭任，其他合夥人亦不得無故將其解任，蓋若無正當理由而許其辭任，無故而他合夥人得將其解任，則事業之目的無由得達，且有背於合夥契約之本旨也。」

於執行事務，致生損害於合夥者，對合夥構成債務不履行（不完全給付），應負損害賠償責任。辭任亦為形成權，苟有正當理由，應由辭任人負舉證責任¹³¹。

三、對合夥執行人之解任

民法第 674 條第 2 項規定：「前項執行合夥事務之合夥人，非經其他合夥人全體之同意，不得將其解任。」依本條項反面解釋，執行合夥事務之合夥人，若經其他合夥人全體之同意，即得將其解任，但須以具備正當理由為限¹³²。至於此種解任權之行使性質上為形成權，該條及其他法律既未規定須以訴之方式為之，則有解任權之一方，不問在訴訟上或訴訟外，均得對之為是項之意思表示，而使生解任之效力，無庸請求法院為宣告解任之形成判決¹³³。

四、合夥人退夥

蓋合夥人退夥者，喪失合夥人之資格，自不宜繼續執行合夥事務。此稱退夥，殆取廣義，包括民法第 686 條聲明退夥，第 683 條之股份轉讓及第 685 條之法定退夥等情事。

五、合夥解散

按民法第 694 條規定：「合夥解散後，其清算由合夥人全體或其所委任之清算人為之。」此際進入清算程序，由清算人執行合夥相關程序及事務¹³⁴。合夥事務執行人，自合夥解散時起，應即喪失執行合夥事務執行權¹³⁵。

¹³¹ 邱聰智，新訂債法各論(下)，作者自版，2008 年 3 月，頁 57。

¹³² 參照，最高法院 43 年台上字第 881 號判例：「被上訴人雖為某旅行社其他合夥人全體委任執行合夥事務之人，然依民法第 674 條之規定，居於承受其他合夥人全體地位之上訴人，如有正當事由自非不得將其解任。」

¹³³ 參照，最高法院 43 年台上字第 881 號判例：「則有解任權之一方，不問訴訟上或訴訟外，均得對之為是項意思表示，而使生解任之效力，無庸請求法院為宣告解任之形成判決。」

¹³⁴ 邱聰智，新訂債法各論，作者自版，2008 年 3 月，頁 57~58。

¹³⁵ 合夥人其後擔任清算人，亦係以清算人之身分執行清算事務，係另一層次之課題，亦與執行合夥事務有關，更不生行使合夥事務執行權之問題。

第三款 合夥事務之執行方法

按民法第 671 條規定：「合夥之事務，除契約另有訂定或另有決議外，由合夥人全體共同行之。(第 1 項) 合夥之事務，如約定或決議由合夥人中數人執行者，由該數人共同執行之。(第 2 項) 合夥之通常事務，得由有執行權之各合夥人單獨執行之。但其他有執行權之合夥人中任何一人，對於該合夥人之行為有異議時，應停止該事務之執行。(第 3 項)」準此，合夥事務執行之方法，可由合夥事務之性質屬通常事務或非通常事務定之。前者，得由有執行權之合夥人一人單獨執行，惟他合夥人有異議權。後者，若未約定何人執行，則由全體共同執行，若約定由數人執行，則由數人共同執行之。此三者，因合夥人意思及事務執行而組合存在，非謂三者均可同時並存。茲說明如下：

一、通常事務

(一) 一人單獨執行

民法第 671 條第 3 項規定合夥事務得由合夥人一人單獨執行者，係以通常事務為限，且無須徵得其他有執行權之各合夥人同意。

所謂通常事務，係指日常之例行事務或輕微事務，例如水電費之繳付，辦公室之清潔打掃，員工慶生會之舉辦等即是。蓋以此等業務，關係輕微，甚而無關緊要，而且次數頻繁，若由一人單獨執行，不僅可以爭取時間，亦可避免繁瑣，故任何有執行權之合夥人，均得單獨執行，無須徵得其他合夥人同意。

(二) 他合夥人異議權

此種由有執行權之合夥人單獨執行之情形，固有爭取時間、方便營運及提升效率等優點，惟是否為通常事務，有時難免發生爭議，或思慮不周，或執行不當等情事，以致損及合夥人之利益，故民法本條項同時賦予其他有執行權之合夥人有聲明異議之權利，以保護合夥之利益¹³⁶。基此，當其他有執行權之合夥人中任何一人，對於該單獨執行之合夥人之行為有異議時，則為執行之合夥人，應即停止該事務之執行。

所謂「異議」，意指對該個別行為表示反對，提出異議應就具體各個執行事務之具體行為分別為之。又因此項異議之提出，在使合夥人停止該事務之執行，故應於事務執行尚未完成以前為之，若於事務完成以後，始提出異議，則不發生停止執行之效力¹³⁷。

單獨執行合夥通常事務之合夥人，經其他有執行權之合夥人提出異議，仍不停止該事務之執行者，為異議之合夥人得聲請法院為強制停止執行之處分，如因此而致生損害於合夥者，自應由該單獨執行之合夥人負賠償責任；反之，若異議不當，致因停止事務之執行而發生損害於合夥時，該提出不當之合夥人應負賠償責任¹³⁸。

¹³⁶ 參照，民法第 671 條之法理由中段要旨：「各有執行權之人，就合夥之通常事務。不妨單獨執行之。但其他有執行權之人，對於合夥人單獨執行之行為，在執行業務完成以前，可以聲明異議，蓋合夥利益，即合夥人全體之利益，為保護合夥之利益計，應使任何合夥人有聲明異議之權也。」

¹³⁷ 劉春堂，民法債編各論(下)，三民書局股份有限公司，94 年 7 月，頁 63~64；
邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008 年 3 月，頁 60~62。

¹³⁸ 參照，民法第 671 條立法理由後段要旨：「若該單獨執行之合夥人，因有其他執行權者聲明異議時，不停止該事務之執行，則因此而生之損害，自應由該單獨執行之合夥人負擔。若因異議而停止執行，其異議有不當，因此而生之損害，自應由異議人賠償。」

二、非通常事務

合夥之非通常事務，應共同執行之。共同執行是否另有約定，尚得分為合夥人全體共同執行及數合夥人共同執行二種方式。

(一) 合夥人全體共同執行

按民法第 671 條第 1 項規定：「合夥之事務，除契約另有訂定或另有決議外，由合夥人全體共同執行之。」足見，合夥事務之執行，如合夥契約未另有訂定，而合夥人亦未另有決議者，其事務之執行方式，即採合夥人全體共同執行。

(二) 數合夥人共同執行

民法第 671 條第 2 項規定：「合夥之事務，如約定或決議由合夥人中數人執行者，由該數人共同執行之。」所謂共同執行係事務執行方法，由有執行合夥事務權利之合夥人共同決定之意，其執行本身並非應共同為之¹³⁹。

「共同決定」通常固由合夥人全體或有執行權之合夥人全體之同意為之，惟共同執行、共同決定與全體同意，尚非同一概念。換言之，於共同執行之非合夥通常事務，如其合夥契約約定以多數決作為決議方式者，則前揭第 670 條第 2 項之多數決規定仍有適用。

「共同執行」則係指決議之程序而言，並不包括事務執行方法之實行。因之，於共同決定後，將其實行交由合夥人中一人或數人為之，或交由第三人實行者，亦無不可。再者，合夥依契約訂定或合夥人決議，僅選定一合夥人執行合夥事務者，該單一合夥人自得執行合夥之非通常事務，尚不生共同執行之問題¹⁴⁰。

第五項 執行事務之合夥人之權利義務

¹³⁹ 黃立主編，民法債編各論(下)，元照出版有限公司，2006年2月，頁406~407。

¹⁴⁰ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008年3月，頁62~63。

執行合夥事務之合夥人，與合夥人全體間權利義務之法律關係，係基於合夥契約而來，嚴格言之，並非有真正的委任關係。惟因執行事務之合夥人，乃係在全體合夥人之同意下為之，其性質上與委任大致相同，故民法第 680 條規定：「第 537 條至 546 條關於委任之規定，於合夥人之執行合夥事務準用之。」就此觀之，可見執行合夥事務之合夥人與全體合夥人間之關係為委任¹⁴¹。然關於執行合夥事務合夥人之權利義務，本於合夥之特性，民法合夥乙節另有直接規定，其中與上述條文規定，固有互補作用，但亦有修正關係，爰予分述如下：

第一款 執行事務合夥人之權利

執行事務合夥人之權利包括 1.費用請求權、2.負債清償請求權、3.損害賠償請求權及 4.報酬請求權。爰予分述如下：

一、費用請求權

民法第 678 條第 1 項定：「合夥人因合夥事務所支出之費用，得請求償還。」是為費用償請求權。蓋合夥人因合夥事務所支出之費用，係為合夥人共同之利益，非為個人之利益而支出，故得請求償還，另依民法第 680 條準用第 546 條第 1 項規定，並得請求自支出時起之利息。其次，執行事務之合夥人，勢必有一定費用支出，合夥事務執行人，對於此等費用，法律上並無墊付之義務。是以，如經執行事務合夥人之請求，而合夥不為預付者，則該合夥人不執行合夥事務，應屬具有正當理由，而不負給付遲延等債務不履行之責任¹⁴²。

合夥人之請求預付費用之權利，可否聲請強制執行，則不無問題？就費用償還請求權與預付請求權之相異處，有論者指

¹⁴¹ 鄭玉波，民法債編各論(下冊)，作者自版，61年9月，頁667；
黃立主編，民法債編各論(下)，元照出版有限公司，2006年2月，頁409。

¹⁴² 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008年3月，頁64；
劉春堂，民法債編各論(下)，三民書局股份有限公司，94年7月，頁67。

出係表現於請求範圍及得否訴請強制執行兩方面。論者多認為費用償還請求權包括必要費用及有益費用，至預付費用請求權則僅指必要費用，惟其立論各有不同。有認費用償還請求權所稱「費用」，並未如委任之以必要費用為限，解釋上得認包括有益費用，否則不僅民法第 678 條第 1 項規定即失其意義，並反使有關利益之請求又需依第 680 條規定準用 546 條第 1 項之規定，而有制度割裂之疑慮。惟為公平起見，有益費用之償還，應以支出後所增加之價額為限。另因有益費用本質上並非執行事務所必要，相關制度亦乏明文，故復認為合夥事務執行人尚無有益費用之預付請求權¹⁴³。惟採否定見解者，如鄭玉波、史尚寬與戴修瓚等有力學者，則認為基於處理委任事務，原則上非為受任人之利益，依據「無利益、無訴權」之法理，認為受任人不得聲請預付費用請求權之強制執行。惟採肯定說者，認為合夥人之執行合夥事務，不僅為其義務，亦為其權利；不僅對其他合夥人有利益，對於有權執行事務之合夥人亦有利益，故肯定執行合夥事務之合夥人得訴請預付，並進而聲請強制執行，然其範圍以必要費用為限¹⁴⁴。

二、負債清償請求權

按民法第 680 條準用第 546 條第 2 項，「有權執行事務之合夥人因執行合夥事務，負擔必要債務者，得請求合夥代其清償，未至清償期者，得請求合夥提出相當擔保」。如經請求，且該債務業已到期，而合夥未代為清償者，除對合夥事務執行人所受損害，應負賠償責任外，執行事務合夥人亦得停止執行

¹⁴³ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008 年 3 月，頁 63~65；

參照，民法第 680 條立法理由：「謹按合夥人執行合夥事務之一切權利義務，應依合夥契約或合夥之規定，此屬當然之事。然合夥契約或合夥，對於合夥人執行合夥事務之權利義務無明文規定時，勢必無所依據，故本條明定於合夥人之執行合夥事務，準用委任之規定。」

¹⁴⁴ 鄭玉波，民法債編各論(下冊)，作者自版，頁 443；

邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008 年 3 月，頁 65。

而不負給付遲延等債務不履行責任，所謂擔保，解釋上包括物保及人保在內¹⁴⁵。

三、損害賠償請求權

依民法第 680 條準用第 546 條第 3 項，有權執行事務之合夥人執行合夥事務，因非可歸責於自己之事由，致受損害者，得向合夥請求賠償。此可歸責於合夥事務執行人與否，應以該合夥人對於損害事由之發生有無過失責任為斷，此責任性質上為無過失責任¹⁴⁶。

有權執行事務之合夥人行使上開損害賠償請求權時，係以他合夥人全體為相對人，而非合夥，蓋因合夥並未具有獨立的人格，又此等請求權之行使，亦不必以合夥業經解散或合夥財產不足清償合夥債務為限¹⁴⁷。

四、報酬請求權

按民法第 678 條第 2 項規定：「合夥人執行合夥事務，除契約另有訂定外，不得請求報酬。」蓋合夥事務執行人之執行事務，係以無償為原則，且合夥人執行合夥事務，雖為全體合夥人之利益，然亦為合夥人依合夥契約所負之義務。是以，除非契約另有訂定外，合夥人不得因執行事務而請求報酬。

本條項與委任相關規定對照，極為相近，惟兩者仍屬同中有異，蓋依民法第 547 條委任人報酬之支付規定：「報酬縱未約定，如依習慣或依委任事務之性質，應給與報酬者，受任人得請求報酬。」由是在立法制度上，於委任契約，有償委任之成立除約定外，尚及於依習慣或依事務之性質而應成立者；反之，依民法本條項規定，則僅於合夥契約另有訂定者，始得請

¹⁴⁵ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008年3月，頁65。

¹⁴⁶ 林誠二，民法債編各論(下)，瑞典圖書股份有限公司，2009年9月，頁35。

¹⁴⁷ 參照，最高法院 51 年度台上字第 3659 號判例要旨：「合夥非有獨立之人格，其財產為各合夥人全體共同共有，故合夥人因合夥事務所支出之費用，而依民法第 678 條第 1 項之規定求償者，其相對人為他合夥人全體，而非合夥，亦不必以合夥業經解散或合夥財產不足清償合夥債務為限。」

求報酬，並不得主張依習慣或依事務之性質請求報酬。足見，合夥事務執行人得請求報酬之依據，較委任之受任人狹益得多。斯乃民法於此不規定準用委任，但另以本條明定之理由，即基於此。再者，基於貫徹民法本條立法意旨所在，本條項所稱契約，應如合夥本節其他條文所稱之契約，即僅指合夥契約本身而言¹⁴⁸。

第二款 執行事務合夥人之義務

有關執行合夥事務合夥人於執行合夥事務應負何種義務，按執行合夥事務之合夥人與合夥間之權利義務，係基於合夥契約而發生，並非有真正的委任關係，原則應適用有關合夥之規定，惟因執行合夥事務之合夥人與合夥間之關係，性質上與委任大致相同，故民法第 680 條：「第 537 條至第 546 條關於委任之規定，於合夥人之執行合夥事務準用之。」之規定，執行事務合夥人之義務包括：1. 必要注意義務、2. 親自執行義務、3. 事務計算義務及 4. 忠實義務。茲分述如下：

一、必要注意義務

民法第 672 條規定：「合夥人執行合夥之事務，應與處理自己事務為同一之注意。其受有報酬者，應以善良管理人之注意為之。」準此，執行合夥事務受有報酬者，原則上應負抽象輕過失之注意義務。反之，若未受有報酬者，則僅負具體輕過失之責任¹⁴⁹。

二、親自執行義務

依民法第 680 條準用第 537 條之規定，執行事務之合夥人

¹⁴⁸ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008 年 3 月，頁 67。

¹⁴⁹ 參照，最高法院 62 年度台上字第 1326 號判例要旨：「委任關係中之受任人，依民法第 535 條前段規定，雖未受有報酬，其處理委任事務仍應與處理自己事務為同一之注意，亦即對具體之輕過失負責，如顯然欠缺一般人之注意而有重大過失，仍應負責。」

邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008 年 3 月，頁 71。

執行合夥事務，應自己執行。但經全體合夥人之同意或另有習慣，或有不得已之事由者，例外得使第三人代為處理。此乃因委任關係著重當事人間之信賴關係，故執行事務之合夥人原則上應自己處理委任事務。

合夥人違反上開規定而使第三人代為執行者，與就自己之行為負同一責任，即合夥人就該第三人之行為，不問執行合夥人有無過失，應負完全責任；反之，則僅就其對第三人之選任及其對第三人所為之指示，負其責任（準用民法第 538 條）。

另為保護合夥之權益不因使第三人代為執行合夥事務而受傷害，按民法第 680 條準用民法第 539 條之規定，合夥對該第三人有直接請求權。

與此有關者係合夥事務執行權之專屬性。按合夥之成立，既係因合夥人間高度信賴關係，是合夥人對合夥負有親自執行之義務，合夥對合夥人之事務執行請求權亦有專屬性，即合夥非經執行合夥事務之合夥人同意，不得將其對合夥人之事務執行請求權讓與第三人¹⁵⁰。

三、事務計算義務

依民法第 680 條準用民法第 540 條規定，有權執行事務之合夥人，應將執行事務進行之狀況，報告合夥，於喪失執行事務執行時，應明確報告其顛末。次按民法第 680 條準用 541 條之規定，有權執行事務之合夥人因處理合夥事務，所收取之金錢，物品及孳息，因合夥並非法人，因而其並無權利能力，故執行事務之合夥人之委任人應指全體合夥人，依民法第 293 條規定，應交付於全體合夥人¹⁵¹。若以自己名義，為合夥取得之權利，並應移轉於合夥共同共有團體¹⁵²。

¹⁵⁰ 劉春堂，民法債編各論(下)，三民書局股份有限公司，94 年 7 月，頁 66。

¹⁵¹ 黃立，民法債編各論(下)，元照出版有限公司，2006 年 2 月，頁 411。

¹⁵² 參照，最高法院 89 年度台上字第 202 號判決要旨：「合夥人執行合夥事務，以自己名義為合夥取得權利者，依民法第 680 條準用第 542 條第 2 項之規定，負有移轉其權利於合夥之義務，必已履行其義務而為移轉權利之行為，其權利始歸屬於合夥。」；

另依民法第 680 條準用民法第 542 條之規定，有權執行事務之合夥人為自己之利益，使用應交付合夥共同共有團體之金錢，或使用應為合夥利益而使用之金錢者，應自使用之日起，支付利息，如有損害，並應賠償。

四、忠實義務

按有權執行事務之合夥人是否有忠實義務，學說素有爭議，有學者認為有權執行合夥事業之合夥人，有忠實處理事務之義務，如違背此義務，致令合夥發生損害，即應負損害賠償責任¹⁵³。

惟另有學者認為，忠實執行事務之意義，在一般原則上，已為必要注意義務所涵括，其較具體事實，則已見諸於事務計算義務，因之，於此等義務之外，再獨列忠實執行義務，似非必要¹⁵⁴。

最高法院 72 年度台上字第 5030 號判決要旨：「執行合夥事業之合夥人為他合夥人之代表，以合夥人之名義為法律行為，其因此所取得之物及權利，固直接屬於合夥人全體共同共有。惟執行合夥事業之合夥人以自己之名義為合夥之計算為法律行為，其因此所取得之權利，在以之移轉於合夥成為合夥財產前，尚難認係屬於合夥人全體共同共有。其在不動產，更應以移轉登記為全體合夥人共同共有之名義，始能認係合夥人全體共同共有。」

¹⁵³ 史尚寬，債法各論，作者自版，49 年 11 月，頁 682；

大理院 3 年上字第 932 號：「合夥員中執行業務之合夥員，對於他合夥員有忠實處理事務之義務，如違背此義務，致他合夥員發生損失者，即應負賠償責任。」

¹⁵⁴ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008 年 3 月版，頁 71~72。

蓋所謂忠實義務，即忠實義務人負有忠誠義務和注意義務，不為自己和他人的利益，且僅為託付人的最大利益而處理事務，有時尚負揭露訊息的義務，惟個別義務的性質及其輕重，則隨著創設忠實關係的契約或事實的不同而異¹⁵⁵。

按公司法第 23 條規定：「公司負責人應忠實執行業務，並盡善良管理人之注意義務，如有違反致公司受有損害者，負損害賠償責任。」以強化董事應以公司利益為優先，個人之利益不可與公司利益有所衝突之義務內涵。甚至有學者認為不僅董事，縱為股東亦有忠實義務之適用¹⁵⁶。其違反忠實義務者，所要負的責任，未必為損害賠償責任，除了終止忠實關係、報酬請求權之喪失外，甚至在有些情形條件下，必須將其所受之利益吐還。故忠實義務範圍較大，非民法之必要注意義務或事務義務所可涵蓋。準此，合夥既為團體法下型態之一而具有團體性，則應該有相同概念之適用。管見認為，不僅有權執行合夥事務之合夥人應負忠實義務，縱然其他合夥人亦應對合夥人有忠實義務。惟其忠實義務之性質之輕重，則隨著創設忠實關係的契約或事實的不同而異，並非「必要注意義務」一語可涵括。

¹⁵⁵ 謝哲勝，「忠實關係與忠實義務」，月旦法學雜誌第 70 期，90 年 3 月，頁 138。

¹⁵⁶ 劉渝生，「德國公司法具體原則之發展—特別是股東之忠實義務」，法學講座第 25 期，93 年 1 月，頁 46。

第六項 合夥事務檢查權

合夥事務之執行，依民法第 671 條第 1 項及第 2 項之規定，雖然原則上應由全體合夥人共同執行，然得經由合夥契約或決議，限定由合夥人中之數人執行合夥事務。此時其他無執行合夥事務權限之人，依民法第 675 條：「無執行合夥事務權利之合夥人，縱契約有反對之訂定，仍得隨時檢查合夥之事務及其財產狀況，並得查閱帳簿。」之規定，此處之事務檢查權及查閱權限之規定，為強行規定，不得以約定予以排除¹⁵⁷。據此，無執行合夥事務權利之合夥人，不論出資種類為何，亦不論所占股份多寡，均得隨時¹⁵⁸向執行合夥事務合夥人之一人或全體¹⁵⁹，行使檢查權，包括檢查事務、檢查財產及檢查帳簿三者。

檢查權係本於合夥人間之信賴關係而來，制度上專屬於合夥人，不得讓與，亦非繼承之標的。惟檢查權之實施非謂僅限於非執行合夥事務權利之合夥人，其他人不得參與，蓋因合夥事務常涉及財務、會計、法律等專業，是為行使檢查權之必要，非執行合夥事務權利之合夥人自得委任或聘僱會計師、律師或工程師等債務履行輔助人協同檢查合夥之事務及財產狀況，應無不可¹⁶⁰。

檢查權之行使，應依誠實信用原則為之，非執行事務之合夥人不僅不得以檢查或查閱為名，妨礙合夥事務之執行¹⁶¹。非執行合夥事務合夥人聘僱會計師或律師等履行輔助人協同檢查合夥事務及財產狀

¹⁵⁷ 參照，民法第 675 條立法理由要旨：「查民律草案第 806 條理由，謂合夥人既屬合夥中之一人，雖無執行合夥業務之權，而於合夥業務及其財產之狀況，應使其有檢查權，縱合夥契約有反對之訂定，亦為無效，蓋合夥之業務，在達合夥人共同之目的，非如是，則目的不能達也，故設本條以明示其旨」。

¹⁵⁸ 參照，最高法院 18 年度上字第 552 號判例要旨：「合夥股東不問其所占股本或股數多寡，均有隨時查驗帳簿之權」。

¹⁵⁹ 參照，最高法院 92 年度台上字第 702 號判決要旨：「無執行合夥事務權利之合夥人，縱契約有反對之訂定，仍得隨時檢查合夥之事務及其財產狀況，並得查閱帳簿，民法第 675 條定有明文。且合夥人中之一人，依本條規定行使權利時，祇須以執行合夥事務之合夥人為被告為已足」。

¹⁶⁰ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008 年 3 月版，頁 79。

¹⁶¹ 劉春堂，民法債編各論(下)，三民書局股份有限公司，94 年 7 月版，頁 42~43。

況，對該等履行輔助人所生債務不履行或授權行為事由，應依民法第 224 條規定負同一責任，或依民法第 188 條規定連帶負損害賠償責任¹⁶²。

值得注意的是，依民法第 675 條之規定：「無執行合夥事務權利之合夥人，縱契約有反對之訂定，仍得隨時檢查合夥之事務及其財產狀況，並得查閱帳簿。」係指一部分合夥人執行合夥事務，他部分無執行合夥事務權利之合夥人得為檢查權之情形而言，若合夥人全體執行合夥事務時，此檢查權應由何人行使？

有學者認為，應分為通常事務及非通常事務。於通常事務之執行，全體合夥人均有執行權時，得由合夥人中之一人單獨執行，其他合夥人得以提出異議權來代替執行權，亦即任何其他之合夥人對於該合夥人之行為有異議時，該合夥人即應停止該事務之執行。反之，於非通常事務之執行，而應由全體合夥人共同執行者，對於合夥之所有事項，本當隨時自行檢查及善盡其注意能力。故事實上，此時所有合夥人即可進行合夥相關事項之了解¹⁶³。

惟亦有認為，行使異議權，為使該事務之停止執行，而行使檢查權為檢查合夥之事務、財產狀況、查閱帳簿等，為不同概念如何代替，頗令人質疑，為此區分通常事務與非通常事務，似無必要。蓋檢查合夥之事務、財產狀況、查閱帳簿等，本即為有權執行事務之合夥人所必要之權利或執行事務之行為，民法第 675 條係專為保護無執行事務之合夥人而設，非為有權執行事務之合夥人而設，若全體合夥人共同執行合夥事務，各合夥人本即得「基於執行合夥事務之必要」，而檢查合夥之事務、財產狀況、查閱帳簿等¹⁶⁴。管見從之。

¹⁶² 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008 年 3 月版，頁 79。

¹⁶³ 鄭玉波，民法債編各論(下)，作者自版，61 年 9 月再版，頁 669~670。

林誠二，民法債編各論(下)，瑞典圖書股份有限公司，2009 年 9 月，頁 37。

¹⁶⁴ 吳奇正，合夥人在合夥關係下所負義務之研究，國立中正大學法律研究所碩士論文，95 年 1 月，頁 203。

第三節 會計師合夥之對內效力

由前述說明可知，合夥關係對內事項，原則上按契約自由原則，仍依合夥契約或合夥人之決議建構，民法債編第十八節合夥乙節就此多係屬補充規定。於會計師合夥之相關權利義務關係，原則上當有前揭說明之適用。以下謹就會計師合夥之對內效力於實務上可能發生之爭議分析之。

第一項 會計師合夥之合夥人出資之履行

會計師專門職業合夥人出資之履行，固非合夥契約成立、生效之要件，惟其履行時期基本上應適用契約自由原則，且各會計師合夥人可能基於其入夥時間之先後，致其給付期間及期數未必一致。然若合夥人未約定者，原則上，初始合夥人應於合夥成立時為給付，相對地，後續入夥者，合夥亦得立時為履行出資之請求。然於合夥財產不足清償合夥債務之場合，縱合夥人給付尚未屆期，亦應認為喪失期限利益，應該即為履行出資之義務。

另外，於會計師專門職業合夥人之出資義務得否行使同時履行抗辯權，基於會計師合夥乃屬雙務契約之本質，僅於請求之一方非執行業務合夥人，且未履行出資義務時，受請求者方得主張同時履行抗辯權。反之，若係受執行業務合夥人請求履行出資者，縱令執行業務合夥人或他合夥人尚未履行出資，受請求之合夥人亦不得主張同時履行抗辯權。

第二項 會計師合夥財產之維護

會計師合夥之合夥財產係由合夥人之出資，經營合夥事業之所得及合夥財產所滋生之財產所構成，此與合夥財產之構成並無不同。

會計師專門職業合夥之工作底稿，究屬個別負責執行簽證合夥會計師個人財產或合夥會計師事務所之財產？按 96 年 12 月 26 日修正之會計師法第 22 條第 1 項第 10 款規定：「會計師組織聯合會計師事務所者，應訂定合夥契約，並載明工作底稿及其相關文件之所有權及借閱程序。」準此，會計師合夥之聯合會計師事務所就其所屬合夥會計師工作底稿及其相關文件之所有權歸屬，應於合夥契約明定之。是以，會計師合夥之合夥人執行業務過程中之工作底稿究屬合夥人執行業務過程中個人財產或聯合會計師事務所之財產於合夥契約中，若無相關約定時，則有爭議。

按實務上，會計師之工作底稿係會計師合夥受客戶委任辦理相關事件所依據之資料，乃會計師合夥之工作成果，為全體合夥人及相關受僱查帳人員及助理人員之集體工作所產生，會計師合夥人雖為合夥執行是項業務之代表，惟此非會計師合夥人一人即得克盡全功，是以，合夥關係存續中，執行事務之合夥人為他合夥人之代表，其為合夥取得之物及權利，亦屬合夥人全體共同共有¹⁶⁵。會計師合夥之工作底稿或相關書件，除非合夥契約或其他法令另有規定者外，自屬構成民法第 668 條合夥財產之共同共有之「其他合夥財產」¹⁶⁶，執行是項業務之合夥人自不得擅取。

¹⁶⁵ 參照，64 年度台上字第 1923 號判例：「又於合夥關係存續中，執行合夥事業之合夥人為他合夥人之代表，其為合夥取得之物及權利，亦屬合夥人全體共同共有。」

¹⁶⁶ 參照，最高法院 96 年度台上字第 1651 號民事判決要旨：「惟依財政部 81 年 4 月 2 日台財證(六)字第 31059 號函釋文，兩位以上會計師組織聯合會計師事務所聯合執行業務時，其查核工作底稿之所有權及保管責任歸屬問題，應依聯合執行業務所簽訂之契約及相關法令規定處理，而正大會計師事務所係兩造合夥所成立，既為原屬所認定，則依財政部上開函釋及民法第 668 條之規定，上訴人主張正大會計師事務所之所有客戶之查帳底稿為兩造共同共有，似非全不足採」。

另外，民法第 683 條：「合夥人非經他合夥人全體之同意，不得將自己之股份轉讓於第三人」。惟按會計師合夥財產保全中股份轉讓之限制，按 96 年 12 月 26 日修正公佈之新會計師法第 24 條規定：「會計師得設立法人會計師事務所(第 1 項)，加入法人會計師事務所為股東者，以具備會計師執業登記資格為限，另於同法第 23 條規定，民法第 683 條規定於聯合會計師事務所不適用，此所謂第三人，依會計師法第 21 條第 1 項，應以會計師同業為限。



第三項 會計師合夥之損益分配

按合夥人間之損益分配，尤其合夥人間利益分配，實乃會計師合夥制度之重心，亦即，得否將合夥事務所創造之利益適切分配於各合夥人間，將直接關係到會計師合夥之穩定與發展。

目前會計師合夥損益分配制度主要有：1.平均分配制；2.份額分配制；3.各自提成制；4.記點制。茲分述如下：

第一款 平均分配制

平均分配制係指合夥人平均分攤成本，平均享受利潤之分配方式。換言之，合夥人計算收入方式，不論當初每人出資額比例，亦不論個人承辦案件金額多寡，一律以合夥人總人數平均分配計算之¹⁶⁷。

此等平均分配方法較適合合夥制事務所發展初期，蓋此際合夥規模小，業務量亦較小，合夥人間業務能力並無顯著差異，透過此等組織型態有利於促使合夥人相互磨合，建立合夥人間之相互信任，有效解決合夥人間內部競爭，客戶歸屬收費利益、排拒低利潤但高發展性業務之可能性等問題。然於合夥發展到一定規模，其業務量及合夥人數漸增加，而各合夥人之業務量又不盡均衡之際，平均分配制將導致合夥人間之關係逐漸惡化，合夥制專門職業組織強調之「人合」性質即可能受到損害。對於個別合夥人而言，平均分配制可能導致業務能力與相對應創收額多的合夥人失去積極性及激勵性的作用。是以，平均分配制於合夥發展至一定規模後，將影響其後續發展。

¹⁶⁷ 參照，台北律師公會，97年4月版，頁11。

第二款 份額分配制

份額分配制係指合夥人之間依出資比例或約定比例分配利潤之分配方式。此際，合夥人分配利潤之比例取決於合夥人出資之多寡或約定比例之高低，而非按照渠等對合夥之貢獻¹⁶⁸。

然份額分配制，不論其分配利潤方式係按約定比例或出資比例，此等利潤分配方式實際上背離了合夥之發展動力和收入來源均在於會計師合夥人等專門職業者及其擁有之知識此一規律，且抹殺了合夥制「人合」之特質，而使事務所之性質趨向於「資合」公司。

第三款 各自提成制

各自提成制，主要包括以下二種形成：1.在合夥人均攤成本之基礎上，各自所創造之剩餘收入歸己；2.在各合夥人各自承擔所內資源成本之基礎上，各自所創造之剩餘收入歸己。

各自提成制中，所謂成本乃合夥之公共成本及包括房屋及基本辦公人員與辦公費用在內之成本，而不包括聘用會計師之成本。一般而言，合夥人聘用會計師、秘書之成本由合夥人自行負擔。然有認為各自提成制於實際運作上使「合夥」名存實亡，僅為各專門職業者之「合署」，無法提高合夥會計師事務所之整體競爭力，另外，由於各自提存制下各合夥人間缺乏共同利益，將亦不利於合夥之有效統一管理、人才培養與合夥人制度的層級化，導致妨礙合夥會計師事務所之持續性發展。

¹⁶⁸ 參照，台北律師公會，97年4月版，頁11~12。

第四款 計點分配制

所謂記點分配制係指按每一合夥人之資歷與貢獻等要素，依據事先確定之標準計算成相應之點數，再按每一合夥人之點數確定其在利潤分配中應佔之比例。是合夥人係按其點數多寡確定當年度應分配利潤之多少。記點分配制之特點包括：

1. 對於合夥所有開支，列為事務所之公共成本由全體合夥人均攤，
2. 為鼓勵合夥人之業務拓展，在確定合夥利潤前，由各位合夥人預支一定比例之收入作為業務開拓費用¹⁶⁹，
3. 合夥由專門委員會確定每一年度之合夥人點數，合夥人之點數需同時考慮合夥人之資歷及對於事務所之貢獻等兩項主要指標。

另值得注意者，係按會計師法第 22 條第 2 項規定，聯合會計師事務所合夥契約有關合夥人損益分配之比例，不得排除民法第 681 條所定補充性連帶給付責任之規定。

計點分配制在實行上，雖然亦面臨相當的困難，例如，各合夥人就如何確定能折算成點數之具體指標及如何將這些指標具體量化為點數將產生一定矛盾，然計點分配制在一定程度上解決了平均分配制及各自提成制在合夥達到一定規模後之缺點，亦即不僅考慮了合夥人權利義務之一致性，亦維護了合夥人隊伍之團結，從而使合夥人能充分發揮個人才能。因此，對於規模較大之合夥會計師事務所，計點分配制不失為一較佳之利益分配制度¹⁷⁰。

¹⁶⁹ 「是否予合夥人一定比例之業務開拓費用乙節，絕大多數合夥制律師事務所採取肯定之態度，此主要係因合夥人在業務拓展成本尚可能存在比較的差異，若將之列入事務所之公共成本，由所有合夥人均攤，恐將引發合夥人間之利益衝突與矛盾，反不利於事務所之發展。且業務開拓費用種類複雜，難以界定與掌握，若將之列入公共費用，易產生合夥人道德風險，導致某些合夥人將部份其他費用作為業務開拓而列入事務所之公共開支。」參見張學兵，合夥制律師事務所管理制度，律師雜誌第 319 期，95 年 4 月，頁 42。

¹⁷⁰ 張學兵，合夥制律師事務所管理制度，律師雜誌第 319 期，95 年 4 月，頁 42~43。

第四項 會計師合夥事項之執行

第一款 會計師合夥管理制度

就小型合夥會計師事務之執行而言，因其合夥人人數較少，且其合夥事務種類及內容相對來說較為單純，縱令未以合夥契約或合夥人決議另行規範，其依循民法之補充性規定亦得順利推行；然於發展較具規模之合夥會計師事務所，其合夥人人數甚眾，而合夥事務亦相對地繁雜，此際，為使合夥會計師事務所相關事務得以有效率推動，並促進事務所之發展，一穩定且有效之管理制度即屬不可或缺。一般而言，大型合夥會計師事務所之管理制度，立法例上可見通常至少包括最高權力機構及核心管理階層二者，茲分述如下：

一、最高權力機構—合夥人會議

專門職業合夥基本上多係以合夥人會議為其最高權力機構，合夥人會議之決議內容一般多由合夥契約規制，就合夥人會議之具體運作方式，合夥會計師事務所間仍存在一些比較明顯之差異，主要體現在以下兩部分；其一為合夥人在合夥人會議上表決權規定不同；其二為合夥人會議討論事項決議通過之比例或通過方式規定不同。

首先，就合夥人在合夥人會議上表決權之規定，有以合夥人一人一票為原則者，即每個合夥人在合夥人會議上只享有一票之表決權，而不論該合夥人之資歷或貢獻，此即所謂平均表決權制；亦有於合夥契約中賦予某些合夥人高於一票之表決權者，如規定某些合夥人享有兩票之表決權，或在特殊條件下有加投一票之權力，此即所謂特殊表決權制。

就上開表決權制，有認為平均表決權制最符合合夥制度本身人合性之特質，蓋合夥「人合」之屬性即為要求合夥人之間享有平等之權利，亦即會計師事務所之價值主要並非體現於有形資產上，而係體現於合夥人所擁有之智識上。換言之，對於

合夥人而言，每一合夥人應享有平等之權利，方能彰顯合夥人對於其他合夥人及其所擁有智識之尊重。而特殊表決權制之設，或係基於某些合夥人之資歷或其對於事務所之特殊貢獻，且可能有助於合夥決策效率之提高，然此等制度實際上可能在事務所內部形成威權，壓制其他合夥人之積極性，嚴重者甚至將影響合夥之發展；並且，透過具體之損益分配制度，應已足表現對於合夥資資歷或特殊貢獻之尊重，並無一定必須在表決權制乙節上予以和其他合夥人區分對待之必要，而傷及合夥制應有之平等性。

其次，就合夥人會議討論事項決議通過之比例或方式乙節，論者主張除法律別有規定者外，應視決議事項之不同、合夥發展階段及規模大小而定。詳言之，就決議事項部分，對於一般事項，諸如年度工作計畫、財務預算或決算、管理合夥人之選舉等，因其並未涉及合夥人之重大利益，是採一般多數決即可；而對於重大事項，諸如合夥契約之修改、合夥人之加入或退出、合夥之合併等，即應視合夥之發展階段與規模大小決定其決議通過之比例或方式。質言之，合夥人數目相對較少之合夥組織，宜採取一致通過之決議方式，蓋此等決議方式雖有無效率之缺點，惟此等過程不僅有助於合夥人間相互建立信任，亦有助於合夥人間形成一致之價值觀及目標，從而有助於合夥人階層之穩定。至如係於合夥發展至一定規模或合夥人數量偏高之合夥組織，因事實上難以由全體合夥人共同執行合夥事務，則應以絕對多數決為其決議方式。蓋此際發展效率乃合夥之第一要務，而絕對多數決制度得確保大多數合夥人之意見即時轉變為合夥之決策，防止合夥因個別合夥人之意見而影響事務所之長遠發展¹⁷¹。

二、核心管理階層—執行合夥人或管理委員會

¹⁷¹ 張學兵，合夥制律師事務所管理制度，律師雜誌第 319 期，95 年 4 月，頁 34~35。

會計師合夥於發展至相當規模後，經常召開合夥人會議缺乏現實可能性，是以，必須由合夥人會議授權某部分合夥人或建立某些機構具體負責實行合夥人會議之決議，以及對合夥事務進行管理。此等核心管理階層包括執行合夥人¹⁷²或管理委員會等。依此，會計師合夥之核心管理形式，包括執行合夥人負責制，及管理委員會負責制等¹⁷³。此二等制度實質上相同，僅其人數多寡有別而已。即於執行合夥人負責制之合夥，係由不同執行合夥人各負責相異之合夥管理工作而言，例如有合夥分別設置人事執行合夥人、財務執行合夥人。此際，合夥之人事管理即由人事執行合夥人負責，而財務事項即由財務執行合夥人負責；至於管理委員會負責制之合夥，該等事項則由人事管理委員會、財務委員會負責。

論者指出，上開核心管理階層制度之優勢在於一個或數個合夥人僅具體負責會計師合夥管理之部分內容，從而有助於避免在合夥內部形成集權，達到合夥人分散管理權，相互監督之目的；且此同時，因有更多合夥人參與管理，分散管理事務，使得合夥人有更多時間從事會計師事務所本身業務。並且，一個或數個合夥人只負責管理部分事務，有助於挑選或培養出精通該等事務管理之合夥人。然隨事務所之規模逐步擴大、管理事務之日趨加重，及會計師業務之競爭漸行劇烈，由核心管理階層之部分合夥人在從事會計師業務之同時，對於事務所進行

¹⁷² 此所謂之執行合夥人應指「實行」合夥人。詳言之，按我國民法第 671 條規定之共同執行，實係指共同決定之決議程序而言，並非指事務「實行」之方法。即共同執行係指關於合夥事務之執行方法，由有執行合夥事務權利之合夥人共同決定之意。至該數人共同決定之後，交由一人或數人，甚或交由第三人實行，均無不可。

¹⁷³ 另外，於中華人民共和國律師合夥尚有所謂「主任負責制」。按中華人民共和國合夥律師事務所管理辦法第 24 條規定：「合夥律師事務所主任對外代表律師事務所，其職責由合夥協議約定。(第 1 項)合夥律師事務所主任，依照合夥協議和本所章程規定的程式產生，報司法行政機關和律師協會備案。(第 2 項)。」據此，「法律事務所主任」乃中華人民共和國法規明確要求設立之律師事務所代表人，且在章程及合夥人會議授與之權限範圍內，享有充分之管理權，負責具體執行合夥人會議之決議，管理事務所之日常事務，對外則代表律師合夥。

管理之方式，恐將導致兩者之間發生嚴重衝突，其結果或可能妨礙會計師事務所本身業務之發展，或妨礙管理事務之進行，甚或兩者皆受不利影響。是此際，管理事務與會計師事務所合夥人本身之分離，即由專業管理人才對事務所事務進行管理，或有必要¹⁷⁴。

第二款 實務狀況

就會計師合夥事務之執行，實務上現況於較大型之會計師合夥，例如國際性會計師事務所，因其人數眾多，事實上難以由全體合夥人共同執行合夥事務，且其組織架構多係沿襲國外事務所制度而來，是其規制可謂完備。實務上除有見類似公司組織架構，即以多數合夥人組成之「董事會」就合夥事項予以決定或提出議案交由合夥人會議議決，並選出董事長對外代表合夥者；亦有見於合夥人會議之上另設經營管理委員會，由合夥人會議選定一管理合夥人執行業務並對外代表合夥，對內負責籌組經營管理委員會執行該管理合夥人執行合夥事務之相關指示。至於中小型會計師合夥，則常見未就合夥事務如何執行予以具體約定之情形。此際，按民法第 671 條規定，合夥事務中非屬通常事務者，即應由全體合夥人共同執行之；是屬於通常事務者，各合夥人均得單獨執行。而全體合夥人就合夥事務之執行，即負有必要注意義務、親自執行義務、事務計算義務及忠實義務等，乃屬當然。反之，按民法第 680 條準用第 544 條之規定，有權執行事務之合夥人因該等逾越權限之行為所生之損害，即應負賠償之責。就此，實務上曾見合夥會計師主張其合夥事務所之所長，於擔任所長期間「為其個人之利益，未經合夥人同意，即擅自以事務所之名義及合夥財產，支出非屬合夥業務範圍之費用」，而訴請返還不當得利之例¹⁷⁵。惟按民法第 179 條規定，不當得

¹⁷⁴ 張學兵，合夥制律師事務所管理制度，律師雜誌第 319 期，95 年 4 月，頁 36~37。

¹⁷⁵ 臺灣臺北地方法院 90 年度重訴字第 2944 號民事判決。

利係以無法律上原因受有利益，致他方受有損害為構成要件，是若合夥事務執行人雖擅自由合夥財產支出非屬合夥業務範圍之費用，然若合夥事務執行人並未因此受有利益者，則尚非不當得利構成要件涵射之範圍，應予注意。

另宜注意者係，就執行事務合夥人之解任，按民法第 674 條第 2 項規定，應經其他合夥人全體之同意。惟按 96 年 12 月 26 日修正公佈之會計師法第 23 條規定，民法第 674 條第 2 項於聯合會計師事務所不適用之。因此，就聯合會計師事務所中執行事務合夥人之解任程序，宜於合夥契約中明訂之，以免徒生濫行解任之爭議，並使委任人之權益受相當保障。



第五項 會計師合夥事項之檢查

依民法第 675 條規定，無執行合夥事務權利之合夥人，縱契約有反對之訂定，仍得隨時檢查合夥之事務及其財產狀況，並得查閱帳簿。據此，無執行合夥事務權利之合夥人，不論出資標的種類為何，亦不問出資多寡，均得單獨隨時向合夥事務執行人一人或數人或全體，行使完整之檢查權，包括檢查事務、檢查財產及檢查帳簿三者，此等權利並不得以契約限制或禁止之。會計師合夥既為合夥之一種，當然亦有上開規定之適用，自不待言。

按會計師合夥若係組織架構明確，即已明確區分執行事務合夥人與非執行事務合夥人者，非執行事務合夥人當得依上開規定行使檢查權。惟此際非執行事務合夥人應遵守誠實信用原則，不得以檢查或查閱為名，妨礙合夥事務之執行，否則即應就檢查不當所生損害，負賠償責任；至於未就合夥事務如何行使予以具體約定者，按民法第 671 條規定，因係由全體合夥人共同執行合夥事務，則會計師合夥之合夥人於合夥成立之初為明確各該合夥人出資數額、或於合夥經營期間對合夥財產與合夥債務狀況之確認，或對於損益分配後其分配結果有疑者，因此等事項均為執行合夥事務必須確認者，是以，應認全體會計師合夥人均得單獨、個別檢查合夥事務、事務計算義務及忠實義務，乃屬當然。

其次，按民法第 390 條退夥人之責任及第 691 條合夥之加入規定，合夥人股份轉讓生效者，合夥人之退夥，非為合夥人之第三人入夥，均應分別對退夥前或入夥前之合夥債務，負其責任。

是以，民法第 675 條規定不論係執行事務合夥人，基於合夥事務執行權本身，或非合夥事務執行人而本於其檢查權均得檢閱帳簿，固稱合理，惟因實務上會計師合夥，其帳目多被視為事務所之營業機密而由部分合夥人掌控，其他合夥人於合夥存續期間不僅難以獲知合夥真實之財務狀況，甚有發生合夥人由入夥至退夥均不知悉其參與合夥期間，該合夥是否負有債務暨其資產若干之情形。此等財務不透明之

狀態不僅嚴重危害合夥人之權益，亦將嚴重影響第三人加入合夥之意願，實質注意。

另宜予以敘明者係，於上述大型會計師事務所合夥之管理制度所論及關於最高權力機構及核心管理階層等節，因最高權力機構即合夥人會議係決定合夥之非通常事務；而核心管理階層，即執行合夥人或管理委員會則係將合夥人會議決議予以具體執行。是此際，得以參與最高權力機構即合夥人會議者，原則上乃全體合夥人。承此，所謂民法第 675 條合夥人之事務檢查權之適用，即值注意。蓋民法第 675 條專為保護無合夥事務執行權合夥人而設，雖全體合夥人共同執行合夥事務，各合夥人本即得「基於執行合夥事務之必要」，而檢查合夥事務、財產狀況及查閱帳簿等，惟基於分工管理，並非每一合夥人對非其工作職掌之相關資訊皆相對熟稔，是以，管見以為，若有相當理由與懷疑，仍有援用民法第 675 條規定之必要。

第四節 合夥之對外效力

所謂合夥之對外效力亦為合夥之外部關係，係指合夥對外發生之法律效果問題。合夥雖非法人，然其終究非為自然人，而是一個組織屬非法人團體¹⁷⁶，故其則有代表之情形。

第一項 合夥及合夥人代表

合夥並非法人，故合夥人依約定或決議有執行合夥事務之權限時，其對外亦即對第三人之關係，依民法第 679 條規定：「合夥人依約定或決議執行合夥事務者，於執行合夥事務之範圍內，對於第三人，為他合夥人之代表。」意指於執行合夥事務之範圍內，並非基於對合夥之代表，而是基於其他合夥人之代表。換言之，合夥事務所被代理者，係為其他合夥人之全體而非合夥。茲就有關問題分述如下：

第一款 代表權人及被代表人

一、代表權人

代表權人，須為依約定或決議執行合夥事務之合夥人，若不執行事務之合夥人，則不得為代表權人。按民法第 671 條第 1 項：「合夥之事務，除契約另有訂定或另有決議外，由合夥人全體共同執行之。」在上一情形，該一人或數人，當然為代表

¹⁷⁶ 參照，最高法院 89 年度台上字第 905 號判決要旨：「合夥為二人以上互約出資以經營共同事業所組成之團體，與個人有別。故以合夥名義與其他人所訂之契約，契約關係應存於合夥與該他人之間，而非存於各合夥人之個人與該他人之間。」

權人，無須另為授權行為¹⁷⁷；在後一情形，因合夥事務係由合夥人全體共同執行之，故不會發生代表人問題，惟其合夥之通常事務，得由有執行權之各合夥人單獨執行之（民法第 671 條第 3 項），在解釋上該合夥人應視為有代表權人。然而於非通常事務之執行時，為避免產生無代表權人之問題，應是所有合夥人均有代表權¹⁷⁸。

二、被代表人

因合夥並非法人，故被代表人為其他合夥人，而非合夥，故不能認為代表權人係合夥之機關，但稱之合夥之代表，而認為其係代表合夥，實際並無妨礙¹⁷⁹。

第二款 代表權之範圍

合夥人代表權之範圍，民法第 679 條明定：「合夥人依約定或決議執行合夥事務者，於執行合夥事務所之範圍內，對於第三人，為他合夥人之代表。」故代表權之範圍與執行合夥事務之範圍相同，從而合夥人之事務，按民法第 671 條第 1 項及第 2 項規定，依合夥契約之約定或決議，由合夥人中之一人為執行者，其代表權之行使，自應由合夥人中之一人為執行者，其代表權之行使，自應由該一人為之；由合夥人中之數人或全體為執行者，因須共同執行，故其代表權之行使，亦應共同為之，亦即應共同代表¹⁸⁰。

¹⁷⁷ 民法第 679 條修正理由：「執行事務之合夥人其他合夥人間，非有真正委任關係，是合夥人全體與執行合夥事務之合夥人間，雖有合夥及委任規定之適用或準用，但其間僅有合夥關係而已，並未另行成立一委任契約；至於全體合夥人共同執行合夥事務之場合，則不必以代表視之，蓋各合夥人皆依法律執行事務。換言之，當事人既不另行約定執行合夥事務之合夥人，而欲由全體共同執行之，當不必另以代表制度予以套入，使其依代表決定其對外之法律關係。」

鄭玉波，民法債編各論（下），作者自版，61 年 9 月再版，頁 672~673。」

¹⁷⁸ 鄭玉波，民法債編各論（下），作者自版，61 年 9 月再版，頁 672。

¹⁷⁹ 鄭玉波，民法債編各論（下），作者自版，61 年 9 月再版，頁 672。

邱聰智，新訂債法各論（下冊），作者自版，2008 年 3 月版，頁 82~83；

¹⁸⁰ 劉春堂，民法債編各論（下），三民書局股份有限公司，94 年 7 月版，頁 72。

由於代表權之範圍，不得超過執行合夥事務之範圍，從而有代表權之合夥人，逾越其執行事務之範圍外所為之行為，雖以合夥（或全體合夥人）之名義為之，亦不能認為係代表合夥（或全體合夥人）之行為，對合夥（或全體合夥人）不生效力¹⁸¹。至於所謂執行合夥事務之範圍，除合夥契約或合夥人決議另有限制外，應及於一切經營合夥事業之必要行為。準此，司法實務上亦認為包括營業上之法律行為¹⁸²，因營業需要借款行為，乃至權限範圍內之保證行為，均為合夥事務執行人代表權範圍內所及¹⁸³。至若合夥財產處分¹⁸⁴、開除合夥人等非屬經營合夥人事業之行為，則不在其列。

代表權人得代表之行為非若代理人僅以私法上之法律行為為限，準法律行為、事實行為，以及公法上之行為均得為之¹⁸⁵。

第三款 代表權之法律效果

有代表權之合夥人，就權利行使之法律效果，於合夥或全體合夥人之名義對外所為之行為，即屬合夥或全體合夥人之行為，無論其利益或不利益，均直接對於合夥或全體合夥人發生效力。此與代理人所為之法律行為，按民法第 103 條規定代理人所為之法律行

¹⁸¹ 參照，最高法院 18 年度上字第 1844 號判例要旨：「錢莊營業之合夥人，其執行業務之合夥人或經理人代合夥借款，故為關於營業上事務，應該具有此權限，惟合夥已解散時，此項權限即屬當然消滅，嗣後該執行業務之合夥人或經理人縱以合夥名義向他人借款，亦不能對合夥發生效力。除非合夥追認其行為或承認其債務外，債權人不得向他人合夥人請求清償。」

¹⁸² 參照，最高法院 18 年度上字第 959 號判例要旨：「執行業務之合夥人，對外所為營業上之法律行為，其效力直接及於合夥人全體。」

¹⁸³ 參照，最高法院 50 年度上字第 2852 號判例要旨：「合夥商號為人保證，在民法上並無如公司法第 23 條設有禁止之規定，故合夥商號業務執行人以合夥商號名義為人作保之行為，倘係在其依委任本旨執行該商號事務之權限範圍內者，即應認其保證為合法生效。」

¹⁸⁴ 參照，前司法行政部 59 年 1 月 8 日（50）台函民決字第 109 號函：「查民法上規定執行合夥事務之合夥人與第三人所為之法律行為，對於全體合夥人發生效力之情形，係指一般業務上之行為而言，共同共有財產之處分行為應不包括在內。本件合夥財產設定抵押權屬於處分行為性質，應得共同共有人全體之同意，合夥無法人人格，不得為不動產物權之主體，故無論訂立抵押契約或設定抵押權登記，均應以全體合夥人名義為之。」

¹⁸⁵ 邱聰智，新訂債法各論（下冊），作者自版，2008 年 3 月版，頁 84~85。

為，仍屬該代理人之行為，僅其法律效果直接及於本人（被代理人）者，尚有不同。從而有代表權之合夥人，於合夥關係存續中，為合夥取得之物及權利，亦屬合夥人全體共同共有¹⁸⁶。是以，執行事務之合夥人，在其權限內以本人名義代表合夥與他人訂立之房屋租賃契約，其租賃權應屬於合夥；而不屬於該執行合夥之合夥人，故在合夥存續期間內，縱使出名訂約之合夥人有變更，其與出租人之租賃關係仍為繼續，不得視為消滅¹⁸⁷。基此法理，有代表權之合夥人依代表行為負擔之債務，應屬於合夥債務，故執行事務之合夥人，在其權限內與第三人所締結之契約，其他合夥人就基於該契約所發生之債務不得卸責¹⁸⁸，乃屬當然。

第四款 代表權之消滅

合夥人之代表權因退夥，合夥解散，事務執行權限被撤回而消滅。此外，若是執行事務之範圍，於授與事務執行權限被限制在特定範圍，則對該合夥人而言，對於被限制在特定權限之範圍外之代表權，亦為消滅。惟為保護交易安全，此種對合夥人代表權之限制或撤回，應不得對抗善意，並無過失之第三人¹⁸⁹。

¹⁸⁶ 參照，最高法院 64 年度台上字第 1923 號判例：「合夥財產，為合夥人全體共同共有，其為金錢出資、勞務出資，抑以他物出資，均無不可（包括動產及不動產）。又於合夥關係存續中，執行合夥事業之合夥人為他合夥人之代表，其為合夥取得之物及權利，亦屬合夥人全體共同共有。」

¹⁸⁷ 參照，最高法院 64 年度台上字第 1923 號判例：「合夥財產，為合夥人全體共同共有，其為金錢出資、勞務出資，抑以他物出資，均為不同（包括動產及不動產）。又合夥關係存續中，執行事務之合夥人為他合夥人之代表，其為合夥取得之物及權利，亦屬合夥人全體共同共有。」

¹⁸⁸ 參照，最高法院 19 年上字第 20 號判例：「合夥之積極消極財產均為合夥人全體所有，合夥事務又本得有執行權之合夥人執行，凡執行合夥事務之合夥人對第三人所締之契約，其他合夥決無可以卸責之理。」

¹⁸⁹ 鄭玉波，民法債編各論（下），作者自版，61 年 9 月，頁 674。

第二項 合夥人之責任

第一款 合夥債務與合夥責任

合夥債務，即合夥團體所負之債務，惟因合夥團體並非法人，不具有權利能力，故不能獨立成為債務之主體，因此合夥所負的債務，實際上乃歸屬為各合夥人之共同共有債務，亦稱為共同債務，以便與各合夥人自己所負之債務相區別。又因其發生於各合夥人與合夥債權之間，故一般列為合夥對外效力說明，就此合夥債務各合夥人應負如何之責任，各國立法例尚不一致¹⁹⁰，分述如下：

一、連帶責任主義

按連帶責任主義，即各合夥人就合夥之債務，除以合夥財產負責外，並以各合夥人之個別財產，負連帶清償之責任。其尚分為併存主義與補充主義。

(一) 併存主義：

所謂併存主義，係債權人得就合夥財務或合夥人個人單獨所有之財產，並無先後次序之分，選擇請求清償。由合夥人與合夥財產對債權人負連帶責任。瑞士債務法第 544 條第 3 項規定：「合夥人共同或由其代表人對第三人負擔債務時，合夥人應連帶對第三人負責，但另有其他約定者，不在此限」。德國民法對此雖未設直接明文規定，惟因德國民法第 427 條規定：「數人依契約共同負擔可分之給付者，有疑義時，應負連帶債務人之責任。」另第 431 條規定：「數人負擔不可分之給付者，應負連帶債務人之責任。」故亦係併存主義¹⁹¹。

(二) 補充主義：

¹⁹⁰ 立法例上，或採連帶責任主義者，如瑞士債務法(544 條 3 項)是。有採分割責任主義者，如日本民法 675 條是。(引自邱聰智，新訂債法各論(下)，作者自版，2008 年 3 月，頁 93)；鄭玉波，民法債編各論(下)，作者自版，61 年 9 月，頁 677。

¹⁹¹ 劉春堂，民法債編各論(下)，三民書局股份有限公司，94 年 7 月版，頁 75~76。

所謂補充主義，係指合夥之債權人，須先就合夥財產求償，對於其不足額始得向合夥人個人單獨所有之財產求償。換言之，合夥人之責任屬第二次序，其個人財產僅就不足之額予以補充。

二、分割責任主義

分割責任主義係指合夥人僅就其應分擔之部分，對合夥債務負責。此立法例可見日本民法第 675 條規定：「合夥之債權人，於其債權發生之當時，不知合夥人損失分擔之成數者，得對各合夥人就其平均部分行使其權利。」即採此主義。

綜上，我國民法第 681 條規定：「合夥財產不足清償合夥之債務時，各合夥人對於不足之額，連帶負其責任。」即為合夥人之補充連帶責任。是以，實務上亦主張合夥財產不足清償合夥之債務，為各合夥人連帶責任之發生要件，債權人求命合夥人之一對於不足之額連帶清償，應就此存在要件負舉證之責¹⁹²，故在「未證實合夥財產不足清償合夥債務之前，債權人對於各合夥人連帶清償之請求權，尚未發生，即不得將合夥人併列為被告為附條件之聲明，請求如就合夥財產強制執行不足清償債務時，就不足之額，命其為補充性之給付¹⁹³。」又於無從知悉合夥財產是否不足清償合夥債務，更不知其不足金額如何之情形，自難令合夥人逕負連帶清償之責任¹⁹⁴。此在清償順序上，合夥人之給付責任係第二次的責任，具有後位補充之性質，學理上爰稱之補充之連帶責任。

¹⁹² 參照，最高法院 29 年度台上字第 1400 號判例：「民法第 681 條，合夥財產不足清償合夥債務時，各合夥人對於不足之額連帶負其責任。是合夥財產不足清償合夥之債務，為各合夥人連帶責任發生之要件，債權人請求命各合夥人對於不足之額連帶清償，自應就此項要件之存在，負主張並舉證之責任。」

¹⁹³ 參照，66.11.15 第 9 次民庭庭推總會決議。

¹⁹⁴ 參照，最高法院 63 年度台上字第 1862 號判例：「民法第 681 條係規定合夥財產不足清償時，各合夥人對於不足之額始連帶負其責任。現上述人既未向合夥人請求付款，即無從知悉其合夥財產是否不足清償債務時，更不知其不足金額如何，是顯難令被上訴人逕負連帶給付責任。」

第二款 合夥人責任之成立

按民法第 681 條規定：「合夥財產不足清償合夥之債務時，各合夥人對於不足之額，連帶負其責任。」又所謂合夥財產，不僅指合夥債權人向合夥人請求連帶清償時屬於合夥之動產、不動產而言，即其時合夥對於第三人之債權及其他有交易價額之一切財產權，得為強制執行之標的者，亦包含在內。如果就此等財產按照時價估計，其總額並不少於債務總額，固非所謂不足清償，即使財產總額少於債務總額，各合夥人亦僅對其不足之額連帶負責，並非對於債務全額負有此種責任¹⁹⁵。是以，合夥之債務，乃由合夥積極財產先為清償，若不足清償時，再由各合夥人之個別固有財產負擔全部給付責任。是合夥財產不足清償合夥之債務為各合夥人連帶責任之發生要件，債權人請求各合夥人對於不足之額連帶清償，自應就此項要件之存在，負主張並舉證之責任¹⁹⁶。至於無從知悉合夥財產是否不足清償債務，或不知其金額如何時，即未盡其舉證責任，則難令合夥人逕負連帶給付之責任¹⁹⁷。惟合夥人責任究係於何時成立，亦即於何種情形下，始得謂之合夥財產不足清償合夥債務？學說上分別有計算說，實在說及折衷說，茲分述如下：

一、計算說

係指將合夥之積極財產，按時價予以估計，如果其總額少於合夥債務加總時，即可認定為不足清償。債權人若向合夥人求償時，須就合夥積極財產估價後，不足清償合夥債務之事實負舉證責任¹⁹⁸。本說之優點較為符合權益保障及交易安全之維

¹⁹⁵ 參照，最高法院 28 年台上字第 1864 號判例及 91 年台上字第 523 號判決要旨。

¹⁹⁶ 參照，最高法院 49 年台上字第 118 號判例要旨。

¹⁹⁷ 參照，最高法院 63 年度台上字第 1862 號判例：「民法第 681 條係規定合夥財產不足清償合夥之債務時，各合夥人對於不足之額始連帶負其責任，現上訴人既未向合夥人請求貨款，即無從知悉其合夥財產是否不足清償債務，更不知其不足金額如何，是顯難令被上訴人逕負連帶給付責任。」

¹⁹⁸ 參照，最高法院 72 年度台上字第 3439 號民事判決要旨：「民法第 681 條規定，合夥財產不足清償合夥之債務時，各合夥人對於不足之額連帶負其責任。是合夥財產不足清償合

護。其缺點則忽略共同共有債務需先以共同共有之積極財產為清償之特性；以及合夥雖有債務，但各債權人並不一定會同時行使其權利，不可僅因債權人證明合夥之總資產小於總負債，即可逕對合夥人求償，而與民法第 681 條之立法意旨相違。

二、實在說

係指債權人必須就合夥財產加以強制執行，於其結果不足清償或執行顯有困難之情形，始可認定為不足清償。本說對於合夥人較為有利，其缺點則為程序繁重，曠日費時，對債權人保障顯為不足。

三、折衷說

係指於債權人向合夥請求清償而未獲得滿足時，即可認為合夥財產不足清償債務。本說對債權人之保障最為優渥；惟其不僅具備前揭計算說之缺點，且於合夥團體實有能力清償且執行容易時，若許對合夥人各自求償，並不公平¹⁹⁹。

以上三說各有學者主張，惟計算說則為司法實務²⁰⁰及多數論者²⁰¹所採，管見亦贊同此說，蓋觀諸民法第 745 條規定：「保證人於債權人未就主債務人之財產強制執行而無效果前，對於債權人得拒絕清償。」亦稱為「檢索抗辯權」，係保證人所特

夥之債務為各合夥人連帶責任之發生要件，債權人請求命各合夥人對於不足之額連帶清償，自應就此項要件之存在，負主張並舉證之責任。」另外，亦可參照前揭註，最高法院 49 年度台上字第 118 號判例。

¹⁹⁹ 吳奇正，合夥人在合夥關係下所負義務之研究，國立中正大學法律研究所碩士論文，95 年 1 月，頁 132~134。

²⁰⁰ 96 年度台上字第 1875 號民事判決要旨：「合夥財產不足清償合夥之債務時，各合夥人對於不足之額連帶負其責任，為民法第 681 條之所明定。所謂合夥財產，不僅指合夥債權人向合夥人請求連帶清償時，屬於合夥之動產、不動產而言，即其時合夥對於第三人之債權及其他有交易價額之一切財產權，得為強制執行之標的者，亦包含之。如就此等財產按照時價估計，其總額並不少於債務總額，固非所謂不足清償，即使財產總額少於債務總額，各合夥人亦僅對於不足之額連帶負責，並非對於債務全額負有此種責任」。最高法院 28 年度上字第 1864 號判例，91 年度台上字第 523 號民事判決，亦揭斯旨。

²⁰¹ 林誠二，民法債編各論(下)，瑞典圖書股份有限公司，2009 年 9 月，頁 46；
邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008 年 3 月版，頁 94；
史尚寬，債法各論，作者自版，49 年 11 月，頁 669。

有之權利，此乃保證債務補充性應有之結果。惟民法第 681 條合夥人之補充連帶責任則未有相類規定，自不應有同一之解釋及適用。另外，計算說較實在說對債權人有利，惟債權人向合夥人請求清償時，需就合夥積極財產估價後不足清償之事實，負舉證責任之先前要件，則對於合夥人而言，足以保障其權益。

另值得討論者，係有關合夥人之補充連帶責任，在期限上有無限制？按民法第 690 條規定：「合夥人退夥後，對於其退夥前合夥所負債務仍應負責。」合夥人之連帶責任，並無期限的限制。惟依公司法第 96 條對股東連帶責任之消滅規定：「股東之連帶無限責任，自解散登記後滿 5 年而消滅。」公司法第二章無限公司於第 70 條對於退股股東之責任規定：「退股股東應向主管機關申請登記，對於登記前公司之債務，於登記後二年內，仍負連帶無限責任（第 1 項）。股東轉讓其出資者，準用前項之規定（第 2 項）。」均有期限上之限制。就此，論者有認為免除合夥人責任過重，且任何請求權自應有民法第 125 條一般時效 15 年規定之適用，則可參照前揭公司法第 96 條、第 70 條及民法第 125 條等規定，不妨解為「合夥人之連帶無限責任，自解散後滿 15 年而消滅」²⁰²；亦有認為解釋上應隨各該債權本身應有之消滅時效完成而免除責任，例如，某筆合夥債務為借款債務，則其消滅時效為 15 年，則此際合夥人之連帶責任期間亦應在此同一之 15 年期間內負其責任，又如合夥債務為應付票據（匯票或本票），則其消滅時效期間為 3 年，於是合夥人之連帶責任期間，亦應適用其 3 年時效之期限²⁰³。另如，運送費用，依民法第 127 條第 2 款之短期時效規定，其消滅時效為二年，故各合夥人之連帶責任之期間，亦為二年²⁰⁴。

²⁰² 吳奇正，合夥人在合夥關係下所負義務之研究，國立中正大學法律研究所碩士論文，95 年 1 月，頁 132~134。

²⁰³ 林誠二，民法債編各論(下)，瑞典圖書股份有限公司，2009 年 9 月，頁 48；
鄭玉波，民法債編各論(下冊)，作表自版，61 年 9 月版，頁 138。

²⁰⁴ 黃立等著，民法債編各論，元照出版有限公司，2006 年 2 月，頁 417。

管見從之，蓋合夥人責任雖係本於民法第 681 規定而生，即合夥之債權人對合夥與各合夥人之請求權基礎雖有不同，惟合夥人責任既意在填補各合夥財產清償合夥債務之不足，則合夥人對其所負補充責任，解釋上即應隨各該債權應有之消滅時效完成而免其責任，否則，恐有過度保護合夥債權人之虞，而失法理之公平。

第三款 合夥債權人對合夥人之連帶清償請求權

合夥人之連帶責任，係就各合夥人相互之間，並非由合夥財產與合夥人對合夥債務負連帶責任。另就合夥債務負補充連帶責任者，不僅該合夥現有之各合夥人，即已退夥之合夥人，對其退夥前所負之債務，或合夥成立後加入為合夥人者，對其加入前合夥所負之債務，亦均應負其補充連帶責任²⁰⁵。又合夥人之補充連帶責任，依民法第 681 條規定乃法定責任，自不得以合夥契約或決議加以排除。故合夥契約訂定，合夥人中之一人，於其出資之限度外，不負分擔損失之責任者，在各合夥人間，固非無效，但不得以之對抗合夥之債權人。

²⁰⁵ 參照，最高法院 42 年度台上字第 1150 號判例：「合夥未定有存續期間，合夥人聲明退夥，應於兩個月前通知他合夥人，否則不生退夥之效力，此規民法第 686 條第 1 項但書之規定自明。上訴人所稱聲明退夥之日期係為民國 41 年 5 月 10 日，即使屬實，而被上訴人於同月 29 日因出賣魷魚與上訴人合夥之某商號所取得之價金支付請求權，尚在上訴人聲明退夥未生效力之前，依同法第 681 條，第 690 條之規定，上訴人仍應連帶負其責任。」

第四款 合夥人相互間之責任分擔與求償權之行使

各合夥人就合夥債務既負連帶責任，則依民法第 274 條規定合夥人中之一人向合夥債權人為清償，代物清償、提存、抵銷或混合而債務消滅者，他合夥人亦同免其責任，於是在法律解釋上，合夥人間內部分攤與求償之行使自應回歸適用連帶債務關於內部關係上之規定，即民法第 280 條至 282 條及第 677 條之規定行使求償權。

又「合夥財產不足清償合夥之債務，依民法第 681 條之規定，各合夥人對於不足之額雖連帶負其責任，但合夥之債權人為合夥人中之一人時，自己亦為連帶債務人中之一人，其對於合夥之債權與其所負之債務已因混同而消滅，依民法第 274 條之規定，他合夥人亦同免其責任，故該合夥人對於他合夥人僅得依民法第 281 條、第 282 條之規定行使其求償權，不得更行請求連帶清償²⁰⁶，」應予注意。

²⁰⁶ 參照，最高法院 29 年度上字第 1105 號判例。

第三項 合夥人責任之主體

民法第 681 條所稱合夥人，意指合夥契約之當事人，惟合夥成立後合夥人或有退夥、轉讓、新入夥之合夥人及特殊情形下之表見合夥人等。茲就合夥人對外責任主體析述如下：

第一款 一般合夥人之責任

所謂一般合夥人責任，意指合夥債務發生時，合夥並未發生中途退夥、入夥情事，亦無表見合夥出現之型態，於此情形，責任主體，僅有合夥契約之當事人，亦即有權執行事務合夥人代表行為所產生之合夥債務，就該合夥債務之效力所歸屬之人。因此，實務見解認為此等合夥人應對於合夥債務，就其合夥財產清償後，以其個別財產，負擔全部給付之責任，且各合夥人依民法第 681 條之規定，對於該合夥債務，負連帶清償之責²⁰⁷，學者通說立場亦為相同²⁰⁸。

第二款 退夥人之責任

合夥人退夥後，即向後喪失其合夥人之資格，對於其退夥後合夥所負之債務，當然不再負責，對於其退夥前合夥所負之債務，依民法第 690 條規定：「合夥人退夥後，對於其退夥前合夥所負之債務，仍應負責。」所謂「仍應負責」，究指按股分擔？亦或負同一責

²⁰⁷ 參照，最高法院 29 年度上字第 1400 號判例要旨：「民法第 681 條規定，合夥財產不足清償合夥之債務時，各合夥人對於不足之額連帶負其責任。是合夥財產不足清償合夥之債務為各合夥人連帶責任之發生要件，債務人請求各合夥人對於不足之額連帶清償，自應就此項要件之存在，負主張並舉證之責任。」另外，最高法院 49 年度台上字第 118 號判例、63 年度台上字第 1862 判例，亦同斯旨。

²⁰⁸ 林誠二，民法債編各論(下)，瑞典圖書股份有限公司，2009 年 9 月，頁 45~46。
邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008 年 3 月版，頁 123。

任，乃至連帶責任？有學者肯認「按股分擔」²⁰⁹之立法理由²¹⁰。惟學者通說²¹¹與實務立場²¹²均認為，此時解釋上退夥人仍應負連帶責任，且有學者指出立法理由以按股分擔之敘述，用語上恐有未盡審慎²¹³管見贊同上述學者之見，並認為退夥人對於其退夥前合夥所負債務，應負擔一般合夥人之責任。

惟本條之設，應依退夥人退夥，其股份消滅或轉讓之情形不同，而有不同之適用，茲分別解釋如下：

一、退夥人退夥，其股份消滅之情形：

合夥為退夥之結算時，即令已將所有合夥債務計作損失，於返還退夥人之股份中扣除，導致股份因而消除至零，甚或已由退夥人向合夥繳付其應分配之損失，此均屬於該退夥人與合夥間之內部關係，不得以之對抗合夥之債權人，蓋因在合夥前所發生之合夥債務，屬於退夥人與他合夥人之共同共有債務，退夥人之此項債務，即令由其他合夥人為債務承擔，然若無通知債權人並得其同意，對於債權人仍不發生債務移轉之效力

²⁰⁹ 劉春堂，民法債編各論(下)，三民書局股份有限公司，94年7月，頁89~90。

²¹⁰ 參照，民法第690條之立法理由：「謹按依前條之規定，退夥人與他合夥人間之結算，應以退夥時合夥財產之狀況為準，則合夥損益之分配，均應以退夥時之狀況為準，其退夥以前所負之債務，退夥人自應按股分擔，不得藉口業已退夥，希圖免責。本條設此規定，所以保護他合夥人之利益也。」

²¹¹ 鄭玉波，民法債編各論(下冊)，作表自版，61年9月版，頁690；

史尚寬，債法各論，作者自版，49年11月，頁694~695；

邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008年3月版，頁96。

²¹² 參照，最高法院42年度台上字第1150號判例：「合夥未定有存續期間，合夥人聲明退夥，應於兩個月前通知他合夥人，否則不生退夥之效力，此觀民法第686條第1項但書之規定自明。上訴人所稱聲明退夥之日期係為民國41年5月10日，即使屬實，而被上訴人於同月29日因出賣魷魚與上訴人合夥之某商行所取得之價金支付請求權，尚在上訴人聲明退夥未生效前，依同法第681條、第690條之規定，上訴人仍應連帶負其責任。」

²¹³ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008年3月版，頁96。

²¹⁴，而應依民法第 690 條規定，負連帶清償之責，為屬真正連帶債務。至於退夥人對於退夥前所負債務之負責，民法並未如公司法第 70 條第 1 項對退股股東之責任設有二年時間之限制，解釋上除該債務本身之消滅時效完成外，退夥人不能單因時間之經過而免責²¹⁵。

二、退夥人退夥，其股份由新入夥人承受之情形

民法第 691 條第 2 項規定：「加入為合夥人者，對於其加入前合夥所負之債務，與他合夥人負同一之責任。」本條之解釋，應解為民法第 305 條第 2 項之特別規定。換言之，退夥人之股份由新入夥人概括承受其資產及負債，應屬約定之併存的債務承擔，亦即新合夥人依契約或依法律規定，加入既存之合夥，其原合夥人仍繼續維持原來債之關係²¹⁶，債權人得同時或先後對原合夥人或承擔其股份之新合夥人為一部或全部請求給付。由此可見，新入夥人與他合夥人間具有相同層次債之關係。同時亦具有「數個個別獨立之債之關係」，「各一債務人各單獨負擔全部之給付義務」、「債權人之同一給付利益」、「債權人僅得受領一份之給付」等特徵，符合連帶債務之成立要件而得逕行成立連帶債務之關係²¹⁷。

²¹⁴ 參照，最高法院 18 年度上字第 2473 號判例要旨：「合夥人於退夥後所有新欠債務，固不負責，若退夥以前之合夥債務，縱其他合夥人已為債務之承擔（在合夥人間之內部關係當然有效），然非通知債權人得其同意，仍不發生債務移轉之效力。」

另參照 21 年上字第 1679 判例：「合夥人將自己之股份轉讓於他人時，雖已將自己應分擔之損失交付受讓人，並約明以前合夥所負之債務由受讓人清償，亦僅得請求受讓人向債權人清償，俾自己免其責任，對於債權人則依民法第 301 條之規定，非經債權人承認不生效力。惟轉讓後合夥所負之債務，如受讓人為他合夥人，或雖非他合夥人全體所同意者，應由繼承該合夥人地位之受讓人負其責任。」

²¹⁵ 劉春堂，民法債編各論(下)，三民書局股份有限公司，94 年 7 月，頁 89~90；

鄭玉波，民法債編各論(下冊)，作表自版，61 年 9 月版，頁 690。

²¹⁶ 參照，最高法院 47 年度台上字第 1552 號判例：「被上訴人參加某營業為合夥人，繼續經營其業務，倘某營業並未協議解散清算完結，而被上訴人參加後又未為新營業之設立登記，則其對於該營業之原有債務，自應與其他合夥人負同一責任。」

²¹⁷ 林誠二，民法債編各論(下)，瑞典圖書股份有限公司，2009 年 9 月，頁 50；

邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008 年 3 月版，頁 103。

準此，退夥人之股份由新合夥人概括承受其資產及負債，原則上適用民法第 305 條第 2 項之結果，二年期間經過後，退夥人應脫離關係，由新合夥人獨自負責。惟立法者「為保護他合夥人之利益」，於民法第 690 條立法理由明確指出，退夥人對退夥前所負之債務，退夥人自仍應負責，不得藉口業已退夥，希圖免責。故而應解為民法第 690 條為民法第 305 條第 2 項之特別規定，即二年除斥期間於退夥人之股份由新入夥人概括承受之情形，並無適用之餘地。此為保護合夥債權人之特別規定，從而縱令新合夥人與原合夥人有特別約定，使新合夥人僅對其入夥後所發生之合夥債務，負連帶無限責任，亦僅在其內部關係上有效，不得以此規定對抗合夥之債權人²¹⁸。

第三款 新入夥合夥人之責任

合夥關係存續中，中途加入為合夥人，對於加入前之合夥債務，本不必負責；惟民法為加強對合夥之債權人之保護²¹⁹，於民法第 691 條第 2 項規定：「加入為合夥人者，對於其加入前合夥所負之債務，與他合夥人負同一之責任。」所謂「負同一之責任」即合夥財產不足清償債務時，加入之合夥人亦應與其他合夥人對於不足額連帶負責。立法理由稱為合夥之本質上要求所使然²²⁰。是以，新加入合夥者，不論係「單純新加入合夥」，抑或「依民法第 305 條第 1 項規定概括承受退夥人之股份而加入合夥」，對於其加入前所負之共同共有債務，於合夥財產不足清償合夥債務時，並應與其他合夥人相同，就其個別固有財產對外負補充連帶清償之責。

²¹⁸ 劉春堂，民法債編各論(下)，三民書局股份有限公司，94 年 7 月，頁 91。

²¹⁹ 林誠二，民法債編各論(下)，瑞典圖書股份有限公司，2009 年 9 月，頁 50；

邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008 年 3 月版，頁 103。

²²⁰ 參照，民法第 691 條立法理由後段要旨：「至允許他人加入為合夥人後，對於加入前合夥所負之債務，其中途加入之合夥人，仍須與他合夥人負同一之責任，蓋以合夥之本質間應如是也。」

第四款 表見合夥人之責任

表見合夥人係指第三人因特殊情形而需對債權人負合夥人責任者，以其外觀上為足令該債權人信其為合夥人之行為²²¹。表見合夥人實際上並非合夥人，其所為之任何行為概與合夥無關，其所以須與合夥人負同一之責任，乃判例所創設²²²，並為學者多數說所肯認²²³。惟論者所以肯認之理由不一，有指出之所以認為表見合夥人對於善意第三人應負責任，係為維持合夥之信用，而保護交易之安全也²²⁴。亦有認為，表見合夥責任係源自公司法第 62 條之無限公司表見股東責任及民法第 705 條之表見出名營業人²²⁵ 責任及表見代理之法理而來，是表見合夥人於符合 1.非合夥人足以使人信賴其亦為合夥人之行為；2.相對人之債權人須不知其非為合夥人（善意）；3.相對人之債權人對於不知其情，並無過失等要件時，即應與一般合夥人同負民法第 681 條所定連帶責任²²⁶。

而民法第 705 條規定：「隱名合夥人，如參與合夥事務之執行，或為參與執行之表示，或知他人表示其參與執行而不否認者，縱有反對之約定，對於第三人，仍應負出名營業人之責任。」其立法理由為：「隱名合夥人，因不干預合夥事務，故對於第三人，僅於其出資之限度內，負分擔損失之責任。若隱名合夥人參與合夥事務之執

²²¹ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008 年 3 月版，頁 98。

²²² 參照，最高法院 19 年度上字第 973 號判例要旨：「非合夥股東而有令人信其為股東之行為者，對於不知情之第三者，應與股東負同一之責任」。

²²³ 鄭玉波，民法債編各論(下冊)，作表自版，61 年 9 月版，頁 679；
林誠二，民法債編各論(下)，瑞典圖書股份有限公司，2009 年 9 月，頁 48；

邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008 年 3 月版，頁 98。

²²⁴ 鄭玉波，民法債編各論(下冊)，作表自版，61 年 9 月版，頁 679；
邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008 年 3 月版，頁 48。

²²⁵ 表見出名營業人：指隱名合夥人以自己之行為表示參與合夥事業之執行或知他人表示其參與執行而不否認者，形式上得使第三人相信其為出名營業人，對該第三人須負出名營業人之責任，期保障第三人之信賴利益也。

²²⁶ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008 年 3 月版，頁 98。

行，或為參與執行之表示，或知他人表示其參與執行而不否認者，則是已處於執行合夥事務之地位，縱使合夥契約內，有不負責任之記載，對於第三人仍應負出名營業人之責任。」由此可見，表見合夥人責任之成立要件為非合夥人，為足以令人信其為合夥人之行為或相對人對於不知其非合夥人為善意且無過失²²⁷。



²²⁷ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008年3月版，頁98。

第五節 會計師合夥之對外效力

第一項 會計師合夥代表

按代表權人得代表之行為，非若代理之僅以私法上之法律行為為限，準法律行為、事實行為及公法上行為，均得為之。因此，縱令代表權人因執行合夥事務，侵害他人權利而成立侵權行為者，對合夥人亦生相同效果。承此，會計師合夥人於行使代表權、執行合夥事務而侵害他人權利者，亦應類推適用民法第 28 條規定負責；至若會計師於不法侵害他人權利之際，其身份並非執行職務合夥人，而係受僱於合夥之受僱人時，除合夥已盡選任、監督之責，或縱加以相當之注意而仍不免發生損害者外，應依民法第 188 條本文規定，與受僱人負連帶損害賠償責任，當無疑義。

首先，就會計師於執行職務之際，其所屬會計師事務所組織型態究係合夥組織或合署組織乙節，管見以為，會計師合夥既互約出資以經營會計師業務之契約，則會計師合夥成立與否，仍須視各該「聯合執業」之約定如何而定，惟此與該會計師合夥以何種組織型態對外進行交易，當屬二事。換言之，會計師合夥之成立，固應視會計師間是

否互約出資以經營共同事業²²⁸，若該會計師等並未有成立合夥之合意，事實上即無會計師合夥存在。惟此並非意謂即當然排除該等組織對外以合夥型態表彰之可能性，是於該會計師等若仍以「合夥」名義對外經營事業，而相對人之債權人善意無過失之場合，基於「權利表見」原則及保護善意第三人之立場，不妨認有「表見合夥」成立之可能性²²⁹，並進而對第三人負擔合夥人責任。

其次，就一般合夥人代表權行使之方式，可為共同行使或單獨行使，端視合夥事務屬通常事務或非通常事務，及合夥契約或決議有無另行約定或選定而定，已如前述。會計師辦理查核簽證，當非屬合夥之通常事務，本應由全體合夥會計師共同執行，惟實際上為求執行之順利進行。例如公司財務報告查核簽證業務引進合夥後，即將該業務歸由案源引進之合夥會計師負責執行。此際，該合夥會計師於執行查核簽證事務時，按民法第 679 條規定，即為會計師合夥之代表，因此，

²²⁸ 參照，最高法院 89 年度台上字第 2661 號民事判決所揭：「...惟按稱合夥者，謂二人以上互約出資以經營共同事業之契約，民法第 667 條第 1 項定有明文。是，經營共同事業為成立合夥之前提要件。又，合夥人執行合夥事務，非不得約定自合夥受有報酬，此觀同法第 672 條及第 678 條第 2 項規定亦明。經查證人李建軍迭次陳稱伊與林清源及被上訴人合夥經營東方法律事務所，且稱：『約定莊律師(指被上訴人)部分，1 個月接 4 個案子，6 萬元，加 1 件多 2 萬元，自已所接辦之案子，自已可拿 6 成，餘 4 成交事務所；林律師部分，一個月接 4 個案子 5 萬元，加 1 件多 2 萬元，自已所接之案件自已可拿 5 成，其餘 5 成交事務所，而我個人的部分是可抽 3 成，其餘交事務所，平時的開銷、支出，均由事務所公基金支出，年終時，事務所還會結算盈餘。』等語(見原審更(1)卷第 129 頁)。而依證人李建軍、林清源及翁鬱君之證言，東方法律事務所當時係由李建軍、被上訴人及林清源三人共同經營，均可各自對外接案，且均分擔事務所辦公費，並為原審所是認。李建軍等所稱「共同經營」，究何所指？該事務所之事業，是否為李建軍等三人共同之事業？事業之成敗，於任一人均有利害關係？亦即由李建軍、林清源、被上訴人三人分擔其盈虧？原審概未推闡調查明晰，徒憑前揭情詞，遽認三人係合署辦公，而非合夥，自嫌速斷」。

²²⁹ 同此，亦有認為「聯合會計師事務所並非法人，事務所內各會計師卻以聯合會計師事務所之名義於社會上與第三人發生經濟行為，在現行法制上，第三人對於各會計師間係出於共同經營會計師業務之目的而使用同一名義，於同一處所辦公之信賴，自應予以保護，此時即應將聯合事務所以合夥視之，並得依非法人團體之地位成為訴訟之當事人」。蕭萬龍，會計師簽證民事責任之研究，中原大學財經法學系碩士論文，92 年 7 月，頁 42。另尚有論者指明：「就合署辦公之律師民事責任而言，原則上，各律師單獨為其委任人負責，而無連帶責任之成立；僅於例外情形，如合署律師對外共同出現具造成有合夥之表徵，則依權利表見原則，應負連帶民事賠償責任」。姜世明，律師民事責任論，元照出版有限公司，93 年 4 月，頁 73-74。

若有發生侵害他人權利情事，會計師合夥即應類推適用同法第 28 條規定負連帶賠償之責。



第二項 會計師合夥人責任

會計師合夥按民法第 681 條規定，對於合夥債務，就合夥財產清償後不足之額，以其個人固有財產負連帶清償之責任，固不待言；即使於會計師合夥之表見合夥人，亦應與一般合夥人同負民法第 681 條所定連帶責任，已如前述。宜予注意者係，實務上曾見會計師合夥下專門職業者對外以「初級『合夥人』」名義執行職務者，則該等「初級『合夥人』」之法律定性究屬合夥人或受僱人？又若屬受僱人，則於該等「初級『合夥人』」辦理會計師合夥業務而侵害他人權益之場合，又應如何特定該等「初級『合夥人』」責任暨其所屬會計師合夥之責任型態？此實涉及會計師合夥制度，及表見代理法理之應用，茲分述如下。

首先，於較大規模會計師合夥，將合夥人分別為一級合夥人、二級合夥人或初級合夥人者，亦有內部區分為薪資合夥人或權益合夥人，對外表彰概以合夥會計師稱之；主要係為培育人才，使年輕、優秀之會計師得以脫穎而出，以便更好地提供會計師服務業務，逐步擴大合夥規模。

就此，管見以為，初級合夥人或薪資合夥人之法律定性仍屬受僱人。蓋其雖得於某程度上享有與合夥人相仿之權利，惟究其實際，該等初級合夥人或薪資合夥人通常未與他合夥人間形成互約出資以經營共同事業之合意，且該等成為初級合夥人或薪資合夥人之程序通常亦與合夥人之入夥程序有別，即條件較為寬鬆。承此，於該等初級合夥人或薪資合夥人因執行會計師合夥業務而侵害他人權利者，全體合夥人原則上應按民法第 188 條規定，與該初級合夥人或薪資合夥人連帶負損害賠償責任；惟於初級合夥人或薪資合夥人與交易相對人間行為須符合：1.非合夥人足以使人信賴其亦為合夥人之行為，此例如執業名片上印有合夥人字樣，或事務所招牌、信紙抬頭將之並列為合夥人等是；2.相對人之債權人須不知其非為合夥人，即相對人善意；3.相對人之債權人對於不知其情，並無過失等要件時，該初級合夥人或薪資合夥人即屬表見合夥人，應與一般合夥人同負民法第 681 條所定連帶

責任²³⁰。此際，並應認該等行為效力及於所屬會計師合夥，是以，善意無過失之相對人對會計師合夥主張債權，由合夥財產優先清償，如合夥財產不足清償時，得依民法第 681 條對全體合夥人及表見合夥人主張補充性連帶清償責任。

另實務上大型事務所亦有對協理級且具有會計師資格者給予登錄會計師公會為合夥人，並賦予財務報表及稅務申報簽證之權限，但於實際執業名片上仍以「協理及執業會計師」為之，但並無「合夥人」之字樣，就此管見認為，該等協理級會計師之法律定性仍屬受僱人，但其對相關財務報告或財務案件文件，及營利事業所得稅結算申報等簽證案件，若有違反，仍應分別適用證券交易法第 20 條及會計師代理所得稅申報相關規定處罰及對債權人負損害賠償責任外，全體合夥人原則上亦應按民法第 188 條規定與該協理級會計師等連帶負損害賠償責任。

²³⁰ 姜世明，律師民事責任論，元照出版有限公司，93 年 4 月，頁 80。

第六節 合夥人之變更

合夥團體仍保有其同一性，而合夥人（主體）或其內容（客體）有所改變者謂之合夥之變更。合夥之變更可分為客觀變更與主觀變更，前者係指合夥契約內容或其相關事項變更，如合夥人間出資種類或其數額，合夥存續期間之變更等是；後者則包括合夥人之變更、合夥人之入夥、退夥或股份轉讓等，均屬之。

關於變更合夥契約或其合夥事業種類之決議，按民法第 670 條第 1 項規定，應以合夥人全體之同意為之，惟同條第 2 項規定原合夥決議，「合夥契約約定得由合夥人全體或一部之過半數決定者，從其約定。但關於合夥契約或其事業種類之變更，非經合夥人全體三分之二以上之同意，不得為之」。亦即原合夥契約訂定此等事項之變更不必經合夥人全體之同意者，則經合夥人全體三分之二以上之同意者，亦得為之。

關於合夥之存續期間之變更，與合夥人之退夥與入夥則較為複雜，茲分述如下：

第一項 合夥存續期間之變更

按合夥可分為定有存續期間者及未定有存續期間者。前者，按民法第 692 條第 1 款規定，於合夥存續期限屆滿或同法第 693 條規定，合夥所定期限屆滿後，除有合夥人仍繼續其事務之情形外，即告解散。有論者認為此等除外情事係因合夥乃繼續性之契約關係，與租賃之有繼續性者相同，故合夥存續期間屆滿，合夥人仍繼續其事務，法律上亦仿民法第 451 條之規定擬制更新為不定期繼續合夥契約，並稱之為擬制更新或默示更新或法定更新²³¹。

²³¹ 林誠二，民法債編各論(下)，瑞典圖書股份有限公司，2009 年 9 月，頁 61。

第二項 合夥人之退夥

退夥係指於合夥存續中，某合夥人因一定原因，脫離合夥關係而喪失合夥人資格之事實。合夥人退夥後稱之為退夥人。按合夥雖為繼續契約，惟因合夥人為繼續共同事業，且基於團體性之需要，並無所謂合夥人終止或解除合夥契約之適用，蓋合夥人之中，如已無意或不能繼續合夥事業者，得或應使其個人脫離合夥事業，以免影響合夥事業之經營績效或合夥事業之發展。為此，個別合夥人脫離合夥之體制即為退夥，其脫離合夥之人，即為退夥人。當然，「合夥人之退夥，必須其合夥事業尚能繼續存在，方有退夥之可言。若因退夥致合夥事業之目的事業不能完成時，即屬解散合夥，並無所謂退夥²³²。」

第一款 退夥之原因

合夥人之退夥，依其是否基於退夥人之意思可分為聲明退夥及法定退夥二種。

一、聲明退夥

所謂聲明退夥，乃合夥人以其單方之意思表示，對其他合夥人所為終止合夥關係退出合夥之行為。按民法第 686 條規定，合夥人聲明退夥之事由包括任意退夥及重大事由退夥二種，茲就有關問題分述如下：

(一)任意退夥

按民法第 686 條第 1 項規定：「合夥未定有存續期間，或經訂明以合夥人中一人之終身，為其存續期間者，各合夥人得聲明退夥，但應於兩個月前，通知他合夥人。」故合夥未定有存續期間，或經訂明以合夥人中一人之終身（即以該合夥人之死亡）為合夥存續期間之屆滿者，為免合夥人長久受合夥之拘束，以致窒礙自己之意思自由及發展機

²³² 參照，最高法院 22 年度上字第 2966 號判例。

會，各合夥人得聲明退夥，無須具備理由或訴請法院為准許之判決²³³，亦不以公開表示或與第三人得知之機會為限²³⁴。但須於兩個月前通知其他每一合夥人，否則不生退夥之效力²³⁵。惟以兩個月期間之訂定，本在給其他合夥人圖謀善後，猶豫二個月，應為己足，是以，雖未先期於兩個月通知，仍得於聲明退夥屆滿二個月後生退夥之效力²³⁶，管見從之。

合夥人依上述規定聲明退夥，其退夥日期須於兩個月前通知他合夥人之要件，原則上可以自由選定，但民法第 686 條第 2 項規定：「不得於退夥有不利於合夥事務之時期為之。」從而合夥人於不利於合夥事務之時期聲明退夥者，不生退夥之效力，目的在保障合夥之利益。如執行合夥事務之合夥人於重要時期聲明退夥，致使該合夥事業遭受不利，且合夥人於此時期聲明退夥，難免過於自力自我，且有悖誠實信用原則，故多數論者均認為合夥人於不利合夥

²³³ 參照，最高法院 22 年度上字第 2967 號判例：「合夥人未定有存續期間者，各合夥人雖無特別之理由，亦得聲明退夥。其聲明退夥，祇須向他合夥人全體以意思表示為之，無須訴請法院為准予退夥之判決，惟他合夥人對其聲明之效力有爭執時，始有訴請法院確認之必要」。

²³⁴ 參照，最高法院 41 年度台上字第 113 號判例：「然查合夥人之聲明退夥，得生法律上之效力者，依民法第 686 條之規定，其合夥未定有存續期間，或經訂明以合夥人中之終身為存續期間者，除其退夥不得在不利於合夥事務之時期為之者外，祇須於兩個月前，向他合夥人全體以意思表示為之，其合夥定有存續期間者亦祇須以有非可歸責於自己之重大事由，向他合夥人為聲明退夥之意思表示，並不以公開表示，及予善意第三人以得知之機會為生效要件。」

²³⁵ 參照，最高法院 86 年台上字第 2504 號判決：「按合夥未定有存續期間者，各合夥人得聲明退夥，但應於兩個月前通知他合夥人，民法第 686 條第 1 項，定有明文，故未定有存續期間之合夥，合夥人雖得隨時聲明退夥，但須向他合夥人全體以意思表示為之，且應於退夥前通知他合夥人，否則不生退夥之效力」；最高法院 42 年台上字第 1150 號判例，亦同此意旨。

²³⁶ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008 年 3 月版，頁 116。

事務之時期聲明退夥者，不生退夥之效力²³⁷，實務見解亦然²³⁸。

惟此所謂不生效力者，有認為其語意未盡明確，故應予指明為貫徹合夥團體上需要，並避免合夥人違背誠信，尚非效力未定，而係指無效²³⁹。

(二) 因重大事由退夥

就重大事由而退夥，按民法第 686 條第 3 項規定：「合夥縱定有存續期間，如合夥人有非可歸責於自己之重大事由，仍得聲明退夥，不受前二項規定之限制。」是以，於合夥定有存續期間之場合，合夥人如有非可歸責於己之重大事由，仍得隨時聲明退夥；且此之聲明退夥，因聲明之通知生效而生退夥之效力，不受兩個月前通知及不利期間之限制²⁴⁰，亦即於不利於合夥事務之時期亦然，此所謂「合夥定有存續期間者」，無論其為確定期間或不確定期間（如約定合夥期間以某一合夥人所出資之房屋不堪使用為其屆滿之時為止）²⁴¹。除經訂明以合夥人中一人之終身，為其存續期間者外，合夥人應受期間之拘束，不得隨時聲明退夥。惟若合夥人有非可歸責於自己之重大事由，如生重病，或因受命為公務員，不得兼營該項合夥業務，則其未定有

²³⁷ 鄭玉波，民法債編各論(下冊)，作表自版，61年9月版，頁684。

²³⁸ 參照，最高法院22年上字第2967號判例：「合夥未定有存續期間者，各合夥人雖無特別之理由，亦得聲明退夥。其聲明退夥，祇須向他合夥人全體以意思表示為之，無須訴請法院為准予退夥之判決，惟他合夥人對其聲明之效力有爭執時，即有訴請法院確認之必要。」

²³⁹ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008年3月版，頁116~117。

²⁴⁰ 本條項修正理由：「依原條文第3項聲明退夥時，是否須先通知或得否於不利合夥事務之時為之？法無明文規定，易滋疑義。學者通說以為各合夥人如有非可歸責於自己之重大事由，無須先期通知，並得於不利於合夥事務之時期聲明退夥，始足以保護其利益。為期明確，爰明定『不受前二項規定之限制』。」

²⁴¹ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008年3月版，頁118。

林誠二，民法債編各論(下)，瑞典圖書股份有限公司，2009年9月，頁54。

存續期間者，固不待言；其定有存續期間者，不論其為確定期間，或其他不確定期間，該合夥人亦得聲明退夥²⁴²。

二、法定退夥

所謂法定退夥，係指遇有法律規定事由發生，不必經該合夥人之聲明，即當然發生退夥之效果，又稱當然退夥。按民法第 685 條、第 687 條等規定，法定退夥之事由有四，包括：1. 合夥人之股份為債權人聲請扣押；2. 合夥人死亡而不得繼承；3. 合夥人受破產或禁治產之宣告；4. 合夥人經開除。茲分述如下：

(一) 合夥人股份遭聲押

按民法第 685 條規定合夥之債權人，就該合夥人之股份，得聲請扣押。扣押實施後兩個月內，如該合夥人未對於債權人清償或提供相當擔保者，自扣押時起，對該合夥人發生退夥之效力。本條之退夥認為其性質為聲明退夥，因為該聲明雖非合夥人之聲明，但法院依合夥人之債權人之聲請所為之扣押具有為該合夥人退夥之效力，仍應認其為退夥。亦可稱之為擬制退夥²⁴³。

(二) 合夥人死亡

按民法第 687 條第 1 款規定，合夥，除合夥契約訂明其繼承人得繼承者外，因該合夥人死亡而退夥。此係因合夥契約之成立，蓋以各合夥人彼此互相信任所致，注重人格信用關係，原則上地位不得繼承，因而合夥人死亡時，其合夥人之地位非可由其繼承人當然繼承，故合夥人死亡者，應使其生退夥之效力²⁴⁴。惟本原因並非強行規定，允許合夥人以特約約定，該合夥人之繼承人得繼承者，則其

²⁴² 劉春堂，民法債編各論(下)，三民書局股份有限公司，94 年 7 月，頁 81~82。

²⁴³ 鄭玉波，民法債編各論(下冊)，作表自版，61 年 9 月版，頁 686；

林誠二，民法債編各論(下)，瑞典圖書股份有限公司，2009 年 9 月，頁 54。

²⁴⁴ 林誠二，民法債編各論(下)，瑞典圖書股份有限公司，2009 年 9 月，頁 55；

邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008 年 3 月版，頁 121。

繼承人得繼承其合夥人地位，而不生退夥之效力。準此，於合夥契約無訂明其繼承人得繼承之場合，縱令他合夥人與死亡合夥人之繼承人有維持合夥關係之合意，亦屬另一契約，死亡合夥人之繼承人不能當然援引原合夥契約，作為新合夥契約之規範²⁴⁵。

另外，如其繼承人拋棄繼承，或拋棄合夥人地位之繼承者，法律上並無強制其繼承之理由。因此，有此情形，當然亦發生退夥之效力。

(三)合夥人破產或受禁治產宣告

按同條第 2 款規定，「合夥人因受破產或禁治產之宣告」而退夥。蓋合夥人一受破產之宣告，表示其已喪失支付能力，依破產法第 75 條規定：「破產人因破產之宣告，對於應屬破產財團之財產，喪失其管理及處分權。」是以，合夥人一受破產之宣告，其總財產歸由破產管理人處分，當無再繼續共同經營合夥事業之能力，故應使其退夥，以免合夥人或合夥均同時受害；又此時合夥之股份既然屬於破產財團之一部，涉及債權人利益，如當事人有特約約定不必退夥者，僅生內部效力，蓋按民法第 71 條規定²⁴⁶，該反對特約應歸於無效，故該破產合夥人之債權人不受該特約之拘束。

至於合夥人受禁治產宣告者，喪失其行為能力，無法從事合夥事業，應予退夥。惟此種情形不涉及第三人，如合夥契約訂明，該受禁治產宣告之合夥人仍得不退夥，當

²⁴⁵ 參照，最高法院 86 年台上字第 3840 號判決要旨：「按合夥人死亡時，其繼承人並不當然為合夥人，除合夥契約有關於繼承人得繼承為合夥人之約定外，合夥人死亡，即當然退夥，此觀民法第 687 條第 1 款規定自明，本件上訴人與江玉振所訂立之合夥經商契約，並無約定由繼承人繼續為合夥人，故於江玉振於 76 年 1 月 12 月死亡時發生退夥之效力，惟因合夥人僅餘上訴人一人，其合夥當然歸於消滅。縱被上訴人確有與上訴人維持合夥關係之合意，亦屬另一契約，上訴人不得援引上訴人與江玉振間有合夥經商契約，作為新合夥關係之規範。」

²⁴⁶ 民法第 71 條規定：「法律行為，違反強制或禁止之規定者，無效。」

解為應從其訂定而不生退夥效力²⁴⁷。惟此情形，因其法定代理人僅得代理法律行為，事實行為部分無法代理，故雖可特約令其不必退夥，但其法定代理人仍不得為事務之執行²⁴⁸。

(四) 合夥人經開除者

所謂開除，亦稱除名，意指違反該合夥人之意思由其他合夥人之全體同意，剝奪該合夥人資格或地位之行為。如合夥人被開除者，即生退夥之效力，對其財產狀況將生重大影響，故為維護合夥人全體之公益，並避免濫行開除，非具備特殊之要件，不得為之²⁴⁹。

按民法第 688 條規定：「合夥人之開除，以有正當理由為限，前項開除，應以他合夥人全體之同意為之。並應通知被開除之合夥人。」故合夥人之開除，須符合下列要件：

1. 須有正當理由：

此所謂正當理由，係不確定之法律概念，意指合夥人有重大不利於合夥團體之行為，而重大或正當與否，應依具體狀況客觀認定之，實務上就出資義務之不履行²⁵⁰、擅自提取其出資²⁵¹或對於合夥人有不法侵害之行為

²⁴⁷ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008年3月，頁122。

²⁴⁸ 林誠二，民法債編各論(下)，瑞典圖書股份有限公司，2009年9月，頁55。

劉春堂，民法債編各論(下)，三民書局股份有限公司，94年7月，頁85。

²⁴⁹ 參照，民法第 688 條立法理由：「謹按合夥人有應行開除之事由發生時，為合夥人全體之公益，及合夥事業之發展計，自應將該合夥人開除，以保護其他合夥人之利益，但開除之要件有二：(一)必須有正當理由，(二)必須以他合夥人全體之同意為之，否則濫行開除，自非法律所許，至開除以後，並應通知被開除之合夥人，本條設此規定，所以使適用時有所依據也。」

²⁵⁰ 參照，最高法院 69 年台上字第 742 號判例：「合夥為二人以互約出資，以經營共同事業之契約，合夥人不履行出資之義務者，不得謂無民法第 688 條第 1 項所定開除之正當理由。至同條第二項所謂「通知」，並無一定之方式，在訴訟上以言詞或書狀為之者，亦生通知之效力。」

²⁵¹ 參照，最高法院 32 年上字第 6121 號判例：「合夥人擅自提取其出資，不得謂無開除之正當理由，如果被上訴人擅自提取其出資，經他合夥人全體之同意予以開除，並曾通知被上訴人，則雖被上訴人提取出資並未罄盡，亦未具有退夥字據，依民法第 687 條第 3 款及 688 條之規定，被上訴人仍因之而退夥。」

等是²⁵²。

2. 須經他合夥人之同意

係指程序上須經被開除者以外之合夥人全體之同意，如他合夥人中有一人不同意者，不生開除之效力，解釋上亦不以同時通知或經決議為必要。另外，於合夥人僅有二人時，不得由其中一人開除另一合夥人，如其中一人有應開除之事由，或兩人合夥如有不合諧之情事，亦只有解散合夥一途，不得以開除之方式解決之。惟有疑問者係，得否以一次之同意而同時開除二人以上之合夥人？學理通說採否定立場²⁵³，實務見解亦同²⁵⁴。

3. 須通知被開除之合夥人

開除合夥人雖已經他合夥人全體同意，尚須踐行通知被開除之合夥人，並於通知到達時始生開除之效力。

²⁵² 參照，最高法院 20 年上字第 1682 號判例：「合夥人中如有具備除名之正當理由者，其他合夥人得以全體意思一致，將該合夥人除名，至所謂除名正當理由，如對於合夥全體有不法侵害之行爲，即其一種。」

²⁵³ 鄭玉波，民法債編各論(下冊)，作表自版，61 年 9 月版，頁 687；

邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008 年 3 月，頁 124。

林誠二，民法債編各論(下)，瑞典圖書股份有限公司，2009 年 9 月，頁 56。

²⁵⁴ 法務部(79)法律字第 7231 號函略謂：「

一、按民法第 688 條第 1 項規定：『合夥人之開除，以有正當理由為限。』第 2 項規定：『前項開除，應以他合夥人全體之同意為之，……』據此規定，是否得同時開除二人以上之合夥人或以少數合夥人開除多數合夥人，解釋上似可有二說：

(一) 肯定說：按本條第 2 項所謂「應以他合夥人全體之同意為之」，就文義解釋，僅係指應經被開除者以外之其他合夥人全體一致之同意而言，至於被開除者之人數，似未有限制，故如有合夥人五人，意見分為兩派，則不論甲組三人卻將乙組二人開除，或乙組二人欲將甲組三人開除，祇須有正當理由，應均無不可；至於其理由正當與否，若有爭執，可循訴訟途徑請求法院裁判之。

(二) 否定說：按本條立法意旨係顧慮被開除之合夥人，於名譽上或財產上恐或不免受有重大之影響，故明定開除之要件，俾免濫行開除，根據以上立法精神觀察，如同時開除二人以上之合夥人，被開除人中之一人就其他被開除人之開除不予同意時，似無法認為已經「他合夥人全體之同意」。且如認得同時開除二人以上，則合夥人間將生二派之對立，多數者固得將少數者開除，少數者亦得將多數者開除，不僅不合理，且有礙合夥事業之發展。(詳讀參見史尚寬先生著債法各論第 691、692 頁)

二、以上二說，就民法第 688 條之立法本旨，並徵諸來函所引大理院 3 年上字第 130 號及最高法院 20 年上字第 1682 號判例意旨，似以否定說較為可採」。

至於此處所稱通知性質，為事實通知，其生效應類推適用民法第 94 條及第 95 條意思表示生效之規定，無須一定之方式。在訴訟上以言詞或書狀為之者，亦生通知效力²⁵⁵。

又合夥人有開除之正當理由，而經他合夥人全體之同意予以開除，並曾通知被開除之合夥人者，雖被開除之合夥人未具有退夥字據，仍生退夥之效力²⁵⁶。

第二款 退夥之效力

合夥人退夥之效力，可分為內部效力及外部效力。前者，係指退夥人與其他合夥人間之法律關係；後者，指合夥人與債權人間之法律關係。茲分述如下：

²⁵⁵ 參照，最高法院 69 年台上字第 742 號判例：所謂「通知」，並無一定之方式，在訴訟上以言詞或書狀為之者，亦生通知之效力。」

²⁵⁶ 參照，最高法院 32 年上字第 6121 號判例要旨：「如果被上訴人擅自提取出資並未罄盡，亦未具有退夥字據，依民法第 687 條第 3 款及 688 條之規定，被上訴人仍因之而退夥」。

一、內部效力

合夥人退夥之內部效力，主要有三，分別為 1.合夥資格喪失；2.財產結算；3.出資抵還三者。

(一)合夥人資格喪失

合夥人自退夥時起脫離合夥，即當然喪失合夥人資格，此雖法無明文，但解釋上為必然結論。合夥人之退夥猶如契約之終止，僅向將來生效，並不溯及既往。至於合夥之契約關係及其互相結合而形成之合夥團體，除因未退夥之合夥人無力經營合夥事業，或合夥人僅存一人，致合夥欠缺至少須有二人以上合夥人之存續要件，應生合夥解散之效果外，合夥團體不因合夥人之退夥而影響其繼續存在，合夥契約本身亦不因之而消滅²⁵⁷，其同一性仍維持²⁵⁸。

(二)財產結算

合夥人退夥，即已脫離合夥關係，合夥財產狀況如何，亦應因合夥人退夥而作一清結，以便分配而償還於合夥人，是為此所稱結算。按民法第 689 條規定：「退夥人與他合夥人間之結算，應以退夥時合夥財產之狀況為準（第 1 項）。退夥人之股份不問其出資種類，得由合夥以金錢抵還之（第 2 項）。合夥事務，於退夥時尚未了結者，於了結後計算，並分配其損益（第 3 項）。」準此，財產之結算可分為一般結算及未了事務之結算，茲分述如下：

1. 一般結算

一般結算係指退夥人與他合夥人間之財產關係，應以退夥時該合夥財產之資產及負債狀況為準，其經結算結果，如合夥財產高於各合夥人出資總額時，除返還該退夥人之出資外，並應按利益分配之成數，分配利益

²⁵⁷ 參照最高法院 33 年永上字第 177 號判例：「合夥人之退夥，除未退夥之合夥人僅存一人外，不影響於未退夥人間合夥之存續，此與合夥人之解散，合夥歸於消滅者不同。」

²⁵⁸ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008 年 3 月，頁 125。

²⁵⁹；反之，如合夥財產低於各合夥人之出資總額時，退夥人應按損失分配之成數，分擔損失，亦即結算後應以其所出資減去應分擔損失，所得之餘額返還。同理，如合夥之負債數額超過合夥之資產數額時，該退夥人更應按其分配損失之成數，給付其差額於合夥²⁶⁰。另外，所謂「退夥時」合夥財產狀況為準，係指退夥生效之時，故其聲明退夥者，須經猶豫期間屆滿時之合夥財產狀況結算²⁶¹。

2. 未了事務之結算

未了事務之結算，係指合夥人退夥時，如有尚未了結之合夥事務者，應俟該合夥事務了結後，再行分配損益。如合夥承建重大工程，正在進行中，於該工程完工驗收前，處於不能計算損益之狀態，故民法爰於第 689 條第 3 項規定：「合夥事務於退夥時尚未了結者，於了結後計算，並分配其損益。」惟未了事務之延期結算及分配損益，僅指該於退夥時尚未了結之合夥事務，延期至日後，了結時再單獨予以結算而言，本條項之例外規定，僅限於該批未了結之事務，始有其適用，並非謂全部之結算均須拖延至該事務了結之後，退夥人之合夥人地位更不因此而保留。然當事人若另有特約，全部財產之結算均延期至未了事務了結時進行，亦無不可；不過，合夥人資格，並不因此而延後喪失²⁶²。

另外，退夥人之出資返還請求權，雖因退夥效力發

²⁵⁹ 參照，最高法院 80 年度台上字第 2199 號判決要旨：「退夥人與他合夥人間之結算，應以退夥時合夥財產之狀況為準，民法第 689 條第 1 項定有明文。故其出資之返還，自須就退夥時，合夥財產狀況結算，於未受虧損之情形，始得為全部返還之請求。」

²⁶⁰ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008 年 3 月，頁 126。

²⁶¹ 參照，最高法院 19 年度上字第 1273 號判例：「合夥未定存續期間者，合夥人得於兩個月前聲明退夥，其有死亡等原因者，即因之而退夥，退夥人與他合夥人間之結算，應以退夥時合夥財產之狀況為準。」

²⁶² 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008 年 3 月，頁 127。

生時即告取得，惟其性質上，應認為定有始期之權利，依民法第 316 條規定，非於結算程序完結，退夥人不得請求返還。又結算係由合夥事務執行人會同退夥人為之，如合夥事務執行人逾相當期限，仍不完成結算，致退夥人受有損害者，對於退夥人所受損害，由合夥事務執行人對退夥人負損害賠償責任。反之，退夥人未盡結算應盡事宜者，亦應作同一解釋²⁶³。

至於結算程序何時始告完結，應以個案具體情況而定，如退夥人已領回出資及分配利益，並繳銷合夥憑證，即得推定結算業經完成²⁶⁴。惟結算僅具債權之效力，其應退還退夥人之利益，或應補還合夥之損失，對於退夥人或合夥，僅生得為請求之效果，應經請求相對人，並經其履行，亦即完成物權行為者，始生權利移轉之效力²⁶⁵。

(三) 出資抵還

民法第 668 條規定：「合夥財產為合夥人全體共同共有」，合夥人如退夥，其與其他合夥人間之合夥關係消滅，其共同共有之合夥財產本應結算，如有利益，本應按該合夥人之出資種類，返還其出資，惟因合夥人之出資，有財產出資、勞務出資、信用出資及其他利益出資，出資標的特性，或因合夥事業需要不宜依原出資標的種類返還，例如，建築物之出資，已成為合夥事業目的使用而裝修，或添置貴重附屬設備，若歸還建築物於合夥人將造成重大不良影響。為兼顧合夥事業發展，及力求合夥關係了結之方便，故民法第 689 條第 2 項規定：「退夥人之股份，不問其

²⁶³ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008 年 3 月，頁 127。

²⁶⁴ 參照，最高法院 22 年上字第 270 號判例：「合夥之退夥人如已領回出資及分配利益，並繳銷合夥憑證，自得推定其與他合夥人間已為結算。」

²⁶⁵ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008 年 3 月，頁 128。

出資之種類，得由合夥以金錢抵還之」。查其立法理由，係考量合夥出資型態多樣及退夥時計算便利起見²⁶⁶，類推適用民法第 697 條第 3 項規定，對金錢以外財產權之出資，應以出資時之價額返還之。惟出資時之價額較結算時之價額為高者，為免傷及合夥事業及其他合夥人利益，並符合公平原則，應以結算價格為準²⁶⁷。茲就不同出資種類，合夥人退夥時其相關問題分述如下：

1. 財產出資

財產出資包括現金出資、現物出資及權利出資三種。以金錢出資之情形，因退夥人原來之出資或應得之利益，本為金錢，當然得以金錢返還。惟現物出資又可分為移轉出資及用益出資。所謂移轉出資，係指將物之所有權移轉予全體合夥人共同共有為出資，例如，退夥人前曾以廠房一幢之所有權移轉於合夥（即移轉為全體合夥人共同共有）為出資是，合夥如認為該出資係繼續經營合夥事業所需者，則得將原物留存於合夥，亦即繼續保留所有權，並於經客觀評價後，換算金錢抵還之²⁶⁸。無體財產權，如商標權、專利權或著作權等之出資，情形亦同²⁶⁹。

所謂用益出資，係指將財產權使用收益移轉於合夥而為出資，例如退夥人前曾以房屋一幢，交合夥使用以為出資，並未移轉該房屋之所有權於合夥是，故該合夥人退夥後，合夥仍得繼續保持其使用權，而以金錢抵還

²⁶⁶ 參照，民法第 689 條立法理由中段：「又合夥之出資，本不以金錢為限，有以金錢或他物者，亦有以勞務代之者，退夥時為便利計算起見，則不問其出資之種類若何，均由合夥以金錢抵還之。」

²⁶⁷ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008 年 3 月，頁 130。

²⁶⁸ 劉春堂，民法債編各論(下)，三民書局股份有限公司，94 年 7 月，頁 88。

²⁶⁹ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008 年 3 月，頁 129。

其使用利益，退夥人則以金錢取得其代償利益²⁷⁰。亦即合夥仍得繼續使用收益，與退夥人僅餘單純的典權或地上權等關係。至於權利出資者，與前述之移轉出資相同，合夥均得以現金抵還²⁷¹。至於合夥究係返還原出資，抑或以金錢抵還，由合夥決定之，屬於任意之債。

2. 勞務出資

勞務出資之合夥人退夥者，勞務出資本身，因其人之脫離合夥，其出資即當然隨之退出，不生以金錢抵還之問題。其已出資之部分，類推適用民法第 697 條第 2 項規定，無庸返還²⁷²。惟於結算後，如於出資總額外，尚有增加之利益時，應類推適用民法第 699 條規定，依利益分配之成數，分配於退夥人，由合夥以金錢或現物抵還之；反之，如合夥財產結算後少於出資總額，亦即發生損失時，勞務出資之合夥人依民法第 677 條第 3 項，除契約另有訂定外，原則上不負擔損失之分配。在應分擔之情形，則該退夥人即應向合夥繳付其應分擔之部分。

3. 信用出資

信用出資之合夥人退夥者，就出資本身，因其人之脫離合夥，其出資即當然隨之退出，不得請求返還。惟如前述勞務出資情形相同，若結算之結果，於出資外尚有增益，其得請求返還利益。不同的是，信用出資之合夥人，並無不分擔損失之適用，故結算之結果，如合夥

²⁷⁰ 鄭玉波，民法債編各論(下冊)，作表自版，61年9月版，頁689；

劉春堂，民法債編各論(下)，三民書局股份有限公司，94年7月，頁88；

邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008年3月，頁129。

²⁷¹ 林誠二，民法債編各論(下)，瑞典圖書股份有限公司，2009年9月，頁58。

²⁷² 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008年3月，頁129；

劉春堂，民法債編各論(下)，三民書局股份有限公司，94年7月，頁89。

有損失者，信用出資之退夥人，仍應依其損失分配成數，以金錢給付其差額損失於合夥²⁷³。

二、外部效力

合夥人退夥後，即向後喪失其合夥人之資格，對於退夥後所負債務，當然不再負責²⁷⁴。惟此均為該退夥人與合夥間之內部關係，不得以之影響合夥債權人之權益。故民法第 690 條規定：「合夥人退夥後，對於其退夥前所負之債務，仍應負責。」此乃因退夥人與其他合夥人之結算，應以退夥時合夥財產之狀況為準，其退夥以前合夥所負之債務，除債權人同意由其他合夥人承擔者外，退夥人應按股分擔，不得藉口業已退夥，希圖免責²⁷⁵。準此，退夥人對於退夥前之合夥債務，仍應本於合夥人之身分，與他合夥人負補充連帶給付責任。此責任並不若公司法第 70 條第 1 項設有二年時間之限制，但解釋上應依債權債務本身之消滅時效規定，以定其存續（抗辯權之有無）外²⁷⁶；退夥人不能單因時間經過而免責²⁷⁷。至於合夥人退夥後，即向後喪失其合夥人之資格，對於其退夥後，合夥所負之債務，當然不再負責。

²⁷³ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008 年 3 月，頁 130；

鄭玉波，民法債編各論(下冊)，作表自版，61 年 9 月版，頁 689~690。

²⁷⁴ 參照，最高法院 19 年度上字第 725 號判例要旨：「合夥人之聲明退夥，乃其合夥中內部關係，只須向其他合夥人為退夥合法之表示，即生退夥之效力，無須得債權人之同意，若於該合夥人退夥後，始行取得之合夥債權，該合夥人依法應不負責」。

²⁷⁵ 參照，民法第 690 條立法理由要旨：「謹依前條之規定，退夥人與他合夥人間之結算，應以退夥時合夥財產之狀況為準，則合夥損益之分配，均應以退夥時之狀況為準，其退夥以前合夥所負之債務，除債權人同意由其他合夥人承擔者外，退夥人應按股分擔，不得藉口業已退夥，希圖免責。本條設此規定，所以保護他合夥人之利益也」。

²⁷⁶ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008 年 3 月，頁 131。

²⁷⁷ 鄭玉波，民法債編各論(下冊)，作表自版，61 年 9 月版，頁 679, 690；

劉春堂，民法債編各論(下)，三民書局股份有限公司，94 年 7 月，頁 90；

林誠二，民法債編各論(下)，瑞典圖書股份有限公司，2009 年 9 月，頁 59。

第三項 第三人入夥

關於第三人入夥，擬分為入夥之意義，入夥之程序及入夥之效力三者說明如下：

第一款 入夥之意義

所謂第三人入夥，係指合夥契約仍不失其同一性，而由非合夥之第三人加入已成立之合夥而取得合夥人資格之行為。蓋合夥為一契約行為，因之欲加入之第三人應以請求加入合夥之意思表示，通常為要約，原全體合夥人允許其加入為承諾，並於要約與承諾之意思表示一致，且於全體合夥人同意之通知到達時成立生效，故為契約行為。亦有學者認為，如出於合夥全體之主動，由合夥全體同意後發出邀請加入合夥之要約，而由第三人同意加入合夥之承諾，亦無不可²⁷⁸。

第二款 入夥之程序

民法第 691 條第 1 項規定：「合夥成立後，非經合夥人全體之同意，不得允許他人加入為合夥人。」此乃因合夥關係，係因彼此相互信任而得以成立，即合夥人相互間存有強烈之人格信用關係，是以他人非經全體合夥人之同意，自不應允許其加入為合夥人²⁷⁹。惟學理通說認為，民法本條項尚非強行規定，如合夥契約另有訂定，得以多數表決允許他人加入合夥，其約定亦屬有效²⁸⁰。

²⁷⁸ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008年3月，頁132。

²⁷⁹ 參照民法第 691 條立法理由前段：「謹按本條立法之意旨，與第 683 條之規定相同，蓋以合夥之關係，因彼此信任而成立，他人非其他合夥人全體所信任，自不許其闖入，故明定非經合夥人全體之同意，不得允許他人加入為合夥人。」

²⁸⁰ 鄭玉波，民法債編各論(下冊)，作表自版，61年9月版，頁682；

史尚寬，債法各論，作者自版，49年11月，頁695；

邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008年3月，頁132~133；

第三款 入夥之效力

入夥之效力，亦如退夥，得分為對內效力及對外效力說明之。

一、對內效力

第三人入夥後，即當然取得合夥人之地位，而負有出資之義務，又因合夥成立後，雖有新合夥人之加入，惟其合夥並不失其同一性，故新加入之合夥人對於合夥財產亦為共同共有人。關於合夥事務之執行合夥人或代表人等規定，新入夥人亦有適用。

第三人入夥後，自入夥時起，亦以其出資所占比例，同受損益分配；對於入夥前所產生之損益，尚無分享或分擔可言。惟新入夥人與原合夥人利益分享比例、損失分攤比例，或溯及入夥前受損益分配等，如另有約定者，依其約定定之。另外，第三人之加入合夥，並不影響合夥之同一性。因此，第三人加入合夥前，合夥契約之訂定或合夥人之決議，除因該第三人加入，原合夥人全體另有決議變更者外，自第三人入夥時起亦屬有效，具有拘束力，自不待言²⁸¹。

二、對外效力

第三人既加入夥，即與原合夥人居於同一地位，且無所謂新舊之分，因而對於加入後之合夥債務，因應與原合夥人同樣依民法第 681 條規定，負連帶無限責任。而且基於合夥本質²⁸²，民法第 691 條第 2 項規定：「加入為合夥人者，對於其加入前合夥所負之債務，與他合夥人負同一之責任。」此為保護合夥債權人之特別規定，從而縱令新合夥人於入夥前與原合夥人另有特別約定，使入夥之新合夥人僅對其入夥後所發生之合夥債

劉春堂，民法債編各論(下)，三民書局股份有限公司，94年7月，頁90~91。

²⁸¹ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008年3月，頁133~134。

²⁸² 民法第 691 條立法理由後段：「至允許他人加入為合夥人後，對於加入前合夥所負之債務，其中途加入之合夥人，仍須與他合夥人負同一之責任，蓋以合夥之本質應如是也。」

務，負連帶無限責任者，亦僅在其內部關係有效，尚不得以此項約定對抗合夥之債權人²⁸³。

有認為退夥之合夥人就退夥後之債務，新入夥之合夥人對加入前之合夥債務或表見合夥人對合夥債務，原則均非真正之債務人，並無內部分擔可言，是以，相對於一般合夥人，其債務之清償應屬非為終局責任者，故應類推適用民法第 218 條之 1 讓與請求權之規定，請求債權人讓與該債權人對於一般合夥人債務之債權。惟應注意的是，讓與請求權所適用的法律關係範圍，限於損害賠償之債，故於本例之適用，係類推適用，而非直接適用。又讓與請求權之適用，因不發生連帶債務之問題，故於債權人讓與債權後，其與一般合夥人之間，似不得主張適用連帶債務或共同債務規定，而僅得按其損失分擔比例個別求償²⁸⁴。

²⁸³ 最高法院 47 年台上字第 1552 號判例要旨：「被上訴人參加某營業為合夥人，繼續經營其業務，倘某營業並未協議解散清算完結，而被上訴人參加後又未為新營業之設立登記，則其對於該營業之原有債務，自應與他合夥人負同一責任」。

²⁸⁴ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008 年 3 月，頁 108~109。

第四項 會計師合夥之變更

會計合夥之變更，同於前揭合夥之變更得區分為客觀變更與主觀變更。惟會計師合夥之合夥人流動於不同合夥組織之趨勢日漸明顯，是以會計師合夥之變更以主觀變更部分之合夥人退夥最具重要性，茲分述如下。

第一款 退夥之事由

一、聲明退夥

按聲明退夥者，以與他合夥人終止合夥關係為效果意思，對其他合夥人所為之表示，並因而退出合夥之單獨行為。按民法第 686 條規定，合夥人聲明退夥之事由，包括任意退夥及因重大事由退夥二者。詳言之，任意退夥係指合夥未定有存續期間，或經訂明以合夥人中一人之終身，為其存續期間者，各合夥人得聲明退夥，但應於兩個月前通知他合夥人，且不得於退夥有不利於合夥事務之時期為之；至因重大事由退夥係指合夥縱訂有存續期間，如合夥人有非可歸屬責己之重大事由，仍得聲明退夥，不受上開規定之限制，均如前述。會計師合夥因其合夥之本質，合夥人當有上開規定之適用，應不待言。

應值注意者係，目前實務上就及會計師合夥之合夥人聲明退夥乙節可見合夥人雖已形成退夥意圖，甚或已與其他專門職業事務所達成新合夥協議。可能基於擔心合夥之報復，對於該欲退夥之合夥人採取封鎖措施，諸如阻斷接觸客戶之可能性，或禁止利用為客戶提供服務所需之合夥資源等，以降低「通知後退夥前」此一期間帶走客戶之可能性致推辭或延遲向他合夥人通知退夥時點之狀況。惟此等封鎖措施恐將影響委任人之利益，殊非妥適。

二、法定退夥

會計師合夥因其合夥之本質，本當亦有民法第 685 條及第 687 條關於法定退夥事由規定之適用。是會計師合夥之合夥人法定退夥事由原則上包括：

- 1.合夥人之股份為債權人聲請法院扣押；
- 2.合夥人死亡不得繼承；
- 3.合夥人受破產或禁治產之宣告；
- 4.合夥人經開除等。

然按會計師法第 23 條規定，民法第 687 條第 1 款但書於合夥組織之聯合會計師事務所不適用之。據此，會計師合夥有合夥人死亡情事發生者，縱令合夥契約訂明其繼承人得繼承者，仍生退夥之效力。

另按民法第 688 條規定，合夥人受開除之要件有 3，包括：1.需有正當理由；2.經他合夥人同意；3.通知該被開除之合夥人，均如前述。此於會計師合夥之合夥人開除而言，本應有其適用。然按會計師法第 23 條定，民法第 688 條規定於合夥組織之聯合會計師事務所不適用之。核其立法理由，主要係為避免箝制會計師之業務執行，故委諸合夥人以合夥契約自行約定之。然管見以為，為保護合夥人之利益，避免濫行開除，會計師合夥之合夥人受開除仍宜以具備正當理由為限，較為妥適；且會計師合夥開除合夥人者，仍宜通知該被開除之合夥人。僅此所謂通知，尚非開除之生效要件而已。至所謂正當理由，實務上，曾見以會計師合夥之合夥人受懲戒處分為開除事由者。就此，管見以為，會計師因其專門職業者之身分，必須遵守專門職業相關法規及自律規範，如有違反，即應受懲戒處分。而懲戒處分雖係針對該受懲戒之合夥人為之，然事實上亦將嚴重影響會計師合夥特重之聲譽，是以合夥人受懲戒處分為開除事由者，當屬合理。惟至目前，實務上，會計師合夥均以道德勸說該受懲戒處分之合夥人自動要求退夥處理之，而尚無開除之

案例發生。

第二款 退夥之效力

會計師合夥所屬合夥人退夥之內部效力，一如一般合夥人退夥之效力，得區分為對內效力及對外效力二者。其對內效力包括合夥人資格喪失、財產結算，及出資抵還三者；對外效力則指按民法第690條規定，對於其退夥前合夥所負之債務，仍應負責而言。其中，就內部效力中出資抵還乙節，則涉及會計師合夥之合夥人出資多樣性，謹分述如下。

按民法第689條第2項規定：「退夥人之股分，不問其出資之種類，得由合夥以金錢抵還之」。次按會計師合夥所屬合夥人之出資標的，除最常見之金錢者外，尚可見以勞務出資、以客戶名單出資即信用出資，或以已承接之案件為出資者等情況。此際，詳言之，就勞務出資之會計師合夥人退夥，因勞務出資本身，隨會計師合夥人之脫離合夥而當然退出，不生金錢抵還之問題，是應類推民法第697條第2項規定，無庸返還。惟會計師合夥結算結果，於出資外尚有增加利益時，亦當類推適用第699條規定，依利益分配成數由合夥以金錢或現物抵還之。然若結算結果，合夥財產已少於各合夥人之出資總額者，因勞務出資合夥人按民法第677條第3項規定，不分擔該項損失，是除有特別約定外，會計師合夥原則上不得向退夥之會計師請求分擔。

至就信用出資會計師合夥人退夥，其情形亦如勞務出資會計師合夥人之退夥，不得請求返還出資。於結算結果於出資總額外尚有增益者，當然得請求返還利益。惟應注意者係，信用出資之會計師合夥人並無民法第677條第3項規定之適用，是於結算結果合夥有損失者，信用出資之退夥會計師仍應依其損益分配成數，以金錢給付其差額於所屬會計師合夥；再就以已承接之案件為出資之會計師

合夥人退夥而言，因此等出資於會計師合夥收受委託人之付款後，應即轉化為金錢出資，是會計師合夥當然應以金錢返還之。

另外就會計師合夥所屬合夥人之退夥，尚應注意者係該等退夥人於退夥前對於客戶之「勸誘」行為。蓋會計師所擁有之「客戶」，不僅決定了其退夥後之收入來源，亦影響其他專門職業合夥與其達成新合夥協議之可能性。因此，會計師合夥之合夥人退夥前對於客戶之勸誘行為，即與其原所屬之會計師合夥爭奪「客戶」資源。按我國會計師法及專門職業自律規範相關法規，並無就會計師合夥之退夥人勸誘行為予以明文規定²⁸⁵，而與之相類者雖可見諸於會計師職業道德公報第6號第3條規定：「會計師同業間應敦睦關係，共同維護職業榮譽，不得為不正當之競爭」，惟退夥會計師之勸誘行為是否屬於「不正當之競爭」，而為應受禁止之行為，亦有疑義。

就客戶與擬退夥之會計師及其原所屬合夥會計師事務所間之關係，若由形式上觀察，因委任契約係存在於客戶及合夥間，是似得認客戶乃「其原所屬會計師合夥之客戶」；惟若由實質上觀察，客戶之所以委任合夥為其辦理會計或審計事務相關服務，其基礎可能建立於3種情形之下：

1. 客戶對會計師合夥之信任；
2. 客戶對於實際承辦案件之退夥會計師之信任；
3. 客戶對於會計師合夥與實際承辦擬退夥會計師之信任。

²⁸⁵ 與此相關者，會計師法第10條第2項規定：「會計師在決定酬金之金額或費率時，應整體考量受託案件所需人力、時間及風險程度，不得採取不正當之方式，延攬業務」；會計師職業道德公報第1號第23條：「會計師不得妨礙或侵犯其他會計師之業務；但由其他會計師之複委託及經委託人之委託或加聘者，不在此限；及第6號第4條：「會計師接任他會計師查核案件時，應有正當理由，並不得蓄意侵害其他會計師之業務」等規定。

因此，於第 1 種情形，禁止擬退夥之合夥會計師與其等所屬合夥進行「客戶」之競爭，而認擬退夥會計師之勸誘行為乃「不正當之競爭」，固無甚礙；惟於第 2 種及第 3 種情形，若仍認為「客戶」乃會計師合夥之資產，而禁止擬退夥之會計師對其進行勸誘活動，恐即有害委任人之自由選擇權。因此，對於擬退夥會計師勸誘行為之正當性，即不應僅由客戶與擬退夥會計師及其所屬會計師合夥為形式上之觀察，更應由委任人之選擇權，及退夥會計師與其所屬會計師合夥之公平競爭角度而為實質上觀察，方屬妥適。

有論者主張擬退夥會計師宣布其退夥計畫後，得對客戶進行勸誘，惟需滿足下列條件：

1. 會計師合夥，於擬退夥會計師宣布退夥計畫後，有足夠時間及機會對於客戶進行競爭；
2. 退夥會計師之勸誘並非秘密進行；
3. 客戶需被告知或意識有權選擇目前之會計師合夥，或該退夥會計師將來所屬會計師事務所之自由。

然而，更好之方式毋寧為擬退夥之會計師，與其原所屬會計師合夥，就退夥會計師將行退夥乙事，對退夥會計師於退夥前曾實際服務之客戶，或至少對於現正提供服務之客戶，進行聯合通知，以保障委任人之自由選擇權²⁸⁶。

²⁸⁶ 王進喜，美國律師執業行為規則：理論與實踐，中國人民公安大學出版社，94 年 4 月版，頁 199 至 201。

第七節 合夥之消滅

第一項 概 說

合夥性質屬契約，已如前述。惟合夥人共同經營事業，且有公司共有財產及債務，合夥關係如要終結，究應如何了結事業活動及其相關事項，如何結清財務關係，並分析合夥財產及分配損益？其事務繁多而且複雜，實不亞於一般公司行號，亦非一般契約之終止所可比擬²⁸⁷。因此，民法債編對於合夥之消滅，爰捨一般契約消滅之解除、終止，而依團體法之體制，採取解散清算之程序。該等程序不僅與民法總則第 36 條至第 44 條法人清算之規定相近，亦與公司法第 79 條至 97 條與第 322 條至第 356 條所定公司解清算相類似。

詳言之，合夥之消滅包括解散及清算，解散為合夥消滅之事由，清算為了結合夥關係所進行之程序。在相互關係上，解散為清算啟動之根據，亦為其必要前置程序，苟無解散，清算程序即無可進行²⁸⁸；是以，清算為解散之後續作業，亦為其程序之延伸。

²⁸⁷ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008 年 3 月，頁 136：「合夥並無終止之適用，應可肯定，惟是否毫無解除之適用空間，或難一概否認。蓋以合夥契約成立後，如尚未開始進行同事業之籌辦推動，或甚而出資亦均未履行，則其團體性尚未發生，應認為合夥人仍可解除合夥。例如，甲乙丙丁四人，偶遇於餐廳，席中暢談甚歡，論及共同興業，約定各斥資六十萬元經營同事業，嗣甲乙丙丁均無意推動，於次日相約合意解除合夥，應認於法有效，蓋以斯時適用解散清算，不僅法律上無其意義，於各該當事人亦無實益。」

²⁸⁸ 參照，最高法院 58 年台上字第 80 號判例：「合夥解散後，始生清算問題，原審一面認兩造之合夥並未解散，一面又認被上訴人請求清算為有據，理由殊有矛盾。」

第二項 合夥之解散

第一款 解散之意義

合夥之解散，乃終結合夥關係，使全體合夥人之合夥關係消滅之一種程序。此與退夥，僅在終了退夥人與其他合夥人間之合夥關係，並不影響其餘合夥人相互間合夥關係之繼續存在者，故兩者截然不同²⁸⁹。又合夥之解散，本質上係全體合夥人終止合夥契約，民法不稱「終止」，而稱「解散」，乃基於合夥具有團體性之原故。

第二款 解散之事由

按民法第 692 條規定：「合夥，因左列事項之一而解散：一、合夥存續期限屆滿者。二、合夥人全體同意解散者。三、合夥之目的事業已完或不能完成者。」惟合夥解散之原因，除本條規定外，論者認為尚有其他數種。茲分述如下：

一、合夥存續期限屆滿

合夥是否定有存續期間者，係依當事人意思決之。可能為合夥契約或嗣後變更契約所訂定。如合夥定有存續期間，期限屆滿，原則上合夥應即解散進行清算。惟合夥存續期限雖已屆滿，而合夥人全體仍默示同意繼續其事務者，此不外為一種未定存續期限之新合夥，故民法第 693 條規定：「合夥所定期限屆滿後，合夥人仍繼續其事務者，視為以不定期限繼續合夥契約」，是為合夥契約之「擬制更新」，此處所稱合夥人仍繼續其事務，應係指合夥人全體繼續其事務，如繼續營業而言，惟如有一合夥人表示不願意繼續其事務，即難視為合夥契約繼續存

²⁸⁹ 參照，最高法院 23 年永上字第 177 號判例：「合夥人之退夥，除未退夥之合夥人僅存一人外，不影響於未退夥人間合夥之存續，此與合夥之解散，合夥歸於消滅者不同。」

在²⁹⁰。又擬制更新後，此不定期限之合夥，即無民法第 692 條第 1 款之適用，僅得適用前述另二款解散之原因。

二、合夥人全體同意解散

合夥係基於合夥人全體之同意而成立，依契約自由原則，自亦得基於合夥人全體之同意而解散，不論合夥是否定有存續期限，均有其適用。惟同意解散之性質為合意終止合夥契約，必須由合夥人全體均同意始可，若僅由一部分合夥人同意，縱令該同意解散者屬於大多數，合夥亦不因之而解散，於此情形，應解為同意合夥解散之合夥人退夥，並為退夥人進行結算。不過如不同意解散者祇有一人者，導至合夥欠缺至少須有二合夥人之存續要件時，則合夥仍應歸解散²⁹¹。又此所稱之全體同意，以決議行之固無不可；惟其同意無須同時完成，換言之，苟經全體同意，縱其時點不同，亦無不可，僅係於最後同意之合夥人同意時，始告解散²⁹²。

三、合夥之目的事業已完成或不能完成

所謂合夥之目的事業已完成，例如合夥建築一棟商用辦公大樓出售，該大樓已建好並全部出售完畢，合夥之目的事業即屬已完成是，蓋於此時，合夥無共同事業可資經營，自無繼續存在之理由。

所謂合夥之目的事業不能完成，包括自始不能完成及中途不能完成而言。前者如合夥開採金瓜石某金礦，惟因探測錯誤，該地根本已無金礦可採，自始即未能採得金礦是；後者，如合夥之業務，係由以勞務出資之某合夥人負責經營，因該合夥人之技術，同產業另有更先進的新技術產品出現市場，該合夥之目的事業已無市場前景可言；或該合夥人退夥，以致合夥

²⁹⁰ 劉春堂，民法債編各論(下)，三民書局股份有限公司，94年7月，頁92。

²⁹¹ 參照，最高法院23年永上字第177號判例：「合夥人之退夥，除未退夥之合夥人僅存一人外，不影響於未退夥人間合夥之存續，此與合夥之解散，合夥歸於消滅者不同。」

²⁹² 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008年3月，頁138。

之共同事業無法繼續經營是²⁹³。是以，合夥之目的事業，有已完或不能完成之情形者，合夥均當然解散²⁹⁴。惟其不能完成之原因，若係因一部分合夥人之故意或過失者，其他合夥人亦得對之請求損害賠償，自不待言。

四、合夥所定事由發生

合夥得否訂定解散事由，甚或合夥是否因其訂定事由之發生而當然解散？民法並無明文規定，惟本於契約自由原則，論者認為只要其未違反強行規定或公序良俗者，其約定應屬有效。是以，合夥契約得定附解除條件，或解除事由，而解除條件成就或解散事由發生者，合夥亦可解散²⁹⁵。

五、破產

合夥有無破產能力，亦即得否宣告破產，而為解散原因。學理及實務見解不一，茲分述如下：

(一) 肯定說

持肯定說立場者認為，合夥不僅有破產能力，亦得因宣告破產而解散，不以合夥人有不能清償之情形為必要²⁹⁶。又任何商業組織不應被排除於破產法之外，合夥為商業組織型態之一，故應適用破產法²⁹⁷。此乃因合夥財產屬合夥人全體共同共有，非屬另一獨立人格所有，如合夥已達以合夥之財產不足清償合夥債務之狀態，為期清理合夥債務，先行宣告破產，反可確保多數債權人之利益。如果

²⁹³ 參照，最高法院 22 年上字第 2966 號判例：「合夥人之退夥，必其合夥事業尚能繼續存在，方有退夥之可言。若因退夥致合夥之目的事業不能完成時，即屬解散合夥，並無所謂退夥。」

²⁹⁴ 劉春堂，民法債編各論(下)，三民書局股份有限公司，94 年 7 月，頁 930；

邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008 年 3 月，頁 139~140；

鄭玉波，民法債編各論(下冊)，作表自版，61 年 9 月版，頁 696。

²⁹⁵ 林誠二，民法債編各論(下)，瑞典圖書股份有限公司，2009 年 9 月，頁 62；

劉春堂，民法債編各論(下)，三民書局股份有限公司，94 年 7 月，頁 93。

²⁹⁶ 林誠二，民法債編各論(下)，瑞典圖書股份有限公司，2009 年 9 月，頁 62。

²⁹⁷ 蕭富庭，我國合夥破產法制之解散與重構—以美國法制為藍本，國立中央大學經濟研究所碩士論文，98 年 6 月，頁 82~83。

合夥人認有繼續維持合夥團體存在之必要時，盡可提供其個人固有財產使其成為合夥財產之一部以主張合夥並無破產原因，且縱因合夥人不提供其個人固有財產，以致破產，此項破產，對於合夥之債權人向合夥人追償之請求權並不受有影響，故亦無不利可言²⁹⁸。又依民法第 681 條規定，合夥人對於合夥債務，係負補充連帶責任，從而於合夥財產不足清償合夥債務時，似非不能宣告合夥破產²⁹⁹。惟無論如何，合夥破產與解散事由無關³⁰⁰；實務上亦持相類立場³⁰¹。

(二) 否定說

持否定說立場者認為，合夥有破產能力，惟因民法第 692 條，並未將破產列為解散原因，自不得以之為合夥解散之原因，亦即須於解散後，如其財產不足清償債務時，始得宣告破產³⁰²。

蓋合夥雖具備團體性，惟其終非法人，亦非為非法人團體，法律無明文規定合夥得為破產，以解釋賦與破產能力，根據尚非堅強；又合夥人就合夥債務負連帶補充責任，如其中一人或數人不能清償者，該等合夥人固應宣告破產，但與合夥無關，如其全體合夥人均已宣告破產，再行宣告合夥破產，不僅無其必要，而且徒增程序之繁複，對

²⁹⁸ 陳計男，民事訴訟法(上)，三民書局股份有限公司，2004 年 10 月，頁 34。

²⁹⁹ 劉春堂，民法債編各論(下)，三民書局股份有限公司，94 年 7 月，頁 94。

³⁰⁰ 劉春堂，民法債編各論(下)，三民書局股份有限公司，94 年 7 月，頁 90；
陳榮宗，「破產法」，三民書局股份有限公司，71 年，頁 41。

³⁰¹ 參照，大理院 3 年上字第 550 號判例要旨：「非法人之團體設有代表人或管理人者，在民事上既有當事人能力，自亦有破產能力。但關於法人之破產特別原因，在設有代表人或管理人之非法人團體，無可準用，例如合夥，僅合夥之現實財產不敷清償債務時，尚不得聲請宣告破產，合夥如欲聲請破產，必須於各合夥員皆不能履行債務時，始能為此請求。蓋合夥財產不足清償債務，各合夥人猶有家產可以允償者，自屬不能允許。」

³⁰² 鄭玉波，民法債編各論(下冊)，作表自版，61 年 9 月版，頁 696-697；
劉春堂，民法債編各論(下)，三民書局股份有限公司，94 年 7 月，頁 90；

於合夥債權人之保護亦無實益³⁰³。又有無破產能力與是否為解散原因，係屬二事，因有無破產能力為資格問題，解散為合夥消滅原因，不應互相牽連，如是，合夥自無因破產而解散之存在，故論者多以否定說為宜，管見從之。



³⁰³ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008年3月，頁141。

第三項 合夥解散之效力

合夥解散之效力為何，民法並無明文規定。惟論者多認為合夥解散僅為使合夥關係消滅之一程序，合夥雖經解散，尚須經清算程序於清算完結後，其合夥關係始歸消滅，故合夥解散後，須開始進行清算，在清算必要範圍內，視為存續，此即所謂「清算合夥」。另外，於合夥關係存廢上，合夥一經解散，合夥契約猶如終止，合夥事業之經營亦應隨即停止。清算人亦僅於了結現況，包括清理債權債務及返還財產之必要限度內，就合夥財產為消極性之管理、處理及分配而已。合夥解散後，其原合夥事務執行人或合夥代表人之執行權及代表權，亦均隨同合夥之解散而消滅³⁰⁴。因此，就合夥團體性之動態存廢過程言，合夥堪稱因解散開始，並隨著清算程序之發動，進行一種漸進式之逐步消滅形態³⁰⁵。

³⁰⁴ 參照，最高法院 40 年台上字第 851 號判例：「合夥解散後，其清算由合夥人全體或其選任之清算人為之，此為民法第 694 條第 1 項所明定，合夥解散時其原執行合夥事務人之執行權，即應歸於消滅，對於清算事務，除原為合夥人者，應與其他合夥人全體共同為之，如非被選任之清算人，不得單獨為之。」

³⁰⁵ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008 年 3 月，頁 142~143。

第四項 合夥之清算

合夥之清算，乃合夥解散，為了結合夥現存之內部及對外一切事務及相關之法律關係，以消滅合夥之程序。

換言之，所謂清算合夥，係指合夥非解散後清算完結，其合夥之關係不能謂已消滅³⁰⁶。

第一款 清算主體

合夥解散後，負責執行清算之人，是為清算人。由於合夥一經解散後，原合夥事務執行人或合夥代表人之執行權及代表權，均隨同合夥而消滅，既無所謂繼續執行合夥事務，亦不能當然執行合夥之清算事務，是合夥需另行產生清算人負責執行清算。若非清算人，則縱令其係原合夥事務之執行人，亦不能執行清算事務³⁰⁷。茲就相關問題分述如下：

一、清算人之產生

按民法第 694 條第 1 項規定：「合夥解散後，其清算由合夥人全體或其所選任之清算人為之。」由是可知，關於清算人產生之方式有二，即法定清算人與選定清算人。

(一) 法定清算人

合夥解散後，如合夥契約未預定有清算人，且合夥人亦未另行選任清算人時，則依法應由合夥人全體充任清算人，是為法定清算人。查其立法意旨，係因如此之產生方

³⁰⁶ 參照，最高法院 40 年台上字第 142 號判例：「合夥非解散後清算完結，其合夥之關係不能消滅。」

³⁰⁷ 參照，最高法院 40 年台上字第 851 號判例：「合夥解散後，其清算由合夥人全體或其選任之清算人為之，此為民法第 694 條第 1 項所明定，合夥解散時其原執行合夥事務人之執行權，即應歸於消滅，對於清算事務，除原為合夥人者，應與其他合夥人全體共同為之外，如非被選任之清算人，不得單獨為之。」

式，於合夥人之利害關係最為妥協，於合夥清算程序亦最為有利³⁰⁸。

是以，早期實務關於由合夥人中之一人或數人得出面清理（算）³⁰⁹，或由原合夥事務執行人當然擔負清理（算）責任之見解³¹⁰，似難繼續沿用³¹¹。

（二）選定清算人

合夥契約已預先選任有清算人，或合夥契約未預定有清算人而由合夥人另行選任清算人時，為選定清算人。是以，契約預定清算人者，應為優先，因其為原合夥契約之一部，較符合合夥人全體之本意，且其確定係經合夥人全體同意。至於解散後之另行選任，按民法第 694 條第 2 項規定：「前項清算人之選任，以合夥人全體之過半數決之」，尚不適用全體同意之方法。另外，清算人之資格及人數，法無明文，第三人亦得為之；即選任部分合夥人為清算人，部分第三人，亦無不可³¹²。

二、清算人辭任與解任

清算人無論係法定充任為之或選定方式產生，亦不問具備合夥人身份與否，其執行清算事務，於充任或選定之時，與清算合夥成立委任契約，其相互間之權利義務適用民法第 528 條以下委任之規定³¹³。惟有關於此，民法第 696 規定：「以合夥契

³⁰⁸ 參照，民法第 694 條立法理由：「查民律草案第 824 條理由謂既經解散之合夥，僅於清算之目的範圍內，視與存續同，故某合夥人因合夥契約而有之執行業務權，當然消滅。其合夥清算，以使合夥人共同為之，或由其共同選任之清算人為之，最為妥協。蓋於合夥之利害關係，惟合夥人最切故也。」

³⁰⁹ 參照，最高法院 17 年上字第 796 號判例：「合夥商店閉歇，經理人放棄清算，合夥人中之一人或數人為合夥利益計，自得出而清理。」

³¹⁰ 參照，最高法院 19 年上字第 449 號判例：「關於合夥解散後之清算事務，合夥人未經另選有清算人者，則以前執行業務之合夥人當然任清理之責。」

³¹¹ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008 年 3 月，頁 145。

³¹² 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008 年 3 月，頁 144。

³¹³ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008 年 3 月，頁 146~147；

林誠二，民法債編各論(下)，瑞典圖書股份有限公司，2009 年 9 月，頁 64~65；

約選任合夥人中之一人或數人者，適用第 674 條之規定。」準此，合夥契約選任合夥人中一人或數人為清算人者，按民法第 696 條適用第 674 條規定，非有正當事由不得辭任；非經其他合夥人全體之同意，亦不得將其解任。蓋以其情形與合夥事務執行人之被選任雷同也³¹⁴。惟此係指選任合夥人中之一人或數人之情形而言，如所選任者係合夥人以外之第三人時，則不適用前揭規定，而應依民法第 549 條第 1 項：「當事人之一方，得隨時終止委任契約。」適用一般委任關於任意終止之規定³¹⁵。

此外，由全夥人全體以過半數決議選任之清算人，亦無民法第 696 條規定之適用，其辭任僅須合夥人全體過半數之決議，其辭任亦應有正當理由即可。

另清算人死亡，破產或喪失行為能力者，適用民法第 550 條規定，亦屬當然解任委任關係，不過，如合夥契約訂明，其繼承人得繼承成為合夥人，而其清算人按民法第 687 條第 1 款但書規定由全體合夥人為之者，解釋上，得由其繼承人或繼承人之一繼為清算人³¹⁶。

第二款 清算方法

清算人若僅一人時，則由該一人單獨決定清算方法並執行清算事務，別無問題，清算人若為數人，包括全體合夥人為清算人時，則為求其簡便迅速³¹⁷，並避免清算人專擅，³¹⁸民法第 695 條規定：「數

劉春堂，民法債編各論(下)，三民書局股份有限公司，94年7月，頁96；

鄭玉波，民法債編各論(下冊)，作表自版，61年9月版，頁699。

³¹⁴ 民法第 696 條立法理由：「僅按由合夥人中選任之清算人，或為一人，或為數人，此種被選任執行合夥事務之清算人，其清算權限係由合夥契約而來，在該清算人，非有正當理由，既不得任意辭任，其他合夥人亦不得任意將其解任。縱令解任，亦非經其他合夥人全體之同意，不得為之。此與合夥人被委任執行合夥之事務相同，故適用第 674 條規定。」

³¹⁵ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008年3月，頁146。

³¹⁶ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008年3月，頁147。

³¹⁷ 鄭玉波，民法債編各論(下冊)，作表自版，61年9月版，頁699。

³¹⁸ 參照，民法第 695 條立法理由：「僅按清算人有數人時，其共同處理清算事務之方法，亦

人為清算人時，關於清算之決議，應以過半數行之。」至於合夥之清算人，若經通知而未出席參與決議，其決議仍不受影響³¹⁹。

又清算人雖為多數人，關於清算合夥之通常事務，解釋上應類推適用民法第 671 條第 3 項規定得由各清算人單獨執行之，無須適用過半數之決議方法，惟其他清算人如有異議者，該清算人應即停止該通常事務之執行行為。

另外，清算人因執行清算事務之事務處理權及代表權，其範圍如何？民法並無明文規定，解釋上，應回歸適用委任之第 534 規定，並肯定清算人之概括代表權限。換言之，清算人執行各項清算事務，有代表合夥為一切訴訟上或訴訟外行為之權。惟應注意者係，依民法合夥節或民法物權編共同共有規定，其行為應經合夥人或其他合夥人全體同意者，原則仍應有其適用，但於清算事務之必要範圍內，清算人應有處分合夥財產之權限。例如，為了結現務或返還出資而得個別處分合夥財產即是，以便清算程序之順利進行。

又合夥之清算，旨在清理並結束合夥現存事務，因此，若清算人將合夥事務或財產全部或主要部分讓與他人者，參照公司法第 84 條第 2 項但書及第 185 條第 1 項第 2 款規定意旨，仍應經其他合夥人全體同意，清算人自亦不得獨立為之，至於受讓他人營業或財產者，應限於收取債權之情形，始得為之³²⁰。

不可不有明文之規定。本條明定關於清算之決議，以全體清算人過半數行之，蓋為杜清算人專擅之弊而設。」

³¹⁹ 參照，最高法院 86 年台上第 1598 號判決：「合夥之解散，其清算固應依民法第 694 條之規定，由合夥人全體或其所選任之清算人為之。但合夥中之一人於解散清算經合法通知而故不到場者，其餘合夥人之清算，對該未到場之人並非無效（參閱司法院院字第 1598 號解釋）。」

³²⁰ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008 年 3 月，頁 148~150。

第三款 清算事務

歸納民法本節第 697 條至 699 條關於合夥清算事務之規定，民法第 40 條所定法人清算人之職務內容，與公司法第 84 條第 1 項所定無限公司清算人之職務內容，多數論者，認為清算事務之事項有五，即 1.了結現務；2.收取債權；3.清償債務；4.返還出資；5.分配賸餘財產等³²¹。惟關於了結現務及收取債權二者，因民法合夥並未準用民法第 40 條及公司法第 84 條第 1 項規定，是合夥僅得類推適用³²²。茲分述如下：

一、了結現務

了結現務係指將合夥解散前已經開始而尚未完成之事務，或合夥存有必須處理之事項，清算人應將其辦理或處理完畢而言，例如，將尚未完成之工程繼續施工予以完竣，買賣契約之履行等是。清算人為了結現務之必要範圍內，固得為繼續種種事務或其相關行為，惟僅得為辦理結束所需為限，不得為合夥開辦新的事務。否則，即屬逾越權限，不僅構成解任之正當理由，對於合夥人全體所生損害，應按民法第 544 條：「受任人因處理委任事務有過失，或因逾越權限之行為所生之行為，對於委任人應負賠償之責」之規定，負債務不履行之損害賠償責任³²³。

³²¹ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008 年 3 月，頁 146~147；
林誠二，民法債編各論(下)，瑞典圖書股份有限公司，2009 年 9 月，頁 64~65；
劉春堂，民法債編各論(下)，三民書局股份有限公司，94 年 7 月，頁 96；
鄭玉波，民法債編各論(下冊)，作表自版，61 年 9 月版，頁 699。
³²² 黃立等著，民法債編各論，元照出版有限公司，2006 年 2 月，頁 432；
林誠二，民法債編各論(下)，瑞典圖書股份有限公司，2009 年 9 月，頁 65。
³²³ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008 年 3 月，頁 150；
劉春堂，民法債編各論(下)，三民書局股份有限公司，94 年 7 月，頁 97。

二、收取債權

收取債權，係指合夥之債權，不論其債務人為第三人或合夥人，其已屆清償期者，清算人均應予以收取，必要時並得為訴訟上請求及聲請強制執行；為保全執行，亦得為假扣押、假處分。至於尚未到期或停止條件尚未成就者，得請求債務人拋棄期限或條件利益先期清償，或以轉讓他人，抵償合夥債務，或換價方法收取之。無法變價收取者，得暫時保留於合夥財產，作為返還出資或分配賸餘財產之標的。

三、清償債務

合夥對他人所負債務，不問其債權人為第三人或合夥人，於合夥存續中，為合夥事業墊付經營費用，或前事務年度已確定分配予合夥人之盈餘，而該合夥人尚未支取均屬合夥債務，於此等情形，清算人應優先予以清償，按民法第 697 條第 1 項規定：「合夥財產應先清償合夥之債務。其債務未至清償期，或在訴訟中者，應將清償所必需之數額，由合夥財產中劃出保留之。」此乃對於未屆清償期之債務，尚不需拋棄期限利益而先清償，不過合夥既已解散，自應將其清償所必需之數額，由合夥財產中劃出保留，以備屆期清償，以免將來不及清償，致徒增爭議及損失。

所謂「劃分保留」，係指使其與合夥財產分離而獨立保管，至於保管方法，或自為保管，或儲存於銀行或其他金融機構，均得由清算人酌情為之，惟就得否予以提存，有認為不得予以提存，蓋提存與清償生同一效力，已非保留之意義³²⁴。然亦有認為並無不可者³²⁵。

³²⁴ 鄭玉波，民法債編各論(下冊)，作表自版，61年9月版，頁699；
劉春堂，民法債編各論(下)，三民書局股份有限公司，94年7月，頁97~98；
邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008年3月，頁151~152。
³²⁵ 錢國城，合夥之解散與清算，法令月刊第33卷第10期，71年10月，頁6。

又債之清償，按民法第 316 條規定，債務人原則上得於履行期前清償債務，故清算人對於未至清償期之債務，斟酌情形，不予保留，而逕行清償亦無不可。至於在訴訟中之債務，則因其債務是否存在，或金額之多寡，尚有待審判上加以確定，亦須將其爭執部分，由合夥財產中劃出保留之³²⁶。

其次，就清償債務之方法而言，按民法第 309 條第 1 項規定，應依債之本旨為之，惟合夥所欠之債務，如為金錢債務，而合夥已無現金可資給付時；為使清算程序順利進行，並適時終結，民法爰於第 697 條第 4 項規定：「為清償債務及返還合夥人之出資，應於必要限度內，將合夥財產變為金錢。」以供清償。是以，合夥財產之變現處置，雖為清算人之權利，但亦為其義務，如清算人怠於及時為變現處置，對於其所生損害，亦應負債務不履行之不完全給付損害賠償責任。

至於變賣方法，解釋上由清算人斟酌情形決定之。清算既得依市價變賣，亦得以拍賣之方式為之。為避免爭議及清算之公正，解釋上似亦得認為，清算人得聲請法院拍賣之³²⁷。

另外，合夥債務其有擔保物權或優先權者，應按其優先順序清償，惟清償必要費用，解釋上應優先於所有債權而儘先清償。是以，清償債務，為合夥清算之必要程序，須待清算程序完成，始有返還或請求返還出資問題³²⁸，故於生合夥財產不足清償合夥債務時，除以勞務為出資之合夥人，依民法第 677 條第 3 項規定不負擔損失外，清算人應按各合夥人分擔損失之成數，請求負填補損失之義務³²⁹。惟此僅指合夥人間內部之關係

³²⁶ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008 年 3 月，頁 152。

³²⁷ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008 年 3 月，頁 152。

³²⁸ 參照，最高法院 19 年上字第 19 號判例：「合夥關係既不存續，其以前合夥營業之狀況如何，自非經清算不能明析。清算結果應先以其財產償債合夥債務，如有餘存，他合夥人始能對於執行清算事務之合夥人，就其餘存之額，請求償還其出資或受紅利之分配。」

³²⁹ 參照，最高法院 18 年上字第 1785 號判例：「合夥解散後，各合夥人就合夥財產通盤計算，如以合夥財產清償合夥債務尚有盈餘，則依分配利益標準以之分配於各夥人，如有不敷，亦應由各合夥人負擔。」

而言，對外各合夥人無論其出資之種類如何，均應負連帶清償責任，自不待言³³⁰。

第四款 返還出資

按民法第 697 條第 2 項規定：「依前項清償債務，或劃出必需之數額後，其賸餘財產應返還各合夥人金錢或其他財產權之出資。」足見，返還出資必需合夥踐行清償債務及劃出必需清償之數額後，仍有賸餘財產始得為之³³¹。又同條第 3 項規定：「金錢以外財產權之出資，應以出資時之價額返之。」通說認為此出資之返還，不含勞務及信用出資，蓋因勞務、信用或其他利益之出資，性質上無從返還³³²，故民法債編修正，爰將返還出資，限於返還金錢或其他財產權之出資。惟就此，有認為財產權以外之出資，其本身並非不得評價為金錢，而且於出資時，復又估定其價額，亦即換算金錢作為出資成數之計算依據，並於合夥事業進行中投入勞務、信用或其他利益等，出資總額中，難謂無其應可享有之成份或成數，則法律政策上禁止其為返還標的，是否盡符公平原則，不無可議³³³。

至於返還出資之方法，理論上，如合夥人以現物為出資者，其物若尚存在，自得以原物返還；若屬金錢出資或現物為出資標的，而該出資標的已不存在時，自均得以金錢返還之。不過清算事務之

³³⁰ 劉春堂，民法債編各論(下)，三民書局股份有限公司，94 年 7 月，頁 98。

³³¹ 參照，最高法院 19 年上字第 19 號判例：「清算結果應先以其財產償債合夥債務，如有餘存，他合夥人始能對於執行清算事務之合夥人，就其餘存之額，請求償還其出資或受紅利之分配。」

³³² 本條項修正理由：「二、原條文第 2 項所稱『合夥賸餘財產之返還出資』，應以金錢或其他財產權之出資為限。至於勞務、信用或其他利益之出資，因性質上無從返還，不生返還之問題。為期明確，爰明示賸餘財產應返還各合夥人『金錢以外之出資，應估定價額為其出資額』。則於返還出資時，仍以出資時之價額返還，較為平允。因現行法尚無明文規定，為避免疑義。並配合上開條文之修正，爰仿德國民法第 733 條第 2 項規定，增設第 3 項『金錢以外財產權之出資，應以出資時之價額返還之』。」

³³³ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008 年 3 月，頁 153~154；黃立主編，民法債編各論(下)，元照出版有限公司，2006 年 2 月，頁 434。

執行，返還出資而仍能恰如原形返還者，實不多見，故民法第 697 條第 4 項規定：「為清償債務及返還合夥人之出資，應於必要限度內，將合夥財產變為金錢。」此係為分配之容易也³³⁴。準此，金錢以外其他財產權之出資，究以原物返還，抑或變價為金錢返還之，得由清算人斟酌情形，以過半數之決議定之。

另外，就金錢以外財產權之出資，以金錢返還時，其返還之價額應如何計算，有謂應以出資時或解散時之價額為準，不無問題。為杜爭議，民法第 697 條第 3 項特別明定：「應以出資時之價額返還之。」查其意旨，係為求平允避免疑義³³⁵。惟有論者認為，金錢以外財產權之價額，因時間之變遷，不僅折舊程度不同，按出資時之價額返還，是否符合公平原則，不無可議。尤其在部分為原形返還部分為價格返還之情形下，未盡公平之情形尤為明顯³³⁶。

如合夥財產之數額，較應返還各合夥人出資之數額為少，不足以支應全部返還時，即為各合夥人共同所負之損失，自應由各合夥人按比例分攤，故民法第 698 條規定：「合夥財產，不足返還各合夥人之出資者，按照各合夥人出資額之比例返還之³³⁷。」此外，依民法第 830 條第 1 項規定：「共同共有之關係，自共同關係終止而消滅。」合夥既已解散清算，並於清算終結而完全消滅，故返還出資或分配賸餘財產，應均無維持共同共有關係之餘地。亦無創設分別共有之依據。因此，清算結果，如依民法第 698 條為出資比例返還者，清

³³⁴ 參照，民法第 697 條立法理由後段：「至合夥財產，為清償債務及返還合夥人之出資，有時非變為金錢，不易分配，然亦非可盡行變為金錢而為分配也。故規定於必要限度為限，以明示其旨。」

³³⁵ 88 年 4 月 2 日民法債編修正第 697 條修正理由後段略謂：「第 697 條增訂第 3 項『金錢以外之出資，應估定價額為其出資額』。則於返還出資時，仍以出資時之價額返還，較為平允。因無明文規定，為避免疑義並配合上開條文之修正，增訂第 3 項。」

³³⁶ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008 年 3 月，頁 155。

³³⁷ 參照，民法第 698 條立法理由：「謹按依前條第 2 項之規定，合夥財產經清償債務或劃出必需之數額後，其賸餘財產，應返還各合夥人之出資。然其賸餘數額，如較出資之數額為少，不足以資返還時，則應按照各合夥人出資額之比例而為返還。蓋以此種不足之數額，即為合夥人共同所負之損失，使之比例分攤，自足以昭平允。故設本條以明示其旨。」

算人應依第 697 條第 4 項規定，將合夥財產變價為金錢，再依比例以金錢返還。

第五款 分配賸餘財產

所謂賸餘財產，係指清償債務及返還出資後所餘之財產，性質上為合夥人出資所獲之利潤。因此，不問出資種類之合夥人，均得受分配，故民法第 699 條規定：「合夥財產於清償合夥債務及返還各合夥人出資後，尚有賸餘者，按各合夥人應受分配利益之成數分配之。」按合夥財產本為全體合夥人共同共有，故此所謂分配，具有分割共同共有物之意義，亦即等同合夥財產之由合夥人分割³³⁸；惟此等分割，兼指總體財產而為比例分割，與純為單一共有物之個別分割者，規範意義仍有不同³³⁹。

第六款 清算完結

清算程序何時完結？其終結之程序如何？法無明文。解釋上應認為，清算程序之完結，應以事務實際均已處理完竣為止，合夥關係亦於斯時正式完全消滅，其間無須履行一定程序，亦無須如公司組織應依程序向法院為申報，更不須提經合夥人或其他合夥人全體同意而完結清算程序³⁴⁰。

³³⁸ 參照，民法第 699 條立法理由：「查民律草案第 829 條理由謂合夥之賸餘財產，應由各合夥人分割，使清算終結，蓋合夥財產，本屬合夥人共同所有，既屬共有，自可分割。至分割方法，應依分割共有物之規定，理至易明，無須另設明文。」

³³⁹ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008 年 3 月，頁 157。

³⁴⁰ 邱聰智，新訂債法各論(下冊)，作者自版，2008 年 3 月，頁 158。

第五項 會計師合夥之消滅

會計師合夥性質上既屬合夥，就其消滅應行之程序，自應有前揭合夥解散、清算之適用。惟於會計師合夥解散時有未了結之現務，應該大多屬於受當事人委任辦理之專門職業業務，若清算人非為合夥會計師或同業之專門職業者，致欠缺了結未完成事務之能事。此際，管見以為得令原辦理該項事務之合夥人繼續辦理，且清算人係以會計師合夥代表人身份，委任原合夥事務執行人或其他同業之專門職業者，於了結該事務之必要範圍內繼續辦理，以避免委任人因會計師合夥解散而受影響，當然，清算人將該等未結事務相關權利義務讓與同業之其他專門職業者，繼續辦理之情形，需徵得委任人同意，自不待言。惟其缺點在於為了結現務所需時間難以估算，且實際上亦難期待接受委任之其他專門職業者繼續提供具有一定水準之服務，而有令會計師合夥遭受執業不當指控之風險，是有應值得注意之處。

第八節 會計師合夥於程序法之舉證責任分配

第一項 舉證責任分配基本法理

舉證責任分為客觀舉證責任與主觀舉證責任。茲分述如下：

第一款 客觀舉證責任

客觀舉證責任又稱確認責任或實質舉證責任，其所指涉問題所在，為某事實主張無法獲得確認時，將導致何種後果。亦即，何一當事人將因此事實真偽不明事態承擔不利益。此種舉證責任非關加諸於當事人之負擔，而係指涉一法院取向之規則，其功能乃用以克服事實不明之情況。客觀舉證責任不僅於程序終結階段，且於法院裁判時，充當法院認事之基準；其於訴訟前，對當事人之蒐證或保存證據行為，與訴訟中之當事人證據提出均有作用³⁴¹。

第二款 主觀舉證責任

主觀舉證責任，為行為責任，係一真正加諸於當事人之負擔，其意義乃指當事人為避免敗訴，經由自己行為提出使用一待證事實之證據，其作用乃在於誰要得到有利益之判決，誰即須提出對自己有利益之證據。因此，主觀舉證責任，即成為當事人舉證活動之方法，亦為法院訴訟之指揮³⁴²。

³⁴¹ 姜世明，舉證責任與真實義務，新學林出版股份有限公司，頁 4~34；
姜世明，民事訴訟法基礎論，元照出版公司，2008 年，頁 125。

³⁴² 邱聯恭講述，許士宦整理，口述民事訴訟法講義(三)，2006 年筆記版，頁 204~206；
許士宦，證據蒐集與紛爭解決，新學林出版股份有限公司，2005 年 2 月，頁 534。

第二項 我國法之舉證責任分配

我國民事訴訟法第 277 條於民國 89 年修正為：「當事人主張有利於己之事實者，就其事實有舉證之責任。但法律別有規定，或依其情形顯失公平者，不在此限。」修正理由認為本條前段係屬處理事實真偽不明應如何舉證責任分配，而但書則係因特定具體事件如依照原則之舉證責任分配，將產生不公平之結果，故特設但書以在個案中求當事人公平，並舉公害事件、交通事故、商品責任、醫療糾紛等作為例子。是以，舉證責任分配應係一總體概念，其可分為「舉證責任分配一般原則」與「舉證責任減輕」二者，如依此理解民事訴訟法第 227 條規定，則應可認為前段係舉證責任分配一般原則之明文化，至於後段則為舉證責任減輕之規定。茲說明如下：

第一款 舉證責任分配一般原則

就舉證責任分配法則之運用，德國學說與實務之見解，基本上係以規範理論為主流之見解。我國通說³⁴³以規範說（法律要件說）補充民事訴訟法第 277 條之不足，進而建構舉證責任分配之標準，而第 277 條但書可謂明文授與法院得依其裁量舉證責任之減輕以求個案之公平。

所謂規範說，乃德國證據法權威 Rosenberg 所提倡，以法條構造關係分析出發，建立所謂規範理論。其認為舉證責任分配原則乃係，若無一定法條之適用，則無法獲得訴訟上請求成果之當事人，應就該法條要件於實際上已存在之事實，負主張及舉證責任。賦予各當事人應就其有利之規範要件為主張及舉證之責任，亦即主張權利存在之人，應就權利發生之法律要件存在之事實為舉證；否認權

³⁴³ 姜世明，「舉證責任法」，民事訴訟法基礎篇，元照出版公司，2008 年，頁 129~131；楊淑文，從特定類型之實務見解觀察舉證責任分配之判斷標準(上)，台灣本土法學 60 期，2004 年 7 月，頁 49~50。

利存在之人，應就權利妨害法律要件、權利消滅法律要件，或權利受制法律要件負舉證責任³⁴⁴。按我國民事訴訟法第 277 條所規定內容，屬於訴訟法上規範，而明確規定當事人就所主張有利於已事實負舉證責任，實具有濃厚行為責任之色彩，由我國目前審判實務上觀之，法官亦多於判決理由中記明「尚難認為以某造當事人所提某證據，已能證明某事實為真實或某權利關係存在」等類內容，而鮮見有示明其係對所謂「真偽不明」之狀況為裁判者³⁴⁵，係左袒行為責任說之立場，而多偏重此說所表示保護當事人實體利益為判斷之依據。

第二款 舉證責任之減輕

舉證責任減輕之方法，基本上可區分為訴訟前、訴訟中之舉證責任減輕方法；同時，亦得區分為實體法上之舉證責任減輕與程序法上之舉證責任減輕。所謂訴訟前之舉證責任減輕，乃指在訴訟前經由私人間協議（證據契約）或由法律或實務承認之資訊情報請求權，而對某造當事人之舉證責任予以減輕。所謂訴訟中之舉證責任減輕，乃指在訴訟中經由法律或實務承認以舉證責任轉換、表見證明、證明妨礙、證明度降低、一定條件下加重非負舉證責任一造之解明義務，而使另一造之舉證責任減輕。至於實體法上之舉證責任減輕，係指法有明文舉證責任減輕之規定及資訊義務之承認；而訴訟程序法上之舉證責任減輕，即指由訴訟法所構設之舉證責任減輕方式³⁴⁶。

³⁴⁴ 姜世明，民事訴訟法基礎論，元照出版公司，2008 年，頁 129~130。

³⁴⁵ 邱聯恭講述，許士宦整理，口述民事訴訟法講義(三)，2006 年筆記版，頁 220~221。

³⁴⁶ 姜世明，「再論不當得利無法律上原因要件之舉證責任分配」，民事證據法實例研習(一)，新學林出版股份有限公司，2008 年，頁 194~195。

第三項 會計師合夥訴訟程序中舉證責任分配

第一款 舉證責任一般原則

由上開說明可知，所謂舉證責任分配一般原則係指規範理論而言，亦即主張權利發生者，應就權利發生要件負舉證責任；而主張權利障礙、權利消滅及權利受制要件者，則應負舉證責任。論者有立於此，進一步指出，於民事責任程序，如被害人（委託人）主張基於會計師委任契約，而因被告違反義務行為，造成其損害發生者，原則上，被害人即原告應對權利發生要件，契約存在、義務違反、違法性、可歸責性、損害及因果關係等之事實負舉證責任³⁴⁷。

茲分述如下。

一、會計師與委任人契約之法律關係

按會計師與委任公司亦即受查公司之委任契約有認為係委任關係亦有認為是承攬關係。而多數見解認為，屬於委任關係³⁴⁸。惟依民法第 535 條規定，「受任人處理委任事務，應依委任人之指示」為之，但會計師查核簽證具有委任關係，解釋上應認民法第 535 條「應依委任人之指示」的規定，於此不能適

³⁴⁷ 參照，最高法院 96 年度台上字第 2738 號民事判決：「按當事人主張有利於己之事實者，就其事實有舉證之責任。但法律別有規定，或依其情形顯失公平者，不在此限。民事訴訟法第 277 條定有明文。依前開規定，並無醫院或醫師應就其醫療行為先負無侵權行為舉證責任之情形，如由主張醫院或醫師有過失者，先負舉證之責，尚無違反上開規定或有顯失公平之情形，則上訴人主張本件應由被上訴人先就其醫療行為並無侵權行為負舉證之責，顯係就消極事實先負舉證責任，違反前述舉證責任之規定，自應由上訴人先就被上訴人有過失之事實負舉證責任。上訴人既未能舉證證明被上訴人有過失，即經送鑑定結果，亦認被上訴人之醫療行為並無過失，而上訴人復未能舉證證明被上訴人之醫療行為與吳朝心之死亡間有相當因果關係，其依侵權行為及僱傭關係主張被上訴人應負連帶賠償責任，自無理由。綜上所述，上訴人依侵權行為、債務不履行及消保法第七條規定之法律關係，請求被上訴人應負連帶賠償責任，核屬無據，不應准許」。

³⁴⁸ 黃銘傑，從安隆案看我國會計師民事責任之現狀，月旦法學，第 85 期，2006 年 6 月，頁 108；

陳錦隆，會計師查核簽證財務報表之民事責任(上)，會計研究月刊第 171 期，2000 年 2 月，頁 104。

用³⁴⁹。另外，因會計師受有報酬，因而會計師之注意義務依同條後段：「應以善良管理人之注意義務為之」，是以受查公司，亦即委任人在會計師合夥民事責任程序中，被告會計師合夥對是否有得以充當損害賠償依據之會計師契約存在乙節如有爭執者，基本上，委任人應負舉證責任。

二、會計師舉證責任

我國證券交易法第 20 條之 1 第 3 項規定：「會計師辦理財務報告或財務業務文件之簽證，有不正當行為或違反或廢弛其業務上應盡之義務」對於發行人所發行有價證券之善意取得人、出賣人或持有人因而所受之損害，應負賠償責任。及同條第 4 項規定：「會計師之賠償責任、有價證券之善意取得人、出賣人或持有人得聲請法院調閱會計師工作底稿並請求閱覽或抄錄，會計師及會計師事務所不得拒絕。」因此，原告須先證明會計師有過失³⁵⁰。屬一般的過失責任，所稱「不正當行為或違反或廢弛其業務上應盡之義務，係仿自會計師法第 17 條，其目的在確立會計師之行為標準及注意義務，其中「廢弛」其業務上應盡義務，係指應為而不為，及所為未達會計師應有之水準而言³⁵¹。

至於，「欺騙市場理論」，實務上法院判決於大榮鋼鐵 B 案、京元電子案、順大裕及立大農畜業等案，對公司負責人等相關人員皆予爰引為判決理由，主張原告僅須舉證證明財務報告內容不實，即可推定已就交易因果關係部分盡其舉證責任，但於

³⁴⁹ 劉連煜，新證券交易法實例研習，元照出版公司，2009 年，頁 292。

³⁵⁰ 賴英照，股市遊戲規則，最新證券交易法解析，作者自版，2011 年，頁 793~795；
劉連煜，新證券交易法實例研習，元照出版公司，2009 年，頁 296~299。

³⁵¹ 司法院釋字第 432 號解釋：「第 17 條雖使用不確定法律概念，惟會計師於其執行業務時何種作為或不作為構成業務上應盡義務之違反或廢弛，足以損及當事人之權益及大眾之交易安全，可憑其專業知識予以判斷，並非難以理解，對於懲戒權之發動亦非不可預見，縱其內容具有某程度之不確定性或概括性，惟個案事實是否屬該規定所欲規範之對象，仍可經由司法程序依照社會上客觀價值、職業倫理等，按具體情況加以認定及判斷，要無礙於法安定性之要求。」

會計師的責任部分，則多未適用「欺騙市場理論」，目的在於減輕會計師的責任³⁵²。

第二款 舉證責任之減輕

舉證責任減輕係任意性之舉證責任分配一般法則之突破，從民事訴訟法第 277 條但書之法律特有規定，而對某造當事人之舉證責任予以減輕，或基於考量危險領域、武器平等、誠信原則，蓋然性理論證據偏在性、自由業者民事責任之加重等考量因素，在訴訟中經由法律或實務承認以舉證責任轉換、表見證明、證明妨害、非負舉證責任人說明義務之強化，而對一造之舉證責任予以減輕。由於舉證責任之轉換與否，對於會計師、醫師等專門職業者於民事訴訟實體與程序上關係最為密切，是以，本文僅討論會計師合夥關於舉證責任轉換在民事訴訟法之實體法、程序法上適用的態樣及具體化的適用模式。

一、舉證責任轉換之意義

舉證責任轉換係指經由法規之定性及舉證責任分配一般原則之適用後，所被決定之舉證責任分配結果，因其可能對於應負舉證責任一造當事人造成不可期待之證明困難，基於武器平等、誠信原則等法理，而在立法時或經由實務創設，對於部分事件類型，乃就前開舉證責任分配結果加以調置，而將舉證責任轉換為原不負舉證責任一造當事人負擔³⁵³；或某待證事實之舉證責任原歸某造當事人負擔，惟因當事人之合意，轉換為由他造當事人負舉證責任。

³⁵² 賴英照，股市遊戲規則，最新證券交易法解析，作者自版，2011 年，頁 800~814；劉連煜，新證券交易法實例研習，元照出版公司，2009 年，頁 300~305。

³⁵³ 姜世明，消極事實之舉證責任分配，成大法學，第 10 期，頁 159；姜世明，舉證責任轉換與舉證必要移轉之概念釐清—簡評台灣高等法院 91 年上易字第 138 號民事判決，台灣法學，第 84 期，2006 年 7 月，頁 207~210；許士宦，證據蒐集與紛爭解決，新學林出版股份有限公司，2005 年 2 月，頁 223~227。

舉證責任定義之特殊性，乃在於其須先存在一舉證責任分配之一般原則，否則無從有轉換之可言³⁵⁴。亦即舉證責任轉換之先決條件必須在理論上先承認德儒 Rosenberg 之規範說所建立之基本規則為瞭解之出發點，始有可比較之相對概念而獲知其概念之意義³⁵⁵。其所建立之規範理論，係以法條之構造關係分析出發，認為舉證責任分配原則，若無一定法條之適用，則無法獲得訴訟上請求成果之當事人，應就該法條要件於實際上已存在之事實，負主張與舉證責任。亦即，各該當事人就其有利之規範要件為主張及舉證。即主張權利存在之人，應就其權利發生之法律要件存在之事實為舉證；否認權利存在之人，應就權利妨害要件，權利消滅法律要件或權利受制法律要件負舉證責任³⁵⁶。在不採取 Rosenberg 之舉證責任分配原則之學者而言，並無舉證責任轉換之明確概念界限。

是以，學者認為依前述舉證責任轉換之意義，係指「於特別之情形，法律將一般情形之舉證責任分配為相異之規定，使相對人就相反事實負舉證責任之分配規定」。其原因乃若不採規範理論作為舉證責任一般法則，而改依危險領域理論、蓋然性理論、變態事實說或其他以公平正義或誠信原則為立論之證據法理論，因其具有法律不安定性，且經常藉助於證據評價作為決定舉證責任分配結論，即無所謂舉證責任轉換之可言。且該等理論主張舉證責任歸屬確認即屬最後之決定，則豈有另為轉換之理³⁵⁷。故應以規範理論作為舉證責任之一般法則，方為是理。

³⁵⁴ 姜世明，民事證據法實例研習(二)暨判決評釋，新學林出版股份有限公司，2000年，頁159~164。

³⁵⁵ 陳榮宗，林慶苗合著，民事訴訟法(中)，2009年3月，三民書局，頁491。

³⁵⁶ 姜世明，「舉證責任法」，民事訴訟法基礎篇，元照出版公司，2008年7月，頁129~130。

³⁵⁷ 姜世明，民事證據法實例研習(二)暨判決評釋，新學林出版有限公司，2006年11月，頁76~77。

二、會計師舉證責任轉換之適用

按會計師執行業務發生重大違反義務時，有無舉證責任轉換之適用，頗具爭議。德國學說及實務有認為，在醫師民事責任程序中，如醫師觸犯重大醫療過失時，則有舉證責任減輕至舉證責任轉換效果之適用，其前提並設定在關於生命或健康之義務及發生之損害結果符合一典型事象經過，且發生之損害乃主要損害（亦即該損害屬於義務違反時之典型結果）。³⁵⁸此等說明於會計師民事責任程序中是否亦應為相同評價，不無疑義。基本上，基於武器平等原則與危險領域理論，並顧及會計師與醫師均為自由業者之身分，實有必要將會計師民事責任程序中舉證責任減輕制度，適當地援引關於醫師民事責任程序中之舉證責任減輕制度。惟應注意者係，就會計師除非在其義務違反可被評價為重大過失時，否則難以認為其當然有舉證責任轉換制度適用。此與醫師民事責任程序中之關於說明義務之履行應由醫師舉證責任不盡相同。蓋於醫師民事責任程序中，醫師主張其已為充分說明，乃為侵權行為責任阻卻之要件，依一般舉證責任原則即可推得應由醫師負舉證責任。惟於會計師之民事責任程序中乃涉及債務不履行之情形，其說明義務之違反，在法律上評價乃有所不同，不能當然認為應由會計師對其已為適當闡明及告論之事實負舉證責任。

惟證券交易法第 32 條規定：「會計師、律師、工程師或其他專門職業或技術人員，曾在公開說明書上簽章，以證實其所載內容之全部或一部，或陳述意見者」，對於「公開說明書，其應記載之主要內容有虛偽或隱匿之情事者」，對於善意之相對人，因而所受之損害，應就其所應負責部分與公司負連帶賠償責任，但「如能證明已經合理調查，並有正當理由確信其簽證或意見為真實者」，免負賠償責任，是以，會計師對於公開

³⁵⁸ 姜世明，民事程序法之發展與憲法原則，元照出版有限公司，2003 年 11 月，頁 155~179。

說明書主張免責時，必須「證明已經合理調查，並有正當理由確信其簽證或意見為真實者」，始能免責。換言之，會計師必須證明其簽證陳述意見前，對於有關事項已作獨立深入之調查，並已盡善良管理人之注意義務，始能免責，其標準較發行人為高，與證券交易法第 20 條之 1 由原告負舉證責任相較，顯然對會計師適用舉證責任之轉換，為何有此等差別？其差別有無法理基礎？均值得深思³⁵⁹。



³⁵⁹ 劉連煜，新證券交易法實例研習，元照出版公司，2009 年，頁 299。

第六章 會計師賠償責任之實務案例

第一節 順大裕案

85 年底，曾正仁「借殼」大裕食品公司上市，改名為順大裕股份有限公司（以下簡稱：順大裕公司），成為廣三集團子公司，推張文儀為董事長，廣三集團正式介入順大裕經營權。87 年 10 月間，劉松藩卸任台中商銀董事長一職，由曾正仁接任，曾正仁為了籌集資金炒作股票，劉松藩也因參選立委及角逐院長正需資金，因此由劉松藩協助曾正仁向台中商銀超貸 15 億元，後來曾正仁再自行從台中商銀超貸 74.5 億元。

87 年 11 月間，財政部及央行接獲具體檢舉，針對台中商銀展開突擊金檢，曾正仁發現紙包不住火，違約交割順大裕股票 84.5 億元。超貸及違約交割同時爆發。總共掏空台中商銀及順大裕公司等國內資金 348 億元³⁶⁰。

一、順大裕公司財報不實之事實

- (一)順大裕公司於 87 年初，大量現金增資，及發行可轉換公司債募集資金，對投資人公開說明該款項將分三年用於廣三名人雙星等四個工地，惟未實際實行計劃。
- (二)順大裕公司將募集上述證券所獲資金購買定存單及短期票券供關係企業融資質押擔保。
- (三)隱匿關係人交易事項及背書保證事實。

二、地方法院對會計師賠償責任之判決見解³⁶¹

- (一)查核或核閱財務報告之會計師，形式上之注意義務及工作內容，雖然有程度上之不同，惟無論查核或核閱財務資訊，均應經過會計師所設計、執行之蒐集證據程序。此等蒐集證據之方法，雖非專為發

³⁶⁰ 順大裕，台中商銀案—環環相扣，自由電子報，2007 年 8 月 6 日；彭郁欣，會計師財務報表簽證責任—自司法實際談起。
<http://taipei.law119.com.tw/personview.asp>

³⁶¹ 台中地方法院 92 年度重訴字第 706 號民事判決。

現舞弊或錯誤而設計，但仍應保持專業上之警覺（Due Professional Care），而依當時情況採行適當之程序，以期能發現財務資訊重大不表達之情事。本件被告會計師欠缺專業上之警覺，而有未盡善良管理人注意義務之情。

(二)在會計師僅具有過失時，應對其無法預測之潛在投資人所受之一切損害負賠償責任，實屬過苛，亦與民法第 184 條規定之一般侵權行為損害賠償之要件不符。蓋利害關係人所受之損害，可能均為經濟上之損失，其權利遭受到侵害，殊難想像。因此當會計師故意有不正行為或故意違反、廢弛其職務上應盡之義務時，解釋上，或可認為其「故意以背於善良風俗之方法加害於他人」，惟會計師僅具過失情節，而有違反一般公認之審計準則之時，各該審計準則乃會計師從事審計工作之行為規範，尚難認為係「保護他人之法律」，故單純以會計師違反審計準則，而使其與實際製作不實財務報告之行為人，均須對第三人之經濟上之損失，負賠償之責，理論上恐有失衡之嫌。

(三)會計師為查核或或閱財務資訊，設計、執行之蒐集證據程序，係為取得查核或核閱證據，俾對財務報告表示意見之用，故就會計師立場而言，所有蒐集證據之過程，係供自己之用，非為他人用。若論會計師在蒐集證據之過程中，未保持專業上之警覺，採取適當之程序，而應負無限制之賠償責任，則其過失情節及責任範圍，亦顯不相當。

(四)綜上，本件一審法院就原告起訴請求會計師賠償損害部分，判決原告敗訴。

三、高等法院維持台中地方法院之判決³⁶²。

四、對駁回會計師賠償責任之評析：

³⁶² 台灣高等法院台中分院 93 年度金上字第 2 號判決。

本案台中地方法院引用最高法院九億案³⁶³之會計師的責任部分，要求原告須證明交易因果關係，法院認為「投資人實際以公司財務報告作為買賣股票之依據或重要參考資料者幾希？以公司之財務報告（歷史報告）決定買賣時機者顯然少之又少。故以此觀點出發，依最高法院前開『九億案』之見解，則本件原告所受之損害與被告等核閱財務報告之過失行為之間，自無相當因果關係」。

管見認為，證券交易法的立法基礎在於貫徹公開原則，為確保資訊的翔實無誤，因果關係的推定多限於公司負責人及相關職員；至於會計師的責任部分，則多未適用欺騙市場理論。此等立論，目的在於減輕會計師的責任及避免影響會計師行業發展和金融市場有效運作，管見至表贊同。又法院判決引用美國司法實務判決之美國紐澤西州最高法院 H. Rosenblum Inc. V. Adler 乙案³⁶⁴否定會計師應對第三人負侵權行為注意之原則，及英國司法實務 Hedley Byrne Co. Ltd V. Heller & Partner Ltd.³⁶⁵確定判決之法律見解，認為投資者與會計師並無密切（Proximity of Relationship）存在，因而會計師對於投資者，並不負侵權行為之注意義務，而駁回原告對會計師賠償責任之理由，相當明確，且與外國立法例

³⁶³ 九億案為銀行貸款案，本判決對九億案有如下之說明：「最高法院在臺灣銀行訴請九億簽證會計師民事賠償一案中，指出該案之簽證會計師查核時，當可發現虛偽記載，縱令非明知合謀，亦難辭過失之責，但台灣銀行決定是否放款時，不能僅以會計師之簽證報告作為判斷依據，應自行為徵信作業，盱衡各種情況，再為決定，故認簽證會計師之過失行為，與台灣銀行之損害間，欠缺相當因果關係」。（參見，台中地方法院 92 年度重訴字第 706 號民事判決）。

³⁶⁴ 法院認為：關於原告等本於美國紐澤西州最高法院在 H. Rosenblum, Inc. v. Adler 乙案，主張會計師亦應對合理可得預見之使用人負責原則，係屬誤會部分：經查美國紐澤西州最高法院在 H. Rosenblum Inc. v. Adler 乙案所提出之可合理預期之第三人原則（Reasonably foreseeable third parties），事實上已被美國大多數法院推翻，另未徹底推翻該原則之法院，對於第三人之範圍亦嚴加限制，因為採取此原則，將會不合理擴大會計師責任，使會計師行業和金融市場有效運作，遭受重大打擊。從而在美國新澤西州、伊利諾斯州、阿肯色州、堪薩斯州和密西根州均已採立法否定上開原則。（參見自順大裕案、台灣高等法院台中分院民事判決，93 年度金上字第 2 號）。

³⁶⁵ 法院認為：本案原告等所引之英國 Hedley Byrne & Co. Ltd. V. Heller & Partner Ltd 案，認定：「任何股東可能依據公告之財務報表買賣或持有股票，應為會計師所合理預見，會計師由於依法負有對股東之報告義務，遂與股東間具有充分密切關係，以肇致過失侵權行為責任」，係上訴法院（Court of Appeal）之見解，該判決已經終審法院（House of Lords）否定，其確定判決之法律見解為：因會計師一般例行性的查核報告，目的在於使公司管理階層及股東，了解公司財務狀況，並非供現有股東或未來潛在性投資者，作為投資買入股票之依據，因而投資者與會計師間，並無密切關係（Proximity of Relationship）存在，因而會計師對於投資者，並不負侵權行為之注意義務，有該判決書可稽。

與實務相契合。本案若能避免以因「投資人不看報表或看不懂報表」為免除會計師賠償責任之判決理由，將可避免「不但對散戶投資人極不公平，且與證券交易法公開原則的立法基礎與目的相左」之指責。



第二節 正義食品案

正義食品股份有限公司（以下簡稱：正義食品），於民國 58 年 4 月設立，主要從事於食品油脂類及健康食品等產品之製造加工買賣。84 年 2 月經財政部證券管理委員會核准上櫃。

正義食品為了掩飾大量存貨堆積，乃虛開發票偽作正義食品經銷商購貨憑證之事實。將應收帳款、應收票據據以登帳，虛飾銷貨與盈餘。同時，正義食品使用關係企業正義，維力、維貿公司之資金購入定期存單存放公司，而該定期存單已遭融資變現，使現金及約當現金虛增。

正義食品 85 年 11 月，發生財務困難，並因所開立票據遭退票，經票據交換所公告拒絕往來，違反證券櫃台買賣中心業務規定，自 86 年 2 月起終止股票櫃台買賣。

正義食品發生在 92 年之博達案之前，但其纏訟多年，自 95 年方由台北地方法院判決，台灣台北地方法院 87 年度重訴字第 1347 號民事判決（95 年 11 月 30 日）。本案較特殊者，乃在於首度會計師被判與發行人及發行人之負責人等負連帶賠償責任。

一、法院論述正義食品財務報表不實之事實：

（一）至 85 年 10 月 30 日止之財務報表虛列有新台幣（下同）12 億 1,500 萬元，以無記名式可轉讓定期存單方式存在之現金週轉金，但事實上係屬虛偽。

（二）至 85 年 10 月止「材料進、耗、存」月報表仍列載庫存 7 億 8,890 餘萬元，實際上空無一物，正義食品鉅額跳票前虛開發票與其人頭公司隆澤、慶旺、宜廣、…等 13 家公司，事實上則無交易行為。

二、法院對會計師賠償責任之判決見解：

- (一) 被告朱立容未將其調查正義公司 81 年度至 83 年度內部控制制度之覆核情形及結論記載於工作底稿，無從證實其所執行之評估過程及結論部分：

查被告於 81 年度工作底稿填完問卷後，僅在問卷上打「√」記號，未見渠等對內部控制程序之優劣及完整與否作任何評述，亦未載示擬將採行之審計範圍與審計技術。

另 82 年度及 83 年度內部控制問卷工作底稿，除了填上 82 年 6 月及 7 月與 83 之外，未見其他任何標記及評估結論，依查核規則第 15 條及審計準則公報第 3 號第 2 條及第 10 條規定，會計師應將其查核過程確實作成工作底稿以證實其已依審計準則公報規定執行查核工作，而被告於 81 年度至 83 年度調查正義公司內部控制程序未將調查結果等作成結論，並決定是否擬信賴其內部控制程序，核有未確實依規定內部控制之調查評估過程及結論作成工作底稿之情事。

- (二) 被告朱立容對 82 年度及 83 年度銷貨循環遵行測試所抽查之樣本不足以代表母體部分：

(1) 按審計準則公報第 4 號「查核之證據」第 5 條規定，查核人員為獲取證據通常係應用抽樣方式，惟應對證據之足夠與適切加以考慮，並將查核結果作成結論。

(2) 查正義公司 82 年度及 83 年度大宗物資貨物之營收約占其總營收之半（82 年：百分之 45.88；83 年：百分之 52.98），然被告抽查時，82 年度未予選樣，83 年度卻僅抽選一筆，其樣本明顯不足；

再正義公司大宗物資之交易筆數雖較油品交易筆數少，惟其每筆交易之量及值均重大，且正義公司大宗物資之進、銷貨程序及存貨之管理，均與自製油品之控制程序有重大差異，又被告所抽核樣本之出貨單，並未依受查公司「大宗物資管理辦法」規定應經客戶簽認，

是以，被告顯未對受查公司 82 年度及 83 年度大宗物資銷貨交易內部控制作業取具足夠適切之證據，以判斷其內部控制作業是否有效且依規定運作。

又被告雖辯以期末證實查核時，業已針對應收帳款執行函證等程序且回函結果亦無不合，惟該查核程序僅係評估應收帳款於 82 年底及 83 年底時之所有權及存在性，不足以證明受查公司大宗物資銷貨交易之真實性及是否確實符合受查公司所訂之內部控制程序，被告所辯，並不可採。

(三) 被告朱立容執行銷貨循環遵行測試抽查時，未針對選樣抽核提貨單，亦未發現受查公司出貨單未經客戶簽認部分：

依受查公司「大宗物資管理辦法」規定，銷售存放在外大宗物資時，除應開立出貨單經客戶簽認外，應另開立提貨單由買方至倉庫向理貨單位領貨，惟查渠等會計師執行銷貨循環遵行測試交易抽查時，未針對選樣抽核提貨單，亦未發現受查公司出貨單未經客戶簽認，核有違反前揭規定之情事，被告所抽查受查公司大宗物資銷貨交易內部控制循環樣本之出貨單未經客戶簽認，且未抽核提貨單，是被告所辯查核程序僅屬其他科目或交易循環所應執行之查核測試程序，並無法確認受查公司內部控制是否有效遵行，是被告此部分之所辯，仍不足採。

(四) 關於被告朱立容違反上開規定，顯有廢弛其業務上應盡義務之情，除經會計師懲戒委員會懲戒在案外，並經最高行政法院以 94 年度判字第 11655 號判決認定在卷。

(五) 此外，櫃檯買賣中心於 86 年 7 月 30 日提報有關正義公司之專案報告中亦指出，在正義公司大宗物資買賣部分，經查正義公司驗收單非由倉管人員所開立，且該單據之開立亦無倉儲公司或理貨公司之外部單據為憑，而會計師未能經由深入觀察進貨流程而發現此一

內控疏失並加以揭露外，亦未能藉由實地進貨收料之觀察而確知存貨帳載之真實性，致銷貨流程之收入承認與存貨扣減，均僅憑內部單據即統一發票與出貨單，且亦未依內控要求由客戶在出貨單上簽收，造成該公司之虛列銷貨情形行之多年，則會計師不但未確認客戶簽回出貨單，卻僅憑理貨公司之函證回函即相信帳載之存貨數量，其查核方式顯有重大疏失等情，高雄高分院 95 年度重金上更（三）字第 1 號判決，因之亦認本件會計師之查核確有疏失之處（本院卷 9 第 63 至 64 頁），足見被告確有未盡善良管理人注意之查核義務，其等應注意上情且能注意而不注意，自應負過失之責。

（六）按證交法第 20 條之規範對象非僅限於「發行人」及「故意責任」為限，公司之財務報告及財務業務文件，其主要內容有虛偽或隱匿之情事時，發行人、發行人之董事長及總經理，除能證明原告非善意外，係採結果責任主義之無過失責任，縱無故意或過失亦應負賠償責任，而在文件上簽章之職員，及簽證會計師則負過失推定責任，必須證明已盡相當注意，並有正當理由確信之基礎者，始能免負賠償責任。查被告未依上述規定，即對於正義公司之財務報表簽證，顯有過失，已如上述，依證交法第 20 條規定，自應對原告負損害賠償之責。

三、法院駁回對會計師事務所負連帶賠償之判決見解：

（一）按「合夥人依約定或決議執行合夥事務者，於執行合夥事務之範圍內，對於第三人，為他合夥人之代表。」、「合夥財產不足清償合夥之債務時，各合夥人對於不足之額，連帶負其責任。」民法第 679 條、第 681 條分別定有明文。又執行業務之合夥人，對外所為營業上之法律行為，其效力直接及於合夥人全體（最高法院 18 年上字第 959 號判例意旨參照）。

（二）經查：

1、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 6 條第 2 項規定查核簽證所出具之查核報告，應載明聯合會計師事務所之名稱等，堪認正風事務所係屬合夥組織無訛。

2、依上開民法第 679 條規定，被告朱立蓉等執行本件會計師簽證合夥事務，就第 3 人言，朱立蓉等為正風事務所其餘合夥人之代表，且依最高法院 18 年上字第 959 號判例意旨，朱立蓉等受正義公司委任辦理正義公司財務報表簽證等之效力亦及於正風事務所，惟上開之規定，乃係就執行業務合夥人所為「法律行為」，其效力及於合夥之規定，而非係執行業務合夥人所為「侵權行為」，其效力及於合夥之規定，是民法第 679 條之規定，當非執行業務合夥人與合夥，應負連帶損害賠償之責之請求權基礎，原告依該規定請求被告正風事務所負連帶損害賠償之責，自無理由。

3、民法第 28 條³⁶⁶乃係就法人侵權行為所為之規範，而被告正風事務所係屬合夥組織，均已如前述，茲被告正風事務所既屬合夥之組織，並非法人，其應負責任如何，當應適用民法合夥相關責任之規定，而非屬民法第 28 條規範之範疇。另被告朱立蓉等係被告正風事務所之合夥會計師，與被告正風事務所間並非係僱傭關係，核與民法第 188 條規定之要件不符，故原告此部分之請求，亦無理由，應予駁回。

四、對會計師賠償責任判決之評析：

(一) 虛列無記名可轉讓定存單 12 億多元部分：

依高雄地檢 86 偵字第 11311 號不起訴處分書所述，會計師已執行定存單之盤點，但正義公司卻要求中華票券配合，將已提供擔保之定存單送到一銀保管箱，再配合會計師盤點時間取出供盤點，此部份會計師實難以發現異常，應免負過失之責。

³⁶⁶民法第 28 條法人侵權責任規定：「法人對於其董事或其他有代表權人因執行職務所加於他人之損害與該行為人連帶負賠償之責。」

(二) 虛增存貨部份：

本案對於會計師賠償責任之判決理由，在於存貨之真實性，銷貨之真實性，包括進銷貨內部控制制度之評估。本案會計師若能遵行一般審計準則，查核正義食品與理貨公司之每月對帳單調節表及派查帳之助理人員至理貨公司觀察存貨保管情形，並依選樣母體計算抽核樣本之合理確信程度給予實地盤點，應足以發現存貨虛增及銷貨不實之舞弊情事。另外，對應收帳款及應收票據部份，若給予確實評估帳齡分析，勾稽銷貨循環，亦可足發現該公司之銷貨真實性。

(三) 原判決引用證交法第 32 條及民法第 184 條、185 條，故判會計師應連帶負損害賠償責任。

五、對法院駁回會計師事務所須負連帶損害賠償判決之評析：

(一) 法院就簽證會計師與會計師事務所之連帶賠償責任，認為朱立容等受正義公司委任辦理正義公司財務報表簽證係屬法律行為³⁶⁷。該等法律行為效力及於正風事務所，但對於財務報表簽證之缺失所造成之賠償責任，係屬朱立容會計師執行審計錯誤或疏漏所產生之個人「侵權行為」，應由朱立容會計師個人負擔損害賠償責任，而不及於正風事務所。故認為民法第 679 條規定，當非執行業務合夥人所為「侵權行為」與合夥應負損害賠償責任之請求權基礎。

(二) 按代表權人得代表之行為，若非代理之僅以私法上之法律行為為限，準法律行為、事實行為及公法上行為，均得為之。因此，縱令代表權人因執行合夥事務，侵害他人權利而成立侵權行為者，對合夥亦生相同效果。承此，就法理上，會計師合夥人於行使代表權、

³⁶⁷ 法律行為乃有關權利之變動之重要問題，然則究竟何謂法律行為？我民法上未予明文規定，按一般通說定義為：「法律行為者，乃以欲發生私法上效果之意思表示為要素之一種法律事實也」。參見鄭玉波著，黃宗樂修訂，民法總則，三民書局，2004 年 10 月修定九版，頁 231。

執行合夥事務而侵害他人權利者，亦應類推適用民法第 28 條規定負連帶賠償之責。

另實務上為求執行之順利進行。例如公司財務報告簽證業務引進後，即將該業務歸由引進之合夥會計師負責執行。此際，該合夥會計師於執行查核簽證事務時，按民法第 679 條規定即為會計師合夥之代表，因此若有侵害他人權利情事，會計師合夥即應類推適用同法第 28 條規定負連帶賠償之責。（參見本報告第五章第五節-會計師合夥代表）

(三) 管見認為法院 93 年度爆發之博達案、案侯建業、勤業眾信兩家會計師事務所為免纏訟之累，乃與財團法人證券投資人及期貨交易人保護中心達成和解，連同四家承銷商共計支付 1.7 億元，更係我國首度有會計師對審計失敗付出金錢代價之個案，對會計師行業發展及其專業人才的流失影響相當鉅大。

有學者認為民法第 681 條：合夥財產不足清償合夥之債務時，各合夥人對於不足之額，連帶負其責任」之規定對於聯合會計師事務所不應適用，因財務報告的簽證，依證交法及會計師法規定，均係以會計師個人名義為之，並為聯合事務所的簽章；且簽證有違法情事時，相關的懲戒及刑事責任亦均以簽證會計師為處罰對象，民事責任自不應例外³⁶⁸

又合夥會計師間基於「獨立性」及「業務保密」之要求，對各自執行查核簽證事務之客戶資訊，彼此間不互相討論或流通，更遑論監督其他合夥人審計工作之執行。是以要其他合夥人因事務所資產不足清償，而負無限連帶賠償責任，顯不合理。

另外國立法例，鑑於會計師合夥之無限責任重大缺失，而有有限責任合夥制度之設立，相關討論詳見本報告第七章會計師有限

³⁶⁸ 曾宛如，有關不實財報會計師民事責任之探討，載現代公司法制之新課題；元照出版有限公司，2005 年 8 月，頁 483~504；
吳琮璠，審計學—新觀念與本土化，智勝文化公司，1998 年，頁 546。

責任合夥制度之外國立法例。而我國尚無有限責任合夥之立法。是以，要其他合夥人負連帶賠償責任，亦與外國有限責任合夥立法例不相契合。

職是，法院以「民法第 679 條之規定，當非執行業務合夥人與合夥，應負連帶損害賠償之責之請求權基礎，原告依該規定請求被告正風事務所負連帶損害賠償之責，自無理由。」而駁回原告之訴。雖有學者質疑「按這樣之見解是否妥適？實值法院再商榷其法理依據何在。」³⁶⁹管見認為仍值贊同。



³⁶⁹ 劉連煜，新證券交易法實例研習，元照出版公司，2009年9月，頁275。

第七章 會計師有限責任合夥制度之外國立法例

第一節 有限責任合夥意義

有限責任合夥 (Limited Liability Partnership, 簡稱 LLP), 本質上即為合夥, 經由註冊程序, 就可以限制有限責任合夥人的替代責任 (Vicarious Liability)³⁷⁰, 合夥人除了要為自己的行為負有限責任, 對於其他合夥人關於合夥業務的行為, 不論基於契約或侵權責任, 均無需承擔個人責任³⁷¹。簡言之, 係在傳統之合夥法基礎上, 改變合夥人需對合夥債務負連帶責任之制度, 使合夥人除對其個人行為負無限責任外, 僅就其出資部分, 對合夥債務負有限責任之組織型態。惟就專門職業得否成立有限責任合夥, 各國之立法例態度不一。以下爰就美國及英國之有限責任合夥制度立法例及該國成立專門職業有限責任合夥之相關規範析述。

第二節 美國有限責任合夥制度

第一項 立法源由

有限責任合夥起源於 1980 年代末期, 因不動產及能源價格崩盤, 美國全國各地的小型儲蓄及貸款銀行 (Savings and Loans, 簡稱 S&L) 因面臨無法回收之窘境而倒閉。其中全美之倒閉事件有三分之一以上發生於德州。主管機關之聯邦存款保險公司 (Federal Deposit Insurance Corporation, 簡稱 FDIC) 不甘心數百億美元的保險理賠支出損失, 特

³⁷⁰ 關於 Vicarious Liability 之定義, 與我國的連帶責任並不相當, 其概念類似我國民法第 187 條第 1 項規範的僱用人對其受僱人之不法行為所負之連帶損害賠償責任, 亦即有一定特殊地位 (例如僱主對僱員的管領力) 之人所為之不法行為承擔責任, 亦有將之譯成「替代責任」、「轉承責任」、「連帶責任」。參薛波主編,「元照英美法律辭典」, 法律, 2003 年 5 月, 頁 1401。

³⁷¹ 謝易宏, 論非公司型企業組織, 東吳法學報, 第 17 卷第 1 期, 2005 年 8 月, 頁 101。

別組成了重整信託公司（Resolution Trust Corporation，簡稱 RTC）負責蒐集證據，除了對倒閉儲貸銀行之董事與主要經理人提出訴訟外，亦按當時之統一合夥法第 15 條規定，對於倒閉事件發生前曾為金融機構提供會計服務之會計師事務所亦列為索償對象，要求會計師事務所應就不當執業義務的違反以及若干侵權行為負擔「審計失敗」之連帶責任。結果六大無一倖免，承辦 S&L 的簽證客戶越多賠償越多。六大先後與 RTC 庭外和解，賠償支出合計高達 10 億美元以上。個別事務所的賠償明細如下³⁷²：

E&Y	4.00 億美元
D&T	3.12
KPMG	1.86
C&L	1.12
AA	0.79
PW	微小

此不僅係因單一之會計師事務所所有時係深度涉入其委託人之事務，或基於合夥會計師事務所通常買有專業責任保險，賠償金大部分係由保險公司支付。此一金融風暴之效應，造成多數會計師事務所倒閉。會計師事務所方面且牽連多數未參與問題金融機構審計工作之合夥人亦連帶受到鉅額求償。由於會計師事務所以合夥的組織型態成立時，若合夥組織中有任何一位會計師涉及訟案，或非因自己過失的一時疏忽，則每位合夥會計師的私人財產都冒著被徵收、拍賣的風險，再加上會計師又常常被視為「債權人可以去求償的深口袋」，所以會計界人人自危，深怕別人的疏忽連累自己，因此，把會計師的責任自無限改為有限的呼聲日益高漲³⁷³。

³⁷² 林柄滄，新會計大戰—「專業責任，天文數字，保險並非萬靈丹」，眾信聯合會計師事務所，92 年 8 月，頁 103。

³⁷³ 馬秀如，不合理的無限責任 VS 無理的有限責任，會計研究月刊，第 112 期，84 年 1 月，頁 11~17。

為求因應，會計師界開始推動有限責任之立法。1991年，德州首度率先通過立法，承認有限責任合夥制度，規定「一個專業合夥中的合夥人對另一個合夥人、雇員或合夥代表在提供專業服務時的錯誤（Error）、不作為（Omission）、過失（Negligence）、不合規範（Incompetence）或瀆職（Malfeasance），除其在合夥中的利益外，不承擔個人責任」³⁷⁴。

美國國會為保障會計師免受「先告再說」的輕薄訴訟（frivolous law suits）的威脅及困擾，亦於1995年通過私人證券訴訟改革法案（Private Securities Litigation Reform Act），該法案重點有四³⁷⁵：

1. 投資者控告時必須證明會計師實際有詐欺意圖，而且應於提出訴訟時提出證明文件，不得於事後或訴訟進行中補充。
2. 禁止對同一家會計師事務所提起多重訴訟（Multiple suits against single firm），有效阻止律師承攬集體訴訟。
3. 會計師的賠償制度由「連帶責任」改為依過失程度分擔的「比例責任」（Proportional liability）。
4. 如果法官認為訴訟理由不夠充分，法庭得命令由敗訴者支付被告律師費用及法庭審判費用。

嗣後因保護對象僅及於少數種類合夥，過於狹隘；保護範圍包括錯誤、不作為、過失、不合規範及瀆職行為等，均屬侵權責任，實際適用上恐生窒礙；以及有監督控制力量之合夥財產仍須對合夥債務負擔責任，合夥人亦得因之免除個人責任，保護範圍過寬，而備受批評，最後，美國統一州法委員會於1997年頒佈統一有限責任合夥法（Revised Uniformed Partnership Act）將該規範修正為「一個註冊有限責任合夥中的合夥人對於由於另一個合夥人或未在其監督或控制下的合夥人代表，在從事合夥業務過程中的「錯誤」，「不作為」，「疏忽」或「瀆職」行為引起的合夥債務或責任不負個人責任，除非他直接參

³⁷⁴ 廖郁晴，從比較法規點探討我國企業組織之法制建構—以美國模式為藍本，東吳大學法學院碩士論文，94年7月，頁71。

³⁷⁵ 林柄滄，新會計大戰—「專業責任，天文數字，保險並非萬靈丹」，眾信聯合會計師事務所，92年8月，頁113~115。

與了此類行為，或在此類行為發生時，已經知悉或收到通知，但合夥人仍需對上述範圍外的合夥債務承擔個人責任。合夥財產亦仍需對合夥債務承擔責任。」且同時規定有限責任合夥在合理之情形下，需購買至少十萬元之保險以確保因執行過失而受損害之債權人權益。隨後，美國各州紛紛立法跟進允許有限責任合夥制度，並逐步放寬合夥人有限責任之範圍³⁷⁶。尤以紐約州更且首將有限責任擴張到有限責任合夥的所有債務，形成全面保護的立法。

第二項 美國有限責任合夥的成立要件

1997年，在綜合各州有限責任合夥立法的實踐經驗的基礎上，美國統一州法委員會對1994年的統一合夥法予以重大修改，增訂第10章（Article 10）及第11章（Article 11）有限責任合夥以及非本州有限責任合夥，以作為各州立法的藍本，惟僅對於有限責任合夥的成立以及申報義務給予規範，其他部分的立法仍視各州為細部規定³⁷⁷。

按1997年統一合夥法第1001條的條文中，明文規範了可以申請為有限責任合夥的條件，依照該法律的規定，有限責任合夥的成立首先必須有一個合夥存在；而該合夥若欲申請成為一有限責任合夥，該合夥必須經過合夥人依照法律規定或章定的方式決議同意；且在經過合夥人決議同意之後，該合夥再向主管機關申報必要的資訊，即取得有限責任合夥的地立。

³⁷⁶ 廖郁晴，從比較法觀點探討我國企業組織之法制建構—以美國模式為藍本，東吳大學法學院碩士論文，94年7月，頁71~72。

³⁷⁷ See Alan R. Bromberg & Larry E. Ribstein, *supra* note 235, at 369. (引自廖郁晴，從比較法觀點探討我國企業組織之法制建構—以美國模式為藍本，東吳大學法學院碩士論文，94年7月，頁72)。

以紐約州的有限責任合夥之設立為例，該州就有限責任合夥乙節並未單獨予以立法，而係併同規定於紐約州合夥法，依據紐約州合夥法之規定，有限責任合夥需由二名或以上合夥人組成，合夥人中至少需有一名為持有執照專業人士或持有執照之專業事務所（包括本地或外地），包括專門職業公司、專門職業有限責任公司及有限責任合夥，並向紐約州註冊部公司科（the Division of Corporation of the Department of State）申報必要的資訊，即取得有限責任合夥的地位；這些必要資訊包括：

1. 有限責任合夥的名稱；
2. 合夥事務所所在地的地址；
3. 合夥所從事的專業並附上聲明，表示其符合資格註冊為有限責任合夥；
4. 如合夥的註冊於註冊申請後之日期生效，預計生效之日期；
5. 表明有限責任合夥的全體或指定合夥人是否以合夥人身份，承擔有限責任合夥的全部或特定債務，義務或責任等事項³⁷⁸。

³⁷⁸ 經濟部委託財團法人萬國法律基金會，有限合夥法暨有限責任合夥法之研究委辦計畫期末總結報告，95年1月，頁53。

第三項 美國有限責任合夥的對內關係

美國有限責任合夥雖然經註冊為有限責任合夥組織後，有限責任合夥人雖然就合夥債務相當程度地免除承擔個人責任，然而，有限責任合夥本質上仍為合夥。在有限責任合夥的內部關係，原則上仍適用普通合夥的相關規定。不過普通合夥法規定合夥人享有平等的管理權、表決權；對常規事項採取多數決原則、非常規事項或修改合夥協議及新合夥人的加入等事項，則必需要經過全體同意，合夥人因此享有否決權。這些權利對合夥人而言是非常重要的，因合夥人必須以個人資產承擔合夥無限責任，如此方可確保合夥人免於受到控制範圍外的風險。但是有限責任合夥人僅負有限責任，然其如普通合夥人一般，也會涉入經營而付出不同之人力資本，很難評價追蹤合夥人的出資及返還，所以同樣很難以財務出資比例決定其表決權。有限責任合夥在此點上與普通合夥相同，如適用平等的表決原則，茲分述如下：

第一款 業務的管理

有限責任合夥出於其合夥本質，若無相反的約定，原則上仍適用「合夥人享有管理與執行合夥事務的平等權力³⁷⁹」，並各自為合夥人的代理人。

當然，有限責任合夥人仍然可以變更平等參與的管理規則，把經營管理責任委託給少數的經營合夥人，惟有些法院基於「合夥人對於基礎的、關鍵性的合夥事項上，當可能影響投資與合夥人的責任時，除非經其明示，發表意見的權利不應被視為已經放棄」。而將此種委託管理權的協議解釋為「不排除非經營合夥人參與決策」。又當有限責任合夥人對契約債務仍要負個人責任時，其與合夥組織的合夥人一樣有參與決策經營的利害關係；而當有限責任合夥之合夥人對所屬事務負有個人監管責任時，則必須使其確保在決定合夥業

³⁷⁹ Revised Uniform Partnership Act §401(f).

務範圍時與監督程序中有發言權³⁸⁰。亦即仍具有參與經營決策的利害關係³⁸¹。

第二款 事務的監察

有限責任合夥對事務之監察，出於其合夥本質，原則上仍適用合夥規定。根據合夥的規定，合夥需備置帳冊（Book）及記錄（Record）於其行政部門處，提供給合夥人於正常上班時間審查及複製帳冊記錄，合夥並得收取合理工本費；合夥也必需要提供每一合夥人、已故合夥人之遺產管理人、喪失行為能力時之法定代理人等相關的合夥經營及事務之資訊³⁸²。

合夥團體協議可以規範有關如何行使接近權的合理標準，包括處理應公開的資料及文件，應公開的時間、地點及費用的標準等；若合夥協議中無此規範，合夥團體或合夥人在被請求提供資訊時，可以強制制定規範。此外，合夥團體協議可以規定合夥團體在合理情況下，或合理認為屬於營業秘密的資訊，或其他善意認為公開並非最佳利益的資訊，或可能對合夥團體本身或其業務造成損害的資訊，或依據法律或與第三人的協議需要保密的資訊，對合夥人保留該項資訊³⁸³。

³⁸⁰ 張維倩，論專門職業組織型態選擇－以英美有限責任合夥法制為中心，政治大學碩士論文，95年1月，頁72。

³⁸¹ 廖郁晴，以比較法觀點探討我國企業組織之法制建構－以美國模式為藍本，東吳大學法學院碩士論文，頁74。

³⁸² Revised Uniform Partnership Act. §403.

³⁸³ Delaware, Code Ann tit 6 Del. C. §15~403.

第三款 新人的加入

合夥法裡最重要的管理權限是可以否決新加入的成員³⁸⁴。這種「對人選擇」是合夥法的基本原則。對新加入成員的否決權主要係基於下列考量：

1. 接納新合夥人會變更現有的管理組織和財務架構；
2. 根據許多州的有限責任合夥法律，合夥人仍然要對新合夥人締結的契約承擔責任；
3. 合夥人有表達意見及否決合夥決議的權利；
4. 每個合夥人均有權解散合夥及對合夥進行清算權利。

然而，基於有限責任合夥、合夥人原則上僅負有限責任，合夥人對新加入成員享有否決權的必要性已經減少。

第四款 退夥的效力

1914年的統一合夥法因為對合夥採集合說，因此發生合夥人死亡退出等事由時，均會導致合夥的解散，而新修正的統一合夥法則採實體說，因此退夥事由發生並不當然構成解散事由。依照一般傳統合夥法律，當合夥人之一死亡或退出合夥，合夥即告解散；但通常原合夥人還是會繼續經營，不過就法律層面觀之，屬於新的合夥，合夥人自己也可能並不知道從嚴格的法律角度視之，已成立新的合夥。然而一旦「登記」僅存於原合夥關係，有限責任的保護並不會延伸到新的合夥。這將導至不知情的合夥人陷入潛在的風險。解決的方法：第一是規定有限責任對於解散、清算終止後合夥仍持續有效；另一種方式是，承認繼任者仍然享有有限責任，直到登記期滿。繼任者指的是大多數均為原有合夥人，沿用相同名稱，但是少掉一兩個之前的合夥人³⁸⁵。

³⁸⁴ Revised Uniform Partnership Act §401(i).

³⁸⁵ 張維倩，論專門職業組織型態選擇－以英美有限責任合夥法制為中心，政治大學碩士論

由於在新的統一合夥法中，退夥可能引發解散的事由³⁸⁶，合夥人的退夥並不一定會導至合夥解散，若退夥未導至解散時，合夥應將退夥人的合夥利益依照一定價格予以購買³⁸⁷。

第五款 合夥人的補償

所謂「補償」係指合夥人因支付了合夥債務，而對合夥擁有的權利，或是支付了由於其他合夥人之過錯引起之合夥債務，對該合夥人之權利。根據一般合夥法的規定，支付合夥債務的合夥人得由合夥得到補償³⁸⁸。在有限責任合夥中，因為債權人可以直接對參與行為的合夥人以及負有監管責任之合夥人求償，故合夥協議必須明確訂定對負有監管責任者的補償內容，以使合夥人願意投入風險活動。

第六款 盈餘的分派

合夥法規定，除非另有協議，合夥人原則上平均分配利潤；並依分配利潤之比例分擔損失³⁸⁹，而非依出資比例決定；另一方面，對於以人力出資的合夥人如何依其貢獻決定出資比例，實在相當困難，是以，在無相反約定的情形下，仍以平等均分的方式為之³⁹⁰。然而在有限責任合夥由於其責任型態的改變，會形成特有的利益衝突，例如，因法律規定完全免除合夥人的替代責任或得到免於替代責任保證的合夥人，會傾向決議把合夥財產分配掉，但是對於承擔監管責任的合夥人則勢必傾向於會要求合夥保有足夠的財產以支付

文，95年1月，頁77。

³⁸⁶ Revised Uniform Partnership Act §603(a).

³⁸⁷ Revised Uniform Partnership Act §701(a)(b) §701 Comment.

³⁸⁸ Revised Uniform Partnership Act §401(c).

³⁸⁹ Revised Uniform Partnership Act §403.

³⁹⁰ 廖郁晴，從比較法觀點探討我國企業組織之法制建構—以美國模式為藍本，東吳大學法學院碩士論文，94年7月，頁74。

合夥債務，否則他們就必需要以自己財產承擔個人責任。

為了預防合夥人將合夥財產未經償付合夥債務即給予分配的考量，有些州法律規定已登記之有限責任合夥於不能償付到期應付債務時；或將在分派後解散，而當合夥總資產少於總負債加上所需金額時，或必須滿足其他合夥人解散時的優先權時，均不得分派³⁹¹。

第七款 合夥的解散與清算

合夥法規定，除了合夥人全體同意外，合夥存續期間屆滿或合夥目的事業已經完成或不能完成者，亦導致解散；此外，法院亦得經任一合夥人之申請，認定合夥事業之經濟目的不合理，或依照合夥協議，合夥人無法有效合理經營合夥業務，而由法院裁定解散。

根據合夥法規定，合夥解散後，清算程序完結，合夥始告終止。合夥解散後，每一合夥人均有權參與清算程序之進行，若合夥財產於清算後有剩餘，合夥應向合夥人分配剩餘財產；若出現虧損，則合夥需向合夥人要求分攤虧損。惟合夥法若規定有限責任合夥虧損不屬於合夥人應承擔的合夥債務，合夥人即無須向合夥分攤虧損³⁹²。然而有限責任合夥協議若能詳細約定合夥人如何自個人財產分攤補償，即使合夥人依法只對債權人負有限責任，法院還是可以本於協議對合夥人強制執行³⁹³。

³⁹¹ California Corporation Code §16957.

³⁹² Revised Uniform Partnership Act §807(1).

³⁹³ Alan R. Broomberg & Larcry E. Ribslin, supra note 23, at 181(引自張維倩，論專門職業組織型態選擇－以英美有限責任合夥法制為中心，國立政治大學碩士論文，95年1月，頁77~78)。

另外，在有限責任合夥中，債權人不能就合夥人的侵權行為債務，向其他合夥人主張連帶責任，雖然，對不當行為承擔監管責任的合夥人，由於其本身並沒有疏忽過錯，所以可能有權自合夥得到補償，然而，其他合夥人因有限責任的保護，即無需分攤因補償而造成的合夥虧損³⁹⁴。



³⁹⁴ 廖郁晴，從比較法觀點探討我國企業組織之法制建構—以美國模式為藍本，東吳大學法學院碩士論文，94年7月，頁74。

第四項 美國有限責任合夥的對外關係

美國有限責任合夥本質仍為合夥，因此有限責任合夥仍然適用一般性合夥規則，依據 1993 年有限責任合夥法（Registered Limited Liability Partnership Amendment Act，簡稱 RLLPAA）也明文規定，除法律另有規定外，於有限責任合夥未規定之部分，仍適用同章節之合夥法規定。茲分析如下：

第一款 有限責任合夥名稱的揭露

為了使與有限責任合夥交易的第三人明瞭其交易對象受到有限責任的保護，有限責任合夥必須在其名稱中表示其為「已登記的有限責任合夥」（Registered Limited Liability Partnership）或「有限責任合夥」（Limited Liability Partnership）或以具有同意函的縮寫方式表示，如「R.L.L.P.」、「L.L.P.」、「RLLP」或「LLP」³⁹⁵。此一公示制度的目的，在保護第三人的善意信賴，倘應簽署申報的文件有虛偽不實之情事者，對於信賴該虛偽文件而遭受損失的人，有權向簽署不實文件或指使他人簽署之指使人請求損害賠償。

依紐約州合夥法之規定，有限責任合夥在註冊生效後的 120 日內，必須連續六星期，每星期一次在兩份報紙上刊登公告，否則不允許其執行業務。

此外，依紐約州合夥法規定會計師事務所由普通合夥轉為有限責任合夥後，並無向個別客戶通知組織型態轉變之義務，惟基於會計師之職業道德，仍會個別對客戶發出會計師事務所組織型態已轉變為有限責任合夥之通知。另紐約州合夥法並無規定會計師事務所需在其信紙、業務名片或其他事務所執行業務所使用之文件上加註其全名或簡稱，以明其為有限責任合夥組織型態，但會計師基於其

³⁹⁵ Revised Uniform Partnership Act §1003;
New York Partnership Law §121-1501。

職業道德，亦仍會在其信紙、業務名片或其他文件上加註全名或簡稱³⁹⁶。

第二款 責任的範圍

根據合夥法規，每位合夥人均為合夥的代理人，是以，「外觀上執行合夥常規業務或合夥過去曾從事之業務」者，均有拘束合夥的效力³⁹⁷，除非「該合夥人並未被授權，且第三人明知或已被告知該合夥人無此權限³⁹⁸」，此外，合夥也必需要為合夥人常規業務中的不法行為（wrongful act）等，及外觀上其權限範圍內收取，而又挪作他用的資金承擔責任³⁹⁹。

³⁹⁶ 楊曉琦，我國設立有限責任組織型態會計師事務所之可行性研究，政治大學會計學系碩士論文，96年6月，頁30~31。

³⁹⁷ 在 *Dow vs. Jones* 一案中，係由一個先前被判有罪的人，在本案中控告其辯護律師及該法律事務所，主張失職行為的賠償請求。當時 Dow 是一個電台 DJ、也是鎮長候選人，1996年三月，Dow 在馬里蘭州被控多起對未成年人的性侵害刑事案件，Dow 與其太太到 *Seals Jones Wilson Garrow & Evans* 事務所(下簡稱 SJWGE)，與兩位律師商談委託事宜，其中一位律師即是 Jones，根據 Dow 之陳述，在該次會面中，Jones 同意受其委託為訴訟代理人，由於 Jones 只在訴訟中聲明自己為 Dow 之訴訟代理人，也僅列 Jones 自己的營業地址，因此產生契約關係存在於「Jones」與 Dow 或是存在於「事務所」與 Dow 之間的爭議。SJWGE 係有限責任合夥，該事務所主張 Dow 是顧用 Jones 而非事務所 SJWGE。SJWGE 並未爭執 Dow 陳述其與 Jones 及另一合夥人於 SJWGE 會面，討論訴訟代理事宜，且 Jones 在該次會面中，同意由 Jones 本人與 SJWGE 代理 Dow 之事實，也為 SJWGE 所不爭執，因此在針對 SJWGE 失職行為的請求中，Dow 主張其「主觀上的信賴」，因為 Jones 外觀上係代表 SJWGE 與之簽約，其相信法律關係存在於事務所 SJWGE 與個人之間。SJWGE 則主張其登記為有限責任合夥，應該依照「客觀標準」，亦即客觀真實情況，判斷該行為係屬合夥人自己個人的行為抑或合夥的行為。SJWGE 另承認在普通合夥中適用主觀的判斷標準，但是其主張合夥法的一般原則不應適用於有限責任合夥，並且特別指出法律並沒有針對有限責任合夥人行為是否代表合夥另作規定。

法院最後判決，合夥的一般性規則仍然適用於有限責任合夥，本案中所引據的有限責任合夥法(Registered Limited Liability Partnership Amendment Act of 1993, RLLPAA)也明文規定，除法律另有規定外，於有限責任合夥未規定之部分，仍適用同章節之合夥法規定，而根據合夥規則，合夥人之行為拘束。法院在此認為合夥法中普通合夥的規定仍適用於有限責任合夥，*Dow V. Jones*, 311F. Supp. 2d (D. Md. 2004) (D. C. Law), (引自張維情，論專門職業組織型態選擇—以英美有限責任合夥法制為中心，國立政治大學碩士論文，95年1月，頁80。)

³⁹⁸ Revised Uniform Partnership Act §301(l).

³⁹⁹ Revised Uniform Partnership Act §305(b).

又有限責任合夥在統一合夥法中最大的特徵，即是合夥人僅以合夥財產負有限責任，登記後的有限責任人合夥人對於其他合夥人執行合夥業務之行為及合夥債務，因該成員本身過失所引致的責任，無論此種責任係基於侵權行為或契約行為⁴⁰⁰，原則上均不需承擔個人責任，惟合夥組織對於所有合夥人行為所引起的債務仍要負連帶責任⁴⁰¹，其他合夥人則是以其對合夥之出資範圍內承擔責任。

第三款 財產的保全

美國新的統一合夥法（Revised Uniform Partnership Act）規定債權人起訴合夥人個人以前，無論是契約債務即共同債務（joint liability）或侵權債務即連帶債務（joint and several obligation），均需先窮盡合夥財產，始能向合夥人求償⁴⁰²。惟有限責任合夥人因僅負擔有限責任，合夥資產遂成為有限責任合夥對外責任的基礎，因此需要特別以法制規範設計債權人承受有限責任合夥人風險轉嫁的衡平機制⁴⁰³。是以，有限責任合夥人被要求須確實履行出資的義務，其出資義務不因死亡、喪失行為能力或其他原因無法履行而予以免除。然而，出資義務仍得經由全體合夥人或成員的同意予以免除或減少，惟為保護交易第三人，對於信賴出資義務而與之交易，倘不

⁴⁰⁰ Revised Uniform Partnership Act §306(c);

⁴⁰¹ California Corporation Code. §16306(a).

⁴⁰² Revised Uniform Partnership Act §307(d).

⁴⁰³ 「英美法系強調以事後控制的觀點，應用公司揭開面紗原則作為衡平企業所有人與債權人間權利義務失衡的機制。大陸法系則以事前控制觀點，強調以資本作為債權人最終擔保，採用資本三原則，亦即資本確定原則，公司設立時須於章程中確立資本總額且認足或募足；資本維持原則，公司存續中，須經常維持相當於資本額之財產；資本不變原則，資本總額的變動須踐行嚴格的法定增資或減資程序。」詳見柯芳枝，公司法論(上)，三民書局，2002年11月，頁144~145；

劉連煜，現代公司法，新學林出版股份有限公司，2009年9月，頁184~188；

王文宇，公司法論，元照出版有限公司，2006年8月，頁223~226。

知該合夥人或成員的出資義務已被免除者，可強制其履行原有出資義務⁴⁰⁴。

另在有限責任合夥中，對於合夥人所承擔的個人責任，包括對於自身參與的行為責任與監管責任，通說均認為是屬於合夥人個人的「直接責任」，統一合夥法也明確規定若責任是獨立加諸於合夥人者，例如侵權行為責任等，債權人就不需要先窮盡合夥財產，而得以直接對該合夥人求償⁴⁰⁵。

第四款 責任保險制度

就強制投保責任保險乙節，美國紐約州合夥法並未強制其經登記之會計師有限責任合夥必須投保責任保險。相對於此，其他州，例如加州則係根據合夥人之人數設定保額，對於有限責任合夥型態經營之會計師事務所，規定每位持有執照之會計師，不論其是否為合夥人，每年需投保最低 10 萬美元至 5 百萬美元之保險金額⁴⁰⁶。

另如德州在關於有限責任合夥立法為了保障合夥債權人的權益，亦要求有限責任合夥購買至少 10 萬美元的責任保險，作為合夥人免除其連帶責任的替代條件。嗣後，考慮到保險可能不易取得，而且立法規定的應予保險事件，又往往是保險單所規定的除外範圍，或是成本過於高昂，於是在 1993 年的修法中提供了另一選擇，即成立「獨立財產」(the asset segregation)，允許設立 10 萬美元的獨立基金，透過存入信託、單獨銀行帳戶、銀行存單、美國財政存單或銀行信用狀等分離資產方式以代替責任保險的購買，用以償付受有限責任保護的錯誤、不作為、疏忽、不適任 (incompetence) 等行為的賠償。而其他有保險規定的州，如加州的法律也提供類似

⁴⁰⁴ 廖郁晴，從比較法觀點探討我國企業組織之法制建構—以美國模式為藍本，東吳大學法學院碩士論文，94 年 7 月，頁 91。

⁴⁰⁵ Revised Uniform Partnership Act §307(d);
Revised Uniform Partnership Act §307(d)5 comment.

⁴⁰⁶ California Corporation Code §16956(1)(A).

德州的修正規定允許建立與保險相當的其他選擇。而 1992 年路易安納州的立法，則直接取消了保險的要求，大多數的州法中也刪除了購買保險的要求。⁴⁰⁷

至於規定應購買一定數額保險或設立與保險金額相當的「獨立財產」以承擔「經濟責任」的州法中，對於違反此項要求的有限責任合夥，會喪失責任保護，或至少在保險應當理賠的金額內喪失保護⁴⁰⁸。

第五款 年度申報的義務

依照紐約州合夥法規定，有限責任合夥必須在註冊生效屆滿第五年之前的 60 日內及此後每五年向州註冊處呈交一份聲明，該聲明事項包括：

- 一、有限責任合夥之名稱。
- 二、有限責任合夥總辦事處之地址。
- 三、符合資格為有限責任合夥之聲明。

若經登記之有限責任合夥屆期未申報，州註冊處應於至少 60 日前發出意圖撤銷該有限責任合夥資格聲明之書面通知書，並具體說明撤銷原因及擬予撤銷之日期。嗣後州註冊處即可公布撤銷其註冊。但任何經撤銷註冊之有限責任合夥，得以同意證明書、保證聲明事項均已具備或已提出聲明，並繳交法定費用。據此，該有限責任合夥之註冊地位溯及撤銷生效之日及恢復，視同未中斷⁴⁰⁹。

⁴⁰⁷ 宋永新，美國非公司型企業法，社會科學文獻出版社，2000 年 11 月，頁 243~244。

⁴⁰⁸ 廖郁晴，以比較法觀點探討我國企業組織之法制建構—以美國模式為藍本，東吳大學法學院碩士論文，94 年 7 月，頁 73~74, 92；

張維倩，論專門職業組織型態選擇—以英美有限責任合夥法制為中心，國立政治大學碩士論文，95 年 1 月，頁 87~88。

⁴⁰⁹ New York Partnership Law §121-1500(g).

第三節 英國有限責任合夥制度

第一項 立法源由

在英國，大部分專門職業事務所向來係以合夥型態經營，合夥人需就合夥事務承擔個人替代責任。自 1970 年代以降，會計師界因執行業務之訴訟頻繁，開始對於合夥人需負無限清償責任，且不能將可能牽涉損害原因之個人納入計算，提出質疑。直到 1996 年英國發生 ADL Limited vs. Binder Hamlyn 乙案，引發對於傳統合夥組織的猛烈抨擊。該案係 Binder Hamlyn 會計師事務所因作出高估資產的審計報告，致 ADL Limited 公司依賴該審計報告進行收購而受鉅額損害。就此，法院判決 Binder Hamlyn 會計師事務所向 ADL Limited 公司賠償 6,500 萬英鎊，惟因 Binder Hamlyn 會計師事務所之保險金僅有 3,100 萬英鎊，該事件最後以庭外和解結束，據估計和解金額為 5,000 萬英鎊。本案趨使會計師界開始遊說要求修改有關法律責任範圍的限縮，以及提出法定組織型態，允許會計師事務所設立有限責任合夥，並修正連帶賠償制度，由於政府立法手續一拖再拖，在這樣的背景下，澤西島於 1996 年 11 月率先制定了「有限責任合夥法規」⁴¹⁰ 許可英國的專門職業人士在澤西島註冊為有限責任合夥，但應繳交 500 萬英鎊的保證金，此外，應把事務所的財務報表經過其他會計師查核簽證，並予以公開⁴¹¹。到了 1996 年終，於許多大型專門職業合夥事務所例如 E&Y 及 PW 公開表示認真考慮在澤西島註冊為當地的境外有限責任合夥（offshore LLP）。此影響到英國當局加速在英國引進有限責任合夥立法的提案。

⁴¹⁰ 澤西島是實行議會制的民主政體，制訂有自己的法律，為英國的官方保護領地。澤西島並不屬於英國的一部分，亦非其殖民地。英女皇伊利沙白二世為澤西島的國家元首，該島的主權由代理總督代表行使，雖然澤西島制訂本身的法律，但自 1066 年開始，該島已宣誓向英國皇室效忠，併予敘明。

⁴¹¹ 林柄滄，新會計大戰－專業責任，天文數字，保險並非萬靈丹，眾信聯合會計師事務所，92 年 8 月，頁 114~115。

廖郁晴，以比較法觀點探討我國企業組織之法制建構－以美國模式為藍本，東吳大學法學院碩士論文，頁 95~96。

1997年2月英國貿易工業部（Department of Trade Industry）發出諮詢文件（Joint Consultation Paper），提議英國當局「維持一具有競爭力及最新之法律框架予英國之商業組織」。隨後，1998年的諮詢文件，說明有限責任合夥係建立於1.有限責任；2.法人格；3.合夥之彈性之三大原則上。並強調有限責任合夥具有「合夥內部的彈性及類似公司外部的義務」，使各行各業與時並進，並使英國的事務所維持與海外同業競爭能力⁴¹²。

醞釀多時，英國國會於2000年6月通過「2000年有限責任合夥法（Limited Liability Partnerships Act 2000, LLPs Act 2000）」，該法的立法宗旨，說明是為了回應來自大型專門企業，特別是當這些責任是由於專業過失而引起的時候，合夥人面臨一些大型法律訴訟，必須承擔無限責任的問題。在大型合夥中，一個合夥人可能並不認識其他合夥人，遑論監督彼此的專長，也因此沒有機會防免其他合夥人被訴，以此建議讓合夥具有法律實體的地位，使過失成員之外的其他合夥成員能享有有限責任的保護⁴¹³。

由上開立法意旨可知，英國的有限責任合夥係為專門職業者引進有限責任的組織型態，此係因專門職業本身之高度規範有助保障和事務所交涉的相關當事人利益。在立法選擇上，立法者將有限責任合夥定位為新的公司組織型態，而非傳統合夥法的延續，是以主張盡可能適用公司法，而排除合夥法的規定。一般而言，英國之有限責任合夥大部分均適用英國1985年公司法及1986年破產法，而非適用合夥法。除保有合夥組織之彈性外，有限責任合夥與公司性質上較為相似。換言之，英國的有限責任合夥為獨立的法人，對於登記設立、財務會計、成員資格、清算及外部監控都適用公司法的規定，是以，有公司的實質，兼具合夥的特色⁴¹⁴。

⁴¹² 林儀潔，選定地方法律業務的有限法律責任合夥模式及法律責任上限法例，香港立法會秘書處資料研究及圖書館服務部，2005年3月，頁7~10。

⁴¹³ 孫玉榮，有限合夥的概念與國外立法探析，
<http://www.biposs.gov.cn/bipapss/cgjj/cgjj20050426.htm.zh>。

⁴¹⁴ 廖郁晴，以比較法觀點探討我國企業組織之法制建構—以美國模式為藍本，東吳大學法學

第二項 英國有限責任合夥的成立要件

有限責任合夥之成立，必需要有兩個或以上之成員，基於以營利為目的，共同經營合法事業，該等成員得為個別人士、另一有限責任合夥事務所或公司。設立人員並應於設立文件上簽名，並向登記處（Companies House）遞交設立文件正本，或經登記處核准方式認證之設立文件影本⁴¹⁵。

設立文件之格式，應經註冊官（Registrar of Companies）核可，並載明下開事項：

1. 有限責任合夥名稱；
2. 有限責任合夥所登記之營業處所係在英格蘭、威爾斯或蘇格蘭；
3. 營業處所之地址；
4. 成員之姓名、住址；
5. 載名成員中之「委任成員」（Designated member），或記載每一成員皆為委任成員⁴¹⁶。

有限責任合夥，其名稱之末應標示「有限責任合夥」（Limited Liability Partnership）之用語，或以縮寫「LLP」或「IIP」標註之⁴¹⁷。

院碩士論文，94年7月，頁96。

⁴¹⁵ Limited Liability Partnership Act 2000 §2(1)。

⁴¹⁶ Limited Liability Partnership Act 2000 §2(2)。

⁴¹⁷ Limited Liability Partnership Act 2000, Schedule Part I。

第三項 英國有限責任合夥的對內關係

英國有限責任合夥在對內的管理上，仍沿用合夥架構，除登記於設立文件中的原始成員外，於設立登記後加入者，係依原始成員協議之規定。對於成員相互間的權利義務，與有限責任合夥與各成員間的權利義務等事項，仍維持合夥的彈性經營管理模式，交由協議約定⁴¹⁸。即一般事項的決定採取多數表決，但如有關改變合夥事務性質的決定，必須全體成員一致同意。茲分述如下：

第一款 業務的執行

每個合夥成員都可以參與有限責任合夥的管理，合夥成員不得因參與合夥事務的管理而索取報酬⁴¹⁹，但合夥應當對合夥成員因執行合夥業務，或者為保持合夥的財產和業務而採取必要措施時，所支出之費用或者承擔之責任提供補償。在業務之執行上，合夥成員執行合夥事務的行為，適用公司法關於董事行為和董事資格的規定；而一旦有限責任合夥因違法行為而受處罰，有關政府部門可以如同對公司事務進行調查一般，對有限責任合夥的違法行為進行調查⁴²⁰。

第二款 事務的監察

有限責任合夥的帳簿記錄應當置於有限責任合夥的登記機關或其他適宜之處，以便利合夥成員檢查；每一合夥成員都可以在其認為適宜的時機檢查、複印有關的記錄。

⁴¹⁸ Limited Liability Partnership Act 2000 §1(2)。

⁴¹⁹ Limited Liability Partnership Act 2000 §4(1)。

⁴²⁰ 張維倩，論專門職業組織型態選擇—以英美有限責任合夥法制為中心，國立政治大學碩士論文，95年1月，頁111。

第三款 新人的加入與除名

對於新加入的成員，必須經所有成員的一致同意；對於合夥成員的除名，則除非合夥協議有明確規定，否則開除任一合夥成員的決定需全體同意通過。

第四款 競業禁止

英國有限責任合夥競業條款規定，如果一個合夥成員未經其他成員同意，從事與有限責任合夥的業務性質相同並構成競爭關係的活動，必須將其在競業活動中獲得的全部利潤支付給有限責任合夥；若合夥成員在未經其他成員同意，而從事與有限責任合夥相關的活動中獲利，或者因而使用合夥的財產、名稱或商業聯繫而獲利，這些利益必須歸於有限責任合夥⁴²¹。

⁴²¹ Limited Liability Partnership Regulations 2001 Part VI。

第四項 英國有限責任合夥的對外關係

英國有限責任合夥的對外關係，基本上比照公司法，在有限責任合夥的登記、設立財務資訊的揭露、合夥成員的資格、合夥的解散、清算以及外部監管等方面，公司法的有關規定都適用於有限責任合夥。茲分述如下：

第一款 有限責任合夥名稱的揭露

依據英國有限責任合夥管理規則，明定適用 1985 年公司法（Company Act 1985）第 348、第 349 及第 351 條。據此，有限責任合夥必須於其總辦事處、各辦事處及其他執行業務場所外部明顯位置，懸掛印有事務所名稱之名牌，其字體應清楚容易閱讀。此外有限責任合夥必須在下列文件列出全名，以揭示其有限責任合夥之地位：

- 一、商業文件。
- 二、公告或其他正式刊物。
- 三、匯票、背書、支票及付款票據或訂貨單。
- 四、有限責任合夥的票據、發票、收據及貨款通知單。

另外，有限責任合夥亦必須在其商業文件及訂單文件上提供下列資料：

- 一、有限責任合夥之註冊編號。
- 二、有限責任合夥之註冊地點。
- 三、有限責任合夥註冊辦事處的地址。
- 四、除非商業名稱已揭示有限責任合夥的全名，否則需標名其有限責任合夥之地位。

第二款 責任的範圍

英國有限責任合夥規定組織下的每一位成員均為有限責任合夥的代理人⁴²²，惟有在該成員實際上對該等事件未被授權且交易相對人明知該成員無權限或不信其為有限責任合夥成員的情況下，有限責任合夥始得不受其成員與任何相對人所為行為之拘束⁴²³。有限責任合夥的成員於有限責任合夥之日常業務執行或於有限責任合夥之授權範圍內，因故意或過失造成第三人損害時，有限責任合夥應負與該成員責任範圍相同的賠償責任⁴²⁴。

其次，就有限責任合夥之成員因本身過失而引致的責任，不論係契約或侵權行為有關，均不受有限責任合夥之保障。按英國有限責任合夥法規定，責任僅限於有限責任合夥本身，而將成員的個別責任與有限責任合夥分離。是以，個別成員無需為其他成員之行為承擔法律責任。另該有限責任合夥法亦規定，有限責任不適用合夥法，是以，有限責任合夥之成員一般無須對其共事成員之作為，承擔由契約或侵權行為所引起之責任。

第三款 合夥財產的保全

有限責任合夥之成員雖不需就有限責任合夥之債務承擔無限責任，然仍須受若干法定條件之限制，尤其是 1986 年破產法（Insolvency Act 1986）有關資產取回規定，按該法透過「有限責任合夥管理規則」適用於有限責任合夥，並且加入「資產取回」（Clawback）條款⁴²⁵，規定在清算人提出聲請後，有限責任合夥之成員於進行清算前兩年內，曾由有限責任合夥之財產提領款項，而該成員當時已知悉或有合理理由相信該有限責任合夥已無法清償到

⁴²² Limited Liability Partnership Act 2000 §6(1)。

⁴²³ Limited Liability Partnership Act 2000 §6(2)。

⁴²⁴ Limited Liability Partnership Act 2000 §6(4)。

⁴²⁵ The Insolvency Act 214A。

期債務；或者預見在自己單獨「提款」或與其他成員一起提款後，有限責任合夥將無清償能力，則清算人可以行使資產取回權，要求該成員需交還該相關款項。

這裡的「提款」包括合夥成員以任何形式從合夥中取得的收益，如分享利潤、酬勞或支付其對有限責任合夥貸款的利息等等。法官在下達資產取回令時，需要考慮該等提款合夥人在提款時，是否知道或應當預見到有限責任合夥在其提款後無可避免地將喪失清償能力。「是否能預見」的標準是一個合理而謹慎之人的標準，具有有限責任合夥成員的知識水準以及經營有限責任合夥成員的一般水準⁴²⁶。

另外，英國有限責任合夥，對債權人的保障，除了前揭資產取回制度外，並設有成員的擔保機制，按有限責任合夥法第1款、第4款規定，有限責任合夥的成員在合夥清算時，必須擔保合夥清算時的資金達到一定金額，如果清算時的資產少於該數目，合夥的每一成員有義務按照法律規定的範圍提供一定資金，對合夥補充財產，清算人有權要求成員支付資金，合夥成員各自按預先確定的比例或額度承擔此支付義務，彼此間不對此種支付義務承擔連帶責任，而為了避免合夥人假借通過辭職或其他方式逃避債務，此支付義務至合夥解散滿5年後才解除⁴²⁷。

⁴²⁶ 劉燕，「職業利益籠罩下的法律制度革新－對英國有限責任合夥法的一個評述」，法律教育網，www.chinalaw.edu.com。

⁴²⁷ 劉燕，「職業利益籠罩下的法律制度革新－對英國有限責任合夥法的一個評述」，法律教育網，www.chinalaw.edu.com。

第四款 責任保險的制度

英國有限責任合夥法並無強制責任保險以及提撥最低保證金之相關規定，而直接委由各專門職業自訂保險規則。例如英國律師專業操守指引(the Guide to the Professional Conduct of Solicitors, 1999)規定，律師有限責任合夥之責任限額不得低於賠償規則之最低強制責任保險額，即 100 萬英鎊，以保障其客戶或第三人。

在澤西島的立法中，有限責任合夥需取得銀行或保險公司所提供的 500 萬英鎊預備金。又依美國立法例，例如前揭美國加州規定於組成有限責任合夥時，每位持有執照之會計師，不論是否為合夥人，必須投保最低 10 萬美元的責任保險。雖然英國本島於立法的諮詢文件中，曾提議設置一最低保證金或強制保險的規定，但是後來並未採納，主要理在於難以指定一數額既能滿足對債權人之保證，而又不致成為阻礙會計師事務所設立有限責任合夥的成本⁴²⁸。

另外，值得注意的是，依英國律師專業操守指引(the Guide to the Professional Conduct of Solicitors, 1999)之規定，律師有限責任合夥還有「賠償基金」(Compensation Fund)的設置，係於首次核准成立組織及嗣後每 3 年重新申請認許時，必須向賠償基金繳納 400 萬英鎊；而其有限責任合夥律師成員每年申請執業證書時，亦需繳納賠償基金。賠償基金設置的目的在於當律師不誠實的行為(dishonesty behavior)導至客戶有額外損失；或因律師未能就其收取費用負責，導至客戶陷入困境等情況下，對客戶提供協助，該賠償金一般不超過 100 萬英鎊⁴²⁹。

⁴²⁸ 林潔儀，選定地方法律業務的法律有限責任合夥模式及法律責任上限法例，香港立法會秘書處資料研究及圖書館服務部，2005 年 3 月，頁 15。

⁴²⁹ 張維倩，論專門職業組織型態選擇—以英美有限責任合夥法制為中心，國立政治大學碩士論文，頁 115，95 年 1 月；
林芝琦，我國設置有限責任組織型態律師事務所之可行性探討，世新大學法學院碩士論文，94 年 7 月，頁 70~72。

第五款 年度申報的義務

英國之有限責任合夥會計師事務所在成立滿一年後，依規定於每年 28 日內必須向註冊官提出年度報告書（annual returns），記載下列事項：

- 一、有限責任合夥營業處所之地址。
- 二、有限責任合夥成員之姓名及通常地址及指定成員之姓名。
- 三、如有限責任合夥之註冊辦事處並未保存債權持有人登記冊，則保存該登記冊之地址⁴³⁰。

另外，有限責任合夥必須確保當任何人成為或停止成為其成員，應於 14 日內向註冊官遞交通知；於其成員之姓名或地址有任何變更者，應於 28 日內向註冊官遞交通知。如有違反，該有限責任合夥及其每一指定成員原則上均構成犯罪並處以罰金⁴³¹。此際，於任何人已停止成為有限責任合夥成員之情形，除與有限責任合夥交易之人明知該前任成員已停止作為有限責任合夥之成員外，該前任成員仍被視為有限責任合夥之成員⁴³²。

第六款 財務報告的提出

依據英國 1985 年公司法第 7 部分規定，有限責任合夥需遵守之會計與審計規定與有限公司需遵守之規範相同。據此，有限責任合夥必須將年度帳目連同審計報告送交其每位成員，並同時呈交註冊官，以供公眾審閱。如有限責任合夥每年營業額為 560 萬英鎊以下，且資產負債表總額為 280 萬英鎊以下，得要求免予審計⁴³³。

⁴³⁰ 林芝琦，我國設置有限責任組織型態律師事務所之可行性探討，世新大學法學院碩士論文，94 年 7 月，頁 72~74。

⁴³¹ Limited Liability Partnership Act 2000 §9。

⁴³² Limited Liability Partnership Act 2000 §6(3)。

⁴³³ The Companies Act 1985, section 249A(3)。

符合資格之中小型有限責任合夥（small and medium-sized LLPs）得向註冊官提交簡要帳目（abbreviated accounts）⁴³⁴。小型有限責任合夥之簡要帳目需包括簡要資產負債表、附註以及審計人員之特別報告；中型有限責任合夥之簡要帳目必需包括簡要之損益表、詳盡之資產負債表、審計人員之特別報告及註解。有限責任合夥若拒不提交財務報告相關文件，除其本身可能被判處罰鍰外，有限責任合夥之指定成員亦可能因而被判處罰鍰，甚至被取消其指定成員之資格⁴³⁵。



⁴³⁴ The Companies Act 1985, section 246, 246A。

⁴³⁵ 林芝琦，我國設置有限責任組織型態律師事務所之可行性探討，世新大學法學院碩士論文，94年7月，頁75~76。

第八章 我國會計師法之法人會計師事務所

第一節 立法概況

我國會計師事務所組織型態，依據修法前會計師法第 10 條規定：「會計師得單獨開業，設立會計師事務所，執行業務，或由兩個以上開業會計師組織聯合會計師事務所，共同執行業務」。是以會計師事務所之設立，僅能以獨資或合夥型態成立。

在單獨開業情況下，係指一名會計師自行開設事務所以執行會計師業務，由其自行負擔開業成本，獨享執行業務之收入，在民法上類似於獨資型態，會計師須對其業務上之過失，負無限賠償責任。單獨執業亦稱為個人事務所其優點為自由性強，會計師僅為其自身業務過失負賠償責任。

聯合會計師事務所係指兩名以上之會計師共同出資、成立及經營會計師事務所，在民法上屬於合夥型態，合夥人負連帶賠償責任。按民法債編第 667 條第 1 項：「稱合夥者，謂兩人以上互約出資以經營共同事業之契約」。另民法第 681 條規定：「合夥財產不足清償合夥之債務時，各合夥人，對於不足之額，連帶負其責任」。因此當聯合會計師事務所負有民事賠償責任時，首先以合夥財產清償合夥債務，如合夥債務不足清償時，各合夥人須以其之個人財產負連帶清償責任。按合夥之規定，合夥人的連帶責任，不因該合夥人不知情而得以免責，是以，在聯合會計師事務所中，如果其中一人因執業上之過失而負有損害賠償責任，其他合夥會計師必須共同負擔連帶責任，不因不知情或是無過失而免責。

晚近，因考量我國目前實務上，會計師事務所存在諸多屬於業務經營人員、財務皆各自獨立的合署辦公之型態，其與個人及聯合會計師事務所之型態未盡相同，爰於 96 年 12 月 16 日公布修正之會計師法第 15 條增列合署會計師事務所。

鑒於會計師事務所合夥組織型態對會計師事務所的專業責任，因為審計失敗（Audit failure）而被股東、債權人或其他利害關係人提出索賠控訴，像傳染病一樣導源於美國，迅速傳染至經濟先進國家，像英國、澳大利亞、加拿大；然後再蔓延至德國意大利、西班牙、愛爾蘭、荷蘭及新加坡等世界各國⁴³⁶。較重大的訴訟案，有美國的安隆案、環球電訊、世界通訊（Worldcom）、全錄（Xerox）等，在英國則有 Wallace Smith Trust⁴³⁷、國際信貸銀行⁴³⁸及霸菱銀行等案⁴³⁹。我國則有太電茂矽案、博達案及力霸案等，尤以博達案，代表投資人的投資人保護協會對合夥組織型態的勤業眾信及安候建業兩家聯合會計師事務所共計 2 百多位合夥會計師一併列為被告，由於事務所合夥人均對合夥債務負連帶責任，故其打擊層面影響重大，會計師界深感風險承受過鉅。

是以，基於此一合夥組織體制雖具有規模經濟、利於發展專業分工、有助於智慧資本之形成與管理、利於聲譽累積及有助於國際化及大型化之優勢，惟其合夥人間彼此擔負無限責任，由於查核工作非專為發現舞弊而設計，查核報告書亦非保證書，再者，能有效偵查無心的不實報導

⁴³⁶ 林柄滄，賴冠仲，搶救財務惡化一連帶責任下美國會計師執業危機，會計研究月刊，第 91 期，82 年 2 月，頁 24~30。

⁴³⁷ Wallace Smith Trust 為英國一家投資銀行，1991 年倒閉，留下負債 1.6 億美元。1992 年公司清算人 KPMG 發現 Wallace Smith Trust 1985~1990 年間之財務報表有嚴重不實，於是控告簽證會計師 C&L 鉅額賠償，1997 年 6 月，C&L 為結束多年訴訟懸案，同意賠償 3,250 萬英鎊(折合 5,300 萬美元)。

林柄滄，新會計大戰—安隆效應，眾信聯合會計師事務所，92 年 8 月，頁 109。

⁴³⁸ 國際信貸銀行(Bank of Credit and Commerce International, 簡稱 BCCI) 於 1992 年倒閉，留下將近 100 億美元的負債，而銀行資產只剩 10 億美元。BCCI 清算人 Deloitte & Touche 發現 BCCI 1980~1986 年的財務報表不實，控告 PW 賠償 35 億美元，E&Y 賠償 16 億美元。本案實際賠償金額共 1.25 億美元，包括 PW0.95 億美元。

林柄滄，新會計大戰—安隆效應，眾信聯合會計師事務所，92 年 8 月，頁 109。

⁴³⁹ 霸菱銀行(Baring Bank)為英國具有一百多年悠久歷史的銀行，因為轉投資的子公司新加坡霸菱期貨公司(Baring Futures Singapore)期貨操作員李森(Nick Leesen)操作衍生性金融商品期貨發生鉅額虧損後，偽造文件以隱瞞事實，導致母公司霸菱銀行週轉不靈而賤價讓售。

擔任霸菱銀行集團的信託管理人 Ernst & Young 於 1996 年控告霸菱銀行簽證會計師 Coopers & Lybrand 對 1991~1994 年度財務報告簽證不實，索賠 10 億英鎊(折合 16 億美元)；林柄滄，新會計大戰—專業責任，天文數字，保險並非萬靈丹，眾信聯合會計師事務所，92 年 8 月，頁 109~113。

(Misstatement) 的審計程序，適用在經由客戶與經營者串通，或客戶的經營者與員工串通所故意隱瞞的不實報導，便可能失效，所以事後發現財務報表存在重大不實報導時，並不足以證明會計師的規劃、執行與判斷有欠妥適⁴⁴⁰。又會計師執業具有獨立性，即所有合夥人僅就事務所內部管理事項加以討論，不會干涉彼此業務，因此在無法得知或監督其他合夥人是否善盡專業注意的情況下，要求合夥人為其他合夥會計師的過失擔負責任，顯然有其不合理之處。

就此，有鑒於美國在 1995 年通過「私人證券訴訟改革法案」之前，各大事務所已將合夥組織型態改為「有限責任合夥」(Limited Liability Partnership, 簡稱 LLP)，以解除全體合夥人負連帶無限責任。在 LLP 制度下，簽證合夥會計師本人負無限責任，但事務所其他合夥人之責任則僅以當時整個事務所的實收資本額為限。我國經濟部商業司亦曾於 94 年年初表示將著手研擬有限責任合夥法專法草案，將適用範圍擴大至會計師、律師及專門職業者⁴⁴¹。惟該草案迄今尚未通過。

為因應訴訟風潮對會計師業產生的衝擊，提升會計師事務所的競爭力，加速會計師事務所規模的擴大，由於現行聯合會計師事務所不具備法人人格，無法為權利義務的主體，有礙事務所業務之推展及永續經營，民國 96 年 12 月 26 日新修正通過之會計師法第 15 條爰參考先進國家，如美國、英國、日本及新加坡等之會計師管理制度，增訂會計師得設立法人會計師事務所，執行會計師業務⁴⁴²。就此論者說明該條款：只引用有限責任合夥之精神，實體法則適用公司法有限公司之規定；而未比照國外直接採有限責任合夥之法律架構，主要係考量目前得以有限責任合夥型態設置事務所之國家，多先制定適用於各專門職業之有限責任合夥專法，且有限責任合夥與我國現行民法之規定仍有重大落差，故宜由法務部等單位於未來就各專門職業作通盤之研究制定專法後，再轉為有限

⁴⁴⁰ 陳秋芳，刑事責任尚模糊，真金猶怕莫名火，公司管理舞弊，會計師豈應連坐同罪，會計研究月刊，第 147 期，89 年 2 月，頁 6~8。

⁴⁴¹ 中華民國治理協會，94 年 1 月 4 日。

⁴⁴² 參照，民國 96 年 12 月 26 日會計師法修政第 15 條立法理由。

責任合夥組織較為適宜，目前為建構會計師更具彈性之執業環境，因應會計師國際競爭力及國際間（WTO 其他會員）對我國之要求，有先架構有限責任性質之特殊法人會計師事務所之必要⁴⁴³。



⁴⁴³ 陳慧容，會計師法修正之芻議介紹兼述未來會計師管理之方向，證券暨期貨管理月刊第 21 卷第 5 期，92 年 5 月，頁 46~47。

第二節 會計師成立有限責任合夥之論爭

會計師作為專門職業之一種，究竟是否適用於開放有限責任合夥為其組織型態，自美國及英國開放有限責任合夥組織型態迄今僅 10 餘年，立法評價及實際成效如何，尚無定論。惟於 2001 年 11 月 8 日美國發生安隆案後，以根據伊利諾州法律成立之有限責任合夥為其組織型態之安達信會計師事務所 (Arthur Anderson) 擔任安隆公司審計工作長達 16 年，因審計失敗而告瓦解。安達信會計師事務所之事例，雖使會計師警覺合夥組織無底洞之風險，而紛紛由普通合夥事務所轉向有限責任合夥事務所；然同時，繼安隆破產緊接環球電訊之宣告倒閉、世界通訊 (Worldcom) 及全錄 (Xerox) 等財報醜聞等案例皆由安達信會計師事務所擔任審計工作，亦提供了關於專門職業者適用有限責任合夥之妥當性再度引起關注與爭議。

第一項 反對實施有限責任合夥制度之論點

第一款 有限責任制度降低監督管理動機

會計師事務所控管事務所事務之誘因，在於傳統之合夥關係下，合夥人與合夥同舟一命，可促使其為事務所竭心盡力，並努力監督，而一旦排除合夥人之無限責任，此不飭減少合夥人致力於事務所風險管理之誘因，也潛在降低其對其他合夥人及相關人員之監督活動的意願。尤其合夥人受到有限責任的保護，是否還願意從事監督活動，安隆案之爆發，某一程度或可歸責於安達信事務所登記為有限責任合夥之組織型態。

第二款 有限責任制度將製造合夥人道德風險

專門職業者通常擁有個人資產，相反地，其所屬組織之資產換算市值則價格低微，無限責任即有助於提供此等保障。允許採行有限責任組織型態恐將導致專門職業組織鬆散化，一旦專門職業者得以透過此等不嚴謹之態度取得收入，則專門職業者食髓知味，將更加疏於監督管理。承此，有限責任合夥制度將有製造專門職業者之道德風險而獲利，卻不相應地承擔所有成本⁴⁴⁴。

第三款 有限責任制度可能發生內部責任分擔衝突

有限責任制度合夥人可能投入最低限額的資本，搭配舉債借款方式經營會計師事務所，當事務所之保險已不足應付失職責任求償時，必須負個人責任之合夥人即開始遊說合夥提出合夥財產賠償；相對地，其他合夥人則會要求合夥先支付日常債務，尤其是銀行貸款。此內部責任分擔衝突之案例在安達信會計師事務所，於安隆案後相關訴訟中特別顯著，由於安達信會計師事務所註冊之伊利諾州之有限責任合夥組織規定，只有「錯誤行為(misconduct-type)」始受有限責任保障，是以，合夥人仍需要為與有限責任合夥有關的契約責任承擔個人責任，甚至離開事務所後，仍需要為之前合夥債務契約的求償負個人責任，於是產生內部責任分擔的強烈利害衝突⁴⁴⁵。

⁴⁴⁴ See Jack Carr & Frank Mathewson, the Economics of Law Firms: A Study in the Legal Organization of the Firm, 33 J. L.&EON.307, 321. 321. 322 (1990), (引自陳怡欣，專門職業者合夥法律關係之研究—以律師合夥及會計師合夥法律關係為中心，國立高雄大學法律研究所碩士論文，97年7月，頁229~231)

⁴⁴⁵ 張維倩，論專門職業組織型態選擇—以英美有限責任合夥法制為中心，國立政治大學法律研究所碩士論文，95年1月，頁129。

第二項 贊成實施有限責任合夥制度論點

第一款 有限責任制度促進監督管理效率

持肯定見解者認為，會計師事務所為建立並維持自身聲譽，縱令不課予合夥人連帶責任，亦必然擁有監督其成員及客戶之強烈動機，可見會計師事務所內部監控機制之建立與對客戶之監督，與合夥人負擔連帶責任與否並無必然關連。又會計師之無限連帶責任可能會過當地增加事務所之監控機制，進而影響從事會計師行業的誘因，以及事務所的組織結構。

支持有限責任者同時指出，即使沒有此種連帶責任，會計師事務所還是會有十足動機，努力監督管理其成員與客戶，以建立、維繫值得信賴的商譽，因為監督管理的疏失會貶損事務所的聲譽。且事務所必須在監督客戶與滿足客戶間取得平衡，為達成有效的監督效果，會計師事務所必須與客戶保持一定之獨立性，以敦促會計師於客戶有詐欺情事時，能確實對客戶提出警告，甚至通知主管機關。否則，一旦事務所無法有效監控之訊息流露於交易市場，即將傷害事務所聲譽。因此，選擇成本較低之有限責任制度，而不採納危及個人固有財產之連帶責任組織，在會計師為維持聲譽而建立之自我管控機制下，顯然較為符合成本效益⁴⁴⁶。

⁴⁴⁶ See Larry Z. Ribstein, *Supra* note 606, 438~439 (2004), (引自張維倩，論專門職業組織型態選擇—以英美有限責任合夥法制為中心，國立政治大學碩士論文，95年1月，頁130~134；陳怡欣，專門職業者合夥法律關係之研究—以律師合夥及會計師合夥法律關係為中心，國立高雄大學法律研究所碩士論文，97年7月，頁229~231。)

第二款 有限責任促使提出更積極意見之建議

為避免連帶責任，及降低面臨受指控幫助教唆行為之可能性及個人承擔責任之最小化，將促使會計師過於謹慎，僅提供客戶所不樂見之保守意見，尤其是對擁有多樣投資組合的公開發行或上市公司，或是對於有風險的客戶勢必避免提供對客戶而言可能極價值之稅務規劃、投資諮詢服務或降低其意願，此同時亦可能造成會計師誇大客戶所面臨的風險，以促使客戶購買更多實際上並不符合所需要的服務。反之，如果當會計師受到有限責任之保障，將可能促使會計師提供更具積極意見之建議，使投資人或社會大眾根據會計師專業顧問的意見選擇其投資標的，此無形中亦鼓勵投資人或社會大眾選擇高品質之顧問⁴⁴⁷。

第三款 有限責任提昇公開資訊之價值

一般認為，加重會計師法律責任，能促使企業提供更多有用的資訊給投資大眾，實務上，卻是不同，因為加重會計師責任，反而可能使其減少揭露有用資訊，並且排除會計師的創新(innovation)，例如「財務預測」為一有用的投資資訊，但是由於經濟環境的變化快速與市場價格瞬息萬變，會計師為「財務預測」提供核閱的服務的結果，卻為會計師帶來遭受主管機關懲戒⁴⁴⁸以及訴訟的風險，嗣後證券期貨管理局於民國 92 年度取消財務報表預測需經會計師出

⁴⁴⁷ See Larry Z. Ribstein, *Supra* note 606, 431 (2004), (引自張維倩，論專門職業組織型態選擇——以英美有限責任合夥法制為中心，國立政治大學碩士論文，95 年 1 月，頁 133~134。)

⁴⁴⁸ 本人即因對國碩科技工業股份有限公司(簡稱國碩公司) 91 年度原編及更新財務預測出具核閱報告，隨後證券期貨管理局(簡稱證期局)以會計師核閱財務預測不實為由移送會計師懲戒委員會懲戒，本人以「原財務預測 DVD-R 營業收入以每片單價新台幣 49.26 元為假設基礎，本會計師參酌市價介於 1.5 美元到 3 美元之間，另依國碩公司 91 年度 DVD-R 平均銷售單價新台幣 57.2 元，故認為國碩公司以新台幣 49.26 元推估其 DVD-R 預測營業收入應屬允當，惟第二季即急速下滑至 0.5 美元約新台幣 17 元左右，非本會計師所應承擔之核閱重大疏失」為抗辯理由，嗣後會計師懲戒委員會予以撤銷該懲戒提案，證期局亦取消財務預測須經會計師核閱之規定。

具核閱報告之規定，可資證明。再者，為避免加重會計師責任伴隨的成本，企業可能會改變其財務、會計及投資決策或組織形態，例如由公開發行公司轉為非公開發行公司，而影響到其所揭露資訊之有用性，因此加重會計師責任，會促使企業管理者停止提供某些有用的資訊給投資人，導致整個公開資訊的價值降低⁴⁴⁹。

小結

綜上，管見認同贊成實施有限責任合夥制度論點，蓋基於會計師「獨立性」、「業務保密」及不干涉其他會計師審計業務執行，更遑論監督其審計工作品質之行業特性，強令其他非參與該審計失敗案件之合夥會計師負連帶責任，不僅實質上增加事務所監控能力之可能性低，並恐阻礙會計師提供更積極與高品質之建議，及優良專業人才進入會計師事務所之動機，更進而影響會計師事務所之規模，內部組織結構與業務類型。

另外，有限責任制度下，會計師事務所為維持其自身聲譽，仍有十足動機，而為更有效率之經營管理。相較之下，課以會計師合夥人連帶負補充性無限賠償責任，反較耗費成本且無效益，不但不符事理之平，反而增加內部責任分攤之衝突。又我國會計師法規定法人會計師事務所最低資本額之要求，已足以弭平反對者對資本不足之疑慮。職是，我國法人會計師事務所引入「有限責任合夥」制度，本質上，值得贊同。

⁴⁴⁹ Kothari, S., T. Lys, C. Smith and R. Watts, Auditor Liability and Information Disclosure, *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 307~339 (1998)。

第三節 我國會計師法對法人會計師事務所相關規定

會計師所簽證財務報表之使用者係廣泛不確定之大眾，一旦外界因信賴會計師所簽發之財務報表受有損害且會計師與有過失者，應負擔一定之賠償責任；96年12月26日公佈實施之會計師法第24條明確肯認法人會計師事務所係朝有限責任合夥規劃設計而來，為了使法人會計師事務所的有限責任與社會公益之維護間取得平衡，會計師法對於法人會計師事務所分別訂立相關必要的機制，例如最低資本額規定；應投保最低業務責任保險金額；資訊之公開；法定盈餘公積之提列等，茲分述如下：

第一項 法人會計師事務所有限責任的成立要件

第一款 法人會計師事務所有限責任之揭示

按會計師法第24條⁴⁵⁰及第25條⁴⁵¹規定，會計師設立法人會計師事務所應於其名稱中標明法人會計師事務所之字樣且法人會計師事務所之設立，需有具備會計師執業登記資格之股東3人以上，並具備主管機關所定最低資本額以上之資本。次按同法第26條第1項⁴⁵²及第31條⁴⁵³等規定，法人會計師事務所除需符合股東資格、人

⁴⁵⁰ 會計師法第24條：

- 一、會計師得設立法人會計師事務所，執行會計師業務。
- 二、加入法人會計師事務所為股東者，以具備會計師執業登記資格者為限。
- 三、會計師設立法人會計師事務所者，應於其名稱中標明法人會計師事務所之字樣。
- 四、法人會計師事務所之最低資本額，由主管機關定之。

⁴⁵¹ 會計師法第25條：法人會計師事務所之設立條件如下：

- 一、具備會計師執業登記資格之股東三人以上。
- 二、具備主管機關依前條第四項所定最低資本額以上之資本。

會計師受停止執行業務處分期間尚未屆滿或經撤銷或廢止執業登記者，不得為法人會計師事務所之發起人。

⁴⁵² 會計師法第26條：

數、最低資本額之限制外尚須具備已投保業務責任保險之證明文件及其他主管機關規定應提出之文件，方得向主管機關申請核准登記。

第二款 法人會計師事務所名稱的揭露

依據會計師法第 24 條第 3 項規定，會計師設立法人會計師事務所者，應於其名稱中標明法人會計師事務所之字樣。就此，與前揭英國與美國對於有限責任合夥之要求相當，其目的在使利害關係人就事務所名稱知悉其事務所之組織型態性質及所擔負責任，應值肯認。惟應注意者係，依據英國有限責任合夥管理規則，有限責任合夥不僅須於各營業處所明顯位置印上其名稱或掛上名牌，其字體必須清楚容易閱讀外，亦須於有限責任合夥對外相關文件、諸如商業文件等列出全名或註冊編號、註冊地點、註冊辦事處之地址營業資料，其目的係為避免有限責任合夥於對外交易時，其商業文件或相關標誌有與其名稱不一致之缺漏，值得我國參考。

一、法人會計師事務所之設立，應由前條第一項第一款規定之發起人全體同意訂定章程後，備具申請書件、章程、符合前條與第三十一條規定之證明文件及其他經主管機關規定提出之文件，向主管機關申請核准登記。

⁴⁵³ 會計師法第 31 條：

- 一、法人會計師事務所應投保業務責任保險。前項應投保業務責任保險之最低金額及實施方式，由主管機關考量資本額多寡、股東人數、所營業務之規模及性質等因素以辦法定之。
- 二、法人會計師事務所投保業務責任保險未符合前項辦法之規定者，主管機關得對其全部或一部之業務為六個月以下之停業，或廢止其登記之核准。

第三款 法人會計師事務所稅務上之屬性應予澄清

就我國稅制而言，獨資、合夥事業係將年度盈餘直接併入獨資資本主或合夥人之綜合所得稅，其無保留盈餘，合夥人等按其盈餘比例計算課徵稅額，本無雙重課稅問題；但是，若將個人或聯合會計師事務所改制為法人會計師事務所，有關會計師在稅制上的屬性，乃成為需待解決的首要問題，茲歸納分析如下：

- 一、會計師法第 15 條之修正理由，按立法院增訂法人會計師事務所原意應係提供一新的組型態使會計師事務所得永續經營，且使會計師無須對其它組織成員之疏失負責，並非意欲更改會計師應適用之稅制。
- 二、美國針對有限責任合夥並未創設獨立之課稅方式，而採與合夥相同的單一課稅方式。同樣地，我國法人會計師事務所，既係基於「有限責任合夥」之精神所設計，亦不應變更法人會計師事務所稅務上之屬性，而改採「營利事業」之稅制。又依會計師法第 38 條第 1 項規定法人會計師事務所係為「提供會計師專業服務目的」，又會計師法第 1 條明白揭示會計師專業服務攸關「經濟活動之健全」是以，應可認為具有「公益」目的，不屬於「營利事業」。
- 三、法人會計師事務所並無會計師以外之股東，且所有執行業務之股東，均須具會計師資格，適用兩稅合一並無實益；且徒增營業稅之解釋問題，應逕認法人會計師事務所之股東仍為執行業務者。

四、醫療社團法人之股東不以醫師為限，而可由其他不具醫師及其他醫事人員資格者出資擔任股東，單純以投資獲利之角度投資，甚至經營醫療社團法人，係具備營利事業之性質；反之，法人會計師事務所之股東必須具備會計師執業登記，不可能有一般投資人僅以出資進行投資，或由一般投資人執行會計師業務或經營法人會計師事務所。是以，法人會計師事務所仍屬「以技藝自力營生之執行業務者」，自不能與醫療社團法人等同視之。

為避免日後成立法人會計師事務所時，稅捐實務產生疑義或避免會計師事務所因稅捐疑慮，而對改制為法人會計師事務所怯步，澄清法人會計師事務所稅務上之屬性，即有實質上之必要。



第二項 法人會計師事務所最低資本額

第一款 法人會計師事務所最低資本額的限制

按會計師法第 25 條第 1 項法人會計師事務所之設立條件，於第 1 款規定必須具備會計師執業登記資格之股東三人以上，此與英、美立法例相類似，惟於同法第 2 款設有最低資本額以上之資本要求，此則為英、美立法例所未見，是此等要求有無必要，即非無疑。

另外，就最低資本額之設定，會計師法第 24 條第 4 項係授權主管定之。相對於此，依 92 年財政部版會計師法修正草案第 25 條規定，就法人會計師事務所設立條件乙節，規定須具備登錄會計師資格之股東 5 人以上外，及最低實收資本額新台幣 2,500 萬元；股東人數超過 5 人者，每增加 1 人，資本額應增加新台幣 200 萬元。就此等最低實收資本額，主管機關得視經濟情況調整之⁴⁵⁴。

第二款 設立最低資本額的必要性備受質疑

就上開 92 年度財政部版會計師法修正草案所定最低資本額之要求及設定，會計師界屢有回應，有論者就此等議題為問卷調查，多數訪談者認為上開門檻設立不當，理由包括：1.未考量台灣會計師業實際狀況，應依所承辦業務而負擔風險高低，設立分段門檻；2.對小型事務所而言，資本額之規定過高，根本不切實際，且並非每一聯合會計師事務所均可改組達成；3.未考慮業務量與風險之比

⁴⁵⁴ 92 年財政部版會計師法修正草案第 25 條規定：

一、法人會計師事務所設立條件如下：

(一)具備登錄會計師資格之股東 5 人以上。

(二)最低實收資本額新台幣 2,500 萬元；股東人數超過 5 人者，每增加 1 人，資本額應增加 200 萬元。

(三)其他主管機關規定之事項。

二、會計師受停止執行業務處分期間尚未屆滿者，不得為法人會計師事務所之發起人。

三、第一項第二款之最低實收資本額，主管機關得視經濟情況調整之。

例，亦會對新進會計師造成負擔問題；4.資本額與法律責任之間是否有絕對關係亦受質疑，資本額太高，徒增資金的積壓。是以「主管機關似應考量業務情況訂立，不必在法令上嚴加限制，以保持業界彈性」⁴⁵⁵。

亦有論者認為：「對於最低資本額之規定，其用意到底是因應營業所需或是為保護投資大眾？有必要加以釐清。如為因應營業所需，則事務所之聯合執業會計師最清楚需要多少資金，似乎不用大費周章在法律裡規定最低資本額；如為保護投資大眾，則區區 2,500 萬元如何保障？且此次修法業已引進會計師責任保險制度，當務之急應是協調保險局督促業者制訂出一套公平合理的保險機制，方為正辦」⁴⁵⁶。

第三款 設立最低資本額的正面價值

支持設立最低資本額論者認為，專門職業有限責任合夥若無最低資本額之限制，易使法人會計師事務所僅願提供最小額度之支出，至於營業所需之營運成本則以舉債支應，若此，一旦法人會計師事務所面臨第三人求償，且責任保險不足支應求償金額之際，恐發生失職行為合夥人敦促法人會計師事務所提出資產清償，但其他合夥人則要求法人會計師事務所財產應先清償日常債務，如銀行貸款，造成合夥人內部責任分擔衝突。甚且，法人會計師事務所在合夥資產是債權人全部擔保的情況下，很可能宣告破產，失職行為之受害者，只能透過與破產事務所協商，或另行對行為人之損害賠償訴訟等途逕尋求補償⁴⁵⁷。

⁴⁵⁵ 黃荃、林惠蓮，會計法修正草案之探討，頁 21~22。

<http://www.mcu.edu.tw/department/management/mcu-acco/academic-discussion/academic-discussion060526/7.pdf>。

⁴⁵⁶ 林毅同，會計師之執業環境與法令，金管法令，93 年 10 月，頁 36~37。

⁴⁵⁷ 張維倩，論專門職業組織型態選擇—以英美有限責任合夥法制為中心，國立政治大學法律研究所碩士論文，95 年 1 月，頁 129~130。

承此，會計師法第 31 條雖已強制法人會計師事務所應投保業務責任保險，然最低資本額之要求仍不因此失其必要性。按會計師事務所之規模與會計師執行職務之內容，與事務所可能面臨之求償風險大小相關。例如 92 年博達案爆發後，投資人保護中心透過和解向簽證之安候建業，及勤業眾信兩家會計師事務所及 4 家承銷商取得高達 1 億 7 仟萬元之賠償金額⁴⁵⁸。則論者主張由主管機關就不同規模及業務內容之法人會計師事務所區別及分段設立門檻，誠屬務實及符事理之平。例如辦理公開發行公司財務報告查核簽證之會計師事務所應具備之資本額，即較該等非以辦理「會計師辦理公開發行公司財務報告查核簽證核准準則」所定條件之審計業務之會計師事務所應備之最低資本額為高⁴⁵⁹，方不與憲法保障職業自由之基本原則相違。



⁴⁵⁸ 黃超邦，淺談新修正證券交易法下有關會計師簽證財報不實責任，證券暨期貨月刊第 24 卷第 3 期，95 年 3 月，頁 27。

⁴⁵⁹ 依據行政院金融監督管理委員會 97 年 3 月 27 日金管證六字第 09700118752 號函，法人會計師事務所之最低資本額草案規定如下：

- (一)簽證上市、上櫃公司、興櫃股票公司或 4 家以上公開發行之會計師事務所：新台幣 2,000 萬元；
- (二)簽證公開發行公司 3 家以下之會計師事務所：新台幣 1,000 萬元；
- (三)未簽證公開發行公司之會計師事務所：新台幣 500 萬元；
- (四)股東人數超過 3 人者，每增加 1 人，資本額應再增加新台幣 100 萬元；
- (五)最低實收資本額，發起人應於發起時一次認足。

第三項 法人會計師事務所應投保責任險

第一款 法人會計師事務所應投保責任保險之規定

按會計師法第 31 條規定，法人會計師事務所應投保業務責任保險，其最低金額及實施方式，由主管機關考量資本額多寡、股東人數、所營業務之規模及性質等因素以辦法定之。若其所投保業務責任保險未符主管機關規定者，主管機關得對其全部或一部之業務為六個月以下之停業，或廢止其登記之核准。復依同法第 26 條第 1 項規定，若未依規定投保者，主管機關應不核准其登記。

第二款 引進責任保險機制的困境

有論者認為「此次修法引進保險機制，立意尚佳，惟國內保險市場對會計師業務責任險，尚屬陌生。對核保、理賠、風險評估、成本費用等尚缺乏經驗之數據之狀況下，如何制訂出一套各方皆可接受之保險機制，實值關切，如能明定日出條款及實施條件，是否更加週延」。⁴⁶⁰

就是否應訂立日出條款乙節，論者基於：

1. 目前台灣對於會計師投保專業責任保險之環境尚未成熟，以過去與保險公司洽談經驗，可能會有保險費率過高，而投保金額過低之情況，不符合保障投資人之目的；
2. 保險公司亦有以國內會計師之賠償責任無限而不願保險之情形；
3. 依據學者所提會計師投保專業責任險之論文研究，若於國內率然實施會計師專業責任險之規範可能產生許多問題。因此，建議應先訂定相關配套措施，再予施行⁴⁶¹。

⁴⁶⁰ 林毅同，會計師之執業環境與法令，金管法令，93 年 10 月，頁 36~37。

⁴⁶¹ 中華民國會計師公會全國聯合會，財政部研商「會計師法修正草案」座談會會議記錄，92 年 7 月 22 日，<http://www.roccpa.org.tw/news.php?div=2&i=1467>。

早期，美國德拉瓦州、加州等規定有限責任合夥必須購買一定數額的責任保險，主要的大型會計師事務所之投保也達數百萬美元之譜，事實上，目前，大多數的州於有限責任合夥法已經刪除保險的要求，其理由不外乎以法律規定單一保險金額標準，是否能夠普遍符合需求是有疑問的。此外，保險不易取得；成本不易負擔；法律規定的保險理賠項目或理賠範圍，往往是保險契約中的除外條款等，以致造成立法脫離現實的情況；許多州因此作了更彈性的開放規定，以設置獨立基金等方式提供同額保護，或者讓合夥事務所依照自己的需要去投保⁴⁶²，亦值得我國借鏡。

就會計師投保業務責任險最低保險金額乙節，有認為投保額度受限不合理，按會計師事務所業務責任之投保金額與保險費率之影響乘數甚多，舉凡訴訟費用、減損費用、保險人數、投保期限、市場規模、經濟賠償、投保法人會計師事務所的組織規模，審計品質、承辦業務之公費，受查核客戶之會計複雜度，營業額之大小、人員結構、董事、監察人會之成員、監督功能、內部控制、內部稽核之有效性及再保險因素等，均是決定會計師業務責任險之保險費率與保險金額的主因。設若直接以法令強制規定保險金額下限，雖可避免會計師為節省執業成本而投保不足額的現象，但亦有導致不必要的過度投保現象，引致報表使用者及投資者因覬覦會計師的高額保險而過度訴訟之風險。故有建議應由法人會計師事務所自行評估會計師市場機制、事務所的業務情況決定。亦有認為當業務的收費費率未知情況下，難以認定合理金額，故應依法人會計師事務所的規模、審計工作的品質及承接業務量三項衡量訂定⁴⁶³。

⁴⁶² 張維倩，論專門職業組織型態選擇—以英美有限責任合夥法制為中心，國立政治大學法律研究所碩士論文，95年1月，頁129~130。

⁴⁶³ 黃荃、林惠蓮，會計法修正草案之探討，頁21~22。

<http://www.mcu.edu.tw/department/management/mcu-acco/academic-discussion/academic-discussion060526/7.pdf>。

按 96 年 10 月新修正之會計師法第 31 條第 2 項就業務責任保險最低金額及實施辦法，委由主管機關考量資本額多寡、股東人數、所營業務之規模及性質等因素以辦法定之，較諸 92 年版會計法修正草案第 31 條以法文明定，更值肯定。然有鑑於目前會計師責任保險市場因無主管機關之強力推動，勢必使會計師業務責任保險保單處於保費高、保額低之不合理狀態，保險公司亦面臨無再保險公司願意加以承保之困境；而法人會計師事務所未來若無法投保或投保金額不足，則為達保障投資大眾之目的，其設立資本額勢必提高，法人會計師事務所之立法目的恐將難以推動。是以，論者關於日出條款之倡議，並非無據。

第三款 規定投保責任保險的正面價值

按法人會計師事務所應負之賠償責任由法院判決裁定，由於法人會計師事務所僅負賠償責任，爰參考其他先進國家如美國、英國、新加坡等國之規定，訂定法人會計師事務所應投保業務責任保險之強制規定。又為配合實務需要，關於業務責任保險最低投保金額及實施方式授權主管機關定之，主管機關未來訂定時，應審酌股東人數、業務規模、業務性質是否涉及公開發行公司簽證及資本額如何與保險金額連結，以及如一年內轉型為法人會計師事務所分三年投保及投保足額之過渡措施等，須增訂未依規定投保者之處罰條款，以確保法人會計師事務所確實依規定投保業務責任保險，以維護投資大眾權益⁴⁶⁴。

⁴⁶⁴ 參照，96 年 12 月 26 日會計師法修正第 31 條立法理由。

在有限責任合夥制度下，合夥資產成了債權人的償債基礎，然而合夥畢竟未如公司對其資產有較嚴謹的規定，因此，美國有些州的有限責任合夥法提供了保險與財產擔保的方式以填補法律的漏洞，並規定若未遵守保險規定，就必須在保險額度內承擔責任，而不受到有限責任的保護。

至於我國關於強制投保責任的相關規定，出現於 92 年財政部版會計師法修正草案第 31 條就法人會計師事務所應投保業務責任保險金額設定其最低投保金額⁴⁶⁵之規定。

有論者就此業務責任保險議題為問卷調查，將受試者區分為執業會計師與報表使用人，結果兩者無顯著差異，顯示執業會計師與報表使用人均傾向於同意法人事務所應強制投保責任險⁴⁶⁶。

目前，管見以為當務之急，應由主管機關引進國外保險公司之專業保險制度，合理精算會計師業務責任保險之各項保險精算因素，並得將投保金額之上、下限規範委由保險公司及專業保險人士，會同會計師公會採逐年檢討修正公佈等方式，予以計算擬定，並設

⁴⁶⁵ 92 年財政部版會計師法修正草案第 31 條規定：

一、法人會計師事務所應投保業務責任險，其保險金額不得低於下列三款之最高者：

(一)新台幣 2,500 萬元。

(二)每位股東新台幣 300 萬元。

(三)法人會計師事務所最近一年度收入總額，但收入總額超過新台幣 10 億元者，得以 10 億元計算。

二、前項應投保業務保險金額，主管機關得視經濟情況調整之。

三、第一項投保業務險之實施規則，由主管機關另定之。

四、法人會計師事務所投保業務責任保險未符合規定者，主管機關得依第 66 條對其全部或一部之業務為 6 個月以下之停業，或廢止其設立核准。

⁴⁶⁶ 楊曉琦，我國設立有限責任組織型態會計師事務所之可行性研究，國立政治大學會計學系碩士論文，96 年 6 月，頁 54~55。

定各項實施辦法⁴⁶⁷。另外，亦得建立一份合理的會計師專屬的定型化保險契約，以為國內會計師執業之保障⁴⁶⁸。

他山之石，可以攻玉，我國會計師法第 31 條雖就會計師事務所業務責任保險最低金額及實施辦法等，委由主管機關考量相關因素以辦法定之，但面對前揭目前會計師責任保險，因無主管機關之強力主導推動，勢必使得會計師執業責任險保單處於保費高保額低的不合理狀態，導致無法合理彌蓋會計師執業風險。另外，法定保險數額是否切合實際，皆有值得考量的空間，是以，美國許多州要求以設立獨立基金以提供同額保護，或者讓法人會計師事務所依照自己的需要去投保的彈性開放規定，皆值得我國借鏡參考。

⁴⁶⁷ 依據，行政院金融監督管理委員會 97 年 3 月 27 日金管證六字第 0970011875 號函揭「法人會計師事務所投保業務責任保險實施辦法」草案第 3 條規定：

一、簽證上市、上櫃公司、興櫃股票公司或 4 家以上公開發行公司之法人會計師事務所投保業務責任保險，保險期間內每一賠償請求案件保險金額及累計保險金額均不得低於下列三款之最高者：

(一)新台幣 3,000 萬元。

(二)每位股東新台幣 300 萬元。

(三)法人會計師事務所最近 1 年度收入總額。但收入總額超過新台幣 3 億元者，得以新台幣 3 億元計算。

二、簽證公開發行公司 3 家以下之法人會計師事務所投保業務責任保險，保險期間內每一賠償請求案件保險金額及累計保險金額均不得低於下列三款之最高者：

(一)新台幣 1,500 萬元。

(二)每位股東新台幣 250 萬元

(三)法人會計師事務所最近 1 年度收入總額。但收入總額超過新台幣 1 億 5,000 萬元者，得以新台幣 1 億 5,000 萬元計算。

三、未簽證公開發行公司之法人會計師事務所投保業務責任保險，保險期間內每一賠償請求案件保險金額及累計保險金額均不得低於下列三款之最高者：

(一)新台幣 800 萬元

(二)每位股東新台幣 150 萬元

(三)法人會計師事務所最近一年度收入總額。

⁴⁶⁸ 蔡彥卿、薛富井、華琪筠、陳韻如，會計師之執業責任保險，證券暨期貨管理月刊第 21 卷第 5 期，92 年 5 月，頁 30~38。

第四項 法人會計師事務所的盈餘公積提撥與資產保全

第一款 盈餘公積提撥上限與資金運用的限制

為使法人會計師事務所能夠永續經營，並兼顧財務及營運之健全，於會計師法第 34 條第 1 項規定：「法人會計師事務所於分派盈餘時，應提列百分之十法定盈餘公積」，另鑒於法人會計師事務所依會計師法第 42 條與執行會計師負擔連帶賠償責任，為加強其承擔風險之能力，於但書規定法定盈餘公積之提列達資本總額時，無須再繼續提列。惟聯合事務所則未有規範，此除有違背憲法上平等原則之虞外，提列法定盈餘公積，亦將徒增嗣後執業股東退出執業時處理上之困難及產生稅捐問題，此皆為影響大型事務所由聯合事務所轉型為法人會計師事務所意願之考量因素。建議未來修法時，應考慮取消法定盈餘公積提列之規定，或將法人會計師事務所資本額與法定盈餘公積之提列併予彈性考量，例如資本額 \geq 二倍最低法定資本額時，則毋須提列法定盈餘公積，以增加聯合事務所轉型為法人會計師事務所之意願。

另外，為維持資本、健全財務，爰參考公司法第 239 條公積使用以填補虧損為原則之立法意旨，除於會計師法第 34 條第 2 項明定法定盈餘公積「除填補法人會計師事務所之虧損或撥充資本外，不得使用之」外，復於第 32 條規定「法人會計師事務所之資金不得貸與他人」，並就規定其資金僅能運用於 1.銀行存款；2.購買政府債券或金融債券；3.購買國庫券、可轉讓之銀行定存單或商業票據；及 4.其他經主管機關核准之用途。另於第 2 項規定：「法人會計師事務所不得為保證、票據之背書或提供財產供他人設定擔保。」併為敘明。

第五項 法人會計師事務所財務報告的提出

第一款 年度財務報告提出的規範

考量法人會計師事務所之有限責任，為確定法人會計師事務所是否依規定投保或提列法定盈餘公積等，強化法人會計師事務所財務資訊之透明化即有其必要性，是以，會計師法第 33 條明定：「法人會計師事務所應於每會計年度終了後 6 個月內，向主管機關申報年度財務報告。」關於「財務報告之內容、編製及其他應遵行事項之準則，由主管機關定之」。如有違反，主管機關得按同法第 73 條規定，處新台幣 12 萬元以上 60 萬元以下罰鍰，並限期命其改善，屆期未改善者，按次處罰至改善為止。

此外，基於法人會計師事務所為權利義務之主體，為落實前揭會計師法之財務報告申報制度，另於同法第 75 條規定，主管機關亦得視情節輕重對法人會計師事務所為下列處分：

1. 警告；
2. 限制 6 個月以下全部或一部業務之承接；
3. 對業務之全部或一部予以 6 個月以下之停業；
4. 撤銷或廢止其登記之核准。

前揭規定，與英國有限責任合夥法制相仿，惟英國對於有限責任合夥之會計資料進一步設有保存期間之要求，且其有限責任合夥財務報告之內容亦因有限責任合夥之規模而設有區別標準，此等相關規範值得我國主管機關於訂立法人會計師事務所財務報告準則時予以參考。

第二款 最新資訊申報的配套措施

另外，我國並未仿美國與英國之立法例，強制法人會計師事務所負有年度申報義務以確認最新的申報資訊，提醒有限責任合夥注意是否遵守法律規定，惟會計師法對於登記事項之變更仍設有相關規定。按會計師法第 26 條第 2 項規定：法人會計師事務所設立登記後，事務所名稱、地址、資本額、董事長、董事有變更或有合併、解散、停業、復業、分事務所設立或及他主管機關規定之情事，應自事實發生之日起 10 日內向主管機關辦理變更登記或申請登記。復於同法第 4 項規定：法人會計師事務所設立登記後，有應登記之事項而不登記，或已登記之事項有變更而不為變更之登記者，不得以其事項對抗第三人。乃係參考公司法第 12 條將法人會計師事務所登記事項之效力予以明確化。

第六項 法人會計師事務所及其股東之責任限制

第一款 會計師損害賠償責任排除辦理公開發行簽證業務

會計師法第 41 規定：「會計師執行業務不得有不正當行為或違反或廢弛其業務上應盡之義務」，及第 42 條規定：

- 一、會計師因前條情事致指定人、委託人、受查人或利害關係人受有損害者，負損害賠償責任。
- 二、會計師因過失致前項所生之損害賠償責任，除辦理公開發行公司簽證外，以對同一指定人、委託人或受查人當年度所取得公費總額 10 倍為限。
- 三、法人會計師事務所之股東有第 1 項情形者，由該股東與法人會計師事務所負連帶責任。
- 四、法人會計師事務所未依主管機關規定投保業務責任保險者，法人會計師事務所之全體股東應就投保不足部份，與法人會計師事務所負連帶賠償責任。
- 五、法人會計師事務所依第 3 項規定為賠償者，對該股東有償權。

會計師法就此等損害賠償責任明定「以對同一指定人、委託人或受查人當年度所取得公費總額 10 倍為限」部分，查行政院於 94 年 7 月 13 日送報立法院審議之會計師法修正草案並無此等責任之規定，而按 92 年財政部版會計師法修正草案，本項規定亦係「惟前項賠償責任，如指定人、委託人、受查人或利害關係人有過失者，會計師依其過失比例負賠償責任」即係將會計師之損害賠償責任以比例計算之方式規範。嗣民國 95 年 1 月 11 日公佈修正之證券交易法增訂第 20 條之 1 於第 5 項⁴⁶⁹規定會計師因其過失致損害發生者，應依其責任比例，負賠償責任，所稱賠償比例之認定，其立法理由謂參考美國 1995 年「Private Securities Litigation Reform Act」，未來法

⁴⁶⁹ 證券交易法第 20 條之 1 第 5 項：「第 1 項各款及第 3 項之人，除發行人、發行人之董事長、總經理外，因其過失致第 1 項損害之發生者，應依其責任比例，負賠償責任。」

院在決定所應負責任時，可考量導致或可歸屬於原告損失之每一違法人員之行為特性，及違法人員與原告損害間因果關係之性質與程度，就個案予以認定⁴⁷⁰。亦同斯旨。

第二款 會計師損害賠償責任上限應予明定

就現行條文所採責任限制方式，乃中華民國會計師公會全國聯合會所建議。就財政部版會計師法修正草案所定比例計算損害賠償責任之修正方向，中華民國會計師公會全國聯合會暨其所屬會計師法研修專案小組意見為：「有關會計師應負擔賠償責任之共識意見，經向公會會員說明，會員仍存有重大疑慮；試舉一例，假設某一弊案，應賠償金額為 10 億元，會計師依比例責任所應負擔之賠償責任為 1.5 億元，以會計師承接該案之公費約 5 百萬元，利潤約 1 百萬元而言，若不設立賠償責任上限，會計師應負擔之賠償金額將嚴重超過該案之利潤（1.5 億元－1 百萬元＝1.49 億元）」、「社會大眾對會計師常有錯誤認知，致將公司與會計師之責任混為一談，公會應責無旁貸對外界說明，惟不應為符合外界期待而課以會計師過高之責任，以前揭案例採公費之 10 倍計算賠償責任限制，賠償金額約 5 千萬元（5 百萬元×10 倍），對會計師所課予之責任已屬重大」。

另「基於會計師對財務報告之簽證除對委託人負有責任外，亦對利害關係人負有侵權責任，不應以個案公費之多寡作為侵權行為責任之計算標準；以醫師為例，其所負擔之賠償責任，不以收取醫療費用之一定倍數為限，其應負無過失責任；若有過失者，其賠償責任提高為損害金額之 2 倍；若屬故意者，賠償責任為 3 倍，因此，除非其他國家對於會計師亦有類似賠償責任上限之限制，否則不應率然訂之」、「若公會堅持增訂會計師賠償責任之限額以該案取得公費倍數為限，一定要增列故意或過失不在此限之規定，以維護會計師之尊嚴；惟如此一來，未來實際案例時，法官可能基於社會公益

⁴⁷⁰ 賴英照，股市遊戲規則－最新證券交易法解析，作者自版，2011 年 2 月，頁 798-799。

而傾向故意或過失認定，而使會計師陷入刑事責任，對會計師將更為不利」，又「目前我國法院對於專業人士在何種情況下會被認為有過失，較欠缺經驗，建議公會蒐集美國判例，以提供法院做為類似案件之參考，以免未來專業人士之判決可能將主要取決於法官之自由心證」⁴⁷¹。

是以，管見認為本條款解釋上得認為法人會計師事務所因會計師法第 41 條所定事由致第三人受有損害時，原則上係由法人會計師事務所與有過失之股東負連帶賠償責任。即過失股東需負無限賠償責任，至其他股東依會計師法第 38 條規定準用公司法第 99 條有限公司之規定，對法人會計師事務所之責任僅以出資額為限。因法人會計師事務所對有過失之股東有求償權，是可認該股東仍係最終負擔損害賠償責任。

另鑑於美國前第七大的會計師事務所 Laventhol & Horwath 於 1990 年宣布解散，即是因為面臨一百多件與簽證案件有關訴訟索賠官司，索賠金額高達數億美元。另美國 Price Waterhouse 簽證 Unitd Bancorp 的 1985 及 1986 年兩年度的公費合計才 28 萬美元，而 Standard Chartered Bank 卻獅子大開口索賠 3.38 億美元，為簽證公費的 1,200 倍，顯然不成比例⁴⁷²。為避免我國類此所謂「合法的勒索」(Legalized extortion) 訴訟案件發生，法人會計師事務所應有會計師法第 42 條第 2 項所定，以「所取得公費總額 10 倍為限」之責任限制之適用，實有其他要。

⁴⁷¹ 中華民國會計師公會全國聯合會，財政部研商「會計師法修正草案」座談會會議記錄，92 年 6 月 9 日。<http://www.roccpa.org//News.php?div=2&i=1467>。

⁴⁷² 林柄滄，賴冠仲，搶救財務惡化一連帶責任下美國會計師執業危機，會計研究月刊，第 91 期，82 年 2 月，頁 24~26。

第七項 申訴與懲戒制度

第一款 增列罰鍰處分

會計師法第 62 條規定：會計師懲戒處分如下：

- 一、新台幣 12 萬元以上 120 萬元以下罰鍰；
- 二、警告；
- 三、申誡；
- 四、停止執行業務二個月以上二年以下；
- 五、除名。

鑒於會計師因執行業務上之輕微過失，即受警告、申誡等懲戒處分，對其嗣後執業恐造成無法回復之傷害，似未盡衡平，故於會計師法第 62 條修正前之警告處分前增列第 1 款：新台幣 12 萬元以上 120 萬元以下罰鍰之處分，以利受懲戒會計師之自勵自新⁴⁷³。另基於考量會計師有犯罪行為受刑之宣告即構成應付懲戒之事由者，過於廣泛，且刑之宣告未確定即應付懲戒，失之過嚴，於會計師法第 61 款第 1 款，明定將與會計師信譽無關之犯罪行為予以排除於應付懲戒之事由⁴⁷⁴，實乃務實之舉，值得肯定。

第二款 會計師懲戒委員會及懲戒覆審委員會

為達到會計師懲戒委員會及會計師懲戒覆審委員會之決議符合社會正義，並兼具公正客觀性，於會計師法第 67 條第 2 項明定會計師懲戒委員會及會計師懲戒覆審委員會成員之委員，由主管機關就下列各款人員遴聘之，其比例各為三分之一：

1. 會計師公會代表；
2. 具有法律、會計等專長之學者或公正人士；

⁴⁷³ 參照，96 年 12 月 26 日會計師法修正第 62 條第 1 款立法理由。

⁴⁷⁴ 參照，96 年 12 月 26 日修正會計法第 61 條第 1 款立法理由。

3. 相關行政機關代表。

大陸目前會計師懲戒委員會及申訴維權委員會與台灣會計師懲戒委員會及覆審委員會均由 15 名委員組成，大陸會計師代表各 8 名及 9 名，約佔全體委員之 53% 及 60%，遠較台灣之會計師代表僅占 33.34% 為多。以中國大陸民主深化之腳步尚較台灣為慢之情形，尚能大力倚重會計師之專業來判斷會員違失之立法⁴⁷⁵，實值我國借鏡。

另大陸之懲戒及申訴決定，須至少應由三分之二委員出席，出席會議委員三分之二通過，較諸台灣方面規定之應有三分之二以上委員出席，出席委員過半數同意行之，或過半數委員，出席委員三分之二以上同意行之，來得嚴謹⁴⁷⁶。

又大陸對違反註冊會計師法第 39 條⁴⁷⁷規定者，可由省級以上財政部門直接給予一定之行政處罰。

⁴⁷⁵ 周志誠，中國大陸與台灣會計師懲戒制度之比較，會計師季刊第 253 期，2012 年 12 月，頁 27~36。

⁴⁷⁶ 周志誠，中國大陸與台灣會計師懲戒制度之比較，會計師季刊第 253 期，2012 年 12 月，頁 27~36。

⁴⁷⁷ 依中國註冊會計師法第 39 條規定：會計師事務所違反本法第二十條、第二十一條規定的，由省級以上人民政府財政部門給予警告，沒收違法所得，可以並處違法所得一倍以上五倍以下的罰款；情節嚴重的，並可以由省級以上人民政府財政部門暫停其經營業務或者予以撤銷。本法第二十條、第二十一條規定的，由省級以上人民政府財政部門暫停其執行業務或者吊銷註冊會計師證書。會計師事務所、註冊會計師違反本法第二十條、第二十一條的規定，故意出具虛假的審計報告、驗資報告，構成犯罪的，依法追究刑事責任。

另大陸會計師懲戒委員會可以懲戒法第 9 條⁴⁷⁸規定再給予訓誡，行業內通報批評或公開譴責等處分，其處分並未有重覆情事；在台灣方面，主管機關金融監督管理委員會對會計師違反第 37 條第 3 項規定時，予以會計師警告，停止二年以內辦理證交法所定之簽證或簽證核准後，對情節重大者，再移送會計師懲戒委員會懲戒，其懲戒內容往往發生重複與競合現象，實值討論。



⁴⁷⁸ 第 9 條：會員違反中國註冊會計師職業道德守則的要求，有下列行為之一的，視情節給予訓誡、通報批評或公開譴責：

- (一) 在職業活動中，違反誠信原則的；
- (二) 在執行審計、審閱和其他鑑證業務時，違反職業道德守則有關獨立性的相關要求的；
- (三) 在作出職業判斷、發表專業意見時，違反客觀和公正原則的；
- (四) 未能按照有關規定獲取和保持專業勝任能力，在承接業務和提供專業服務時，缺乏適當的專業勝任能力的；
- (五) 在執業過程中沒有保持應有的關注，勤勉盡責的；
- (六) 違反保密原則，洩露職業活動中獲知的涉密信息的；
- (七) 違反相關法律法規，損害職業聲譽的；
- (八) 向公眾傳遞信息以及推介自己和工作時，誇大宣傳提供的服務、擁有的資質，貶低或無根據地比較其他註冊會計師的工作，未能誠實、實事求是，損害職業形象的；
- (九) 在提供專業服務時，違反職業道德守則有關收費的相關規定的；
- (十) 其他違反職業道德守則的行為。

第九章 結論及建議

第一節 結論

我國目前實務上，會計師之執業型態除受僱於其他會計師事務所或其他企業外，主要為個人與聯合會計師事務所。聯合會計師事務所即民法所稱之合夥。晚近，因考量實務上，會計師事務所存在諸多屬於合署辦公之型態，其與個人及聯合會計師事務所之型態未盡相同，爰於 96 年 12 月 26 日公布實施之會計師法第 15 條增列合署會計師事務所，以符實情。此外，就聯合會計師事務所乙節，因鑑於國外之國際信貸銀行案、安隆案，霸菱銀行案...等以及我國之博達案與力霸案等，對會計師事務所之重大索賠訴訟的發生，因此基於此合夥組織體制雖具有簡單化、彈性化、非正式化及成本方面之優勢，惟其構成員亦同時肩負補充性連帶無限清償責任及法規架構過於簡單，為因應政治與財經的重大變化，促進會計師組織規模的擴大與國際化，以期能與世界接軌，現行的聯合會計師事務所的合夥組織不具備法人人格，無法為權利義務的主體，不利於「事務所永續經營」等本質上缺陷，於民國 96 年 12 月 26 日修正公佈之會計師法第 15 條爰參考先進國家，如美國、英國、日本及新加坡等之會計師管理制度，明確肯認會計師設置「法人會計師事務所」，惟該法第 25 條、第 31 條同時對於法人會計師事務所之設立附加最低資本額及強制責任保險等限制條件。是會計師法修正通過後，至今會計師界如四大會計師事務所之勤業眾信、資誠、安侯建業及安永會計師所均仍未採行「法人會計師事務所」為其執業組織型態，其他中小型會計師事務所之意願，更是有待觀察，短期之內，多數會計師欲共同執業者，恐怕均仍僅得以合夥方式進行。

按合夥係指二人以上互約出資以經營共同事業之契約，其性質為有名契約、有償契約、債權契約、不要式契約、諾成契約、繼續性契約、雙務契約及團體性契約等。會計師合夥依其合夥本質，當指會計師二人以上互約出資以經營會計師業務之契約，其性質亦如前揭合夥之性質，當無疑義。惟依會計師法第 22 條立法理由，主張為明確聯合會計師事務所合夥會計師間彼此之權利義務關係，爰於第一項明定聯合會計師於組織聯合會計師時應以書面訂定合夥契約，並明定合夥契約應載明事項，以減少會計師間於執行業務上之紛爭，殊值注意。

就會計師合夥之成立乙節，關於會計師合夥之合夥人出資標的部分，除最常見之金錢外，尚可見以勞務出資、以客戶名單出資，或以已承接之案件為出資等。若會計師合夥之合夥人約定僅以勞務出資者，其所提供之勞務僅以會計師合夥專門職業經營上所必須者為限，因其係以所服勞務為出資之標的，按民法第 678 條規定合夥人執行合夥事務，除契約另有訂定外，不得請求報酬。然會計師之專門職業合夥，因特重合夥人之專門職業者身分，縱令非以勞務為出資之合夥人，於合夥存續期間通常亦會依其專門知識為合夥事務之執行。是以，為免勞務出資之合夥人與非以勞務出資之合夥人就報酬乙節產生不必要之爭執，會計師合夥於部分合夥人僅以勞務出資之情形下，宜於契約中明確約定就非勞務出資之合夥人執行合夥事務者，得按月或按件請求相當報酬，以杜爭議發生。

其次，以「客戶名單」或「已承接案件」為出資標的者，亦即以「信用出資」或「債權出資」之方式出資，均宜分別就該等提出名單之信賴程度、忠誠程度評估預期的收入及所應扣除的流失率以及預期需再投入之成本等給予綜合判斷，以求客觀合理。

就會計師合夥存續期間之對內效力與對外效力部分。

關於對內效力部分：

一、 業務執行決議部分

因會計師合夥具備合夥性質，是此等專門職業合夥之對內合夥關係事項，原則上按契約自由原則，乃依合夥契約或合夥人之決議行之，民法債編合夥節就此多係補充規定。然因實務上，會計師合夥常見合夥人就其間權利義務關係未以合夥人決議定之，而迭生糾紛者，其主要爭議事項歸納分述如下：

(一)會計師合夥財產之維護部分

實務上以合夥股分轉讓時之帳簿查閱最為重要。按會計師合夥之合夥人執行業務所取得或製作之資料屬合夥財產構成分之「其他合夥財產」，乃全體合夥人共同共有，執行是項業務之合夥人自不得擅取，此一財產歸屬亦大都約定於合夥契約中，惟實務上，部分會計師合夥常見財務不透明之狀態，此不僅嚴重危害合夥人之權益，亦將嚴重削減第三人加入合夥之意願，應值注意。

(二)會計師合夥之損益分配部分

目前立法例上可見之會計師合夥利益分配制度主要有：
1.平均分配制、2.份額配額制、3.各自提成制及 4.記點制。就此，論者認為於會計師合夥發展初期，較適合採用平均分配制。然於發展至一定規模之會計師合夥，則較適合採用記點分配制。至於會計師合夥之損益分配於實務上，中小型會計師合夥仍可見未就損益分配相關事項予以具體約定之情形，此際，雖其損益分配之成數係按各合夥人出資額比例定之。惟於財務狀況不透明之合夥人實際上仍無從質疑所受分配數額是否正確，此實有礙合夥之穩定發展。

(三) 就會計師合夥其合夥事項之執行與檢查部分

首先，就會計師合夥之合夥事項之執行而言，此涉及會計師合夥之管理制度。於大型會計師專門職業合夥，立法例上可見之管理制度，通常至少包括最高權力機構（合夥人會議）及核心管理階層（管理委員會），亦有此照一般公司組織，包括權力機構（合夥人會議）董事會及經營管理委員會三者，如勤業眾信聯合會計師事務所是。至於我國實務上之發展狀況，於中小型之會計師合夥，則常見未就合夥事項如何執行予以約定之情況，此際即應回歸適用民法合夥之規定。

其次，就會計師合夥事項之檢查而言，於未就合夥事務如何執行予以約定，如所屬合夥人於合夥成立之初為明確各該合夥人之數額，或於合夥經營期間對合夥財產與合夥債務狀況之確認，或對於損益分配後其分配結果有疑者，因此等事項均為執行合夥事務必須確認者，是應認全體會計師合夥人均得單獨、個別檢查合夥事務、財產狀況或查閱帳簿，此即民法第 675 條所揭禁之無執行合夥事務權利合夥人之合夥事務檢查權。

二、 關於對外效力部分

按會計師合夥即為合夥之一種，則會計師等於行使代表權、執行合夥事務而侵害他人權利者，合夥應類推適用民法第 28 條對於有代表權之人因執行職務所加於他人之損害，與該行為人連帶負賠償之責任。至若會計師於不法侵害他人權利之際，其本身係受僱於合夥之受僱人時，會計師合夥除已盡選任、監督之責，或縱加以相當之注意而仍不免發生損害者外，則應依民法第 188 條僱用人之責任之本文規定，與受僱人負連帶損害賠償責任，自不待言。

實務上，常見會計師合夥下專門職業者對外以初級合夥人或薪資合夥人名義執行職務者，則該等「初級合夥人」或「薪資合

夥人」之法律定性究屬合夥人或受僱人？又若屬受僱人，則設若該等「初級合夥人」或「薪資合夥人」辦理會計師合夥業務而侵害他人權利時，又應如何特定該等「初級合夥人」或「薪資合夥人」責任暨其所屬會計師合夥之責任型態？

管見以為「初級合夥人」或「薪資合夥人」之法律定性仍屬合夥人，按會計合夥內部並未與「初級合夥人」或「薪資合夥人」成立合夥之合意，事實上即無會計師合夥存在，然此並非意謂即當然排除渠等對外以合夥會計師表彰之可能性，是以渠等以「合夥會計師」名義對外執行業務，而相對人難以區分究竟「初級合夥人」與「中級或資深合夥人」間之權利、義務分野，以及「薪資合夥人」均得於財務報表及稅簽報告上簽證，且官方之主管機關與稅務主管機關之登錄記載亦無「初級會計師」或「中級或資深會計師」之區別。是以，基於「權利表見」原則及保護善意第三人之立場，不妨認有「表見合夥」成立之可能性。

關於會計師合夥判決之補充性給付，於實體上言，既判力之客觀範圍雖僅及於該確定判決中法院就債權人對於合夥之債權存在所為判決之部分，而不及於法院所未判斷之合夥人應負補充性給付債務部分，惟就合夥之法律關係而言，於合夥財產無法完全清償合夥債務的情況下，補充性給付債務存在義務勢必隨之存在。

因此，於訴訟程序上，為發揮擴大訴訟制度解決紛爭之機能，並保障債權人之適時審判請求權，避免當事人就此事再行訴訟，致債權人之債權得受清償之時機發生遲延，且增加當事人及法院之訴訟及司法資源之耗費，故於債權人訴請給付時，蓋皆將全部合夥人亦列為被告而請求補充性給付，使該訴訟爭執能利用訴訟程序一舉解決，以達訴訟經濟之目的。是以，博達案之訴訟實體上，投資人保護協會將勤業眾信聯合會計師事務所及安候建業會計師事務所共計二百多位會計師合夥人一併列為被告，即基此實體上之法律關係。

會計師合夥之變更：

目前會計師合夥之合夥人流動於不同合夥組織間之趨勢日漸明顯，是其中，又以合夥人退夥乙節，於此最具重要性。目前實務上以合夥人雖已形成退夥意圖，甚或已與其他會計師事務所達成協議，卻推遲向他合夥人通知退夥之時點。此或可能係因擬退夥之合夥人擔心合夥對於該擬退夥之合夥人採取封鎖措施，諸如阻斷其為客戶提供服務所需之合夥資源及合夥內部資訊之流通與傳達等，以降低其於「通知後退夥前」此一期間擷取合夥相關內部資訊及帶走客戶之可能性。然此等封鎖措施恐將影響合夥人「情報流通與知悉的權利」，及影響委任人之利益，殊非妥適。另就會計師合夥所屬合夥人之法定退夥而言，按會計師合夥本質，其所屬合夥人法定退夥事由原則上包括：(1)合夥人之股份為債權人聲請法院扣押；(2)合夥人死亡不得繼承；(3)合夥人受破產或禁治產之宣告；(4)合夥人經開除等。然依會計師法第 23 條立法理由主張，鑒於民法合夥之部分規定，如退夥、繼承為合夥人，開除等如適用於聯合會計師事務所，恐箱制會計師之業務執行，故於會計師法第 23 條列明聯合會計師事務所排除民法第 687 條第 1 款但書之適用。據此，會計師合夥有合夥人死亡情事發生者，縱令合夥契約訂明其繼承人得繼承者，仍生退夥之效力。

另按民法第 688 條規定，合夥人之開除要件：(1)以有正當理由為限；(2)應經他合夥人全體同意；(3)應通知該被開除之合夥人。此於會計師合夥之合夥人開除而言，本應有其適用。然應注意者係，按會計師法第 23 條立法理由，將民法第 688 條合夥人開除之規定排除於聯合會計師事務所之適用。就此管見以為，為保護合夥人之利益，避免濫行開除，會計師合夥之合夥人受開除仍以具備正當理由為限，較為妥適。

至於所謂正當理由，按會計師因其專門職業者之身分，必須遵守專門職業相關法規及自律規範，如有違反，即應受懲戒處分。而懲戒處分雖係針對該受懲戒之合夥人為之，然事實上亦將嚴重影響其所屬會計師

專門職業合夥特重之聲譽，是以合夥人受懲戒事由為開除事由，當屬合理。惟按會計師法第 62 條規定，會計師懲戒處分包括：

- (1) 新台幣 12 萬元以上，120 萬元以下罰鍰；
- (2) 警告；
- (3) 申誡；
- (4) 停止執行業務二個月以上二年以下；
- (5) 除名，

管見以為，應於會計師合夥契約明定以受停止執行業務二年以下之一定期限為開除之成立要件，方符事理，至於會計師合夥人如遭除名之最嚴重處分，按會計師法第 6 條第 1 項第 6 款規定不得充任會計師，其當然亦不得為會計師合夥人，以之為會計師合夥開除之具體正當理由，自不待言。

另外，對於會計師合夥人之專門職業者於退夥前對於客戶之「勸誘」行為，就此，論者有立於委任人之選擇權，退夥會計師與其所屬會計師合夥之公平競爭角度，主張擬退夥之會計師於其向其所屬合夥通知其退夥意圖前，若對客戶進行勸誘應滿足下列條件：

- (1) 其所屬會計師合夥，於退夥會計師宣佈退夥計畫後，有足夠時間及機會對於客戶進行競爭；
- (2) 退夥會計師之勸誘並非祕密進行；
- (3) 客戶需被告知或意識有權選擇目前之會計師事務所或退夥人將來所屬會計師事務所或其他會計師事務所之自由。

然而，管見以為，若能由退夥之會計師與所屬之會計師事務所對退夥會計師於退夥前曾實際服務之客戶，或至少對於現正提供服務之客戶進行聯合通知，以保障委任人之選擇自由及防免退夥會計師與所屬會計師事務所間之惡意競爭。

另外，關於會計師合夥於訴訟程序中舉證責任之分配部分，按舉證責任之分配之一般原則，乃主張權利存在者，應就權利存在要件負舉證責任；而主張權利障礙、權利消滅及權利受制要件者，則應就之負舉證

責任。是以，若被害人主張基於會計師契約，而因被告會計師合夥違反義務行為致其損害發生者，民事訴訟程序，被害人即原告應對權利發生要件，包括與會計師契約之存在、會計師義務之違反違法性及損害與因果關係等之事實負舉證責任，證券交易法第 20 條之 1 對於公司資訊不實，係由被害人負舉證責任，亦同斯旨。

再就證券交易法第 32 條公開說明書虛偽不實之民事責任，必須由會計師舉證方能免責，似為舉證責任之轉換；按民法第 540 條受任人對於委任人具有報告之義務及同法第 548 條受任人非於委任關係終止及明確報告顛末後，不得請求報酬給付之規定，當事人對於會計師合夥享有一定之情報請求權。其請求方式除以單純訴訟或階段訴訟為之，於客體要件符合下，亦可能以滿足性假處分、證據保全及文書提出等制度，而取得系爭之資訊或文書。

為因應訴訟風潮對會計師產生的衝擊，促進事務所之永續經營、提升事務所競爭力、加速事務所之大型化與國際化，及鑑於現行聯合會計師事務所不具備法人人格，無法為權利義務之主體，有礙事務所業務之推展，我國會計師法第 15 條爰參酌美國、英國、日本及新加坡等國家有關有限責任合夥型態之組織及責任規範以及我國現行實務，在現行個人事務所以及聯合事務所下，增加法人會計師事務所。

正義食品案，係我國法院首次明白指出，「會計師」應負損害賠償之案例。法院認為會計師未遵循一般公認審計準則規定執行查核工作，顯有疏失，依證券交易法第 20 條規定，自應對原告負損害賠償之責。對於事務所負連帶損害賠償部份，則予駁回，按合夥會計師間基於「獨立性」及「業務保密」之要求，對各自執行查核簽證事務之客戶資訊，彼此間不互相討論或流通，更遑論監督其他合夥人審計工作之執行。是以要事務所或其他合夥人因事務資產不足清償，而負無限連帶賠償責任，顯不合理。另外國立法例，鑑於會計師合夥之無限責任重大缺失，而有有限責任合夥制度之設立。而我國尚無有限責任合夥之立法。是以，法院以「民法第 679 條之規定，當非執行業務合夥人與合夥，應負連帶損害賠

償之責之請求權基礎，原告依該規定請求被告正風事務所負連帶損害賠償之責，自無理由。」而駁回原告之訴。雖有學者質疑其法理依據何在。」管見認為仍有值得贊同。

就有限責任合夥制度而言，其係在傳統之合夥法基礎上，改變會計師合夥人需對合夥債務負無限連帶責任之制度。觀諸美國紐約州及英國有關有限責任合夥之立法例可見，其賦予會計師有限責任的同時，亦同時訂定諸如註冊登記、名稱標示、責任保險、年度申報義務、強制投保一定金額之責任保險、專門職業之自律規範、財務報告之提出、資產取回相關規範等配套措施，以兼顧與有限責任合夥交易之相對人與其他利害關係人之權益。

美國及英國開放有限責任合夥等組織型態，迄今 10 餘年，立法評價及實施成效如何，尚無定論，然反對有限責任者擔心有限責任制度排除了傳統合夥無限責任，勢必鬆懈了合夥人監督管理的動機。尤其有限責任合夥沿用普通合夥的內部管理，其原有的內部責任分擔亦會因為有限責任而受到衝擊，而對於此種有限責任組織形態最大的疑慮是當事務所面對須支應失職責任求償時，必須要負個人責任的合夥人可能主張合夥提出財產賠償；相反的，其他合夥人則要求合夥財產先支付日常債務，如銀行貸款，若此，勢將使內部責任分擔衝突更形尖銳。又有限責任合夥可能會最小化其投入的資本，而舉債借款，導致可能因資產不足，而無法償付預期債務，致剝奪了債權人於普通合夥既有的保障，更容易引發合夥從事參與高風險活動，追求高獲利，卻不因此承擔所有成本的道德風險。

儘管如此，支持有限責任合夥者還是認為，對未涉入事件的無辜合夥人處以連帶無限清償責任，不僅實質上增加事務所監控能力之可能性極低，並恐反而影響從事會計師職業之動機與會計師事務所之規模及內部結構。同時基於專門職業難以監控的本質，有限責任係透過市場及其所能提供的專業服務來建立其聲譽與事務所的規模及組織結構。加之，會計師將更為審慎維持其聲譽以及避免聲譽受損所帶來的影響，如此，

反而較能促進建立其內部監督管理的機制，而為更有效率之經營。相較之下，課以會計師連帶無限清償責任反較為耗費成本且無效率。職是，管見以為，就我國之會計師專門職業而言，基於有限責任合夥制度下強化對於交易相對人甚或對第三人之保障。實有採行有限責任制度之必要性。

96年12月26日修正公佈之會計師法增訂有關法人會計師事務所相關規定，由其立法過程及意旨觀之，或可謂係有限責任合夥專法設置前，採取有限責任組織型態的試金石。新修正之會計師法雖未就法人會計師事務所及其股東之責任限制予以明文規定，惟依第42條第3項立法理由，主張為配合新增之法人會計師事務所組織，增訂第3項明定法人會計師事務所所有過失之股東與法人會計師事務所負連帶賠償責任。即過失股東須負無限賠償責任，至法人會計師事務所之其他股東依第38條第2項準用公司法第99條規定，對法人會計師事務所之責任僅以出資額為限。且於第42條第2項明定法人會計師事務所之賠償上限，即除辦理公開發行簽證業務外，以對同一指定人、委託人或受查人當年度所取得公費總額10倍為限。至於會計師辦理公開發行公司簽證業務則依證券交易法第20條之1規定應依其責任比例，負賠償責任。惟我國會計師法未如美國與英國設置資產取回相關規定，且就法人會計師事務所之股東是否須為任何受其直接監督之人之過失或錯誤作為承擔責任乙節，並未明確規範，應值注意。

另外，會計師法就法人會計師事務所之風險控制之配套措施，如就法人會計師事務所之設立登記、名稱之標註及財務資訊之揭露、強制業務保險乙節，均與美、英兩國之立法例相仿。且會計師法第25條更進一步要法人會計師事務所必須具備最低資本額以上之資本及第33條提列法定盈餘公積等，其立法意旨，在於法人會計師事務所之永續經營、並兼顧財務及營運之健全，加強其承擔風險之能力，似可認為對於交易相對人或利害關係人之保障，較諸美、英兩國之立法例更為週全。

另外，應予注意者係，會計師法就法人會計師事務所之最低資本額，

及業務責任保險之最低投保金額及實施辦法等，均委由主管機關定之。則主管機關就此等事項仍應本於加強風險承擔之立法目的，並於兼顧市場實際狀況下予以明確規範，否則恐有不當限制會計師執業自由之虞。



第二節 建議

我國於96年12月26日修正公布之會計師法引進有限責任之法人會計師事務所，其目的係為改善會計師執業環境、有限責任、增進會計師專業功能之發揮暨提升會計師執業之品質，惟迄今仍無任何會計師事務所轉型為法人會計師事務所，乃係實務上，仍然面臨 1.賦稅問題、2.責任保險、3.法定盈餘公積之提列、4.印鑑章之使用、及 5.行政處分及罰鍰之規定等重大困難。以下謹就會計師事務所「轉型為法人會計師事務所」所遭遇之困難分析並建議如下：

第一項 法人會計師事務所賦稅問題

會計師於稅務上向歸屬於「執行業務者」，故就執行業務者之定義、稅法對執行業務者為不同規定之目的、會計師業務之性質、暨事務所成員之責任型態等分析之，無論會計師之組成型態為聯合事務所或法人會計師事務所，均應歸屬於「執行業務者」，稅負基礎應為相同。是以，提出下列建議：

- 一、由財政部以解釋方式，確立法人會計師事務所之股東仍屬所得稅法第 11 條第 1 項及營業稅法第 3 條但書之「執行業務者」。
- 二、於「會計師法施行細則」或「會計師法」規定：「法人會計師事務所之股東，適用所得稅法第十一條第一項及加值型及非加值型營業稅法第三條但書所稱執行業務者之規定。」
- 三、修正所得稅法第 11 條第 1 項及營業稅法施行細則第 6 條，列舉法人會計師事務所之股東，亦為執行業務者。

如此，法人會計師事務所與聯合會計師事務所稅負相同之原則，勢將有效解決轉型為法人會計師事務所後，將面臨有關賦稅之首要難題。

第二項 法人會計師事務所業務責任保險問題

- 一、目前大型會計師事務所在國外投保之金額均可符合主管機關所擬訂定之最低業務責任保險金額，惟是否符合現行會計師法第三十一條應投保業務責任保險之法律範圍，暨有無再依該條規定再增加國內投保之必要，因牽涉責任保險範圍等重要關鍵議題，建議主管機關應以函示確認，以杜爭議。
- 二、由於法人會計師事務所執業股東人數勢將隨業務發展而逐漸增加，此亦為主管機關希望法人會計師事務所永續經營下之結果，為避免法人會計師事務所因顧慮保額及保費負擔，而對增加執業股東人數有疑慮或限制，終致不利法人會計師事務所之永續經營與穩健發展。是以，建議保險金額應建立上限金額(例如以新台幣三億元為限)，以解決以股東人數決定投保金額所產生之不合理性。此亦將與國外保險實務係以營收與員工人數作為決定保險金額依據之慣例，而非以股東人數做為保險金額決定之基礎相合。

第三項 提列法定盈餘公積之規定

依會計師法第三十四條規定，法人會計師事務所於分派盈餘時，應提列百分之十之法定盈餘公積，惟聯合事務所則未有規範，此除有違背憲法上平等原則之虞外，提列法定盈餘公積，亦將徒增嗣後執業股東退出執業時處理上之困難及產生稅捐問題，此皆為影響由聯合事務所轉型為法人會計師事務所意願之因素考量。建議未來修法時，應考慮取消法定盈餘公積提列之規定，或將法人會計師事務所資本額與法定盈餘公積之提列併予彈性考量，例如資本額 \geq 二倍最低法定資本額時，則毋須提列法定盈餘公積，以增加聯合事務所轉型為法人會計師事務所之意願。

第四項 法人事務所印鑑章問題

- 一、有關會計師法第三十條第二項及第三項規定「法人會計師事務所之股東執行簽證業務時，應由法人會計師事務所蓋章，並由執行該簽證之會計師簽名或蓋章」，「前項蓋章應以向全國聯合會備案之印章為之」之法人會計師事務所用印規定，實屬明確，惟若法人會計師事務所因股東、分所較多，例如；法人會計師事務所單一地點事務所內之會計師近百位或以上、事務所分所座落在不同地點，暨法人會計師事務所印章之用途不僅用於報表簽證，尚有如需攜帶外出招標等多種不同之其他用途等，故事務所大章之運用必有同一時間使用上之頻繁性及不可分性。鑑於考量會計師事務所實務上之需求及便利性，建議應得以「除會計師事務所專用于行政印章外，另以『法人會計師事務所名稱在右及簽證會計師姓名在左』之會計師簽證章」方式，向全國聯合會備案，以便利實務運作。
- 二、依會計師法，執行簽證業務者係領有會計師證書、取得會計師資格者之法人會計師事務所之股東，非為法人會計師事務所，若強制法人會計師事務所單獨蓋章其上，會使法人會計師事務所成為共同簽證者，甚或被認為是法人會計師事務所印鑑之用印者本身在執行簽證業務，將負無限連帶損害賠償責任，讓法人會計師事務所與聯合事務所具相同之無限賠償責任，此並非會計師法創設法人事務所之本意；另外，就賦稅角度而言，既然係以法人身份執行業務，當然事務所會被視為營利事業，與我國以「執行業務者」為稅負基礎相抵觸，增加修改所得稅法的難度。是以，建議主管機關宜再予斟酌。

第五項 法人會計師事務所之行政處分及罰鍰

本次會計師法之修正，對法人會計師事務所較聯合會計師事務所增加甚多行政處分及罰鍰之規定。蓋以「會計師之自律」係本次修法之主要目標，故宜鼓勵並強調法人會計師事務所應多採自律，而非以會計師法之規範，在法人會計師事務所身上加諸比其他聯合組織型態之會計師事務所更多之行政處分及罰鍰規定，相形聯合會計師事務所卻無類似之處罰機制，故是否有違背憲法上之平等原則，宜再商榷；且法人會計師事務所被加諸比其他組織型態之事務所更多處罰，實為聯合會計師事務所轉型為法人會計師事務所時之一項重要考量。倘主管機關僅針對法人會計師事務所對資本額維持、保額等重要項目是否遵行法令予以監理，其餘回歸會計師之自律，則基於聯合會計師事務所與法人會計師事務所處罰一致之原則下，除將符合前述憲法之平等原則外，並將有效提升轉型為法人會計師事務所之意願；據此，建議未來修法時應讓法人會計師事務所與聯合會計師事務所之行政處分及罰鍰之規定一致。

綜上論結，本次會計師法之大幅修正，立法之意旨在於改善會計師執業環境，並希望事務所轉型為法人會計師事務所後得以永續經營，是以，主管機關在期盼聯合會計師事務所能轉型為法人會計師事務所之同時，宜斟酌考量應以相關法令配套不影響目前聯合事務所現行簽證業務及行政作業為首要，或將影響程度減至最低，此將有效提升聯合會計師事務所轉型之意願。

參考文獻

一、中文文獻

(一) 專 書

1. 王文宇，公司法論，元照出版有限公司，2006年8月。
2. 王甲乙、楊建華、鄭建才合著，民事訴訟法新論，作者自版，89年11月版。
3. 王進喜，美國律師執業行為規則：理論與實踐，中國人民公安大學出版社，94年4月版。
4. 王澤鑑，民法學說與判例研究第六冊，作者自版，2004年3月版。
5. 史尚寬，債法各論，作者自版，49年11月。
6. 宋永新，美國非公司型企業法，社會科學文獻出版社，2000年11月。
7. 李惠宗，中華民國憲法概要—憲法生活的新思維，元照出版有限公司，95年8月版。
8. 吳琮璠，審計學—新觀念與本土化，智勝文化公司，1998年，頁546。
9. 林柄滄，新新會計大戰，眾信聯合會計師事務所，92年8月。
10. 林柄滄，新會計大戰，眾信聯合會計師事務所，92年8月。
11. 林誠二，民法債編各論(下)，瑞典圖書股份有限公司，2009年9月。
12. 邱聯恭講述，許士宦整理，口述民事訴訟法講義(三)，2006年筆記版。
13. 邱聰智，新訂債法各論(下)，作者自版，2008年3月。
14. 姜世明，「舉證責任法」，民事訴訟法基礎篇，元照出版公司，2008年7月。
15. 姜世明，民事程序法之發展與憲法原則，元照出版有限公司，2003年11月。

16. 姜世明，民事訴訟法基礎論，元照出版公司，2008年。
17. 姜世明，民事證據法實例研習(一)，新學林出版股份有限公司，2008年。
18. 姜世明，民事證據法實例研習(二)暨判決評釋，新學林出版有限公司，2006年11月。
19. 姜世明，律師民事責任論，元照出版有限公司，93年4月。
20. 姜世明，舉證責任與真實義務，新學林出版股份有限公司，2006年3月。
21. 柯芳枝，公司法論(上)，三民書局，2002年11月。
22. 孫森焱，民法債編總論(下)，作者自版，93年11月。
23. 許士宦，證據蒐集與紛爭解決，新學林出版股份有限公司，2005年2月。
24. 陳計男，民事訴訟法論上，三民書局股份有限公司，93年10月版。
25. 陳榮宗、林慶苗，民事訴訟法(中)，三民書局股份有限公司，93年4月版。
26. 曾宛如，有關不實財報會計師民事責任之探討，載現代公司法制之新課題；元照出版有限公司，2005年8月，頁483~504
27. 黃立，民法債編各論(下)，元照出版有限公司，2006年2月。
28. 劉春堂，民法債編各論(下)，三民書局股份有限公司，94年7月。
29. 劉春堂，民法債編各論(下)，三民書局股份有限公司，94年7月。
30. 劉連煜，現代公司法，新學林出版股份有限公司，2009年9月。
31. 劉連煜，新證券交易法實例研習，元照出版公司，2009年9月。
32. 鄭玉波，民法債編各論，作者自版，61年9月。

33. 賴英照，股市遊戲規則，最新證券交易法解析，作者自版，2011年。
34. 薛祀光，民法債編各論，三民書局股份有限公司，57年4月版。



(二) 中文期刊論文

1. 「由力霸、嘉食化案如何釐清發行公司、相關單位及會計師之責任」，慶祝第 50 屆會計師節系統研討會，96 年 6 月 15 日。
2. 女王背後操盤手－葉素菲三個帳戶都由林華德控管，商業周刊，94 年 5 月 16 日。
3. 中華民國治理協會，94 年 1 月 4 日。
4. 中華民國會計公會全國聯合會，會計師功能、執業環境興革答客問，會計師季刊，2003 年，第 221 期。
5. 中華民國會計師公會全國聯合會，財政部研商「會計師法修正草案」座談會會議記錄，92 年 7 月 22 日，<http://www.roccpa.org.tw/news.php?div=2&i=1467>。
6. 中華民國會計師公會全國聯合會，財政部研商「會計師法修正草案」座談會會議記錄，92 年 7 月 22 日，<http://www.roccpa.org.tw/news.php?div=2&i=1467>。
7. 台灣台北地方法院檢察署力霸案偵結新聞稿，96 年 3 月 8 日。
8. 合夥企業能給安達信的 1,750 名合夥人帶來多少保護？國際金融報，91 年 4 月 22 日。
9. 吳貞慧，會計師事務所組織型態之研究－執業會計師的看法，國立台灣大學會計學研究所碩士論文，87 年 6 月。
10. 吳當傑，塑造嶄新的會計師執業環境－從會計師法修正談起，當代會計第 4 卷第 2 期，92 年 11 月，頁 211~228。
11. 杜邦公司管理員工操守的內控制度－四度防線讓舞弊無從滋生，商業周刊，第 942 期，2005 年 12 月 18 日。
12. 林芝琦，我國設置有限責任組織型態律師事務所之可行性探討，世新大學法學院碩士論文，94 年 7 月。
13. 林柄滄，會計師之獨立具尊嚴，不容為商業化踐踏，會計研究月刊第 156 期，87 年 11 月。
14. 林柄滄，經營審計執過孰失，利益衝突獨立不保－安隆(Enron)

- 破產事件引發的會計危機，會計研究月刊，第 195 期，91 年 3 月。
15. 林柄滄、賴冠仲，搶救財務惡化—連帶責任下美國會計師的執業危機，會計研究月刊，81 年 3 月。
 16. 林毅同，會計師之執業環境與法令，金管法令，93 年 10 月。
 17. 林儀潔，選定地方法律業務的有限法律責任合夥模式及法律責任上限法例，香港立法會秘書處資料研究及圖書館服務部，2005 年 3 月。
 18. 林嬋娟、蔡彥卿、蔡逸芳與洪玉美，全球會計師法律責任探索，會計師會訊，85 年 12 月。
 19. 林潔儀，選定地方法律業務的法律有限責任合夥模式及法律上限法例，香港立法會秘書處資料研究及圖書館服務部，2005 年 3 月。
 20. 姜世明，消極事實之舉證責任分配，成大法學，第 10 期，2005 年 12 月。
 21. 孫玉榮，有限合夥的概念與國外立法探析，
<http://www.biposs.gov.cn/bipapss/cgjj/cgjj20050426.htm.zh>。
 22. 馬秀如，不合理的無限責任 VS 無理的有限責任，會計研究月刊，第 112 期，84 年 1 月。
 23. 張維倩，論專門職業組織型態選擇—以英美有限責任合夥法制為中心，國立政治大學碩士論文，95 年 1 月。
 24. 陳依蘋，管理者、監察者、會計師三方失職，經營策略、公司治理、專業信賴應聲倒地，美國史上最大破產案—安隆(Enron)深度報導，會計研究月刊，91 年 2 月，第 195 期。
 25. 陳秋芳，刑事責任尚模糊，真金猶怕莫名火，公司管理舞弊，會計師豈應連坐同罪，會計研究月刊，第 147 期，89 年 2 月。
 26. 陳慧容，會計師法修正之議介紹兼述未來會計師管理之方向，證券暨期貨管理月刊第 21 卷第 5 期，92 年 5 月。

27. 陳錦隆，會計師查核簽證財務報表之民事責任(上)，會計研究月刊第 171 期，2000 年 2 月。
28. 陳錦隆，會計師查核簽證財務報表之民事責任(中)，會計研究月刊第 172 期，2000 年 3 月。
29. 陳錦隆，會計師查核簽證財務報表之民事責任(下)，會計研究月刊第 173 期，2000 年 4 月。
30. 順大裕，台中商銀案—環環相扣，自由電子報，2007 年 8 月 6。
31. 彭郁欣，會計師財務報表簽證責任—自司法實際談起。
<http://taipei.law119.com.tw/personview.asp>
32. 黃荃、林惠蓮，會計法修正草案之探討。
<http://www.mcu.edu.tw/department/management/mcu-acco/academic-discussion/academic-discussion060526/7.pdf>。
33. 黃超邦，淺談新修正證券交易法下有關會計師簽證財報不實責任，證券暨期貨月刊，第 24 卷第 3 期，95 年 3 月。
34. 黃銘傑，從安隆案看我國會計師民事責任之現狀，月旦法學，第 85 期，2006 年 6 月。
35. 會計師與企業進入信任危機時代，商業周刊，93 年 8 月 16 日。
36. 楊淑文，從特定類型之實務見解觀察舉證責任分配之判斷標準(上)，台灣本土法學 60 期，2004 年 7 月。
37. 楊曉琦，我國設立有限責任組織型態會計師事務所之可行性研究，政治大學會計學系碩士論文，96 年 6 月。
35. 經濟部委託財團法人萬國法律基金會，有限合夥法暨有限責任合夥法之研究委辦計畫期末總結報告，95 年 1 月。
38. 廖郁晴，以比較法觀點探討我國企業組織之法制建構—以美國模式為藍本，東吳大學法學院碩士論文，94 年 7 月。
39. 劉孔中，專門職業解除管制及競爭規範之研究，律師雜誌，第 141 期，80 年 6 月。
40. 劉渝生，「德國公司法具體原則之發展—特別是股東之忠實義

- 務」，法學講座第 25 期，93 年 1 月。
41. 劉嘉雯，會計師執業資格，法律責任與審計市場之研究，管理學報，第 19 卷第 1 期，2002 年 3 月。
 42. 劉燕，「職業利益籠罩下的法律制度革新—對英國有限責任合夥法的一個評述」。
法律教育網，www.chinalaw.edu.com。
 43. 蔡彥卿、薛富井、華琪筠、陳韻如，會計師之執業責任保險，證券暨期貨管理月刊第 21 卷第 5 期，92 年 5 月。
 44. 鄭丁旺，會計師的危機與轉機，會計研究月刊第 224 期，93 年 7 月。
 45. 蕭萬龍，會計師簽證民事責任之研究，中原大學財經法學系碩士論文，92 年 7 月。
 46. 蕭富庭，我國合夥破產法制之解散與重構—以美國法制為藍本，國立中央大學經濟研究所碩士論文，98 年 6 月。
 47. 錢國成，「合夥財產與合夥債務」，法令月刊，第 22 卷第 12 期，62 年 11 月。
 48. 薛富井、林千惠，美國 2002 年沙氏法案(Sarbanes-Oxley Act)對會計師事務所與發行公司影響之探討，會計研究月刊，第 209 期，92 年 4 月。
 49. 謝易宏，論非公司型企業組織，東吳法學報，第 17 卷第 1 期，2005 年 8 月。
 50. 謝哲勝，「忠實關係與忠實義務」，月旦法學雜誌第 70 期，90 年 3 月。
 51. 醜聞—美國財經界 911 事件，理財週刊，第 227 期，。
 52. 鍾惠珍，權利責任對等，利益公義兼顧—由會計師法修正談如何強化會計師的執業環境座談會，會計研究月刊，第 210 期，92 年 5 月。
 53. 蘇裕惠，全方位資訊提供者？超然獨立公正第三者？2011 年

會計師專業願景何處尋，會計研究月刊，第 171 期，89 年 2 月。



二、英文期刊

1. Brachel, J. 1995. Limited liability CPA firms: an attractive choice. *Journal of Accountancy* (July): 20-21.
2. Cecil, W., C. Ciccotello and T. Grant. 1995. The choice of organizational form. *Journal of Accountancy* (December): 45-52.
3. Dalton, D., J. Hill and R. Ramsay. 1997. The threat of litigation and voluntary partner/manager turnover in big six firms. *Journal of Accounting and Public Policy*: 379-413.
4. Krishnan, J. and J. Krishnan. (1997) Litigation risk and auditor resignations. *Accounting Review*. (October): 539-560.
5. Lys, t. and R. Watts. 1994. Lawsuits against auditor. *Journal of Accounting Research*: 65-93.
6. Palmorose, Z., 1997. Who got sued? *Journal of Accountancy* (March): 67-69.
7. Siliciano, J., 1997. Trends in independent auditor liability: the emergence of a sane consensus? *Journal of Accounting and Public Policy*: 339-353.
8. Woehlke, J., W. Kelliher, B. Schorr and W. Primoff. 1995. LLCs: the business planner's dream entity. *The CPA Journal* (June): 16-21.