

关于修订《注册会计师法》的 几点建议

胡少先 ■

我国现行《注册会计师法》由第八届全国人民代表大会常务委员会第四次会议于1993年10月31日通过,自1994年1月1日起正式施行。2014年8月31日,第十二届全国人民代表大会常务委员会第十次会议通过了《全国人大常委会关于修改〈中华人民共和国保险法〉等五部法律的决定》,其中包括对《注册会计师法》的修改,但此次修改仅限于对注册会计师行业行政审批事项的专项修改,幅度小、内容少且并未涉及与注册会计师行业发展密切相关的实质性问题。如今我国经济社会发展水平、资本市场完善程度以及对外交流环境等发生了巨大变化,笔者认为,应从以下五方面对《注册会计师法》进行全面修订。

一、突出注师作用,厘清协会职能

现行《注册会计师法》第一条将注册会计师的作用表述为“为了发挥注册会计师在社会经济活动中的鉴证和服务作用,加强对注册会计师的管理,维护社会公共利益和投资者的合法权益,促进社会主义市场经济的健康发展,制定本法。”而作为指导我国注册会计师行业中长期发展的纲领性文件,国务院办公厅转发财政部《关于加快发展我国注册会计师行业若干意见的通知》(国办发[2009]56号,下称国办发56号文件)指出,加快发展我国注册会计师行业,对

于建立和完善社会主义市场经济体制、促进我国经济社会持续健康发展、提高经济发展质量、维护国家经济信息安全具有重要意义。这一表述显然比现行《注册会计师法》第一条中的相关表述更加突显注册会计师的重要作用和地位,笔者建议应根据国办发56号文件精神对相关文字表述进行修改。

现行《注册会计师法》第四条规定,注册会计师协会是由注册会计师组成的社会团体。而2015年,中共中央办公厅、国务院办公厅印发的《行业协会商会与行政机关脱钩总体方案》提出,要积极稳妥推进行业协会商会与行政机关脱钩,厘清行政机关与行业协会商会的职能边界,加强综合监管和党建工作,促进行业协会商会成为依法设立、自主办会、服务为本、治理规范、行为自律的社会组织。因此,笔者建议应在《注册会计师法》的修订中增加“注册会计师协会是注册会计师的自律性组织”的表述。完成脱钩改制后,行业协会应将重点放在如何为会员服务上,完善协会工作机制,切实履行自律、服务、协调、沟通职能。同时,对现行会费计算方式按“以支定收、收支平衡、略有结余,取之于会员、用之于会员”的原则进行改革。

二、加快人才培养,强化队伍建设

现行《注册会计师法》第八条规定,

具有高等专科以上学校毕业的学历、或者具有会计或者相关专业中级以上技术职称的中国公民,可以申请参加注册会计师全国统一考试。然而,随着我国高等教育的不断普及,我国国民整体受高等教育水平已显著提高,鉴于此,笔者建议应将报考条件改为“具有本科以上学历毕业的学历”,以改善目前考试合格率低的情况。此外,笔者认为,我国注册会计师数量虽有增加,但是整体缺口还相对较大,净增加速度极其缓慢。如何在保证注册会计师资格“高含金量”的同时,弥补注册会计师用人缺口,个人认为提高行业社会地位、吸引高素质复合型人才入行,增强行业凝聚力、防止人才流失以及适当调整考试难度或为一个相对有效的手段。

另外,鉴于注册会计师行业具有专家行业、智力密集型的特性,且工作强度非常大,年龄过大的注册会计师可能在精力、体力方面不足以胜任过于繁重的执业任务,并且随着年龄的增长,不论是学习能力还是接受新事物的能力都呈下降趋势,不利于保持较高的专业胜任能力以有效规避执业风险,笔者建议应在注册会计师不予注册的情形上增加对不予注册的年龄限制的规定。比如,应当明确申请注册的注册会计师年龄不能超过60周岁,年龄在65周岁以上的注册会计师不能担任事务所合伙人或股东,对于年龄满70周岁的注册会计师不

予年检等。

三、拓宽业务范围，净化市场环境

首先，国办发56号文件在对会计师事务所执业领域拓展方面提出，“在巩固财务会计报告审计、资本验证、涉税鉴证等业务的基础上，积极向企事业单位内部控制、管理咨询、并购重组、资信调查、专项审计、业绩评价、司法鉴定、投资决策、政府购买服务等相关业务领域延伸，推动大型会计师事务所业务转变和升级，加速向高端型、高附加值、国际化业务发展”。据此，笔者认为，应将税务鉴证纳入注册会计师的业务范畴并予以明确。

其次，我国目前少数主管部门甚至是个别大型企业在选择审计机构过程中采用“入围制”，自设门槛，自我授权，使得会计师事务所疲于应付“入围”。同时，招投标过程中“低价竞争”的现象屡见不鲜。笔者认为，相关部门之间应加强协调，通过修改现行《注册会计师法》进一步完善国有企业招投标、入围工作机制，提升中国注册会计师协会发布的全国会计师事务所前百家信息或各省注册会计师协会发布的全省前“五十强”或“二十强”的公信力和权威性，使之成为有关部门或机构选择会计师事务所的充要条件之一。如果以招投标形式选聘会计师事务所，必须采用中位值评审中标法。

此外，独立性是注册会计师审计职业的灵魂。笔者建议，应增加“事务所合伙人和签字注册会计师不得担任客户的独立董事；同一注册会计师不得对同一客户既提供审计鉴证服务又提供咨询顾问服务；注册会计师对同一客户审计鉴证服务年限满五年必须轮换；签字注册会计师离职后三年内不得到客户任职；不得以支付回扣、佣金方式争揽业务”等规定。

四、优化组织形式，激发发展活力

《中国注册会计师行业发展报告——基于会计师事务所2010-2014年度报备信息的数据分析》显示，截至2014年年底，我国注册会计师行业特殊普通合伙所共50家，普通合伙所共3141家，有限责任所共4125家。但允许采用特殊普通合伙组织形式的规定并未在《注册会计师法》中得到具体体现。笔者建议，应根据现行的《财政部 国家工商总局关于推动大中型会计师事务所采用特殊普通合伙组织形式的暂行规定》（财会[2010]12号，下称财会12号文）中的相关条款，把“采用特殊普通合伙形式的，应当有25名以上的合伙人，50名以上的注册会计师，以及人民币1000万元以上的注册资本”的相关内容在《注册会计师法》中予以明确。同时，对于小型会计师事务所究竟采取普通合伙还是有限责任公司形式，笔者认为，应以提高市场准入门槛、遏制低价竞争、纠正以不正当手段招揽业务为出发点，在注册会计师人数或股东人数上做出一些差异性的要求。此外，在大众创业、万众创新的新形势下，应当允许设立个人会计师事务所，但应对其业务范围等作出限制性规定，比如不得从事审计鉴证业务等。

随着我国注册会计师行业的不断发展，会计师事务所专业人才多样化需求日益强烈。笔者建议，《注册会计师法》应明确，会计师事务所的合伙人或股东应以注册会计师为主体，允许税务师、评估师、造价工程师、咨询、IT专业人员等担任合伙人或股东，并限制除注册会计师之外的合伙人或股东出资金额不得超过某一比例（如20%）。此外，为顺应事务所多元化经营之需，法律上应当允许事务所对外投资创办专业机构，如对税务师事务所、评估公司、工程审价公司等投资、控股或参股。实务中有的

事务所采用专业人士受托代持股份方式来投资创办专业机构，存在较大的法律风险隐患，不利于事务所的长治久安。

五、完善监管体制，细化法律责任

目前，会计师事务所多头监管的问题始终存在。仅以业务报备为例，事务所就需对财政部门、证券监管机构和行业协会三方负责，而三者对报备要求侧重不同，且系统设置各异，让事务所疲于应付。笔者建议，相关部门应打破行政壁垒，对事务所采用一方牵头、多方联合的监管方式，同时实现信息共享，这样既可减少行政成本，提高监管效率，对事务所来说也是一种减负。目前，有些地方注协把会计师跨境执业报备要求套用至本行业管理中，对外省市会计师事务所来本地执业实行报备制度，徒增事务所业务报备工作量，应予以取缔。

财会12号文中规定，采用特殊普通合伙组织形式的会计师事务所，一个合伙人或数个合伙人在执业活动中因故意或者重大过失造成合伙企业债务的，应当承担无限责任或者无限连带责任，其他合伙人以其在合伙企业中的财产份额为限承担责任。合伙人在执业活动中非因故意或者重大过失造成的合伙企业债务以及合伙企业的其他债务，由全体合伙人承担无限连带责任。这其中的关键就在于对故意或重大过失的认定。在上市公司信息披露审计责任认定上，笔者建议，应该通过法律、法规明确，由财政部、中国证监会、中国注册会计师协会三方组织专家，成立注册会计师执业质量鉴定委员会，区分会计责任与审计责任，以满足促进行业健康发展以及特殊普通合伙组织形势下的合伙人责任界定需求；对非上市公司审计，应由财政部门牵头进行相关过错的责任认定。

（作者单位：天健会计师事务所）

责任编辑 李卓