

# 《注册会计师法》修订 应重在解决实际问题

钟明森

为了使《注册会计师法》更好地适应行业发展和市场需求，财政部会计师在《2016年工作要点》中明确提出要组织修订《注册会计师法》。笔者认为，《注册会计师法》修订应当重在解决以下九个方面的实际问题。

## 一、立法定位问题

现行《注册会计师法》是定位为注册会计师管理法还是注册会计师行业管理法不明确。从其第一条来看，是定位为注册会计师管理法，但在其他条款中又纳入了较多的行业管理内容。建议修订后的《注册会计师法》定位为行业法，并更名为《注册会计师审计法》。

## 二、行业协会定位问题

现行《注册会计师法》只要求注册会计师协会依法取得社会团体法人资格，但对注册会计师协会的职责缺少明确定位。修订后的《注册会计师法》应当明确注册会计师协会是行业自律组织，依照法律、行政法规和章程实行自律管理。一是要明确协会的组建主体。现有注册会计师协会由财政部门组建，名为民办实则官办。这与协会行业自律组织的职能定位不相适应。因此，修订后的《注册会计师法》应当明确注册会计师协会应由会计师

事务所发起组建。二是要明确注册会计师协会的民间组织属性。目前注册会计师协会大部分工作人员来自财政部门等政府机关，协会负责人也由财政部门任命，这不完全符合中央清理整顿行业协会的精神。修订后的《注册会计师法》应当明确注册会计师协会负责人由协会发起人选举产生，协会工作人员由协会聘任。三是要明确注册会计师协会的管理范围。目前注册会计师协会主要是对会计师事务所和注册会计师进行管理，对大量的非注册会计师从业人员（主要是指助理人员）缺少必要的监管。修订后的《注册会计师法》应当明确注册会计师协会是对注册会计师行业进行管理，对注册会计师及全行业的从业人员均具有管理权。四是应当明确自律与他律的关系。即，行业自律是内部监督，财政部门检查是外部监督，内部监督不能替代、抗拒外部监督。

## 三、会计师事务所组织形式问题

英、美等国家的会计师事务所主要有四种组织形式，即个人独资、普通合伙制、有限责任公司制和有限责任合伙制。我国现行《注册会计师法》规定会计师事务所可采用合伙制和有限责任制两种组织形式。我国具有证券资格的会计师事务所已于2013年实

现了组织形式从有限责任制到特殊普通合伙制的转变，其他大量的中小会计师事务所仍然采用有限责任制。有限责任组织形式承担有限责任，对会计师事务所出资人而言风险极低，与会计师事务所承担的巨大社会责任和职业风险不相匹配。注册会计师行业是典型的“人合”行业，但在有限责任制下会计师事务所却变成了“资合”公司，出资人以极少的资本控制着会计师事务所经营管理的决策权。资本的逐利性与会计师事务所的社会责任存在着一定程度的冲突。修订后的《注册会计师法》应当取消会计师事务所有限责任制这一组织形式，明确规定会计师事务所应当采取个人独资或特殊普通合伙的组织形式。

我国《个人独资企业法》明确规定：个人独资企业，是指依法在中国境内设立，由一个自然人投资，财产为投资人个人所有，投资人以其个人财产对企业债务承担无限责任的经营实体。按照现行《注册会计师法》的相关规定，注册会计师执行业务应当加入会计师事务所，禁止注册会计师个人执业。这与我国大量存在小微企业的现实经济环境不相适应。因此，修订后的《注册会计师法》应当明确会计师事务所可以采用个人独资这一组织形式，并取消对注册会计师个人执

业的禁止性规定。

我国《合伙企业法》明确规定：以专业知识和专门技能为客户提供有偿服务的专业服务机构，可以设立为特殊的普通合伙企业。特殊合伙企业一个合伙人或者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。目前，我国会计师事务所大部分还是采取有限责任的组织形式，资产规模小、承担民事责任能力弱，甚至不少会计师事务所采取吃干喝净不留余粮的做法规避民事赔偿责任。修订后的《注册会计师法》应当明确会计师事务所可以采用特殊普通合伙这一组织形式为主，加大会计师事务所及注册会计师的民事责任，促使整个行业提升执业质量。

#### 四、注册会计师权利义务问题

现行《注册会计师法》对注册会计师权利义务在“业务范围与规则”一章中作出了规定。因受这一章节内容的限制，对于注册会计师的权利义务主要是从执业的角度提出的，规范了注册会计师与委托人之间的权利义务关系。建议修订后的《注册会计师法》单立一章对注册会计师的权利义务以及其他事项作出规定，不仅要规范注册会计师与委托人之间的权利义务关系，而且要规范注册会计师与会计师事务所之间的权力义务关系。从近几年发生的注册会计师审计失败案例来看，其部分原因不在注册会计师而在会计师事务所，有的注册会计师迫于会计师事务所的压力而不得不在明知存在问题的审计报告上签字，成为代罪羔羊。由于注册会计师与会计师事务所之间的权利义务关系于法无依，注册会计师对会计师事务所而言成了弱势群体，往往迫于

会计师事务所的压力迁就客户的无理要求。修订后的《注册会计师法》不仅要明确注册会计师在一定条件下拥有拒绝签署报告的权利，明确注册会计师免责、减责条款，还应对会计师事务所强制注册会计师签署报告的行为作出禁止性规定。

同时，这一章还应将现行《注册会计师法》中“考试与注册”一章的内容并入，并增加注册会计师行业从业人员的劳动保障等有关内容。

#### 五、业务范围问题

现行《注册会计师法》采取列举的形式对注册会计师的业务范围作出了规定。按照现行《注册会计师法》的规定，注册会计师的业务分为法定审计业务和非法定咨询服务业务。将税务鉴证纳入注册会计师的法定业务一直是注册会计师行业多年的诉求，建议修订后的《注册会计师法》将税务鉴证纳入法定业务的范畴。虽然如此做法会对税务师行业造成冲击，但市场竞争能够让客户享受更好的服务，行政垄断不利于行业发展。这也是顺应时代要求，符合降低行业准入门槛、打破部门利益藩篱、减轻企业负担的改革精神。同样，司法鉴证也应纳入注册会计师的法定业务。

#### 六、业务门槛问题

现行《注册会计师法》没有按照会计师事务所的组织形式设定业务准入门槛。按照法无禁止即可为的法理，所有注册会计师和会计师事务所均可承办现行《注册会计师法》规定的全部业务。但实际上财政部和证监会就证券期货相关业务对注册会计师和会计师事务所还是设立了准入门槛。财政部、证监会在《关于会计师事务所从事证券期货相关业务有关问题的通知》中明确规定了从事证券、期

货相关业务的会计师事务所应当具备的八项条件，这种做法在法律依据上存在一定欠缺。建议修订后的《注册会计师法》依据组织形式设立会计师事务所的业务门槛。如个人独资会计师事务所的准入业务和禁入业务；合伙制或特殊普通合伙制会计师事务所从事证券期货相关业务应当具备的条件等。

#### 七、独立性问题

独立性是注册会计师行业的生命，是注册会计师存在的基础。现行《注册会计师法》对注册会计师独立性的规定大多是从形式上独立的角度出发，对注册会计师实质上的独立缺少制度设计。审计收费是影响注册会计师实质上独立的重要因素，而现行《注册会计师法》恰恰没有对审计收费作出制度性设计。由于我国目前大部分企业尤其是中小型企业法人治理结构不完善，很多企业出资人既是企业的所有者又是经营管理者，没有实现真正意义上的所有权与经营权分离。还由于企业的审计动因大部分出于满足政府部门、监管机构、债权人需要，企业所有者因自身需要作为委托人和付费人的审计业务少之又少。这两个因素就决定了我国注册会计师的审计业务大部分是被审计人与委托人合一，审计付费人与审计受益人分离。这种违反正常市场逻辑的现象为企业收买会计政策提供了条件。修订后的《注册会计师法》应当对审计收费作出创新性的制度安排，引导注册会计师行业向着谁受益、谁付费的方向发展。当然，这一问题决非是仅依靠修订《注册会计师法》能够解决的，还涉及政府部门执政理念转变、监管部门监管方式创新、金融机构等债权人业务操作模式的改变，需要借力其他法律、法规的完善。

## 八、法律责任问题

现行《注册会计师法》对注册会计师、会计师事务所的行政责任作出了具体规定,对注册会计师、会计师事务所的刑事责任及会计师事务所的民事责任作出了原则性规定。此规定存在三个方面的问题:一是将大量的非注册会计师从业人员剔除在外,给人一种非注册会计师从业人员无需承担法律责任之感。二是与其他法律法规存在不协调问题。如现行《注册会计师法》以会计师事务所作为责任主体,而《合伙企业法》以合伙人作为责任主体,《个人独资企业法》以投资人作为责任主体来规范民事责任。三是主任会计师的责任不明。现行《注册会计师法》没有对主任会计师的法律责任作出规定,但主任会计师对于会计师事务所经营管理具有一定的决定权,对于会计师事务所执业质量具有举足轻重的作用。如果主任会计师对其作出的决定无需承担法律责任,那么主任会计师难免在效益与质量博弈

中偏向效益一方,甚至发生主任会计师强制注册会计师签署不合规报告的情况。虽然财政部要求“有限责任会计师事务所出具的审计报告,应当由会计师事务所主任会计师或其授权的副主任会计师和一名负责该项目的注册会计师签名盖章”,但这一要求在许多会计师事务所被主任会计师采用授权若干副主任会计师的方式化解。

修订后的《注册会计师法》一是要明晰会计师事务所内部的法律责任,合伙人、注册会计师、其他从业人员各担其责。二是要突出主任会计师的法律责任。如果修订后的《注册会计师法》仍然允许有限责任制会计师事务所存在,那么一定要加重主任会计师的法律责任,使其对所在会计师事务所出具的每一份报告担责。三是要做好与其他相关法律的衔接。可具体规定行政责任,对于民事责任、刑事责任可原则性地表述为“按照相关法律、法规的规定执行”,避免因其他法律、法规的修改而频繁修订《注册会计师法》。

## 九、不适应条款的问题

由于相关法律法规的修订、经济环境的变化,造成现行《注册会计师法》存在着较多的不适应条款。修订后的《注册会计师法》应当废除这类条款或重新作出规定。如对“验证企业资本”应当重新规定为“验证资本”。虽然《公司法》取消了关于公司验证资本的要求,但企业出于各方面的原因有时仍然存在验资需求,注册会计师实务中对社会团体验证开办资金的业务也是验证资本的一种。再如,现行《注册会计师法》关于注册审计师认定注册会计师资格的有关规定已没任何现实意义。现行《注册会计师法》关于合伙制会计师事务所民事责任的规定也与《合伙企业法》不完全一致。现行《注册会计师法》存在的其他与相关法律不一致之处,以及与实际情况脱节之处,在本次修订时应当彻底清理。□

(作者单位:今晚报社)

责任编辑 刘霖

## 图片新闻

### 中国管理会计人才培养与职业化高峰论坛在北京举办



不久前,北京国家会计学院与北京燕园智库管理咨询中心在北京联合举办了“中国管理会计人才培养与职业化高峰论坛”。院党委书记、院长秦荣生为本次论坛致辞,并以“数字经济时代的管理会计发展”为主题发表演讲。院会计系主任、管理会计研究所所长贺颖奇以“中国注册管理会计师资质认证体系”为题,从胜任能力框架、资质考试课程体系、资质运营管理体系等三个方面展开演讲。来自京东集团、北京协和医院、神华集团等多家企事业单位的相关负责人、专家出席论坛并发表了演讲。

(本刊记者)