

香港审计师监管相关立法改革对我国的启示

陈秧秧

摘要：本文以香港特别行政区政府向立法委员会提交《财务汇报局（修正）法案》（2018）为背景，介绍分析了此次香港资本市场审计师监管模式由以赋予广泛监管职权的权威机构财务汇报局之独立监管取代传统的会计师公会主导的自我管制模式的变革，并对新监管体制对上市实体审计师执业资格之获取、审计服务检查与调查、审计与报告违规行为惩戒机制、异议复核与上诉程序调整以及独立监管机构治理与经费支持均作出的全方位规范进行了具体阐释，进而对现阶段我国注册会计师行业尤其是证券审计领域中财政部与证监会双重监管架构下治理效率的提升以及《注册会计师法》修订提出若干思路。

关键词：香港审计师监管；独立监管；《注册会计师法》

2018年1月19日，香港特别行政区政府正式向立法委员会（LC）提交《财务汇报局（修正）法案》（2018）（下称《修正案》），旨在进一步提升香港上市实体审计师监管体制的独立性，增强投资者保护，并保证新监管体制符合国际标准与惯例。根据修正案中的提议，财务汇报局（FRC）将成为类似于美国PCAOB、对公共利益实体

（PIEs）审计师享有检查、调查、纪律处分等独立且广泛监管职权的法定权威机构。香港证券市场审计师监管模式也将完成从行业自我管制向独立监管的根本性转变。新监管体制对PIE审计师执业资格的获取、审计服务的检查与调查、审计与报告违规行为的惩戒机制、异议复核与上诉程序调整以及独立监管机构的治理与经费支持等均作出了全方位的缜密规范。

一、改革背景与驱动因素

多年来，香港会计师公会（HKICPA）依据《专业会计师条例》（PAO）赋予的监管权，一直负责香港地区审计职业界的注册、检查、执法、职业发展以及培训等事务管理。2001～2002年间美国安然与世通公司因重大审计失败破产后，香港本地与国际上均对HKICPA确保审计师监管体制的有效性、避免受审计业界过度影响以及增强投资者保护，施加压力。香港早先已采取一些改革举措，包括2004年修订PAO，在公会治理委员会和惩戒程序中引入独立的行业外人士，为行业治理和处罚机制引入独立性元素；2006年颁布《财务汇报局条例》（FRCO），确立新机构FRC来接管原先归属于HKICPA的上市实体审计与报告违规

领域的调查职能和权力，推进独立调查。然而，近年来PIE审计师的监管体制应独立于审计职业界，并由代表公共利益的机构实施独立监管，日渐成为国际标准与惯例。香港现行自我管制模式曾被单独指出与国际主流趋势不符，且损害香港作为国际金融与资本市场的声誉。香港也因此未能取得独立审计监管机构国际论坛（IFIAR）的代表资格，这已妨碍香港与其他司法管辖区就审计师监管领域展开合作。作为一个很有影响力的跨国组织，IFIAR只接受独立于审计职业界的监管者成为其会员。

2010年以来，国际证监会组织（IOSCO）以保护投资者为宗旨推行一系列新证券监管原则，包括审计师应受到充分的独立监管以及审计师独立监管机构必须被赋予充分的职责与权力来实施其监管职能。2014年，国际货币基金组织（IMF）对香港证券市场的整体评估中，依照IOSCO上述相关原则，完成一项对香港审计师监管体制的评估。IMF建议，香港应建立一个“完全独立的负责审计职业监管的权威机构”，该机构“应当对在香港上市的公司进行审计的所有审计师享有司法管辖权”。IMF还指出，香港会计师公会下属纪律委员会的治理“未能保证充分独立性，也没有促进专业技能发展，且处罚范围很受局限”，建议独立监管的权威机构应被赋予“强大的执行能力”。

鉴于国际领域的新近发展及其对香港市场事实上已形成的巨大压力，以及实践层面会计师公会与财务汇报局自身履职表现的提升空间，特区政府认为很有必要改革香港审计师监管体制，一方面与国际标准及惯例保持一致，确保香港取得IFIAR的代表资格，

另一方面增强本土执法效力，为投资者提供更多保护。

二、香港审计师监管改革的主要做法

香港特区政府认为，本次立法修正对审计师监管体制的改变将是根本性的，拟采取审慎且循序渐进的方式来推进。首先，新体制下公共利益实体(PIEs)的范围限制在香港的上市实体。相较于北美与欧盟，后者已将独立监管延伸至所有上市公司(股权及债务发行人)、主要金融机构以及一些更广泛类别的公共利益实体。其次，自2006年始，FRC已被香港法律赋予对上市实体审计师展开调查的职能，且独立于审计职业界，故《修正案》规定由FRC承担管制PIE审计师的独立监管机构之角色。换言之，在新监管体制下，FRC将负责针对PIE审计师的检查、调查与惩戒等职责，而HKICPA继续履行有关本土PIE审计师在注册、制定持续职业发展要求以及职业道德、审计与鉴证准则方面的法定职责，但其履职表现将受到FRC的监督。由此，如果《修正案》获得立法会通过，香港证券市场审计师监管将完成从行业自我管制向独立监管的根本转变。

(一) PIE审计师的注册或确认

一方面，《修正案》对本土审计师取得上市实体审计师资格的标准未作出任何重大调整；另一方面，香港其实尚未建立起PIE审计师的注册体系，目前公共利益实体(PIEs)可以自由地在任何时间委任任何执业单位(会计师事务所)来承担任何审计业务。但新监管体制下，拟开展PIE审计业务的本土事务所需要向会计师公会登记处(HKICPA Registrar)申请成为经注册的PIE审计师。在香港上市或寻求

上市的海外公司或集合投资计划，经香港联交所(HKEX)或证券期货委员会(SFC)批准，可以聘请海外审计师为其提供PIE业务。此时，该海外审计师应得到FRC确认，而成为经确认的PIE审计师的资格标准很大程度上参照HKEX和SFC的现行要求，新增的主要变化体现在获得FRC确认之前，相应的海外监管机构与FRC之间必须已签订监管合作协议。由此，除了经注册或经确认的PIE审计师，任何人或机构从事PIE业务均将违反香港法律。

(二) 检查与调查

《修正案》规定，HKICPA对本土审计师的PIE业务实施常规性检查的法定职权将移交给FRC，但仍保留其现行根据PAO对本土审计师PIE业务之外的服务进行常规检查的职能。FRC实施检查权力的范围则与香港其他金融监管机构保持一致。同时，FRC将在原先已经赋予的调查范围之外，新获得一些可以启动对上市实体审计师展开调查的额外场景，目前已享有的相关调查权力将在很大程度上保持不变。

(三) 惩戒机制

《修正案》规定，FRC将被赋予对PIE审计师及其他责任人员实施纪律惩戒的权力，包括启动惩戒程序和对不当行为施以行政处罚，如罚款最高处罚金额将设定为港币1 000万元或者所获利润(或所规避损失金额)的三倍之两者中较高者(目前罚款上限仅为港币50万元，被认为处罚力度过低、很没有处罚效力)。为了保证惩戒过程遵循公允且平衡原则，参与调查、检查或纪律处分程序的执法人员将不会参与作出同一案件的行政处罚决定，处罚对象将被赋予合理的机会进行书面或口头陈述，以及尤为重要的，惩戒

程序将增加充分的技术性支持，即分别组建独立于FRC的审计专家小组和案件顾问小组。当处罚案件中相关审计准则的应用在认定有关监管对象是否已作出不当行为是关键性因素时，FRC将邀请审计专家小组成员提供专家意见。案件顾问小组由法律专业人士组成。在争议性案件中，FRC将邀请一位案件顾问对所有相关文件与信息进行研究，针对行政处罚过程是否遵循正当程序与自然公正原则以及所提议的处罚是否适当发表观点。案件顾问在认为适当的场合可建议对所提议的处罚作出修改或调整，以及其他必要场合向监察处或涉案PIE审计师或其他责任人员索取更多信息，并向审计专家寻求进一步意见。为了保证透明性，涉案PIE审计师将会及时获得案件顾问的观点信息，并在FRC就案件作出最终结论之前有进一步陈述的机会。

(四) 复核与上诉机制

《修正案》提议，设立一个新的独立复核特别法庭，针对PIE审计师或其他责任主体的任何复核要求作出认定或判决，由此可大大节约上诉人以及HKICPA与FRC在处理上诉案件时花费的时间与成本。特别法庭由一名主席和两位委员组成，由特区行政长官任命，但不属于政府公务员。其中，主席人选必须为上诉法院前任上诉法官或前任法官或有资格任命为最高法院法官的人员。特别法庭的开庭独立于FRC，并向公众开放，除非出现特别法庭认为不宜公开的情形。特别法庭的设立并不会阻碍现行法律下上诉机制的正常实施。换言之，当一方认为特别法庭的结论不公允，在获得上诉法院的许可之后，可以就有争议的法律、事实或法律兼事实问题重新上

诉至上诉法院。由此，独立复核特别法庭的设立将更有效率地处理并解决受罚 PIE 审计师及相关责任主体的异议，并节约上诉法院的司法资源。

(五) 独立监管机构与行业协会的关系

虽然 HKICPA 保留了一些行业自律职能，包括本土 PIE 审计师注册、制定持续职业发展要求和职业道德、审计与鉴证准则等，但《修正案》将赋予 FRC 对行业协会上述履职表现进行独立监管的权利，具体包括：会计师公会须定期向 FRC 报告其管制活动；FRC 对会计师公会履职表现进行评估；在必要情形下要求会计师公会提供相关信息；FRC 监管范畴内的会计师公会管制职能，由 FRC 向公会作出书面指南，以达到后者基于公共利益履行管制职能的目的。在某种意义上，HKICPA 或将由此完全丧失对审计行业的自我治理与主导能力。

(六) FRC 的治理层与经费来源

改革前 FRC 的治理层与运营资金存在紧密关联，因受到 SFC、HKEX、HKICPA 以及公司注册运营基金的资助，这些部门分别有向 FRC 提名治理层成员的特权。《修正案》将完全废止这一治理架构。改革后 FRC 治理层将不少于九人，均由行政长官任命，其中包括主席（非执行董事和非执业人士）（后者指当前不是或此前三年内不是注册会计师 < 执业 > 或一家执业单位的合伙人、董事、代理人或雇员）、首席执行官（执行董事）以及其他至少 7 名执行或非执行董事。治理架构中非执行董事人数必须超过执行董事人数，非执业成员人数必须超过当前执业的成员人数，至少两人应具备 PIE 业务知识与经验，以此保证机构充分的专业能力。与目前 FRC 组成中多数

成员必须为审计行业外人士相比，此项修订将增强 FRC 的独立性与审计专业技能，预期更能适应 FRC 新拓展的监管职能。

为了保证资金支持的稳定性，体现“使用者付费”以及独立审计师监管机构应当在运营上和财务上独立于政府的原则，新监管体制下 FRC 的经费来源将分别向证券交易、PIEs 以及 PIE 审计师三方征收。这也是多数已确立专门的独立审计师监管机构的海外司法管辖区域所采用的做法。

三、香港独立审计监管改革对我国《注册会计师法》修订的启示

(一) 梳理我国注会行业治理架构与协调机制

新中国注册会计师制度恢复重建可追溯至 1980 年财政部批准设立会计顾问处以独立承办对外开放、尤其发展中外合资企业过程中的会计公证及咨询等业务。某种意义上，《注册会计师法》衍生自早期《会计法》，这两部法律均确立财政部作为全国会计工作和注册会计师、会计师事务所及其协会组织之监管主体的法律地位。《注册会计师法》更明确地赋予财政部对审计行业广泛的监督管理权，包括执业准入资格审定与撤销、执业准则与规则最终审定权、执业行为检查调查以及违法行为处罚权等。然而实践中，中国注册会计师协会事实上承担了很重要的行业自我治理职能，包括负责 CPA 统一资格考试、拟定职业准则体系、规划职业后续教育以及事务所执业质量检查等；省级财政部门则长期主导事务所执业许可发放或注销、辖区内事务所常规监督检查、延伸检查、专项调查以及行政处罚等。此外，在我国资本证券市场建设逐步推进的过

程中，证券法制日臻完善，证监会亦确立起对从事证券期货业务的会计师事务所（含注册会计师）在资格审批、执业检查调查以及行政处罚等方面的职权，甚至在一些具体监管政策领域，还通过证券审计收费、审计报告格式等机制安排对会计师执业行为进行规制。因此，当下我国 CPA 行业的治理架构呈现监管主体多元、功能相互叠加进而管制效率不充分、投资者保护不足等问题。

鉴于现阶段我国审计师监管资源配置的分散性，并受香港立法改革动向的启发，在《注册会计师法》和《会计法》修订之际，笔者建议，应对行业治理架构与协调机制进行清晰梳理和法律层面的明确约定。美欧及香港地区的审计独立管制已或将覆盖广泛意义的公共利益实体（PIEs），包括上市公司、主要金融机构和其他一些重要实体类型。国内证券期货、银行保险、审计税务等部门事实上已取得相应领域审计相关事务的监督检查职权。因此，在这些普遍意义上关系公共利益、尤其具有系统重要性的金融领域，我国应考虑整合审计监管资源，在注册会计师法律规制框架中，引入政府主导的相对独立管制架构，确保 PIE 审计监管的权威性、代表性和独立性。从权威性角度，可考虑在现有部委外寻求更高层级如全国人民代表大会或国务院直接领导下的审计师监察委员会的管制权威性资源投入；代表性问题可通过吸收政府部门（含现阶段职业准则制定机构）、信息使用者（股权与债权资本提供者）、信息提供者（上市公司）、信息鉴定者（注册会计师及律师）等多元背景成员努力解决；独立性则要求管制架构下的全体成员由专职且高薪的专业人士担任，其经费单列且独立决策。这一管制架构的另一重

要变革还应体现在审计行业执业标准制定权转移,由行业组织即中注协拟定、财政部审定转移至政府部门主导下的独立机构,克服行业协会角色冲突所隐含的弊端,从制度安排上更多维护公共利益和投资者保护。针对PIEs以外的审计业务,《注册会计师法》应考虑将《会计师事务所执业许可和监督管理办法》中的主要监管原则,包括省级财政部门在事务所执业许可、组织形式、执业检查与调查、行政处罚以及信息公开等吸纳其中,明确地方事务中政府主导的监管模式和地方注协在注册、职业后续教育以及技术性层面所能发挥的辅助性管理功能。

(二) 提升注会行业监管主体的专业技能

监管主体的专业技能是近年来域外主要资本市场审计规制的重要考量

因素。《修正案》亦对此作出充分关注,包括在FRC治理层中重新引入多名具备丰富审计知识与经验的非执业人士,取代原先多数成为必须为审计行业外人士的规定。FRC在执法过程尤其惩戒环节,新组建审计与法律两支专家团队,增强专业审查程序的技术性支持。我国业界与学界很早就呼吁建立类似专门的会计与法律技术鉴定委员会。因此,笔者建议,调整后的审计治理架构及其工作程序应充分吸收具有社会公信力的会计、审计、法律、税务、金融等专业人士,为提升注册会计师行业有效监管注入更多技术性资源。

(三) 加大审计违法违规行为的处罚力度

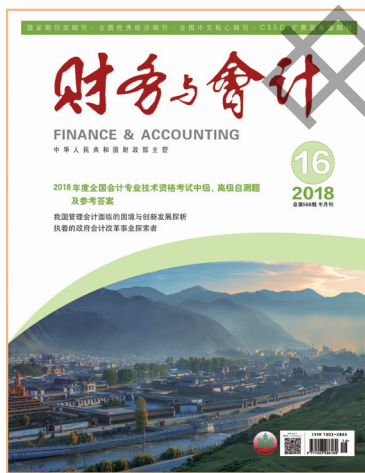
目前,我国对审计违法违规行为的处罚效力不足,法律风险很低。《修

正案》在这一层面的调整很大程度上加强了对审计违规的处罚力度,相较而言,我国目前注册会计师法律体系下对违法审计师开列的违法所得1至5倍之间或最高不超过5万元罚款数额,乃至《证券法》下针对证券服务审计师个人的10万元罚款上限,已与相应经济及价格水平很不匹配。为了提高审计监管执法的事后处罚效力,充分警示并威慑行业中的不良企图执业者,笔者建议,修法过程中应结合我国历年审计案件中不当得利、损失规避以及实际罚款金额等数据基础和处罚效果分析,并考虑价格水平变化因素和对惩戒效应的社会期望,同时借鉴域外罚款数额调整的潜在考量因素,拟定并及时调整当前明显过低的罚款标准。☐

(作者单位:华东政法大学商学院)

责任编辑 李卓

封面图片·封面读说



封面图片:甘南
(供稿:全景网)

雪夜衔枚入蔡州

王枰

薄雾和炊烟一起袅袅升起,在山下的河水边,牧歌唱响了,天空和田野渐次明晰,房舍和帐篷的色彩逐一悦目,这是此地千万个清晨中的一个。

还有草原上风里的水草,在无数次日出日落之间茂盛,它们可以养肥多少群的牛羊和马匹,给欢跃的儿童带来多少希望和欢乐。

儿童,若长于此地,最可能擅长放牧与歌唱,识得多种牧草的优劣。若体力骁勇,或出身将门,可去军营做个普通将领,和平年代管好士兵,战争年代跟在队伍里获取军功,或者,成为载入史册的一代名将,为他的国收复重要的城池,从割据恢复一统。

李愬,那位载入史册和千年后的中学课本、被历代著名和非著名诗人们歌吟赞颂良久的将军,他生长在风景绝美的甘南。他没什么诗作传世,然而他对战争的谋画,近乎完美。友军的配合,朝中官吏的协作,天子的信赖,士卒的勇气,上下左右一心的境界,使他不仅赢得了战争,还是以自己喜欢、众人都喜欢的方式赢的。

要紧的不是生在哪里,草原和天府都没什么关系,要紧的是生在哪个时代,具有怎样的理想,和以什么样的智慧去践行。