

(六)继续做好修法研究工作。

分片区座谈和实地调研中,参会代表和基层单位结合会计工作实际,对《修订草案》提出了很多意见和建议,对于行之有效的意见,我们进行了充分地吸收;对于存在争议

的意见,我们将进一步召集外部修法专家集中讨论研究,做好会计法修订在最后攻坚阶段的各项工作,确保将会计法修订成为一部促发展、保善治的良法。

(财政部会计司供稿)

注册会计师法修订工作的调研报告

2019年8月,我们赴吉林、辽宁实地调研注册会计师法的修订工作。调研期间,听取了吉林、辽宁、黑龙江三省注协关于修法的意见,走访了吉林诚信会计师事务所、大信会计师事务所辽宁分所、容诚会计师事务所辽宁分所,并在长春市召开了东北三省行业调研座谈会,形成以下调研意见。

一、关于市场门槛和低价招标等外部执业环境方面

大家反映,一些招标单位自设备选库、黑名单,设置禁入门槛,导致市场门槛过多过滥,扭曲了市场竞争秩序;在招标过程中,唯价格论,压价现象严重,不能反映专业行业特征;在履约过程中,拖延付款,动辄以变更服务机构和付钱、不续约为要挟手段;这些都给行业执业造成较大困难。

备选库、黑名单、唯价格论,背后所反映的是对审计质量评价、专业胜任能力评价机制的缺失,招标单位在选择服务机构时,难以把握合理的评价和判断标准,只能以一些外在指标如价格、从业人数、营收规模等作为依据,借以减轻筛选事务所的决策责任。近年来随着问责制推广,这种简单化、以价格为核心指标的事务所选择机制更为盛行和普遍,借以回避问责。

随意设立市场禁入门槛现象并不仅局限于注册会计师行业,而是广泛渗透于招投标领域,无非在专业行业上其表现更为突出而已,一定程度上人为割裂了市场,扭曲了竞争机制,抑制了事务所对于提升质量的追求,追求质量的事务所并不能保证自己在市场上可以立足、可以中标,这样就导致所谓“逆向选择和道德风险”,即减弱和放弃对执业质量的追求转而片面追求规模、收入、人数,从而外部市场环境压力导致事务所发展目标有所错位。

因此,建议行业充分认识这一问题所造成的不利影响,按照国务院办公厅关于《转发国家发展改革委关于深化公共资源交易平台整合共享指导意见的通知》“取消没有法律法规依据的投标报名、招标文件审查、原件核对等事项”以及国家发展和改革委员会、财政部相关文件精神,着力在以下方面贯彻落实。

(一)倡导削弱和取消市场门槛。借助当前“放管服”的政策取向和改革春风,推动削弱和取消各种除法定注册会计师资格以外的资质管理和市场门槛设置。建议中注协可专门就推动破除市场门槛问题拟制指导意见,支持事务所响应国务院文件落实公平竞争权利;鼓励地方注协加强协调,解决会员在维权过程中的困难;将行业发展目标校正到提升执业质量上来。这对于排除外界不当干扰,促进行业以质量为本,实现行业可持续发展具有重大意义。

(二)建立一套能取信于相关政府部门、委托方以及利益相关方的接替性管理措施。在推动取消市场门槛的同时,也必须认识到导致市场门槛泛滥的深刻根源,是缺乏专业胜任能力评价机制,如果在这一问题上缺乏有效解决办法,市场门槛还可能不断卷土重来。其中可考虑的重要应对是打造信息披露平台,提供可靠充分信息支持招标单位的筛选需要。中注协的事务所综合评价体系在信息披露方面积累了成功经验,建议在此基础上予以提升,建立科学的信息披露机制,作为切实解决市场门槛问题的重要对策。

(三)积极探索增强注册会计师执业独立性的途径。比如在建立第三方委托审计制度、强化现有上市公司审计委员会功能等方面展开探索,削弱上市公司管理层对受托事务所的控制,减轻实际控制人滥用委托权利直接对事务所和注册会计师执业独立性进行干涉和干扰。

(四)研究与专业行业相适应的招投标办法。结合国内外普遍认可的专业胜任能力评价标准要素,以及事务所的历史履约诚信记录,积极探索能够体现注册会计师专业特点的综合评价招标方法,削弱招标中的唯价格论。

二、关于提升事务所执业质量方面

大家反映,行业内一些事务所执业独立性较差,屈从客户意见;有的以低价承接项目,然后在执业过程中偷工减料,不按原约定书诚信履约,不按准则规定做足工作底稿。最近行业接连爆出的涉嫌审计失败案例就多少存在类似情形,给行业声誉造成负面影响和较大冲击。另外也有事务所建议建立虚假信息公示制度,加大在低价收费、改聘事务所、承揽与其业务承接能力和专业能力不相称项目等方面的信息归集和披露。

导致部分事务所执业质量意识淡漠的原因有多方面,委托方本身就有造假冲动,直接驱使事务所作伪;一些事务所为节省成本、牟取利润,执业过程草率;与行政执法等监管环境相关,缺乏硬约束,不认真做事却也有机会逃过惩罚。同时监管也不够稳定,有时紧时松现象;从专业本身角度讲,判断审计失败责任上存在困难,也缺乏相应责任认定机构和机制,刺激个别事务所存在侥幸心理。依信息不对称理论,专业从业者与利益相关方在所掌握信息上有可能不对称,并为前者提供了利用信息优势获利的机会,所以道德风险较高;监管遵从意识薄弱,在缺乏权威质量鉴定和监管情形下,即使被查处的事务所也并不见得服气,不足以让他们形成对监管权威的遵从意识。

作为对照的是一些资本市场发达地区的监管经验,如香

港本身并没有对事务所从事上市公司执业有过多限制或门槛,但作为事务所本身,对于自己的业务定位比较清晰,对于香港会计师公会等监管部门有稳定的遵从意识。事务所普遍相信,如果从事虚假陈述,就会大概率被查获并承担高额赔偿责任,所以会自觉为自己行为设限,一般也能自觉按自己的职业胜任能力去承接项目,避免了同质化发展或者低价竞争。

良好的社会治理和行业监管不是双方“对立”,不是简单的一方对另一方的“打压”,而是双方形成默契,形成稳定的监管预期,被监管方有自觉遵从意识,监管方可以“不言而自威”,这最为节省社会治理成本。时紧时松、运动式、非稳定型的监管容易让监管对象存在“以身试法”的诱惑和“火中取栗”的冲动,对社会伤害和损耗都比较大。因此,建议:

(一)建立有权威、有独立性、有专业水准的审计责任鉴定机构。鉴定机构中应吸收较多比例的资深专业人士,能够充分反映注册会计师行业的专业技术特征,反映行业“合理谨慎”的职业判断水准,能够做出让市场和社会公众信服的权威鉴定结论。中国注册会计师协会可借鉴中华医学会在医学鉴定领域方面的做法以及其他国家会计职业组织经验,在行业内尝试组建责任鉴定委员会,完善运行规则,建立起权威责任鉴定机制,取得社会公众的信任。

(二)积极贯彻习近平总书记加快推动区块链技术发展指示,推动行业管理创新发展。充分利用我国信息化、大数据和人工智能技术上的快速进展,建立有约束力的信息监管平台。中央政治局第十八次集体学习上提出要发挥区块链在促进数据共享、建设可信体系方面的作用,要利用区块链推动部门监管难等问题的解决。国务院提出“互联网+监管”部署,削弱资质管理实行负面清单管理正在成为主流趋势。这些都为行业管理提出了新要求、新挑战,也提供了新机遇,行业需要提早谋划替代接续管理措施,适应证券法修订后证券资质管理的新变化、新形势。

建议行业可将建设“互联网+工作底稿备案”平台作为积极落实党中央、国务院决策部署的重要措施。建议倡导就承接上市公司业务普遍推行电子化审计底稿;而就承接一般非上市业务,应就审计报告、会计报表附注、关键审计底稿等实行电子化;并就事务所承接的所有审计业务上传关键审计底稿,建立起审计工作底稿质量监控平台。利用目前日趋成熟的图像OCR技术转化图文或者事务所上传电子化格式数据,形成监管结构化基础数据,监管平台对上传和生成的结构数据可以进行逻辑校验和智能比对,对有质量异常的可自动排查并提炼重点检查线索,同时建立专业检查队伍进行人工抽查,发现有违规线索的可延伸到现场审核;并利用区块链技术促进数据校验和监管协同。目前在技术上已逐步具备建立上述平台的条件,由于每个审计项目必备案、必留下痕迹、必可溯源,就能对事务所构成真实有效的约束,有利于形成全覆盖、全流程、24小时动态的友好监管,缓解现行执业质量检查所面临的空间、时间、检查人力调配等制约,更有利于查深查透,提升检查效率和效果。

当前不少地方注协已建立起防伪报告备案制度,可整合成全行业关键工作底稿报备平台,将现行所报告内容稍加扩充并视情况逐步增加,扎实平稳推进,容易为事务所接

受,也符合财政部利用信息平台加强行业管理的总体思路。

(三)大力推动树立监管遵从意识。推动将目前外部震慑式监管要求,内化为事务所的自觉遵从行动,让事务所得以发自内心地相信监管的权威性、合理性,避免试图以违法行为去挑战监管、去试探监管的有效性。但要形成监管遵从意识需要“刚柔相济”,即一方面更重视理性监管,如上述第(一)项审计责任鉴定委员会拥有更多资深专家的声音和意见,根据国际普遍通行的“合理谨慎”原则来确定责任归属,其鉴定结论就容易得到事务所的认同、信任、服从;另一方面是监管要具有“切实的威慑力”,如上述第(二)项工作底稿质量监控平台要求每审计项目底稿必备案,让违反准则的行为始终有案可稽,无处可遁形。这两类措施的长期稳定实施,便有希望逐步改变事务所的监管预期,养成监管遵从意识。

三、关于事务所和注册会计师法律责任方面

有事务所反映,2018年大智慧公司审计失败案件让事务所承担连带赔偿责任的判决,给行业的法律责任承担带来很大不确定性,目前也还有一些类似案例在司法审判中;希望在修法中加强证券法与注册会计师法的协调,细化法律责任规定,区分法律责任层次,以及明确注册会计师执业准则的法律地位等。

发达国家数百年的社会审计实践是我国注册会计师行业发展的重要源流,我国现行注册会计师法律责任的立法模式也较多借鉴普通法系,但这与我国近百年来以成文法为主的大陆法系司法传统有不适应之处,我国执法体系也习惯从法律的具体条文去寻找认定依据。不过从专业行业特性出发,法律条文的细化也是有限度的,因为就社会审计的本源上讲,之所以审计需要专家担纲,便是因为执业过程中需要专家依专业知识进行职业判断,处理大量具有不确定性的问题,如果每一种审计过失和失败可以事先定义和界定,那专家工作很可能成为容易被替代的简单工种,不复具有原初的意义。

至于重大过失是否需要承担连带赔偿责任,现行注册会计师法、2007年最高人民法院《关于审理涉及会计师事务所审计业务活动中民事侵权赔偿案件的若干规定》与证券法规定并不完全一致。我们建议各级法院在个案判决中应参照最高院对法律适用的解释意见,谨慎处理重大过失责任承担。后者的改变会徒然增加行业法律风险,从国外经验来看,过度的法律罚则,超出承担水平的“兜底责任”,可能会导致社会审计供给显著下降,最终影响的是社会公众利益。为此建议:

(一)在本次修法中可兼顾我国大陆法系传统,对责任条款作更具体的规定。在延续原法总体框架基础上,建议吸收2007年最高院司法解释的主要条款,结合这十多年的司法审判实践及行业执业实践,使之进一步明晰化。同时也注意汲取国外注册会计师行业曾有一度让法律责任无限扩大化、成为“口袋罪”的历史教训,保障行业法律环境的健康稳定。

(二)加强监管和法律责任追究一体化研究。这两者对于压制虚假陈述和提高审计质量有互动的效应,是可以相互促进的。从世界轻刑化趋势来看,也逐步由“厉而不严”转变至“严而不厉”,即加强监管的严密,而不是单纯的让法

律罚则变得凌厉。在监管松弛和失效情况下,一味地希望通过法律责任追究来达到目的,可能会事与愿违。

(三)处理好加大法律责任追究力度与贯彻罪责相当原则的关系。做到“三个区分”,即区分被审计单位的会计责任与注册会计师的审计责任、区分故意和过失不同的主观形态、区分会计师事务所专业机构责任和注册会计师个人责任,做到罪责相当。同时也应强化企业实际控制人的财务造假责任、银行等相关单位提供虚假证明责任等。

(四)加强法律适用的宣传贯彻。2007年司法解释虽对法律责任已作大幅度的细化,对过失形态类别作出了较明确区分,但似乎社会公众、司法审判人员、行政监管人员、注册会计师行业从业人士等对该司法解释关注不够充分,行业应该创造机会推动该司法解释的宣贯,为行业创造良好法治环境。

四、关于业务范围和服务领域方面

很多事务所提出,应在注册会计师法第14、15条基础上扩展执业范围,让注册会计师拥有更多的服务领域,也便于向客户介绍推荐。至于扩展的描述方式,有的建议用负面清单来替代目前的正面列举,法无禁止即可为;有的建议还沿用正面列举方式,但应将可从事业务范围进行扩展。

扩展业务领域是行业共识,也是共同强烈需求。仔细分析,其需求分两个层次,一是拥有更多的法定业务,二是有更多的普通业务列举。在原来法条中实际上也是与以上需求相契合的,即第14条规定的是独占法定审计,第15条规定的非法定业务中具有典型性的业务种类,即会计咨询和会计服务。其中,独占型法定业务是行业的关注重点。

在过去几年行业执业实践中,在以下3类业务都有扩展,第一,独占型法定业务,如《慈善法》规定的公益审计,以及法规规章层面规定的高科技认证、经济责任审计、上市公司内部控制鉴证等。第二,非独占型法定义务,如税收鉴证业务,属于与税务师事务所、律师分享的法定义务;会计记账业务,与会计记账公司分享;另外还有与律师、清算人分享的破产管理人业务;有些地方规定司法会计鉴定业务也属于此类。第三,普通业务,当前发展比较快的有政府绩效审计、咨询等。

为此建议,本次修法中,宜重点扩展独占型法定审计业务,大力发展非独占法定业务,努力拓展其他普通业务。

对于目前已有相应依据的法定义务,应充分吸纳到注册会计师法中来加以规范。对于有潜力拓展成法定业务的,要争取主管部门比如财政部的明确支持,以及加强与其他政府部门的协调力度,将之纳入法律范畴。

增设非独占法定业务的条款。现行注册会计师法对此种情形未作规定。

列举更多重点开展的普通业务领域。尤其可关注面向信息时代的新型鉴证业务、金融业务,以及与其他行业交叉业务等。

中注协加强部分新型业务执业标准和实务指引建设。由于其中不少业务属于与其他专业的竞争业务,因此应加强行业新型业务的研究,及时推出执业标准等“基础设施”,有利于增进注册会计师行业的竞争力;并可采取示范案例、

可复制经验等方式加强对业务拓展的指导。

五、关于事务所组织形式方面

有事务所提出,目前合伙制事务所面临很多身份尴尬,一些给予企业的优惠享受不到,但却承担沉重的合伙税收负担;有事务所主张应该允许成立个人所,便利为中小企业和个体工商户服务;也有事务所对个人所的执业质量监管表示担忧。

相比合伙制在国外数百年的成长和成熟运行,在我国发展时日较短,在政策上配套不足,甚至受到一定歧视,身份常在企业与个体工商户间摇摆。为此建议:

(一)将事务所组织形式与其业务范围综合考虑。不同类型事务所,由于其法律责任承担能力的差异,可通过法律作出在执业范围方面的差异化规定,也可适当避免无序竞争。

(二)在考虑监管能力可承受范围的前提下,适当放开个人制事务所。个人所是国际惯例,同时也是适应不断兴起的社会公众个人财富积累和个人理财服务的需要,也适应信息化时代专业更加细分、经营单位微小化趋势,可以丰富注册会计师行业服务种类,推动行业专业知识和专业知识进社区、进乡村,专业知识应用从生产经营领域拓展到生活消费领域等。不过要做到切实监管,避免冲击正常的行业竞争秩序。

(三)应推动配套政策的制定和落实。加强与市场监督管理工商登记部门、人社部门、税务部门等的协调,为合伙事务所的健康发展争取良好发展政策环境。

六、关于注册会计师的获得信息资料权、调查取证权等执业权利方面

不少事务所提出,应借鉴律师法赋予注册会计师更多的调查取证权利,即调查、了解有关情况和收集获取审计证据的权利,并对有关部门配合取证义务作出相应规定,丰富扩充注册会计师的执业手段。因为注册会计师一旦审计失败,承担很大责任,但却缺乏相应而必要的获取资料和信息权力,也缺乏相应的成本弥补和报酬索取权,注册会计师的责权利不尽相符。

目前注册会计师的调取资料能力受限,在获取审计证据方面常遭遇困难,影响其所发表的审计意见质量。如在工商登记资料获取的内容范围和便利程度上,与律师行业有较大差距,但登记资料却往往是关键审计证据。在银行函证、关联方函证等方面也时常被拒绝、被拖延耽搁。为此建议:

一是研究国外注册会计师行业在这方面的规定和实施情况并加以借鉴。当然也要关注国内外在信息隐私保护领域的差别。二是研究国内其他行业主要是律师行业调查取证的实践运行情况。积极借鉴他们的有益做法。三是研究目前注册会计师执业权利的保障措施。包括研究函证中的银行义务、委托人提供资料义务、关联方如供应商的提供资料义务、国家相关行政部门提供资料便利查阅义务等的运行情况,更好地保障注册会计师执业权利的实现。

(中国注册会计师协会供稿)

赵鸣骥 倪鹏翔 杨文凤执笔)