

构建更加深厚稳固的行业 “四梁八柱”

石文先■

2021年是“十四五”开局之年，也是奔向2035年远景目标的新起点。财政部在2020年隆重举行了中国注册会计师制度恢复重建暨行业改革发展40周年纪念，2021年又推出了《中华人民共和国注册会计师法修订草案（征求意见稿）》（以下简称《草案》），既可谓蹄疾步稳，又可谓疾风劲草。《草案》深刻洞察了行业发展存在的问题，准确把握了行业未来发展方向，为行业持续健康发展构建起了更加深厚稳固的“四梁八柱”。

一、新增特定实体审计监管意义重大

《草案》新增了第七章特定实体审计，“特定实体审计”概念的提出牢牢把握住了行业业务的重点和根本，既是对行业基本价值的法律定位和溯源，也体现了党和国家始终坚持“公共利益至上”的“人民”观点。

一是体现了国家维护社会公众利益的坚定决心。特定实体主要包括公开发行业股票、债券、存托凭证和国

务院依法认定的其他证券的企业，银行、保险、证券等非上市中央金融机构，其他非上市中央企业及国务院财政部门规定的其他特定单位。一般而言，这些企业不仅规模庞大且多为所在行业龙头企业，具有较大的社会影响力，与人民群众切身利益、公众投资者增值利益、纳税人间接利益息息相关。通过从法律层面进一步“锁定”特定实体概念范畴，有利于进一步理清审计对象，有利于形成“压力倒逼”的法律氛围，更好强化企业财务规范的意识提升和行动自觉，更好督促注册会计师勤勉尽责，履行好“看门人”职责。

二是聚焦了注册会计师审计业务的重心。大中型会计师事务所审计业务中，特定实体审计业务收入是主体，事务所内部组织结构、风险控制、质量管理等均以特定实体审计业务为主要基础搭建。聚焦特定实体审计，也就覆盖了注册会计师审计业务中最重要性的基础核心业务部分。

三是有利于增强注册会计师的敬畏之心。《草案》发布之前，财政部

颁布的《会计师事务所执业许可和监督管理办法》对备案管理已经作出了相应规定，《中国注册会计师职业道德守则》和交易所规章对签字注册会计师轮换也已作了相应规范。此外，各监管部门在《草案》公开征求意见之前也已明确备案具体内容，证监会2019年起发文要求会计师事务所在其网站公开披露基本信息。这些规章的出台，对规范行业执业行为、提升行业管理水平起到了很好的基础性作用。但这些均为部门出台的规章，不成体系、碎片化，且法律层级较低、威慑力不够。此次《草案》将这些部门规章纳入顶层设计，使会计师事务所的质量风险管理、监管部门的监管措施有明确的法律保障，有利于进一步提升行业规范标准，促进行业高质量发展。

四是有利于强化会计师事务所发展的信心。新《证券法》明确取消了会计师事务所的证券、期货业务资格，会计师事务所从事除证券投资咨询服务业务以外的其他证券服务业务，仅需报国务院证券监督管理机构

作者简介：石文先，全国政协委员，中审众环会计师事务所首席合伙人。

和国务院有关主管部门备案。然而，为证券市场提供会计师服务是一项系统性要求，会计师事务所需要从内部治理结构、质量管理体系、职业道德规范、业绩考核分配、人力资源储备、技术支持资源、品牌团队建设、监控整改程序等多方面加大投入，才能合理保证审计质量。《草案》第七章从监督管理的角度，补充了对会计师事务所从事特定实体审计的具体要求，有利于会计师事务所从市场导向向质量导向转变，从而进一步增强大中型会计师事务所从事特定实体审计业务的信心。

二、特定实体审计监管法律化、体系化是亮点

新增特定实体审计章节共5条，包括特定实体范围、备案管理、签字注册会计师轮换、透明度报告等。过去四十多年行业发展监管实践中总结出的宝贵经验，在《草案》中全部进行了很好的吸收总结，并上升为体系化的法律制度，既体现了政府监管部门从谏如流、敞开胸怀、善于吸收行业宝贵意见建议的态度，又体现出不同政府监管部门之间的监管合力正在形成。

虽然财政部、证监会、中注协在《草案》之前已经从各自不同的工作重心和监管角度出台了相应的文件，并在监管实务中已经开始执行，但此次修订将监管实务中总结出的一些好的经验和办法吸收整合起来上升到法律高度，将“碎片化”的监管措施固化为体系化的法律规定，令人印象深刻。

将部门监管上升为国家法律，体现了党中央、国务院以及国家立法机关对注册会计师行业健康发展

的高度重视和对行业高质量发展的坚定支持。法律氛围的形成、法律意志的建立，既是对坚持质量导向发展的会计师事务所的充分肯定，有利于大中型事务所进一步坚定做强做优的长远发展战略，有利于社会公众利益维护和行业正能量形成，也是对不注重质量建设、喜欢搞“短期行为”的会计师事务所的坚决打击和强大威慑。

三、长效机制更加有利于关键作用发挥

《草案》提出了加强会计师事务所内部治理的要求，坚持问题导向，聚焦行业内部整合中存在的一体化流于形式、“分灶吃饭”、不重视独立性和职业道德等突出问题，从法律层面引导行业加强修炼内功、敬畏市场，促进形成优胜劣汰的审计市场生态。例如，《草案》多处提及注册会计师应遵守职业道德要求（包括与独立性相关的要求），将此要求从道德层面提升到法律层面，强化了注册会计师遵守职业道德规范的基础责任。

《草案》第六十五条、第六十七条、第八十七条还特别指出了从事特定实体审计业务的签字注册会计师的轮换要求、披露义务和法律责任。以最近热议的康美药业审计为例，多位注册会计师压线连续签满五年后轮换，不禁让人怀疑其是否做到了实质性轮换要求。实务中还存在很多注册会计师团队带着项目改换门庭的现象，也一直是行业发展的痼疾。《草案》在轮换要求、披露义务和法律责任方面多管齐下，提高职业道德要求的法律震慑力，有助于改变这一现象。

《草案》提出了营造良好外部执业环境的要求，从细节着手，直击注册会计师执业外部环境的痛点。例如，要求委托方选聘会计师事务所的评价标准应当突出质量因素，不以报价水平作为主要权重，这有利于遏制行业内部恶性低价竞争，避免出现审计资源投入不足导致审计质量低下的情况。又如，明确要求金融机构、供应商、客户等相关单位应当配合会计师事务所实施审计程序、获取审计证据，并对其提供的有关资料和文件的真实性、完整性、准确性负责。此规定回应了近期市场广泛关注的金融机构等相关单位配合财务造假的突出问题，明确了相关单位的义务和法律责任，加大了对提供虚假证明行为的责任追究力度，有利于净化注册会计师执业环境。再如，《草案》提出注册会计师在必要时有权穿透查阅相关单位的账户，虽然尚未提出具体操作细节，但仍然不失为是震慑市场主体及其配合者共同造假意愿的有益尝试。

《草案》提出了完善民事责任承担机制的要求。在承担审计质量的法律责任方面，规定区分一般过失、重大过失、故意三种不同情形的不同赔偿责任，并提出了豁免承担民事责任的情形。这一规定有利于区分会计责任和审计责任，体现“过罚相当”的原则。但也需要看到的是，市场主体具有更主动、明显的造假动机和直接、巨额的造假收益，通常情况下，注册会计师不会为了很少比例的审计收费铤而走险、主动配合被审计单位，因为注册会计师并没有获得超出预期回报的需求与机会。审计程序本身也存在固有缺陷，在被审计单位管理层诚信缺失的（下转第13页）