

从事证券业务会计师事务所 由审批制改为备案制的几点思考

张庆龙■

2020年3月1日开始施行的新《证券法》将原《证券法》中会计师事务所从事证券业务资格的审批制修改为备案制,并要求“报国务院证券监督管理机构和国务院有关主管部门备案”,即会计师事务所应当向财政部和证监会“双备案”。同时,为规范备案制的推行,新《证券法》还规定对证券服务机构从事证券服务业务未备案的情况进行警告和罚款。目前来看,备案办法仍在不断明确和细化,证监会就《证券服务机构从事证券服务业务备案管理规定(征求意见稿)》公开征求意见,其中明确会计师事务所的备案属于“事后备案”“告知性备案”,并对备案的范围、备案材料等做了要求,但未对备案制设置准入门槛。财政部则根据条款配套要求从事证券服务业务的会计师事务所必须为普通合伙或特殊普通合伙,并在6月10日发布《会计师事务所质量评估和分级分类办法(征求意见稿)》,规定只有评级达到A类及以上的会计师事务所才有资格承接上市公司审计业务。

会计师事务所从事证券审计业务的准入机制由审批制改为备案制,一方面有利于深化落实“放管服”改革政策,帮助政府职能由“审”转“监”,形成市场自我调节与政府监管的良性互动,进而提升监管效率。另一方面有利于激发审计行业的活力,防止劣币驱逐良币,促进注册会计师提升执业质量,进而提高上市公司信息披露

质量。此外,新《证券法》中要求资本市场全面推行证券发行注册制,降低了上市公司的门槛,预期将有大量公司准备上市,审计业务量也将随之大幅增加,未来将会有更多事务所参与到市场竞争中,优胜劣汰的良好市场环境将逐步建立起来。然而,注册制改为备案制实施后仍然有很多问题亟待解决,本文拟就这些问题提出几点思考。

一、新《证券法》关于备案制执行后的现实情况

从实际执行情况来看,自2020年3月1日新《证券法》正式实施起,已有2家A股公司、7家新三板公司公告拟改聘非原证券期货资格会计师事务所,共涉及8家非原证券期货资格会计师事务所。相关公司发布拟改聘公告后,大部分都收到了监管部门的问询函。截至2020年5月26日,没有拟改聘非原证券期货资格会计师事务所成功的公司。

从拟改聘非原证券期货资格会计师事务所的9家公司来看,*ST新亿、神雾环保、ST乐美和ST多浪4家2018年度被出具无法表示意见的审计报告。清华芯片2018年被出具带不确定性事项段的无保留意见的审计报告,2019年又被中审华会计师事务所出具非标准无法表示意见的审计报告。其余4所在2018年度虽被出具无保留意见,但健佰氏、延边创业和恒裕灯饰3家公司

2019年的年度报告均延期披露。2020年5月25日,超能国际拟改聘深圳堂堂事务所,目前未有实质性进展。

从拟改聘的非原证券资格的8家会计师事务所来看,这些事务所普遍存在事务所业务及人员规模较小,执业能力和质量控制情况受到证监会质疑的问题。除此之外,还有事务所为有限责任公司制,与财政部规定“证券资格会计所必须为普通合伙或者特殊普通合伙形式”不符。

二、备案制仍然存在的问题

(一) 具体内容有待进一步细化

证监会的征求意见稿中只要求对会计师事务所人员及业务规模、会计师事务所及执业人员近三年诚信情况等进行备案,并未设置准入门槛。但是从实际执行情况来看,上市公司拟改聘非原证券期货资格会计所基本都收到了交易所问询,问询函提出的问题集中在会计师是否具有证券服务业务经验,审计项目是否与事务所自身规模、执业能力、风险承担能力相匹配等。DeAngelo(1981)提出事务所规模越大,某个客户占事务所总业务收入的比重越低,事务所对该客户依赖程度就越低,审计的独立性就越高,审计质量也随之增高。从这一点看,规模较大、口碑良好的会计师事务所往往更不容易帮助被审计单位造假。但小型事务所在进入证券审计之初,迫切希望承接业务、扩大规模,上市

公司如果连续两年度被出具无法表示意见或者否定意见的审计报告将被暂停上市,小型事务所和上市公司的利益目标更易趋于一致,容易产生审计合谋现象。拟改聘会计师事务所的9家公司,过半数存在近两年的审计意见被出具无法表示意见的情况。程志刚(2020)认为,企业的审计意见购买行为一般是通过负向变更审计师实现的。因此,不排除某些上市公司会利用当前政策漏洞,与小型事务所合谋,以规避被退市的风险。

(二) 监管程序及责任划分不明确

新《证券法》要求从事证券业务会计师事务所报国务院证券监督管理机构和国务院有关主管部门双备案。但是,目前证监会和财政部分别发布的征求意见稿没有联合制定配套政策,导致新旧政策衔接之间、两个监管部门发布的政策之间可能出现矛盾。例如,财政部规定证券资格会计师事务所必须为普通合伙或者特殊普通合伙形式,但证监会的征求意见稿中规定“不对证券服务机构从事证券服务业务设定前置性条件”。此外,证监会没有明确如何对备案制下的证券中介服务机构进行监管。财政部的征求意见稿中虽然表明“由财政部组织专家小组进行质量评估和分级分类”工作,但究竟选择哪些专家来进行评定,如何保持专家在评定过程中的独立性,以及评定后的事务所出现问题专家是否需要承担责任,仍未制定明确政策。

(三) 会计师事务所分级分类管理政策容易产生争议

《会计师事务所质量评估和分级分类办法(征求意见稿)》引发了不少社会争议。例如,有的观点认为,财政部的质量评估和分级分类政策虽然表明会计师事务所可以“自愿参与”,但不参与评级的会计师事务所是否能够承接上市公司审计业务值得质疑。评

级从本质上来说是一种排序行为,其目的是为了促使从事证券审计业务的会计师事务所对照评价标准,有重点地进行自我提升。但会有政府引导的嫌疑,认为仍然没有做到让投资者自行评价审计质量,让市场决定优胜劣汰。笔者认为,这其实是一种误解,这是政府监管部门“管”的体现,但“管”到什么程度是一个值得探讨的话题。此外,评级虽然分为5类,但是只有A和A+等级的会计师事务所可以参与上市公司审计业务。这很可能让中小型会计师事务所觉得自身没有被公平对待,没有打破原有的垄断。如果又重新回到通过合并的方式来扩大会计师事务所规模,以期达到要求,显然又背离了会计师事务所“做强做精”的行业目标。可见,这一征求意见稿还继续有待完善。

三、进一步改革的建议

(一) 加强对新承接证券审计业务会计师事务所的监管力度

相关监管部门应该尽快规范备案制的内容和流程。除了对事务所的组织形式,还应应对审计师的经验、事务所规模、风险承担能力、职业责任保险等广泛征求意见,最终做出明确规定。吸取美国设立PCAOB注册职能的经验,对备案材料中显示存在不良执业记录的事务所,应当列为重点监管对象,对不满足基本条件的备案材料应予以退回。此外,相关监管部门应该加强对新从事证券服务的注册会计师事务所的监督,特别是上一年度被出具非标准审计意见的上市公司,改聘以前不具备证券业务资格的会计师事务所,应重点关注和监督。对从事证券服务的注册会计师事务所,应做到事前加强培训教育,事中贯彻落实“放管服”改革精神,创新监督方式,事后落实责任,加大惩处力度,推进

行业自主和自律意识的培养。

(二) 相关监管部门尽快联合制定配套政策和监管程序,明确监管责任

首先,相关部门应尽快联合制定配套政策,并考虑是否需要修改现有政策,防止新旧政策出现衔接冲突。还应通过推动《注册会计师法》等专门法律规范的修订,赋予行政主管部门监督审核的权利。其次,监管部门还应转变监管模式,由“监护式”转为“功能性监管”。可以设立专门的投诉举报机制,将日后的监管工作重点放在调查投诉举报问题上,对实名投诉举报的问题进行立案调查,对存在重大问题的领域进行主动取证调查等。最后,对事务所的评级应由财政部抽取“政府部门、同行专家、独立第三方”等专家来进行实施,建议采取“双随机、一公开”的监管方式,提升专家评级过程中的独立性,并在政策中明确专家评级的责任,做到流程可追查,责任可追溯。

(三) 改善分级政策评价指标,兼顾公平竞争

应当改善分级分类评价指标和权重比例,弱化对规模和经验的评判,更多联系区域实际情况,以审计质量提升为目标,兼顾中小型事务所,尤其是中型会计师事务所的发展需求,营造证券审计市场公平竞争的环境。对以前不具备证券业务资格的会计师事务所,应适当扩大会计师事务所规模,招募和培养上市公司审计业务专家,提升事务所的执业能力和专业素养。在事务所开展审计业务的初期,应该严格履行质量控制程序,评价自身是否具备承接业务所必须的执业能力和风险承担能力。做到先“做强做精”,再“做大”,提升注册会计师行业整体质量水平。□

(作者单位:北京国家会计学院)

责任编辑 任宇欣