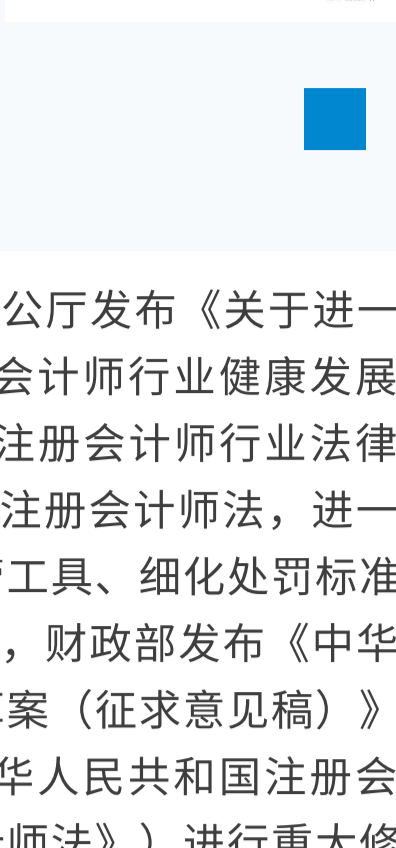
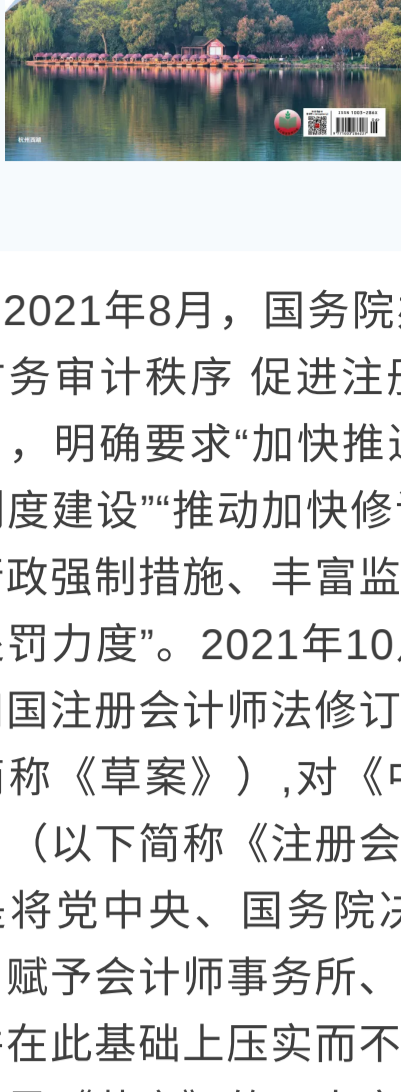


## 编者按

本文作者系天健会计师事务所执行总裁王国海。原文刊登于《财务与会计》2022年第6期。



2021年8月，国务院办公厅发布《关于进一步规范财务审计秩序 促进注册会计师行业健康发展的意见》，明确要求“加快推进注册会计师行业法律和基础制度建设”“推动加快修订注册会计师法，进一步完善行政强制措施、丰富监管工具、细化处罚标准、加大处罚力度”。2021年10月，财政部发布《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》），对《中华人民共和国注册会计师法》（以下简称《注册会计师法》）进行重大修订，这是将党中央、国务院决策部署落实落细的重要举措。赋予会计师事务所、注册会计师履职所必要的权利并在此基础上压实而不是压垮其所应当承担的民事责任是《草案》的一大亮点，是对《注册会计师法》的重大突破，对行业长远发展具有里程碑意义。

## 一、赋权与压实并重的《草案》

## （一）翘首期盼的查阅权

会计师事务所、注册会计师识别出相关单位配合被审计单位舞弊的迹象，且通过常规审计程序无法获取充分、适当的审计证据时，《草案》第四十条赋予其查阅相关单位的资金账户、证券账户、银行账户以及其他具有支付、托管、结算等功能的账户信息，获取并核实相关单位的银行账户资金往来等资料的权力。第三十九条规定，会计师事务所、注册会计师按照执业准则的要求，可以向与被审计单位有资金往来或者业务往来的金融机构、供应商、客户等相关单位函证核对相关信息。被审计单位的供应商和客户、金融机构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。建立在相关单位依法履行配合义务基础上的查阅权，是对注册会计师执行业务、行使权力制度安排缺陷的重大弥补。

## （二）符合法治公平正义价值追求的“过罚相当”民事责任承担机制

谁错谁承担，大错大承担、小错小承担、无错不承担，做到了，就是“过罚相当”。《草案》明确了“过罚相当”的民事责任承担机制，彰显了法治公平正义的价值追求。《草案》第八十九条规定：利害关系人因合理信赖，使用会计师事务所出具的有虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏的审计报告造成损失的，会计师事务所应当区分以下情形依法承担赔偿责任：属于一般过失的，被审计单位的财产依法强制执行后仍不足以赔偿损失的，由会计师事务所在审计收费金额范围内承担补充赔偿责任；属于重大过失的，被审计单位的财产依法强制执行后仍不足以赔偿损失的，由会计师事务所承担一定比例的补充赔偿责任；属于故意的，会计师事务所应当与被审计单位承担连带赔偿责任。会计师事务所能够证明存在下列情形的，不承担民事责任：已经按照执业准则规定的程序执行审计，并保持必要的职业谨慎，但仍未能发现差错；实施审计所必须依赖的金融机构、供应商、客户等相关单位提供虚假或者不实的证明文件，会计师事务所在保持必要的职业谨慎情况下未能发现其虚假或者不实；已对被审计单位的舞弊迹象提出警告并在审计报告中予以指明。《草案》第九十一条规定：相关单位提供虚假或者不实的证明文件，导致会计师事务所出具的审计报告存在虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏，造成委托人、其他利害关系人损失的，应当按以下情形依法承担赔偿责任：属于一般过失的，被审计单位的财产依法强制执行后仍不足以赔偿损失的，由相关单位在不实证明金额范围内承担补充赔偿责任；属于重大过失的，被审计单位的财产依法强制执行后仍不足以赔偿损失的，由相关单位承担一定比例的补充赔偿责任；属于故意的，相关单位应当与被审计单位承担连带赔偿责任。

## （三）独立的职业责任鉴定委员会

界定会计师事务所及其注册会计师在执业过程中是否存在过错不是情感问题，更不是个人好恶问题，而是技术问题、法律问题，更是关系到注册会计师行业持续经营和前途命运的问题。会计师事务所及其注册会计师是不是企业财务造假的“帮凶”，应不应承担民事赔偿责任，以及在何种程度上承担责任，理应由独立的职业责任鉴定委员会进行鉴定，由独立的第三方专家展开调查取证、广泛听取双方或各方当事人的意见，在法律的框架下提出技术鉴定意见。为此，《草案》第八十九条规定：国务院财政部门组织成立注册会计师职业责任鉴定委员会。职业责任鉴定委员会对存在争议的、需要进行鉴定的注册会计师职业责任，出具鉴定意见。

## 二、对《草案》的进一步修改建议

## （一）会计师事务所设立

《草案》第十四条规定：会计师事务所应当采用普通合伙或者特殊普通合伙组织形式。第十七条第三款规定：会计师事务所无需进行工商登记。事务所采用合伙制组织形式设立，对内有利于推动事务所建立和完善内部风险控制体系，对外因可能承担个别或全部连带责任而有利于形成监督会计师事务所的外部威慑力量。会计师事务所无需进行工商登记，符合“放管服”的要求，也与律师事务所的现行做法一致。《草案》关于会计师事务所的设立方式与登记的规定本身没有任何问题，但会计师事务所作为高风险的民事主体，没有注册资本或者出资的强制性制度安排，与夯实会计师事务所责任的要求并不一致。此外，在会计师事务所设立条件方面，《草案》对设立普通合伙会计师事务所和特殊普通合伙会计师事务所规定了不同的合伙人人数、注册会计师人数要求，以与普通合伙和特殊普通合伙不同的责任承担机制相适应，但就会计师事务所提供的审计、鉴证成果——例如审计报告而言，其质量要求并不因为由普通合伙或特殊普通合伙会计师事务所提供而存在不同，因此，站在审计报告使用者的角度看，相同质量要求的审计报告，其面临的风险敞口是不一样的，《草案》是否需要对此有所考虑。另外，既然在注册会计师和合伙人人数等方面，《草案》对特殊普通合伙制规定了比普通合伙制更高的要求，是否应相应规定特殊普通合伙制比普通合伙制更广泛的执业范围，例如，特定实体审计业务由特殊普通合伙制事务所承办。

## （二）会计师事务所设立分所及总分所一体化管理

就全国而言，会计师事务所的分所不是少了，而是多了；就审计质量而言，会计师事务所分所的质量要普遍低于总所。因此，笔者建议《草案》对会计师事务所设立分所提出更高的要求，例如：注册会计师人数由五十名以上修改为六十名以上（与特殊普通合伙制事务所设立条件中规定的人数相一致）；增加设立分所前三年内未因为执业行为受到自律处分的条件；分所注册会计师人数由不少于五名修改为不少于十名；将《草案》第二十一条修改为会计师事务所可在总所所在省、自治区或计划单列市之外的地方设立分所，且一个省、自治区或计划单列市只能设立一家分所。

总分所一体化管理不到位，形合实不合、“分灶吃饭”和“挂靠”现象普遍存在，是会计师事务所长期健康发展中存在的最主要问题之一，必须从法律层面加以约束和规范。《草案》规定：会计师事务所对分所的业务活动和债务承担责任；会计师事务所应当在人员调配、财务安排、业务承接、技术标准和信息化建设方面实行实质性一体化管理。笔者认为这些规定尚不够具体和明确，在内容上也不够完整。例如，《草案》规定会计师事务所对分所的业务活动和债务承担责任，相应地，事务所对分所的业务和资产应当拥有权力；“财务安排”的表述较为笼统，笔者认为总分所财务一体化的目标是总分所全体员工薪酬福利一体化和全体合伙人报酬一体化；《草案》对违反一体化管理规定的，仅对会计师事务所、直接负责的主管人员和其他直接责任人员进行处罚，未对所涉分所进行处罚（如对分所相关合伙人进行处罚、撤销分所设立许可等）。

## （三）业务范围

《草案》第四条规定：会计师事务所是依照本法第三章规定设立并取得执业许可，承办注册会计师业务的专业服务机构。第二条规定：注册会计师是依照本法第二章规定取得注册会计师证书，接受委托从事审计、鉴证业务和会计服务业务的执业人员。从上述两条可以看出，注册会计师业务包括审计、鉴证业务和会计服务业务两类。笔者认为，随着注册会计师行业的发展，以及税务师、评估师职业资格认证的取消，注册会计师的业务范围不宜限定在上述两类之内。

另外，对于《草案》第三条规定的“法定业务”中建议增加：审查特定主体（例如会计主体、假设主体、模拟主体等）的财务报表，出具审计报告；对企业或特定主体的盈利预测、现金流量预测进行鉴证，出具鉴证报告。

## （四）会计师事务所选聘

《草案》第三十五条规定：委托方应当以竞争性谈判等能够充分了解会计师事务所专业胜任能力的方式选择会计师事务所承办本法第三条规定的审计、鉴证业务……会计师事务所选聘评价标准应当突出质量因素，不以报价水平作为主要权重。笔者认为，《草案》关于会计师事务所选聘的规定有利于从根本上扭转低价竞争、劣币驱逐良币的不良局面，但《草案》规定的竞争性谈判仅解决了有序竞争的问题，并没有解决限价选聘的问题，因此，笔者建议《草案》应明确禁止限价选聘，从而从根本上保障审计资源的供给匹配审计质量的要求。

## （五）会计师事务所、注册会计师执行业务

《草案》赋予会计师事务所、注册会计师除了前文所述的有条件的查阅权之外，还包括对被审计单位的全面查阅权、查看权，以及对相关单位的函证核对权等。为了丰富会计师事务所、注册会计师执行业务的手段，进一步保障审计质量，笔者建议：一是将被审计单位的控股股东实际控制人和重要股东列入“相关单位”范围；二是在函证核对的基础上增加访谈、问询等方式；三是允许不同的会计师事务所、注册会计师之间相互核对各自被审计单位的数据。