

论注册会计师的执业权利

王利红 蒋品洪

(咸宁职业技术学院 湖北咸宁 437100 东阳荣东联合会计师事务所 浙江东阳 322100)

【摘要】 本文认为,为了提高注册会计师审计质量,《注册会计师法》应该赋予注册会计师独立执业权、调查取证权、拒绝出具报告权、独立发表审计意见权和获取报酬权等五项执业权利。

【关键词】 注册会计师法 审计质量 执业权利

注册会计师执业权利是指会计师事务所及其注册会计师在执行审计业务中享有的权利,是注册会计师执行审计业务的基本保障,是注册会计师拥有的基本职权。权利和义务是法律规范的核心内容,《注册会计师法》应该是一部规范注册会计师执业行为和保障注册会计师执业权利的法律,其最核心的规范是注册会计师的执业权利和执业义务。现行《注册会计师法》以义务为本位,规定了较多的注册会计师的义务和责任,却很少规定注册会计师的执业权利,不但起不到保障注册会计师执业权利的作用,而且无法保证注册会计师的执业质量。笔者认为,《注册会计师法》在明确注册会计师义务的基础上应该以权利为本位,成为注册会计师执业权利的保障法;同时规定必要的权利救济途径,以保障权利的实现。

注册会计师执业权利主要包括独立执业权、调查取证权、拒绝出具报告权、独立发表审计意见权和获取报酬权五项。

一、独立执业权

注册会计师的独立执业权是指注册会计师执行审计业务不受任何单位(包括行政机关、社会团体和企事业单位等,下同)和个人的干涉。具体包括以下几方面内容:

1. 注册会计师在开展审计业务时实施哪些审计程序,应该根据执业准则和职业判断自主决定,不受任何单位和个人的干涉。任何单位和个人不能随意要求注册会计师增加、删减或者变更审计程序。

2. 注册会计师有权根据执业准则的规定和委托人的要求决定审计内容,有权拒绝其他单位和个人随意增加审计内容的要求。实践中有的地方政府部门要求注册会计师无偿为被审计单位代办企业年检、代办贷款卡年检,要求注册会计师为被审计单位编制各种报送监管机构的报表等,这都是对注册会计师独立执业权的干涉。

3. 注册会计师有权根据执业准则的规定出具审计业务报告,任何单位和个人都不得随意指定审计报告内容和格式,更不得要求和示意注册会计师出具不实报告。实践中,部分地方工商行政管理机关要求注册会计师执行工商年检审计业务时按照其规定的内容和格式出具“实收资本专项审计报告”,部分地方工商行政管理机关要求注册会计师按照其规定的内

容和格式出具验资报告,这都是对注册会计师独立执业权的严重干涉。

4. 注册会计师有权根据物价部门规定的收费标准与被审计单位协商收取审计费用,其他单位和个人无权干涉。实践中有的地方政府以各种名义要求注册会计师降低收费,这是干涉注册会计师独立执业权的行为。

《注册会计师法》第6条虽然规定会计师事务所及其注册会计师依法独立、公正执行业务,受法律保护,但是该规定操作性不强,在实践中难以保障注册会计师的独立执业权。笔者认为,《注册会计师法》应该明确规定“注册会计师执行审计业务不受任何单位和个人的干涉”,同时规定非法干涉注册会计师执业的单位和个人应该承担的法律后果。

二、调查取证权

注册会计师调查取证的对象包括委托人和被审计单位、其他单位和个人。注册会计师执行审计业务时应该有权要求委托人和被审计单位提供会计资料和相关文件,查看被审计单位业务现场和设施,要求委托人和被审计单位提供其他必要的协助,有权向其他有关单位、个人函证、询问或查阅、复制与审计有关的资料。

1. 委托人和被审计单位有提供资料的义务和责任。《注册会计师法》第17条规定:注册会计师执行业务,可以根据需要查阅委托人的有关会计资料和相关文件,查看委托人的业务现场和设施,要求委托人提供其他必要的协助。由于委托人和被审计单位不一定是同一主体,笔者认为该条规定中的“委托人”应该修正为“委托人和被审计单位”。《公司法》第171条规定:公司应当向聘用的会计师事务所提供真实、完整的会计凭证、会计账簿、财务会计报告及其他会计资料,不得拒绝、隐匿、谎报。但其没有规定被审计单位故意不提供有关会计资料和相关文件时的法律责任。而根据《注册会计师法》第20条的规定,委托人故意不提供有关会计资料和相关文件的,注册会计师应该拒绝出具审计报告。相关规定不对被审计单位这种限制审计范围的行为予以制裁,却规定了注册会计师拒绝出具审计报告的义务,这对注册会计师是很不公平的。

由于委托人和注册会计师之间是一种委托合同关系,被

审计单位故意不提供有关会计资料 and 文件而导致委托合同无法履行的,建议《注册会计师法》在修改时规定委托人应该承担违约责任,提高委托人督促被审计单位配合注册会计师审计的积极性。

2. 其他单位和个人有提供资料的义务和责任。注册会计师因未获取充分、适当的审计证据而出具了不实审计报告的,需要对社会公众负责(利害关系人可以要求出具不实审计报告的会计师事务所承担侵权赔偿责任),但是法律却没有授予注册会计师必要的、向包括利害关系人在内的其他单位和个人调查取证的权利(执业准则规定,注册会计师实施函证时要以被审计单位名义发询证函,到有关单位查询资料也要被审计单位协助,后任注册会计师与前任注册会计师沟通应当征得被审计单位的同意等),这对注册会计师是不公平的。《注册会计师法》应该规定其他单位和个人配合注册会计师函证、询问的义务和允许注册会计师查阅、复制与审计有关的资料的义务,以保障注册会计师实施审计程序、获取审计证据的权利。

三、拒绝出具报告权

《注册会计师法》第20条规定:注册会计师执行审计业务,遇有下列情形之一的,应当拒绝出具有关报告:①委托人示意其作不实或者不当证明的;②委托人故意不提供有关会计资料 and 文件的;③因委托人有其他不合理要求,致使注册会计师出具的报告不能对财务会计的重要事项作出正确表述的。委托人存在《注册会计师法》第20条规定的情形的,注册会计师认为不必拒绝出具审计报告的,也可以考虑出具“非无保留意见”的审计报告。例如委托人示意注册会计师作不实或者不当证明的,注册会计师可以通过解释、沟通来说服委托人取消非法要求;委托人故意不提供有关会计资料 and 文件的,属于审计范围受到限制的情况,注册会计师可以根据限制程度出具保留意见或者无法表示意见的审计报告;委托人有其他不合理要求,可能是由于注册会计师与委托人在会计政策的选用、会计估计的作出或财务报表的披露方面存在分歧,注册会计师可以在报告中予以指明。

《注册会计师法》第20条要求注册会计师拒绝出具审计报告,错误地把权利规定成义务,限制了注册会计师的权利、增加了注册会计师的义务。《注册会计师法》应该将“应当拒绝出具有关报告”修改为“有权拒绝出具有关报告”,授予注册会计师拒绝出具报告的权利。

四、独立发表审计意见权

作为项目负责人的注册会计师有权按照执业准则的规定和职业判断决定发表什么类型的审计意见,决定出具标准无保留意见的审计报告、带强调事项段的无保留意见的审计报告、保留意见的审计报告、否定意见的审计报告或者是无法表示意见的审计报告,决定审计报告上强调哪些事项和披露哪些事项。

职业判断的客观存在及注册会计师在专业知识、职业技能、职业价值观、道德素质与态度上的差异,导致不同注册会计师对同一被审计单位的同一事项依据相同的审计证据可能得出不同的审计结论(即审计意见),但是法律法规不允许出具不同结论的审计报告。《注册会计师法》应该赋予项目负责人对审计意见的决定权,审计项目组内部、项目负责人和主任会计师有不同审计意见的,应该根据会计师事务所内部政策和程序解决意见分歧;无法统一意见的,主任会计师有最后决定权,由主任会计师在审计报告上签字并承担法律责任,项目负责人有权在审计工作底稿上说明不同意见并拒绝签字。

虽然注册会计师执行审计业务是根据委托合同进行的,注册会计师也需要对拟发表的审计意见与被审计单位进行沟通,但是在发表审计意见上注册会计师有最后的独立决定权,不受委托人和被审计单位的指使,也不受被审计单位同意与否的约束。因为意见类型导致审计报告不为使用者认可的,不能认为注册会计师构成违约,委托人仍然应该支付审计费用。

审计报告使用者不得干涉注册会计师发表审计意见(这也是注册会计师独立执业权的内容)。实践中报告使用者干涉注册会计师出具审计意见的情形十分普遍,例如银行等金融机构要求会计师事务所出具标准审计报告,不接受非无保留意见的审计报告;工商行政管理机关不允许注册会计师在验资报告说明段中说明注册资本及实收资本确认方面的异议,也不接受非无保留意见的工商年检审计报告;税务机关不允许注册会计师在审计报告中反映被审计单位多缴纳税款或少缴纳税款的情况。

五、获取报酬权

注册会计师执行审计业务是营利性活动,有权获得合理的报酬(审计费用)。审计业务是注册会计师的主要业务,收取审计费用是注册会计师的重要权利。《注册会计师法》第20条规定了注册会计师应当拒绝出具审计报告的三种情形,执业准则多处规定了注册会计师应该解除业务约定的情形。由于被审计单位会计核算混乱、内部控制制度无效等原因,是否解除业务约定是注册会计师经常需要面对的抉择。由于当前的审计市场是买方市场,委托人和被审计单位处于强势地位,委托人委托注册会计师审计时不但不预付审计费用,还要迫使注册会计师降低收费,一般要等注册会计师出具审计报告后再支付审计费用。如果注册会计师出具的非标准审计报告不为使用者认可,委托人必定拒绝支付审计费用。注册会计师在出具审计报告前就解除业务约定的,委托人更加不可能给予任何报酬或者补偿了。因此,在法律上确定和保障注册会计师的获取报酬权是很有必要的。

主要参考文献

徐惠,武立勇.怎样阅读和使用审计报告.财会月刊,2004;

B4