

对修订我国《注册会计师法》的思考

蔡建胜

(福建莆田市荔城区交通局 福建莆田 351100)

【摘要】 本文以现行《注册会计师法》和有关部门起草的《注册会计师法(修订草案)》(简称“修订草案”)为基础,就《注册会计师法》修订中应注意的几个问题提出一些看法。

【关键词】 注册会计师 会计师事务所 注册会计师法

现行《注册会计师法》自1994年1月实施以来,在加强注册会计师管理、促进注册会计师行业健康稳步发展、维护社会公众利益和投资者的合法权益等方面发挥了重要作用。但随着我国加入WTO,现行《注册会计师法》已不能适应经济形势的发展,国家已决定对《注册会计师法》作出修订。

一、关于注册会计师及会计师事务所的法律责任

现行《注册会计师法》虽对会计师事务所的法律责任进行了规定,但笔者认为还应该进一步明确以下问题:①在确定注册会计师及会计师事务所应承担的法律责任的诉讼时效时,应该将法律期限设定在出具相关报告后的3~5年为宜,不应设得过短或过长。②明确会计责任和审计责任及注册会计师和会计师事务所承担审计责任的相关条件。当被审计单位提供了不实的会计资料而导致注册会计师出具不实的审计报告时,应首先追究被审计单位的责任;注册会计师做到了勤勉尽责就不应再追究其责任。③明确注册会计师在法律有效期内都应该承担无限责任,不受会计师事务所组织形式的限制。这有利于增强注册会计师的风险意识,提高执业质量,在全行业中真正营造一个公开、公平、公正的竞争环境。

二、注册会计师考试报名条件

现行《注册会计师法》对注册会计师考试报名条件要求较低(为大专以上学历)且不是必要条件,达不到大专以上学历但具有会计或相关专业中级以上专业技术资格者也可报考。修订草案对学历的要求略有提升,规定为会计或相关专业大专以上学历或其他专业本科学历,但也不是必要条件。为了提高注册会计师的素质,建议将注册会计师考试报名条件修改为:具有高等院校会计本科以上学历,或者高等院校其他专业本科以上学历具有会计或相关专业知识。

三、关于注册会计师行业的终生禁入

修订草案突破现行《注册会计师法》,规定因严重违反注册会计师职业道德和执业规则被撤销资格的不得重新申请注册,也就是说终生再不能从事注册会计师职业。笔者认为,终生禁入的规定仍需完善。目前国内会计造假触目惊心,会计信息失真严重,在《会计法》尚未对“造假账”人员规定终生不得从事会计职业的情况下,很有必要在修订《注册会计师法》时

规定对因在财务、会计、审计工作中犯罪受到刑事处罚或因严重违反会计法律或行政法规被吊销会计从业资格证书的人员不予注册。

四、关于不予注册情形中的行政处罚和处分

现行《注册会计师法》及修订草案均规定了因在财务、会计、审计、企业管理或其他经济管理中犯有严重错误受行政处罚,撤职以上处分,自处罚、处分决定之日起至申请注册之日止不满两年(修订草案中规定为五年)的不予注册。笔者认为此规定应更为严谨:①“犯有严重错误”这样政治化、口语化的概念不应出现在严谨的法律规范中,因为只有违法才能受行政处罚。②“撤职以上处分”应明确限定在国家工作人员范围内,对非国家工作人员所在单位依据内部管理制度给予的撤职乃至开除处分不宜作为不予注册的依据。③建议在上述不予注册的人员中明确列举税收人员,因为税收工作与财务、会计、审计等联系密切。笔者建议将本项规定修改为:因在财务、会计、税收、企业管理或其他经济管理中受行政处罚,自处罚决定之日起至申请注册之日止不满五年的;国家工作人员因在财务、会计、审计、税收、企业管理或者其他经济管理中受撤职以上行政处分或纪律处分,自处分决定之日起至申请之日止不满五年的。

五、关于注册会计师的执业年龄上限

现行《注册会计师法》及修订草案均规定注册会计师执业年龄上限为70周岁。笔者认为,国家对退休年龄有明确规定,即男性为60周岁,女性为55周岁。虽然注册会计师行业属知识产业,但即使适当延长退休年龄,也不宜过分延长执业年限。为进一步改善注册会计师年龄结构,让更多年轻的注册会计师充实到执业队伍中去,有必要降低执业年龄上限,不妨将年龄超过65周岁作为撤销注册的法定情形。

六、关于注册会计师的业务范围

当前,会计师事务所要从事诸如上市公司审计、评估、商业银行审计、大型企业审计等相关业务时,需要向有关部门申请相应执业资格,同时注册会计师只有通过考试获得相关执业资格才能从事具体业务,否则就被认为是超范围执业,所承办的业务就得不到有关行政主管部门的认可。会计师事务所

和注册会计师为了拓展业务范围、扩大经营规模,需要花费大量精力去申请获得各种执业资格。笔者认为,执业资格准入制度虽然符合当今国际发展潮流,但是过多的资格审批准入制度会增加会计师事务所的“寻租”等负面行为。因此,在修订《注册会计师法》时,应作出相应的规定,除其他法律另行规定外,只有财政部门才有权对会计师事务所及注册会计师的执业范围进行调整,修订草案基本延续了注册会计师的业务范围,只是增加了注册会计师可以从事税务代理的规定。

笔者认为,在修订《注册会计师法》的过程中,应增加两项业务:①司法会计鉴定业务。由于现行《注册会计师法》及行政法规中没有相关规定,注册会计师在从事司法会计鉴定活动时,要经省级司法行政部门核准取得司法鉴定资格许可证,否则将可能受到行政处罚。现实情况下,注册会计师完全可以对诉讼案件涉及的会计专门性问题进行分析、研究、鉴别,司法会计鉴定即使不属于注册会计师的法定业务,也应是注册会计师可以从事的业务活动。②管理咨询业务。熟悉财务管理的注册会计师从事管理咨询业务具有得天独厚的优势,而且管理咨询业务越来越成为会计师事务所的一项重要业务。为从法律上保障和促进注册会计师开展管理咨询业务,建议在修订《注册会计师法》时明确规定注册会计师可以从事管理咨询业务。

七、关于注册会计师的函证权

函证是注册会计师为印证被审计单位会计记录所载事项向第三者发函询证的一种审计程序。与现行《注册会计师法》相比,修订草案增加了注册会计师有函证权的规定,将注册会计师依合同授权取得的权利进一步以法律形式予以明确。笔者认为,为进一步保障函证权的落实,应实施相应的具体措施:①明确列举函证对象,即明确注册会计师执行审计业务时可以向有关企业、金融机构及其他单位函证与审计事项有关的情况。②修订草案要求有关单位配合注册会计师的函证工作,但对于有关单位不履行该项法定义务的行为却未明确应承担的责任。因此建议增加以下内容:向有关单位函证取得的回函不作为相关诉讼中主张债权的证据;有关单位收到询证函后,在合理期限内未回函的,视为对函证事项的承认。

八、关于会计师事务所的组织形式

修订草案在现行《注册会计师法》规定会计师事务所的组织形式应为合伙和有限责任的基础上,增加了个人独资和有限责任合伙两种组织形式。笔者认为,在增加了有限责任合伙形式后,没有必要也不应该保留有限责任会计师事务所组织形式。因为有限责任合伙与有限责任一样,均由会计师事务所以其全部财产承担责任,只不过有限责任合伙财产不足以承担的部分,将由对债务的发生负有直接责任的合伙人以其个人财产承担责任,因而更能保障社会公众利益,促进注册会计师遵守审计准则和职业道德。此外,为充分保护社会公众利益,对审计人员力量薄弱、抗风险能力较低的个人独资会计师事务所应限定其业务范围。

九、关于注册会计师协会对注册会计师的惩戒

现行《注册会计师法》未对惩戒作出规定。修订草案虽明

确规定了注册会计师协会可以对违法违规的注册会计师予以惩戒,但仍存在待完善之处:①从修订草案条文分析,实施惩戒是以省级以上财政部门不再对注册会计师实行行政处罚为代价的,而修订草案又明确规定,省级以上财政部门依法享有对注册会计师的监督权和指导权。如果省级以上财政部门不能实施行政处罚,那么对注册会计师的行政监督就无从谈起了。②修订草案规定的惩戒方式,如罚款、暂停执业、撤销注册等,明显有行政处罚的性质,属法律授权的组织依法作出的具有行政处罚性质的惩戒,而不具有行业惩戒性质。③对注册会计师的行政处罚可能会涉及到其他法律,如《公司法》、《证券法》均明确规定出具虚假审计、验资报告的,可由有关主管部门吊销直接责任人员的资格证书等。所以应当考虑如何协调修订草案与相关法律的关系。④缺乏对不予注册的注册会计师的法律保护。因为修订草案规定,因严重违反职业道德和执业准则被撤销注册的注册会计师将终生不能从事注册会计师职业,在赋予其申诉、起诉权基础上,应该有惩戒前的救助手段,即赋予其听证的权利。注册会计师协会在撤销对注册会计师的处分之前,应当通知当事人有要求举行听证的权利;当事人要求听证的,注册会计师协会应当组织听证。

笔者认为,应既实行行政处罚又实行行业惩戒。如果注册会计师、会计师事务所违法违规情节较轻,只需由注册会计师协会予以惩戒,而当注册会计师受到吊销注册会计师资格证书处罚后,注册会计师协会可以实施开除会员资格的惩戒。处罚、惩戒相结合,更有利于对注册会计师的监管。

十、关于会计师事务所行政处罚中的罚款规定

现行《注册会计师法》及修订草案对会计师事务所行政责任中的罚款均采取了比例幅度的方式,即在没收违法所得基础上并处违法所得1倍以上5倍以下罚款。笔者认为此种罚款规定欠妥。因为在很多违法情形下,如会计师事务所拒绝、阻碍监督检查,不如实提供有关资料 and 情况,泄露商业秘密等,根本不存在所谓的违法所得,所以对这类违法行为应该视性质、情节轻重来确定具体罚款金额,而不宜按违法所得多少来确定。参照《会计法》、《证券法》、《公司法》等对违法行为的数额幅度式罚款办法,建议对上述违法情形予以警告,并处五千元以上十万元以下罚款(或其他合理幅度),有违法所得的,没收违法所得。

十一、关于注册会计师的执业责任保险

现行《注册会计师法》规定注册会计师应该参加执业责任保险,但对不参加执业责任保险的,并没有规定相应的处罚办法。这不仅造成了会计师事务所间承担风险责任的不平等,也使大量会计师事务所和注册会计师的民事责任难以落到实处。因此,笔者建议取消提取执业风险基金的管理办法,实行会计师事务所和注册会计师执业责任强制保险制度,将风险基金交由保险公司管理,既防止会计师事务所侵占、私分执业风险金,又可保障民事责任的有效履行。

主要参考文献

李静怡,宋巧.对修改《注册会计师法》的几点建议.财务与会计,2003;12