

浅论注册会计师相机收费规则

陈汉文 王光远

所谓相机收费,^①是指注册会计师的工作报酬,不是按其投入的工作时数而定,而是根据注册会计师提供职业服务给客户带来的结果或效果而定。相机收费的存在,表明注册会计师与客户之间存有共同的财务利益,会对其独立性产生不利影响。从表面上看,相机收费只涉及注册会计师与客户之间的关系,实则关乎公众利益。本文拟从相机收费与公众利益的关系着眼,对相机收费规则作一历史考察与现实比较,希望能对我国该项规则的完善提供一些启示。

一、相机收费与公众利益

注册会计师作为“不吃皇粮的国家警察”,在为客户提供职业服务之后,须向客户收取报酬。否则,无视服务的有偿性,漠视服务收入与服务价格,注册会计师职业就会丧失长期存在与发展的基础。因此,世界各国的专家学者与注册会计师团体皆注重对职业收费进行研究并作出规范。基本的结论是:注册会计师对其服务收取的费用,应能适当补偿注册会计师为客户耗费的时间、技术和所承担的责任,应能补偿为他们承担责任的这项工作所支出的间接费用和职员薪金,并应有一定程度的利润。换言之,应依据四个因素计算职业收费,即职业服务所要求的技能和知识,完成职业服务所需人员的培训与经验水平,参加者完成职业服务所要耗用的时间,完成服务所需要的责任程度。^②但是在职业收费领域,还有一个非常独特的现象,那就是在注册会计师职业的发展早期,以相机收费的办法来获取报酬十分普遍;在我国注册会计师从业的现实中,相机收费现象亦非鲜见。乍一看,相机收费似乎符合一般商品定价的原则,也就是,若商品给客户带来效用大,则价格高;若商品给客户带来的效用小,则价格低。实际上,就消费者而言,一般商品与注册会计师专业的差距甚远,注册会计师职业服务的消费者是社会公众,而人们常说的客户仅是其职业服务消费者群中的一员。完全以职业服务给客户带来的满意程度为依据来收取费用,势必导致注册会计师因关注其个人私利而注重客户的利益,而注册会计师与客户之间利益的一致性,又将促使注册会计师顾此失彼,忽视一般公众的利益,放弃公正客观的立场,出现诸如出具不符合真实情况的审计报告等丑陋的现象,最终损害公众的利益。另外,由于以相机收费为基础收取酬金,注册会计师之间将会因争抢客户而发生恶性竞争,纷纷降低收费标准,这势必影响服务质量,结果是贻害注册会计师服务的最终使用者——公众。

上述分析表明,相机收费明显悖于公众利益,因此规范相机收费就成了注册会计师职业发展过程中的一个不可回避的问题。

二、相机收费规则的历史考察

在注册会计师发展的早期,注册会计师一般皆以相机收费的方法来获取报酬。在那时,人们对相机收费的认识较为模糊,一些开明的从业者认识到了相机收费的危害,提出应加以禁止,而另一部分从业者则对此强烈反对。1907年,力主将职业道德制度化的先驱约翰·A·库珀(John A. Cooper),在美国公共会计师协会的年会上,介绍了一条禁止相机收费的规则,规则提出“任何会员,都不能提供其报酬是根据诉讼结果的可能性或其他形式的调整而安排的会计服务”。库珀提出该项规则所恃的理由是:“委托人在他十分关心诉讼结果的条件下,很可能去说服会计师在不真实的证件上签字”。罗伯特·H·蒙哥马利(Robert H. Montgomery)对这条规则持强烈的反对态度,他认为:“如果会计师愿意在相机收费的基础上签字,那么,他也同样地愿意在固定报酬的情况下签字”。^③当时,就大环境而言,整个社会处在进步党时期,联

邦贸易委员会向职业界提出了高要求,即要求职业界内部实行更大的竞争,因而注册会计师职业界要禁止相机收费,无异于政治上自杀;就小环境而言,那就是职业界内部对该规则的强烈反对。大小环境合一,使这条件规则被扼杀在摇篮中。

第一次世界大战以后,注册会计师的执业环境发生了变化。其一是注册会计师业务的重点从鉴证业务逐渐转移到税务和其他面向客户的各种业务;其二是政治家们把无节制的竞争看成是对营利活动有害的东西。于是,美国财政部一马当先,要求制定各种削弱竞争的规章。与此同时,美国会计师协会的创立者也认识到,相机收费使得会员关注其私人财务利益,从而可能产生利益冲突。于是协会理事会经过激烈的讨论,在1919年成功地通过了一项关于相机收费的规则:“任何会员不得提供其预期收费将根据他的发现及由此产生的结果如何而定的职业服务。这一规则可被解释为只禁止因考虑个人的财务利益而可能影响到会计师的调查结果或专家意见的服务”。^④这条规则颁布之后,会员们对相机收费应用的职业服务类型深表关注。一些从业者认为,该规则的第二句话允许会计师在相机收费的基础上承担税务工作。于是协会理事会于1920年删掉了第二句话。这同时也激怒了一些会员,因为在他们看来,有些服务项目,比如税务项目,不应该包括在禁止范围之内。因此,在实务当中,上述规定仍然不能终止人们对相机收费的认可。可贵的是,协会理事会禁止相机收费的立场颇为坚定,不断扩大禁止的范围,以致在1923年颁布了一条彻底禁止相机收费的新规定:“各会员或非正式会员,都既不应该提供,也不应表示愿意提供其收费是以可能的发展的情况为基础的服务”。^⑤这条规则被解释为,对注册会计师可能做的任何工作,都不能接受相机收费。这似乎又矫枉过正,人们对之意见纷纷。罗伯特·H·蒙哥马利和沃尔特·司陶在1923年出版的《审计学原理》一书中,就断言这条规则太严格而不可能实施,并认为税务工作可以在相机收费的基础上接受。实际情况则是,许多从业者对这条规则置若罔闻,不予遵守。

到了1936年协会理事会才赞成某些服务以相机收费为基础来完成是适当的,并对相机收费规则作了修正,添加了下面这句话:“这一规则不适用于这些情况,诸如,涉及联邦、州或其他税务的情况。因为在这些情况下,最终的结果是由税务或其他类似机构决定的,而不是取决于会计师”。嗣后,全体会员修改了禁止相机收费的条款,允许存在由法院或其他公共机构决定收费数额的例外情况。在1973年发布生效的道德准则重述中,“规则302-相机收费”作了如下规定:

“会员不得按下述方式提供职业服务:除非得到了某一特定的结果或效果,否则不收取任何费用;或者,收费的多少依提供这些服务所达到的结果或效果而定。不过,会员的收费标准可依所提供服务的复杂性而定。

如果收费数额由法院或其他公共权威机构决定,或在税务事项中,根据司法手续判决结果或政府机构的调查结果而决定,在这种情况下,不应视为相机收费”。^⑥

1983年8月的《注册会计师通讯》宣称,美国注册会计师协会董事会要求理事会考虑修正规则302,以便规定,只有在职业服务需要独立性时,才禁止相机收费。根据董事会的要求和当时法律的发展趋势,美国注册会计师协会道德部提出了对“规则302”的修订意见,其中特别强调了独立性,在美国注册会计师协会1984年5月的会议上,理事会拒绝授权通过向会员发寄邮件投票的方式处理该项修正意见。1984年秋季,一个注册会计师团体又请求理事会授权通过会员投票的方式来改变相机收费规则,请求亦被拒绝。1986年10月理事会又一次拒绝了由安德森委员会发起的类似提议。在1988年1月12日采纳的《职业行为准则》中未对该规则作任何修改。在1992年修订的美国注册会计师协会《职业行为准则》中对之作了一定程度的修正,其内容更为具体了。

三、相机收费规则现实比较

美国注册会计师协会在1992年修订的《职业行为准则》规则302中^⑦提出,相机收费是按照如下安排执行任何服务时所确定的收费,即除非取得特定的结果或效果,否则不收费,或者收费数额是依这些服务的结果或效果而定。并规定:

“公开执业的会员不得:

(1)以相机收费为基础,为客户执行任何职业服务,或从客户处收取这种费用。会员或其事务所为客户执行:

(a)财务报表审计或复核,或者;

(b)代编财务报表,此时,会员预料或可合理地预料第三者将利用财务报表,且会员的代编报告中未披露缺乏独立性这一事实,或者;

(c)对预测性财务信息的检查,或者;

(2) 以相机收费为基础, 为任何客户编制原始的或调整后的应税利润或应退税款”。

规则 302同时指出: 1. 禁律 (1) 适用的期间包括会员或其事务所受聘执行上述服务的期间和涉及上述服务的历史财务报表所涵盖的期间; 2. 由法院或其他公共权威机构所确定的收费数额, 或在税务事项中, 根据司法手续判决结果或政府机构的调查结果确定的收费数额, 均不应视为相机收费; 3. 会员的收费可依据所提供服务的复杂性而有所不同。

加拿大注册会计师协会在《道德准则和职业行为规则》的 802“相机收费”条款中规定: “不能提供其收费以这种服务的结果而定的职业服务”。^③

墨西哥公共会计师协会在《职业道德法典》中禁止“公共会计师对财务报表发表意见所获取的报酬取决于客户财务报表的使用程度”。^④

在约旦, 一般的惯例是: 一些注册审计师给客户工作时, 收费有时是不确定的, 尤其税务方面, 收费根据注册审计师削减数额而定, 这在法律上应加以禁止。^⑤

在荷兰, 《注册会计师行为准则与职业惯例》中规定: “注册会计师不应规定或接受按某百分比, 或视其行为的結果而提取报酬”。^⑥

香港会计师公会规定: “除了法令所认可的收费业务事项和某些已被人们所公认可收费的专门工作之后, 会员不应按百分比或类似基础收取费用, 也不应按随意的收费基础收取费用”。^⑦

国际会计师联合会在《职业会计师道德准则》中规定: “除非取得特定的结果或效果, 否则, 不收费; 或者收费根据这种服务的结果或效果而定。在这种安排下, 不应向客户提供职业服务”。^⑧同时指出: 1. 如果收费数额由法院或其他公共权威机构所确定, 则不应视为相机收费; 2. 若收费数额以百分比或相似基础确定, 除非由法律授权或由会员团体就某种职业服务而作为普遍接受的做法, 否则将视为相机收费。

《中国注册会计师职业道德基本准则》第二十一条规定: “除有关法规允许的情形外, 会计师事务所不得以或有收费形式为客户提供鉴证服务”。

观上述, 笔者认为, 在我国有关相机收费的职业行为规则中, 应注意以下几个方面的问题:

(1) 对相机收费的概念似乎应加以明确界定。无论采用“或有收费”或“相机收费”的提法, 在职业行为规则中首先应对这一概念加以明确界定, 以免在理解条文时引起歧义。为此我们可借鉴国际会计师联合会或美国注册会计师协会的定义方式。

(2) 注册会计师以相机收费的形式为客户提供鉴证服务以外的服务, 是否也应加以禁止。比如, 注册会计师为客户代编纳税申报表, 按所节约税金数额的比例确定收费数额; 又如, 注册会计师作为专家证人, 以原告所获的金额为基础确定收费数额; 再如, 注册会计师为客户代编财务报表, 而财务报表又将被第三者(如银行)所使用, 以客户贷款的多少确定收费数额, 等等, 似乎都应视为相机收费, 从而都应加以禁止。

(3) 例外的范围似乎应扩展。现行职业道德准则规定的例外情况是“除有关法规允许的情形外”, 对于法院、税务局或其他有关政府部门确定的收费数额, 也不应视为相机收费, 因而似乎可作为“例外情况”之一。

注释:

① 在我国大多数的文献中, 将 Contingent fees 译为“或有收费”, 笔者认为, 译为“相机收费”似乎更能贴近原意。

② ⑩ The International Federation of Accountants, Code of Ethics for Professional Accountants, First Issued July 1990, Revised July 1992; 香港会计师公会: 《职业道德指南》, 转引自汪祥耀主编: 《香港执业会计师手册》, 杭州, 浙江大学出版社, 1993

③ 1907 Yearbook of the American Association of Public Accountants, pp60.

④ 1920 Yearbook of the American Institute of Accountants, pp7.

⑤ 1924 Yearbook of the American Institute of Accountants, pp95.

⑥ Code of Professional Ethics, American Institute of Certified Public Accountants, March 1975 Edition.

⑦ American Institute of Certified Public Accountants, Code of Professional conduct, as amended January 14, 1992.

⑧ CGA-Canada, CGA-Canada Code of Ethics and Rules of Professional Conduct, Fifth Edition 1994.

⑨ ⑪ 贝尔乌德 E·利德斯等著: 《十国审计准则介绍与比较》, 156-89-58页, 奥林匹克出版社, 1996.

⑫ The International Federation of Accountants, Code of Ethics for Professional Accountants, First Issued July 1990, Revised July 1992.

(作者单位: 厦门大学会计系)

(责任编辑: 余玉苗)