

# 会计师事务所开展计票公证业务合法吗?

阮 啸

(杭州市钱塘公证处 杭州 310009)

**【摘要】** 本文针对我国有些外资会计师事务所为一些大型竞赛活动提供计票公证服务的行为,从法理上分析了它的性质,认为会计师事务所开展计票公证业务是不合法的,应从法律上划清公证与鉴证的界限,主管部门应加强对会计师事务所的监督,清理其计票等非正当业务。

**【关键词】** 会计师事务所 注册会计师 计票公证服务 非法性

## 一、会计师事务所涉足计票业务引发法律问题

近年来,我国一些大型体育娱乐活动中各种投票选秀节目日益增多,这些体育娱乐活动的主办方纷纷向美国的奥斯卡、艾美奖、金球奖、格莱美等学习有关计票公平方面的经验,从而给第三方提供了计票业务服务机会。会计师事务所就由此逐渐开展了为大型选秀活动提供计票服务。特别是普华永道和德勤华永等外资会计师事务所本来就在其本国做惯了相关业务,故在中国公开开展相关业务也就驾轻就熟。

会计师事务所提供计票服务并没有相关法律规定或者行业内部文件的规范依据,用通俗的话来说完全是“无照驾驶”。在实践中除了能够号称自己是专业、严谨或者是具有国际“四大”头衔外,再也拿不出确凿的法律依据。因此,会计师事务所抢滩公证领域,为文艺、体育等各类竞赛选秀活动提供计票服务是完全站不住脚的。

客观地说,“计票”本身是一种公证活动,意在证明投票结果(数据)的真实性。这个证明本身虽然涉及统计数字,但是这种数字却与会计(会计计量是以货币为主要计量单位,以提高经济效益为主要目标,运用专门方法对企业、机关、事业单位和其他组织的经济活动进行全面、综合、连续、系统的核算和监督,提供会计信息,并随着经济社会的日益发展,逐步开展预测、决策、控制和分析的一种经济管理活动)毫无关系。故而从本质上讲它或者是属于私人(包括自然人、委托人)的证明,或者是属于机构组织的证明。

应该说会计师事务所从事计票业务在我国没有相关法律依据,如果严格按照我国现行法律,可以将其归纳为一种超出业务或者超营业范围的违法行为。根据《注册会计师法》的规定,注册会计师是依法取得注册会计师证书并接受委托从事审计和会计咨询、会计服务业务的执业人员;会计师事务所是依法设立并承办注册会计师业务的机构。也就是说注册会计师与其机构从事的必须是与会计、审计相关的业务与服务。而根据《注册会计师法》关于业务范围的规定,也并未增加会计

以外的其他业务范围。即便认为计票是一种非鉴证类的会计服务其亦不符合法律规定。

会计师事务所与委托方关于计票的约定已经超出了会计师事务所的业务范围。如果会计师事务所此时可从事计票业务,那日后是否将允许其参与诉讼业务呢?答案应该是否定的。会计师事务所不管是公司制还是合伙制,其都有营业范围的限制。我国会计服务性行业并不存在着兼业经营,而应当是有所对应的财务会计项下的分业经营管理,因而其显然不能进入法律服务业等其他领域范围。所以作为一家不具有公证资质的会计师事务所显然不能出具其非营业范围的私人证明(从媒体报道的情况来看,英美国家有些会计师事务所出具计票证明书,属于不正常的行为)。

作为私人的“计票”不合法,那么以组织的名义出具有公信力的“证明”就更加不合法了。根据《公证法》、《公证执业机构管理办法》以及《公证员执业管理办法》的规定,在我国境内开展公证业务应当是当地具有管辖权的公证机构和公证员。会计师事务所显然不具有公证机构的执业资质。一个非公证的专业机构从事公证业务,且又无法得到司法行政部门和行业协会的有效指导,其出现差错也就在所难免。

## 二、理论法学分析

1. 国外有关公证业务的法律规定。那么,为何计票这类业务在英美的开展是普遍而又合法的呢?美国的大型会计师事务所原来都是可以采取兼业经营的模式:一家会计师事务所往往可以囊括诸如会计、审计、税务等方面甚至是法律服务。这样来讲,一家会计师事务所参与计票类证明活动也并不在法律禁止之列。然而随着美国的公司治理规则逐步完善,促使一些会计师事务所诸如毕马威等已经撤出了法律服务行业。美国的《萨班斯—奥克斯利法案》禁止会计师事务所向审计客户提供法律服务。也就是说,美国在经历了兼业经营后存在着分业管理的一种趋势。事实上,这也是与整个社会大分工相适应以保持必要的独立性的需要。可以预料不久的将来,在

美国,类似的证明业务必然会淡出会计师事务所的业务领域。

而对于美国的证明制度,值得一提的是英美法系与大陆法系的区别。大陆法系奠基于罗马法,普通法系则发端于英格兰。在欧洲的大陆法系国家中,公证人的传统得到了延续,现在公证人已是重要的公职人员。大陆法系的公证人被视为法律专家,从事着在普通法系中应由律师承担的许多事务,只是并不出庭。而普通法系的英国却从未发展起公证人这一职业。在世俗事务中,仅有涉及国际贸易的文件才需要公证人的服务。所有其他种类的重要文件,如合同和土地转让,则根本不需要公证人介入。美国没有一部在全国范围内统一实施的公证法。根据美国宪法的规定,公证法律由各州分别制定。各州通过各自的立法对本州的公证事务加以规范。

美国的公证人准入门槛普遍较低,比如美国新墨西哥州的公证法规定,公证人应具备的资格如下:是新墨西哥州的居民;至少年满18周岁;会读写英文;未曾被判有重罪;如果是续任公证人,其在前五年应未被撤销过公证人委任状。由于公证人的资质要求较低,其后果造成了公证人泛滥,公信力、权威性不足。

另外,美国的公证证明效力仅仅意味着当事人亲自出现在一个身为自然人的公证人面前,由公证人确认该当事人在某法律文书上的签名、盖章属实,但公证人对该法律文本本身内容上的真实性并不负责,公证文书也没有强制执行力,公证文书的证明效力也不大于未公证的文件。在这种情况下,美国人才想出利用会计师事务所来帮忙分担责任。

## 2. 关于计票业务的规制与责任。

首先,从国家层面看,国外很多国家都出台了对于非鉴证服务的限制法案。而在我国,起步较晚的非鉴证业务尚处于一个无法可依、乱象百出的境地。一些大型会计师事务所倚仗自己庞大的组织力量和各种公关手段不断突破法律规定的业务范围,而这些活动却又得不到有效的规制。于是,守法的小型会计师事务所只能感叹于大型会计师事务所的“胆大”行为。

其次,从会计师事务所层面看,目前注册会计师从事审计业务或者是鉴证业务均有法律法规作为依据,但是对于计票方面却并没有一个规则来遵循,甚至连内部的操作规程都没有。而相对应的公证机构不仅有统一的《公证程序规则》、《开奖公证细则》和一些内部操作规则,而且还有行业内以及行政主管部门的指导。既然会计师事务所没有任何规则进行计票操作,那么其从事这一业务就像在一条没有交通规则、没有红绿灯的马路上开车一样,时刻有发生撞车的危险。这种无序发展无法解释哪些可以做哪些不可以做、应该如何操作来保证客观公正、遇到问题如何处理等等问题。

再次,从注册会计师角度看,作为“经济人”的所有个体都具有趋利性特征,需要有规则加以制约,方能使人的趋利性正常地为人类谋取共同的福利。会计师事务所及其注册会计师的责任往往都集中在审计业务中,计票这类公证活动并不在其业务范围内,以致其即便出了问题也不需要承担多少责任。

公证机构与公证人员在开展这类活动时则有严格的责任制度:一旦出现违规操作,轻则承担民事赔偿责任或受到司法行政部门的行政处罚,重则或被吊销执业执照或被追究刑事责任。每年都会有不少公证部门与公证员接受各类因证明而发生的责任追究。注册会计师和会计师事务所在不需要承担责任的情况下从事业务范围外的业务,这种不受约束的行为必然使本来公平公正的证明活动走向腐败。

## 三、对我国会计师事务所开展计票业务的处理建议

我国台湾省同样属于大陆法系地区,在我国内地活跃于计票服务业的诸如德勤华永和普华永道等外资会计师事务所却不敢在台湾地区涉足计票事务。由此我们完全有理由怀疑那些所谓的国际大型会计师事务所是在钻我国内地对公证与鉴证的法律界限划得不清楚的空子。以计票业务最多的普华永道和德勤华永为例:前者因非法从事计票业务曾被财政部点名批评,后者也因科龙电器出具虚假审计报告而声名狼藉。究其原因,无外乎一是内地法律令不行禁不止,二是内地潜规则盛行(诸如某些大型企业那样对于非法的事务先行介入,愈做愈大后即可控制地方或中央话语权使之“合法化”)。在法治领域进行这种罔顾法律的投石问路行为是非常危险的。今天会计师事务所可以介入公证事务,明天就可以介入诉讼事务,甚至提供各种商业咨询服务。

对于整个国家的法律体系而言,这种“无照驾驶”行为无疑是对法律尊严的藐视。其对于中介机构的独立性和行业公信力而言,同样会造成一些不必要的负面影响。会计师事务所本来应当处于一种超然地位进行独立审计,然而,鉴证职能无限扩大化,从多方面钻法律的空子,必然会影响到其主业的独立性。而过度的娱乐化和行业的潜规则,已经使得任何介入的机构都有可能遭受不白之冤。

随着《注册会计师法》的修订,“四大”中外合作有新的定,于是普华永道和德勤华永加紧了向计票业务的发展步伐,并且打出了“公证”的招牌。这种行为的非法性与荒诞性显而易见。对于参与计票服务的会计师事务所,我们建议其加强自身管理、提高执法的自觉性、防范各种风险。

而在立法上,我们还要建议立法部门按照大多数国家的惯例,对市场上的非鉴证类会计服务进行必要的限制。如果不出台这种法案,非鉴证服务会有许多“空子”可钻,那样必然会影响到审计的独立性。在执法上,我们建议司法部门或财政部门对这些非法的计票行为进行清理整顿。

## 主要参考文献

1. 杰奎琳·奥尼尔著,郭光东译.一个美国公证人眼中的昨天、今天和明天.中国公证,2001;1
2. 岳雪娟,李雨泽.美国公证人的任职制度.中国公证,2008;9
3. 司法部公证司编.外国公证法规汇编.北京:法律出版社,1990
4. 吴翠丹.私权自治——美国公证制度的显著特征.中国公证,2005;8