

会计师事务所解除业务约定法律困境和应对方法

产品名称	会计师事务所解除业务约定法律困境和应对方法
公司名称	上海秦苍财务咨询（集团）公司
价格	.00/个
规格参数	
公司地址	剑川路955弄康博科创大厦1008室
联系电话	13020135683 13020135683

产品详情

一、准则对业务约定书解除的规范

与1996年开始陆续颁布的《》相比，2007年开始实施的《》对业务约定的解除问题作出了专门规范。对解除业务约定的规定包括两类。一类是“应该考虑解除业务约定”的情形，另一类是“应该解除业务约定”的情形。前一种情形暂不考虑，仅“应该解除业务约定”的事由，各项审计准则就规定了至少8种。这些事由分别是业务变更失败、与管理层沟通失败、无法与前任会计师沟通、其他信息与已审报告重大不一致、验资环境恶劣、预测假设明显不切实际、代编业务中管理层拒绝补充信息和独立性要求无法降到可接受水平。其中，在业务变更失败、验资环境恶劣、预测假设明显不切实际、代编业务中管理层拒绝补充信息和独立性要求无法降到可接受水平等五项事由发生时，解除业务约定是会计师事务所唯一选择。

然而，在审计实务中，较少听说会计师事务所主动提出解除业务约定的情况。这一方面是由于会计师事务所竞争激烈，一些事务所为了保住客户，不愿意提出解除业务约定，另一方面也与我国合同法规定的合同解除制度有关。

二、合同法对合同解除的规范

把验资约定视为委托合同。一般认为业务约定书均属于合同的一种，应该受到合同法规范。合同的解除事由有两大类。第一类是协议解除，第二类是行使解除权，而这里的解除权又包括两种，即约定解除权和法定解除权。《》第93条第一款规定“当事人协商一致，可

以解除合同”，属于协议解除;同条第二款“当事人可以约定一方解除合同的条件。解除合同的条件成就时，解除权人可以解除合同”则属于行使约定解除权。该法第94条规定了行使法定解除权的条件，具体包括五种，分别是(一)因不可抗力致使不能实现合同目的;(二)在履行期限届满之前，当事人一方明确表示或者以自己的行为表明不履行主要债务;(三)当事人一方迟延履行主要债务，经催告后在合理期限内仍未履行;(四)当事人一方迟延履行债务或者有其他违约行为致使不能实现合同目的;(五)法律规定的其他情形。

三、会计师事务所解除业务约定的法律困境

如果会计师事务所根据《注册会计师审计准则》的要求提出解除业务约定，但是无法与委托人达成一致，业务约定书中也没有行使解除权的规定，那么会计师事务所只能寄希望于根据法定解除权解除业务约定。然而，在审计业务中前三个条件实现的几率是较小的，同时第五个条件只认可法律规定的解除条件，而《注册会计师审计准则》至多是行政规章，仅仅因为准则的规定解除业务约定不会被合同法认可。因此，注册会计师解除业务约定书的主要原因是客户的违约行为致使不能实现合同目的。

然而，审计准则规定的事由并不一定导致无法实现合同目的。例如验资环境恶劣包括三种具体情况，分别是被审验单位或出资者不提供真实、合法、完整的验资资料;被审验单位或出资者对注册会计师应当实施的审验程序不予合作，甚至阻挠审验;被审验单位或出资者坚持要求注册会计师作不实证明。后两种情况下，可以认定合同目的不能实现，但是如果仅仅是被验资单位不提供完整的验资资料，法院很难认可验资目的已经落空。又如独立性要求无法降到可接受水平，一个对审计知之不多的法官也很难把这条与“合同目的不能实现”联系起来。

另一方面，《最高人民法院关于审理涉及会计师事务所审计业务活动中民事侵权赔偿案件的若干规定》认为会计师事务所违反职业准则出具的库有虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏的审计业务报告属于不实报告，出具不实报告给利害关系人造成损失的应当承担侵权责任，除非会计师事务所能够证明自己没有过错。然而，该司法解释同时规定会计师违反职业准则的行为，应当认定为过失。显然，遵循准则本身成为会计师事务所是否存在过错，进而是否承担侵权责任的依据。

这样，会计师事务所将可能陷入一种尴尬的境地。如果坚持准则，解除业务约定书，将会违反合同法的要求，面临承担违约责任的;如果勉强继续执行业务约定则可能违反准则的要求，面临承担侵权责任的风险。这种两难境地是中国会计师实务所特别是中小事务所不得不面对的。

四、两难选择的形成原因

众所周知，2007年起在我国实行的《注册会计师审计准则体系》是与国际审计准则趋同的产物。有关会计师事务所解除审计业务约定的规定是即使从国际审计准则借鉴来的。那么为什么西方国家的注册会计师行业是否也会面临这种两难选择呢？答案是否定的。这种两难选择是我国审计准则在于国际审计准则趋同过程中出现的特殊现象。

“解除业务约定”的说法是对国际审计准则“to withdraw from the engagement”的翻译。其中，把“withdraw”一词翻译为“解除”，从日常语言的角度是非常通顺的，但是如果考虑法律术语的特殊含义，这种译法是容易引起误解的。在布莱克法律词典中“withdraw”一词有以下含义：(1)撤销(2)管辖权转移(3)取款(5)弃权(6)召回。显然，管辖权转移和回避是都诉讼法和行政法的术语，取款是金融法术语，弃权是宪法术语，召回是产品质量法术语，都不应该出现在与业务约定书有关的审计准则中。只有撤销是一个合同法术语。显然，字面上翻译把“withdraw”译为“撤销”更合适。

另一方面，我国合同法中的“解除”对应的英文单词则是“terminate”，这可以从联合国国际货物销售公约中得到印证。该公约第29条(modification and termination of contract)的主要内容与我国《合同法》93条的主要内容相同。可以说，审计准则中的“解除”和《合同法》中的“解除”根本不是一回事。

不过，考虑到我国合同法上的“撤销”需要以起诉的方式进行，而“解除”则指需要做出意思表示即可，把国际审计准则中的“withdraw”改为“解除”实在已经悄悄地扩大了会计师事务所的权利，然而这种权利依然受到《合同法》合同解除制度的制约。

五、两难选择的应对方法

既然我国的审计准则已经把“withdraw”翻译为“解除”，而且这种翻译在中国现行合同法下已经努力做到使会计师事务所所有尽可能大的决策空间。那么，我们只能在接受准则约束的条件下设计方案，尽量避免“两难选择”的出现。

审计准则规定的业务约定书解除条件与《合同法》上合同的法定解除权条件并不相同，那么如果希望遵循准则并且无风险地解除审计业务约定书，行使法定解除权的方法就不是正确的选择。剩下的两种方法分别是协议解除和行使约定解除权。前者是目前使用的主要方法。这种方法的主要问题是会计师事务所丧失了主动权，在被审计单位不配合的条件下，会计师事务所实际上没有办法走出两难选择的困境。另一种比较合理的办法是行使约定解除权。这种办法的前提是在业务约定书中明确会计师事务所所有权在《注册会计师审计准则》规定的情况下解除业务约定书。

目前流行教材中列示的《业务约定书》有类似于约定解除权的条款，但是表述的内容和形

式似乎还不够精确。例如约定“如果根据乙方的职业道德及其他有关专业职责、适用的法律、法规或其他任何法定的要求，乙方认为已不适宜继续为甲方提供本约定书约定的审计服务时，乙方可以采取向甲方提出合理通知的方式终止履行本约定书。”这种约定的目的显然是赋予会计师事务所在特定条件下解除业务约定的权利，然而表述上还存在一定问题。其一，在前提条件中列示了法律、法规和其他法定要求，甚至提到了职业道德，但是没有明确审计准则，这种约定可能给潜在的法律纠纷带来不确定性。其二，条款文本刻意回避了“解除”的文字，改用“终止”。然而根据我国合同法，合同“解除”只是合同“终止”七种情形之一，这种表述形式上扩大了会计师事务所的权利，可是实际上会计师事务所不可能根据这一条款用履行、抵销、提存、免除、混同或其他的方法来终止业务约定书。既然业务约定书是由会计师事务所起草的，把这种对自己“口惠而实不至”的条款拟入其中，可能并非明智选择，反而可能给业务承揽带来不利影响。

为了能准确表达约定解除权条款的涵义，建议会计师事务所在采用这一范本时将这一条改为“如果根据乙方的职业道德及其他有关专业职责、适用的法律、法规、审计准则或其他任何法定的要求，乙方认为已不适宜继续为甲方提供本约定书约定的审计服务时，乙方可以采取向甲方提出合理通知的方式解除履行本约定书。”即在“法规”后增加“审计准则”，并将“终止”改为“解除”。这样既明确了会计师事务所所有权根据准则解除业务约定，也避免了在缔约中没有实际意义地增加与客户的冲突。