

2005年卷 第1辑(总第7辑)

No.1 2005(Sum.7) 

Accounting Forum

会计论坛

中南财经政法大学会计研究所 编

Accounting Institute
Zhongnan University of Economics and Law

 中国财政经济出版社

2005年卷 第1辑 (总第7辑) No.1 2005 (Sum.7)

Accounting Forum
会计论坛

中南财经政法大学会计研究所 编

Accounting Institute
Zhongnan University of Economics and Law

中国财政经济出版社

图书在版编目(CIP)数据

会计论坛/中南财经政法大学会计学院著. —北京:中国财政经济出版社,2005.5
ISBN 7-5005-8198-X

I. 会... II. 中... III. 会计学—文集 IV. F230-53

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2005)第 047186 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址:北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码:100036

发行处电话:(010)88190406 财经书店电话:(010)64033436

湖北南财文化发展有限公司电话:(027)88324370 88320800

武汉中远印务有限公司印刷 各地新华书店经销

889×1192 毫米 16 开 7.625 印张 215 千字

2005 年 5 月第 1 版 2005 年 5 月武汉第 1 次印刷

定价:16.00 元

ISBN 7-5005-8198-X/F·7169

(图书出现印装问题,南财文化负责调换)

会计论坛

2005年卷 第1辑 (总第7辑) No.1 2005 (Sum.7)

顾问

葛家澍 余绪缨 王松年
谷 祺 冯淑萍 刘玉廷
陈毓圭 郭复初 于玉林
杨宗昌 毛伯林 易庭源
边恭甫

编委会

主 任: 郭道扬
副主任: 罗 飞 唐国平 许家林
委 员: 郭道扬 罗 飞 张龙平
夏成才 唐国平 许家林
汤湘希 高文进 孙贤林
张敦力 季小琴

编辑部

主 任: 许家林 (兼)
编 辑: 庄 丹 康 均 唐本佑

《会计论坛》撰稿须知

《会计论坛》是由中南财经政法大学会计研究所主办的会计类专业学术理论刊物,于2002年5月创刊,主要刊载在会计、财务与审计领域里的最新理论研究成果,同时也兼顾实务性的有价值研究成果。近期以约稿为主,热忱欢迎国内外作者赐稿。为方便作者撰稿,特做如下约定:

1.来稿要求。本刊适用的文章大致有以下三个方面的基本要求:第一是学术性,即要有新观点、新思路、新方法和新资料的学术性文章;第二是思想性,即要有一定理论水平和思辨性强的评论性文章;第三是前沿性与导向性,即要能够充分关注和反映会计学界最前沿的理论动态和信息,如介绍和宣传会计学界较有影响的科研学术信息和观点综述以及会计领域某一学科的发展研究报告

2.来稿篇幅。来稿须观点鲜明,主题突出。用A4纸打印。学术论文一般控制在15000字左右(含注释与参考资料);欢迎5000字左右的短论。

3.来稿信息。应包括两个方面的内容:

(1)基本信息。含作者署名、工作单位、作者简况(姓名、出生年月、籍贯、学位、职称、现工作单位、主要职衔、主要研究方向和主要科研成果等重要信息)、通讯地址、电话、传真、电子信箱等,若系基金资助项目的请注明项目的名称、来源与编号,用单独一页纸打印,以便进行编辑。

(2)学术论文。应包括以下内容:

① 论文标题(中、英文)

② 作者署名(中、英文)

③ 论文摘要(中、英文,300字以内)

④ 关键词(3~8个,中、英文)

⑤ 正文。采用文科编排规范,其一级标题标号为一、二、……(题尾无标点符号),二级标题标号为(一)(二)……(题尾无标点符号),三级标题标号为1.2.……(题尾列句号),四级标题标号为(1)(2)……(题尾列句号)。文中图、表与公式需用阿拉伯数字连续编号,如图1、图2和表1、表2等,图和表应有简短确切的题名,图号图名应置于图下,表名表号置于表上。

⑥ 附注。采用脚注形式,每页重新编号,编号顺序请运用word2000以上版本自动生成方式。

⑦ 参考文献(请列于文末)。

1) 列示范围。仅限于作者直接阅读过的、引用在论文中的最主要的文献。

2) 引用方式。论文中引用参考文献的,应使用“著者——出版年制”,如:“会计法律制度体系建立问题决非一个单粹孤立起来从会计职业或专业本身所考虑与设计的问题(郭道扬,2001)。”对于在论文中所提及的参考文献,应当与所列的中外参考文献表的顺序一一对应。

3) 列示顺序。基本要求为中文在前,外文在后,中文文献按第一作者姓氏的拼音为序排列,英文及其他西文文献按第一作者姓氏的字母顺序排列,第一作者相同的文献按发表的先后时间顺序排列,同一作者同一年份内的文献多于1篇时,可在年份后加a、b等字母加以区别,如1999a、1999b等。

4) 排列格式。基本要求如下:

期刊:著者.出版年.题(篇)名.刊名,卷(期):页。

书籍:著者.出版年.书名.版本.出版地:出版者,页次。

论文集:著者.出版年.题(篇)名.见(in):论文集编者.文集名.出版地:出版者,页次。

⑧ 鸣谢及其他信息。主要是表达对论文形成过程相关支持者的感谢及其他信息。

4.来稿采用。来稿经采用后,将酌付稿酬,并赠样刊两本。

5.收稿地址。湖北省武汉市武昌区武珞路114号中南财经政法大学会计学院楼408室《会计论坛》编辑部(并请随寄用Word97或者word2000编辑的论文软盘一份); 邮政编码:430064; 电话:(027)88045650; 传真:(027)88042554。特别欢迎用电子信箱传递信息,电子信箱:xjlin@znufe.edu.cn.; kangjunwt@sina.com ; zhuangdan@yofc.com。

目 录

中国会计市场纵横谈 ——后 WTO 的竞争格局分析	/3
汤云为	
我国财务会计概念框架若干问题的研究	/10
李玉环	
我国上市商业银行金融工具信息披露比较研究	/18
宋献中 冯敏红	
网络域名价值评估问题研究	/26
蔡 春 董延安	
论新审计风险模型的理论进步与运用	/40
张龙平	
我国上市公司独立审计相关问题的研究	/51
高子宏	
企业并购中的政府行为研究	/57
袁天荣	
论破产清算会计要素重构	/67
刘家松	
公允价值计量基础论	/80
陈美华	
审计证据数学理论的构建与应用	/87
谢盛纹	
国际会计准则制定博弈与我国会计国际化策略	/96
王建新	
独立董事制度的治理绩效:理论分析与实证证据 ——基于强制性制度变迁背景下的考察	/107
裘宗舜 吴清华 丁菊敏	

CONTENTS

Chinese Accounting Market Forum	
——The Analysis of Competing Pattern after WTO	/3
<i>Tang Yunwei</i>	
Research on the Conceptual Framework of Financial Accounting in China	/10
<i>Li Yuhuan</i>	
A Comparative Study on the Information Disclosure about Financial Instruments in Chinese Listed Commercial Banks	/18
<i>Song Xianzhong Feng Minhong</i>	
Study on the Evaluation Network of Domain Name	/26
<i>Cai Chun Dong Yan-an</i>	
Theoretical Development and Application of New Audit Risk Model	/40
<i>Zhang Longping</i>	
Research on the Independent Audit of Chinese Listed Company	/51
<i>Gao Zihong</i>	
Research on the Government Activities in Enterprise Merger & Acquisition	/57
<i>Yuan Tianrong</i>	
The Re-establishment of Bankruptcy and Liquidation Accounting Elements	/67
<i>Liu Jiasong</i>	
Research on the Fair value Measurement Bases	/80
<i>Chen Meihua</i>	
The Constructing and Application of Mathematical Theory of Audit Evidence	/87
<i>Xie Shengwen</i>	
International Accounting Standards Making Game and Chinese Accounting Internationalization Strategy	/96
<i>Wang Jianxin</i>	
Governance Performance of Independent Director System:Theoretical Analysis and Positive Evidence	
——An Investigation Based on Environment of Forced System Change	/107
<i>Qiu Zongshun Wu Qinghuan Ding Jumin</i>	

中国会计市场纵横谈

——后 WTO 的竞争格局分析

汤云为

【摘要】 本文分析了我国自 20 世纪 80 年代初期改革开放以来会计市场逐步形成的三个阶段及主要特点;将中国现行会计市场划分为六大板块,并对不同版图下的业务拓展策略进行了研究;提出现阶段国内会计师事务所要取得发展,需要在选择恰当的战略定位与加强自我修炼、提升服务质量两个方面做出不懈的努力。

【关键词】 中国会计市场 发展阶段 板块结构 战略定位 内功

中国的改革开放使我国的注册会计师职业得以重生,而且也为其发展提供了一个更为广阔的天地。二十多年来,我国的注册会计师职业茁壮成长,已经成为推动我国经济发展的一个不可或缺的重要力量。其间虽然曾有过波折,但它对中国社会主义市场经济体制建立与发展所做出的贡献是谁也抹煞不了的。随着我国于 2001 年底“入世”序幕的徐徐拉开,我国的会计职业界必然会经历一场新的洗礼。本文拟对现行会计市场格局作一分析,试图为业内人士提供一个思考问题的新视角,也为业外人士了解和认识会计职业提供一点参考。

一、中国会计市场的开放进程

按照世界贸易组织 (World Trade Organization, 简称 WTO) 于 1994 年 4 月 15 日在摩洛哥的马拉喀什签署的《服务贸易总协定》(the General Agreement on Trade in Services, 简称 GATS) 文件中的用语,会计服务市场是整个服务贸易的一个组成部分。我国会计市场开放的特点表现为两个方面:一是开放的时间比较早,差不多在中国会计职业界获得重生的同时,就有外来者叩响了中国的会计服务市场的大门;二是

收稿日期:2005-04-10

作者简介:汤云为,男,博士,安永大华会计师事务所合伙人,上海财经大学教授,博士生导师。

开放的幅度大,会计、审计、税务和管理咨询等服务领域同时开放,对不论大小的国际会计师事务所和外国会计师事务所同时开放。这个进程大体上可以划分为三个阶段。

第一阶段,国际会计师事务所跟随跨国公司进入中国市场。20 世纪 80 年代初,我国开始执行改革开放的国策。在举国上下争先恐后引进外资的同时,人们可能没有注意到我们同时也引进了一个不速之客——国际会计师事务所。实际上,跨国公司和国际会计师事务所是形影不离的,跨国公司到一个国家进行投资,先要投石问路,以弄清投资的环境和回报的前景,这个探路人往往就是国际会计公司,它所提供的服务属于尽职调查(类似我们的可行性研究)。一旦投资者投入了资金,建立了企业,会计师事务所就为它提供管理咨询和税务咨询等服务。为了维系中国公司和海外母公司的经济联系,会计师事务所就要对它的会计报表进行审计,以便海外母公司编制合并报表。所以对国际会计师事务所的引进与其说是有计划安排,毋宁说是一个自然的演化的过程。但是就在这一步,国际会计师事务所在无声无息中进入了中国市场,它先是以代表处的形式在中国设点,为跨国公司提供有限的服务;接着通过为中国提供会计人员的培训以及为中国政府提供免费的咨询服务,包括会计立法方面的咨询服务,而换取了设立中外合作会计师事务所的许可。其中一个最为典型的例子是有一个国际会计师事务所,聘请了前政府首脑做高级顾问常驻在北京,加强与中国政府有关部门的联络,调兵遣将为中国的会计立法、税务立法等提供咨询服务。鉴于这些会计公司所做的努力以及它们在中国经济的进一步开放中可能的贡献,中国政府投桃报李,准予开业,也算是水到渠成。国际会计师事务所为了进入中国市场真可谓用心良苦。

第二阶段,中国加入世界贸易组织,会计服务市场正式对外开放。与第一阶段的自然演化不同,中国进入 WTO 对会计市场的开放则是经过仔细的思考和艰苦谈判以后的结果,而且是一项政府的承诺。在所签署的服务贸易(包括会计服务贸易)相关协议中,我们确认了市场开放的两条一般原则:第一是市场准入,即我们不能人为设置障碍,将国外的会计服务提供者拒之门外;第二是国民待遇,一旦国外的会计师事务所进入中国市场,必需给以国内会计师事务所同等的待遇。但是各国在市场开放的问题上,都会设法在大原则的前提下,根据本国的具体情况,保护民族工业的利益,尤其是发展中国家采取某种方法推迟承诺的全面实施,是可以得到谅解的。这一点从会计市场开放的减让表里看得最为清楚。在减让表里我们必须对四种开放形式作出具体的承诺,即跨国交付、境外消费、商业存在和自然人流动。其中的商业存在最为关键,它直接与外国的会计公司正式在中国设立会计师事务所的承诺有关。

具体地说,在“会计、审计和簿记服务”项下,我们的承诺是“合伙或有限责任会计师事务所只限于中国主管机关批准的注册会计师”。在“税务服务”项下,我们的承诺是“限于合资企业形式,允许外资拥有多数股权,在中国加入 WTO 后 6 年内取消限制,外国公司将被允许设立外资独资子公司”。在“管理咨询服务”项下,我们的承诺是“仅限于合资企业形式,允许外资拥有多数股权。中国加入 WTO 后 6 年内,取消限制,允许外国公司设立外资独资子公司”。在这些安排上我们体会到中国政府的用意十分深刻,既履行了市场准入的原则,又争取到一定的时间和空间,让国内的会计执业界有一个发展成长的机会。从 2001 年中国进入 WTO,到 2005 年,我们已经争取到了至少 4 年的宝贵时间。在这 4 年时间里,我国的注册会计师队伍得以壮大,素质有了明显的提高,事务所的规模上了一个台阶,已经出现了员工数百、地域跨省、收入上亿元的国内大所。

但是我们还应该注意到,我们和欧盟达成的协议,在允许外国会计公司直接进入中国问题上,又被冲破了一个缺口。该协议正文中有一句话:会计人员在提供税务和管理咨询服务时的条件和会计服务一样,且不再要求有合作伙伴 (Accountancy will be able to provide taxation and management consultancy service under the same condition as accounting service, and will no longer be required to partner)。

这就意味着,外国会计公司可以在中国建立独资的子公司。按照 WTO 的惯例,一旦欧盟国家取得在

中国设立独资子公司的资格, WTO 的所有其他成员国也自动取得了这个资格。然而迄今为止这句话还是停留在纸面上, 这可以理解为我国政府仍旧牢牢地控制着开放的节奏。

第三阶段, 会计市场的全面开放。2005 年初, 财政部发布了第 24 号令——《会计师事务所审批和监督暂行办法》, 对会计事务所的设立作了新的规定。其中有一条规定可能预示着我国会计市场的全面开放, 即该文件的第七十三条规定: “境外人员申请设立会计师事务所适用本办法。” 这条规定虽然未对外国会计公司在我国设立独资子公司有任何表示, 但是只要国际公司中有足够多的外籍中国注册会计师, 且这些会计师已经在我国注册的会计师事务所中执业达到一定的年限, 他们就可以根据第 24 号令申请成立新的会计师事务所。另根据入世协议中有关国民待遇的承诺, 在满足了成立新所的条件后, 主管部门只能批准其设立申请。这样的会计师事务所, 实际上就是外国独资会计师事务所, 这是以另一种形式冲破了对外国会计公司的限制^①。如此看来, 开放的大限将临, 留给我们的时间恐怕已经不多。

二、中国会计服务市场的版图划分

国际会计公司进入中国, 对中国会计服务市场的格局产生了巨大的影响。客观、冷静地分析这个市场, 确定本身的市场定位, 关系到我国会计师事务所的发展前程。

前文曾说到, 国际会计公司是随着跨国公司而进入中国市场的, 大型跨国公司和大型国际会计公司的关系则如影随形, 有许多跨国公司在全球范围都聘请同一家会计公司为它提供服务。在这种情形下, 我国会计师事务所的服务机会就不多。相反, 对于大量的国有企业, 本地会计师事务所由于熟谙国情, 则驾轻就熟, 而国际会计公司人地生疏, 恐难有所作为。这种差异, 就好比是先天禀赋的不同, 当然, 会计市场的版图并不是一成不变的。通过我们后天的努力, 情况将会有所变化。因而有必要对此作一个详细的解剖。

目前会计市场的版图, 大概可以划分为如下六大板块: (1) 国有企业常规审计、改制, 收购兼并——国内所为主, 国际所为辅; (2) 中国公司国内上市——国内所为主, 国际所为辅; (3) 港澳台和外国的中小企业的审计——国际所和国内所共享; (4) 税务服务、管理咨询、尽职调查——国内所和国际所共享; (5) 跨国公司在我国的合资或者独资公司的审计——国际所为主, 国内所为辅; (6) 中国公司海外上市——国际所主宰。

从以上会计市场的版图划分可以大致看出: 凡是与国际业务相关的市场, 国际所占尽了优势; 凡是与国有企业相关的业务, 国内所有着相当的优势。其余的大多数业务为国内所和国际所所共享。但是由于和国际业务相关的市场当量较大, 人们习惯上把它称作高端市场。尽管国际所从事的业务从数量上看规模较小, 但从业务收入上看, 却已经超出了国内所。环视世界上许多国家, 这已经是一个普遍的现象。不过, 对各个国家单独审视, 情况并不相同。有的国家国内所占的份额相对高些, 有些国家国内所占的份额相对低些。要看清这个版图未来的走势, 必须分析它的成因。

不同国家之所以形成这种差异, 大体上可以归结为以下两个方面的主要因素: 第一, 国家的政策导向。有的国家采取了保护国内执业界的政策, 例如法国政府规定, 上市公司如果聘请国际事务所进行审计, 同时还必须聘请国内所共同审计。有些国家则采取了限制国际事务所进入本国市场的方针, 尤其是在进入世界贸易组织之前, 更是如此。第二, 取决于本国会计执业界的强弱。有些国家的会计执业界有着较长的发展历史, 会计师的执业水平和服务质量比较高, 已经在国内树立了良好的信誉。当国际事务所敲开本国大门

^① 这一规定是否可以理解为, 财政部门根据我国签署进入 WTO 的协议, 已经开始全面履行开放市场的承诺, 因为没有看到详细的解释, 尚不敢妄下结论。

的时候,这些本国的会计师事务所已经具备了和国际所抗衡的力量。有些国家会计执业界的力量比较弱,或者是由于其发展的历史不长,或者是由于某种原因,未有机会得到长足的发展。这些国家一旦打开会计服务市场的时候,国际所即长驱直入,一下占领了绝大部分的市场份额,国内所只能做些拾遗补缺的业务。

中国的情况大概是介乎二者之间。从政府方面看,有着强烈的意愿去保护国内的市场和国内的会计执业界,这一点可以从财政部门近几年来的一系列政策措施上得到体现。但是由于在 2001 年加入了世界贸易组织,我们不能对开放国内会计市场的庄严承诺爽约,加上中国经济发展的国际化进程突飞猛进,确实也需要国际公司提供许多国内所目前还无法提供的服务,所以出现了既想保护国内所,又容忍国际所较快发展的策略。这种政策选择与其说是人为的,毋宁说是大形势所决定的。

从会计执业界本身来说,我国的情况不同于国际上任何一个国家。我国会计执业界发展的历史并不短,但由于计划经济时代我国的会计师事务所一度销声匿迹,多少会计界精英黯然隐去。这是我国会计执业界一段不幸的历史。从 20 世纪 80 年代开始,我国的会计执业界因改革开放的机缘得以复苏。尽管是一切从零开始,但此后二十多年的历史可以说是突飞猛进。但我们的历史毕竟太短,还未等到我们的队伍足够强大,我们就得面对入世后的竞争。因此可以说,我国的会计执业界是因改革开放得以重生,但也因改革开放而面对重压,这就是我国会计执业界的宿命。相对上文所述的弱势国家,我们不乏优秀的人才,我们的历史虽短,我们的事务所却已经初具规模。如果我们自身的修炼能够得道,如果我们的策略选择得当,在上述六个板块的此消彼长的竞争中还是存在着诸多的机会。

总的说来,我们的基本策略应当是:在第一和第二板块中,主要的目标是保持优势;在第三和第四板块中,主要的目标是争取更多的份额;在第五和第六板块中,主要的目标是争取突破。

在第一和第二板块中,目前国内所还占据着相对的优势,但也存在着一定的变数。国际所目前正忙于第五和第六板块的业务,且人手十分紧张,无暇在这两个板块中投入太多的力量。出于对风险和效益的评估,甚至不排除暂时收缩这两个板块的可能,这正是国内所巩固和拓展这个领域的机会。从长远来看,国际所不会放弃这个板块,尤其是随着这些公司的发展壮大,公司多元化改制的推进和公司治理结构的改善,审计风险随之减小,国际所会渐渐对这个板块增加兴趣。

第三和第四板块目前是国内外会计师事务所共享的市场。港澳台和外国的中小企业,或因其规模较小,审计费用的承受能力有限,或因其不需要和国外、境外的母公司合并报表,往往愿意聘请国内的会计师事务所为它们服务。尤其是国内一些质量较好、收费合理的地方所,更是它们的首选。另一些公司比较讲究品牌,则往往青睐国际所。对会计师事务所来说,这些外商投资企业的审计风险不像上市公司那样大,而收费率又未必低于上市公司,无论是国内所和国际所对这个客户群体都是感兴趣的。由于这一板块的公司数量很大,且规模大小悬殊,公司选择会计师的偏好不一,国内外会计师事务所各取所需,目前倒也相安无事。从发展来看,如果我们的国内所不断提高服务质量,在扩大市场份额方面当可有所斩获。咨询服务领域是一个有待于大力开发的潜在市场,它可以有宽阔的拓展空间。由于我国的会计执业界在早期都专注于审计业务,在此领域的拓荒者迄未形成规模。相比之下,国际会计师事务所却长于此道。众所周知,世界上著名的会计公司,其咨询服务收入甚至可以超过审计服务的收入。我国的大量企业还没有体会到管理咨询服务可以为企业创造多大的增加值。一旦形成共识,这个领域的市场规模之大,即使国内外的会计师事务所都去开垦,也未必能够满足其要求,甚至会引来其他相关专业人士加入咨询服务的大军。有远见的国内事务所,已经看上了这个香饽饽,开始默默地耕耘。有一点值得注意的情况是,在美国的安然事件之后,美国颁布了《萨班斯—奥克斯利法案》,严格限制国际所在从事审计的时候,同时提供多类咨询服务。我国将来的发展趋势如何,尚不得而知,但至少是目前还在鼓励事务所拓展业务领域。但不管怎样,这些服务的市场是存在的。一个事务所不能同时做审计和咨询,其中的一种服务就可能释放出来,成了其他事务所的机

会。如果国内所具备了这种能力,正是拓展业务的一个机会。

目前最令国内所心态不平的就是第五和第六板块,因为它是高端市场。在这个领域内客户的层次高,规模大,服务收费高。服务这样的客户,既有利于提高事务所的声望,又有利于事务所的财务利益,但目前这个市场几乎被国际会计公司所垄断。

人们对第五板块的现状尚能理解,因为毕竟这是些外国公司,本来就是外国会计公司的客户。其实,恰恰是这个领域,国内所不能轻易放弃。我们发现有一定数量的跨国公司,它们在中国建立的合资公司或独资公司,并不聘请母公司的审计师,而是在当地重新选择事务所,或请其他四大,或请当地所。国内所的特长是了解中国的国情,容易和政府有关部门沟通,帮公司解决许多疑难问题,包括免费提供常年的咨询服务。如果它们了解有些国内所既在业界享有良好的声誉,又能帮助解决疑难问题,从“性价比”出发,就完全有可能作出另一种选择,譬如有许多日本的跨国公司就属于这种情况。

第六板块是一个特殊的市场。能否占领这个市场在很大程度上不取决于下一个事务所的服务水准和服务质量,而是取决于其他诸多因素。

首先,中国公司到海外上市,要接受当地证券交易所的审查。各个国家的证券交易所,可能会要求送呈按所在国家会计准则编制的财务报告,以及能够被它认可的审计报告。外国的证券交易所一般不会如同中国一样,专门颁发证券从业许可证,而是服从市场的选择。但审计人员或者事务所的整体必须对这个国家的会计准则很熟悉,通常要有一定数量这个国家的注册会计师。如果这个证券交易所接受按国际财务报告准则编制的财务报告,则必须有一定数量熟悉国际财务报告准则的注册会计师。目前世界上尚没有一个组织颁发国际注册会计师的资格证书,英美等国家的注册会计师往往被认为有能力对财务报告的编制是否符合国际财务报告准则发表审计意见。

其次,会计师事务所必须被包括投资者和证券交易所在内的证券场所接受。中国公司到海外筹资,面对的是海外投资者,而其决策依据主要是经过会计师审计的会计报表。投资者对会计报表的这种依赖是建立在对会计师信任的基础上的。在通常情况下,他们宁可相信著名国际会计公司的审计信息,而不是他们并不熟悉的某一国家的会计师事务所。在这种背景下,海外上市公司为了保证股票发行成功,往往都会聘请著名的国际会计公司。中国到海外融资的公司也是一样,即使它相信国内的某个会计师事务所拥有足够高的服务水准,也绝对不敢冒被海外投资者冷落的风险。这就是会计服务市场上的品牌效应。

鉴于以上原因,国内会计师事务所要在中国公司海外上市这块市场上有所建树,必须做出艰苦的努力。首先,要建立起能够承担海外上市审计的能力,这包括员工队伍建设和审计技术保障。其次,是需要找到突破口。凡事开头难,即使是有了能力,还要有机会被人家认识。现在,已经有些国内的事务所在香港股票交易所和美国证券市场登记,以寻找机会,希望能够在第六板块中跨出第一步,但能否取得突破的关键是要说服拟上市公司和承销商一起去吃这第一只螃蟹。一旦成功,就有机会在此基础上发展起来。香港证券市场应该是一个可以“试水”的地方,另外一个途径就是通过和国际会计师事务所合作的形式进入这块市场。

三、中国会计师事务所发展的战略定位与苦练内功

通过以上对中国会计服务市场版图结构以及中外会计师事务所犬牙交错的市场占有情况的初步分析,我们可以大致看出国内会计师事务所发展的路径,而真正要取得发展,还需要从两个方面做出努力:一是要选择恰当的战略定位;二是要加强自我修炼,提升服务的质量。

(一)关于战略定位问题

第一个角度看战略定位,就是考虑发展模式问题。四年前,笔者曾经撰文讨论过我国会计师事务所发展的三种模式,即内涵发展的模式、合并扩张的模式和国际合作的模式^①。四年来,这三种模式都沿着各自的路径演绎出不少精彩的故事,取得了颇多经验和成就。这至少证明了一点:事务所发展本无固定的模式,条条大路通罗马。那么为什么有的发展得好一点,有的发展得差一点?其中一个重要的原因,就是选择的模式是否符合特定事务所的条件。例如有的事务所采取急进的外延扩张模式,快速圈占大块市场,结果因不具备强大的控制能力,使事务所遭到灭顶之灾。有的事务所稳扎稳打,步步为营,却赢来声誉日隆,初显几分霸气。这至少证明了另一点:事务所发展没有最好的模式,只有适合自己发展的模式。

第二个角度看战略定位,就是考虑发展特色问题,即事务所应当如何在六大板块业务中进行选择,走特色发展之路。当然,事务所可以走全方位发展的道路,即在六个板块中全面发展,这需要有很大的功力。对于绝大多数的事务所来说,可能是要展其所长,避其所短,发扬特色,锐意进取。不同的事务所,由于员工构成的不同,或者是带头人的擅长有差异,或者是所处地域客户群体有特点,就可以根据自身情况寻求发展途径。也就是说,虽然一个事务所的综合优势缺乏竞争力,但未必不能在细分的市场中建立竞争优势。事务所发展到一定的阶段,就可以考虑从本身的特点出发,从六大板块中提炼出适合自己发展的业务方向,有意识地培养自己的特长。例如有的事务所可以重点发展服务中外合资企业的特色,有的事务所则可以重点发展国有企业改制审计和相关服务的特色。前人有“闻道有先后,术业有专攻”的古训,不妨借用来指导我们的工作。

第三个角度看战略定位,就是考虑发展规模问题,即做大还是做小的选择。事务所发展到一定的阶段,都有做强做大的冲动。尤其是中注协的收入排行榜,对十分关注事务所地位的主任会计师们平添了几分压力,有不少事务所都想挤进“中国四大”或“中国八大”,故同业之间的暗中较劲,势难避免。但现实情况是,中国有上千家会计师事务所,不可能都成为龙头老大,如果不顾自己的实力,盲目扩张,则欲速而不达。弄得不好,还有身败名裂之虞。有一句名言:恐龙最大,它已经绝迹,麻雀虽小,它正在蓝天飞翔。安达信当年号称世界第一,而今安在哉?

其实做大和做强是有差别的。前者强调规模,后者强调质量,规模是大的标志,质量是强的标志。两者的关系是:大未必强,强必然大。所以很多人都认为首先应该提倡做强,在做强的基础上顺势而为,拓展其规模。根据自己的能力,量力而行地发展,是一条稳健的发展之路。但也有另一种思路,认为应该先做大,然后做强。其理由是:第一,事务所没有较大的规模,很难有人力和财力去做提高质量、加强管理方面的投资。没有大,何来强?第二,市场竞争激烈,现在失去了发展的机会,将来做大也难,抢占市场,时不我待。这是一种进取型的思路,通常要承担较大的风险,但不能说这是错误的定位。事实确实如此,规模不大难以变强,未强之前骤然变大孕育风险。强和大是辩证的统一。这里同样是一个先有鸡还是先有蛋之辩,只能在演变之中去找结论。事务所在发展过程中,如何正确把握两者的关系,是发展定位的又一个维度。

另一种完全不同的思路,是不选择做大,而是选择做一个中型甚至是小型的会计师事务所,这样的事务所看重的不是规模、名望,而是可控、安全和内部的和谐。在市场的细分中,选取一些适合事务所规模且关系稳定的客户,在事务所内建立融洽的人际关系。回避太大的风险,避免太大的压力,稳稳当当地前行,未免不是一种好的选择。要知道,在中国这样一个大的国家,企业规模、经营内容千差万别,我们不仅要有

^① 汤云为.2001.与国际会计师事务所合作的思考和体会.中国注册会计师,3.

巨大的航空母舰,我们还需要更多的小炮艇,才能形成强大的战斗力。现实情况是,不怕小,就怕滥。报载有些事务所以小为借口,放松质量,甚至不怕违规,滥签报告,甚至于有一个说法叫做“大不了关门”。在他们眼里,诚信观念已经荡然无存。这样的报道,已非一端,这才是相当可怕的现象。关门事小,失节事大,它们的不端行为对会计职业声誉造成了极大的损害,是会计业界的害群之马,应当大加挞伐,甚至逐出业界。

(二)关于苦练内功问题

前已述及,正确定位是事务所发展必须深思熟虑的一个方面。但不管事务所做何种定位、取何种思路,都离不开一个基本的立足点:提高事务所的服务水准和整体素质。其中包括提高员工的业务素质;建立规范的审计程序和严密的审计质量控制机制;培养员工良好的职业操守;建立包括员工业绩评价和晋升制度在内的一整套事务所内部行政管理体制,建立计算机信息管理系统等。随着事务所的发展,人员多了,业务项目也多了,客户情况趋于复杂,分布地域渐次扩大。随着事务所的业务慢慢地超出合伙人或管理层的视野,这时候就再也不能用人治的方法进行管理了,而必须在服务质量管理和行政管理方面投入相当多的人力和财力,建立内部管理制度。从目前的情况来看,我们不少事务所在开拓业务上投入了绝大部分精力,而在自身的修炼方面投入不足,短期内事务所可能会节约一些开支,但这会影响到事务所的长期发展后劲。在这方面,大型国际会计师事务所的成功经验,可以作为参考。一个好的会计师事务所,其业务范围可以扩展到 100 多个国家和地区,可以在不同经济体中游刃有余地开展业务,并可以做到标准划一、质量保证、政令畅通,我们不得不承认它有着超强的控制力。这就是制度的力量,而这背后则是大规模的投入。我国的会计师事务所尚未达到这种规模,故不能对它们作同样的要求,或是用这方面的投入力度来作优劣的评判。但朝这方面的努力,确实是任重而道远,尤其是一些有着远大抱负的事务所,这方面的任务更是迫在眉睫。如何提高会计师事务所的质量水平,是会计师事务所永恒的课题,涉及内容极其丰富,由于已经越出本文讨论的会计市场问题的范围,故在此存而不论。

Chinese Accounting Market Forum

——The Analysis of Competing Pattern after WTO

Tang Yunwei

Abstract This paper analyses three stages and main characteristics of accounting market development since China's reform and opening in early 1980s, divides China present accounting market into six segments, has done some study on strategy of broading business under different segments, It is important to chose proper strategy and improve the quality of services, if they want to make progress nowadays.

Key Words Chinese accounting market development stage segment structure strategy location improve internal ability

编者按:财务会计概念框架对指导会计准则的制订和约束会计实务具有非常重要的理论价值与现实意义。近年来,我国会计理论界围绕着制定财务会计概念框架的相关问题进行了广泛的讨论并取得了丰硕的研究成果。李玉环博士作为财政部会计准则核心小组的成员及会计准则委员会的咨询专家之一,对此问题有深入研究并有自己的独到见解。本刊特约其撰写此文,相信读者将会从中获益良多。

我国财务会计概念框架若干问题的研究

李玉环

【摘要】通过追溯美国财务会计概念框架的形成过程及其对其他各国的影响,比较分析了美国、英国、澳大利亚,以及国际会计准则委员会所发布财务会计概念框架的内容与性质;全面阐述了财务会计概念框架的作用;从理论上论证了《企业会计准则》、《财务会计报告条例》与财务会计概念框架三者之间的关系;在此基础上,表达了作者对我国制定财务会计概念框架的基本观点。

【关键词】财务会计概念框架 形成与发展 内容与性质 作用 关系协调 构建与完善

一、财务会计概念框架的形成与性质

(一)财务会计概念框架的产生与发展

财务会计概念结构 (Conceptual Framework of Financial Accounting, 简称 CF) 一词,最早出现于美国财务会计准则委员会 (Financial Accounting Standards Board, 简称 FASB) 1976 年 12 月 2 日公布的《关于企业财务报表目标的暂行结论》、《财务会计和报告概念结构:财务报表的要素及其计量》和《概念框架研

收稿日期:2005-04-12

作者简介:李玉环,男,博士,中国会计学会秘书长,《会计研究》主编,研究员。

究项目的范围与含义》等文件中。所谓财务会计概念结构,按照美国财务会计准则委员会的定义,它是一套目标与基本原理相互关联的有内在逻辑关系的财务会计理论体系。也就是说,概念结构是一个由相互关联的目标和基本概念组成的协调一致的系统,是用来指导并评价会计准则的基本理论框架。

20 世纪 30 年代,西方国家尤其是美国为了规范公众公司的会计行为、维护资本市场的正常秩序,出台了一系列会计准则,但事后人们发现各项准则在概念运用、处理程序与方法上缺乏协调性,甚至相互存在矛盾。为此,人们越来越觉得有必要制定一个概念框架以统一概念、协调矛盾和指引方向。特别是进入 20 世纪 70 年代以后,传统的会计理论概念受到严重冲击,迫切需要建立一套能适应新经济形势的、完整的和规范性的会计理论框架,以指导会计准则的制订和约束会计实务。究其原因,主要有以下两点:一是传统的会计理论概念明显落后于环境形势和会计实务的发展。20 世纪 70 年代以后,美国等西方国家经济呈现“滞胀”状态,给会计实务带来许多新问题,如企业兼并、融资租赁、养老金计划、物价变动影响、国际结算、国际税收、外币折算等重大会计问题。因此,迫切需要许多新的会计技术方法和新的会计准则。二是传统的财务会计理论侧重于描述性,缺乏一套首尾一贯的理论框架。与会计准则相关的一些重要的会计文献往往观点不一,甚至相互抵触,从而导致会计实务上的混乱,以及会计信息使用者对会计准则和财务报告的强烈批评。正是为了解决经济环境的发展变化给会计实务带来的新问题,纠正会计实务中处理程序和处理方法的不一致或出现的分歧,为会计准则的进一步发展提供了一个具有充分说服力的理论依据。美国财务会计准则委员会于 1976 年率先提出了“概念框架研究项目的范围与含义”的研究计划,并将其研究成果陆续以“财务会计概念公告”等文件形式予以发布。到 2000 年已经发布了《企业编制财务报告的目标》、《会计信息的质量特征》、《企业财务报表的要素》、《非营利机构编制财务报告的目的》、《企业财务报表项目的确认和计量》、《财务报表的各种要素》、《在会计计量中使用现金流量信息和现值》等七个文件。

财务会计概念框架的出现在会计界产生了巨大的影响。在美国财务会计准则委员会发布财务会计概念框架后,英国、澳大利亚和加拿大等国的会计职业团体和国际会计准则委员会(International Accounting Standards Committee,简称 IASC)^①也对财务会计概念框架进行研究,并发布自己的财务会计概念框架。特别是 1989 年 7 月国际会计准则委员会公布的《编制和呈报财务报表的框架》的报告,对国际会计界产生了深远影响。先后有英国、加拿大和澳大利亚等国家和地区制定发布了自己的财务会计概念框架,这些国家财务会计概念框架的名称、具体形式和内容不尽相同。

(二)国际会计准则委员会及主要国家财务会计概念框架的基本内容及其性质

根据美国财务会计准则委员会于 1976 年提出的“概念框架研究项目的范围与含义”的研究计划,概念框架是由目标及相关的概念组成的逻辑严密的体系。其内容主要包括:(1)确认财务会计和财务报告的目标;(2)对财务报表要素给出定义;(3)评估财务会计和会计信息的质量特征;(4)解决如何对财务报表要素进行确认、计量和报告;(5)分析某些重大财务会计问题。1980 年,美国财务会计准则委员会明确地认为概念框架并不涉及具体的会计准则,也就是说美国财务会计概念框架不是美国的一般公认会计原则,不具有约束力。按照美国财务会计准则委员会的定义,概念框架是由目标和与它关联的基本概念组成的一个连贯、协调、内在一致的理论体系,用于评估企业财务会计和财务报告,并解决会计准则尚未规定而产生的新的会计问题。概念框架的组成主要是企业财务会计与报告的目标和有关几个基本概念。

^①2001 年 1 月 25 日, IASC 公布新成立国际会计准则制定机构为国际会计准则理事会(International Accounting Standards Board,简称 IASB)。

英国会计准则委员会(Accounting Standards Board, 缩写为 ASB)的概念框架称为《财务报告原则公告》(Statement of Principles for Financial Reporting)。英国的概念框架从性质上来说,主要用于指导会计准则的制定,明确会计准则的制定方向,不属于会计准则的范畴。

澳大利亚会计概念框架,称为《会计概念公告》(Statements of Accounting Concepts),简称为概念框架,是由澳大利亚会计研究基金会下属的公共部门会计准则委员会以及会计准则审查委员会制定,由澳大利亚会计研究基金会代表澳大利亚注册实务会计师和澳大利亚特许会计师协会以及会计准则审查委员会发布。澳大利亚财务会计概念框架包括 4 份会计概念公告和 2 项会计理论专题。会计概念公告具体包括:(1)会计概念公告第 1 号——报告主体的定义;(2)会计概念公告第 2 号——通用目的财务报告的目标;(3)会计概念公告第 3 号——财务信息的质量特征;(4)会计概念公告第 4 号——财务报表要素的定义和确认。两个会计理论专题具体为:(1)财务报告中的计量;(2)关于偿付能力和现金状况的报告。

国际会计准则理事会的概念框架的内容主要包括:(1)财务报表的目标;(2)决定财务报表信息有用性的质量特征;(3)构成财务报表的要素的定义、确认和计量;(4)资本和资本保全概念。国际会计准则理事会的概念框架并不是一份国际会计准则,不对任何特定的计量和披露问题确立标准。国际会计准则理事会概念框架的地位并非优先于所有的国际会计准则,在该概念框架和某项国际会计准则之间产生抵触的情况下,应当遵循国际会计准则而不是概念框架的要求。

从上面各主要国家和国际会计准则理事会的财务会计概念框架内容的分析,我们可以发现:首先,财务会计概念框架并不是会计准则,不属于其会计准则的组成部分,其本身对企业的会计行为并没有直接的约束力。其次,各国的财务会计概念框架与其会计准则及各国会计实务存在着密切的联系,虽然其不作为会计准则的组成部分,但指导着会计准则的制定,为会计准则的制定提供理论依据,以协调财务报表编制的准则、规定和程序等。同时也是对制定的会计准则规定进行评估的标准。最后,从财务会计概念框架的主要内容来看,各国财务会计概念框架包括的主要内容都涉及财务会计的目标、财务报表的质量特征、财务报表要素的定义及其计量和确认,这些内容更多地属于会计理论范畴。

二、关于财务会计概念框架的作用

关于财务会计概念框架的作用,美国财务会计准则委员会的观点最具代表性。美国财务会计准则委员会认为,概念框架主要在以下几个方面发挥重要的作用:(1)它能够会计准则制定机构在制定和评估会计准则时提供指南,以保证会计准则的一贯性和系统性;(2)在缺乏权威性文件的情况下,它能够为人们分析新的或正在出现的财务会计和报告问题提供参考依据;(3)在编制财务信息时,为会计人员进行职业判断提供理论依据;(4)由于概念框架能够促进会计准则的一贯性与会计实务的合理性,它可以提高财务报表的可比性,促进使用者对财务报表的了解并增强使用者的信心。

国际会计准则理事会制定该概念框架的目的主要包括以下几点:(1)帮助国际会计准则委员会理事会制定新的国际会计准则和审议现有的国际会计准则;(2)为减少国际会计准则所允许选用的会计处理方法的数目提供基础,藉以协助国际会计准则委员会理事会倡导协调与编报财务报表有关的规定、准则和程序;(3)帮助国家会计准则制定机构制定本国的准则;(4)帮助财务报表编制者应用国际会计准则和处理尚待列作国际会计准则项目的问题;(5)帮助审计师形成关于财务报表是否符合国际会计准则的意见;(6)帮助使用者理解根据国际会计准则编制的财务报表内包括的信息;(7)向关心国际会计准则委员会工作的人士提供关于制定国际会计准则的方法的信息。

根据美国财务会计委员会的观点和国际会计准则委员会的观点,我们可以这样来理解财务会计概念