

中国 注册会计师 职业发展战略

谢 荣 李树华 王建春 著

ZHONGGUO ZHUCE KUAIJISHI
ZHIYE FAZHAN ZHANLÜE

立信会计出版社

中国注册会计师 职业发展策略

谢 荣 李树华 王建春 著

立信会计出版社

图书在版编目 (C I P) 数据

中国注册会计师职业发展战略/谢荣,李树华,王建春著. —上海:立信会计出版社,2000.1
ISBN 7-5429-0701-8

I. 中... II. ①谢... ②李... ③王... III. 注册-会计师-发展战略-研究-中国 IV. F233

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2000)第 11033 号

立信会计出版社出版发行

(上海中山西路 2230 号 邮政编码 200233)

出版人 陈惠丽

新华书店经销

上海申松立信印刷厂印刷

开本 850×1168 毫米 1/32 印张 6.25 插页 2 字数 102 000

2000 年 1 月第 1 版 2000 年 1 月第 1 次印刷

印数 1-3 000 定价:12.50 元

《中国注册会计师职业发展战略》

要 点 汇 总

引 言

1 我国的注册会计师职业自 20 世纪 80 年代恢复重建以来,虽然发展很快,但仍属于刚刚起步阶段,外部环境对注册会计师职业在市场经济中的作用和责任的认知还处于较朦胧的阶段,职业界内部也还未建立起一个有序的职业发展机制,因此有必要对我国注册会计师职业的发展战略作一系统研究。

2 影响注册会计师职业发展的最基本因素主要有两个方面:一是对注册会计师制度与其所处的社会环境之间相互关系的认识,包括经济环境对注册会计师制度的要求和注册会计师制度在市场经济中的作用的认知;二是对注册会计师职业总体发展战略的认知,包括对总体发展目标及步骤的认知以及对注册会计师职业各组成要素即注册会计师个人、会计师事务所以及注册会计师协会的要求和作用的认知。本课题就这些问题进行研究,并提出我们的发展建议。

第一章 市场经济体制与注册会计师职业

一、市场经济的发展离不开注册会计师职业

3 市场经济是继封建自给自足的小农经济后推动生产力发展的又一重要经济形态,市场经济的基本特征至少包括资源配置市场化、生产社会化和科学化管理。资源配置市场化要求培育和发展一个统一开放、平等竞争、规则健全、功能完备和运转有序的市场体系,其中,资本市场是最重要的市场;生产社会化不仅体现在生产组织的社会化,同时也体现在公司资本的社会化,资本社会化的趋势对市场经济运行的有序性提出了更高的要求;管理科学化不仅要求经济管理的法制化,更要求决策控制的信息化。

4 市场经济的发展不仅要求建立市场,更要求维护和保证市场运行的有序性。一个运行有序的市场主要依赖于两个方面:一是完善的法律制度;二是可靠的信息。前者是保证市场经济有序运行的前提,后者则是保证市场经济有序运行的基础。建立一个完善的法律制度与注册会计师职业没有直接的联系,而提高信息的可靠性则与注册会计师职业有着直接的联系,因为只有她能唯一地为提高经济信息的可靠性作出贡献。

5 对信息可靠性的要求出自于信息提供者和信息使用者之间的矛盾。公司的经营者出于种种不同的目的,常常编制一些有利于达到其目的的不实财务报表,使得财务报表失真现象经常发生。而财务报表的使用者则常

常因信息的失真而导致决策失误,甚至造成巨额经济损失。为了有效地解决信息提供者和信息使用者之间的矛盾,大部分国家从法律上提出了对财务报表进行审计的要求,这种法定审计的产生,在信息的提供者和信息的使用者之间增加了一道信息过滤检查环节,从而从机制上保证了信息可靠性的提高,为维护市场经济运行的有序性发挥了重要作用。

二、注册会计师职业在市场经济中的作用

6 在西方,对审计作用的认识主要有代理论、信息论、行为论和保险论四种。代理论认为,审计的作用在于可促进股东利益和公司管理人员的利益都达到最大化;信息论认为,审计的作用在于可提高信息的可靠性,从而促进有效决策,使社会资源特别是资本得到最有效的分配,并促进有序市场经济运行机制的形成;行为论认为,实施审计可促进企业员工自觉遵守企业的各项规章制度,减少贪污舞弊行为的发生,并认真有效地工作,从而促进企业目标的实现;保险论认为,从风险转嫁学说出发,审计也是一种保险行为,可减少投资者的风险压力。

7 我们认为,注册会计师审计在我国社会主义市场经济中的作用主要有四个方面:第一,促进提高经济信息的质量及其可靠性,增强整个市场经济运行的有序性。审计能提高信息可靠性的原因主要有三个:一是注册会计师审计的独立性;二是注册会计师审计的权威性;三是注册会计师审计的自律性。第二,促进专业技术服务的社会化,提高整个市场控制机制的效率。第三,促进各企业内

部控制制度的健全和完善,提高企业管理素质。第四,改善投资软环境,有助于改革开放的进一步发展。

第二章 中国注册会计师职业总体 发展战略目标和步骤

一、总体发展战略目标

8 一个国家的注册会计师职业的总体发展战略目标,是由这个国家注册会计师职业的发展现状、社会环境对这一职业的要求,以及这一职业的国际发展趋势所决定的。根据我国注册会计师职业的发展现状、我国社会主义市场经济体制对注册会计师职业的发展要求,以及注册会计师职业发展国际化的趋势,我国的注册会计师职业目标应确定为:把我国的注册会计师职业发展成为一个真正独立的、公平竞争的、勇于承担社会责任的职业,一个能最大程度地满足市场经济发展要求的、与国际接轨的职业,使我国的注册会计师职业在建立社会主义市场经济体制、保障正常的社会经济秩序和维护国家、企业以及社会公众的权益中发挥更大的作用。

9 确立独立性、公平竞争和勇于承担社会责任战略目标,既体现了注册会计师职业的基本特点,也反映了注册会计师职业的发展现状。确立最大程度地满足市场经济发展要求和与国际接轨的目标,既是我国社会环境的发展对注册会计师职业的发展要求,也是缩短我国注册会计师职业与国际注册会计师职业之间差距的必然

要求。

二、发展战略步骤

10 根据我国注册会计师职业的发展现状,要实现上述发展战略目标,我们认为可以分两步走:第一步,到本世纪末,初步理顺注册会计师职业发展机制,为中国注册会计师职业下一世纪的大发展理顺关系奠定基础。第二步,从 21 世纪开始,在理顺注册会计师职业发展机制的基础之上,重点抓大中型会计师事务所的发展和提高,抓执业质量的提高,抓执业能力的提高,抓注册会计师执业素质的提高。争取到 2010 年,我国注册会计师职业的执业能力、执业质量、社会地位和社会作用能接近西方发达国家注册会计师职业的水平。

第三章 注册会计师队伍的发展构想

一、注册会计师的基本素质要求

11 按照职业谨慎的要求,一个胜任的注册会计师,必须具备与其职业需求相适应的能力。能力的取得既来源于所掌握的专业知识,又来源于实际经验。从目前世界各国对注册会计师能力素质的控制情况来看,主要把握两个方面:资格控制和继续教育。世界大多数国家对注册会计师执业资格的控制主要落实在三个方面:学历要求、职业资格考试和实际工作经验,我国也基本如此。加强继续教育是确保注册会计师能始终胜任本职工作的基本要求,因而也已成为各大会计师事务所提高员工素质的一项重要工作。

12 学历虽然并不代表一个人的实际工作能力,但它反映了一个人的文化基础,并在一定程度上反映一个人接受新事物以及分析问题、解决问题的能力。目前,世界大部分国家对注册会计师的基本学历要求均为大学本科,美国有可能从 2000 年起对会计学科的知识要求提高到研究生程度。我国的学历要求目前暂定为大学专科,这是与我国国民文化素质的现状相适应的,但从发展的眼光看,这一学历要求显得偏低。我们建议将其修订为大学本科。从必要性来看,社会经济环境的发展和职业本身的发展对注册会计师的知识要求愈来愈高,专科学历显得比较薄弱。从可能性来看,全国院校培养的大学本科毕业生愈来愈多,为此提供了充足的后备力量。

13 职业考试的模式目前主要有两种:英国的全面测试模式和美国的重点测试模式。英国的测试模式强调由浅入深,全面考核考生的知识水平,因此考试的课程较多,英国 ACCA 的考试课程以前为 18 门,现在改为 14 门,包括会计、审计、法律、管理信息系统、组织理论、信息分析、税收、管理财务、管理策略、财务报告 and 财务策略等。美国强调考前的会计基础,每个考生考前必须修满规定的会计学分,在这基础之上,重点考 5 门课程,包括审计、会计理论、会计实务、商法和财务管理等。我国的考试课程与美国差不多,但没有考前会计基础的要求。我们认为,为了保证注册会计师的专业知识水准,应根据国务院全国注册会计师培训领导小组确定的注册会计师专门化培养目标,将考试课程增加到 9 门,包括中级财务会计、

成本会计、高级财务会计、审计、财务管理、管理咨询、经济法、税法和电算化会计和审计等。

14 对于工作经验的要求,各国或地区之间的差异很大,有的不需要工作经验,有的则要求较长,但较多国家和地区规定为2~3年。我国对工作经验的要求规定为2年,没有学历区别。我们认为,根据我国注册会计师的学历要求较低、资格考试课程较少的情况,应适当增加工作经验的年限,特别是目前大专学历的工作经验至少应增加到3年。同时我们也建议,为了有效地保证审计质量,一个人从获得注册会计师资格到拥有签字权之间应有一定的工作年限要求。

二、注册会计师的职业道德素质要求

15 职业道德是一个职业服务于社会的行为规范,它既是社会环境对一个职业的行为的客观要求,也是一个职业为取信于社会而建立的行为准则。对注册会计师来说,最重要的是要理解职业道德的内涵。注册会计师职业道德准则最基本的内涵应包括独立、客观、公正、职业谨慎、保密、公平竞争和社会责任五个方面。

16 独立性是注册会计师职业最重要的特征,如果审计人员缺乏独立性,那么他的意见就毫无价值。独立性包括实质上的独立和形式上的独立两个方面,实质上的独立是关键,形式上的独立也是必不可少的。客观是指注册会计师发表的意见应具有可靠的依据。公正是指注册会计师发表意见时必须保持不偏不倚的态度,不受各种人为因素的干扰和影响。独立性与客观公正之间具有

密切的联系,独立是保证客观公正的前提,没有独立就很难保证注册会计师发表意见的客观公正;客观公正是独立的目的,离开了客观公正,独立也就失去了意义。

17 职业谨慎既是一个法律概念,也是一个职业概念。从法律概念看,一切没有保持应有的职业谨慎的行为都是过失的表现,因而将视情节的轻重而被追究法律责任。从职业概念看,保持应有的职业谨慎就是指应遵守各项业务的技术准则。

18 保密是对注册会计师职业道德的基本要求,遵守这一道德准则的难点不在于是否泄露客户的商业秘密,而在于是否应该披露客户的异常情况,特别是客户的违规和违法行为。虽然这在西方也是较为棘手的事,但他们一方面有习惯法可予借鉴;另一方面在职业道德准则中也提供了基本的判断依据,例如英国的“公众利益”原则等。我国这两个条件都不具备,因此,应加快职业道德具体准则的制订。

19 公平竞争是市场经济条件下任何行业发展所必须具备的条件,没有竞争就很难有发展,但竞争不公平不但不会有效地促进发展,还会阻碍发展。所以,营造一个公平的竞争环境是保证职业健康发展所必不可少的。我们认为,为了加强我国注册会计师行业的公平竞争意识,应加紧制订有关公平竞争的职业道德规范,以使我国注册会计师行业在公平竞争方面有章可循。

20 敢于向客户和社会公众承担社会责任,不仅是检验注册会计师质量可靠与否的试金石,也是提高其社

会地位的必要条件。每一个注册会计师必须树立良好的社会责任意识,做到既向消费者负责,也以此有效保护自己。

三、注册会计师的社会责任

21 注册会计师社会责任最典型的代表是审计责任。审计责任是指审计人员在接受委托中所应履行的职责,以及因工作失误造成公众的损失而应承担的法律责任。前者被称为审计的职业责任,后者则被称为审计的法律责任。审计的职业责任和法律责任之间具有密切的联系,不明确审计的职业责任,就很难把握和控制审计的法律责任。

22 审计的职业责任是有关审计人员在接受审计委托时应该做什么和应该怎样做的问题。审计应该做什么,是审计的目标问题,审计应该怎样做是审计的行为依据问题,两者构成了审计职业责任的范围。审计目标不同,审计的责任也不同。在审计实践中,法定审计的目标是根据社会的需求和审计能力予以确定的;非法定审计的目标则由各特定审计业务的约定函确定的。目前法定审计的目标主要有两个:一是就财务报表是否按照公认会计准则的要求真实公允地反映了公司的财务状况和经营成果发表意见;二是揭露财务报表中可能存在的重大舞弊和非法行为。因此与审计目标相关的职业责任主要是围绕这两个方面展开的。审计行为依据主要包括审计假设和审计准则。审计假设是判断审计责任的起点,如果没有审计假设,就不可能对审计责任作出令人满意的规

定。审计准则是审计人员从事审计工作并进行质量控制所依据的技术准则。制订审计准则的目的：一方面是为了提高审计质量；另一方面也是为了明确审计责任。由于只要遵循了审计准则，就履行了审计职责，所以审计准则是确定审计职责范围的上限。

23 审计人员在审计工作中应对谁负责是审计的责任对象问题。随着本世纪 60 年代保护消费者权益运动的发展，审计责任的对象范围也在不断扩展。就目前的发展情况而言，审计的责任对象主要包括客户或利用财务报表或审计报告的第三者。

24 审计人员在履行审计职责过程中，如果因过失或欺诈而导致客户或相关第三者经济损失时，必须承担由此而引起的法律责任，包括民事责任和刑事责任。审计人员的过失和欺诈，根据情节轻重可分为一般过失、重大过失、推定欺诈和实际欺诈四类，这种区分的目的是有利于法庭判定审计人员应承担的法律责任及明确责任对象。

25 民事责任分别受习惯法和成文法的制约。在习惯法下，审计人员执行审计业务时须同时对客户和相关的第三者负责。审计人员对客户的责任包括合同责任和民事侵权责任。审计人员对第三者的责任极其复杂，第三者根据其对财务报表的关心和依赖程度不同，可区分为直接受益人、应预见到的第三者和可预见到的第三者三类。直接受益人通常享有与客户相等的地位，审计人对直接受益人承担一般过失责任；审计人员对应预见到的第

三者多数情况承担重大过失责任,但有些案例已向承担一般过失责任发展;审计人员对可预见到的第三者承担重大责任和欺诈责任。成文法的责任条款比较清楚、肯定,因此审计人员的法律责任和对象也比较明确。

26 审计人员被追究刑事责任的情况在世界各国都是很少的,但一旦被提起刑事诉讼并成立,不仅会被判处罚款和判刑,由此而引起的民事责任,还常常会导致审计人员破产,因此后果相当严重。审计人员被提起刑事诉讼的主要原因是审计人员对明知虚假的财务报表作不实证明。在诉讼爆炸的今天,审计人员降低诉讼风险的有效对策主要有:认真签订约定函;认真遵守公认审计准则;认真进行质量控制;平衡事务所的发展和质量保证。

27 我国注册会计师的审计责任问题自 90 年代以来,也开始被提上议事日程。由于我国在这方面的审判案例还较少,所以审计责任主要受成文法制约。目前制约注册会计师法律责任的法律法规主要有《公司法》、《注册会计师法》、《证券发行和交易管理暂行条例》、《民法通则》和《刑法》等。根据以上法律法规,我国注册会计师及会计师事务所所承担的法律 responsibility 主要有行政责任、民事责任和刑事责任。中国注册会计师法律责任的日益清晰和强化,要求每一个注册会计师及会计师事务所必须对自己所承担的责任保持清醒的认识,并以此为出发点,不断提高自己的道德素质和技术素质,从而不断提高自己的服务水平和服务质量。

四、注册会计师队伍数量的发展

28 注册会计师数量的发展是一个长期的和常规的工作,为了使数量发展工作少走弯路,首先要明确注册会计师队伍发展的指导思想。我们认为,注册会计师队伍发展的指导思想主要有两条:一是最大程度地满足市场经济发展的需求;二是注重质量,讲究有质量的数量发展,即将数量的发展建立在质量基础之上。

29 根据上述指导思想及近几年我国注册会计师队伍发展的经验,我们认为,我国注册会计师队伍的发展速度每年应控制在4 000~5 000人为宜。这样,到2000年,我国的执业注册会计师人数可达到7~8万人,到2010年,执业注册会计师人数将达到12~13万人。

第四章 会计师事务所的发展战略构想

一、会计师事务所组织形式的发展和改革

30 会计师事务所的体制合理与否对发挥注册会计师职业的作用具有很大的影响。怎样尽快理顺我国会计师事务所的发展机制,以适应市场经济发展的需要,是现阶段我们需要认真考虑的问题。在理顺会计师事务所的发展机制中,最关键的同样是目标问题。与职业发展的总体目标相适应,事务所的发展目标同样应强调独立性、公平竞争、社会责任、满足社会需求及与国际接轨。

31 从当前市场经济体制的发展和事务所自身的发展规律来看,现有的会计师事务所发展体制存在不少问题:一是组织形式过于单一,除了少数合伙制会计师事务所和中外合作会计师事务所外,其余均为承担有限责任

的国有所及其他形式的挂靠所。二是规模普遍较小,从而难以提高执业质量、竞争能力和抗风险能力。三是国有所及其他形式的挂靠所的弊端日趋明显,首先是难以摆脱行政干预,影响事务所的独立性,也导致产生行业垄断、地区封锁等现象;其次是缺乏激励机制和生存压力;再者是有限责任制与其资产规模不相符。

32 根据上述存在的问题,比照前述确立的事务所发展目标,再参考国外的事务所组织模式(主要有独资型、一般合伙型、职业公司、有限责任公司型和有限合伙型),我国会计师事务所特别是国有所和挂靠所的改制应向有限责任制和合伙制两种组织形式发展。有限责任制会计师事务所,在我国已为人们所认可和接受,在国际上,也正在成为一种发展趋势,所以应该是我们今后发展的一种基本形式。对有限责任会计师事务所控制的关键是要确定其可接受的规模标准及对有限责任范围的限定。合伙制会计师事务所是体现风险与报酬紧密结合的典型形式,根据合伙制会计师事务所责任赔偿能力较有限的特点,应考虑对其能接受的客户规模进行限制,即一般的合伙制会计师事务所不能接受大型的业务。在会计师事务所的改制中,还需解决事务所原有资产的处理等问题。

二、会计师事务所内部组织结构的改革

33 会计师事务所的内部组织结构是其内部管理的组织形式。目前我国会计师事务所的组织形式主要有两种:所长负责制和董事会领导下的主任会计师负责制。各

事务所一般都根据其规模大小设置若干业务部门,并实行由项目经理、部门经理和主任会计师组成的内部质量控制三级复核制度。我国目前会计师事务所的组织结构中存在的问题主要有:(1)最高领导层责权不明确;(2)内部分工不明确;(3)等级职责划分不明确。

34 会计师事务所内部组织结构的改革必须以提高工作效率为主要目标,必须建立内部的激励机制和约束机制。我们认为,在事务所特别是大事务所的内部管理上,应学习“五大”的成功管理模式,改人治为法治。要发展国内的大事务所,应该学习“五大”的组织结构和管理规范,否则,事务所越大越乱。内部管理规范化的一种主要形式是建立事务所的内部管理手册,对不同层次、不同工作的员工的责任、权利、义务加以明确化,使之得以有序运行。

三、会计师事务所的质量控制

35 会计师事务所质量控制的目标是要提高质量、降低风险。目前我国会计师事务所质量控制中存在的主要问题有:一是事务所的质量控制意识不强,并缺乏科学的控制方法;二是职业团体和证券管理等外部监管部门对事务所的指导和监督不够充分;三是社会环境对提高质量还有不利影响,例如行政干预、不公平竞争以及客户质量观念的淡薄等。上述问题是相互联系、相互影响的,因此,应综合考虑,全面解决。

36 除了职业团体和证券管理部门应制订和完善质量控制制度外,会计师事务所应在加强质量控制意识和