

关于中国注册会计师职业发展若干问题的探讨（上）PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/218/2021_2022__E5_85_B3_E4_BA_8E_E4_B8_AD_E5_c45_218796.htm

摘要 中国注册会计师职业在不到二十年时间内取得了巨大的发展，然而，会计职业要满足中国社会主义市场经济快速发展的需要，还要克服许多困难。本文从注册会计师的独立性、专业胜任能力、职业道德规范、会计准则制定、注册会计师的法律责任等方面，对中国注册会计师职业的发展现状作出剖析，并提出了应予关注的问题及有关的改进建议。

一、引言 自从1981年上海成立第一家会计师事务所，标志中国在建国30年后重新恢复了注册会计师制度之后，在十几年间，中国会计职业得到了迅速发展。截至1997年底。中国已有会计师事务所和审计师事务所6,900家，执业注册会计师62,420人，非执业注册会计师67,715人。中国注册会计师协会会员总计达130,135人，会员数量已居世界第二位。全国还有400多家会计师事务所在自愿的基础上实现了联合，其中47家组建了跨地区的集团事务所。与此同时，1993年《注册会计师法》的颁布和基本会计准则的生效，1995年第一批《独立审计准则》公布，以及1996年中国注册会计师协会和中国注册审计师协会的合并，和1997年合并后的中国注册会计师协会加入亚太地区会计师联合会和国际会计师联合会，均表明中国会计职业界不仅在数量上和规模上有质的跃进，而且正在步入规范化的良性发展轨道。但是，我们也看到，在中国注册会计师职业迅猛发展的过程中，出现了不少问题亟待解决，比如注册会计师的独立性问题、胜任能力问题、职业道德问中国的会计师事务

所管理体制存在着先天的不足。在80年代初中国注册会计师制度恢复时，大部分会计师事务所都是由政府部门出资创办的，并接受政府部门的'管理。尽管中国注册会计师协会于1988年成立后试图将注册会计'事务所纳入自我管理轨道，但从目前来看，要从根本上改变中国会计师事务'历与政府挂钩的现状，还需假以时日。应该讲，在中国注册会计师职业发展的初期，由政府部门帮助发起会计师'事务所是可以理解的，因为其时注册会计师的个人财产十分有限，很难完全承担起法律'责任，在这种情况下，“单薄”的会计师'事务所挂靠于政府部门，让挂靠单位起到“屏障”作用，可以在一定程度上促进会计师'职业的较快发展。但由于挂靠单位一方面'是政府部门，另一方面又是会计师'事务所的投资者，会影响'事务所的决策，分享'事务所的财务成果，因此，这种体制运作的结果，势'公会损及注册会计师'职业的独立性。在实践中，各挂靠单位如'财政部门、税务部门、行业主管部门等通常会'利用手中的权力指定企业到所属的会计师'事务所接受审计，与此同时，注册'会计师在作出审计判断、出具审计报告时，会受到'主管部门意愿的左右，审计的独立性便受到'严重破坏。另外，政府部门的干预和保护还会'分割会计市场，滋生会计师'事务所之间的不公平竞争，最终导致整个'会计职业界的低水平发展。根据中国注册'会计师协会1997年底所作的一调查，54.7%的'回复者反映他们在审计实务过程中受到了'政府干预，其形式包括指定'审计单位或对审计报告的出具进行直接'干预等(钟和，1998)。1998年2月，33家'会计师事务所联合起诉工商银行深圳分行和其他'几家银行，原因是这些银行在企业'申请贷款时指定'审计单位，造成不公平竞争。由此

可见问题的严重性。影响中国注册会计师独立发展的另外一个重要方面是中国注册会计师协会的地位问题。中国注册会计师协会作为全国注册会计师的自律性组织，它的地位、权威和独立性会直接影响注册会计师执业的独立性。然而，目前中国注册会计师协会理事会的大部分成员(包括会长和副会长)都来自政府部门，而非会计职业界，中国注册会计师协会也一直接受着财政部的领导和管理，中国政府官员认为注册会计师作为“经济警察”，仅是政府管制力的补充和延伸而已。因此，从严格意义上讲，中国注册会计师协会还仅是一个半官方的组织，而非民间自律性组织，这使得中国注册会计师协会在许多情况下要作出独立决策殊非易事，从而也大大影响了整个注册会计师职业界独立性发挥。

二、会计师事务所的体制改革及其困难

毫无疑问，独立性是注册会计师职业生存和发展的灵魂所在。随着中国社会主义市场经济的建设，注册会计师正扮演着越来越重要的角色，但与此同时，因注册会计师独立性不够而导致的审计质量不高、法律纠纷频频的现象却日显突出，并已引起了社会的广泛关注。问题的症结在于会计师事务所的管理体制，因此，财政部和中国证监会于1997年开始着手会计师事务所的体制改革问题，改革的目标是所有的会计师事务所都必须与挂靠单位脱钩，并从组织形式上转为合伙制或有限责任公司制，以从体制上保证会计师职业的独立性。改革的内容包括：

- (1)在会计师事务所工作的人员必须与所在挂靠单位脱钩，人事档案关系转至指定部门。
- (2)所有会计师事务所必须与原挂靠单位脱离财务关系，独立核算。所有原挂靠单位人员禁止在会计师事务所任职，包括兼职。原挂靠单位不能占有会计师事务所的任

何股份或其他利益。新会计师事务所必须改制为合伙制或有限责任公司制。(3)在经营上，会计师事务所不能再以原挂靠单位名义招揽业务或者利用原挂靠单位的管理权力来确保其市场份额。(4)新会计师事务所的名称不应再印上原挂靠单位的名字，同时也不允许在会计师事务所名字前面挂上地方、机构或者政府部门的名字。目前，会计师事务所体制改革的第一步首先在全国105家有证券从业资格的会计师事务所内施行，然后再推向其他会计师事务所。此前深圳市所有具有证券从业资格的会计师事务所已于1997年底完成改制，全国其他具有证券从业资格的会计师事务所亦于1998年年底完成改制。可以相信，转制后，会计师事务所和注册会计师在审计过程中将承担起完全的法律责任，会计职业界的独立性可望得到大幅度的提高。然而，一年多的改革实践也证明，中国会计师事务所的转制是一个十分困难而复杂的过程，所受到的改革阻力要比预想的大得多。一方面，许多挂靠单位不愿意放弃会计师事务所，因为会计师事务所已直接或间接地成为它们的一项重要的额外收入来源，而会计师事务所一旦改制成功，这一收入来源将被自然切断；另一方面，在转制过程中，面对会计师事务所历年积存的丰厚盈余(基金)，的分配问题，挂靠单位与注册会计师之间分歧较大。挂靠单位认为它是会计师事务所的出资者，理应分得会计师事务所的留存盈余；注册会计师认为会计师事务所是人力资本密集型企业，尽管当初设计资本结构时，没有把注册会计师的人力资本考虑进去，但会计师事务所历年累积的盈余大都是他们创人法律责任等方面的法规配套跟不上，也给会计师事务所的转制留下不少隐患。因此，意欲通过会计师事务所的体制

改革，减少注册会计师审计的政府干预，提升其独立性，看来还有一段较长的路要走。至于中国注册会计师协会的地位问题，由于多年来，中国一直在政府集权的管理体制下运作，近年来尽管进行了较大幅度的简政放权的改革，但是政府指令的权威性要远大于民间组织的推动则仍是不争的事实。对于注册会计师事业来讲，政府(乃至会计师职业界本身)并不认为中国注册会计师协会目前有足够的能力和权威领导会计职业界，许多规定和指令必须通过政府权威方可顺利地贯彻实施，换言之，中国注册会计师协会在现阶段尚无法赢得完全独立，其权威的确立亦尚待时日。所以，现在中国注册会计师协会的地位问题实际上有两方面，一方面，中国注册会计师协会的独立有助于其走上自我管理、自我发展的轨道，另一方面，中国注册会计师协会又必须仰仗政府的支持，以确保其权威性。

三、关于会计职业界的胜任能力问题

1. 中国会计职业界胜任能力方面存在的问题

近年来，随着我国改革开放的持续深入，外界对会计职业界的要求越来越高，而会计职业界本身的专业水平却提升缓慢，从而导致会计职业界整体供求矛盾突出，专业胜任能力方面的问题暴露无遗。

(1)背景：注册会计师考核制留下后遗症 应该讲，现在会计职业界胜任能力方面存在的诸多问题有其历史渊源，那就是在1991年全国开始第一次注册会计师统一考试以前，中国注册会计师资格是通过考核而不是考试取得的。由于当时考核的标准弹性较大，偏重于工作经历和年资要求，而且考核的主体是各地方财政部门，他们对会计师职业界及对人员素质的要求不甚了了，各地方之公司的考核标准也不甚统一，这使得早期通过考核取得执业资格的注解会计师的人员素质、知识

结构参差不齐。加之各地方财政部门在考核过程中滋生了大量的寻租行为，导致许多政府官员(尤其是离退休的政府官员)流入注册会计师职业界，这为注册会计师的后续发展留下了不少隐患，如年龄结构偏老，知识结构陈旧，对许多在社会主义市场经济建设中出现的新业务无法胜任等。

(2)问题之一：年龄结构两极分化严重 如前所述，早期通过考核取得执业资格的注册会计师年龄普遍偏大，根据财政部的一项统计，截至1992年底，全国78%的注册会计师年龄超过的岁。1991年实施注册会计师统一考试制之后，一批年轻的新鲜血液被吸收到注册会计师队伍中，这批注册会计师新生代大都刚从大专院校毕业，年龄较小，实践经验和个人财力有限。这使得中国执业注册会计师队伍的年龄结构出现了两极分化的情况，一方面老的注册会计师年事过高，无法继续扮演领导角色；另一方面，年轻的注册会计师又资历太浅，恐难担当重任。因此，可以预料，中国注册会计师队伍的新老交替问题，将会在一定程度上影响注册会计师的发展进程。

(3)问题之二：人员素质有待提高，知识结构急需更新 近年来，随着改革开放的持续深入，大量新型、复杂的经济业务不断涌现，从而对注册会计师人员素质、知识结构提出了较高要求。然而注册会计师考试的内容很难跟上新的发展，加之传统考核制的后遗症，以及注册会计师后续教育跟不上，使得现有注册会计师人员素质及其知识结构很难适应现实需要。据报道，一些小型会计师事务所的注册会计师甚至对于新颁布的具体会计准则(如现金流量表、债务重组准则等)都难以完全理解、充分吸收。毫无疑问，在这种情况下，注册会计师要作出准确的职业判断便显得十分困难，容易导致审计失

败。近年来出现的许多注册会计师败诉、受惩戒事件，与此均不无关系。

2.改进的措施与存在的困难

中国注册会计师的专业水平和胜任能力问题不仅引起了社会的广泛关注，而且也受到了有关管理部门的高度重视。在充分认识到了传统的注册会计师考核制的内在缺陷之后，中国注册会计师协会在1991年开始了第一次注册会计师全国统一考试，随后自1993年起，每年举办一次，而且在1995年又决定，将来所有的注册会计师都必须通过全国统一考试方能执业。根据中国注册会计师协会的战略规划，到本世纪末，其个人会员将达到15万人，会计师事务所从业人员将达到20万人，到2010年，其个人会员和会计师事务所从业人员将分别达到20万和30万人。并且，随着注册会计师队伍的日益壮大和地位提升，注册会计师协会已开始着手加强其内部的自律管理，以提高审计质量，增强注册会计师的胜任能力。目前许多惩戒措施已经出台，并已经生效，如暂停执业，吊销注册会计师资格等。同时，为了培养更多合格的注册会计师，财政部还专门成立了注册会计师教材编审委员会，设计注册会计师专门化教育项目和核心课程，并组织人员编写教材。这些核心课程包括：中级财务会计、高级财务会计、财务管理、成本和管理会计、审计、管理咨询、税法、经济法、会计电算化和审计。目前大约有30所大学已经开始实施这一教育计划，同时亦鼓励其他院校加入到这一队伍当中。注册会计师专门化教育项目的启动和实施为中国注册会计师事业的长足发展储备了大量的后续人才。最近，国务院又决定在北京、上海和广东分别建设三个国家会计学院，希望借此培训执业的注册会计师，使他们的知识结构和文化素质能够跟上时代发展

的需要。然而，我们也应该看到，中国注册会计师专业胜任能力的提高将是一个长期的过程，绝非一朝一夕之事。目前国内许多会计师事务所(尤其是规模较小的事务所)很少进行内部的职业培训，或进行人员知识结构方面的调整，短期化行为严重，危机意识不强。此外，注册会计师考试的内容能否及时更新，能否真正选拔会计人才，注册会计师专门化教育项目和国家会计学院的建设能否达到预期的目标，各高等院校会计人才的培养能否跟上时代步伐，都需假以时日，方能分晓。而这些问题存在，势必影响中国注册会计师整体素质提高的步伐。

四、关于注册会计师的职业道德问题 1.

会计职业界的道德失范

多年来，中国人一直生活在计划经济体制下，平均主义主导着人们的生活，工作中寻求个人利益被视为可耻的个人主义而加以批评，人们实际上不存在贫富差异，商业道德也并未成为一个严重的问题。然而，改革开放以来，在市场经济效率机制的推动下，个人利益得到承认，勤劳致富受到鼓励，经济社会便迫切需要一种与之相适应的道德规范。但是，全社会道德风尚的形成要有一个过程，商业界的行业组织自觉地确立行风行规并得到从业人员的认识和遵循也要有一个过程，在这个过渡时期，有可能出现一个“失范”的阶段。注册会计师职业正在经历这样一个过程。审计人员对道德和非道德行为的界限认识不清，执业过程中在利益机制的驱动下出现了严重的道德偏差。此外，竞争加剧和市场无序也容易使注册会计师忽视职业道德。针对这种情况，中国注册会计师协会作了大量的努力，以期提高整个执业界的道德水准，事实证明，这是一个十分艰难的过程。财政部在1998年组织了一次清理整顿注册会计师行业的检

查，揭示出的大量案例显示出了会计职业界道德失范的严重性：截至1998年9月底、全国已撤消会计师事务所344家，对1,509家问题较多的事务所分别给予暂停执业和罚款、没收违法所得、限期整改以及警告等处理，撤销非法设立的分支机构1,441家；同时，吊销了352名执业质量、执业道德较差的注册会计师资格，并对2,396名注册会计师分别作出了警告、暂停执业、吊销执业许可证等处理。在检查出来的大量案例中，许多问题都与违反职业道德有关，其中最为突出的是注册会计师出具虚假报告，举其要者如下：表1 注册会计师被惩罚的案例

会计师事务所	惩罚缘由
海南椰城	在验资报告中虚假增资3亿元的注册资本。
河南信义	在出具增加注册资本9亿元的验资报告中，证据严重不足。
陕西西华北地区	在出具的资产评估报告中，评估虚增资产1.09亿元。
四川蜀都	为一家上市公司进行虚假财务包装，伪饰经营业绩。

2. 因应对策显然，会计职业界的道德失范是会计职业界主观见之于客观的结果，因此要从根本上解决会计职业界的职业道德问题，必须仰仗注册会计师自身认识和道德水准的提高，以及行业自律。毫无疑问，这也将是一个长期的过程，就目前而言，着手以下几个方面的工作将是颇有益处的：(1)构筑会计职业道德规范体系 中国注册会计师协会作为全国注册会计师的行业管理部门，在维护注册会计师的职业声誉、提高其职业道德水平方面无疑有着十分重要的责任。为此，中国注册会计师协会在近期颁布了三个重要的准则，它们是《注册会计师职业道德基本准则》、《注册会计师继续教育基本准则》和《质量控制基本准则》，这三个准则目前均已生效。“没有规矩，岂成方圆”，这三个准则的制定，为注册会计师的

职业道德和执业质量提供了基本的规范要求，无疑是一个长足的进步，当然，现在所需要的主要是注册会计师从业人员思想上的认同与身体力行。关于中国注册会计师职业发展若干问题的探讨。(2)加强会计职业道德教育 目前在中国培养会计人员的高等教育中，还未单独开设“职业道德”课程，其他课程中涉及职业道德的内容也是一笔带过，很少有案例研究和相关讨论。在注册会计师资格考试、会计及审计人员的后续教育中也难见职业道德方面的内容，这是形成我国会计界职业道德放纵的一个重要原因，因此，在我国的高等学校教育或有关后续教育中设置职业道德教育课程已是当务之急，它将对提高我国注册会计师的职业道德水准起到积极而有效的作用。 100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com