

论中国注册会计师行业的制度创新

邓顺永

一、会计师事务所组织形式的创新

我国在1993年制定颁布《注册会计师法》中,规定会计师事务所可以采取两种组织形式:合伙制和有限责任制。而且从行文论述来看,将合伙制置于有限责任制之前,似乎监管层意在传递合伙制应是会计师事务所组织形式首选的信息。然则,由于历史体制和观念上的原因,经过近10年的努力,合伙制事务所显然并未得到应有的长足发展。截止2001年12月31日,全国共有会计师事务所4287个,其中合伙制事务所606个,占全国会计师事务所总数的比重为14.14%。

业内人士关于事务所组织形式的合伙制和有限责任制之争由来已久,而2001年的审计失败事件又进一步加重了人们反思该问题的砝码,期待目前有限责任制向合伙制转变的呼声一浪高一浪。毋庸置疑的是,要求中介行为承

式。全球企业与企业之间(BTOB)的市场将从现在的430亿美元提升到2003年的1.3万亿美元。电子商务改变了传统商业环境,企业要在这种改变中立于不败之地,必须进行战略成本管理。

(1) 价值链分析。每一种产品从最初的原材料投入到最终消费者手中,要经过无数个相互联系的作业环节,这就是作业链。作业链既是一种产品的生产过程,同时又是一种价值形成和增值的过程,从而形成竞争战略上的价值链。价值链上每个环节既会产生价值,同时也要消耗资源。进行企业价值链分析,可以确定单元价值链上的成本与效益,从而进行价值作业之间的权衡、取舍,调整各价值链之间的关系。企业通过自身价值链分析、行业价值链分析和竞争对手价值链分析,确定企业的不同战略,从而争取成本优势。

(2) 成本动因分析。动因影响作业,作业影响成本。成本动因是成本发生的根本原因。成本动因可分为两个层次:一是微观层次上与企业的的生产作业相关的成本动因,如物耗、作业量等;二是战略层次上的成本动因,如规模、技术多样性、质量管理等。相对于作业成本动因而言,战略成本动因对成本的影响更大。因此,从战略成本动因来考虑成本管理,可以控制住企业日常经营中大量的潜在成本问题。

(3) 战略定位分析。战略定位可以分成:成本领先战略。企业的目标是要成为其产业中的低成本生产厂商。

担无限连带责任是推行合伙制的出发点,这也是合伙制倍受青睐的根本原因。合伙人需要承担无限连带责任,对注册会计师在审计过程中保持独立性和应有的职业谨慎,强化审计风险的防范和控制意识,提升执业水平和提高独立审计质量方面,拥有有限责任制所无法比拟的优势。作为一个承担社会公众责任的行业,注册会计师的业务报告直接关涉至投资人和债权人的合法权益,而有限责任制与注册会计师承担的社会责任和职业风险显然是不对称的,如果他不能向社会承担无限责任,对它的职业道德和执业质量就失去了最基本的机制约束和保障,注册会计师的诚信中立的基石已然松动。而且,注册会计师由于承担有限责任,违规成本大大低于期望的违规收益,由于相关法律制度尚不健全,违规者可以不需为自己的行为付出应有的代价,进而助长了注册会计师造假违规的侥幸心理。因此,

差异领先战略。此战略要求企业在产业内独树一帜,或在成本差距难以进一步扩大的情况下,生产出比竞争对手功能更强、质量更优、服务更好的产品。 生命周期战略。产品生命周期的每一个阶段都有独特的成本特性。将产品生命周期按阶段展开,把“上游”与“下游”连贯起来,通过对目标成本的分解、估算,剔除大部分成本不利因素,为企业创造明显的战略优势。 整合战略。横向整合扩大企业业务规模;纵向整合则往往超越企业的业务范围,沿行业价值链方向向前或向后延伸整合。运用整合战略可以重构企业价值链,提高整体盈利水平。

4. 完善成本会计组织,提高全员成本意识和素质。为了适应现代成本会计的发展,必须完善成本会计的组织,建立和健全成本会计规章制度,实行全方位、全过程、全员管理成本,使决策层和所有部门、单位都重视成本,人人关心成本,提高全员成本意识和素质。对于成本会计人员来说,除了应具备会计职业道德之外,不仅要懂会计和财务管理,还要懂经营管理,特别是要熟悉生产技术,学会运用价值工程、成本最优化理论和方法;同时还要熟悉并掌握现代成本会计的理论与方法,学会预测、决策和控制,学会使用电子计算机进行信息处理。笔者认为:根据成本会计人员职责的要求,我国一些工业企业在成本岗位上要配备成本工程师,以利于成本核算会计做到技术与经济相结合,充分发挥成本会计的职能作用。

(作者单位:东北财经大学)

注册会计师论坛

改变注册会计师收益与责任极不对称的现状，会计师事务所组织形式须进行制度创新，积极稳妥地推进会计师事务所的有限责任制向合伙制转变。

当前有一种观点认为，现今我国注册会计师行业还不具备广泛实行合伙制事务所的社会和经济条件。毫无疑问，我们并不否认这一事实的存在，但我们也不赞成藉此作为托词反对推行合伙制。我们不能指望各种经济条件一应俱全时再进行转制，这既不符合行业发展的一般规律，也与现实环境的要求相差甚远。推行合伙制是一个不容回避的实践主题，而非理论问题。当然，在当前经济社会条件尚不齐全的情势下推行合伙制，便要求我们不能操之过急，必须把握一定的原则，加强相关制度环境的建设。

第一，渐进式推进。目前在国内外4287家会计师事务所中，具有期货证券相关业务许可证的会计师事务所只有70家。由于它们从事上市公司的审计业务，社会影响力最为巨大，提升证券资格事务所的风险控制力，推行收益与责任对等的合伙制组织形式也就显得更加紧迫。因此，借鉴事务所脱钩改制的经验，证券资格事务所须率先推进有限责任制向合伙制的转变，而后渐次推进其他事务所转型。

第二，修订《注册会计师法》，取消有限责任制。法律既然允许两种组织形式同时并存，且对合伙制事务所又不存在任何政策上的倾斜，这便意味着一些事务所能够凭借较小的责任在竞争中换取平等的利益，显然与市场经济的公平原则相悖。理性的注册会计师显然会选择高收益低风险的组织形式。因此，修订《注册会计师法》时应考虑取消有限责任制，即使保留也应提高准入门槛，在政策上向合伙制事务所倾斜。

第三，停止新设会计师事务所的审批。我国会计师事务所的规模问题已成为注册会计师行业发展的瓶颈，不利于培植大型超级事务所。根据2000年1月的数据统计，全国较有影响的14家事务所的市场占有率为39.03%，而同期美国五大所则承担了95%上市公司的审计业务（林华风，2002）。因此，立足于国内4000多家事务所，通过行业内重组整合，培植自己的大型超级事务所，推进合伙制事务所的发展，既可以提升事务所的竞争力，也可以避免不必要的重复建设。

第四，相关配套措施的跟进。首先，建立健全自然人的财产申报制度，保证无限连带责任的落实，维护客户的合法权益；其次，建立个人的社会信用制度，提高注册会计师失信行为的社会成本；再次，借鉴深圳地区的经验，推广执业责任保险制度，既可提升注册会计师抵御执业风险的能力，又能保护委托人的利益，确保民事赔偿具备经济基础，发挥其“双赢”的效果；最后，加大合伙制事务所的宣传，提高社会公众的认识，监管层应适时地出台有关合伙制事务所治理结构的指引，健全事务所的内部管理

体制。

二、行业监管方式的创新

按照现行《注册会计师法》的界定，中国注册会计师协会既是中国注册会计师的民间社团组织，又是财政部领导下的一个准政府机构。这明显不同于美国等西方国家注册会计师协会作为民间组织的制度安排。根据成熟市场经济国家的经验，注册会计师协会作为一个行业组织，其发挥的职能应是维护协会会员的利益、行业协调与提高会员的业务水平等。而目前中国注册会计师协会的角色定位却是相当模糊的，在发挥行业组织应有职能的同时，协会还承担了一部分政府职能。但由于缺乏相应的手段，这部分职能难以发挥作用。这是与我国注册会计师行业的历史演变紧密关联的。不过，这种由政府充当“催产婆”对注册会计师职业进行管制的制度安排毕竟只是权宜之计，让中国注册会计师协会成为一个强大、权威的行业自律组织应该是行业的长远发展目标。

因此，抓住此次修订《注册会计师法》契机，须对注册会计师协会的性质和职能予以明确定位，使其成为真正的自律和行业权威机构。而且，如前所述，会计师事务所实行合伙制不仅需要依靠事务所的自我约束，更需要利用外部的力量建立有效的管理机制去规范和制约事务所和包括合伙人在内所有执业人员的行为，注册会计师协会无疑是最适宜扮演该角色的外部力量。同时，从行业自律监管的角度出发，我们还应改变《注册会计师法》中，对注册会计师个人的监管更多地集中于注册会计师协会，而对会计师事务所的监管则更多地集中于财政部门的这种混乱状态。

虽然在注册会计师行业监管上主要应强化行业自律的作用，但是期望这种历史积淀的东西一朝一夕改变也不现实，而现实环境也表明我国注册会计师行业的信誉和自律尚未树立，完全的行业自律制度是不可行的，这种行业自律必须是在监管前提下的自律。由此政府监管仍有其存在的必要性，只是应通过理顺注册会计师协会管理体制来加强行业自律的同时，逐步弱化政府扮演行政监管的角色。特别是当市场机制的制度约束功能良好发挥的前提下，引进政府监管作为补充就显得更为适宜。因此，在当前形势下，注册会计师行业监管方式的创新要求我们注重两种极为重要的监管力量：媒体监督和市场参与者的监管。亦即强调一种全民监管的理念，保证监管信息渠道畅通，监管成本的降低和效率的提高。美国安然造假事件的揭穿是伴随着媒体和分析师的质疑，投资人用脚投票的漫长过程。而类似的监管力量在国内却相当薄弱。由此，需要提高媒体监督和市场参与者监管的参与程度。

三、行业惩戒机制的创新

前已述及，我国现阶段应积极稳妥地推进会计师事务

影响审计独立性的因素及对策

陈 溪

一、影响审计独立性的因素

1. 近年来整个社会的诚信度下降 影响了会计师事务所(审计事务所)审计执业人员的独立性。由于注册会计师和审计师是社会的一员,所以他们的行为必然受到社会的影响,于是出现个别人的职业道德下降,以经济利益换取独立性的现象。如果把审计独立性问题放在当前的社会背景下考察,它只是整个社会职业道德下降的一个缩影。审计独立性中暴露出的问题仅仅是整个社会众多诚信问题中的一个,因为它涉及的利害关系人众多,才引起人们的特别关注。

2. 企业内部会计环境严峻也是影响独立性的一个因素。一般来说,只有在被审单位管理当局有舞弊动机或行为时,被审单位管理当局才会寻求与会计师事务所(审计事务所)的合作,从而造成审计的不独立。所以,审计不

所由有限责任制向合伙制转变,其间的关键问题之一是必须提供一个以质量和公信力为标准的竞争环境。而这种竞争环境的形成有赖于两个方面的回报。其一是公平竞争胜出需要有高回报;其二是必须对作假行为有足够的威慑力量。而独立的司法制度对提供这些条件扮演了至关重要的角色。根据西方成熟市场经济国家的经验,在注册会计师涉及的诉讼案中,一旦法庭判决执业者罪名成立,不但有责任的合伙人要承担金钱和名誉上的无限责任,其所在的事务所也可能因此背负沉重的债务。历史上由此而破产的会计师事务所也并不少见。巨额赔偿更具威慑力的方面在于:可以充分刺激市场的各种力量对注册会计师的失职行为进行积极主动的稽查。不论是会计违规的直接受害者如股东获得索赔能够弥补损失,还是与此全无关系的利益团体如律师根据代理协议可从诉讼案件的巨额赔偿中受益,都有足够的驱动力刺激他们寻找潜在的造假者。这对于培植市场参与者的监管力量也可以发挥出巨大的激励功能。

在各种法律责任制度中,只有民事责任具有为受害人提供经济补偿的功能。而涉及注册会计师法律责任的相关法律中,包括《注册会计师法》、《证券法》、《公司法》和《民法》中均缺乏有关注册会计师民事责任的规定。因此,虽然如今对注册会计师行业的监管力度在逐渐增强,但截止到目前为止,对会计师事务所和注册会计师违法违规行为的处罚方式主要限于无关痛痒的行政处罚上,而所谓处罚力度加大,也只是体现在对个别责任人员的刑事处罚。因

独立往往和会计舞弊密切相关,许多不独立的审计行为实际上是会计师事务所(审计事务所)有意或无意参与了会计舞弊的结果。因此,单纯由审计人员引起的独立性缺失可能不是主要的,公司治理不到位、相关法规不到位和总会计师的地位和工作环境不到位才至关重要。

3. 证券市场硬性的法律规定和地方政府干预造成的竞争不公平,诱使企业为达到某些要求或目的而在会计上做某些变通,从而给审计执业人员造成巨大压力,导致审计人员妥协,冲击了审计独立。

4. 会计师事务所(审计事务所)内部控制的有效性降低,致使无法发现影响独立性的潜在威胁。人们认为会计师事务所(审计事务所)是内部控制方面的专家,但从安然公司审计中暴露的问题看,事务所的内部控制被削弱恰恰是造成安达信独立性缺失的一个重要原因。我国上市公

此,要保证惩戒机制功能的真正发挥,需从如下方面对该机制予以完善。

第一,修订相关法律,增补民事赔偿制度。在修订《注册会计师法》时,增加有关事务所和注册会计师的民事赔偿责任,形成行政、刑事与民事及行业内惩戒的处罚方式,并且遵循民事赔偿优先行政处罚的原则,尽量减少行政处罚,而大力突出民事责任和行业内惩戒。在《证券法》、《公司法》和《民法》中增补相关条款,并且保持各法律条文间的一致性,消除标准多重性的混乱状态。同时,赋予有关民事责任刚性的处罚量度,减少标准的模糊性和过大的弹性空间。

第二,确立有效的股东诉讼机制。依据法律的专业理念,如果一种权利没有诉讼权的保护,就失去了权利本身的含义。《公司法》强调股东利益的保护,《证券法》注重保护投资者的利益,而这些利益都需要借助于诉讼权来获得保障。西方国家中通过诉讼权来保护股东、投资者利益的做法已经非常普遍,而这恰是我国立法中最为薄弱的环节。如前所述,相关立法缺乏具体规定,而法院也无先例可援引借鉴。由此,受害者目前缺乏合适、有效的诉讼途径寻求救助,致使投资者损失事实上得不到赔偿。适应相关立法规定的转变,需要启动相应的股东诉讼制度,借鉴美国的经验做法确立以下两个可以操作的诉讼机制:股东集体诉讼制度和股东代表诉讼制度。

(作者单位:厦门大学会计系)