

我国注册会计师行业发展的四个阶段

陈毓圭

我国改革开放事业已经走过艰辛、曲折和辉煌的30年，伴随着改革开放历程，中国注册会计师协会正迎来20岁生日。回顾总结我国注册会计师行业恢复重建和发展历程，探讨注册会计师行业发展规律，进一步明确注册会计师行业发展方向，是对改革开放30年最好的纪念。结合自己这几年从事注册会计师行业管理工作的体会，我把我国注册会计师行业恢复重建以来走过的道路划分为四个阶段。下面，我具体谈谈行业恢复重建以来的阶段划分、每个阶段所取得的进步，以及注册会计师行业发展历程对我们的启示。

一、恢复重建阶段（1980—1991年）

注册会计师审计起源于企业所有权和经营权的分离，是市场经济发展到一定阶段的产物。只要市场经济中存在两权分离，存在不同的利益主体，就有建立和发展这一社会监督制度的必要。

我国注册会计师制度最早创建于1918年。新中国成立初期，由于实行高度集中的计划经济，注册会计师行业发展一度中断。1978年党的十一届三中全会作出实行改革开放的历史性决策，我国经济社会发展进入“对外开放，对内搞

活”的新时期。改革开放初期，我国经济社会基础薄弱，百业待兴，急需引进外资参与国内经济建设，三资企业因此纷纷涌现。按照国际通行做法，建立注册会计师独立审计制度，为三资企业提供验资、查账和清算等审计服务，成为我国改善投资环境、吸引外资的必要条件。

1980年颁布的《中外合资经营企业所得税法实施细则》规定，合营企业向税务机关报送所得税申报表和会计决算报表时，应附送注册会计师查账报告。1980年12月财政部发布了《关于成立会计顾问处的暂行规定》。这是我国注册会计师制度恢复重建的一个重要标志。

这一阶段大体经历了十年左右的时间。期间，国务院和财政部制定实施了一系列扶持和推进行业恢复重建的政策措施，行业从无到有逐渐发展起来。

采用考核办法选拔注册会计师。重建注册会计师制度首先要解决执业人员的问题。由于注册会计师制度中断有近30年，没有这方面人才的积累，重新培养又需要一个过程。为应急需，国家采取考核的方式，从已取得会计师、高级会计师职称的财务会计人员中，考核选拔注册会计师。

以“挂靠”方式举办会计师事务所。对注册会计师所在的执业机构的性质，

由于时代原因，认识不深，最初叫“会计顾问处”，有较强的职能部门色彩，后改称“会计师事务所”，但仍明确要由其上级主管单位发起设立，会计师事务所仍是挂靠单位下属的一个附属机构。

发布条例支持行业加快重建。在当时的历史条件下，注册会计师行业的地位、性质不明确，社会认知度很低，行业发展极为缓慢，为加快重建步伐，1986年7月国务院颁布《中华人民共和国注册会计师条例》，对注册会计师资格、会计师事务所设立以及业务范围等做出了规定。

成立协会承担行业管理职能。随着事务所数量增加，业务范围的拓展，如何对注册会计师和事务所实施必要的管理和监督，有效组织开展职业道德、专业技能教育，加强行业管理，保证注册会计师独立、客观、公正执业，成为进一步推进行业恢复重建面临的重大问题。1988年11月，财政部借鉴国际惯例成立中国注册会计师协会，随后各地方相继组建省级注册会计师协会。协会的成立迈开了行业管理的步伐，为行业的全面恢复重建和发展提供了组织基础。

上述措施主要立足恢复重建的现实需要，在执业人员、执业机构、立法保障和管理组织等四个方面，着力推进和



加快恢复重建的步伐。至1991年前后,全国会计师事务所已有459家,批准注册会计师6722人,承办了大量三资企业的纳税申报、查账、验资、外汇收支报表审查等业务,对改善当时的投资环境、吸引境外投资发挥了积极的促进作用。

二、规范发展阶段(1991—1998年)

衡量现代服务业发展是否规范,有很多尺度,比如是否有合格的人才队伍,是否有完善的执业标准,是否有健全的法律保障,是否有规范的竞争秩序等。注册会计师行业作为专家行业,行业规范发展的基础在人才。注册会计师考试制度则是选拔、培养符合行业发展需要的专业人才的关键环节和重要基础,是国际通行做法。

在行业恢复重建阶段,我国注册会计师资格采取考核认定的方式,通过考核的人员主要是离退休的老财务会计人员。20世纪80年代中后期,年龄在60岁以上的注册会计师比例超过80%。考核制度不仅缺乏客观、科学的考核标准,而且也缺乏独立、客观、公正的实施程序。

为改变行业队伍状况,科学选拔行业人才,1991年12月,首次举办注册会计师全国统一考试。考试制度的建立,使得什么是注册会计师,如何成为注册

会计师,有了明确的衡量标准和科学途径,有力规范了行业人才选拔和培养工作,为注册会计师专业化、规范化发展奠定了坚实的人才基础。2007年,通过注册会计师全科考试的人数达到14万人。

在这一阶段,不仅建立了行业人才选拔制度,还在制定行业执业标准、健全管理制度、整顿市场秩序等方面开展了大量的规范发展工作,推进行业走上规范化、法制化的发展轨道,鲜明地体现了规范化发展的主题和特征。

建立注册会计师执业标准体系,规范执业行为。1991年至1993年,中注协先后发布检查验证会计报表规则等7个执业规则,统一执业标准,规范注册会计师执业行为。在此基础上,1994年,财政部批准成立中国注册会计师独立审计准则组,参照国际惯例,着手研究制定中国独立审计准则,并先后制定实施了6批共计48个准则项目,基本形成包括独立审计基本准则、职业道德基本准则、质量控制基本准则、后续教育基本准则,以及具体准则在内的注册会计师独立审计准则框架体系,为规范注册会计师执行审计业务,提高执业质量和队伍素质,维护社会公众利益发挥了重要作用。

健全行业法制建设,规范行业管理。法制建设是行业规范发展的基础和有力保障。1993年10月31日,第八届全

国人大四次会议通过《中华人民共和国注册会计师法》,对注册会计师资格取得、会计师事务所设立、业务范围、执业准则、法律责任以及注册会计师协会职责作出系统规定,全面规范注册会计师行业的建设发展。围绕贯彻落实注册会计师法,财政部和中注协先后制定发布了注册会计师注册、事务所审批、境外所临时执业等14项行业管理制度,建立起以注册会计师法为中心的较为完善的行业管理制度体系,注册会计师行业在法制化的轨道上大步向规范化方向发展。

实现两会联合,规范社会审计市场。上个世纪80年代末90年代初,在社会审计市场同时存在着与注册会计师职能完全相同的另一支社会审计队伍——注册审计师。由于两支队伍分属不同的部门管理,资格准入标准不一、执业规范标准不一,给市场竞争和行业管理带来很大混乱。经国务院会议多次研究协调,1995年6月19日,中国注册会计师协会与中国注册审计师协会联合,组成新的中国注册会计师协会,开创了统一法律规范、统一执业标准、统一监督管理的行业发展新局面。相对于目前许多行业多头管理、市场分割、协会并立的局面,这既是注册会计师行业改革发展的巨大进步,也是行业规范发展的一次成功尝试,独立审计市场的统一管理,对行业进步和规范发展产生着极为深远的影响。

开展清理整顿,规范执业秩序。1993年深圳原野、长城机电、海南中水三大案件的接连发生,反映出一些注册会计师职业道德不高、事务所分支机构管理混乱的弊病。针对这些问题,于1993年对注册会计师和事务所资格,特别是分支机构进行重点检查清理,撤销了一大批执业不规范、管理混乱的分支机构。1997年7月至1998年底,根据朱镕基总理关于“做扎实工作,整顿会计行业”的指示精神,注册会计师行业

再次开展了清理整顿工作,并更为全面地确定了“清师、清所、清业务”三方面的任务。经过一年多的清理整顿,共撤销注销事务所520家,撤销分支机构1474家,处罚事务所1181家,清理执业人员4871人,处罚违规违纪执业人员2748名,有效整顿了队伍,规范了秩序,为行业进一步健康发展和改革创新打下了基础。

三、体制创新阶段(1998—2004年)

步入规范化、法制化发展道路的注册会计师行业,在进一步加快发展的进程中,也遇到不少新的问题。其中,由于历史条件形成的体制问题,特别是事务所管理体制问题是制约行业进一步发展的主要瓶颈,需要我们对原有的体制进行改革创新。

行业恢复重建时,事务所挂靠于党政企事业单位,作为事业单位管理。随着经济体制改革的深化,这种管理体制的弊端日益显现。比如,挂靠单位对事务所人财物进行管理,甚至直接干预注册会计师的执业行为,损害了注册会计师的独立性,也压制了事务所及从业人员创业进取的积极性;事务所依靠挂靠单位的行政权力招揽或指定业务,也严重破坏了市场公平竞争的秩序。此外,在挂靠体制下,事务所的不当执业行为,导致党政机关可能因此承担连带法律责任,特别是随着证券市场的发展,注册会计师法律责任逐步加大,挂靠体制导致的执业责任不清问题必须解决。所有这些问题,都要求对事务所的挂靠体制进行彻底改革和创新。

为消除事务所挂靠体制的弊端,1998年至1999年底,在财政部领导下,注册会计师行业全面开展并完成了会计师事务所脱钩改制工作,会计师事务所实现了与挂靠单位在“人事、财务、业务、名称”四个方面的彻底脱钩,改制成为以注册会计师为主体发起设立的自我约

束、自我发展、自主经营、自担风险的真正意义上的市场中介组织。事务所脱钩改制,彻底改变了行业的责权利关系,为注册会计师实现独立、客观、公正执业奠定了体制基础,极大地释放和激发了事务所活力。

作为行业发展的微观基础,事务所管理体制和发展机制的革新,也有力推动了行业运行体制、组织体系、管理制度、监管制度的创新,成为行业走向繁荣创新的新的起点和动力源泉。由此,以1998年事务所脱钩改制为标志,行业发展进入体制创新阶段。在此后几年时间里,体制创新成为行业发展的主旋律。

实现行业运行机制和管理体制创新。在事务所完成脱钩改制新的历史条件下,如何改进和加强协会对事务所的监督、指导和管理,成为行业发展的新课题。中注协在研究新形势、新任务的基础上,制定发布了关于加强协会自律管理体制建设的指导意见,其中把自律管理体制归纳为三个方面:以理事会和常务理事会议为核心的决策组织体系;以会员为中心的完整的行业管理和服务职能;以秘书处为主体的协会执行体系。各级协会根据指导意见要求,大力发展和完善行业管理和服务职能体系,不断建立健全会员代表大会、理事会、常务理事会议、专门(专业)委员会等行业管理组织体系。

实现行业监管机制创新。事务所脱钩改制,也相应脱离了挂靠单位的管理体制,客观上要求加强行业管理和监督。适应这一形势需要,各级协会以强化监管,提高质量为核心,大力推进行业资格管理、继续教育、执业监管等行业管理制度创新。特别是在实践中,逐步构建起包括注册会计师年检制度、上市公司年报监管和业务报备制度、谈话提醒制度、事务所执业质量检查制度、惩戒制度等在内的行业监管体系。其中,事务所执业质量检查制度要求按照五年一个检查循

环周期,对全国所有事务所执业质量进行检查,及时发现事务所执业中存在的问题,教育和惩戒相结合,帮助事务所提高执业质量。同时把证券、期货、金融行业审计作为执业质量检查重点,密切跟踪上市公司年报审计期间“炒鱿鱼,接下家”行为,建立上市公司年报审计业务报备及分析制度,形成对上市公司审计事前、事中、事后相结合的监管体系,在提升上市公司信息质量方面取得显著成效。

另外,在推进行业各项体制机制创新的进程中,我们更加深刻认识到诚信是行业体制建设的灵魂和文化之基,是行业发展的核心价值。为此,2002年以来,注册会计师行业确立了“以诚信建设为主线”的工作思路,发布实施行业诚信建设纲要,全面指导和系统加强注册会计师行业诚信建设和职业道德建设;实施新批注册会计师诚信宣誓制度;引导广大会员积极主动地通过签订诚信执业承诺、自律公约、加强事务所内部质量控制等多种形式,将诚信理念付诸行动。同时制定实施会员诚信档案制度,把会员职业道德遵守情况、不正当竞争情况以及受到处罚的类型和原因等信息,作为会员诚信档案的重要记录内容,加强对会员执业诚信行为的监管。“诚信为本,操守为重”的理念现已成为行业共识,行业诚信水平的不断提高,赢得政府、公众和市场的信赖,为全面推进行业的改革与发展创造了条件。

四、国际发展阶段(2005年以来)

进入新世纪以来,我国经济持续快速发展,企业加快实施“走出去”战略,积极参与国际合作竞争,在全球范围内配置资源和拓展市场,中国经济国际化发展的特征日益凸显。建设形成内外联动、互利共赢、安全高效的开放型经济体系,离不开国际可比的财务信息和国际化会计服务,这对注册会计师行业的

国际化发展提出新的要求。为此,2004年底,中注协召开第四次会员代表大会,提出开放国内市场和进军国际市场并举的国际化发展思路,要求采取措施,大力推进行业国际化发展。

围绕“四代会”提出的目标任务,顺应中国企业走出去和注册会计师职业国际化发展的大趋势,2005年注册会计师行业确立了以国际化为导向的行业发展战略路线图,行业发展进入国际化发展的全新阶段。这一阶段行业发展的最强音就是紧紧围绕行业国际化发展目标,大力实施行业发展三大战略。

以培养国际化人才为重点,全面实施行业人才战略。推动行业国际化发展的关键在提高中国注册会计师的国际化水平。2005年,中注协制定实施我国市场中介组织第一个系统化的行业人才战略——《中国注册会计师协会关于加强行业人才培养工作的指导意见》,并在此基础上发布实施《中国注册会计师胜任能力指南》,对行业人才的教育、选拔和培养工作做出全面规划和指导。根据这一战略要求,中注协以国际化人才培养为重点,大力实施行业领军人才培养工程,先后从行业公开选拔四批领军人才后备队伍进行跟踪培养,从中选拔优秀学员到境外学习和实践,着力培养能够熟悉国际商务规则、适应国际审计环境的国际化专业人才和事务所管理人才;加强人才培养的国际合作,与境外职业组织签订考试科目互免协议,支持和资助中国注册会计师取得境外认可的职业资格;在香港设立考区的同时,在布鲁塞尔设立了中国注册会计师考试欧洲考区,吸引国际化人才加入中国注册会计师队伍;开展注册会计师专业方向院校优秀学生境外实习、师资培训、教学质量评估,建立起科学的行业后备人才培养机制,不断提高院校教学质量,培养国际化后备人才。

以实现国际趋同为目标,深入推进准则国际趋同战略。实现准则国际趋同,

既是提升对外开放水平的要求,也是全面实现行业国际化发展的需要。顺应经济社会和行业发展的大势,中注协大力实施准则国际趋同战略。经过一年多的努力,2006年2月正式发布48项审计准则,建立起一套适应市场经济发展要求、顺应国际趋同大势的新审计准则体系,实现了我国审计准则与国际准则的趋同,国际社会对此给予积极回应和高度评价。同时通过制定准则实施指南,全面加强培训,有效保障了新准则2007年1月1日在境内所有事务所的顺利实施,以及新旧准则体系的平稳过渡。在此基础上,积极推进审计准则与发达市场经济国家和地区准则的等效认同,率先实现与香港审计准则的等效互认,为中国注册会计师职业国际化发展提供有力的技术支持。

以事务所走出去为标志,大力推进事务所做大做强战略。为了满足国内大型、特大型企业集团服务需求,以及行业应对日益激烈的国际竞争的需要,2007年6月,中注协发布和实施《关于推动会计师事务所做大做强意见》、《会计师事务所内部治理指南》,全面启动事务所做大做强战略,大力发展培育能够为大型企业和企业集团提供综合服务的事务所,以及能够服务于中国企业走出去战略,提供跨国经营综合服务的国际化事务所。2007年12月,国务院九部委联合发布《关于支持会计师事务所扩大服务出口的若干意见》,支持有条件事务所积极走出去,建立国际化服务网络,树立国际化品牌,服务中国企业“走出去”战略。在行业做大做强战略的指导下,国内大型事务所展开了强强联合和走向国际的步伐,在设立境外执业机构、开拓境外业务方面取得初步成果。

中国注册会计师行业恢复重建只有二十多年时间,与已有一百多年历史的发达国家注册会计师行业相比还存在很大的差距,实现行业国际化发展,更好服务中国经济国际化和参与行业国际竞

争,任重而道远,需要进行长期的探索和艰苦的努力。

回顾和总结行业发展历程,对于我们继续做好注册会计师行业建设事业,乃至进一步推进我国市场中介行业发展,有着很好的启示和借鉴意义,尤其是以下几条基本经验,值得我们进一步坚持和发扬广大。

行业发展应始终坚持以维护公众利益为宗旨。公众利益是行业利益的源泉,不把维护公众利益作为前提,失去公众的信赖,就没有行业的发展。一旦行业的部分从业人员偏离了维护公众利益的轨道,单纯追逐执业机构的个体利益,都将使行业的发展受到重挫。注册会计师行业的未来发展应当继续坚持以维护公众利益为根本宗旨,正确处理行业利益和公众利益的关系,在尊重行业利益的同时以维护公众利益为前提。

行业发展离不开国家宏观政策和政府部门的重视与支持。注册会计师行业的发展成就,与改革开放密不可分,与社会主义市场经济体制建设密不可分,与各级政府部门的大力支持密不可分。党的十六大及十六大以来的各次全会,都一再明确要大力发展会计师事务所等中介组织,十七大报告再次提出规范和发展市场中介组织,为行业的规范发展提供了有力的法律支持和政策扶持。党中央、国务院领导对注册会计师行业的建设有过诸多重要指示和批示,财政部领导也多次做出重要批示和具体指导,为行业的建设发展指明了方向。各级财政部门及其他政府部门也为行业建设提供了有力支持。

行业发展得益于积极地对外开放与借鉴。我国注册会计师行业恢复重建只有二十多年的历史。注册会计师行业能够取得如此迅速和规范的发展,能够跻身于世界会计师舞台,也得益于我们积极主动并不断坚持对外开放和科学借鉴。通过对外交流合作,我们不失时机地采取“请进来”、“走出去”的方式,加

强与各国和地区以及国际会计职业组织的交流,积极学习和借鉴行业管理经验;加强执业界之间的交往与合作,在世界范围内吸收最先进的审计理念、技术、方法和事务所管理经验;积极参与会计职业组织的国际事务,提升行业形象和国际影响力。特别是近年来,大力开展与境外职业组织的人才培养合作,实施准则国际趋同战略,推动事务所走向国际,开拓国际市场,我国注册会计师行业开始迈向国际舞台。

行业发展一刻也不能放松队伍素质建设。市场经济是立足于诚信的信用经济,诚信是市场经济的基石。注册会计师行业之所以能够在社会主义市场经济中占有一席之地,来源于市场对注册会计师专业能力和职业道德的期待。行业诚信和专业品质建设是行业存在和发展

的基础。中国注册会计师行业发展进程中,无论是建立考试制度以规范行业发展,改革事务所体制以创新行业体制,还是实施行业发展战略以推进行业国际发展,最根本的还是围绕并服务于打造和提升行业的专业品质和诚信特质。进一步推进行业发展,必须始终坚持“以诚信建设为主线”,统揽行业各项建设工作。

行业发展需要尊重规律,坚持科学发展,不断进行体制创新和制度创新。注册会计师行业在我国是一个新兴行业,社会主义市场经济体制建设也有一个不断健全完善的过程。在这种形势下,行业发展没有固定模式可以照搬,更不能因循守旧、止步不前,需要积极探索、总结和把握行业发展规律和阶段性特征,并不断创新。行业未来发展是动

态向前的,不可避免会遇到许多新困难、新问题,需要我们随着行业的发展和宏观形势的变化,不断探索行业发展规律,以及面临的发展形势和发展要求,与时俱进,积极进行体制创新和制度创新。

行业发展离不开强有力的行业组织。国际经验和我国实践表明,一个强大的行业离不开一个强有力的行业组织。在财政部门的重视和支持下,各级协会的机构建设、队伍建设、功能建设得到稳步加强,协会管理服务得到有效发挥,协会在考试、培训、准则制定、监管、体制改革、会员服务以及行业研究和发展探索等方面所做的工作,对于推进行业的健康发展都发挥了至关重要的作用。

(本文作者系中国注册会计师协会秘书长)

责任编辑 武献杰

● 简讯

全国会计领军(后备)人才第三期联合集中培训在京举办

全国会计领军(后备)人才第三期联合集中培训班于近日在北京国家会计学院开班。财政部副部长王军出席开班仪式并以“研经品典,启智取道”为题向全体学员讲授第一课。来自全国包含企业类、行政事业类、注册会计师类和学术类四类全国会计领军(后备)人才及第三届全国会计知识大赛优胜选手共计400余人参加了培训。国家审计署及香港会计师公会也应邀选派了部分优秀人才参加培训。

王军副部长在讲话中系统分析了经典著作的内涵,向学员们阐释了学习经典、领会经典以及在实践中运用经典的意义、方法和路径。他指出,要通过研品经典树立正确的价值观,形成崇高、独立的人格;要通过研品经典开启心智,变得更加睿智、更具悟性,从而更富理性、更加科学地观察和解决所遇到的各种问题;要通过研品经典拓展思维,在更长的时间跨度内、在更广阔的空间里、在更高的层次上思考人生、探究社会经济自然变化发展的规律;要通过研品经典探求真谛,在新的时代更好地结合新情况传承、完善经典,乃至创造经典。他寄语学员,要乐于学习经典,善于学习经典,用心灵感悟经典,依兴趣熟读常温,以理想驱动研品,靠执着勤积精进。要学以致用、活学活用、博采众长、兼收并蓄,自觉承担起中国会计改革与发展的重任,用自己的双手创造中国会计事业新的经典篇章。

本期培训班以“感悟经典、透视热点”为主题,以“跳出会计看世界,面向世界看会计”为指导思想,培训专题涉及科技发展中的人才培养、易经与养生、经济学的哲学思考、金融危机对美国和世界的影响等。培训班通过安排学员与相关领域的专家学者的面对面交流,让他们感悟经典文化和人类文明的精髓,透视热点复杂背景和深刻奥秘,体验为人、治学、从政的成才之道。

为贯彻人才强国战略,深化会计人才培养机制,抓紧培养一批具有国际视野和战略思维的复合型高层次会计人才,财政部于2005年启动了全国会计领军(后备)人才项目。2007年初,《全国会计领军(后备)人才培养十年规划》发布,会计领军人才培养工作开始纳入制度化、规范化、系统化的轨道。截至目前,除原有的企业类、行政事业类、注册会计师类和学术类等四类会计领军(后备)人才外,又增加了会计知识大赛优胜选手组成的“大赛班”和注册会计师类面向事务所主任会计师选拔的“主任班”,累计培养规模已经达到450人。随着全国高级会计后备人才队伍的不断扩大、社会认知的不断加深、内部层级的不断完善、知识结构的不断更新,这支会计界的“领军”队伍必将为推动中国会计事业的发展发挥重要的积极作用。

(本刊记者)