

# 会计服务国际化趋势 与中国CPA的发展

□ 刘明辉 薛清梅

随着计算机和通讯技术的发展,世界逐渐变成一个整体,商品和服务的自由贸易成为大势所趋。会计服务作为服务贸易的一种,也不可避免地走向国际化。入世在即,面对会计服务市场的开放,中国的会计服务行业应当做好哪些准备,本文试做一简单的分析。

## 一、会计服务的国际化趋势

### (一)会计服务范围的界定

我们把公共领域内由会计公司和CPA职业提供的所有服务统称为会计服务。这些服务不仅包括传统意义上的财务报表审计、会计账目审阅、财务报表编制等,还包括大量的其它服务,如合并审计、破产服务、税务顾问、投资服务及管理咨询等。CPA提供的会计服务种类很多,而且其范围在不断地扩大。但是总的来讲,可以分为两大类,即保证服务和非保证服务,例如传统审计属于保证服务,而管理咨询属于非保证服务。近年来,我国的保证服务在会计服务收入中的比重不断上升,而根据美国的数据显示,全美国100家最大的会计公司中,管理咨询服务却已经代替会计相关业务服务而成为最主要的服务领域。

### (二)经济全球化的社会经济环境

社会经济环境主导着会计服务的发展方向。世界经济的相互依存已成为当今时代的重要特征,经济全球化已呈不可逆转之势。全球性贸易往来、资金流动和技术革命,正在推倒各国的经济壁垒,在全球范围内形成一个相互依存、共同发展的整体。世纪末的全球化革命使世界经济发生了前所未有的密切联系,而且只要世界经济健康发展,这种联系就只能越来越紧密。伴随着经济全球化的趋势,全球性市场将逐渐形成,自由贸易成为世界贸易的发展方向,国际间资本流动加速,国际金融体制得到完善,国际产业分工细化,跨国公司将从全球性战略目标出发制定经营对策,国际竞争日趋激烈,企业的兼并、合并也将更加频繁。资本市场

的全球化将推动全球经济的迅速增长,但是与之相伴而生的风险也越来越大。这种全球化的社会经济环境产生了对国际化会计服务的需求。

### (三)会计服务的国际化发展趋势

#### 1、会计服务国际化的起源——投资共生现象分析

19世纪后半叶,随着经济全球化的第一次浪潮,国际贸易日渐繁荣,资本与劳动力在国际间开始自由流动,英国的CPA第一次跨越大西洋到美国为本国投资者的利益进行英国式的审计,从此后,审计行为开始走向国际化,会计师事务所国际范围内随着它们所服务的公司的演变一起发展。因此,作为审计客体的公司的国际化发展是国际化审计服务的原始推动力。对外投资是全球化的重要内容,审计行为的国际化或跨越国界的审计活动的产生发展与资本的国际流动息息相关,理论界将这种现象称作“投资共生现象”。当作为独立专家的CPA在国际间可以自由活动或各国的审计实务能得到普遍共识的时候,资本的流动会得到有力的安全保障,从而资本的流动程度将得到大大提高。同样道理,国际审计活动也会增进贸易双方的相互信任,从而增强在外国拥有财务利益的商人的安全感,促进国际贸易的发展。其它的会计服务在审计走向国际化的同时,也逐渐跨越了国界,会计服务的国际贸易作为服务贸易的一种,成为世界贸易自由化的重要组成部分。

经济全球化促成了国际化会计服务的产生,会计服务的国际化又推动了商品、技术、资本的跨国界流动,这种互动关系正是会计服务与其所处的社会经济环境互动的关系。

#### 2、未来的无边界公司与国际化会计服务

##### (1)未来的公司走向无边界化

从事国际管理趋势研究的苏格兰学者戈登·休伊特指出,全球化正在导致更多的公司向全球化发展,跨国界经营将成为21世纪大公司的普遍行为。美国《财富》杂志在分析

了全球最大500家公司排名变化后得到结论说“全球化色彩越浓,大公司利润越高”。因特网的发展和全球化通信卫星的建立使时间与空间的意义发生改变,边界和国家的概念受到冲击,传统的跨国公司将发展成为无国界公司。面对其客户风起云涌、波澜壮阔的全球化革命,CPA又怎能不随之而动呢?卡米切尔(Carmichael)认为:“多国合作的出现及国际融资的发展,意味着适当的会计、审计实务不再依国界确定。”可以预见21世纪的国际会计服务市场也将是一种无边界的市场,在这样的市场中会计服务的供需双方将达到新的平衡。

## (2) 未来的国际化会计服务

跨国公司走向无边界,同时世界资本市场也在日益壮大,上个世纪的最后10年世界上所有公开交易证券的市场权益价值,从90年代初的9.7万亿美元增长到世纪末的26万亿美元。以此速度增长下去,21世纪的资本市场将何等庞大是我们无法预料的,但可以肯定规模如此巨大的资本市场对财务信息的需要也会变得非同寻常。与此相适应,国际性会计服务也必然会飞速增长。此外,全球外汇交易额增长程度大大高于贸易增长速度,金融产品不断增加,投机性的短期资金运作活跃,1997年和1998年发生在东南亚的金融动荡,一度波及纽约、伦敦股市,发展中国家的金融问题第一次对发达国家的股市产生重大影响,可见金融市场的全球化已经如火如荼。金融危机警示人们提供透明、可理解及跨国界可比较的财务信息的重要性,全球化带来的负面影响将危及国家经济的稳定,而国际化审计服务将对国际金融市场以至国家经济的稳定发展有着积极的作用。

国际化将带给CPA职业许多挑战,全球化的环境将带来全球范围的竞争;各个国家法律的不同还给在不同国家执业带来新的职业风险。中国就要加入WTO,对于发展尚不成熟的中国CPA职业而言,全球化的环境将带来更加激烈的竞争,及早做好准备以应付未来的挑战就显得非常重要。

## 二、中国 CPA 职业面对全球化环境应采取的对策

在全球化的经济环境下,中国的CPA职业不仅要面对国内的竞争,还要面对国际的竞争。面对这些挑战中国CPA职业界应当采取相应的对策,这些对策概括而言有两点:开放会计市场,增强自身实力。

### (一) 加入WTO与中国会计市场的开放

在21世纪全球化的环境中,自我封闭是没有出路的,任何一个国家都很难在自己的小圈子里求发展。会计服务的社会性决定了其根本的出发点是维护投资者利益、促进资本的自由流动,离开了这一点根本谈不上服务于经济。因此未来的CPA职业就是一种国际化的职业,CPA国际活动的自由度是影响国际会计服务协调进程的重要因素之一,没有CPA国际间的自由流动,要想实现各国CPA会计服务的

国际化,无疑是不太可能的。因此协调各方都面临着开放各自会计市场的潜在压力。为缩小中国会计服务行业同国际同行的差距,我国应进一步开放会计市场。

### 1、中国会计服务市场开放现状

根据中国政府开放服务市场的承诺,中国的会计服务市场必须有条件地开放,目前我国会计市场开放有六种形式:举办成员所、举办合作所、成立代表处、申请临时执业许可证、参加考试、申请注册。截止1998年10月,已有20多家在世界排名前列的国际会计公司进入了中国市场,先后在北京、上海、天津、广州、沈阳、大连等地设立了30多家常驻代表处,开办了10家中外合作会计师事务所、4家国际会计公司成员所。据不完全统计,仅占我国会计师事务所总数不足1%的“五大”国内合作所,却控制着国内127家上市公司B股、N股和H股的全部审计业务和进入我国跨国公司、国际金融集团80%的客户,业务收入已占全行业总收入的六分之一。严格来讲,任何一个成熟的市场都是开放的市场,中国的会计服务市场在成长过程中必然将逐渐走向世界。

### 2、开放会计市场的策略选择

#### (1) 渐进的开放程序

自由化进程是一个循序渐进的过程,不可能一蹴而就,拔苗助长,只会适得其反。诚然,我国会计服务市场是越来越开放,但决不意味着今天就敞开国门,毫无限制。经济全球化是一把双刃剑,中国尚不成熟的会计服务业在服务自由贸易的冲击下,挑战是十分严峻的,让其过早地经历残酷的竞争可能不仅不会有利于中国的会计服务事业的发展,还会适得其反。因此,在开放的过程中,要坚持对等、互惠、逐步自由化的原则,避免国内会计业过快介入国际竞争,给予其成长壮大和积蓄力量的时间和机会,采用局部和渐进的开放策略对发展中的中国会计服务而言是最明智的选择。

#### (2) 对会计行业规制的逐步完善——法制建设与准则建设

会计行业在世界各国都是长期受管制的行业,制定恰当的法律是保护中外投资者利益的要求。中国已经制定了《注册会计师法》、《公司法》、《合伙企业法》等相关法律,但环境在迅速变化,法律必须不断地完善才能起到规制市场的作用。我国还颁布了《合伙事务所审批办法》、《注册会计师年检办法》、《中外合作会计师事务所管理办法》、《个人独资会计师事务所审批及管理办法》、《会计师事务所分支机构审批管理办法》、《国际会计公司成员所管理办法》等行业管理制度,进一步完善并提高这些管理规范的质量是开放会计市场的需要。

会计审计准则的建设是会计信息行业健康发展的重要步骤,中外的会计审计准则存在较大的差异,使国际投资者对我国的会计信息质量存有怀疑,这令外国事务所更具竞

争优势。而且根据证券监管机构国际组织(IOSCO)的有关规定,当一国审计准则出现未能涉及的领域时,国际审计准则便自动起规范作用,这些准则是按发达国家的市场经济背景制定的,不能完全符合我国的情况,会对我国会计市场形成一种“隐形掠夺”,因此当务之急就是加快制定、完善的步伐,形成一套适合我国特点的会计市场交易规则。今后制定准则的方向应该在保护本国利益和融合民族文化的前提下进一步加强与国际惯例的接轨。

### (3)积极开拓境外市场

随着经济改革的深入,中国的市场经济也走向了世界。目前我国已在海外130多个国家或地区,投资6 000多家企业。会计服务随着资本流动走向国际化,因此我国的会计服务应当随着这些投资而走向世界。

### (二)深化改革,增强实力

市场准入是WTO的一条重要原则。一旦我国加入WTO,中国CPA的会计服务业务作为国际服务贸易自由化的一个方面,必将成为外国会计公司争夺的对象。开放市场就要面对激烈的竞争,因此深化改革,提高竞争能力是中国的CPA职业在开放的会计市场中生存的前提。

#### 1、规范会计师事务所的经营机制

会计市场的逐步开放意味着竞争的加剧,中国的CPA职业无论在经验还是在执业质量上都与外国同行有差距,不缩小这些差距,中国的会计服务市场必将拱手让于别人,更不要说在国际舞台上与外国会计公司竞争了。有关中国会计师事务所执业质量、独立性等问题的文章可以说是汗牛充栋。质量是生存之本,提高质量要从多方面入手,实务中“脱钩改制”、合并等工作已逐步实施,完成,尽快规范中国会计师事务所的运作就成为当务之急。规范事务所的运行机制和管理模式,应当包括建立科学民主的议事制度,建立科学、系统的执业规范和标准,建立完整、科学的质量控制体系,建立健全高效的专业组织架构,倡导能支持创新行动方案的企业文化,建立人才引进和培养机制,建立健全财务、会计制度等方面。

#### 2、采用适应不同规模的经营策略

深化改革的方向还应当包括推动内联外合,积极扩大规模,增强竞争力。研究、借鉴国际通行做法,我们可以采取合并、设立分所、吸收专业人员三种主要模式来扩大事务所规模。通过实现事务所之间的合并与重组,形成大型的、跨地区的、专业化分工更细的集团事务所。境外的国际性会计师事务所能发展到今天的规模,主要归功于无数次的合并。会计师事务所扩大规模,可以降低经营成本、提高抗风险能力,共享信息的规模优势,还可以迅速占领市场,建立良好的培训机制,为客户提供更全面的服 务,壮大会计师事务所的实力。

当然,事务所的规模并不是越大越好,当其组织规模超

过一定范围之后,就会大大增加交易费用。事实上许多发达国家除了有大型的国际会计公司外,还有许多中小型的会计公司,它们为与其规模相当的企业提供服务。例如在美国,大约有20个国际或全国性CPA公司,100到300个地区性CPA公司,地方性的公司则有成千上万个。许多中小型的事务所也向大中型企业提供服务,因为它们可以向客户提供一些大型事务所无法提供的专业化程度很高的服务,所以中小型的会计公司同样有生存发展的空间。这些说明,虽然入世以后竞争将更加激烈,我国的中小型事务所通过制定恰当的经营战略和市场定位,走专业化道路,同样可以有很广阔的发展前景。

#### 3、拓展业务范围,扩大生存空间

拓展业务范围是提高竞争力的有效手段。目前事务所的执业范围偏小,新的业务领域开拓缓慢。我国CPA行业的收入90%以上来源于审计业务收入,实际市场潜力较大,服务对象众多的会计咨询、税务代理、商务咨询等还涉足甚少。而“五大”的收入比重中,审计服务往往占不到50%。拓展业务范围,提高非保证服务的比重将成为我国事务所将来求生存的另一条主要道路。比如说入世后,很多企业都需要利用国际税收协定合理避税,因此事务所可以在涉外税务服务方面开拓业务。另外,我国企业的管理水平较低,面对国际竞争的压力,企业会有更多的强化管理的需求,事务所应当看到这种契机,提高自身的专业素质,积极开拓管理咨询服务市场。

#### 4、加强国际交往,提高执业水平

国外的会计师事务所经过多年的发展,在会计师事务所的管理、客户的开发、人员的培训等方面有良好的经验,特别是在员工职业道德教育和员工专业水平的提高上更有独到之处。我国会计市场开放后,国外的会计师事务所将可以采用多种形式在我国境内创办会计师事务所。我们要充分利用国际知名会计公司的技术资源和培训机制,加速我国CPA达到国际水准的步伐,同时学习和借鉴国际知名会计公司的管理经验,提高我国事务所的管理水平并走向国际市场。会计审计理论是人类共同的财富,中国的会计审计理论和实务明显滞后于经济的发展,同西方发达国家相比还存在不少的差距,因此中国的CPA要想在入世之后能在本国市场站稳脚跟,就必须积极参与国际交往,广泛了解世界会计审计理论及技术方法的最新动态,通过双向交流和各国间的技术合作,不断缩小我国CPA与世界先进水平的差距。

#### 5、培养吸纳高素质人才,拓展人才引进渠道

21世纪的竞争是人才的竞争,作为以知识和技术为核心的会计服务行业的竞争更取决于人才素质的高低,人才资源稀缺和知识结构偏狭是中国CPA行业走向国际协调化发展战略的瓶颈所在。会计师事务所应不断吸纳高素质的

注册会计师加盟,建立会计人员后继教育体系,以法律的形式强制会计人员在职培训。同时,还应积极拓宽高级会计人才的引进渠道,以壮大我国的注册会计师队伍,增强国际竞争能力。

#### 6.采用新科技,改变服务策略

领导的技巧、发展战略、重视市场需求、注重提高信息分析及科技应用能力将是21世纪中国会计师事务所提高竞争力的关键。蓬勃发展的信息技术革命和信息技术在会计服务中的广泛应用给CPA带来了挑战。企业信息系统的电子化和网络化使审计重点转向对明细信息的验证和对系统的复检验证,因此CPA必须渗透到系统的设计、实施以及计算机的应用程序、会计软件,甚至到每一个数据文件中去,这要求CPA的知识结构必须发生改变,对信息技术的掌握成为当务之急;审计职业风险的变化使审计策略必须发生变化,以回避风险所带来的各种可能的损失;此外会计服务将更多地表现为客户导向型,如何能为客户提供更多的有价值的服务,将是未来CPA职业生存的关键。面对这种挑战,中国CPA职业界必须提前做好准备,以适应未来的发展。

总之,中国的CPA职业必须具备全方位、充满弹性的服务范围与服务队伍,强化对信息技术的掌握控制与沟通技巧,全面地增强自己的实力,只有这样才能在未来全球化的竞争环境中立于不败之地。

(作者单位:东北财经大学津桥商学院)  
责任编辑 王教育

# 一起验资纠纷案引发的思考

□ 沈涟波

## 一、案例介绍

江苏省某会计师事务所(以下简称甲所)曾于1997年8月为一家拟成立的公司(系宾馆,以下简称R宾馆)进行验资,该所在验资完成后出具了出资全部到位的验资报告。1997年11月R宾馆与一工程公司(以下简称Z公司)订立建设工程合同,委托其进行房屋装修,后由于建设工程资金不到位,工程于1998年5月停工。1998年7月双方又签了一份还款协议,约定完工部分工程款为75万元,并约定1998年9月30日之前付清余款。后由于R宾馆一直拖欠不付,Z公司于2000年6月19日将R宾馆及其为R宾馆验资的甲所告上法庭,要求甲所承担验资不实责任。在法院受理该案件之后,由于R宾馆于2000年9月18日被吊销营业执照,Z公司又将被告R宾馆变更为R的三个出资人,分别为A、B、C公司,但这三家公司中除B公司已被吊销营业执照外,A、C公司均已连续两至三年未营业和年检,事实上也已终止。因而该诉讼案中虽名义上有4位被告,事实上到庭应诉的只有甲所一家。

在庭审过程中,Z公司指证甲所验资不实的证据主要有两件:其一是A公司作为实物出资到位凭据的一张发票。该发票由D公司开出(该D公司也已于1999年2月公告注销),金额为173.465万元,但事实上该发票客户收执联已由D公司作废注销(Z公司找到了证人并出示了证据)。其二是C公司作为货币资金出资到位依据的一张银行进账单附联。该单据显示C公司给R宾馆的账户打入款项,其金额为152.755万元,Z公司认为甲所在无开户银行对账单的情况下,仅凭一张进账单附联就审验152.755万元投入资本到位,未按验资要求审验,有验资不实的初步事实。后经法院调取该进账单(正联)原件表明:该单上的金额为1.175万元,其附联的确经过变造。据此两项,Z公司认为甲所验资不实的范围为326.22万元,请求法院判决甲所在326.22万元的范围内承担赔偿责任。

一审法院支持了Z公司的诉讼请求,判决甲所以对“被告A、C公司应清偿而未清偿的部分在326.22万元内承担赔偿责任”。后甲所不服判决,向省高院提起上诉,高院在2001年6月下发的判决书中指出:D公司所开发票被注销只能证明A公司出资