

关于集团事务所

的发展与思考

谢亚涛

大力发展集团事务所是我国近几年来对发展注册会计师事业提出的新的要求，也是事务所体制改革工作的重要一环。目前，我国事务所在数量上已形成一定规模，但在质量（素质）和规模上却很难上档次，解决事务所上规模、上水平、上档次的关键，就是要组建集团性事务所，使其在人才优势和办公设备等方面达到优化组合；在条件具备的情况下，成为国际成员所。这样才有可能发展壮大，逐步走向国际。

组建集团事务所，其基础是几家事务所的联合，从

的利润表，不少于最近两年末的资产负债表以及不少于最近一年的财产状况变动表或现金流量表数据。最近一期会计数据的有效期为六个月。”

关于利润表，应提供三年或三年又一期的数据，如该公司原已为股份公司的，则还应提供利润分配表；如该公司由其他企业改组而来，由于会计调整包括了会计误差调整、会计政策调整和资产结构调整因素，利润分配表就失去了编制的真实基础，在这种情况下拟应只编制利润表，不编利润分配表。

关于资产负债表，在三年又一期的情况下，由于审计不仅对损益项目作了三年又一期的审计，而且对资产负债项目也作了三年又一期的审计。因此，所附资产负债表既可以三年又一期，也可以二年又一期。在实务工作中，多与利润表时期相匹配。

关于财务状况变动表，在三年又一期的情况下，笔者认为也只要编制最近一个年度的财务状况变动表，至于最近又一期，则不需要编制财务状况变动表。因为

我国目前一些事务所联合的情况看，其方式主要有以下几种类型：

一、松散型联合

即由各联合事务所依托某一家整体素质较高和实力较强的大事务所，推选出一个人，形成集团事务所。其利：规模形成，造成声势，发挥集团优势，对于执行一些大型项目的业务，可集中组织调动人员，业务上互相合作，在执业规范和执业行为上容易统一；其弊：由于各联合的事务所均不出资，只是在联合执业时分收入或是上缴管理费，因而在人、财、物等方面就很难控制。同时，由于原事务所性质、管理体制、法人等均不变，尽管是联合，也仅仅是形式上联合，各自仍按原有体制行事，这种联合也就无多大意义。

二、半紧密型联合

也是由几家事务所联合，与松散型所不同的是各联合事务所均出资，将出资额划分为等额股份形成一个股份制形式或类似这种形式的事务所。其利：除松散型所述之外，由于联合的事务所均出资入股，在经济利益上同集团事务所挂钩，有可能集中更多的精力致力于集团所的发展。其弊：尽管比松散型集团所在体制上稍好管理，同样由于原法人体制不变，各事务所仍摆脱不了各自的利益关系，尤其在业务上仍会考虑集团所与本所的利益，各法人与集团所法人之间，也难以达到一个较为协调的境界。

三、紧密型联合

财务状况变动表系一张年度报表，又一期（不足一年）编制财务状况变动表失去编制的合法基础。如果最近又一期也要编制财务状况变动表的，则至少同时附送最近年度的财务状况变动表。

（九）关于从上市改组审计基准日到股份公司成立日间实现利润的归属问题

股份制改组企业从上市改组审计基准日到股份公司成立日，这一持续经营期间实现利润归属及其分配问题，从合理性角度看，应归老股东所有，但是这样做，利润分配比较复杂。如果列为新老股东共享，似有侵犯老股东权益。综合起来考虑，笔者认为，这部分利润的归属问题应由公司董事会决议裁定，从简计议，由股份公司成立后的新老股东共享，会计处理比较简便，也不作为一个特殊的会计期间进行利润分配，在年度终了时按照公司董事会利润分配预案一道进行分配。

责任编辑 秦中良

即所有联合所的法人均取消,只有一个法人,各事务所进行实质性联合。其利:只有这种联合方式才能真正做到人、财、物、业务上的统一管理,才能有效地发挥各联合所原有的优势,并且在集团(联合体)内部执行统一的审计验证程序,按照统一的工作要求执业,统一组织事务所人员的培训,在业务上互相协作,相互交流。其弊:由于这种联合方式,将使原各事务所的法人取消,各所以其全部资产作价入股。因此,各联合所的挂靠单位或投资者在利益上必将受到影响,是否会同意以这种方式促成联合,将是一个难以解决的问题。

四、国际成员所式的联合

基本是以国际上一个较为知名的会计公司或国内较有影响的事务所为依托,成为其成员所。其利:借助于知名所,有利于提高自身知名度,有利于规范自身的执业行为,尤其是对执行一些特殊业务,如公司上市改组,或执行国外的一些业务,可利用这些知名所以联合执业的方式进行。其弊:同松散型联合基本一样,是一种较为松散的结合,各法人承担各自的责任。但成为这种形式的成员所其利可能会大于弊。

发展集团所的目的,是希望我国的事务所能尽快上规模、上档次,在国际上有一个较有力的地位。但目前而言,尚未出现一个办得较有特色的集团事务所,更没有一套有关成立集团事务所的管理办法。怎样尽快形成强有力的事务所联合,笔者认为,需要从以下几个方面着手进行。

一、以“紧密型”结合为主要方式,力求使集团所更为现实化

从集团事务所的几种形式看,“紧密型”的事务所较为现实。一个事务所有多个法人,既不好管理,也无法形成集团力量。实际上,一个事务所,如果在人、财、物、业务上不统一调配和指挥,其联合就形同虚设,也无实际意义。但建立这种形式的事务所,应处理好以下矛盾:

1. 同原挂靠单位的关系:各联合的事务所,在经济利益上同原挂靠单位或多或少都存在着不可分割的关系,解决这种利益关系的关键是处理好产权关系,这又涉及原有的投资主体及投资性质等一系列较为复杂且难于解决的问题。实际上,影响这些关系的核心是体制问题,如果体制关系理不顺,就很难处理这一错综复杂的关系。因此,在建立集团事务所的同时,应加快事务所体制改革的步伐,尽早出台有关体制改革的办法,以适应新形势对事务所提出的要求。

2. 各联合事务所之间的关系:联合的事务所除要处理好同挂靠单位之间的关系外,还应处理好联合体

内各所之间的关系。如果相互之间协调不好,集团所就无法办下去。其中,同样存在着一个利益分配的问题,解决这一问题的途径可以股份制形式联合,使各联合所能以均等的地位处理利害关系,这也有助于各所之间协调。

在跨区域联合的集团事务所问题上,“紧密型”形式的联合,还存在着签章问题。由于各联合事务所原有法人已取消或成为二级法人,其事务所的公章相应需要统一,这需要解决跨区域联合的事务所执业中各种报告文件的签发、协调问题。应针对类似问题做出相应的规定。

二、选拔优秀人材,重新组合,建立高起点、高层次的集团军

目前,我国在境内、境外培养的注册会计师优秀人材为数不少。他们既有专业学历,又有注册会计师的实践经验,知识面较宽,具有一定的开拓精神。因此,不妨从现有事务所中选拔一批优秀人材,重新组合一个新的集团事务所。

当然,选拔这样的人材,必然使其原所在利益及诸多方面带来不利。我们是否可以提出这样一个设想,即凡是被选拔人员的事务所都可作为集团事务所的会员,设定一个比例,各所按一定比例出资并共负盈亏;或者这个事务所直接由中注协负责协调,组建一个由注册会计师为投资主体的集团所。可以参照国际会计公司或其他事务所先进适用的做法,以促成集团事务所的建立。

责任编辑 袁 庚

