

结转各6万元。

9. 事项(9)的处理建议不正确。

正确处理：在“大账”中应做增加在建工程(建设工程)和非流动资产基金(在建工程)各200万元；

同时做增加事业支出200万元，减少零余额账户用款额

度200万元。

10. 事项(10)的处理建议不正确。

正确处理：根据提取的设备折旧额做减少非流动资产基金(固定资产)2万元，增加累计折旧2万元。

(财政部会计资格评价中心供稿)

## 调 研 报 告

### 中国注册会计师行业发展报告

#### ——基于会计师事务所2010~2014年度报备信息的数据分析

#### 一、引言

2009年10月，国务院办公厅转发了财政部《关于加快发展我国注册会计师行业的若干意见》(国办发〔2009〕56号，以下简称国办56号文件)。财政部会计司、中注协会同国务院有关部门、省级财政部门 and 注册会计师协会认真贯彻落实国办56号文件，在取消H股“双重审计”、推动“四大”本土化转制、证券资格事务所特殊普通合伙转制、规范跨境审计业务、试行医院高校基金会注册会计师审计制度、支持自贸区会计服务创新发展、促进内地与港澳服务贸易自由化、健全行业基础管理制度、加强总分所一体化管理、推动中国注册会计师担任国际会计网络领导成员等方面作了大量工作，中国注册会计师行业做强做大“走出去”迈上新台阶、取得新突破、步入新征程。

本报告主要以我国会计师事务所2010~2014年度报备信息为基础展开分析，以期揭示我国注册会计师行业发展现状与成就；同时，对行业未来走势进行研判，并提出对策建议。

#### 二、由数据分析看行业发展现状与成就

##### (一) 事务所数量和收入情况。

截至2014年12月31日，中国注册会计师行业共有会计师事务所7316家，其中普通合伙会计师事务所3141家，特殊普通合伙会计师事务所50家，有限责任事务所4125家。另有会计师事务所在境内设立的分所984家。

##### 1. 事务所组织形式。

如表1-1和图1-1数据显示，过去5年来，全国会计师事务所数量呈小幅增长趋势，但合伙所(含普通合伙和特殊普通合伙，下同)占比明显上升，有限责任事务所占比逐年下降。这与财政部会同工商总局等部门推动大中型会计师事

务所特殊普通合伙转制、引导小型事务所优先采用普通合伙组织形式密切相关。由于合伙所以对执业质量承担无限连带责任，合伙所数量的明显上升，表明我国注册会计师行业注重从源头上强化风险意识和责任意识取得新进展，也加速与合伙所占主流的国际惯例相协调。

表1-1 2010-2014年我国各类会计师事务所数量

	2010	2011	2012	2013	2014
普通合伙所	2 553	2 763	2 909	3 069	3 141
特殊普通合伙所	14	24	31	52	50
有限责任所	4 404	4 317	4 265	4 167	4 125
合计	6 971	7 104	7 205	7 288	7 316

注：本表所称事务所，如无特指，均指总所，下同。

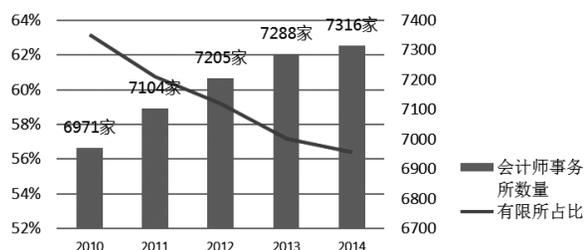


图1-1

##### 2. 业务收入。

2014年，我国注册会计师行业报备业务收入589亿元

(统一品牌下的其他执业机构的收入报备存在一定差异)。从业务收入分布来看,11家获财政部、证监会推荐从事H股审计业务的大型事务所(以下简称11家H股所,天职国际在业内具有较高知名度和认可度,承接了较多H股审计业务,许多发展指标也在行业内名列前茅,但本文暂未统计入内,下同)的总收入约为242亿元。除此以外的其他29家证券所(以下简称其他证券所)的收入合计约106亿元。非证券所业务收入约为241亿元。

如图1-2数据所示,2010~2014年我国注册会计师行业收入持续增长,年均增长率约12%。各类事务所收入增速大体平衡,收入格局基本稳定,其中11家H股所约占41%,其他证券所约占18%,非证券所约占41%。仅从收入排名看,自2013年度起,瑞华、立信的收入超越“四大”中的两家,分别位列第三和第四名,收入规模呈现出强劲增长态势。当然,这与收入统计口径等因素有一定关系。

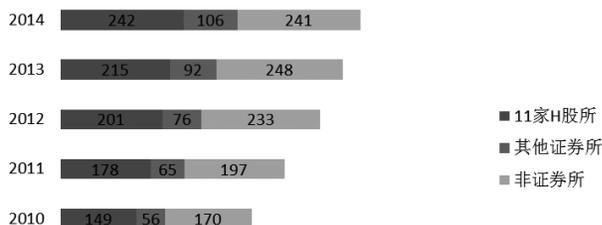


图 1-2

但需引起注意的是,在全行业收入规模稳步增长的同时,非证券所业务收入在2014年首次出现负增长(如图1-3所示)。据了解,这与商事制度改革后取消企业注册资本验证业务等有直接关系,尤其对中小所冲击较大,普遍反映验资业务缩水一半以上,规模最小的2000家事务所的验资业务降幅高达62%,年审业务降幅达11%。商事制度改革尤其是取消验资已经全面实施,如何摆脱低端传统业务的制约,尽快开拓新业务、闯出新天地,是中小所转型发展的关键所在。

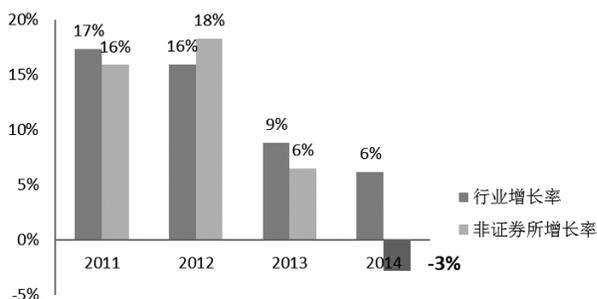


图 1-3

### 3. 审计业务收入与非审计业务收入。

图1-4数据显示,一方面,审计业务依然是我国会计师事务所的主要收入来源,占比约72%;另一方面,非审计业务收入增长提速,从2010年的101亿元增长到2014

年的165亿元,年均增长率约13%,高于行业收入年均增长率(12%),表明会计师事务所拓展业务范围、加快多元化发展取得良好成效。

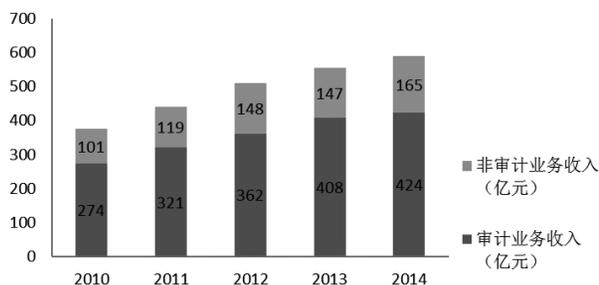


图 1-4

据下表(表1-2)进一步分析,2010~2014年,我国会计师事务所的内控审计客户数量和业务收入呈快速增长趋势,收入年均增幅约27%,内控审计成为我国注册会计师行业最为闪亮的新业务增长点之一。内控审计业务的快速发展,与财政部等五部委制定发布《企业内部控制基本规范》和《企业内部控制配套指引》有较大关联。上市公司内部控制审计制度和自我评价制度已基本建立,实施范围不断拓展至中央企业、金融机构等,这为会计师事务所开拓内控审计和咨询业务提供了强有力政策支持。

表 1-2 2010-2014年内控审计业务收入情况表

	2010	2011	2012	2013	2014
客户数(户)	14 582	18 415	18 637	19 474	19 517
收入(万元)	15 833	23 494	27 312	32 280	40 878

### 4. 人均创收。

如图1-5所示,2010~2014年我国会计师事务所合伙人(含股东,下同)人均创收(也称合伙人人均收费,下同)持续增长,从2010年的124万元增长到2014年的186万元,年均增长率约为11%,与行业收入年均增长率(12%)基本相当。员工人均创收(也称员工人均收费,下同)也呈同向增长趋势,从2010年的18万元增长到2014年的24万元,年均增长率约为7.5%,低于合伙人人均创收年均增长率和行业收入年均增长率。

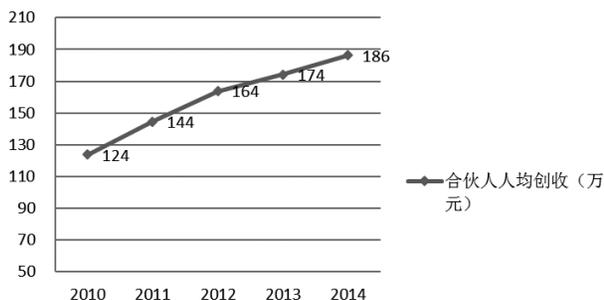


图 1-5

图 1-6 和图 1-7 数据表明,各事务所之间,合伙人人均创收差异较大。11 家 H 股所的合伙人人均创收达 1 580 万元,是其他证券所(864 万元)的 1.8 倍,是全行业平均水平(186 万元)的 8.5 倍。这表明,尽管存在某些结构性因素,但 H 股所的创收能力仍显著高于其他事务所,这与 H 股所的品牌效应、服务质量和客户结构等息息相关。

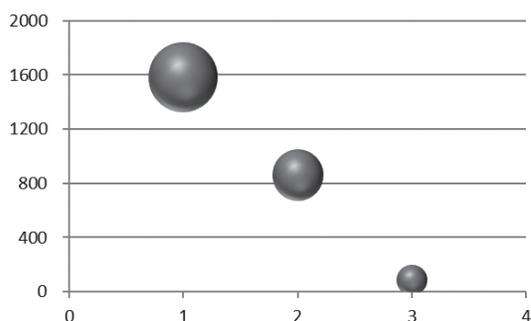


图 1-6

进一步分析显示,在各事务所内部,合伙人人均创收与员工人均创收呈正相关关系,即合伙人人均创收高的事务所,员工人均创收也较高。如图 1-7 所示,11 家 H 股所内部,这一比率约为 34 倍;在其他证券所内部,这一比率为 24 倍;在非证券所内部,这一比率约为 6 倍。从全行业看,平均比率约为 8 倍。

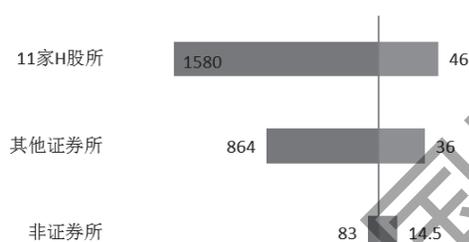


图 1-7

## (二) 事务所支出情况。

### 1. 税费支出。

2014 年度全行业合计支出税费约 53.3 亿元,其中所得税约 24.6 亿元,占比 46.2%,增值税约 23 亿元,占比 43.2%。各项税费占比情况如图 2-1 所示。

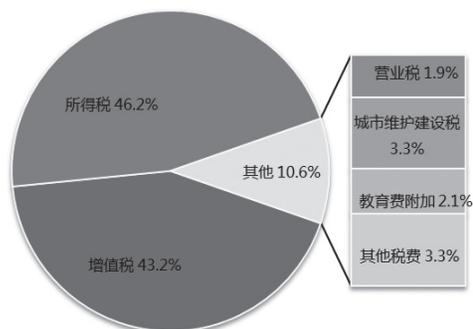


图 2-1

根据表 2-1 进一步分析增值税缴纳情况,11 家 H 股所缴纳增值税约 8.85 亿元,占行业增值税纳税总额的 38.5%,其他证券所缴纳增值税约 4.91 亿元,占比为 21.3%,非证券所缴纳增值税约 9.24 亿元,占比为 40.2%,增值税缴纳情况与行业收入格局基本匹配。

表 2-1 2014 年全行业增值税缴纳与收入格局配比情况

	增值税 (亿元)	占行业增 值税比重	总收入 (亿元)	占行业 收入比
11 家 H 股所	8.85	38.5%	242	41.1%
其他证券所	4.91	21.3%	106	18.0%
非证券所	9.24	40.2%	241	40.9%
合计	23.00	100%	589	100%

由于注册会计师行业是典型的知识密集型专业服务行业,可抵扣的增值税进项税额较少,因此,业内人士一度担忧“营改增”改革可能对行业税负造成不利影响。对 2010~2014 年全行业增值税、营业税和总体税负变化情况进行分析。图 2-2 和表 2-2 显示,自国务院决定于 2012 年实施“营改增”以来,全行业总体税负呈逐年下降趋势,从 10.20% 下降到 9.05%,这说明“营改增”改革总体上对行业减负和行业发展产生了积极影响。

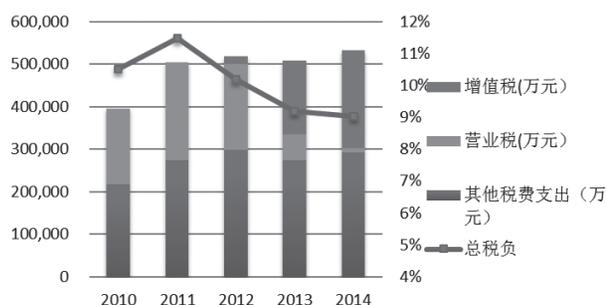


图 2-2

表 2-2 2010-2014 年全行业税费支出情况

	总税费 (亿元)	营业税 (亿元)	增值税 (亿元)	其他 税费 (亿元)	行业 收入 (亿元)	总体税负 (总税费/行 业收入)
2010	39.5	17.7	—	21.8	375	10.53%
2011	50.6	23.1	—	27.5	440	11.50%
2012	52.0	20.1	2.0	29.9	510	10.20%
2013	51.0	6.0	17.5	27.5	555	9.19%
2014	53.3	1.0	23.0	29.3	589	9.05%

## 2. 工资薪酬支出。

2014年,全行业支出工资薪酬约222亿元,比2010年的135亿元增加了87亿元,年均增长率约为13%,超过行业收入年均增长率。如表2-3所示,2014年,11家H股所工资薪酬支出约92亿元,占其业务收入的38.0%,其他证券所工资薪酬支出约36亿元,占其业务收入的34.0%,非证券所工资薪酬支出约94亿元,占其业务收入的39.0%。行业总工资薪酬与总收入的比重为37.7%。

表2-3 2014年各类事务所工资薪酬占收入比重情况

	工资薪酬 (亿元)	总收入 (亿元)	工资薪酬 占收入比重
11家H股所	92	242	38.0%
其他证券所	36	106	34.0%
非证券所	94	241	39.0%
合计	222	589	37.7%

从各职级人员薪酬支出分布看(见表2-4),合伙人工资薪酬支出28.2亿元,高级经理31.6亿元,经理34.7亿元,其他人员127.5亿元。需要说明的是,合伙人的工资薪酬支出特指固定薪酬,未包括事务所向合伙人分配的剩余收益(分红)。

表2-4 2014年各类事务所各职级人员工资薪酬支出情况(万元)

	工资薪酬合计 (亿元)	合伙人 工资薪酬 (亿元)	高级经 理工资 薪酬 (亿元)	经理 工资 薪酬 (亿元)	其他人员 工资薪酬 (亿元)
11家H股所	92.0	4.0	18.0	16.9	53.0
其他证券所	36.0	3.7	5.7	6.8	19.8
非证券所	94.0	20.5	7.9	11.0	54.7
合计	222.0	28.2	31.6	34.7	127.5

由表2-5进一步分析,全行业合伙人平均工资薪酬为8.9万元,高级经理平均工资薪酬为22.5万元,经理平均工资薪酬为14.2万元,其他人员平均工资薪酬为7.0万元。由于合伙人以分红为主要收入来源,因此平均工资薪酬较低属正常现象。对不同类型事务所工资薪酬支出作横向比较,数据显示,11家H股所的高级经理及以下人员平均工资薪酬明显高于其他证券所,证券所从业人员平均工资薪酬明显高于非证券所。当然,此为全行业总体情况,具体到各事务所之间仍存在一定差异。

表2-5 2014年各类事务所各职级人员的平均工资薪酬水平

	合伙人平均 工资薪酬 (万元)	高级经理 平均工资 薪酬 (万元)	经理平均 工资薪酬 (万元)	其他人员 平均工资 薪酬 (万元)
11家H股所	26.1	50.5	25.4	12.5
其他证券所	30.2	19.7	12.9	9.4
非证券所	7.1	10.4	8.8	3.8
行业平均值	8.9	22.5	14.2	6.1

## (三) 行业人才分布情况。

如表3-1所示,截至2014年12月31日,全行业共有执业注册会计师96320人,合伙人31628人。数据显示,从2010至2014年,执业注册会计师增加了3618人,合伙人增加了1343人,均呈小幅增长之势。

表3-1 2010-2014年注册会计师和合伙人人数

	2010	2011	2012	2013	2014
注册会计师人数	92702	94007	95506	95349	96320
合伙人人数	30285	30466	31148	31862	31628

## 1. 注册会计师分布。

图3-1数据显示,约25%的注册会计师集中在40家证券资格会计师事务所中,平均每家证券所的注册会计师人数超过600人。总体看,证券所的注册会计师人数占比小幅上升,非证券所的注册会计师人数占比略有下降,注册会计师小幅缓慢向证券所集中的趋势逐步显现。

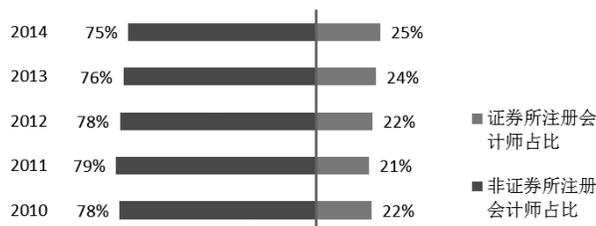


图3-1 2010-2014年证券所和非证券所注册会计师人数占比变化

据表3-2进一步分析,注册会计师在事务所之间的分布并不均衡。从平均数来看,11家H股所平均每所拥有注册会计师1203人,其他证券所平均拥有注册会计师376人,非证券所平均拥有注册会计师10人。从总数来看,11家H股所的注册会计师占全部证券所注册会计师人数的一半以上。这在一定程度上表明,大型会计师事务所对注

册会计师的聚合力更强、集中度更高。

表 3-2 2014 年各类事务所注册会计师分布

	注册会计师人数	在全行业占比	平均每家所注册会计师人数
11 家 H 股所	13 236	13.74%	1 203
其他证券所	10 903	11.32%	376
非证券所	72 181	74.94%	10
合计	96 320	100%	13

在研究注册会计师分布情况的同时,对各类事务所合伙人与员工人数的比例也作了分析。表 3-3 数据表明,规模越大的事务所,其合伙人的管理幅度也相对较大。

表 3-3 2014 年各类事务所合伙人和员工人数比例情况

	合伙人人数	员工人数	合伙人:员工(人数比例)
11 家 H 股所	1 532	52 695	1:34
其他证券所	1 227	29 123	1:24
非证券所	28 869	165 872	1:6
合计	31 628	247 690	1:8

### 2. 合伙人年龄结构。

图 3-2 和表 3-4 数据显示,合伙人年龄在 40~60 岁这一区间较集中,占比约 65%,这与注册会计师行业的执业特点和对合伙人执业能力与经验的要求基本吻合。但是,仍有两个迹象值得关注和思考:第一,40 岁以下的合伙人占比逐年降低且下滑较快;第二,60 岁以上的合伙人占比近 28%,其中 65 岁以上的合伙人占比近 19%,大大高于发达市场经济国家和地区的同类数据,说明行业人才老化与中青年后备人才流失的双重压力较大,行业治理结构和管理架构亟待优化。

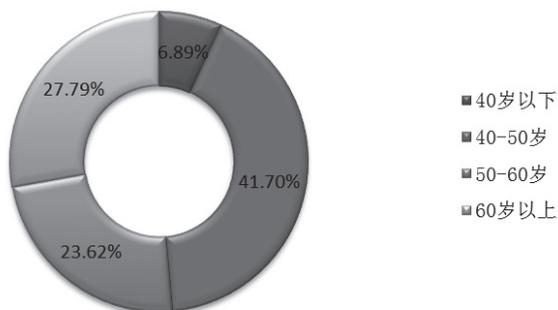


图 3-2 2014 年各年龄区间的合伙人人数占比分布

表 3-4 2010-2014 年各年龄区间的合伙人人数占比情况

	2010	2011	2012	2013	2014
30 岁以下	0.07%	0.08%	0.08%	0.05%	0.05%
30-40 岁	14.87%	12.39%	10.05%	8.48%	6.84%
40-50 岁	38.11%	40.90%	41.23%	41.78%	41.70%
50-60 岁	19.21%	18.04%	20.45%	22.16%	23.62%
60-65 岁	9.77%	9.77%	9.33%	8.90%	9.02%
65 岁以上	17.97%	18.82%	18.86%	18.63%	18.77%

### 3. 行业性别比例。

2014 年度,全行业注册会计师中女性占 49%,男性占 51%,行业性别比例基本平衡。在全行业合伙人中,女性占 41%,男性占 59%。其中,在证券所合伙人中,女性占 29%,男性占 71%;在非证券所合伙人中,女性占 42%,男性占 58%。女性注册会计师已越来越多地参与到事务所经营管理决策之中,“半边天”的地位作用业已体现。又如图 3-3 数据所示,女性注册会计师在较低年龄段占比更高,比如,在 30-40 岁的注册会计师群体中,女性比例达 56%,而在 30 岁以下的注册会计师群体中,女性比例高达 64%,说明年轻女性从业人员的学习能力和应考能力总体优于同年龄段男性。

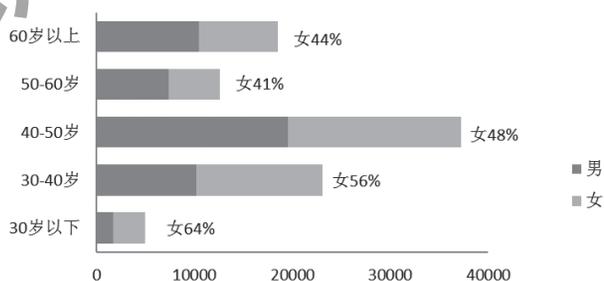


图 3-3

以证券所为样本进一步分析(见表 3-5),2014 年度证券所整体从业人员达到 8.2 万人(含合伙人、注册会计师和其他从业人员),男女比例约为 3:4,女性超过“半边天”,但是在合伙人层级,男女比例为 5:2,说明在证券业务领域,女性注册会计师晋升合伙人的提升空间仍较大。

表 3-5 2014 年证券所不同职级人员女性占比

	合伙人(女)	高级经理(女)	经理(女)	经理以下(女)
11 家 H 股所	28.5%	45.4%	54.3%	62.1%
其他证券所	30.0%	44.5%	48.2%	57.1%
平均比例	29.2%	45.0%	51.6%	60.5%

## (四) 证券所相关情况。

## 1. 基本情况。

如表 4-1 所示,截至 2014 年 12 月 31 日,全国共有证券所 40 家,均已完成特殊普通合伙改制。2014 年证券所业务收入约为 348 亿元,占全行业总收入的 59%,其中审计业务收入约为 263 亿元,同比增长 11%;40 家证券所共有从业人员约 8.2 万人,其中合伙人 2 759 人,注册会计师 24 139 人(含拥有注册会计师资格的合伙人)。2014 年度,40 家证券所的证券业务收入约为 67 亿元,同比增长 19%,增速较高,这与同期资本市场尤其是“新三板”较为活跃、发展较快有关。

表 4-1 2014 年证券所基本情况

	收入 (亿元)	审计业务 收入 (亿元)	合伙人 人数	注册 会计师 人数	分所 数量
11 家 H 股所	242	195	1 532	13 236	212
其他证券所	106	68	1 227	10 903	346
合计	348	263	2 759	24 139	558

表 4-2 数据显示,2010~2014 年,证券所的数量呈逐年下降趋势,从 2010 年的 53 家逐渐减少至 2014 年的 40 家,这是行业遵循市场规律,优化重组、强强联合的结果。与此同时,证券所分所数量不断增加,从 2010 年的 416 家增长到 2014 年的 558 家,平均每家证券所拥有 14 家分所,基本构建了覆盖全国主要城市尤其是发达地区和战略要地的服务网络。

表 4-2 2010-2014 年证券所分所与行业分所数量变化

	2010	2011	2012	2013	2014
证券所数量	53	49	44	40	40
证券所分所数量	416	437	457	486	558
总分所数量平均比值	1:8	1:9	1:10	1:12	1:14

## 2. 上市公司年报审计业务。

截至 2015 年 7 月,沪深两市共有 2 631 家 A 股上市公司披露了 2014 年度的财务报表审计报告,有关数据如表 4-3 所示。

需引起注意的是,我国上市公司年报审计平均收费约为 140 万元。横向比较,我国上市公司审计收费总体水平远低于美国等发达市场经济国家。以美国为例,如不考虑汇率因素,约有 5 倍左右差距;如考虑汇率因素,则约为其 1/30,说明我国注册会计师行业的专业服务价值尚有待进一步挖掘和提升。

表 4-3 2014 年证券所上市公司客户和年报审计业务收费情况

	上市 公司 家数	平均 每所 上市 公司 家数	年 报 审 计 业 务 收 费 (万 元)	平均每家 上市公司 年报审计 收费 (万元)	上市公司 资产合计 (亿元)
11 家 H 股所	1 743	158	302 577	174	1 438 769
其他证券所	888	31	66 943	75	62 312
合计	2 631	66	369 520	140	1 501 081

需引起注意的是,我国上市公司年报审计平均收费约为 140 万元。横向比较,我国上市公司审计收费总体水平远低于美国等发达市场经济国家。以美国为例,如不考虑汇率因素,约有 5 倍左右差距;如考虑汇率因素,则约为其 1/30,说明我国注册会计师行业的专业服务价值尚有待进一步挖掘和提升。

## 3. 境外审计业务。

财政部持续推进会计准则国际趋同等效,积极参与与国内外、多双边会计服务市场开放磋商,推动大中型会计师事务所国际化发展,同时采取多种措施加强跨境审计监管。2015 年 5 月,财政部印发《会计师事务所从事中国内地企业境外上市审计业务暂行规定》,将会计师事务所从事中国内地企业境外上市审计业务行为纳入监管范围。报备数据显示,开展境外审计业务的事务所主要为证券所,业务情况如表 4-4 所示。从境外审计项目所在地看,绝大部分位于亚洲和北美(占比约 95%),且集中在香港特区和美国。多重业务地的审计项目较少,但审计收入较高,主要原因是多地上市的公司多为大型企业,如中石油、中国联通等。

表 4-4 2014 年我国证券所境外审计业务情况

	主要境外业务 所在地	客户 数量	上市业 务数量	境外事务 所参与业 务合作的 项目数量	业务 收入 (万元)
亚洲	香港特区、 日本等	623	480	476	259 284
北美洲	美国、加拿大	163	84	44	60 819
欧洲	德国、英国、 意大利等	24	10	15	1 355
其他地区	澳大利亚等	3	0	3	525
多重 业务地	香港特区、 美国等	13	7	13	19 147
合计	—	826	581	551	341 130

#### 4. 职业责任保险。

资本市场的审计风险是证券所的首要风险来源。财政部高度重视证券所风险管控能力建设，会同保监会于2015年6月印发了《会计师事务所职业责任保险暂行办法》。如表4-5所示，近年来我国证券所投保职业责任保险明显增多，执业风险意识和职业责任赔偿能力进一步增强。

表4-5 2010-2014年证券所投保职业责任保险情况

	证券所数量	投保的证券所数量	占比
2010	53	35	66%
2011	49	29	59%
2012	44	31	70%
2013	40	35	88%
2014	40	37	93%

至2014年，共有37家证券所投保了职业责任保险，保险金（累计赔偿限额）约67.93亿元（“四大”参加国际会计网络的投保，实际投保额大于报备金额）。40家证券所尚有历史留存的职业风险基金约为13.18亿元。由此可见，职业责任保险已经成为我国证券所职业责任赔偿的主要保障方式。

#### 5.29家中型证券所和非证券所前60家的简要比较。

为了观察除11家从事H股审计的大型事务所之外的其他29家中型证券所与排名靠前的60家非证券所的有关差异，就部分指标做了对比分析。如表4-6和图4-1所示，中型证券所在合伙人和注册会计师规模上明显高于非证券所前60家，但在合伙人人均创收、员工人均创收和收入结构方面差异不大。这表明规模较大的非证券所的服务能力得到市场认可，逐步创造条件使之拥有更多市场机会是合理的、可行的。

表4-6 2014年中型证券所与非证券所前60家的部分指标比较

	平均 合伙人 人数	平均注 册会计 师人数	平均员 工人数	合伙人 人均创收 (万元)	员工人 均创收
中型证券 所(29家)	42	376	1 004	864	36
非证券所 前60家	9	76	217	734	30

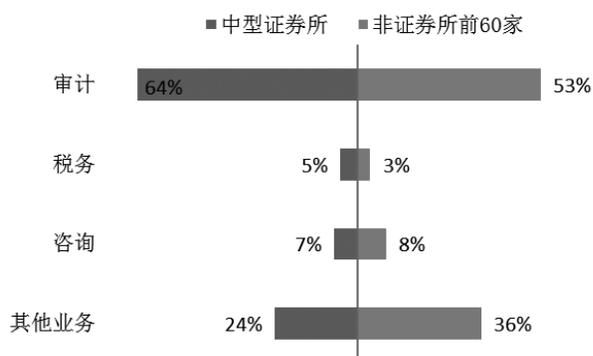


图4-1

#### (五)“四大”会计师事务所相关情况。

“四大”国际会计网络（普华永道、德勤、安永、毕马威）均在中国内地设有成员所（分别为普华永道中天、德勤华永、安永华明、毕马威华振）。需要强调指出的是，“四大”中国成员所是依照中国法律设立、依法自主经营并受中国政府有关部门监管的中国会计师事务所。近年来，中国其他大型会计师事务所发展较快，有的在业务收入规模上已超过“四大”中国成员所，传统的行业综合排名前四名格局有所改变。为避免歧义，本报告下文所称“四大”特指“四大”国际会计网络的中国成员所。

2014年度“四大”业务收入约为120亿元，其中审计业务收入为109亿元。“四大”拥有合伙人共计515人，注册会计师共计3 370人（含拥有注册会计师资格的合伙人），平均每家“四大”拥有注册会计师843人。“四大”合伙人人均创收约2 330万元，员工人均创收约61万元，员工的男女比例为1:2，但合伙人男女比例为2:1。截至2014年12月31日，“四大”在中国内地设立分所合计37家。

#### 1. 本土化转制。

2012年8月之后，原四家中外合作会计师事务所中的三家的合作期相继到期。2012年2月，财政部会同工商总局、商务部、外汇局和证监会共同发布了《中外合作会计师事务所本土化转制方案》，标志着“四大”本土化转制工作正式启动。在各相关部门的共同推动下，2012年6月~10月期间，财政部批复同意了毕马威华振、安永华明和德勤华永的本土化转制申请；2013年6月，财政部批复同意了普华永道中天的本土化转制申请。至此，“四大”本土化转制第一阶段工作顺利完成。

截至2014年12月31日，“四大”共有合伙人515人，其中具有中国注册会计师资格的合伙人为343人，占合伙人总数的66.6%；同时，中国注册会计师在“四大”核心管理层中的比例由转制前的不足45%上升至约70%，并将按照《转制方案》的规定继续稳步提升，既符合“四大”各国成员所均由所在国注册会计师主导运营管理的国际惯例，又兼顾了“四大”在华发展历史和合理诉求，特别是照顾了港澳会计专业人士在内地创业兴业的切身利益，相关各方反响较好，推动了“四大”本土化转制平稳、有序、顺利进行。转制以来的“四大”积极采取多种措施继续加强质量控制和人才建设，保持了较高的品牌认可度和较好的业务成长性。

#### 2. 上市公司年报审计业务。

如表5-1数据所示，2014年度“四大”共拥有上市公司年报审计客户158家，平均每所拥有上市公司客户40家，与其他7家H股所平均拥有226家上市公司客户相比，“四大”的上市公司客户数量并不占优。但是，“四大”平均每家上市公司客户的年报审计收费为1 033万元，是其他7家H股所上市公司年报审计户均收费水平的近12倍。从上市公司资产角度分析，A股市场上市公司约86%的资产经“四大”审计，表明“四大”大客户集中的优势仍较显著。

表 5-1 2014 年 11 家 H 股所上市公司客户和年报  
审计业务收费情况

	上市公司 家数	平均每所 上市公司 家数	审计业 务收费 (万元)	平均每 家公 司审 计收 费 (万元)	上市公 司资 产合 计 (亿元)
四大	158	40	163 233	1033	1 294 738
其他 7 家 H 股所	1 585	226	139 344	88	144 031

从审计收费进一步观察客户分布(见表 5-2), 审计收费在 3 000 万元以上的 12 家上市公司全部为“四大”的客户; 审计收费在 500 ~ 3 000 万元的客户中, “四大”占据了近 80%。从上市公司客户行业分布角度看(见表 5-3), “四大”在银行、证券、保险、航空航运等领域仍具有绝对优势。

表 5-2 2014 年证券所上市公司审计客户分布

	5 000 万元 以上	3 000- 5 000 万元	1 000- 3 000 万元	500- 1 000 万元	100- 500 万元	100 万元 以下
四大	7	5	17	22	111	15
其他 7 家 H 股所	0	0	3	4	392	1 174
其他证券所	0	0	0	3	159	719
合计	7	5	20	29	662	1 908

表 5-3 2014 年沪深股市股本总额前 100 家上市公司的  
审计师分布

	上市公 司家 数	四大	其他 7 家 H 股所	其他证券 所
商业银行	14	14	0	0
证券保险	3	3	0	0
能源钢铁	20	8	9	3
电力电厂	9	2	6	1
建筑地产	14	7	5	2
航空航运	4	4	0	0
其他	36	20	12	4
合计	100	58	32	10

### 3.H 股审计业务。

2010 年 12 月, 经与香港特区有关方面达成协议, 财政部、证监会联合推荐了 12 家内地事务所从事 H 股企业审计业务(中瑞岳华和国富浩华于 2012 年合并为瑞华, 现有 11 家 H 股所), 标志着 H 股双重审计政策彻底取消。如图 5-1 和表 5-4 所示, 内地所获许从事 H 股审计业务以来, 客户数量平稳增长, 主审(由内地所出具审计报告)比例有所提升, 2014 年内地事务所的 H 股审计收入约为 22.5 亿元。从项目分布看, “四大”仍然占据主导地位, 在 2014 年度的 264 家 H 股客户中, “四大”的客户为 232 家, 占比约 88%; 取得审计收入约 21.8 亿元, 占比约 97%。但从主审比例来看, 内地其他 7 家 H 股所的主审比例更高, 在其 32 家客户中, 主审客户为 20 家, 占比 62.5%, 而内地“四大”主审的客户比例约为其 H 股审计客户总数的 10%。尤其值得一提的是, 2015 年 3 月, 天健会计师事务所第一次以中国执业注册会计师身份、依据内地审计准则签发按照内地会计准则编制的 H 股财务报表审计报告, 标志着内地会计师事务所从事 H 股审计不断向纵深发展。

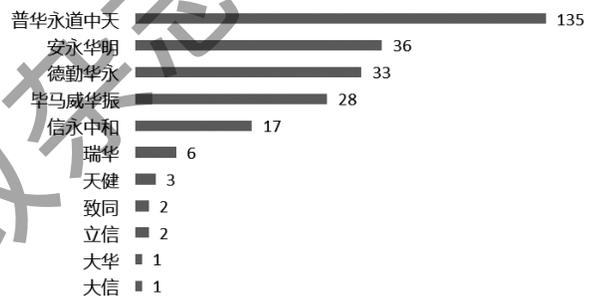


图 5-1

表 5-4 2010-2014 年内地事务所 H 股审计客户数量  
和主审参审情况

	2010	2011	2012	2013	2014
客户数	154	165	216	260	264
主审数	4	27	37	42	43
参审数	150	138	179	218	221

### 三、对行业未来走势的初步判断和对策建议

(一) 行业持续向好的发展态势将进一步强化, 但人才流失加剧、执业质量欠优、内部治理失范等突出问题对行业长远发展构成较大压力。

注册会计师行业植根于经济沃土。当前中国经济“形有曲折”、“势仍向好”, 这为注册会计师行业持续稳定发展提供了广阔空间和有力保障。特别是党的十八大以来, 国务院在加强资本市场建设、强化审计工作、发展服务贸易、增强外贸竞争新优势、推进大众创业万众创新、深化国有企业改革、加快自贸区建设等文件中对大力发展注册会计师行业提出明确要求, 为我国注册会计师行业平稳较

快发展吃了“定心丸”。同时应当看到,人才流失加剧、执业质量欠优、内部治理失范等已成为制约行业发展的突出问题,必须下大决心、花大力气认真研究解决。仅以人才流失为例,2010~2014年间,全行业净增执业注册会计师3618人,年均净增905人,大体相当于每8家事务所年均净增1人,而同期行业人才流失率多在15%-20%,有的高达30%左右。注册会计师是行业发展的最大“资本”和核心“资产”,长此以往,行业发展的人才基础和发展后劲将受到影响。

要解决上述问题,一要与时俱进完善注册会计师考试制度,进一步夯实行业可持续发展的人才基础。二要改革完善事务所内部收入分配制度,切实加大向中青年注册会计师和一线从业人员的倾斜力度,切实做到以优良的合伙文化留人、以科学的晋升机制留人、以优厚的收入待遇留人。三要着力加强诚信建设、独立性建设、专业能力建设和执业质量控制,防止经济下行压力风险、资本市场波动震荡风险传导加剧审计风险。四要全面改进内部治理,以合伙协议为统领,以合伙人责权利安排为核心,以收入分配为突破,以总分所一体化管理为关键,以信息系统管理为支撑,加快建立健全决策有据、执行有效、监督有方、问责有力的管理制度体系,大力提升内部管理契约化、规范化、科学化、精细化水平。

(二)行业协调稳定的竞争格局将进一步延续,但高、中端业务竞争趋紧且变数较多、低端业务竞争失序对行业形象声誉构成较大冲击。

历经改革开放尤其是新世纪、新阶段以来的市场洗礼和政策引导,我国注册会计师行业已经形成大中事务所服务对象和执业领域各有侧重的协调发展局面。在此基础上,大体形成证券所与非证券所有序发展、齐头并进的竞争格局。由此细分,在证券所行列,包括“四大”在内的前10家左右大型事务所和其他证券所之间又呈现出新型竞争关系。随着行政审批制度改革的推进和证券法律制度的修订,以证券资格为标志的竞争格局将发生一定变化,但前10家左右大型事务所引领行业发展,大、中、小事务所协调发展的基本格局不会改变。

尽管如此,以下三因素对行业竞争关系和竞争秩序的重要影响不容忽视:第一,股票发行注册制改革实施后,可能有更多事务所参与资本市场审计业务。在世界成熟资本市场,这些证券业务“新军”对现有市场格局的分流效应较为微弱,但在我国现实环境下仍具有某种不确定性,一旦发生重大审计失败案件,可能对行业形象声誉造成较大负面影响。第二,金融审计业务竞争更加激烈,“四大”与其他大型事务所,甚至“四大”之间的竞争也可能加剧。第三,随着行政审批制度改革的深化,清理规范行政审批过程中的中介服务也将提速,一些非法定审计业务很可能被纳入清理规范范围,这对中小事务所的冲击在所难免,如果业务转型迟滞,可能加剧低价恶性竞争。

为此,一要合理调控从事证券审计业务的事务所的扩容范围,既要有序扩大,又要严控风险,防止因地方保护主义或“价格战”等因素造成“劣币驱逐良币”。二要贯彻“宽

进、严管、重罚”的总体思路,不断强化事中事后监管,结合证券业务风险状况、规模数量、执业经验、历史表现等综合因素,建立完善定期检查与随机抽查制度,特别要将审计项目合伙人和质量复核合伙人作为监管的重中之重。三要改进完善中央企业、金融企业审计轮换制度,适时、适当延长审计轮换期;同时,研究大型企业集团和金融机构“主审+参审”的审计师配置制度,既鼓励公平竞争、充分竞争,又缓解竞争压力、规范竞争秩序。四要引导、支持中小事务所顺势应势调整业务结构、转变发展方式,着力把适应市场需求的特色业务、咨询业务作为“增收”的主攻方向;同时,多措并举为中小所“减负”,推动中小所在更好的政策环境和市场环境中健康规范发展。

(三)行业面向市场的服务范围将进一步扩大,但新业务新领域开拓、公共部门注册会计师审计制度推行对行业服务能力构成较大挑战。

总体而言,我国注册会计师行业的业务结构和服务对象不断拓展。从业务结构看,已由传统审计业务逐步延伸至税务、咨询业务;从服务对象看,已由完全依赖企业逐步扩展至行政事业单位。但也应看到,审计业务、企业业务比重畸高的状况尚未根本改变,不仅制约了业务创新和提质增效,而且抑制了注册会计师服务效能的更大体现和更广认同。按照党中央、国务院的部署要求,财政部大力推动注册会计师行业开拓新业务、新领域,在企业内控审计与咨询、医院高校基金会审计、管理会计咨询、预算绩效评价、奥运会申办财务顾问等方面取得积极进展,但与经济社会发展要求和行业自身发展需求还有较大差距。2014年12月,李克强总理在接见全国审计机关先进集体和先进工作者代表时发表重要讲话,强调要“引入社会力量参与审计,增强审计的公信力”,为注册会计师行业在更大范围、更宽平台、更高层次上发挥职能作用指明了方向。

为此,一要抓紧研究建立以政府综合财务报告为主线公共部门注册会计师审计制度,增强配套制度安排的严肃性和约束力,从法制体系和体制机制上破除注册会计师实施公共部门审计的准入障碍。二要细化落实政府购买注册会计师专业服务管理制度,拓宽服务领域,规范购买程序,夯实经费保障。三要持续完善审计准则,结合企业和公共部门的特点与差异,为注册会计师开展业务提供全面、及时的技术支持。四要切实加强注册会计师专业胜任能力建设,真正做到在业务开拓上有规划、在人才队伍上有储备、在技术攻关上有投入、在业务开展上有协作,以新业务、新领域的新作为、新成就促进注册会计师行业的新跨越、新发展。

(四)行业走向国际的开放战略将进一步深化,但国际化品牌创建、国际化资源利用、国际化网络建设等对行业治理能力构成较大考验。

在做强做大“走出去”战略的引领推动下,我国注册会计师行业的国际化程度和国际影响力显著提升,中国审计准则与国际规则持续趋同,中国注册会计师首次担任全球十大会计网络的联席主席,一批中国注册会计师跻身全球会计网络的决策管理层,信永中和、天职国际等会计师

事务所在境外创建成员所取得新突破。成绩来之不易,但差距仍应正视。以中国品牌命名、由中国主导运营的最大国际会计网络(信永中和)仅名列全球第19位,中国注册会计师行业的国际化征程任重道远。令人振奋的是,2015年2月,国务院发布《关于加快培育外贸竞争新优势的若干意见》,明确提出要“重点培育和扩大通信、金融、会计等新兴服务贸易,提升服务业国际化水平,提高服务贸易在对外贸易中的比重”,必将助力中国注册会计师行业国际化航船扬帆远航。

为此,一要加快转变重货物贸易、轻服务贸易的滞后思维,建立完善支持会计师事务所“走出去”的产业政策、财税政策和外汇政策,并为从业人员跨境流动提供出入境便

利。二要苦练内功、固本强基,在做强做大国内“大本营”的基础上谋划全球网络布局、时间表和路线图,克服急于求成,防止拔苗助长。三要注重与“走出去”企业的业务协同,注重与律师、信用评级等机构的业务协同,逐步实现中国企业、中国投资到哪里,中国会计师事务所及其境外成员所的专业服务就跟进到哪里。四要培养造就一大批懂经营、会管理、善沟通的国际化人才。从推动我国会计师事务所总分所一体化管理的艰巨实践看,要创建全球知名会计网络殊为不易,而科学的治理体系和卓越的治理能力尤为重要,必须高度重视国际化人才培养工作,为我国注册会计师行业的国际化发展提供强大的人才支持。

(财政部会计司供稿)

## 全国会计领军(后备)人才培养成效与优化研究

——基于10周年问卷调查的分析

### 一、引言

为进一步优化会计人才结构,发挥高层次会计人才的引领带动作用,2005年,财政部推出了全国会计领军(后备)人才培养工程。2007年,财政部制定了《全国会计领军(后备)人才培养十年规划》,该规划全面阐述了会计领军人才培养的总体目标、具体任务、培养方式等,既是系统规划与实施会计专业人才培养的指导性文件,更是面向未来会计专业人才建设前瞻性的制度安排。全国会计领军人才培养项目的实施标志着中国高端会计人才建设进入了系统化、规范化轨道。为了评估全国会计领军(后备)人才培养项目效果,欧阳宗书等(2013)基于问卷调查对项目学员进行了跟踪研究,研究结果表明:企业类会计领军(后备)人才培养项目达到了预期效果,培养和造就了一批精通业务、善于管理、熟悉国际惯例、具有国际视野和战略思维的高素质、复合型会计人才,并且发挥了会计领军(后备)人才在强化会计职能、宣传会计政策、组织继续教育、研究实务问题等方面的组织推动和辐射作用。

2015年是全国会计领军(后备)人才培养项目启动十周年,为进一步探讨项目培养成效,以欧阳宗书等(2013)的研究为基础,对问卷内容做了进一步细化,以期更好地反映研究问题,为项目持续优化提供改进建议。

### 二、企业类全国会计领军(后备)人才培养项目基本情况

《全国会计领军(后备)人才培养十年规划》明确了全国企业类会计领军(后备)人才培养项目的目标是:“实施人才强国战略,适应我国市场经济和会计行业发展要求,培养和造就一批精通业务、善于管理、熟悉国际惯例、具有国际

视野和战略思维的高素质、复合型会计人才,发挥会计领军(后备)人才在强化会计职能、宣传会计政策、组织继续教育、研究实务问题等方面的组织推动和辐射作用,促进我国会计队伍整体素质的全面提高。”

全国会计领军(后备)人才的组织和协调工作、培训对象、培训方式等情况在欧阳宗书等(2013)的研究里已经做了详细说明,此处不再赘述。企业类全国会计领军(后备)人才培养项目自2005年9月启动,至2015年10月份已经招生十期,共招收561名学员,培养过程中按照相关考核制度淘汰12名学员。具体如下:第1期招生56人,学习期间考核淘汰6人,2010年毕业50人;第2期招生50人,学习期间考核淘汰3人,2012年毕业47人;第3期招生50人,学习期间考核淘汰2人,2014年毕业48人;第4期招生50人,学习期间考核淘汰1人,2015年毕业45人(2人退学,2人转入第5期);第5-10期尚未毕业,第5期招生50人,第6期招生50人,第7期招生60人,第8期招生65人,第9期招生65人,第10期招生65人(2015年8月入学)。

### 三、研究问题及问卷设计

本文旨在研究企业类全国会计领军(后备)人才培养成效,这可以通过培养目标是否实现加以体现。根据项目培养目标以及方案,我们所要研究的问题是:

1.项目目标之一是“培养和造就一批精通业务、善于管理、熟悉国际惯例、具有国际视野和战略思维的高素质、复合型会计人才”,本研究想要知道的是,通过项目的培养,是否切实提升了学员的上述综合素质。但是上述目标作为定性目标,很难进行衡量。一般来说,随着上述目标要求的实现,则学员管理的资产总额应该增加、职务级别应该得到提升、工作领域应该拓宽。因此,我们用学员参加项目前后