我国注册会计师协会改革的若干思考

李淑琴　杨昌红

（石家庄经济学院　石家庄　050031）

【摘要】注册会计师协会作为一个行业自律组织，如何更好地发挥协会作用是我国注册会计师行业能否健康发展的关键。本文通过对我国注册会计师协会的特性、宗旨和职能进行重新思考，提出完善注册会计师行业自律管理体系的思路。

【关键词】注册会计师协会　行业自律　职能定位

成熟市场经济体制下的经济治理模式表现为政府、企业和行业协会等多主体所构成的相互作用、相互替代和相互补充的多元化治理模式。协会组织是政府、企业和市场之间联系的纽带，是市场经济关系深入发展和社会分工在市场领域细化的必然产物，是市场体系的重要组成部分。在市场经济发达的国家，作为“第三部门”的行业协会具有不可替代的治理、协调和指导作用。而协会组织模式的构建，又对协会的自身发展至关重要。

一、注册会计师协会的特性

我国注册会计师协会是由注册会计师组成的社会团体。从注册会计师协会的定义来看，显然其应具有一般非赢利组织的非赢利性、民间性、专业性和独立性的普遍特征。而从我国注册会计师协会的产生和发展现状来看，以下特征更能体现其本质：

1. 内生性。我国注册会计师协会是在体制内生成的，不是自下而上从民间自发形成的，而是自上而下在政府推动下发展起来的，是政府管制机构模仿国际惯例的产物。

2. 法定性。我国注册会计师协会的成立是以当时的《注册会计师条例》为依据的，协会是隶属于财政部门的事业单位。1993 年 10 月颁布的《注册会计师法》将其性质界定为社会团体，同时规定“注册会计师应当加入注册会计师协会”，即注册会计师协会是法定的协会，注册会计师执业必须加入协会，是强制入会而非自愿入会。

3. 垄断性。《注册会计师法》规定，中国注册会计师协会是注册会计师的全国组织，省、自治区、直辖市注册会计师协会是注册会计师的地方组织。法律规定赋予了注册会计师协会作为一个职业组织在行业中的唯一性，使其天然地具有垄断地位。

4. 自治性。按照社会团体管理的要求，我国各级注册会计师协会都成立了会员代表大会、理事会、常务理事会和专业委员会等治理机构，其运转也日趋正常。协会以章程的形式说明了协会与会员的契约关系，规定了协会的职责、会员的权利和义务等。特别是近年来，以维护社会公众利益为目标，大力推进诚信建设，通过不断完善执业标准，强化职业道德教育和业务培训，建立健全自律惩戒机制等，显著提高了行业的社会公信力，充分体现了协会的自治特征。

5. 专业性。协会是民间性的职业组织，TomLee（1995）认为，职业是以团体形式组织起来并由专业人士组成的行业。该职业的从业者明确地致力于保护公众利益，为客户提供的服务与以知识为基础的团体直接相关。专业人士是职业团体中拥有独立身份、掌握必要知识并对公众利益承担明确义务的从业人员。Arson（1977）认为，所谓职业组织，就是将专业人士组织起来，通过垄断方式将不合格的服务提供者排除在外，从而实现对专业服务的市场控制。TomLee 还认为，职业组织就是创立一种机制，包括准入条件、执业标准、制度化的培训与教育等，以实现对专业服务的市场控制。从业人员如果不满足职业组织规定的条件，就不能进入职业组织并获得会员资格。注册会计师协会是由注册会计师所组成的社会团体，注册会计师是依法取得注册会计师证书并接受委托从事审计和会计咨询、会计服务业务的执业人员。可见，较强的专业性是注册会计师协会的显著特征之一。

二、注册会计师协会的宗旨和职能

理论界对协会的宗旨虽然有不同的表述，但认识基本一致。协会的宗旨可以概括为：提高行业专业水平、维护职业合法权益、保证服务质量以及维护公众利益。经过 10 多年的发展，注册会计师协会已经成为维护行业秩序和利益、促进行业发展的重要力量。但对注册会计师协会的职能定位理论界存在较大的分歧。2002 年 11 月，财政部将原来委托中国注册会计师协会行使的监管注册会计师行业的行政职能收回，旨在强化政府监管，但现实的情况是放开了会计师事务所的审批权，加剧了市场的竞争，而协会工作缺乏自律管理的手段，反倒显得无所适从。协会应如何定位，或者说协会究竟应具备哪些职能，是急需解决的问题。通过分析注册会计师协会的角色定位，我们认为其职能主要来源于以下三个方面：

一是法律已授权的职能，是指《注册会计师法》明确注册会计师协会应履行的职能，具体有以下 5 项：第七条“注册会计师全国统一考试办法，由国务院财政部门制定，由中国注册会计师协会组织实施。”第九条“参加注册会计师全国统一考

试成绩合格,并从事审计业务工作二年以上的,可以向省、自治区、直辖市注册会计师协会申请注册。"第三十五条"中国注册会计师协会依法拟定注册会计师执业准则、规则,报国务院财政部门批准后施行。"第三十六条"注册会计师协会应当支持注册会计师依法执行业务,维护其合法权益,向有关方面反映其意见和建议。"第三十七条"注册会计师协会应当对注册会计师的任职资格和执业情况进行年度检查。"由法律对协会的职能进行授权,一方面可以保障协会依法享有行业管理权;另一方面可以规范协会合法行使权力,防止对会员和社会公众利益造成侵害。

二是需法律确认的职能,主要是协会对会员的违规处罚权,如警告、取消会员资格等。这些本是一个协会的固有职能,但由于我国大多数协会组织的内生性,协会的许多职能是从传统意义上的行政职能中让渡出来的,政府部门由于利益偏好和强势地位,对那些本应由协会行使的公共事务管理权的让渡几乎都是"挤牙膏式"的。要落实此项职能,首先要澄清对行政职能的认识,摒弃公共行政等于政府行政的狭隘观念,把非政府公共行政的职能还给协会组织。在政府和非政府组织均能履行的许多职能上,依靠社会自治机制往往能取得更好的效果,如在行业管理的许多方面,政府依靠行政手段也可以达到维护市场秩序的目的,但若依靠行业协会实行行业自律管理,将更有利于促进行业的发展并降低行政成本。

三是契约规定的职能。规范注册会计师和协会关系的契约就是协会章程。章程除了将法律授权和确认的职能进一步细化外,还可以在法律法规的框架内,根据会员的意愿,规定一些行业自律管理、自我服务以及对外协调的职能。

此外,一些诸如宏观调控、整体决策、行政检查等方面的职能只能由政府来行使,但政府部门为了更好地履行这些职能,有必要利用或借助协会的资源优势和专业优势。此时,政府部门会将部分工作委托给协会,并拨付相应的经费。

注册会计师协会的职能可以分为四类:服务、监督、管理和协调。协会的工作内容应以服务于会员、维护会员利益为基本宗旨,否则就不是自律组织,当然也包括向政府提供的服务。监督是协会代表全体会员的利益对个别会员的执业行为和道德状况进行的行业自律监督。行业自律是相对于行业外的政府、媒体、公众监督的他律而言的,行业自律并不排除对个别会员的违规行为实施必要的惩戒,甚至取消其会员资格。管理是协会组织机构在运行中对会员入会、注册、制定专业标准、培训等一系列日常工作的自律管理。协调包括内部协调和外部协调,如设立中小会计师事务所权益保障委员会属于平衡内部利益关系,即内部协调;影响政府的决策,在保证社会公众利益的同时,争取行业利益最大化属于外部协调。一般情况下,要实现这四个方面的职能,按照法定协会的属性、协会的自律管理权限应包括会员入会、培养教育、行为监督和行业退出等一套完整的体系。

三、改革我国注册会计师协会的思路

目前,我国注册会计师协会自身还带有一定的行政职能,要求其在职能上成为一个行业自律组织尚有一定的困难。具体表现为:我国现实情况是包括注册会计师协会在内的几乎全部行业协会都是"官办"或"半官半民"性质的协会。注册会计师协会自律监管缺位,协会内部运作更多地受制于财政部门,注册会计师协会被作为财政部门的下属机构进行管理,协会内部也实行行政化的运作模式。政府部门对注册会计师执业干预过多,注册会计师协会缺乏为注册会计师提供良好服务的动力机制和制约机制。如政府部门对注册会计师执业的行政干预、行政部门滥用职权对会计师事务所执业设立"资格许可"制度、各政府主管部门多头检查、随意调档等问题在很大程度上影响了协会正常管理工作的开展。此外,在法律规定上协会也缺乏自律管理的空间。所以,我国行业协会的建设与完善,无论从理论上还是实践上,特别是从法律层面上,仍有许多方面需要努力。

1. *健全协会功能*。要按照《行政许可法》的要求,凡是通过市场机制能够解决的问题,可以由市场机制去解决;通过市场机制难以解决,但通过规范、公正的中介机构自律能够解决的问题,应当通过中介机构自律去解决;即使是市场机制、中介机构自律解决不了,需要政府加以管理的问题,也要首先考虑通过事后监督去解决。即对现有政府职能进行重新界定,将应归属于协会的职能归还协会。

2. *提升协会的权威性*。充分依靠政府的支持来提升协会的权威性,为协会走向民间奠定坚实的基础。目前我国正处于"转轨经济"的特殊时期,即需要依靠政府的力量来推动市场化的进程。注册会计师协会的独立性问题实际上是一把"双刃剑",一方面注册会计师协会本身的独立性有助于注册会计师行业走上自我管理的轨道;另一方面,协会又必须依靠政府的支持来保持其权威性。目前理性的注册会计师协会组织模式应该是在考虑具体情况的基础上实现政府监管和行业自律的相互补充和相互融合。

3. *让注册会计师协会完全走向民间*。待我国市场经济完善程度和有关协会方面的法律规定完善之时,带有浓厚行政色彩的自上而下成立的注册会计师协会将完全走向民间,实现协会社会合理性与合法性的统一。现阶段我国的注册会计师行业还离不开政府的扶持,但从长远来看,随着政府职能的调整,注册会计师协会能更好地发挥行业自律、行业建设和行业保护的职能。

温家宝总理在政府工作报告中谈到加快转变政府职能时提出,要进一步推进政企分开、政资分开、政事分开。坚决把政府不该管的事交给企业、市场和社会组织,充分发挥社会团体、行业协会、商会和中介机构的作用。这显示出国家对中介机构的管理理念正在由国家统抓、统管向社团自治转变。

主要参考文献

1. 贾西津,沈恒超,胡文安.转轨时期的行业协会——角色、功能与管理体制.北京:社会科学文献出版社,2004

2. 余晖等.行业协会及其在中国的发展:理论与案例.北京:经济管理出版社,2002

3. 陈毓圭. 积极推进行业自律管理机制建设. 中国注册会计师,2003;2