

# 论中国注册会计师行业之专业文化建设

——基于诚信、独立性和专业判断

刘颖斐(副教授), 倪源媛

**【摘要】** 会计文化是人类在社会历史实践中形成的与会计相关的各种物质财富和精神财富的总和。注册会计师行业专业文化建设的目标是促进该行业实现其为社会经济发展中的职能。诚信是基础, 独立性是灵魂, 专业判断是核心。本文从专业技术角度论述了注册会计师行业专业文化建设问题, 指出要建立并维护基于诚信、独立性和专业判断的中国注册会计师行业专业核心价值观, 需要从建立多层次的监督机制、建立诚信档案、强化注册会计师协会的作用、加强对行业从业人员的教育、推动行业的品牌建设等方面着手。

**【关键词】** 注册会计师行业; 核心价值观; 诚信; 独立性; 专业判断

**【中图分类号】** F233

**【文献标识码】** A

**【文章编号】** 1004-0994(2016)04-0059-3

## 一、引言

经济的发展需要文化的支撑, 而文化对行业发展发挥着精神引领作用。行业文化是一种理念、一种凝聚力、一种软实力, 决定着行业的竞争力和发展方向。2011年, 党的十七届六中全会审议通过了《中共中央关于深化文化体制改革、推动社会主义文化大发展大繁荣若干重大问题的决定》(以下简称《决定》), 这是当前指导我国文化改革发展的纲领性文件。《决定》中强调, 我国应当着力建设社会主义核心价值观, 推动社会主义先进文化深入人心, 促进精神文明和物质文明全面发展, 开创人民思想道德素质和科学文化素质全面提升的新局面。对于注册会计师行业来说, 应抓住这次契机, 依照《决定》的要求, 结合自身行业特征, 全方位打造行业专业核心价值观。

## 二、注册会计师在社会经济发展中的职能定位

注册会计师行业专业文化建设的目标是促进该行业实现其为社会经济发展中的职能定位。明确注册会计师的职能是论证文化建设合理性的基础。

习近平总书记于2012年4月对注册会计师行业的发展作出重要批示, 明确要求“紧紧抓住服务国家建设这个主题”。这是党中央对注册会计师行业提出的期望, 也是经济社会发展对该行业提出的要求, 更是该行业实现科学发展的基础。注册会计师行业不仅承担着通过提高会计信息质量来引导资金的合理流动和资源的有效配置、维护市场经济秩序、促进市场经济高效发展的职能, 还承担着部分专业服务和经济监督职能。这些职能的实现是注册会计师行业服务国家建设的具体表现。为了实现上述职能, 注册会计师行业需要建

立并维护基于诚信、独立性和专业判断的专业核心价值观。

## 三、注册会计师行业的专业核心价值观

注册会计师行业是一种以职业道德和专业胜任能力为核心的高度专业化的行业, 要求从业人员在执业过程中始终保持诚信、独立性, 并充分发挥专业判断能力。

### (一) 专业核心价值观的内容

1. 诚信文化是注册会计师行业生存的基石。中国现代会计之父潘序伦先生曾指出: “立信, 乃会计之本; 没有信用, 也就没有会计。”诚信是注册会计师行业的生命线, 是立业之本、发展之基, 它要求注册会计师能客观地搜集审计信息, 公正地评价并作出鉴证结论。

改革开放以来, 社会转型过程中的城市化、工业化对社会的传统价值观念、思想文化观念产生了剧烈的冲击。注册会计师行业也不可避免地受到了影响, 注册会计师为追求经济利益而与被审计单位串通造假的事件时有发生。由于对银广夏、蓝田等企业审计的失败, 导致了注册会计师行业的公信力受到社会质疑, 注册会计师行业的可持续发展面临严峻挑战。

实际上, 对于注册会计师行业而言, 不仅要着眼于现在, 还要考虑到长远的未来。博弈论分析已经证明, 后辈会为前辈的不诚信行为买单, 昨天的不诚信行为会成为今天的绊脚石。注册会计师不能为了短期利益而违背诚信原则, 否则其付出的代价将是长久和巨大的。因为在注册会计师提供的众多社会服务中, 其一般都是以独立的第三方身份提供专业意见。公众对注册会计师的需求源于信任其经过专业判断所得出的鉴证结论, 认为经过审计可以增强企业财务报表的可信

## □ 审计园地

度,进而作出自己的投资决策。只有坚守诚信原则,注册会计师提供的服务才会在市场经济中获得其他参与者的自发性需求。除了强制性需求外(如针对上市公司的审计服务等),这种建立在信任基础上的自发性需求才是注册会计师行业生存和发展的基石。所以对于该行业而言,诚信既是道德资源,也是经济资源。

2. 独立性文化是注册会计师行业的灵魂。注册会计师以其拥有的专业知识、信息优势作为独立的第三方专家,承担着判断上市公司信息披露真实性的重要责任。经过其独立审计达到合格标准的上市公司,其财务报表具有更高的可信度。因而,注册会计师独立审计能够降低证券市场的信息不对称,维护证券市场秩序,同时更好地指导投资者决策,保护投资者利益。

1962年,曾任美国注册会计师协会职业道德委员会主席的Thomas G.Higgins对审计独立性进行了概括。他认为,注册会计师应在形式和实质两个层面上均保持独立性。形式上的独立性是独立性的外在表现,即要做到:一个理性并且掌握充分信息的第三方经过权衡后,会认为注册会计师呈现出一种独立于审计委托人的身份,其与被审计人在形式上看起来不存在利害关系。由于该要求具有操作性强的特征,因此注册会计师及会计师事务所基本都能保持形式上的独立性。而实质上的独立性又被称为精神上的独立性,它是对独立性的内在要求。注册会计师应在执业过程中始终保持公正、客观的立场,与审计客户之间必须确实确实毫无利害关系,二者相互独立。

但中国的文化背景并不强调独立性,人们总会自觉或不自觉地选择依附于他人或组织的判断,并很容易受到周围环境的影响。在这种文化背景下,我国的注册会计师行业需要更加强调独立性,确保注册会计师在执业过程中保持精神上的独立性,从而作出符合准则要求的独立的专业判断。

3. 专业判断文化是注册会计师行业的技术核心。实质重于形式原则和原则导向的会计准则决定了专业判断是注册会计师行业的技术核心。失去了专业判断,大部分会计从业人员就可以由计算机系统完全替代。在理论层面,经济活动的复杂性决定了原则导向的会计准则更有利于促进社会经济活动的可持续发展,因为规则导向的会计准则常常滞后于经济发展状况,产生制约经济发展的负面作用。但是在执行层面,原则导向的会计准则更依赖于从业人员专业判断的合理性,如果从业人员不能作出符合经济活动实质的专业判断或者扭曲经济活动实质,原则导向的会计准则就会对经济发展产生负面作用。

会计准则的制定者往往陷于这种利弊权衡的两难困境中,解决困境的期望最终寄托于会计从业人员的专业判断质量。只有基于诚信、独立性以及专业胜任能力的专业判断,才能充分地实现制定原则导向会计准则的初衷,从而在最大程

度上保证会计信息能够解释经济活动的实质,最终有效发挥会计信息在促进资源合理配置及维护市场经济秩序方面的作用。

专业胜任能力是发挥审计专业判断功能的基础。审计专业判断受主观因素的影响较大,因而对注册会计师的专业素质有一定的要求。较高的专业素质是作出恰当、高质量审计判断的有力保证。注册会计师对需要作出判断的问题越熟悉,对判断方法的驾驭能力越强,则发生错误判断的可能性越小。

现阶段,我国对注册会计师的技能教育还不够全面,缺少系统的职业培训及后续教育,因而注册会计师的专业素质还有待提高。由于审计专业判断是一项源于审计实践又高于审计实践的技能,因此注册会计师应紧跟时代的步伐,不断更新知识,完善知识结构,使自己具备充分的专业胜任能力,从而做出正确的专业判断。

审计环境对审计专业判断功能的发挥起着决定性的作用。在我国的会计实践中,人们倾向于用法律、法规、制度等强制性手段来规范会计实务,而忽视了注册会计师的专业判断。这种倾向虽然有利于减轻注册会计师个人所承担的责任,却难以根据经济活动实质的差异提供更具有决策相关性的会计信息。同时,市场经济的发展和会计职能的实现在很大程度上依赖于会计信息质量在决策相关性方面的提升。因此,培养重视专业判断的文化氛围,充分发挥注册会计师的专业判断能力,才能提升专业服务的质量。

### (二) 诚信、独立性、专业判断三者之间的关系

总体来说,诚信与独立性相辅相成,二者共同构成专业判断合理性的基础。一方面,合理的专业判断要求注册会计师具有较高的诚信意识和专业素养;另一方面,专业判断的合理程度又能增强客户对注册会计师诚信和独立性的认知。因此,诚信、独立性和专业判断三者之间是相互支撑的关系,整个注册会计师行业应当建立起以这三者为一体的专业核心价值观。

### 四、建设核心价值观的方式

相对于物质建设而言,文化建设是一个更为艰巨和复杂的过程,需要长期的实践积累,不可能通过一次活动来完成。要尊重文化的发展规律,处理好系统建设与活动推进的关系,要着力于加强长效机制建设,探索形成常态化、制度化、系统化的文化建设机制,引导、激励注册会计师行业形成相应的专业核心价值观。为实现注册会计师的社会职能,注册会计师全行业需要建立起基于诚信、独立性和专业判断的行业专业文化。如何形成这样的文化氛围,可以从以下几个方面着手:

1. 形成多层次的监督机制,遏制不正当竞争行为。考虑到注册会计师行业本身的生存压力及其所提供的服务产品的特征,注册会计师及会计师事务所往往屈从于生存压力而

做出不正当竞争行为,如低价竞争、参与客户的合谋行为等。此类不正当竞争行为直接导致注册会计师违背诚信,丧失独立性,提供误导性或明显有失水准的专业判断。因此,有必要建立多层次的监督机制以遏制不正当竞争行为,即可以通过行业协会对不正当竞争行为的警告,通过媒体舆论对不正当竞争行为的报道,或是通过法律法规对不正当竞争行为的处罚,分层次、密集地管控注册会计师行业存在的不正当竞争行为,以保证注册会计师专业判断的质量,维护诚信和独立性的文化氛围。

2. 建立注册会计师和会计师事务所的诚信档案。当非诚信行为会受到惩罚或者会被市场识别的时候,诚信的价值才能更充分地体现出来,人们才会有追求诚信的行为。我们可以借鉴西方国家的社会信用管理体系,建立全国联网的诚信系统,对每个注册会计师和会计师事务所的诚信度进行跟踪,记录其业务活动及其因不良行为而受到的警示和处罚等信息,并且整理成相应的诚信档案,可供公众免费查询,由此形成维护诚信价值的长效机制。

通过诚信档案的建立,可增加注册会计师的舞弊成本,使违反职业道德规范的注册会计师和会计师事务所没有立足之地,从而促使诚信氛围的形成,保持诚信氛围的持续性。

3. 强化注册会计师行业协会的作用。独立性和专业判断都强调注册会计师立场的中立性,但独立也是相对的,因此,注册会计师行业历来强调以行业自律的方式实现行业管理。这种行业自律的方式能防止注册会计师的独立形象受到过多质疑。

现阶段,我国注册会计师行业协会已经在很大程度上实现了独立,并在注册会计师行业管理中发挥着十分重要的作用。进一步强化注册会计师行业协会的管理职能,符合注册会计师行业专业文化建设的需要,也有利于更进一步地开拓注册会计师服务业务的范围,为我国经济建设创造更多的增值服务。

具体来说,应当进一步强化注册会计师行业协会的代表作用,代表会员表达利益诉求,反映意见和建议,同时加强与政府部门的联系和沟通,在政府的指导下制定行业发展政策;进一步强化其约束作用,制定行业公约会员守则;进一步强化其服务作用,为会员提供政策咨询信息交流、行业发展情况分析、业务培训及宣传引导等服务。应当使注册会计师行业协会的作用渗透到整个审计业务的开展过程中,充分发挥其引导、管理与自律的职能。

4. 加强对注册会计师行业从业人员的教育。考虑到文化建设的长期性特点,我们应当重视对注册会计师行业从业人员的教育,从而起到潜移默化的作用。可以把行业核心价值观教育纳入注册会计师专业课程体系中,融入注册会计师考试内容中,并且与新进注册会计师入职教育、继续教育有机

结合起来。利用信息化手段,采用现代化远程教育等方式,结合生动形象的案例,使基于诚信、独立性及专业判断的行业专业核心价值观深入人心。

5. 推动注册会计师行业的品牌建设。从实质上看,注册会计师行业的文化建设是一种内隐式的文化,缺少实质性的物质内容,而品牌可以作为行业文化建设的重要载体。品牌的底蕴是文化,是一种以文化引领发展的重要形式。众所周知,品牌知名度越高,公众对该品牌所标志的产品质量和和服务质量的认知程度、满意程度和信赖程度就越高。因此,会计师事务所应在其文化建设中要重视品牌战略,打造行业中的知名品牌,并做大做强。这有利于提升整个注册会计师行业的公信力,提高行业服务质量,提升服务价值和能力,同时打造出具有特色的业务服务。

## 五、结语

注册会计师行业发展的最终目标是要服务于社会经济发展,服务于国家建设,而行业的发展离不开行业的文化建设。作为一个外部性强、专业技术含量高的行业,注册会计师行业应当通过形成长期有效的机制,建立并维护基于诚信、独立性及专业判断的行业专业核心价值观。

## 主要参考文献:

- 于革委.中国注册会计师行业诚信文化建设探析[J].绿色财会,2014(2).
- 曹靖宜.对提高我国注册会计师审计独立性的思考[D].北京:财政部财政科学研究所,2014.
- 姜楠.证券市场信息披露中注册会计师的法律责任[D].北京:北方工业大学,2007.
- 祝孝明.我国审计专业判断问题研究[J].财会通讯,2009(8).
- 皮晶妮.独立审计师的专业胜任能力研究[D].大连:东北财经大学,2006.
- 张彤.审计专业判断基本理论探讨[J].审计与经济研究,2001(3).
- 江纯,田晓明.社会公众对注册会计师行业认识的误区[J].审计月刊,2006(15).
- 潘秀荣,葛爱娟.诚信为本和谐发展的中国注册会计师行业[J].财经界(学术版),2013(11).
- 曹娟娟.注册会计师行业诚信文化建设的实践与思考[J].行政事业资产与财务,2014(16).
- 杨晨光.中国注册会计师行业诚信建设研究[D].长春:吉林大学,2015.
- 张刚,范小雯.从审计信用谈对注册会计师行业的监管[J].审计月刊,2013(3).
- 作者单位:武汉大学经济与管理学院,武汉430072