

澳大利亚会计师专业团体会员资格的比较与启示

张巧良¹,高 洁²

(1. 兰州理工大学 国际经济管理学院,甘肃 兰州 730050; 2. 澳大利亚国家会计师协会,维多利亚 墨尔本 3000)

[摘要]科学的会员管理制度与公平的行业竞争环境是澳大利亚会计师行业的显著特征。澳大利亚国家会计师协会、注册会计师协会、特许会计师协会是法律地位完全相同的三家会计师专业团体,会员管理制度各具特色,但全资格会员执业范围完全相同。如何优化会计行业管理,建立与高等教育的联动机制是中国会计师执业水平提升需要深入思考的问题。

[关键词]澳大利亚;会计师专业团体;会员管理制度;全资格会员;执业范围

[中图分类号]F230 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1004-4833(2010)02-0075-05

澳大利亚存在着三家法律地位完全相同的会计师协会,即国家会计师协会(NIA)、特许会计师协会(ICAA)、注册会计师协会(CPAA)。这三家会计师协会依据澳大利亚《公司法》设立,有自己的章程和会员管理制度。由于三家协会的全资格会员在执业范围上并不存在任何差异,因此,如何建立有效的执业声誉保护机制、如何为会员提供优质的专业服务便成为协会之间竞争的主要手段。这种完全公平的竞争机制,对我国乃至世界会计行业的健康发展,都具有极高的借鉴价值。

一、澳大利亚会计师专业团体的界定

由世界各国会计师参加的国际性组织国际会计师联合会(IFAC)的权威地位毋庸置疑。IFAC的会员是被其所在国家法律认可或普遍接受的全国性职业会计组织。依据IFAC的规定,这些组织首先申请成为IFAC的准会员,然后再申请全会员资格。目

前,IFAC有137名全会员和20名准会员^[1]。中国注册会计师协会(CICPA)1997年5月取得IFAC的全会员资格,且为迄今为止IFAC的唯一一家来自中国大陆的全会员^[2]。在澳大利亚,与CICPA具有同等会员地位的会计师协会只有三家,即NIA、ICAA和CPAA,因此,这三家会计师协会在国际会计领域具有同等的认可度。

从历史发展的角度看,NIA的前身为创建于1923年的企业与成本会计师协会,1988年更名为澳大利亚国家会计师协会(NIA)。ICAA的前身为1894年创立的悉尼公共会计师协会,1908年,与澳大利亚公共会计师社团(ACPA)合并。CPAA的前身为1887年成立的维多利亚会计师协会(IIAV),1990年7月更名为澳大利亚注册会计师协会,2000年4月更名为CPA Australia。在澳大利亚从事会计职业,没有强制规定必须加入一家会计师专业团体,因此,估计有半数的会计从业人员并不是NIA、ICAA或CPAA的会员。但是,由于加入会计师专业团体

[收稿日期]2009-09-30

[基金项目]兰州理工大学优秀青年教师培养计划项目(Q200708)

[作者简介]张巧良(1968—),女,山西襄汾人,兰州理工大学教授,中国注册会计师,澳大利亚专业国家会计师(PNA),澳大利亚国家会计师协会(NIA)访问学者,从事会计控制与风险管理研究;高洁(1978—),女,山东临沂人,NIA国际部经理,澳大利亚国家会计师(MNI),从事国际会员资格认证与评估研究。

*感谢NIA技术与专业发展总经理 Vicki Stylianou女士、NIA研究部经理 Ravlic Tom先生对本文英文版本提供的修订意见,NIA公司政策部经理 Peter Goujon先生在本文撰写过程中提供的资料支持,移民与会员资格评估员邓焯女士提供的技术支持。

会获取更高的信任和法律认可度,包括世界知名大学墨尔本大学、澳大利亚国立大学在内的多所澳大利亚大学都建议会计专业的学生选择加入这三家协会。

从立法角度看,这三家协会得到澳大利亚联邦政府及各州政府立法的普遍认可,其中,《澳大利亚证券与投资委员会法案 2001》、《澳大利亚公司法 2001》、《澳大利亚证券与投资委员会法案修正案 2004》将 NIA、ICAA 和 CPAA 界定为“会计师专业团体”^[3]。《证券与投资委员会法案》规定,这三家协会作为“会计师专业团体”接受来自澳大利亚会计及审计实务的顶级政府顾问组织——财务报告委员会

(FRC)的监督及评估,FRC 负责向包括这三家协会在内的会计师专业团体和(财政)部长汇报工作并提供有关会计与审计事务的建议。上述关系如图 1 所示。

二、澳大利亚会计师专业团体会员资格晋升及执业范围的比较

NIA、ICAA 和 CPAA 的会员可分为三个等级,即初级会员、会员和资深会员。其中,NIA 又将会员细分为国家执业会计师和专业国家执业会计师两个级别。详细分类如表 1 所示。

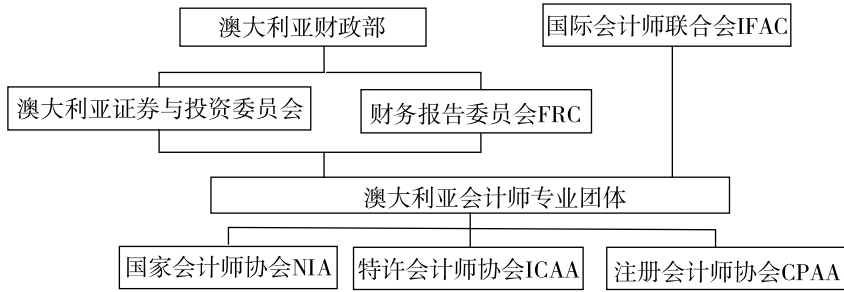


图 1 NIA、ICAA 和 CPAA 的关系

表 1 NIA、ICAA、CPAA 会员资格类别

会员级别	初级会员	全资格会员	
		会员	资深会员
NIA	初级国家会计师 ANIA	国家执业会计师/专业国家执业会计师 PNA	资深专业国家执业会计师 FPNA
ICAA	联席会员	特许会计师 CA	资深特许会计师 FCA
CPAA	初级会员 ASA	注册会计师 CPA	资深注册会计师 FCPA

(一) 初级会员资格申请比较

NIA 要求 ANIA 的最低学历为澳大利亚会计高级文凭,或澳大利亚会计学士学位或同等学力,或 NIA 董事会认可的学历。ADA 相当于会计大专文凭,侧重于职业教育,学生必须完成 17 单位的课程学习,才能获得 ADA。17 单位的课程包括 4 个单位的行业核心课程、6 个单位的专业必修课和 7 个单位的专业选修课^[4-5]。

ICAA 的联席会员,严格地说是一种有条件的准会员。ICAA 规定,当其全资格会员加入由非 ICAA 会员负责的会计公司执业时,该会计公司的业务一般不允许被冠以“特许会计师”的头衔,但该会计公司的所有负责人是 ICAA 的联席会员和全资格会员时例外。只有满足下列条件的人才可以申请 ICAA 的联席会员:(1)作为会计公司的负责人之一,且该公司的所有负责人中 ICAA 全资格会员的人数大于

非 ICAA 会员(不含联席会员)的人数;(2)该会计公司非联席会员及与其有密切关系的人和实体在公司的资金总额、财务成果、有表决权的股份总额中所占比例均小于 50%;(3)申请者需澳大利亚大学毕业或具有同等学力,并在会计或相关领域具有至少 5 年的全日制工作经验;(4)遵守 ICAA 的行为准则、质量审查与专业保险、后续教育、皇家宪章及法律的相关规定。当联席会员不再担任该会计公司的负责人时,其联席会员资格自动消失。正因为如此,ICAA 的会员规模比 CPAA 要小得多,但其会员却拥有很高的职业声望。

申请成为 CPAA 的初级会员,必须具备 CPAA 认证的至少 3 年的全日制或非全日制同等学力的高等教育学位(相当于学士学位),申请人的教育背景应涵盖会计信息系统及处理、管理会计、财务会计、会计理论、财务管理、信息系统设计与开发、商法、经

济学、数量分析方法、公司法、税法、审计等核心课程,对于不满足条件的申请者应通过 IT 与经营过程、经济学与市场、会计基础、商法基础、公司财务、财务会计与报告、管理会计、会计概念与原则等八门课程的考试。

(二) 会员资格晋升的比较

就 NIA 的会员资格晋升而言, ANIA 晋升为 MNIA 分两种情况:具有会计学士学位的,需具备 3 年的与会计相关的行业工作经验;具有 ADA 的,需要修完 NIA 规定的 2 门必修课(战略管理、经营与职业道德)和 2 门选修课(在高级财务会计、证券分析与投资组合管理、税法、商法中选择 2 门),并具备 3 年的与会计相关的行业工作经验。由 MNIA 晋升为 PNA,必须完成 NIA 与澳大利亚新英格兰大学合办的 NIA 商学硕士课程,或完成 NIA 认可的同等级会计硕士课程,并在 NIA 认可的导师指导下,完成三年高级会员实训工作项目(MEP)。

就 ICAA 的会员资格晋升而言,申请人需要在 3 年内完成 ICAA 规定的实践经历,并同时 2 年内完成 ICAA 专门的会计硕士教育项目,方可申请成为正式会员。其中,会计硕士教育项目共五个专业知识模块(税法、审计与鉴证、管理会计与分析、财务会计与报告、道德与商业应用)、四个技术模块(五个知识模块的应用)和一个综合模块,申请人需要在不脱产的情况下完成这些课程模块的学习。ICAA 分别对具备和不具备会计教育背景的申请人设计了入门考试,只有通过入门考试才有资格加入会计硕士教育项目的学习。实践经历则要求申请者满足下列条件之一即可:(1)在 ICAA 认可的机构或由在公共执业领域工作的 CA 指导下完成至少 3 年相当于全日制的具体工作;(2)5 年实践经验,包括至少 3 年与会计相关的实践经历和在 ICAA 认可的机构或由在公共执业领域工作的 CA 指导下完成至少 2 年相当于全日制的具体工作。

CPAA 的初级会员,在 6 年内通过 CPAA 课程的专业资格考试并拥有 3 年经认可的行业工作经验,即可申请成为 CPA。CPAA 课程相当于研究生水平,包括四门必考课(道德与治理、战略管理会计、财务报告、全球战略与领导能力)和两门选考课(高级税法、财务风险管理、高级审计与鉴证、当代商业问题四门课程中任选)。考生在通过道德与治理、战略管理会计、财务报告三门必考课程后,可以参加选考课程的考试,只有当这些考试都通过后,才有资格参加全球战略与领导能力课程的考试。

(三) 资深会员资格晋升的比较

NIA 的 PNA 晋升为 FPNA 要求申请者具有 7 年的 PNA 资格,10 年的工作经验,其中,具有 5 年的高级管理岗位的工作经历。

对于 CPAA 而言,在取得 CPA 资格后,需要在财务、会计或商业领域至少全日制工作 15 年,其间,至少有 5 年担任行政职位工作经历或 5 年全日制的公共会计师执业经验,并完成规定的后续教育学时后,可申请成为 FCPA。

ICAA 则规定,取得 CA 资格后连续 10 年,其间在高级岗位或公共执业领域工作 7 年,对所在岗位、组织或会计职业作出重大贡献,有资格被提名为 FCA,且须由两名 FCA 提名。成功晋升为 FCA 在很大程度上取决于提名人对被提名人在所在组织、职业等方面的“领导能力”的描述,FCA 的最终审批权在 ICAA 的董事会。如果被提名人的条件未能满足相关规定,但被提名人确实对会计职业做出了重大贡献,则 ICAA 会对此进行特殊考虑。

(四) 全资格会员执业范围的比较

在澳大利亚,只要完成相关的会计教育就可从事会计职业,因此,NIA、ICAA 和 CPAA 任何级别的会员都可以在澳大利亚境内从事包括会计核算、编制会计报表和纳税申报等在内的传统意义上的会计工作。

与国内设立会计师事务所的要求类似,为了维护职业声誉,NIA、ICAA 和 CPAA 规定,如果其会员作为负责人、合伙人、所有者或董事拟设立公共会计公司,向社会公开提供簿记、纳税申报、税务建议、审计、财务规划与投资建议、管理咨询、退休金管理、保险咨询等业务,则该会员必须持有协会颁发的公共执业证书(PPC)。有资格申请 PPC 的会员必须是协会的全资格会员,并需要完成协会规定的 PPC 教育项目、购买法律规定的专业保险、满足协会的其他相关规定。

一旦取得 PPC 后,NIA、ICAA 和 CPAA 的全资格会员就具有相同的执业范围和执业资格,即这三家会计师专业团体的全资格会员的地位和执业范围在法律上完全平等。同时,澳大利亚不存在专门的政府主管会计师行业,政府对会计师行业的管理主要是对执业资格的管理。

根据现行的相关法律,这三家会计师专业团体的全资格会员除了可以在澳大利亚境内从事传统意义上的会计工作外,其执业范围还包括:(1)所得税

税务代理。《澳大利亚所得税法》规定,从事所得税税务代理的专业人士必须具备注册税务师资格。上述三大会计师专业团体的全资格会员满足注册税务师对教育背景的要求,当具备相关工作经验时,可向税务师委员会申请成为注册税务师;(2)受托起草并向ATO递交客户商业活动报告(BAS);(3)担任养老金顾问,为养老金计划的制订提供专业咨询;(4)自助养老基金的审计;(5)小型非上市公司审计。澳大利亚《公司法》规定,小型非上市公司的年度财务报告和董事会报告,可以不接受注册公司审计师(RCA)的审计,但要接受专业会计师的审计。对于上市公司与大型非上市公司财务报告和董事会报告的审计,需要由RCA来实施。RCA的注册与管理权由澳大利亚证券与投资委员会控制。要申请成为RCA,必须满足学历和技能要求,其中,技能部分要求申请人是NIA、ICAA或CPAA的全资格会员。此外,澳大利亚证券与投资委员会允许大型非上市公司财务报告和董事会报告在满足条件的前提下申请审计豁免。申请豁免的条件共四条,其中之一是申请者的年度财务报告的编制者必须是NIA、CPAA或ICAA的全资格会员。

三、研究结论与启示

从上述比较可以看出,在澳洲境内,无论是NIA、ICAA,还是会员人数最多的CPAA,其全资格会员均不存在执业范围的垄断权。同时,由于NIA、ICAA和CPAA是依照公司法设立的公司制机构,属于非营利性组织,组织的收入主要来源于会费、考试和培训,因此,如何以会员为核心,充分动员社会资源做好行业考试和培训研究,满足会员知识更新和能力提升的需要便成为这三家专业会计师团体吸收会员和争取市场份额的重要手段。另一方面,为了维护专业团体的权威性和确保会员的综合素质,NIA、ICAA和CPAA都对会员入会及会员资格升级设立了严格的条件。所有这些,对我国的会计师和注册会计师职业建设具有重要的借鉴意义。

(一) 关于会计师和注册会计师的执业范围的划分问题

在澳大利亚,NIA、ICAA和CPAA的全资格会员的法律地位完全相同。无论是从事会计工作还是从事审计工作,无论是在工商界还是会计师事务所执业,只要加入其中一个团体,就可称为会计师。但要从事税务代理工作、破产清算工作、个人理财业务,养老金保险业务等,还需要通过相关考试并取得相

应的资格许可。这些资格的要求在公司法、证券法、保险法、税法等相关法律中予以体现。在我国,对会计职称考试和注册会计师资格考试分别进行,考试课程大致相同,但不存在考试科目的相互豁免,无形中增加了考生的成本。会计职称系列人员和注册会计师分属于不同的机构管理,注册会计师执业范围的垄断性,注册会计师会员升级制度的不健全,会计职称晋升主要依据考试成绩,所有这些都严重影响着我国会计行业的专业建设和会计人员综合能力的提升。

(二) 严格会员准入与升级制度,实现会计职业与高等教育的紧密结合

会员执业范围的广泛性和执业环境的复杂性使得NIA、ICAA和CPAA对会员准入与升级制度都有严格的规定。其中,初级会员入会的前提是至少要有认可的会计专业的高级文凭。升级为会员的条件之一是必须具备要求的会计专业的学位或完成转换课程的考试。值得一提的是,为了拓展会员的入会途径,CPAA提出了不具备会计学位的人员,如果能通过CPAA的八门专业课程的考试,也可以吸收为ASA的提议^[6],立即招来了大学和会计与财务协会的异议。会计职业与会计专业高等教育的联动关系可见一斑。此外,墨尔本大学、莫纳什大学、澳大利亚国立大学等多所大学会从专业角度指导学生如何通过大学的学习来满足会计专业团体初级会员的入会条件;会计专业团体的有关教育项目与大学的部分学位课程之间也能够实现相互豁免。这种联动关系,既保证了会员知识的先进性,也保证了大学教育的实用性。

(三) “师带徒”式的会员升级条件是解决会计专业毕业生实践经验缺乏的有效途径

NIA、ICAA和CPAA的“师带徒”式的会员升级条件是解决高等教育与实践脱节这一问题的较好的选择。以NIA为例,升级为PNA不仅需要知识的积累,也需要经验的积累。因此,完成会员升级的条件之一是必须完成NIA规定的为期3年的MEP。NIA针对申请人的具体工作性质和所处的区域,委派合格的“师傅”。NIA认可的师傅必须是资深专业会计师,包括NIA的PNA、FPNA以及美国注册会计师协会、英国特许会计师协会、加拿大特许会计师协会、英国特许管理会计师协会、英国特许公共财务和会计师协会、新加坡特许公共会计师协会等专业会计团体的全资格会员。师徒之间要签订“谅解书”,明确师弟的责任和要达到的目标。在MEP实施过程

中,师徒每年至少沟通 6 次,且第一次和最后一次必须是面对面的交流,每次沟通的时间不少于 1 小时,主要用来解决工作中的问题和经验交流,徒弟要对每次交流的时间、地点、主题、结果作详细地记录。3 年期满时,徒弟要向师傅提供资料证明自己已具有澳大利亚国家培训当局制定的《会计能力标准》所要求的能力和 NIA 的 MEP 对能力的延伸要求。师傅要按照会员的能力框架准则对徒弟的技能进行评估,并将评估结果提交 NIA。徒弟在取得 PNA 资格后,需要对 MEP 的所有文件资料保留 3 年,以备 NIA 检查之需。

此外,在研究过程中我们还发现,清华大学、中山大学等十多所国内知名高校的会计专业或财务管理专业的本科教学都满足了 CPAA 对初级会员资格入会的教育背景要求;NIA 也正在通过设立专业奖学金等方式积极寻求与国内高校的合作。所有这些,一方面说明了我国财经类专业教学正在得到国际认可,另一方面也放映了中国会计行业面临的激烈的竞争环境,如何以高等教育为切入点,采取多种方式提升我国会计师行业整体素质,争取更高的国

际认可度,是管理当局以及理论和实务工作者必须深入思考的问题。

[参考文献]

[1] IFAC. Membership Criteria and Process [EB/OL]. [2009 - 05 - 31]. <http://www.ifac.org/About/Membership.php>.

[2] IFAC. The international federation of accountants [EB/OL]. [2009 - 05 - 31]. <http://web.ifac.org/about/memberships>.

[3] NIA. NIA 会员手册 [G]. NIA 内部资料,2004.

[4] Department of Education Science and Training Australian Government. Financial services training package version 2 [S]. 2007:132.

[5] Australian Qualifications Framework Advisory Board. Australian qualifications framework implementation handbook [M]. Fourth Edition. 2007:43 - 49.

[6] Matchett S. Accounting changes add up to turf war [N]. The Australian. 2009 - 8 - 26:29.

[责任编辑:高婷]

A Study and Inspiration from the Membership Qualification of the Professional Accountancy Organizations in Australia

ZHANG Qiao-liang¹, GAO Jie²

- (1. School of International Economic Management, Lanzhou University of Science and Technology, Lanzhou 730050, China;
- 2. The National Institute of Accountants of Australia, Melbourne 3000, Australia)

Abstract: Scientific management system about the membership and fair competition environment are two salient features of accounting industry in Australia. The National Institute of Accountants in Australia, the Institute of Chartered Accountants and the Certified Practicing Accountants in Australia are three equal professional accountancy organizations from the perspective of law. The three bodies have their own management system about the membership with their own characteristics. There is not any monopoly as far as the professional areas of full membership are concerned. How to optimize the accounting professional management and strengthen the interactive mechanism with accounting higher education are crucial for Chinese accountants to improve the practical ability.

Key Words: Australia; professional accountancy organizations; membership management system; full membership; practicing areas