

上交所：加强注会出具非标意见理由说明

上海证券交易所资本市场研究所年报专题小组最新发布的《沪市上市公司 2011 年报非标准无保留审计意见分析》报告显示，沪市上市公司 2011 年度财务报告非标准无保留审计意见 59 家，占全部 938 家公司的比例为 6.29%，非标意见数量与比例均为历史最低。

但分析表明，非标意见仍存在一些问题，主要表现在两个方面：一是部分会计师对非标意见是否属于明显违反会计准则的情形未作明确表述；二是非标意见的适当性问题，包括会计师应该作出判断而未予适当判断、类似事项在不同公司被出具的非标意见类型存在较大差异、同一公司基本情况未根本改变但不同年度非标意见类型差异较大等问题，以及连续多年被出具非标意见问题。

针对上述问题，专题小组给出如下建议。

第一，应进一步加强会计师对出具非标意见理由的说明。具体建议包括：说明应具体化，不应过于概括，要使阅读者真正理解，同时，会计师的说明应予以披露；应结合以前年度非标情况进行说明，若审计意见类型发生变化，应结合公司具体情形说明审计意见变化的原因；对于连续出现非标意见的，应追溯以前年度非标意见的原因并进行比较，说明以前年度非标事项未解决对本期出具非标意见的影响；对于会计处理适当性无法确定的，应明确说明与公司管理层的具体分歧、会计师认为不确定但不影响财务报表公允性的理由；应明确说明非标事项是否属于明显违反会计准则事项，不能以“无法确定”、“未发现”等具有不确定性的表述推卸责任。

第二，提高审计准则的可操作性。建议中国注册会计师协会进一步加强有关审计准则的可操作性，编制审计意见操作指南。报告指出，审计意见的出具虽然有赖于会计师的职业判断，但职业判断不应是“自由发挥”，对同样或类似事项，横向或纵向的判断结果不应相差过大。报告认为，虽然无法对公司的持续经营不确定程度划定数量标准，但完全任由会计师自由判断也未必合理，建议中国注册会计师协会以案例形式发布操作指南，通过案例比较与分析，提出出具不同审计意见应参考的基本要素，并对可以量化的要素设定原则性的等级标准。

第三，加强事后检查，强化责任追究，严禁应该作出判断而不作出判断的情形。建议有关审计监管部门应加强对非标意见恰当性的检查，特别对于涉嫌审计意见失合理性的会计师事务所进行重点核查，一旦认为会计师事务所存在较大的审计失当或存在购买审计意见的行为，应加大处罚力度，在对相关个人进行处罚的同时，还应加强对会计师事务所的处罚，采用诸如限制审计上市公司家数、定期取消证券业务审计资格等，加大会计师事务所的违规成本。

第四，加强审计意见变化情形下的信息披露。对于审计意见与上年相比发生变化的，建议要求在披露年度报告的同时，由公司 & 会计师事务所以临时公告的形式说明导致审计意见变化的原因。通过充分披露，可使市场更好地了解审计意见变化的原因，也有利于加强市场监督。

第五，对非标意见涉及事项进行持续监管，督促上市公司解决相关问题。对于非标意见涉及事项尤其是其中的保留意见事项，证券交易所应督促公司对相关事项及时解决，对于其中涉及违规的事项，建议限期整改。

（上证）

编前

现代意义上的财务总监，是公司重要的战略决策的制定者和执行者之一，是穿插于金融市场和价值管理之间的不可或缺的角色。随着全球经济一体化进程的深入，传统的财务管理知识已远远不能适应现代企业的需要。当今的财务管理人员不仅要遵循某些传统的原则，还必须了解瞬息万变的资本市场及财务管理发展趋势，并掌握最新的策略与技术，以便高效地完成工作，给企业所有者和股东们提供强有力的利益保障与支持！

公司财务总监，你达标了吗？

财务总监作为公司财务方面的总负责人，他既拥有所有者赋予的代表其对公司进行财务方面监督与控制的职能，也有协助公司管理者（总经理）参与经营管理职能，同时还兼有维护社会公众利益的职能，公司财务总监的地位十分特殊，得同时向董事会与总经理报告工作，同时接受双方的领导和来自社会的监督。

正由于财务总监职位的特殊性，决定了公司财务总监是一个高起点、高要求和高标准的职业群体，那么公司对财务总监的基本要求是什么呢？

A、职业道德要求

就任何公司的人力资源来说，职业道德都是选人、用人首先得考虑的因素，尤其是既代表公司股东参与监管公司财务，又配合公司管理者参与公司财务管理，掌握公司战略决策、生产经营过程中的重要经营机密的公司财务总监来说，对职业道德的要求更是比一般职务要高一些。

对公司、社会要有高度的责任感 公司许多管理工作是围绕着公司财务来进行的，公司财务管理的好坏很大程度上决定公司管理水平的高低，决定了公司的生存与发展。财务总监作为公司财务方面的最高负责人，对公司财务系统的完善和高效运作负有不可推卸的责任。他不仅应能领导公司财务管理团队对公司进行财务核算和控制，计划、预测公司价值，而且要能为公司寻找新的价值增长点，对公司生存与发展承担应有的责任，他所分管的公司财务，既是公司内部管理的一个重要环节，所产生的各种向外报表，又是社会公众了解和评价公司的窗口，既负有对内维持公司利益的最大化，对外提高公众对公司财务情况的可信度，维持公司社会形象的责任，因此要求，财务总监在考虑公司自身利益的同时，必须确保公司遵守行业准则和规范，保证公司不得侵犯社会公众利益，这就要求公司财务总监有较高的个人素养，对公司和社会有高度的责任感和使命感，不得为了公司小团体的利益侵犯社会公众利益，也不为取悦社会公众而损害公司利益，要严守公司的商业机密，不得利用所控公司机密为自己和他人谋取不正当利益。

坚持独立、客观、公正的工作态度 公司财务总监既受公司董事会委派监管公司财务运作，又直接参与公司日常财务管理工作，这就使得财务总监在公司的组织管理中处于一个两难境地，在这个两难境况下，公司财务总监应坚持独立、客观、公正的工作态度，进行财务管理活动时应不偏不倚，保持独立的精神和意志，对有关事项的调查、判断和意见表述，以客观事实为依据，不受个人的主观意愿，个人的好恶及上级的意见所左右，对待报表及各种利益相关方面不偏不倚、公正、正直，遵守原则，对发现违反国家制度和准则，损害公司、社会、公众及相关利益者利益的事应当及时指出并加以更正，不能得过且过，更不能参与掩饰。

要有强烈的风险意识 公司生产经营过程中存在着大量的经营风险和投资风险，这些风险大部分都首先在公司的财务上反映，财务总监有两个重要职责，一个是提高公司资产营运效率，一个是防范公司风险的发生。财务总监在对公司财务管理进行控制过程中，不单是为提高公司资产营运效率而对经营过程的财务运作与控制，关键还是进行公司财务风险控制，避免公司风险的发生，强烈的风险意识是公司财务总监必备的要求之一。

要有严谨的工作作风 公司财务总监之所以被称为一种高起点、高要求的职业，一个很大原因是其从事的工作复杂性较高，财务计划、预测和决策，需要大量、客观的历史数据和发展规律作基础，一个疏忽可能给公司带来难以弥补的损失，财务管理的每个过程都应当有充分、适当的证据为依据，没有严谨的工作作风，就难以取得客观、实在的数据资料，这对公司经营决策可能带来无法估量的经济损失。

B、专业素质要求

公司财务总监的财务管理工作需要进行大量的经济业务处理和专业判断，每家公司都希望自己所聘得的财务总监兼有会计师、管理会计师和注册会计师的专业能力，因此，公司财务总监在专业素质方面主要有以下几方面要求：

全面系统的财务、会计、审计知识 财务与审计是财务管理的基础工作，财务总监在组织公司会计核算，进行财务管理，财务控制时，应确保公司财务处理科学、合理、合法，并及时向公司决策者和外部需求者提供全面、正确的会计报表是每一个公司财务总监必须完成的日常工作之一，没有深厚的财务、会计知识是不行的，财务总监负责公司审计方面的工作，大量的审核与审计需要财务总监有深厚的审计知识，公司财务总监是公司财务管理方面的最高负责人，公司财务管理是一个专业性要求非常高的工作，大量业务需要利用专业知识进行判断，没有系统的财务、会计和审计知识是不可能完成这项工作的。

丰富的公司管理知识 公司财务总监是公司高层管理者之一，除了其职责内的财务、会计、审计工作外，他还得参与公司的其他管理工作，其涉及的管理工作包括公司方方面面，因此，财务总监除应掌握全面的财务、会计及审计知识外，还必须掌握其他公司管理知识，包括公司战略、计划、价值链管理、产品、人力资源等，只有全面掌握公司管理知识，才能发挥财务总监的真正作用，否则财务总监就会变成一个单独的会计师或财务经理。

全面的经济法方面知识 公司财务总监在主管公司财务管理工作的同时，需要协助公司外部机构对公司审计评价、主管公司对外融资、资产抵押、兼并、合资、资产处置、缴纳税款、参与公司上市、公司债发行、经济合同起草与签订，处理公司与其他单位的经济法律事务等，会涉及到大量的经济法律事务，需要全面的法律知识，因此财务总监除掌握自身专业的财务、会计、审计准则、法规知识外，还需要全面的工商、税务、债券、保险、抵押、担保、劳动法等方面的法律知识。

C、工作能力要求

公司财务总监是公司财务方面的综合管理者，像其他任何一个管理者一样，必须具备综合的工作能力，这些工作能力一般包括以下几个方面：

理财能力 财务总监作为公司财务方面的总负责人，理财是其工作的基本职责，是财务总监第一需要。处理与管好公司财务，谋取公司最大价值，讲究生财、聚财与用财之道，这需要财务总监熟知理财方面的知识，责任心要强。财务总监作为公司管家，全面负责公司现金收支、资金调拨、成本列支，这要求公司财务总监有全面的预算、计划控制、制度建设、投资决策能力，有各方面的协调能力，应将公司的财务管得有条不紊，要促使公司节约该节约的钱，也能赚取公司该赚的钱，并在节约与赚取过程中防止公司风险的发生。

组织、协调能力 财务总监作为公司财务机构的最高负责人，其大量的日常工作是在组织公司财务会计核算、成本控制、协调公司内部各单位财务会计关系，协调公司与外部银行、工商、税务、证券等部门所涉及的财务关系，因此财务总监是应熟悉各种组织形式，能妥善地运用组织的力量协调各方面的人、财、物关系，使其达到动态上的平衡，应采用各种有效控制手段，将公司所有财务活动置于公司的受控范围之内，以达到公司的预期效果，能妥善地处理上级、下级和同级之间的人际关系，妥善地处理好公司债权、债务人、外部相关利益者、各级政府机构之间的关系，妥善地处理公司与社会中介机构、咨询机构、证券机构等之间的关系，为公司的生产经营工作营造一个良好的环境氛围。

表达能力 财务总监在日常工作中包括大量的计划、报告和总结，不可避免地会需要将自己的职业决断与有关方面交流，有时甚至需要反驳总经理的决策或游说董事会成员，没有很好的口头与文字表达能力是不行的。财务总监需要出色的文字功底，还要掌握演讲、对话、报告、讨论与谈判方面技术与艺术的运用，要能用简短的语言与文字将自己的意见表达清楚，因此，应多看书学习，注意知识的积累，在培养思维能力和表达能力上多下功夫，在实践中多学多练。

决策决断能力 财务总监作为公司财务方面的最高负责人，经常要遇到拍板定案的事，财务总监的许多决策、决断对公司的生存与发展起到至关重要的作用，这就要求财务总监在工作过程中有较高的决策决断能力，它要求财务总监有较高的抽象思

维能力和判断能力，要系统、有顺序地综合思考公司生产经营，洞察公司价值链与增值过程，准确进行事态发展预测，迅速作出有利于公司生存与发展的判断和决策。

战略能力要求 如果一个财务总监仅具备以上三方面的能力，他仅可能是一好的财务经理或财务主管，与公司财务总监的要求还差一些，公司财务总监除处理日常财务控制，协调财务关系外，还有一个最重要的事项是参与公司战略的制定，并根据公司战略需要制定出服务于公司战略的财务战略，从战略上来领导公司的财务工作，整合公司拥有资源。

财务总监的战略能力主要表现在以下三个方面：

战略分析能力 任何事物的发展都有其自身的规律，质变是量变积聚到一定程度的产物，作为公司财务总监是应具备从以往的公司财务数据、社会发展变化过程中分析其规律性的能力，从公司的内外部环境中分析出公司生存发展提供的机会与挑战，总结出那些是公司有别于自己的竞争对手，并被市场所接受，可为公司带来持续增值的核心竞争力，在此基础上制定出适合战略需要财务战略，从而更合理地分配公司资源，促使公司整体战略的实现，实现公司价值最大化。

战略选择能力 条条大路通罗马，公司战略确定后，实现战略的道路可能有很多条，如何在多种方案中选择一种最适合公司的方案，往往是要在财务总监面前的一个棘手问题，公司财务总监应有较好战略选择能力，应利用自身专业知识和经验为公司选择一条资源耗用少、风险低、易于操作控制的战略实现道路。

战略控制能力 战略确定，实施方案选择后，如何能更好地将所选定方案进行实施，战略控制就成为关键，财务总监应有能力根据战略要求调整组织结构，理顺相应的指挥关系，建立适合战略实施需求的各项管理系统，合理使用和控制各项战略资源，协调和处理战略实施过程中的各类活动及活动所带来的冲突与矛盾，最大限度地发挥公司资源的使用效能，确保公司战略的全面实现。（吴民）

本土会计师事务所 PK 四大所 收入差距缩小

日前，中注协对外发布的 2011 年行业数据显示，去年行业总收入为 440 亿元，较 2002 年增长 4.15 倍。中国注册会计师协会秘书长陈毓圭表示，我国本土会计师事务所与“四大”的差距正逐步缩小，去年收入最高的本土会计师事务所与“四大”平均收入之比已缩小至 1 比 1.68。

“四大”指世界上知名的四个会

计师事务所：普华永道、安永、德勤、毕马威。从世界范围来看，“四大”在审计领域拥有绝对优势。2011 年，“四大”收入总和达创纪录的 1030 亿美元。从中国来看，“四大”收入总和约 100 亿元，占我国前百家会计师事务所收入总和的 35% 左右。

陈毓圭表示，全行业总收入由 2002 年的 106 亿元增长为 2011 年的

440 亿元，较 2002 年的 106 亿元增长 4.15 倍。此外，会计师事务所市场集中度不断提高。2002 年前百家业务收入 44.3 亿元，占当年行业总收入比重为 41%，2011 年这一比重提高到 63.6%。

陈毓圭还称，2002 年，收入最高的本土会计师事务所与“四大”平均收入比为 1 比 4.06，到 2006 年达到最

大的 1 比 7.12，这一差距在近年逐年缩小，2011 年缩小为 1 比 1.68。

数据显示，排名前百家事务所 2011 年收入总和达到 279 亿元，占行业总收入的 63%。其中，“四大”仍位居前四位，第五位的立信会计师事务所收入达 15.04 亿元，这也是单家本土会计师事务所收入首次突破 15 亿元。

据了解，从 2002 年起，中注协每年发布会计师事务所综合评价前百家信息。10 年中，对会计师事务所的综合评价指标由最初的收入、注册会计师数量等 5 项拓展至目前的 365 项，涵盖内部控制、诚信建设、国际业务等方面。

（新京）

注册会计师在 XBRL 应用中应扮演怎样的角色

□ 朱建弟

XBRL 从诞生之初就和注册会计师有着天然的联系。1998 年 4 月，美国注册会计师霍夫曼最早提出以全球通用的数据交换标准——可扩展置标语言（XML）技术来描述电子格式财务报告的构想。XBRL 国际组织目前的主要成员就包括了“四大”会计师事务所。我国从 2001 年就开始密切关注 XBRL 的发展和应用，并在近几年取得了实质性进展。会计师事务所作为经济生活中重要的角色，在分类标准制定、应用实施、以及行业分类标准扩展等方面，积极支持和配合财政部等部门的各项工作。无论是在国内还是在海外，在推动 XBRL 的应用的发展过程中，注册会计师一直发挥着重要的作用。

XBRL 技术为财务报告中的数据贴上各种会计概念的标签，使得计算机能够读懂财务报告。在分类标准制定的过程中，需要会计专业人员和 IT 人员通力合作。目前 XBRL 除了应用在财务报告以外，还扩展到了证券、银行等监管领域。这些共通的地方就是和财务信息密切相关。因此，注册会计师作为行业内的专家在其中的作用也是显而易见的。

XBRL 技术功能强大，应用灵活，但这种灵活性也给应用带来了一定的风险。如目前国内的分类标准，有采用 IFRS 框架的，也有采用 USGAAP 框架结构的。

XBRL 框架的差异可能导致可比性的丧失，无法再用计算机来进行自动化的分析比较，丢弃了这一技术的最大优势。注册会计师作为制定框架

的主要参与者，可以找出这些差异，进行归类、定义，减少在不同框架下开发应用的难度。放眼全球的财务报告领域，我们看到世界主要经济体的国家都纷纷推出了自己的标准体系，这些分类标准之间的交互性还比较弱。如何提高交互性，就需要回到分类标准的起源——会计准则。虽然国际会计准则在很多国家和地区已经适用，XBRL 国际组织已经基于国际会计准则推出了基本的通用分类标准，但具体到某些细分行业还存在差异。XBRL 技术也给了注册会计师一个机会——去打通不同领域之间的应用。

放眼中国，中国企业会计准则虽然趋同于国际会计准则，但两者之间仍存在部分差异。这些差异是动态的，会计准则也是动态的，作为注册

会计师我们有责任也有义务去观察、跟踪并且报告这些变化，作为构成 XBRL 各类专业委员会的主要成员去修订和完善分类标准，作为国内具有行业领先地位的事务所，我们也有责任有义务去比较分析国内会计准则与国际会计准则的变化，进而落实到 XBRL 的体系中去。

立信所作为试点企业，在分类标准制定、实例文档制作和转换和应用系统开发建设等方面积累了丰富的经验。在实际工作中，我们发现企业在选取元素匹配的通用分类标准、正确创建扩展的分类标准等诸多方面存在不足。作为注册会计师，可以为企业提供一些类似标准使用、元素扩展、数据勾稽关系自动校验等方面的培训，可以推广和提升 XBRL 的使用价值，减少数据在交互时不可用的机

率。XBRL 给信息使用方式带来的是革命性的变化，它使得数据变得易读可取，增强了数据使用的时效性，XBRL 有助于审计效率的提高，从客户那边获取信息的方式将是标准化的，可以是即时的。管理者和投资者需要即时的财务信息，以准确及时地做出某些重大决定，全球的投资者都在呼吁财务透明，而 XBRL 是实现这个目的的最好途径。因为 XBRL 的优势所带来的新概念，即时披露、持续审计将成为一种迫切需求。这就需要会计师事务所确保基于 XBRL 所发布的信息是正确的。

（作者系立信会计师事务所（特殊普通合伙）首席合伙人）