网上投稿
网上订阅
录用查询
汇款查询
杂志栏目
经 济 研 究
西 部 大 开 发
改 革 探 索
新 观 察
理 论 经 纬
三 农 问 题
热 门 话 题
企 业 论 坛
区 域 经 济
财 经 论 坛
对外开放和 贸易
综 合 论 坛
经 济全 球 化
产业集群研究
社会主义劳动理论探讨
面向21世纪的中国经济学

国外注册税务师制度建设的经验与启示

上传日期：2008年1月9日　编辑：现代经济编辑部　点击:191次

苏 强
（兰州商学院,甘肃兰州　730020）

摘 要：注册税务师制度是税收征管法律体系中重要组成部分，对推动依法治税起到了重要作用。相比较之下，我国注册税务师制度确立时间较短，制度建设比较落后。针对这一问题，笔者从历史发展、执业独立性、法律体系、监管机制、执业范围等方面，与国外注册税务师制度进行比较，并提出完善我国注册税务师制度的建议。

关键词：注册税务师；制度变迁；法律体系；执业独立性

一、我国注册税务师制度的起源及变迁

注册税务师制度起源于发达市场经济国家，经过近百年的发展注册税务师制度已成为一种国际惯例，在各国税收征管中发挥着重要作用。我国注册税务师制度起源于80年代中期出现的税务咨询业，1994年9月，国税总局为规范税务代理行为颁布《税务代理办法（试行）》，开始在全国范围内进行有组织的试点工作。1996年11月又制定《注册税务师资格制度暂行规定》并明确将注册税务师制度纳入国家执业资格准入制度控制范畴，随着2005年10月《注册税务师管理暂行办法》和相关涉税鉴证业务准则的出台，我国注册税务师制度体系初见雏形，这些措施为加强注册税务师行业监管，规范执业行为和促进行业发展提供了制度保障。按照制度变迁理论分析，在税收征纳博弈中由于征纳双方的行动对税制环境的影响力不同，引致税收征纳博弈出现不均衡，这就促使注册税务师站在独立、客观、公正的立场上均衡双方利益，界定并保护各自的产权利益。历史证明，注册税务师制度产生的内因是经济规模化、分工专业化所产生的规模效益渗透到税收服务产业的必然结果，外因是国家税制和税收征管体制的改革和变迁。一方面，纳税人对潜在利润的追求和节约税收交易成本的行为动机，为注册税务师制度的演进提供了“诱致性”变迁激励。另一方面，国家为实现低成本征管和高税收收益而不断进行的税制改革与变迁，为注册税务师制度的演进提供了“强制性”变迁动力。由于税收征纳博弈双方的目标、行动及对税制环境的影响力不同，引致税收征纳博弈的动态不均衡，这就促使注册税务师站在独立、客观、公正的立场上制衡双方利益，界定并保护国有和私有产权利益，成为均衡征纳博弈双方的调节器。

二、国外注册税务师制度经验及启示

1、注册税务师制度法律体系

在以依法治税为目标的税收征管体制下，注册税务师制度的先进性首先体现在其法律体系的健全程度上。比较各国注册税务师制度法律体系形式，主要分以下两种类型：第一类是以日本、韩国为代表的政府集权型模式，特征是以单行法的形式确立注册税务师制度，实行严格的行业准入制度。在日本，以《税理士法》为注册税务师制度体系的基石，已经建立起了从实体法到程序法等一套完备的法律体系。与日本相似，韩国也建立了以《税务士法》为核心，若干专业准则和职业道德守则为补充的法律体系。在德国《税务代理咨询法》也对税务代理、税务咨询及顾问业做了统一的规定。第二类是以美、英等国为代表的自由分权型模式，其特点是无独立的注册税务师立法。在美国，由于税制相当复杂，50％以上的企业仍委托注册税务师办理涉税事宜。在英国除了由民间税务专家组成的租税协会作为从事税务业务的专业团体外，特许会计师、律师与税务师享有同样的税收服务权可兼职从事有关涉税服务。

2、注册税务师执业独立性

由于国外注册税务师制度产生的历史背景及所处税收环境不尽相同，各国注册税务师执业独立性强弱也不尽相同。主要表现为强独立性和弱独立性两种类型。以日、韩、德为代表，其注册税务师及其机构在实质和形式上都具有极强的独立性。在日本，税理士机构是介于纳税人和税务机关之间的完全独立的中介组织，不存在任何的政治、经济利益关系，除了法律规定的正常收费外，税理士不得从客户那里取得任何的经济利益或其他便利条件，是名副其实的民间“税务警察”。同样，在韩国《税务士法》也规定，税务士及其执业机构必须与纳税人和税务机关保持超然的独立。在我国，注册税务师行业受历史背景和管理体制等因素的影响，注册税务师执业独立性相对较弱，没有真正成为独立、公正的社会中介组织。

3、注册税务师行业监管制度

各国注册税务师行业监管机制主要分为政府监管型模式和行业自律型和混合型三种模式。第一种模式，以日本为代表，按《税理士法》规定设立税理士会与税理士会联合会，并要求税理士必须入会才能执业。政府通过税理士会发挥行政监管职能。第二种模式，以韩国为代表。韩国于1962年2月创立税务士会并依据《税务士法》及执业准则实施行业自律管理。第三种模式，以中、德为代表。在德国，税务咨询业是一种垄断性行业，依据《税务代理咨询法》在成立了全国性的税务咨询行业公会，并在各州设立分会。行业公会有自己的章程，受财政部委托实行行业自律管理，并受财政部监督。我国注册税务师行业管理制度形式上采取了以政府行政管理为主导，行业自律管理为辅助的管理模式，但实际操作中，管理中心与协会大多是“两块牌子、一套班子、一套人马”，具体权、责、利划分不清、行政职能与自律管理职能交叉重合，协会内部管理机制不健全。

4、注册税务师执业范围

注册税务师执业范围主要分为一般税务服务和涉税鉴证两大类业务。韩国《税务士法》规定：税务士从事制作税务调整计算书、税务鉴证等八项业务及其他附带业务。特别是韩国国税厅还赋予了税务士三项法定业务。日本《税理士法》规定：税理士从事税务代理、税务鉴证和税务商谈等法定业务。此外，还能以税理士名誉，从事拟定财务文件、办理会计事务等其他财务事项。德国《税务代理咨询法》对税务师的执业范围作了十分明确的规定。而我国《注册税务师资格制度暂行规定》中规定了注册税务师可以从事的十种业务，但从业务性质来看这些并非法定业务。由于没有法定业务，造成注册税务师执业范围狭窄、业务不多，行业内、外部竞争激烈，容易导致“强制代理”、“指定代理”等非法执业活动。

三、完善我国注册税务师制度的对策

1、建立健全注册税务师执业准则体系

首先，要加快《注册税务师法》的立法步伐。目前，一方面要先抓紧制定《注册税务师条例》待日趋完善后，在适当时机向人大提案批准颁布《注册税务师法》。最终以法律的形式确定注册税务师的法律地位、法定业务范围等。当然建立完整的法律体系仅有一部《注册税务师法》是远远不够的，还必须制定相关配套的实体法、程序法、争诉法、税务师事务所组织章程、注册税务师协会章程等专门性法规。另一方面，为保证注册税务师执业的规范化、程序化、科学化，应构建注册税务师执业准则规范体系。同时，要逐步在相关的经济法律、法规的制定或修订中加入对注册税务师法律地位、法定业务的强制性规定。

2、建立行政监督与行业自律相结合的管理体制

鉴于我国注册税务师行业发展尚属初级阶段，为保证其稳步健康发展，注册税务师组织管理体制应当建立税务行政监督与行业协会自律的相结合的双重管理体制，并逐步过渡到以行业协会自律为主的道路，做到权责清晰、分工明确、各负其责。行业行政监督主要由税务行政部门对注册税务师协会、注册税务师及其机构进行监督、指导、检查，从宏观上、法律上、政策上给予支持和督导。协会行业的主要是发挥监督、自律、指导、服务的作用，确保执业行为按照国家税收法律法规规范进行。

3、提高注册税务师的专业素质和执业水平

注册税务师行业是一项知识密集、技术密集、高智能综合性服务产业，提高注册税务师专业素质是客观要求。首先，以提高专业素质为重点，使全体注册税务师及其从业人员真正做到终身学习，提高专业判断能力和执业水平，培养良好的职业道德，树立强烈的开拓意识、敢为人先的创新精神。其次，继续严格实行职业准入制度同时抓好职业培训教育和经验交流工作。第三，完善注册税务师后续教育，使之制度化和程序化，提高后续教育的质量。第四，与各地高等院校合作建立培训基地，在高校财政税收专业下设置注册税务师方向，为造就优秀的税务人才做储备。

4、积极扩展注册税务师的业务范围和组织规模

面对良好的政策导向和市场机遇,注册税务师要迎合市场需求努力寻找和争取可做业务。第一，主动出击扩大业务范围。必须努力走向市场去积极争取适合自己的涉税业务。第二，优化服务目标。注册税务师不仅要为纳税人做一般代理工作，更重要的是利用自身财务、会计、法律等方面的综合知识为其提供税务咨询、进行税收筹划、税务评估，使纳税人税收支出合法、合理。第三，以新税制改革为契机，积极开展涉税鉴证业务。第四，从专业化向综合化服务发展，我国注册税务师业务范围发展方向是税务、会计、经济管理三位一体式的综合服务，要积极开展税务评估、涉税验证及税务公证等鉴证类服务。第五，应对加入WTO后激烈的市场竞争，要积极创造条件，通过重组、联合等手段促使税务师事务所现有资源整合为开展大型综合涉税业务打基础。

5、加强对注册税务师行业政策支持和宣传力度

一方面，各地注册税务师协会和注册税务师管理中心要利用各种媒体对本行业进行宣传，各地之间协会也应加强相互交流，同时注册税务师事务所也要在做业务时注意向客户积极的宣传推介自己。同时加强国际同业交流，认真借鉴国外注册税务师行业发展的成熟经验。2005年，中国注册税务师协会已加入亚洲-大洋洲税务师协会，这将更有利于参与国际交流与合作创造。另一方面，各地税务行政机关要发挥政策导向作用，转变观念、提高认识、积极引导、依法支持本行业发展，注重发挥注册税务师的作用，采取有效措施加强对行业的扶持、监督、指导。

参考文献 ：

［1］ 谢旭人.推动注税行业发展服务税收工作大局[J].中国注册税务师.2004；（6）

［2］ 苏强.中、日、韩等国注册税务师制度分析与比较研究[J].税务研究.2005；（11）

版权所有：《现代经济》编辑部

E-MAIL:mejc@vip.sohu.com 电话：0898---68928581 传真：0898---68919810

地址：海口市龙昆北路24号龙园别墅D1栋 邮编：570105