

Accounting Services:
Market Opening Up and Supervision

中国会计服务市场 开放与监管

财政部会计司 著
普华永道中天会计师事务所(特殊普通合伙)



中国财政经济出版社

中国会计服务市场 开放与监管

财政部会计司 著
普华永道中天会计师事务所（特殊普通合伙）

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

中国会计服务市场开放与监管/财政部会计司, 普华永道中天会计师事务所
(特殊普通合伙) 著. —北京: 中国财政经济出版社, 2015. 8

ISBN 978 - 7 - 5095 - 6290 - 1

I. ①中… II. ①财…②普… III. ①会计 - 市场 - 对外开放 - 研究 - 中国
②会计 - 市场监管 - 研究 - 中国 IV. ①F233. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2015) 第 155102 号

责任编辑: 宋学军

责任校对: 张 凡

封面设计: 耕 者

版式设计: 康普宝蓝

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://ckfz.cfeph.cn>

E-mail: ckfz@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

营销中心电话: 010 - 88190406 北京财经书店电话: 010 - 64033436、84041336

河北省零五印刷厂印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 16 开 13 印张 206 000 字

2015 年 8 月第 1 版 2015 年 8 月河北第 1 次印刷

定价: 38.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 6290 - 1/F · 5068

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

质量投诉电话: 010 - 88190744

打击盗版举报热线: 010 - 88190492, QQ: 634579818

“中国会计服务市场开放与监管”项目组

财政部会计司联合研究组

组 长 高一斌、刘光忠

成 员 王 宏、韩 冰、王 晶、冯翠平、邱 颖

普华永道中天联合研究组

组 长 李 丹、吴卫军

成 员 Addison L. Everett、Paul F. Winkelmann、Jan McCahey、
Kenneth R. Chatelain、吴 蔚、陈 波、黄洁莉、
沈 洁、丁 松、于 玮、董 洁

为全面深化中国会计服务市场 开放与监管提供科学理论指导

(代序)

会计依托经济、反映经济、服务经济，“经济越发展、会计越重要”。近年来，中国经济改革和对外开放取得了举世瞩目的成绩，“四个全面”的战略布局、“一带一路”的发展规划，以及中国倡导成立的亚洲基础设施投资银行等多边开发金融机制，更为新常态下中国经济持续发展和全球经济复苏注入新的活力。

党的十八届三中全会提出放开会计审计等领域外资准入限制，为推动中国会计服务市场开放定下基调、指明方向。伴随着中国经济的持续健康发展和中国企业“走出去”参与国际竞争，为企业提供传统审计鉴证服务和新型高端增值服务的注册会计师行业得以蓬勃发展并逐步走向国际。作为中国注册会计师行业的主管部门，财政部积极参与世贸组织等多种机制下会计服务市场的开放磋商，大力推动在上海、广东、天津、福建等自贸区试点扩大会计服务市场开放，并建立与之相适应的行业监管体系。总体来看，通过世贸组织（WTO）、自贸区（FTA）以及双边经贸安排等多种机制，中国会计服务市场已基本形成全方位、多层次、有深度、高质量的开放格局，会计服务业已经成为中国国际

化程度很高的专业行业之一。

在推动中国会计服务市场开放的进程中，我们深感使命光荣、责任重大，既要顺应我国改革开放的新形势、促进会计服务市场对外开放和国际化发展，又要维护国家主权、强化监管、保障我国注册会计师行业的合法正当权益。特别是2015年2月，国务院发布《关于加快培育外贸竞争新优势的若干意见》（国发〔2015〕9号，强调要“重点培育和扩大通信、金融、会计等新兴服务贸易，提升服务业国际化水平，提高服务贸易在对外贸易中的比重。”面对日益繁重和紧迫的开放任务，深入研究国内外会计服务市场开放与监管模式，为宏观政策制定提供指导和借鉴，成为一项重要而迫切的任务。有鉴于此，财政部向亚洲开发银行申报了“会计服务市场开放与监管”技术援助项目（TA8192_Comp3）。普华永道中天会计师事务所（特殊普通合伙）受托担任该项目的合作研究机构，在财政部的指导和亚行的监督下承担具体研究任务。

项目研究历时一年多。项目组克服了研究议题多、涉及地域广、资料搜集难度大等种种困难，通过文献翻译、档案查证、实地考察、现场访谈、问卷调查、统计分析等多种方式，对世界主要经济体的会计服务市场开放和监管现状进行了归纳、总结和分析，并结合中国国情提出相关政策建议，最终形成《中国会计服务市场开放与监管》研究报告。报告分为两部分：第一部分为项目概要，第二部分将主项目分解为十个子项目，结合国内外相关热点问题逐项研究国际经验和中国实践，并提出政策建议。十个子项目分别是境外人士成为注册会计师管理、境外会计师事务所开展法定审计业务、负面清单管理模式、注册会计师行业监管法规、会计师事务所强制轮换、政府购买会计师事务所专业服务、金融机构审计、职业责任保险、联合审计和跨境监管合作。

该报告旨在对国际通行的会计服务市场开放原则、国际监管惯例和世界主要经济体现行做法进行全面梳理和深入研究，并将其与中国的制度背景和实践做法进行对比分析，不仅为国内政府部门制定相关政策提供了有益参考，更为国际社会认知中国注册会计师行业的制度选择打开了一扇“窗口”。我相信，该报告的原创性、前沿性和建设性能为全面深化中外会计服务市场开放与监管合作提供理论指导，必将进一步增强中国注册会计师行业国际化发展的理论自信、道路自信和制度自信。

是为序，并与国内外会计同仁共勉。

财政部副部长



2015年7月

前言

FOREWORD

2014年7月11日，普华永道中天会计师事务所（特殊普通合伙）与亚洲开发银行就推动财政管理与会计服务监管技术援助项目（TA8912）第三部分（“会计服务市场开放与监管”）签署了协议。本项目旨在通过提高财务报表透明度和会计信息质量，加强会计服务业在国内和国际的市场竞争力，并增强国际会计服务监管机构间的合作，进一步支持中国政府在推动会计服务市场开放及培养专业人员方面所付出的不懈努力。项目组将本项目的研究成果汇编为本书。

本书总结了项目组对项目课题的调研分析，全面阐述了项目组的研究发现及有关建议。在调研过程中，项目组主要通过访谈及对相关文献的解读，对各个课题在其他国家的事实范例和背景渊源进行研究，探访特定国家/地区的政府及非政府监管机构的洞见，并通过收集报道和采访，了解国际知名非政府组织的观点，当然本书也参考了来自财务报表编报者、使用者及审计师^①的不同视角的意见。

^① 如无特别说明，本报告中的审计师与会计师事务所系同义语。

中国财政部会计司设计了一套分析框架，供项目组以此为基础，构建项目的研究发现和建议。此框架非常明确有效，反映了财政部和项目组在选定最切题论据的深入讨论。此框架的基本逻辑如下，具体内容体现在本书的第二部分：

- （一）中国会计服务的开放（第一章—第三章）；
- （二）中国会计服务的竞争力（第四章—第九章）；
- （三）跨境会计监管与合作（第十章）。

财政部框架不仅帮助项目组选取了明确且客观的事实进行分析，还考虑到了事实范例的相关背景及各种因素之间的互相依赖性，这些都保证了项目组的研究结论及建议具有充分的相关性，能够确保本书中的监管政策建议实现预期目标。

目 录

CONTENTS

PART 1 第一部分

项目概要 / 3

Executive Summary / 27

PART 2 第二部分

第一章 境外人士成为执业注册会计师 / 63

第二章 境外会计师事务所开展法定审计业务 / 77

第三章 会计服务市场开放负面清单管理模式 / 88

第四章 注册会计师行业监管法规 / 93

第五章 会计师事务所强制轮换 / 107

第六章 政府购买会计师事务所专业服务 / 120

第七章 金融机构审计 / 138

第八章 会计师事务所职业责任保险 / 151

第九章 会计师事务所联合审计 / 163

第十章 跨境会计监管与合作 / 174

参考文献 / 187

附录 国际监管合作的全球实践 / 193

后记 / 195

T 第一部分

THE FIRST PART

项目概要

商业的全球化和跨国企业的扩张从不同的角度推动着会计职业成为最为国际化的职业之一。与此同时，鉴于会计服务，特别是法定审计服务在一个国家整体经济中的重要性，注册会计师行业在大多数国家/地区已经成为了一个受到广泛而严格监管的行业。同样，中国在提升注册会计师行业的监督和管理上也付出了持续不断的努力。

本书对比了注册会计师行业的国际基本法律法规和实践，分析了每种范例的优势和面临的挑战。本书的分析依据上述财政部框架而展开，研究的重点领域包括：中国会计服务的开放、提升会计服务的竞争力、跨境会计监管与合作。

一、中国会计服务的开放

从很多角度来看，会计行业可以说是最国际化的行业之一。商业的全球化带动了对会计服务开展全球合作的需求。随着跨国企业在全球拓展业务，大型的会计师事务所也需要放眼全球，为这些企业提供全面服务。商业交易（包括跨国并购）的复杂性、编制在国际证券交易所上市所需财务报表以及准备公司纳税申报材料等都增加了对高质量并满足多重监管要求的会计审计专业服务的需求，以确保商业交易能够平稳高效地推进。

中国作为世界大型经济体和大型市场之一，在每年吸引着数十亿外资投入的同时，也在国际市场上积极地参与了大量的重大交易。在此背景下，中国会计服务的开放就成为了一个必然且必要的趋势，也是时下的热点话题。对此，项目组研究分析了美国、英国、澳大利亚等具有代表性的国家在提供跨境会计

服务方面的监管规定和实务操作。项目组的研究分析集中在以下三方面：对境外人士成为境内执业注册会计师的监管规定和实务操作、对境外会计师事务所境内开展法定审计业务的管理规定和实务操作、会计服务市场开放负面清单管理模式。

（一）境外人士成为执业注册会计师

注册会计师可以提供多种服务，比如审计、代理记账、代理报税、咨询服务以及承担财务人员的职责。在这些服务之中，法定审计是注册会计师提供的最常见的服务，也是在各个国家都受到广泛监管的服务。在这里我们有必要将提供审计和鉴证服务与其他未受监管的会计服务加以区分，同样地，我们也有必要将那些想加入会计职业组织成为其会员的人，与那些希望通过执业申请程序在会计师事务所提供审计服务的人员加以区分。

在大多数国家，加入会计职业组织首先要成为其会员，之后要持续对专业技术方面的知识进行更新，以满足会员资格要求。在很多国家/地区，这样的专业团体会员都活跃在专业会计岗位（公司财务职位）、税务咨询岗位以及提供代理记账、公司秘书或者其他与财务相关的服务岗位上。会计职业组织会员的资格已经可以满足以上服务需求，同时会计职业组织通过对其会员的后续教育以及通过会计、职业道德及独立性等准则约束以保证其会员的专业技术能力。因此，对这些专业从业人员通常不需要进一步的监管。

然而，对于那些希望加入会计师事务所或由其个人提供法定审计服务的人员来说，他们往往需要在经济法及税法等方面进行额外的深造，同时必须通过审计专业考试。执业注册会计师的这一服务领域一般都受到独立监管部门的监管。在阅读本书时需要时刻注意以上区别。

项目组选取了美国（主要为四个具有代表性的州——纽约、伊利诺伊、加利福尼亚和德克萨斯）、英国、澳大利亚、新西兰、新加坡和中国香港这几个国家/地区作为代表进行研究分析。项目组发现，在这些国家/地区，成为注册会计师会员的要求和流程都是大致相同的。具体来说，其对成为注册会计师都有一些共性的要求，如完成特定的专业课程、通过行业准则及会计服务相关其他专业知识（尤其是境内法律和税务知识）的考试、完成职业道德测试且具备相关工作经验。同样在中国，注册会计师也需要满足相似的要求才能获得中国注册会计师协会会员资格。

然而，在取得法定审计报告签字权（“执业资格”）的要求方面则存在一定的差异，进一步解释如下：

1. 会计职业组织会员资格（非法定审计师）

（1）公民与居民身份要求。很少有国家/地区要求会计职业组织会员必须是当地公民或者居民。通常情况下，在一个地区求学的学生可以加入当地的会计职业组织，通过考试并获得相关工作经验而成为其会员。成为会员后，他们可以去境外工作并继续保留会员资格。很多在境外工作的会员也会再次取得他们工作所在地的会计职业组织会员资格。

（2）工作经验。大多数会计职业组织要求申请成为其会员的申请者在申请时已具备一定的工作经验。通常要求这些工作经验需要从会计师事务所或者是在该会计职业组织会员监督下的商业机构中获得，无论是在境内还是境外的会计师事务所或商业机构取得。

2. 提供法定审计服务的会计师

通常这样的会计师被称为“执业注册会计师”或者“注册会计师”，他们或者是会计师事务所的合伙人（合伙制事务所），或者是公司制会计师事务所中的董事，或者由个人挂牌签署法定审计报告。不同国家/地区对这类执业会计师的监管要求存在很大区别。在大多数国家/地区，成为会计职业组织会员并不意味着该会员可以签署法定审计报告，“签字会计师”需要满足额外的登记注册要求，并且每年都要符合这些资格要求。在另外一些国家，例如美国和中国，成为注册会计师即可以签署法定审计报告。下文将进一步介绍对各国执业注册会计师的要求：

（1）公民与居民身份要求。大多数国家/地区不要求执业注册会计师申请人是本地公民，但通常都要求申请人拥有本地居民身份。这是为了保证申请人熟悉当地经常变换的环境，并且方便本地监管者执行监管及在必要的情况下执行纪律处罚。各地对居民身份的要求有所不同，但通常都要求是“常住居民”，即在当地居住达到一定的时间。另外，大多数地区要求在本地注册成立的会计师事务所的多数所有权为本地居民持有，或者主管（首席）合伙人/董事为本地居民。

（2）工作经验。大多数国家/地区要求执业注册会计师必须具备从境内会计师事务所获得的相关工作经验。这样就要求境外人士必须在境内会计师事务所工作而取得充足的本地经验后才能够成为执业注册会计师并签署法定审计

报告。

(3) 执业资格要求。在某些国家如美国, 只要事务所授权的注册会计师都可以代表事务所签署法定审计报告。然而, 在其他一些国家/地区, 如英国、澳大利亚、新加坡和中国香港, 注册会计师须取得额外的执业资格, 才可以拥有当地法定审计报告的签字权。获取此种执业资格须满足额外的要求。例如在英国, 注册会计师取得执业资格需要满足一定的当地相关工作经验及工作年限的要求, 并购买达到一定额度的职业责任保险。此外, 拥有执业资格的注册会计师与普通的注册会计师相比须缴付更高的会员费, 并接受监管机构的严密监管。因此在实务操作中, 注册会计师个人只有在成为事务所合伙人以后才会申请该执业资格, 并代表事务所签署法定审计报告。通过对执业资格的额外要求, 及对执业资格人员的严密监管, 监管机构可以提高审计质量并规范审计市场。

3. 互认协议

许多国家/地区的会计职业组织(如行业协会或公会)和其他国家/地区一些相对应的会计职业组织签订有一个或多个互认协议(Mutual Recognition Agreement, MRAs)。这些互认协议有多种形式, 互认的程度和范围也各有不同。在互认协议安排下, 考生有时需要接受额外教育并进行考试, 但通常都会取得一定的豁免以避免重复性考试。在签署互认协议前, 双方须评估对方的注册会计师资格认证系统, 根据评估结果确定互认的程度和范围。通常, 如果评估认为对应会计职业组织的注册会计师资格认证系统和境内等效, 即可安排注册会计师会员资格互认。互认评估一般由有资质的第三方专业机构进行。虽然互认协议为境外注册会计师获取境内注册会计师会员资格建立了一条“快速通道”, 但互认协议不会授予注册会计师签署境内法定审计报告的签字权, 在大多数国家/地区, 如英国、澳大利亚、新加坡和中国香港, 注册会计师须取得上述额外的执业资格才能签署法定审计报告。此外, 若代表会计师事务所签署法定审计报告, 注册会计师须取得该事务所的授权, 而通常能获得该授权的须是该事务所的合伙人。但是, 一些欧盟成员国之间的互认协议存在一些特殊安排, 这些安排包括法定审计签字权的互认。举例来说, 英国和德国允许欧洲经济区(European Economic Area, EEA)内各国的执业注册会计师和事务所在境内提供法定审计服务, 当然德国额外要求签字会计师通过一项能力测试, 该测试包括笔试和面试, 内容主要涵盖法定审计相关法律规定、经济法、税法以及德国注册会计师(Wirtschaftsprüfer)行业的监管规定。