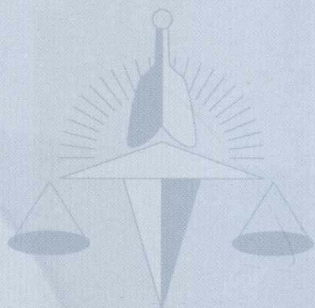




我国注册会计师行业监管的 理论、体制与效率研究

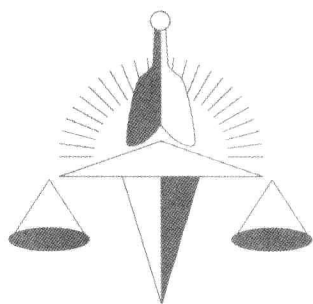
李长爱 著



WUHAN UNIVERSITY PRESS

武汉大学出版社

国家社会科学基金资助项目
项目批准号05BJY018



中国中部发展论坛2011

我国注册会计师行业监管的 理论、体制与效率研究

李长爱 著



WUHAN UNIVERSITY PRESS

武汉大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

我国注册会计师行业监管的理论、体制与效率研究/李长爱著. —武汉:
武汉大学出版社, 2012. 10

ISBN 978-7-307-10127-2

I. 我… II. 李… III. 注册会计师业—监管机制—研究—中国
IV. F233.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2012)第 232095 号

责任编辑:田红恩 责任校对:刘欣 版式设计:马佳

出版发行:武汉大学出版社 (430072 武昌 珞珈山)

(电子邮件: cbs22@whu.edu.cn 网址: www.wdp.com.cn)

印刷:湖北金海印务有限公司

开本: 787 × 1092 1/16 印张: 12.25 字数: 289 千字 插页: 1

版次: 2012 年 10 月第 1 版 2012 年 10 月第 1 次印刷

ISBN 978-7-307-10127-2/F · 1714 定价: 28.00 元

版权所有, 不得翻印; 凡购我社的图书, 如有质量问题, 请与当地图书销售部门联系调换。

前 言

自 1853 年英国爱丁堡会计师协会成立至今，注册会计师（简称 CPA）行业监管已有近 160 年的历史。160 年间，行业监管部门为 CPA 行业制定规范，创建方法，提供服务和支撑，对违规 CPA 进行惩戒与处罚，从而为促进 CPA 行业健康发展，维持资本市场稳定乃至为整个国民经济的健康可持续发展作出了巨大贡献。期间行业监管理论随监管实务的变化而不断发展。安然事件后，CPA 行业监管问题再次成为会计审计界探讨的热点问题之一。国内外学者用公共利益论、博弈论、市场失灵和政府管制理论等分析 CPA 行业存在的问题，对政府监管、行业自律监管和独立监管体制进行了深入的探讨，提出不少有价值的观点和可操作性的建议。但研究多集中在行业监管体制上，对行业监管理论、方法、效率等系统研究较少。如何界定 CPA 行业监管的目标、内容、原则等基本理论问题，我国应选择什么样的监管体制，怎样改进我国的监管方法，怎样提高监管效率，如何强化监管者的法律责任等一系列问题尚需深入研究。

对我国注册会计师行业监管问题进行研究的背景是基于：2001 年安然事件后，美国又爆发世通、施乐等一系列重大会计造假与审计失败案，著名的国际“五大”会计公司之一的安达信会计公司因此解体，CPA 行业备受责难，CPA 的诚信受到全社会质疑。在社会各界的压力下，美国国会于 2002 年 7 月 25 日通过了《2002 年萨班斯-奥克斯利法案》（Sarbanes-Oxley Act of 2002，简称萨班斯法案）。该法案对《1933 年证券法》、《1934 年证券交易法》的许多内容作了修改和补充，包括 CPA 行业监管、审计独立性、财务信息披露、公司责任、证券分析师的利益冲突、美国 SEC 的资源和权力、事务所合并等相关问题的研究和报告、公司及刑事欺诈责任、强化白领刑事责任、公司税收返还和公司欺诈责任等 11 个方面。根据萨班斯法案，美国设立了公众公司会计监管委员会（Public Company Accounting Oversight Board，简称 PCAOB），对 CPA 行业实行独立监管，以此替代实施一个多世纪的行业自律监管体制。美国安然等一系列财务丑闻事件发生后，英国 CPA 行业并没出现大的问题，但英国政府、会计职业界以及各有关方面对于会计监管和公司治理进行了深刻的反思和检讨，英国贸工部于 2003 年宣布一揽子改革计划，建立新的监管框架，对 CPA 行业实行自律监管与独立监管、政府监管相结合的监管体制。几乎同一时间，我国也发生如红光实业、猴王集团、银广夏等一系列会计造假案和与之相关的蜀都、湖北立华、中天勤等审计失败案，财政部为了强化政府监管，于 2002 年 11 月发布〔2002（19）〕号文（简称 19 号文），将原委托中国注册会计师协会（简称中注协）行使的对 CPA 行业监管的行政职能收归财政部门。这些体制变化引起众多学者的广泛讨论：独立监管是否更有效，行业自律监管将如何发挥作用，我国财政部门收回行政监管职能是否开历史倒车，我国的自律监管该往何处走？如今，萨班斯法案已实施 10 年，我国

作者简介

李长爱，女，1964年4月生，河南延津人，现任湖北经济学院会计学院院长、教授，管理学（会计学）博士。兼任湖北省会计学会常务理事；武汉市审计局特约审计员；武汉市审计学会常务理事；湖北省注册会计师协会惩戒委员会委员；湖北省第八届、第九届、第十届政协委员。主要研究会计理论与会计监管。在《会计研究》、《审计研究》等刊物上公开发表专业学术论文70余篇，主持国家社科基金项目2项。2008年获“全国先进会计工作者”荣誉称号；2004年获“全国优秀教师”荣誉称号；1995年获中国人民银行总行金融教育基金会“优秀教师奖”（“金晨奖”）。

的监管体制变革也已经历 9 年多，其实施效果如何？值得深入分析。

本书首先从监管的理论基础入手，研究我国 CPA 行业监管的基本理论问题，在理论指导下，探讨如何改革监管体制，改进监管方法，强化监管责任，从而提高监管效率，确保监管效果。主要采用历史研究法、实证研究法、比较研究法、调查法、案例分析法等方法分六章展开研究。

第一章“CPA 行业监管理论研究”，以市场失灵与政府管制理论、制度变迁理论、和谐理论和效能优先理论为基础，研究 CPA 行业监管的基本理论问题。分析了 CPA 行业监管的必要性、可能性以及监管动机和局限性，探讨界定了 CPA 行业监管的目标、主体、内容、原则和标准。第二章“英美 CPA 行业监管体制变迁研究”，按照英美 CPA 行业监管体制的产生与发展历程，对其制度变迁展开研究。指出英美 CPA 行业监管体制的主要贡献和存在的主要不足，论述了政府监管、行业自律监管和独立监管的优缺点，并从理论上对变迁进行了分析。第三章“我国 CPA 行业监管体制改革研究”，阐述了我国 CPA 行业监管体制沿革，分析了监管体制现状，指出我国监管体制存在的主要问题，并提出改革思路及具体改进措施。第四章“CPA 行业监管方法研究”，用案例分析法探讨 CPA 行业监管方法的变革过程，分析了英美等国监管方法的主要优点与不足，指出我国监管方法存在的主要问题，并提出改进监管方法的思路。第五章“我国 CPA 行业监管效率研究”，在对监管效率进行一般分析的基础上，以 19 号文发布，财政部收回行政监管权为背景，以 1998 年至 2005 年中国 A 股上市公司为研究样本，以盈余管理作为审计质量的衡量标准，通过单变量检验及多元回归分析研究财政部收回行政监管权是否有助于提高审计质量，进而探讨监管效率是否有所提高。第六章“CPA 行业监管的法律责任研究”，研究 CPA 行业监管的法律责任，指出现行法规中有关监管责任规定的主要缺陷，提出强化监管者责任的建议。

本书是在作者博士学位论文（《我国注册会计师行业监管问题研究》）的基础上修改而成的。在本书即将出版之际，我首先要衷心感谢我的导师、中南财经政法大学会计学院罗飞教授，他对本书框架、观点等的悉心指导是本书能够问世的关键。我还要特别感谢廖洪教授、王永海教授、夏成才教授、许家林教授和汤湘希教授，他们对本书的肯定使我更有信心继续本课题的研究，他们对本书提出的建议是我修改的重要依据。感谢我的博士生同学王泽霞、谢盛纹、邓川、杨汉明、贡俊、王惠芳、黄中生、李月娥等对我的帮助和支持。

本书也是国家社会科学基金项目“我国注册会计师行业监管的理论、体制与效率研究”（项目批准号 05BJY018）的最终研究成果。感谢恩师郭道扬教授，为课题提供了从申报到完成、从思想到内容上的大力支持；感谢课题组成员张龙平、朱锦余、黄美珠、申慧慧、曾艳霞、聂曼曼、黄益雄、殷治平、胡慧娟、黄旭等的杰出研究和帮助；还要特别感谢财政部监督检查局郜进新先生、林启云先生，中国注册会计师协会唐建华先生，湖北省证监局陈海清先生等为本书提供的信息支持。

本书自完稿至出版历经 6 年时间，期间国内外 CPA 行业监管理论与实务发生了较大变化，尽管作者多次修改，仍有诸多不周到之处。对于书中存在的不足和错误，欢迎读者批评指正。

目 录

导 论	1
一、研究背景	1
二、研究的理论与实际意义	2
三、国内外相关研究综述	2
四、研究内容与方法	7
五、本书主要观点	7
第一章 CPA 行业监管理论研究	9
第一节 CPA 行业监管的意义	9
一、CPA 行业监管的涵义	9
二、CPA 行业监管的必要性	11
三、CPA 行业监管的可能性	14
四、CPA 行业监管的动机	14
五、CPA 行业监管的局限性	15
第二节 CPA 行业监管的目标、内容、监管主体与原则	16
一、CPA 行业监管的目标	16
二、CPA 行业监管的体制与监管主体	18
三、CPA 行业监管的内容	19
四、CPA 行业监管的手段与方法	21
五、CPA 行业监管的原则	21
六、CPA 行业监管的标准	24
第三节 相关理论在 CPA 行业监管中的运用	25
一、市场失灵与政府管制理论在 CPA 行业监管中的运用	26
二、制度变迁理论在 CPA 行业监管中的运用	27
三、效能优先理论在 CPA 行业监管中的运用	28
四、和谐理论在 CPA 行业监管中的运用	28
第二章 英美 CPA 行业监管的体制变迁研究	30
第一节 英国 CPA 行业监管体制变迁概述	31
一、爱丁堡会计师协会成立，审计职业化和独立化：诱致性变迁	31

二、英格兰·威尔士特许会计师协会成立到六大会计职业团体共存	32
三、各协会的合作及会计团体咨询委员会的成立	34
四、从政府监督苗头初现到宏观监管层面形成——英国贸工部的作用	35
五、安然事件后的监管体制	36
第二节 美国 CPA 行业监管体制变迁概述	38
一、AICPA 的成立与职责	38
二、政府对 CPA 行业的监管	40
三、AICPA 成立公众监管委员会及 1984 年《统一会计师法案》	42
四、萨班斯法案和 PCAOB 的成立	44
第三节 对英美 CPA 行业监管体制变迁的评价	48
一、对英国 CPA 行业自律监管体制及其变迁的评价	49
二、对美国 CPA 行业自律监管体制的评价	50
三、各方对美国萨班斯法案及独立监管体制的评价	53
第四节 CPA 行业监管体制变迁的理论分析	56
一、行业自律监管体制及分析	56
二、政府监管体制及其分析	57
三、独立监管体制及其分析	58
四、CPA 行业监管体制变迁——监管目标引致	59
五、CPA 行业监管体制变迁——监管主体引致	59
第三章 我国 CPA 行业监管体制改革研究	61
第一节 我国 CPA 行业监管体制的确立与发展	61
一、我国 CPA 行业监管体制的确立	61
二、我国 CPA 行业监管体制的恢复发展	63
三、中注协成立, CPA 行业监管体制逐步规范化	64
四、财政部发布 19 号文, CPA 行业监管体制进一步理顺	67
第二节 我国 CPA 行业监管体制的现状	69
一、中注协行业自律监管体制现状	69
二、地方注协自律监管体制现状	71
三、财政部门行政监管体制现状	72
四、证监会监管体制现状	75
第三节 我国 CPA 行业监管体制存在的主要问题与改革思路	76
一、我国 CPA 行业监管体制存在的主要问题	76
二、改革我国 CPA 行业监管体制的思路	79
第四节 我国 CPA 行业监管体制的构建	80
一、我国 CPA 行业监管体制构建的总体设想	80
二、行业自律监管体制的构建	84

三、财政部门行政监管体制的构建	89
四、监管队伍建设	91
第四章 CPA 行业监管方法研究	92
第一节 美英等国家 CPA 行业监管方法变革研究	92
一、美国 CPA 行业监管方法发展概述	92
二、美国 CPA 行业监管方法述评	99
三、英国 CPA 行业监管方法及评价	106
第二节 我国 CPA 行业监管方法：现状与问题	114
一、影响我国审计方法变革的典型案例分析	114
二、我国 CPA 行业监管方法现状	119
三、注册会计师行业监管制度（方法）的比较分析	128
四、我国现行 CPA 行业监管方法的主要缺陷	132
第三节 改进我国 CPA 行业监管方法的思路	133
一、实行舞弊导向监管法（风险导向监管法）	133
二、实行事项监管法	135
三、全面提升同业互查质量	136
第五章 注册会计师行业监管效率研究	138
第一节 CPA 行业监管效率的一般分析	138
一、监管效率的理论分析	138
二、CPA 行业监管效率的政策分析	140
三、CPA 行业适度监管：政府行政监管的深度分析	142
四、CPA 行业适度监管的成本—效益分析	143
五、CPA 行业适度监管的博弈分析	143
六、增加查处并定罪的概率分析	145
第二节 CPA 行业监管效率的实证研究	146
一、政策背景介绍	147
二、文献回顾与研究假设	147
三、样本与描述统计	151
四、结论与启示	155
第六章 CPA 行业监管的法律责任研究	157
第一节 美英等国对 CPA 行业监管法律责任的有关规定	157
一、《1933 年证券法》和《1934 年证券交易法》中对相关法律责任的规定	157
二、美国州会计法规对 CPA 法律责任的有关规定	158
三、萨班斯法案中与 CPA 法律责任相关的规定	159

导 论

自 1853 年英国爱丁堡会计师协会成立至今,注册会计师(简称 CPA)行业监管已有近 160 年的历史。160 年间,行业监管部门为 CPA 行业制定规范,创建方法,提供服务和支 持,对违规 CPA 及事务所进行惩戒与处罚,从而为促进 CPA 行业健康发展,维持资本市场稳定乃至为整个世界经济的健康可持续发展作出了巨大贡献。期间行业监管理论随监管实务的变化而不断发展。安然事件后,CPA 行业监管问题再次成为会计审计界探讨的热点问题之一。国内外学者用公共利益论、博弈论、市场失灵和政府管制理论等分析 CPA 行业存在的问题,对政府监管、行业自律监管和独立监管体制进行了深入的探讨,提出不少有价值的观点和可操作性的建议。但人们的研究多集中在行业监管体制上,对行业监管理论、体制、方法、效率等系统性研究较少。怎样界定 CPA 行业监管的目标、内容、原则等相关理论问题,我国应选择什么样的监管体制,怎样改进我国的监管方法从而提高监管效率,如何强化监管者的法律责任等一系列问题尚需深入研究。

一、研究背景

2001 年安然事件后,美国又爆发世通、施乐等一系列重大会计造假与审计失败案,著名的国际“五大”会计公司之一的安达信会计公司因此解体,CPA 行业受尽责难,CPA 的诚信受到全社会质疑。在社会各界的压力下,美国国会于 2002 年 7 月 25 日通过了《2002 年萨班斯-奥克斯利法案》(Sarbanes-Oxley Act of 2002,简称萨班斯法案)。该法案对《1933 年证券法》、《1934 年证券交易法》的许多内容作了修改和补充,包括证券市场审计的监管、审计独立性、财务信息披露、公司责任、证券分析师的利益冲突、美国 SEC 的资源和权力、相关问题的研究和报告、公司及刑事欺诈责任、强化白领刑事责任、公司税收返还和公司欺诈责任等 11 个方面。根据萨班斯法案,美国设立了公众公司会计监管委员会(Public Company Accounting Oversight Board,简称 PCAOB),对 CPA 行业实行独立监管,以此替代了实施一个多世纪的行业自律监管体制。

美国安然等一系列财务丑闻事件发生后,英国 CPA 行业并没出现大的问题,但英国政府、会计职业界以及各有关方面对于会计监管和公司治理进行了广泛的反思和深刻的检讨,英国贸工部于 2003 年宣布一揽子改革计划,建立新的监管框架,对 CPA 行业实行自律监管与独立监管、政府监管相结合的监管体制。

几乎同一时间,我国也发生如红光实业、猴王集团、银广夏等一系列会计造假案和与之相关的蜀都、湖北立华、中天勤等审计失败案,财政部为了强化政府监管,于 2002 年 11 月发布[2002(19)]号文(简称 19 号文),将原委托中国注册会计师协会(简称中注协)行使的对 CPA 行业监管的行政职能收归财政部门行使。

这些体制变动引起众多学者的广泛讨论：独立监管是否更有效，行业自律监管将如何发挥作用？我国财政部门收回行政监管职能是否开历史倒车，我国的自律监管该往何处走？

如今，萨班斯法案已实施近 10 年，我国的监管体制变革也已经历 9 年多，其实施效果如何？值得深入分析。

二、研究的理论与实际意义

本书在对美英等国 CPA 行业监管体制、监管方法和监管法律责任进行评价和借鉴的基础上，分析了我国 CPA 行业监管的现状，指出我国 CPA 行业监管方面存在的问题，如监管相关法规之间存在冲突，行政监管主体权责界定不清；政府多头监管，互不认账，重利益轻效率；行业自律监管体制不顺，地方注协没有发挥应有作用；各级监管部门均存在重行政权力，轻监管责任；缺乏系统、规范的监管方法体系；重事后监管，轻事前、事中监管等。提出构建我国 CPA 行业监管理论，改革监管体制，完善监管方法，强化监管责任，从而提高监管效率，确保监管效果的思路。本书研究的理论与实际意义在于：（1）通过探讨 CPA 行业监管理论体系的构建，界定出我国 CPA 行业的监管目标、监管组织架构与监管主体、监管的内容、监管的原则和监管标准，为 CPA 行业监管提供理论支持，从而确保 CPA 行业健康可持续发展。（2）提出建立“行业自律监管为主，政府行政监管为辅”的监管体制，重新定位政府监管与行业自律监管的职责权限，为我国修订《注册会计师法》提供参考。（3）提出实行舞弊导向监管法、事项监管法，全面推行同业互查等，为我国 CPA 行业监管提供全新视觉与方法，从而有助于提高监管效率，进而充分发挥 CPA 审计在我国证券市场的监督与保障作用。（4）通过对 2002 [19] 号文前后的审计质量进行实证分析，验证变革后的监管效率，为我国 CPA 行业监管政策制定提供重要参考。（5）提出监管者也应承担相应的行政责任、民事责任和刑事责任，从而提高监管者的主动性与责任感，确保监管效果。

三、国内外相关研究综述

（一）关于 CPA 行业监管理论的相关研究

黄世忠等（2002）认为管制被看做一个讨价还价的博弈过程，市场的参与者组成各自的联盟对管制政策及其实施展开谈判。现有的监管模式是其初始博弈的结果，也是其重复博弈的基本框架；刘明辉等（2002）认为财务呈报涉及外部性和某种形式的市场失灵，如果没有规范，市场力量将导致投资者之间信息的不对称或不均衡拥有，公司管理当局有动机隐瞒不利的信息。

对 CPA 行业实施监管的必要性，国内专家学者提出很多值得借鉴的观点。如陈汉文（1999）认为：CPA 职业服务作为一种无形商品，其质量如同会计信息的质量一样是难以观察的，需求者（社会公众）同样面临着与供给者间关于服务商品质量的信息分布严重不对称状态，处于信息劣势地位。实践证明，直接、明确、量化的约定是无法达成的，只能通过对该种无形商品的提供进行监管才能促使其保证质量。孙铮等（2002）认为：企业管理当局没有动力积极披露真实、可靠、完整的信息。作为中介者的 CPA 出于自身利

益的考虑,有时甚至是迫于外界压力,会失去自身的独立性,这些就使得政府对会计的干预有了现实的必要性。刘明辉、金一(1999)认为:我们不可能、也没有理由期望 CPA 是超脱的完全利他主义者,实际上,CPA 也必然是有理性的,追求自身利益或效用最大化的人。CPA 在执业过程中所表现出来的自利性体现为对审计收费和客户数量的追求。在对某一客户进行审计过程中,CPA 总是尽量要求更高的收费;另一方面,面对有限的客户,CPA 总是希望在自己的能力范围之内争取到最多的客户,甚至以竞价方式拉抢业务,以实现收入总量的最大化;因此必须对其实施监管。徐经长(2002)认为:因为会计师事务所在会计监管中担负着极为重要的公众责任,要对上市公司对外公布的会计信息重新认定;同时会计师事务所也是理性的“经济人”,要追求自身利益的最大化,如果缺乏有效的监管制度和严厉的处罚措施,事务所就可能在缺乏有效约束的情况下弱化对上市公司会计监管的职能,造成证券市场虚假信息泛滥。因此,必须对事务所和 CPA 的执业资格、执业情况进行监管。

对 CPA 行业实施监管的可能性,刘明辉、金一(1999)提出:大多数 CPA 在执业过程中不会为了高额的审计收费而不顾触犯法律和规范,出具虚假的审计报告。出于理性的思考,他不可能无视法律制裁、道德谴责的严肃性,因而绝不能以 CPA 遵循自利原则为由而抹杀整个独立审计界在经济监督中所起的重要作用。理性的 CPA 会从长远利益的角度考虑其行为的最大效益,并主动接受制度的约束,因而不会危及他人的利益。

关于市场失灵与政府管制理论及其对 CPA 行业的影响:赵霜苗(2004)认为:市场失灵的理论表明市场不是万能的,市场本身存在着内在的缺陷,最根本的在于市场交易中交易双方的信息不对称,这是由市场机制内生的。由市场内生的信息不对称派生出外生的逆向选择和道德风险。监管的目的之一就是纠正市场失灵。监管必须提高市场交易的透明度,消除信息不对称,规范交易规则,防止逆向选择,通过监管法规的强制约束避免道德风险。黄世忠、杜兴强、张胜芳(2002)认为:会计信息最显著的特征之一是消费非竞争性和非排他性,即一个信息使用者对会计信息的使用不会排除另一个使用者对它的使用。非排他性消费又进一步产生公共领域问题,进而滋生外部性问题。造成会计信息市场失灵的另一个原因是信息不对称引发的一系列问题。在会计信息市场上,纯粹的市场力量难以有效防止信息生产不足或过剩的发生,也无法确保会计信息的质量。政府作为市场机制的补充,或许可以解决这个问题。陈国辉、李长群(2000)得出结论:(1)政府监管应严格限制在市场失灵领域。一般来说,会计市场失灵有三类:一是会计市场自身的缺陷,主要是指会计产品的“外部性”导致的市场失灵,如会计信息失真;二是会计市场由于发育不完善而出现的功能性障碍,如民间审计严重稀缺;三是政府监管过多或不当而造成的政府失灵,会计师事务所的挂靠制度及政府对民间审计的价格管制。从本质上说,政府监管主要是针对由于会计产品的“外部性”所引起的市场失灵。(2)政府监管应限于能够修补的会计市场缺陷。(3)政府监管行为要遵循成本效益原则。

如何构建和谐 CPA 行业,张连起(2005)认为:为建立“和谐 CPA 行业”,中注协在自律监管中,应代表会员利益,反映会员诉求,倡导行业自律,协调会员关系,维护市场秩序,化解执业矛盾。紧紧依靠和团结会员,既是构建和谐协会的标志,也是凝聚业内共识的途径。

（二）关于 CPA 行业监管体制研究

2002 年美国成立 PCAOB，对 CPA 行业实行以独立监管为主，行业自律监管与政府监管为辅的监管体制；英国按照 2003 年新建立的监管框架，实行以自律监管为主、独立监管与政府监管为辅的监管体制。关于我国 CPA 行业监管体制的建设，有以下主要观点：中注协标准部（2001）认为：目前我国 CPA 行业应当实行相对自律，实行政府监管与行业自律相结合的管理模式。黄世忠、杜兴强、张胜芳（2002）认为：应借鉴美国 PCAOB 思路，建立以政府为主导的独立监管模式。刘明辉、张宜霞（2002）认为：可考虑增设公共监督管理委员会，对 CPA 行业实行监管。谢德仁（2002）认为：世界各国都朝着政府与市场力量结合的方向变革，独立管制方式就是这种结合的反映。阎达五等（2002）提出：我们完全可以借鉴证监会的组织建设历程，由国务院牵头，将财政部、审计署、证监会、国家税务总局、国家工商总局、中国人民银行及外汇管理局等有关部门联合组建“CPA 职业管理委员会”，直属国务院领导，统一提出与协调对 CPA 职业及业务发展及管理的要求，然后由“CPA 职业管理委员会”直接授权中注协对 CPA 及事务所实施全权自律管理。这样一来可以有效地理顺各个利益群体的关系，维护中注协本身的独立性、权威性和效率。叶友等（2004）提出：几乎所有的观察都指出了本质上作为“混合模式”的监管模式更加“混合”的趋势，过去以政府监管为主导的模式趋向于引入行业自律等市场因素，过去以行业自律为主导的模式则趋向于加强政府监管或独立监管的力度。薛祖云（2005）认为：应构建以政府行政监管为主，行业自律为补充的监管体制。任兴洲（2004）认为：应建立严肃的惩戒制度和严格的行业退出机制，确保监管与制裁机制的良性运作；联合证券监管、审计等部门，对 CPA 服务市场进行监管，对弄虚作假者予以严惩；利用信息网络和工具，对事务所执业情况实施监管；建立有效的监管制度和监管队伍，并动员社会的力量对行业质量实施监督，形成政府监管、行业自律和社会监督的有效网络。ICAEW 专业标准总监萨利·亨克利（2004）认为：政府监管和行业自律监管必须在公众利益中形成互补，这对于任何计划经济和任何自由的市场经济都是正确的。自律需要政府与行业之间的“信任合同”。最佳的管理既不是政府全部承担管理的体制，也不是自律管理全部承担的体制。我们需要的是政府和行业之间真正的伙伴关系。秦红伟、李学峰（2009）建议：应将以政府监管为主导转变为以政府监管为引导，建立以独立监管为主体的监管机构，以行业自律监管作辅助的监管体制。乔引华、贾茜（2009）建议：应该从以下三方面入手，形成政府监管为主导、同时协调行业监管、建立独立机构管制的模式。首先要保持政府监管的主导地位，其次要协调行业的监管，最后要建立新型的独立机构进行监管。于志飞（2007）建议：由国务院牵头，财政部、审计署、证监会、国家税务总局、国家工商总局、中国人民银行以及外汇管理局等有关部门联合组建注册会计师职业管理委员会，直属国务院领导，统一和协调注册会计师职业及业务发展和管理的要求。陈晓卿（2007）提出：可考虑在中央一级设立行业监管委员会，并下设各类行业协会。《CPA 行业行政管理问题研究》课题组（2005）建议：将政府监管部门划分为直接监管部门和派生监管部门。除财政部（业务主管部门）和民政部（负责协会管理）作为直接监管部门外，其余部门都是派生部门。关于中注协的定位：阎达五等（2002）提出：必须明确 CPA 协会的地位，赋予其全权自我管理的权力。发展我国 CPA 协会的一个总体要求

就是，政府既要赋予其完全自治的权力，又要对其权力的实现给予强有力的保障。云南省财政厅课题组（2003）认为：如果注册会计师协会脱离财政部门，成为纯民间组织，在现有的不是很成熟的市场经济体制下，注册会计师协会要开展工作将会面临许多困难。何志尧（2004）认为：民间自治性、共利性、开放性、平等性是行业组织的基本特征。行业协会只有保持民间性，才能更好地发挥其协助党和政府推动经济发展，管理社会事务的作用。刘维（2005）认为：中注协如果不从准政府部门转变为纯粹的行业自律组织，其监管职能和自律职能将成为空话。曾铁兵（2005）认为：通过研究和比较不同国家和地区注册会计师职业协会的起源和发展问题可以发现，与其他职业协会相比，注册会计师职业协会有一个很突出的特点，就是兼具自利和公利的双重性，既要维护会员和职业的私利，又要维护社会公众的利益，这使得它与政府始终无法分离，也使得注册会计师职业的“自发秩序”过程始终不会具有完全的自发演进性，因此会充满很多政治性的变数。叶友等（2004）提出：如果暂时略去不同法律之间的矛盾，根据我国现行法律法规，行业协会不是一个政府机构或准政府机构，而是一个“社会团体”、“民办非企业单位”或者“事业单位”。薛祖云（2005）认为：《注册会计师法》应将协会管理模式及运作体制定位在法制化、民间化和自律化上，在法律上明确协会是依法成立并独立运作的法定专业团体。行业协会应定位在自律化运作机制上，由会员代表大会、理事会及其所属委员会与秘书处三个层次组成，会员代表大会属于最高权力机构，理事会属于决策机构，秘书处属于执行机构，三个层次机构各司其职，相互制约。陈建明（2004）认为：行业协会自律监管应建设成：（1）“桥梁”与“纽带”；（2）“家”和“拐杖”；（3）“卫兵”和“宪兵”；（4）“和事佬”和“推销员”。康玲、刘洪燕（2010）提出，应理顺注册会计师协会与财政部的关系，使注册会计师协会独立起来，同时要不断建立完善行业自律机制，加强自律组织建设，将注册会计师协会办成真正的“自我发展、自我服务”的自律性组织。樊千（2008）提出应确立中注协的独立地位。认为应当建立统一的、全国性的协会，即“中国注册会计师协会”，各省、自治区、直辖市现有的地方注册会计师协会均改编为中注协的地方分会，各分会依照法律和中注协章程的规定，代表中注协行使在各地的行业自律管理权。各地方注册会计师协会是中注协的分支机构，直接归中注协领导，与地方政府没有直接的领导与被领导关系。于志飞（2007）建议，应明确注册会计师协会的性质。注册会计师协会可以由注册会计师职业管理委员会授权进行对注册会计师事务所的日常监管，并在规章制度中明确注册会计师协会的权力及义务，以维护中国注册会计师协会本身的独立性、权威性和效率。注册会计师职业管理委员会在每一年度对注册会计师事务所进行抽样检查以监督注册会计师协会是否很好地履行自己的职责。封桂芹（2009）建议改革中注协的组织体系，使其成为真正的“行业自律组织”。机构设置上与财政部门彻底脱钩。

对于美国实施萨班斯法案及建立起来的独立监管运行情况的评价：任明川（2005）认为：PCAOB 权力过大，且制约失衡；运行效率不高。崔红（2005）认为：实施公司面临的压力不断增大，遵从法案成本十分高昂，注册会计师执业更为谨慎，注册会计师服务收费大幅增加。Kinney（2005）指出：与 AICPA 的审计准则委员会（ASB）相比，5 位 PCAOB 理事拥有较少的审计行业专长，也缺乏考虑审计准则和独立性准则成本的个人动

机。由于 PCAOB 准则被 SEC 接受后,实际上具有联邦法律的效力,PCAOB 的权力可能会阻碍民间部门的研究以及环境变化时对审计新方法的开发。Simunic (2005) 也认为:萨班斯法案中的某些方面可能会带来麻烦,尤其是将审计准则制定权集中在少数 PCAOB 理事手中。普华永道国际会计公司董事长兼高级合伙人丹尼斯·纳里 (Dennis Nally) 早在萨班斯法案通过后认为,“法案尽管声明委员会 (即 PCAOB) 为非政府机构,但是它所做的许多事情则是政府机构所做的事情”。Engel、Hayes 和 Wang (2007) 发现因萨班斯法案执行成本过高,导致很多上市公司决定私有化。Leuz、Triantis 和 Wang (2008) 发现萨班斯法案颁布后很多上市公司转向不在 SEC 监管下的市场上市交易。Lennox 和 Pittman (2010) 研究发现 PCAOB 的检查报告缺乏信息价值。Hilary 和 Lennox (2005) 也发现 CAOB 检查报告缺乏同业互查报告中有关事务所的评价性总结、内控弱点等有价值的信息。相对而言,同业互查报告虽有各种不足,但是有信息价值的。陈波 (2010) 认为:PCAOB 作出的许多重大决策经过 SEC 批准才能生效,SEC 可以改变 PCAOB 的处罚结果,还可以在必要情况下亲自进行调查。在这种情况下,如果 PCAOB 的监管效果不理想,负责对其进行监督的 SEC 也难辞其咎,这有可能导致 SEC 在对 PCAOB 进行监督的过程中有意袒护,从而弱化对于 PCAOB 的监督力度。不仅如此,与 AICPA 相比,PCAOB 更有可能演变成为一个“官僚机构”,以最大化本机构的预算收入为目标,而不是以最大化社会公益为目标。

(三) 关于 CPA 行业的监管方法研究

PCAOB (2002) 采用强制性持续检查方法;AICPA (2003) 完善了同业互查方法;英国职业监管团体 (2003) 采用桌面监控、跟踪调查、实地调查等监管方法;我国中注协 (2005) 的执业质量检查通过随机抽样选择样本,然后进行实地检查;我国财政部门 (2006) 则采用实地调查、延伸调查等方法。

(四) 关于 CPA 行业监管的法律责任研究

对于被审计单位应承担的会计责任,Arens 等 (2003) 提出:管理当局的会计责任是采用合理的会计政策,保持适当的内部控制,在财务报表中作出公允反映。秦荣生 (1995) 认为:会计责任是指会计主体以必要的权限从事资财保管以及对企业整个经济事项进行确认、记录、核算、报告和监督等活动的人员及会计主体自身应负的责任。刘国常 (2001) 认为:会计责任应当是指会计活动主体对与提供真实、完整会计信息有关的各方面所应承担的责任。

关于 CPA 的审计责任,李若山、周勤业 (2002) 认为:在我国,CPA 的审计责任是按照执业准则的要求,实施必要的审计程序,对企业财务报表是否按照公认会计原则的要求真实、公允地反映企业的财务状况和经营成果发表审计意见。王光远 (1992) 认为:审计责任原则要求执业审计师,恰当地运用审计准则,审查构成被审计单位财务会计报告的各个制度因素、数量、意见等证据材料,提出公允的审计意见。刘国常 (2001) 认为:审计责任分为广义和狭义两种观念。广义的审计责任是站在全社会的立场上,去观察和认识 CPA 及事务所应当承担的审计责任及其审计相关责任。狭义的审计是指站在审计职业的立场上,去观察和认识 CPA 及事务所应承担的审计责任。

但是对于监管者应承担的法律责任,几乎没有相关论述。

（五）研究现状述评

综上所述可以看出，国内外学者对 CPA 行业监管的必要性与可能性、CPA 行业监管体制、我国中注协的定位等问题进行了较深入研究，并提出很多有价值的观点与可操作性的建议；对于行业监管理论及监管方法有所研究，但研究者不多；对于监管效率、监管者应承担法律责任等问题缺乏研究。本书拟在已有研究成果的基础上，对 CPA 行业监管的理论、体制、方法、效率及监管者法律责任等问题进行系统研究。

四、研究内容与方法

本书的研究目标和思路是：借鉴美英等国 CPA 行业监管的经验，研究我国 CPA 行业监管的基本理论问题，为改革我国 CPA 行业监管体制，改进监管方法，强化监管责任，从而确保监管效果提出可操作性建议。

本书的主要内容：以市场失灵与政府管制理论、制度变迁理论、和谐理论和效能优先理论作为理论基础，研究我国 CPA 行业监管的理论问题，界定我国 CPA 行业监管的目标、监管主体、监管内容、监管原则等具体内容。以监管理论为指导，借鉴美英等国 CPA 行业监管体制的经验，吸取其教训，改革我国的监管体制，建立以行业自律监管为主，政府监管为辅的监管体制。以监管体制为基础，吸收美英等国 CPA 行业监管方法的精华，选择适用于我国政府行政监管和注协行业自律监管的方法，如建议行政监管采用舞弊导向监管法、事项监管法；行业自律监管采用同业互查法等。以 19 号文发布，财政部收回行政监管权为背景，通过 T 检验及多元回归研究财政部收回行政监管权是否有助于提高审计质量，进而验证监管效率是否有所改进。针对现行法规中对监管者法律责任要求的不足，提出强化监管者责任的措施，从而提高监管效率，确保监管效果。

五、本书主要观点

通过研究，本书提出以下主要观点：

（1）以市场失灵理论、政府管制理论、制度变迁理论、和谐理论和效能优先理论为基础，研究我国的 CPA 行业监管的基本理论问题，对行业监管目标、监管主体、监管内容、监管原则等作了概括性界定。（2）通过对英国、美国 CPA 行业监管体制变迁进行研究，指出其变迁过程是诱致性变迁与强制性变迁的交替进行。其变迁主要由监管目标和监管主体变迁引致，而舞弊导向是体制变迁的内在动因。（3）强调立足于证券市场的可持续发展和 CPA 行业的健康发展，运用科学发展观来探究我国 CPA 行业监管的相关问题，摒弃部门利益之争和所有思想禁锢。指出我国在 2002 年 19 号文以前，中注协一直代为履行行政监管职能，行业自律监管职能一直不到位。提出重点按效能优先理论与和谐理论改革我国的 CPA 行业监管体制，建议我国应实行行业自律监管为主、政府行政监管为辅的监管体制，自律监管与政府监管相互配合、协调发展才能确保监管效果。（4）建议吸收美国同业互查、英国实地调查法的优点，革新我国 CPA 行业监管方法。通过研究指出行业行政监管的重中之重是侦处上市公司重大财务欺诈，具有针对性地主张采用“舞弊导向监管法”和“事项监管法”；行业自律监管的核心是提高执业质量，提升行业可信度，进而维护公众利益，从而主张采用“同业互查法”，以实现监管效率和效果。（5）率先用

实证研究方法，以 2002 [19] 号文前后的审计报告质量为依据，验证我国 CPA 行业监管的效率与效果。(6) 认为相关法规对被审计单位会计责任、CPA 审计责任的规定较具体，但对监管者的法律责任规定不明确、不均衡、不易追究，提出要强化监管者监管责任，从而提高监管人员的积极主动性，确保监管效果。