

北京工商大学财务与会计学术前沿论丛

Frontier Academic Collection on Finance and Accounting of Beijing Technology and Business University

◎ 赵保卿 著

Study on the Supervision Mode of
Certificated Public Accountant Profession's Self-discipline in China

我国注册会计师行业自律 监管模式研究

Study on the Supervision Mode of
Certificated Public Accountant Profession's Self-discipline in China



经济科学出版社
Economic Science Press

北京工商大学财务与会计学术前沿论丛

Frontier Academic Collection on Finance and Accounting of Beijing Technology and Business University

◎ 赵保卿 著

我国注册会计师行业自律 监管模式研究

Study on the Supervision Mode of
Certificated Public Accountant Profession's Self-discipline in China



经济科学出版社
Economic Science Press

图书在版编目 (CIP) 数据

我国注册会计师行业自律监管模式研究 / 赵保卿著.
—北京: 经济科学出版社, 2012. 3
(北京工商大学财务与会计学术前沿论丛)
ISBN 978 - 7 - 5141 - 1562 - 8

I. ①我… II. ①赵… III. ①注册会计师业 - 监管机制 -
研究 - 中国 IV. ①F233. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 022374 号

责任编辑: 齐伟娜
责任校对: 刘欣欣
技术编辑: 李 鹏

我国注册会计师行业自律监管模式研究

赵保卿 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

经济理论编辑中心电话: 88191435 发行部电话: 88191540

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: jjll1435@126.com

北京汉德鼎印刷有限公司印刷

华丰装订厂装订

880 × 1230 32 开 8.25 印张 210000 字

2012 年 3 月第 1 版 2012 年 3 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 1562 - 8 定价: 22.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

本书的出版得到了北京市教委科技创新平台——首都企业集团财务与会计研究基地、第五批高等学校特色专业建设点：财务管理项目的资助。

总 序

在人类管理实践的过程中，财务与会计学术前沿研究一直起着很重要的导向作用。财务与会计学术前沿问题是财务与会计研究的探索点和制高点，这些问题具有下列基本特征：（1）基础性。其作用在于填补某一领域的空白。（2）关键性。其作用在于对某些问题取得重大的突破。（3）深刻性。其作用在于能揭示财务与会计事件的内在规律。（4）复杂性。其作用在于能从纷繁复杂的财务与会计事件中理清思路，理出头绪，化繁为简。（5）前瞻性。其作用在于高瞻远瞩，预测未来。由于上述基本特征，我们可以说，攻克财务与会计学的难题就意味着财务与会计学的革命，意味着创新，意味着对专业发展的贡献。

北京工商大学财务与会计学术前沿论丛是一系

到实践中去，为国家的经济发展和改革提供政策支持正是本丛书之特征所在。

有抱负的青年学者们勇于探索、积极实践的精神是令人欣慰和赞赏的。他们以更宽泛的视野和更积极的态度投身于中国现实问题的研究中，其论题涉及会计、审计、财务管理、税收等多个领域，同时，他们的研究还打破学科界限，融合管理学、经济学和金融学等多学科知识，力图实现对问题的整合性研究，这正是当代科学探索的一种新范式。北京工商大学会计学院团队将以不懈的努力为财务、会计领域的改革与创新做出贡献。

北京工商大学副校长 谢志华博士

2006年10月26日

前言

无论在国内还是在国外，寻求一个有效的监管模式一直是注册会计师行业研究的热点问题。讨论的焦点主要围绕在政府监管与行业自律之间的选择上。在经历了一系列财务丑闻之后，2002年美国的《萨班斯—奥克斯利法案》针对注册会计师行业的监管予以了积极的回应，提出设立独立于注册会计师行业的监管机构——上市公司会计监督委员会（PCAOB），拟以独立监管模式取代自律监管（市场监管）模式。监管模式的选择问题再一次引发了国内外专家学者的讨论。特定的经济环境需要特定的监管制度，我国的注册会计师行业监管无法脱离其现实环境和需要。

注册会计师行业除上述独立监管模式外还包括政府监管和自律监管，两种形式可以共同作用在不

同的监管模式下,各个形式的功能定位和实现途径是不同的。行业协会应当健全自律管理机制,通过行规行约的制定和实施,充分发挥其在服务、协调、保护与维权中的重要职能作用。为此,我们当前应当紧密联系我国的实际情况,并借鉴美国该法案的科学内涵,科学合理地研究制定有关我国注册会计师行业自律监管模式,并通过改革实践不断地加以改进与完善。

本书主要研究了注册会计师行业自律监管的理论基础、我国注册会计师行业自律监管现状、西方主要国家注册会计师行业监管模式的变化及其启示、我国注册会计师行业自律监管模式的功能定位、我国注册会计师行业自律监管模式的实现路径等问题。

目前我国注册会计师行业应实行政府主导下的行业自律监管模式;从长远角度分析,应逐步向全方位的行业自律监管模式过渡。

政府主导下的自律监管模式就是政府部门和注册会计师协会作为监管主体对整个行业进行监管,政府部门是行政监管主体,代表大众的利益对整个行业进行监管。注册会计师协会是自律主体,代表注册会计师和事务所的利益,对行业进行自律,同时也维护从业者的权利。政府主导下的自律监管模式是我国注册会计师行业监管模式的现实选择。根据注册会计师职业的特殊性和我国实行市场经济积累的经验、市场自我管理和调节能力等因素来看,把涉及注册会计师行业的所有管理职能全部授权予注册会计师协会,实行全方位的自律管理体制,在我国现时的情况下是不可行的。从目前来看,我国注册会计师行业自律监管仍然需要政府的辅助监管。

全方位自律监管模式是我国注册会计师监管的长远选择。国际会计师职业发展的历史经验表明,注册会计师事业要有较大程度的发展和提高,必须要有一个高度独立性、权威性的行业组织

来进行自律管理。全方位的自律监管模式并不是完全摆脱政府的监管，行业自律监管和政府监管具有互助、互促的作用，行业协会依法实施高度自治的基本前提是政府要宏观监控。注册会计师行业具有非常强的专业性，对行业产品的使用需要有比较高的专业水准。因此，协会作为行业组织实施孤立的内部自治，可能存在一些错误倾向，如协会只顾及会员和业内成员利益，通过制定具有较强倾向性的执业标准、提高准入门槛等方法进行人为垄断制造垄断利润；由于协会的决策层——理事会成员来自于会员，协会可能被个别实力强大的会员控制，内部无法形成有效的制约，致使社会公众利益受到损害等。这种自律监管的危机即便在法制高度完备、政府监管与自律机制均十分成熟的国家和地区也时有发生。因此为了促进会计服务市场健康的发展，全方位的自律监管并不能完全脱离政府监管。但是与政府主导下的自律监管模式相比，全方位的自律监管具备了独立性，政府只起了一种宏观监督作用。

全方位的行业自律监管模式的实现路径包括设计我国注册会计师行业自律监管程式，完善我国注册会计师行业自律监管法律、法规与规范，理顺政府监管体制，优化我国注册会计师行业自律监管模式运行环境与条件等。

欢迎广大读者朋友提出宝贵意见。

作 者

2012年1月

目 录

第一章 导 论 / 1

第一节 问题的提出 / 1

一、现实案例揭露注册会计师行业监管现状 / 1

二、广为关注的现实问题 / 3

第二节 研究的意义 / 6

第三节 文献回顾 / 8

一、国内相关文献回顾 / 8

二、国外相关文献回顾 / 11

第四节 研究内容与思路 / 14

一、研究内容 / 14

二、研究思路 / 14

第二章 注册会计师行业自律监管的基础理论 / 17

第一节 注册会计师行业的自律与他律 / 17

一、注册会计师行业的自律 / 18

二、注册会计师行业的他律 / 22

三、注册会计师行业自律与他律的关系 / 22

- 第二节 行为学与注册会计师行业自律监管 / 24
 - 一、人性假设与注册会计师行业监管 / 25
 - 二、激励约束理论与注册会计师行业监管 / 34
 - 三、群体团队行为与注册会计师行业自律监管 / 39

第三章 我国注册会计师行业自律监管现状分析 / 47

- 第一节 我国注册会计师行业自律监管的相关措施 / 47
 - 一、注册会计师协会的相关措施 / 47
 - 二、会计师事务所的自律监管 / 52
- 第二节 我国注册会计师行业自律监管措施的效果分析 / 67
 - 一、自律措施自身的有效性分析 / 67
 - 二、自律措施实际运行的效果分析 / 69
- 第三节 我国注册会计师行业自律监管效果的原因分析 / 72

第四章 西方主要国家注册会计师行业监管模式的变化及其启示 / 80

- 第一节 英国注册会计师行业监管模式的变化 / 80
- 第二节 安然事件前后美国注册会计师行业监管模式的变革 / 85
 - 一、安然事件前美国对注册会计师行业的监管 / 85
 - 二、安然事件后美国对注册会计师行业的监管 / 88
- 第三节 西方其他国家注册会计师行业监管模式的变化 / 93
 - 一、德国注册会计师行业监管体制 / 93
 - 二、法国会计监管体系 / 97
- 第四节 西方主要国家注册会计师行业监管模式变革的启示 / 98

第五章 我国注册会计师行业自律监管模式的功能定位 / 101

第一节 政府主导下的自律监管模式：我国注册会计师行业监管模式的现实选择 / 101

- 一、采取政府主导下的自律监管模式的现实依据 / 101
- 二、政府主导下的自律监管模式及其作用 / 106
- 三、政府主导下的自律监管模式的功能 / 108

第二节 全方位自律监管模式：我国注册会计师行业监管的长远选择 / 125

- 一、政府主导下自律监管模式走向全方位自律监管的内在规律 / 125
- 二、全方位自律监管模式的功能 / 130

第六章 我国注册会计师行业自律监管模式的实现路径 / 154

第一节 设计我国注册会计师行业自律监管程式 / 154

- 一、注册会计师协会监管程式 / 154
- 二、会计师事务所监管程式 / 162
- 三、注册会计师个人监管程式 / 173

第二节 完善我国注册会计师行业自律监管法律、法规与规范，理顺政府监管体制 / 176

- 一、法规保障 / 177
- 二、准则及其他规范保障 / 179

第三节 优化我国注册会计师行业自律监管模式运行的其他环境与条件 / 181

一、内部环境 / 181

二、外部环境 / 198

附录 / 205

参考文献 / 240

第一章

导 论

第一节 问题的提出

一、现实案例揭露注册会计师行业监管现状

1. 消失的安达信

2001年12月2日美国能源业巨子“安然”宣告破产，创下美国历史上最大一起破产案。这一事件立刻成为媒体关注的焦点。作为安然审计师的安达信也被频频曝光。2002年3月14日，美国司法部以“阻挠调查”为罪名对安达信销毁安然档案提起刑事诉讼。经过激烈辩论，美国联邦法庭于6月初裁定安达信的罪名成立。8月底安达信被迫停止上市公司的审计业务，再也无法叱咤于国际会计舞台。如果仅仅是赔偿和罚款，安达信还有可能生存下来，因为它仍有巨大的赢利潜力，而司法部对安达信的刑事诉讼，则犹如釜底抽薪，使其赢利能力大受打击。值得强调的是，司法部的起诉是针对事务所而不是具体当事人，其后

果相当于给安达信一纸“死刑判决”。

2. 难辞其咎的普华

泰科国际公司以生产一次性医疗用品、消防系统以及海底通讯系统著名。公司前首席执行官科兹洛夫斯基与前财务总监斯沃茨因盗用公司巨额财产，于2005年被判入狱。泰科的投资者认为，为泰科作审计的普华永道没有发现公司财务欺诈行为，而泰科先后多报58亿美元收入。普华永道会计师事务所就泰科国际公司财务丑闻与投资者达成和解协议，赔偿2.25亿美元，以了结官司。这一巨额赔偿将用于补偿在1999年12月13日至2002年6月7日之间购买泰科股票的投资者。

3. 安永的高额赔偿

2001年8月，安永被判向负责审计的美国山登公司（Cendant）的股东集体支付3.35亿美元赔偿金，创下了当时审计失败的最高赔偿纪录。山登公司在1995年、1996年和1997年的年报中虚报收入，欺骗股东。在1998年4月与8月两次公布公司有关假账消息后，受到股东的集体诉讼，整个诉讼案持续3年多，山登公司共赔偿31.85亿美元，成为美国证券史上迄今最大的证券民事赔偿案。

4. 失去资格的注册会计师

1997年，成都市蜀都会计师事务所拿到30万元审计费后，为实际亏损额已达10.3亿元的红光集团编造三年连续盈利，且1996年净利润达5400万元的报表，帮助红光骗取上市资格，红光得以上市圈钱4.1亿元。红光公司上市后，在1997年的中报里，将亏损6500万元虚报为盈利1674万元；在1997年年报

中，将实际亏损 22 952 万元披露为亏损 19 800 万元。为此，财政部没收蜀都会计师事务所非法所得 30 万元并罚款 60 万元；暂停该所从事证券业务 3 年；签字注册会计师证券市场永久禁入。

5. 解体的中天勤

深圳中天勤会计师事务所曾经是 60 多家上市公司的审计者，其业务收入在深圳排名第一，全国排名第五。在银广夏事件中，中天勤会计师事务所对银广夏 1999 年和 2000 年度会计报表，出具了严重失实的无保留意见的审计报告。为此，财政部吊销签字注册会计师的资格；吊销中天勤会计师事务所执业资格，并会同证监会吊销中天勤证券、期货相关业务许可证；两名签字注册会计师因触犯刑法锒铛入狱。这也是中国注册会计师行业加强审计法律责任和诚信建设的重要分水岭。

二、广为关注的现实问题

以上案例让我们深思，当今的注册会计师行业现状究竟如何？注册会计师执业素质和诚信固然是造成上述案例中审计失败的原因之一，可是，我国乃至世界的行业监管体系为何无效？是否行业监管也会像一直强调的食品安全问题一样，或者像华尔街投机者制造的金融危机一样，只有付出这样惨重的代价，才能换得改革的痛下决心。

在以上涉及的案例中，美国注册会计师行业监管模式的弊端所导致的对大型上市公司及会计师事务所的监管不力是主要原因。分析美国的行业监管模式发展和形成的历史，我们看到 1934 年 SEC（证券与交易委员会）成立之前，美国会计传统上就是一个靠市场的力量约束其自律的行业。在此之后，SEC 开始

对注册会计师行业自律进行监督。SEC 对国会负责，在利益上独立于会计师事务所和上市公司，负责上市公司财务报表规则的制定；但它将制定权委托给了 AICPA（美国注册会计师协会）和 FASB（财务会计准则委员会），只是保留最终监督权和否决权。行业自我管制的责任，是由会计行业内部成立的 AI 注册会计师负责，SEC 只负责监督行业自律。

这套行业监管模式的形成应该是在 20 世纪 70 年代，当时，美国出现了自 30 年代经济危机以来最为严重的一系列重大审计失败案，引发美国国会参众两院在 1977 ~ 1978 年间，就如何加强注册会计师行业监管等问题举行了一系列的听证会。AICPA 为了避免政府部门对行业监管的全面介入，向国会提出了允许注册会计师行业实行自律监管的请求。为此，建立了一整套的自律监管机制，特别是成立了公共监督委员会（Public Oversight Board, POB），代表公众利益监督 AICPA 上市公司业务部（The SEC Practice Section，类似于中国拥有证券执业资格的会计师事务所）的工作，对注册会计师的独立性和审计质量进行监督和检查。这种以 POB 为代表的行业自律监管模式最终得到了美国国会和 SEC 的认同，也平息了注册会计师行业面临的信任危机，避免了行业管理的政府介入。POB 的成立是美国注册会计师行业自律监管制度的一个重要的里程碑，POB 也成为美国注册会计师行业自律制度中的标志性组织。

这种监管模式依靠调动会计造假受害者的力量来约束造假，在一定的时期内还比较有效，当会计师审查不力甚至造假损害了投资者的利益时，投资者能通过舆论、选票等政治压力迫使国会和 SEC 加强对该行业的监管甚至直接管制。这一潜在的利益损失对约束注册会计师行业的自律起到一定作用。

这种模式的有效性持续了 25 年。安然事件的爆发，暴露了