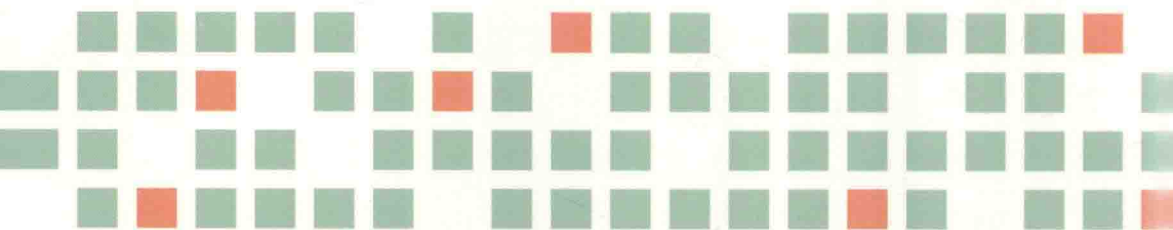


上海市重点图书

# 中国独立审计市场 政府监管效果研究

郭志英 著

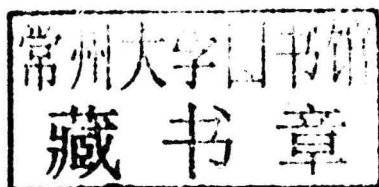


上海浦江教育出版社

上海市重点图书

# 中国独立审计市场政府监管效果研究

郭志英 著



 上海浦江教育出版社

## 图书在版编目(CIP)数据

中国独立审计市场政府监管效果研究/郭志英著. —上海: 上海浦江教育出版社有限公司, 2014. 12

ISBN 978-7-81121-385-0

I. ①中… II. ①郭… III. ①审计—政府监督—研究—中国 IV. F239.5

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2014)第 286484 号

### 上海浦江教育出版社出版

社址: 上海海港大道 1550 号上海海事大学校内 邮政编码: 201306  
电话: (021)38284910(12)(发行) 38284923(总编室) 38284916(传真)

E-mail: cbs@shmtu.edu.cn URL: <http://www.pujiangpress.cn>

上海市印刷十厂有限公司印装 上海浦江教育出版社发行

幅面尺寸: 169 mm×239 mm 印张: 10 字数: 168 千字

2014 年 12 月第 1 版 2014 年 12 月第 1 次印刷

责任编辑: 张 婕 封面设计: 赵宏义

定价: 36.00 元

注册会计师被誉为“经济警察”，其产生的原因是为了提高企业财务报告的可信度，保证报告使用者能够做出正确的经济决策。然而审计质量信息的非对称性会引起独立审计市场的“逆向选择”和“道德风险”，如果注册会计师事务所出现违法违规行爲，将引发巨大的社会负面效应——影响证券市场的正常运行，使证券市场投资者尤其是众多中小投资者的利益受到侵害。因此，加强对独立审计市场的政府管制、规范注册会计师的执业行为和提高审计执业质量成为保证独立审计市场健康发展的必然选择。“安然事件”的爆发深刻暴露了美国独立审计行业管制模式的严重缺陷，催生了《萨班斯—奥克斯利法案》。而在国内证券市场上，琼民源、银广夏等严重违规造假事件也层出不穷，引发对我国独立审计行业政府监管该何去何从的思考。

我国政府一直是我国独立审计市场建立及运作最重要的参与者之一，而且政府的作用随着时间的推移也在不断地变更。那么对于我国独立审计市场的发展来说，政府究竟扮演了怎样的角色？本书以独立审计行业历史演进为线索，以独立审计市场中政府的作用为研究对象，运用实证研究方法，通过系统检验和评价我国独立审计市场的政府监管效果，为我国独立审计市场规范化进程中监管部门的政策制定及行为选择提供决策参考，以促进我国独立审计市场政府监管实践的发展和完善。

本书依据研究问题的性质，按照理论、实证与应用的顺序，承上启下，逐步推进。全书共10章，分3个部分。

第一部分为理论分析部分，包括1~4章。第1章简要介绍研究背景、研究意义、研究方法、创新点及不足；第2章对国内外相关的研究文献进行回顾；第3章综述有关政府监管理论，对各种理论的解释予以评论，为解释监管者干预独立审计市场的原因提供理论基础，构建独立审计市场政府监管理论逻辑框架；第4章分析我国独立审计市场政府监管的现状及存在的问题。

第二部分为主要研究部分,包括5~9章,实证评价了我国独立审计市场政府监管的效果,具体分为两方面:独立审计市场供给方政府监管效果评价和独立审计市场需求方政府监管效果评价。独立审计市场供给方政府监管效果研究包括独立审计市场准入监管政策(如许可证制度、对会计师事务所组织结构的规范等)、审计收费监管政策、执业质量政府检查与监督制度等的实施效果评价。独立审计市场需求方政府监管效果研究包括:通过描述我国独立审计市场地区分割现象,评价地方政府在我国独立审计市场地方分割中的作用;以政府补充审计监管政策的出台为典型案例,研究政府对我国独立审计市场需求方的负面影响。

第三部分为建议部分,即第10章。本部分以第二部分的研究结果为依据,总结我国独立审计市场政府监管的经验教训,提出改进我国独立审计市场政府监管的对策建议。

在本书付梓之际,既有些许欣喜,又有些许忐忑。欣喜的是,凝聚本人心血的博士论文终于出书;忐忑的是,独立审计市场政府监管效果研究本身是一项体系庞大的系统工程,它涉及多学科的理论 and 知识,又与我国当前审计监管政策的出台及我国经济社会的具体实践息息相关。随着新的监管政策的出台,我国独立审计市场政府监管效果还有很多的内容需要我们去探索和研究。本书仅仅是笔者对独立审计市场政府监管问题多年思索的“阶段性成果”,书中不可避免地存在疏漏,还有待在以后的研究工作中加以完善,同时敬请各位同行和读者指正。

本书是在本人导师朱小平教授的精心指导下完成的,在此衷心感谢朱小平教授。此外,把本书献给我最挚爱的人、我的先生廖建勇,他的豁达、睿智和深爱铸就我求知途中坚不可摧的后盾,在此特别感谢他的付出。

著者

2014年11月

# 目 录

|                             |    |
|-----------------------------|----|
| 1 绪论 .....                  | 1  |
| 1.1 研究背景 .....              | 1  |
| 1.2 研究意义 .....              | 2  |
| 1.3 研究内容 .....              | 3  |
| 1.3.1 研究重点 .....            | 3  |
| 1.3.2 主要概念的界定 .....         | 3  |
| 1.4 研究方法与创新与不足 .....        | 6  |
| 1.4.1 研究方法 .....            | 6  |
| 1.4.2 创新之处 .....            | 7  |
| 1.4.3 不足之处 .....            | 7  |
| 1.5 研究发现 .....              | 8  |
| 1.6 研究路径 .....              | 10 |
| 2 研究文献综述 .....              | 13 |
| 2.1 国外研究文献综述 .....          | 13 |
| 2.1.1 独立审计行业监管目标研究 .....    | 13 |
| 2.1.2 独立审计行业监管措施和方式研究 ..... | 13 |
| 2.1.3 独立审计行业监管模式选择研究 .....  | 14 |
| 2.2 国内研究文献综述 .....          | 15 |
| 2.2.1 会计和审计监管规范研究 .....     | 15 |
| 2.2.2 会计和审计监管实证研究 .....     | 18 |
| 2.3 小结 .....                | 19 |

|                                 |    |
|---------------------------------|----|
| <b>3 独立审计市场政府监管基本理论与体系构建</b>    | 21 |
| 3.1 经济学政府监管理论及独立审计政府监管经济学解释     | 21 |
| 3.1.1 经济学政府监管理论                 | 21 |
| 3.1.2 独立审计政府监管经济学解释             | 24 |
| 3.2 独立审计市场政府监管体系构建              | 25 |
| 3.2.1 监管目标                      | 25 |
| 3.2.2 监管主体                      | 26 |
| 3.2.3 监管客体                      | 27 |
| 3.2.4 监管手段                      | 27 |
| 3.2.5 监管基本原则                    | 27 |
| <b>4 我国独立审计市场政府监管历史沿革及存在的问题</b> | 29 |
| 4.1 我国独立审计市场政府监管历史沿革及发展特点       | 29 |
| 4.1.1 历史沿革                      | 29 |
| 4.1.2 发展特点                      | 35 |
| 4.2 我国独立审计市场政府监管存在的问题           | 36 |
| 4.2.1 缺乏明确监管目标                  | 36 |
| 4.2.2 监管主体多元化,重复监管问题突出          | 36 |
| 4.2.3 地方政府不当干预                  | 38 |
| 4.2.4 行业自律组织角色错位,地位不独立          | 39 |
| 4.2.5 监管主体缺乏有效的激励-约束机制          | 40 |
| <b>5 独立审计市场准入管制政策实施效果评价</b>     | 41 |
| 5.1 独立审计市场准入管制政策的基本内容           | 41 |
| 5.1.1 独立审计市场准入管制的内涵             | 41 |
| 5.1.2 我国会计师事务所资格准入管制政策          | 42 |
| 5.2 会计师事务所产权改革实施效果评价            | 42 |
| 5.2.1 会计师事务所产权改革进程              | 42 |
| 5.2.2 会计师事务所“脱钩改制”效果评价          | 43 |
| 5.2.3 事务所改制为特殊普通合伙制监管效果评价       | 51 |
| 5.3 会计师事务所规模扩张政策实施效果评价          | 61 |
| 5.3.1 会计师事务所合并政策的实施效果评价         | 61 |

|       |                          |    |
|-------|--------------------------|----|
| 5.3.2 | 证券业务特别许可证制度的实施效果评价       | 66 |
| 5.3.3 | 会计师事务所设立分所政策的实施效果评价      | 67 |
| 6     | 独立审计执业质量政府检查与监督制度实施效果评价  | 71 |
| 6.1   | 我国会计师事务所执业质量政府检查与监督制度    | 71 |
| 6.1.1 | 我国会计师事务所执业质量检查与监督主体      | 71 |
| 6.1.2 | 我国会计师事务所执业质量政府检查与监督制度框架  | 72 |
| 6.2   | 研究背景和目的                  | 72 |
| 6.3   | 文献回顾和理论分析                | 73 |
| 6.3.1 | 注册会计师职业声誉与独立审计行业执业质量政府检查 | 73 |
| 6.3.2 | 文献回顾                     | 74 |
| 6.3.3 | 理论分析及研究假设                | 75 |
| 6.4   | 研究方法及数据选取                | 76 |
| 6.4.1 | 事件回放和事件日选择               | 76 |
| 6.4.2 | 研究方法及数据来源                | 76 |
| 6.5   | 实证结果及分析                  | 79 |
| 6.5.1 | 财政部检查公告披露日的市场反应          | 79 |
| 6.5.2 | 被处罚事务所市场份额统计结果及分析        | 81 |
| 6.5.3 | 被处罚事务所审计收费变动情况统计结果及分析    | 83 |
| 6.6   | 研究结论                     | 84 |
| 7     | 独立审计市场审计收费监管政策实施效果评价     | 86 |
| 7.1   | 审计收费监管的意义                | 86 |
| 7.1.1 | 审计收费的内涵及对审计独立性的影响        | 86 |
| 7.1.2 | 审计收费监管的意义                | 87 |
| 7.2   | 文献回顾                     | 88 |
| 7.2.1 | 国外审计收费研究回顾               | 88 |
| 7.2.2 | 国内审计收费研究现状               | 90 |
| 7.3   | 我国审计收费监管政策实施进程           | 93 |
| 7.3.1 | 审计收费标准制度变迁               | 93 |
| 7.3.2 | 审计收费信息披露相关规定             | 95 |
| 7.4   | 我国审计收费标准制度实施效果评价         | 96 |

|       |                                             |     |
|-------|---------------------------------------------|-----|
| 7.4.1 | 我国审计收费缺乏统一标准,地区差异悬殊 .....                   | 96  |
| 7.4.2 | 我国审计收费制定标准和程序对审计独立性的影响 .....                | 99  |
| 7.4.3 | 低价揽客行为对审计独立性的影响 .....                       | 100 |
| 7.5   | 审计收费信息披露监管政策实施效果评价 .....                    | 102 |
| 7.5.1 | 实施审计收费信息披露监管政策的理论分析:博弈论视角 .....             | 102 |
| 7.5.2 | 上市公司审计收费披露监管政策实施效果评价 .....                  | 104 |
| 8     | 独立审计市场需求方政府监管效果评价:A股补充审计监管政策实施效果的案例分析 ..... | 107 |
| 8.1   | 独立审计市场需求方政府监管的理论解释 .....                    | 107 |
| 8.1.1 | 审计需求形成动因及理论解释 .....                         | 107 |
| 8.1.2 | 我国独立审计需求特征分析 .....                          | 108 |
| 8.1.3 | 我国独立审计市场需求方政府监管的理论解释 .....                  | 109 |
| 8.2   | A股补充审计政策出台的目的 .....                         | 112 |
| 8.2.1 | A股补充审计政策解读 .....                            | 112 |
| 8.2.2 | A股补充审计政策的监管意图 .....                         | 113 |
| 8.3   | A股补充审计监管政策实施效果评价 .....                      | 114 |
| 8.3.1 | A股补充审计政策的后续变化和调整 .....                      | 114 |
| 8.3.2 | A股补充审计监管政策的实施效果评价 .....                     | 115 |
| 8.4   | A股补充审计政策存在的问题 .....                         | 116 |
| 8.5   | 我国独立审计市场需求方政府监管的改进及完善 .....                 | 117 |
| 9     | 地方政府控制对独立审计市场需求政府监管的影响 .....                | 119 |
| 9.1   | 我国独立审计市场地区分割状况 .....                        | 119 |
| 9.1.1 | 现象描述 .....                                  | 119 |
| 9.1.2 | 成因分析 .....                                  | 123 |
| 9.2   | 我国独立审计市场中地方政府控制制度背景 .....                   | 124 |
| 9.2.1 | 我国地方政府非理性经济控制及其影响 .....                     | 124 |
| 9.2.2 | 证券审计市场中的地方政府控制 .....                        | 125 |
| 9.3   | 文献回顾 .....                                  | 126 |
| 9.4   | 地方政府控制与我国独立审计市场地方分割关系实证研究 .....             | 128 |

|                                        |            |
|----------------------------------------|------------|
| 9.4.1 检验模型和变量说明 .....                  | 128        |
| 9.4.2 样本选择和数据来源 .....                  | 129        |
| 9.4.3 实证检验和结论解释 .....                  | 129        |
| 9.5 小结 .....                           | 131        |
| <b>10 独立审计市场政府监管效果综评及改进措施 .....</b>    | <b>132</b> |
| 10.1 我国独立审计市场政府监管效果综评 .....            | 132        |
| 10.1.1 我国独立审计市场政府监管的积极作用 .....         | 132        |
| 10.1.2 我国独立审计市场政府监管的负面影响 .....         | 133        |
| 10.2 我国独立审计市场政府监管存在的问题 .....           | 134        |
| 10.3 完善我国独立审计市场政府监管的对策措施 .....         | 136        |
| 10.3.1 完善独立审计市场政府监管体制 .....            | 136        |
| 10.3.2 规范独立审计市场法律环境,加快相关法律法规建设步伐 ..... | 136        |
| 10.3.3 依靠广大公众力量,充分发挥舆论监督作用 .....       | 137        |
| 10.3.4 培育独立审计市场,发挥市场的自我调节功能 .....      | 137        |
| 10.3.5 培植非正式规则,在全社会大力提倡诚信教育 .....      | 138        |
| 10.3.6 实施适度政府监管,反对政府对独立审计市场的过度干预 ..... | 139        |
| 10.3.7 加强法制建设,规范地方政府行为 .....           | 139        |
| <b>参考文献 .....</b>                      | <b>140</b> |

# 1 绪 论

## 1.1 研究背景

注册会计师被誉为“经济警察”，其产生的原因是为了提高企业财务报告的可信度，保证报告使用者能够做出正确的经济决策。然而审计质量信息的非对称性会引起独立审计市场的“逆向选择”和“道德风险”，如果注册会计师事务所出现了违规违法行为，将会对社会造成巨大的负面影响——影响证券市场的正常运行，使证券市场投资者尤其是众多中小投资者的利益受到侵害。2006年2月15日，财政部在北京举行会计审计准则体系发布会，发布了39项企业会计准则和48项注册会计师执业准则，这标志着适应我国市场经济发展要求、与国际惯例趋同的企业会计准则体系和注册会计师审计准则体系正式建立。2007年1月1日，企业会计准则及注册会计师执业准则已经全面执行，这也给独立审计政府监管带来了挑战。因此，对注册会计师及会计师事务所实施有效监管，使其成为合格的“经济警察”，进而提高会计信息质量，就显得格外重要和迫切。加强对独立审计的政府管制，规范注册会计师的执业行为，提高独立审计执业质量成为保证独立审计市场健康发展的必然选择。“安然事件”的爆发深刻暴露了美国独立审计行业监管模式的严重缺陷，催生了《萨班斯—奥克斯利法案》（以下简称《萨班斯法案》）。而在国内证券市场上，“琼民源事件”“银广夏事件”等严重违规造假事件，引发了人们对我国独立审计行业监管该何去何从的思考。

近20多年来，我国正处于从计划经济体制向市场经济制度转轨的“转轨经济”中，“转轨经济”的一个显著特点就是用行政力量来推动市场化的进程。在“转轨经济”过程中，与市场经济有关的各项制度在政府的推动下逐步建立，而我国的独立审计市场正是在由计划经济向市场经济、由闭关锁国到对外开放的经济体制转轨过程中，在政府行政力量推动下，以较短的时间建立起来的。

首先，从独立审计市场的供给方来看，在我国独立审计行业发展历程中，所有重大事件的发生，如注册会计师制度的恢复、“两所”及“两会”的形成与合并、

事务所的“脱钩改制”、证券期货执业资格事务所的许可证制度、事务所的合并以及正在进行的组织形式改革等,基本上都是政府强力推动的结果,而非该行业的自发行为。我国独立审计制度形成是政府“助产”的结果,自从1980年我国独立审计行业恢复以来,经历了恢复重建、整顿发展、规范发展三个阶段。我国独立审计行业从无到有、从恢复重建到规范发展的各个时期,都离不开政府的“呵护”,如我国重建独立审计制度的直接动因是配合国家开展对外经济合作,1980年为适应发展中外合资经营企业的需要,财政部印发了《关于成立会计顾问处的暂行规定》。可见,我国的会计师事务所是在国家对外开放政策的“助产”下诞生的,它最初的使命是配合国家对外开放经济管理政策,通过对外商投资企业的实收资本、会计报表税务申报等的审核来协助国家对外资经济的调控与监管。其次,我国独立审计市场的需求是为迎合政府政策的需要,现阶段我国企业独立审计需求并非是市场自然选择的结果。我国注册会计师审计市场需求空间的扩大,尤其是某些法定审计项目的出现,是政府不断通过立法形式拓展的结果,而不是来自于市场的需要,如资本验证、工商年检服务于工商部门,外汇年检服务于外汇管理部门,而1999年开始实行的国有企业会计报表审计则服务于企业的主管部门。

可以看出,我国政府一直是我国独立审计市场建立及运作最重要的参与者之一,而且政府的作用随着时间的推移也不断地变更,那么对于我国独立审计市场的发展来说,政府究竟扮演了怎样的角色,是否发挥了其应有的作用?在独立审计市场未来发展中,我国政府又应该扮演怎样的角色?本书以独立审计行业发展历史演进为线索,以独立审计市场中政府的作用为研究对象,以制度变迁理论、监管理论为理论框架,构建我国独立审计市场政府监管理论框架;通过系统地检验和评价我国独立审计市场发展中国家的监管效果,为我国独立审计市场规范化发展进程中监管部门政策的制定及行为的选择提供决策参考建议。

## 1.2 研究意义

在我国法制化、社会民主化、经济市场化的过程中,政府的角色应当如何定位并发挥重要的作用,无疑是一个重要的课题。本书以中国独立审计市场中政府角色为研究对象,研究我国政府在独立审计市场中的作用。此选题是我国独立审计市场中政府和市场关系理论的具体体现,预期的研究成果将成为我国政府和市场关系理论研究中政府管制理论的有机组成部分,故此研究具有很强的理论意义。同时,通过分析社会制度、经济发展程度、法律基础和文化背景等因

素在形成我国独立审计政府监管中的作用,为构建我国的独立审计政府监管体系提供理论依据。此外,根据我国具体国情,通过对独立审计政府监管的实现手段理论的探讨,从理论上丰富了我国独立审计政府监管的实现路径,完善了独立审计政府监管体系。

从实际意义来看,我国经济的快速发展以及加入 WTO 给经济环境带来的变化都要求我国的独立审计政府监管工作要适应新的形势,加快观念转变,改进监管方式,根据新的情况研究新的问题,运用现代化的管理方式监管市场。本研究通过对我国独立审计市场政府监管效果的研究,评价我国现有的独立审计政府监管的实施效果,以促进我国独立审计政府监管实践的发展和完善。

## 1.3 研究内容

### 1.3.1 研究重点

本书以我国独立审计行业发展历史演进为线索,通过对独立审计市场中政府监管效果进行评价分析,评价政府监管经济结果,从实证结果出发致力于探讨我国独立审计市场政府该如何实施监管的问题,为我国监管部门制定相关政策提供决策参考。本书对以下问题进行研究。

(1) 我国独立审计政府监管的现状及其存在问题。我国独立审计市场政府监管存在的问题包括:监管缺乏明确的监管目标;监管主体多元化;地方政府不当干预;行业自律组织地位不独立,角色缺位;监管主体缺乏有效的激励—约束机制。

(2) 我国独立审计市场审计供给监管政策是否有效,如何较为合理及有效地对我国独立审计市场审计供给监管政策效应进行评价,对我国独立审计市场供给监管方面的问题如何进行改进。

(3) 我国独立审计市场审计需求监管政策是否有效,如何较为合理及有效地对我国独立审计市场审计需求监管政策效应进行评价,对我国独立审计市场需求监管方面的问题如何进行改进。

### 1.3.2 主要概念的界定

#### 1.3.2.1 独立审计市场的内涵

市场是相互作用的、使交换成为可能的买方和卖方的集合。独立审计市场即指相互作用的、对财务报表信息进行鉴证的审计服务的买方和卖方的集合。

审计的委托人与注册会计师及会计师事务所构成审计市场的主体,而在一定价格水平下会计师事务所提供的审计鉴证服务构成审计市场的客体,包括会计报表审计、验资等,其中会计报表审计构成了审计市场的最主要的客体<sup>①</sup>,而注册会计师事务所的会计咨询、代编财务信息等会计服务不属于本书独立审计市场的研究范畴。可见,独立审计市场包括独立审计的需求方——审计的委托人,以及独立审计的供给方——会计师事务所及注册会计师。

### 1.3.2.2 政府监管的内涵

监管即指监督和管制,反映的是一种政府与企业的关系,是政府运用具有法律效力的规章控制企业的行为。监管包含一个基本行为特征,即政府依据法规对企业的市场进入、价格决定、产品质量和服务条件施加直接的行政干预。根据监管的概念,本书所指的独立审计市场的政府监管,就是政府运用具有法律效力的规章对会计师事务所的市场进入、价格决定、服务质量及条件等进行直接的行政干预,以达到控制会计师事务所以及注册会计师行为的目的。

#### 1) 政府监管与政府干预的概念辨析

政府监管只是国家干预独立审计市场的一种方式。西方发达国家政府干预经济的形式包括以下5种:国有化、政府监管、宏观调控、反垄断法和普通法。国有化是政府对企业的内部直接控制和干预;政府监管是政府从外部对企业的直接行政干预;宏观调控是间接的政府干预;反垄断法是间接的司法干预;普通法是对私人产权最为一般性的法律约束。我国政府干预经济的形式包括立法出台相关法律、宏观调控、政府监管和国有化等形式,可见政府监管只是政府干预经济的一种形式,是指政府运用具有法律效力的规章干预经济、控制企业行为。

#### 2) 政府监管与法律监管的关系

对独立审计市场而言,国家干预的形式主要是政府监管和普通法两种,其他的形式很少见。虽然政府监管和普通法可能纠缠在一起,但是对二者做出正确的区分有利于更好地理解独立审计市场的政府监管问题。

目前学术界有两种观点:一种观点为广义的政府监管,认为政府等同于国家概念,法律间接监管也被包含在政府监管之中;另一种观点为狭义的政府监管,认为立法、司法、行政是互相独立的,将政府监管理解为政府行政机构及其他一些组织对市场行为人的干预和监督,那么法律对市场的规制就未被包含其中,这样政府监管就不包含法律和司法监管。本书政府监管采用狭义的政府监管的概念,认为立法、司法是政府监管的外生变量,将立法、司法状况认为是政府监管

① 本书仅以政府出台的独立审计市场中会计报表审计的监管政策为研究对象。

的环境因素进行研究。根据法律不完备监管理论<sup>①</sup>,若法律对市场的规制行为已经充分有效,就不需要引入政府监管了,但是法律在许多领域具有内在的不完备性,且司法执法具有被动性等特点,法律的规制及司法机构执法不能充分有效地缓解和矫正市场失灵和市场损害行为,因此政府主动性的监管须被引入。

### 1.3.2.3 独立审计市场政府监管的内涵

独立审计市场政府监管是指政府运用具有法律效力的规章对独立审计市场的直接行政干预,包括对独立审计市场供给方和需求方的直接行政干预,即对会计师事务所的市场进入、价格决定、服务质量及条件等进行直接行政干预,以及对独立审计需求方进行限制,以达到控制会计师事务所及注册会计师行为和对审计需求方——审计委托人的行为进行规范的目的。

#### 1) 独立审计市场监管与会计监管

会计监管是指政府通过各种手段对会计工作实施直接或者间接的监察、督促和管理,建立和维护会计工作秩序,以规范会计行为,保证会计资料真实、完整、相关,促使会计目标顺利实现。独立审计是会计工作的重要组成部分,因此独立审计市场监管是会计监管的重要一环。

#### 2) 独立审计市场监管与证券市场监管

独立审计市场监管是指作为独立审计监管主体,利用法律手段、经济手段和必要行政手段对独立审计市场进行监督管理。证券市场监管是指通过政府机构或公众组织,依照国家有关法律,为了实现证券市场的公平与效率,对证券市场运行进行干预的行为。由于具有证券期货执业许可证的会计师事务所(注册会计师)也是证券市场的构成主体之一,因此证券市场监管的内容也包括对具有证券期货执业许可证的会计师事务所(注册会计师)在证券市场中的执业行为进行监管。由此可见,独立审计市场监管与证券市场监管都包括了对具有证券期货执业许可证的会计师事务所(注册会计师)在证券市场中的执业行为进行监管。

#### 3) 独立审计政府监管与行业自律

独立审计市场的监管包括政府监管和行业自律两个方面,行业自律是指中国注册会计师协会(简称注册会计师协会或中注协)对行业内部进行监督。我国注册会计师协会的前身是1988年11月1日成立并接受财政部监督指导的中国注册会计师协会和1992年9月8日成立并接受审计署监督指导的中国注册会计师协会。这两个协会于1995年6月19日联合组成注册会计师协会,该协会是独立审计行业的自律性组织,经财政部批准的协会章程规定,中国注册会计师

<sup>①</sup> 本书第3章对法律不完备监管理论进行了详细的论述。

协会协助财政机关对注册会计师和会计师事务所进行管理。可见,我国的注册会计师协会名义上是注册会计师行业的自律机构,代表独立审计行业整体利益,为全体注册会计师服务,但是,协会自成立伊始就接受财政部委托,进行行业行政管理工作,协会在其行业管理职能实施过程中体现的是政府意志。另外,我国注册会计师协会的管理人员多数为政府官员,都具有一定的行政级别。

2001年11月财政部发布《关于终止委托中国注册会计师协会行使的行政管理职能的通知》和《财政部关于进一步加强注册会计师行业管理的意见》,将原委托中国注册会计师协会行使的行政管理职能予以收回,由财政部有关职能机构行使;收回审批设立会计师事务所的权力,改交财政部会计司;收回调查会计师事务所违规问题的权力,改交财政部监督局;收回行政复议权力,改交财政部条法司;规定注册会计师协会的主要职责仅仅包括拟订执业规则、会员注册及管理、组织考试和继续教育、对会员进行监督检查和内部惩戒等。这些规定意味着注册会计师协会失去自1988年以来尤其是1998年政府机构改革后获得的行业管理权力。

笔者认为,我国注册会计师协会在2002年11月以前实质上相当于政府的一个职能部门,其所实施的行业监管行为都可看作是政府监管行为;2002年11月《关于终止委托中国注册会计师协会行使的行政管理职能的通知》和《财政部关于进一步加强注册会计师行业管理的意见》出台后,中国注册会计师协会则被定义为纯粹的自律、服务机构。值得注意的是,笔者认为我国注册会计师协会依法拟定的独立审计准则不属于我国独立审计市场政府监管行为,独立审计准则仅仅是独立审计行业制定的专业标准,为独立审计业务活动提供技术标准。

## 1.4 研究方法与创新与不足

### 1.4.1 研究方法

本书采用实证研究与规范研究相结合的方法。本书以制度变迁理论、监管理论为理论框架,以我国独立审计行业发展历史演进为线索,追踪并系统评价我国独立审计市场中政府监管行为的效果。在评价独立审计市场中政府监管行为的效果时,以监管的目标为衡量指标,进行实证分析,根据监管实施效果对政府的监管行为进行“打分”,进而提出改进我国政府监管效果的对策建议。本书的立论在政府监管行为的选择上,期望通过政府监管效果实证分析,最终回答在我国独立审计市场中政府如何实施监管的问题。具体而言,本书规范研究方法体

现在以下方面：论述政府干预独立审计市场成因的理论，构建政府监管的理论逻辑框架，改进我国政府监管的对策建议等。实证研究方法主要运用于政府监管效果的评价，追踪评价 20 多年来政府对我国独立审计市场需求方和供给方的监管效果。

#### 1.4.2 创新之处

首先，本书从经济学的角度提出独立审计市场政府监管的逻辑框架：监管的总的目标是提高独立审计市场的审计质量，政府监管行为分为独立审计市场的供给方监管和需求方监管两个方面。独立审计市场供给方的政府监管包括独立审计市场准入政府监管、审计收费的政府监管、执业质量检查与监管；独立审计市场需求方的政府监管是指我国政府监管部门致力于提高独立审计市场审计质量。

其次，以我国独立审计发展历史演进为线索，用实证的方法系统地评价我国独立审计政府监管效果，为未来政府监管政策的出台及改进奠定事实依据。我国学者对独立审计行业监管的相关研究主要集中于监管具体措施及模式上，鲜少涉及对政府监管效果的实证评价。

最后，我国独立审计市场政府监管的主体包括财政部、审计署和中国证券监督管理委员会（简称证监会）。本书进一步把独立审计市场政府监管的主体区分为中央政府和地方政府，并进一步评价了我国地方政府对独立审计市场的不当干预。

#### 1.4.3 不足之处

在我国独立审计市场发展的 20 多年历史中，监管部门颁布了一系列的监管措施，本书由于篇幅有限，不可能对所有监管政策一一评价。本书依据独立审计市场政府监管的逻辑框架，选择了具有代表性及“中国特色”的重要监管措施进行评价，期望通过分析和评价这些“典型”监管措施对我国独立审计市场的影响，总结我国独立审计市场政府监管的经验及不足，进而提出改进我国独立审计市场政府监管的对策建议。

另外，由于独立审计行业相关数据并非完全公开，作者无法取得独立审计整个行业的全部数据。因此，本书在验证独立审计市场政府监管效果时，只能采用证券审计市场相关数据来推断整个独立审计市场情况，研究结果可能存在一定的偏差。但是，因为我国具有证券期货执业资格的事务所是我国会计师事务所中最具代表性的一个群体，在我国独立审计市场中占有重要的地位，所以用证券