

市场经济条件下我国 注册会计师行业管理模式研究

——主论深圳注册会计师行业管理模式

Research on the Managerial Patterns in CPA industry in China
under the Condition of Market Economy

——mainly on the Managerial Patterns in Shenzhen

深圳市财政局课题组 编写



中国财政经济出版社

市场经济条件下我国 注册会计师行业管理模式研究

——主论深圳注册会计师行业管理模式

Research on the Managerial Patterns in CPA industry in China
under the Condition of Market Economy

——mainly on the Managerial Patterns in Shenzhen

深圳市财政局课题组 编写

中国财政经济出版社

图书在版编目(CIP)数据

市场经济条件下我国注册会计师行业管理模式研究:
主论深圳注册会计师行业管理模式/深圳市财政局课题
组编写. —北京: 中国财政经济出版社, 2007.7
ISBN 978-7-5095-0052-1

I.市… II.深… III.x会计师-管理-研究-中国
IV.F233.2

中国版本图书馆CIP数据核字(2007)第102097号

中国财政经济出版社出版

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

E-mail: cfeph@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: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

深圳市中导印刷厂印刷 各地新华书店经销

210×285毫米 16开 19.75印张 134,000字

2007年7月第1版 2007年7月深圳第1次印刷

定价: 30元

ISBN 978-7-5095-0052-1

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

市场经济条件下我国 注册会计师行业管理模式研究

——主论深圳注册会计师行业管理模式

Research on the Managerial Patterns in CPA industry in China
under the Condition of Market Economy

——mainly on the Managerial Patterns in Shenzhen

课题组总负责人：乔家华

课题总策划：黄亦平

课题组主持人：黄亦平

课题组副主持人：成放晴 饶 永 张建军

课题组其他成员：章顺文 杨如生 周树藩 王玉亭 顾 青

陈 巍 朱莉峰 张 平 石金文 向新平

陈志川

课题组主要主笔人：成放晴 张建军 顾 青 陈 巍

朱莉峰 张 平 石金文 向新平

其他参与撰稿人员：林志伟 吴润玉 黄克勤 晏 华

前言

随着经济的发展,注册会计师在社会经济生活中所扮演的角色越来越受到公众关注。由于注册会计师行业具有很强的“公共”特性,深入研究这一行业的管理模式,以最大限度地发挥这一行业的积极作用,对规范行业行为、树立行业诚信具有积极而重大的现实和战略意义。

本课题论文由三部分组成。第一部分主要介绍了国外及我国香港特区注册会计师行业管理的主要模式,旨在为我国的行业管理提供经验和对照。第二部分主要介绍了国内注册会计师行业管理体制的发展历程,并分析了现状,指出了国内注册会计师行业管理存在的主要问题并对存在问题的主要原因进行了深入分析,为进一步解决问题打下了良好的基础。第三部分结合深圳实际,对深圳注册会计师行业管理模式进行了研究与探索。

课题完稿后,我们请中国会计学会组织专家对课题进行了评审,专家评审委员会给予了很高的评价。他们一致认为:

1. 该课题报告分析了国外和我国香港特区及国内的注册会计师行业管理模式及其最新发展动态,对深圳注册会计师行业的现有管理模式进行了深入研究和探讨,总结出深圳注册会计师行业管理的最新模式,为进一步完善我国注册会计师行业管理提供了经验和借鉴。

2. 该课题报告结合国际注册会计师行业管理发展的最新趋势对深圳注册会计师行业管理的理想模式进行了探索性研究,颇具创新性。课题能针对国内注册会计师行业管理中存在的主要问题进行分析研究,并提出了很多建设性的解决措施和政策建议,这些内容

既为深圳的注册会计师行业管理指明了方向、理顺了思路，同时也为全国注册会计师行业管理提供了新的模式和思路。

3. 课题报告论证充分，思路清晰，结构严谨，分析深入，内容翔实，研究方法得当。既有现实参照意义，也颇具前瞻性，对我国政府部门和行业协会、会计师事务所的行业管理具有重要参考价值。

最后，专家评审委员会一致给予了课题报告“优秀”的鉴定结果。

课题报告的形成过程中，得到了各级领导的重视、关心和支持，深圳市财政局领导亲自带队赴香港进行考察、调研，并与香港会计师公会座谈、交流，形成了三万余字的调研报告。财政部会计司、中国会计学会领导也对课题提出了很多建设性意见和建议。在调研、考察和收集资料过程中，还得到了财政部条法司、监督局、中国注册会计师协会、香港会计师公会、北京和上海注册会计师协会、深圳大学、深圳市国资委等众多机构、单位和多家境外、国内会计师事务所、企业的大力支持和配合，同时，也得到了英国加的夫大学（Cardiff University）特聘教授Mahmoud Ezzamel博士和肖泽忠博士的热情帮助，课题能最终顺利完成并取得优秀成果，离不开以上单位和个人的帮助，在此予以一并感谢！

由于水平所限和时间关系，疏漏、错误之处在所难免，敬请指正。

【摘要】

与发达国家相比,我国注册会计师行业发展的历史很短,而且很不成熟。改革开放以来,我国经济飞速发展,与全球经济紧密相联,国际地位不断提升,国际影响力越来越大,注册会计师在社会经济生活中所起的作用越来越大。但由此也带来一系列问题,如行业管理经验缺乏,注册会计师执业水平与国际水平差距较大等。而注册会计师的执业水平和行为直接关系到社会公众的利益,如何对这一行业进行管理,以更好地发挥这一行业的积极作用,促进我国经济健康发展,是我国政府相关管理部门一直在思考的问题。各国相继发生的财务舞弊案,使加强对注册会计师行业的管理显得更加迫切。各国政府相继出台了一些措施。

本文试图通过借鉴英、美、法、日等国和我国香港地区的注册会计师行业管理经验,取长补短,结合我国注册会计师行业存在的问题,找出存在这些问题的深层原因,对我国注册会计师行业的管理模式进行分析,尤其是对深圳注册会计师行业的管理模式进行总结、分析和探讨,从法律法规、政府监管、行业自律和会计师事务所内部治理等方面进行国际、国内的比较,总结出深圳注册会计师行业管理的最新模式,即政府行政监管和行业自律相结合,政府履行指导、监督、重大事项监管等行政职能,行业协会进行日常基础性自律管理,会计师事务所自觉加强内部治理,三者合而为一的管理模式。并对这一模式进行了进一步完善的设想,提出了一些针对现存问题的解决措施以及远期构想。旨在为深圳的注册会计师行业管理理顺思路,同时为全国注册会计师行业管理提供新的模式和参考。

关键词:注册会计师行业 管理 深圳 模式

Abstracts:

Compared with the developed country, our CPA industry has only a short history and is not mature. As opening and reforming policies implemented, our economy develops fast, the reputation of our country promotes gradually, and CPAs play more and more important roles in our social and economic life. However, series of problems follow, such as lacking of the experience of industrial management, large gap of performing quality between our and foreign CPAs. As the performing quality connects with the public interests, how to control it and manage this industry and make CPAs play active parts in social and economic life are important issues for our governments. This article aims to find out the intrinsic reasons and tries to figure out a way to solve these problems through using the managing experiences of other countries or regions, such as England, America, France, Japan and Hong Kong for reference. Firstly, we analyze the current managing pattern of CPA industry in our country, then compare that of Shenzhen with other countries or regions in aspects of law and regulation, government supervision, industry self-discipline and internal management of CPA firms. At last, we summarize the latest managing pattern of Shenzhen as follows, the administrative supervision of government and industrial self-discipline combined, the government performs guiding and supervising functions, the CPA society performs daily self-discipline managing, the CPA firms reinforce internal management. Authors try to find a way out for the management of Shenzhen CPA Industry in this article and hope to offer some references or hints for the management of CPA industry for the whole country.

Key words:CPA Industry,Management,Shenzhen,Pattern

引言

2001年爆出的美国安然公司财务造假丑闻和随后发生的对其进行审计的安达信事务所销毁审计底稿事件,使得各国开始反思注册会计师行业的管理问题。是采用完全的行业自律,还是主要由政府部门进行监管,或者两者有效结合——这是一个摆在各国政府面前的难题。由于不同国家的经济发展水平不同,行业的发展历史和背景也存在很大差异,在解决这个难题的时候,不同的国家采取了不同的管理方式。本文旨在通过介绍国际一些发达市场经济国家和我国香港特区的注册会计师行业管理经验,结合我国实际情况,对我国注册会计师行业管理模式进行总结和探索。

本文第一部分对英、美、法、日和我国香港特区等比较发达的市场经济国家及地区的注册会计师行业管理状况和模式进行了介绍,并对国与国之间(或国家与地区间)的行业管理模式和内容进行了比较。出于共同的语言环境和社会文化的考虑,尤其着重介绍了我国香港特区的注册会计师行业管理模式,希望通过对这几个市场经济比较发达的国家和地区在法律法规、政府监管、行业自律和事务所内部治理等方面的比较,分析这些国家和地区在注册会计师行业管理方面的特点,从而为进一步完善我国的行业管理提供经验和对照。

本文第二部分主要介绍了我国注册会计师行业管理体制的发展历程和现状,尤其结合深圳实际,对深圳与国内其他地区的注册会计师行业管理模式进行了比较,并从注册会计师执业和会计师事务所内部治理、注册会计师协会管理和行业自律、政府行政监管方面总结了国内注册会计师行业管理中存在的主要问题,并对存在这些问题的主要原因进行了分析,希望从国内注册会计师行业管理体制的发展历程和

现状中分析出国内注册会计师行业管理中存在的主要问题，并进一步挖掘出这些问题存在的根本原因，以对症下药，切实解决注册会计师行业管理中存在的顽症。

第三部分主要从深圳注册会计师行业的发展历程出发，回顾了深圳注册会计师行业发展过程中所取得的主要成绩，结合《深圳经济特区注册会计师条例》的数次修订，介绍了深圳注册会计师行业管理模式的建立与不断创新和摸索的过程，结合深圳实际，总结出深圳注册会计师行业管理的最新模式，即政府行政监管和行业自律相结合，政府履行指导、监督、重大事项监管等行政职能，行业协会进行日常基础性自律管理，会计师事务所自觉加强内部治理，三者合而为一的管理模式。并从政府监管、行业自律、事务所内部治理方面提出了很多新管理模式下解决注册会计师行业存在问题的主要措施，并创新性地提出了很多支持行业发展的措施。出于前瞻性的考虑和随着市场环境的变化不断完善、改进新管理模式的需要，我们结合了国际注册会计师行业管理发展的最新趋势，对深圳注册会计师行业管理的理想模式进行了探索性研究，希望通过深圳新型管理模式的建立，为我国的注册会计师行业管理提供一种新的模式和思路，以解决深圳乃至全国注册会计师行业管理中存在的问题。

目 录

I ■	摘要
III ■	引言

第一部分 国外及我国香港特区注册会计师行业管理的主要模式

1 ■	第一节 国际注册会计师行业发展历程
1 ■	第二节 国外注册会计师行业管理的主要模式
1 ■	一、英国注册会计行业概况及管理模式
3 ■	二、美国注册会计师行业管理模式
8 ■	三、法国注册会计师行业管理模式
11 ■	四、日本注册会计师行业管理模式
13 ■	第三节 香港特区注册会计师行业管理模式
13 ■	一、香港会计师行业基本情况
14 ■	二、香港会计师行业监管模式
22 ■	第四节 行业管理模式比较
23 ■	一、管理模式的比较
24 ■	二、管理内容的比较

第二部分 国内注册会计师行业管理体制的发展历程和现状分析

31 ■	第一节 国内注册会计师行业的发展历程
31 ■	一、中国注册会计师制度的恢复及重建（1980—1991年）
32 ■	二、中国注册会计师制度的发展（1991—1998年）
36 ■	三、中国注册会计师制度的逐步完善（1998—2006年）
39 ■	第二节 国内注册会计师行业管理体制现状
39 ■	一、我国与国际注册会计师行业管理模式的比较
42 ■	二、深圳与国内其他地区注册会计师行业管理模式的比较
48 ■	第三节 国内注册会计师行业管理存在的主要问题
48 ■	一、注册会计师执业和会计师事务所内部治理方面存在的主要问题

62■	二、注册会计师协会管理和行业自律方面存在的主要问题
66■	三、政府行政监管方面存在的主要问题
70■	第四节 注册会计师行业存在问题的主要原因分析
70■	一、注册会计师执业和会计师事务所内部治理方面存在问题的原因分析
77■	二、注册会计师协会管理和行业自律方面存在问题的原因分析
77■	三、政府行政监管方面存在问题的原因分析

第三部分 深圳注册会计师行业管理模式的 研究与探索

81■	第一节 深圳注册会计师行业的发展历程
81■	一、深圳注册会计师行业的发展历程
82■	二、深圳注册会计师行业发展过程中所取得的主要成绩
90■	第二节 深圳注册会计师行业新管理模式的建立
90■	一、政府行政监管和协会行业自律相结合的行业新管理模式的建立
92■	二、《深圳经济特区注册会计师条例》的修订促进行业管理模式发展创新
94■	第三节 新模式下解决注册会计师行业存在问题的主要措施
95■	一、政府监管措施
103■	二、行业自律措施
110■	三、会计师事务所内部治理措施
119■	四、其他支持行业发展的措施
126■	第四节 深圳注册会计师行业管理的理想模式研究
126■	一、国际注册会计师行业管理发展的最新趋势
127■	二、深圳注册会计师行业管理的理想模式构想
128■	三、对理想模式的探索
138■	结束语
139■	参考文献

下文将从国际注册会计师行业发展的简要历程出发,通过介绍一些市场经济发达国家和地区的注册会计师行业管理经验,从法律法规、政府监管、行业自律和事务所内部治理等角度,比较他们在注册会计师行业管理模式和内容方面的特点和异同,为我国相关行业管理提供借鉴。

第一节 国际注册会计师行业发展历程

注册会计师审计有着悠久的历史,最早起源于16世纪的意大利合伙企业制度,迄今已有四百年历史。随着商品经济的发展,市场不断扩张,企业规模不断扩大,仅仅依靠自有资本已无法适应企业发展的需求,于是,在英国出现了股份公司。股份公司的出现使财产所有权与经营权实现分离。为了解决这种两权分离的矛盾以及所有者和管理者之间信息不对称问题,注册会计师审计制度应运而生。1853年,世界上第一个注册会计师专业团体(爱丁堡会计师协会)在苏格兰爱丁堡创立,标志着注册会计师职业的诞生。随着美国资本市场的发展,注册会计师审计制度得到不断发展和完善。可以说,注册会计师审计制度是伴随着商品经济的发展而产生和发展起来的。

随着经济的发展,审计需求不断扩大,审计范围不断延伸,注册会计师业务从最初的查账扩大到代理纳税、会计服务、投资咨询、管理咨询等领域。审计技术也在不断发展:抽样审计方法得到普遍运用,风险导向审计方法得到推广,计算机辅助审计技术得到广泛采用。时至今日,在世界范围内,注册会计师队伍不断发展壮大,知识结构不断改善,整体素质明显提高;注册会计师日益成为受人尊重的职业。

第二节 国外注册会计师行业管理的主要模式

一、英国注册会计师行业概况及管理模式

1. 行业概况

虽然意大利是注册会计师审计的起源之地,但英国却在创立和传播注册会计师审计职业的过程中发挥了重要的作用。早在1844年,英国政府便颁布了《公司法》,规定股份公司必须设监察人,负责公司的账目。1845年,又对《公司法》进行了修订,规定股份公司的账目必须经董事以外的人员审计。1962年,英国《公司法》又确定注册会计师为法定的破产清算人,奠定了注册会计师审计的法律地位。从1844年到20世纪初,英国相关法律规定,所有股份公司和银行必须聘请注册会计师审计,英国注册会计师审计因此得到了迅速发展,并对当时的欧洲、美国及日本产生了重要影响。英国注册会计师行业经过一百多年的发展,形成了目前6个专业性的会计团体,且每个会计职业团体实行的都是独立的有限责任公司制度。

2. 管理模式

英国对于注册会计师行业的管理历史基本上就是行业自律的历史。由于历史原因,英国一国并存6个会计专业团体,这在世界上是唯一的。这也促成了它们行业高度自律、政府干预较少的管理模式。不过,随着近年来跨国经济的发展,审计需求的多元化、复杂化,这几个职业团体也从最初的分散管理走向密切合作,建立起统一的职业团体咨询委员会,以协调各协会之间的矛盾、分歧,同时也代表英国整体会计职业团体与政府或其他组织协调有关问题;之后又引入了独立的监管机构。英国注册会计师行业通过一系列改革,建立起了法律授权、行业自律、政府监督与独立监管并行的行业管理体制,实现了从传统民间自律到现代行业自律的转变。

(1) 行业自律监督体制。英国中央政府以前从来没有对注册会计师有任何的管理,只是到了近代,法律才将这部分内容全部授权给私营部门的职业团体,即注册会计师协会,由职业团体负责培训注册会计师并为其制定技术和道德标准,以及对会员实施监管和惩戒。在英国6个会计职业团体里都设有监管部,监管方式有两种:一种是回应性,即事后监管,这种方式是指在有投诉时,才对某一家会计师事务所或某一会员进行调查或惩戒;另一种是主动性监管体制,监管者主动到会计师事务所检查,这是一种预防性的监管方式。两种监管方法不同,前者在协会成立之初就有,已有100多年了,后者则只有15年的历史。协会的这种监管体制有助于会

计师事务所及其广大会员提高执业水平和执业质量，为提高注册会计师行业的社会公信度、保护公众利益发挥了积极作用。

(2) 行政监督监管体制。英国注册会计师行业在主要由注册会计师职业团体充当主要监管角色的同时接受英国贸易工业部（简称“贸工部”）或财政部的监督。不过，在贸工部并没有设置单独的管理部门，而是划归公司法与公司治理部门。该部门共3人，均是在国际大型会计公司工作过10年以上的专业人士。其中一人负责欧盟审计政策研究，另外两人负责会计咨询。就会计咨询而言，他们代表贸工部，即代表英国政府，对国际会计准则理事会及英国会计实务标准公告等专业机构所制定的会计文件等进行研究，向政府提供咨询服务。因为这些会计和准则政策是由独立的专业团体制定的，必须要保持政府、企业、公众利益的平衡，贸工部这两名会计咨询专家代表政府，维护政府的利益。由此可见，在英国，对注册会计师行业的管理以及对会计准则的制定，基本由注册会计师职业团体以及会计专业团体和独立会计准则制定机构进行。

(3) 独立监督体系。英国在20世纪80代发生过审计失败的案例，为了强化会计标准的独立性，1990年，英国的会计准则委员会从会计职业团体中分离出来，成为一个独立机构，同年还成立了财务报告理事会，负责制定财务报告审查的有关准则规定等。2000年，又成立了审计实务委员会，负责审计实务方面的准则制定工作。2001年至2002年，在安然和世通系列财务欺诈事件后，英国政府成立了道德准则委员会以及调查和惩戒委员会。一个委员会研究公司治理方面的问题；另一个委员会研究公司的审计问题。同时，贸工部研究注册会计师行业的监管问题。为了加强对英国企业财务报告和公司治理的监管，英国政府于2003年初成立了财务报告理事会。该机构是有限责任公司性质，所有董事会董事由英国政府贸工部大臣任命。其职能之一是作为一个独立的监管机构，主要对一些涉及公众利益的重大的经济案件进行检查。

二、美国注册会计师行业管理模式

1. 美国注册会计师行业发展概况

美国注册会计师行业最初产生于19世纪后期。1887年,美国公众会计师协会创建(1916年改组为美国注册会计师协会,后来成为世界上最大的注册会计师职业团体);1896年,纽约州通过了第一部会计师资格认定的法律。这两件事被认为是美国注册会计师行业发端的标志。20世纪初开始,全球经济发展重心逐渐从欧洲转移到了美国。注册会计师审计在美国得到了发展和完善,并对注册会计师职业在全球的发展起到了重要作用。跨国公司在第二次世界大战以后得到空前发展,国际资本的流动带动了注册会计师审计的跨国界发展,形成了一大批国际性的会计师事务所。到20世纪80年代末合并为“六大”,之后又合并成为“五大”。2001年安然事件后,安达信会计师事务所关闭,现只剩“四大”国际会计师事务所。在注册会计师职业的发展过程中,审计和税收曾一度是注册会计师主要的服务领域。从20世纪50、60年代开始,咨询服务逐渐成为注册会计师的重要领域,咨询服务费成为了会计师事务所的主要收入。

2. 管理模式

随着2001年以来美国爆发的系列财务舞弊丑闻和有着90多年历史的世界级会计师事务所安达信退出审计市场,美国注册会计师行业面临前所未有的信用危机。2002年通过《萨班斯-奥克斯利法案》(the Sarbanes-Oxley Act),美国注册会计师行业开始了重大变革。该法案标志着美国注册会计师行业沿用了100多年的自我监管模式的终结。目前,美国的注册会计师管理包括四个层次:行业协会对注册会计师行业的规范;政府对注册会计师的监管;会计师事务所通过内部治理对自身的控制;独立监管。围绕保护投资人利益这一中心问题,在法律规范的基础上,政府和行业协会之间形成了明确的管理权限和稳定的管理格局。政府的管理是预警性的、惩罚性的、高层次的。行业协会作为职业界利益的代言人,其管理权限受到政府的监督,进行的是基础性的、常规性的自我管理。在管理权力的划分上,这种模式基本体现了“行业自律为主、政府监管为辅”的管理特征和分权思想。

(1) 行业自律

行业自律组织主要是美国注册会计师协会和各州的注册会计师团体。行业协会拥有规则制订权、业务监督权和部分违规处罚权;州会计事务委员会拥有对注册会

计师的资格认定权、部分违规处罚权。美国注册会计师协会在美国注册会计师行业乃至国际注册会计师界发挥着重要的作用。自成立以来，它一直是探讨、解决重要职业问题的主要论坛。随着美国注册会计师协会的权威性渐渐被社会认可，它也逐渐演变为执业自律的核心和推动职业道德准则以及会计、审计执业标准制定、完善的推动力。虽然各州的注册会计师团体并不附属美国注册会计师协会，它们之间也不是一个联合体，但它们在各州和地方的层次上，的确很好地扩大和加强了美国注册会计师协会的影响，而且，大部分美国注册会计师协会的会员本身也是当地职业团体的会员。

1977年，美国注册会计师协会成立了会计师事务所管理部（The Division for CPA Firms），这是实施行业自律过程中最为重要的步骤之一。会计师事务所管理部包括两个分部：一个是证券交易委员会执业管理部，另一个称作非上市公司业务管理部。会计师事务所管理部对其团体会员——会计师事务所进行监管。每个分部都由一个执行委员会进行管理。另外，每个分部都有自己的同业审查委员会（Peer Review Committee, PRC），每个会员单位必须每三年接受一次同业审查。两个分部还都要求其会员单位遵守美国注册会计师协会的质量控制准则委员会所做出的重要公告。为了保护社会公众利益，会计师事务所管理部还成立了公共监督委员会（Public Oversight Board）。

美国注册会计师行业自律的另一个重要方面就是美国注册会计师协会的个人会员都必须遵守《职业行为准则》的规定。职业道德管理部（The Professional Ethics Division）负责行为准则的落实。美国注册会计师协会与大部分州的职业团体通过协商，达成了《道德规范联合实施计划》（Joint Ethics Enforcement Program, JEEP）。按照JEEP的规定，调查可以由美国注册会计师协会或者州道德规范委员会二者之一来完成。《道德规范联合实施计划》不仅避免了所谓的“双重困境”问题（也就是对同一事项进行两次调查），而且在很大程度上拓宽了整个职业界参与调查的可能。不过，一直以来，对那些涉及利益范围较广的案件仍由美国注册会计师协会亲自出马。

此外，在注册会计师的后续职业教育等方面，美国注册会计师协会和各州的职