

会计管理机制

探索与创新

安徽省重点会计科研课题集

安徽省会计学会◎编

ANHUI SHENG ZHONGDIAN KUAIRI
KEYAN KETIJI

KUAIRI GUANLI JIZHI
TANSUO YU CHUANGXIN

KUAIRI GUANLI

JIZHI TANSUO

YU CHUANGXIN

ANHUI SHENG

ZHONGDIAN KUAIRI

KEYAN KETIJI



中国财政经济出版社

会计管理机制

探索与创新

——安徽省重点会计科研课题集

安徽省会计学会◎编

UAIJI GUANLI

JIZHI TANSUO

YU CHUANGXI

A NHUISHENG

ZHONGDIAN KUAJI

KEYAN KETIJI



中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

会计管理机制探索与创新——安徽省重点会计科研课题集/安徽省会计学会编. —北京: 中国财政经济出版社, 2007.5

ISBN 978-7-5005-9920-3

I. 会… II. 安… III. 会计学: 管理学 IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 064935 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

清华大学印刷厂印刷 各地新华书店经销

787×1092 毫米 16 开 31.5 印张 588 000 字

2007 年 6 月第 1 版 2007 年 6 月北京第 1 次印刷

印数: 1—1 560 定价: 60.00 元

ISBN 978-7-5005-9920-3/F·8614

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

主 编：项仕安

副主编：刘 钢 汪代启

编 委：林钟高 周亚娜 赵惠芳

安广实 钱海燕 吴祎明

前 言

会计工作是经济、财政工作的重要基础。随着社会主义市场经济体制的完善和对外开放的扩大,会计改革和发展也逐步向纵深推进,在逐步完善会计法规体系、加强会计监管,大力推进企业内部控制标准和事务所内部治理规范体系建设,鼓励企业增强风险控制意识、提高会计人员素质等方面,都给财政和会计管理工作提出了许多新的课题。

近年来,安徽省会计学会紧紧围绕全省财政工作中心和会计管理工作的主要任务,坚持理论联系实际,以“繁荣理论研究、活跃学术氛围、服务决策参考、推进会计改革”为指针,开展了一系列会计科研课题研究、政策调研和学术交流活动,涌现出“注册会计师法规体系建设问题研究”、“内部控制研究:设计与运行”、“关于加强我省非公有制企业会计监管问题研究”、“企业集团财务控制问题研究”、“脱钩改制会计师事务所内部治理研究”、“安徽省会计队伍建设研究”等一批优秀研究成果。这些研究成果,均针对我省会计改革与发展中出现的新情况和新问题,进行深入的分析探讨,并从不同侧面提出应对措施和对策建议,既有现实的思考,也有对未来的规划,具有较高的学术价值和工作指导作用。我们希望本书的出版,对加强全省会计理论和实务研究,提高会计及会计管理工作水平,起到积极的推动作用。

由于编者水平有限,汇编过程中难免存在疏漏和不妥之处,诚望读者批评指正。

编 者

2007年3月

修 订 说 明

本课题系财政部 2004 年度科研计划项目（批准号：2004KJT0101），由汪代启主持、覃东副主持，安广实提出研究提纲，并负责修订、总纂。参加课题研究的有：财政部覃东，安徽省财政厅汪代启、戴儒鸣，安徽大学华国庆、毕金平，安徽财经大学安广实。研究报告经专家组鉴定通过，于当年九月正常结项。

本课题的主要观点，少部分在报刊杂志公开发表；大部分以系列报告的形式，提供给有关政府部门、会计职业团体和会计中介机构作为内部参考。

此次修订出版的研究报告，是在保持原研究报告体系架构基本不变动的情况下创作完成的，主要体现在：

1. 重新审视研究报告的全部内容，根据注册会计师法规体系建设最新进展，逐一进行增加、删除、调整和重写，充分体现研究报告的新颖性。

2. 借鉴国内外成熟的注册会计师法规体系研究最新成果，以及我们对注册会计师法规体系建设问题的新思考，力求体现研究报告的理论前沿性。

3. 突出注册会计师法规体系完善对策研究，并进一步充实了第一手实证资料，使研究报告更具有实用性。

注册会计师法规体系建设问题研究课题组

2007 年 3 月

目 录

一、注册会计师法规体系建设问题研究

第一章 总论·····	(3)
第二章 注册会计师法规体系基本框架·····	(18)
第三章 注册会计师法规体系完善对策·····	(29)
第四章 注册会计师法规体系配套建设·····	(73)
第五章 注册会计师法规体系保障机制构建·····	(86)

二、内部控制研究：设计与运行

第一章 绪论·····	(111)
第二章 文献回顾与研究进展·····	(119)
第三章 问题的提出：内部控制调研·····	(129)
第四章 实证分析：内部控制与企业价值的关系·····	(151)
第五章 内部控制设计：基于科层理论的思考与尝试·····	(167)
第六章 优化内部控制运行 提升企业价值·····	(179)

三、关于加强安徽省非公有制企业会计监管问题的研究

第一章 安徽省非公有制企业的发展概况·····	(226)
第二章 非公有制企业会计监管的现状成因分析·····	(230)
第三章 安徽省非公有制企业会计监管的环境分析·····	(238)
第四章 国内外会计监管先进经验的借鉴·····	(243)
第五章 构建安徽省加强非公有制企业会计监管的基本框架·····	(248)

四、企业集团财务控制问题研究

第一章 企业集团财务控制基础分析·····	(267)
第二章 企业集团财务控制模式研究·····	(274)
第三章 企业集团预算管理研究·····	(282)
第四章 企业集团资金集中管理·····	(291)
第五章 企业集团内部审计监督机制研究·····	(298)
第六章 企业集团绩效评价研究·····	(309)

五、脱钩改制会计师事务所内部治理研究

第一章 报告综述·····	(325)
第二章 组织文化：脱钩改制事务所内部治理的切入点·····	(329)
第三章 分配机制：脱钩改制事务所内部治理的焦点·····	(345)
第四章 人事管理：脱钩改制事务所内部治理的生命·····	(359)
第五章 质量控制：脱钩改制事务所内部治理的永恒主题·····	(375)
第六章 规章制度：脱钩改制事务所内部治理的利剑·····	(387)
第七章 审计营销：脱钩改制事务所内部治理的新理念·····	(399)

六、安徽省会计队伍建设研究

第一章 国内外研究现状与研究思路·····	(436)
第二章 问卷调查与结构及其相关性分析·····	(444)
第三章 安徽省会计队伍建设存在的主要问题及原因分析·····	(456)
第四章 安徽省会计队伍建设的建议·····	(468)



一、注册会计师法规体系 建设问题研究

第一章



总 论

注册会计师审计起源于意大利合伙企业制度，形成于英国股份制企业制度，发展于美国发达的资本市场，它的产生和壮大充分体现了市场经济发展的历史轨迹。从某种意义上来说，市场经济就是法治经济。换言之，市场主体的一切活动都必须在法制的框架范围内进行，方能获得法律的认可和保障。作为市场经济体系重要组成部分的注册会计师行业，也不可能游离于法制轨道之外，同样需要法律的有效制约。1980年我国恢复重建注册会计师制度以来，国家颁布了一系列有关注册会计师方面的法律规范，有力地促进了注册会计师行业的健康、有序发展。但是，随着我国市场经济的迅速发展尤其是加入WTO后，现行注册会计师法律规范在不少方面已很难适应新形势发展要求。因此，构建一套适应市场经济发展要求的、完备的注册会计师法规体系，已是我国市场经济发展和法制建设的当务之急。

注册会计师法规体系的构建，既具有较强的理论性，又具有较强的针对性和实践性；既涉及价值层面的研究，也涉及制度层面的创新；既涉及注册会计师法规体系的各个方面，也涉及注册会计师法规相关具体内容的研究等，是一个涵盖面极其广泛的庞大的系统工程。因此，构建注册会计师法规体系，必须以现行注册会计师法律规范为基础，运用规范、实证、比较分析等方法，对注册会计师法规体系的内涵、构建原则、基本框架、现状与完善对策，以及与之相配套法规体系和实施保障制度建设等加以全面、深入地研究，才能为我国注册

会计师法规体系的完善及其有效实施提供一些具有针对性的对策建议。

一、注册会计师法规体系涵义与特征

(一) 注册会计师法规体系涵义

所谓注册会计师法规体系,是指主要以调整注册会计师与相关主体之间权利、义务关系为内容的法律、法规、规章等规范性文件所构成的内部和谐与外部统一的有机联系体。具体地说,注册会计师法规体系包括广义和狭义两方面涵义。从狭义上说,注册会计师法规体系是指专门规范注册会计师方面的法律、行政法规和规章制度的总称,如全国人大常委会颁布实施的《注册会计师法》、财政部颁布实施的《有限责任会计师事务所设立及审批暂行办法》、《合伙会计师事务所设立及审批暂行办法》等。从广义上来看,注册会计师法规体系是指与注册会计师相关的法律、行政法规和规章制度的总称。换言之,它不限于专门规定注册会计师的法律规范,也包括其他相关法律中涉及这方面内容的法律规范,如《中华人民共和国公司法》(以下简称《公司法》)、《中华人民共和国证券法》(以下简称《证券法》)等。本课题所研究的是广义上的注册会计师法规体系,亦即调整注册会计师与相关主体之间权利、义务关系的法律法规等规范性文件的总称。

注册会计师法所调整的法律关系有横向和纵向两个方面。横向方面法律关系主要有注册会计师、会计师事务所从事审计业务或非审计业务与委托人或其他利害关系人所产生的法律关系;纵向方面法律关系有注册会计师、会计师事务所、注册会计师协会与监管部门之间形成的法律关系。这些主体之间的权利义务关系的合理界定,将涉及到注册会计师在社会经济活动中作用的有效发挥和对注册会计师行业的有效监管,以及社会公共利益和投资者权益的维护。

(二) 注册会计师法规体系特征

注册会计师法规体系,具有以下几个显著特征:

1. 注册会计师法规体系属于我国法律体系的子系统

法律体系,也称“法的体系”或“法体系”,是指由一国现行的全部法律规范按照不同的法律部门分类组合而形成的一个呈体系化的有机联系的整体。法律体系的构成是以部门法为基本要素,而作为法律体系子系统的注册会计师法规体系自然要以规范或调整注册会计师行业的法律、法规、规章为基础,并在此

基础上形成。

2. 注册会计师法规体系是内部和谐与外部统一相结合的有机整体

内部和谐要求在制定注册会计师法律规范时严格遵守法定的立法权限和立法程序，即要做到注册会计师方面的法律、行政法规、地方性法规、规章等不得同宪法相抵触，下位阶的法不得同上位阶的法相冲突，同位阶的法之间应相互衔接与协调一致；外部统一要求注册会计师法规体系与体系外的法律规范相一致，不能相互冲突。

3. 注册会计师法规体系以调整注册会计师与相关主体之间权利、义务关系为主要内容

任何一部法律都有自己独立的调整对象，这也是将一个法律部门与其他法律部门区别开来的标准之一，注册会计师法也不例外。就注册会计师法而言，我们认为，虽然涉及众多方面，如注册会计师资格的取得、注册会计师的业务范围和规则以及会计师事务所的组织形式等，但其核心是对注册会计师、会计师事务所、注册会计师行业协会和注册会计师行业监管部门之间关系的调整，而这些主体之间的关系就是权利、义务关系。也就是说，上述主体间的权利义务构成了注册会计师法规体系的核心和重要方面。

二、注册会计师法规体系研究必要性

1721年，英国“南海公司事件”催生了注册会计师的诞生，但在其后的100多年间，注册会计师的发展十分缓慢，在社会经济生活中的作用也微不足道。1844年英国颁布了《公司法》，规定股份公司必须设监察人，负责审查公司的账目；1845年又对其进行了修订，规定股份公司的账目必须经董事以外的人员审计。自此以后，注册会计师行业得到迅速发展，在社会经济生活中的作用也越来越大。注册会计师发展的历史表明，法制建设对于促进注册会计师行业发展和满足市场经济发展对注册会计师服务的需求具有十分重要的意义。

我国注册会计师制度恢复重建以来，经过20多年的发展目前已经步入规范发展阶段，这就要求我们必须深入研究和探讨注册会计师法规体系，加快建立和完善注册会计师法律规范，以确保注册会计师行业规范顺畅发展和充分发挥注册会计师制度在市场经济中的重要作用。

从法学理论来看，注册会计师法规体系建设问题研究的必要性，主要包括以下几个方面。

（一）对注册会计师法律规范的制定具有指导作用

如前所述，科学合理的注册会计师法规体系应是内部和谐与外部统一相结合的有机整体。因此，研究注册会计师法规体系，可以帮助我们从总体上制定注册会计师立法规划，做到有计划、有步骤的立法，避免无轻重缓急、无主次的立法，从而提高立法效益，避免立法的盲目性。在制定注册会计师法及相关法律制度时，依据制定主体的立法权限，合理界定所要制定的规范性文件的地位，进而使其上能遵从位阶高的规范性文件，下能统率位阶低的规范性文件。这样，就可以避免不同立法主体立法时的矛盾和冲突，切实做到法规体系和谐一致。同时，还可以发现注册会计师法律规范之间的矛盾以及现行立法的缺陷，及时废除那些过时的法律规范，调整和修改那些有矛盾的、不完善的法律规范，补充、制定符合市场经济和注册会计师行业发展需要的新的法律法规等规范性文件，以实现促进及保障注册会计师行业健康、有序发展的目的。另外，也可以使其与相关的法律制度相互衔接、协调一致，不发生重复冲突，以保证规范注册会计师行业的法律制度能成为一个有机联系的统一体。

（二）对注册会计师法律规范的实施具有指导作用

法是一种行为规范，法在被制定出来以后到实施之前，只是一种书本上的法律，处在应然状态。而法律实施则是一个过程，它是将法律规范抽象行为模式转化为人们具体行为的过程，是使法律从书本上的法律变成行动中的法律，从应然状态进入实然状态的过程，是由法律规范的抽象的可能性转变为具体的现实性的过程。对注册会计师法规体系的研究，可以帮助我们正确理解相关规范的涵义，这对于保障注册会计师法律规范准确适用无疑具有积极意义。另外，注册会计师法律规范的适用同法律效力等级的科学划分密切相连，倘若对规范注册会计师法律规范的位阶不清楚或彼此冲突，司法实践将无所适从。注册会计师法规体系建设的目的之一，就是要保证注册会计师法规体系内部和谐。只有建设科学的、内部和谐的注册会计师法规体系，才能使注册会计师法律规范得到很好的实施，实现注册会计师法律规范从应然状态向实然状态、从抽象的可能性向具体的现实性的转化，最终使注册会计师行业在注册会计师法律规范的有效调整下朝着健康有序的方向发展。

（三）对注册会计师法典编纂、清理和法规汇编具有指导作用

法典编纂、法律清理和法规汇编是使规范性法律文件系统化的方法。规范性法律文件的系统化，是指对已经制定的各种规范性法律文件加以整理和归类并使

之系统化的活动，其目的在于便于法律的实施，维护和促进国家法制的统一，建立一个和谐一致的社会主义法律体系。在研究注册会计师法规体系时，架构一个科学的、合理的注册会计师法规体系，必然对注册会计师法典编纂、注册会计师法律清理和注册会计师法规汇编等具有指导作用。因为，这些规范性法律文件的系统化活动要遵从一定的原则、价值目标等，而这些原则和价值目标的确立是研究注册会计师法规体系的任务之一。

（四）对注册会计师法学教育和法学研究具有积极意义

虽然注册会计师法学属于经济法学之重要组成部分，但经济法学界对此研究却十分薄弱，相关有价值的研究成果并不多见，注册会计师法学的教育则更加落后，目前很少院校单独开设这方面的课程。这是注册会计师法律规范不完善、司法实践缺少这方面专业人员的一个重要原因。有鉴于此，研究注册会计师法规体系，可以为经济法学的进一步发展带来新契机，同时其本身也构成经济法学研究的一个新领域。

（五）对注册会计师职业界和法学界有效沟通具有积极意义

当前，注册会计师职业界和法学界对注册会计师执业行为中的诸多方面尤其是注册会计师法律责任存在较大分歧，没有取得一致的看法。究其原因，是多方面的，但其中重要的一条就是两者缺少有效的沟通机会。研究注册会计师法规体系，可以为注册会计师职业界和法学界的有效沟通带来契机，通过对注册会计师法规体系深入、细致的研究，可以澄清问题、消除分歧、互相理解、达成共识。

三、注册会计师法规体系建设原则

建立和完善注册会计师法规体系是一项系统工程，要建立该体系，首先必须探讨其构建的原则。我们认为，我国注册会计师法规体系的建设，应把握和遵循以下几项原则。

（一）促进注册会计师行业发展和保护公众利益原则

注册会计师法规体系的构建，一方面以促进注册会计师行业的发展为己任，另一方面更要使公众的利益得到维护，两者均不可偏废，而这将涉及注册会计师、会计师事务所与社会公众和投资者之间利益的协调。我们认为，注册会计师、会计师事务所与社会公众和投资者之间利益的协调，应遵循平衡协调原则。

所谓平衡协调原则是经济法的一项基本原则，它是指经济法的立法、执法和法律解释要从整个国民经济的协调发展和社会整体利益出发，来调整具体经济关系、协调经济利益关系，以促进、引导或强制实现社会整体目标与个体利益目标一致原则^①。注册会计师法规，从性质上来说，属于经济法之重要组成部分，所以在其研究构建中应当贯彻平衡协调原则。运作良好的法律状态对于一个谋求公正、和谐的社会来说，是非常重要的。正如亚里斯多德所说的，法应是使事物合乎正义的一个中道的权衡，维持事物的平衡是法律的本质所在，平衡应是法律的最优化状态。同样，平衡也应是注册会计师法律规范的最优化状态。

在研究注册会计师法规体系，应该清醒地认识到注册会计师行业发展和公众利益的维护应是相互依存、不可分割的关系。一方面，注册会计师行业健康良性的发展依赖于公众和投资者利益的有效维护，因为公众和投资者的利益如得不到有效维护，注册会计师的声誉和会计师事务所的信誉将会丧失，整个行业的发展也将举步维艰。另一方面，公众和投资者利益的维护是以注册会计师行业健康良性的发展为基础，因为注册会计师行业是市场经济发展的产物，其直接原因是财产所有权和经营权的分离。随着股份有限公司逐渐成为市场经济的重要组织形式，企业的所有者只能依据经营管理者的财务报表来了解企业的经营成果和财务状况，因此需要有一个来自企业外部的保持独立、客观、公正立场的第三者对企业财务状况及其经营成果的合法性和公允性发表意见，注册会计师行业由此应运而生。如果在司法实践中忽视注册会计师和会计师事务所的利益，他们的生存空间会愈来愈狭小，导致大批优秀的注册会计师人才流失，必将影响注册会计师行业的发展，那么社会公众和广大投资者了解企业经营成果和财务状况的途径将会受堵，其利益最终也将会受到损害。因此，注册会计师法规体系的建设，必须遵循促进注册会计师行业发展和保护公众利益相结合的原则。

促进注册会计师行业发展和保护公众利益相结合，并不是一项抽象的原则，相反贯穿于注册会计师法律规范完善及实施的各个方面。例如，在会计师事务所组织形式的选择上，我们应明令禁止有限责任制事务所，积极发展有限责任合伙制事务所。根据《注册会计师法》规定，我国目前只准设立有限责任制事务所和合伙制事务所。就有限责任制会计事务所而言，注册会计师与事务所承担的责任十分有限，所以注册会计师不讲信誉的代价很低，违法违规作假的可能性较大，这从我国对中天勤案件的处理就可以窥见一斑。银广夏事件爆发后，财政部只是吊销了因银广夏事件而臭名远扬的中天勤会计师事务所的营业执照，两名签字注册会计师仅仅受到吊销执业资格的处罚。中天勤的营业执照被吊销后，原有

^① 罗豪才、甘雯：“行政法的‘平衡’及‘平衡论’范畴”，《中国法学》1996年第4期。

的注册会计师改换事务所之后依然能够执业,注册会计师个人利益并未受到太大损失。但对银广夏案的受害者来讲,因选择有限责任制形式的中天勤会计师事务所承担的民事赔偿责任非常有限,受害者损失未能获得应有的补偿。有限责任制会计师事务所违规成本与其造成的社会危害相比,是非常低的。目前,我国大部分会计师事务所选择了有限责任制形式,从而导致整个行业的违规可能性大大增加。有限责任制会计事务所这种组织形式,在某种程度上有过度保护注册会计师和事务所的利益之嫌,不利于公众和投资者利益的维护,因而应当明令禁止。在合伙制会计事务所中,合伙人要以各自的财产对事务所的债务承担连带责任,这种无限连带责任的威慑力,使事务所不得不讲信誉,一旦某个合伙人有不讲信誉的行为,都可能对其他人造成威胁,因此会首先在事务所内部遭到强烈的排斥。同时,合伙制的无限连带责任,因注册会计师违规而受损的投资者可以获取应有的民事赔偿,这将成为监督事务所的外部威慑力量。事务所的内外双重压力促使注册会计师谨慎执业,违规操作的可能性相对减少。但是,合伙制事务所加大了注册会计师和事务所的承担法律责任的力度,其被追诉的可能性较大,将会造成“滥诉”注册会计师和事务所的局面,他们的利益会受到不正当的侵犯。因此,这种形式的会计师事务所也不是很有利于注册会计师行业的发展。有限责任合伙制事务所是有限责任事务所和合伙制事务所两种形式事务所的结合,兼具有两种形式事务所的优点,一方面可避免有限责任事务所这种组织形式中注册会计师和会计师事务所承担责任有限的缺点;另一方面,又可以避免合伙制事务所中的注册会计师和事务所本身承担的责任过大的弊端。这种形式的事务所兼顾了社会公众和注册会计师以及事务所两方面的利益,从而有利于整个行业的发展。这无疑需要通过建立和完善注册会计师法规体系才能得以实现。

促进注册会计师行业发展和保护公众利益,是构建注册会计师法规体系必须遵守的一条重要原则。但必须指出的是,贯彻落实此项原则要建立在切实维护国家利益的基础之上,任何片面地强调促进注册会计师行业发展和保护公众利益因而侵害了国家利益的立法思想,都是极端错误的。

(二) 内部和谐与外部统一相结合原则

内部和谐与外部法律制度相统一,不仅是科学合理的注册会计师法规体系的主要特点,也是我们建设注册会计师法规体系应该遵从的一项重要原则。就注册会计师法规体系而言,其和谐与统一,是法律有效调整注册会计师与相关主体之间关系的必要前提。追求注册会计师法规体系内在的和谐,是研究注册会计师法规体系应当坚持的原则。法规体系自身不协调,必然因其自身的冲突引起注册会计师的执业行为和注册会计师行业管理的混乱。因此,注册会计师法规体系自身