



三友会计论丛

第

5

辑

SUNYO ACADEMIC SERIES IN ACCOUNTING

资本市场规模化中的 独立审计机制创新问题研究



王善平 著

Researches on the
Innovation of Independent
Audit Mechanism during the
Process of Higher
Quality Capital
Market's Transition



东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press



资本市场规模化中 的独立审计机制 创新问题研究

王善平 著

东北财经大学出版社

大 连

© 王善平 2002

图书在版编目 (CIP) 数据

资本市场规模化中的独立审计机制创新问题研究 / 王善平著. — 大连: 东北财经大学出版社, 2002.12

(三友会计论丛·第5辑)

ISBN 7-81084-205-6

I. 资… II. 王… III. 资本市场-审计-经济体制-研究 IV. F830.9

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2002) 第 088873 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总编室: (0411) 4710523

营销部: (0411) 4710711

网 址: <http://www.dufep.com.cn>

读者信箱: dufep@mail.dlptt.ln.cn

大连海事大学印刷厂印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 148mm × 210mm 字数: 200 千字 印张: 7 3/4

印数: 1-3 000 册

2002 年 12 月第 1 版

2002 年 12 月第 1 次印刷

责任编辑: 刘贤恩

责任校对: 毛 杰

封面设计: 冀贵收

版式设计: 孙 萍

定价: 20.00 元

作者简介

王善平，男，1964年生，湖南邵阳人，汉族，现任湖南大学会计学院副院长，教授，硕士生导师，中南财经政法大学会计学博士生（师从著名会计学家郭道扬教授），民建湖南省委常委，中国中青年财务成本研究会常务理事，湖南省注册会计师协会技术鉴定委员会委员。在《会计研究》、《审计研究》等发表80余篇学术论文。在“独立审计机制”、“会计的国际化与科学化”、“合并财务报告理论”等方面有独到的研究。著有《国际会计研究》（专著）和教材《国际会计学》、《中级财务会计学》等10余部。主持国家哲学社会科学基金项目《中国规模资本市场建设中的独立审计机制创新研究》、财政部重点课题《合并会计报表问题研究》、湖南省社科规划办课题《证券市场中的会计师事务所制度优化与有效竞争问题研究》等。此外，还作为第一研究成员参与三项国家哲学社会科学基金项目和若干项省部级课题的研究。



出版者的话

随着我国以社会主义市场经济体制为取向的会计改革与发展的不断深入，会计基础理论研究薄弱和滞后已经产生了越来越明显的“瓶颈”效应。这对于广大会计研究人员而言，既是严峻的挑战，又是难得的机遇。说它是“挑战”，主要是强调相关理论研究的紧迫性和艰巨性，因为许多实践问题急需相应的理论指导，而这些实践和理论在我国又都是新生的，没有现成的经验和理论可资借鉴；说它是“机遇”，主要是强调在经济体制转轨的特定时期，往往最有可能出现“百花齐放，百家争鸣”的昌明景象，步入“名家辈出，名作纷呈”的理论研究繁荣期和活跃期。

迎接“挑战”，抓住“机遇”，是每一个中国会计改革与发展的参与者和支持者义不容辞的责任。为此，我们与中国中青年财务成本研究会、东北财经大学会计学院联合创办了一个非营利的学术研究机构——三友会计研究所，力求实现学术团体、教学单位、出版机构三方的优势互补，密切联系老、中、青三代会计工作者，发挥理论界、实务界、教育界三方面的积极性，致力于会计、财务、审计三个领域的科学研究和专业服务，以期为我国的会计改革与发展做出应有的贡献。

三友会计研究所的重大行动之一就是设立了“三友会计著作基金”，用于资助出版“三友会计论丛”。它旨在荟萃名人力作及新人佳作，传播会计、财务、审计研究与实践的最新成果与动态。自 1997



年起，本论丛每年推出一辑。

采取这种多方联合、协同运作的方法，如此大规模地遴选、出版会计著作，在国内尚属首次，其艰难程度不言而喻。为此，我们殷切地希望广大会计界同仁给予热情支持和扶助，无论作为作者、读者，还是作为评论者、建议者，您的付出都将激励我们把“三友会计论丛”的出版工作坚持下去，越做越好！

东北财经大学出版社



三友会计论丛编审委员会

顾问:

- 谷 祺 东北财经大学会计学院教授, 博士生导师
欧阳清 东北财经大学会计学院教授
冯淑萍 财政部部长助理, 会计准则委员会秘书长, 教授
李志文 美国杜兰大学商学院讲座教授, 副院长, 清华大学经管学院教授, 博士生导师
韩季瀛 北美华人会计教授会前会长, 香港大学商学院教授

委员 (以姓氏笔划为序):

- 马君梅 台湾东吴大学商学院院长, 教授
王立彦 北京大学光华管理学院会计系教授, 博士, 博士生导师
王光远 福建省审计厅副厅长, 厦门大学会计系教授, 博士、博士生导师, 中国中青年财务成本研究会副会长
王化成 中国人民大学商学院副院长, 会计系教授, 博士, 博士生导师, 中国中青年财务成本研究会副会长
刘永泽 东北财经大学会计学院院长, 教授, 博士, 博士生导师
刘志远 南开大学国际商学院副院长, 会计系主任, 教授, 博士, 博士生导师
刘明辉 东北财经大学津桥商学院院长, 教授, 博士, 博士生导师, 中国中青年财务成本研究会常务副会长兼秘书长



- 刘 峰 中山大学管理学院会计系教授, 博士, 博士生导师
- 孙 铮 上海财经大学副校长, 会计学院教授, 博士, 博士生导师
- 宋献中 暨南大学管理学院副院长, 会计系主任, 教授, 博士, 博士生导师
- 李 爽 中国注册会计师协会顾问, 中央财经大学教授, 博士生导师
- 张为国 中国证监会首席会计师, 上海财经大学教授, 博士, 博士生导师
- 张龙平 中南财经政法大学会计学院副院长, 教授, 博士, 博士生导师
- 张先治 东北财经大学会计学院教授, 博士, 博士生导师
- 张俊瑞 西安交通大学会计学院副院长, 教授, 博士
- 何顺文 香港中文大学会计学院院长, 教授, 博士, 博士生导师
- 杨雄胜 南京大学国际商学院会计系主任, 教授, 博士生导师
- 陆正飞 北京大学光华管理学院会计系主任, 教授, 博士, 博士生导师
- 陈毓圭 中国注册会计师协会秘书长, 中国中青年财务成本研究会会长, 财政部财科所研究员, 博士, 博士生导师
- 陈国辉 东北财经大学津桥商学院副院长, 教授, 博士, 博士生导师
- 陈建明 天健会计师事务所首席合伙人, 博士, 高级会计师, 中国中青年财务成本研究会副会长
- 陈信元 上海财经大学会计学院院长, 教授, 博士, 博士生导师
- 陈 敏 国家会计学院教授, 天津财经学院会计系教授, 博士, 博士生导师
- 周守华 中国会计学会副秘书长, 教授, 博士, 博士生导师
- 罗 飞 中南财经政法大学会计学院院长, 教授, 博士, 博士生



导师

- 郑振兴 美国休斯敦大学教授, 博士
赵德武 西南财经大学副校长, 教授, 博士, 博士生导师
夏冬林 清华大学经济管理学院会计系教授, 博士, 博士生导师
秦荣生 国家会计学院副院长, 教授, 博士, 博士生导师
徐林倩丽 香港城市大学会计系主任, 教授, 博士
黄世忠 厦门大学会计系教授, 博士
谢志华 北京工商大学校长助理, 教授, 博士
蔡 春 西南财经大学会计学院院长, 教授, 博士
薛云奎 中国会计教授会秘书长, 上海国家会计学院副院长, 教授, 博士, 博士生导师
魏明海 中山大学管理学院院长, 教授, 博士, 博士生导师
戴德明 中国人民大学会计系主任, 教授, 博士, 博士生导师



前言

本书是在我主持的国家哲学社会科学基金立项资助项目《中国规模资本市场建设中的独立审计机制创新研究》的最终成果《规模资本市场与独立审计机制创新》的基础上修改而成的。全书分上、下两篇。上篇包括第1章和第2章，主要研究独立审计机制及其创新、规模资本市场及其对独立审计机制的影响的一般理论。下篇包括第3章和第4章，主要研究过渡时期的独立审计机制创新的五大战略和若干重要的独立审计机制的完善问题。

本书以资本市场规模化为背景，以权利与义务的有机配搭为内在逻辑纽带，通过对规模资本市场、机制、独立审计机制等基本概念的理论分析，研究了我国过渡时期独立审计机制创新的现实问题、热点问题和难点问题，为进一步规范和完善我国资本市场中的独立审计奠定了一定的理论框架和制度设计基础。本书的主要特色是：

1) 把握了“一个核心”

以“权利与义务的有效配搭”为核心构建和完善独立审计机制理论。

2) 提出并论述了有关独立审计机制的“两个理论体系”

(1) 基础理论体系。①“机制”应该是“一个为达到特定的目标而由特定权利和义务有机组成的系统”，并且应由若干子机制和子子机制共同构成；②独立审计机制就是以注册会计师为核心、为实现独立审计的特有功能而设计的特定权利与义务的有效配搭，包括主体独



立机制、非营利动机机制、全面质量控制机制、资格准入机制、公平竞争机制、风险防范机制、后续教育机制、行业管理机制和规范执业机制；③以“理性自利”为基础，论述了星级管理战略理论、名牌经营理论、规模经营战略理论、公平竞争战略理论和国际经营战略理论；④规模资本市场下的独立审计机制的目标理论、功能理论。

(2) 运用理论体系。①资本市场规模化下的独立审计的应对理论；②我国会计师事务所组织形式的选择理论；③合伙人入、出制度安排与创新理论；④独立审计的公平竞争理论和独立审计责任归属理论。

3) 进行了“三大创新”

(1) 把机制定义为“一个为达到特定目标而由特定权利和义务有效配搭的有机体”。通常，人们总把机制（mechanism）定位在机器的构造与工作原理，或者是特定有机体的构造、功能和相互关系上，这一定义在人不是其中的组成要素时是有意义的，但当人是其中的组成要素时，依然如此定义，将不利于科学地设计机制和充分发挥机制的效能。

(2) 从会计师事务所管理机构的角度，率先提出并论述了对会计师事务所应实施“星级管理制度”。“星级”是关于会计师事务所的规模与服务的综合，不是行政级别，不能自封，由专家按公认标准认定，不搞终身制，实行“优者上，劣者下”，高一星级的事务所可以从事下一星级的事务所从事的业务，但不能反过来。“星级管理制度”是对“许可证管理”的制度创新。

(3) 从会计师事务所经营战略的角度，率先提出并论述了会计师事务所持续发展应依赖于“名牌经营战略”。名牌并不与业务收入的多少一一对应，一个有名牌效应的会计师事务所必然是深得资本市场的信息使用者的信任和欢迎，是人员素质高、人尽其才、组织管理科学、讲究公平竞争、有较高的商誉的事务所。会计师事务所可以划分为国际名牌事务所、国内一流事务所、省市一流事务所三个层次。



4) 理论上“四大发展”

(1) 发展了规模资本市场的定义。一般地，人们只是从资本市场的交易品种、交易数额、上市公司的数量与股本规模等参数来定义规模资本市场，但我们认为，不仅如此，还应该包括公司上市制度的完善、资本市场里的任何一只股票对市场总体产生的影响、入市交易主体的理性、上市公司信息披露的规范性、上市公司的公司治理结构能否规范运作、资本市场自律和行政干预的有效配合的恰当性、资本市场构成的多层次性和完整性等多维参数来衡量一个资本市场是不是规模资本市场。这样，既有利于资本市场的规模化建设和规范化建设，也有利于独立审计机制的完善与创新。

(2) 把“理性自利理论”运用于独立审计领域，提出了会计师事务所的治理结构，以防范注册会计师的“逆向选择”和“道德风险”。

(3) 创新型人才可凭借其特殊的人力资本成为会计师事务所的合伙人，同时，可利用优先股吸收有技术优势但没有什么管理能力的人成为会计师事务所的股东，以缓解会计师事务所管理职位供小于求的矛盾和会计师事务所规模化发展对人才的需求。会计师事务所的股权安排的传统理论与实践几乎没有考虑技术创新型人才和管理创新型人才的特殊贡献和优先股效能对普通股效能的补充作用，我们认为，会计师事务所是一种以“人合”为核心的、以智力服务为支柱的非营利单位，提高服务质量是它生存的基础，不断创新是它发展的动力，充分激励技术创新型人才和管理创新型人才的创新能力，是它可持续发展的根本。

(4) 廓清了什么是会计师事务所的公平竞争与不正当竞争。认为公平竞争是在会计师事务所的组建、经营和维护过程中，在公认执业道德和自愿、平等、公平和诚信原则下，为争取执业人员和客户而实施的行为状态。要区分“正常人才流动”和“挖墙脚”，前者属于公平的市场竞争行为，在事务所这种以“人合”为核心的专业服务组织中，尤其应该提倡和鼓励。后者主要为了自己所在的事务所获取更高



星级或资格、或争取某一或某些重要的客户，导致其他事务所失去现有星级资格或重要客户，通过离间或允诺给予高酬劳或高职位等方式，挖走同行的并没有遭受不公正待遇的关键职员（特别是注册会计师和业务骨干），这种行为，已严重地破坏了独立审计市场的正常秩序。

5) 实践上提出了“五大政策建议”

(1) 关于独立审计的法律责任。有四种基本方法可以解决：一是所有事务所的并购都按“终止—设立”方式进行，以化解会计师事务所因脱钩改制前独立审计不独立、审计质量意识较差、行政干预严重、法律法规不健全等各种因素共同作用而累积的法律责任风险；二是脱钩改制前的会计师事务所的经济赔偿责任，应该在原事务所留存的职业风险基金的余额内赔偿，不能祸及脱钩改制后的事务所；三是会计师事务所承担法律责任，不能免除相关注册会计师应承担的法律责任；四是脱钩改制后的事务所的法律责任，宜依法从严追究。

(2) 关于独立审计市场的公平竞争。我们认为：①必须实施合理的星级管理制度；②对鉴证业务必须实施最低收费制度；③提高事务所建立的“门槛”，大力削减现有的事务所，大力推动事务所的并购与重组，扩大事务所的规模，以改善事务所“僧多粥少”、质量不高的境况；④科学规范注册会计师的流动。

(3) 关于会计师事务所的组织形式。有限责任制是 1998 年以来脱钩改制成功的重要条件之一。但从长而计，也只是一种过渡形式，有限合伙制将是我国会计师事务所适应规模资本市场发展在组织形式上的主流方向。

(4) 关于对会计师事务所的管理。目前实施的“许可证制度”容易被“寻租”，“星级管理制度”将是对“许可证制度”的制度创新，注册会计师协会应全面专家化，必须有独立于会计师事务所和注册会计师协会的技术鉴理事。

(5) 关于会计师事务所的收入分配。除了应考虑注册会计师的一



般劳动所得、金融资本所得外，还要考虑因独立审计技术创新人才和管理创新人才在创新上的知识资本所得。

6) 注重密切联系实际

本书的理论研究是在调查研究的基础上展开的，把规范研究与实地调查相结合，对资本市场规模化建设中的独立审计机制创新的重大热点和现实问题作了及时的突破性的研究。如：独立审计机制专题研究、脱钩改制后会计师事务所管理问题研究、资本市场规模化下的独立审计发展战略研究等，都站在了学术研究的前沿，具有重要的学术研究价值和实践指导意义。同时，我们曾多次组织到有关会计师事务所参与指导实践，如参加了长沙孜信会计师事务所有限责任公司的脱钩改制、湖南天职会计师事务所有限责任公司和长沙孜信会计师事务所有限责任公司合并的多次论证，为长沙孜信会计师事务所有限责任公司成功改制，以及与湖南天职会计师事务所有限责任公司顺利合并与规范化建设进行了理论指导和现场研究，取得了良好的社会效益，同时也初步检视了我们探讨的独立审计机制理论。

当然，由于时间紧，我们的能力有限，某些现实问题表现还不充分，敬请诸位指正，以便我们作进一步的深入研究。

王善平

2002 年 8 月于定王台



目录

上篇：基本理论研究

1 独立审计机制及其创新的基本原理	3
1.1 独立审计机制的含义、内在结构和基本功能	3
1.2 独立审计机制创新与人性的经济学分析	15
1.3 创新独立审计机制：管理机构的角色分析	24
1.4 创新独立审计机制：事务所的使命	39
1.5 创新独立审计机制：注册会计师应该做什么	45
2 资本市场规模化及其对独立审计机制的影响	50
2.1 规模资本市场的特性与效用	50
2.2 资本市场规模化对独立审计主体的影响	70
2.3 资本市场规模化对独立审计客体的影响	90
2.4 资本市场规模化对独立审计机制的影响的 一般性分析	107

下篇：过渡时期的现实问题研究

3 过渡时期的独立审计机制创新战略研究	117
3.1 过渡时期独立审计机制创新：特点与影响因素	117



3.2	国内外事务所发展：回顾与启示	136
3.3	过渡时期独立审计机制创新的一般原则	144
3.4	过渡时期独立审计机制创新的五大战略	147
4	过渡时期的独立审计机制创新的现实问题研究	168
4.1	非人力资本担保机制的完善	168
4.2	无限责任制下的事务所治理结构： 内部管理机制的优化	177
4.3	事务所治理结构中的六个具体问题	191
4.4	市场准入制度和公平竞争管理的变革	202
	主要参考文献	225
	后记	227

上篇：基本理论研究

本篇主要研究：独立审计机制的含义、功能和内在结构理论；独立审计机制创新的基本理论；资本市场规模化及其对独立审计机制创新的影响的一般理论分析。