



7:43PM JUL.11 HONG KONG 2:43AM JUL.12
8:43PM JUL.11 TOKYO 3:43AM JUL.12
12:43PM JUL.11 SYDNEY 4:43AM JUL.12

RES RETURN TO POSITIVE OPER INCOME BY 40 >ACCC
RESEARCH, REPLICEN TERMINATE MERGE TALKS >MRE
CORP. REES REV. OPER CASH FLOW GROWTH INUING THRU BASIS 3.70
JUL. 296,269 TICK -42 JUL.2 +375-145 COMP. -3.48
05 JUL. 103,543 TRIN 1.10 JUL.2 -600-119 BPU.2 +5870-52
JUL. 155,702 USU.2 -1501-14 JUL.2 -320-160 GOU.2 +3867+1
JUL.2 CLO. +1738+4 TBU.2 -9491-2 JUL.2 +6310-82 OEX +3031-65

会计中介机构监管问题研究

KUAIJI ZHONGJIE JIGOU JIANGUAN WENTI YANJIU

田国双 刘晓光 著

东北林业大学 出版社

会计中介机构监管问题研究

田国双 刘晓光 著

东北林业大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

会计中介机构监管问题研究/田国双, 刘晓光著. —哈尔滨: 东北林业大学出版社, 2005.9

ISBN 7-81076-790-9

I. 会… II. ①田… ②刘… III. 会计-中介组织-监督管理-研究-中国 IV. F233.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2005) 第 107265 号

责任编辑: 戴 千

封面设计: 彭 宇



NEFUP

会计中介机构监管问题研究

Kuaiji Zhongjie Jigou Jianguan Wenti Yanjiu

田国双 刘晓光 著

东北林业大学出版社出版发行

(哈尔滨市和兴路 26 号)

黑龙江省教育厅印刷厂印装

开本 850 × 1168 1/32 印张 7.375 字数 185 千字

2005 年 9 月第 1 版 2005 年 9 月第 1 次印刷

印数 1—1 000 册

ISBN 7-81076-790-9

F·182 定价: 22.00 元



作者简介

田国双 男，1963年7月生，1984年毕业于吉林财贸学院会计学专业，东北林业大学经济管理学院副院长、教授，兼任中国会计学会理事、黑龙江省审计学会常务理事、哈尔滨市会计学会副会长、《林业财务与会计》杂志总编等职。

主要从事财务管理、审计、资本运营等方面的教学和科研工作。主持黑龙江省哲学社会科学基金等省级科研项目5项，参加国家、省（部）级科研项目多项。指导硕士研究生近30名，出版专著、教材8部，公开发表学术论文30余篇。



作者简介

刘晓光 女，1974年7月生，1997年毕业于东北林业大学经济管理学院会计学专业，1997~2003年在东北林业大学经济管理学院攻读财务与会计方向研究生，2002年获得管理学硕士学位，2003年获得管理学博士学位，目前正在中国人民大学继续从事博士后研究工作。主要从事林业投融资、西方财务会计、审计等方面的研究。参加省（部）级课题6项，在《财政研究》、《林业财务与会计》、《中国林业企业》等刊物上发表论文10余篇，出版专著2部，参与编写教材1部。

林业经济管理系列丛书

实证会计理论与资本市场

精装 定价:22.00 元

林业税费改革理论与实践

精装 定价:20.00 元

公共财政体制下的林业投入保障研究

精装 定价:18.00 元

上市公司股权结构与经营绩效研究

精装 定价:15.00 元

林业与公共财政

精装 定价:19.00 元

森林资产核算问题研究

精装 定价:22.00 元

国有林区林业微观主体重构论

精装 定价:22.00 元

黑龙江省森工企业资本运营研究

精装 定价:20.00 元

林业网络财务及其决策支持系统构建

精装 定价:20.00 元

农村经济高速发展新途径研究

精装 定价:25.00 元

法务会计学

精装 定价:26.00 元

会计中介机构监管问题研究

精装 定价:22.00 元

基于林业新定位的国有林区经济重构研究

精装 定价:26.00 元

森林资源资产评估理论与实务

精装 定价:29.00 元

振兴东北新视角

——关于县域经济核心竞争力的研究

精装 定价:27.00 元

聚集与积聚——中国农村城镇化发展

精装 定价:28.00 元

资源禀赋与绿色食品产业发展

精装 定价:28.00 元

国际融资方式研究

精装 定价:18.50 元

黑龙江省农村税费研究

精装 定价:25.00 元

前 言

近年来，我国证券市场频繁爆发出一一起上市公司提供虚假会计信息的重大案件。在 2001 年，更是爆发了“黎明股份”、“银广夏”、“麦科特”等一系列触目惊心的上市公司舞弊案。风潮汹涌的财务丑闻、铺天盖地的报表陷阱直接损害了投资者的经济利益。这些问题的发生，提供审计服务的会计中介机构及注册会计师难辞其咎，因此会计中介行业正在面临着“有史以来最大的信任危机”。

与此同时，在我国会计中介行业的发展过程中存在的矛盾和问题开始显现：真正符合行业自身发展规律和国际惯例的监管体制尚未完全建立，很多关系没有理顺，各监管部门缺少沟通和协调；执业质量、职业道德水平、队伍素质有待于进一步提高；缺乏有效的公司治理结构，一股独大、“内部人”控制现象突出；会计中介机构的市场资源受权力部门所操纵，分成、回扣等设租寻租行为盛行于市场；良性互动机制尚不健全，为了争抢客户，不少会计中介机构争相压低价格，形成了罕见的恶性竞争，严重破坏了行业形象……尤其是经济全球化和网络经济的出现，使我国会计中介行业既遇到了新机遇，也面临着严峻的挑战。这些问题的出现增大了会计中介机构的执业风险。如果不能找到问题产生的根源，并采取有效的措施加以监管，必将危及会计中介机构的长远发展及我国市场经济体制改革的进程，因此有效监管成为

使这一行业起死回生的关键所在。

当前,我国正处于经济转轨时期,会计服务市场化程度不高,现行行业法律法规不健全,政府职能转变没有到位,这使得政府的实质性监管长期处于缺位状态,政府监管与行业自律以及政府各监管部门之间的关系都没有理顺,仍然存在监管职能错位、重叠,权责范围界定不清,相互之间不能协调、配合等诸多弊端,以致会计中介机构监管体制与我国当前经济和会计中介行业发展的现状及趋势极不适应,监管成本高而效率低的问题仍然相当突出。

对会计中介机构的监管是会计发展中的一个关键环节,它不是孤立存在的,而是与会计诚信、执业环境与执业质量、经济利益的驱动、经济制度及法律政策支撑等息息相关的。会计中介机构的监管模式是一项关于会计中介行业管理的制度安排,监管的目标定位和行为取向对会计中介机构的执业质量具有深刻的影响。

然而,目前我国会计中介行业的监管模式还处在一种不健全的状态,监管思路始终模糊不清,而监管理论研究的滞后又使得会计中介行业的监管处于一个尴尬的境地,会计中介行业监管的研究亟待上一个新的台阶。

本书是在黑龙江省会计学会重点课题“提高会计中介机构监管成效的机制及措施研究”的基础上完成的。全书以会计中介机构的监管现状为切入点,通过对国内外会计中介行业的监管模式进行比较研究,构建了基于外部监管及内部治理的会计中介机构监管体系的基本框架,并提出了使该体系有效运行的具体措施。在此基础上,对会计中介机构监管的评估系统进行了探讨。

会计中介机构的监管问题是一个世界性的难题。尽管我们进行了努力的探索，仍然感到存有许多缺憾和不足。故希望本书的出版能起到抛砖引玉的作用，使会计监管工作无论在理论层面还是在实务层面都有新的突破和升华。

在完成本书的过程中，我们借鉴了很多文献资料，除已经在书中列出的主要参考文献之外，或许有遗漏之处。在此，对其作者及出版单位一并表示感谢！

田国双 刘晓光

2005 年 2 月

目 录

1 我国会计中介机构的产生和发展	(1)
1.1 会计中介机构的界定	(1)
1.2 对我国会计中介机构发展历史的简单回顾	(4)
1.3 我国会计中介机构的执业环境	(10)
1.4 我国会计中介机构在执业中面临的突出问题	(17)
1.5 原因剖析	(20)
2 我国会计中介机构监管的历史沿革与现状分析	(24)
2.1 我国会计中介机构监管模式的演变	(24)
2.2 我国会计中介机构的现行监管体系	(28)
2.3 我国现行会计中介机构监管体制的弊端	(40)
3 会计中介机构监管模式的国际比较及其经验借鉴	(48)
3.1 会计中介机构监管模式的国际比较	(48)
3.2 基本结论及对我国的启示	(65)
4 我国会计中介机构监管体系重构	(71)
4.1 文献简述	(71)
4.2 三种监管模式及其比较	(75)
4.3 重构会计中介机构监管体系的基本原则	(80)
4.4 会计中介机构监管的模式	(82)
4.5 会计中介机构监管的主要内容	(88)
4.6 会计中介机构监管权责的调适	(105)
5 会计中介机构的内部治理	(107)
5.1 会计中介机构内部治理的机理分析	(107)
5.2 会计中介机构内部治理的特点	(110)

5.3	我国会计中介机构治理结构的现状分析	(112)
5.4	完善会计中介机构内部治理机制的设想	(116)
6	会计中介机构监管体系有效运行的保障措施	(128)
6.1	优化会计中介机构的执业环境	(128)
6.2	加强对人力资源的管理	(137)
6.3	加强诚信制度建设, 提高行业道德水平	(139)
6.4	鼓励规模化经营	(140)
6.5	推进法制环境建设	(143)
6.6	改革会计中介机构的组织形式	(148)
6.7	成立专家鉴定委员会	(152)
6.8	增大舆论监督的力度	(153)
6.9	完善监管手段	(154)
7	会计中介机构监管的评估系统	(156)
7.1	会计中介机构执业质量的监管标准	(156)
7.2	会计中介机构执业质量监管的评价指标体系	(164)
7.3	会计中介机构的信用评级制度	(168)
附 录		(176)
	注册会计师执行证券、期货相关业务许可证管理规定	(176)
	财政部关于进一步加强注册会计师行业管理的意见	(184)
	财政部关于落实注册会计师行业行政监督职责若干 问题的通知	(188)
	国有企业年度会计报表注册会计师审计暂行办法	(193)
	会计师事务所执业质量检查制度(试行)	(199)
	境外会计师事务所执行金融类上市公司审计业务临时 许可证管理办法	(205)
	审计机关监督社会审计组织审计业务质量的暂行规定	(207)
	审计机关指导监督社会审计机	(213)
	注册会计师 会计师事务所证券、期货相关业务许可证	

年检办法	(215)
注册会计师、资产评估行业谈话提醒制度（试行）	(219)
参考文献	(221)

1 我国会计中介机构的产生和发展

改革开放以来,我国会计中介机构在社会经济中的地位和作用、法制建设、事务所的产权制度、市场结构、管理体制、经济绩效等方面都经历了一个显著的变化过程。其服务领域已经扩展到社会经济领域的各个层面,在维护市场经济秩序、社会公共利益等方面发挥了重要作用。考察会计中介机构产生和发展的轨迹,有助于透过会计中介机构及其从业人员的执业表象,探究其种种问题存在、发生的根源。

1.1 会计中介机构的界定

会计中介行业起源于英国。18 世纪初,随着商品经济的发展,企业规模不断扩大,传统的独资及合伙企业越来越难以满足社会化大生产的要求。在这种环境下,一种新的积聚资本的组织形式——股份制便应运而生了。而股份制经济带来的所有权和经营权的分离,产生了对会计中介服务的需求。自 1720 年查尔斯·斯耐尔受英国议会委托,为南海公司破产案件进行查账并出具报告以来,迄今已有近 300 年的历史。可以说会计中介行业是市场经济发展到一定阶段的产物,而且是随着市场经济的逐步成熟而不断发展的。

在西方,会计中介行业是一种自由职业,可以由注册会计师个人独立开业,也可以以合伙的形式开业,还可以组成专业会计公司。在我国,注册会计师、注册资产评估师等是不能单独执业

的，必须加入会计中介机构，以会计中介机构的名义承接业务。

关于会计中介机构的属性，我国 1986 年曾将其规定为国家批准依法承办特定业务的事业单位。这主要是由于当时成立会计中介机构必须有挂靠单位，再加上政府对会计中介机构监督、维持市场经济秩序的期望，因而会计中介机构被当做政府职能的延伸，而不以营利为目的。但是随着经济的发展，会计中介机构的职能、业务范围不断扩大，这种定性就不再准确。虽然会计中介机构担负着一定的社会职能，但其经费却不是来自财政拨款，而是来自于委托客户，而能否拥有客户及收费的高低又取决于市场竞争的结果。因此，会计中介机构与其他企业一样，需要考虑成本和效益，需要盈利以实现生存和发展。基于此，1993 年我国又将其规定为依法设立并承办特定业务的机构，不再提事业单位的提法，而且其组织形式只能是有限责任或合伙制，具有明显的企业性质。

会计中介机构作为一种社会中介组织，与一般企业相比有自己的特殊之处：①不是资本密集型企业，而是智力密集型企业。在会计中介机构的日常经营管理中，所需的资本支出很小，绝大部分的支出是工作人员的工资支出，非劳动成本较低，资本/劳动比率较小，具有典型的高劳动附加值的特征。可以说，在会计中介机构利润形成的过程中，人力资源起着决定性的作用。②是职业化的盈利组织。首先，其成员必须通过特殊的资格考试，接受职业化管理。该管理以严格的考试来筛选从业人员，以职业规范对其进行约束，并通过后续教育和检查考核来排除不合格的人员，以确保从业人员具有相应的专业胜任能力和实务经验等。其次，在执业过程中，必须接受职业化管理所确定的严格的业务指南的指导，以保证业务的质量。③出资人的限制。一般企业的出资人通常并没有特别的限制，而按《注册会计师法》的规定，会计师事务所的出资人（合伙人）必须是在事务所执业的注

册会计师和其他相关资格的执业人员，事务所以外的其他人员和法人单位均不能出资。这使得会计中介机构的所有权与经营权往往不相分离，因而委托代理关系并不像一般公司那样普遍。另外，会计中介机构几乎不要求外部的专家来保护他们的利益，董事会完全由出资人或合伙者组成。④为客户提供审计及其相关服务时，必须以社会公共利益为重，运用合理的专业判断，来努力维护委托人的合法权益。但不能为了迎合客户的需要而肆意歪曲事实，若由于发表不当意见给公众造成损失，则需要承担相应责任。这与一般企业“以客户为上帝”的宗旨也有质的区别。⑤会计中介机构提供的主营业务产品——审计报告具有公共物品的性质，即在消费上具备非竞争性和非排他性，任何人知悉其内容都不会减少其他人了解该报告的可能性。另外，在证券市场上，审计报告的使用者为不确定的群体，这些群体并不能确定审计报告是否能带来收益及带来多少收益，因此不愿为此支付太多的成本，而愿充当搭便车者，采取不付费的方式来获取信息，以保证其未来机会成本最低。搭便车行为的存在，使审计报告无法像私人物品一样由消费者根据市场价格来调整自己的消费构成和数量，因而无法满足边际收益与边际成本相等的均衡条件以实现消费品的帕累托最优配置。

会计中介机构与一般企业的特点比较如表 1-1 所示。

表 1-1 会计中介机构与一般企业特点比较

项 目	会计中介机构	一般企业
人员构成	主要由专业人员构成	由专业、非专业人员构成
物质投资	较小	较大
成本构成	主要为人力成本	各种成本均有

续表 1-1

项 目	会计中介机构	一般企业
出资人	须具备特定资格	没有特别的限制
所有权与经营权	一般不分离	相分离
委托代理关系	不普遍	大多存在系统的委托代理关系
提供的产品	具有公共物品的性质	多为私人物品

本研究中的会计中介机构主要指会计师事务所，其业务领域主要指注册会计师所从事的业务范围。

1.2 我国会计中介机构发展历史的简单回顾

我国会计中介机构的发展历史可以追溯到 20 世纪初。1918 年 9 月 7 日，在谢霖等一批会计专家的力谏下，北洋军阀农商部颁发了第一部《会计师暂行章程》。同年，谢霖领取了我国第一个会计师证书，并在北京创办了我国的第一家会计师事务所——正则会计师事务所，我国注册会计师制度正式诞生。随后徐永柞、潘序伦等先后开办事务所，形成了素负盛名的我国早期的四大会计师事务所：正则会计师事务所、正明会计师事务所、立信会计师事务所、公信会计师事务所。至 1947 年，全国已拥有注册会计师 2 619 人，并建立了一批会计师事务所。但在动荡不安的政治局势以及以“四大家族”为代表的国民党垄断资本统治下，注册会计师的作用发挥并没有取得长足的进步。当时注册会计师的业务主要是为企业设计会计制度、代理申报纳税、培训会计人才和提供其他会计咨询服务。由于经济的落后，其规模一般均较小，数量也不多，主要集中在上海、天津、重庆等工商业比较集中的城市。新中国成立初期，当时主管财经工作的陈云同志

大胆聘用数千名注册会计师，对工商企业依法查账，为争取国家财政经济状况的好转做出了突出贡献。但后来随着“一五”计划的实施和计划经济模式的确定，注册会计师成了一个历史概念退出了中国的经济舞台。

十一届三中全会以后，适应改革开放形势的需要，财政部于1980年12月23日颁布了《关于成立会计顾问处的暂行规定》。1981年1月1日，上海成立了新中国第一家会计中介机构——上海会计师事务所。以此为起点，我国会计中介机构的发展可以分为两大阶段：

恢复起步阶段。继上海会计师事务所后，北京、深圳、广州等地陆续成立了一批会计师事务所，一些配套的法规和组织机构也纷纷出台。期间，注册会计师审计载入1985年颁布实施的《中华人民共和国会计法》；1986年7月3日国务院颁布了新中国第一部注册会计师法规——《中华人民共和国注册会计师条例》，确立了注册会计师行业的法律地位。同年10月29日，财政部发布了《会计师事务所暂行管理办法》。1987年审计署发布了《关于进一步开展社会审计工作若干问题的通知》，要求各地在经过试点、总结经验的基础上，有计划、有步骤地发展社会审计组织。1988年11月，全国性的职业组织——中国注册会计师协会正式成立。至此，会计中介行业基本完成了恢复创业工作，注册会计师达到了3 000余人，会计师事务所250家。绝大多数的会计师事务所都有一个共同的特点，就是均由一个或一个以上的国家机关、事业单位或大专院校（也有个别为企业）为发起成立单位，会计师事务所是“挂靠”在发起单位之下的附属机构或二级单位。会计师事务所性质上属于国家事业单位，但在组织人事、工资福利、财务收支甚至业务承揽等方面都挂靠于发起单位，因而事务所受制于发起单位。

规范发展阶段。1993年10月31日，颁布了新中国第一部

《中华人民共和国注册会计师法》。由于法规设施的不断完善以及在改革开放形势的推动下,我国会计中介机构在改革中发展、在整顿中提高,逐步步入了规范化、法制化的轨道。1996年1月1日,第一批《独立审计准则》正式实施。1996年5月,中国注册会计师协会与中国注册审计师协会实现联合,从而结束了社会审计隶属于两个部门的不利局面,实现了行业的统一管理。1997年8月至1998年年底,全行业开展了大规模的清理整顿,进一步规范了市场秩序、净化了执业环境。1999年底,全国4805家会计师事务所与主办单位脱钩,改制成为由注册会计师个人发起设立的合伙制事务所及有限责任制事务所,打破了长期以来束缚行业发展的体制瓶颈。2000年上半年,财政部、中国注册会计师协会相继发布了关于会计师事务所扩大规模的若干意见和规定,从而在全国范围内掀起了一场大规模的会计师事务所合并浪潮。截至2001年3月31日,全国28个省、市、自治区原有的407家会计师事务所合并成150家,平均2.7家会计师事务所合并成1家。其中,采取新设合并的72家,占合并会计师事务所的48%,吸收合并的54家,占36%,吸收专业人员的24家,占16%;跨省合并的32家,占22%,省内合并的118家,占78%。因联合、兼并、不符合条件停止执业或撤销等原因减少的会计师事务所所有1000多家。至此,会计师事务所从国家投资变成民间资本出资,从原来受制于挂靠单位、受制于行政干预的多头管理变成独立承担法律责任、自主经营、自担风险、自我约束及自我发展的社会中介机构。截至2003年底,全国共有会计师事务所4627家,注册会计师总人数为61255人。具体情况如表1-2所示。