

会计学博士论丛

Accounting Doctoral Dissertation Series

编辑寄语

我们在会计学广袤无垠的
大海上追逐浪花
发现了这些
闪耀着理性火花的小小贝壳
经过细细筛选
我们将
那些最具潜质的珠贝
奉献给广大读者
并期待着您的回应

曾铁兵 著



注册会计师职业问题的 多视角研究初探

A Multi-perspective Research
on Public Accounting Profession



中国财政经济出版社



会计学博士论丛

注册会计师职业问题的 多视角研究初探

A Multi-perspective Research on Public
Accounting Profession

曾铁兵
著

中国财政经济出版社

图书在版编目(CIP)数据

注册会计师职业问题的多视角研究初探/曾铁兵著. —北京:
中国财政经济出版社, 2006. 1
(会计学博士论丛)
ISBN 7-5005-8805-4

I. 注… II. 曾… III. 会计师—研究 IV. F233

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2005)第 140079 号

中国财政经济出版社出版

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

E-mail: ckfz@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

涿州市新华印刷有限公司印刷 各地新华书店经销

880 × 1230 毫米 32 开 10.75 印张 245 000 字

2005 年 12 月第 1 版 2005 年 12 月涿州第 1 次印刷

印数: 1—1 500 定价: 21.00 元

ISBN 7-5005-8805-4 / F·7661

(图书出现印装问题, 本社负责调换)



作者简介

曾铁兵，1965年4月生于北京市。管理学硕士。

现任《中国注册会计师》杂志副总编、中国注册会计师协会期刊编辑部主任。先后在厦门大学获得经济学学士学位(1986年)和管理学硕士学位(1999年)，在中央财经大学获得管理学博士学位(2005年)。

1986年至1994年在财政部财税体制改革司从事国有企业财务管理与改革政策研究。1994年调入中国注册会计师协会，先后在注册部、综合部从事注册会计师行业管理和改革政策研究。1999年至今在《中国注册会计师》编辑部工作。

1994年以来，在《经济社会体制比较》、《审计研究》、《当代财经》、《财会通讯》、《财务与会计》、《中国注册会计师》等专业期刊上发表论文30多篇、20余万字；参与撰写或翻译有关专著、译著5部；撰写了30多篇、60多万字的内部研究报告和分析资料。

注册会计师职业问题的 多视角研究初探

A Multi-perspective Research
on Public Accounting Profession

责任编辑：蔡丽兰



学术界应以总结与探索理论为己任，会计学界也不例外。会计理论研究成果的直接载体应当说是会计学术著作，而最能反映最新会计学术观点的往往是那些中青年学者的论著，会计学博士论文就是其中新鲜的、有活力的、闪耀着思想火花的论著中的一部分。时值今日，我们会计界培养了一批又一批博士生高级专门人才，他们是会计科研的新生力量并成为会计事业发展的希望。他们的创新能力强，成果产出率高，特别是在他们的博士论文中，某些观点如经深化和完善，有可能成为全新的、具有开拓性的，甚至是代表会计领域今后创新研究的学术思想。

本此初表，中国财政经济出版社会计分社的编辑策划了一套“会计学博士论丛”，将会计学术研究领域中那些具有较高理论水



平和创新意识，能在一定程度上填补会计理论的空白并与现实需要贴近、对实务操作具有指导意义的财务、会计、审计方面的，主要是博士生的理论著作收录进来，旨在宏扬会计学理论，活跃学术氛围，促进会计理论研究向纵深发展。

我考虑这套“会计学博士论丛”的出版，具有以下意义：

一、总结和反映了我国现代会计教育的最新成果

我在 1995 年的一篇文章（《我国会计理论研究的若干认识》）中曾经谈到，综观当今世界，既不存在会计教育落后而会计实务先进的情形，也不存在会计教育先进而会计实务落后的情形，会计教育的变革与会计实践的进步密切相关，而会计理论研究成果也很大程度上是通过会计教育转化为对实践的指导作用的。我们每年都要培养一批博士生，他们是会计教育的较高层次上的受益者，是未来的会计理论研究者，将他们在校的研究成果去粗存精、陆续出版，应当说是能够反映我国现代会计教育的最新成果的。

二、较为系统、全面地反映了当前会计学理论与实务研究发展的全貌

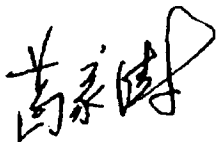
综观我国近年来的会计理论研究与会计理论建设情况，很难用一句话概括，学术界的评价也褒贬不一，相持不下。现今的会计学术界也是派系林立，各院校之间门户之见颇多，财经出版社将新近完成的、具有较高理论水准的博士生论文相继出版，可以说是为会计界做了一件好事，使我们不出门便可详细了解最新的会计研究动态和成果。会计是一门有史、有论、有独特的方法与技术且包罗众多分支学科的知识体系，一两本著作，难以道其万一，出一本合集，又难免只见树木、不见森

林，难以窥见会计学的动态发展，这样，出版“会计学博士论丛”不失为良策，可以使我们动态地综观与掌握当前会计学理论与实务研究发展的全貌。

三、能够活跃未来我国的会计理论研究，丰富我国的会计理论

现阶段的在校博士生一般都具有工作或实践经验，他们除具备专业知识外，在相关经济学科知识以及电脑和外语等应用技能方面远比我们那个时代丰富，他们的思想也是非常活跃的。他们在汲取了一系列会计理论研究成果的养分之后，将其充分消化、吸收，有的还能将其发展、创新，提出新的理论观点，在学术界引起争鸣。综观会计发展史，不乏事例。将这批活跃人群的思想、观点整理出版，必将有利于丰富和活跃我国的会计理论研究。

理论是社会需要的产物。我衷心希望这套“会计学博士论丛”中能不断涌现出适应当前社会需要的、推动会计理论研究方向纵深发展的著作！



2001年8月9日



众所周知，注册会计师职业是市场经济的产物。市场经济越发展，注册会计师职业就越重要。当今世界里，注册会计师职业的专业水平、服务范围、社会地位以及受重视的程度，往往是与市场经济的发达程度成正比的。换句话说，注册会计师职业是市场经济制度环境的有机组成，体现着市场经济制度发展的程度。在中国，注册会计师制度正是伴随着以市场经济为导向的改革开放进程的深入发展而得以重建和发展的。也许很多人并不清楚，中国的注册会计师制度实际上很早就已经建立起来。

如果以注册会计师相关法律制度的建立作为一种划分标准，1862年，英国公司法第一次提出由注册会计师承担公司审计的概念，标志着注册会计师制度的建立。1896年，美国纽约州通过了《管理公共会计师职



业的法案》，是世界上第一个针对注册会计师的专门法律。而早在1918年，中国当时的北洋政府就颁布了《会计师暂行章程》，标志着中国注册会计师制度的正式建立；1930年，国民政府立法院通过了《会计师条例》，中国注册会计师自此正式取得法律地位。1978年出现的中国注册会计师制度，应当是时隔60年，中国注册会计师制度的重新恢复建立。但是，如果说60年前中国建立的注册会计师制度还是比较“超前”的，那么60年后的重建，虽非新建，但已经与世界上市场经济发达的国家有了很大的差距，存在一个重新学习和发展的过程。这个过程实际上也是注册会计师职业化发展的过程。

2 中国的改革开放实际上是要在最短的时间内补完西方国家上百年的市场经济历程；如果以1978年为起点，到今天仅有27年，社会主义市场经济体制只是框架基本建立。对于中国的注册会计师而言，如果以1978年重新设立注册会计师、1993年颁布《注册会计师法》、1999年会计师事务所脱钩改制作为一种制度创设的标记，到今天分别只有27年、12年和6年。显然，中国注册会计师职业的重新学习和发展也仍然处于一个行进的过程之中。而就这个过程而言，有了制度也并不等于有了一切；学习和发展更多的还是建立制度之后的事情。这一点在中国的注册会计师职业体现得尤为突出。

年岁不大而名分不低的中国注册会计师职业在创建至今的80多年和重建至今的20多年里，经历了许多坎坷和起伏；目前注册会计师整体的专业水平和社会地位都仍然还很有限，行业管理体制和运作上也仍处于不成熟的探索阶段。与此同时，上个世纪90年代末、本世纪初，国内外都出现了一系列公司



财务丑闻，引起了全社会对于会计问题和注册会计师职业的高度关注，也引发了全球范围内注册会计师职业管理体制前所未有的巨大变革。特别是从国内情况看，20世纪80年代初注册会计师制度恢复重建以来，中国的注册会计师行业管理先后经过了80年代初至90年代初由政府完全主导、90年代初至本世纪初由行业协会代行政府职责的体制沿革。2002年底，政府收回了原先委托给行业协会代行的行政管理权，注册会计师行业管理呈现出政府管理和行业自律并行的新格局。2005年，财政部提出要加速独立审计准则国际趋同的步伐，中国注册会计师协会也提出了《关于加强行业人才培养工作的指导意见》，要通过加强注册会计师行业人才培养，建立一支在质量和数量上能够满足我国经济和资本市场发展战略，以及现代企业制度需要的执业队伍，适应注册会计师职业国际化发展的新形势。这些都预示着中国注册会计师职业开始进入新的发展阶段，即要由以往单一的制度学习和引进转向更加综合、更具立体性的制度引进与创新。

在这种情况下，研究和总结国外注册会计师职业发展的规律，探求中国注册会计师在更短时间内完成职业化的有效途径，使之成为完善社会主义市场经济体制的助力器，显然是一件很有意义的事情，具有很强的理论和实践价值；同时，新的形势发展也迫切要求当前的注册会计师职业问题研究有新的突破和发展。

曾铁兵同志多年从事政策研究工作，特别是1994年之后曾参与了注册会计师行业管理和改革的许多重要政策的研究，对注册会计师行业有较多的了解，也有较深的研究。早在攻读硕士学位期间，他就以《试析经济转轨中的注册会计师行业发展问题》为题，尝试采用转轨经济学理论对中国注册会计师行



业在 20 世纪八九十年代的发展历程进行了一些初步的理论分析,提出了一些有价值的见解。在考取我的博士研究生后,他继续围绕注册会计师职业问题进行深入研究,在撰写博士学位论文时,他敏锐把握住注册会计师职业问题并不单纯是注册会计师职业自身的问题这一线索,大胆借鉴社会学、政治学、经济学、史学等多个学科知识,选择了研究难度较大的职业协会问题作为切入点,采用文献综述、个案研究、国际比较、现实分析等多种方法,对注册会计师职业问题进行了多个视角的分析研究,对构建注册会计师职业问题研究框架以及注册会计师行业政策研究提出了许多有价值的观点和见解,体现出较为深厚的知识储备、较为独到的研究视野、较为扎实的研究功底。此书就是在其博士学位论文《职业协会研究:注册会计师职业发展问题的一种分析视角》的基础上修改而成的。

我认为,曾铁兵同志从多个视角展开对注册会计师职业问题的研究,这一探索对于会计研究领域是很有价值的。这不仅因为其在研究的思路、方法较传统的会计审计研究有所创新,对相关文献的梳理上为后续研究奠定了较为坚实的基础,而且还因为这种研究的风险性。按照目前会计学科的划分,审计是会计学科的一个组成部分。一般认为,注册会计师职业是基于法定公司审计的需要而出现的,因此,注册会计师职业问题的研究也归属于会计研究的范畴。而曾铁兵同志“跳出会计看会计”的这种大胆尝试,由于专业阻隔、知识储备有限和时间不足的局限,很可能陷入来自会计学和其他所运用的学科两个方面诘问的境地。但我认为,在当今的知识社会和信息时代,这种勇于探索、积极进取的研究态度和学习精神,本身就是值得会计学界鼓励、支持和肯定的。

注册会计师职业问题是一个涉及面很广、研究难度很大的

序



课题，需要各相关领域的共同参与和协同研究。曾铁兵同志在这方面先行一步，进行了有益的探索。相信他的研究成果在推动注册会计师职业问题研究方面会有很好的抛砖引玉的基础性作用，也相信他在今后的研究中会有更大的进步。

是为序。

孟 焰

2005年12月4日



摘要

上个世纪 90 年代末、本世纪初, 国内外都出现了一系列公司财务丑闻, 引起了全社会对于会计审计问题的高度关注, 也引发了全球范围内注册会计师职业管理体制前所未有的巨大变革。从国际上看, 21 世纪初开始, 以美国为代表的成熟市场经济国家和地区的注册会计师职业监管体制相继出现了强化公众独立监管和政府监管的势头, 特别是 2002 年美国萨班斯法案的出台, 对全球的注册会计师职业都产生了重大的影响。这直接提出了一个问题, 那就是: 在注册会计师职业发展中一向强大有力的注册会计师行业协会, 应当如何重新定位。从国内情况看, 自 20 世纪 80 年代初注册会计师制度恢复重建以来, 中国的注册会计师行业管理先后经历了 80 年代初至 90 年代初由政府完全主导、90 年代初至本世纪初由职业协会代



行政府职责的体制沿革。2002 年底,政府收回了原先委托给职业协会代行的行业行政管理权,注册会计师行业管理又呈现出政府管理和行业自律并行的新格局。这对中国的注册会计师职业协会的作用提出了新的要求。在这种情况下,研究和总结注册会计师职业发展的规律,研究和总结职业协会在注册会计师职业发展中的作用,显然是很有意义的。

从行业内部来讲,中国的注册会计师制度自 1978 年恢复重建,迄今已有 20 多年。这期间,随着改革开放、特别是资本市场的建立和发展,注册会计师在市场经济体制中的作用也在日益增强,注册会计师职业的迅猛发展也有目共睹。但是,与整个职业的快速发展相比,有关注册会计师职业发展和职业协会建设方面的研究相对滞后,导致人们对注册会计师行业的认识有限、社会期望值差距过大,每当社会上出现涉及会计审计领域的严重问题,注册会计师每每首当其冲地成为公众责难、甚至提起诉讼的对象。加强和深化注册会计师行业发展理论的研究,特别是将注册会计师作为一个职业整体进行研究,在一定程度上也事关注册会计师行业长远发展的协调稳定。

如果将视野进一步拉开,从整个社会经济变革的大局面上看,当今世界各个国家和地区都不同程度地加入了资本全球化的进程。而且上世纪末、本世纪伊始,国际经济社会发展出现了许多新的特点,主流就是制度变革的国际趋同。与此同时,经过 20 多年历程,中国的经济改革开始进入中后期,也呈现出许多与以往 20 多年里所不同的新特点。这些新的情况构成了注册会计师职业发展新的制度环境,需要认真分析和研究,以便注册会计师职业能够更加主动地适应这些新变化,保持持续稳定协调的发展。而从另一个角度看,尽管国内外的这些新变化目前仍在进行之中,变革效果及其走向也尚待观察,但以



笔者的分析,这种形势对于会计审计界而言,可能隐含着这样一些新的认识:会计审计领域的问题不再是会计审计体系自身的问题,必须结合整个社会及其环境的情况来看待和处理;在会计人自认为能够相当完美地自圆其说的会计审计规范体系之外,还需要有同样完美或者同样能够让我们自认为满意的会计规范和审计规范的执行者。而注册会计师职业就是其中的一个重要部分,并且由于其公共执业的职业性质,他们在所有执行者中最需要研究和处理好职业与社会的关系问题;缩小社会期望值差距一向是注册会计师职业发展的动因。

基于以上考虑,本书选择从多维视角来研究注册会计师职业发展问题,希望能够由此拓展注册会计师职业问题研究的视野,更加深入地探索注册会计师职业发展与外部环境的合理关系之构建,探求将会计审计问题置于更加广阔的历史和社会背景中考察的新思路,以期会计审计问题的解决方案与社会经济政治环境更加有机地结合起来,使会计审计问题更加“社会化”,从而能够得到社会的理解和认可;而这正是包括注册会计师职业在内的所有会计审计专业人士及其所从事的会计审计工作得以安身立命的基础。

本书所研究的注册会计师职业,从国际比较角度看,是指国际通行的会计职业中那些公开执业或具有独立审计师资格的会计师,一般称为公共会计职业,在中国仅指财政部主管的中国注册会计师协会会员中的执业注册会计师。按照目前国内研究惯例,注册会计师职业发展(包括注册会计师职业协会建设)方面的研究,在会计学领域,归入注册会计师审计范畴。一般来看,注册会计师审计可以有两种含义,一种指注册会计师所做的审计业务,包括政府审计、内部审计的内容,另一种仅指法律规定由注册会计师完成的审计业务。实际上,注册会



注册会计师职业问题的多视角研究初探

计师职业发展的概念比注册会计师审计范畴要更大。如果按照与注册会计师审计范畴同样的口径,应当指注册会计师所做的包括审计、会计、税务、咨询等各类服务在内的“大会计”或“大审计”的概念,还应当包括对注册会计师职业的管理和规范等内容。但这已超出了本书研究的特定专业范围。为保持研究的现实可比性,本书将研究限定于会计领域的注册会计师审计范畴。

总体上看,国外有关注册会计师职业的研究文献不少,但其中有一个最突出的共同特点就是,基本上都是对英、美、澳等发达工业化国家(俗称发达英语国家)和地区的研究,缺少对于非英语国家和地区、发展中国家和地区、转轨国家和地区的注册会计师职业及其协会的研究。而国内对于注册会计师职业发展和职业协会建设方面的研究相当有限。一方面,国内会计学界现有的相关研究,大多局限在对于与注册会计师完成审计业务有关的专业技术和管理体制问题的探讨上,包括审计准则相关问题,注册会计师审计的法律责任问题,注册会计师审计制度的构建,等等。整体上呈现出两个极端:或者是会计人采用会计的方法和思路研究会计的问题,或者是从政府对会计审计工作的规范和管理的角度展开研究,很少将注册会计师职业或职业协会作为一个整体提出来加以系统而深入的探讨。另一方面,国内其他研究领域对行业协会的研究成果不少,但对于专门职业的发展和职业协会建设的研究非常之少。这种情况下,本书的研究就有了某种程度上的“敲门砖”意义;而现有国际和国内的相关研究,也使本书的研究和探索,存在一定的基础和条件。

鉴于国内会计领域对于注册会计师职业发展和职业协会建设的研究很有限,而国际会计学界以及国内外其他领域的相关