

2004

中国注册会计师

行业发展研究资料

CPA PROFESSIONAL DEVELOPMENT: STUDIES & RESULTS



中国注册会计师协会 编



经济科学出版社

2004

中国注册会计师

行业发展研究资料

CHINA PROFESSIONAL ACCOUNTANTS DEVELOPMENT RESEARCH DATA

中国注册会计师协会 编

中国财政经济出版社

2004

中国注册会计师 行业发展研究资料

CPA PROFESSIONAL DEVELOPMENT: STUDIES & RESULTS



中国注册会计师协会 编



经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

中国注册会计师行业发展研究资料 (2004) / 中国注册会计师协会编. —北京: 经济科学出版社, 2005. 4
ISBN 7-5058-4862-3

I. 中... II. 中... III. 会计师-行业组织-发展-研究资料-中国-2004 IV. F233.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2005) 第 025067 号

责任编辑: 崔新艳

责任校对: 董蔚挺

版式设计: 代小卫

技术编辑: 董永亨

中国注册会计师行业发展研究资料 (2004)

中国注册会计师协会 编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100036

总编室电话: 88191217 发行部电话: 88191540

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

北京欣舒印务有限公司印刷

德利装订厂装订

787×1092 16 开 20.5 印张 370000 字

2005 年 4 月第一版 2005 年 4 月第一次印刷

印数: 0001—3000 册

ISBN 7-5058-4862-3/F·4135 定价: 36.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

前 言

从2002年开始,中国注册会计师协会开始编发《行业发展研究资料》,对关系行业发展的重大问题提供研究报告和参考资料。2002年和2003年曾将当年所发的行业发展研究资料分别结集出版,受到业内外人士的欢迎。

2004年,中国注册会计师协会继续坚持“以诚信建设为主线”,大力加强行业建设和自律体制建设,并继续深入开展关系行业发展的重大问题的研究工作,先后编发了《行业发展研究资料》共二十期。

其中,《美国注册会计师行业监管体制考察报告》是中注协赴美行业自律监管培训班的考察报告,该报告对美国在萨班斯法案前后的行业管理体制作了清晰的描述,澄清了以前国内对美国注册会计师行业管理体制的诸多误解。报告指出美国的行业管理体制受到联邦体制的影响,其整体设计存在缺陷,先后发生的财务造假不应归结为自律体制的失败,而恰恰是因为没有充分发挥行业自律作用。报告还就我国行业管理体制的有关问题以及证券审计资格等问题提出了建议。

《改革的合理途径——AICPA就萨班斯法案实施中的问题提出意见和建议》等四篇报告,围绕美国萨班斯法案实行以来所暴露出的问题,从行业管理改革、公司治理文化以及审计师轮换等不同的角度作了探讨,反映了萨班斯法案颁布两年后,各方面对萨班斯法案的理性思考。

《职业会计师国际教育准则》和《国际会计师联合会发布会员义务公告——要求各团体会员加强行业管理》是国际会计师联合会2004年出台的相关文件,作为国际会计师联合会会员,中注协有责任对其进行推介和宣传。

《2003年上市公司审计报告非标准意见分析报告》、《财务报表保险制度——解决审计独立性的新思路》等六篇报告,就我国2003年年报审计中的非标审计意见情况、审计师的独立性、协会在行政许可法框架下依法办会、公众利益与行业利益等问题进行了研究和分析,提出了研究意见和建议。

《帕玛拉特事件的由来、暴露出的问题及进展》等五篇报告,第一时间对帕玛拉特事件进行了跟踪、研究,对国际上行业相关的重大事件进行追踪,是

我们的一种新的尝试。

《美国财务会计准则委员会对美国证券交易委员会——关于原则导向会计体系建议的回应》等两篇报告则对关系到注册会计师执业环境的会计准则制定方法、企业财务报告模式等问题进行了探讨。

上述二十篇报告都涉及行业发展的重大问题，对于指导行业工作以及有关问题的研究，具有参考和文献价值，特予编发，并定名为《中国注册会计师行业发展研究资料（2004 年辑）》，供参考。

中国注册会计师协会

2005 年 1 月

目 录

美国注册会计师行业监管体制考察报告	1
改革的合理途径	
——AICPA 就《萨班斯法案》实施中的问题提出意见和建议	12
美国审计总署关于会计师事务所强制轮换潜在 影响的研究报告	39
萨班斯法案：由来、影响及争论	78
公司治理文化的变革	96
职业会计师国际教育准则（IES1 ~ IES7）	105
国际会计师联合会发布会员义务公告 ——要求各团体会员加强行业管理	166
2003 年上市公司审计报告非标准意见分析报告	168
财务报表保险制度 ——解决审计独立性的新思路	216
《行政许可法》解读	225
在现行的行政许可框架下更好地发挥协会作用的建议	239
中国注册会计师协会会员服务需求调查分析报告	244
行业自律与公众利益	270
帕玛拉特事件的由来 暴露出的问题及进展	279
帕玛拉特事件进展情况（续一）	286
帕玛拉特事件的进展情况（续二）	289
帕玛拉特事件的进展情况（续三）	292

帕玛拉特事件的进展情况 (续四)	295
------------------------	-----

美国财务会计准则委员会对美国证券交易委员会

——关于原则导向会计体系建议的回应	298
-------------------------	-----

企业报告的新模式

——英格兰和威尔士特许会计师协会发起的“为更完善市场的 信息运动”系列报告之一	310
--	-----



美国注册会计师行业监管 体制考察报告

概 述

由于政体、历史等多种因素的影响，美国注册会计师行业监管体制形成了州与联邦两个层次的复杂结构，其中较为重要的监管机构包括：行业自律组织美国注册会计师协会和各州注册会计师协会，法定管理组织各州会计委员会，政府机构美国证券交易委员会，以及安然事件之后新出现的非政府独立监管机构公众公司会计监督委员会。

2

一、美国注册会计师协会

美国注册会计师协会（AICPA）是美国注册会计师行业最早出现的行业组织，其历史可以追溯到 1886 年，迄今已走过了 100 多年的发展历程。1886 年 12 月，美国公共会计师协会（AAPA）成立。1887 年 8 月，纽约州的法律正式承认美国公共会计师协会。1896 年，纽约立法机构通过了《管理公共会计师职业的法案》，第一次提出“注册会计师”（CPA）称谓。之后的几十年时间，AAPA 与其后出现的其他会计师职业组织不断合并，于 1957 年改为现名。AICPA 目前拥有会员 34 万余人，执业机构 4 万多个，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。

AICPA 的主要工作包括：参与制定会计准则和指南，制定审计准则和职业道德规范，组织全国注册会计师考试，组织同业互查，开展后续教育，对违反行规者实施惩戒等。AICPA 的监管对象包括所有个人会员所从事的各种业务，并于 20 世纪 70 年代之后将会计师事务所作为团体会员纳入了监管范围。在证券市场审计业务领域，AICPA 自 20 世纪 70 年代以后，通过设立公众监督委员会、会计师事务所部证券业务处及开展同业互查工作，对证券市场审计业务的监管发挥着重要作用。

二、州注册会计师协会

美国各州也都拥有自己的注册会计师职业组织——州注册会计师协会。与 AICPA 功能类似，各州注册会计师协会是州注册会计师的自律组织，对会员进行自律监管和服务。州协会的基本职能包括：推动制定有关本州的注册会计师行业的相关法规；与 AICPA 合作，负责本州会计师事务所的同业互查；开展

后续教育和培训；实施行业惩罚和纪律措施等。州注册会计师协会有一个独到之处在于，它们十分重视为占会员近半数的非执业会员的服务，这类会员有很大比例在公司、政府部门担任职务，许多州协会都设有 CFO 培训中心，为非执业会员提供最新的知识培训。

美国联邦体制相对应，州注册会计师协会依照本州协会的章程，独立行使职能，并不是 AICPA 的分会，与 AICPA 之间不存在上下级隶属关系。AICPA 对各州协会的工作给予一定的指导，并相互合作、协助。在美国，注册会计师往往自愿加入两个以上的注册会计师协会，其中之一是 AICPA，另一个则是执业所在州的注册会计师协会。

三、州会计委员会

由于美国是联邦体制并受早先已形成的律师、医师等行业管理模式的影响，各州之间的立法和行政又相互独立，互不兼容，美国注协没法仿效英国，由协会颁布通行全国的执业会计师的注册证书，而是在 20 世纪初期开始，各州根据本州独立的立法权，相继颁布了本州的法律，设立会计委员会，负责本州注册会计师行业的注册。州会计委员会在性质上属于法律授权组织，即法定组织；其运转经费来源于从注册会计师和事务所依法收取的注册费等费用，而不需要纳税人负担。州会计委员会的组成由州会计师法予以规定，其成员多由州长任命，一般 1/2 或 2/3 以上为执业注册会计师。州会计委员会的主要职责是注册会计师的注册，该注册在州当地才有效。

鉴于注册由各个州实施，而会计服务市场又是全国性的市场这样一个矛盾，在 AICPA 的推动下，各州会计委员会成立了州会计委员会全国联合会 (NASBA)，它是一个协调组织。1984 年，NASBA 与 AICPA 共同出台了《统一会计师法案》(UAA)，该法案不是美国国会通过的联邦法，只是 NASBA 和 AICPA 在全国各州推广的会计师法的范本。该法案已被绝大多数州会计委员会认同并以不同方式落实。

四、美国证券交易委员会

在美国联邦政府一级，并没有专门的政府部门主管注册会计师行业。与注册会计师行业有着密切关系的机构主要是美国证券交易委员会 (SEC)。SEC 是直接对国会负责的政府机构，其委员由总统任命、参议院批准，总统的任期与委员会委员的任期并不同步，SEC 不属于以总统为首的政府行政序列。SEC

成立于1934年，负责1933年的《证券法》和1934年的《证券交易法》的实施，监管美国证券市场，因而对从事证券市场审计业务的注册会计师和事务所有着很大影响，但并不对注册会计师行业进行日常监管。但对证券市场的案件的调查处理包括相关的注册会计师，有权暂时或永久地禁止注册会计师从事证券市场相关业务。

安然等财务欺诈事件爆发之后，美国国会颁布了萨班斯法案，设立了公众公司会计监督委员会（PCAOB），负责证券市场审计业务监管，它可以对证券市场审计案件进行特别调查，SEC对PCAOB进行监督。

美国注册会计师行业的管理

一、关于注册

在美国，各州都有州会计师法，对在本州执业的注册会计师的注册做了规定。尽管各州会计师法的管理规定有许多差异，但总体而言，注册的条件一般包括：具备一定的专业教育背景，通过注册会计师考试，具有一定年限的工作经验。通过注册并不是一劳永逸的，有一个有效期，有效期一般为一到三年，到期后需重新注册。注册工作由州会计委员会负责，但注册赖以通过的考试、后续教育、职业道德行为等条件的监督，基本上是依赖于协会。

二、注册会计师考试与后续教育

各州注册会计师法律中都规定，取得注册会计师注册的条件之一是必须通过注册会计师考试，但各州会计委员会并不举办本州注册会计师考试，而是认可全美统一注册会计师考试（the uniform CPA examination）。统一注册会计师考试由AICPA举办，每年举行两次，目前已经形成了包括报名、命题、考试、评分等在内的一套考试制度和题库体系。

各州法律都规定注册会计师注册后必须接受后续教育，一般要求每年不能低于40小时的后续教育时间，并作为重新注册的必备条件。AICPA和州注册会计师协会作为对会员的自律管理规定，也要求会员参加后续教育，时间的规定与州会计委员会的规定大体相同。因此，完成了规定时间的后续教育，既满足了州会计委员会的规定，又符合了协会的要求。在具体操作中，各州会计委

员会并不自己举办后续教育培训班，而是认可 AICPA 和州注册会计师协会举办的培训和培训记录。

三、执业标准和职业道德规范的制定

早在 1934 年 1 月，美国会计师协会和纽约交易所等机构联合发表了《公司报表审计》（Audits of Corporate Accounts）的文件，后经修订，于 1936 年发表《独立注册会计师对财务报表的检查》，规范会计职业的审计标准。1938 年，美国发生了审计史上轰动一时的 McKesson & Robbins 公司破产案，该公司严重夸大应收款和存货，而审计师因当时的审计实务中没有要求函证应收款及盘点存货，故未对其实施函证和盘点。SEC 要求对审计程序加以修改。美国会计师协会于 1939 年 1 月建立“审计程序委员会”，着力改善审计程序的存货盘点、应收款函证等方面。

1941 年，SEC 第一次向会计职业界提出“公认审计准则”（GAAS）的概念。美国会计师协会的审计程序委员会积极投入 GAAS 的制定，发表了系列公告。1972 年 11 月，审计程序委员会改称“审计准则执行委员会”。1978 年，“审计准则委员会”成立，取代审计准则执行委员会。此外，2002 年新成立的 PCAOB 可决定自主制定证券市场审计业务的审计准则。由于除证券市场审计外，还有非证券市场审计，PCAOB 决定自己制定审计准则以后，使得 AICPA 在是否继续制定审计准则上左右为难。

作为自律管理的重要方面，AICPA 十分重视行业的职业道德建设，制定有职业行为规范（Code of Professional Conduct），对独立、客观、公正，对客户的责任及对同行的责任、业务承揽等有关行业职业道德的内容，作出了非常具体的规定和解释。AICPA 设置职业道德执行委员会，负责监督会员的职业道德行为。

四、监督

根据各州法律，州会计委员会对注册会计师的业务活动拥有检查职能，即对注册会计师的投诉、举报进行调查处理。

AICPA 和州注册会计师协会对其会员的业务活动进行自律监管，组织开展同业互查，并对违反职业道德等行规行纪者予以惩戒。由于许多注册会计师既是州协会又是 AICPA 的会员，AICPA 与各州协会成立了联合惩戒委员会，其惩戒决定对 AICPA 和州协会都生效。

AICPA 与州注册会计师协会组织开展的同业互查得到绝大多数州会计委员会认可,加入协会组织的同业互查系统,并在规定时间内接受同业互查,已作为注册和重新注册的前提。

萨班斯法案及其对证券市场审计 业务监管体制的影响

一、萨班斯法案颁布前证券市场审计业务的监管

萨班斯法案颁布之前美国证券市场审计业务的监管,以 SEC 为主导,AICPA 发挥重要作用。根据 1934 年《证券交易法》成立的 SEC,负责《证券法》和《证券交易法》的实施,监管美国证券市场,包括从事证券市场审计业务的注册会计师。这种职能主要表现在 SEC 拥有对从事证券业务的注册会计师和事务所的调查、处罚权,有权暂停或永久禁止违法注册会计师从事证券业务,其判例也对审计准则的制定和发展间接地产生了一定影响。但除案件调查处理外,SEC 并不对注册会计师行业进行日常监管,而主要依靠 AICPA 的监管。

20 世纪 70 年代美国发生经济危机,大量公司破产和陷入财务困境,连续爆发的权益基金欺诈、储蓄银行和上市公司破产等重大审计失败案,导致了针对注册会计师行业的诉讼浪潮,也引发了参众两院 1976 年、1977 年对注册会计师行业管理体制的调查、听证。在 SEC 的支持下,AICPA 进行了许多重大的改革,加强了行业自律管理,尤其是对证券市场审计业务的管理,逐渐平息了这场纷争。当时,AICPA 的改革措施主要包括以下几方面:

第一,把会计师事务所纳入监管对象。20 世纪 70 年代之前,AICPA 的会员都是个人会员。20 世纪 70 年代开始的注册会计师行业的诉讼爆炸,使得 AICPA 认识到对事务所监管的重要性,因为审计业务尤其是证券市场审计业务,是以事务所的名义而不是以个人名义进行的,事务所内部质量控制对个人从事的审计项目的质量具有重要作用。因此,AICPA 设立了会计师事务所部(the Division for CPA Firms),事务所部按是否从事证券市场业务又分为两个处:证券市场业务处(SECPS)和非证券市场业务处。AICPA 要求从事证券市场审计业务的会计师事务所加入 SECPS,成为其会员并接受监管。这是 AICPA 历史上第一次引入了事务所团体会员的概念。会计师事务所部尤其是 SECPS 的

设立、事务所团体会员的引入以及把事务所纳入监管对象，是 AICPA 自律管理改革的关键一步，其他改革措施都以此作为基础。

第二，开展同业互查（Peer Review）。AICPA 对会计师事务所进行自律监管的核心就是建立同业互查制度，规定事务所每 3 年必须接受一次同业互查。同业互查是由注册会计师行业的同行对事务所的业务进行的互查，主要形式为一家事务所查另一家事务所的业务，被查事务所付费。同业互查关注的重点是事务所的内部质量控制是否符合 AICPA 质量控制准则的要求，对同业互查发现的问题和缺陷，事务所有责任改进、补救。

第三，设立公众监督委员会（POB），监督注册会计师行业自律管理。1977 年，AICPA 与 SEC 达成协议，成立了公众监督委员会。POB 有 5 名成员，分别来自工商界、职业界、立法及监管部门，其基本职责是代表公众监督、评价同业互查及证券市场业务处的其他活动。

AICPA 的以上改革措施，得到 SEC 的支持，但未得到法律上的认可，所以在具体实施中往往缺乏权威性。从 20 世纪 70 年代中期开始，这一套体制一直持续运转了 20 多年，在美国证券市场审计业务的监管中扮演着重要角色，直到安然事件的爆发和萨班斯法案的出台。

二、萨班斯法案出台及对证券市场审计业务监管体制的影响

2001 年 12 月 2 日，安然公司申请破产保护，600 多亿美元的股票市值瞬间蒸发，其审计师安达信公司随之陷入困境。之后不久，世通公司、环球电信公司等也相继出现特大恶性财务欺诈。为此，在社会各界的压力下，美国国会于 2002 年 7 月 25 日通过了《2002 年公众公司会计改革和投资者保护法》，又称《2002 年萨班斯—奥克斯利法案》（以下简称萨班斯法案）。萨班斯法案对《1933 年证券法》、《1934 年证券交易法》的许多内容作了修改和补充，包括证券市场审计的监管、审计独立性、财务信息披露、公司责任、证券分析师的利益冲突、美国证交会的资源和权力、相关问题的研究和报告、公司及刑事欺诈责任、强化白领刑事责任、公司税收返还和公司欺诈责任等 11 个方面。以下着重说明对监管体制的影响。

根据萨班斯法案的要求，专门成立了公众公司会计监督委员会（PCAOB），负责监管从事证券市场审计业务的会计师事务所。PCAOB 是一个独立于行业的非政府法人机构，有 5 名委员，其委员和职员都不属于政府雇员。PCAOB 的经费来源于向发行证券的公司收取会计支持费和向注册的会计师事务所收取“注册费”和“年费”及罚没款收入。主要职能包括：负责对

从事证券市场审计业务的会计师事务所的登记；对从事证券市场审计业务的事务所进行检查、调查和处罚；制定或直接采用注册会计师协会制定的审计准则、质量控制准则以及职业道德准则等。（后来 PCAOB 决定自己制定审计准则）。

SEC 负责对 PCAOB 的监督，包括任命其委员，审批其财政预算，监督其实施的处罚程序，对其做出的处罚决定可加重、减轻、修改或取消等，并在必要时对会计师事务所进行特别检查。

三、萨班斯法案实施后存在的问题和困惑

1. 关于审计准则的制定问题

根据萨班斯法案的授权，由 PCAOB 决定自行制定或者直接采用 AICPA 制定的审计准则、质量控制准则以及职业道德准则等，而 PCAOB 的最终决定却是选择自主制定审计准则，这一决定让美国会计职业界感到震惊。欧盟等国家对此也提出不同意见。

首先，审计准则的制定是一个专业性、技术性很强的工作，PCAOB 负责审计准则的制定，将影响审计准则的专业性。

其次，PCAOB 只负责制定证券市场审计业务的审计准则，那么非上市公司的审计怎么办？如果由 AICPA 制定关于非上市公司的审计准则，势必造成审计准则制定资源的浪费，也使得美国会计职业界出现两个原本可以统一的审计准则。这种局面的出现有没有必要？是否在制度设计的时候就应该并可以避免这种局面的出现？

再次，根据国际会计师联合会章程，各成员都已承诺将国际审计与鉴证准则委员会发布的国际审计准则的原则融入其各自的审计准则当中。AICPA 在国际审计准则制定中起着主导作用，并在国际审计准则和美国公认审计准则的协调中发挥着重要作用。为达到这一结果，AICPA 与国际审计与鉴证准则委员会就有国际影响的审计准则项目（审计风险准则、公允价值计量审计等）开展了大量合作。如果这些努力因审计准则制定职能的转移不再继续，对国际审计准则协调将是极大损失。

2. 关于州注册会计师行业的管理体制

萨班斯法案不适用于未在 PCAOB 注册的会计师事务所，即对非证券市场审计业务的监管在各州一级。那么各州是否考虑颁布本州的“萨班斯法案”、

建立“本州的公众公司会计监督委员会”？如何建立？它和州会计委员会及州注册会计师协会是怎样的关系？人们担心，如果不对萨班斯法案进行理性认识和定位，将其推广到各州，将给各州会计监管带来不必要的震动。针对有关在州一级仿效萨班斯法案的意图，AICPA 为帮助各州应对萨班斯法案对其产生的影响，专门成立了州监管特别委员会，对萨班斯法案实施中有关州注册会计师行业管理问题进行了研究，其结论是萨班斯法案不能简单地套用于从事非证券市场审计业务的事务所，否则，将损害小企业的利益，又对公众无益。

3. 关于 PCAOB 的局限

PCAOB 与依赖行业进行管理的传统相比，已经走得很远，在某些领域，比如审计准则制定，已经越过了发挥行业作用的底线，体现出萨班斯法案的政治意义。而 PCAOB 承担着庞大的检查任务，要对为 100 家以上发行证券的公司提供审计或相关服务的会计师事务所每年检查一次，其余的也要每三年检查一次。此外，每年还有约 1.5 万个案件需要调查处理。PCAOB 所能掌握的资源与公众预期以及法律本身的承诺产生巨大反差。PCAOB 作用发挥得怎样，仍需观察。

体会和思考

一、美国先后发生的财务造假是多种因素作用的结果，其中包括注册会计师体制整体设计的缺陷，把它归结为自律体制的失败，是一种误解

综观安然事件之前美国注册会计师行业的体制，不是西方多数国家一般意义上的政府（或独立监管机构）监督下的行业自律管理体制，而是如美国审计总署（GAO）所言的“支离破碎”（Fragmented）的体制。注册会计师、会计师事务所的资格准入和监督，在州一级和联邦一级是分离的，普通资格在州一级，证券业务监管在联邦一级，从而大大抵消和分散了监管力量。而在证券市场审计业务方面，从形式上看，AICPA 通过同业互查等措施承担了自律监管，但这只是 SEC 这样的监管机构与注册会计师行业的一种谅解，法律并没有像世界上绝大多数国家那样赋予行业协会对证券市场审计业务进行监管的职能，包括将违规会员撤销从业资格权力。因此，AICPA 的这种自律监管，是