

厦门大学经济文库

教育部人文社会科学研究
“九五”规划研究项目
厦门大学经济学院“211”项目
科研课题研究成果

注册会计师 职业行为准则研究

陈汉文 著

中国金融出版社

教育部人文社会科学研究“九五”规划研究项目、
厦门大学经济学院“211”项目科研课题研究成果

注册会计师

职业行为准则研究

陈汉文 著

中国金融出版社

责任编辑：傅国文
封面设计：三土图文
责任校对：潘 洁
责任印制：郝云山

图书在版编目 (CIP) 数据

注册会计师职业行为准则研究/陈汉文著. - 北京:
中国金融出版社, 1999.7
(厦门大学经济学文库)
ISBN 7-5049-2186-6

I. 注… II. 陈… III. 注册-会计师-职业道德-研究 IV. F233

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (1999) 第 34912 号

出版 **中国金融出版社**
发行
社址 北京广安门外小红庙南里 3 号
邮码 100055
经销 新华书店
印刷 北京长阳印刷厂
开本 850 毫米×1168 毫米 1/32
印张 9.125
字数 237 千
版次 1999 年 8 月第 1 版
印次 1999 年 8 月第 1 次印刷
印数 1—3000
定价 22.00 元
如出现印装错误请与印刷装订厂调换

《厦门大学经济学文库》顾问

(以下按姓氏笔划为序)

邓子基	吴水澎	吴宣恭	余绪缨
张亦春	罗郁聪	钱伯海	黄良文
葛家澍			

《厦门大学经济学文库》编委会

主 编：邱华炳

副主编：庄宗明 林擎国

编 委：王光远 邓力平 邓子基

叶文振 庄明来 庄宗明

许经勇 邱华炳 余绪缨

张 馨 张亦春 陈汉文

陈亚温 陈甬军 陈浪南

林荆洲 林擎国 姚立新

钱争鸣 唐予华 黄维梁

葛家澍 曾五一 戴亦一

总 序

社会主义市场经济是一项艰巨而又复杂的系统工程，是我们不熟悉的一种经济形态，迫切需要新的理论指导，并对实践中的问题进行理论分析和论证。虽然我们已确定建立社会主义市场经济体制的目标，也设计了社会主义市场经济体制的框架，但它们的建立和发展绝不可能一蹴而就。我们没有认识或者还没有完全认识的东西还很多，随着实践的进展又会不断出现新现象、新情况。各种各样挑战性问题，严峻地摆在我们的面前。出路就在于不断学习与研究。只有通过学习，理论联系实际，学以致用，才能不断取得改革和发展的胜利；对在建立新体制过程中所创造出来的丰富经验，只有认真学习和及时总结并上升为理论认识，才能成为指导实践的理论。

市场经济是在资本主义制度下首先形成和发展的，资本主义创造了市场经济下如何经营管理企业和运用市场机制，以及政府调控经济的经验，是我们应该学习的；我们要对外开放，与国际经济接轨，不学习国际市场经济的规范更是寸步难行。但是，在社会主义制度下建立市场经济，我们要力求避免和减少资本主义制度下出现的市场失灵的负效应，摆在我们面前的重要任务是

运用现代经济学已有的理论和方法，从中国实际出发，说明中国的现实，找出解决问题的思路和途径，并且有所创新，有所提高。

厦门大学经济学院的老师在学术研究和教学实践中，受改革开放浪潮的激励，对于如何促使我国尽快建立社会主义市场经济体制进行不懈的探索。为丰富和完善我国的社会主义市场经济理论，为推动厦门大学经济学院教学科研工作和学科建设更上一层楼，为展示及检阅我院的科研成果，我们出版了《厦门大学经济学文库》。该文库的论著是采用类似申报国家社会科学基金项目科研课题的做法，即教师申请，专家评审，严格遴选，最后确定中选课题，因此他是由各位著作者辛勤劳动而凝结的丰硕成果。这套文库的内容涉及经济学科前沿的许多重大理论问题。从选题来看，主要把重点放在对发展我国的经济研究具有推动作用，对中国当前经济社会问题有独特视角的研究课题上；从研究方法上，具有多样化，既有规范的分析，又有实证的分析，既有理论的论证，又有对实践的深入研究分析，力避雷同，贵在创新和特色。这些研究成果对我国社会主义市场经济的建设具有重要的学术价值和现实意义。我希望这一努力能够得到经济学界的同仁志士和广大读者的理解和支持，为促进学术交流，传播学术成果，推动中国经济学的发展作出共同的努力和贡献。

这部文库的作者，绝大多数是厦门大学经济学院的教授。其中有著名的经济学家，他们为经济学院的创立

和发展作出过卓著的贡献。作者中有不少优秀的中青年学者，他们崭露头角，正在经济学界产生越来越大的影响。

借此机会，我代表厦门大学经济学院特别感谢中国金融出版社给予《厦门大学经济学文库》出版的大力支持！

邱华炳

1999年6月于厦门大学

序

当前，我国正在建立和完善社会主义市场经济体制，而在市场经济条件下，为使市场参与者分散的决策朝向“社会效率”的方向努力，则必须建立完备的信息机制，以有效引导市场参与者作出理性的经济决策。毋庸置疑，会计作为企业内部唯一发展得较为成熟的经济信息系统，对于引导社会资源有效配置，完善现代市场经济中的委托—代理、监督—激励机制有着不可替代的作用；当然，这一作用的有效发挥必须建立在会计信息自身具备真实可靠性的基础上，而这显然又离不开注册会计师所提供的有效鉴证服务，中外经济发展史业已反复证明了这一点。正是在这个意义上，国务院总理朱镕基同志曾经多次强调指出，“要形成以注册会计师为中心的社会监督体系”；“发展注册会计师事业是为市场经济奠基”；“注册会计师事业发展的好坏，关系到国家的前途命运”。面对如此厚望，注册会计师职业界只有确保其服务质量以有力支持市场经济建设，方是理性选择。而要确保其服务质量，则必须建立健全审计准则和职业行为准则，从技术规范方面和道德建设方面双管齐下。纵观西方市场经济发达国家有关注册会计师的理论研究历程，不难发现：对审计准则和职业道德准则的研究一直是学术界孜孜探索的难题，亦是实务界倍加关注的焦点。目前，我国注册会计师职业正处于发展初期，近期“琼民源”、“红光”等事件的爆发表明我国注册会计师职业仍然面临重重问题，学术界、实务界与政府部门一致认为，在重重的问题之中首要的是职业道德问题，而专业技术问题相对尚处其次。为此，走出传统的流于说教方式，从制度层面切实探讨如何保障注

册会计师职业道德水准，并以之指导职业行为准则的构建与完善，方为解决我国注册会计师职业道德难题的有效对策。正是基于这种清醒的认识，陈汉文同志选取《注册会计师职业行为准则研究》作为博士论文研究课题。而据我所知，密切结合中国实际，以此为题开展探讨并形成学术专著的研究者，陈汉文同志当属首选，这一研究成果的现实意义和理论意义显然都是值得肯定的。

本书便是在其博士论文基础上，经修改充实而得。本书以注册会计师职业行为准则之历史考察为经，以其国际比较为纬，最后交汇于我国注册会计师职业行为准则之改进和实施。全书共分七章，谋篇布局合理，逻辑思路清晰：第一章为破题之论，主要阐述什么是注册会计师职业行为准则、为什么要研究以及如何研究注册会计师职业行为准则；第二章探讨注册会计师职业行为准则之性质与历史嬗变，旨在为以后各章提供一个较坚实的历史背景和得以支撑的思想框架；第三章探讨注册会计师职业行为准则的框架结构；第四、五、六章讨论框架结构中的具体内容；第七章讨论注册会计师职业行为准则的实施与案例。

综观全书，我认为，有以下几个特点值得尤为赞许：

研究方法得当。我一贯认为，会计理论同其他科学理论一样，不仅是知识的总和，还包括认识过程和研究方法。在研究与介绍一套概念和理论时，掌握和运用一套与之相联系的研究方法，这是一种更具有本质意义的理论，因为这有助于从方法论的角度统一研究者对一些重要会计理论问题的认识。从这个角度看，会计理论研究方法应列为会计理论体系的最高层次。因此，我一向将研究方法作为博士研究生的第一课。作者在书中成功地运用了历史研究方法与比较分析方法，对诸多理论问题的讨论，都贯穿着纵向历史考察和横向国际比较，由此导出令人信服结论。

视野宽广。作者在研究理论问题时，能够走出就会计论会计的圈子，合理运用其他学科的理论知识来加以分析论证。譬如，作者在书中合理借鉴西方经济学、社会学研究成果，富有创造性地提出了一个关于注册会计师职业服务的市场化分析框架，并在此基础上，分析指出注册会计师职业行为准则在性质上是一份注册会计师职业服务市场中的关于注册会计师职业服务质量的合约，其内容是对注册会计师与相关利益当事人交互行为方面的约定，明确界定注册会计师的行为空间；再如，作者注意挖掘我国古代文化宝库，尝试着把我国传统文化中的优秀成果融入到注册会计师职业行为准则之建设中，拓宽了分析问题的视野，其研究结论与政策建议也就具有了深厚的文化底蕴。作者以儒家和为贵的思想分析调整同行之间交互行为的规则，以刚健自强、止于至善作为注册会计师职业行为基本原则之一，这无疑都深化了对注册会计师职业行为准则的理论探索。在我看来，这种研究视野的拓宽和研究思路的创新，值得重视与倡导。

分析问题深入。作者在理论问题的探讨过程中，给我一个很深的印象是：“望远镜”和“显微镜”并用。一方面，如前所述，作者在研究方法的运用上颇为注重纵向历史考察和横向国际比较，并结合运用多学科知识探讨会计问题，这都体现出一种“望远”的力度。另一方面，在具体理论问题的探讨上，作者又能做到论证深入，分析透彻，体现出一种“显微”的功力。譬如，在分析影响独立性的因素时，作者先将之分为四大类，即财务利益、非审计服务、资本所有权结构、实际或潜在的诉讼。进而将财务利益因素一分为三，即直接财务利益、间接财务利益、与财务利益相关的情况。通过对直接财务利益的界定及其规则的国际比较，在注册会计师持股、注册会计师亲属持股、回避及禁止时限等五个方面为我国注册会计师行为规则的内容提出了建议。界定间接财务利益之后，将注册会计师与客户之间的间接财务利益

关系分为三种情况，通过对这三种情况的国际比较，为我国注册会计师行为规则在间接财务利益的禁止范围、亲属的间接财务利益、客户公司性质、重大性标准、回避及禁止时限等六个方面提出了建议。同时，作者将与财务利益相关的情况分为七类，即借贷关系、在公司的任职、前任从业者、物品与劳务、收费、相机收费、佣金等，分别对这七种情况进行讨论。再如，在讨论保密性规则时，作者首先分析保密性与公众利益的相关性，接着对保密性规则进行国际比较，在此基础上，就保密的范围、保密的时间跨度、助理人员和专家的保密问题、客户资料的利用问题、例外情况等五个方面，对我国该项行为规则提出了建议。其中，通过对例外情况的历史考察和国际比较，对我国保密性规则的例外情况提出了十一个可供考虑的方面，包括：客户准许的情况；遵守技术标准的义务；收到传票或法庭传唤的情况；客户存在着有损他人的行为，而受损方又是本事务所的客户的情况；注册会计师通过向第一客户取得的资料，发现第二客户提供的资料不真实的情况；前后任注册会计师之间的交流等等诸多方面。在上述分析论证过程中，处处可见作者对理论问题的研究全面而又深入，体现出一种视野宽广而又细致入微的研究风格。

见解新颖。作者在理论研究过程中，广为阅读相关文献资料，能较好把握这一课题研究的现状与前沿；同时研究方法得当，思考问题认真，因而所提出的不少理论见解颇有新意。譬如，在职业行为基本原则问题上，对于独立、正直、客观三者并列视为基本原则这一常见提法，作者能够独具慧眼，不附时尚，有理有据地分析指出：独立性是注册会计师正直、客观的保证机制，主要通过排除各种影响注册会计师正直与客观的因素，达到保护公众利益的效果，因而独立性是低于正直与客观性层次的概念，应由行为规则来具体规范，不应列入基本原则层次。再如，针对《中国注册会计师职业道德基本准则》中有关专业胜任能力

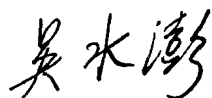
与技术规范方面的规定，作者凭借其对相关背景资料的清晰了解和对相关问题的敏锐洞察力，提出了六项颇有见地的质疑：是否有必要制订该项规则？是否应该修改该项规则的标题？是否可向其他专家寻求帮助？是否必须对未来事项作出规定？是否可对合理背离会计规范作出规定？是否可合并不必要的重复？作者针对上述问题所作的理论分析深入，所得出的理论见解精辟。此外，在职业行为准则的概念界定方面，在职业行为准则框架和其他行为规则结构的设计方面，在前后任注册会计师之间的联系和佣金规则等等诸多行为规则具体内容的探讨方面，在有效实施我国注册会计师行为准则的改进思路方面，作者所提出的不少理论见解也有其独到之处。

联系实际。作者在这一课题研究中，善于做到理论联系实际，这主要体现在两方面：其一，作者在对职业行为准则基本内容作出历史考察和国际比较后，能通过进一步的理论分析，密切结合中国实际，对我国职业行为准则的构建、完善及其贯彻实施提出具有建设性的意见，这也使得本书富有现实针对性。其二，作者在对职业行为基本原则及其行为规则作出阐释时，以及对国内职业行为准则实施现状作出剖析时，能较好地结合中外著名审计案例加以说明，增添其论述的说服力和感染力，使人们更易于理解一些抽象的基本原则，更能充分认识到行为规则具体规定的必要性和其贯彻实施的重要性。

汉文于 1986 年踏入厦门大学校门，他的第一门专业课《会计学原理》是我所任教的，他也是我所指导的第一批博士生，这十余年来他的成长历程，我历历在目。汉文在学术研究上是个有心人，学习一向刻苦，富有钻研精神，思维敏捷，因而具备较强的理论研究能力。本书的撰写完成便是其科研能力的一个见证，我虽不敢期望本书尽善尽美，当中可能仍有一些学术观点值得有关专家学者商榷，也值得汉文在未来的学术生涯中加以完善，但

我始终相信，这是一本具有较高学术价值的专著，所以乐于提笔为之作序，并向广大学术界人士和实务界作出慎重的推荐，我相信，愿意认真阅读此书的人都会从中得到许多有益的启迪。

厦门大学副校长、博士生导师
中国会计教授会副会长

Handwritten signature in black ink, reading '吴水澎' (Wu Shiqiang).

一九九九年三月

目 录

第一章 绪 论	(1)
1.1 什么是注册会计师职业行为准则	(1)
1.2 为什么要研究注册会计师职业行为准则	(2)
一、时代的呼唤	(2)
二、重要的理论课题	(4)
1.3 如何研究注册会计师职业行为准则	(6)
第二章 注册会计师职业行为准则之性质与嬗变	(8)
2.1 注册会计师职业行为准则：一份市场 中的合约	(8)
2.2 注册会计师职业行为准则的历史嬗变	(11)
一、萌芽期：道德观念	(11)
二、发展期：职业道德准则	(15)
三、成熟期：职业行为准则	(27)
2.3 几点基本结论	(31)
第三章 注册会计师职业行为准则之框架结构	(33)
3.1 职业行为准则的框架	(33)
3.2 行为规则的结构	(38)
3.3 小结	(40)
第四章 注册会计师职业行为准则之内容研究 (上)	(41)
4.1 基本原则的现状考察	(41)
4.2 基本原则之比较与完善	(42)
一、比较与评析	(43)
二、建议	(46)

第五章 注册会计师职业行为准则之内容研究 (中)	(54)
5.1 独立性规则	(54)
一、独立性的内容：实质上的独立性与形式上的独立性	(54)
二、独立性与公众利益	(58)
三、利益冲突与独立性规则	(61)
四、影响独立性的要素及其规范	(64)
5.2 专业胜任能力与技术规范规则	(105)
一、专业胜任能力与公众利益	(105)
二、专业胜任能力规则	(107)
三、技术规范规则	(110)
四、专业胜任能力与技术规范规则之我见	(112)
第六章 注册会计师职业行为准则之内容研究 (下)	(126)
6.1 调整注册会计师与客户之间交互行为的规则	(126)
一、保密性规则	(126)
二、相机收费规则	(145)
6.2 调整同行之间交互行为的规则	(151)
一、同行之和与公众利益	(152)
二、对同行之间交互行为的规范：历史与现状	(154)
三、规范前后任注册会计师之间的联系：几个问题探讨	(158)
6.3 其他行为规则	(164)
一、广告与招揽行为规则	(165)
二、佣金规则	(174)
第七章 注册会计师职业行为准则之实施与案例	(181)
7.1 西方职业组织准则实施经验考察	(181)
一、注册会计师职业行为准则之实施主体	(182)

二、注册会计师职业行为准则之实施程序	(182)
7.2 我国注册会计师职业行为准则之实施现状 与改进	(185)
一、我国注册会计师职业行为准则之实施： 现状及成因	(185)
二、我国注册会计师职业行为准则之实施： 改进思路	(192)
7.3 我国注册会计师职业行为准则之实施案例	(200)
一、“原野”公司案	(200)
二、“琼民源”案	(222)
三、“红光实业”案	(249)
主要参考文献	(275)
后 记	(279)

第一章 绪 论

对于本课题的研究，我们首先面临着三个应予以回答的问题：第一，什么是注册会计师职业行为准则？第二，为什么要研究注册会计师职业行为准则？第三，如何研究注册会计师职业行为准则？对这三个问题的回答，便构成本文的破题之论，或曰绪论。

1.1 什么是注册会计师职业行为准则

笔者以为，所谓注册会计师职业行为准则，是由注册会计师职业组织制定的、依靠组织内部的纪律来保证的、调整注册会计师与相关利益当事人交互行为的规范。

对此概念略作说明：

(1) 在传统上，人们称注册会计师职业行为准则为注册会计师职业道德，这有历史沿袭方面的原因。但是，从严格意义上讲，二者是有区别的。注册会计师职业道德是一般道德行为观念在注册会计师职业中的具体运用或特殊表现，是适用于注册会计师整个行业的、具有注册会计师角色特征的道德规范。既然是一种道德规范，它就是由注册会计师行业内部的舆论、习俗、一般的社会影响和注册会计师的内心信念所保证的。注册会计师职业行为准则与此不同，保证其遵守的是职业组织内部的纪律措施，如劝告、警告、开除等。同时，二者又具有一致性的一面，职业道德原则是决定职业行为准则面貌和内容的最接近的基础，职业行为准则是职业道德的具体化和制度化。

(2) 注册会计师职业行为准则不同于法律规范。表现在：A.