



三友会计论丛

第5辑

SUNYO ACADEMIC SERIES IN ACCOUNTING

注册会计师非审计服务研究

林启云 著

Research on
CPA's
Non-auditing
Services



东北财经大学出版社

Dongbei University of Finance & Economics Press



注册会计师 非审计服务研究

林启云 著

东北财经大学出版社

大 连

© 林启云 2002

图书在版编目 (CIP) 数据

注册会计师非审计服务研究 / 林启云著. — 大连: 东北财经大学出版社, 2002.12

(三友会计论丛·第5辑)

ISBN 7-81084-153-X

I. 注… II. 林… III. 会计-研究 IV. F23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2002) 第 056866 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: 318 千字 印张: 12 1/4

印数: 1—2 000 册

2002 年 12 月第 1 版

2002 年 12 月第 1 次印刷

责任编辑: 郭 洁

责任校对: 毛 杰

封面设计: 冀贵收

版式设计: 孙 萍

定价: 29.00 元

作者简介

林启云，1968年9月1日生于安徽省安庆市。1992年毕业于东北财经大学计划统计系统计学专业，获经济学学士学位；1992年7月—1994年9月任教于安徽省铜陵财经专科学校（现铜陵学院）；1994年9月—1997年4月在东北财经大学研究生部学习，师从刘明辉教授，获会计学硕士学位；1997年4月起在中国注册会计师协会工作；1999年9月—2002年6月在中央财经大学会计学系攻读博士学位，师从孟焰教授，获管理学博士学位。现任《中国注册会计师》副总编。



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

注册会计师服务市场是注册会计师职业存在和发展的基础和前提。在注册会计师职业的发展长河中，传统的会计审计服务曾经在相当长的时间内，在会计师事务所服务结构中占有绝对优势。会计审计服务是推动注册会计师职业化发展的最为主要的因素和最大的动力。注册会计师通过提供法定的审计服务，树立了独立、客观、公正的信息专家形象。但随着注册会计师服务市场的不断发展，注册会计师服务空间的不断拓延，美国等发达国家的注册会计师会计审计服务，在激烈的市场竞争中逐渐失去了这种主导地位。近年来，其所占收入比例和创造利润的能力不断下降，过去是会计审计服务“一统天下”，现在却是咨询服务、会计审计服务与税务服务“三足鼎立”，并且咨询服务取代会计审计服务成为了最为重要的“主角”。

而我国注册会计师服务仍以审计业务为主，绝大多数会计师事务所的审计收入超过 80%，非审计服务的发展明显不足，从而反映出我国注册会计师服务还处于单一化、低层次发展阶段，与国外发达国家注册会计师服务市场多元化的服务结构存在明显差距。这种单一的服务结构不仅不能满足注册会计师服务市场发展的需求，也不利于会计师事务所的稳定发展。

实务的发展离不开理论研究的指导。就目前注册会计师非审计服务的研究现状看，美国等发达国家居于领先地位，研究成果非常丰富。这些研究成果，既为注册会计师非审计服务的发展提供了前瞻性



引导,也发挥了重要的推动作用。与此相比,国内的非审计服务市场的研究却非常落后,基本上还是空白,即使有些人关注这一问题,但相关研究也非常零星,缺乏系统和深入的研究。因此,作者希望通过这一课题的研究,对注册会计师非审计服务的发展过程及现状进行重点描述,分析非审计服务产生的主要影响,解释我国注册会计师非审计服务发展不足的原因,为我国注册会计师服务市场的准确定位和未来发展提供理论依据与对策建议。

应该说,由于美国安然事件造成的冲击,怀疑非审计服务影响审计独立性的人越来越多,要求全面禁止非审计服务的声音也一浪高过一浪。在此背景下,研究非审计服务无疑更加重要。但要为非审计服务“正名昭雪”,更需要勇气,需要冷静的理性分析。不过,安然事件也给我们研究这一问题提供了更多的研究素材,有利于我们更加全面地审视和剖析这一备受关注的话题。

本书分为6章,各章内容主要为:

第1章“导论”,主要界定非审计服务的概念和范围,并介绍文章的研究背景、研究目的和研究方法。分别介绍了联合国、美国注册会计师协会对注册会计师服务品种的不同划分标准,明确了“非审计服务”的范围,并根据我国目前的注册会计师服务市场及研究现状,指出了研究本课题的现实必要性。

第2章与第3章为个别研究。非审计服务的范围非常广阔,种类繁多。本文处于前瞻性考虑,重点选择了发展迅速、最具时代特征的鉴证性服务和咨询服务进行研究。第2章研究近几年新兴的“鉴证性服务”,重点讨论网誉认证、系统认证、养老服务认证、业绩评价认证等的含义、产生、发展及其专业标准、业务报告等。本章认为,鉴证性服务是注册会计师服务市场发展、鉴证职能的延伸、社会环境变化的必然结果,并提出鉴证性服务具有较高的保证程度,具有相当程度的法律风险的基本观点。第3章重点研究“咨询服务”,在界定咨询服务含义的基础上,分别从历史和现状两个角度考察了注册会计师



咨询服务的发展进程，分析了咨询服务的发展趋势，总结出咨询服务演进变化的规律。同时，对安然事件发生前普华永道、安永、德勤、毕马威、安达信等“五大”咨询服务市场进行了细分研究。

第4章与第5章是专题研究。注册会计师在开拓非审计服务品种时，最需要考虑的应是该项服务的潜在法律责任和对审计服务的影响。第4、5章就针对这两个问题进行了专题研究。其中，第4章“非审计服务的法律责任”，在考虑到注册会计师提供咨询服务一般不涉及第三方责任，因而重点选择了鉴证性服务作为研究对象。通过比较和分析美国、加拿大、英国、澳大利亚、新西兰等五国提供系统认证服务的法律环境，着重研究了鉴证性服务与审计服务在法律责任上的联系，并对如何防范鉴证性服务的法律责任提出了建议。

第5章“非审计服务对审计质量的影响”，在介绍和剖析美国证交会新独立性规则和安然事件这两个与注册会计师非审计服务密切相关的典型事件的基础上，深入探讨了非审计服务与审计质量之间的内在关系，提出非审计服务一般情况下不仅不会影响审计独立性，反而会有助于加强审计独立性和提高审计能力的观点。

第6章“我国注册会计师非审计服务的发展与政策建议”，在对我国注册会计师非审计服务的发展现状及原因进行深入分析的基础上，对我国注册会计师开展非审计服务的必要性和可行性进行了研究，并提出了相应的政策建议。本章提出，我国目前的注册会计师服务市场结构单一，主要是由于在较短的发展历史中政府过度干预、制度变迁频繁所致；现阶段应该在鼓励合理发展非审计服务，为非审计服务发展创造有利条件的同时，加强对非审计服务的监督管理。

著 者

2002年7月



目录

1 导论	1
1.1 基本概念	1
1.2 研究背景与研究目的	8
1.3 研究方法	15
2 注册会计师非审计服务:鉴证性服务	17
2.1 鉴证性服务的概念	17
2.2 鉴证性服务产生的原因	20
2.3 鉴证性服务的市场现状	26
2.4 网誉认证	27
2.5 系统认证	99
2.6 养老服务认证	132
2.7 企业业绩评价认证	137
2.8 小结	141
3 注册会计师非审计服务:咨询服务	143
3.1 “咨询服务”与“管理咨询”的定义	143
3.2 咨询服务的职业规范	149



3.3	咨询服务的发展	159
3.4	“五大”咨询服务市场细分	192
3.5	小结	218
4	非审计服务的法律责任	220
4.1	研究非审计服务法律责任的必要性与对象选择	220
4.2	系统认证的法律风险	221
4.3	系统认证面临的法律环境	224
4.4	防范法律责任的措施	237
4.5	小结	239
5	非审计服务对审计质量的影响	241
5.1	美国 SEC 新独立性规则:一场硝烟未散的 “独立战争”	242
5.2	安然事件:再次点燃“战火”	249
5.3	审计与非审计服务:是否存在不可调和的 利益冲突?	256
5.4	小结	270
6	我国注册会计师非审计服务的发展与 政策建议	272
6.1	我国注册会计师非审计服务发展现状 及原因分析	272
6.2	加快发展我国注册会计师非审计服务的 必要性与可行性	282
6.3	政策建议	303
6.4	小结	311



附表 1 2000—2001 年美国 TOP100 会计师事务所	313
附表 2 1998—1999 年美国 TOP100 会计师事务所	337
中文参考文献	352
英文参考文献	355
后 记	371



1 导 论

1.1 基本概念

何为“注册会计师非审计服务”？简言之，就是注册会计师提供的除审计服务以外的服务总称。但非审计服务包括哪些具体内容，与审计服务在逻辑上又是什么关系，不同的组织会有不同的标准，不同的执业标准中也有不同的定义，甚至每个会计师事务所也会有各自的理解。而且，注册会计师服务市场是个动态市场，在信息技术迅速发展、经济全球化趋势进一步加强的过程中，注册会计师服务品种将不断丰富。因此，对于非审计服务的范围究竟包含哪些内容这个问题，不可能有确切的答案。这里着重介绍两个标准：一是联合国的划分标准；二是美国注册会计师协会的划分标准。

1.1.1 联合国的划分标准

联合国制定的《联合国中心产品分类》，分别对会计审计簿记（CPC862）^①、税收服务（CPC865）、管理咨询（CPC8630）的服务范围和定义做了明确。因此，除了审计服务外，都可以理解为非审计服务。

1) 会计、审计和簿记服务（862）

(1) 会计和审计服务（8621）

^① 括号内为该服务品种的分类代码，下同。



①财务报表审计服务(86211):为了对某一规定日期、某一组织的财务报表是否公允地反映其财务状况以及截止日期经营成果是否符合一般公认会计原则发表意见,及对某一组织的会计账目及其他证明材料进行的检查服务。

②会计报表审阅服务(86212):涉及对年度或期间财务报表以及其他会计信息的审阅服务。审阅的范围小于审计的范围,因而提供的保证程度较低。

③财务报表编制服务(86213):建立在顾客提供的财务信息基础上的财务报表编制服务。对报表结果的准确性不提供保证。当提供企业税收申报表的编制服务时,作为财务报表的一项附带编制内容,单项收费时,也归类于此。例外:为企业提供税务申报表编制服务作为单项服务提供时,归类于企业税务申报表编制和检查服务条目(86302)。

④其他会计服务(86219):其他会计服务,如鉴证、估价、编制模拟报表服务等。

(2)除税务申报以外的簿记服务(8622):簿记服务是指在货币或其他一些计量单位的基础上,对企业交易活动的分类和记录。例外:涉及税务申报表的簿记归类于条目企业税务申报编制和检查服务(86302)。

2) 税收服务(8630)

(1)企业税收计划编制和咨询服务(86301):是指通过运用法律允许的各种税收抵免和收益政策,最大限度地减抵所得税征收对企业收益的影响,在税收事务安排方面为企业提供咨询服务。例外:涉及对客户的各类税务申报表和税务报告的编制或审阅服务在内的类似咨询服务,归类于条目企业税收报表编制和审阅服务(86302)。

(2)企业税收报表的编制和审阅服务(86302):指对企业按照所得税法律法规的规定必须进行的各类税收申报表和报告提