

我国注册会计师行业监管模式探讨

文/左志民

注册会计师是市场经济的看门人，因而注册会计师行业管制一直是各国政府、会计实务界和理论界最为关注的问题之一。2002年美国萨班斯奥克斯利法案（The Sarbanes-Oxley Act of 2002）出台，将美国注册会计师行业监管模式由以自律为主的混合监管模式改为独立监管模式。经过多年发展，我国注册会计师行业逐渐形成以政府监管为主，以行业自律为辅的混合监管模式。然而，现阶段这种监管模式日益暴露出其不足。本文试图结合我国注册会计师行业监管的实际情况，借鉴美国注册会计师行业监管经验，提出我国设立独立监管模式的框架。

一、美国注册会计师监管模式的历史演变

在萨班斯奥克斯利法案颁布之前，美国证券市场注册会计师行业监管模式是，以美国证券交易委员会（SEC）为主导，美国注册会计师协会（AICPA）负责日常事务的以自律监管为主的混合监管模式。根据《1934年证券交易法》，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，其判例对审计准则的制定和发展会间接产生影响。但是，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。注册会计师行业日常监管事务由AICPA负责，如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等。20世纪70年代，美国发生多起审计失败案件，迫于民众及国会参众两院的压力，AICPA在SEC的支持下，开展同业互查，设立公众监督委员会（POB）监督行业自律管理。但是，POB与同业互查这套约束机制没有一条奏效，POB更是形同虚设。POB在形式上和实质上都与美国注册会计师行业不独立，美国注册会计师行业的自我监管模式实质上就是自己给自己制定规则，自己监督自己遵守规则。在缺乏强有力的外部监督下，注册会计师审计质量难以得到保证。2000年POB试图根据SEC的建议对会计师事务所的独立性展开检查，但由于“五大”威胁减少POB的活动经费，从而导致该检查计划落空。在行业自我监管模式下，同业互查也流于形式，不能发挥应有的监督作用，安然案件中德勤会计师事务所对安达信的同业互查中，对安达信的独立性和审计质量开“绿灯”，德勤对安达信审计质量的评估报告已经成为笑料。

2001年，美国安然（Eron）、世通（MIC）等会计舞弊案件相继爆发，注册会计师行业发生信任危机，社会各界纷纷表示应当设立一个与注册会计师行业独立的监管机构，代表公众利益，对注册会计师行业实施有效监管，确保注册会计师行业执业过程中保持真正的独立性。2002年7月，美国国会通过了萨班斯奥克斯利法案。萨班斯奥克斯利法案对《1933年证券法》、《1934年证券交易法》的许多内容作了修改和补充，涉及证券市场审计的监管、审计独立性等11个方面。其中对注册会计师行业监管体制的影响在于，萨班斯奥克斯利法案要求，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。

PCAOB的设立标志着美国注册会计师行业监管体制的独立监管时代的到来。鉴于POB和同业复核制度不能有效发挥作用，PCAOB通过其成员构成与经费安排得以实现独立监管的使命。首先，PCAOB的委员和职员都不是政府雇员，其来自注册会计师行业的成员也不得超过1/3，且最多为3人，他们只提供特定的专业技术服务，PCAOB的决策均有委员会中的公众成员控制。使其成员既独立于被管制的对象——注册会计师行业，又独立于政府；其次，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，以确保其资金提供者无法干预其独立性。为避免PCAOB滥用管制权威，SEC作为管制权威的最终提供者，对其实施严格的监管。

美国注册会计师行业管制模式的演变表明，一个不受约束、没有政府的市场根本无法有效运行，注册会计师行业管制完全依赖市场力量和民间自律不切实际。市场经济需要适度的管制，包括作为中介机构的注册会计师行业。不过，从只有市场管制的极端走向只有政府管制的另一个极端也不是注册会计师行业管制的理想模式。市场有失灵的时候，政府也不是救世主。接下来，笔者以我国注册会计师行业的政府监管模式为例，说明政府监管模式存在的问题和不足。

二、我国注册会计师行业监管模式及其存在的问题

1、我国注册会计师行业监管模式的特点

随着经济体制和政治体制改革的深入发展，我国注册会计师行业监管层在推进注册会计师行业的改革和发展中取得了不少的成绩，逐步形成了以政府监管为主，以行业自我监管为辅的监管模

式。这种监管模式的优点在于，由于来自政府的权威支持，具有足够的强制力，容易被社会公众和注册会计师行业接受，监管成本较低。政府通过创造注册会计师行业服务需求，促进了注册会计师行业加速发展。作为公众利益的当然代表，在监督注册会计师执业过程中，政府具有超然的独立性，不易被职业团体俘获。但是，随着政府部门在注册会计师行业介入过深，容易导致政府过渡管制，政府部门的行政腐败和官僚作风已经严重影响注册会计师行业的发展。

2、我国注册会计师行业监管体制存在的问题和不足

(1) 行业协会与政府机构体制不顺

由于政府职能转变不彻底，目前作为行业自律管理的注册会计师协会仍然是中国财政部的下属单位，政府监管机构与行业协会没有完全分离，注册会计师行业监管体制没有理顺，行业协会与政府机构权责范围也界定不清，不能相互配合，影响监管效率。

(2) 政府部门多头监管

在对证券市场注册会计师行业实施监管的政府部门有财政部、审计署、证监会以及税务工商等部门，这些监管部门职能互相重叠。中国财政部作为主管注册会计师行业的政府机关，可以制定注册会计师行业准入、退出、资格认定标准，监管审计质量，对违规违法的注册会计师和（或）会计师事务所执行处罚。审计署作为政府综合性经济监督机关，也可以监督审查会计师事务所及注册会计师的独立性和执业质量。中国证监会作为最高证券监管机构，依法监管上市公司信息披露和独立审计质量，可以对违法的注册会计师（会计师事务所）予以惩戒。

由此可见，在我国，有多个政府部门参与对注册会计师行业的监管。各政府监管部门受利益驱动，凭借行政权力过渡管制会计服务市场，对注册会计师行业服务市场进行行政细分，随意变更准入门槛，甚至直接对会计服务直接定价，造成市场竞争的无序、混乱，严重注册注册会计师行业的健康、有序发展，造成注册会计师服务质量低劣，公众利益也得不到保护。

(3) 行业协会定位不清，自律与监管相互矛盾

中国注册会计师协会是依据《注册会计师法》和《社会团体登记条例》的有关规定设立的社会团体法人，对中国注册会计师行业实行自律管理。另一方面，注册会计师协会又是财政部的下属单位，没有完全脱离政府部门的行政管理，因而其集政府监管与行业自律职能于一身。作为政府机构的代言人，注册会计师协会必须代表公众利益，监督注册会计师执业，确保注册会计师执业中保持真正的独立性；作为行业利益维护人，在发生利益冲突时，它又必须要维护注册会计师的利益。同时承担监管者和行业利益维护者两个相互矛盾的角色，必然会导致行业协会职能的定位不当。

三、改进我国注册会计师行业监管模式的对策：建立独立监管模式的框架

结合我国注册会计师行业发展的实际情况，借鉴美国注册会计师行业独立监管模式的思路，笔者认为，我国注册会计师监管模式应当采用独立监管模式，当然，政府仍然应当在其中发挥主导作用。笔者构想，应当建立一个既独立于注册会计师行业，又独立于政府的独立监管机构，专门负责注册会计师的行业监管，并从机构设置和人员构成上确保该管制机构在形式上和实质上独立于任何利益团体。具体而言：

1、独立监管机构的组成

笔者设想，可以由国务院牵头，设立一个“注册会计师监察委员会”作为独立监管机构，其成员由财政部、审计署、证监会、税务总局、经贸委以及企业、投资者和注册会计师行业的代表组成，其中注册会计师行业成员不得超过1/3，且全体成员由高薪、专职的专业人士组成，其经费由会计基金会提供，所有资金提供者对监察委员会的决策不可以也不能够施加影响。

这种独立监管模式是行业自律监管和政府监管的有机结合和相互补充。通过吸收相关政府部门的代表，既保留了政府监管的权威性，又克服了政府管制的缺点，避免各政府部门的本位主义和权力之争，降低对会计师事务所重复检查所带来的社会资源浪费，有助于各政府部门之间的协调配合。由注册会计师监察委员会统一制定专业标准，避免各政府部门按照各自标准进行监管形成相互矛盾的局面。另一方面，独立机构在人员构成和经费来源上独立于任何利益团体，从而可以确保独立机构真正代表公众利益监督注册会计师执业。

2、独立监管机构的职责

在独立管制模式下，独立管制机构负责制定注册会计师的执业技术规则、职业道德准则以及执业质量调查和惩戒。（1）审计准则具有经济后果，注册会计师的职业技术规则和职业道德准则由独立机构制定可以确保准则制定中不偏不倚的态度，不偏袒任何利益集团（包括政府部门）的利益。（2）注册会计师审计具有很强的技术性，注册会计师执业过程中与外部信息使用者之间存在信息不对称，审计准则和职业道德准则由外部独立监管机构制定，可以约束注册会计师按照这些技术规范 and 道德准则执行审计业务，采取相关措施提高审计质量，降低注册会计师败德行为的发生。

（3）由独立机构负责注册会计师执业质量调查和惩戒可以避免我国现行对注册会计师行业多头监管的混乱局面，提高检查、惩处效率和权威性。

3、与行业协会的关系

独立监管模式下，注册会计师行业协会不再享有监督权和准则制定权，主要职能是为行业成

员提供高质量的培训计划、组织会员交流经验，向独立监管机构反映注册会计师的意见，保护注册会计师的合法权益。独立管制模式下的行业协会定位单一、明确，克服以往行业协会角色冲突所带来的弊端，有利于调动行业协会的积极性，充分发挥行业协会熟悉职业环境及其技术专长的优势
(作者单位：上海财经大学会计学院)

相关链接

浅析餐饮行业的发展趋势
浅析我国加工贸易存在问题及对策
对我国职业篮球俱乐部发展的思考
我国企业高校教育管理模式的探讨
对我国配送系统的研究
浅谈大力发展我国休闲农业
我国注册会计师行业监管模式的探讨
加息对房地产行业资金链的影响分析
我国广告业现存问题及解决方案探析

本网站为集团经济研究杂志社唯一网站，所刊登的集团经济研究各种新闻、信息和各种专题专栏资料，均为集团经济研究版权所有。

地址：北京市朝阳区关东店甲1号106室 邮编：100020 电话/传真：(010) 65015547/ 65015546

制作单位：集团经济研究网络中心