

独立审计准则的看法时说,国际审计准则委员会在制定审计准则时考虑到了不同社会、不同国家、不同文化和背景,中国在制定独立审计准则时应当借鉴国际惯例,汲取国际审计准则的一些先进做法和经验。

其次,从东南亚金融危机的教训来看,一个国家应当具有要求较高的审计准则,不能迁就于落后的审计实务。东南亚金融危机后,日内瓦一个研究组织调查了国际会计公司当地的事务所审计的东南亚5国73家公司和银行,这些当地的事务所尽管代表国际会计公司,但其审计质量却远低于国际审计准则的要求,没有能对危机的发生及时报警,是导致东南亚金融危机的重要原因之一。

再次,衡量一个国家的注册会计师行业发展水平,其重

要标志就是是否有一套符合国际惯例的独立审计准则。中国注册会计师职业要赶上国际水平,要适应中国加入WTO后带来的机遇与挑战,参与国际会计市场竞争,没有一套与国际惯例接轨的独立审计准则是不可想像的。

当然,独立审计准则在颁布施行以后,注册会计师有一个学习、消化和吸收的过程,准则本身也要逐步修订与完善。随着独立审计准则宣传力度的加大,执业质量监管的到位,执业环境的改善,大多数注册会计师一定会熟练掌握和运用独立审计准则。

(《财务与会计》2000年第3期)

(作者系中国注册会计师协会副秘书长)

## 我国注册会计师审计研究的现状与重点

特约评论员

十多年前,美国芝加哥德帕尔大学商学院会计教授B. E. 小尼德尔斯(Belverd E. Needles, Jr)对1978~1987年十年间著名的英语会计专业杂志上的文章进行了分类统计,结果他发现,审计研究领域特别是理论研究和实证检验方面的文章非常少,他为此感到震惊和悲哀。<sup>①</sup>但最近几年,国际审计研究领域可以说已是百花齐放,小尼德尔斯也应该不再悲哀。而反观我国注册会计师审计研究<sup>②</sup>的现状,却与小尼德尔斯当初所描绘的现象有惊人的相似,可以说已严重滞后于注册会计师事业的发展,不仅与国际水平有很大差距,与我国会计研究<sup>③</sup>繁荣的景象相比,也显萧条得多。因此,对我国注册会计师审计研究的这种现状予以关注,并努力加以改善,具有极其重要的现实意义。

### 一、我国注册会计师审计研究现状评价

自80年代初我国恢复注册会计师制度以来,特别是近年来,我国注册会计师审计研究取得了有目共睹的成果,为促进注册会计师事业的快速发展做出了贡献。但注册会计师审计研究尚未受到与整个行业的快速发展相称的足够重视也是一个不争的事实。

#### (一) 我国注册会计师审计研究取得的主要成果

##### 1. 注册会计师审计规范的研究取得突破

我国注册会计师审计规范的研究,主要体现在注册会计师法和独立审计准则的研究制定两方面。1994年,我国实施第一部《注册会计师法》,对指导和规范我国注册会计师行业,维护社会公共利益和投资者的合法权益,促进社会主义市场经济的健康发展,发挥了重要的积极作用。但随着改革开放的深入开展,现行《注册会计师法》已不能适应行业发展的需要。因此,最近一两年来,围绕修改、完善《注册会计师法》展开了许多研究工作。主要内容有四个方面:一是如何合理保护注册会计师的合法权益和加大对违法执业的处罚力度;二是如何明确事务所性质不清、业务范围不清、法律责任不清、协会职责不清、行政管理部门职责不清等问

题;三是解决行业面临的一些实际问题,如事务所组织形式问题、收费问题、职业保险问题和纳税问题等;四是研究注册会计师行业出现和即将出现的新情况和新问题,体现一定的“前瞻性”。由于这方面的研究主要是行业管理的现实需要的驱动,研究成果也主要体现在中注协近年制定的一些行业制度政策中,基本上未上升到理论研究层面,但对今后行业理论研究的思路和内容具有潜在的巨大影响。另外,从1994年起中注协开始组织力量研究制定中国注册会计师独立审计准则。到目前为止,我国已颁布三批独立审计准则,初步形成了一套包括4个基本准则、24个具体准则和6个实务公告在内的比较完善的准则体系。这些审计准则的颁布和实施,也带动了相应审计理论和方法技术的研究。

#### 2. 一些新问题、新政策的研究引人注目

这主要包括注册会计师法律责任、行业脱钩改制、制止行业作假、事务所扩大规模、加入WTO的机遇与挑战等问题的研究和探讨。其中尤以注册会计师法律责任的研究最为引人注目。从1996年最高人民法院发布法函[1996]56号,要求会计师事务所对验资客户和第三人造成的损失承担赔偿责任以后,验资民事诉讼就如同暴风骤雨一般横扫中国会计师事务所,一时间涉及验资不实的案件多达千余起,不少事务所被法院判罚巨额赔偿。随即,以验资民事法律责任为中心内容的注册会计师法律责任问题便成为注册会计师行业的研究热点,不少法律界人士也被吸引加入到这一研究领域

<sup>①</sup> 章显中,《跨世纪的挑战——国际审计述评》,中国财政经济出版社,1992年版第43页。

<sup>②</sup> 文中的“注册会计师审计研究”,非狭义的注册会计师财务报表审计研究,乃指广义上的以报表审计为主要内容的注册会计师理论与实务研究,以与“会计研究”对应,并区别于政府审计及内部审计等范畴。

<sup>③</sup> 这里的“会计研究”,包括财务会计、管理会计、财务管理、成本会计等领域的研究活动,但不包括审计研究在内。

域。我国注册会计师法律责任问题,不仅在国内是研究的热点,同时也已引起国际上有关机构的高度关注。亚洲开发银行在今年对中国会计管理进行调研时,也将我国注册会计师法律责任,作为一个非常重要的问题写进了调查报告。

### 3. 实证研究方法的应用方兴未艾

在最近五、六年时间里,实证会计研究方法开始引入我国并得到了迅速发展。虽然目前我国的实证会计研究主要集中在会计信息的有用性、投资者的决策行为、盈余管理、资本成本、股利政策等方面,但也有一些学者将这一研究方法应用于注册会计师审计研究。如李树华的博士论文《审计独立性的提高与审计市场的背离——来自中国证券市场的实证证据》。这些研究相对于会计方面的实证研究而言,数量上虽是微乎其微,但仍然有助于促进注册会计师审计研究的规范发展。

## (二) 当前注册会计师审计研究未被重视的现状与原因分析

### 1. 现状

虽然我国注册会计师审计研究取得了一定成果,但与美国等注册会计师职业发达国家相比,无论审计基础理论研究,还是审计准则研究、审计技术与方法研究、注册会计师服务市场研究等诸多领域,都落后很多,甚至也远远不能与国内的会计研究的水平和受重视程度相比。应该说,这种状况不仅与中国注册会计师人数排名世界第二的地位不相称,更与注册会计师事业在我国社会主义市场经济中的重要作用不相称。这可以从下列表中看出。

中国与美国主要会计期刊注册会计师  
审计相关论文统计<sup>①</sup>

序号	杂志名称	时间跨度	所载文章总数	其中与注册会计师审计相关数		比例
				所占平均数	平均比例	
1	会计研究	1999 全年及 2000 年前 8 期	244	11	4.5%	9%
2	审计研究	1999 全年	64	16	25%	
3	中国会计与财务研究	1999 全年及 2000 年第 1 期	15	2	13%	27%
4	ACCOUNTING HORIZONS	1999 全年及 2000 前 2 期	38 (含论文与学术评论)	11	29%	
5	THE ACCOUNTING REVIEW	1999 年全年及 2000 年前 3 期	31	8	26%	

注:

1. 表中专业期刊,未包括中国注册会计师协会会刊《中国注册会计师》和美国注册会计师协会会刊《JOURNAL OF ACCOUNTANCY》。

2. 所谓与注册会计师审计相关,是指以注册会计师审计为研究主题、部分内容直接涉及注册会计师审计问题或属于与注册会计师

审计有关的审计基础性理论与方法研究等,仅以个别文字提及或间接与注册会计师审计有关则不在此列。

从表中可以看出,我国的三大会计研究期刊中与注册会计师审计研究相关的文章的比例明显低于美国两大会计期刊,后者是前者的三倍。特别是我国会计学术界最权威的《会计研究》中,与注册会计师审计相关文章仅占 4.5%,而美国两大会计杂志则是《会计研究》的 6 倍左右。香港理工大学与清华大学合办的《中国会计与财务研究》,可以说是会计研究期刊中的后起之秀,无论在理论界还是实务界都已受到了广泛的欢迎。但该刊中注册会计师审计方面的文章也同样少得可怜,仅占 13%。而作为老牌的国家级审计学术杂志的《审计研究》,所载与注册会计师审计相关的文章也只占 25%,这还包括与政府审计、内部审计共同相关的审计基础理论方面文章。

我们看看中国会计审计界两大学术团体的研究情况。中国审计学会在其 1999 年“第三届理事会工作报告”里列出的十项学术研究活动中,只有“现代企业审计制度的研究”和“社会主义审计的基本理论问题研究”两项内容与注册会计师审计有所交叉,其他八项内容均与注册会计师审计无关。<sup>②</sup>在中国审计学会近期六项重点研究课题中,除了其中第一项“审计在国有企业改革和发展中的作用”与注册会计师审计存在一定联系外,其他五个重点研究领域也与注册会计师审计毫无关系。<sup>③</sup>中国会计学会在 2000 年 3 月 29 日召开的“会计法研修班暨中国会计学会成立二十周年纪念大会”上,对 20 年来我国会计学会的研究活动作了系统总结,但总结中注册会计师研究所占的分量也是非常的微弱<sup>④</sup>。

如果再看看会计学术会议和博士论文情况,也会看到同样的情形。中国会计教授会 2000 年年会上交流的 84 篇学术论文,与注册会计师审计相关的论文只有 7 篇,占 8.3%。中青年学者比较集中、代表着会计研究未来的中国中青年财务成本研究会,在其 2000 年年会上交流的 74 篇论文中,与注册会计师审计相关的也是屈指可数。笔者还对厦门大学、上海财经大学、中国人民大学、财政部科研所、天津财经大学、中南财经大学和西南财经大学 1999 年毕业的 48 位会计学博士的毕业论文做了统计,其中注册会计师审计研究方面的论文也仅有 4 篇。由此我们似乎可以得出结论,注册会计师审计研究不仅现状堪忧,前景也不容乐观。

### 2. 原因分析

注册会计师是市场经济的产物,其发达程度与市场经济水平直接相关。我国发展社会主义市场经济时间还不长,注册会计师制度恢复发展也只有 20 年。从这个角度讲,我国注册会计师审计研究水平与发达国家相比有较大差距,则是正常的。但与我国市场经济同步发展起来的新时期会计研究

<sup>①</sup> 表中资料分别来自对中国《会计研究》、《审计研究》、《中国会计与财务研究》及美国《ACCOUNTING HORIZONS》、《THE ACCOUNTING REVIEW》(见 <http://www.rutgers.edu/accounting/raw/aaa/pubs/>) 的统计结果。

<sup>②</sup> 《审计研究》1999 年第 6 期第 9 页。

<sup>③</sup> 《审计研究》1999 年第 6 期第 12 页。

<sup>④</sup> 《会计研究》2000 年第 4 期第 12 页。

(区别于计划经济时代的会计研究)相比,注册会计师审计研究竟差距很大,实在是值得关注的问题。

(1) 缺少研究组织的有力推动。注册会计师审计研究与其他领域的研究一样,同样需要有关组织的推动和支持,需要有良好的研究氛围。美国注册会计师审计研究之所以处于领先地位,就是因为有美国注册会计师协会的大力推动,还有美国会计学会等学术组织的积极参与。美国会计学会设有专门的审计研究部,其主要目标是组织研究和探讨审计理论与实务问题,资助研究活动,创造理论界与注册会计师执业界沟通和交流的机会,并负责出版《审计:实务与理论》期刊。应该承认的是,中国会计学会和中国审计学会在推动会计研究方面,可谓功不可没、成绩斐然。为大力推动研究活动,中国会计学会成立了多个专门研究组,如管理会计研究组等,但令人遗憾的是,其中没有审计研究组。显然,注册会计师审计也没有成为中国会计学会的重点研究课题。而中国审计学会的研究重点似乎是政府审计和内部审计,注册会计师审计尚没有成为其重点研究领域。

(2) 实务操作与理论研究相脱节。注册会计师审计不同于一般会计问题,既有理论性,又有很强的实务性。如果脱离实务去做研究,一般来说难有成果。当前一个突出问题是理论界很少接触实务,实务界又由于执业很忙而没有足够时间做研究工作。我们不能要求注册会计师实务界人士,从繁忙的业务中腾出更多时间和精力去做研究工作,但希望有更多的学者能走出象牙塔,与注册会计师界多沟通,多做注册会计师审计研究方面的文章。这应该是现实可行的。

(3) 研究人员过少,形成恶性循环。正是因为缺少研究者的参与,研究成果自然也就很少,这样研究信息和资料也就更加难以获取,从而形成恶性循环。

## 二、当前注册会计师审计领域需要重点研究的问题

21 世纪的门扉已经敞开,知识经济社会将给注册会计师行业带来前所未有的新问题,面对社会主义市场经济快速发展的要求和新世纪全球化的挑战,我国注册会计师审计研究任重道远。结合国际国内注册会计师行业的新发展,注册会计师审计研究领域尚有许多需要重点研究的问题,这既包括国际性的问题,也有是中国特色的问题。我们认为,目前应该重点研究以下几个方面的问题:

### 1. 注册会计师行业前景研究

近年来,美国注册会计师考试的报名人数逐年减少,很多大学会计系学生人数也有下降趋势,会计专业正受到信息系统、财务金融、运筹及商学院其他各专业的激烈竞争。面对这种现象,注册会计师行业究竟面临着怎样的未来呢?为此,美国注册会计师协会举办了由 3 353 位专业人士参加的 177 场研讨会,提出了 21 世纪注册会计师行业的远景报告,为注册会计师行业描绘出充满挑战性的未来。报告一方面认为注册会计师行业将面对来自技术创新、企业环境变化、服务市场变迁、全球化进程以及非注册会计师专业的强大挑战,但仍然坚信,注册会计师凭借过去建立起来的良好声誉和专业胜任能力,未来仍能在资本市场和商业社会中扮演不可替代的重要角色,注册会计师行业的前景将更加美好。报

告还对注册会计师如何适应未来变化所应具备的核心价值、提供的核心服务与应具有的核心能力进行了研究。<sup>①</sup>我国目前的情况与美国不同,我国的会计专业仍是热门专业,注册会计师考试报名人数也逐年递增,2000 年已突破 50 万。但我们也不能因此而感到轻松,因为我们很难说,美国注册会计师所面对的现在就不是我们的将来。因此我们也应该未雨绸缪,重视我国注册会计师未来发展趋势的研究,为适应将来的变化做必要的准备。

### 2. 注册会计师服务市场研究

世界经济结构的调整、科技的飞速发展以及经济全球化进程的加快,注册会计师传统的服务受到了严峻挑战,同时也给注册会计师提供了潜力巨大的市场机遇。研究注册会计师服务市场的开拓问题,不仅是注册会计师行业面临的现实问题,也与注册会计师行业未来命运息息相关。这方面的研究课题主要包括:如何开拓鉴证性服务(assurance services)、管理咨询、公司理财、法律服务等新业务领域,以及加入 WTO 对我国注册会计师服务市场的影响等。

### 3. 注册会计师执业准则研究

从 1994 年开始的短短几年内,我国注册会计师独立审计准则的研究和制定取得了重大突破,独立审计准则体系已初步形成,但目前也面临着需要不断完善和发展,以及加强国际协调的紧迫任务。随着注册会计师服务市场的不断拓展,其他服务领域的执业规范也要着手研究制定。例如,美国注册会计师协会与加拿大特许会计师协会合作,根据注册会计师鉴证性服务业务的发展,在加紧研究制定鉴证性服务准则和执业指南,目前已出台了有关 WebTrust(电子商务认证)、SysTrust(系统认证)和 Eldercare(养老服务鉴证)等方面的业务规范。国际审计实务委员会也于今年 7 月发布了鉴证性服务国际准则(international Standard on Assurance Engagements)。而目前我国在这一方面的研究几乎还是空白。

### 4. 注册会计师审计技术研究

信息技术通过电子数据处理、网上交易、网上财务报告等方式改变了商业环境,对注册会计师审计,特别是审计技术手段产生了深刻影响。为此,应着重研究如何充分利用信息技术,改变注册会计师只对历史财务信息负责的传统形象,并研究通过前瞻性信息、非财务信息提供增值服务的有关审计技术和方法。此外需要大力研究计算机辅助审计技术、审计抽样技术、风险基础审计与风险评估等课题。

### 5. 注册会计师法律责任研究

舞弊性财务报告与注册会计师职业责任究竟存在何种关系?注册会计师究竟应该如何承担法律责任?如何逐渐弥合注册会计师与社会公众之间的“期望差距”?这些都是注册会计师法律责任方面仍需继续深入研究的问题,也是西方发达国家注册会计师审计研究中的热点问题。

### 6. 注册会计师独立性问题研究

美国注册会计师行业审计收入占总收入的比例已从 70 年代的 70% 下降到近两年的 30%,而管理咨询收入则从 15% 上升到 40%。审计收入比重的降低和管理咨询等其它

<sup>①</sup> 见 <http://www.cpvision.org/final-report/home.htm>

非审计业务（如公司理财、法律服务）的发展，对审计独立性可能产生影响。因此，注册会计师在拓展业务空间的同时，如何保持审计独立性，以发挥保护投资者、债权人等公众利益的传统作用，是个值得研究的重要问题。美国证交会（SEC）目前正准备出台新的独立性规定，拟禁止注册会计师在提供审计服务的同时，还对同一客户提供咨询服务。这一规定受到了来自美国注册会计师协会及众多会计师事务所的强烈反对，他们认为 SEC 不应采用行政手段干预注册会计师根据市场需求进行服务结构调整，这不仅对客户不利，更碍于注册会计师行业吸引和留住优秀人才。<sup>①</sup>这一发展动向也应引起我们关注。尽管我国注册会计师行业咨询业务所占比重尚小，而且通过近年的脱钩改制，我国注册会计师在独立性问题取得了突破性的进展，因此与西方发达国家相比，我国的独立性问题似乎有所不同。但随着我国注册会计师行业的迅速发展，特别是与国际惯例的日益接轨，许多国际问题很难说不会很快成为国内现实问题，因此有必要关注独立性问题的国际动态，并加以研究。

#### 7. 注册会计师审计与资本市场的关系研究

这方面的研究，很多情况下适用实证研究方法。这里需要着重研究的问题包括：（1）审计报告的信息含量。从理论上讲，如果上市公司的财务报告被注册会计师出具了非标准审计报告，说明公司的经济行为或会计处理在合法性、公允性方面存在一定问题，这对投资者是个不利消息，理性投资者应该看空公司股票，股价也应该下跌。同时，不同类型的非标准审计报告因其反映的问题不同、严重程度不同，也应该有不同的市场表现。因此，有必要应用实证研究方法，验证我国证券市场审计报告意见类型的反映。虽然目前这方面也能偶见研究成果，但其研究结论仍然缺乏应有的说服

力，并未引起注册会计师界的关注。（2）审计的有效性。考察注册会计师审计的有效性，就是要评价其在保护投资人、债权人以及社会公众利益方面发挥的作用。美国公众监督委员会（Public Oversight Board）在最近一份研究报告中认为，美国注册会计师对上市公司的审计在保护投资人、债权人利益方面发挥了有效作用。<sup>②</sup>那么我国的情况是否也是如此呢？这很值得研究。（3）审计意见的恰当性。近年来，我国注册会计师出具的审计报告，特别是上市公司审计报告中，非标准审计报告的数量呈现逐年递增的趋势。这固然反映了我国注册会计师风险意识有所加强、审计质量有所提高，但也不可否认，并非所有的非标准审计报告都比较恰当。那么，有没有应该出具无保留意见审计报告却出具了保留意见，应该出具保留意见却出具了否定意见的情况呢？如果有的话，其影响如何呢？这需要进一步研究。

#### 8. 我国注册会计师行业管理体制研究

随着我国注册会计师行业脱钩改制的结束和经济鉴证类社会中介机构清理整顿的进行，如何加强和改进注册会计师行业统一管理是当前我们面临的一个突出的重要问题。其中包括政府管理与行业协会自律管理的关系、执业质量监管、事务所组织形式和管理方式的改进以及事务所规模化发展等问题。这也是前面所介绍的围绕《注册会计师法》的相关研究在新条件下的深化，既有很强的政策性，也有着极大的理论研究空间。

前面我们说过，小尼德尔斯已经不再悲哀，我们希望有一天也能看到我国注册会计师审计研究的辉煌景象。但愿会计界更多的有识之士加入到注册会计师审计研究活动之中，来领略这里的绮丽风光！

（《中国注册会计师》2000年第12期）

## 会计师事务所应倡导走合伙制的路子

梁士念

从国际国内实践情况看，会计师事务所的组织形式呈现出多样化，如独资型（个体）、有限责任制、股份合作制、合伙制、有限责任合伙制及集团型等形式。传统的也是最基本的分类是将事务所分为有限责任和无限责任两大类。其主要区分标志是出资人所担的责任和风险不同，这是注册会计师最为关心的问题，也是选择事务所组织形式首先要考虑的前提。目前，我国现行法规明确了两种基本形式，即合伙事务所和有限责任所。随着理论和实务的发展，有必要重新审视这两种组织形式在我国的适应程度。

无限责任（合伙）所与有限责任所两者各具特点，其差异主要有以下几点。

#### 一、事务所产权权能的完整程度不同

在合伙制会计师事务所中，合伙人对会计师事务所承担完全出资的义务，即事务所的财产是由合伙人出资形成的。合伙人对合伙组织的财产享有共有权，由合伙人统一管理

使用，一切重大经营问题均由合伙人共同决定。在合伙形式下，合伙人和合伙企业是两位一体的，合伙人充分享有处置使用、转让和获取事务所财产及收益的权利。由于事务所是智力资本集中的地方，它主要依靠合伙人的智力、技能和经验来经营管理，排斥非智力投资，因而智力成本高低成为衡量能否成为合伙人的最重要条件。这样事务所的全部产权也就由少数几个合伙人完全持有。因此，在合伙制会计师事务所里，产权界定是清晰的，而且产权权能比较完整，能较好地发挥产权激励和产权约束功能。

有限责任制会计师事务所投资人数较多，且在一定程度上存在着所有权同经营权的分离。但实践中权力和义务很难得到较好的统一，发起人和出资人多了，反而会使管理权集

<sup>①</sup> 见 <http://www.aicpa.org/belt/sec/instruct.htm>

<sup>②</sup> The report of the Panel on Audit Effectiveness of the Public Oversight Board (POB).