

Globethics Repository

The logo for Globethics, featuring the word "Globethics" in white, sans-serif font centered within a solid blue rectangular background.

谈强化我国注册会计师的社会责任[Strengthen the CSR of CPA]

This page was generated automatically upon download from the Globethics Repository. More information on Globethics see <https://www.globethics.net>. Data and content policy of Globethics Repository see <https://repository.globethics.net/pages/policy>.

Item Type	Article
Authors	叶, 陈刚;徐, 学兵
Publisher	武汉市财政局
Rights	With permission of the license/copyright holder
Download date	2026-06-17 19:17:05
Link to Item	http://hdl.handle.net/20.500.12424/191475

谈强化我国注册会计师的社会责任

叶陈刚（博士生导师） 徐学兵（对外经济贸易大学国际商学院北京100029）

【摘要】本文分析了我国注册会计师承担社会责任的现状，并就强化我国注册会计师的社会责任提出了几点个人看法，以期为有关方面提供参考。

【关键词】注册会计师 社会责任 监管方式

一、我国注册会计师承担社会责任的现状

1. 注册会计师难以保持审计独立性。这主要是基于以下原因：

（1）注册会计师行业是在“挂靠体制”下发展起来的。我国会计师事务所特有的“挂靠体制”使我国注册会计师的管理体制存在先天不足。虽然我国早已取消了“挂靠体制”，会计师事务所也早已完成了与挂靠单位的脱钩改制，但这种体制对人们的思想观念及行为造成的影响还是存在的，注册会计师与挂靠单位之间还存在一定的特殊关系。特别是合伙人在招揽和开展业务时，都非常注重与原来的挂靠单位保持良好的关系，甚至有部分业务是通过原来的挂靠单位争取来的。所以，注册会计师在做出审计判断、得出审计结论时，也会受到主管部门意愿的影响，其审计独立性必然降低。

（2）会计师事务所缺乏品牌意识。审计业务是一项较特殊的业务，有其自身的特点。由于会计师事务所不能进行一般的广告宣传，从而人们不能通过各种媒体了解其审计服务质量，其只有获得客户及社会公众的认可才能得到较大发展。客户可以通过与注册会计师的接触来了解会计师事务所的品质及审计服务的质量，但社会公众却很难了解，所以会计师事务所需要通过长期的努力来树立自己的形象和建立自己的声誉。而目前我国的一些会计师事务所往往注重短期效益，忽视长期声誉的建立，缺乏品牌意识，从而使其注册会计师的审计独立性降低。

2. 注册会计师行业的监管体制不健全。这主要表现在以下方面：

（1）审计市场缺乏严格的法律约束机制。注册会计师做出不同的选择后会面临不同的风险：如果注册会计师严格按照相关法律规定而不按照被审计单位管理当局的要求进行审计，则会面临丧失客户、降低审计收入的风险，这必将损害会计师事务所的利益及注册会计师的职业利益；如果注册会计师按照被审计单位管理当局的要求出具符合其利益要求的审计报告，则由财务报表的错报所引发的法律责任风险往往会给会计师事务所带来巨额损失并且严重损害其声誉。从长远来看，后一种风险对于会计师事务所而言更具致命性，因为会影响社会公众的利益。由此可见，法律责任风险在某种程度上决定着注册会计师的行为取向。所以，法律约束机制对注册会计师具有较大的

约束作用。然而，我国注册会计师的法律约束机制不健全，有待进一步完善。

(2) 审计市场缺乏系统的处罚机制。审计市场的法律约束机制是用来防患于未然，但仅有法律约束机制是远远不够的，还应该制定相应的处罚机制。因为严格、系统的处罚机制能够更好地保证法律约束机制的实行，使注册会计师的外在压力加大，从而提高其违规退出成本，使其保持审计独立性。我国注册会计师的执业环境不够好，职业团体和证券监管部门对会计师事务所往往采取保护的态度，缺乏严格的处罚机制，从而阻碍审计质量的提高，难以满足社会公众的需要。

3. 公司治理结构存在缺陷。我国目前绝大多数上市公司都是由国有企业改制而来，由于终极所有者虚置，形成“内部人控制”现象，表现为股权结构不合理、国有股“一股独大”。由此产生了两方面的负面影响：一是股权过度集中造成大股东与中小股东之间的利益矛盾，占绝对控股地位的大股东实际上成为企业的内部人；委托人缺位，经营者和委托人角色重合，经营者自行决定审计人员的聘用、收费等事项。二是由于国有股权不能流通，使国有股股东与社会公众股股东的价值和利益取向相背离，由此导致大股东与企业经营者合谋欺骗社会公众。由于所有权与经营权的安排不当，从而形成不完善的公司治理结构，这是导致注册会计师社会责任缺失的客观原因。

4. 社会诚信丧失。注册会计师的诚信状况与社会环境密切相关。目前我国社会生活的经济基础和道德秩序发生了巨大的变化，以“忠诚”为核心的道德传统在动摇，而以“诚信”为核心的道德秩序又尚未确立。在这种状态下，作为社会成员的注册会计师容易迷茫、彷徨，部分注册会计师不再相信科学知识的作用，不再追求道德对自身的约束，不再重视社会责任和职业责任，取而代之的是特权，特别是对权钱交易的渴望、对职业的不负责任、对社会的失信等。这种势态的蔓延会导致审计市场的秩序混乱。社会诚信丧失是导致我国注册会计师社会责任缺失的主要原因。

二、强化我国注册会计师社会责任的具体措施

1. 加快公司制度创新。主要包括以下方面：

(1) 完善公司治理结构。我国公司治理存在董事会监督机制失衡、对经理层监督虚空、公司信用缺失等问题。因此，依据

《中国上市公司治理准则》，应优化公司股权结构、推进产权主体的多元化、发展和完善独立董事制度，使董事会成为全体股东的代表而不仅仅是控股股东的代表，使审计委托权回归到全体股东手中，防止管理层造假和随意变更会计师事务所。同时，加强外部治理，完善证券市场体系，充分发挥其对经营者的监控作用，使企业内部和外部的激励约束机制有效结合。只有这样，才能真正建立起现代企业制度，打破大股东“一言堂”的惯例，改变“内部人控制”状况，从而切实保护社会公众股股东的利益，使董事会和监事会起到其应有的监督管理作用。

实践证明，只有在公司内部真正建立了完善的公司治理结构，才能明晰公司产权，使社会公众股股东真正拥有影响公司决策的权力，同时使公司的会计信息及审计信息透明、公开，从而真正维护社会公众股股东的利益。因此，只有在完善的公司治理结构下，公司的管理当局才会为满足社会公众股股东的要求和自身的利益需要而保持审计独立性。

(2) 成立独立审计委员会。在我国的上市公司中，由公司的管理当局决定选择哪家会计师事务所，这在某种程度上决定着相应的审计水平和审计付费标准，上市公司管理当局在对审计结果不满意时甚至还以解聘会计师事务所相威胁。由此，注册会计师在当今的审计买方市场中处于被动的地位，其专业判断往往要受上市公司管理当局意愿的影响。

为此，可以由社会公众股股东即上市公司中不具有控制力或影响力的股东发起成立一个独立于上市公司的审计委员会，由它管理独立审计基金，基金款项按公司未分配利润的一定比例转入，同时由其代表做出聘请会计师事务所的决策，审计费用从独立审计基金中列支。这种模式改变了会计师事务所受雇于上市公司经营者的现状，聘请会计师事务所的决策由社会公众股股东的代表做出，这使得审计的独立性得到一定的保证，提高了注册会计师行业的诚信度。同时，独立审计委员会独立于公司管理当局开展工作，其成员是站在公司的立场上对众多投资者负责。从这个角度讲，它会选择具有较强独立性的注册会计师为其审计，能使注册会计师完全为社会公众服务。

2. 加强对注册会计师的监管。主要包括以下方面：

(1) 改变对注册会计师的监管方式和监管主体。我国注册会计师行业应采用行业自律和政府监管相结合的监管方式，我国政府与中国注册会计师协会应当各司其职、通力合作。中国注册会计师协会应当独立开展工作，加强对注册会计师的日常管理，包括开展后续教育、建立职业道德规范、组织专业技术资格考试培训、组织同业互查和维护会员合法权益、对违规会员进行处罚等。政府不直接参与注册会计师行业的日常管理，但是要履行外部监督职能，一方面政府要组织相关部门对注册会计师的执业质量进行检查；另一方面要建立健全各项法律和制度，以加强对注册会计师行业的监管。同时，在监管方式上，政府应采取事前预防与事后处罚相结合的方法，加大抽查力度，对造假者的处罚要坚决，要提高造假者的造假成本。

另外，为了不断完善注册会计师行业的监管机制，要做到有的放矢，改变注册会计师行业的监管主体也是势在必行，即由财政部直接监管改变为由审计署进行监管。

(2) 加大对失信者的惩罚力度。失信是注册会计师社会责任缺失的重要表现，而相关法律规定是将财务报告舞弊责任落到实处的关键。我国《刑法》规定，中介组织人员故意提供虚假证明材料的，轻者判 5 年，重者判 5 至 10 年，并处罚金。

然而，我国注册会计师违反上述条款的案件时有发生，而有法不依、执法不严、处罚力度不够等无疑使部分注册会计师敢于冒险，使其敢于对法律置若罔闻，从而在客观上助长了注册会计师造假行为。因此，一方面要严格执法，对失信的注册会计师依法进行严厉制裁；另一方面，在相关法律法规修改时，特别是《注册会计师法》修改时，要进一步明确责任，细化失信行为及制裁力度，使注册会计师不敢失信于社会公众。

为了加大对注册会计师及其所在会计师事务所的监管与处罚力度，2006年财政部组织各地财政部门对690家会计师事务所及其注册会计师的执业质量进行了检查，并依法对156家会计师事务所进行了严厉处罚。具体情况见下表：

2006年会计师事务所及注册会计师受处罚的情况

处罚主体	接受处罚主体	处罚家数(或人数)				
		撤销(或吊销证书)	暂停经营(或暂停执业)	没收违法所得和罚款	警告	合计
地方财政部门	会计师事务所	21	16	60	59	156
	注册会计师	9	48		190	247
财政部	会计师事务所		3	1	25	29
	注册会计师	2	7		36	45

(3) 创新会计师事务所的组织形式与管理模式。《注册会计师法》规定，会计师事务所可以选择有限责任制或合伙制的组织形式。为了降低风险、减少所承担的法律风险，我国的会计师事务所基本上选择有限责任制的组织形式，而其他国家的会计师事务所几乎都选择的是无限责任制即合伙制的组织形式。目前我国注册会计师行业远未发展到以质取胜的阶段，市场尚不具备自行检验、区分服务质量的能力，承担不同法律风险的组织形式与会计师事务所的业务收入不直接相关。会计师事务所选择有限责任制的组织形式，可能会使部分注册会计师过于激进，即为追求个人利益的最大化而置公众利益于不顾，诚信也就无法保证。从我国注册会计师的执业现状看，有限责任制组织形式的弊端暴露无遗，会计师事务所为了争抢客户，无视职业道德和社会责任，出具虚假的审计报告来增加自己的收入，可以说有限责任制组织形式就等于不负责任。为了抑制注册会计师过激的商业行为和提高其执业水平，应该只允许会计师事务所采取无限责任制组织形式即合伙制组织形式。在合伙制组织形式下，合伙人不仅要承担因自身过失带来的无限赔偿责任，而且还要承担因其他合伙人的过失带来的连带赔偿责任，这可以迫使合伙人增强风险意识，严格按照独立审计准则和职业道德准则的要求谨慎执业，全面加强内部控制，尽

量避免审计失败。

同时，强制实行注册会计师定期轮换制。要求签字注册会计师连续为某一相关机构提供审计服务不得超过五年；签字注册会计师已连续为同一相关机构提供五年审计服务并被轮换后，在两年以内不得重新为该机构提供审计服务；除签字注册会计师外，会计师事务所还设有相关机构审计项目负责人的，该审计项目负责人也应按照以上有关签字注册会计师定期轮换的规定进行定期轮换。加强对注册会计师更换的监管，消除审计合伙人与审计客户合作时间过长而影响审计独立性的弊端。

（4）完善注册会计师职业道德规范。完善注册会计师职业道德规范是注册会计师行业诚信建设的内在要求。目前，我国只出台了《中国注册会计师职业道德基本准则》，但这一准则只是职业道德准则体系的总纲，是关于注册会计师职业道德、职业纪律、执业能力和职业责任的一般要求和基本规范，还需要有具体的操作规范。笔者建议尽快制定《注册会计师职业道德暂行规定》，以进一步细化注册会计师在执业过程中的诚信要求，特别是要突出保持审计独立性的有关要求，使其成为可操作的具体行为准则。这样做一方面便于注册会计师对照遵循，另一方面便于行业自律和管理监督。

（5）建立会计师事务所和注册会计师的诚信档案。为了保证注册会计师严格履行自己的职责而不失信于社会公众，就需要建立会计师事务所和注册会计师的诚信档案，对其诚信状况（如受处罚的原因和种类等）进行详细反映，同时要充分保证诚信记录的真实性和全面性，确保诚信档案成为会计师事务所和注册会计师的“必备档案”。在此基础上建立起一套信用等级评价制度，从而实现信用制度的规范化、科学化和制度化。

注册会计师行业的信用制度建设有赖于社会信用制度的建设，这样能为注册会计师行业的发展提供良好的外部环境，而良好的社会信用制度是加强注册会计师道德建设的重要外部条件。为了完善社会信用制度，首先要结合“八荣八耻”在全社会进行诚信教育，提高全民的诚信道德水平；其次，要借鉴西方发达国家建立的个人信用制度，加快我国个人信用管理体系的建设；最后，要加强企业联合征信体系、咨询评估制度、信用担保制度的建设，建立良好的企业信用。

3. 加强注册会计师自身建设。主要包括以下方面：

（1）不断提高注册会计师的专业胜任能力。会计、审计等方面的政策方针、制度法规总是不断变化和更新，这一方面体现了与国际接轨，另一方面也是我国市场经济发展的需要。注册会计师行业是对市场经济发展起重要作用的行业，注册会计师为了能够独立、客观、公正地发表审计意见，就要紧跟时代步伐，随时学习、更新财经知识和法规，不断丰富自己的专业知识，积累工作经验，提高自己的专业胜任能力。只有这样，注册会计师才能够胜任各种复杂的审计工作、避免出具不正确的审计报告，从而保护社会公众的利益不受损害，更好地

承担起自己的社会责任。

(2) 遵守职业道德准则。注册会计师是一种被社会公众所承认的专门职业，与其类似的专门职业还有律师、医生等。他们在执业时均要遵守职业道德准则。职业道德准则是要求专业人员在执业时应保持专业态度和维护同业声誉的行为准则，它的一个显著特征是公众能通过其对某种职业产生信赖。所以，职业道德准则对专业人员的行为进行约束的同时，也是对专业人员根本利益的保障。注册会计师在遵守职业道德准则的同时，也是在维护社会公众的利益。职业道德准则是一种自觉对正直行为永不改变的承诺，是发自内心的自愿遵守而不是被迫的。注册会计师要将保持审计独立性作为一种习惯，只有这样才能从根本上维护社会公众的利益，同时也才能更好地获取个人利益，从而使两种利益得到统一，使冲突得到解决。

(3) 努力培养维护社会公众利益的意识。注册会计师行业存在的根本就是社会公众的利益得到保护。在解决冲突时，只有更好地履行对公众的责任，经理人和公司董事会的利益才能得到最好的维护，同时注册会计师自身的利益也才能得到长久维持。注册会计师将维护公众利益作为其最高执业准则，即将对社会公众负责看做是自己的崇高职责，注册会计师应向社会公众反映上市公司的真实财务信息，出具符合真实情况的审计报告。这样，注册会计师才能赢得社会公众的信赖，真正取信于民，获得更为广阔的发展空间。

【注】本文系国家自然科学基金项目（项目编号：70672060）和教育部人文社会科学规划项目（项目编号：06JA630014）的阶段成果。

主要参考文献

1. 叶陈刚, 李相志. 审计理论与实务. 北京: 中信出版社, 2005
2. 张俊民, 韩传模. 会计师事务所诚信评价. 北京: 经济科学出版社, 2005
3. 里克·海斯等著. 来明敏等译. 审计学——基于国际审计准则的视角. 北京: 机械工业出版社, 2006
4. 中国注册会计师协会. 注册会计师、注册资产评估师行业诚信建设纲要. 北京: 中国财政经济出版社, 2005
5. 中国注册会计师协会. 中国注册会计师独立审计准则 2003. 北京: 经济科学出版社, 2003
6. 周年洋, 王二龙, 林明. 五大会计师行. 北京: 中国财政经济出版社, 2003
7. 迟晓丽, 左婕. 安然事件与美国会计法律制度的变革. 武汉科技大学学报(社会科学版), 2004; 2
8. 连端清, 赵一明, 邱世梁. 安然事件后美国 CPA 行业管理动态及其对我国的启示. 财务与会计(综合版), 2002; 10
9. 启云. 美国注册会计师监管体制面临历史性改革. 中国注册会计师, 2002; 8
10. 柳木华. 美国注册会计师行业监管新举措. 审计与经济研究, 2003; 1