



谈注册会计师行业管理模式的确定

广东韶关学院 陈青

【摘要】近年来,国内外发生了一系列重大的会计造假案件,这引起了众多学者对注册会计师行业管理模式的关注和探讨。笔者分析了当前我国注册会计师行业管理模式的现状,提出该行业的管理模式,并就我国现行《注册会计师法》的修订谈了自己的看法。

【关键词】注册会计师 政府监管 行业自律

一、注册会计师行业管理模式的国际比较

按照政府对注册会计师行业管理的介入方式与介入程度,目前国际上注册会计师行业的管理体制可分为行业自律型、混合型(自律管理与政府监管相结合)和政府主导型三种模式。

1.行业自律型。行业自律型体制是指由民间职业团体自行自我约束、自我激励的管理模式,政府不加干预,该模式以马来西亚及我国香港为代表。这种体制增强了注册会计师行业的独立性,有利于强化社会各界对注册会计师行业的信赖度。在这种体制下,注册会计师协会能够及时、准确地了解与掌握从业人员的意愿,及时跟踪审计环境的变化和审计实务的发展,并通过制定和完善审计准则予以及时调整,从而保持会计师事务所执业活动的规范、有效,促使执业机构开展公平竞争,进而提升注册会计师行业的整体执业水平。

该体制的不足是约束力较弱。一是在适用范围上受限。注册会计师协会作为行业协会,其制定的有关行业管理规定只能适用于其会员,而对会员以外的其他人则无约束力。二是在惩戒手段上受限。注册会计师协会对违规会员最重的处罚也不过是开除会籍,而不能责令其所在的执业机构停业或解散。

2.混合型。混合型体制即行业自律管理与政府监管相结合的模式,以美国、加拿大、英国、新加坡、印度为代表。美国的注册会计师管理体制可以概括为以公共利益为导向、以法律规范为基础的政府与行业协会分权的管理模式。围绕保护公共利益这一核心问题,在法律规范的基础上,政府与行业协会之间形成了明确的管理权限和稳定的管理格局。政府在管理体系中处于权威性的地位,其特点是预警性、惩罚性与高层次性。行业协会的职责特点是基础性、常规性和矫正性。在管理权力的划分上,该模式基本体现了“行业自律为主、政府监管为辅”的管理特征与分权思想。

在该体制下,由注册会计师协会负责监督执业规范的执行和检查执业质量。如美国注册会计师协会将遵守审计准则作为会员的一项重要义务列入注册会计师的职业道德规范中,并设置了道德规范实施机构负责监督会员的执业情况。该实施机构根据违规程度对违规会员分别处以警告、罚款、

暂停会籍、开除会籍等纪律处分,并在会刊上予以公告。同时,美国注册会计师协会为监督会计师事务所质量控制准则的遵守情况,还成立了会计师事务所执行委员会,负责对在同业互查中发现有违规问题的会计师事务所进行处罚。英国、加拿大、澳大利亚等国的注册会计师协会为监督会员的执业行为,也都成立了相应的纪律委员会,负责对注册会计师、会计师事务所审计规范的执行情况进行监督,以及对审计工作质量进行检查,并对违规者予以处罚。

3.政府主导型。政府主导型体制是指政府在较大范围和程度上干预注册会计师行业的管理模式,以法国、德国、日本最为典型。荷兰、意大利、瑞典等欧洲国家以及菲律宾、巴西等许多发展中国家也都采用这种体制。在该体制下,由国家制定和颁布专门法律,对注册会计师的地位、资格和会计师事务所的设立以及注册会计师从事审计的依据、工作规范等做出明确规定。如德国1961年颁布的《经济审计师法》,即载明经济审计师资格、审计师事务所的设立、有关业务内容以及对经济审计师和审计师事务所违规的处罚等。荷兰1962年颁布实施的《注册会计师法》也对注册会计师的条件、工作规则以及注册会计师协会的管理职责做出了专门规定。荷兰注册会计师协会的高级职员都由政府任命。

采用该体制,有利于国家加强对资本市场的管理以及为政府调节经济提供基础信息。同时,通过政府与行业协会的相互协作,共同制定执业规范并监督其执行,可以较为全面地考虑双方意愿,协调双方利益,做到执业规范权威性与指导性并重。该体制的主要缺点是注册会计师行业的独立性不强。

对我国注册会计师行业来说,在管理模式的选择上显然不能简单“拿来”。一要分析会计服务市场成熟度,二要比较、权衡各种模式的利弊,三要考虑提高行业监管的效率。历史与现实的经验表明,在现有条件下,完全的政府监管与完全的自律管理都是缺少效率和存在缺陷的,比较恰当的方式是混合型管理模式。

二、确立我国注册会计师行业管理的目标模式

我国的注册会计师行业管理模式应该以行业自律为主导,理由有以下几点:

1.会计职业团体有动力和能力维护公共利益。从整个行业管理体制改革的改革中不难看出,虽然会计职业团体最早成立的目的是维护注册会计师行业的整体利益,然而作为一个公共行业,随着经济和社会的发展,会计职业团体无论是出于自身需要,还是出于来自外部投资者、其他相关利益主体的压力,必然会加强对其会员执业行为的监督,维护职业信誉和地位,从而在客观上也达到了维护公众利益的目的。反过来看,如果会计职业团体背弃公众利益,而仅仅考虑其自身利益,必然会受到公众的抛弃,从而断送其自身利益。从这点来看,会计职业团体是可以将行业利益与公众利益结合在一起的。也就是说,其在维护公众利益的同时提高了行业自身利益,而其自身利益的提高也将促使行业有更强的动力和更多的资源来支持行业自律的完善,维护公众利益。

2.政府介入行业监督不宜过多涉及微观层面。在政府干预主义理念主导的经济体系中,社会公众对政府管制在保护公众利益方面有一种“理想主义”的情结,认为政府超然独立,是社会公众利益的当然代表。但从管制经济学的角度看,政府也是一种利益主体,是政治商品市场中“管制商品”的供给者。政府是从自身的角度计算管制成本与收益的,并不是超然独立,且不会天然地从公众利益角度考虑问题,这已经成为国内外经济学界的共识。尽管公众利益是政府供给商品时不得不考虑的重要因素,是政府效用函数的内生变量,但政府监管的官僚程度比职业组织更浓厚,与微观经济主体间的信息不对称程度更甚,且缺乏自律管理所具有的灵活性与适应性,其往往滞后于注册会计师职业服务市场的发展,不能迅速发现和解决职业服务市场中存在的问题,管制效率较低。尤其重要的是,一旦政府的不当管制行为导致职业服务市场行政分割、价格紊乱,则会抑制职业服务市场的自发调节与自我完善,使整个行业陷入无所适从的境地。至于由此而孳生的行政腐败,更是公众利益的天敌。注册会计师是一个专业性很强的职业,其核心价值在于专业素质,从这点来看,政府并非是这个行业的最佳管理者,其在注册会计师行业管理中不宜大包大揽,而应该坚持适度原则,进行宏观调控。

3.顺应市场经济发展的需要及政治体制改革的客观需要。为了适应市场经济发展的需要和世界范围内的政府行政改革的需求,加快我国政府行政体制改革步伐,2004年全国人大常委会通过了《行政许可法》,并于2004年7月1日起实施。根据该法精神,政府实施行政管理,必须符合市场经济发展的要求,凡是公民、法人或者其他组织能够自主决定的事项,凡是市场机制能够有效解决的事项,凡是事后监督等其他行政管理方式能够解决的事项,可以不设行政许可。因此,在修订《注册会计师法》特别是在设计注册会计师行业管理模式时,一定要适应政府行政体制改革的趋势和市场经济发展的需要,根据《行政许可法》的立法精神,将“政府要离市场远一点”作为修法的基本原则。政府不应该过多地直接干预注册会计师行业的具体事务,而应将管理这些事务的权限交由行业协会来行使,确立以行业自律为主的注册会计师行业管理目标模式。

三、行业管理目标模式的法律保障

注册会计师行业经过十几年的发展,积累了很多的经验与教训,为修订《注册会计师法》积累了宝贵财富。在《注册会计师法》中明确行业管理的模式具有极其重要的意义。

1.要在《注册会计师法》中明确注册会计师行业管理模式。只有行业管理模式以法定授权为基础,使政府和行业组织按照法定授权对注册会计师行业进行管理,才能促进整个行业管理机制的规范和有效运行。

2.行业自律管理必须有法律赋予的权力。行业协会自律管理权力主要来自以下两个方面:①行业协会章程。行业协会章程是会员实行自我约束、自我管理的自律性规范,只要会员认可,完全可以在行业协会章程中赋予行业协会行使自律管理的权限,以规范会员行为,维护会员公共利益。只要不与法律法规相抵触,法律应当认可行业协会章程并给予法律保护,因此在《注册会计师法》修订中,应明确行业协会章程的法律效力。②自律管理权力。大多数国家都直接在《注册会计师法》中明确赋予行业协会自律管理的权力,包括注册会计师行业的规章制定权、市场进入权、监督管理权、行业惩戒权、行业起诉权。赋予行业协会自律管理的权力,是建立以行业自律为主导的行业管理模式的必备条件和手段。

3.政府应积极支持注册会计师协会治理结构的改进。注册会计师协会理事会下的惩戒委员会、审计准则委员会、维权委员会、申诉委员会等专业委员会是行业自律型管理体制的重要组成部分,同时也是国外成熟的注册会计师协会的通行架构。专业委员会的有效运作与决策透明,有助于显示程序公正与实质公正的法制精神。通常,政府应派代表参加相应的专业委员会。

4.确保将公共利益始终置于第一位。《注册会计师法》可引入相机管制机制的设计,即在发现管制权由于某些特殊情况需要改变时,组建由政府与注册会计师协会共同参与的一个临时管制机构,类似于美国的公众公司会计监察委员会(PCAOB),一旦该临时机构完成使命,即予以解散。

我国虽然处于市场经济初级阶段,注册会计师行业一度出现过一些重大的审计失败案件,但是政府职能转变的宏观背景与经济体制的后发优势,以及注册会计师行业以诚信建设为主线的自律型管理实践,极大地促进了行业的蓬勃发展,政府干预主义理念正在失去其主导地位。拟订的《注册会计师法》应当反映这一积极变化,在混合型管理模式中突出自律管理的内容,引导行业管理模式步入独立、高效与透明的轨道,使行业管理走上法制化的道路。

主要参考文献

- ①黄世忠,张胜芳.市场、政府与会计监管.会计研究,2002;12
- ②何元福.关于注册会计师行业管理体制及管理方式的思考.中国注册会计师,2004;3
- ③刘明辉,徐正刚.注册会计师行业管理模式的现实选择——兼论行业自律.审计研究,2004;3
- ④李长爱.政府行政监管与行业自律监管的协调发展.审计研究,2004;6