

现实展现 国际比较 热点研究 前景探索

中国独立审计

- 会计师事务所
- 注册会计师
- 注册会计师协会

ZHONG GUO
DU LI
SHEN JI

王广明

谭宪才 等著

雷光勇

湖南人民出版社

现实展现 国际比较 热点研究 前景探索

中国独立审计

- 会计师事务所
- 注册会计师
- 注册会计师协会

ZHONG GUO
DU LI
SHEN JI

王广明

谭宪才 等著

雷光勇

湖南人民出版社

图书在版编目(CIP)数据

中国独立审计/王广明等著. —长沙:湖南人民出版社, 2002

ISBN 7-5438-3105-8

I. 中... II. 王... III. 审计-中国
IV. F239.22

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2002)第 077052 号

责任编辑:车戈平

装帧设计:胡薇薇

中国独立审计

王广明 谭尧才 雷光勇 等著

*

湖南人民出版社出版、发行

(长沙市展览馆路 66 号 邮编:410005)

湖南省新华书店经销 长沙国防科大印刷厂印刷

2002 年 10 月第 1 版第 1 次印刷

开本:850×1168 1/32 印张:14.375

字数:351,000 印数:1—5,000

ISBN 7-5438-3105-8

F·500 定价:24.00 元

重铸诚信，凤凰涅槃

注册会计师的诚信，
一个令人窒息却无法回避的话题。

2001年以来，中国证券市场接连发生银广夏、东方电子、麦科特、蓝田股份、亿安科技等一批上市公司造假丑闻，湖北立华、深圳中天勤等曾经是业界数一数二的会计师事务所轰然倒地，国内注册会计师行业一度被认为是“积重难返”的“混乱行业”，在对国内会计业普遍不信任情绪感染下，对国外会计师事务所的迷信达到了极点，2001年末，中国证监会发布了《A股公司实行补充审计的暂行规定》，对“国际五大”寄予厚望，同时也不亚于是对国内注会业的公开否定。遗憾的是，他乡的月亮并没比自家的圆，“安达信”卷入“安然事件”，“德勤”、“毕马威”也相继卷入财务欺诈丑闻。

被中国业界奉若经典的“国际五大”尚且如此，国内同仁不免有些自找理由。事实上，假账问题也绝不仅仅是注册会计师的诚信问题，自有其深刻背景，把责任都归于注册会计师也确实不合理。2002年初，中国证监会不得不将A股公司实行补充审计的规定改为个案要求，一切似乎又回复了原状，“国际”“国内”可以相安无事了。然而自然的法则是严酷的——没用的东西要他何干？国内业界的有识之士开始意识到，托词和借口也许确实能一时卸责，但当整个注册会计师行业彻底丧失社会公信时，这个行业也就从社会经济权责结构中被彻底逐出，不需要存在了。

独立性是注册会计师审计之魂，然而精神实质上的独立却无从度量，注册会计师凭什么让人相信自己的独立性？——“因为我是一个诚信的人”；审计利益相关者为什么会相信注册会计师的独立性？——“因为你是一个诚信的人，因为你在一个诚信的行业”。独立性是独立审计的本质要求，诚信则是独立性的保障，抓住诚信问题才是抓住了独立性问题的牛鼻子。

注册会计师诚信不是一个简单的道德自律问题，注册会计师诚信应该与企业诚信、社会公德结合起来研究，应该置于行业规则、社会制度、价值形态、人文意识等更广阔的范畴中去考察。

美国东部时间公元 2002 年 8 月 31 日，安达信环球（Andersen Worldwide）的美国分部——安达信会计师事务所在其网站上发布了一条消息：“从今天开始，安达信会计师事务所自动放弃或同意吊销本公司在所有各州的营业执照。”“安达信”的这份声明，终于为其长达 89 年之久的执业历史划下了一个休止符，同时也给国际会计师行业从“五大”退为“四大”添上了一个耻辱的句号。

值得庆幸的是，“安达信”的坍塌虽然惨烈了一些，但却引起了人们的警醒，诚信问题近来成了学术界、企业界乃至社会各界议论的热点，业内人士意识到诚信问题生死攸关，政府和行业监督机构也开始采取行动。2002 年 7 月 26 日美国参众两院以压倒多数票通过了关于会计和公司治理一揽子改革的索克斯法案（Sarbanes-Oxley Act，简称 SOXACT）。该法案从加强信息披露和财务会计处理的准确性、确保审计师的独立性、以及改善公司治理等主要方面对现行的证券、公司和会计法律进行了多处重大修改，而且针对上市公司新增了许多相当严厉的法律规定。美国总统布什在签署该法案时指出，新法律不仅是自大萧条之后对上市公司法律进行的范围最广的一次完善，而且，给那些贪赃枉法的管理人士敲响了警钟。它宣告了“低标准和利润不实时代”的

结束，并且表明，任何参与欺诈行为的人都必将受到惩罚，没有任何管理人士可以凌驾于法律之上或逃避法律的制裁。国内注会业的诚信建设也取得了一些可喜的进展，我们欣喜地看到：内蒙宏峰、纵横国际虽然更换了会计师事务所却仍然被“拒绝表示意见”；南昌市区的29家会计师事务所共同签定《南昌市区会计师事务所诚信公约》；全国百家会计师事务所联合发表《诚信宣言》；上海、深圳的注册会计师协会已开始建立行业信用档案；中注协起草了《行业诚信档案制度建设指导意见》，将建设行业诚信档案；《注册会计师法》目前正在修订之中，会计师事务所的各种组织形式，如合伙制、有限合伙制、有限公司制等都在立法部门的视野之内。如果安达信的倒下，能够换来道德的重返、市场的完善和进步，那么九泉之下的亚瑟老人在悲哀之余终能有一丝的欣慰，注会业也必将如凤凰涅槃，获得新生。

注册会计师诚信是近一段的社会热点，引起了各界人士的普遍关注，然而他们往往并不了解注册会计师的行业特点，从而对注册会计师诚信问题的认识也流于形式，在此背景之下，我们推出本书。本书面向社会大众，我们希望通过注册会计师审计基本知识的推介、中外审计制度的异同比较、审计理论前沿问题的探讨，力图使您通读本书后能对注册会计师审计的现状、问题、国际异同、发展趋势、当前理论研究的最新进展有全面的了解，对注册会计师审计有整体、综合的认识，对注册会计师诚信有更深刻的感悟。

作 者

2002 年中秋于岳麓山下

目 录

第一章 绪论	(1)
一、我国独立审计制度的起源和发展.....	(1)
二、独立审计在社会主义市场经济中的地位和作用	(4)
三、本书写作动机.....	(10)
四、本书结构安排.....	(18)

第一篇 会计师事务所

第二章 会计师事务所的组织形式及注册登记制度	(21)
第一节 会计师事务所组织形式简介.....	(21)
第二节 我国会计师事务所组织形式的历史与现状	(26)
第三节 会计师事务所组织形式的国际比较.....	(31)
第四节 会计师事务所组织形式的理论探讨.....	(42)
第五节 我国会计师事务所注册登记制度.....	(50)
第三章 会计师事务所的执业范围与多元化经营	(56)
第一节 我国会计师事务所的业务现状.....	(56)
第二节 我国会计师事务所业务多元化经营战略.....	(61)
第三节 会计师事务所业务多元化与审计独立性.....	(70)
第四章 会计师事务所的业务流程	(76)
第一节 会计师事务所的一般工作程序.....	(76)

第四节	质量控制准则的基本内容及其国际比较·····	(277)
第五节	注册会计师职业后续教育及其国际比较·····	(287)
第十一章	注册会计师的法律责任·····	(298)
第一节	注册会计师法律责任概述·····	(298)
第二节	注册会计师法律责任的成因和避诉策略·····	(304)
第三节	当前我国注册会计师法律责任存在的问 题和解决措施·····	(322)
第四节	其他国家(地区)关于注册会计师法律 责任的规定·····	(329)

第三篇 注册会计师行业监管

第十二章	注册会计师行业管理体制·····	(341)
第一节	我国注册会计师行业管理体制概述·····	(341)
第二节	注册会计师行业管理体制的国际比较·····	(345)
第三节	注册会计师行业管理体制的理论探讨·····	(359)
第十三章	注册会计师协会·····	(369)
第一节	中国注册会计师协会·····	(369)
第二节	国际会计师联合会·····	(374)
附录一:	国内十大审计失败案例·····	(379)
附录二:	全国会计师事务所合并情况一览表·····	(402)
附录三:	符合特大型国有企业审计条件的会计师事务所 ·····	(408)
附录四:	可以从事《会计师事务所从事金融相关审计业 务暂行办法》第四、五条规定的金融相关审计 业务的会计师事务所·····	(416)
附录五:	具有证券许可证的会计师事务所·····	(421)

附录六：2000 年度全球前 40 名国际会计公司排名资料	
.....	(427)
附录七：2001 年我国会计师事务所基本情况表	 (430)
附录八：中国注册会计师职业道德规范指导意见	 (431)
参考文献	 (440)
后 记	 (445)

第一章

绪 论

独立审计又称民间审计、社会审计和注册会计师审计，取其显著特征——独立性（既独立于委托人，也独立于被审计单位）而得名。独立审计主要有以下几种含义：第一、独立审计制度。它与国家审计和内部审计相对，并与它们一起形成一个完整的国家监督体系。第二、注册会计师行业。它包括会计师事务所、注册会计师和行业监管三个层次。本书主要采取第二种含义，并按此顺序进行展开论述。

独立审计制度起源于 16 世纪的意大利合伙企业制度，形成于 19 世纪英国股份制企业制度^①，发展和完善于 20 世纪美国发达的资本市场，而我国独立审计制度的建立则相对较晚。

一、我国独立审计制度的起源和发展^②

（一）我国独立审计的历史渊源

我国的注册会计师制度始建于 20 世纪之初，伴随着商品经济的萌芽与发展而产生。鸦片战争以后，外国巨额资本的入侵以及民族工商业的发展，促进了旧中国商品经济的发育，为注册会

^① 独立审计产生的直接导火索是 1721 年英国的“南海公司事件”。当时的“南海公司”以虚假的会计信息诱骗投资人上当，其股票价格一时扶摇直上。但“南海公司”最终未能逃脱破产倒闭的厄运，使股东和债权人损失惨重。英国议会聘请会计师查尔斯·斯耐尔（Charles Snell）对“南海公司”进行审计，宣告了第一个注册会计师的诞生。但直到英国政府 1844 年颁布的《公司法》规定股份公司的账目必须经董事以外的人员审计，才开始真正意义上的现代独立审计制度。

^② 资料来源：<http://www.cicpa.org.cn>。

计师制度的产生奠定了社会经济基础。在当时全国最大的经济中心上海，很多欧美会计师陆续建立了一些会计师事务所，包揽了当时的全部注册会计师业务。1918年9月7日，在谢霖等一批会计专家的力谏下，北洋军阀政府农商部颁布了第一部注册会计师法规——《会计师暂行章程》。同年，谢霖领取了农商部颁发的第一号会计师证书，并在北京创办了我国的第一家会计师事务所——正则会计师事务所，我国注册会计师制度正式诞生。1925年，上海首先成立了会计师协会。

1927年，民国政府颁布《会计师注册章程》，规定会计师由财政部管辖。1929年，会计师移归工商部管辖。随后又相继由工商部和立法院颁布了《会计师章程》和《会计师条例》。1935年，民国政府重新修订《会计师条例》，并将会计师移归实业部管辖。至1949年，全国已拥有注册会计师近3000人。

这些早期的会计师法规，内容主要参照西方国家的会计师制度，对注册会计师业务范围、资格条件、法律责任、职业道德等作了具体规定。但这一阶段，无论组织规模、注册会计师人数还是管理制度都十分薄弱，总体发展缓慢且很不连贯。

新中国成立初期，注册会计师制度延续了一段时间，存在的主要基础是：私营经济还一定程度地存在，按惯例仍然要委托注册会计师查账和提供某些专业服务。建国初期，一些不法资本家囤积居奇、投机倒把、偷税漏税，造成国家财经秩序的恶化。当时主管财经工作的陈云同志，曾聘用数千名注册会计师到企业查账，对平抑物价、保证国家税收、稳定国家财经秩序做出了突出贡献。1951年，中央人民政府国务院财经委员会发函对注册会计师的执业资格、业务范围、责任、收费等做出规定。随着1956年对资本主义工商业的社会主义改造的完成，高度集中、高度统一的计划经济模式的建立，注册会计师失去了原有的服务对象，会计师事务所自动解散，以商品经济为依存条件的注册会

计师制度自行消失。

（二）我国独立审计的发展与现状

十一届三中全会以后，随着我国“对外开放、对内搞活”经济建设方针的实施，推动了社会主义有计划商品经济的发展，为注册会计师制度的重建创造了条件。1980年12月财政部发布了《关于成立会计顾问处的暂行规定》。1981年1月1日，上海成立了重建后全国首家会计师事务所——上海会计师事务所。

注册会计师制度重建至今，其发展主要经历了两个大的阶段：

1. 恢复发展阶段

以1980年财政部发布《关于成立会计顾问处的暂行规定》为标志，注册会计师制度开始重建。到1986年7月，注册会计师有500人，会计师事务所有80家，主要业务是对外商投资企业进行审计并提供会计咨询服务。1986年7月，国务院颁布《中华人民共和国注册会计师条例》，确立了注册会计师行业的法律地位。到1988年底，注册会计师发展到3000人，会计师事务所250家，业务领域仍以外商投资企业为主。1988年11月，中国注册会计师协会成立，我国的注册会计师行业开始步入政府监督、指导与行业协会自我管理相结合的发展轨道。协会的成立，极大地促进了注册会计师行业的发展，到1993年底，注册会计师超过1万人，会计师事务所700余家。

在注册会计师事业发展的同期，我国另一支社会审计队伍——注册审计师也从无到有发展壮大起来。1986年，全国有审计事务所189家，从业人员1600人；1990年，有审计事务所2322家，注册审计师7273人；1993年11月中国注册审计师协会成立；1995年，审计事务所已发展到3828家。

2. 规范发展阶段

1994年1月1日，《中华人民共和国注册会计师法》正式实

施,注册会计师行业在法制化轨道上大踏步地向规范化方向迈进。1995年6月19日,中国注册会计师协会与中国注册审计师协会实现联合,开创了统一法律规范、统一执业标准、统一监督管理的行业发展新局面,为行业的规范发展奠定了良好的基础。“两会”联合后,注册会计师行业的规范化发展主要体现在三个方面:一是1997年拉开了行业清理整顿工作的序幕;二是1998年启动了行业体制改革工作,尤其是脱钩改制的完成大大提高了执业的会计师事务所和注册会计师的独立性;三是独立审计准则制订工作基本完成,执业规范体系基本形成。

自1980年我国恢复注册会计师制度以来,注册会计师行业发展很快,初步建立了行业管理规范体系,实行了人才选拔考试制度,开展了学历教育和后续教育,开放了会计市场,扩大了国际合作。会计师事务所的业务领域已覆盖到国有企业、“三资”企业、有限责任公司、股份有限公司等的审计、资产评估;各类公司、企业以及企业化管理的事业单位的验资;建设工程预决算审计;司法鉴证;向各类经济组织提供管理咨询、税务代理服务;向社会提供财会人员培训服务等方面。总的看来,事务所的发展在服务于改革开放、促进证券市场发育、深化国有企业改革和国家经济建设等方面发挥了积极作用。

截至1998年底,我国共有会计师(审计)事务所6045家,执业注册会计师5.7万人,1998年全国事务所业务收入突破60亿元。截止到2001年底,我国共有会计师事务所总所数4287家,分所数237家,注册会计师总人数55898人。^①

二、独立审计在社会主义市场经济中的地位和作用

独立审计作为市场经济的产物,随着改革开放的不断深入和

^① 资料来源:《中国注册会计师》2002年第1期,p30;《中国注册会计师》2002年第3期封底。

社会主义市场经济体制的建立与完善，在服务市场经济建设的过程中，其地位和作用也越来越重要。

（一）独立审计地位的确立

党的十四大正式提出了我国经济体制改革的目标是建立社会主义市场经济体制，并指出，发展包括会计审计咨询在内的第三产业，有利于促进市场发育，提高服务的社会化、专业化水平；有利于提高经济效益和效率，为经济结构调整、企业经营机制转换和政府机构改革创造重要条件。为确保这个目标的实现，党的十四届三中全会通过的《中共中央关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定》中提出：“当前要着重发展会计师、审计师和律师事务所……中介组织要依法通过资格认定，依据市场规则，建立自律性运行机制，承担相应的法律和经济责任，并接受政府有关部门的管理监督。”

1993年10月31日，《中华人民共和国注册会计师法》的颁布，以法律的形式确定了注册会计师的地位。注册会计师要在社会经济活动中发挥鉴证和服务作用，以“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”。

1996年，第八届全国人民代表大会第四次会议批准的《中华人民共和国国民经济和社会发展“九五”计划和2010年远景目标纲要》在关于经济建设的主要任务和战略布局中明确提出：“积极发展旅游、信息、咨询、技术服务、法律服务和会计服务等新兴产业；健全资产评估、业务代理、行业协调等中介服务。要改革管理体制，建立适应市场竞争的运行机制。”

党的十五大从政治体制改革和民主法制建设的高度提出，要培育和发展社会中介组织。

党和国家领导人对发展我国注册会计师事业一直给予了高度重视和亲切关怀。江泽民提出，我国搞社会主义市场经济要发展30万注册会计师；李鹏指出，市场经济越发展，会计师事业越

重要；朱镕基高度评价注册会计师事业是市场经济的奠基，关系国家的前途和命运，是千秋万代的事业，是一项非常重要的“基础设施建设”，如果中国的注册会计师制度和社会监督体系建立不起来，财税体制改革的任务就只完成了一半；李岚清指出，会计、审计制度及相关中介机构的科学、严密和法制化程度，是一个国家经济、金融秩序能否健康运行的重要基础。

（二）独立审计的主要作用

1. 服务于对外开放

注册会计师制度是市场经济的有机组成部分。改革开放后，外资的大量涌入、个体经济的出现，以及联营、股份制等企业组织形式的发展，使我国单一的经济利益主体逐步走向多元化。外国投资者以及其他利益主体为保护自身的利益，迫切要求按照国际惯例采用注册会计师制度，建立独立于政府之外的社会经济监督机制。因此，重建注册会计师制度成为改善我国投资环境、发展市场经济的重要前提。经过二十多年的经济改革，中国经济出现了显著的持续增长。中国正日益成为最具经济发展潜力的地区，不断的为国内外的投资者带来可观的收益。随着经济发展速度的进一步加快，对资金的需求将不断增加。因此，注册会计师必须继续立足于改善投资环境，搞好服务，提高我国对外开放水平。

2. 服务于政府转变职能的需要和促进企业转换经营机制

转变政府职能、转换企业经营机制，最为首要的是转变政府与企业之间的关系，即政府不再直接管理企业，而让企业在国家法律、制度允许的范围内，按照市场的要求自主经营、自负盈亏、自我约束、自我发展。要转变政府职能必须建立有效的社会监督机制，政府部门对企业从直接管理转变为间接管理，需要有一个中间转换的桥梁和纽带，需要通过加强注册会计师的中介职能来监督企业的经济活动，实现间接控制。同时，注册会计师是

促进企业走向市场的中介环节。企业走向市场，需要市场对它的了解，其中重要条件之一，是财务状况必须公开化。企业一旦面向市场，它的财务、经营状况，不仅主管部门需要了解，与企业有密切关系的其他社会单位和公众也极为关心。企业的财务报告是否真实可靠，能否取信于人，将有赖于注册会计师的鉴证。因此，注册会计师要在政府转变职能和企业转换经营机制的过程中，积极发挥中介作用。

3. 服务于国有企业的改革与发展

国有企业的改革是经济体制改革的重点，国有企业的改革和发展，是关系到整个国民经济发展的重大经济问题，也是关系到社会主义制度命运的重大政治问题。要加快国有企业改革的步伐，必须按照建立社会主义市场经济体制的要求，继续推进现代企业制度。建立现代企业制度，离不开注册会计师：产权明晰要求企业在进行股份制改造时，要对产权进行界定、划分、量化，进行清产核资，确定国有资产的范围和价值量，清理企业债权债务，评估资产等等，这些工作必须依赖具备公正性和专业性的注册会计师来进行；权责明确要求注册会计师客观公正地对出资者投入的资金进行验证，对企业的财务报告进行审计，从而明确各方权益，保障各方利益的合理分配，监督企业依法纳税；同时，注册会计师应参与对国有资产的社会监督、帮助企业建立自身的财务制度、会计制度和内部审计制度等等。

《中共中央关于进一步加强和改进国有企业党的建设工作的通知》中指出，要充分运用党内监督、法律监督、职工民主监督、财务审计监督和舆论监督等手段，加强对企业重大问题特别是资金运作、用人决策上的监督；严格实行国有资产经营责任制；认真落实企业年度审计和厂长（经理）离任审计制度、企业领导人员收入申报制度、招待费用向职代会报告制度和直系亲属工作安排回避制度。中组部、经贸委、人事部、全国总工会发出