



国家会计学院会计硕士专业学位
(MPAcc)系列参考教材

会计师事务所经营 管理问题

KUAIJISHI SHIWUSUO JINGYING
GUANLI WENTI

常 勋 / 编著

MPAcc



经济科学出版社
Economic Science Press

国家会计学院会计硕士专业学位
(MPAcc) 系列参考教材

会计师事务所 经营管理问题

常 勋 编著

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

会计师事务所经营管理问题 / 常勋编著. —北京: 经济科学出版社, 2009. 11

(国家会计学院会计硕士专业学位 (MPAcc) 系列参考教材)

ISBN 978 - 7 - 5058 - 8669 - 8

I. 会… II. 常… III. 会计师事务所 - 管理 - 中国 - 研究生 - 教材 IV. F233. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 183840 号

责任编辑: 白留杰 樊清玉

责任校对: 杨晓莹

版式设计: 代小卫

技术编辑: 李长建

会计师事务所经营管理问题

常 勋 编著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

教材编辑中心电话: 88191354 发行部电话: 88191540

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: esbj3@esp.com.cn

北京密兴印刷厂印装

787 × 1092 16 开 21.75 印张 450000 字

2009 年 12 月第 1 版 2009 年 12 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5058 - 8669 - 8 定价: 38.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

编委会名单

主 任 高一斌

副 主 任 秦荣生 张天犁

顾 问 陈小悦

成 员	于长春	卢力平	陈 敏	马永义
	于增彪	郝振平	杜胜利	陈关亭
	陈武朝	钱 萍	赵小鹿	杨志强
	刘霄仑	郑洪涛		

前 言

会计师事务所经营管理，是一个涵盖很广的课题。我们这个课程开发组的任务，带有“先行一步”的性质，我们在调研过程和教材撰写中，都把目标明确为：（1）是论述我国会计师事务所的经营管理问题，因此要紧密联系我国实际，在评论时，国际的经验和惯例，可供借鉴，但绝不是照搬；（2）只能是在提供一个整体框架的基础上，对当前特别值得关注和探讨的问题，进行一定的剖析和评论，所撰写的教材不可能是一部全面和系统地深入论述会计师事务所经营管理的巨著；（3）开发本课程的指导思想是：尽可能在调研过程中博采众议，在综合分析的基础上形成的见解，既要实事求是，又要解放思想。我们的评论很可能有偏颇之处，也可能对我国注册会计师行业的外在环境知之不详、不深，对政府监管部门的政策意图和要求领会不够或不当，希望我们的评述能引起更多、更广泛的讨论，来充实和修正我们的观点，并以此推动这个行业的发展。

按照国家会计学院对课程体系的设计要求，一门课程将由若干相对独立的小模块组成，在组织教学时，可以针对培训的对象和时间要求，进行不同的组合或单独分别开设为若干小课程。我们完成的“产品”——《会计师事务所经营管理问题》一书，针对我国会计师事务所在“改”制和“建”制中的突出问题，作了框架性的较全面的论述；并把“以质量创声誉，凭声誉求发展”确立为会计师事务所的经营理念，从事务所的经营管理层面，也从审计的技术层面，较详细和较深入地探讨了会计师事务所的审计质量控制与风险防范问题，着力宣传了“诚信执业”的战略思想。

在课程开发组的调研过程中，得到中国注册会计师协会（以下简称中注协），特别是综合部、注册中心一、二部、专业标准部、法律部的大力支持。北京市、上海市、天津市、重庆市、江苏省、浙江省、福建省、广东省、河北省、四川省和深圳市注协，为我们的调研活动精心组织安排，其中六省市还代我们发出和收回了176份调查问卷；众多会计师事务所负责人在座谈和专访中畅谈了他们的意见和反映了很多情况；2001年以来，课程开发组已使用本教材初稿在国家会计学院多次开了有关会计师事务所经营管理的组合或单设课程，在授课中又广泛征询

了前述各省市以及未走访过的辽宁省、吉林省、山东省、云南省、内蒙古自治区等注协负责人和参加培训的事务所负责人的意见；对他们的大力支持，在此深致谢忱。

本书初稿第一、二章由陈武朝执笔，第三章由钟向春执笔，第四~第六章由黄京菁执笔，第七章由刘维执笔，第八、九章由陈铃执笔，第十章由常勋执笔，鲍文、黄海玉担任调研资料的整理汇编工作。常勋审订了全书初稿，作了认真的修订、补充和总纂，并于2002年定稿。定稿前，在厦门举行了研讨会，北京国家会计学院前院长陈小悦教授和副院长兼党委书记秦荣生教授、厦门大学会计系主任陈汉文教授以及参与本课程策划工作时任厦门国家会计学院副院长的黄世忠教授和厦门天健华天会计师事务所首席合伙人、国际审计实务委员会委员陈箭深博士提出了很多宝贵意见，使定稿工作得益匪浅。鉴于当时曝光的国内证券市场和会计市场的诚信危机，以及由于美国诸多世界级上市公司的财务欺诈案件和“五大”在不同程度上的卷入，形成了全球性的冲击波，而且愈演愈烈，为了使本书内容更能反映实际情况的发展，课程开发组决定，在讨论后由常勋在初稿基础上进行全面审订，经过修改补充，重新建立了从诚信建设切入的论述体系，收集了截至当时的最新资料，对第一篇相关章节实际上已有一大部分进行了改写。

为了保证正文中的论述紧紧围绕主题，我们把一些重要的背景资料，放在注释中说明，请读者在阅读本书时，对这些注释给予与正文同等的关注。

自2002~2009年拟交付出版，形势有了发展，我们分别在2004年、2008年组织力量对相关内容进行更新，其中，因中注协自2004年启动了按改良风险导向审计模式对现行独立审计准则的修订工作，2005年又进一步启动了全面重建新的审计、审阅和鉴证业务准则体系的工作，截至2005年底先后制定发布了48个新准则征求意见稿，在经过修订调整后，于2006年2月15日由财政部正式发布为《中国注册会计师执业准则》，自2006年7月1日起施行。这将使我国的审计和鉴证业务准则迎头赶上当前形势的发展和进一步与国际准则趋同，具有里程碑的意义。为此，我们又在最后一次的修订中，对第二篇进行了着力的改写。全书修订工作大体的分工是，陈武朝负责第一篇，黄京菁和常勋负责第二篇的第四~第六章，刘维负责第二篇的第七章，常勋负责第三篇，最后由常勋审订定稿。定稿以后，由于得悉十届全国人大常委会于8月召开的第二十三次会议上通过修订后的新《合伙企业法》，又暂停交稿，8月27日该法通过并颁布后，立即据以对相关部分进行了修订，2008年，我们又对有关章节做了修改，并就全书清稿直至现在才完成。这样，本书在编写过程中就经历了我国CPA事业发展中的几个重要的历史阶段。

在本书编写过程中，一直得到厦门天健华天会计师事务所的大力支持。信息中心的王伟军、庄伟同志帮助我收集网上信息，林开钦等注册会计师和常煌合伙人协助收集了相关资料，特别是远期文件和最新文件，并对相关内容提出宝贵意见，档案资料室的吴美林同志承担了初稿和历次修订稿电子版的编排工作，在此深表谢意。

本书可以作为 MBAcc “会计师事务所经营管理”课程的参考教材，厦门大学会计硕士学位“注册会计师业务研讨”课程几年来都使用本书初稿作为主要参考教材。

最后，恳切希望关心注册会计师事业的学者和业内外人士以及广大的读者们，对书中的不当乃至错误之处，提出批评指正。

常 勋
2009 年 6 月

目 录

第一篇 会计师事务所的定性问题与组织形式

第一章 会计师事务所是提供鉴证中介服务的现代企业	3
第一节 历史的回顾	4
第二节 会计师事务所应明确定性为企业	9
第二章 会计师事务所的经营环境和经营管理方面的主要问题	15
第一节 会计师事务所的经营环境问题	16
第二节 会计师事务所经营管理方面的主要问题	28
第三章 会计师事务所的组织形式	38
第一节 会计师事务所选择组织形式时应考虑的因素	39
第二节 合伙会计师事务所和个人会计师事务所	44
第三节 有限责任合伙会计师事务所	52
第四节 有限责任（公司）会计师事务所	56
参考资料	64

第二篇 审计质量控制与风险防范

第四章 审计质量控制与风险防范的关系	69
第一节 树立全面质量控制的战略思想	71
第二节 审计风险的客观存在及其危害	77
第三节 全面质量控制是最积极的风险管理方法	83

第四节	风险防范意识是控制审计质量的有力保证	87
第五节	风险导向审计模式的运用	90
第五章	制定全面质量控制政策	106
第一节	制定质量控制政策时应考虑的因素	107
第二节	质量控制政策应包括的内容	112
第六章	落实全面质量控制政策的技术层面（上）	140
第一节	审计风险点的寻找与判定	142
第二节	对舞弊的考虑	147
第三节	重要性水平和样本量的考虑	150
第四节	分析性测试技术的运用	154
第五节	获取充分、恰当的审计证据	160
第七章	落实全面质量控制政策的技术层面（下）	174
第一节	上市公司审计的风险识别与防范	175
第二节	证券公司审计的风险识别与防范	203
第三节	验资风险防范	219
	参考资料	227

第三篇 人力资源管理、营销策略及规模效应

第八章	人力资源的开发管理	231
第一节	人力资源开发管理的主要层面	232
第二节	人才选聘、培训与使用问题	237
第三节	业绩考评与激励机制	245
第九章	会计师事务所的营销策略	258
第一节	营销策略的主要层面	260
第二节	对客户的关系	270
第十章	会计师事务所的规模效应	275
第一节	对“上规模、上水平”的全面理解	277
第二节	会计师事务所的合并方式	282

参考资料.....	303
附录	304
中国注册会计师执业规范体系分类目录	
(2006 年 2 月 15 日发布)	304
《会计师事务所经营管理问题》课程开发问卷调查小结	307
关于审计质量控制及风险防范的几个案例.....	317

第一篇

会计师事务所的定性 问题与组织形式

我们认为，对我国会计师事务所（以下简称“事务所”）的定性问题，无论是政府权力部门和社会各界，还缺乏明确的共识：它是事业单位？是企业？还是所谓“事业单位企业化经营”？但定性问题对事务所的经营环境和管理体制，以及注册会计师（以下简称“CPA”）在市场经济中究竟扮演什么角色，是一个影响极大的根本性问题；本书以探讨事务所的定性问题作为开篇，绝不是为了标新立异。

必须旗帜鲜明地肯定事务所是企业，它符合现代企业的共性。认可了事务所的企业性质，才能进一步肯定它在市场经济中作为提供鉴证中介服务的企业的特性；才能形成有利于事务所生存发展的经营环境；才能对事务所宜于采取什么组织形式有一个全面的理解；从而对事务所在经营管理中应如何从确立经营理念和战略思想，直到如何建立必要的内部治理机制等一系列问题，有一个清晰的、一贯的概念。

放眼国际，大多数会计师事务所都选择了合伙组织形式；而在我国，绝大多数事务所却选择了有限责任公司组织形式。当前，从政府监管的角度来说，要求全面推动事务所转向合伙制的政策导向则十分明确。在肯定了会计师事务所应定性为企业后，本篇还将从企业经营管理的角度，讨论为什么事务所宜于选择合伙组织形式的问题。

第一章

会计师事务所是提供鉴证 中介服务的现代企业

学习目的

1. 了解审计的起源，以及其在西方国家的发展历程。
2. 了解我国 CPA 行业重新恢复的历史背景。
3. 了解“挂靠制”的弊端以及“脱钩改制”的背景。
4. 理解会计师事务所为什么要定性为企业。
5. 了解会计师事务所在经营管理上的特征。

学习重点

（一）审计的起源

审计起源于资财的所有权与经营管理权相分离而在资财所有者和经管者之间形成委托与受托关系，所有者要求独立的第三者对经管者履行其受托责任情况进行审查系出于自动的需求。在此基础上进而发展为对审计的市场需求，则是与股份有限公司的组建和发展、特别是资本市场的形成和壮大分不开的。由于信息的不对称，进入资本市场的社会公众，在信息占有上居于弱势，他们只能依靠上市公司发布的对外财务报告和会计报表提供的信息进行投资决策。因此，CPA 行业对鉴证股份公司特别是上市公司财务信息的可信性方面，承担着重要的社会责任，审计作为社会权责结构的一部分，被社会公众普遍认为是降低信息风险的有效和经济的手段。如果 CPA 不能诚信、勤勉地履行自己的职责，侵害了信息使用者的权益，就要对被侵权者承担法律责任。

（二）会计师事务所应明确定性为企业

应明确以下三点：

1. 会计师事务所是在会计市场中提供鉴证中介服务的企业，它不是事业单位。事业单位企业化经营只是一种过渡形式，是一个混淆不清的概念，区分事业单位和企业的根本标志是“是否以营利为目的”。
2. 在明确会计师事务所是企业的同时，还应该摒弃陈旧过时的传统企业观，树立

现代企业观。现代企业正在追求社会责任和营利目标的统一，追求企业价值最大化而不是短期利润最大化，要从这个角度来认识会计师事务所完全符合现代企业的这种共性。

3. 此外，还应明确由于审计服务的特性而带来的会计师事务所在经营管理上不同于其他类型企业的特征。会计师事务所在经营管理上的特征表现为会计师事务所经营管理上的鉴证性与营利性的统一，公信力与社会责任的统一，CPA 个人责任与事务所组织责任的统一。

课前练习（含第二、三章）

2002 年初，从事 CPA 职业多年的陈先生决定发起成立一家新的会计师事务所，他希望对以下几个问题得出明确的答案，您能否对他提供咨询：

1. 会计师事务所是企业还是事业单位？
2. 当前会计师事务所所处的经营环境有哪些特点？
3. 会计师事务所应如何管理？
4. 如何选择合适的组织形式？

第一节 历史的回顾

在西方国家，无论是 CPA 业内或业外，无论是政府权力部门或社会各界，都认为会计师事务所是企业，是服务业中一个至关重要的行业。提出事务所的定性问题几乎是不可思议的，为什么在我国这还是一个有一定困惑的问题呢？这必须从 CPA 行业历史发展的背景中来考察。

一、西方国家 CPA 行业的发展过程

审计起源于资财所有权与经营管理权相分离，信息的不对称使它成为一种市场需求。

学者普遍认为：审计起源于资财的所有权与经营管理权相分离，在资财所有者和经管者之间形成委托与受托关系，所有者要求独立的第三者对经管者履行其受托责任情况进行审查的自动需求。从历史发展上看，当有限合伙制出现时，有限合伙人（隐名合伙人）把对其投资的经管责任委托给承担无限责任的合伙人，这种受托关系就开始出现了。^① 但对审计的市场需求，则是与股份有限公司的组建和发

^① 尽管 1720 年英国议会为清查南海公司破产倒闭案组成的特别委员会聘请会计师查尔斯·史奈尔对南海公司账目进行检查，史奈尔于 1721 年提交一份对南海公司的“会计账簿进行检查的意见”，被公认为是 CPA 审计的起源。但我们在这里论述的是出现对 CPA 审计需求的历史背景。不过 CPA 审计一开始就与掌权的公司管理当局欺诈公众投资者的案件纠缠在一起，并被赋予独立鉴证职能，也是值得我们关注的另一个历史背景。

展、特别是资本市场的形成和壮大分不开的，因为到了这一阶段，企业外部才出现了广大的中小股东群体和债券持有者群体。基于信息的不对称，进入资本市场的社会公众，在信息占有上居于弱势，他们只能依靠上市公司发布的对外财务报告和会计报表提供的信息进行投资决策。因此，CPA 行业对鉴证股份公司特别是上市公司财务信息的可信性方面，承担着重要的社会责任，审计作为社会权责结构的一部分，被社会公众普遍认为是降低信息风险的有效和经济的手段。

对此，我们还想进而说明以下三点：

(1) 由企业外部的 CPA 进行独立、客观、公正的审计，也出于企业向资本市场的筹资需要，是企业筹资成本的构成部分，经过 CPA 独立审计的会计报表，加强了社会公众对筹资企业的财务信息的可信性，在实现筹资目标和降低筹资成本方面会给企业带来利益，这正是筹资企业愿意委托 CPA 审计并承担审计费用的基础。

(2) 在会计（审计）市场上，一开始就存在着比较复杂的供需关系。财务信息的需求者是公众投资者（中小股东、债券持有人和潜在投资者），他们需要的是真实可信的财务信息，这是他们对 CPA 的期望，也是 CPA 行业产生和发展的动力。这些信息的供应方是筹资企业的管理当局，筹资企业需要的是对它筹资有利的服务，这是他们对 CPA 的期望；而筹资企业的管理当局为了完成其筹资目标和降低筹资成本，不可避免地有一种粉饰它提供的财务信息的驱动力，如果说经营业绩优良的企业需要的是 CPA 的诚信优质服务，那么在经营业绩不佳的企业，试图“收买审计意见（CPA 的服务产品）”^① 的商业行为是难以避免的，而筹资企业支付的审计费则是 CPA 和事务所赖以生存的收入来源。因此，CPA 在进入会计市场时，就不可避免地处于这种两难境地，作为提供经济鉴证服务的中介人，对信息需求者诚信，是 CPA 应该遵循的职业道德，而他们又必须面对其客户的要求、压力乃至利诱，还可能面临着受其客户（企业管理当局）蒙骗的风险；同样是经济人的 CPA，也同样有追求利润的驱动，为此可能丧失其应有的职业诚信。无视会计市场上的这种矛盾和利害关系，也就难以理解 CPA 这个行业，CPA 之所以成为各行各业中把职业道德规范置于最凸显的地位并且形成强有力的行业自律组织——注册会计师协会，正是这种市场关系的体现；同时也充分说明，CPA 是一个高风险的行业。由 CPA 组建的会计师事务所是高风险企业。

(3) 由此推论，CPA 在执业中应承担的侵权责任，主要是对公众投资者的，如果由于 CPA 的过错或渎职，未能识破或故意不揭发所审计的会计报表中的虚假信息，从而误导了投资者或债权人，侵害了他们的利益，则 CPA 应对其侵权行为承担民事赔偿责任。如果 CPA 与其客户串通造假，还要追究其刑事责任。法学界

^① “收买审计意见”是指，筹资企业利用其拥有的决定把审计费付给谁和付多少的权利，在会计市场上寻找能够提供对它有利的审计意见的 CPA 和事务所，或是以解除聘约威胁现任 CPA 和事务所提供对它有利的审计意见。

认为这是 CPA 应承担的根本性责任。在被侵权者把提供虚假财务信息的企业连同会计师事务所告上法庭时,后者同样要以经济人(企业)的身份,对其侵权行为承担补充赔偿责任,可以直至破产倒闭。

二、我国 CPA 行业在退出经济舞台 40 年后又重新恢复的历史背景

在计划经济体制下不需要中介服务;20 世纪 80 年代重新恢复 CPA 行业是顺应改革开放中的政府需求,经历了从“挂靠制”到“脱钩改制”的演变过程。

旧中国的 CPA 行业始于 20 世纪初期,主要集中在沿海沿江的商业城市,如天津、上海、广州、武汉等地,当时是一个新兴的但尚未形成气候的行业。^①新中国成立后,在 20 世纪 50 年代中期完成了对私营工商业的全行业改造和对私营企业的“赎买”后,建立了单一的国有经济,由政府代表全民成为企业唯一的所有者,在政府和其委派的经管者之间,没有确立委托与受托关系,甚至企业也不是自主经营、自负盈亏的主体。在这种体制下,当然不需要中介服务,因此,在计划经济年代,CPA 行业退出经济舞台,是历史的必然。

改革开放以来,我国积极吸引外资,兴办中外合资和合作企业,并允许外商单方投资兴办外资企业。由于三资企业的所有权并非全国有或并非国有,对国有企业的由政府直接监管的模式不能照搬,因此采取了通过会计师事务所对三资企业进行验资、查账等审计业务的间接监管方式;同时,三资企业为了满足投资人(中外各方或外商各方)对财务信息的需要和多渠道融资的需要以及纳税与税务稽查的要求,具有聘请 CPA 审计的一定意愿。而且,由 CPA 提供独立审计服务也符合国际惯例。

在这样的背景下,最初的会计师事务所,实际上是由官方组织的。1980 年 12 月,财政部颁布《关于设立会计顾问处的暂行规定》,其中规定:会计顾问处(会计师事务所)“是由各级财政部门组织成立的,经济上独立核算”的“事业单位”。根据《暂行规定》,1981 年 1 月 1 日,由财政部批准成立了第一家承办 CPA 业务的会计师事务所——上海会计师事务所,至 1982 年,成立的事务所不过 10 多家,到 20 世纪 80 年代中期,恢复后的 CPA 行业才初具规模。“挂靠制”成为当时设立事务所的法定体制,财政、审计、产业主管部门以至税务、工商管理、国有资产管理等部门以及民主党派、高等学校等,都可以成为事务所的挂靠单位。如果说财政部门最初倡办会计师事务所推动了 CPA 行业的恢复与发展,但后来,形形色色的政府部门(其中,不少是对 CPA 的独立执业有直接影响的,以后就规定不允许作

^① 1918 年 9 月,当时的北洋政府农商部颁布了《会计师暂行章程》,这是我国第一部 CPA 法规;同年,我国第一家会计师事务所、谢霖创办的“正则会计师事务所”获准成立;至 1930 年,国民政府颁布了《会计师条例》;1925 年,在上海市成立了“全国会计师公会”,1933 年,又重新成立“全国会计师协会”。至 1947 年,全国只有注册会计师 2 619 人。

为事务所的挂靠单位了)都热衷于开办事务所,加上不少CPA是政府官员转任、明兼(审计事务所)、暗兼(如产业主管部门的内部审计官员与挂靠它的事务所的CPA一起到下属企业审计)的,^①恢复后的CPA行业,不可能不带有浓厚的官办色彩,这就严重地损害了CPA审计的独立性。

随着经济改革的进程,多种所有制并存的局面代替了单一的国有经济体制。同时,国有企业的经营机制,也必须适应市场经济的发展而进行改革,诸如,融资渠道的多元化、政府直接监管模式向政企分开、扩大企业自主权的方向演进,从而出现了依靠CPA进行“辅助性”审计的政府需要,^②尽管迟至1998年10月财政部才发布《国有企业年度会计报表注册会计师审计暂行办法》,但各省级财政部门 and 审计部门要求企业委托会计师事务所审计的做法,早在20世纪80年代后期就开始了。

“挂靠制”的弊端日益凸显也逐步为政府所认识,简言之主要有六点:

(1) 挂靠制在形式上就不能表示事务所的独立性,实质上的独立性更无从谈起;

(2) 形成了会计(审计)市场的权力分割、权力保护(地域性和部门性的)、权力垄断,甚至形成政府部门间的权力之争,^③使会计市场不能形成公平、公开的竞争格局;

(3) 事务所对挂靠单位依附的另一面,就是挂靠单位对事务所的干涉与控制;

(4) 事务所和CPA的执业风险意识淡薄,甚至根本没有认识;

(5) 法律责任的主体不明确,在事务所无力承担应负的法律 responsibility 时,应否向挂靠单位追究?

(6) 形式上的不独立,成为中国注册会计师协会(CICPA)参加国际职业会计师组织的障碍。

正是在这样的背景下,从1997年启动到1999年完成了艰巨的事务所脱钩改制工作(事实上,至2000年上半年才完成扫尾工作)。脱钩改制的基本目标是解决形式上的独立性问题,对于在挂靠制下形成的诸多弊端,充其量只能说为消除其影响提供了条件。而且,脱钩改制并没有触及事务所的定性问题。

对此,我们想进而说明以下三点:

1. 如前所述,《关于设立会计顾问处的暂行规定》(1980年12月)中,明确

^① 挂靠财政部门的事务所,要遵守《注册会计师条例》中关于“国家机关工作人员不得担任注册会计师”的规定,所以必须转任;注册审计师的法定地位,则是根据《审计法》中的社会审计赋予的,不受《注册会计师条例》的约束。

^② 这种观念的最典型的表述,是对《审计法》(1994年8月)中三类审计的关系的诠释,即“国家审计是主体,内部审计是基础,社会审计是辅助”的“一体两翼”说。早在1986年10月发布的《注册会计师条例》中,虽然已载入CPA“依法独立执行业务”的条款,但至少对国有企业审计只是一纸具文,因此,CPA的审计报告只是作为有助于财政、审计部门监管的手段。

^③ 这里,不能不提到分属于财政和审计部门管理的两会、两所和两师的对立。这种局面在脱钩改制中才得到解决,实现了联合统一。