

2006.12.4 (2)

F233.2-53

注册会计师 行业管理研究

覃立勋 著

中国财政经济出版社

注册会计师行业管理研究

覃立勋 著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

注册会计师行业管理研究/覃立勋著. —北京: 中国财政经济出版社, 2004. 6

ISBN 7-5005-7353-7

I. 注… II. 覃… III. 会计师-行业组织-组织管理-中国-文集 IV. F233.2-53

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2004) 第 054617 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.com.cn>

E-mail: cfeph @ drc.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京九州迅驰传媒文化有限公司印刷

880×1230 毫米 32 开 7.5625 印张 180000 字

2004 年 6 月第 1 版 2004 年 6 月北京第 1 次印刷

定价: 15.00 元

ISBN 7-5005-7353-7/F·6422

(图书出现印装问题, 本社负责调换)



FOREWORD

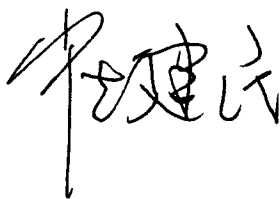
我与覃立勋同志相识较早，一起在审计战线上工作了较长的时间。我在审计署从事政府审计工作时，他在广西审计署工作，1996年我从审计署转到中国注册会计师协会工作后，他也从广西审计署转到广西注册会计师协会工作，我们共同经历了中国建立国家审计、内部审计和注册会计师审计制度的历程，成为国家建立和完善审计制度的参与者和见证者。

注册会计师行业是社会发展到商品经济和市场经济的产物。1992年，党的十四大确立了“建立社会主义市场经济体制”的经济体制改革目标，催发了注册会计师行业的迅猛发展，同时，行业建设与社会发展的矛盾也突出地表现出来，在国家的推动下，行业进行了一系列改革。《注册会计师行业管理研究》一书是覃立勋同志的遗作，记录了他任

广西注册会计师协会会长期间，针对行业管理实践中存在和面临的问题，苦苦以求地探寻行业建设与发展之路的研究成果。

该书汇集了他在注册会计师行业工作的6年中研究撰写的22篇成果论文，涉及现代审计制度的创立和发展、广西审计制度的建立、注册会计师行业体制改革及其面临的问题、事务所内部建设、如何发挥注册会计师社会监督作用、党在行业建设中的核心作用以及行业协会建设等方面，总结了1980年我国恢复注册会计师制度以来，行业在发展、建设过程中的经验、教训，记录了所经历的风风雨雨，提出了许多有价值的真知灼见。

人们常说，哲学使人聪明，使人思维得更为正确。同样，历史也使人聪明，使人行为得更加正确。古人云，以史为鉴，可以知兴替。出版覃立勋同志的遗作，是让后人了解注册会计师行业恢复初期的发展历程，把握行业历史、现实和未来。同时，以此为序，以表达我对覃立勋同志的哀思。

A handwritten signature in black ink, appearing to read '陈建民' (Chen Jianmin). The signature is fluid and stylized, with a long vertical stroke extending downwards from the main body of the characters.

2004年5月于北京



PREFACE

我国现代审计制度的建立始于我国实行经济体制改革后的 20 世纪 80 年代初。1992 年 10 月 18 日，党的十四大通过了《关于十三届中央委员会报告的决议》，批准“将我国经济体制改革的目标确定为建立社会主义市场经济体制”。从此，国家审计制度，注册会计师审计制度、内部审计制度在我国初步形成与发展，而运用审计手段来管理国家、管理经济的有效实践也为全社会所认同。

我作为一名经济工作者，自 80 年代以来参加到建立社会主义国家审计制度、内部审计制度和注册会计师审计制度的行列，成为这支“拓荒”队伍中的一员，在和同仁们的一道实践中，既立足于国情又融合文化传统，也借鉴国际上成功的经验，努力进行探索。

90 年代后期，我在广西壮族自治区注册会计师协会工作了 6 年，对注册会计师行业

管理作了积极探索，取得一些研究成果，写成 22 篇成果论文，其目的是为了和同仁们共同探索适合我国国情的注册会计师审计制度的路子，为社会主义市场经济服务。

作 者

2003 年 9 月 25 日于南宁



CONTENTS

现代审计制度的创立和发展	(1)
清朝以后中国审计沿革与广西审计制度	
建立之考察	(10)
社会主义市场经济体制要求发展注册	
会计师审计制度	(25)
“两会”联合后协会工作要把握的几点	
原则	(31)
当今的现实和近期的工作思路	(38)
会计师事务所要从清理整顿转到体制	
改革	(47)
改制后的会计师事务所路在何方	(56)
注册会计师行业的发展和面临的	
困惑	(62)
加强规范和管理才能发挥注册会计师的	
社会监督作用	(71)
职业道德、内部管理与审计质量	(78)
会计师事务所的内部管理和建立新的运行	

机制	(85)
培养一批高素质的主任会计师和合伙人队伍	(99)
党在注册会计师行业中的核心作用	(107)
财政机关对企业实行间接管理后社会监督机制的 建设问题	(116)
国际注册会计师行业的发展和我们面临的挑战	(123)
企业年度财务会计报告实行注册会计师审计的 情况调查	(144)
基本建设工程项目预决算审核属于经济鉴证类业务	(155)
会计信息的真实性有赖于“三位一体”监督机制的实施和 完善	(161)
会计市场的容量和注册会计师行业的发展	(169)
2001 年的广西注册会计师行业	(189)
回头看三年	(199)
发挥行业协会的服务功能	(215)

◆ 现代审计制度的创立和发展

审计制度，是为国家和社会经济发展的需要而建立起来的一种监督管理制度，是从财务会计监督分离出来的。据考证，我国的国家审计制度开始于春秋战国时期，到了唐开元 25 年（公元 737 年）出现“审计”一词，这种审计制度学者们把它划作宫廷审计制度。在西方，1713 年，普鲁士王国率先建立审计制，但比中国晚一千年。不论是在中国或西方国家，所有的宫廷审计制度都是国家审计，它的任务是为王朝的财政、财务收支进行监督服务的。随经济的发展，特别是英国工业革命后，私有企业发展壮大，并实行所有者和经营者相分离，同时资产阶级也取得资产阶级民主革命的胜利，建立了资产阶级的民主共和国，这时对国家和经济社会的管理，出现了深刻的变化，作为监督机制的审计制度，也发生了根本性的变化，从而诞生了现

代审计制度。

现代民主国家实行的现代审计制度，一般是指国家审计制度、注册会计师审计制度，单位内部审计制度。这三大审计制度，对行政部门、经济社会的发展和单位内部经济的运行，进行有效的监督，它覆盖全社会。它们的共同点都是履行监督的职能，它们的不同点是各自受不同部门的派遣或委托，对不同领域不同目的的财政、财务收支进行审计监督。这三项审计制度都是以财政、财务会计信息和经济活动为基础，因此，三大审计制度既有分工，又有必然的内在联系，而且可以做到信息资源共享。为了加快完善我国在社会主义市场经济体制下的审计制度，有必要对现代审计制度的产生、发展和相互联系作一探讨，从而更加丰富和完善这一门管理科学。

一、西方民主国家现代审计制度的建立和发展

（一）国家审计制度

西方民主国家的国家审计制度，是与其政治体制相适应的。18世纪以后，西方国家相继取得资产阶级民主革命的胜利，建立了资产阶级的民主共和国，这些民主国家的政体，基本上是实行“三权分离”的政治体制，即立法、司法、行政三权分离，但又互相制约，任何一方都不能随心所欲。他们认为，实行“三权分离”、互相制衡，可以防止专制和独裁的复辟，可以制止政府腐败。在这个体制里，各方的职责、权力等，在法律上都作了界定。谁越权就是违法。在这个体制下，审计制度比古代的宫廷审计要发达，审计机关更加独立、权力更大。现在发达的资本主义国家，没有不建立国家审计机关实行审计制度的。国家审计机关

监督的内容，主要是监督国家财政、财务收支，有的还对国有企业实行审计监督。国家审计机关的隶属关系，各国有所不同。美国 and 英国是隶属于立法监督系列，即国会领导；法国、意大利则隶属于司法系列，建立审计法院；德国和日本是独立的监督系列。不管其隶属于何种系列、实际上审计机关是议会对政府进行控制和监督的工具，是立法、司法对行政制衡的一条杠杆。其目的是防止政府权力机关和领导人滥用职权、浪费公共资源、出现腐败。换句话说，在西方民主国家，审计制度是保障民主政治的核心——分权与制衡的一种机制。

（二）注册会计师审计制度

凡是实行市场经济体制的西方发达国家，都有相当庞大的注册会计师队伍和形成网络的注册会计师组织。英国工业革命后，资本主义的市场经济逐步形成和发展。这种新经济的重要标志就是股东和债权人与企业管理当局之间建立了一种新型的经济关系，即所有权与经营权的分离。为了维护所有者的权益，就需要聘请有专门知识的第三者对企业报表的真实性进行审计，并将经过审计的企业会计报表对外公布，以便使所有者了解企业的经营情况，这个第三者，就是注册会计师的雏形。英国工业革命后经过产业结构调整，经济发展的重点从农村的庄园转移到城市，为进一步适应规模化发展，1834 年和 1837 年，英国又通过立法允许设立股份制公司，这些股份制的公司投资人更多、资金更集中、企业更大，而企业管理实行所有者与经营者相分离，为了解企业的经营状况，投资者不可能都到企业查账，这时担任查账的第三者是由注册会计师组成的会计公司承担。1984 年英国公布的《公司法》规定：各公司必须由作为专家的会计师充任公司监事，公司的会计账簿和会计报表都要经过注册会计师审计才有

效。英国，是市场经济发育较早的国家，也是注册会计师制度实行较早的国家。美国在西方也是市场经济比较发达的国家，注册会计师制度在美国的发展，是步英国的后尘，借鉴英国的经验，结合美国市场经济的情况而形成自己独特的特点。美国注册会计师制度的立法是从 1896 年 4 月 17 日纽约州通过的注册会计师法开始的，以后各州都相继立法，到现在已经有 100 多年的历史。1929 年美国爆发了严重的经济危机，这次经济危机波及全世界。美国在总结这次经济危机的原因时认为这是多种因素造成的，但决策信息缺少透明度、规范化和对数字信息必要的审查，是原因之一。20 世纪 30 年代初期，美国着手整顿经济，1933 年和 1934 年，美国颁布《证券法》和《证券交易法》，明确规定股票上市公司的财务报表必须经注册会计师审计，并规定了审计人员应负的责任，此后，美国向社会公众发行股票必须在招股说明中列示注册会计师审计的财务报表，股票上市公司每年的财务报表必须经注册会计师审计并对外公布。二战以后，美国经济发展很快，到 80 年代，美国建立了八大会计公司，许多国家都设有它们的分支机构，全球 3 000 多家大的跨国公司，它们的审计业务几乎被八大会计公司所包揽。法国、德国、日本等也是市场经济比较发达的国家，也建立了与经济相适应的注册会计师制度。发达的市场经济国家，注册会计师制度无所不在。西方资本主义国家，是以私有制为基础的经济，国家对经济的管理和监督除了税收管理、进出口贸易、工商登记以外，维系市场秩序，特别是资本市场秩序，主要是靠注册会计师制度进行监督。

（三）内部审计制度

内部审计的创立，虽然早在中世纪时期就已存在，但它得到

较大的发展还是现代。20 世纪初期，资本主义发展到垄断阶段，超级大公司的建立，有的成立了跨国公司，在总公司下，设许多分公司和子公司，这些分公司和子公司远离总公司，而且有较大的自主权，公司与子公司及分公司只保持松散的关系，母公司对子公司及分公司起控股作用，其财务责任必须按控股额向母公司支付股东的红利。就是说，随着现代经济的发展，公司的扩大，管理层次的增多，要求总公司采取新的控制方法，单靠一年一度的聘请外部注册会计师进行审计，已不能满足母公司对子公司控制的需要。内部审计职业的创始人维克多·布瑞克教授在总结内部审计产生时写道：“在内部审计师职业建立以前的岁月里，工商企业和各种组织的活动范围变得愈来愈庞大，愈来愈复杂。这些变化的到来，致使对控制和经营效率的管理更加困难，管理人员再也不能亲自观察责任范围内的所有活动，甚至不再有充分的机会去接触直接或间接向他们报告的人。于是，他们开始寻求能够处理这些新问题的所有可能途径。愈来愈多的管理部门发现有必要任用一些专门的职员去检查和报告正在发生的事情，并对其原因进行深入调查。这些专业人员就是内部审计人员。”二战以后，随着经济全球化的发展，大公司纷纷成立，跨国公司增加，为了进行内部管理和控制，内部审计机构得到迅速地发展，在西方国家的大公司中，没有不成立内部审计机构的。除大的企业外，近二三十年来，在一些掌管经费较多的行政专业单位也设立内审机构，作为内部控制的一种手段。内部审计已成立国际性的内部审计师协会，中国是成员之一。

西方现代审计制度的建立、发展，它是属于管理科学的重要组成部分，就是说国家管理推行政治民主化需要它，维护市场经济秩序需要它，现代企业管理需要它。审计在管理中无处不在，而且起着重要的作用。

二、我国现代审计制度的创立

从西方审计制度的产生和发展看，它是和现代经济发展、民主政治制度的推行紧紧联系在一起的。而中国在鸦片战争以后沦为半封建半殖民地的社会，有相对较为发达的大城市，也有十分落后的农村，民族工业发展缓慢，二元经济在中国十分明显和突出，20 世纪上半叶，在国民党统治下，中国根本没有民主政治可言。解放以后，经过民主改革和社会主义改造，生产得到恢复和发展。但在经济管理体制上不是采取市场经济模式而是采取计划经济管理模式，因此，现代审计制度在 20 世纪的中国，其发展是一个十分缓慢和时断时续的过程。

（一）民国时期国家审计制度开始创立并有所发展

1911 年清政府被推翻，结束了封建主义在中国的统治，成立中华民国，1912 年 2 月，袁世凯担任临时大总统后，宣布在中央政府成立审计处，这是民国时期成立国家审计机构的开始。之后中国陷于军阀混战之中，1927 年南京政府成立，仿照西方民主政治，在政体上采取“五权宪法”，即行政、立法、司法、考试、监察五院分离，各司其责，审计部则隶属于监察院。这一制度直到南京政府的覆灭时为止。这一制度，到省一级设审计处，直属中央政府的审计部领导，省以下没有机构。当时审计的对象主要是政府及政府部门的财政收支。审计的方法是参照英式详细审计的办法。民国时期的国家审计制度，在中国实施约有 20 年的历史。

注册会计师审计制度是始于 20 世纪 20 年代，从 1918 年由中国人开办的第一家会计师事务所起，到 1949 年全国解放时止，

全国注册会计师也只有 3 000 人左右。

（二）中华人民共和国时期现代审计制度全面起步并得到发展

解放以后，我国实行计划经济体制，在这个体制下，国家对经济直接管理，而对行政机关、各级党的组织的监督，又有党的纪律检查和行政监察部门，所以没有建立相应的审计制度。党的十一届三中全会确定我国实行改革开放的方针，经济体制改革的方向是发展商品经济（实是社会主义市场经济的取向），外资的进入，多种经济成份的存在和共同发展，国家机关不能再直接管理经济了。建立审计监督制度提到重要日程。

1. 国家审计制度。1982 年，全国人大修改并通过中华人民共和国宪法，规定在国务院领导下，在县以上人民政府设立国家审计机关，对财政、财务收支、金融机构及国有企业实行审计制度。自此，国家审计机关在县级以上人民政府内成立了。到现在，已经有 20 年的历史。

2. 注册会计师审计制度。1980 年 12 月，为适应改革开放的需要，财政部颁布了《关于成立会计顾问处的暂行规定》，标志着注册会计师审计制度在我国恢复和重建，1985 年广西成立第一家会计师事务所，1986 年国务院通过并颁布《中华人民共和国注册会计师条例》，进一步规范这个行业；1987 年国务院又通过并颁布《中华人民共和国审计条例》，条例规定各级审计机关可以成立审计事务所为社会提供审计服务。到 90 年代初，广西的会计（审计）师事务所 40 家，注册会计师、注册审计师 193 人。就是说在一个地区，存在两个执业对象相似、执业内容相同同时又隶属于注册会计师协会和注册审计师协会的两个系统。1993 年党的十四届三中全会决定我国经济体制改革的目标是建

立社会主义市场经济体制，接着全国人大常委会通过《中华人民共和国注册会计师法》，为整合两支队伍，发展注册会计师行业提供了法律依据。

3. 内部审计制度。内部审计制度成立的动因就是母公司为了管理和控制分公司、子公司，大的单位为了管理和控制所属的下属机构。在 80 年代以前，由于经济发展的程度和企业管理的模式的影响，在我国没有建立内部审计制度。国家审计机关设立以后，国务院又在行政法规中作出建立内部审计制度的规定，在国家审计机关的推动下，现在一些大的企业和事业单位，有的行政机关也建立了内部审计制度。1993 年，广西已建立 925 个内部审计机构，审计人员 2 248 人。

三、国家审计制度、注册会计师审计制度、内部审计制度的联系和区别

国家审计制度、注册会计师审计制度、内部审计制度，构成了对财政、以财务会计为基础的整个监督体系，这三项审计制度不论在国外或国内，都没有隶属的领导与被领导的关系，但其审计都是以财务会计及其经济活动为基础的，因此，应该研究它们的联系，研究它们的共通点，以便在实际工作中更好地发挥对全社会的监督作用，节约社会成本。

注册会计师审计制度与国家审计制度的联系和区别。在我国，国家审计机关是隶属于国务院的，它实际上是行政内部掌管监督权的部门，它监督财政、财务收支，金融机构的经济活动。监督的主要目的，是为保证财政资源的依法收取和合理分配，特别是支出的合法、合规性、效绩性，防止滥用国家资源，以及贪污腐败，促使国家机关及其工作人员高效廉洁；监督国有企业，