

1 绪 论

民间审计产生于资本主义萌芽时期，其发展在产业革命之后，作为一种专门的职业迄今有 100 多年的历史。它作为社会经济管理活动的一个组成部分，是社会经济发展的产物，且受到它所处的特定的社会环境各因素的制约。民间审计作用、审计责任自然也与其所处的社会环境密切相关。本章通过对民间审计历史的考察，论述我国民间审计在市场经济中的作用，以把握民间审计责任问题研究的社会背景。

1.1 民间审计与审计环境

1.1.1 民间审计概念研究

所谓民间审计（CPA Audit），是指接受委托者委托，以有关法规及社会公认准则为依据，对企业财产所有者与经营管理者之间存在的受托经济责任关系进行鉴定和公证评价的行为。

自 20 世纪 80 年代以来，我国恢复和重建了民间审计制度，并在改革开放和发展社会主义市场经济中发挥了积极作用。但是，在我国政府法规、文件和教科书中，往往将民间审计称为“社会审

计”(Social Audit)^①，笔者以为，这种提法不妥，主要理由在于：

第一，从国外情况看，它们所谓的“社会审计”不同于我国社会审计的涵义。西方国家的社会审计属于一种审计的新领域。20世纪70年代中期以来，随着资本主义生产的高度发展，环境污染日趋严重，管理部门公认的社会责任不断增加，西方国家对社会审计的研究不断加强，专家学者纷纷提出各种各样的主张和见解。比如，日本成蹊大学三泽一教授认为：“社会审计可以说是一种检查企业履行社会责任情况的审计”。

英国 J. Santocki 认为：“社会审计是对一个组织的社会意识所进行的独立而客观的审查和评价这种意识反映在：企业除对业主——股东负责以外，并接受社会责任。”^②

从英、美、法、日等国社会审计的情况来看，其范围较广，涉及就业水平、福利计划、职员培训、劳资关系、污染控制、噪音控制、能源保护、人力资源发展计划等若干领域^③。总之，尽管国外对社会审计的涵义还没有一个标准的说法，但它作为督促企业履行社会责任的一项重要手段，是毋庸置疑的。社会审计如同管理审计，已不是一个学术概念，而是实际存在的审计领域。例如，1971年美国咨询公司所属阿勃特公司在营业报告中就发表了社会资产负债表和社会损益表，进行某种程度的“社会审计”检查。1977年法国通过的法案规定了社会审计的范围，根据法律要求，对特定的大型企业，进行社会审计。^④

由此看来，我国社会审计概念与国际通用的社会审计概念完全是两个不同的概念。现行“社会审计”的提法，对国际审计交往中通行的国际惯例重视不够，不利于我国审计的国际化，不利

① 娄尔行：《审计学概论》，31页，上海，上海人民出版社，1987；财政部注册会计师考试办公室：《审计》，4页，北京，中国财政经济出版社，1993。

② 刘晓东：《社会审计》载《武汉财会》，1983（2），26页。

③ 周友梅：《论中国民间审计的若干问题》载《财务与会计》，1989（9），41页。

④ 同③。

于扩大对外开放和国际间的经济、贸易往来。采用民间审计这个提法，还社会审计以本来面目，有利于清除我国审计与国际审计接轨的障碍，有利于构建起一系列便于通向国际审计的思想观念、行为方式和法规体系。

第二，民间审计的提法，通俗易懂，是属于一种由民间组织进行的审计，它既不隶属于政府机关，也不是企业的管理、监督机构，而是独立于政府和企业之外的第三者。民间审计机构和人员对企业财务会计报表的审计是恪守独立、客观、公正的原则，根据有关法律、法规、制度，按照一定的准则、标准、程序来进行的，再加上社会对民间审计人员的执业要求有严格规定，民间审计人员具有较高的专业知识和业务能力，从而保证了其所从事的审计工作具有准确性、可信性。正因为如此，民间审计人员所提供的审计报告具有较高的权威性，并能使经济利益不同的各方乐于接受，为维护市场经济规则发挥了重要的作用，被誉为“经济警察”。简言之，民间审计提法比较通俗，便于人们理解和接受。

1.1.2 民间审计环境因素分析

民间审计环境是指对民间审计发展产生各种直接和间接影响的客观条件和状况，也是环境与民间审计关系问题研究的基础。民间审计与一定时期的社会生产力水平、政治体制、法律制度、经济发展、社会文化等诸因素密切相关。从这一点上看，民间审计的发展水平以及责任深化的程度，是一定时期社会经济和文化发展的重要标志之一。民间审计环境的研究，不但能了解和掌握环境是如何直接和间接地影响民间审计的发展，而且能充分把握在不同环境下民间审计发展的脉络和时代特征。

现概述各环境因素对民间审计的影响如下：

（一）社会生产力因素

社会生产力的变革，强有力地推动了社会经济的发展，同时

也推动着审计的发展。在西方审计发展史中，对民间审计的产生贡献最大的莫过于 18、19 世纪的英国。产业革命使生产力迅速发展，单个资本家不能满足扩大生产的资金需要，因而产生了合伙经营以至股份公司，造成生产资料所有权与企业经营管理权的分离。18 世纪末期股份公司大量涌现之后，生产资料所有权与经营权的分离达到高潮，产生了所有者与经营者之间多种多样的经济责任关系和经济利益关系。为了保护各个利益关系方面的利益，检查经济责任的履行情况，就需要独立、客观、公正的注册会计师出具审计报告。因此，由注册会计师进行的审计得以蓬勃发展起来，在世界许多国家中居于审计的主导地位。

审计制度随着社会生产力的发展而发展，生产力水平不同，必然导致审计目的、内容、技术和方法等的差异。在一些生产力欠发达的国家，审计职业没有获得其应有的地位，其审计的内容和形式就鲜为人知了。而美国等生产力高度发达的国家，它们的审计模式成为众多国家模仿的范本，在世界上有着重要的影响，甚至世界银行、泛美开发银行等国际贷款机构，还特别规定各国贷款申请者必须提交附带美式审计报告的财务报表。我国所制定的独立审计准则强调要有中国特色，所谓中国特色就是要适应中国生产力发展水平的现实国情。

（二）政治环境因素

政治对于社会活动的影响，可谓无孔不入。世界各国审计活动既然扎根于世界经济和政治这块互相胶着的环境之中，它同样无法避免受到来自政治环境因素的影响。

政治环境对审计的影响主要体现在审计模式的运行上，审计模式的运行过程实质上是一个政治过程。英国会计学家 J. D. 卡蒂在“联合王国的准则”一文中明确指出：“（会计和审计）准则的制定是一政治过程，这是就其结果将是不同集团的目标之间和同一集团的不同目标之间的折衷而言的。”任何国家的审计模式必

然体现本国政治的要求，当然，有些政治因素可能对审计的影响不是直接的，而只有通过潜移默化地影响人们的行为或最终导致国家政权的变革，才能对审计产生实质性的影响。例如，苏联和东欧的政治突变，无疑对审计及更广阔的领域产生了深刻的影响。

政府的不利干预，在世界各地普遍存在。库宾在其《国际职业》一书中得出结论：很不幸，来自政府力量的干预，将继续成为会计职业必须与之奋战的“巨大风车”。在国际审计领域，最关键的政治竞争，莫过于英语国家和非英语国家专业人员之间的“冲突”。因此，我们不能忽略在国际审计报告中反映出来的“英美偏见”。

国际审计活动在发达国家所遇到的主要是技术方面的问题，而在不发达国家，则面临更难对付的政治上的差异与冲突。在由谁来给跨国公司财务报表出具审计报告的问题上，一些发达国家与不发达国家双方观点截然相反。发展中国家认为跨国公司的财务报表应由其本国的会计师事务所及具有本国执业资格的注册会计师进行审计，这主要是为了保护发展中国家的经济和民族利益。但此举遭到发达国家的强烈反对。他们认为，审计人员不能凭国籍取舍，首先应当考虑执行审计业务的人员是否具备正直的品格和充分的业务能力。稍加分析，便可知双方观点都有偏颇之处。发展中国家是从国家保护主义和民族保护主义出发，既没有考虑到审计报告及审计财务信息的目的是什么，也没有顾及到本国的职业界是否具备能满足投资者要求的审计工作质量的审计能力。跨国公司的审计报告和审定的财务信息，主要是为国际实际投资者服务，而不是为东道国服务。审计工作质量必须符合投资者的评判标准。至于发达国家用来驳斥发展中国家的理由，也并不完全客观，他们反对发展中国家的观点，其本意并非想审计资格交互承认，而是单方面地想插手于东道国的审计业务，把本国的审计报告强加给东道国的审计报告使用人。

（三）法律环境因素

国家法律是建立审计制度的依据，依法审计是审计监督的一个显著特点。世界上许多国家都制定了《审计法》、《注册会计师法》，我国在《宪法》中还规定了建立审计制度、实行审计监督的条款，还有一些国家在《公司法》、《证券法》、《证券交易法》、《商法》等经济法律中对开展民间审计作了规定。

审计法规是审计工作的法律保障。我国在宪法、审计法和注册会计师法及两法的实施条例中，为了保证审计工作的独立性，对其他单位和个人不得干涉审计人员行使审计监督权都作出了明确规定。在审计法规及相关法规中规定审计机构和审计人员依法授权或接受委托进行审计，明确了审计人与委托人和被审计人之间的委托与受托责任关系，有利于审计人员履行职责。审计法规规定的职责、权限、职业道德规范不但可以维护审计人员的合法权益，而且也是提高审计工作质量的保证条件。

国家的财经法规是审计工作中审查评价的依据。如财政法规、税务法规、工商法规、银行法规、保险法规、证券法规、环保法规、劳动法规、教育法规、对外法规、部门法规等都是审计人员实施审计业务时的审查评价依据。一个国家法制愈健全，愈有利于开展民间审计工作。

（四）经济环境因素

经济环境主要是指审计所处的各种不同的经济体制。经济环境对审计的影响突出表现在审计管理体制和审计工作规范上。

例如：在审计管理体制上，美国对民间审计工作的管理具有间接的性质，民间审计职业组织实行自我管理，具体领导和管理审计工作，而德国则是通过立法程序由政府 and 民间审计职业团体联合领导和管理全国审计工作。德国经济审计师协会是 1961 年 7 月按照其经济审计师职业管理法（WPO）建立的。它是为国家经济事务部监督的一个半官方的法定团体，其宗旨是代表所属成员

职业利益并监督其活动。法国和日本的审计管理则更严格地由政府掌握。显然这一点与经济体制的联系甚为紧密。政府在经济中的力量和作用越大，则政府在审计管理中担当的角色越重要，其审计内容在满足政府宏观经济管理需要上的倾向也更明显。

再比如，在审计工作规范上，美国注册会计师协会制定的审计准则、道德规范和行为守则，构成了美国审计工作规范的主体，而这些规范在形式上是民间的。德国没有专门的审计准则，但按经济审计师法授权制定的“审计业务规则”，一定程度上起着相当于审计准则的作用，其法律的影响作用远远超过了审计业务规则。由此可看出，同审计管理体制一样，政府在经济中的力量和作用越大，则政府在准则制订中担当的角色越重要，直接影响到审计报告的准则中也会更多地体现政府的意志；相反，则政府力量也就较弱。

（五）社会文化环境因素

审计是一种高层次、综合性的经济监督，并且有很强的技术性。要求审计人员具有较高专业技术水平和科学文化知识修养，高尚的职业道德。因此，现代审计人员一般都要求具有大专以上学历，并受过专门训练，较多地使用电子计算机审计。实施制度基础审计，还要求审计人员具有较高的数学水平，熟练地掌握电子计算机技术，否则难以适应实际审计工作的需要。从世界范围来看，科学文化水平高的国家，审计事业发展就快，审计业务水平也高；反之，科学文化水平落后的国家，也制约了审计业务水平的提高，影响着审计的发展。

社会民主意识、廉政意识的加强，会促进审计的发展。一个国家民主意识强，必将会增加经济工作的透明度，需要通过审计的审查、鉴证，增强经济信息的可信性。一个国家廉政意识强，需要鼓正气，除邪风，惩治贪污、行贿受贿及其他经济犯罪行为，需要通过审计查证核实，作为处理的依据，必然重视审计工作。

我国实行改革开放政策，建立市场经济体制，打破了闭关自守的封闭型经济模式，也促进了国际科学技术和文化交流。最近几年，会计、审计国际交流也有很大发展。建立现代企业制度，要求实行现代会计制度、现代审计制度，我国制定《企业会计准则》、《审计准则》，也要借鉴西方会计、审计科学成果。为适应国际经济交流和跨国企业、中外合资企业会计、审计工作发展的需要，会计、审计业务的处理原则和标准，也应和国际惯例接轨。可见，和谐的国际环境，有利于开展国际间的审计交流，互相取长补短，集中中外人士的智慧，开阔视野，推动审计科学及其边缘科学的研究，有利于世界审计事业的发展。

1.1.3 民间审计与审计环境的关系

民间审计与其所依存的客观环境之间存在着密切的因果关系，有什么样的社会经济环境就有什么样的民间审计模式，社会经济环境各因素制约着民间审计的具体内容。

（一）民间审计模式的产生是社会经济环境内部矛盾运动的必然结果

审计模式一般意义上可以规定为若干审计特征的集合，而且是具有一定性质和组合形式的集合，它的生成和变换，均取决于社会经济环境的变化，从生成方式看，任何一种审计模式的产生都不是凭空而起的，都是另一种审计模式变换的结果。当社会经济环境发生巨大变化时，旧的审计模式就会由无组织到有组织地被新的审计模式所替代。当审计模式同社会经济环境部分不相适应时，就会对原有审计模式有组织地进行调整。

从变换方向看，一种是受本国社会经济环境的引导而生成新的审计模式，如英国的审计主要是在本国政治、经济、文化中发展起来并为本国经济服务的，具有一定的超然性，其社会经济环境内部的矛盾运动具有独立性，受他国社会经济环境的影响不大；

另一种是审计模式的变换受到因输入外来社会经济环境而带来的本国社会经济环境的变化而生成新的审计模式。因而这种新的审计模式则类似于输入国的审计模式，当然随着本国社会经济环境与输入国社会经济环境的背离，也会导致审计模式与输入国审计模式的分道扬镳。

（二）社会环境制约民间审计的具体内容

1. 社会环境决定了民间审计的基本职能

职能是一事物在特定环境中所具有的特定功能。它既是一事物的质的内在规定，也是一事物能满足客观环境需求的能力的外在表现。在特定的环境中，它是不以人们的主观意志为转移的客观存在。只要决定这一事物职能的客观环境保持不变，该事物的职能将持续存在并发挥作用，当这一事物所依存的客观环境发生变化，对该事物产生新的需求，这一事物就会产生新的职能，否则就将消失。

民间审计产生的经济背景是股份公司的出现。股份公司的一个基本特征是经营权与所有权相分离所产生的受托经济责任。这一特征决定了社会对民间审计提出的要求首先就是对财务报表进行鉴证，因而民间审计的基本职能是鉴证、评价，同时只要受托经济责任关系永远存在，民间审计的鉴证、评价职能就将持续存在并发挥作用。

2. 社会经济环境通过审计目标制约着民间审计的具体内容

民间审计目标是审计工作的基本服务方向，代表着社会各利益集团要求的基本方向，直接反映社会经济环境的变化。一国的审计目标最终取决于社会经济环境，有什么样的社会经济环境就有什么样的审计目标，反之则不成立。

审计目标又是由不同层次、不同系列的目标所构成的一个网络体系，在审计模式诸内容中，占有举足轻重的地位。民间审计的一切内容，如审计管理体制、审计准则的制定与实施，信息披

露、审计报告制度、监督体系等都必须围绕审计目标而协调地发挥作用。通过优化审计行为来实现审计目标，满足社会的需求，因此社会经济环境作用于民间审计的方式是通过审计目标制约民间审计的具体内容。

总之，审计环境从诸多方面影响着审计模式、审计目标、审计内容以及审计方法，从而决定了特定的审计责任，并对审计责任产生着深刻的影响。

1.2 民间审计的历史考察

1.2.1 西方民间审计的历史发展

民间审计是随着商品经济的发展，为了保证商品经济关系中的经济责任的严格履行而产生的，它首先诞生于商品经济发达的国家。

16 世纪末期，地处地中海的意大利是封建西欧和东方贸易的枢纽，它的城市兴起较早，并拥有巨大的商船队，与西亚、北非等地进行广泛的贸易。为了筹集大量的资金进行贸易活动，当时采用了暂时合伙形式，即由许多投资人合伙筹资，委托给某些人去经营贸易。这样财产的所有权和经营权分离了，对经营管理者进行监督成为必要，所有者便聘请会计工作者来承担这项工作。17 世纪初、中期，英国的苏格兰也出现了一批类似的会计工作者，这即是早期的处于萌芽状态的民间审计。

现代意义的民间审计是在产业革命之后才开始的。从 18 世纪初期到 19 世纪中叶，欧美各国先后在 100 年左右的时间里，完成了产业革命。产业革命的完成推动了资本主义经济的发展进程，伴随着工业生产规模的日益扩大，出现了合伙经营和委托经营的形

式，股份公司的企业组织形式大量涌现，财产的所有权与经营权处于普遍的分离之中。由于两权分离，使得对经营管理人员的监督尤为重要，注册会计师审计制度（CPA Audit System）便应运而生。

不同时期，不同社会，由于生产力发展水平不同，社会经济管理方式不同，民间审计的广度、深度和形式也各不相同。民间审计的发展，依次体现为详细审计、资产负债表审计和会计报表审计三种形态，经历了以下几个发展时期。

（一）1844 年至 20 世纪初

自 1844 年英国第一部公司法颁布，1853 年世界上第一个注册会计师协会成立之后，民间审计在英国产生并有了初步的发展。至 1900 年英国政府多次修订公司法，规定公司账册必须齐备并要定期结平余额，银行和所有股份有限公司都必须聘请注册会计师为审计人员等等。这些法规确立了注册会计师审计的法律地位，为其发展提供了有效保障。

早期的英国民间审计，没有成套的方法和理论依据，只是根据查错防弊的目的，对大量的账簿记录进行逐笔审查，即详细审计。由于详细审计产生于英国，且在英国盛行，故也称为英国式审计。

英国民间审计的发展在历史上产生了很大影响，其审计模式为欧美等国借鉴，详细审计中的精华方法至今还在沿用。19 世纪末，注册会计师审计著作相继问世，审计的理论和实践经验不断丰富发展。

在这一时期，民间审计的基本特点是：审计对象主要是会计账簿；审计目的主要是查错防弊，确保企业财产真实安全；审计方法主要是逐项的详细检查；审计报告的主要使用人是公司的股东。

（二）20 世纪初至 20 世纪 20 年代

从历史上看，进入 20 世纪以后，民间审计的发展中心由英国转向了美国。

美国南北战争结束后，迅速工业化的经济吸引了大量欧洲资本。随着英国巨额资本流入美国，为了保护广大投资者、债权人的利益，英国的注册会计师远涉重洋到美国开展注册会计师审计业务，同时美国本身也很快形成了自己的注册会计师（也称专业会计师）队伍。1887 年美国会计师公会成立，1916 年该会改组为美国执业会计师协会，成为世界上最大的全国性注册会计师专业团体。1917 年，美国开始在全国举行统一的注册会计师考试。植根于美国的英国式注册会计师审计，在新的经济环境中，逐步发展成了独具美国特色的注册会计师审计制度。

20 世纪初期，由于银行资本对工业资本的渗透和控制，银行由一般支付中介人转变为企业的支配者在美国，大部分企业主要依靠银行贷款从事生产经营活动，企业同银行的利益紧密相关。银行为了判断企业的偿债能力，把资产负债表当作了解和调查企业信用状况的主要依据。由此，一种主要为帮助贷款人和债权人正确了解企业信用状况的资产负债表审计诞生了。这种资产负债表审计产生在美国并广泛流行，故也称为美国式审计或信用审计。在实践中，美国审计界认识到英国式审计过于详细，费时费钱，因此开始采用抽样审计方法。这是美国注册会计师在继承英国审计技术上的创新，当时的英国仍处于详细审计阶段。对资产负债表审计的理论阐述在 20 世纪初期就开始了，美国著名的审计学家蒙哥马利（Robert Hiestor Montgomery）首先提出了这一审计概念，并著书作了系统的研究论述。

在这一时期，民间审计的基本特点是：审计的对象从会计账簿扩展到资产负债表；审计的主要目的是审查资产负债表上所有项目是否正确，以判断企业的财务（信用）状况；审计方法从详细审计方法转向以内部牵制制度为前提的抽样审计方法；审计报

告的主要使用人除股东外，更突出了债权人的地位。

（三）20 世纪 20 年代至三四十年代

20 世纪 20 年代后，随着资金市场的发育成熟，证券交易的业务量和规模都有了较大的发展。许多企业主要采用发行股票的形式筹资，一般公众也开始购买企业的股票。股票持有者关注的是可能分得的红利，因此企业的盈利能力日益受到各方面的重视。1929 年空前的世界性经济危机爆发后，大批企业破产倒闭，使投资者和债权人蒙受了巨大损失，这也从客观上促使广大股票持有人更加关注企业的财务状况。相对全面反映企业财务状况、盈利水平和偿债能力而言，资产负债表审计显然有其局限性。顺应证券市场发展和社会各方面的要求，美国率先进入会计报表审计时代。会计报表审计以显示企业活动能力的损益表为中心将所有会计报表列为对象，以提供全面的、动态的企业财务状况。1933 年，美国颁布的证券法规定，在证券交易所上市有价证券的所有企业的会计报表，都必须进行强制性的审计，其会计报表都须经注册会计师出具报告。在这种情况下，注册会计师对企业会计报表的审查和报告，客观上已不再仅是对一个企业的投资者负责，而是面向全社会，其社会公证的性质和职能得到了充分的体现。由于美国以立法的形式推行企业会计公开制度，要求所公开的各种会计报表必须按一定的标准编制，客观上要求与之相适应的审计鉴证工作也必须步入规范化、标准化的轨道。为此，西方会计、审计学家加速了对会计准则、审计准则的研究。许多国家的会计职业团体开始着手制定会计准则和审计准则。

在这一时期，民间审计的基本特点是：审计对象是以损益表为中心的全部会计报表及有关财务资料；审计的主要目的是通过对被审计企业会计报表的专业性审查和判断，提出客观、公正的意见，以提高会计报表的可信性，查错防弊已由主要目的转为次要目的；审计的范围不仅包括了会计报表的内容，而且扩大到对

形成会计报表公允与否有重大影响的内部控制的测试和评价方面；在审计方法上，开始广泛采用统计抽样和适当的判断抽样方法，目前普遍倡导并施行的以内部控制测试和评价为特征的现代审计方法，就是由此而产生的；审计报告的使用人是包括股东、股票交易所、税务部门、金融机构、债权人等所有的企业利害关系人；审计准则开始制定施行，审计工作日趋标准化；注册会计师统一考试制度开始建立，对审计人员素质要求明显提高。

（四）20 世纪 40 年代以后

第二次世界大战后，各经济发达国家通过各种渠道推动本国的公司企业向海外扩展，从而使跨国公司有了大规模的发展。国家间资本的相互渗透，带动了注册会计师审计跨国界发展。为服务于分设在不同国家和地区的跨国公司，一些国家的会计师事务所联合组成大规模的国际会计师事务所，或者是跨国公司母国的会计师事务所在投资国分设机构形成国际会计师事务所。这些国际会计师事务所机构庞大，人员众多，有统一的工作程序和质量要求，能适应不同国家和地区的业务环境，在国际经济活动中起着重要的作用。目前，世界排名前六位（按 1996 年年业务收入额排序）的国际会计师事务所是：安达信国际会计公司；毕马威国际会计师事务所；安永会计师事务所；永道会计财务咨询公司；德勤国际会计公司；普华国际会计公司。

随着世界经济交流的紧密化，为各国提供适用的经济信息成为客观需要。会计国际化首先适应了这一历史潮流，《国际会计准则》的颁布为世界经济贸易往来提供了共同的商业语言，审计国际化发展亦成为必然的趋势，国际审计准则的陆续发布，进一步提高了经济信息的流通性和可信性，从而增强了投资者的投资信心，为国际投资的发展提供了有力保证。

在世界经济国际化的同时，现代科学技术也有了飞跃的发展，先进的技术方法陆续引入经济领域。为了适应企业会计等经营管

理部门管理手段的现代化发展，民间审计技术不断进步，开发了电子数据处理审计、计算机辅助审计等技术。先进的审计技术为注册会计师开展管理咨询业务提供了优越的条件，审计的业务范围从主要从事查账验证扩展到管理咨询领域，使民间审计在经济活动中发挥了更为重要的作用。

1.2.2 我国民间审计的历史沿革

我国的民间审计起步较晚，20 世纪初期，我国的民族工商业有了较大发展，股份有限公司相继成立，同时受到国外会计师制度的影响，有关人士向政府提出建立会计师制度的建议，并代拟《会计师暂行章程》10 条。经过批准于 1918 年 9 月由工商部颁布《会计师暂行章程》，对会计师的职务范围、资格、责任、道德以及会计师执业前后有关准备事项作了具体规定，同时对能担任会计师资格的人员颁发了证书。

但是旧中国的民间审计发展很慢，从 1918 年到 1921 年上海建立第一个会计师事务所之间的几年里，正式注册的会计师只有 13 人，其后全国主要城市相继成立了会计师事务所，并组织了民间审计的职业团体——会计师公会。截止 1935 年 4 月底，取得会计师证书的民间会计师有 1 162 人。

在成立会计师事务所、会计师公会的同时，民间审计制度建设也有一定发展。1927 年，国民政府另颁会计师章程。该章程规定：“会计师受公务机关之命令或当事人之委托，办理关于会计之组织、管理、稽核、调查、整理、清算、证明及鉴定各项事务”，“会计师得充任检查人、清算人、破产管理人、遗产执行人及其他信托人”，“会计师得代办纳税及登记事务并代撰关于会计及商务各种文件”，其工作范围比较广泛，同时还具体规定了会计师应具备的资格，即详细列明受试与免试的具体内容。

1935 年 5 月，国民政府修正公布了《会计师条例》，将会计师

的审查合格权从工商部移至实业部，并对会计师资格条件作了修改，即（1）在国立或国内经教育部立案，在国外经教育部认可的私立大学，独立学院或专科学校的商科或经济科毕业者；（2）曾在专科以上学校教授会计主要科目 2 年以上；或在各级政府或其所属机关，或在实收资本 10 万元以上的公司任会计主要职务 2 年以上；或在会计师事务所助理重要会计事务 2 年以上者该条例还对会计师的责任作了具体规定

中华人民共和国成立初期，注册会计师仍在执业。但由于官僚买办资本被没收转为社会主义国有经济，民族工商业逐渐参加公私合营，在以后相当长时间里，我国实行了统一的计划产品经济模式。以商品经济作为存在条件的注册会计师制度当然也就逐渐从经济活动中消失。直至党的十二届三中全会以后，在理论上确定了社会主义经济是有计划的商品经济，实践上通过实施“对外开放，对内搞活”方针，大大促进了我国商品经济的发展，特别是中外合资、合作、外商独资企业的大量兴办和租赁、承包、转让、兼并、破产等经济活动的大量增加，迫切需要社会公证机构提供审计、会计咨询等服务，这使注册会计师制度在我国又重新恢复起来。

恢复后的注册会计师制度，其发展大致可分为三个阶段。

（一）起步阶段

这一阶段的时间是 1980 年初到 1986 年 7 月。1980 年财政部以（80）财会字第 49 号印发了《关于成立会计顾问处的暂行规定》的通知，文件的下发标志着我国注册会计师制度的重新恢复。“暂行规定”中指出，为了加强会计工作，推行审计制度，并适应发展中外合资经营企业的需要，各省、自治区、直辖市可根据工作的必要和现有条件，逐步设立会计顾问处。这以后，在外商投资比较集中的几个大城市，如北京、上海、天津、广州、沈阳、大连等都相继成立了会计师事务所，并按“暂行规定”的要求开展

业务。这一阶段注册会计师制度发展有以下几个特点：

1. 注册会计师称号的取得不需要考试，全部考核批准。这一时期注册会计师发展很多，但多数为从事多年财政、财务工作的老同志，工作上主要凭借经验，缺乏一整套业务规范要求和工作程序。

2. 注册会计师中相当一部分是兼职人员，真正从业人员少，带来了执业上的机关作风，主动上门服务少，坐门等客多，并且很难保证独立、客观、公正的社会形象。

3. 会计师事务所归财政部门领导，本身不实行独立核算、自负盈亏，许多事务所与财政部门的会计处合署办公，开支列到挂靠单位的账上，所以事务所没有独立性和自主权。

4. 业务范围较窄，主要为对外开放服务。当时业务上的法律依据主要有《中华人民共和国中外合资经营企业法实施条例》、《中华人民共和国外国企业所得税法实施细则》、《对侨资企业、外资企业、中外合资经营企业外汇管理条例实施细则》等。主要从事外资企业的验资、查账、项目可行性研究、为企业制定会计财务制度等项业务。

5. 允许国外大的会计公司在中国设立办事机构，但其人员不能从事法定业务。

虽然这一阶段我国的注册会计师制度还不完善，不规范，但在吸引外资方面做了大量的卓有成效的工作，其执业经验和教训为以后注册会计师事业的发展，提供了帮助、借鉴，并且已经显示出注册会计师在改革、开放中的积极作用。

（二）整顿完善阶段

这一阶段的时间是 1986 年 7 月《中华人民共和国注册会计师条例》发布起至 1993 年 10 月《中华人民共和国注册会计师法》公布前。

为了认真总结我国注册会计师制度发展的经验，规范会计师