

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，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

（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由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。

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；基建工程预决算审计；司法鉴定；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

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

的《关于做好国有企业领导班子考核建设工作的通知》中，把企业经营管理和国有资产保值增值情况作为对国有企业领导班子考核的一项重要内容。在考核方法中强调要认真分析近几年企业财务决算或财务审计情况，对企业经营或财务状况做出评价。注册会计师在国家对国有企业领导班子的建设和考核工作中，负有鉴证的职责。

4. 服务于财税改革的进行和维护市场经济秩序

财税体制改革是我国建立社会主义市场经济体制的重要内容之一，发展注册会计师事业是整个财税体制改革的重要组成部分。在进行财税体制改革的同时，建立以注册会计师事业为主体的社会监督体系是建立和完善社会主义市场经济体制的重要保证。国家已经实行的企业年度会计报表注册会计师审计制度，就是发挥注册会计师在维护社会主义市场经济秩序的鉴证、服务作用的具体体现。

5. 服务于证券市场的培育与发展

证券市场是最重要的资本市场，它一方面通过为公司发行股票把社会上的闲散资金迅速集中起来，使之成为企业的发展资本金；另一方面，通过为投资者买卖与转让股票，促进资本的合理流动与再分配。为了维护证券市场有序运行，世界各国大都对证券市场制定了严格的法律，要求发行股票的公司必须提供能够真实、公允地反映财务状况、经营成果的会计报表，并且规定会计报表必须经过注册会计师的审计。目前，国家对上市公司监管所依据的信息，主要来自上市公司的会计报表和注册会计师对此出具的审计报告，注册会计师在某种程度上已成为上市公司监管的第一道防线。注册会计师对上市公司进行审计，在很大程度上防止了股票发行与交易的欺诈行为，维护了证券市场的秩序，增强了投资者的信心 and 安全感。注册会计师在证券市场上扮演着越来越重要的角色。

(三) 在审计监督体系中的地位和作用

从国内外审计的历史和现状来看，审计按主体划分为政府审计、内部审计和独立审计，并相应形成了三类审计组织机构，共同构成审计监督体系。

独立审计、政府审计和内部审计的区别如下表：

	政府审计	独立审计	内部审计
审计方式	强制审计	受托审计	管理需要自行安排
审计对象	各级政府及其部门	一切营利及非营利单位	本单位的内部职能部门
监督性质	按审计结果发表审计处理意见并依法强制执行	据审计结果发表审计意见，以合理保证会计报表的可靠程度	审计结果作为改进管理的参考，并向外界保密
实施手段	行政监督的政府行为，无偿审计	由会计师事务所进行的有偿审计	管理需要自行安排
独立性	独立于被审计单位	既独立于委托人又独立于被审计单位	与所审职能部门相对独立
审计内容和目的	审查各级政府及其部门的财政收支情况及公共资金的收支、运用情况，考察其合法性、效益性	审计会计报表，并对会计报表发表审计意见	检查各项内部控制的执行情况等，提出改进措施
依据的审计准则	审计署制定的国家审计准则	注册会计师协会制定的独立审计准则	无

在审计监督体系中，政府审计、内部审计和独立审计三方，既相互联系，又各自独立，各司其职，泾渭分明地在不同的领域

实施审计。它们各有特点，相互不可替代，因此不存在主导和从属的关系。从发展的观点来看，随着政治的逐步民主化，以监督国家经济活动为主要特征的政府审计，将在更多的国家实施；随着企业规模的逐步扩大化和内部管理的科学化，内部审计将得到更大的发展；随着经济市场化的逐步深入，注册会计师审计将在整个审计监督体系中占据日益重要的地位。

三、本书写作动机

本书面向的读者不仅包括对注册会计师行业感兴趣的非会计专业人士，还包括与注册会计师行业相关的专业人士、监管机构和科研人员。

（一）有助于非专业人士了解独立审计

本书的一个主要目的是为了非会计专业人士了解独立审计，弥合社会公众与职业界的期望差。审计期望差指审计的效果和公众希望的审计效果或者审计应该取得的效果之间的差距。目前，社会公众对独立审计缺乏必要的了解，认为注册会计师是不吃“皇粮”的“经济警察”，每一个失实的会计报表都有注册会计师的责任。这实际上夸大了审计的职能，混淆了“会计责任”和“审计责任”以及“经营失败”和“审计失败”^①，现阶段注册会计师面临的法律责任的不断扩大和深化的一部分原因正在于此。

会计界作为一种非常技术化的职业，形成了自己特有的语言和规则。但是，会计界的产品，尤其是审计服务，是提供给社会公众的，社会公众为此而支付了代价，从而承担了这个职业生存的全部成本。因此，会计界应当尽量让社会公众了解它的语言和特性，从而引导社会公众对本行业的期望和判断达到一个合理的水平。社会公众对审计不恰当的期望，不但不利于社会公众根据

对这一问题的详细讨论可参见《注册会计师的法律责任》一章。

已审会计报表做出正确决策，而且影响社会公众对注册会计师的信心，不利于会计职业界的发展和壮大。本书希望能作为沟通社会公众和注册会计师的桥梁，为非专业人士初步了解独立审计提供较好的便利条件。

对于有志于进入注册会计师行业和对注册会计师行业感兴趣的人士，本书提供了一个从注册会计师资格取得、注册会计师执业规范到注册会计师可能承担的法律責任等整个执业过程比较全面的系统介绍。

与注册会计师执业密切相关的管理当局从本书中能基本了解注册会计师的执业程序和独立审计对公司价值的影响。这不但有利于管理当局配合注册会计师的工作，提高注册会计师的审计质量；而且有利于管理当局慎重选择会计师事务所，与注册会计师沟通，提高公司管理水平，提升公司的价值。

（二）有助于专业人员解决实际问题

当今注册会计师行业面临的两个重大而紧迫的问题是：（1）加入 WTO 后，我国会计师事务所及其监管机构（政府官员）将怎样应对更大的机遇与挑战？（2）注册会计师怎样应对不断扩大和深化的法律诉讼危机？

1. 加入 WTO 后，我国会计师事务所及其监管机构将怎样应对更大的机遇与挑战？

目前，中国已正式成为世贸组织成员。早已进入中国的“五大”国际会计公司正在摩拳擦掌，等待 WTO 游戏规则的实施。而其他境外会计公司也在静悄悄地准备进入中国会计市场。中国注册会计师行业正面临来自境外会计公司的强劲而全面的冲击！具体说来，人世将主要从两个方面对我国注册会计师行业产生冲击——注册会计师的行业管理层次和会计师事务所层次^①。

李若山、方军雄：“加入 WTO 对中国注册会计师行业的影响及其对策”，《中国注册会计师》2002 年第 2 期。

(1) 对行业管理层的冲击。

《服务贸易总协定》第六条“国内法规”第二款：“每个成员应维持或尽快地建立司法、仲裁或行政法庭或程序，在受影响的服务提供者的请求下，对影响服务贸易的行政决定做出迅速审查，并在请求被证明合理时给予适当的补救。在这些程序不独立于受委托做出有关行政决定的机构时，该成员应确保这些程序实际上会做出客观和公正的审议。”实质上，这些规定意味着对会计市场的管理，必须按照国际惯例予以市场化与法制化。但是，在中国大陆的会计服务领域中，市场化、法制化的思维和操作理念并没有成为人们的共识，以罚代法、重行政管理轻民事制裁等做法还非常严重。因此，人世使得我国注册会计师行业立法滞后的问题更显突出。一是规范注册会计师职业行为的法律法规，例如关于注册会计师民事责任、不良行为的道德惩戒等操作性法规和行业自律规范等，均不十分完善。二是管制注册会计师行业竞争的法律体系尚未制订，只有部分条文散见于一些法律和规范当中。入世之后，国际会计公司将会采取联合、兼并的方式快速抢占市场份额，并可能在某些领域形成垄断局面。过去以行政审批方式来保护国内会计师事务所免于被吞并将被视为非法。因此，如何运用法律方式进行必要的兼并管制应当提上议事日程。值得注意的是，法律法规是一个有机系统，要在短时间内制订一系列前后衔接、内在贯通的规范体系，对管理部门将是一个严峻的挑战。

人世不仅要求我国制定一系列新的法律法规，而且国民待遇和市场准入等 GATS 原则也迫使我国现有的注册会计师行业法律法规必须做出全面、系统的修订。目前涉及注册会计师行业的法规主要有：《会计法》、《注册会计师法》、《公司法》、《证券法》、《股票发行与交易管理暂行条例》以及财政部颁布的部门规章和会计、审计准则等。按照《服务贸易总协定》的五项原则进

行逐一对照，我们不难发现，其中存在许多违背上述五项原则的条款。以市场准入原则为例，《注册会计师法》第二十三条、第二十四条规定设立会计师事务所必须采取合伙和有限责任的组织形式，此条属于“限制或要求一服务提供者通过特定类型的法律实体或合营企业提供服务的措施”，显然与 GATS 市场准入原则有出入。此外，财政部先后颁发的《关于境外会计师事务所常设机构管理暂行办法》、《关于允许国际会计师事务所可以在中国境内发展多个成员所的通知》、《关于中外合作会计师事务所管理暂行办法》等法规，规定境外会计公司只能采取成员所、合作所和代表处三种方式，也属于“通过对外国持股的最高比例或单个或总体外国投资总额的限制来限制外国资本的参与”措施。按照《服务贸易总协定》要求，这些条款都有必要予以修订或者废除。

人世以后，境外会计公司大量涌入中国会计市场也对注册会计师行业管理提出了巨大挑战。境外会计公司是否应当接受财政部门、税务部门、物价部门的定期、不定期检查？它们是否应当加入中国注册会计师协会？注册会计师协会对它们应当实行什么样的管理等将成为现实而迫切的问题。还有，目前对注册会计师协会的功能定位，如：是财政部下属的准政府部门还是行业自律的民间团体，其组织方式是否采用深圳模式或其他等，也有待进一步明确。

此外，会计师事务所的组织形式是否应当修改？目前，我国只允许合伙制和有限责任公司两种形式，合伙制对于合伙人来说风险过大，有限责任公司形式则可能引致过度的商业行为，这两种组织形式与有限责任合伙制相比存在竞争劣势。因此，我国法律是否应当对会计师事务所可以采取的组织形式做出修改？如果维持原状，对国际会计公司的损害赔偿又应当适用什么样的法律原则？这些问题不解决将会严重制约我国注册会计师行业的发展。

(2) 行业监管机构的应对策略。

第一，要全面掌握 WTO 的游戏规则，并按照 WTO 的要求对我国的现有法律法规进行全面的梳理，如哪些法规尚待制订、哪些规范需要修改，然后根据迫切程度有序地制订和修改。对境外会计公司实行国民待遇、允许市场准入是 WTO 《服务贸易总协定》的两项基本原则。加入 WTO 后，我国将修改现行政策法规中与 WTO 有关协议和条款不相适应的内容。值得注意的是，在制订和修订法律法规时应当遵循“透明度”原则。除定期向 WTO 通报本国外资政策变动情况外，我国还需建立政策发布机制，指定媒体公布外资政策，并保证境外会计公司随时可以获得政策法规方面的信息。

第二，中国注册会计师协会应当结合《注册会计师法》的修订，明确协会的职能定位、组织模式。注册会计师协会应当逐步增加各种工作程序的透明度，赋予协会会员真正的权利，使得协会真正成为“服务、协调、监督、管理”的组织。因此，重新修订协会自律规范，明确职业道德守则、质量控制准则、后续教育准则、独立审计准则的可操作程序，应当是协会今后的工作重点。同时，成立职业道德惩戒委员会，执行严格的行业道德惩戒机制；成立信息沟通委员会，负责搜集 WTO 和相关国家或地区会计服务法则的制订和实施情况，及时向国内会计师事务所提供咨询服务。

当然，我们更应当充分利用 WTO 协定中的相关条款，以提高国内会计师事务所的竞争力。根据 GATS 的“不对称原则”和“逐步自由化原则”，我们可以采取逐步开放会计市场的策略，为国内会计师事务所练内功提供保护期。同时，我们可以从“资格考试”、“加入协会”、“后续教育”、“应考科目”、“经验”、“入境管制”、“职业道德”等方面加强对境外会计公司的管理。在运用这些条款时，只要秉承公开、公正及透明的原则，就能在一定

程度上，既不违背 WTO 游戏规则，但又能适当地保护中国注册会计师行业。如要求境外审计人员参加中国的税法与商法的额外考试并使用中国文字。要求境外审计人员具有在中国境内的执业经验等。这些规定，都是在不违反 WTO 规则条件下，各国所制定的保护政策。当然，我们在此所强调的保护政策，并不是对中国注册会计师行业的过分溺爱，只是通过一定的规则给中国注册会计师争取培养、提升竞争力的时间。

(3) 对会计师事务所的冲击。

虽然，外资会计公司尚未全面进入中国会计市场，但其对国内会计师事务所的冲击已经充分显现。如国际会计公司除了垄断我国跨国公司、上市公司中的 B 股和 H 股以及海外上市公司的鉴证业务外，在国内业务中的比重也迅速上升。1998 年一年之内，有六家中外合作事务所共参与了 8 家 A 股上市公司的发行审计，比 1997 年提高了 6%，而且这些国内业务涉及的基本上是属于风险小、回报高并有长期合作潜力的黄金客户。例如，普华永道公司的国内客户包括青岛海尔、小天鹅等。

虽然经过“两会”联合、清理整顿、脱钩改制以及大量的兼并联合等，我国会计师事务所的执业状况得到很大改善，实力也有所增强，但与国际会计公司相比，还存在不小的差距，主要表现为：职业道德水平低、社会公信力差。②业务单一，拓展能力薄弱。公司规模小、人才结构不合理。从业人员的执业风险意识、责任意识普遍缺乏，能承接跨国上市公司、大型企业集团等复杂业务的人才奇缺。

(4) 会计师事务所的应对策略。

第一，采取规模化发展战略。面对国际和国内资本的急剧扩张，会计师事务所的业务量和复杂程度也在不断增加，走规模经营之路是壮大国内会计师事务所实力、与国际会计公司抗衡的必由之路。2001 年 3 月底，中国注册会计师协会已经批准了 150

多起合并。我们应抓住这有利时机，有步骤地推动更多有条件的会计师事务所以市场为导向、以人才为纽带，进行跨地区、跨行业、跨所有制乃至跨国的改组、兼并和联合，组建具有国际规模和国际水平的中国“几大”事务所，形成服务功能强、内部管理严、执业水准高、地域布局合理的事务所服务网络。

第二，采取多元化发展战略。从我国国内企业需求看，管理咨询、税务策划等业务的市场潜力巨大。“与客户一同成长”要求会计师事务所拓宽自己的业务领域，为客户提供尽可能多的增值服务。拓展新兴咨询服务的方式不外乎内部扩展和外部联合两种方式，我们认为目前最有效的方式是两者兼顾、偏重外部联合。这些年，随着国内管理咨询需求的增长，各种咨询公司大量涌现，两者联合将有助于增强彼此的竞争实力。

第三，重构事务所薪酬制度、激励制度，建立人才培养机制，努力吸引优秀的专业人才，并不断提高从业人员的职业素质。会计师事务所一方面应尽快更新从业人员的知识结构，加强业务知识及岗位技能培训。根据事务所业务拓展需要，培养各种高层次的专业人才，并提供富有竞争力的薪酬和良好的发展前景以增强员工的忠诚度和凝聚力；另一方面改革内部人事制度，辞退不合格的人员，为适应拓展业务范围的需要广泛吸纳注册资产评估师、税务师、律师等多种人才。要坚持“走出去，请进来”的方针，与国际会计公司广泛开展项目、培训合作，选派人员到国际会计公司学习锻炼，邀请知名专家讲授相关经验技术。此外，会计师事务所应当正视自身优势和不足，采取专门化战略，塑造某一领域的知名品牌。

2. 注册会计师怎样应对不断扩大和深化的法律诉讼危机？

我国注册会计师行业自 1981 年恢复以来，已走过了 20 多年的历程。在经过了一个相对平和的法律环境后，以最高人民法院 1996 年 4 月 4 日的 56 号文件为起点，迎来了令注册会计师胆战

心惊的“诉讼风暴”。据不完全统计,仅 1997 年一年内,我国注册会计师行业因业务上的过失而被卷入到法律诉讼纠纷的案件就高达 500 多起,致使越来越多的注册会计师被推上被告席^①。有业内人士惊呼:中国注册会计师现已面临“诉讼爆炸”的时代,注册会计师的法律责任问题已引起社会的广泛关注。近年来随着我国会计师事务所脱钩改制工作的完成,以及注册会计师逐步实现真正意义上的第三者客观独立身份,注册会计师的责任更加重大,主要表现在:(1)注册会计师的法律诉讼大量增加;(2)注册会计师对第三方利益集团或人士的责任不断扩大;(3)注册会计师法律责任的内涵不断深化和扩展。因此注册会计师怎样应对不断扩大和深化的法律诉讼危机,是每一个注册会计师和会计师事务所不容回避和亟待解决的问题。

(三)为科研人员、教学人员提供丰富素材和进一步研究的平台

对于从事审计研究和教学的科研人员 and 教师以及广大学生,本书可作为较为全面的教学参考书。它不但提供了丰富、翔实的资料,而且尽己所能地对当前国际惯例和我国现实状况做一些比较分析,为他们提供一个进一步研究的平台。具体说来,主要表现在以下几个方面:(1)对会计师事务所业务多元化与审计独立性的关系的理论探讨;(2)会计师事务所规模化和国际化的理论分析;(3)对审计风险概念和模型的扩展;(4)对我国、美国、法国、日本、中国台湾关于注册会计师法律责任的国际比较;(5)对注册会计师职业规范的国际比较;(6)对注册会计师行业管理体制的国际比较。

中国注册会计师协会编:《中国注册会计师法律责任——案例与研究》辽宁人民出版社,1999 年版。