

# 第一章 注册会计师职业的产生和发展

## 第一节 注册会计师职业的起源

### 一、注册会计师职业产生的历史背景

一般认为，注册会计师职业最早产生于工业革命时期的英国。但其雏形可以追溯到资本主义早期萌芽时期的地中海沿岸地区。当时，地中海沿岸的商业城市已经比较繁荣，在著名的港口城市威尼斯，出现了以海上贸易和商业借贷为纽带的早期合伙经营。在合伙经营过程中，有的合伙人既出资又直接参与经营管理，通常称为“执行合伙人”；有的则只出资，不参与经营管理，通常称为“非执行合伙人”。合伙经营各方的权利、义务和利益分配关系通过合伙契约予以规定。这样，执行合伙人就有责任向非执行合伙人表明其经营业绩，同时，非执行合伙人出于对自身利益的关心，也需要及时了解、掌握合伙经营的各项账目。这种双重的需要，不仅促成了复式簿记在意大利的产生和发展，也从客观上产生了对独立审计的最初需要。这样，在 15 世纪意大利的商业城市中，逐渐产生了一批具有良好的会计知识、专门从事独立的账目审查工作的专业人士。他们可以说是注册会计师业务的始作俑者，而他们所从事的工作，则可看做是注册会计师独立审计的滥觞。

到了 18 世纪，世界经济发展的重心转移到英国。英国在

“圈地运动”后，一方面完成了资本的原始积累，另一方面又催生出大批无产者，使资本主义的生产关系得以确立。此后，英国又掀起了工业革命的浪潮，资本主义的生产力迅速发展，生产的社会化程度大大提高，职业管理阶层开始产生，企业的所有权与经营权呈现出进一步分离的趋势。此时，企业主更希望有外部的独立专业人士来对他们所雇佣的管理人员的业绩进行检查和评价，并查找和监督各种贪污、盗窃和舞弊行为，这样，第一批以查账为职业的独立会计师在英国应运而生。

随着企业产权关系和治理组织的演进，一种新兴的企业组织形式——股份有限公司开始兴起。在这种企业组织形式下，企业的所有权和经营权高度分离。几乎完全脱离日常经营管理的股东们出于对自身利益和财产安全性的高度关注，更需要有专门人员对企业经营管理当局编报的财务报表进行审计，并出具专业意见，以供他们作为“用手投票”（即撤换不称职或不忠实的经营管理者）和“用脚投票”（即抛售股票）的依据。这样，现代意义上的注册会计师职业终告诞生。

## 二、注册会计师职业产生的经济根源

从前面对注册会计师职业产生过程的简单回顾中不难看出，注册会计师职业产生的历史背景在于社会经济的发展和资本主义生产关系的诞生。如果深入剖析其经济根源，则应归因于企业所有权与经营权相分离所形成的受托责任关系。

企业是商品生产和商品交换的基本单元。早期的企业组织形式为“独资制”，或称“业主制”。这种企业组织形式一般与小规模、作坊式的生产经营方式相联系，企业主既是出资者，又是直接的经营管理者。所有权和经营权合一，企业的经营收支与企业主的个人开支相混同，经营的成败得失纯粹是企业主自己的事情。这时，不需要对外报告账目，更不需要对账目进行审计。

随着工艺技术的改进和生产经营规模的扩大，作坊式的小本

经营已经很难适应需要。于是就出现了以共同注入资本为纽带的新的企业组织形式——“合伙制”。在合伙制下，多名合伙人共同出资，共享收益。但是企业运作的特殊性决定了一个道理：并不是所有的合伙人都需要或都能够直接参与经营管理。这样，所有权和经营权出现了分离，就会产生这样一部分人——他们付出了资本，却脱离了经营管理，他们投入资本的安全性和收益都要依别人的经营管理情况而定。这就形成了基于非执行合伙人投入资本之上的受托责任关系。执行合伙人要报告和解除这种受托责任关系，就需要有独立的专业人士从第三者的立场上对有关的经营成果和财务状况进行鉴证和检查，这就促使了合伙制下独立会计师职业的产生。

随着生产社会化程度的提高和工业技术的发展，生产经营规模的急剧扩大，诱发了对大资本的要求。此时，单个小资本或少数几个小资本的联合已经远远不能满足生产经营的需要，于是就出现了一种迅速集聚社会资本的企业组织形式——“公司制”，其典型代表为股份有限公司。在股份有限公司中，股东极为分散，公司的生产经营几乎完全被职业的经理阶层所操纵，形成了所谓的“经理革命”的局面。为了保障广大投资公众的利益，形成一种“制约均衡、激励相容”的治理结构，国家开始制定公司法、证券交易法等有关法律法规，对公司制下的权责关系和信息披露进行管制，将维系受托责任关系的有关措施上升到政府管制或社会管制的高度。此时，提供鉴证、检查等专业会计服务的注册会计师职业开始大行其道，而由注册会计师对公司财务报告所进行的审计也由任意审计发展成为法定的强制审计。

由此可见，注册会计师职业产生的经济根源在于两权分离下形成的受托责任关系。注册会计师的根本作用正是体现在维系受托责任关系，并为这种关系的报告和解除出具权威性的专业意见。

### 三、注册会计师职业的形成

前面已经交代了注册会计师职业产生的历史背景和经济根源，在这些背景和根源下，注册会计师职业的产生只是水到渠成的事情了。此处限于篇幅，不想过多介绍其具体过程，只想介绍注册会计师职业产生过程中的两个具有里程碑意义的事件。

#### （一）“南海泡沫事件”与注册会计师的诞生

一般认为，注册会计师审计产生的“催产剂”是 1721 年发生在英国的“南海泡沫事件”。当时的“南海公司”（South Sea Company）披露虚假的财务会计信息，虚夸利润，对投资者进行欺诈，使得其股票价格不断上涨。但最终该公司由于资产不实、经营不善、贪污盛行而破产倒闭，股东和债券人损失惨重。为此，英国议会聘请会计师查尔斯·斯内尔（Charles Snell）对南海公司进行了审计，并以“会计师”（Accountant）的名义出具了“查账报告”。查尔斯·斯内尔在“南海泡沫事件”中所承担的工作使他成为第一个现代意义上的注册会计师。

#### （二）职业团体的诞生与注册会计师职业的正式形成

“南海泡沫事件”之后，英国政府为了监督经营管理者行为，防止其营私舞弊，保护广大投资公众的利益，于 1844 年颁布了《公司法》。要求股份公司设立监察人，负责审查公司账目。次年，又对《公司法》进行了修订，规定股份公司必须有经董事以外的人员审计过的账目。这样，独立会计师业务得到了迅速发展。此后，英国政府对独立会计师进行了资格确认。1853 年，苏格兰的爱丁堡成立了第一个注册会计师的职业团体——爱丁堡会计师协会（Society of Accountants in Edinburgh），从而标志着注册会计师职业的正式形成。

## 第二节 注册会计师职业的发展

### 一、注册会计师审计业务的演进

注册会计师审计业务自诞生之日起，就因其在查错揭弊、社会公信等方面的突出优势而展示出巨大的发展潜力。作为现代审计体系的重要组成部分，注册会计师审计后来居上，成为审计体系发展的先驱。在传统的独立审计领域，主要发生了以下几个方面的巨大变革：

#### （一）审计性质的转变

随着资本主义生产关系的不断发展，借贷、信托、投资等形式的资本运动日益频繁，逐渐形成了现代意义上的资本信用制度。建立在此基础之上的股东、债权人与企业经营管理当局之间的受托责任关系也有了进一步的发展。这种建立在资本信用制度基础之上的受托责任关系，如果缺乏坚强有力的监督、保障机制，往往会变得脆弱不堪，甚至面临崩溃的境地，这一点在 1929 年—1933 年的经济危机中体现得尤为突出。

1929 年—1933 年，资本主义世界经历了历史上最严重、最深刻和最具破坏性的经济危机。诱发这次大危机的导火线是 1929 年 10 月 21 日纽约股票交易所的突然崩溃。因而当时人们在总结大危机的教训时，一般把诱发危机的主要原因之一界定为政府缺乏对资本市场和信用制度的有效监管，尤其是缺乏对企业会计信息披露行为的有效监管，导致投资公众难以根据企业提供的会计信息做出正确的决策，从而对股票市场交易和资本信用制度的严重混乱起到了推波助澜的不良作用。为此，30 年代以后，西方主要资本主义国家在加强对证券交易和资本信用行为的干预和监管的同时，都采取适当形式着手研究和制定“公认会计原则”借以规范企业提供会计信息的方法基础，并以法律的形式明文规定：凡股

票在证券交易市场公开上市交易的企业必须向政府证券监管机构提供、并公开披露经注册会计师审计过的财务报表。

以美国为例，美国早期的注册会计师职业组织——美国会计师协会（AIA）在 30 年代初期就与纽约证券交易所一起着手研究和制定“公认会计原则”（GAAP）。美国国会于 1933 年和 1934 年先后制定了《证券法》和《证券交易法》，并成立了联邦政府下属的证券交易监管机构——“证券交易委员会”（SEC）。《证券法》规定：上市公司必须将其股票发行情况登记造册，并向投资者提交上市公告书。《证券交易法》规定：上市公司必须向 SEC 提交年度登记表格和其他的定期报告，以及经注册会计师审计过的财务报表。

如果说此前的注册会计师审计是没有法律依据的随意审计的话，此后，注册会计师审计就变成了具有法律依据的法定审计了。这样，注册会计师审计在社会经济中的地位和作用都大为提高。

## （二）审计职能的拓展

肇源于“南海泡沫事件”的、由独立会计师执行的早期民间审计，主要为审计委托人提供专业服务，其主要功能是查错揭弊，维护投资者、债权人托付资产的安全、完整。当然，这与当时企业资本来源结构相对简单、审计性质又属任意审计有关。

随着社会经济的发展，企业的生产经营规模和相应的资本规模日益扩大，资本的来源结构也日趋复杂化，股份公司的迅猛发展更加速了企业资本社会化的进程。此时，注册会计师审计也由原来的随意审计变为法定审计。注册会计师服务的对象是社会投资公众，而不是特定的某一个或少数几个审计委托人；服务的首要目的也不再是查错揭弊，而是对被审计单位财务报表从整体上发表审计意见。这表明注册会计师审计的职能发生了明显的变化——由保护性拓展到公证性。

### （三）审计准则的发展

随着注册会计师审计业务的发展，有关各方都迫切需要有一套公认的标准来指导审计实务。一般将注册会计师审计的公认标准称为“独立审计准则”。

独立审计准则最早诞生于美国。其“催产剂”是 1938 年的“麦克森·罗宾斯公司破产事件”。SEC 对这一事件进行了调查，并得出了“注册会计师应合理确定审计范围和审计程序”的结论。为此，美国会计师协会（AIA）于 1939 年专门成立了“审计程序委员会”（CAP），负责研究和拟订审计程序。CAP 起草了世界上最早的成套审计准则，并于 1947 年 10 月发布了题为《审计准则说明草案——公认的意义和范围》的专题报告，提出了 9 条“公认审计准则”（GAAS）。1954 年，CAP 又发布了关于审计报告的第 10 条准则。这 10 条准则是现代独立审计准则体系的基石，其基本原则一直沿用至今。

美国在独立审计准则研究和制定方面的贡献，为其他国家和地区开发本地的独立审计准则提供了非常宝贵的经验。日本于 1950 年发布第一套审计准则；澳大利亚于 1951 年制定了一套成文的审计准则；加拿大从 1968 年开始发布成文的审计准则；法国于 1971 年发布审计准则；荷兰于 1973 年发布第一套审计准则；英国于 1980 年发布第一套审计准则；中国直到 1995 年才发布第一套成文的审计准则。到 1997 年，在加入国际会计师联合会（IFAC）的 88 个国家（共 125 个成员团体）中，共有 60 多个国家发布了各自的独立审计准则。

随着资本流动和经济贸易国际化的日趋发展，在各国（地区）独立审计准则制定和完善的基础上，独立审计准则的国际协调已经成为注册会计师执业界的一个新兴话题。IFAC 于 1978 年在美国纽约成立了国际审计实务委员会（IAPC），负责研究和制定国际性的审计规范，以推动各成员国审计实务的协调。从

1980 年至 1990 年，IAPC 共发布了 28 个“国际审计指南”（IAG）。从 1991 年 7 月起，IAPC 将“国际审计指南”更名为“国际审计准则”（ISA）。截至 1996 年底，IAPC 共发布了 36 项国际审计准则。

#### （四）审计重点的转移

在注册会计师审计业务发展的初期，审计委托人关心的是企业资产的安全性和完整性，尤其关心企业偿还债务的能力，因而，审计的重点是企业的资产负债表，审计业务也主要围绕企业的资产、负债项目展开。

随着社会经济的不断发展，企业的筹资结构也日趋复杂，人们日益清醒地认识到单纯考察企业的资产、负债情况及由此反映出来的偿债能力的做法已经落伍。在新的竞争条件下，企业的偿债能力是建立在企业潜在的盈利能力的基础之上的；更为重要的是，企业股东对企业经营状况的考察主要关注的是每股收益等有关盈利能力的指标。这样，财务报表审计的重点转向损益表。注册会计师不仅要审计企业的资产负债表是否公允地反映了企业报告日的财务状况，更要审计企业的损益表是否真实地反映了所属会计期间的经营成果。

近二十年来，随着企业“黑字破产”现象的频繁发生，人们不得不十分关注企业的财务动态。这种信息要求最终通过编报“现金流量表”的方式得到满足。这样，注册会计师在进行财务报表审计时，还必须对企业的现金流量表是否真实地反映企业的财务动态发表审计意见。

需要指出的是，到了现代，有一种趋势十分明显，即：财务报表审计已经不存在重点与非重点之分，至少没有十分明显的区分，注册会计师注重的是对企业编报的财务报表的规范性、真实性、公允性和一贯性，从整体上发表审计意见。

#### （五）审计方法的演进

随着注册会计师审计的不断发展，审计技术方法也有了长足的进展。由于篇幅和主旨的限制，此处不打算详细交代审计方法演进的具体进程，而只就审计方法的演进轨迹给出一些结论性的描述：

1. 主要建立在统计原理基础之上的抽样审计，取代了原始的对经济业务逐笔逐项的详细审计，成为获取审计证据的方法；
2. 审计的基本模式也从原始的、英国式的“全面审计”，过渡到以评价企业内部控制制度为基础的“制度基础审计”，并向以评价审计风险为前提的“风险导向审计”发展的趋势；
3. 注册会计师在审计过程中，逐渐注重借助企业内部审计及有关专家的工作；
4. 电子数据环境（EDP）下的审计已经大大丰富和改变了传统的审计方法。

## 二、注册会计师业务领域的扩展

随着注册会计师职业的发展，其业务领域也在不断扩展。起初，注册会计师业务主要局限于财务报表审计，独立审计公费收入也是其主要的收入来源。此后，根据自身的专业特长和社会的需要，注册会计师业务逐渐拓展到管理咨询、税务代理、破产清算、遗产托管、专业鉴证、资产评估等咨询、服务领域。目前，在许多国际著名的会计公司的总收入中，来自咨询业务的收费已经接近甚至超过了传统的审计业务。

## 第三节 部分国家和地区注册 会计师制度简介

### 一、英国注册会计师制度简介

英国是注册会计师审计的发祥地。英国的注册会计师职业规

模庞大，历史悠久，早期对美国和其他国家影响很大。

英国注册会计师职业的法律基础是《公司法》。《公司法》规定了注册会计师的地位、责任和有关事项。英国的注册会计师一般称为“特许会计师”，必须通过职业组织的资格考试，并加入职业组织，才能执业。

英国的注册会计师职业组织较多，其中最具有影响的有 4 个，即：英格兰和威尔士特许会计师协会（ICAEW）、苏格兰特许会计师协会（ICAS）、爱尔兰特许会计师协会（ICAI），以及特许会计师公会（ACCA）。ICAEW 是英国特许会计师职业组织中最大的、也是最有影响的一个，成立于 1880 年。ICAS 由 3 家职业组织于 1951 年合并而成，其中包括世界上第一个获政府认可并注册的会计师团体——爱丁堡会计师协会。ICAI 是爱尔兰地区的注册会计师职业组织，成立于 1888 年。

在英国，一项审计准则的发布必须得到上述 4 个执业组织的同意。1980 年，它们联合发布了《审计准则和指南》。1991 年，审计实务理事会（APB）取代了原来的审计实务委员会（APC），成为专门负责研究和制定审计准则的机构，制定和发布审计准则公告（SAS）。

## 二、美国注册会计师制度简介

美国注册会计师职业的发展虽然晚于、并得益于英国，但目前已经成为世界上注册会计师职业最为发达的国家。并且是独立审计准则的发源地。

美国注册会计师职业的法律依据主要是《证券法》和《证券交易法》，此外还包括联邦和各州的有关法律。负责监管的政府机构为证券交易委员会（SEC）。美国的注册会计师通常称为“注册（公共）会计师”（CPA）。其资格认定方式也是借助一套严密的考试体系。

美国的注册会计师职业组织主要包括全国性的职业组织和各

州的职业组织。1887年，美国公共会计师协会（AAPA）成立。1903年，美国各州的公共会计师协会联合成立了美国公共会计师联合会（FSPA）；1917年更名为美国会计师协会（AIA）；1956年，再度更名为美国注册会计师协会（AICPA）。

美国的审计准则主要由执业组织制定。1939年，AIA成立了审计程序委员会（CAP）；1972年，AICPA将其改组为审计准则执行委员会（AudSEC）；1978年，又解散了AudSEC，设立了两个高级技术委员会：审计准则委员会（ASB）和会计与复核服务委员会（ARSC）。ASB负责发布《审计准则公报》（SAS）。

### 三、日本注册会计师制度简介

日本的注册会计师制度充满了“拿来主义”的色彩，主要借鉴了美国的体系。

日本于1948年颁布了《注册会计师法》。日本的注册会计师称为“公认会计士”，会计师事务所则常以“监察法人”命名。公认会计士资格的取得也需通过严格的考试。

日本注册会计师的职业组织为日本公认会计士协会（JICPA），它成立于1949年。最初，属于自愿参加的组织。从1966年起，要求所有的执业注册会计师都必须成为该会会员。

日本的审计准则制定工作由政府机构大藏省经济安定本部下属的“企业会计审议委员会”（BADC）负责，JICPA介入的程度较高。1950年，BADC公布了第一批审计准则。

### 四、台湾注册会计师制度简介

我国台湾省注册会计师制度的主要法律依据是台湾的“会计师法”和“财政部”及其所属的“证券管理委员会”的有关法规。在台湾，注册会计师通称“会计师”，必须通过专业资格考试。会计师的业务领域中，饶有特色的是税务签证和验资。台湾省的注册会计师职业组织为“台湾会计师公会联合会”，它包括三个地区性分会：“台湾省会计师公会”、“台北市会计师公会”

和“高雄市会计师公会”。审计准则的制定则由“财政部”控制的财团法人“会计研究与发展基金会”(ARDF)负责。起初,台湾的会计师大多独立执业。后来,随着台湾省经济的发展和 80 年代初席卷全球的会计公司兼并风潮,很多独立的会计师开始走上联合的道路,创建了联合会计师事务所这一独特的发展模式。

#### 五、香港注册会计师制度简介

我国香港特别行政区的注册会计师制度主要是英国模式的。主要法规依据为《职业会计师条例》。香港注册会计师的职业组织为香港会计师公会(HKSA),成立于 1973 年。其准则制定机构为 HKSA 下属的审计准则委员会。

## 第四节 国际大型会计公司简介

### 一、合并风潮概述

国际注册会计师行业经过激烈的竞争和不断的兼并,在 20 世纪 70 年代形成了巨头纷争的局面。当时形成了著名的“八大”国际会计公司,在国际注册会计师行业占有举足轻重的地位。这“八大”包括:

安达信 (Arthur Andersen & Co.)

亚瑟扬 (Arthur Young & Co.)

永道 (Coopers & Lybrand)

狄洛特 (Deloitte, Haskin & Sells)

厄恩斯特 (Ernst & Whinney)

皮特 (Peat, Marwick, Mitchell & Co.)

普华 (Price Waterhouse)

道罗斯 (Touche Ross & Co.)

1979 年,西欧国家的几个会计师事务所联合英国、加拿大、美国、澳大利亚的一些会计公司,成立了一家新的大型国际会计

公司——KMG (Kylveld Main Goerdeler & Co.)。从而使“八大”变为“九大”。

1987年，皮特与KMG合并，成立了毕马威(KPMG)会计公司。1989年，厄恩斯特与亚瑟扬合并，成立了安永会计公司；道罗斯与狄洛特合并，成立了德勤会计公司。此后，其他几大又兼并了一些会计师事务所，从而出现了“六大”称雄的局面。

“六大”包括：

安达信 (Andersen Worldwide)

毕马威 (KPMG)

安永 (Ernst & Young)

永道 (Coopers & Lybrand)

德勤 (Deloitte Touche Tohmatsu International)

普华 (Price Waterhouse)

“六大”的局面持续了将近十年。1997年，永道和普华合并，成立了永道—普华会计公司，从而使“六大”变为“五大”。同年，毕马威与安永的合并遭到监管当局的否决，使差点到来的“四大”的局面终未形成。但放眼当今激烈竞争和兼并盛行的国际会计市场，未来无论发生什么情况，都不至于太令人吃惊。

## 二、“五大”规模简介

限于篇幅，此处仅介绍“五大”1996年度的公费收入 (Fee Income)，以供读者了解其发展规模。

永道—普华 (当时尚未正式合并)	118 亿美元
安达信	95 亿美元
毕马威	81 亿美元
安永	78 亿美元
永道	68 亿美元
德勤	65 亿美元
普华	50 亿美元

## 第二章 中国注册会计师制度的产生和发展

### 第一节 中国注册会计师制度的诞生

#### 一、审计历史的沿革

审计是由独立的专门机构或人员接受委托或根据授权，对国家行政、事业单位和企业单位及其他经济组织的会计报表和其他资料及其所反映的经济活动进行审查并发表意见。在我国审计的发展经历了一个漫长的过程，最早的审计产生于西周初期。当时国家财计机构分为两个系统：一是地官大司徒系统，掌管财政收入；二是天官冢宰系统，掌管财政支出。天官所属中大夫司会，分掌王朝财政经济收支的全面核算，又负责对财政经济收支的审计监督。《周礼》中记载：“凡上之用，财用，必考于司会。”即帝王所用的开支，也要受司会的检查，这是内部审计的最早形式。《周礼》还记载：每到年终、月终、旬终，各部门的财计报告均整理上报宰夫，宰夫稽核，发现违法乱纪者，可向天官冢宰或周王报告，加以处罚。由此可见，宰夫是独立于财政部门之外的官职，标志着我国政府审计的产生。

秦汉时期是我国审计的确立阶段，主要表现在以下几个方面：一是初步形成了统一的审计模式。秦汉时期是我国封建社会的建立和成长时期，经济的发展促进了秦汉时期全国审计机构与监察机构相结合，经济法制与审计监督制度相统一的审计模式的

逐渐形成。二是“上计”制度日趋完善。所谓“上计”就是皇帝亲自听取和审核各级地方官吏的财政会计报告，以决定赏罚的制度。这种制度始于周朝，至秦汉时期日趋完善。三是审计地位提高，职权扩大。御史制度是秦汉时代审计建制的重要组成部分，秦汉时代的御史大夫不仅行使政治、军事的监察之权，还行使经济的监督大权，控制和监督财政收支活动，勾稽总考财政收入情况。

隋唐时代是我国封建社会的鼎盛时期，宋代是我国封建社会经济的持续发展时期。隋唐及宋，中央集权不断加强，官僚系统进一步完善，审计在制度方面也日臻健全。隋朝设置比部，隶属于都官或刑部，掌管国家的财计监督，行使审计职权。比部审查的范围极广，凡国家财计，不论军政内外，无不加以勾稽，无不加以查核，范围极广、项目众多，而且一直延伸到州、县，具有很强的独立性和较高的权威性。宋代专门设置“审计司”，隶属于太府寺。北宋时又将这个机构改称为“审计院”。南宋时，湖广还设有审计院，四川也设有审计院。宋代审计司（院）的建立，是我国审计的正式命名。从此，“审计”一词成为财政监督的专用名词，对后世中外审计制度的建立和发展起到了深远的影响。

元明清各朝，君主专制日益强化，审计虽有发展，但总体上是停滞不前，甚至出现了后退。辛亥革命结束了清王朝的封建统治，成立了中华民国。1912年国务院下设审计处，1914年北洋政府改为审计院，同年颁布了《审计法》。国民政府根据孙中山先生五权分立的理论，设立司法、立法、行政、考试、监察五院。在监察院下设审计部，各省（市）设审计处，不能按行政区划划分的企事业单位如铁路等，则设立审计办事处，分别对中央和地方各级行政机关及企事业单位的财政、财务收支实行审计监督。国民政府也于1920年颁布过《审计法》和实施细则，次年

还颁布了《审计组织法》。与此同时，随着我国资本主义工商业的发展，注册会计师审计应运而生。关于注册会计师审计的诞生和发展，在以后的章节再做详细介绍。

中华人民共和国建立以后，我国没有设立独立的审计机构，对企业财税监督是通过不定期的会计检查进行的。党的十一届三中全会以来，党和政府把工作重点转移到经济上来，并实施了一系列相关的方针政策。为了适应经济发展的需要，我国在 1980 年恢复重建了注册会计师制度，财政部颁发了《关于建立会计顾问处的暂行规定》，并且在改革开放中得到了快速发展。与此同时，我国把建立政府审计机构，实行审计监督，载入 1982 年修改的《中华人民共和国宪法》，并于 1983 年 9 月成立了我国政府的最高审计机关——审计署。在县以上各级人民政府设置各级审计机关。1985 年 8 月颁布了《国务院关于审计工作的暂行规定》，1988 年 11 月颁发了《中华人民共和国审计条例》，1994 年 10 月发布了《中华人民共和国审计法》，从法律上进一步确定了政府审计的地位，为政府审计进一步发展奠定了良好的基础。为全面开展审计工作，完善审计监督体系，加强部门、单位内部经济监督和管理，我国于 1984 年在部门内部设立了审计机构，实行内部审计监督，并于 1985 年 10 月发布了《审计署关于内部审计工作的若干规定》，至此，我国审计制度和审计工作进入了全面振兴时期。

## 二、我国注册会计师的诞生

我国注册会计师制度始于 20 世纪之初，是伴随着封建的自然经济的解体和商品经济的萌芽与发展而产生的。鸦片战争以后，外国资本的侵入和民族工商业的发展，促进了我国商业经济的发育，为我国注册会计师制度的产生奠定了社会经济基础。

但是，在 1918 年以前，特别是第一次世界大战以前，我国的民族工商业并不发达，外国投资者不但带来了外资和国外的生

产管理方式，也带来了西方当时已经建立和实行的注册会计师制度。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，这些外国人开办的会计师事务所，包揽了我国当时的全部注册会计师业务。

中国注册会计师制度的发起人是清末从日本留学归国的爱国学者谢霖。谢霖（1885—1969），江苏常州人，1909年毕业于日本明治大学商科，同年获商学学士学位。1912年任中国银行总司账，率先引进借贷复式簿记原理，并大刀阔斧地进行了会计制度改革。由于银行业务范围的广泛性，使谢霖能够亲自耳闻目睹当时中国的经济界由于受鸦片战争以来一系列不平等条约所遭受的民族屈辱。此外，当时的工商实业界人士面对日趋复杂的经营活动及由此而引发的一系列经济纠葛，也对于建立中国自己的注册会计师制度产生一种客观需求。谢霖深感要力挽中国民族经济的损失，维护中华民族在中外经济诉讼过程中的尊严，就必须建立我国自己的注册会计师制度。

1918年6月谢霖向当时的北洋军阀政府农商部和财政部送了执行会计师业务的呈文和章程，指出了建立中国自己的注册会计师制度的必要性，同时提出申请在北京开设会计师事务所，办理工商实业界委托的会计师业务。北洋政府的农商部和财政部分别于6月24日和28日复文，批准谢霖开办会计师事务所。此后，农商部积极采取行动于同年9月正式颁布并实施了委托谢霖起草的《会计师暂行章程》，同时向谢霖颁发了第1号会计师证书。同年，谢霖组织秦开、杨曾询等人在北京和天津创办了我国首家会计师事务所——正则会计师事务所。至此，它标志着中国注册会计师职业的正式诞生。由于当时京津地区的经济并不很发达，因而影响了注册会计师业务快速发展，但它的成立，却对我国当时民族工商业发展的中心江浙地区和重要口岸城市上海产生了积极影响。