

庄恩岳 主编

中外审计准则比较

ZHONGWAISHENJIZHUNZEBIJIAO



中国审计出版社

中外审计准则比较

庄恩岳 主编

中国审计出版社

前 言

我国从 1980 年起恢复了注册会计师制度。为规范注册会计师的执业行为，保证其工作质量，中国注册会计师协会自 1988 年 11 月成立以来，先后颁布了《注册会计师检查验证会计报表规则（试行）》、《注册会计师验资规则（试行）》等八个专业标准。这些规则在过去的几年中，对规范我国注册会计师的执业行为，提高我国注册会计师的执业质量起过重要的作用。但是随着我国市场经济尤其是证券市场的发展，这些规则已经满足不了形势发展的需要。为了适应新形势，促进我国注册会计师事业的全面发展，更好地服务于社会主义市场经济，我国注册会计师协会正着手建立一套完善的注册会计师独立审计准则体系。自 1995 年 12 月 25 日起到目前为止，中国注册会计师协会先后拟订了三批共 24 个独立审计具体准则和 6 个独立审计实务公告，并均颁布施行。

与审计实务的国际协调相适应，审计准则国际协调的呼声也越来越高，各个区域性、国际性会计组织乃至证券组织和其他国际性政治、经济组织纷纷致力于审计准则的国际协调。因此，将我国的独立审计准则与国外的审计准则，尤其是国际审计准则进行比较，借鉴国外审计准则的先进成果，是健全和完善我国的独立审计准则体系的重要一环。

中外审计准则比较，是指通过对各国独立审计准则内容的比较、分析和总结，勾画出各国独立审计准则的“异中之同和同中之异”，并确定有利于独立审计事业发展的共同因素；同时，在充分考虑中国特有的审计环境的基础上，以扬弃的科学态度，促

进中国独立审计准则的完善和独立审计事业的发展。

为了健全和完善我国的独立审计准则体系，促进中国审计事业的发展，充分借鉴外国审计准则的先进成果，尽快和国际惯例接轨，我们在借鉴审计界各位同仁研究成果的基础之上，联袂编写了《中外审计准则比较》一书。本书以我国的独立审计准则的内容和框架为基础，选择了国际审计准则、美国审计准则以及其他国家的审计准则作为比较对象，对这些国家的独立审计准则进行了系统、全面的比较，揭示出不同国家之间独立审计准则的个性和共性，力争为完善我国的独立审计准则体系和早日与国际审计准则接轨以及为提高我国国家审计和内部审计工作水平尽我们的微薄之力。

本书由庄恩岳提出编写的总体思路，并由其组织编写，撰稿人有庄恩岳、朱从敏、蒋虹、李良方、郭照敏、朱开学、蒋钢、牟雪梅、朱伟华、谭永生、张序中、李梅英等。由于参阅资料有限，并且限于编者的水平，书中可能存在一些不足或不完善之处，敬请广大读者批评指正。

编 者

1999年12月10日

第一章 独立审计基本准则 的比较

第一节 概 述

我国的注册会计师制度于 1980 年恢复重建。自 1988 年 11 月中国注册会计师协会成立以来,先后发布了《注册会计师检查验证会计报表规则(试行)》、《注册会计师验资规则(试行)》等 8 个专业标准。这些规则在过去的几年中,对规范我国的注册会计师的执业行为,提高我国注册会计师的执业质量起过重要的作用。但随着改革的深入,随着市场经济尤其是证券市场的发展,这些规则已满足不了形势发展的需要,要求我们对这些规则加以全面修订、补充,建立一个完善的注册会计师独立审计准则体系,以促进我国注册会计师事业的全面发展,更好地为社会主义市场经济服务。而独立审计基本准则作为独立审计准则体系的第一个层次,是独立审计准则体系的总纲。中国注册会计师协会根据《中华人民共和国注册会计师法》,制定了《独立审计基本准则》。关于该准则的基本情况概述如下。

一、性质与地位

《独立审计基本准则》是关于注册会计师专业胜任能力的基本要求和执业行为的基本规范。它是规范注册会计师执业资格、执业行为的起码标准,是判断和界定注册会计师审计责任的标准

尺度；也是对独立审计工作的最起码要求，但不是对独立审计工作各个具体问题的详细说明。有关具体问题的详细说明将在独立审计具体准则中加以阐述。

《独立审计基本准则》在独立审计准则体系中的地位可以用三句话来概括：它是注册会计师执行独立审计业务、出具审计报告的法定要求；是独立审计准则体系的第一个层次，是独立审计准则体系的总纲；是制定独立审计具体准则、实务公告和执业规范指南的基本依据。

二、制定目的

本准则的制定目的可以归纳为以下三个方面：

1. 规范注册会计师的执业行为。通过建立独立审计业务的权威性准则，为各会计师事务所和注册会计师提供一套统一的执业行为规范，促使注册会计师恪守独立、客观、公正的原则，以应有的职业谨慎态度去执行独立审计业务，有效地发挥注册会计师的鉴证和服务作用。

2. 保证和提高注册会计师的执业质量。通过本准则，为会计师职业界和社会公众提供一套用于衡量审计工作质量的权威性标准，促使各会计师事务所和注册会计师严格按照本准则的要求执行独立审计业务，努力提高业务素质和专业水平，尽量降低审计风险，确保审计工作质量。

3. 明确注册会计师的执业责任。本准则规定了注册会计师的工作范围和要求，明确了注册会计师的义务和责任，以便社会公众对审计结果作出正确的判断，避免注册会计师可能受到的不公正的指责或控告，维护注册会计师的正当权益，同时也有利于维护社会公众、投资者和其他利害关系人的合法权益，促进社会主义市场经济的健康发展。

三、运用范围

《独立审计基本准则》第三条规定：“本准则适用于注册会计师对任何单位会计报表及相关资料进行的以发表审计意见为目的的独立审计。”注册会计师可以参照本准则执行其他有关业务。

对于独立审计基本准则的适用范围可以从以下几个方面来理解：

1. 独立审计基本准则适用于注册会计师执行独立审计业务的全过程。注册会计师无论何时，无论执行何种独立审计业务，也不论是在计划阶段、实施阶段，还是审计完成阶段，均须应用本准则。

2. 独立审计基本准则适用于注册会计师对任何单位所实施的审计，即不论被审计单位是否以盈利为目的，不论其经营规模的大小，也不论其法定组织形式如何，只要独立审计的目的是对被审计单位的会计报表发表审计意见，均须应用本准则。

3. 注册会计师执行其他有关业务可以参照本准则。这里所说的“其他有关业务”，主要是指验资、中期会计报表审阅等业务。

四、基本概念

(一) 独立审计

独立审计是指注册会计师依法接受委托，对被审计单位的会计报表及相关资料进行独立审查并发表审计意见。

具体地说，独立审计的含义可以从以下几个方面来理解：

1. 独立审计的主体是注册会计师。
2. 独立审计的对象是被审计单位的会计报表及相关资料。
3. 独立审计的目的是发表审计意见。
4. 独立审计的中心环节是审查。

5. 独立审计的依据是国家有关法规和独立审计准则。

6. 独立审计的根本特征是超然独立。

(二) 注册会计师的职业道德

注册会计师的职业道德是指注册会计师在执业时所应遵循的行为规范。

(三) 独立、客观、公正原则

1. 独立原则，是指注册会计师在执行审计业务时，应当在形式上和实质上独立于外部组织和他所服务的对象。所谓实质上的独立，是要求注册会计师与委托单位之间必须毫无利害关系；所谓形式上的独立，是从第三者看来，注册会计师呈现的是一种真正独立于委托单位的身份，其执业活动是独立的。注册会计师除了保持实质上的独立以外，还必须在外界人士面前呈现出形式上的独立。

2. 客观原则，是指注册会计师对有关事项的调查、判断和意见的表达，应当基于客观的立场，以客观事实为依据，实事求是，不掺杂个人的主观意愿，不以主观好恶或成见行事，不允许因个人成见影响其分析、判断的客观性。

3. 公正原则，是指注册会计师应当具备正直、诚实的品质，公平正直，正确对待有关利益各方，不以牺牲一方利益为条件而使另一方受益。

(四) 应有的职业谨慎态度

应有的职业谨慎态度，是指注册会计师在执行审计业务时应具备一丝不苟的责任感并保持应有的慎重态度。

(五) 注册会计师的审计责任和被审计单位的会计责任

1. 审计责任，是指注册会计师执行审计业务、出具审计报告所应负的责任。

2. 会计责任，是指被审计单位对会计报表所负的责任。

(六) 审计业务约定书

审计业务约定书，是指会计师事务所与委托人共同签订的据以确认审计业务的委托与受托关系，明确委托目的、审计范围及双方应负责任等事项的书面合约。

(七) 审计计划

审计计划，是指注册会计师为了完成约定的审计业务，达到预期的审计目的，在具体执行审计程序之前编制的工作计划。

(八) 内部控制

内部控制，是指企业为保护其资产的安全完整和有效运用，保证会计资料的真实可靠，提高经营效率和效益，而在企业内部所采用的一系列组织规则、业务处理程序以及其他调节方法和措施的总称。

(九) 业务助理人员和专家

1. 业务助理人员，是指会计师事务所新雇佣以及尚未取得注册会计师资格的人员。

2. 专家，是指审计人员以外的其他专业人员，如工程师、税务师、统计师、律师等。

(十) 管理建议书

管理建议书，是指审计人员在完成审计工作时，就被审计单位内部控制制度、经营管理中存在的问题，以书面形式向被审计单位管理部门提出的改进建议。

(十一) 抽样审计

抽样审计，是指从特定审计对象总体中选择部分样本进行审查，然后根据审计样本的特征来估计（或推断）审计对象总体的相应特征的一种审计方法。

(十二) 符合性测试和实质性测试

1. 符合性测试，是指注册会计师在对内部控制制度进行了解后，对准备信赖的内部控制制度，通过设定一定的程序，采取

抽样的方法，对其运行效果所进行的测试。

2. 实质性测试，是指根据通过符合性测试所确定的审计程序对账户余额进行的检查和评价。

(十三) 审计证据

审计证据，是指注册会计师在执行审计业务过程中采用各种方法所获取的用以形成审计意见的证据。

(十四) 审计工作底稿

审计工作底稿，是指注册会计师在审计过程中编制的审计工作记录或取得的资料。审计工作底稿的基本内容应当包括审计计划及其实施过程和结果，以及其他所有需要加以判断的重要事项。

(十五) 期后事项、或有损失和持续经营能力

1. 期后事项，是指被审计单位从资产负债表日到审计外勤工作结束日这一时期所发生的，影响审计期间财务状况、经营成果和现金流量情况的有关事项。

2. 或有损失，是指由某一特定的经济业务所造成，将来可能会发生某种意外情况，从而给被审计单位带来的潜在损失。

3. 持续经营能力，是指被审计单位是否处于正常的生产、经营过程之中，是否即将破产、合并、分立或以其他方式结束正常经营。

(十六) 重要性和审计风险

1. 重要性，是指会计报表所提供的信息中存在可能导致报表使用者改变其决策的重大遗漏和错误。

2. 审计风险，是指注册会计师通过审计未能发现会计报表中存在的重大错误而签发无保留意见审计报告的风险。

(十七) 审计报告

审计报告，是注册会计师根据独立审计准则的要求，在实施了必要的审计程序后出具的、用于对被审计单位年度会计报表发

表审计意见的书面文件。

（十八）制度基础审计

制度基础审计，是指在评价、测试内部控制制度的适用性、有效性的基础上，对财务信息的真实性和可靠性进行抽样审查及判断，并据以作出结论。

五、框架结构

《独立审计基本准则》共分五章二十五条：

第一章为总则，主要说明制定本准则的目的与依据，独立审计的含义及本准则的适用范围。

第二章为一般准则，也称职业准则，是关于注册会计师任职资格和执业条件的一般要求，主要说明什么人可以担当独立审计的职责。一般准则的规范内容主要有以下几个方面：

- （1）独立审计的目的；
- （2）注册会计师的专业胜任能力；
- （3）注册会计师应遵守的职业道德规范和应有的职业谨慎态度；
- （4）注册会计师的保密责任；
- （5）注册会计师的审计责任与被审计单位的会计责任；
- （6）审计意见的作用。

第三章为外勤准则，也称现场工作准则或审计实务准则，是对注册会计师进行实地审计工作的基本要求，主要说明注册会计师应当如何做好审计工作。外勤准则的规范内容主要有以下几个方面：

- （1）要求注册会计师在接受委托时应签订业务约定书；
- （2）要求注册会计师按照审计计划执行审计业务；
- （3）要求注册会计师研究和评价被审计单位的相关内部控制制度，并根据需要就审计过程中发现的重大缺陷出具管理建议

书；

(4) 规定注册会计师在进行符合性测试和实质性测试时一般应采用抽样审计方法；

(5) 规定注册会计师应采用恰当的方法获取充分、适当的审计证据；

(6) 规定注册会计师在执行审计业务时应取得或编制审计工作底稿；

(7) 规定注册会计师应对业务助理人员和专家协助工作的工作结果负责；

(8) 规定注册会计师应对有关重要事项予以关注以及进行适当披露；

(9) 规定注册会计师利用计算机辅助审计技术执行审计程序时，不应改变审计的总体目标和范围；

(10) 规定注册会计师在审计过程中应考虑重要性与审计风险。

第四章为报告准则，主要说明注册会计师对审计结果如何表达审计意见。报告准则的规范内容主要有以下几个方面：

(1) 出具审计报告的前提条件；

(2) 审计报告的基本内容；

(3) 审计结论的范围；

(4) 审计意见的类型。

第五章为附则，主要说明本准则的解释权和生效日期。

第二节 比 较

独立审计准则的比较，是指通过对各国独立审计准则内容的比较、分析和总结，勾画出各国独立审计准则的“异中之同和同

中之异”，并确定有利于独立审计事业发展的共同因素；同时，在充分考虑中国特有的审计环境的基础上，以扬弃的科学态度，促进中国独立审计准则的完善和独立审计事业的发展。独立审计基本准则在审计实践中主要以一般准则、外勤准则、报告准则等形式出现，本节主要对国际审计准则、美国审计基本准则、中国审计基本准则等几个主要国家的审计准则的上述三部分内容作分析比较。

一、审计一般准则的比较

（一）要求审计人员具备足够的技术条件

技术条件主要体现在三个方面：专业学识（包括考试资格）、实践经验、工作能力，在一般准则中具体体现为“训练和精通审计业务”。比如美国要求“充分专业训练，精通审计业务”；日本要求“相当专业能力和丰富实践经验且与企业无特别利害关系”；国际审计准则要求“经过充分训练，具有足够的经验和能力”；中国要求“具备专门学识与经验，经过适当专业训练，并具有足够的分析、判断能力”。

在考试资格方面，除日本、中国外，其他各国都基本上要求大学毕业。中国要求大专或大专以上学历；日本在基础考试中没有这方面的要求，但在专业上都要求是会计、法律及经济等相关专业。在笔试科目中都要考：会计、审计、商法、税法、财务等科目。在考试方面，日本和英国考试次数最多，都为三次，而且考试要求最高。在实践经验方面，各国都要求至少有两年的审计实践经验，而尤以德国、英国的要求最高，基本上都在10年左右，中国和美国较短。

在后续教育方面，美国与中国都有明确规定，其他各国也有类似要求。但美国在这方面的做法值得借鉴，美国有一半以上的州在立法上要求注册会计师应接受后续教育，以便能够保持其业

务水平，胜任审计工作。注册会计师要在两年内完成 120 小时的后续教育，只有这样才有资格更换执业许可证，继续营业。以立法的形式，强制要求注册会计师更新、补充新知识，无疑是不断提高注册会计师专业技能的重要手段。

各国在技术条件方面都对注册会计师提出了较高的要求，这一方面是为委托人提供高质量的服务奠定基础，但更重要的是为了取得社会各方面的信任的需要。正如爱氏和莫氏在《国际审计准则》中提出的“如要使审计人员的工作有效，就必须使它可信”。而且“会计职业界的责任就是建立公正、合理的和质量很高的准则，从而使它的成员的工作对整个社会来说是可以承认的”。注册会计师只有具备“充分的审计技术培训并具备熟练技能”，才能实现审计的职责。

在技术条件方面，综合比较，英国和德国的审计人员的素质最高，他们的专业知识面之广，实践经验之丰富，专业判断技能之高是无人可望其项背的。虽然德国未在审计准则中对技术条件再做规定，但没有相当的水准，是不可能取得 WP 的资格。相形之下，中国在技术条件方面的要求属一般，不仅考试科目比起德国、英国、日本的少得多，而且对实践经验的要求比起这几个国家也是最少的，学历要求也较低，而且在报名中没有严格限制专业资格，这样就会有泥沙俱下的危险。中国的注册会计师在技术条件上是落后的。

(二) 要求审计人员具备独立的身份条件

身份条件主要是要求审计人员必须具备超然、独立的立场，在陈述与表示意见时持公正、客观的态度等，在一般准则中具体体现为“独立性、公正性和客观性”。比如，美国要求“审计人员对待一切审计事务，应保持独立的精神状态”；中国要求“恪守独立、客观、公正的原则”；德国要求“独立性和不抱偏见”；而国际审计准则不仅强调“公正、客观、诚实”，还强调“外观

上的独立”，即“不存在和不出现任何可能有的利害关系，这种利害关系不论其实际影响如何，都会被认为与正直和客观原则相违背”；只有加拿大要求“客观的精神状态”，把独立性看作是保证客观性的一种手段。各国之所以都强调审计人员的独立性，是因为“独立性是审计人员的行为准则，即他的立场一定要独立和客观，因为这是使他的报告能对被审计单位管理当局的会计报表提供可信性，以完成其职责的唯一途径（《国际审计准则》）”。此外，在身份条件上，西方审计学界认为审计人员除精神独立以外，还要有外观（形象）上的独立；二者的结合，才构成完整的独立性的概念。而莫茨和夏拉夫则进一步提出“审计独立四要素”：财务利益、精神态度、组织地位和调查自由，并主张从审计业务考查其独立性，把独立性分为计划独立、调查独立、报告独立三个方面来考查。一个审计人员只有在这三个方面都摆脱束缚和偏见，才算完全独立。由此可见，国际审计准则的要求是完备的；英国道德规范的要求“避免可能给工作的正直性和客观性带来的一切不利因素”则更为严格；而中国以及其他国家的要求有待进一步明确。

（三）要求树立“应有的职业谨慎”的观念

“应有的职业谨慎”是审计中的一个重要概念，正如莫茨和夏拉夫所言“它以特定的术语表明了审计人员在实际检查时予以考虑的事项。如果审计人员的检查按所要求的关注进行，那么，他将能发现若干类应被发现的舞弊和差错。这样审计人员就既不会被免去发现全部舞弊和差错的责任，也不会为追索全部舞弊和差错而大范围地进行检查。根据这一概念，审计人员应通过合理的检查来发现舞弊和差错，为委托人和经济社会提供重要的服务，并提供一些有效的保护，也就是说，他们不会被要求进行超负荷的检查。同时，该概念也对审计人员应实施检查的范围提供了有用的指南（《审计理论结构》）”。为此，各国审计准则都列示

了这一重要的概念，并且在审计准则中以“应有的职业谨慎”来具体体现。比如，美国要求“在实施审计和编制报告时，应具有应有的职业关注”；而日本要求“必须以职业专家的正当的注意来执行审计”；国际审计准则要求“以应有职业谨慎态度来执行审计业务和编制报告”；中国要求“以应有的职业谨慎态度执行审计业务，发表审计意见”。

在这一方面，各国的要求都基本相似，但尤以中国、美国、澳大利亚的审计准则与国际审计准则相同，表明这几个国家在国际审计准则的协调中保持一致。

（四）要求审计人员遵守职业道德规范

审计职业道德规范主要包括审计职业对公众的责任和审计人员对客户及同事的责任两个方面。审计人员对客户的保密责任是审计人员遵守职业道德规范的重要体现，因此保守秘密就成为审计人员基本素质的要求。各国的审计准则或职业道德规范中都有这样的要求：比如，日本、澳大利亚和国际审计准则在一般准则中都明确要求保守秘密；中国要求“注册会计师对审计过程中知悉的商业秘密应当保密，并不得利用其为自己或他人谋取利益”；美国虽然未在一般准则中明确列示，但将保密的要求包含在“应有的职业谨慎”里。

对保密的要求，中国明确要求不得利用所获悉的商业秘密为自己或他人谋取利益，这样一方面保护了客户的利益，另一方面又维护了审计人员的独立性，因而更有利于审计职业的发展，也可说是对一般准则的完善。

有关一般准则的内容，除了上面的相同点以外，还存在以下差异：

1. 德国与英国没有通行的一般准则，对审计人员的技术条件的要求分别包含在《审计职业人员行为守则》和《道德规范》里，这主要是因为这两个国家的会计师本身都具有很高的素质，

而且，这两个国家的独立审计都以法律为准绳，规定具体的审计人员的技术条件也与他们的职业习俗不符。

2. 澳大利亚在审计准则公告和审计实务公告序言中明确指出“会计职业团体和审计准则理事会尽其最大努力保证澳大利亚审计准则公告和审计实务公告将国际审计准则指南中涉及到的所有问题纳入其中，并与国际审计准则指南尽量保持一致。”而其他国家对待国际审计准则的态度是谨慎的。中国、美国、加拿大、日本的一般准则的内容基本与国际审计准则近似，因而它们与国际审计准则的协调是有相当的基础的。

3. 中国在一般准则中明确提出审计责任与会计责任的归属问题，并强调“注册会计师的审计责任不能替代、减轻或免除被审计单位的会计责任。”这在其他各国的审计准则中是没有的。美国职业界迫于舆论的强大压力才在《审计程序说明第 30 号》指出“独立审计师不能查出欺诈行为，只有在他明显地未遵循公认审计准则时才负有责任（这一责任不同于对委托人和其他人的责任）。”正如莫茨与夏拉夫所指出的“除了明目张胆地违背以外，要列举审计人员明显地不遵守公认审计准则的实例是困难的”，接着他们强调“审计职业有必要、也有可能负起更多的责任。作为一种职业，独立审计应该承担恰当的责任，并且应以积极进取的态度承担这样的责任”。而中国，要求审计师正是“坦率地负起这责任”的代表。公众希望审计职业承担起责任，而审计职业也只有承担起责任、并承担更多的责任，这个职业才能永远充满生机，并健康发展。中国在一般准则中明确列示审计责任，正是顺应社会发展和自身发展的需要，这也为界定审计人员的法律责任奠定了基础。

4. 中国在一般准则中首先明确了审计目的（一般准则的第一条），并且在最后（第九条）又对审计意见做了补充说明；而修订后的国际审计准则突出的便是“财务报表审计的目的和一般