



XIFANGKUAIJI。
CONGSHU

《西方会计丛书》编纂说明

在作者们的热情支持、辽宁人民出版社的大力扶植下，《西方会计丛书》和广大读者见面了，这是我国会计界、会计学界一件值得高兴的事！

本丛书的编纂，以马克思列宁主义、毛泽东思想为指导，总的目的是从现状到历史、理论到实务、原理到方法，对西方会计作较全面、系统的评介，便于人们据以分析、鉴别和批判地吸收其中合乎科学原理的部分，为促进我国的社会主义现代化建设、繁荣我国的会计学术服务。

本丛书涉及“财务会计”、“成本会计”、“管理会计”、“国际会计”、“审计”等各个方面，每书突出一个中心，篇幅一般在10—15万字之间。各书既自成一个独立的单元，而又相互联系、相互补充，借收配套成龙之效。本丛书将每年出版若干本，持续组织出版。

本丛书的编纂，注重以下三个结合：一是理论、历史、现状相结合，不仅选题在总体上兼顾

这几个方面，每书的撰写也要求对这几个方面尽量有所反映，以增强论述的说服力。二是知识性与学术性相结合，以期初学者读后能掌握其基本内容，专家们看后也能从中得到新的启迪，尽可能做到“雅俗共赏”。三是撰稿人老中青相结合，以我国会计学界的老专家为主体，并在他们的组织、指导下，吸收一部分对西方会计较有研究的中青年学者参加。约稿面力求广泛，尽可能借重全国各个地区、各个院校的主要专家、学者，以期本丛书能较好地集中反映我国会计学界在西方会计这一领域的优秀研究成果。

在本丛书的编纂中，认真贯彻党的“百花齐放、百家争鸣”的方针，充分尊重作者们学术上的独创精神和辛勤的劳动成果；在不影响作者的原意和尽量保持原书稿的精华的条件下，编者根据“丛书”的整体要求，对各书稿作了一定的文字加工、修改和删节。不妥之处，尚请作者们见谅！

主编 余绪缨

1989. 8. 15

目 录

第一章 绪论.....	1
第一节 国际审计的意义和研究对象.....	1
第二节 审计观念和审计标准.....	7
第二章 比较审计实务.....	21
第一节 澳大利亚.....	21
第二节 加拿大.....	25
第三节 法国.....	30
第四节 德意志联邦共和国.....	35
第五节 日本.....	41
第六节 荷兰.....	46
第七节 英国.....	52
第八节 美国.....	57
第三章 国际审计中的主要问题.....	66
第一节 语言和文化方面的障碍.....	66
第二节 各国审计观念的不同.....	70
第三节 公认会计原则方面的差异.....	72
第四节 审计标准及其实施问题.....	75
第五节 利用其他审计人员的工作.....	79

第六节 非财务信息审计问题.....	85
第四章 国际协调.....	90
第一节 协调的必要性.....	90
第二节 反对协调的各种意见.....	93
第三节 在国际协调方面有影响的组织.....	96
第五章 国际审计标准.....	105
第一节 国际会计师联合会的作用.....	106
第二节 国际审计标准的基本内容.....	110
第三节 国际审计标准的实施问题.....	132
第六章 国际审计公司.....	136
第一节 国际审计公司的产生和发展.....	137
第二节 国际审计公司的规模和性质.....	142
第三节 国际审计公司的经营战略和 结构.....	149
附录: 主要词汇中英文对照	155
主要参考书目.....	165

第一章

绪 论

国际审计问题的论述首先应阐明国际审计的意义和研究对象。国际审计是审计的一个分支，因此有必要把有关的一些审计基本理论加以说明。本章主要讨论这两部分内容。

第一节 国际审计的意义和 研究对象

一、国际审计的意义

国际审计是由审计对象、被审单位的特殊性构成的一门新的审计学科。某些审计活动由一个国家逐渐扩展到多个国家，从而使这些国家的一些审计活动不再纯粹是一个国家范围内的事情，涉及到许多国家有关方面的利益，是具有国际影响的活动。国际审计是审计活动向国际化方向发展

展的结果。

引起审计国际化的原因有以下几方面：

1. 跨国公司经营活动的发展。某个公司的资本由国内流向国外，在国外建立子公司和分支机构而形成跨国公司，开展国际经营活动，促使国内原来为其服务的审计人员和审计工作单位（会计师事务所或称审计公司）也必须将业务活动相应地扩展到国外，这样，审计公司才能继续保持与原来客户的关系，也只有这样才能完成其对客户承担的任务，实现审计目标，从而使审计活动从国内走向国际，并促进了国际审计公司的发展。

2. 金融市场的国际化。有很长一段时间，各国对货币资本的需求大多数都是由国内供应满足的。第二次世界大战以后，这种传统的融资模式逐渐发生了变化，形成了新的国际金融市场。各国对货币资本的需求除了继续由国内满足一部分外，其余很大一部分可以从国际金融市场上得到满足。这种市场上的交易活动需要有可比较的、可信赖的财务信息给予支持，以使投资者和需求者都能做出正确的决策。这就需要审计从中执行证明的职能，发挥对经济的促进作用，从而使审计的职能和作用超出一国的范围，而扩展到国际领域。

3. 会计的国际化。国际经营活动的发展和

国际金融市场的形成，要求会计提供相应的可供决策使用的各种财务信息。于是会计面临着许多新的问题，如外币折算问题、合并报表问题、通货膨胀问题、各国会计标准的差异问题等等。许多国家的会计师和学者一起协商研究解决办法，从而推进了原有国际性质的会计进一步趋于国际化。会计国际化所面临的新问题同时也涉及到审计问题。因为这些问题的解决是公正反映企业财务状况和经营成果的关键；而经过国际协调达成的统一会计标准又是审计人员形成判断、表示意见的依据和基础。所以，独立执行业务的公共会计师面对趋于国际化的会计实务展开审计工作，在解决各国会计实务差异的同时而形成的特有审计观念、方法和技术把审计活动也推向国际化。

国际审计包括两个方面含义：一是跨国公司审计，一是国外公司审计。这两个方面的区别产生于直接投资与有价证券投资的不同。直接投资是指一个公司在其他国家建立分支机构或子公司，或者收买当地原有企业，或者与当地政府、团体、私人企业合作经营某类企业而产生的投资活动。这种投资活动形成了跨国公司。有价证券投资是指一个公司或个人购买外国公司的股份而形成的投资活动。这种投资通常以国外股票交易

所为媒介。在某些情况下，国外的公司的股票也可能在国内股票交易所上市。直接投资与有价证券投资的区别之一是投资者对于被投资企业实行控制的程度有所不同。

跨国公司审计是保证跨国公司承担对其股东应负责任的重要手段。所有权与经营管理权的分离几乎存在于所有的跨国公司之中。一个大型跨国公司的股东数目可能多到数以万计，而且分散在世界各地；而公司的经营管理者则由一群高级专业人员组成，这意味着在跨国公司股票的持有者（投资者）和跨国公司的经营管理者之间会产生利益冲突。投资者必须对管理人员的经营管理具有信心。财务报告可反映公司的财务状况和经营成果。管理人员有责任定期向投资者以及外界有关各方提供财务报告。但是，不能保证管理人员会公正无私地编报财务报告，因为财务报告反映经营活动的效益和成果，影响公司股票的价值，甚至直接影响管理人员的报酬以至继续任用问题。这样，投资者就有可能对跨国公司财务报告提供的信息的真实性和可靠性发生怀疑，因而产生了由独立的第三者——审计人员——对这种信息客观地进行审查，并提出相应报告的要求。

国际审计的另一个方面是国外公司审计财

务报表使用者在进行是否投资于国外公司发行的有价证券的决策时，要依赖财务报表提供的信息，而这种信息是否可以信赖又依赖于审计报告所给予的客观评价。因此，需要对国外股票上市的公司的财务报表进行审计是毋庸置疑的。但是，财务报表使用者面临着各国会计标准和审计标准方面存在的差异，使他们必须通过比较国际审计才能正确评价财务报表的有效性，各国实务在会计和审计方面的差异给这种评价带来了困难。因此，协调各国审计的差异，使之具有可比性，成为了国际审计要研究解决的一个重要方面。

国际审计对于任何对国际财务报告感兴趣的人来说都是重要的。随着国际投资的扩大和国际经济一体化的发展，国际财务报告在国际经济环境中的重要性也增加了。与此相联系，对这种财务报告的真实性与公正性进行独立、客观的验证的国际审计也变得日益重要。

二、国际审计的研究对象

国际审计的研究对象是国际审计活动和各国审计实务的差异与协调。

国际审计活动最早产生于发达的资本主义国

家。随着这些国家资本输出的不断增加，跨国公司不断涌现，对国际性会计与财务报告产生了新的要求，相应的技术方法也有了很大的发展。与此相联系，国际审计活动也应运而生。也就是新的经济环境和条件，使审计人员审计的对象和单位超越了国界，或者说审计的对象和单位不仅限于本国，而是扩展到了许多其他国家，一项审计方案需要在若干国家内施行，从而形成了跨国的审计活动。因此，以比较各国审计实务为基础，以解决由于不同国家的审计观念、标准、依据等有所不同而产生的新问题为核心，构成了国际审计的研究对象。

比较各国审计实务是国际审计研究的基础。所以，我们首先需要了解各国审计实务的状况、各国审计实务的相同点和不同点，进行比较研究，分析各国审计差异的类型和原因。然后，在此基础上，才能说明国际审计中所面临的问题和解决的办法以及已取得的结果。

现在有大量的文献论述跨国公司的各个方面和国际会计与财务报告问题，然而对于国际审计活动的研究文献却寥寥可数。加拿大学者爱德华·斯坦浦(Edward Stamp)和美国学者莫里斯·穆尼兹(Maurice Moonitz)对这一问题的研

究获得了可喜的成果。他俩于1979年出版了《国际审计标准》一书，提出了协调国际审计活动的设想。英国学者莱斯利·G·坎贝尔 (Leslie G. Campbell) 在这一领域内做出了重要的贡献，他对涉及国际审计活动的各种问题进行了广泛的、富有洞察力的和权威性的考察，于1985年出版了《国际审计》一书，填补了这一领域内的空白。此外，在某些关于国际会计的著作中也有关于国际审计问题的论述。

第二节 审计观念和审计标准

一、审计观念

为什么需要审计？对这一问题，不同的国家有不同的回答，即使是在同一个国家也会有不同的观点。下面简要介绍国际上的几种主要观点：

1. 可信性观点。

这种观点认为，如果财务报表经过了独立审计人员检查并被证明是合格的，那么这种财务报表就是可信的，对于各种不同的使用者来说就会更加有用。这是因为经过审计的财务报表为使用者减少了风险，这种风险就是财务报表中可能存

在着被严重歪曲了的信息。

除企业的管理人员外，财务报表的使用者主要是被审单位的投资人、债权人以及银行家、财务分析家、税务机关和潜在的投资者等。这些外部有关各方对管理人员编报的财务报表有理由提出怀疑，这种怀疑要直接影响据此做出的决策。因此，客观上要求独立的第三者对这些财务信息的真实性和公正性进行检查，以证实这些财务报表的可信性，从而解除有关各方的疑虑。

财务信息的使用者必须进行两种判断：第一，他必须能够解释财务信息的内容；第二，他必须能够评价财务信息的质量。审计的作用就是帮助使用者进行第二种判断。通过审计，可以提高财务信息的质量，因而增加财务信息的可信性。

2. 经管责任观点。

这种观点认为，对审计的需要产生于一种责任的存在。我们可以把这种责任称为经管责任，又可称为经济责任或财务责任。

经管责任的概念有两层含义，即狭义的法律观念和广义的社会观念。狭义的法律观念认为企业的所有者把某些财产委托给企业的管理人员，他们之间确立了财产经管责任关系，这就需要管

理人员向所有者报告他们是如何运用这些财产的，然后，企业的所有者根据报告提供的信息来评价管理人员是否恰当地运用了这些财产。“恰当运用”的标准将依企业所有者的目标而定。广义的社会观念认为，对某些财产的经管责任关系不仅存在于管理人员与所有者之间，而且存在于管理人员与有利害关系的各方之间。管理人员的经营活动及其提供的财务报告不仅影响企业的所有者，而且影响与企业有利害关系的各个方面。这些有利害关系的方面有权要求管理人员提供有关的财务信息；管理人员也有责任向有关各方提供这些信息。

由于经管责任的存在而需要审计，还可从监督的必要性得到说明。就是说，管理人员提供的信息必须由独立的第三者（即审计人员）进行监督。这个第三者有责任对管理人员提供的信息表达一种意见，财务信息的使用者就可据此评价管理人员是否履行了他们的义务。因此，从这种观点来看，审计实际上就是用已经确立了的、限定了经管责任义务的社会规范来与履行这种义务的实际行动或业绩进行比较并提出报告的监督过程。

3. 四因素说。

这种观点认为，对审计的需求产生于四个因素：利益的冲突、重要性、复杂性和时空限制。

财务报表的使用者要求财务报表要真实而公正地反映企业的财务状况和经营成果；管理人员编制财务报表则要尽可能反映企业的财务实力和盈利能力。当财务报表使用者的目标和编制者的目标不一致时，就可能产生利益的冲突。使用者会认为编制者提供的信息中可能存在着虚假的因素。对信息质量的这种疑问产生了由独立的第三者鉴定这种信息质量的需求。在某些情况下，这种鉴定可以直接由使用者自己完成，但是由于复杂性和时空限制等原因，使得使用者不可能自己充分适当地进行这种鉴定。

重要性是指对使用者来说，根据财务报表进行的决策的重要性。财务报表编制者提供的信息将有助于使用者做出正确的决策。这些决策越重要，使用者就越关心他所得到的信息的可靠性，就越有必要对这种信息进行检查和鉴定。而独立审计是使这种可靠性得到保证的最好途径。因为财务信息对于使用者的决策是至关重要的。

由于经济活动以及记载这些经济活动的会计系统越来越复杂，财务报表使用者要自己直接证实财务报表是否恰当地反映了基本经济活动，则

面临着日益增长的困难。这种日益增长的复杂性还增加了计量和报告过程中产生错误的可能性。这就需要由具有足够专业知识和熟练程度的专职人员来进行有关工作，以便更好地为使用者服务，向使用者报告。

时空限制产生于企业所有权和经营管理权的分离，以及使用者和编制者之间在时空上的彼此分隔。由于资产在地理上分布各地，由于法律上或制度上对接近资产的有关规定的限制，或者仅仅由于使用者缺乏时间和财力，使得由使用者自己直接证实财务报表的行动成为不可能。因此，财务报表使用者就会觉得，把这种证实工作委托给可以克服这些时空限制困难的人去完成会更合适。这种委托也会消除使用者之间重复调查所造成的浪费。于是，对财务报表进行检查并表示意见的工作就集中在公共会计师和审计师的身上，形成了一种专门的职业。

总之，利益的冲突产生了对财务报表进行检查、鉴定的需要；重要性使得人们对财务报表的可信性十分关心；复杂性造就了具有一定专业能力的专职人员；时空限制将审计工作集中起来形成了一种职业。以上四个因素相互影响，结合在一起，构成了对独立审计的需求。

4. 管理者理论。

上述各种理论的共同点都是认为财务报表的使用者感到需要对财务报表进行审计，其基本前提之一是管理人员有可能在其财务报表中提供不真实、不正确的信息。而管理者理论则提出，是财务报表的提供者感到需要对财务信息进行审计，是管理人员关心财务报表的可信性。管理人员认为需要审计，因为通过审计可以提高他们所编报的财务报表的可信性。如果不进行审计，企业的财务状况和管理人员的工作业绩就难以肯定，而通过审计，增强了财务报表的可信性，就有可能提高管理人员的地位、薪金以及企业股票的价值。管理人员认为，这些利益超出了审计成本，因而对企业进行审计是必要的。审计成本包括审计公费、管理人员应酬时间的成本以及如果财务信息带有偏差而可能付出的“代价”。总之，审计增加了企业所提供财务信息的价值，从而企业的信誉也会提高，这将有利于企业的健康发展。

5. 社会控制观。

这种观点认为，对于审计必须在其所处的社会经济环境中进行综合分析，而不应从任何单一的角度来进行考察。现代社会已经具有了管理法