



三友会计论丛

第二辑

独立审计规范论

陈建明 著

三友会计研究所

推出

“三友会计论丛”

旨在荟萃近期国内知名

会计学者的力作

传播会计研究

与实践的最新成果和动态



东北财经大学出版社

三友会计论丛(第二辑)



独立审计规范论

陈建明 著

中央财经大学图书馆藏

记录号 468942

分类号 F258.0/33

东北财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

独立审计规范论/陈建明著. —大连:东北财经大学出版社,1999.1

三友会计论丛(第二辑)

ISBN 7-81044-413-1

I. 独… I. 陈… III. 审计:理论 IV. F275

中国版本图书馆CIP数据核字(98)第16204号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街217号 邮政编码 116025)

网 址:<http://www.dufep.com>

读者信箱:reader@dufep.com

朝阳新华印刷厂印刷 东北财经大学出版社发行

开本:850×1168毫米 1/32 字数:228千字 印张:9 1/8 插页:2

印数:1—3 000册

1999年1月第1版

1999年1月第1次印刷

责任编辑:朱 艳

责任校对:尹秀英

封面设计:钟福建

版式设计:王 莉

全套(八册)定价:120.00元 本册定价:15.00元

本书由

三友会计出版基金资助出版

三友会计出版基金董事会成员

顾问：

- 杨纪琬 财政部财政科学研究所教授、博士生导师
欧阳清 东北财经大学教授
李志文 美国杜兰大学商学院讲座教授、副院长、香港科技大学教授
韩季瀛 北美华人会计教授会会长、香港科技大学教授

董事会：

董事长：

- 谷 棋 东北财经大学教授、博士生导师

副董事长：

- 刘永泽 东北财经大学会计学院院长、博士、教授
刘明辉 东北财经大学出版社社长、总编、中国中青年财务成本研究会常务副会长兼秘书长、博士、教授

董 事（按姓氏笔划排列）：

- 于显国 东北财经大学会计学院教授
杨跃先 东北财经大学出版社副社长、副总编
吴大军 东北财经大学会计学院副院长、教授
张先治 东北财经大学会计学院教授、博士、中国中青年财务成本研究会副秘书长
张剑宇 东北财经大学出版社副社长、副总编
陈国辉 东北财经大学教务处处长、博士、教授

出版者的话

随着我国以社会主义市场经济体制为取向的会计改革与发展的不断深入，会计基础理论研究薄弱和滞后已经产生了越来越明显的“瓶颈”效应。这对于广大会计研究人员而言，既是严峻的挑战，又是难得的机遇。说它是“挑战”，主要是强调相关理论研究的紧迫性和艰巨性，因为许多实践问题急需相应的理论指导，而这些实践和理论在我国又都是新生的，没有现成的经验和理论可资借鉴；说它是“机遇”，主要是强调在经济体制转轨的特定时期，往往最有可能出现“百花齐放，百家争鸣”的昌明景象，形成“名家辈出，名作纷呈”的理论研究繁荣期和活跃期。

迎接“挑战”，抓住“机遇”，是每一个中国会计改革与发展的参与者和支持者义不容辞的责任。为此，我们与中国中青年财务成本研究会、东北财经大学会计学院联合创办了一个非营利的学术研究机构——三友会计研究所，力求实现学术团体、教学单位、出版机构三方的优势互补，密切联系老、中、青三代会计工作者，发挥理论界、实务界、教育界三方面的积极性，致力于会计、财务、审计三个领域的科学研究和专业服务，以期为我国的会计改革与发展做出应有的贡献。

三友会计研究所的重大行动之一就是设立了“三友会计著作基金”，用于资助出版“三友会计论丛”。它旨在荟萃国内知名会计学者的最新著作，传播会计、财务、审计研究与实践的最新成果与动态，自1997年起，每年推出一辑。

采取这种多方联合、协同运作的方法，如此大规模地遴选、出版会计著作，在国内尚属首次，其艰难程度不言而喻。为此，我们殷切地希望广大会计界同仁给予热情支持和扶助，无论作为作者、读者，还是作为评论者、建议者，您的付出都将激励我们把“三友会计论丛”的出版工作坚持下去，越做越好！

东北财经大学出版社

内 容 提 要

中国注册会计师事业自 20 世纪 80 年代初期恢复重建以来,不论在队伍建设、业务开拓、教育培训、执业监管,还是在独立审计规范化等方面,都已经取得不小的成绩。特别是自 1994 年起,按照《中华人民共和国注册会计师法》的要求,开始了建设有中国特色的独立审计规范体系的庞大工程。至 1996 年底,已经颁布实施两批,共计 27 个项目的独立审计准则,引起了中外会计、审计理论及实务界的广泛关注,成为经济生活中的一个热点问题。但长期以来,我国独立审计理论,特别是独立审计规范的理论研究一直落后于独立审计实践,独立审计,包括独立审计规范,在我国现代经济史上出现了较长时间的空白。

本书是一份关于独立审计规范的研究报告。笔者探讨了独立审计与社会主义市场经济的关系,独立审计规范与独立审计理论的联系,独立审计规范的构成,以及中外独立审计规范的基本比较。在此基础上,提出了一些建设性的意见和个人的学术观点。

全书共分四篇,十二章。

第一篇为“独立审计规范与社会主义市场经济”,包括第 1 章至第 4 章。本篇第 1 章从分析受托经济责任入手,研究了独立审计与受托经济责任的关系,并得出受托经济责任越发展,独立审计越重要的结论。第 2 章分析了社会主义市场经济与独立审计的关系,得出的结论是:社会主义市场经济条件下的受托经济责任直接决定我国迫切需要独立审计的发展,独立审计在社会主义市场经济体制的建立和运行过程中发挥越来越大的作用。第 3 章从

分析独立审计的内在要求入手,结合有关法律的要求及独立审计国际化的需要,论述了社会主义市场经济需要的是规范化的独立审计。第4章比较详细地研究了影响确立中国独立审计规范化建设的相关因素,提出了建立中国独立审计规范的长期目标和中、近期目标。

第二篇为“独立审计规范体系的理论构建”,包括第5、6两章。其中第5章比较详细地研究了独立审计规范与独立审计理论的关系,独立审计规范必须运用的独立审计基本理论概念,最后分析了独立审计规范化建设对独立审计理论发展的贡献。第6章通过简要回顾国外独立审计规范的历史及已经形成的几种规范模式,提出了中国独立审计规范的构建思路和中国独立审计规范体系的框架结构。

第三篇为“独立审计规范的个别研究”,包括第7章至第10章,本篇分别对独立审计规范体系的四个构成部分进行了研究。其中第7章着重研究独立审计技术规范,包括独立审计基本准则、具体准则和实务公告、执业规范指南、其他鉴证准则和其他非鉴证准则。第8章从职业道德行为、职业道德规范体系、职业道德规范基本准则和职业道德具体规范四个方面,研究了独立审计的职业道德规范的有关内容。第9章研究了独立审计质量控制规范的构成内容,并且分析了质量控制规范同技术规范的关系。第10章比较详细地研究了独立审计职业后续教育的相关内容,提出了建立职业后续教育的规范体系。

第四篇为“独立审计规范的国际化及中外比较研究”,包括第11、12两章。第11章从讨论独立审计国际化概念入手,分析了有关学者对国际化问题的不同态度,笔者提出了独立审计国际化的两个基本观点,并且比较详细地研究了国际化的基本原则、基本思路和主要内容。第12章着重研究了中外独立审计的国际比较,本章比较详细地分析了中国独立审计规范借鉴国际惯例的背景、

应当遵循的基本原则，并且将中国独立审计规范从一般内容、基本要素两大方面，与世界上比较发达的十一个国家或地区的独立审计规范进行了比较。

本书试图在以下几个方面有所突破：第一，通过分析受托经济责任与独立审计及社会主义市场经济与独立审计等方面的关系，为中国独立审计规范化建设找到基本立足点；第二，通过研究独立审计规范与独立审计基本理论的关系，为中国独立审计规范体系的构建形成理论基础；第三，通过研究独立审计规范的四个基本构成部分的内容，为中国独立审计规范的制定和完善，并最终形成具有中国特色的独立审计规范体系提供基本框架；第四，通过对中国独立审计规范的国际比较，寻求独立审计规范的共性和个性，为中国独立审计规范参与国际化进程提供理论准备。

ABSTRACT

Since its rebuilding in early 1980s, the CPA profession in China has made great progress not only in the areas such as personnel development, service expansion, continuing professional education regulation and supervision, but also in the areas such as independent audit standardization (hereinafter referred to as IAS). Particularly, a massive project aiming at developing a system of standardizing independent audit with Chinese characteristics has been undertaking since 1994 in accordance with the PRC Certified Public Accountants Law. By the end of 1996, 27 independent auditing standards had been published and implemented, attracting great interest and concern from the academic and practicing circles all over the world and becoming a hot topic of the economic life in China. Nevertheless, the theory on China's independent audit, particularly the theory on IAS, has been lagging behind the practice of independent audit for a long time. In fact, independent audit, including IAS, had disappeared for a relatively long period of time in China's modern economic life.

This dissertation is a monograph focusing on IAS. In the dissertation, the author discusses the relationship between independent audit and China's socialist market economy, the connection of IAS with the theory of independent audit, the structure of IAS. The author also makes comparison of IAS in China with those in foreign

countries. Based on these discussions and comparisons, the author proposes many constructive opinions and academic viewpoints.

This dissertation is divided into four parts and consisted of 12 chapters.

Part 1, entitled *Independent Audit and Socialist Market Economy* consists of 4 chapters. Chapter 1 first analyzes accountability, the relationship between independent audit and accountability. Then draws a conclusion that independent audit is becoming more important as accountability develops in China. Chapter 2 probes into the relation of China's socialist market economy and independent audit, and comes to the conclusion that accountability under the socialist market economy urgently calls for the development of independent audit. Chapter 3 begins with the analysis of the internal need of independent audit, taking into account the requirements of laws and regulations as well as the internationalization of independent audit, and then forms the view that IAS is needed in order to promote the development of China's socialist market economy. Chapter 4 analyzes in details the factors affecting IAS in China, and then identifies the long-term, mid term, and short-term objectives for IAS in China.

Chapter 5 and chapter 6 are included in Part 2 entitled *Theoretical Construction of IAS*. Chapter 5 analyses, in details, the relationship between IAS with independent audit theory, fundamental theoretical concepts relevant to IAS, as well as the contribution of IAS to the enrichment and development of independent audit theory. Chapter 6 points out the directions and framework for IAS in China by briefly reviewing the history of and approaches to IAS in foreign countries.

Part 3 is entitled Separate research on IAS and comprised of chapter 7 to chapter 10. This part separately studies the four components of IAS. Chapter 7 places emphasis on the study of technical standardization of independent audit, which include the general standards, specific standards and practicing pronouncements, auditing guidelines, other attestation and non-attestation standards. Chapter 8 studies the standardization of professional ethics from the perspectives of the behavior of professional ethics, the system of standardized professional ethics, general standards as well as specific standards on professional ethics. Chapter 9 studies the standardization of quality control for independent audit, and analyzes its relation with technical standardization. Chapter 10 studies, in details, the relevant aspects of continuing professional education and makes recommendations on developing a standardized system for continuing professional education.

Part 4 is entitled Internationalization and Comparison of IAS and consisted of chapter 11 and chapter 12. Chapter starts with the concept of internationalization of independent audit and different views toward the internationalization of IAS. The author then advances two basic viewpoints concerning the internationalization of IAS. Comparison is also made in this chapter with respect to the fundamental principles, basic approaches and main contents of internationalization of IAS. Chapter 12 compares the independent auditing standards in China with those in other countries. This chapter outlines the background that calls for making reference to the international practices in developing China's independent auditing standards, the fundamental principles that should be complied with. In addition, this chapter compares the general framework and basic ele-

ments of independent auditing standards in China with the IAS in more than 10 developed countries and regions.

This dissertation tries to make breakthrough in the following aspects: firstly, find out the basic standpoint for the development of IAS in China through analysis of the relationship between accountability and independent audit as well as the relationship between China's socialist market economy with independent audit; secondly, build theoretical foundation for China's IAS through research on the relationship between IAS and theories on independent audit; thirdly, provide a framework for developing a system of IAS with Chinese characteristics through study on four basic components of IAS; fourthly, supply China with theoretical preparation for its active involvement in the internationalization process of IAS through comparison of IAS in China with those in other countries which reveals both similarities and differences.

导 言

中国注册会计师事业自本世纪 50 年代悄然退出我国经济舞台，直到 80 年代初期，随着我国改革开放政策的施行，才得以恢复。独立审计在我国现代史上中断了宝贵的几十年。在这几十年中，由于推行高度统一的计划经济模式，独立审计失去了存在的基础，从事审计实务工作的改行了，研究审计的没有了，独立审计的概念在公众心目中逐渐模糊直至完全消失，对独立审计规范的研究也自然烟消云散。而在这宝贵的几十年中，西方国家的独立审计却丝毫没有停止其前进的步伐。先进的审计技术和方法被不断开发并加以运用，审计理论研究成果不断展现在人们面前，以提高企业经济效益为目的的现代管理审计逐渐走向完善，审计准则的研究也发展到了前所未有的高度。美国继 1948 年公布《一般公认审计准则》后，至 1996 年底，已经颁布了 83 号审计准则；澳大利亚、英国、加拿大、法国、德国、日本等 80 多个国家或地区也相继颁布了自己的审计准则；许多国家不仅制定和颁布了独立审计准则，而且还制定和发布了政府审计准则、内部审计准则；随着注册会计师服务职能的不断扩充和业务范围的扩大，准则不仅在独立审计领域发挥作用，而且也在非审计鉴证服务领域和管理咨询领域发挥作用；与此相适应，独立审计规范的国际化进程，随着国际经济合作的不断深化也加快了速度，各区域性和全球性会计职业组织纷纷致力于独立审计规范的国际化进程，作为直接成果，一套比较成熟的《国际审计准则》也已呈现在人们面前。

令人鼓舞和振奋的是，在“文化大革命”结束的短短几年后，

我国随即开启了封闭几十年的“大门”。发展经济，迅速提高人民生活水平，成为国家新的战略方针。与改革开放的基本国策相适应，主管我国会计工作的财政部立即做出了恢复重建我国注册会计师事业的决定。一批会计界的老专家重操旧业，成为新中国新的注册会计师事业的奠基者。中国结束了几十年的沉睡，终于觉醒。

作为注册会计师事业发展的后来者，我们在短短的十几年中，取得了令世人瞩目的成绩：1986年，国务院颁布《注册会计师条例》，成为新中国第一部注册会计师的专门法规；1988年以后，相继制定和颁布《注册会计师检查验证会计报表规则》、《注册会计师审计计划规则》、《注册会计师审计报告规则》、《注册会计师职业道德守则》等七个独立审计的专门规范；注册会计师队伍迅速扩大，截止1997年底，中国注册会计师协会已经拥有执业会员59 000余人，非执业会员63 000余人，会计师事务所6 900多家；从1994年起，每年参加注册会计师全国统一考试的人数接近或超过20万人；更为重要的是，党中央和国务院高度重视我国注册会计师事业的发展，已经为我国注册会计师事业的发展勾画出十分美好的蓝图。1992年以后，随着我国经济建设重心的进一步转移，我国走上了社会主义市场经济的轨道，注册会计师事业迎来了前所未有的发展机遇，在法制建设方面取得了有目共睹的成就。1993年，我国颁布了第一部注册会计师的专门法律——《中华人民共和国注册会计师法》（以下简称《注册会计师法》），为我国独立审计的发展奠定了坚实的基础。

按照《注册会计师法》的有关规定，经财政部批准同意，中国注册会计师协会于1994年起开始了建立中国独立审计规范的征程，并已取得了巨大的成就。截止1996底，已经颁布实施两批，共计27个项目的独立审计规范。按照中国注册会计师协会提出的目标，将利用五至七年的时间，建立起一套既与国际惯例接轨，又

同中国国情结合的、具有中国特色的独立审计规范体系。作为这项庞大的系统工程的组织者和直接参与者之一，笔者一直在思考这样一些问题：

第一，在社会主义市场经济的建立和运行过程中，中国为什么需要独立审计？独立审计工作是否需要进一步规范？中国独立审计规范化建设应当达到什么样的目标？

第二，中国独立审计规范体系应当如何设计？在这个体系中，应当包括哪些方面的内容？这些内容应当如何相互配合以构成体系？

第三，在建立中国独立审计规范时，我们应当运用哪些审计理论概念？独立审计规范化建设应当在哪些方面发展独立审计基本理论？按照独立审计的基本理论，独立审计规范体系应当如何构建？

第四，按照我们的设想，中国独立审计规范包括技术规范、道德规范、质量控制规范和教育培训规范四个组成部分，而各个组成部分的内涵应当包括哪些？相互之间应当是何种关系？

第五，在建设中国独立审计规范的过程中，我们应当如何看待独立审计规范的国际化问题？中国独立审计规范应当考虑哪些中国国情，并如何保持中国特色？中国独立审计规范是否需要借鉴国际通行做法？在借鉴国际惯例时，应当坚持哪些基本原则？

第六，已经颁布实施的中国独立审计规范同世界各主要国家和地区独立审计规范相比，到底存在哪些差别？产生这些差别的原因有哪些？

.....

撰写本书的目的，就是期望能够为上述问题找到基本答案。

本书的框架结构是按照如下思路设计的：

全书共分成四篇。第一篇为“独立审计规范与社会主义市场经济”，主要研究受托经济责任与独立审计的关系，社会主义市