

独立审计准则

研究

Research on
Independent
Auditing
Standards

东北财经大学出版社

Auditing



独立审计准则产生的基本动因
是规范审计行为,
维护市场秩序;
独立审计准则的发展
是会计师职业界、
经济法律环境
和社会公众
多元推动结果;
独立审计准则
的实质
是责任主体

刘明辉

著

资格及其
行为的专业规范

独立审计准则
的基本构件
包括独立性、
专业胜任能力、
责任与关注、
内部控制、
审计证据和
审计意见六个要素;

各不同国家或地区的
独立审计准则

所以存在差异;
基本原因在
审计环境的不同;

国际注册会计师
独立审计准则

独立审计准则研究

刘明辉 著

东北财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

独立审计准则研究/刘明辉著. —大连:东北财经大学出版社,1997.10

ISBN 7-81044-273-2

I. 独… II. 刘… III. 审计-规章制度-研究
IV. F239.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(97)第 23564 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)

大连海事大学印刷厂印刷

东北财经大学出版社发行

开本:850×1168 毫米 1/32 字数:301 千字 印张:12 插页:2

印数:1—5 000 册

1997 年 10 月第 1 版

1997 年 10 月第 1 次印刷

责任编辑:方红星

责任校对:孙 萍

封面设计:冀贵收

版式设计:吴 伟

定价:18.00 元

内 容 简 介

我国的注册会计师审计制度自恢复以来,在经济建设中发挥着越来越重要的作用;但同时也存在一些问题,其中最为突出的问题在于缺乏一套系统、完整的职业准则。本书是一份关于独立审计准则的研究报告。在书中,笔者探讨了独立审计准则的基本含义、演进轨迹和最新进展,比较了若干有代表性的国家和地区的独立审计准则,分析了它们的相同点和差异,对我国新近颁布的独立审计准则进行了评述,并在此基础上得出了一些建设性的意见和结论。

本书共 8 章。

第 1 章是一个简短的导言,主要交代了本书及本项研究的目的、必要性、背景和总体思路。

第 2 章着眼于历史回顾,主要研究独立审计准则的产生、发展进程及其动因,总结独立审计准则的演进脉络与发展规律,并得出如下几点结论:审计准则产生的基本动因是规范审计行为、维护市场秩序;审计准则的发展是会计师职业界、经济法律环境和社会公众多轮推动的结果;审计准则的发展过程呈现三条轨迹,一是由独立审计向政府审计、内部审计发展,二是由国家性审计准则向区域性、国际性审计准则扩张,三是由基本财务报表审计领域向其他鉴证服务和会计咨询、会计服务领域延伸。

第 3 章旨在进行理论探讨,主要研究审计准则的性质与特征,审计准则与审计理论结构、注册会计师职业规范体系中其他概念的关系。主要结论包括:审计准则的实质在于规范;审计准则对于保证审计质量、为审计本身提供可信性,以及减少审计风险、保护

审计人员有其积极作用,也有负面效应;审计准则作为审计应用理论的重要组成部分,它与审计目标、审计假设、审计原则以及审计程序等具有密切的联系;审计准则作为注册会计师职业规范体系中的重要组成部分,与其他职业规范也存在密切关系。

第4章为要素分析,主要研究独立审计准则的基本结构和必要要素,提出独立审计准则的基本构件包括独立性、专业胜任能力、责任与关注、内部控制、审计证据和审计意见六个要素,并指出要素分析是构建、分析和评价独立审计准则的基础。

第5章旨在进行比较研究,主要评介了16个典型国家、地区独立审计准则的现状、差异,并通过对比分析揭示其深层诱因,进而指出独立审计准则的国别差异应归因于审计环境的差别,确立了独立审计准则建设应与审计环境相适应的基本观点。

第6章为专题研究,主要研究中国独立审计准则的制定背景、原则和思路,在此基础上归纳出我国独立审计准则建设应处理好的八大关系,评价了其初始成果,并提出了完善我国独立审计准则体系的若干设想。

第7章着眼于趋势展望,主要研究审计准则国际协调的必然趋势与我国应有的对策,并立足实际提出了加快我国审计准则与国际接轨的具体措施。

第8章列示了与正文内容密切相关的6项附录。

本书试图在下列方面有所突破:第一,透过审计准则发展的历史和现实,总结出独立审计规范化的规律;第二,从审计环境的需要和规范独立审计的要求出发,探求独立审计准则的内在结构和基本要素;第三,通过不同国家、地区之间的对比分析,揭示出独立审计准则的共性和个性,进一步总结审计环境与独立审计准则的逻辑联系;第四,通过前述研究,结合我国的现实,勾画出我国独立审计准则建设的合理思想与目标模式。

ABSTRACT

Although the CPA system has been playing a more and more important role in the market-oriented economic construction in China since it was restored, there still exist many problems. The most impending one is lack of complete and systematic auditing standards. This paper deals with independent auditing standards. The author first probes into the basic concepts, the evolution and new development of independent auditing standards, then compares standards set and used in several representative countries and regions, analyses their similarities and differences and comments on the CPA Independent Auditing Standards of China. On the basis of the above discussion conclusions are drawn and constructive recommendations are made. This paper consists of eight chapters.

Chapter I is a brief preface, presenting the purpose, the importance, the background and the general idea of the research.

Chapter II is recollections of the history of independent auditing standards, which include the generation and the evolution of the General Accepted Auditing Standards (GAAS). This chapter also summarizes their evolution processes and regularities of development.

The auditing standards came into being because there needed to regulate auditing practice and to keep market system in order. The auditing standards developed because there were demands from such factors as accounting profession, the economic legal environments

and public interest. There are three tracks in the process of auditing standard development: 1. growing from independent auditing to government and internal auditing; 2. expansion from national auditing standards to regional and international auditing standards; 3. extension from basic financial reporting to other identifying services and accounting consultancy and services.

Chapter III focuses on the theoretical part of the standards. It mainly makes analysis of the characteristics and properties of the standards, the auditing standards proper and the theories underlying them, and other concepts in the auditing profession system. The main conclusions are as follows:

The essence of auditing standards lies in the fact that they have positive effects on the assurance of auditing quality, the credibility of auditing and reduction of audit risks, and protection of the auditors. But they have negative effects, too. As an important part in the field of applied theory in auditing, auditing standards are closely related to the objectives, assumptions, principles and procedures of auditing. The auditing standards also have close connections with other standards of the auditing profession since they are the chief component in the system of the CPA Professional Standards.

Chapter IV is an analysis of basic structures and imperative elements of the independent auditing standards. The basic components of independent auditing standards are made up of: 1. independence; 2. professional competence; 3. responsibility and due care; 4. internal control; 5. auditing evidence; and 6. auditing reporting. Analysis of elements is the foundation of setting up, analysing and evaluating auditing standards.

Chapter V compares independent auditing standards of 16 rep-

representative countries and regions in the areas of status-quo, similarities and differences. The underlying reasons are explored and such conclusions are made that differences among countries in auditing standards are attributed to differences in auditing environments and the structures of auditing standards must be in conformation with the auditing environments.

Chapter VI addresses some special issues in establishing China's auditing standards. On the basis of the analysis, eight relationships are located in the structures of China's auditing standards. Assessments are made on the early results and tentative ideas are put forward to perfect the auditing system in China.

Chapter VII deals with the prospect of development of auditing standards. The paper points out the irresistible trend of harmonization of auditing standards among countries and the strategies that China should take. It also comes up with the specific measures to facilitate the connection of the auditing standards of China with the world standards.

In the end, the author presents 7 appendices related to the paper.

This paper attempts to make breakthroughs in the following areas: 1. Finding out the regularities of auditing standards through the recollections of the history and status-quo and the evolution of auditing standards. 2. Analyzing the inner structures and basic elements of the auditing standards to meet the need of auditing environments and the need to regulate auditing. 3. Exploring the general characters and specific features of auditing standards among different countries on the basis of comparisons, thus presenting the logical relationships between auditing environments and auditing

standards. 4. Designing the rational pattern and framework for the structures of the auditing standards of China according to our specific conditions.

序

《独立审计准则研究》是东北财经大学刘明辉教授在其博士学位论文基础上修改完成的一部专著。作者从事会计学和审计学的教学和科学研究工作多年,业绩突出,在学术上有一定造诣。进入博士生学习阶段,又潜心致力于注册会计师独立审计准则的研究,并参与我国独立审计准则制定工作,取得了优异成绩。

《独立审计准则研究》紧密联系我国社会主义市场经济体制下建立和健全注册会计师职业规范体系的理论与实践,通过纵深方向的历史回顾和横断方向的对比分析,在引证大量、翔实的资料和充分借鉴中外同类研究积极成果的基础上,进行了充分、缜密的论证,创造性地提出了促进独立审计准则形成和发展以及导致各国(有代表性的国家和地区)独立审计准则差异的根本原因应归于审计环境的基本观点,总结出了审计环境与独立审计准则内在适应性的基本规律,并据此对我国的实际情况进行深入剖析,阐述了制定我国独立审计准则应处理好国际与国情、科学与实用、现实与超前、规范与保护、重要性与完整性、普遍性与特殊性、专业团体与政府机构、职业界与社会公众等八大关系,勾画出了建立和完善我国独立审计准则体系的目标模式和基本思路,展望了审计准则国际协调的前景和趋势。本书内容丰富,结构合理,逻辑性强,行文流畅,论点鲜明,论述深入,颇有独到见解。国内会计与审计学界一些著名专家对论文给予了高度评价,指出与其说这是一篇高质量的论文,不如说这是一部既有很高理论价值,又有很大实践意义的学术专著,对于我国刚刚起步的独立审计准则的制定工作特别具有指导意义。我愿借本书出版的机会,向会计、审计理论工作者和实

际工作者推荐一读。当然,也希望刘明辉教授不满足于既有成就,继续努力,勇于探索,在学术上取得更大成绩。

谷 祺

1997年9月12日

目 录

序

1 导论——问题的提出与本书的研究思路	(1)
1.1 问题的提出	(3)
1.2 本书的研究思路	(5)
2 历史回顾——独立审计准则的产生与发展	(7)
2.1 美国一般公认审计准则产生的历史背景	(9)
2.1.1 从审计准则的诞生地谈起	(9)
2.1.2 民间审计准则的萌芽时期——从《统一会计》 到《独立公共会计师对财务报表的检查》.....	(11)
2.1.3 审计准则的催生剂——麦克森·罗宾斯公司 破产事件及其余震.....	(12)
2.2 美国一般公认审计准则的诞生与完善.....	(15)
2.2.1 “公认审计准则”概念的提出.....	(15)
2.2.2 见仁见智——职业界关于审计准则的 首场大辩论	(16)
2.2.3 审计准则家族的第一位成员 ——“九条准则”.....	(17)
2.2.4 第十条准则——《公认审计准则——其意义 和范围》的发布	(20)
2.2.5 AudSEC 和 ASB 的贡献——公认审计准则的 完善与发展.....	(21)

2.3	其他主要国家独立审计准则的发展.....	(27)
2.3.1	德国:民间组织与政府部门的合作模式	(27)
2.3.2	日本:典型的拿来主义模式	(28)
2.3.3	澳大利亚:审计准则发展的四个阶段	(31)
2.3.4	英国:姗姗起步的审计准则	(36)
2.3.5	加拿大:从追随英国到效仿美国	(39)
2.4	审计准则的进一步发展.....	(41)
2.4.1	一般公认审计准则向非基本财务报表信息 领域的推进——ASB 和 ARSC 的鉴证准则 ...	(41)
2.4.2	审计准则由民间审计向政府审计的发展.....	(42)
2.4.3	内部审计准则的产生与发展.....	(47)
2.5	需求与供给:对审计准则产生与发展的 补充分析.....	(49)
2.5.1	需求——是谁需要审计准则.....	(49)
2.5.2	供给——谁是推动审计准则的基本力量.....	(51)
2.6	小结:研究审计准则历史的几点启示	(54)
3	理论探讨——独立审计准则的精义与理论基础.....	(57)
3.1	审计准则的实质与特征.....	(59)
3.1.1	称谓万花筒——“审计准则”与“审计标准” 的概念之争.....	(59)
3.1.2	审计准则的性质与定义.....	(64)
3.1.3	独立审计准则的基本特征.....	(71)
3.1.4	审计准则的作用与负效应.....	(74)
3.2	审计准则的种类和体系.....	(78)
3.2.1	审计准则的种类.....	(78)
3.2.2	审计准则的基本体系.....	(79)
3.3	独立审计准则与审计理论中的概念.....	(82)

3.3.1	审计理论的基本结构·····	(82)
3.3.2	审计的基本概念体系·····	(91)
3.4	独立审计准则与相关审计术语的关系·····	(92)
3.4.1	审计准则与审计目标·····	(92)
3.4.2	审计准则与审计假设·····	(110)
3.4.3	审计准则与审计原则·····	(129)
3.4.4	审计准则与审计程序·····	(138)
3.5	独立审计准则与注册会计师职业准则体系·····	(141)
3.5.1	独立审计准则与其他技术准则的关系·····	(141)
3.5.2	独立审计准则与职业道德准则的关系·····	(142)
3.5.3	独立审计准则与质量控制准则的关系·····	(143)
3.5.4	独立审计准则与后续教育准则的关系·····	(144)
4	要素分析——独立审计准则的基本构件·····	(145)
4.1	审计准则要素概述·····	(147)
4.2	独立审计的精髓:独立性·····	(149)
4.2.1	独立性是不可或缺的审计准则·····	(149)
4.2.2	形形色色的审计独立观念·····	(151)
4.2.3	撩开独立性的面纱·····	(159)
4.3	注册会计师的必备素质:专业胜任能力·····	(167)
4.3.1	专业胜任能力是注册会计师的必备条件·····	(167)
4.3.2	专业胜任能力的基本内容·····	(167)
4.4	独立审计客体的范围:责任与关注·····	(171)
4.4.1	审计责任是独立审计准则的基调·····	(172)
4.4.2	审计责任的含义·····	(173)
4.4.3	明确审计责任的合理结构·····	(181)
4.4.4	注册会计师应尽的审计关注·····	(188)
4.5	现代独立审计的支柱:内部控制及其评价·····	(190)

4.5.1	内部控制是一柄双刃剑	(190)
4.5.2	内部控制的演进轨迹	(191)
4.5.3	内部控制的目标和内容	(193)
4.5.4	评价内部控制的责任与方法	(196)
4.6	独立审计的核心内容:审计证据及其获取	(198)
4.6.1	获取审计证据是外勤审计的直接目的	(198)
4.6.2	审计证据的充分性与恰当性	(199)
4.6.3	审计证据与审计判断	(203)
4.6.4	审计证据的获取及其他	(206)
4.7	独立审计的最终成果:审计意见及其表达	(207)
4.7.1	公允表达审计意见是独立审计的基本目的 ...	(207)
4.7.2	审计意见的载体:审计报告	(208)
4.7.3	审计意见的类型与修正	(213)
4.7.4	审计意见与公允表达	(215)
4.8	小结:要素分析是合理构建独立审计 准则的基础	(217)

5 比较借鉴——部分国家和地区独立审计准则的

评介与比较	(219)
5.1 影响各国审计模式的社会经济环境因素	(221)
5.2 比较的原则与对象的选择	(227)
5.2.1 比较的原则	(227)
5.2.2 比较对象的选择	(228)
5.3 部分国家和地区独立审计准则介绍	(231)
5.3.1 荷兰	(231)
5.3.2 法国	(232)
5.3.3 墨西哥	(234)
5.3.4 瑞士	(235)

5.3.5 约旦	(235)
5.3.6 科威特	(236)
5.3.7 香港	(237)
5.3.8 台湾	(238)
5.4 模式分类与对比研究	(239)
5.4.1 独立审计准则的模式界定	(239)
5.4.2 各主要国家和地区独立审计准则的 一般比较	(242)
5.4.3 准则要素的比较	(249)
5.5 小结:国际间审计准则的差异主要取决于 审计环境	(268)
 6 专题研究——中国注册会计师独立审计准则的 建立与完善	 (271)
6.1 建立我国注册会计师独立审计准则的背景	(273)
6.1.1 法律环境	(273)
6.1.2 经济环境	(278)
6.1.3 内部机能	(280)
6.1.4 客户素质	(281)
6.2 制定中国独立审计准则应处理好的八大关系	(282)
6.2.1 国际与国情的关系	(282)
6.2.2 科学与实用的关系	(283)
6.2.3 现实与超前的关系	(284)
6.2.4 规范与保护的关系	(284)
6.2.5 重要性与完整性的关系	(285)
6.2.6 普遍性与特殊性的关系	(285)
6.2.7 专业团体与政府机构的关系	(286)
6.2.8 职业界与社会公众的关系	(287)

6.3	中国独立审计准则建设的初始成果与期中评价 ...	(288)
6.3.1	中国独立审计准则建设的初始成果	(288)
6.3.2	形成高质量审计准则的积极因素	(289)
6.3.3	完善我国独立审计准则的若干建议	(290)
6.4	中国独立审计准则的基本构架与要素分析	(292)
6.4.1	中国独立审计准则体系的基本构架	(292)
6.4.2	一般准则的要素分析	(294)
6.4.3	外勤准则的要素分析	(298)
6.4.4	报告准则的要素分析	(306)
6.5	小结:独立审计准则与中国注册会计师 职业的走向	(307)
7	趋势展望——审计准则国际协调的必然趋势与 我们应有的态度	(309)
7.1	内涵与定义——形形色色的协调观念	(311)
7.1.1	中外学者关于审计准则国际协调的 不同表述	(311)
7.1.2	我对协调的看法	(313)
7.2	动力与障碍——国际协调是否可行的大讨论	(314)
7.2.1	动力——审计准则协调的必要性与 重要意义	(314)
7.2.2	障碍——审计准则国际协调的困难 与消极因素	(318)
7.3	现状与成就——区域性、国际性会计 组织的贡献	(322)
7.3.1	国际会计师联合会	(322)
7.3.2	欧洲财经会计专家联盟	(324)
7.3.3	欧洲经济共同体	(325)