



注册会计师 业务国际惯例

*Zhuce Kuaijishi Yewu Guoji
Guanli*



李爽 苏一纯

贵州人民出版社



中财 B0090708

注册会计师
业务国际惯例

慣例叢書

薄一波



中央财经大学图书馆藏书章

登录号

458789

分类号

F233/5

458789

黔新登字 01 号

责任编辑 吴家萃

国家“八五”规划重点图书

丛书名 国际经济惯例

书名 注册会计师业务国际惯例

著者 李爽 苏一纯

出版者 贵州人民出版社
总发行

(地址:贵阳市中华北路 289 号;邮编:550001)

印刷者 贵阳吉进印刷厂

经销者 新华书店北京发行所

开本 $850 \times 1168 \text{mm} 1/32$ 5.44 印张 127 千字

1994 年 5 月第一版

1994 年 5 月第一次印刷

印数 0—8000

ISBN7-221-03543-1/F·97

定价:4.80 元

版权所有 翻印必究

10377/63

《国际经济惯例丛书》序言

中国共产党第十四届中央委员会第三次全体会议 1993 年 11 月 14 日通过的“中共中央关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定”明确指出：“以邓小平同志 1992 年年初重要谈话和党的十四大为标志，我国改革开放和现代化建设事业进入了一个新的发展阶段。十四大明确提出的建立社会主义市场经济体制，这是建设有中国特色社会主义理论的重要组成部分，对于我国现代化建设事业具有重大而深远的意义。在本世纪末初步建立起新的经济体制，是全党和全国各族人民在新时期的伟大历史任务。”

根据中共中央的这一决定，1993 年、1994 年我国经济改革的力度大大加强，一系列重大的经济改革措施陆续出台，而且这一系列改革均有一个共同的趋势：在保证我国国家主权和国家利益的基础上，正逐步向国际经济惯例靠近，逐步与世界经济接轨。比如，已经出台的，以核算损益为核心的全面会计制度改革；以逐步使人民币成为可兑换货币为核心的外汇制度改革；以分税制为核心的全面税制改革；以建立公司制为核心的现代企业制度改革等等，及很快将出台的，以社会、企业、个人各负其责为核心的社会保障制度的改革；以公开、公平、公正为核心的证券法规，等等，无一不是如此。国际经济惯例对于中国人来说，已不是“远在天边”，而是“近在眼前”，仅就这一点讲，我们出版这套大型的《国际经济惯例丛书》就有着深远的意义。

当今世界经济正日益国际化。1993 年 12 月 15 日，经过 7 年

零3个月的艰苦谈判,关贸总协定“乌拉圭回合”正式结束。一百多个缔约方一致同意,在近年内建立“世界贸易组织(WTO)”。中国是一个大国,人口占世界人口的四分之一,如果到21世纪,中国与世界经济贸易量达到世界平均水平,那么,这个量将占世界经贸总量的四分之一。可见,中国经济尽快进入世界经济的主流,中国尽快“复关”和成为即将成立的“世界贸易组织”的创始国之一,不仅对中国经济,而且对世界经济都是举足轻重的。

很明显,要完成中共中央所提出的:在本世纪末初步建立起新的经济体制的伟大历史任务,要大力发展对外经济贸易,引进外资和先进技术,发展外向型经济。中国的一切企业(工业企业、农业企业、商业企业、金融企业、服务企业,甚至文化企业)和企业家、贸易家、金融家等都必须投身到世界市场经济的大海中去,去行船,去搏击风浪。而要在世界市场经济的大海中行船,首先得了解和熟悉我们过去所不了解和不熟悉的世界市场经济,要懂得世界市场经济活动的“交通规则”——国际经济惯例。这就和参加国际体育竞赛一样,你要上场比国际经济惯例,通常指国际经济交往的习惯做法,或者说,它是世界上大多数国家(地区)在相互间经济贸易中自愿遵循的各种约定俗成的规矩。它是在一些国家国内经济惯例和经济法的基础上产生,通过千百万次国际经济交往的实践逐渐形成的,至今还在不断发展和完善。国际经济惯例的内容涉及国际经济贸易的各个领域、各个行业和各个环节。其中成文的部分,是世界上很多国家对各种习惯做法加以集中和系统化,并进行修改和补充而制订的世界性的(多由联合国有关组织和其他世界性组织制订)、地区性的或国家集团范围的公约、协定、规则等;其中不成文的部分,则是大多数经贸当事人自愿地经常采用的习惯做法。国际经济惯例,无论是成文还是不成文的,都有一个共同点,即只对自愿约定遵循它的各方当事人具有约束力。但由于国际经济惯例已经为各国经贸所普遍接受,它实际上起着规范国际经济贸易行

为的作用,它所采用的一些名词、术词实际上已成为“世界语言”。只有按照国际经济惯例行事,人们才能参与国际经贸活动并且实现自己的经营目标,否则会寸步难行,或者遭受损失。由于国际经济惯例是千百万商品生产者在无数次商品经济活动中共同总结、提炼出来的,是使各种经济行为从无序转向有序的一系列规范,它事实上是人类文明的重要成果。

近年我国在对外经贸的各方面,无论是进出口,还是引进外资、引进技术等,都取得了很大的成绩,但也碰到不少的问题和困难。这些问题和困难有相当一部分是因为从事这些工作的人不了解、不熟悉、不尊重国际经济惯例而造成的;外商在同中国人做生意时遇到的许多难题和困扰,也是由此产生的。有鉴于此,我们认为:学习、了解、熟悉国际经济惯例,应当成为我国广大的企业家、贸易家、金融家、经济院校师生和一切从事经济工作的人们的“必修课”。我们编辑这套《国际经济惯例丛书》的目的,就是全面客观地介绍国际经济贸易活动的各种惯例,提供一套适用的教材和工具书。

为了尽可能全面地介绍国际经济贸易活动各个方面、各个领域、各个环节的惯例,本丛书打算出版 50 至 60 个品种;丛书的内容将涉及重要的国际经济组织和条约,国际经济贸易活动各个环节的具体运作,主要国家和地区的经贸惯例和法规。丛书的编写力争达到客观、实用、可读的要求,即客观、全面、如实地介绍国际经贸惯例,做到历史和现状相结合,国际上的“大同”和国家、集团、地区的“小异”相结合;不着重进行理论分析和学术探讨,主要是向读者提供关于国际经济惯例的知识,给读者以实际的指导,使读者懂得怎样做;结构紧凑,叙述清楚、语言准确,高中以上文化程度的读者都能阅读和应用。

本丛书已列入国家“八五”重点图书出版计划。薄一波同志为丛书题写了书名,表示了对丛书编辑出版的关心和支持。八位知名

的经济学家、法学家、经济管理专家和企业家担任了丛书的顾问，给予了具体的指导和帮助。来自香港、广州、深圳、北京、上海、贵阳、昆明等地的二十多名经济学教授、研究员、经济政策研究者、企业家、经济书刊资深编辑等组成了编委会。编委会以严肃认真的态度进行丛书的编辑工作，约请最合适的作者撰写书稿，努力达到丛书的编写要求。但由于国际经济惯例范围很广，含义尚无统一的界定，国内的研究还处于起步阶段，丛书可能出现缺点、错误，存在问题和不足。我们殷切地希望各方的读者对丛书提出批评、意见和建议。

《国际经济惯例丛书》编委会

书名题字：薄一波

顾问、编委会名单

(按姓氏笔划排列)

顾 问	厉以宁	朱厚泽	张国华
	吴大琨	杨光启	赵元浩
	胡代光	陶大镛	
主 编	周成启		
副主编	丁 冰	毛希谦	吴家萃
编 委	卢祖法	许楚英	杜 厦
	李罗力	李 勉	吴焕宁
	马金玉	陈可焜	陈秉宇
	杨振汉	郑天伦	张宪民
	桂宝坤	矫佩民	程 立
	梁文森	梁洁芬	唐 旭
	董国良	魏允和	
常务编委	罗嗣泽		

本书序

楊紀琬

注册会计师制度是商品经济发展到一定阶段的产物。追溯它的发展史，源远流长。即使从 1853 年英国政府正式批准成立第一个职业会计师团体——爱丁堡会计师协会算起，迄今也有 140 年历史。在我国，直到 1918 年，当时的北洋政府才正式制定颁布了第一个注册会计师法规——《会计师注册章程》，为建立、发展我国的注册会计师事业奠定了基础。

1949 年以后，在高度集中的计划经济体制下，注册会计师制度中断了 30 年。1979 年，我国实行对外开放后，财政部领导批准了我提出的建议，决定恢复重建注册会计师制度。目前，全国已有会计师事务所 510 家，加上分支机构共 1500 家，注册会计师 7000 人。注册会计师业务的开展，为改革开放，为发展我国的经济建设事业，作出了贡献。

当前，我国的经济体制改革正在不断深化。政企分开方针的逐步贯彻，企业经营机制的转换，股份制经济的发展，证券交易市场的建立，市场机制的逐步形成，凡此种种，一方面给注册会计师制度的发展提供了广阔的园地，使注册会计师业务愈来愈受到社会的承认和重视，同时，对注册会计师的业务也提出了更高的要求。

目前的主要问题是：有关注册会计师事业的法规还不够健全，工作还不很规范，人材的素质包括业务素质 and 职业道德要求等还远不能适应今后业务发展的要求。为此，我们必须认真总结经验，把握时机，展望未来，使此项工作在实践中不断充实、提

高；同时也要吸收、借鉴西方国家的理论、方法，学习他们的好经验，为逐步建立适合社会主义市场经济需要的有中国特色的社会经济监督体系创造条件。

本书作者李爽同志是财政科学研究所第一届会计学硕士研究生，我是他的导师。他在学习期间曾去美国安永会计公司实习一年，他的硕士学位论文就是《美国审计发展的若干特点》。以后又长期从事审计教学工作，并从事注册会计师工作，现任中央财政金融学院会计系副教授。另一位作者苏一纯同志，在由我参与创办的中华会计师事务所工作近10年，担任注册会计师积累了不少宝贵的工作经验，还曾受中国会计学会的委派到美国普华会计公司实习。最近我有机会阅读他们共同编写的《注册会计师业务国际惯例》一书的书稿，书中从几个侧面扼要介绍了有关注册会计师业务的若干问题。我深信，本书的出版，对于正确理解、借鉴西方国家的注册会计师制度，规范我国的注册会计师业务，提高注册会计师的专业水平，一定有所启发和帮助，故乐而为之序。

1992年教师节前夕

于北京

前 言

涌动在中华大地上的改革开放大潮，催生出很多新事物。近年来，我国企业股份制的兴起，以及证券（尤其是股票）公开上市交易，使得越来越多的人在经济活动中一改过去被动地跟着走的状况，而要主动地参与。

参与，首要的是决策。而进行决策的重要依据之一，就是经注册会计师审计的企业财务报表和由他们出具的审计报告。换句话说，进行决策离不开坚持超然独立、客观公正立场的注册会计师的工作，这对谙熟经济业务的专家来说是如此，对绝大多数有意参与、一试身手的普通人来说也是如此。在决定参与之前或在参与之中，只有对注册会计师的性质、特点和有关业务的一般惯例有所了解，才能读懂他们的审计报告，正确利用财务报表，作出合理决策。

注册会计师制度是商品经济发展到一定程度后产生的，股份制和证券市场的出现又大大加速了它的发展。在西方，注册会计师又称为特许会计师、公共会计师或外部审计师（*External auditor*）、独立审计师（*Independent auditor*），以区别企业内部的审计人员和政府的审计人员，有时简称审计师。在经济发达国家，注册会计师是最大的专门职业之一，和律师、医生一样是公众不可或缺的朋友。

贵州人民出版社出版的“国际经济惯例丛书”，将《注册会计师业务国际惯例》列入其中，很有见地又恰逢其时。因此，当“丛书”副主编丁冰教授组稿时，尽管自知水平有限，我们还是欣然受命。

本书共分五章。前言、第一、四章和第五章的第三、四节由

李爽执笔，第二、三章和第五章的第二节以及附录由苏一纯执笔，第五章的第一节由中国妇女管理干部学院教师刘碧桃执笔。全书由李爽统稿。

在编写过程中，我们参照了近年来发表在《会计研究》、《会计学刊》、《注册会计师通讯》中的有关论文和文章，国内外出版的有关审计、会计的教材，以及在国外工作实习中我们积累的资料，限于篇幅，在此不一一列举。谨对各位作者一并表示衷心感谢。

我们还要特别感谢中国注册会计师协会第一任会长、现任协会高级顾问、被誉为中国“社会主义会计制度的奠基人”的杨纪琬教授。他抽百忙之暇，批阅了书稿，并为本书作序，体现了老一辈会计学家对我国年轻的注册会计师制度发展的极大关注和殷切希望，也是对编者的鼓励和鞭策。

我们毕竟水平有限，加之时间仓促，书中不免有错误和疏漏，敬请读者和注册会计师同仁指正。

编者

于 1992 年中秋

目 录

“国际经济惯例丛书”序言

本书序 杨纪琬(1)

前言 (1)

第一章 概论 (1)

第一节 注册会计师业务的产生 (1)

第二节 注册会计师业务的发展 (6)

第三节 注册会计师在经济生活中的作用 (17)

第四节 中国的注册会计师职业 (23)

第二章 注册会计师审计工作规范 (30)

第一节 审计质量控制 (30)

第二节 审计工作步骤 (35)

第三章 注册会计师的职业道德和法律责任 (67)

第一节 注册会计师的职业道德 (68)

第二节 注册会计师的法律责任 (80)

第四章 注册会计师专业标准 (93)

第一节 国际会计标准 (93)

第二节 国际审计指南 (118)

第三节 美国公认会计原则与公认审计准则 (124)

第五章 注册会计师专业组织与注册

会计师资格的确认	(128)
第一节 注册会计师国际专业组织	(129)
第二节 西方主要国家注册会计师专业组织	(141)
第三节 注册会计师资格的确认	(148)
第四节 中国注册会计师的组织 and 资格确认方法	(153)
附录：怎样选择会计师事务所	(156)

第一章 概 论

注册会计师业务随着商业合伙企业经营权与所有权的分离而产生，随着资本主义生产力和生产关系的变化而发展，在西方已经有了很长的历史。从复式簿记的诞生地意大利的商业城市中出现萌芽状态的独立会计师业务算起，至今已 500 多年。从 1721 年英国的查尔斯·斯耐尔以“会计师”的名义提出对南海公司破产倒闭的查帐报告书算起，也已经有 270 年。它从简单地检查合伙企业的利润及其分配，到为股票上市的大公司进行财务报表审计，提供税务、财务和经济管理咨询，已经成为一种享有盛誉的独立职业，有了一整套成熟的理论和方法。为了放开手脚把经济建设、改革开放搞得更快更好，我们有必要深入地研究注册会计师业务国际惯例，使我国的注册会计师业务能更好地发展，更好地为改革、开放服务。

第一节 注册会计师业务的产生

一、早期的独立会计师业务

1. 萌芽状态的会计师查帐业务 注册会计师业务产生于工业革命时代，萌芽状态的会计师业务却可以追溯到 15 世纪。11~13 世纪的十字军东征给近东各国的生产力造成灾难性的破坏，使当地人民及西欧各国人民付出了痛苦的代价，但在客观上也促

进了东西方贸易的往来，使不少东方先进的手工业技术与农业生产技术传入西欧，推动了地中海沿岸商业城市的繁荣。为了筹措更多的资金，降低航海贸易的风险，在威尼斯等商业城市里出现了一批合伙企业。合伙经营方式的出现不仅提出了会计个体的产生与合理地计算并在合伙人之间适当地分配利润的问题，促进了15世纪复式簿记在意大利的发展，同时也产生了对独立会计师业务的需要。在当时的商业合伙企业中有的合伙人既出资又参加管理，有的只出资而不参加经营管理。这样前者就对后者有了一种经济责任，他必须向没有参加经营管理的合伙人证明合伙契约得以认真履行、利润的计算与分配都是准确合理的。只有这样做才能取得别人的信任，保证合伙企业的资金来源。而在另一方面，不参加管理的合伙人出自切身利益，也希望有人能对合伙企业的经营管理，特别是财务情况加以监督。这样，双方都希望有一个与任何一方都没有利害关系的独立第三者能对合伙企业的经营管理情况进行检查并作出客观的报告。

为了适应这种需要，在15世纪意大利的商业城市中就出现了专门从事这种检查与监督的人员。他们不仅具有良好的财务与会计的知识，而且由于公正的态度在商人阶层中享有很高的声望。这些人所从事的这种监督与检查工作就是民间审计即注册会计师业务的萌芽。可以看出，商业合伙企业中所有权与管理权的分离提出了对会计师业务的要求，而工业革命后工厂制度的建立使工业企业中管理权与所有权也开始分离，产生了对会计师业务更强烈的需求。

2. 工厂时代的会计师 注册会计师业务是资本主义社会历史发展的必然结果，是资本主义生产方式的必然产物。18世纪下半叶以瓦特蒸汽机的使用为起点的工业革命使社会生产力有了巨

大的发展。工厂逐步代替了手工业作坊，企业的所有权与经营权也开始分离。在手工业作坊时代，业主有对其企业生产和经营的广泛知识，他既是生产者也是管理人，还兼作会计。大工厂建立以后，企业的规模扩大了，工艺流程、生产技术、包括会计在内的管理知识都随着生产的发展而日趋复杂。工厂主已很难身兼数职，他们不得不聘请专门的人士来代他们管理生产和财务。企业所有权和经营管理权的分离产生了对审计的需要。工厂主希望有外部的会计师来检查他们所雇佣的管理人员，特别是会计人员是否有贪污、盗窃和其它舞弊行为，于是在工业革命的故乡英国出现了一批以查帐为职业的独立会计师。其工作主要是受工厂主的委托，对企业的会计资料进行检查。这种检查的目的是为了查错防弊，采用逐笔详细检查企业全部会计记录的方法。查帐的结果只向工厂主本人报告。是否聘请会计师来查帐也完全根据竞争和盈利的需要由工厂主自己决定。

二、股份有限公司与注册会计师业务的产生

股份制是指以入股的方式，把分散的、属于不同所有者的生产要素集中起来，统一使用、自主经营、自负盈亏，股东按股分利，按股负亏的一种企业经营方式。它是在社会化大生产条件下，适应集中资金发展大规模生产的需要而产生的，是商品经济发展的必然产物。股份制企业主要有四种：股份无限公司，股份两合公司，有限责任公司和股份有限公司。股份无限公司是指由两个以上股东出资组织的企业，股东对公司债务负连带无限清偿责任，股东一般都亲自参加管理，股份不得随意转让。股份两合公司指由无限责任股东和有限责任股东共同组织的公司。有限责任部分的资本分为等额股份，可以发行股票。有限责任公司是指