作业提供给顾客的累积的价值和企业的收入(顾客为取得企业提供的包含在产品中的系列作业的累积价值愿意支付的代价)联系起来。而顾客愿意支付的代价,又建立在顾客需要满足程度的基础上。而提供给顾客的最终价值的形成过程(由"价值链"体现)和通过作业成本计算所掌握的相应的资源消耗(体现在"作业链"中),又都纳入贯彻始终的作业管理体系,以促进企业生产经营的各个环节协调一致,共同为实现企业经营目标——"股东价值"的最大化作出最大的贡献。也正是在这里,体现了先进的生产管理形式——作业管理的威力:而作业管理的有效实施,又必需作业成本计算与之相配合。这是意味着生产技术上不管如何先进,如果没有相应的包括作业成本计算的先进的生产管理与之相配合,技术上的先进性可能产生的巨大经济效益将难于完全顺利实现。这正是在新的历史条件下,技术—管理—经济之间的相辅相成之处。

(《会计研究》1995 年第 7 期)

关于制定中国独立审计准则的思考

陈建明

我国经济体制改革的目标是建立社会主义市场经济体制。发展社会主义市场经济,要求建立健全以注册会计师审计为核心的社会经济监督体系。中国注册会计师协会作为我国注册会计师行业的全国组织,根据《中华人民共和国注册会计师法》的规定,经财政部批准,于 1994 年 5 月起,开始了中国独立审计准则的调查、研究和系统论证工作,并组织专门班子开始起草。经过不断的努力,提出了制定中国独立审计准则的设想、思路和基本框架,并于 1995 年 1 月提交了第一批 10 个独立审计准则征求意见稿的初稿,向各地方注册会计师协会征求意见。研究制定中国独立审计准则对于发展我国注册会计师事业是一件大事,也是一项十分宏大的系统工程,需要集思广益、群策群力。本文拟对制定中国独立审计准则的若干问题提出个人的看法,供读者参考。

一、研究制定中国独立审计准则的必要性

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。但随着改革的深入、开放的扩大,随着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,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,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。

(一)制定独立审计准则是注册会计师审计的内在要求。制定独立审计准则是注册会计师审计的内在要求,用国际审计大师 E. 斯坦泼和 M. 穆克兹的有关论述来证明这一点再恰当不过了:"审计人员的主要职责是对管理当局编制的会计报表提供可信性。但是,如果审计人员的意见是这样做的,随之而来的就是审计人员本身必须具有可信性,就象对会计报表的公正、合理所做出的独立的、客观的和专业的判断那样。审计人员的报告受外界人士所信任,外界人士需要对审计人员有充分的信心,并乐于依赖其意见。如果审计人员在对会计报表提供可信性方面的作用被证实了,那么,信赖其意见的外界人士必须能够断定审计人员意见是什么意思,以及它很可能会有多大用途。因此,审计职业界本身需要有一套审计准则,以便对审计人员的任务和其职责提供可信性,这一点和审计人员工作对管理当局的会计报表提供可信性的

中国财政杂志社

情况几乎相同。换句话说，假如外界人士依赖审计职业界的工作，那么对审计职业界来说，具有一套客观的、给人深刻印象的准则，就成为必要的了。当然，这些准则要由审计职业界全体成员明白地承认，并加以执行。”

（二）制定独立审计准则是贯彻实施《注册会计师法》的需要。1993 年 10 月颁布的《注册会计师法》，是规范注册会计师执业行为，保障社会主义市场经济有序运转的重要法律。《注册会计师法》第二十一条规定，注册会计师必须按照执业准则、规则的要求执行业务，出具报告。在该条中还做出了四项禁止性规定。需要指出的是，该条末款明确了注册会计师按照执业准则、规则的要求执行业务，如果有不可能知道的事项，不承担法律责任。在第三十九条中，规定了会计师事务所、注册会计师如果不按照执业准则、规则的要求执行业务，应当承担相应的法律责任。因此，按照什么样的执业准则、规则执行业务，成为如何贯彻落实《注册会计师法》的一个重要课题。而首要问题即是制定独立审计准则。《注册会计师法》的颁布实施，需要我们对审计准则有一个全新和充分的认识。没有一套完整、科学和具备相当权威性的审计准则，注册会计师执行业务就没有统一的业务规范，就没有统一的执业水平和业务质量衡量标准，加强对注册会计师和会计师事务所的业务管理，就没有权威的依据，《注册会计师法》的贯彻实施就不可能全面和彻底。现行的执业规则都是在《注册会计师法》颁布以前制定的，现在已很难适应法的要求，也不适应近几年经济体制改革，包括以制定和实施“两则”“两制”为主体的财会制度改革的要求。部分条款已经不适用，有的甚至有错误，制约了审计业务质量的提高。因此，对现行的执业规则进行系统的修订、完善和补充，制定权威、科学、实用的审计准则已非常必要。

（三）制定独立审计准则是发展我国注册会计师事业的需要。我国注册会计师事业恢复至今，队伍建设、业务范围都有了长足的发展，但从总体上看，队伍素质还偏低，执业水平和执业质量不高。尽管一些事务所已经认识到专业标准的重要性，但对专业标准进行透彻理解、掌握和加以灵活运用尚有较大差距。而经济体制改革和经济形势的发展对注册会计师的专业水平和职业道德水准的要求却越来越高，建立真正意义上的现代企业制度，需要有完善、有效的外部监督体系。在市场经济发达的国家，注册会计师审计是整个外部监督体系的核心。如果缺乏注册会计师审计的监督、鉴证和服务职能，我国的间接监督机制的建立和完善也就缺乏基础，现代企业制度也就缺乏外部监督体系的有力保障。正因为如此，国家领导人多次提出要加强注册会计师队伍建设，加速发展我国注册会计师事业。建立完善、科学的独立审计准则，辅之以系统、全面的培训，加强业务监督和检查，注册会计师队伍的发展水平才能不断提高。

（四）制定独立审计准则是中国注册会计师迈向国际经济舞台的需要。全球经济一体化、国际间的资本流动、企业的跨国经营，都要求各国注册会计师制度迈向国际化，以提供国际化的审计服务。为此，各国为提高本国注册会计师的国际竞争能力，都相继对其审计准则加以完善，并为各国审计准则的协调做出不懈的努力。国际会计师联合会下属的国际审计实务委员会到 1994 年 7 月底止，已公布国际审计准则（ISA）31 个，相关业务方面的国际审计准则（ISA/RS）4 个，审计的国际公告 7 个。至 1994 年底，美国执业会计师协会下属的审计准则委员会发布了 72 个审计准则。澳大利亚会计研究基金会下属的审计准则委员会到 1993 年底，已发布审计准则 37 个。到 1994 年底，英国会计专业团体咨询委员会下属审计实务委员会共发布了 20 个审计准则。可以看出，审计准则的科学与完善，已成为各国会计职业组织竞相追求的目标，成为各国注册会计师发展水平的重要标志。随着我国市场经济的发展，我国对外经贸关系也得到了迅速发展。到目前为止，我国的外商投资企业已达 20 万家，我国已成功地发行和上市了人民币特种股票，在香港上市了 H 股股票，在纽约上市了 N 股股票。与此同时，我国企业在

中国财政杂志社

国外的投资活动也日益频繁。所有这一切都要求我国注册会计师迈出国门，走向世界，从而需要培养一批具备国际水准的会计师事务所和注册会计师，要使一大批会计师事务所的执业质量在近几年内达到国际水平，首先需要制定符合国际化要求的独立审计准则，在此基础上，进行系统全面的培训，从而全面提高业务水平和执业质量。否则，单靠各会计师事务所自己摸索和实践，是很难达到上述要求的。

二、制定中国独立审计准则的指导思想

审计准则是对注册会计师执业行为进行的规范，它虽不属于国家法律，但具有很高的权威性。注册会计师在执行审计业务时，必须遵守审计准则。制定中国独立审计准则，就应该保证审计准则的权威性。为此，制定中国独立审计准则应该做到：第一，建立注册会计师执行独立审计业务的权威性标准，规范注册会计师执业行为，促使注册会计师恪守独立、客观、公正的基本原则，提高独立审计的工作质量，增加独立审计的可信性，有效地发挥注册会计师的鉴证和服务作用。第二，促使各会计师事务所和注册会计师按照统一的执业标准执行独立审计业务，提高业务素质和执业水平。第三，明确注册会计师的法律责任，维护社会公共利益和投资者的合法权益，促进社会主义市场经济的健康发展。第四，促进中国注册会计师执业标准与国际审计准则的协调与衔接。围绕上述指导思想，在具体制定独立审计准则过程中，须正确处理好以下八个方面的关系：

1. 独立审计准则与《注册会计师法》的关系。独立审计准则作为我国注册会计师执业规范体系的重要组成部分，应该与《注册会计师法》保持一致。首先，应当明确《注册会计师法》是独立审计准则的制定依据。制定独立审计准则必须有一个法律上的依据，这一依据不可能是《公司法》、《证券法》，也不可能是《会计法》、税法，而只能是专门规范我国注册会计师制度的《注册会计师法》。其次，独立审计准则的内容应当与《注册会计师法》相衔接。一方面，对于《注册会计师法》第十四条规定的审查企业会计报表、验证企业资本、办理企业合并、分立、清算事宜中审计业务等法定审计业务，独立审计准则从其立项上看，应该涵盖上述业务，不能遗漏；《注册会计师法》第十五条规定的会计咨询、会计服务业务，对于其中能够加以规范的业务，也应该制定相应的准则。另一方面，对于《注册会计师法》对执业规则的规定应该在每一准则的具体内容上得以体现。最后，独立审计准则的用词应该与《注册会计师法》保持一致。

2. 独立审计准则与其他法规的关系。独立审计准则是对注册会计师执业行为的规范，在实际执行时，必然会涉及到其他一些相关的法规。在制定独立审计准则过程中，应保持准则与这些相关法规的协调：(1)《公司法》。审计准则与《公司法》的联系非常密切，《公司法》不仅催生审计准则，而且也促进了审计准则的完善。我国1993年12月颁布的《公司法》不仅规定了注册会计师的某些法定业务，而且还相应地规定了注册会计师的法律责任。《公司法》的这些规定，在制定独立审计准则时，必须加以考虑。(2)证券发行交易管理法规。审计准则在很大程度上是为证券管理和证券的发行交易服务的。按照审计准则进行上市公司审计，是证券市场规范化的必然要求。我国自证券市场兴起以来，先后颁布了数十个证券方面的法规、规定、细则等。其中，不少证券法规都对注册会计师审计做出了规定，如所有公开发行股票公司的会计报表必须经过注册会计师审计；注册会计师出具的报告有虚假、严重误导性陈述或者重大疏漏的要受到严厉的制裁等等。这些规定本身就体现了审计准则的要求。因此，独立审计准则应该体现这些内容。(3)会计准则。《企业会计准则》是对企业会计报表所进行的规范，注册会计师审计则是对企业的会计报表发表审计意见。作为注册会计师执业的行为规范，审计准则应该规范注册会计师如何对企业的会计报表进行审计并表示意见。这就必然要求我们所制定的审计准则能与《企业会计准则》在某些方面相协调，例如注册会计师发表的意见是就企业会计

中国财政杂志社

报表的真实性、合法性而言的，而什么是真实性，什么是合法性，什么是一贯性，则必须反映《企业会计准则》的要求。

3. 独立审计准则与有关部门、行业利益的关系。在任何一个国家，审计准则的制定，都要直接涉及各有关部门、行业的利益，不可避免地会出现许多利益关系者之间的矛盾，我国也不例外。为解决这些矛盾，我们在制定审计准则过程之中，一方面要让财政部门、税务部门、证券部门、工商管理部门、司法部门等有关人员参与到审计准则制定过程中。另一方面，就审计准则某些条款的规定而言，应该听取这些部门的意见。

4. 独立审计准则与审计理论的关系。制定独立审计准则是需要理论来支持、指导的，否则，审计准则就有可能不科学，或者出现这样或那样的问题。在注册会计师审计领域，人们在不断的实践过程中，积累了不少的知识和经验，这些知识和经验加以归纳，便形成了注册会计师审计理论，审计理论又反过来指导注册会计师审计实践。审计准则从某种角度而言，是一种条文化的审计理论，或者说是法规化的审计理论。为提高审计准则的质量，我们在制定审计准则的同时，一定要加强注册会计师审计理论的研究。目前的问题是，我国注册会计师审计理论研究十分滞后，有些领域还是一片空白，更不必谈有一个完整的审计理论体系。然而，审计理论的研究不可能一蹴而就，在短时间内，不可能趋于完善。这是一个比较突出的矛盾，我们不可能等到理论成熟之后再制定审计准则。为解决这一矛盾，一方面应该保证审计准则起草人员的理论素质和理论水平，让他们在起草某一准则过程中就该准则的某些理论问题进行深入的研究，边研究边制定；另一方面，俟一大批审计准则出台后，再回过头来进行一次彻底的全面检查、修正和补充。

5. 借鉴国际惯例与保持中国特色的关系。我国的注册会计师事业是为适应改革开放的需要，借鉴国际通行的做法而恢复的，也应借鉴国际上先进的管理经验和和管理方法，结合中国的实际情况发展我国的注册会计师事业，其中包括借鉴国外制定审计准则的经验。但借鉴并不等于完全照抄照搬，而是取其于我有用者。我国有本身特定的国情，我们制定审计准则的环境不可能与其他国家相同。社会主义制度是我国的根本制度，市场经济的发展还处于起步阶段，注册会计师的业务素质、执业环境和社会公众对注册会计师的认识程度同国外比较，也还有不少差距。这就要求我们在借鉴国际惯例的同时，从中国当前的国情出发，来研究制定审计准则，使审计准则既与国际通行做法相衔接，又能结合我国国情，保持中国特色。

6. 现实性与超前性的关系。一方面，制定审计准则应该着眼于规范当前注册会计师的执业行为，解决注册会计师在执业过程中遇到的现实问题，指导注册会计师的审计实践，提高其业务质量和执业水平。另一方面，在我国社会主义市场经济的发展过程中，新的现象不断出现，注册会计师业务范围不断扩大，社会各界对注册会计师的要求越来越高，注册会计师不但要接受国际经济新思维、新观念的冲击，更要适应国内不断涌现的新知识、新制度、新法规的要求。因此，在目前环境下制定审计准则，必须把现实性与超前性有机结合起来，既要立足现实，但又不能过分迁就现实；既要能够通过审计准则的制定和实施解决现实问题，又要具备一定的前瞻性，能够适应未来形势发展的需要。

7. 实用性与科学性的关系。实用性是指制定的审计准则应该简捷方便，通俗易懂，易于操作。科学性是指制定的审计准则应当有理论依据，逻辑严谨，系统配套。实用性和科学性是衡量审计准则的重要标准。在制定审计准则过程中，有时可能会出现矛盾，我们应该从有利于更好地发展我国注册会计师事业的原则出发，来解决二者之间的矛盾，力求做到实用性与科学性的统一。

8. 严格规范与保护正当执业的关系。一方面，要通过审计准则的制定和实施，规范注册会计师的执业行为，使注册会计师按照严格、统一的执业准则、规则执行业务，出具报告。对于没

中国财政杂志社

有按照执业准则、规则执行业务的，要严格检查，严肃处理，违法乱纪的，要依法严惩，从而保护公共利益和投资者的合法权益。另一方面，目前我国注册会计师执业的法律环境、社会环境并不理想，社会公众往往对注册会计师有“离不开，信不过”的想法，加上注册会计师队伍的整体素质偏低，要一味强调严格规范，忽略目前环境对注册会计师执业的影响，势必制约注册会计师事业的发展。所以，在制定审计准则时，要把严格规范与有效地保护正当执业的注册会计师有机地结合起来。

三、中国独立审计准则的框架结构

（一）中国独立审计准则的性质与命名

1. 中国独立审计准则的性质。中国独立审计准则是注册会计师职业规范体系的重要组成部分，是规范注册会计师执行独立审计业务的专业准则，既是注册会计师独立审计行为的规范，又为其提供具体指导。在对会计师事务所进行监督管理时，审计准则应是衡量其执业质量的主要依据。注册会计师对被审计单位进行审计时，不论该单位是否以营利为目的，也不论其规模大小和法定组织形式，只要注册会计师的审计是以发表审计意见为目的，都应遵守独立审计准则。通过实施独立审计准则，可以使各会计信息使用者了解注册会计师审计工作的基本情况，帮助审计报告使用人判断审计报告的质量。

2. 中国独立审计准则的命名。在实际工作中，人们经常提到“审计准则”、“审计标准”、“执业规则”等非常相近的词汇。从词义看，无论是汉语，还是英语，抑或其他语言，这些词汇之间均存在一定差异。但是，若查阅中外有关审计准则的正式文告，就会发现，准则和标准所表达的含义是基本相同的，而“规则”在国外审计准则的正式文告中却很少出现。因此，用审计准则来表达我国将要制定的这套审计规范是合理的。在审计准则领域，各国几乎都包括政府审计准则、民间审计准则和内部审计准则。中国注册会计师协会是中国民间审计的全国性组织，规范注册会计师审计的审计准则应属民间审计准则的范畴。从三种审计的关系看，民间审计既独立于审计委托人，又独立于被审计单位，体现为双向独立，独立性最强。“独立审计”也是国际上通用的名词，它比“社会审计”“民间审计”更能表达这种审计的基本特征。因此，将我国制定的注册会计师审计准则称作独立审计准则是恰当的。

（二）中国独立审计准则的层次与结构

独立审计准则应该是一个由不同层次和部分组成的严密的结构体系，不同层次之间、不同部分之间应该互相配合。从其他国家制定审计准则的经验来看，在制定初期，因无经验可资借鉴，而没有考虑到准则的结构化、层次化问题。近年来，许多国家，包括国际审计实务委员会在对其准则加以完善的同时，努力使其准则结构化、层次化。从我们现在制定独立审计准则的环境看，我们有国外几十年制定审计准则的经验和教训，同时也有制定执业规则的经验，因此，在一开始，就有必要也有可能从一个高起点上来考虑中国独立审计准则的层次结构问题。

从国外情况来看，国际审计准则由国际审计准则（ISA）、相关业务方面的国际审计准则（ISA/RS）以及审计的国际公告三个部分组成。澳大利亚审计准则由审计准则公告（AUS）和审计实务公告（AUP）组成。英国的审计准则由审计准则公告和审计实务公告组成。美国的审计准则体系则由公认审计准则、审计准则说明、审计指南三个部分组成。

本着借鉴国际惯例和从中国实际情况出发的精神，经过认真的分析和研究，我们设想，中国的独立审计准则体系由以下三个层次组成：

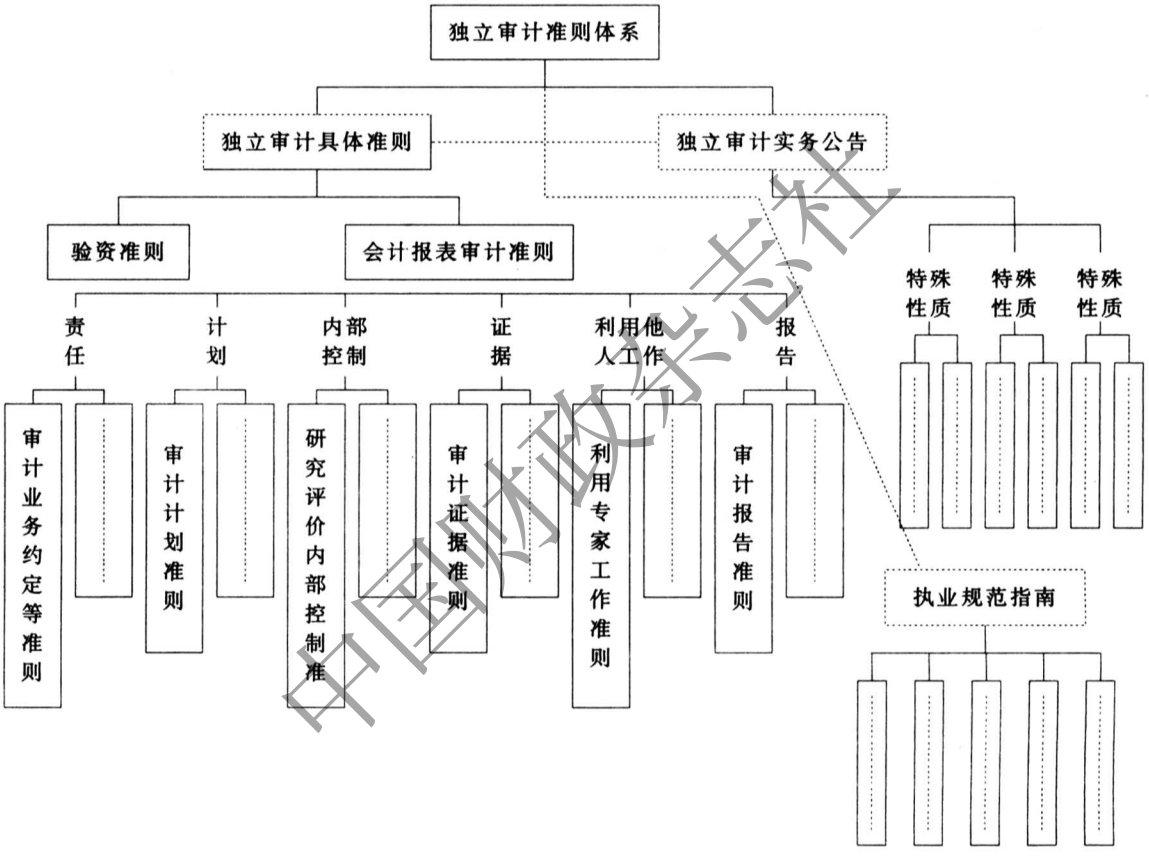
1. 独立审计基本准则。独立审计基本准则是独立审计准则的总纲，是对注册会计师任职条件、执业行为的基本规范，是制定独立审计具体准则、实务公告和执业规范指南的基本依据，也是注册会计师执行独立审计业务的指导思想和依据。为了保证各审计准则之间的协调，使整个审计准则成为一个严密的体系，必须有贯彻始终的指导原则。

中国财政杂志社

2. 独立审计具体准则与独立审计实务公告。独立审计具体准则是依据独立审计基本准则制定的，对注册会计师执行各项审计业务、出具审计报告的具体规范。独立审计具体准则由会计报表审计准则和验资准则两个部分组成。其中会计报表审计准则又可以划分为六个部分：责任、计划、内部控制、审计证据、利用其他人员的工作、审计结论与审计报告等。每一部分又包括若干个具体准则。独立审计实务公告是依据独立审计基本准则制定的，是对注册会计师执行各特殊行业、特殊目的、特殊性质的审计业务、出具审计报告的具体规范。

3. 执业规范指南。执业规范指南是依据独立审计基本准则、具体准则与实务公告制定的，为独立审计具体准则、实务公告的执行提供可供操作的指导意见。

这三个层次的关系如下图所示。



中国财政杂志社

（三）中国独立审计准则的主要内容及表述方法

独立审计准则的内容很多，而且随着注册会计师审计的不断发展，独立审计准则需要规范的内容将越来越多。必须本着完整与重要的原则，使审计准则囊括注册会计师审计的所有业务，并且做到有所侧重。从近期看，需要将那些容易推行的准则和已经颁布的各种规则加以修改，形成准则，予以颁布实施。技术难度相对较大，且注册会计师的现实水平暂时较难达到要求的准则则推后拟定。

考虑到我国当前制定行政法规的行文习惯，在起草准则时，可以将准则分为总则、一般原则、正文和附则四个部分。总则主要说明制定目的、制定依据以及有关术语的定义、准则的适用范围等。一般原则是对某一项目所进行的概括性规范。正文则是对该项目进行的具体规范。附则主要说明准则的解释权和生效日期。从格

式上来看，使用“章”、“条”、“款”的形式。对具体内容的表述，针对准则的特点，采用规范性语言，要求注册会计师“必须怎样”、“应该怎样”、“可以怎样”、“不能怎样”，而不说明理由。

四、中国独立审计准则的制定机构和制定程序

（一）中国独立审计准则的制定机构

世界上绝大多数国家都设置一个比较独立的权威机构来制定独立审计准则，如国际会计师联合会下设的国际审计实务委员会（IAPC）、英国的审计实务委员会（APB）、澳大利亚的审计准则委员会（ASB）、美国执业会计师协会下设的审计准则委员会（ASC）等等。这些准则制定机构有一个共同的特点，即都由民间执业团体组建，并且都强调准则制定机构的超然与中立，其成员则具有广泛的代表性。

我国的情况与国外大致相同。根据《注册会计师法》的规定，财政部是注册会计师的行业全国主管部门，中国注册会计师协会是注册会计师的全国性组织。在第三十五条中明确规定，中国注册会计师协会依法拟定注册会计师执业准则、规则，报财政部批准后施行。所以中国独立审计准则的拟定机构为中国注册会计师协会，批准发布机构为财政部，其他任何单位或部门是无权拟定和发布注册会计师执业准则、规则的。所以，中国注册会计师协会于1994年10月成立独立审计准则组，负责审计准则的研究制定工作，其成员由注册会计师协会、会计师事务所、科研院校的专家组成。

考虑到制定独立审计准则是一项十分复杂、且技术性很强的工作，同时为了保证审计准则的科学性和国际接轨的需要，财政部可考虑成立独立审计准则中方专家咨询组和外方专家咨询组，对独立审计准则的制定进行系统论证和进行国际比较，并为独立审计准则组提供必要的咨询服务。

（二）中国独立审计准则的制定程序

科学、合理的研究制定程序是保证审计准则质量的关键。中国独立审计准则的制定应当在总结国外制定审计准则经验的基础上，认真研究我国实际情况，合理确定审计准则的制定程序。审计准则的制定可以考虑分为以下五个步骤：

1. 选定项目。独立审计准则组提出独立审计准则备选项目，经独立审计中方专家咨询组、外方专家咨询组论证，征求有关方面意见，由财政部批准确定。

2. 拟定初稿。独立审计准则组根据已经选定的项目，进行调查研究，起草初稿。中国注册会计师协会征询中外方专家咨询组意见，征求各地方注册会计师协会的意见，并据以正式草拟《征求意见稿》。

3. 征求意见。财政部发布征求意见稿，广泛征求各有关部门及各地方注册会计师协会、会计师事务所、科研院校等方面的意见。

4. 修改定稿。独立审计准则组根据各有关方面修订意见修改征求意见稿，中国注册会计师协会征询中外方专家咨询组意见后定稿。

5. 发布实施。财政部发布独立审计准则，定期实施。

（《注册会计师通讯》1995年第6期）

论预算会计的主体

赵建勇

开展会计工作的基本前提之一，是明确会计主体，也就是明确会计为谁核算，核算谁的经济业务。

现代会计主体理论认为，明确会计主体的重要性在于界定会计报告信息的特定空间范围，从而使会计信息严格地限制于会计主体这一特定的空间范围内，而不是漫无边际的。现代会计主体理论还认为，界定会计工作特定空间

中国财政杂志社