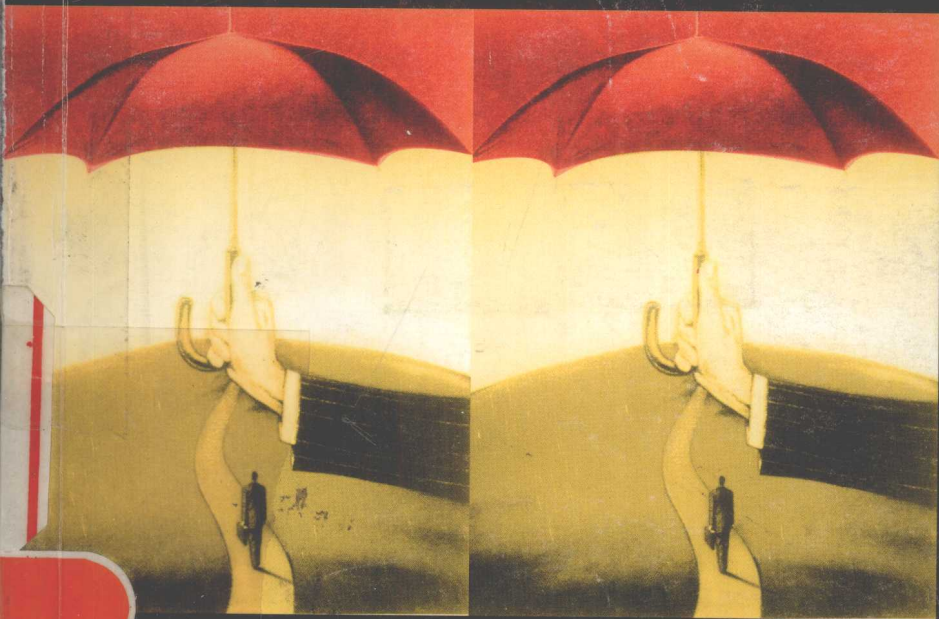


独立审计准则与 审计实务操作指南

(续)

主编/黄毅勤



中国审计出版社

独立审计准则与审计实务 操作指南(续)

主 编 黄毅勤
副主编 余丽芳 李 捷 王平原
参 编 宁 静 赵玉霞 马晓康
 ~~鞠隽芳~~ 黄东英 唐明凤
 何东梅 俊

中国审计出版社

图书在版编目(CIP)数据

独立审计准则与审计实务操作指南·续/黄毅勤主编. —北京:
中国审计出版社, 2000. 5

ISBN 7-80064-882-6

I. 独… II. 黄… III. ①审计-工作条例-中国-指南②审计-工
作-指南 IV. F239. 220-62

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2000) 第 08673 号

独立审计准则与审计实务操作指南(续)

黄毅勤 主编

出 版	中国审计出版社		
社 址	北京西城区北礼士路 54 号	邮政编码	100044
发行经销	新华书店总店北京发行所发行	各地新华书店经销	
印 刷	军事科学院印刷厂		
开 本	850×1168 1/32	版 次	2000 年 5 月北京第 1 版
印 张	16.75	印 次	2000 年 5 月第 1 次印刷
字 数	400 千字	定 价	25.00 元
书 号	ISBN 7-80064-882-6/F·599		

版权所有 侵权必究

前 言

在第一批独立审计准则出台后，我们编写了《独立审计准则与审计实务操作指南》一书，对贯彻执行第一批独立审计准则起到了一定的作用，根据第二、三批独立审计准则的内容，我们又续编了这本书，期望本书能有助于注册会计师开展审计业务，提高审计工作质量。

市场经济是法制经济，是秩序经济，只有通过建立健全法律、法规，依法办事，才能依仗法制来保障市场经济的有序发展。注册会计师行业植根于市场经济，其发展应与市场经济的发展相适应。自《中华人民共和国注册会计师法》颁布实施以来，独立审计准则又陆续出台，标志着我国注册会计师行业逐步走向法制化、规范化建设的道路。这对于规范注册会计师的执业行为，提高注册会计师的执业质量，维护注册会计师的合法权益，维护社会公众利益和投资者的合法权益起到了重要作用。独立审计准则是中国注册会计师职业规范体系的重要组成部分，也是规范注册会计师专业资格、专业素质、执业行为和执业质量的权威性标准。注册会计师行业的发展，任重道远，注册会计师应当自觉遵守职业道德准则，恪守独立、客观、公正的原则，以应有的职业谨慎态度执业。

1999年11月，修订后的《会计法》颁布了，整顿会计工作秩序，强化会计监督工作，成为当前重要工作内容，而强化会计监督最重要的是建立健全包括单位内部会计监督、社会监督、国家

监督在内的会计监督体系。国家对企业加强社会会计监督，就是依法实行企业年度会计报表注册会计师审计制度，它是国家有效制止和防范利用会计报表弄虚作假，提高会计报表质量的重要手段。

如何适应市场经济发展的要求，不断提高注册会计师审计工作的质量，避免审计风险，是注册会计师行业不断探索和研究的问题。本书中存在的不足之处，恳请读者批评指正。

编者

2000年4月

目 录

第一章 独立审计具体准则第八号——错误与舞弊	(1)
第一节 概 述.....	(1)
第二节 一般原则.....	(6)
第三节 审计计划阶段对错误与舞弊的关注	(10)
第四节 发现错误或舞弊迹象时的处理	(13)
第五节 错误或舞弊对审计报告的影响	(15)
第二章 独立审计具体准则第九号——内部控制与审计风险	(17)
第一节 概 述	(17)
第二节 内部控制与审计风险的一般原则	(28)
第三节 内部控制	(31)
第四节 审计风险	(40)
第三章 独立审计具体准则第十号——审计的重要性	(50)
第一节 概 述	(50)
第二节 一般原则	(61)
第三节 编制审计计划时对重要性的评估	(66)
第四节 评价审计结果时对重要性的考虑	(73)
第四章 独立审计具体准则第十一号——分析性复核	(76)
第一节 概 述	(76)
第二节 一般原则	(82)
第三节 分析性复核程序的运用	(86)
第四节 分析性复核结果的处理	(91)
第五章 独立审计具体准则第十二号——利用专家的工作	(94)

第一节	概 述	(94)
第二节	一般原则	(103)
第三节	专家的能力、独立性及工作范围	(105)
第四节	对专家工作结果的评价与利用	(109)
第六章	独立审计具体准则第十三号	
	——利用其他注册会计师的工作	(112)
第一节	概 述	(112)
第二节	一般原则	(124)
第三节	主审注册会计师的审计程序	(127)
第四节	主审注册会计师编制审计报告时的考虑	(134)
第七章	独立审计具体准则第十四号——期初余额	(140)
第一节	概 述	(140)
第二节	一般原则	(147)
第三节	审计程序	(149)
第四节	审计结论及处理	(152)
第八章	独立审计具体准则第十五号——期后事项	(159)
第一节	概 述	(159)
第二节	一般原则	(166)
第三节	期后事项的审计程序	(172)
第四节	编制审计报告时的考虑	(175)
第九章	独立审计具体准则第十六号	
	——关联方及其交易	(180)
第一节	概 述	(180)
第二节	一般原则	(192)
第三节	识别关联方及其交易	(194)
第四节	审查关联方交易	(203)
第五节	编制审计报告时的考虑	(206)

第四节	内部控制研究、评价与风险评估	(297)
第五节	审计程序	(305)
第十四章	独立审计具体准则二十一号	
	——了解被审计单位情况	(309)
第一节	概 述	(309)
第二节	一般原则	(319)
第三节	了解被审计单位情况的方法与内容	(321)
第四节	利用所了解的被审计单位情况	(325)
第十五章	独立审计具体准则第二十二号	
	——考虑内部审计工作	(330)
第一节	概 述	(330)
第二节	一般原则	(340)
第三节	了解与初步评估内部审计工作	(346)
第四节	评价与测试内部审计工作	(350)
第十六章	独立审计具体准则第二十三号	
	——管理当局声明	(354)
第一节	概 述	(354)
第二节	一般原则	(362)
第三节	作为审计证据时的考虑	(366)
第四节	管理当局声明书的基本要素	(370)
第五节	编制审计报告时的考虑	(372)
第十七章	独立审计具体准则第二十四号	
	——与管理当局的沟通	(376)
第一节	概 述	(376)
第二节	一般原则	(387)
第三节	审计计划阶段与管理当局的沟通	(393)
第四节	审计实施阶段与管理当局的沟通	(398)
第五节	审计报告阶段与管理当局的沟通	(400)

第十八章	实务公告第二号——管理建议书 ·····	(404)
第一节	概 述·····	(404)
第二节	一般原则·····	(406)
第三节	内容与格式·····	(413)
第四节	编制与出具要求·····	(415)
第十九章	独立审计实务公告第三号	
	—— 小规模企业审计的特殊考虑 ·····	(417)
第一节	概 述·····	(418)
第二节	一般原则·····	(430)
第三节	对内部控制的特殊考虑·····	(438)
第四节	对实质性测试的特殊考虑·····	(440)
第二十章	独立审计实务公告第四号	
	—— 盈利预测审核 ·····	(446)
第一节	概 述·····	(446)
第二节	一般原则·····	(454)
第三节	审核程序·····	(457)
第四节	审核报告·····	(461)
第二十一章	独立审计实务公告第五号	
	—— 合并会计报表审计的特殊考虑 ·····	(466)
第一节	概 述·····	(466)
第二节	编制审计计划时的特殊考虑·····	(473)
第三节	实施审计程序时的特殊考虑·····	(479)
第四节	编制审计报告时的特殊考虑·····	(493)
第二十二章	独立审计实务公告第六号	
	—— 特殊目的业务审计报告 ·····	(496)
第一节	概 述·····	(496)
第二节	一般原则·····	(508)
第三节	特殊编制基础会计报表的审计报告·····	(510)

第四节	会计报表组成部分的审计报告·····	(512)
第五节	法规、合同遵循情况的审计报告·····	(514)
第六节	简要会计报表的审计报告·····	(515)

第一章 独立审计具体准则第八号—— 错误与舞弊

第一节 概 述

一、错误与舞弊的定义

本准则第二条规定：“错误是指会计报表中存在的无意错报或漏报。”这个定义，揭示了错误所具有的特征：是行为人不精通业务、技术和法规，不精心操作以及管理不善所造成的；在动机上是非故意的，没有不良企图或动机；在手段上，具有偶然性和随意性，不是采用某种特定手段所为；在性质上属于一种过失行为。

本准则第三条规定：“舞弊是指导致会计报表产生不实反映的故意行为。”其特征如下：在原因上，是行为人经不起物质利益的诱惑，侥幸或故意为之所造成的；在目的上，具有非法占有和挪用公共财产的不良企图和动机；在手段上采取故意制造错报和漏报，钻制度空子，涂改凭证，伪造单据，更改账表等技术手段，进行有意掩饰、歪曲和欺骗；在形式上，表现出掩盖真相，貌似正确，一般不易察觉；在性质上，属于一种不法经济行为，其结果往往给国家、集体和单位造成财产损失。

二、错误与舞弊的区别

错误与舞弊存在着明显的区别，诸如目的、手段和性质都存在不同之处。但也存在一些相同之处，诸如在形式上、原因上和结果上等。因此，正确地区分错误和舞弊，对于恰当处理两种性质不同的错弊行为具有重要的意义。一般来说，错误与舞弊具有以下几点区别：

（一）原因不同。错误的形成原因是客观的，是行为人不精通业务、技术和政策，不精心操作以及单位管理不善；而舞弊的产生，却是因为行为人经不住物质利益和管理漏洞的诱惑，侥幸或故意为之所造成的。

（二）手段不同。错误发生时，行为人没有采取故意手段，错误发生后行为人也去实施掩盖手段；而舞弊则不同，行为人在舞弊时，就采取了篡改凭证、重复报销等故意手法，舞弊发生后，又往往实施销毁凭证、转移钱物等掩盖手法，所有手段都围绕舞弊这个中心目的策划和实施的。

（三）形式不同。错误一般表现为原理性错误或技术性错误，形式比较明显，如借贷不平、书写错误等，可以通过自我校验纠正；而舞弊在形式上则较为隐蔽，迹象不明，结果难查，一般通过正常业务程序难以发现和纠正，如开具虚假发票、虚列成本费用等，就比较难以查证。

（四）目的不同。错误不是行为人故意行为，行为人不以实现错误的结果为目的，即不以侵吞财物，粉饰财务状况为目的；而舞弊则恰恰相反，行为人正是为了实现舞弊的结果而策划、制造和掩盖舞弊行为，如贪污公款、盗窃财物、提供虚假财务报表等。

（五）结果不同。由于错误是无意所为，因此，其结果可能在数值上是正数也可能是影响核算内容的实质性错误。此外，错误的金额一般较小，且不据为己有。但舞弊，其结果在数值上，若

是侵吞财产一般表现为实物负差(财产短缺),若是粉饰财务状况,则是账面正差(利润增加);在形式上,一般是对核算内容有影响的实质性错误。最重要的是,舞弊所形成的结果,总是使国家、集体或他人资财遭受损失,而行为人或行为人所在单位获取非法所得或收益,如个人虚列成本、虚报费用、隐瞒收入、偷漏税收等。

(六)性质不同。由于错误和舞弊在原因、手段、目的等方面的本质不同,决定了二者在性质上截然相反,前者属于一种过失行为,后者则属于一种不法行为。

需要说明的是,错误和舞弊尽管属于两种性质不同的经济行为,但二者之间并无不可逾越的鸿沟。错误和舞弊在一定的条件下可以相互转化。某些舞弊者往往借错误之名,行舞弊之实,亦即采取故意制造错误的不良手段达到其他的企图。因此,在实际工作中,必须结合各种因素,正确地区分错误和舞弊,以达到保护无辜者,惩治违法者的监督目的。

三、制订本准则的意义

本准则主要对错误与舞弊在会计报表中出现时,审计人员对其应持有的态度、处理方法以及其结果与影响作了概括与规范,是注册会计师处理会计报表中的有关错误及舞弊问题的权威性的法定标准。由于错误与舞弊情形的出现,导致了会计报表的真实可靠性的下降,使会计报表不能真实地反映被审计单位的财务状况与经营成果和资金的变动情况,会危及会计报表使用者各方面的利益,因此,对注册会计师形成审计意见出具审计报告有很大的影响。注册会计师应对此给予足够的关注与重视。诚如前述,虽然查错揭弊不再是会计报表审计的主要目的,但对会计报表的真实、合法、可靠与可比性进行审计的过程中,如不关注错误与舞弊的后果及影响,就无法达到上述的目的。本准则提供了关注与处理错误与舞弊的标准,是注册会计师处理此类问题的行为指南。

四、本准则的国际比较

由于查错揭弊在审计历史上曾作为详细审计阶段的主要审计目的，虽然审计的目的发展到了公证与管理领域，但世界各国的审计界仍对会计报表审计中出现的错误与舞弊给予足够的重视与关注。许多国家对此都制定了相应的审计准则来规范注册会计师的执业行为，指导执业会计师的审计实务工作，维持其权益。

美国一般公认审计准则规定，向被审计单位高层管理者及其审计委员会或董事会之外的机构或人员报告错误与舞弊行为，通常不是注册会计师的责任，并且这将受到注册会计师的职业道德或法律保密责任的阻止，除非该事件影响注册会计师对会计报表的意见。

英国的审计准则规定，就欺诈和其他行为来说，如果审计师怀疑管理阶层可能犯下或正在宽恕欺诈和其他不正当行为，特别重要的是他要直接向被审计单位的高级管理层报告（假定他所要报告的管理者不在被怀疑之列）。如果审计师认为高层管理者，包括董事会的成员，已经犯下了欺诈和其他不正当行为，或者认为他的报告不起作用，或者如果他对他所要报告的人缺乏信心，那么法律咨询可能是需要的，也可能有法律规定的例外情况，审计师必须直接向第三方报告而不需要经过管理阶层的认定或同意。

由此可见，美、英等国家都要求将影响会计报表公允表达的错误或舞弊行为在审计报告中说明，向社会报告使用者予以揭示。

国际审计准则规定，在决定各单位的适当代表报告其可能发生或实际发生的重大错误或舞弊时，审计人员要考虑到所有的情况，对于舞弊的问题，他要估计到高级管理人员卷入的可能性。在大多数涉及舞弊案例时，适当的方法是将事情报告该单位组织机构中对被认为有牵连的人员负责的那个层次的上级。当对那些对本单位的全面管理负有最终责任的人员有怀疑时，审计人员通常

要求助于法律顾问，以帮助他确定所应遵循的程序。因此，国际审计准则对错误与舞弊的报告作了详细而具体的说明。

我国关于错误与舞弊的审计处理，借鉴吸收了国外审计准则的精华，形成了我们独特的处理体系，必将对促进审计实务水平的提高起到很大的促进作用。

五、本准则的结构及内容

《错误与舞弊准则》共分六章二十五条。

第一章为“总则”（第一条至四条），主要说明本准则的制定目的、制定依据、错误与舞弊的涵义以及本准则的适用范围。

第二章为“一般原则”（第五条至第八条），主要对被审计单位防止发生、及时发现并纠正错误与舞弊的责任，注册会计师合理确信能够发现可能导致会计报表失实的错误与舞弊的责任作了明确的规定。并说明由于审计测试和被审计单位内部控制制度的固有限制，注册会计师并不能保证发现所有的错误与舞弊。

第三章为“编制和实施审计计划时对错误与舞弊的关注”（第九条至第十二条），主要对注册会计师在编制和实施审计计划时，对可能发生的错误与舞弊形态的关注、增加错误与舞弊可能性的情形和应有的职业谨慎等作了说明和规定。

第四章为“发现错误或舞弊迹象时的处理”（第十三条至第十九条），主要对注册会计师在审计过程中发现错误或舞弊可能存在的迹象时应采取的措施作了明确说明和规定。

第五章为“错误或舞弊对审计报告的影响”（第二十条至第二十三条），主要对不同情形下的错误与舞弊对审计意见和审计报告的影响作了明确说明和规定。

第六章为“附则”（第二十四条和第二十五条），主要说明本准则的解释权与生效日期。

六、本准则制定的目的与依据

作为规范注册会计师审计实务的权威性标准,《错误与舞弊准则》第一条明确规定:“为了规范注册会计师在会计报表审计中发现、报告可能导致会计报表严重失实的错误与舞弊,明确相关责任,根据《独立审计基本准则》,制定本准则。”为达到此目的,准则分别对注册会计师在审计计划、实施及报告阶段应怎样关注和处理错误与舞弊现象作了规范。作为具体准则之一的《错误与舞弊准则》,是按照《中国注册会计师法》的要求,根据《独立审计基本准则》,同时结合具体准则相应的条款制定的。因此,本准则与其他具体准则密切联系,不可分割,构成独立审计准则体系。

七、本准则适用范围

本准则适用于注册会计师进行会计报表审计,注册会计师执行非会计报表审计业务,除有特定要求者外,应当参照本准则办理。

本准则第六章“附则”分别就本准则的解释权和施行日期作了规定。解释权归中国注册会计师协会,施行日期为1997年1月1日。

第二节 一般原则

一、明确会计责任和审计责任

一般原则指出了被审计单位的会计责任与注册会计师的审计责任界定与区别,以及“错误与舞弊”责任的归属。