

ZHONGGUOZHUCEKUAJISHIDULISHENJIZHUNZE

第一辑

WENTJIEDA

□ 中国注册会计师协会独立审计准则组 编著

《中国注册会计师独立审计准则》 问题解答

东北财经大学出版社

DONGBEI
CAIJING
DAXUE
CHUBANSHE

《中国注册会计师 独立审计准则》问题解答

(第一辑)

中国注册会计师协会独立审计准则组 编著

东北财经大学出版社

(辽)新登字 10 号

图书在版编目 (CIP) 数据

《中国注册会计师独立审计准则》问题解答/中国注册会计师协会独立审计准则组编写. —大连: 东北财经大学出版社, 1996. 1

ISBN 7-81044-114-0

I. 中... I. 中... III. 审计标准-中国-问答 IV
. F239.22-44

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (95) 第 24008 号

《中国注册会计师独立审计准则》问题解答
(第一辑)

中国注册会计师协会独立审计准则组 编著

东北财经大学出版社出版发行(大连黑石礁)
沈阳新华印刷厂印刷

开本: 787×1092 1/32 印张: 9 1/8 字数: 213 000

1996年2月第1版 1996年2月第1次印刷

选题策划: 刘明辉

责任编辑: 宋玉平

责任校对: 王 莉

印数: 1—35 000

ISBN 7-81044-114-0/F·847 定价: 15.00 元

前 言

为了规范中国注册会计师的执业行为,促使注册会计师恪守独立、客观、公正的基本原则,有效地发挥注册会计师的鉴证和服务作用,中国注册会计师协会根据《中华人民共和国注册会计师法》的有关规定,起草、制订了《中国注册会计师独立审计准则》(第一批),这批独立审计准则已经财政部批准,于1996年1月1日起在全国范围内施行。

《中国注册会计师独立审计准则》的颁布和施行,不仅有利于明确注册会计师的执业责任,维护社会公共利益,保护投资者和其他利害关系人的合法权益,促进社会主义市场经济的健康发展,而且有利于各会计师事务所和注册会计师以与国际审计准则相衔接的执业准则执行独立审计业务,提高审计工作质量,提高业务素质和执业水平。按照财政部、中国注册会计师协会的部署,各级注册会计师协会、各会计师事务所和广大注册会计师都应认真开展独立审计准则的宣传和贯彻、实施工作,并对注册会计师进行系统培训。为了有效地配合上述工作,中国注册会计师协

会组织独立审计准则组的有关专家,按照第一批《中国注册会计师独立审计准则》规范的内容,编写了《〈中国注册会计师独立审计准则〉释义》(第一辑)和《〈中国注册会计师独立审计准则〉问题解答》(第一辑)两本书。在编写过程中,我们紧扣独立审计准则的条款,对独立审计准则进行了详细的解释和说明,同时,针对独立审计准则执行过程中可能碰到的一些问题,做了相应的解答。两本书的作者都是《中国注册会计师独立审计准则》(第一批)的起草者,他们分别是陈建明、刘明辉、廖良汉、童登书、马贤明、王鹏程、周首华、潘同文、秦荣生、王越豪、叶欣、齐振梅、常志安。《〈中国注册会计师独立审计准则〉释义》(第一辑)由中国注册会计师协会独立审计准则组组长丁平准担任主编,独立审计准则组副组长陈建明担任副主编。《〈中国注册会计师独立审计准则〉问题解答》(第一辑)由中国注册会计师协会独立审计准则组副组长,肖书胜担任主编,秦荣生教授担任副主编。

由于编写时间仓促,书中疏误之处在所难免,恳请读者指正。

中国注册会计师协会独立审计准则组

1995年12月

在中国注册会计师独立审计准则 新闻发布会上的讲话(代序)

财政部副部长 张佑才

根据《中华人民共和国注册会计师法》(以下简称《注册会计师法》)的规定,中国注册会计师协会拟订了第一批《中国注册会计师独立审计准则》,并于日前经财政部会签审计署批准发布。这是继 1992 年颁布《企业会计准则》之后,我国会计、审计领域的又一次开拓性改革,是我国注册会计师事业发展过程中的重要里程碑,它标志着一个具有中国特色的注册会计师独立审计准则体系即将形成。今天,借这个新闻发布会,我向为大家介绍以下几方面的情况。

一、制定独立审计准则的必要性

注册会计师制度是市场经济的产物。发展市场经济必须建立和完善注册会计师制度。完善注册会计师制度必须制定一套科学、权威、实用的审计准则。

第一,制定中国独立审计准则是注册会计师事业法制化的需要

自 1980 年恢复重建注册会计师制度以来,我国一直重视注册会计师法制建设。1980 年财政部发布了《关于成立会计

顾问处的暂行规定》，1986年国务院发布了《注册会计师条例》，1993年全国人大通过了《注册会计师法》。中国注册会计师协会自1988年成立以来，先后发布了《注册会计师检查验证会计报表规则》等7个专业标准。这些法律、法规和专业标准的出台，促进了我国注册会计师事业的发展，对规范注册会计师执业行为发挥了重要作用。但随着改革的深入和开放的扩大，随着市场经济，尤其是证券市场的发展，现有的法律、法规和专业标准还满足不了形势发展的需要，必须迅速建立一个包括中国注册会计师独立审计准则在内的、完善的注册会计师法规体系。

第二，制定独立审计准则是注册会计师制度规范化的需要

从整体上看，我国注册会计师事业发展很快，整个队伍的素质逐步提高，力量不断加强。目前，我国执业注册会计师已达5.5万人，会计师事务所和审计师事务所达7000多家。但由于我国发展注册会计师事业的时间不长，相关法规、制度尚不完善，注册会计师队伍的业务水平和执业质量还不够高，难以适应市场经济的需要。我们一直认为，发展中国的注册会计师事业，不能只讲数量，不讲质量。注册会计师要靠水平和信誉吃饭，要承担相应的责任和风险，没有很高的水平和执业质量不行。提高注册会计师业务素质和执业质量，需要从多方面入手，其中最关键的是，必须有一个能够真正规范注册会计师执业行为的审计准则。

第三，制定独立审计准则是注册会计师制度国际化的需要。

随着我国市场经济的发展，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 多万家,成功地发行和上市了人民币特种股票、H 股、N 股股票,累计吸收外资跃居世界第二位。与此同时,我国企业在国外的投资活动也日益频繁。因此,中国的注册会计师事业要尽快达到国际水平,必须要有一套达到国际水平的独立审计准则。此外,中国注册会计师协会自成立以来,一直致力于加入国际会计师联合会,中国的独立审计机构和人员也在不断拓展国际间的交流与合作,也迫切需要构建一套与国际惯例接轨的独立审计准则体系。

二、制定独立审计准则的原则

中国注册会计师独立审计准则是依据《中华人民共和国注册会计师法》制定的。为了保证准则的科学性、权威性和实用性,我们在研究制定时,遵循了这样几个原则:第一,务实原则。我们制定的是中国的独立审计准则,应立足于中国实际情况,解决中国的实际问题,立足于中国注册会计师事业目前的需要和以后发展的客观要求。第二,接轨原则。国外独立审计已经有一百多年的历史,已经形成了比较完善的准则体系,许多审计技术、方法已经成为国际惯例。因此,制定中国的独立审计准则,一方面要借鉴国外先进经验,另一方面要力求与国际的审计准则相协调。第三,配套原则。选定准则项目及确定准则项目的具体内容时,应力求各准则之间及其与其他注册会计师执业准则的配套,力求逐步形成完善的注册会计师执业规范体系;同时,独立审计准则的具体内容应当尽可能与其他相关法律法规的要求相一致。第四,科学原则。准则实际上是条文化的理论,只有科学化的准则才能有效指导实践。

三、第一批独立审计准则的内容及今后的打算

第一批中国注册会计师独立审计准则共十个项目,包括《独立审计准则序言》、《独立审计基本准则》及七个具体准则、一个实务公告。《独立审计准则序言》主要阐述中国注册会计师独立审计准则的目标、体系、制定与发布程序,并对其规范内容、约束力及适用范围进行解释。《独立审计基本准则》是独立审计准则的总纲,是对注册会计师专业胜任能力的基本要求和执业行为的基本规范。具体准则和实务公告是根据《独立审计基本准则》制定的,前者是注册会计师执行一般审计业务,出具审计报告的具体规范,后者是注册会计师执行特殊行业、特殊目的、特殊性质的审计业务,出具审计报告的具体规范。

为了配合准则的贯彻实施,中国注册会计师协会将于近期出台三个执业规范指南。执业规范指南是中国注册会计师独立审计准则体系的第三个层次,是依据基本准则、具体准则与实务公告制定的,旨在为注册会计师执行独立审计具体准则、实务公告提供可操作的指导意见。

第一批中国注册会计师独立审计准则基本上搭起了中国注册会计师独立审计准则体系的框架,今后我们打算每年再制定十个左右的具体准则和实务公告,五个左右执业规范指南,一共需要制定三十个左右具体准则,十余个实务公告,十余个执业规范指南,力争在三到五年内,建立一个完善的、具有中国特色的注册会计师独立审计准则体系。

四、如何保证独立审计准则的贯彻实施

独立审计准则的颁布实施是我国注册会计师行业的一件大事。准则出台后,应确立一个重点,抓好两个基础,强化三项

职能,做好四項工作,争取各項工作再上几个台阶,以实现中国注册会计师事业的大发展。

一个重点,是指各级注册会计师协会、各会计师事务所的工作开展要坚持以为社会主义市场经济服务,为改革开放服务为重点。这既是注册会计师事业发展的目标,也是检验各会计师事务所和注册会计师执业情况的标准。

两个基础,一是大力发展注册会计师队伍。党中央和国务院十分重视注册会计师事业,要求我们在2000年执业注册会计师达到10万人,2050年执业注册会计师达到30万人。全国会计工作会议决定,在1996年年底以前,全部“三资”企业、有限责任公司和股份制企业要经过注册会计师审计;1997年以前,国有大中型企业要经过注册会计师审计;2000年前,所有企业都要实行注册会计师审计制度。实现这一目标,需要大力发展注册会计师队伍。二是不断提高注册会计师执业质量。财政部有一个“百、千、万”的宏伟目标,即在2000年以前,培养100名达到国际水平的注册会计师,1000名代表中国水平的注册会计师,10000名真正合格的注册会计师。

强化三项职能,即强化各级注册会计师协会协调、管理和服务的职能。自中国注册会计师协会成立以来,就一直注重协会的这三项职能,但实际工作中,某些地方协会的某些职能尚未得到很好的发挥。今后,各级注册会计师协会要完善协会的机构设置,充实协会领导班子,使协会的协调、管理、服务职能得到更好的发挥。

四項工作,就是说,在准则颁布出台后,要切实做好以下的四項工作:

第一,大力搞好注册会计师培训工作。在行业内部,为便

于各会计师事务所、各注册会计师贯彻执行独立审计准则,应该组织好审计准则的培训工作,培训工作要有成效,不能搞形式主义。同时,为培养注册会计师队伍的后备力量,一方面,要将独立审计准则纳入注册会计师全国统考的内容之中;另一方面,各院校注册会计师专业化专业授课中,应将审计准则纳入讲授内容。

第二,完善注册会计师法规体系。要使独立审计准则行之有效地得到贯彻,需要配套制定相关法规,不断完善注册会计师法规体系。就目前来看,一方面,为了贯彻执行《注册会计师法》,要尽快出台《注册会计师法实施条例》;另一方面,某些急需的法规,如会计师事务所《质量控制准则》、《注册会计师职业道德准则》、《注册会计师后续教育准则》、《会计师事务所档案管理办法》、《注册会计师和会计师事务所惩戒办法》等应尽快出台。

第三,加大业务监管力度。一方面,各级注册会计师协会应通过制订有效的办法,加强独立审计准则施行情况的监督,比如,将独立审计准则的具体执行作为年检的重要内容;另一方面,各会计师事务所应采取行之有效的措施,加强审计质量控制,保证各注册会计师及其业务助理人员在执业时严格遵守独立审计准则。

第四,不断优化执业环境。执业环境在很大程度上影响着注册会计师的执业质量。为优化执业环境,必须规范会计市场,为各注册会计师、会计师事务所创造一个公平竞争的良好环境。同时,必须深化会计师事务所体制改革,积极稳妥地推进会计师事务所联合、“脱钩”、改制的进程。

目 录

在《中国注册会计师独立审计准则》新闻发布会上的讲话 (代序)	张佑才
1. 何谓审计准则?	(1)
2. 制定、实施审计准则有何作用?	(2)
3. 审计准则是如何产生的? 其发展趋势如何?	(5)
4. 审计准则如何分类?	(9)
5. 审计准则与审计目标、审计假设、审计程序的关系如何?	(11)
6. 何谓独立审计准则? 独立审计准则与注册会计师职业道德 准则和审计质量控制准则的关系如何?	(14)
7. 制定、发布《中国注册会计师独立审计准则》的必要性与 重要意义何在?	(16)
8. 制定、发布《独立审计准则》的目标是什么?	(19)
9. 《独立审计准则》的制定原则及需要解决的主要矛盾 有哪些?	(19)
10. 《独立审计准则》的基本框架与结构如何?	(22)
11. 《独立审计准则》的约束力如何?	(23)
12. 《独立审计准则》的适用范围如何?	(24)

13. 何谓独立审计? 独立审计与政府审计、内部审计的关系如何? (25)
14. 何谓独立审计基本准则? 基本准则在独立审计准则体系中的地位如何? (27)
15. 制定独立审计基本准则的目的和依据是什么? ... (28)
16. 《独立审计基本准则》的基本框架如何? (29)
17. 《独立审计基本准则》的适用范围如何? (30)
18. 独立审计的目的是什么? (30)
19. 何谓一般准则? 其规定内容有哪些? (32)
20. 注册会计师的职业道德包括哪些内容? (33)
21. 何谓独立、客观、公正原则? 注册会计师为何要恪守独立、客观、公正原则? (34)
22. 何谓应有职业谨慎态度? (37)
23. 担任独立审计工作的注册会计师应当具备哪些专业胜任能力? (39)
24. 如何理解保密原则? (41)
25. 何谓注册会计师的审计责任? 何谓被审计单位的会计责任? 两者关系如何? (42)
26. 注册会计师的审计意见有何作用? 为什么说注册会计师的审计意见不应被认为是对被审计单位持续经营能力及其经营效率、效果所作出的承诺? (44)
27. 何谓“外勤准则”? 其规范的内容有哪些? (46)
28. 审计业务约定书有何作用? (47)
29. 制定审计计划的目的何在? (47)
30. 何谓内部控制制度? (48)
31. 注册会计师为何要研究和评价内部控制制度? ... (49)

32. 何谓管理建议书？管理建议书有何作用？ (51)
33. 注册会计师为何要对业务助理人员的工作结果负责？
..... (52)
34. 注册会计师为何对专家的工作结果负责？又如何对其
工作结果负责？ (53)
35. 抽样审计的适用性如何？ (59)
36. 注册会计师收集证据的目的何在？ (60)
37. 何谓审计工作底稿？为何要编制审计工作底稿？
..... (60)
38. 何谓期后事项、或有负债、持续经营能力？ (61)
39. 何谓电子数据处理系统？在电子数据处理环境下注册
会计师可以采用哪些审计方法？ (62)
40. 何谓电子计算机辅助审计技术？注册会计师采用电子
计算机辅助审计技术时应注意什么问题？ (64)
41. 何谓重要性？何谓审计风险？注册会计师为什么要特别
关注重要性与审计风险？ (65)
42. 何谓报告准则？其规范内容有哪些？ (66)
43. 会计报表审计的目的是什么？ (68)
44. 会计报表审计的范围是怎样确定的？ (68)
45. 当前在审计业务约定方面有哪些不规范的地方？审计
业务约定书不规范的原因是什么？ (69)
46. 审计业务约定书的作用是什么？ (70)
47. 审计业务约定书总则说明了哪些问题？审计业务约定书
的特色是什么？ (70)
48. 审计业务约定书定义体现了哪几方面的特征？ ... (71)
49. 何谓委托人？如何准确地理解委托人？ (71)

50. 审计业务约定书准则的适用范围是什么？审计业务约定书有哪些签订步骤？ (72)
51. 注册会计师在签订审计业务约定书前应当了解被审计单位哪些基本情况？如何了解？ (72)
52. 注册会计师为什么要初步评价审计风险？如何初步评价审计风险？ (73)
53. 会计师事务所应当与委托人商议哪些事项？如何理解商议事项的“一致性意见”？ (74)
54. 会计师事务所签订审计业务约定书时，为什么要考虑其自身能力和能否保持独立性？ (74)
55. 审计业务约定书的签订人是谁？如何理解审计业务约定书的修改、补充？ (75)
56. 会计师事务所应该如何对待委托人对审计业务约定书的修改、补充？ (76)
57. 审计业务约定书应当包括哪些基本内容？ (76)
58. 如何理解审计业务的委托目的？ (77)
59. 如何确定审计范围？ (77)
60. 如何理解签约双方的义务？ (78)
61. 注册会计师如何对待委托人对出具审计报告的时间要求？ (78)
62. 如何归属审计报告的使用责任？ (79)
63. 审计业务约定书如何明确审计收费？ (79)
64. 如何理解审计业务约定书的有效期间？ (80)
65. 如何理解违约责任？ (80)
66. 审计业务约定书的签约时间是指什么？ (80)
67. 变更会计师事务所条件下审计业务约定书应该如何签

- 订? (81)
68. 常年审计条件下的审计业务约定书如何签订? 不同业务同时委托条件下的审计业务约定书如何签订? ... (81)
69. 如何理解制订审计计划准则的意义? (81)
70. 什么叫审计计划? 什么叫总体审计计划? 什么叫具体审计计划? (83)
71. 审计计划的作用有哪些? (84)
72. 制订审计计划一般应当包括哪几个步骤? (85)
73. 在编制审计计划以前, 注册会计师应当了解被审计单位的哪些情况? (85)
74. 注册会计师在编制审计计划前, 应特别关注哪些对本期审计工作有影响的上一年度审计事项? (86)
75. 注册会计师在编制审计计划以前应对哪些方面的情况进行特殊考虑? (89)
76. 为什么注册会计师在编制审计计划时必须对被审计单位的关联企业及其交易予以特别关注? (91)
77. 注册会计师了解被审计单位及其所处行业的情况的途径主要有哪些? (92)
78. 审计战略一般包括哪些基本内容? 影响注册会计师确定审计战略的因素有哪些? (93)
79. 总体审计计划主要包括哪些内容? (94)
80. 什么是重要性? 在编制审计计划时, 注册会计师如何对审计重要性进行适当评估? (96)
81. 什么是审计风险? 在编制审计计划时, 注册会计师如何对审计风险进行适当的评估? (97)
82. 审计计划编制责任是如何规定的? (98)

83. 如何理解“审计计划在具体实施前,应以书面形式下达至审计小组全体成员”? (99)
84. 为什么要对审计计划及时进行修改、补充?在修改、补充审计计划时应注意哪些问题? (100)
85. 具体审计计划一般包括哪些内容?审计程序表的基本格式是怎样的? (100)
86. 审计计划准则对审计计划的审核作了哪些规定?其主要内容有哪些? (102)
87. 为什么要制定审计抽样准则? (103)
88. 审计抽样准则的框架结构是什么? (105)
89. 审计抽样准则的制定依据和目的是什么? (106)
90. 什么是审计抽样? (106)
91. 审计抽样与专业判断之间有什么样的关系? (107)
92. 审计抽样准则的适用范围是什么? (107)
93. 什么是样本设计?样本设计时需要考虑哪些因素?如何考虑审计目标? (108)
94. 如何界定误差? (108)
95. 什么是审计对象总体?如何确定? (109)
96. 什么是抽样单位?如何确定? (109)
97. 什么是样本量?影响样本量大小的因素有哪些?
..... (110)
98. 什么是抽样风险?符合性测试和实质性测试中各有哪些抽样风险? (110)
99. 抽样风险与审计工作有何关系?什么是非抽样风险?如何降低非抽样风险? (111)
100. 什么是可信赖程度?可信赖程度与风险有何关系?