

目 录

第一章 中国注册会计师独立审计准则概论	(1)
第一节 独立审计准则的性质与作用	(1)
第二节 独立审计准则的框架结构	(11)
第三节 独立审计准则的国际比较	(13)
第四节 中国注册会计师独立审计准则序言	(20)
第五节 独立审计基本准则	(24)
第二章 审计计划阶段具体准则	(38)
第一节 会计报表审计 (独立审计具体准则第 1 号)	(38)
第二节 审计业务约定书 (独立审计具体准则 第 2 号)	(46)
第三节 审计计划 (独立审计具体准则第 3 号)	(53)
第四节 错误与舞弊 (独立审计具体准则第 8 号)	(65)
第五节 审计重要性 (独立审计具体准则第 10 号)	(73)
第六节 内部控制与审计风险 (独立审计具体准则 第 9 号)	(82)
第三章 审计实施阶段具体准则	(91)
第一节 审计证据 (独立审计具体准则第 5 号)	(91)
第二节 审计抽样 (独立审计具体准则第 4 号)	(97)
第三节 分析性复核 (独立审计具体准则第 11 号)	(105)
第四节 利用专家的工作 (独立审计具体准则 第 12 号)	(115)
第五节 利用其他注册会计师的工作 (独立审计 具体准则第 13 号)	(123)

第六节	期初余额（独立审计具体准则第14号）	（131）
第七节	期后事项（独立审计具体准则第15号）	（137）
第八节	审计工作底稿（独立审计具体准则第6号）	（145）
第四章	审计报告阶段具体准则	（154）
第一节	审计报告（独立审计具体准则第7号）	（154）
第二节	审计意见类型的正确选用	（162）
第五章	独立审计实务公告	（168）
第一节	验资（独立审计实务公告第1号）	（168）
第二节	管理建议书（独立审计实务公告第2号）	（177）
第三节	小规模企业审计的特殊考虑（独立审计实务公告第3号）	（185）
第四节	盈利预测审核（独立审计实务公告第4号）	（192）
附录		
	中国注册会计师独立审计准则	（203）
后记		（302）

第一章 中国注册会计师独立 审计准则概论

本章共五节，第一、二、三节分别论述《中国注册会计师独立审计准则》（以下简称《独立审计准则》）的性质与作用、框架结构及国际比较，第四、五节分别说明《中国注册会计师独立审计准则序言》和《独立审计基本准则》。

第一节 独立审计准则的性质与作用

独立审计准则是我国注册会计师执行审计业务的权威性标准，注册会计师要真正做到正确理解和运用独立审计准则，必须首先认识其性质和作用。

一、独立审计准则的性质

（一）审计准则的定义与分类

审计准则，英文是 auditing standards，有人译为审计标准。各国审计部门或职业团体大都对审计准则作过定义，尽管对审计准则定义的表述存在一定差异，但其实质是基本一致的。他们对审计准则的定义有以下几点共识：

1. 审计准则是适应审计自身的需要和社会公众对审计的要求而产生、发展的，是审计实践经验的总结。

2. 审计准则是对审计主体的规范和要求，它规定了审计

人员应有的素质和专业资格，并对审计人员的审计行为予以规范和指导。

3. 审计准则提出了审计工作应达到的质量要求，是衡量和评价审计工作质量的依据。

4. 审计准则一般由政府审计部门或会计师职业团体制定、颁布。

5. 审计准则具有很高的权威性和很强的约束力，审计人员在执业中必须严格遵守。

结合以上认识，我们定义审计准则如下：所谓审计准则是由政府审计部门或会计师职业团体制定的，用以规定审计人员应有的素质和专业资格、规范和指导其执业行为、衡量和评价其工作质量的权威性标准。

审计准则按规范对象不同，可分为独立审计准则、政府审计准则和内部审计准则。

独立审计准则，又称注册会计师审计准则，或民间审计准则，其目的是为注册会计师执行独立审计业务建立标准和提供指南。比如，美国注册会计师协会（AICPA）颁布的《一般公认审计准则》（包括审计准则说明书），适用于注册会计师执行独立审计业务。美国的公认审计准则在国际上有很高的权威性和很大的影响力，除了对美国注册会计师审计实务直接产生影响外，对政府审计和内部审计以及其他国家审计准则乃至国际审计准则的建立，都起了重大作用。政府审计准则是为政府审计人员执行审计业务建立标准和提供指南。美国审计总署（GAO）早在1972年就颁布了政府审计准则。此后，许多国家也仿照美国制定了政府审计准则。内部审计准则是为内部审计人员执行业务建立标准和提供指南。美国内部审计师协会（IIA）于1978年颁布了《内部审计专业

实务准则》，对内部审计人员及其工作作出了原则性规定。

（二）审计准则的产生与发展

审计准则是总结广大审计人员的实践经验，适应社会的需要，为保证审计质量而产生的。世界上最早出现的审计准则是美国的审计准则，而美国最早的审计准则是美国注册会计师协会应联邦贸易委员会（FTC）的要求于1917年制定的“资产负债表审计备忘录”。1918年，发布了“编制资产负债表的公认方法”文告。1929年，发布了“财务报表验证”册子。1936年，又发布了“独立公共会计师对财务报表的审查”文件。所有这些早期的审计文告，对规范审计执业行为，保护注册会计师职业的健康发展起到了积极作用。1939年1月30日，美国注册会计师协会成立了“审计程序委员会”（CAP）。1972年，审计程序委员会更名为“审计准则执行委员会”（ASEC）。同年，审计准则执行委员会将审计程序委员会在其间所发布的1~54号“审计程序说明书”（SAP）汇编，作为第1号“审计准则说明书”（SASs）发布。审计准则执行委员会还发布了审计准则说明书第2~23号。1978年11月，美国注册会计师协会成立“审计准则委员会”（ASB），接替审计准则执行委员会的工作，负责制定公认审计准则。审计准则委员会从成立至1997年2月，发布了审计准则说明书第24~82号。现在，日本、英国、澳大利亚、加拿大、德国等西方主要发达国家以及我国的台湾、香港等都已形成了各自的独立审计准则体系。

在政府审计领域内，审计准则问题同样得到高度重视。到70年代，由于管理审计的广泛实施，扩大了政府审计与民间审计的差别，提出了为政府审计单独制定审计准则的要求。1972年，美国审计总署发表了《政府机构计划项目、活动和

职责的审计准则》(简称“黄皮书”)。这一准则就是结合政府审计的特殊性而制定的。此后,世界上许多国家的政府审计部门都根据本国情况制定了政府审计准则。

内部审计的真正发展是在 20 世纪 40 年代以后。1941 年美国内部审计师协会的建立是内部审计发展史上的一个里程碑。内部审计师们在工作实践中逐渐意识到,由于内部审计和外部审计在很多方面都有一定的区别,应该有自身的准则。于是,内部审计师协会于 1974 年成立了专业标准和职责委员会,负责制定内部审计准则,并于 1978 年 6 月通过了《内部审计专业实务准则》。此后,其他国家也制定了内部审计准则。

考察世界范围审计准则产生、发展的历史与现状,可发现各国审计准则正在不断趋向统一,国际化已经成为审计准则发展的必然趋势。在政府审计方面,1977 年,在联合国支持下,最高审计机关国际组织在秘鲁首都利马举行的会议上,通过了国际政府审计准则《利马宣言——审计规则指南》。此后,该组织又多次召开国际研讨会,并设立审计准则委员会负责国际政府审计准则的制定工作。在民间审计方面,对审计准则国际协调作出贡献最大的是 1977 年成立的国际会计师联合会。它颁布了一系列国际审计准则。这些准则对各国审计界有着重要影响。与此同时,内部审计的国际化趋向也越来越明显。美国内部审计师协会 50 年代以后逐步发展成为一个国际性学术组织,目前已有 100 多个会员国。《内部审计专业实务准则》就是该协会在 1978 年的国际性会议上通过的。

我国审计准则制定起步较晚,但也取得了显著成果。1983 年,我国成立了审计署。1988 年国务院颁布的《中华人民共和国审计条例》以及以后颁布的《中华人民共和国审计法》等,

标志着我国政府审计法规、规范制定工作的开始。截止至1996年底,审计署已颁布了38个政府审计规范。

我国1980年恢复注册会计师制度,1986年国务院发布了《中华人民共和国注册会计师条例》,1988年11月中国注册会计师协会正式成立以来,先后颁布了一系列执业规则。1994年1月1日《中华人民共和国注册会计师法》正式实施。这些法规和规则,对于促进我国注册会计师审计工作的开展,维护审计的独立性和权威性,起到了积极作用。根据我国《注册会计师法》第三十五条的规定,经财政部批准同意,中国注册会计师协会于1994年4月开始着手制定中国独立审计准则,当年10月组织起草小组正式开始工作。1996年1月1日开始施行第一批独立审计准则,1997年1月1日开始施行第二批独立审计准则。迄今我国已初步建立了独立审计准则体系。

在审计准则日趋国际化的同时,审计署已于1983年加入最高审计机关国际组织。中国注册会计师协会于1997年5月加入国际会计师联合会,这将有助于中国注册会计师职业走向世界。

(三) 独立审计准则与职业道德准则、质量控制准则、后续教育准则的关系

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,是注册会计师在执行独立审计业务过程中必须遵循的技术规范,是注册会计师审计工作质量的权威性判断标准。职业道德准则、质量控制准则及后续教育准则同样也是注册会计师职业规范体系的重要组成部分。这4个方面既相互联系又相互区别。

1. 独立审计准则与职业道德准则

职业道德准则是注册会计师在执行审计业务和提供其他服务时都应遵守的道德标准。职业道德准则与独立审计准则的联系体现在：一是独立审计准则中包含了对职业道德的一般要求，目的是为了保证审计准则的完整性；二是职业道德准则中也重复了独立审计准则的要求，主要是为了强调要求注册会计师在执行审计业务时，必须遵守独立审计准则，以确保其得以贯彻执行。职业道德准则与独立审计准则的区别也体现在两方面：一方面，职业道德准则适用于注册会计师提供的各种服务；而独立审计准则约束注册会计师执行独立审计业务，提供其他服务时可以参照执行。另一方面，职业道德准则着眼于从职业道德的角度对职业行为提出要求，而独立审计准则则着眼于从技术角度对审计人员及行为提出要求。职业道德准则与独立审计准则虽有重复的地方，但比独立审计准则适用面更宽一些。我国于1997年1月1日开始施行《中国注册会计师职业道德基本准则》。

2. 独立审计准则与质量控制准则

质量控制准则是指会计师事务所为确保审计质量符合独立审计准则的要求而制定和运用的控制政策与程序。独立审计准则与质量控制准则既相互联系，又相互区别。独立审计准则是执行每个审计项目都必须遵守的质量标准（技术标准），质量控制准则是会计师事务所对整个审计实务建立的质量控制标准（管理标准）。制定和实施质量控制准则的目的就是为了落实独立审计准则。我国于1997年1月1日开始施行《中国注册会计师质量控制基本准则》。

3. 独立审计准则与后续教育准则

职业后续教育是指注册会计师为保持和提高其专业胜任能力与职业水平，掌握和运用相关新知识、新技能、新法规

所进行的学习和研究。对已执业的注册会计师而言,由于新的执业环境、新的情况的出现,会不断提出新的更高的工作要求,因此,自觉接受和进行职业后续教育至关重要。可以说,职业后续教育应当贯穿于注册会计师的整个执业生涯。为了规范注册会计师职业后续教育,中国注册会计师协会根据《注册会计师法》,已制定了《中国注册会计师职业后续教育基本准则》,并于1997年1月1日开始实施。

审计准则和后续教育准则这两类规范尽管各自的目标和侧重点不同,但都是注册会计师必须遵守的职业规范,相互联系,相互支持,相互配合。审计准则规定了注册会计师审计工作应达到的质量标准,说明了审计工作应该怎么做才能达到要求,属技术规范(目的是控制工作质量)。后续教育准则规定的是注册会计师不断保持和提高其专业胜任能力与执业水平的要求及办法,属管理规范(目的是控制注册会计师人员素质)。毫无疑问,注册会计师要真正落实审计准则,就必须按照后续教育准则的要求进行后续教育。反之,审计准则随形势变化不断地修订完善,新的准则又成为后续教育的重要内容。

(四) 审计准则与审计目标、审计程序的关系

审计准则和审计目标之间的关系可表述为:审计目标决定审计准则,而审计准则实现审计目标。社会经济环境和社会公众需求的改变,会导致审计目标发生变化。而变化了的审计目标,需要制定和实施新的审计准则来保证实现。从国际及其他国家审计准则制定的历史过程,可以清楚地看到这一点。

审计程序是注册会计师为了取得有关审计证据而应用的审计技术方法。审计准则同审计程序的关系体现在以下几个

方面：

1. 审计准则同审计程序相比，处于更高层次。审计准则是确定符合特定环境需要的审计程序的基本依据，审计程序则是审计准则的质量要求在特定环境下的具体体现。

2. 审计准则具有广泛的适用性和较强的稳定性，适用于每项审计业务。审计程序则是收集证据的方法，具有特殊性和变动性。除某些审计程序是必不可少之外，绝大多数审计程序都是可以根据实际需要选用的。

3. 注册会计师在执行审计业务时，根据其专业判断，可确定使用或不使用某种审计程序。但却不能自由决定是否遵守审计准则的要求。

可见，审计准则是确保审计目标实现的保证措施，是制定审计程序的依据。

（五）审计准则与会计准则的关系

审计准则和会计准则是注册会计师手中的两把尺子，但其作用不同，审计准则是衡量审计主体的尺度，而会计准则则是衡量审计客体的尺度。会计准则约束的是被审计单位“认定”会计信息的过程，即会计责任的履行。审计准则约束的是注册会计师“再认定”会计信息的过程，即审计责任的履行。我国《独立审计基本准则》第四条（即独立审计的目的是对被审计单位会计报表的合法性、公允性及会计处理方法的一贯性发表审计意见）和第二十二条（即审计报告应当说明被审计单位会计报表的编制是否符合国家有关财务会计法规的规定，在所有重大方面是否公允地反映了其财务状况、经营成果和资金变动情况，以及所采用的会计处理方法是否遵循了一贯性原则），将审计准则和会计准则紧密联系起来。审计准则和会计准则的相互联系体现为：

1. 会计准则是审计准则的基础。会计准则是注册会计师评价会计报表的重要依据,会计准则制定得科学、合理与否,不仅影响会计工作的质量,而且也影响到审计准则的制定和审计工作的效果。

2. 审计准则的颁布、实施有助于提高会计准则的权威性。因为切实可行的审计准则的颁布和实施是对会计准则执行的有力约束。从两者之间存在的上述关系可看出,为了共同抓好会计信息的质量,会计准则和审计准则制定机构必须相互支持和配合工作。作为注册会计师,必须正确掌握和运用好这两把尺子。

二、独立审计准则的作用

(一) 制定、实施独立审计准则的作用

1. 为规范和指导审计工作提供依据,有利于推进审计工作规范化的进程。

2. 为衡量和评价审计工作质量提供依据,有利于审计工作质量的提高。

3. 有助于社会公众对审计工作结果的信任。

4. 有助于维护审计组织和审计人员的正当权益,使他们免受不公正的指责和控告。

5. 有助于推动审计理论的研究和现代审计人才的培养。

6. 有助于改革开放的顺利进行和审计事业的国际化。

(二) 制定、实施独立审计准则应遵循的原则和需要解决的主要矛盾

1. 制定独立审计准则应遵循的原则

(1) 务实原则。这一原则要求独立审计准则的制定要立足中国的实际情况,立足于中国注册会计师事业目前的需要及长远发展的客观要求,一切从实际出发,解决中国的实际

问题。而不能完全照抄西方发达国家的审计准则和国际审计准则。

(2) 接轨原则。这一原则要求制定独立审计准则应尽可能借鉴国际通行做法,在务实前提下尽可能与国际审计准则接轨。国际上已有的成文准则、习惯做法、专业术语,我国如果确实需要,又没有足够理由予以否定的,应尽可能消化吸收。

(3) 科学原则。这一原则要求制定审计准则要吸收审计理论研究的优秀成果,反映审计科学的精神实质,符合审计科学的客观要求,要立足于实践,对实践具有指导作用,并能经受理论与实践的双重检验。

(4) 配套原则。这一原则包含三层含义:

一是独立审计准则的制定应当与其他的法律、法规相配套,如注册会计师法、税法、证券法以及工商行政管理部门的有关法规等;

二是独立审计准则的制定应当与注册会计师职业规范体系相配套,即与职业道德准则、质量控制准则、后续教育准则等相配套;

三是独立审计准则体系内部的配套,即基本准则与具体准则、实务公告、规范指南等相互之间的配套。

2. 制定独立审计准则需要解决的矛盾

(1) 接轨与国情的矛盾。我们强调借鉴国际通行做法,强调与国际审计准则的逐步协调,但国内外的现实情况差异却十分明显。国外注册会计师审计发展已有 200 多年的历史,从理论到实务均已形成体系,注册会计师执业水平很高,而我国注册会计师恢复发展仅十余年时间,同注册会计师审计发达的国家相比,我国很多方面的条件明显不成熟,这无疑给

独立审计准则与国际接轨带来障碍，所以必须正确面对和处理好接轨与国情的矛盾。

(2) 规范与保护的矛盾。我们强调要通过独立审计准则的制定与实施，规范注册会计师的执业行为，使注册会计师按照严格、统一的准则执行业务，出具报告。对于没有按照准则要求执行业务的，要严格检查，严肃处理，从而保护社会公众和投资者的合法权益。但目前我国注册会计师执业的法律环境并不理想，必须通过独立审计准则的制定，明确区分注册会计师的审计责任与被审单位的会计责任，有效地保护照章执业的注册会计师，促进我国注册会计师事业的健康发展。

(3) 前瞻与现实的矛盾。我们强调独立审计准则应当具备一定的前瞻性，即应保持科学性和相对稳定性，但目前的实际做法却多种多样，其中不乏欠规范、非科学的东西。单纯考虑前瞻性，必然与现实脱节，而片面强调现实，又必然忽略科学性，从而不可能保持准则的相对稳定。因此，准则的制定应正确处理好这两者的关系。

第二节 独立审计准则的框架结构

独立审计准则与职业道德准则、质量控制准则、后续教育准则一起共同构成中国注册会计师职业规范体系。

我国独立审计准则的基本框架与结构，由以下 3 个层次组成：

第一层次：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，是对注册会计师专业胜任能力的基本要求和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。

第二层次：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，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。独立审计实务公告也是依据独立审计基本准则制定的，是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。

第三层次：执业规范指南。执业规范指南是依据第一、第二层次准则制定的，是对独立审计基本准则、具体准则和实务公告的解释和补充说明，为注册会计师执行各项审计业务提供可操作性的指导性意见。

截止至 1997 年底，中国注册会计师协会已颁布施行的独立审计准则有：

1. 《中国注册会计师独立审计准则序言》
2. 《独立审计基本准则》
3. 《独立审计具体准则第 1 号——会计报表审计》
4. 《独立审计具体准则第 2 号——审计业务约定书》
5. 《独立审计具体准则第 3 号——审计计划》
6. 《独立审计具体准则第 4 号——审计抽样》
7. 《独立审计具体准则第 5 号——审计证据》
8. 《独立审计具体准则第 6 号——审计工作底稿》
9. 《独立审计具体准则第 7 号——审计报告》
10. 《独立审计具体准则第 8 号——错误与舞弊》
11. 《独立审计具体准则第 9 号——内部控制与审计风险》
12. 《独立审计具体准则第 10 号——审计重要性》
13. 《独立审计具体准则第 11 号——分析性复核》

14. 《独立审计具体准则第 12 号——利用专家的工作》
15. 《独立审计具体准则第 13 号——利用其他注册会计师的工作》
16. 《独立审计具体准则第 14 号——期初余额》
17. 《独立审计具体准则第 15 号——期后事项》
18. 《独立审计实务公告第 1 号——验资》
19. 《独立审计实务公告第 2 号——管理建议书》
20. 《独立审计实务公告第 3 号——小规模企业审计的特殊考虑》
21. 《独立审计实务公告第 4 号——盈利预测审核》
22. 《中国注册会计师执业规范指南第 1 号——年度会计报表审计（试行）》
23. 《中国注册会计师执业规范指南第 2 号——审计工作底稿（试行）》
24. 《中国注册会计师执业规范指南第 3 号——验资（试行）》

第三节 独立审计准则的国际比较

一、独立审计准则框架结构的国际比较

独立审计准则应当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、不同部分之间应当互相配合。从其他国家制定审计准则的情况来看，在制定初期，因无经验可资借鉴，故没有很好地考虑准则的结构化、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，努力使之结构化、层次化。我国现在制定独立审计准则，有国外几十年制定审计准则的经验和我们制定

执业规则的经验可以借鉴，因此，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 3 个部分组成。国际会计师联合会下属的国际审计实务委员会已发布 32 个国际审计准则。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说明书 (SASs)、实务指南 (PNs) 和公告 (bulletins) 组成。美国的审计准则体系则由一般公认审计准则、审计准则说明书、审计指南 3 个部分组成。美国注册会计师协会下属的审计准则委员会除发布 10 条《一般公认审计准则》外，至 1997 年 2 月已发布了 82 号《审计准则说明书》，其中现行的《审计准则说明书》有 51 个，它们是：

第 1 号——审计程序汇编

第 7 号——前任审计师与后任审计师之间的沟通

第 8 号——在包括已审财务报表的文件中的其他信息

第 12 号——向客户律师询问有关诉讼、索赔及税务纠纷
事项

第 19 号——客户声明书

第 21 号——分部信息

第 22 号——计划与督导

第 25 号——一般公认审计准则与质量控制准则的关系

第 26 号——与财务报表相关联

第 29 号——在审计师提交的文件中对基本财务报表所
附信息的报告

第 31 号——证据事项

第 32 号——财务报表披露的充分性

- 第 37 号——联邦证券法规对文档的要求
- 第 39 号——审计抽样
- 第 41 号——工作底稿
- 第 42 号——对简要财务报表和所选财务数据的报告
- 第 43 号——审计准则综合公告
- 第 45 号——审计准则综合公告——1983
- 第 46 号——报告日后对遗漏程序的考虑
- 第 47 号——执行审计中的审计风险与重要性
- 第 48 号——计算机处理对财务报表审计的影响
- 第 50 号——对应用会计原则的报告
- 第 51 号——对编制用于他国的财务报表的报告
- 第 52 号——审计准则综合公告——1987
- 第 53 号——审计人员发现和报告错误与舞弊的责任
- 第 54 号——客户违法行为
- 第 55 号——财务报表审计中对内部控制结构的考虑
- 第 56 号——分析程序
- 第 57 号——会计估计的审计
- 第 58 号——对已审财务报表的报告
- 第 59 号——审计师对客户持续经营能力的考虑
- 第 60 号——审计中注意到的内部控制结构相关事项的
沟通
- 第 61 号——与审计委员会沟通
- 第 62 号——特殊报告
- 第 64 号——审计准则综合公告——1990
- 第 65 号——审计师在财务报表审计中对内部审计功能
的考虑
- 第 67 号——函证过程