

《中国注册会计师独立审计准则》

释义

(第三辑)



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

Dongbei University of Finance & Economics Press

《中国注册会计师 独立审计准则》释义

(第三辑)

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

图书在版编目(CIP)数据

《中国注册会计师独立审计准则》释义(第三辑)/中国注册会计师协会独立审计准则组编著. —大连:东北财经大学出版社, 1999.9

ISBN 7-81044-596-0

I. 中… II. 中… III. 注册-会计师-独立审计准则-中国-解释 IV. F239.22

中国版本图书馆 CIP 数据核字(1999)第 41618 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

网 址: <http://www.dufep.com.cn>

读者信箱: reader@dufep.com.cn

沈阳新华印刷厂印刷 东北财经大学出版社发行

开本: 850×1168 毫米 1/32 字数: 225 千字 印张: 9
印数: 1—50 000 册

1999 年 9 月第 1 版 1999 年 9 月第 1 次印刷

责任编辑: 宋玉平	责任校对: 尹秀英 孙 萍 刘铁兰 毛 杰
封面设计: 吴 伟	版式设计: 吴 伟

定价: 16.00 元

统一认识 规范执业 强化监督 维护秩序

(代 序)

—

当前，我国正处于历史发展的重要时期，经济建设成就巨大，在国际社会的地位日益提高，中国改革和发展的成绩在世界上影响深远。我国新一届政府提出的“一个确保、三个到位、五项改革”正一步一步地得到实施，并且取得了很大的成绩。这些成绩的取得是与我们的“改革开放”的基本国策紧密相连的。

1998年，在外有亚洲金融危机、内遇特大洪涝灾害的困难情况下，我国经济增长7.8%，非常不容易，极大地提高了全国人民战胜各种困难的信心。

在改革方面，中央国家机关机构改革取得成功，达到预期目标。金融改革、粮食流通体制改革、住房制度改革先后展开，并正在深化。“费改税”改革做了许多准备工作。在国有企业改革方面做了许多基础性的工作，三年脱困目标是一定能实现的。财政方面：一是保证了下岗职工的基本生活费；二是配合国家实行稽查特派员制度，注册会计师参与了大量的查账工作。

我们要看到成绩，看到问题，更要看到前途，惟其如此，才

能做好我们的各项工作。

二

我们一定要在新形势下，统一认识，转变观念，抓住重点，全面推进，把注册会计师工作做好。

国务院领导一直非常重视和关注我国注册会计师行业的发展，并做过许多重要论述和指示。我这里要特别强调，朱总理在1996年中国注册会计师协会全国特别代表大会上的书面讲话非常有针对性，至今仍然是我们做好注册会计师工作的重要的指导思想，全行业一定要深刻领会、认真贯彻。

搞好注册会计师工作要突出三个要点：

1. 注册会计师必须以履行经济工作的监督职责为己任

法律、法规规定要由注册会计师审计的，要统统交由注册会计师去审计。注册会计师在执业过程中一定要严格贯彻独立、客观、公正的原则，要依法办事，不得“奉命办事”，通同作弊的要取消资格、追究责任、依法严惩。

2. 注册会计师协会要在“三个统一”上下功夫

统一法律规范、统一执业标准、统一监督管理是协会工作的指导方针，是搞好行业建设的基础。注册会计师协会的职责是服务、监督、管理、协调。协会办的好不好也有一个衡量标准。

在协会的监督管理下，注册会计师行业是否能依法办事？对违法、违规执业者该处理的不处理是协会失职，不能睁只眼、闭只眼，不能做老好人，不能迁就。

在协会的协调、帮助下，尽快培养出一大批真正独立、客观、公正办事、社会公认的注册会计师。

协会要配合政府有关部门，建立健全会计法规体系及一系列规章制度。

协会要广泛开展国际合作，积极引进国际同行好的制度、经验和做法。关起门来保护不健全、不合格的注册会计师不是好事，不要怕开放市场，保护是有范围、有期限的，长期保护就会落后。对待开放，注册会计师行业一定要有思想准备，要有压力，要积极参与竞争。在开放过程中，不少事务所处于劣势，要分析原因，属于自身的问题要自己解决；属于政策方面的要提出来，由政府部门研究解决。总之，要一视同仁、公平竞争。协会是开放的协会，要在开放市场方面出好的政策。

协会对注册会计师、事务所的资格审批要严，老人老办法、新人新办法，再也不能马马虎虎，不能讲情面。当前已经到了非常关键的时刻，要特别严格审批新的注册会计师和事务所，要重新树立注册会计师行业的权威性和社会信誉。

3. 注册会计师、会计师事务所要逐步走向规范化，规范执业

要改善注册会计师行业的执业环境，就要统一管理，就要宣传，要向地方各部门、各行政领导进行宣传。国务院“三定”方案已经明确了注册会计师行业的归口管理问题，所以财政部的责任重大。

目前，注册会计师行业的人员素质还比较差，真正合格的不多，能够执行国际业务的更少，整个管理偏松，监督力度不够，查出问题的处罚也不严。去年以来这种情况有所好转，但执业人员弄虚作假的问题仍然存在，有的还相当严重。我们一定要齐心协力、克服困难、扎实工作，尽快改变这一状况，把注册会计师行业规范好、建设好。

(财政部项怀诚部长在中国注册会计师协会理事会第三次会议上的讲话摘要，1999年2月25日)

有规矩 才能成方圆

由中国注册会计师协会拟订的第三批独立审计准则经财政部批准于1999年2月4日颁布,1999年7月1日起施行。这是我国注册会计师职业规范体系建设的又一重要成果,标志着我国独立审计准则在总体上已与国际惯例接轨。第三批独立审计准则凝聚着独立审计准则组和中外方专家咨询组一年多来的辛勤劳动和智慧。在此,我代表中国注册会计师协会向他们表示衷心的感谢!

国务院领导精辟地指出,会计、审计制度及相关中介机构的科学、严密和法制化程度,是一个国家经济、金融秩序能否健康运行的重要基础。在社会主义市场经济体制下,会计信息质量直接影响着国家宏观经济决策的正确性和资源配置的有效性。建立一套科学、严密的注册会计师独立审计准则体系是有效实施会计信息质量监督的前提,也是衡量注册会计师执业质量的尺度。从1994年独立审计准则项目开始启动到第三批独立审计准则颁布实施,经过5年的努力,我国已基本建立了独立审计准则体系框架。独立审计准则的实施对提高会计信息质量,维护证券市场秩序,服务国企改革和保护投资者合法权益等方面将发挥越来越重要的作用。

作为注册会计师职业规范体系的重要组成部分,独立审计准则既规范事务所和注册会计师的执业行为,又保护事务所和注册会计师的合法权益。从前不久注册会计师行业清理整顿的情况看,前两批独立审计准则的颁布实施,对于统一与规范事务所和注册会计师的执业行为,提高执业质量起到了积极的促进作用。从这几年注册会计师行业发生的诉讼情况看,遵守独立审计准则

及其他职业规范是注册会计师防范执业风险、制止作假的根本办法。因此，贯彻执行独立审计准则是我们一项长期的工作任务，广大执业人员应该将是否认真贯彻执行独立审计准则与注册会计师行业能否取得社会公众信赖、我国注册会计师能否在国际舞台上取得应有的地位联系起来。今后，我们将坚定不移地继续推动独立审计准则的贯彻执行，进一步加大培训力度，主动协调有关方面关系，帮助事务所解决执行独立审计准则时遇到的问题，同时，对独立审计准则执行情况严格检查，对不认真执行的要坚决予以处罚，真正做到有法必依、执法必严。我坚信，通过大家的共同努力，随着注册会计师行业规范体系的逐渐完善，我国注册会计师行业必将成为一个令人信赖和尊重的行业，注册会计师的明天将更美好。

中国注册会计师协会秘书长 李勇

1999年8月10日

目 录

《独立审计具体准则第 16 号	
——关联方及其交易》释义	(1)
《独立审计具体准则第 17 号	
——持续经营》释义	(25)
《独立审计具体准则第 18 号	
——违反法规行为》释义	(51)
《独立审计具体准则第 19 号	
——与已审计会计报表一同披露的其他信息》释义	(67)
《独立审计具体准则第 20 号	
——计算机信息系统环境下的审计》释义	(87)
《独立审计具体准则第 21 号	
——了解被审计单位情况》释义	(111)
《独立审计具体准则第 22 号	
——考虑内部审计工作》释义	(119)
《独立审计具体准则第 23 号	
——管理当局声明》释义	(135)
《独立审计具体准则第 24 号	
——与管理当局的沟通》释义	(150)
《独立审计实务公告第 5 号	
——合并会计报表审计的特殊考虑》释义	(169)
《独立审计实务公告第 6 号	
——特殊目的业务审计报告》释义	(200)

附录一	关于印发第三批《中国注册会计师 独立审计准则》的通知·····	(217)
附录二	中国注册会计师独立审计准则大事记·····	(269)
附录三	中国注册会计师独立审计准则 制定与咨询组织成员名单（第三届）·····	(272)
后记	·····	(276)

《独立审计具体准则第 16 号 ——关联方及其交易》释义

一、关于《独立审计具体准则第 16 号——关联方及其交易》的一般说明

(一)制定《关联方及其交易准则》^① 的意义

一些单位从其自身利益出发,为了提高企业的社会形象,或为了体现领导者的经营业绩,或出于其他目的,往往利用非公平交易基础上的关联方交易,在财务报告中提供虚假信息,粉饰财务状况和经营成果;另外,即使当期的关联方交易是在公平交易基础上进行的,在将来也有可能以非公平交易的形式出现。因此,企业必须在会计报表中披露其关联方及其交易信息,以使社会公众能够对该企业的经营业绩做出合理评价。而注册会计师就有必要对关联方及其交易进行审计,以确定被审计单位是否按照企业会计准则的要求揭示和披露关联方及其交易,向社会提供了真实、可靠的会计信息。

制定《关联方及其交易准则》的意义可归纳为以下三个方面:

1. 有助于规范注册会计师的执业行为

通过制定《关联方及其交易准则》,为各会计师事务所和注册会计师提供了一套在执行会计报表审计业务时,对关联方及其交易进行审计所应遵循的统一的执业行为规范,促进各注册会计师按照所规定的审计程序,对重要事项予以充分关注,以应有的职业

^① 即《独立审计具体准则第 16 号——关联方及其交易》,下同。

谨慎态度去审计关联方及其交易,有效地发挥注册会计师的鉴证和服务作用。

2. 有助于保证注册会计师的执业质量

通过制定《关联方及其交易准则》,为会计师职业界和社会公众提供一套用于衡量关联方及其交易审计工作质量的权威性标准,促进各会计师事务所和注册会计师严格按照关联方及其交易准则的要求对关联方及其交易进行审计,努力提高业务素质和专业水平,尽量降低审计风险,保证审计工作质量。

3. 有助于明确注册会计师的执业责任

通过制定《关联方及其交易准则》,规定注册会计师在对关联方及其交易进行审计时的工作范围和要求,明确注册会计师的义务和责任,以便社会公众能够对审计结果做出正确的判断,避免注册会计师可能受到的不公正的指责和控告,维护注册会计师的正当权益,也有利于维护社会公众、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。

(二)《关联方及其交易准则》的框架结构和规范内容

《关联方及其交易准则》共分六章二十一条。

第一章“总则”(第一条至第三条),主要说明制定本准则的目的和依据、关联方以及关联方交易的定义、本准则的适用范围。

第二章“一般原则”(第四条至第六条),主要说明在关联方及其交易审计中,管理当局和注册会计师各自应负有的责任、关联方及其交易审计的局限性、注册会计师在审计过程中应充分了解有关情况。

第三章“识别关联方及其交易”(第七条至第十三条),主要规范了注册会计师在识别关联方及其交易的过程中,应实施的审计程序和应当予以充分关注的事项、审计关联方及其交易的注册会计师对其他注册会计师的责任、管理当局故意隐瞒关联方或关联方交易的原因。

第四章“审查关联方交易”(第十四条至第十六条),主要规范了在识别关联方及其交易之后,审查关联方交易时应当实施的审计程序、对重大关联方交易应当考虑追加的审计程序、注册会计师应当向被审计单位管理当局获取书面声明的事项。

第五章“编制审计报告时的考虑”(第十七条至第十九条),主要规范了注册会计师应当根据对关联方及其交易的审计结论,确定其对审计意见的影响以及在不同情况下所应出具的审计意见的类型。

第六章“附则”(第二十条至第二十一条),主要说明本准则的解释权与生效日。

二、关于“总则”的说明

(一)制定《关联方及其交易准则》的目的与依据

本准则第一条规定:“为了规范注册会计师在会计报表审计中对关联方及其交易的审计,明确工作要求,保证执业质量,根据《独立审计基本准则》,制定本准则。”这一规定明确了制定《关联方及其交易准则》的目的和依据。

1. 制定目的

《关联方及其交易准则》的制定目的:一是规范关联方及其交易的审计业务。要求注册会计师应对企业在会计报表中所揭示和披露的关联方及其交易进行审计,以提高会计信息质量。二是明确关联方及其交易审计的工作要求,保证执业质量。包括注册会计师对关联方及其交易所应实施的审计程序、应予以充分关注的事项、所负有的审计责任等,以确保关联方及其交易审计执业质量。注册会计师只有严格按照《关联方及其交易准则》的要求对关联方及其交易进行审计,才能保证上述目标的实现。

2. 制定依据

《独立审计基本准则》属于独立审计准则的第一个层次,《关联方及其交易准则》属于独立审计准则体系的第二个层次,隶属于

《独立审计基本准则》。《关联方及其交易准则》是根据《独立审计基本准则》制定的。《独立审计基本准则》第二十二条规定：“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。”这就要求注册会计师应对企业的会计报表进行审计，以确定其是否符合《企业会计准则》的规定。而《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》中规定：在企业与关联方发生交易的情况下，企业应当在会计报表附注中披露关联方关系的性质、交易类型及其交易要素。因此，就必须制定《关联方及其交易准则》以规范关联方及其交易的审计业务。另外，《审计计划准则》第七条也规定：在编制审计计划时，注册会计师应当对关联方及其交易予以特别考虑。

（二）关联方、关联方交易的含义

《关联方及其交易准则》第二条规定：“本准则所称关联方、关联方交易等与企业会计准则的相关概念一致。”

《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》第四条对关联方的含义做了如下解释：

“在企业财务和经营决策中，如果一方有能力直接或间接控制、共同控制另一方或对另一方施加重大影响，本准则将其视为关联方；如果两方或多方同受一方控制，本准则也将其视为关联方。”

《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》还对控制、共同控制、重大影响等概念做了定义：

控制是指有权决定一个企业的财务和经营决策，并能据以从该企业的经营活动中获取利益。

共同控制是指按合同约定对某项经济活动所共有的控制。

重大影响是指对一个企业的财务和经营政策有参与决策的权利，但并不决定这些政策。参与决策的途径主要包括：在董事会或

类似的权力机构中派有代表、参与政策的制定过程、相互交换管理人员,或使其他企业依赖于本企业的技术资料等。

所谓关联方主要是指:(1)直接或间接地控制其他企业或受其他企业控制以及同受某一企业控制的两个或多个企业(例如,母公司、子公司、受同一母公司控制的子公司之间)。(2)合营企业。(3)联营企业。(4)主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员。(5)受主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员直接控制的其他企业。

《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》第八条对关联方交易定义如下:

“关联方交易是指在关联方之间发生转移资源或义务的事项,而不论是否收取价款。”

例如,(1)购买或销售商品。(2)购买或销售除商品以外的其他资产。(3)提供或接受劳务。(4)代理。(5)租赁。(6)提供资金(包括以现金或实物形式的贷款或权益性资金)。(7)担保和抵押。(8)管理方面的合同。(9)研究与开发项目的转移。(10)许可协议。(11)关键管理人员报酬。

关于关联方、关联方交易的具体内容可参阅《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》。

《国际审计准则第 17 号——关联方》中对关联方、关联方交易的定义也是采用《国际会计准则第 24 号——关联方披露》第四条所给出的定义:“关联方——在进行财务和经营决策中,如果有一方有能力控制另一方或对另一方施加重大影响,则认为他们是关联方。”“关联方交易——关联方之间相互转移资源或义务,不论是否收取价款。”可见,国际审计准则在审计准则中对关联方、关联方交易的定义方式、内容同我国大体一致。只是在范围上,国际审计准则将受主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员重大影响的其他企业作为关联方,而未将合营企业视为关联

方。

(三)《关联方及其交易准则》的适用范围

本准则第三条规定：“注册会计师执行会计报表审计以外的其他审计业务，除有特定要求者外，应当参照本准则办理。”这一规定应从以下两个方面来理解：

第一，注册会计师在执行会计报表审计业务时，应遵循本准则的规定。会计报表审计是指注册会计师依法接受委托，按照独立审计准则的要求，对被审计单位的会计报表实施必要的审计，获取充分、适当的审计证据，并对会计报表发表审计意见。所称会计报表是指须经注册会计师审计的年度会计报表和期中会计报表。

第二，注册会计师在执行会计报表审计以外的其他审计业务时，除有特定要求者外，也应当遵循本准则的规定。其他审计业务是指注册会计师对企业合并、分立、清算事宜等执行审计业务，出具有关的报告；验证企业资本，出具验资报告等审计业务。在执行这类审计业务时，如涉及关联方及其交易审计问题，也应参照本准则办理。

应当指出的是，本准则目前仅适用于对上市公司的审计，其主要原因有四：一是上市公司对关联方及其交易的审计相对于其他企业更为迫切；二是为了满足证券市场监管和证券市场运作的需要；三是为了与上市公司信息披露的要求协调一致；四是上市公司的会计核算和信息披露基础较好，便于实施。

三、关于“一般原则”的说明

(一)管理当局的责任与注册会计师的责任

本准则第四条规定：“按照企业会计准则的要求识别和披露关联方及其交易是被审计单位管理当局的责任。实施必要的审计程序，获取充分、适当的审计证据，以确定被审计单位是否按照企业会计准则的要求识别和披露关联方及其交易是注册会计师的责任。”

这一规定可从如下两个方面加以理解：

第一，管理当局的责任是指被审计单位对在会计报表中所披露的关联方及其交易所负的责任。关联方及其交易的识别和披露是由被审计单位进行的，因而被审计单位对其所识别和披露的关联方及其交易负责，其中包括在会计报表附注中披露关联方的性质、交易类型及其交易要素，并对所披露的信息的真实性和可靠性负责。

第二，注册会计师的责任是指注册会计师执行会计报表审计业务，对关联方及其交易进行审计、出具审计报告所应付的责任。注册会计师在审计关联方及其交易过程中，应当按照《关联方及其交易准则》的要求，实施必要的审计程序，获取充分、适当的审计证据，以判断被审计单位所识别和披露的关联方及其交易是否符合企业会计准则的规定，将其判断所得的结论在审计报告中表达出来，并对其审计报告的真实性和合法性负责。

（二）关联方及其交易审计的局限性

本准则第五条规定：“由于关联方及其交易的复杂性及内部控制、审计测试的固有限制，注册会计师依据独立审计准则进行审计，并不能保证发现关联方及其交易的所有错报、漏报。”

审计测试的固有限制是指由于抽样审计的运用以及审计时间和审计成本的限制，注册会计师只能对关联方及其交易在所有重大方面是否符合企业会计准则的要求发表意见，而不可能发现关联方及其交易的所有错报、漏报。因而，难免出现在关联方及其交易的某些方面，甚至是重大方面存在错报、漏报而未被发现的情况。内部控制的固有限制是指内部控制制度无法完全保证被审计单位的管理目标一定能够实现，再好的内部控制制度也可能因执行人对制度本身并不十分清楚、判断失误或由于个人疏忽等造成执行上的偏差，有关业务人员相互串通或管理人员舞弊，而故意回避或不执行内部控制所应遵循的程序等使内部控制制度失效。加