

《中国注册会计师独立审计准则》

问题解答

(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

DUFEP

Dongbei University of Finance & Economics Press

《中国注册会计师独立 审计准则》问题解答

(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》问题解答(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 7-81044-597-9

I. 中… II. 中… III. 注册-会计师-独立审计准则-中国-问题解答 IV. F239.221-44

中国版本图书馆 CIP 数据核字(1999)第 41593 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: 175 千字 印张: 7

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: 林 波 郑 义

那 欣 戴 求

封面设计: 吴 伟

版式设计: 吴 伟

定价: 16.00 元

建立和完善注册会计师职业规范体系 是规范注册会计师执业行为 保证执业质量的基石

(代序)

制定独立审计准则是一件重要的事情。中国自 1980 年恢复注册会计师制度以来,十分重视注册会计师职业规范的建设,坚持把注册会计师行业纳入规范化、法治化的轨道。特别是自 1994 年中国开始制定独立审计准则以来,经财政部批准分别于 1996 年 1 月 1 日和 1997 年 1 月 1 日施行了两批独立审计准则,并于 1998 年印发了第三批独立审计准则征求意见稿。独立审计准则的陆续出台,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,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起到了积极作用。

现在,我愿就独立审计准则有关问题谈几点看法:

1. 独立审计准则与《中华人民共和国注册会计师法》

注册会计师行业既是市场经济的产物,又是市场经济赖以存在和发展的条件。市场经济是法治经济,是秩序经济。目前,我国初步建立了社会主义市场经济体制,国家对市场经济的管理不再是主要依靠行政手段,而是通过立法,通过建立健全法律、法规,用法制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,应该与市场经济相适应,是一个有秩序的行业。试想,

如果注册会计师行业没有法制，没有秩序，那将会导致什么后果？将会导致注册会计师执业无所遵从，难以保证审计质量；将会损害社会公众利益，损害投资者和其他利害关系人利益，扰乱国家经济秩序，祸国殃民，社会将对注册会计师这个行业极度不信任。所以，要保证注册会计师行业健康有序的发展，就要建立健全法制，加强立法和执法。

自1994年1月1日起施行的《中华人民共和国注册会计师法》（以下简称《注册会计师法》）是规范注册会计师行为的母法，为独立审计准则的制定提供了法律依据和条件。随着社会主义市场经济的发展和需要，独立审计准则补充了许多新的内容，也为今后修改《注册会计师法》奠定了基础。比如，独立审计准则中的审计责任和会计责任。这两种责任要划分清楚，谁的责任谁承担。但是在实际工作中，有的部门对此不理解，甚至强行要求注册会计师将有关独立审计准则中已规定的内容从审计报告中删去，混淆了注册会计师的审计责任和被审计单位的会计责任，干扰了注册会计师执业行为。如果把会计责任和审计责任写进《注册会计师法》，从法律上予以明确，情况可能就好得多。这里只是举了一个例子。

2. 独立审计准则与会计信息质量

会计工作是经济管理工作的重要基础。在社会主义市场经济条件下，会计信息质量非常重要，它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，实行企业会计报表注册会计师审计制度是保证会计信息质量的重要一环。

目前，国家对上市公司监管所依据的信息，主要来自上市公司的会计报表和注册会计师对此出具的审计报告，注册会计师在某种程度上已成为上市公司监管的第一道防线，在证券市场上扮演着越来越重要的角色。1998年注册会计师对773家上市公司的1997年年度会计报表进行审计时，出具非标准审计报告占审

计报告总数的比率为 12.29%，而在 1993 年和 1994 年仅为 2.2% 和 2.6%，1995 年和 1996 年上升为 11.46%、9.16%。非标准审计报告所占比率逐年提高，不仅说明注册会计师增强了应有的职业谨慎，也说明独立审计准则在注册会计师执业中起了重要的作用。从某种意义上说，注册会计师通过对上市公司年度会计报表的审计，实施了对上市公司的监管，保证了会计信息的质量。

不仅上市公司需要注册会计师审计，国有企业及其他企业也需要注册会计师审计。国务院《关于整顿会计工作秩序，进一步提高会计工作质量的通知》（国发〔1996〕16 号）明确指出：“为了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，要依法实行企业年度会计报表审计。”可见，国家对注册会计师在整顿会计工作秩序、规范和加强会计工作、保证会计信息质量方面寄予厚望。随着独立审计准则框架体系的逐步完善，注册会计师执业行为日益规范，执业水平不断提高，注册会计师行业必将成为享有较高公信力的行业，并为维护会计秩序，保证会计信息质量做出应有的贡献。

3. 独立审计准则与注册会计师职业道德

独立审计准则既规范注册会计师又保护注册会计师，是一把双刃剑。从国内外审计失败的教训看，注册会计师不遵守独立审计准则是导致审计失败的主要原因；遵守了独立审计准则不仅不容易产生审计失败，还会为注册会计师摆脱不良客户导致的诉讼提供充分的法律依据。因此，我们应当加紧制定独立审计准则，修订和完善已颁布的独立审计准则，为注册会计师提供既符合国际惯例又切合中国实际的职业规范，促使注册会计师按照独立审计准则执业，提高业务素质和执业水平。

毋庸讳言，虽然中国的注册会计师行业起步较晚，但也有许多沉痛的教训，如注册会计师出具虚假报告引发的“北京长城”、

“海南华水”、“深圳原野”、“琼民源”、“红光实业”等事件，还有许多由于注册会计师原因导致的诉讼案件，不仅给我国注册会计师行业造成很坏的影响，也给国家和社会公众带来巨大的经济损失，教训极为惨痛。从目前来看，这些事件和诉讼主要是个别注册会计师不遵守职业规则，不遵守独立审计准则，单纯追逐经济利益造成的，也是某些注册会计师不讲职业道德造成的。注册会计师行业要讲职业道德，是要讲职业品德、职业纪律、专业胜任能力和职业责任。这四个方面都很重要，缺一不可。要在行业内强化注册会计师职业道德意识，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。

强化注册会计师职业道德意识离不开行业监管。独立审计准则作为注册会计师的行业法规，应该是我们行业监管的主要依据，所以我们要对执业质量差、违反职业道德、与客户串通舞弊、弄虚作假的注册会计师从严处理，“杀一儆百”，使注册会计师在时刻自省、自警、自重的同时，继续加强注册会计师后续教育，通过多渠道、多形式、多层次培训，尽快使注册会计师掌握独立审计准则，真正树立职业道德意识，在社会主义市场经济中起到应有的作用。

（财政部张佑才副部长在第三届中国注册会计师独立审计准则中外方专家咨询组第二次会议上的讲话摘要，1998年12月27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,对于统一和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加美好。

中国注册会计师协会秘书长 李勇

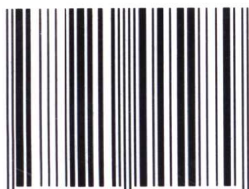
1999年8月10日

封面设计：吴 伟

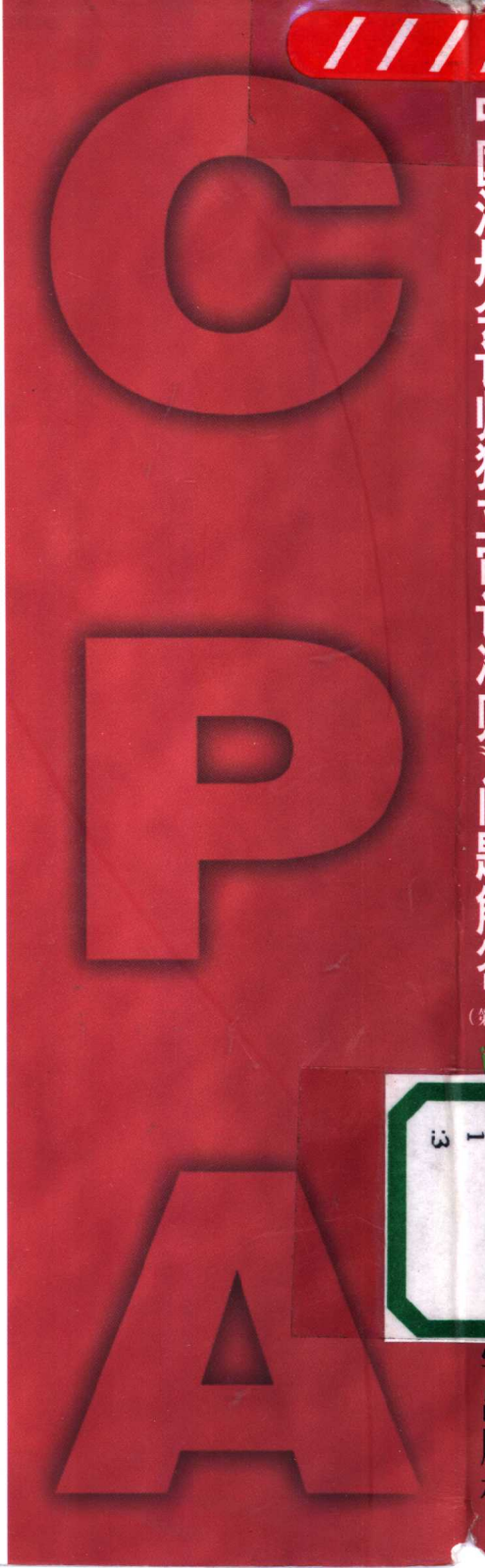
ISBN 7-81044-597-9/F-1264

定价：16.00 元

ISBN 7-81044-597-9



9 787810 445979 >



目 录

《独立审计具体准则第 16 号 ——关联方及其交易》问题解答	(1)
《独立审计具体准则第 17 号 ——持续经营》问题解答	(22)
《独立审计具体准则第 18 号 ——违反法规行为》问题解答	(39)
《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》问题解答	(47)
《独立审计具体准则第 20 号——计算机信息 系统环境下的审计》问题解答	(64)
《独立审计具体准则第 21 号 ——了解被审计单位情况》问题解答	(86)
《独立审计具体准则第 22 号 ——考虑内部审计工作》问题解答	(91)
《独立审计具体准则第 23 号 ——管理当局声明》问题解答	(104)
《独立审计具体准则第 24 号 ——与管理当局的沟通》问题解答	(114)
《独立审计实务公告第 5 号 ——合并会计报表审计的特殊考虑》问题解答	(133)
《独立审计实务公告第 6 号 ——特殊目的业务审计报告》问题解答	(155)

附录一	财政部 中国人民银行文件 关于做好企业的银行存款 借款及往来款项函证工作的通知·····	(173)
附录二	财政部文件 关于明确注册会计师验资报告作用的通知·····	(179)
附录三	财政部文件 关于印发《会计师事务所从事基本建设工程预算 结算 决算审核暂行办法》的通知·····	(181)
附录四	中国注册会计师协会文件 关于注册会计师在执业过程中应充分关注计算机 2000 年问题的紧急通知·····	(191)
附录五	中国注册会计师协会文件 关于印发《关于注册会计师在会计报表审计中关注计算机 2000 年问题的意见》的通知·····	(195)
后记	·····	(209)

《独立审计具体准则第 16 号 ——关联方及其交易》问题解答

1. 制定《关联方及其交易准则》^① 的意义是什么？

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一套在执行会计报表审计时对关联方及其交易项目进行审计所应遵循的统一的执业行为规范，促使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，以应有的职业谨慎态度去对关联方及其交易进行审计，有效地发挥注册会计师的鉴证和服务作用。

^① 即《独立审计具体准则第 16 号——关联方及其交易》，下同。

(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》，为注册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。

2. 《关联方及其交易准则》包括哪些内容？

《关联方及其交易准则》共分六章二十一条，包括：

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的有关情况。

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，对关联方及其交易进行审计时，注册会计师与其他注册会计师的沟通，管理当局故意隐瞒关

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。

3. 什么是关联方？

《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。

《国际审计准则 17——关联方》对关联方的定义是采用《国际会计准则 24——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。”可见，国际审计准则对关联方的定义方式、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。

4. 什么是关联方交易？

《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。

《国际审计准则 17——关联方》对关联方交易的定义也是采用《国际会计准则 24——关联方披露》第四条所给出的定义：“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。”

5. 《关联方及其交易准则》适用于哪些审计业务？

(1) 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。

(2) 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时，也应参照本准则办理。

应当指出的是，本准则目前仅适用对上市公司的审计，其主要原因有四：一是上市公司具有投资者众多、社会影响大，会计信息披露要求高的特点，上市公司对关联方及其交易的审计相对其他企业更为迫切；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。