

中国注册会计师独立审计准则汇编

(1995 — 1999)

Codification of China's
Independent Auditing Standards

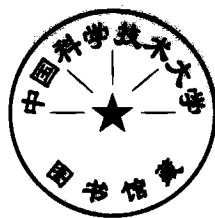


中国注册会计师协会 编

中国注册会计师 独立审计准则汇编

(1995—1999)

中国注册会计师协会 编



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汇编/中国注册会计师协会编. - 大连:东北财经大学出版社,1999.3(1999.11 重印)

ISBN 7-81044-522-7

I. 中… II. 中… III. 会计师,注册-审计-工作条例-汇编-中国 IV. F239.221

中国版本图书馆 CIP 数据核字(1999)第 07944 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:dufep@mail.dlptt.ln.cn

东北财经大学印刷厂印刷 东北财经大学出版社发行

开本:850×1168 毫米 1/32 字数:139 千字 印张:7

印数:60 001—65 000 册

1999 年 3 月第 1 版

1999 年 11 月第 6 次印刷

责任编辑:宋玉平

责任校对:尹秀英 刘铁兰

封面设计:钟福建

版式设计:刘瑞东

定价:11.00 元

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 （代序）

1998 年 12 月 27 日

张佑才

尊敬的各位专家、女士们、先生们：

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开幕之际，我谨代表财政部，并以我个人的名义对会议的召开表示热烈的祝贺！向莅临本次会议并热心于中国注册会计师法规建设的各位专家表示热烈的欢迎和衷心的感谢！

中国注册会计师独立审计准则中外方专家咨询组自 1996 年成立以来，在财政部的领导下，在各位专家的共同努力下，为中国独立审计准则的制定和颁布提供了许多很好的建议。财政部有关部门对各位专家的工作非常重视，采纳了所提出的大多数建

议。各位专家卓有成效的工作为推动中国独立审计准则的发展做出了有益的贡献，我对诸位所做的努力表示赞赏。

本次会议是第三届中国注册会计师独立审计准则中外方专家咨询组最后一次会议，也是最重要的一次会议。按照独立审计准则的制定程序，在本次会议上，各位专家要对第三批独立审计准则拟定稿提出最后修订意见，这是对独立审计准则在正式颁布前最后把关，责任重大，意义深远。各位专家都是来自各个部门、各个领域的权威人士，具有丰富的知识和很深的造诣，希望大家畅所欲言，针对准则存在的不足和缺陷，提出好的修订意见。

今年是不平凡的一年。从我们国家来看，亚洲金融危机影响继续加深，中国部分地区遭受严重洪涝灾害，给我们的经济带来了较大的负面影响。面对严峻的形势，中国政府果断采取了积极的货币政策，扩大国内需求，加大基础设施建设，开展灾后重建工作，同时开拓国际多元化市场。这些政策取得了明显的效果，经济增长继续保持了较快速度，国际收支良好，人民币汇率稳定。从我们这个行业来看，在财政部的领导下，中国注册会计师协会做了几件重要事情：一是注册会计师行业清理整顿；二是具有从事证券、期货相关业务资格的事务所脱钩改制；三是国家会计学院正式立项，开工在即。国务院领导对此都很重视。目前清理整顿工作已初

见成效，基本上达到了“清师、清所、清业务”的目的；具有从事证券、期货相关业务资格的事务所脱钩改制工作也在紧锣密鼓地进行，根据报送材料情况看，估计绝大部分事务所能在年前完成脱钩改制；国家会计学院建设筹备工作进展顺利，争取在2000年正式招收学员。这几件事影响很大，不仅引起了注册会计师行业的强烈反响，也引起了社会各界的普遍关注。所以，无论从我们国家还是从我们这个行业来说，今年都是不平凡的一年，是取得显著成绩的一年。

制定独立审计准则也是一件重要的事情。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、法制化的轨道。特别是自1994年中国开始制定独立审计准则以来，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，维护投资者的利益具有积极的作用。独立审计准则作为中国注册会计师职业规范体系的重要组成部分，作为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，得到了广大注册会计师和社会各界的欢迎。根据《中国注册会计师事业发展“九五”计划

和 2010 年 远景规划》，我们的计划是用 3 至 5 年的时间，建立起包括独立审计准则、职业道德准则、质量控制准则和后续教育准则在内的中国注册会计师职业规范体系。

现在，我愿就独立审计准则有关问题谈几点看法：

第一，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。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，也应该与市场经济相适应，成为一个有秩序的行业。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，损害投资者的利益，扰乱国家经济秩序，祸国殃民，使社会对注册会计师这个行业产生极度不信任感。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。

《中华人民共和国注册会计师法》（以下简称《注册会计师法》）自 1994 年 1 月 1 日起施行以来，

对发挥注册会计师在社会经济活动中的鉴证和服务作用，加强对注册会计师的管理，维护社会公共利益和投资者的合法权益，促进社会主义市场经济的健康发展起到了重要作用。《注册会计师法》是规范注册会计师的母法，为独立审计准则的制定提供了法律依据和条件，可以说是纲与目的关系。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：按照独立审计准则的要求出具审计报告，保证审计报告的真实性和合法性是注册会计师的审计责任；建立健全内部控制制度，保护资产的安全完整，保证会计资料的真实、合法、完整是被审计单位的会计责任。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了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。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。这只是举一个例子。

第二，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，整顿会计工作秩序，强化会计监督，是国家加强和改善宏观调控，维护经济秩序，创造良好经济环境的重要

前提，也是企业管理当局担负的不可推卸的责任。维护会计工作秩序，强化会计监督，最重要的是建立健全包括国家监督、社会监督和单位内部审计监督在内的会计监督体系。国家对企业加强社会会计监督，也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。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，注册会计师审计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%和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。注册会计师审计上市公司，旨在对上市公司会计报表的合法性、公允性和会计处理方法的一贯性发表审计意见。如果注册会计师

出具了非标准审计报告，表明会计报表的合法性或公允性或会计处理方法的一贯性存在程度不同的问题，或需要在某一方面应予以强调。上市公司为了避免注册会计师出具这种类型的审计报告，无论是否情愿，都得遵守《企业会计准则》及国家其他有关财务会计法规。在某种意义上说，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。根据国务院的有关文件，到 2000 年，依法应当实行会计报表注册会计师审计制度的所有企业，必须实行年度会计报表注册会计师审计制度。因为随着社会主义市场经济体制的确立和发展，政府不再直接管理企业，逐渐将一些管理职能移交给社会中介机构。而且，会计报表使用人日渐增多，他们需要通过分析会计报表据以做出经济决策，因此，最为关心会计信息的真实性和合法性。注册会计师的职能之一就是通过审计对会计报表进行鉴证，审计后的会计报表可以获得社会公众的信赖。注册会计师审计作为会计监督体系的重要组成部分，国家对此十分重视。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制

度。”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。

第三，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因接受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执业规范，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。

无庸讳言，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主观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执业规则、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。各行各业都应讲职业道德，注册会计师行业更应注意这个问题。注册会计师为社会提供鉴证和服务，如果没有良好的职业道德，不负责任，不讲原则，谁敢相信你做的业务呢？因此，注册会计师行业要讲职业道德。具体来说，就是要讲职业品德、职业纪律、专业胜任能力和职业责任。这四个方面都很重要，缺少哪一方面都不行。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。我们要坚决查处违法乱纪的注册会计师和事务所。对因执业质量差、违反职业道德、与客户串通舞弊、弄虚作假的注册会计师要予以从严处理，“杀一儆百”，使注册会计师时刻自省、自警、自重。当然，注册会计师具备良好的职业道德应以为客户提供优质服务为基础。注册会计师光有职业品德、职业纪律和职业责任还是不够的，关键是要有专业胜任能力，要有较高的业务素质，要掌握与执业有关的理论和技术。目前我国注册会计师队伍已呈现出专业化、知识化和年轻化的趋势，但由于历史原因，有些注册会计师的业务素质并不高，不具备执业所必

需的理论和技術，不能适应执业的要求。我们要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，充分树立职业道德意识，在社会主义市场经济中起到应有的作用。

女士们、先生们：

新的世纪即将来临，随着中国社会主义市场经济的进一步发展，中国会计市场将日益扩大，中国注册会计师行业必将是一个生机盎然的行业。我们希望各位专家一如既往地支持我们这个行业，积极参与中国注册会计师法规建设，为中国注册会计师行业的繁荣与发展做出新的贡献。

预祝会议取得圆满成功！

谢谢各位。

目 录

独立审计准则	(1)
财政部关于印发第一批	
《中国注册会计师独立审计准则》的通知	(1)
关于印发第二批	
《中国注册会计师独立审计准则》的通知	(3)
关于印发第三批	
《中国注册会计师独立审计准则》的通知	(5)
中国注册会计师独立审计准则序言	(7)
独立审计基本准则	(11)
独立审计具体准则	(15)
独立审计具体准则第 1 号——会计报表审计	(15)
独立审计具体准则第 2 号——审计业务约定书	(21)
独立审计具体准则第 3 号——审计计划	(25)
独立审计具体准则第 4 号——审计抽样	(31)
独立审计具体准则第 5 号——审计证据	(37)
独立审计具体准则第 6 号——审计工作底稿	(43)
独立审计具体准则第 7 号——审计报告	(49)

独立审计具体准则第 8 号——错误与舞弊	(57)
独立审计具体准则第 9 号	
——内部控制与审计风险	(63)
独立审计具体准则第 10 号——审计重要性	(73)
独立审计具体准则第 11 号——分析性复核	(79)
独立审计具体准则第 12 号	
——利用专家的工作	(85)
独立审计具体准则第 13 号	
——利用其他注册会计师的工作	(91)
独立审计具体准则第 14 号——期初余额	(97)
独立审计具体准则第 15 号——期后事项	(101)
独立审计具体准则第 16 号	
——关联方及其交易	(107)
独立审计具体准则第 17 号——持续经营	(115)
独立审计具体准则第 18 号——违反法规行为 ...	(123)
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	(129)
独立审计具体准则第 20 号	
——计算机信息系统环境下的审计	(135)
独立审计具体准则第 21 号	
——了解被审计单位情况	(139)
独立审计具体准则第 22 号	
——考虑内部审计工作	(145)
独立审计具体准则第 23 号——管理当局声明 ...	(149)
独立审计具体准则第 24 号	
——与管理当局的沟通	(153)

独立审计实务公告	(159)
独立审计实务公告第 1 号——验资.....	(159)
独立审计实务公告第 2 号——管理建议书.....	(165)
独立审计实务公告第 3 号	
——小规模企业审计的特殊考虑.....	(169)
独立审计实务公告第 4 号	
——盈利预测审核.....	(173)
独立审计实务公告第 5 号	
——合并会计报表审计的特殊考虑.....	(181)
独立审计实务公告第 6 号	
——特殊目的业务审计报告.....	(187)
其他相关准则	(193)
关于印发《中国注册会计师职业道德基本准则》	
等三个基本准则的通知	(193)
中国注册会计师职业道德基本准则.....	(195)
中国注册会计师质量控制基本准则.....	(199)
中国注册会计师职业后续教育基本准则.....	(205)

独立审计准则

财政部关于印发第一批 《中国注册会计师独立审计准则》 的 通 知

财会协字 [1995] 48 号 1995 年 12 月 25 日

各省、自治区、直辖市财政厅（局）、注册会计师协会：

为了规范注册会计师的执业行为，促进注册会计师行业的健康发展，根据《中华人民共和国注册会计师法》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》，包括《中国注册会计师独立审计准则序言》、《独立审计基本准则》、《独立审计具体准则第 1 号——会计报表审计》、《独立审计具体准则第 2 号——审计业务约定书》、《独立审计具体准则第 3 号——审计计划》、《独立审计具体准则第 4 号——审计抽样》、《独立审计具体准则第 5 号