



中国注册会计师 独立审计准则学习指导3

何新川 刘明辉 主编



东北财经大学出版社

99
F239.221
5
2:3

中国注册会计师独立审计准则 学习指导 3

何新川 刘明辉 主 编
于延琦 林英士 副主编
孙 坤 方红星



东北财经大学出版社



3 0103 8683 1

图书在版编目(CIP)数据

中国注册会计师独立审计准则学习指导 3/何新川、刘明辉
主编. —大连:东北财经大学出版社,1999.5
ISBN 7-81044-525-1

I. 中… II. ①何… ②刘… III. 会计师-独立审计准则
-中国-学习参考资料 IV. F239.221

中国版本图书馆CIP数据核字(1999)第16333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

大连理工大学印刷厂印刷 东北财经大学出版社发行

开本:850×1168毫米 1/32 字数:323千字 印张:12 7/8

印数:1—6 000册

1999年5月第1版

1999年5月第1次印刷

责任编辑:迟 诚
封面设计:冀贵收

责任校对:众 笑
版式设计:单振敏

定价:24.00元

中国注册会计师实务丛书

编审委员会

主任委员(丛书总主编)

陈建明 天健会计师事务所首席合伙人,中国注册会计师独立审计准则组副组长,博士

何新川 辽宁省注册会计师协会秘书长

刘明辉 东北财经大学教授、博士,中国注册会计师独立审计准则组成员

委员(按姓氏笔画为序)

于延琦	方红星	王桂华	王鹏程	叶欣
刘明辉	齐振梅	何新川	张龙平	陈建明
林启云	林英士	林钟高	罗梅	杨雄胜
周首华	胡少先	姜楠	常志安	黄世忠

总 前 言

注册会计师职业既是市场经济发展的必然产物,又是市场经济赖以健康运行的必要保障。在西方发达的市场经济国家,注册会计师被誉为“不支薪的经济警察”,在提供专业服务、维护社会经济秩序等方面发挥着不可替代的重要作用。我国已经把建立和健全社会主义市场经济体制作为经济体制改革的根本目标,这就在客观上需要建立和完善以注册会计师为主体的社会经济监督体系,大力发展注册会计师事业。

我国的注册会计师制度自1980年恢复以来,已经呈现出蓬勃发展的势头,以执业注册会计师为骨干的从业人员队伍不断壮大,行业管理和职业规范建设也取得了突破性的进展,对我国的改革开放和经济建设起到了积极的促进作用。同时,也暴露出一些问题和不足,较为显著的一点是,从业人员的整体素质还远远不能适应社会主义市场经济发展的迫切需要。这就需要大力加强专业培训和业务学习,全面提高注册会计师和其他从业人员的业务素质和工作技能。

正是在这种背景下,我们以注册会计师专业标准的颁布实施和培训学习为契机,以培养和提高注册会计师的实务操作能力为目标,组织国内一批直接参与中国注册会计师独立审计准则以及相关专业标准研究和制定工作的专家,长期从事注册会计师独立审计、验资、资产评估和其他相关专业服务的资深业内人士,精心编写了这套“中国注册会计师实务丛书”,供广大注册会计师行业从业人员和相关人士学习、参考。

本套丛书紧扣我国最新的注册会计师职业准则,根据我国注册会计师的职业领域,密切结合注册会计师业务的实际需要,针对注册会计师实务中的重点和难点,进行了系统、全面、深入的讲解,具有“权威”、“务实”等特点,是广大业内人士深入学习和领会职业准则、全面提高实务操作技能的理想用书。

由于如此大规模、成系列地编写注册会计师实务用书在国内尚属首次,加之我们的业务水平和专业阅历有限,书中不足之处在所难免,恳请广大读者批评指正。

中国注册会计师实务丛书

编 审 委 员 会

1998 年 10 月

序

财政部分别于1996年1月1日和1997年1月1日颁布施行了两批独立审计准则,第三批独立审计准则已于1999年2月4日由财政部颁布,并于1999年7月1日起实施。至此,中国注册会计师独立审计准则体系已建立起来,标志着注册会计师行业已步入规范化、法制化的轨道,这是值得庆贺的大事。

注册会计师是市场经济的产物,它随着市场经济体系的建立而逐步发展壮大。中国注册会计师是不拿国家工资的“经济警察”,在加强社会监督,建立有序的市场经济体系,促进企业财务管理,整顿财经秩序,强化税收征管,治理会计信息失真等方面发挥着重要作用。作为社会中介机构的会计师(审计)事务所,执业质量是其生命线。没有高质量的服务,这项事业就不会有长久的生命力。因此,以质量求信誉,以信誉求发展,应是注册会计师、会计师事务所、审计事务所必须遵循的原则,是注册会计师行业管理的灵魂。会计师事务所、审计事务所要提高执业质量,就必须遵守独立审计准则,在准则约束下执行业务。

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,是规范注册会计师执行独立审计业务的专业准则。它既是注册会计师独立审计行为的规范,又是其工作指导,可称为“双刃剑”。自第一、二批独立审计准则颁布实施以来,社会各界对独立审计准则的了解和认可逐步加深,准则的权威性也在逐步提高,既规范注册会计师,又保护注册会计师。但近几年涉及注册会计师的诉讼案件也逐步增多,主要原因是部分注册会计师没有按独立审计准则执

业。1998 年的全行业清理整顿,发现部分事务所及注册会计师对独立审计准则有抵触情绪,在执业中过分强调成本效益原则,未按独立审计准则要求执业,应实施的审计程序未完成,造成执业质量下降,并且存在一部分不符合独立审计准则要求的审计或验资报告,对全行业信誉造成了恶劣的影响。可见,有了好的准则只是第一步,还要有一支能执行准则的队伍、一个有利于执行准则的环境、一个强大有力的监管网络。在 1998 年的注册会计师行业清理整顿中,省财政厅撤销了一批事务所,同时也停业整顿和警告了一批执业质量和职业道德存在问题的事务所,在一定程度上净化了会计市场。但行业监管任务、贯彻实施独立审计准则任务仍然十分繁重。改制、监管、育人是 1999 年的工作重点,监管、育人是注册会计师行业长期的工作任务。监管的依据就是注册会计师法和独立审计准则,培训的核心内容也是独立审计准则。为此,在今后相当长的一段时间内,我们将以贯彻独立审计准则为核心,继续加大监管力度,加强对注册会计师的培训工作,促使全行业贯彻准则,推动全行业执业质量的提高。

为了推动第三批独立审计准则的贯彻实施,帮助全省注册会计师及助理人员学习、运用独立审计准则,辽宁省注册会计师协会会同东北财经大学出版社,组织中国独立审计准则组成员和省准则研究组成员及有关专家、学者,编写了《中国注册会计师独立审计准则学习指导 3》,作为学习独立审计准则的参考书和注册会计师上岗及后续教育的培训教材。希望全省的执业人员认真学习,以独立审计准则为依据,独立、客观、公正地执行业务,提高业务素质 and 执业水平,保证审计工作质量,使我省的注册会计师事业有新的发展和提高。

成 刚

1999 年 4 月 28 日

前 言

第三批独立审计准则共 11 个,其中独立审计具体准则 9 个,独立审计实务公告 2 个。第三批独立审计准则主要是技术准则,是在第一、二批独立审计准则基础上,对注册会计师审计技术规范的进行进一步细化、补充或延伸。这批准则涉及面广,内涵大,具有一定的前瞻性,并且难点较多。为了帮助全省注册会计师和业务助理人员学习、理解和运用第三批独立审计准则,辽宁省注册会计师协会会同东北财经大学出版社组织中国注册会计师独立审计准则组成员、省准则研究组部分成员和东北财经大学的专家、学者组成编写小组,按照准则的要求,结合独立审计实务,参考国际审计准则、西方发达国家审计准则及我国香港和台湾地区审计准则,编写了这本书,作为独立审计准则与注册会计师后续教育的培训教材。

本书由何新川(辽宁省注册会计师协会秘书长)、刘明辉(东北财经大学出版社社长、教授、博士、中国注册会计师独立审计准则组成员、省准则研究组顾问)担任主编;于延琦(辽宁省注册会计师协会业务监管部负责人、中国注册会计师独立审计准则组成员、省准则研究组副组长、高级会计师)、林英士(大连北方会计师事务所副所长、中国注册会计师独立审计准则组成员、省准则研究组成员)、孙坤(东北财经大学会计学院审计教学部主任、副教授)、方红星(东北财经大学三友会计研究所主任、中国中青年财务成本研究会副秘书长)担任副主编。

本书是《中国注册会计师独立审计准则学习指导 1》、《中国注册会计师独立审计准则学习指导 2》的续集。本书对第三批独立审计准则进行了释义,同时翻译和附录了与第三批独立审计准则相关的国际审计准则。本书按照独立审计具体准则、独立审计实务公告的结构顺序,共分十二章。参加释义稿编写的人员包括:于延琦(第一章、第八章、第九章、第十章)、刘明辉(第二章、第十一章)、方红星(第三章、第四章)、林英士(第五章、第六章、第七章、第十二章)。国际审计准则的翻译人员包括:孙坤(国际审计准则 550 号、720 号)、方红星(国际审计准则 250 号、570 号)、黄金龙(国际审计准则 310 号、401 号)、苗青(国际审计准则 580 号、610 号)、王春辉(国际审计准则 800 号、1007 号)。全书编写大纲由于延琦设计。初稿完成后,于延琦、林英士负责修改和统纂释义稿,孙坤、方红星负责审核译稿,最后由何新川、刘明辉终审定稿。

在本书编写过程中,辽宁省财政厅党组成员、总会计师成刚同志给予了热情关注和大力支持,在百忙之中,亲自为本书挥毫作序。陈建明(博士、天健会计师事务所首席合伙人、中国注册会计师独立审计准则组副组长)、罗梅(中国注册会计师协会专业标准部负责人、准则组成员)、齐振梅(中国注册会计师协会专业标准部负责人、准则组成员)、杨志国(博士、中国注册会计师协会专业标准部、准则组成员)、唐建华(中国注册会计师协会专业标准部、准则组成员)、杨鸿(中国注册会计师协会专业标准部)等领导和专家对本书写作给予了大力支持,并就书中有关章节提出了宝贵的修改意见。本书还得到了辽宁省注册会计师协会刘曙业、范新慧、殷琦玮三位副秘书长及大连北方会计师事务所王桂华所长、宫作庭主任的协助,曹月皎为本书初稿打字、排版,对此表示由衷的谢意,同

时也对东北财经大学出版社、会计学院的有关领导和同志以及我们编写中参考的有关审计专著的作者及所有关注和关心这本书的有关部门和同志一并致谢！

由于我们专业阅历和水平所限，书中疏漏之处在所难免，恳请广大读者不吝指正。

编 者

1999 年 4 月 30 日

目 录

第一章 第三批独立审计准则简介.....	(1)
第一节 独立审计具体准则简介.....	(2)
第二节 独立审计实务公告简介	(15)
第二章 《关联方及其交易准则》释义	(20)
第一节 概论	(20)
第二节 一般原则	(41)
第三节 识别关联方及其交易	(43)
第四节 审查关联方交易	(54)
第五节 编制审计报告时的考虑	(57)
第三章 《持续经营准则》释义	(65)
第一节 概论	(65)
第二节 一般原则	(69)
第三节 对持续经营假设不再合理迹象的关注	(71)
第四节 实施审计程序时的考虑	(75)
第五节 编制审计报告时的考虑	(78)
第四章 《违反法规行为准则》释义	(81)
第一节 概论	(81)
第二节 一般原则	(85)
第三节 编制和实施审计计划时对违反法规 行为的关注	(87)
第四节 发现可能存在违反法规行为时的处理	(92)
第五节 违反法规行为对审计报告的影响	(96)

第五章 《与已审计会计报表一同披露的其他信息准则》释义	(98)
第一节 概论	(98)
第二节 一般原则	(101)
第三节 重大不一致及其处理	(103)
第四节 其他信息的重大错报及其处理	(107)
第五节 获取、查阅其他信息的时间性考虑	(108)
第六章 《计算机信息系统环境下的审计准则》释义	(112)
第一节 概论	(112)
第二节 一般原则	(117)
第三节 计算机信息系统环境对审计计划的影响	(120)
第四节 计算机信息系统环境对内部控制研究、评价及风险评估的影响	(123)
第五节 计算机信息系统环境对审计程序的影响	(133)
第七章 《了解被审计单位情况准则》释义	(140)
第一节 概论	(140)
第二节 一般原则	(143)
第三节 了解被审计单位情况的方法和内容	(145)
第四节 利用所了解的被审计单位情况	(153)
第八章 《考虑内部审计工作准则》释义	(156)
第一节 概论	(156)
第二节 一般原则	(162)
第三节 了解与初步评估内部审计工作	(168)
第四节 评价与测试内部审计工作	(175)
第九章 《管理当局声明准则》释义	(180)
第一节 概论	(180)
第二节 一般原则	(182)
第三节 作为审计证据时的考虑	(184)

第四节	管理当局声明书的基本要素.....	(188)
第五节	编制审计报告时的考虑.....	(189)
第六节	管理当局声明书范式.....	(191)
第十章	《与管理当局的沟通准则》释义.....	(196)
第一节	概论.....	(196)
第二节	一般原则.....	(198)
第三节	审计计划阶段与管理当局的沟通.....	(201)
第四节	审计实施阶段与管理当局的沟通.....	(206)
第五节	审计报告阶段与管理当局的沟通.....	(208)
第十一章	《合并会计报表审计的特殊考虑公告》释义.....	(212)
第一节	概论.....	(212)
第二节	编制审计计划时的特殊考虑.....	(219)
第三节	实施审计程序时的特殊考虑.....	(222)
第四节	编制审计报告时的特殊考虑.....	(229)
第十二章	《特殊目的业务审计报告公告》释义.....	(234)
第一节	概论.....	(234)
第二节	一般原则.....	(237)
第三节	特殊编制基础会计报表的审计报告.....	(239)
第四节	会计报表组成部分的审计报告.....	(241)
第五节	法规、合同遵循情况的审计报告.....	(244)
第六节	简要会计报表的审计报告.....	(246)
第七节	特殊目的业务审计报告范例.....	(248)
相关《国际审计准则》(译稿).....		(257)
国际审计准则 250 号——财务报表审计中对法律		
和法规的考虑.....		(257)
国际审计准则 310 号——了解被审计单位的情况.....		(266)
国际审计准则 401 号——计算机信息系统		
环境下的审计.....		(274)

国际审计准则 550 号——关联方·····	(280)
国际审计准则 570 号——持续经营·····	(285)
国际审计准则 580 号——管理当局声明·····	(291)
国际审计准则 610 号——考虑内部审计工作·····	(297)
国际审计准则 720 号——与已审财务报表一起 发布的其他信息·····	(302)
国际审计准则 800 号——特殊目的审计报告·····	(306)
国际审计实务公告 1007 号——与管理当局的沟通·····	(321)
附录一：财政部关于印发第三批《中国注册会计师 独立审计准则》的通知·····	(326)
附件一：独立审计具体准则第 16 号——关联方 及其交易·····	(328)
附件二：独立审计具体准则第 17 号——持续经营·····	(333)
附件三：独立审计具体准则第 18 号——违反 法规行为·····	(338)
附件四：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·····	(343)
附件五：独立审计具体准则第 20 号——计算机信息 系统环境下的审计·····	(347)
附件六：独立审计具体准则第 21 号——了解被审计 单位情况·····	(351)
附件七：独立审计具体准则第 22 号——考虑 内部审计工作·····	(355)
附件八：独立审计具体准则第 23 号——管理 当局声明·····	(359)
附件九：独立审计具体准则第 24 号——与管理 当局的沟通·····	(363)
附件十：独立审计实务公告第 5 号——合并会计报表	

审计的特殊考虑	(367)
附件十一:独立审计实务公告第6号——特殊日 的业务审计报告	(372)
附录二: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	(376)
附录三(1):第三届独立审计准则组第一次 全体会议综述.....	(383)
附录三(2):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综述.....	(388)
附录四:中国注册会计师协会关于第三批独立审计准则 立项及成立第三届独立审计准则组的通知	(392)

第一章 第三批独立审计准则简介

1998年12月4日,财政部颁布了第三批《中国注册会计师独立审计准则》,从1999年7月1日起施行。第三批独立审计准则共11个,其中独立审计具体准则9个,独立审计实务公告2个。包括《独立审计具体准则第16号——关联方及其交易》、《独立审计具体准则第17号——持续经营》、《独立审计具体准则第18号——违反法规行为》、《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》、《独立审计具体准则第20号——计算机信息系统环境下的审计》、《独立审计具体准则第21号——了解被审计单位情况》、《独立审计具体准则第22号——考虑内部审计工作》、《独立审计具体准则第23号——管理当局声明》、《独立审计具体准则第24号——与管理当局的沟通》、《独立审计实务公告第5号——合并会计报表审计的特殊考虑》、《独立审计实务公告第6号——特殊目的业务审计报告》,在本书中分别简称为《关联方及其交易准则》、《持续经营准则》、《违反法规行为准则》、《与已审计会计报表一同披露的其他信息准则》、《计算机信息系统环境下的审计准则》、《了解被审计单位情况准则》、《考虑内部审计工作准则》、《管理当局声明准则》、《与管理当局的沟通准则》、《合并会计报表审计的特殊考虑公告》、《特殊目的业务审计报告公告》。第三批独立审计准则主要是技术准则,是在第一、二批独立审计准则基础上,对注册会计师审计技术规范的进一步细化、补充或延伸。这批准则涉及面广,内涵大,具有一定的前瞻性,并且难点较多。为帮助注册会计师及从业人员学习、运用第三批准则,现就每个准则内