

《中国注册会计师独立审计准则》 释义

(第五辑)

中国注册会计师协会独立审计准则组 编著



经济科学出版社

《中国注册会计师独立 审计准则》 释义

(第五辑)

中国注册会计师协会独立审计准则组 编著

责任编辑：马金玉

责任校对：杨晓莹

技术编辑：潘泽新

《中国注册会计师独立审计准则》释义
(第五辑)

中国注册会计师协会独立审计准则组 编著
经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：www.esp.com.cn

电子邮件：esp@esp.com.cn

天宇星印刷厂印刷

华丰装订厂装订

880 × 1230 32 开 5.5 印张 120000 字

2002 年 12 月第一版 2002 年 12 月第一次印刷

印数：0001—6000 册

ISBN 7 - 5058 - 3314 - 6 / F · 2667 定价：12.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

图书在版编目 (CIP) 数据

《中国注册会计师独立审计准则》释义. (第五辑) /
中国注册会计师协会独立审计准则组编著. —北京: 经济
科学出版社, 2002. 12

ISBN 7 - 5058 - 3314 - 6

I. 中... II. 中... III. 会计师—审计法—法律解
释—中国 IV. D922.265

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2002) 第 095667 号

把握新形势 完善独立审计准则体系

(代序)

财政部部长助理 冯淑萍

一、独立审计准则建设面临的新形势

近年来,国内外出现了一系列上市公司财务欺诈案,致使投资者遭受重大损失,严重动摇了社会公众对审计报告的信任。从暴露的问题看,这些上市公司进行会计造假肆无忌惮,而提供审计服务的注册会计师不按准则执业,也难辞其咎。美国的安然公司和我国的银广夏公司进行购务欺诈就是很典型的两个例证。安然公司在清盘过程中,不得不对其编造的会计报表进行修正,将近三年来的利润额削减20%,约5.86亿美元。安然公司作为美国的能源巨头,在追求高速增长的狂热中操纵会计准则,进行表外融资的游戏,并通过关联交易操纵利润。作为出具审计报告的会计师事务所,正在接受美国司法部门的调查。值得注意的是,在过去三年中,美国涉及盈利报告数据失真并予以修正的大公司数量达到了233家。美国证券交易委员会前首席会计师特纳说,在过去6年中,金融欺诈和随之而来的公司会计报表修正等行为已使投资者的损失超过1000亿美元。会计数据的真实性问题已引起美国社会的广泛关注,公众开始对会计师事务所出具的审计报告产生怀疑。应当说,美国的审计准则还是比较完整的,但为什么还会出现像安然公司那样的审计失败呢?除了审计准则存在

的缺陷外，是否与美国注册会计师行业出现的与其行业职责不符的行为有关：一是会计师事务所降低审计标准，以期加强与客户的关系，发掘更多的咨询业务。在收费标准方面，咨询服务要比审计服务高得多；二是注册会计师为了跳槽到客户去工作，在执业期间迁就客户，发表不恰当的审计意见；三是审计制度阻碍了注册会计师对数据进行深入分析和调查，会计师事务所为了降低成本往往使用新手或对会计报表的检查流于形式。

我国出现的银广夏等上市公司财务欺诈案，目前正在审理中，据已公开的案情分析，虽其根源在于上市公司管理层舞弊，但注册会计师未能严格执行审计准则，对出具的虚假财务报告也负有审计责任。不可否认，注册会计师出现审计失败，除了自身职业道德和专业胜任能力存在问题外，还有一些外部因素的影响：一是有些公司法人治理结构存在缺陷，注册会计师按照独立审计准则执业，一旦与管理层发生分歧，容易发生公司购买审计意见行为；二是有些公司对高质量的独立审计缺乏内在需要，聘请会计师事务所时，考虑的是谁能以低价快速出具无保留意见审计报告；三是注册会计师行业存在着“劣币驱逐良币”现象，有些违规执业的注册会计师没有受到应有的处罚；四是有的地方或部门出于不同目的，对注册会计师执业进行不恰当干涉。但是，注册会计师不能由于存在着种种不利的外部环境而去迁就现状，随波逐流，甚至同流合污。我国的注册会计师面临的是更加复杂的执业环境，就更需要有针对性的执业标准和道德规范。

国内外注册会计师行业出现的新问题，使得独立审计准则的建设面临着新的形势。最近发生的一系列审计失败案件虽还没有涉及审计准则问题，但滥用审计意见类型、审计意见避重就轻的问题是存在的，随着司法的介入，对审计准则的考究难以避免。我们有责任也有义务制定出高质量的独立审计准则，向社会公众

表明注册会计师执行审计业务应该达到的标准和承担的审计责任，以引导社会公众对注册会计师行业有一个合理的期望。因此，独立审计准则应当起到规范注册会计师执业行为，促使注册会计师恪守独立、客观、公正的基本原则，有效发挥注册会计师的鉴证和服务功能的作用，同时，也应当为社会公众衡量注册会计师执业质量提供依据，从而使司法部门能够作出公正合理的判断，维护注册会计师的合法权益。

二、独立审计准则建设亟须研究的几个问题

第一，关于原则和规则的关系。当前，国外在制定会计准则时主要有“原则导向型会计方法”和“规则导向型会计方法”两种做法。原则导向型会计方法适用性强，能够应付日渐复杂的经济业务，但不够详细。规则导向型会计方法针对性强，具体明确，但只能在特定法律环境下才会起作用，容易受到操纵。因此，安然事件发生后，许多人士建议将两种方法结合起来，趋利避害。在制定审计准则时，我们同样要处理好原则和规则的关系。独立审计准则既要有原则性的规定，充分发挥注册会计师的职业判断，又要有可操作性的程序，便于注册会计师执业，以保证独立审计准则得到贯彻和落实。

第二，关于注册会计师的独立性问题。在近期国内外证券市场发生的一系列重大案件中，注册会计师的独立性备受关注。我国虽然颁布了职业道德基本准则，但还比较原则，需要制定具体准则和指南。当前，注册会计师行业存在着一些与独立性有关的现象急需规范和明确。例如注册会计师与客户存在经济利益、亲属和个人关系；曾在审计客户中工作或准备到审计客户中工作；长期为同一客户提供审计服务；在提供审计服务的同时还提供非鉴证服务等等。

第三，关于社会公众期望差距。当前，注册会计师的审计风险更多的是公司管理层舞弊行为，由此导致注册会计师的审计失败越来越多。社会公众对注册会计师期望很大，要求注册会计师在发现公司管理层舞弊行为上发挥更为积极的作用。因此，满足社会公众的期望并维护注册会计师的合法权益就显得非常重要。我们既要坚持审计准则，保证审计质量，同时还要加大宣传力度，让社会公众更多地了解注册会计师的职责，缩小社会公众与注册会计师职业界之间的期望差距。

第四，关于风险导向审计。风险导向审计的优点是注册会计师既可以把审计资源集中于高风险的审计领域，又可以提高审计效率，节约审计成本。虽然风险导向审计理论和实务尚不成熟，但已经引起国际职业界的注意，包括国际审计与可信性保证准则理事会在内的许多职业组织都在对此进行研究，并取得了初步研究成果。随着我国注册会计师整体素质的提高，有必要适时出台有关风险导向审计的指导意见，引导注册会计师在一些公司试用。

三、进一步搞好独立审计准则建设工作

从1995年起，中注协先后制定了5批独立审计准则，共46个项目。总的来看，中国独立审计准则体系已基本建立，它为规范注册会计师的执业行为，提高执业质量，促进社会主义市场经济的发展，发挥着重要的作用。为应对证券市场和注册会计师行业面临的新形势，有必要做好以下工作：

第一，完善独立审计准则体系。要按照既定的务实原则、接轨原则、配套原则和科学原则制定准则，既要及时出台注册会计师急需的准则项目，又要适时修订独立审计准则体系及相关项目，增强独立审计准则的可操作性。目前，国际审计准则体系已经发生变化，国际审计实务委员会也已经更名为国际审计与可信性保证准则理事

会，它在国际会计师联合会领导下作为独立的准则制定机构。国际审计与可信性保证准则理事会已经颁布了一套较为全面的国际审计准则，成为许多国家制定审计准则的基础，也是我国制定独立审计准则的主要参考。我们要注意研究国际审计准则的新变化，取其所长，使我们的独立审计准则体系制定得更加完善。

第二，加强调查研究工作，及时与政府监管和司法等部门沟通。可以采用问卷调查，开座谈会、参与案件调查、与政府部门沟通及查阅会计师事务所的工作底稿等多种形式了解独立审计准则的执行情况，以及注册会计师行业对准则的新需要，顺应我国注册会计师行业的发展趋势，有条不紊地针对各种重大问题开展调查研究，制定出符合行业需求的独立审计准则。目前，注册会计师的执业环境正趋于改善，同时执业风险也日益增加。以往注册会计师的法律责任主要停留在行政责任层次，而近来证券市场发生的几起案件已经日益体现出司法介入的趋势。因此，我们需要跟踪注册会计师的法律诉讼案件，尽快研究“虚假陈述”的法律责任是属于完全责任，严格责任还是过失责任？要多与司法部门沟通，形成共识，以合理认定注册会计师的法律责任。

第三，加大培训和宣传力度。独立审计准则是规范注册会计师执业的权威性标准，要通过培训使注册会计师掌握独立审计准则，并能正确地运用独立审计准则。还要与政府各职能部门多进行沟通，向他们宣传独立审计准则，为注册会计师执行独立审计准则创造一个良好的社会环境。国务院领导历来非常重视注册会计师的培训工作，我们要依托北京国家会计学院和上海国家会计学院，把包括审计准则在内的注册会计师培训工作进一步做好。

(财政部部长助理冯淑萍在中国独立审计准则制定工作座谈会上的讲话，2002年4月13日)

目 录

《独立审计具体准则第 26 号——存货监盘》释义	(1)
《独立审计具体准则第 27 号——函 证》释义	(38)
《独立审计实务公告第 9 号	
——对财务信息执行商定程序》释义	(72)
《独立审计实务公告第 10 号——会计报表审阅》释义	
.....	(101)
附录一：独立审计具体准则第 26 号——存货监盘	(137)
附录二：独立审计具体准则第 27 号——函 证	(143)
附录三：独立审计实务公告第 9 号——对财务信息执行	
商定程序	(149)
附录四：独立审计实务公告第 10 号——会计报表审阅	
.....	(153)
附录五：中国注册会计师独立审计准则大事记	(158)
后 记	(161)

《独立审计具体准则第 26 号 ——存货监盘》释义

一、关于制定本准则的必要性

通常情况下，存货对企业经营特点的反映能力强于其他资产项目。存货不仅对于生产制造业、批发业和零售行业十分重要，对于服务行业也具有重要性。一般地，存货的重大错报对于流动资产、营运资本、总资产、销售成本、毛利以及净收益都会产生直接的影响。存货的重大错报对于其他某些项目，例如利润分配和所得税，也具有间接影响。审计中许多复杂和重大的问题都与存货有关。存货、产品生产和销售成本可能构成了会计、审计、乃至企业管理中最为普遍、重要和复杂的问题。

注册会计师对存货审计的目标是获取充分、适当的审计证据，以便确证管理当局的以下认定：存在、完整性、所有权、计价、表达与披露。与存在、完整性和所有权相关的审计目标是获取证据以确证被审计单位记录的所有存货确实存在，并属于被审计单位的合法财产，同时也已经反映了被审计单位拥有的全部存货。存货监盘作为一项核心的审计程序，通常可同时实现上述多项审计目标。

在 20 世纪 30 年代末以前，存货审计工作通常仅限于审查会

计记录。当时的准则并不要求对存货进行观察、实物监盘或实际接触，注册会计师并不承担证实存货实际存在的责任，并声称他们并无资格对被审计单位如此庞杂的存货进行确认与计量。直到出现了 Mckesson&Robbins 公司调查案，美国的这种情形才发生了改变。在 1939 年美国证券交易委员会（SEC）的听证会上，在纽约证券交易所上市的 Mckesson &Robbins 公司已审计的会计报表虚增了 1900 万美元的虚增资产——约占资产总额的 25%，其中虚增存货约为 1000 万美元。受到该案件的影响，注册会计师职业界不得不考虑承担证实存货存在的责任，否则将被视为并未尽到保护会计报表使用者的职责。因此，职业界规定注册会计师在绝大多数情况下必须亲自观察存货盘点过程。当然，在某些情况下，如果商品存储于公共仓库或注册会计师无法参加监盘，注册会计师必须执行充分的函证或其他程序。

近年来，我国证券市场发生了一些重大财务欺诈案件，由于注册会计师在存货监盘乃至存货审计方面存在着问题，没有及时发现存在的问题，最终导致了审计失败。为了解决注册会计师存货监盘乃至存货审计中的问题，切实提高注册会计师的审计质量，我们起草了本准则。在起草本准则的过程中，我们研究和借鉴了国际审计准则和美国、英国、澳大利亚等国家以及我国台湾、香港地区的相关审计准则或指南。为了使本准则在充分借鉴国际惯例的基础上符合中国国情，中注协以调研、召开座谈会、书面征求意见等多种方式多次在不同地区、不同规模会计师事务所以及不同层次执业人员中征求意见。2001 年 7 月 11 日和 11 月 5 日，中注协和财政部分别印发了本准则的征求意见稿，并两次召开第五届财政部独立审计准则中方、外国及港澳台地区专家咨询组会议，在综合各方意见的基础上形成了本准则。2002 年 3 月 5 日，经财政部发布，于 2002 年 7 月 1 日起施行。

二、关于第一章“总则”的说明

（一）制定目的与依据

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实施存货监盘程序，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。”

本准则的制定目的是为了规范注册会计师在会计报表审计中实施存货监盘程序，明确工作要求，保证执业质量；制定依据是《独立审计基本准则》。

（二）存货监盘的含义

本准则第二条规定：“本准则所称存货监盘，是指注册会计师现场监督被审计单位存货的盘点，并进行适当的抽查。”

《企业会计准则——存货》规定，存货是指企业在正常生产经营过程中持有以备出售的产成品或商品，或者为了出售仍然处在生产过程中的在产品，或者将在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料、物料等。《独立审计具体准则第5号——审计证据》第十八条第一款规定，监盘是注册会计师现场监督被审计单位各种实物资产及现金、有价证券等的盘点，并进行适当的抽查。相应地，本准则所称存货监盘有两层含义，第一层含义是注册会计师现场监督被审计单位存货的盘点，第二层含义是注册会计师根据需要进行适当的抽查。

（三）被审计单位管理当局的责任与注册会计师的责任

本准则第三条规定：“定期盘点存货，合理确定存货的数量和状况是被审计单位管理当局的责任。实施存货监盘，获取有关期末存货数量和状况的充分、适当的审计证据是注册会计师的责任。”

《中华人民共和国会计法》第四条规定：“单位负责人对本单位的会计工作和会计资料的真实性、完整性负责。”《企业财务会计报告条例》第二十条规定：“企业在编制年度财务会计报告前，应当按照下列规定，全面清查资产、核实债务：……（二）原材料、在产品、自制半成品、库存商品等各项存货的实存数量与账面数量是否一致，是否有报废损失和积压物资等；……企业清查、核实后，应当将清查、核实的结果及其处理办法向企业的董事会或者相应机构报告，并根据国家统一的会计制度的规定进行相应的会计处理。企业应当在年度中间根据具体情况，对各项财产物资和结算款项进行重点抽查、轮流清查或者定期清查存货。”根据上述规定，被审计单位管理当局是与存货有关的会计工作的责任主体，应当承担定期盘点存货、合理确定存货数量和状况的会计责任。

注册会计师是出具审计报告的责任主体，应当按照独立审计准则的要求实施存货监盘，获取有关期末存货数量和状况的充分、适当的审计证据。

三、关于第二章“存货监盘计划”的说明

（一）制定存货监盘计划和基本要求

本准则第四条规定：“注册会计师应当根据被审计单位存货的特点、盘存制度和存货内部控制的有效性等情况，在评价被审计单位存货盘点计划的基础上，编制存货监盘计划，对存货监盘作出合理安排。”

有效的存货监盘需要制定周密、细致的计划。为了避免误解并有助于有效地实施存货监盘，注册会计师通常需要与被审计单位就存货监盘等问题达成一致意见。因此，注册会计师首先应当充分了解被审计单位存货的特点、盘存制度和存货内部控制的有效性等情况，并考虑获取、审阅和评价被审计单位的预定盘点程序。存货存在与完整性的认定具有高水平的固有风险，而且注册会计师通常只有一次机会通过存货的实地监盘对有关认定作出评价。根据计划过程所搜集到的信息，注册会计师可确定参与监盘的地点以及存货监盘的程序。

存货监盘程序主要包括控制测试与实质性测试两种方式。注册会计师需要确定存货监盘程序以控制测试为主还是实质性测试为主，哪种方式更加有效。如果只有少数项目构成了存货的主要部分，注册会计师以实质性测试为主的审计方式获取与存在认定相关的证据更为有效。在这种情况下，对于单位价值较高的存货项目，应实施百分之百的实质性测试，而对于其他存货则可视情况进行抽查。在大多数审计业务中，注册会计师会发现以控制测试为主的审计方式更加有效。如果注册会计师采用以控制测试为

主的审计方式，并准备信赖被审计单位存货盘点的控制措施与程序，那么绝大部分的审计程序将限于询问、观察以及抽查。

（二）制定存货监盘计划时应做的工作

本准则第五条至第八条对注册会计师在制定存货监盘计划时应做的工作提出了具体要求。

第五条规定：“在编制存货监盘计划时，注册会计师应当：

（一）了解存货的内容、性质、各存货项目的重要程度及存放场所；

（二）了解存货会计系统及其他相关的内部控制；

（三）评估与存货相关的固有风险、控制风险和检查风险及重要性；

（四）查阅以前年度的存货监盘工作底稿；

（五）考虑实地察看存货的存放场所，特别是金额较大或性质特殊的存货；

（六）考虑是否需要利用专家的工作或其他注册会计师的工作；

（七）复核或与管理当局讨论其存货盘点计划。”

1. 存货项目的重要程度。针对存货项目的重要程度，需要考虑：（1）存货、净利润与其他资产的相对金额与内在联系；（2）各类存货（原材料、在产品 and 产成品）的相对金额；（3）存放于各地点存货的相对金额。考虑并评价存货项目的重要程度直接关系到注册会计师投入的审计资源。

2. 与存货相关的内部控制。注册会计师应当了解存货会计系统及其他相关的内部控制。存货的内部控制几乎涉及企业产品的所有生产与销售环节——包括采购、验收入库、仓储、领用、加工（生产）、运输等方面。附录1列出了关于存货的典型内部

控制程序。

(1) 采购。采购的总体目标是所有交易都已获得了适当的授权与批准。使用购货订单是一项基本的内部控制措施。更有效的内部控制措施是使用预先编号、采购价格已确定、并获得批准的购货订单，并且存在定期清点核算的程序。

(2) 验收。存货验收的总体目标是所有收到的货物都已得到记录。使用验收报告单是一项基本的内部控制措施。更有效的内部控制措施是由一个独立设置的部门负责验收货物，该独立设置的部门具有存货实物验收、确定所记录的存货数量、编制验收报告、将验收报告传送至会计核算部门以及运送货物至仓库等一系列职能。

(3) 存储。存储的总体目标是确保与存货的接触必须得到管理当局批准。使用围障是一项基本的内部控制措施。更有效的内部控制措施是使用复杂的保安措施以保护存货免受意外损毁或盗窃，并设置适当的存储设施以保护存货免受意外损毁或破坏。

(4) 领用。存货领用的总体目标是所有存货的领用均应得到批准。使用部门存货领用申请单是一项基本的内部控制措施。更有效的内部控制措施是对存货领用申请单进行清点核算。

(5) 加工（生产）。加工（生产）的总体目标是对所有的生产过程做出适当的记录。使用生产报告是一项基本的内部控制措施。更有效的内部控制措施是使用产品质量缺陷报告和零废物件报告。

(6) 装运。装运的总体目标是所有的装运都得到了记录。使用装运文件是一项基本的内部控制措施。更有效的内部控制措施是由销售部门做出装运指令，使用预先编号的装运单以便定期清点核算，并由此形成日后开具收款账单的依据。