

ZHONGGUOZHUCEKUAJISHIDULISHENJIZHUNZE

第二辑

SHIYI

释
义

《中国注册会计师独立审计准则》

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
CAIJING
DAXUE
CHUBANSHE

《中国注册会计师 独立审计准则》释义

(第二辑)

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 第二辑/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,1997. 4

ISBN 7-81044-221-X

I. 中… II. 注… III. 会计师—审计—准则—中国—注释 IV. F239.221

中国版本图书馆 CIP 数据核字(97)第 08814 号

《中国注册会计师独立审计准则》释义(第二辑)

Zhongguo Zhuce Kuaijishi Duli Shenji Zhunze Shiyi

1997 年 4 月第 1 版

中国注册会计师协会独立审计准则组 编著

1997 年 4 月第 1 次印刷

责任编辑:邵雪梅

责任校对:刘铁兰 尹秀英

出版发行:东北财经大学出版社

地 址:大连·黑石礁

邮政编码:116025

印 刷:沈阳新华印刷厂

开 本:787×1092 1/32

印 张:11 3/4

字 数:254 000

印 数:1—50 000

ISBN 7 - 81044 - 221 - X/F · 936

定价:16.00 元

前 言

为了规范中国注册会计师的执业行为，促使注册会计师恪守独立、客观、公正的基本原则，有效地发挥注册会计师的鉴证和服务作用，中国注册会计师协会根据《中华人民共和国注册会计师法》的有关规定，起草、制定了《中国注册会计师独立审计准则》。经财政部批准，第一批独立审计准则于1996年1月1日起在全国范围内施行。第二批独立审计准则于1997年1月1日起开始施行。

从第一批独立审计准则施行一年多的情况来看，《中国注册会计师独立审计准则》的颁布和施行，对明确注册会计师的执业责任，维护公众利益，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，发挥了重要作用。同时，各会计师事务所和注册会计师以与国际审计准则相衔接的执业准则执行独立审计业务，无论是审计工作质量，还是业务素质和执业水平，都有了不同程度的提高。

第二批独立审计准则颁布和施行后，各级注册会计师协会、各会计师事务所和广大注册会计师都应认真开展独立审计准则的宣传和贯彻、实施工作，并对注册会计师进行系统培训。为了有效地配合上述工作，注册会计师协会组织独立审计准则组的有关专家，按照第二批《中国注册会计师独立审计准则》规范的内容，编写了《〈中国注册会计师独立审计准则〉释义》（第二辑）和《〈中国注册会计师独立审计准

则〉问题解答》(第二辑)两本书。两本书都紧扣第二批独立审计准则的条款,对独立审计准则进行了详细的解释和说明;针对准则执行过程中可能碰到的一些问题,做了相应的解答。参加两本书编写的都是《中国注册会计师独立审计准则》(第二批)的起草者,有陈建明、刘明辉、秦荣生、黄世忠、周守华、张龙平、陈箭深、马贤明、尤家荣、廖良汉、王越豪、王鹏程、叶欣、常志安、齐振梅、罗梅、杨志国。《〈中国注册会计师独立审计准则〉释义》(第二辑)由中国注册会计师协会独立审计准则组组长丁平准担任主编,独立审计准则组副组长陈建明担任副主编。《〈中国注册会计师独立审计准则〉问题解答》(第二辑)由中国注册会计师协会独立审计准则组副组长肖书胜担任主编,秦荣生教授担任副主编。

由于编写时间仓促,书中疏误之处在所难免,恳请读者指正。

中国注册会计师协会独立审计准则组

1997年3月

在财政部中国独立审计准则 中外方专家咨询组会议上的讲话

张佑才

朋友们、同志们：

很高兴有机会出席这次中国独立审计准则中外方专家咨询组会议。

我谨代表财政部并以我个人名义，对会议的召开表示热烈的祝贺！向参加会议的中外方专家表示热烈的欢迎和衷心的感谢！

这次会议是自第一批独立审计准则颁布以来，又一次重要的会议。第一批独立审计准则经过中外方专家的辛勤工作和共同努力，已于去年12月25日颁布，并于今年1月1日起施行。从目前了解的情况看，这批准则实施顺利，运行情况良好，中外各方反映不错。它对规范注册会计师执业行为，提高注册会计师自身素质，保证注册会计师执业质量，促进社会主义市场经济有序发展，起到了积极的推动作用。我们这次会议对第二批独立审计准则和其他三个相关基本准则征求意见稿再次修订，是为准则的正式颁布做准备。希望中外方专家集思广益，畅所欲言，提出宝贵的意见和建议，使准则在颁布前更加完善，在质量上超过第一批准则。

自1990年以来，中国的注册会计师事业进入了逐步规范

和较快发展时期。党的十四大把邓小平建设有中国特色社会主义理论确定为全党的指导思想,并且对改革开放和社会主义建设作出了战略性部署,为注册会计师事业提供了难得的发展机遇。十四届三中全会作出关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定,特别是十四届五中全会作出了跨世纪宏伟蓝图——《中国经济和社会发 展“九五”计划和 2010 年远景目标纲要》,需要我们从构造社会主义市场经济体制的高度,加快注册会计师事业的发展。随着改革开放的逐步深入和社会主义市场经济体制的建立,社会监督的地位和作用越来越重要。朱副总理指出,如果中国的 CPA 和社会监督体系建立不起来,财税体制改革就只完成了一半。注册会计师审计作为社会监督的重要组成部分,对规范和加强会计工作,提高会计工作水平,维护正常经济秩序,保障投资者利益,促进经济健康发展,具有特别重要的意义。注册会计师事业的繁荣,要依靠建立和健全注册会计师法规体系,用法规引导、推进和保证其发展。在中国注册会计师制度恢复以来的十几年里,我们一直十分重视注册会计师法规建设。1980 年 12 月,财政部颁布了《关于成立会计顾问处的暂行规定》。随着注册会计师事业的发展,国务院于 1986 年 7 月颁布了《中华人民共和国注册会计师条例》。进入 90 年代,为了进一步发挥注册会计师在维护社会主义市场经济秩序中的作用,全国人大于 1993 年颁布了《中华人民共和国注册会计师法》。中国注册会计师协会自 1988 年成立以来,先后颁布了包括《注册会计师检查验证会计报表规则(试行)》在内的 7 个行业标准,为重建不久的中国注册会计师事业的发展发挥了积极作用。但客观地讲,这些标准已不能适应快速发展的注册会计师事业的需要。因此,参

照国际惯例制定中国注册会计师执业规范体系势在必行。

第一批独立审计准则的颁布,标志着中国在制定注册会计师执业法规方面迈出了重要的一步,具有里程碑的意义。第一批独立审计准则具有中国特色,水平较高。能在较短的时间内制定出这么好的准则,在座的中外方专家为此作出了贡献。你们付出了时间,牺牲了个人的一些经济利益,但你们所做的工作是光荣的,在中国注册会计师事业发展史上将留下光辉的一页。我代表财政部,在此再次表示衷心的感谢。中国独立审计准则初步规划为 60 多个项目,希望中国独立审计准则组和中外方专家通力合作,再接再厉,加快准则制定进程,力争在本世纪末,初步建立起具有中国特色的注册会计师执业规范体系,实现社会监督的良好运转。

关于准则的制定和实施,我谈三点看法供大家参考。

一是关于准则制定的原则。在第一批准则制定初期,我提出了要坚持借鉴国际惯例与结合中国国情的原则,今后要继续按照这条原则制定我们的准则。西方发达国家市场经济搞得早,在注册会计师审计方面积累了一些好的经验,准则体系也较完善,值得我们借鉴和学习。这样做,我们在制定审计准则时不仅能节省时间,少走弯路,而且还能使制定的准则符合国际惯例,在世界上通用。但是借鉴国际通行做法一定要结合中国国情。我国的社会主义基本制度从经济上讲,是以公有制为主体的,国有经济发挥主导作用;从政治上说,中国共产党是领导我们事业的核心力量,必须坚持党的基本理论和基本路线。注册会计师审计服务的主要对象应是公有制企业。中国国有资产有 57 000 多亿元,其中经营性资产 45 000 多亿元,行政事业性资产 12 000 多亿元。管好和用好这些资产要

依靠各方面的力量,但主要依靠内部监督、社会监督和行政监督。注册会计师审计对此要起到应有的作用。因此,制定的准则要管用。离开中国实际,不能满足中国社会主义市场经济的要求,准则就会成为空中楼阁,不能发挥很好的作用。

二是准则的实施问题。颁布准则容易,实施准则困难。高尔基说,把语言化为行动比把行动化为语言要困难得多。审计准则制定得好,实施更要落到实处。注册会计师审计在我国还是一个年轻的职业,成熟的市场经济和完善的法律体系尚不具备,注册会计师的素质有待提高,执业环境有待改善,这些将成为顺利实施审计准则的障碍。因此首先要做好培训工作。对于审计准则培训工作要分为三个层次:第一,对注册会计师培训。注册会计师执业质量不高的重要原因之一,就是没有一套完整的执业准则。第一批独立审计准则已经颁布和实施,一定要让注册会计师真正理解并掌握。培训就是掌握准则的一条途径。中国注册会计师协会对培训注册会计师花了很大力气,希望继续加强这方面的工作。第二,对会计主管人员培训。会计主管人员与会计工作的好坏有着密切关系。会计主管人员不仅要懂得会计准则,而且要懂得审计准则,这样才有助于会计主管人员更好地遵守会计准则,配合注册会计师的审计工作。第三,对企业管理人员培训。企业的厂长、经理要懂得审计准则方面的基本知识,自觉遵守企业会计准则和国家其他财务会计法规,以支持注册会计师的工作。

三是事务所的管理问题。事务所要上档次,上规模,上水平。中国的会计师事务所和审计事务所目前已有 6 300 家,数量不少,但规模不大。要对事务所评级,哪一级别的事务所承接哪一级别的业务。评级的重要标准就是审计准则。对于执

业质量差,不按独立审计准则执行业务,败坏职业道德的事务所、注册会计师一定要严加惩处。中国注册会计师协会要加强业务监管力度,严格执法,使注册会计师审计质量提高到一个新水平。

中国注册会计师事业是一个具有光明前途的事业,它的繁荣离不开在座的中外方专家的支持和合作。我相信,中外方专家利用各自广博的学识和丰富的经验,一定会使准则修改得更好,一定能够在尽可能短的时间内,建立起一套高水平的、具有中国特色的独立审计体系。

预祝会议取得圆满成功!

谢谢大家。

1996年11月

目 录

《独立审计具体准则第 8 号——错误与舞弊》释义·····	(1)
《独立审计具体准则第 9 号——内部控制 与审计风险》释义·····	(16)
《独立审计具体准则第 10 号——审计重要性》释义·····	(50)
《独立审计具体准则第 11 号——分析性复核》释义·····	(74)
《独立审计具体准则第 12 号——利用专家的工作》 释义·····	(91)
《独立审计具体准则第 13 号——利用其他 注册会计师的工作》释义·····	(104)
《独立审计具体准则第 14 号——期初余额》释义·····	(129)
《独立审计具体准则第 15 号——期后事项》释义·····	(146)
《独立审计实务公告第 2 号——管理建议书》释义·····	(166)
《独立审计实务公告第 3 号——小规模企业 审计的特殊考虑》释义·····	(184)
《独立审计实务公告第 4 号——盈利预测审核》 释义·····	(209)
《中国注册会计师职业道德基本准则》释义·····	(225)
《中国注册会计师质量控制基本准则》释义·····	(258)
《中国注册会计师职业后续教育基本准则》释义·····	(271)
附录一 关于印发第二批《中国注册会计师 独立审计准则》的通知·····	(285)
附录二 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	(343)
附录三	中国注册会计师独立审计准则大事记.....	(358)
附录四	中国注册会计师独立审计准则制定 与咨询组织成员名单(第二届).....	(361)

《独立审计具体准则第8号 ——错误与舞弊》释义

一、关于《错误与舞弊准则》的一般说明

(一)独立审计的目的

注册会计师审计自诞生以来,从其内容发展来说,主要经历了详细审计、资产负债表审计和会计报表审计三个阶段,审计目的也随之有所变化。在详细审计阶段,审计目的是通过对被审计单位一定时期内的会计记录的逐笔审查,判定有无技术错误和舞弊行为。查错揭弊是这一阶段的审计目的。在资产负债表审计阶段,审计目的是通过对被审计单位一定时期内资产负债表所有项目及余额的可靠性、正确性进行审查,判断其财务状况和偿债能力。在此阶段,查错揭弊这一目的仍然存在,但已退居第二位,审计的功能从防护性发展到公证性。在会计报表审计阶段,审计目的是判定被审计单位一定时期内的会计报表是否公允地反映其财务状况和经营业绩,以及所采用的会计政策和会计处理方法是否符合本国的会计准则,并在出具审计报告的同时提出改进经营管理的建议。在此阶段,审计目的不再是查错揭弊,而是向社会提供合理的保证和向管理领域深入和发展。

尽管审计目的有了上述的变化,同时在现代审计中会计咨询和会计服务业务量也在日渐增多,但独立审计的目的,始终是对被审计单位的会计报表进行审计并发表意见。

《国际审计准则》规定：“会计报表审计的目的是为了使审计人员对在公认的会计政策规定范围内编制的会计报表能够发表意见。”美国的《一般公认审计准则》认为，审计是独立审计人员对会计报表的审查，其目的是对是否公允地按照一般公认会计原则反映财务状况、经营成果和财务状况变动情况发表意见。澳大利亚在《审计准则》中规定，会计资料审计的目的是审计师能够对会计资料发表意见。我国的独立审计准则，对独立审计的目的作了与这些组织和国家相类似的规定。《独立审计基本准则》第四条规定，独立审计的目的是注册会计师对被审计单位会计报表的合法性、公允性及会计处理方法的一贯性发表审计意见。

独立审计的目的之所以是对被审计单位会计报表及相关资料发表审计意见，主要是基于下列两方面原因：一是社会公众的需要。注册会计师对被审计单位会计报表及相关资料的审查，最终是为了维护市场经济条件下社会经济活动的有序性和稳定性，帮助社会公众在经营活动中作出正确决策。无论是投资者还是债权人都要借助注册会计师的审计结论来了解会计报表的可靠程度，以利于作出是否投资或贷款等决策。二是审计能力的制约。由于审计技术、审计成本等方面的限制，更是由于企业规模逐渐扩大、经济业务日益复杂，通过详细审计以发现所有舞弊和错误、揭露违法行为已成为不可能，而只能在评审被审计单位内部控制制度基础上实行抽样审计。所以，查错揭弊已不再成为独立审计的主要目的。

独立审计的主要目的是对被审计单位的会计报表及相关资料的合法性、公允性及会计处理方法一贯性发表审计意见，而不是查错揭弊。这并不是说注册会计师可以不承担查错揭

弊的职责,注册会计师应对审计过程中发现的重大的错误、舞弊行为予以关注和揭示。只要注册会计师严格按照独立审计准则行事,保持职业上应有的认真与谨慎,通过实施适当的审计程序和方法,是能够将会计报表中重大的错弊事项揭示出来的。但是,由于审计的固有限制,并不能保证将所有的错弊事项都揭示出来,只要注册会计师没有欺诈行为,即使审计后的会计报表中具有错弊事项,注册会计师也不会承担法律责任。

(二)《错误与舞弊准则》的基本框架与规范内容

《错误与舞弊准则》共分 6 章 25 条。

第一章为“总则”(第一条至第四条),主要说明本准则的制定目的、制定依据、错误与舞弊的涵义以及本准则的适用范围。

第二章为“一般原则”(第五条至第八条),主要对被审计单位防止发生、及时发现并纠正错误与舞弊的责任,注册会计师合理确信能够发现可能导致会计报表失实的错误与舞弊的责任作了明确的规定。并说明由于审计测试和被审计单位内部控制制度的固有限制,注册会计师并不能保证发现所有的错误与舞弊。

第三章为“编制和实施审计计划时对错误与舞弊的关注”(第九条至第十二条),主要对注册会计师在编制和实施审计计划时,对可能发生的错误与舞弊形态的关注、增加错误与舞弊可能性的情形和应保持应有的职业谨慎等作了说明和规定。

第四章为“发现错误或舞弊迹象时的处理”(第十三条至第十九条),主要对注册会计师在审计过程中发现错误或舞弊

可能存在的迹象时应采取的措施作了明确说明和规定。

第五章为“错误或舞弊对审计报告的影响”(第二十条至第二十三条),主要对不同情形下的错误与舞弊对审计意见和审计报告的影响作了明确说明和规定。

第六章为“附则”(第二十四条和第二十五条),主要说明本准则的解释权与生效日期。

二、关于“总则”的说明

(一) 制定《错误与舞弊准则》的目的与依据

1. 制定目的。《错误与舞弊准则》是为了规范注册会计师在会计报表审计中发现、报告可能导致会计报表严重失实的错误与舞弊,明确相关责任而制定的。

2. 制定依据。中国注册会计师独立审计准则体系由《独立审计基本准则》、《独立审计具体准则》和《独立审计实务公告》、《执业规范指南》三部分组成。其中,《独立审计基本准则》是独立审计准则的总纲,是制定独立审计具体准则、实务公告和执业规范指南的基本依据。因此,作为具体准则之一的《错误与舞弊准则》,其制定依据是《独立审计基本准则》。

(二) 错误的涵义

错误是指会计报表中存在的无意错报或漏报。

这个定义,揭示出了错误所具有的特征:在原因上,是行为人不精通业务、技术和法规,不精心操作以及单位管理不善所造成的;在动机上,是非故意性的,没有不良企图和动机;在手段上,具有偶然性和随意性,不是采取特定手段所为;在性质上,属于一种行为过失。

(三) 舞弊的涵义

舞弊是指导致会计报表产生不实反映的故意行为。

舞弊具有如下特征：在原因上，是行为人经不住物质利益的诱惑，侥幸或故意为之所造成的；在目的上，具有非法占有和挪用公共财产的不良企图和动机；在手段上，采取故意制造错报和漏报、钻制度空子、涂改凭证、伪造单据、更改帐表等技术手段，进行有意掩饰、歪曲和欺骗；在形式上，表现出掩盖真相，貌似正确，一般不易察觉；在性质上，属于一种不法经济行为，其结果往往是造成国家、单位财产的损失。

（四）《错误与舞弊准则》的适用范围

本准则适用于注册会计师进行会计报表审计，注册会计师执行非会计报表审计业务，除有特定要求者外，应当参照本准则办理。

三、关于“一般原则”的说明

（一）被审计单位对错误与舞弊的责任

被审计单位对错误与舞弊的责任，是被审计单位会计责任的内容之一。

会计责任是指被审计单位对会计报表所负的责任。会计报表由被审计单位编制，因而被审计单位对其所编制的会计报表负责，其中包括选择和应用适当的会计处理方法，保持完整的会计记录，建立健全必要的内部控制制度，保护资产的安全、完整，并对会计资料的真实性、合法性、完整性负责。会计资料的真实性是指有关数据的准确程度，会计核算应当以实际发生的经济业务为依据，如实地反映会计主体的财务状况和经营成果。会计资料的合法性是指经济活动、财务收支和会计核算必须符合《会计法》、《企业会计准则》以