



注册会计师后续教育系列丛书之一

独立审计准则导论

中国注册会计师后续教育教材编审委员会

DULISHENJI
ZHUNZE
DAOLUN



经济科学出版社

注册会计师后续教育教材编审委员会

独立审计准则导论

中国注册会计师后续教育教材编审委员会

张龙平 陈建明 编著

12352/26

经济科学出版社

一九九七年·北京

责任编辑：卢元孝

责任校对：董蔚挺

封面设计：卜建辰

版式设计：代小卫

技术编辑：潘泽新

独立审计准则导论

中国注册会计师后续教育教材编审委员会

张龙平 陈建明 编著

*

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

北京新丰印刷厂印刷

出版社电话：62541886 发行部电话：62568479

经济科学出版社暨发行部地址：北京海淀区万泉河路 66 号

邮编：100086

*

787×1092 毫米 32 开 10 印张 220000 字

1997 年 12 月第一版 1997 年 12 月第一次印刷

印数：00001—80000 册

ISBN 7-5058-1254-8/G·247 定价：16.00 元

图书在版编目 (CIP) 数据

独立审计准则导论/张龙平, 陈建明编著. —北京: 经济科学出版社, 1997. 12

ISBN 7-5058-1254-8

I. 独… I. ①张… ②陈… II. 审计-工作条例-中国
IV. F239.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (97) 第 24895 号

中国注册会计师后续教育教材编审委员会

主 任 张佑才（财政部副部长）

副主任 丁平准（中国注册会计师协会秘书长）

顾 问 杨纪琬（财政部科研所教授、博士生导师）

委 员 （以姓氏笔画为序）

王光远（厦门大学会计系主任）

王丽然（中国注册会计师协会副秘书长）

石人瑾（大华会计师事务所主任会计师）

冯淑萍（财政部会计司司长）

朱小平（中国人民大学会计系主任）

朱祺珩（蛇口信德会计师事务所主任会计师）

汤云为（上海财经大学校长）

李若山（复旦大学管理学院会计系教授、博士）

李茂龙（中国注册会计师协会业务监管部副主任）

陈建明（中国注册会计师协会专业标准部副主任、博士）

张为国（中国证券监督管理委员会首席
会计师）

张 克（中信永道会计师事务所副总经
理）

张嘉兴（天津财经学院院长）

胡少先（浙江会计师事务所副主任会计
师）

洪 瑛（中京富会计师事务所总经理）

常 勋（厦门大学会计师事务所主任会
计师）

阎德玉（中南财经大学会计系主任）

董晓朝（中国注册会计师协会副秘书长）

序

注册会计师在维护市场经济秩序，保证社会经济活动有序进行中发挥着重要作用。党中央和国务院领导十分重视发展注册会计师事业，朱镕基副总理指出，发展注册会计师事业，是为社会主义市场经济奠基，是千秋万代的大业。把发展我国注册会计师事业提到了很高的高度。党的“十五大”报告提出，“培育和发展社会中介组织”。为注册会计师事业发展指明了方向，同时也为注册会计师行业提供了前所未有的良好发展机遇，我们必须紧紧抓住这一有利时机，大力发展注册会计师事业。

我国注册会计师制度恢复和重建 18 年来，取得了长足的发展：伴随着我国社会主义市场经济体制的建立与完善，包括注册会计师在内的社会监督体系已逐步形成；以《中华人民共和国注册会计师法》为核心的执业法规体系基本建立；注册会计师队伍不断壮大，目前已拥有 12 万多名会员，其中包括 5 万多执业会员；执业水平稳步提高，业务领域得到不断扩展和深入；统一规范的行业管理体制不断完善；注册会计师职业的社会地位不断提高，国际影响也不断扩大。在去年和今年，中国注册会计师协会先后加入了亚太会计师联合会、国际会计师联合会，标志着中国注册会计师已经成为国际会计师行业的重要成员。但是，我们必须清醒地认识到，目前，我国注册会计师队伍的现状同建立和完善社会主义市场经济

体制的需要及国务院领导的要求还有很大差距。必须通过大力开展培训工作，提高注册会计师队伍的整体素质。

对注册会计师进行后续教育，是注册会计师赖以持续执业的先决条件，也是国际上通行的做法。注册会计师行业是智力高度密集的行业，是以自己丰富的专业知识和良好的职业道德来为社会提供服务的。通过后续教育，使之不断更新知识和提高技能，并及时了解和掌握与本行业相关的、新颁布或修订的法律、法规制度，以持续保持其作为一名合格注册会计师应具备的业务知识和专业能力。不仅必要，而且迫切。为此，1996年1月16日，中国注册会计师协会发布实施了《注册会计师后续教育培训制度》，12月25日，发布实施了《注册会计师后续职业教育基本准则》。对不同层次的注册会计师的培训内容、时间要求都作了严格的规定，并作为注册会计师的年检内容之一。同年6月，中国注册会计师协会全国特别代表大会又作出了“关于大力加强注册会计师培训工作的决定”，在全行业掀起了一个大力开展培训工作的热潮，并逐步形成了一个以中国注册会计师协会为龙头、地方注册会计师协会为支柱、事务所为基础的全国培训工作网络。

要搞好培训工作，教材是关键。只有有了好的教材，才能培养出好的人才。由于我国注册会计师事业尚处发展初期，后续教育教材还是一个空白，需要“拓荒”，任务十分艰巨。为此，1996年9月，中国注册会计师协会组织有关业务主管部门及各方面专家、学者，召开了后续教育教材研讨会，成立了“中国注册会计师后续教育教材编审委员会”，并决定用三年左右的时间编写出一套既有系统介绍现代审计理论、方法、技能，又能分出不同层次的分门别类的系列丛书。会上，根据我国注册会计师行业的现状，确定了这套系列丛书应主

要包括三个方面的内容：一是基础教育。介绍现代审计理论、方法，执业的基础知识、技能，适用对象主要是注册会计师执业队伍新补充的人员和注册会计师升级后的业务需要。二是新知识的介绍。包括会计、审计、税收等新政策及新规范的介绍，这是真正意义上的后续教育的内容。三是案例。主要针对实务工作中碰到的疑难问题、典型问题，以及一些特殊行业审计问题等编写的，还可以介绍一些国际上的典型案例。

这套系列丛书不仅源于实践，而且要高于实践，并能指导实践。其特点：一是务实、操作性强。丛书每册一般在20万字左右，一书一题，并辅之有较多可借鉴的案例，具有手册的特点，适合不同层次执业人员的不同需要。二是与独立审计准则既紧密联系，又不等同。独立审计准则只规定或提出怎样做，而丛书则要深入浅出、联系实际地介绍审计准则制订的背景和理论依据，使读者不仅知其然，还要知其所以然，成为贯彻执行独立审计准则的延伸。三是普及与提高相结合。既要考虑到国际惯例，具有一定高度和深度，以介绍国际上通行的做法和先进的审计技术方法为主，又要考虑到目前我国大量的中小型会计师事务所的实际需要，案例的选择也要结合我国现状，并且是经过精选的。

与一般教材相比，丛书的体例、形式上既严谨，又灵活，同时考虑了行业未来的发展变化，紧密结合注册会计师行业的特点，突出可操作性。每本书从内容到形式，从框架结构到专业术语的运用上都要求统一、规范，真正代表中国注册会计师的专业水平。因此，各书的主编和撰稿人都是通过招标的形式，选择理论与实务界的知名专家来担当。丛书编写大纲和教材初稿形成后，经过多方面征求意见，并请编委、专

家开会研讨，再作进一步修改定稿后出书，以切实保证其水平和质量。

这套系列丛书既可以作为各级注册会计师协会及会计师事务所培训用专门教材，又可作为注册会计师及其他从业人员的业务手册，以及非执业会员的阅读材料，还可以作为有关大专院校教学和学生自学用参考书。

由于统一编写后续教育系列丛书在我国尚属首次，不足之处在所难免，衷心希望各位专家、学者及广大读者提出宝贵意见和建议，以便不断修订、补充和完善。

张佑才

1997年10月

目 录

第一章 中国注册会计师独立审计准则概论	(1)
第一节 独立审计准则的性质与作用	(1)
第二节 独立审计准则的框架结构	(11)
第三节 独立审计准则的国际比较	(13)
第四节 中国注册会计师独立审计准则序言	(20)
第五节 独立审计基本准则	(24)
第二章 审计计划阶段具体准则	(38)
第一节 会计报表审计 (独立审计具体准则第 1 号)	(38)
第二节 审计业务约定书 (独立审计具体准则 第 2 号)	(46)
第三节 审计计划 (独立审计具体准则第 3 号)	(53)
第四节 错误与舞弊 (独立审计具体准则第 8 号)	(65)
第五节 审计重要性 (独立审计具体准则第 10 号)	(73)
第六节 内部控制与审计风险 (独立审计具体准则 第 9 号)	(82)
第三章 审计实施阶段具体准则	(91)
第一节 审计证据 (独立审计具体准则第 5 号)	(91)
第二节 审计抽样 (独立审计具体准则第 4 号)	(97)
第三节 分析性复核 (独立审计具体准则第 11 号)	(105)
第四节 利用专家的工作 (独立审计具体准则 第 12 号)	(115)
第五节 利用其他注册会计师的工作 (独立审计 具体准则第 13 号)	(123)

第六节	期初余额（独立审计具体准则第 14 号）	（131）
第七节	期后事项（独立审计具体准则第 15 号）	（137）
第八节	审计工作底稿（独立审计具体准则第 6 号）	（145）
第四章	审计报告阶段具体准则	（154）
第一节	审计报告（独立审计具体准则第 7 号）	（154）
第二节	审计意见类型的正确选用	（162）
第五章	独立审计实务公告	（168）
第一节	验资（独立审计实务公告第 1 号）	（168）
第二节	管理建议书（独立审计实务公告第 2 号）	（177）
第三节	小规模企业审计的特殊考虑（独立审计实务公告第 3 号）	（185）
第四节	盈利预测审核（独立审计实务公告第 4 号）	（192）
附录		
	中国注册会计师独立审计准则	（203）
后记		（302）

第一章 中国注册会计师独立 审计准则概论

本章共五节，第一、二、三节分别论述《中国注册会计师独立审计准则》（以下简称《独立审计准则》）的性质与作用、框架结构及国际比较，第四、五节分别说明《中国注册会计师独立审计准则序言》和《独立审计基本准则》。

第一节 独立审计准则的性质与作用

独立审计准则是我国注册会计师执行审计业务的权威性标准，注册会计师要真正做到正确理解和运用独立审计准则，必须首先认识其性质和作用。

一、独立审计准则的性质

（一）审计准则的定义与分类

审计准则，英文是 auditing standards，有人译为审计标准。各国审计部门或职业团体大都对审计准则作过定义，尽管对审计准则定义的表述存在一定差异，但其实质是基本一致的。他们对审计准则的定义有以下几点共识：

1. 审计准则是适应审计自身的需要和社会公众对审计的要求而产生、发展的，是审计实践经验的总结。

2. 审计准则是对审计主体的规范和要求，它规定了审计

人员应有的素质和专业资格，并对审计人员的审计行为予以规范和指导。

3. 审计准则提出了审计工作应达到的质量要求，是衡量和评价审计工作质量的依据。

4. 审计准则一般由政府审计部门或会计师职业团体制定、颁布。

5. 审计准则具有很高的权威性和很强的约束力，审计人员在执业中必须严格遵守。

结合以上认识，我们定义审计准则如下：所谓审计准则是由政府审计部门或会计师职业团体制定的，用以规定审计人员应有的素质和专业资格、规范和指导其执业行为、衡量和评价其工作质量的权威性标准。

审计准则按规范对象不同，可分为独立审计准则、政府审计准则和内部审计准则。

独立审计准则，又称注册会计师审计准则，或民间审计准则，其目的是为注册会计师执行独立审计业务建立标准和提供指南。比如，美国注册会计师协会（AICPA）颁布的《一般公认审计准则》（包括审计准则说明书），适用于注册会计师执行独立审计业务。美国的公认审计准则在国际上有很高的权威性和很大的影响力，除了对美国注册会计师审计实务直接产生影响外，对政府审计和内部审计以及其他国家审计准则乃至国际审计准则的建立，都起了重大作用。政府审计准则是为政府审计人员执行审计业务建立标准和提供指南。美国审计总署（GAO）早在1972年就颁布了政府审计准则。此后，许多国家也仿照美国制定了政府审计准则。内部审计准则是为内部审计人员执行业务建立标准和提供指南。美国内部审计师协会（IIA）于1978年颁布了《内部审计专业

实务准则》，对内部审计人员及其工作作出了原则性规定。

（二）审计准则的产生与发展

审计准则是总结广大审计人员的实践经验，适应社会的需要，为保证审计质量而产生的。世界上最早出现的审计准则是美国的审计准则，而美国最早的审计准则是美国注册会计师协会应联邦贸易委员会（FTC）的要求于1917年制定的“资产负债表审计备忘录”。1918年，发布了“编制资产负债表的公认方法”文告。1929年，发布了“财务报表验证”册子。1936年，又发布了“独立公共会计师对财务报表的审查”文件。所有这些早期的审计文告，对规范审计执业行为，保护注册会计师职业的健康发展起到了积极作用。1939年1月30日，美国注册会计师协会成立了“审计程序委员会”（CAP）。1972年，审计程序委员会更名为“审计准则执行委员会”（ASEC）。同年，审计准则执行委员会将审计程序委员会在其间所发布的1~54号“审计程序说明书”（SAP）汇编，作为第1号“审计准则说明书”（SASs）发布。审计准则执行委员会还发布了审计准则说明书第2~23号。1978年11月，美国注册会计师协会成立“审计准则委员会”（ASB），接替审计准则执行委员会的工作，负责制定公认审计准则。审计准则委员会从成立至1997年2月，发布了审计准则说明书第24~82号。现在，日本、英国、澳大利亚、加拿大、德国等西方主要发达国家以及我国的台湾、香港等都已形成了各自的独立审计准则体系。

在政府审计领域内，审计准则问题同样得到高度重视。到70年代，由于管理审计的广泛实施，扩大了政府审计与民间审计的差别，提出了为政府审计单独制定审计准则的要求。1972年，美国审计总署发表了《政府机构计划项目、活动和

职责的审计准则》(简称“黄皮书”)。这一准则就是结合政府审计的特殊性而制定的。此后,世界上许多国家的政府审计部门都根据本国情况制定了政府审计准则。

内部审计的真正发展是在 20 世纪 40 年代以后。1941 年美国内部审计师协会的建立是内部审计发展史上的一个里程碑。内部审计师们在工作实践中逐渐意识到,由于内部审计和外部审计在很多方面都有一定的区别,应该有自身的准则。于是,内部审计师协会于 1974 年成立了专业标准和职责委员会,负责制定内部审计准则,并于 1978 年 6 月通过了《内部审计专业实务准则》。此后,其他国家也制定了内部审计准则。

考察世界范围审计准则产生、发展的历史与现状,可发现各国审计准则正在不断趋向统一,国际化已经成为审计准则发展的必然趋势。在政府审计方面,1977 年,在联合国支持下,最高审计机关国际组织在秘鲁首都利马举行的会议上,通过了国际政府审计准则《利马宣言——审计规则指南》。此后,该组织又多次召开国际研讨会,并设立审计准则委员会负责国际政府审计准则的制定工作。在民间审计方面,对审计准则国际协调作出贡献最大的是 1977 年成立的国际会计师联合会。它颁布了一系列国际审计准则。这些准则对各国审计界有着重要影响。与此同时,内部审计的国际化趋向也越来越明显。美国内部审计师协会 50 年代以后逐步发展成为一个国际性学术组织,目前已有 100 多个会员国。《内部审计专业实务准则》就是该协会在 1978 年的国际性会议上通过的。

我国审计准则制定起步较晚,但也取得了显著成果。1983 年,我国成立了审计署。1988 年国务院颁布的《中华人民共和国审计条例》以及以后颁布的《中华人民共和国审计法》等,

标志着我国政府审计法规、规范制定工作的开始。截止至1996年底,审计署已颁布了38个政府审计规范。

我国1980年恢复注册会计师制度,1986年国务院发布了《中华人民共和国注册会计师条例》,1988年11月中国注册会计师协会正式成立以来,先后颁布了一系列执业规则。1994年1月1日《中华人民共和国注册会计师法》正式实施。这些法规和规则,对于促进我国注册会计师审计工作的开展,维护审计的独立性和权威性,起到了积极作用。根据我国《注册会计师法》第三十五条的规定,经财政部批准同意,中国注册会计师协会于1994年4月开始着手制定中国独立审计准则,当年10月组织起草小组正式开始工作。1996年1月1日开始施行第一批独立审计准则,1997年1月1日开始施行第二批独立审计准则。迄今我国已初步建立了独立审计准则体系。

在审计准则日趋国际化的同时,审计署已于1983年加入最高审计机关国际组织。中国注册会计师协会于1997年5月加入国际会计师联合会,这将有助于中国注册会计师职业走向世界。

(三) 独立审计准则与职业道德准则、质量控制准则、后续教育准则的关系

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,是注册会计师在执行独立审计业务过程中必须遵循的技术规范,是注册会计师审计工作质量的权威性判断标准。职业道德准则、质量控制准则及后续教育准则同样也是注册会计师职业规范体系的重要组成部分。这4个方面既相互联系又相互区别。

1. 独立审计准则与职业道德准则