

# 独立审计准则与 审计实务操作

## 指南

主编 / 李硕豪 赵耀光 王莉



中国审计出版社

# 独立审计准则与审计实务 操作指南

中国审计出版社

## 图书在版编目(CIP)数据

独立审计准则与审计实务操作指南/李硕豪等主编. —北京:  
中国审计出版社, 1996. 10

ISBN 7—80064—543—6

I. 独… II. 李… III. ①审计—工作条例—中国—指南②  
审计—工作——指南 IV. F239.220—62

中国版本图书馆 CIP 数据核字(96)第 17056 号

447589

## 独立审计准则与审计实务操作指南

李硕豪 赵耀光 王 莉 主编

中国审计出版社出版

(北京市海淀区白石桥路甲 4 号)

中国环境科学研究院印刷厂印刷

新华书店总店科技发行所发行 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 14.125 印张 354 千字

1996 年 12 月北京第 1 版 1996 年 12 月北京第 1 次印刷

印数:1—8000 册 定价:16.00 元

ISBN 7—80064—543—6/F·374

主 编：李硕豪      赵耀光      王 莉

副主编：张文英      许 慧      高雅青

其他主要编写人员：

于丽华      马鸿杰      周 碧

管 涛      郭 勤      郑瑞红

张红梅      杨秀珍      李旭东

杨毅陶      王 宁      郝云松

李宝珍

## 编者的话

党的十四大明确提出了我国经济体制改革的目标是建立社会主义市场经济体制。为适应这一目标的要求,迫切需要大力发展我国的注册会计师审计事业。

为了规范我国注册会计师执业行为,促进注册会计师事业的健康发展,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、制订了第一批《中国注册会计师独立审计准则》,这批独立审计准则已经财政部批准颁布。并于1996年1月1日实施。这是我国会计、审计领域的又一次重大改革,是我国注册会计师事业发展过程中的重要里程碑,它必将推动我国注册会计师事业的健康发展。

首批中国注册会计师独立审计准则的颁布实施,已引起了社会各界的普遍关注。按照财政部、中国注册会计师协会的部署,各级注册会计师协会、各会计师事务所和审计师事务所都在认真开展独立审计准则的宣传、贯彻和实施,各培训部门独立审计准则培训班也在全国各地大量举行。为了配合上述工作。我们编写了通俗易懂、具有可操作性的《独立审计准则与审计实务操作指南》一书。

本书是严格按照已颁布实施的首批中国注册会计师独立审计准则,结合我国注册会计师审计的实践编写而成。对会计报表审计准则、审计业务约定书准则、审计计划准则、审计抽样准则、审计证

据准则、审计工作底稿准则、审计报告准则及验资实务公告等作了简明扼要的介绍,重点介绍了首批独立审计准则实施后的注册会计师的审计实务。

本书突出的特点是通俗易懂、可操作性强。对各项准则的解释,我们力求严格按照财政部、中国注册会计师协会的要求去解释,并使之通俗易懂,对注册会计师的审计实务,我们力求具有可操作性,全书以对北京智能来公司的审计为例说明独立审计准则要求的审计程序和方法,并力求与国际审计惯例接轨。

本书在写作过程中得到财政部、审计署、中国人民大学、中国审计事务所、中天恒会计师事务所等单位有关专家及实际工作者的大力帮助,中国审计出版社的领导、编辑及其他有关人员为此书的出版付出了辛勤劳动,在此谨致由衷的感谢。

由于我们水平有限,对书中的疏漏之处,请批评指正。

作者

1996年9月16日于北京

# 目 录

|                                  |      |
|----------------------------------|------|
| <b>第一章 中国注册会计师独立审计准则序言</b> ..... | (1)  |
| 第一节 概 述.....                     | (1)  |
| 第二节 独立审计准则的制定依据、目标与体系 .....      | (5)  |
| 第三节 独立审计准则的约束力、适用范围与咨询组织 .....   | (8)  |
| 第四节 独立审计准则的制定、发布与修订程序.....       | (10) |
| <b>第二章 独立审计基本准则</b> .....        | (11) |
| 第一节 概 述 .....                    | (11) |
| 第二节 一般准则 .....                   | (14) |
| 第三节 外勤准则 .....                   | (19) |
| 第四节 报告准则 .....                   | (26) |
| <b>第三章 会计报表审计准则</b> .....        | (28) |
| 第一节 概 述 .....                    | (28) |
| 第二节 会计报表审计的定义、目的及范围.....         | (31) |
| 第三节 审计计划 .....                   | (35) |
| 第四节 审计实施 .....                   | (37) |
| 第五节 审计报告 .....                   | (42) |
| <b>第四章 审计业务约定书准则</b> .....       | (44) |
| 第一节 概 述 .....                    | (44) |
| 第二节 审计业务约定书的定义及作用 .....          | (47) |

|            |                           |              |
|------------|---------------------------|--------------|
| 第三节        | 一般原则 .....                | (48)         |
| 第四节        | 审计业务约定书的内容 .....          | (53)         |
| 第五节        | 审计业务约定书的范例 .....          | (58)         |
| <b>第五章</b> | <b>审计计划准则 .....</b>       | <b>(61)</b>  |
| 第一节        | 概    述 .....              | (61)         |
| 第二节        | 审计计划的制定 .....             | (64)         |
| 第三节        | 审计计划的内容与编制 .....          | (74)         |
| 第四节        | 审计计划的审核 .....             | (78)         |
| <b>第六章</b> | <b>审计抽样准则 .....</b>       | <b>(80)</b>  |
| 第一节        | 概    述 .....              | (80)         |
| 第二节        | 样本的设计 .....               | (83)         |
| 第三节        | 样本的选取 .....               | (90)         |
| 第四节        | 抽样结果的评价 .....             | (96)         |
| 第五节        | 审计抽样的具体应用 .....           | (100)        |
| <b>第七章</b> | <b>审计证据准则 .....</b>       | <b>(114)</b> |
| 第一节        | 概    述 .....              | (114)        |
| 第二节        | 一般原则 .....                | (118)        |
| 第三节        | 审计证据的获取 .....             | (131)        |
| <b>第八章</b> | <b>审计工作底稿准则 .....</b>     | <b>(138)</b> |
| 第一节        | 概    述 .....              | (138)        |
| 第二节        | 审计工作底稿的定义、分类及作用 .....     | (141)        |
| 第三节        | 审计工作底稿的编制与复核 .....        | (143)        |
| 第四节        | 审计工作底稿的所有权、保管、保密与查阅 ..... | (149)        |



|             |                       |              |
|-------------|-----------------------|--------------|
| 第五节         | 审计工作底稿的规范格式及编制说明····· | (153)        |
| <b>第九章</b>  | <b>审计报告准则·····</b>    | <b>(171)</b> |
| 第一节         | 概    述·····           | (171)        |
| 第二节         | 审计报告准则的制定·····        | (185)        |
| 第三节         | 一般原则·····             | (187)        |
| 第四节         | 审计报告准则的内容与格式·····     | (197)        |
| 第五节         | 审计意见的类型与审计报告的编制·····  | (202)        |
| <b>第十章</b>  | <b>货币资金审计·····</b>    | <b>(217)</b> |
| 第一节         | 概    述·····           | (217)        |
| 第二节         | 审计目标·····             | (218)        |
| 第三节         | 符合性测试·····            | (219)        |
| 第四节         | 实质性测试·····            | (222)        |
| 第五节         | 审计案例·····             | (227)        |
| <b>第十一章</b> | <b>应收及预付款审计·····</b>  | <b>(239)</b> |
| 第一节         | 概    述·····           | (239)        |
| 第二节         | 审计目标·····             | (240)        |
| 第三节         | 符合性测试·····            | (242)        |
| 第四节         | 实质性测试·····            | (245)        |
| 第五节         | 审计案例·····             | (248)        |
| <b>第十二章</b> | <b>存货审计·····</b>      | <b>(252)</b> |
| 第一节         | 概    述·····           | (252)        |
| 第二节         | 审计目标·····             | (254)        |
| 第三节         | 符合性测试·····            | (254)        |
| 第四节         | 实质性测试·····            | (256)        |

|                              |              |
|------------------------------|--------------|
| 第五节 审计案例·····                | (259)        |
| <b>第十三章 投资审计·····</b>        | <b>(268)</b> |
| 第一节 概 述·····                 | (268)        |
| 第二节 审计目标·····                | (269)        |
| 第三节 符合性测试·····               | (270)        |
| 第四节 实质性测试·····               | (272)        |
| 第五节 审计案例·····                | (274)        |
| <b>第十四章 固定资产审计·····</b>      | <b>(281)</b> |
| 第一节 概 述·····                 | (281)        |
| 第二节 审计目标·····                | (283)        |
| 第三节 符合性测试·····               | (284)        |
| 第四节 实质性测试·····               | (286)        |
| 第五节 审计案例·····                | (288)        |
| <b>第十五章 无形资产及递延资产审计·····</b> | <b>(298)</b> |
| 第一节 概 述·····                 | (298)        |
| 第二节 审计目标·····                | (299)        |
| 第三节 符合性测试·····               | (300)        |
| 第四节 实质性测试·····               | (300)        |
| 第五节 审计案例·····                | (302)        |
| <b>第十六章 负债审计·····</b>        | <b>(307)</b> |
| 第一节 概 述·····                 | (307)        |
| 第二节 审计目标·····                | (309)        |
| 第三节 符合性测试·····               | (312)        |
| 第四节 实质性测试·····               | (315)        |

|             |                |              |
|-------------|----------------|--------------|
| 第五节         | 审计案例           | (323)        |
| <b>第十七章</b> | <b>所有者权益审计</b> | <b>(339)</b> |
| 第一节         | 概    述         | (339)        |
| 第二节         | 审计目标           | (343)        |
| 第三节         | 符合性测试          | (344)        |
| 第四节         | 实质性测试          | (345)        |
| 第五节         | 审计案例           | (347)        |
| <b>第十八章</b> | <b>收入与费用审计</b> | <b>(353)</b> |
| 第一节         | 概    述         | (353)        |
| 第二节         | 审计目标           | (357)        |
| 第三节         | 符合性测试          | (360)        |
| 第四节         | 实质性测试          | (363)        |
| 第五节         | 审计案例           | (370)        |
| <b>第十九章</b> | <b>验资实务公告</b>  | <b>(386)</b> |
| 第一节         | 概    述         | (386)        |
| 第二节         | 验资的定义、种类及作用    | (394)        |
| 第三节         | 验资的一般原则及其步骤    | (395)        |
| 第四节         | 验资的内容与要求       | (400)        |
| 第五节         | 验资时的审计         | (408)        |
| 第六节         | 验资工作底稿         | (410)        |
| 第七节         | 验资报告           | (412)        |
| 第八节         | 验资案例           | (414)        |

# 第一章 中国注册会计师独立审计 准则序言

## 第一节 概 述

### 一、独立审计准则的概念及作用

#### (一) 独立审计准则的概念

##### 1. 审计准则的概念

何谓审计准则(Auditing Standards)?目前人们的认识还不完全一样。美国审计总署解释为:“审计准则是对所进行的工作的质量和充分性的总的衡量。它与审计师的专业资格有关。”

美国内部审计师协会解释为:审计准则是用以评价和衡量内部审计部门工作和作用的内部审计实务的准绳。

英格兰和威尔士特许会计师协会解释为:“审计准则说明了在审计过程中工作人员希望遵循的基本原则和惯例”。

在我国,审计准则多被解释为:“审计准则用来规范审计人员执行审计业务,获取审计证据,形成审计结论,出具审计报告的专业标准”。

我们理解为:审计准则是由专职的机构或组织制定颁布的,用

以规范审计人员资格条件和执业行为，衡量和评价审计工作质量的权威性的尺度或标准。

## 2. 独立审计准则的概念

独立审计准则，又称独立审计标准，是中国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行为规范，是注册会计师审计工作质量的权威性判断标准。

这是关于独立审计准则概念的最权威的解释。我们知道，在西方国家，一般把注册会计师审计准则称为民间审计准则，在我国曾一度叫社会审计准则（标准）。为什么要改为独立审计准则，最主要的理由是注册会计师从事的审计工作独立性强。

关于这一概念，还可以进一步从以下几个方面来理解：

(1) 独立审计准则是规范注册会计师及其助理人员的行为准则。

(2) 独立审计准则既对注册会计师及其助理人员的业务素质提出要求，同时也向社会提供审计质量依据。

(3) 独立审计准则是通过注册会计师及其业务助理人员执行审计程序体现出来的。

(4) 独立审计准则是注册会计师发表审计意见的客观依据。

## (二) 独立审计准则的作用

### 1. 审计准则的作用

审计准则越来越受到各国审计界的重视，中国注册会计师协会制定并颁布第一批独立审计准则，中华人民共和国审计署正在抓紧制定国家审计准则，中国内部审计准则也正在制定之中，这说明审计准则的作用是巨大的。

总的来看，审计准则的作用可以理解为以下几个方面：

(1) 审计准则为规范和指导审计工作提供依据，有利于实现审计工作的规范化。

(2) 审计准则为衡量和评价审计工作质量提供依据,有助于提高审计工作的质量。

(3) 审计准则有助于社会公众对审计工作结果的信任。

(4) 审计准则有助于维护审计组织和审计人员的正当权益,使得他们免受不公正的指责和控告。

审计准则的作用还有好多,我们认为主要的就是以上这些。

## 2. 独立审计准则的作用

独立审计准则作为审计准则的一个重要组成部分,具有一般审计准则的作用。根据独立审计业务的特性,独立审计准则的作用更应强调以下几个方面:

(1) 独立审计准则为注册会计师审计取信于社会提供保证。这一点注册会计师审计与国家审计、内部审计相比显得更为重要。

(2) 独立审计准则有利于维护注册会计师事务所、审计师事务所和注册会计师的合法权益。独立审计准则中规定了注册会计师的工作范围和规则,只要注册会计师按照准则的要求执业,就可最大限度地降低审计风险。当注册会计师受到不公正的指责和控告时,可以利用独立审计准则保护其正当权益。

(3) 独立审计准则,有利于提高注册会计师审计工作质量,也有利于促进审计经验的交流。

## 二、制定中国注册会计师独立审计准则的必要性

制定中国注册会计师独立审计准则的必要性可以从以下几个方面来理解:

(一) 制定中国注册会计师独立审计准则是贯彻实施《中华人民共和国注册会计师法》的需要

《中华人民共和国注册会计师法》第二十一条规定,注册会计师必须按照执业准则、规则的要求执行业务,出具报告。

《中华人民共和国注册会计师法》第三十五条规定,中国注册

会计师协会依法拟订注册会计师执业准则、规则，报经国务院财政部批准后实施。

《中华人民共和国注册会计师法》第三十九条规定了会计师事务所、注册会计师如果不按照执业准则、规则要求执行业务，应当承担相应的法律责任。

由此看来，要贯彻落实《中华人民共和国注册会计师法》，必须要制定出科学、权威、实用的独立审计准则。

(二) 制定中国注册会计师独立审计准则，是我国注册会计师事业发展的客观需要

发展我国社会主义市场经济，需要加速发展我国注册会计师事业。经济越发展，越需要客观公证的审计监督、公证。

我国注册会计师事业恢复以来，在各级党政领导及广大注册会计师的共同努力下，在业务范围、队伍建设、规范化建设等方面作了大量的工作，有了较大的发展。但缺乏一套完整、科学和具备相当权威性的审计准则，对注册会计师的执业行为规范化管理不够。这已成为加速发展我国注册会计师事业的障碍。因此，制定中国注册会计师的独立审计准则是我国注册会计师事业发展的需要。

(三) 制定中国注册会计师独立审计准则，是我国注册会计师事业同国际惯例接轨的重要标志

国外的独立审计准则是本世界 40 年代开始出现的。美国在 1947 年开始研究和制定其审计准则；日本于 1964 年也制定了审计准则；国际会计师联合会下属的国际审计实务委员会于 1980 年起制定和颁布了《国际审计准则》。

目前世界各主要国家，都有其各具特色的独立审计准则，许多国家还成立了专门的审计准则委员会，负责制定和发布审计准则。审计准则的完善已成为各国职业会计组织竞相追求的目标，成为各国注册会计师发展水平的重要标志。

我国作为国际大家庭的一员,不论从交流,还是合作方面,都需要同国际惯例接轨。这是贯彻我国改革开放政策的需要,也是加速发展我国的注册会计师事业所必要的。因此,制定中国注册会计师独立审计准则,是中国注册会计师同国际惯例接轨的重要标志,有利于中国注册会计师界走向世界。

关于制定中国注册会计师独立审计准则的必要性还有不少,主要有以上几个方面。

### 三、《中国注册会计师独立审计准则序言》的目的

制定《中国注册会计师独立审计准则序言》,旨在说明中国注册会计师独立审计准则的目标、体系、制定与发布程序,并对其规范内容、约束力及适用范围进行解释。

### 四、《中国注册会计师独立审计准则序言》的结构及内容

《中国注册会计师独立审计准则序言》分为六部分:

- (一) 独立审计准则的制定依据与目标。
- (二) 独立审计准则的体系。
- (三) 独立审计准则的约束力。
- (四) 独立审计准则的适用范围。
- (五) 独立审计准则的制定与咨询组织。
- (六) 独立审计准则的制定、发布与修订程序。

## 第二节 独立审计准则的制定 依据、目标与体系

《中国注册会计师独立审计准则序言》前三部分的内容为解释说明制定独立审计准则的目标、依据及体系。



## 一、制定依据

《中国注册会计师独立审计准则序言》明确指出：独立审计准则依据《中华人民共和国注册会计师法》制定。这就是说，独立审计准则的制定依据是《中华人民共和国注册会计师法》。这是因为《中华人民共和国注册会计师法》是中国注册会计师行业的根本大法，有关注册会计师执业方面的其他法规都必须依据《中华人民共和国注册会计师法》。

## 二、制定目标

《中国注册会计师独立审计准则序言》明确指出，制定独立审计准则，应当达到以下四个目标：

1. 建立执行独立审计业务的权威性标准，规范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。

2. 促使各会计师事务所和注册会计师按照统一的执业准则执行独立审计业务，提高审计工作质量，提高业务素质和执业水平。

3. 明确注册会计师的执业责任，维护社会公共利益，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。

4. 建立与国际审计准则相衔接的中国注册会计师执业准则。

## 三、独立审计准则体系

独立审计准则是一个由不同层次和部分组成的严密结构体系，不同层次之间、不同部分之间应该互相配合。

国际会计师联合会所属的国际审计委员会，自1980年6月至今，已先后颁布了第1—28号《国际审计准则》文件。这28项文件，可分为一般准则、工作准则和报告准则三个部分。美国的审