

会计与审计准则解读丛书

中国注册会计师 执业准则释疑

马建威 潘端莲 主编

F232.0
128
Accounting & Auditing

复旦大学出版社

会计与审计准则解读丛书

中国注册会计师 执业准则释疑

马建威 潘端莲 主编

复旦大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

中国注册会计师执业准则释疑/马建威,潘端莲主编. —上海:复旦大学出版社,2008.5

(会计与审计准则解读丛书)

ISBN 978-7-309-05985-4

I. 中… II. ①马…②潘… III. 注册-会计师-会计制度-中国-问答
IV. F233.2-44

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 041120 号

中国注册会计师执业准则释疑

马建威 潘端莲 主编

出版发行 复旦大学出版社

上海市国权路 579 号 邮编 200433

86-21-65642857(门市零售)

86-21-65100562(团体订购) 86-21-65109143(外埠邮购)

fupnet@fudanpress.com <http://www.fudanpress.com>

责任编辑 盛寿云

出品人 贺圣遂

印刷 上海肖华印务有限公司

开本 787×960 1/16

印张 22.75

字数 384 千

版次 2008 年 5 月第一版第一次印刷

印数 1—4 100

书号 ISBN 978-7-309-05985-4/F·1361

定价 36.00 元

如有印装质量问题,请向复旦大学出版社发行部调换。

版权所有 侵权必究

总 序

自 20 世纪 80 年代末期,我国便拉开了会计改革的序幕,从 1992 年颁布的《企业会计准则》、《企业财务通则》到据其制定并陆续出台的具体会计准则,从相继制定实施的分行业会计制度到 1998 年发布的《股份有限公司会计制度》,从 1985 年《会计法》的出台到后来的两次修订,从早期的《会计基础工作规范》到后来的一系列会计工作规范措施,都体现了不断改革的进程;进入 21 世纪以后,我国又颁布实施了《企业会计制度》、《金融企业会计制度》和《小企业会计制度》。

自 1996 年起,我国连续颁布实施了《独立审计基本准则》与一系列《独立审计具体准则》和《独立审计实务公告》。

在上述这些改革成果的基础上,我国又对企业会计准则和独立审计准则进行了脱胎换骨式的改造,使之形成了完整的体系。它们包括 39 项企业会计准则和 48 项注册会计师执业准则。这些准则于 2007 年 1 月 1 日首先在上市公司中推行,随后会逐步推广到所有公司。财政部对《企业财务通则》也进行了修订,并于 2007 年 1 月 1 日起施行。

我国原有的会计准则由 1 个基本准则和 16 个具体准则组成,大部分于 1996 年至 2001 年期间发布。准则与国际趋同的目标要求将国际财务报告准则整合到国内准则中,因此在修订所有现行准则的同时,22 个新的具体准则又接踵而至。新准则体系虽然是中文的表述,但依据的是国际会计准则的精神,在框架结构上也是一样的。我国政府推进会计国际趋同的态度是积极而现实的。新准则考虑到了中国经济目前的特点,针对特殊类别交易(如同一控制下企业合并等)和特定类型行业(如石油和天然气采掘业等)的会计核算提供了具体的规定,并保留了一些不同于国际会计准则的规定,包括不允许转回已计

提的资产减值准备、针对某些政府补助的特殊会计处理和不具有投资关系的国有企业之间的交易不作为关联方交易披露等。

注册会计师执业准则体系包括鉴证业务准则、相关服务准则和质量控制准则三大部分。质量控制准则是注册会计师执业各类业务均应当执行的,而鉴证业务准则和相关服务准则则是按照注册会计师所从事业务是否具有鉴证职能、是否需要提出鉴证结论加以区分的。其中,鉴证业务准则又分为审计准则、审阅准则和其他鉴证业务准则三类。审计准则用来规范注册会计师执行历史财务信息审计业务,要求注册会计师综合使用审计方法,对财务报表获取合理程度的保证;审阅业务准则用来规范注册会计师执行历史财务信息审阅业务,要求注册会计师主要使用询问和分析程序,对财务报表获取有限程度的保证;其他鉴证业务准则用来规范注册会计师执行除历史财务信息审计和审阅以外的非历史财务信息的鉴证业务。在准则框架体系中,审计准则无疑是其核心内容和重点所在。因此,按照审计过程、业务性质和规范的内容,又将审计准则划分为一般原则与责任、风险评估与风险应对、审计证据、利用其他主体的工作、审计结论与报告,以及特殊目的、特殊业务、特殊领域等小类。可见,准则框架体系层次分明,内容全面,既规范了审计等具有鉴证职能的业务,又规范了代编财务信息、对财务信息执行商定程序等不具有鉴证职能的业务,涵盖了注册会计师业务领域的各个主要环节和主要方面,能够满足注册会计师业务多元化的需求,满足社会公众和相关监管部门的基本需求。另外,注册会计师执业准则全面渗透了风险审计理念,充分体现了国际趋同要求,切实考虑了中国国情。注册会计师执业准则将对注册会计师实务工作产生全面、深刻的影响。

新《企业财务通则》明确了资金筹集、资产营运、成本控制、收益分配、信息管理、财务监督等六大财务管理要素,并结合不同财务管理要素,对财务管理方法和政策要求做出了规范。这标志着我国原有的企业财务制度体系将逐步被更新,我国将在企业财务管理体制上实现创新,从政府宏观财务、投资者财务、经营者财务三个层次,构建资本权属清晰、财务关系明确、符合企业法人治理结构要求的企业财务管理体制。

在此背景下,“会计与审计准则解读丛书”出版了。我们赋予它如下职能和特征:一是指导性。我国的企业会计又处在一个新旧交替与衔接的重要时

期,所有会计工作者及关注会计工作的人士都必须回答和解决这样一个问题:如何快速更新会计知识,尽快掌握会计新技能?这套丛书有助于很好地回答和解决这一问题。因为它既适用于会计人员的继续教育、财经院校师生的教学参考,也可满足社会各界人士了解企业会计制度和会计知识、掌握企业会计工作技能的需要。二是操作性。它立足于实践,着眼于操作,以基本会计理论为基础,以《企业会计制度》为指导,特别注重新旧会计准则的对比与衔接,力求把会计实务操作程序和方法用科学理论加以阐明和演示,并辅以大量案例,极具可操作性。三是简明性。它力求言简意赅、深入浅出、通俗易懂,以便于各类读者学习参考。四是前瞻性。它在立足实践、着眼制度的基础上,尽量结合和运用当前会计研究的最新成果,总结和归纳我国会计改革与发展过程中的新情况、新问题,并进行规律性探索,具有一定的前瞻性。

本丛书由赵保卿教授主持编写。我国企业会计制度仍处在重建之中,企业会计准则与有关会计规范尚需完善,会计理论和业务领域正不断拓展,在这样的环境和条件下,加之受我们学识和水平的限制,我们赋予它的职能和特征也许不尽完善,疏漏乃至错误也在所难免。我们恳请广大读者多提宝贵意见。

丛书作者
2007年3月

前 言

注册会计师的职责是依据审计准则,对财务信息进行审计鉴证,保障经济活动有序运行。审计准则是否科学、严谨,将直接影响注册会计师的执业质量和市场经济的健康运行。因此,审计准则作为衡量与保障注册会计师执业质量的权威标准,已得到社会各界的广泛认同。

随着加入 WTO,我国经济越来越广泛地融入世界经济体系。信息技术的广泛运用、新型市场工具的创新、经济活动方式的日趋复杂,对注册会计师行业充分发挥鉴证职能、提高财务信息质量、应对市场风险、维护市场稳定,提出了新的更高要求。这就要求注册会计师在审计技术、审计方法和审计理念上要实现新的突破,并积极推进审计准则的国际趋同。

财政部于 2006 年 2 月 15 日,在人民大会堂发布了《中国注册会计师执业准则》(以下简称“新准则”),已于 2007 年 1 月 1 日起执行。新颁布的准则体系包括新拟定的 22 项审计准则和修订的 26 项审计准则。它标志着我国已建立起一套适应我国社会主义市场经济发展要求、顺应国际趋同大势的中国审计准则体系,顺利完成了审计准则建设的改革攻坚任务,中国审计准则体系实现了历史性的突破。

需要指出的是,旧准则体系包括 1996 年发布的《中国注册会计师职业道德基本准则》和《中国注册会计师职业后续教育基本准则》。前者是为保护社会公众利益和维护行业形象,对会计师事务所和注册会计师提出的道德要求;后者是为促进注册会计师保持和提高专业胜任能力,对后续教育提出的要求。这两类准则不属于行业技术性规范,因此不再纳入新准则体系。

新准则实现了审计准则的国际趋同。趋同是当今世界审计准则建设的主旋律。新准则在体系结构、项目构成和基本内容上实现了与国际准则的趋同。

新准则以维护社会公众利益为宗旨。注册会计师行业能否切实承担起客观公正的鉴证职能,既影响市场经济的健康运转,也关乎行业自身的发展。新准则更加突出了维护社会公众利益的宗旨,强化了注册会计师的执业责任,针对实务

中暴露出的不足,严格了程序,要求注册会计师切实承担起保护社会公众利益的责任。

新准则充分借鉴了风险导向审计的最新发展。当前,企业组织结构及其经营方式日趋复杂,会计准则判断和评估难度加大,一些企业管理层出于筹资和业绩考虑进行舞弊的动机仍然存在,经济运行中还存在着不确定性和潜在的风险。这使得注册会计师行业面临着复杂的执业风险环境。这些变化都迫切要求注册会计师创新审计理念和技术,提高防范风险的能力。风险导向审计是应对新审计环境和防范执业风险的技术创新。与以往审计准则相比,审计风险准则着力解决以下几个问题:一是要求注册会计师加强对被审计单位及其环境的了解;二是要求注册会计师在审计的所有阶段都要实施风险评估程序;三是要求注册会计师将识别和评估的风险与实施的审计程序挂钩;四是要求注册会计师将识别、评估和应对风险的关键程序形成审计工作记录,以保证执业质量,明确执业责任。同时,以审计风险准则为基础,在新制定的其他准则中体现了审计风险准则的要求,并根据这一要求对原有准则进行了全面的修订和完善。

新准则在内容和形式上有所创新。为了适应我国注册会计师业务多元化发展的实际情况和国际趋同的要求,更好地规范注册会计师的执业活动,新的审计准则体系在准则框架、准则名称和准则编号等方面进行了诸多创新:一是重构准则框架;二是改进执业准则名称;三是创新执业准则编号。

新准则严格了会计师事务所质量控制的要求。健全完善的质量控制制度是保证会计师事务所及其从业人员遵守法律法规、中国注册会计师职业道德规范以及中国注册会计师执业技术准则的基础。在系统总结了近些年审计失败的经验教训的基础上,新准则要求会计师事务所制定全面的质量控制制度,包括落实对业务质量的领导责任、确保职业道德规范得以遵守、客户关系和具体业务的接受与保持、人力资源、业务执行、业务工作底稿和监控等方面。

新准则体系立足维护公众利益的宗旨,充分研究和分析了新形势下资本市场的发展和注册会计师执业实践面临的挑战与困难,强化了注册会计师的执业责任,细化了对注册会计师揭示和防范市场风险的指导。新准则要求注册会计师强化审计的独立性,保持应有的职业谨慎态度,遵守职业道德规范,切实贯彻风险导向审计理念,提高识别和应对市场风险的能力,更加积极地承担对财务报表舞弊的发现责任。新准则体系的发布实施,是行业建设的重大成果,顺应了我国市场经济发展的要求,实现了与国际准则的趋同。相信审计准则体系的实施,必将对提升注册会计师的执业质量,加强会计师事务所质量控制和风险防范,为提高财务信息质量,降低投资者的决策风险,实现更有效的资源配置,推动经济发展和保持金融稳定发挥重要作用。

汽车再好,司机是关键;准则再好,执业者是关键。准则要实施好的前提是认真学习、深刻领会准则内涵。本书以问答的体例,将新准则制定的背景、新旧准则差异比较、新准则的特点、重要内容讲解、在实务操作中值得注意的问题等方面对中国注册会计师执业准则进行了解读,并通过案例分析等用尽可能精简的语言展现准则庞大的内容,以期帮助准则学习者更好地理解 and 掌握准则的内涵。

本书由马建威、潘端莲主编,马建威负责总体框架的设计,编写大纲,并对全书进行统稿总纂。各章节具体分工如下:马建威(第一、二章),潘端莲(第三、八、九章),潘端莲、滕雪(第四章),马建威、盛君(第五章),马建威、滕雪(第六章),张庆龙、张宏亮(第七、十章)。

书中有部分观点借鉴了其他同仁的已有成果,在此一并表示谢意。本书的编写,受编者视野和水平所限,错漏之处在所难免,欢迎广大读者指正。

作 者
2008 年 2 月

目 录

第一章 中国注册会计师执业准则体系	1
第一节 中国注册会计师执业准则体系概述	1
第二节 中国注册会计师鉴证业务准则	30
第三节 中国注册会计师相关服务准则	41
第四节 会计师事务所质量控制准则	49
第二章 鉴证业务基本准则	59
第一节 鉴证业务基本准则概述	59
第二节 鉴证业务基本准则的主要内容	69
第三章 审计准则:一般原则与责任	87
第一节 财务报表审计的目标和一般原则(第 1101 号)	87
第二节 审计业务约定书(第 1111 号)	90
第三节 历史财务信息审计的质量控制(第 1121 号)	93
第四节 审计工作底稿(第 1131 号)	101
第五节 财务报表审计中对舞弊的考虑(第 1141 号)	107
第六节 财务报表审计中对法律法规的考虑(第 1142 号)	121
第七节 与治理层的沟通(第 1151 号)	128
第八节 前后任注册会计师的沟通(第 1152 号)	146
第四章 审计准则:风险评估与应对	154
第一节 计划审计工作(第 1201 号)	154
第二节 了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险(第 1211 号)	159
第三节 对被审计单位使用服务机构的考虑(第 1212 号)	166
第四节 重要性(第 1221 号)	169

第五节 针对评估的重大错报风险实施的程序(第 1231 号)	174
第五章 审计准则:审计证据	181
第一节 审计证据(第 1301 号)	181
第二节 存货监盘(第 1311 号)	189
第三节 函证(第 1312 号)	198
第四节 分析程序(第 1313 号)	202
第五节 审计抽样和其他选取测试项目的方法(第 1314 号)	208
第六节 会计估计的审计(第 1321 号)	215
第七节 公允价值计量和披露的审计(第 1322 号)	220
第八节 关联方(第 1323 号)	223
第九节 持续经营(第 1324 号)	229
第十节 首次接受委托时对期初余额的审计(第 1331 号)	232
第十一节 期后事项(第 1332 号)	236
第十二节 管理层声明(第 1341 号)	240
第六章 审计准则:利用其他主体的工作	246
第一节 利用其他注册会计师的工作(第 1401 号)	246
第二节 考虑内部审计工作(第 1411 号)	252
第三节 利用专家的工作(第 1421 号)	258
第七章 审计准则:审计报告与审计结论	263
第一节 审计报告(第 1501 号)	263
第二节 非标准审计报告(第 1502 号)	268
第三节 比较数据(第 1511 号)	273
第四节 含有已审计财务报表的文件中的其他信息(第 1521 号)	278
第八章 审计准则:特殊领域的审计	286
第一节 对特殊目的审计业务出具审计报告(第 1601 号)	286
第二节 验资(第 1602 号)	291
第三节 商业银行财务报表审计(第 1611 号)	296
第四节 银行间函证程序(第 1612 号)	299
第五节 与银行监管机构的关系(第 1613 号)	301
第六节 对小型被审计单位审计的特殊考虑(第 1621 号)	302

第七节	财务报表审计中对环境事项的考虑(第 1631 号)	305
第八节	衍生金融工具的审计(第 1632 号)	309
第九节	电子商务对财务报表审计的影响(第 1633 号)	316
第九章	审阅准则与其他鉴证业务准则	321
第一节	财务报表审阅准则的内容(第 2101 号)	321
第二节	历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务(第 3101 号)	324
第三节	预测性财务信息的审核(第 3111 号)	327
第十章	相关服务准则和事务所质量控制准则	335
第一节	对财务信息执行商定程序(第 4101 号)	335
第二节	代编财务信息(第 4111 号)	340
第三节	业务质量控制(第 5101 号)	344

第一章 中国注册会计师执业准则体系

依据科学、严谨的审计准则,对财务信息进行审计鉴证,保障经济活动有序运行,是政府、公众和市场对注册会计师行业的期待,是注册会计师的职责,也是赋予审计准则建设者艰巨的使命。

2006年2月15日,财政部在人民大会堂召开中国会计审计准则体系发布会,正式颁布了《中国注册会计师执业准则》,共计48个项目,这在中国注册会计师执业准则建设中属于第一次大规模地、集中进行准则的制定、修改和颁布,也是中国注册会计师执业准则走向国际趋同、走向完善的重大举措。审计准则体系的发布实施,是行业建设的重大成果,顺应了我国市场经济发展的要求,实现了与国际准则的趋同,对于维护市场经济秩序、完善市场经济体制、保障公众利益、推进注册会计师行业规范化发展和提高行业竞争力,以及促进社会和谐,具有重大意义。

本章首先对中国注册会计师执业准则体系进行了概述,然后分别就中国注册会计师鉴证业务准则、中国注册会计师相关服务准则和会计师事务所质量控制准则展开阐释。

第一节 中国注册会计师执业准则体系概述

中国注册会计师执业准则包括三部分内容,即中国注册会计师鉴证业务准则、中国注册会计师相关服务准则和会计师事务所质量控制准则。其中,中国注册会计师鉴证业务准则包括中国注册会计师鉴证业务基本准则、中国注册会计师审计准则、中国注册会计师审阅准则和中国注册会计师其他鉴证业务准则。

1. 中国注册会计师执业准则出台的时代背景是什么?

中国注册会计师执业准则体系出台顺应了两大时代背景:(1)经济全球化和注册会计师审计准则国际趋同的大趋势,要求我们加速实现准则国际趋同,减少我国经济融入世界经济体系的障碍,改善我国经济贸易环境;(2)注册会计师面临不断变化的审计环境及由此带来的审计风险,迫切要求我们大力改进注册会计师执业准则,增强审计的有效性,增进社会公众对行业的信心,维护市场经济的稳定有序运行,保护社会公众利益。

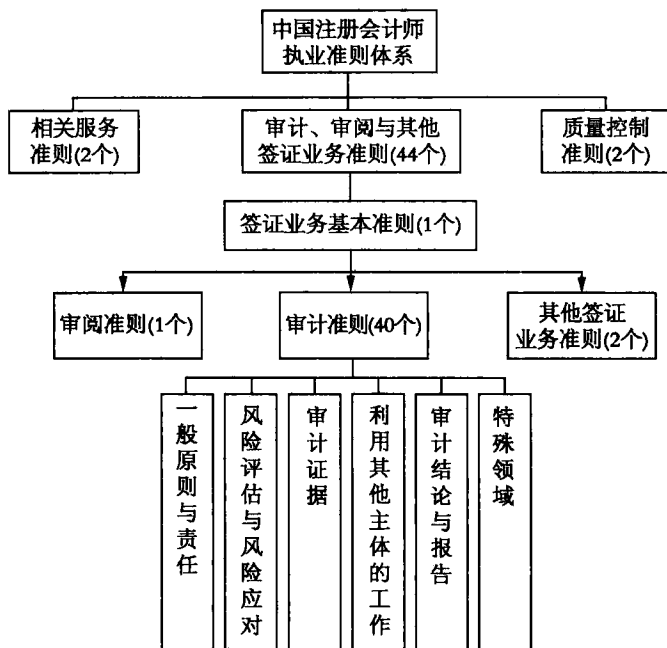


图 1-1 中国注册会计师执业准则体系

2. 中国注册会计师执业准则体系的具体内容是什么？

中国注册会计师执业准则体系包括 48 项准则,具体内容如下。

I. 审计、审阅与其他鉴证业务准则

中国注册会计师鉴证业务基本准则

i. 中国注册会计师审计准则

(1) 一般原则与责任:

审计准则第 1101 号——财务报表审计的目标和一般原则

审计准则第 1111 号——审计业务约定书

审计准则第 1121 号——历史财务信息审计的质量控制

审计准则第 1131 号——审计工作底稿

审计准则第 1141 号——财务报表审计中对舞弊的考虑

审计准则第 1142 号——财务报表审计中对法律法规的考虑

审计准则第 1151 号——与治理层的沟通

审计准则第 1152 号——前后任注册会计师的沟通

(2) 风险评估以及风险的应对:

审计准则第 1201 号——计划审计工作

审计准则第 1211 号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险

审计准则第 1212 号——对被审计单位使用服务机构的考虑

审计准则第 1221 号——重要性

审计准则第 1231 号——针对评估的重大错报风险实施的程序

(3) 审计证据：

审计准则第 1301 号——审计证据

审计准则第 1311 号——存货监盘

审计准则第 1312 号——函证

审计准则第 1313 号——分析程序

审计准则第 1314 号——审计抽样和其他选取测试项目的方法

审计准则第 1321 号——会计估计的审计

审计准则第 1322 号——公允价值计量和披露的审计

审计准则第 1323 号——关联方

审计准则第 1324 号——持续经营

审计准则第 1331 号——首次接受委托时对期初余额的审计

审计准则第 1332 号——期后事项

审计准则第 1341 号——管理层声明

(4) 利用其他主体的工作：

审计准则第 1401 号——利用其他注册会计师的工作

审计准则第 1411 号——考虑内部审计工作

审计准则第 1421 号——利用专家的工作

(5) 审计结论与报告：

审计准则第 1501 号——审计报告

审计准则第 1502 号——非标准审计报告

审计准则第 1511 号——比较数据

审计准则第 1521 号——含有已审计财务报表的文件中的其他信息

(6) 特殊领域：

审计准则第 1601 号——对特殊目的审计业务出具审计报告

审计准则第 1602 号——验资

审计准则第 1611 号——商业银行财务报表审计

审计准则第 1612 号——银行间函证程序

审计准则第 1613 号——与银行监管机构的关系

审计准则第 1621 号——对小型被审计单位审计的特殊考虑

审计准则第 1631 号——财务报表审计中对环境事项的考虑

审计准则第 1632 号——衍生金融工具的审计

审计准则第 1633 号——电子商务对财务报表审计的影响

ii. 中国注册会计师审阅业务准则

审阅准则第 2101 号——财务报表审阅

iii. 中国注册会计师其他鉴证业务准则

其他鉴证业务准则第 3101 号——历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务

其他鉴证业务准则第 3111 号——预测性财务信息的审核

II. 中国注册会计师相关服务准则

相关服务准则第 4101 号——对财务信息执行商定程序

相关服务准则第 4111 号——代编财务信息

III. 会计师事务所质量控制准则

会计师事务所质量控制准则第 5101 号——业务质量控制

3. 中国注册会计师执业准则建设经历了几个阶段？

中国注册会计师执业准则作为规范注册会计师执行审计业务的权威性标准，对提高注册会计师执业质量、降低审计风险、维护社会公众利益具有重要的作用，其建设大致经历三个阶段。

(1) 制定执业规则阶段(1991—1993)

中国注册会计师协会成立后，非常重视执业规则的建设。从 1991 年到 1993 年，先后发布了《注册会计师检查验证会计报表规则(试行)》等 7 个执业规则。这些执业规则对我国注册会计师行业走向正规化、法制化和专业化起到了积极作用。

(2) 建立准则体系阶段(1994—2003)

1993 年 10 月 31 日，第八届全国人民代表大会常务委员会第四次会议通过《中华人民共和国注册会计师法》，规定中国注册会计师协会依法拟订执业准则、规则，报国务院财政部门批准后施行。经财政部批准同意，中国注册会计师协会自 1994 年 5 月开始起草独立审计准则。到 2003 年，中国注册会计师协会先后分 6 批制定了独立审计准则，包括 1 个准则序言、1 个基本准则、28 个具体准则和 10 个实务公告以及 5 个执业规范指南。此外，还包括 3 个相关基本准则(职业道德基本准则、质量控制基本准则和后续教育基本准则)，共计 48 个项目，其框架体系如图 1-2。

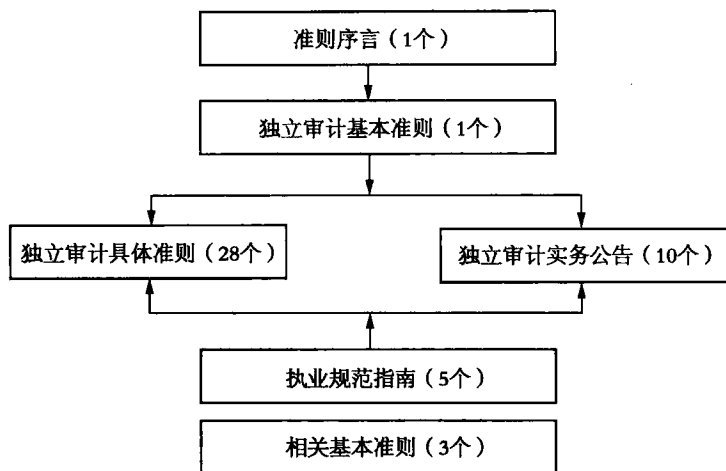


图 1-2 独立审计准则框架体系

独立审计准则体系是由三个层次构成的：第一层次是基本准则，是总纲，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，也是注册会计师执行独立审计业务的指导思想和依据；第二层次是具体准则和实务公告，前者是对注册会计师执行一般审计业务、出具审计报告的具体规范，后者是对注册会计师执行个别特殊行业、特殊目的、特殊性质的审计业务出具审计报告的具体规范；第三个层次是准则执业规范指南，这是对基本准则、具体准则和实务公告的解释和补充说明，为注册会计师执行各项审计业务提供可操作的指导性意见，对注册会计师执业不具有强制性。另外，独立审计准则体系中还包括职业道德准则、质量控制准则和后续培训准则，为注册会计师更好地执行独立审计准则提供支持。

(3) 完善与提高阶段(2004—)

随着审计准则体系的基本建立，制定工作转向完善审计准则体系与提高准则质量并重。自 2004 年以来，中国注册会计师协会在起草新准则的同时，根据变化的审计环境、国际审计准则的最新发展和注册会计师执业的需要，有计划、有步骤地修订已颁布的准则。

审计准则建设以及准则体系的基本建立，有效地适应了注册会计师执业的需要。审计准则已经成为注册会计师执业的必备指导，成为衡量注册会计师执业质量的依据，成为理论研究、教学教材建设的重要推动力量。审计准则还是有关部门执法、判断注册会计师执业罪错的依据。从最近几年出台的文件看，在涉及注册会计师审计商业银行、非银行金融机构、大型国有企业、上市公司等主体时，都强调要遵守审计准则，并在调查和处罚违规事件时将审计准则作为衡量的尺度。公安、检察、法院等部门在处理涉及会计师事务所和注册会计师审计业务的案件