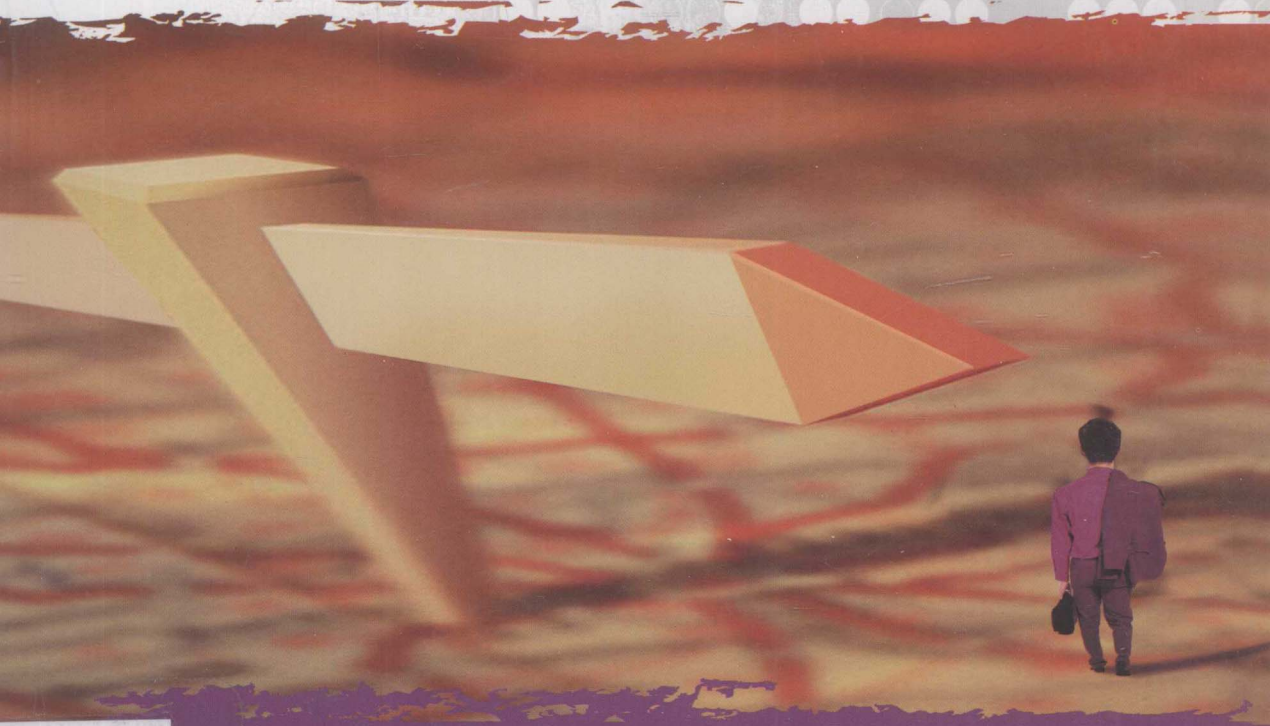
新世纪应用型高等教育
会计类课程规划教材

注册会计师职业道德与法律责任

新世纪应用型高等教育教材编审委员会　组编

主　编　廖震峡　万志前



大连理工大学出版社

新世纪应用型高等教育
会计类课程规划教材

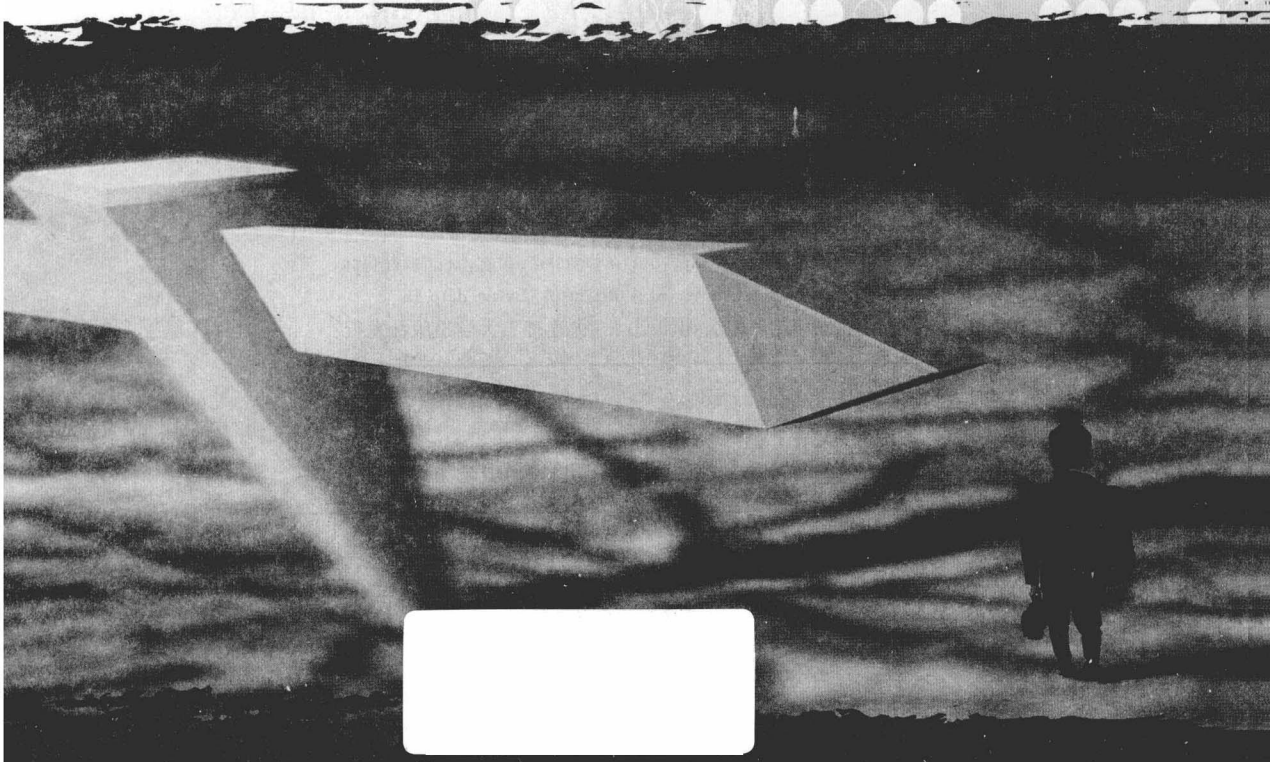
注册会计师职业道德与
A2968963
F233-43
L56

注册会计师职业道德与法律责任

ZHUCE KUAIJISHI ZHIYE DAODE YU FALÜ ZEREN

新世纪应用型高等教育教材编审委员会　组编

主　编　廖震峡　万志前



大连理工大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

注册会计师职业道德与法律责任 / 廖震峡，万志前主编. — 大连 ：大连理工大学出版社，2011.9
新世纪应用型高等教育会计类课程规划教材
ISBN 978-7-5611-6558-4

Ⅰ. ①注… Ⅱ. ①廖… ②万… Ⅲ. ①注册会计师－职业道德－中国－高等学校－教材②注册会计师－法律责任－中国－高等学校－教材 Ⅳ. ①F233②D922.26

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2011)第 203117 号

大连理工大学出版社出版
地址：大连市软件园路 80 号　邮政编码：116023
发行：0411-84708842　邮购：0411-84703636　传真：0411-84701466
E-mail：dutp@dutp.cn　URL：http://www.dutp.cn
大连业发印刷有限公司印刷　　大连理工大学出版社发行

幅面尺寸：185mm×260mm　　印张：11　　字数：254 千字
印数：1～3000
2011 年 9 月第 1 版　　2011 年 9 月第 1 次印刷

责任编辑：郑淑琴　　责任校对：白　雪
封面设计：张　莹

ISBN 978-7-5611-6558-4　　定　价：25.00 元

前　言

由于注册会计师在维护市场经济秩序中发挥着十分重要的作用，所以更应注重严谨的职业规范和良好的职业形象，把承担社会责任摆在职业优先考虑的位置。为此，2009年10月，中国注册会计师协会制定并发布了《中国注册会计师职业道德守则》，并于2010年7月1日起施行。这部职业道德规范具有严谨的逻辑结构、详细的行为指引和对执业行为全方位的覆盖，堪称职业道德规范的佼佼者。

职业道德的养成是一个长期的过程，应该从踏入某个行业之前就有所习得；同时，注册会计师业务涉及经济生活的很多领域，凡从事市场经营活动者，对注册会计师的执业行为、职业道德和法律责任都应有所了解。对上述知识的学习和理解，最好的起始期间就是大学专业学习阶段，编写这本教材的初衷就是为财经类或经管类专业的学生提供这方面的帮助。

但是，相对于《中国注册会计师职业道德守则》存在的质与量的高度以及相关的法律问题，在校学生由于专业知识准备不足和社会经验积累不够，在学习和理解上会遇到很大的困难。审计学等相关教材通常侧重于审计执业技术与准则，对注册会计师职业道德与法律责任问题涉及较少，且因篇幅所限对细节阐述不够。因此，需要遵照教学规律，对“注册会计师职业道德与法律责任”的内容进行重新规划、调整、阐释和补充，这就是编写这本教材的另一个重要原因。

近二十年来，在企业审计中，或因缺乏足够的专业胜任能力和职业谨慎，或因丧失基本的职业道德原则刻意舞弊，中外多家知名会计师事务所涉讼成为被告，不仅遭到民事巨额索赔甚至导致事务所解体，而且有的注册会计师还被判定承担刑事责任。注册会计师的法律责任问题受到越来越多的关注，本教材把与注册会计师职业道德密切相关的“注册会计师的法律责任”内容单独成章，作为注册会计师职业规范体系中不可或缺的组成部分。

新世纪

本教材对内容和结构做了如下精心安排：

(1)每章由实例导入("课前思考"部分)，随之列明该章要点，以引起学生的学习兴趣，从总体上了解全章内容。

(2)首章以职业道德基本理论、注册会计师的资格和业务为切入点，由浅入深，由一般到特殊，既遵循思维规律，又凸显注册会计师职业道德的特色。

(3)章节内容主要根据《中国注册会计师职业道德守则》以及相关法律、法规和职业道德理论编写，语言力求通俗易懂。

(4)每章在叙述过程中穿插大量的习题("课堂突击"部分)，并结合本章重点对导入的实例进行有针对性的讲解，使学习者当堂就能得到复习和训练。

(5)每章根据相关内容适当制作一些图表，比较生动形象，有助于学生理解重点、难点。

(6)在每章后准备了丰富的作业和思考题("课后练习"部分)，包括简述、单项选择、多项选择、判断、综合(案例)分析等题型，并且尽量以事件为题干，使读者初步具备对注册会计师执业行为的道德评判能力。

本教材由廖震峡、万志前任主编，杜鹃也参与了本教材的编写。全书由廖震峡负责拟定大纲并总撰定稿。具体编写分工如下：杜鹃编写第一章第一节、第三节和第二章；廖震峡编写第一章第二节、第三章、第四章和附录，万志前编写第五章。

本教材是各相关院校倾力合作与集体智慧的结晶，尽管我们在教材的特色建设方面做出了许多努力，但由于编者的经验和水平有限，加之编写时间仓促，所以书中难免存在疏漏之处。恳请各相关教学单位和读者在使用过程中给予关注并提出改进意见，以便我们进一步修订和完善。

所有意见和建议请发往：dutpbk@163.com
欢迎访问我们的网站：http://www.dutpbook.com
联系电话：0411-84707492　84706671

编　者
2011 年 9 月

此为试读，需要完整PDF请访问：www.ertongbook.com

目　录

第一章　注册会计师业务与职业规范概述 …… 1

第一节　注册会计师的资格和业务 …… 2

第二节　注册会计师职业道德的特殊性 …… 10

第三节　注册会计师职业规范文件 …… 13

第二章　注册会计师职业道德基本原则和概念框架 …… 21

第一节　注册会计师职业道德基本原则 …… 22

第二节　注册会计师职业道德概念框架 …… 27

第三章　注册会计师对职业道德框架的具体运用 …… 43

第一节　专业胜任能力 …… 44

第二节　专业服务委托 …… 50

第三节　保　密 …… 57

第四节　利益冲突 …… 60

第五节　收费与佣金 …… 62

第六节　专业服务营销 …… 65

第七节　其他方面的要求 …… 67

第八节　非执业会员职业道德 …… 70

第四章　鉴证业务对独立性的要求 …… 82

第一节　基本概念和要求 …… 83

第二节　经济利益 …… 92

第三节　贷款和担保以及商业关系 …… 98

第四节　家庭和私人关系 …… 101

第五节　与审计客户发生雇佣关系 …… 103

第六节　高级职员与审计客户长期存在业务关系 …… 108

第七节　为审计客户提供非鉴证服务 …… 110

第八节　收　费 …… 125

第九节　影响独立性的其他事项 …… 128

第十节　审计、审阅与其他鉴证业务对独立性要求的差异 …… 131

第五章 注册会计师的法律责任 …… 138
第一节 注册会计师法律责任概述 …… 139
第二节 注册会计师法律责任的认定 …… 143
第三节 中国注册会计师的法律责任 …… 149
附 录 …… 169
参考文献 …… 170

第一章

注册会计师业务与职业规范概述

本章要点

注册会计师的资格；注册会计师的业务；注册会计师的作用；注册会计师职业道德的特殊性；注册会计师的社会责任；注册会计师职业规范文件。

课前思考

2010年7月12日，N股份有限公司召开了临时股东大会，原因是X会计师事务所将对N公司2009年度财务报告发表拒绝表示意见的审计报告，股东大会审议公司董事会要求解聘X会计师事务所的决定。在会上，X会计师事务所的代表表示：N股份有限公司在收入确认、募集资金使用、生产环节、内部控制等方面存在重大问题；会计师事务所的审计范围受到严重限制，无法获取充分、适当的审计证据来反映N公司的众多交易和或有事项的确认。因此根据已获取的审计证据，对N股份有限公司2009年财务报告出具拒绝表示审计意见的审计报告是恰当的。N股份有限公司对X会计师事务所的意见表示不能接受，股东大会随后通过决议解聘了X会计师事务所，另聘D会计师事务所接任2009年度的财务报告审计工作。

2010年7月18日，N股份有限公司2009年度披露的报告表明，接任的D会计师事务所依然对N公司2009年的年报出具了无法表示意见的审计报告。报告同时表明，N公司2009年度亏损23 827.27万元，每股亏损额高达0.999元。而在2008年度N公司在实施10送10后，每股收益仍高达0.24元。N公司同时还公告，由于公司财务状况被视为异常，从2010年7月19日起，证券交易所将对N公司股票实施特别处理。

请思考：会计师事务所应该把什么摆在执业考虑的优先位置？

第一节 注册会计师的资格和业务

一、注册会计师资格

(一)报考注册会计师的条件

1. 注册会计师的概念

注册会计师(Certified Public Accountant,简称 CPA)是依法取得注册会计师证书,接受委托从事独立审计、审阅等鉴证业务和会计咨询、服务的执业人员。

随着经济发展,市场主体的行为逐渐趋于规范,注册会计师的作用将越来越大。注册会计师考试难度较大,职业知识和职业能力的含金量很高,取得注册会计师资质是高水平财会职业素养的较好体现。具备注册会计师资格的人员,在企业中通常是以管理人员的身份出现,拥有较大建议权和决策权,企业对此类人员会给予较高的认可和重视,因此在招聘财务人员的时候,常常在招聘信息中注明取得注册会计师资格者优先。

中国市场规则不断与国际接轨,对注册会计师的需求将不断扩大,会计师事务所也需要更多的执业会计师。美国的安然事件等财务舞弊案件的发生,说明经济制度需要进一步健全、完善,市场主体的素质需要不断提高,同时也说明迫切需要一批职业水平和职业道德都很高的注册会计师去承担监督市场主体的重大责任。

2. 报考注册会计师的条件

国家实行注册会计师全国统一考试制度。根据《中华人民共和国注册会计师法》(以下称《注册会计师法》)第八条和《注册会计师全国统一考试办法》第四条的规定,具有完全民事行为能力的中国公民具备下列任一条件者可以报名参加注册会计师全国统一考试:

(1)具有高等专科以上学校毕业的学历;

(2)具有会计或者相关专业(如审计、统计、经济)中级以上技术职称的中国公民,可以申请参加注册会计师全国统一考试;具有会计或者相关专业高级技术职称的人员(包括学校及科研单位中具有会计或相关专业副教授、副研究员以上职称者),可以申请免试一门专长科目。

根据《香港特别行政区、澳门特别行政区、台湾地区居民及外国人参加注册会计师全国统一考试办法》的规定,我国香港特别行政区、澳门特别行政区、台湾地区居民及按照互惠原则确认的外国人具有完全民事行为能力,且符合下列条件之一的,可以申请参加注册会计师全国统一考试:

(1)具有中华人民共和国教育行政主管部门认可的高等专科以上学校毕业的学历;

(2)已取得港澳台地区或外国法律认可的注册会计师资格(或其他相应资格)。

互惠是国家之间利益或特权的相互或相应给予。这里所指的互惠原则,主要是指外国籍公民所在国允许中国公民参加该国注册会计师(或其他相应资格)考试,中国政府亦允许该国公民参加中国注册会计师统一考试。

有下列情形之一的人员,不得报名参加注册会计师全国统一考试:

(1)因被吊销注册会计师证书,自处罚决定之日起至申请报名之日止不满 5 年者;

(2)以前年度参加注册会计师全国统一考试因违规而受到停考处理期限未满者。

3. 考试科目

考试分两个阶段,每年各举行一次。在完成第一阶段全部考试科目后,方能参加第二阶段考试。

第一阶段,即专业阶段。设会计、审计、财务成本管理、公司战略与风险管理、经济法、税法等六科。第一阶段的单科合格成绩5年有效。对在连续5年内取得第一阶段六科科目合格成绩的考生,发放专业阶段合格证。

第二阶段,即综合阶段。设综合一科。主要根据《中国注册会计师胜任能力指南》要求,测试考生是否具备在注册会计师职业环境中合理、有效地运用专业知识和法律知识的能力,并测试考生"保持职业价值观、道德与态度"等综合能力,包括智力技能、技术和应用技能、个人技能、人际和沟通技能、组织和企业管理技能等。第二阶段考试科目应在取得专业阶段合格证后5年内完成,对取得第二阶段考试合格成绩的考生,发放全科合格证。

取得全科合格证的考生,如果5年内申请成为中国注册会计师协会会员,并满足继续教育要求,全科合格证长期有效,否则5年内有效。

【课堂突击1】

下列选项中,可以报名参加注册会计师资格考试的人员有(　　)。

A. 具有会计或者相关专业中级以上专业技术职称的中国公民

B. 具有教育行政主管部门认可的境内外高等专科以上学校毕业的学历的澳门地区的居民

C. 已取得境外法律认可的注册会计师资格的外国籍公民

D. 已取得境外法律认可的注册会计师资格的按互惠原则确认的外国籍公民

(二)注册会计师的执业资格

1. 注册会计师的注册

通过注册会计师考试并不等于就能以注册会计师名义执业。注册会计师依法执行业务,还应当取得财政部统一制定的中华人民共和国注册会计师证书。考生取得全科合格证书后,有两种从业去向:一是进入会计师事务所,有2年审计工作经验后可申请注册会计师的注册;二是可先加入中国注册会计师协会,成为非执业会员。非执业会员入会后要参加继续教育,才能使资格长期有效,否则全科合格证5年后作废。参见表1-1。

表1-1　　注册会计师执业资格的取得

进　程		条　件	证　书
1	专业阶段考试	连续5年内取得六科合格	取得专业阶段合格证,5年内有效
2	综合阶段考试	取得专业阶段合格证后5年内完成	取得全科合格证,长期有效
3	加入注册会计师协会成为非执业会员	入会后要参加继续教育,否则全科合格证5年后作废	取得非执业会员证
	进入会计师事务所	有2年审计工作经验,可申请注册会计师注册	取得执业证书

根据财政部2005年颁布的《注册会计师注册办法》,具备下列条件之一,并在中国境内从事审计业务工作2年以上者,可向省级注册会计师协会申请注册:

(1)参加注册会计师全国统一考试全科成绩合格。按照《注册会计师法》第八条的规定,具有会计或相关专业高级技术职称的人员,除免试科目外,应试科目考试成绩合格。

(2)经依法认定或者考核具有注册会计师资格。

除法定所列情形外,受理申请的注册会计师协会应当准予注册。

2.有下列情形之一的,受理申请的注册会计师协会不予注册:

(1)不具有完全民事行为能力的;

(2)因受刑事处罚,自刑罚执行完毕之日起至申请注册之日止不满5年的;

(3)因在财务、会计、审计、企业管理或者其他经济管理工作中犯有严重错误受行政处罚、撤职以上处分,自处罚、处分决定之日起至申请注册之日止不满2年的;

(4)受吊销注册会计师证书的处罚,自处罚决定生效之日起至申请注册之日止不满5年的;

(5)因以欺骗、贿赂等不正当手段取得注册会计师证书而被撤销注册,自撤销注册决定生效之日起至申请注册之日止不满3年的;

(6)不在会计师事务所专职执业的;

(7)年龄超过70周岁的。

3.注册会计师有下列情形之一的,由所在地的省级注册会计师协会撤销注册,收回注册会计师证书:

(1)完全丧失民事行为能力的;

(2)受刑事处罚的;

(3)自行停止执行注册会计师业务满1年的;

(4)以欺骗、贿赂等不正当手段取得注册会计师证书的。

4.注册会计师有下列情形之一的,由所在地的省级注册会计师协会注销注册:

(1)依法被撤销注册,或者吊销注册会计师证书的;

(2)不在会计师事务所专职执业的。

【课堂突击2】

申请注册者,具有下列情形之一的,注册会计师协会不予注册(　　)。

A.哑但不聋　　B.受刑事处罚已经满6年

C.受警告处罚不满5年　　D.因会计职称问题受行政处罚未满2年

【课堂突击3】

已取得注册会计师证书的人员,如果出现(　　)等情形,将被取消注册。

A.完全丧失民事行为能力　　B.受刑事处罚的

C.受行政处罚,撤职以上处分的　　D.因私事出国已满1年

二、注册会计师业务

根据《注册会计师法》的规定,注册会计师可依法承办鉴证业务(如审计业务和审阅业务、其他鉴证业务),还可从事会计咨询、会计服务等相关服务业务。见图1-1:

(一)鉴证业务

鉴证业务是指注册会计师对鉴证信息提出结论,以增强除责任方之外的预期使用者

此为试读,需要完整PDF请访问: www.ertongbook.com

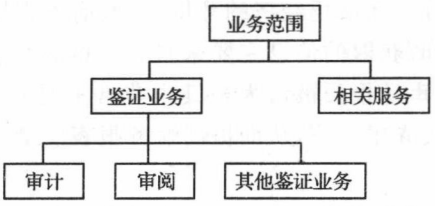


图 1-1 注册会计师的业务范围

对鉴证信息信任程度的业务。比如:财务报表审计是指注册会计师对财务报表发表意见或作出结论,以增强除被审计单位(责任方)之外的预期使用者对财务报表的信任程度。鉴证业务包括历史财务信息审计业务、历史财务信息审阅业务和其他鉴证业务。

一个组织内部的鉴证机构即审计机构,并非独立的一方,其鉴证工作本质上是自身管理工作的一部分,作出的鉴定最多只能是一种"自我鉴定",其客观公正性是极其有限的,难以让本组织之外的人信服。

所以,执行鉴证业务者应该作为独立的一方,既与鉴证事项的委托人没有利害关系,也与鉴证结果的预期使用者没有利害关系,这样的鉴证工作才具有客观公正性,鉴证结果才能让人信服。我国注册会计师的鉴证业务有以下几个方面:

1. 审计业务

这里的审计是指由会计师事务所及其注册会计师,对被审计组织的会计记录、财务事项和财务报表及其他经济活动的真实性、合法性和效益性进行审查和评价的独立性经济监督活动。会计活动是经济管理活动的重要组成部分,主要是对生产经营或管理过程进行反映和监督,其结果产生会计记录、财务事项和财务报表等会计信息。审计则处于具体的经营管理之外,以会计活动为主要监督对象,所以会计信息是审计的前提和基础。

我国"审计"一词最早见于宋代的《宋史》,"审"为审查,"计"为会计账目,"审计"一词英文单词为"Audit",就有"查账"、"旁听"、"审核"的涵义。由此可见,早期的审计就是审查会计账目,审计的基本职能也就是审查会计账目。审计发展至今,早已超越了查账的范畴。

注册会计师的业务范围经历了由法定审计业务向其他领域拓展的过程,但从国内外有关注册会计师的法律看,法定审计业务仍然是注册会计师的核心业务。英国是注册会计师制度出现最早的国家。英国议会在 19 世纪 50 年代通过的《公司法》和《破产法》,确立了由独立会计师审查股份有限公司的财务报告和办理破产清算的规定。根据英国现行的《公司法》规定,凡按《公司法》成立的企业,不论政府是否拥有股份或政府拥有股份比例多少,都必须聘请担任审计人员的独立会计师。其他如美国、德国、法国、澳大利亚等国家的法律都规定企业财务报告和有关资料必须接受注册会计师的审计。

我国 1994 年实施的《注册会计师法》同样规定,审计业务是注册会计师的法定业务,注册会计师依法执行审计业务出具的报告,具有证明效力。除注册会计师外,其他组织和人员不得承办。根据《注册会计师法》第十四条的规定,注册会计师可承办下列审计业务:

(1)审查企业财务报表,出具审计报告。

审查企业财务报表,对财务报表发表意见、出具审计报告是注册会计师的责任,也是

注册会计师业务的主要部分。在市场经济的环境中，政府不直接管理企业，而是由有关部门对企业实施监管，其监管时获取的信息主要来自企业的财务报表和社会中介机构提供的信息，注册会计师出具的审计报告被认为是其中非常重要和可靠的信息来源。为了有效制止和防范利用财务报表弄虚作假，从而提高财务报表质量，国家依法实行企业年度财务报表审计制度。

无论经营证券业务还是投资证券的人都会特别关注上市公司的年度财务报告，他们需要通过分析财务会计报告据以作出经济决策，因此他们最关心财务会计报告的合法性、公允性，而所有上市公司的年度财务报告在公布前都须经过注册会计师审计。2006 年施行的中国证券监督管理委员会《上市公司信息披露管理办法》第十九条规定，上市公司披露的年度报告中的财务会计报告应当经具有证券、期货相关业务资格的会计师事务所审计。这说明，注册会计师通过对上市公司年度财务报表的审计，提高了会计信息的质量，率先协助政府监管部门实现了对上市公司的监管，在证券市场上担任着越来越重要的角色。

不仅是上市公司，《中华人民共和国公司法》(以下简称《公司法》)也要求各类公司依法接受注册会计师的审计。如《公司法》第五十五条规定，监事会、不设监事会的公司的监事发现公司经营情况异常，可以进行调查；必要时，可以聘请会计师事务所等协助其工作。《公司法》第六十三条规定，一人有限责任公司应当在每一会计年度终了时编制财务会计报告，并经会计师事务所审计。《公司法》第一百六十五条规定，公司应当在每一会计年度终了时编制财务会计报表，并依法经会计师事务所审计。

注册会计师的审计业务也扩大到《公司法》规定之外的企业，如 2001 年施行的国务院《企业财务会计报告条例》，要求国有企业、国有控股的或占主导地位的企业应当至少每年一次向本企业的员工代表大会公布财务会计报告，并重点说明注册会计师审计的情况。

注册会计师根据审计准则的要求，完成预定审计程序，取得相应审计证据后，应编制和出具审计报告。审计报告主要表述注册会计师的审计意见，具有法定证明效力，无需任何部门或单位的审定，但注册会计师及其所在的会计师事务所对其出具的审计报告要承担相应的法律责任。审计报告分为标准审计报告和非标准审计报告。标准审计报告包含的审计报告要素齐全，且不附加说明段、强调事项段或任何修饰性用语，属于无保留意见的审计报告；非标准审计报告，是指标准审计报告以外的其他审计报告。非标准审计报告又包括带强调事项段的无保留意见的审计报告和非无保留意见的审计报告；非无保留意见的审计报告包括保留意见的审计报告、否定意见的审计报告和无法表示意见的审计报告。带强调事项段的无保留意见的审计报告是指注册会计师在审计报告中，对被审计单位的持续盈利、经营能力等尚不确定因素作出专项说明，但该强调事项段中涉及事项对报告期财务状况和经营成果无重大影响或不影响已发表的审计意见。

上述审计报告的关系见图 1-2。

(2)验证企业资本，出具验资报告。

验证企业资本简称验资，是指注册会计师依法接受委托，对被审验单位注册资本实收情况或注册资本的变更情况进行审验，并出具相应验资报告。为了保证注册资本的真实性，《公司法》第二十九条规定，股东缴纳出资后，必须经依法设立的验资机构验资并出具证明。《公司法》第九十条规定，发行股份的股款缴足后，必须经依法设立的验资机构验资

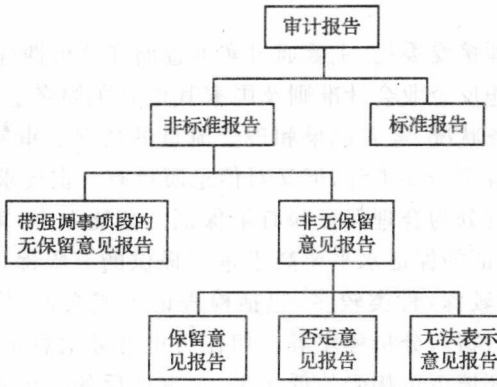


图 1-2 审计报告的关系

并出具证明。《中华人民共和国公司登记管理条例》(以下简称《公司登记管理条例》)第十七、十八条规定,设立有限责任公司和股份有限公司,必须向公司登记机关提交具有法定资格的验资机构出具的验资证明。这里的"法定资格的验资机构"就是会计师事务所。《公司登记管理条例》第二十八条规定,公司变更注册资本时,应当提交具有法定资格的验资机构出具的验资证明。根据《公司法》的规定,有限责任公司或股份有限公司增加注册资本时,股东缴纳的出资必须经依法设立的验资机构验资并出具证明。《中华人民共和国证券法》第十七条规定,申请公开发行公司债券,应当向国务院授权的部门或者国务院证券监督管理机构报送资产评估报告和验资报告。

可见,验资业务也是注册会计师业务的重要组成部分。同审计报告一样,验资报告具有法定证明效力,注册会计师及其所在会计师事务所对其出具的验资报告承担相应的法律责任。

(3)办理企业合并、分立、清算事宜中的审计业务,出具有关报告。

企业在合并、分立或终止清算时,应当按照法律、行政法规的规定,分别编制合并时或分立时的财务报告以及清算财务报告。即使法律没有强制性的规定,出于增加财务报告使用人对企业信息的信赖而考虑,企业也需要委托注册会计师对在合并、分立或终止清算时编制的有关报告进行审计。注册会计师在办理企业合并、分立和清算事宜中的审计业务后,出具的相应的审计报告同样具有法定证明效力,承办注册会计师及其所在的会计师事务所应当承担相应的法律责任。

(4)办理法律、行政法规规定的其他审计业务,出具相应的审计报告。

前述三项审计业务,基本都是以财务报告为直接审计对象,其审计目的是对财务报告的公允性、合法性和一贯性表示审计意见,这类财务报告审计业务称为一般目的审计业务,是注册会计师审计业务的主要内容。此外,注册会计师还可依法接受委托对财务报告以外的其他特定事项进行审计,包括对按照特殊编制基础编制的财务报告进行审计,对财务报告的组成部分进行审计,对法规、合约遵循情况进行审计,对按照法规或者合约编报的会计资料进行审计,对简要财务报告进行审计等。这种特定事项的审计,通常称为特殊目的审计业务。注册会计师办理特殊目的审计业务,也需要出具相应的具有法定证明效力的审计报告,承办注册会计师及其所在的会计师事务所也应当承担相应的法律责任。

2. 审阅业务

审阅是指注册会计师接受委托，主要通过实施查询和分析性程序，说明是否发现财务报表在所有重大方面有违反企业会计准则及国家其他有关财务会计法规规定，或未能公允反映被审阅单位的财务状况、经营成果和现金流量的情况。审阅适用于被审阅单位或者财务信息的其他使用者不需要审计，但又对信息质量有一定要求的情况。

鉴证业务的保证程度分为合理保证和有限保证。相比而言，审计属于合理保证的鉴证业务，其提供的合理保证的保证水平要高于审阅提供的有限保证的保证水平。审计程序的实施范围较广，程度较深，种类较多，包括检查记录或文件、检查有形资产、观察、询问、函证、重新计算、重新执行、分析程序等。如在历史财务信息审计中，要求注册会计师将审计风险降至该业务环境下可接受的低水平，对审计后的历史财务信息提供高水平保证(合理保证)，在审计报告中对历史财务信息采用积极方式提出结论。

审阅则属于有限保证的鉴证业务，总体程序有限，提供的保证程度也低，以询问和分析程序为主，只有当有理由相信所审阅的财务报表可能存在重大错报时才需要追加其他程序。如在历史财务信息审阅中，要求注册会计师将审阅风险降至该业务环境下可接受的水平(高于历史财务信息审计中可接受的低水平)，对审阅后的历史财务信息提供低于高水平的保证(有限保证)，在审阅报告中对历史财务信息采用消极方式提出结论。

3. 其他鉴证业务

其他鉴证业务是指除历史财务信息审计和审阅以外的鉴证业务，注册会计师承办的其他鉴证业务，如预测性财务信息审核、系统鉴证等，这些鉴证业务可以增强使用者对财务信息的信任程度。审计和审阅是注册会计师基本的鉴证业务，而其他鉴证业务是相对特殊的鉴证业务。其他鉴证业务的保证程度也可分为合理保证和有限保证。

【课堂突击 4】

下列(　　)公司应当在每一会计年度终了时编制财务会计报告，并经会计师事务所审计。

A. 一人有限责任公司　　B. 有限责任公司

C. 股份有限公司　　D. 国有控股有限责任公司

【课堂突击 5】

根据《注册会计师法》的规定，注册会计师可以执行(　　)两类业务。

A. 审计和相关服务　　B. 鉴证和非鉴证业务

C. 审计和会计咨询及会计服务　　D. 审计及管理咨询服务

(二)相关服务

相关服务即非鉴证服务。目前我国注册会计师承办的不具有鉴证职能的业务主要有：

1. 对财务信息执行商定程序，是指注册会计师接受委托，对会计报表特定要素、某一会计报表或整套会计报表等财务信息执行特定主体同意的具有审计性质的程序，并就发现的事实出具报告。

2. 代编财务信息，是指注册会计师运用会计而非审计的专业知识和技能，代客户编制一套完整或非完整的财务报表，或代为收集、分类和汇总其他财务信息。

3. 税务服务，包括税务代理和税务筹划。税务代理是注册会计师接受企业或个人委

托，填写纳税申报表，办理纳税事项。税务筹划，是由于纳税义务发生范围和时间不同，注册会计师从客户利益出发，代替纳税义务人设计可替代或不同结果的纳税方案。

4. 管理咨询，是指注册会计师对公司的治理结构、信息系统、预算管理、人力资源管理、经营效率等提供意见和建议。

5. 会计服务，是中、小型会计师事务所的主要业务，包括代理记账、编制会计报表、处理工资单等，是所有具备条件的中介机构，甚至个人都能够从事的非法定业务。

此外，注册会计师还可以提供评估服务、内部审计服务、诉讼和法律支持服务等业务。虽上述业务既非审计业务也非审阅业务，注册会计师也不对服务内容提出任何鉴证结论，不对信息提供任何可信性保证，但由于他们具备丰富的会计和审计经验，可在一定程度上增加财务信息的可信赖性。

【课堂突击 6】

注册会计师提供的会计咨询和会计服务业务的范围，不包括（　　）。

A. 管理咨询、投资咨询　　B. 代理记账、税务代理

C. 资产清查　　D. 验资

三、注册会计师的作用

（一）注册会计师是会计信息质量的重要鉴证者

会计信息是企业经营和发展情况的综合体现，是投资者、债权人评价企业经营情况、作出投资决策的重要依据。但一般投资者、债权人由于受专业水平的限制，无从了解会计信息的真实性。注册会计师具备专业优势，通过对以会计报表为主要内容的财务报告的全面审计，客观、公正地评价财务报告的内容是否真实、公允，以向投资者、债权人、社会公众和其他利益关系人提供鉴证服务，并承担相应的法律责任。

（二）注册会计师是市场经济秩序的重要维护者

注册会计师的鉴证业务是指依据法规和一定标准以及被鉴证单位的会计和其他经济资料，判断审计对象的合规、合法、合理性，作出真实、公允的评价。投资者可据此作出合理的投资决策，从而促进社会资源的合理配置；银行等金融机构可以据此了解债务人的财务状况和资信情况，以降低信贷决策的风险；政府部门可以据此掌握资源流向、应税收益等方面的资料，为制定产业政策、税收政策服务。企业筹集的资本也必须聘请注册会计师验资并出具验资报告，以此作为投资人缴纳出资的证明，同时明确界定企业产权关系。由此可见，依据由注册会计师提供的独立、客观、公正的鉴证意见，政府部门管理经济会少一些偏差，投资者和经营者的行为会少一些失误、债权人和债务人之间会少一些纠纷，市场经济秩序会更趋稳定与健康。

（三）注册会计师是企业提高经营管理水平的重要参谋

注册会计师除开展独立审计业务外，提供会计服务等管理咨询也是其重要职能之一。注册会计师凭借其专业优势和健全的服务网络，为客户提供咨询服务，帮助客户提高经济效益和提高市场竞争能力，促进客户依法经营。从注册会计师业务的发展趋势看，管理咨询业务逐步占据注册会计师业务的主导地位，管理咨询的作用也越来越被企业所认识，注册会计师也因此越来越成为企业经营者的重要参谋和顾问。

第二节 注册会计师职业道德的特殊性

一、注册会计师职业道德的特殊性

(一)注册会计师职业道德的概念

所谓职业道德,就是同人们的职业活动紧密联系的符合职业特点所要求的道德准则、或指某一职业组织以公约、守则等形式公布的、其会员自愿接受的职业行为标准。道德规范分为社会公德、职业道德、家庭道德三个领域,社会公德是人们最基本的行为道德准则,职业道德则是社会公德在职业活动中的体现,同时又突出了在特定职业领域内特殊的道德要求。职业道德既是对本行业人员在职业生活中的行为准则,又是本行业人员对社会所承担的道德责任和义务。在任何一个国家,从事任何一种职业,都强调从业人员的职业操守,都存在相应的职业道德规范,要求从业人员担负与本职业相关的责任,注册会计师行业也是如此。

注册会计师职业道德,是指注册会计师在职业品德、职业纪律、职业能力和职业责任方面要求的总称。《中国注册会计师职业道德守则》(以下简称《职业道德守则》)第1号文件《职业道德基本原则》第一条规定:"为了规范注册会计师职业行为,提高注册会计师职业道德水平,维护注册会计师职业形象,根据《中华人民共和国注册会计师法》和《中国注册会计师协会章程》,制定本守则。"

(二)注册会计师职业道德的特殊性

注册会计师职业道德作为职业道德的一种,同时也具备一般职业道德的特点,如发展上的继承性,内容上的鲜明职业性,形式上的灵活、简洁性,适用上的局限性等。同时,注册会计师也有不同于其他行业职业道德的特殊性。

1.道德规范内容详尽、严谨

职业道德通常用灵活、简明的方式高度概括其内容,便于从业人员较快地记忆、理解、执行。《职业道德守则》却不然,包括《中国注册会计师协会非执业会员职业道德守则》在内共计6万余字,对职业道德基本原则、专业服务的具体要求、解决职业道德问题的思路、鉴证业务对独立性的要求、对独立性不利影响的应对等问题作了极为详尽、严谨的规定。正确理解这些内容,需要具备一定的专业知识并经过一段时间的学习。这种规定方式,与注册会计师冷静、谨慎、细致、精确、客观的职业品质和职业要求是相对应的。

2.惩戒措施严格、规范

对注册会计师违反职业道德的惩戒措施,并不是由某个经营单位或某个地方协会制定的,而是由全国注册会计师行业自律性组织中国注册会计师协会制定,并由财政部印发的。中国注册会计师协会就职业道德的惩戒问题制定了《中国注册会计师协会会员执业违规行为惩戒办法》、《中国注册会计师协会惩戒委员会暂行规则》、《中国注册会计师协会申诉委员会暂行规则》,构成了一个完整的规范体系,对惩戒的种类与适用范围、惩戒的机构与程序、惩戒的决定与申诉都作了严格、规范的规定。

此为试读,需要完整PDF请访问: www.ertongbook.com