



高等教育“十三五”应用型规划教材 · 经管系列

审 计 学

SHENJIXUE

• 主编 周显文 谭小芳



WUHAN UNIVERSITY PRESS

武汉大学出版社

“五”应用型规划教材·经管系列

审 计 学

主 编 周显文 谭小芳
副主编 刘胜英 岳秀敏
郭艳萍 巩潇娴



WUHAN UNIVERSITY PRESS

武汉大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

审计学/周显文,谭小芳主编. —武汉:武汉大学出版社,2016.7
高等教育“十三五”应用型规划教材. 经管系列
ISBN 978-7-307-18242-4

I. 审… II. ①周… ②谭… III. 审计学—高等学校—教材 IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2016)第 158711 号

责任编辑:方竞男 路亚妮

责任校对:杨赛君

装帧设计:吴 极

出版发行:武汉大学出版社 (430072 武昌 珞珈山)

(电子邮件:whu_publish@163.com 网址:www.stmpress.cn)

印刷:武钢实业印刷总厂

经销:全国新华书店

开本:787×1092 1/16

印张:19 字数:481 千字

版次:2016 年 7 月第 1 版

2016 年 7 月第 1 次印刷

ISBN 978-7-307-18242-4

定价:38.00 元

版权所有,不得翻印;凡购买我社的图书,如有质量问题,请与当地图书销售部门联系调换。

内 容 简 介

本书主要内容包括注册会计师概述、审计基础、审计工作中重要的审计循环、报表审计中对特殊事项的关注及现代审计与计算机技术的结合。本书在撰写过程中得到了会计师事务所注册会计师的帮助,他们对本书的撰写提供了很多宝贵的意见。本书在案例板块中借鉴了会计师事务所的真实案例,并对这些案例进行了整理,使读者更容易理解。

前 言

随着我国社会主义市场经济的不断发展和审计监督体系的逐步完善,审计工作日益受到人们的关注和重视。本书结合编者的教学实践,立足于经济管理专业学科性质,内容丰富,体系完善。

本书模块一为注册会计师概述部分,重点讲述注册会计师考试及注册会计师的业务范围;模块二到模块四为审计基础部分,详细介绍了审计业务的承接、风险评估与计划审计工作及审计方法;模块五到模块九为审计工作中重要的审计循环部分,分别为销售与收款部分、采购与付款部分、生产与存货部分、筹资与投资部分及货币资金部分;模块十阐述报表审计中对特殊事项的关注;模块十一介绍了终结审计与审计报告;模块十二阐述了现代审计与计算机技术的结合。

本书在编写过程中注重实用性、知识体系的完整性及对未来审计发展的前瞻性,并在重要模块后面附带案例分析,既方便教师教学,又利于学生理解课本基本知识。本书可作为各类高等院校会计学、财务管理、工商管理、金融学等专业的教材,也可作为与经济管理学科相关的其他专业学生的学习用书,还可作为企事业单位、会计师事务所及其他致力于审计工作人员的参考用书。

本书由大连海事大学周显文、谭小芳担任主编,沈阳理工大学刘胜英、四川财经职业学院岳秀敏、哈尔滨职业技术学院郭艳萍、山东财经大学东方学院巩潇娴担任副主编。全书由周显文、谭小芳统编定稿。具体编写分工如下:模块五、模块七由周显文编写;模块四、模块十由谭小芳编写;模块一、模块二、模块十一项目一由刘胜英编写;模块六、模块九由岳秀敏编写;模块八、模块十一项目二由郭艳萍编写;模块三、模块十二由巩潇娴编写。

本书在编写过程中参阅、借鉴了大量审计著作、专业教材及文献、网络资料,并从中选取了一些符合本书编写要求的内容,相关参考书目附于书后的参考文献中。在此对相关作者表示崇高的敬意和衷心的感谢!

由于编者学术水平与经验有限,书中不妥、疏漏之处在所难免,恳请各位读者批评、指正,以便本书修订、改正。

编 者

2016年3月



目 录

模块一 注册会计师简介	1
项目一 注册会计师历史	1
项目二 注册会计师考试	3
项目三 中国注册会计师协会	6
项目四 注册会计师的业务范围	8
项目五 注册会计师的法律责任	8
模块二 承接审计业务	13
项目一 业务承接的实务流程	13
项目二 初步评价业务承接	14
项目三 评估利用专家或其他注册会计师的工作	16
项目四 初步评价舞弊	17
项目五 创建业务与签署审计业务约定书	18
模块三 风险评估与计划审计工作	27
项目一 风险评估概述	27
项目二 执行风险评估	33
项目三 重要性水平的确定与运用	40
项目四 计划审计工作	48
模块四 审计方法	57
项目一 审计方法体系	57
项目二 实质性审计方法	58
项目三 审计抽样	60
模块五 销售与收款循环审计	62
项目一 销售与收款循环所涉及的主要业务和凭证记录	62
项目二 销售与收款循环的内部控制和控制测试	63
项目三 营业收入的实质性程序	69
项目四 应收账款及坏账准备的实质性程序	73
项目五 其他相关账户的实质性测试	83
模块六 采购与付款循环审计	98
项目一 采购与付款循环所涉及的主要业务活动和凭证记录	98
项目二 采购与付款循环的内部控制和控制测试	99



项目三 固定资产的内部控制及控制测试	104
项目四 应付账款的实质性测试程序	107
项目五 固定资产和累计折旧的实质性测试程序	111
项目六 其他相关账户的实质性测试程序	116
模块七 生产与存货循环审计	125
项目一 生产与存货循环所涉及的主要业务活动和凭证记录	125
项目二 生产与存货循环的内部控制和控制测试	126
项目三 存货的实质性程序	131
项目四 营业成本的实质性测试	151
模块八 筹资与投资循环审计	160
项目一 筹资与投资循环所涉及的主要业务活动和凭证记录	160
项目二 筹资与投资循环的内部控制和控制测试	162
项目三 借款的实质性测试	167
项目四 所有者权益的实质性测试	172
项目五 投资的实质性测试	177
模块九 货币资金审计	184
项目一 货币资金所涉及的主要业务活动和凭证记录	184
项目二 货币资金的内部控制和控制测试	185
项目三 货币资金的实质性测试	189
模块十 报表审计中对特殊事项的关注	200
项目一 期初余额/比较信息的审计	200
项目二 期后事项的审计	204
项目三 或有事项的审计	208
项目四 对持续经营的关注	211
项目五 对会计估计的关注	218
项目六 对关联交易的关注	229
项目七 对重大非常规交易的关注	238
项目八 对其他信息的关注	240
模块十一 终结审计与审计报告	248
项目一 终结审计	248
项目二 审计报告	265
模块十二 审计自动化	283
项目一 计算机信息环境下审计概述	283
项目二 计算机信息环境下财务报告审计	285
参考文献	294

模块一 注册会计师简介

项目一 注册会计师历史

一、注册会计师事业发展背景

注册会计师(Certified Public Accountant,简称 CPA)是指取得注册会计师证书并在会计师事务所从事社会审计/独立审计的专业人士。

注册会计师行业作为市场经济的产物,随着改革开放的不断深入和社会主义市场经济体制的建立与完善,在服务市场经济建设的过程中,其地位和作用也越来越重要。

我国恢复注册会计师制度以来,注册会计师行业发展很快,初步建立了行业管理规范体系,实行了人才选拔考试制度,开展了学历教育和后续教育,开放了会计市场,扩大了国际合作。会计事务所的业务领域不断扩大,已覆盖国有企业、“三资”企业、有限责任公司、股份有限公司等的审计、资产评估;各类公司、企业及企业化管理的事业单位的验资,司法鉴证;向各经济组织提供管理咨询、税务代理服务。注册会计师事业正在迈向一个新的发展阶段。

二、注册会计师事业发展历程

(一)国外注册会计师事业的发展

注册会计师事业是商品经济发展到一定高度的产物,世界上公认的第一个注册会计师查尔斯·斯耐尔就产生于当时世界工业革命的发源地,即资本主义经济比较发达的英国。查尔斯·斯耐尔的第一笔业务是 1720 年接受英国议会的委托,为当时的南海公司破产案件进行查账并出具查账报告。后来,英国政府正式承认其为第一个公共会计师。随着市场经济的不断发展,注册会计师事业得到了迅速发展,现在注册会计师已成为一种世界性的职业。

在美国等西方发达国家,注册会计师在维护市场秩序方面起到了至关重要的作用,注册会计师很受政府和社会的尊重。美国前总统里根在庆祝美国注册会计师协会成立一百周年的贺信中称,“没有你们,我国的金融市场将土崩瓦解”。随着世界经济不断向一体化和全球化发展,西方发达国家的会计师事务所不断兼并,并向集团化、跨国化发展。

世界范围的注册会计师事业经历了百年的发展历程,特别是近 50 年得到了飞速发展,世界注册会计师事业发展的一切先进经验值得我们学习和借鉴。



(二)我国注册会计师事业的发展

我国注册会计师事业经历了近 100 年的发展。新中国成立前,我国近代注册会计师行业开始萌芽;1949 年 10 月新中国成立至今,是我国现代注册会计师行业的发展时期。在这一时期,我国注册会计师行业经历了萌芽创立、萎缩中断、恢复重建、稳定发展、规范调整五个发展阶段。

1. 萌芽创立阶段(1918 年—1949 年 10 月)

我国注册会计师制度产生于 20 世纪初,与世界上其他国家一样,是伴随着资本主义的产生而产生的。鸦片战争以后,随着帝国主义侵略势力进入中国,很多欧美会计师在我国陆续建立了一些会计师事务所。他们凭借帝国主义强加给中国封建统治阶级的不平等条约及其在华的各种特权,配合各自国家的侵略政策,对我国的会计市场进行控制。为了维护民族利益与尊严,一批爱国会计学者积极倡导创建中国的注册会计师事业,由此注册会计师事业在中国开始本土化萌芽生长。

新中国成立前,注册会计师行业取得了一定的发展,但无论从组织规模、注册会计师人数,还是管理制度等方面都十分薄弱,总体发展比较缓慢。即使是最兴盛的民国政府时期,也只颁发注册会计师证书 3071 册。据 1948 年 12 月的统计,当时加入全国会计师公会的执业注册会计师不到 1000 人。当时注册会计师的代表人物是立信会计师事务所的创始人潘序伦先生。那时最发达的城市上海在 1948 年注册会计师约有 500 人,会计师事务所有 82 家。

2. 萎缩中断阶段(1949 年 10 月—1980 年)

新中国成立后,国民经济还存在着多种经济成分,与之相适应的注册会计师行业也被保留。1951 年 10 月 24 日,中央人民政府政务院财政经济委员会以《中央人民政府政务院财政经济委员会函》为根据,就会计师的资格、执业范围、执业要求、收费及职业责任问题做出了原则性的规定。注册会计师在新中国成立初期对资本主义工商业的社会主义改造及社会主义经济的建立发挥了积极作用,对平抑物价,保证国家税收,争取国家财政经济状况好转做出了贡献。

1957 年,随着资本主义工商业的社会主义改造基本完成,我国开始实行高度集中的计划经济,注册会计师失去了服务对象。同时,会计师事务所本身是私有经济,被列为改造对象,从此注册会计师行业悄然退出了历史舞台。

3. 恢复重建阶段(1980 年 12 月—1986 年)

党的十一届三中全会以后,1980 年 12 月我国财政部印发《关于成立会计顾问处的暂行规定》,标志着我国中断了近 30 年的注册会计师制度开始复苏和起步,中国注册会计师重新登上了历史舞台。

1981 年 1 月 1 日,恢复注册会计师制度后的第一家会计师事务所——上海会计师事务所成立,其主要承办中外合资经营企业的查账和验资业务。1981—1986 年是注册会计师制度的恢复阶段。在此期间,全国各地共成立会计师事务所 80 余家,注册会计师有 500 多人,基本满足了社会各界对注册会计师的需要。1986 年国务院发布的《中华人民共和国注册会计师条例》,使注册会计师行业开始法制化。

4. 稳定发展阶段(1986—1993 年)

1986 年 7 月,国务院发布了《中华人民共和国注册会计师条例》,第一次确立了注册会计师的法律地位,标志着我国注册会计师事业开始步入法制化阶段。1988 年 11 月,中国注册会



师协会成立,标志着注册会计师行业恢复重建工作的完成,我国注册会计师事业进入了一个新的发展阶段。

1991年12月我国举行了新中国成立后首次注册会计师全国性统考。1992年,邓小平同志视察南方讲话发表后,国务院专门召开多次总理办公会议,研究加速发展注册会计师事业问题,从而给注册会计师行业带来了更大的发展机遇。

5. 规范调整阶段(1994年1月至今)

1994年,随着我国社会主义市场经济体制的确立和改革开放的不断深入,注册会计师事业得到了快速发展。以1993年10月31日颁布的《中华人民共和国注册会计师法》和1995年12月25日财政部发布的《中国注册会计师独立审计准则》为标志,我国实施了一系列行业法律、法规、准则、制度,我国注册会计师行业逐步走上了法制化、规范化的轨道。

1996年10月,中国注册会计师协会(简称中注协)加入亚太会计师联合会(CAPA),1997年5月又加入国际会计师联合会 IFAC,标志着我国注册会计师行业开始走上国际舞台。为使注册会计师行业的发展与我国社会主义市场经济发展进程相适应,中注协制定和实施了“九五”计划和2010年远景规划。同时根据国务院领导的指示,1997年7月开展了全行业清理整顿工作,1998年开始全面推开事务所脱钩改制工作。这些工作的进行,推进了注册会计师行业的规范发展,为注册会计师行业健康、稳定地发展奠定了良好的基础。

注册会计师行业管理信息系统显示,截至2015年6月30日,中注协团体会员(会计师事务所)总数为8331家,个人会员总数为210509人,其中注册会计师100601人,非执业会员109908人。注册会计师人数首次突破10万人,这是继2014年6月30日非执业会员总数达到10万人之后的又一次新突破。

项目二 注册会计师考试

一、CICPA 考试

CICPA考试是中国的注册会计师资格考试。我国财政部成立注册会计师考试委员会(简称财政部考委会),组织领导注册会计师全国统一考试工作。财政部考委会设立注册会计师考试委员会办公室(简称财政部考办),组织实施注册会计师全国统一考试工作。财政部考办设在中国注册会计师协会。

各省、自治区、直辖市财政厅(局)成立地方注册会计师考试委员会(简称地方考委会),组织领导本地区注册会计师全国统一考试工作。地方考委会设立地方注册会计师考试委员会办公室(简称地方考办),组织实施本地区注册会计师全国统一考试工作。地方考办设在各省、自治区、直辖市注册会计师协会。

为便于更多的境外行业专业人才加入中国注册会计师队伍,提升中国注册会计师的整体服务能力,扩大中国注册会计师行业的国际影响力,中国注册会计师协会在欧洲地区设立了中国注册会计师统一考试考场。我国实行注册会计师全国统一考试制度,注册会计师全国统一考试办法由国务院财政部门制定,由中国注册会计师协会组织实施。



注册会计师考试划分为专业阶段考试和综合阶段考试。考生在通过专业阶段考试的全部科目后,才能参加综合阶段考试。专业阶段考试科目包括会计、审计、财务成本管理、公司战略与风险管理、经济法、税法 6 个科目;综合阶段考试科目包括职业能力综合测试(试卷一、试卷二)。考试范围由财政部考委会在发布的考试大纲中确定。

二、ACCA 考试

特许公认会计师公会(The Association of Chartered Certified Accountants,简称 ACCA)成立于 1904 年,是目前世界上领先的专业会计师团体,也是国际上海外学员最多、学员规模发展最快的专业会计师组织。英国立法许可 ACCA 会员从事审计、投资顾问和破产执行工作。ACCA 会员资格得到欧盟立法及许多国家公司法的承认。ACCA 是国际会计准则委员会(IASC)的创始成员,也是国际会计师联合会(IFAC)的主要成员。1999 年 2 月联合国通过了以 ACCA 课程大纲为蓝本的《职业会计师专业教育国际大纲》,该大纲将作为世界各地职业会计师考试课程设置的一个衡量基准。

ACCA 在国内被称为“国际注册会计师”,实际上是特许公认会计师公会英文的缩写。它是英国具有特许头衔的 4 家注册会计师协会之一,也是当今最知名的国际性会计师组织之一。ACCA 资格被认为是“国际财会界的通行证”。ACCA 在欧洲会计专家协会(FEE)、亚太会计师联合会(CAPA)和加勒比特许会计师协会(ICAC)等会计组织中起着非常重要的作用。

ACCA 考试的科目设置如下。

第一部分为基础阶段,分为知识课程和技能课程两个部分。知识课程主要涉及财务会计和管理会计方面的核心知识,也为接下来进行技能阶段的学习搭建了一个平台。技能课程共有六门,涵盖了一名会计师可能涉及的知识领域及必须掌握的技能。具体课程如下。知识课程(FUNDAMENTALS—KNOWLEDGE):F1 会计师与企业(Accountant in Business,简称 AB),F2 管理会计(Management Accounting,简称 MA),F3 财务会计(Financial Accounting,简称 FA);技能课程(FUNDAMENTALS—SKILLS):F4 公司法与商法(Corporate and Business Law,简称 CL),F5 业绩管理(Performance Management,简称 PM),F6 税务(Taxation,简称 TX),F7 财务报告(Financial Reporting,简称 FR),F8 审计与认证业务(Audit and Assurance,简称 AA),F9 财务管理(Financial Management,简称 FM)。

第二部分为专业阶段,主要分为核心课程和选修(四门任选两门)课程。该阶段的课程相当于硕士阶段的课程难度,是对第一部分课程的引申和发展。该阶段课程引入了作为未来的高级会计师所必需的更高级的职业技能和知识技能。选修课程为从事高级管理咨询或顾问职业的学员设计了解决更高级和更复杂问题的技能。具体课程如下。核心课程(PROFES-SIONAL—ESSENTIALS):P1 专业会计师(Professional Accountant,简称 PA),P2 公司报告(Corporate Reporting,简称 CR),P3 商务分析(Business Analysis,简称 BA);选修课程 PROFESSIONAL—OPTIONS(四门任选两门):P4 高级财务管理(Advanced Financial Management,简称 AFM),P5 高级业绩管理(Advanced Performance Management,简称 APM),P6 高级税务(Advanced Taxation,简称 ATX),P7 高级审计与认证业务(Advanced Audit and Assurance,简称 AAA)。



三、AICPA 考试

美国注册会计师协会(American Institute of Certified Public Accountants,简称 AICPA)是美国全国性会计职业组织,也是世界上最大的会计师专业协会,在全球 128 个国家与地区拥有近 37 万名会员。其宗旨是:提高职业水平;联合全国的注册会计师,建立统一的会计职业组织;通过授课方式交流职业知识;建立行业图书馆;确保注册会计师这一称号被各州法律所承认。

美国的 CPA 考试从 2004 年 4 月后改为上机考试。每年每个季度第三个月不能考试。该考试时间合计有 14 个小时,考试科目有 4 个,分别是审计和鉴证(4.5 小时)、财务会计与报告(4 小时)、法律法规(3 小时)、商业环境和概念(2.5 小时)。考试时间之外会额外提供半小时作为上机准备和参加调查的时间。考试题型为多选题和案例题。

比较有意思的是,考试的成绩评分为 0~99 分,75 分为合格分,但并不一定是通过分。考试的通过成绩线由纽约州会计委员会代表各州予以确定。

目前,美国的 CPA 统一考试通过率为 25%~35%,在美国报考 CPA 的大致流程如下。

(1)选择希望获取 CPA 证书和执业许可的地区。美国不同州的 CPA 要求、权利义务各有不同。

(2)下载和阅读 CPA 统一考试公告。该资料只在网上提供下载,可登录美国注册会计师协会官方网站。

(3)向代理 CPA 考试的 CPASE 申请考试表格。申请这些表格时,按照地区考生可以拨打不同的 800 免费电话。

(4)填写和递交表格,付费。

(5)根据收到的考试时间表提示选择考试时间。要求考生在至少 6 天前向相关的考试中心提交自己的考试时间安排。

其考试中心并不是固定的,经常发生变化,因此考生要上网去查询最新的考试中心安排表。目前北京、上海都有培训机构组织美国注册会计师的考试培训,培训学员除了在国内参与学习外,还需要前往美国关岛或其他地方参与学习和考试,目前国内有多个机构提供考试申请全程代理,包括海外特设考场接待。美国注册会计师协会的考试已经不像过去那样麻烦重重,报考人数也在逐年上升。

四、CGA 考试

加拿大注册会计师由加拿大注册会计师协会制定考核和认定标准。加拿大注册会计师协会(Certified General Accountants Association of Canada,简称 CGA)是经加拿大国会批准成立的会计专业团体,是国际会计标准委员会(IASC)、泛美会计学会(IAA)、亚太会计师联合会(CAPA)和国际会计师联合会(IFAC)四个国际性会计师组织的活跃成员。CGA 享有极高的国际公信力,协会会员可在加拿大执业,独立签署审计报告;或在世界各地从事高级财务及企业管理等工作。



CGA 考试科目分为三级,即基础课程级、专业提高课程级和执业核心课程级。基础课程级的考试又分为三个水平,每一水平有 4 个科目,共 12 个科目;专业提高课程级的考试设 4 个科目;执业核心课程级的考试又分为执业核心考试(PACE)和执业综合考试(PAI)。上述考试科目中,对于基础课程级和专业提高课程级科目考试,考生可以根据自身学历背景和获得会计学分的情况给予不同程度的免试。上述各科目的考试期一般安排在 3 月、6 月、9 月和 12 月。一般来说,新移民根据其会计基础的不同,拿到 CGA 资格需要 1~3 年的时间。

第一级的三门课分别是财务会计、经济学、法律的基础课程;第二至第四级各有 3~4 门课(另加配套实习课,称为“Practice Set”),层层递进修习财务会计、审计、财务与财政、税务、管理会计这五大范畴的会计核心课题。此外还有定量方法、会计理论等理论课程,以及管理信息系统、语言沟通等技术性课题。

最高的第五级是与认证考试结合的,除修读的三门课各有一项考试外,另加一项最终的综合考试,称为“专业应用”(Professional Application)。三门课中“财务会计”这门最高级课程是必修的,其余两门选修课可从审计、财务与财政、税务、管理信息系统等课程中选读,多元化地配合学员的生涯规划(任职于企业、任职于政府及非营利机构、个人执业、从事信息系统管理是四大规划范畴)。

五、各考试之间的豁免关系

(1)持有 CPA 全科合格证书的学员,如果是 2010 年前取得的证书,则可向 ACCA 申请免除 5 门科目的考试;如果是 2010 年后取得的证书,可免除 9 门科目的考试。

(2)如果持有 CICPA 证书并拥有学士学位,最多可豁免 CGA 的 10 门考试。

(3)如果已经通过了 AICPA 的四门课程的考试,无须持证,将获得 ACCA 的 F1~F6、F8~F9 课程的免试资格。

项目三 中国注册会计师协会

一、协会详情

中国注册会计师协会成立于 1988 年 11 月,是在财政部党组和理事会领导下开展行业管理和服务的法定组织,依据《中华人民共和国注册会计师法》(以下简称《注册会计师法》)和《社会团体登记管理条例》的有关规定设立。其承担着《注册会计师法》赋予的职能,财政部党组委托和财政部领导交办的职能,以及协会章程规定的职能。

中国注册会计师协会分别于 1996 年 10 月和 1997 年 5 月加入亚太会计师联合会(CAPA)和国际会计师联合会(IFAC),并与 50 多个境外会计师职业组织建立了友好合作和交往关系。

中国注册会计师协会的最高权力机构为全国会员代表大会,全国会员代表大会选举产生理事会,理事会选举产生会长、副会长、常务理事会,理事会设若干专门委员会和专业委员会。常务理事会在理事会闭会期间行使理事会职权。协会下设秘书处,为其常设执行机构。



二、发展历史

1986年7月,国务院颁布《中华人民共和国注册会计师条例》,1993年10月,第八届全国人民代表大会常务委员会第四次会议通过《注册会计师法》,并于1994年1月1日起实施,将中国注册会计师行业的管理和发展纳入法制化、规范化的轨道。1999年年底,根据国家发展社会中介机构的产业政策和有关要求,注册会计师行业率先在中介服务机构中完成脱钩改制,会计师事务所由原来挂靠政府部门、企事业单位的下属机构,脱钩改制为由执业人员发起设立的自主经营、自我管理、自我约束、自担风险的独立中介机构。

三、主要职责

中注协的主要职责包括以下方面:

- (1)拟订注册会计师执业准则、规则,监督、检查实施情况;
- (2)制定行业自律管理规范,对会员违反相关法律法规和行业管理规范的行为予以惩戒;
- (3)组织实施注册会计师全国统一考试;
- (4)组织、推动会员培训和行业人才建设工作;
- (5)组织业务交流,开展理论研究,提供技术支持;
- (6)开展注册会计师行业宣传;
- (7)代表中国注册会计师行业开展国际交往活动;
- (8)指导地方注册会计师协会工作;
- (9)承担法律、行政法规规定和国家机关委托或授权的其他有关工作。

四、组织结构

中注协会员代表大会的职权是:制定、修改本会章程,选举本会理事,讨论决定本会工作方针和任务,审议、批准本会理事会的工作报告,制定、修改会费管理办法,审议理事会提请全国会员代表大会审议的其他事项。

理事会对全国会员代表大会负责。其职权是:提议召开全国会员代表大会,选举本会常务理事会成员,选举本会领导成员,聘任本会常设执行机构领导成员,增补或更换本会理事,审议本会常设执行机构职能部门的设置,审议、批准本会常设执行机构的年度工作报告,审议、批准本会的年度会费收支报告,其他应由理事会办理的事项。

理事会选举会长一人、副会长若干人、常务理事若干人。常务理事会于理事会闭会期间行使理事会职权。本会设秘书处,为本会常设执行机构。

中注协设秘书长一人、副秘书长若干人。秘书长主持秘书处日常工作。专门委员会、专业委员会的设置、调整、具体职责和运作规则,以及委员的聘任和解聘,由秘书长提出方案,经理事会批准。



项目四 注册会计师的业务范围

注册会计师的业务包括鉴证业务和非鉴证业务。

(一) 鉴证业务

1. 审计业务

(1) 审查企业财务报表, 出具审计报告。

财务报表法定审计的范围如下:

- ① 上市公司的年度财务报表;
- ② 国有企业的年度财务报表;
- ③ 各类公司的年度财务报表。

(2) 验证企业资本, 出具验资报告。

(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。

(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。

2. 审阅业务

(1) 对象: 财务报表, 一般是对中期财务信息进行审阅, 对鉴证结论提供一种有限保证。

(2) 目标: 注册会计师在实施审阅程序的基础上, 说明是否注意到某些事项, 使其相信财务报表没有按照适用的会计准则规定编制, 未能在所有重大方面公允反映被审阅单位的财务状况、经营成果和现金流量。

相对审计而言, 审阅程序较简单, 保证程度有限, 审阅成本也较低。

3. 其他鉴证业务

其他鉴证业务包括对非历史的财务信息(如招股说明书、贷款的未来现金流量预测等)、非财务信息(如药品疗效、奖票统计等)进行鉴证。

(二) 非鉴证业务

非鉴证业务, 又称相关服务, 包括对财务信息执行商定程序、代编财务信息、税务服务、管理咨询及会计服务等。

项目五 注册会计师的法律责任

注册会计师的法律责任是指注册会计师在承办业务的过程中, 未能履行合同条款, 或者未能保持应有的职业谨慎, 或出于故意未按专业标准出具合格报告, 致使审计报告使用者遭受损失, 依照有关法律法规, 注册会计师或注册会计师事务所应承担的法律责任。按照应该承担责任的内容不同, 注册会计师的法律责任可分为行政责任、民事责任和刑事责任三种。三种责任可以同时追究, 也可以单独追究。

(一) 界定

1. 注册会计师的行政责任

《注册会计师法》第 39 条规定, 会计师事务所或注册会计师违反本法第 20 条、第 21 条规



定的,由省级以上人民政府财政部门给予警告,没收违法所得,可以并处违法所得1倍以上5倍以下的罚款;情节严重的,并可以由省级以上人民政府财政部门暂停其经营业务或者予以撤销或吊销注册会计师证书。

《中华人民共和国公司法》(以下简称《公司法》)第207条规定,承担资产评估、验资或者验证的机构提供虚假证明文件的,没收违法所得,处以违法所得1倍以上5倍以下的罚款,并可由有关主管部门依法责令该机构停业,吊销直接责任人员的资格证书,吊销营业执照。承担资产评估、验资或者验证的机构因过失提供有重大遗漏的报告的,责令改正,情节较重的,处以所得收入1倍以上5倍以下的罚款,并可由有关部门依法责令该机构停业,吊销直接责任人员的资格证书,吊销营业执照。

《中华人民共和国证券法》(以下简称《证券法》)第201条规定,为股票的发行、上市、交易出具审计报告、资产评估报告或法律意见书等文件的专业机构和人员,违反本法第45条规定买卖股票的,责令依法处理非法持有的股票,没收违法所得,并处以所买卖的股票等值以下的罚款。

2. 注册会计师的民事责任

《注册会计师法》第42条规定,会计师事务所违反本法规定,给委托人、其他利害关系人造成损失的,应当依法承担赔偿责任。

《证券法》第223条的规定,证券服务机构未勤勉尽责,所制作、出具的文件有虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏的,责令改正,没收业务收入,暂停或者撤销证券服务业务许可,并处以业务收入1倍以上5倍以下的罚款。对直接负责的主管人员和其他直接责任人员给予警告,撤销证券从业资格,并处以三万元以上十万元以下的罚款。

为了明确注册会计师的民事赔偿责任,最高人民法院下达了四个司法解释文件,即法函[1996]56号、法释[1997]10号、法释[1998]13号和《最高人民法院关于受理证券市场因虚假陈述引发的民事侵权纠纷案件有关问题的通知》。前三个司法解释文件是针对注册会计师验资赔偿责任而下达的,对如何确定会计师事务所的赔偿金额进行了说明,这三个文件是针对所有注册会计师事务所的。而《最高人民法院关于受理证券市场因虚假陈述引发的民事侵权纠纷案件有关问题的通知》是对《证券法》中上市公司虚假陈述责任承担规定的落实,规定了虚假陈述民事赔偿案件被告人的虚假陈述行为,须经中国证监会及其派出机构调查并做出生效处罚决定后,法院方依法受理。注册会计师的民事责任必然受到这个司法解释文件的约束。

3. 注册会计师的刑事责任

《注册会计师法》第39条规定,注册会计师的违法行为如构成犯罪的,都要依法追究刑事责任。

《中华人民共和国刑法》(以下简称《刑法》)第229条规定,承担资产评估、验资、验证、会计、审计、法律服务等职责的中介组织的人员故意提供虚假证明文件,情节严重的,处5年以下有期徒刑或者拘役,并处罚金;前款规定人员如索取他人财物或者非法收受他人财物的,犯前款罪的,处5年以上10年以下有期徒刑,并处罚金;第一款人员如果严重不负责任,出具的证明文件有重大失实的,造成严重后果的,处3年以下有期徒刑或者拘役,并处或者单处罚金。

2001年4月最高人民检察院、公安部发布的《最高人民检察院、公安部关于经济犯罪案件追诉标准的规定》,对《刑法》第229条第一款和第二款中介组织人员提供虚假证明文件和第三款中介机构出具证明文件重大失实案规定了追诉标准,解释了中介组织的人员故意提供虚假证明文件涉嫌情形和由于中介组织的人员严重不负责任,出具的证明文件有重大



失实的涉嫌情形。这些法律条款具体规定了注册会计师的违法行为到了什么程度将被追究刑事责任。

(二)目前注册会计师法律责任存在的问题

目前,我国与注册会计师法律责任相关的法律法规在强化注册会计师的责任意识,严肃注册会计师的法律责任方面无疑起到了非常重要的作用。但是,还应看到的是,由于我国注册会计师业务开展的时间还不长,我国一系列法律法规之间还存在许多问题,主要表现在以下方面。

1. 审计职业责任界定方面的问题

从我国注册会计师现行职业责任界定来看,审计职业责任主要是通过审计法律、法规,审计准则和审计职业道德准则等加以确认的。从目前实务工作的情况来看,存在的最大问题是职业责任划分不清,突出表现在会计责任和审计责任划分不清。

从国内外发生的针对会计师事务所和注册会计师的诉讼案来看,相当多的会计报表使用者,甚至一些执法人,都对会计责任和审计责任存在模糊认识。当审计后的财务报表出现问题时,将所有的责任全部推给会计师事务所和注册会计师;在出现纠纷时,分不清哪些责任属于被审计单位方面。不明责任,就不能合理规范审计者和被审计者的行为,同时无法有效保护审计者和被审计者的合法权益,很容易造成审计判断失误,影响法庭的公正判决。注册会计师面对突如其来的法律责任,视验资为一个“可怕的陷阱”,不知何时将被拉上被告席,如安达信会计师事务所、中天勤会计师事务所,这些名声显赫的会计师事务所转瞬间土崩瓦解,以至于不少注册会计师都忍痛割舍了约 80% 业务收入的验资业务。不仅如此,“几乎每一桩针对会计师个人的诉讼,都会酿成整个职业的一场危机”。

2. 执行独立审计准则中存在的问题

《中国注册会计师独立审计准则》的颁布和实施,对明确注册会计师的职业责任,维护公众利益,保护投资者和其他利害关系人的合法权益,促进社会主义经济健康发展起着积极的作用。“注册会计师完成审计任务必须具备两个起码的要件:科学的程序与职业判断能力。”这里的科学程序,是指完整地遵循审计准则的规范。因为,“独立审计准则适用于注册会计师执行独立审计业务的全过程”。具体来说,从会计师事务所接受客户委托,签订约定书,制订审计计划,到执行具体的审计过程,出具审计报告,独立审计准则都有规定和要求。在审计程序相当明确的情况下,目前我国注册会计师经过一定阶段的发展后,审计质量有了一定程度的提高,大多数注册会计师能够遵循独立审计准则的要求,执业中有了规范的工作底稿。然而,审计准则规范是对注册会计师审计职业责任的强制性规定,是审计职业责任的最低标准,或者说,形式上遵循准则只是一种最基本的要求。对一名合格的注册会计师来说,从实质上符合独立审计准则的精神已成当务之急。体现注册会计师在实质上符合独立审计准则要求的最高境界,就是对所执行的业务必须“勤勉尽职”,即尽其“职业谨慎”和“对所有重大问题,给予适当的关注”的职责,这才是严格按标准执业的实际内涵。

随着注册会计师职业在发展中逐步规范化,欺诈、故意出具虚假审计报告的情形会逐渐减少,而围绕注册会计师是否有“过失”而形成的诉讼情况会越来越多,即注册会计师在选择、实施审计程序过程中是否保持了应有的“职业谨慎”,是否对应关注的事项给予了“适当关注”,必然成为“过失”与否的争执焦点。