

*Professional
Guide to CPA*

注册会计师 执业指南

贺志东 编著



机械工业出版社
CHINA MACHINE PRESS



ISBN 7-111-10815-9/F.1375

封面设计 / 电脑制作：饶 薇

依托最新会计准则、制度和审计准则

浓缩专家多年执业经验

介绍最全面的执业技巧

极具可操作性

注册会计师执业必备宝典

ISBN 7-111-10815-9



9 787111 108153 >

定价：26.00 元

地址：北京市百万庄大街22号
联系电话：(010) 68326294

邮政编码：100037

网址：<http://www.cmpbook.com>

E-mail：online@cmpbook.com

注册会计师执业指南

贺志东 编著



机械工业出版社

本书是帮助中国注册会计师系统、深入地掌握并运用好执业知识，提高实际执业操作技能的实务著作。全书共 21 章，内容包括：注册会计师管理、注册会计师执业规范体系、注册会计师法律责任、审计业务约定书与收费、审计证据与审计工作底稿、审计计划与重要性、审计抽样、制度基础审计、风险基础审计、流动资产审计、长期资产审计、负债审计、所有者权益审计、收入审计、成本和费用审计、利润审计、特殊项目审计、会计报表审计、审计报告、注册会计师专题审计、与审计相关的其他鉴证服务。

本书可作为注册会计师更新知识、接受后续教育的培训教材或参考书，各大、中专院校注册会计师专门化专业教材，注册会计师助理人员及财务会计等有关人士学习社会审计业务的参考书。

图书在版编目 (CIP) 数据

注册会计师执业指南/贺志东编著. —北京：机械工业出版社，2002.9

ISBN 7-111-10815-9

I. 注… II. 贺… III. 会计师—中国—指南 IV. F233-62

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2002) 第 062847 号

机械工业出版社 (北京市百万庄大街 22 号 邮政编码 100037)

策 划：常淑茶 责任编辑：任淑杰 版式设计：霍永明

责任校对：吴春平 封面设计：饶 薇 责任印制：付方敏

北京铭成印刷有限公司印刷·新华书店北京发行所发行

2002 年 10 月第 1 版第 1 次印刷

890mm×1240mm A5·11.625 印张·300 千字

0 001—4 000 册

定价：26.00 元

凡购本书，如有缺页、倒页、脱页，由本社发行部调换

本社购书热线电话 (010) 68993821、68326677-2527

封面无防伪标均为盗版

前 言

新中国注册会计师事业在 20 世纪 80 年代后得到了恢复与发展。进入到 21 世纪,我国注册会计师行业的发展已经初具规模,一些会计师事务所的执业质量和执业水平,亦迅速提高,成为维护我国资本市场尤其是证券市场健康发展的重要力量。随着我国社会主义市场经济的不断发展,对高水平注册会计师的需求也日益突出。特别是中国加入 WTO 后,中国经济融入国际经济一体化的进程也在逐渐加快,随着跨国公司国际投资引起的国际资本流动以及国际资本市场的不断扩大,与之相关的信息披露也显得日益重要,对中国注册会计师提出了更高的执业质量要求,同时也为中国注册会计师提供了更为广阔的发展空间。

为了帮助注册会计师提高执业水平和接受后续教育,帮助注册会计师行业的助理人员、注册会计师专门化专业大学生以及社会有关人士学习注册会计师业务,作者在总结多年的审计实践基础上,编写了《注册会计师执业指南》一书。本书共二十一章,系统、深入地介绍注册会计师管理、注册会计师执业规范体系、注册会计师法律责任、审计业务约定书与收费、审计证据与审

计工作底稿、审计计划与重要性、审计抽样、制度基础审计、风险基础审计、流动资产审计、长期资产审计、负债审计、所有者权益审计、收入审计、成本和费用审计、利润审计、特殊项目审计、会计报表审计、审计报告、注册会计师专题审计、与审计相关的其他鉴证服务等。本书系根据最新会计、审计制度编写、实用性操作性强，是注册会计师掌握业务技能的必备参考书。

在编写过程中，编者适当参考借鉴了国内外有关文献资料，谨此致谢！由于编者能力有限，书中不足之处在所难免，敬请学术界的前辈、同仁和广大读者不吝指正，以便再版时修订（E-mail: shuiwuchouhua @ 163.com）。

贺志东

2002年9月

目 录

前言

第一章 注册会计师管理	1
第一节 注册会计师	1
第二节 会计师事务所	11
第二章 注册会计师职业规范体系	40
第一节 独立审计准则	40
第二节 质量控制基本准则	46
第三节 职业道德基本准则	49
第四节 职业后续教育基本准则	51
第三章 注册会计师法律责任	55
第一节 会计责任与审计责任	55
第二节 违反注册会计师法处罚办法	58
第三节 备案制度	62
第四章 审计业务约定书与收费	63
第一节 审计业务约定书	63
第二节 注册会计师执行业务收费管理办法	65
第五章 审计计划及重要性	68
第一节 审计计划	68
第二节 审计重要性	71
第六章 审计证据与审计工作底稿	75
第一节 审计证据	75
第二节 审计工作底稿	78
第七章 审计抽样	82
第一节 样本的设计	82

第二节	样本的选取	84
第三节	抽样结果的评价	85
第四节	属性抽样	86
第五节	变量抽样	98
第八章	制度基础审计	109
第一节	内部控制的概念和要素	109
第二节	内部控制的重点内容	118
第三节	内部控制制度的健全性评价	131
第四节	内部控制制度的符合性测试与综合评价	140
第五节	管理建议书	151
第九章	风险基础审计	154
第一节	审计风险及其评估	154
第二节	风险基础审计的概念	159
第三节	风险基础审计的基本程序	159
第四节	风险基础审计的基本方法	161
第十章	流动资产审计	169
第一节	货币资金审计	169
第二节	应收和预付款项审计	179
第三节	存货业务审计	187
第四节	短期投资审计	213
第十一章	长期资产审计	216
第一节	长期投资审计	216
第二节	在建工程审计	219
第三节	固定资产审计	220
第四节	固定资产清理审计	223
第五节	累积折旧审计	224
第六节	无形资产审计	226
第十二章	负债审计	233
第一节	短期借款审计	233

第二节	应付票据审计	234
第三节	应付账款和预收账款审计	234
第四节	应付工资和应付福利费审计	237
第五节	应交税金和其他应交款审计	240
第六节	应付股利审计	242
第七节	其他应付款和预提费用审计	243
第八节	长期借款审计	244
第九节	应付债券审计	245
第十节	长期应付款审计	247
第十三章	所有者权益审计	250
第一节	实收资本审计	250
第二节	资本公积审计	253
第三节	盈余公积审计	254
第十四章	收入审计	256
第一节	主营业务收入审计	256
第二节	其他业务收入审计	261
第三节	营业外收入审计	264
第十五章	成本费用审计	265
第一节	生产成本审计	265
第二节	管理费用审计	269
第三节	营业费用审计	271
第四节	财务费用审计	272
第五节	其他业务支出审计	273
第六节	营业外支出审计	273
第十六章	利润审计	275
第一节	未分配利润审计	275
第二节	利润分配审计	276
第三节	投资收益审计	277
第十七章	特殊项目审计	281

第一节	期初余额	281
第二节	期后事项	283
第三节	关联方及其交易	286
第四节	持续经营	290
第五节	会计估计	294
第十八章	会计报表审计	298
第一节	会计报表审计概述	298
第二节	国有企业年度会计报表审计方法	301
第三节	商品流通企业年度会计报表审计方法	304
第四节	对外经济合作企业年度会计报表审计方法	309
第五节	合并会计报表审计的特殊考虑	313
第十九章	审计报告	318
第一节	一般原则	318
第二节	审计报告的内容与格式	319
第三节	审计意见的类型与审计报告的编制	320
第四节	与管理当局的沟通	322
第五节	获取管理当局声明	325
第六节	特殊目的业务审计报告	328
第二十章	注册会计师专题审计	331
第一节	证券、期货业务	331
第二节	上市公司审计	339
第三节	金融审计	343
第二十一章	与审计相关的其他鉴证业务	349
第一节	验资	349
第二节	盈利预测审核	353
第三节	基本建设工程预算、结算、决算审核	357

第一章 注册会计师管理

注册会计师是依法取得注册会计师证书并接受委托从事审计和会计咨询、会计服务业务的执业人员。

注册会计师执行业务，应当加入会计师事务所。

国务院财政部门和省、自治区、直辖市人民政府财政部门，依法对注册会计师、会计师事务所和注册会计师协会进行监督、指导。

注册会计师和会计师事务所执行业务，必须遵守法律、行政法规。

注册会计师和会计师事务所依法独立、公正执行业务，受法律保护。

第一节 注册会计师

一、注册会计师的注册登记

参加注册会计师全国统一考试成绩合格，并从事审计业务工作满 2 年以上的，可以向省、自治区、直辖市注册会计师协会申请注册。

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，自处罚决定之日起至申请注册之日止不满 5 年的；

(5) 国务院财政部门规定的其他不予注册的情况。

受理申请的注册会计师协会应当将准予注册的人员名单报国务院财政部门备案。国务院财政部门发现注册会计师协会的注册不符合规定的，应当通知有关的注册会计师协会撤销注册。

注册会计师协会依照规定不予注册的，应当自决定之日起 15 日内书面通知申请人。申请人有异议的，可以自收到通知之日起 15 日内向国务院财政部门或者省、自治区、直辖市人民政府财政部门申请复议。

准予注册的申请人，由注册会计师协会发给国务院财政部门统一制定的注册会计师证书。

已取得注册会计师证书的人员，除特定的情形外，注册后有下列情形之一的，由准予注册的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) 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、撤职以上处分的；

(4) 自行停止执行注册会计师业务满一年的。

被撤销注册的当事人有异议的，可以自接到撤销注册、收回注册会计师证书的通知之日起 15 日内向国务院财政部门或者省、自治区、直辖市人民政府财政部门申请复议。

依照规定被撤销注册的人员可以重新申请注册，但必须符合注册会计师法的有关规定。

二、注册会计师业务范围和规则

注册会计师承办下列审计业务：

(1) 审查企业会计报表，出具审计报告；

(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，出具有关的报告；

(4) 法律、行政法规规定的其他审计业务。

注册会计师依法执行审计业务出具的报告，具有证明效力。

注册会计师可以承办会计咨询、会计服务业务，主要包括：

(1) 设计会计制度；

(2) 担任会计顾问；

(3) 代理纳税申报；

(4) 代理记账；

(5) 办理投资评估、资产评估和项目可行性研究中的有关业务；

(6) 提供会计咨询、税务咨询和管理咨询；

(7) 代理申请工商注册登记，协助拟订合同、章程和其他业务文件；

(8) 培训会计、审计和财务管理人員；

(9) 其他的会计咨询、会计服务业务。

注册会计师承办业务，由其所在的会计师事务所统一受理并与委托人签订委托合同。

会计师事务所对本所注册会计师依照规定承办的业务，承担民事责任。

注册会计师执行业务，可以根据需要查阅委托人的有关会计资料和文件，查看委托人的业务现场和设施，要求委托人提供其他必要的协助。

注册会计师与委托人有利害关系的，应当回避；委托人有权要求其回避。

注册会计师对在执行业务中知悉的商业秘密，负有保密义务。

注册会计师执行审计业务遇有下列情形之一的，应当拒绝出具有关报告：

- (1) 委托人示意其作不实或者不当证明的；
- (2) 委托人故意不提供有关会计资料和文件的；
- (3) 因委托人有其他不合理要求，致使注册会计师出具的报告不能对财务会计的重要事项作出正确表述的。

注册会计师执行审计业务，必须按照执业准则、规则确定的工作程序出具报告。

注册会计师执行审计业务出具报告时，不得有下列行为：

- (1) 明知委托人对重要事项的财务会计处理与国家有关规定相抵触，而不予指明；
- (2) 明知委托人的财务会计处理会直接损害报告使用人或者其他利害关系人的利益，而予以隐瞒或者作不实的报告；
- (3) 明知委托人的财务会计处理会导致报告使用人或者其他利害关系人产生重大误解，而不予指明；
- (4) 明知委托人的会计报表的重要事项有其他不实的内容，而不予指明。

对委托人有以上所列行为，注册会计师按照执业准则、规则应当知道的，适用以上规定。

注册会计师不得有下列行为：

- (1) 在执行审计业务期间，在法律、行政法规规定不得买卖被审计单位的股票、债券或者不得购买被审计单位或者个人的其他财产的期限内，买卖被审计单位的股票、债券或者购买被审计单位或者个人所拥有的其他财产；
- (2) 索取、收受委托合同约定以外的酬金或者其他财物，或者利用执行业务之便，谋取其他不正当的利益；
- (3) 接受委托催收债款；
- (4) 允许他人以本人名义执行业务；
- (5) 同时在两个或者两个以上的会计师事务所执行业务；
- (6) 对其能力进行广告宣传以招揽业务；
- (7) 违反法律、行政法规的其他行为。

三、注册会计师的注册审批办法

申请注册应具备下列条件：

(1) 参加注册会计师全国统一考试全科成绩合格；按照《中华人民共和国注册会计师法》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) 年龄在国家规定的职龄以内；

(3) 具有 2 年以上从事独立审计业务工作实践经验。

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，自处罚决定之日起至申请注册之日止不满 5 年的；

(5) 不在会计师事务所专职从事工作的。

申请注册应向所在地的省、自治区、直辖市注册会计师协会提交下列资料：

(1) 《中华人民共和国注册会计师注册申请表》；

(2) 注册会计师全国统一考试全科合格证书；具备免试部分科目的人员，应提供免试科目的合格证书；

(3) 学历、经历、专业技术职称证明；

(4) 从事 2 年以上独立审计业务的证明及业务总结；

(5) 所在会计师事务所的工作证明及鉴定。

申请及审批按下列程序办理：

(1) 申请人向所加入的会计师事务所提出申请。

(2) 经所加入的会计师事务所审查同意后，由会计师事务所向其所在地的省、自治区、直辖市注册会计师协会提交所规定的

各项资料。

(3) 受理申请的省、自治区、直辖市注册会计师协会应当自接到申请资料之日起，30 日之内确定批准注册或者不批准注册。

决定不予注册的，省、自治区、直辖市注册会计师协会应当自决定之日起 15 日内书面通知其加入的会计师事务所，由会计师事务所转交申请人。申请人对决定有异议，可以自收到通知之日起 15 日内向所在地省、自治区、直辖市人民政府财政部门申请复议。如申请人不服，可再向中国注册会计师协会申请复议。中国注册会计师协会复议结果，应报财政部主管部长核准。向所在地省、自治区、直辖市人民政府财政部门、中国注册会计师协会、国务院财政部门申请复议。

准予注册的人员，由省、自治区、直辖市注册会计师协会将批准注册的全部资料报中国注册会计师协会备案。如果中国注册会计师协会发现省、自治区、直辖市注册会计师协会的批准注册不符合《中华人民共和国注册会计师法》规定的，应在 20 日内报财政部主管部长，经财政部主管部长同意后，通知有关的省、自治区、直辖市注册会计师协会不批准注册。

中国注册会计师协会接到省、自治区、直辖市注册会计师协会批准注册备案资料，经复查没有异议的，将批准注册人的《中华人民共和国注册会计师证书》发给省、自治区、直辖市注册会计师协会，由各注册会计师协会发给其会计师事务所，由会计师事务所发给申请人。

《中华人民共和国注册会计师证书》由财政部统一制定，由中国注册会计师协会统一管理。

申请注册每半年办理一次，具体办理时间由各省、自治区、直辖市注册会计师协会决定。

四、注册会计师证书管理办法

注册会计师证书是注册会计师执行注册会计师法定业务的有效证件。经省、自治区、直辖市注册会计师协会（以下简称省级

注协)批准注册的注册会计师,由省级注协报中国注册会计师协会复核后,发给注册会计师证书。

经中国注册会计师协会批准注册的注册会计师,由中国注册会计师协会发给注册会计师证书。事务所执业证书是会计师事务所、审计事务所(以下简称事务所)执行业务的有效证件。事务所应当自接到批准文件后 20 日内到所在地省级注协或中国注册会计师协会领取事务所执业证书。注册会计师证书和事务所执业证书由财政部统一印制,由中国注册会计师协会统一管理。注册会计师证书由中国注册会计师协会统一发放。注册会计师证书应加盖中国注册会计师协会钢印。注册会计师证书的照片骑缝处应加盖发放证书的省级以上注册会计师协会钢印。注册会计师证书为订本式证书,每年的第一个季度,注册会计师通过年检后,其注册会计师证书“年度检验登记”栏应当加盖“年检专用章”。注册会计师证书只限注册会计师本人使用,不得转让、涂改。

注册会计师证书由注册会计师本人妥善保管。注册会计师变更执业事务所时,应及时办理转所手续,转出和转入的省级以上注册会计师协会应当在注册会计师证书“变更登记”栏签署意见并加盖公章。注册会计师证书遗失,应在省级以上报刊上刊登遗失声明,并由所在事务所向主管协会提出补发注册会计师证书的申请报告,并附送遗失证书的注册会计师批准注册文件复印件及刊登遗失声明的报刊原件。因遗失而需补发的注册会计师证书,由省级注协向中国注册会计师协会领取。注册会计师因年检不合格、解聘等原因不再担任注册会计师,或者因违反法律、法规而被吊销注册会计师证书的,其注册会计师证书应当在决定生效后 30 日内收回。注册会计师因故不再担任注册会计师的,应当交回注册会计师证书。如果本人提出要求留作纪念,应在其注册会计师证书照片右上方加盖“非有效证书仅作纪念”印章。

注册会计师证书实行全国统一编号。注册会计师证书正常更换时号码不变。因注册会计师年检不合格、解聘等原因而被收回