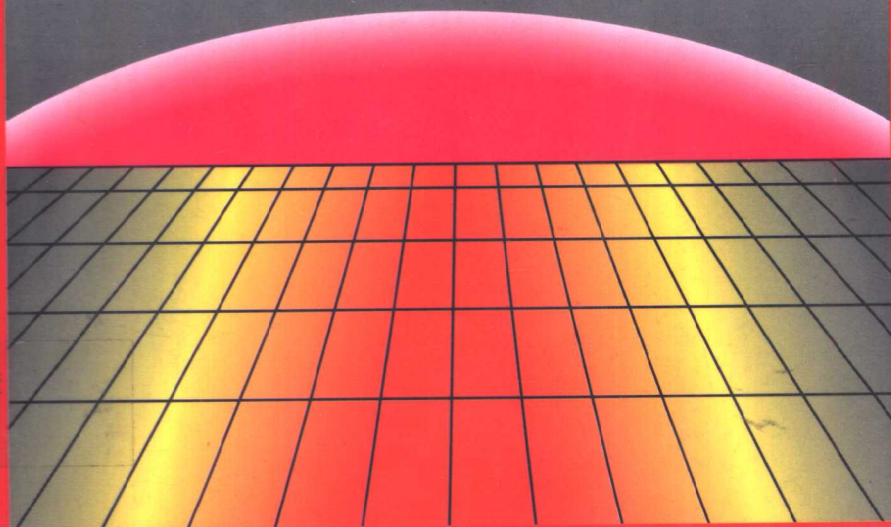


中国注册会计师 实务全书

张保生 王风雨 主编

CPA



中国农业出版社

中国注册会计师实务全书

张保生 王风雨 主 编

中 国 农 业 出 版 社

中国注册会计师实务全书

张保生 王风雨 主编

* * *

责任编辑 王守聪 李岩松

中国农业出版社出版 (北京市朝阳区农展馆北路2号)
新华书店北京发行所发行 北京市密云县印刷厂印刷

850×1168mm32开本 22印张 577千字

1996年3月第1版 1996年3月北京第1次印刷

印数 1--15,000册 定价 30.00元

ISBN 7 109-04385-1/F·504

《中国注册会计师实务全书》编委会

编委会主任	张保生				
副主任	王风雨	孙国	宋泮山	张垣新	徐华
编委	(按姓氏笔划为序)				
	丁如山	王双印	王国斌	王鹤梅	王建中
	申富平	刘真	李兰芬	张云贵	张玉德
	刘秉廷	姜文平	郭幼松	赵邦宏	梁景楼
	聂守春	崔宝友	蔺永好	蔡福涛	

主 编	张保生	王风雨		
副 主 编	申富平	王建中	赵邦宏	
编 者	(按姓氏笔划为序)			
	王风雨	王建中	齐正华	申富平
	邱志玲	李晓慧	刘国忠	赵邦宏
	曹忠智	谭耀芳		

序

市场经济发达国家的经验表明，建立市场经济体制离不开注册会计师，注册会计师既是市场经济的必然产物，又为市场经济的健康发展提供了保障。

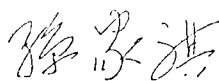
党的十四大提出了建立社会主义市场经济体制，十四届三中全会通过的《关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定》中明确指出，要大力发展包括会计师事务所在内的社会中介组织。可以看出，注册会计师事业的发展已经纳入了社会主义市场经济体制建设的轨道。《中华人民共和国注册会计师法》已经颁布实施2年，1995年12月25日，中国注册会计师协会拟订的第一批《中国注册会计师独立审计准则》，已由财政部发布，并于1996年1月1日起施行。所有这些，为我国注册会计师事业的发展提供了法律保证，对规范注册会计师执业行为，提高注册会计师的执业质量将起到重要作用。中国注册会计师协会与中国注册审计师协会也实行了统一联合，联合后的中国注册会计师协会对注册会计师行业实行统一管理。这是人心所向，众望所归的可喜成果，是中国社会审计事业发展的重要标志。这些都说明，中国注册会计师事业的发展面临着前所未有的大好形势，事业发展的气候、大环境已经形成。

中国注册会计师事业能否兴旺发展，关键是要有一支数量多、质量好、水平高、能打硬仗的队伍。注册会计师行业是一个知识密集型、人才密集型的行业。但从总体上看，我国注册会计师队伍人员结构仍不合理，执业质量还不很高。近两年来，党和国家领导人对注册会计师事业的发展非常重视，我们也确实做了

不少工作，取得了不少成绩。但从发展注册会计师事业的总体高度来看，当前的培训工作还是一个比较繁重的任务。建立起完善、有效的培训机制包括师资队伍和教材体系是搞好培训工作的关键。由河北省注册会计师协会牵头，北京、天津、山西、内蒙古注册会计师协会参加编写的这本《中国注册会计师实务全书》是一个很好的尝试，是注册会计师后续教育的好教材。

本书由在会计师事务所工作、有丰富执业经验的注册会计师编写，理论联系实际，对注册会计师的实务进行了很好的归纳和概括。主要有如下几个特点：第一，结构新颖。本书从我国注册会计师人员素质的现状出发，以注册会计师主要业务为主线，结合我国注册会计师业务的新问题，形成了较新颖的结构框架。第二，可操作性强。全书从注册会计师的主要业务中可操作问题的难点入手，结合实例分析，注重方法、程序的讲解。第三，适用面广。书中既有难点问题的分析，又能照顾全面，新参加会计师事务所的同志能学到老同志多年的工作经验，如审计业务；老同志也能从中吸取新知识、新方法，如企业股份制改造业务等。

但是，随着注册会计师业务的不断扩展，本书还有许多地方需要完善和补充。



1996年1月

目 录

第一章 注册会计师制度	(1)
第一节 注册会计师制度的产生与发展	(1)
第二节 注册会计师协会	(10)
第三节 会计师事务所	(16)
第四节 注册会计师	(25)
第二章 注册会计师审计业务	(41)
第一节 注册会计师审计业务概论	(41)
第二节 会计报表审计内容与要求	(109)
第三节 内部控制制度的检查	(168)
第四节 审计工作底稿	(172)
第五节 审计报告	(184)
第六节 管理建议书	(196)
附录一 中国注册会计师独立审计准则序言	(203)
附录二 独立审计基本准则	(206)
附录三 独立审计具体准则	(208)
第三章 资本验证	(234)
第一节 资本验证的性质和范围	(234)
第二节 资本验证的程序和方法	(243)
第三节 验资报告	(253)
附录 独立审计实务公告第 1 号——验资	(262)
第四章 资产评估	(266)
第一节 资产评估的目的和原则	(266)
第二节 资产评估的工作程序	(269)
第三节 资产评估的价格标准	(277)

第四节	资产评估的方法	(292)
第五节	固定资产评估	(310)
第六节	流动资产评估	(325)
第七节	无形资产评估	(335)
第八节	整体资产评估	(345)
第九节	股份制改造企业资产评估的几个问题	(357)
第十节	资产评估报告	(362)
第五章	企业股份制改造业务	(370)
第一节	企业股份制改造的条件和程序	(370)
第二节	企业股份制改造的要则	(375)
第三节	股份制改造与股票上市	(392)
附录一	股份制企业相关法律、法规和规范	(448)
附录二	中国南方玻璃股份有限公司改组及上市材料(节选)	(451)
第六章	投资项目评估	(491)
第一节	可行性研究与投资项目评估	(491)
第二节	投资项目财务预测评估	(509)
第三节	项目财务评价	(536)
第四节	项目国民经济评价	(559)
第五节	不确定性分析	(588)
第六节	方案的比较	(598)
第七节	不同类型项目评估方法的说明	(605)
案例	某化学纤维厂经济评价	(608)
第七章	注册会计师其他业务	(616)
第一节	会计制度设计	(616)
第二节	解散与破产清算业务	(663)
第三节	税务代理业务	(676)
第四节	代理记账业务	(685)

第一章 注册会计师制度

第一节 注册会计师制度的产生与发展

注册会计师是通过全国统一考试（考核）合格，依法取得注册会计师证书并接受委托从事审计业务和会计咨询、会计服务业务的执业人员。在西方国家，如美国称作职业会计师，在英国称特许会计师，在日本称公认会计士。注册会计师同开业的律师、医师一样是自由职业者，它作为一种专门的职业，经过一百多年的发展和完善，已成为第三产业的一个主要门类。在一些经济发达的国家，这一职业发展速度之快，营业收入之巨，从业人员之多，在第三产业中已独占鳌头。

一、注册会计师制度的起源

（一）股份公司的产生和发展是注册会计师产生的历史背景

注册会计师最早产生于英国。18世纪初，随着商品经济的发展和国内外市场的扩大，原有的手工业生产方式被机器大工业生产所代替。英国于19世纪30年代末期，工业革命基本完成。先进的生产技术，使商品经济迅速发展，企业的经营规模也日益扩大，资本的有机构成不断提高，剩余价值率不断提高，从而使资本积累成倍增长；同时，企业的激烈的竞争又使资本积聚加速形成。资本的积累和积聚，又为企业扩大生产规模，提供了资本保证。而现代科学技术的运用和大机器的生产为企业扩大规模提供了技术条件，所以机器大工业不断形成。反过来，扩大的生产规模不仅有利于生产发展和技术革新，而且要求更快、更大规模地

集中经营资本；生产经营的范围越大，所需的资本就越多。这种对巨额资本的需求，是大多数个人难以承担的，这就促使股份公司这一有效的资本集中形式得以迅速发展。1836年，英国已设立股份公司524家，1844年，英国颁布了《公司法》，尔后，股份公司似雨后春笋，层出不穷。股份公司的产生和发展，需要独立会计师对其财务报告和其它财务资料进行约定的审计，出具审计报告，这就是注册会计师产生的历史背景。

（二）资本所有权与经营权分离，促进了注册会计师制度的产生 股份公司筹集资本的共同特点，就是向社会发行大量股票。股份公司发展，加速了资本的集中，不仅使企业的规模扩大，而且使企业的所有权逐步分散到众多的股东——资本权益的所有者手中。扩大的经营规模和分散的所有者权益，使企业的所有者不便直接经营管理企业，而只能聘用管理人员授权其全面负责企业的生产经营管理，这就出现了在股份公司内部日常经营管理的职能同资本所有权相分离的现象，而最终导致经理阶层的形成。经理阶层的出现，标志着资本的所有权与经营管理权的分离已成为较为普遍的经济现象。这种分离，一方面适应了股份公司发展的需要；另一方面却又不可避免地产生了所有者与经营管理者之间的矛盾。所有者很关心资本的完整与增值，迫切地寻求财务报表资料的真实性和合理性的保证，迫切地需要对企业的财务报表进行审计；而企业的经营管理者则为维护自己的信誉、取得合法的经济利益，也需要有人对会计帐目进行审计并出具报告。基于“两权分离”对会计帐目进行独立审计的双重需要，就需要第三者作出客观、实事求是的公证，这就是注册会计师产生的直接原因。

（三）注册会计师制度的形成 1721年，英国一家著名的公司——南海公司破产倒闭，引起了议会的关注。为了查清这一案件，议会委托斯内尔斯审查南海公司的会计帐目并提出查帐报

告。后来，英国政府就承认查尔斯·斯内尔斯为第一个公共会计师。美国著名会计史学家查特菲尔德在其名著《会计思想史》中指出，斯内尔斯是英国第一位对股票公开上市公司的会计记录进行审计的会计师。但是，在以后相当长的时期内，英国的特许会计师事业发展的非常缓慢。

为了监督经营者在管理中的活动使其有利于企业的发展，防止营私舞弊，保护股票持有人权益，英国在 1844 年颁布了《注册法》，规定股份公司内必须设监察人，负责审查公司的帐目。在当时，监督人一般从股东中选任。由于他们多数不懂会计，又不参与日常管理，实际上起不了多大作用；1845 年，又对《注册法》作为修改，规定股份公司可以聘请独立于公司经营者与股票持有者之外的第三者，即独立会计师代表监察人办理帐目的监察工作；1862 年，英国再一次修正了《公司法》，充实了有关会计事项的条款，并明确规定股东可以聘请有专业知识的、经过专门训练的专业会计人员，对公司的会计记录进行详细的审查，并提出查帐报告。这样，会计师作为一种职业便以法律的形式肯定下来，这就标志着注册会计师制度的诞生。于是独立会计师得到迅速发展，从业人数也迅速增加，其作用也越来越重要。

在英国特许会计师制度发展史上，还有一个值得注意的问题，就是第一个会计师公会的成立。1854 年，经过英国政府批准，爱丁堡会计师公会宣告正式成立，成为英国第一个会计师职业团体。它的诞生，标志着会计师作为一个专门的职业，已成为一种社会力量，从而揭开了会计发展史上新的一页。继英国之后，从 18 世纪 30 年代到 19 世纪中叶，欧美各国先后完成了工业革命。随之，日本也步后尘进行明治维新。这是资本主义制度从确定到巩固的过程，也是商品经济大发展的过程。而股份公司则是商品经济的主要组织形式，这就为建立注册会计师制度奠定了经济基础。

二、注册会计师制度的发展

注册会计师制度产生以后，随着社会经济的发展，其制度逐步完善，业务范围和服务对象也逐步扩大。注册会计师制度的发展概况如下：

（一）证券交易市场的形成，增加了注册会计师的社会公证职能 股份公司的形成为企业向社会集资提供了条件，不少企业为了融通资金，需要向社会发行各种债券、股票，而债券和股票的发行、转让、变现等主要是通过证券交易所完成的。早在 16 世纪，比利时的安特卫普和法国的里昂就有了早期的交易所，19 世纪 70 年代以后，由于股份公司的迅速发展，公司股票成为交易所的主要交易对象。直到 20 世纪 80 年代，由于发展中国家债务危机的影响，商业银行压缩贷款而转向收购风险较小的市场债券，而发展中国家为减轻高利率贷款的负担，也开始发行利率较低的债券以获得资金。因此，证券交易所的债券交易量日益增大，证券交易所成了股票、债券买卖的中心。股票对购买人的吸引力，是企业盈利水平和股票持有人的分红水平；债券对购券人的吸引力，是企业的财务状况和偿债能力。证券交易所在决定是否接受公司股票或债券上市买卖时，其主要依据便是企业的会计报表。企业会计报表所反映的财务状况（包括偿债能力）和经营成果（包括盈利水平）是否真实、妥当，必然为股票、债券的投资者特别关心。因此，对企业会计报表的真实性进行客观地、公正地审查并提供审计报告，成为以下三个方面的共同需要：

1. 股票和债券的投资者。他们需要注册会计师对企业会计报表进行审查并提出报告，以便准确地判断企业的盈利水平和偿债能力，正确地作出购进、持有或抛售股票和债券的决策。

2. 股票和债券的发行公司。他们希望通过注册会计师的查帐报告，向社会表明其盈利水平和偿债能力，以便吸引更多的股票

投资人和债券投资人，筹集更大的财力，保证公司的发展和繁荣。

3. 国家政府。国家作为宏观经济的管理者，为了维持正常的商品经济秩序，保护企业平等竞争和合法经营，避免投资人决策失误引起的连锁反映，以致引起经济混乱，也要求注册会计师对企业的会计报表进行客观、公正地审查并提出报告。

在这种情况下，注册会计师所执行的业务，已不是对某一公司、企业的投资者负责，而是面向社会具有社会公证的职能，并且起着国家所赋予的社会监督的职能作用。

（二）跨国公司的发展，促进了国际性会计公司的形成和发展 第一次世界大战以后，各经济发达国家都有了高度发展的工业企业，生产规模也不断扩大，对外经济输出开始由商品输出为主转变为以资本输出为主。跨国公司开始在英国、美国、法国、德国等主要资本主义国家大量出现。第二次世界大战以后，特别是 50 年代后期，随着现代科学技术的进步和国际贸易的迅速发展，各国的经济联系日益密切，跨国公司层出不穷。国际直接投资的发展趋势，使世界经济格局发生了深刻变化，发展中国家吸引外资显著增加。目前，世界上共有 3.7 万家跨国公司母公司，其国外分支机构达 20 万家。跨国公司的发展，加速了发达国家对不发达国家的经济掠夺，同时也推动了注册会计师制度走向国际化。注册会计师业务向世界范围内扩展，最终导致了国际会计公司的形成和发展。

随着跨国公司的扩大和当地经济的发展，国际会计公司的业务范围不断拓展，规模不断扩大。目前，一些国际会计公司的分支机构遍布世界各地，年营业收入高达数十亿美元。国际著名的八大会计公司——“八大家”（The Big Eight）就是其中的典型。这些国际会计公司，通过它们遍及全球的办事处，在国际经济中扮演着越来越重要的角色。我国自 1980 年恢复注册会计师制度

以后，八大会计公司相继在我国北京、上海、广州等地设立了各自的常驻办事机构。它们在中国的注册名称及英国名称分别是：

安达信 (Authur, Anderson & Co., 简称 A.A)

雅特杨 (Arthur Young & Co., 简称 AY)

容永通 (Coopers & Lybrand, 简称 CL)

大 美 (Deliotte Haskins & Sells, 简称 DHS)

安 永 (Ernest & Whinney, 简称 EW)

毕马威 (Peat, Marwhich, Mitchell & Co., 简称 PMM)

普赖斯·华特毫斯 (Price, Waterhouse & Co., 简称 PW)

杜罗司 (Touche Roos & Co., 简称 TR)

(三) 经济危机的周期性爆发，扩大了对注册会计师业务的需求 资本主义经济的固有矛盾，使其不可避免地发生周期性的经济危机，工厂倒闭、银行破产、经济萧条。当危机到来时，那些尚未倒闭的公司，需要注册会计师为其提供财务会计和管理咨询服务，加强经营管理，以度过经济难关；那些已经倒闭的企业，则要聘请注册会计师为其办理破产、清算；而那些在危机中需要合并或者兼并的企业，需要聘请注册会计师为其办理合并或兼并手续。另一方面，由于经济危机的沉痛教训，一些国家为了保护股东和债权人的利益，也出于征税的需要，进一步强化了注册会计师在社会经济生活中的作用。如美国，鉴于 1929 年因经济危机爆发而出现的股市大混乱，证券交易管理委员会规定，凡公开上市的公司企业，无论国营、私营都必须向该委员会定期提交经注册会计师审查并出具报告的会计报表，这无疑促进了美国注册会计师业务的发展。

(四) 国际经济的相互交往，促进了注册会计师的国际合作与联合 当今世界，国际经济交往日益增多，跨国公司不断发展，国家间的相互投资迅速增加，国际经济一体化的倾向日益明显，会计信息越来越被不同国家所利用。但是，由于各国原有的

会计处理各异，无疑为会计信息的国际交流和利用带来困难。为此，协调和改进会计标准的质量和內容，就成为国际交往日益发展的必然要求。例如，中国的会计制度改革，就是为与国际会计惯例接轨而进行的。所以，国际经济交往的日益增多，最终必将导致注册会计师职业的国际合作与联合。

1976年6月，由澳大利亚等9个国家的职业会计团体发起，成立了国际会计标准委员会。目前，国际会计标准委员会已发展到66个国家的92个会计职业团体，发布了25个国际会计标准，为协调各国的会计标准作出了重大贡献。

三、我国的注册会计师事业

我国的注册会计师制度始于20世纪初，是伴随着商品经济的萌芽与发展而产生的。鸦片战争以后，外国资本开始入侵我国，第一次世界大战期间，我国的民族工商业得到了一定程度的发展。外国资本的入侵和民族工商业的发展，促进了我国商品经济的发展，从而为我国注册会计师制度的产生奠定了社会经济基础。

1918年9月7日，谢霖领取了第一号会计师证书，并在北京创办了我国第一家会计师事务所——正则会计师事务所，这标志着我国注册会计师制度正式诞生。1921年徐永祚在上海创办“徐永祚会计师事务所”。1925年上海成立会计师协会。随后，北京、天津、武汉、广州、南京、九江、济南、重庆等地也先后建立了会计师事务所和会计师协会，到1927年，全国的注册会计师已达295人。1927年，民国政府颁发《会计师注册章程》，规定会计师由财政部管辖，随后又相继由工商部和立法院颁布《会计师章程》和《会计师条例》。1929年，会计师移归工商部管辖。直到1935年5月4日，民国政府重新修订《会计师条例》，并将会计师移归实业部管辖。在实业部管辖期间，共有

710人领得了注册会计师证。到1947年底，全国颁发的会计师证书累计2619张。

1949年新中国成立以后，我国注册会计师制度保留过一段时间。在社会主义改造完成以前，我国还存在着大量的私营经济（主要是民族工商业），按惯例仍然要委托注册会计师查帐和某些服务。1956年，国家对私营工商业完成了社会主义改造，完全确立了社会主义公有制占绝对优势的生产资料所有制结构，作为注册会计师赖以存在的经济基础已不复存在。在以后相当长的一段时期内，我国实行计划经济模式，理论上不承认社会主义经济是商品经济，外加观念上存在着以为注册会计师职业姓“资”不姓“社”的偏见。因此，我国的注册会计师制度从此不复存在。

1978年党的十一届三中全会以后，我国实行改革开放政策，从理论上认识和肯定了社会主义经济的商品经济性质，为注册会计师制度的重建创造了条件。在这种背景下，注册会计师制度得以重建和发展。

1. 对外经济合作的发展，促使我国重建注册会计师制度。十一届三中全会以后，根据对外开放的方针，我国制订了一系列具体政策法规，鼓励和支持外商投资企业来华投资。为了有利于对外经济合作，必须建立包括注册会计师制度在内的一系列“软投资环境”。1980年12月，财政部颁发了《关于成立会计顾问处的暂行规定》，我国开始着手重建注册会计师制度。随着我国经济特区的建立和发展，我国经济与世界各国的经济往来越加频繁，联系越来越密切，这就促使我国建立和完善在商品经济交往中公证的注册会计师制度。1980年1月1日，上海会计师事务所率先成立，然后在全国各地纷纷展开。至此，中断了二十多年的我国注册会计师制度重新恢复。

2. 经济体制改革的深化，是我国注册会计师国内业务得以发展的基础。党的十二届三中全会通过的《中共中央关于经济体制