

注册会计师业务操作与风险控制丛书

主 审 徐政旦  
主 编 汤云为  
副主编 朱荣恩  
李若山

CPA!

series of operating  
procedure and risk  
control

# 财务信息与 非财务信息的鉴证

杨春盛 / 编著

中国时代经济出版社

注册会计师业务操作与风险控制丛书

# **财务信息与 非财务信息的鉴证**

杨春盛 编著

中国时代经济出版社

## 图书在版编目(CIP)数据

财务信息与非财务信息的鉴证/杨春盛编著, —北京:中国时代经济出版社, 2002. 10

(注册会计师业务操作与风险控制丛书/汤云为主编)

ISBN 7-80169-348-5

I. 财… II. 杨… III. 会计检查 IV. F231.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2002)第 073539 号

注册会计师业务操作与风险控制丛书

### 财务信息与非财务信息的鉴证

杨春盛  
编著

出版者 中国时代经济出版社  
(原中国审计出版社)

地址 北京东城区东四十条 24 号  
青蓝大厦东办公区 11 层

邮政编码 100007

电话 (010)88361317 64066019

传真 (010)64066026

发行经销 各地新华书店经销

印刷 北京振兴华印刷厂

开本 850 × 1168 1/32

版次 2002 年 10 月第 1 版

印次 2002 年 10 月第 1 次印刷

印张 14.375

字数 287 千字

印数 1 ~ 5000 册

定价 29.00 元

书号 ISBN 7-80169-348-5/F·120



版权所有 侵权必究

# 总 序

---

近年来,上市公司会计造假的恶性案件屡有披露,从较早的“琼民源”案件到最近的“中天勤”案件,都给证券市场的发展造成了非常消极的影响,严重动摇了市场经济的诚信基础,相关的注册会计师也不断遭到社会各方的责难。一方面,我们应该认识到,建立健全企业内部控制制度,按照相关会计规范的要求出具真实公允的财务报告,是企业管理当局的会计责任。由于注册会计师的审计采取事后重点抽查,加上委托方内部控制制度固有的局限性和其他客观因素的制约,难免存在会计报表的某些重要方面反映失实,而注册会计师又可能在审计中未予发现的情况。因此受托方的审计责任并不能替代、减轻或免除

委托方的会计责任。但是另一方面,我们也应该充分认识到当前的审计环境是非常严峻的,注册会计师如果对社会公众的要求置之不顾,将严重损害注册会计师的形象和社会地位,进而威胁到它生存和发展的基础。而要解决这个问题,除了从职业道德的角度加强整个注册会计师队伍的诚信观念外,同时对我们的审计技术提出了更高的要求。会计师事务所只有提高风险意识,加强风险控制,完善风险审计技术,才能巩固自己在证券市场中的地位。正是基于这一认识,我们才组织编写了这一套《注册会计师业务操作与风险控制丛书》。

风险控制应该体现在注册会计师业务操作的全过程。有些人认为,注册会计师业务风险控制的重点在于现场审计,只要现场审计很好地贯彻了审计程序就可以规避审计风险了。而大量审计失败的案例告诉我们仅将风险控制重点放在现场审计是不够的,风险控制措施必须贯彻在从接受客户到出具审计报告的全过程。在接受客户之初,会计师事务所就应该收集有关客户的资料,了解客户的历史情况和财务状况,深入了解客户的诚信度和委托目的,同时要分析自己的胜任能力,以最终决定是否接受该客户。有些事务所为了争客户、抢业务恰恰忽略了这一点。

全过程控制要求严格执行三级复核制度。三级复核制度必须保证各级复核都是有效的而不能依赖于其

他复核的有效性。我国事务所业务的季节性比较强,年度审计的高峰使得某些事务所有意无意地放松了三級复核的标准,为审计报告埋下了风险隐患。第一层复核是项目经理对已完成工作的详细复核,第二层复核是部门经理对工作底稿的重点复核,第三层复核是合伙人对整套工作底稿的总体复核。三級复核应该分工明确并严格执行才能保证审计质量。目前有些事务所实行了四級复核制度,增加了独立合伙人的重点复核,在我国证券市场审计风险较高的现状下,这是一种积极的措施。

风险控制必须贯彻到参加现场审计的每一个人和每一项工作。每一个人都应该了解审计计划阶段和符合性测试阶段所得出的结论以及与自己分工的工作相关的前期工作。这样不仅有助于将审计策略贯彻到各个具体的业务操作中,还有助于审计人员根据发现的意外情况及时调整审计程序和审计策略。现场审计是风险控制的基础,所有参加现场审计的人都应该保持高度的职业谨慎,将既定审计程序作为最低标准而不是最高标准,切忌由于评估的固有风险和控制风险比较低而使审计程序流于形式。

风险控制应该贯彻到会计师事务所所有的业务中。年报审计是会计师事务所的主要业务,风险控制措施相对比较成熟。而对于验资、资产重组审计、资产评估、专案审计等业务,有些事务所缺乏比较完善的质

量控制措施,而这些业务由于涉及的法规范围比较广、业务状况比较复杂,同样具有较高的风险。

这套丛书的编写,偏重于实务操作中的风险控制,即不仅全面涉及注册会计师的各种业务,而且侧重阐述各个业务环节的风险所在及其控制措施。希望能对广大注册会计师有所帮助。

汤云为

2002年6月

## 前 言

在中国内地恢复注册会计师行业二十余年的今天,虽然传统的会计报表审计业务在业务总量上和收入总额中都占有很大的比重,但是非会计报表审计的业务也有了长足的发展,而且已经成为注册会计师行业稳定的业务和收入来源。投资人、债权人已不满足传统的会计报表信息,他们需要了解更多的财务信息与非财务信息,以判断自己的决策是否正确,受托责任是否得到可靠执行。同时,政府部门监管思路的改变和证券市场的发展也是注册会计师传统会计报表审计之外的新业务兴起的动因之一。相应地,如会计基础工作规范化的审核、外汇年检、高新技术企业认定所需财务数据的鉴证、盈利预测审核、前次募集资金专项审核、内部控制评价、独立财务顾问报告等财务信息与非财务信息鉴证业务也就不断出现在注册会计师面前。社会公众和监管部门同样也要求注册会计师以其独立、客观、公正的身份对财务信息与非财务信息进行鉴证,这无疑说明了社会经济生活和社会公众对传统会计报表审计以外的鉴证业务存在大量的需求,注册会计师也正因为自身的专业胜任能力和独立的身份顺应

社会的需求承担了这项任务。虽然 2001 年以来,中国注册会计师行业乃至全球会计行业遭受了前所未有的信任危机,但是注册会计师行业在社会经济的地位和作用并没有削弱,相反说明了整个行业存在的必要性和对经济生活的重要性。随着经济的发展,社会越来越需要对包括非财务信息在内的信息进行鉴证,而注册会计师无疑是财务信息与非财务信息鉴证的最佳人选。

我们知道,包括审计在内的鉴证业务的出现和发展是受托责任发展和多元化的结果,社会的需求以及需求的变化往往超越了注册会计师的适应的范围,因此新业务出现之时往往没有相关的审计或鉴证准则可供注册会计师参考。只有当相关业务已远远超越了现有准则的范围,而且业务数量达到相当水平时,才会出现相应的准则对此类业务进行规范。中国的例证可说明这点。在 2002 年初财政部颁布“对财务信息执行商定程序”和“会计报表审阅”等独立审计实务公告以及中注协发布“内部控制审核指导意见”以前,除传统的会计报表审计之外,对实务中新出现的某些业务没有执业标准和指南,这导致各个会计师事务所出具的报告格式与内容不统一,审计或鉴证业务所应执行的程序或范围也不一样。以实际工作中的外汇年检业务为例,注册会计师在审核过程中,具体应该执行哪些程序、判断企业是否达到外汇管理要求的标准包括哪些

内容、外汇年检情况表项目的具体内容是什么,这些内容含糊不清、模棱两可。外汇年检报告的格式、内容、出现意见的保证类型、保证水平都没有指南。因此,可以毫不夸张地说,外汇年检审核业务的质量其实是一个谜。可见,随着新业务不断涌现,根据社会需求变化,中国注册会计师协会建立鉴证业务的基本准则已势在必行,否则具体准则或实务公告无论如何也无法涵盖所有现存和将要出现的业务。由于我国目前尚未制定鉴证业务的基本准则,因此本书特别地向广大注册会计师介绍美国鉴证准则的内容,希望注册会计师在执行过程中能够有所参考,并将鉴证准则所涵盖思想应用到具体实务中。如同生产力与生产关系之间的关系一样,因审计鉴证业务是不断发展的,而审计鉴证准则就如同生产关系一样,可以促进审计鉴证业务健康发展,也可能不适应审计鉴证业务的发展,甚至阻碍审计鉴证业务的发展。审计鉴证业务本身必然会促成相应的审计鉴证准则的产生、发展和完善。

在传统的会计报表审计业务中,审计风险的思想已经深入人心。注册会计师在执行鉴证业务时,同样也必须将风险思想和意识贯彻于业务的计划、执行和报告阶段。执行鉴证业务时同样也面临鉴证风险,注册会计师同样也可以按照固有风险和控制风险以及检查风险的模型来进行分解,并通过各风险要素之间的反比关系将整个鉴证风险控制一定水平之下,确保

鉴证业务合理有效地进行。鉴证风险的存在,无疑使注册会计师在执业过程中更加注意执业的效率和效果,而现实的问题是:注册会计师在执业过程中如何识别和控制鉴证风险。由于鉴证业务的内容复杂,每一项业务的风险点也各不相同,因此,对于注册会计师来说,掌握鉴证风险的识别和控制相对于审计风险更加繁琐。本书在写作过程中,力求在介绍业务流程的同时,尽量说明注册会计师应注意的问题,能将这些问题关注到,也就能尽量避免风险。注册会计师在执业过程中,要具体情况具体分析,才能真正做到在提供新业务、自我发展的同时,使自身能够得以生存下来。

本书所指鉴证业务,主要是指审计、验资、咨询以外的提供审核、审阅或者是不提供保证水平但报告执行程序结果的业务。因此,内容较为复杂,相互之间的联系并不明显。本书是《注册会计师业务操作与风险控制系列丛书》中介绍鉴证业务的一个分册,本书的编写尽量考虑面向实务,面向实际执业者的需要,如果本书的编写能通过各类业务的介绍,为广大注册会计师提供一点参考,也就达到了编者的目的。另外,由于鉴证业务的复杂性和多样化,任何试图穷尽所有业务的想法都是徒劳的。因此,在执业过程中,注册会计师要尽量运用已有知识,发挥自身的聪明才智,恪尽职守、审慎执业,不断满足社会的需求,顺利成功地完成客户委托的各项鉴证业务。

# 目 录

|                                                 |        |
|-------------------------------------------------|--------|
| 总 序 .....                                       | 汤云为(1) |
| 前 言 .....                                       | (1)    |
| 第一章 财务信息与非财务信息鉴证发展 .....                        | (1)    |
| 第一节 受托责任的扩大是鉴证业务产生和发展<br>的原因 .....              | (1)    |
| 第二节 从信息供求看财务信息与非财务信息<br>鉴证的发展 .....             | (8)    |
| 第三节 审计委员会促进了财务信息与非财务<br>信息鉴证的发展 .....           | (15)   |
| 第四节 财务信息与非财务信息鉴证是受托财务<br>责任向受托管理责任发展的必然结果 ..... | (23)   |
| 第五节 财务信息与非财务信息鉴证的对象、<br>定义和执行主体 .....           | (24)   |
| 第六节 财务信息与非财务信息鉴证的展开 .....                       | (29)   |
| 第二章 财务信息与非财务信息鉴证的基本准则 .....                     | (42)   |
| 第一节 鉴证准则的基本内容 .....                             | (42)   |
| 第二节 鉴证业务在我国的基本情况 .....                          | (74)   |
| 第三章 证券市场的财务信息与非财务信息鉴证 .....                     | (81)   |

|            |                                   |       |
|------------|-----------------------------------|-------|
| 第一节        | 前次募集资金专项审核业务 .....                | (81)  |
| 第二节        | 独立财务顾问报告 .....                    | (92)  |
| 第三节        | 盈利预测审核 .....                      | (117) |
| 第四节        | 首次公开发行股票公司申报财务报表剥离<br>调整的审核 ..... | (161) |
| 第五节        | 原报表与申报报表的差异表的审核 .....             | (187) |
| 第六节        | 内部控制审核 .....                      | (193) |
| 第七节        | 内部控制调查和评价的具体实例 .....              | (212) |
| 第八节        | 关于非标准无保留意见审计报告的<br>补充意见 .....     | (248) |
| 第九节        | 加权平均净资产收益率专项审核报告 .....            | (264) |
| 第十节        | 关于股份有限公司成立的鉴证报告 .....             | (272) |
| <b>第四章</b> | <b>非证券市场的财务信息与非财务信息鉴证</b> ...     | (281) |
| 第一节        | 对外商投资企业的外汇年检 .....                | (281) |
| 第二节        | 中资机构外汇账户年检 .....                  | (294) |
| 第三节        | 涉及高新技术企业认定中的鉴证业务 .....            | (302) |
| 第四节        | 对于商品房预售工程开发建设资金审核 ...             | (310) |
| 第五节        | 会计基础工作规范化的审核报告 .....              | (315) |
| 第六节        | 对财务信息执行商定程序 .....                 | (332) |
| 第七节        | 会计报表审阅 .....                      | (346) |
| <b>第五章</b> | <b>财务信息与非财务信息鉴证的新方向</b> .....     | (359) |
| 第一节        | 安慰函 .....                         | (359) |
| 第二节        | 网络认证—电子商务带来的鉴证业务 .....            | (365) |
| <b>附 录</b> | .....                             | (369) |
| <b>后 记</b> | .....                             | (447) |

# 第一章 财务信息与非财务 信息鉴证发展<sup>①</sup>

## 第一节 受托责任的扩大是鉴证 业务产生和发展的原因

按照受托责任学说,审计鉴证职能之所以扩大,财务信息和非财务信息鉴证之所以产生,是因为随着社会政治经济的发展和民主意识的增强,作为受托责任关系中的出资人的委托意识加强了,从而使管理人的受托意识也加强了。没有受托责任的发展,就不会有审计的发展;没有受托责任内容的扩大,就不会有审计科学的分化,也就不可能产生财务信息与非财务信息鉴证业务。

### 一、受托责任的含义

“受托责任”不仅仅是一个动态概念,而是一种思想,一种支配着审计发生、发展的思想。综合分析专家学者和职业组织

<sup>①</sup> 本章内容主要参考了王光远所著的《管理审计理论》的观点。

的意见,受托责任概念含有以下几层意思:

1. 一般受托责任关系涉及两个当事人。一个是委托人(principal 或 the accountee);另一个是受托人(the account tor)或代理人(agent)。委托人将资财的经营管理权授予受托人,受托人接受委托后即应承担所委托的责任。现代社会生活中,受托责任关系无处不在,无时不有:董事应对股东负责;政治家应对选民负责;下级应对上级负责;个人和组织应对不同利益团体负责。不同的委托人和受托人相对应就形成不同的受托责任关系。于是,一般受托责任关系又分为两个层次:外部受托责任和内部受托责任。

2. 受托人所承担的责任可依据法规、合约和惯例等来加以规范,也就是说要有衡量受托责任完成情况的标准。理论上讲,受托人接受资源或决策权,只需按委托人的要求、委托人的标准去行事,而委托人的这种要求或标准正反映了委托人对受托人行为理想化的期望。所以,理论上的受托责任机制应该由委托人来控制。然而,在当前受托责任时代,由于委托人和受托人的多样化形成了不同形式的受托责任关系,所以,谁控制受托责任机制或过程是一个复杂的、难以绝对确定的问题。专家们研究后认为委托人和代理人之间的控制与被控制关系有三种可能:其一,受托人控制受托责任过程,董事与股东之间的受托责任关系即为此种情形。董事的权力几乎是无限限制的,他们可以利用审计师的工作来提高其账项的公信力;也可以毫无阻力地继续当选董事;他们以只对股东负责标榜自己,从而推

卸他们应该承担的、其他更为广泛的受托责任<sup>①</sup>；其二，受托人控制受托责任过程，公司内部的管理受托责任即为此种情况。这种情况下，会计信息是受托责任关系的中心。作为受托人的下级管理人(subordinate)应对上级管理人(superior)负责，而上级管理人控制着账项的形式，这就使下级管理人的权力得到有效的限制；其三，谁能控制受托责任过程，需要通过委托人和受托人之间的持续不断的斗争才能确定。例如，西方的公共部门、各种组织都要对社会公众负责，而社会公众又无法搞清楚受托责任机制的运行，此时，这些组织或团体都会要求增加受托责任，以巩固和加强自己的地位，中央政府如此，各地方政府、医院和大学也同样如此。委托人和受托人之间控制与被控制的关系的三种可能，客观地反映了公共受托责任和非公共受托责任(private accountability)的差别。

3. 受托责任的内容具有可计量性。由此产生的计量指标既有财务指标，也有非财务指标；既有定量指标，也有非定量指标；既有经济指标，也有社会指标。这一点说明会计在受托责任关系中是联系委托人和受托人的桥梁，同时也说明会计的本质就是对受托责任的完成过程及其结果予以认定、计量和报告。受托人利用会计信息，旨在于客观、公正地反映其履行受托责任的过程和结果，并向委托人交待；委托人利用(经过审计的)会计信息，旨在于判断受托人对受托责任履行的如何，是否

---

<sup>①</sup> 2001年以后美国安然公司、世通公司等一系列公司丑闻的曝光，导致了《美国2002年公众公司会计改革和投资者保护法案》的出台，从而加大了公司董事和管理层的责任。

可以解除受托人的受托责任。同样,随着传统会计报表审计之外的其他受托责任的出现,也必然会出现财务信息和非财务信息的鉴证业务,这样受托方的责任可以通过鉴证业务的完成而得到解除。

4. 由审计师独立地审查各种受托责任报告,并就受托责任的完成情况发表一个客观性意见。关于受托责任的基本构成要素,学术界的认识尚未统一。有的说是四要素(杜谢勒和肯特),也有的说是七要素,但学者们都认为审计是受托责任的基本构成要素。如果说会计是对受托责任的认定、计量和报告,那么,审计就是对受托责任的重认定、重计量和重报告。就会计、审计在受托责任机制中的作用看,管理会计是起始环节,通过计划、预算和控制等手段来确定、分解受托责任目标,并协助受托人完成受托责任目标,提出管理业绩报告;财务会计是在受托人接受委托后,按照公认会计准则的要求,对受托责任的完成情况进行自我认定、自我计量,并定期编制各种受托责任报告,为委托人审核受托责任的完成过程和结果提供信息;审计是对管理当局自我认定、自我计量、自我编制的受托责任报告,按照公认审计准则和审计程序的要求,进行重认定、重评定、重判定受托责任决策及完成情况。鉴证业务是传统审计业务的扩展,从广义的鉴证业务来看,传统审计业务只是保证程度较高的一种鉴证业务。

5. 现代受托责任关系中的委托人可以是投资人、债权人、股东、纳税人、消费者,也可以是上级政府和上级管理当局;受托人还可以是公司的董事会、总经理、部门经理,也可以是不同