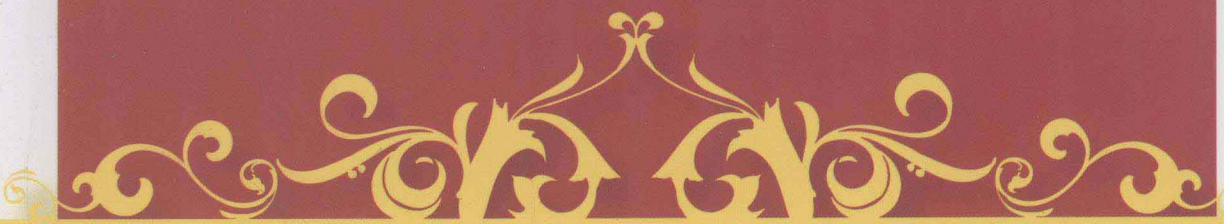




高等院校会计专业（新准则）通用规划教材



审计原理与实务

王英姿 编著

 上海财经大学出版社

高等院校会计专业(新准则)通用规划教材

审计原理与实务

王英姿 编著



上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

审计原理与实务/王英姿编著. —上海:上海财经大学出版社, 2012. 2

高等院校会计专业(新准则)通用规划教材

ISBN 978-7-5642-1287-2/F · 1287

I. ①审… II. ①王… III. ①审计学-高等学校-教材
IV. ①F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2012)第 005225 号

- ☐ 责任编辑 吴晓群
- ☐ 封面设计 钱宇辰
- ☐ 责任校对 胡 芸 林佳依

SHENJI YUANLI YU SHIWU

审计原理与实务

王英姿 编著

上海财经大学出版社出版发行
(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

上海叶大印务发展有限公司印刷装订

2012 年 2 月第 1 版 2012 年 2 月第 1 次印刷

710mm×960mm 1/16 24.75 印张 633 千字

印数: 0 001—6 000 定价: 37.00 元

前言

《审计原理与实务》是在总结国内外审计文献,并参照我国财政部于2010年11月1日批准颁布的注册会计师审计准则和应用指南的基础上编写而成的,全书的写作力求深入浅出,使学生在完成本课程的学习之后,能够了解财务报表审计的全貌,并将之运用于实践。

本书共分17章,着重介绍了注册会计师年度财务报表审计的相关理论与实务。第一章至第八章阐述的是审计基础理论,涉及审计的基本概念、审计监督体系、注册会计师执业准则体系、财务报表审计过程、审计计划、重大错报风险评估与应对、审计证据与工作底稿等;第九章至第十四章介绍了审计实务,具体内容包括销售与收款循环审计、采购与付款循环审计、生产与存货循环审计、货币资金审计和审计报告等;第十五章的内容是财务报表审计以外的其他鉴证业务与非鉴证业务,包括验资、财务报表审阅、内部控制审计等;第十六章阐述的是注册会计师的法律责任;第十七章的内容是政府审计和内部审计。

本书的特点是尽量运用案例或数据来补充说明相关理论问题,并将一家虚拟公司(新欣公司)20×5年度财务报表审计作为贯穿全书的主线来讲述审计理论和实务。

针对审计、审阅等领域的重要术语,本书参照国际会计师联合会(IFAC)下属的国际审计与鉴证准则理事会(IAASB)所颁布的国际审计准则(International Standards on Auditing)、国际审阅准则(International Standards on Review Engagements)等执业规范对重要术语的英文原文作了说明。此外,每个章节均附有本章要点、复习思考题和自我测试题,其中自我测试题包括单项选择题、判断题、案例分析题等多种题型的练习,希望能有助于读者理解各章节的审计概念和实务。

《审计原理与实务》可以用于高等院校会计专业本科教学,也可以作为从事会计、审计、财务管理等领域的实务工作者培训或自学的参考用书。

本书由上海财经大学会计学院王英姿博士编写。由于时间仓促,书中可能存在不足之处,恳请读者批评指正。

编者
2012年1月

目 录

前言/

第一章 绪论/1

本章要点/1

第一节 审计的基本概念/1

第二节 注册会计师行业/4

第三节 财务报表审计/12

复习思考题/16

自我测试题/16

第二章 注册会计师执业准则/18

本章要点/18

第一节 注册会计师执业准则体系/18

第二节 鉴证业务基本准则/22

第三节 质量控制准则/26

复习思考题/38

自我测试题/38

第三章 注册会计师职业道德守则/40

本章要点/40

第一节 注册会计师职业道德基本原则/40

第二节 注册会计师职业道德概念框架/42

第三节 注册会计师提供专业服务时对职业道德概念框架的运用/45

第四节 独立性/50

复习思考题/64

自我测试题/64

第四章 财务报表审计流程/67

本章要点/67

第一节 财务报表审计概述/67

第二节 财务报表审计流程/70

第三节 与治理层的沟通/76

复习思考题/82

自我测试题/82

第五章 审计计划/84

本章要点/84

第一节 初步业务活动/84

第二节 总体审计策略与具体审计计划/89

第三节 重要性/93

第四节 审计风险/98

复习思考题/101

自我测试题/101

第六章 风险评估/103

本章要点/103

第一节 了解被审计单位及其环境/103

第二节 风险评估程序和其他相关程序/112

第三节 评估重大错报风险/114

第四节 识别与评估舞弊风险/117

复习思考题/126

自我测试题/126

第七章 风险应对/129

本章要点/129

第一节 风险应对概述/129

第二节 控制测试/131

第三节 实质性程序/135

第四节 应对舞弊导致的重大错报风险/138

复习思考题/144

自我测试题/145

第八章 审计证据、审计工作底稿与审计抽样/146

本章要点/146

第一节 审计证据/146

第二节 审计工作底稿/157

第三节 审计抽样/165

复习思考题/172

自我测试题/172

第九章 销售与收款循环审计/175

本章要点/175

第一节 销售与收款循环概述/175

第二节 销售与收款循环的内部控制与控制测试/177

第三节 销售与收款循环的实质性程序/182

复习思考题/194

自我测试题/194

第十章 采购与付款循环审计/197

本章要点/197

第一节 采购与付款循环概述/197

第二节 采购与付款循环的内部控制与控制测试/199

第三节 采购与付款循环的相关账户审计/202

复习思考题/214

自我测试题/214

第十一章 生产与存货循环审计/217

本章要点/217

第一节 生产与存货循环概述/217

第二节 生产与存货循环的内部控制与控制测试/220

第三节 生产与存货循环的实质性程序/225

复习思考题/233

自我测试题/234

第十二章 货币资金与其他相关项目的审计/237

本章要点/237

第一节 货币资金审计概述/237

第二节 库存现金审计/239

第三节 银行存款与其他货币资金审计/241

第四节 其他相关账户的审计/247

第五节 现金流量表的审计/250

复习思考题/254

自我测试题/254

第十三章 完成审计工作/256

本章要点/256

第一节 期后事项的审计/256

第二节 或有事项的审计/259

第三节 持续经营审计/262

第四节 审计差异调整/266

第五节 书面声明/270

第六节 向治理层和管理层通报内部控制缺陷/274

复习思考题/278

自我测试题/278

第十四章 审计报告/281

本章要点/281

第一节 审计报告概述/281

第二节 审计报告的类型与基本内容/282

第三节 非标准审计报告/285

第四节 比较信息/294

第五节 含有已审计财务报表的文件中的其他信息/298

第六节 特殊目的审计报告/299

复习思考题/305

自我测试题/306

第十五章 财务报表审计以外的鉴证业务与非鉴证业务/310

本章要点/310

第一节 验资/310

第二节 财务报表审阅/327

第三节 内部控制审计/330

第四节 非鉴证业务/339

复习思考题/344

自我测试题/344

第十六章 注册会计师的法律责任/347

本章要点/347

第一节 注册会计师法律责任概述/347

第二节 注册会计师如何避免法律诉讼/363

复习思考题/366

自我测试题/367

第十七章 政府审计与内部审计/368

本章要点/368

第一节 政府审计/368

第二节 内部审计/379

复习思考题/386

自我测试题/386

参考文献/388

第一章 绪 论

本章要点

- 审计的概念与分类
- 鉴证业务的定义与分类
- 注册会计师行业的发展概况
- 财务报表审计的必要性与局限性

第一节 审计的基本概念

一、审计的概念

美国会计学会在 1973 年的《基本审计概念公告》(A Statement of Basic Auditing Concepts)中将审计(auditing)定义为“为确定关于经济行为、事项的认定(assertions)符合有关标准的程度,而客观地搜集、评价有关这些认定的证据,并将评价结果传达给相关利益主体的、一个系统的过程”。

关于这一概念有以下几点需要说明:

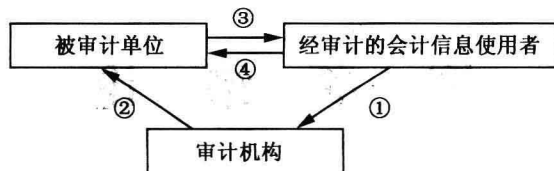
(1)在财务报表审计业务中,关于经济行为、事项的认定集中体现在财务报表。有关的标准则通常是指适用的财务报告编制基础(如企业会计准则);审计人员需要搜集有关财务报表信息的各种类型的证据,并将最终的评价结果以审计报告的形式提供给相关的利益主体(如股东、债权人、税务机关等)。

(2)审计业务并不仅仅是指财务报表审计业务,还包括验资、合并、分立、清算等业务的审计、特殊目的审计等内容。

(3)审计的最本质特性是独立性。在审计业务中,通常涉及三个方面:财务报表等资料的提供者(如被审计单位的管理层)、审计机构(或人员)、经审计的会计信息使用者(如投资者、债权人、税务机关)。审计机构(或人员)接受委托(或根据授权)所进行的审查,是从独立的第三方角度对被审计单位的财务报表等资料及经济活动进行审查(审计业务中的三方关系如图 1-1 所示)。一般认为,审计可以提高财务报表等信息的可信度,但是,如果审计人员与被审计单位在经济上或其他方面存在紧密联系、丧失了独立性,那么,审计人员就不可能对被审计单位的经济事项发表公正的意见,所以,独立性是审计的最本质特性。

二、审计的分类

根据不同的分类标准,审计有多种不同的分类。例如,按目的和内容的不同,分为财务报



注:①经审计的会计信息使用者包括投资者、债权人、税务机关等。

在所有权与经营权分离的情况下,企业的投资者并不参与日常经营,他们与管理层之间存在委托代理关系。投资者为了确定管理层履行受托责任的情况,委托审计机构代其审核管理层提供的会计信息的可靠性,这样,投资者与审计机构之间也形成了一种委托代理关系。

②审计机构对被审计单位的会计资料、经济活动进行审计,并出具审计报告。

③被审计单位将审计报告和经审计的会计信息提供给使用者。

④会计信息使用者根据审计报告和经审计的会计信息做出决策,例如,投资者根据经审计的会计信息决定是否对被审计单位进行投资,而债权人根据经审计的会计信息确定是否对被审计单位提供贷款。

图 1-1 审计业务中的三方关系

表审计、经营审计和合规性审计;按主体的不同,分为政府审计、注册会计师审计和内部审计;按照审计技术的不同,审计分为账项基础审计、制度基础审计和风险基础审计。

(一)按照审计目的和内容分类

1. 财务报表审计

财务报表^①审计(financial statements audits)的目标是通过执行审计工作,对财务报表是否按照适用的财务报告编制基础编制,是否在所有重大方面公允反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量发表审计意见。财务报表通常包括资产负债表、利润表和现金流量表以及财务报表附注。

2. 经营审计

经营审计(operational audits)是审计人员为了评价被审计单位经营活动的效率和效果而对其运营流程和方法进行的评价。经营审计的对象涉及会计核算、组织机构、信息系统、生产过程、市场营销等领域。

3. 合规性审计

合规性审计(compliance audits)的目的是确定被审计单位是否遵循了特定的程序、规章或条例。例如,确定企业会计人员是否按照公司内部规章制度的要求履行其职责。

(二)按照审计主体分类

1. 政府审计

政府审计(government audits)是指由政府审计机关所实施的审计。在我国,中华人民共和国审计署、各地的审计局、审计署派驻国务院各部门和各地的特派员办事处都属于政府审计机关。政府审计的具体内容将在第十七章阐述。

2. 注册会计师审计

^① 财务报表,是指依据某一财务报告编制基础对被审计单位历史财务信息作出的结构性表述,包括披露重要会计政策和其他解释性信息的相关附注。财务报表通常是指整套财务报表,有时也指单一财务报表。整套财务报表的构成应当根据适用的财务报告编制基础的规定确定。

注册会计师审计(CPA audits),也称独立审计、民间审计、社会审计,是指由民间审计机构所实施的审计。在我国。经政府有关部门审批注册登记的会计师事务所和审计事务所都属于民间审计组织。本书侧重于阐述注册会计师审计方面的相关内容。

政府审计和注册会计师审计统称为外部审计,因为二者都是被审计单位外部的审计机构和人员实施的审计。

3. 内部审计

内部审计(internal audits)是指组织内部的一种独立客观的监督和评价活动,通过审查和评价经营活动及内部控制的适当性、合法性和有效性来促进组织目标的实现。内部审计的具体内容将在第十七章阐述。

需要说明的是,政府审计、注册会计师审计和内部审计是一个有机的整体,它们共同构成了我国的审计监督体系。

审计监督体系中的政府审计机关、会计师事务所和内部审计机构相互独立,服务于不同的审计对象和不同的审计目标,不存在主导和从属的关系。三者的区别如表 1—1 所示。

表 1—1 政府审计、注册会计师审计与内部审计的区别

比较项目	政府审计	注册会计师审计	内部审计
审计主体	国家审计机关	会计师事务所	内部审计部门
审计依据	政府审计准则	审计准则	内部审计准则
审计对象	财政、财务收支的真实性、合法性和效益性	主要是财务报表的合法性、公允性	会计及相关信息、经营绩效、经营合规性等
审计报告提交对象	审计机关	被审计单位	本单位主要负责人(总经理)或者权力机构(董事会)
对被审计单位是否具有处罚权	是(体现为审计决定书)	否	否
是否需要接受被审计单位委托后才能提供审计服务	否(实施审计 3 日前,向被审计单位送达审计通知书)	是	否(在实施审计前,向被审计单位送达内部审计通知书)
被审计单位(或部门)是否需要支付审计费用	否	是	否

另一方面,政府审计、注册会计师审计与内部审计机构之间存在密切的联系。如有必要,政府审计机关可以将其审计范围内的审计事项委托会计师事务所或内部审计部门办理;政府审计机关和会计师事务所执行审计业务时,可以向内部审计部门了解情况,充分利用内部审计部门的工作,从而提高审计效率;内部审计部门在执行审计业务时,也可以利用政府审计和会计师事务所提供的相关资料,从而提高内部审计的可靠性和权威性。

在《内部审计具体准则第 10 号——内部审计与外部审计的协调》和《中国注册会计师审计准则第 1411 号——利用内部审计人员的工作》中均论及了政府审计、注册会计师审计与内部审计的关系。

《内部审计具体准则第 10 号——内部审计与外部审计的协调》规定:内部审计与外部审计(包括政府审计和注册会计师审计)应在审计范围上进行协调。在制订审计计划时,应考虑双方的工作,以确保充分的审计范围,最大限度地减少重复性工作;内部审计与外部审计应在

必要的范围内互相交流相关审计工作底稿,以便在审阅后相互评价工作质量,利用对方的工作成果;内部审计与外部审计应相互交流审计报告和管理建议书;内部审计与外部审计应在具体审计程序和方法上相互沟通,达成共识,以促进双方的合作。

《中国注册会计师审计准则第 1411 号——利用内部审计人员的工作》指出:内部审计和注册会计师审计用以实现各自目标的某些手段通常是相似的。在财务报表审计业务中,注册会计师应当确定内部审计人员的工作是否可能实现其审计目的;如果可能实现其审计目的,注册会计师需要考虑内部审计人员的工作对财务报表审计程序的性质、时间安排和范围产生的预期影响。

(三)按照审计技术分类

1. 账项基础审计

账项基础审计(accounting number-based audit approach)是根据会计账务处理的过程(原始凭证—记账凭证—账簿—报表),采用顺查或逆查的方法,通过对会计凭证和账簿的详细审阅来评价财务报表数据正确与否的一种审计方法。账项基础审计是审计技术发展的第一阶段。采用账项基础审计方法时,审计人员没有明确的审计重点,适用于企业规模较小、账务处理比较简单的审计业务。随着企业规模的扩大,账务处理开始变得复杂,审计师需要采用更有效率的方法执行审计业务。于是,在 20 世纪 40 年代以后出现了制度基础审计。

2. 制度基础审计

制度基础审计(system-based auditing)是指建立在内部控制评价基础上的审计方法。对于内部控制制度完善并且得到一贯遵循的项目,则执行较少的实质性程序;对于内部控制制度存在重大缺陷或者内部控制制度虽然存在但是未能得到一贯遵循的项目,则执行较多的实质性程序。制度基础审计的优点是通过了解和评价被审计单位的内部控制制度,审计人员可以确定审计重点,合理分配审计人员和时间,以提高审计的效率。

自 20 世纪 80 年代开始,随着美国、英国等国家一些大公司的倒闭,针对注册会计师的诉讼急剧增加,在这种情况下,注册会计师行业意识到在审计过程中,除了需要考虑被审计单位内部控制制度的有效性以外,还需要对审计风险进行客观的评价,在此背景下,出现了一种新的审计方法——风险基础审计。

3. 风险基础审计

风险基础审计(risk-based auditing,也称风险导向审计)是一种建立在企业经营风险和审计风险要素评价基础上的审计方法。注册会计师系统地分析和评价企业经营风险、审计风险各要素,并在此基础上确定审计策略。

与制度基础审计相比,风险基础审计从更广泛的视角对被审计单位的经营风险、内部控制制度和审计风险进行评价,较多地运用了成本较低的分析程序,从而降低了审计成本,在一定程度上提高了审计效率。

第二节 注册会计师行业

一、注册会计师行业的发展历程

(一)国外注册会计师行业的产生与发展

促使注册会计师审计产生的是 1721 年英国的南海公司事件。当时南海公司以虚假的财

务信息误导投资人,其股票价格一时扶摇直上,从每股 120 英镑上涨到1 200多英镑。但是,好景不长,南海公司最终破产倒闭,股东和债权人损失惨重。英国议会聘请会计师查尔斯·斯奈尔(Charles Snell)对南海公司进行审计。查尔斯·斯奈尔以“会计师”的名义提出了“查账报告书”,从而宣告了独立会计师——注册会计师的诞生。

19 世纪中期,英国的工业革命推动了苏格兰经济的发展,带动了公共会计业的迅速成长。1844 年英国颁布的《公司法》规定股份公司的账目必须经董事以外的人员审计,极大地促进了独立审计的发展。1853 年,爱丁堡的部分会计师自发成立了第一个注册会计师的专业团体——爱丁堡会计师公会。该协会的成立,标志着注册会计师职业的诞生。

此后,注册会计师行业的发展历程及其各阶段的特点如表 1-2 所示。

表 1-2 注册会计师行业发展历程

项目 时间	审计对象	审计方法	审计目的	审计报告的主要使用者	备注
1844 年至 20 世纪初	会计账簿	详细审计	查错防弊	股东	
20 世纪初到 20 世纪 30 年代初	资产负债表	抽样审计	判断企业信用状况	股东和债权人	全球经济发展重心由欧洲转向美国
20 世纪 30 年代至 40 年代	资产负债表 利润表	抽样审计	提高财务报表的可信度	股东、债权人、证券 交易机构、金融机构 及潜在投资者等	1929~1933 年,经济危机爆发
20 世纪 40 年代以后	资产负债表 利润表	制度基础审计、风 险基础审计	提高财务报表的可信度	股东、债权人、证券 交易机构、金融机构 及潜在投资者等	先后出现了“八大”、“六大”、“五大”、“四大”会计师事务所

注:四大会计师事务所指普华永道(Pricewaterhouse Coopers,PWC)、安永(Ernst & Young,EY)、毕马威(KPMG)、德勤(Deloitte Touche Tohmatsu,DTT)。

(二)我国注册会计师审计的历史沿革

我国的注册会计师审计起源于 1918 年。1918 年 6 月,谢霖上书北洋政府财政部和农商部,要求推行注册会计师制度,同年 9 月农商部批准了谢霖草拟的《会计师暂行章程》,并于 9 月 7 日向其颁发了中国第 1 号注册会计师证书。其后,谢霖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,与潘序伦创办的立信会计师事务所、奚玉书创办的公信会计师事务所、徐永祚创办的徐永祚会计师事务所在旧中国被誉为四大会计师事务所。1925 年会计师公会在上海首先成立,随后天津、武汉、广东等地的会计师公会相继成立。1927 年以后,民国政府先后颁布了《会计师注册章程》、《会计师条例》。旧中国的注册会计师行业总体发展比较缓慢,至 1947 年,全国有注册会计师2 600多人。

新中国成立后的 1949 年至 1980 年,由于当时的宏观政策因素,注册会计师行业处于萎缩甚至中断阶段。1951 年,中央人民政府财政经济委员会以《中央人民政府政务院财政经济委员会函》[(51)财经私字第 29 号]的方式,对会计师的资格、执业范围、执业要求、收费等问题作了原则性的规定。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建立社会主义经济中发挥了重要作用,但是,1957 年之后,随着对资本主义工商业的社会主义改造基本完成以及我国开始实施高度集中的计划经济,注册会计师失去了服务对象,暂时退出了历史舞台。

党的十一届三中全会以后,随着改革开放进程的不断推进,外商来华投资日益增多,1980

年12月14日财政部颁布了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法实施细则》，规定外资企业财务报表须经注册会计师审计，这为恢复我国注册会计师制度提供了法律依据。1980年12月23日，财政部发布《关于成立会计顾问处的暂行规定》，标志着我国注册会计师行业开始复苏。1981年1月1日，上海会计师事务所宣告成立，成为新中国第一家由财政部批准、独立承办注册会计师业务的会计师事务所。1986年，国务院发布《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。1988年11月，中国注册会计师协会作为注册会计师行业的自律组织正式成立，标志着注册会计师行业恢复重建工作的完成。20世纪90年代初，我国证券市场的逐步建立、发展以及国有企业改革进程的加快都推动了会计师事务所数量和规模的增长。截至2010年12月31日，全行业拥有注册会计师96 498人，会计师事务所7 785家(含分所799家)，从业人员近30万人，2010年实现业务收入375亿元^①。

根据《会计师事务所综合评价办法(修订)》(会协[2011]41号)，事务所综合评价指标包括业务收入指标、注册会计师人数指标、综合评价质量指标、处罚和惩戒指标四项。中国注册会计师协会于2011年7月发布了2011年会计师事务所综合评价前百家信息。2010年度，前百家事务所实现业务收入为231.04亿元。表1-3摘录的是2011年综合评价排名前十位的会计师事务所的相关信息。

表 1-3 2011 年度中国注册会计师协会综合评价排名前十位的会计师事务所概况

事务所名称	综合评价得分名次	会计师事务所综合评价指标					
		2010 年业务收入指标		注册会计师人数指标		综合评价质量指标 ⁽¹⁾ 得分	处罚和惩戒指标 ⁽²⁾ 应减分值
		金额(万元)	得分	人数	得分		
普华永道中天会计师事务所	1	296 064.99	699.70	845	36.80	54.67	
德勤华永会计师事务所	2	260 007.09	614.49	801	34.89	52.40	
安永华明会计师事务所	3	209 412.50	494.91	926	40.33	48.92	
毕马威华振会计师事务所	4	186 202.66	440.06	768	33.45	53.15	
中瑞岳华会计师事务所	5	103 929.36	245.62	1 311	57.10	49.05	(2.5)
立信会计师事务所	6	81 725.01	193.14	832	36.24	56.65	
国富浩华会计师事务所	7	70 244.69	166.01	993	43.25	50.04	
天健会计师事务所	8	65 034.35	153.70	884	38.50	49.71	
信永中和会计师事务所	9	56 395.35	133.28	1 040	45.30	54.64	
大信会计师事务所	10	63 956.11	151.15	727	31.66	49.39	

注：(1)综合评价质量指标是指会计师事务所创先争优综合评价指标体系大型事务所评价表中，除业务收入指标、注册会计师人数指标、处罚和惩戒指标以外的指标，如人才培养、质量控制、职业道德等。

(2)处罚和惩戒指标是指2010年度，事务所及其注册会计师在执业中受到刑事处罚、行政处罚和行业惩戒的情况。

资料来源：中国注册会计师协会在2011年7月25日发布的《2011年会计师事务所综合评价前百家信息》，<http://www.cicpa.org>。

^① 中国注册会计师协会：“中国注册会计师行业发展规划(2011~2015年)”，<http://www.cicpa.org>，2011年9月，第2页。

二、注册会计师

所谓注册会计师(Certified Public Accountant, CPA),是指取得注册会计师证书并在会计师事务所执业的人员,通常是指项目合伙人或项目组其他成员,有时也指其所在的会计师事务所。

(一)注册会计师考试

具有高等专科以上学校毕业的学历,或者具有会计或相关专业中级以上技术职称的中国公民,可以申请参加由中国注册会计师协会组织实施的全国统一考试。注册会计师全国统一考试制度自 1991 年开始实行。

根据中国注册会计师协会在 2009 年 1 月发布的《注册会计师考试制度改革方案》的通知,自 2009 年开始,注册会计师考试划分为两个阶段:第一阶段即专业阶段,主要测试考生是否具备注册会计师执业所需的专业知识,是否掌握基本技能和职业道德要求。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 6 科。第二阶段即综合阶段,主要测试考生是否具备在注册会计师执业环境中运用专业知识,保持职业价值观、职业态度与职业道德,有效解决实务问题的能力。设综合 1 科。考生在通过第一阶段的全部考试科目后,才能参加第二阶段的考试。两个阶段的考试,每年各举行 1 次。

(二)执业注册会计师

注册会计师全国统一考试成绩全科合格,或者经依法认定(或者考核)具有注册会计师资格,并且从事审计业务工作 2 年以上者,可以向省、自治区、直辖市注册会计师协会申请注册,即成为执业注册会计师。

三、民间审计机构

民间审计机构是指根据国家法律或条例规定,经财政部门审核批准成立的会计师事务所(或审计事务所)(accounting firms)。

(一)会计师事务所的组织形式

根据 1994 年 1 月 1 日起施行的《中华人民共和国注册会计师法》的规定,我国只允许设立有限责任(limited liability companies, LLCs)的会计师事务所和合伙制(partnership)的会计师事务所。

1. 有限责任会计师事务所

有限责任会计师事务所是指由注册会计师出资发起设立、承办注册会计师业务并负有限责任的社会中介机构。以有限责任方式设立的会计师事务所以其全部资产对其债务承担责任,会计师事务所的出资人承担责任以其出资额为限。

设立有限责任会计师事务所必须符合下列条件:

- (1)不少于人民币 30 万元的注册资本;
- (2)有 10 名以上在国家职龄(60 岁)以内的专职从业人员,其中至少有 5 名注册会计师;
- (3)有 5 名以上符合规定条件的发起人;
- (4)有固定的办公场所;
- (5)审批机关规定的其他条件。

2. 合伙会计师事务所

合伙设立的会计师事务所债务由合伙人按出资比例或者协议的约定,以各自的财产承担

责任, 合伙人对会计师事务所的债务承担连带责任。

设立合伙会计师事务所必须具备下列条件:

(1) 由两名以上符合规定的注册会计师为合伙人, 由合伙人聘用一定数量符合规定条件的注册会计师和其他专业人员参加会计师事务所工作;

(2) 有固定的办公场所和必要的设施;

(3) 有能够满足执业和其他业务工作所需要的资金。

在我国, 合伙会计师事务所分为普通合伙和特殊普通合伙两种类型。《注册会计师法》规定的是普通合伙会计师事务所的设立条件; 2010 年 7 月, 我国财政部、国家工商行政管理总局颁布了《关于推动大中型会计师事务所采用特殊普通合伙组织形式的暂行规定》, 将特殊普通合伙组织形式的会计师事务所的债务承担方式界定为: 一个合伙人或者数个合伙人在执业活动中因故意或者重大过失造成合伙企业债务的, 应当承担无限责任或者无限连带责任, 其他合伙人以其在合伙企业中的财产份额为限承担责任。合伙人在执业活动中非因故意或者重大过失造成的合伙企业债务以及合伙企业的其他债务, 由全体合伙人承担无限连带责任。会计师事务所转制为特殊普通合伙组织形式, 应当有 25 名以上符合规定^①的合伙人、50 名以上的注册会计师, 以及人民币 1 000 万元以上的资本。

在其他国家, 会计师事务所的组织形式除了有限责任公司(与我国目前的有限责任制类似)、普通合伙以外, 还有独资(sole proprietorship)和有限责任合伙(limited liability partnerships, LLPs, 相当于我国目前的特殊普通合伙)两种形式。

3. 独资会计师事务所

独资会计师事务所由具有注册会计师执业资格的人员独立开业, 承担无限责任。独资会计师事务所的优点是可以满足规模较小的企业代理记账、纳税等方面的需求, 尽管承担无限责任, 但是实际的执业风险较低。

4. 有限责任合伙的会计师事务所

有限责任合伙的会计师事务所要求直接责任人(指存在违约、过失或欺诈等行为的合伙人)承担无限责任, 无过失的合伙人则按约定份额承担有限责任。有限合伙制是国际上会计师事务所常见的组织形式。这种体制既能建立良好的风险和约束机制, 又有利于保护注册会计师的合法权益。

(二) 会计师事务所的主要业务内容

1. 《中华人民共和国注册会计师法》的规定

① 会计师事务所转制为特殊普通合伙组织形式, 其具备注册会计师执业资格的合伙人应当符合下列条件:

(一) 在会计师事务所专职执业。

(二) 成为合伙人前 3 年内没有因为执业行为受到行政处罚。

(三) 有取得注册会计师证书后最近连续 5 年在会计师事务所从事下列审计业务的经历, 其中在境内会计师事务所的经历不少于 3 年:

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。

(四) 成为合伙人前 1 年内没有因采取隐瞒或提供虚假材料、欺骗、贿赂等不正当手段申请设立会计师事务所而被省级财政部门作出不予受理、不予批准或者撤销会计师事务所的决定。

(五) 年龄不超过 65 周岁。

根据《中华人民共和国注册会计师法》的规定,会计师事务所接受客户委托承办的具体业务项目有:

(1)审查企业财务报表,出具审计报告。本书将详细论述该项业务的具体操作理论与实务。

(2)验证企业资本,出具验资报告。该内容将在第十五章论述。

(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)承办会计咨询、会计服务业务。该类业务内容具体包括:担任会计顾问,提供会计财务、税务和经济管理咨询;代理记账;代理纳税申报;代理申请注册登记、协助拟订合同、章程和其他文件、培训财务会计人员;参与投资项目的可行性研究;等等。

在实务中,会计师事务所向客户提供的业务内容主要包括:财务报表审计、财务报表审阅、验资、内部控制审计、资产评估、管理咨询、会计咨询等服务。

2. 会计师事务所业务内容的分类

会计师事务所向客户提供的业务内容可分为鉴证业务和非鉴证业务两大类。

(1) 鉴证业务

根据《中国注册会计师鉴证业务基本准则》的规定,鉴证业务(assurance engagement)是指注册会计师对鉴证对象信息(the outcome of the evaluation or measurement of a subject matter)提出结论,以增强除责任方之外的预期使用者对鉴证对象信息信任程度的业务。例如,企业管理层按照适用的财务报告编制基础反映其财务状况、经营成果和现金流量(鉴证对象)的财务报表就是鉴证对象信息。鉴证对象信息应当恰当反映鉴证对象的情况。如果没有恰当反映鉴证对象的情况,鉴证对象信息就可能存在错报,而且可能存在重大错报。

①按照具体业务内容进行分类

根据具体业务内容,鉴证业务可分为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。

历史财务信息审计业务(audit of historical financial information)的主要内容是财务报表审计。财务报表审计的目标是注册会计师通过执行审计工作,对财务报表的下列方面发表审计意见:财务报表是否按照适用的财务报告编制基础编制;财务报表是否在所有重大方面公允反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。财务报表审计属于鉴证业务,注册会计师的审计意见旨在提高财务报表的可信赖程度。财务报表审计属于法定审计业务。我国《公司法》第165条规定:“公司应当在每一会计年度终了时编制财务会计报告,并依法经会计师事务所审计。”

历史财务信息审阅业务(review of historical financial information)的主要内容是财务报表审阅。财务报表审阅的目标,是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财务报告编制基础编制,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。财务报表审阅的内容将在第十五章论述。

其他鉴证业务(other assurance engagements)是指历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务,包括预测性财务信息审核、内部控制审计等内容。这些内容将在第十五章论述。

②按照鉴证对象的处理方式分类

根据鉴证对象的处理方式,鉴证业务可分为基于责任方认定的业务和直接报告业务。

在基于责任方认定的业务(assertion-based engagements)中,责任方对鉴证对象进行评价