

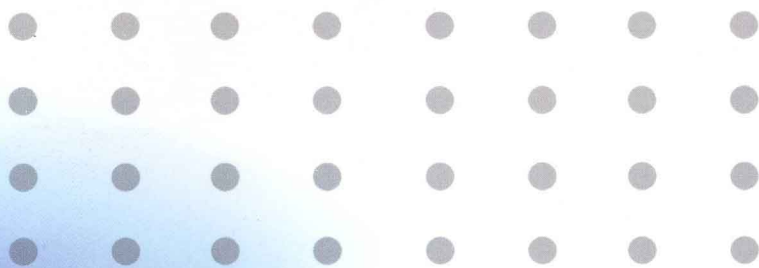
 高职高专财经类系列教材

审计基础与实务项目化

SHENJIJICHUYUSHIWU
XIANGMUHUAJIAOCHENG

教程

主编 黄子明 王媚莎



经济科学出版社
Economic Science Press

高职高专财经类系列教材

审计基础与实务项目化教程

主编 黄子明 王媚莎

经济科学出版社

图书在版编目(CIP)数据

审计基础与实务项目化教程 / 黄子明, 王媚莎主编. —北京:
经济科学出版社, 2011.12
ISBN 978-7-5141-1431-7

I. ①审… II. ①黄… ②王… III. ①审计学—
高等职业教育—教材 IV. ①F239.0

中国版本图书馆CIP数据核字(2011)第269166号

责任编辑: 周胜婷 张萌

责任校对: 王凡娥

技术编辑: 王世伟

审计基础与实务项目化教程

主编 黄子明 王媚莎

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销
社址: 北京市海淀区阜成路甲28号 邮编: 100142
总编部电话: 88191217 发行部电话: 88191104

网址: www.esp.com.cn

电子邮件: esp@esp.com.cn

北京中石油彩色印刷有限责任公司印刷

787×1092 16开 16.75印张 400000字

2011年12月第1版 2011年12月第1次印刷

ISBN 978-7-5141-1431-7 定价: 33.00元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

前 言

审计课程是会计、审计及相关专业的重要的专业课程。本教材适合高职高专管理类专业审计课程的教学。

本教材的主要特点是：

第一，以注册会计师财务报表审计为主线。财务报表审计是我国会计师事务所日常工作中最常见、最频繁的业务，本教材紧紧围绕财务报表审计展开，突出常用财务报表项目的审计实务操作。力求体现以学生实践能力为主、理论够用为度、理实一体的高职高专教育要求。

第二，在教学内容的选取上，根据高职高专学生就业的典型工作岗位以及财务报表审计的实际工作过程来选取教学内容。主要是依据完成审计助理岗位工作任务对知识和技能的要求，同时考虑一般的课程教学课时的安排，难度适中，详略得当，深浅适度，重视理论与实际的结合。在内容结构上，分为审计基础（项目一）和财务报表审计实务（项目二至项目五）两大部分。重点出学生职业能力和实践能力的培养。

第三，按审计项目安排教学内容。现阶段财务报表审计的程序主要包括：风险评估、控制测试和实质性程序程序。考虑到高职高专学生的现状及工作后的适用性，教材重点突出实质性程序的应用。根据审计实际工作过程设计项目和学习任务，按照“基础适度，培养技能”的原则，在财务报表审计实务部分，按实质性程序的重点项目以及课程的课时安排组织教学内容，不贪大求全，对一些非主要内容或减或删。

第四，注重审计案例分析，培养学生的职业判断能力。审计的精髓在于立足职业道德之上的职业判断。审计不是一个机械的执行审计程序的过程，必须运用大量的职业判断。本教材财务报表审计实务部分每个项目（任务）都安排了“审计工作要点和案例分析”的内容，以便于采用案例教学法，加强对学生风险审计理念、职业怀疑意识、职业判断能力的培养和训练。

第五，突出审计工作底稿填写的操作性。教材参阅了若干会计师事务所的工作底稿，采用注册会计师在执业过程中所使用的工作底稿模板，在任务设计中大量使用审计工作底稿，通过填写部分常用审计工作底稿，进一步加深对各种审计程序的理解和掌握，让学生掌握审计工作的基本操作流程和操作要领。学会从实施审计程序、收集审计证据到形成审计工作底稿全过程的操作技能。审计工作底稿中提供了实质性程序库，在实际工作中，应有针对性地在选择实质性程序并确定拟实施审计程序的时间和范围。

第六，结合注册会计师审计准则体系的最新变化。2010年11月，财政部[2010]第21号文件发布了中国注册会计师协会新修订的38项审计准则，从2010年1月1日起实施。本教材力求体现审计准则体系的新变化，并且在今后的教学实践中深入领会和贯彻新准则的要求。

为了突出对学生实际操作能力的培养，本教材配套的实训教材——《审计基础与实务项目化实训》目前正在内部试用阶段，预计2012年底出版。该配套教材结合本教材每个项目（任务）的教学，让学生进行能力训练，边教边学边做，使教、学、做一体化。

本教材在编写过程中，参考了一些相关的教材和资料，得到了有关单位和专家的指导和帮助。在此，衷心感谢湖南恒信弘正会计师事务所郴州分所、湖南省电力公司东江水电发电厂、广东华必信会计师事务所的支持、指导和帮助！由于时间和水平有限，本教材难免有疏漏及不妥之处，恳请使用者提出宝贵意见。

编者

2012年1月

目 录

项目一 审计基础.....	1
任务1 审计职业认知	1
任务2 审计职业规范	4
任务3 审计重要性与审计风险	17
任务4 财务报表审计的工作程序及初步业务活动.....	28
任务5 审计证据	48
任务6 审计工作底稿	65
项目二 资产审计.....	79
任务1 货币资金审计	79
任务2 应收账款审计	94
任务3 存货审计	111
任务4 预付款项审计	134
任务5 其他应收款审计	140
项目三 负债审计.....	148
任务1 应付账款审计	148
任务2 预收账款审计	159
任务3 其他应付款审计	168
项目四 损益审计	175
任务1 营业收入审计	175
任务2 营业成本审计	194
任务3 期间费用的审计	206
任务4 营业外收入审计	225
任务5 营业外支出审计	230
项目五 业务完成阶段的审计工作及审计报告.....	236
任务1 业务完成阶段的审计工作	236
任务2 审计报告	253
参考文献.....	260

项目一 审计基础

任务1 审计职业认知

一、审计的概念

审计是由独立的专门机构或人员接受委托或根据授权对国家行政、事业单位和企业单位及其他经济组织的会计报表和其他资料及其所反映的经济活动，进行审计并发表意见。

1. 审计的主体。

审计的主体是专门机构或人员。具体包括：国家审计机关、内部审计机构和民间审计机构（又称社会审计组织，即会计师事务所）。

2. 审计的对象。

审计对象是指审计的客体，即审计监督的内容和范围的概括。

3. 审计的性质。

审计的性质即独立性的经济监督活动。

二、审计的职能作用和特征

（一）审计的职能作用

1. 经济监督职能。这是审计的基本职能。无论政府审计、内部审计与民间审计都在履行审计的这一基本职能。

2. 经济鉴证职能。

3. 经济评价职能。

（二）审计的特征

1. 独立性。独立性是审计的本质特征。审计的独立性主要表现为组织（机构）的独立、人员的独立、经济的独立、工作的独立。

2. 权威性。审计的权威性与审计的独立性密不可分。

3. 公正性。审计的公正性与审计的独立性密不可分，与审计的权威性也密切相关。没有独立性，就没有公正性，也就没有权威性。审计的公正性是指审计人员站在第三者的立场进行客观的审查和公平合理的判断，最终得出公正的结论。

独立一般是指不依外力以及不受外界约束。独立性的要求是审计内在的客观需要。没有独立性便不能成为审计。这是因为,审计的独立性是审计结果客观、公正的必要条件。审计意见之所以具有权威性,能够被社会承认,就在于它的客观、公正。如果审计丧失了独立性,审计意见就失去了客观、公正的前提,得不到人们的信任,审计也就没有了存在的可能。

审计监督体系中,独立性最强的是注册会计师审计。它既独立于被审计单位,又独立于审计委托者。

三、审计的组织体系

审计的组织体系又称审计监督体系。审计按不同主体划分为以下三类:

1. 政府审计(又称国家审计)。
2. 注册会计师审计(又称民间审计、独立审计、社会审计)。
3. 内部审计。

由这三种审计形式相应地形成了三类审计组织机构,共同构成了审计监督体系。三种审计形式各有特点,相互联系又相互区别,它们不可互相替代,不存在主导和从属关系。

(一) 政府审计

政府审计(又称国家审计)是由政府审计机关依法进行的审计。政府审计主要监督、检查各级政府及其部门的财政收支及公共资金的收支、运用情况。

我国的最高国家审计机关是中华人民共和国审计署,设置在国务院,在国务院总理的领导下主管全国的审计工作,县级以上地方各级人民政府设立审计机关。

(二) 注册会计师审计

注册会计师审计(又称民间审计、独立审计、社会审计)是由经政府有关部门审核批准的注册会计师组成的会计师事务所进行的审计。

注册会计师审计是伴随着商品经济的发展而产生和发展起来的;它是企业经营权与所有权分离、资本市场发展的必然产物,是市场经济条件下社会经济监督机制的主要表现形式。

1. 注册会计师审计的起源。

注册会计师审计起源于16世纪的意大利合伙企业制度,形成于英国股份企业制度,发展和完善于美国的资本市场,是伴随着商品经济的发展而产生和发展起来的。

2. 注册会计师的管理。

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、会计服务等业务的执业人员。我国实行注册会计师全国统一考试制度。有规定学历或者相应技术职称的中国公民可以申请参加考试。考试成绩合格,从事审计工作两年以上,并符合相关条件者,可以向省级注册会计师协会申请注册。

我国的注册会计师审计实行法人审计制度,注册会计师不能以个人名义承办业务。注册会计师执行业务,应当加入会计师事务所。会计师事务所是依法设立并承办注册会计师业务的机构。目前我国会计师事务所的组织形式有合伙制和有限责任公司制两种。注册会计师和会计师事务所依法独立、公正执业,受法律保护。

3. 注册会计师业务范围。

根据《中华人民共和国注册会计师法》的规定，注册会计师依法承办审计业务和会计咨询、会计服务业务。具体有：审计业务（属于法定业务，包括：审查企业财务报表；验证企业资本；办理企业合并、分立、清算及其他事宜中的审计业务）；审阅业务：其他鉴证业务。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；会计服务）。

4. 注册会计师审计的主要特征。

（1）独立性。会计师事务所及其审计人员既要独立于被审计人，也要独立于审计委托人（即双向独立）。会计师事务所不附属于任何机构，自收自支，独立核算，自负盈亏、依法纳税，因此在业务上具有较强的独立性、客观性和公正性。

（2）受托性。会计师事务所及其审计人员只有接受客户的书面委托才能实施约定的审计业务，不可强制审计；且审计内容依审计业务约定书而定。如果审计业务约定书没有说明，就不属于应审计的内容。

（3）有偿性。会计师事务所及其审计人员提供了合格的约定审计服务后，应当根据约定向客户收取审计费用。

（4）审计报告没有行政强制力，只具有证明效力。注册会计师审计结论为以审计报告形式表达的审计意见。注册会计师对审计过程中发现需要调整和披露的事项，只能提请被审计单位调整和披露，没有行政强制力。

（三）内部审计

内部审计是由各部门、各单位内部设置的专门机构或人员实施的审计。内部审计主要监督检查本部门、本单位的财务收支和经营管理活动。

审计监督体系中，独立性最强的是注册会计师审计。它既独立于被审计单位，又独立于审计委托者。相对于外部审计而言，内部审计的独立性较弱。

（四）注册会计师审计、政府审计、内部审计之间的关系

1. 相互联系的方面。

（1）三者都属于审计监督体系的组成部分；具备审计的基本特征。

（2）政府审计和注册会计师审计都属于外部审计。

（3）政府审计、注册会计师审计可以利用内部审计的工作成果。

（4）凡依法属于审计机关审计监督对象的单位，其内部审计工作应当接受审计机关的业务指导和监督；国家审计机关有权对社会审计机构出具的相关审计报告进行核查。

2. 相互区别的方面。如下表所示。

序号		政府审计	注册会计师审计	内部审计
1	审计的独立性	属于政府行政机关；单向独立，独立性较强	双向独立、独立性强	相对独立、独立性较弱
2	审计的方式	强制审计、无偿	受托审计、有偿	本单位、部门自行安排
3	审计的对象	各级政府及其部门，国有资产、资金	所有营利、非营利单位	本单位、本部门经济活动

续表

序号		政府审计	注册会计师审计	内部审计
4	履行职责的法律法规依据	《中华人民共和国宪法》、《审计法》	《中华人民共和国注册会计师法》	《审计法》、《关于内部审计工作的规定》
5	审计准则	《国家审计准则》	《注册会计师执业准则》	《内部审计准则》
6	发现问题的处理方式	依法处理、处罚；责令改正，强制执行	以审计报告形式发表审计意见。具有证明效力，没有行政强制力	为本单位、部门改进经营管理提出意见、建议，发挥助手参谋作用

【资料链接】

1. 注册会计师审计产生的“催产剂”——“南海公司事件”。1721年英国的“南海公司事件”是注册会计师审计产生的“催产剂”，南海公司是一家公开募集资本的公司，其以虚假的会计信息诱骗投资人上当，其股票价格一时扶摇直上。由于管理不善，经济效益差，南海公司最终未能逃脱破产倒闭的厄运，使股东和债权人损失惨重。“南海公司事件”导致英国金融市场和资本市场动荡不安。为查清事件真相，给受害人一个交代，英国议会聘请会计师查尔斯·斯耐尔对南海公司进行审计。斯耐尔以“会计师”名义提出了“查账报告书”。由此宣告了注册会计师的诞生。

2. “四大”会计师事务所。“四大”（Big4）是国际四大会计师行的简称。全球原有八大会计师行，经多次合并重组，形成著名的会计业五巨头，即安达信、普华永道、毕马威、德勤、安永。2001年，安然事件导致安达信宣告破产，由此形成如今的“四大”格局。“四大”以会计业起家，同时在金融、管理、信息系统等多个领域开展咨询业务。

学习资源查阅：

《中华人民共和国注册会计师法》。

《中华人民共和国审计法》

《审计署关于内部审计的规定》

任务2 审计职业规范

一、注册会计师审计执业准则体系

（一）注册会计师执业准则制定历程

执业准则作为规范注册会计师执行业务的权威性标准，对提高注册会计师执业质量、降低执业风险、维护社会公众利益具有重要的作用，其建设经历了三个阶段。

1. 起步阶段（1980～1993年）。

1980年注册会计师行业恢复重建后不久，针对当时的审计验资业务，启动了有关标准制定工作，并陆续出台了相关执业规定。随着中国注册会计师协会（以下简称“中注协”）的成立，专业标准建设工作得到了高度重视，进入了快速发展时期。中注协设立了专业标准部，负责专业标准的研究制定工作。1991～1993年，先后发布了《注册会计师检查检验会计报表规则（试行）》等7个执业规则。这些执业规则对我国注册会计师行业走向正规化和专业化起到了积极作用。

2. 制定准则阶段（1994～2004年）。

1993年10月31日，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》，赋予中注协依法拟订执业准则、规则的职能。经财政部批准同意，中注协自1994年5月开始起草独立审计准则。到2004年，中注协先后分6批制定了独立审计准则，共计发布41个项目，基本建立起我国审计准则体系框架。

3. 国际趋同阶段（2005年至今）。

审计环境的变化和公司财务舞弊事件的发生，以及国际审计准则的大规模修改，迫切要求我们大力改进审计准则，增加审计的有效性，防范和化解审计风险，维护市场经济稳定有序运行。在此背景下，财政部于2005年年初提出了我国会计审计准则国际趋同和中国会计审计准则体系建设的目标。根据这一目标，遵循科学、民主、透明和公开的制定程序，2006年2月15日，包括48项审计准则的新审计准则体系正式发布，审计准则体系实现了国际趋同的历史性突破。

为了规范注册会计师的执业行为，提高执业质量，维护社会公众利益，促进社会主义市场经济的健康发展，2009年，根据国际审计准则明细项目，启动了审计准则的修订。2010年11月1日，财政部发出《关于印发〈中国注册会计师审计准则第1101号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求〉等38项准则的通知》（财会〔2010〕21号），批准并发布了中国注册会计师协会修订的38项准则，于2012年1月1日实施。同时《中国注册会计师审计准则第1101号——财务报表审计的目标和一般原则》（财会〔2006〕4号）等35项准则同时废止，另有其中未被废止的13项准则仍继续执行。

注册会计师执业准则体系的建立，为行业管理提供了新的基准，为行业执业质量检查程序和标准的制定，以及注册会计师考试和培训的设计及实施等，提供了技术依据和标准支持。

（二）注册会计师执业准则

中国注册会计师执业准则受注册会计师职业道德守则统率，包括注册会计师业务准则和会计师事务所质量控制准则。

1. 注册会计师业务准则。包括：

（1）鉴证业务准则（48项）。由《中国注册会计师鉴证业务基本准则》统领、按照鉴证业务提供的保证程度和鉴证对象的不同，分为：中国注册会计师审计准则（44项）；中国注册会计师审阅准则（1项）；中国注册会计师其他鉴证业务准则（2项）。

（2）相关服务准则（2项）。

在注册会计师执业准则体系中，审计准则是整个执业准则体系的核心。审计准则也称为审计标准，是注册会计师在执行审计业务过程中应当遵循的行为准则，是衡量审计工作质量的权威性标准。审计准则规定了审计工作应遵循的程序和规则，是审计专业行为的指南和规

范。注册会计师应当遵守与审计工作相关的所有审计准则，按照审计准则和相关职业道德要求执行审计工作。

2. 会计师事务所质量控制准则。

二、注册会计师职业道德守则

注册会计师的职业道德，是指注册会计师职业品德、职业纪律、专业胜任能力及职业责任的总称，是注册会计师在执业过程中应遵循的行为标准。注册会计师应当维护职业声誉，树立良好的职业形象。

注册会计师行业是诚信行业，整个社会对行业从业人员的职业精神、职业技能、职业纪律和职业作风的期望很高。遵循注册会计师的职业道德规范，是注册会计师维护行业形象、取信于社会公众的基础。注册会计师应当遵守职业道德准则，履行相应的社会责任，维护社会公众利益。

1992年9月，中国注册会计师协会发布《中国注册会计师职业道德守则（试行）》；1996年12月，中国注册会计师协会发布《中国注册会计师职业道德基本准则》；2002年，发布《中国注册会计师职业道德规范指导意见》，在规范和提升注册会计师行业道德诚信方面发挥了积极作用。

为了规范中国注册会计师协会会员的职业行为，进一步提高职业道德水平，维护职业形象，2009年10月，中国注册会计师协会发布了《中国注册会计师职业道德守则》，于2010年7月1日起施行。

《中国注册会计师职业道德守则》具体包括：

《中国注册会计师职业道德守则第1号——职业道德基本原则》

《中国注册会计师职业道德守则第2号——职业道德概念框架》

《中国注册会计师职业道德守则第3号——提供专业服务的具体要求》

《中国注册会计师职业道德守则第4号——审计和审阅业务对独立性的要求》

《中国注册会计师职业道德守则第5号——其他鉴证业务对独立性的要求》

（一）注册会计师职业道德基本原则

1. 诚信原则。

注册会计师应当在所有的职业活动中，保持正直，诚实守信。注册会计师如果认为业务报告、申报资料或其他信息存在含有严重虚假或误导性的陈述；含有缺少充分依据的陈述或信息；存在遗漏或含糊其辞的信息，则不得与这些有问题的信息发生牵连。如果注意到已与有问题的信息发生牵连，应当采取措施消除牵连。

2. 客观和公正原则。

注册会计师应当公正处事、实事求是，不得由于偏见、利益冲突或他人的不当影响而损害自己的职业判断。如果存在导致职业判断出现偏差，或对职业判断产生不当影响的情形，注册会计师不得提供相关专业服务。

3. 独立性原则。

注册会计师执行审计和审阅业务以及其他鉴证业务时，应当从实质上 and 形式上保持独立性，

不得因任何利害关系影响其客观性。会计师事务所在承办审计和审阅业务以及其他鉴证业务时，应当从整体层面和具体业务层面采取措施，以保持会计师事务所和项目组的独立性。

4. 专业胜任能力和保持应有的关注。

注册会计师应当通过教育、培训和执业实践获取和保持专业胜任能力。注册会计师应当持续了解并掌握当前法律、技术和实务的发展变化，将专业知识和技能始终保持在应有的水平，确保为客户提供具有专业水准的服务。在应用专业知识和技能时，注册会计师应当合理运用职业判断。

注册会计师应当保持应有的关注，遵守执业准则和职业道德规范的要求，勤勉尽责，认真、全面、及时地完成工作任务。

5. 保密的原则。

注册会计师应当对职业活动中获知的涉密信息保密；应当对拟接受的客户或拟受雇的工作单位向其披露的涉密信息保密；应当对所在会计师事务所的涉密信息保密。应当在社会交往中履行保密义务，警惕无意中泄密的可能性，特别是警惕无意中向近亲属或关系密切的人员泄密的可能性。在终止与客户的关系后，注册会计师应当对以前在职业活动中获知的涉密信息保密。

6. 维护职业声誉，树立良好的职业形象。

注册会计师应当遵守相关法律法规，避免发生任何损害职业声誉的行为。在向公众传递信息以及推介自己和工作时，应当客观、真实、得体，诚实、实事求是，不得损害职业形象。不得夸大宣传提供的服务、拥有的资质或获得的经验；贬低或无根据地比较其他注册会计师的工作。

（二）职业道德概念框架

1. 职业道德概念框架是指解决职业道德问题的思路和方法，用以指导注册会计师：

（1）识别对职业道德基本原则的不利影响；（2）评价不利影响的严重程度；（3）必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

在运用职业道德概念框架时，注册会计师应当运用职业判断。如果发现存在可能违反职业道德基本原则的情形，注册会计师应当评价其对职业道德基本原则的不利影响。

在评价不利影响的严重程度时，注册会计师应当从性质和数量两个方面予以考虑。

如果认为对职业道德基本原则的不利影响超出可接受的水平，注册会计师应当确定是否能够采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

2. 可能对遵循职业道德基本原则产生不利影响的因素。

注册会计师对职业道德基本原则的遵循可能受到多种因素的不利影响。可能对遵循职业道德基本原则产生不利影响的因素包括：自身利益、自我评价、过度推介、密切关系和外在压力。

（1）自身利益导致不利影响的情形。主要包括以下各项：

- ①鉴证业务项目组成员在鉴证客户中拥有直接经济利益；
- ②会计师事务所的收入过分依赖某一客户；
- ③鉴证业务项目组成员与鉴证客户存在重要且密切的商业关系；
- ④会计师事务所担心可能失去某一重要客户；

- ⑤鉴证业务项目组成员正在与鉴证客户协商受雇于该客户；
- ⑥会计师事务所与客户就鉴证业务达成或有收费的协议；
- ⑦注册会计师在评价所在会计师事务所以往提供的专业服务时，发现了重大错误。

(2) 自我评价导致不利影响的情形。主要包括以下各项：

①会计师事务所在对客户id提供财务系统的设计或操作服务后，又对系统的运行有效性出具鉴证报告；

- ②会计师事务所为客户编制原始数据，这些数据构成鉴证业务的对象；
- ③鉴证业务项目组成员担任或最近曾经担任客户的董事或高级管理人员；
- ④鉴证业务项目组成员目前或最近曾受雇于客户，并且所处职位能够对鉴证对象施加重大影响；

⑤会计师事务所为鉴证客户提供直接影响鉴证对象信息的其他服务。

(3) 过度推介导致不利影响的情形。主要包括以下各项：

- ①会计师事务所推介审计客户的股份；
- ②在审计客户与第三方发生诉讼或纠纷时，注册会计师担任该客户的辩护人。

(4) 密切关系导致不利影响的情形。主要包括以下各项：

- ①项目组成员的近亲属担任客户的董事或高级管理人员；
- ②项目组成员的近亲属是客户的员工，其所处职位能够对业务对象施加重大影响；
- ③客户的董事、高级管理人员或所处职位能够对业务对象施加重大影响的员工，最近曾担任会计师事务所的项目合伙人；

- ④注册会计师接受客户的礼品或款待；
- ⑤会计师事务所的合伙人或高级员工与鉴证客户存在长期业务关系。

(5) 外在压力导致不利影响的情形。主要包括以下各项：

- ①会计师事务所受到客户解除业务关系的威胁；
- ②审计客户表示，如果会计师事务所不同意对某项交易的会计处理，则不再委托其承办拟议中的非鉴证业务；

- ③客户威胁将起诉会计师事务所；
- ④会计师事务所受到降低收费的影响而不恰当地缩小工作范围；
- ⑤由于客户员工对所讨论的事项更具有专长，注册会计师面临服从其判断的压力；
- ⑥会计师事务所合伙人告知注册会计师，除非同意审计客户不恰当的会计处理，否则将影响晋升。

3. 应对不利影响的防范措施。

注册会计师应当运用判断，确定如何应对超出可接受水平的不利影响，包括采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平，或者终止业务约定或拒绝接受业务委托。

在运用判断时，注册会计师应当考虑：一个理性且掌握充分信息的第三方，在权衡注册会计师当时可获得的所有具体事实和情况后，是否很可能认为这些防范措施能够消除不利影响或将其降低至可接受的水平，以使职业道德基本原则不受损害。

(1) 法律法规和职业规范规定的防范措施、主要包括以下各项：

- ①取得注册会计师资格必需的教育、培训和经验要求；
- ②持续的职业发展要求；

- ③公司治理方面的规定;
- ④执业准则和职业道德规范的要求;
- ⑤监管机构或注册会计师协会的监控和惩戒程序;
- ⑥由依法授权的第三方对注册会计师编制的业务报告、申报资料或其他信息进行外部复核。

(2) 在具体工作中采取的防范措施。包括会计师事务所层面的防范措施和具体业务层面的防范措施。

会计师事务所层面的防范措施主要包括以下各项:

- ①领导层强调遵循职业道德基本原则的重要性。
- ②领导层强调鉴证业务项目组成员应当维护公众利益。
- ③制定有关政策和程序,实施项目质量控制,监督业务。
- ④制定有关政策和程序,实施项目质量控制,监督业务质量。
- ⑤制定有关政策和程序,识别对职业道德基本原则的不利影响,评价不利影响的严重程度,采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。
- ⑥制定有关政策和程序,确保遵循职业道德基本原则。
- ⑦制定有关政策和程序,识别会计师事务所或项目组成员与客户之间的利益或关系。
- ⑧制定有关政策和程序,监控对某一客户收费的依赖程度。
- ⑨制定有关政策和程序,防止项目组以外的人员对业务结果施加不当影响。
- ⑩及时向所有合伙人和专业人员传达会计师事务所的政策和程序及其变化情况,并就这些政策和程序进行适当的培训。
- ⑪制定高级管理人员负责监督质量控制系统是否有效运行;向合伙人和专业人员提供鉴证客户及其关联实体的名单,并要求合伙人和专业人员与之保持独立;制定有关政策和程序,鼓励员工就遵循职业道德基本原则方面的问题与领导层沟通;建立惩戒机制,保障相关政策和程序得到遵守。

(3) 具体业务层面的防范措施。主要包括以下各项:

- ①对已执行的非鉴证业务,由未参与该业务的注册会计师进行复核,或在必要时提供建议;
- ②对已执行的鉴证业务,由鉴证业务项目组以外的注册会计师进行复核,或在必要时提供建议;
- ③向客户审计委员会、监管机构或注册会计师协会咨询;
- ④与客户治理层讨论有关的职业道德问题;
- ⑤向客户治理层说明提供服务的性质和收费的范围;
- ⑥由其他会计师事务所执行或重新执行部分业务;
- ⑦轮换鉴证业务项目组合伙人和高级员工。

(三) 审计和审阅业务对独立性的要求

注册会计师在执行审计(审阅)业务时应当遵守独立性要求。客观和公正原则要求注册会计师与审计客户保持独立。在执行审计业务时,审计项目组成员、会计师事务所应当维护公众利益,独立于审计客户。

1. 独立性

独立性包括实质上的独立性和形式上的独立性。

(1) 实质上的独立性。实质上的独立性是一种内心状态,使得注册会计师在提出结论时不受损害职业判断的因素影响,诚信行事,遵循客观和公正原则,保持职业怀疑态度。

(2) 形式上的独立性。形式上的独立性是一种外在表现,使得一个理性且掌握充分信息的第三方,在权衡所有相关事实和情况后,认为会计师事务所或审计项目组成员没有损害诚信原则、客观和公正原则或职业怀疑态度。

2. 独立性概念框架

独立性概念框架是指解决独立性问题的思路和方法,用以指导注册会计师做到以下几点:

- ①识别对独立性的不利影响;
- ②评价不利影响的严重程度;
- ③必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

如果无法采取适当的防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平,注册会计师应当消除产生不利影响的情形,或者拒绝接受审计业务委托或终止审计业务。在运用独立性概念框架时,注册会计师应当运用职业判断,在评价不利影响的严重程度时,注册会计师应当从性质和数量两个方面予以考虑。

在执行业务过程中,如果注意到对独立性产生不利影响的新情况,会计师事务所应当运用独立性概念框架评价不利影响的严重程度。

注册会计师应当在业务期间和财务报表涵盖的期间独立于审计客户。业务期间自审计项目组开始执行审计业务之日起,至出具审计报告之日止。如果审计业务具有连续性,业务期间结束日应以其中一方通知解除业务关系或出具最终审计报告两者时间孰晚为准。

(四) 中国注册会计师职业道德守则有关术语

【可接受水平】指注册会计师可以容忍的对遵循职业道德基本原则所产生不利影响的最大程度。一个理性且掌握充分信息的第三方,在权衡注册会计师当时所能获得的所有具体事实和情况后,很可能认为该不利影响并不损害遵循职业道德基本原则。

【关联实体】指与客户存在下列任一关系的实体:

- (1) 能够对客户施加直接或间接控制的实体,并且客户对该实体重要;
- (2) 在客户内拥有直接经济利益的实体,并且该实体对客户具有重大影响,在客户内的利益对该实体重要;
- (3) 受到客户直接或间接控制的实体;
- (4) 客户(或受到客户直接或间接控制的实体)拥有其直接经济利益的实体,并且客户能够对该实体施加重大影响,在实体内的经济利益对客户(或受到客户直接或间接控制的实体)重要;
- (5) 与客户处于同一控制下的实体(即“姐妹实体”),并且该姐妹实体和客户对其控制方均重要。

【经济利益】因持有某一实体的股权、债券和其他证券以及其他债务性的工具而拥有的利益,包括为取得这种利益享有的权利和承担的义务。

【直接经济利益】

- (1) 个人或实体直接拥有并控制的经济利益(包括授权他人管理的经济利益);
- (2) 个人或实体通过投资工具拥有的经济利益,并且有能力控制这些投资工具,或影响

其投资决策。

【间接经济利益】指个人或实体通过投资工具拥有的经济利益，但没有能力控制这些投资工具，或影响其投资决策。

【审计项目组】指会计师事务所为执行审计业务成立的项目组。会计师事务所中能够直接影响审计业务结果的其他人员，通常也被视为审计项目组成员。

【项目质量控制复核】指项目组在出具审计报告前，由会计师事务所内部专门机构或人员对项目组作出的重大判断和在编制报告时得出的结论进行客观评价的过程。

【近亲属】包括主要近亲属的其他近亲属。

【主要近亲属】指配偶、父母或子女。

【其他近亲属】指兄弟姐妹、祖父母、外祖父母、孙子女、外孙子女。

【专业服务】注册会计师提供的需要会计或相关技能的服务，包括会计、审计、税务重要工作。

三、注册会计师审计的法律责任

（一）注册会计师审计的法律责任

注册会计师审计的法律责任是指在履行职责过程中，因违约、过失或欺诈而导致委托单位或利益相关人员损失而承担的法律后果。可承担的法律后果包括：民事责任、刑事责任、行政责任。

行政责任是指注册会计师由于行政违法而应承担的法律后果。

民事责任是指对委托人和第三方的赔偿责任。

刑事责任是指会计师事务所或注册会计师由于违反国家法律、法规，情节严重，按照有关法律程序判处一定的徒刑。

（二）会计责任与审计责任

1. 会计责任。根据相关规定，被审计单位负有以下会计责任：建立和健全内部控制制度；保护资产安全和完整；保证提交审计的会计资料真实、合法和完整。

2. 审计责任。审计责任是注册会计师对委托人应尽义务，是审计职业赖以生存和发展的基础。注册会计师应当在审计报告中清楚地表达对会计报表整体的意见，并对出具的审计报告负责。

被审计单位的会计责任和注册会计师的审计责任归属于不同的责任主体，彼此不可替代、减轻或免除。

（三）注册会计师法律责任的成因

1. 被审计单位的责任。

（1）错误、舞弊和违反法规行为；

错误是指会计报表中存在的非故意的错报或漏报。主要包括：原始记录和会计数据的计算、抄写错误；对事实的疏忽和误解；对会计政策的误用。