

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 审计的产生与发展	(1)
第二节 审计的涵义	(4)
第三节 审计主体	(7)
第四节 审计的分类	(9)
第二章 审计准则与审计依据	(13)
第一节 审计准则	(13)
第二节 审计依据	(20)
第三章 注册会计师职业道德和法律责任	(25)
第一节 注册会计师的职业道德	(25)
第二节 注册会计师的法律责任	(29)
第四章 审计目标	(35)
第一节 财务报表审计总体目标与审计工作前提	(35)
第二节 认定与具体审计目标	(39)
第三节 审计过程与审计目标的实现	(44)
第五章 计划审计工作	(48)
第一节 初步业务活动	(48)
第二节 总体审计策略和具体审计计划	(53)
第三节 审计重要性和审计风险	(58)
第六章 审计证据与审计工作底稿	(72)
第一节 审计证据	(73)
第二节 审计取证方法	(82)
第三节 审计工作底稿	(85)
第七章 审计抽样	(94)
第一节 审计抽样概述	(94)
第二节 审计抽样在控制测试中的运用	(104)
第三节 审计抽样在实质性细节测试程序中的运用	(110)
第八章 内部控制及其评审	(116)
第一节 内部控制概述	(116)
第二节 内部控制的测试与评价	(120)
第三节 内部控制审计	(130)
第九章 销售与收款循环审计	(139)
第一节 销售与收款循环概述	(139)
第二节 销售与收款循环内部控制和控制测试	(142)
第三节 营业收入审计	(146)



第四节	应收账款审计	(149)
第五节	其他相关项目审计	(156)
第十章	采购与付款循环审计	(161)
第一节	采购与付款循环概述	(161)
第二节	采购与付款循环内部控制和控制测试	(163)
第三节	应付账款审计	(167)
第四节	固定资产审计	(170)
第五节	其他相关项目审计	(173)
第十一章	生产与存货循环审计	(178)
第一节	生产与存货循环概述	(178)
第二节	生产与存货循环内部控制和控制测试	(180)
第三节	存货审计	(184)
第四节	营业成本审计	(188)
第五节	应付职工薪酬审计	(190)
第六节	其他相关项目审计	(192)
第十二章	投资与筹资循环审计	(199)
第一节	投资与筹资循环概述	(199)
第二节	投资与筹资循环内部控制和控制测试	(201)
第三节	投资相关项目审计	(204)
第四节	借款相关项目审计	(209)
第五节	所有者权益相关账户审计	(211)
第六节	其他相关项目审计	(214)
第十三章	货币资金审计	(218)
第一节	货币资金概述	(218)
第二节	货币资金内部控制和控制测试	(220)
第三节	库存现金审计	(222)
第四节	银行存款审计	(225)
第五节	其他货币资金审计	(229)
第十四章	特殊项目审计	(233)
第一节	期初余额审计	(233)
第二节	会计估计审计	(237)
第三节	关联方审计	(241)
第四节	持续经营假设审计	(244)
第十五章	审计报告	(249)
第一节	审计报告概述	(249)
第二节	审计意见的形成和审计报告的类型	(251)
第三节	审计报告的基本内容	(252)
第四节	非标准审计报告	(254)
参考文献		(266)



第一章 总 论



引导案例

审计风暴

当历史的航船驶入新世纪之交,一个新的词汇——“审计风暴”开始悄然酝酿于中国现代审计史。2003年,审计署推出审计结果公开制度,6月25日,时任审计署审计长李金华提交了一份长达22页的审计报告,首次以空前激烈的言辞点名批评了一大批中央部委,报告中甚至采用了“疏于管理和监督”等严厉的字眼。2004年6月23日,李金华代表国务院向全国人大常委会提交了一份很有分量的审计清单。审计报告中,“揭盖子”占到9成以上篇幅。报告中的18项内容,每一项都足够震撼。人们用“审计风暴”来形容报告所带来的冲击波。李金华也因前后多次公布审计结果中存在的问题,而被誉为“铁面审计长”,并荣获CCTV2004经济年度人物之年度大奖。

2003年至2007年,中国审计机关共审计59.2万个单位;完成了对16.7万人的经济责任审计,增收节支1919亿元;向司法机关移送案件2847件,涉案人员4370人;向纪检监察部门移送事件5509项,涉及人员7672人。“审计风暴”成为审计署成立以来向各级部门出的最重磅“炸弹”,也是李金华向民众交出的一份漂亮答卷。2008年李金华卸任,他给自己多年的审计工作非常谦虚地打了七十分。

目前,审计署每年在全国人大会议上作的审计报告,依然还像一场猛烈的风暴,揭露出不少重大问题,在社会上引起强烈反响。2012年6月,审计署在其网站上公布了2011年绩效报告。2011年,审计署审计(调查)单位673个,查出主要问题金额866.8亿元。其中有93%已经整改。通过审计发现问题并加以整改,为国家增收节支94.6亿元,挽回(避免)损失60.7亿元,促进资金拨付到位3.7亿元。

启示:审计在社会经济生活中发挥着十分重要的作用。但是,提高政府行为的透明度,铲除滋生官僚腐败的土壤,只靠刮一两次“风暴”显然是不够的。只有让审计公开变成一项日常的制度,才能更好地保证公众的知情权,对政府和有关部门进行有效监督,审计工作才能发挥最大的效用。



第一节 审计的产生与发展

一、审计产生与发展的基础

审计,作为一种经济监督活动,自从有了社会经济管理活动,就必然在一定意义上存在了。所不同的是,在社会发展的各个时期,由于生产力发展水平不同,社会经济管理方式不同,审计



的广度、深度和形式也自然各不相同。审计的起源正如会计史学家理查德·布朗的直观描述：“审计的产生可以追溯到比会计产生稍晚的时期……当社会文明发展到某个人托付财产的阶段时，那么对前者的忠诚进行某种检查的合理性就显而易见了。”这里实际隐含了受托经济责任的含义，简言之，所有权和经营管理权的分离就产生了委托和受托的关系——受托经济责任关系。它就是审计产生和发展的客观基础。财产所有者为了实现自身的目标，雇佣人员进行管理，这些管理人或代理人要对委托人承担保管、运用、报告受托资源情况的责任。而为了监督经营者的经济行为和受托经济责任的履行情况，财产所有者就授权或委托专职机构与人员（独立的第三者）代替自己进行监督检查，于是就产生了审计。

在审计实施过程中，财产所有者一般是审计的授权人（委托人），财产的经营管理者是被审计者，专职机构与人员是审计行为的执行者，即审计者。这三个方面的关系人形成的审计关系如图 1-1 所示。

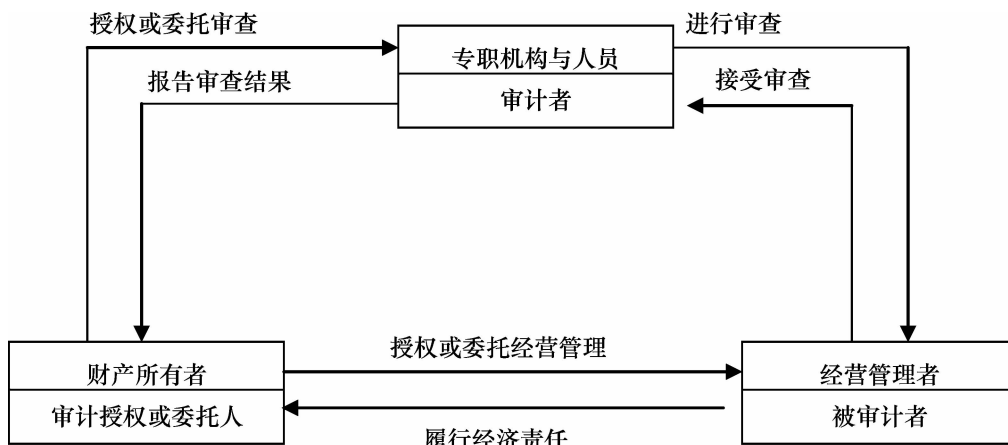


图 1-1 审计关系

可见，审计是社会经济发展到一定阶段的产物，是在财产所有权与经营权相分离所形成的受托责任关系下，基于经济监督的客观需要而产生的。

当社会生产力发展到一定水平，奴隶主国家疆土的扩大与财富的增多，导致了统治者分封王族、功臣和贵族到各地做诸侯，这些诸侯受命于国王，管理国王的土地，并向国王交纳一定的贡赋。这种土地国有制与经营权的分离，也即是国家授权管理的开始，它使国王与各路诸侯之间不仅存在政治依附关系，也出现了经济责任关系，官厅审计工作正是基于这种经济关系而产生的。

社会审计最早产生于合伙制企业出现之后。因为企业合伙人授权或委托部分合资者经营管理企业，并需要监督检查经营管理者履行合伙契约的情况，同时，要得到参加经营管理的合伙人的认可。正因为企业的所有权与管理权有了一定程度的分离，而需要委托第三者审查，所以就导致了中介组织审计的诞生。当企业生产规模进一步发展以后，股份有限公司的企业组织开始出现，生产资料的所有者和经营者得到了进一步分离，企业授权管理的范围更加扩大，股东与债权人为了维护自身的经济利益，公司经营管理者为了维护自己的信誉，均需要委托第三者对企业财务状况及有关经济活动进行审计，这更加促进了中介组织审计的飞速发展。

由于科学技术的进步，不仅使企业、事业单位及行政管理机关的规模有了扩大，业务范围更



加广泛,也导致了授权管理方法的普遍使用,及授权层次的增加和授权范围的扩大。这样,部门和单位的最高管理当局就有必要对其下属各层次管理者履行职责的情况进行监督检查,部门和单位的内部审计也就因此而产生。

二、我国审计的产生与发展

我国审计的产生与发展经历了一个漫长的过程,大体可分为六个阶段:西周初期初步形成阶段;秦汉时期最终确立阶段;隋唐至宋日臻健全阶段;元明清停滞不前阶段;中华民国不断演进阶段;新中国振兴阶段。

早在西周,我国就有了审计的萌芽。当时朝廷在天官之下设有“小宰”一职,小宰之下设有“宰夫”,负责对各级官府财物收支进行稽查,有“考其出入,而定刑赏”的职权,监视群吏执行朝法。“宰夫”标志着我国政府审计的产生。

秦汉时期,是我国国家审计初步确立阶段,其标志是“上计”制度的建立和日趋完善。所谓“上计”制度,就是皇帝亲自听取和审核各级地方官吏的财政会计报告,以确定赏罚的制度。秦还设御史大夫,掌管国家政治经济监察大权,三十六郡设监察御史,形成全国性的监察系统。汉承秦制,仍由御史大夫掌管审计监督大权。

隋唐至宋时代,是封建经济的鼎盛时期,我国审计也进入日臻完善的阶段。隋刑部下设比部,使审计成为国家司法监督部门的组成部分。唐除设比部外,还将稽查职能划归御史台,使比部和最高监察机关配合。宋设“审计院”,成为中国“审计”一词最早的来源。这一时期,不仅有独立行使经济监察职权的专门审计机构,如比部、审计院等,同时也出现了较为完善的监察制度和专职经济监察人员。

元明清三代,封建经济渐趋衰败,与此相适应,国家审计也逐步衰退,专门的审计机构撤销了,户部自己行使“审计”权力,审计监督流于形式。这一时期审计停滞不前。

中华民国时期,封建帝制被推翻,审计进入了近代演进时期。1912年北洋政府在国务院设立审计处,1914年颁布了《审计法》,这是我国历史上第一部审计法典。1928年国民政府成立审计院,后改为审计部,隶属监察院,并引进了西方的审计制度,形成了比较完整的国家审计体系。与此同时,我国资本主义工商业有所发展,注册会计师审计(民间审计)应运而生。1918年北洋政府颁布了我国第一部注册会计师法规——《会计师暂行章程》。著名会计学家谢霖先生成为我国第一位注册会计师,他创办了中国第一家会计师事务所“正则会计师事务所”,随后在一些大城市中相继成立了会计师事务所,注册会计师审计得到了发展。但在半封建半殖民地的旧中国,终因政治动荡,经济发展缓慢,审计工作没有长足的发展。

中华人民共和国成立以后,国家没有设置独立的审计机构。二十世纪八十年代以后,为适应改革开放和经济建设的需要,我国全面开展审计工作。在1980年恢复重建注册会计师制度,1981年“上海会计师事务所”成立;1986年《注册会计师条例》的发布,成为我国注册会计师制度步入法制化道路的重要标志;1988年中国注册会计师协会成立;1993年发布了《注册会计师法》,2012年,财政部会同有关部门起草了《中华人民共和国注册会计师法(修正案)(征求意见稿)》。1995年12月25日财政部发布《独立审计基本准则》。2006年2月15日,财政部发布了39项企业会计准则和48项注册会计师审计准则,标志着适应我国市场经济发展要求、与国际惯例趋同的企业会计准则体系和注册会计师审计准则体系正式建立。2010年,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,中



国注册会计师协会修订了《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,自 2012 年 1 月 1 日起施行。与此同时,我国把建立政府审计机构、实行审计监督载入我国 1982 年修改的《宪法》;1983 年成立了我国国家审计的最高机关——审计署,在地方设置各级审计机关;1985 年发布了《国务院关于审计工作的暂行规定》;1988 年颁发了《中华人民共和国审计条例》;1994 年发布了《中华人民共和国审计法》,并于 2006 年作较大修订,从法律上进一步确立了国家审计的地位。2010 年 2 月 2 日国务院第 100 次常务会议修订通过了《中华人民共和国审计法实施条例》,新条例自 2010 年 5 月 1 日起施行。2010 年 9 月 8 日,审计署公布了新修订的《中华人民共和国国家审计准则》,新的审计准则将于 2011 年 1 月 1 日起施行。为加强部门、单位内部经济监督和管理,我国于 1984 年在部门、单位内部成立了审计机构,实行内部审计监督制度。1985 年、1995 年、2003 年先后几次发布了《审计署关于内部审计工作的规定》,规范了我国内部审计工作,建立健全了内部审计制度。为了适应内部审计发展和转型的需要,2009 年 8 月,中国内部审计协会组建了内部审计准则修订小组,启动了对内部审计基本准则、内部审计人员职业道德规范和 29 个具体准则的梳理和修订工作,于 2010 年 11 月完成了修订稿。财务审计已经逐步成为企事业单位日常性、基础性的工作,普遍加大了经济责任审计力度,积极开展了专项审计、工程项目审计、物资采购审计等形式内容各异的经济效益审计,探索开展了企业内部控制有效性审计,加快了内部审计信息化建设。

至此,我国形成了政府审计、注册会计师审计和内部审计三位一体的审计监督体系,三者各司其职,在各自的领域实施审计,审计工作进入了振兴时期。审计监督体系的构建和完善对我国的经济体制改革乃至整个国民经济的发展都起到了良好的促进作用。

从审计的产生与发展历程中我们可以看到:审计的产生与发展与经济环境密切相关,经济越发展,审计越重要。现代科学技术为现代审计的发展提供了方法和手段。这不但表现为审计领域的不断扩展,而且更重要的是审计方法的不断发展。同时,在审计过程中,运用系统论、信息论、控制论等原理对审计事项进行总体的全面验证和综合分析,使审计结论朝着更加精确、可靠和卓有成效的方向发展。特别是计算机应用于管理和会计系统,使传统的手工数据处理系统转变为电算化处理系统后,审计的对象发生了重大变化,对电子数据处理系统的审计方法的研究,形成了一门与会计、审计和计算机交叉的边缘学科——电子数据处理系统审计。随着网络技术在社会经济生活中的广泛运用,网络审计和即时审计也应运而生。

第二节 审计的涵义

审计作为一种监督机制,其实践活动历史悠久,但人们对审计的定义却众说纷纭。公认具有代表性且被广泛引用的是美国会计学会 1972 年在其颁布的《基本审计概念公告》中给出的审计定义,即“审计是指为了查明有关经济活动和经济现象的认定与所制定标准之间的一致程度,而客观地收集和评估证据,并将结果传递给有利害关系的使用者的系统过程”。

我们认为:审计是指由独立的专门机构和人员,接受委托或根据授权,依法对国家行政、事业单位和企业单位及其他组织的会计报表和其他资料及其所反映的财政、财务收支及有关经济活动的真实性、合法性、效益性进行审查并发表意见的过程。

审计的涵义可以从审计特征、审计职能、审计作用、审计主体、审计对象几个方面来理解。



一、审计的特征

根据审计的概念,可以概括出审计的两个基本特征:独立性和权威性。

(一) 独立性

审计的独立性是保证审计工作顺利进行的必要条件。审计的独立性体现在审计关系之中。审计关系必须由委托审计者、审计者和被审计者三方构成,缺少任何一方,独立的、客观公正的审计将不复存在。这是由财产所有权与经营管理权相分离决定的。财产所有者对企业拥有所有权但不亲自参加经营管理,为了保护自身的利益,财产所有者迫切希望了解与自己有经济联系的经济组织的财务收支和经济状况,这就需要对负有受托经济责任的经营管理者进行审查,而这种审查只有由独立于他们之外的第三者进行,才能得到正确、公允、可靠的结果。审计主体的独立性主要表现在组织上的独立性、人员上的独立性、工作上的独立性和经济上的独立性。审计人员执行审计业务,应当保持应有的独立性,并避免对独立性可能造成损害的各种情形。

(二) 权威性

审计的权威性是审计组织的工作过程具有法律保障,且审计结果具有法律效力的特征。审计监督的权威性表现在三个方面:一是审计组织是根据宪法规定建立,宪法对审计组织赋予了依照法律独立行使审计监督的权力;二是审计组织按照授权人的委托依法行使职权时,有权要求被审计人提供有关资料,政府审计机关还有权追究违法乱纪的原因和经济责任等;三是审计组织出具的审计报告具有法律效力,政府审计机关的审计决定,还可以依法定性、处理和处罚。

二、审计的职能

审计具有经济监督、经济评价和经济鉴证的职能。

(一) 经济监督

审计的经济监督职能指的是,通过审计,监察和督促被审计单位的经济活动在规定的范围内,在正常的轨道上进行。审计工作的核心是审核检查,通过审计,了解被审计单位经济活动的真相,然后衡之以一定的标准,就能作出被审计单位经济活动是否合法、合规的结论,就能促使被审计单位的经济活动在国家允许的范围内进行。

(二) 经济评价

审计的经济评价职能指的是,通过审核检查,评价被审计单位的经营决策、计划和方案等是否先进,内部控制系统是否健全,是否切实执行,财政财务收支是否按照计划、预算和有关规定执行,各项资金的使用是否合理、有效,经济效益是否较优,会计资料是否真实、正确等。

(三) 经济鉴证

审计的经济鉴证职能指的是,通过鉴别被审计单位经济活动和有关资料的性质,然后作出书面证明。注册会计师审计是体现审计鉴证职能最典型的例子。例如,会计师事务所受中外合资经营企业的委托,对投入资本进行验资后出具验资报告;对年度报告审查后出具查账报告;对解散清算事项进行审核后出具清算报告等,都具有经济鉴证的职能。再如,政府审计机关对厂长(经理)的离任经济责任审计;对承包经营的经济责任审计;以及对国家利用国际金融组织的贷款项目;联合国专门机构援建项目的审计,也都有属于审计鉴证的范围。



需要指出的是,审计的职能客观地存在于审计之中,但审计职能并非一成不变。随着社会经济的发展,审计的职能可以逐步被人们所发现、所认识。

三、审计的作用

审计的作用是指在审计实践中履行审计职能所产生的客观影响。审计的作用是由审计的职能所决定的。

(一) 制约作用

制约作用是指审计工作在执行批判性的监督活动中,通过监督、鉴证和评价,来制约经济活动中的各种消极因素,有助于受托经济责任者正确履行经济责任和保证社会的健康发展。

(二) 促进作用

促进作用是指审计在执行指导性的监督活动中,通过监督、鉴证和评价,对被审计单位存在的问题提出改进的建议与意见,从而使其经营管理水平与状况得到改善与提高。

四、审计主体

审计主体,是指审计行为的执行者,即审计机构和审计人员,为审计第一关系人。审计主体包括审计组织和审计人员。审计组织一般分为三类:政府审计组织、注册会计师审计组织和内部审计组织。相应地,审计人员也分为三类,即政府审计人员、注册会计师审计人员(以下均简称为注册会计师)和内部审计人员。

关于审计主体相关知识,我们将在第三节详细介绍。

五、审计对象

审计对象是指审计监督的客体,即审计监督的内容和范围的概括。审计对象可以概括为被审计单位的财务收支及其经营管理活动,主要包括两个方面的内容:(1)被审计单位的财务收支及其有关的经营管理活动;(2)被审计单位的财务报表和其他有关资料。

(一) 政府审计对象

根据我国《宪法》第 91 条和第 109 条的规定精神,以及《中华人民共和国审计法》的具体规定,我国政府审计对象的实体即被审计单位是指所有作为会计单位的中央和地方的各级财政部门、中央银行和国有金融机构、行政机关、国家的事业组织、国有企业、基本建设单位等。审计对象的主要内容包括上述部门的财政预算、信贷、财务收支(资产、负债、损益)和决算,以及与财政财务收支有关的经济活动及其经济效益。

(二) 注册会计师审计对象

根据《中华人民共和国注册会计师法》及有关规章的规定,我国注册会计师审计的对象主要是注册会计师审计组织,接受政府审计机关、企事业单位和个人的委托,可承办财务收支的审计查证事项、经济案件的鉴定事项、注册资金的验证和年检,以及会计、财务、税务和经济管理的咨询服务等。

(三) 内部审计对象

根据《审计署关于内部审计工作的规定》,我国内部审计的对象是本部门、本单位及其所属



单位的会计账目、相关资产,以及所反映的财政收支和财务收支活动。同时还包括本部门、本单位与境内外经济组织兴办合资、合作经营企业以及合作项目等的合同执行情况,投入资金、财产的经营状况及其效益。

第三节 审计主体

一、政府审计组织和人员

政府审计也称作国家审计,是由政府审计机关代表政府依法进行的审计。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。目前世界各国政府审计组织因领导关系不同而大体分为三种类型:(1)由议会直接领导并对议会负责;(2)在政府内建立审计机构并对政府负责,政府则对议会负责;(3)由财政部门领导,在财政部门内部设审计机构兼管财政监督,实行财政、审计合一制度。我国的国家审计机关属于行政模式,由政府领导,分中央与地方两个层次。

1. 国家最高审计机关——审计署,隶属于国务院,受国务院领导。它负责组织领导全国的审计工作,对国务院各部门和地方各级政府的财政收支、国家金融机构和企事业单位的财务收支进行审计监督。

2. 地方审计机关。受双重领导,在业务上受上一级审计机关的领导,在其他方面受本级人民政府的领导。它负责本级审计机关范围内的审计事项,对上级审计机关和本级人民政府负责并报告工作。

我国政府审计人员属于国家公务人员,且单独设置专业技术职称:高级审计师、审计师、助理审计师,通过全国统一的职称考试获得。

二、注册会计师审计组织和人员

注册会计师审计也称作民间审计或社会审计。注册会计师审计组织是指由具有一定资格的专业人员组成,从事审计、咨询等业务的审计组织。注册会计师依法承办业务的机构是会计师事务所。我国会计师事务所主要为有限责任会计师事务所和合伙会计师事务所两种形式。2010年7月,财政部、国家工商行政管理总局联合发布了《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》。该暂行规定指出:采用特殊普通合伙组织形式的会计师事务所,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故意或者非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。

根据《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。此外,注册会计师还根据委托人的委托,从事审阅业务、其他鉴证业务和相关服务业务。其中审计业务是注册会计师的核心业务,而审计、审阅和其他鉴证业务一般合称鉴证业务。

1. 审计业务。是指注册会计师执行历史财务信息的审计业务。具体包括审计企业财务报表,出具审计报告;验证企业资本,出具验资报告;办理企业合并、分立、清算事宜中的审计业务,出具有关报告;办理法律、行政法规规定的其他审计业务,出具相应的审计报告等。



2. 审阅业务。是指注册会计师执行历史财务信息的审阅业务,如财务报表审阅等。相对审计而言,审阅程序简单,保证程度有限,审阅成本也低。

3. 其他鉴证业务。是指除历史财务信息审计和审阅业务之外的鉴证业务。如预测性财务信息审核、系统鉴证等,这些鉴证业务可以增强使用者的信任程度。

4. 相关服务业务。相关服务是指注册会计师执行除鉴证业务之外的其他相关服务业务。包括对财务信息执行商定程序、代编财务信息、税务服务、管理咨询以及会计服务等。

我国社会审计人员主要是注册会计师,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。

三、内部审计组织和人员

内部审计组织也称内部审计机构,是指本部门或本单位内部建立的审计机构。内部审计机构的设置主要有以下几种形式:(1)受本单位总会计师或主管财务的副总裁领导。(2)受本单位总裁或总经理领导。(3)受本单位董事会领导或审计委员会领导。从审计的独立性和有效性来看,领导层次越高,内部审计工作就越有成效。相对外部审计而言,内部审计的独立性较弱。

在我国,内部审计的从业人员要取得岗位资格证书。资格证书的取得采取资格认证和考试两种办法。凡具备下列条件之一者,可通过认证发给资格证书:(1)具有审计、会计、经济及相关专业中级或中级以上专业技术职称的人员。(2)具有国际注册内部审计师证书的人员。(3)具有注册会计师、造价工程师、资产评估师等相关执业证书的人员。(4)审计、会计及相关专业本科以上学历工作满两年以上,以及大专学历工作满4年以上的人员。不具备上述条件者,须参加中国内部审计协会统一组织的资格考试,考试合格者发给资格证书。资格证书考试内容有:内部审计原理与技术;有关法律法规与内部审计准则;计算机基础知识与应用。

世界上主要审计师的称谓与资格取得条件见表1-1。

表 1-1 世界上主要审计师的称谓与资格取得条件

序号	资格名称	所属协会	资格取得的条件
1	CCPA(中国注册会计师)	中国注册会计师协会	考试划分为专业阶段和综合阶段。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规范。专业阶段考试设《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个科目。综合阶段主要测试考生是否具备在职业环境中运用专业知识,保持职业价值观、职业道德与态度,有效解决实务问题的能力。职业能力综合测试由两张试卷组成:以鉴证业务为核心的试卷一;以技术咨询和业务分析为核心的试卷二。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两年以上的,可以向省、自治区、直辖市注册会计师协会申请注册。



序号	资格名称	所属协会	资格取得的条件
2	ACCA(特许公认会计师)	英国特许公认会计师公会	循序渐进地分三个阶段通过主要包括会计、高级会计、审计、公司法、税法、财务管理、高级财务管理、管理会计、管理学和管理信息系统等 14 门专业课程的考试,且必须在财务会计、财务管理、管理、税务和审计等相关领域内取得三年工作经验,并符合 ACCA 会员资格要求达到的能力和素质方面的最低要求。三年工作经验可以在考试前、考试期间和考试后取得。
3	CIA(国际内部审计师)	国际内部审计师协会	所有考试科目全部合格,具有两年以上(含两年)审计、会计工作及相关工作经验,即可获得 CIA 资格。
4	CGA(加拿大注册会计师)	加拿大注册会计师协会	在考试期限规定的六年内学员获得了学士或学士以上学位;通过全部 CGA 考试;有两年或两年以上会计相关工作经验,就可获取 CGA 资格。
5	CPAA(澳大利亚注册会计师)	澳洲会计师公会	申请成为 CPA 协会的会员,并在一年内参加会员指南系列研讨会;参加 CPA 课程并通过 6 个分项的考试;具备三年以上的接受指导的行业工作经验。
6	ACA(英格兰皇家特许会计师)	英格兰及威尔士特许会计师协会	具有一定资格的人员与具有培训资格的机构签订三年的工作培训合同,成为英格兰及威尔士特许会计师协会的注册学生。在合同期内完成以工作为基础的学习要求和道德教育培训要求,同时获得专业工作经验和技术,并通过协会的两个阶段的全部考试后,即可申请成为协会会员,获得 ACA 资格。
7	日本公认会计师	日本公认会计师协会	通过 2 次共 14 门考试,在第一次考试前后积累两年经验,并参加日本公认会计师协会提供的三年执业会计师教育课程学习。

第四节 审计的分类

一、审计的基本分类

(一)按审计主体分类

1. 政府审计

政府审计又称国家审计,是指由政府审计机关代表政府依法对各级政府及其部门、国有企业的财政、财务收支及公共资金的收支与运用情况所实施的审计。其突出特点表现为审计的法定权威性和强制性。

2. 注册会计师审计

注册会计师审计又称独立审计或民间审计,是指由注册会计师及会计师事务所接受委托依法对委托人指定的被审计单位进行的审计。委托审计是注册会计师审计的显著特点,其审计意见具有法律效力和鉴证的作用。



3. 内部审计

内部审计是指由组织内部独立的审计机构对本单位及其所属单位的经营活动的真实性、合法性和效益性及内部控制的健全性与有效性进行审查和评价的一种监督活动。

与内部审计不同,政府审计和注册会计师审计均是外部审计。

政府审计、内部审计以及注册会计师审计的区别见表 1-2。

表 1-2 政府审计、内部审计以及注册会计师审计的对比

种类	审计主体	审计对象	审计目标	监督性质	方式	独立性	经费或收入来源	遵循的准则
政府审计	政府审计机关和审计人员	政府及其部门的财政收支及公共资金的收支、运用情况	对单位的财政收支或者财务收支的真实、合法和效益依法进行审计	行政监督	强制执行	单向	经费列入预算,由本级人民政府予以保证	《审计法》和国家审计准则
内部审计	各部门、各单位内设的审计部门和内部审计人员	本单位的财务收支及经营管理活动	对组织内部的经营活动和内部控制的适当性、合法性和有效性进行审计	内部监督	自行安排	相对	无偿	内部审计准则
注册会计师审计	注册会计师、会计师事务所	所有的营利性或非营利性企业	对会计报表的合法性和公允性依法进行审计	社会监督	受托审计	双向	审计收入来源于客户	《注册会计师法》和注册会计师审计准则

(二)按审计的目的与内容分类

1. 财政财务审计

财政财务审计是指以被审计单位的财政收支或财务收支为审计内容,以查证财政财务收支是否合法、相关的会计记录是否真实正确为目的而进行的审计。

2. 经济效益审计

经济效益审计是针对被审计单位的经营活动和管理活动实施的审计,其目的是为了进一步协调管理职能,提高生产经营活动的经济效益,并不断加强和完善内部控制。

3. 财经法纪审计

财经法纪审计是指以被审计单位严重违纪违法行为为审查内容,以保障国家与集体财产的安全完整、维护国家与集体的经济利益、保证国家财经法纪的贯彻执行为目的而进行的审计。

(三)按审计技术模式分类

1. 账项基础审计

账项基础审计是指顺着或逆着会计报表的生成过程,通过对会计账簿和凭证进行详细审阅,对会计账表之间的勾稽关系进行逐一核实,来检查是否存在会计舞弊行为或技术性措施。适合专门的舞弊审计采用。

2. 制度基础审计

制度基础审计是从对被审计单位内部控制系统的测试和评价出发,当评价结果表明被审单



位的内部控制系统健全且运行有效、值得信赖时,可以在随后对报表项目的实质性测试工作中仅抽取小部分样本进行审查;相反,则需扩大实质性测试的范围。该审计模式能够提高审计的效率,并保证抽样审计的质量。

3. 风险基础审计

风险基础审计是从对被审单位委托审计的动机、经营环境、财务状况等方面进行全面的风险评估出发,利用审计风险模型,规划审计工作,积极运用分析性复核,力争将审计风险控制在可以接受的水平上。该审计模式代表了现代审计发展的方向。

随着信息技术的发展,其对审计产生很大的影响。信息技术是指利用电子计算机和现代通信手段实现获取信息、传递信息、存储信息、处理信息、显示信息、分配信息等的相关技术。伴随着会计信息化的成熟,以 ERP 为代表的企业信息系统的集成度逐渐开始兴起。这时的企业信息系统已不仅仅是一个孤立的系统,而是集财务、人事、供销、生为为一体的综合系统,财务信息只是这个系统所处理信息的一部分,因此,审计人员必须在规划和执行审计工作时对企业信息技术进行全面考虑。

二、审计的其他分类

(一)按审计实施的时间分类

1. 事前审计

事前审计是指在经济活动开始以前实施的审计,如决策可行性审计。

2. 事中审计

事中审计是指在经济活动正在进行中实施的审计,如期中审计。

3. 事后审计

事后审计是指在经济活动结束后实施的审计,如财务报表审计。

(二)按审计的间隔周期分类

1. 定期审计

定期审计是指审计组织按照预先规定的时间进行的审计。

2. 不定期审计

不定期审计一般都是由于特殊需要或临时任务而进行的审计。如发现某部门或单位有违反财经法纪行为而对其实施的专案审查,就属不定期审计。

(三)按审计的范围分类

1. 全面审计

全面审计是指对被审计单位一定时期的财政、财务收支及其经济活动的各个方面及其资料进行的审计。

2. 局部审计

局部审计是指针对被审计单位部分经济活动、财务收支、部分资料进行的审计。比如对某企业的长期借款的审计。

3. 专项审计

专项审计是指对被审计单位某一特定项目所进行的审计,比如对国债资金使用的审计。



(四)按审计的执行地点分类

1. 就地审计

就地审计是指由审计人员直接到达被审计单位进行的现场审计。

2. 报送审计

报送审计是指由被审计单位将有关资料送达审计组织而进行的审计。

(五)按审计是否具有强制性分类

1. 强制审计

强制审计是指审计机关根据法律规定行使的审查权而进行的审计。政府审计即属于强制性审计。

2. 委托审计

委托审计是指审计机构接受委托人的委托,对被审计单位进行的审计,一般适用于注册会计师审计。

随着社会主义市场经济的不断繁荣发展和科学技术水平的不断提高,审计的种类与形式也将日益繁多。



思考与实训

一、拓展思考题

1. 什么是审计? 审计就是查账吗? 请谈谈你的认识
2. 按照审计主体、内容和目的分别可以将审计分成哪些类别?
3. 简述注册会计师审计的业务范围。
4. 请说明注册会计师审计、政府审计和内部审计之间有哪些主要区别?

二、综合题

国际四大会计师事务所分别为德勤(Deloitte Totche)、普华永道(Price Water House Coopers)、安永(Ernst & Young)、毕马威(KPMG)。请查找并阅读国际“四大”会计师事务所的相关信息,回答:

1. 列举国际“四大”会计师事务所的优势。
2. 从国际“四大”会计师事务所发展轨迹分析我国会计师事务所发展中存在的问题。



第二章 审计准则与审计依据



引导案例

A 股史上最大的索赔案

云南绿大地生物科技股份有限公司始建于1996年,2001年完成股份制改造,2007年12月公开发行股票并在深圳证券交易所的中小板挂牌上市,成为A股唯一一个园林行业的上市公司。公司的主营业务为绿化工程设计及施工,绿化苗木种植及销售,是国内领先的特色苗木生产企业。然而,绿大地从2008年10月到2010年12月两换财务总监、三换会计师事务所,2009年度业绩预告和会计报告五度反复。变了五次“戏法”后,绿大地2009年的净利润从最初的盈利1.04亿元变为最终的亏损1.5亿。其2010年年报和2011年年报分别收到了保留意见审计报告和无法表示意见的审计报告。2010年3月17日,绿大地因严重违规披露被证监会立案调查,高管被捕。2011年5月4日,绿大地被带帽“*ST”。绿大地利用生物资产估值的难以取证的特性进行财务造假,成为A股史上最大的索赔案,面临着25亿巨额索赔。

在绿大地欺诈上市过程中,曾在鹏程会计师事务所任职,后又在四川华源会计师事务所任所长的庞某充当了“军师”作用,其注册的华源事务所规模不大,并且不具有证券资格,即不能审计上市公司,于是他拉老东家深圳鹏城事务所给绿大地做上市审计。这其中,庞某扮演着一个“双面人”的角色:一边以上市顾问的身份指导公司造假,一边作为审计负责人进行现场审计工作,供会计师事务所制作报表。身为注册会计师,专业知识没用到正道上,最终沦为阶下囚。

启示:绿大地在其经营过程中利用生物资产的特性虚报资产、虚增收入、玩弄现金流等造假手段创造了一个生物科技的神话,给广大股民带来了巨大的损失。与其合作的鹏程会计师事务所、四川华源会计师事务所在这场造假骗局中起到了推波助澜的作用,注册会计师在审计工作中没有按照审计准则的要求去执业,没有获取充分、适当的审计证据,甚至合伙粉饰会计报告,以帮助达到造假的目的,最终都会受到相应的处罚。



第一节 审计准则

一、审计准则的含义及作用

(一) 审计准则的含义

审计准则,又称审计标准,或执业标准,是审计人员实施审计工作时应遵循的行为规范,是衡量审计工作质量的标准。审计准则既是对审计主体的要求,也是对审计机构和审计人员自身



素质及其工作质量的要求。可以从以下几点来理解审计准则的含义。

1. 审计准则是出于审计自身的需要和社会公众的需要而产生和发展的。
2. 审计准则是由政府审计机关或会计师职业团体制定的具有权威性的专业文件。
3. 审计准则是审计实践经验的总结,它的完善程度同样反映出审计的发展水平。审计准则是从理论上对审计实践的总结,是审计理论的重要组成部分。反映了审计工作的客观规律和基本要求;同时,它又反过来指导审计实践,成为审计工作的原则和标准。
4. 审计准则是对审计组织、审计人员,即审计主体提出的规范和要求。它对审计主体的素质和专业资格作出了明确的规定,并对审计主体的审计行为予以规范和指导。
5. 审计准则规定了审计工作质量的要求,既是控制和评价审计工作质量的依据,也是控制审计风险的必要。

(二) 审计准则的特性

审计准则的特性是具有权威性、规范性、可接受性、可操作性和相对稳定性。

1. 审计准则的权威性是指审计准则对审计人员行为具有普遍的约束力。审计人员必须按照审计准则的规定和要求进行审计工作,如有违反,就有可能承担相应的民事责任,甚至是刑事责任。审计准则的权威性,一是来源于审计准则的科学性,它不仅来源于审计实践,而且是整个审计职业公认的惯例;二是来源于审计职业界权威机构或政府机构对它的审定、完善、颁布和监督实施。

2. 审计准则的规范性。首先,审计准则本身就属于审计规范的范畴,它是审计规范体系的具体规划;其次,审计准则本身具有统一性、条理性及准确性。

3. 审计准则的可接受性是指审计准则应当为审计主体、审计客体和社会公众所接受。对于审计主体而言,审计准则集审计公众实施规则、实际操作程序和惯例于一体,是保证审计资料的技术性指导。就审计客体和社会公众而言,审计准则有助于他们了解审计人员如何进行审计,出具什么样的审计结论,在什么样的情况下应当承担什么样的责任。如果审计准则不能被他们所接受,即说明审计准则没有客观地反映他们对审计工作的基本要求,审计工作不能被他们了解,最终会导致审计准则不可能成为审计人员自我保护的措施。

4. 审计准则的可操作性表现在审计准则可以直接用来指导审计实践。在审计理论和审计实践之间,审计准则起到了桥梁的作用。审计理论只有通过审计准则才能指导审计实践;而审计实践只有先归纳总结为审计准则,才能上升为审计理论。

5. 审计准则的相对稳定性是指审计准则一旦确定和发布,就不能轻易改动,要保持一个相对稳定的时期,用以指导审计工作的执行。但是随着社会关系的变化,科学技术的发展和审计环境的改变,都会引起审计事项、审计方法的变化和发展,都会对审计工作提出更高的要求,作为审计工作规范的准则,也势必要作出相应的调整。审计准则应当随着审计事业的发展而得到不断地完善。

(三) 审计准则的作用

审计准则的制订与实施,使注册会计师在执业过程中有了工作规范和指南,对审计质量的提高和整个审计事业的发展起着积极的促进作用。

1. 实施审计准则可以提高审计工作质量。审计准则中规定了审计人员的任职条件及其在



执业时应保持的态度,审计工作的基本程序和方法以及审计报告的撰写方式和要求等,这就促使审计人员谨慎工作,依照准则办事,有助于提高审计工作质量。

2. 实施审计准则可以赢得社会公众的信任。审计准则是权威性的审计工作专业标准,人们对审计准则是信赖的。只要审计工作是按审计准则进行的,审计工作质量就有了保障,审计结论就会是可靠的,就能取信于经济利益各方,比如向委托单位的股东、债权人、未来投资者、银行、税务部门等有关方面表明审计工作达到了规定的质量标准。

3. 实施审计准则可以维护审计组织和人员的合法权益。审计准则规定了审计人员的职责范围,审计人员按照准则谨慎办事,就算尽到了职责。当审计委托人与审计人员就审计意见和审计结论发生纠纷,审计组织与审计人员受到不公正的指责和控告时,就可以援引审计准则来证明自己的意见是对的,从而免除这种指责和控告,维护自己的合法权益。

4. 实施审计准则可以促进国际审计经验交流。审计准则是审计实践经验的总结和升华,已成为审计理论的一个重要组成部分。目前,各国都很重视审计准则的研究,国际间的相互交流是发展与完善审计准则的重要途径。实施审计准则,既促进了审计科研的发展,也有利于审计事业的国际化。

二、我国审计准则的体系

我国审计准则体系包括政府审计准则、内部审计准则和注册会计师执业准则。

(一) 政府审计准则

中国政府审计准则的研究和制订,始于 20 世纪 90 年代。1996 年审计署发布了 38 个审计规范,2000 年审计署修订、发布了《中华人民共和国国家审计基本准则》和一系列通用审计准则、专业审计准则,2004 年审计署颁布了《审计机关审计项目质量控制办法(试行)》。这一时期,政府审计准则从内容上看分为基本准则、通用审计准则和专业审计准则、审计指南三个层次。

2010 年 9 月,审计署公布新修订的《中华人民共和国国家审计准则》。修订后的《中华人民共和国国家审计准则》包括总则、审计机关和审计人员、审计计划、审计实施、审计报告、审计质量控制和责任、附则,共七章。修订后的国家审计准则于 2011 年 1 月 1 日起施行。

此次修订,将原有国家审计基本准则和通用审计准则规范的内容统一纳入国家审计准则,形成一个完整单一的国家审计准则。并在国家审计准则下研究开发国家审计指南,进一步细化相关审计业务操作的具体要求。

(二) 内部审计准则

内部审计准则是有关规范内部审计工作,提高内部审计工作的质量和效率,促进内部审计发展的准则。内部审计准则由内部审计基本准则、内部审计具体准则、内部审计实务指南三个层次组成。

(三) 注册会计师执业准则

注册会计师执业准则,是用来规范注册会计师执行审计业务,获取审计证据,形成审计结论,出具审计报告的专业标准。随着市场经济的发展,根据《中华人民共和国注册会计师法》的有关规定,1995 年我国颁布了《中国注册会计师独立审计准则》。经过十几年的建设,2006 年 2



月 15 日财政部发布了 48 项《中国注册会计师执业准则》，并于 2007 年 1 月 1 日起在所有会计师事务所施行。这些准则的发布标志着我国已建立起一套适应社会主义市场经济发展要求，顺应国际趋同大势的中国注册会计师执业准则体系。2009 年，根据国际审计准则明晰项目，又启动了对 38 项审计准则的修订，2010 年 11 月正式发布，并自 2012 年 1 月 1 日起施行。这次修订充分借鉴国际审计准则最新成果，修订后的中国注册会计师审计准则将实现与国际审计准则的持续全面趋同。

三、注册会计师执业准则体系

中国注册会计师执业准则体系包括注册会计师业务准则和会计师事务所质量控制准则。注册会计师执业准则体系如图 2-1 所示。

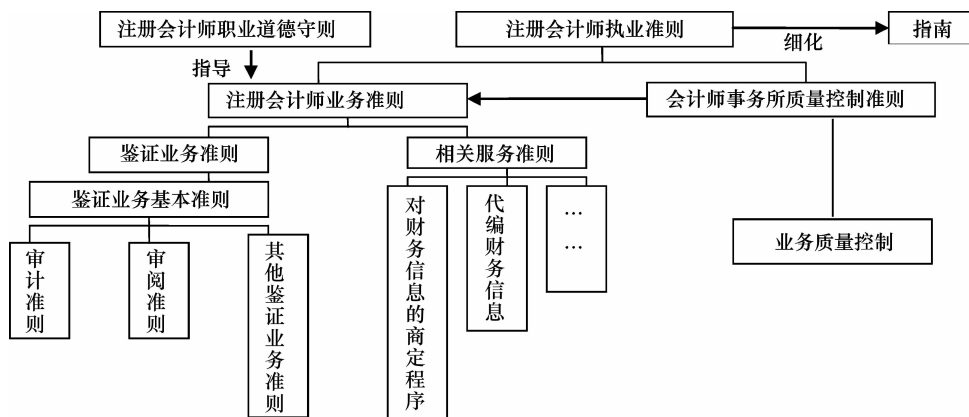


图 2-1 注册会计师执业准则体系

(一) 注册会计师业务准则

注册会计师业务准则是注册会计师执行各类业务所应遵循的行业标准。

1. 注册会计师鉴证业务准则

注册会计师鉴证业务准则分为两个层次：

第一层次是起统领作用的鉴证业务基本准则，是为了规范注册会计师执行鉴证业务。

第二层次分为审计准则、审阅准则和其他鉴证业务准则。

(1) 注册会计师鉴证业务基本准则

所谓鉴证业务，是指注册会计师对鉴证对象信息提出结论，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。在接受委托前，注册会计师应初步了解业务环境，考虑承接该业务是否符合独立性和专业胜任能力等相关职业道德要求。考虑拟承接的业务是否具备下列所有特征：鉴证对象适当；使用的标准适当且预期使用者能够获取该标准；注册会计师能够获取充分、适当的证据以支持其结论；注册会计师的结论以书面报告形式表述，且表述形式与所提供的保证程度相适应；该业务具有合理的目的。鉴证业务按照保证程度分为合理保证的鉴证业务与有限保证的鉴证业务；按照预期使用者获取鉴证对象信息的方式不同分为基于责任方认定的业务和直接报告业务。



鉴证业务要素,是指鉴证业务的三方关系、鉴证对象、标准、证据和鉴证报告。

①三方关系。三方关系分别是注册会计师、责任方和预期使用者。是否存在三方关系人是判断某项业务是否属于鉴证业务的重要标准之一。如果某项业务不存在除责任方之外的其他预期使用者,那么该业务不构成一项鉴证业务。鉴证业务还会涉及委托人,但委托人不是单独存在的一方,委托人通常是预期使用者之一,委托人也可能由责任方担任。

注册会计师。注册会计师是指取得注册会计师证书并在会计师事务所执业的人员,有时也指其所在的会计师事务所。注册会计师就是执行鉴证业务的主体。

责任方。对责任方的界定与所执行鉴证业务的类型有关。责任方是指下列组织或人员:

第一,在直接报告业务中,对鉴证对象负责的组织或人员。

第二,在基于责任方认定的业务中,责任方是指对鉴证对象信息负责并可能同时对鉴证对象负责的组织或人员。

责任方可能是鉴证业务的委托人,也可能不是委托人。

预期使用者。预期使用者是指预期使用鉴证报告的组织或人员。责任方可能是预期使用者,但不是唯一的预期使用者。如企业向银行贷款,银行要求企业提供一份与贷款项目相关的预测性财务信息审核报告,那么银行就是该鉴证报告的预期使用者。

②鉴证对象。鉴证对象具有多种不同的表现形式,如财务或非财务的业绩或状况、物理特征、系统与过程、行为等。在鉴证业务中,存在着不同类型的鉴证对象,相应的鉴证对象信息也具有多种不同的形式,同样不同的鉴证对象也具有不同的特征。

鉴证对象信息的形式主要包括:

其一,当鉴证对象为非财务业绩或状况时(如历史或预测的财务状况、经营成果和现金流量),鉴证对象信息时财务报表。

其二,当鉴证对象为非财务业绩或状况时(如企业的运营情况),鉴证对象信息可能是反映效率或效果的关键指标。

其三,当鉴证对象为物理特征时(如设备的生产能力),鉴证对象信息可能是有关鉴证对象物理特征的说明文件。

其四,当鉴证对象为某种系统和过程时(如企业的内部控制或信息技术系统),鉴证对象信息可能是关于其他有效性的认定。

其五,当鉴证对象为一种行为时(如遵守法律法规的情况),鉴证对象信息可能是对法律法规遵守情况或执行效果的声明。

适当的鉴证对象应当具备的条件包括:

其一,鉴证对象可以识别。

其二,不同的组织或人员对鉴证对象按照既定标准进行评价或计量的结果合理一致。

其三,注册会计师能够收集与鉴证对象有关的信息,获取充分、适当的证据,以支持其提出适当的鉴证结论。

不适当的鉴证对象可能会误导预期使用者。

③标准。标准即用来对鉴证对象进行评价或计量的基准。标准是鉴证业务不可或缺的一项要素。运用职业判断对鉴证对象做出评估或计量,离不开适当的标准。需要指出的是,对同



一鉴证对象,进行评估或计量并不一定要选择同一个标准。如要评价消费者满意度这一鉴证对象,某些责任方或注册会计师可能会以消费者投诉的次数作为衡量标准;而另外的一些责任方或注册会计师可能会选择消费者在初始购买后三个月内重复购买的数量作为衡量的标准。

□标准的类型

正式的规定通常是一些“既定的”标准,是由法律法规规定的,或是由政府主管部门或国家认可的专业团体依照公开、适当的程序发布的。非正式的规定通常是一些“专门制定的”标准,是针对具体的业务项目“量身定做”的,包括企业内部制定的行为准则、确定的绩效水平或商定的行为要求等。标准的类型不同,注册会计师在评价标准是否适合于具体的鉴证业务时,所关注的重点也不同。

□适当的标准应当具备的特征

相关性:相关的标准有助于得出结论,便于预期使用者做出决策。

完整性:完整的标准不应忽略业务环境中可能影响得出结论的相关因素,当涉及列报时,还包括列报的基准。

可靠性:可靠的标准能够使能力相近的注册会计师在相似的业务环境中,对鉴证对象做出合理一致的评价或计量。

中立性:中立的标准有助于得出无偏向的结论。

可理解性:可理解的标准有助于得出清晰、易于理解、不会产生重大歧义的结论。

注册会计师基于自身的预期、判断和个人经验对鉴证对象进行的评估和计量,不构成适当的标准。

④证据。获取充分、适当的证据是注册会计师提出鉴证结论的基础。

注册会计师应当以职业怀疑的态度计划和执行鉴证业务,获取有关鉴证对象信息是否不存在重大错报的充分、适当的证据。

职业怀疑态度是指注册会计师以质疑的思维方式评价所获取证据的有效性,并对相互矛盾的证据,以及引起对文件记录或责任方提供的信息的可靠性产生怀疑的证据保持警觉。

职业怀疑态度代表的是注册会计师执业时的一种精神状态,它有助于降低注册会计师在执业过程中可能遇到的风险。

⑤鉴证报告。注册会计师应当针对鉴证对象信息在所有重大方面是否符合适当的标准,以书面报告的形式发布能够提供一定保证程度的结论。

在基于责任方认定的业务中,注册会计师的鉴证结论可以采用下列两种表述形式:

一是明确提及责任方认定,如“我们认为,责任方作出的‘根据××标准,内部控制在所有重大方面是有效的’这一认定是公允的”。

一是直接提及鉴证对象和标准,如“我们认为,根据××标准,内部控制在所有重大方面是有效的”。在直接报告业务中,注册会计师应当明确提及鉴证对象和标准。注册会计师可能无法从责任方获取其对鉴证对象评价或计量的认定;即使可以获取这种认定,该认定也无法为预期使用者获取,预期使用者只能通过阅读鉴证报告获取鉴证对象信息,因此,注册会计师应当直接对鉴证对象进行评价并出具报告,明确提及鉴证对象和标准。

注册会计师不能出具无保留结论的情况包括:



- 工作范围受到限制
- 责任方认定未在所有重大方面作出公允表达
- 鉴证对象信息存在重大错报
- 标准或鉴证对象不恰当

(2) 审计准则、审阅准则和其他鉴证业务准则

① 审计准则是审计人员实施审计工作时应遵循的行为规范,是衡量审计工作质量的标准,是规范注册会计师执行审计业务,获取审计证据,形成审计结论,出具审计报告的专业标准,是审计执业规范体系的核心内容和重点所在。

② 审阅准则用来规范注册会计师执行历史财务信息审阅业务。在提供审阅服务时,注册会计师对所审阅信息是否不存在重大错报提供有限保证,并以消极方式提出结论。

③ 其他鉴证业务准则用来规范注册会计师执行除历史财务信息审计和审阅以外的非历史财务信息的鉴证业务,根据鉴证业务的性质和业务约定的要求,提供有限保证和合理保证。

2. 注册会计师相关服务准则

相关服务准则用以规范注册会计师执行除鉴证业务外的其他相关服务业务。相关服务准则主要包括针对财务信息执行商定程序和代编财务信息制定的准则。

(二) 会计师事务所质量控制准则

会计师事务所质量控制准则旨在规范会计师事务所建立并保持有关财务报表审计和审阅、其他鉴证和相关服务业务的质量控制制度。

1. 质量控制制度的目标

会计师事务所应当根据会计师事务所质量控制准则,制定质量控制制度,以合理保证业务质量。质量控制制度的目标主要在以下两个方面提出合理保证:

- (1) 会计师事务所及其人员遵守职业准则和适用的法律法规的规定。
- (2) 会计师事务所和项目合伙人出具适合具体情况的报告。

项目合伙人,是指会计师事务所中负责某项业务及其执行,并代表会计师事务所在出具的报告上签字的合伙人。

2. 质量控制制度的要素

会计师事务所的质量控制制度应当包括针对下列要素而制定的政策和程序:

(1) 对业务质量承担的领导责任。会计师事务所应当制定政策和程序,培育以质量为导向的内部文化。领导层应当树立质量至上的意识,合理确定管理责任,以避免重商业利益轻业务质量;建立以质量为导向的业绩评价、工薪及晋升的政策和程序;投入足够的资源制定和执行质量控制政策和程序,并形成相关文件记录。

(2) 相关职业道德要求。会计师事务所应当制定政策和程序,以合理保证会计师事务所及其人员遵守相关职业道德要求。

(3) 客户关系和具体业务的接受与保持。会计师事务所应当制定有关客户关系和具体业务接受与保持的政策和程序,以合理保证在下列情况下,才能接受或保持客户关系和具体业务:①能够胜任该项业务,并具有执行该项业务必要的素质、时间和资源;②能够遵守相关职业道德要求;③已考虑客户的诚信,没有信息表明客户缺乏诚信。



(4)人力资源。会计师事务所应当制定政策和程序,合理保证拥有足够的具有胜任能力和必要素质并承诺遵守相关职业道德要求的人员,以使会计师事务所和项目合伙人能够按照职业准则和适用的法律法规执行业务,并能够出具适合具体情况的报告。

(5)业务执行。业务执行是指会计师事务所委派项目组按照执业准则和适用的法律法规的规定执行业务,使会计师事务所和项目合伙人能够出具适合具体情况的报告。会计师事务所应当要求项目合伙人负责组织实施指导、监督与复核。如项目组出现意见分歧,只有在意见分歧问题得到解决的情况下,项目合伙人才能出具报告。

(6)监控。会计师事务所应当制定监控政策和程序,以合理保证质量控制制度中的政策和程序是相关、适当的,并正在有效运行。

会计师事务所应当将质量控制政策和程序形成书面文件,并传达到全体人员。在记录和传达时,应清楚地描述质量控制政策和程序及其拟实现的目标,包括用适当信息指明每个人都负有各自的质量责任,并被期望遵守这些政策和程序。

【案例 2-1】 甲会计师事务所经过领导层集体研究,确立了质量控制制度。摘录如下:

(1)合伙人的晋升与考核以业务量为主要考核指标,同时考虑遵循质量控制制度和相关职业道德要求的情况。(2)对员工介绍的客户,由员工所在部门经理根据收费的高低自行决定是否承接。(3)无论审计项目组内部的分歧是否得到解决,审计项目组必须保证按时出具审计报告。(4)分所可以根据自身的实际情况,自行制定业务质量控制制度。(5)质量控制政策和程序形成书面文件,传达到会计师事务所中层以上领导。

要求:针对上述事项,分别指出甲会计师事务所可能违反质量控制准则的情形,并简要说明理由。

[分析要点] (1)合伙人的晋升与考核没有体现以质量为导向的理念。根据质量控制准则的规定,会计师事务所在业绩评价过程中应当树立质量至上的意识,建立以质量为导向的业务评价、薪酬及晋升的政策和程序。

(2)由部门经理根据收费的高低自行决定业务承接不符合规定。会计师事务所在决定承接业务时应当满足三个条件,即能够胜任该项业务,并具有执行该项业务必要的素质、时间和资源;能够遵守相关职业道德要求;已考虑客户的诚信,没有信息表明客户缺乏诚信。

(3)项目组内部意见分歧解决不符合规定。根据质量控制准则的要求,只有项目组内部意见分歧得到解决后,项目合伙人才能出具报告。

(4)分所管理制度不符合规定。根据质量控制准则的规定,事务所应当制定统一的质量控制制度。

(5)质量控制政策和程序传达到中层以上领导不符合规定。会计师事务所应当将质量控制政策和程序形成书面文件,并传达到全体人员。



第二节 审计依据

一、审计依据的含义

审计依据是审计人员对所查明的事实与现行的各种规定进行比较、分析、判断和评价,据以



提出审计意见和建议,作出审计结论的衡量尺度,也就是审计人员对被审计事项是非曲直作出判断的准绳。

审计依据与审计准则是两个既有联系又有区别的概念。审计准则解决如何进行审计的问题,是审计人员行动的指南和规范;审计依据则解决审计人员根据什么标准去判别被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量的合法或非法、公允或非公允,并据以作出审计结论,提出审计意见和建议的根据。

二、审计依据的种类

审计依据一般包括:

(一)各种财经法律法规和规章制度

这类依据是指由国家立法机关制订的宪法、法律和由国家行政机关制订颁布的法令、条例、规则以及社会团体、企事业单位制订的各种规章、制度等。这类依据有着明显的层次性。第一层次包括全国人民代表大会通过并颁布的法律、全国人大常委会颁布的法律法规;第二层次是国务院颁布的行政法规;第三层次是中央政府各部门颁布的行政法规和各级地方政府颁布的地方性法规;第四层次是各单位内部制订的各种规章制度。

(二)国家各类经济政策

国家为实现一定历史时期的经济工作目标,会制订并发布相应的方针政策,它通常表现为各种政策文件。这些方针政策是国家管理经济工作的一种行政手段,对国民经济各部门和企事业单位都有约束力,因此也构成审计依据。

(三)单位的计划、预算和经济合同

被审计单位编制的计划和预算、被审计单位与其他单位签订的经济合同等文件,也是判断和评价被审计单位经济管理活动效益性与合理性的重要依据。

(四)各种业务规范和经济技术标准

国家经济管理部门、行业组织以及企业制订的各种经济定额指标和技术标准,都可以作为判断和评价经济活动是否有效的标准。如各种原材料消耗定额、能源消耗定额、工时定额等经济指标,又如各种技术标准、产品质量标准等等。

(五)内部控制制度和内部审计制度

审计人员进行审计时,要审查和评价被审计单位的内部控制系统,这是现代审计的一个重要特征。被审计单位的内部管理控制制度、财务报告内部控制制度和内部审计制度都是评价内部控制系统有效性的依据。

三、审计依据的特点

审计依据既是明显可见的,又不是固定不变的,它随着国家管理的规范和单位管理的加强,旧的标准不断淘汰,新的标准不断建立。因此,无论什么样的审计依据,只能在一定的范围内、一定的区域中和一定的时间内是有效的,同时各类依据所具有的权威性也是有很大差别的。



(一) 权威性

审计依据是判断被审单位经济活动合法性、有效性及真实性的准绳,又是作为提出审计意见、做出审计决定的根据或理由。因此,任何审计依据都具有一定的权威性或公认性,否则不足以引用为依据。但是,不同层次的依据,其权威性大小不一样。如国家的法律、法规是衡量经济活动是否合法、合规的依据,它具有很高的权威性,全国都公认它,依据它提出审计意见,做出审计决定一般是正确无误的。再如单位内部制订的规章制度、预算、计划、定额、标准、历史数据等,则不具备上述法律、法规的权威性,但依然是用来衡量经济活动优劣的重要依据,对于这类依据主要强调它的公认性和可接受性,一般要由审计人员和被审计单位协商后确定。

(二) 层次性

审计依据一般是由审计主体以外的国家机关、管理部门、业务部门、技术部门和企业单位制订的。审计依据因管辖范围和权威性大小不同而有不同的层次。一般来说,制订的单位级别越高,其管辖的范围越广,其权威性越大。最高层次的依据是国家立法机关的法律;其次是国务院颁布的各种行政法规及政策、指令、规划等;再次是地方立法机关和行政机构制定的地方性法律、法规;然后是被审计单位主管部门制定的规章制度、下达的计划和提出的技术经济指标等;最低层次依据是被审计单位内部制定的各种规章制度、计划、预算、定额、标准等。值得提出的是,如果是涉外审计,还要引用国际及有关国家法规、制度为审计依据,国际上的法规应高于各国的法律、法规。

审计依据的层次越高,其管辖的幅度越宽,其适用的范围越广,其权威性越大。这是因为高层次依据主要是国家制订的法律、法规,适用于全国,而且低层次的法规及规章制度不能违反最高层次的法规,只能在此基础上进行研究和加以具体化。

(三) 地域性

从空间上看,很多审计依据还要受到地域性限制。由于各国的社会经济制度不同和生产力发展水平不同,其审计依据和内容也各不相同,因此一个国家不能照搬另一个国家的审计依据。我国各地区、各部门的实际情况和发展水平也不相同,因此,其适用的审计依据也各不相同。审计人员进行审计判断时,必须注意到地区差别、行业差别和单位差别。

(四) 时效性

从时间上看,各种审计依据都有一定的时效性,不是在任何时期、任何条件下都适用。作为衡量经济活动是否真实、合法和有效的审计依据属于上层建筑的范畴,它会因经济基础的发展变化而不断变化,也即是在不断地变更和修订之中。这就要求审计人员在审计工作中,密切注意各种依据的变化,选用在被审计事项发生时有效的判断依据,而不能以审计时现行的法律、法规、规章制度作为判断依据,也不能以过时的法律、法规、规章制度作为判断依据,更不能以旧的审计依据来否定现行的经济活动,或用新的审计依据来否定过去的经济活动。

(五) 相关性

审计依据的相关性,主要是指所引用的审计依据应与被审计项目和应证实的目标相关。审计人员所做的审计判断,所表示的审计意见以及所做出的审计决定是否正确无误,是否令人信



服,与审计人员所使用的审计依据的相关程度及针对性强弱关系很大。审计依据的相关性,首先表现在所选用的依据与被审计事项是相关的,能够判定被审计事项是否真实、合法与有效;其次是能说明审计人员提出的审计意见、做出的审计决定有充足的理由;三是针对某一被证实的事项来说,所选用的各种依据能从不同的角度去证实,并能说明一定的程度,这些依据也是相关的。

经济效益审计依据除了具有上述五种特征外,还具有相对性、先进性、动态性、可控性、计量性等特点。

四、运用审计依据的原则

(一)具体问题具体分析的原则

审计人员选用审计依据时,必须从实际出发,具体问题具体分析,作出客观公正的评价。在遇到问题时要有法依法,没有法律、法规作为审计依据的,要看其经济活动是否符合科学发展的大方向,是否促进了生产的发展和经济效益的提高。

(二)辩证分析问题的原则

企业经济活动是错综复杂的,经济情况也是瞬息万变的,影响经济活动的因素是多方面的、可变的。对某项被审计的经济活动,如果几种审计依据均适用,就要认真仔细地进行研究,辩证地分析问题,分析该项经济活动的主要影响因素和主要影响因素的主要方面,并分析该经济活动的结果和影响,要善于抓住主要矛盾,把握问题的实质,然后决定选用哪一项审计依据,并据以提出审计意见和建议,作出审计结论。

(三)利益兼顾的原则

在运用审计依据时,要贯彻国家、企业和个人利益兼顾,眼前利益与长远利益兼顾,企业经济效益与社会效益兼顾的原则,全面地分析问题。

(四)真实可靠原则

审计依据必须真实可靠,数字要准确,凡是引用的数字,一定要经过亲自核对;凡列举的技术标准,必须查证核实;对于内部管理控制的各项制度,要深入查对;凡是法律、法规,要找到原文,认真领会其精神;一般的决议、指示等,如有必要可以复印作为审计工作底稿。

总之,合理地运用审计依据,对于作出客观公正的评价和正确的结论,对于促进审计质量的提高,都有重要的意义。



思考与实训

一、拓展思考题

1. 什么是审计准则,其具有哪些特性?
2. 审计准则的作用有哪些?
3. 简述我国注册会计师执业准则体系的构成。



4. 什么是鉴证业务？其基本要素有哪些？
5. 简述鉴证业务的内容。
6. 什么是审计依据？审计依据和审计准则之间具有什么样的关系？
7. 简述审计依据的特征。
8. 审计依据运用时应遵循哪些原则？
9. 会计师事务所的质量控制制度应当包括哪些要素？
10. 简述会计师事务所质量控制的目的。

二、综合题

(一) A 注册会计师接受 ABC 公司的委托,对 ABC 公司管理层编制的下属子公司甲公司 IT 系统运行有效性的评价报告进行鉴证。ABC 公司拟将该评价报告提交给其他预期使用者。

要求:

1. 指出该鉴证业务属于表 2-1 中何种业务类型,请在表 2-1 的表格中相应位置打“√”。

表 2-1 该项鉴证业务的业务类型

分类序号	业务类型	请在相应位置打“√”
(1)	基于责任方认定的业务	
	直接报告业务	
(2)	历史财务信息鉴证业务	
	其他鉴证业务	

2. 请指出该项鉴证业务的责任方,并简要说明 ABC 管理层、甲公司管理层和 A 注册会计师各自的责任。

3. 在评价甲公司 IT 系统运行有效性时,ABC 公司使用的是其自行制定的标准。请简要说明 A 注册会计师应当从哪些方面评价标准的适当性。

4. 在承接业务后,如果发现标准不适当,A 注册会计师应当出具何种类型的审计鉴证报告?

(二) H 会计师事务所承接了 ABC 公司 2012 年度财务报表审计业务。项目合伙人是 C 注册会计师,其妻子是 ABC 公司财务负责人。在制定审计计划时,C 注册会计师认为对 ABC 公司非常熟悉,不用再了解 ABC 公司及其环境,应将审计资源放在对认定层次实施实质性程序上。审计过程中,项目组成员 D 发现有迹象表明 ABC 公司存在重大舞弊风险。项目组成员 E 提出应当针对该舞弊风险实施追加程序,并建议实施项目质量控制复核。C 注册会计师认为 ABC 公司管理层非常诚信,不会出现舞弊情况,ABC 公司并非上市公司,无须考虑实施项目质量控制复核。C 注册会计师坚持自己的主张,对 ABC 公司 2012 年财务报表出具了审计报告。

要求:根据注册会计师执业准则的要求,请指出 H 会计师事务所在该项业务的业务承接、业务执行和业务质量控制中存在的问题,并简要说明理由。



第三章 注册会计师职业道德和 法律责任



引导案例

巨人零售公司审计案

巨人零售公司是美国一家大型的零售折扣商店,也是一家上市公司。由于竞争的压力,该公司在应付账款、销售退回以及进价差额的退回方面,弄虚作假,将1971年发生的250万美元的经营损失篡改为150万美元的收益。而审计该公司的塔奇·罗斯会计师事务所的有关合伙人由于屈服于客户施加的压力,在该公司的控制下对有关单位进行询证,执行并无实效的审计程序;对该公司提出的更换审计合伙人、将某位助理审计人员赶出事务所等无理要求“委曲求全”;对审计助理人员发现的公司舞弊嫌疑听之任之。更有甚者,当塔奇·罗斯会计师事务所在与巨人零售公司讨论审计中所发现的问题时,巨人零售公司的有关人员是当面计算各种财务指标,以能否达到预期目标作为是否接受塔奇·罗斯会计师事务所调整意见的原则。

1972年巨人零售公司向美国证券交易委员会提交了1971年度财务报表和塔奇·罗斯会计师事务所出具的无保留意见审计报告,申请并获准发行了300万美元的普通股,还获取了1200万美元的贷款。但1973年该公司突然宣布:由于存在潜在的会计错误可能会影响1971年度的报告收益。大约一个月以后塔奇·罗斯会计师事务所撤回了上述无保留意见审计报告。1973年8月巨人零售公司向波士顿法院提交破产申请,两年后法庭宣布公司破产,该公司的有关人员则被判有罪。美国证券交易委员会在经过调查后,严厉谴责了塔奇·罗斯会计师事务所,并且在联邦法院处理此事前,暂停该所负责巨人零售公司审计的合伙人执业5个月。美国证券交易委员会同时要求由独立专家中的一位陪审员,对塔奇·罗斯会计师事务所的审计程序进行一次大规模的检查,内容包括了事务所的独立性以及如何接受聘约、保留客户等。

启示:会计师事务所和注册会计师在执业过程中,必须严格遵守职业道德规范和执业准则,执业时应保持应有的职业怀疑态度。否则,可能会给会计信息使用者带来损失,会计师事务所与注册会计师也要承担相应的法律责任。



第一节 注册会计师的职业道德

道德属于一种社会意识形态,是调整人与人之间、个人与社会之间的关系行为规范的总和,它以真诚与虚伪、善与恶、正义与非正义、公正与偏私等观念来衡量和评价人们的思想、行动。通过各种形式的教育和社会舆论力量,使人们逐渐形成一定的信念、习惯、传统而发生作用。为了规范中国注册会计师职业行为,提高职业道德水准,维护职业形象,中国注册会计师协会制定



了《中国注册会计师职业道德守则》和《中国注册会计师协会非执业会员职业道德守则》。

这些基本原则包括下列职业道德基本原则：诚信、独立、客观和公正、专业胜任能力和应有的关注、保密、良好的职业行为。

一、诚信

诚信，是指诚实、守信，即一个人言行与内心思想一致，不虚假；能够履行与别人的约定而取得对方的信任。诚信原则要求注册会计师应当在所有的职业关系和商业关系中保持正直和诚实，秉公处事、实事求是。当注册会计师在执行业务时认为报告、报表、沟通函件或其他印象存在下列情况时，应拒绝和其发生关联：

1. 含有重大虚假或误导性陈述；
2. 含有草率提供的陈述或信息；
3. 遗漏或掩盖应当包括的信息，而遗漏或掩盖这些信息将产生误导。

注册会计师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。在鉴证业务中，如果注册会计师依据执业准则出具了恰当的非标准业务报告，不被视为违反上述要求。

二、独立

独立是指不受外来力量控制、支配，按照一定之规行事，是注册会计师执行鉴证业务的灵魂。独立性，是指实质上的独立和形式上的独立。

（一）实质上独立

就是要求注册会计师与委托人及被审计单位之间必须毫无利害关系，保持独立的精神态度和意志。如某注册会计师拥有被审计单位 3% 的股权，即注册会计师与客户有直接经济利益关系，实质上不独立，因此注册会计师应回避。

（二）形式上独立

就是指在第三者面前，注册会计师与委托人及被审计单位之间保持一种独立的身份。审计机构和审计人员必须在第三者面前呈现一种独立于被审计单位的身份，即在他人看来审计机构和审计人员是独立的。一是组织上独立，指审计机关与被审计单位没有组织上的隶属关系，审计机关单独设置；二是人员方面独立，审计人员必须有自主性，依法审计，公正无私，不偏不倚，不受委托人和被审计单位的干涉和影响；三是工作上的独立，是指审计人员依法独立行使审计监督权，独立做出职业判断，客观公正地报告审计结果；四是经济上的独立，是指审计机关与被审计单位没有财政上受制约的关系，其履行职责所必须的经费，应当列入国家预算，由政府予以保证。

独立原则通常是对注册会计师而不是对非执业会员提出的要求。

可能损害独立性的因素主要包括：

1. 自身利益导致的不利影响。如果经济利益或其他利益对会员的职业判断或行为产生不当影响，将产生自身利益导致的不利影响。

2. 自我评价导致的不利影响。如果会员对其（或者其所在会计师事务所或工作单位的其他



人员)以前的判断或服务结果做出不恰当的评价,并且将据此形成的判断作为当前服务的组成部分,将产生睡在我评价导致的不利影响。

3. 过度推介导致的不利影响。如果会员过度推介客户或工作单位的某种立场或意见,使其客观性受到损害,将产生过度推介导致的不利影响。

4. 密切关系导致的不利影响。如果会员与客户或工作单位存在长期或亲密的关系,而过于倾向他们的利益,或认可他们的工作,将产生密切关系导致的不利影响。

5. 外在压力导致的不利影响。如果会员受到实际的压力或感受到压力(包括对会员实施不当影响的意图)而无法客观行事,将产生外在压力导致的不利影响。

三、客观和公正

客观,是指按照事物的本来面目去考察,不添加个人的偏见。公正,是指公平,正直,不偏袒。客观和公正原则要求注册会计师应当公正处事、实事求是,不得由于偏见、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。

四、专业胜任能力和应有关注

专业胜任能力和应有的关注原则要求会员通过教育、培训和执业实践获取和保持专业胜任能力。会员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。

注册会计师在应用专业知识和技能时,会员应当合理运用职业判断。专业胜任能力可分为两个独立阶段:(1)专业胜任能力的获取;(2)专业胜任能力的保持。会员应当持续了解和掌握相关的专业技术和业务的发展,以保持专业胜任能力。持续职业发展能够使会员发展和保持专业胜任能力,使其能够胜任特定业务环境中的工作。

应有的关注,要求会员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。在审计过程中,会员应当保持职业怀疑态度,运用专业知识、技能和经验,获取和评价审计证据。同时,会员应当采取措施以确保在其授权下工作的人员得到适当的培训和督导。在适当情况下,会员应当使客户、工作单位和专业服务的其他使用者了解专业服务的固有局限性。

五、保密

注册会计师有义务对其在专业服务中获得的有关客户的信息予以保密。注册会计师应当始终遵守保密原则,除非有专门的信息披露授权,或具有法定或专业披露责任。

保密原则要求会员应当对在职业活动中获知的涉密信息予以保密,不得有下列行为:

1. 未经客户授权或法律法规允许,向会计师事务所以外的第三方披露其所获知的涉密信息;

2. 利用所获知的涉密信息为自己或第三方谋取利益。

注册会计师在社会交往中应当履行保密义务。会员应当警惕无意泄密的可能性,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。近亲属是指配偶、父母、子女、兄弟姐妹、祖父母、外祖父母、孙子女、外孙子女。

另外,会员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。在终止与客户或工作单位的关系之后,会员仍然应当对在职业关系和商业关系中获知的信息保密。如果变更工作单位或获得新客户,会员可以利用以前的经验,但不应利用或披露任何由于职业关系和商业关系获得的涉密信息。会员应当明确在会计师事务所内部保密的必要性,采取有效措施,确保其下级员工以及为其提供建议和帮助的人员遵循保密义务。

会员在下列情况下可以披露涉密信息:

1. 法律法规允许披露,并且取得客户或工作单位的授权;
2. 根据法律法规的要求,为法律诉讼、仲裁准备文件或提供证据,以及向有关监管机构报告发现的违法行为;
3. 法律法规允许的情况下,在法律诉讼、仲裁中维护自己的合法权益;
4. 接受注册会计师协会或监管机构的执业质量检查,答复其询问和调查;
5. 法律法规、执业准则和职业道德规范规定的其他情形。

六、良好的职业行为

职业行为原则要求注册会计师应当遵守相关法律法规,避免发生任何注册会计师已知悉或应当知悉的有损职业声誉的行为。如果有可能认定某一行为将对职业声誉产生负面影响,注册会计师应当避免这种行为。职业行为要求注册会计师履行对社会公众、客户和同行的责任。

(一)对社会公众的责任

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。注册会计师行业作为一个肩负重大社会责任的行业,应以维护社会公众利益为根本目标。

(二)对客户责任

注册会计师应当在维护社会公众利益的前提下,竭诚为客户服务;注册会计师应当按照业务约定履行对客户责任;注册会计师应当对执行业务过程中知悉的商业秘密保密,并不得利用其为自己或他人谋取利益;除有关法规允许的情形外,会计师事务所不得以或有收费形式为客户提供鉴证服务。

(三)对同行的责任

注册会计师应当与同行保持良好的工作关系,配合同行工作;注册会计师不得诋毁同行,不得损害同行利益;会计师事务所不得雇用正在其他事务所执业的注册会计师,注册会计师不得以个人名义同时在两家或两家以上的会计师事务所执业;会计师事务所不得以不正当手段与同行争揽业务。

七、其他相关内容

(一)收费与佣金

会计师事务所在确定收费时,一般考虑以下因素:



1. 专业服务所需要的知识和技能；
2. 所需专业人员的水平和经验；
3. 提供专业服务所需的时间；
4. 提供专业服务所需承担的责任。

会计师事务所不得以服务成果的大小或实现特定目的来决定收取费用的高低；不得降低收费而以牺牲审计质量为代价来应对业务竞争；不得为招揽客户而向推荐方支付佣金，也不得因向第三方推荐客户而收取佣金，不得因宣传他人的产品或服务而收取佣金。

(二) 与执行鉴证业务不相容的工作

注册会计师不得从事有损于或可能有损于其独立性、客观性、公正性或职业声誉的业务或活动。

1. 有些非鉴证服务与鉴证服务是不相容的。目前，我国不允许会计师事务所为同一家上市公司同时提供编制财务报表服务和审计服务，也不允许同时提供资产评估服务和审计服务。因为由于自我评价的威胁可能影响注册会计师的独立性。

2. 会计师事务所的高级管理人员或员工不得担任鉴证客户的高级管理人员职务。因为由于存在重大经济利益威胁导致影响注册会计师的独立性。

(三) 广告、业务招揽和宣传

1. 会计师事务所不得利用新闻媒体或以其他方式对其能力进行广告宣传，不得做诋毁同行或自我夸张、抬高自己、内容不实、容易引起误解的广告宣传，但刊登设立、合并、分立、解散、迁址、名称变更、招聘员工等信息以及注册会计师协会为会员所做的统一宣传不在此限。

2. 注册会计师在名片上可以印有姓名、专业资格、职务及其会计师事务所的地址和标识，但不得印有社会职务、专家称谓及所获荣誉等。

3. 会计师事务所和注册会计师不得采用欺诈、强迫、利诱等方式招揽业务。

4. 注册会计师执行的各项业务，均应有会计师事务所统一接受委托。注册会计师及其他有关人员不得以个人名义承接业务。

5. 会计师事务所和注册会计师不得允许其他单位和个人借用本所或本人的名义承接、执行业务。

第二节 注册会计师的法律责任

注册会计师的法律责任是指注册会计师或会计师事务所在履行审计职责的过程中因损害法律上的义务关系所应承担的法律后果。

一、注册会计师承担法律责任的依据

注册会计师在执行审计业务时，应当按照审计准则的要求审慎执业，保证执业质量，控制审计风险。否则，一旦出现审计失败，就有可能承担相应的责任。

(一) 经营失败：是指企业由于经济或经营条件的变化，而无法满足投资者的预期。经营失



败的极端情况是申请破产。

(二)审计失败:是指注册会计师由于没有遵守审计准则的要求而发表了错误的审计意见。例如,注册会计师可能指派了不合格的助理人员去执行审计任务,未能发现应当发现的财务报表中存在的重大错报。

(三)审计风险:是指财务报表中存在重大错报,而注册会计师发表不恰当审计意见的可能性。

二、注册会计师的法律责任的认定

注册会计师法律责任产生的原因有违约、过失和欺诈。

(一)违约。违约是指合同的一方或多方未能达到合同条款的要求。当违约给他人造成损失时,注册会计师应负违约责任。比如:注册会计师未能在约定的时间内完成审计业务,或违反了为客户保密的规定。

(二)过失。过失是指在一定条件下注册会计师未能保持应有的职业怀疑态度。当过失给他人造成损失时,注册会计师应负违约责任。通常将过失按其程度不同分为一般过失和重大过失。

1. 一般过失又称普通过失,是指注册会计师没有完全遵循审计准则的要求执业。比如:未对特定审计项目取得充分、适当的审计证据就出具审计报告的情况。

2. 重大过失是指连起码的职业谨慎都没有保持。对注册会计师而言,则是指根本没有遵循专业准则或没有按专业准则的基本要求执行审计。

(三)欺诈。欺诈又称舞弊,是指为了达到欺骗或坑害他人的目的,注册会计师明知已审计财务报表有重大错误,却在审计报告中加以虚假地陈述,发表不恰当的审计意见。作案具有不良动机是欺诈的重要特征,也是欺诈与普通过失和重大过失的主要区别之一。注册会计师法律责任认定标准的总结和对比,见表 3-1。

表 3-1 注册会计师法律责任的认定标准

责任种类	通 常	针对注册会计师
违约	合同的一方或几方未能达到合同条款的要求	会计师事务所在商定期间内未按照业务约定书履行责任
普通过失	没有保持职业上应有的合理的谨慎	没有完全遵循专业准则的要求
重大过失	连起码的职业谨慎都不保持,对业务或事务不加考虑,满不在乎	根本没有遵循专业准则或没有按专业准则的基本要求执行审计
欺诈	注册会计师舞弊,是以欺骗坑害他人为目的的一种故意的错误行为	为了达到欺骗他人的目的,明知委托单位的财务报表有重大错报,却加以虚伪的陈述,出具无保留意见的审计报告

在实务中,关于注册会计师有无过失,是一般过失、重大过失还是欺诈是很难界定。下面列出其界定的一般规律,如图 3-1 所示。