

## 第一章

# 审计概述

### 学习目标

了解国内外注册会计师审计的产生与发展；  
掌握注册会计师审计产生的客观依据；  
掌握审计的内涵与分类；  
了解注册会计师审计与其他审计的关系。

### 课前导读

#### 2016年会计师事务所综合评价前百家榜单中前五强的信息

2017年1月20日,中国注册会计师协会在中国财政部官方网站上公布了2016年会计师事务所综合评价前百家信息。在前五名中,中国本土会计师事务所占据两席,外资会计师事务所占据三席。这五家会计师事务所的业务收入领先同行。

2016年会计师事务所综合评价前百家榜单中,位居首位的是普华永道中天会计师事务所。该所本身业务收入超过41.17亿元(人民币,下同),注册会计师有1056人,平均每位注册会计师的业务收入达到389.9万元。

紧随其后的是瑞华会计师事务所。该所本身业务收入超过40.3亿元。这家中国本土会计师事务所拥有注册会计师2514人,是普华永道中天会计师事务所的两倍多,也是中国注册会计师人数最多的会计师事务所。该所平均每位注册会计师的业务收入为160.31万元。

位居第三位、第四位、第五位的分别是德勤华永会计师事务所、立信会计师事务所、安永华明会计师事务所。这三家会计师事务所的本身业务收入为29.6亿~3.3亿元。

2016年,会计师事务所综合评价前百家榜单显示外资会计师事务所平均每位注册会计师的业务收入远远超过中国本土会计师事务所。

另据中国注册会计师协会官方网站公布的消息,截至2016年12月31日,全国有注册会计师103 081人,会计师事务所8 460家。其中,总所7 414家、分所1 046家。

## 第一节 注册会计师审计的产生与发展

### 一、注册会计师审计产生与发展的客观依据

当经济发展到一定程度时,剩余产品会出现。财产的所有者将其财产委托给经营者进行经营管理,导致财产的所有者与经营者分离,因而客观上需要独立的第三方机构和人员来监督。可见,财产的所有者与经营者分离是注册会计师审计产生的直接原因。审计机构(审计人员)、财产所有者与财产经营者之间的关系如图1-1所示。

早期审计对象以会计账目为主,随后扩展到资产负债表与利润表。审计方法由详细审计发展到抽样审计。审计目标由传统的防错纠弊发展到发布审计报告等。审计对象、审计方法与审计目标等并不是一成不变的。随着社会经济的发展、企业规模的扩大、业务范围的拓展,传统的审计方法已不能适应需要,因此审计会随商品经济的发展而发展。

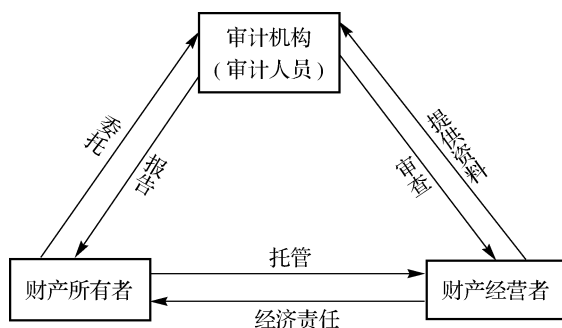


图 1-1 审计机构(审计人员)、财产所有者与财产经营者之间的关系

注册会计师审计具有客观、独立、公正的特征。这些特征一方面保证了注册会计师审计具有鉴证职能,另一方面也使其在社会上享有较高的权威性。

### 二、国外注册会计师审计的产生与发展

注册会计师审计起源于意大利的合伙制度,形成于英国的股份制企业制度,发展和完善于美国发达的资本市场。从时间上来看,大致经历了以下几个阶段:

#### (一) 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。随着地中海沿岸威尼斯等城市商品贸易的发展和经营规模的不断扩大,单个业主的资金难以满足日益增长的资金需求。在此情况下,合伙制企业产生了。由于财产所有者与经营者分离开来,所以需要独立的、客观的第三方进行审计。

## （二）注册会计师审计的形成

注册会计师审计正式形成于 18 世纪的英国。1721 年,英国南海公司破产<sup>①</sup>,英国议会委托 Charles 清查账目。Charles 是英国第一个会计师。1853 年,爱丁堡会计师协会成立。它是英国也是世界上第一个正式的会计职业组织。1854 年 10 月,经英国维多利亚女王特许,“特许会计师”成为注册会计师职业头衔。1951 年 5 月 31 日,爱丁堡会计协会同格拉斯哥和阿伯丁会计协会合并,成立苏格兰特许会计师协会<sup>②</sup>。

这个阶段的审计对象是会计账目,审计目的是查错防弊,审计方法是对账簿记录进行逐步详细审查。这种审计也被称为英式审计或详细审计。

## （三）注册会计师审计的发展

19 世纪后半期,随着全球经济中心的转移,英国资本大量输入美国,审计也随之传入美国。1887 年,美国成立了美国公共会计师协会联盟,后逐渐更名为美国注册会计师协会<sup>③</sup>。20 世纪初,随着金融资产对产业资本的广泛渗透,资产负债表审计产生了,即开始重视对账户余额真实性的审核。这个阶段的审计目的是判断企业信用;审计方法从详细审查逐步转变为抽样审查,以证实企业的财务状况和偿债能力,保护股东及债权人的利益。这种审计也被称为美式审计。

1933 年,美国公布《证券法》。1934 年,美国公布《证券交易法》。根据这些法律,凡是在证券交易所上市的公司的会计报表必须经过注册会计师审查鉴定。这个阶段的审计对象是以资产负债表和利润表为中心的整个财务报表及有关财务资料;审计目的是对会计报表发表审计意见,确定其可信性;审计范围扩大到测试内部控制;审计方法广泛采用抽样审计,开始拟定审计准则,使审计逐步走向标准化和规范化。

20 世纪 40 年代,跨国公司的发展推动了注册会计师国际化发展,产生了一批国际会计师事务所。许多国家先后制定注册会计师审计准则,使审计工作国际趋同,抽样方法得到普

---

① 南海公司主要从事海外贸易业务。南海公司成立后的前 10 年经营业绩平平。后来,南海公司得到议会批准,以国家公债约 1 000 万英镑换作公司股票,将国家债权人换作公司股东。1713 年,南海公司与西班牙缔结《乌特莱克条约》,由南海公司供应非洲黑奴给西班牙的美洲殖民地。做这项计划的提倡者把前景吹上天,掀起一股投机狂热。1719—1720 年 7 月,南海公司的股价由 114 英镑涨到 1 050 英镑。一时间,南海公司股价扶摇直上,一场股票投机浪潮席卷全国。英国议会为了制止国内“泡沫公司”的膨胀,于 1720 年 6 月通过了《泡沫公司取缔法》,随之解散了一些公司。许多投资者开始清醒,并抛售手中所持的股票。股票投资热的降温使南海公司的股价一路下滑。到 1720 年 12 月,南海公司的股价跌至 124 英镑。年底,英国政府对南海公司的资产进行清理,发现其实际资本所剩无几。而后,南海公司宣布破产。

② 苏格兰特许会计师协会(The Institute of Chartered Accountants of Scotland, ICAS)于 1854 年依据皇家宪章成立,总部位于爱丁堡,目前有 20 000 多名会员和 3 000 多名学员。这些会员和学员遍布全球 100 多个国家和地区。

③ 美国注册会计师协会是美国的全国性会计职业组织,前身成立于 1887 年,成立时的名称是美国公共会计师联盟(American Association of Public Accountants, AAPA)。1916 年, AAPA 更名为公共会计师协会,当时拥有 1 150 名会员。1917 年,公共会计师协会更名为美国会计师协会,1957 年更名为美国注册会计师协会(American Institute of Certified Public Accountants, AICPA)。1936 年, AICPA 与 1921 年成立的美国注册会计师公会合并。目前, AICPA 拥有大约 412 000 名会员,分布在 144 个国家,分别活跃在工商业界、公共部门、政府、教育和咨询部门。

遍运用,注册会计师服务领域不断拓展,计算机审计得到广泛采用。

### 三、国内注册会计师审计的起源与发展

#### (一) 注册会计师审计的起步

随着资本主义工商业的发展,我国注册会计师审计出现萌芽。1918年9月,北洋政府农商部颁布了我国第一部注册会计师法规——《会计师暂行章程》,同年批准谢霖先生为我国第一位注册会计师。会计师证书的颁发和会计师事务所的创立标志着近代中国注册会计师职业登上历史舞台。当时,上海的四大会计师事务所分别如下:

(1) 正则会计师事务所。1918年,谢霖、秦开、杨曾询三位会计师在京津地区成立了我国第一家会计师事务所——正则会计师事务所。后来,随着全国经济的发展,正则会计师事务所为拓宽业务先后在南京、济南、汉口、长沙、重庆、成都、太原、南昌、广州等城市设立分所,共计30多处。谢霖先生担任总所主任会计师,下设计算、设计、文书和总务四科。该所的业务范围涉及查核账目、破产企业清算与财务管理、会计证明与鉴定、常年会计顾问、企业会计规程、制度设计、公司或银行登记、商标注册、代拟会计文书与商事文稿等。该所拥有一支技术精湛、公正诚信的会计师队伍,赢得了广大客户的信赖,成为当时上海四大会计师事务所之一。

(2) 徐永祚会计师事务所。1921年,徐永祚先生在北京政府农商部领取会计师执照后,在上海创办了徐永祚会计师事务所。该所组织结构完善,经营业务广泛,所内实行主任会计师负责制,并在主任会计师下设置计核部、训练部、出版部等部门。该所早期业务主要是查账、会计制度设计、会计管理与整理、会计证明与鉴定、财产清算与管理以及对会计事务争议的处理,后来拓展到公司会计事务咨询、代办纳税申报、注册登记及承担各处常年顾问等会计与审计实务。该所严守职业信誉、确保工作质量、取信于客户,主要业务在工商、金融与出版等行业。

(3) 立信会计师事务所。1927年,潘序伦先生在上海创办潘序伦会计师事务所。1928年,潘序伦先生根据《论语》中的“民无信不立”之意,将会计师事务所更名为立信会计师事务所。立信会计师事务所结构完善,设有总务、计核、文书、信托、法律、编辑及会计补习学校等,业务范围包括设计会计组织制度、改善会计方法、承办会计管理与整理、会计稽核调查、证明鉴定、会计清算、信托管理事项、代理纳税申报与注册登记、代理商事文件以及应聘充任企业会计顾问等。1939年以后,立信会计师事务所先后在桂林、重庆、南京、广州、天津等大中城市设立分所,服务纵横全国,遍及各业,成为当时规模最大、职能齐全、影响最广的会计师事务所之一。值得一提的是,我国第一位女性注册会计师——张蕙生先生于1930年取得会计师执照,也在立信会计师事务所执业。

(4) 公信会计师事务所。1936年,公平会计师事务所面临改组,奚玉书先生单独组办并将其更名为公信会计师事务所。该所在执业过程中严守职业道德,确保服务质量,成为当时上海四大会计师事务所之一。

1925年3月,徐永祚先生、谢霖先生和潘序伦先生等在上海发起组建上海会计师公会,使其成为中国创建最早、人数最多、实力雄厚、影响最大的会计师公会。后来,各地相继成立会计师公会,为全国性会计师协会的成立奠定了基础。

## （二）注册会计师审计的复苏与发展

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》,对会计师事务所的性质、主要业务和任职人员条件等做出了具体规定。该规定标志着我国注册会计师事业开始复苏。1981年1月1日,上海会计师事务所宣告成立,成为我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,我国颁布了第一部注册会计师法规——《中华人民共和国注册会计师条例》。1988年4月,上海成立了中国第一家地方注册会计师协会——上海注册会计师协会。1988年11月,中国注册会计师协会成立。

1993年10月31日,中华人民共和国第八届全国人民代表大会常务委员会议第四次审议通过《中华人民共和国注册会计师法》,标志着我国注册会计师事业进入法制化、规范化发展的新时期。1996—1997年,第一批、第二批中国独立审计准则分别开始施行,使我国注册会计师审计逐步走向标准化、法制化与规范化。

2006年年初,我国审计准则与国际审计准则趋同。2010年,我国审计准则进一步与国际审计准则趋同,对38项审计准则进行了修订。2014年8月31日,中华人民共和国第十二届全国人民代表大会常务委员会议第十次会议修订了《中华人民共和国注册会计师法》。2016年12月23日,财政部印发了由中国注册会计师协会拟定的《中国注册会计师审计准则第1504号——在审计报告中沟通关键审计事项》等12项准则。这批准则称为新审计报告准则。颁布这批准则的目的是保证注册会计师审计报告的信息质量,满足资本市场改革与发展对高质量会计信息的要求,保持我国审计准则与国际审计准则持续全面趋同。

## 四、国内外主要的注册会计师组织

### （一）国际会计师联合会

国际会计师联合会(International Federation of Accountants, IFAC)成立于1977年10月14日,是会计行业的国际组织。截至2013年11月,IFAC由130多个国家和地区的175个成员组织和准成员组织组成,聚集了全球近300万在事务所、教育、政府和工商业等领域工作的职业会计师。IFAC的宗旨是服务于公众利益并强化会计行业。为此,IFAC致力于制定高质量的国际职业准则(包括国际审计准则、国际会计教育准则、国际会计师职业道德守则以及国际公共部门会计准则等),引导、推动其采用、实施和推动会计职业组织的能力建设,提升会计师的职业价值,以及在涉及公众利益的问题上代表全球会计行业发声。中国注册会计师协会于1997年5月8日加入IFAC,并派代表担任理事。

IFAC的最高权力机构为会员代表大会,由每个成员组织各派一名代表构成。会员代表大会通常每年举行一次会议,主要负责审议与章程和战略有关的议题并选举理事会理事。理事会是IFAC的领导机构,由理事会主席、副主席和20多名理事组成。理事会负责根据会员代表大会的授权及IFAC章程和附则的要求领导IFAC开展工作,监督IFAC的日常工作,并就涉及全球行业发展的重要议题向会员代表大会提出建议。IFAC理事会设职业会计师组织发展委员会、工商业界职业会计师委员会、中小事务所委员会、跨国审计师委员会及遵循咨询小组等。根据各阶段工作需要,IFAC还成立了多个特别工作组来完成相应工作。此外,IFAC还为国际审计与鉴证准则理事会、国际会计教育准则理事会、国际会计师职业道德准则理事会、国际公共部门会计准则理事会四个独立的国际标准制定机构提供财务和行

政支持。这些机构独立决策。

IFAC 的组织机构如图 1-2 所示。

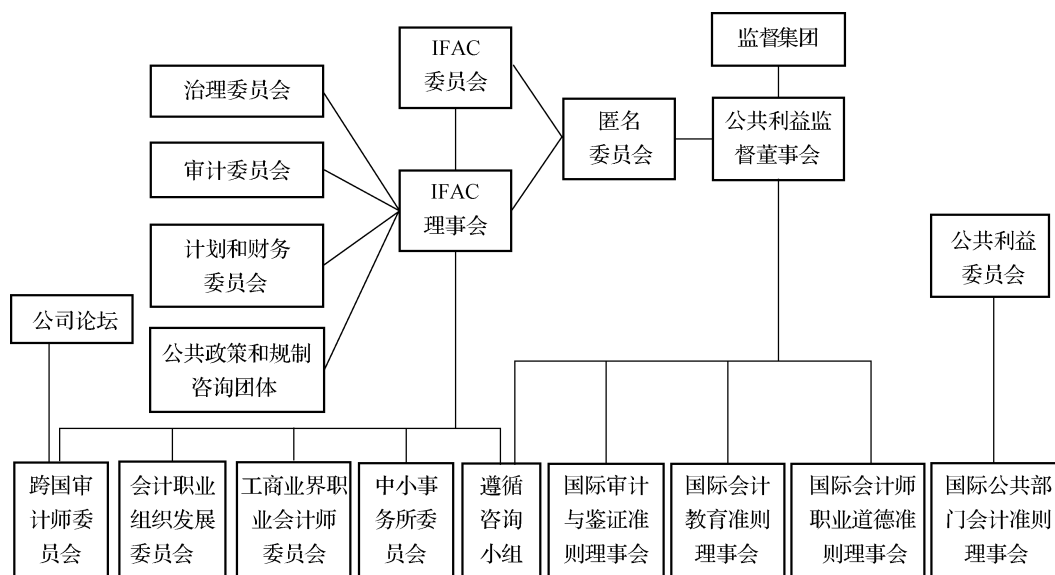


图 1-2 IFAC 的组织机构

## （二）亚太会计师联合会

亚太会计师联合会(Confederation of Asian and Pacific Accountants, CAPA)是亚太地区会计职业组织的代表,正式成立于 1976 年,秘书处设在马来西亚吉隆坡。CAPA 的宗旨是在亚太地区会计行业的发展、提高和协调方面发挥领导作用,使会计行业能够不断为公众提供高质量的服务。

CAPA 的决策机构是理事会,负责实现 CAPA 目标的具体工作。理事会会议每年召开两次。理事会通过选举产生,由不超过 12 名成员组成,所有成员均为不同国家或地区的正式会员组织授权的代表。拥有理事会席位的国家或地区可以更换自己在理事会中的代表。

1996 年 10 月 4 日,中国注册会计师协会加入亚太会计师联合会,并于 1997 年 4 月在亚太会计师联合会第 48 次理事会上当选为理事。

## （三）中国注册会计师协会

中国注册会计师协会(Chinese Institute of Certified Public Accountants, CICPA)成立于 1988 年 11 月,最高权力机构为全国会员代表大会。理事会由全国会员代表大会选举产生。理事会选举产生会长、副会长、常务理事会,理事会设有若干专门委员会和专业委员会。常务理事会在理事会闭会期间行使理事会职权。中国注册会计师协会下设秘书处,为其常设执行机构。

目前,理事会下设 10 个专门委员会和 1 个专业委员会:10 个专门委员会为战略与财务委员会、行业信息化委员会、审计准则委员会、职业道德准则委员会、惩戒委员会、申诉与维权委员会、教育培训委员会、注册管理委员会、执业责任鉴定委员会、会计师事务所内部治理指导委员会;1 个专业委员会是专业技术指导委员会。

截至 2016 年 12 月 31 日, CICPA 有团体会员(会计师事务所)8 460 家。CICPA 的个人会员超过 22.5 万人, 其中注册会计师 103 081 人, 非执业会员 121 987 人。CICPA 现有资深会员 1 442 人, 名誉会员 17 人。目前, 全国具有注册会计师资质的人员超过 25 万人, 全行业从业人员超过 30 万人。注册会计师行业服务于包括 3 000 多家上市公司在内的 420 万家以上企业、行政事业单位。

## 第二节 审计的内涵及分类

### 一、审计与财务报表审计

#### (一) 审计

审计是指审计人员<sup>①</sup>客观评价与经济活动和经济事项认定有关的证据, 以确认这些认定与既定标准之间的符合程度, 并把结果传递给使用者的过程。审计的过程如图 1-3 所示。

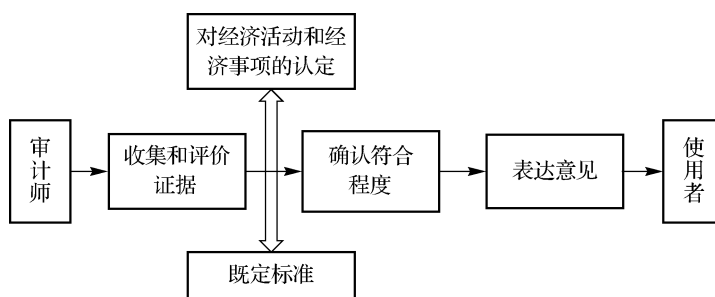


图 1-3 审计的过程

#### (二) 财务报表审计

财务报表审计是指审计人员对财务报表是否存在重大错报提供合理保证, 以积极方式提出意见, 增强除管理层之外的预期使用者对财务报表信赖的程度。

##### 1. 审计人员

财务报表审计通常是由具备专业胜任能力和具有独立性的审计人员来执行的。具备专业胜任能力的审计人员应当遵守相关职业道德要求, 按照审计准则的规定计划和实施审计工作, 获取充分、适当的审计证据, 并根据获取的审计证据得出合理的审计结论, 发表恰当的审计意见。

审计人员的专业胜任能力通常以审计人员的专业素质为基础, 是为实现胜任能力而具备的专业知识, 职业技能, 职业价值观、道德与态度(见表 1-1)。独立性是审计人员审计的“灵魂”和“生命”。

<sup>①</sup> 从本节开始主要讲述注册会计师审计, 无特殊情况, 审计人员等同于注册会计师。

表 1-1 审计人员的专业胜任能力

项 目	内 容
专业知识	(1) 会计、审计、财务、税务等相关知识； (2) 组织和企业知识； (3) 信息技术知识
职业技能	智力技能、技术和应用技能、人际沟通技能、组织和管理技能
职业价值观、 道德与态度	(1) 维护公众利益，在审计、审阅和其他鉴证业务中恪守独立、客观、公正的原则； (2) 通过终身学习培养、保持和提高胜任能力，并保持应有的职业谨慎； (3) 对执业过程中获知的客户信息保密； (4) 职业行为恰当，包括合理确定专业服务收费，不收取或不支付佣金，不从事与鉴证业务不相容的工作，保持与同行的良好工作关系，不对自身能力做广告，以恰当的方式进行业务招揽和宣传，等等

注：根据《中国注册会计师胜任能力指南》整理得出。

## 2. 管理层

管理层是责任方，是对财务报表负责的组织或人员。根据《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》，管理层和治理层应当认可并理解其应当承担的下列责任：

(1) 按照适用的财务报告编制基础编制财务报表，并使其实现公允反映。

(2) 设计、执行和维护必要的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报。

(3) 向审计人员提供必要的工作条件，包括允许审计人员接触与编制财务报表有关的所有信息(如记录、文件和其他事项等)，向审计人员提供审计所需的其他信息，允许审计人员在获取审计证据时不受限制地接触其认为必要的内部人员和其他相关人员。

如果审计人员通过审计没有发现财务报表存在的重大错报，那么就不能因为财务报表已经审计人员审计这一事实而减轻管理层和治理层对财务报表所负的责任。

## 3. 预期使用者

预期使用者是指预期使用审计报告和财务报表的组织或人员。预期使用者可能是指特定的使用者。例如，企业向银行贷款，银行要求企业提供一份反映财务状况的、经过审计人员审计后的财务报表，那么银行就是该审计报告的预期使用者。预期使用者也可能是指与财务报表有重要和共同利益的主要利益相关者。

### (三) 财务报表审计和财务报表审阅的区别

审计人员处理的业务包括审计业务、审阅业务、相关服务。其中，审计业务是审计人员的法定业务，也是核心业务。

财务报表审计与财务报表审阅主要有以下几个方面的区别：

#### 1. 目标不同

财务报表审计是将财务报表的审计风险降至具体业务环境下可接受的低水平，以此作



为以积极方式提出审计意见的基础,并对审计后的财务报表提供高水平的保证。财务报表审阅是将财务报表的审阅风险降至具体业务环境下可接受的水平,以此作为以消极方式提出结论的基础,并对审阅后的财务报表提供低于高水平的保证。

#### 2. 收集证据的程序不同

财务报表审计是指审计人员应当通过一个不断修正的、系统化的执业过程,运用各种审计程序获取充分、适当的证据。审计人员通过检查、观察、询问、函证、重新计算、重新执行等程序收集审计证据。而财务报表审阅是审计人员有意识地对证据收集程序的性质、时间安排和范围等方面加以限制。审计人员主要通过询问和分析程序收集审计证据。

#### 3. 所需证据的数量和质量不同

审计人员应当获取充分且适当的审计证据,并以此作为审计结论形成的基础。审计人员只有获取能够形成结论的审阅证据,才能形成审阅结论。

#### 4. 检查风险不同

为了将审计风险降至具体业务环境下可接受的低水平,审计人员应当使检查风险满足审计风险低水平的要求。审计人员在获取审阅证据的程序方面会受到限制,此时的检查风险高于审计时的检查风险。

#### 5. 财务报表的可信度不同

审计人员在审计业务中实施的证据收集程序更为系统和全面,收集的证据更充分,提供的保证水平更高,审计后的财务报表可信度高。审计人员在审阅业务中实施的证据收集程序会受到限制,收集的证据是有限的,审阅后的财务报表可信度比审计后的财务报表可信度要低。

#### 6. 提出结论的方式不同

审计人员在财务报表审计业务中以积极的方式提出结论。审计人员在财务报表审阅业务中以消极的方式提出结论。

## 二、审计的分类

### (一) 审计按照主体进行分类

按照主体的不同,审计可以分为国家审计、注册会计师审计和内部审计。

#### 1. 国家审计

国家审计又称政府审计,是由国家机关和审计人员对政府部门、国有企事业单位的财政、财务收支以及有关经济活动的真实性、合法性和效益性进行的审计。国家审计的特点是无偿性、强制性和法定性。

纵观世界各国,国家审计机关因隶属关系不同可以分为以下几种运作模式:

(1) 立法模式。国家审计机关隶属国家立法部门,直接在议会或国会领导下,依照国家法律赋予的权限,对各级政府机关的财政经济活动、国有企事业单位的财务收支及有关经济活动进行审计监督。国家审计机关完全独立于政府,负责向议会或国会报告工作,如英国国家审计署、美国联邦审计总署、加拿大审计长公署等。它们独立行使审计监督权,对国会或议会负责,不受行政当局的控制和干涉,地位较高,独立性较强。

(2) 行政模式。国家审计机关隶属国家行政部门,根据国家赋予的权限,对政府各部门、各单位的财政财务收支活动进行审计监督,并向政府报告工作,如瑞典国家审计局、中国国家审计署和巴基斯坦审计长公署等。它们依据政府法规进行审计,兼负其他行政监督职能。国家审计机关的审计监督具有广泛性和直接性,但其独立性受到一定限制。

(3) 司法模式。国家审计机关隶属国家司法部门,拥有最终裁决权。国家审计机关一般以审计法院的形式存在,机构和人员设置也参照司法机关的模式,设有法庭、法官和检察官,享有司法地位,有权对违反规定的情况进行相应的处理、处罚,如法国审计法院、意大利审计法院和西班牙审计法院等。它们具有审计和经济审判职能,权威性较高。

(4) 独立模式。国家审计机关不隶属任何权力部门,独立于国家立法、司法和行政部门,单独形成国家政权的一个分支,根据国家赋予的权限独立开展审计工作,直接对法律负责,如德国联邦审计院、日本会计检查院等。它们不受国家机关的直接干预,只对法律负责,独立性极强,能够做出客观、公正的审计判断,并为立法、行政、司法等部门提供有价值的信息。

## 2. 注册会计师审计

注册会计师审计又称独立审计、社会审计,是指由会计师事务所及其具有注册会计师执业资格的审计人员进行的审计。注册会计师审计的特点是受托审计与有偿性。

纵观世界各国,会计师事务所主要有以下几种组织形式:

(1) 独资会计师事务所。独资会计师事务所是指由具有注册会计师执业资格的个人独立开业,并承担无限责任的一种会计师事务所组织形式。其优点是设立容易,执业灵活,对执业人员数量没有限制,能够在代理记账、代理纳税等方面很好地满足小型企业对注册会计师服务业务的需求,风险较小。其缺点是无力承担大型业务,缺乏发展后劲。

(2) 普通合伙制会计师事务所。普通合伙制会计师事务所是指由两名或两名以上注册会计师组成的合伙组织,各合伙人以各自的财产对事务所的债务承担无限连带责任的一种会计师事务所组织形式。其优点是在风险牵制和共同利益的驱动下促使会计师事务所专业发展、扩大规模、提高风险规避能力。其缺点是不利于会计师事务所扩张,同时任何一个合伙人在执业过程中的过失或欺诈行为都可能带来不堪设想的后果。

(3) 有限责任制会计师事务所。有限责任制会计师事务所是指由注册会计师认购会计师事务所股份,并以其所认购股份对会计师事务所承担有限责任,会计师事务所以全部资产对其债务承担有限责任的一种会计师事务所组织形式。其优点是可以通过股份制形式迅速聚集一批注册会计师,建立规模型大所,承办大型业务。其缺点是减弱了风险责任对执业行为的制约力,弱化了注册会计师个人责任。

(4) 有限责任合伙制会计师事务所。有限责任合伙制会计师事务所是指会计师事务所以全部资产对其债务承担责任,各合伙人对个人的执业行为承担无限责任,无过失的合伙人对其他合伙人的过失或不当执业行为承担有限责任而不承担无限责任的一种会计师事务所组织形式。其优点是既吸收普通合伙制会计师事务所和有限责任制会计师事务所的优点,又摒弃它们的不足。此组织形式是当今会计师事务所组织形式的发展趋势。

## 3. 内部审计

内部审计又称部门、单位内部审计,是由单位内部专职机构和审计人员对本单位部门内的经济活动进行的审计。《中国内部审计准则第 1101 号——内部审计基本准则》将内部审

计定义为“一种独立、客观的确认和咨询活动,它通过运用系统规范的方法,审查和评价组织的业务活动、内部控制和风险管理的适当性和有效性,以促进组织完善治理、增加价值和实现目标”。内部审计的特点是服务内向性。

纵观世界各国,内部审计机构的运作模式因内部审计机构的隶属关系不同可以分为以下几种:

(1) 接受董事会或董事会下设审计委员会领导。内部审计机构直接由董事会或董事会下设审计委员会领导,对公司经营情况、计划执行情况及经理职责履行情况进行审计。其优点是由于领导层级较少,内部审计人员不受企业经营管理相关部门的约束,从而有利于独立开展工作。因此,其独立性和权威性最强。其缺点是无法监督董事会的受托责任履行情况,在一定程度上限制了内部审计检查和评价功能的发挥。

(2) 设在监事会。内部审计机构设在监事会,对公司财务情况和董事、经理的经济行为和经济责任进行审计。其优点是向监事会汇报工作,独立性较高,能对公司的经营活动和管理层的经营决策进行监督审计,以便促进内部审计职能的充分发挥。其缺点是会在一定程度上脱离公司的日常经营,阻碍内部审计评价功能的正常发挥。监事会的监督职能侧重事后监督,难以通过内部审计来达到改善经营管理、增加组织价值的目的。

(3) 隶属总经理。内部审计机构隶属总经理,对公司整体经营情况和内部控制制度的执行情况进行审计。其优点是直接向总经理汇报工作,能监督各部门经济责任的履行情况,可对企业内部控制制度的建立和内部控制的有效性进行监督和评价,能为总经理经营决策提供咨询服务。其缺点是不利于对公司包括总经理在内的高层的决策和经济行为进行监督和评价,审计范围相对狭小,审计工作受到一定限制。

(4) 隶属财会部门。内部审计机构隶属财会部门,直接向财会部门汇报工作,独立性较差,很难针对高层实施监督职能,也不能直接为经营决策者服务。因此,该种模式难以实现内部审计检查、评价和为组织增加价值的功能。

## (二) 审计按照目的和内容进行分类

按照目的和内容的不同,审计可以分为财务报表审计、合规性审计和经营审计。

### 1. 财务报表审计

财务报表审计是指审计人员对被审计单位的财务报表、财务报表附注及相关附表进行的审计。例如,上市公司的年度财务报表审计。财务报表审计的目的在于查明被审计单位的资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益(或股东权益)变动表等是否按照规定公允反映了财务状况、经营成果和现金流量等状况。

### 2. 合规性审计

合规性审计是审计人员为查明和确定被审计单位财务活动或经营活动是否符合特定法律、法规、规章制度而进行的审计。例如,财经法纪审计。合规性审计的目的是揭露和查处被审计单位的违法、违规行为,促使其经济活动符合国家法律、法规及规章制度等。

### 3. 经营审计

经营审计是审计人员为了评价被审计单位经营活动的效果和效率,而对其经营程序和方法进行的评价。例如,经济效益审计。经营审计的目的是向被审计单位的管理层提出经营管理建议。

### 第三节 我国审计监督体系

国家审计、注册会计师审计和内部审计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。国家审计、注册会计师审计和内部审计既相互联系,又各自独立,不可替代,不存在主导和从属的关系。

#### 一、国家审计

##### (一) 国家审计机关与审计人员

我国最高审计机关是审计署,隶属国务院。国家审计机关实行统一领导、分级负责的原则。国务院设立审计署,在国务院总理的领导下主管全国的审计工作。审计长是审计署的行政首长。县级以上地方政府设立审计机关,在本级政府和上一级审计机关的领导下负责本行政区域的审计工作。地方各级审计机关实行双重领导,对本级人民政府和上一级审计机关负责并报告工作,审计业务以上级审计机关领导为主。审计机关根据工作需要,经本级人民政府批准,可以在其审计管辖范围内设立派出机构。

我国国家审计人员属于国家公务员。通常,审计人员的录取途径有三个:一是通过国家公务员考试,这是职业准入的主要方式;二是通过地方选调公务员;三是接受安置军转干部。

##### (二) 国家审计准则

现行国家审计准则是审计署于2010年9月1日公布的《中华人民共和国国家审计准则》(以下简称《国家审计准则》)。该准则对规范审计机关和审计人员执行审计业务的行为,保证审计质量,防范审计风险,发挥审计保障国家经济和社会健康运行的“免疫系统”功能有十分重大的意义。《国家审计准则》的内容分为七章,即总则、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。

#### 二、注册会计师审计

##### (一) 会计师事务所

我国的会计师事务所主要有合伙制会计师事务所和有限责任制会计师事务所两种形式。根据《会计师事务所审批和监督暂行办法》,会计师事务所、分所设立及合伙人的条件如下:

(1) 会计师事务所设立及合伙人的条件。设立会计师事务所需要有会计师事务所名称及固定办公场所。此外,不同类型会计师事务所的具体条件也存在差异,其中合伙制会计师事务所的设立需要有两名以上的合伙人和书面合伙协议,而有限责任会计师事务所的设立需要有五名以上的股东、一定数量的专职从业人员、不少于30万元的注册资本及股东共同制定的章程。会计师事务所的合伙人或者股东应当持有中华人民共和国注册会计师证书;在会计师事务所专职执业;在成为合伙人或者股东前三年内没有因为执业行为受到行政处罚;在取得注册会计师证书后最近连续五年在会计师事务所从事审计业务的经历,其中在境内会计师事务所的经历不少于三年;成为合伙人或者股东前一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做出不予受理、不予批准或者撤销会计师事务所的决定。

目前,我国本土八大会计师事务所分别是天职会计师事务所、天健会计师事务所、立信会计师事务所、中瑞岳华会计师事务所、信永中和会计师事务所、大信会计师事务所、致同会计师事务所和大华会计师事务所。

(2) 会计师事务所分所设立的条件。会计师事务所可以设立分所的前提是会计师事务所依法成立三年以上,内部管理制度健全,注册会计师数量(不包括拟到分所执业的注册会计师)不低于 50 名。如果是有限责任制会计师事务所,那么其上年末的净资产和职业风险基金总额不低于人民币 300 万元;如果是合伙制会计师事务所,那么其上年末的净资产和职业风险基金总额不低于人民币 150 万元。另外,在申请设立分所的前三年内,该会计师事务所及其已设立的分所没有因为执业行为受到行政处罚。

会计师事务所设立分所要满足其分所负责人为会计师事务所的合伙人或者股东、至少有五名注册会计师(含分所负责人),并且有固定的办公场所等条件。分所按照“会计师事务所名称+分所所在行政区划名+分所”的形式命名。例如,瑞华会计师事务所(特殊普通合伙)深圳分所、大华会计师事务所(特殊普通合伙)湖北分所。

此外,国际四大会计师事务所安永、毕马威、德勤和普华永道在我国也设有办事处,提供的服务如表 1-2 所示。

表 1-2 国际四大会计师事务所中国办事处提供的服务一览表

国际四大会计师事务所	中国办事处	提供的服务
安永	北京、香港、上海、广州、深圳、成都、大连、杭州、澳门、青岛、苏州、天津、武汉、厦门、南京、长沙、沈阳、西安	咨询、审计(会计合规及报告、气候变化与可持续发展服务、财务会计咨询服务、财务报表审计、诈骗审查及纠纷协调服务)、税务和财务交易服务等
毕马威	上海、佛山、北京、南京、厦门、天津、广州、成都、杭州、沈阳、深圳、澳门、福州、重庆、青岛、香港	审计及鉴证(财务报表审计、资本市场服务、会计咨询服务、业务报告和可持续发展服务)、税务服务、咨询等
德勤	北京、长沙、成都、重庆、大连、广州、杭州、哈尔滨、合肥、香港、济南、澳门、南京、上海、沈阳、深圳、苏州、天津、武汉、厦门	审计(公开上市服务、中国大陆财务报告、香港财务报告、审计咨询服务)、企业管理咨询、财务咨询、法律与风险咨询、税务服务等
普华永道	北京、长沙、成都、重庆、大连、广州、杭州、济南、南京、宁波、青岛、上海、沈阳、深圳、苏州、天津、武汉、厦门、西安、香港、澳门	会计与薪酬、审计及鉴证(精算、工程造价、财务报表审计、内部审计、资本市场、风险管理)、企业重整服务、资本市场及会计咨询、管理咨询、交易服务、可持续发展与气候变化服务、税务服务等

## （二）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,通常是指项目合伙人或项目组其他成员。目前,我国实行注册会计师全国统一考试制度。通过注册会计师全国统一考试是注册会计师职业准入的重要途径。具有完全民事行为能力,具有高等专科学校以上学校毕业学历,或者具有会计或者相关专业中级以上技术职称的中国公民可以申请参加注册会计师全国统一考试专业阶段考试;具有完全民事行为能力,已取得注册会计师全国统一考试专业阶段考试合格证的中国公民可以申请参加注册会计师全国统一考试综合阶段考试。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。

现行注册会计师考试分为两个阶段:第一阶段为专业考试阶段,考试科目为会计、审计、财务成本管理、公司战略与风险管理、经济法和税法,可以同时报考6门,也可以分阶段报考;第二阶段为综合考试阶段,即职业能力综合测试。每科百分制,60分为成绩合格分数线,专业阶段考试的单科考试合格成绩5年内有效。在连续五个年度考试中取得专业阶段考试全部科目合格成绩的考生可以领取注册会计师全国统一考试专业阶段考试合格证;取得综合阶段考试科目合格成绩的考生可以领取注册会计师全国统一考试合格证。截至2016年9月30日,我国注册会计师有102 671人。

注册会计师可以承办的业务有审查企业会计报表,出具审计报告;验证企业资本,出具验资报告;审计企业合并、分立与清算事宜,出具有关报告;处理法律法规规定的其他审计业务。注册会计师依法执行审计业务出具的报告具有证明效力。此外,注册会计师可以承办会计咨询与会计服务业务。

## （三）注册会计师业务准则

注册会计师业务准则包括鉴证业务准则和相关服务准则。其中,鉴证业务准则由鉴证业务基本准则统领,根据鉴证业务提供的保证程度和鉴证对象的不同分为审计准则、审阅准则和其他鉴证业务准则。

审计准则是鉴证业务准则的核心,是用来规范注册会计师执行历史财务信息审计业务的。审计准则涉及审计业务的一般原则与责任、风险评估与应对、审计证据、利用其他主体的工作、审计结论与报告和特殊领域审计六个方面。

近期,我国颁布了新的12项中国注册会计师审计准则,顺应了国际审计准则对审计报告模式的改革,以及我国审计准则持续趋同的要求。

# 三、内部审计

## （一）内部审计机构

我国很多企业都建立了由董事长、总经理直接领导的独立履职的内部审计机构。其接受董事会或者总经理的领导(报请董事会或者总经理批准审计工作事项,接受并完成董事会或者总经理的业务委派),以及向董事会或者总经理报告工作(内部审计章程、年度审计计划、内部审计政策的制定及变动等)。除实施常规审计业务外,内部审计机构还可以接受董事会或者总经理的委派进行舞弊检查、实施专项审计、开展经济责任审计、评价社会审计组织的工作质量等。

内部审计机构及时向董事会或者总经理提交审计报告。审计报告可清晰地反映审计发现的重要问题、审计结论、意见和建议。在日常工作中,内部审计机构与董事会或者总经理就董事会或者总经理关注的领域、内部审计活动满足董事会或者总经理信息需求的程度、内部审计的新趋势和最佳实务、内部审计与外部审计之间的协调等事项进行交流。除向董事会或者总经理提交审计报告外,内部审计机构还应定期提交工作报告,一般每年至少一次。内部审计机构在提交工作报告时,应对年度审计计划、财务预算和人力资源计划执行中出现的重大偏差及原因做出说明,并提出改进措施。据有关资料显示,2012年,我国内部审计机构有5万多个。截至2014年年底,我国内部审计机构有近7万个,与2012年相比,增长40%左右。

## (二) 内部审计人员

内部审计人员是执行内部审计的人员,可能属于内部审计机构或履行审计职责的类似部门。我国内部审计人员职业准入制度发展滞后。据有关资料显示,2012年,我国配备内部审计人员近20万人。2013年,我国配备内部审计人员23.75万余人。到2014年年底,我国配备内部审计人员25万余人,与2012年相比,增长25%左右;与2013年相比,增长5%左右。但是,从拥有与审计相关的执业资格的角度来看,拥有国际注册内部审计师、注册会计师、英国特许公认会计师、国家注册内部控制自我评估师、注册信息系统审计师、注册管理会计师等相关资格证书的内部审计人员较少。内部审计机构吸纳了更多具有财务、管理、工程、计算机、法律等不同专业背景的人员。下面具体介绍中国内部审计协会<sup>①</sup>与国际内部审计师协会<sup>②</sup>签署的关于内部审计师资格考试的两种证书。

(1) 国际注册内部审计师(certified internal auditor, CIA)。CIA不仅是国际内部审计领域专家的标志,也是目前国际审计界唯一公认的职业资格。在我国,凡是具备以下条件之一的均可报名参加CIA考试:具有国家承认的本科及本科以上学历;具有国家承认的学士及学士以上学位;海外留学生所持国外文凭需经第三方权威机构(如教育部留学服务中心等)办理国外学历学位认证后方可报名;具有省级及省级以上人力资源保障部门颁发的中级及中级以上相关专业技术资格;持有注册会计师证书或非执业注册会计师证书;在校学习的全日制本科院校审计、会计及相关专业四年级学生,毕业(取得毕业证书)当年方可报名参加考试,毕业当年未取得毕业证书前报考需提供学校(或有关部门、院系)出具的证明。

考试科目是“内部审计基础”“内部审计实务”和“内部审计知识要素”三门课程。考试涉及对内部审计强制性指南、内部控制与风险、审计工具与技术、管理内部审计职能、管理单项审计业务、舞弊风险与控制、治理与商业道德、风险管理、沟通、管理与领导规则、业务连续

---

<sup>①</sup> 中国内部审计协会(China Institute of Internal Audit, CIIA)是由具有一定内部审计力量的企事业单位、社会团体和从事内部审计工作的人员自愿结成的全国性、行业性、非营利性的社会组织。其接受业务主管单位审计署和社团登记管理机关民政部的业务指导与监督管理。中国内部审计协会的前身是于1987年4月成立的中国内部审计学会。

<sup>②</sup> 国际内部审计师协会(Institute of Internal Auditors, IIA)是由内部审计人员组成的国际性审计职业团体。国际内部审计师协会成立于1941年,前身是美国内部审计师协会。其会员称为国际注册内部审计师。IIA将内部审计定义为一种独立、客观的确认和咨询活动,旨在增加价值和改善组织的运营。它通过应用系统的、规范的方法评价并改善风险管理、控制和治理过程的效果,帮助组织实现目标。



性、财务管理、全球化经营环境等议题。考生需在四年内通过所有科目,否则所有已通过科目成绩均作废。考试为中文或英文,并以计算机测试为考试方式。考生按照自己选定的时间前往指定考试场所,参加一门或多门考试。

(2) 国际注册内部控制自我评估师(certification in control self-assessment,CCSA)。CCSA 是一项专长认证,是受到高度认可的内部控制自我评估从业资格证书。在我国,凡是具备以下条件之一的均可报名参加 CCSA 考试:具有国家承认的本科及本科以上学历;具有国家承认的学士及学士以上学位;海外留学生所持国外文凭需经第三方权威机构(如教育部留学服务中心等)办理国外学历学位认证后方可报名;具有省级及省级以上人力资源保障部门颁发的中级及中级以上相关专业技术资格;持有注册会计师证书或非执业注册会计师证书。

考试内容涵盖内部控制自我评估基础知识、内部控制自我评估程序整合、内部控制自我评估流程的要素、经营目标和组织绩效、风险识别和评估、控制理论及其应用等,为考生提供内部控制自我评估所需要的技巧和方法,并为内部控制自我评估的初始从业人员提供指南。考生需要在四年内通过所有科目,否则所有已通过科目成绩均作废。考试为英文。

以上两门考试在我国广州、武汉、南京、成都、北京、济南、天津、沈阳、长春、哈尔滨、上海、杭州、合肥、郑州、长沙、西安、太原、石家庄、昆明、呼和浩特、福建、南宁、深圳、南昌、重庆、贵阳、乌鲁木齐、兰州、银川和西宁等城市均设有考点。

### (三) 内部审计准则

2003 年,中国内部审计协会发布了《内部审计基本准则》《内部审计人员职业道德规范》及 10 个内部审计具体准则。之后,中国内部审计协会又陆续发布了 19 个内部审计具体准则和 5 个实务指南,形成包括内部审计基本准则、内部审计人员职业道德规范、内部审计准则和内部审计实务指南在内的较为完整的内部审计准则体系。

目前的内部审计准则是自 2014 年 1 月 1 日开始实施的新内部审计准则,包括《内部审计基本准则》和《内部审计具体准则》(见表 1-3)。其中,《内部审计基本准则》是总纲,是内部审计机构和内部审计人员进行内部审计时应当遵循的基本规范。《内部审计具体准则》是根据《内部审计基本准则》制定的,是内部审计机构和内部审计人员进行内部审计时应当遵循的具体规范。

表 1-3 《内部审计具体准则》的构成

项 目	编 号	内 容
《内部审计具体准则》 (20 项)	第 2101 号——第 2109 号	审计计划、审计通知书、审计证据、审计工作底稿、结果沟通、审计报告、后续审计、审计抽样、分析程序
	第 2201 号——第 2204 号	内部控制审计、绩效审计、信息系统审计、对舞弊行为进行检查和报告
	第 2301 号——第 2307 号	内部审计机构的管理、与董事会或者最高管理层的关系、内部审计与外部审计的协调、利用外部专家服务、人际关系、内部审计质量控制、评价外部审计工作质量



## 四、注册会计师审计与国家审计的关系

### (一) 注册会计师审计与国家审计的联系

注册会计师审计与国家审计都是外部审计,即审计人员都是来自被审计单位之外的专职人员,具有较强的独立性。注册会计师审计是双向独立的,对委托人和被审计单位而言都是独立的第三方。国家审计与被审计单位之间也是独立的。

### (二) 注册会计师审计与国家审计的区别

注册会计师审计的目标是对所审计的财务报表是否在所有重大方面均按照适用的财务报告编制基础编制发表审计意见,而国家审计的目标是对被审计单位财政收支、财务收支及有关经济活动独立实施审计并做出审计结论。注册会计师在执业过程中遵循注册会计师执业准则,而国家审计人员在审计过程中遵循《国家审计准则》。注册会计师审计的审计收费来自被审计单位,是有偿审计,而国家审计是无偿审计。注册会计师的审计需要被审计单位配合和协助,国家审计则是强制审计。如果财务报表没有实现公允反映,那么注册会计师就该事与管理层讨论,根据被审计单位的不调整发布非保留意见。国家审计若发现问题则提出处理处罚意见。

## 五、注册会计师审计与内部审计的关系

### (一) 注册会计师审计与内部审计的联系

注册会计师审计与内部审计都是现代审计体系的重要组成部分,都关注内部控制的健全性和有效性。注册会计师审计可能涉及是否利用以及在多大程度上对内部审计成果利用等。

### (二) 注册会计师审计与内部审计的区别

注册会计师审计的目标是对所审计的财务报表是否在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制发表审计意见,而内部审计的目标则是审查和评价组织的业务活动、内部控制和风险管理适当性与有效性。注册会计师审计是双向独立的,对委托人和被审计单位而言都是独立的第三方;内部审计是相对独立的,独立于审计单位的其他部门,因此独立性较弱。注册会计师审计是定期审计,而内部审计则根据企业需要随时进行。注册会计师在执业过程中遵循注册会计师执业准则,而内部审计人员在审计过程中遵循内部审计准则。



### 本章小结 >>>>

本章首先介绍了注册会计师审计产生与发展的客观依据、国内外注册会计师审计的产生与发展,以及国内外主要的注册会计师组织;其次对审计的定义进行了说明,并对比分析了财务报表审计与财务报表审阅的区别;最后介绍了我国审计监督体系的构成,阐述了注册会计师审计与国家审计的区别与联系,以及注册会计师审计与内部审计的区别与联系。通过本章的学习,学生应熟练掌握审计、财务报表审计、财务报表审阅、国家审计、内部审计等基本概念。



### 关键概念 >>>>

审计	财务报表审计	预期使用者
财务报表审阅	国家审计	注册会计师审计
内部审计	合规性审计	经营审计



### 练习巩固 >>>>

#### 一、单项选择题

- 注册会计师审计起源于( )。
  - 意大利的合伙制度
  - 英国的股份制企业制度
  - 美国发达的资本市场
  - 民国时期的中国
- 世界上第一个正式的会计职业组织是( )。
  - 格拉斯哥会计师协会
  - 阿伯丁会计师协会
  - 爱丁堡会计师协会
  - 美国公共会计师协会
- 产生注册会计师审计的直接原因是( )。
  - 商品经济的发展
  - 财产所有者与经营者的分离
  - 审计的客观性
  - 审计的独立性
- 我国第一位女性注册会计师是( )。
  - 谢霖先生
  - 张蕙生先生
  - 王璨芳先生
  - 章宗元先生
- 下列关于对财务报表责任的理解中,恰当的是( )。
  - 管理层和治理层对编制财务报表承担主要责任,而注册会计师对编制财务报表承担补充责任
  - 财务报表审计本身能够减轻被审计单位管理层和治理层的部分责任
  - 设计必要的内部控制属于注册会计师和管理层的共同责任
  - 如果审计人员通过审计没有发现财务报表存在的重大错报,那么不能因为财务报表已经审计人员审计这一事实而减轻管理层和治理层对财务报表所负的责任
- 下列说法中,不正确的是( )。
  - 审计按主体不同可分为国家审计、注册会计师审计和内部审计
  - 国家审计、注册会计师审计和内部审计共同构成审计监督体系
  - 国家审计、注册会计师审计和内部审计既相互联系,又各自独立,不可替代
  - 注册会计师审计和内部审计从属于国家审计
- 注册会计师业务准则不包括( )。
  - 审计准则
  - 审阅准则
  - 其他鉴证业务准则
  - 审计质量控制准则
- 2014年1月1日开始实施的新内部审计准则包括1项内部审计基本准则和( )项内部审计具体准则。
  - 22
  - 38





### 会计师事务所:内控咨询业务前景广阔<sup>①</sup>

近年来,会计师事务所在企业内控审计与咨询、医院及高校基金会审计、管理会计咨询、财政支出绩效评价等方面取得积极进展。其中,咨询业务在会计师事务所的整体业务中占有越来越重要的地位,而内控业务又是整个咨询业务的重要组成部分。

#### 内控咨询从小到大

天职国际会计师事务所(以下简称天职国际)正是在对咨询业务的开拓和对人才的包容中不断成长壮大的。自2006年成立专门的管理咨询部门以来,天职国际就大范围地在上市公司和国有企业中推广此项业务,并承接了一批中央企业的内控体系建设与评价工作。

天职国际的早期咨询部门只有8个人,业务收入也仅是其他业务部门的零头。经过10年发展,目前咨询部门已经有近40人的团队,收入也逐渐能与其他业务部门相提并论,并且是业务增长速度最快的部门之一。目前,天职国际的咨询板块已发展为企业的重要收入来源,占企业收入的百分比已超过两位数。在咨询板块内,内控咨询业务是最重要的一部分,几乎占据了半壁江山,而且已经开始从单纯的上市公司内控建设业务拓展到内控评价、专项内控建设、内控操作细则制定、风险管理体系建设、内控制度规范、内控体系培训、行政事业单位内控建设等方面。其服务的客户也已经从单纯满足监管要求的上市公司和国有企业拓展到一些更具内生需求的民营企业和中小企业。

天职国际凭借在内控咨询方面的优势,已经以点带面地拓展了其他方面的咨询业务,如财务咨询、管理会计、IT规划、战略管理、并购融资、绩效管理、小微财税服务等多种业务类型。这些新业务的规模已经接近整个咨询业务规模的一半。可以说,天职国际的咨询业务已经实现了从依托内控到超越内控,正在迈向大咨询时代。

内控咨询业务的发展不仅是大型事务所的“专利”,还是一些以中小企业客户为主的事务所进一步发展的着力点。

近年来,面对传统审计业务的逐渐萎缩,会计师事务所在不断尝试开拓新业务,而这些新业务中有一大部分属于咨询类。开拓咨询业务已成为中小会计师事务所转型的一个重要方向和落脚点。在当前转型升级的大背景下,中小企业普遍存在财务制度核算不健全、内控流程不完整等问题。这些都是内控咨询业务的关键需求点。

#### 会计师事务所具有天然优势

目前,在咨询市场上也有一些专门从事内控咨询业务的机构或者综合型的咨询机构,但是真正引领这个行业的还是一些有会计师事务所背景的机构。这是因为会计师事务所开展内控咨询业务有其天然的优势。

首先,注册会计师行业是国内最先接触内控业务的行业,因此具有先发优势。最早接触内控业务的中国企业是在美国上市的企业。这些企业为了满足上市的要求而推进内控体系的完善。因此,会计师事务所作为与资本市场最紧密的中介机构,第一时间就接触到了这些

<sup>①</sup> 何欣哲. 会计师事务所:内控咨询业务前景广阔[EB/OL]. (2017-03-11)[2017-01-20]. <http://news.esnai.com/2017/0120/150169.shtml>. (有改动)

要求。

其次,会计师事务所扎实的财务基础为以财务报告内部控制为核心的内控咨询提供了专业优势。在以合规为主基调的内控建设时期,扎实的财务基础是开展内控体系建设必不可少的,而注册会计师是最佳人选,因为这是他们最擅长的方面。

再次,内控咨询的要求与注册会计师的职业特点具有较高的契合度,因此会计师事务所具有职业优势。注册会计师的职业特点是始终保持谨慎态度、追求客观公正。这与内控咨询的要求是高度吻合的。

最后,多年的审计经验积累为会计师事务所开展内控咨询提供了案例优势。会计师事务所在审计过程中往往需要对企业的内部管理进行深入的了解,而充足的案例积累为其开展内控咨询提供了丰富的经验。

### 企业相关服务需求不断加大

在经济新常态下,很多中小企业主已逐步意识到粗放型的生产和管理模式已无法适应新环境。在销售额饱和的情况下,提高生产效率和降低成本费用将是大部分中小企业的关键利润增长点。而健全的内控流程是企业提高效率和降低成本的基础保障。当前,越来越多的企业管理层对内控流程重要性的认识不断加深,对第三方提供包括销售、人力资源、资金、财务等方面全方位服务的需求也不断加大。

经过最近几年的政策推动,内控建设的效益已开始逐步显现,有内生需求的客户越来越多就足以说明这一点。而就现实而言,目前真正开展体系化内控建设的单位依然有限。目前有开展内控建设需求的主要是中央企业、上市公司和部分地方国有企业,但这些企业在整个企业数量中所占的比重还不到10%。因此,这一市场的空间仍然是值得期待的。

与此同时,内控本身的理论也在逐步丰富和完善。2014年和2016年,美国反虚假财务报告委员会下属的发起人委员会先后更新了内控的基础理论框架,提出了一些新观点,使得内控对企业的实践意义越来越强。随着理论的逐步完善,内控的价值将会得到进一步挖掘,而真正有价值的东西是不担心销路的。

因此,总体来看,内控咨询业务会有较好的发展前景。从政府方面来看,财政部要求会计师事务所要加大新业务研究与开发力度,切实履行行业人才培养义务和社会责任,培养招揽高端复合型注册会计师人才,加大人才建设投入,从而培养出高素质专业团队。

## 第二章

# 我国注册会计师 执业准则体系

### 学习目标

了解我国注册会计师执业准则体系的演进；  
了解我国现代注册会计师执业准则体系的基本内容；  
掌握我国注册会计师执业准则的基本构成；  
掌握注册会计师职业道德的基本原则；  
了解影响注册会计师职业道德基本原则的不利因素。

### 课前导读

#### 各注册会计师职业道德建设“极速前进”<sup>①</sup>

为指导注册会计师正确理解并更好地运用职业道德守则解决实务问题,防范执业风险,中国注册会计师协会(以下简称中注协)发布了《中国注册会计师职业道德守则问题解答》(以下简称《问题解答》)。

##### 新变革下的新挑战

普华永道中国风险及质量管理部合伙人程光伟表示,诚信是注册会计师行业的立足之本,注册会计师的职业道德水平直接影响公众对注册会计师行业的认同度和信任度。

随着行业内外部环境的变化,注册会计师的职业道德水平面临新的挑战与要求。从行业内部监管与事务所控制风险的角度来看,财政部、中注协对执业质量监管的力度不断加大。为了符合公众的期望,会计师事务所对职业道德也更加重视。从中注协公开的《中国注册会计师协会会计师事务所执业质量检查通告》中可以了解到,多数会计师事务所能够较好

<sup>①</sup> 佚名. 注册会计师职业道德建设“极速前进”[N/OL]. 中国会计报, 2014-12-19[2017-11-10]. [http://www.cicpa.org.CN/Media-Fax/201412/t20141226\\_46296.html](http://www.cicpa.org.CN/Media-Fax/201412/t20141226_46296.html). (有改动)

地执行执业准则,增强了防范系统风险意识,逐步提高了执业质量。由此可以看出,中国注册会计师行业的职业道德水平在不断提高中。

此外,行业面临的外部经济环境也发生了深刻变革。全球经济一体化、产业格局的调整等外部经济环境的变革要求注册会计师行业的服务也要不断调整。这对职业道德水平也提出了新的挑战与要求。一方面,越来越多的中国企业走向世界,在海外上市、成立子公司或并购外国企业。这些企业的审计师可能面临多个管辖区域的独立性政策和法规的规范。另一方面,新技术的逐渐应用以及金融理财产品形式的多样化和结构的复杂化对会计师事务所如何保证其员工遵循个人独立性提出了挑战。

近年来,中注协也鼓励会计师拓展新业务领域。这意味着会计师事务所所在非鉴证服务领域有更多的潜在机会,在审计客户的业务拓展过程中可以提供更有附加值的服务,如企业并购咨询服务、税务咨询服务等。然而,如何在提供非鉴证服务的同时保持审计独立性也是挑战之一。

尽管社会公众对注册会计师职业道德水平的要求从未改变过,但是随着我国市场经济的不断发展以及整个行业与国际接轨和国际交往的不断加强,行业自身需要进一步加强职业道德建设,尽快树立良好的行业形象和公信力。另外,监管部门和行业也应该尽快加强职业道德水平规范化和标准化的进程,从而为社会公众评价注册会计师行业从业人员的职业道德水平建立一个广泛认可的行为规范标准。环境日益复杂,注册会计师也要不断研究和提高自身的职业判断能力与专业技能。只有这样,才能有效地控制和防范风险。

### 更深刻地理解和践行职业道德

中注协发布的《问题解答》总结了实务操作中的职业道德实践经验,吸收借鉴了国际注册会计师道德守则,既体现了中国国情,又实现了与国际职业道德守则的趋同。

### 深入强化与落实职业道德守则

注册会计师行业作为“经济警察”,已经成为我国社会主义市场经济监督体系的重要组成部分,是维护国家、企业和社会公众利益的重要力量之一。

作为影响注册会计师执业质量的重要因素,职业道德水平的不断提高有利于提升行业的诚信度和公信力,以及推动整个行业的健康发展。下一步可从以下两方面发力来不断提高行业的职业道德水平:

(1) 中注协作为行业政策的制定者和监管者,应持续关注行业实务中尚未解决的热点和难点问题,组织行业内部专家群策群力,推动出台后续问题解答。

(2) 会计师事务所作为执业主体,应重视加强职业道德建设,按照《中国注册会计师职业道德守则》及《会计师事务所质量控制准则第5101号——业务质量控制》的要求,建立健全职业道德特别是独立性方面的制度。

## 第一节 我国注册会计师执业准则体系概述

### 一、我国注册会计师执业准则体系的演进

制定准则的目的是指导个人和组织的行为,并为其行为提供衡量依据。同样,制定注册

会计师执业准则是为了指导注册会计师和会计师事务所的行为,并为其行为提供衡量依据。我国注册会计师执业准则体系主要强调三个方面:一是对审计、鉴证和其他行为的要求,二是对会计师事务所的要求,三是除法律法规之外的注册会计师的个人行为准则。我国注册会计师执业准则体系如图 2-1 所示。

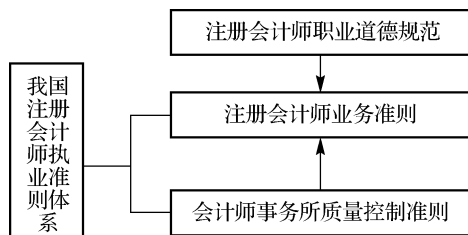


图 2-1 我国注册会计师执业准则体系

自 2006 年以来,我国注册会计师执业准则体系的建立和完善经历了以下两个阶段:

### (一) 注册会计师执业准则体系建立阶段

注册会计师行业于 2005 年启动执业准则国际趋同战略,于 2006 年建立起与国际趋同的执业准则体系。2006 年,财政部发布了由中注协拟定的《中国注册会计师鉴证业务基本准则》等 22 项准则,并对《中国注册会计师审计准则第 1142 号——财务报告审计中对法律法规的考虑》等 26 项准则进行了修订和完善。这批准则自 2007 年 1 月 1 日在所有的会计师事务所施行。这标志着我国已经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注册会计师执业准则体系。

### (二) 注册会计师执业准则体系完善阶段

2010 年以来,我国借鉴国际审计准则明晰项目的最新成果,对《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 项准则及应用指南进行了全面修订。这批准则与应用指南自 2012 年 1 月 1 日起施行。

针对审计报告国际准则的新变化,我国于 2015 年启动了审计报告相关准则及应用指南的制定(修订)工作。2016 年 12 月 23 日,财政部印发了由中注协拟定的《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》等 12 项准则。这批准则也称为新审计报告准则。颁布这批准则的目的是提高注册会计师审计报告的信息质量,满足资本市场改革与发展对高质量会计信息的要求,保持我国审计准则与国际审计准则持续全面趋同。

## 二、我国注册会计师执业准则体系的基本内容

### (一) 注册会计师业务准则

注册会计师业务准则的框架如图 2-2 所示。

#### 1. 鉴证业务基本准则

鉴证业务基本准则是规范注册会计师执行鉴证业务,明确鉴证业务的目标和要素,确定审计准则、审阅准则和其他鉴证业务准则适用的鉴证业务类型的准则。鉴证业务包括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。



鉴证业务的要素包括鉴证业务的三方关系、鉴证对象、标准、证据和鉴证报告。鉴证业务的要素及基本内容如表 2-1 所示。

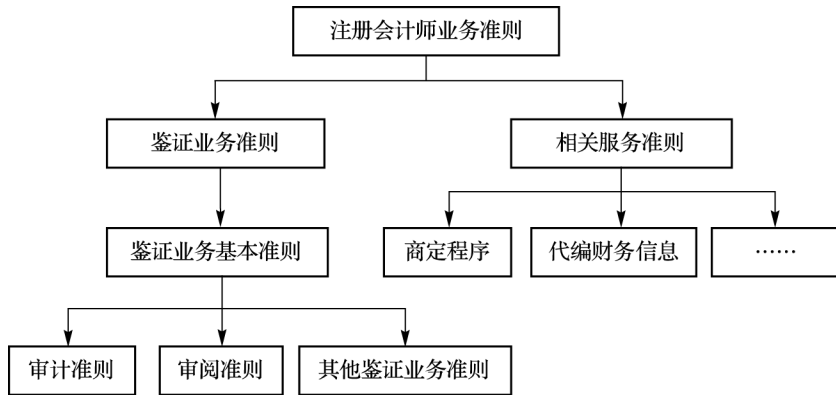


图 2-2 注册会计师业务准则的框架

表 2-1 鉴证业务的要素及基本内容

鉴证业务的要素	基本内容
鉴证业务的三方关系	三方关系人分别是注册会计师、被审计单位管理层(责任方)和财务报表预期使用者。三方关系:注册会计师对由被审计单位管理层负责的财务报表发表审计意见,以增强除管理层之外的预期使用者对财务报表的信赖程度
鉴证对象	<p>(1) 当鉴证对象为财务业绩或状况(如历史或预测的财务状况、经营成果和现金流量等)时,鉴证对象信息是财务报表。</p> <p>(2) 当鉴证对象为非财务业绩或状况(如企业的运营情况等)时,鉴证对象信息可能是反映效率或效果的关键指标。</p> <p>(3) 当鉴证对象为物理特征(如设备的生产能力等)时,鉴证对象信息可能是有关鉴证对象物理特征的说明文件。</p> <p>(4) 当鉴证对象为某种系统和过程(如企业的内部控制或信息技术系统等)时,鉴证对象信息可能是有关鉴证对象有效性的认定。</p> <p>(5) 当鉴证对象为一种行为(如遵守法律法规的情况等)时,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</p>
标准	标准既可以是正式的规定(如编制财务报表所使用的会计准则和相关会计制度),也可以是某些非正式的规定(如单位内部制定的行为准则或确定的绩效水平)
证据	<p>(1) 注册会计师应当以职业怀疑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。注册会计师应当及时对制订的计划、实施的程序、获取的相关证据及得出的结论做出记录。</p> <p>(2) 注册会计师在计划和执行鉴证业务,尤其在确定证据收集程序的性质、时间和范围时,应当考虑重要性、鉴证业务风险以及可获取证据的数量和质量</p>

续表

鉴证业务的要素	基本内容
鉴证报告	注册会计师应当出具含有鉴证结论的书面报告。该鉴证结论应当说明注册会计师就鉴证对象信息获取的保证。注册会计师应当考虑其他报告责任,包括在适当时间与治理层沟通

## 2. 审计准则

审计准则用来规范注册会计师处理历史财务信息审计业务所应遵守的执业行为。审计准则涉及审计业务的一般原则与责任、风险评估与应对、审计证据、利用其他主体的工作、审计结论与报告,以及特殊领域审计 6 个方面,共有 41 项(见图 2-3)。注册会计师对所审计信息是否不存在重大错报提供合理保证,以积极方式提供结论。

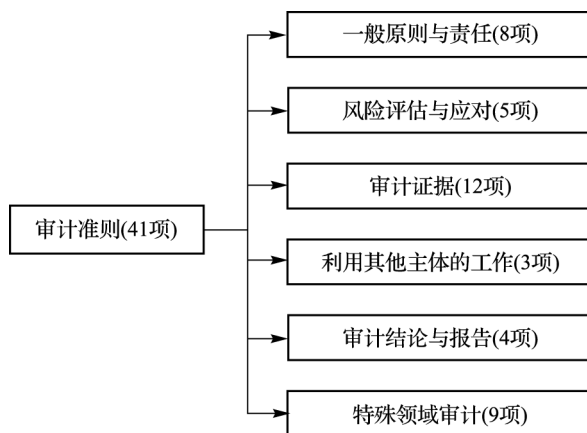


图 2-3 注册会计师审计准则的框架

## 3. 审阅准则

审阅准则用来规范注册会计师处理历史财务信息审阅业务所应遵守的执业行为。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,以消极方式提供结论。

## 4. 其他鉴证业务准则

其他鉴证业务准则用来规范注册会计师处理除历史财务信息审计业务或者历史财务信息审阅业务之外的其他鉴证业务所应遵守的执业行为。注册会计师对所处理的其他鉴证业务提供有限或者合理保证。

## 5. 相关服务准则

相关服务准则是注册会计师代编财务信息、执行商定程序等其他服务时所应遵守的执业规范。注册会计师提供这类业务时,不提供任何程度的保证。

### (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是分别从会计师事务所层面和执行审计项目的责任人层面进行的规范。制定会计师事务所质量控制准则的目的是合理保证会计师事务所及其人员遵

守执业准则和适用的法律法规的规定,合理保证会计师事务所和项目合伙人<sup>①</sup>出具适合具体情况的报告。

### (三) 注册会计师职业道德规范

现行注册会计师职业道德规范是《中国注册会计师职业道德守则》。其内容包括五个部分,分别是职业道德基本原则、职业道德概念框架、提供专业服务的具体要求、审计和审阅业务对独立性的要求以及其他鉴证业务对独立性的要求。该规范自2010年7月1日起施行。

## 第二节 我国注册会计师执业准则

### 一、我国注册会计师执业准则的基本构成

我国注册会计师执业准则包括鉴证业务基本准则、审计准则、审阅准则、其他鉴证业务准则、相关服务准则和会计师事务所质量控制准则,共计48项(见表2-2)。

表 2-2 我国注册会计师执业准则的基本构成

序号	名称	数量/项	编号
1	鉴证业务基本准则	1	
2	审计准则	41	第1101号~第1633号
3	审阅准则	1	第2101号
4	其他鉴证业务准则	2	第3101号、第3111号
5	相关服务准则	2	第4101号、第4111号
6	会计师事务所质量控制准则	1	第5101号

我国注册会计师执业准则编号由4位数组成,每位数字代表的意义不同。其中,千位数代表不同类别的准则:“1”代表审计准则,“2”代表审阅准则,“3”代表其他鉴证业务准则,“4”代表相关服务准则,“5”代表会计师事务所质量控制准则。百位数分别代表某一类别准则中的大类:“1”代表一般原则与责任,“2”代表风险评估与应对,“3”代表审计证据,“4”代表利用其他主体的工作,“5”代表审计结论与报告,“6”代表特殊领域审计。十位数和个位数则分别代表其所属的小类及顺序号。

### 二、我国注册会计师执业准则的基本内容

#### (一) 注册会计师鉴证业务准则

鉴证业务准则是对不同业务类型做出的规范。根据鉴证业务提供保证的程度和鉴证对

<sup>①</sup> 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。

象的不同,鉴证业务准则分为审计准则、审阅准则和其他鉴证业务准则。其中,审计准则是整个业务准则体系的核心。

审计准则有《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》等 41 项,从 6 个方面对注册会计师执行历史财务信息审计业务进行规范。审阅准则是《中国注册会计师审阅准则第 2101 号——财务报表审阅》,是对审阅范围和保证程度、业务约定书、审阅计划、审阅程序和审阅证据、结论和报告等进行重点说明,明确审阅报告的要素,规定审阅报告的结论,并对每种类型适用情况进行说明。其他鉴证业务准则有《中国注册会计师其他鉴证业务准则第 3101 号——历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务》和《中国注册会计师其他鉴证业务准则第 3111 号——预测性财务信息的审核》。

## (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第 5101 号——业务质量控制》是为了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. 会计师事务所质量控制制度的基本要素

质量控制制度是指会计师事务所为确保审计质量符合审计准则的要求,对业务质量承担的领导责任、职业道德要求、客户关系和具体业务的接受与保持、人力资源、业务执行和监控等内容制定和运用的控制政策与程序。会计师事务所质量控制制度的基本要素及要求如表 2-3 所示。

表 2-3 会计师事务所质量控制制度的基本要素及要求

要素	要求
对业务质量承担的领导责任	(1) 对主任会计师的总体要求是对质量控制制度承担最终责任。 (2) 对业务质量承担的领导责任的具体要求:行动示范和信息传达;树立质量至上的意识;委派质量控制制度运作人员
职业道德要求	注册会计师需要遵循的基本职业道德有诚信、独立性、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
客户关系和具体业务的接受与保持	只有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
人力资源	人力资源管理的要素包括招聘;业绩评价;人员素质和专业胜任能力,包括完成所分派任务的时间是否充足;职业发展;晋升;薪酬;人员需求预测
业务执行	(1) 指导、监督与复核。项目合伙人负责组织对业务执行实施指导、监督与复核。 (2) 咨询。当问题和事项在项目组内不能得到解决时,有必要向项目组之外的有关人员咨询。 (3) 意见分歧。只有意见分歧问题得到解决,项目负责人才能出具报告。 (4) 项目质量控制复核。不参与该业务的人员在出具报告前对项目组做出的重大判断和在准备报告时形成的结论做出客观评价。 (5) 业务工作底稿

续表

要素	要求
监控	(1) 监控人员。会计师事务所可以委派主任会计师、副主任会计师或具有足够、适当经验和权限的其他人员履行监控责任。 (2) 监控内容。监控内容质量控制制度设计的适当性、运行的有效性。 (3) 监控过程。持续监控和定期检查已完成的工作底稿。 (4) 监控结果处理

审计质量控制是保证审计准则得到遵守和落实的重要手段,是会计师事务所内部控制体系的重要组成部分,是会计师事务所生存和发展的基本条件,也是审计职业赢得社会信任的重要措施。

## 2. 会计师事务所质量控制制度中关于指导、监督和复核的规定

会计师事务所要求项目合伙人负责组织对业务的执行实施指导、监督和复核。在业务开展之前,项目组所有成员都需要了解拟执行工作的目标。项目合伙人通过适当的团队工作和培训对项目组成员进行指导,特别是帮助经验缺乏的项目组成员了解所分派工作的目标。

在业务进行过程中,项目合伙人实施必要的监督,检查各成员是否能够顺利完成工作;结合项目组成员的各自的胜任能力和素质进一步提供指导,或者在成员之间进行调整,或者要求成员采取补救措施;遇到重大问题时,运用职业判断对工作程序进行调整;能够识别出需要咨询或其他需要考虑的事项。

对于已经执行的工作,需要进行复核,复核范围随业务的不同而不同。一般来说,由项目组成员内经验丰富的人员复核经验缺乏的人员执行的工作。

**【例 2-1】** HUT 会计师事务所的质量控制制度部分内容摘录如下:

(1) 合伙人考核的重要指标依次为业务收入指标的完成情况、参与事务所管理情况、职业道德遵循情况及业务质量评价结果。

(2) 事务所所有员工必须每年签署遵守相关职业道德要求的书面确认函。对于参与业务的事务所外部专家或其他会计师事务所的注册会计师,由项目组自行决定是否向其获取有关独立性的书面确认函。

(3) 在执行业务的过程中遇到难以解决的重大问题时,由项目合伙人、项目质量控制人和项目质量控制复核人共同决定是否调整工作程序以及如何进行调整。

问题:上述内容是否恰当?请简要分析。

**【解答】**(1) 不恰当。评价指标排序错误,应将“业务质量评价结果”放在第一位。

(2) 不恰当。外部专家或其他会计师事务所的注册会计师也应该遵守独立性的约束,事务所也应该每年至少一次向这些人获取书面确认函。

(3) 不恰当。项目质量控制复核人应该保证其客观性,不能参与对执行业务过程中遇到的难以解决的重大问题的决策。

## 第三节 注册会计师职业道德守则

### 一、注册会计师职业道德守则概况

中注协于1992年9月发布了《中国注册会计师职业道德守则(试行)》,于1996年12月发布了《中国注册会计师职业道德基本准则》,于2002年发布了《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。2009年10月18日,中注协发布了《中国注册会计师职业道德守则》,标志着我国注册会计师行业诚信建设取得又一重大成果。

《中国注册会计师职业道德守则》全面规范了审计人员的职业道德行为,对审计人员业务承接、收费报价、专业服务工作的开展等所有环节可能遇到的与保持职业道德有关的情形分别提出了明确的要求;突出强调了注册会计师行业的社会责任、独立性问题,对审计人员如何保持独立性、如何处理与审计客户的利益冲突,切实做到独立、客观、公正执业给予指导和要求,并对涉及公众利益的审计项目提出了更高的职业道德要求;为审计人员解决职业道德遇到的问题,如怎样识别对职业道德产生不利影响的情形,如何评价各种情形对职业道德的影响和危害程度,以及如何采取有效的防范措施解决这些不利影响等给予具体的方法指导。

### 二、注册会计师职业道德的基本原则

注册会计师职业道德基本原则有诚信、独立性、客观和公正、专业胜任能力和应有的关注、保密与良好的职业行为。

#### 1. 诚信

诚信是诚实守信的简称。诚实守信原则要求审计人员保持正直、诚实守信,在业务报告、申报资料或其他信息中没有严重虚假或误导性的陈述,没有缺乏充分依据的陈述或信息,没有遗漏或含糊其词的信息。

#### 2. 独立性

独立性是指审计人员在执行鉴证业务时,不受外来力量的控制与支配。独立性有两层含义:一是实质上的独立,二是形式上的独立。实质上的独立是一种内心状态,要求审计人员在提出结论时不受有损于职业判断的因素影响,能够诚实公正行事,并保持客观和职业怀疑态度。形式上的独立是一种外在表现,要求审计人员避免出现重大的事实和情况,使得一个理性且掌握充分信息的第三方在权衡这些事实和情况后,很可能推定会会计师事务所或项目组成员的诚信、客观或职业怀疑态度已经受到损害。

#### 3. 客观和公正

客观和公正原则要求审计人员公正处事、实事求是,不得由于偏见、利益冲突或他人不当影响而损害职业判断。



#### 4. 专业胜任能力和应有的关注

专业胜任能力和应有的关注原则要求审计人员通过教育、培训和执业实践获取与保持专业胜任能力。专业胜任能力是指审计人员具有专业知识、技能和经验,能够经济、有效地完成客户委托的业务。应有的关注是指审计人员在审计过程中保持应有的职业怀疑态度,运用专业知识、技能和经验来获取与评价审计证据,同时确保在其授权下的审计人员得到适当的培训和督导。

#### 5. 保密

保密原则要求审计人员应当对在审计过程中获知的涉密信息保密,不得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;不得利用所获知的涉密信息为自己或第三方谋取利益。注册会计师应当对其现有客户、拟接受的客户、受雇的工作单位、拟受雇的工作单位向其披露的涉密信息保密。在终止与客户关系后,审计人员应当对以前职业活动中获知的涉密信息保密;在社会交往中应当履行保密义务,警惕无意中泄密的可能性,特别是警惕无意中向近亲属<sup>①</sup>或关系密切的人员泄密的可能性。但是,在以下情形下,审计人员可以披露涉密信息:

(1) 法律法规允许披露,并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,以及向监管机构报告所发现的违法行为。

(3) 在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,答复对其的询问和调查。

(5) 法律法规、执业准则和职业道德规范规定的其他情形。

#### 6. 良好的职业行为

良好的职业行为要求审计人员应当遵守相关法律法规,避免有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,不损害职业形象;不得夸大宣传提供的服务、拥有的资质或获得的经验;不得贬低或无根据地比较其他审计人员的工作。

### 三、对注册会计师职业道德基本原则产生不利影响的情形

#### 1. 专业服务委托

(1) 接受客户关系。客户存在的问题可能对审计人员遵循诚信原则或良好职业行为原则产生不利影响。因此,审计人员需要考虑客户的主要股东、管理层和治理层是否诚信,客户是否涉足非法活动或者存在可疑的财务报告的问题等。如果不能将客户存在的问题产生的不利影响降至可接受的水平,审计人员就应当拒绝接受客户关系。审计人员在提供连续专业服务时还应当定期评价继续保持客户关系是否不适当。

(2) 承接业务。项目组不具备或者不能获得执行业务所必需的胜任能力,将对专业胜

---

<sup>①</sup> 近亲属分为主要近亲属和其他近亲属两类。其中,主要近亲属是指配偶、父母或子女;其他近亲属是指兄弟姐妹、祖父母、外祖父母、孙子女、外孙子女。审计项目组成员的主要近亲属或其他近亲属对独立性的影响程度是不同的,主要近亲属高于其他近亲属。

任能力和应有的关注原则产生不利影响。审计人员在利用专家工作时应当考虑专家的声望、专长以及可获得的资源等因素,从而确定专家工作结果的信赖程度。

(3) 客户变更委托。审计人员应客户要求或以投标方式接替前任审计人员,可能会对专业胜任能力和应有的关注原则产生不利影响。客户变更委托理由未能反映事实真相的,审计人员需要与前任审计人员直接沟通,核实与变更委托相关的事实和情况。审计人员在与前任审计人员沟通前,应当征得客户同意。如果不能与前任审计人员沟通,那么审计人员应通过询问第三方或者调查客户的管理层、治理层等获取相关信息。

## 2. 利益冲突

审计人员与客户存在直接竞争关系或者与客户的主要竞争者存在合资或类似关系,可能会对客观和公正原则产生不利影响。审计人员为两个以上客户提供服务,客户之间存在利益冲突或者对某一事项或交易存在争议的,可能会对客观和公正原则或者保密原则产生不利影响。如果客户不同意审计人员为存在利益冲突的其他客户提供服务,那么审计人员应终止为其中一方或者多方提供服务。

## 3. 应客户要求提供第二次意见

在某客户运用会计准则对特定交易和事项进行处理,并且已由前任注册会计师发表审计意见的情况下,如果注册会计师应客户的要求提供第二次意见,就可能产生不利影响。如果第二次意见不是以前任注册会计师所获得的相同事实为基础的,或依据的证据不充分,那么可能对专业胜任能力和应有的关注原则产生不利影响。因此,注册会计师在应客户要求提供第二次意见时,应征得客户同意与前任注册会计师进行沟通,说明自身发表专业意见的局限性,还可以向前任注册会计师提供第二次意见副本。如果客户不允许注册会计师与前任注册会计师沟通,那么注册会计师应在考虑所有情况后决定是否适宜提供第二次意见。

## 4. 收费

审计收费是以每个专业人员的小时收费标准或者日收费标准为基础的,通常需要考虑专业服务所需要的知识和技能、专业人员的水平和经验、提供服务所需要的时间和责任等。若审计人员在承接业务时报价过低,可能对专业胜任能力和应有的关注原则产生不利影响。除法律法规允许外,审计人员不得以或有收费方式提供鉴证服务,收费与否或者多少不得以鉴证结果或者实现特定目的为条件。审计人员不得收取与客户有关的介绍费或者佣金,也不得向客户或者其他方支付业务介绍费。

## 5. 专业服务营销

审计人员通过广告或其他营销活动招揽业务,可能对职业道德基本原则产生不利影响。因此,审计人员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审计人员的工作;不得暗示有能力影响有关主管部门、监管机构或者类似机构;不得做出其他欺骗性的或者可能导致误解的声明。审计人员不得采用强迫、欺诈、利诱或者骚扰等方式招揽业务,也不得对其能力进行广告宣传招揽业务,但是可以利用媒体刊登设立、合并、分立、解散、迁址、名称变更和招聘员工等信息。

## 6. 礼品和款待

如果客户向审计人员或其近亲属赠送礼品或给予款待,那么将对职业道德基本原则产



生不利影响。审计人员不得向客户索取、收受委托合同约定以外的酬金或其他财物,或者利用执行业务之便牟取其他不正当的利益。如果款待超出业务活动中的正常往来标准,那么审计人员应当拒绝接受。

### 7. 保管客户资产

保管客户资金或其他资产可能对客观和公正原则以及良好的职业行为原则产生不利影响。除非法律法规允许或要求,审计人员不得提供保管客户资金或其他资产的服务。审计人员保管客户资金或其他资产,应当履行相应的法定义务。如果某项业务涉及保管客户资金或其他资产,那么审计人员应当根据有关接受与保持客户关系和具体业务政策的要求,适当询问资产的来源,并考虑应当履行的法定义务。如果客户的资金或其他资产来源于非法活动,那么审计人员不得提供保管服务,并且应当向法律顾问征询进一步的意见。

### 8. 对客观和公正原则的要求

如果审计人员在客户中拥有经济利益,或者与客户董事、高级管理人员或员工存在私人关系或商业关系,那么应当确定是否会对客观和公正原则产生不利影响。注册会计师在提供专业服务时,对客观和公正原则的不利影响及其严重程度取决于业务的具体情形和注册会计师所执行工作的性质。注册会计师在提供鉴证服务时应当在实质上 and 形式上独立于鉴证客户,客观公正地提出结论,并且从外界看来没有偏见、无利益冲突、不受他人的不当影响。注册会计师在执行审计、审阅及其他鉴证业务时,为了达到保持独立性的要求,应当遵守相应准则的要求。

**【例 2-2】** 甲公司为一家上市公司,主要从事房地产业务。XYZ 公司是 HUT 会计师事务所的网络事务所。

(1) 2016 年 10 月,甲公司收购乙公司 25% 的股权,使乙公司成为甲公司的重要联营公司。审计项目组经理 A 在收购生效日前一周得知其妻子持有乙公司价值 1 万元的企业债券。其承诺将在收购生效日之后一个月内出售该债券。

(2) 2016 年 12 月,审计项目组成员 B 注册会计师通过银行按揭用 500 万元购买了甲公司出售的公寓房产一套。

(3) 甲公司聘请 HUT 会计师事务所提供税务服务,服务内容为协助整理税务相关资料。HUT 会计师事务所委派审计项目组以外人员提供该服务,不承担管理层职责。

(4) 甲公司拟进军新产业,聘请 XYZ 公司做财务顾问,为其寻找、识别收购对象。双方约定服务费为 10 万元,该项收费对 HUT 会计师事务所的影响不重大。

(5) 甲公司内部审计部门对所有子公司的内部控制进行评价,由于缺人手,所以聘请 XYZ 公司对其中 3 家子公司与财务报告相关的内部控制实施测试,并将结果报给甲公司内部审计部门。这 3 家子公司对甲公司的影响不重大。

(6) 甲公司的子公司丁公司从事咨询业务。2016 年 2 月,XYZ 公司与丁公司合资成立了一家咨询公司。

要求:针对上述第(1)项至第(6)项,逐项指出是否可能存在违反《中国注册会计师职业道德守则》中有关独立性规定的情况,并简要说明理由。

**【解答】**有关独立性分析如表 2-4 所示。

表 2-4 有关独立性分析

事项序号	是否可能违反 (是/否)	理 由
(1)	是	收购日后,乙公司成为甲公司的关联实体,因而审计项目组经理 A 及其主要近亲属不得在乙公司拥有直接经济利益。其应在收购生效日前处置所持乙公司的债券,否则将会因自身利益对独立性产生严重不利影响
(2)	是	该交易对 B 注册会计师来说数额较大,可能因自身利益对独立性产生不利影响
(3)	否	由审计项目组以外的人员提供税务服务,并且不承担管理层职责,一般不会对独立性产生不利影响
(4)	是	XYZ 公司为甲公司寻找、识别收购对象,可能承担管理层职责,将因自我评价或过度推介对独立性产生不利影响
(5)	是	该项服务属于内审服务,涉及与财务报告相关的内部控制,将因自我评价对独立性产生严重不利影响
(6)	是	属于《中国注册会计师职业道德守则》禁止的商业关系,将因自身利益或外在压力对独立性产生严重不利影响

#### 四、影响注册会计师职业道德基本原则的不利因素

##### (一) 自身利益

经济利益是指因持有某一实体的股权、债券、其他证券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。根据受益人能否控制投资工具或者是否具有影响投资决策的能力,经济利益可分为直接经济利益和间接经济利益。其中,直接经济利益是指个人或实体直接拥有并控制的经济利益,或有通过投资工具拥有经济利益并且有能力控制这些投资工具。常见的直接经济利益包括受益人投资股票、债券、期权等获取的经济利益。间接经济利益是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。

会计师事务所、审计项目组成员与审计客户或其高级管理人员之间可能由于商务关系或共同经济利益而存在密切的商业关系。如果在审计客户中存在上述经济利益或商业关系,那么可能会由于自身利益产生不利影响。具体情形如下:

- (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个客户。
- (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个重要客户。
- (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) 审计人员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。

## (二) 自我评价

会计师事务所可能因自我评价产生不利影响。具体情形如下：

(1) 会计师事务所在对客户 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。

## (三) 过度推介

会计师事务所会因过度推介产生不利影响。具体情形如下：

(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，审计人员担任该客户的辩护人。

## (四) 密切关系

若审计项目组成员与审计客户的董事、高级管理人员或所处职位能够对客户会计记录或被审计财务报表的编制施加重大影响的员工存在家庭和私人关系，则可能会因密切关系产生不利影响。具体情形如下：

(1) 审计项目组成员的近亲属担任客户的董事或高级管理人员。

(2) 审计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。

## (五) 外在压力

若审计客户的董事、高级管理人员或特定员工曾经是审计项目组的成员或会计师事务所的合伙人，则可能因外在压力产生不利影响。具体情况如下：

(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，那么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) 会计师事务所因受到降低收费的影响而不恰当地缩小工作范围。

(5) 由于客户的员工对所讨论的事项更具有专长，因而注册会计师面临服从其判断的压力。

(6) 会计师事务所的合伙人告知审计人员除非同意审计客户不恰当的会计处理，否则将影响其晋升。

**【例 2-3】** 丙公司是一家上市公司，系 HUT 会计师事务所的常年审计客户。在对丙公

司 2016 年度财务报表审计中, HUT 会计师事务所遇到以下几项与职业道德有关的事项:

(1) A 注册会计师在 2011—2015 年担任丙公司财务报表审计项目经理, 并签署了 2014 年度和 2015 年度甲公司的审计报告。2016 年度, A 注册会计师晋升为合伙人, 担任丙公司 2016 年度财务报表审计项目合伙人。

(2) 丙公司与 HUT 会计师事务所签订协议, 由丙公司向其客户推荐 HUT 会计师事务所的服务。每次推荐成功后, 由 HUT 会计师事务所向丙公司支付少量的业务介绍费。

(3) 审计项目组成员 B 因工作较忙而授权理财顾问管理其股票账户。在 B 不知情的情况下, 理财顾问通过该账户代其购买了少量丙公司股票。截至 2016 年 12 月 31 日, 这些股票市值合计为 500 元。

(4) 审计项目组成员 C 为新员工, 其妻子曾担任丙公司财务经理, 于 2016 年 3 月离职。

(5) 经丙公司总经理批准, 审计项目组成员可以按成本价购买丙公司的产品, 每人限购 2 000 元。

(6) 丙公司在海外有一家规模很小的分公司。该家分公司的财务经理突然离职。在新聘的财务经理上任前, 从 HUT 会计师事务所的海外网络事务所借调一名审计部经理临时担任该家分公司的财务经理。借调时间为一周。

要求: 针对上述第(1)项至第(6)项, 逐项指出 HUT 会计师事务所及丙公司审计项目组成员是否违反了《中国注册会计师职业道德守则》, 并简要说明理由。

**【解答】**相关分析如下:

(1) 不违反《中国注册会计师职业道德守则》。A 注册会计师担任丙公司关键审计项目合伙人没有超过五年, 不违反有关独立性要求。

(2) 违反了《中国注册会计师职业道德守则》。会计师事务所不得向审计客户(丙公司)支付业务介绍费。

(3) 违反了《中国注册会计师职业道德守则》。审计项目组成员 B 授权理财顾问管理的经济利益(股票投资)属于 B 所拥有的直接经济利益。审计项目组成员不得在其审计客户处拥有直接经济利益, 否则对独立性产生严重不利影响。

(4) 违反了《中国注册会计师职业道德守则》。审计项目组成员 C 的妻子曾在 2016 年财务报表审计涵盖期间担任能对财务报表的编制施加重大影响的职务, 会对独立性产生严重不利影响。

(5) 违反了《中国注册会计师职业道德守则》。该交易不属于公平交易, 将对独立性产生不利影响。

(6) 违反了《中国注册会计师职业道德守则》。从会计师事务所短期借调员工担任财务经理, 涉及管理层职责, 会对独立性产生不利影响。

## 五、审计业务对独立性的要求

### (一) 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, 用以指导审计人员识别对独立性的不利影响, 评价不利影响的严重程度, 在必要时采取防范措施消除不利影响或者将其降至可接受的水平。

过去强调接受委托的会计师事务所与被审计单位之间的独立, 现在则强调接受委托的

网络与网络会计师事务所与公众利益实体、关联实体、合并与收购等之间的独立,具体如图 2-4 所示。

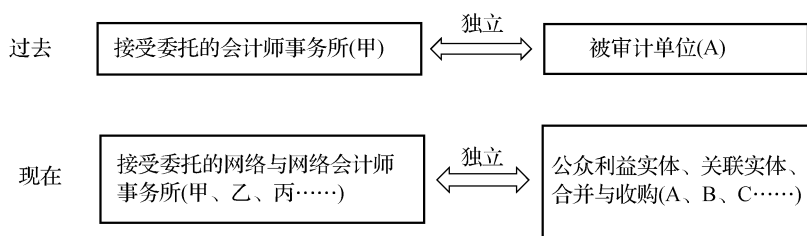


图 2-4 独立性概念范围的变迁

### 1. 网络与网络会计师事务所

网络是指由多个实体组成,旨在通过合作实现下列一个或多个目的的联合体:联合体之间共享收益或分担成本,共享所有权、控制权或管理权,共享统一的质量控制政策和程序,共享同一经营战略,使用同一品牌,共享重要的专业资源。网络会计师事务所是指属于某一网络的会计师事务所或实体。

### 2. 公众利益实体

公众利益实体包括上市公司、法律法规界定的公众利益实体,以及法律法规规定按照上市公司审计独立性的要求接受审计的实体。如果其他实体拥有数量众多且分布广泛的利益相关者(包括管理层、股东、顾客、供应商、债权人、利益相关者、政府、特殊利益团体和媒体等),那么审计人员应当考虑将其作为公众利益实体对待。需要考虑的因素包括该实体业务的性质、实体的规模和员工的数量等。

### 3. 关联实体

关联实体是指与客户存在以下任何一种关系的实体:能够对客户施加直接或者间接控制的实体,并且客户对该实体重要;受到客户直接或者间接控制的实体;在客户内拥有直接经济利益的实体,并且客户对该实体重要;客户拥有其直接经济利益的实体,并且客户能够对该实体的经济利益对客户重要;与客户处于同一控制下的实体。

### 4. 合并与收购

如果由于合并或者收购,某一实体成为审计客户的关联实体,那么会计师事务所应当识别和评价其余关联实体以往和目前存在的利益或者关系,并且在考虑可能的防范措施后确定是否影响独立性,以及在合并或者收购生效后能否继续执行审计业务。会计师事务所应当在合并或收购生效日前采取必要措施终止目前存在的利益或关系。如果在合并或者收购生效日前不能终止目前存在的利益或关系,那么会计师事务所应当评价产生的不利影响。

## (二) 避免对独立性产生不利影响的情形

### 1. 经济利益

(1) 在审计客户中拥有直接经济利益或者重大间接经济利益,可能因自身利益产生不利影响。

(2) 审计项目组成员的其他近亲属在审计客户中拥有直接经济利益或者重大间接经济利益,可能因自身利益产生不利影响。

(3) 审计项目组成员通过会计师事务所的退休金计划在审计客户中拥有直接经济利益或者重大间接经济利益,可能因自身利益产生不利影响。

(4) 主要近亲属因受雇于审计客户而产生经济利益。

(5) 会计师事务所、审计项目组成员及主要近亲属在非审计客户中拥有经济利益也可能因自身利益产生不利影响。

(6) 会计师事务所、审计项目组成员及主要近亲属作为受托管理人在审计客户中拥有直接经济利益或者重大间接经济利益,可能因自身利益产生不利影响。

(7) 会计师事务所合伙人、专业人员或者其主要近亲属,以及与审计项目组成员存在密切私人关系的人员在审计客户中拥有直接经济利益或者重大间接经济利益,可能因自身利益产生不利影响。

(8) 会计师事务所合伙人或者其主要近亲属、会计师事务所员工或者其主要近亲属通过继承、馈赠或者合并从审计客户获取直接经济利益或者重大间接经济利益,可能因自身利益产生不利影响。

## 2. 贷款和担保

(1) 会计师事务所、审计项目组成员或者主要近亲属从银行或者类似金融机构等审计客户处取得贷款,或者获得贷款担保,可能对独立性产生不利影响。

(2) 会计师事务所、审计项目组成员或者主要近亲属从不属于银行或者类似金融机构等审计客户处取得贷款,或者由审计客户提供贷款担保,可能因自身利益产生不利影响。

(3) 会计师事务所、审计项目组成员或者主要近亲属向审计客户提供贷款或者为其提供担保,可能因自身利益产生不利影响。

(4) 会计师事务所、审计项目组成员或者主要近亲属在银行或者类似金融机构等审计客户开立存款或者交易账户,若账户没能按照正常的商业条件开立,则会对独立性产生不利影响。

## 3. 商业关系

(1) 会计师事务所、审计项目组成员或者主要近亲属在与审计客户或其控股股东、董事、高级管理人员共同开办的企业中拥有经济利益,可能因自身利益或外在压力产生不利影响。

(2) 会计师事务所、审计项目组成员或者主要近亲属按照协议将会计师事务所的产品或服务与客户的产品或服务结合在一起,并以双方名义捆绑销售,可能因自身利益或外在压力产生不利影响。

(3) 会计师事务所、审计项目组成员或者主要近亲属按照协议由会计师事务所销售或者推广客户的产品或服务,或者由客户销售或者推广会计师事务所的产品或服务,可能因自身利益或外在压力产生不利影响。

## 4. 家庭和私人关系

(1) 审计项目组成员的主要近亲属是审计客户的董事、高级管理人员或特定员工,或者在业务期间或财务报表涵盖期间曾担任上述职务,可能对独立性产生不利影响。

(2) 审计项目组成员的主要近亲属在审计客户中所处职位能够对客户的财务状况、经

营成果和现金流量施加重大影响,可能对独立性产生不利影响。

(3) 审计项目组成员的其他近亲属是审计客户的董事、高级管理人员或特定员工,可能对独立性产生不利影响。

(4) 审计项目组成员与审计客户的员工存在密切关系,并且该员工是审计客户的董事、高级管理人员或特定员工,也可能对独立性产生不利影响。

(5) 非审计项目组成员的合伙人或者员工与审计客户的董事、高级管理人员或特定员工之间存在家庭或者私人关系,可能会因自身利益、密切关系或者外在压力产生不利影响。

#### 5. 与客户发生人员交流

(1) 与审计客户发生雇佣关系。审计客户的董事、高级管理人员或特定员工曾经是审计项目组的成员或者会计师事务所的合伙人,可能因密切关系或者外在压力产生不利影响。

关键审计合伙人<sup>①</sup>,或者会计师事务所前任高级合伙人,或者由于企业合并原因导致前任成员加入属于公众利益实体的审计客户并担任董事、高级管理人员或特定员工,可能因密切关系或者外在压力产生不利影响。

(2) 临时借调员工。会计师事务所向审计客户借出员工,可能因自我评价产生不利影响。会计师事务所只能短期向客户借出员工,并且借出的员工不得为审计客户提供《中国注册会计师职业道德守则》禁止提供的非鉴证服务,也不得承担审计客户的管理层职责。

(3) 最近曾任审计客户的董事、高级管理人员或特定员工。审计项目组成员在被审计财务报表涵盖期间或者之前担任审计客户的董事、高级管理人员或者特定员工,可能因自身利益、自我评价或者密切关系产生不利影响。

(4) 兼任审计客户的董事或高级管理人员。会计师事务所的合伙人或员工兼任审计客户的董事或高级管理人员,将因自我评价和自身利益产生非常严重的不利影响。会计师事务所的合伙人或员工担任审计客户的公司秘书,将因自我评价和过度推介产生非常严重的不利影响。

#### 6. 与审计客户存在长期业务关系

会计师事务所长期委派同一名合伙人或高级员工执行某个客户的审计业务,会因密切关系和自身利益产生不利影响。

如果审计客户属于公众利益实体,执行其审计业务的关键合伙人任职时间不得超过五年,那么在两年冷却期内,关键审计合伙人不得参与该客户的审计业务,不得为该客户的审计业务实施质量控制复核,也不得就有关技术或行业特定问题、交易或事项向审计项目组或该客户提供咨询。两年的冷却期应为连续的两个完整年度。冷却期结束后再次提供服务时,服务年限应重新计算。

#### 7. 为审计客户提供非鉴证服务

会计师事务所向审计客户提供非鉴证服务,包括编制会计分录和财务报表、评估服务、

---

<sup>①</sup> 关键审计合伙人是指项目合伙人、实施项目质量控制复核的负责人,以及审计项目组中负责对财务报表审计所涉及的重大事项做出关键决策或者判断的其他审计合伙人。例如,负责对长期资产是否有重大减值或重大税项的不确定性做出结论的其他审计合伙人应被视为关键审计合伙人;而如果仅向负责做出这些决策的个人提出相关建议,那么提出建议的人本身不会因此成为关键审计合伙人。



税务服务、内部审计服务、信息技术系统服务、诉讼支持服务等,可能对独立性产生不利影响。

(1) 编制会计分录和财务报表。由于编制财务报表是管理层的责任<sup>①</sup>,而会计师事务所向审计客户提供编制会计分录或者财务报表等服务,之后又审计该财务报表,就会因自我评价产生不利影响。会计师事务所承担审计客户的管理层职责,将对独立性产生非常严重的不利影响,并且没有防范措施能够将其降至可接受的水平。这些不利影响包括因自我评价、自身利益和密切关系产生的不利影响。会计师事务所不得承担审计客户的管理层职责。

(2) 评估服务。评估包括对未来发展趋势提出假设,运用适当的方法和技术以确定资产、负债或企业整体的价值或价值区间。会计师事务所向审计客户提供评估服务,可能因自我评价产生不利影响。在审计客户属于公众利益实体的情况下,如果评估结果单独或累积起来会对被审计财务报表产生重大影响,那么会计师事务所不得向该审计客户提供这种评估服务。

(3) 税务服务。税务服务包括编制纳税申报表、为编制会计分录计算税额、税务筹划、其他税务咨询服务及协助解决税务纠纷等。会计师事务所向审计客户提供某些纳税服务,可能因自我评价或过度推介产生不利影响。

(4) 内部审计服务。内部审计活动包括监督内部控制、检查财务信息和经营信息、评价经营活动的效率和效果、评价对法律法规的遵守情况。会计师事务所向审计客户提供内部审计服务,并在执行财务报表审计时利用内部审计时的工作,可能因自我评价对独立性产生不利影响。

(5) 信息技术系统服务。信息技术系统可用于积累原始数据,构成与财务报告有关的内部控制的组成部分,或生成影响会计分录或者财务报表的信息。会计师事务所向审计客户提供关于信息技术系统的设计或操作服务。其信息技术系统构成财务报告内部控制的重要组成部分。当信息技术系统生成的信息对会计分录或被审计财务报表影响重大时,会因自我评价产生不利影响。

(6) 诉讼支持服务。诉讼支持服务包括担任专家证人、计算诉讼或其他法律纠纷涉及的估计损失或其他应收应付的金额、协助管理和检索文件。会计师事务所向审计客户提供诉讼支持服务,可能因自我评价或过度推介产生不利影响。

(7) 法律服务。法律服务包括为客户起草合同,为客户诉讼、并购提供法律意见和支持,以及向客户内部的法律部门提供帮助等商业性的法律服务。会计师事务所向审计客户提供法律服务,可能因自我评价或过度推介产生不利影响。

## 8. 收费

(1) 收费结构。如果会计师事务所从某个审计客户处收取的全部费用占其收费总额的比重很大,或者从某个审计客户处收取的全部费用所占的比重很大,或者连续两年从属于公众利益实体的某一审计客户处收取的全部费用所占比重较大,就会因自身利益或外在压力

---

<sup>①</sup> 管理层的责任包括设计、实施和维护与编制财务报表有关的内部控制,以合理保证财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报;编制或更改会计分录或者确定交易的账户分类;编制或更改以电子形式或其他形式存在的、用以证明发生的原始凭证或原始数据;选择和运用恰当的会计政策;做出恰当的会计估计。



产生不利影响。

(2) 逾期收费。如果审计客户长期未能支付应付的审计费用,并且在会计师事务所出具下一年度审计报告前仍未支付,就可能因自身利益产生不利影响。

(3) 或有收费。或有收费是指收费与否或收费多少取决于交易的结果或所执行工作的结果如何。会计师事务所在提供审计服务时,以直接或间接形式取得或有收费,会因自身利益产生不利影响。

**【例 2-4】** 甲公司计划发行 A 股并上市,因而聘请 HUT 会计师事务所审计其 2014 年度、2015 年度及 2016 年度的财务报表。A 注册会计师担任甲公司审计项目的合伙人。HUT 会计师事务所在审计过程中遇到以下几个与职业道德有关的事项:

(1) A 注册会计师和甲公司的董事是同学,两人共同投资开设一家餐厅,各占 50% 的股份。该投资对双方均不重大。

(2) 审计业务约定书约定:甲公司如上市成功,将另行奖励 HUT 会计师事务所,奖励金额按发行股票融资额的 0.1% 计算。

(3) XYZ 公司是 HUT 会计师事务所的网络事务所。自 2016 年 10 月 1 日起,甲公司将其内部审计职能外包给 XYZ 公司,包括负责确定内部审计工作范围。

(4) 甲公司是 F1 赛事中国站的赞助商,送给 A 注册会计师 5 张中国站的贵宾票。A 注册会计师将票分给了审计项目组成员。

(5) 2016 年 3 月 1 日,HUT 会计师事务所接受委托,为甲公司编制企业所得税纳税申报表。该表经甲公司财务总监签署后报出。

(6) 甲公司是上市公司乙公司的重要子公司。乙公司不是 HUT 会计师事务所的审计客户。审计项目组成员 B 的妻子因在乙公司担任公关部经理而获得乙公司股票期权。

要求:针对上述第(1)项至第(6)项,逐项指出 HUT 会计师事务所及甲公司审计项目组成员是否违反了《中国注册会计师职业道德守则》,并简要说明理由。

**【解答】** 相关分析如下:

(1) 违反了《中国注册会计师职业道德守则》。A 注册会计师与甲公司董事合资办企业,会因自身利益或外在压力严重影响独立性。这是被禁止的商业关系。

(2) 违反了《中国注册会计师职业道德守则》。提供审计服务不得采用或有收费,否则会因自身利益严重影响独立性。

(3) 违反了《中国注册会计师职业道德守则》。确定内部审计工作范围等内部审计服务涉及承担管理层职责,会严重影响独立性。XYZ 公司是 HUT 会计师事务所的网络事务所,不应为甲公司提供该服务。

(4) 违反了《中国注册会计师职业道德守则》。审计人员不得接受审计客户礼品,否则会因自身利益和密切关系严重影响独立性。

(5) 不违反《中国注册会计师职业道德守则》。在管理层承担责任的情况下,会计师事务所提供编制企业所得税纳税申报表的服务不影响独立性。

(6) 违反了《中国注册会计师职业道德守则》。审计项目组成员的主要近亲属不得在乙公司拥有直接经济利益,否则会因自身利益严重影响独立性。



## 本章小结 >>>>

本章主要介绍了我国注册会计师执业准则体系的相关知识。我国注册会计师执业准则体系主要包括注册会计师业务准则、会计师事务所质量控制准则与注册会计师职业道德规范。注册会计师职业道德的基本原则有诚信、独立性、客观和公正、专业胜任能力和应有的关注、保密、良好的职业行为等。在提供专业服务时,注册会计师要考虑专业服务委托、利益冲突、应客户要求提供第二次意见、收费、专业服务营销、礼品和款待、保管客户资产等对注册会计师职业道德基本原则的影响。影响注册会计师职业道德基本原则的不利因素有自身利益、自我评价、过度推介、密切关系及外在压力。

本章还介绍了审计业务对独立性的要求,包含独立性概念框架和避免对独立性产生不利影响的情形。

通过本章的学习,学生可以了解我国注册会计师执业准则体系的构成、基本内容及特点,熟悉并掌握注册会计师职业道德的基本原则,以及识别对职业道德基本原则产生不利影响的因素。



## 关键概念 >>>>

注册会计师业务准则	会计师事务所质量控制准则	注册会计师职业道德规范
审计准则	审阅准则	其他鉴证业务准则
诚信原则	独立性原则	实质上的独立
形式上的独立	客观和公正原则	专业胜任能力和应有的关注原则
保密原则	良好的职业行为原则	独立性概念框架
网络会计师事务所	公众利益实体	关联实体
经济利益	商业关系	关键审计合伙人
非鉴证服务	或有收费	



## 练习巩固 >>>>

### 一、单项选择题

- 下列关于我国注册会计师执业准则体系的说法中,不正确的是( )。
  - 注册会计师执业准则可以指导注册会计师,并为其行为提供衡量依据
  - 包含对审计、鉴证和其他行为的要求
  - 包含对会计师事务所的要求
  - 包含注册会计师个人行为准则
- 审计准则是用来规范( )的。
  - 历史财务信息审阅业务
  - 历史财务信息审计业务
  - 商定程序
  - 代编财务信息
- 我国注册会计师执业准则体系不包括( )。
  - 鉴证业务基本准则
  - 相关服务准则
  - 会计师事务所质量控制准则
  - 注册会计师职业道德

4. 下列关于独立性内涵的表述中,不正确的是( )。
- 独立包括实质上的独立和形式上的独立
  - 实质上的独立是一种内心状态
  - 形式上的独立是一种外在表现
  - 实质上的独立是一个理性且掌握充分信息的第三方对独立性的判断结果
5. 下列关于保密原则的表述中,不恰当的是( )。
- 要求审计人员应当对在审计过程中获知的涉密信息保密
  - 不得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
  - 不得利用所获知的涉密信息为自己或第三方牟取利益
  - 在终止与客户关系后,审计人员可以不对以前职业活动中获知的涉密信息保密
6. 下列关于审计收费的说法中,不正确的是( )。
- 审计收费以每个专业人员的小时收费标准或者日收费标准为基础
  - 通常考虑专业服务的鉴证结果
  - 通常考虑专业服务所需要专业人员的水平和经验、提供服务所需要的时间和责任
  - 通常考虑专业服务所需要的知识和技能
7. 下列情形中,会计师事务所及审计项目组成员不会因自身利益而对职业道德产生不利影响的是( )。
- 审计项目组成员担任审计客户的财务经理
  - 客户威胁将起诉会计师事务所
  - 审计项目组成员的妻子担任客户的董事
  - 审计客户向会计师事务所借调员工
8. 在处理审计业务时,如果审计项目组成员接受被审计单位赠送的元旦礼品,那么可能会因( )而对职业道德基本原则造成不利影响。
- 过度推介
  - 自我评价
  - 密切关系
  - 外在压力
9. 下列各项中,不属于因外在压力对职业道德产生不利影响的情形是( )。
- 会计师事务所推广审计客户的产品
  - 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
  - 会计师事务所受到客户解除业务关系的威胁
  - 会计师事务所的收入过分依赖某个客户
10. 下列各项中,不属于主要近亲属的是( )。
- 配偶
  - 父母
  - 姐妹
  - 子女

## 二、多项选择题

1. 按照鉴证业务提供的保证程度和鉴证对象的不同,注册会计师业务准则分为( )。
- 审计准则
  - 审阅准则
  - 其他鉴证业务准则
  - 相关服务准则
2. 会计师事务所要求项目合伙人负责对业务的执行实施( )。
- 指导
  - 监督
  - 复核
  - 控制

3. 注册会计师职业道德的基本原则有( )。

- A. 诚信原则
- B. 独立性原则
- C. 客观和公正原则
- D. 专业胜任能力和应有的关注原则

4. 审计人员应该保持专业胜任能力和应有的关注。下列关于专业胜任能力和应有的关注的表述中,正确的有( )。

- A. 专业胜任能力包括获取和保持两个阶段
- B. 审计人员应该持续了解并掌握当前法律、技术和实务的发展变化
- C. 应有的关注要求审计人员在审计过程中保持职业怀疑态度
- D. 通过获取和保持专业胜任能力和应有的关注可以消除审计固有的局限性

5. 下列各项中,属于违反《中国注册会计师职业道德守则》的行为的有( )。

- A. 向客户夸大宣传提供的服务
- B. 贬低其他审计人员的工作
- C. 收取与客户有关的介绍费
- D. 无根据地比较其他审计人员的工作

### 三、简答题

1. 我国注册会计师执业准则体系的基本内容有哪些?
2. 我国注册会计师执业准则的基本构成是怎样的?
3. 会计师事务所质量控制的目的和作用分别是什么?
4. 项目合伙人如何对业务的执行实施指导、监督和复核?
5. 如何理解独立性的内涵?
6. 影响注册会计师职业道德基本原则的不利因素有哪些?
7. 对独立性产生不利影响的情形有哪些?

### 四、业务题

1. 2016年1月,A会计师事务所与B会计师事务所合并成立C会计师事务所。相关事项如下:

(1) C会计师事务所以“强强联手,服务最优”为主题在多家媒体刊登广告,宣传两家会计师事务所的合并事宜。

(2) C会计师事务所提出了扩大鉴证业务市场份额的目标,要求合伙人及经理级别以上的员工在确保业务质量的前提下每年完成一定金额的新鉴证业务收入指标,并将其纳入业绩评价范围。

(3) C会计师事务所规定,所有上市公司财务报表审计项目应当实施项目质量控制复核。其他项目根据相关标准判断是否需要实施项目质量控制复核。

(4) C会计师事务所规定,对鉴证业务的工作底稿从业务报告日起至少保存10年。如果组成部分业务报告日与集团业务报告日不同,就从各自的业务报告日起至少保存10年。

(5) 原A会计师事务所、B会计师事务所的质量控制制度存在差异。C会计师事务所拟逐步进行整合,确保两年后建立统一的质量控制制度。

(6) C会计师事务所设立了不当行为举报热线,并制定了有关调查和处理举报事项的政策和程序。C会计师事务所对所有举报事项的调查和处理过程均执行监督。该项工作由具有适当经验和权限的业务部门的甲合伙人兼任。

要求:针对上述第(1)项至第(6)项,逐项指出 C 会计师事务所的做法是否恰当。如不恰当,请简要说明理由。

2. 2017 年 1 月 30 日, HUT 会计师事务所接受 HB 公司的委托, 委派审计人员 XLM 作为项目合伙人, 负责审计 HB 公司 2016 年的财务报表。HUT 会计师事务所在审计过程中发生下列与职业道德有关的事项:

(1) HUT 会计师事务所在公告中刊登“我所为国际一流会计师事务所, 竭诚为您服务”。

(2) 在接受客户关系前, 审计人员 XLM 了解客户的主要股东、关键管理层人员和治理层是否诚信, 以及客户是否涉足非法活动(如洗钱)或存在可疑的财务报告问题等。

(3) 审计人员 XLM 告知审计客户其所提供的审计业务存在的固有局限性。

(4) 审计项目组成员 B 利用审计中获知的信息进行投资并获取利益。

(5) 审计项目组成员 C 的父亲是 HB 公司的董事。

要求:请根据《中国注册会计师职业道德守则》, 逐项指出上述第(1)项至第(5)项是否会对职业道德产生不利影响。若会产生不利影响, 则简要说明理由。

3. 甲银行是 A 股上市公司, 系 HUT 会计师事务所的常年审计客户。XYZ 公司是 HUT 会计师事务所的网络事务所。XYZ 公司在对甲银行 2016 年度财务报表审计的过程中发现下列事项:

(1) A 注册会计师担任甲银行 2016 年度财务报表审计项目合伙人。其于 2016 年 10 月按正常商业条件在甲银行开立账户, 并购买 10 000 元甲银行公开发行的 3 个月期非保本浮动收益型人民币理财产品。该理财产品主要投资于各类债券基金。

(2) B 注册会计师曾担任甲银行 2015 年度财务报表审计项目经理, 并签署该年度审计报告。B 注册会计师于 2016 年 4 月 30 日辞职, 于 2016 年年末加入甲银行下属某分行担任财务负责人。

(3) 乙保险公司与甲银行均为丙公司的重要子公司。乙保险公司于 2016 年 2 月聘请 XYZ 公司为其提供与财务会计系统相关的内部审计服务, 并由乙保险公司承担管理层职责。乙保险公司与丙公司不是 HUT 会计师事务所的审计客户。

(4) XYZ 公司的合伙人 C 的父亲持有甲银行少量股票。截至 2016 年 12 月 31 日, 这些股票的市值为 6 000 元。合伙人 C 自 2015 年起为甲银行下属某分行提供企业所得税纳税申报服务, 但在服务过程中不承担管理层职责。

(5) 甲银行持有上市公司丁公司 3% 的股份, 对丁公司不具有重大影响。该投资对甲银行的影响也不重大。甲银行 2016 年度审计项目经理 D 注册会计师于 2016 年 12 月购买了 500 股丁公司股票。截至 2016 年 12 月 31 日, 这些股票的市值为 3 000 元。

(6) 甲银行于 2016 年年初收购戊银行, 为将两个银行的财务信息系统进行整合, 所以聘请 XYZ 公司重新设计财务信息系统。

要求:针对上述第(1)项至第(6)项, 逐项指出是否存在违反《中国注册会计师职业道德守则》的情况, 并简要说明理由。



拓展阅读 >>>>

### 海南金旅度假集团股份有限公司会计师事务所变更公告

本公司及董事会全体成员保证公告内容真实、准确和完整, 没有虚假记载、误导性陈述

或者重大遗漏,并对其内容的真实性、准确性和完整性承担个别及连带法律责任。

### 一、公司更换会计师事务所的原因

公司原审计机构瑞华会计师事务所(特殊普通合伙)在执业过程中坚持审计原则,客观、公正、公允地反映公司财务状况,切实履行了审计机构应尽的职责,从专业角度维护了公司及其股东的合法权益。因公司与原审计机构瑞华会计师事务所(特殊普通合伙)的综合业务约定书已履行完毕,根据公司发展需要,推进公司审计工作开展,综合考虑会计师事务所独立性、审计质量等多种因素,公司决定更换会计师事务所,不再续聘瑞华会计师事务所(特殊普通合伙)担任2016年度审计机构,拟聘用亚太(集团)会计师事务所(特殊普通合伙)为公司2016年度审计机构,负责公司年度财务报告审计工作。

### 二、变更会计师事务所的审议情况

(1)公司于2016年12月27日召开第一届第十二次董事会会议,审议通过《关于聘用亚太(集团)会计师事务所(特殊普通合伙)为公司2016年度审计机构的议案》。表决结果为同意5票,反对0票,弃权0票。

(2)公司于2017年1月12日召开的2017年第一次临时股东大会会议,审议通过《关于聘用亚太(集团)会计师事务所(特殊普通合伙)为公司2016年度审计机构的议案》。表决结果为同意股数50 000 000股,反对股数0股,弃权股数0股。

### 三、新任会计师事务所的情况

公司聘请审计机构亚太(集团)会计师事务所(特殊普通合伙)的基本情况如下:

事务所名称:亚太(集团)会计师事务所(特殊普通合伙)

注册资本(出资额):1 580万元

注册号:110000016269274

主要经营场所:北京市西城区车公庄大街9号院1号楼(B2)座301室

执行事务合伙人:王子龙

经营范围:审查企业会计报表、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;基本建设年度财务决算审计;代理记账、会计咨询、税务咨询、管理咨询、会计培训;法律、法规规定的其他业务。(依法须经批准的项目,经相关部门批准后依批准的内容开展经营活动。)

亚太(集团)会计师事务所(特殊普通合伙)具有会计师事务所执业证书(证书序号:NO.019608)和证券、期货相关业务许可证(证书序号:000173)。

亚太(集团)会计师事务所(特殊普通合伙)能够满足公司未来财务审计工作的要求,能够独立对公司财务状况进行审计。公司聘请亚太(集团)会计师事务所(特殊普通合伙)担任2016年度财务报表的审计机构,不会影响公司财务报表的审计质量,不会损害公司及公司股东的利益。

海南金旅居度假集团股份有限公司

董事会

2017年1月12日

## 第三章

# 注册会计师的法律责任

### 学习目标

掌握注册会计师法律责任的概念、产生的原因和类型；  
了解国内外注册会计师的法律责任。

### 课前导读

#### 注册会计师违规操作致三家事务所被罚<sup>①</sup>

会计师事务所被惩戒,可能是因为其本身存在违规行为,但更可能是因为注册会计师的不当行为。2016年1月26日,中注协通告了2015年证券期货业务资格会计师事务所的执业质量检查和处理情况。根据检查发现的问题及专家论证结果,中注协惩戒委员会分别对瑞华会计师事务所两名注册会计师、山东和信会计师事务所两名注册会计师给予惩戒,并向受到惩戒的注册会计师所在的两家会计师事务所发出整改通知书,责成限期整改并提交整改报告,同时向其他6家会计师事务所发出改进建议书。

据悉,瑞华会计师事务所的两名注册会计师在执行某上市公司2014年度财务报表审计项目过程中存在以下问题:对超出被审计单位正常经营活动的重大交易、营业外收入、固定资产减值、存货减值测试等重要领域实施的审计程序不到位,未获取充分、适当的审计证据。中注协惩戒委员会依据《中国注册会计师协会会员执业违规行为惩戒办法》,给予两名注册会计师通报批评的处罚。

山东和信会计师事务所的两名注册会计师在执行某上市公司2014年度财务报表审计项目过程中存在以下问题:对存货监盘、关联方交易公允性、其他应付款等审计程序不到位;

<sup>①</sup> 国炜. 2016年有哪些会计师事务所违规被惩罚? [EB/OL]. (2016-08-23)[2017-09-03]. <http://www.e521.com/wrtt/467188.shtml>. (有改动)



同时,未对影响被审计单位销售收入确认的重要事项予以关注并实施相应的审计程序,未获取充分、适当的审计证据。中注协惩戒委员会依据《中国注册会计师协会会员执业违规行为惩戒办法》,给予两名注册会计师通报批评的处罚。

2016年5月26日,甘肃省财政厅和甘肃省注册会计师协会对陇南经纬会计师事务所(以下简称陇南经纬)给予警告的行政处罚。根据上述监管机构对陇南经纬的调查,该事务所在被审计单位未提供审计年度有关会计账簿和会计凭证等审计资料,应出具无法表示意见审计报告的情况下,出具了无异议的审计报告,发表了不恰当的审计意见类型;同时,在对报表项目未执行实质性审计程序和未获取审计证据的情况下出具了无保留意见的审计报告。

事实上,陇南经纬被惩戒和该所一名注册会计师有很大关系。被甘肃省财政厅和甘肃省注册会计师协会调查的几份审计报告就是由该名注册会计师负责并签字的。据此,甘肃省注册会计师协会表示,陇南经纬及其注册会计师的行为违反了《中华人民共和国注册会计师法》第二十一条和《会计师事务所审批和监督暂行办法》第五十六条的规定。甘肃省财政厅认为陇南经纬及其签字注册会计师负有审计责任,应给予警告的行政处罚。

## 第一节 注册会计师法律责任概述

### 一、注册会计师法律责任的概念

审计法律责任是指审计人员和审计组织因违反法律法规的义务,按照相关法律规定而应承担的法律后果。国家审计、注册会计师审计和内部审计都需要承担相应的法律责任,注册会计师的法律责任尤为重要。注册会计师的职业活动要服务于社会公众,不但要遵守职业道德规范,还要受法律的约束,一旦违犯法律法规的要求,就要承担一定的法律后果。

注册会计师法律责任是指注册会计师因违约、过失或欺诈对审计委托人、被审计单位或其他有利益关系的第三人造成损害,按照相关法律规定而应承担的法律后果。

### 二、注册会计师法律责任产生的原因

#### (一) 注册会计师自身的原因

注册会计师在执行审计业务时,由于自己的原因,应当承担行政、民事和刑事责任。通常情况下,注册会计师可能因为违约、过失和欺诈而面临法律诉讼。

##### 1. 违约

所谓违约,是指注册会计师在审计或接受其他委托时,不履行合同义务或虽履行合同义务但不符合合同约定的要求所承担的法律后果。注册会计师的违约可能是由于在合同约定的时间内未能完成预定的合同内容,也可能是违反了合同中规定的保密协议,还可能是提供的服务质量未达到委托方的要求等。当注册会计师因违约而给他人造成损失时,注册会计师应负违约责任。违约责任往往引发民事纠纷,一旦注册会计师违约责任成立,就必须承担相应的民事或行政责任。

## 2. 过失

过失是指行为人应当预见自己的行为可能发生危害社会的结果,因为疏忽大意而没有预见,或者已经预见而轻信能够避免的一种心理态度。评价注册会计师的过失是以其他合格的注册会计师执行相同业务做到的谨慎为标准的。根据程度不同,过失可分为普通过失和重大过失。

(1) 普通过失。普通过失又称一般过失,通常是指注册会计师没有严格地保持职业上应有的谨慎,没有完全按照执业准则的要求来执业。例如,注册会计师在没有取得必要和充分审计证据的情况下做出肯定的无保留审计意见。

(2) 重大过失。重大过失是指注册会计师不保持起码的职业谨慎,根本没有按照执业准则的基本要求来执业。我国现行法律中主要用“严重不负责任”“重大失实”“重大遗漏”等词来表述重大过失。

对于过失的处理,一般给予处罚或行政处分;造成重大过失的,则应当承担相应的民事责任。

在实际生活中,普通过失和重大过失常常难以区分。人们一般用“重要性”和“内部控制”两个概念来区分注册会计师的普通过失和重大过失。重要性被理解为被审计单位会计报表中错报或漏报的严重程度,并且这一程度在特定环境下可能影响会计报表使用者的判断或决策。在实质性测试中,重要性水平可理解为可容忍误差。当重要性水平较低时,注册会计师应通过一系列审计程序和审计工作获得充分的、适当的审计证据才能发表无保留的审计意见,同时在对审计风险评估时应保持高度的执业谨慎。

## 3. 欺诈

根据《关于贯彻执行〈中华人民共和国民法通则〉若干问题的意见(试行)》,一方当事人故意告知对方虚假情况,或者故意隐瞒真实情况,诱使对方做出错误意思表示的,可以认定为欺诈。欺诈是注册会计师以欺骗或坑害他人为目的的一种故意的错误行为。注册会计师执行鉴证业务时的欺诈行为主要是舞弊,即明知被审计单位的财务报表具有重大错报却加以虚假描述,出具无保留意见的审计报告。

我国现行法律中主要用“弄虚作假”“虚假陈述”“故意提供”等词,而非直接使用“欺诈”一词。要确定欺诈就必须证明会计师具有不良动机,并实施了故意的错误行为。这是欺诈与过失的最根本区别。对于欺诈的处理,可以视情节轻重分别给予警告、罚款、暂停其执行业务或吊销注册会计师证书等处分;给他人造成损失的,应当承担民事责任;触犯刑法的,将被依法追究刑事责任。

注册会计师法律责任成因的判断程序如图 3-1 所示。

### (二) 被审计单位的原因

#### 1. 经营失败

经营失败是指被审计单位由于经济或经营条件的改变一时无法归还拖欠债权人的债务,或无法达到投资人的预期收益的情况。经营失败会使信息使用者遭受巨大的损失。这也是注册会计师和会计师事务所遭到控告的主要原因之一。经营风险是指实现经营目标过程中的各种不利因素。经营失败是经营风险导致的,而经营风险无处不在。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。

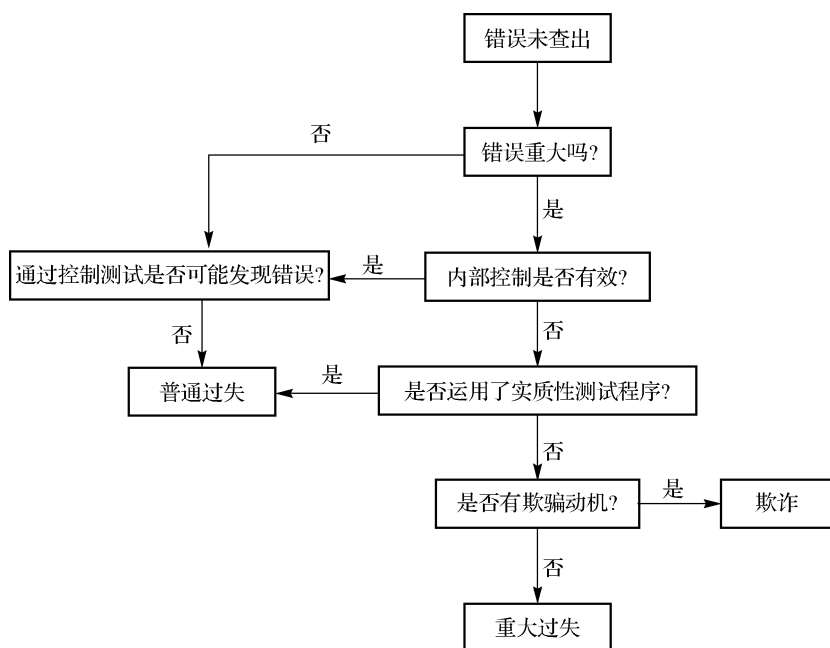


图 3-1 注册会计师法律责任成因的判断程序

被审计单位经营失败可能会波及审计人员,那么审计失败就有可能存在。审计失败是指注册会计师没有按照审计准则的要求执行审计程序、取得审计证据,最终发表了错误的审计意见。一旦注册会计师出现了审计失败,而审计失败又使利益相关者的利益受到了损害,注册会计师就必须承担相应的法律责任。社会公众通常将经营失败和审计失败等同,认为经营失败则审计也必然失败。当某公司破产或无力偿还债务时,信息使用者往往会认为审计失败,要求注册会计师赔偿损失,从而加重注册会计师的法律责任。需要注意的是,只要注册会计师严格遵守了审计准则,即使发表了错误的审计意见也不能认为就是审计失败。

经营失败、审计失败与审计风险的关系如图 3-2 所示。

## 2. 错误、舞弊和违法行为

错误是指财务报表中存在非故意的错误或漏报,即被审计单位由于疏忽、误解等在财务报表中产生了错报或漏报。所谓舞弊,是指导致财务报表失真的故意行为,即被审计单位故意在财务报表中制造错报或漏报。财务报表的错报既可能是被审计单位的错误、舞弊导致的,也可能是被审计单位违反法律法规导致的。

对于被审计单位的错误、舞弊和违法行为,被审计单位应当防止和发现错报、漏报,即应负直接责任和会计责任;审计人员应承担审查验证的责任,即审计责任。根据《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》,注册会计师在审计过程中应当识别和评估由舞弊导致的重大错报风险。只要审计人员严格遵守专业标准的要求,执行必要的审计程序,保持执业中应有的职业谨慎,是可以发现被审计单位的重大错误、舞弊和违法行为的。如果注册会计师未发现被审计单位的重大错误、舞弊和违法行为,就会对信息使用者造成损失,那么注册会计师势必要承担法律责任。但是,由于内部控制、审计准则与测试方法的固有限制,无法要求审计人员发现和披露所有的错报与漏报,因此审计人员

不对所有的错误或遗漏情况承担责任。

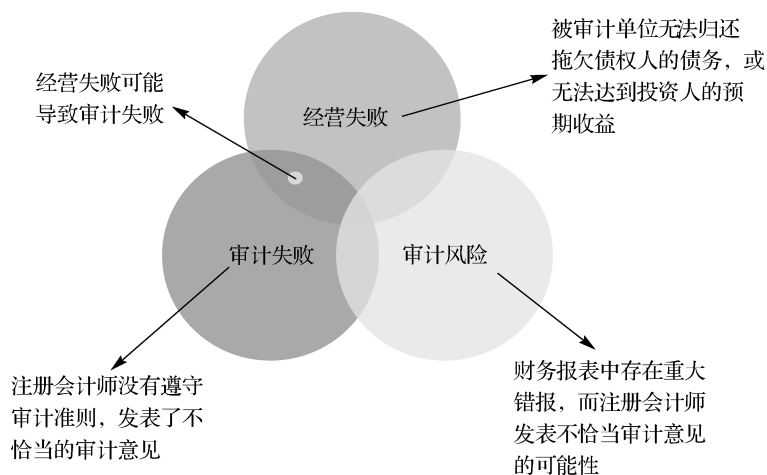


图 3-2 经营失败、审计失败与审计风险的关系

### （三）经济法律环境变化的原因

随着社会主义市场经济体制的逐步建立，各种法律法规相应出台，审计这一职业所面临的经济和法律环境发生了很大的变化，注册会计师的法律责任也得到了不断强化。近十年来，企业经营失败或因管理层舞弊造成破产倒闭的事件与日俱增，投资者和贷款人遭受了巨大损失，注册会计师也因此被指控未能及时揭露和报告这些问题，并要求赔偿相关损失。迫于社会的压力，法院判决逐渐倾向扩大注册会计师在这些方面的法律责任。

### （四）现代审计方法局限性的原因

目前，注册会计师在审计过程中采取的是以评价被审计单位内部控制为基础的制度基础审计。制度基础审计是建立在被审计单位存在良好的内部控制制度的基础上的。通过对被审计单位内部控制制度的各个控制环节进行审查，注册会计师可以发现控制制度的薄弱之处，找出问题发生的根源，然后针对这些环节扩大检查范围。然而，在被审计单位管理当局内外勾结、恶意串通的情况下，审计人员根本无法发现控制制度的薄弱之处，这样得出的审计结论可能就和客观事实出入很大。

制度基础审计虽然涉及审计风险，但并不直接处理审计风险。这就使审计人员的注意力过于集中于被审单位的内部控制制度方面，过于依赖内部控制的测试而忽视导致审计风险产生的其他环节。此外，由于企业之间的竞争越来越激烈，企业的不稳定性增强，审计风险越来越大，社会公众也要求会计师揭示各种审计风险。面对这些问题，制度基础审计显得无能为力。

## 三、注册会计师法律责任的类型

注册会计师和会计师事务所因违约、过失或欺诈给被审计单位或其他利益相关者造成损失的，按照有关法律和规定，有可能被追究行政责任、民事责任和刑事责任。这三种责任可单独追究，也可同时追究。

### （一）行政责任

行政责任是指注册会计师由于违反行政法的规定而应承担的法律后果。行政责任的具体表现是依据法律规定接受一定制裁。对注册会计师个人而言,行政处罚包括警告、罚款、暂停执业、吊销注册会计师证书。对会计师事务所而言,行政处罚包括警告、没收违法所得、罚款、暂停执业、撤销等。

### （二）民事责任

民事责任是指注册会计师在审计过程中因实施了民事违法行为,根据民法所承担的对其不利的民事法律后果或者基于法律特别规定而应承担的法律后果。我国注册会计师和会计师事务所承担的民事责任主要是对委托人或利益相关者进行赔偿。

### （三）刑事责任

刑事责任是指注册会计师由于违反法律法规的情节严重,构成刑事犯罪行为所承担的法律后果。刑事责任主要是刑事责任的承担人按刑法和相关法律法规判处一定的徒刑。刑事责任的承担人既可能是注册会计师,也可能是会计师事务所的法人代表或主要负责人。

一般情况下,注册会计师可能因为违约和过失承担行政责任和民事责任,以及因为欺诈承担民事责任和刑事责任。

## 第二节 我国注册会计师的法律责任

随着社会主义市场经济体制的发展和完善,我国经济社会对注册会计师行业的依赖性逐渐加强,注册会计师在社会经济生活中的作用也越来越大。但是,我国法律制定的速度并没有适时加快,在制裁经济诈骗方面存在漏洞。注册会计师的工作失误和诈骗行为给相关利益者带来了巨大的损失。在安然事件、世通事件、银广夏事件中,注册会计师不再是起鉴定作用的第三方,反而成了诈骗方的帮凶。为了防止此类案件的再次发生,我国自1994年1月1日起实施了《中华人民共和国注册会计师法》(以下简称《注册会计师法》),以此替代1986年开始实施的《中华人民共和国注册会计师条例》,以法律的形式确立了注册会计师的法律责任。此后,我国相继颁发了《中华人民共和国公司法》(以下简称《公司法》)、《中华人民共和国证券法》(以下简称《证券法》),修订了《中华人民共和国刑法》(以下简称《刑法》)。这些法律中都有专门规定会计师事务所、注册会计师法律责任的条款。

### 一、与注册会计师行政责任有关的法律规定

注册会计师的行政责任主要通过《注册会计师法》《公司法》《证券法》等法律来规范。

#### （一）《注册会计师法》

《注册会计师法》第三十九条第一款规定:“会计师事务所违反本法第二十条、第二十一条规定的,由省级以上人民政府财政部门给予警告,没收违法所得,可以并处违法所得一倍以上五倍以下的罚款;情节严重的,可以由省级以上人民政府财政部门暂停其经营业务或者予以撤销。”

《注册会计师法》第三十九条第二款规定:“注册会计师违反本法第二十条、第二十一条

规定的,由省级以上人民政府财政部门给予警告;情节严重的,可以由省级以上人民政府财政部门暂停其执行业务或者吊销注册会计师证书。”

需要注意的是,我国行使行政处罚的主要机关是省级以上人民政府的财政部门,而不是注册会计师协会。

### 知识链接

根据《注册会计师法》第二十条,注册会计师执行审计业务,遇有下列情形之一的,应当拒绝出具有关报告:

- (1) 委托人示意其做不实或者不当证明的。
- (2) 委托人故意不提供有关会计资料和文件的。
- (3) 因委托人有其他不合理要求,致使注册会计师出具的报告不能对财务会计的重要事项做出正确表述的。

根据《注册会计师法》第二十一条,注册会计师执行审计业务,必须按照执业准则、规则确定的工作程序出具报告。注册会计师执行审计业务出具报告时,不得有下列行为:

- (1) 明知委托人对重要事项的财务会计处理与国家有关规定相抵触,而不予指明。
- (2) 明知委托人的财务会计处理会直接损害报告使用人或者其他利害关系人的利益,而予以隐瞒或者做不实的报告。
- (3) 明知委托人的财务会计处理会导致报告使用人或者其他利害关系人产生重大误解,而不予指明。
- (4) 明知委托人的会计报表的重要事项有其他不实的内容,而不予指明。

对委托人有前款所列行为,注册会计师按照执业准则、规则应当知道的,适用前款规定。

#### (二)《公司法》

《公司法》第二百零七条第一款与第二款规定:“承担资产评估、验资或者验证的机构提供虚假材料的,由公司登记机关没收违法所得,处以违法所得一倍以上五倍以下的罚款,并可以由有关主管部门依法责令该机构停业、吊销直接责任人员的资格证书,吊销营业执照。承担资产评估、验资或者验证的机构因过失提供有重大遗漏的报告的,由公司登记机关责令改正,情节较重的,处以所得收入一倍以上五倍以下的罚款,并可以由有关主管部门依法责令该机构停业、吊销直接责任人员的资格证书,吊销营业执照。”

#### (三)《证券法》

《证券法》主要在证券发行、交易等特定领域对注册会计师及其他中介职位的法律责任方面做出界定。

《证券法》第二百零七条规定:“违反本法第七十八条第二款的规定,在证券交易活动中做出虚假陈述或者信息误导的,责令改正,处以三万元以上二十万元以下的罚款;属于国家工作人员的,还应当依法给予行政处分。”

《证券法》第二百二十三条规定:“证券服务机构未勤勉尽责,所制作、出具的文件有虚假

记载、误导性陈述或者重大遗漏的,责令改正,没收业务收入,暂停或者撤销证券服务业务许可,并处以业务收入一倍以上五倍以下的罚款。对直接负责的主管人员和其他直接责任人员给予警告,撤销证券从业资格,并处以三万元以上十万元以下的罚款。”

《证券法》第二百二十五条规定:“上市公司、证券公司、证券交易所、证券登记结算机构、证券服务机构,未按照有关规定保存有关文件和资料的,责令改正,给予警告,并处以三万元以上三十万元以下的罚款;隐匿、伪造、篡改或者毁损有关文件和资料的,给予警告,并处以三十万元以上六十万元以下的罚款。”

### 知识链接

《证券法》第四十五条规定:“为股票发行出具审计报告、资产评估报告或者法律意见书等文件的证券服务机构和人员,在该股票承销期内和期满后六个月内,不得买卖该种股票。除前款规定外,为上市公司出具审计报告、资产评估报告或者法律意见书等文件的证券服务机构和人员,自接受上市公司委托之日起至上述文件公开后五日内,不得买卖该种股票。”

《证券法》第七十八条规定:“禁止国家工作人员、传播媒介从业人员和有关人员编造、传播虚假信息,扰乱证券市场。禁止证券交易所、证券公司、证券登记结算机构、证券服务机构及其从业人员,证券业协会、证券监督管理机构及其工作人员,在证券交易活动中做出虚假陈述或者信息误导。各种传播媒介传播证券市场信息必须真实、客观,禁止误导。”

## 二、与注册会计师民事责任有关的法律规定

涉及注册会计师民事责任界定和处罚的法律主要有《中华人民共和国民法通则》(以下简称《民法通则》)和《注册会计师法》《证券法》《公司法》等。

### (一)《民法通则》

《民法通则》第一节第一百零六条规定:“公民、法人违反合同或者不履行其他义务的,应当承担民事责任。没有过错,但法律规定应当承担民事责任的,应当承担民事责任。”

《民法通则》第二节第一百一十一条规定:“当事人一方不履行合同义务或者履行合同义务不符合约定条件的,另一方有权要求履行或者采取补救措施,并有权要求赔偿损失。”

《民法通则》第三节第一百一十七条规定:“侵占国家的、集体的财产或者他人财产的,应当返还财产,不能返还财产的,应当折价赔偿。损坏国家的、集体的财产或者他人财产的,应当恢复原状或者折价赔偿。受害人因此遭受其他重大损失的,侵害人并应当赔偿损失。”

### (二)《注册会计师法》

《注册会计师法》第四十二条规定:“会计师事务所违反本法规定,给委托人、其他利害关系人造成损失的,应当依法承担赔偿责任。”

### (三)《证券法》

《证券法》第一百七十三条规定:“证券服务机构为证券的发行、上市、交易等证券业务活动制作、出具审计报告、资产评估报告、财务顾问报告、资信评级报告或者法律意见书等文件,应当勤勉尽责,对所依据的文件资料内容的真实性、准确性、完整性进行核查和验证。其



制作、出具的文件有虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏，给他人造成损失的，应当与发行人、上市公司承担连带赔偿责任，但是能够证明自己没有过错的除外。”

《证券法》第二百零一条规定：“为股票的发行、上市、交易出具审计报告、资产评估报告或者法律意见书等文件的证券服务机构和人员，违反本法第四十五条的规定买卖股票的，责令依法处理非法持有的股票，没收违法所得，并处以买卖股票等值以下的罚款。”

#### （四）《公司法》

《公司法》第二百零七条第三款规定：“承担资产评估、验资或者验证的机构因其出具的评估结果、验资或者验证证明不实，给公司债权人造成损失的，除能够证明自己没有过错的外，在其评估或者证明不实的金额范围内承担赔偿责任。”

**【例 3-1】** 甲、乙、丙三位出资人共同投资设立丁有限责任公司（以下简称丁公司）。甲、乙出资人按照出资协议的约定按期缴纳了出资额，丙出资人通过与银行串通编造虚假的银行进账单虚构了出资。HUT 会计师事务所的分支机构接受委托对拟设立的丁公司的注册资本进行审验，并委派审计人员 XLM 担任项目组负责人。审验过程中，审计人员 XLM 按照执业准则的要求实施了检查文件记录、向银行函证等必要的程序，保持了应有的职业谨慎，但未能发现丙出资人的虚假出资情况。审计人员 XLM 在出具的验资报告中认为，各出资人已全部缴足出资额，并在验资报告的说明段中注明“本报告仅供工商登记使用”。丁公司注册登记半年后，丙出资人补足虚构的出资额。一年后，乙出资人抽逃其全部出资额。两年后，丁公司因资金短缺和经营不善等导致资不抵债，无力偿付戊供应商的材料款。戊供应商以 HUT 会计师事务所出具不实验资报告为由，向法院提出民事诉讼，要求 HUT 会计师事务所承担连带赔偿责任。HUT 会计师事务所提出三项抗辩理由，要求免于承担民事责任：一是审验工作乃分支机构所为，与本会计师事务所无关；二是戊供应商与本会计师事务所及分支机构不存在合约关系，因而不是利害关系人；三是验资报告已经注明“本报告仅供工商登记使用”，戊供应商因不当使用验资报告而遭受损失与本会计师事务所无关。

要求：HUT 会计师事务所是否可以免于承担民事责任？请简要说明理由。

#### 【解答】

HUT 公司可以免于承担民事责任。

理由：审计业务所必须依赖的金融机构等单位提供了虚假或者不实的证明文件，会计师事务所在保持必要的职业谨慎下仍未能发现虚假或者不实；已经遵照验资程序进行审核并出具报告，但被审计单位在注册登记之后抽逃出资；为登记时未出资或者未足额出资的出资人出具不实报告，但出资人在登记后已补足出资。

### 三、与注册会计师刑事责任有关的法律规定

对注册会计师的刑事责任进行规范的法律主要有《刑法》《注册会计师法》《证券法》《公司法》等。

#### （一）《刑法》

《刑法》第二百二十九条规定：“承担资产评估、验资、验证、会计、审计、法律服务等职责的中介组织的人员故意提供虚假证明文件，情节严重的，处五年以下有期徒刑或者拘役，并处罚金。前款规定的人员，索取他人财物或者非法收受他人财物，犯前款罪的，处五年以上

十年以下有期徒刑,并处罚金。第一款规定的人员,严重不负责任,出具的证明文件有重大失实,造成严重后果的,处三年以下有期徒刑或者拘役,并处或者单处罚金。”

《刑法》第二百三十一条规定:“单位犯本节第二百二十一条至第二百三十条规定之罪的,对单位处罚金,并对其直接负责的主管人员和其他直接责任人员,依照本节各该条的规定处罚。”

#### (二)《注册会计师法》

《注册会计师法》第三十九条第三款规定:“会计师事务所、注册会计师违反本法第二十条、第二十一条的规定,故意出具虚假的审计报告、验资报告,构成犯罪的,依法追究刑事责任。”此规定明确了注册会计师因欺诈行为必须承担刑事责任,量刑参照上述《刑法》第二百二十九条规定。

#### (三)《证券法》

《证券法》第二百三十一条规定:“违反本法规定,构成犯罪的,依法追究刑事责任。”

#### (四)《公司法》

《公司法》第二百一十五条规定:“违反本法规定,构成犯罪的,依法追究刑事责任。”

## 第三节 国外注册会计师的法律责任

### 一、注册会计师对委托单位的责任

注册会计师对委托单位的责任是指注册会计师在合同规定范围内对委托人所承担的责任,包括违约责任、疏忽责任、违反保密协议的责任、视察舞弊的责任等。

注册会计师只要接受了委托单位的委托,就必须恪尽职守,保持职业谨慎。因此,在普通法下,如果是由于注册会计师的过失(即使是普通过失)给委托单位造成了经济损失,那么注册会计师对委托单位负有法律责任。在普通法下,举证责任在原告(委托单位),即委托单位必须证明其已受到损失以及这种损失是由注册会计师的过失造成的。

注册会计师对委托单位承担过失责任必须符合以下几个条件:

- (1) 没有尽到职业谨慎的责任。
- (2) 有责任按照谨慎的标准执业。
- (3) 注册会计师的过失与委托单位的损失有直接因果关系。
- (4) 委托单位有实际损失。

注册会计师在受到指控时,通常采用以下一种或几种理由进行抗辩:

(1) 无提供服务义务。无提供服务义务是指注册会计师声称会计师事务所和客户没有隐含或明确的服务合同。

(2) 审计中无过失行为。审计中无过失行为是指注册会计师声称根据审计准则的规定执行审计工作,只要审计工作是恰当的,即使没有发现财务报表存在的错报,也不承担责任。注册会计师对财务报表只能提供合理保证。如果要求注册会计师发现所有的错报,那么实质上是将其置于财务报表担保人的地位。

(3) 共同过失。共同过失是指原告受到的损失是由于他本身同样具有过失造成的。如果客户自身的行为是导致索赔损失的基础,或者客户干预了审计工作,注册会计师都可以共同过失为由进行抗辩。

(4) 缺乏因果关系。如果客户指控注册会计师,那么必须证明注册会计师的过失和客户的损失之间具有密切的因果关系。

## 二、习惯法下注册会计师对第三者的责任

### (一) 注册会计师对受益第三者的责任

所谓受益第三者,是指各方所签订合同(业务约定书)中所指明的人。此人既非委托单位,又非被审计单位。例如,被审计单位委托注册会计师对其财务报表进行审计的目的是进行工商年检,那么该工商局即受益第三者。

委托单位之所以能够获得由于注册会计师普通过失所造成损失的赔偿的权利,是因为习惯法下有关合同的判例。受益第三者同样享有委托单位和会计师事务所签订合同中的权利,因而也享有同等的追索权。也就是说,如果注册会计师的过失(包括普通过失)给依赖审定财务报表的受益第三者造成了损失,那么受益第三者可以指控注册会计师具有过失而向法院提起诉讼,追回遭受的损失。

### (二) 注册会计师对其他第三者的责任

委托单位和受益第三者对注册会计师的过失具有损害赔偿的追索权,因为它们享有和会计师事务所所订合同中的各项权利。那么,其他依赖经审计的财务报表却不享有合同中特定权利的第三者是否也有追索权呢?习惯法和成文法的规定有些不同。习惯法下,在注册会计师与其他第三者的责任案中,举证的责任也在原告,即当原告(其他第三者)提出诉讼时,它必须向法院证明它本身受到了损失,它依赖了令人误解的已审会计报表,而这种依赖是它受到损失的直接原因,并且注册会计师具有某种程度的过失。而作为被告的注册会计师仍处于反驳原告所做指控的地位。

## 三、成文法下注册会计师对第三者的责任

成文法与习惯法不同。成文法下,注册会计师是否对未指明的其他第三者负有责任关键在于过失的大小。普通过失不负责任,重大过失和欺诈负责任。在美国,涉及注册会计师法律责任的成文法主要有以下几个:

### (一) 1933年的《证券法》

1933年的《证券法》主要规定了证券上市过程中,注册会计师因会计报表的审计错误而应该向第三者承担的法律責任。

根据该法,凡是公开发行证券(包括股票和债券)的公司,必须向证券交易委员会呈送登记表,其中包括由注册会计师审计过的财务报表。如果登记表中有重大的误述或遗漏事项,那么呈送登记表的公司和它的注册会计师对证券的原始购买人负有责任,注册会计师仅对登记表中经他审核和报告的误述或遗漏负责。注册报表中已经生效的部分,如果存在对重要事项的不实说明,或者遗漏了按照要求必须予以说明或不使报表令人误解而应列出的重要事项,持有这种证券的任何人都可以对编制或者鉴证此报表的注册会计师提起诉讼。

与习惯法相比,1933年的《证券法》关于注册会计师对第三者承担的法律规定的规定相对严格,主要表现在只要注册会计师具有普通过失,就对第三者负有责任;注册会计师负举证责任;原告(证券购买人)只需要证明自己遭受了损失以及登记表是令人误解的,不需要证明注册会计师存在过失。但是,1933年的《证券法》将有追索权的第三者限定为一组有限的投资人,即证券的原始购买人。

在1933年的《证券法》中,注册会计师如欲避免承担原告损失的责任,就必须向法院正面证明他本身并无过失或他的过失并非原告受损的直接原因。因此,1933年的《证券法》建立了注册会计师责任的最高水准,要求注册会计师不但应当对其普通过失行为造成的损失负责,而且必须证明自己的无辜,而非单单反驳原告的非难或指控。

1933年的《证券法》还对注册会计师的刑事责任做出了如下规定:如果注册会计师出具的会计报告虚伪不实,违反了规定,并且该行为被证明是故意为之的,那么注册会计师必须承担相应刑事责任,被判处10 000美元以内的罚金或者五年以下监禁。

## (二) 1934年的《证券交易法》

1934年的《证券交易法》主要是针对注册会计师因对上市公司年度报表的审计发生错误而应对第三者承担法律责任而言的。根据1934年的《证券交易法》,每个在证券交易委员会管辖下的公开发行人(具有100万美元以上的总资产和500位以上的股东)均必须向证券交易委员会呈送经注册会计师审计过的年度会计报表。如果这些年度会计报表令人误解,那么呈送公司和它的注册会计师对买卖公司证券的任何人负有责任,除非被告的确能证明自己的行为出于善意,且并不知道会计报表是虚伪不实或令人误解的。

1934年的《证券交易法》与1933年的《证券法》的相同点是规定注册会计师负举证责任,但两者对注册会计师法律责任的规定有很多区别。这些区别表现在以下几个方面:

(1) 1934年的《证券交易法》要求注册会计师对上市公司每年的财务报表负责,而1933年的《证券法》只要求注册会计师对公司上市过程中提交的财务报表负责。

(2) 1934年的《证券交易法》将注册会计师的责任限定为重大过失或欺诈行为,而1933年的《证券法》则规定注册会计师只要有普通过失就要承担法律责任。

(3) 1934年的《证券交易法》规定原告必须向法院证明其所遭受的损失与注册会计师出具的会计报表有直接关系,而1933年的《证券法》则没有该规定。

(4) 对于注册会计师规避法律责任,1934年的《证券交易法》只要求注册会计师证明其行为出于善意(无重大过失和欺诈)就可以了,而1933年的《证券法》则要求注册会计师证明自己没有过失。

## (三) 1995年的《非公开交易证券诉讼改革法案》

1995年12月,美国国会通过了《非公开交易证券诉讼改革法案》,意味着商业企业和专业团体多年来不遗余力为之奋斗的目标终于初露曙光,原告律师滥用诉讼体系的做法终于被注意并受到限制。

## (四) 2002年的《公众公司会计改革和投资者保护法案》

美国国会针对21世纪以来的安然事件、世通事件等财务欺诈案件出台了《公众公司会计改革和投资者保护法案》(又称《萨班斯-奥克斯利法案》)。该法案对1933年的《证券法》和1934年的《证券交易法》做了不少修订,在会计职业监管、公司治理、证券市场监管等方面

做出了许多新的规定,强化了注册会计师的法律责任。其中,与注册会计师有关的内容主要包括以下几个方面:

- (1) 成立独立的公众公司会计监督委员会。
- (2) 增强注册会计师的独立性。
- (3) 加大公司的财务报告责任。
- (4) 强化财务披露义务。
- (5) 加重对违法行为的处罚。

此外,该法案进一步强化了注册会计师的刑事责任,主要体现在以下几个方面:

(1) 销毁公司审计记录的刑事责任。根据该法案,为发行者进行审计的注册会计师没有遵守保留所有审计或复核的工作底稿 5 年的规定,或者违反美国证券交易委员会关于证券发行者在审计时应保留相关记录的有关规定,将被单处或者并处罚金、不高于 20 年的监禁。

(2) 销毁、更改或伪造记录的刑事责任。根据该法案,在联邦调查和破产过程中,以阻止、妨碍或影响调查或正当行政行为为目的,故意更改、销毁、破坏、隐瞒、掩盖、伪造任何记录、文件或有形物或做假账,将被单处或并处罚金、不高于 20 年的监禁。

(3) 延长诉讼时效,进一步增强民事诉讼制约力度。根据该法案,起诉证券欺诈犯罪的诉讼时效由来自违法行为发生起 3 年和被发现起 1 年分别改为 5 年和 2 年,这样能大大降低公司管理层和注册会计师利用法律漏洞免责的可能性。



### 本章小结 >>>>

本章主要介绍了注册会计师法律责任的概念、产生原因及种类。注册会计师法律责任是指注册会计师因违约、过失或欺诈对审计委托人、被审计单位或其他有利益关系的第三人造成损害,按照相关法律规定而应承担的法律后果。注册会计师法律责任产生的原因主要有注册会计师自身的原因、被审计单位的原因、经济法律环境变化的原因及现代审计方法局限性的原因。注册会计师的法律责任主要有行政责任、民事责任和刑事责任。



### 关键概念 >>>>

注册会计师 法律责任 违约 普通过失 重大过失 欺诈 经营失败 经营风险  
审计风险 舞弊 行政责任 民事责任 刑事责任



### 练习巩固 >>>>

#### 一、单项选择题

1. 注册会计师承担法律责任的依据是注册会计师没有( )。
  - A. 保持应有的职业谨慎
  - B. 查出所有错报
  - C. 避免审计风险
  - D. 保护消费者利益
2. 如果财务报表存在多项错误,每项错误都不重大,但是可能导致作为整体的财务报表严重失实,而且注册会计师执行审计准则规定的程序未能将错误事项查出来,那么该注册

会计师会被认定为( )。

- A. 普通过失  
B. 欺诈  
C. 重大过失  
D. 没有过失

3. 下列对注册会计师法律责任认定的分类中,正确的是( )。

- A. 违约、过失、欺诈  
B. 违约、重大过失、欺诈  
C. 过失、重大过失、欺诈  
D. 违约、过失、欺诈、推定欺诈

4. 针对利害关系人提起的民事侵权赔偿诉讼,会计师事务所拟提出抗辩。下列各项中,不能免除会计师事务所民事责任的是( )。

A. 已经遵守执业准则确定的工作程序并保持必要的职业谨慎,但仍未能发现被审计单位的会计资料有误

B. 审计业务所必须依赖的金融机构等单位提供虚假或不实的证明文件,会计师事务所在保持必要的职业谨慎下仍未能发现虚假和不实

C. 已对被审计单位的舞弊迹象提出警告并在审计报告中予以指明

D. 已在审计报告中注明“本报告仅供办理工商年检时使用”

5. 下列关于经营失败、审计失败与审计风险的表述中,不恰当的是( )。

A. 经营失败是指企业由于经济或经营条件的变化,如经济衰退、不当的管理决策或出乎意料的行业竞争等而无法满足投资者的预期

B. 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

C. 审计风险是指注册会计师发表不恰当审计意见的可能性

D. 经营失败必然导致审计失败

6. 违约和过失可能会使注册会计师承担的法律责任是( )。

- A. 民事责任  
B. 行政责任和刑事责任  
C. 民事责任和行政责任  
D. 民事责任和刑事责任

7. 注册会计师应承担的刑事责任中没有( )。

- A. 罚金  
B. 有期徒刑  
C. 罚款  
D. 其他限制人身自由的刑罚

8. 注册会计师未能查出财务报表中重大错报、漏报,法院一般会认为注册会计师可能具有( )。

- A. 一般过失  
B. 重大过失  
C. 一般过失或重大过失  
D. 欺诈

9. 如果注册会计师严格按照专业标准的要求执业,没有欺诈行为,那么即使审定后的财务报表中有错报事项,其一般也不会承担( )。

- A. 过失责任  
B. 法律责任  
C. 行政责任  
D. 民事责任

10. 注册会计师是否应当承担法律责任的关键是( )。

- A. 是否查出财务报表的所有重大错报  
B. 是否查出财务报表的所有重大错误,以及涉及的舞弊行为和违反法律法规行为  
C. 是否按照执业准则的要求执业  
D. 是否有过失或欺诈行为

## 二、多项选择题

1. 如果注册会计师没有查出被审计单位财务报表存在的错报,那么在同时满足( )等条件的情况下,注册会计师可能被判与负重大过失相应的法律责任。

- A. 错报是重大的
- B. 被审计单位的内部控制无效
- C. 注册会计师没有运用适当的实质性程序
- D. 注册会计师具有不良动机

2. 注册会计师在审计过程中发现有错误或舞弊的可能性时,应对其重要性进行评估,并确定是否( )。

- A. 修改审计程序
- B. 追加审计程序
- C. 提请被审计单位处理
- D. 取消业务约定

3. 注册会计师因违约、过失或欺诈给被审计单位或其他利益相关者造成损失的,按照有关法律和规定可能被追究行政责任、民事责任和刑事责任。对于注册会计师来说,行政处罚包括( )。

- A. 没收违法所得
- B. 警告
- C. 暂停执业
- D. 吊销注册会计师证书

4. 注册会计师甲审计乙公司 2016 年度会计报表,并出具了无保留意见审计报告。其后,乙公司发现小额银行存款被贪污,因而控告注册会计师甲工作有过失。对此,注册会计师提出申诉。在下列申诉中,有效的有( )。

A. 按照执业准则对会计报表进行审计,并不能保证发现所有的错误与舞弊,所以注册会计师并无过失

B. 注册会计师所提供的服务是会计报表审计,不是对错误与舞弊的专门审计

C. 审计工作底稿是注册会计师的助理编制的,因而注册会计师未能发现舞弊,本人并无过失

D. 防止发生和及时发现错误与舞弊是乙公司管理层的责任

5. 法院受理了利害关系人提起的诉讼,初步判断甲会计师事务所承担相应的责任。下列关于赔偿责任的说法中,错误的有( )。

A. 如果利害关系人存在过错,那么应当减轻甲会计师事务所的赔偿责任

B. 甲会计师事务所应当对所有使用了不实审计报告的机构或人员承担赔偿责任

C. 甲会计师事务所承担的赔偿责任应以其收取的审计费用为限

D. 甲会计师事务所应当对与甲公司发生交易的利害关系人承担第一责任

## 三、简答题

1. 什么是过失?如何区别普通过失和重大过失?

2. 什么是错误?什么是舞弊?错误与舞弊有什么区别?

3. 简述注册会计师法律责任产生的原因。

4. 注册会计师的法律责任有哪些类型?

5. 我国法律对注册会计师责任的规定有哪些?

6. 注册会计师对第三者的责任在习惯法和成文法下有哪些不同?



#### 四、业务题

1. 审计人员 XLM 负责对上市公司 H 公司 2016 年度的财务报表进行审计。2016 年, H 公司的管理层通过与银行串通编造虚假的银行进账单和银行对账单虚构了一笔大额营业收入。审计人员 XLM 在实施了向银行函证等必要审计程序后, 认为 H 公司 2016 年度财务报表不存在重大错报, 因而出具了无保留意见审计报告。在 H 公司公布 2016 年度经审计的财务报表后, 股民甲购入了 H 公司股票。随后, H 公司财务舞弊案曝光, 并受到证券监管部门的处罚, 其股票价格大幅下跌。为此, 股民甲向法院起诉审计人员 XLM, 要求其赔偿损失。审计人员 XLM 以其与股民甲未构成合约关系为由要求免于承担民事责任。

要求: (1) 为了支持诉讼请求, 股民甲应当向法院提出哪些理由?

(2) 指出审计人员 XLM 提出的免责理由是否正确, 并简要说明理由。

(3) 在哪些情形下审计人员 XLM 可以免于承担民事责任?

2. 2017 年 2 月, 甲会计师事务所接受委托对乙公司进行 2016 年度财务报表审计工作。由于是连续审计, 审计人员 XLM 根据以往的经验认为乙公司内部控制政策和程序比较健全、有效, 并在审计工作结束后认为乙公司 2016 年度财务报告不存在重大错报, 因而出具了无保留意见审计报告。在 2016 年度已审计财务报表公布后, 乙公司管理层发现了一笔虚构销售业务, 并向法院起诉甲会计师事务所及审计人员 XLM, 要求获得赔偿。

要求: (1) 什么是普通过失和重大过失? 审计人员 XLM 对乙公司的审计犯了哪种过失?

(2) 公司管理层认为注册会计师在审计过程中应当绝对保证财务报表真实、正确。请从审计的角度评价这种观点。

3. 2017 年 1 月 15 日, 会计师事务所 HUT 开始对丙公司 2016 年度的财务报告进行审计。丙公司是一家生产服装的大型民营企业。2017 年 2 月 15 日, 审计人员 XLM 完成审计工作。2 月底, 审计人员 XLM 将审计过程中获得的丙公司的存货清单和成本、单价等信息透露给在丁公司担任销售总监的朋友小王。由于丙公司是丁公司同业竞争对手, 所以审计人员 XLM 提供的信息造成丙公司重大损失。丙公司发现后向法院起诉审计人员 XLM 及其所在的会计师事务所 HUT。

要求: (1) 审计人员 XLM 应承担什么法律责任?

(2) 审计人员 XLM 对第三者承担该种法律责任的构成条件有哪些?

4. 会计师事务所 HUT 对乙公司进行了设立验资。乙公司成立一个月后, 丙公司在阅读了验资报告后判断乙公司财务状况良好, 为此丙公司同意借给乙公司 500 万元(假设乙公司应在借款后的半年内还款)。在合同约定的还款期限内, 乙公司无法归还丙公司上述借款。丙公司得知乙公司设立验资时的出资不实, 现完全失去偿债能力。丙公司以会计师事务所 HUT 出具的验资报告为不实报告以及因注册会计师的过失使丙公司遭受了损失为由向法院提起诉讼, 要求会计师事务所 HUT 承担民事赔偿责任。

要求: 如果丙公司直接对会计师事务所 HUT 提起诉讼, 那么法院该如何确定诉讼当事人?



### 我国《注册会计师法》的发展过程

1986年,在中国注册会计师行业发展的初期,国务院颁布了《中华人民共和国注册会计师条例》。这是中华人民共和国第一部管理注册会计师行业的行政法规。

1993年10月,在总结中国注册会计师行业发展经验的基础上,全国人民代表大会常务委员会审议通过了《中华人民共和国注册会计师法》。该法自1994年1月1日起实施。

2001年,中注协发布了《注册会计师法(修订草案)(征求意见稿)》。

2004年10月27日,在第十届全国人民代表大会常务委员会第十二次会议通过的《全国人大财政经济委员会关于第十届全国人民代表大会第二次会议主席团交付审议的代表提出的议案审议结果的报告》中,接受了31名代表提出修改注册会计师法的议案(第1151号议案),将对《注册会计师法》的修订列入了全国人民代表大会的立法规划,责成有关部门积极组织起草工作。财政部于2005年将注册会计师法的修订工作列入重点立法任务。

2009年10月3日,《国务院办公厅转发财政部〈关于加快发展我国注册会计师行业的若干意见〉的通知》(国办发[2009]56号)中明确提出了加快发展注册会计师行业。至此,注册会计师法修订的外部条件基本成熟。

2010年,国务院颁布立法工作计划。其中,修订《注册会计师法》成为需要抓紧研究、待条件成熟时提出的116件立法项目中的一项目。

2011年8月,财政部发布了《关于加快推进财政部门依法行政依法理财的意见》(财法[2011]14号),要求研究起草注册会计师法实施条例。文件指出将完善注册会计师行业和资产评估行业管理制度,规范社会中介机构管理。积极推进《注册会计师法》的修订和资产评估法制定工作,研究起草注册会计师法实施条例。

2012年,财政部起草了《中华人民共和国注册会计师法(修正案)(征求意见稿)》公开征求意见。

2012年8月,财政部部长谢旭人在第十一届全国人民代表大会常务委员会第二十八次会议上,明确财政部门要加强财政科学化精细化管理,推进财政法制建设,确保注册会计师法修订工作进展顺利。

2014年7月9日,国务院总理李克强主持召开国务院常务会议,通过注册会计师法等五部法律修正案草案。

2014年8月31日,第十二届全国人民代表大会常务委员会第十次会议通过《关于修改〈中华人民共和国保险法〉等五部法律的决定》,对《注册会计师法》做出了修改。