

第一章 审计概述

【学习目标】

- 重点掌握审计产生的原因
- 重点理解审计的概念以及审计的分类
- 掌握审计人员的职业能力要求

【案例导读】

民间审计发展

16 世纪的意大利,可不仅只有文艺复兴的灿烂,著名的戏剧《威尼斯商人》,从侧面反映了当时意大利浓厚的商业气息下人性中的贪婪丑陋,如果没有相应的管理,恐怕也无法繁荣吧!因此,在当时的意大利,出现了现代审计的起源,目的是对合伙企业进行监督和检查,实现良性共赢。到了 18—19 世纪工业革命时期,欧洲的审计工作更加严谨细致,为了保护企业资产的安全完整,审计人员会对会计账目进行详细审计,而在这方面最为出色的,就是作为工业革命“带头大哥”的英国,形成了典型的“英式审计”。而后来居上的美国,则在 20 世纪初,产生了以注册会计师的审计工作为特色的“美式审计”,主要是通过逆查的方式,保护债权人的正当权益。凡此种种,最终构成了现代审计学的专业体系。

第一节 审计的起源与发展

一、国外民间审计的起源与发展

据考证,早在奴隶制度下的古罗马、古埃及和古希腊时代,已有官厅审计机构。审计人员以“听证”(audit)方式,对掌管国家财物和赋税的官吏进行审查和考核,成为具有审计性质的经济监督工作。而这种审计其实就是我们所谓的国家审计形式。大约在公元 100 年的时候,英国也出现了一种名为行会审计的独特内部审计形式。而本书主要是介绍注册会计师审计(也就是民间审计)相关的内容,所以介绍审计的起源部分也主要介绍国外注册会计师审计的起源以及发展。

（一）注册会计师审计的起源——意大利合伙企业制度

16 世纪末期,地中海沿岸国家的商品贸易得到了发展,出现了为筹集大量资金进行贸易活动的合伙经营方式。在合伙企业中,部分合伙人只出资而不参与企业的经营管理,这样,财产的所有权和经营权分离了,对未参与经营的合伙人来讲,对经营管理者进行监督成为必要。不参与经营管理的合伙人希望可以了解企业真实的财务状况和经营成果,而参与经营管理的合伙人也希望证实自己的经营管理能力与效率。当然,未参与经营的合伙人可以选择亲自对企业的经济活动收支情况进行核查,但是这在参与经营的合伙人角度看来又会担心审查的公允性问题。所以,最好的选择就是从外部聘请独立的会计专业人员来承担查账和监督工作。由于这种需求范围的不断扩大,逐渐地,在 16 世纪意大利的商业城市中出现了一批具有良好的会计知识、专门从事查账与验证工作的专业人员。1581 年,世界上第一个会计职业团体威尼斯会计协会成立,标志着西方早期注册会计师审计的萌芽。

（二）注册会计师审计的形成——英国股份制企业制度

18 世纪初期到 19 世纪中叶产业革命完成,推动了资本主义商品经济的发展,股份公司问世并且得到了迅速发展。公司的所有权与经营权呈现出更具现代意义上的分离,投资人分散于广大的股票持有人之中,股东们要求企业经营管理层定期向他们提交财务报告,以便了解公司的财务状况和经营成果。而后,随着资本市场的快速发展,企业融资渠道进一步拓宽,债权人、潜在的投资者等社会公众都迫切需要了解公司的财务状况和经营成果,以助于他们做出相应的经济决策。因此,为确保财务信息的真实与公允,由独立会计师对股份公司的财务报告进行审计就显得很有必要。

1720 年,南海公司破产案,催生了现代民间审计事业。当时“南海公司”以虚假的财务信息诱骗投资人上当,其股票价格一时扶摇直上。但好景不长,南海公司最终未能逃脱破产倒闭的厄运,使股东和债权人损失惨重。英国议会聘请会计师查尔斯·斯内尔(Charles Snell)对南海公司进行审计。斯内尔以“会计师”名义提出了“查账报告书”,从而宣告了独立会计师——注册会计师的诞生。

1844 年英国议会颁布的《股份公司法》规定股份公司必须设监察人,负责审查公司账目。

1845 年修订后的《公司法》规定,股份公司可以聘请执业会计师协助办理此项业务。这一规定无疑对发展民间审计起了推动作用。

1853 年,苏格兰爱丁堡创立了第一个注册会计师的专业团体——爱丁堡会计师协会。该协会的成立,标志着注册会计师职业的诞生。

英国民间审计,没有成套的方法和理论依据,只是根据查错揭弊的目的,对大量的账簿记录进行逐笔审查,即详细审计。审计师的法律地位得到法律确认;审计报告使用人为企业股东。

(三)注册会计师审计的发展——美国的资本市场

19 世纪末,世界经济中心和民间审计发展的中心都由英国转为美国。社会经济环境和观念发生了巨大的变化。美国的注册会计师审计也得到了迅速的发展。

美国南北战争结束后,英国的巨额资本流入美国,促进了美国经济的发展。为了保护广大投资者和债权人的利益,英国的职业注册会计师远涉重洋到美国开展注册会计师审计业务;同时,美国也很快形成了自己的注册会计师审计队伍。

1877 年,美国会计师公会成立,1916 年该会改组为美国注册会计师协会,后来发展为美国注册公共会计师协会,成为世界上最大的注册会计师审计专业团体。初期的美国会计师审计,多采用英国式的详细审计。20 世纪初期,美国的短期信用发达,企业多从银行举债。银行为了维护自身利益,要求对申请贷款企业的资产负债表进行审查、分析,判断企业的偿债能力,以决定是否给予贷款。审计方法也逐步从单纯的详细审计过渡到初期的抽样审计。

1916 年,美国会计师公会改组为美国会计师协会,后来发展为美国注册会计师协会(American Institute of Certified Public Accountants, AICPA),成为世界上最大的民间审计专业团体。

1917 年,美国公共会计师协会编制了《关于资产负债表的备忘录》,从而开创了信用审计的时代。

1933 年颁布的《证券法》和 1934 年颁布的《证券交易法》,标志着法定审计的出台,使美国审计进入会计报表审计时代。

审计对象主要是企业全部会计报表及相关资料;审计目的是对会计报表发表意见,以确定其可信性;审计范围扩大到测试相关内部控制,并广泛采用抽样审计;审计报告使用人扩大到股东、债权人、政府部门及潜在投资者;审计准则开始拟订;注册会计师考试制度广泛推行。

20 世纪 40 年代以后,民间审计开始走向国际化。

1. 国际会计公司的出现

这些国际会计师事务所包括普华永道、德勤、安永、毕马威等,其机构庞大,人员众多,有统一的工作程序和质量要求,能够适应不同国家和地区的业务环境。它们不但为跨国公司的各个企业服务,而且也为当地的公司企业服务,其业务收入每年达数十亿美元。它们通过遍设于世界各地的事务所,在国际经济活动中起着重要作用。

2. 审计技术得到不断完善

抽样审计方法普遍运用,制度基础审计方法得到推广,审计准则逐步完善,审计理论体系开始建立。

3. 审计业务得以拓展

注册会计师业务扩大到代理纳税、代理记账、参与可行性研究等业务。

二、中国注册会计师审计的起源与发展

我国注册会计师事业至今也经历了 100 多年的发展,新中国成立前,我国近代注册会计师行业开始萌芽;1949 年 10 月新中国成立后至今,是我国现代注册会计师行业的发展时期。在这个时期我国注册会计师行业经历了萎缩中断、恢复重建、稳定发展、规范调整四个发展阶段。

(一)萌芽创立阶段(1918 年—1949 年 10 月)

我国注册会计师制度产生于 20 世纪初,与世界上其他国家一样,是伴随着资本主义的产生而产生。鸦片战争以后,随着帝国主义侵略势力进入中国,很多欧美会计师在我国陆续建立了一些会计师事务所。他们凭借帝国主义强加给中国封建统治阶级的不平等条约及其在华的各种特权,配合各自国家的侵略政策,对我国的会计市场进行控制。为了维护民族利益与尊严,一批爱国会计学者积极倡导创建中国的注册会计师事业。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》,并于同年批准著名会计学家谢霖先生为中国的第一位注册会计师,谢霖先生创办的中国第一家会计师事务所——正则会计师事务所也获准成立。此后,又逐步批准了一批注册会计师,建立了一批会计师事务所,包括潘序伦先生创办的“潘序伦会计师事务所”(后改称“立信会计师事务所”)等。1925 年在上海成立了“全国会计师公会”。1930 年,国民政府颁布了《会计师条例》,确立了会计师的法律地位,之后,上海、天津、广州等地也相继成立了多家会计师事务所。1933 年,“全国会计师协会”成立。至 1947 年,全国已拥有注册会计师 2 619 人,并建立了一批会计师事务所。但是,在半封建、半殖民地的旧中国,注册会计师职业未能得到很大的发展,注册会计师审计也未能充分发挥应有的作用。会计师事务所主要集中在上海、天津、广州等沿海城市,注册会计师业务主要是为企业设计会计制度、代理申报纳税、培训会计人才和提供其他会计咨询服务。

旧中国的注册会计师行业取得了一定的发展,但无论从组织规模、注册会计师人数,还是管理制度等方面都十分薄弱,总体发展比较缓慢,即使是最为兴盛的民国政府时期,也只颁发注册会计师证书 3 071 册。据 1948 年 12 月的统计,当时加入全国会计师公会的执业注册会计师不到 1 000 人。旧中国注册会计师代表人物是立信会计师事务所的创始人潘序伦先生;那时最发达城市上海,在 1948 年注册会计师约有 500 人,拥有事务所仅仅 82 家。

(二)萎缩中断阶段(1949 年 10 月—1980 年)

新中国成立后,国民经济还存在着多种经济成分,与之相适应的注册会计师行业也被保留。1951 年 10 月 24 日,中央人民政府政务院财政经济委员会以《中央人民政府政务院财政经济委员会函》,就会计师的资格、执业范围、执业要求、收费以及职业责任问题作出了原则的规定。注册会计师在建国初期对资本主义工商业的社会主义改造及建立社会

主义经济发挥了积极作用,对平抑物价、保证国家税收、争取国家财政经济状况好转做出了贡献。

1957年,随着对资本主义工商业的社会主义改造基本完成,我国开始实行高度集中的计划经济,注册会计师失去了服务对象,而且会计师事务所本身也是私有经济,同样被列入改造对象,结果导致当时我国的注册会计师乃至整个行业悄然退出了经济舞台。

(三)恢复重建阶段(1980年12月—1986年)

1978年,党的十一届三中全会以后,我国实行改革开放的方针,把工作重点转移到社会主义现代化建设上来,商品经济得到迅速发展,为注册会计师制度的恢复重建创造了客观条件。随着外商来华投资日益增多,1980年12月14日财政部颁布了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法实施细则》,规定外资企业财务报表要由注册会计师进行审计,这为恢复我国注册会计师制度提供了法律依据。1980年12月23日,财政部发布《关于成立会计顾问处的暂行规定》,标志着我国注册会计师职业开始复苏。1981年1月1日,“上海会计师事务所”宣告成立,成为新中国第一家由财政部批准独立承办注册会计师业务的会计师事务所。我国注册会计师制度恢复后,注册会计师的服务对象主要是三资企业。这一时期的涉外经济法规对注册会计师业务做了明确规定。1984年9月25日,财政部印发《关于成立会计咨询机构问题的通知》,明确了注册会计师应当办理的业务。1985年1月实施的《中华人民共和国会计法》规定:“经国务院财政部门批准组成会计师事务所,可以按照国家有关规定承办查账业务。”1986年7月3日,国务院颁布《中华人民共和国注册会计师条例》,同年10月1日起实施。随着会计师事务所数量的增加、业务范围的拓宽,如何对注册会计师和会计师事务所实施必要的管理,有效组织开展职业道德和专业技能教育,加强行业管理,保证注册会计师独立、客观、公正执业,成为行业恢复重建面临的重大问题。在1981—1986年间的注册会计师制度的恢复阶段,全国各地共成立会计师事务所80余家,注册会计师500多人,基本满足了社会各界对注册会计师业务的需要。

(四)稳定发展阶段(1986年—1993年)

1986年7月,国务院发布了《中华人民共和国注册会计师条例》,第一次确立了注册会计师的法律地位,标志着我国注册会计师事业开始步入法制化阶段。1988年11月,中国注册会计师协会成立,标志着注册会计师行业恢复重建工作的完成,我国注册会计师事业进入了一个新的发展阶段。

1991年12月我国举行了新中国成立后首次注册会计师全国性统考。1992年,邓小平同志南方谈话发表后,国务院专门召开192次总理办公会议,研究加速发展注册会计师事业问题,从而孕育了注册会计师行业更大发展的机遇。同年,为争取20世纪末在我国初步形成一个适应社会主义市场经济需要的,以注册会计师为主体的社会监督体系,江泽民同志就建立三个“30万”(30万注册会计师、30万律师、增加30万税务人员)曾三次给

国务委员王丙乾带信,希望他抓一抓这件事情。同年6月,国务院召开了第129次总理办公会议,专门研究加速发展我国注册会计师事业问题。11月又召开第211次总理办公会议,在研究审计工作的同时,又专门研究了注册会计师问题,除了明确注册会计师资格与称谓要统一、有关法规要统一外,强调要授权由注册会计师协会统一管理。

(五)规范调整阶段(1994年1月至今)

1994年,随着我国社会主义市场经济体制的确立和改革开放的不断深入,注册会计师事业得到了快速发展。以1993年10月31日颁布《中华人民共和国注册会计师法》和1995年12月25日财政部发布《中国注册会计师独立审计准则》为标志,实施了一系列行业法律、法规、准则、制度,使我国注册会计师行业逐步走上了法制化、规范化的轨道。

1996年10月4日,中注协加入亚太会计师联合会,并于次年4月当选为理事。1997年5月8日,国际会计师联合会(IFAC)全票通过,接纳中注协为正式会员,标志着我国民间审计开始步入国际化的轨道。为使注册会计师行业的发展与我国社会主义市场经济发展进程相适应,中注协制定和实施了九五计划和2010年远景规划。同时根据国务院领导的指示,1997年7月开展了全行业清理整顿工作,1998年开始全面推开事务所脱钩改制工作。这些工作的进行,推进了注册会计师行业的规范发展,为注册会计师行业健康、稳定发展奠定了良好基础。

2006年财政部发布了修编后的中国注册会计师执业准则,其中拟订了《中国注册会计师鉴证业务基本准则》等22项准则,修订了《中国注册会计师审计准则第1142号——财务报表审计中对法律法规的考虑》等26项准则,共48项准则。新审计准则的颁布并实施,标志着我国审计准则与国际准则的趋同,是我国注册会计师审计的一个重大发展。

2007年中国注册会计师协会制定并颁布了《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》,其中中国注册会计师职业道德守则4项。这些守则的制定并颁布,进一步标志着我国注册会计师行业发展更加规范。

当然,审计发展的脚步并未停止,审计一直力争与时代同发展、共进步。

三、审计模式的发展

审计模式是指为了实现审计目标所采取的审计策略、方式和方法的总称。审计模式是一定历史条件下的产物。在审计历史发展中,审计模式的发展起着相当重要的作用。按照审计历史发展的顺序,审计模式经历了账项基础审计模式、制度基础审计模式以及风险导向审计模式三个阶段。虽然各个阶段的导向性目标不同,所采用的审计程序和方法也有所不同,但是这三个阶段相互之间并非是孤立的,而是一种承前启后的关系。

(一)账项基础审计模式

账项基础审计是审计模式发展的第一阶段,在审计方法史上占据着重要的地位,至今仍然被采用,即使是在制度基础审计和风险导向审计模式下,也仍旧使用在这一阶段中形

成的大量审计技术与方法,比如书面资料审计方法、财产物资审计方法、分析性复核方法等。

账项基础审计其实就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,对会计账表之间的钩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。但是这种模式的审计工作没有明确的审计重点,比较费时费力,在企业规模不大、经济业务比较简单的情况下,这种审计模式基本能适应需要。

随着企业规模的扩大,账务处理开始变得复杂,详细审查变得不再适用,抽样检查法便开始被审计人员采用。但是此时的抽样主要是依靠审计人员的经验进行主观判断,并没有一定的科学依据,存在较大的审计风险。所以,发展到初步抽样的账项基础审计并不能达到预期的效果,为了保证审计质量,必须寻找更加可靠、有效的审计方法。

(二)制度基础审计模式

制度基础审计是审计模式发展的第二阶段,大约产生于20世纪40年代。它的产生主要是由于账项基础审计要求对所有会计事项进行详细审计,工作量大并且审计成本高,已经满足不了当下审计的需要和审计的质量。

制度基础审计建立在健全的内部控制系统的可以提高会计信息质量的基础上。即首先进行内部控制系统的测试和评价,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。这样能够提高审计的效率,有利于保证抽样审计的质量。这一审计模式在评价内部控制的基础上确定审计的重点和范围,区别于之前的账项基础审计,可以在保证审计结论具有一定可靠水平的前提之下,提高审计工作效率。

但是,20世纪80年代开始,随着西方国家一些大公司的倒闭,针对注册会计师的诉讼急剧增加。在这种情况下,注册会计师意识到在审计的过程中,除了需要考虑内部控制制度的有效与否之外,还要关注产生审计风险的其他环节和因素,因此,随后产生了风险导向审计模式。

(三)风险导向审计模式

风险导向审计是审计模式的最新发展阶段,是建立在企业经营风险和审计风险要素评价的基础之上的审计模式。因为审计人员在审计的过程中逐渐意识到,审计风险与企业的经营风险是无法分割的,威胁企业经营的风险要素也是审计风险的可能来源。所以在这种审计模式下,审计人员一般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。

相比于制度基础审计而言,在风险导向审计模式之下,审计人员除了要了解企业的内部控制之外,还要对企业所处的外部宏观环境等进行关注,使得可以在具体审计工作开展之前就可以评估企业存在重大错报的可能性,以此作为确定进一步审计程序的重要参考。

而且,风险导向审计对审计人员的要求也更高了,还要求其具备更加广阔的视角以及更强或者更具宏观性的分析能力。

第二节 审计的定义与分类

一、审计的定义

长期以来,不管是国内还是国外,对于审计都有着多种不同的定义。那么,什么是审计呢?对于这个问题的回答可谓仁者见仁、智者见智,直到现在关于审计的定义也并没有统一。

美国注册会计师协会(AICPA)1972 在《审计准则公告第一号》中,给审计下了一个较为狭义的定义:“独立人员对财务报表加以检查,搜集必要证据。其目的是对这些报表是否按照公认会计原则公允地反映财务状况、经营成果和财务状况变化情况表示意见。”

美国会计学会(简称 AAA) 1973 年在《基本审计概念报告》中也给审计下了一个定义:“审计是一个客观地获取并评价与各种经济活动及事项的申明有关的系统过程,以便查明这些申明与既定标准之间的符合程度,并将其结果传达给各有关利害关系人。”

中国审计学会在 1989 年也给出了对审计的定义:“审计是由专职机构和人员,依法对被审单位的财政、财务收支及其有关经济活动的真实性、合法性和效益性进行审查,评价经济责任,用以维护财经法纪、改善经营管理、提高经济效益、促进宏观调控的独立性经济监督活动。”在 1995 年中国审计学会又给出一个更为简洁的审计定义:“审计是独立检查会计账目,监督财政、财务收支真实、合法、效益的行为。”

本书主要是介绍关于注册会计师审计的相关内容,所以本书认为的审计定义,或者更加确切地说,财务报表审计的定义是:注册会计师对财务报表是否不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。

上述定义可以从以下方面理解:

(1)审计的用户是财务报表的预期使用者,即审计可以用来有效满足财务报表预期使用者的需求。

(2)审计的目的是改善财务报表的质量或内涵,增强预期使用者对财务报表的信赖程度,即以合理保证的方式提高财务报表的质量,而不涉及为如何利用信息提供建议。

(3)审计的保证程度是合理保证,合理保证是一种高水平保证,但低于绝对保证。当注册会计师获取充分、适当的审计证据将审计风险降至可接受的低水平时,就获取了合理保证。由于审计的固有限制,注册会计师据以得出结论和形成审计意见的大多数审计证据是说服性的而非结论性的,因此,审计只能提供合理保证,不能提供绝对保证。

(4)审计的基础是独立性和专业性,通常由具备专业胜任能力和独立性的注册会计师来执行,注册会计师应当独立于被审计单位和预期使用者。

(5)审计的最终产品是审计报告,注册会计师针对财务报表是否在所有重大方面按照财务报告编制基础实现公允反映发表审计意见,并以审计报告的形式予以传达。注册会计师按照审计准则和相关职业道德要求执行审计工作,就能够形成这样的意见。

二、审计的分类

审计可以从不同的角度加以考察,从而做出不同的分类。正确划分审计的种类,有助于加深对审计的认识,以便有效地组织和运用各种审计,充分发挥审计的职能。

(一)按主体不同分类

审计按照主体不同,可以分为国家审计、内部审计和注册会计师审计。

1. 国家审计

国家审计,又被称为政府审计,一般是指国家组织和实施的审计,确切地讲是国家专设的审计机关所进行的审计。我国国务院审计署及派出机构和地方各级人民政府审计厅(局)所组织和实施的审计,均属于国家审计。

我国国家审计机关代表政府实行审计监督,依法独立行使审计监督权。审计署有权对中央预算执行情况进行审计监督,地方各级审计机关有权对本级预算执行情况进行审计监督;审计署对中央银行的财务收支进行审计监督,审计机关对国有金融机构的资产、负债、损益,对国有资产占控股地位或者主导地位的企业,对国家建设项目预算的执行情况和决算,对社会保障基金、社会捐赠资金以及其他有关基金、资金的财务收支,对国际组织向外国政府援助、贷款项目的财务收支,有权进行审计监督;审计机关还有权对与国家财政收支有关的特定事项,向有关地方、部门、单位进行专项审计调查。

国家审计机关还有要求报送资料权,监督检查权,调查取证权,建议纠正有关规定权,向有关部门通报或向社会公布审计结果权,经济处理权、处罚权,建议给予有关责任人员行政处分权以及一些行政强制措施权等。同时,国家审计机关还可以进行授权审计和委托审计。国家审计机关依照法律规定,对被审计单位主动实施强制审计。

2. 内部审计

内部审计是指由本单位内部专门的审计机构和人员对本单位财务收支和经济活动实施的独立审查和评价,审计结果向本单位主要负责人报告。这种审计具有显著的建设性和内向服务性,其目的在于帮助本单位健全内部控制,改善经营管理,提高经济效益。在西方国家,内部审计被普遍认为是企业总经理的耳目、助手和顾问。1999年,国际内部审计师协会(IIA)理事会通过了新的内部审计定义,指出:“内部审计是一项独立、客观的保证和咨询顾问服务。它以增加价值和改善营运为目标,通过系统、规范的手段来评估风

险、改进风险的控制和组织的治理结构,以达到组织的既定目标。”因此,内部审计的特点是内向性、广泛性、及时性、针对性和经常性。

3. 注册会计师审计

注册会计师审计又被称为独立审计、民间审计或社会审计,是指经过有关部门批准后具有审计资格的会计师事务所的注册会计师出具的关于企业会计的基础工作即计量、记账、核算、会计档案等会计工作是否符合会计制度,企业的内控制度是否健全等事项的报告,是对财务收支、经营成果和经济活动全面审查后作出的客观评价。

注册会计师审计的主要特点是独立性、受托性和有偿性。独立性是指会计师事务所及其审计人员既独立于被审计人,又独立于审计委托人,是唯一的一种双向独立。受托性是指会计师事务所通常只有收到客户的书面委托才能实施约定的审计业务。注册会计师审计的委托人或授权人通常是各类资源财产的所有人或主管人,包括政府审计机关、国家行政机关、企事业单位和个人等。有偿性是指会计师事务所与双方签订了业务约定书后并且按照其要求提供了服务后,应当根据约定向客户收取费用。

(二)按内容分类

审计按其内容进行分类,可分为财政财务审计、经济效益审计和财经法纪审计。

1. 财政财务审计

财政财务审计是指审计机构对国家机关、企事业单位的财政、财务收支活动和反映其经济活动的会计资料进行的审计。其目的主要是判断被审计单位的经济活动包括财政和财务收支活动的真实性、合法性和会计处理方法的一贯性。其中,财政审计是由国家机关对本级财政预算执行情况和下级财政预算执行情况的决算等情况进行监督;财务审计是对会计资料及其所反映的经济活动三性发表意见。

2. 经济效益审计

经济效益审计是指审计机构对被审单位或项目的经济活动包括财政、财务收支活动的效益性进行审查。其目的主要是评价被审单位或项目的经济效益的优劣,以利于不断提高企业的经济效益。经济效益审计又可根据审查内容的不同分为业务经营审计和管理审计两个分支。

3. 财经法纪审计

财经法纪审计是指国家审计机关和内部审计部门对严重违反财经法纪的行为所进行的专项审计。目的在于维护财经法纪,保护国家和人民财产的安全和完整。

(三)按审计实施时间分类

按审计实施时间相对于被审单位经济业务发生的前后分类,审计可分为事前审计、事中审计和事后审计。

1. 事前审计

事前审计是指在被审单位经济业务实际发生以前进行的审计。这实质上是对计划、

预算、预测和决策进行审计,如国家审计机关对财政预算编制的合理性、重大投资项目的可行性等进行的审查,会计师事务所对企业盈利预测文件的审核,内部审计组织对本企业生产经营决策和计划的科学性与经济性、经济合同的完备性进行的评价等。

开展事前审计,有利于被审单位进行科学决策和管理,保证未来经济活动的有效性,避免因决策失误而遭受重大损失。一般认为,内部审计组织最适合从事事前审计,因为内部审计强调建设性和预防性,能够通过审计活动充当单位领导进行决策和控制的参谋、助手和顾问。而且内部审计结论只作用于本单位,不存在对已审计划或预算的执行结果承担责任的问题,审计人员无开展事前审计的后顾之忧。同时,内部审计组织熟悉本单位的业务,掌握的资料比较充分,且易于联系各种专业技术人员,有条件对各种决策、计划等方案进行事前分析比较,作出评价结论,提出改进意见。

2. 事中审计

事中审计是指在被审单位经济业务执行过程中进行的审计。例如,对费用预算、经济合同的执行情况进行审查。通过这种审计,能够及时发现和反馈问题,尽早纠正偏差,从而保证经济活动按预期目标合法合理和有效地进行。

3. 事后审计

事后审计是指在被审单位经济业务完成之后进行的审计。大多数审计活动都属于事后审计。事后审计的目标是监督经济活动的合法合规性,鉴证企业会计报表的真实公允性,评价经济活动的效果和效益状况。

(四)其他审计分类

除上述分类外,审计还可按执行地点分为报送审计和就地审计。前者是指审计机构对被审单位依法定期报送的计划、预算和会计报表及有关账证等资料进行的审计,主要适用于国家审计机关对规模较小的事业单位进行的财务审计;后者是指审计机构委派审计人员到被审单位进行现场审计,以全面调查和掌握被审单位的情况,作出准确的审计结论。

按实施的周期性分类,审计还可分为定期审计和不定期审计。定期审计是按照预定的间隔周期进行的审计,如注册会计师对股票上市公司年度会计报表进行的每年一次审计、国家审计机关每隔几年对行政事业单位进行的财务收支审计等。而不定期审计是由于需要而临时安排进行的审计,如国家审计机关对被审单位存在的严重违反财经法规行为突击进行的财经法纪专案审计;会计师事务所接受企业委托对拟收购公司的会计报表进行的审计;内部审计机构接受总经理指派对某分支机构经理人员存在的舞弊行为进行审查等。

第三节 审计保证程度

注册会计师执行的业务分为鉴证业务与相关服务两大类。鉴证业务包括审计(如年报审计、特殊目的审计)、审阅(如半年报审阅)和其他鉴证服务(如预测性财务报表的审核、内部控制审核)。相关服务包括税务代理、代编财务信息、对财务信息执行商定程序等。

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任程度的业务。

鉴证业务的保证程度分为合理保证和有限保证。审计业务属于合理保证的鉴证业务,合理保证是一种高水平的保证。注册会计师将审计风险降低至审计业务环境下可接受的低水平,并以积极的方式提出审计意见。而审阅业务虽然同是鉴证业务中的一种,但其是一种有限保证的鉴证业务,属于一种低水平的保证。所以,审阅业务的保证程度是低于审计业务的保证程度的。注册会计师通过执行程序将审阅业务的风险降低至审阅业务环境下可接受的水平,并以消极的方式提出审阅意见。表 1—1 列示了合理保证与有限保证业务的区别。

表 1—1 合理保证与有限保证业务的区别

业务类型	合理保证(财务报表审计)	有限保证(财务报表审阅)
目标	在可接受的低审计风险下,以积极方式对财务报表整体发表审计意见,提供高水平的保证	在可接受审阅风险下,以消极方式对财务报表整体发表审阅意见,提供有意义水平的保证,保证水平低于审计业务
收集证据程序	通过一个不断修正的、系统化的执业过程,获取充分、适当的证据。证据收集程序包括检查、观察、询问、函证、重新计算、重新执行、分析程序等	通过一个不断修正的、系统化的执业过程,获取充分、适当的证据。证据收集程序受到有意识的限制,主要采用询问和分析程序获取证据
所需证据	数量较多	数量较少
检查风险	较低	较高
财务报表	可信性较高	可信性较低
提出结论的方式	以积极的方式提出结论。如:“我们认为,ABC 公司财务报表在所有重大方面按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制,公允反映了 ABC 公司 20×9 年 12 月 31 日的财务状况以及 20×9 年度的经营成果和现金流量”	以消极的方式提出结论。如:“根据我们的审阅,我们没有注意到任何事项使我们相信,ABC 公司财务报表没有按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制,未能在所有重大方面公允反映被审阅单位的财务状况、经营成果和现金流量”

第四节 审计要素

审计业务其本质旨在增强某一鉴证对象信息的可信度。

注册会计师通过收集充分适当的审计证据来评价财务报表是否在所有重大方面都符合会计准则,并出具审计报告,从而提高财务报表的可靠性。因此,对财务报表审计而言,审计业务要素包括审计业务的三方关系人、财务报表、财务报表编制基础、审计证据和审计报告。图 1—1 列示了审计业务的五要素。

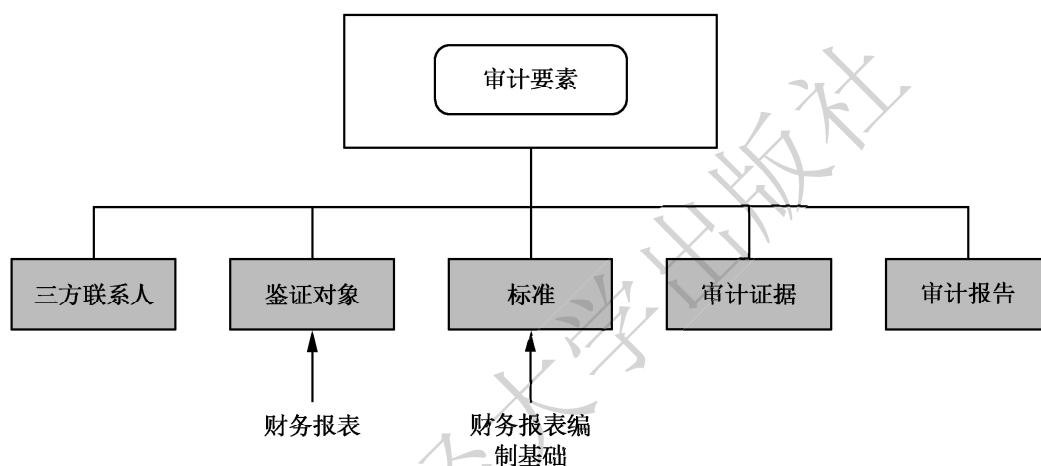


图 1—1 审计业务的五要素

一、审计业务的三方关系人

审计业务的三方关系人分别是指注册会计师(最核心)、被审计单位管理层(责任方)和预期使用者。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,以增强除责任方之外的预期使用者对财务报表的信赖程度。由于财务报表是由被审计单位管理层负责的,所以,注册会计师的审计意见主要是向除管理层以外的预期使用者提供。在某些情况下,管理层和预期使用者可能来自同一企业,但是这并不能理解为两者就属于同一方。例如,某公司同时设有董事会和监事会,监事会需要对董事会和管理层负责编制的财务报表进行监督。

但注册会计师的审计意见可提高财务报表的可信度,客观上对管理层有用,因此,在这种情况下,管理层也是预期使用者之一,但不是唯一的预期使用者。例如,管理层是审计报告的预期使用者之一,但同时预期使用者还包括股东、债权人、监管机构等,因此,是否存在三方关系是判断某项业务是否属于审计业务的重要标准之一。图 1—2 显示了审

计业务五要素之间的关系。

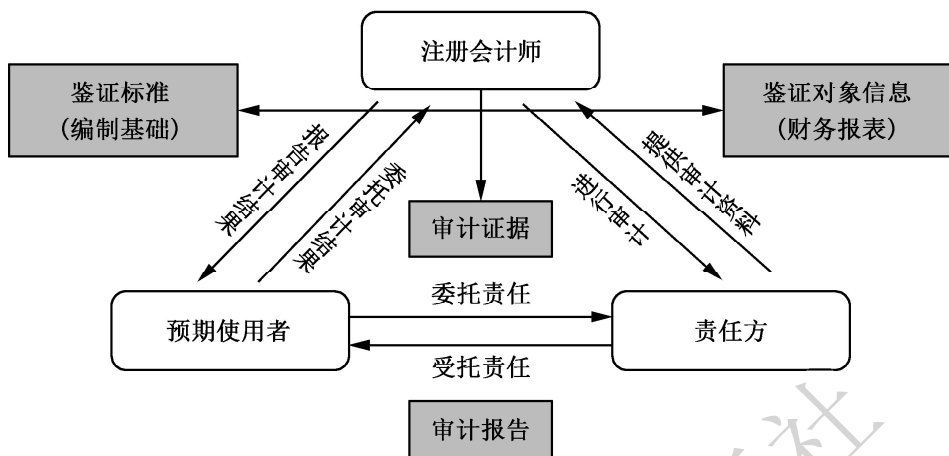


图 1-2 审计业务五要素之间的关系

(一) 注册会计师

注册会计师是指取得注册会计师证书并且在会计师事务所执业的人员,通常是指项目合伙人或是项目组的其他成员,有时候其所在的会计师事务所也被包括在内。

注册会计师的责任是按照审计准则的规定对财务报表发表审计意见。为履行这一责任,其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。注册会计师通过签署审计报告确认其责任。

如果审计业务涉及的特殊知识和技能超出了注册会计师的能力,注册会计师可以利用专家协助执行审计业务。在这种情况下,注册会计师应当确信包括专家在内的项目组整体已具备执行该项审计业务所需的知识和技能,并充分参与该项审计业务和了解专家所承担的工作。

(二) 被审计单位管理层(责任方)

管理层是指对被审计单位经营活动的执行负有经营管理责任的人员,对财务报表编制负责。在某些被审计单位,管理层包括全部或部分的治理层成员,如治理层中负有经营管理责任的人员,或参与日常经营管理的业主。治理层是指对被审计单位的战略方向以及管理层履行经营管理责任负有监督责任的人员或组织。治理层的责任包括监督财务报告过程。在某些被审计单位,治理层可能包括管理层,如治理层中负有经营管理责任的人员,或业主兼经理。

与管理层和治理层(如适用)执行审计工作相关的前提是指管理层和治理层认可并理解其应当承担的下列责任:

(1)按照使用的财务报告编制财务报表,并使其实现公允反映(如适用)。

(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)向注册会计师提供必要的工作条件,包括允许注册会计师接触与编制财务报表相关的所有信息(如记录、文件和其他事项),向注册会计师提供审计所需的其他信息,允许注册会计师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人员。

财务报表审计并不减轻管理层或治理层的责任。财务报表编制和财务报表审计是财务信息生成链条上的不同环节,两者各司其职。法律法规要求管理层和治理层对编制财务报表承担责任,有助于从源头上保证财务信息质量。同时,在某些方面,注册会计师和管理层和治理层之间可能存在着信息的不对称。管理层和治理层作为内部人员,对企业的情况更为了解,更能做出适合企业特点的会计处理决断和判断,因此,管理层和治理层应对财务报表编制承担完全责任。尽管在审计过程中,注册会计师可能向管理层和治理层提出调整意见,甚至在不违反独立性的前提下,为管理层编制财务报表提供协助,但管理层仍然对编制财务报表承担责任,并通过签署财务报表确认这一责任。如果财务报表存在重大错报,而注册会计师通过审计没有发现,也不能因为财务报表已经被注册会计师审计这一事实而减轻管理层和治理层对财务报表应该负有的责任。

(三)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。如果审计业务服务于特定的使用者或具有特殊目的,注册会计师可以很容易地识别预期使用者。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财务报表,那么银行就是该审计报告的预期使用者。

注册会计师可能无法识别使用审计报告的所有组织和人员,尤其是在各种可能的预期使用者对财务报表存在不同的利益需求时。此时,预期使用者主要是指那些与财务报表(鉴证对象信息)有重要和共同利益的主要利益相关者。例如,在上市公司财务报表审计业务中,预期使用者主要是指上市公司的股东。注册会计师应该根据法律法规的规定,或者与委托人签订的协议来识别审计报告的预期使用者。

审计报告的收件人应当尽可能地明确为所有的预期使用者,但在实务中很难做到这一点。原因很简单,有时候审计报告并不向某些特定组织或人员提供,但是这些特定组织或人员也有可能使用审计报告。例如,注册会计师为上市公司提供财务报表审计服务,其审计报告的收件人为:“××股份有限公司全体股东。”但是除了股东之外,公司债权人、证券监管机构等显然也是预期使用者。

二、财务报表(鉴证对象载体)

在财务报表审计中,审计对象是历史的财务状况、经营成果与现金流量,审计对象的

载体是财务报表。财务报表,是指依据某一财务报表编制基础,对被审计单位历史财务信息作出的结构性表述,包括相关附注,旨在反映某一时点的经济资源或义务或者是某一时期经济资源或义务的变化情况。相关附注通常包括重要会计政策概要和其他解释性信息。财务报表通常是指整套财务报表,有时也指单一财务报表。整套财务报表的编制应该根据适用的财务报告编制基础的规定而确定。

管理层和治理层(如适用)在编制财务报表时需要:

- (1)根据相关法律法规的规定,确定适用的财务报告编制基础;
- (2)根据适用的财务报告编制基础编制财务报表;
- (3)在财务报表中对适用的财务报告编制基础作出恰当的说明。

编制财务报表要求管理层根据适用的财务报告编制基础运用判断作出合理的会计估计,选择和运用恰当的会计政策。

财务报表可以按照某一编制基础编制,旨在满足下列需求之一:

- (1)广大财务报表使用者共同的财务信息需求(即通用目的的财务报表的目标);
- (2)财务报表特定使用者的财务信息需求(即特殊目的的财务报表的目标)。

整套财务报表通常包括资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益(或股东权益)变动表以及相关附注。单一财务报表通常是指①资产负债表;②利润表或经营状况表;③留存收益表;④现金流量表;⑤不包括所有者权益的资产和负债表;⑥所有者权益变动表;⑦收入和费用表;⑧产品线经营状况表。单一财务报表和相关附注也可能构成整套财务报表。

三、财务报表编制基础

注册会计师在运用职业判断对审计对象作出合理一致的评价或计量时,需要有适当的标准。在财务报表审计中,财务报告编制基础即是标准。适用的财务报告编制基础,是指法律法规要求采用的财务报告编制基础;或者管理层和治理层(如适用)在编制财务报表时,就被审计单位性质和财务报表目标而言,采用的可接受的财务报告编制基础。

财务报表编制基础分为通用目的的编制基础和特殊目的的编制基础。通用目的的编制基础,旨在满足广大财务报表使用者共同的财务信息需求的财务报告编制基础。特殊目的的编制基础,旨在满足财务报表特定使用者对财务信息需求的财务报告编制基础,包括计税核算基础、监管机构的报告要求和合同的约定等。

四、审计证据

注册会计师对财务报表提供合理保证是建立在获取充分、适当证据的基础上的。审计证据,是指注册会计师为了得出审计结论和形成审计意见而使用的必要信息。

审计证据在性质上具有累积性,主要是在审计过程中通过实施审计程序获取的。然

而,审计证据还可能包括从其他来源获取的信息,如以前审计中获取的信息(前提是注册会计师已确定自上次审计后是否已发生变化,这些变化可能影响这些信息对本期审计的相关性)或会计师事务所接受与保持客户或业务时实施质量控制程序获取的信息。

除从被审计单位内部其他来源和外部来源获取的信息外,会计记录也是重要的审计证据来源。同样,被审计单位雇用或聘请的专家编制的信息也可以作为审计证据。

审计证据既包括支持和佐证管理层认定的信息,也包括与这些认定相矛盾的信息。在某些情况下,信息的缺乏(如管理层拒绝提供注册会计师要求的声明)本身也构成审计证据,可以被注册会计师利用。在形成审计意见的过程中,注册会计师的大部分工作是获取和评价审计证据。

审计证据的充分性和适当性相互关联。充分性是对审计证据数量的衡量。注册会计师需要获取的审计证据的数量受其对重大错报风险评估的影响(评估的重大错报风险越高,需要的审计证据可能越多),并受审计证据质量的影响(审计证据质量越高,需要的审计证据可能越少)。然而,注册会计师仅靠获取更多的审计证据可能无法弥补其质量上的缺陷。审计证据的适当性是对审计证据质量的衡量,即审计证据在支持审计意见所依据的结论方面具有的相关性和可靠性。审计证据的可靠性受其来源和性质的影响,并取决于获取审计证据的具体环境。

由于不同来源或不同性质的证据可以证明同一项认定,注册会计师可以考虑获取证据的成本与所获取信息有用性之间的关系,但不应仅以获取证据的困难和成本为由减少不可替代的程序。评价证据的充分性和适当性以支持鉴证报告时,注册会计师应当运用职业判断,并保持职业怀疑态度。

五、审计报告

注册会计师应当针对财务报表在所有重大方面是否符合适当的财务报表编制基础,以书面报告的形式发表能够提供合理保证程度的意见。

如果对财务报表发表无保留意见,除非法律法规另有规定,注册会计师应该在审计意见中使用“财务报表在所有重大方面按照[适用的财务报告编制基础(如企业会计准则等)]编制,公允反映了……”的措辞。

如果存在下列情形之一时,注册会计师应该清楚地对财务报表发表恰当的非无保留意见:(1)根据获取的审计证据,得出财务报表整体存在重大错报的结论;(2)无法获取充分适当的审计证据,不能得出财务报表整体不存在重大错报的结论。

除了审计准则规定的注册会计师对财务报表出具审计报告的责任外,相关法律法规可能对注册会计师设定了其他的报告责任。如果注册会计师在对财务报表出具的审计报告中履行了其他报告责任,应当在审计报告中单独作为一部分,并以“按照相关法律法规报告的事项”为标题。

第五节 审计组织与审计人员

一、审计组织

审计组织泛指根据国家有关法规规定的权力或职能开展审计工作的部门或机构。根据审计组织的地位和对象不同,审计组织可分为政府审计机关、民间审计组织和内部审计机构三种。

(一)政府审计机关

政府审计机关依法对政府机构、国有企事业单位和拥有国有资产的单位的财政、财务收支及其经济效益进行监督。我国的国家审计机关隶属于政府行政部门并对政府负责,分为中央和地方两级。中央的审计署是我国最高审计机关,在国务院总理的领导下主管全国的国家审计工作。按照宪法的规定,我国县级以上地方人民政府设立审计局,接受本级人民政府和上一级审计机关的双重领导。国家审计机关根据工作需要,可以在重点地区、部门设立派出机构,进行审计监督。

我国国家审计机关的主要职责是对本级人民政府各部门、下级人民政府,国家金融机构、全民所有制企业事业单位以及其他国有资产单位的财政收支、财务收支的真实性、合法性以及经济效益状况进行监督。根据《审计法》,国家审计机关的职责是对以下事项进行审计监督:

(1)本级政府各部门和下级政府预算的执行情况和决算,以及预算外资金的管理和使用情况。

(2)中央银行的财务收支和国有金融机构的资产、负债和损益。

(3)国家的事业组织的财务收支。

(4)国有企业的资产、负债和损益。

(5)国家建设项目预算的执行情况和决算。

(6)政府部门管理的和社会团体受政府委托管理的社会保障基金、社会捐赠资金以及其他有关基金、资金的财务收支。

(7)国际组织和外国政府援助、贷款项目的财务收支。

(8)国家法律、法规规定的其他审计事项。

(二)民间审计组织

民间审计组织是指根据国家法律或条例规定,经政府有关部门审核批准,注册登记的会计师事务所。

会计师事务所由注册会计师组成,是承办法定业务的工作机构,它不是国家机关的职能部门,但具有法人资格。在我国,注册会计师只有加入会计师事务所,才能承办业务。

会计师事务所的主要业务范围较为广泛,主要是鉴证业务和其他相关服务。具体来看有以下所列的多种业务类型:审计业务包括审查企业会计报表,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、清算事项中的审计业务,出具有关报告;法规、行政规定要求的其他审计业务。会计咨询和会计服务业务,包括设计财务会计制度及其有关的内部控制制度;担任会计顾问,提供会计、财务、税务和经济管理咨询;代理纳税申报;代理记账;代办申请注册登记,协助拟定合同、章程和其他经济文件;培训财务会计人员;审核企业前景财务资料;资产评估。

会计师事务所受理业务不受行政区域、行业的限制。

会计师事务所依法独立、公正执行审计业务,受法律保护。办理业务时,任何单位和个人不得干预。

对国家机关委托办理的审计、查证、鉴定、验资等事项,根据业务需要,会计师事务所所有权查阅有关会计资料 and 文件,查看业务现场和设施,向与委托事项有关的单位和个人进行调查并索取证明材料。

对其他人委托办理的业务,由委托人和事务所在委托书或书面协议中约定有关查阅账目、文件、资料和核查资财的权限。

社会审计组织向委托人提交审计、查证、鉴定、验资报告,并对报告内容的真实性和合法性负责。

社会审计人员在执行业务中,如发现委托方提供虚假资料或者有违纪行为,应当在出具的报告中提出。对委托人示意作不实或者不当证明的,有权拒绝出具有关报告。

社会审计人员对执行中知悉的商业秘密,负有保密义务。

在中国素负盛名的四大会计师事务所是:正则会计师事务所、正明会计师事务所、立信会计师事务所、公信会计师事务所。

(三) 内部审计组织

内部审计组织是指由本单位内部专门的机构和人员对本单位的经济活动进行的独立审查和评价。内部审计的目的是健全内部控制制度,查错纠弊,强化财经法纪,改善企业经营管理,提高经济效益。

内部审计机构设置的方式主要有以下三种:

(1)由董事会领导。这是内部审计机构设置的主要方式,具有较强的独立性,能够不受企业行政管理当局的影响而独立地开展工作。在这种设置方式下,内部审计为管理服务的作用将有所削弱,因为内部审计的结果不能直接向企业管理当局报告,导致在采取必要的措施方面比较迟缓。

(2)由企业最高行政管理人员领导。在这种设置方式下,由于内部审计机构是企业管理层的一个组成部分,因此其工作有时会受到企业管理层的影响和制约,审计的独立性会受到一定程度的伤害。但这种设置方式有利于企业高级管理层根据内部审计的结果及时

采取措施,从发挥内部审计的作用和改善经营管理的角度考虑,较第一种设置方式更为有利。

(3)由企业最高财务主管领导。由于企业最高财务主管是直接负责企业财务工作的管理人员,内部审计机构接受他的领导,会影响审计的独立性,不利于发挥内部审计的作用,因而较少采用这一设置方式。

二、审计人员

(一)国家审计人员

根据《宪法》和有关法律法规规定,审计署设审计长一人、副审计长若干人。审计长由国务院总理提名,全国人民代表大会常务委员会决定,由中华人民共和国主席任命。审计署实行审计长负责制,审计长是国务院的组成人员。审计长可以连任。全国人民代表大会有权罢免审计长。

根据中华人民共和国《国务院组织法》和国务院的有关规定,副审计长协助审计长的工作,并对审计长负责。副审计长的任免由国务院决定。

地方各级人民代表大会和地方各级人民政府组织法中有关规定,审计厅、局长由本级人民代表大会常务委员会决定任免。审计厅、局长是本级人民政府的组成人员。

(二)民间审计人员

民间审计人员主要是注册会计师,目前,在我国注册会计师资格的获得主要是通过注册会计师考试,成绩合格并注册方可执业。

(三)内部审计人员

内部审计人员是指部门、单位设置的独立的内部审计机构中,专职从事审计工作的人员。内部审计人员在本单位主要负责人直接领导下依法行使职权,受法律保护,任何人不得打击报复。坚持原则,敢于斗争,忠于职守,秉公办事,是每个内部审计人员必须严格遵守的行动准则。

任免内部审计机构的负责人,应当事前征求上级主管部门或单位的意见。内部审计人员应当具备必要的专业知识。内部审计人员专业技术职务资格的考评和聘任,按照国家有关规定执行。内部审计人员中除熟悉会计、财务、审计的专业人员以外,也可视工作需要配备其他专业人员,如经济师、工程师、律师等。

三、会计师事务所

会计师事务所是指依法设立并承办注册会计师业务的社会中介机构。事务所必须加入注册会计师协会,接受后者的指导、监督和管理。截至2018年12月31日,全国共有会计师事务所9 005家,其中总所7 875家,分所1 130家。事务所数量比上一年度增加400家。

事务所的组织形式主要有两种:合伙事务所和由注册会计师或单位发起设立的有限责任事务所。合伙事务所是由符合规定条件的注册会计师,为共同执业签订书面合伙协议,共同出资设立。注册会计师或单位发起设立的有限责任事务所是由具备条件的注册会计师或单位发起、经过有关部门批准而成立的事务所。发起注册会计师或单位以其出资额对事务所的债务承担民事责任,事务所以其全部资产对其债务承担民事责任。

我国不允许注册会计师个人设立独资会计师事务所,财政部 2005 年公布的《会计师事务所审批和监督暂行办法》,对于设立合伙会计师事务所和有限责任会计师事务所的相关内容进行了规定;财政部 2015 年《会计师事务所审批和监督暂行办法》(修订征求意见稿)中对于设立普通合伙会计师事务所、特殊普通合伙会计师事务所和有限责任会计师事务所的相关内容进行了规定。可以看出我国会计师事务所组织形式的演变。

为了推动大中型会计师事务所采用特殊普通合伙组织形式,促进我国会计师事务所做大做强,财政部 2010 年发文《财政部 工商总局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》,要求大中型会计师事务所应当于 2010 年 12 月 31 日前转制为特殊普通合伙组织形式;鼓励中型会计师事务所于 2011 年 12 月 31 日前转制为特殊普通合伙组织形式。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因故意或者重大过失造成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。

四、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会计和审计咨询、会计服务业务的职业人员。

(一)注册会计师资格的取得

我国于 1991 年开始组织全国注册会计师统一考试,通过考试,一大批优秀的人才加入了注册会计师队伍。财政部根据《注册会计师法》,于 2014 年发布新的《注册会计师全国统一考试办法》,对注册会计师考试的各个方面进行了规定。

1. 报名条件

同时符合下列条件的中国公民,可以申请参加注册会计师全国统一考试专业阶段考试:

- (1)具有完全民事行为能力;
- (2)具有高等专科以上学校毕业学历,或者具有会计或者相关专业中级以上技术职称。

同时符合下列条件的中国公民,可以申请参加注册会计师全国统一考试综合阶段考试:

- (1)具有完全民事行为能力;
- (2)已取得注册会计师全国统一考试专业阶段考试合格证。

有下列情形之一的人员,不得报名参加注册会计师全国统一考试:

- (1)因被吊销注册会计师证书,自处罚决定之日起至申请报名之日止不满5年者;
- (2)以前年度参加注册会计师全国统一考试因违规而受到禁考处理期限未满者;
- (3)已经取得全科合格者。

2. 报名程序

参加注册会计师全国统一考试的报名人员,应当通过注册会计师全国统一考试网上报名系统(<http://cpaexam.cicpa.org.cn>,简称网报系统)进行报名,或者通过中国注册会计师协会(简称中注协)官方微信公众号进行报名。报名分为注册并填写报名信息、资格审核和交费三个环节。

3. 考试科目和考试范围

专业阶段考试科目:会计、审计、财务成本管理、公司战略与风险管理、经济法、税法。专业阶段考试报名人员可以同时报考6个科目,也可以选择报考部分科目。

综合阶段考试科目:职业能力综合测试(试卷一、试卷二)。

4. 考试方式

考试采用闭卷、计算机化考试方式。即,在计算机终端获取试题、作答并提交答题结果。考试系统支持5种输入法:微软拼音输入法、谷歌拼音输入法、搜狗拼音输入法、极品五笔输入法、万能五笔输入法。

另外,微软新仓颉输入法、速成输入法仅供港澳台居民居住证持有人使用。

5. 注册登记

取得全国注册会计师统一考试全科合格证书的人员,均可以进行注册,包括没有在会计师事务所进行执业的人员,可以申请成为注册会计师协会的非执业会员,即不能执业。取得注册会计师全国统一考试全科考试合格证书,并且从事审计业务工作两年以上的人员,可以向省、自治区、直辖市注册会计师协会申请注册,成为执业会员即注册会计师。

(二)注册会计师的业务范围

注册会计师的业务范围。根据《注册会计师法》第14条、第15条的规定及其他法律、行政法规的规定,我国注册会计师可以办理以下三方面的业务:

1. 审计业务

(1)审查企业会计报表,出具审计报告;(2)验证企业资本,出具验资报告;(3)办理企业合并、分立、清算事宜中的审计业务,出具有关报告;(4)办理法律、行政法规规定的其他审计业务。

2. 会计咨询、会计服务业务

(1)设计财务会计制度;(2)担任会计顾问,提供会计、财务、税务和其他经济管理咨

询;(3)代理记账;(4)代理纳税申报;(5)代办申请注册登记,协助拟定合同、协议、章程及其他经济文件;(6)培训会计人员;(7)审核企业前景财务资料;(8)资产评估;(9)参与进行可行性研究;(10)其他会计咨询和会计服务业务。

3. 其他法定审计业务

(1)根据《中外合资经营企业法人法》《中外合作经营企业法人法》《外商投资企业法人法》及其实施条例或细则,以及有关三资企业税法的规定,三资企业的验资业务、会计报表的审计业务,必须由中国注册会计师办理。验资业务包括设立时验资和资本变更时验资;审计业务包括年度会计报表审计、中期会计报表审计和合并、分立及清算会计报表审计。

(2)根据公司法《关于从事证券业务的会计师事务所、注册会计师资格确认的规定》及证券管理方面的法律、行政法规的规定,股份制企业的改组审计业务,年度会计报表审计业务,中期会计报表审计业务,合并、分立及清算会计报表审计业务,以及这些企业的验资业务,必须由会计师事务所和注册会计师办理。

(3)除三资企业和股份制企业外,根据《企业会计准则》《企业财务通则》等有关会计法规、制度的规定,企业对外报送的会计报表,也应由企业委托注册会计师进行审计。

课后思考

1. 试述审计的基本概念和审计的主要类型。
2. 如何理解审计关系?
3. 请说明,在当今社会为什么需要审计? 举例说明与您学习、生活和工作有关的审计活动。

第二章 注册会计师执业准则与职业道德

【学习目标】

- 掌握我国注册会计师执业准则体系的构成
- 掌握审计业务准则的基本内容
- 掌握质量控制准则的基本内容

【案例导读】

安然公司破产案

2001年12月2日,世界上最大的天然气和能源批发交易商、资产规模达498亿美元的美国安然公司 Enron Corp. 突然向美国纽约破产法院申请破产保护,该案成为美国历史上最大的一宗破产案。安然公司可谓声名显赫,2000年总收入高达1 008亿美元,名列《财富》杂志“美国500强”第七位、“世界500强”第十六位,连续4年获得《财富》杂志授予的“美国最具创新精神的公司”称号。这样一个能源巨人竟然在一夜之间轰然倒塌在美国引起极大震动,其原因及影响更令人深思。

如何造假的?安然采取的方式是:利用资本重组,形成庞大而复杂的企业组织,通过错综复杂的关联交易虚构利润,利用财务制度上的漏洞隐藏债务。

在这个案例当中,承接审计的安达信会计师事务所扮演了什么角色?明知安然公司存在财务造假的情况而没有予以披露;安达信承接的安然公司的业务存在利益冲突;安然公司财务主管人员与安达信存在利害关系;销毁文件,妨碍司法调查。

这个案例能给我们带来什么启示?

第一节 注册会计师执业准则体系

中国注册会计师执业准则(China Standards on Auditing and Quality Control)是指注册会计师在执行业务过程中应当遵守的职业规范,包括业务准则和质量控制准则。

《中华人民共和国注册会计师法》第三十五条规定,注册会计师职业准则由中国注册会计师协会负责拟定,报财政部批准后施行。经财政部批准同意,中国注册会计师协会于1994年5月开始筹备研究制定中国独立审计准则,同年10月组织起草小组正式开展工

作;1995年1月发布了第一批《独立审计准则》的征求意见稿;经财政部批准,1996年1月1日,第一批《独立审计准则》开始实施。到2003年为止,中国注册会计师协会先后分6批制定了审计准则,共计48个项目。

自2004年以来,中国注册会计师协会在起草新准则的同时,根据审计环境的变化、国际审计准则的最新发展和注册会计师执业的需要,有计划、有步骤地修订已经颁布的准则。2006年2月15日,财政部颁布了新的注册会计师职业准则,自2007年1月1日起在会计师事务所施行。

2010年11月中注协又对准则开始进行修订。2012年1月1日起开始实施《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,废止原来的准则,保持了我国注册会计师行业规范和国际准则的持续全面趋同。

为了提高注册会计师审计报告的信息含量,满足资本市场改革与发展对高质量会计信息的需求,2016年中国注册会计师协会颁布了《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。

一、中国注册会计师执业准则基本体系

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

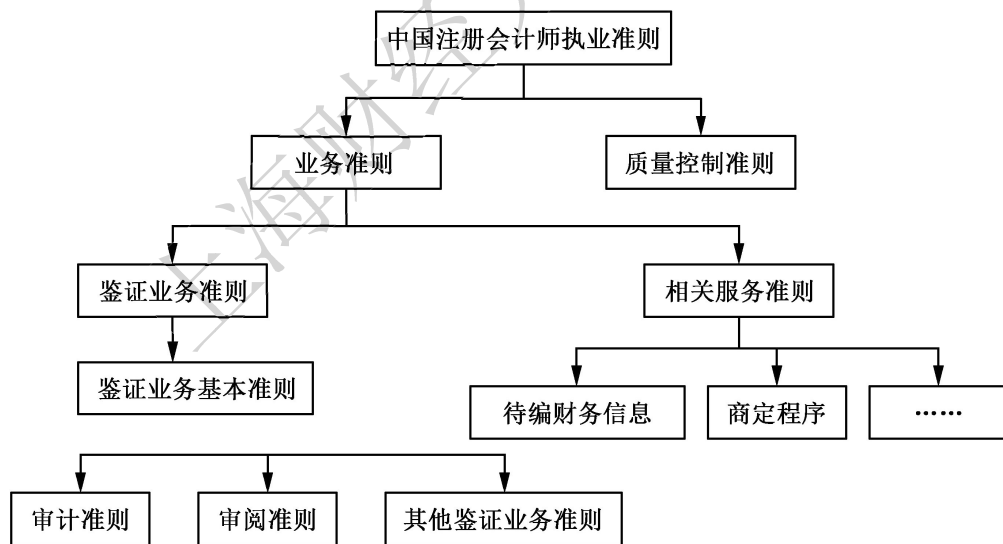


图 2-1 注册会计师执业准则基本体系

(一) 业务准则

1. 鉴证业务准则

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。

鉴证业务准则是注册会计师在执行鉴证业务的过程中应当遵守的职业规范。为了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,由鉴证业务基本准则统领,按照鉴证业务提供的保证程度和鉴证对象的不同,中国注册会计师协会确定中国注册会计师审计准则、中国注册会计师审阅准则、中国注册会计师其他鉴证业务准则(分别简称审计准则、审阅准则和其他鉴证业务准则)适用的鉴证业务类型。

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。注册会计师执行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时,应当遵守中国注册会计师鉴证业务准则以及依据鉴证业务准则制定的审计准则、审阅准则和其他鉴证业务准则。其中审计准则是鉴证业务准则乃至整个注册会计师执业准则体系的核心。

中国注册会计师鉴证业务准则的制定与实施,规范了注册会计师鉴证业务执业行为,有助于提高其鉴证业务执业质量,维护了社会公众利益,也促进了社会主义市场经济的健康发展。

(1) 审计准则

审计准则适用于注册会计师执行财务报表审计业务,用于规范注册会计师执行财务报表审计业务,明确财务报表审计的目标和一般原则;规定了对财务报表发表审计意见是注册会计师的责任。注册会计师按照审计准则的规定执行审计工作,能够对财务报表整体不存在重大错报获取合理保证,并以积极的方式提出结论。

(2) 审阅准则

审阅准则适用于注册会计师执行财务报表审阅业务,明确其执业责任,财务报表审阅的目标,是注册会计师在实施审阅程序的基础上,说明是否注意到某些事项,使其相信财务报表没有按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制,未能在所有重大方面公允反映被审阅单位的财务状况、经营成果和现金流量。注册会计师应当主要通过询问和分析程序获取充分、适当的证据,作为得出审阅结论的基础。

由于实施审阅程序不能提供在财务报表审计中要求的所有证据,审阅业务对所审阅的财务报表不存在重大错报提供有限保证,注册会计师应当以消极方式提出结论。

(3) 其他鉴证业务准则

其他鉴证业务准则是为了规范注册会计师执行历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务而制定的准则。注册会计师执行其他鉴证业务,应当遵守《中国注册会计师鉴证业务基本准则》和其他鉴证业务准则。其他鉴证业务的保证程度分为合理保证和有限保证。

合理保证的其他鉴证业务的目标是注册会计师将鉴证业务风险降至该业务环境下可接受的低水平,以此作为以积极方式提出结论的基础。

有限保证的其他鉴证业务的目标是注册会计师将鉴证业务风险降至该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。

有限保证的其他鉴证业务的风险水平高于合理保证的其他鉴证业务的风险水平。

2. 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、提供管理咨询等其他服务时所应当遵守的职业规范。在提供相关服务时,注册会计师不提供任何的保证程度。

(1) 对财务信息执行商定程序

对财务信息执行商定程序是注册会计师对特定财务数据、单一财务报表或整套财务报表等财务信息执行与特定主体商定的具有审计性质的程序,并就执行的商定程序及其结果出具报告。

执行商定程序业务,仅报告执行的商定程序及其结果,并不提出鉴证结论。报告使用者自行对注册会计师执行的商定程序及其结果作出评价,并根据注册会计师的工作得出自己的结论。

(2) 代编财务信息

代编财务信息是注册会计师运用会计而非审计的专业知识和技能,代客户编制一套完整或非完整的财务报表,或代为收集、分类和汇总其他财务信息。注册会计师执行代编业务使用的程序并不旨在、也不能对财务信息提出任何鉴证结论。

准则不对代编业务提出独立性要求。但如果注册会计师不具有独立性,应当在代编业务报告中说明这一事实。在任何情况下,如果注册会计师的姓名与代编的财务信息相联系,注册会计师应当出具代编业务报告。

(二) 质量控制准则

质量控制准则是对会计师事务所质量控制提出的制度要求,会计师事务所应当根据质量控制准则制定质量控制制度,以合理保证:

(1) 会计师事务所及其人员遵守法律法规、中国注册会计师职业道德规范以及中国注册会计师审计准则、中国注册会计师审阅准则、中国注册会计师其他鉴证业务准则和中国注册会计师相关服务准则的规定。

(2) 会计师事务所和项目负责人根据具体情况出具恰当的报告。项目负责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业务报告上签字的主任会计师或经授权签字的注册会计师。

二、中国注册会计师执业准则的具体构成

目前,中国注册会计师执业准则体系包括 52 项准则,其具体构成是:(1)中国注册会计师鉴证业务基本准则(1 项);(2)中国注册会计师审计准则第 1101 号—第 1633 号(45 项);(3)中国注册会计师审阅准则第 2101 号(1 项);(4)中国注册会计师其他鉴证业务准

则第 3101 号—第 3111 号(2 项);(5)中国注册会计师相关服务准则第 4101 号—第 4111 号(2 项);(5)会计师事务所质量控制准则第 5101 号(1 项)。具体内容见表 2—1。

表 2—1

中国注册会计师执业准则具体构成

序号	类别	具体名称
1	基本准则	中国注册会计师鉴证业务基本准则
2	一般原则 与责任	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
3		中国注册会计师审计准则第 1111 号——就审计业务约定条款达成一致意见
4		中国注册会计师审计准则第 1121 号——对财务报表审计实施的质量控制
5		中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿
6		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
7		中国注册会计师审计准则第 1142 号——财务报表审计中对法律法规的考虑
8		中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通
9		中国注册会计师审计准则第 1152 号——向治理层和管理层通报内部控制缺陷
10		中国注册会计师审计准则第 1153 号——前任注册会计师和后任注册会计师的沟通
11	风险评估 与应对	中国注册会计师审计准则第 1201 号——计划审计工作
12		中国注册会计师审计准则第 1211 号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险
13		中国注册会计师审计准则第 1221 号——计划和执行审计工作时的重要性
14		中国注册会计师审计准则第 1231 号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施
15		中国注册会计师审计准则第 1241 号——对被审计单位使用服务机构的考虑
16		中国注册会计师审计准则第 1251 号——评价审计过程中识别出的错报
17	审计证据	中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据
18		中国注册会计师审计准则第 1311 号——对存货、诉讼和索赔、分部信息等特定项目获取审计证据的具体考虑
19		中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证
20		中国注册会计师审计准则第 1313 号——分析程序
21		中国注册会计师审计准则第 1314 号——审计抽样
22		中国注册会计师审计准则第 1321 号——审计会计估计(包括公允价值会计估计)和相关披露

续表

序号	类别	具体名称
23	审计准则	中国注册会计师审计准则第 1323 号——关联方
24		中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营
25		中国注册会计师审计准则第 1331 号——首次审计业务涉及的期初余额
26		中国注册会计师审计准则第 1332 号——期后事项
27		中国注册会计师审计准则第 1341 号——书面声明
28		中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑
29		中国注册会计师审计准则第 1411 号——利用内部审计人员的工作
30		中国注册会计师审计准则第 1421 号——利用专家的工作
31		中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告
32		中国注册会计师审计准则第 1502 号——在审计报告中发表非无保留意见
33		中国注册会计师审计准则第 1503 号——在审计报告中增加强调事项段和其他事项段
34		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
35		中国注册会计师审计准则第 1511 号——比较信息:对应数据和比较财务报表
36		中国注册会计师审计准则第 1521 号——注册会计师对其他信息的责任
37		中国注册会计师审计准则第 1601 号——对按照特殊目的编制基础编制的财务报表审计的特殊考虑
38		中国注册会计师审计准则第 1602 号——验资
39		中国注册会计师审计准则第 1603 号——对单一财务报表和财务报表特定要素审计的特殊考虑
40		中国注册会计师审计准则第 1604 号——对简要财务报表出具报告的业务
41		中国注册会计师审计准则第 1611 号——商业银行财务报表审计
42		中国注册会计师审计准则第 1612 号——银行间函证程序
43		中国注册会计师审计准则第 1613 号——与银行监管机构的关系
44	特殊审计领域	中国注册会计师审计准则第 1631 号——财务报表审计中对环境事项的考虑
45		中国注册会计师审计准则第 1632 号——衍生金融工具的审计
46		中国注册会计师审计准则第 1633 号——电子商务对财务报表审计的影响
47		中国注册会计师审计准则第 2101 号——财务报表审阅

续表

序号	类别	具体名称
48	其他鉴证业务准则	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
49		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
50	相关服务准则	中国注册会计师相关服务准则第 4101 号——对财务信息执行商定程序
51		中国注册会计师相关服务准则第 4111 号——代编财务信息
52	质量控制准则	质量控制准则第 5101 号——会计师事务所对执行财务报表审计和审阅、其他鉴证和相关服务业务实施的质量控制

第二节 质量控制准则

为了规范会计师事务所的业务质量控制,明确会计师事务所及其人员的质量控制责任,规范从事务所层面建立并保持会计师事务所执行历史财务信息审计和审阅业务、其他鉴证业务及相关服务业务的质量。

一、质量控制制度的目标

会计师事务所应当根据质量控制准则制定质量控制制度,以合理保证:

(1)会计师事务所及其人员遵守法律法规、中国注册会计师职业道德规范以及中国注册会计师审计准则、中国注册会计师审阅准则、中国注册会计师其他鉴证业务准则和中国注册会计师相关服务准则。

(2)会计师事务所和项目负责人根据具体情况出具恰当的报告。项目负责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业务报告上签字的主任会计师或经授权签字的注册会计师。

质量控制制度包括会计师事务所为实现质量控制准则规定的目标而制定的政策,以及为执行政策和监控政策的遵守情况而设计的必要程序。当然,会计师事务所在制定质量控制政策和程序时,应当考虑自身规模和业务特征等因素。

二、质量控制制度的基本要素

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;
- (2)职业道德规范;
- (3)客户关系和具体业务的接受与保持;

- (4) 人力资源;
- (5) 业务执行;
- (6) 业务工作底稿;
- (7) 监控。

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。

三、质量控制制度基本要素具体内容

(一) 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。这些政策和程序应当要求会计师事务所主任会计师对质量控制制度承担最终责任。

会计师事务所的领导层及其作出的示范对会计师事务所的内部文化有重大影响。会计师事务所各级管理层应当通过清晰、一致及经常的行动示范和信息传达,强调质量控制政策和程序的重要性以及下列要求:

- (1) 按照法律法规、职业道德规范和业务准则的规定执行工作;
- (2) 根据具体情况出具恰当的报告。

会计师事务所的领导层应当树立质量至上的意识。会计师事务所应当通过下列措施实现质量控制的目标:

- (1) 合理确定管理责任,以避免重商业利益轻业务质量;
- (2) 建立以质量为导向的业绩评价、薪酬及晋升的政策和程序;
- (3) 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。

受会计师事务所主任会计师委派承担质量控制制度运作责任的人员,应当具有足够、适当的经验和能力以及必要的权限以履行其责任。

(二) 职业道德规范

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职业道德规范。职业道德规范要求会计师事务所及其人员恪守客观、公正的原则,保持专业胜任能力和应有的关注,并对执业过程中获知的信息保密。

会计师事务所制定的政策和程序应当强调遵守职业道德规范的重要性,并通过下列途径予以强化:

- (1) 会计师事务所领导层的示范;
- (2) 教育和培训;
- (3) 监控;
- (4) 对违反职业道德规范行为的处理。

独立性对于鉴证业务非常重要,会计师事务所应当制定相关的政策和程序,以保持独立性。

(三) 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) 已考虑客户的诚信,没有信息表明客户缺乏诚信;
- (2) 具有执行业务必要的素质、专业胜任能力、时间和资源;
- (3) 能够遵守职业道德规范。

在接受新客户业务前,或决定是否保持现有业务或考虑接受现有客户的新业务时,会计师事务所应当根据具体情况并获取上述三种情况相关的信息。当识别出问题而又决定接受或保持客户关系或具体业务时,会计师事务所应当记录问题如何得到解决。

(四) 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必要素质和专业胜任能力并遵守职业道德规范的人员,以使会计师事务所和项目负责人能够按照法律法规、职业道德规范和业务准则的规定执行业务,并根据具体情况出具恰当的报告。会计师事务所制定的人力资源政策和程序应当解决下列人事问题:

- (1) 招聘;
- (2) 业绩评价;
- (3) 人员素质;
- (4) 专业胜任能力;
- (5) 职业发展;
- (6) 晋升;
- (7) 薪酬;
- (8) 人员需求预测。

会计师事务所应当制定招聘程序,以选择正直的、通过发展能够具备执行业务所需的必要素质和专业胜任能力的人员。

会计师事务所可以通过下列途径提高人员素质和专业胜任能力:

- (1) 职业教育;
- (2) 职业发展,包括培训;
- (3) 工作经验;
- (4) 由经验更丰富的员工提供辅导。

会计师事务所应当在人力资源政策和程序中强调对各级别人员进行继续培训的重要性,并提供必要的培训资源和帮助,以使人员能够发展和保持必要的素质和专业胜任能力。

会计师事务所应当制定业绩评价、薪酬及晋升程序,对发展和保持专业胜任能力并遵守职业道德规范的人员给予应有的肯定和奖励。业绩评价、薪酬及晋升程序应当强调:

- (1)使人员知晓会计师事务所对业绩和遵守职业道德规范的期望;
- (2)向人员提供业绩、工作进步及职业发展方面的评价和咨询;
- (3)帮助人员了解提高业务质量及遵守职业道德规范是晋升更高职位的主要途径,而不遵守会计师事务所的政策和程序可能招致惩戒。

会计师事务所应当委派具有必要素质、专业胜任能力和时间的员工,按照法律法规、职业道德规范和业务准则的规定执行业务,以使会计师事务所和项目负责人能够根据具体情况出具恰当的报告。

(五)业务执行

(1)会计师事务所应当制定政策和程序,以合理保证按照法律法规、职业道德规范和业务准则的规定执行业务,使会计师事务所和项目负责人能够根据具体情况出具恰当的报告。

(2)会计师事务所应当形成一种良好的咨询氛围,鼓励会计师事务所人员就疑难问题或争议事项进行咨询。

项目组应当考虑就重大的技术、职业道德及其他事项,向会计师事务所内部或在适当情况下向会计师事务所外部具备适当知识、资历和经验的其他专业人士咨询,并适当记录和执行业务咨询形成的结论。项目组在向会计师事务所内部或外部其他专业人士咨询时,应当提供所有相关事实,以使其能够对咨询的事项提出有见地的意见。

需要向外部咨询的会计师事务所,可以利用其他会计师事务所、职业团体、监管机构或商业机构提供的咨询服务,但应当考虑外部咨询提供者是否能够胜任这项工作。项目组就疑难问题或争议事项向其他专业人士咨询所形成的记录应当经被咨询者认可。

(3)会计师事务所应当制定政策和程序,以处理和解决项目组内部、项目组与被咨询者之间,以及项目负责人与项目质量控制复核人员间的意见分歧。形成的结论应当得以记录和执行业务。只有意见分歧问题得到解决,项目负责人才能出具报告。

(4)会计师事务所应当制定政策和程序,要求对特定业务实施项目质量控制复核,以客观评价项目组作出的重大判断以及在准备报告时得出的结论。

(5)会计师事务所的政策和程序应当要求在出具报告前完成项目质量控制复核。

(6)会计师事务所应当制定政策和程序,以使项目组在出具业务报告后及时将工作底稿归整为最终业务档案。会计师事务所应当根据业务的具体情况,确定适当的业务工作底稿归档期限。

(六)监控

(1)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。这些监控政策和程序应当包括持续考虑和评价会计师事务所的质量控制制度,如定期选取已完成的业务进行检查。

(2)会计师事务所应当周期性地选取已完成的业务进行检查,周期最长不得超过三

年。在每个周期内,应对每个项目负责人的业务至少选取一项进行检查。

(3)会计师事务所应当将实施监控程序发现的缺陷及建议采取的适当补救措施,告知相关项目负责人及其他适当人员。

(4)会计师事务所应当每年至少一次将质量控制制度的监控结果,传达给项目负责人及会计师事务所内部的其他适当人员,以使会计师事务所及其相关人员能够在其职责范围内及时采取适当的行动。业务准则与质量控制准则的关系如表 2—2 所示。

表 2—2 业务准则与质量控制准则的关系

项目	对象	性质	内容	相同点
业务准则	执行具体业务的注册会计师	注册会计师执业的技术标准	规范与业务过程相关的能力、过程及报告质量的要求	1. 都是注册会计师执业准则体系的组成部分 2. 都是为了保证业务工作质量
质量控制准则	会计师事务所	事务所管理标准	为确保审计质量而建立和实施的控制政策和程序	

第三节 职业道德守则

为了规范中国注册会计师的职业行为,提高职业道德水准,维护职业形象,中国注册会计师协会 2009 年发布《中国注册会计师职业道德守则》,全面规范了注册会计师的职业道德行为,实现了与国际注册会计师职业道德守则的全面趋同。

一、注册会计师职业道德的概念

职业道德是指在一定职业活动中应遵循的、体现一定职业特征的、调整一定职业关系的职业行为准则和规范。

而注册会计师职业道德具体就是注册会计师职业品德、职业纪律、专业胜任能力以及职业责任等的总称,是注册会计师为事业实现目标,必须遵守的一系列前提或一般原则。

二、注册会计师职业道德基本原则

与注册会计师职业道德有关的基本原则包括诚信、独立性、客观与公正、专业胜任能力和应有的关注、保密和良好的职业行为。

(一) 诚信

诚信,是指诚实与守信,这一原则要求注册会计师在所有的职业关系和商业关系中保持正直和诚实,做到秉公办事、实事求是。

注册会计师如果认为业务报告、申报资料或其他信息存在下列问题,则不得与这些有问题的信息发生牵连:

- (1)含有严重误导或虚假性的陈述;
- (2)含有缺少充分依据的陈述或信息;
- (3)存在遗漏或含糊其词的信息。

注册会计师如果注意到已经与有问题的信息发生牵连,应当采取措施消除牵连。

(二)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。客观原则要求注册会计师不因偏见、利益冲突以及他人的不当影响而损害职业判断。独立于鉴证客户是遵循客观性基本原则的内在要求。

公正,是指公平、正直、不偏袒。

客观和公正要求注册会计师应当公正处事、实事求是,不得由于偏见、利益冲突或他人的不当影响而损害自己的职业判断。如果导致职业判断存在偏差,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。

(三)专业胜任能力和应有的关注

专业胜任能力是指注册会计师具有专业知识、技能和经验,能够经济、有效地完成客户委托的任务。注册会计师如果不能保持和提高专业胜任能力,就难以完成客户委托的任务。注册会计师应当持续了解并掌握当前法律、技术和实务的变化,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。专业胜任能力包括两个阶段:(1)专业胜任能力的获取;(2)专业胜任能力的保持。

应有的关注,是指要求注册会计师在提供专业服务时应当保持应有的关注,遵守职业准则和技术规范,勤勉尽责。在审计过程中,会员应该保持职业怀疑态度,运用专业知识、技能和经验,获取和评价审计证据。

注册会计师应该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。适当情况下,注册会计师应该使客户、工作单位和专业服务以及业务报告的其他使用者了解专业服务的固有局限性。

(四)保密

注册会计师应当对职业活动中获知的涉密信息保密,不得有下列行为:(1)未经客户授权或法律法规允许,向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。

注册会计师应当对其客户、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。警惕无意中泄密的可能性,特别是警惕无意中向近亲属或关系密切的人员泄密的可能性。

在终止与客户或雇佣单位的关系之后,注册会计师仍然应当对在职业关系和商业关

系中获知的信息保密。如果变更雇佣单位或获得新客户,注册会计师可以利用以前的经验,但不应利用或披露任何在职业活动中获知的涉密信息。

但是,在下列情形下,注册会计师可以披露涉密信息:

- (1)法律法规允许披露,并取得客户的授权;
- (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)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。

在决定是否披露涉密信息时,注册会计师应当考虑下列因素:

- (1)客户同意披露的涉密信息,是否是法律法规所禁止的;
- (2)如果客户同意披露涉密信息,是否会损害利害关系人的利益;
- (3)是否已经了解和证实相关信息;
- (4)信息披露的方式和对象;
- (5)可能承担的法律后果。

(五)独立性

独立性原则通常是对注册会计师而不是非执业会员提出的要求。注册会计师在执行审计、审阅和其他鉴证业务时,必须保持独立性,不得因任何利益关系影响其客观性。

会计师事务所承办审计和审阅业务以及其他鉴证业务时,应当从整体层面和具体业务层面采取措施,以保证会计师事务所和项目组的独立性。

1. 独立性包括实质上的独立性和形式上的独立性

(1)实质上的独立性是一种内心状态,要求注册会计师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;

(2)形式上的独立性是一种外在表现,要求注册会计师避免出现重大的事实和情况,从而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。

2. 独立性原则的总体要求

(1)注册会计师执行审计和审阅业务以及其他鉴证业务时,应当从实质上和形式上保持独立性,不得因任何利益关系影响其客观性。

(2)会计师事务所承办审计和审阅业务以及其他鉴证业务时,应当从整体层面和具体业务层面采取措施,以保持会计师事务所和项目组的独立性。

(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。

在推介自身和工作时,注册会计师不应损害职业形象。注册会计师应当诚实、实事求是,不应存在下列行为:

- (1)夸大宣传提供的服务、拥有的资质和获得的经验;
- (2)贬低或无根据地比较其他注册会计师的工作。

第四节 职业道德概念框架

一、职业道德概念框架的内涵

职业道德概念框架,是指解决职业道德问题的思路和方法,用以指导注册会计师:

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

职业道德概念框架适用于注册会计师协会会员应对威胁职业道德基本原则的各种情形,其目的在于防止注册会计师误认为只要准则未明确禁止的情形就是被允许的。

二、对遵循职业道德基本原则产生不利影响的因素

对职业道德基本原则的威胁可能产生于各种情形或关系。某一情形或关系可能产生多种威胁,某种威胁也可能影响对多项职业道德基本原则的遵循。

(一)自身利益威胁

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,将产生自身利益的威胁。

(二)自我评价威胁

如果会员对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,将产生自我评价威胁。

(三)过度推介威胁

如果会员过度推介客户或雇佣单位的某种立场或意见因而使其客观性受到损害,将产生过度推介威胁。

(四)密切关系威胁

如果会员因为与客户或雇佣单位存在着长期或者亲密的关系而过于倾向他们的利益,或认可他们的工作,将产生密切关系威胁。

(五)外在压力威胁

如果会员受到实际的压力或感受到压力而无法客观行事,将产生外在压力威胁。

三、防范措施

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

在运用判断时,注册会计师应当考虑:一个理性且掌握充分信息的第三方,在权衡注册会计师当时可获得的所有具体事实和情况后,是否很可能认为这些防范措施能够消除不利影响或将其降低至可接受的水平,以使职业道德基本原则不受损害。应对不利影响的防范措施包括下列两类:

第一,法律法规和职业规范规定的防范措施;

第二,在具体工作中采取的防范措施。

(一)法律法规和职业规范规定的防范措施

主要包括:

(1)取得注册会计师资格必需的教育、培训和经验要求;

(2)持续的职业发展要求;

(3)公司治理方面的规定;

(4)执业准则和职业道德规范的要求;

(5)监管机构或注册会计师协会的监控和惩戒程序;

(6)由依法授权的第三方对注册会计师编制的业务报告、申报资料或其他信息进行外部复核。

(二)具体工作中应对不利影响的防范措施

包括会计师事务所层面的防范措施和具体业务层面的防范措施。

1. 会计师事务所层面的防范措施

主要包括:

(1)领导层强调遵循职业道德基本原则的重要性;

(2)领导层强调鉴证业务项目组成员应当维护公众利益;

(3)制定有关政策和程序,实施项目质量控制,监督业务质量;

(4)制定有关政策和程序,识别对职业道德基本原则的不利影响,评价不利影响的严重程度,采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平;

(5)制定有关政策和程序,保证遵循职业道德基本原则;

(6)制定有关政策和程序,识别会计师事务所或项目组成员与客户之间的利益或关系;

(7)制定有关政策和程序,监控对某一客户收费的依赖程度;

(8)向鉴证客户提供非鉴证服务时,指派鉴证业务项目组以外的其他合伙人和项目组,并确保鉴证业务项目组和非鉴证业务项目组分别向各自的业务主管报告工作;

(9)制定有关政策和程序,防止项目组以外的人员对业务结果施加不当影响;

(10)及时向所有合伙人和专业人员传达会计师事务所的政策和程序及其变化情况,并就这些政策和程序进行适当的培训;

(11)指定高级管理人员负责监督质量控制系统是否有效运行;

(12)向合伙人和专业人员提供鉴证客户及其关联实体的名单,并要求合伙人和专业人员与之保持独立;

(13)制定有关政策和程序,鼓励员工就遵循职业道德基本原则方面的问题与领导层沟通;

(14)建立惩戒机制,保障相关政策和程序得到遵守。

2. 具体业务层面的防范措施

主要包括:

(1)对已执行的非鉴证业务,由未参与该业务的注册会计师进行复核,或在必要时提供建议;

(2)对已执行的鉴证业务,由鉴证业务项目组以外的注册会计师进行复核,或在必要时提供建议;

(3)向客户审计委员会、监管机构或注册会计师协会咨询;

(4)与客户治理层讨论有关的职业道德问题;

(5)向客户治理层说明提供服务的性质和收费的范围;

(6)由其他会计师事务所执行或重新执行部分业务;

(7)轮换鉴证业务项目组合伙人和高级员工。

(三)下列防范措施也有助于识别或制止违反职业道德基本原则的行为

(1)监管机构、注册会计师协会或会计师事务所建立有效的公开投诉系统,使会计师事务所合伙人和员工以及公众能够注意到违反职业道德基本原则的行为;

(2)法律法规、职业规范或会计师事务所政策明确规定,注册会计师有义务报告违反职业道德基本原则的行为。

(四)注册会计师可以根据业务的性质考虑依赖客户采取的防范措施,但是仅依赖客户的防范措施,不可能将不利影响降低至可接受的水平

客户通过制定政策和程序采取的防范措施主要包括:

(1)要求由管理层以外的人员批准聘请会计师事务所;

(2)聘任具备足够经验和资历的员工,确保其能够作出恰当的管理决策;

(3)执行相关政策和程序,确保在委托非鉴证业务时作出客观选择;

(4)建立完善的公司治理结构,与会计师事务所进行必要的沟通,并对其服务进行适当的监督。

(五)道德冲突问题的解决

在遵循职业道德基本原则时,注册会计师应当解决遇到的道德冲突问题。在解决道

德冲突问题时,注册会计师应当考虑下列因素:

- (1)与道德冲突问题有关的事实;
- (2)涉及的道德问题;
- (3)道德冲突问题涉及的职业道德基本原则;
- (4)会计师事务所制定的解决道德冲突问题的程序;
- (5)可供选择的措施。

在考虑上述因素并权衡可供选择措施的后果后,注册会计师应当确定适当的措施。如果道德冲突问题仍无法解决,注册会计师应当考虑向会计师事务所内部的适当人员咨询。

如果与所在会计师事务所或外部单位存在道德冲突,注册会计师应当确定是否与会计师事务所领导层或外部单位治理层讨论。

注册会计师应当考虑记录涉及的道德冲突问题、解决问题的过程,以及作出的相关决策。

如果某项重大道德冲突问题未能解决,注册会计师可以考虑向注册会计师协会或法律顾问咨询。

如果所有可能采取的措施都无法解决道德冲突问题,注册会计师不得再与产生道德冲突问题的事项发生牵连。在这种情况下,注册会计师应当确定是否退出项目组或不再承担相关任务,或者向会计师事务所提出辞职。

第五节 职业道德概念框架的具体运用

一、对职业道德基本原则的威胁

(一)自身利益导致不利影响的情形

主要包括:

- (1)鉴证业务项目组成员在鉴证客户中拥有直接经济利益;
- (2)会计师事务所的收入过分依赖某一客户;
- (3)鉴证业务项目组成员与鉴证客户存在重要且密切的商业关系;
- (4)会计师事务所担心可能失去某一重要客户;
- (5)鉴证业务项目组成员正在与鉴证客户协商受雇于该客户;
- (6)会计师事务所与客户就鉴证业务达成或有收费的协议;
- (7)注册会计师在评价所在会计师事务所以往提供的专业服务时,发现了重大错误。

(二)自我评价导致不利影响的情形

主要包括:

- (1)会计师事务所在对客户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) 过度推介导致不利影响的情形

主要包括:

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

(四) 密切关系导致不利影响的情形

主要包括:

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

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

(五) 外在压力导致不利影响的情形

主要包括:

- (1) 会计师事务所受到客户解除业务关系的威胁;
- (2) 审计客户表示,如果会计师事务所不同意对某项交易的会计处理,则不再委托其承办拟议中的非鉴证业务;
- (3) 客户威胁将起诉会计师事务所;
- (4) 会计师事务所受到降低收费的影响而不恰当地缩小工作范围;
- (5) 由于客户员工对所讨论的事项更具有专长,注册会计师面临服从其判断的压力;
- (6) 会计师事务所合伙人告知注册会计师,除非同意审计客户不恰当的会计处理,否则将影响晋升。

二、应对不利影响的防范措施

应对不利影响的防范措施有会计师事务所层面的防范措施和具体业务层面的防范措施。

(一) 会计师事务所层面的防范措施

制定有关政策和程序。

(二) 具体业务层面的防范措施

- (1) 对已执行的非鉴证业务,由未参与该业务的注册会计师进行复核,或在必要时提

供建议；

(2)对已执行的鉴证业务,由鉴证业务项目组以外的注册会计师进行复核或在必要时提供建议;[(1)(2)是进行独立复核]

(3)向客户审计委员会、监管机构或注册会计师协会咨询;

(4)与客户治理层讨论有关的职业道德问题;[(3)和(4)是进行外部咨询讨论独立性]

(5)向客户治理层说明提供服务的性质和收费的范围;

(6)由其他会计师事务所执行或重新执行部分业务;

(7)轮换鉴证业务项目组合伙人和高级员工。

三、专业服务委托

在提供专业服务的过程中,可能存在许多对职业道德基本原则产生不利影响的情形,注册会计师应当对此保持警觉,并按照职业道德守则的规定办理。当遇到守则未列举的情形时,注册会计师应当运用职业道德概念框架予以解决。

注册会计师不得在明知的情況下从事任何损害或可能损害诚信原则、客观和公正原则以及职业声誉的业务或活动。

(一)接受客户关系

1. 接受客户关系的原則

(1)客户的主要股东、关键管理人员和治理层是否诚信;

(2)客户是否涉足非法活动(如洗钱);

(3)客户是否存在可疑的财务报告问题等。

2. 防范措施

(1)对客户及其主要股东、关键管理人员、治理层和负责经营活动的人员进行了解;

(2)要求客户对完善公司治理结构或内部控制作出承诺;

(3)客户是否涉足非法活动(如洗钱);

(4)客户是否存在可疑的财务报告问题等。

3. 后续评价

(1)如果不能将客户存在的问题产生的不利影响降低至可接受的水平,注册会计师应当拒绝接受客户关系;

(2)如果向同一客户连续提供专业服务,注册会计师应当定期评价继续保持客户关系是否适当。

(二)业务承接

1. 承接业务的原则

(1)仅向客户提供能够胜任的专业服务;

(2)在承接某一客户业务前,注册会计师应当确定承接该业务是否对职业道德基本原

则产生不利影响。

2. 防范措施

(1)了解客户的业务性质、经营的复杂程度,以及所在行业的情况(熟悉客户、了解客户);
(2)了解专业服务的具体要求和业务对象,以及注册会计师拟执行工作的目的、性质和范围;

- (3)了解相关监管要求或报告要求;
- (4)分派足够的具有胜任能力的员工;
- (5)必要时利用专家的工作(强调业务胜任能力);
- (6)就执行业务的时间安排与客户达成一致意见;
- (7)遵守质量控制政策和程序,以合理保证仅承接能够胜任的业务。

3. 承接业务对专家的要求

(1)当利用专家的工作时,注册会计师应当考虑专家的声望、专长及其可获得的资源,以及适用的执业准则和职业道德规范等因素,以确定专家的工作结果是否值得依赖;
(2)注册会计师可以通过以前与专家的交往或向他人咨询获得相关信息。

(三)客户变更委托

1. 客户变更委托原则

如果应客户要求或考虑以投标方式接替前任注册会计师,注册会计师应当核实与变更相关的事实和情况以确定是否适宜承接该业务。

2. 防范措施

(1)当应邀投标时,在投标书中说明,在承接业务前需要与前任注册会计师沟通,以了解是否存在不应接受委托的理由;

(2)要求前任注册会计师提供已知悉的相关事实或情况,即前任注册会计师认为,后任注册会计师在作出承接业务的决定前,需要了解的事实或情况;

(3)从其他渠道获取必要的信息。

如果采取的防范措施不能消除威胁或将其降至可接受的水平,注册会计师应当拒绝承接业务,除非从其他途径获取的相关事实令人满意。

采取的防范措施主要包括将拟承担的工作告知前任注册会计师,提请其提供相关信息,以便恰当地完成该项工作。

前任注册会计师应当遵循保密原则。前任注册会计师是否可以或必须与后任注册会计师讨论客户的相关事务,取决于业务的性质、是否征得客户同意,以及法律法规或职业道德规范的有关要求。

注册会计师在与前任注册会计师沟通前,应当征得客户的同意,最好征得客户的书面同意。前任注册会计师在提供信息时,应当实事求是、清晰明了。

如果不能与前任注册会计师沟通,注册会计师应当采取适当措施,通过询问第三方或

调查客户的高级管理人员、治理层的背景等方式,获取有关对职业道德基本原则产生不利影响的信息。

四、利益冲突

(一)识别可能产生利益冲突的情形

(1)如果会计师事务所的商业利益或业务活动可能与客户存在直接竞争关系,或与客户的主要竞争者存在合资或类似关系,可能对客观和公正原则产生不利影响;

(2)注册会计师为两个以上客户提供服务,而这些客户之间存在利益冲突或者对某一事项或交易存在争议,可能对客观和公正原则或保密原则产生不利影响。

(二)评价利益冲突的严重程度

注册会计师应当评价利益冲突产生不利影响的严重程度,并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

(三)防范措施

(1)如果会计师事务所的商业利益或业务活动可能与客户存在利益冲突,注册会计师应当告知客户,并在征得其同意的情况下执行业务;

(2)如果为存在利益冲突的两个以上客户服务,注册会计师应当告知所有已知相关方,并在征得他们同意的情况下执行业务;

(3)如果为某一特定行业或领域中的两个以上客户提供服务,注册会计师应当告知客户,并在征得他们同意的情况下执行业务;

(4)分派不同的项目组为相关客户提供服务;

(5)实施必要的保密程序,防止未经授权接触信息,例如,对不同的项目组实施严格的隔离程序,做好数据文档的安全保密工作;

(6)向项目组成员提供有关安全和保密问题的指引;

(7)要求会计师事务所的合伙人和员工签订保密协议;

(8)由未参与执行相关业务的高级员工定期复核防范措施的执行情况。

(四)无法消除或降低不利影响时的决策

如果利益冲突对职业道德基本原则产生不利影响,并且采取防范措施无法消除不利影响或将其降低至可接受的水平,注册会计师应当拒绝承接某一特定业务,或者解除一个或多个存在冲突的业务约定。

五、收费

(一)收费报价过低产生不利影响

1. 评价不利影响时考虑的因素

在承接业务时,如果收费报价过低,可能导致难以按照执业准则和职业道德规范的要

求执行业务,从而对专业胜任能力和应有的关注原则产生不利影响。

2. 防范措施

- (1)在提供专业服务时,遵守执业准则和职业道德规范的要求,使工作质量不受损害;
- (2)客户了解专业服务的范围和收费基础。

(二)或有收费产生的不利影响

1. 评价不利影响时考虑的因素

- (1)业务的性质(法律法规允许的业务除外);
- (2)可能的收费金额区间;
- (3)确定收费的基础;
- (4)是否由独立第三方复核交易和提供服务的结果。

2. 防范措施

- (1)预先就收费的基础与客户达成书面协议;
- (2)向预期的报告使用者披露注册会计师所执行的工作及收费的基础;
- (3)实施质量控制政策和程序;
- (4)由独立第三方复核注册会计师已执行的工作。

(三)收取介绍费和佣金产生的不利影响

1. 评价不利影响时考虑的因素

注册会计师收取与客户相关的介绍费或佣金,可能对客观和公正原则以及专业胜任能力和应有的关注原则产生非常严重的不利影响。

2. 防范措施

注册会计师收取与客户相关的介绍费或佣金,导致没有防范措施能够消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

(四)支付业务介绍费和佣金产生的不利影响

1. 评价不利影响时考虑的因素

注册会计师为获得客户而支付业务介绍费,可能对客观和公正原则以及专业胜任能力和应有的关注原则产生非常严重的不利影响。

2. 防范措施

注册会计师为获得客户而支付业务介绍费,导致没有防范措施能够消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

六、专业服务营销

注册会计师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,但在营销专业服务时,不得有下列行为:

- (1)夸大宣传提供的服务、拥有的资质或获得的经验;

- (2) 贬低或无根据地比较其他注册会计师的工作；
- (3) 暗示有能力影响有关主管部门、监管机构或类似机构；
- (4) 作出其他欺骗性的或可能导致误解的声明；
- (5) 采用强迫、欺诈、利诱或骚扰等方式招揽业务。

七、礼品与款待

(一) 接受礼品与款待的主体

- (1) 注册会计师本人；
- (2) 注册会计师的主要近亲属；
- (3) 注册会计师的其他近亲属。

(二) 明确禁止接受礼品

注册会计师不得向客户索取、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，谋取其他不正当的利益。

(三) 评价款待的不利影响

- (1) 注册会计师应当评价接受款待产生不利影响的严重程度，并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平；
- (2) 如果款待超出业务活动中的正常往来，注册会计师应当拒绝接受。

八、保管客户资产

除非法律法规允许或要求，注册会计师不得提供保管客户资金或其他资产的服务。注册会计师保管客户资金或其他资产，应当履行相应的法定义务。

注册会计师如果保管客户资金或其他资产，应当符合下列要求：

- (1) 将客户资金或其他资产与其个人或会计师事务所的资产分开；
- (2) 仅按照预定用途使用客户资金或其他资产；
- (3) 随时准备向相关人员报告资产状况及产生的收入、红利或利得；
- (4) 遵守所有与保管资产和履行报告义务相关的法律法规。

如果某项业务涉及保管客户资金或其他资产，注册会计师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。

如果客户资金或其他资产来源于非法活动（如洗钱），注册会计师不得提供保管资产服务，并应当向法律顾问征询进一步的意见。

课堂讨论

ABC 会计师事务所首次接受委托，承办 V 公司 2018 年度财务报表审计业务，并于

2017 年底与 V 公司签订审计业务约定书。假定 ABC 会计师事务所承接了业务,并且,通过与前任 CPA 和当地相同规模的其他会计师事务所进行比较,以拥有审计全国绝大多数上市公司的丰富经验,向 V 公司保证,在审计中能够遵循审计准则,审计质量不会受到影响。

要求:请对上述情况,判断 ABC 会计师事务所是否损害职业形象,并简要说明理由。

课后习题

1. () 是一种内心状态,要求注册会计师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。

- A. 实质上独立 B. 经济上独立 C. 形式上独立 D. 组织上独立

2. () 要求注册会计师避免出现这样重大的事实和情况,即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。

- A. 实质上独立 B. 经济上独立 C. 形式上独立 D. 组织上独立

3. 下列关于注册会计师应当保持应有的关注的说法中不恰当的是()。

- A. 应有的关注要求会员勤勉尽责执业
B. 应有的关注要求会员保持职业怀疑态度,运用专业知识、技能和经验,获取和评价审计证据
C. 应有的关注要求会员查出被审计单位财务报表的所有舞弊
D. 应有的关注要求会员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

4. () 是指注册会计师执业时应遵守职业准则和技术规范,对其所提供服务承担的勤勉尽责的义务。

- A. 独立原则 B. 应有的关注 C. 保密原则 D. 客观原则

5. 注册会计师在审计过程中,发现客户将在相当长的时期内无任何支付能力,又得知客户正在与一家银行洽谈一笔数额巨大的短期借款。该注册会计师清楚地意识到,若银行了解该客户的情况,必不同意发放贷款。此时他应当()。

- A. 将客户的情况告知银行,以免银行遭受损失
B. 保守客户的秘密,不将有关情况告知银行
C. 要求管理当局提高审计费用,因为此情况将加大审计风险
D. 打举报电话,请有关部门出面查处

第三章 审计业务对独立性的要求

【学习目标】

- 掌握独立性的概念框架
- 了解职业道德守则相关术语
- 掌握对独立性产生影响的情形判断以及采取的防范措施

【案例导读】

明玉的选择

以“重男轻女”及“多子女家庭矛盾”为主题的伦理剧《都挺好》第19集中，明玉在审计见面会中公开自己和朱丽的关系，并出于审计回避的考虑，要求朱丽单位重新选任审计师，导致朱丽失业，而爱妻心切的苏明成看到妻子受委屈竟对明玉拳脚相加。不得不说，这是编剧为了升级矛盾制造的情节。为什么明玉要公开自己与朱丽的关系？

第一节 独立性概念框架

一、独立性的内涵

独立性包括实质上的独立性和形式上的独立性：

(1) 实质上的独立性是一种内心状态，要求注册会计师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；

(2) 形式上的独立性是一种外在表现，要求注册会计师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。

二、独立性概念框架

注册会计师在应用独立性概念框架时应当运用职业判断。独立性概念框架要求注册

会计师采取下列措施：

- (1)识别对独立性的不利影响；
- (2)评价已识别威胁的重要程度；
- (3)必要时采取防范措施消除威胁或将其降至可接受水平。

如果未能采取有效防范措施消除威胁或将其降至可接受水平，注册会计师应当消除产生威胁的情形或关系，或者拒绝接受审计业务委托或解除审计业务约定。

在确定是否接受或保持某项业务，或者某一特定人员能否作为审计项目组成员时，会计师事务所应当识别和评价各种对独立性的不利影响。

如果不利影响超出可接受的水平，在确定是否接受某项业务或某一特定人员能否作为审计项目组成员时，会计师事务所应当确定能否采取防范措施以消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

在确定是否保持某项业务时，会计师事务所应当确定现有的防范措施是否仍然有效；如果无效，是否需要采取其他防范措施或者终止业务。

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

在评价不利影响的严重程度时，注册会计师应当从性质和数量两个方面予以考虑。

三、与独立性相关的概念

(一)网络与网络事务所

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：

- (1)共享收益或分担成本；
- (2)共享所有权、控制权或管理权；
- (3)共享统一的质量控制政策和程序；
- (4)共享同一经营战略；
- (5)使用同一品牌；
- (6)共享重要的专业资源。

但是下列情形不属于网络事务所：

(1)如果联合体之间分担的成本不重要，或分担的成本仅限于与开发审计方法、编制审计手册或提供培训课程有关的成本，则不应当被视为网络；

(2)如果会计师事务所与某一实体以联合方式提供服务或研发产品，虽然构成联合体，但不形成网络；

(3)如果一个实体与其他实体仅以联合方式应邀提供专业服务，虽然构成联合体，但不形成网络；

(4)如果某一会计师事务所不属于某一网络，也不使用同一品牌作为会计师事务所名

称的一部分,在文具或宣传材料上提及本所是某一会计师事务所联合体的成员,不构成网络;

(5)如果会计师事务所转让某一部分,虽然该部分不再与其有关联,但转让协议可能规定,允许该部分在一定期间内继续使用其名称或名称中的要素,则不属于以合作为目的的联合体,因此不构成网络。

网络事务所,是指属于某一网络的会计师事务所或实体。如果某一会计师事务所被视为网络事务所,应当与网络中其他会计师事务所的审计客户保持独立。

(二)关联实体

关联实体:是指与客户存在下列任一关系的实体:

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

如果认为客户存在的关系或情形涉及其他关联实体,且与评价会计师事务所独立性相关,审计项目组在识别、评价对独立性的不利影响以及采取防范措施时,应当将其他关联实体包括在内(5种情况都包括)。

在审计客户是上市公司的情况下,本部分所称审计客户包括该客户的所有关联实体。在审计客户不是上市公司的情况下,本部分所称审计客户仅包括该客户直接或间接控制的关联实体(只是第1种情况)。

(三)公众利益实体

公众利益实体包括:

- (1)上市公司;
- (2)法律法规界定的公众利益实体;
- (3)按照上市公司审计独立性的要求接受审计的实体,如某些大型非上市金融企业;
- (4)债券在法律法规认可的证券交易所报价或挂牌,或在法律法规认可的证券交易所或其他类似机构的监管下进行交易的实体;
- (5)拥有数量众多且分布广泛的利益相关者的实体。

(四)治理层

治理层,是指对实体的战略方向及管理层履行经营管理责任负有监督责任的人员或

组织。治理层的责任包括对财务报告过程的监督。会计师事务所应当定期考虑就可能对独立性产生影响的关系和其他事项与客户治理层进行沟通。

(五) 业务期间

注册会计师应当在业务期间和财务报表涵盖的期间独立于审计客户。业务期间自审计项目组开始执行审计业务之日起,至出具审计报告之日止。对于连续审计,业务期间结束日应以其中一方通知解除业务关系或出具最终审计报告二者时间孰晚为准。

图 4-1 以图表形式解释具体业务期间的含义。

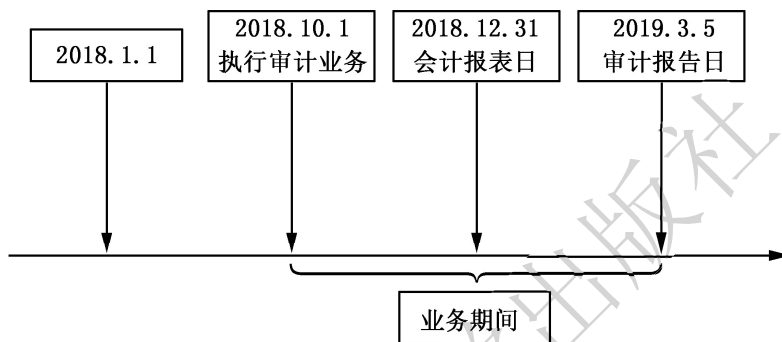


图 4-1 审计业务期间

如果一个实体在拟审计财务报表涵盖期间之内或之后成为审计客户,会计师事务所应当确定下列因素是否会对独立性产生威胁:

(1)在财务报表涵盖期间之内或之后、接受审计业务委托之前存在的与审计客户经济利益或商业关系;

(2)以前向审计客户提供的各类服务。

如果在财务报表涵盖的期间或之后,在审计项目组开始执行审计业务之前,会计师事务所向审计客户提供了非鉴证业务,并且该非鉴证业务在审计期间不允许提供,会计师事务所应当评价提供的非鉴证服务对独立性产生的不利影响。如果不利影响超出可接受的水平,会计师事务所只有在采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平情况下,才能接受审计业务。

防范措施主要包括:

(1)审计项目组成员中不包括提供非鉴证服务的人员;

(2)如有必要,由项目组之外其他的注册会计师和专业人员复核审计和非鉴证工作;

(3)由另一会计师事务所评价非鉴证服务的结果,或由另一会计师事务所重新执行非鉴证服务,重新执行的程度应使其能够对这些服务承担责任。

第二节 审计业务对独立性的具体要求

一、经济利益

(一)经济利益的种类

经济利益包括直接经济利益和间接经济利益。

1. 直接经济利益

直接经济利益,是指下列经济利益:

(1)个人或实体直接拥有并控制的经济利益(包括授权他人管理的经济利益);

(2)个人或实体通过集合投资工具、房地产、信托或其他中间工具而拥有的经济利益,且能够对这些工具施加控制或有能力影响投资决策。

常见的直接经济利益包括股票、债券、认沽权、认购权、期权、权证和卖空权等。

2. 间接经济利益

间接经济利益,是指个人或实体通过集合投资工具、房地产、信托或其他中间工具拥有的经济利益,但不能对这些工具施加控制,或没有能力影响投资决策。

(二)经济利益对独立性的影响

第一,如果会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属在审计客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益,将因自身利益产生非常严重的不利影响,导致没有防范措施能够将其降低至可接受的水平。

会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属不得在审计客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益。

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

会计师事务所中能够直接影响审计业务结果的其他人员通常包括:

(1)对审计项目合伙人提出薪酬建议,以及进行直接指导、管理或监督的人员;

(2)为执行审计业务提供技术或行业具体问题、交易或事项的咨询的人员;

(3)对审计业务实施项目质量控制的人员,包括项目质量控制复核人员。

第二,如果审计项目组某一成员的其他近亲属在审计客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益,将因自身利益产生非常严重的不利影响。不利影响的严重程度主要取决于下列因素:

(1)审计项目组成员与其他近亲属之间的关系;

(2)经济利益对其他近亲属的重要性。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度,并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。防范措施主要包括:

- (1)其他近亲属尽快处置全部经济利益,或处置全部直接经济利益并处置足够数量的间接经济利益,以使剩余经济利益不再重大;
- (2)由审计项目组以外的注册会计师复核该成员已执行的工作;
- (3)将该成员调离审计项目组。

第三,当一个实体在审计客户中拥有控制性的权益,并且审计客户对该实体重要时,如果会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属在该实体中拥有直接经济利益或重大间接经济利益,将因自身利益产生非常严重的不利影响,导致没有防范措施能够将其降低至可接受的水平。

会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属不得在该实体中拥有直接经济利益或重大间接经济利益。

第四,如果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重大间接经济利益,将因自身利益产生不利影响。注册会计师应当评价不利影响的严重程度,并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

第五,当其他合伙人与执行审计业务的项目合伙人同处一个分部时,如果其他合伙人或其主要近亲属在审计客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益,将因自身利益产生非常严重的不利影响,导致没有防范措施能够将其降低至可接受的水平。其他合伙人或其主要近亲属不得在审计客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益。

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作出关键决策或判断的其他审计合伙人。

其他审计合伙人还可能包括负责审计重要子公司或分支机构的项目合伙人。

执行审计业务的项目合伙人所处的分部并不一定是其所隶属的分部。当项目合伙人与审计项目组的其他成员隶属于不同的分部时,会计师事务所应当确定项目合伙人执行审计业务时所处的分部。

第六,如果为审计客户提供非审计服务的其他合伙人、管理人员或其主要近亲属,在审计客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益,将因自身利益产生非常严重的不利影响,导致没有防范措施能够将其降低至可接受的水平。

为审计客户提供非审计服务的其他合伙人、管理人员或其主要近亲属不得在审计客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益。

第七,执行审计业务的项目合伙人所处分部的其他合伙人,或者向审计客户提供非审计服务的合伙人或管理人员,如果其主要近亲属在审计客户中拥有经济利益,只要其主要近亲属作为审计客户的员工有权(例如通过退休金或股票期权计划)取得该经济利益,并且在必要时能够采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平,则不被视为

损害独立性。

如果其主要近亲属拥有或取得处置该经济利益的权利,例如按照股票期权方案有权行使期权,则应当尽快处置或放弃该经济利益。

第八,会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属在某一实体拥有经济利益,并且审计客户也在该实体拥有经济利益,可能因自身利益产生不利影响。

如果经济利益并不重大,并且审计客户不能对该实体施加重大影响,则不被视为损害独立性。

如果经济利益重大,并且审计客户能够对该实体施加重大影响,则没有防范措施能够将不利影响降低至可接受的水平。会计师事务所不得拥有此类经济利益。

拥有此类经济利益的人员,在成为审计项目组成员之前,应当处置全部经济利益,或处置足够数量的经济利益,使剩余经济利益不再重大。

第九,会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属在某一实体拥有经济利益,并且知悉审计客户的董事、高级管理人员或具有控制权的所有者也在该实体拥有经济利益,可能因自身利益、密切关系或外在压力产生不利影响。不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素:

- (1)该项目组成员在审计项目组中的角色;
- (2)实体的所有权是由少数人持有还是多数人持有;
- (3)经济利益是否使得投资者能够控制该实体,或对其施加重大影响;
- (4)经济利益的重要性。

注册会计师应当评价不利影响的严重程度,并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

防范措施主要包括:

- (1)将拥有该经济利益的审计项目组成员调离审计项目组;
- (2)由审计项目组以外的注册会计师复核该成员已执行的工作。

第十,如果会计师事务所、审计项目组成员或其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重大间接经济利益,将因自身利益产生不利影响。

如果下列人员作为受托管理人在审计客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益,也将因自身利益产生不利影响:

- (1)与执行审计业务的项目合伙人处于同一分部的其他合伙人;
- (2)向审计客户提供非审计服务的其他合伙人和管理人员;
- (3)上述人员的主要近亲属。

只有在同时满足下列条件时,才允许拥有上述经济利益:

- (1)审计项目组成员及其主要近亲属和会计师事务所均不是受托财产的受益人;
- (2)委托人在审计客户中拥有的经济利益对委托人并不重大;

(3) 委托人不能对审计客户施加重大影响；

(4) 针对委托人在审计客户中拥有的经济利益，受托管理人及其主要近亲属和会计师事务所对其任何投资决策都不能施加重大影响。

第十一，审计项目组成员应当确定下列人员在审计客户中拥有已知的经济利益是否因自身利益产生不利影响：

(1) 除本章前面条款提及的人员外，会计师事务所合伙人、专业人员或其主要近亲属；

(2) 与审计项目组成员存在密切私人关系的人员。

这些经济利益是否因自身利益产生不利影响主要取决于下列因素：

(1) 会计师事务所的组织结构、经营模式和沟通机制；

(2) 本条前款提及人员与审计项目组成员之间的关系。

注册会计师应当评价不利影响的严重程度，并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

防范措施主要包括：

(1) 将存在密切私人关系的审计项目组成员调离审计项目组；

(2) 不允许该审计项目组成员参与有关审计业务的任何重大决策；

(3) 由审计项目组以外的注册会计师复核该审计项目组成员已执行的工作。

第十二，如果会计师事务所、合伙人或其主要近亲属、员工或其主要近亲属，从审计客户获得直接经济利益或重大间接经济利益（例如，通过继承、馈赠或因合并而获得经济利益），而根据独立性的规定不允许拥有此类经济利益，则应当采取下列措施：

(1) 如果会计师事务所获得经济利益，应当立即处置全部经济利益，或处置全部直接经济利益并处置足够数量的间接经济利益，以使剩余经济利益不再重大；

(2) 如果审计项目组成员或其主要近亲属获得经济利益，应当立即处置全部经济利益，或处置全部直接经济利益并处置足够数量的间接经济利益，以使剩余经济利益不再重大；

(3) 如果审计项目组以外的人员或其主要近亲属获得经济利益，应当在合理期限内尽快处置全部经济利益，或处置全部直接经济利益并处置足够数量的间接经济利益，以使剩余经济利益不再重大。在完成处置该经济利益前，会计师事务所应当确定是否需要采取防范措施。

第十三，当无意中违反本守则有关经济利益的规定时，如果会计师事务所同时满足下列条件，不被视为损害独立性：

(1) 会计师事务所已经制定政策和程序，要求所有专业人员在因购买、继承或其他方式拥有审计客户的经济利益而违反规定时，立即向会计师事务所报告；

(2) 按照本节第十二条的规定采取了适当的措施；

(3) 会计师事务所在必要时已采取其他防范措施将剩余的不利影响降低至可接受的

水平。

防范措施主要包括由审计项目组以外的注册会计师复核该成员已执行的工作,或不允许该成员参与任何有关该审计业务的重大决策。会计师事务所应当确定是否就该事项与治理层讨论。

二、贷款与担保

贷款与担保中可能对独立性产生不利影响的因素:

第一,会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属从银行或类似金融机构等审计客户取得贷款,或获得贷款担保,可能对独立性产生不利影响。

如果审计客户不按照正常的程序、条款和条件提供贷款或担保,将因自身利益产生非常严重的不利影响,导致没有防范措施能够将其降低至可接受的水平。会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属不得接受此类贷款或担保。

第二,如果会计师事务所按照正常的贷款程序、条款和条件,从银行或类似金融机构等审计客户取得贷款,即使该贷款对审计客户或会计师事务所影响重大,也可能通过采取防范措施将因自身利益产生的不利影响降低至可接受的水平。

采取的防范措施包括由网络中未参与执行审计业务并且未接受该贷款的会计师事务所复核已执行的工作等。

第三,审计项目组成员或其主要近亲属从银行或类似金融机构等审计客户取得贷款,或由审计客户提供贷款担保,如果按照正常的程序、条款和条件取得贷款或担保,则不会对独立性产生不利影响。

第四,会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属从不属于银行或类似金融机构的审计客户取得贷款,或由审计客户提供贷款担保,将因自身利益产生非常严重的不利影响,导致没有防范措施能够将其降低至可接受的水平。

第五,会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属向审计客户提供贷款或为其提供担保,将因自身利益产生非常严重的不利影响,导致没有防范措施能够将其降低至可接受的水平。

第六,会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属在银行或类似金融机构等审计客户开立存款或交易账户,如果账户按照正常的商业条件开立,则不会对独立性产生不利影响。

三、商业关系

商业关系对独立性的影响:

第一,会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属与审计客户或其高级管理人员之间,由于商务关系或共同的经济利益而存在密切的商业关系,可能因自身利益或外在压

力产生严重的不利影响。这些商业关系主要包括：

- (1)在与客户或其控股股东、董事、高级管理人员共同开办的企业中拥有经济利益；
- (2)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；
- (3)按照协议,会计师事务所销售或推广客户的产品或服务,或者客户销售或推广会计师事务所的产品或服务。

会计师事务所不得介入此类商业关系;如果存在此类商业关系,应当予以终止。

如果此类商业关系涉及审计项目组成员,会计师事务所应当将该成员调离审计项目组。

如果审计项目组成员的主要近亲属与审计客户或其高级管理人员存在此类商业关系,注册会计师应当评价不利影响的严重程度,并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

第二,如果会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属,在某股东人数有限的实体中拥有经济利益,而审计客户或其董事、高级管理人员也在该实体拥有经济利益,在同时满足下列条件时,这种商业关系不会对独立性产生不利影响:

- (1)这种商业关系对于会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属以及审计客户均不重要;
- (2)该经济利益对一个或几个投资者并不重大;
- (3)该经济利益不能使一个或几个投资者控制该实体。

第三,会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属从审计客户购买商品或服务,如果按照正常的商业程序公平交易,通常不会对独立性产生不利影响。

如果交易性质特殊或金额较大,可能因自身利益产生不利影响。会计师事务所应当评价不利影响的严重程度,并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

防范措施主要包括:

- (1)取消交易或降低交易规模;
- (2)将相关审计项目组成员调离审计项目组。

四、家庭和私人关系

家庭和私人关系对独立性的影响:

第一,如果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(以下简称特定员工)存在家庭和私人关系,可能因自身利益、密切关系或外在压力产生不利影响。

不利影响存在与否及其严重程度取决于多种因素,包括该成员在审计项目组的角色、

其家庭成员或相关人员在客户中的职位以及关系的密切程度等。

第二,如果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的期间曾担任上述职务,只有把该成员调离审计项目组,才能将对独立性的不利影响降低至可接受的水平。

第三,如果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,将对独立性产生不利影响。不利影响的严重程度主要取决于下列因素:

- (1)主要近亲属在客户中的职位;
- (2)该成员在审计项目组中的角色。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度,并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

防范措施主要包括:

- (1)将该成员调离审计项目组;
- (2)合理安排审计项目组成员的职责,使该成员的工作不涉及其主要近亲属的职责范围。

第四,如果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,将对独立性产生不利影响。不利影响的严重程度主要取决于下列因素:

- (1)审计项目组成员与其他近亲属的关系;
- (2)其他近亲属在客户中的职位;
- (3)该成员在审计项目组中的角色。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度,并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。防范措施主要包括:

- (1)将该成员调离审计项目组;
- (2)合理安排审计项目组成员的职责,使该成员的工作不涉及其他近亲属的职责范围。

第五,如果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,即使该员工不是审计项目组成员的近亲属,也将对独立性产生不利影响。拥有此类关系的审计项目组成员应当按照会计师事务所的政策和程序的要求,向会计师事务所内部或外部的相关人员咨询。不利影响的严重程度主要取决于下列因素:

- (1)该员工与审计项目组成员的关系;
- (2)该员工在客户中的职位;
- (3)该成员在审计项目组中的角色。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度,并在必要时采取防范措施消除不利影

响或将其降低至可接受的水平。防范措施主要包括：

- (1)将该成员调离审计项目组；
- (2)合理安排该成员的职责,使其工作不涉及与之存在密切关系的员工的职责范围。

第六,会计师事务所中审计项目组以外的合伙人或员工,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私人关系,可能因自身利益、密切关系或外在压力产生不利影响。会计师事务所合伙人或员工在知悉此类关系后,应当按照会计师事务所的政策和程序进行咨询。不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素:

- (1)该合伙人或员工与审计客户的董事、高级管理人员或特定员工之间的关系;
- (2)该合伙人或员工与审计项目组之间的相互影响;
- (3)该合伙人或员工在会计师事务所中的角色;
- (4)董事、高级管理人员或特定员工在审计客户中的职位。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度,并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。防范措施主要包括:

- (1)合理安排该合伙人或员工的职责,以减少对审计项目组可能产生的影响;
- (2)由审计项目组以外的注册会计师复核已执行的相关审计工作。

第七,当无意中违反本守则有关家庭和私人关系的规定时,如果会计师事务所同时满足下列条件,不被视为损害独立性:

(1)会计师事务所已经制定政策和程序,要求所有专业人员在近亲属或与其存在私人关系的员工因工作变动而违反规定时,立即向会计师事务所报告;

(2)审计项目组成员因其主要近亲属成为审计客户的董事、高级管理人员或特定员工而无意中违反规定时,将该成员调离审计项目组;

(3)会计师事务所在必要时已采取其他防范措施将剩余不利影响降低至可接受的水平。防范措施主要包括由审计项目组以外的注册会计师复核该成员已执行的工作,不允许该成员参与任何有关该业务的重大决策等。

会计师事务所应当确定是否就该事项与治理层讨论。

五、与审计客户发生雇佣关系

与审计客户发生雇佣关系对独立性的影响:

第一,如果审计客户的董事、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,可能因密切关系或外在压力产生不利影响。

第二,如果审计项目组前任成员或会计师事务所前任合伙人加入审计客户,担任董事、高级管理人员或特定员工,并且与会计师事务所仍保持重要交往,将产生非常严重的不利影响,导致没有防范措施能够将其降低至可接受的水平。

如果审计项目组前任成员或会计师事务所前任合伙人加入审计客户,担任董事、高

级管理人员或特定员工,除非同时满足下列条件,否则将被视为损害独立性:

(1)前任成员或前任合伙人无权从会计师事务所获取报酬或福利(除非报酬或福利是按照预先确定的固定金额支付的,并且未付金额对会计师事务所不重要);

(2)前任成员或前任合伙人未继续参与,并且在外界看来未参与会计师事务所的经营活动或专业活动。

第三,如果审计项目组前任成员或会计师事务所前任合伙人加入审计客户,担任董事、高级管理人员或特定员工,但前任成员或前任合伙人与会计师事务所已经没有重要交往,因密切关系或外在压力产生的不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素:

(1)前任成员或前任合伙人在审计客户中的职位;

(2)前任成员或前任合伙人在其工作中与审计项目组交往的程度;

(3)前任成员或前任合伙人离开会计师事务所的时间长短;

(4)前任成员或前任合伙人以前在审计项目组或会计师事务所中的角色,例如,前任成员或前任合伙人是否负责与客户治理层或管理层保持定期联系。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度,并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。防范措施主要包括:

(1)修改审计计划;

(2)向审计项目组分派经验更丰富的人员;

(3)由审计项目组以外的注册会计师复核前任审计项目组成员已执行的工作。

第四,如果会计师事务所前任合伙人加入某一实体,而该实体随后成为会计师事务所的审计客户,会计师事务所应当评价对独立性不利影响的严重程度,并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

第五,如果审计项目组某一成员参与审计业务,当知道自己在未来某一时间将要或有可能加入审计客户时,将因自身利益产生不利影响。会计师事务所应当制定政策和程序,要求审计项目组成员在与审计客户协商受雇于该客户时,向会计师事务所报告。在接到报告后,会计师事务所应当评价不利影响的严重程度,并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。防范措施主要包括:

(1)将该成员调离审计项目组;

(2)由审计项目组以外的注册会计师复核该成员在审计项目组中作出的重大判断。

六、临时出借员工

临时出借员工对独立性的影响:

第一,如果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独立性守则禁

止提供的非鉴证服务,也不得承担审计客户的管理层职责。审计客户有责任对借调员工的活动进行指导和监督。

第二,会计师事务所应当评价借出员工产生不利影响的严重程度,并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。防范措施主要包括:

- (1)对借出员工的工作进行额外复核;
- (2)合理安排审计项目组成员的职责,使借出员工不对其在借调期间执行的工作进行审计;
- (3)不安排借出员工作为审计项目组成员。

七、审计项目组成员最近曾担任审计客户的董事、高级管理人员和特定员工

审计项目组成员最近曾担任审计客户的董事、高级管理人员和特定员工对独立性的影响:

第一,如果审计项目组成员最近曾担任审计客户的董事、高级管理人员或特定员工,可能因自身利益、自我评价或密切关系产生不利影响。例如,如果审计项目组成员在审计客户工作期间曾经编制会计记录,现又对据此形成的财务报表要素进行评价,则可能产生这些不利影响。

第二,如果在被审计财务报表涵盖的期间,审计项目组成员曾担任审计客户的董事、高级管理人员或特定员工,将产生非常严重的不利影响,导致没有防范措施能够将其降低至可接受的水平。会计师事务所不得将此类人员分派到审计项目组。

第三,如果在被审计财务报表涵盖的期间之前,审计项目组成员曾担任审计客户的董事、高级管理人员或特定员工,可能因自身利益、自我评价或密切关系产生不利影响。例如,如果在当期需要评价此类人员以前就职于审计客户时作出的决策或工作,将产生这些不利影响。不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素:

- (1)该成员在客户中曾担任的职务;
- (2)该成员离开客户的时间长短;
- (3)该成员在审计项目组中的角色。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度,并在必要时采取防范措施将其降低至可接受的水平。防范措施包括复核该成员已执行的工作等。

八、兼任审计客户的董事或高级管理人员

兼任审计客户的董事或高级管理人员对独立性的影响:

第一,如果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,导致没有防范措施能够将其降低至可接受的水平。会计师事务所的合伙人或员工不得兼任审计客户的董事或高级管理人员。

第二,如果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,导致没有防范措施能够将其降低至可接受的水平。会计师事务所的合伙人或员工不得兼任审计客户的公司秘书。

第三,会计师事务所提供日常和行政事务性的服务以支持公司秘书职能,或提供与公司秘书行政事项有关的建议,只要所有相关决策均由审计客户管理层作出,通常不会损害独立性。

九、与审计客户长期存在业务关系

与审计客户长期存在业务关系对独立性的影响:

会计师事务所长期委派同一名合伙人或高级员工执行某一客户的审计业务,将因密切关系和自身利益产生不利影响。

不利影响的严重程度主要取决于下列因素:

- (1)该人员加入审计项目组的时间长短;
- (2)该人员在审计项目组中的角色;
- (3)会计师事务所的组织结构;
- (4)审计业务的性质;
- (5)客户的管理团队是否发生变动;
- (6)客户的会计和报告问题的性质或复杂程度是否发生变化。

会计师事务所应当评价因密切关系和自身利益产生的不利影响的严重程度,并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

防范措施主要包括:

- (1)将该人员轮换出审计项目组;
- (2)由审计项目组以外的注册会计师复核该人员已执行的工作;
- (3)定期对该业务实施独立的质量复核。

十、为审计客户提供非鉴证服务

第一,会计师事务所向审计客户提供非鉴证服务,可能对独立性产生不利影响,包括因自我评价、自身利益和过度推介等产生的不利影响。

第二,独立性守则并未涵盖会计师事务所向审计客户提供的所有非鉴证服务。当遇到守则未列举的非鉴证服务时,注册会计师应当运用独立性概念框架予以解决。

在接受委托向审计客户提供非鉴证服务之前,会计师事务所应当确定提供该服务是否将对独立性产生不利影响。

在评价某一特定非鉴证服务产生不利影响的严重程度时,会计师事务所应当考虑审计项目组认为提供其他相关非鉴证服务将产生的不利影响。

如果没有防范措施能够将不利影响降低至可接受的水平,会计师事务所不得向审计客户提供该非鉴证服务。

第三,向审计客户提供某些非鉴证服务可能对独立性产生非常严重的不利影响,导致没有防范措施能够将其降低至可接受的水平。如果无意中向客户的关联实体或分支机构,或者针对财务报表项目提供了这些非鉴证服务,会计师事务所应当采取下列补救措施将不利影响降低至可接受的水平,以避免损害独立性:

(1)由其他会计师事务所对客户的关联实体、分支机构或财务报表项目进行审计;

(2)由其他会计师事务所重新执行非鉴证服务,并且所执行工作的范围能够使其承担责任。

第四,会计师事务所通常不向审计客户的下列关联实体提供本守则限制的非鉴证服务:

(1)不是会计师事务所的审计客户,但能够直接或间接控制审计客户的实体;

(2)不是会计师事务所的审计客户,但在审计客户中拥有直接经济利益的实体,该实体能够对审计客户施加重大影响,并且经济利益对该实体重大;

(3)不是会计师事务所的审计客户,但与审计客户处于同一控制下的实体,如果有理由认为同时满足下列条件,会计师事务所可以向上述关联实体提供非鉴证服务:

①向上述关联实体提供的非鉴证服务的结果不构成实施审计程序的对象,该服务不因自我评价产生不利影响;

②已采取防范措施将非鉴证服务所产生的任何不利影响予以消除,或将其降低至可接受的水平。

十一、承担管理层职责

管理层按照对利益相关者最有利的方式行使多项管理职能。管理层负有领导和指挥的职责,如针对人力资源、财务资源、有形或无形资源的取得、配置和控制作出重大决策。

会计师事务所应当根据具体情况确定某项活动是否属于管理层职责。下列活动通常被视为管理层职责:

(1)制定政策和战略方针;

(2)指导员工的行动并对其行动负责;

(3)对交易进行授权;

(4)确定采纳会计师事务所或其他第三方提出的建议;

(5)负责按照适用的会计准则编制财务报表;

(6)负责设计、实施和维护内部控制。

如果会计师事务所代客户从事日常和行政性的事务或不重要的活动,通常不被视为代行管理层职责。下列活动不被视为管理层职责:

- (1) 执行一项已由管理层授权的非重要交易；
- (2) 跟踪法定申报资料规定的提交日期，并告知审计客户这些日期；
- (3) 向管理层提供意见和建议，以协助管理层履行职责。

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，导致没有防范措施能够将其降低至可接受的水平。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。

在向审计客户提供非鉴证服务时，为避免承担管理层职责的风险，会计师事务所应当确保由管理层的成员负责作出重大判断和决策，评价服务的结果，并对依据服务结果采取的行动负责。

十二、编制会计记录和财务报表

编制会计记录和财务报表对独立性的影响：

第一，会计师事务所向审计客户提供编制会计记录或财务报表等服务，随后又审计该财务报表，将因自我评价产生不利影响。

在审计过程中，会计师事务所与审计客户管理层就下列事项进行沟通，通常不会对独立性产生不利影响：

- (1) 对会计准则或财务报表披露要求的运用；
- (2) 与财务报表相关的内部控制的有效性，以及资产、负债计量方法的适当性；
- (3) 会计调整分录的建议。

审计客户可能要求会计师事务所在下列方面提供技术支持，如果会计师事务所不承担审计客户的管理层职责，通常不会对独立性产生不利影响：

- (1) 解决账户调节问题；
- (2) 分析和积累监管机构要求提供的信息；
- (3) 将按照某种会计准则编制的财务报表，转换为按照另一种会计准则编制的财务报表。

第二，如果会计师事务所向不属于公众利益实体的审计客户提供编制会计记录和财务报表相关的服务，只要属于日常性和机械性的工作，并且已采取措施将因自我评价产生的不利影响降低至可接受的水平，则不会损害其独立性。此类服务包括：

- (1) 根据来源于客户的数据提供工资服务；
- (2) 在客户确定或批准账户分类的基础上记录交易；
- (3) 将已记录的交易过入总分类账；
- (4) 将客户批准的分录过入试算平衡表；
- (5) 根据试算平衡表中的信息编制财务报表。

在所有情况下，会计师事务所应当评价不利影响的严重程度，并在必要时采取防范措

施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。防范措施主要包括：

(1)由审计项目组以外的人员提供此类服务；

(2)如果审计项目组成员提供此类服务，则由审计项目组以外的合伙人或高级员工复核已执行的工作。

除非出现紧急或极其特殊的情况，并征得相关监管机构的同意，会计师事务所不得向属于公众利益实体的审计客户提供下列编制会计记录和财务报表的服务：

(1)工资服务；

(2)编制所审计的财务报表；

(3)编制所审计财务报表依据的财务信息。

第三，如果会计师事务所向属于公众利益实体的审计客户的分支机构或关联实体提供编制会计记录和财务报表的服务，只要提供的服务属于日常性、机械性的工作，且提供服务的人员不是审计项目组的成员，在满足下列条件之一的情况下，不会损害其独立性：

(1)接受服务的分支机构或关联实体从总体上对被审计财务报表不具有重要性；

(2)服务所涉及的事项从总体上对该分支机构或关联实体的财务报表不具有重要性。

如果遇到紧急或极其特殊的情况，审计客户无法作出其他安排，经相关监管机构同意，会计师事务所可以在下列情况下向审计客户提供本守则不允许提供的编制会计记录和财务报表的服务：

(1)只有该会计师事务所拥有服务的资源，并且熟悉客户的系统和程序，能够协助客户及时编制会计记录和财务报表；

(2)如果限制该会计师事务所提供服务，将给客户带来严重的困难，如导致客户无法向监管机构提供报告。

在上述情况下，会计师事务所只能安排审计项目组成员以外的专业人员在短期内一次性提供这些服务，并且应当就此事项与治理层讨论。

十三、法律服务

提供法律服务可能产生的不利影响：

第一，法律服务通常是指为客户提供商业性的法律服务。例如，为起草合同、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。提供法律服务的人员应当取得相应的专业资格，并经过执业所要求的法律培训。

会计师事务所向审计客户提供法律服务，可能因自我评价和过度推介产生不利影响。

第二，会计师事务所在审计客户执行某项交易时向其提供法律服务，例如提供合同起草、法律咨询、尽职调查和重组服务，可能因自我评价产生不利影响。

不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

- (1)服务的性质;
- (2)服务是否由审计项目组成员提供;
- (3)与财务报表有关的事项的重要性。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度,并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。防范措施主要包括:

- (1)由审计项目组以外的专业人员提供该服务;
- (2)由未参与提供法律服务的专业人员向审计项目组提出建议,并复核会计处理。

第三,在审计客户解决纠纷或法律诉讼时,如果会计师事务所人员担任辩护人,并且纠纷或法律诉讼所涉金额对被审计财务报表有重大影响,将因过度推介和自我评价产生非常严重的不利影响,导致没有防范措施能够将其降低至可接受的水平。会计师事务所不得为审计客户提供此类服务。

第四,在审计客户解决纠纷或应对法律诉讼时,如果会计师事务所人员担任辩护人,并且纠纷或法律诉讼所涉金额对被审计财务报表无重大影响,则应当评价因自我评价和过度推介产生不利影响的严重程度,并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。防范措施主要包括:

- (1)由审计项目组以外的专业人员提供该服务;
- (2)由未参与提供法律服务的专业人员向审计项目组提出建议,并复核会计处理。

第五,会计师事务所的合伙人或员工担任审计客户首席法律顾问,将因自我评价和过度推介产生非常严重的不利影响,导致没有防范措施能够消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

首席法律顾问通常是一个高级管理职位,对公司法律事务承担广泛责任。会计师事务所人员不得为审计客户提供担任首席法律顾问的服务。

十四、招聘服务

提供招聘服务可能产生的不利影响:

第一,会计师事务所为审计客户提供人员招聘服务,可能因自身利益、密切关系或外在压力产生不利影响。不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素:

- (1)要求提供协助的性质;
- (2)拟招聘人员的职位。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度,并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。任何情况下,会计师事务所都不得承担管理层职责,聘用决策应当由客户负责作出。会计师事务所通常可以提供下列服务:

- (1)审查申请者的专业资格;
- (2)对申请者是否适合相关职位提出咨询意见;

(3)对候选人进行面试;

(4)对候选人在财务会计、行政管理或内部控制等职位上的胜任能力提出咨询意见。

第二,如果属于公众利益实体的审计客户拟招聘董事、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高级管理人员,会计师事务所不得提供下列招聘服务:

(1)寻找候选人,或从候选人中挑选出适合相应职位的人员;

(2)对可能录用的候选人的证明文件进行核查。

十五、收费

收费可能产生的不利影响:

第一,如果会计师事务所从某一审计客户收取的全部费用占其收费总额的比重很大,则对该客户的依赖及对可能失去该客户的担心将因自身利益或外在压力产生不利影响。不利影响的严重程度主要取决于下列因素:

(1)会计师事务所的业务类型及收入结构;

(2)会计师事务所成立时间的长短;

(3)该客户对会计师事务所是否重要。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度,并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。防范措施主要包括:

(1)降低对该客户的依赖程度;

(2)实施外部质量控制复核;

(3)就关键的审计判断向第三方咨询,例如,向行业监管机构或其他会计师事务所咨询。

第二,如果从某一审计客户收取的全部费用占某一合伙人从所有客户收取的费用总额比重很大,或占会计师事务所某一分部收取的费用总额比重很大,也将因自身利益或外在压力产生不利影响。不利影响的严重程度主要取决于下列因素:

(1)该客户在性质上或数量上对该合伙人或分部是否重要;

(2)该合伙人或该分部合伙人的报酬对来源于该客户的收费的依赖程度。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度,并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。防范措施主要包括:

(1)降低对来源于该客户的收费的依赖程度;

(2)由审计项目组以外的注册会计师复核已执行的工作或在必要时提出建议;

(3)定期实施独立的质量控制复核。

第三,如果会计师事务所连续两年从某一属于公众利益实体的审计客户及其关联实体收取的全部费用,占其从所有客户收取的全部费用的比重超过 15%,会计师事务所应

当向审计客户治理层披露这一事实,并讨论选择下列何种防范措施,以将不利影响降低至可接受的水平:

(1)在对第二年度财务报表发表审计意见之前,由其他会计师事务所对该业务再次实施项目质量控制复核(简称发表审计意见前复核);

(2)在对第二年度财务报表发表审计意见之后、对第三年度财务报表发表审计意见之前,由其他会计师事务所对第二年度的审计工作再次实施项目质量控制复核(简称发表审计意见后复核)。

在上述收费比例明显超过 15%的情况下,如果采用发表审计意见后复核无法将不利影响降低至可接受的水平,会计师事务所应当采用发表审计意见前复核。

如果两年后每年收费比例继续超过 15%,则会计师事务所应当每年向治理层披露这一事实,并讨论选择采取上述哪种防范措施。在收费比例明显超过 15%的情况下,如果采用发表审计意见后复核无法将不利影响降低至可接受的水平,会计师事务所应当采用发表审计意见前复核。

十六、逾期收费

如果审计客户长期未支付应付的审计费用,尤其是相当部分的审计费用在出具下一年度审计报告前仍未支付,可能因自身利益产生不利影响。会计师事务所通常要求审计客户在审计报告出具前付清上一年度的审计费用。如果在审计报告出具后审计客户仍未支付该费用,会计师事务所应当评价不利影响存在与否及其严重程度,并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

可采取的防范措施包括由未参与执行审计业务的注册会计师提供建议,或复核已执行的工作等。

会计师事务所还应当确定逾期收费是否可能被视同向客户贷款,并且根据逾期收费的重要程度确定是否继续执行审计业务。

十七、或有收费

或有收费可能产生的不利影响:

第一,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。如果一项收费是由法院或政府有关部门规定的,则该项收费不被视为或有收费。

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,将因自身利益产生非常严重的不利影响,导致没有防范措施能够将其降低至可接受的水平。会计师事务所不得采用这种收费安排。

会计师事务所在向审计客户提供非鉴证服务时,如果非鉴证服务以直接或间接形式取得或有收费,也可能因自身利益产生不利影响。

如果出现下列情况之一,将因自身利益产生非常严重的不利影响,导致没有防范措施能够将其降低至可接受的水平,会计师事务所不得采用这种收费安排:

(1)非鉴证服务的或有收费由对财务报表发表审计意见的会计师事务所取得,并且对其影响重大或预期影响重大;

(2)网络事务所参与大部分审计工作,非鉴证服务的或有收费由该网络事务所取得,并且对其影响重大或预期影响重大;

(3)非鉴证服务的结果以及由此收取的费用金额,取决于未来或当期与财务报表重大金额审计相关的判断。

第二,在向审计客户提供非鉴证服务时,如果会计师事务所采用其他形式的或有收费安排,不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素:

(1)可能的收费金额区间;

(2)是否由适当的权威方确定有关事项的结果,并且该结果作为或有收费的基础;

(3)非鉴证服务的性质。

事项或交易对财务报表的影响。会计师事务所应当评价不利影响严重程度,并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。防范措施主要包括:

(1)由审计项目组以外的注册会计师复核相关审计工作,或在必要时提供建议;

(2)由审计项目组以外的专业人员提供非鉴证服务。

十八、礼品与款待

会计师事务所或审计项目组成员接受审计客户的礼品或款待,可能因自身利益和密切关系产生不利影响。

如果会计师事务所或审计项目组成员接受审计客户的礼品,将产生非常严重的不利影响,导致没有防范措施能够将其降低至可接受的水平。会计师事务所或审计项目组成员不得接受礼品。

会计师事务所或审计项目组成员应当评价接受款待产生不利影响的严重程度,并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。如果款待超出业务活动中的正常往来,会计师事务所或审计项目组成员应当拒绝接受。

十九、诉讼或诉讼威胁

如果会计师事务所或审计项目组成员与审计客户发生诉讼或很可能发生诉讼,将因自身利益和外在压力产生不利影响。

会计师事务所和客户管理层由于诉讼或诉讼威胁而处于对立地位,将影响管理层提供信息的意愿,从而因自身利益和外在压力产生不利影响。不利影响的严重程度主要取决于下列因素:

- (1) 诉讼的重要性;
- (2) 诉讼是否与前期审计业务相关。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度,并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。防范措施主要包括:

- (1) 如果诉讼涉及某一审计项目组成员,将该成员调离审计项目组;
- (2) 由审计项目组以外的专业人员复核已执行的工作。如果此类防范措施不能将不利影响降低至可接受的水平,会计师事务所应当拒绝接受审计业务委托,或解除审计业务约定。

课后习题

1. 会计师事务所为审计客户提供人员招聘服务,可能因自身利益、密切关系或外在压力产生不利影响。会计师事务所不得为其公众利益实体的审计客户提供的招聘服务有()。

- A. 寻找拟招聘董事的候选人
- B. 从候选人中挑选出适合高级管理人员相应职位的人员
- C. 从候选人中挑选出所处职位能够对客户会计纪录或被审计财务报表的编制施加重大影响的高级管理人员
- D. 对可能录用的候选人的证明文件进行核查

2. 以下选项中,不属于网络事务所的是()。

- A. 共享收益的 A 会计师事务所和 B 会计师事务所
- B. 共享重要资源的 C 会计师事务所和 D 会计师事务所
- C. 共享同一经营战略的 E 会计师事务所和 F 税务师事务所
- D. 共享审计方法的 G 会计师事务所和 J 会计师事务所

3. 以下关于贷款和担保的表述中,不会对独立性产生影响的是()。

- A. 不按照正常的程度从审计客户甲银行获得贷款
- B. 按照正常程序从审计客户乙银行取得大额贷款
- C. 在审计客户丙银行按照正常商业条件开立存款账户
- D. 向审计客户提供贷款

4. 下列活动中,很可能被视为注册会计师代行审计客户管理层职责的有()。

- A. 为审计客户编制以电子形式存在的、用以证明交易发生的原始凭证
- B. 为审计客户选择了恰当的会计政策
- C. 为审计客户更正了不恰当的会计处理
- D. 为审计客户作出了恰当的会计估计

5. 如果会计师事务所从某一审计客户收取的全部费用占其收费总额的比重很大则对该客户及对可能失去该客户的担心将因自身利益产生对独立性的不利影响,确定不利影响的重要程度时需应考虑的因素有()。

- A. 客户的行业性质
- B. 会计师事务所的经营结构
- C. 会计师事务所所处的发展阶段
- D. 从定性和定量角度考虑,该客户对于会计师事务所的重要程度

上海财经大学出版社