

' 99

年度注册会计师全国统一考试参考用书

全国注册会计师统一考试课题研究组 编

全国注册会计师 统一考试(指导)

(指定用书学习指南)



改革出版社

全国注册会计师统一考试(指导)

(指定用书学习指南)

《全国注册会计师统一考试指导》编写组编

改革出版社

图书在版编目(CIP)数据

全国注册会计师统一考试指导/《全国注册会计师统一考试指导》编写组编. - 北京:改革出版社,1999.3

ISBN 7-80143-304-1

I.全… II.全… III.会计师-资格考核-学习参考资料
IV.F23

中国版本图书馆 CIP 数据核字(1999)第 06846 号

改革出版社 出版发行

发行联系电话:(010) 68274832 68274839

北京兰空印刷厂印刷 新华书店经销

1999年3月第一版 1999年3月北京第一次印刷

开本:787×1092毫米 16开本 55印张 136万字

印数:00001-3000册

ISBN 7-80143-304-1

定价:66.00元(全两册)

改革出版社印、装错误可随时退换

前 言

中国经济的繁荣带来了中国注册会计师事业的发展,也为国际会计师行业提供了极大的市场和发展机遇,国际资本一体化带来了会计市场的一体化。这一发展趋势,不仅为中国注册会计师提供了更为广阔的执业领域,同时也从客观上对中国注册会计师提出了更高的执业质量要求。为了满足会计市场和经济发展的基本需要,《中国注册会计师事业发展“九五”计划和 2010 年远景规划》明确了我国注册会计师队伍发展的数量和水平要求:“到 2000 年中国注册会计师个人会员达到 15 万人,从业人员达到 20 万人;到 2010 年底,中国注册会计师个人会员达到 20 万人,从业人员达到 30 万人”,“到 2000 年,培养出 100 名具有国际一流水准的注册会计师,1000 名国内一流水准的注册会计师,1 万名事务所骨干,到 2010 年底,具有国际一流水准的注册会计师达到 2000 名,国内一流水准的注册会计师达到 1 万名,事务所骨干达到 5 万名”。注册会计师考试作为注册会计师人才选拔的主要渠道,负有历史重任;这一规划目标的实现,也有赖于广大考生的不懈努力。我们热忱地期望有更多的朋友在考试中取得合格成绩。

自 1991 年我国开设注册会计师资格考试以来,到 1998 年止,累计已有近 4 万名考生取得了全科考试合格的优异成绩。为了配合 1999 年注册会计师全国统一考试工作,更好地为广大考生服务,财政部全国注册会计师考试委员会组织专家、教授,按照《1999 年度注册会计师全国统一考试大纲》确定的考试范围,编写了《会计》、《审计》、《财务成本管理》、《经济法》、《税法》5 门考试教材及有关参考用书。

五科考试教材是在 1998 年度考试教材的基础上,根据目前会计、审计、财务成本管理、经济法和税收管理法规的改革内容修订编写的。其中,《会计》、《财务成本管理》的内容作了较大调整,并对与现行法规不一致的部分做了修改,其他各科也作了相应修订。经过修订,全套教材体现了取得注册会计师资格应具备的知识体系。

《经济法规汇编》将五科涉及的有关最新法律、法规汇集成书,以便考生复习时查阅,加深对相关考试知识的全面理解。本书同时可供社会有关人员查阅。

《全国注册会计师统一考试指定用书习题集》是根据各科考试大纲等考试资料的内容编写的,以考试常用题型形式汇集成册,供考生日常学习和练习之用。

《全国注册会计师统一考试指定用书学习指南》对各科考试内容进行综合提要、难点讲解,便于考生把握各科考试的重点,书中另附有足量的模拟试题,供考生考前演练之用。

由于编写时间紧迫,对书中的疏漏之处,恳请读者指正。

全国注册会计师统一考试课题研究组

一九九九年三月

目 录

第一部分 内容概要

一.《审计》部分

第一章 审计概论	(1)
第二章 注册会计师管理	(3)
第三章 职业道德与法律责任	(4)
第四章 审计目标与审计范围	(6)
第五章 审计证据与审计工作底稿	(7)
第六章 审计计划	(11)
第七章 内部控制的研究与评价	(14)
第八章 审计抽样	(16)
第九章 现金及有价证券审计	(18)
第十章 应收及预付款项审计	(19)
第十一章 存货审计	(21)
第十二章 长期投资审计	(23)
第十三章 固定资产与无形资产审计	(24)
第十四章 负债审计	(25)
第十五章 所有者权益审计	(28)
第十六章 收入与费用	(29)
第十七章 终结审计与审计报告	(31)
第十八章 特殊目的的审计业务	(35)
第十九章 会计咨询和会计服务业务	(39)

二.《经济法》部分

第一章 经济法基础	(41)
第二章 企业法	(43)
第三章 国有资产管理法律制度	(47)
第四章 外商投资企业法	(51)
第五章 外资金融机构管理制度	(54)
第六章 公司法	(55)
第七章 企业破产法	(58)
第八章 证券法律制度	(61)
第九章 经济合同法律制度	(69)
第十章 外汇管理法律制度	(73)
第十一章 支付结算法律制度	(76)

第十二章 票据法律制度	(80)
-------------------	------

三.《税法》部分

第一章 税法概论	(83)
第二章 增值税	(84)
第三章 消费税	(92)
第四章 营业税法	(96)
第五章 企业所得税法	(98)
第六章 外商投资企业和外国企业所得税法	(103)
第七章 个人所得税法	(107)
第八章 资源税法	(112)
第九章 固定资产投资方向调节税法	(113)
第十章 城市维护建设税法	(115)
第十一章 城镇土地使用税法	(116)
第十二章 房产税法	(117)
第十三章 车船使用税法	(118)
第十四章 印花税法	(119)
第十五章 土地增值税法	(120)
第十六章 契税法	(123)
第十七章 关税法	(124)
第十八章 税收征收管理法	(126)
第十九章 税务行政法制	(131)

四.《会计》部分

第一章 总论	(135)
第二章 货币资金及应收项目	(136)
第三章 存货	(138)
第四章 投资	(139)
第五章 固定资产	(141)
第六章 无形资产及其他资产	(142)
第七章 流动负债	(143)
第八章 长期负债	(146)
第九章 所有者权益	(148)
第十章 收入、费用和利润	(150)
第十一章 会计报表	(151)

第十二章	外币业务	(154)
第十三章	会计政策、会计估计变更和会计差错更正	(156)
第十四章	所得税会计	(158)
第十五章	或有事项和资产负债表日后事项	(161)
第十六章	债务重组	(161)
第十七章	商品期货业务	(162)
第十八章	企业兼并	(164)
第十九章	合并会计报表(一)	(165)
第二十章	合并会计报表(二)	(169)
第二十一章	破产清算	(170)
五.《财务成本管理》部分		
第一章	概述	(173)
第二章	财务管理的基础观念	(177)
第三章	财务分析	(180)
第四章	财务计划	(186)
第五章	投资管理	(189)
第六章	证券评价	(192)
第七章	流动资金管理	(194)
第八章	筹资管理	(196)
第九章	股利分配	(201)
第十章	资金成本和资本结构	(203)
第十一章	兼并和控制	(206)
第十二章	重整和破产	(210)
第十三章	成本计算	(214)
第十四章	成本控制	(215)

第二部分

1999 年注册会计师全国统一 考试模拟试题及答案

一.《审计》部分

1. 模拟试题(一)	(222)
2. 模拟试题(二)	(228)
3. 模拟试题(三)	(235)

4. 模拟试题(四)	(243)
------------	-------

二.《经济法》部分

1. 模拟试题(一)	(250)
2. 模拟试题(二)	(258)
3. 模拟试题(三)	(267)
4. 模拟试题(四)	(273)

三.《税法》部分

1. 模拟试题(一)	(280)
2. 模拟试题(二)	(289)
3. 模拟试题(三)	(300)
4. 模拟试题(四)	(308)

四.《会计》部分

1. 模拟试题(一)	(317)
2. 模拟试题(二)	(334)
3. 模拟试题(三)	(347)
4. 模拟试题(四)	(353)

五.《财务成本管理》

1. 模拟试题(一)	(366)
2. 模拟试题(二)	(372)
3. 模拟试题(三)	(378)
4. 模拟试题(四)	(385)

第三部分

1998 年度注册会计师全国统一 考试试题及答案

一.《审计》试题	(391)
二.《经济法》试题	(397)
三.《税法》试题	(405)
四.《会计》试题	(411)
五.《财务管理》试题	(419)
六.《审计》试题答案	(424)
七.《经济法》试题答案	(427)
八.《税法》试题答案	(429)
九.《会计》试题答案	(432)
十.《财务管理》试题答案	(436)

第一部分 《审计》

第一章 审计概论

一、考试大纲

- (一)审计的起源与发展
- (二)注册会计师审计
- (三)独立审计准则体系
- (四)审计质量控制

二、内容概要

- (一)审计的起源与发展

审计是由独立的专门机构或人员接受委托或根据授权,对国家行政、事业单位和企业及其他经济组织的会计资料和其他资料及其所反映的经济活动进行鉴证工作。

1. 审计的沿革

2. 审计分类与审计监督体系

(1)审计的分类。审计可以从不同角度加以考察,从而做出不同的分类。

按主体不同,审计划分为政府审计(也称国家审计),内部审计和注册会计师审计(也称独立审计、民间审计)。

(2)审计监督体系。审计主体是执行审计的一方。审计按不同主体划分为政府审计、内部审计和注册会计师审计,并相应形成了三类审计组织机构,共同构成审计监督体系。在审计监督体系中,政府审计、内部审计和注册会计师审计三方,既相互联系,又各自独立,各司其职,泾渭分明地在不同的领域实施审计。它们各有特点,相互不可替代,因此不存在主导和从属的关系。

3. 审计目的与审计对象

(1)审计目的。审计的目的是指审计所要达到的目标和要求,它是审计工作的指南。审计目的确定,主要受审计对象的制约,同时也与审计的本质属性与职能及委托人的具体要求密切相关。审计的目的包括一般目的和特殊目的。

①一般目的。审计的一般目的是指注册会计师对被审计单位的年度会计报表进行审计,并表示审计意见。注册会计师审计意见通常包括公允性、合法性和一贯性三方面的内容。

②特殊目的。审计的特殊目的是指注册会计师对被审计单位年度会计报表以外的其他特定事项进行审计并表示审计意见。特殊目的审计意见一般也包括公允性、合法性和一贯性几个方面,只不过审计意见所表述的对象有所差异而已。

(2)审计对象。审计的对象是指被审计单位财务收支及有关的经营管理活动以及作为提供这些经济活动信息载体的会计资料和其他有关资料。会计资料和其他有关资料是审计对象的现象,其所反映的被审计单位的财务收支及其有关的经营管理活动是审计对象的本质。

4. 审计与财务会计的关系

(1)审计与企业财务会计的联系。

(2)审计与企业财务会计的区别。

(二)注册会计师审计

1. 注册会计师审计的产生与发展

注册会计师审计发展,依次经历了详细审计、资产负债表审计和会计报表审计三个阶段。

2. 注册会计师审计与其他审计的关系

(1)注册会计师审计同政府审计的关系。

(2)注册会计师审计与内部审计的区别。

(三)独立审计准则体系

1. 独立审计准则的性质及作用

独立审计准则又称独立审计标准,它是注册会计师职业规范体系的重要组成部分,是注册会计师在执行独立审计业务过程中,必须遵循的行为准则,是注册会计师审计工作质量的权威性判

断标准。

2. 中国独立审计准则体系

(1)制定中国独立审计准则的意义。制定独立审计准则是贯彻、实施《中华人民共和国注册会计师法》的需要;是我国注册会计师事业发展的客观需要;是中国注册会计师事业同国际惯例接轨的重要标志。

(2)独立审计准则的性质。独立审计准则是用来规范注册会计师执行独立审计业务,出具审计报告的专业标准。只要注册会计师执行审计业务,是以发表审计报告为目的,均应遵照执行。注册会计师执行会计咨询、会计服务业务,可以参照执行。

独立审计准则是中国注册会计师执业规范体系的重要组成部分。未来的中国注册会计师执业规范体系包括四个组成部分:一是独立审计准则;二是注册会计师职业道德规范;三是注册会计师审计质量控制准则;四是注册会计师后续教育准则。

(3)独立审计准则的框架与结构。独立审计准则由以下三个层次组成:

第一层次:独立审计准则。独立审计基本准则是独立审计准则的总纲。是对注册会计师的任职条件、执业行为的基本规范,是制定独立审计具体准则、实务公告和执业规范指南的基本依据。

第二层次:独立审计具体准则与独立审计实务公告。独立审计具体准则是依据独立审计基本准则制定的,是对注册会计师执行各项独立审计业务、出具审计报告的具体规范。独立审计实务公告也是依据独立审计基本准则制定的,是对注册会计师执行各项特殊行业、特殊目的、特殊性质的审计业务的具体规范。

第三层次:执行规范指南。执业规范指南是依据第一、二层次准则制定的,是对独立审计基本准则、具体准则和实务公告的解释和补充说明,为注册会计师执行各项审计业务提供可操作

的指导性意见。

第一、二层次的准则属于法定要求,只要注册会计师执行审计业务,对外出具审计报告,就要遵照执行。第三层次则不具有强制性。

(4)《独立审计准则》的框架与内容。1996年1月1日开始实施的《独立审计基本准则》共5章25条。第一章“总则”有3条,第五章“附则”有2条。第二、三、四章分别为“一般准则”、“外勤准则”和“报告准则”,共20条,属《独立审计基本准则》的核心内容。

(四)审计质量控制

1. 审计质量控制准则的涵义

审计准则规定了审计工作应达到的质量水平,要想审计工作真正达到规定的质量水平,就必须实行质量控制。所谓“审计质量控制”是指会计师事务所为了合理确保审计质量符合独立审计准则的要求而制定和运用的控制政策与程序。

2. 审计准则和审计质量控制准则的关系

独立审计准则和审计质量控制准则,都是控制审计工作质量的规范和指导原则,因此两者的目标基本一致;但两者也有区别。独立审计准则着眼于控制具体的审计业务操作质量,而质量控制准则着眼于控制会计师事务所的整体审计工作质量,通过对会计师事务所的控制,从而达到控制注册会计师审计工作质量的目的。

3. 中国注册会计师质量控制基本准则

审计质量控制准则包括单项审计的质量准则和针对会计师事务所的全面质量控制准则两部分。

(1)会计师事务所的全面质量控制。全面质量控制主要包括:职业道德原则、专业胜任能力、工作委派、指导和监督、业务承接、监控。

(2)单个审计项目的质量控制。在执行各委托项目的审计时,事务所应注意:委派工作、指导、监督、检查、复核。

第二章 注册会计师管理

一、考试大纲

(一)注册会计师业务范围

(二)注册会计师考试与注册登记

(三)会计师事务所

(四)注册会计师协会

二、内容概要

(一)注册会计师业务范围

1. 审计业务

审计业务是指注册会计师接受委托,对企业、其他经济组织或个人的会计报表或其他特定事项所进行的审计,并以出具审计报告为目的。其内容包括:

(1)审查企业会计报表,出具审计报告。审计报告主要表述注册会计师的审计意见,具有法定证明效力,无需经任何部门的审定。注册会计师及所在会计师事务所对其出具的审计报告要承担相应的法律责任。

(2)验证企业资本,出具验资报告。同审计报告一样,验资报告也具有法律证明效力,注册会计师及所在会计师事务所也要对其出具的验资报告承担法律责任。

(3)办理企业合并、分立、清算事宜中的审计业务,出具有关的报告。

(4)办理法律、行政法规的其他审计业务,出具相应的审计报告。

2. 会计咨询、会计服务业务

3. 中国注册会计师的法定审计业务

根据我国有关法律、法规规定,企业对外报送会计报表必须经中国注册会计师进行审计,这些审计业务,属于中国注册会计师的法定审计业务,会计师事务所、注册会计师以外的其他机构和人员不得承办这些业务。其业务内容包括:

(1)“三资”企业的审计业务;

(2)股份制企业的审计业务;

(3)其他企业的审计业务。

(二)注册会计师考试与注册登记

1. 报考条件

有大专或大专以上学历,或者具有会计、统计、审计、经济中级或中级以上技术职称的中国公民,可以申请参加全国注册会计师统一考试。

2. 考试组织

财政部成立注册会计师全国考试委员会,负责组织领导全国统一考试工作。

3. 考试范围

会计、审计、财务成本管理、经济法、税法。

4. 注册登记

在我国,注册会计师考试合格者并不等于就已经成为注册会计师,根据《注册会计师法》的规定,通过注册会计师考试全科成绩合格的,均可取得注册会计师资格,但不能执业。要执业还必须按规定加入一家会计师事务所,具有两年工作经验,并符合其他条件,即可批准注册,发给财政部统一印制的注册会计师证书,执行注册会计师业务。

申请注册者,如果出现下列情形之一者,不予注册:(1)不具有完全民事行为能力的;(2)因受刑事处罚,自刑罚执行完毕之日起至申请之日止不满五年的;(3)因在财务、会计、审计、企业管理或者其他经济管理工作中犯有严重错误受行政处罚、自处罚决定之日起至申请注册之日止不满五年的;(4)国务院财政部门规定的其他不予注册的情形。

已取得注册会计师证书的人员,如果注册后出现以下情形之一的,准予注册的注册会计师协会将撤销注册,收回注册会计师证书:(1)完全丧失民事行为能力的;(2)受刑事处罚的;(3)因在财务、会计、审计、企业管理工作中犯有严重错误受行政处罚、撤职以上处分的;(4)自行停止执业满一年的。

(三)会计师事务所

1. 会计师事务所的设立与审批

(1)目前我国会计师事务所的概况。会计师事务所是国家批准成立的依法独立承办注册会计师业务的单位,实行自收自支、独立核算、依法纳税。

(2)会计师事务所的设立与审批。我国只准设立有限责任会计师事务所和合伙会计师事务所,不准个人独资设立会计师事务所和创立股份公司形式的会计师事务所。

①有限责任会计师事务所的设立及审批。

②合伙会计师事务所的设立与审批。由于合伙会计师事务所是负无限责任,因此根据规定应建立风险基金或向保险机构购买职业保险。建立风险基金的,每年提取基金数不少于业务收入的10%。合伙会计师事务所的收入,扣除各项费用,按合伙人应分配额缴纳所得税后,提取不低于30%作为共同基金,其余部分由合伙人按照协议进行分配。共同基金属合伙人的权益。

2. 会计师事务所的业务承接

在我国,注册会计师不能以个人名义承接业务,而必须由会计师事务所统一接受委托。

3. 对从事证券业务的会计师事务所的特殊要求

(1)对会计师事务所要求:①依法成立已达三年,内部机构及管理制度比较健全;②专业人员不少于60人,至少有8名经考试取得证券相

关业务资格成绩合格证书的注册会计师;③具有良好的职业道德记录和声誉;④注册资本不少于200万元,风险基金不少于100万元。

(2)对注册会计师的要求:①取得执业注册会计师资格并执业三年;②年龄不超过60岁;③具有良好的职业道德记录;④取得证券相关业务资格考试成绩合格证书。

(四)注册会计师协会

1. 注册会计师协会的性质和作用

注册会计师协会是经政府批准成立的注册会计师的组织,中国注册会计师协会是财政部领导下的全国性协会。

2. 中国注册会计师协会的宗旨与职责

中国注册会计师协会的职责是服务、监督、管理和协调。

3. 会员

包括个人会员和团体会员,个人会员又包括执业会员、非执业会员和名誉会员三种。

4. 协会的权力和常设机构

协会最高权力机构是全国会员代表大会,大会每三年举行一次。协会的常设办事机构由秘书长、副秘书长及其他专职人员组成。

5. 地区注册会计师协会

各省、自治区、直辖市注册会计师协会是注册会计师的地方组织。

第三章 职业道德与法律责任

一、考试大纲

(一)职业道德的定义

(二)职业道德的内容

(三)法律责任的定义

(四)有关法律对注册会计师法律责任的规

定

(五)注册会计师如何避免法律诉讼

二、内容概要

(一)职业道德定义

注册会计师的职业道德,是指注册会计师在执业时所应遵循的行为规范,包括在职业品德、业务能力、技术、对委托人的责任、对同业的责任等方面所应达到的行为标准。

(二)职业道德的内容

1. 独立、客观、公正

(1)独立原则

①独立原则的内涵。

所谓独立原则,是指注册会计师在执行审计

业务时,应当在实质上和形式上独立于委托单位和其他机构。

②独立原则的重要性。

独立性是注册会计师的灵魂,注册会计师只有具有独立性,才可能做到客观、公正。独立原则是客观、公正原则的基础。

③为保持独立性而应回避的事项。

(2)客观原则

(3)公正原则。

2. 专业胜任能力要求

(1)不得从事不能胜任的业务。

(2)注册会计师对助理人员和其他专业人员的责任。

(3)接受后续教育。

3. 技术规范

(1)不得对未来事项的可实现程度做出保证。注册会计师可以接受委托审核前景财务资料并出具审核报告,也可以发挥专业优势,作为一种咨询业务,参与或代理企业管理当局编制前景财务资料。但是,企业管理当局应当对前景财务资料负责任,注册会计师的审核工作有其特定的内涵。注册会计师对前景财务资料的审核并不是对前景财务资料的准确性及结果能否实现或在多大程度上实现表示确认、提供担保或承担责任。

(2)不得代行委托单位管理决策职能。

4. 对客户的责任

5. 对同业的责任

6. 业务承接中的职业道德

(三)法律责任的定义

1. 法律责任的概述

(1)导致注册会计师法律责任的可能原因。

①被审计单位方面的责任。

第一,错误、舞弊和违约行为。

第二,经营失败。

②审计人员方面的责任。

第一,违约。

第二,过失。

第三,欺诈。

(2)注册会计师法律责任的种类。注册会计

师因违约、过失或欺诈给被审计单位或其他利害关系人造成损失的,按照有关法律和规定,可能被判负行政责任、民事责任或刑事责任。这三种责任可单处,也可并处。

2.《注册会计师法》的具体规定

《注册会计师法》第21条明确规定:

“注册会计师执行审计业务、出具审计报告时,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、规则应知道的,适用前款规定。

(四)有关法律对注册会计师法律责任的规定

1. 美国等国家和地区注册会计师的法律责任。

2. 我国有关法律、法规的注册会计师法律责任的规定

(1)《注册会计师法》的规定。

(2)《公司法》第二百一十九条的规定。

(3)《关于惩治违反公司法的犯罪的规定》的规定。

(4)《股票发行与交易管理暂行条例》的规定。

(五)注册会计师如何避免法律诉讼

1. 严格遵循职业道德和专业标准的要求。

2. 建立健全会计师事务所质量控制制度。

3. 与委托人签订业务约定书。

4. 审慎选择被审计单位。

5. 深入了解被审计单位的业务。

6. 提取风险基金或购买责任保险。

7. 聘请熟悉注册会计师法律责任的律师。

第四章 审计目标与审计范围

一、考试大纲

(一) 审计总目标

(二) 审计具体目标及其确定

(三) 审计过程与审计目标的实现

(四) 审计业务约定书与审计范围

二、内容概要

(一) 审计总目标

1. 审计总目标的演变

从内容发展来说,注册会计师审计主要经历了详细审计、资产负债表审计和会计报表审计三个阶段,审计总目标也随之有所变化。

在详细审计阶段:审计的目标是查错防弊。

在资产负债表审计阶段:审计总目标是通过对被审计单位一定时期内资产负债表所有项目余额的可靠性、真实性审查,判断其财务状况和偿债能力。

在会计报表审计阶段:审计总目标是判定被审计单位一定时期内会计报表是否公允地反映其财务状况和经营业绩,以及所采用的会计政策和会计处理方法是否符合本国的会计准则,并在出具报告的同时,提出改进经营管理的意见。

2. 我国独立审计的总目标

根据我国独立审计准则,独立审计的总目标是对被审计单位会计报表的合法性、公允性及会计处理方法的一贯性表示意见。

(二) 审计具体目标及确定

审计具体目标是审计总目标的进一步具体化,它包括一般审计目标和项目审计目标。

一般地说,审计具体目标必须根据被审计单位管理当局的认定和审计总目标来确定。

被审计单位管理当局对会计报表的认定一般包括:

1. 关于存在和发生的认定,主要与财务报表组成要素的高估有关;

2. 关于完整性的认定,主要与财务报表组

成要素的低估有关;

3. 关于权利和义务的认定,只与资产负债表的组成要素有关;

4. 关于估价或分摊的认定;

5. 关于表达与披露的认定。

一般审计目标适用于所有项目的审计,项目审计目标只适用于某一特定项目的审计。在审计实务中一般审计目标包括以下几方面:

1. 总体合理性,具体审计目标可分为两类:一是总体合理性目标,二是其他具体目标。

2. 真实性——所列余额真实。

3. 完整性——发生的金额均已包括。

4. 所有权——所列金额确属公司所有。

5. 估价——所列金额均经正确估价和计算。

6. 截止——接近资产负债表日的交易已记入适当的期间。

7. 机械准确性。

8. 披露——财务报表中适当地反映了帐户余额和相应的披露要求。

9. 分类——所列金额的分类恰当。

(三) 审计过程与审计目标的实现

确定审计目标后,注册会计师就可以开始收集审计证据,以实现审计总目标和各项具体审计目标。而审计证据的收集是在审计过程中实现的。所谓审计过程是指审计工作从开始到结束的整个过程,一般包括三个主要阶段,即计划阶段、实施审计阶段和审计完成阶段。

(四) 审计业务约定书与审计范围

1. 审计业务约定书

审计业务约定书是指会计师事务所与被审计单位共同签署的,以此确认审计业务的委托与受委托关系,明确委托目的、审计范围及双方应负的责任等事项的书面文件。

审计业务约定书具有经济合同的性质,一经

约定双方签字认可,即成为会计师事务所与委托人之间在法律上生效的契约。

签署审计业务约定书之前应做的工作:

(1)明确审计业务的性质和范围。

(2)了解被审计单位基本情况。

(3)评价会计师事务所的胜任能力。

(4)商定审计收费,可采用计件取费和计时收费两种方法。

(5)明确被审计单位应协助的工作。

审计业务约定书应包括以下基本内容:

(1)签约双方的名称。

(2)委托目的。

(3)审计范围。

(4)会计责任与审计责任。

(5)签约双方的义务。

(6)出具审计报告的时间要求。

(7)审计报告的使用责任。

(8)审计收费。

(9)审计业务约定书的有效期间。

(10)违约责任。

(11)签约时间。

(12)其他有关事项。

2. 审计范围

审计范围是指审计对象涉及的领域及内容。由于审计对象是被审计单位全部或部分的经济活动,而经济活动的载体主要是会计资料,因此反映经济活动的会计资料应是审计的大致范围。

就会计报表审计而言,凡与被审计单位会计报表有关、与注册会计师审计意见有关的资料,均属于会计报表的审计范围。具体包括以下几个方面的内容:

(1)确定基础性会计记录和其他资料中所包含的信息是否可靠,是否能够成为编制会计报表的基础。

(2)确定有关信息、资料是否在会计报表中得到恰当的反映。

(3)考虑影响会计师做出评语的因素。

第五章 审计证据与审计工作底稿

一、考试大纲

(一)审计证据的种类及其特性

(二)审计证据的获取

(三)审计证据与审计结论

(四)审计工作底稿的定义与分类

(五)审计工作底稿的编制与复核

(六)审计档案的管理

二、内容概要

(一)审计证据的种类及其特性

1. 审计证据的种类

审计证据是注册会计师在执行审计业务过程中,为形成审计意见而获取的证据。

在审计实务中,不同的审计程序可以获取不同的审计证据,而不同的证据可以证实不同的报表认定。

审计证据按其外形特征可分为实物证据、书

面证据、口头证据和环境证据四大类。

(1)实物证据

实物证据是指通过实际观察或清点可以确定其是否存在的某些实物资产。

实物证据在证明实物资产的存在性方面是强有力的,但它不能完全证实被审计单位对实物资产拥有所有权,也不能完全证实被审计单位对实物资产计价的准确性。因此,对于取得实物证据的帐面资产,注册会计师还应就其所有权的归属及其价值情况另行审计。

(2)书面证据

书面证据是注册会计师所获取的各种以书面文件为形式的证据。注册会计师在审计过程中常常需要大量地获取和利用这类证据,因此也称为基本证据。

书面证据通常表现为与审计有关的各种原

始凭证、会计记录、各种会议记录和文件,各种合同、通知书、报告书及函件等。

书面证据按其来源可分为外部证据和内部证据。来源是直接影响其证明力的主要因素。

①外部证据是由被审计单位以外的组织机构或人士编制的书面证据。它主要包括三类:被审计单位以外的组织机构或人士直接递交给注册会计师的外部证据;由被审计单位持有并提交给注册会计师的外部证据;注册会计师自行编制的各种计算表、分析表等。

在上述三类外部证据中,第二类证据的证明力不及第一类,第三类证据的证明力最强。

②内部证据是由被审计单位内部机构或职员编制和提供的书面证据。它主要包括:a. 会计记录。其可靠性取决于填制时被审计单位内部控制的健全性和有效性。

b. 被审计单位的声明书。它是可靠性较低的内部证据。

c. 其他书面文件。

一般而言,内部证据不如外部证据可靠。但就内部证据自身而言,当内部证据在外部流转并得到印证时具有较强的可靠性;当被审计单位的内部控制较为健全和有效时,内部证据的可靠程度也是较高的。

(3)口头证据

一般而言,口头证据本身并不足以证明事实真相,往往需要得到其他证据的支持。口头证据的证明力不如实物证据和书面证据证明力强。

(4)环境证据

环境证据也称为状况证据,是指对被审计单位产生影响的各种环境的各种环境事实。它包括三类:有关内部控制情况;被审计单位管理人员的素质;各种管理条件和管理水平。

健全而有效的内部控制有助于提高会计资料的可靠程度,但不能替代注册会计师对被审计单位会计报表实施真实性审计的程序。内部控制制度的健全性及有效性还影响到注册会计师从其他各种渠道收集所需证据的数量。

2. 审计证据的特性

审计证据的特性包括充分性、适当性和经济

性等,其中充分性和适当性是审计证据的两大特性。

(1)充分性

审计证据的充分性是指审计证据的数量足以证明注册会计师的审计意见。

充分性一方面是注册会计师形成审计意见时所需审计证据的最低数量要求。另一方面,客观、公正的审计意见又必须建立在足够数量的审计证据基础上。因此,审计证据的充分性应被理解为某种“足够数量”的“最低要求”或“最低的足够多”。

注册会计师判断证据数量是否充分时,应考虑以下五种主要因素:

①审计风险。审计风险是由固有风险、控制风险和检查风险组成的。

估计的固有风险、控制风险和控制风险水平的高低与所需证据的数量成正向关系,即估计的固有风险和控制风险的水平越高,所需审计证据的数量就越多。

②具体审计项目的重要程度。所需审计证据的数量与具体审计项目的重要程度成正向关系。越是重要的审计项目,注册会计师就越需获取充分的审计证据以支持其发表审计意见。

③注册会计师及其助理人员的审计经验。对于同一个审计项目而言,缺乏审计经验的审计人员比审计经验丰富的审计人员所需审计证据的数量要多。

④审计过程中是否发现错误或舞弊。一旦审计过程发现了错误或舞弊行为,注册会计师就需增加审计证据的数量,以确保形成恰当的审计意见。

⑤审计证据的类型与获取途径。不同类型以及从不同途径获取的审计证据直接影响着所需审计证据的数量。在通常情况下,实物证据和书面证据比口头证据和环境证据更为充分;外部证据比内部证据更为充分;内部控制较差时所需的审计证据比内部控制较好时所需的审计证据要多。

(2)适当性

审计的适当性和充分性密切相关。审计证

据的适当性会影响其充分性。具体来说,审计证据的适当性是指审计证据的相关性及其可靠性。审计证据的相关性与可靠性越强,所需审计证据的数量就越少。

①相关性。它是指审计证据应与审计目标相关联。注册会计师只能利用与审计项目相关联的审计证据来证明或否定被审计单位所报道的事项。

②可靠性。它是指审计证据应能如实反映客观事实。审计证据的可靠性受其来源、及时性和客观性的影响。用来判断审计证据可靠性的标准至少包括下列五个方面:

书面证据比口头证据可靠;

外部证据比内部证据可靠;已获独立第三者确认的内部证据比未获独立第三者确认的内部证据可靠;

注册会计师自行获得的证据比由被审计单位提供的证据可靠;

内部控制较好时提供的内部证据比内部控制较差时所提供的内部证据可靠;

不同来源或不同性质的审计证据相互印证时审计证据的可靠性更高;越及时的证据越可靠;越客观的证据越可靠。

注册会计师若无法取得充分且适当的审计证据,则可视情况发表保留意见或拒绝表示意见的审计报告。

(3)经济性

审计证据的经济性是指注册会计师在获取证据时,可以考虑成本效益原则。但注册会计师不应将审计成本的高低作为减少必要审计程序的理由。

(二)审计证据的获取

1. 获取审计证据的审计程序

所有审计证据都是通过执行审计程序获得的。注册会计师在审计过程中可以采用检查、监督、观察、查询及函证、计算、分析性复核等审计程序获取审计证据。

2. 审计程序与审计证据及认定的关系

通常情况下,一种审计程序可以获取多种审计证据。而要获取某类证据,可以或可能使用多

种审计程序。也就是说,审计程序与审计证据并不是一对一的。

(三)审计证据与审计结论

1. 审计结论的形成

首先,通过检查、观察、监盘、查询与函证、计算等方法所获取的大部分审计证据,在注册会计师对其进行分析评价之前,都还是一种原始状态的证据。

注册会计师按照一定的程序、目的和方法进行科学的加工整理,使其变成有序的、系统化的、彼此联系的审计证据。

其次,初始状态的审计证据必须与审计目的相联系,并就其性质和重要程度以及同其他证据之间的关系进行分析、计算和比较,以对被审计单位的各个方面做出评价,并形成比较完整的认识,否则,就难以正确的评价和运用审计证据并形成正确的审计结论和意见。

最后,在审计过程中,通过注册会计师的分析、研究,还可能产生一些有价值的新的证据,从而对被审计单位做出较为恰当的结论。

2. 审计证据整理与分析的方法

一般而言,审计证据整理、分析的方法有:

(1)分类。所谓分类是指将各种审计证据按其证明力的强弱,或按与审计目标的关系是否直接等分门别类排列成序。

(2)计算。所谓计算是指按照一定的方法对数据方面的审计证据进行计算,并从计算中得出所需的新的证据。

(3)比较。所谓比较包括两方面的内容:一方面,要将各种审计证据进行反复比较,从中分析出被审计单位经济业务的变动趋势及其特征;另一方面还要与审计目标进行比较,判断其是否符合要求。

(4)小结。所谓小结是指对审计证据在上述分类、计算和比较的基础上,注册会计师对审计证据进行归纳、总结,得出具有说服力的局部的审计结论。

(5)综合。所谓综合是指注册会计师对各类审计证据及其所形成的局部的审计结论进行综合分析,最终形成整体的审计意见。

3. 审计证据整理与分析应注意的几个问题

(1) 审计证据的取舍

注册会计师在编写审计报告之前,必须对反映不同内容的审计证据做适当的取舍,只选择那些具有代表性的、典型的审计证据在审计报告中加以反映。审计证据取舍的标准大体有:

①金额大小

②问题性质的严重程度

(2) 分清事实的现象与本质

(3) 排除伪证

(四) 审计工作底稿的定义与分类

1. 审计工作底稿是审计证据的载体,是指注册会计师在执行审计业务的过程中形成的全部审计工作记录和获取的资料。

2. 根据审计工作底稿的性质和作用,可将其分为综合类、业务类和备查类三类。

(五) 审计工作底稿的编制与复核

1. 审计工作底稿的编制

(1) 审计工作底稿的基本要素

形成审计工作底稿有两种方式:直接编制和取得。但无论采用何种方式,审计工作底稿均应包括下列十项基本要素:

①被审计单位名称。

②审计项目的名称。

③审计时间或期间。

④审计过程的记录。

⑤审计标识及其说明。

⑥审计结论。

⑦索引号及页次。

⑧编制者姓名及编制日期。

⑨复核者姓名及复核日期。

⑩其他应予说明的事项。

(2) 审计工作底稿的基本结构

①被审计单位的未审情况。

②审计过程的记录。

③注册会计师的审计结论。

(3) 形成审计工作底稿的基本要求

①编制审计工作底稿时应作到内容完整、格式规范、标识一致、记录清晰、结论明确。

②获取审计工作底稿时要做到注明资料的

来源、实施必要的程序、形成相应的记录。

2. 审计工作底稿的复核

审计工作底稿的复核制度,是指会计师事务所对有关复核人级别、复核程序与要点、复核人职责等所作出的明文规定。

(1) 复核要点

①所引用的资料是否翔实可靠;

②所获取的审计证据是否充分适当;

③审计判断是否有理有据;

④审计结论是否恰当。

(2) 三级复核制度

审计工作底稿的三级复核制度,是指会计师事务所制定的以主任会计师、部门经理和项目经理为复核人,对审计工作底稿进行逐级复核的一种制度。

①项目经理复核又称详细复核,它要求项目经理对审计工作稿逐张复核。

②部门经理复核称为一般复核,它是对工作底稿中重要帐项的审计、重要程序的执行以及审计调整事项进行复核,亦称重点把关。

③主任会计师复核亦称重点复核,它是对审计过程中的重大会计审计问题,重大审计调整事项及重要的审计工作底稿进行的复核。这是对前两级复核的再监督,也是对整个审计计划、进度和质量的重点把握。

(六) 审计档案的管理

1. 审计档案的分类

2. 审计档案的所有权

审计工作底稿是注册会计师对其所作的审计工作的完整记录。审计档案的所有权属于承接该项业务的会计师事务所。

3. 审计档案的保管

审计档案的保管期限随类别的不同而不同。永久性审计档案应长期保存;当期审计档案应自审计报告签发之日起,至少保存10年。

4. 审计档案的保密

会计师事务所应建立严格的保密制度。这是因为,档案中不仅记录了被审计单位的商业秘密,而且记录了事务所的审计技术和方法。因此除下列情况之外,事务所不得对外泄露。

(1)法院、检察院及其他部门在办理了有关手续后,可依法查阅;

(2)注册会计师协会对执业情况进行检查时可查阅审计档案;

(3)不同会计师事务所的注册会计师,经委托人同意并办理手续后,可要求查阅。

5. 审计档案的调阅。

拥有审计工作底稿的会计师事务所应对要求调阅者提供适当的协助。审计工作底稿中的内容被调阅者引用后,因调阅者的误用造成的损失,拥有工作底稿的事务所不承担责任。

第六章 审计计划

一、考试大纲

(一)审计计划的定义与作用

(二)总体审计计划的编制

(三)审计程序计划的编制

(四)审计计划的变更与复核

(五)审计风险

(六)审计重要性及其运用

二、内容概要

(一)审计计划的定义与作用

1. 审计计划是指注册会计师为了完成各项审计业务,达到预期审计目标,在具体执行审计程序之前编制的工作计划。

2. 作用:通过制定和实施审计计划,可使注册会计师能根据具体情况收集充分、适当的证据;保持合理的审计成本,提高审计工作的效率和质量;避免与被审计单位之间发生误解等。

3. 审计计划工作包括以下八个步骤:

(1)了解被审计单位经营及所属行业的基本情况;

(2)执行分析程序;

(3)初步评价重要性水平;

(4)考虑审计风险;

(5)对重要认定制定初步审计策略;

(6)了解被审计单位内部控制制度;

(7)符合性测试及评价控制风险;

(8)确定检查风险及实质性测试。

(二)总体审计计划的编制

1. 了解被审计单位经营及所属行业的基本情况。常用方法有:

(1)查阅去年的审计工作底稿;

(2)查阅行业业务经营资料;

(3)参观被审计单位工场;

(4)询问内部审计人员;

(5)询问管理当局;

(6)决定关联者及其交易的存在;

(7)考虑有关会计和审计报告的影响。

2. 执行分析程序

(1)在会计报表审计中,分析程序在审计计划阶段、审计测试阶段、审计报告阶段都有应用。分析程序在所有会计报表审计的计划和报告阶段都要求必须使用。

(2)在计划阶段执行分析程序,必须系统地执行以下步骤:①确定将要执行的计算/比较;②估计期望值(估计可能的结果);③执行分析、比较;④分析数据及确认重大差异;⑤调查重大的非预期差异;⑥确定对审计计划的影响。

3. 总体审计计划的基本内容包括:

(1)被审计单位的审计策略。

(2)审计目的、审计范围及审计策略。

(3)重要会计问题及重点审计领域。

(4)审计工作进度及时间、费用预算。

(5)审计小组组成及人员分工。

(6)审计重要性的确定及审计风险的评估。

(7)对专家、内审人员及其他注册会计师工作的利用。

(8)其他有关内容。

4. 总体审计计划的审核

(1)审计目的、审计范围及重点审计领域的