

上海三联教学参考系列

注册会计师资格考试辅导 (2002年版)

审 计

ZHUCE KUAIJISHI ZIGE

KAOSHI FUDAO

2002NIANBAN

SHENJI

SHANGHAI SANLIAN SHUDIAN

北京福来得实用管理培训学校 编著



上海三联书店

上海三联教学参考系列

注册会计师资格考试辅导

(2002 年版)

审 计

ZHUCE KUAIJISHI ZIGE

KAOSHI FUDAO

2002NIANBAN

SHENJI

SHANGHAI SANLIAN SHUDIAN

北京福来得实用管理培训学校 编著

丛书编委

中央财经大学 / 高玉明 温静 王豆豆 许美蓉

北京工商大学 / 何敏



上海三联书店

图书在版编目 (CIP) 数据

注册会计师资格考试辅导: 审计/北京福来得实用管理培训学校 编著

—上海: 上海三联书店, 2002. 5

ISBN 7-5426-1667-6

I. 注… II. 北… III. 企业管理: 成本管理—会计师—资格考核—自学参考资料 IV. F23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2002) 第 021671 号

审计 注册会计师资格考试辅导

编 著/ 北京福来得实用管理培训学校

责任编辑/ 朱慧君

特约编辑/ 徐 英 范坚刚

装帧设计/ 范峤青

责任制作/ 林信忠

责任校对/ 张大伟

出版发行/ 上海三联书店

(200235) 中国上海市钦州南路 81 号

<http://www.sanlianc.com>

E-mail: sanlianc@online.sh.cn

印 刷/ 上海市印刷七厂一分厂

版 次/ 2002 年 5 月第 1 版

印 次/ 2002 年 5 月第 1 次印刷

开 本/ 787×1092 1/16

字 数/ 679 千字

印 张/ 17.75

印 数/ 1—3100

ISBN7-5426-1667-6

F·349 定价: 32.00 元

北京福来得实用管理培训学校简介

北京福来得实用管理培训学校是全国著名的职业培训机构。由福来得学校主办的前沿培训网([www. front-training. com](http://www.fronttraining.com))是全国最大的职业技能培训网站。前沿培训网是国内最早开展注册会计师、注册评估师、注册税务师、会计职称、司法、职称英语等职业资格考试辅导和管理、电子商务、人力资源开发等课程的远程教学基地。福来得学校充分利用北京优秀的教育资源,整合推广名校名师,丰富教学手段,注重教学质量,已形成了自己独特的辅导培训模式。前沿培训网自开办注册会计师考试远程辅导培训以来,累计培训注册会计师考生已有数十万人次,现有培训规模每年达3万多人次。学员通过参加前沿培训网的学习均取得了令人满意的成绩。

福来得学校还是北京著名的实用外语口语和商务英语培训学校,是最早获得国家外国专家局授予的聘用外国专家资格的学校之一。福来得学校开发设计的“全外教口语特训班”、“中外教口语提高班”等精品英语口语课程多次被新浪网、精品学习网、启迪网等知名网站评为“最佳课程”、“常青树奖”等奖项,福来得学校则被网友评为“最受欢迎的培训机构”。福来得学校依托自身强大的中外教师资源优势,积极探索外语培训领域最新发展趋势,运用“全位模拟英语特训法”等先进的教学手段,为学员提供最优质的服务。至今已经有数万学员参加了福来得学校的外语学习。

同时,福来得学校还为企业量身定做了企业英语委培服务,为企业提供上门的英语培训服务,至今已经有100多家企业接受了福来得学校的英语培训,其中不乏像联想、华为、中国电信、北大方正这样的知名企业。

“我们是创造者”,福来得学校立志于中国人的终身教育事业,置身现代职业教育前沿,高瞻远瞩,为学员设计良好的职业生涯规划,创造学员完美的人生。“只要我们努力,明天会更美好!”

面授咨询电话: 010-62550170、62550171

远程咨询电话: 010-62652013、62650987

前沿培训网址: [www. fronttraining. com](http://www.fronttraining.com)

电 子 邮 件: [front @ fronttraining. com](mailto:front@fronttraining.com)

目 录

第1讲	注册会计师审计概念(上)	1
第2讲	注册会计师审计概念(下)	6
第3讲	注册会计师管理(上)	12
第4讲	注册会计师管理(下)	18
第5讲	注册会计师执业规范体系(上)	25
第6讲	注册会计师执业规范体系(中)	31
第7讲	注册会计师执业规范体系(下)	38
第8讲	注册会计师的法律责任	44
第9讲	审计目标与审计范围(上)	50
第10讲	审计目标与审计范围(下)	57
第11讲	审计证据与审计工作底稿(上)	62
第12讲	审计证据与审计工作底稿(下)	70
第13讲	审计计划、重要性及审计风险(上)	76
第14讲	审计计划、重要性及审计风险(下)	84
第15讲	内部控制及其测试与评价(上)	91
第16讲	内部控制及其测试与评价(下)	99
第17讲	审计测试中的抽样技术(上)	106
第18讲	审计测试中的抽样技术(下)	113
第19讲	销售与收款循环审计(上)	118
第20讲	销售与收款循环审计(中)	125
第21讲	销售与收款循环审计(下)	133
第22讲	购货与付款循环审计(上)	140
第23讲	购货与付款循环审计(中)	145
第24讲	购货与付款循环审计(下)	152
第25讲	生产循环审计(上)	159
第26讲	生产循环审计(中)	165
第27讲	生产循环审计(下)	172
第28讲	筹资与投资循环审计(上)	178
第29讲	筹资与投资循环审计(下)	185
第30讲	货币资金与特殊项目审计(上)	191
第31讲	货币资金与特殊项目审计(中)	198
第32讲	货币资金与特殊项目审计(下)	206
第33讲	终结审计与审计报告(上)	214
第34讲	终结审计与审计报告(下)	224
第35讲	与审计相关的其他鉴证业务(上)	235
第36讲	与审计相关的其他鉴证业务(下)	244
(1—10讲)	审计模拟题1	252
(11—18讲)	审计模拟题2	258
(19—27讲)	审计模拟题3	264
(28—36讲)	审计模拟题4	270

第 1 讲

注册会计师审计概论(上)

一、学习提要

本讲主要内容是:西方注册会计师审计的起源与发展;中国注册会计师审计的产生与发展。重点掌握:中国注册会计师发展过程中的几个重要历史时间。

1. 注册会计师审计的发展经历了几个比较典型的历史阶段:

- ① 1844 年至 20 世纪初的英式详细审计。
- ② 自 20 世纪初到 20 世纪 30 年代初的美式资产负债表审计。
- ③ 20 世纪 30—40 年代的会计报表审计。
- ④ 20 世纪 40 年代以后的管理审计与国际审计。

2. 注册会计师审计发展历程的启示:注册会计师审计是商品经济发展到一定阶段的产物;其产生的直接原因是财产所有权与经营权的分离;注册会计师审计随着商品经济的发展而发展;注册会计师审计具有客观、独立、公正的特征。

3. 了解中国注册会计师审计的产生与发展。

二、重点与难点

本章为非重点章节,每年一般有 1—2 个客观题,分值为 1—2 分。一般了解即可。

通过本章学习我们应了解审计的基本概念、审计的基本分类、注册会计师审计的地位及其与政府审计和内部审计的关系。重点掌握:影响审计目标的因素,审计一般目的内容、涵义及其与特殊目的的区别。

第一章《注册会计师审计概论》在 1999 年考试中无;在 2000 年考试中占 1.5 分,题型为多项选择题。

类型	单选	多选	判断	简答	综合	合计
1999 年配分	0	0	0	0	0	0
2000 年配分	0	1.5	0	0	0	1.5

三、内容讲解

(一) 注册会计师审计的起源与发展

1. 西方注册会计师审计的起源与发展

(1) 注册会计师审计的起源

注册会计师审计起源于意大利合伙企业制度。16 世纪意大利商业城市威尼斯出现了最早的合伙企业。合伙企业中,有的合伙人不参与经营管理,客观上希望能有一个独立的第三者对合伙企业的经营情况进行监督与检查,于是产生了对注册会计师审计的最初需要。1581 年,一批具有良好的会计知识、专门从事查账和公证工作的专业人员,在威尼斯创立了威尼斯会计协会,成为世界上第一个会计职业团体。

(2) 注册会计师审计的形成

① 注册会计师审计虽然起源于意大利,但它对后来注册会计师审计事业的发展影响不大。英国在创立和传播注册会计师审计职业的过程中发挥了重要作用。

② 工业革命开始后的 18 世纪下半叶,资本主义的生产力得到了迅速发展,生产的社会化程度大大提高,企

业的所有权与经营权进一步分离。企业主希望有外部独立的会计师来检查他们所雇用的管理人员是否忠诚,是否存在舞弊行为。于是,英国出现了第一批以查账为职业的独立会计师。但此时的审计尚为任意审计,他们受企业委托,对企业会计账目进行逐笔检查,检查的目的是查错防弊,检查的结果也只向企业主报告。

③ 股份公司的兴起使企业的所有权与经营权进一步分离,大多数股东已完全脱离经营管理。股东及潜在的市场投资者非常关心企业的经营成果,以便作出是否继续持有或购买公司股票的决定。了解企业经营成果等方面的情况主要是依据会计报表来进行的。因此,在客观上进一步产生了由独立会计师对公司会计报表进行审计,以保证会计报表信息真实可靠的需求。1721年英国的“南海公司事件”成了注册会计师审计产生的“催生剂”。对“南海公司”进行审计的斯耐尔先生成为世界上第一位注册会计师。斯耐尔先生以“会计师”的名义提出了“查账报告书”,从而宣告了独立会计师——注册会计师的诞生。

南海公司事件:1710年,南海公司以发展南大西洋的贸易为目的,获得了专卖非洲黑奴到西班牙美洲的30年垄断权。至1719年底没有取得成功。1720年初得到英国议会批准,以国家公债1000万英镑换作股票。有政府作后台,1720年4—7月,其股价数倍攀升,并推出一揽子虚假的计划:矿业、盐业、糖业……。但好景不长,最后突然宣告破产,使广大股东和债权人损失惨重。英国议会迫于压力,宣布对南海公司进行审计,并聘请了当时有名的伦敦会计学校的教师斯耐尔先生执行审查。

④ 1844年英国颁布《公司法》规定股份公司的账目必须经董事以外的人员审计,极大地促进了独立审计的发展。1853年,世界上第一个注册会计师的专业团体——苏格兰爱丁堡会计师协会的成立,标志着注册会计师职业的诞生。

(3) 注册会计师审计的发展

注册会计师审计的发展经历了几个比较典型的历史阶段:

① 1844年至20世纪初的英式详细审计。其主要特点是:注册会计师审计由任意审计转为法定审计;审计的目的是查错防弊,保护企业资产的安全和完整;审计的方法是对会计账目进行逐笔审计;审计报告使用人主要为企业股东等。其中详细审计的精华一直沿用至今。

② 自20世纪初到20世纪30年代初的美式资产负债表审计。这一时期的显著变化是,由于全球经济发展重心由欧洲转向美国,注册会计师审计发展的中心也由英国转向了美国。由于金融资本对产业资本的渗透,企业规模的扩大,企业对银行的依赖性越来越强,银行也越来越需要了解企业财务状况和偿债能力方面的信息。美式审计的重要特点是:审计对象由会计账目扩大到资产负债表;审计的主要目的是通过对资产负债表数据的审查判断企业信用状况;审计方法从详细审计初步转向抽样审计;审计报告使用人除企业股东外,更突出了债权人。

③ 20世纪30—40年代的会计报表审计。1929年到1933年,资本主义世界经历了历史上最严重的经济危机,从客观上促使企业利益相关者从只关心企业财务状况转变到更加关心企业盈利水平。于是审计模式从资产负债表审计转为会计报表审计。其主要特点是:审计对象转为以资产负债表和收益表为中心的全部会计报表及相关财务资料;审计的主要目的是对会计报表发表审计意见,以确定会计报表的可信性,查错防弊转为次要目的;审计的范围已扩大到测试相关的内部控制,并广泛采用抽样审计;审计报告使用人扩大到股东、债权人、证券交易机构、税务、金融机构及潜在投资者;审计准则开始拟订,审计工作向标准化、规范化过渡;注册会计师资格考试制度广泛推行,注册会计师专业素质普遍提高。

④ 20世纪40年代以后的管理审计与国际审计。其特点是审计竞争日益激烈,事务所之间的合并加剧,先后产生了“八大”国际会计师事务所,后又合并为“六大”,时至今日已合并为“五大”。它们是普华永道、安达信全球、安永、毕马威、德勤。与此同时,审计的技术也在不断地发展:抽样审计方法得到广泛采用,制度基础审计方法得到推广,计算机辅助审计技术得到广泛采用。注册会计师业务扩大到代理纳税、会计服务、管理咨询等领域。

(4) 注册会计师审计发展历程的启示

通过注册会计师审计产生与发展历史的简单回顾,可以总结出以下几点:

- ① 注册会计师审计是商品经济发展到一定阶段的产物,其产生的直接原因是财产所有权与经营权的分离。
- ② 注册会计师审计随着商品经济的发展而发展。
- ③ 注册会计师审计具有客观、独立、公正的特征。这种特征,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) 中国注册会计师审计的产生与发展

1. 中国注册会计师审计的产生

辛亥革命之后,出现了中国民族资本主义的萌芽。为了维护民族的利益和尊严,以谢霖为代表的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年初,时任中国银行总司长的谢霖向当时的北洋政府农商部、

财政部递呈了执行会计师业务的呈文和章程——《会计师暂行章程》，同年9月，北洋政府农商部核准了该章程，颁布了我国第一部注册会计师法规——《会计师暂行章程》，并批准谢霖先生为中国的第一位注册会计师。与此同时，谢霖创办了中国第一家会计师事务所——“正则会计师事务所”。此后，上海、南京、武汉等大城市相继成立了会计师事务所。至1947年底，中国已拥有注册会计师2619人。

新中国成立后，注册会计师审计在建国初期的经济恢复工作中发挥了积极作用，但后来由于推行前苏联高度集中的计划经济模式，中国的注册会计师审计便悄然退出了经济舞台。党的十一届三中全会以后，随着对外开放政策的贯彻实施，我国又恢复了注册会计师制度。1980年12月，财政部颁发了《关于成立会计顾问处的暂行规定》，1981年1月1日在上海恢复成立了恢复注册会计师制度后的第一家会计师事务所——上海会计师事务所。随后，全国各地纷纷成立会计师事务所和审计事务所，推动了我国民间审计的发展。

2. 发展过程中的几个重要历史时间

在中国注册会计师的发展过程中，有几个历史时间应值得提及：

1985年，注册会计师审计被载入《中华人民共和国会计法》；

1986年7月，国务院颁布了新中国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年底，中国注册会计师协会成立；

1991年，恢复全国注册会计师统一考试；

1993年10月，江主席签发颁布了新中国第一部注册会计师法律——《中华人民共和国注册会计师法》；

1995年12月，正式颁布第一批独立审计准则，并于1996年1月1日起开始施行。

1996年10月，中国注册会计师协会加入亚太会计师联合会。

1996年12月，发布《中国注册会计师职业道德基本准则》、《中国注册会计师质量控制基本准则》、《中国注册会计师职业后续教育基本准则》及第二批独立审计准则，并于1997年1月1日起开始施行。

1997年5月，国际会计师联合会(IFAC)接纳中国注册会计师协会为正式会员，并同时成为国际会计准则委员会的正式成员。

1999年2月，又发布了第三批独立审计准则，于1999年7月1日开始施行。

四、例题解析

(一) 单项选择题

1. 注册会计师审计起源于()。

- A. 意大利合伙企业制度
- B. 英国股份制企业制度
- C. 美国合伙企业制度
- D. 日本股份制企业制度

答案：A

2. 我国颁布的第一部注册会计师法规为()。

- A. 《会计师暂行章程》
- B. 《关于成立会计顾问处的暂行规定》
- C. 《中华人民共和国注册会计师条例》
- D. 《中华人民共和国注册会计师法》

答案：A

解析：注意区分中国第一和新中国第一，以及新中国第一部注册会计师法律和法规的区别。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》；1986年7月，国务院颁布新中国第一部注册会计师法规——《中华人民共和国注册会计师条例》；1993年10月，新中国第一部注册会计师法律——《中华人民共和国注册会计师法》；1918年，谢霖创办了中国第一家会计师事务所——正则会计师事务所；1981年，上海恢复成立了第一家会计师事务所——上海会计师事务所。

3. 中国第一家会计师事务所是()。

- A. 高威会计师事务所
- B. 立信会计师事务所
- C. 正则会计师事务所
- D. 上海会计师事务所

答案: C

(二) 多项选择题

1. 从 1844 年到 20 世纪初,是注册会计师审计的形成时期。关于这一时期英国式注册会计师审计特点的下列说法,不正确的是()。

- A. 注册会计师审计的法律地位得到了法律确认
- B. 审计的目的是对会计报表发表审计意见,以确定会计报表的可信性
- C. 审计的方法是详细审计,即对会计账目进行逐笔审计
- D. 审计报告的使用人突出了债权人

答案: B、D

解析:在英国式注册会计师审计阶段,审计的主要目的是查错防弊,保护企业资产的安全和完整;审计报告的使用人主要为企业股东。

2. 20 世纪三、四十年代注册会计师审计的主要特点是()。

- A. 审计的主要目的是查错防弊,保护企业资产的安全和完整
- B. 审计对象是以资产负债表和损益表为中心的全部会计报表及相关财务资料
- C. 审计报告使用人是股东和债权人
- D. 已广泛采用抽样审计

答案: B、D

解析:20 世纪三、四十年代注册会计师审计的主要特点是:审计对象转为以资产负债表和收益表为中心的全部会计报表及相关财务资料;审计的主要目的是对会计报表发表审计意见,以确定会计报表的可信性,查错防弊转为次要目的;审计范围已扩大到测试相关的内部控制,并广泛采用抽样审计;审计报告使用人扩大到股东、债权人、证券交易机构、税务、金融机构及潜在投资者;审计准则开始拟订,审计工作向标准化、规范化过渡;注册会计师资格考试制度广泛推行,注册会计师专业素质普遍提高。

(三) 判断题

1. 注册会计师审计起源于英国合伙企业制度,形成于意大利股份制企业制度,发展和完善于美国发达的资本市场。()

答案: ×

2. 自 20 世纪初到 20 世纪 30 年代初的美式资产负债表审计的重要特点是:审计对象由会计账目扩大到资产负债表;审计报告使用人除企业股东外,更突出了债权人。()

答案: ✓

解析:美式资产负债表审计的重要特点是:审计对象由会计账目扩大到资产负债表;审计的主要目的是通过对资产负债表数据的审查判断企业信用状况;审计方法从详细审计初步转向抽样审计;审计报告使用人除企业股东外,更突出了债权人。

五、作业

(一) 单项选择题

1. 注册会计师诞生的标志是()。

- A. 1845 英国修改《公司法》
- B. 1853 年爱丁堡会计师协会成立
- C. 1721 年英国“南海公司事件”
- D. 有关苏格兰会计师协会成立

2. 1853 年苏格兰创立了第一个注册会计师专业团体——爱丁堡会计师协会,该协会的成立标志着()。

- A. 注册会计师的诞生
- B. 注册会计师职业的诞生
- C. 注册会计师法律地位的确立
- D. 注册会计师审计的产生

3. 在()年,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》。

- A. 1910
- B. 1914

C. 1921

D. 1918

(二) 多项选择题

1. 注册会计师职业从产生至现在已经历了()阶段。

A. 英式审计

B. 资产负债表审计

C. 经济效益审计

D. 会计报表审计

2. 关于独立审计的下述提法,正确的有()。

A. 独立审计是随着商品经济的发展而发展的

B. 独立审计是由会计师事务所和注册会计师实施的审计

C. 独立审计的产生晚于政府审计

D. 独立审计独立于政府和任何企业或经济组织

(三) 判断题

1. 商品经济的发展,促使注册会计师审计由初期的详细审计发展为资产负债表审计,进而发展为会计报表审计。审计目标也由查错防弊发展到对会计报表发表审计意见。()

2. 注册会计师审计是商品经济发展到一定阶段的产物,其产生的直接原因是财产所有权与经营权的分离。()

3. 计算机辅助审计技术产生于注册会计师审计的发展阶段。()

答案

(一) 单项选择题

1. C

解析:1721年英国发生了“南海公司事件”,成为注册会计师审计产生的“催生剂”。对“南海公司”进行审计的斯耐尔先生成为世界上第一位注册会计师。斯耐尔先生以“会计师”的名义提出了“查账报告书”,从而宣告了独立会计师——注册会计师的诞生。

2. B 3. D

(二) 多项选择题

1. A、B、D

解析:注册会计师审计的发展经历了几个比较典型的历史阶段:1844年至20世纪初的英式详细审计;自20世纪初到20世纪30年代初的美式资产负债表审计;20世纪30—40年代的会计报表审计;20世纪40年代以后的管理审计与国际审计。

2. A、B、C、D

(三) 判断题

1. √ 2. √ 3. ×

解析:计算机辅助审计技术产生于注册会计师审计现阶段。

第 2 讲

注册会计师审计概论(下)

一、学习提要

通过本讲的学习同学们应当掌握的内容如下:

1. 审计的一般目的是指注册会计师对被审计单位的会计报表进行审计,并发表审计意见。审计意见通常包括三个方面:合法性、公允性、一贯性。

合法性是指被审计单位会计报表编制遵循了企业会计准则及国家其他有关财务会计法规的规定。

公允性是指被审计单位会计报表在所有重大方面公允地反映了被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。

一贯性是指被审计单位会计处理方法的运用符合一贯性原则的要求。一贯性原则包括两个方面的内容。

2. 审计的特殊目的是指注册会计师对被审计单位按照《企业会计准则》基础编制的会计报表以外的会计报表或其他会计信息进行审计,并发表审计意见。

特殊目的的审计业务通常包括:

- (1) 对按照特殊编制基础编制的会计报表进行审计;
- (2) 对会计报表的组成部分,包括对会计报表特定项目、特定账户或特定账户的特定内容进行审计;
- (3) 对法规、合同所涉及的财务会计规定的遵循情况进行审计;
- (4) 对简要会计报表进行审计。

二、重点与难点

本章学习的提纲如下,同学们在学完本章之后,可以对自己的学习进行检查。

1. 注册会计师审计的起源与发展

——典型阶段与特点

——几点结论

2. 审计目的

一般目的:公允性、合法性、一贯性

特殊目的:三性 + 合规性、效益性

3. 审计监督体系

——构成:政府、内部及社会审计

——三者之间的关系:不存在主导和从属关系

4. 注册会计师审计与其他审计的关系

——与政府审计

——与内部审计

第一章《注册会计师审计概论》在 1999 年考试中无;在 2000 年考试中占 1.5 分,题型为多项选择题。

类型	单选	多选	判断	简答	综合	合计
1999 配分	0	0	0	0	0	0
2000 配分	0	1.5	0	0	0	1.5

三、内容讲解

(一) 审计的概念

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

(二) 审计的类别

审计可以从不同角度加以考察,从而作出不同的分类。

1. 按主体的不同,审计计划分为政府审计(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. 按目的与内容的不同,审计计划分为会计报表审计、合规性审计和经营审计。
3. 按与被审计单位的关系不同,审计计划分为内部审计和外部审计。
4. 按范围的不同,审计计划分为全面审计和局部审计,综合审计和专题审计。
5. 按施行时间的不同,审计计划分为事前、事中和事后审计,定期和不定期审计,期中和期末审计。
6. 按执行地点的不同,审计计划分为就地审计和报送审计。

(三) 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(即委托人为什么要求审计,审计客观本身能做什么)。按照现代审计理论,审计的目的包括一般目的和特殊目的。

1. 审计的一般目的是指注册会计师对被审计单位的会计报表进行审计,并发表审计意见。审计意见通常包括三个方面:合法性、公允性、一贯性。

合法性是指被审计单位会计报表编制遵循了企业会计准则及国家其他有关财务会计法规的规定。

公允性是指被审计单位会计报表在所有重大方面公允地反映了被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。

一贯性是指被审计单位会计处理方法的运用符合一贯性原则的要求。一贯性原则包括两个方面的内容。

2. 审计的特殊目的是指注册会计师对被审计单位按照《企业会计准则》基础编制的会计报表以外的会计报表或其他会计信息进行审计,并发表审计意见。

特殊目的的审计业务通常包括:

- (1) 对按照特殊编制基础编制的会计报表进行审计;
- (2) 对会计报表的组成部分,包括对会计报表特定项目、特定账户或特定账户的特定内容进行审计;
- (3) 对法规、合同所涉及的财务会计规定的遵循情况进行审计;
- (4) 对简要会计报表进行审计。

(四) 审计对象

审计对象是指审计的客体,包括被审计的实体和内容。通常审计对象可概括为被审计单位的经济活动。具体地说,包括以下两个方面的内容:

1. 被审计单位的财务收支及其有关的经营管理活动;
2. 被审计单位的各种作为提供财务收支及其有关经营管理活动信息载体的会计资料和其他资料。

(五) 审计监督体系

从国内外审计的发展和现状来看,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,并相应地形成了三类审计组织机构,它们之间既相互联系,又各自独立,各司其职,无所谓主导和从属关系,共同构成审计监督体系。

1. 政府审计是由政府审计机关代表政府行使审计监督权的机构。当前,世界各国的政府审计按其组织形式和领导关系,大致可以分为下列几种类型:

(1) 由议会直接领导并对议会负责。这类审计机关是在议会的直接领导下,根据国家法律所赋予的权力,对各级政府机关的财政活动和国家企事业单位的财务活动等独立行使审计监督权,直接对议会负责。如美国的审计总局、加拿大的审计总署、法国的会计法庭、西班牙的审计法院、南斯拉夫的社会簿记局等。

(2) 在政府内建立审计机构并对政府负责。这类审计机关是在政府的直接领导下,根据国家所赋予的权限,对政府所属各部门、各单位的财政、财务活动进行审计监督,直接对政府负责。如菲律宾的审计委员会等。

(3) 由财政部门领导的审计机构。这类审计机关是在财政部直接领导下,根据国家规定的政策、法令、财政

预算和有关规章制度等,对各部门、各单位的财政、财务活动,执行审计监督。如瑞典的国家审计局,由财政部直接领导。匈牙利和波兰等国的财政监督,也由财政部负责,但不设独立的审计机构

从审计的独立性、权威性讲,审计机关由议会直接领导较好。

2. 内部审计是指由各部门、各单位内部设置的相对独立的审计机构或审计人员对本部门、本单位所进行的审计。内部审计部门的类型可以归纳为下列三种:

- (1) 属于本企业董事会或其所属审计委员会领导的内部审计部门。
- (2) 属于本企业总裁或总经理领导的内部审计部门。
- (3) 属于本企业主管财务的副总裁或总会计师领导的内部审计部门。

上述三种类型,从领导层次的权威性和独立性来看,层次越高,越能保证内部审计部门独立、有效地开展审计工作。

3. 注册会计师审计是由经政府有关部门审核批准的注册会计师组成的会计师事务所进行的审计。

会计师事务所是依法独立承办审计查证和咨询服务的社会中介机构,是实行有偿服务、自行收支、独立核算、依法纳税,具有法人资格的专门审计组织。

在我国,会计师事务所是注册会计师的工作机构,注册会计师必须加入会计师事务所才能接受委托,办理审计、会计咨询等业务。

(六) 注册会计师审计同政府审计的关系

相对于审计客体而言,政府审计和注册会计师审计均是外部审计,都具有较强的独立性。但两者在许多方面存在区别:

1. 在审计的方式上,政府审计是强制审计,注册会计师审计是受托审计。
2. 在审计对象上,政府审计的对象主要是各级政府及其部门的财政收支情况及公共资金的收支、运用情况。注册会计师的审计对象则包括一切营利及非营利单位。
3. 在审计监督的性质上,政府审计可以根据审计结果发表审计处理意见,如被审计单位拒不采纳,政府审计部门可以依法强制执行。注册会计师审计则根据其审计结论发表独立、客观、公正的审计意见,以合理保证审计报告使用人确定已审计的被审计单位会计报表的可靠程度。
4. 在审计实施的手段上,政府审计是行政监督,是政府行为,所以是无偿审计。注册会计师审计是由中介组织——会计师事务所进行的,是有偿审计。
5. 在审计的独立性上,在我国,政府审计机构隶属国务院和各级人民政府领导,因此在独立性上体现为单向独立,即仅独立于审计第二关系人(被审计单位)。而注册会计师审计表现为双向独立,既独立于第三关系人(审计委托人),又独立于第二关系人(被审计单位)。
6. 所依据的审计准则不同。注册会计师审计所依据的审计准则是中国注册会计师协会制定的独立审计准则;而政府审计是审计署制定的国家审计准则。由于存在这种差别,使得注册会计师审计和政府审计的工作成果很难相互替代。

(七) 注册会计师审计与内部审计的关系

内部审计与注册会计师审计都是现代审计体系的组成部分。

联系:主要体现在两者都是对被审计单位经济事项进行审计,在很多时候,注册会计师审计需要考虑利用内部审计工作,以提高审计效率,而内部审计部门也经常要求注册会计师审计提供管理建议。

区别:

1. 在审计的独立性上,内部审计受本部门、本单位直接领导,仅仅强调与所审的其他职能部门相对独立,与双向独立的注册会计师审计差异极大。
2. 在审计方式上,内部审计根据本部门、本单位经营管理的需要自行安排施行;而注册会计师审计则是受托进行。
3. 在审计的内容和目的上,内部审计的内容主要是审查各项内部控制的执行情况等,提出各项改进措施;而注册会计师审计依据审计准则,主要围绕会计报表进行,对会计报表发表审计意见。
4. 在审计的职责和作用上,内部审计的结果只对本部门、本单位负责,只能作为本部门、本单位改进管理的参考,对外不起鉴证作用,并向外界保密;而注册会计师审计需要对投资者、债权人及社会公众负责,对外出具的审计报告具有鉴证作用。

四、例题解析

(一) 单项选择题

1. 我国独立审计的一般目的是对()的合法性、公允性、一贯性进行审计,并发表审计意见。

- A. 会计报表特定项目
- B. 被审计单位会计报表
- C. 简要会计报表
- D. 特定账户及特定账户的内容

答案: B

2. 关于政府审计与注册会计师审计联系的下列论断中,正确的是()。

- A. 二者都是商品经济发展到一定阶段的产物
- B. 二者都是外部审计,都具有较强的独立性
- C. 二者的对象、方式和监督的性质基本一致
- D. 二者在审计时所依据的审计准则基本一致

答案: B

解析:政府审计与注册会计师审计在审计的对象、方式、监督的性质和依据上都是不同的。注册会计师审计是随着商品经济的发展而产生的;而政府审计是随着国家管理事务中经济责任关系的形成,为了促使经济责任的严格履行而诞生的。

(二) 多项选择题

1. 会计处理方法一贯性原则的真正含义是()。

- A. 会计处理方法应当前后各期保持一致
- B. 企业经营环境发生重大变化时,会计处理方法应随之进行变更
- C. 所有会计处理方法的变更应当经过批准
- D. 凡是变更了会计处理方法的,应当由注册会计师在审计报告中予以披露

答案: A、B

解析:一贯性原则的真正含义包括两个方面的内容:一是企业财务会计处理方法应当前后各期一致;二是当法律或会计准则等行政法规、规章的要求变更,或这种变更能够提供有关财务状况、经营成果和现金流量等更可靠、更相关的会计信息时,应当予以变更,但企业应当在会计报表附注中进行披露,说明变更的理由及因此而对会计报表的信息所带来的影响。如果企业没有遵循上述原则,注册会计师应根据其重要性,考虑在审计报告中予以反映。注意答案D,变更披露的责任在企业而非注册会计师。

2. 下列各项陈述中,符合一贯性原则的有()。

- A. 企业财务会计处理方法应前后各期一致,不得变更
- B. 企业财务会计处理方法应当前后各期一致,不得随意变更
- C. 财务会计处理方法如果发生变动,只要是合法、合理就应改变而无需做出其他处理
- D. 财务会计处理方法如果发生变动,只要是合法、合理就应予以变更,但同时,应在会计报表附注中进行披露

答案: B、D

3. 注册会计师进行年度会计报表审计时,应对被审计单位的内部审计进行了解,并可以利用内部审计的工作成果,这是因为()。(2000年考题)

- A. 内部审计是注册会计师审计的基础
- B. 内部审计是被审计单位内部控制的重要组成部分
- C. 内部审计和注册会计师审计在工作上具有一定程度的一致性
- D. 利用内部审计工作成果可以提高注册会计师的工作效率

答案: B、C、D

解析:注册会计师审计的基础是内部控制,而非内部审计。

(三) 判断题

1. 注册会计师审计,是指注册会计师接受委托,对被审计单位的会计报表及其相关资料进行独立审查并发表意见。()

答案: ×

解析:注册会计师接受业务必须依法进行。会计师事务所是注册会计师的工作机构,注册会计师必须加入事务所才能接受委托业务。

2. 公允性是指被审计单位会计报表在所有方面是否公允地反映了被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。()

答案: √

3. 特殊目的审计意见一般也包括合法性、公允性和一贯性几个方面。()

答案: √

解析:审计的特殊目的是指对被审计单位按照特殊编制基础编制的会计报表或其他会计信息进行审计,并发表审计意见。特殊目的审计意见一般也包括合法性、公允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。

五、作业

(一) 单项选择题

1. 对于一般目的审计和特殊目的审计的区别标准之一是()。

- A. 审计意见所表述的对象不同
- B. 审计主体不同
- C. 审计方法不同
- D. 审计目标不同

2. 审计目的的确定,主要受()的制约。

- A. 审计主体
- B. 审计范围
- C. 审计方法
- D. 审计对象

3. 审计由三方面关系人构成,他们依次是()。

- A. 委托人、受托人和被审计单位
- B. 注册会计师(受托人)、委托人和被审计单位
- C. 注册会计师(受托人)、被审计单位和委托人
- D. 被审计单位、注册会计师和委托人

(二) 多项选择题

1. 按目的、内容不同,审计划分为()。

- A. 政府审计
- B. 会计报表审计
- C. 合规性审计
- D. 经营审计

2. 特殊目的的审计业务包括()。

- A. 对按照特殊编制基础所编制的会计报表进行审计
- B. 对会计报表的组成部分进行审计
- C. 对法规、合同所涉及的财务会计规定的遵循情况进行审计
- D. 对简要会计报表进行审计

3. 我国审计监督体系是由()组成的。

- A. 政府审计
- B. 内部审计
- C. 注册会计师审计
- D. 部门审计

4. 审计目的的确定,主要受审计对象的制约,同时也与()密切相关。

- A. 审计的本质属性
- B. 委托人的具体要求

- C. 审计职能
- D. 审计报告的格式与内容
- 5. 按主体的不同,审计计划分为()。
 - A. 财务报表审计、合规性审计、经营审计
 - B. 政府审计、注册会计师审计
 - C. 法定审计、任意审计
 - D. 内部审计
- 6. 注册会计师审计与内部审计的主要区别有()。
 - A. 审计的独立性上不同
 - B. 审计方式不同
 - C. 审计内容和目的不同
 - D. 审计的职能和作用不同

(三) 判断题

1. 当法律或会计准则等行政法规、规章要求变更,或变更能够提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量等更可靠、更相关的会计信息时,应当予以变更。但企业应在会计报表附注中进行披露。企业如果没有遵循上述原则,注册会计师应根据其重要性,考虑在审计报告中予以反映。()
2. 会计资料和其他相关资料是审计对象的本质,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现象。()
3. 政府审计主要监督检查各级政府及其部门的财政收支及公共资金的收支、运用情况。()
4. 理论上,政府审计组织在审计过程中也要对内部审计的情况进行了解并考虑是否利用其工作。()

答案

(一) 单项选择题

1. A

解析:审计的一般目的是指注册会计师对被审计单位的会计报表进行审计,并发表审计意见。审计的特殊目的是指对被审计单位按照特殊编制、基础编制的会计报表或其他会计信息进行审计,并发表审计意见。二者审计意见所表述的对象有所不同。

2. D 3. C

(二) 多项选择题

1. B、C、D 2. A、B、C、D 3. A、B、C
4. A、B、C

解析:审计目的的确定,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。

5. B、D 6. A、B、C、D

(三) 判断题

1. ×
2. ×

解析:会计资料和其他相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。

3. ✓
4. ✓

解析:政府审计是外部审计,而任何一种外部审计在审计过程中都要对内部审计的情况进行了解并考虑是否利用其工作。

第3讲

注册会计师管理(上)

一、学习提要

本讲主要内容是:我国注册会计师的报考、注册登记条件和我国注册会计师管理体制。重点掌握:注册会计师的业务范围和法定业务的内容。通过本讲的学习,同学们应掌握的主要内容如下:

1. 审计业务是指以出具审计报告为目的的业务。包括:
 - (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,出具有关的报告;
 - (4) 办理法律、行政法规规定的其他审计业务,出具相应的审计报告。
2. 会计咨询、会计服务业务

注册会计师执行的会计咨询、会计服务业务,就是注册会计师凭借其专门知识和实践经验,受托或主动服务于被审计单位的经营管理者及其业务人员,在帮助企业健全内部管理制度和会计制度,进行财务诊断,建立经营、会计等电算化系统,组织财会人员培训,以及对重大经济决策和主要投资项目、生产项目等的实施进行论证等方面,为客户提供专业咨询。所有这些业务应属于服务性质,是所有具备条件的中介机构,甚至个人都能够从事的非法定业务。

二、重点与难点

重点关注注册登记、事务所设立条件、注册会计师的业务范围及行业管理。本章为非重点章节,每年一般有1—2个客观题,分值为1—2分。一般了解即可。本章提纲如下:

1. 注册登记条件
 - 准予注册情形
 - 不予注册情形
2. 注册会计师业务范围
 - 审计业务具体范围
 - 会计咨询服务业务具体范围

第二章《注册会计师管理》在1999年考试中占1.5分,题型为判断题;在2000年考试中占1.5分,题型为多项选择题。

类型	单选	多选	判断	简答	综合	合计
1999年配分	0	0	1.5	0	0	1.5
2000年配分	0	1.5	0	0	0	1.5

三、内容讲解

(一) 外国注册会计师考试与注册登记

1. 美国注册会计师考试与注册登记

美国十分重视注册会计师考试,将注册会计师考试定为全国考试。美国注册会计师考试已经有几十年历史,