

2001 年

全国注册会计师考试复习专用教材系列

CPA 快速过关

审计

总顾问: 韩国春 原财政部部长助理

总主编: 杨志清 中央财经大学教授

CPA



2001 年全国注册会计师考试复习专用教材

CPA 快速过关

审 计

总顾问: 韩国春 原财政部部长助理
总主编: 杨志清 中央财经大学教授

中 信 出 版 社

图书在版编目(CIP)数据

审计/杨志清编著. - 北京:中信出版社, 2001. 5
2001 年全国注册会计师考试复习专用教材. CPA 快速过关
ISBN 7-80073-343-2

I. 审… II. 杨… III. 审计-会计师-资格考核
- 自学参考资料 IV. F239

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2001)第 24918 号

敬告读者

本书封面粘有专用防伪标识, 凡有
防伪标识的为正版图书, 请考生注意识
别。

2001 年全国注册会计师考试复习专用教材

CPA 快速过关

审 计

SHENJI

主 编 杨志清
责任编辑 何培慧
责任监制 肖新明
出 版 者 中信出版社 (北京朝阳区新源
南路 6 号京城大厦
邮编 100004)
承 印 者 北京外国语大学印刷厂
发 行 者 中信出版社
经 销 者 新华书店北京发行所

开本 787mm×1092mm 1/16
印张 14.25
字数 350 千字
版次 2001 年 5 月第 1 版
印次 2001 年 5 月第 1 次印刷
书号 ISBN 7-80073-343-2
F·260
定价 25.00 元

版权所有·翻印必究

前 言

为了配合考生参加 2001 年全国注册会计师考试,帮助大家准确全面地理解和掌握考试内容,了解有关考试的要求和重点,我们特组织了中国人民大学、北京大学、中央财经大学的有关专家教授精心编写了《2001 年全国注册会计师考试复习专用教材》系列丛书。本丛书具有以下特点:

1. 严格依据中注协最新修订的大纲和指定教材编写,内容与大纲和指定教材保持一致。

2. 丛书注重实用,重点突出,考点明确,体例新颖。

3. 丛书不仅全面系统、有的放矢的介绍基本知识点,又附有练习及答案,并且有全真试卷供考生强化练习。

4. CPA 快速过关:分为会计、审计、财务成本管理、经济法、税法五个分册,每册均以章为单位,下分本章命题重点难点、本章题型题量、考题评析、本章同步练习及答案等部分。

CPA 考前模拟考场:分为会计、审计、财务成本管理、经济法、税法五个分册,每册均为完全仿真考试原题,每本内有十四套试题,每套试题均附有参考答案,并有答案解析。题型题量及试卷形式与考试试卷完全一致。它是考生检测复习效果的理想用书。

本套丛书集专业性、权威性于一体,具有全面覆盖考试内容、针对性强、易读易记等特点,是参加 2001 年全国注册会计师考试考生的首选,也是各地考前辅导必备用书。

由于时间所限,本套丛书疏漏不当之处在所难免,敬请广大读者批评指正。

编 者

2001 年 5 月

第一章 注册会计师审计概论

□本章考核要点速记

一、注册会计师的起源及发展

1. 西方注册会计师审计的起源与发展

(1) 注册会计师审计的形成时期。

从1844年到20世纪初,是注册会计师审计形成时期。这一时期英国注册会计师审计的主要特点是:注册会计师的法律地位得到了法律确认;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详细审计;审计报告的使用人主要为企业股东。

(2) 美式审计阶段。

20世纪初到20世纪30年代初,为美式审计阶段。在这一时期,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查;审计报告使用人除企业股东外,更突出了债权人。

(3) 全部会计报表审计阶段。

20世纪三四十年代,为全部会计报表审计阶段。在这一时期,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) 跨国界审计阶段。

二战以后,注册会计师审计跨国界发展。审计技术也在不断发展,主要表现在:抽样审计方法得到普遍运用;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。

2. 历史回顾的启示

(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的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、公正的特点。

二、注册会计师审计的基本概念

1. 独立审计的概念

独立审计是指注册会计师依法接受委托,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。

2. 审计的类别

审计可从不同的角度做出不同的分类。例如,按主体不同,审计可划分为政府审计(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);按审计的目的、内容不同又可划分为会计报表审计、合规性审计和经营审计。此外,审计还可按范围不同、施行时间不同、执行地点不同划分为不同的类别,但体现审计本质的分类是基本分类,即按主体和目的、内容的分类。

3. 审计目的

审计的目的是指审计所要达到的目标和要求,是审计工作的指南。审计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以下三方面内容:合法性、公允性和一贯性。

①合法性。合法性是指注册会计师应当判断,被审计单位会计报表的编报及其财务会计处理,是否遵循了会计准则及国家其他有关财务会计法规的规定。

②公允性。注册会计师经过审计后应当判断被审计单位的会计报表在所有重大方面是否公允地反映了被审计单位在会计核算期末的财务状况及整个会计核算期间的经营成果和资金变动情况。注册会计师的审计意见应合理保证会计报表使用者确定已审计会计报表的可靠程度,从而做出相关的决策或判断。

③一贯性。一贯性是指注册会计师应当判断,被审计单位会计处理方法是否符合一贯性原则的要求。一贯性原则应当包括两方的内容:一是企业财务会计处理方法应当前后各期一致;二是财务会计处理方法如果发生变动,企业应在会计报表附注中进行披露。

(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。

4. 审计对象

审计的对象可概括为被审计单位的经济活动。具体包括:(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。

三、注册会计师审计与其他审计类型的关系

1. 审计监督体系

从国内外审计的历史和现状来看,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,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依法进行的审计。政府审计主要监督检查各级政府及其部门的财政收支及公共资金的收支、运用情况。

(2)内部审计是由各部门、各单位内部设置的审计部门进行的审计。内部审计主要监督检查本部门、本单位的财务收支和经营管理。

(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。

2. 注册会计师与政府审计之间的关系

政府审计和注册会计师审计均是外部审计,都有较强的独立性。但两者在许多方面存在区别:

(1)审计方式不同。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)审计对象不同。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。注册会计师审计对象则包括一切营利及非营利单位。

(3)审计监督的性质不同。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)审计实施的手段不同。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)审计独立性不同。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,而政府审计所依据的准则是审计署制定的国家审计准则。

3. 注册会计师审计与内部审计的关系

(1)注册会计师审计与内部审计的联系。

注册会计师审计在工作中要利用内部审计的工作成果,原因在于:

①内部审计是单位内部控制的一个重要组成部分,外部审计人员在对被审计单位进行审计时,要对内控制度进行测评,就需了解其内部审计的设置和工作情况。

②内部审计和外部审计在工作上有一致性。这为外部审计利用内部审计工作的成果创造了条件。

③利用内部审计工作成果可以提高工作效率,节约审计费用。

(2)注册会计师审计与内部审计的区别。

注册会计师审计与内部审计都是现代审计体系的组成部分,但二者也存在很大的区别:

①审计的独立性不同。内部审计仅强调与所审的其他职能部门相对独立;而注册会计师审计则为双向独立。

②审计的方式不同。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审计内容和目的不同。内部审计的主要内容是审查各项内部控制执行情况,而注册会计师审计主要围绕会计报表进行,是对会计报表发表审计意见。

④审计的职能和作用不同。内部审计的结果只能作为本部门、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。

□历年考题题型分值分布表

题 型 分 值	1998 年	1999 年	2000 年
单项选择题		—	—
多项选择题	1.5	—	1.5

本章为全书的基础章节,着重介绍了注册会计师审计的起源与发展,注册会计师审计的基本概念及注册会计师审计与其他类型审计的关系。由于其所阐述的基本原理应用于以后的各章,所以单独作为考查的考点不多,几乎都以单项选择题、多项选择题及判断题的形式出现,不太会出现简答题等类型。考生在复习时,只需记住审计的一些基本概念,各发展阶段的特点及注册会计师审计与其他类型审计的关系即可。

□历年考题解析

一、多项选择题

1. 有关审计与企业财务会计关系的下列表述中,正确的提法有()。(1998 年)

- A. 审计与企业财务会计的目的均是提高企业的经济效益
- B. 审计与企业财务会计的工作对象均是企业的经营管理活动
- C. 审计是对企业财务会计认定的内容进行再认定
- D. 审计是对企业财务会计监督的内容进行再监督

【答案】 BCD

【解析】 审计的目的是注册会计师对被审计单位的会计报表、按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。所以 A 选项不对。

2. 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)

- 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】 BCD

【解析】 注册会计师审计在工作中要利用内部审计的工作成果,原因在于:

①内部审计是单位内部控制的一个重要组成部分,外部审计人员在对被审计单位进行审计时,要对内控制度进行测评,就需了解其内部审计的设置和工作情况。

②内部审计和外部审计在工作上有一致性。这为外部审计利用内部审计工作的成果创造了条件。

③利用内部审计工作成果可以提高工作效率,节约审计费用。

□本章预测试题及答案解析

一、单项选择题

1. 审计的对象,可以高度概括为被审计单位的()。

- A. 经济活动
- B. 财务收支及其经营管理活动
- C. 财务收支
- D. 财务收支及其经济管理活动

【答案】 B

2. ()审计的独立性表现为双向独立。

- A. 政府审计
- B. 内部审计
- C. 财经纪审计
- D. 注册会计师审计

【答案】 D

【解析】 政府审计在独立性方面上体现为单向独立,即只独立于被审计单位;内部审计仅与本部门内其他职能部门相对独立,注册会计师审计既独立于委托人,又独立于被审计单位,表现为双向独立。

3. 审计按其目的和内容的不同,可分为()。

- A. 政府审计、内部审计和注册会计师审计
- B. 会计报表审计、合规性审计和经营审计
- C. 内部审计和外部审计
- D. 综合审计和专题审计

【答案】 B

4. 注册会计师审计意见中的“合法性”,()。

- A. 仅指财务会计方面的法律法规
- B. 仅指《企业会计准则》
- C. 泛指我国各种规章管理制度
- D. 泛指除财务会计法规以外的任何法规

【答案】 A

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

【答案】 ABD

【解析】 注册会计师职业从产生至现在依次经历了详细审计阶段(英国式审计)、资产负债表审计和全部会计报表审计阶段。

2. 会计处理方法一贯性原则的真正含义实质上应当包括()。

- 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,可以变更会计处理方法
- C. 所有会计处理方法的变更均应报批
- D. 凡是变更会计处理方法,注册会计师应均以披露

【答案】 AB

3. 相对于审计客体而言,政府审计和注册会计师均是外部审计,都具有较强的独立性,但两者在()存在着区别。
- A. 审计方式上
 - B. 审计对象上
 - C. 审计监督的性质上
 - D. 审计实施的手段上
 - E. 审计的独立性上

【答案】 ABDE

三、判断题

1. 审计的一般目的和特殊目的均包括对审计对象的公允性、合法性和一贯性发表审计意见。

()

【答案】 √

【解析】 特殊审计意见一般也包括公允性、合法性及一贯性几个方面,只不过审计意见所表述的对象有所差异。

2. 注册会计师执行业务,均应遵照执行独立审计准则。

()

【答案】 ×

【解析】 只要注册会计师执行审计业务是以发表审计报告为目的,均应遵照独立审计准则执行。注册会计师执行会计咨询、会计服务业务,可以参照独立审计准则执行。

3. 审计对象可以概括为被审计单位的经济活动。

()

【答案】 √

4. 审计也能促使企业改善经营管理,提高经济效益。

()

【答案】 √

【解析】 注册会计师在会计报表审计过程中发现的内部控制重大缺陷,可向被审计单位管理当局出具管理建议书,提出相应的改进建议。因此,审计也能促使企业改善经营管理,提高经济效益。

5. 由于审计的一般目的是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。因此,注册会计师的审计意见仅应能够保证已审计会计报表的可靠程度。

()

【答案】 ×

第二章 注册会计师管理

□本章考核要点速记

一、注册会计师考试与注册登记

1. 在我国,通过注册会计师考试,全科合格的均可取得注册会计师资格,但不能执业。要执业,必需加入一家会计师事务所,具有两年审计工作经验,并符合其他条件,方可批准注册。

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、撤职以上处分,自处罚、处分决定之日起至申请注册之日止不满两年的;受吊销注册会计师证书的处罚,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。

2. 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。

二、注册会计师业务范围

我国注册会计师依法承办审计业务和会计咨询、会计服务业务。审计业务属于法定业务,非注册会计师不得承办。

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,出具有关的报告。

(4)办理法律、行政法规规定的其他审计业务,出具相关的审计报告。

2. 会计咨询、会计服务业务

三、会计师事务所

1. 会计师事务所的组织形式

2. 会计师事务所的设立与审批

根据《注册会计师法》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办股份公司形式的会计师事务所。

(1) 有限责任会计师事务所。

有限责任会计师事务所是指由单位发起设立、发起单位以其全部资产对其债务承担责任的一类会计师事务所。

设立负有限责任的会计师事务所必须符合下列条件:

- ① 不少于人民币 30 万元的注册资本;
- ② 有 10 名以上在国家规定的职龄以内的专职从业人员,其中至少有 5 名注册会计师;
- ③ 有 5 名以上符合规定条件的发起人;
- ④ 有固定的办公场所;
- ⑤ 审批机关规定的其他条件。

(2) 合伙会计师事务所。

根据《注册会计师法》的规定,注册会计师可以合伙设立会计师事务所。合伙设立的会计师事务所债务由合伙人按出资比例或者协议的约定,以各自的财产承担责任,合伙人对会计师事务所的债务承担连带责任。

设立合伙会计师事务所必须具备下列条件:

① 有两名以上符合规定的注册会计师为合伙人,由合伙人聘用一定数量符合规定条件的注册会计师和其他专业人员参加会计师事务所工作;

- ② 有固定的办公场所和必要的设施;
- ③ 有能够满足执业和其他业务工作所需要的资金。

申请成为会计师事务所合伙人的注册会计师必须符合以下条件:

- ① 必须是中国公民;
- ② 持有中华人民共和国注册会计师有效证书;
- ③ 有五年以上独立审计业务的经验和良好的道德记录;
- ④ 不在其他单位从事谋取工资收入的工作;
- ⑤ 至申请日止在申请注册地连续居住一年以上。

由于合伙会计师事务所是负无限责任的,因此,应当建立风险基金或向保险机构投保职业保险并建立共同基金。《合伙会计师事务所设立及审批试行办法》第十六条规定:“合伙会计师事务所应当建立风险基金,或向保险机构投保职业保险。建立风险基金的,每年提取的基金数应当不少于业务收入的百分之十。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,提取不低于百分之三十作为共同基金,其余部分由合伙人按照协议进行分配。共同基金属于合伙人权益。”

3. 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办业务,而必须由事务所统一接受委托。

4. 对从事证券、期货相关业务的会计师事务所的特殊要求

(1) 事务所申请从事证券、期货相关业务许可证时必须符合下列条件：

① 依法成立三年以上，内部控制制度和其他管理制度健全并有效执行，执行质量和职业道德良好，在以往 3 年执行活动中没有违法违规行为；

② 具有 20 名以上取得证券、期货相关业务资格考试合格证书或者已经取得许可证的注册会计师。

③ 60 周岁以下注册会计师不少于 40 人；

④ 上年度业务收入低于 800 万元；

⑤ 有限责任会计师事务所的实际资本不低于 200 万元，合伙会计师事务所净资产不低于 100 万元。

(2) 申请从事证券、期货相关业务许可证的注册会计师应符合下列条件：

① 所在事务所已取得许可证或符合申请许可证的条件；

② 具有证券、期货相关业务资格考试合格证书；

③ 取得注册会计师证书 1 年以上；

④ 年龄不超过 60 岁；

⑤ 以往三年内没有违反法律、法规和执业准则、规则的行为并年检合格。

四、注册会计师协会

1. 注册会计师协会的性质和作用

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宗旨是：服务、监督、管理、协调。

3. 会员

中国注册会计师协会的会员包括个人会员、团体会员和名誉会员三种。

4. 协会的权利和常设办事机构

协会最高权力机构是全国会员代表大会。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。

五、注册会计师的管理体制

1. 法律规范

2. 政府监督

政府监督主要包括三方面：① 财政部门；② 工商、税务部门；③ 中国证券监督管理委员会。

3. 行业自律

□ 历年考题题型分值分布表

题 型	年 份	1998 年	1999 年	2000 年
判断 题	分 值	—	1.5	—

二、多项选择题

1. 中国注册会计师的法定审计业务包括()和其他企业审计业务。
 A. “三资”企业的审计业务 B. 股份制企业的审计业务
 C. 资产评估业务 D. 代理记账业务
【答案】 AB
2. 已取得注册会计师证书的人员,如果出现()等情形,将被取消注册。
 A. 完全丧失民事行为能力 B. 受行政处罚、撤职以上处分的
 C. 受刑事处罚的 D. 自行停止执行注册会计师业务满一年的
【答案】 ACD
3. 下列各项中,属于注册会计师审计业务的有()。
 A. 审查企业会计报表,出具审计报告
 B. 验证企业资本,出具验资报告
 C. 办理企业合并、分立、清算等业务,出具有关报告
 D. 法律、法规规定的其他业务
【答案】 AB
4. 申请注册者,如出现()情形之一时,将不予注册。
 A. 在会计工作中受撤职处分未满二年 B. 不具有完全民事行为能力
 C. 自行停止执业满一年 D. 受吊销证书处罚不满五年的
【答案】 ACD

三、判断题

1. 在我国,注册会计师必须在取得会计师事务所授权以后,才可以以个人名义承接审计业务。
 ()
【答案】 ×
【解析】 在我国,注册会计师不能以个人名义承办业务,而必须由会计师事务所统一接受委托。
2. 从事证券、期货相关业务的注册会计师不是终身制,而会计师事务所一经认定就永久取得该资格。
 ()
【答案】 ×
【解析】 从事证券、期货相关业务的注册会计师和会计师事务所,其资格并不是终身制。
3. 验资不属于注册会计师的审计业务。
 ()
【答案】 ×
【解析】 验资属于审计业务,它是特殊的审计业务。
4. 在我国允许设立有限责任会计师事务所和合伙会计师事务所。
 ()
【答案】 √
【解析】 我国只准设立有限责任和合伙的会计师事务所,不准个人独资设立或创办股份公司形式的会计师事务所。
5. 注册会计师考试全科合格者并不等于已经成为注册会计师。
 ()
【答案】 √

第三章 注册会计师执业规范体系

□本章考核要点速记

一、独立审计准则

1. 独立审计准则的性质和作用

审计准则是用来规范注册会计师执行审计业务,获取审计证据,形成审计结论,出具审计报告的专业标准。独立审计准则是注册会计师执业规范体系的重要组成部分,它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

注册会计师执业准则由中国注册会计师协会负责拟订,报财政部批准后施行。

(1) 独立审计准则的性质及其实施目标。

独立审计准则是用来规范注册会计师执行审计业务,获取审计证据,形成审计结论,出具审计报告的专业标准。

中国注册会计师执业规范体系包括四个组成部分:①独立审计准则;②注册会计师职业道德规范;③注册会计师审计质量控制准则;④注册会计师后续教育准则。其中,独立审计准则是执业规范体系的核心部分。

(2) 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:

①第一层次:独立审计基本准则。独立审计基本准则是独立审计准则的总纲,是对注册会计师的资格条件、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。

②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。

③第三层次:执业规范指南。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。

从权威性讲,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,就都要遵照执行。第三层次的准则则不具有强制性。

(3)《独立审计基本准则》的框架与内容。独立审计基本准则可分为:一般准则、外勤准则和报告准则。

①一般准则。

a. 独立审计的目的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发表审计意见。

b. 担任独立审计工作的注册会计师应当具备专门学识与经验,经过适当的专业训练,并具有足够的分析、判断能力。

c. 注册会计师应当遵守职业道德规范,恪守独立、客观、公正的原则,并以应有的职业谨慎态度执行审计业务、发表审计意见。

d. 注册会计师对审计过程中知悉的商业秘密应当保密,并不得利用其为自己或他人谋取利益。

e. 注册会计师的审计责任不能替代、减轻或免除被审计单位的会计责任。

f. 注册会计师的审计意见应合理保证会计报表使用者确定已审计会计报表的可靠程度,但不能被认为是被审计单位持续经营能力及其经营效率、效果所做出的承诺。

②外勤准则。

a. 注册会计师应当在了解被审计单位基本情况的基础上,由会计师事务所接受委托,签订审计业务约定书。

b. 注册会计师执行审计业务,应当编制审计计划,对审计工作做出合理安排。

c. 注册会计师应当研究和评价被审计单位的相关内部控制制度,据以确定实质性测试的性质、时间和范围。

d. 注册会计师对在审计过程中发现的内部控制制度的重大缺陷,应当向被审计单位报告,如有需要,可出具管理建议书。

e. 注册会计师在进行符合性测试和实质性测试时,一般应采用抽样审计方法。

f. 注册会计师可以运用检查、监盘、观察、查询及函证、计算、分析性复核等方法,以获取充分、适当的审计证据。

g. 注册会计师应当将审计计划及其实施过程、结果和其他需要加以判断的重要事项,记录于审计工作底稿。

h. 注册会计师可以根据需要配备相应的业务助理人员和聘请专家协助工作,但应对其工作结果负责。

i. 注册会计师应当对被审计单位的期后事项、或有损失及持续经营能力等重要事项予以关注,必要时,应在审计报告中予以反映。

j. 在电子数据处理环境下,注册会计师利用计算机辅助审计技术执行审计程序时,不应改变审计目标与范围。

k. 注册会计师在审计过程中应充分考虑审计重要性与审计风险。

③报告准则。

a. 注册会计师应当在实施必要的审计程序后,以经过核实的审计证据为依据,形成审计意见,出具审计报告。

b. 审计报告应当说明审计范围、会计责任与审计责任、审计依据和已实施的主要审计程序