

注册会计师手册

(2002 版)

《注册会计师手册》编委会 编



FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

注册会计师手册

(2002 版)

《注册会计师手册》编委会 编

东北财经大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

注册会计师手册: 2002 版/《注册会计师手册》编委会编. —大连: 东北财经大学出版社, 2002.9

ISBN 7-81084-140-8

I. 注… II. 注… III. 会计师-手册 IV. F233-62

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2002) 第 049662 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总 编 室: (0411) 4710523

营 销 部: (0411) 4710525

网 址: <http://www.dufep.com.cn>

读者信箱: dufep@mail.dlptt.ln.cn

东北财经大学印刷厂印刷

东北财经大学出版社发行

开本: 890 毫米 × 1240 毫米 1/16 字数: 537 千字 印张: 24 1/4
印数: 1—5 000 册

2002 年 9 月第 1 版

2002 年 9 月第 1 次印刷

责任编辑: 李智慧

责任校对: 尹秀英

封面设计: 冀贵收

版式设计: 孙 萍

定价: 38.00 元

前 言

创建于 1918 年的中国注册会计师制度自 1980 年恢复以来，已经获得了迅速的发展和骄人的业绩。

在最近十年间，注册会计师法规建设硕果累累。到目前为止，已发布《中华人民共和国注册会计师法》等法规数十项，其中包括中国注册会计师独立审计具体准则 27 项、独立审计实务公告 10 项，执业规范指南（试行）4 项，指导意见 3 项。可以说，注册会计师行业已经步入了规范化、法制化的轨道。《注册会计师手册》收录了首自注册会计师法，末至职业后续教育基本准则在内的现行所有主要的注册会计师法律法规。

《注册会计师手册》旨在汇编中国注册会计师职业规范，谨供注册会计师行业广大从业人员和其他相关人士学习、参考。

对本书存在的不足之处，请读者不吝指正。

《注册会计师手册》编委会

2002 年 7 月

目 录

一、基础知识	1
注册会计师审计概述	1
注册会计师的业务范围与法律责任	4
我国注册会计师现行法规概述	7
二、法规选编	9
中华人民共和国注册会计师法	9
中华人民共和国会计法	15
企业财务会计报告条例	22
中国注册会计师独立审计准则序言	29
独立审计基本准则	31
独立审计具体准则	33
独立审计具体准则第1号——会计报表审计	33
独立审计具体准则第2号——审计业务约定书	36
独立审计具体准则第3号——审计计划	38
独立审计具体准则第4号——审计抽样	41
独立审计具体准则第5号——审计证据	45
独立审计具体准则第6号——审计工作底稿	48
独立审计具体准则第7号——审计报告	51
独立审计具体准则第8号——错误与舞弊	55
独立审计具体准则第9号——内部控制与审计风险	58
独立审计具体准则第10号——审计重要性	63
独立审计具体准则第11号——分析性复核	66
独立审计具体准则第12号——利用专家的工作	69
独立审计具体准则第13号——利用其他注册会计师的工作	72
独立审计具体准则第14号——期初余额	75
独立审计具体准则第15号——期后事项	77
独立审计具体准则第16号——关联方及其交易	80
独立审计具体准则第17号——持续经营	84
独立审计具体准则第18号——违反法规行为	88
独立审计具体准则第19号——与已审计会计报表一同披露的其他信息	91

独立审计具体准则第 20 号——计算机信息系统环境下的审计	94
独立审计具体准则第 21 号——了解被审计单位情况	97
独立审计具体准则第 22 号——考虑内部审计工作	100
独立审计具体准则第 23 号——管理当局声明	103
独立审计具体准则第 24 号——与管理当局的沟通	105
独立审计具体准则第 25 号——会计估计	108
独立审计具体准则第 26 号——存货监盘	111
独立审计具体准则第 27 号——函证	115
独立审计实务公告	119
独立审计实务公告第 1 号——验资	119
独立审计实务公告第 2 号——管理建议书	123
独立审计实务公告第 3 号——小规模企业审计的特殊考虑	125
独立审计实务公告第 4 号——盈利预测审核	127
独立审计实务公告第 5 号——合并会计报表审计的特殊考虑	131
独立审计实务公告第 6 号——特殊目的业务审计报告	135
独立审计实务公告第 7 号——商业银行会计报表审计	138
独立审计实务公告第 8 号——银行间函证程序	147
独立审计实务公告第 9 号——对财务信息执行商定程序	149
独立审计实务公告第 10 号——会计报表审阅	152
执业规范指南	156
中国注册会计师执业规范指南第 1 号——年度会计报表审计（试行）	156
中国注册会计师执业规范指南第 2 号——审计工作底稿（试行）	202
中国注册会计师执业规范指南第 3 号——验资（试行）	276
中国注册会计师执业规范指南第 4 号——小规模企业审计（试行）	321
指导意见	354
资产减值准备审计指导意见	354
内部控制审核指导意见	357
中国注册会计师职业道德规范指导意见	365
其他相关准则	370
中国注册会计师职业道德基本准则	370
中国注册会计师质量控制基本准则	373
中国注册会计师职业后续教育基本准则	376
主要参考文献	379
后记	380

一、基础知识

注册会计师审计概述

1. 注册会计师审计的定义

注册会计师审计又称独立审计或民间审计，它与政府审计、内部审计并列构成三大类型的审计，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。

注册会计师审计作为审计的一种类型，其内涵具有特殊性。因此，国内外许多会计职业组织都对注册会计师审计概念下了定义，其中影响较大的是国际会计师联合会和美国注册会计师协会的定义。国际会计师联合会（IFAC）在《国际审计准则》中把审计概念描述为：“审计人员对已编制完成的会计报表是否在所有重要方面遵循了特定财务报告框架发表意见。”美国注册会计师协会（AICPA）在《审计准则说明书》第1号中，对审计概念的描述为：“独立审计人员对会计报表加以审计，收集必要证据。其目的是对这些会计报表是否按照公认会计原则公允地反映财务状况、经营成果和现金流量发表意见。”

中国注册会计师协会在研究了国内外注册会计师审计概念的基础上，在《独立审计基本准则》中对注册会计师审计作了如下定义：“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审计意见。”对这一定义至少应当这样理解：第一，注册会计师审计的主体是注册会计师；第二，注册会计师审计的对象是被审计单位的会计报表及其相关资料；第三，注册会计师审计的主要目标是发表审计意见；第四，注册会计师审计的基本特征是客观、独立、公正。

2. 西方注册会计师审计的产生和发展

注册会计师审计是商品经济发展到一定阶段，随着企业财产所有权与经营权的分离而产生的。通常认为，注册会计师审计起源于16世纪的意大利。当时意大利的商业城市中出现了一批具有良好的会计知识、专门从事查账和公证工作的专业人员。他们的工作，可以说是注册会计师审计的起源。1581年，威尼斯会计协会成立，这是世界上第一个会计职业团体。18世纪下半叶，资本主义工业革命开始以后，英国的资本主义经济得到了迅猛发展，英国出现了第一批以查账为职业的会计师。1721年，英国发生了“南海公司事件”。“南海公司”以虚假的会计信息诱骗投资者，其股价一时间扶摇直上，而后该公司破产，股东和债权人遭

受了巨大的经济损失。英国议会聘请会计师查尔斯·斯耐尔 (Charles Snell) 对“南海公司”的会计账目进行审计。斯耐尔以“会计师”名义出具了一份“查账报告书”，指出“南海公司”的财务报告存在着严重的舞弊行为，这标志着独立会计师——注册会计师的诞生。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，这标志着注册会计师职业的诞生。

自20世纪初开始，由于全球经济发展的重心逐步由欧洲转向美国，因此美国的注册会计师审计得到了迅速发展，这对注册会计师职业在全球的快速发展发挥了无比重要的作用。1887年，美国会计师公会成立；1916年，该公会改组为美国注册会计师协会，后来成为世界上最大的注册会计师职业团体。第二次世界大战以后，跨国公司得到空前发展，国际资本的流动带动了注册会计师审计的跨国界发展，进而形成了一大批国际会计师事务所。时至今日，形成了“五大”国际会计师事务所，它们是：普华永道 (Price Water House Coopers)、安永 (Ernst & Young)、毕马威 (KPMG)、德勤 (Deloitte Touche Tohmatsu)、安达信 (Arthur Andersen)。

3. 中国注册会计师审计的形成和发展

中国注册会计师审计的历史比西方国家要短得多。中国的注册会计师审计始于辛亥革命之后。1918年，北洋政府颁布《会计师暂行章程》，这是我国第一部注册会计师法规。同年，北洋政府批准著名会计学家谢霖先生为中国第一位注册会计师；谢霖先生创办的第一家会计师事务所——正则会计师事务所也获准成立。1930年，国民政府颁布《会计师条例》，确立了会计师的法律地位，继而上海、天津、广州等地先后成立了多家会计师事务所。中国注册会计师审计事业经过三十多年的发展，到1947年已经初具规模。在新中国建立初期，注册会计师审计在我国国民经济恢复过程中曾经发挥了积极的作用，但在社会主义改造完成以后，由于推行高度集中的计划经济模式，我国的注册会计师审计陷入了长期的停滞状态。

改革开放以后，我国的经济体制逐渐从计划经济转向市场经济：1979年提出“以市场调节为辅的计划经济”，1984年提出“有计划商品经济”，1987年演化为“国家调节市场，市场调节企业”，1992年中央明确地提出要建立“有中国特色的社会主义市场经济”。随着经济转型与发展，我国出现了国有、集体、外资、个体经济等多种所有制经济形式。1990年12月19日，上海证券交易所挂牌，1991年7月3日，深圳证券交易所成立，从而股票、债券、基金等资本市场也得到了快速发展。经济的蓬勃发展促进了注册会计师审计的恢复与发展。自改革开放至今，我国注册会计师审计的发展可分为以下两个时期：

(1) 恢复发展时期

以1980年财政部发布《关于成立会计顾问处的暂行规定》为标志，我国注册会计师制度开始重建，注册会计师行业开始复苏。1981年，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。1986年，国务院颁布《中华人民共和国注册会计师条例》，确立了注册会计师行业的法律地位。1988年，财政部领导下的中国注册会计师协会正式成立。

（2）规范发展时期

1993年10月31日，八届全国人大常委会第四次会议审议通过了《中华人民共和国注册会计师法》，自1994年1月1日起正式实施，注册会计师行业快速向规范化方向迈进。1995年，中国注册审计师协会与中国注册会计师协会实现联合，开创了统一法律规范、执业标准与监督管理的行业发展新局面。1996年，中国注册会计师协会加入亚太会计师联合会。1997年，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，同时中国注册会计师协会成为国际会计准则委员会的正式会员。2000年，中国资产评估师协会与中国注册会计师协会合并。截至2001年年底，我国会计师事务所发展到4400多家，注册会计师达到55898人；中国注册会计师协会已与50多个国家或地区的会计师团体建立了友好关系。1995年至今，财政部陆续发布了五批独立审计准则。这一切标志着中国注册会计师审计已经步入了法制化、规范化和国际化的轨道。

注册会计师的业务范围与法律责任

1. 注册会计师的业务范围

(1) 外国注册会计师的业务范围

从全球注册会计师行业的现状和发展趋势来看，注册会计师的业务范围在不断地扩大。具体来讲，可以分为两大类：保证服务和非保证服务。

保证服务即审计服务，是为适当保证或提高财务和非财务信息质量而提供的独立的专业服务。自注册会计师诞生以来，提供财务报表审计一直是注册会计师的主要业务。保证服务分为鉴证服务与非鉴证服务，前者通常有审查业务、复核业务和商定程序三种形式，具体包括以下事项的鉴证：会计报表、会计报表的某些项目、按其他会计基础编制的会计报表、债务协议信守书、内部控制、会计报表附注、预计会计报表等。非鉴证服务一般包括风险评估、非财务性绩效衡量等专业服务。

非保证服务主要是指咨询服务，是指由注册会计师提供的除了保证服务之外的其他服务。由于审计服务的市场竞争最为激烈，会计师事务所的审计业务比重在日益下降，为促进会计师事务所的发展必须拓展更为广泛的业务领域；注册会计师具备良好的专业知识和业务技能，除了可以对信息的质量进行鉴证外，他们有能力提供如何使用信息的建议；加之现代社会经济情况复杂，企业经济活动的国际化、多元化和信息化增强，因此，众多会计师事务所逐渐向非审计服务领域进军，制定多样化发展战略，进行多角化经营，对外提供多元化、全方位的专业服务。注册会计师的咨询服务主要有：管理咨询、税务咨询、法律咨询、投资咨询、会计服务（如代理记账、编制会计报表等）、资产评估等等。值得注意的是，这种多元化服务可以提高会计师事务所的业务收入，在一定程度上方便了客户，但却严重地影响了注册会计师的独立性。

(2) 我国注册会计师的业务范围

由于我国注册会计师制度的恢复与发展历史较短，在其业务拓展方面与发达国家相比存在着一定的差距。根据《中华人民共和国注册会计师法》的规定：“注册会计师是依法取得注册会计师证书并接受委托从事审计和会计咨询、会计服务业务的执业人员。”这就是说，注册会计师依法承办审计业务、会计咨询与会计服务业务。

审计业务属于法定业务，非注册会计师不得承办。根据《中华人民共和国注册会计师法》第十四条规定，注册会计师承办下列审计业务：

第一，审查企业会计报表，出具审计报告；

第二，验证企业资本，出具验资报告；

第三，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；

第四，法律、行政法规规定的其他审计业务。

在实际工作中，注册会计师还可根据法律、行政法规的规定，接受委托，对以下特殊目的的业务进行审计：①按照特殊编制基础编制的会计报表；②会计报表的组成部分，包括会计报表特定项目、特定账户或特定账户的特定内容；③法规、合同所涉及的财务会计规定的遵循情况；④简要会计报表。

会计咨询与会计服务业务通常包括代理记账、代为编制会计报表、对会计政策的选择和运用提供建议、资产评估、税务代理、管理咨询、担任常年会计顾问等。注册会计师执行的会计咨询、会计服务业务，是注册会计师审计发展到一定阶段的必然产物。注册会计师执行的会计咨询、会计服务业务属于服务性质，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。

2. 注册会计师的法律责任

(1) 注册会计师法律责任成因分析

任何一种专门职业，在任何一个国家的任何时期，为了切实保证职业服务的质量和水平，都要强调专业人员的法律责任。注册会计师的法律责任是举足轻重的，因为现有的或潜在的投资者、债权人、消费者、雇员以及政府等均在很大程度上依赖注册会计师出具的审计意见作出决策。

自 20 世纪 60 年代以来，世界各国控告注册会计师等审计人员的诉讼案件急剧增加，注册会计师已面临“诉讼爆炸”、“自身难保”的局面。“诉讼爆炸”的成因可以归纳为内因和外因两种。其外因主要有：第一，社会因素。审计期望差距的存在是注册会计师责任产生的社会因素。社会公众对审计在理解上存在偏差，而审计期望又很高。第二，经济因素。审计组织的经济压力是注册会计师法律责任产生的经济因素。注册会计师职业本身是一个自我经营、自负盈亏、自我生存、自我发展的群体，它必须以一定的经济利益为基础，必须寻求经济利益，以满足自身的生存和发展。因此，在激烈的竞争环境中，个别会计师事务所为了招揽客户，想方设法互相压价，以至不择手段地降低审计成本，因盲目追求经济效益而忽视了服务质量。其内因是多方面的，但主要来自被审计单位方面和审计人员方面。如被审计单位的错误、舞弊或违反法规行为，被审计单位经营失败等，都可能连累到审计人员。也有些注册会计师或会计师事务所因违约、过失或欺诈等行为引火烧身，惹来官司。

(2) 注册会计师法律责任的分类

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、刑事责任。这三种责任可单处，也可并处。行政处罚对注册会计师个人来说，包括警告、暂停执业、吊销注册会计师证书；对会计师事务所而言，包括警告、没收违法所得、罚款、暂停执业、撤销等。民事责任主要是指赔偿受害人损失。刑事责任主要是指按有关法律程序判处一定的徒刑。一般来说，因违约和过失可能使注册会计师负行政责任和民事责任，因欺诈可能会使注册会计师负民事责任和刑事责任。

(3) 注册会计师避免法律诉讼的措施

独立性是注册会计师审计的生命，在实际工作中，注册会计师必须恪守独立原则，以此作为审计质量的重要保证原则。在执行审计业务过程中，注册会计师要保持高度的职业谨慎态度，对被审计单位的错误、舞弊或违法行为尽可能地做到明察秋毫。另外，要加强对所有审计参与人员的监督，避免因监督不力而发生过失。

注册会计师避免法律诉讼的具体措施主要有：①严格遵循注册会计师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，以严密、科学的内部质量控制制度约束每一个职员、每一个部门及每一项业务。③注册会计师承办业务，会计师事务所应与委托人签订委托合同，即业务约定书。这样在发生法律诉讼时，可以以业务约定书明确区分注册会计师与委托人的责任。④审慎地选择被审计单位，在执行特殊目的的审计业务时或面对陷入财务及法律困境的被审计单位要尤为慎重。⑤力求深入了解被审计单位的业务，不要因为不熟悉被审计单位的经济业务和生产经营实务而产生疏漏。⑥聘请掌握相关法规及谙熟注册会计师法律责任的律师，在执业过程中，可以向其咨询；一旦发生法律诉讼，也可以请其参与诉讼。

我国注册会计师现行法规概述

注册会计师执业必须遵循一定的法律、准则、通知等法规。这里主要对《中华人民共和国注册会计师法》和注册会计师职业规范体系加以介绍。

1. 《中华人民共和国注册会计师法》

自1994年1月1日起施行的《中华人民共和国注册会计师法》可以说是我国注册会计师现行法规体系的基石，是注册会计师法规的“根本法”。它最具法律效力，权威性也最高，是制定其他注册会计师法规的依据。该法共有七章四十六条。各章分别为：第一章：总则；第二章：考试和注册；第三章：业务范围和规则；第四章：会计师事务所；第五章：注册会计师协会；第六章：法律责任；第七章：附则。

2. 注册会计师职业规范体系

注册会计师职业规范体系包括独立审计准则、职业道德准则、质量控制准则和职业后续教育准则。《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》和《中国注册会计师职业后续教育基本准则》均依据《中华人民共和国注册会计师法》制定，自1997年1月1日起施行。根据《中华人民共和国注册会计师法》制定的“独立审计准则”是注册会计师法规体系的重要组成部分，是注册会计师职业规范体系的核心。

3. 独立审计准则体系

独立审计准则又称独立审计标准，它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在执行独立审计业务过程中必须遵循的行为准则，也是衡量注册会计师审计工作质量的权威性标准。中国注册会计师协会成立独立审计准则组，负责独立审计准则的起草工作；财政部成立独立审计准则中方和外方专家咨询组，负责对独立审计准则的制定与发布提供咨询服务。经财政部批准同意，中国注册会计师协会于1994年5月开始筹备进行中国独立审计准则的研究制定，10月组织起草小组正式开展工作。自1995年至今，中国注册会计师协会已先后制定和颁布了五批独立审计准则。

根据《中国注册会计师独立审计准则序言》，独立审计准则体系由以下三个层次组成：

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，是对注册会计师专业胜任能力的基本要求和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。独立审计基本准则适用于注册会计师对任何单位会计报表及相关资料进行的以发表审计意见为目的的独立审计，它包括一般准则、外勤准则和报告准则等，其中：①一般准则，主要规定了独立审计的目标、对注册会计师的专业素质和职业道德要求、审计责任与会计责任以及审计意见的正确使用等内容；②外勤准则，主要规定了注册

会计师具体审计过程中应当遵循的行为准则,包括对接受审计委托、制定审计计划、人员配备、执行审计程序获取审计证据等内容;③报告准则,对审计报告应包括的内容、审计意见的类型、审计报告的编制和出具等方面作出了规定。

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一般审计业务、出具审计报告的具体规范;独立审计实务公告是依据独立审计基本准则制定的,是对注册会计师执行特殊行业、特殊目的、特殊性质的审计业务、出具审计报告的具体规范。截至2002年6月,我国已颁布27项独立审计具体准则和10项实务公告。

第三层次:执业规范指南。执业规范指南是依据独立审计基本准则、具体准则与实务公告制定的,是对独立审计基本准则、具体准则与实务公告的解释和补充说明,为注册会计师执行独立审计具体准则、实务公告提供可操作的指导意见。

4. 已经颁布的准则项目

经财政部批准,1996年1月1日,施行第一批9项审计准则和1项实务公告,即《独立审计准则序言》、《独立审计基本准则》、《会计报表审计》、《审计业务约定书》、《审计计划》、《审计抽样》、《审计证据》、《审计工作底稿》、《审计报告》及实务公告《验资》。第一批3项执业规范指南已于1996年1月31日试行。这3项执业规范指南包括:《年度会计报表审计》、《验资》和《审计工作底稿》。

1997年1月1日施行第二批8项具体准则和3项实务公告。具体准则包括:《错误与舞弊》、《内部控制与审计风险》、《审计重要性》、《分析性复核》、《利用专家的工作》、《利用其他注册会计师的工作》、《期初余额》和《期后事项》;实务公告包括:《管理建议书》、《小规模企业审计的特殊考虑》和《盈利预测审核》。

1999年7月1日施行了第三批9项具体准则和两项实务公告。具体准则包括:《关联方及其交易》、《持续经营》、《违反法规行为》、《与已审计会计报表一同披露的其他信息》、《计算机信息系统环境下的审计》、《了解被审计单位情况》、《考虑内部审计工作》、《管理当局声明》和《与管理当局的沟通》;实务公告包括:《合并会计报表审计的特殊考虑》和《特殊目的的业务审计报告》。

2001年7月1日施行了1项具体审计准则、两项实务公告和修订1项实务公告。具体准则为《会计估计》;实务公告为《商业银行会计报表审计》和《银行间函证程序》;修订的实务公告为《验资》。同年7月1日,试行《中国注册会计师执业规范指南第3号——验资(修订稿)》和《中国注册会计师执业规范指南第4号——小规模企业审计》。

2002年7月1日施行了两项具体准则和两项实务公告。具体准则为《存货监盘》和《函证》,实务公告为《对财务信息执行商定程序》和《会计报表审阅》。

以“指导意见”、“答复”或“通知”等形式,财政部还发布了其他一些相关文件,如《中国注册会计师职业道德规范指导意见》、《内部控制审核指导意见》等。此外,注册会计师在执业的过程中还应参照《中华人民共和国会计法》、《企业财务会计报告条例》等相关法规。

二、法规选编

中华人民共和国注册会计师法

(1993年10月31日第八届全国人民代表大会常务委员会
第四次会议通过, 1993年10月31日中华人民共和国主席令第13号公布)

第一章 总 则

第一条 为了发挥注册会计师在社会经济活动中的鉴证和服务作用, 加强对注册会计师的管理, 维护社会公共利益和投资者的合法权益, 促进社会主义市场经济的健康发展, 制定本法。

第二条 注册会计师是依法取得注册会计师证书并接受委托从事审计和会计咨询、会计服务业务的执业人员。

第三条 会计师事务所是依法设立并承办注册会计师业务的机构。

注册会计师执行业务, 应当加入会计师事务所。

第四条 注册会计师协会是由注册会计师组成的社会团体。中国注册会计师协会是注册会计师的全国组织, 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。

第五条 国务院财政部门和省、自治区、直辖市人民政府财政部门, 依法对注册会计师、会计师事务所和注册会计师协会进行监督、指导。

第六条 注册会计师和会计师事务所执行业务, 必须遵守法律、行政法规。

注册会计师和会计师事务所依法独立、公正执行业务, 受法律保护。

第二章 考试和注册

第七条 国家实行注册会计师全国统一考试制度。注册会计师全国统一考试办法, 由国务院财政部门制定, 由中国注册会计师协会组织实施。

第八条 具有高等专科以上学校毕业的学历、或者具有会计或者相关专业中级以上技术职称的中国公民, 可以申请参加注册会计师全国统一考试; 具有会计或者相关专业高级技术

职称的人员，可以免予部分科目的考试。

第九条 参加注册会计师全国统一考试成绩合格，并从事审计业务工作2年以上的，可以向省、自治区、直辖市注册会计师协会申请注册。

除有本法第十条所列情形外，受理申请的注册会计师协会应当准予注册。

第十条 有下列情形之一的，受理申请的注册会计师协会不予注册：

- (一) 不具有完全民事行为能力的；
- (二) 因受刑事处罚，自刑罚执行完毕之日起至申请注册之日止不满5年的；
- (三) 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2年的；
- (四) 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5年的；
- (五) 国务院财政部门规定的其他不予注册的情形。

第十一条 注册会计师协会应当将准予注册的人员名单报国务院财政部门备案。国务院财政部门发现注册会计师协会的注册不符合本法规定的，应当通知有关的注册会计师协会撤销注册。

注册会计师协会依照本法第十条的规定不予注册的，应当自决定之日起15日内书面通知申请人。申请人有异议的，可以自收到通知之日起15日内向国务院财政部门或者省、自治区、直辖市人民政府财政部门申请复议。

第十二条 准予注册的申请人，由注册会计师协会发给国务院财政部门统一制定的注册会计师证书。

第十三条 已取得注册会计师证书的人员，除本法第十一条第一款规定的情形外，注册后有下列情形之一的，由准予注册的注册会计师协会撤销注册，收回注册会计师证书：

- (一) 完全丧失民事行为能力的；
- (二) 受刑事处罚的；
- (三) 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、撤职以上处分的；
- (四) 自行停止执行注册会计师业务满1年的。

被撤销注册的当事人有异议的，可以自接到撤销注册、收回注册会计师证书的通知之日起15日内向国务院财政部门或者省、自治区、直辖市人民政府财政部门申请复议。

依照第一款规定被撤销注册的人员可以重新申请注册，但必须符合本法第九条、第十条的规定。

第三章 业务范围和规则

第十四条 注册会计师承办下列审计业务：

- (一) 审查企业会计报表，出具审计报告；
- (二) 验证企业资本，出具验资报告；

(三) 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；

(四) 法律、行政法规规定的其他审计业务。

注册会计师依法执行审计业务出具的报告，具有证明效力。

第十五条 注册会计师可以承办会计咨询、会计服务业务。

第十六条 注册会计师承办业务，由其所在的会计师事务所统一受理并与委托人签订委托合同。

会计师事务所对本所注册会计师依照前款规定承办的业务，承担民事责任。

第十七条 注册会计师执行业务，可以根据需要查阅委托人的有关会计资料 and 文件，查看委托人的业务现场和设施，要求委托人提供其他必要的协助。

第十八条 注册会计师与委托人有利害关系的，应当回避；委托人有权要求其回避。

第十九条 注册会计师对在执行业务中知悉的商业秘密，负有保密义务。

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

(一) 委托人示意其作不实或者不当证明的；

(二) 委托人故意不提供有关会计资料和文件的；

(三) 因委托人有其他不合理要求，致使注册会计师出具的报告不能对财务会计的重要事项作出正确表述的。

第二十一条 注册会计师执行审计业务，必须按照执业准则、规则确定的工作程序出具报告。

注册会计师执行审计业务出具报告时，不得有下列行为：

(一) 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；

(二) 明知委托人的财务会计处理会直接损害报告使用人或者其他利害关系人的利益，而予以隐瞒或者作不实的报告；

(三) 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；

(四) 明知委托人的会计报表的重要事项有其他不实的内容，而不予指明。

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

第二十二条 注册会计师不得有下列行为：

(一) 在执行审计业务期间，在法律、行政法规规定不得买卖被审计单位的股票、债券或者不得购买被审计单位或者个人的其他财产的期限内，买卖被审计单位的股票、债券或者购买被审计单位或者个人所拥有的其他财产；

(二) 索取、收受委托合同约定以外的酬金或者其他财物，或者利用执行业务之便，谋取其他不正当的利益；

(三) 接受委托催收债款；

(四) 允许他人以本人名义执行业务；

(五) 同时在两个或者两个以上的会计师事务所执行业务；