

(附十套全真模拟试题)

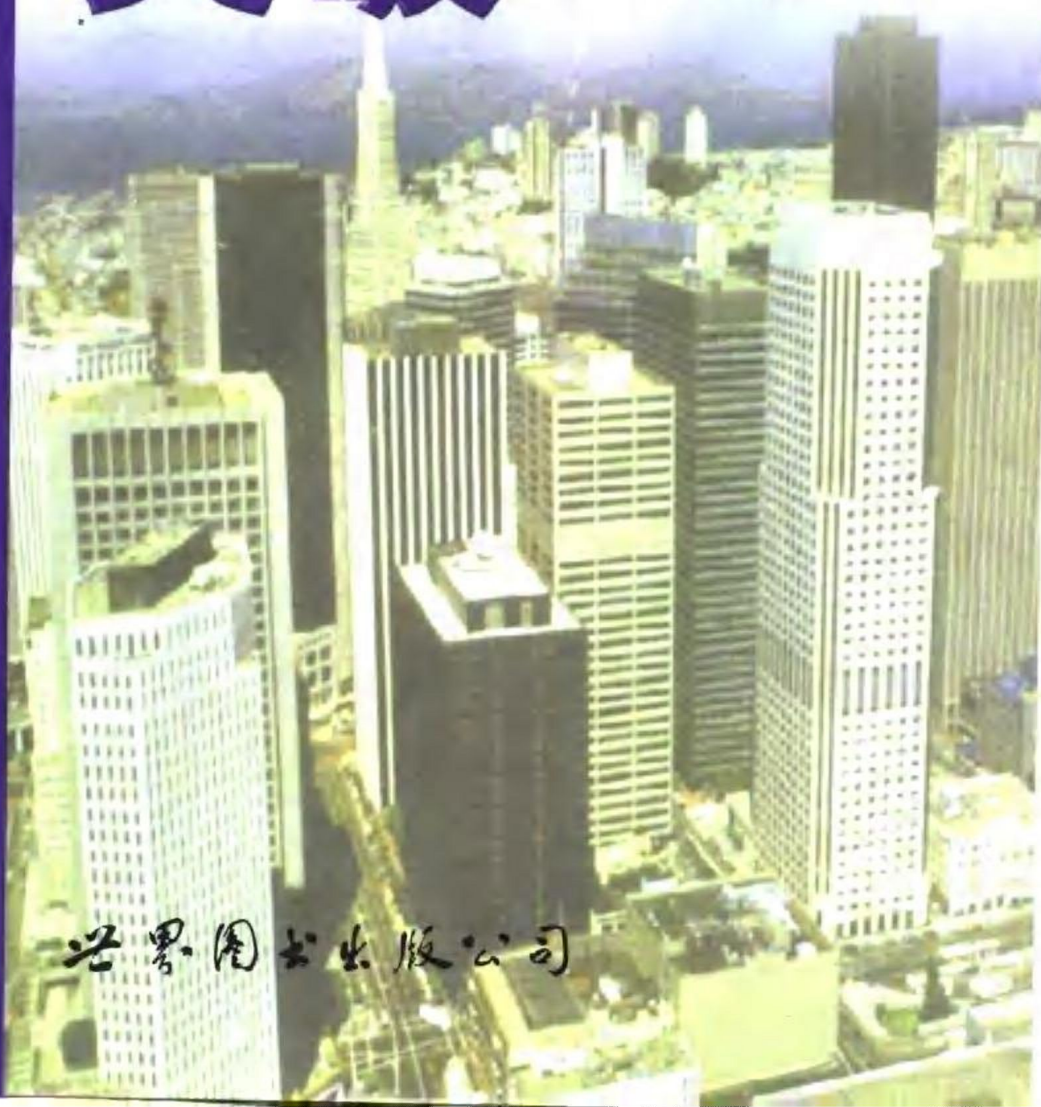
1999

年度注册会计师
全国统一考试 **轻松过关**

审计学 突破

丛书编写委员会 编

兴界图书出版公司



1999 年度注册会计师全国统一考试轻松过关丛书

审 计 学 突 破

丛书编写委员会 编

世界图书出版公司

北京·广州·上海·西安

图书在版编目 (CIP) 数据

审计学突破/《1999 年度注册会计师全国统一考试轻松过关丛书》
编写委员会编. - 北京: 世界图书出版公司北京公司, 1999.5
(1999 年度注册会计师全国统一考试轻松过关丛书)

ISBN 7-5062-4133-1

I. 审… II. 19… III. 审计学-注册-会计师-统一考试-自学参
考资料 IV. F239

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (1999) 第 12279 号

书 名: 审计学突破

(1999 年度注册会计师全国统一考试轻松过关丛书)

编 著 者: 丛书编写委员会

责任编辑: 晨 曦

出 版: 世界图书出版公司北京公司

印 刷: 燕华印刷厂

发 行: 世界图书出版公司北京公司 (北京朝内大街 137 号, 100010)

销 售: 各地新华书店和外文书店

开 本: 787×1092 1/16 开 印 张: 16 字 数: 366 千字

版 次: 1999 年 5 月第 1 版 1999 年 5 月第 1 次印刷

印 数: 0001-5000

书 号: ISBN 7-5062-4133-1/F·59

定 价: 18.00 元

第一部分

重点提示 与 精要讲解

知己知彼，百战百胜

“知己知彼，百战百胜”历来为兵家名言。

同样的，在任何考试中，欲求旗开得胜，也必须做到“知己知彼”。特别是题量大、幅面广、难度高、时间紧的全国注册会计师统一考试，只有真正做到“知己知彼”才能脱颖而出、一举拿下。

“知己”并不难。知己过程实际上就是了解自己对各门课程学习情况的过程，只需正确认知自己对各科知识掌握的程度，既不看低自己，也不要过分自信，以这样的心态去面对考试，可以说已经做到了“知己”。至于如何摸索一套“最优化”的应试策略来帮助自己顺利过关，应属见仁见智、因人而异，不过相信本书的“前车之鉴”部分，会对您有所助益。

既然一般考生基本上都可以做到“知己”，为什么还经常会听到有考生如是说：“自我感觉考得很不错，竟然会不及格！”或“自认为考得很糟糕，连综合题的答案都错了，居然可以及格！”仔细分析这两种截然相反而又似乎与常理相悖的现象，不难发现，问题就出在“知己”而不“知彼”。

在CPA统一考试中如何正确地做到“知彼”，是一个非常重要的课题，这也是本文试图探讨的中心所在。在这里，我们希望与广大考生交换心得，互惠互益。

那么，究竟为什么会出现“自认为考得很好，结果竟然大失所望”的现象呢？

一、误闯“地雷阵”

在历年的注册会计师考试题目中，经常会有“地雷阵”式的排列组合，每年不知有多少考生，或轻敌，或粗心，或过于自信而误触“地雷”，被炸得体无完肤却还浑然不知。

纵观历年试题，命题人员在判断题、多项选择题或综合题上或多或少都会布置一些这样的陷阱，让那些轻敌、粗心的考生上当。不得分不要紧，有时还要倒扣分，尤其是判断题，一直倒扣至“0”分为止，惨不忍睹。

例如：1995年度注册会计师全国统一考试“审计”学科中判断题第9题：

最严格的内部控制也有其本身的固有限制，注册会计师在确定内部控制的固有缺陷对固有风险的影响时，应保持应有的职业谨慎。

本题的正确答案是“×”。

整道题目一共54个字，错就错在其中的2个字，将“控制风险”误作“固有风险”。类似这样的“陷阱”，几乎每一门试题中都会存在，特别是在判断题中，更是屡见不鲜。奉劝诸位，一定要细心阅读每一道试题，避免重蹈前人之覆辙。

二、做题切勿“偷懒”

在做计算题和综合题时，一定要“按部就班”，不厌其详地一步步清楚地写出答案，即使

题目简单或者你“训练有素”，一眼就能看出答案，也千万不可“一步到案”。谨记：欲速则不达！

我国的注册会计师全国统一考试每年有数十万人报名参加，而且报考人数有逐年递增的趋势。由于考生越来越多，使阅卷工作的负担也越来越大。从1998年开始，单项选择题、多项选择题和判断题已开始采用电脑评分代替人工阅卷。但计算题、综合题等题型仍需投入大量的人力进行人工阅卷，才能保证按期完成阅卷工作。具体每年有多少人参加阅卷，我们不得而知，但这样多的人参与阅卷，不可能人人都是专家。怎样才能保证阅卷工作的公允性呢？相信会有一份类似“评分标准”的文件，将计算题、综合题的计算分析步骤一步步地详细列出，并给出相应分值，直到最终的正确答案，如此来指导每一位阅卷人依法判分，以期达到公平、标准的目的。

在这样的情况下，如果你“一步到案”，若阅卷老师是专业人士，还可以判断是否应该给分；若不是专门从事该科目的人员，而完全依照“评分标准”判卷，就有可能不给或只给你最后一步的分值。由此看来，自认为考得好，最后答案也都正确，结果却不及格，也就不是什么奇怪的事了。

我们以1997年度注册会计师全国统一考试“税法”分科计算题第44题为例，给出一个可能的评分标准：

1997年初，某国有企业向税务机关报送1996年度企业所得税纳税申报表，表中填报的产品销售收入为700万元，减除成本、费用、税金后，利润总额为-15万元，应纳税所得额也是-15万元。税务机关通知该企业委托会计师事务所进行所得税审计，否则税务机关将对其进行查帐稽核。该企业便委托某会计师事务所进行所得税审计。会计师事务所经查帐核实以下几项支出：

- (1) 企业职工总数70人，全年工资总额65万元，已列支，该省规定的计税工资标准为每月人均550元；
- (2) 企业按工资总额提取的职工福利费、教育经费、工会经费共11.4万元，已列支；
- (3) 企业通过希望工程基金会向贫困地区希望小学捐赠款20万元，已列支；
- (4) 企业全年发生业务招待费8万元，已列支。

请按企业所得税暂行条例，对该企业超过准予列支标准的项目，在计算应纳税所得额时分项进行调整，然后计算应纳税所得税税额（设企业所得税税率为33%）。(本题5分)

答案：

可能的评分标准

- (1) 超过计税工资标准的部分
 $= 650\,000 - (550 \times 70 \times 12)$
 $= 650\,000 - 462\,000 = 188\,000$ (元) (1分)
- (2) 超过按计税工资总额提取三项经费的部分
 $= 114\,000 - 462\,000 \times 17.5\% = 33\,150$ (元) (1分)
- (3) 超过业务招待费列支标准的部分
 $= 80\,000 - 7\,000\,000 \times 5\%$
 $= 45\,000$ (元) (0.5分)
- (4) 捐赠款20万元先调增应纳税所得额 (0.5分)
- (5) 经上述四项调整后应纳税所得额

$$= 188\,000 + 33\,150 + 45\,000 + 200\,000 - 150\,000$$

$$= 316\,150 \text{ (元)} \dots\dots\dots (0.5 \text{ 分})$$

(6) 准予列支的公益捐赠额

$$= 316\,150 \times 3\% = 9\,484.5 \text{ (元)} \dots\dots\dots (0.5 \text{ 分})$$

(7) 经上述五项调整后应纳税所得额

$$= 316\,150 - 9\,484.5$$

$$= 306\,665.5 \text{ (元)} \dots\dots\dots (0.5 \text{ 分})$$

(8) 该企业 1996 年度应纳企业所得税额

$$= 306\,665.5 \times 33\%$$

$$= 101\,199.62 \text{ (元)} (0.5 \text{ 分})$$

由上例可见，必须经过 8 道手续你才能“过关斩将”全取 5 分（宝贵的 5 分）。如果你不幸遗漏了其中的几个步骤，即使最终的答案不差分毫，又怎能够得到全部的 5 分呢？要知道在激烈竞争的注册会计师考试中，每个 0.5 分都是那样的珍贵，60 分就是顺利通过，59.5 分就得重新来过。所以奉劝大家必须做到“寸土必争”，半分半分地去争取，在答题时千万不可“偷懒”，勿以分少而不取，不要让自己辛勤复习的汗水因为少写了几个字而付诸东流。

三、考试中要“定而不乱”

即使最后的答案错了，但仍有可能得分，这就是为什么“自认为考得糟糕，居然可以及格”的由来。

常有考生在考试过程中发现自己某道题目的最终答案好像不太对劲，结果慌了手脚，赶紧去改，本来做对的改成了错的，本来可以做对的题也给做错了。其实这些情况实属“自乱阵脚”。通过前面的分析，我们可以知道：考试评分应该是按步给分的。以“会计学”考试来说，例如一道合并报表工作底稿方面的试题。如果在考试过程中你发现自己的合并报表工作底稿做到最后没有取得平衡，很不幸，但是不必惊慌，因为在你编制报表的过程中，很可能每一个空格内的数字都有对应的分数，对一个就有一个的分数，不会因为最后结果没有取得平衡就整道题目没分。我们再来看看“财务管理”考试，在综合题的解答过程中，也许甲方案计算正确，而乙方案的计算却因为遗漏了某个数字或忽略了税率而导致最终决策有偏差。当你考完后发现与标准答案不一致，但你不必沮丧，因为你的甲方案计算是正确的，在这一部分中，相信你仍然是有分可拿的。

通过以上三点分析，我们希望能帮助广大考生正确认识注册会计师考试的评分过程，也就是真正做到“知己知彼”，从而信心百倍地投入到今年的考试中去。同时，也希望我们精心编写的这套丛书能够为你在 21 世纪到来之际成为一名合格的注册会计师带来一些助益。

衷心地祝福你们，未来的国家注册会计师们！

丛书编写委员会

1999 年 4 月于北京

本书使用说明

本书由以下五个部分构成，考生可根据自身情况安排复习：

第一部分 重点提示与精要讲解

本部分依照新大纲逐章逐节地进行辅导，重点内容提示将教材中所有重点内容列出；精要讲解则对重点、难点和 1999 年教材新增加的内容作详细阐述。通过对这一部分的认真学习，考生会对备考内容形成一个有点有面的综合认识。

第二部分 历年试题精析

本部分对 1995 ~ 1998 年度的试题按照大纲章节顺序进行详细解析。考生可将本部分内容与第一部分内容对照复习，通过本部分的学习，考生会对每一章可能出现的考题类型、分值及正确的解答方法有一个充分的了解。

通过前两部分的学习，我们基本上已作好了应考的知识准备。

第三部分 全真模拟试题

在这一部分，我们聘请专家精心编写了 10 套模拟试题，内容涉及教材的方方面面，形式覆盖了各年度考试的所有题型，并完全按照正式考试的试题规格、分值比例、时间要求进行严格编写，真正达到了“全真模拟”的效果。建议考生使用完整的时间，以正式参加考试的态度认真地进行自我测试，并根据测试结果及时查缺补漏，在增长考试经验的同时不断完善巩固前面的学习成果。

第四部分 前车之鉴

为帮助考生树立良好的考试心态，本书特邀了 10 位在考试中取得优异成绩的历届考生，将自己备考、应考的经验体会和教训写成 10 篇各具特色的短文，组成了这一部分。建议广大考生在学习或做题感到疲劳时翻阅本部分，一方面帮助自己作好应考的心理准备，另一方面也可对照自己在复习过程中出现的问题找出解决之道。

以上 4 个部分是本书的主要内容，通过对它们的学习，可以帮助您在知识复习、考试经验和应试心理三个方面做好充分的准备。

第五部分 附录

本书附录由三个部分组成，其一是模拟试题的参考答案；其二是加注重点的 1999 年度考试大纲；最后是 1998 年度注册会计师考试的试题分析。希望这些资料会对您的复习有所助益。

目 录

代序

第一部分 重点提示与精要讲解

第一章 审计概论	(1)
第二章 注册会计师管理	(7)
第三章 职业道德与法律责任	(10)
第四章 审计目标与审计范围	(16)
第五章 审计证据与审计工作底稿	(20)
第六章 审计计划	(26)
第七章 内部控制的研究与评价	(32)
第八章 审计抽样	(38)
第九章 现金及有价证券审计	(44)
第十章 应收及预付款项审计	(48)
第十一章 存货审计	(54)
第十二章 长期投资审计	(58)
第十三章 固定资产与无形资产的审计	(62)
第十四章 负债审计	(67)
第十五章 所有者权益审计	(72)
第十六章 收入与费用审计	(75)
第十七章 终结审计与审计报告	(80)
第十八章 特殊目的审计业务	(88)
第十九章 会计咨询和会计服务业务	(95)

第二部分 历年试题精析

第一章 审计概论	(99)
第二章 注册会计师管理	(102)
第三章 职业道德与法律责任	(103)
第四章 审计目标与审计范围	(106)
第五章 审计证据与审计工作底稿	(109)
第六章 审计计划	(112)

第七章 内部控制的研究与评价	(114)
第八章 审计抽样	(116)
第九章 现金及有价证券审计	(118)
第十章 应收及预付款项审计	(120)
第十一章 存货审计	(123)
第十二章 长期投资审计	(125)
第十三章 固定资产与无形资产的审计	(127)
第十四章 负债审计	(129)
第十五章 所有者权益审计	(131)
第十六章 收入与费用审计	(133)
第十七章 终结审计与审计报告	(134)
第十八章 特殊目的审计业务	(138)
第十九章 会计咨询和会计服务业务	(144)

第三部分 全真模拟试题

模拟试题(一)	(147)
模拟试题(二)	(152)
模拟试题(三)	(157)
模拟试题(四)	(162)
模拟试题(五)	(167)
模拟试题(六)	(172)
模拟试题(七)	(177)
模拟试题(八)	(182)
模拟试题(九)	(186)
模拟试题(十)	(191)

第四部分 前车之鉴

首都第三名 ——我是如何取得注师资格的	(199)
考试随感——失败教训	(201)

第五部分 附 录

如何一次通过五门 CPA 考试..... (202)

关于注会复习与考试的一点体会 (203)

如何在 CPA 考试中取得好成绩..... (205)

参加注会考试有感 (206)

拼干 + 巧干 = 成功

——参加注册会计师考试有感 (207)

征服 CPA (208)

自信 + 毅力 = 满意 (210)

成功之路

——我的注会考试经验谈 (211)

附录一：全真模拟试题参考答案 (215)

附录二：1999 年度注册会计师全国统一
考试审计考试大纲 (235)

附录三：1998 年度注册会计师全国统一
考试审计科目试题分析 (237)

第一章 审计概论

本章要点总述

1. 审计的起源及发展
2. 审计主体、对象、目的、范围、职能等基本概念和审计分类
3. 注册会计师审计的产生和发展
4. 中国独立审计准则体系的性质和作用, 独立审计准则的目标及现有独立审计准则的框架与准则
5. 审计质量控制准则的涵义及其与审计准则的关系, 以及全面质量控制和审计项目质量控制的内容要素

第一节 审计的起源和发展

一、审计的改革

我国审计经历了一个漫长的发展过程, 大体上可分为 6 个阶段: 西周初期初步形成阶段; 秦汉时期最终确立阶段; 隋唐至宋日臻健全阶段; 元明清停滞不前阶段; 中华民国不断演进阶段; 新中国振兴阶段。

西周时期, 总司审计 监督大权的官员称为“司会”; 秦汉时期专司监察全国的民政、财政以及财物审计事项的官员是“御史大夫”; 唐朝有比部掌国家财计监督; 宋代专门设置“审计司(院)”, 并使“审计”一词成为财政监督的专用名词; 元明清时期取消了独立的审计组织; 1914 年北洋政府改设审计院, 同年颁布《审计法》; 新中国成立后 1994 年 10 月中央人民政府发布了《中华人民共和国审计法》。

二、审计的分类和审计监督体系

审计可以从不同角度加以考察, 从而做出

不同分类。体现审计本质的分类是: 按主体的不同, 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)。按目的、内容不同, 审计划分为会计报表审计、合规性审计和经营审计。其它还可以按范围不同、施行时间不同、执行地点不同等进行审计分类。

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。

政府审计是由国家审计机关代表国家依法进行的审计, 政府审计主要监督检查各级政府的财政收支, 以及政府机构公共资金的财务收支情况。目前世界上政府审计机构根据领导关系的不同可分为三类: (1) 由议会领导, 向议会负责; (2) 由政府领导, 向政府负责; (3) 由财政部门领导, 实行财政、审计合一制度。我国目前的审计机关由政府领导, 但独立行使监督权, 不受其它行政机关、社会团体和个人的干涉。

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活动。目前世界上内部审计部门也有三种不同的领导关系: (1) 受本单位总会计师或财务副总裁领导; (2) 受本单位总裁或总经理领导; (3) 受本单位董事会领导。

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。在西方有独资、合伙两种形式。在我国, 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。会计师事务所不依附于任何机构, 自负盈亏, 具有法人资格。

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，相互不可替代，因此不存在主导和从属的关系。

三、审计目的与审计对象

(一) 审计目的

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。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通过对会计报表进行审计，获取充分适当的证据，对被审计单位的会计报表发表审计意见，进行经济鉴证和监督。

注册会计师审计意见通常包括公允性、合法性、一贯性等三方面的内容。

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其它特定事项进行审计，并发表审计意见。这里需要考生明晰的概念是，这些特殊目的的审计意见一般也包括公允性、合法性和一贯性几个方面，同时还往往需要对被审计单位的财务收支和经费管理活动的合理性和效益性表示审计意见。

(二) 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。通常把审计的对象高度概括为被审计单位的经济活动，其中被审计单位即为审计的实体，经济活动即为审计的内容。

审计对象包括两方面的内容：(1) 被审计单位的财务收支及其有关的经营管理活动；(2) 被审计单位的多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它资料。会计资料和其它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。

四、审计与财务会计的关系

	联 系	区 别
审 计 与 财 务 会 计	(1) 工作对象均是企业的会计资料 (2) 工作范围都要涉及企业内部控制制度 (3) 都要对企业经营管理活动进行监督 (4) 都要促使企业改善经营管理，提高经济效益	(1) 目的不同。企业财务会计的基本目的是提供信息，审计的目的是对被审计单位的会计报表的公允性、合理性、一贯性做出合理保证 (2) 方法不同 (3) 职能不同。企业财务的基本职能是反映，审计的基本职能是鉴证 (4) 责任不同。会计责任和审计不能相互替代、减轻或免除

第二节 注册会计师审计

一、注册会计师审计的产生与发展

阶段	时间	中心区域	特点
萌芽	15 世纪	威尼斯等地 中海沿岸的 商业城市	产生于商业合伙企业所有权 与经营权的分立
详细审 计	1844—20 世纪初	英国	● 法定审计 ● 目的是查错防弊 ● 方法是对会计帐目逐笔审 计 ● 报告使用人为企业股东
资产负 债表审 计	20 世纪初 —20 世纪 30 年代	美国	● 审计对象为帐目及资产负 债表 ● 目的是判断企业信用状况 ● 方法从详细审计转向抽样 审计 ● 报告使用人为企业股东和 债权人
会计报 表审计	20 世 纪 30、40 年 代	美国	● 审计对象为所有向外公布 的会计报表 ● 审计目的是发表审计意见， 确定会计报表的可信性 ● 方法包括测试内控，并广 泛采用抽样审计 ● 报告使用人扩大为社会公 众 ● 审计准则开始拟订，审计 工作标准化、规范化
现代审 计	20 世 纪 40 年代以 后	全球	● 出现国际会计师事务所 ● 注册会计师业务所扩大到 委托代理纳税、代理计帐、 参与可行性研究等管理咨 询 ● 计算机辅助审计技术广泛 采用

二、注册会计师审计与其它审计的关系

(一) 注册会计师审计同政府审计的关系

	注册会计师审计	政府审计
相同点	外部审计，具有一定独立性	
区别	审计方式	受托审计 强制审计
	审计对象	一切盈利及非盈利单位 各级政府财政收支情况 及公共资金的收支、运用情况
	审计监督的性质	发表独立、客观、公正的审计意见，合理保证审计报告使用人确定被审计单位会计报表的可靠程度 发表审计处理意见，并可以依法强制执行
	审计手段	有偿审计 无偿审计
	审计独立性	双向独立 单向独立

(二) 注册会计师审计与内部审计的关系

	注册会计师审计	内部审计
相同点	两者都是对被审计单位的经济事项进行审计	
区别	审计独立性	双向独立 相对独立于其它职能部门
	审计方式	受托审计 自觉施行
	审计内容	会计报表 各级内部控制制度的执行情况
	审计目的	发表审计意见 提出改进措施
	审计职能和作用	对外公开，并具有鉴证作用 内部参考，对外不起鉴证作用，对外保密

三、中国注册会计师审计的产生和发展(略)

第三节 独立审计准则体系

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。审计准则包括政府审计准则、内部审计准则和注册会计师审计准则。其中注册会计师审计准则又称独立审计准则。

一、独立审计准则的性质和作用

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守的行为准则，是注册会计师审计工作质量的权威性判断标准。

独立审计准则的性质：

1. 独立审计准则是规范注册会计师及其助理人员的行为准则；

2. 独立审计准则对注册会计师及其助理人员的业务素质提出要求，同时也向社会提供审计质量依据；

3. 独立审计准则是通过注册会计师及其业务助理人员执行审计程序体现出来的；

4. 独立审计准则是注册会计师发表审计意见的客观依据。

二、独立审计准则的作用

1. 实施独立审计准则，可以赢得社会公众的广泛信任；

2. 实施独立审计准则，可以提高注册会计师审计工作质量；

3. 实施独立审计准则，可以维护会计师事务所和注册会计师的合法权益；

4. 实施独立审计准则，可以促进审计经验交流。

三、国际审计准则

《国际审计准则》为国际会计师联合会所颁布，自 1980 年 6 月至今，已先后颁布了第 1—32 号《国际审计准则》资料。分为：

1. 一般准则；
2. 工作准则；
3. 报表准则。

四、中国独立审计准则体系

注册会计师执行审计业务，以发表审计报告为目的时，应遵照执行审计准则。注册会计师执行会计咨询、会计服务等业务时，可以参照执行审计准则。

未来的中国注册会计师职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。其中独立审计准则是中国注册会计师执业

规范体系的核心部分。

(一) 独立审计准则的框架与结构

(二) 《独立审计基本准则》的框架和内容:

1. 一般准则

(1) 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意见。

(2) 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, 经过适当专业训练, 并具有足够的分析、判断能力。

(3) 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。

(4) 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。

(5) 按照独立审计准则的要求出具审计报告, 保证审计报告的真实性和合法性是注册会计师的审计责任; 建立健全内部控制制度, 保护资产的安全、完整, 保证会计资料的真实、合法、完整是被审计单位的会计责任。注册会计师的审计责任不能代替、减轻或者免除被审计单位的会计责任。

(6) 注册会计师的审计意见应合理地保证会计报表使用人确定已审计会计报表的可靠程度, 但不应被认为是对其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

(1) 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, 签定审计业务约定书。

(2) 注册会计师执行审计业务, 应当编制审计计划, 对审计工作作出合理安排。

(3) 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。

(4) 注册会计师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。

(5) 注册会计师可以运用检查、监盘、观察、查询及函证、计算、分析性符合等方法, 以获取充分、适当的审计证据。

(6) 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。

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

(8) 注册会计师应当对被审计的期后事项、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。

(9) 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。

(10) 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

(1) 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。

(2) 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等事项。

(3) 审计报告应当说明被审计单位会计报表的编制是否符合企业会计准则及国家其他财务会计法规的规定, 在所有重大方面是否公允地反映了其财务状况、经营成果和资金变动情况, 以及所采用的会计处理方法是否遵循了一贯性原则。

(4) 注册会计师可以出具无保留意见、保留意见、否定意见和拒绝表示意见四种类型的审计报告。在表示保留意见、否定意见或拒绝意见时, 应明确说明理由, 并在可能情况下, 指出其对会计报表反映的影响程度。

第四节 审计质量控制

一、审计质量控制准则的涵义

审计质量控制准则是指为了确保会计师事

务所的审计工作符合审计职业准则和工作规范的要求而建立的制度、方针（政策）和程序的总称。

二、审计准则和质量控制准则的关系

三、中国注册会计师质量控制基本准则

《中国注册会计师质量控制基本准则》要求会计师事务所应指定和运用两个层次的质量控制政策与程序：一是各会计师事务所审计工作的全面质量控制政策和程序，以使所有审计工作符合独立审计准则的要求；二是各审计项目的质量控制程序，以使各审计项目的审计工作遵照独立审计准则进行。

1. 全面质量控制

控制政策	控制程序举例
职业道德原则	传达有关执业道德的规定，并指定专人提供职业道德指南
专业胜任能力	制定科学的招聘程序和晋升制度
工作委派	指定专人负责分派业务助理人员
指导和监督	审计工作中“老人”带“新人”的制度
业务承接	制定新客户的评价和批准程序
监控	向适当层次管理人员报告执行情况

为了保证工作符合质量控制标准，符合审计准则的要求，会计师事务所应对各个层次的执业人员所从事的工作给予充分的指导和监督，并对其工作结果负责，必要时，应当聘请相关的专家进行协助。

对于将要签约的委托人，会计师事务所应当在正式签约前，对委托人进行充分了解，对于继续委托的委托人，则应考虑以往与其交往的情况。无论是新接受还是连续接受委托，会计师事务所都应考虑其独立性，是否有能力完成审计委托，以及委托人的主要管理当局是否正直、诚实等情况。

事务所在制定质量控制政策和程序时，为了使其更加有效和符合实际，应考虑以下因素：

- (1) 业务规模和范围
- (2) 组织形式及业务部门的设置
- (3) 分支机构的设置及区域分布
- (4) 成本与效益原则

(5) 人员素质及构成

2. 审计项目的质量控制

- (1) 委派工作
- (2) 指导
- (3) 监督
- (4) 检查
- (5) 复核

精要讲解

一、会计报表的公允性、合法性和会计处理方式的一贯性

1. 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，有无夸大业绩和资产，隐瞒亏损和债务情况。注册会计师的审计意见应合理保证会计使用者确定已审计会计报表的可靠程度，从而决定自身的行为。这里应注意的是，由于审计抽样技术和被审计单位内部控制制度的局限性，注册会计师无法保证把会计报表中的所有错误和舞弊都审查出来并予以披露，不能确保已审会计报表的可靠程度。

2. 合法性：注册会计师应当指明被审计单位会计报表的编制及其财务会计处理，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。

3. 一贯性：注册会计师应当指明被审计单位会计处理方式是否符合一贯性原则的要求，以合理保证会计报表所反映的信息的可比性。一贯性原则应当包括两方面的内容：一是企业财务会计处理方法应当前后多期一致；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。例如，注册会计师在执行审计过程中，发现被审计单位前后年度存货计价分别运用了先进先出法和后进先出法，但已在会计报表中充分披露，注册会计师应当判定其行为符合一贯性的要求。

二、独立审计准则的三个层次

独立审计准则

第一层次	独立审计基本准则。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对注册会计师执行多项独立审计业务，出具审计报告的具体规范。独立审计实务公告是对注册会计师执行多项特殊行业、特殊目的、特殊性质的审计业务的具体规范。
第三层次	执业规范指南。它是对独立审计单位基本准则、具体准则和实务公告的解释和补充说明，为注册会计师执行多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。第三层次不具有强制性。

例如，注册会计师接受一项验资业务的委托，他在执业过程中必须遵守的独立准则包括独立审计基本准则和《独立审计实务公告第1号——验资》。因为独立审计基本准则是对注册会计师的任职条件、执业行为的基本规范，是判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，法定要求注册会计师必须遵守独立审计基本准则；而独立审计具体准则虽然也要求注册会计师必须遵守，但它不是对验资这项特殊审计业务的规范，验资业务应当遵守《独立审计实务公告第1号——验资》；执业规范指南不具有强制性，因此不是注册会计师必须遵守的准则。

三、独立审计准则和质量控制准则的关系

审计准则规定了审计工作应达到的质量水平，而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。因此，独立审计准则与质量控制准则，两者都是控制审计工作质量的规范和指导原则，两者的目标是基本一致的，即提高审计工作的水平，增加会计报表的可信性。

但是，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的质量，而质量控制准则着眼于控制会计师事务所的整体审计工

作的质量，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。其具体区别在：

1. 性质不同。审计准则是每个注册会计师审计时遵守的技术标准，是针对每个审计项目的完成而指定的。而审计质量控制准则，则是每个会计师事务所所遵守的管理标准，是针对整个审计实务的控制而制定的。

2. 作用不同。审计准则衡量审计工作本身质量的好坏，而质量控制准则衡量审计质量管理控制的有效程度。

3. 内容不同。审计准则由职业协会颁布，强制执行，规定对与审计工作相关的注册会计师质量、审计过程、报告质量的要求；而审计质量控制准则包括各项质量控制工作应达到的要求。

四、职业道德准则和质量控制准则的关系

质量控制准则和职业道德准则的主要区别在于质量控制准则是要求各会计师事务所在提供专业服务时，从整体上控制、保证其服务质量的准则；而职业道德准则是整个注册会计师职业界在提供各项专业服务时应当遵循的一般道德准则。前者侧重于质量控制，只适用于会计师事务所；后者侧重于道德要求，适用于整个注册会计师职业界。

质量控制准则和职业道德准则的主要联系有二：首先，二者的根本目的都是为了确保注册会计师和会计师事务所提高道德水准和执业质量，以高尚的道德水准和完善的质量服务于社会，取信于社会。其次，二者的内容也是相辅相成，紧密联系的。质量控制准则中，大都强调会计师事务所应当遵守职业道德准则，恪守独立、客观、公正的原则，以应有的执业谨慎执行各项业务；而职业道德准则也反映了质量控制准则的要求，如各国的职业道德准则大都规定，注册会计师执行各项业务应当妥善规划，并对业务助理人员的工作进行必要的指导、监督和检查。

第二章 注册会计师管理

本章要点总述

1. 注册会计师的注册登记条件和审计业务范围
2. 有限责任会计师事务所和合伙会计师事务所的设立与审批
3. 比较外国注册会计师管理体制和中国注册会计师管理体制的异同

第一节 注册会计师考试与注册登记

- 一、报考条件
- 二、考试组织
- 三、考试范围
- 四、注册登记

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，申请加入注册会计师协会，但不能执业。要执业，还必须按照规定，加入会计师事务所，具有两年审计工作经验，经批准注册，发给财政部统一印制的注册会计师证书，方可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；
- (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，自处分决定之日起至申请注册之日不满两年的，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。

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、企业管理或者其他经济管理工作中犯有严重错误受行政处罚、撤职两年以上处分的；
- (4) 自行停止执行注册会计师业务满一年的。

第二节 注册会计师业务范围

一、审计业务

(一) 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。

(二) 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。

(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) 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

二、会计咨询、会计服务业务

1. 设计财务会计制度，培训会计人员；
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；