

型本科会计系列规划教材

审计学

何秀英 主编
张颖萍 任秀春 副主编

(第四版)

Shenji Xue



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



21世纪应用型本科会计系列规划教材

审计学

Shenji Xue



常州大学图书馆
藏书章

© 何秀英 2012

图书在版编目 (CIP) 数据

审计学 / 何秀英主编. —4 版. —大连: 东北财经大学出版社, 2012. 2

(21 世纪应用型本科会计系列规划教材)

ISBN 978-7-5654-0698-0

I. 审… II. 何… III. 审计学-高等学校-教材
IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 011353 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)

教学支持: (0411) 84710309

营 销 部: (0411) 84710711

总 编 室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连北方博信印刷包装有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm×240mm

字数: 406 千字

印张: 19

2012 年 2 月第 4 版

2012 年 2 月第 10 次印刷

责任编辑: 孙 平

责任校对: 何群 孙萍

封面设计: 冀贵收

版式设计: 钟福建

ISBN 978-7-5654-0698-0

定价: 28.00 元

第四版前言

当前,世界性金融危机导致的经济衰退尚未完全摆脱。经济的动荡、社会的指责,给审计理论与实务带来了前所未有的冲击。人们再次对审计高度关注,希望与质疑同步上升。获得巨大荣誉和法律地位的审计,肩上的担子更重了,风险更大了。要跟上高度风险化、现代化、国际化的潮流,必须革新和发展我国的审计技术与方法,我们的教学也要跟上这一步伐。

迎合审计发展的新趋势,依据2010年11月1日财政部最新发布、中国注册会计师协会修订的《中国注册会计师执业准则2010》等38项审计准则的新精神与新要求,我们对教材进行了及时的修订,对新知识、新法规、新技术、新方法作了有益的补充。修订后的教材具有以下特点:(1)内容、结构更趋合理。本书在内容上充分体现新准则,对有些内容作了适当的精减,重点更为突出,深浅更为适度。(2)栏目新颖。本书选用的图表、文书格式贴近实务,小资料、小知识、小经验、小思考、案例分析、案例点评简明实用。

本书由何秀英任主编,张颖萍、任秀春任副主编,最后由何秀英修改、总纂和定稿,具体分工如下:何秀英,第一至八章及第十三章;张颖萍,第九至十章;任秀春,第十一至十二章。

杜晓光教授对本书修订提出了宝贵意见,在此深表谢意。由于作者水平有限,疏漏在所难免,望同仁批评指正。

本书配有电子课件,请任课教师
登录东北财经大学出版社网站
(www.dufep.cn)免费下载。

编 者

2012年2月

目 录

第一章 总 论	1
学习目标	1
第一节 注册会计师审计的概念、种类	1
第二节 我国注册会计师管理	8
本章小结	12
主要概念	12
关键思考题	12
第二章 注册会计师的执业准则和职业道德守则	14
学习目标	14
第一节 中国注册会计师的执业准则和职业道德守则概述	14
第二节 中国注册会计师鉴证业务基本准则	17
第三节 会计师事务所业务质量控制准则	24
第四节 注册会计师职业道德守则	30
本章小结	38
主要概念	38
关键思考题	39
第三章 注册会计师的法律责任	40
学习目标	40
第一节 注册会计师的职业责任	40
第二节 注册会计师的法律责任	42
第三节 注册会计师法律责任的规避	48
本章小结	51
主要概念	51
关键思考题	51

第四章 审计目标、审计证据与审计工作底稿	52
学习目标	52
第一节 审计目标	52
第二节 审计证据	57
第三节 审计工作底稿	66
本章小结	70
主要概念	70
关键思考题	70
第五章 审计目标的实现过程	72
学习目标	72
第一节 接受业务委托和计划审计工作阶段	72
第二节 风险评估阶段	88
第三节 控制测试和实质性程序阶段	98
第四节 终结审计和出具审计报告阶段	102
本章小结	107
主要概念	107
关键思考题	107
第六章 审计测试中的抽样技术	108
学习目标	108
第一节 审计抽样概述	108
第二节 抽样技术的运用	115
本章小结	123
主要概念	124
关键思考题	124
第七章 审计报告	125
学习目标	125
第一节 审计报告概述	125
第二节 非标准的审计报告	131
第三节 审计报告的编制	138
本章小结	140
主要概念	141
关键思考题	141

第八章 销售与收款循环审计	142
学习目标	142
第一节 销售与收款循环业务特性	142
第二节 控制测试和交易的实质性程序	145
第三节 营业收入审计	150
第四节 应收账款审计	155
第五节 坏账准备审计	162
第六节 其他相关账户的审计	164
本章小结	169
主要概念	170
关键思考题	170
第九章 购货与付款循环审计	171
学习目标	171
第一节 购货与付款循环业务特性	171
第二节 控制测试和交易的实质性程序	173
第三节 应付账款审计	177
第四节 固定资产和累计折旧的审计	180
第五节 其他相关账户的审计	190
本章小结	199
主要概念	199
关键思考题	199
第十章 生产与服务循环审计	201
学习目标	201
第一节 生产与服务循环业务特性	201
第二节 生产与服务循环控制测试和交易的实质性程序	205
第三节 存货成本的审计	209
第四节 分析性程序	213
第五节 存货的监盘与截止测试	214
第六节 应付职工薪酬的审计	222
第七节 其他相关账户的审计	224
本章小结	229
主要概念	230
关键思考题	230

第十一章 筹资与投资循环审计	231
学习目标	231
第一节 筹资与投资循环业务特性	231
第二节 控制测试与交易的实质性程序	233
第三节 借款的审计	237
第四节 所有者权益的审计	241
第五节 投资的审计	249
第六节 其他相关账户的审计	255
本章小结	258
主要概念	259
关键思考题	259
第十二章 货币资金审计	260
学习目标	260
第一节 货币资金循环业务特性	260
第二节 货币资金控制测试	261
第三节 库存现金审计	265
第四节 银行存款审计	269
第五节 其他货币资金审计	274
本章小结	275
主要概念	275
关键思考题	275
第十三章 非财务报表审计的鉴证业务与相关服务	277
学习目标	277
第一节 特殊目的审计业务与验资	277
第二节 财务报表审阅业务、其他鉴证业务和相关服务业务	286
本章小结	292
主要概念	292
关键思考题	292
主要参考文献	294

学习目标

☆知识目标

- 了解注册会计师审计的产生与发展过程；
- 掌握注册会计师审计的概念和种类；
- 了解我国注册会计师考试时间、科目、登记；
- 掌握我国注册会计师的业务范围；
- 明确注册会计师行业管制的内容。

☆技能目标

- 解释说明注册会计师的基本概念；
- 认知并有意识地培养注册会计师的基本素质。

第一节 注册会计师审计的概念、种类

一、注册会计师审计的发展历程

(一) 西方国家注册会计师审计的产生与发展

注册会计师审计起源于16世纪的意大利。当时，威尼斯城的航海贸易日益发达并出现了早期的合伙企业。在合伙企业中，通常只有少数几人充当执行合伙人，负责企业的经营管理，其他合伙人则只出资而不参加经营管理。非执行合伙人需要了解合伙企业的经营情况和经营成果，执行合伙人也希望能证实自己经营管理的能力与效率，因此双方都希望能从外部聘请独立的会计专业人员来担任查账和监督工作。这些会计专业人员所进行的查账与监督，可以被看作是独立审计的萌芽和序曲。

注册会计师审计真正产生并初步形成制度的历史进程是在英国完成的。18世纪下半叶，资本主义工业革命开始以后，英国的生产社会化程度大大提高，特别是股份公司兴起以后，企业财产所有权与经营权进一步分离，绝大多数股东只向企业出资而完全脱离了经营管理。同时，也隐含着经营管理人员为牟取私利而损害所有者利益的风险。财务报表作为沟通公司内部和外部信息的桥梁，急需由财产所有者和经营者以外的专业人士来加以鉴证。1720年，英国爆发了南海公司破产事件，公司股东和债权人遭受了巨大经济损失。会计师查尔斯·斯内尔受议会聘请对南海公司会计账目进行了检查，并以“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，这标志着注册会计师的正式诞生。1853年，爱丁堡会计师协会在苏格兰成立，标志着独立审计职业的诞生。1862年，对有限责任公司进行年度财务报表审计成为对独立会计师的法定要求，从而进一步明确了独立会计师的法律地位。

随着资本主义生产力的不断发展，注册会计师审计的发展大致经历以下三个阶段：

1. 详细审计阶段

1844年至20世纪初，英国注册会计师的形成及发展对当时欧、美及日本等国产生了重要影响。这一时期也称为英国式审计。其主要特点是：注册会计师审计逐渐由任意审计转变为法定审计；审计的目的在于查错防弊，保护企业财产的安全完整；审计的方法是对会计账目进行逐笔的详细审计；审计报告的使用人主要是企业股东。

2. 资产负债表审计阶段

20世纪的前30年，全球经济发展重心由欧洲转到美国。当时企业筹资主要依靠银行贷款解决。银行通常要求借款人提供经独立会计师审核的资产负债表，以判断企业的偿债能力。企业也希望借助注册会计师对其资产负债表的审查，以更好地获取银行信用。鉴于这种审计率先在美国实施，又被称为美国式审计。资产负债表审计阶段的基本特点是：审计对象由会计账目扩大到资产负债表；审计的主要目的在于通过审查资产负债表来判断企业的信用状况；审计方法从详细审计初步转向抽样审计；审计报告的使用人除企业股东外，更突出了债权人的需要。

3. 财务报表审计阶段

进入20世纪30年代，资本主义世界经历了历史上最为严重的经济危机，大批企业破产倒闭，这在客观上促使企业相关利益者更加关心企业的盈利情况。再加上美国证券市场迅速发展，致使纯粹的资产负债表审计难以满足客户的需求。1934年的美国《证券交易法》规定，上市公司必须向证券交易管理部门报送经过审查的资产负债表和利润表。为顺应这种需要，注册会计师审计从资产负债表审计逐步扩大到财务报表审计。在此阶段，注册会计师审计的主要特点为：审计对象转为企业的全部财务报表及相关资料；审计的主要目的在于对财务报表发表审计意见；审计范围扩大到与测试相关的内部控制制度；抽样审计和计算机辅助审计技术逐渐被运用；审计报告的使用人进一步扩大，包括股东、债权人、潜在的投资者、证券交易机构、政府及社会公众；注册会计师审计准则体系不断建立和完善；注册会计师资格考试和认证制度逐步推行。

另外，从审计模式的角度，也可将注册会计师审计的发展过程分为账项导向审计、内控导向审计和风险导向审计。

【案例分析 1—1】

英国南海公司审计案例

基本案情：英国“南海公司”始创于1710年，主要从事海外贸易业务。公司经营十年，业绩极其一般。1719年至1720年之间，该公司趁股份投机热在英国方兴未艾之际，发行巨额股票，同时公司董事对外散布公司利好消息，致使公众对股价上扬

增强了信心，带动了公司股价上升。1719年，“南海公司”股价为114英镑，到1720年3月股价升至300英镑，该公司股票价格最高飙升至1050英镑，公司老板决定以高于面值数倍的价格发行新股。一时间“南海公司”股价扶摇直上，一场股票投机浪潮席卷全国。

一些经济学家已意识到这种投机行为将给国家经济带来的严重危害，呼吁政府尽快采取措施。英国议会为制止国内“泡沫公司”的膨胀，于1720年6月通过了《泡沫公司取缔法》，一些公司随之被解散。许多投资者开始清醒，并抛售手中所持股票。股票投资热的降温，致使“南海公司”股价一路下滑，到1720年12月“南海公司”股价跌至124英镑。年底，英国政府对“南海公司”资产进行清理，发现其实际资本所剩无几。而后，“南海公司”宣布破产。

“南海公司”破产，犹如晴天霹雳，震惊了公司投资人和债权人。数以万计的股东及债权人蒙受损失，当证实了百万英镑的损失落在自己头上时，纷纷向英国议会提出了严惩欺诈者并给予赔偿损失的要求。英国议会面对舆论压力，为平息“南海公司”破产引发的风波，于1720年9月成立了由13人组成的特别委员会，秘密查证“南海公司”破产事件。在查证过程中，由于涉及许多财务问题及会计记录，特别委员会特邀一位精通会计实务的会计师，此人名叫查尔斯·斯内尔。他原为一所名为彻斯特·莱恩学校的教师，教书法及会计。查尔斯通过对南海公司账目的查询、审核，于1721年提交了一份名为“伦敦市彻斯特·莱恩学校的书法大师兼会计师对素布里奇商社的会计账簿进行检查的意见”，指出南海公司的财务报告存在着严重的舞弊行为、会计记录严重不实等问题。但没有对公司为何编制这种虚假的会计记录表明自己的看法。

议会根据这份查账报告，将南海公司董事之一的雅各希·布伦特以及他的合伙人的不动产全部予以没收。其中一位叫乔治·卡斯韦尔的爵士，被关进了著名的伦敦塔监狱。英国国会在其通过的《泡沫公司取缔法》中，对公司的成立进行了严格的限制，只有取得国王的御笔，才能得到公司的营业执照。事实上，股份公司的形式基本上名存实亡。

直到1828年，英国政府在充分认识到股份公司利弊的基础上，通过设立民间审计的方式，将股份公司中因所有权与经营权分离所产生的不足予以制约，才完善了这一现代化的企业制度。据此，英国政府撤消了《泡沫公司取缔法》，重新恢复了股份公司这一现代企业制度形式。随后，为保护投资者和债权人的利益，监督股份公司的经营管理，英国议会于1844年颁布了《公司法》，规定股份公司必须设置一名以上的监事来审查会计账簿和报表，并将审查结果报告给股东。1856年，议会又对《公司法》进行了修订，规定股份公司可以从外部聘请会计师办理审计业务。该法案使公司有聘请外部注册会计师的选择权，在此期间，英国政府对一批独立会计师进行了资格确认，从而有力地促进了独立会计师的发展。

案例点评：(1) 英国“南海公司”的舞弊案件对世界注册会计师审计有着里程碑式的影响。由于会计师查尔斯·斯内尔是世界上第一位独立审计人员，他所审计的“南海公司”舞弊案又是世界上第一例较为正规的注册会计师审计案件，因此，该案件对于注册会计师行业来讲，不论是在理论研究方面，还是在审计实践方面，都产生

了极其重大的影响。(2) 英国“南海公司”的舞弊案件又揭示了注册会计师的职业天性就是应以独立第三者的身份,站在客观、公正的立场上,通过对账、证、表等会计资料的审查,来平衡财产所有者与经营者之间的经济责任关系,揭示重大错弊行为。这说明注册会计师行业对于促进经济发展、稳定社会经济秩序方面将起到至关重要的作用;同时,这也决定了它从诞生的那一天起便担负着面向社会公众的责任,决定了它是一门责任重大的职业。

资料来源 李若山:《审计案例——国外审计诉讼案例》,沈阳,辽宁人民出版社,1998。

(二) 中国注册会计师审计的产生与发展

1. 产生阶段

中国的注册会计师审计远远晚于西方国家。辛亥革命以后,一批爱国学者积极倡导创建中国的独立审计事业。1918年,北洋政府颁布了我国第一部独立审计法规——《会计师暂行章程》。同年,谢霖成为中国第一位注册会计师,并创办了第一家独立审计机构——正则会计师事务所。1925年,上海首先成立了会计师公会。经过30余年的缓慢发展,到1947年,中国的注册会计师审计事业已经初具规模。当时的会计师事务所主要集中在沿海大城市,业务涉及为企业设立会计制度、代理申报纳税、培训会计人才等咨询服务。然而,由于政治、经济落后,旧中国的注册会计师审计业务发展缓慢,对社会影响不大。

2. 停滞阶段

中华人民共和国成立初期,在国民经济恢复过程中注册会计师审计曾发挥了积极作用。在社会主义改造完成以后,由于照搬前苏联高度集中的计划经济模式,我国的注册会计师审计悄然退出了经济舞台,陷入了长时期的停滞状态。

3. 恢复阶段

改革开放以后,我国逐渐从计划经济体制转向市场经济体制,并出现了国有、集体、外资以及个体私营经济等多种所有制经济形式,股票、债券等资本市场也得到了快速发展。注册会计师审计随着经济的发展而得到了恢复,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,注册会计师制度开始重建,主要业务是对外商投资企业进行审计并提供会计咨询服务。1986年7月,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11月,中国注册会计师协会成立,注册会计师行业开始步入政府监督和指导、行业协会自我管理的轨道。

4. 规范发展阶段

1994年1月,《中华人民共和国注册会计师法》(以下简称《注册会计师法》)正式实施,注册会计师行业快速向规范化方向迈进。1995年6月,中国注册会计师协会与中国注册审计师协会实现联合,开创了统一法律规范、统一执业标准、统一监督管理的行业发展新局面,为行业的规范发展奠定了良好的基础。独立审计准则的分步实施,使我国的注册会计师审计逐步走向标准化、法制化和规范化。2006年2月,财政部颁布新注册会计师执业准则体系,这标志着我国已建立起一套适应社会主义市场经济发展要求,顺应国际趋同大势的审计准则体系。可以预见,随着社会主义市场经济体制的不断完善,注册会计师职业界也将面临更多的发展机遇与挑战,我国的注

册会计师审计在行业建设、业务拓展等方面都会发生巨大变化，在社会主义的经济建设中也发挥更大的作用。

二、审计概念

人们对审计（auditing）的认识随着实践的发展不断深化，审计的概念也在不断丰富发展着，日趋科学和完善。就注册会计师审计的概念而言，最具代表性的是美国会计学会在 1973 年《基本审计概念报告》中的阐述，具体表述如下：“审计是一个客观地获取和评价与经济活动和经济事项的认定有关的证据，以确认这些认定与既定标准之间的符合程度，并把审计结果传达给有利害关系人的一个系统过程。”审计概念要素内容见表 1—1。

表 1—1

审计概念要素

概念要素	要素含义
1. 管理当局的认定	认定是指被审计单位管理当局对本单位经济活动和事项所提出的陈述、断言与声明。被审计单位对有关经济活动和经济事项的认定是审计的对象
2. 审计证据	审计证据是注册会计师用来确定管理当局的认定与既定标准是否一致的资料。获取和评价审计证据是审计的中心环节。注册会计师应针对不同性质的认定，以最为合适的方法获取审计证据，在形成审计意见之前，还必须对审计证据的充分性和适当性加以评价，以确保审计意见的质量
3. 既定标准	既定标准是指判断认定时所采用的衡量标准，这些标准可能是立法机关所制定的特殊规则，或管理当局所制定的预算或绩效衡量标准，也可能是某权威机构所制定的公认会计原则。符合的程度就是将被审计单位所做的认定与既定标准相比较，验证二者的接近程度
4. 系统过程	系统过程是合理的、有序的、有组织的步骤或程序，审计是一种遵循顺序、逻辑严密的活动，这就要求审计的事前规划必须详细周到，执行过程必须合乎顺序，传达结果的报告必须用词明确且准时送达
5. 审计结果	审计结果是基于对证据的分析与评价而得出的评价结果。审计结果的传达可以采用书面报告的形式，也可以采用简单的口头报告形式
6. 利害关系人	审计服务的对象并不仅限于被审计的单位或审计的委托人，可能是所有存在利害关系的用户，包括股东、债权人、证券交易机构、税务金融机构及潜在投资者等

《中国注册会计师审计准则第 1101 号——财务报表审计的目标和一般原则》对审计概念的表述为：“财务报表审计的目标是注册会计师通过执行审计工作，对财务报表的下列方面发表审计意见：（1）财务报表是否按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制；（2）财务报表是否在所有重大方面公允地反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。”

三、审计种类

在审计工作中，为使每一项审计工作顺利进行，必须在理论上对其特点进行深入研究、科学分类，以适应各种不同审计实务的需要。审计分类的标准很多，例如，按审计范围的不同，可以划分为全面审计和局部审计、综合审计与专题审计；按审计的时间不同，可分为事前审计、事中审计和事后审计，期中审计和期末审计，定期审计和不定期审计；按审计地点不同，可分为就地审计、送达审计和远程网络审计；按审计动机不同，可分为法定审计和任意审计。这里将重点阐述审计按照其目的、内容可分为财务报表审计、合规审计和经营审计三类。

（一）财务报表审计

财务报表审计（financial statement audit）亦称财务报告审计，是对被审计单位的财务报表、财务报表附注及相关附表进行的审计。这种审计的目的在于查明被审计单位的财务报表是否按照一般公认会计准则公允地反映其财务状况、经营成果和现金流量情况。其主要特点是：（1）审查对象是被审计单位管理当局出具的资产负债表、利润表、现金流量表及其附表；（2）使用标准是一般公认会计原则；（3）审计报告采用标准式，报告的形式与内容严格按照审计准则的规定来撰写；（4）审计的用户包括股东、债权人、证券交易机构、税务金融机构及潜在投资者等。财务报表审计是现代审计理论中最完备、方法最先进的一种审计方式，也是注册会计师审计业务的核心内容。

（二）合规审计

合规审计（compliance audit）是为查明和确定被审计单位财务活动或经营活动是否符合有关法律、法规、规章制度、合同、协议和有关控制标准而进行的审计。在注册会计师开展的审计业务中，这种类型较少。

严格地说，合规审计应是财务报表审计的一个分支。其内容包含在财务报表审计之中，但其内容特别之处在于：（1）审查对象侧重于对严重违反财经法律法规行为的审查，如对严重违反国家现金管理规定、银行结算规定、成本开支范围、税法规定等行为的审计。（2）按照有关规定，审计机关对违反财经纪律的单位和个人有权予以经济制裁；对严重违法乱纪人员，有权向有关部门建议予以行政纪律处分；对触犯国家刑律的，有权提请司法机关依法惩处。审计的目的在于通过监督、检查，促使被审计单位和有关人员遵纪守法。

（三）经营审计

经营审计（operational audit）是对企事业单位经营业务与管理活动有关方面的业绩进行评价，找出改进的机会并提出改善的建议。经营审计也是在财务报表审计的基础上发展起来的，随着市场竞争的加剧，这种审计的作用已显得越来越重要。经营审计的特点包括：（1）审计对象远远超出会计信息系统的范围，涉及被审计单位的组织结构、生产方法、计算机操作、市场营销等多个领域，其审计评价标准也不统一；（2）对独立性要求相对来讲不是很高；（3）应用领域较广，内部审计人员、政府审计人员或独立的注册会计师都可以执行经营审计；（4）审计报告多采用非标准式，报告的形式与内容随着约定任务的情况不同而有着非常大的差别；（5）经营审计的用户通常是被审计单位，而且经营审计报告很少被第三方所利用。

四、审计人员的种类

审计人员是审计活动的执行者，根据其所服务的单位在审计组织体系中的位置不同，审计人员可以分成注册会计师、政府审计人员和内部审计人员。

（一）注册会计师

注册会计师是依法取得注册会计师资格证书，接受委托从事审计和会计咨询、会计服务的执业人员。根据《注册会计师法》的规定，注册会计师必须加入会计师事务所才能执业。除此以外，会计师事务所还配备一定数量的业务助理人员，注册会计师要对助理人员的工作给予必要的指导和监督，并对其工作结果负责。

（二）政府审计人员

政府审计人员是指审计机关接受政府委托，依法行使审计监督权，从事审计业务的人员。他们对各级政府机构、国家金融机构、国有企事业单位以及其他有国家资产单位的财政、财务收支的真实性、合法性、效益性进行综合性的经济监督。政府审计的出现早于注册会计师审计。西周的宰夫可称为中国最早的政府审计人员。现代政府审计不仅在审计体制上更加完善，而且在审计理论和实务方面有了许多发展，绩效审计、环境审计、三“E”审计等的逐步开展对政府审计人员的素质提出了更高的要求。我国对政府审计人员实行专业技术资格制度，审计署和省级审计机关实行专业技术资格考试、评审制度。审计专业技术资格分为初级资格、中级资格、高级资格。政府审计机关录用的审计人员必须经过培训合格后，才能承办审计业务。

（三）内部审计人员

内部审计人员是指在公司（或部门、单位）内部专设的审计机构从事内部审计工作的人员。内部审计人员的工作贯穿于整个组织，与组织内各阶层的行政主管或员工打交道，测试和评价他们的工作，并将审计工作中发现的问题和改进建议报告给他们的上级。内部审计同样应当具有独立性才能发挥最大的控制功能，然而内部审计人员受雇于企业，限于劳资关系的固有约束，内部审计人员不能具有像注册会计师那样高的独立性。

【小思考1—1】

注册会计师审计与政府审计、内部审计的关系如何？

提示：注册会计师审计与政府审计、内部审计的联系主要表现为：（1）注册会计师审计与政府审计、内部审计共同构成审计监督体系；（2）三者既相互联系，又各自独立、各司其职，泾渭分明地不同领域实施审计。它们各有特点，相互不能替代，更不存在主导和从属的关系。

注册会计师审计与政府审计、内部审计的区别主要表现为：（1）审计目标不同。注册会计师审计是注册会计师依法对被审计单位财务报表的合法性、公允性进行审计；政府审计对被审计单位的财政收支或财务收支的真实性、合法性、效益性进行审计；内部审计主要对组织内部的经营活动和内部控制的适当性、合法性和有效性进行审计。（2）独立性和权威性不同。注册会计师审计和政府审计均属于外部审计，不受被审计单位管理当局的领导和制约，其独立性要高于内部审计。但从独立性来看，注册会计师审计好于政府审计；从权威性来看，政府审计要高于注册会计师审计。（3）遵循的审计标准不同。注册会计师审计是注册会计师依据《注册会计师法》和注册会计师审计准则进行的审计；政府审计是审计机关依据《中华人民共和国审计法》和国家审计准则进行的审计；内部审计是内部审计人员遵循内部审计准则进行的审计。（4）接受审计的自愿程度不同。注册会计师审计是以独立的第三方的身份对被审计单位进行的审计，委托人可自由选择会计师事务所；政府审计和内部审计均属于强制审计。另外，三者在审计范围、法定权限等方面也存在一定的差异。

第二节 我国注册会计师管理

一、注册会计师考试与注册登记

注册会计师考试和注册登记制度是一系列选拔注册会计师的措施、制度的总称。目前,世界上许多国家为了保证审计工作质量,保护投资者合法权益,维护注册会计师职业在公众心目中应有的权威性,都相继制定了较为完善的注册会计师考试和注册制度。我国于1991年开始组织全国注册会计师统一考试。通过考试,一大批优秀人才加入了注册会计师队伍。现就我国注册会计师考试与注册制度的具体内容予以介绍。

(一) 报考条件

根据《注册会计师法》和《注册会计师全国统一考试办法》的规定,具有下列条件之一的中国公民,可报名参加考试:(1)高等专科以上学历;(2)会计或者相关专业(指审计、统计、经济)中级以上专业技术职称。具有会计或者相关专业高级技术职称的人员,如高级会计师、会计学教授、副教授、研究员、副研究员等并具有会计工作经验的人员,以及具有大专或相当于大专学历,或者大专同等学力,从事财会工作20年以上,确有会计业务专长的人员,可以免试部分科目。

对外籍公民,按互惠原则,其所在国允许中华人民共和国公民参加该国注册会计师(或相应称谓)考试者,中华人民共和国政府亦允许其公民参加我国注册会计师考试。我国港、澳、台地区居民及按互惠原则确认的外籍公民申请参加中华人民共和国注册会计师考试必须具备下列条件之一:具有财政部注册会计师全国考试委员会认可的境内外高等专科及以上学历;已取得境外法律认可的注册会计师资格(或其他相应资格,下同);已取得中国注册会计师统一考试的单科合格证书。符合上述条件的报考人员,还必须提供如下有效证明:(1)表明报名人员合法身份的有效证件(护照、身份证等);(2)报名人员境内外高等专科及以上学历毕业的有效学历证书或境外注册会计师资格证书,或有效的中国注册会计师考试单科成绩合格凭证。

(二) 考试组织

财政部成立全国注册会计师考试委员会(简称全国考试委员会),全国考试委员会办公室(简称全国考试办公室)设在中国注册会计师协会。各省、自治区、直辖市财政厅(局)成立地方注册会计师考试委员会(简称地方考试委员会),地方考试委员会办公室(简称地方考试办公室)设在各省、自治区、直辖市注册会计师协会。

全国考试委员会组织领导全国统一考试工作,确定考试组织工作原则,制定考试组织工作方针、政策,审定考试大纲,确定考试命题,处理考试组织工作中的重大问题,指导地方考试委员会工作。地方考试委员会贯彻、实施全国考试委员会的规定,组织、领导本地区的考试工作。

(三) 考试科目和成绩认定

考试范围在考试大纲中确定。考试大纲由全国考试办公室提出,经全国考试委员

会审定发布。现采用“6+1”模式，考试科目为会计、审计、财务成本管理、经济法、税法、公司战略与风险管理和综合测试。前6科考试均采用闭卷、笔试的方式进行。考试实行百分制，60分为成绩合格分数线。全科成绩合格者，领取全国考试委员会颁发的全科合格证书，单科成绩合格者，其合格成绩在取得单科成绩合格凭证（单科成绩合格证书或成绩通知单）后的连续四次考试中有效。

（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，并从事审计业务工作两年以上的，可以向省、自治区、直辖市注册会计师协会申请注册。省级注册会计师协会负责注册会计师的审批，受理的注册会计师协会应当准予符合规定条件的申请人注册，并报财政部备案。如果有下列情形之一的，受理申请的注册会计师协会不予注册：

- （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注册之日止不满五年的。
- （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。
- （4）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。
- （5）国务院财政部门规定的其他不予注册的情形。

【小思考1—2】

注册会计师证书的收回条件有哪些？

提示：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，准予其注册的注册会计师协会撤销注册，收回注册会计师证书：（1）完全丧失民事行为能力；（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、撤职以上处分的；（4）自行停止执行注册会计师业务满一年的。

二、注册会计师业务范围

从全球注册会计师行业的发展现状和趋势看，注册会计师能够提供的会计服务种类很多，而且其范围在不断地扩大。我国恢复与重建注册会计师制度的历史不长，业务拓展方面与发达国家相比仍有较大差距。我国注册会计师的业务范围主要分为三大方面：

（一）审计业务

根据《注册会计师法》的规定，审计业务属于法定业务，非注册会计师不得承办。其内容主要包括以下四种：（1）审查企业财务报表，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，出具有关审计报告；（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。