第一章　审计概论

一、内容概述及学习重点与难点

(一)审计的起源与发展

1. 审计的沿革

2. 审计分类与审计监督体系

(1) 审计的分类。

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、施行时间不同等划分为不同的类别。

(2) 审计监督体系。

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。

政府审计主要监督检查各级政府的财政收支以及公共资金的财务收支情况。政府审计机构因领导关系不同而分为：由议会直接领导、由政府领导以及由财政部门领导三种类型。

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。内审部门的设置也因其领导关系不同而分为：受本单位总会计师或副总裁领导、受本单位总裁或总经理领导以及受本单位董事会领导三种类型。

注册会计师审计是由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。会计师事务所不附属于任何机构，自收自支、独立核算、自负盈亏、依法纳税，具有法人资格，因此在业务上有较强的独立性、客观公正性，并且为公众所承认，为社会所接受。

在审计体系中，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，各司其职，泾渭分明地在不同的领域实施审计。它们各有特点，相互不可替代，因此不存在主导和从属的关系。

3. 审计目的与审计对象

(1) 审计的目的。

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年度会计报表进行审计，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：公允性、合法性和一贯性。

第一，公允性。公允性是注册会计师发表审计意见的首要内容。注册会计师经过审计后应当判明被审单位的会计报表是否公允地反映了被审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，从而决定自身的行为。

第二，合法性。合法性是指注册会计师应当判明，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。

第三,一贯性。一贯性是指注册会讲师会计师当判明，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

需要全本请访问 www.ertongbook.com

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。

（2）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：第一，被审计单位的财务收支及其有关的经营管理活动；第二，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。

4. 审计与财务会计的关系

会计与审计有着密切的关系。总的说，通过会计产生并输出会计信息，会计解决的是认定的问题；而审计是对会计信息进行审查，以验证这些信息的真实与公允，审计是对会计认定的审查和确认。

（1）审计与财务会计的联系。

（2）审计与财务会计的区别。

①目的不同。会计的基本目的是为会计信息的使用者提供信息；注册会计师审计的目的是对会计报表的三性发表意见，以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。

②方法不同。会计运用从设置会计科目到编制会计报表一系列共七种专门方法；而审计运用检查、监督、观察、查询及函证、计算、分析性复核等六种方法获取审计证据。

③职能不同。会计的最基本职能是反映；现代审计理论认为，审计的最基本职能是鉴证。

④责任不同。企业财务会计的责任主要包括：一是建立健全相关的内部控制制度；二是形成和保持真实、合法、完整的会计资料；三是保护企业各项资产的安全和完整。注册会计师的审计责任是指注册会计师应对其出具审计报告的真实性、合法性负责。会计责任和审计责任不能相互替代、减轻或免除。

⑤依据不同。会计依据的是《企业会计准则》及相关会计、财务制度，审计依据的是《独立审计准则》。

（二）注册会计师审计

1. 注册会计师审计的产生与发展

注册会计师审计的发展，依次经历了详细审计、资产负债表审计和会计报表审计三个阶段。

阶　段	时　　间	特　　点			报告使用人
		对　象	目　的	方　法	
详细审计	1844～20 世纪初	会计账簿	查错防弊	详细检查	股东
资产负债表审计	20 世纪初～20 世纪 30 年代	账簿及资产负债表	判断企业信用状况	从详查初步转向抽样	股东及债权人
会计报表审　计	20 世纪 30～40 年代	全部报表及财务资料	提出客观公正的审计意见	测试内部控制制度，广泛采用抽样审计	社会公众

通过注册会计师审计产生与发展历史的简单回顾我们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）注册会计师审计独立于政府和任何企业或经济组织。

（4）注册会计师审计在经济活动中的特殊

作用是提高财务信息的可靠性和可信性，从而为报表使用者提供决策的依据。

（5）注册会计师审计是由会计师事务所和注册会计师实施的审计。

2. 注册会计师审计与其他审计的关系

3. 中国注册会计师审计的产生与发展

（三）独立审计准则体系

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. 国际审计准则

国际审计准则可分为一般准则、工作准则和报告准则三个部分。

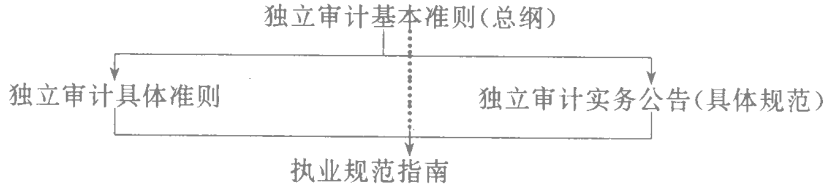
3. 中国独立审计准则体系

注册会计师只要执行审计业务，以发表审计报告为目的，均应遵照执行。若执行会计咨询、服务业务，可以参照执行。

（1）独立审计准则的框架与结构。

中国注册会计师执业规范体系包括四个组成部分：独立审计准则、注册会计师职业道德规范、注册会计师审计质量控制准则及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。

我国独立审计准则的框架与结构可以下列图示表示：



从权威性讲，第一、二层次的准则属于法益。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。第三层次则不具有强制性。

（2）《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。

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。

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。

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。

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

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。

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，但不能被认为是对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。

③报告准则。

（四）审计质量控制

1. 审计质量控制准则的涵义

所谓“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。

2. 审计准则和审计质量控制准则的关系

就会计师事务所而言，审计工作质量，由具体的审计工作形成，必须遵照审计准则。而审计工作需要控制，控制还必须遵照质量控制

准则。独立审计准则是规范注册会计师执业的技术标准；审计质量控制准则是管理标准，是为了促进审计准则的贯彻执行，真正保证审计工作质量。因此，这两套准则只是作用方式不同，但目的是一致的。

3. 中国注册会计师质量控制基本准则

事务所应制定和运用两个层次的质量控制政策和程序：一是全面质量控制政策和程序；二是各审计项目的质量控制程序。

(1) 全面质量控制。

控制政策	控制程序举例
职业道德原则	①指定专人提供职业道德指南，并解决有关问题；②传达有关职业道德的规定；③监控、检查有关职业道德的执行情况
专业胜任能力	①招聘控制程序；②专业发展控制程序；③晋升控制程序
工作委派	①制定本所委派审计工作的程序和办法；②指定专人负责分派助理人员工作；③复核、审批审计工作分配和人员配备安排
指导和监督	①提供本所计划审计工作的程序；②提供本所遵守质量标准的程序；③审计中及时提供在岗培训；④必要时聘请专家进行协助
业务承接	①制定新客户的评价和批准程序；②依据出现的新情况，评价是否续审老客户
监　　控	①制定监控的计划；②向适当次管理人员报告报告情况

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：业务规模和范围；组织形式及业务部门的设置；分支机构的设置及区域分布；成本与效益原则；人员素质及构成以及其他影响因素。

(2) 审计项目的质量控制。

事务所在进行项目质量控制时，应注意：委派工作；指导、监督、检查和复核几个方面。

二、例题解析

(一)判断题

【例题】由于审计的目的是注册会计师对被审计单位的年度会计报表进行审计，并表示审计意见。所以，注册会计师的审计意见应保证已审计会计报表的可靠程度。

【答案】×

【分析】虽然审计的目的是注册会计师对被审计单位的年度会计报表进行审计，并表示审计意见。但是，由于审计测试技术和被审计单位内部控制制度的局限性，注册会计师很难保证把会计报表中的所有错报漏报都审查或披露出来，因此注册会计师的审计意见应合理保证已审计会计报表的可靠程度。

(二)单项选择题

【例题】（）审计的独立性表现为双向独立。

A. 政府审计

B. 内部审计

C. 财经法纪审计

D. 注册会计师审计

【答案】D

【分析】政府审计在独立性上体现为单向独立，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。

(三) 多项选择题

【例题】某会计师事务所在制定全面质量控制政策与程序时，在下列哪些情况下，应谨慎地制定控制政策与程序（）。

A. 事务所在全国设有十个分支机构

B. 事务所具有证券资格

C. 事务所打算降低审计成本

D. 事务所从业人员中有 70% 是近两年非经济类专业的本专科毕业生

【答案】A、B、D

【分析】《审计质量控制基本准则》要求会计师事务所制定全面质量控制政策和程序，应考虑：业务规模与范围；组织形式及业务部门的设置；分支机构的设置及区域分布情况；成本与效益原则；人员素质及构成等因素。题中所列的 ABD 三种情况较为复杂，因此会计师事务所就应谨慎地制定全面质量控制政策与程序。

三、练习题及答案

(一)判断题

(1) 在政府审计和注册会计师审计时，经常会利用内部审计，因此，内部审计是一种辅助审计。

(2) 审计对象可概括为被审计单位的经济活动。

(3) 独立审计准则是用来规范注册会计师执行审计业务，因此，只要注册会计师执行业务均应遵照执行。

(4) 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，可以减少审计范围。

(5) 注册会计师审计产生的直接导因是财产所有权和经营权的分离。

(6) 注册会计师只要执行业务都应当遵循独立审计准则。

(7) 独立审计准则是注册会计师出具审计意见的客观依据，并且是通过注册会计师执行审计程序体现出来的。

(二)单项选择题

(1) 审计按其目的内容的不同，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

(2) 注册会计师职业诞生的标志是（）。

A. 1845 年，英国修改《公司法》

B. 南海公司事件

C. 1853 年，爱丁堡会计师协会成立

D. 英国苏格兰会计师协会成立

(3) 中国注册会计师执业规范体系核心部分是（）。

A. 独立审计准则

B. 注册会计师职业道德规范

C. 注册会计师审计质量控制准则

D. 注册会计师后续教育准则

(4) 独立审计的目的是注册会计师对被审计单位的（）进行审计，发表审计意见。

A. 会计资料及其他有关资料的真实性、合法性

B. 经济活动及反映经济活动的会计资料

C. 会计报表的合法性、公允性及会计处理方法的一贯性

D. 财务状况、经营成果及资金变动情况

(三)多项选择题

(1) 中国注册会计师执业规范体系应包括

A. 独立审计准则　　B. 职业道德准则

C. 审计质量控制准则　　D. 后续教育准则

(2) 中国注册会计师独立审计基本准则的结构为（）。

A. 一般准则　　B. 具体准则

C. 外勤准则　　D. 报告准则

(3) 独立审计实务公告主要适用于注册会计师执行（）审计业务。

A. 特殊行业审计

B. 特殊目的审计

C. 特殊性质审计

D. 会计咨询与服务业务

(4) 下列各项目中，属于全面质量控制政策与程序的有（）。

A. 业务承接　　B. 事务所的会计控制

C. 指导和监督　　D. 专业胜任能力

(5) 注册会计师职业从产生至现在已经历了（）阶段。

需要全本请访问 www.ertongbook.com

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

(四)简答题

(1) 简述审计准则与审计质量控制准则的关系。

(2) 为什么说注册会计师的审计意见不应被认为是对被审单位持续经营能力及效率、效果所做出的承诺？

(3) 为什么独立审计的目的是对被审计单位会计报表及相关资料发表审计意见。

答案

(一)判断题

(1) ×

【分析】政府审计和注册会计师审计时，经常利用内部审计，是为了节省时间，提高效率。内部审计、政府审计和注册会计师审计是各自独立，它们各有特点，相互不可替代，不存在主导和从属关系。

(2) ○

(3) ×

【分析】独立审计准则是用来规范注册会计师执行审计业务，只要注册会计师执行审计业务，是以发表审计报告为目的，均应遵照执行。而执行会计咨询、服务业务，可以参照执行。而该题目中“只要注册会计师执行业务”这既包括审计业务，也包括咨询、服务业务。

(4) ×

【分析】《独立审计基本准则》规定，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。

(5) ○

(6) ×

【分析】只要注册会计师执行审计业务，是以发表审计报告为目的，均应遵照执行。在执行会计咨询、服务业务时，可以参照执行。题目中所说的执行业务即包括审计业务，也包括咨询服务业务。

(7) ×

【分析】独立审计准则是通过注册会计师及其助理人员执行审计程序体现出来的。

(二)单项选择题

(1) B　(2) C　(3) A　(4) C

(三)多项选择题

(1) A、B、C、D

(2) A、C、D

【分析】具体准则是根据独立审计基本准则制定的，因此，基本准则的结构中不包括具体准则。

(3) A、B、C

(4) A、C、D

【分析】事务所的全面质量控制政策与程序是事务所内部管理制度的重要组成部分。而会计控制也是内部管理制度的一部分，但不属于质量控制的内容。

(5) A、B、D

【分析】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。

(四)简答题

(1) 答：审计质量控制准则是关于审计质量方针与控制程序准则。审计质量控制准则也是会计师职业界为保证会计师事务所和注册会计师在办理审计业务中达到职业道德准则和独立审计准则的要求而建立的有关质量控制的系统规范。

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，因此两者的目标基本一致；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，而质量控制准则则着眼于控制会计师事务所的整体审计工作质量，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。

(2) 答：注册会计师的审计意见不应被认为是对被审单位持续经营能力及经营效率、效果所做出的承诺。这是因为：第一，由于审计测试的固有限制和被审计 单位内部控制的固有限制，因而审计意见的作用具有局限性。第二，注册会计师只对被审计单位特定时期内与会计

报表有关的所有重要事项发表审计意见，并不对被审计单位的全部经营管理活动发表意见，注册会计师的职业道德也不允许其对企业的未来事项作出鉴证。

鉴于审计意见的局限性，注册会计师应当要求委托人按照审计业务约定书的要求使用审计报告。委托人或其他第三者因使用审计报告不当所造成的后果与注册会计师无关。

（3）答：独立审计的目的之所以是对被审计单位会计报表及相关资料发表审计意见，主要有两个原因：第一，社会公众的需要，报表的使用者要基于管理当局的会计报表做出决策，但又不能判断管理当局报表的真实性，因此，为了维护社会经济活动的有序性和稳定性，注册会计师对会计报表及相关资料进行审查，以帮助社会公众在经营活动中作出正确决策。

第二，审计能力的制约，由于审计技术、审计成本方面的限制，以及企业规模的日趋扩大，经济业务日益复杂，以查错防弊为主要目的的详细审计已不可能，代之以评价内部控制制度为基础的抽样审计，最终对被审计单位的会计报表及相关资料的合法性、公允性及会计处理方法的一贯性发表审计意见，从而合理保证会计报表的可靠程度。

四、历年试题解析

本章是注册会计师审计的基本知识部分，属于非重点章。但每年一般都要出判断、单选、多选题，有时能达 5—7 分左右。本章也有出简答题的可能。

（一）判断题

1. 中国独立审计准则体系所规范的所有内容都属于法定要求，注册会计师执行审计业务，出具审计报告，必须遵照执行。（1995 年）

【答案】×

【分析】独立审计准则由以下三个层次组成：第一层次：独立审计基本准则。第二层次：独立审计具体准则与独立审计实务公告。第三层次：执业规范指南。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。第三层次则不具有强制性。

2. 注册会计师应当履行揭露被审计单位存在的错弊，保护其财产的安全、完整、并促使其改善经营管理，提高经济效益的责任。（1995 年）

【答案】×

3. 注册会计师的审计意见应保证已审计会计报表的可靠程度，从而使会计报表使用者据此作出各种决策。（1996 年）

【答案】×

【分析】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，但不应被认为是对被审计单位持续经营能力及其经营效率、效果做出的承诺。

4. 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。（1997 年）

【答案】○

5. 注册会计师执行业务，均应遵照执行审计准则。（1997 年）

【答案】×

【分析】注册会计师执行审计业务时，应遵照执行审计准则，执行咨询、服务业务时，可参照执行。

6. 会计师事务所应根据独立审计准则对审计项目进行审计，以使各审计项目的审计工作遵照审计质量控制准则进行。（1997 年）

【答案】×

【分析】审计质量控制准则的根本目的，在于为事务所全体注册会计师遵循专业准则提供合理的保证。

（二）单项选择题

1. 为规范对整个审计实务的控制而制定的，每个会计师事务所都应遵守的管理标准，称为（ ）。（1996 年）

A. 独立审计准则

B. 审计质量控制准则

C. 注册会计师职业道德准则

D. 注册会计师后续教育准则

【答案】B

【分析】所谓“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。审计质量控制准则，是每个会计师事务所遵守的管理标准，是针对整个审计实务的控制而制定的。

2. 注册会计师审计在市场经济中的特殊作用是（）。（1997 年）

A. 防止错误与舞弊的发生

B. 提高企业财务信息的可靠性和可信性

C. 正确反映企业财务状况和经营成果

D. 帮助企业改善经营管理、提高经济效益

[答案] B

3. 在电子数据处理环境下，注册会计师执行审计业务，不应（）。（1998 年）

A. 考虑计算机信息系统对审计的影响

B. 改变审计目标与范围

C. 改变审计技术与方法

D. 考虑内部控制评价

[答案] B

（三）多项选择题

1. 中国注册会计师职业规范体系应包括的内容有（）。（1995 年）

A. 独立审计准则

B. 注册会计师职业道德规范

C. 注册会计师质量控制准则

D. 注册会计师后续教育准则

【答案】A、B、C、D

【分析】独立审计准则是中国注册会计师职业规范体系的核心部分。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；三是注册会计师质量控制准则；四是注册会计师后续教育准则。

2. 关于独立审计的下述提法，正确的有（）。（1995 年）

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. 独立审计的产生早于政府审计

D. 独立审计独立于政府和任何企业或经济组织

【答案】A、B、D

【分析】通过注册会计师审计产生与发展历史的简单回顾，我们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）注册会计师审计独立于政府和任何企业或经济组织。

3. 注册会计师在执行独立审计业务过程中必须遵循的行为规范有（）。（1996 年）

A. 《中华人民共和国注册会计师法》

B. 《中华人民共和国审计法》

C. 独立审计准则

D. 企业会计准则

【答案】A、C

4. 会计师事务所承接审计业务，应当重点考虑的因素有（）。（1996 年）

A. 独立性　C. 自身能力

B. 客观性　D. 被审计单位管理当局的品行

【答案】A、C、D

5. 注册会计师执业规范指南的制定依据有（）。（1997 年）

A. 《中华人民共和国注册会计师法》

B. 《独立审计基本准则》

C. 《企业会计准则》

D. 《独立审计具体准则与实务公告》

【答案】A、B、C

【分析】《中华人民共和国注册会计师法》是制定《独立审计基本准则》的依据，《执业规范指南》是依据《独立审计基本准则》、《独立审计具体准则与实务公告》制定的。

6. 被审计单位应负的会计责任包括（）。（1997 年）

A. 建立健全内部控制制度

B. 保护资产的安全、完整

C. 保证会计资料的真实、合法、完整

D. 确保盈利预测的实现

【答案】A、B、C

7. 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】B、C、D

第二章　注册会计师管理

一、内容概述及学习重点与难点

（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。

1. 报考条件

根据《中华人民共和国注册会计师法》及有关考 试办法的规定，具有高等专科及以上学历，或具有会计、统计、审计、经济中级及中级以上技术职称的中国公民，可申请参加全国注册会计师统一考试。对于港、澳、台地区居民及外籍公民申请参加我国注册会计师考试，按互惠原则，必需具有考试委员会认可的学历或已取得境外法律认可的注册会计师资格。

2. 考试组织

财政部成立全国注册会计师考试委员会，中国注册会计师协会设立全国考试委员会办公室，受全国考试委员会领导，负责具体组织全国注册会计师考试工作。指导各地考试委员会办公室的工作。

3. 考试范围

考试范围在考试大纲中确定。考试科目共五门，包括会计、审计、财务管理、经济法、税法。考试采取分科、闭卷笔试的方式。

考试成绩由全国考试委员会认定， 60分为及格。成绩由地方考试办公室通知考生，不允许查卷。单科合格成绩五年有效。

4. 注册登记

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的。

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

注册会计师的业务范围主要包括两大领域：审计业务和会计咨询服务业务。

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

（1）设计财务会计制度。

（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。

（4）代理纳税申报

（5）代办申请注册登记，协助拟定合同、协议、章程及其他经济文件。

（6）培训会计人员。

（7）审核企业前景财务资料。

（8）资产评估。

（9）参与进行可行性研究。

（10）其他会计咨询和会计服务业务。

3. 中国注册会计师的法定审计业务

（1）三资企业的审计业务。

（2）股份制企业的审计业务。

（3）其他企业的审计业务。

（三）会计师事务所

1. 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。

（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。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：必须是中国公民；持有中华人民共和国注册会计师有效证书，有五年以上独立审计业务的经验和良好的道德记录；不在其他单位从事谋取工资收入的工作；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。

2. 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。

注册会计师在审计中，对于委托人发生在国外的财务收支，必须由事务所转托在中国设有常驻代表的外国会计师事务所就地审查并出具证明。

3. 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已经与挂靠单位脱钩；

②依法成立三年以上（含三年），内部机构和管理制度比较健全；

③具有 8 名以上取得证券、期货相关业务资格考试合格证书或已经取得许可证的注册会计师；

④专职从业人员不少于 40 人，其中 60 岁以内人员不少于 30 人；

⑤注册资本、风险基金及事业发展基金总额在 300 万元以上。

（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有执行独立审计业务三年以上的经历；

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和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

需要全本请访问 www.ertongbook.com

1. 中国注册会计师管理的原则

(1) 借鉴国际经验原则。

(2) 责、权、利统一的原则。

(3) 分级管理的原则。

(4) 间接管理的原则。

2. 我国注册会计师管理的基本内容

(1) 注册会计师审计同政府审计、内部审计相互独立。

(2) 注册会计师法。

(3) 财政部门。

(4) 工商、税务部门。

(5) 注册会计协会。

(6) 证券监督管理委员会。

二、例题解析

(一)判断题

【例题】会计师事务所可以根据自愿的原则加入中国注册会计师协会成为团体会员。

【答案】×

【分析】凡依法成立的会计师事务所，均为中国注册会计师协会的团体会员。

(二)多项选择题

【例题】申报从事证券、期货相关业务许可证的会计师事务所必须符合的条件有（）。

A. 事务所的注册资本不少于 100 万元

B. 事务所有 8 名以上经考试取得证券相关业务资格成绩合格证书的注册会计师

C. 事务所依法成立三年以上，内部管理制度健全

D. 具有良好的职业道德记录，并取得由注协发具的近三年年检合格证书

【分析】B、C 为正确答案

备选答案 A 中的注册资本不少于 100 万元是错误的，正确的应是注册资本、风险基金和事业发展基金总额在 300 万元以上。备选答案 D 的内容是申请从事证券许可证的注册会计师应符合的条件之一。

因此，例题中 A 和 D 是错误的。

三、练习题及答案

(一)判断题

(1) 验资不属于注册会计师的审计业务。

(2) 财政部是中国注册会计协会的最高权力机构。

(3)取得注册会计师考试全科合格成绩的，即成为注册会计师。

(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。

(5) 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永久取得该资格。

(6) 会计师事务所在承办业务时，由于委托人不同，其被授予的权限也不同。

(二)单项选择题

(1) 不以会计报表为直接审计对象的审计业务是（）。

A. 办理企业合并事宜中的审计业务

B. 验证企业资本

C. 审查企业会计报表

D. 办理清算事宜中的审计业务

(2) 根据《注册会计师法》的规定，注册会计师的全国考试工作由（）组织实施。

A. 财政部

B. 全国考试委员会

C. 中国注册会计师协会

D. 各地考试委员会办公室

(3) 申请证券、期货相关业务许可证的事务所，其注册资本、风险基金及事业发展基金总额应达（）万元以上。

A. 100　B. 200　C. 300　D. 500

(4) 合伙会计师事务所每年应当提取不少于业务收入 10% 所建立的基金是（）。

A. 职业保险　　B. 风险基金

C. 共同基金　　D. 事业发展基金

(三)多项选择题

(1) 在我国，要成为注册会计师须具备的条件是（）。

A. 中国公民

B. 取得全科合格证书

C. 加入一家会计师事务所

D. 具有两年审计工作经验

(2) 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

(3) 注册会计师的审计业务包括（）。

A. 审查企业年度会计报表

B. 参与可行性研究

C. 验证企业资本

D. 审核背景财务资料

(4) 我国注册会计师管理体制的基本内容包括（）。

A. 《注册会计师法》

B. 工商、税务部门

C. 证券监督管理委员会

D. 注册会计师协会

答案

(一)判断题

(1) ×

【分析】验资属于审计业务，它是特殊的审计业务。

(2) ×

【分析】中国注册会计师协会最高权力机构是全国会员代表大会。

(3) ×

【分析】取得全科合格成绩的，只取得了注册会计师资格，要成为注册会计师，必须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。

(4) ○

【分析】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) ×

【分析】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。

(6) ○

(二)单项选择题

(1) B

(2) C

【分析】注册会计师的全国考试工作，由中国注册会计师协会组织实施。

(3) C

(4) B

(三)多项选择题

(1) B、C、D

(2) A、B、D

[分析] C 是处以吊销注册会计师证书处罚的情形之一。

(3) A、C

【分析】B 和 D 属于注册会计的咨询服务业务。

(4) A、B、C、D

四、历年试题解析

1995 年、1996 年和 1997 年本章均只出一题，且均为判断、选择性质的小题，难度不高，分值较小，因此，本章系非重点章。

(一)判断题

在我国，注册会计师必须在取得会计师事务所授权后，才可以个人名义承接审计业务。

【答案】×

【分析】在我国，不允许注册会计师以个人名义承接审计业务。

(二)单项选择题

取得从事证券业务资格的会计师事务所，每年应从业务收入中计提 4% 以上的（）。（1996 年）

A. 职业责任保险金

B. 事业发展基金

C. 违约赔偿金

D. 风险准备金

[答案] D

(三) 多项选择题

国家财政部门对注册会计师职业进行的业

务监督包括（）。（1995年）

A. 业务检查

B. 违纪处理

C. 税费征缴

D. 制定收费标准

[答案] A、B、D

【分析】税费征缴是税务部门的工作。

第三章　职业道德与法律责任

一、内容概述及学习重点与难点

（一）职业道德的定义

注册会计师的职业道德是指注册会计师在执业时所应遵循的行为规范，包括在职业品德、职业纪律、专业胜任能力及职业责任等方面所应达到的行为标准。

（二）中国注册会计师的职业道德

1. 独立、客观、公正

独立、客观、公正是注册会计师职业道德的基本要求。

（1）独立原则。

①独立原则的内涵。

所谓独立原则，是指注册会计师在执行审计业务时应当在实质上和形式上独立于委托单位和其他机构。

所谓实质上独立，是要求注册会计师与委托单位之间必须实实在在地毫无利害关系。注册会计师只有与委托单位保持实质上的独立，才能以客观、公正的心态表示意见。而形式上独立，是对第三者而言的，注册会计师必须在第三者面前呈现出一种独立于委托单位的身份，即在他人看来注册会计师是独立的。注册会计师在保持实质上独立的同时，也保持形式上的独立，才能得到社会公众的信任。

②独立原则的重要性。

独立是注册会计师的灵魂，注册会计师所承担的是对整个社会公众的责任。所以注册会计师必须与委托单位和外部组织之间保持一种超然独立的关系。注册会计师只有具备独立性，才可能做到客观、公正，独立是客观、公正的基础。

③为保持独立性而应回避的事项。

当注册会计师与委托单位存在以下利害关系时，应向所在的会计师事务所声明并实行回避：

第一，曾在委托单位任职，离职后未满两年的。

第二，持有委托单位股票、债券或在委托单位有其他经济利益的。如果注册会计师的亲属与委托单位有经济利益关系，要视其亲密程度和经济利益的大小，决定是否回避。

注册会计师的配偶、子女、父母的经济利益一般可直接归属于注册会计师本人，即使他们在委托单位只有很小的经济利益，也应视同注册会计师在委托单位的经济利益。其他亲属的经济利益一般不能直接归属于注册会计师本人，只有在这种利益巨大的情况下才会影响到注册会计师的独立性。

第三，与委托单位的负责人和主管人员、董事或委托事项的当事人有近亲关系的。所谓近亲是指注册会计师的配偶、子女、兄弟姐妹、父母、祖父母、外祖父母、孙子女、外孙子女。

第四，担任委托单位常年会计顾问或代为办理会计事项的。

第五，其他为保持独立性而应回避的事项。

（2）客观原则。所谓客观原则，是指注册会计师对有关事项的调查、判断和意见的表述，应当基于客观的立场，以客观事实为依据，实事求是，不掺杂个人的主观意愿，也不为委托单位或第三者的意见所左右，在分析问题、处理问题时，不能以个人的好恶或成见、偏见行事。

（3）公正原则。公正原则是指注册会计师应当具备正直、诚实的品质，公平正直、不偏不倚地对待有关利益各方，不以牺牲一方利益为条件而使另一方受益。

独立是客观、公正的前提，如果注册会计师失去了独立性，就谈不上客观、公正。

2. 专业胜任能力要求

独立审计工作是一项技术性很强的经济监督工作。注册会计师的审计意见要有利于企业的利害关系人做出正确的决策，作为注册会计师本身就应该保持和提高自己的专业胜任能力注册会计师应具备的专业胜任能力通常包括以下四个方面：专门学识，职业经验，专业训练和业务能力。

（1）不得从事不能胜任的业务。

社会公众一般很难对注册会计师的业务质量做出评价，但注册会计师只要接受委托便意味着他有足够的业务能力完成委托人所委托的业务。因此，注册会计师不得承办其专业能力不能胜任的工作；会计师事务所也不能承接本所不能胜任的业务；会计师事务所不得委派注册会计师承办其所不胜任的工作。因此，《职业道德准则》禁止注册会计师承接、从事他所不能胜任或不能按时完成的业务。同样，如果对某项业务整个会计事务所都无法胜任或不能按时完成的话，会计师事务所应当拒绝接受委托。

（2）注册会计师对助理人员和其他专业人员的责任。

注册会计师所从事的大部分业务都需要业务助理人员的参加，某些特殊业务也往往需要聘请其他专业人员的帮助才能胜任，但审计报告则要由注册会计师签章，注册会计师应对审计报告负责。

（3）接受后续教育。

3. 技术规范

（1）不得对未来事项可实现程度做出保证。

注册会计师能够以客观的态度对过去发生的事实做出判断并提出是否公允的意见，但未来事项中的不确定因素决定了注册会计师无法收集未来事项演变成结果的证据，无法对将来发生的事实做出客观的判断，因而就不能对其能否实现或可实现程度的大小做出保证。否则，只会加大注册会计师本不应承担的责任。

注册会计师可以接受委托审核前景财务资料并出具审核报告，也可以发挥专业优势，作为一种咨询业务，参与或代理企业管理当局编制前景财务资料。但是，企业管理当局应当对前景财务资料负责，注册会计师的审核工作有其特定的内涵。

（2）不得代行委托单位管理决策的职能。

注册会计师执行审计业务所应承担的是审计责任，而编制会计报表和管理决策则是企业管理的职能，是管理者的责任。注册会计师在提供专业服务时，均应牢记注册会计师的身份，不得以被审计单位管理人员的身份发号施令，不得代行管理决策的职能。

4. 对客户的责任

（1）按时按质完成委托业务。

注册会计师应当恪守业务约定书中的各项约定，在委托单位提供了必要条件的前提下，在规定的时间内按专业标准的要求高质量地完成所接受的业务。

（2）保密的责任。

注册会计师对于所掌握的委托单位的资料和情况，应当严格保守秘密，除得到委托单位的书面允许和法律、法规要求公布者外，不得提供或泄露给第三者，也不能将其用于私人目的。但是，保密责任不能成为注册会计师拒绝按专业标准要求揭示有关信息的借口。

（3）不能按服务成果的大小决定收费标准的高低。

5. 对同行的责任

（1）对同行责任的总体要求是：注册会计师应当与同行保持良好的工作关系，配合同行工作。

（2）不得诋毁同行。

（3）禁止同时在两家事务所执业。

（4）禁止以不正当手段争揽业务。

6. 业务承接中的职业道德

（1）注册会计师执行的各项业务，均应由会计师事务所统一接受委托。不得以个人名义承接业务。

（2）会计师事务所与委托单位之间的委托关系，实行双向自愿选择。

（3）禁止对自身能力进行广告宣传。

（4）会计师事务所不得以任何名义向帮助取得委托业务的其他单位或个人支付介绍费、佣金、手续费或回扣等。

(5) 会计师事务所不得以降低收费的方式招揽业务。

(6) 对应由注册会计师执行的法定审计业务，会计师事务所不得与其他机构进行收益分成式的业务合作，但会计师事务所聘请其他机构有关专业人员协助工作以及各会计师事务所之间的合作不在此限。

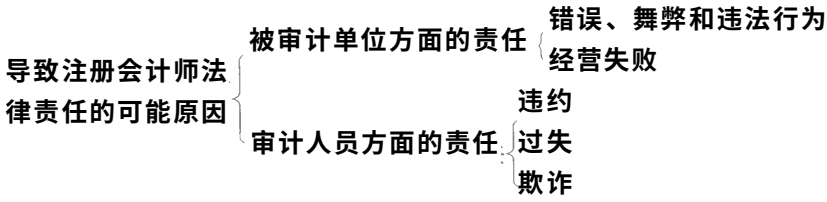
(7) 注册会计师和所在的会计师事务所不得允许其他单位和个人借用本人或本所的名义承接、执行业务。

(三)法律责任的定义

1. 法律责任概述

(1)导致注册会计师法律责任的可能原因。

导致注册会计师被控告的原因可能是多方面的，综合起来，主要有以下几种：



①被审计单位方面的责任。

第一，错误、舞弊和违法行为。

对于被审计单位的错误、舞弊和违法行为，被审计单位理应负直接责任和会计责任，审计人员则只能负审计责任。

审计人员只要严格遵守专业标准的要求，保持职业上应有的认真和谨慎，并通过实施适当且必要的审计程序，是可以将会计报表中存在的重大错误、舞弊和违法行为检查出来的。但是，由于审计测试及被审计单位内部控制的固有限制，不能苛求审计人员发现和披露出会计报表中的所有错报或漏报情况。这主要看未能查出的原因是否源自注册会计师本身。即所谓有过失，即有责任。

《违反法规行为》在责任划分和有关问题的处理上，作了与《错误与舞弊准则》相类似的规定。所不同的是，注册会计师毕竟不是法律专家，对直接和严重影响报表的违反法规行为应在编制和实施审计计划时予以充分关注，以合理确信能发现此类重大的违反法规行为。对间接影响会计报表的违反法规行为，注册会计师没有责任去主动发现，如在常规审计中注意到了此类重大违反法规行为，便应做适当处理。

注册会计师对会计报表的审计，并非专为发现被审计单位的违反法规行为。如果委托人要求对可能存在的特定违反法规行为进行专门审计，注册会计师应当考虑自身能力和审计风险，并另行签订业务约定书。

第二，经营失败。

②审计人员方面的责任。

违约，是指合同的一方或几方未能达到合同条款的要求。当违约给他人造成损失时，审计人员应负违约责任。

过失，是指在一定条件下，缺少应具有的合理的谨慎。如果注册会计师没有完全遵循专业准则的要求，一般视为普通过失；如果注册会计师根本没有遵循专业标准的要求或没有按专业准则的主要要求执业，一般视为重大过失。“重要性”和“内部控制”这两个概念有助于区分注册会计师的普通过失和重大过失。

欺诈，就是为了达到欺骗他人的目的，明知委托单位的会计报表有重大错报，却加以虚伪的陈述，出具无保留意见的审计报告。

(2)注册会计师法律责任的种类。

注册会计师因违约、过失或欺诈给被审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、民事责任或刑事责任。这三种责任可单处，也可并处。一般来说，因违约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。

2. 《注册会计师法》的具体规定

需要全本请访问 www.ertongbook.com