



财经商贸类系列精品教材

审
计
学

主
编 吴玉娟

北京出版集团公司
北京出版社

SHENJIXUE



审计学

主 编 吴玉娟

北京出版集团公司
北 京 出 版 社

图书在版编目 (CIP) 数据

审计学 / 吴玉娟主编. — 北京 : 北京出版社,
2016.6 (2021 重印)
ISBN 978-7-200-12199-5

I. ①审… II. ①吴… III. ①审计学—高等学校—教材 IV. ①F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2016) 第 112723 号

审计学

SHENJIXUE

主 编: 吴玉娟
出 版: 北京出版集团公司
北 京 出 版 社
地 址: 北京北三环中路 6 号
邮 编: 100120
网 址: www.bph.com.cn
总发行: 北京出版集团公司
经 销: 新华书店
印 刷: 定州市新华印刷有限公司
版 次: 2016 年 6 月第 1 版 2020 年 8 月修订 2021 年 1 月第 2 次印刷
开 本: 787 毫米 × 1092 毫米 1/16
印 张: 22.5
字 数: 493 千字
书 号: ISBN 978-7-200-12199-5
定 价: 49.00 元

质量监督电话: 010-82685218 010-58572750 010-58572393

目录

第一章 总论	1
第一节 审计的起源和发展	2
第二节 审计的定义和特征	10
第三节 审计的职能和作用	14
第四节 我国审计的种类	17
第五节 我国审计的组织形式	21
第二章 审计规范与法律责任	36
第一节 审计准则	37
第二节 中国注册会计师执业准则	42
第三节 审计职业道德	53
第四节 审计法律规范	59
第三章 审计目标、审计证据与审计工作底稿	65
第一节 审计目标	66
第二节 审计证据	71
第三节 审计工作底稿	83

第四章 审计风险与计划审计工作	98
第一节 审计风险	100
第二节 计划审计工作	119
第三节 重要性水平的确定与运用	125
第五章 内部控制测评与审计	135
第一节 内部控制的概念	137
第二节 内部控制描述	143
第三节 内部控制评价	146
第四节 内部控制审计	152
第六章 审计程序与审计方法	163
第一节 审计程序	164
第二节 审计方法	170
第三节 抽样技术在审计中的应用	174
第七章 销售与收款循环的审计	185
第一节 销售与收款循环概述	187
第二节 销售与收款的控制测试和交易实质性测试	191
第三节 营业收入审计	197
第四节 应收账款审计	204
第五节 销售与收款循环中其他项目的审计	215
第八章 采购与付款循环的审计	224
第一节 采购与付款循环的特征	225
第二节 采购与付款循环的控制测试和交易实质性测试	230
第三节 应付账款的审计	233
第四节 固定资产的审计	235
第五节 其他相关账户审计	240

第九章 生产与仓储循环的审计	244
第一节 生产与仓储循环概述.....	245
第二节 生产与仓储循环的控制测试.....	248
第三节 存货监盘.....	252
第四节 生产与仓储循环所涉及科目的实质性测试.....	259
第十章 筹资与投资循环的审计	269
第一节 筹资与投资活动的特征.....	270
第二节 筹资与投资活动的控制测试.....	273
第三节 筹资与投资循环所涉及的科目的实质性测试.....	278
第十一章 货币资金审计	291
第一节 货币资金概述.....	292
第二节 货币资金的控制测试.....	297
第三节 货币资金的实质性审计程序.....	300
第十二章 审计报告	305
第一节 审计报告概述.....	306
第二节 审计报告的基本内容与审计意见的类型.....	309
第三节 编制审计报告的步骤和要求.....	332
参考文献	351

第二章 审计规范与法律责任

学习目标

知识目标

1. 了解审计职业规范体系。
2. 掌握审计准则、审计职业道德准则的主要内容及职业道德概念框架。
3. 掌握审计人员的法律责任。

能力目标

1. 能够认识审计准则、审计职业道德的要求。
2. 能够结合实际分析各种审计人员的审计行为、法律责任。

引导案例

如何防止注册会计师违规事件频频发生？

2010 年至 2013 年期间，安徽天柱会计师事务所为潜山康博粮油食品有限公司和潜山一家电气设备有限公司共出具了 4 份虚假审计报告，并收取了审计费用 1.5 万元，在审计报告上签字盖章的分别为该事务所注册会计师鲍某、朱某、王某、程某。据犯罪嫌疑人鲍某供述，上述两家公司将虚假审计报告作为申请贷款的基础资料，共向安庆市、潜山县多家银行成功获取贷款近亿元。因康博粮油食品有限公司大量银行贷款到期无法归还，由多家担保公司予以代偿。

2013 年 11 月，鲍某、朱某等 4 名注册会计师因涉嫌提供虚假证明文件罪，被检察机关批准逮捕。2014 年 2 月，该案由安庆市人民检察院指定潜山县人民检察院审查起诉。经审查，鲍某、朱某等人为上述两家公司出具的 4 份审计报告中，虚构虚增的主营业务收入、净利润分别达到 26 655 万余元、1 673 万余元，远远超过实际数额。7 月 16 日，潜山县法院开庭审理此案，由于案情复杂，当日庭审持续 8 个小时。8 月 11 日，法院审理认为，被告单位安徽天柱会计师事务所及被告人鲍某、朱某、王某、程某等 4 人均构成提供虚假证明文件罪，公诉机关指控的罪名成立，遂做出判决。安徽天柱会计师事务所因提供虚假证明文件罪，被处罚金 5 万元；该所注册会计师鲍某被判处有期徒刑 1 年 2 个月，并处罚金 1.8 万元；朱某被判处有期徒刑 1 年 1 个月，并处罚金 1.5 万元；王某被判处有期徒刑

刑 11 个月，并处罚金 1.2 万元；程某被判处有期徒刑 10 个月，并处罚金 9 000 元。

此外，近期中国证监会对涉莲花味精信息披露违法违规案中的亚太（集团）会计师事务所及该所的秦喜胜、赵强、张向红三名注册会计师开出罚单：对亚太所给予警告，没收其关于莲花味精 2007 年、2008 年年报审计项目的收入 132 万元，并罚款 132 万元；对秦喜胜、赵强、张向红给予警告，前二人并分别被处罚金 4 万元、3 万元。

2014 年财政部对外发布《会计信息质量检查公告》，本次公告和往年一样，会计师事务所仍然是监察的重点区域，财政部共检查会计师事务所 1 358 户，对 91 家会计师事务所、159 名注册会计师予以行政处罚。注册会计师和被审计单位勾结舞弊的情况，给行业造成了极其恶劣的影响，接二连三发生的注册会计师违规事件给行业敲响了警钟。诚然，事务所在发展过程中会遇到各种问题，注册会计师在执业过程中也会遇到各种诱惑，但这都不能成为注册会计师违规违法的理由。注册会计师是市场经济的“看门人”，其出具的审计报告要为投资者负责，为监管层负责，为众多信息使用者负责。注册会计师扮演着“经济警察”的角色，为何自己却走上了一条违规路？造成注册会计师违规现状的原因是什么？今后应如何加强监管呢？

案例来源：财会信报，2014-08-27

【思考题】结合案例进行分析，审计准则、审计法律规范、审计职业道德是什么？如何加强对注册会计师的监管？

第一节 审计准则

一、审计准则的定义

审计准则是审计人员进行审计工作时必须遵循的行为规范，是审计人员执行审计业务、获取审计证据、形成审计结论、出具审计报告的专业标准。审计准则是把审计实务中一般认为公正妥善的惯例加以概括归纳而形成的原则。

审计准则虽不具备法令的强制力，但审计人员从事审计工作时必须遵循。美国审计总署（政府审计）于 1972 年颁布的审计准则中指出：“审计准则是对所进行的工作的质量和充分性的总的衡量，它与审计师的专业资格有关。”

英格兰和威尔士特许会计师协会（民间审计）指出：“审计准则说明了在审计过程中工作人员希望遵循的基本原则和惯例。”美国内部审计协会于 1979 年指出：“审计准则是指用以评价和衡量内部审计部门工作和用来阐明内部审计实务的准绳。”

在审计发展史上，注册会计师审计准则是最早出现的审计准则，政府审计准则和内部审计准则都是在它的基础上建立的。在表述上它们的着眼点和强调的程度虽各不相同，但其实质是基本一致的。所以，各审计准则之间也有其共性，具体如下。

1. 审计准则是适应审计自身的需要和社会公众对审计的要求而产生与发展的，是审计实践经验的总结。

2. 审计准则是对审计主体的规范和要求。它规定了审计人员应有的素质和专业资格，并对审计准则书籍、审计人员的审计行为予以规范和指导。

3. 审计准则提出了审计工作应达到的质量要求，是衡量和评价审计工作质量的依据。
4. 审计准则一般由国家审计组织机构或注册会计师职业团体制定颁布。
5. 审计准则具有很高的权威性和很强的约束力，审计人员在执业过程中必须严格遵守。

综上所述，审计准则的定义为：审计准则是由国家审计部门或注册会计师职业团体制定的，用以规定审计人员应有的素质和专业资格，规范和指导其执业行为，衡量和评价其工作质量的权威性标准。

二、审计准则的性质

审计准则作为一个整体，为注册会计师执行审计工作以实现总体目标提供了标准。审计准则规范了注册会计师的一般责任以及在具体方面履行这些责任时的进一步考虑。每项审计准则都明确了规范的内容、适用的范围和生效的日期。在执行审计工作时，除遵守审计准则外，注册会计师可能还需要遵守法律法规的规定。

每项审计准则通常包括总则、定义、目标、要求（在审计准则中，对注册会计师提出的要求以“应当”来表述）和附则。

总则提供了与理解审计准则相关的背景资料。审计准则的总则可能对下列事项进行说明：审计准则的目的和范围，包括与其他审计准则的关系；审计准则涉及的审计事项；注册会计师和其他人员各自的责任；审计准则的制定背景。

每项审计准则还配有应用指南。每项审计准则及应用指南中的所有内容都与理解该准则中表述的目标和恰当应用该准则的要求相关。应用指南对审计准则的要求提供了进一步解释，并为如何执行这些要求提供了指引。应用指南提供了审计准则所涉及事项的背景资料，且清楚地解释了审计准则要求的确切含义或所针对的情形，并举例说明适合具体情况的程序。应用指南本身并不对注册会计师提出要求，但它与恰当执行审计准则对注册会计师提出的要求是相关的。

审计准则以“定义”为标题单设一个知识点，用来说明审计准则中某些术语的含义。提供这些定义有助于保持审计准则应用和理解的一致性，而非旨在超越法律法规，为了其他目的对相关术语给出定义。

审计准则的要求，旨在使注册会计师能够实现审计准则规定的目标，进而实现注册会计师的总体目标。注册会计师恰当执行审计准则的要求，预期会为其实现目标提供充分的基础。然而，由于各项审计业务的具体情况存在很大差异，并且审计准则不可能预想到所有的情况，注册会计师有责任确定必要的审计程序，以满足准则要求和实现目标。针对某项业务的具体情况，可能存在一些特定事项，需要注册会计师实施审计准则要求之外的审计程序，以实现审计准则规定的目标。

总体来说：

1. 审计准则是规范审计人员执业行为的权威性标准；
2. 审计准则既对审计人员的业务素质提出要求，同时也向社会提供审计质量保证；
3. 审计准则是通过审计人员执行审计程序体现出来的；
4. 审计准则是审计人员发表审计意见的客观依据。

三、审计准则的分类

从地域来讲，审计准则可分为国际审计准则和国内审计准则。

（一）国际审计准则

国际审计准则（ISA）是国际会计师联合会下属的国际审计实务委员会（后改为国际审计与鉴证准则理事会）负责制定的，属注册会计师审计准则，适用于会计报表审计，经过必要的修改也可以适用于对其他信息的审计。国际审计准则的分类及主要内容如表2-1所示。

表 2-1 国际审计准则

分类	主要内容
一般准则	对审计人员应具备的技术条件所做的规定
	对审计人员应具备的身份条件所做的规定
	对审计人员应具备的职业道德条件所做的规定
外勤准则	对计划审计工作所做的规定
	对确定审计范围所做的规定
	对获取审计证据所做的规定
	对实施审计工作所做的规定
报告准则	对审计报告应记载的事项的规定
	对发表审计意见的规定
	对补充记载事项的规定

（二）国内审计准则

我国的审计准则具体分为中国注册会计师执业准则、政府审计准则和内部审计准则三大类。

1. 中国注册会计师执业准则

注册会计师执业准则，又简称为审计准则，或民间审计准则，其目的是为注册会计师执行审计业务建立标准和提供指南。审计准则是总结广大审计人员的实践经验，适应社会的需要，为保证审计质量而产生的。

中国注册会计师执业准则的建设分为三个阶段。

第一阶段为制定执业规则阶段（1991—1993年）。我国于1980年恢复注册会计师制度。1986年国务院公布了《中华人民共和国注册会计师条例》。1988年11月中国注册会计师协会成立后，非常重视执业规则的建设。从1991年到1993年，我国先后发布了《注册会计师检查验证会计报表规则（试行）》等7个执业规则。这些执业规则对我国注册会计师行业走向正规化、法制化和专业化起到了积极作用。

第二阶段为建立准则体系阶段（1994—2003年）。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了《中华人民共和国注册会计师法》，规定中国

注册会计师协会依法拟定执业准则、规则，报国务院财政部批准后施行。经财政部批准同意，中注协自 1994 年 5 月开始起草注册会计师审计准则。1995 年 1 月发布了第一批《独立审计准则》的征求意见稿。1996 年 1 月 1 日，经财政部批准，第一批《中国注册会计师独立审计准则》开始实施。我国的独立审计准则由三个层次组成：独立审计基本准则、独立审计具体准则与独立审计实务公告、执业规范指南。到 2003 年年中，中注协先后制定了 6 批注册会计师审计准则，包括 1 个准则序言、1 个注册会计师审计基本准则、28 个注册会计师审计具体准则、10 个注册会计师审计实务公告和 5 个执业规范指南，此外，还包括 3 个相关基本准则（职业道德基本准则、质量控制基本准则和后续教育基本准则），共计 48 个项目。

第三阶段为完善与提高阶段（2004 年至今）。随着注册会计师审计准则体系的基本建立，制定专项工作完善注册会计师审计准则体系与提高准则质量并重。特别是自 2005 年以来，企业经营环境变化带来巨大的审计风险，需要通过完善审计准则加以应对；部分审计准则项目已不能满足行业要求，需要及时制定和修改；国际审计准则质量有了全面改进和提高，需要我们在国际趋同上有新的举措；会计准则加快制定进程，需要审计准则同时跟进。于是，在财政部领导的部署下，中注协根据审计环境的变化、国际审计准则的最新发展和注册会计师执业的需要，有计划、有步骤地制定和修订审计准则。根据我国实际情况和国际趋同的需要，中注协拟订了 22 项准则，并对 26 项准则进行了必要的修订和完善，将“中国注册会计师审计准则体系”改名为“中国注册会计师执业准则体系”，并于 2006 年 2 月 15 日由财政部发布，自 2007 年 1 月 1 日起在所有会计师事务所施行。新的注册会计师准则体系有四个组成部分：注册会计师职业道德准则、注册会计师业务准则、会计师事务所质量控制准则和注册会计师后续教育准则。其中注册会计师职业道德准则主要包括《中国注册会计师职业道德基本准则》和《中国注册会计师职业道德指导意见》；注册会计师后续教育准则主要是指《中国注册会计师继续教育制度》；中国注册会计师业务准则和会计师事务所质量控制准则，共同构成注册会计师执业准则体系，共计 48 项。2009 年启动了对 38 项审计准则的修订，2010 年 11 月正式发布，2012 年 1 月 1 日起施行。新的注册会计师执业准则体系如图 2-1 所示。

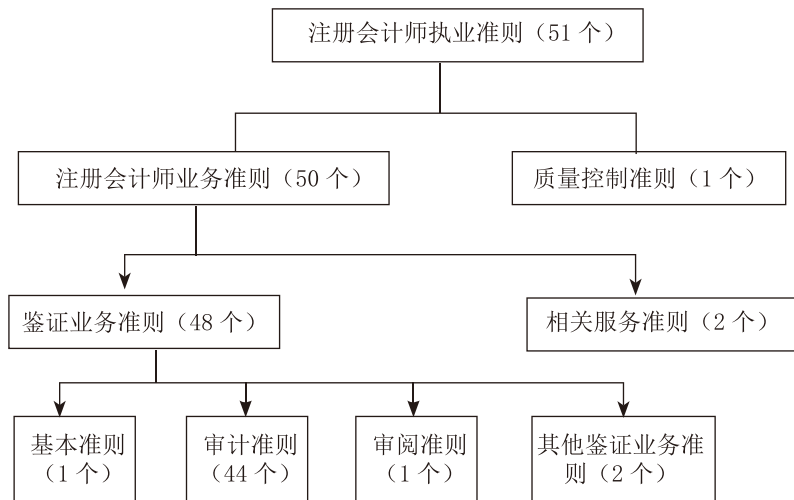


图 2-1 注册会计师执业准则体系

2. 政府审计准则

政府审计准则是政府审计机关和人员在执行审计业务时应遵循的行为规范，是衡量和评价政府审计工作质量的尺度或标准。政府审计准则由审计署根据《中华人民共和国审计法》和《中华人民共和国审计法实施条例》，结合中国审计机关审计工作实践，借鉴国际公认审计准则的经验指定、发布和实施。审计署自1989年起就开始着手制定我国政府审计准则。1996年12月，审计署发布了《中华人民共和国国家审计基本准则》，并于2000年1月18日修订颁布。同时还颁布了《审计机关审计事项评价准则》《审计机关审计人员职业道德准则》等若干准则。2000年对一些准则又重新修订。

中国实行国家审计监督制度。《中华人民共和国审计法》共七章五十四条，其立法宗旨是加强国家的审计监督，维护国家财政经济秩序，提高财政资金使用效益，促进廉政建设，保障国民经济和社会健康发展。中国国家审计准则体系是中国审计法律规范体系的组成部分，它由国家审计基本准则、通用审计准则和专业审计准则、审计指南三个层次组成。

(1) 国家审计基本准则：它是制定其他审计准则和审计指南的依据，是中国国家审计准则的总纲，是审计机关和审计人员依法办理审计事项时应当遵循的行为规范，是衡量审计质量的基本尺度。

(2) 通用审计准则和专业审计准则：通用审计准则是依据国家审计基本准则制定的，是审计机关和审计人员在依法办理审计事项、提交审计报告、评价审计事项、出具审计意见书、做出审计决定时，应当遵循的一般具体规范；专业审计准则是依据国家审计基本准则制定的，是审计机关和审计人员依法办理不同行业的审计事项时，在遵循通用审计准则的基础上，同时应当遵循的特殊具体规范。

(3) 审计指南：它是对审计机关和审计人员办理审计事项提出的审计操作规程和方法，为审计机关和审计人员从事专门审计工作提供可操作的指导性意见。

国家审计基本准则、通用审计准则和专业审计准则，是部门规章，具有行政规章的法律效力，必须遵照执行。审计指南应当参照执行，不具有行政规章的法律效力。

3. 内部审计准则

内部审计准则是内部审计机构和人员在执行审计业务时应遵循的行为规范，是衡量和评价内部审计工作质量的尺度与标准。中国内部审计准则委员会，是中国内部审计师协会下设的专门委员会，负责制定中国内部审计准则。中国内部审计准则委员会依据《中华人民共和国审计法》《审计署关于内部审计工作的规定》及相关法律法规制定中国内部审计准则，并由审计署批准发布。

中国为了贯彻落实《中华人民共和国审计法》《审计署关于内部审计工作的规定》以及相关法律法规，加强内部审计工作，实现内部审计的制度化、规范化和职业化；为了使内部审计机构和人员按照统一的内部审计准则开展内部审计工作，保障内部审计机构和人员依法行使职权，保证内部审计质量，提高内部审计效率，防范审计风险，促进组织的自我完善与发展；为了明确内部审计机构和人员的责任，发挥内部审计在强化内部控制、改善风险管理、完善组织治理结构、促进组织目标实现的作用，已经建立起与国际内部审计准则相衔接的中国内部审计准则体系。

中国内部审计准则是中国内部审计工作规范体系的重要组成部分，由内部审计基本准

则、内部审计具体准则和内部审计实务指南三个层次组成，其中前两个层次的准则是内部审计机构和人员开展审计工作时必须遵照执行的，而内部审计实务指南是对内部审计机构和人员实施内部审计的具体指导，可参照执行。

（1）内部审计基本准则：内部审计基本准则是内部审计准则的总纲，是内部审计机构和人员进行内部审计时应当遵循的基本规范，是制定内部审计具体准则、内部审计实务指南的基本依据。

（2）内部审计具体准则：内部审计具体准则是依据内部审计基本准则制定的，是内部审计机构和人员进行内部审计时应当遵循的具体规范。

（3）内部审计实务指南：内部审计实务指南是依据内部审计基本准则、内部审计具体准则制定的，为内部审计机构和人员进行内部审计提供了具有可操作性的指导意见。

四、制定、实施审计准则的作用

审计准则在各国审计界受到重视，不仅是因为它在审计实务中发挥着重要作用，还因为审计准则的作用范围已经超过了审计业务工作的范围，对整个审计事业的发展起到了促进作用。

1. 制定、实施审计准则，可以为规范和指导审计工作提供依据，有助于审计工作规范化的实现。

2. 制定、实施审计准则，可以为衡量和评价审计工作质量提供依据，从而有助于审计工作质量的提高。

3. 制定、实施审计准则，有助于提高社会公众对审计工作结果的信任。

4. 制定、实施审计准则，有助于维护审计组织和审计人员的正当权益，使得他们免受不公正的指责和控告。

5. 制定、实施审计准则，有助于推动审计理论的研究和审计人才的培养。

6. 制定、实施审计准则，有助于改革开放的顺利进行和审计事业的国际化。

第二节 中国注册会计师执业准则

中国注册会计师执业准则是中国注册会计师职业规范体系的核心部分。新的注册会计师执业准则体系受注册会计师职业道德规范统驭，包括注册会计师业务准则（鉴证业务准则、相关服务准则）和会计师事务所质量控制准则，如图 2-2 所示。

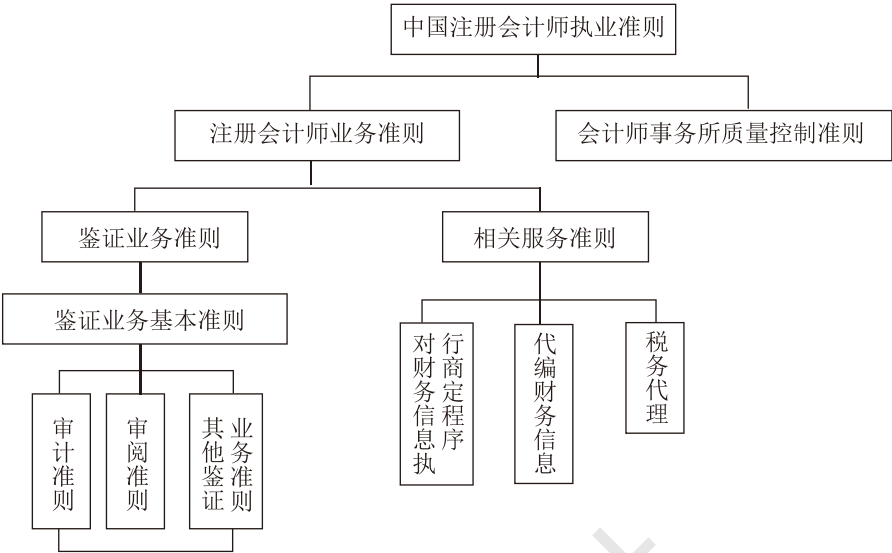


图 2-2 中国注册会计师执业准则体系

鉴证业务准则由鉴证业务基本准则统领，按照鉴证业务提供的保证程度和鉴证对象的不同，分为中国注册会计师审计准则、中国注册会计师审阅准则和中国注册会计师其他鉴证业务准则（分别简称审计准则、审阅准则、其他鉴证业务准则），其中，审计准则是整个业务准则体系的核心。

审计准则用以规范注册会计师执行历史财务信息的审计业务。在提供审计服务时，注册会计师对所审计信息是否不存在重大错报提供合理保证，并以积极方式提出结论。

审阅准则用以规范注册会计师执行历史财务信息的审阅业务。在提供审阅服务时，注册会计师对所审阅信息是否不存在重大错报提供有限保证，并以消极方式提出结论。

其他鉴证业务准则用以规范注册会计师执行历史财务信息审计或审阅以外的其他鉴证业务，根据鉴证业务的性质和业务约定的要求，提供有限保证或合理保证。其他鉴证业务包括预测性信息的审核、内部控制鉴证等。

相关服务准则用以规范注册会计师代编财务信息、执行商定程序，提供管理咨询等其他服务。在提供相关服务时，注册会计师不提供任何程度的保证。

质量控制准则用以规范会计师事务所在执行各类业务时应当遵守的质量控制政策和程序，是对会计师事务所质量控制提出的制度要求。

为了便于公众理解，在对外宣传时，有时将执业准则简称为“审计准则”。

注册会计师执业准则的名称：

- 中国注册会计师鉴证业务基本准则（1项）；
 - 中国注册会计师审计准则第1101号——第1633号（修订后44项）；
 - 中国注册会计师审计准则第1121号——对财务报表审计实施的质量控制（1项）；
 - 中国注册会计师审阅准则第2101号（1项）；
 - 中国注册会计师其他鉴证业务准则第3101号——第3111号（2项）；
 - 中国注册会计师相关服务准则第4101号——第4111号（2项）；
 - 会计师事务所质量控制准则第5101号（1项）。
- 准则编号由4位数组成，其中，千位数代表不同类别的准则：“1”代表审计准则；“2”

代表审阅准则；“3”代表其他鉴证业务准则；“4”代表相关服务准则；“5”代表质量控制准则。百位数代表某一类别准则中的大类。以审计准则为例，其分为六大类，分别用1至6表示。“1”代表一般原则与责任；“2”代表风险评估与应对；“3”代表审计证据；“4”代表利用其他主体的工作；“5”代表审计结论与报告；“6”代表特殊领域审计。十位数代表大类中的小类。个位数代表小类中的顺序号。例如：第1311号，千位数的“1”代表审计准则；百位数的“3”代表审计证据大类；十位数的“1”代表获取审计证据的某一小类；个位数的“1”代表某小类审计程序的序号。

一、注册会计师鉴证业务准则

（一）鉴证业务的定义、要素与分类

1. 鉴证业务的定义

注册会计师执行的业务分为鉴证业务和相关服务两类。鉴证业务是指注册会计师对鉴证对象信息提出结论，以增强除责任方之外的预期使用者对鉴证对象信息信任程度的业务。具体包括审计、审阅和其他鉴证业务。相关服务包括税务代理、代编财务信息、对财务信息执行商定程序。

注册会计师提供的专业服务包括鉴证业务和相关服务，但二者是有区别的，如表2-2所示。

表 2-2 鉴证业务与相关服务的区别

	鉴证业务 (以财务报表审计为例)	相关服务 (以代编财务信息为例)
业务关系人	涉及注册会计师、责任方（管理层）和预期使用者三方关系人	只涉及注册会计师和责任方（管理层）两方关系人
业务关注焦点	财务信息的质量	财务信息的收集、分类和汇总
保证程度	为财务报表不存在重大错报提供合理保证	不对财务信息提供任何程度的保证
独立性要求	要求注册会计师从实质上和形式上保持独立	不对独立性提出要求，但如果不独立，应当在代编业务报告中说明这一事实
报告	以书面形式提供审计报告，并在报告中就财务报表是否存在重大错报提出鉴证结论	如果注册会计师的姓名与代编财务信息相关联，需要出具代编业务报告，但在报告中不提出鉴证结论

如果客户就某一事项寻求建议或意见，此业务应当作为相关服务。如果客户需要注册会计师对特定事项以书面报告的形式提供保证，此业务应当作为鉴证业务。

2. 鉴证业务的要素

- （1）鉴证业务三方关系人：注册会计师、责任方和预期使用者。
- （2）鉴证对象：鉴证对象具有多种不同的表现形式，如财务或非财务的业绩或状况、物理特征、系统与过程、行为等。不同的鉴证对象具有不同的特征。
- （3）标准：标准即用来对鉴证对象进行评价和计量的标准。
- （4）证据：获取充分、适当的证据是注册会计师提出鉴证结论的基础。

(5) 鉴证报告：注册会计师应当针对鉴证对象信息（或鉴证对象）在所有重大方面是否符合适当的标准，以书面报告的形式发表能够提供一定保证程度的结论。

鉴证对象信息是按照标准对鉴证对象进行评价和计量的结果。如被审计单位管理层（责任方）按照会计准则和相关会计制度（标准）对其财务状况、经营成果和现金流量（鉴证对象）进行确认、计量及列报（包括披露，下同）而形成的财务报表（鉴证对象信息）。鉴证对象信息应当恰当反映既定标准运用于鉴证对象的情况。如果没有按照既定标准恰当反映鉴证对象的情况，鉴证对象信息就可能存在错报，而且可能存在重大错报。

3. 鉴证业务的分类

鉴证业务除按业务内容分为历史财务信息审计业务、历史财务信息审阅业务和其他鉴证业务以外，还有下列两种分类方法。

(1) 按鉴证对象信息是否以责任方认定的形式为预期使用者所获取来分类，鉴证业务基本上可以分为基于责任方认定的业务和直接报告业务两大类。

基于责任方认定的业务：责任方对鉴证对象进行评价或计量，鉴证对象信息以责任方认定的形式为预期使用者获取。

例如：在财务报表审计中，被审计单位管理层（责任方）对财务状况、经营成果、现金流量（鉴证对象）进行确认、计量和列报（评价或计量）而形成的财务报表（鉴证对象信息）即为责任方的认定，该财务报表可为预期使用者获取，注册会计师针对财务报表出具审计报告。这种业务属于基于责任方认定的业务。

直接报告业务：注册会计师直接对鉴证对象进行评价或计量，或者从责任方获取对鉴证对象评价或计量的认定，而该认定无法为预期使用者获取，预期使用者通过阅读鉴证报告获取鉴证对象信息。

例如：在内部控制鉴证业务中，注册会计师可能无法从管理层（责任方）获取其对内部控制有效性的评价报告（责任方认定），或虽然注册会计师能够获取该报告，但预期使用者无法获取该报告，注册会计师直接对内部控制的有效性（鉴证对象）进行评价并出具鉴证报告，预期使用者只能通过阅读该鉴证报告获得内部控制有效性的信息（鉴证对象信息）。这种业务属于直接报告业务。

(2) 鉴证业务按保证程度分为合理保证、有限保证和两种保证程度并存的鉴证业务。

合理保证的鉴证业务目标是注册会计师将鉴证业务风险降至该业务环境下可接受的低水平，以此作为以积极方式提出结论的基础。

例如：在历史财务信息审计中，要求注册会计师将审计风险降至可接受的低水平，对审计后的历史财务信息提供高水平保证（合理保证），在审计报告中对历史财务信息采用积极方式提出结论。

有限保证的鉴证业务要求注册会计师将鉴证业务风险降至该业务环境下可接受的水平，以此作为以消极方式提出结论的基础。

例如：在历史财务信息审阅中，要求注册会计师将审阅风险降至该业务环境下可接受的水平（高于历史财务信息审计中可接受的低水平），对审阅后的历史财务信息提供低于高水平的保证（有限保证），在审阅报告中对历史财务信息采用消极方式提出结论。

表 2-3 合理保证的鉴证业务与有限保证的鉴证业务的区别

	合理保证的鉴证业务 (财务报表审计)	有限保证的鉴证业务 (财务报表审阅)
鉴证业务目标	在可接受的低审计风险下,以积极方式对财务报表整体发表审计意见,提供高水平的保证	在可接受的审阅风险下,以消极方式对财务报表整体发表审阅意见,提供有意义水平的保证
证据收集程序	通过一个不断修正的、系统化的执业过程,获取充分、适当的证据,证据收集程序包括检查、观察、询问、函证、重新计算、重新执行、分析程序等	通过一个不断修正的、系统化的执业过程,获取充分、适当的证据,证据收集程序受到有意识的限制,主要采用询问和分析程序获取证据
所需证据数量	较多	较少
可接受的鉴证业务风险	较低	较高
鉴证对象信息的可信性	较高	较低
提出结论的方式	以积极方式提出结论 例如:“我们认为,A公司财务报表已经按照企业会计准则的规定编制,在所有重大方面公允反映了A公司2010年度的经营成果和现金流量。”	以消极方式提出结论 例如:“根据我们的审阅,我们没有注意到任何事项使我们相信,A公司财务报表没有按照企业会计准则的规定编制,未能在所有重大方面公允反映被审阅单位的财务状况、经营成果和现金流量。”

（二）鉴证业务承接

承接鉴证业务的条件：①在接受委托前，注册会计师应当初步了解业务环境。业务环境包括业务约定事项、鉴证对象特征、使用的标准、预期使用者的需求、责任方及其环境的相关特征，以及可能对鉴证业务产生重大影响的事项、交易、条件和惯例等其他事项。②在初步了解业务环境后，注册会计师应当考虑承接该业务是否符合独立性和专业胜任能力等相关职业道德规范的要求。

已承接鉴证业务的变更：对已承接的鉴证业务，如果没有合理理由，注册会计师不应将该项业务变更为非鉴证业务，或将合理保证的鉴证业务变更为有限保证的鉴证业务。

（三）鉴证业务的三方关系

鉴证业务涉及的三方关系人包括注册会计师、被审计单位管理层（责任方）和预期使用者。注册会计师对由被审计单位管理层负责的财务报表发表审计意见，以增强除管理层之外的预期使用者对财务报表的信赖程度。在某些情况下，管理层和预期使用者可能来自同一企业，但并不意味着两者就是同一方。例如：某公司同时设有董事会和监事会，监事会需要对董事会和管理层负责编制的财务报表进行监督。

由于审计意见有利于提高财务报表的可信性，有可能对管理层有用，因此，在这种情况下，管理层也会成为预期使用者之一，但不是唯一的预期使用者。例如：管理层是审计报告的预期使用者之一，但同时预期使用者还包括企业的股东、债权人、监管机构等。因此，是否存在三方关系是判断某项业务是否属于审计业务或其他鉴证业务的重要标准之一。如果某项业务不存在除责任方之外的其他预期使用者，那么，该业务不构成一项审计业务或其他鉴证业务。

1. 注册会计师

注册会计师是指取得注册会计师证书并在会计师事务所执业的人员，同时也包括其所在的会计师事务所。

按照审计准则的规定对财务报表发表审计意见是注册会计师的责任。为履行这一职责，注册会计师应当遵守相关职业道德要求，按照审计准则的规定计划和实施审计工作，获取充分、适当的审计证据，并根据获取的审计证据得出合理的审计结论，发表恰当的审计意见。注册会计师通过签署审计报告确认其责任。

如果审计业务涉及的特殊知识和技能超出了注册会计师的能力，注册会计师可以利用专家协助执行审计业务。在这种情况下，注册会计师应当确信包括专家在内的项目组整体已具备执行该项审计业务所需的知识和技能，并充分参与该项审计业务和了解专家所承担的工作。

2. 被审计单位管理层（责任方）

被审计单位管理层（责任方）是指对财务报表负责的组织或人员。管理层是指对被审计单位经营活动的执行负有经营管理责任的人员。在某些被审计单位，管理层包括部分或全部的治理层成员，如治理层中负有经营管理责任的人员，或参与日常经营管理的业主（以下简称业主兼经理）。治理层是指对被审计单位战略方向以及管理层履行经营管理责任负有监督责任的人员或组织。治理层的责任包括监督财务报告过程。在某些被审计单位，治理层可能包括管理层，如治理层中负有经营管理责任的人员，或业主兼经理。

执行与管理层和治理层责任相关的审计工作的前提是管理层和治理层认可并理解其应当承担下列责任，这些责任构成注册会计师按照审计准则的规定执行审计工作的基础：（1）按照适用的财务报告编制基础编制财务报表，并使其实现公允反映；（2）设计、执行和维护必要的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报；（3）向注册会计师提供必要的工作条件，包括允许注册会计师接触与编制财务报表相关的所有信息，向注册会计师提供审计所需的其他信息，允许注册会计师在获取审计证据时不受限制地接触其认为必要的内部人员和其他相关人员。

财务报表审计并不减轻管理层或治理层的责任。财务报表编制和财务报表审计是财务信息生成链条上的不同环节，两者各司其职。法律法规要求管理层和治理层对编制财务报表承担责任，有利于从源头上保证财务信息质量。同时，在某些方面，注册会计师与管理层和治理层之间可能存在信息不对称。管理层和治理层作为内部人员，对企业的情况更为了解，更能做出适合企业特点的会计处理决策和判断，因此，管理层和治理层应对编制财务报表承担完全责任。如果财务报表存在重大错报，而注册会计师通过审计没有发现，也不能因为财务报表已经注册会计师审计这一事实而减轻管理层和治理层对财务报表的责任。

3. 预期使用者

预期使用者是指预期使用鉴证报告和财务报表的组织或人员，主要是指那些与财务报表（鉴证对象信息）有重要和共同利益的主要利益相关者。注册会计师应当根据法律法规的规定或与委托人签订的协议识别预期使用者。

（四）鉴证对象

鉴证对象与鉴证对象信息具有多种形式，具体如下。

1. 当鉴证对象为财务业绩或状况时（如历史或预测的财务状况、经营成果和现金流量），鉴证对象信息是财务报表；
2. 当鉴证对象为非财务业绩或状况时（如企业的运营情况），鉴证对象信息可能是反映效率或效果的关键指标；
3. 当鉴证对象为物理特征时（如设备的生产能力），鉴证对象信息可能是有关鉴证对象物理特征的说明文件；
4. 当鉴证对象为某种系统和过程时（如企业的内部控制或信息技术系统），鉴证对象信息可能是关于其有效性的认定；
5. 当鉴证对象为一种行为时（如遵守法律法规的情况），鉴证对象信息可能是对法律法规遵守情况或执行效果的声明。

鉴证对象的特征如表 2-4 所示。

表 2-4 鉴证对象的特征

鉴证对象的内容	鉴证对象的特征
遵守法规的情况	定性
企业的财务业绩或状况	定量
企业未来的盈利能力	主观、预测
企业的历史财务状况	客观、历史
企业注册资本的实收情况	时点
企业内部控制过程	期间

通常，如果鉴证对象的特征表现为定量的、客观的、历史的或时点的，评价和计量的准确性相对较高，注册会计师获取证据的说服力相对较强，相应地，对鉴证对象信息提供的保证程度也较高。

鉴证对象是否适当，是注册会计师能否将一项业务作为鉴证业务予以承接的前提条件。适当的鉴证对象应当同时具备下列条件。

1. 鉴证对象可以识别；
2. 不同的组织或人员对鉴证对象按照既定标准进行评价或计量的结果合理一致；
3. 注册会计师能够收集与鉴证对象有关的信息，获取充分、适当的证据，以支持其提出适当的鉴证结论。

（五）财务报表编制基础（标准）

标准是指用于评价或计量鉴证对象的基准，当涉及列报时，还包括列报的基准（列报包括披露）。标准是审计业务和其他鉴证业务中不可或缺的一项要素。运用职业判断对鉴证对象做出评价或计量，离不开适当的标准。如果没有适当的标准提供指引，任何个人的

解释甚至误解都可能对结论产生影响，这样一来，结论必然缺乏可信性。也就是说，标准是对所要发表的意见的鉴证对象进行“度量”的一把“尺子”，责任方和注册会计师可以根据这把“尺子”对鉴证对象进行“度量”。

注册会计师在运用职业判断对鉴证对象做出合理一致的评价或计量时，需要有适当的标准。标准可以是正式的规定，可能是由法律法规规定的，或由政府主管部门或国家认可的专业团体依照公开、适当的程序发布的，如编制财务报表所使用的会计准则和相关会计制度；标准也可以是某些非正式的规定，非正式的规定是专门制定的标准，如单位内部制定的行为准则或确定的绩效水平。适当的标准应当具备下列所有特征。

1. 相关性：相关的标准有助于得出结论，便于预期使用者做出决策。

2. 完整性：完整的标准不应忽略业务环境中可能影响得出结论的相关因素，当涉及列报时，还包括列报的基准。

3. 可靠性：可靠的标准能够使能力相近的注册会计师在相似的业务环境中，对鉴证对象做出合理一致的评价或计量。

4. 中立性：中立的标准有助于得出无偏向的结论。

5. 可理解性：可理解的标准有助于得出清晰、易于理解、不会产生重大歧义的结论。

注册会计师基于自身的预期、判断和个人经验对鉴证对象进行的评价和计量，不构成适当的标准。

标准应当能够为预期使用者获取，以使预期使用者了解鉴证对象的评价或计量过程。预期使用者获取标准的方式包括：

1. 公开发布。

2. 在陈述鉴证对象信息时以明确的方式表述。

3. 在鉴证报告中以明确的方式表述。

4. 常识理解，如计量时间的标准是小时或分钟。

（六）审计证据

注册会计师应当以职业怀疑态度来计划和执行鉴证业务，获取有关鉴证对象信息是否存在重大错报的充分、适当的证据。在形成审计意见的过程中，注册会计师的大部分工作是获取和评价审计证据。注册会计师应当及时对制订的计划、实施的程序、获取的相关证据以及得出的结论做出记录。注册会计师在计划和执行鉴证业务，尤其在确定证据收集程序的性质、时间和范围时，应当考虑重要性、鉴证业务风险以及可获取证据的数量和质量。

（七）鉴证报告

注册会计师应当出具含有鉴证结论的书面报告，该鉴证结论应当说明注册会计师就鉴证对象信息获取的保证。

鉴证结论的表述形式：

1. 明确提及责任方认定，如“我们认为，责任方做出的‘根据 ×× 标准，内部控制在所有重大方面是有效的’这一认定是公允的”。

2. 直接提及鉴证对象和标准，如“我们认为，根据 ×× 标准，内部控制在所有重大方面是有效的”。

在基于责任方认定的业务中，注册会计师的鉴证结论可以采取以上任一种表述形式。

在直接报告业务中，注册会计师的鉴证结论只能采用第二种表述形式。

提出鉴证结论的方式有积极方式和消极方式。积极方式适用于合理保证的鉴证业务，保证水平高；消极方式适用于有限保证的鉴证业务，保证水平低。

除审计准则规定的注册会计师对财务报表出具审计报告的责任外，相关法律法规可能对注册会计师设定了其他报告责任。如果注册会计师在对财务报表出具的审计报告中履行了其他报告责任，应当在审计报告中将其单独作为一部分，并以“按照相关法律法规的要求报告的事项”为标题。

注册会计师不能出具无保留结论报告的情况：

1. 工作范围受到限制。对任何类型的鉴证业务，如果注册会计师的工作范围受到限制，注册会计师应当视受到限制的重大与广泛程度，出具保留结论或无法提出结论的报告。在某些情况下，注册会计师应当考虑解除业务约定。

2. 责任方认定未在所有重大方面做出公允表达。如果注册会计师的结论提及责任方的认定，且该认定未在所有重大方面做出公允表达，注册会计师应当视其影响的重大与广泛程度，出具保留结论或否定结论的报告。

3. 鉴证对象信息存在重大错报。如果注册会计师的结论直接提及鉴证对象和标准，且鉴证对象信息存在重大错报，注册会计师应当视其影响的重大与广泛程度，出具保留结论或否定结论的报告。

4. 标准或鉴证对象不适当。（1）在承接业务后，如果发现标准或鉴证对象不适当，可能误导预期使用者，注册会计师应当视其重大与广泛程度，出具保留结论或否定结论的报告。（2）在承接业务后，如果发现标准或鉴证对象不适当，造成工作范围受到限制，注册会计师应当视受到限制的重大与广泛程度，出具保留结论或无法提出结论的报告。在某些情况下，注册会计师应当考虑解除业务约定。

当注册会计师针对鉴证对象信息出具报告，或同意将其姓名与鉴证对象联系在一起时，则注册会计师与该鉴证对象发生了关联。如果获知他人不恰当地将其姓名与鉴证对象相关联，注册会计师应当要求其停止这种行为，并考虑采取其他必要的措施，包括将不恰当地使用注册会计师姓名这一情况告知所有已知的使用者或征询法律意见。

二、鉴证业务相关的会计师事务所质量控制准则

注册会计师执行鉴证业务时，应当遵守中国注册会计师职业道德规范（简称职业道德规范）和会计师事务所质量控制准则。为了规范会计师事务所的业务质量控制，明确会计师事务所及其人员的质量控制责任，中注协制定了《会计师事务所质量控制准则第 5101 号——业务质量控制》（以下简称业务质量控制准则）。

（一）会计师事务所业务质量控制的总体要求

根据业务质量控制准则的规定，会计师事务所的业务质量控制的总体要求：一是要求每个会计师事务所必须依据准则制定适用于本所的质量控制制度；二是要求每个会计师事务所制定的质量控制制度，必须能够实现质量控制的两大目标。这两大目标是：

1. 合理保证会计师事务所及其人员遵守法律法规、中国注册会计师职业道德规范以及

中国注册会计师执业准则的规定；

2. 合理保证会计师事务所和项目负责人根据具体情况出具恰当的报告。

这里所说的项目负责人是指会计师事务所中负责某项业务及其执行，并代表会计师事务所在业务报告上签字的主任会计师或经授权签字的注册会计师。

（二）会计师事务所业务质量控制制度的内容

会计师事务所应当考虑自身规模和业务特征等因素，制定包括针对下列要素的政策和程序。

1. 对业务质量承担的领导责任

会计师事务所的主任会计师应该对质量控制制度承担最终责任。为保证质量控制制度的制定和有效实施，会计师事务所应当树立质量至上的意识，培育以质量为导向的内部文化，并通过会计师事务所各级管理层清晰、一致及经常的行动示范和信息传达，强调质量控制政策和程序的重要性以及要求，以形成正确的行为导向。为保证质量控制制度的具体运行效果，主任会计师必须委派适当的人员（具有足够、适当的经验和能力）并授予其必要的权限，以帮助主任会计师正确履行其职责。

2. 职业道德规范

（1）遵守职业道德规范的总体要求

为保证业务质量，会计师事务所应当制定政策和程序，以合理保证会计师事务所及其人员执行任何类型的业务，都遵守职业道德规范所要求的独立、客观、公正原则，保持专业胜任能力和应有的关注，并对执业过程中获知的信息保密。

（2）遵守职业道德规范的具体举措

会计师事务所制定的政策和程序应当强调遵守职业道德规范的重要性，并通过会计师事务所领导层的示范，定期进行教育和培训，定期检查监控，对违反职业道德规范行为的处理等途径予以强化。

（3）满足独立性要求

值得说明的是，为保持独立性原则，会计师事务所内部不同层级人员之间应重视及时传达收集的相关信息，如与客户委托业务相关的信息，或者会计师事务所编制并保留的禁止本所人员与之有商业关系的客户清单，或者对独立性造成威胁的情况和关系等，以帮助其满足独立性要求。会计师事务所还应当制定政策和程序，以合理保证能够获知违反独立性要求的情况，并采取适当行动予以解决。此外，会计师事务所应当每年至少一次向所有受独立性要求约束的人员获取其遵守独立性政策和程序的书面确认函，以督促所有受独立性要求约束的人员遵守独立性政策和程序。书面确认函既可以是纸质的，也可以是电子形式的。为防范长期由同一个高级人员执行某项鉴证业务可能造成的亲密关系对独立性产生的威胁，会计师事务所也应当制定相应的政策和程序，如对所有的上市公司财务报表审计，按照法律法规的规定定期轮换项目负责人。

3. 客户关系和具体业务的接受与保持

会计师事务所在接受或保持客户关系和具体业务时，首先应当通过适当的途径，获取

与客户诚信相关的信息。如果无法充分获取与客户相关的信息，或这些信息可能显示客户不够诚信，会计师事务所应当评估其对业务风险的影响。当识别出问题而又决定接受或保持客户关系或具体业务时，会计师事务所应当记录问题是如何得到解决的。其次，会计师事务所在接受新业务前，还必须评价自身的职业能力，考虑是否具备执行业务必要的素质、专业胜任能力、时间和资源。会计师事务所不得承接不能胜任和无法完成的业务。如果决定接受或保持客户关系和具体业务，会计师事务所应与客户就相关问题达成一致理解，并形成书面业务约定书，将对业务的性质、范围和局限性产生误解的风险降至最低。最后，会计师事务所还应当考虑接受该业务是否会导致现实或潜在的利益冲突，在这些冲突下，会计师事务所能否遵守职业道德规范。此外，会计师事务所还应当考虑其他诸如本期或以前业务执行过程中发现的重大事项的影响，接受业务后获知重要信息的影响，接触业务约定或客户关系时的考虑等。

4. 人力资源

根据业务质量控制准则的规定，会计师事务所应当制定政策和程序，合理保证拥有足够的具有必要素质和专业胜任能力并遵守职业道德规范的人员，以使会计师事务所和项目负责人员能够按照法律法规、职业道德规范和业务准则的规定执行业务，并根据具体情况出具恰当的报告。

具体而言，人力资源管理的要素，即会计师事务所制定的人力资源政策和程序应当解决的认识问题包括以下几个方面：招聘、业绩评价、人员素质、专业胜任能力、职业发展、晋升、薪酬、人员需求预测。

在实务中，会计师事务所承接的每项业务都是委派给项目组具体办理的。因此，委派项目组是否得当，就直接关系到业务完成质量的好坏。会计师事务所应当根据具体情况对每项业务委派至少一名适当人员担任项目负责人，并清楚界定和告知项目负责人的职责，以使其能够发挥对某项业务质量的控制作用。同时，会计师事务所还应当委派具有必要素质、专业胜任能力和时间的员工，按照法律法规、职业道德规范和业务准则的规定执行业务，以使会计师事务所和项目负责人员能够根据具体情况出具恰当的报告。

5. 业务执行

业务执行是指会计师事务所委派项目组按照法律法规、职业道德规范和业务准则的规定具体执行所承接的某项业务，使会计师事务所和项目负责人员能够根据具体情况出具恰当的报告。业务执行是编制和实施业务计划，形成和报告业务结果的总称。由于业务执行对业务质量有直接的重大影响，是业务质量控制的关键环节，因此，会计师事务所应当要求项目负责人负责组织对业务执行实施指导、监督与复核。其中，为了保证特定业务执行的质量，会计师事务所还应当要求在出具报告前完成项目质量控制复核，在出具报告前对项目组做出的重大判断和在准备报告时形成的结论做出客观评价。

项目组在业务执行中时常会遇到各种各样的疑难问题或者争议事项。当这些问题和事项在项目组内不能得到解决时，有必要向项目组之外的适当人员咨询。咨询包括与会计师事务所内部或外部具有专门知识的人员，在适当专业层次上进行讨论，以解决疑难问题或争议事项。

在业务执行中，时常可能会出现项目组内部、项目组与被咨询者之间以及项目负责人

与项目质量控制复核人员之间的意见分歧。会计师事务所应当制定政策和程序，以处理和解决意见分歧。形成的结论应当得予以记录并执行。只有意见分歧问题得到了解决，项目负责人才能出具报告。如果在意见分歧问题没有得到解决前，项目负责人就出具报告，不仅有失应有的谨慎，而且容易导致出具不恰当的报告，难以合理保证实现质量控制的目标。

6. 业务工作底稿

会计师事务所出具业务报告后，应及时将工作底稿规整为最终业务档案，并根据业务的具体情况，确定适当的业务工作底稿归档期限。鉴证业务的工作底稿，包括历史财务信息审计和审阅业务、其他鉴证业务的工作底稿，归档期限为业务报告日后 60 天内。

会计师事务所及其相关人员除了取得了客户的授权，或者根据法律法规的规定，为法律诉讼准备文件或提供证据，以及向监管机构报告发现的违反法规行为，或者接受注册会计师协会和监管机构依法进行的质量检查外，应当对业务工作底稿包含的信息予以保密。

对鉴证业务包括历史财务信息审计和审阅业务、其他鉴证业务，会计师事务所应当自业务报告日起，对业务工作底稿至少保存 10 年。如果法律法规有更高的要求，还应保存更长的时间。

业务工作底稿的所有权属于会计师事务所。会计师事务所可自主决定允许客户获取业务工作底稿的部分内容，或摘录部分工作底稿，但披露这些信息不得损害会计师事务所执行业务的有效性。对鉴证业务，披露这些信息不得损害会计师事务所及其相关人员的独立性。

7. 监控

为合理保证质量，控制制度中的政策和程序是相关、适当的，并正在有效运行，会计师事务所应当制定监控政策和程序，并由具有专业胜任能力的主任会计师、副主任会计师或具有足够、适当经验和权限的其他人员履行监控责任。会计师事务所应当周期性地选取已完成的业务进行检查，周期最长不得超过 3 年。在每个周期内，应对每个项目负责人的业务至少选取一项进行检查，并根据检查的结果进行适当的处理。会计师事务所应当每年至少一次将质量控制制度的监控结果，传达给项目负责人及会计师事务所内部的其他适当人员，以使会计师事务所及其相关人员能够在其职责范围内及时采取适当的行动。

以上规定意味着会计师事务所质量控制制度是由上述七项要素构成的一个完整质量控制体系。

第三节 审计职业道德

一、注册会计师职业道德准则

与其他专业相比，民间审计人员的职业责任尤为重要。民间审计人员尽管接受被审计单位的委托并向被审计单位收取费用，但它服务的对象从本质上来讲却是社会公众，这就决定了民间审计从它诞生的那一天起，所担负的就是对社会公众的责任。因此，审计人员职业道德建设对于规范审计人员的道德行为、提高审计人员的执业水平、维护其良好的职

业形象具有重要意义。

所谓职业道德是指某一职业组织以公约、守则等形式公布的，其会员自愿接受的职业行为标准。注册会计师职业道德准则是整个注册会计师职业界在为社会提供各种服务时都应遵守的行为准则，它属于社会道德规范的范畴。我国对审计职业道德下的定义是：注册会计师在从事审计工作时所遵循的行为规范，是对注册会计师职业品德、职业纪律、专业胜任能力及职业责任等的总称。其中，职业品德（professional integrity）是指注册会计师所应具备的职业品格和道德行为，它是职业道德体系的核心部分，其基本要求是独立、客观和公正；职业纪律（professional discipline）是指约束注册会计师职业行为的法纪和戒律，尤指注册会计师应当遵循的职业准则及国家其他相关法规；专业胜任能力（professional competence）是指注册会计师应当具备胜任其专业职责的能力；职业责任（professional responsibility）是指注册会计师对客户、同行及社会公众应履行的责任。注册会计师职业道德准则，是用来规范注册会计师职业道德行为、提高职业道德水准、维护社会公众利益的准则。注册会计师职业道德准则是对审计法规的补充，它的颁布和实施为注册会计师树立了精神信条和专业原则，同时也提高了社会公众对注册会计师职业界的信赖。

注册会计师对社会公众的责任决定了其职业道德的重要性。我国一直非常重视注册会计师的道德标准建设和道德教育。1992年，中注协发布了《中国注册会计师职业道德守则（试行）》。根据职业道德守则，注册会计师应当遵循的基本原则包括：诚信；独立性；客观和公正；专业胜任能力和应有的关注；保密；良好职业行为。1996年12月26日，经财政部批准，中注协颁布了《中国注册会计师职业道德基本准则》（以下简称《职业道德准则》），对注册会计师的职业行为进行了规范，该准则于1997年1月1日起施行。其主要内容如下。

（一）一般原则

一般原则主要用以规范注册会计师提供专业服务时所应遵循的基本道德原则，即独立、客观、公正原则。独立、客观、公正是注册会计师职业道德中最重要的三个概念，也是对注册会计师职业道德的最重要的三条要求，其他要求大多由此而来。独立、客观、公正原则的具体规定是：（1）注册会计师应当恪守独立、客观、公正的原则；（2）注册会计师执行审计或其他鉴证业务，应当保持形式上和实质上的独立；（3）会计师事务所如与客户存在可能损害独立性的利害关系，不得承接其委托的审计或其他鉴证业务；（4）执行审计或其他鉴证业务的注册会计师如与客户存在可能损害独立性的利害关系，应当向所在的会计师事务所声明，并实行回避；（5）注册会计师不得兼营或者兼任与其执行的审计或其他鉴证业务不相容的其他业务或职务；（6）注册会计师执行业务时，应当实事求是，不为他人所左右，也不得因个人好恶影响其分析、判断的客观性；（7）注册会计师执行业务时，应当正直、诚实、不偏不倚地对待有关利益各方。下面分别从三个方面讲述一般原则的内涵。

1. 独立原则（independence）

注册会计师独立于被审计单位，能够保护其形成审计意见的能力，使其在发表审计意见时免受不当影响。独立性能够增强注册会计师诚信行事，保持客观和公正以及职业怀疑的能力。

就审计业务而言，注册会计师独立于被审计单位是符合公众利益的，因此，职业道德守则对独立性提出要求。职业道德守则规定，独立性包括实质上的独立性和形式上的独立性。实质上的独立（independence in substance）又称精神上的独立，是指注册会计师在审计过程中应当不受任何个人或外界因素的约束、影响和干扰，保持独立的精神态度和意志。形式上的独立（independence in form）又称面貌上的独立，即注册会计师必须在第三者面前呈现一种独立于客户的身份，注册会计师同客户之间不应存在直接或一些重大的间接财务利益关系。在形式上做到独立，是保证实质上的独立的前提。

独立性是注册会计师的灵魂，注册会计师只有具备独立性，才可能做到客观、公正，独立原则是客观、公正原则的基础。为了保证实质上和形式上的独立，注册会计师如与客户存在以下可能损害其独立性的利害关系时，应向所在的会计师事务所声明并应实行回避：

- （1）曾经担任客户的董事、高级职员，且离职未满两年；
- （2）持有客户发行的股票、债券或与客户之间存在其他重要财务利益关系；
- （3）与客户的高级职员、董事或主要股东合伙投资经营某一实体，且该项投资对注册会计师个人财务状况有重要影响；
- （4）与客户的高级职员、董事或主要股东存在债权债务关系；
- （5）与客户的高级职员、董事或主要股东有近亲属关系；
- （6）其他可能损害独立性的事项。

注册会计师不得兼营或兼任下列各项与其执行的审计或其他鉴证业务不相容的业务或职务：

- （1）兼任客户的经常性工作，支领工资性薪金，如兼任客户的董事、监察人、经理或职员；
- （2）担任客户的常年会计顾问，为客户代编会计报表，常年提供会计咨询和会计服务；
- （3）担任客户的信托财产受托人、遗嘱执行人或财产管理人等；
- （4）担任客户的法律顾问。

2. 客观原则

客观原则是指注册会计师执行业务时，应当实事求是，不为他人所左右，也不得因个人好恶影响其分析、判断的客观性。客观性是一种心态，是决定注册会计师所提供的专业服务具有价值的基本特征。贯彻客观性原则，要求注册会计师在执业中必须一切从实际出发，注重调查研究，只有深入了解实际，才能取得主观与客观的一致，做到审计结论有理有据。

3. 公正原则

公正原则要求注册会计师具备正直、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。

（二）专业胜任能力与技术规范

1. 注册会计师应当保持和提高专业胜任能力，遵守注册会计师审计准则等职业规范，

合理运用会计师准则和国家其他相关技术规范。

注册会计师应具备的专业胜任能力通常包括四个方面：专门学识，即必须具备会计、审计及其他有关专门知识；职业经验；专业训练，即不断地接受后续教育，不断更新专业知识，以保持其专业水平的不断提高；业务能力，主要是指注册会计师的分析、判断和表达能力。

2. 会计师事务所和注册会计师不得承办不能胜任的业务。

3. 注册会计师执行业务时应当保持应有的职业谨慎。

职业谨慎（professional skepticism）要求注册会计师履行专业职责时应当具备足够的专业胜任能力，具备一丝不苟的责任感并保持应有的慎重态度。

4. 注册会计师执行业务时，应当妥善规划，并对业务助理人员的工作进行指导、监督和检查。

5. 注册会计师对有关业务形成结论或提出意见时，应当以充分、适当的审计证据为依据，不得以其职业身份对未审计或其他鉴证事项发表意见。

6. 注册会计师不得对未来事项的可实现程度做出保证。

未来事项（future events）通常指客户根据有关规定或为了业务上的需要编制的财务预测、资本预算、经营预算以及持续经营能力等前景财务资料。注册会计师对前景财务资料的审核并不是对前景财务资料的准确性及结果能否实现或在多大程度上实现表示确认、提供担保或承担责任。未来事项中的不确定因素决定了注册会计师无法取得未来事项演变过程及其结果的证据，无法对将来发生的事实做出客观的判断，因而就不能对未来事项能否实现或可实现的程度做出公正性质的保证。

7. 注册会计师在审计过程中发现的违反会计准则及国家其他相关技术规范的事项，应当按照注册会计师审计准则的要求进行适当处理：（1）提请客户调整会计报表；（2）提请客户在会计报表附注中予以披露；（3）在审计报告中予以反映。

（三）对客户的质量

1. 注册会计师应当在维护社会公众利益的前提下，竭诚为客户服务。

2. 注册会计师应当按照业务约定履行对客户的质量。

3. 注册会计师应当对执行业务过程中知悉的商业秘密保密，并不得利用其为自己或他人谋取利益。

4. 除有关规定允许的情形外，会计师事务所不得以或有收费形式为客户提供鉴证业务。或有收费是指服务报酬的收取，不是根据注册会计师的工作量来计算，而是依据注册会计师服务成果的大小或所提报告作用的大小来确定。

（四）对同行的责任

1. 对同行责任的总体要求：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。在委托单位变更委托的情况下，后任注册会计师（successor CPA）应当与前任注册会计师（preceding CPA）取得联系，相互了解和介绍变更委托的情况与原因。

2. 注册会计师不得诋毁同行，不得损害同行利益。

3. 会计师事务所不得雇用正在其他会计师事务所执业的注册会计师。注册会计师不得

以个人名义同时在两家或两家以上的会计师事务所执业。

4. 会计师事务所不得以不正当手段与同行争揽业务。

（五）业务承接中的职业道德

1. 注册会计师应当维护其职业形象，不得做有可能损害职业形象的行为。

2. 注册会计师及其所在的会计师事务所不得采用强迫、欺诈、利诱等方式招揽业务。

3. 注册会计师及其所在的会计师事务所不得对其能力进行广告宣传以招揽业务。

4. 注册会计师及其所在的会计师事务所不得以向他人支付佣金等不正当方式招揽业务，也不得向客户或通过客户获取服务费以外的任何利益。

5. 会计师事务所、注册会计师不得允许他人以本所或本人的名义承办业务。

二、职业道德准则与审计准则的关系

职业道德准则与审计准则既有联系又有区别。它们之间的联系如下：由于审计服务是会计师职业界提供的全部服务的一个组成部分，因此在制定规范审计行为的审计准则时，必须以职业道德准则为依据，即在审计准则中充分反映职业道德准则的要求。它们之间的区别如下：职业道德准则是统驭整个会计师职业界提供各种服务的行为规范；而审计准则只是约束会计师职业界在提供审计服务时的行为规范。职业道德准则着重从社会道德的角度对执业人员的行为提出要求；而审计准则则着重从技术的角度对审计人员的行为提出要求。

三、审计职业道德的作用

职业道德是同人们的职业活动紧密联系的符合职业特点所要求的道德准则、道德情操与道德品质的总和，它是人们在从事职业的过程中形成的一种内在的、非强制性的约束机制。职业道德把一般的社会道德标准与具体的职业特点进行结合，不仅是从业人员在职业活动中的行为标准和要求，而且是本行业对社会所承担的道德责任和义务，是社会道德在职业生活中的具体化。

审计职业道德是审计人员在从业过程中应当遵守的各种行为规范的总和，它通过指导审计人员的行为，使审计工作满足社会需要、承担社会责任、履行社会义务。审计职业道德作为社会职业道德的组成部分，在实际生活中发挥着约束个人行为，调整人们在审计工作中所形成的社会关系，促进社会主义市场经济的繁荣和市场秩序的良好运转等其他职业道德无法替代的作用。

1. 审计职业道德是审计工作质量的重要保障

审计人员的执业能力和主观能动作用的程度直接影响着审计工作质量的高低。只有拥有良好的职业道德信念和职业道德习惯，才能为审计工作的质量提供重要保障。

2. 审计职业道德有助于维护和提高审计行业信誉，促进审计行业健康发展

一个行业的信誉，也就是它们的形象、信用和声誉，是指企业及其产品与服务在社会公众中的信任程度，提高行业的信誉主要靠产品的质量和服务质量。要维护和提高审计行

业的信誉就必须提高审计工作的质量。而审计从业人员的职业道德水平高是审计工作质量的有效保证。审计职业道德是向公众表明审计人员的专业品质，制定审计职业道德规范可以增加外界对审计职业的信赖与支持。

3. 审计职业道德可以补充审计法规的欠缺，完善审计规范体系

审计规范包括审计法规和审计职业道德两类。审计法规能够限定审计人员必须做什么和不能做什么，却不能说明审计人员应该以怎样的精神状态和风貌去工作。审计人员的精神状态和风貌只能由审计职业道德提出。有些不宜纳入审计法规，但又有必要做出规定的事项，可以通过职业道德规范来加以约束。如申明审计纪律、职业品德、专业胜任能力要求等。审计法规是对审计人员的最低要求，审计职业道德则是对审计人员升华了的要求。

四、对遵循职业道德基本原则产生不利影响的因素

可能对遵循职业道德基本原则产生不利影响的因素包括自身利益、自我评价、过度推介、密切关系和外在压力。

1. 自身利益导致的不利影响

如果经济利益或其他利益对会员的职业判断或行为产生不当影响，将产生自身利益导致的不利影响。主要包括以下情形：

- (1) 鉴证业务项目组成员在鉴证客户中拥有直接经济利益；
- (2) 会计师事务所的收入过分依赖某一客户；
- (3) 鉴证业务项目组成员与鉴证客户存在重要且密切的商业关系；
- (4) 会计师事务所担心可能失去某一重要客户；
- (5) 鉴证业务项目组成员正在与鉴证客户协商受雇于该客户；
- (6) 会计师事务所与客户就鉴证业务达成或有收费的协议；
- (7) 注册会计师在评价所在会计师事务所以往提供的专业服务时，发现了重大错误。

2. 自我评价导致的不利影响

如果会员对其（或者其所在会计师事务所或工作单位的其他人员）以前的判断或服务结果做出不恰当的评价，并且将据此形成的判断作为当前服务的组成部分，将产生自我评价的不利影响。主要包括以下情形：

- (1) 会计师事务所在对客户id提供财务系统的设计或操作服务后，又对系统的运行有效性出具鉴证报告；
- (2) 会计师事务所为客户编制原始数据，这些数据构成鉴证业务的对象；
- (3) 鉴证业务项目组成员担任或最近曾经担任客户的董事或高级管理人员；
- (4) 鉴证业务项目组成员目前或最近曾受雇于客户，并且所处职位能够对鉴证对象施加重大影响；
- (5) 会计师事务所为鉴证客户提供直接影响鉴证对象信息的其他服务。

3. 过度推介导致的不利影响

如果会员过度推介客户或工作单位的某种立场或意见，使其客观性受到损害，将产生

过度推介导致的不利影响。主要包括以下情形：

- (1) 会计师事务所推介审计客户的股份；
- (2) 在审计客户与第三方发生诉讼或纠纷时，注册会计师担任该客户的辩护人。

4. 密切关系导致的不利影响

如果会员与客户或工作单位存在长期或亲密的关系，且过于倾向他们的利益，或认可他们的工作，将产生密切关系导致的不利影响。主要包括以下情形：

- (1) 项目组成员的近亲属担任客户的董事或高级管理人员；
- (2) 项目组成员的近亲属是客户的员工，其所处职位能够对业务对象施加重大影响；
- (3) 客户的董事、高级管理人员或所处职位能够对业务对象施加重大影响的员工，最近曾担任会计师事务所的项目合伙人；
- (4) 注册会计师接受客户的礼品或款待；
- (5) 会计师事务所的合伙人或高级员工与鉴证客户存在长期业务关系。

5. 外在压力导致的不利影响

如果会员受到实际的压力或感受到压力（包括对会员实施不当影响的意图）而无法客观行事，将产生外在压力导致的不利影响。主要包括以下情形：

- (1) 会计师事务所受到客户解除业务关系的威胁；
- (2) 审计客户表示，如果会计师事务所不同意对某项交易的会计处理，则不再委托其承办拟议中的非鉴证业务；
- (3) 客户威胁将起诉会计师事务所；
- (4) 会计师事务所受到降低收费的影响而不恰当地缩小工作范围；
- (5) 由于客户的员工对所讨论的事项更具专长，注册会计师面临服从其判断的压力；
- (6) 会计师事务所合伙人告知注册会计师，除非其同意审计客户不恰当的会计处理，否则将影响其晋升。

第四节 审计法律规范

一、财务报表审计的责任划分

在财务报表的审计中，必须明确划分被审计单位的会计责任和注册会计师的审计责任。被审计单位的会计责任：建立健全本单位的内部控制制度，保护本单位资产的安全和完整，保证其会计资料的真实、合法和完整。注册会计师的审计责任：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。

注册会计师的审计责任和被审计单位的会计责任是两种性质完全不同的责任，如表2-5所示。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。

表 2-5 财务报表审计的责任划分

责任情况	被审计单位管理当局	注册会计师
主要责任	编制财务报表	审计财务报表
最终产品	财务报表，包含管理当局的认定	审计报告，包含对报表的意见
履行责任的标准	一般公认会计准则	一般公认审计准则

二、注册会计师的法律责任

注册会计师的法律责任是指注册会计师因违约、过失或欺诈行为给被审计单位或其他利害关系人造成损失时所承担的法律后果。

（一）注册会计师法律责任产生的原因

1. 违约

违约，是指合同的一方或几方未能达到合同条款的要求。当审计人员因违约给他人造成损失时，应负违约责任。例如：会计师事务所在对上市公司财务报表进行审计时，未按商定的时间提交审计报告，或违反了与审计单位订立的保密协议等。

2. 过失

过失，是指在一定条件下，缺少应有的合理谨慎。过失按其程度不同可分为普通过失和重大过失。

普通过失，又称一般过失，通常是指没有保持职业上应有的合理谨慎。在审计中指注册会计师没有完全遵循专业准则的要求。

重大过失，是指没有保持基本的职业谨慎，对业务或事务不加考虑，满不在乎。在审计中指注册会计师根本没有遵循专业准则或没有按专业准则的主要要求执行审计。如果报表存在重大错报事项，注册会计师运用常规审计程序通常应予以发现，但因疏忽而未能查出来，就很可能在法律诉讼中被解释为重大过失。如果报表有多处错报事项，每一处都不算重大，但综合起来对报表影响却较大，报表作为一个整体可能严重失实，这种情况下，法院一般认为注册会计师犯有普通过失，而非重大过失，因为常规审计程序发现每处较小错报事项的概率也较小。如果被审计单位内部控制不太健全，注册会计师应当调整实质性测试程序的性质、时间和范围。这样，一般都能合理确信发现由此产生的报表重要错报、漏报，否则，就具有重大过失的性质。若内部控制非常健全，但由于职工串通舞弊，导致设计良好的内部控制失效，由于注册会计师查出这种错报事项的可能性相对较小，因而一般会认为注册会计师没有过失或只犯有普通过失。

3. 欺诈

欺诈，又称审计人员舞弊，它是以欺骗或坑害他人为目的的一种故意的错误行为。作案具有不良动机是欺诈的重要特征，也是欺诈与普通过失和重大过失的主要区别之一。对

于注册会计师来说, 欺诈就是为了欺骗他人, 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。

重大过失、普通过失、欺诈的情形, 如图 2-3 所示。

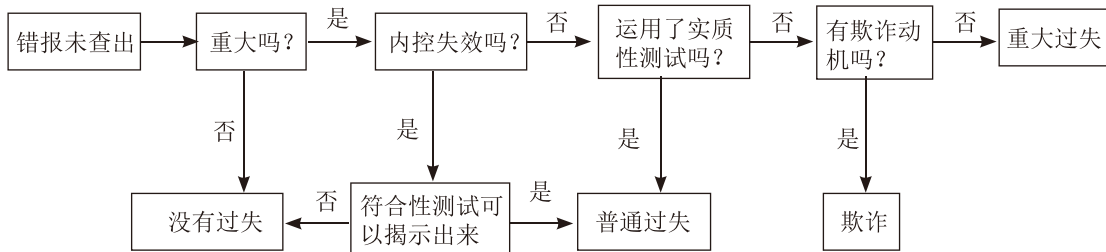


图 2-3 重大过失、普通过失、欺诈的情形

(二) 注册会计师法律责任的种类

关于注册会计师的法律责任, 《中华人民共和国注册会计师法》《中华人民共和国公司法》《中华人民共和国证券法》及《中华人民共和国刑法》等有明确规定, 具体如下。

1. 民事责任

民事责任是指注册会计师由于民事违法而应承担的法律后果。我国的注册会计师可能承担的民事责任的形式主要有赔偿损失、支付违约金、消除影响、恢复名誉、赔礼道歉等。

2. 刑事责任

刑事责任是指注册会计师由于违反国家的法律、法规, 情节严重, 构成刑事犯罪行为而应承担的法律后果。刑事责任的表现, 就是依据刑法及有关法规, 承受一定的刑事制裁。

3. 行政责任

行政责任是指注册会计师由于行政违法而应承担的法律后果。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等; 对会计师事务所而言, 包括警告、罚款、没收违法所得、暂停执业、撤销等。

三、注册会计师如何避免法律诉讼

(一) 注册会计师减少过失和防止欺诈的措施

1. 增强执业独立性。
2. 保持职业谨慎。
3. 强化执业监督。

(二) 注册会计师避免法律诉讼的具体措施

1. 严格遵循职业道德和独立审计准则的要求。
2. 建立健全会计师事务所质量控制制度。
3. 严格签订业务约定书。

4. 谨慎选择被审计单位。
5. 深入了解被审计单位的业务。
6. 提取风险基金或购买责任保险。
7. 聘请熟悉注册会计师法律责任的律师。

四、后续教育准则

注册会计师职业后续教育是指注册会计师为保持和提高其专业胜任能力与执业水平，掌握和运用相关新知识、新技能、新法规所进行的学习及研究。

众所周知，注册会计师职业环境（包括法律、社会、经济等因素）是不断发展变化的，社会对注册会计师的专业胜任能力和职业水平的要求也在不断变化。注册会计师只有不断接受职业后续教育，掌握和运用相关的新知识、新技能和新法规，才能满足执业的需求，保证执业质量。因此，注册会计师职业后续教育应当贯穿注册会计师的整个执业生涯。

国际会计师联合会以及世界上许多国家都非常重视注册会计师职业后续教育，为此，国际会计师联合会及各国都制定了职业后续教育准则。中国注册会计师协会拟定的《中国注册会计师继续教育制度》，经财政部批准后，于2007年1月1日起实施。其主要内容有职业后续教育的内容、职业后续教育的组织实施和形式、职业后续教育的检查与考核。

（一）职业后续教育的内容

1. 会计准则及国家其他财务会计法规。
2. 注册会计师审计准则及其他职业规范。
3. 与职业相关的其他法规，如《公司法》《会计法》《注册会计师法》《破产法》《证券法》等。
4. 职业所需要的其他知识与技能。

（二）职业后续教育的组织实施和形式

1. 职业后续教育的组织实施

中国注册会计师协会和地方协会可以自行举办继续教育培训班，也可以委托专业培训机构举办继续教育培训班。具备规定条件的会计师事务所或者会计师事务所分所也可在每个考核周期起始年度的年初向所在地地方协会申请内部培训资格。

2. 职业后续教育的形式

《中国注册会计师继续教育制度》规定的后续教育的形式有两种，即有组织形式及其他形式。

有组织形式的继续教育包括：中国注册会计师协会或各省、自治区、直辖市注册会计师协会举办的，或者委托专业培训机构举办的各种类型的培训班、专业论坛、研讨会、学术报告会等；经所在地地方协会认可的会计师事务所内部培训；中注协或地方协会通过远程教育直播系统提供的注册会计师培训；中注协或地方协会认可的其他方式。

其他形式的继续教育包括：完成专业著作或专业论文，并公开出版或发表；担当中注

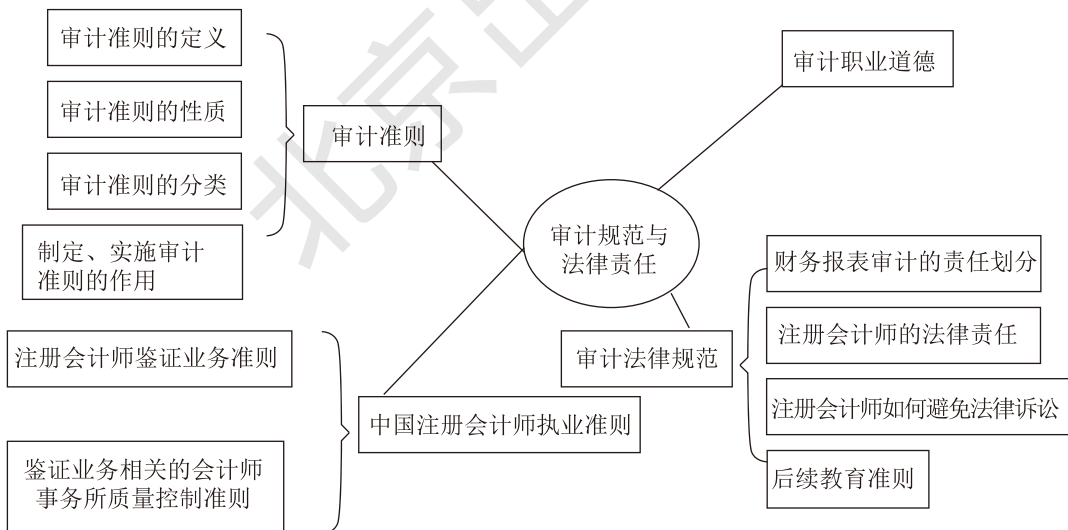
协、地方协会举办的或委托举办的注册会计师继续教育培训的授课人、研讨会的主持人或演讲人；参加行业执业质量检查；承担学术团体、行业、政府部门组织的专业课题研究，并取得研究成果；在境外事务所实习期间接受当地组织的继续教育培训；参加会计相关专业的在职学位教育；经中注协或地方协会认可的专业论坛、研讨会；中注协或地方协会认可的其他方式。

（三）职业后续教育的检查与考核

地方协会负责确认和登记本地区注册会计师参加继续教育的学时,并考核周期完成情况。

注册会计师继续教育每两年为一个考核周期，即从起始年度的 1 月 1 日起至次年的 12 月 31 日止。在每个考核周期内接受的继续教育时间累计不得少于 80 个学时，且任何一年均不得少于 30 个学时。有关职业道德的培训，每个周期不得少于 4 个学时。上一考核周期超过的学时数不得滚动到下一考核周期。在每个考核周期内，其他形式的培训学时最多确认 60 个学时。

对未完成继续教育学时的注册会计师，由地方协会进行公告，并限期接受强制培训。注册会计师应将继续教育的证件文件及相关资料至少保留 3 年，并在地方协会检查或抽查时提供。



一、单项选择题

1. 对会计师事务所和注册会计师进行自我教育和自我管理的单位是()。
- A. 财政部会计司 B. 审计署指导司
- C. 中国注册会计师协会 D. 中国会计学会

2. 注册会计师在第三者面前呈现出一种独立于委托单位的身份,注册会计师是独立的,这种独立称为()。

- A. 经济独立
- B. 思想独立
- C. 实质上的独立
- D. 形式上的独立

3. ()主要是指注册会计师未能遵循审计准则的要求执行审计业务。

- A. 错误
- B. 责任
- C. 欺诈
- D. 过失

4. 下列各项业务中,属于其他鉴证业务的是()。

- A. 历史财务信息审阅
- B. 预测性财务信息审核
- C. 代编财务信息
- D. 对财务信息执行商定程序

5. 一般审计准则,无不对审计人员的业务技能和品德操行提出一个高的标准,而且把()视为审计工作的灵魂。

- A. 独立性
- B. 客观性
- C. 权威性
- D. 真实性

二、多项选择题

1. 注册会计师应恪守的职业道德的基本要求包括()。

- A. 独立
- B. 客观
- C. 公正
- D. 廉洁

2. 我国会计师事务所的审计业务,具体包括()。

- A. 审查会计账目、会计报表和其他财务资料并出具审计报告
- B. 验证企业的投入资本并出具验资报告
- C. 管理咨询报告
- D. 办理企业合并、分立、清算事宜中的审计业务并出具审计报告

3. 我国注册会计师执业准则体系包括()。

- A. 鉴证业务准则
- B. 相关服务准则
- C. 质量控制准则
- D. 后续教育准则

4. 被审计单位管理层对编制财务报表的责任具体包括()。

- A. 建立健全内部控制制度
- B. 选择适用的会计准则和相关会计制度
- C. 选择和运用恰当的会计政策
- D. 做出合理的会计估计

5. 注册会计师违反法律、准则可能承担的法律 responsibility 包括()。

- A. 行政责任
- B. 民事责任
- C. 刑事责任
- D. 过失责任

三、判断题

1. 注册会计师只有与委托单位保持形式上的独立,才能够以客观、公正的心态表示意见。()

2. 会计师事务所不得以降低收费的方式招揽业务。()

3. 鉴证业务是指注册会计师对鉴证对象信息提出结论,以增强除责任方之外的预期使用者对鉴证对象信息信任程度的业务。()

4. 在鉴证业务中,注册会计师应当将鉴证业务风险降至具体业务环境下可接受的低水平。()

5. 注册会计师与被审计单位的某位员工具有近亲属关系,就不得执行该客户的审计业务。()