

工作底稿,主审注册会计师对其他注册会计师的独立性、职业信誉、审计的范围和质量感到满意,通常在报告中不提及其他注册会计师。若对其他注册会计师的工作无法进行复查,或由其他注册会计师代为审核的部分会计报表很重要,应采用在审计报告的意见段后增加解释段,说明其他注册会计师的工作。

6. 被审计单位对外披露信息的重大差异。被审计单位在公布已审定会计报表和审计报告之外,还可能向公众公布总经理陈述书等信息资料。一般情况下,注册会计师没有责任证实会计报表及其附注之外的信息。但为了保护企业投资者及其他利害关系人的利益,避免卷入诉讼纠纷之中,注册会计师通常会阅读这些信息资料,并考虑其与会计报表中的信息有无重大差异。如存在重大差异,且该差异不是已审定的会计报表所造成的,注册会计师的意见仍可是无保留的,但应在审计报告的意见段后增加解释段,解释出现的差异。

#### 四、关于出具带说明段的无保留意见审计报告时应考虑的因素

由于在审计实务工作中会发生一些理论上尚未讨论的事项,因此,对于某一事项是否应该在审计报告中说明以及如何说明都取决于注册会计师的专业判断。在出具带解释段的无保留意见审计报告时应考虑以下两个因素。

1. 这些解释事项应只限于与会计报表有直接关系或与之密切相关的事项,对于那些与会计报表关系不密切的事项则不应说明。

2. 注意不要将带解释段的无保留意见审计报告与保留意见审计报告混为一谈。出具带解释段的无保留意见审计报告是注册会计师对被审计单位审计结果在总体上表示满意,但认为存在某些有必要说明的信息而附加解释段的审计报告。而出具保留意见的审计报告,则是注册会计师在审计过程中审计范围受到限制或发现被审计单位有重大错误及其拒绝调整而出具的对某些事项有保留意见的审计报告。二者存在着本质上的差别。因此,注册会计师应首先判断应出具何种意见的审计报告,在确定表示无保留意见后,再判断某些事项是否属于应附加说明的信息。注册会计师既不能以带解释段的无保留意见审计报告代替保留意见的审计报告,也不能以保留意见的审计报告来取代有解释段的无保留意见审计报告。否则,其审计报告起不到正确评价被审计单位会计报表的作用。

责任编辑 秦中良

# 日本

## CPA 考试制度

### 对我国的

#### 借鉴作用

唐建平

我国从1991年开始实行全国统一的注册会计师资格考试,通过几年的实践,暴露了一些弊端,本文想借鉴日本注册会计师考试制度对我国现行考试制度进行一些探讨。

一、目前注册会计师考试制度存在的弊端。我国的注册会计师考试制度报考条件要求不严,重视理论而轻视实务操作,很多能考上注册会计师的人难以胜任这项工作,而实际从事会计工作多年,能胜任注册会计师工作的人却难以考上注册会计师。另外注册会计师考试科目设置不太合理,相当一部分注册会计师知识结构过于单一,不会外语,不懂计算机,对国际会计与审计惯例不太了解,缺乏有关微观经济分析、财务预测和会计审计电算化技术等方面的知识。

二、日本注册会计师考试制度。在日本要获得注册会计师资格必须通过高难考试。考试的特点是:(1)考试分三次进行;(2)任何人都可以参加第一次考试,为自学成才的人大开方便之门;(3)对过去的注册会计师进行特别考试或特例考试。三次考试的内容是:第一次考试目的为判断是否具有参加第二次考试的学历,对考试资格没有特别规定,主要是文化考试,考试科目为国语、数学和论文。有三种情况可以免试:(1)大学(含短期大学)毕业生;(2)修完大学一般基础课程的“高等职业学校”毕业生;(3)在司法考试和不动产鉴定师第一次考试中的合格者。第二次考试,目的为判断是否具有准注册会计师的专门知识。考试资格为:(1)第一次考试合格者;

(2) 免试第一次考试者。考试科目有:簿记、财务报表论、成本计算、审计、经营学、商法。免考条件:(1)在大学任教或副教授(任教3年以上)及获得博士学位者,可免试部分相关学科;(2)司法考试第二次合格者,可免试相关科目;(3)不动产鉴定师考试第二次合格者,可免试相关科目。第三次考试(笔试和口试结合),目的为判断是否具有注册会计师必要的、高层次的专业应用能力。考试资格为:第二次考试合格后从事一年的实务或者辅助注册会计师业务两年以上者。考试科目有:财务审计、财务分析和其它有关实务(含税务)、论文。免试条件:(1)第三次笔试得分在58%以上者可在成绩公布两年内免除笔试(1995年8月1日前);(2)第三次笔试合格者,从申请口试时计算两年内保留笔试成绩免除笔试(1995年8月1日以后)。三次考试合格,参加一定时间的实际工作,经注册会计师审查委员会审查通过,并报大藏省认定后,方可注册登记。

日本政府从1995年开始变更注册会计师的考试制度,其中最大的变化是第二次考试,同会计学相关的4个科目(簿记、财务报表论、成本计算和审计)与商法采用短答式笔试和论文式笔试;经济学、经营学、民法3个科目可任选2个,采用论文式笔试。

日本的注册会计师考试非常严格,每年考试的合格率都较低。由于用这种正规途径不能马上产生注册会计师,所以还例外地对过去的会计师实行特别考试。特别考试合格者不必经过实习阶段,可直接成为注册会计师。

三、日本注册会计师制度对我国的借鉴作用。借鉴日本注册会计师考试制度,针对我国现行注册会计师考试制度的弊端,有必要进行一些改革,建立更为严格

周密的注册会计师考试制度。

(一)改革考试方式。改目前的一次考试为两次,第一次考试为基础知识,考试科目为会计学、审计学、外语、计算机;第二次考试为资格考试,只有通过基础考试方可参加资格考试,考试科目为经济法、高级财务会计、财务管理、高级税务等。对持有认可的会计学位及会计师资格者可免试第一次考试,其余的只有两次考试全部合格才能取得注册会计师资格。

(二)鼓励取得注册会计师资格的人员到会计师事务所从业,在实践中更好地提高其业务水平。对不在会计师事务所工作的注册会计师,其资格5年内有效,超过5年则失效,对在事务所工作的注册会计师,其资格在10年内有效,超过10年的,必须重新通过国家注册会计师资格考试或相应的在职培训与考核,方可继续执业,以保证注册会计师的素质与质量。

(三)建立注册会计师等级制度。由中国注册会计师协会定期进行评定,规定只有一级注册会计师才能担任主任会计师和项目负责人,二级注册会计师才能成为执业会计师,三级注册会计师只能从事审计助理工作,从而激励注册会计师提高专业水平。其次,建立注册会计师培训基地,定期分批对注册会计师进行职业培训,以满足注册会计师后续教育的需要。

(四)也可借鉴日本的方法,对获取会计师资格后,从事专业工作5年以上的会计人员每年举行一次特别考试,因为他们大都已掌握了较全面、系统的专业知识,主要侧重于对他们的理财能力和决策能力等方面的测试,这样来扩大注册会计师队伍。

责任编辑 许太谊

## · 百花园 ·

# 田园情思

牛连成

向日葵

因为紧跟太阳旋转,  
光明才永驻心田。

瓜蔓

在大地上匍匐向前,  
执着地追求金色信念。

蜜蜂

不只为自己生活奔忙,  
还是瓜果丰收的“红娘”。