

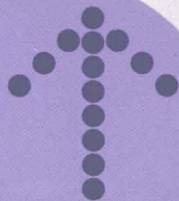


21世纪普通高等教育规划教材

21 SHI JI PU TONG GAO DENG JIAO YU GUI HUA JIAO CAI

会计系列

KUAI JI XI LIE

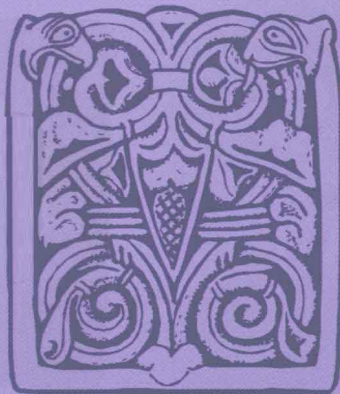


Auditing (2nd Edition)

审计学

(第二版)

吴秋生 主编



上海财经大学出版社

21 世纪普通高等教育规划教材·会计系列

审 计 学

(第二版)

吴秋生 主 编
廖文军 副主编



上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

审计学/吴秋生主编,廖文军副主编. —2版. —上海:上海财经大学出版社,2011.6

(21世纪普通高等教育规划教材·会计系列)

ISBN 978-7-5642-1050-2/F·1050

I. ①审… II. ①吴…②廖… 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(2011)第 066587 号

- ☐ 封面设计 张克瑶
- ☐ 责任编辑 张美芳
- ☐ 电 话 021—65904700
- ☐ 电子邮箱 apin001@163.com

SHENJI XUE

审 计 学

(第二版)

吴秋生 主 编

廖文军 副主编

上海财经大学出版社出版发行
(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

上海望新印刷厂印刷装订

2011 年 6 月第 2 版 2011 年 6 月第 1 次印刷

787mm×960mm 1/16 21 印张 459 千字

(习题集 6.25 印张 176 千字)

印数: 33 001—38 000 定价: 39.00 元

(本教材附赠习题集, 请向售书单位索取)



第一版前言

世界经济的历史表明:市场经济越发展,审计越重要。没有审计对会计信息公允真实性的鉴证,市场上的投机和欺诈将难以有效遏制;没有审计对经济活动合规合法性的监督,经济领域的损失浪费和贪污舞弊将更加严重;没有审计对经营管理合理有效性的评价,企业价值将难以实现最大化。随着2006年新的独立审计准则的颁布施行,我国审计准则真正实现了国际趋同,我国独立审计管理与方法也将随之发生深刻变化。有鉴于此,我们本着与时俱进的精神,着眼现实需要,依据新颁布的独立审计准则,编写了本教材。我们在编写中力图使本教材体现出如下特点:

1. 尽可能吸收当代审计理论与实务的发展成果,突出审计的时代特征;
2. 以阐述现代独立审计的基本理论、基本方法和基本实务为主,强调教材的基础性;
3. 系统阐述独立审计基本流程和财务报表审计基本循环的知识,体现内容的系统性;
4. 尽量以现实审计案例诠释审计基本理论与方法,增强论述的生动性。

本书由吴秋生教授主编,具体编写分工如下:吴秋生负责第一、三、十章,宋迎春负责第二章,范文萍负责第四、十三、十五章,张彤杉负责第五、八、十四章,雷艳丽负责第六章,李保伟负责第七、十二章,王章渊负责第九、十一章。

由于新的审计准则刚刚颁布,我们的学习尚不深入,加之我们的水平有限,书中难免有这样或那样的错误和不足,恳请读者批评指正。

吴秋生
2006年10月

目 录



第二版前言

第一版前言

第一章 总 论

第一节 审计的本质与特征	1
第二节 审计的主要分类	3
第二节 注册会计师及其职业组织	7
第四节 注册会计师职业的产生与发展	12
本章小结	15
关键概念	15
复习思考题	15
讨论分析题	15

第二章 注册会计师的服务范围与规范

第一节 注册会计师的服务范围	16
第二节 注册会计师执业准则	18
第三节 注册会计师职业道德规范	23
本章小结	31
关键概念	32
复习思考题	32
讨论分析题	32

第三章 财务报表审计目标与工作循环

第一节 财务报表审计目标	33
第二节 财务报表审计中对舞弊的考虑	39
第三节 财务报表审计工作循环	42
第四节 审计业务约定书及其签订	44
本章小结	48

关键概念	.....	48
复习思考题	.....	48
讨论分析题	.....	49
第四章 计划审计工作		
第一节 审计计划的内容与编制步骤	.....	50
第二节 了解被审计单位及其环境	.....	53
第三节 了解被审计单位内部控制	.....	57
第四节 确定重要性水平	.....	67
本章小结	.....	72
关键概念	.....	72
复习思考题	.....	72
讨论分析题	.....	73
第五章 审计风险评估与应对		
第一节 审计风险与审计风险模型	.....	74
第二节 重大错报风险的评估	.....	80
第三节 重大错报风险的应对	.....	84
本章小结	.....	94
关键概念	.....	94
复习思考题	.....	94
讨论分析题	.....	94
第六章 审计标准、审计证据与审计工作底稿		
第一节 审计标准	.....	96
第二节 审计证据	.....	98
第三节 审计工作底稿	.....	107
本章小结	.....	113
关键概念	.....	113
复习思考题	.....	113
讨论分析题	.....	113
第七章 审计抽样技术与运用		
第一节 审计抽样技术概述	.....	114
第二节 审计抽样技术在控制测试中的运用	.....	121

第三节 审计抽样技术在实质性程序中的运用	126
本章小结	134
关键概念	135
复习思考题	135
讨论分析题	135
第八章 货币资金审计	
第一节 货币资金审计概述	136
第二节 货币资金的内部控制及其测试	137
第三节 库存现金的审计	142
第四节 银行存款的审计	146
第五节 其他货币资金的审计	152
本章小结	153
关键概念	153
复习思考题	154
讨论分析题	154
第九章 销售与收款循环审计	
第一节 销售与收款循环的主要业务与记录	156
第二节 销售与收款循环的内部控制与测试	158
第三节 营业收入审计	161
第四节 应收款项与坏账准备审计	165
第五节 其他相关账户审计	172
本章小结	175
关键概念	175
复习思考题	175
讨论分析题	176
第十章 采购与付款循环审计	
第一节 采购与付款循环的主要业务与记录	177
第二节 采购与付款循环的内部控制与测试	178
第三节 应付账款审计	182
第四节 固定资产及其折旧审计	186
第五节 无形资产审计	191
第六节 其他相关账户审计	193

本章小结	.....	198
关键概念	.....	198
复习思考题	.....	198
讨论分析题	.....	199
第十一章 生产与储存循环审计		
第一节 生产与储存循环的主要业务与会计账证	.....	200
第二节 生产与储存循环的内部控制及其测试	.....	201
第三节 生产成本审计	.....	202
第四节 存货储存审计	.....	208
第五节 其他有关项目的审计	.....	218
本章小结	.....	221
关键概念	.....	221
复习思考题	.....	221
讨论分析题	.....	221
第十二章 筹资与投资循环审计		
第一节 筹资与投资循环的主要业务与记录	.....	223
第二节 筹资与投资循环的内部控制与测试	.....	225
第三节 借款相关项目审计	.....	227
第四节 所有者权益相关项目审计	.....	231
第五节 投资相关项目审计	.....	235
第六节 所得税及其他相关项目审计	.....	244
本章小结	.....	250
关键概念	.....	250
复习思考题	.....	251
讨论分析题	.....	251
第十三章 特殊交易与事项审计		
第一节 关联方交易审计	.....	252
第二节 或有事项审计	.....	253
第三节 会计估计审计	.....	254
第四节 公允价值审计	.....	256
第五节 期初余额审计	.....	259
第六节 期后事项审计	.....	263

第七节 持续经营审计	 268
第八节 现金流量表审计	 272
本章小结	 273
关键概念	 273
复习思考题	 273
讨论分析题	 274
第十四章 编制和出具审计报告	
第一节 审计报告的意义、种类与格式	 275
第二节 编制审计报告前的准备工作	 278
第三节 审计意见的种类与表达	 286
第四节 提交审计报告后发现情况的处理	 297
本章小结	 299
关键概念	 299
复习思考题	 299
讨论分析题	 299
第十五章 其他鉴证业务	
第一节 验资	 300
第二节 财务报表审阅	 308
第三节 预测性财务信息的审核	 312
第四节 对财务信息执行商定程序	 318
本章小结	 320
关键概念	 321
复习思考题	 321
讨论分析题	 321
参考文献	



第一章 总 论

【引言】

1987年美国注册会计师协会(AICPA)百岁华诞时,美国时任总统里根在他的贺信中写道:“独立审计为企业和政府的财务报表提供可信度。没有这种可信度,债权人和投资者就难以作出为我们的经济带来稳定和活力的决策。没有注册会计师,我们的资本市场将土崩瓦解。”什么是审计?为什么美国总统如此高看注册会计师?要弄清这些问题,就需要我们系统地学习审计学的有关知识。

第一节 审计的本质与特征

一、审计的本质

审计(audit)是社会经济发展到一定阶段的产物,是适应社会经济发展的需要而产生的。在人类社会早期,由于生产力的发展、社会财富的增多,使财产的所有权和经营权产生了分离,形成了财产所有者与经营者之间的受托经济责任(accountability),即经营管理者接受财产所有者的委托,按照财产所有者的意志,管好、用好财产,保证其安全完整、保值和不断增值的经济关系。在这种经济关系下,所有者和经管者之间必然存在目标的不一致,经管者可能为了扩大自身的利益而侵蚀所有者的利益,如贪污或消极怠工等,从而形成代理成本。所有者为了切实维护自身的经济利益,保证经管者能合理、合法和有效地使用所有者的财产,防止他们不负责任和营私舞弊,就必须利用会计信息对他们进行监督。因为会计信息具有综合性和可验证性的特点,即通过验证后的会计信息可以比较全面、客观地反映经管者受托经济责任的履行情况。

最初,由于所有者比较固定和单一、财产较少、经营规模较小、会计技术简单,所有者既有可能也有必要对经管者提供的会计信息亲自进行监督。后来,随着所有者财产的日益增多、经营规模的日益扩大、经济活动的日益复杂、所有者日益分散和流动、管理活动和会计工作日益专业化,所有者越来越不可能对经管者提供的会计信息亲自进行审查监督,但又必须进行这种审查监督,因此所有者只能退而求其次,花费一定的成本委托或授权经管者以外能有效进行这种审查的“第三方”代替所有者来进行这种监督。

对所有者而言,只要这种代理监督成本小于经管者可能造成的所有者的财富损失,这种委托就是合算的。当这种监督职能从所有者手中分离出来,委托或授权给一个与财产受托经济责任关系双方无关,而又深谙会计信息验证的组织和人员来执行时,审计便应运而生。

最早产生两权分离的是国家财产的所有权与管理权,国王(或人民)将财产委托给各级官员进行管理,产生了国家财产所有权与管理权之间的受托经济责任关系,因而最早产生的审计就是官厅(政府)审计;进入资本主义社会后,公司产生了,形成了企业财产所有权与经营权的分离,企业所有者将自己的财产委托给经理人员经营管理,产生了企业财产所有权与经营权之间的受托经济责任关系,从而产生了民间审计;第二次世界大战结束后,企业规模得到了迅速的发展壮大,管理层次也因此大为增加,形成了高层管理人员向低层管理人员委托授权管理的局面,产生了不同管理层之间的委托代理这样一种特殊的受托经济责任关系,从而推动了内部审计的产生。

总之,两权分离产生了受托经济责任关系;受托经济责任关系的存在和发展,产生了对审计这种代理经济监督形式的客观需要,促进了审计的产生,并推动审计的不断发展。因此,受托经济责任关系是审计赖以存在的客观基础;审计的本质是一种独立性的经济监督形式,审计的基本作用是维系受托经济责任关系。

由于审计是建立在受托经济责任关系基础上的独立性经济监督形式,所以人们通常把受托经济责任关系称为审计关系。审计关系人有三方:审计人、审计委托人或授权人、被审计人,这三方关系人的关系是:审计人接受审计委托人或授权人的委托或授权,对被审计人进行审计,向审计委托人或授权人报告审计结果,以实现审计委托人或授权人对被审计人的有效监督,维系他们之间的受托经济责任关系。

二、审计的本质特征

由于审计本质上是一种独立性的经济监督形式,审计主体(指审计组织和审计人员,下同)既不属于所有者,也不属于经营管理者,是独立的“第三方”,因此独立性就是审计的本质特征。

(一)审计独立性的内涵

审计的独立性(independence)是指审计主体身份上的超脱性和精神上的公正性。

所谓身份上的超脱性,是指审计主体至少与被审计人之间,有时还要与审计委托人之间,在组织人事上要没有隶属关系,在血缘上要没有近亲关系,在财务上要没有关联关系。身份上的超脱也称为形式上的独立,是相对于审计关系人之外的人而言的,即能使审计关系人之外的人认为审计主体是独立的各种表现。

所谓精神上的公正性,是指审计主体能够公正地对待审计活动有关利益各方的品质和能力,包括品质上的正直、诚实,能力上的充分胜任,工作上的认真负责,成果上的权威公允。精神上的公正也叫实质上的独立,是相对审计关系人之间而言的,即能使所有审计

关系人都认为审计主体是独立的各种表现。

（二）审计独立性的意义

审计的独立性意味着审计是一种客观公正的监督,是一种财产所有者可以放心委托而受托经营管理者可以放心接受的经济监督形式,意味着审计必须存在于受托经济责任关系之上,必须以客观公正的鉴证为基本职责,即主要进行“监”——审查验证,不进行或少进行“督”——督促纠正,但要以“监”促“督”、助“督”,为审计委托人行使督促纠正权服务。如果审计主体需要一定的督促权,那也应当是为了保证客观公正地进行“监”所需要的那些督促权。

审计的独立性也意味着审计是一种代理性的经济监督形式,审计委托或授权者与审计主体之间也是一种委托代理关系,委托代理双方也存在着利益差别,审计主体在审计过程中也可能存在道德风险和逆向选择,需要他律和自律。政府需要制定相关法律、法规、规章,进行规制和监管,审计职业组织需要准则、职业道德规范等进行自律。

审计的独立性是审计价值的源泉。具有充分独立性的审计主体出具的审计查验报告才是令人信服的,是可以利用的有价值的报告;没有足够的独立性,甚至丧失独立性的审计主体出具的查验报告,对社会不仅无益,而且有害。近年来国内外发生的重大财务欺诈与审计失败案件,均是有关注册会计师和会计师事务所严重丧失独立性所致。可以说,独立性是审计的生命线。

审计的独立性也是审计能够发挥其独特作用的保证。审计所出具的查验报告之所以能够为审计关系人各方所自愿接受,就是源于以客观、公正为内容的审计独立性,审计主体是为审计委托人和被审计人服务的,而不是为某一方面服务的。其他各种经济监督形式,如财政监督、财务监督、工商监督等,其审查结论之所以要强制执行,就是因为这些监督都是为自己的业务管理服务的。当然,这不是说只有审计才是有价值的、必要的,其他经济监督是无价值的、不必要的。只是强调,基于受托经济责任关系,财产所有者要有效地实现对经营管理者的监督,必须也只能依靠审计来实现这种监督。至于其他经济监督形式在它们各自独特的领域也都是有价值的和必要的,是不可替代的。

为了确保审计主体具有独立性,从而确保审计独特价值或作用的发挥,多数国家的宪法,各国的审计法律、法规、审计准则和审计职业道德规范,世界审计组织的审计准则和审计职业道德规范等,都对审计主体的独立性作出了明确的要求或规定。

第二节 审计的主要分类

为了了解审计的具体内容,把握审计活动的规律,以便正确开展审计工作,就有必要对审计进行分类。审计可以按照多种标准进行分类,但其主要分类有以下几种。

一、政府审计、注册会计师审计与内部审计

审计按其执行主体不同,可分为政府审计、注册会计师审计和内部审计三种。

(一)政府审计

政府审计(government audit)是由政府审计机关及其审计人员依法实施的审计。一切保管和使用公共资产的单位和人员都应当接受政府审计监督。

政府审计机关是指依法接受人民委托,负责对国家财政收支、公营部门财务收支及其他有关经济活动进行审计的国家机关。我国的政府审计机关包括国家审计署及其派出机构,地方各级审计局(厅)及其派出机构。政府审计人员是指在政府审计机关中从事审计业务执行和审计活动组织、领导、管理的各类人员。

我国的政府审计机关属于国家行政机关。我国现行《宪法》规定:我国最高“审计机关在国务院总理的领导下,依照法律规定独立行使审计监督权,不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉”。地方各级政府审计机关受本级政府行政首长领导和上级审计机关业务指导,对本级政府和上一级政府审计机关负责并报告审计结果。各级审计机关负责人受本级人民政府委托每年向本级人民代表大会常务委员会报告审计工作。

与其他审计相比,政府审计的主要特点是强制性和无偿性。凡是依法应当接受政府审计监督的单位和个人,政府审计机关都可主动地对其进行审计监督,被审计单位及有关单位和个人不得拒绝、阻挠;政府审计机关做出的审计决定被审计单位必须执行,但可以申诉。政府审计机关的审计经费是由国家财政予以保障的,所以政府审计机关进行审计监督时不得给被审计单位增加任何经济负担。

(二)注册会计师审计

注册会计师审计(CPA audit)是指会计师事务所及其注册会计师所实施的审计,也称民间审计、社会审计、独立审计。会计师事务所及其注册会计师可以接受一切社会组织 and 个人的委托,为其提供审计及其他服务。

注册会计师审计的主要特点是独立性、受托性和有偿性。这里的独立性是指会计师事务所及其审计人员既要独立于被审计人,也要独立于审计委托人,即它应当是双向独立的。受托性是指会计师事务所及其审计人员只有收到客户书面委托才能提供约定的审计服务。有偿性是指会计师事务所及其审计人员提供了合格的约定审计服务后,应当根据规定和约定向客户收取审计费用。

注册会计师审计虽不是最古老的审计,但目前却是理论、规范和方法体系最为健全的审计。所以,本书以后各章的内容主要是围绕注册会计师审计进行阐述的。

(三)内部审计

内部审计(internal audit)是指单位内部审计机构及其人员依照本单位有关规定对本单位及其下属单位所实施的审计。任何达到一定规模的单位都可以根据自身经营管理特别是内部控制的需要建立和实施内部审计制度。内部审计机构是直接对本单位财务收

支、经营活动、管理活动(如内部控制、风险管理等)进行审计,并发表审计意见的机构,它主要服务于单位的经营管理,也可服务于单位的所有权监督。

内部审计的主要特点是:能够比外部审计(政府审计和注册会计师审计)更经常、更及时、更有针对性地进行审计活动,能从本单位的根本利益出发主动实施审计活动、做出审计判断、提出审计意见和建议,从而能更有效地帮助本单位实现目标、增加价值。

二、财政收支审计、财务收支审计和其他经济活动审计

审计按其客体不同,可分为财政收支审计、财务收支审计及其他经济活动审计三种。审计的客体就是审计所要审查的对象和内容。

(一)财政收支审计

财政收支包括:(1)政府依法取得的各种收入,如税收、收费、举债等;(2)政府依据批准的预算而发生的各种开支,如经费、公共工程投资、社会救助支出、社会保障支出等;(3)预算外的各种收支等。

对政府财政收支的真实、合法和效益实施的审计叫做财政收支审计,简称财政审计,通常只能由政府审计机关来实施。根据我国现行财政审计体制的安排,某一级政府审计机关执行的财政审计内容通常包括对本级政府财政预算执行情况的审计,对下一级政府财政预算执行情况和决算的审计,对本级政府及其各部门预算外资金收支的审计等。

(二)财务收支审计

财务收支包括:(1)行政单位的拨款收入、经费支出等;(2)事业单位的拨款收入、经营收入、经费支出、经营支出等;(3)企业单位的资产、负债、损益等。

对单位财务收支的真实、合法和效益实施的审计叫做财务收支审计,简称财务审计。不同性质的单位,其财务收支执行的主体不同,如国有单位财务收支的外部审计通常应由政府审计机关执行,非国有单位财务收支的外部审计通常应由会计师事务所进行,所有单位财务收支的内部审计都应由本单位的内部审计机构来进行。最典型的财务收支审计是企业年度财务报表审计,其理论与方法体系最为健全,所以本书以后各章的内容主要是围绕年度财务报表审计进行阐述的。

(三)其他经济活动审计

这里的其他经济活动是指与财政、财务收支有关的其他经济活动,如环保、公益或爱心捐助等。对这些经济活动也需要进行审计,如环境审计、社会责任审计等,其审计主体应视所使用资金的性质而定。

三、真实性审计、合法性审计、效益性审计和责任性审计

审计按其目的不同,可以分为真实性审计、合法性审计、效益性审计和责任性审计四种。审计的目的在于审计活动最终要解决的问题,是审计活动的出发点和归属。随着社

会经济活动的发展,审计的目的也是在不断发展的。现阶段的审计目的是对被审计单位财政收支、财务收支及其他经济活动的真实性、合法性、效益性和责任性进行审计。

(一)真实性审计

真实性审计就是对被审计单位财务报表、财政预决算报告等所反映的财政收支、财务收支及其他经济活动是否真实进行的审查验证。由于真实性是个相对的概念,绝对的真实或非常真实通常是难以达到或不值得达到的,因此真实性通常以大多数人可以接受的真实程度为标准来衡量。这种大多数人可以接受的真实性标准,又通常体现为公认会计准则等公允标准的规定,称为公允真实性。典型的公允真实性审计是企业财务报表审计。企业财务报表审计就是对企业财务报表是否符合公认会计准则发表审计意见。由于真实性审计是其他各种目的审计的基础,而财务报表审计又是最典型的真实性审计,因此本书以后各章将主要以财务报表审计为例进行论述。

(二)合法性审计

合法性审计就是对被审计单位财务报表、财政预决算报告等所反映的财政收支、财务收支及其他经济活动是否符合法律、法规、规章、制度等进行的审查验证和督促,也叫遵循性审计。常见的合法性审计有财经法纪审计、内部控制评审等。财经法纪审计是对被审计单位严重违反财经法纪的问题进行的专案审计。内部控制评审是对被审计单位内部控制的实际执行情况与制度规定情况是否相符进行的审核。需要说明的是,当被审计单位的舞弊与违法行为影响财务报表的公允真实性,审计人员进行财务报表审计时也需要对舞弊与违法行为予以关注,进行必要的审查。

(三)效益性审计

效益性审计就是对被审计单位财务报表、财政预决算报告等所反映的财政收支、财务收支及其他经济活动是否经济、高效和有效果进行的审查评价。常见的效益性审计有绩效审计、经营审计、管理审计等。绩效审计主要是指政府审计机关对财政支出的经济性、效率性、效果性进行的审计。经济性是指从事一项活动时,使其达到合格质量的条件 下耗费资源的最小化。经济性主要关注的是投入和整个过程中的成本,只有以较低的价格获得同等质量的资源时,才能够实现经济性。如对政府机关的物资采购进行审计,就应特别关注其经济性。效率性是指一项经济活动中投入资源和产出的产品、服务或其他成果之间的关系。在使用人、财、物和信息资源时,当一定量的投入取得产出最大化,或者取得一定量的产出所实际发生的投入最小化,都可称之为效率性。如对政府机关提供的公共服务进行审计,就应特别关注其效率性,是否在预算经费既定的情况下,为民众提供尽可能多且质量好的公共服务。效果性是指一项经济活动的目标实现程度或从事一项活动时期望取得的成果与实际取得的成果之间的关系。效果性主要关注的是经济活动的目标实现程度,如对政府扶贫支出进行绩效审计时,就需要特别关注该支出的效果性。经营审计是指对被审计单位经营业务活动是否投入少、产出多所进行的审计。管理审计是指对被审计单位各项管理活动是否高效率,即在管理经费既定的情况下能否多办事、办好事,最大

限度地提高企业经济效益所进行的审计。

(四)责任性审计

责任性审计就是对被审计人员或单位所承担的经济责任、社会责任等履行是否充分,有无应当依法受到追究的问题所进行的审计。典型的责任审计有领导干部任期经济责任审计、企业社会责任审计等。领导干部任期经济责任审计是指审计主体对被审计领导干部任职期间所承担经济责任的履行情况所进行的审查评价。企业社会责任审计是指审计主体对被审计企业所承担的社会责任的履行情况所进行的审计。向责任评估方向发展是当今世界政府审计发展的一个重要趋势。

第三节 注册会计师及其职业组织

一、注册会计师

注册会计师(CPA)是经过政府特批专门从事审计鉴证和咨询代理服务的专业人士。注册会计师首先必须是一名专业人士,即掌握一定的专业技能、拥有充分的职业道德、具有较高的职业判断能力、能够提供普通人所无法提供的有益于社会的价值并承担着高于普通人的社会责任。其次,由于注册会计师是为社会公众服务的人士,因此其资格必须由社会管理者——政府予以认可。

(一)注册会计师的任职条件

综合世界各国的规定,要想成为合格的注册会计师,必须具备注册会计师的胜任能力。这里所说的胜任能力,是指注册会计师能够在实务工作环境中按照设定的标准完成工作任务。胜任能力是以注册会计师的专业素质为基础的。专业素质是指注册会计师为实现胜任能力而应当具有的专业知识、职业技能、职业价值观、职业道德与职业态度。因此,注册会计师的任职条件至少应当包括以下四条:

1. 专业知识

注册会计师的专业知识,是指构成注册会计师知识主体的会计、审计、财务、税务、组织和机构、信息技术以及其他相关知识。通常要求具有会计专业或相关专业大专以上学历,并通过国家组织的注册会计师资格考试。

2. 职业技能

职业技能是指在职业环境中用以合理、有效地运用专业知识、职业价值观、道德与态度的各种能力,包括智力技能、技术和功能技能、个人技能、人际和沟通技能、组织和企业管理技能等。

3. 职业价值观、道德与态度

职业价值观、道德与态度,是指注册会计师作为本职业成员所特有的职业行为和特征,包括能够明显表现职业行为特征的道德原则(详见以后有关章节)。

4. 实务经历

实务经历是指注册会计师在取得执业资格之前或之后的、与注册会计师工作相关的执业经历。该经历是个人培养和展示胜任能力的必要途径。取得职业资格前实务经历的期间不应短于3年,其中至少有两年应为历史财务信息审计领域中的实务经历。

(二)注册会计师资格的获得

在我国,要获得注册会计师资格,一般要做到:参加全国注册会计师资格考试,在规定的时间内全科合格;在会计师事务所实际从事审计鉴证工作3年以上;在不存在有关法律法规限制注册的情况下,向省级注册会计师协会申请注册并获得批准。

要想获得与我国相互认可的有关国家或国际组织的注册会计师资格,除了要遵守我国有关规定外,还须遵守有关国家或国际组织的有关规定。

(三)注册会计师胜任能力的保持

对处于不同职业阶段的注册会计师,其专业素质的水平存在差异,且需要通过终身学习加以培养、保持和提高。为了保持和提高注册会计师的专业胜任能力和执业水平,注册会计师应当在取得执业资格之后保持并不断提高胜任能力,树立终身学习的职业理念。职业继续教育是资格前职业教育的延伸,注册会计师应当通过职业继续教育保持并不断提高胜任能力,以提供高质量的专业服务。

二、会计师事务所

会计师事务所是注册会计师依法承办业务的机构。注册会计师只有加入一家事务所才能执业,且只能加入一家事务所执业。

(一)会计师事务所的组织形式

综观世界各国的会计师事务所,其组织形式主要有独资、普通合伙制、有限责任制和有限责任合伙制四种。

1. 独资会计师事务所

独资会计师事务所由具有注册会计师执业资格的个人独立开业,承担无限责任。它的优点是设立容易、执业灵活、风险易控;缺点是无力承办大型业务,不易发展壮大。适合从事代理记账、代理纳税等小型业务。

2. 普通合伙制会计师事务所

普通合伙制会计师事务所是由两位或两位以上注册会计师组成的合伙组织。合伙人以各自的财产对事务所的债务承担无限连带责任。它的优点是在风险共担、利益共享的机制下,形成了有效的质量控制机制,有利于提高事务所信誉,有利于保持注册会计师的独立性,有利于提高事务所规避风险的能力。它的缺点是增加新的合伙人比较困难,不利于事务所的快速发展壮大;任何一个合伙人执业中的失误或舞弊行为都可能给整个事务所带来灭顶之灾,这对守法执业的合伙人明显不公平。这是西方会计师事务所传统的主要组织形式。