

审计学

Auditing

主 编 王 勇

副主编 常 红 王春萍

- 简化理论, 突出应用
- 案例丰富, 以工作过程为导向
- 免费提供配套教学资源



清华大学出版社

审 计 学

主 编 王 勇
副主编 常 红 王春萍

清华大学出版社

北 京

内 容 简 介

本书以注册会计师审计为主线,同时介绍了政府审计和内部审计的基本内容。

本书共分为十五章,第一章至第七章阐述的主要是审计的基本概念、审计监督体系、注册会计师执业准则体系、职业道德规范、审计目标、审计过程、审计计划、重要性与审计风险、内部控制制度和注册会计师法律责任等审计基础理论;第八章至第十四章主要介绍了审计实务,具体内容包括销售与收款循环审计、采购与付款循环审计、存货与仓储循环审计、筹资和投资循环审计、货币资金审计、特殊项目审计和审计报告等;第十五章介绍了验资与财务报表审阅。每章后均附有选择题、判断题、业务题等多种题型的练习。

本书可以作为会计专业高职高专或本科教材,也可以作为从事会计、审计、财务管理等领域的实务工作者培训或自学的参考用书。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13701121933

图书在版编目(CIP)数据

审计学/王勇主编. —北京:清华大学出版社, 2009.2

ISBN 978-7-302-19296-1

I. 管… II. 王… III. 审计学 IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 008216 号

责任编辑:贾小红 汪永涛

封面设计:刘 超

版式设计:刘 娟

责任校对:焦章英

责任印制:何 芊

出版发行:清华大学出版社

地 址:北京清华大学学研大厦 A 座

<http://www.tup.com.cn>

邮 编:100084

社 总 机:010-62770175

邮 购:010-62786544

投稿与读者服务:010-62776969, c-service@tup.tsinghua.edu.cn

质 量 反 馈:010-62772015, zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn

印 刷 者:北京密云胶印厂

装 订 者:北京市密云县京文制本装订厂

经 销:全国新华书店

开 本:185×230 印 张:19.5 字 数:380 千字

版 次:2009 年 2 月第 1 版 印 次:2009 年 2 月第 1 次印刷

印 数:1~5000

定 价:29.00 元

本书如存在文字不清、漏印、缺页、倒页、脱页等印装质量问题,请与清华大学出版社出版部联系调换。联系电话:(010)62770177 转 3103 产品编号:032165-01

前 言

本书针对国内外审计发展的新趋势,参照我国2006年颁布的最新审计规范编写而成。在编写过程中,结合国际、国内典型审计案例,以注册会计师审计为主线,同时介绍了政府审计和内部审计的基本内容。全书的写作力求简洁明了,资料丰富,注重技能培养,尽量运用引例、案例或数据来补充说明相关理论问题,以现实案例诠释审计基本理论与方法;详细阐述注册会计师审计的业务过程和财务报表审计的基本流程,内容全面;每章后均附有选择题、判断题、业务题等多种题型的练习,强化读者对有关理论和业务处理技巧的掌握。

本书由山东省经济管理干部学院王勇任主编,济南职业学院常红和山东经贸职业学院王春萍任副主编。具体编写分工如下:第一、三章由王春萍编写,第二、六章由陈娜编写,第四、五、七章由王勇编写,第八、九、十、十一、十二章由常红编写,第十三、十四章由穆宁编写,第十五章由王勇、柴林和、牟文华编写。全书审稿工作由王勇完成。

由于新的审计准则颁布不久,我们的学习尚不深入,加之我们水平有限,书中疏漏与不妥之处在所难免,恳请读者批评指正。

编 者

2008年12月

目 录

第一章 概论	1
第一节 审计的概念	1
第二节 我国审计监督体系	5
复习思考题	14
第二章 注册会计师执业准则体系与职业道德规范	17
第一节 注册会计师执业准则体系	17
第二节 中国注册会计师职业道德规范	27
复习思考题	36
第三章 注册会计师的法律责任	41
第一节 注册会计师法律责任概述	42
第二节 注册会计师如何避免法律诉讼	50
复习思考题	52
第四章 审计目标和审计过程	56
第一节 审计目标	56
第二节 审计过程	60
复习思考题	66
第五章 内部控制	71
第一节 内部控制概述	71
第二节 了解与记录内部控制	76
第三节 管理建议书	80
复习思考题	81
第六章 审计重要性与审计风险	86
第一节 审计重要性	87
第二节 审计风险	94
第三节 针对重大错报风险的审计程序	98

第四节 控制测试和实质性程序	101
复习思考题	106
第七章 审计证据、审计工作底稿和审计抽样	112
第一节 审计证据	112
第二节 审计工作底稿	119
第三节 审计抽样	123
复习思考题	129
第八章 销售与收款循环审计	135
第一节 销售与收款循环概述	136
第二节 销售与收款循环的内部控制及其测试	140
第三节 营业收入审计	145
第四节 应收账款与坏账准备审计	151
第五节 其他相关账户审计	159
复习思考题	162
第九章 采购与付款循环的审计	166
第一节 采购与付款循环概述	166
第二节 采购与付款循环的内部控制及其测试	169
第三节 应付账款审计	174
第四节 固定资产审计	177
第五节 其他相关账户审计	183
复习思考题	185
第十章 存货与仓储循环审计	190
第一节 存货与仓储循环概述	190
第二节 存货与仓储循环的内部控制及其测试	193
第三节 存货审计	196
第四节 应付职工薪酬审计	208
复习思考题	209
第十一章 筹资与投资循环审计	213
第一节 筹资与投资循环概述	213
第二节 筹资与投资循环的内部控制及其测试	215

第三节 借款审计	218
第四节 所有者权益审计	223
第五节 投资相关项目的审计	229
复习思考题	235
第十二章 货币资金审计	240
第一节 货币资金概述	240
第二节 货币资金的内部控制及其测试	241
第三节 库存现金审计	244
第四节 银行存款审计	247
第五节 其他货币资金审计	251
复习思考题	251
第十三章 特殊项目审计	256
第一节 期初余额审计	256
第二节 期后事项的审计	258
第三节 或有事项的审计	264
第四节 持续经营假设的审计	265
复习思考题	267
第十四章 终结审计与审计报告	269
第一节 审计报告编制前的工作	269
第二节 审计报告	276
复习思考题	287
第十五章 验资与财务报表审阅	292
第一节 验资	293
第二节 财务报表审阅	299
复习思考题	302
参考文献	304

第一章 概论

引例：什么是审计

小张听说最近股票市场回报率比银行存款利率高得多，于是决定拿出 2 万元存款去购买股票。他翻开证券报后，看到那么多的上市公司，不知购买哪一家公司的股票为好。于是，他请教了几个朋友。小王告诉他，这很简单，查一下上市公司公布的利润表，挑一家盈利最好的公司股票做投资，绝不会有错。于是，他准备购买 A 公司的股票，因为 A 公司每股盈利是最高的。而另一位朋友小李提醒他，最好再看看 A 公司公布的审计报告，看看注册会计师是怎样说的。小张查到了 A 公司该年度的审计报告。审计报告说对 A 公司的财务报表持保留意见，小张不懂，小李告诉他，这家公司的会计报表有一些问题，最好不要立即购买这家公司的股票。果然，没有多久，A 公司股票的价格就开始大跌。小张感到庆幸之余，就向小李请教：注册会计师究竟是干什么的？审计又是什么？

第一节 审计的概念

一、审计的基本概念

审计经过不断的完善和发展，到今天已经成为一套比较完备的科学体系。人们对审计的概念也进行了深入的研究，最具代表性的是美国会计学会（AAA）在颁布的《审计基本概念说明》的公告中，把审计概念描述为：“为确定关于经济行为及经济现象的结论和所制定的标准之间的一致程度，而对与这种结论有关的证据进行客观收集、评定，并将结果传达给利害关系人的系统的过程。”

关于这一概念有以下几点需要说明：

1. 在财务报表审计业务中，关于经济行为、事项的认定集中体现在财务报告。有关的标准通常是指企业会计准则或企业会计制度。审计人员需要搜集有关财务报表信息的各种类型的证据，并将最终的评价结果以审计报告的形式提供给相关利益主体（如股东、债权人、税务机关等）。

2. 审计业务并不是仅仅指财务报表审计业务，还包括验资、合并、分立、清算等特殊目的审计等内容。

3. 审计的最本质特征是独立性。在审计业务中,通常涉及三方面:财务报表等资料的提供者(如被审计单位的管理层)、审计机构(或人员)、经审计的会计信息使用者(如投资者、债权人、税务机关)。审计机构(或人员)接受委托(或根据授权)所进行的审查,是从独立的第三方角度对被审计单位的财务报表等资料及经济活动进行审查(审计业务中的三方关系如图 1-1 所示)。一般认为,审计可以提高财务报表等信息的可信度,但是,如果审计人员与被审计单位在经济上或其他方面存在紧密联系、丧失了独立性,那么,审计人员就不可能对被审计单位的经济事项发表公正的意见,所以,独立性是审计的最本质特征。

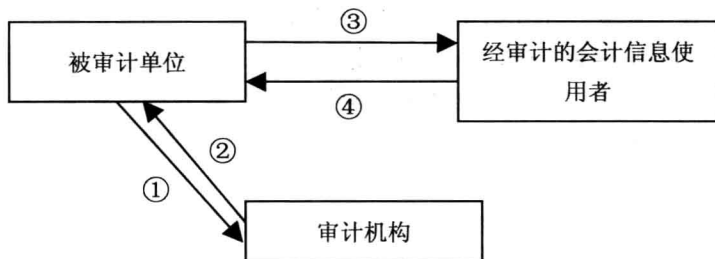


图 1-1 审计关系

说明:

- ①被审计单位委托审计机构审计其会计信息(当然,也存在被审计单位的上级主管单位授权审计机构对被审计单位进行审计的情况,图中只反映了接受委托的情况)。会计信息的责任方是被审计单位的管理层。
- ②审计机构对被审计单位的会计资料、经济活动进行审计,并出具审计报告。
- ③被审计单位将审计报告和经审计的会计信息提供给使用者。
- ④会计信息使用者根据审计报告和经审计的会计信息做出决策。例如,投资者根据经审计的会计信息决定是否对被审计单位进行投资,债权人根据经审计的会计信息确定是否对被审计单位提供贷款。

二、审计的分类

(一) 按审计主体分类

1. 政府审计。政府审计由政府审计机关代表政府依法进行的审计。政府审计机关代表政府实行审计监督,依法独立行使审计监督权,具有强制性和无偿性的特点。在我国,审计署是最高政府审计机关,依法对国务院各部门和地方各级人民政府、国家金融机构、国有企事业单位以及其他有国有资产单位的财政财务收支和经济效益情况进行的检查监督。审计署及其派出机构和地方各级人民政府审计厅(局)所组织和实施的审计,均属于政府审计。

2. 内部审计。内部审计是由各部门和各单位内部设置的专门机构或人员实施的审计。内部审计独立于财会部门之外,直接接受本部门、本单位主要负责人的领导,并向其报告工作。内部审计主要目的是查错防弊,改善经营管理,提高经济效益。内部审计所涉及的范围广泛,审计方式灵活,一般是根据本部门、本单位经营管理的需要而定。内部审计的特点主要是内向性、广泛性和及时性。

3. 注册会计师审计。注册会计师审计是由经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,又称为民间审计或独立审计。具体做法是会计师事务所依法接受委托,对被审计单位的会计报表及其他相关资料进行独立审查并发表审计意见,或者提供其他鉴证业务或相关服务业务。注册会计师审计的主要特点是独立性、委托性和有偿性。

(二) 按照审计的目的和内容分类

1. 财务报表审计

财务报表审计的目标是通过执行审计工作,对财务报表是否按照适用的会计准则及相关的规定编制,是否在所有重大方面公允反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量发表审计意见,财务报表通常包括资产负债表、利润表、所有者权益变动表和现金流量表以及报表附注。

2. 经营审计

经营审计是审计人员为了评价被审计单位经营活动的效率和效果,而对其运营流程和方法进行的评价。经营审计的对象涉及会计核算、组织机构、信息系统、生产方法、市场营销等领域。

3. 合规性审计

合规性审计的目的是确定被审计单位是否遵循了特定的程序、规章或条例。例如,确定企业会计人员是否按照公司内部规章制度的要求履行其职责。

(三) 按照审计技术分类

1. 账项基础审计

账项基础审计是根据会计账务处理的过程(原始凭证—记账凭证—账簿—报表),采用顺查或逆查的方法,通过对会计凭证和账簿的详细审阅来评价财务报表数据正确与否的一种审计方法。账项基础审计是审计技术发展的第一阶段。采用账项基础审计方法时,审计人员没有明确的审计重点,适用于企业规模较小、账务处理比较简单的审计业务。随着企业规模的扩大,账务处理开始变得复杂,审计师需要采用更有效的方法执行审计业务。于是,在 20 世纪 40 年代以后出现了制度基础审计。^⑧

2. 制度基础审计

制度基础审计是建立在内部控制评价基础上的审计方法。对于内部控制制度完善并且得到一贯遵循的项目,则执行较少的实质性程序;对于内部控制制度存在重大缺陷或者内部控制制度虽然存在但是未能得到一贯遵循的项目,则执行较多的实质性程序。制度基础审计的优点是通过了解和评价被审计单位的内部控制制度,审计人员可以确定审计重点,合理分配审计人员和时间,提高审计的效率。

从 20 世纪 80 年代开始,随着美国、英国等国家一些大公司的倒闭,针对注册会计师的诉讼急剧增加,在这种情况下,注册会计师行业意识到在审计过程中,除了需要考虑被审计单位内部控制制度的有效性以外,还需要对审计风险进行客观的评价,在此背景之下,出现了一种新的审计方法——风险导向审计。

3. 风险导向审计

风险导向审计(也称为风险基础审计)是一种建立在企业经营风险和审计风险要素评价基础上的审计方法。注册会计师系统地分析和评价企业经营风险、审计风险各要素,并在此基础上确定审计策略。

与制度基础审计相比,风险导向审计从更广泛的视角对被审计单位的经营风险、内部控制制度和审计风险进行评价,风险导向审计较多地运用了成本较低的分析程序,从而降低了审计成本,在一定程度上提高了审计效率。

三、审计的职能

审计的职能是指审计本身所具有的内在功能,它由审计的本质特征所决定,是审计本质的客观反映。它不以人的主观意志为转移,而是由社会经济发展的客观需要来决定的。审计的职能并不是一成不变的,它随着社会经济的发展而逐步发展和完善。在学术界关于审计的职能有各种论述,但比较一致的意见认为:审计具有经济监督、经济鉴证和经济评价的职能。

1. 经济监督

经济监督是审计最基本的职能,就是检查与督促被审计单位的经济活动,使其符合规定的标准和要求,按照预定的方向合理运行。国家审计的职能侧重于此。

2. 经济鉴证

鉴证就是鉴定和证明。经济鉴证是指审计机构和审计人员依法对被审计单位的会计资料及其相关资料进行审核检查,确定财务状况的公允性、合法性,并出具书面证明,为审计授权者或委托者提供会计信息资料的证明,以取信于政府和社会公众的一种职能,注册会计师审计侧重于此职能。

3. 经济评价

经济评价职能就是在审核检查的基础上对被审计单位的经济决策、财政财务收支、经济效益、经济责任的履行及其内部控制制度进行评定和建议。

四、审计的作用

审计的作用与特定的社会、经济环境有着密切的联系。审计的作用是指审计职能在审计工作中产生的客观效果。审计的作用主要有防护作用、促进作用和证实作用。

1. 防护作用

审计的防护作用是指检查被审计单位的财务收支及其有关经营管理活动的真实性与合法性,监督国家的方针政策、财经法规和财务制度等方面在被审计单位的执行情况,这样可以揭露出被审计单位的各种错误与舞弊行为,以此保护所有者的权益,保证会计资料的真实可靠,维护财经法纪及经济秩序,防止违法乱纪行为的发生,以确保市场经济健康有效地运行。

2. 促进作用

审计的促进作用是通过对被审计单位的经营管理活动和经营管理制度进行审查和评价,确定被审计单位取得的成绩,并总结经验,提出进一步努力的方向,揭示经营管理活动中存在的问题、内部控制中的薄弱环节和不合理的地方,并深入分析,提出改进意见,以利于被审计单位不断完善和健全内部控制制度,改善经营管理,提高经济效益和加强宏观调控。

3. 证实作用

通过审计监督向审计委托人出具审计报告、提供鉴证证明,具有较强的可信性与证实性作用。

第二节 我国审计监督体系

一、政府审计

(一) 我国政府审计的历史沿革

政府审计产生的基础有两个:私有财产和财产所有者与经营者的分离。西周时期,这两个条件都已具备,政府审计也就顺理成章地出现了。西周负责履行政府审计职责的官员被称为宰夫。到了春秋战国时期,政府审计工作由丞相、御史、尚书等官吏兼任。这一时期,一套完整的审计监督制度——上计制度已经出现。该制度实际上是一种定期的报表审核制度,即每年由负责审计的官员向皇帝汇报各地提供的税赋收入、财政支出数据。而且,这一时期出现了我国第一部分较为完整、系统的、与政府审计有关的法

典——《法经》。秦汉时期，由御史承担会计账簿审计的职责；三国两晋南北朝时期，第一次出现了专职的政府审计机构——比部，政府审计部门从财政部门中分离出来，由比部负责对政府和部门经费开支进行财务审计；隋朝则明确比部隶属于刑部，使审计工作走向司法化，将审计工作融于惩治贪官污吏的机制中；南宋初期，“诸军诸司专勾司”更名为“审计院”，从此便有了“审计”一词，但当时的审计院是内部审计机构，其政府审计机构仍是比部；元明清时期，审计机构隶属于监察系统——御史台和监察院，没有独立的、专业性的政府审计机构。

我国近代，先后设置了审计处、审计院、审计局、监察院审计科、监察院审计部等机构履行政府审计职能。新中国成立以后，国家没有设置独立的审计机构。20 世纪 80 年代，为适应改革开放和经济建设的需要，我国全面开展审计工作，1983 年成立了政府审计最高机关——审计署，在地方设置各级审计机关。1985 年发布了《国务院关于审计工作的暂行规定》；1988 年颁布了《中华人民共和国审计条例》；1994 年发布了《中华人民共和国审计法》，并于 2006 年作了较大修改，从法律上进一步确立了政府审计的地位。

（二）政府审计机关的设置

《中华人民共和国审计法》规定国家实行审计监督制度。国务院和县级以上地方人民政府设立审计机关。

国务院设立审计署，在国务院总理领导下，主管全国的审计工作。审计长是审计署的行政首长。地方各级人民政府的审计机关分别在省长、自治区主席、市长、州长、县长、区长和上一级审计机关的领导下，负责本行政区域内的审计工作。地方各级审计机关对本级人民政府和上一级审计机关负责并报告工作，审计业务以上级审计机关领导为主。审计机关根据工作需要，可以在其审计管辖范围内派出审计特派员。审计特派员根据审计机关的授权，依法进行审计工作。

（三）政府审计规范

我国的政府审计准则从框架结构和主要内容上看，分为政府审计基本准则、通用审计准则与专业审计准则和审计指南三个层次。

1. 政府审计基本准则

政府审计基本准则是制定其他审计准则和审计指南的依据，是政府审计准则的总纲，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，是衡量政府审计质量的基本尺度。

2. 通用审计准则与专业审计准则

通用审计准则是依据政府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、评价审计报告、评价审计事项、出具审计意见书、作出审计

决定时应当遵循的一般具体规范。

专业审计准则是依据政府审计基本准则制定的,是审计机关和审计人员在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

审计指南是指导审计机关和审计人员办理审计事项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。全国审计机关和审计人员应当参照执行。审计指南不具有行政规章的法律效力。

(四) 政府审计的主要业务内容

1. 审计机关对本级各部门(含直属单位)和下级政府预算的执行情况和决算以及预算外资金的管理和使用情况进行审计监督。

2. 审计署对中央银行的收支进行审计监督。审计机关对国家金融机构的资产、负债、损益进行审计监督。

3. 审计机关对国家事业组织的财务收支进行审计监督。

4. 审计机关对国有企业的资产、负债、损益进行审计监督。

5. 审计机关对国有资产占控股地位或者主导地位的企业、金融机构的审计监督,由国务院规定。

6. 审计机关对国家建设项目预算的执行情况和决算进行审计监督。

7. 审计机关对政府部门管理的和社会团体受政府委托管理的社会保障基金、社会捐赠资金以及其他有关基金、资金的财务收支进行审计监督。

8. 审计机关对国际组织和外国政府援助、贷款项目的财务收支进行审计监督。

9. 审计机关对其他法律、行政法规规定应当有审计机关进行审计的事项依照《审计法》和有关法律、行政法规的规定进行监督。

二、注册会计师审计

(一) 注册会计师审计的历史沿革

我国的注册会计师审计起源于1918年。在1918年6月,北洋政府颁布了第一部注册会计师法规《会计师暂行章程》,谢霖成为中国第一个注册会计师。其后,谢霖在北京创办了我国第一家会计师事务所——正则会计师事务所。1927年以后,国民政府先后颁布了《会计师注册章程》、《会计师条例》。旧中国的注册会计师行业总体发展比较缓慢,至1947年,全国有注册会计师2600多人。

新中国成立后,1949—1980年之间,由于当时的宏观调控政策因素,注册会计师行业处于萎缩甚至中断阶段。党的十一届三中全会以后,随着改革开放的不断推进,外商来华投资者日益增多。1980年12月14日财政部颁布了《中华人民共和国中外合资经营

企业所得税实施细则》，规定了外资企业财务报表须经注册会计师审计，这为恢复我国注册会计师制度提供了法律依据。1980年12月23日，财政部发表《关于成立会计顾问处的暂行规定》，标志着我国注册会计师行业开始复苏。1981年1月1日，上海会计师事务所宣告成立，成为新中国第一家由财政部批准、独立承办注册会计师业务的会计师事务所。1986年，国务院发表《中华人民共和国注册会计师条例》，第一次确立了注册会计师的法律地位。1988年11月，中国注册会计师协会作为注册会计师行业的自律组织正式成立，这标志着注册会计师行业恢复重建工作的完成。20世纪90年代初，我国证券市场的逐步建立、发展以及国有企业改革进程的加快都推动了会计师事务所数量和规模的增长。

（二）注册会计师

所谓注册会计师，是指依法取得注册会计师证书并接受委托从事审计和会计咨询、会计服务等业务的执业人员。

具有高等专科以上学历，或者具有会计及相关专业（指审计、统计、经济）中级以上技术职称的中国公民，可以申请参加由中国注册会计师协会组织的全国统一考试。注册会计师全国统一考试制度自1991年开始实行。目前的考试科目包括会计、审计、财务成本管理、经济法和税法五门。

注册会计师全国统一考试成绩合格，或者经依法认定（或者考核）具有注册会计师资格，并且从事审计业务工作两年以上，可以向省、自治区、直辖市注册会计师协会申请注册，即成为执业注册会计师。

（三）会计师事务所的组织形式

根据1994年1月1日起施行的《中华人民共和国注册会计师法》的规定，我国只允许设立有限责任公司的会计师事务所和合伙制的会计师事务所。

1. 有限责任会计师事务所

有限责任会计师事务所是指由注册会计师出资发起设立、承办注册会计师业务并负有有限责任的社会中介机构。以有限责任方式设立的会计师事务所以其全部资产对其债务承担责任，会计师事务所的出资人承担责任以其出资额为限。

设立有限责任会计师事务所必须符合下列条件：

- （1）不少于人民币30万元的注册资本；
- （2）有10名以上在国家职龄（60岁）以内的专职从业人员，其中至少有5名注册会计师；
- （3）有5名以上符合规定条件的发起人；
- （4）有固定的办公场所；

(5) 审批机关规定的其他条件。

2. 合伙会计师事务所

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。

设立合伙会计师事务所必须具备下列条件:

(1) 由两名以上符合规定的注册会计师为合伙人,由合伙人聘用一定数量符合规定条件的注册会计师和其他专业人员参加会计师事务所工作;

(2) 有固定的办公场所和必要的设施;

(3) 有能够满足执业和其他业务所需要的资金。

在其他国家,会计师事务所的组织形式除了有限责任公司(与我国目前的有限责任公司类似)、普通合伙(相当于我国目前的合伙制)以外,还有独资、有限责任合伙两种形式。

3. 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,对职业人员的要求不多,容易设立,职业灵活,能够在代理记账、代理纳税等方面很好地满足小型企业对注册会计师服务的需求,虽承担无限责任,但实际发生风险的度相对较低。缺点是无能力承担大型业务,缺乏发展后劲。

4. 有限责任会计师事务所

有限责任会计师事务所最明显的特征是合伙人只需承担有限责任。无过失的合伙人对于其他合伙人的过失或不当职业行为以自己在事务所的财产为限承担责任,不承担无限责任,除非该合伙人参与了过失或不当职业行为。它的最大特点在于既融入了合伙制和有限责任公司制会计师事务所的优点,又摒弃了它们的不足。

2007年6月1日起施行的新版《合伙企业法》首次将“有限责任合伙”规定为一种新的企业组织形式。新《合伙企业法》实施后是否会推动我国注册会计师行业出现有限合伙制的会计师事务所,尚有待进一步关注。

(四) 注册会计师的业务范围

根据《中华人民共和国注册会计师法》的规定,会计师事务所接受客户委托承办的具体业务项目有:

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,出具有关的报告。

4. 承办会计咨询、会计服务业务。该类业务具体包括会计制度设计、担任会计顾

问,提供会计财务、税务和经济管理咨询;代理记账;代理纳税申报;代理申请注册登记、协助拟订合同、章程和其他文件,培训财务会计人员;参与投资项目的可行性研究等内容。

注册会计师除依法承办审计业务和会计咨询、会计服务外,还可根据委托人的委托,从事审阅业务、其他鉴证业务和相关服务业务等。

在实务中,会计师事务所向客户提供的业务内容主要包括:财务报表审计、财务报表审阅、验资、预测性财务信息审核、内部控制审核、资产评估、会计制度设计、管理咨询、会计咨询等服务。

(五) 注册会计师审计规范

1993年,新中国的第一部注册会计师的专门法律——《中华人民共和国注册会计师法》颁布。自1996年1月至2003年末,中国注册会计师协会根据《注册会计师法》公布了28个独立审计具体准则、10个独立审计实务报告、5个执业规范指南,初步形成了注册会计师审计规范体系。此后,为了规范注册会计师的执业行为,提高执业质量,实现与国际审计准则体系趋同的目标,中国注册会计师协会于2006年2月颁布了《中国注册会计师签证业务基本准则》等22项准则,修订了《中国注册会计师审计准则第1142号——财务报表审计中对法律法规的考虑》等26项准则,并要求注册会计师行业自2007年1月1日起按照新准则体系执业。关于注册会计师的执业准则将在第二章中介绍。

(六) 注册会计师行业管理

我国注册会计师的管理采用政府管制与自律管理相结合的机制。政府管制主要有财政部、审计署等机构负责,自律管理则由注册会计师协会负责。

1. 政府管制

各级财政部门对注册会计师、会计师事务所、注册会计师协会进行监督和指导;工商部门对会计师事务所进行工商登记与业务范围监督;税务部门对会计师事务所进行税收征管。此外,依据《中华人民共和国审计法》的规定,如果会计师事务所审计的单位属于审计机关审计监督对象的,审计署有权对会计师事务所出具的相关审计报告进行核查。

2. 自律管理

中国注册会计师协会成立于1988年,并于1995年与中国注册审计师协会联合。注册会计师协会的职责主要是从事注册会计师行业的自律管理,并履行一定的行政管理职责。

注册会计师协会履行自律管理职能的内容主要包括:制定职业道德规范,并监督注册会计师和会计师事务所共同遵守;拟订执业准则、规则和工作制度;检查会计师事务所