

■ 本书严格依据自2007年1月1日起实施的最新中国注册会计师执业准则编写，可帮助中国注册会计师系统、深入地掌握并运用好执业知识，提高执业操作技能。

■ 本书系统深入地介绍了注册会计师执业技能，包括注册会计师执业规范、审计业务、审计报告、服务准则等。

严格依据自2007年1月1日起执行的最新39项会计准则编写

ZHUCE
KUAIJISHI
ZHIYE
ZHINAN

贺志东、编著



注册会计师 执业指南



机械工业出版社
CHINA MACHINE PRESS



注册会计师 执业指南 →

贺志东 编著

本书严格依据从2007年1月1日起实施的最新中国注册会计师执业准则和新企业会计准则编写,可帮助中国注册会计师系统、深入地掌握并运用好执业知识,提高实际操作技能。

本书系统深入地介绍了注册会计师执业技能,包括注册会计师执业规范、审计业务、审计报告、服务准则等。

本书既可作为注册会计师更新知识、接受后续教育的培训教材或参考书,也可作为各大中专院校注册会计师专业教材,更是注册会计师行业的助理人员以及财务会计人员等有关人士学习社会审计业务的参考书。

图书在版编目(CIP)数据

注册会计师执业指南/贺志东编著. —北京:机械工业出版社, 2007. 10

ISBN 978-7-111-22556-0

I. 注... II. 贺... III. 会计师—指南 IV. F233-62

中国版本图书馆CIP数据核字(2007)第159271号

机械工业出版社(北京市百万庄大街22号 邮政编码100037)

责任编辑:任淑杰 责任校对:唐海燕

责任印制:邓 博

北京双青印刷厂印刷

2008年1月第1版第1次印刷

184mm × 260mm · 33印张 · 778千字

0001—5000册

标准书号:ISBN 978-7-111-22556-0

定价:68.00元

凡购本书,如有缺页、倒页、脱页,由本社发行部调换
销售服务热线电话:(010)68326294

购书热线电话:(010)88379639 88379641 88379643

编辑热线电话:(010)88379001

封面无防伪标均为盗版

前 言

改革开放以来,尤其是在建立和完善社会主义市场经济体制的过程中,我国政府十分重视中介服务行业的建设与发展,在改革开放初期首先恢复了注册会计师制度。经过二十多年的发展,特别是在社会主义市场经济体制建设过程中,中国注册会计师行业发展十分迅速;注册会计师执业质量和执业水平也迅速提高,在证券市场发展、国有企业改革和社会主义市场经济体制建设中发挥了重要作用。《国民经济和社会发展第十一个五年规划纲要》明确提出要规范发展会计、审计等经济鉴证类服务,并把培育发展行业协会作为完善社会管理体制、推进社会主义和谐社会建设的一项重要内容。所有这些,都充分体现了党中央和国务院对包括注册会计师行业在内的市场中介行业的高度重视,为注册会计师行业的未来发展提供了前所未有的良好政策环境。同时,也对注册会计师队伍素质的全面提升提出了新的要求。

为了规范注册会计师的执业行为,提高执业质量,维护社会公众利益,促进社会主义市场经济的健康发展,中国注册会计师协会2006年2月15日拟定了《中国注册会计师鉴证业务基本准则》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;2006年11月1日又印发了《中国注册会计师执业准则指南》,自2007年1月1日起施行。现行的《独立审计基本准则》等相关准则同时废止。

为保持和提升注册会计师的专业素质、执业能力和职业道德水平,加强注册会计师行业人才培养,建立一支在质量和数量上都能够满足我国经济和资本市场发展战略,以及现代企业制度需要的执业队伍,根据《中华人民共和国注册会计师法》、《中国注册会计师协会关于加强行业人才培养工作的指导意见》的有关规定,中国注册会计师协会2006年发布了《中国注册会计师继续教育制度》,从2007年1月1日起实施。该制度的发布,是中国注册会计师协会全面贯彻落实行业人才培养“三十条”的又一重要举措,标志着注册会计师行业人才战略在制度建设方面取得了新的重大成果。

为了帮助注册会计师系统、深入地掌握最新中国注册会计师执业准则,提高执业水平和接受后续教育,帮助注册会计师行业的助理人员、注册会计师专门化专业大学生以及社会有关人士学习注册会计师业务,特编写了《注册会计师执业指南》一书。本书共28章,系统、深入地介绍了注册会计师业务技能,政策新,操作性强,内容包括综合知识,注册会计师职业规范体系,

审计业务约定书及收费，审计证据与审计工作底稿，审计计划及其重要性，工作利用、考虑及沟通，分析程序、函证及审计抽样，制度基础审计，风险导向审计，财务报表审计与审阅，业务循环审计测试，货币资金与特殊项目审计，应收和预付账款审计，存货审计，投资审计，固定资产的审计，无形资产与长期待摊费用的审计，流动负债的审计，非流动负债的审计、所有者权益审计、收入的审计、成本和费用业务的审计、利润及利润分配的审计、特殊项目审计、专题审计、其他鉴证、审计报告、服务准则。

由于编者能力有限，书中不足之处在所难免，敬请读者不吝指正。

目 录

前言

第一章 综合知识	1
第一节 审计基础知识	1
第二节 注册会计师业务范围	6
第三节 注册会计师管理	9
第四节 会计师事务所管理	13
第二章 注册会计师职业规范体系	31
第一节 鉴证业务基本准则	31
第二节 质量控制准则	39
第三节 职业道德准则	56
第四节 职业后续教育准则	61
第三章 审计业务约定书及收费	67
第一节 审计业务约定书	67
第二节 注册会计师执行业务收费管理办法	69
第四章 审计证据与审计工作底稿	73
第一节 审计证据	73
第二节 审计工作底稿	77
第五章 审计计划及其重要性	81
第一节 计划审计工作	81
第二节 审计计划的重要性	84
第六章 工作利用、考虑及沟通	87
第一节 利用专家的工作	87
第二节 利用其他注册会计师的工作	89
第三节 对被审计单位使用服务机构的考虑	91
第四节 考虑内部审计工作	94
第五节 管理层声明	96
第六节 与治理层的沟通	97
第七节 前后任注册会计师的沟通	105
第七章 分析程序、函证及审计抽样	107
第一节 分析程序	107

第二节 函证	109
第三节 审计抽样和其他选取测试项目的方法	112
第八章 制度基础审计	119
第一节 内部控制的概念和要素	119
第二节 内部控制的重点内容	125
第三节 内部控制制度的健全性评价	133
第四节 内部控制制度的符合性测试与综合评价	138
第五节 管理建议书	145
第九章 风险导向审计	147
第一节 基础知识	147
第二节 评估重大错报风险	156
第三节 针对评估的重大错报风险实施的程序	170
第十章 财务报表审计与审阅	181
第一节 财务报表审计的目标和一般原则	181
第二节 财务报表审计中对舞弊的考虑	183
第三节 财务报表审计中对法律法规的考虑	194
第四节 财务报表审计中对环境事项的考虑	197
第五节 电子商务对财务报表审计的影响	202
第六节 比较数据	207
第七节 含有已审计财务报表的文件中的其他信息	209
第八节 财务报表审阅	210
第十一章 业务循环审计测试	217
第一节 销售与收款循环审计	218
第二节 购货与付款循环审计	230
第三节 生产循环审计	237
第四节 筹资与投资循环审计	245
第十二章 货币资金与特殊项目审计	255
第一节 货币资金与业务循环	255
第二节 货币资金的内部控制测试	256
第三节 库存现金审计	260
第四节 银行存款审计	264
第五节 其他货币资金审计	269
第十三章 应收和预付账款审计	271
第一节 应收账款审计	271
第二节 应收票据审计	276

第三节	其他应收款的审计	278
第四节	预付账款审计	279
第五节	坏账准备审计	280
第十四章	存货审计	287
第一节	存货监盘	287
第二节	存货计价审计和截止测试	290
第三节	存货相关账户审计	292
第四节	存货成本审计	296
第十五章	投资审计	299
第一节	投资审计的目标	299
第二节	投资的实质性测试	304
第十六章	固定资产的审计	309
第一节	在建工程审计	309
第二节	工程物资审计	311
第三节	固定资产审计	312
第四节	固定资产清理审计	320
第五节	累计折旧审计	320
第六节	固定资产减值准备审计	322
第十七章	无形资产与长期待摊费用的审计	327
第一节	无形资产的审计	327
第二节	长期待摊费用的审计	328
第十八章	流动负债的审计	329
第一节	应付账款审计	329
第二节	应付票据审计	331
第三节	预收账款审计	332
第四节	短期借款的审计	333
第五节	应付职工薪酬—工资审计	334
第六节	应交税费审计	335
第七节	应付股利的审计	338
第八节	其他应付款的审计	339
第九节	长期应付款的审计	339
第十节	预计负债的审计	340
第十一节	其他应付款审计	340
第十九章	非流动负债的审计	343
第一节	长期借款的实质性测试	343

第二节 应付债券的实质性测试	345
第二十章 所有者权益审计	349
第一节 基础知识	349
第二节 股本的实质性测试程序	350
第三节 实收资本的实质性测试	351
第四节 资本公积的实质性测试	357
第五节 盈余公积的实质性测试	357
第二十一章 收入的审计	361
第一节 主营业务收入审计	361
第二节 其他业务收入审计	367
第三节 营业外收入的审计	369
第二十二章 成本和费用业务的审计	371
第一节 生产成本业务的审计	371
第二节 管理费用的审计	384
第三节 销售费用的审计	386
第四节 财务费用的审计	387
第五节 营业税金及附加审计	388
第六节 其他业务成本的审计	389
第七节 营业外支出的审计	390
第二十三章 利润及利润分配的审计	391
第一节 未分配利润的审计	393
第二节 其他业务利润审计	394
第三节 所得税费用的审计	395
第四节 利润分配的审计	395
第二十四章 特殊项目审计	399
第一节 首次接受委托时对期初余额的审计	399
第二节 期后事项的审计	401
第三节 关联方及其交易的审计	403
第四节 持续经营的审计	405
第五节 会计估计的审计	409
第六节 公允价值计量和披露的审计	411
第七节 会计政策、会计估计变更和前期差错更正的审计	417
第八节 债务重组的审计	421
第九节 非货币性资产交换的审计	424
第十节 合并财务报表的审计	427

第十一节 现金流量表的审计	433
第十二节 或有事项的审计	436
第二十五章 专题审计	443
第一节 证券、期货业务审计	443
第二节 上市公司审计	448
第三节 金融审计	450
第四节 衍生金融工具的审计	463
第五节 对小型被审计单位审计的特殊考虑	473
第二十六章 其他鉴证	477
第一节 历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务	477
第二节 验资	487
第三节 预测性财务信息的审核	490
第四节 基本建设工程预算、结算、决算审核	495
第二十七章 审计报告	501
第一节 审计报告准则	501
第二节 非标准审计报告	504
第三节 对特殊目的审计业务出具审计报告	510
第二十八章 服务准则	513
第一节 对财务信息执行商定程序	513
第二节 代编财务信息	515

第一章

综合知识

第一节 审计基础知识

一、审计的概念

审计是由独立的专门机构或人员接受委托或根据授权，对国家行政、事业单位和企业单位及其他经济组织等的财务报表和其他资料及其所反映的经济活动，进行审查并发表意见。

二、审计的类别

(一) 按主体进行审计分类

按主体的不同，审计可以分为政府审计、内部审计和注册会计师审计。

1. 政府审计

政府审计也叫国家审计，是由政府审计机关代表政府依法进行的审计。政府审计主要监督检查各级政府及其部门的财政收支及公共资金的收支、运用情况。

目前世界各国政府建立的审计机构，因领导关系不同而分为三种类型：

(1) 由议会直接领导并对议会负责。

(2) 在政府内建立审计机构并对政府负责，政府则对议会负责。

(3) 由财政部门领导，在财政部门内部设审计机构兼管财政监督，实行财政、审计合一制度。

从审计的独立性、权威性来讲,由议会领导最为适宜。我国目前的审计机关由政府领导,分中央与地方两个层次。

我国宪法规定,审计机关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。

2. 内部审计

内部审计是由各部门、各单位内部设置的专门机构或人员实施的审计。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。

目前世界各国内部审计部门的设置因领导关系不同而大体分为三种类型:

- (1) 受本单位总会计师或主管财务的副总经理领导。
- (2) 受本单位总经理领导。
- (3) 受本单位董事会领导。

从审计的独立性、权威性来讲,领导层次越高,越有保障。我国目前的内部审计部门一般由本部门、本单位的主要负责人领导,业务上接受当地政府审计机构或上一级主管部门审计机构的指导。相对外部审计而言,内部审计的独立性较弱。

3. 注册会计师审计

注册会计师审计,也叫独立审计、社会审计,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。

在西方国家,注册会计师的组织形式主要有独资、合伙两种,近年来已有有限责任公司和有限责任合伙等组织形式出现。

在我国,会计师事务所是注册会计师的工作机构,注册会计师必须加入会计师事务所才能接受委托,办理审计、会计咨询等业务。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,因此在业务上具有较强的独立性、客观性和公正性,并且为社会公众所认可。

(二) 按目的和内容进行审计分类

按目的和内容的不同,审计可以分为财务报表审计、经营审计和合规性审计。

1. 财务报表审计

财务报表审计的目标是审计人员通过执行审计工作,对财务报表是否按照规定的标准编制发表审计意见。规定的标准通常是企业会计准则和相关会计制度。当然,对按照计税基础、收付实现制基础或监管机构的报告要求编制的财务报表,审计人员进行审计也较普遍。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会计报表附注。

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,而对其经营程序和方法进行的评价。在经营审计结束后,审计人员一般要向被审计单位管理当局提出经营管理的建议。在经营审计中,审计对象不仅限于会计,还包括对组织机构、计算机信息系统、生产方法、市场营销以及审计人员能够胜任的其他领域。在某种意义上,经营审计更像是管理咨询。

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、规则或条例。例如,

确定会计人员是否遵守了财务主管规定的手续,检查工资率是否符合法定的工资最低限额,或者审查与银行签订的合同,以确信被审计单位遵守了法定要求。合规性审计的结果通常报送给被审计单位管理当局或外部特定使用者。

三、注册会计师审计方法

为了实现审计目标,注册会计师一直随着审计环境的变化调整着审计方法。审计方法从账项基础审计发展到风险导向审计,都是注册会计师为了适应审计环境的变化而作出的调整。

(一) 账项基础审计

在审计发展的早期(19世纪以前),由于企业组织结构简单,业务性质单一,注册会计师的审计主要是为了满足财产所有者对会计核算进行独立检查的要求,促使受托责任人(通常为经理或下属)在授权经营过程中作出诚实、可靠的行为。注册会计师审计的重心在资产负债表,旨在发现和防止错误与舞弊,审计方法是详细审计。

详细审计又称账项基础审计,由于早期获取审计证据的方法比较简单,注册会计师将大部分精力投向会计凭证和账簿的详细检查。根据有关文献记载,当时的注册会计师在整个审计过程中,约四分之三的时间花费在合计和过账上。从方法论的角度上讲,这种审计方法就是账项基础审计方法。

(二) 制度基础审计

19世纪即将结束时,会计和审计步入了快速发展时期。注册会计师的审计重点从检查受托责任人对资产的有效使用转向检查企业的资产负债表和利润表,判断企业的财务状况和经营成果是否真实和公允。由于企业规模日益扩大,经济活动和交易事项内容不断丰富、复杂,注册会计师花费的审计工作量迅速增大,而需要的审计技术日益复杂,使得详细审计难以实施,企业承担的审计费用也难以承受。为了进一步提高审计效率,注册会计师将审计的视角转向企业的管理制度,特别是会计信息赖以生成的内部控制,从而将内部控制与抽样审计结合起来。因为职业界逐渐认识到,设计合理并且执行有效的内部控制可以保证会计报表的可靠性,防止重大错误和舞弊的发生。从20世纪50年代起,以内部控制测试为基础的抽样审计在西方国家得到广泛应用,从方法论的角度,该方法被称作制度基础审计方法。

(三) 风险导向审计

由于审计风险受到企业固有风险因素的影响,如管理人员的品行和能力、行业所处环境、业务性质、容易产生错报的会计报表项目、容易遭受损失或被挪用的资产等导致的风险,又受到内部控制风险因素的影响,即账户余额或各类交易存在错报,内部控制未能防止、发现或纠正的风险,此外,还受到注册会计师实施审计程序未能发现账户余额或各类交易存在错报风险的影响,职业界很快开发出了审计风险模型。审计风险模型的出现,从理论上解决了注册会计师以制度为基础采用抽样审计的随意性,又解决了审计资源的分配问题,要求注册会计师将审计资源分配到最容易导致会计报表出现重大错报的领域。从方法论的角度,注册会计师以审计风险模型为基础进行的审计,称为风险导向审计方法。

四、审计体系

（一）审计监督体系

从国内外审计的历史和现状来看，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，并相应地形成了三类审计组织机构，共同构成审计监督体系。

在审计监督体系中，政府审计、内部审计和注册会计师审计既相互联系，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。从发展的观点来看，随着政治的逐步民主化，以监督国家经济活动为主要特征的政府审计将会得到加强；随着企业规模的逐步扩大化和内部管理的科学化，内部审计将得到更大的发展；随着经济的逐步市场化，注册会计师审计将在整个审计监督体系中占据日益重要的地位。

（二）注册会计师审计与政府审计的关系

最初的政府审计是随着国家管理事务中经济责任关系的形成，为了促使经济责任的严格履行而诞生的。现代意义上的政府审计是近代民主政治发展的产物。按照民主政治的原则，人民有权对国家事务和人民财产的管理进行监督。因此，各级政府机构和官员在受托管理属于全民所有的公共资金和资源的同时，还要受到严格的经济责任制度的约束。这种约束方式就表现为政府审计机关对受托管理者的经济责任进行监督。因此，政府审计担负的是对全民财产的审计责任。

注册会计师审计是商品经济发展到一定阶段的必然产物，也是商品经济条件下社会经济监督机制的主要表现形式。由于经营权与所有权的分离，以及债权人对自身权益的关心，必然产生对投资运用或债务收回前景的密切关注。这种关注依赖于注册会计师的审计结果。因此，相对于审计客体而言，政府审计和注册会计师审计均是外部审计，都具有较强的独立性。从我国来看，两者在许多方面存在区别，见表 1-1。

表 1-1 政府审计和注册会计师审计的区别

比较项目	政府审计	注册会计师审计
审计目标	政府审计是对单位的财政收支或者财务收支的真实、合法和效益依法进行的审计	注册会计师审计是注册会计师对会计报表是否按照适用会计准则和相关会计制度编制进行的审计
审计标准	政府审计是审计机关依据《中华人民共和国审计法》和国家审计准则等进行的审计	注册会计师审计是注册会计师依据《中华人民共和国注册会计师法》和中国注册会计师执业准则进行的审计
经费或收入来源	政府审计履行职责所必需的经费，应当列入财政预算，由本级人民政府予以保证	注册会计师的审计收入来源于被审计单位，由注册会计师和审计单位协商确定
取证权限	审计机关有权就审计事项的有关问题向有关单位和个人进行调查，并取得有关证明材料。有关单位和个人应当支持、协助审计机关工作，如实地向审计机关反映情况，提供有关证明材料	注册会计师在获取证据时很大程度上有赖于被审计单位及相关单位的配合和协助，对被审计单位及相关单位没有行政强制力

(续)

比较项目	政府审计	注册会计师审计
发现问题的处理方式	审计机关审定审计报告, 对审计事项作出评价, 出具审计意见书; 对违反国家规定的财政收支、财务收支行为, 需要依法给予处理、处罚的, 在法定职权范围内作出审计决定或者向有关主管机关提出处理、处罚意见	注册会计师对审计过程中发现需要调整和披露的事项只能提请被审计单位调整和披露, 没有行政强制力; 如果被审计单位拒绝调整和披露, 注册会计师视情况出具保留意见或否定意见的审计报告。如果审计范围受到被审计单位或客观环境的限制, 注册会计师视情况出具保留意见或无法表示意见的审计报告

(三) 注册会计师审计与内部审计的关系

内部审计是由各部门、各单位内部设置的专门机构或人员实施的审计。它是随着企业规模扩大、内部分级管理的出现而逐步形成的。早期的内部审计诞生于 19 世纪中叶的英国。第二次世界大战后, 由于资本主义竞争更加激烈, 促使企业更加重视内部经济管理, 内部审计得到迅速发展。

内部审计与注册会计师审计一样都是现代审计体系的组成部分。从我国情况看, 注册会计师审计与内部审计在许多方面存在很大区别见表 1-2。

表 1-2 我国注册会计师审计与内部审计的比较

比较项目	内部审计	注册会计师审计
审计目标	内部审计主要是对内部控制的有效性、财务信息的真实性和完整性以及经营活动的效率和效果所开展的一种评价活动	注册会计师审计主要对被审计单位会计报表的合法性和公允性进行审计
独立性	内部审计为组织内部服务, 接受总经理或董事会的领导, 独立性较弱	注册会计师审计为需要可靠信息的第三方提供服务, 不受被审计单位管理层的领导和制约, 独立性较强
接受审计的自愿程度	内部审计是代表总经理或董事会实施的组织内部监督, 是内部控制制度的重要组成部分, 单位内部的组织必须接受内部审计人员的监督	注册会计师审计是以独立的第三方对被审计单位进行的审计, 委托人可自由选择会计师事务所
遵循的审计标准	内部审计人员遵循的是内部审计准则	注册会计师遵循的是注册会计师审计准则
审计的时间	内部审计通常对单位内部组织采用定期或不定期的审计, 时间安排比较灵活	注册会计师审计通常是定期审计, 每年对被审计单位的会计报表审计一次

注册会计师审计与内部审计尽管存在很大的差别, 但是注册会计师审计作为一种外部审计时, 在工作中要利用内部审计的工作成果。任何一种外部审计在对一个单位进行审计时, 都要对其内部审计的情况进行了解并考虑是否利用其工作成果。这是由于以下原因:

1. 内部审计是单位内部控制的一个重要组成部分

内部审计作为单位内部的经济监督机构, 虽然不参与单位内部的经营管理活动, 但

主要对各项经营管理活动是否达到预定目标，是否遵循了单位的规章制度等进行监督，属于单位内部控制体系的一个组成部分。外部审计人员在对被审计单位进行审计时，要对内控制度进行测评，就须了解其内部审计的设置和工作情况。

2. 内部审计和外部审计在工作上具有一致性

内部审计在审计内容、审计方法等方面都和外部审计有许多一致之处。例如，在进行财务审计时，两者在方法上都要评价内部控制制度，检查凭证、账册，核对账表一致性等。这就为外部审计利用内部审计工作的成果创造了条件。

3. 利用内部审计工作成果可以提高工作效率，节约审计费用

外部审计人员在对内部审计工作进行评价后，利用其全部或部分工作成果，可以减少现场测试的工作量，提高工作效率，从而节约被审计单位的审计费用。

第二节 注册会计师业务范围

注册会计师依法承办审计业务和会计咨询、会计服务业务。此外，注册会计师还根据委托人的委托，从事其他鉴证业务和相关服务业务。

一、审计业务

（一）审查企业会计报表，出具审计报告

为了有效制止和防范利用会计报表弄虚作假，提高会计报表质量，要依法实行企业年度会计报表审计制度。国家对注册会计师在整顿会计工作秩序、规范和加强会计工作、保证会计信息质量方面寄予厚望。随着中国注册会计师执业准则框架体系的逐步完善，注册会计师执业行为日益规范，执业水平不断提高，注册会计师行业必将成为享有较高公信力的行业，为维护会计秩序、保证会计信息质量作出应有的贡献。

目前，国家对上市公司监管所依据的信息主要来自上市公司的会计报表和注册会计师对此出具的审计报告，注册会计师在某种程度上已成为上市公司监管的第一道防线，在证券市场上扮演着越来越重要的角色。注册会计师审计上市公司，旨在对会计报表是否按照适用的会计准则编制发表审计意见。如果注册会计师出具了非标准审计报告，表明会计报表存在程度不同的问题，或需要在某一方面予以强调。上市公司为了避免注册会计师出具这种类型的审计报告，无论是否情愿，都得遵守国家颁布的企业会计准则。在某种意义上说，注册会计师通过对上市公司年度会计报表的审计，实施了对上市公司的监管，提高了会计信息的质量。因此，注册会计师作为独立审计人，是联系资本市场和广大投资者必不可少的纽带，对投资者承担着重大责任。

不仅上市公司需要注册会计师审计，国有企业及其他企业也需要注册会计师审计。从1998年起，国有企业年度会计报表除个别特殊行业（企业）外，不再实行财政审批制度，其年度会计报表应于年度终了在规定时间内委托注册会计师实施审计。国务院于2000年公布并自2001年1月1日起施行的《企业财务会计报告条例》，要求国有企业、国有控股的或占主导地位的企业应当至少每年一次向本企业的职工代表大会公布财务会计报告，并重点说明注册会计师审计的情况。

《公司法》要求各类公司依法接受注册会计师的审计。“监事会、不设监事会的公

公司的监事发现公司经营情况异常,可以进行调查;必要时,可以聘请会计师事务所等协助其工作,费用由公司承担。”“一人有限责任公司应当在每一会计年度终了时编制财务会计报告,并经会计师事务所审计。”“公司应当在每一会计年度终了时编制财务会计报表,并依法经会计师事务所审计。”

随着社会主义市场经济体制的确立和发展,政府不再直接管理企业,逐渐将一些管理职能移交给社会中介机构。而且,随着会计报表使用者日渐增多,他们需要通过分析财务会计报告据以作出经济决策,因此最为关心财务会计报告的真实性和完整性。注册会计师的职能之一就是通过对会计报表进行审计,为社会提供鉴证服务。

(二) 验证企业资本, 出具验资报告

注册会计师验证企业资本业务,是适应我国对外开放需要而产生的。为了鼓励外商投资,我国有关外商投资企业的税法规定,外商投资企业可以享受税收优惠政策。为了防止外商虚假出资,骗取享受国家税收优惠政策的权利,《中外合资经营企业法》、《中外合作经营企业法》、《外资企业法》及其实施细则规定,外商投资企业在设立和变更注册资本时须提交验资报告,以证明外商出资已实际到位。

根据《公司法》、《公司登记管理条例》等法律、法规的规定,公司及其他企业在设立审批时,必须提交注册会计师出具的验资报告。《公司法》第二十九条规定:“股东缴纳出资后,必须经依法设立的验资机构验资并出具证明。”第九十条规定:“发行股份的股款缴足后,必须经依法设立的验资机构验资并出具证明。”公司及其他企业申请变更注册资本时,也要提交验资报告。因此,验资业务成为注册会计师业务的重要组成部分。同审计报告一样,验资报告具有法定证明效力,注册会计师及其所在会计师事务所对其出具的验资报告承担相应的法律责任。

(三) 办理企业合并、分立、清算事宜中的审计业务, 出具有关报告

企业在合并、分立或终止清算时,应当分别编制合并、分立会计报表以及清算会计报表。

为了帮助会计报表使用人确立对这些报表的信赖程度,企业需要委托注册会计师对其编报的会计报表进行审计。在对这些会计报表的审计过程中,注册会计师同样应当审查形成会计报表各项目数据的所有会计资料及其反映的经济业务,并关注企业合并、分立及清算过程中出现的特定事项,在取得充分、适当的审计证据后,复核各项审计结论,形成并发表审计意见。办理企业合并、分立和清算事宜中的审计业务后出具的相应的审计报告同样具有法定证明效力,承办注册会计师及其所在的会计师事务所应当承担相应的法律责任。

(四) 办理法律、行政法规规定的其他审计业务, 出具相应的审计报告

在实际工作中,注册会计师还可根据国家法律、行政法规的规定接受委托,对以下特殊目的业务进行审计:

(1) 按照特殊编制基础编制的会计报表。

(2) 会计报表的组成部分,包括会计报表特定项目、特定账户或特定账户的特定内容。

(3) 法规、合同所涉及的财务会计规定的遵循情况。

(4) 简要会计报表。