

学习情境一

审计基础认知

知识目标

- 了解国内外审计的起源及发展情况；
- 理解审计的含义及具体特征；
- 熟悉审计的对象、职能及任务；
- 掌握审计的目标与分类。

能力目标

- 深入认识三种审计主体及工作内容；
- 能够结合实际分析各种审计的特点。

案例 导入

英国南海公司舞弊案

18世纪初,随着英国殖民主义的扩张,其海外贸易有了很大发展。1710年,英国政府在银行家的建议下,使用发行中奖债券所募集到的资金创立了南海股份有限公司,从事盈利前景诱人的殖民贸易。南海公司经过了10年的惨淡经营,直到1719年,英国政府允许中奖债券总额的70%可与南海公司股票进行转换。该年年底,南海公司的董事们开始散布各种所谓的好消息,即南海公司在年底将有大量利润可实现,并煞有介事地预计,在1720年的圣诞节,南海公司可能要按面值的60%支付股利。这一消息的散布,加上公众对股价上扬的预期,促进了债券转换,进而带动了股价上升。1719年,南海公司股价为114英镑;1720年3月,股价超过了300英镑;到了1720年7月,股票价格已高达1050英镑。此时,南海公司老板又想出了新主意:以数倍于面额的价格发行可分期付款的新股。同时,南海公司将发行新股获取的现金转贷给购买股票的公众。这样,随着南海股价的扶摇直上,一场投机浪潮席卷整个英国,170多家新成立的股份公司股票以及原有公司的股票都成了投机对象。1720年6月,英国国会通过了《泡沫公司取缔法》,该法对股份公司的成立进行了严格的限制,依据此法,许多公司被强制解散,公众



开始清醒过来,并开始怀疑南海公司。自1720年7月份开始,外国投资者首先抛售南海公司股票,撤回资金。随着投机热潮的冷却,南海公司股价一落千丈,到1720年12月,其股票价格仅为124英镑。当年底,英国政府对南海公司资产进行清查,发现其实际资本已所剩无几。

南海公司倒闭的消息犹如晴天霹雳,惊呆了正陶醉在黄金美梦中的债权人和投资者。迫于舆论的压力,1720年9月,英国议会组织了一个由13人参加的特别委员会,对“南海泡沫”事件进行秘密查证。在调查过程中,特别委员会发现该公司的会计记录严重失实,明显存在蓄意篡改数据的舞弊行为,于是特邀了一位名叫查尔斯·斯内尔(Charles Snell)的资深会计师,对南海公司的分公司索布里奇商社的会计账目进行检查。查尔斯·斯奈尔通过对南海公司账目的查询、审核,于1721年提交了一份对索布里奇商社的会计账簿进行检查的意见。在该报告中,他指出了公司存在舞弊行为、会计记录严重不实等问题,但没有对公司为何编制这种虚假的会计记录表明自己的看法。英国议会根据这份查账报告,查处了南海公司的主要负责人,其中一位爵士还被关进了著名的伦敦塔监狱。

于是,查尔斯·斯内尔开创了世界注册会计师行业的先河;他所撰写的查账报告,是世界上第一份民间审计报告;而英国南海公司的舞弊案例,也被列为世界上第一起比较正式的民间审计案例。

请结合案例分析,审计是什么?审计是如何产生的?

审计是社会经济发展到一定历史阶段的产物,它是在财产所有者与管理者分离,以及多层次经营管理分权体制形成的经济责任关系下,基于经济监督的需要而产生的。随着我国商品经济的发展,审计在经济生活中扮演着越来越重要的角色。

模块一

审计的起源和发展

一、我国审计的起源和发展

在我国,审计的起源和发展过程大体上可以分为六个阶段:西周初期初步形成阶段、秦汉时期最终确立阶段、隋唐至宋日臻健全阶段、元明清停滞不前阶段、“中华民国”不断演进阶段、中华人民共和国振兴阶段。

(1) 西周初期初步形成阶段。早在西周时期,我国就出现了官厅审计。据《周礼》记载,西周的官制中设有独立于财计部门的“宰夫”一职,负责审查“财用之出入”。除此之外,西周还建立了较为科学的原始计财牵制制度,这是我国政府审计的萌芽。

(2) 秦汉时期最终确立阶段。秦汉时期是我国封建社会初步发展时期,也是审计的最终确立阶段。在秦汉时期,设有“御史大夫”一职,其不仅行使政治、军事的监察之权,还行使经济监督之权,使得审计职权逐步扩大,地位陡然上升。

(3) 隋唐至宋日臻健全阶段。魏晋时期,我国出现比部,职掌稽核簿籍;唐朝出现三省



六部制,其中,比部独立于财计部门,隶属于刑部,专司审计监督工作。比部的出现,标志着我国独立审计机构的产生,也使得审计具有了较强的权威性。北宋初期,太府寺内设审计司(后改为审计院)。作为我国首次以“审计”正式命名的机构,审计司的出现对后世产生了深远的影响。

(4) 元明清停滞不前阶段。唐宋时期过后,我国审计陷入长期停滞不前阶段。元明清各朝虽设有独立审计机构,但由于封建社会走向衰败,审计监督制度发展缓慢。

(5) “中华民国”不断演进阶段。1912年,“中华民国”成立,在国务院下设立中央审计处。1914年,北洋政府改中央审计处为审计院,同年颁布了《审计法》。国民政府也设立了审计院,在全国各省要求设立审计处,并根据需要在各地或部门设审计办事处,分别对中央和地方各级行政机关及其事业单位的财政和财务收支实行审计监督。

“中华民国”时期,社会审计也开始出现。1918年,北洋政府农商部颁布了《会计师暂行章程》,准许私人进行执业审计,并于同年批准著名会计学家谢霖先生为我国第一位注册会计师。谢霖先生创办的我国第一家会计师事务所——“正则会计师事务所”,也获准成立。到1947年,全国已拥有注册会计师2 619人。

(6) 中华人民共和国振兴阶段。中华人民共和国成立后相当长的一段时间内,国家并未设置独立的审计机构,只通过不定期的会计检查对企业的财税情况进行监督。直到1982年修改了《中华人民共和国宪法》(以下简称《宪法》),才规定实行政府审计监督制度。1983年9月15日,中华人民共和国国务院(以下简称国务院)正式设立中华人民共和国审计署(以下简称审计署),县级以上各级人民政府也相继设置了地方审计机关。1985年8月,颁布了《国务院关于审计工作的暂行规定》;1988年11月,颁布了《中华人民共和国审计条例》;1994年8月,颁布了《中华人民共和国审计法》(以下简称《审计法》),并于2006年2月对该法进行了修订,从法律上进一步确立了政府审计的地位。

中华人民共和国成立后,在20世纪50年代初期保留了社会审计制度,后来随着私营工商业的改造和计划经济制度的建立,社会审计逐渐消失。党的十一届三中全会以后,随着改革开放的进展,又逐步恢复了社会审计制度。1980年12月,颁布了《关于成立会计顾问处的暂行规定》,随后在全国各地成立了一批会计师事务所;1986年7月,颁布了《注册会计师条例》;1988年底,成立了中国注册会计师协会;1991年,实行注册会计师资格全国统一考试;1993年10月,颁布了《中华人民共和国注册会计师法》(以下简称《注册会计师法》);2006年,出台了《中国注册会计师鉴证业务基本准则》等48项准则,2010年11月,又修订了38项准则;等等。这些都为我国社会审计工作的开展提供了有力保障。

在政府审计及社会审计的恢复和重建中,我国内部审计也开始产生并逐渐发展起来。1984年,我国在各行政机关和企事业单位内部成立了审计机构,进行内部审计监督。同年,成立中国内部审计学会;2002年,中国内部审计学会改名为中国内部审计协会。2003年,《审计署关于内部审计工作的规定》的发布,为内部审计的进一步发展创造了良好条件。目前,我国内部审计专兼职人员已达到几十万人,采用半职业化方式管理内部审计行业。但是,就内部审计现有的队伍规模、素质结构、服务领域和职能作用等而言,还远远不能满足我国社会经济发展的需要。

二、西方国家审计的起源和发展

(一) 西方国家政府审计

早在奴隶制度下的古埃及、古罗马和古希腊时代,就出现了官厅审计机构。审计人员以听证的方式,行使具有审计性质的经济监督职能,对掌管国家财物和赋税的官吏进行考核。此后,西方历代封建王朝也都设有审计机构和人员,对国家的财政收支进行监督。

随着社会的发展和资产阶级国家政权组织形式的完善,政府审计也有了进一步的发展。现代资本主义国家大多实行三权分立的政权组织形式,以议会作为国家的最高立法机关,下设专门的审计机构。在议会或国会的授权下,审计机构对政府及国营企业单位的财政、财务收支实施审计监督职能。这种立法型审计体制最先见于英国,随后美国、加拿大等国家也相继采用。

除了立法型的审计体制以外,还有司法型、行政型、独立型等审计体制。司法型审计体制的典型代表有法国,行政型审计体制的代表有瑞士、瑞典等,独立型审计体制的代表是日本。其实,不论哪一种审计体制,都立足于保证国家审计机关拥有独立性和权威性,以便不受干扰、客观公正地行使审计监督权。

第二次世界大战后,西方国家又在审计理论和实务上取得了较大突破,在审计过程中开始将经济监督职能和经济管理职能结合起来,从传统财务审计向现代的3E审计^①、绩效审计方面发展。

(二) 西方国家社会审计

社会审计起源于意大利合伙企业制度,形成于英国股份制企业制度,发展和完善于美国发达的资本市场,是伴随着商品经济的发展而产生和发展起来的。

16世纪末期,由于地中海沿岸商品贸易繁荣发展,单个业主很难有足够的资金投入企业,于是便出现了由合伙人筹集资金,委托给某些人去经营贸易的商业运行方式。这就导致了财产所有权与经营权的分离,客观上产生了对行使监督权的无利害关系第三方的需要。于是,部分财产所有者聘请会计专家来承担这项监督检查工作,这便是社会审计的萌芽。1581年,威尼斯设立了威尼斯会计协会,随后米兰等城市也设立了类似机构。

英国早期的社会审计以查错防弊为目的,通常采用详细审计方法对大量账簿进行逐笔审查,缺乏系统的理论依据和方法体系。18世纪下半叶,英国资本主义经济迅速发展,尤其是工业革命之后,涌现了一大批以发行股票筹集资金为特征的股份公司。公司所有权与经营权相分离的现象使审计监督成为英国企业的普遍需要,于是现代社会审计制度应运而生。1720年,查尔斯·斯内尔受托对南海公司破产案进行审查,同时编制了一份审计报告,审计从此正式走向民间。1844年,英国政府颁布了《公司法》,为其社会审计立法奠定了基础。1853年,苏格兰爱丁堡创立了注册会计师的专业团体——爱丁堡会计师协会,该协会的成立标志着注册会计师职业的诞生。这一时期,英国实行特许会计师制度,股份公司和银行必须聘请注册会计师进行审计,注册会计师的法律地位得到认可。

19世纪后半叶,英国注册会计师职业的迅速发展对美国产生了重要影响。美国独立战

^① 3E是指 economy(经济性)、efficiency(效率性)和 effectiveness(效果性)。



争后,为了加强股份公司的会计工作,出现了以代理记账为专业的会计师。1886年,纽约颁布了《公证会计师法》;1887年,美国公共会计师协会正式成立,后改名为美国注册公共会计师协会,成为当今美国最大的会计团体。

美国最初的会计师业务,主要是验证合并时的资产、设计会计制度以及审计企业信用,并非为了维护投资者的利益。20世纪初,出于银行信贷业发展的需要,有必要对贷款企业的资产负债表进行分析性审计,借以判断企业的偿债能力。于是,美国的会计师突破了详细审计的做法,创立了资产负债表审计,即美国式的信用审计。

1929年的经济大危机和1932年的库罗尔事件,对资本主义社会产生了深刻的影响,美国开始重视保护投资者的利益。随着美国资本市场的发展和证券交易规模的逐渐增大,现有的资产负债表审计已无法满足社会各界的要求,于是产生了对企业利润表进行审计的客观需要。1933年,美国颁布了《证券法》,并于1934年又颁布了《证券交易法》,要求在证券交易所上市的公司必须对公众公布经注册会计师审计通过的财务报表及相关资料。自此,美国的社会审计进入了财务报表审计阶段,其审计重点从资产负债表发展为以损益表为中心的整个财务报表。

(三) 西方国家内部审计

西方国家的内部审计可以追溯到古代和中世纪。早在11~12世纪,西方国家就产生了“行会审计”,审查的重点是作为受托人的理事在处理经济业务方面的诚实性。由于受托经济责任关系的出现,进行内部经济监督也就有了必要,开始出现独立的内部审计人员,同时庄园审计、宫廷审计、寺院审计也纷纷出现。

20世纪前后,资本主义经济高速发展,企业竞争日趋激烈,分级、分散管理体制已经不能满足企业内部经营管理的需要。于是许多大型企业开始设立专门机构并配备专门人员,对内部各部门的经营业绩进行独立的审计监督,近代内部审计由此产生。

第二次世界大战后,资本主义经济空前发展,企业竞争更加激烈,由此迫使企业更加重视内部经济监督和事前预防性控制。在美国,许多大中型企业于20世纪30年代就设立了内部审计机构,由总经理、副总经理或主计长领导,有些企业的内审机构甚至受主计长和审计委员会的双重领导。1941年11月,美国建立了内部审计师协会,后发展成为一个国际组织。同年,维克多·Z.布瑞克出版了第一部内部审计著作《内部审计学》,宣告内部审计学科诞生。此外,英国、日本、加拿大等国家也都存在内部审计,不仅包含财务审计,还涉及经济效率审计等。

西方国家企业内部审计机构的隶属关系一般包括四种情况:受董事会领导,向董事会报告工作;受监事会领导,向股东大会报告工作;受总经理领导,执行对各经营单位及各职能部门的日常监督工作;受财务部门领导,主要负责监督会计记录、财务报表等经济资料的正确性。

综观现代内部审计发展过程,内部审计职能从监督、控制转向了评价,由事后审计转向事前审计,形成了经营审计、管理审计及效益审计等多种方式。

资料卡

审计发展的客观依据

(1) 加强经济管理和控制是审计发展的动力。早期的、传统的审计仅局限于审查账目和报表,通常称之为财务审计。随着企业规模的扩大、生产的发展、管理方法和技术的日趋复杂,对生产经营的监督与控制也就更加重要。审计的目的不仅在于审查账目和报表,还包括评价企业的生产经营管理,并及时提出积极、合理的建议。事前审计、经营审计、管理审计、效率审计等,都是适应上述需要而发展起来的。

(2) 科技的进步为审计的发展提供了方法和手段。科技的发展、技术的更新,为现代审计提供了更为先进的方法和手段,也促进了审计的进一步发展。具体表现为审计领域的不断拓展,审计方法的不断创新,如财务审计经常使用统计抽样法,经济效益审计广泛采用现代管理方法和数学方法及有关预测、决策及分析方法等。

模块二

审计的含义及特征

一、审计的含义

早期审计的概念,都只是英文单词 audit 的本意,即旁听。古代并没有设置专职审计人员负责审核检查工作,而是由奴隶主或封建君主听取和核查相关人员汇报会计账目,其目的在于检查有无会计账目差错及财务上的弊端。

随着审计的重要性越来越被世界各国所认识,其职能早已经超越了查账的范畴,开始涉及对各项工作的经济性、效率性和效果性的审核,人们对审计的含义也有了更深的理解。

1973年,美国会计学会在其发布的《基本审计概念说明》中将审计定义为:“审计是一个客观地获取和评价与经济活动和经济事项认定有关的证据,以确定这些认定与既定标准之间的符合程度,并将结果传达给利害关系人的系统过程。”日本审计学者三泽一教授在《审计基础理论》一书中将审计定义为:“审计是具有公正不伪立场的第三者就既定对象必须查明的事项进行批评性的调查行为,同时出具调查结果报告。”

我国学者和实务工作者经过长期的摸索,总结了审计的特点。1989年,中国审计学会将审计定义为:审计是由专职机构和人员,依法对被审计单位的财政、财务收支,以及有关经济活动的真实性、合法性、效益性进行审查,评价经济责任,用以维护财经法纪、改善经营管理、提高经济效益、促进宏观调控的独立性经济监督活动。这个定义准确地说明了审计关系人、目的、标准和本质。

(1) 审计关系人。审计关系是指参与审计活动的各方之间所形成的关系。审计关系人是指参与审计活动的各有关方面。任何一项审计活动都必须有三方面的关系人参与,即审计委托人(财产所有者)、审计人和被审计人(受托经营管理者),如图 1-1 所示,这三方关系

人缺一不可。

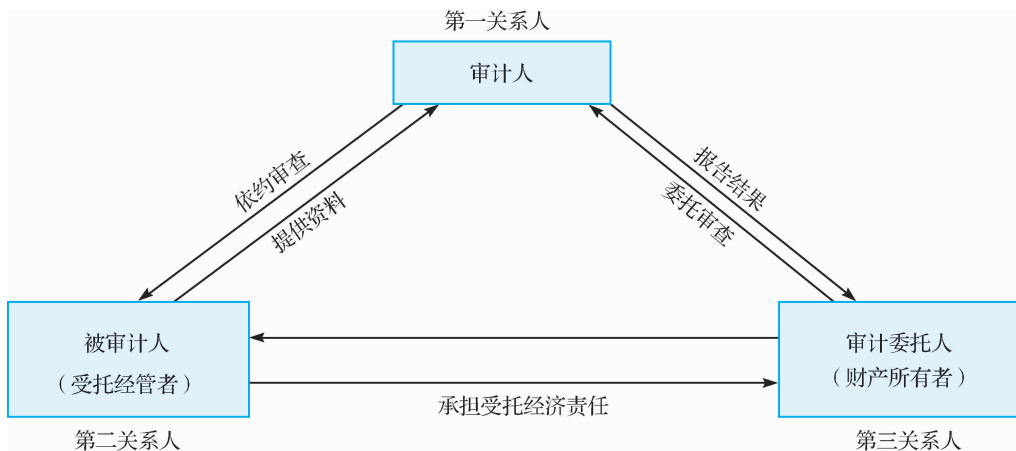


图 1-1 审计关系及审计关系人示意图

(2) 审计目的。审计目的是指针对被审计单位经济活动的真实性、正确性、合法性、合规性和效益性进行审查和评价,发表审计意见,维护财经法纪,改善经营管理,提高经济效益,促进社会主义市场经济的健康发展。

(3) 审计标准。审计标准是指审计人员在审计过程中用来评价和判断被审计单位经济活动真实性、合法性、合规性和效益性,据以提出审计意见、作出审计结论的客观依据。审计标准主要包括:国家相关法律、法规、政策和制度,社会公认的会计准则、会计制度、注册会计师执业准则、职业道德规范和质量控制标准的要求,企业内部的相关制度、规定、计划、经济合同,等等。

(4) 审计本质。具有独立性是审计的本质,经济监督、评价和鉴证活动反映了审计的职能。独立性是审计的重要特征,有了独立性,才能做到客观公正、实事求是,一切审计职能的发挥都要建立在独立性的基础之上。

综上所述,审计是由接受审计授权或委托的专职机构和人员,根据法律、法规和其他标准,对被审计单位的财政、财务收支、经营管理活动及相关资料的真实性、正确性、合法性、合规性、效益性进行审查和监督,评价经济责任,向有关方面提出审计报告,从而维护财经法纪、改善经营管理、提高经济效益的一项独立性的经济监督活动。

二、审计的特征

审计的特征集中体现在独立性、权威性和公正性三个方面。

1. 独立性

审计的独立性是指审计组织和人员能够排除干扰、个人利害关系,不偏不倚地实施监督和鉴证,并出具客观、公正的审计报告。它是审计区别于其他经济监督方式的本质特征。

我国《宪法》第 91 条第 2 款规定:“审计机关在国务院总理领导下,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。”最高审计机关国际组织在《利马宣言——审计规则指南》中指出:审计独立性可划分为审计机构设置的独立性,审计机构财务的独立性和审计机构成员的独立性三个方面。可见,独立性是审计的精髓,是审计职业



生存和发展的基石,没有独立性,审计就不能获得社会公众的信任,从而也就失去了存在的价值。

2. 权威性

权威性与独立性是密切相关且相辅相成的,它也是审计的基本特征。世界各个国家的法律都对实行审计制度、建立审计机关以及审计机构的地位和职权作了明确规定,从法律上赋予审计超脱的地位,使审计具有法律的权威性。

我国政府审计依照《宪法》和《审计法》规定独立行使审计监督权,被审计单位必须接受,并应当给予配合和支持,任何行政机关、社会团体和个人均不得干涉。政府审计机关给出的审计评价意见和作出的审计处理、处罚决定等具有法律效力,被审计单位必须接受和执行。作为社会审计的民间组织来说,他们是经过有关部门批准、登记注册的法人组织,依照法律规定独立承办审计查账和咨询服务业务,其审计报告对外具有法律效力,这也充分体现了其所具有的法定地位和权威性。我国内部审计机构是根据有关法律规定设置的,内部审计机构归谁领导,领导重视程度如何,决定了他们在部门、单位中所处的地位及其权威性。同时内部审计机构和人员本身工作的成效如何,也是决定其权威性的一个重要因素。

3. 公正性

与权威性密切相关的是审计的公正性。从某种意义上说,没有公正性,就不存在权威性。审计的公正性,反映了审计工作的基本要求。审计人员应当站在第三方的角度,进行实事求是的检查,作出不带任何偏见的、符合客观实际的判断,并给出公正的评价及进行公正的处理,以正确地确定或解除被审计人的经济责任。审计人员只有同时保持独立性、公正性,才能取信于审计授权者或委托者以及社会公众,才能真正树立审计权威的形象。

模块三

审计的主体与客体

一、审计的主体

审计主体,即审计执行者,是指在审计活动中主动实施审计行为、行使审计监督权的审计机构和人员。

(一) 审计机构

审计机构泛指根据国家有关法规规定的权力或职能开展审计工作的部门或机构,包括政府审计机关、社会审计组织和内部审计机构三种。

1. 政府审计机关

目前,世界上大多数国家建立了适应各自国情的政府审计机关,其隶属关系大体可以分为以下三种类型。

(1) 立法型审计机关。立法型审计机关是指最高审计机关隶属于立法机关,由议会直接领导,依法独立对政府部门行使审计权,不受行政当局的控制和干预,具有很高的独立性和权威性。例如,美国、加拿大、英国、澳大利亚等国家政府审计机关均属于这种类型。



(2) 司法型审计机关。司法型审计机关是指最高审计机关隶属司法机关,拥有独立的司法权力。其特点是这些机关一般按法院建制设立,拥有直接司法处理权或终审判决权,不受议会干预,具有很高的独立性和权威性。例如,法国、西班牙、意大利、葡萄牙等国家的最高审计机关均属于这种类型。

(3) 行政型审计机关。行政型审计机关是指最高审计机关隶属于政府或其有关部门。其中,有些国家最高审计机关由政府直接领导,向政府负责并报告工作;也有少数国家的最高审计机关由财政部直接领导,向财政部负责并报告工作。行政型审计机关的特点是具有广泛的行政执法权力,但其独立性和权威性受到一定限制。

资料卡

政府审计机关的组织关系

(1) 各级政府审计机关独立行使职权,范围明确,不存在任何直接的领导和被领导关系。例如,实行联邦议会体制的美国、德国,实行君主立宪制的英国、日本,实行共和制的法国等,其国家审计机关与地方审计机关之间均不存在直接领导和业务指导关系,审计机关只向同级议会负责。

(2) 各级政府审计机关之间存在着上下级的领导与被领导和业务指导关系。在这种审计体制下,全国各地均设立地方审计机构,由最高审计机关垂直领导。例如,马来西亚、印度和菲律宾等国家,其国家审计机关与地方审计机关之间的关系就属于此类。

(3) 各级政府审计机关之间只存在业务指导关系,不存在领导关系。在这种审计体制下,审计机关只负责职责范围内的审计监督,上下级审计机关之间不存在领导与被领导关系,只存在业务指导关系。例如,加拿大审计总局和地方审计机关的关系就属于此类。

我国的政府审计机关属于行政型审计机关,是根据《宪法》、《审计法》及其他有关法律设置的,共分四级,实行统一领导、分级负责的原则。国务院设立审计署,在国务院总理领导下,组织全国的审计工作,对国务院负责并报告审计工作。审计长是审计署的行政首长。县级以上各级人民政府分别设立审计机关:省、自治区、直辖市的人民政府设立审计厅,市、州、县等辖区的人民政府设立审计局。地方各级审计机关分别在本级人民政府和上一级审计机关领导下,负责本行政区域内的审计工作。此外,根据工作需要,审计机关还可以在重点地区、部门设立派出机构,进行审计监督。

2. 社会审计组织

社会审计组织是指根据国家法律或条例规定,经政府有关部门审核、注册登记的会计师事务所。从世界范围来看,会计师事务所的组织形式主要表现为四种:一是独资型会计师事务所,即由具有注册会计师职业资格的个人独立开业,承担无限责任;二是普通合伙制会计师事务所,即由两位或两位以上注册会计师组成合伙组织,合伙人以各自的财产对其合伙组织的债务承担无限连带责任;三是股份有限制会计师事务所,即由符合条件的注册会计师认



购会计师事务所的股份,并以认购的股份为限对会计师事务所承担有限责任;四是有限责任合伙制会计师事务所,这种组织形式不要求无过失的合伙人对其他合伙人的过失或不当执业行为承担责任,它吸收了普通合伙制和股份有限制的优点,又克服了两者的缺点,是当今注册会计师职业组织形式发展的新趋势。

我国目前主要实行普通合伙制与股份有限制两种会计师事务所。根据财政会计行业管理信息系统的统计数据,截至2010年7月1日,我国共有会计师事务所6892家(不含分所),其中股份有限制会计师事务所4428家,占64%;合伙制会计师事务所2464家,占36%。随着我国注册会计师行业的快速发展,股份有限制组织形式日渐显现出其制度弊端,成为制约会计师事务所做大做强发展的瓶颈。总结发达市场经济国家会计职业发展的经验与惯例,财政部[2010]12号文件要求,大型会计师事务所应当于2010年12月31日前改制为有限责任合伙组织形式;鼓励中型会计师事务所于2011年12月31日前改制为有限责任合伙组织形式。

3. 内部审计机构

早在20世纪40年代初,世界上就有了内部审计机构。1941年,美国内部审计师协会正式成立,标志着传统内部审计工作开始向现代内部审计发展。1944年,美国内部审计师协会在多伦多设立分会,开始跨越国境开展活动;1948年,又在伦敦设立分会;到20世纪50年代,逐步发展成为国际性组织。1987年,中国内部审计学会以国家分会形式加入该组织。从此,中国内部审计学会成为国际内部审计师协会的成员国,标志着中国内部审计步入了国际化的轨道。

在内部审计的发展中,国际内部审计师协会发挥了巨大的推动作用。国际内部审计师协会的章程指出,它是一个从事内部审计发展实践的国际性组织,其任务是对内部审计的实践提供全面的开发活动和标准,对包括内部控制和有关事项在内的内部审计知识和信息进行研究。从内部审计机构的设置和隶属关系看,国际上通常采用以下几种模式。

(1) 内部审计隶属于董事会,直接由董事会领导,向董事会报告工作,具有很高的独立性和权威性。

(2) 内部审计隶属于监事会或审计委员会的领导,通过监事会向董事会或股东大会汇报工作,具有较高的独立性和权威性。

(3) 内部审计隶属于总经理,接受总经理的领导,定期向总经理报告工作,可以代表总经理对下属的各生产经营单位和各管理部门进行经常性的审计监督,具有一定的独立性和权威性。

(4) 内部审计隶属于财会部门,由财会部门的主要负责人领导并向其汇报工作,其独立性和权威性受到很大限制。

(二) 审计人员

为了完成审计任务,各类审计机构都必须配备适当的审计人员。一般而言,审计人员包括三类,即政府审计人员、社会审计人员和内部审计人员。其中,政府审计人员和内部审计人员是由政府审计机关和内部审计机构依据有关规定确定的;而社会审计人员主要是指注册会计师。目前我国,注册会计师资格主要是通过考试的途径取得,注册后方可执业。



资料卡

世界上主要审计师的称谓与获取资格

(1) 注册会计师 CPA, 隶属中国注册会计师协会。获取资格条件: 通过会计、审计、财务成本管理、税法、经济法、公司战略与风险管理等考试课程。

(2) 特许公认会计师 ACCA, 隶属英国特许公认会计师公会。获取资格条件: 通过会计、高级会计、审计、公司法、税法、财务管理、高级财务管理等 14 门专业考试; 在财务会计、财务管理、税务和审计等相关领域内取得 3 年工作经验; 符合 ACCA 会员资格要求达到的能力和素质方面的最低标准。

(3) 国际注册内部审计师 CIA, 隶属国际内部审计师协会。获取资格条件: 通过所有考试科目; 具有 2 年以上审计、会计相关工作经验。

(4) 加拿大注册会计师 CGA, 隶属加拿大注册会计师协会。获取资格条件: 在考试期限规定的 6 年内获得学士或学士以上学位; 通过全部 CGA 考试; 具有 2 年或 2 年以上会计相关工作经验。

(5) 澳大利亚注册会计师 CPAA, 隶属澳洲会计师公会。获取资格条件: 申请成为 CPAA 协会的会员, 并在 1 年内参加会员指南系列研讨会; 参加 CPAA 课程并通过 5 个分项的考试; 具备 3 年以上的接受指导的行业经验。

(6) 日本公认会计师 JICPA, 隶属日本公认会计师协会。获取资格条件: 通过 2 次共 14 门考试, 并在第一次考试前后积累 2 年工作经验; 参加 JICPA 提供的 3 年执业会计师教育课程学习。

二、审计的客体

审计的客体也就是审计对象, 它包含审计实体和审计内容两层含义。其中, 审计实体是指被审计单位, 审计内容是指被审计单位的经济活动。通常, 审计对象可高度概括为被审计单位的经济活动。具体来说, 包括以下两个方面的内容。

1. 被审计单位的财政、财务收支及其有关经营管理活动

不论是传统审计还是现代审计, 不论是政府审计、社会审计还是内部审计, 其审计对象都是被审计单位客观存在的财政、财务收支及其有关经营管理活动。通过对被审计单位的财政、财务收支及其有关经营管理活动的审计, 审查和评价其是否合法、合规以及效益情况如何, 从而对被审计单位所负的受托经济责任的履行情况进行鉴证。政府审计、社会审计及内部审计的审计对象总体上是一致的, 在具体内容上又有一些不同。

(1) 根据《审计法》的具体规定, 我国政府审计的对象为国务院、中央和地方的各级财政部门、中央银行和国有金融机构、行政机关、国家事业组织、国有企业、基本建设单位等。审计对象的主要内容包括以上部门的财政预算、信贷、财务收支和财务决算, 以及与财政、财务收支相关的经济活动及其经济效益。

(2) 根据《注册会计师法》及有关规章的规定, 我国注册会计师审计的审计对象为委托人在审计业务约定书中指明的被审计单位的财务收支及有关经营管理活动。会计师事务所



接受国家审计机关、企事业单位或个人的委托,可承办财务收支的审计查证事项,经济案件的鉴定事项,注册资金的验证和年检,以及会计、财务、税务和经济管理的咨询服务,等等。

(3) 根据《审计署关于内部审计工作的规定》,我国内部审计的对象为本部门、本单位及其所属单位的会计资料,以及所反映的财政收支和财务收支活动。同时,内部审计对象还包括本部门、本单位与境内外经济组织兴办的合资合营企业以及合作项目等的合同执行情况、投入资金情况、财产的经营状况以及经营效益。

2. 被审计单位的财务报表和其他有关资料

被审计单位的财务收支及其有关的经营管理活动,需要通过财务报表和其他有关资料等信息载体反映出来。因此,审计对象还包括记载和反映被审计单位财务收支、提供会计信息载体的会计凭证、账簿、报表等会计资料,以及相关的计划、预算、经济合同等经济资料。作为被审计单位经营管理活动的信息载体,除了上述资料外,还包括经营目标,预测、决策方案,经济活动分析资料,技术资料等其他资料,以及相关的电子信息载体。以上这些都是审计的具体对象。

综上所述,审计的对象是指被审计单位的财政、财务收支及其有关的经营管理活动,以及作为这些经济活动信息载体的财务报表和其他有关资料。

模块四

审计的职能与任务

一、审计的职能

审计的职能是指审计本身所固有的内在功能,这是由审计本身的特征和地位决定的,它回答了审计能做什么和应做什么。审计的职能是客观的,不以人的意志为转移,它随着社会经济关系和经济发展规律的变化而不断变化。目前,公认的审计职能有三种:经济监督职能、经济鉴证职能、经济评价职能。

1. 经济监督职能

经济监督是指有制约力的单位或机构,监察和监督其他经济单位的经济活动是否沿着正确的轨道运行。经济监督职能是审计最基本的职能。从政府审计来看,经济监督是对国家的财政收支情况和国有企业、事业单位的财政、财务收支以及相关的经营管理活动的合法性、合规性、效益性及记录的真实性、公允性进行监督,通过审查来揭示错误和弊端,保证经济活动有效进行;从社会审计来看,经济监督是通过对被审计单位的审查验证,来纠正其在会计记录、经济管理方面的弊端和不足;从内部审计来看,经济监督是对本单位、本部门的经济活动进行监察和督导,促进其有效管理。

要想有效地发挥审计的监督职能,必须具备以下两个前提条件。

(1) 依靠权力机关实施。监督需要依靠政府的强制力来执行,非权力机关无法进行有效的监督。注册会计师审计组织是一种社会组织,并非权力机关,因此社会审计执行监督的效果不如政府审计。



(2) 有明确的客观标准和是非界限。监督需要判断事实是否合法合规,只有将事实与一定的标准或尺度衡量后才能作出判断。由于缺乏严格的客观标准和明确的是非界限,经济效益审计不具有监督的职能。

2. 经济鉴证职能

经济鉴证是指通过审核与验证,鉴定和证明被审计单位记载经济活动的会计资料和其他资料是否真实、公允,财务收支及经营成果是否真实可靠,并据此作出书面证明。经济鉴证职能是社会审计发展到财务报表审计阶段,由经济监督职能派生出来的。履行该职能的基本步骤是:首先审查和核实被审计事项的有关资料的有效性、合法性,并收集审计证据;其次对照有关标准,对其财务信息的真实性和公允性进行评判;最后根据审计结果,发表审计鉴证意见。

发挥经济鉴证职能的必要条件有两个:一是审计组织具有一定的权威性;二是审计组织具有良好的信誉。权威和信誉是互为前提、相辅相成的。

3. 经济评价职能

经济评价是指根据对被审计单位经济活动的审查结果,评定其经营计划是否可行,内部控制制度是否健全有效,经济责任是否得以履行,从而有针对性地提出意见和建议,促使其改善经营管理,提高经济效益。经济评价职能也是从经济监督职能中派生出来的。在现代审计中,经济评价职能更为重要,因为经济监督能够保证经济活动的合法有效,而经济评价则可以在监督的基础上对被审计单位的经营成效、存在的不足给予更深刻的揭示和说明,促使被审计单位进一步提高经营管理水平。在我国,审计评价职能突出表现在注册会计师在审计过程中针对被审计单位内部控制制度出具的管理建议书中;此外,政府审计的经济效益审计和内部审计的管理审计中也体现了这一职能。

要发挥经济评价职能,也应具备两个条件:一是不断提高审计人员的素质;二是力求评价方法先进可行。

资料卡

审计职能的发展

从发展的角度来看,审计职能大致经历了三个阶段。

(1) 防护时期,主要是指18世纪初期之前的审计。这一时期,审计的主要形式为官厅审计,目的是审查政府财政收支的真实性、正确性与合法性,通常是进行事后监督。

(2) 公证时期,时间为18世纪初期到20世纪40年代。这一时期,出现了委托经营,审计范围由政府审计扩大到企业财务审计,审计在对财政、财务收支进行监督的基础上,发展到对企业财务状况、经营成果等事项进行公证。

(3) 建设时期,时间为20世纪40年代至今。这一时期,政府和企业为了提高经济活动的效益、效率及效果,对经济活动的合理性、合法性及经济性要求提高,审计的范围为适应这一要求进一步扩展,出现了经营审计、管理审计、绩效审计以及管理咨询等新领域,审计发挥了建设性职能。



二、审计的任务

（一）政府审计的任务

以我国为例,根据《宪法》和《审计法》的规定,县级以上各级人民政府应设立审计机关,专司审计监督职能。审计机关的任务是对各级人民政府及其各部门的财政收支、财务收支,国有金融机构和企事业单位的财务收支,以及其他依法应当接受审计的财政收支、财务收支进行审计监督,具体包括以下几点。

(1) 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) 对国有企业、国有金融机构及国有资本占控股地位的金融机构的资产、负债及损益情况,进行审计监督。

(3) 对政府投资以及以政府投资为主导的建设项目的预算执行情况及决算情况,进行审计监督。

(4) 对国家事业单位的财务收支、国家建设项目预算的执行情况和决算,进行审计监督。

(5) 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。

(6) 对国际组织和外国政府援助、贷款项目的财务收支情况,进行审计监督。

(7) 对与国家财政收支有关的特定事项,向有关地方部门进行专项审计调查,并向本级人民政府及上一级审计机关报告审计调查结果。

(8) 对各部门、国有金融机构和企事业单位的内部审计,进行业务指导和监督。

(9) 对独立审计机构的业务质量,依照有关法律和相关规定进行监督。

此外,审计机关还负责对县级以下的国有企业及国有控股企业领导人员、党政领导干部进行经济责任审计。

（二）社会审计的任务

各国注册会计师的职责、义务一般都是在国家法律或合同中规定的,注册会计师履行其职责一般以取得执业许可为前提。具体来说,社会审计的任务有以下几点。

(1) 出具客观公允的审计报告。注册会计师依法执行审计业务出具的报告,具有证明效力。从委托人角度来看,具有证明效力的文件在以下几类业务中产生:企业常规性审计,政府、机构、组织委托的合法性审计,投资人、债权人委托的各类投资及破产清算的鉴证业务,金融机构、担保机构、保险机构委托的鉴证业务,法院委托的各类司法、会计、经济案件的鉴证业务。

(2) 揭露舞弊行为。在注册会计师提供证明文件的同时,还应当揭示和报告被审计单位的舞弊、欺诈等违法行为。随着世界各国公司的财务造假和舞弊行为越来越猖獗,一些国家越来越强调揭示和报告舞弊违法行为是注册会计师的职责。例如,法国、德国、新加坡、马来西亚、英国等都明文规定,注册会计师在审计过程中,有义务报告被审计单位的违法和舞弊行为。

(3) 提供相关咨询服务。咨询服务最初并不代表注册会计师职业特征的服务,而是应



客户需要提供的“额外服务”。随着民间审计的发展,注册会计师完成对被审计单位的审计后,针对其经济活动中的一些薄弱环节提供管理建议,出具“管理建议书”,使咨询服务慢慢发展起来。会计师事务所的咨询服务,包括代理记账、编制财务报表和财务报告、财务会计制度设计、内部审计、行政管理、养老金计划和薪酬管理等。

(三) 内部审计的任务

内部审计的任务是促成公司的有效经营管理,并协助董事会和审计委员会发挥其职能。内部审计部门每年应向董事会提交年度内部审计业务工作报告。具体而言,内部审计的任务主要有以下几点。

- (1) 对公司组织结构、各项规章制度以及内部监控机制进行审查和评估,确保与既定目标一致。
- (2) 对企业的人力、物力、财力资源的利用情况进行审查和评估,确保资源切实有效、厉行节约。
- (3) 对企业资产的安全和完整进行审查和评估。
- (4) 调查了解和评价公司潜在的重大风险,并帮助公司改进风险管理工作。
- (5) 对属于内部审计任务规定范围内的涉及被指控的任何措施行为和渎职的案件进行调查。
- (6) 进行特别调查,查明企业经营管理活动中的薄弱环节和故障所在。
- (7) 确保内部审计报告及其他调查和检查报告的及时性、客观性、完整性、准确性。

模块五

审计的目标与分类

一、审计的目标

审计目标是指审计行为活动意欲达到的理想境地或状态,审计的整个过程,可以概括为审计人员围绕审计目标,综合运用各种审计方法,获取充分、适当的审计证据,形成可信的审计结论和审计意见的过程。

审计目标用于引导审计行为的发生,是审计工作的指南。它包括总目标和具体目标两个层次。其中,总目标是实施审计所要实现的最终目的;具体目标是审计总目标的具体化,它应当根据审计总目标和管理层认定来确定。

(一) 审计总目标

1. 审计总目标的演变

从历史角度分析,审计经历了由弊端审计到财务审计、财务审计到效益审计的转变,因此审计总目标也随之经历了漫长的演变过程。单看注册会计师审计,从其诞生以来,审计总目标就经历了四次较大的演变。

(1) 详细审计阶段。在 20 世纪初之前的详细审计阶段,委托人重点关注的是其财产的安全性和完整性。注册会计师受托执行审计,主要是判断被审计单位的会计记录有无技术



性错误及舞弊行为。因此,这一阶段审计总目标是查错防弊。

(2) 资产负债表审计阶段。在 20 世纪初至 20 世纪 30 年代的资产负债表审计阶段,注册会计师主要通过对利用银行贷款筹资的企业在一定时点上的资产负债表重要项目余额进行审查,来判断被审计单位的财务状况和偿债能力。因此,这一阶段审计总目标是鉴证企业资产负债表的公允性。

(3) 财务报表审计阶段。在 20 世纪 30~80 年代的财务报表审计阶段,审计总目标是判断被审计单位一定时期内的财务报表是否公允地反映了其财务状况和经营成果,以及采用的会计政策和会计处理方法是否符合本国会计准则。出具审计报告的同时,注册会计师还应提出改进内部控制的建议。在这一阶段,独立审计已由静态发展到动态,且增加了管理审计的内容,形成了一套较为完整的审计理论和方法,审计总目标开始向管理领域扩展。

(4) 重新重视检查财务舞弊阶段。20 世纪 80 年代,世界范围内的公司财务舞弊现象空前严重。舞弊势态的严重化、公众期望的提高及审计诉讼案的频发,促使有关组织高度重视反舞弊问题,进而采取了扩展注册会计师舞弊审计责任的举措。其中,美国的全国欺骗性财务报告委员会的影响最大。这一时期,注册会计师审计总目标是揭露对财务报告具有重大影响的错误和舞弊。

2. 我国财务报表审计的总目标

根据《中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》,在执行财务报表审计工作时,注册会计师的总体目标是:

(1) 对财务报表整体是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证,使得注册会计师能够对财务报表是否在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制发表审计意见;

(2) 按照审计准则的规定,根据审计结果对财务报表出具审计报告,并与管理层和治理层沟通。

(二) 管理层认定

管理层认定是指被审计单位管理层对财务报表组成要素的确认、计量、列报作出的明确或隐含的表达。管理层认定与审计目标密切相关,注册会计师的基本职责就是确定被审计单位管理层对其财务报表的认定是否恰当。

1. 与各类交易和事项相关的认定

- (1) 发生:记录的交易和事项已经发生,且与被审计单位有关。
- (2) 完整性:所有应当记录的交易和事项均已记录。
- (3) 准确性:与交易和事项有关的金额及其他数据已恰当记录。
- (4) 截止:交易和事项已记录在正确的会计期间。
- (5) 分类:交易和事项已记录于恰当账户。

2. 与期末账户余额相关的认定

- (1) 存在:记录的资产、负债、所有者权益是存在的。
- (2) 权利和义务:记录的资产由被审计单位拥有或控制,记录的负债是被审计单位应当履行的偿还义务。
- (3) 完整性:所有应记录的资产、负债和所有者权益均已记录。



(4) 估价和分摊:资产、负债、所有者权益以恰当的金额包含在财务报表中,与之相关的估价或分摊调整也已恰当记录。

3. 与列报相关的认定

(1) 发生以及权利和义务:披露的交易、事项和其他情况均已发生,且与被审计单位相关。

(2) 完整性:所有应当包括在财务报表中的披露均已包括。

(3) 分类和可理解性:财务信息已被恰当列报和描述,且披露的内容表述清晰。

(4) 准确性和计价:财务信息和其他信息均已公允披露,且金额恰当。

资料卡

明确认定与隐含认定

管理层在财务报表层次的认定有些是明确表达的,有些则是隐含表达的。例如,管理层在资产负债表列报的固定资产金额为5 000万元,这就意味着作出了下列明确的认定:5 000万元对应的固定资产数量是存在的;固定资产以5 000万元的恰当金额列示在财务报表中,与之相关的计价或分摊调整已恰当记录。同时,管理层也作出了下列隐含的认定:所有应报告的固定资产均已包括在内;所有记录的固定资产均由被审计单位拥有。

(三) 审计具体目标

审计具体目标包括一般审计目标和项目审计目标。其中,一般审计目标是指进行所有项目审计均须达到的目标;而项目审计目标则是根据每个审计项目分别确定的目标。

1. 一般审计目标

一般审计目标通常包括以下几个方面。

(1) 总体合理性。总体合理性目标要求注册会计师根据所掌握的有关被审计单位的全部信息,从总体上评价其账户余额的合理性。如果对总体合理性不满意,则注册会计师就可能将更多的注意力放在影响总体合理性的一个或多个其他有关的审计目标上。总体合理性测试的目的在于,帮助注册会计师评价账户余额中是否有重要错报。

(2) 真实性。真实性目标要求注册会计师验证财务报表项目所列的金额是否真实,有无多报、高估、弄虚作假现象。这一目标与管理层认定中的存在或发生项是相对应的。

(3) 完整性。完整性目标要求注册会计师验证报告期内所发生的业务或金额是否均已计入报表项目,有无隐瞒、低估现象。这一目标与管理层认定的完整性项是相对应的。

(4) 所有权。所有权目标要求注册会计师验证报表项目所列资产是否为被审计单位所有,负债是否由被审计单位承担。这一目标与管理层认定的权利与义务项是相对应的。

(5) 估价。估计目标要求注册会计师验证报表项目所列金额是否经过正确的估价和计量。这一目标与管理层认定的估价或分摊项是相对应的。

(6) 截止。截止目标要求注册会计师验证接近资产负债表日的交易或事项是否已计入适当的期间。这一目标与管理层认定的截止项是相对应的。

(7) 准确性。准确性目标要求注册会计师验证所发生业务的数字记录是否正确,钩稽关系是否正确。这一目标与管理层认定的准确性项是相对应的。

(8) 披露。披露目标要求注册会计师验证账户余额和相应披露是否按《企业会计准则》的要求反映在财务报表中。这一目标与管理层认定的可理解性项是相对应的。

(9) 分类。分类目标要求注册会计师验证财务报表中列示的账户金额是否已进行了恰当的分类。这一目标与管理层认定的分类项是相对应的。

2. 项目审计目标

项目审计目标主要是根据管理层认定和一般审计目标,针对被审计单位的具体情况而确定的。以某公司存货为例,注册会计师根据该公司管理层认定,拟定了一般审计目标和项目审计目标,具体如表 1-1 所示。

表 1-1 某公司存货项目审计具体目标

管理层认定	审计具体目标	
	一般审计目标	项目审计目标
	总体合理性	全部存货及销售成本合理,无重要错报
存在或发生	真实性	资产负债表日,已记录的全部存货均存在
完整性	完整性	现有存货均盘点并计入存货总额
权利和义务	所有权	公司对所有存货均拥有所有权;存货未作抵押
估价或分摊	估价	账面存货量与实物实有数量相符,用以估价存货的价格无重大错误,单价与数量的乘积正确,详细数据的加总正确;当存货成本高于其可变现净值时,已计提存货跌价准备,并计入当期损益
	截止	年末采购截止是恰当的;年末销售截止是恰当的
	准确性	存货项目的明细账总计数与总账一致
表达与披露	披露	存货主要种类和计价基础已揭示;存货的抵押或转让已揭示
	分类	存货已恰当地分为原材料、在产品 and 产成品等类别

需要指出的是,注册会计师在确定审计具体目标时,应充分考虑被审计单位经济活动的性质、被审计单位的经营状况,以及被审计单位所属行业的特殊会计实务等因素。在审计过程中,注册会计师必须紧紧围绕审计具体目标来取证,以最低的成本获取充分、适当的审计证据,得出审计结论。

二、审计的分类

按照一定的标准,可以对审计进行科学的分类。研究审计种类的意义在于,从不同角度加深对审计的认识,以便有效地组织和运用各种类型的审计,充分发挥审计的职能作用,并不断探索和开拓新的审计领域。

(一) 审计的基本分类

审计的基本分类主要有两种,即按审计主体分类,按审计内容和目的分类。基本分类中的审计类别,从不同角度说明了审计的实质,即指明由谁执行审计、审计谁、审计什么等重要



问题。

1. 按审计主体分类

按审计主体分类,可将审计分为政府审计、注册会计师审计和内部审计。

(1) 政府审计。政府审计是由政府审计机关依法进行的审计,在我国一般称为国家审计。我国国家审计机关包括国务院设置的审计署及其派出机构,以及地方各级人民政府设置的审计厅(局)两个层次。国家审计机关依法独立行使审计监督权,对国务院各部门和地方各级人民政府、国家财政金融机构、国有企事业单位以及其他有国有资产单位的财政、财务收支及其经济效益进行审计监督。

(2) 注册会计师审计。注册会计师审计是指由经国家有关部门审核批准成立的社会审计组织(如会计师事务所)进行的审计,也称为社会审计或民间审计。注册会计师审计属于受托审计,主要工作是接受委托人委托,根据委托人的要求和双方达成的协议,依法对被审计单位的财政、财务收支及其经济效益等进行审计,并提供受托的其他专业服务。除非特别说明,本书只介绍注册会计师审计的相关知识,下文不再指出。

(3) 内部审计。内部审计是指由本单位内部专门的审计机构和人员,对本单位财务收支和经济活动实施的独立审查和评价,审计结果向本单位主要负责人报告。这种审计具有显著的建设性和内向服务性,其目的在于帮助本单位建立健全内部控制,规范管理,改进工作,提高经济效益。

在审计监督体系中,政府审计、注册会计师审计和内部审计各司其职,在各自不同的领域发挥着自身的作用,不存在主导与服从的关系,不能相互取代。

2. 按审计内容和目的分类

按审计内容和目的分类,可将审计分为财政财务审计、财经法纪审计和经济效益审计。

(1) 财政财务审计。财政财务审计又称传统审计,在西方国家称为财务审计或依法审计,是指对被审计单位财政财务收支活动和会计资料是否真实、正确、合法和有效所进行的审计。其主要内容包括两个方面:一是检查会计处理上的技术差错,这是形式上的审计;二是验证被审计单位受托经济责任的履行情况,这是实质性审计。

就审计对象来看,财政财务审计又可分为财政审计和财务收支审计。其中,财政审计是指由国家审计机关对国务院各部门和地方政府的财政收支、财政预测和决算等所进行的审计;财务收支审计是指由国家审计机关对国家金融机构、企事业单位及其他国家资产单位的财务收支活动、财务状况和财务成果等所进行的审计。

(2) 财经法纪审计。财经法纪审计既可以单列一类,也可以认为是财政财务审计的一个特殊类别。它是指审计机关对被审计单位或个人严重侵占国家资产、严重浪费、失职、渎职及其他严重侵害国家和集体经济利益等违反财政法规和纪律的行为所进行的审计。财经法纪审计一般是对重大经济事件所进行的专案审计,是我国审计监督的一种重要形式。

(3) 经济效益审计。经济效益审计是指审计机构对被审计单位有关经济效益方面的情况所实施的审计。其审查的重点主要包括两个方面:一是对被审计单位预算、计划和预测、决策方案的效益性进行审查和分析;二是对被审计单位预算或计划执行情况的效益性进行审查和分析。



（二）审计的其他分类

1. 按审计范围分类

按审计范围分类,可将审计分为全面审计、局部审计和专题审计。

(1) 全面审计。全面审计是指对被审计单位一定时期内的全部经济活动进行的审计。这种审计工作量大、范围广,涉及企业供、产、销各部门各环节的所有经济活动,以及被审计单位会计资料和有关资料所反映的各项信息。全面审计的优点在于能够对被审计单位进行全面的审查和评价;缺点是费时费力、花费较大。一般适用于规模小、业务简单、资料较少的企事业单位,以及内部控制和会计核算工作质量较差的被审计单位。

(2) 局部审计。局部审计又称部分审计,是指对被审计单位一定时期内的部分经济活动进行的审计,如采购业务审计、成本审计、纳税情况审计等。这种审计是有目的、有重点地选取部分业务或部门进行的审计,一般根据授权人或委托人的要求以及被审计单位的具体情况来进行。其优点在于时间短、耗费少,能及时发现和纠正问题,达到预定的审计目的和要求;缺点是容易遗漏问题,具有一定的局限性。

(3) 专题审计。专题审计又称专项审计,是指对某一特定项目进行的审计,如企业某一基建项目审计。这种审计虽然业务范围较小,但省时省力、重点突出,有利于被审计单位进行经济决策。

2. 按审计实施时间分类

按照审计实施时间分类,可将审计分为事前审计、事中审计和事后审计。

(1) 事前审计。事前审计是指在被审计单位经济活动发生之前对其进行的审计,如对计划、预算、决策方案等进行的审计。事前审计可以达到预防错弊,防患于未然,保证经济活动的合理性和有效性的目的。

(2) 事中审计。事中审计是指在被审计单位经济业务执行过程中对其进行的审计。通过对被审计单位的费用预算、费用开支标准以及材料消耗定额等经济业务的执行过程进行事中审计,有利于及时发现和纠正偏差,保证经济活动的合法性、合理性和有效性。

(3) 事后审计。事后审计是指在被审计单位经济活动结束之后,对其经济活动的结果进行的审计,如企业年度财务决算审计、财政年度决算审计等。事后审计适用范围广,主要针对企事业单位的经济活动,财政、财务收支情况的合法性、合理性及有效性进行审计。

此外,审计按照实施时间还可以分为定期审计和不定期审计。所谓定期审计,是指按照预先计划的时间进行的审计,如企业年度报表审计等;不定期审计是指根据日常工作需要而临时安排的审计,如财经法纪审计等。

3. 按审计执行地点分类

按审计执行地点分类,可将审计分为报送审计和就地审计。

(1) 报送审计。报送审计又称送达审计,是指被审计单位按照审计机构的要求,将被审计的全部资料送到审计机构接受审计的行为。它主要是用于行政事业单位的定期审计。这种审计方式的优点在于省时省力,缺点是不易从送达的资料中发现被审计单位的实际问题。

(2) 就地审计。所谓就地审计,是指审计人员直接到被审计单位所在地进行的审计。这种审计能够深入被审计单位的实际进行调查研究,有利于全面掌握被审计单位的确切情况,以及准确发表审计意见。按照具体方式的不同,就地审计可分为常驻审计、专程审计和



巡回审计三种。其中,常驻审计是指审计机构委派人员常驻被审计单位所进行的审计;专程审计是指审计机构为查明某些问题委派人员专程到被审计单位所进行的审计;巡回审计是指审计机构委派审计人员轮流对被审计单位进行的审计。

4. 按审计动机分类

按审计动机分类,可将审计分为强制审计和任意审计。

(1) 强制审计。所谓强制审计,是指根据国家法律、法规规定对被审计单位行使审计监督权力的审计。根据我国法律、法规的规定,我国审计机构有权对国务院各部门及地方各级人民政府的财政收支、国家金融机构和企事业单位的财务收支情况依法进行审计监督,任何人不得进行干涉。

(2) 任意审计。所谓任意审计,是指根据被审计单位自身的需求,委托审计机构对其进行的审计。这种审计的目的、形式和对象等均由被审计单位根据自身需求而定。但需要指出,尽管任意审计是由被审计单位根据自身需求而定的,但也需要依法进行委托、依法进行审计,其任意仅是相对于强制审计而言的。

5. 按审计是否告知被审计单位分类

按照审计实施前是否告知被审计单位进行分类,可将审计分为预告审计和突击审计。

(1) 预告审计。所谓预告审计,是指在审计之前就将审计目的、日期、对象及内容事先告知被审计单位的一种审计方式。采用这种审计方式,能够留给被审计单位充分的准备时间,有利于审计工作的顺利开展。通常,年度会计报表审计、经济效益审计等多采用预告审计,事前均会向被审计单位下达审计通知书或审计业务约定书。

(2) 突击审计。所谓突击审计,是指在审计之前不将审计目的、日期等通知被审计单位的一种审计方式。这种审计的目的是防止被审计单位在审计过程中弄虚作假、掩盖事实真相,以利于取得好的审计效果。突击审计主要适用于财经法纪审计等。

知识小结

学习情境一属于审计学课程的一般理论部分,概括地论述了审计的起源和发展、审计的含义及特征、审计的主体与客体、审计的职能与任务、审计的目标与分类等内容。通过这些内容回答了什么是审计、为什么要审计、审计的对象是谁以及有哪些种类的审计等问题。

知识巩固

1. 简述我国审计的发展过程。
2. 审计区别于其他监督职能的本质特征是什么?
3. 政府审计机构有哪些类型?
4. 审计最基本的职能是什么?
5. 审计按其主体可分为哪些类型?



案例讨论

合伙开店的困扰

张琪、李浩和王羽是三个老朋友,他们经常在一起畅谈对生活的感受和对未来的设想。一天,他们在网上看到一则欢迎加盟经营某品牌服装店的广告后,认真分析了当地居民的生活观念和消费水平,认为在当地开设这样一家服装店是有赚头的。于是,他们开始着手创业。他们进一步对市场和客户群体进行了分析,选定了恰当的经营地址,申请加入了该品牌特许经营行列,并办理了相关开业手续,开业的资金由三个人平均缴付。张琪和王羽因对目前的已有工作岗位比较满意,他们决定不离开各自的工作单位,而李浩的单位经济效益不佳,正在进行人员分流,因此他决定辞职,负责经营服装店。他们商定,李浩每月的工资为2 000元,税后利润的10%作为他经营该店面的业绩奖励,其余部分由三人平均分配。

开业第一个月,张琪和王羽经常到服装店中帮忙,后来,张琪到外地进修学习,而王羽作为单位的业务骨干,因工作繁忙几乎无法顾及服装店的经营。年底,李浩拿出会计报表告诉张琪和王羽,服装店的经营效果不如当初的设想,只能勉强维持收支平衡,因此没有什么利润可供分配。但不久,张琪的另一位朋友告诉他,他们合伙经营的服装店生意十分火爆,应该大有赚头。张琪感到很纳闷,该服装店的经营状况究竟如何呢?他与王羽商议了此事。王羽说:“我的单位每年年末都要请注册会计师核查公司的经营状况和经营成果,然后才确定如何进行利益分配。为什么我们不请注册会计师来审计服装店究竟有没有利润可供分配呢?”张琪感到很疑惑。

问题

1. 审计能帮他们解决这个难题吗?
2. 注册会计师是做什么的?

学习情境二

审计职业规范与法律责任

知识目标

- 了解审计准则的含义和作用；
- 了解中国注册会计师执业准则体系；
- 掌握我国注册会计师职业道德相关规范的具体要求；
- 了解并掌握注册会计师法律责任的内涵、种类及规避措施。

能力目标

- 能够区别注册会计师鉴证业务及其提供的其他服务；
- 能够结合实际判断出符合注册会计师职业道德的行为。

案例导入

注册会计师的行为

某会计师事务所注册会计师小何接受本市一家小型工艺品厂委托的验资业务,约定书约定工作时间在1个月后开始。但没过几天,工艺品厂陈经理愁眉苦脸地来到事务所,请小何帮忙销售产品以解燃眉之急。经询问,得悉该厂产品没有稳定的销路,近来产品大量积压,资金紧张,特别是银行存款不足,工资也不能按时发放。陈经理跑了几家银行商议借款发工资未果,心急如焚,于是发动职工找销路,并许诺谁能使企业摆脱困境就给予重奖。

小何想到她有个同学小李是做外贸的,不妨试一试。小何费了一番周折才联系上小李,小李拿走几件产品作为样品。一星期后,该厂接到订单,积压产品大部分发出,货款逐渐收回。陈经理高兴得宴请小何,并聘请小何为该厂顾问,小何欣然应允。随后,陈经理欲请小何到某风景区观光几日,小何说快到验资时间了,等验资结束后再说。

请结合案例分析,注册会计师小何帮助该工艺品厂及接受聘任是否影响验资的客观公正性?验资结束后如果王经理邀请小何观光,他应该接受吗?为什么?验资之前如果时间充裕,小李可以接受邀请吗?为什么?



对于任何行业而言,服务质量都关乎其生存与发展。同样,审计服务质量如果达不到要求,也将难以取得社会公众的信任,甚至导致相关审计人员承担法律责任。因此,研究审计职业规范与法律责任,是摆在审计理论界与实务界面前的一项重要任务。

模块一 审计准则

一、审计准则的含义和作用

审计准则是对审计业务中一般公认的惯例加以归纳而形成的,由国家审计部门或会计职业团体制定的,用以规定审计人员必备的素质和专业资格、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。

制定、颁布审计准则,公开、明确审计的基本规范和要求,是充分、有效地发挥审计职能的必要条件和重要保证。审计准则的作用已远远超出了审计业务工作的范围,具体体现在以下几个方面。

(1) 审计准则有助于实现审计工作的规范化和科学化。审计准则产生和发展的历史已充分证明,如果没有审计准则规范和指导审计组织及其人员的工作,那么审计人员在审计过程中便可自由选择审计程序和方法、任意发表审计意见,从而使得审计工作无规范性和科学性可言。在这种情况下,审计工作不可能取得社会公众的广泛信任。而一旦缺乏了公众的信任,审计就成了无本之木,也不可能作为一项职业而存在。

(2) 审计准则可以为衡量和评价审计工作质量提供依据。审计能否满足社会的需求并取信于社会,关键在于审计工作质量。无论是被审计单位、社会公众,还是审计职业界本身,都需要利用审计准则来衡量和评价审计工作质量。反过来讲,通过衡量和评价审计工作质量,又可以促使审计人员严格按照审计准则进行审计工作,从而不断提高审计工作质量。

(3) 审计准则有助于维护审计组织及其人员的正当权益。审计人员只要严格按照审计准则进行了审计工作,没有失职、渎职行为,就是尽到了审计职责。正是从这个意义上讲,审计准则是一把“双刃剑”,它既是对审计人员的一种约束,又是对审计人员正当权益的一种保护。

(4) 审计准则能够促进国际审计的交流。审计准则是各国审计实践经验的总结和升华,已成为审计理论的重要组成部分。通过协调各国审计准则,有利于开展国际审计经验交流。尤其是国际审计准则的制定和协调,对世界审计经济和学术交流起到了重要的推动作用。

二、国际审计准则

美国是世界上审计职业比较发达的国家,在 20 世纪西方主要资本主义国家中具有代表性,其政府审计、注册会计师审计、内部审计都很活跃,并都已分别制定了准则。美国审计总署为政府审计颁布了《政府审计准则》,美国注册会计师协会为注册会计师审计制定了《一般公认审计准则》和《审计准则说明书》,国际内部审计师协会为内部审计制定了《内部审计专

业实务准则》。

资料卡

《一般公认审计准则》的基本框架内容

美国注册会计师协会为注册会计师审计制定的《一般公认审计准则》的基本框架内容包括以下三个方面。

(1) 一般准则。一般准则作出如下要求:审计应由经过充分技术培训并精通审计实务的人员担任;审计人员在执行工作时,必须保持独立的意志和态度;在执行审计工作和撰拟审计报告时,应保持职业人员应有的严谨态度。

(2) 外勤工作准则。外勤工作准则主要对实施审计行为提出要求,具体如下:审计工作必须妥善地进行计划安排,如存在助理人员,必须加以监督和指导;应适当地研究和评价现行的内部控制系统,以确定可以信赖的程度,并以此作为决定审计程序和测试范围的依据;运用检视、观察、查询、函证等方法,获取充分而确切的证据,作为对所审核的财务报表发表意见的合理依据。

(3) 报告准则。报告准则主要是对审计报告提出要求,具体如下:审计报告应说明财务报表是否按照一般公认的会计准则编制;审计报告应说明本期所使用的会计准则是否与上期一致;除非报告中另有说明,财务报表中所提供的资料应被视为合理和充分的;报告应就整个会计报表发表意见或断然表明不能发表意见,若属后者,应说明理由;在任何情况下,财务报表一经审计人员签署,即应在报告中明确表示审核的性质与所负责的程度。

继美国的《一般公认审计准则》之后,其他国家在参考美国审计准则的基础上,结合本国实际,也分别制定了自己的准则。例如,1956年2月,日本大藏省企业会计审计会参照美国的审计准则,制定了日本的审计准则;1976年经第三次修改后,形成了《审计准则、审计实施准则及审计报告准则》。加拿大、澳大利亚、英国、德国等国家,也相继制定和发布了各自的审计准则。

为了使审计报告和被审计鉴证的会计报表能取得各有关国家社会公众的信任,协调审计标准和实务,消除各国审计准则和实务中的分歧,客观上要求建立一套适用于各国的国际审计准则,以协调各国审计组织处理国际间审计问题。为此,相关组织也在为审计准则的国际协调不断作出努力。

1977年,在联合国的支持下,最高审计机关国际组织于秘鲁首都利马举行的会议上通过了一份关于国家审计机关审计规则的国际性文件——《利马宣言——审计规则指南》。作为国际会计师联合会7个常设委员会之一的国际审计实务委员会,也先后发表了一系列的《国际审计指南》,对各国审计界产生了重大的影响。1991年7月10日,《国际审计指南》正式更名为《国际审计准则》。《国际审计准则》的基本内容和要求,与美国的《一般公认审计准则》的内容和要求大致相同,已发布的准则中包括一般准则、外勤工作准则(现场工作准则)和报告准则三部分。

三、我国审计准则

我国审计准则按规范对象不同,可分为国家审计准则、内部审计准则和注册会计师执业准则。

(一) 国家审计准则

国家审计准则是为政府审计人员执行审计业务建立标准和提供指南的。我国自 1989 年开始着手国家审计准则的制定工作,并于 1996 年 12 月 6 日颁布了第一部正式的审计准则——《中华人民共和国国家审计基本准则》。2010 年 9 月,审计署颁布了《中华人民共和国国家审计准则》(以下简称《国家审计准则》),并于 2011 年 1 月 1 日起实施。《国家审计准则》正文分为七章,即总则、审计机关和审计人员、审计计划、审计实施、审计报告、审计质量控制和责任、附则,共 200 条。同时,《国家审计准则》在吸收原有审计准则和相关规定中能够继续适用的内容后,废止了审计署以前发布的 28 项审计准则和相关规定,并在附则中列明了废止的规定名称。

(二) 内部审计准则

内部审计准则是有关规范内部审计工作、提高内部审计工作的质量和效率,促进内部审计发展的准则。我国内部审计准则依据《审计法》、《中华人民共和国审计法实施条例》(以下简称《审计法实施条例》)及相关法律法规制定,是我国内部审计工作规范体系的重要组成部分,具体包括内部审计基本准则、内部审计具体准则、内部审计实务指南三个层次。

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在内部审计时应当遵循的具体规范。迄今为止,我国已经发布了 29 项具体准则,每个准则的大致结构如下。

(1) 总则。总则主要说明制定本准则的目的和依据,定义核心概念,说明适用范围。

(2) 一般原则。一般原则包含两方面的内容:一是在本准则规范的内部审计活动中,组织管理层与内部审计机构和人员双方的责任;二是本准则规范的内部审计活动所涉及的具有重要影响的总体原则和总体要求。

(3) 具体准则。具体准则规范的是内部审计活动的内容和方法,阐述时根据具体内容分章或统一列示。

(4) 附则。附则主要说明内部审计准则的发布解释权及实施日期。

3. 内部审计实务指南

内部审计实务指南是依据内部审计具体准则制定的,主要为内部审计机构及其人员进行内部审计提供可操作的指导性意见。迄今为止,我国共发布了 5 项内部审计实务指南,分别为《内部审计实务指南第 1 号——建设项目内部审计》、《内部审计实务指南第 2 号——物资采购审计》、《内部审计实务指南第 3 号——审计报告》、《内部审计实务指南第 4 号——高校内部审计》、《内部审计实务指南第 5 号——企业内部经济责任审计指南》。

（三）注册会计师执业准则

注册会计师执业准则是用来规范注册会计师执行审计业务、获取审计证据、形成审计结论、出具审计报告的专业标准。只要注册会计师执行审计业务是以发表审计意见为目的,均应遵照执行。

我国注册会计师执业准则的建设主要经历了三个阶段:制定执业规则阶段(1991—1993年)、建立准则体系阶段(1994—2003年)、完善与提高阶段(2004年以后)。

2005年以来,按照财政部关于完善我国注册会计师基本体系,加速实现与国际准则趋同的指示,中国注册会计师协会拟订了《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》第26项准则,于2006年2月15日对外发布。2010年11月1日,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修订了《中国注册会计师审计准则第1101号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》第38项准则,自2012年1月1日起施行。审计准则的发布标志着我国已经建立起既具有中国特色,又能顺应国际趋势的注册会计师执业准则体系。

为了指导注册会计师更好地运用审计准则,解决审计实务问题,防范审计风险,2013年10月31日,中注协发布6项审计准则问题解答,自2014年1月1日起施行。本次发布的6项问题解答主要解决职业怀疑、函证、存货监盘、收入确认、重大非常规交易、关联方等领域在实务中急需答复的相关问题。2014年12月31日,中注协印发了7项审计准则问题解答(会协[2014]6号),具体包括:会计分录测试、重要性及评估错报、项目质量控制复核、集团财务报表审计、会计估计、货币资金审计和持续经营。

中国注册会计师执业准则体系由中国注册会计师业务准则和会计师事务所质量控制准则构成,其中,中国注册会计师业务准则由鉴证业务准则和相关服务业务准则构成。具体如图2-1所示。

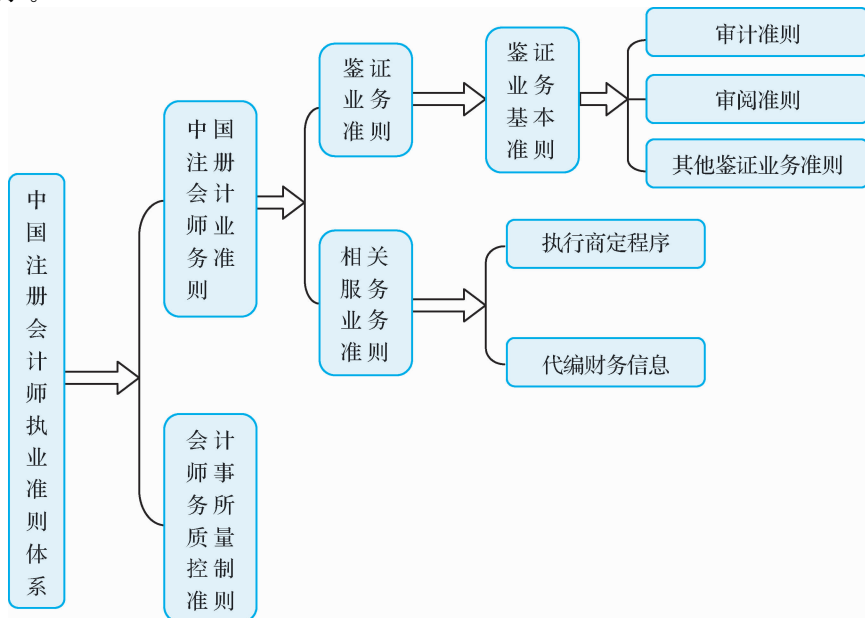


图 2-1 中国注册会计师执业准则体系

1. 鉴证业务准则

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,分为审计准则、审阅准则和其他鉴证业务准则。其中,审计准则是整个执业准则体系的核心。

(1) 鉴证业务基本准则。鉴证业务基本准则是鉴证业务准则的概念框架。制定《中国注册会计师鉴证业务基本准则》的目的在于,规范注册会计师执行鉴证业务,明确鉴证业务的目标和要素,确定审计准则、审阅准则、其他鉴证业务准则使用的鉴证业务类型。

资料卡

《中国注册会计师鉴证业务基本准则》

《中国注册会计师鉴证业务基本准则》共9章60条,主要对鉴证业务的定义与目标、业务承接,以及鉴证业务的三方关系、鉴证对象、标准、证据、鉴证报告等鉴证业务的要素等方面进行了阐述。注册会计师执行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时,应当遵守该准则以及依据该准则制定的审计准则、审阅准则和其他鉴证业务准则。如果一项鉴证业务只是某项综合业务的构成部分,该准则仅适用于该业务中与鉴证业务相关的部分。如果某项业务不存在除责任方之外的其他预期使用者,但在其他所有方面符合审计准则、审阅准则或其他鉴证业务准则的要求,注册会计师和责任方可以协商运用该准则。但在这种情况下,注册会计师的报告中应注明该报告仅供责任方使用。

注册会计师执行司法诉讼中涉及会计、审计、税务或其他事项的鉴证业务时,除有特定要求者外,应当参照该准则办理。某些业务可能符合鉴证业务的定义,使用者可能从业务报告的意见、观点或措辞中推测出某种程度的保证,但如果满足下列所有条件,注册会计师执行这些业务不必遵守该准则:注册会计师的意见、观点或措辞对整个业务而言仅是附带性的;注册会计师出具的书面报告被明确限定为仅供报告中所提及的使用者使用;与特定预期使用者达成的书面协议中,该业务未被确认为鉴证业务;在注册会计师出具的报告中,该业务未被称为鉴证业务。

(2) 审计准则。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,注册会计师采用检查记录或文件、检查有形资产、观察、询问、函证、重新计算、重新执行、分析程序等,获得充分、适当的审计证据,对所审计信息是否存在重大错报提供合理保证,并以积极方式提出结论。

我国注册会计师审计准则共包括44项,用以规范注册会计师执行历史财务信息的审计业务。按照审计过程、业务性质和规范的内容,可将审计准则划分为一般原则与责任、风险评估与风险应对、审计证据、利用其他主体的工作、审计结论与报告以及特殊领域审计六个方面。

① 规范一般原则与责任的审计准则共9项,具体为《中国注册会计师审计准则第1101号——注册会计师的总体目标和审计工作基本要求》、《中国注册会计师审计准则第1111号——就审计业务约定条款达成一致意见》、《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》、《中国注册会计师审计准则第1131号——审计工作底稿》、《中国注册会计师审计准则第1141号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》、《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》、《中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通》、《中国注册会计师审计准则第 1152 号——向治理层和管理层通报内部控制缺陷》、《中国注册会计师审计准则第 1153 号——前任注册会计师和后任注册会计师的沟通》。

② 规范风险评估与风险应对的审计准则共 6 项,具体为《中国注册会计师审计准则第 1201 号——计划审计工作》、《中国注册会计师审计准则第 1211 号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险》、《中国注册会计师审计准则第 1221 号——计划和执行审计工作时的重要性》、《中国注册会计师审计准则第 1231 号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施》、《中国注册会计师审计准则第 1241 号——对被审计单位使用服务机构的考虑》、《中国注册会计师审计准则第 1251 号——评价审计过程中识别出的错报》。

③ 与审计证据有关的审计准则共 11 项,具体为《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》、《中国注册会计师审计准则第 1311 号——对存货等特定项目获取审计证据的具体考虑》、《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》、《中国注册会计师审计准则第 1313 号——分析程序》、《中国注册会计师审计准则第 1314 号——审计抽样》、《中国注册会计师审计准则第 1321 号——审计会计估计(包括公允价值会计估计)和相关披露》、《中国注册会计师审计准则第 1323 号——关联方》、《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》、《中国注册会计师审计准则第 1331 号——首次审计业务涉及的期初余额》、《中国注册会计师审计准则第 1332 号——期后事项》、《中国注册会计师审计准则第 1341 号——书面声明》。

④ 涉及利用其他主体的工作的审计准则共 3 项,具体为《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑》、《中国注册会计师审计准则第 1411 号——利用内部审计人员的工作》、《中国注册会计师审计准则第 1421 号——利用专家的工作》。

⑤ 涉及审计结论与报告的审计准则共 5 项,具体为《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》、《中国注册会计师审计准则第 1502 号——在审计报告中发表非无保留意见》、《中国注册会计师审计准则第 1503 号——在审计报告中增加强调事项段和其他事项段》、《中国注册会计师审计准则第 1511 号——比较信息:对应数据和比较财务报表》、《中国注册会计师审计准则第 1521 号——注册会计师对含有已审计财务报表的文件中的其他信息的责任》。

⑥ 与特殊领域审计有关的审计准则共 10 项,具体为《中国注册会计师审计准则第 1601 号——对按照特殊目的编制基础编制的财务报表审计的特殊考虑》、《中国注册会计师审计准则第 1602 号——验资》、《中国注册会计师审计准则第 1603 号——对单一财务报表和财务报表的特定要素、账户或项目审计的特殊考虑》、《中国注册会计师审计准则第 1604 号——对简要财务报表出具报告的业务》、《中国注册会计师审计准则第 1611 号——商业银行财务报表审计》、《中国注册会计师审计准则第 1612 号——银行间函证程序》、《中国注册会计师审计准则第 1613 号——与银行监管机构的关系》、《中国注册会计师审计准则第 1631 号——财务报表审计中对环境事项的考虑》、《中国注册会计师审计准则第 1632 号——衍生金融工具的审计》、《中国注册会计师审计准则第 1633 号——电子商务对财务报表审计的影响》。

(3) 审阅准则。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,注册会计师通常采用询问和分析程序收集证据,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。我国注册会计师审阅准则只有 1 项,即《中国

注册会计师审阅准则第 2101 号——财务报表审阅》。

(4) 其他鉴证业务准则。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,如内部控制鉴证、预测性财务信息审核等,根据鉴证业务的性质和业务约定书的要求,提供有限保证或合理保证。我国其他鉴证业务准则有 2 项,即《中国注册会计师其他鉴证业务准则第 3101 号——历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务》和《中国注册会计师其他鉴证业务准则第 3111 号——预测性财务信息的审核》。

2. 相关服务准则

相关服务准则用以规范注册会计师执行的除鉴证业务以外的其他相关服务业务,如执行商定程序、代编财务信息等。我国注册会计师相关服务准则有 2 项,即《中国注册会计师相关服务准则第 4101 号——对财务信息执行商定程序》和《中国注册会计师相关服务准则第 4111 号——代编财务信息》。

需要注意的是,在提供相关服务时,由于业务性质属于代理、咨询服务,注册会计师不提供任何程度的保证。注册会计师对相关服务业务出具报告时,应与鉴证报告明确区分开。为避免使用者混淆,相关服务业务报告应避免出现以下情形:暗示遵循上述准则或审计准则、审阅准则、其他鉴证业务准则;不适当地使用“审计”、“审阅”、“鉴证”等术语;含有可能被合理误认为鉴证结论的陈述。

3. 质量控制准则

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。质量控制准则旨在保证注册会计师在执行审计、审阅、其他鉴证业务和相关服务时,能够遵守法律法规、中国注册会计师职业道德规范以及相关业务准则的规定,确保会计师事务所和项目负责人能够根据具体情况出具恰当的报告,提供高质量的服务。

在中国注册会计师执业准则体系中,共有 2 项质量控制准则,即《质量控制准则第 5101 号——会计师事务所对执行财务报表审计和审阅、其他鉴证和相关服务业务实施的质量控制》和《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》。前者从会计师事务所层面上进行规范,适用于实施财务信息审计业务在内的各项业务;后者从执行审计项目的负责人层面上进行规范,适用于历史财务信息审计业务。这两项准则联系紧密,前者是后者的制定依据。

模块二

注册会计师职业道德规范

注册会计师职业道德是指注册会计师在执业时应遵循的行为规范,包括在职业品德、职业纪律、专业胜任能力及职业责任等方面应达到的行为标准。

我国注册会计师审计的相关规范主要表现为:由中国注册会计师协会于 2002 年发布并实施的《中国注册会计师职业道德规范指导意见》(以下简称《指导意见》),以及于 2009 年发布、2010 年实施的《中国注册会计师职业道德守则》(以下简称《职业道德守则》)。



一、《中国注册会计师职业道德规范指导意见》

作为注册会计师行业的自律规则,《指导意见》适用于注册会计师行业管理组织对其个人会员和团体会员的要求。它分为基本原则和具体要求两个层次。其中,基本原则要求注册会计师在执行审计、审核和审阅等鉴证业务时,恪守独立、客观的工作原则,保持应有的职业谨慎,保持和提高专业胜任能力,勤勉尽职,履行对客户的信息保密,配合同行并与其保持良好的工作关系。具体要求包括独立性、专业胜任能力、保密、收费与佣金、与执行鉴证业务不相容的工作、接任前任注册会计师的审计业务,以及广告、业务招揽和宣传等内容。

1. 独立性

独立性是注册会计师执行鉴证业务的灵魂,因为注册会计师要以自身的信誉向社会公众表明被审计单位的财务报表是真实和公允的。注册会计师必须具有实质上和形式上的双重独立性。保持实质上的独立性,能使审计意见不受职业判断的任何因素的影响,有利于注册会计师公正行事、保持客观和职业谨慎。保持形式上的独立性,能避免出现重大的事实和情况,致使拥有充分相关信息的理性第三方合理推定会计师事务所或鉴证小组成员的公正性、客观性或职业谨慎性受到威胁。

通常,威胁独立性的因素有经济利益、自我评价、关联关系和外界压力等,在审计实践中,会计师事务所和注册会计师必须充分考虑可能损害独立性的所有因素。

2. 专业胜任能力

专业胜任能力可分为两个独立的阶段:一是专业胜任能力的获取,二是专业胜任能力的保持。获取专业胜任能力,首先需要高水平的普通教育,以及与专业相关学科的专门教育、培训和考试;而且,无论是否有明确规定,一般都要求有一段时间的工作经验,这是培养注册会计师的普遍模式。为了保持专业胜任能力,注册会计师应在其职业生涯中始终将精力投入学习和提高执业水准上,及时了解会计职业的最新发展,包括国内和国际在会计、审计方面发布的有关规定,以及其他相关规章和法规要求。

如果注册会计师不能保持和提高专业胜任能力,就难以完成客户委托的业务,也就无法从根本上满足社会公众的需求。事实上,注册会计师在缺乏足够的专业知识、技能或经验的情况下提供专业服务,本身就构成了一种欺诈。因此,注册会计师不能宣称自己拥有本不具备的专业知识或经验。

需要注意的是,由于注册会计师并非所有领域的专家,所以对于某些业务,其可能不具备完成特定局部业务的专业知识、技能或经验。在这种情况下,注册会计师可以向其他同行、律师、精算师、工程师、地质专家、评估师等寻求技术建议。但是,在利用专家协助工作时,注册会计师也应当对专家遵守职业道德的情况进行监督和指导。

3. 保密

注册会计师在执行业务过程中对于获知的客户信息(指商业秘密)负有保密义务,并且不因业务约定的终止而终止。因此,注册会计师在签订业务约定书时,应当书面承诺在执行业务过程中对获知的客户信息保密;同时应当采取措施,确保业务助理人员和专家遵守保密原则,并不得利用这些信息为自己或他人牟取不正当的利益。

注册会计师在以下情况下可以披露客户的有关信息:取得客户授权;根据法规要求,为法律诉讼准备文件或提供证据,或向监管机构报告发现的违反法规行为;接受同行业复核,或接受注册会计师协会或监管机构依法进行的质量检查。在决定披露客户的有关信息时,注册会计师应当考虑是否了解和证实了所有相关信息、信息披露方式和对象,以及可能承担的法律责任和后果等因素。

4. 收费与佣金

在确定收费时,会计师事务所应当考虑以下因素,以客观反映为客户提供专业服务的价值:专业服务所需的知识和技能;所需专业人员的水平和经验;每一专业人员提供服务所需的时间;提供服务所需承担的责任。

服务的收费依据、标准及结算方式与时间应在业务约定书中予以明确。如果收费报价明显低于前任注册会计师或其他会计师事务所的相应报价,注册会计师应当确保客户了解服务的范围和收费的基础,并在提供专业服务时,保证工作质量不会受到损害。除法规允许外,注册会计师也不得以或有收费方式提供鉴证服务,不得为招揽客户而向推荐方支付佣金,不得因向第三方推荐客户而收取佣金,也不得因宣传他人产品或服务而收取佣金。

5. 与执行鉴证业务不相容的工作

注册会计师不得同时从事与提供专业服务不相容的业务、职业或活动,因为这些业务、职业或活动将有损于或可能有损于其独立性、客观性、公正性和职业声誉。如果注册会计师从事了此类业务、职业或活动,显然对执业质量和行业形象极为不利。

同时提供两种或两种以上专业服务,其本身并不损害公正性、客观性或独立性;但如果注册会计师正在或将要提供的服务,与其提供鉴证服务所需要的独立性发生冲突,就产生了不相容的工作。例如,注册会计师向审计客户提供评估服务、内部审计服务、法律服务、编制财务报表、管理咨询等服务,产生自我评价威胁,可能影响其独立性。注册会计师在承接上述服务时,应当就其向鉴证客户提供的非鉴证服务与鉴证服务是否相容作出评价,并谨慎行事,通过采取防范措施将影响降至最低;否则,就不应接受此类业务。

在我国,会计师事务所不得为上市公司同时提供编制财务报表和审计服务,会计师事务所的高级管理人员或员工不得担任鉴证客户的董事(包括独立董事)、经理以及其他关键管理职务。否则,其所产生的自我评价威胁和经济利益威胁就会非常重大,以至于没有任何防范措施能够将之降至可接受水平。

6. 接任前任注册会计师的审计业务

前任注册会计师是指代表会计师事务所对最近期间财务报表出具了审计报告或接受委托但未完成审计工作,已经或可能与委托人解除业务约定的注册会计师。后任注册会计师是指代表会计师事务所正在考虑接受委托,接替前任注册会计师执行会计报表审计业务的注册会计师。此外,如果客户委托注册会计师对已审会计财务报表进行重新审计,接受委托的注册会计师应视为后任注册会计师,之前已发表审阅意见的注册会计师则视为前任注册会计师。我国职业道德规范关于接任前任注册会计师审计业务的要点如下。

(1) 在接受审计业务委托前,后任注册会计师应当向前任注册会计师询问审计客户变更会计师事务所的原因,并关注前任注册会计师与审计客户之间在重大会计、审计等问题上可能存在的意见分歧。



(2) 后任注册会计师应当提请客户授权前任注册会计师对其询问作出充分的答复。如果客户拒绝授权或限制前任注册会计师作出答复的范围,后任注册会计师应当向客户询问原因,并考虑是否接受业务委托。

(3) 在征得客户书面同意后,前任注册会计师应当根据所了解的事实,对后任注册会计师的合理询问及时作出充分的答复。如果受到审计客户的限制或存在法律诉讼的顾虑,决定不向后任注册会计师作出充分答复的,前任注册会计师应当向后任注册会计师表明其答复是有限的,并说明原因。

(4) 如果后任注册会计师发现前任注册会计师审计的会计报表可能存在重大错报,应当提请客户告知前任注册会计师。必要时,后任注册会计师可以要求安排三方会谈,以便采取措施进行妥善处理。

7. 广告、业务招揽和宣传

广告、业务招揽和宣传,都涉及注册会计师和会计师事务所向社会公众传递某种信息。这种信息传递必须客观、真实、得体;否则,不仅会对注册会计师的职业形象产生不利影响,也会严重侵害公众利益。《指导意见》分别对广告、业务招揽和宣传进行了不同的规范。

(1) 广告。广告在此特指为招揽业务,会计师事务所将其服务和技能等方面的信息向社会公众进行传播。在我国,会计师事务所可以做广告,但有关法规对广告的内容和形式进行了限制。《指导意见》规定,会计师事务所不得利用新闻媒体对其能力进行广告宣传,但刊登设立、合并、分立、解散、迁址、名称变更、招聘员工等信息,以及注册会计师协会为会员所作的统一宣传不受此限制。

(2) 业务招揽。业务招揽是指会计师事务所和注册会计师与非客户接触以争取业务。会计师事务所和注册会计师不得采用强迫、欺诈、利诱或骚扰等方式招揽业务。会计师事务所和注册会计师在招揽业务时不得有以下行为:暗示有能力影响法院、监管机构或类似机构及其官员;作出自我标榜的陈述,且陈述无法予以证实;与其他注册会计师进行比较;不恰当地声明自己是某一特定领域的专家;作出其他欺骗性的或可能导致误解的声明。

(3) 宣传。宣传是指会计师事务所和注册会计师向社会公众告知有关事实,其目的不是抬高自己。《指导意见》规定,会计师事务所和注册会计师进行宣传时,不得有以下行为:利用政府委托或特别奖励牟取不正当利益;当会计师事务所将其名称、地址、电话号码以及其他必要的联系信息载入电话簿、信纸或其他载体时,含有自我标榜的措辞;当注册会计师就专业问题参与演讲、访谈或广播、电视节目时,抬高自己及其会计师事务所;当会计师事务所通过新闻媒体发布招聘信息时,含有抬高自己的成分。

二、《中国注册会计师职业道德守则》

2009年10月,中国注册会计师协会印发了《职业道德守则》。《职业道德守则》包括5个组成部分,即《中国注册会计师职业道德守则第1号——职业道德基本原则》、《中国注册会计师职业道德守则第2号——职业道德概念框架》、《中国注册会计师职业道德守则第3号——提供专业服务的具体要求》、《中国注册会计师职业道德守则第4号——审计和审阅业务对独立性的要求》和《中国注册会计师职业道德守则第5号——其他鉴证业务对独立性的要求》。《职业道德守则》于2010年7月1日起施行。以下仅就《中国注册会计师职业道德守则第1号——职业道德基本原则》和《中国注册会计师职业道德守则第3号——提供专

业服务的具体要求》进行简要介绍。

(一)《中国注册会计师职业道德守则第1号——职业道德基本原则》

注册会计师应遵循诚信、客观和公正原则,在执行审计和审阅业务以及其他鉴证业务时保持独立性,真正履行相应的社会责任,维护公众利益。

(1) 诚信。注册会计师应当在所有的职业活动中,保持正直、诚实守信,如果认为业务报告、申报资料或其他信息存在下列问题,则不得与这些有问题的信息发生牵连:含有严重虚假或误导性的陈述,含有缺少充分依据的陈述或信息,存在遗漏或含糊其辞的信息。注册会计师如果注意到已与有问题的信息发生牵连,应当采取措施消除牵连。

(2) 独立性。注册会计师执行审计和审阅业务以及其他鉴证业务时,应当从实质和形式上保持独立,不得因任何利害关系影响其客观性。会计师事务所承办审计和审阅业务以及其他鉴证业务时,应当从整体层面和具体业务层面采取措施,以保持会计师事务所和项目组的独立性。

(3) 客观和公正。注册会计师应当公正处事、实事求是,不得由于偏见、利益冲突或他人的不当影响而损害自己的职业判断。如果存在导致职业判断出现偏差或对职业判断产生不当影响的情形,注册会计师不得提供相关专业服务。

(4) 专业胜任能力和应有的关注。注册会计师应当通过教育、培训和执业实践获取和保持专业胜任能力;应当持续了解并掌握当前法律、技术和实务的发展变化,将专业知识和技能始终保持在应有的水平,确保为客户提供具有专业水准的服务;此外,在应用专业知识和技能时,应当合理运用职业判断。

注册会计师应当保持应有的关注,遵守执业准则和职业道德规范的要求,勤勉尽责,认真、全面、及时地完成工作任务。同时,注册会计师应当采取适当措施,确保在其领导下工作的人员得到适当的培训和督导,必要时应当使客户以及业务报告的其他使用者了解专业服务的固有局限性。

(5) 保密。注册会计师应当对职业活动中获知的涉密信息保密,不得有下列行为:未经客户授权或法律法规允许,向会计师事务所以外的第三方披露其所获知的涉密信息;利用所获知的涉密信息为自己或第三方牟取利益。

注册会计师应当对拟接受的客户或拟受雇的工作单位向其披露的涉密信息保密,应当对所在会计师事务所的涉密信息保密;在社会交往中应当履行保密义务,警惕无意中泄密的可能性,特别是警惕无意中向近亲属或关系密切的人员泄密的可能性。同时,注册会计师应当采取措施,确保下级员工以及提供建议和帮助的人员履行保密义务。

在终止与客户的关系后,注册会计师应当对以前职业活动中获知的涉密信息保密;在获得新客户时可以利用以前的经验,但不得利用或披露以前职业活动中获知的涉密信息。

但是,在下列情形下,注册会计师可以披露涉密信息:法律法规允许披露并取得客户的授权;根据法律法规的要求,为法律诉讼、仲裁准备文件或提供证据,以及向监管机构报告所发现的违法行为;法律法规允许的情况下,在法律诉讼、仲裁中维护自己的合法权益;接受注册会计师协会或监管机构的执业质量检查,答复其询问和调查;法律法规、执业准则和职业道德规范规定的其他情形。

(6) 良好职业行为。注册会计师应当遵守相关法律法规,避免发生任何损害职业声誉的行为。注册会计师在向公众传递信息以及推介自己和工作时,应当客观、真实、得体,不得



损害职业形象。注册会计师在执业过程中,应当做到诚实和实事求是,不得夸大宣传提供的服务、拥有的资质或获得的经验,不得贬低或无根据地比较其他注册会计师的工作。

(二)《中国注册会计师职业道德守则第3号——提供专业服务的具体要求》

在提供专业服务的过程中,可能存在许多对职业道德基本原则产生不利影响的情形,注册会计师应当对此保持警觉,并按照提供专业服务的具体要求执业。

1. 专业服务委托

专业服务委托涉及接受客户关系、承接业务和客户变更委托三个方面。

(1) 接受客户关系。在接受客户关系前,注册会计师要确定接受客户关系是否对职业道德基本原则的遵循产生不利影响。注册会计师应考虑客户的主要股东、关键管理人员和治理层是否诚信,以及客户是否涉足非法活动(如洗钱)或存在可疑的财务报告问题等。客户存在的问题可能对注册会计师遵循诚信原则或良好职业行为原则产生不利影响的,注册会计师应评价不利影响的严重程度,并在必要时采取防范措施来消除不利影响或将其降低至可接受的水平。如果不能将不利影响降至可接受水平,注册会计师应当拒绝接受客户关系。

(2) 承接业务。注册会计师应当遵循专业用途能力和应有的关注原则,仅向客户提供能够胜任的专业服务。在承接某一客户业务前,注册会计师应当确定承接该业务是否对职业道德基本原则产生不利影响。注册会计师应当评价不利影响的重要程度,并在必要时采取防范措施消除威胁或将其降至可接受水平。防范措施主要包括:适当了解客户的业务性质和经营的复杂性、专业服务的具体要求和目的、拟执行工作的性质和范围;了解相关行业和业务对象;熟悉相关监管或报告的要求;分派足够的具有专业胜任能力的员工;必要时利用专家的工作;就执行业务的时间要求与客户达成一致;遵循质量控制政策和程序,以合理保证仅承接能够胜任的业务。

如果拟依赖专家的建议或工作,注册会计师应当考虑专家的声望、专长、可获得的资源、适用的职业准则和职业道德规范等因素,以确定对专家的依赖是否可靠。注册会计师可通过以往与专家的交往及向他人咨询获得专家的信息。

(3) 客户变更委托。如果应客户要求或考虑以投标方式接替前任注册会计师提供专业服务,注册会计师应当确定是否存在不能承接该项业务的专业理由或其他理由,包括对遵循职业道德基本原则产生的通过采取防范措施不能消除或降至可接受水平的威胁的情形。若注册会计师不了解所有相关事实就承接业务,可能对专业胜任能力和应有的关注产生威胁。

注册会计师应当评价威胁的重要程度。根据业务性质,注册会计师可能需要与现任注册会计师直接沟通,以证实该项变更相关的事实和情况,并据以确定承接该项业务是否适当。此外,注册会计师应当注意,客户变更委托的表面原因可能并未反映事实真相,可能表明客户与现任注册会计师存在意见分歧。

2. 利益冲突

注册会计师应当采取适当措施,识别可能产生利益冲突的情形。这些情形可能对职业道德基本原则的遵循产生不利影响。如果注册会计师与客户存在直接竞争关系或与客户的主要竞争者存在合营及类似关系,可能对客观和公正原则产生不利影响;如果注册会计师为存在利益冲突、对所涉交易或事项存在争议的两个或多个客户提供服务,同样可能对客观和



公正原则或保密原则产生不利影响。

注册会计师应当评价利益冲突产生不利影响的严重程度,并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降至可接受水平。在接受或保持客户关系或承接具体业务之前,注册会计师应当评价其是否与客户或第三方存在商业利益或关系,并根据可能产生冲突的具体情况采取下列防范措施。

(1) 如果会计师事务所的商业利益或业务活动可能与客户存在利益冲突,注册会计师应当告知客户这一情况,并在获得客户同意这一情况下执行业务。

(2) 如果为存在利益冲突的两个或多个客户服务,注册会计师应当告知所有已知相关各方,并在获得客户同意这一情况下执行业务。

(3) 如果为某一特定行为或领域中的两个以上客户提供服务,注册会计师应当告知客户,并在征得他们同意的情况下开展业务。

(4) 如果利益冲突对职业道德基本准则的遵循产生不利影响,且采取防范措施无法消除该不利影响或将其降至可接受水平,注册会计师应当拒绝承接某一特定业务或者解除一个或多个存在冲突的业务合约。

(5) 如果客户不同意注册会计师为存在利益冲突的其他客户提供服务,注册会计师应当终止为其中一方或多方提供服务。

3. 应客户要求提供第二次意见

在某客户运用会计准则对特定交易和事项进行处理,且已由前任注册会计师发表意见的情况下,如果注册会计师应客户的要求提供第二次意见,可能对职业道德基本原则产生不利影响。

如果第二次意见不是以前任注册会计师所获得的相同事实为基础或依据的证据不充分,可能对专业胜任能力和应有的关注原则产生不利影响。

如果被要求提供第二次意见,注册会计师应当评价不利影响的严重程度,并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降至可接受水平。防范措施主要包括:征得客户同意,与前任注册会计师进行沟通;在与客户沟通中说明注册会计师发表专业意见的局限性;向前任注册会计师提供第二次意见的副本。

如果要求提供第二次意见的公司或实体不允许与前任注册会计师沟通,注册会计师应当在考虑所有情况的基础上决定是否适宜提供第二次意见。

4. 收费

收费是否对职业道德基本原则产生不利影响,取决于收费报价水平和所提供的相应服务。注册会计师应当评价不利影响的严重程度,并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受水平。

会计师事务所在确定收费时应当主要考虑以下因素:专业服务所需的知识和技能;所需专业人员的水平和经验;各级别专业人员提供服务所需的时间;提供专业服务所需承担的责任。在专业服务得到良好的计划、监督及管理的前提下,收费通常以每一专业人员适当的小时收费标准或日收费标准为基础计算。

或有收费可能对职业道德基本原则产生不利影响,不利影响存在与否及其严重程度取决于下列因素:业务的性质,可能的收费金额区间,确定收费的基础,是否由独立第三方复核



交易和提供服务的结果。因此,除法律法规允许外,注册会计师不得以或有收费方式提供鉴证服务,收费与否或收费多少不得以鉴证工作结果或实现特定目的为条件。

此外,如果注册会计师接受与客户相关的介绍费或佣金,将对客观和公正原则以及专业胜任能力和应有的关注原则产生非常严重的不利影响。这种不利影响非常重大,没有防范措施可以消除或将其降至可接受水平。因此,注册会计师不应向客户或其他第三方收取介绍费或佣金。

5. 专业服务营销

如果注册会计师通过广告或其他营销方式招揽业务,可能对职业道德基本原则产生不利影响。注册会计师不得采用强迫、欺诈、利诱或骚扰等方式招揽业务。同时,注册会计师不得对其能力进行广告宣传以招揽业务,但可以利用媒体刊登设立、合并、分立、解散、迁址、名称变更和招聘员工等信息。在向公众传递信息时,注册会计师应当维护职业声誉,做到客观、真实、得体。

6. 礼品和款待

如果客户向注册会计师(或其近亲属)赠送礼品或给予款待,将对职业道德基本原则产生不利影响。注册会计师不得向客户索取、收受委托合同约定以外的酬金及其他财物,或者利用执行业务之便,牟取其他不正当的利益。注册会计师应当评价接受款待产生不利影响的严重程度,并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。如果款待超出业务活动中的正常往来,注册会计师应当拒绝接受。

7. 保管客户资产

除非法律法规允许或要求,否则注册会计师应当拒绝承担保管客户资金或其他资产的责任。如果注册会计师根据法律法规的规定保管客户资金或其他资产,应当履行与此有关的法定义务。持有客户资产可能对职业道德基本原则产生不利影响,包括对客观和公正原则以及良好职业行为产生不利影响。

注册会计师受托管理他人资金(或其他资产)时,应遵循下列要求:将受托管理的资产与注册会计师个人或会计师事务所的资产分开保管;仅按照预定用途使用这些资产;随时准备向相关人员报告资产及由其产生的收入、红利或利得;遵守所有与保管资产和履行报告义务相关的法律法规。

注册会计师还应当注意与受托管理资产相关联的对职业道德基本原则的遵循产生的不利影响,如该资产来源于洗钱等非法活动。在确定是否提供该类服务时,注册会计师应当对资产的来源作适当调查,并考虑其应履行的法定义务或考虑征询法律意见。

8. 对客观和公正原则的要求

在提供鉴证业务时,注册会计师应当从实质上和形式上独立于鉴证客户,以能够提出无偏见、无利益冲突或无他人不当影响的结论。在提供专业服务时,注册会计师应当确定其与客户董事、管理层或雇员是否存在家庭和私人关系或商业关系,该关系是否对客观和公正原则的遵循产生不利影响。

在提供专业服务时,对客观和公正原则的不利影响及其严重程度,取决于业务的具体情形和注册会计师所执行工作的性质。注册会计师应当评价已识别不利影响的重要程度,并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降至可接受水平。防范措施可能包括:退出项



目组,实施督导程序,终止产生不利影响的经济利益或商业关系,与会计师事务所内部较高级别管理层人员讨论有关事项,与客户治理层讨论有关事项。如果防范措施不能消除不利影响或将其降至可接受水平,注册会计师应当拒绝接受业务委托或终止业务。

模块三

注册会计师法律责任

一、注册会计师法律责任的内涵

随着社会主义市场经济体制在我国的建立和发展,注册会计师在社会经济生活中的地位越来越重要,发挥的作用也越来越大。如果注册会计师工作失误或有欺诈行为,将会给委托人或依赖审定财务报表的第三人造成重大损失,严重的甚至导致经济秩序的紊乱。因此,强化注册会计师的责任意识,明确其法律责任,保证其职业道德和执业质量,具有十分重要的意义。

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,对审计委托人、被审计单位或其他利益第三方造成损害,由此依照相关法律规定应承担的法律后果。从法理上讲,构成注册会计师法律责任必须具备以下四个要件。

(1) 行为主体的职责。行为主体是指注册会计师和会计师事务所。在履行审计合约过程中,其承担着谨慎、熟练及勤勉执业的职责。

(2) 过错或违法行为。过错或违法行为是指注册会计师或会计师事务所在履行审计合约过程中存在着主观故意、过失或违反相关法律法规或业务约定的行为。

(3) 造成损害的事实。造成损害的事实,即对其他利害关系人造成的人身、财产或精神上的损失或伤害,其中最主要的是财产损失。

(4) 因果关系。因果关系是指行为主体的过错或违法行为与损害事实之间存在因果关系。它是确定对某一特定损害是否应由注册会计师或会计师事务所承担法律责任的关键要件。如果损害事实不是由注册会计师或会计师事务所引起,就不应由其承担法律责任。

二、注册会计师法律责任的种类

注册会计师的审计法律责任是指注册会计师由于违反法律规定的行为而应承担的法律后果。按其承担责任的内容可分为民事责任、行政责任和刑事责任。

1. 民事责任

民事责任是指注册会计师或会计师事务所,对由于自身违反合同或民事侵权行为所引起的法律后果依法承担的法律后果。民事责任由法院判决,主要是对受害者所承担的赔偿损失的责任,它是注册会计师法律责任诉讼案中较为重要的一种法律责任形式。以下列举民事责任的有关法律规定。

(1) 《中华人民共和国民法通则》(以下简称《民法通则》)。《民法通则》从违约责任和侵权责任两个方面作了如下相关规定。

① 违约责任的约定。《民法通则》第 106 条第 1 款规定:“公民、法人违反合同或者不履



行其他义务的,应当承担民事责任。”《民法通则》第 111 条规定:“当事人一方不履行合同义务或者履行合同义务不符合约定条件的,另一方有权要求履行或争取补救措施,并有权要求承担赔偿责任。”《民法通则》第 113 条规定:“当事人双方都违反合同的,应当分别承担各自应负的民事责任。”

② 侵权责任的约定。《民法通则》第 106 条第 2 款规定:“公民、法人由于过错侵害国家的、集体的财产,侵害他人财产、人身的,应当承担民事责任。”《民法通则》第 117 条规定:“侵占国家的、集体的财产或者他人财产的,应当返还财产,不能返还财产的,应当折价赔偿。损坏国家的、集体的财产或者他人财产的,应当恢复原状或者折价赔偿。受害人因此遭受其他重大损失的,侵害人并应当赔偿损失。”

(2) 《注册会计师法》。《注册会计师法》第 42 条规定:“会计师事务所违反本法规定,给委托人、其他利害关系人造成损失的,应当依法承担赔偿责任。”

(3) 《中华人民共和国证券法》(以下简称《证券法》)。2005 年 10 月修订通过的、自 2006 年 1 月 1 日起施行的《证券法》第 173 条规定:“证券服务机构为证券的发行、上市、交易等证券业务活动制作、出具审计报告、资产评估报告、财务顾问报告、资信评级报告或者法律意见书等文件,应当勤勉尽责,对所依据的文件资料内容的真实性、准确性、完整性进行核查和验证。其制作、出具的文件有虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏,给他人造成损失的,应当与发行人、上市公司承担连带赔偿责任,但是能够证明自己没有过错的除外。”

(4) 《中华人民共和国公司法》(以下简称《公司法》)。2005 年 10 月 27 日修订通过的、自 2006 年 1 月 1 日起施行的《公司法》第 208 条第 3 款规定:“承担资产评估、验资或者验证的机构因其出具的评估结果、验资或者验证证明不实,给公司债权人造成损失的,除能够证明自己没有过错的外,在其评估或者证明不实的金额范围内承担赔偿责任。”

(5) 《最高人民法院关于审理涉及会计师事务所在审计业务活动中民事侵权赔偿案件的若干规定》。2007 年 6 月 15 日施行的《最高人民法院关于审理涉及会计师事务所在审计业务活动中民事侵权赔偿案件的若干规定》,有如下规定。

① 会计师事务所因在审计业务活动中对外出具不实报告给利害关系人造成损失的,应当承担侵权赔偿责任,但其能够证明自己没有过错的除外。

② 会计师事务所在审计业务活动中因过失出具不实报告,并给利害关系人造成损失的,人民法院应当根据其过失大小确定其赔偿责任。

③ 会计师事务所能够证明存在以下情形之一的,不承担民事赔偿责任:已经遵守执业准则、规则确定的工作程序并保持必要的职业谨慎,但未能发现被审计的会计资料错误;审计业务所必须依赖的金融机构等单位提供虚假或者不实的证明文件,会计师事务所在保持必要的职业谨慎下仍未能发现其虚假或者不实;已对被审计单位的舞弊迹象提出警告并在审计报告中予以指明;已经遵照验资程序进行审核并出具报告,但被验资单位在注册登记后抽逃资金;为登记时未出资或者未足额出资的出资人出具不实报告,但出资人在登记后已补足出资。

④ 利害关系人明知会计师事务所出具的报告为不实报告而仍然使用的,人民法院应当酌情减轻会计师事务所的赔偿责任。

2. 行政责任和刑事责任

行政责任是指注册会计师违反法律法规,发生舞弊或因过失而给有关方面造成经济或

其他损失后,由政府部门或自律组织对其所追究的具有行政性质的责任。对注册会计师来说,行政责任包括警告、暂停执业、吊销注册会计师证书;对会计师事务所而言,行政责任包括警告、没收违法所得、罚款、暂停执业、撤销等。

刑事责任是指注册会计师因重大过失、欺诈等行为而违反刑法有关条例,按有关法律程序所应承担的法律责任。刑事责任也是由法院判决的,是审计责任中最严厉的一种。注册会计师承担的刑事责任,主要包括管制、拘役、判刑、剥夺政治权利和没收财产等。

行政责任和刑事责任的有关法律规定如下。

(1)《注册会计师法》。《注册会计师法》第39条规定:“会计师事务所违反本法第20条、第21条规定的,由省级以上人民政府财政部门给予警告,没收违法所得,并可处以违法所得1倍以上5倍以下的罚款;情节严重的,可以由省级以上人民政府财政部门暂停其经营业务或者予以撤销。注册会计师违反本法第20条、第21条规定的,由省级以上人民政府财政部门给予警告;情节严重的,可以由省级以上人民政府财政部门暂停其执行业务或者吊销其注册会计师证书。会计师事务所、注册会计师违反本法第20条、第21条的规定,故意出具虚假的审计报告、验资报告,构成犯罪的,依法追究刑事责任。”

(2)《证券法》。《证券法》第193条规定:“发行人、上市公司或者其他信息披露义务人未按照规定披露信息,或者所披露的信息有虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏的,责令改正,给予警告,并处以30万元以上60万元以下的罚款。对直接负责的主管人员和其他直接责任人员给予警告,并处以3万元以上30万元以下的罚款。发行人、上市公司或者其他信息披露义务人未按照规定报送有关报告,或者报送的报告有虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏的,责令改正,给予警告,并处以30万元以上60万元以下的罚款。对直接负责的主管人员和其他直接责任人员给予警告,并处以3万元以上30万元以下的罚款。发行人、上市公司或者其他信息披露义务人的控股股东、实际控制人指使从事前两款违法行为的,依照前两款的规定处罚。”

《证券法》第201条规定:“为股票的发行、上市、交易出具审计报告、资产评估报告或者法律意见书等文件的证券服务机构和人员,违反本法第45条的规定买卖股票的,责令依法处理非法持有的股票,没收违法所得,并处以买卖股票等值以下的罚款。”

《证券法》第223条规定:“证券服务机构未勤勉尽责,所制作、出具的文件有虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏的,责令改正,没收业务收入,暂停或者撤销证券服务业务许可,并处以业务收入1倍以上5倍以下的罚款。对直接负责的主管人员和其他直接责任人员给予警告,撤销证券从业资格,并处以3万元以上10万元以下的罚款。”

《证券法》第225条规定:“上市公司、证券公司、证券交易所、证券登记结算机构、证券服务机构,未按照有关规定保存有关文件和资料的,责令改正,给予警告,并处以3万元以上30万元以下的罚款;隐匿、伪造、篡改或者毁损有关文件和资料的,给予警告,并处以30万元以上60万元以下的罚款。”

(3)《公司法》。《公司法》第208条规定:“承担资产评估、验资或者验证的机构提供虚假材料的,由公司登记机关没收违法所得,处以违法所得1倍以上5倍以下的罚款,并可以由有关主管部门依法责令该机构停业、吊销直接责任人员的资格证书,吊销营业执照。承担资产评估、验资或者验证的机构因过失提供有重大遗漏的报告的,由公司登记机关责令改正,情节较重的,处以所得收入1倍以上5倍以下的罚款,并可以由有关主管部门依法责令



该机构停业、吊销直接责任人员的资格证书,吊销营业执照。承担资产评估、验资或者验证的机构因其出具的评估结果、验资或者验证证明不实,给公司债权人造成损失的,除能够证明自己没有过错的外,在其评估或者证明不实的金额范围内承担赔偿责任。”《公司法》第 216 条规定:“违反本法规定,构成犯罪的,依法追究刑事责任。”

(4)《中华人民共和国刑法》(以下简称《刑法》)。《刑法》第 229 条第 1 款规定:“承担资产评估、验资、验证、会计、审计、法律服务等职责的中介组织的人员故意提供虚假证明文件,情节严重的,处 5 年以下有期徒刑或者拘役,并处罚金。”

小案例

注册会计师刑事责任案例^①

北京市长城机电产业公司是一家所谓的民营高科技企业,以签订“技术开发合同”的形式进行非法集资活动。1993 年,广大的投资者对公司的集资行为表示怀疑,要求长城公司退回投资款。于是,长城公司申请中诚注册会计师事务所为其出具虚假验资报告。中诚注册会计师事务所欣然应允。这份验资报告对向长城公司索退集资款的投资者起到了搪塞、欺骗的作用,造成了严重的后果。

本案处理结果:审计署、财政部和中国证券监督管理委员会(以下简称证监会)对中诚会计师事务所作出行政处罚;对承办长城公司审计业务的两名注册会计师判处有期徒刑,因其年龄偏大,监外执行。

三、注册会计师法律责任的规避

法律诉讼一直是困扰着注册会计师职业界的一大难题,会计师行业每年不得不为此付出大量的精力、支付巨额的赔偿金、购买高昂的保险费。如何规避法律责任、避免法律诉讼,已成为我国注册会计师非常关注的问题。

1. 创造良好的外部条件

创造良好的外部条件主要通过政府和注册会计师协会改善注册会计师行业的职业环境方面来进行,具体应做好以下几项工作。

- (1) 制定合理收费标准,减轻会计师事务所的经济压力。
- (2) 加强沟通,消除期望差距。
- (3) 开展审计理论研究,完善独立审计准则。
- (4) 加强行业内部管理,注重职业道德教育。

2. 注册会计师与会计师事务所自身应作的努力

注册会计师法律责任的有效规避,不仅依赖于良好的外部环境,也依赖于注册会计师和会计师事务所自身的努力,具体应做到以下几点。

- (1) 审慎选择被审计单位。

^① 张继勋. 审计学[M]. 北京:清华大学出版社,2008:46.



- (2) 与委托人签订业务约定书。
- (3) 深入了解被审计单位的业务。
- (4) 取得管理层声明书和律师声明函。
- (5) 遵循职业道德和执业标准。
- (6) 建立健全会计师事务所质量控制制度。
- (7) 提取风险基金或购买责任保险。
- (8) 聘请或培养熟悉注册会计师法律责任的律师。

知识小结

学习情境二主要介绍了审计准则、注册会计师职业道德规范以及注册会计师法律责任等内容,这些内容是进一步认识注册会计师及其职业的基础。学习时,应了解审计准则的含义、作用及发展,明确注册会计师在执业过程中应遵守的准则体系内容,理解注册会计师职业道德的基本原则和具体要求,掌握注册会计师法律责任的内涵、种类和应采取的规避措施,这对于全面认识注册会计师行业具有重要意义。

知识巩固

1. 什么是审计准则? 其作用有哪些?
2. 简述《指导意见》对注册会计师的具体要求。
3. 构成注册会计师法律责任的要件是什么?
4. 什么是注册会计师应承担的刑事责任和民事责任?
5. 简述注册会计师法律责任的规避措施。

案例讨论

注册会计师的独立性

钟涛是某会计师事务所的注册会计师。2011年1月该会计师事务所接受委托,对甲公司2010年度的会计报表进行审计。假设存在以下几种情况。

- (1) 钟涛2008年曾在甲公司任总经理。
- (2) 钟涛的妻子持有甲公司数额不大的股票。
- (3) 钟涛的妻子在甲公司担任财务人员。
- (4) 钟涛的好朋友孙骏是甲公司的董事长。
- (5) 钟涛协助编制甲公司2010年度会计报表。

问题

1. 什么是注册会计师的独立性?
2. 上述各种情况下,钟涛的独立性是否受到损害? 应否回避? 请说明理由。

学习情境三

审计计划与实现

知识目标

- 了解初步业务活动的含义及主要内容；
- 掌握审计业务约定书的内容；
- 熟悉总体审计策略、具体审计计划的内容；
- 了解审计证据的概念、特征及分类；
- 熟悉审计工作底稿；
- 掌握审计中的技术方法。

能力目标

- 能够结合实际掌握审计证据的获取方法；
- 深入认知审计工作底稿，并通过工作底稿熟悉审计过程。

案例导入

安达信会计师事务所的没落

美国安达信会计师事务所(以下简称安达信)曾是美国五大会计师事务所之一,在各地的合作伙伴超过了2 000家。美国能源业巨头安然公司自1985年成立以来,一直由安达信负责其审计工作,并同时提供咨询服务。

2000年,安达信从安然公司获得高达5 200万美元的收入。巨大的利益驱使安达信帮助安然公司造假,出具虚假的审计报告。2001年10月,安然公司重新公布了其1997—2000年的财务报表,结果累计利润比原先减少了5.91亿美元,而债务却增加了6.38亿美元。

事发之后,安达信故意销毁了安然公司的大量电子文件、审计文件以及与安然公司财务审计有关的信息资料,试图逃脱美国证券交易委员会的调查。美国司法部门于2002年10月16日宣判:安达信会计师事务所被判5年查看,并缴纳50万美元的罚款。这是该会计师事务所因妨碍司法而受到的最严厉的惩罚。整个事件真相暴露后,安达



信会计师事务所信誉受损,客户流失。具有多年历史的安达信,从此退出审计业务。

请结合案例分析,安达信会计师事务所为什么要销毁安然公司的大量电子文件、审计文件,以及与安然公司财务审计有关的信息资料?

一项具体的审计业务的实现,需要经历一系列的环节,包括开展初步业务活动、计划审计工作、实施审计程序、出具审计报告等。简单而言,审计过程实质上是运用正确的审计方法取得审计证据,形成审计工作底稿的过程。

模块一 初步业务活动

一、初步业务活动概述

按照《中国注册会计师审计准则第 1201 号——计划审计工作》的要求,注册会计师在计划审计工作前,需要对被审计单位基本情况有所了解,开展初步业务活动。根据质量控制准则的要求,注册会计师要针对保持客户关系和具体审计业务实施相应的质量控制程序,特别是评价客户诚信度,并根据中国注册会计师职业道德规范的要求,评价是否具备独立性和专业胜任能力,就业务约定书条款与被审计单位达成一致理解。

注册会计师开展初步业务活动有助于确保在计划审计工作时达到下列要求:注册会计师已具备执行业务所需要的独立性和专业胜任能力;不存在因管理层诚信问题而影响注册会计师保持该项业务意愿的情况;与被审计单位不存在对业务约定条款的误解。

二、初步业务活动的内容

通常,注册会计师在本期审计业务开始时应开展的初步业务活动包括以下内容。

1. 了解被审计单位及其环境

(1) 了解被审计单位的基本情况。注册会计师可以通过了解被审计单位的基本情况,来确定是否接受委托人的委托。如果决定接受委托,则可以进一步规划审计工作。

注册会计师应了解的被审计单位的基本情况包括委托人的业务性质、经营规模和组织结构;经营状况和经营风险;以前年度接受审计的情况;财务会计机构及其工作组织;厂房、设备及办公场所;其他与签订审计业务约定书有关的事项,如被审计单位发展历史、委托人聘用注册会计师的意向等。

(2) 了解被审计单位所处的宏观环境。由于被审计单位属于市场经济的微观组成部分,受到宏观经济环境的影响,所以注册会计师还应当关注国民经济的整体形势,国家的财政、金融、贸易方面的基本政策,当前资本市场的供求状况与利率水平、通货膨胀水平与币值稳定程度等。

(3) 了解被审计单位所处的行业环境。被审计单位所处行业的整体状况影响和制约着单个企业的发展,注册会计师应当了解被审计单位所在行业的市场竞争状况与发展趋势、行业经营风险、经营特点与技术变动程度、行业适用的法律法规、行业会计制度、会计惯例及问题以及有关环保方面的要求及问题等。



注册会计师在对新老客户的基本情况初步审查时,可以采用以下方式:巡视客户的经营场所;复核年度报告;与客户的管理层和员工进行讨论;利用网络获取公众信息和公共数据库;复核以前年度的工作底稿(此种方式适用于老客户);向前任注册会计师询问被审计单位变更会计师事务所的原因(此种方式主要适用于新客户)。此外,对于新客户,注册会计师还应关注前任注册会计师与被审计单位管理层在重大会计、审计等问题上可能存在的意见分歧。如果被审计单位不配合注册会计师对前任注册会计师的询问,后任注册会计师应当向被审计单位询问原因,并考虑是否接受委托。

2. 针对保持客户关系和具体审计业务实施相应的质量控制程序

针对保持客户关系和具体审计业务实施质量控制程序,并根据实施相应程序的结果作出适当的决策,是注册会计师控制审计风险的重要环节。质量控制程序的实施主要包括评价被审计单位的诚信状况、管理层的品行以及会计师事务所与注册会计师的胜任能力等内容。

(1) 评价被审计单位的诚信状况和管理层的品行。被审计单位的诚信状况和管理层的品行好坏,在一定程度上可以反映被审计单位财务报表的质量。如果被审计单位缺乏诚信,管理层的品行值得怀疑,则被审计单位在会计处理程序中存在严重差错或舞弊的可能性就很大,财务报表的可信度也大大降低。此时,注册会计师应当考虑拒绝接受委托。

在实务中,会计师事务所可以通过与为客户提供专业会计服务的现任或前任人员沟通,询问会计师事务所其他人员、监管机构、金融机构、法律顾问和客户的同行等第三方的意见,以及从相关数据库中搜索客户的背景信息等方式,来获取与客户诚信相关的信息。

(2) 评价会计师事务所与注册会计师的胜任能力。在接受委托之前,注册会计师应从执行审计的能力、独立性以及保持应有谨慎三个方面对会计师事务所与注册会计师的胜任能力进行认真的评价。对会计师事务所与注册会计师的胜任能力进行评价,主要是为了判断其注册会计师是否有能力按照会计准则的要求完成审计业务。

具体评价时,主要应考虑以下因素:会计师事务所人员是否熟悉相关行业或业务对象;会计师事务所人员是否具有执行类似业务的经验,或是否具备有效获取必要技能和知识的能力;会计师事务所是否拥有足够的具有必要素质和专业胜任能力的人员;在需要时,是否能够得到专家的帮助;如果需要项目质量控制复核,是否具备符合标准和资格要求的项目质量控制复核人员;会计师事务所是否能够在提交报告的最后期限内完成业务;在确定是否接受新业务时,会计师事务所接受新业务是否会导致现实或潜在的利益冲突。

(3) 评价遵守职业道德规范的情况。评价遵守职业道德规范的情况也是一项非常重要的初步业务活动。质量控制准则含有包括独立性在内的有关职业道德要求,要求项目组成员恪守独立、客观、公正的原则,保持专业胜任能力和应有的关注,并对审计过程中获知的信息保密。评价职业道德的工作贯穿于审计业务的全过程,若项目组成员有违反职业道德规范的迹象,会计师事务所应采取适当的处理措施。

(4) 签订或修改审计业务约定书。在作出接受或保持客户关系及具体审计业务的决策后,注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1111 号——就审计业务约定条款达成一致意见》的规定,在审计业务开始前,与被审计单位就审计目标、审计范围、相关责任划分、审计收费、被审计单位应提供的资料和协助等审计业务约定条款达成一致意见,并签订审计业务约定书,以避免双方对审计业务的理解产生分歧。

三、审计业务约定书

1. 审计业务约定书的概念与作用

审计业务约定书是指会计师事务所与被审计单位签订的,用以记录和确认审计业务的委托与受托关系、审计目标和范围、双方的责任以及报告的格式等事项的书面协议。会计师事务所承接任何审计业务,都应与被审计单位签订审计业务约定书。如果被审计单位不是委托人,在签订审计业务约定书前,注册会计师应当与委托人、被审计单位就审计业务约定相关条款进行充分沟通,并达成一致意见。

审计业务约定书具有经济合同的性质,一经约定各方签字认可,即成为法律上生效的契约,对各方均具有法定约束力。签署审计业务约定书的目的在于,明确约定各方的权利和责任义务,促使各方遵守约定事项并加强合作,保护签约各方的正当利益。具体来说,审计业务约定书的作用表现为以下几点。

(1) 可以增进会计师事务所与委托人之间的了解。

(2) 可作为被审计单位鉴定审计业务完成情况,以及会计师事务所检查被审计单位履行约定义务情况的依据。

(3) 出现法律诉讼时,它是确定双方应负责任的重要依据。

2. 审计业务约定书的内容

当会计师事务所就业务约定中的事项与被审计单位达成一致后,便可指派人员起草审计业务约定书。起草完毕的审计业务约定书一式两份,应由双方法人代表或授权代表签署,并加盖双方单位印章。任何一方如需要修改、补充审计业务约定书,均应以适当方式获得对方的确认。审计业务约定书在审计约定事项完成后,归入审计业务档案。

审计业务约定书的具体内容,可能因被审计单位的不同而存在差异,但主要应包括以下方面。

(1) 财务报表审计的目标。

(2) 管理层对财务报表的责任。

(3) 管理层编制财务报表采用的会计准则和相关会计制度。

(4) 审计范围,包括指明在执行财务报表审计业务时遵守的中国注册会计师审计准则。

(5) 执行审计工作的安排,包括出具审计报告的时间要求。

(6) 审计报告格式和对审计结果的其他沟通形式。

(7) 由于测试的性质和审计的其他固有限制,以及内部控制的固有局限性,不可避免地存在着某些重大错报可能仍然未被发现的风险。

(8) 管理层为注册会计师提供必要的工作条件和协助。

(9) 注册会计师不受限制地接触任何与审计有关的记录、文件和所需要的其他信息。

(10) 管理层对其作出的与审计有关的声明予以书面确认。

(11) 注册会计师对执业过程中获知的信息保密。

(12) 审计收费,包括收费的计算基础和收费安排。

(13) 违约责任。

(14) 解决争议的方法。

(15) 签约双方法定代表人或其授权代表的签字盖章,以及签约双方加盖公章。

资料卡**审计业务约定书的特殊考虑**

注册会计师在进行集团审计和连续审计时,应对审计业务约定书加以特殊考虑。

(1) 集团审计。如果负责集团财务报表审计的注册会计师同时负责组成部分财务报表的审计,注册会计师应当考虑下列因素,以决定是否与各个组成部分单独签订审计业务约定书:如果集团和组成部分审计是由不同的委托人委托的,注册会计师应当与不同的委托人分别签订审计业务约定书;如果集团母公司聘请注册会计师对集团合并财务报表和集团组成部分的年度财务报表进行审计,但明确不对集团组成部分单独出具审计报告,则注册会计师一般无须与组成部分另行签订审计业务约定书;如果母公司、总公司或总部占组成部分的所有权份额很大,则注册会计师可能无须与组成部分另行签约;在某些情况下,组成部分管理层没有独立决策的权力,而由集团管理层进行日常经营决策,而且很可能该组成部分在法律上也不具备独立签约的资格,那么注册会计师与其签约是没有意义的。

(2) 连续审计。对于连续审计,注册会计师应当考虑是否需要根据具体情况修改业务约定的条款,以及是否需要提醒被审计单位注意现有的业务约定条款。注册会计师可以与被审计单位签订长期审计业务约定书,但如果出现下列情况,应当考虑重新签订审计业务约定书:有迹象表明被审计单位误解审计目标和范围;需要修改约定条款或增加特别条款;高级管理人员、董事会或所有权结构近期发生变动;被审计单位业务的性质或规模发生重大变化;法律法规的规定;管理层编制财务报表采用的会计准则和相关会计制度发生变化。

模块二**计划审计工作****一、计划审计工作概述**

做任何工作都要事先有所计划,审计工作也不例外。注册会计师为使审计业务有效执行,不但要制定总体审计策略,明确审计范围、时间、方向,还应针对总体审计策略中所识别的不同事项,更加详细地制订具体审计计划,作为以后进行审计工作的参考。充分的审计计划有助于注册会计师关注重点审计领域,及时发现和解决潜在问题,并恰当地组织和管理审计工作,以使审计工作更加有效。同时,充分的审计计划还可以帮助注册会计师对项目组成人员进行恰当分工和指导监督,并复核其工作,有助于协调其他注册会计师和专家的工作。

计划审计工作包括针对审计业务制定总体审计策略和具体审计计划,以将审计风险降至可接受的低水平。计划审计工作是一项持续的过程,通常注册会计师在前一期审计工作结束后就开始本期的审计计划工作,直到本期审计工作结束为止。计划审计工作十分重要,



很多关键决策往往在这个阶段作出,如可接受的审计风险水平和重要性的确定、项目人员的配置等。鉴于计划审计工作的重要性,项目负责人和项目组其他关键成员应当参与计划审计工作,利用其经验和见解,以提高计划过程的效率和效果。

注册会计师应当计划审计工作,使审计业务以有效的方式得到执行。审计计划分为总体审计策略和具体审计计划两个层次。

二、总体审计策略

注册会计师应当为审计工作制定总体审计策略。总体审计策略用以确定审计范围、时间和方向,并指导制订具体审计计划。

1. 总体审计策略的制定

在制定总体审计策略时,注册会计师应当考虑以下主要事项。

(1) 审计范围。注册会计师应当确定审计业务的特征,包括采用的会计准则和相关会计制度、特定行业的报告要求以及审计单位组成部分的分布等,以界定审计范围。

(2) 报告目标、时间安排及所需沟通。总体审计策略的制定应当包括明确审计业务的报告目标,以计划审计的时间安排和所需沟通的性质,包括提交审计报告的时间要求,预期与管理层和治理层沟通的重要目标等。

(3) 审计方向。总体审计策略的制定应当包括考虑影响审计业务的重要因素,以确定项目组工作方向,包括确定适当的重要性水平,初步识别可能存在较高的重大错报风险的领域,初步识别重要的组成部分和账户余额,评价是否需要针对内部控制的有效性获取审计证据,识别被审计单位所处行业、财务报告要求及其他相关方面最近发生的重大变化等。

2. 总体审计策略的内容

总体审计策略应能恰当地反映注册会计师考虑审计范围、时间和方向的结果。注册会计师应当在总体审计策略中清楚地说明下列内容。

(1) 向具体审计领域调配的资源,包括向高风险领域分派有适当经验的项目组成员,就复杂的问题利用专家工作等。

(2) 向具体审计领域分配资源的数量,包括安排到重要存货存放地观察存货盘点的项目组成员的数量,对其他注册会计师工作的复核范围,以及对高风险领域安排的审计时间预算等。

(3) 何时调配这些资源,包括是在期中审计阶段还是在关键截止日期调配资源等。

(4) 如何管理、指导、监督这些资源的利用,包括预期何时召开项目组预备会和总结会,预期项目负责人和经理如何进行复核,是否需要实施项目质量控制复核等。

此外,注册会计师应根据实施风险评估程序的结果对上述内容予以调整。总体审计策略的详略程度应随被审计单位的规模及该项审计业务的复杂程度的不同而变化。在小型被审计单位的审计中,全部审计工作可能由一个很小的审计项目组执行,项目组成员间容易沟通和协调,总体审计策略可以相对简单。

三、具体审计计划

具体审计计划是依据总体审计策略制订的,是对实施总体审计策略所需要的审计程序的性质、时间和范围所作的详细规划与说明。它应当包括风险评估程序、计划实施的进一步



审计程序和其他审计程序三个方面。

(1) 为了足够识别和评估财务报表重大错报风险,注册会计师应明确计划实施的风险评估程序的性质、时间和范围。

(2) 针对评估认定层次的重大错报风险,注册会计师应明确计划实施的进一步审计程序的性质、时间和范围。

(3) 根据审计准则的规定,注册会计师还应明确针对审计业务需要实施的其他审计程序。计划的其他审计程序,可以包括上述进一步程序的计划中没有涵盖的、根据其他审计准则的要求注册会计师应当执行的既定程序。例如,阅读含有已审计财务报表的文件中的其他信息,寻求与被审计单位律师直接沟通等。

具体审计计划的示例如表 3-1 所示。

表 3-1 具体审计计划

客户名称:	财务报表期间:	工作底稿索引号:
编制人及复核人签字:		
编制人:		日期:
复核人:		日期:
项目质量控制复核人:		日期:
目录 1. 风险评估程序 1.1 一般风险评估程序 1.2 针对特别项目的程序 2. 了解被审计单位及其环境(不包括内部控制) 2.1 行业状况、法律环境与监管环境以及其他外部因素 2.2 被审计单位的性质 2.3 会计政策的选择和运用 2.4 目标、战略及相关经营风险 2.5 财务业绩的衡量和评价 3. 了解内部控制 3.1 控制环境 3.2 被审计单位的风险评估过程 3.3 信息系统与沟通 3.4 控制活动 3.5 对控制的监督 4. 对风险评估及审计计划的讨论 5. 评估的重大错报风险 5.1 评估的财务报表层次的重大错报风险 5.2 评估的认定层次的重大错报风险 6. 计划的进一步审计程序 6.1 重要账户或列报的计划总体方案(计划矩阵) 6.2 计算机辅助审计技术的应用 7. 其他程序		



需要注意的是,计划审计工作并非审计业务的一个孤立阶段,而是一个持续的、不断修正的过程,贯穿于整个审计业务的始终。在审计的不同阶段,通常前面阶段的工作结果会对后面阶段的工作计划产生一定的影响,而后面阶段的工作过程中有可能发现需要对已制订的相关计划进行相应的更新和修改。通常来讲,这些更新和修改涉及比较重要的事项,如对重要性水平的修改,对某类交易、账户余额和列报的重大错报风险的评估和进一步审计程序的更新和修改等。

一旦计划被更新和修改,审计工作就应进行相应修正。例如,如果在制订审计计划时,注册会计师基于对材料采购交易的相关控制的设计和获取的审计证据,认为相关控制设计合理并得以执行,因此未将其评价为高风险领域并计划执行控制测试。但是在执行控制测试时获得的审计证据与审计计划阶段获得的审计证据相矛盾,注册会计师认为该交易的控制没有得到有效执行。此时,注册会计师可能需要修正对该类交易的风险评估,并基于修正的评估风险修改计划的审计方案,如采用实质性方案。

资料卡

审计计划制订中的沟通与首次接受委托的考虑

在制订审计计划时,注册会计师可以就计划审计工作的基本情况与被审计单位治理层和管理层进行沟通。当就总体审计策略和具体审计计划中的内容与治理层、管理层进行沟通时,注册会计师应当保持职业谨慎,以防止由于具体审计程序易于被管理层或治理层所预见而损害审计工作的有效性。在首次接受审计委托前,注册会计师应当执行下列程序:针对建立客户关系和承接具体审计业务实施相应的质量控制程序;如果被审计单位变更了会计师事务所,按照职业道德规范和审计准则的规定,与前任注册会计师沟通。

对于首次接受审计委托,在制定总体审计策略和具体审计计划时,注册会计师还应当考虑下列事项:就与前任注册会计师沟通作出安排,包括查阅前任注册会计师的工作底稿等;与管理层讨论的有关首次接受审计委托的重大问题,就这些重大问题与治理层沟通的情况,以及这些重大问题是如何影响总体审计策略和具体审计计划的;针对期初余额获取充分、适当的审计证据而计划实施的审计程序;针对预见到的特别风险,分派具有相应素质和专业胜任能力的人员;根据会计师事务所关于首次接受审计委托的质量控制制度实施的其他程序。

模块三

审计证据及工作底稿

一、审计证据

(一) 审计证据的含义和来源

审计证据是指注册会计师为得出审计结论、形成审计意见而使用的所有信息。注册会



计师要达到审计目标,必须收集和评价审计证据;注册会计师形成任何审计结论和审计意见,必须以合理的审计证据作为基础。

审计证据贯穿于审计工作的全过程,在整个审计工作中占有重要的地位,是影响审计报告有效性、审计结果公正性的重要因素。其来源比较广泛,具体包括财务报表依据的会计记录中含有的信息和其他信息。

(1) 财务报表依据的会计记录中含有的信息。依据会计记录编制财务报表是被审计单位管理层的责任,注册会计师应当测试会计记录以获取审计证据。财务报表依据的会计记录一般包括对初始分录的记录和支持性记录,如支票、电子资金转账记录、发票、合同、总账、明细账、记账凭证和未在记账凭证中反映的对账务报表的其他调整,以及支持成本分配、计算、调节和披露的手工计算表和电子数据表。上述会计记录是编制财务报表的基础,构成注册会计师执行财务报表审计业务所需获取的审计证据的重要部分。

(2) 其他信息。会计记录中含有的信息本身并不足以提供充分的审计证据作为对财务报表发表审计意见的基础,注册会计师还应当获取用做审计证据的其他信息。可用做审计证据的其他信息包括注册会计师从被审计单位内部或外部获取的会计记录以外的信息,如被审计单位会议记录、内部控制手册、询证函的回复、分析师的报告、与竞争者的比较数据等;通过询问、观察和检查等审计程序获取的信息,如通过检查存货获取存货存在性的证据等;自身编制或获取的可以通过合理推断得出结论的信息,如注册会计师编制的各种计算表、分析表等。

财务报表依据的会计记录中包含的信息和其他信息共同构成了审计证据,两者缺一不可。如果没有前者,审计工作将无法进行;如果没有后者,则可能无法识别重大错报风险。只有将两者结合在一起,才能将审计风险降至可接受的低水平,为注册会计师发表审计意见提供合理的基础。

(二) 审计证据的特征

《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第 6 条规定:“审计证据的充分性,是对审计证据数量的衡量。注册会计师需要获取的审计证据的数量受其对重大错报风险评估的影响,并受审计证据质量的影响。”《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第 7 条规定:“审计证据的适当性,是对审计证据质量的衡量,即审计证据在支持审计意见所依据的结论方面具有的相关性和可靠性。”由此可见,充分性和适当性是审计证据的两大基本特征。

1. 审计证据的充分性

审计证据的充分性是对审计证据数量的衡量,主要与注册会计师确定的样本量有关,是指审计证据的数量足以支持注册会计师的审计意见。例如,对某个审计项目实施某一选定的审计程序,从 200 个样本中获得的证据要比从 100 个样本中获得的证据更充分。

注册会计师须获取的审计证据的数量受错报风险的影响。错报风险越大,需要的审计证据可能越多。具体来说,在可接受的审计风险水平一定的情况下,重大错报风险越大,注册会计师就应实施越多的测试工作,以将审计风险控制在可接受的低水平范围内。例如,注册会计师对某计算机公司进行审计,经过分析认为,受被审计单位行业性质的影响,存货陈旧的可能性很大,存货计价的错报可能性就比较大。为此,注册会计师在审计中就要选取更



多的存货样本进行测试,以确定存货陈旧的程度,从而确认存货的价值是否被高估。

客观公正的审计意见必须建立在有足够数量的审计证据的基础之上,但这并不是说审计证据的数量越多越好。为了进行有效率、有效益的审计,注册会计师通常将需要足够数量审计证据的范围降至最低限度。因此,每一个审计项目对审计证据的需要量以及取得这些证据的途径和方法,应当根据该项目的具体情况来确定。在某些情况下,由于时间、空间或成本的限制,当注册会计师不能获取最为理想的审计证据时,可考虑通过其他途径或用其他的审计证据来代替。

2. 审计证据的适当性

审计证据的适当性是对审计证据质量的衡量,即审计证据在支持各类交易、账户余额、列报的相关认定,以及发现其中存在错报方面具有相关性和可靠性。相关性和可靠性是审计证据适当性的核心内容,只有相关且可靠的审计证据才是高质量的。

(1) 审计证据的相关性。审计证据要有证明力,必须与审计目标相关。例如,注册会计师在审计过程中怀疑被审计单位发出存货却没有给顾客开具发票,需要确认销售是否完整。注册会计师应当从发货单中选取样本,追查与每张发货单相应的销售发票副本,以确定是否每张发货单均已开具发票;如果从销售副本中选取样本,并追查至每张发票相应的发货单,由此所获得的证据与完整性目标就不相关。

审计证据是否相关必须结合具体审计目标来判定,具体应考虑以下几点。

① 特定的审计程序可能只为某些认定提供相关的审计证据,而与其他认定无关。例如,检查期后应收账款收回的记录和文件,可以提供有关存在和计价的审计证据,但不一定与期末截止是否适当相关。

② 针对同一项认定,可以通过不同来源获取审计证据或者获取不同性质的审计证据。例如,注册会计师可以分析应收账款的账龄和应收账款的期后回款情况,以获取与坏账准备计价有关的证据。

③ 只与特定认定相关的审计证据并不能替代与其他认定相关的审计证据。例如,有关存货实物存在的审计证据,并不能替代与存货计价相关的审计证据。

(2) 审计证据的可靠性。审计证据的可靠性是指证据的可信程度。例如,注册会计师亲自检查存货所获得的证据,就比被会计师事务所提供给其的存货数据更可靠。

审计证据的可靠性受其来源和性质的影响,并取决于获取审计证据的具体环境。注册会计师在判断审计证据的可靠性时,通常会考虑下列原则。

① 从外部独立来源获取的审计证据,比从其他来源获取的审计证据更可靠。

② 内部控制有效的条件下由内部生成的审计证据,比内部控制薄弱时内部生成的审计证据更可靠。

③ 直接获取的审计证据,比间接获取或推论得出的审计证据更可靠。

④ 以文件记录形式(无论是纸质、电子或其他介质)存在的审计证据,比口头形式的审计证据更可靠。

⑤ 从原件获取的审计证据,比从传真件或复印件获取的审计证据更可靠。

注册会计师在按照上述原则评价审计证据的可靠性时,还应当注意可能出现的重大例外情况。例如,审计证据虽然是从独立的外部来源获得,但如果该证据是由不知情者或不具备资格者提供,审计证据也可能是不可靠的;如果注册会计师不具备评价证据的专业能力,



那么即使是直接获取的证据,也可能不可靠。

另外,如果针对某项认定从不同来源获取的审计证据或获取的不同性质的审计证据能够相互印证,与该项认定相关的审计证据则具有更强的说服力。如果从不同来源获取的审计证据或获取的不同性质的审计证据不一致,可能表明某项审计证据不可靠,注册会计师应该追加必要的审计程序。

审计工作通常不涉及鉴定文件记录的真伪,注册会计师也不是鉴定文件记录真伪的专家,但应该考虑用做审计证据的信息的可靠性,并考虑与这些信息生成与维护相关的控制的有效性。

如果在审计过程中识别出的情况使注册会计师认为文件记录可能是伪造的或文件记录中的某些条款已发生变动,则应该进行进一步调查,包括直接向第三者询证及考虑利用专家的工作,以评价文件记录的真伪。

资料卡

不同来源证据的比较

不同来源的审计证据具有不同的特征,具体如表 3-2 所示。

表 3-2 不同来源证据的比较

各种来源证据举例		证据的来源		
		自行获取	外部证据	内部证据
		观察、计算	来自第三方的证实或文件,如发票等	被审计单位的会计系统、管理层声明书
证据的特点	可靠性	高度可靠	中度到高度可靠	不太可靠
	可获得性	容易获得	不太容易获得	容易获得
	及时性	可及时获得	不一定能及时获得	可及时获得
	成本	高	较高	低

(三) 审计证据的分类

在审计实务工作中,审计证据的种类繁多,其外在形式、取得方式、取得途径、证明力的强弱等方面均有所不同。对审计证据进行合理、科学的分类,有利于有效地收集、恰当地使用和评价审计证据。

一般而言,审计证据按其外形特征可分为实物证据、书面证据、口头证据和环境证据四大类。

1. 实物证据

实物证据是指注册会计师通过实际观察或检查有形资产所取得的,用以确定某些实物资产是否确实存在的证据。例如,库存现金的数额可以通过有形资产检查加以验证,各种存货和固定资产也可以通过有形资产检查方式来判定其存在与否。



通常实物证据被认为是证明实物资产是否存在的最可靠证据,具有很强的说服力。但实物资产的存在,却并不完全能证实被审计单位对其拥有所有权。例如,年终盘点的存货可能包括其他企业寄售或委托加工的部分,以及已经销售而尚未发运的商品。另外,通过对某些实物资产的清点,虽然可以确定其实物数量,但其质量好坏有时难以判断,而质量的优劣往往影响到资产的计价。因此,对于取得实物证据的账面资产,还应就其所有权归属及其价值情况另行审计。

2. 书面证据

书面证据是以文字记载的内容来证明被审计事项的各种书面资料,包括与审计有关的各种会计凭证、账簿、报表、会议记录和文件、合同、报告书及函件等。在审计过程中,注册会计师往往需要获取和利用大量的书面证据,因此,书面证据也被称为基本证据。

书面证据按其来源可分为两类:外部证据和内部证据。

(1) 外部证据。外部证据是指由被审计单位以外的组织机构或人士所编制和提供的书面证据,一般具有较强的证明力。外部证据通常有以下三种形式。

① 由被审计单位以外的机构或人士编制,并由其直接递交注册会计师的书面证据,如应收账款函证的回函。

② 由被审计单位以外的机构或人士编制,但由被审计单位持有并提交给注册会计师的书面证据,如顾客订单、购货发票、银行对账单等。

③ 注册会计师为证明某个事项而自己动手编制的各种计算表、分析表。这部分外部证据通常也称为亲历证据。

(2) 内部证据。内部证据是指由被审计单位内部机构或职员编制和提供的书面证据,如被审计单位的会计记录、被审计单位管理层声明书以及其他各种由被审计单位编制和提供的书面文件。

需要指出的是,通常内部证据不如外部证据可靠。因此,注册会计师在确认内部证据的可靠性时,应考虑两方面的影响因素:一是内部证据是否经过外部流转,并获得其他单位或个人的承认;二是被审计单位内部控制的好坏,如果被审计单位的内部控制好,则内部证据的可靠性就相对较高。

3. 口头证据

口头证据是指以视听资料,证人证词,有关人员的陈述、意见、说明和答复等形式存在的审计证据。它是以知情人陈述的事实来证明审计事项的真相。一般而言,口头证据本身并不足以证明事情的真相,但注册会计师往往能通过口头证据发掘出一些重要线索,从而有利于对某些情况进一步调查,以收集其他更为可靠的证据。

4. 环境证据

环境证据是指对被审计事项产生影响的各种环境事实,一般包括被审计单位的内部控制情况、管理人员的素质、各种管理条件和水平等。环境证据一般不属于主要的审计证据,但它可以帮助注册会计师了解被审计单位、被审计事项所处的环境,是注册会计师进行判断所必须掌握的资料。另外,随着信息技术的发展、审计工具和手段的提高,录像、摄像、照片、录音和网络信息等,都可以为审计提供相关证据。

资料卡

审计证据与具体审计目标的关系

尽管各种审计证据能够用来实现各种不同的审计目标,但是对于每一个具体账户及与其相关的认定来说,注册会计师应选择能以最低成本实现全部审计目标的证据,力求做到审计证据收集既有效又经济。各类审计证据与具体审计目标的关系如表 3-3 所示。

表 3-3 审计证据与具体审计目标的关系

证据种类	具体审计目标								
	总体合理性	真实性	完整性	所有权	估价	截止	机械准确性	披露	分类
实物证据		✓	✓		✓	✓			
书面证据	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
口头证据	✓	✓	✓	✓	✓	✓		✓	✓
环境证据	✓								

(四) 审计证据的获取

为了获取充分、适当的审计证据,得出准确的审计结论,形成合理的审计意见,注册会计师应当实施相应的审计程序。

1. 获取审计证据的审计程序

注册会计师为获取充分、适当的审计证据而实施的审计程序主要有三种,即风险评估程序、控制测试和实质性程序。

(1) 风险评估程序。注册会计师应当实施风险评估程序,以此作为评估财务报表层次和认定层次重大错报风险的基础。风险评估程序为注册会计师确定重要性水平、识别需要特别考虑的领域、设计和实施进一步审计程序等工作提供了重要基础。

实施风险评估程序时应注意以下事项:风险评估程序并不能识别出所有的重大错报风险,虽然它可作为评估财务报表层次和认定层次重大错报风险的基础,但并不能为发表审计意见提供充分、适当的审计证据;为了获取充分、适当的审计证据,注册会计师还需要实施进一步程序,包括实施控制测试和实质性程序;每次财务报表审计都应实施必要程序。

(2) 控制测试。当存在下列情形之一时,控制测试是必要的:在评估认定层次重大错报风险时,预期控制的运行是有效的,注册会计师应当实施控制测试以支持评估结果;仅实施实质性程序不足以提供认定层次充分、适当的审计证据,注册会计师应当实施控制测试,以获取内部控制运行有效性的审计证据。

实施控制测试的目的在于,测试内部控制在防止、发现并纠正认定层次重大错报方面的运行有效性,以及在前一目的的基础上支持或修正重大错报风险的评估结果,据以确定实质性程序的性质、时间和范围。

(3) 实质性程序。注册会计师应当实施实质性程序,以应对评估的重大错报风险。实



质性程序包括对各类交易、账户余额、列报的细节测试,以及实质性分析程序。值得注意的是,实质性程序是每次财务报表审计都应实施的必要程序。

2. 获取审计证据的具体方法

(1) 检查记录或文件。检查记录或文件是指注册会计师对被审计单位内部或外部生成的,以纸质、电子或其他介质形式存在的记录或文件进行审查。检查记录或文件的目的是对财务报表所包含或应包含的信息进行验证。例如,被审计单位通常对每一笔销售交易都保留一份顾客订单、一张发货单和一份销售发票副本,对于注册会计师验证被审计单位记录的销售交易的正确性而言,这些凭证都是有用的证据。

(2) 检查有形资产。检查有形资产是指注册会计师对资产实物进行审查。检查有形资产大多数情况下适用于对现金和存货的审计,也适用于对有价证券、应收票据和有形固定资产的验证。区分有形资产检查与记录或文件的检查,对具体审计目标来说非常重要。如果被检查的对象,如销售发票,其本身没有价值,则这种证据就是文件检查证据。例如,支票在签发以前是文件,签发以后变成了资产,核销以后又变成了文件。严格来讲,只有当支票是一项资产时,才能对其进行有形资产检查。

(3) 观察。观察是指注册会计师察看相关人员正在从事的活动或执行的程序,如对客户执行的存货盘点或控制活动进行观察。

(4) 询问。询问是指注册会计师以书面或口头方式,向被审计单位内部或外部的知情人员获取财务信息或非财务信息,并对答复进行评价的过程。

(5) 函证。函证是指注册会计师为了获取影响财务报表或相关披露认定的项目的信息,通过直接来自第三方对有关信息和现存状况的声明,获取和评价审计证据的过程,如对应收账款余额或银行存款的函证。

(6) 重新计算。重新计算是指注册会计师以人工方式或使用计算机辅助审计技术,对记录或文件中数据计算的准确性进行核对。重新计算通常包括计算销售发票和存货的总金额,加总日记账和明细账,检查折旧费用和预付费用的计算,检查应纳税额的计算等。

(7) 重新执行。重新执行是指注册会计师以人工方式或使用计算机辅助审计技术,重新独立执行作为被审计单位内部控制组成部分的程序或控制。例如,注册会计师利用被审计单位的银行存款日记账和银行对账单,重新编制银行存款余额调节表,并与被审计单位编制的银行存款余额调节表进行比较。

(8) 分析程序。分析程序是指注册会计师通过研究不同财务数据之间及财务数据与非财务数据之间的内在关系,对财务信息作出评价。例如,注册会计师可以对被审计单位的财务报表和其他会计资料中的重要比率及其变动趋势进行分析性复核,以发现其异常变动项目。对于异常变动项目,注册会计师应重新考虑其所采用的审计方法是否合适;必要时,应追加适当的审计程序,以获取相应的审计证据。分析程序还包括调查识别出的与其他相关信息不一致或与预期数据严重偏离的波动和关系。一般而言,在整个审计过程中,注册会计师都将运用分析程序。在实务中,可使用的方法主要包括趋势分析法、比率分析法、合理性测试法和回归分析法。

在实施风险评估程序、控制测试或实质性程序时,注册会计师可以根据需要单独或综合运用检查记录或文件、检查有形资产、观察、询问、函证、重新计算、重新执行和分析程序等具体方法,以获取充分、适当的审计证据。



（五）审计证据的整理与分析

为了获取充分、适当的审计证据,注册会计师应该对获得的证据进行整理和分析,使其形成系统、有序、彼此联系的审计证据,进而来支持审计结论。

1. 审计证据整理与分析的意义

将审计证据进行整理与分析具有重要意义,具体表现在以下几点。

- (1) 有利于将证据的潜在证明力转变为现实证明力。
- (2) 有利于形成对被审计事项的综合证明。
- (3) 有利于发现证据不足的地方,可进行补充收集,把审计工作引向深入。
- (4) 有利于发现新证据,使其对被审计单位的结论更为恰当。

2. 审计证据整理与分析的方法

(1) 分类。分类是指将各种审计证据按其于审计目标的关联程度或证明力的强弱来分门别类地排列成序。

(2) 计算。计算是指按照一定的方法对所获得的数据方面的审计进行计算,并从计算中得出新的审计证据。

(3) 比较。比较包括与审计目标进行比较,也包括在各种审计证据之间进行比较,来判断其是否符合要求。

(4) 小结。小结是指对审计证据在分类、计算和比较的基础上,对审计证据进行归纳、总结得出有说服力的审计结论。

(5) 综合。综合是指将收集的零散、不连续的审计证据进行系统的分析与整理,以获得最终的审计结论。

二、审计工作底稿

（一）审计工作底稿的含义及构成要素

审计工作底稿是指注册会计师对制订的审计计划、实施的审计程序、获取的相关审计证据,以及得出的审计结论作出的记录。审计工作底稿是审计证据的载体,是注册会计师在审计过程中形成的审计工作记录和获取的资料,它形成于审计过程,也反映整个审计过程。

在审计工作中,许多审计工作底稿都是按照一事一单,并考虑到审计工作底稿内容的完整性、便利性和简洁性等原则预先设计好的。虽然审计工作底稿的格式多种多样,但无论何种审计工作底稿,通常都包括下列全部或部分要素。

- (1) 审计工作底稿的标题。
- (2) 审计过程记录。
- (3) 审计结论。
- (4) 审计标志及其说明。
- (5) 索引号及编号。
- (6) 编制者姓名及编制日期。
- (7) 复核者姓名及复核日期。
- (8) 其他应说明事项。

审计工作底稿(主营业务收入审计)的一般格式如下。



审计工作底稿(主营业务收入审计)

被审单位名称: 查验人员: 日期: 索引号:
 所属会计期间: 复核人员: 日期: 页次:

一、审计目标

1. 主营业务收入的记录是否合理、正确、完整。
2. 主营业务收入的会计处理是否正确、恰当。
3. 主营业务收入的列报和披露是否恰当。

二、实质性程序

表 3-4 主营业务收入实质性程序表

内 容	执行情况说明	索引号
获取或编制主营业务收入、成本项目明细表,复核加计是否正确,并核对与总账、明细账、报表余额是否相符		
将本年度主营业务收入与上年度的进行比较,分析结构和价格变动是否正常,并分析异常变动的原因		
比较本年度各月各种主营业务收入、成本及毛利率的波动情况,分析其变动趋势是否正常		
计算本期重要产品的毛利率,分析与上期毛利率相比的变化,查验收入与成本配比情况		
检查有无特殊的销售行为,如委托代销、分期收款销售、售后回购、以旧换新等,确定恰当的程序进行审核		
根据普通发票或增值税发票申报表,测算全年收入,与实际入账金额核对,并检查是否存在虚开增值税发票或销售而未开票的情况		
抽查销售业务的销售合同、原始凭证(发票、运货单据),并追查记账凭证及明细账		
实施截止日测试,抽查资产负债表日前后的销售收入与退货记录,对跨年度的重大销售项目应予以调整		
结合对资产负债表日应收账款的函证程序,观察有无未经认可的大额销售		
检查销售退回与折让手续是否符合规定,是否按规定进行会计处理,查验其真实性、合法性		
检查以外币结算的主营业务收入的折算方法是否正确		
调查关联方销售情况,审查价格是否公允		
验明主营业务收入的披露是否恰当		

三、审计结论

(二) 审计工作底稿的作用与分类

1. 审计工作底稿的作用

审计工作底稿是注册会计师形成审计结论、发表审计意见的直接依据。在会计师事务所因执业质量而涉及诉讼或有关监管机构进行执业质量检查时,审计工作底稿能够提供证



据,证明会计师事务所是否按照审计准则的规定执行了审计工作。

及时编制审计工作底稿有助于提高审计工作的质量,便于在出具审计报告之前,对取得的审计证据和得出的审计结论进行有效复核和评价。如果时间拖延过久,注册会计师可能会遗忘某些事项,使得审计工作底稿的记录不能全面反映其所执行的审计工作。通常,在审计工作执行过程中编制的审计工作底稿,比事后编制的审计工作底稿更准确。

2. 审计工作底稿的分类

根据审计工作底稿的性质和作用,可将其分为综合类工作底稿、业务类工作底稿和备查类工作底稿,如表 3-5 所示。

表 3-5 审计工作底稿的分类

类 型	含 义	具体内容	作用及注意事项
综合类工作底稿	注册会计师在审计计划阶段和审计报告阶段,为规划、控制和总结整个审计工作并发表审计意见所形成的审计工作底稿	审计业务约定书、审计计划、审计总结、未审会计报表、试算平衡表、审计差异调整汇总表、审计报告、管理建议书、被审计单位管理层声明书以及注册会计师对整个审计工作进行组织管理的所有记录和资料	综合类工作底稿体现了审计工作的全过程,属于总体性的工作底稿,可以有效地反映出注册会计师对于整个审计工作的规划和控制过程,体现审计意见和结论
业务类工作底稿	注册会计师在审计实施阶段为执行具体审计程序所形成的审计工作底稿	控制测试中形成的内部控制问题调查表和流程图、实质性程序中形成的项目明细表、资产盘点表或调节表、询证函、分析性测试表、计价测试记录、截止测试记录等	业务类工作底稿可以很好地反映注册会计师执行审计计划的具体情况 and 实施过程
备查类工作底稿	注册会计师在审计过程中形成的、对审计工作仅具有备查作用的审计工作底稿	被审计单位的设立批准证书、营业执照、合营合同、协议、章程、组织机构及管理人员结构图、董事会会议纪要、重要经济合同、相关内部控制制度、验资报告的复印件或摘录等	备查类审计工作底稿随被审计单位有关情况的变化而不断更新,应详细列明目录清单,并将更新的文件资料随时归档。注册会计师在将上述资料归为备查类工作底稿的同时,还应根据需要,将其中与具体审计项目有关的内容复印、摘录、综合后归入业务类审计工作底稿的具体审计项目之后。通常,备查类审计工作底稿是由被审计单位或第三者根据实际情况提供或代为编制,因此,注册会计师应认真审核,并对所取得的有关文件、资料标明其具体来源

（三）审计工作底稿的复核

复核审计工作底稿不仅是为了保证审计工作底稿的质量,而且是进行审计质量控制的一项必要措施。通常情况下,一张审计工作底稿由一名注册会计师独立完成,因此不可避免地会产生一定的差错。审计组织应结合自身实际情况制定有效的审计工作底稿复核制度,实施一定的程序,对形成的审计工作底稿进行严格的复核。

1. 审计工作底稿复核的基本要求

(1) 作好必要的复核记录。对审计工作底稿中存在的问题和疑点要明确指出,并以文字记录于审计工作底稿中。

(2) 书面表示复核意见。复核人员在完成复核工作后,应明确表示复核意见,并签署在审计工作底稿上。

(3) 复核人员在复核过的审计工作底稿上签署姓名和日期。如果由若干页审计工作底稿组成一个审计项目,复核人员可仅在第一页审计工作底稿上签署姓名和日期。复核人员签署姓名和日期,有利于划清审计责任,也有利于上级复核人员对下级的监督。

(4) 督促编制人及时修改、完善审计工作底稿。

2. 审计工作底稿的三级复核制度

为保证审计工作底稿复核工作的质量,审计组织应建立多层次的审计工作底稿复核制度。通常,根据会计师事务所的组织规模和业务范围,可以实行对审计工作底稿的三级复核制度,即以项目经理、部门经理和主任会计师为复核人,对审计工作底稿进行逐级复核的一种复核制度,其具体内容如图 3-1 所示。

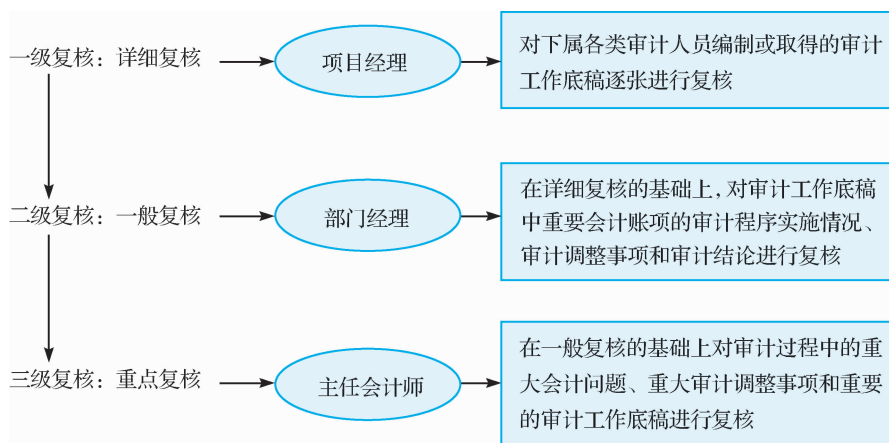


图 3-1 审计工作底稿的三级复核制度

详细复核的目的在于按照准则的规范要求,发现并指出问题,及时加以修正完善。一般复核的目的在于按照有关准则的要求,对重要审计事项进行把关、监督。重点复核是对详细复核结果的二次监督,同时也是对一般复核的再监督。重点复核的目的在于使整个审计工作的计划、进度、实施、结论和质量全面达到审计准则的要求。通过重点复核后的审计工作底稿方可作为发表审计意见的基础,然后归类管理。



（四）审计工作底稿的归档

审计工作底稿经过分类整理、汇集归档后,就形成了审计档案。审计档案是会计师事务所审计工作的重要历史资料,应妥善保管。在审计报告日后将审计工作底稿归整为最终审计档案是一项事务性工作,不涉及实施新的审计程序或得出新的结论。

1. 审计档案的分类

具体实务中,有些会计师事务所将审计档案分为永久性档案和当期档案。这一分类主要是基于具体实务中对审计档案使用的时间。

(1) 永久性档案。永久性档案是指那些记录内容相对稳定,具有长期使用价值,并对以后审计工作具有重要影响和直接作用的审计档案,如被审计单位的组织结构、批准证书、营业执照、章程、重要资产的所有权或使用权的证明文件复印件、审计业务约定书等。若永久性档案中的某些内容已经发生变化,注册会计师应当及时予以更新。为保护资料的完整性以便满足日后查阅历史资料的需要,永久性档案中被替换下的资料一般也需保留。例如,被审计单位因增加注册资本而变更了营业执照等法律文件,被替换的旧营业执照等文件可以汇总在一起,与其他有效的资料分开,作为单独部分归整在永久性档案中。

(2) 当期档案。当期档案又称一般档案,是指那些内容经常变化,主要供当期审计使用的审计档案,如总体审计策略和具体审计计划等。

2. 审计工作底稿的归档期限

注册会计师应当按照会计师事务所质量控制政策和程序的规定,及时将审计工作底稿归整为最终审计档案。审计工作底稿的归档期限为审计报告日后 60 天内。如果注册会计师未能完成审计业务,审计工作底稿的归档期限为审计业务中止后的 60 天内。

如果针对客户的同一财务信息执行不同的委托业务,出具两个或多个不同的报告,会计师事务所应当将其视为不同的业务,根据会计师事务所内部制定的政策和程序,在规定的归档期限内分别将审计工作底稿归整为最终审计档案。

3. 审计工作底稿归档后的变动

(1) 对审计工作底稿的事务性变动。如果在归档期间对审计工作底稿作出的变动属于事务性的,注册会计师可以作出变动。事务性变动主要包括:删除或废弃被取代的审计工作底稿,对审计工作底稿进行分类、整理和交叉索引,对审计档案归整工作的完成核对表签字认可,记录在审计报告日前获取的、与审计项目组相关成员进行讨论并取得一致意见的审计证据。

(2) 对审计工作底稿的修改或增加。一般情况下,在审计工作底稿归档之后不需要再对其进行修改或增加。注册会计师认为有必要修改现有审计工作底稿或增加新的审计工作底稿的情形,主要有以下两种。

① 注册会计师已经实施了必要的审计程序,取得了充分、适当的审计证据并得出了恰当的审计结论,但审计工作底稿的记录不够充分。

② 审计报告日后,发现例外情况要求注册会计师实施新的或追加审计程序,或导致注册会计师得出新的结论。所谓例外情况,主要是指注册会计师在审计报告日后发现的与已审计财务信息相关的,且在审计报告日已经存在的事实。该事实如果被注册会计师在审计报告日前获知,可能影响审计报告。

**资料卡****修改或增加审计工作底稿时的记录要求**

在完成最终审计档案的归整工作后,如果发现有必要修改现有审计工作底稿或增加新的审计工作底稿,无论修改或增加的性质如何,注册会计师均应当记录下列事项。

- (1) 修改或增加审计工作底稿的时间和人员,以及复核的时间和人员。
- (2) 修改或增加审计工作底稿的具体理由。
- (3) 修改或增加审计工作底稿对审计结论产生的影响。

4. 审计工作底稿的保管

会计师事务所应当自审计报告日起,对审计工作底稿至少保存 10 年。如果注册会计师未能完成审计业务,会计师事务所应当自审计业务中止日起,对审计工作底稿至少保存 10 年。值得注意的是,对于连续审计的情况,当期归整的永久性档案虽然包括以前年度获得的资料,但由于其作为本期档案的一部分,并作为支撑审计结论的基础,因此,注册会计师应将其视为当期取得,并保存 10 年。如果这些资料在某个审计期间被替换,则被替换的资料可以从被替换的年度起至少保存 10 年。

审计工作底稿的所有权属于承接该项业务的会计师事务所。会计师事务所可自主决定是否允许客户获取业务工作底稿的部分内容,或者摘录部分工作底稿,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。对于鉴证业务,披露这些信息不得损害会计师事务所及其人员的独立性。

模块四**审计方法与过程****一、审计方法**

审计方法是指注册会计师为了取得审计证据、形成审计结论、实现审计目标而采取的各种技术和手段的总称。审计方法与审计理论是审计学科的两大部分,两者互为前提、互为条件,共同构成了审计学科。

一般而言,审计方法可以分为审查书面资料的方法、证实客观事物的方法、审计调查方法和审计分析方法四类。

(一) 审查书面资料的方法

审查书面资料的方法是审计中最早采用的方法,又称为审计查账的方法,是指通过检查被审计单位书面会计资料,包括会计凭证、账簿、报表等,获取审计证据的方法。这种方法是审计工作的基本手段,又可以作以下分类。



1. 顺查法和逆查法

按审查资料的顺序,可将审查书面资料的方法分为顺查法和逆查法两种。

(1) 顺查法。顺查法是指注册会计师按照经济活动发生的先后顺序,依次从起点查到终点的审计方法。例如,对会计资料的审查就是按照会计核算程序的先后顺序,依次审核和分析凭证、账簿及报表。这种方法的优点是简便易行、结果可靠,缺点是主次不明、过程机械,一般适用于对规模较小、业务不多的单位进行审计。

(2) 逆查法。逆查法是指注册会计师按照经济活动进行的相反顺序,从终点查到起点的审计方法。例如,财务收支审计就是按照会计核算程序的相反次序,先审查会计报表,从中发现错弊和问题;然后有针对性地依次审查和分析报表、账簿及凭证。这种方法的优点是大处着手,审计面较宽,审查的重点和目的明确,效率较高;缺点是容易遗漏或疏忽个别重要问题,难度大,要求高。

2. 详查法和抽查法

按照审查资料的范围,可将审查书面资料的方法分为详查法和抽查法两种。

(1) 详查法。详查法是指对被审计单位被审计期内的全部证、账、表及其他会计资料,特别是重要(或可疑)项目所包括的全部会计资料,进行全面、详细审查的方法。这种方法大多应用于经济业务较少、会计核算简单的单位,以及为了揭露重大问题而进行的专案审查,对管理混乱、业务复杂的单位及财经法纪稽查项目十分适用,并能取得满意的效果;其缺点在于工作业务量大,费时费力,稽查成本高,审计周期长。

(2) 抽查法。抽查法是指从被审计单位一定期间的全部会计资料中抽取其中一部分进行审查,并根据审查结果推断审计对象总体有无错误和弊端的方法。这种方法的优点是审查重点明确,如果选对目标,省时省力,具有事半功倍的效果;缺点是审计结果过分依赖抽查样本的合理性,如果抽样不合理或缺乏代表性,抽查结果往往不能发现问题,甚至会以偏概全,导致注册会计师得出错误的审计结论。

3. 核对法、审阅法、复算法和调整法

按照审查资料的技术,可将审查书面资料的方法分为核对法、审阅法、复算法和抽查法四种。

(1) 核对法。核对法是指将会计记录及其相关资料中两处以上的同一数值或相关数据相互对照,用以验明内容是否一致、计算是否正确的审计方法。这种方法的目的在于查明会计凭证、账簿、报表之间是否相符,证实被审计单位财务状况和财务成果的真实性、正确性及合法性。

(2) 审阅法。审阅法是指对被审计单位的会计凭证、账簿和报表,以及经营决策、计划、预算、合同等文件和资料的内容进行详细阅读和审查,以检查经济业务是否合法合规,经济资料是否真实、正确,是否符合会计准则的要求,从而获取审计证据的一种方法。

(3) 复算法。复算法是指对会计凭证、账簿和报表,以及预算、计划、分析等书面资料重新复核、验算,用以验证原计算结果是否正确的一种方法。

(4) 调整法。调整法又称为调账法,是指根据审计结果更正查账中已经核实的错误或做假账项的一种检查方法。

根据审计准则的规定,注册会计师对于被审计单位会计报表的重大错报行为,应该合理



运用先进的审计技术,在查明事实真相之后,严格按照有关法规的要求,对有问题的报表项目进行调整。

(二) 证实客观事物的方法

除了收集书面资料信息,审计工作还必须取得实物存在方面的资料,即证明和落实客观事物的形态、性质、存在地点、数量、价值等,以审核是否账实相符,有无错误和弊端。证实客观事物的方法主要有盘点法、调节法和鉴定法三种。

(1) 盘点法。盘点法是指注册会计师通过对各项财产物资的实地盘存,检查实物的数量、品种、规格、金额等实际情况,借以证明经济资料和经济活动是否真实、正确,经济资料与实物是否一致的审计方法。

盘点法又分为直接盘点法和监督盘点法两种。其中,直接盘点法是指由注册会计师亲自到场盘点,以证实书面资料同有关的财产物资是否相符;监督盘点法是指注册会计师亲临现场观察检查,由被审计单位自行组织盘存,必要时注册会计师可以进行抽查、复点,保证盘存的质量。

(2) 调节法。如果现成的数据和需要证实的数据在表面上不一致,为了证实数据的真实性,就要运用调节法。调节法就是从一定出发点上的数据着手,对已经发生的正常业务出现的数据进行必要的增减调查的一种方法。

例如,通常运用调节法编制银行存款调节表,以便根据银行对账单的余额来验证银行存款账户的余额是否正确。此外,调节法还可用于编制有关财产物资的调节表,以验证有关财产物资结账日账面数与实存数是否相符,其基本方法是:当盘点日与书面资料结存日期不同时,先进行实物盘点,然后可审查账实是否一致。

(3) 鉴定法。鉴定法是指审计过程中须邀请有关专业人员运用专门技术对书面资料、实物和经济活动进行确定和识别的方法。例如,对实物性能、质量、价值,书面资料的真伪以及经济活动的合理性、有效性等的鉴定,就超出了一般注册会计师的能力,需要聘请一定数量的工程技术人员、律师等提供鉴定结论,并给出独立的审计证据。

(三) 审计调查方法

审计调查是审计方法中不可缺少的一个重要组成部分。审计实施过程中除了审查书面资料和证实客观事物外,还要对经济活动及活动资料以内或以外的某些客观事实进行内查外调,以判断真相,或查找新的线索,或取得审计证据,这就需要注册会计师深入实际进行审计调查。审计调查方法主要包括观察法、查询法、函证法三种。

(1) 观察法。观察法是指注册会计师亲临现场进行实地观察,借以查明事实真相、取得审计证据的一种调查方法。注册会计师进入被审计单位后,深入车间、科室、工地、仓库等地,对于生产经营管理工作的进行、财产物资的保管和利用、内部控制制度的执行等直接观看或视察,从中发现薄弱环节和存在的问题,借以收集书面资料以外的证据。

(2) 查询法。查询法是指对审计过程中发现的疑点和问题,通过口头询问或质疑的方式弄清事实真相并取得口头或书面证据的一种调查方法。例如,对可疑账项或异常情况、内部控制制度、经济效益等的审查,都可以向有关人员提出口头或书面的询问。

(3) 函证法。函证法实际上也是一种查询法,它是指注册会计师通过给有关单位和个人发函,以了解被审计单位的相关情况并取得证据的一种调查方法。这种方法多用于往来



款项的查证,作为认证债权债务的必要手段。函证法有很强的核对性,在查证方面非常有效,是审计工作中必不可少的重要一环。

(四) 审计分析方法

审计分析方法是指通过对会计资料有关指标的观察、推理、分解和综合,以揭示其本质和了解其构成要素的相互关系的审计方法。审计分析方法在审计工作中的应用比较广泛,其按照分析技术主要可以分为比较分析法、比率分析法、账户分析法、趋势分析法和账龄分析法等。

(1) 比较分析法。比较分析法是指通过对被审计项目的实际与计划、本期与前期、本企业与同类企业的数额进行对比分析,检查有无异常情况和可疑问题,以便跟踪追查线索,取得审计证据的方法。运用比较分析法时,可以采用绝对数比较,也可采用相对数比较。

(2) 比率分析法。比率分析法是指通过对相关项目之间的比率关系,如资金周转率、资金利润率、销售成本率等进行对比分析,从中发现情况或判断被审计单位的经济活动是否经济、合理的一种分析方法。例如,被审计单位的销售成本率在各种影响因素都未变动的情况下,本期与前期相比变化异常,则说明其中可能存在问题,应进一步查明原因。

(3) 账户分析法。账户分析法是指根据账户对应关系的原理,对某些账户借贷方发生额及其对应账户进行对照分析,从中找出异常情况的分析方法。例如,将产品销售与“银行存款”和“应收账款”结合起来进行分析,一方面可以审核有无差错,另一方面可以深入了解产品销售情况和应收账款的情况。

(4) 趋势分析法。趋势分析法是指注册会计师将被审计单位若干期财务或非财务数据进行比较和分析,从中找出规律或发现异常变动,以获取有关审计证据的一种技术方法。运用趋势分析法具体分为三个步骤:首先,确定所要分析的经济指标;其次,确定基期数;最后,将该指标各年度的数额除以基期数,求出年度对基期的趋势比率。

(5) 账龄分析法。账龄分析法是指按照有关账户的账龄(期限)的长短进行归类,以便为审查账面提供重点的一种分析方法。注册会计师通常对于被审计单位的往来款项,如应收账款、应付账款、预收账款及预付账款等采用此方法。账龄分析法在运用的过程中,将账户余额按要求分段,从而根据账龄的长短找出审查的重点。

需要指出的是,各种审计方法的使用不是孤立的、单一的,通常一项审计工作中要综合运用多种审计方法。

二、审计过程

审计过程描述了注册会计师在审计项目从开始到结束的整个过程中的工作步骤,包括准备、实施和终结三个阶段。

1. 审计的准备阶段

审计的准备阶段是审计全过程的起点,它要为执行审计业务做好各项准备工作,包括以下几点。

(1) 审前调查。当会计师事务所接受审计委托时,应当对未来客户的基本情况进行调查了解,以决定是否接受委托。了解的内容一般包括客户的业务性质,经营范围及规模,董事会与管理机构的成员及其信誉和管理水平,生产经营状况与风险,财会机构的设置与财会



人员的职责分工,内部控制制度的建立及执行情况等。

(2) 签订审计业务约定书。当会计师事务所了解了客户的基本情况,如果同意接受委托,就可以同客户签订审计业务约定书。当有关事项经协商一致后,便由双方的法人代表或授权代表在审计业务约定书上签字盖章,这就成为双方在法律上生效的契约,从而具有保护双方的利益,明确双方的责任与义务,促进共同遵守商定事项和协作的法律效力。

(3) 评估审计风险。注册会计师在具体执行审计业务之前,应对被审计单位存在的风险进行分析、判断和评估,以便取得充分的审计证据,形成正确的审计结论,为会计信息使用者正确决策提供重要依据。同时,注册会计师还必须分析和评价影响审计风险的各种因素,通过科学合理的设计和执行审计程序,尽可能减少和控制审计风险。

(4) 编制审计工作计划。完成以上各项工作后,就可正式编制审计工作计划。其内容包括委托单位的名称和概况,审计种类、目的及出具审计报告的要求,审计业务的性质和范围,审计风险评价,审计工作的时间和进度,客户方面应配合的工作,注册会计师的分工和责任等。

2. 审计的实施阶段

实施阶段是指注册会计师根据审计业务约定书的要求,进驻委托单位,开展审计工作。这一阶段的工作包括以下内容。

(1) 收集审计资料。注册会计师应围绕委托单位的组织机构、主要业务内容、财产状况、财务会计工作、职责分工、业务处理流程等情况进行初步调查,收集有关公司执照与章程、合同或协议、董事会或股东大会的会议记录、规章制度、计划、预算、会计资料 and 文件等各种资料。

(2) 研究与评价内部控制。注册会计师应对被审计单位内部控制的总体情况进行研究和评价,经过初步评价后,对打算予以信赖的内部控制进行功能性测试,以确定重要内部控制的执行效果。通过进一步对测试结果进行评价,以便确定真实性审计的范围和重点。

(3) 进行审查。审查一般采用逆查法,即从会计报表到账簿再到凭证进行审核检查,对资产、负债、所有者权益、收入、费用、成本和利润等账户的期末余额的正确性、真实性和合法性进行检查,以便确定和评价客户的会计报表是否客观公正地反映其财务状况、经营成果和财务变动状况。

(4) 进行实地盘点和调查。根据审查后所发现的问题和疑点,运用各种检查方法收集证据,查明事实真相,具体包括盘点现金和实物,发函询证往来款项,找当事人了解情况,外出向有关单位和个人进行调查以取得证明材料等。

(5) 充分取证,作好审计记录。在审计过程中,注意收集相关的审计证据,对调查、询问事项作好书面记录,并要求相关人员签字确认。如果在审计中发现问题,也要在审计工作底稿中作好记录,这是编写审计报告的重要依据。

3. 审计的终结阶段

进入终结阶段,标志着实质性项目审计工作结束。这一阶段的主要工作有整理审计过程中收集到的审计资料,撰写审计报告,审查和签发审计报告,建立审计档案等。

(1) 整理审计资料。审计结束后,应对审计资料进行整理、分析和鉴定,去粗取精、去伪存真,如果证据不足或定性不准而需要补充资料的,应当补充和落实。



(2) 撰写审计报告。整理好资料后,项目负责人应着手撰写审计报告。审计报告是代表会计师事务所向委托单位和社会公众负责的书面文件,具有法律效力。

(3) 审查和签发审计报告。审计报告撰写好后,应严格执行三级复核制度,经主审人员、审计业务部门负责人和单位负责人逐级审查后签发。

(4) 建立审计档案。审计报告发出后,应当将审计工作底稿及有关资料和记录,连同审计报告底稿一并归档,建立审计档案。

资料卡

政府审计和内部审计的过程

对比注册会计师审计,政府审计过程中的大部分审计工作基本上与其相同。两者的区别在于:政府审计在审计结束后,不仅要提出审计报告,还要依法对违纪违规行为作出审计处理、处罚决定,并要监督检查其贯彻执行情况。因此,政府审计工作程序的最后阶段为终结阶段。

对比注册会计师审计,内部审计的主要工作内容大体上也与其相同。两者的区别主要体现在两个方面:一是内部审计更加重视后续审计,故有必要形成单独的后续审计阶段;二是在审计实施阶段,内部审计不必进行大量调查和测试,就可以着手进行审计工作,这是因为内部审计工作人员平时积累了很多资料,对被审计部门和人员有一定的了解。

知识小结

学习情境三主要介绍了初步业务活动、计划审计工作、审计证据及工作底稿、审计方法与过程等内容,这些内容是注册会计师审计实务阶段的前提和理论基础。学习时,一方面要掌握初步业务活动、审计业务约定书的具体内容,熟悉计划审计工作的主要任务,充分认识到计划审计工作在整个审计过程中的重要性;另一方面要深入理解审计的实质,认识到审计过程就是运用正确的审计方法,取得审计证据,形成审计工作底稿的过程。

知识巩固

1. 注册会计师在本期审计业务开始时开展的初步业务活动有哪些?
2. 什么是审计业务约定书?它包含哪些内容?
3. 简述总体审计策略和具体审计计划的内容。
4. 什么是审计证据?它有哪些类型?
5. 如何对审计工作底稿进行复核?
6. 审查书面资料的方法有哪些?
7. 简述审计的一般过程。

案例讨论

分析性测试程序

某会计师事务所受托对某公司进行年度财务报表审计,部分资料如表 3-6、表 3-7 所示。

表 3-6 某公司资产负债表资料

单位:元

报表项目	期初金额	期末金额
现金与现金等价物	128 136	93 771
应收账款	62 942	49 740
坏账准备	1 740	1 712
存货/跌价准备	44 549/174	60 677/174
资产总额	594 880	578 187
应付账款	25 702	19 376

表 3-7 某公司利润表资料

单位:元

报表项目	当年 1~6 月	上年 1~6 月
主营业务收入	135 423	169 401
主营业务成本	114 221	138 942
销售费用	4 152	7 658

问题

1. 针对上述信息,运用分析程序逐项分析,得出分析结果。
2. 根据分析结果,指出该公司财务报告中可能存在的问题。