



应用型高等教育
财经类专业“十三五”规划教材

Auditing

审计学

王振秀 洪 荭 主 编
王 珏 林 波 徐玄玄 副主编

应用型高等教育财经类专业“十三五”规划教材

审 计 学

王振秀 洪 荭 主 编
王 珏 林 波 徐玄玄 副主编

 上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

审计学/王振秀、洪荭主编. —上海:上海财经大学出版社, 2017. 1

(应用型高等教育财经类专业“十三五”规划教材)

ISBN 978-7-5642-2615-2/F · 2615

I. 审… II. ①王…②洪… III. ①审计学-高等学校-教材

IV. ①F239. 0

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2016)第 294599 号

□ 责任编辑 徐 超

□ 封面设计 张克瑶

SHEN JI XUE

审 计 学

王振秀 洪 荭 主 编

王 珏 林 波 徐玄玄 副主编

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

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

江苏省句容市排印厂印刷装订

2017 年 1 月第 1 版 2017 年 1 月第 1 次印刷

787mm×1092mm 1/16 16.5 印张 422 千字

印数: 0 001—4 000 定价: 37.00 元

前 言

审计学是一门应用性极强的管理类学科,其学习需要将理论知识与实务分析相结合。从账项基础审计到制度基础审计,再到风险导向审计,审计理论和实务的发展经历了一个长期的过程。2010年11月1日,我国财政部批准颁布了《中国注册会计师审计准则》,全面贯彻了风险导向审计理念,此后,对于审计准则及其应用指南,陆续出台了包括职业怀疑、函证、存货监盘、收入确认、重大非常规交易、关联方、会计分录测试等13项事项的解答,对于事务所的组织形式、内部控制审计也都陆续有了新的规定。本书主要是在参照上述准则、指南、应用规范等的基础上编写而成的。审计理论和实务包含的知识内容很多,如何将审计基础理论、审计准则、审计实务、审计案例等知识在审计学书中进行有效的整合,是编者一直思考的问题。

在内容安排上,审计有不同类型,本书在以一章内容简述审计的起源、概念、分类等知识的基础上,专注于注册会计师审计,着重介绍注册会计师年度财务报表审计的相关理论与实务。

全书的写作以风险导向审计为主线,在保证知识体系完整的基础上,不求面面俱到,使之符合审计初学者的需求。在编写过程中,针对重要的知识点,采用小案例式文字说明;针对重要概念或流程,配以逐步推解的流程图进行表达。使学生在完成本门课程的学习后,在掌握审计主线的基础上,理解审计全貌,学会使用分析的思维去解决审计问题。

全书共分16章,由武汉华夏理工学院的老师负责编写,其中王振秀、洪荭担任主编,王珏、林波和徐玄玄担任副主编。各章执笔分工如下:第一章至第四章、第十三章至第十五章由王振秀编写,第五章、第六章由王珏编写,第七章、第八章由林波编写,第九章、第十章由徐玄玄编写,第十一章、第十二章、第十六章分别由王歆、吴敏、黄甜配合洪荭编写。

本书可以用于高等院校会计类专业本科教学,也可以作为有专业兴趣学生的自学教材。因为篇幅的限制,本书每章课后所附的自我测试题有限,选择本书作为教材的老师可以与本书编辑联系(请教师在使用本书之前,将姓名、学校、院系、电子邮箱等资料发送至1050102606@qq.com),取得更多的教学资源,包括习题库和课件。

由于时间仓促,书中难免存在不足和瑕疵,恳请读者指正。

编 者

2016年11月

目 录

前言	1
第一章 审计概述	1
第一节 审计的起源与发展	1
第二节 审计的含义与分类	4
第三节 审计组织与审计人员	7
自我测试题	11
第二章 注册会计师执业准则与职业道德	13
第一节 注册会计师执业准则体系	13
第二节 质量控制准则	17
第三节 职业道德守则	19
自我测试题	23
第三章 财务报表审计的目标与流程	27
第一节 财务报表审计的目标	27
第二节 财务报表审计流程	32
自我测试题	34
第四章 计划审计工作	37
第一节 初步业务活动	37
第二节 总体审计策略与具体审计计划	38
第三节 错报及重要性	40
第四节 审计风险	45
自我测试题	48
第五章 审计证据、审计程序与审计工作底稿	52
第一节 审计证据	52
第二节 获取证据的审计程序	57
第三节 审计工作底稿	60
自我测试题	64

第六章 审计抽样	68
第一节 审计抽样概述	68
第二节 审计抽样的基本步骤	73
自我测试题	80
第七章 风险评估	82
第一节 风险评估的含义	82
第二节 了解被审计单位及其环境	85
第三节 了解被审计单位的内部控制	89
第四节 识别和评估重大错报风险	102
自我测试题	106
第八章 风险应对	109
第一节 针对财务报表层次重大错报风险的总体应对措施	109
第二节 针对认定层次重大错报风险的进一步审计程序	110
第三节 控制测试	113
第四节 实质性程序	115
自我测试题	117
第九章 销售与收款循环审计	121
第一节 销售与收款循环概述	121
第二节 销售与收款循环的内部控制及控制测试	124
第三节 销售与收款循环的实质性程序	128
自我测试题	136
第十章 采购与付款循环审计	139
第一节 采购与付款循环概述	139
第二节 采购与付款循环的内部控制及控制测试	141
第三节 采购与付款循环的实质性程序	144
自我测试题	148
第十一章 生产与存货循环审计	152
第一节 生产与存货循环概述	152
第二节 生产与存货循环的内部控制及控制测试	154
第三节 存货的实质性程序	158
自我测试题	162
第十二章 货币资金审计	166
第一节 货币资金概述	166
第二节 货币资金的内部控制及控制测试	167

第三节 重要账户的实质性程序.....	170
自我测试题.....	177
第十三章 完成审计工作	180
第一节 特殊项目审计.....	180
第二节 出具审计报告前的其他工作.....	191
自我测试题.....	205
第十四章 审计报告	209
第一节 审计报告概述.....	209
第二节 标准审计报告.....	211
第三节 非标准审计报告.....	213
第四节 特殊目的审计报告.....	221
自我测试题.....	225
第十五章 财务报表审计以外的鉴证业务	229
第一节 验资.....	229
第二节 财务报表审阅业务.....	235
第三节 其他鉴证业务.....	239
自我测试题.....	247
第十六章 相关服务业务	249
第一节 对财务信息执行商定程序.....	249
第二节 代编财务信息.....	252
自我测试题.....	255
参考文献	256

第一章 审计概述



第一节 审计的起源与发展

一、我国审计的起源与发展

我国审计的起源很早,从夏、商、西周时期到元、明、清,我国古代审计基本上都属于政府审计的性质。清朝末年,随着民族资本主义工商业的产生和发展,我国出现了一些按照西方企业管理模式建立的银行、矿山、造船厂等较大型企业,它们纷纷在企业内部设立“稽核”职务和部门,实行内部审计。随着时代的进步和经济的发展,我国政府审计和内部审计都得到了长远的发展。

我国的注册会计师审计始于辛亥革命以后,1918年9月,北洋政府农商部颁布了我国第一部注册会计师审计法规——《会计师暂行章程》,同年向谢霖先生颁发了第一号会计师证书,谢霖被视为中国第一个公共会计师。1921年谢霖先生创办了中国第一家会计师事务所——正则会计师事务所。1925年上海首先成立了会计师公会。自20世纪30年代以后,在一些大城市中,如天津、武汉、广州等地也相继成立了一些会计师事务所,接受委托从事查账业务,注册会计师审计得到了一定的发展。1949年中华人民共和国成立后,注册会计师审计在经济恢复工作中曾发挥过积极作用,但后来由于推行苏联高度集中的计划经济模式,注册会计师审计便悄然退出了经济舞台。党的十一届三中全会以后,我国实行改革开放,商品经济迅速发展,外商来华投资日益增多,注册会计师审计随着经济的发展而得到了恢复和发展。

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法实施细则》,其中规定外资企业财务报表须由注册会计师进行审计,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,财政部发布《关于成立会计顾问处的暂行规定》,标志着我国注册会计师职业开始复苏。1981年1月1日,新中国第一家会计师事务所——上海会计师事务所成立。我国注册会计师制度恢复后,注册会计师的服务对象主要是三资企业。1984年9月25日,财政部印发《关于成立会计咨询机构问题的通知》,明确了注册会计师应该办理

的业务。1985年开始实施的《中华人民共和国会计法》规定：“经国务院财政部门批准的注册会计师组成的会计师事务所，可以按照国家有关规定承办查账业务。”1986年7月3日，国务院颁布新中国第一部注册会计师法规——《中华人民共和国注册会计师条例》，同年10月1日起实施。1988年11月15日，财政部领导下的中国注册会计师协会正式成立。1991年，恢复全国注册会计师统一考试。1993年10月31日，八届人大常委会第四次会议审议通过新中国第一部注册会计师法律——《中华人民共和国注册会计师法》，自1994年1月1日起实施。1995年12月，我国正式颁布第一批独立审计准则，并于1996年1月1日起开始实施。1996年10月4日，中国注册会计师协会加入亚太会计师联合会。1997年5月8日，中国注册会计师协会成为国际会计师联合会正式会员，并同时成为国际会计准则委员会的正式会员。在1996年发布第二批独立审计准则之后，1999年2月，发布第三批独立审计准则，并于1999年7月1日起实施。2006年2月15日，财政部发布了由中国注册会计师协会拟定、修改的48项中国注册会计师执业准则，并自2007年1月1日起施行。新审计准则修正了传统审计风险模型，注重从宏观层面上把握财务报表可能存在的重大错报风险，实行风险导向审计。2009年初，为应对审计环境的重大变化，实现与国际审计与鉴证准则的持续趋同，中国注册会计师协会启动了审计准则的修订工作，2010年11月发布了修订后的审计准则，于2012年1月1日起正式实施。此次修订共涉及38项准则，其中对16项准则的内容进行了实质性修订。此次修订审计准则，将风险导向审计理念全面彻底地贯彻到整套审计准则中，进一步强化了风险导向审计思想，避免了准则体系的内在不一致，同时也显著增强注册会计师审计的效果，比起2006年版的中国审计准则，实现了进一步与国际审计准则的实质性趋同。

二、国外审计的起源与发展

在国外，据考证，早在奴隶制度下的古罗马、古埃及和古希腊时代，就已经出现了带有政府审计性质的经济监督工作；约自公元1000年起，英国首先出现了一种独特的内部审计形式——行会审计。可见，国外政府审计和内部审计的起源很早，发展至今也已经形成比较完善的体系。此处主要介绍国外注册会计师审计的起源和发展。

（一）国外注册会计师审计的起源与形成

注册会计师审计是商品经济发展到一定程度时，随着企业财产所有权与经营权分离而产生的。通常认为，注册会计师审计产生于资本主义工业革命时期，而其萌芽可以追溯到16世纪的意大利。

16世纪末，随着航海贸易的日益发达，地中海沿岸出现了为筹集大量资金进行贸易活动的合伙企业。在合伙企业中，部分合伙人只出资而不参与经营管理，他们需要了解企业的财务状况和经营成果，参与经营管理的合伙人也希望能证实自己经营管理的能力与效率，因此，双方都希望能从外部聘请独立的会计专业人员来承担查账和监督的工作。于是16世纪意大利的商业城市中出现了一批具有良好的会计知识、专门从事查账与验证工作的专业人员。1581年世界上第一个会计职业团体威尼斯会计协会成立，标志着早期注册会计师审计的萌芽。

18世纪初期到19世纪中叶产业革命的完成，推动了资本主义商品经济的发展，股份公司问世并得到迅速发展。公司的所有权与经营权呈现出更具现代意义上的分离，投资人分散于广大股票持有人之中，股东们要求企业经营管理层定期向他们提交财务报告，以便了解公司的财务状况和经营成果。而后，随着资本市场的快速发展，企业融资渠道进一步拓宽，债权人、潜在的投资者等社会公众都迫切需要了解公司的财务状况和经营成果，以做出相应的经济决策。因此，为确

保财务信息的真实与公允,由独立会计师对股份公司的财务报告进行审计就显得很有必要。

1720年,英国的南海公司通过虚构经营业绩和发展前景吸引了大量投资,最后经营失败导致破产,致使公司股东和债权人遭受了巨大的经济损失,社会影响恶劣。英国议会聘请会计师查尔斯·斯内尔(Charles Snell)对南海公司诈骗案进行审计。斯内尔以“会计师”名义出具了“查账报告书”,从而宣告了独立会计师——注册会计师的诞生,查尔斯·斯内尔也由此成为世界上第一位注册会计师。为避免“南海公司事件”重演,1844年,英国政府颁布了《公司法》,规定股份公司必须设立监事来审查公司账目。因为当时的监事一般由股东担任,大多并不熟悉会计业务和专门的技术方法,难以实施有效监督。因此,1845年,英国政府对《公司法》进行了修订,规定股份公司必要时可以聘请会计师协助办理审计业务。于是,独立会计师业务得到迅速发展,独立会计师人数也越来越多。此后,英国政府对一批精通会计业务、熟悉查账知识的独立会计师进行了资格确认。1853年在苏格兰的爱丁堡成立了“爱丁堡会计师协会”,这是世界上第一个职业会计师的专业团体,标志着注册会计师职业的诞生;随后,英国数家会计师协会相继成立,民间审计队伍迅速扩大。1862年,英国《公司法》确定注册会计师为法定的破产清算人,奠定了注册会计师审计的法律地位。

(二) 国外注册会计师审计的发展

商品经济的发展不仅促成了注册会计师审计的产生,而且不断推动其向前发展。从审计对象的演变过程来看,注册会计师审计的发展可以分为三个阶段。

1. 会计账目审计阶段

从19世纪中叶到20世纪初,英国的审计模式占主导地位。这一时期英国的注册会计师审计还没有科学系统的审计程序和方法,只是根据查错揭弊的目的,对被审计单位在被审计期间内发生的经济业务和产生的会计账目从头到尾进行逐笔审计,故称详细审计,也称为英国式审计。

2. 资产负债表审计阶段

从19世纪末,美国注册会计师审计得到了迅速发展。美国南北战争结束后,英国巨额资本流入美国,促进了美国经济的发展。为了保护广大投资者和债权人的利益,英国的执业会计师远涉重洋到美国开展注册会计师审计业务;同时,美国也很快形成了自己的注册会计师审计队伍。1877年,美国会计师公会成立,1916年该会改组为美国会计师协会,后来发展为美国注册公共会计师协会,成为世界上最大的注册会计师审计专业团体。初期的美国注册会计师审计,多采用英国式的详细审计。20世纪初期,美国的短期信用发达,企业多从银行举债。银行为了维护自身利益,要求对申请贷款企业的资产负债表进行审查、分析,判断企业的偿债能力,以决定是否给予贷款。因此,以证明企业偿债能力为主要目的的资产负债表审计,即信用审计,在美国风行一时,称为美国式审计。审计方法也逐步从单纯的详细审计过渡到初期的抽样审计。

3. 财务报表审计阶段

20世纪20年代以后,随着资本主义市场的发育成熟,企业的融资渠道由向银行贷款转向证券市场,证券交易的业务量和规模有了较大发展,社会各方十分关注企业的盈利能力,资产负债表审计已经无法满足需要,美国率先进入财务报表审计时代。美国政府为了保护投资者的利益,于1933年颁布《证券法》,次年颁布《证券交易法》,规定上市公司必须向证券交易所提交经过注册会计师审计的财务报表,包括资产负债表和损益表。由于美国以立法的形式推行公认会计制度,要求所公开的各种会计报表必须按照一定的标准编制,客观上要求与之相适应的审计工作也必须步入规范化、标准化轨道。为此,西方会计学家、审计学家加速了对会计准

则和审计准则的研究。

三、审计模式的发展

审计模式是指为了实现审计目标所采取的审计策略、方式和方法的总称。审计模式的演变大致可以分为三个阶段:账项基础审计、制度基础审计和风险导向审计。

1. 账项基础审计

账项基础审计是指根据账务处理流程,采用顺查或者逆查的方法,通过对会计凭证和账簿的详细审查来评价财务数据是否正确的一种审计模式。在账项基础审计阶段,当时审计工作的主要目标是查错防弊,注重凭证、账簿、报表的详细审查,没有明确的审计重点,比较费时费力,在企业规模不大、经济业务比较简单的情况下,这种审计模式基本能适应需要。随着企业规模的扩大,账务处理开始变得复杂,详细审查多不再适用,审计人员开始采用抽样检查法,但是此时的抽样主要依据审计人员的经验进行主观判断,有时可能遗漏重要项目,风险很大。因而,发展到初步抽样的账项基础审计并不能达到预期的效果,为了保证审计质量,必须寻找更可靠、更有效的审计方法。经过探索,20世纪40年代后期出现了制度基础审计。

2. 制度基础审计

制度基础审计是建立在企业内部控制评价基础上的审计模式。具体而言,在实施审计时,审计人员从了解和测试企业内部控制入手,根据对内部控制评价的结果,确定对于账项实施实质性程序的性质、时间和范围。在制度基础审计模式下,审计人员大量运用抽样的方法,而抽样的重点主要取决于内部控制评价的结果,不再仅仅依赖审计人员的主观判断。因此,相比于账项基础审计,制度基础审计在保证审计结论具有一定的可靠水平的前提下提高了审计工作的效率。

20世纪80年代开始,随着西方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,除了需要考虑企业内部控制制度的有效与否外,还需要关注产生审计风险的其他环节和因素,因此,风险导向审计应运而生。

3. 风险导向审计

风险导向审计是指建立在企业经营风险和审计风险要素评价基础上的审计模式。审计人员在审计过程中逐渐意识到审计风险与企业经营风险是不可分割的,威胁企业经营的风险要素也是影响审计风险的来源。因此,在实施审计时,审计人员需通过对企业及其环境的了解,分析和评价企业的经营风险,并进而分析审计风险,以确定审计策略。

相比于制度基础审计而言,在风险导向审计模式下,不仅需要了解内部控制,还需要对企业所处的环境等其他方面进行关注,以评价在审计之前企业存在重大错报的可能性,并进而确定进一步审计程序的总体方案。在此过程中,需要有更广泛的视角,更多地运用分析程序,对于审计人员的要求也更高。

第二节 审计的含义与分类

一、审计的含义

美国会计学会(American Accounting Association, AAA)在1973年《基本审计概念报告》

中给出审计的定义：“为确定关于经济行为、经济事项的认定符合有关标准的程度，而客观地收集、评价有关这些认定的证据，并将评价结果传达给相关利益主体的一个系统的过程。”

可以从以下方面来理解关于审计的含义：

(1)审计的对象。审计的对象是“关于经济行为、经济事项的认定”，对于被审计单位而言，能够引起会计要素发生增减变动的就是经济行为或者经济事项，在财务报表审计中，会计要素的增减变动最终会反映成为财务报表，所以，在财务报表审计中，关于经济行为、经济事项的认定体现为财务报表。当然，财务报表并不是认定的唯一体现。

(2)审计的依据。审计的依据是“既定的标准”，如在财务报表审计中，审计人员要判断财务报表是否合法、反映是否公允，必须要有依据，那就是企业会计制度和相关的会计准则，审计人员要判断被审计单位的财务报表是否符合这些“既定的标准”。当然，在不同的审计业务中，既定的标准可能是不同的。

(3)审计的证据。“认定”是否符合“标准”，不是审计人员凭经验就可以做出判断的，必须要以客观的态度去收集证据，并且评价这些证据的数量和质量是否足以证明事实的真相，否则审计人员得出的结论就是不可信的。

(4)审计的结果。通过客观的收集和评价证据，审计人员可以就“认定”是否符合“标准”做出评价，然后将评价的结果通常以书面的方式进行反映。

图 1-1 示意了审计的含义。

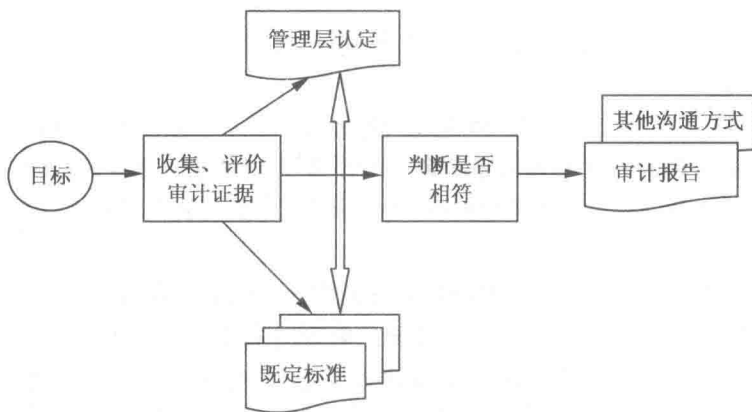


图 1-1 审计的含义示意图

二、审计的分类

审计可以从不同角度加以考察，从而做出不同的分类。正确划分审计的种类，有助于加深对审计的认识，以便有效地组织和运用各种审计，充分发挥审计的职能作用。审计分类包括按审计主体、审计内容和审计目的分类以及其他分类。

（一）审计按主体分类

审计按主体的不同，分为政府审计、内部审计和注册会计师审计。

1. 政府审计

政府审计是政府审计机关实施的审计，又称国家审计。我国政府审计的主体是由国务院设置的审计署和由各省、自治区、直辖市、地、市、县各级政府设置的审计局（厅）。政府审计机

关的审计对象是政府部门的财政收支,国有企事业单位的财务收支,政府投资和以政府投资为主的建设项目,以及国际组织和外国政府援助、贷款等项目。政府审计机关依照法律的规定,对被审计单位主动实施强制审计。

2. 内部审计

内部审计是企事业单位内部或部门内部所设立的专职审计机构或审计人员所进行的审计。内部审计的主体是指从事单位内部审计活动的机构及其人员。内部审计的对象是本单位财务收支、管理活动等。内部审计主要服务于单位的经营管理,是增强内部控制的重要环节。

3. 注册会计师审计

注册会计师审计是经有关部门审核批准的会计师事务所进行的审计,又称独立审计、民间审计或社会审计。注册会计师审计主体是指从事独立审计活动的会计师事务所及其注册会计师等审计人员。注册会计师审计的主要特点是独立性、受托性和有偿性。独立性是指会计师事务所及其审计人员既独立于被审计人,又独立于审计委托人,是唯一的一种双向独立。受托性是指会计师事务所只有收到客户书面委托才能实施约定的审计业务。注册会计师审计的委托人或授权人通常是各类资源财产的所有人或主管人,包括政府审计机关、国家行政机关、企业、事业单位和个人等。注册会计师审计的内容十分广泛,包括保证业务、鉴证业务和非鉴证业务。有偿性是指会计师事务所与双方签订了业务约定书后并按其要求提供了服务后,应当根据约定向客户收取费用。

(二) 审计按目的和内容分类

审计按目的和内容的不同,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

财务报表审计的目的是注册会计师通过执行审计工作,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。财务报表通常包括资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益(或股东权益)变动表以及财务报表附注。

2. 经营审计

经营审计是注册会计师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,注册会计师一般要向被审计单位管理层提出经营管理的建议。在经营审计中,审计对象不限于财务信息,还包括组织机构、计算机信息系统、生产方法、市场营销以及注册会计师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,检查工资是否符合工资法规定的最低限额,或审查与银行签订的合同,以确信被审计单位遵守了法定的要求。合规性审计的结果通常报送给被审计单位管理层或外部特定使用者。

(三) 审计的其他分类

按实施时间分,可将审计分为事前审计、事中审计和事后审计;还可分为期中审计和期末审计;定期审计和不定期审计。

按范围分类,可将审计分为全部审计和局部审计;综合审计和专题审计。

按执行地点分类,可将审计分为就地审计、送达审计和远程网络审计。

按动机分类,可将审计分为强制审计、任意审计。

按是否通知被审单位分类,可将审计分为预告审计和突击审计。

上述审计分类是从多角度、多方位对审计进行揭示和认识,各种审计类型不是各自孤立的,而是依据不同的审计主体相互交叉、相互结合在同一审计项目中。审计人员在执行审计任务时,应根据不同的审计目标和要求,结合被审计单位的实际情况,适当地选择审计类型,更好地完成审计工作任务。

第三节 审计组织与审计人员

一、审计组织与审计人员的概念

(一)审计组织的概念

审计组织是指有权力或有资格行使审计职能,开展审计工作的组织。按照职能及服务对象的不同,审计组织分为政府审计机关、内部审计机构和社会审计组织。政府审计机关是代表政府行使审计职能的机构;内部审计机构是指在单位或部门内部设置的相对独立的从事审计业务的专门组织;社会审计组织是指依法成立的独立从事受托审计业务和有关咨询服务等业务的审计机构。

针对审计组织,本书主要介绍社会审计组织的相关内容。在我国,社会审计组织是指根据国家法律或条例规定,经政府有关主管部门审核批准,注册登记的会计师事务所。

(二)审计人员的概念

审计人员是指专门从事审计工作、完成审计任务的人员。按照所处审计组织的不同,审计人员分为政府审计人员、内部审计人员和社会审计人员。政府审计人员是指在各级政府审计机关中从事审计工作的人员,他们属于国家公务人员;内部审计人员是指在单位、部门内部专设的审计机构从事内部审计工作的人员;社会审计人员是指在社会审计组织中受托从事审计和会计咨询、会计服务业务的人员。

针对审计人员,本书主要介绍社会审计人员的相关内容。在我国,社会审计人员主要是指在会计师事务所执业的注册会计师和审计助理人员。

二、会计师事务所

会计师事务所(Accounting Firms)是依法设立并承办注册会计师业务的机构,属于社会营利性的中介服务机构。据注册会计师行业管理信息系统显示,截至2015年12月31日,中注协团体会员(会计师事务所)共8374家,总所7373家,分所1001家。其中全国合伙制事务所(含分所)共有3689家,占比44.05%;有限责任制事务所(含分所)共有4685家,占比55.95%。

(一)国外会计师事务所的组织形式

纵观注册会计师行业在世界各国的发展,会计师事务所主要有独资、普通合伙制、股份有限公司、有限责任合伙制四种组织形式。

(1)独资会计师事务所。是指由具有注册会计师职业资格的个人独立开办,并承担无限责任的会计师事务所。其优点是执业灵活,能够满足中小企业代理记账、代理纳税等方面的需求,虽然承担无限责任,但实际发生风险的程度相对较低;缺点是无能力承担大型业务,缺乏发展后劲。

(2)普通合伙制会计师事务所。是指由至少2名注册会计师合伙设立的会计师事务所,合

伙人以各自的财产对事务所的债务承担无限连带责任。其优点是能够有效扩展业务、扩大规模,同时进行风险牵制;缺点是形成一个大型的合伙事务所要经历漫长的过程,而与此同时,任何合伙人执业中的失误或舞弊行为,都可能给整个会计师事务所带来灭顶之灾。

(3) 有限责任制会计师事务所。是指由注册会计师认购会计师事务所股份,并以其所认购股份对事务所承担有限责任的会计师事务所。其优点是能够迅速扩大规模,业务扩展较快;缺点是因为风险有限,降低了风险责任对注册会计师执业行为的制约,弱化了注册会计师的个人责任。

(4) 有限责任合伙制会计师事务所。是指事务所以其资产对债务承担有限责任,而各合伙人对个人执业行为承担无限责任。其最大特点是融合了合伙制和公司制的优点,既能壮大事务所的规模,又能促进注册会计师个人关注执业风险,因而得到了业界的认可。有限责任合伙制会计师事务所已成为当今注册会计师职业界组织形式发展的趋势。

(二) 我国会计师事务所的组织形式

在我国,不允许注册会计师个人设立独资会计师事务所,财政部 2005 年公布的《会计师事务所审批和监督暂行办法》,对于设立合伙会计师事务所和有限责任会计师事务所的相关内容进行了规定;财政部 2015 年《会计师事务所审批和监督暂行办法》(修订征求意见稿)中对于设立普通合伙会计师事务所、特殊普通合伙会计师事务所和有限责任会计师事务所的相关内容进行了规定。可以看出我国会计师事务所的组织形式的演变。

为了推动大中型会计师事务所采用特殊普通合伙组织形式,促进我国会计师事务所做大做强,财政部 2010 年发文《财政部 工商总局关于推动大中型会计师事务所采用特殊普通合伙组织形式的暂行规定》,要求大型会计师事务所应当于 2010 年 12 月 31 日前改制为特殊普通合伙组织形式;鼓励中型会计师事务所于 2011 年 12 月 31 日前改制为特殊普通合伙组织形式。采用特殊普通合伙组织形式的会计师事务所,一个合伙人或者数个合伙人在执业活动中因故意或者重大过失造成合伙企业债务的,应当承担无限责任或者无限连带责任,其他合伙人以其在合伙企业中的财产份额为限承担责任。合伙人在执业活动中非因故意或者重大过失造成的合伙企业债务以及合伙企业的其他债务,由全体合伙人承担无限连带责任。

三、注册会计师

注册会计师是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、会计服务业务的执业人员。据注册会计师行业管理信息系统显示,截至 2015 年 12 月 31 日,中注协个人会员总数 215 091 人,其中注册会计师 101 376 人,非执业会员 113 715 人。

(一) 注册会计师资格的取得

我国于 1991 年开始组织全国注册会计师统一考试,通过考试一大批优秀人才加入了注册会计师队伍。财政部根据《注册会计师法》,于 2014 年发布新的《注册会计师全国统一考试办法》,对于注册会计师考试的各方面进行了规定。

1. 报考条件

符合下列条件的中国公民,可以报名参加注册会计师全国统一考试:(1)具有完全民事行为能力;(2)具有高等专科以上学校毕业学历,或者具有会计或者相关专业中级以上技术职称。

有下列情形之一的,不得报名参加注册会计师全国统一考试:(1)因被吊销注册会计师证书,自处罚决定之日起至申请报名之日止不满 5 年者;(2)以前年度参加注册会计师全国统一考试因违规而受到停考处理期限未届满者。

2. 考试内容

考试划分为专业阶段考试和综合阶段考试。考生在通过专业阶段考试的全部科目后,才能参加综合阶段考试。专业阶段考试设会计、审计、财务成本管理、公司战略与风险管理、经济法、税法 6 个科目;综合阶段考试设职业能力综合测试 1 个科目。具有会计或者相关专业高级技术职称的人员,可以申请免予专业阶段考试 1 个专长科目的考试。

考试的具体时间在各年度财政部考委会发布的报名简章中明确,考试范围在各年度财政部考委会发布的考试大纲中确定。考试为闭卷,采用计算机化考试方式或者纸笔考试方式。报名的具体时间在各年度财政部考委会发布的报名简章中规定,地方考委会应当据此确定本地区具体报名日期,并向社会公告。

报名人员可以在一次考试中同时报考专业阶段考试 6 个科目,也可以选择报考部分科目。每科考试均实行百分制,60 分为成绩合格分数线。专业阶段考试的单科考试合格成绩 5 年内有效。对在连续 5 个年度考试中取得专业阶段考试全部科目考试合格成绩的考生,财政部考委会颁发注册会计师全国统一考试专业阶段考试合格证书。对取得综合阶段考试科目考试合格成绩的考生,财政部考委会颁发注册会计师全国统一考试全科考试合格证书。

3. 注册登记

取得注册会计师全国统一考试全科考试合格证书的人员,均可进行注册,包括没有在会计师事务所执业的人员,可以申请成为注册会计师协会的非执业会员,即不能执业。取得注册会计师全国统一考试全科考试合格证书,并从事审计业务工作 2 年以上的人员,可以向省、自治区、直辖市注册会计师协会申请注册,成为执业会员即注册会计师。

(二)注册会计师的业务范围

注册会计师执行业务,应当加入会计师事务所,所以执业注册会计师的业务范围也就是会计师事务所的业务范围。

1. 我国《注册会计师法》规定的业务范围

我国《注册会计师法》规定,注册会计师依法承办审计业务和会计咨询、会计服务业务。其中审计业务属于法定业务,非注册会计师不得承办。

审计业务包括:(1)审查企业会计报表,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,出具有关报告;(4)办理法律、行政法规规定的其他审计业务。

在实务工作中,会计咨询、会计服务业务包括但不限于以下业务:设计财务会计制度;担任会计顾问,提供会计、财务、税务和其他经济管理咨询;代理记账;代理纳税申报;代办申请注册登记,协助拟定合同、协议、章程及其他经济文件;培训会计人员;审核企业前景财务资料;资产评估;参与进行可行性研究。

2. 我国现阶段注册会计师的业务范围

我国《注册会计师法》于 1993 年颁布,1994 年开始实施,距今已经 20 多年。在实务工作中,随着注册会计师执业准则的国际化趋势,注册会计师的业务范围得到了扩展。从目前的发展趋势看,会计师事务所的审计业务比重在日益下降,业务范围向着多元化方向发展,非审计鉴证业务和相关服务的种类越来越多。总体而言,会计师事务所的业务包括鉴证业务和相关服务业务。

(1)鉴证业务。按照提供的保证程度和鉴证对象的不同分为审计业务、审阅业务和其他鉴证业务(如图 1-2 所示)。

审计业务是指注册会计师执行历史性财务信息审计业务,如财务报表审计、验资、特殊目的审计。

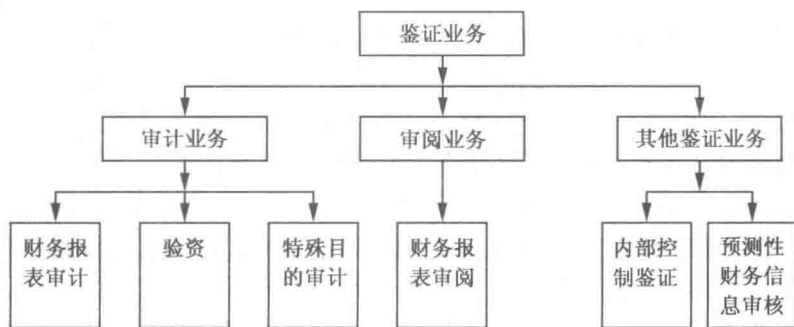


图 1-2 鉴证业务的内容

财务报表审计业务是指注册会计师依法接受委托,通过执行审计工作对财务报表发表审计意见。根据与特殊目的审计业务的区别,财务报表审计业务指的是对按照通用编制基础编制的整套财务报表进行的审计,也可称为通用目的财务报表审计。后文如果没有特殊说明,财务报表审计皆是指通用目的财务报表审计业务。

验资是指注册会计师依法接受委托,对被审验单位注册资本的实收情况或注册资本及实收资本的变更情况进行审验,并出具验资报告。

特殊目的的审计业务是指注册会计师接受委托,对下列财务信息进行审计并出具审计报告的业务:①按照企业会计准则和相关会计制度以外的其他基础(简称特殊基础)编制的会计报表。特殊基础通常包括计税基础、收付实现制基础。②财务报表的组成部分,包括财务报表的特定项目、特定账户或特定账户的特定内容。③合同的遵守情况,如对贷款合同遵守情况发表审计意见。④简要财务报表。

审阅业务是指注册会计师执行历史性财务信息审阅业务,如财务报表审阅等。

财务报表审阅是指注册会计师在实施审阅程序的基础上,说明是否注意到某些事项,使其相信财务报表没有按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制,未能在所有重大方面公允反映被审阅单位的财务情况、经营成果和现金流量。

其他鉴证业务是指除历史性财务信息审计和审阅业务以外的鉴证业务。由于其他鉴证业务的鉴证对象不是历史性财务信息,所以注册会计师实施的其他鉴证业务与历史性财务信息审计和审阅业务相比是特殊的鉴证业务。其他鉴证业务通常包括内部控制鉴证、预测性财务信息审核等。

(2)相关服务业务。相关服务业务是指注册会计师执行除鉴证业务以外的其他相关服务业务,如对财务信息执行商定程序、代编财务信息、税务咨询和管理咨询等。

对财务信息执行商定程序是指注册会计师对特定财务数据、单一财务报表或整套财务报表等财务信息执行与特定主体商定的具有审计性质的程序,并就执行的商定程序及其结果出具报告的服务。

代编财务信息是指注册会计师运用会计而非审计的专业知识和技能,代客户编制一套完整或非完整的财务报表,或代为收集、分类和汇总其他财务信息的服务。