

★ 经科版

2007年注册会计师全国统一考试系列辅导丛书

经科版2007年CPA考试 **精读精讲**

审 计

Auditing

组编 上海国家会计学院CPA考试辅导委员会
编著 王生根

购正版书 超值回报

随书获赠

上海国家会计学院远程教育网学习
优惠卡一张，使用该学习卡可享受
网上答疑、查看勘误表、下载模拟
冲刺试题……



经济科学出版社

经科版 2007 年注册会计师全国统一考试系列辅导丛书

经科版 2007 年 CPA 考试精读精讲

审 计

组编：上海国家会计学院 CPA 考试辅导委员会

编著：王生根

一
读
经济科学出版社

并丛书解国系第卷一第国全统书会册书平 2007 册解登

图书在版编目 (CIP) 数据

经科版 2007 年 CPA 考试精读精讲. 审计/上海国家会计
学院 CPA 考试辅导委员会组编; 王生根编著. —北京: 经
济科学出版社, 2007. 5

(经科版 2007 年注册会计师全国统一考试系列辅导丛书)

ISBN 978 - 7 - 5058 - 6181 - 7

I. 经… II. ①上…②王… III. 审计 - 会计师 - 资格考
核 - 自学参考资料 IV. F23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 032064 号

书 审

会员委导解国系第卷一第国全统书会册书平 : 解登

册主王 : 著解

并丛出学解国系第卷一第国全统书会册书平

责任编辑：唐俊南 孙怡虹

责任校对：徐领柱

版式设计：代小卫

技术编辑：邱 天

经科版 2007 年 CPA 考试精读精讲——审计

组编：上海国家会计学院 CPA 考试辅导委员会

编著：王生根

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：www.esp.com.cn

电子邮件：esp@esp.com.cn

河北三河欣欣印刷有限公司印装

787×1092 16 开 36.75 印张 900000 字

2007 年 5 月第一版 2007 年 5 月第一次印刷

ISBN 978 - 7 - 5058 - 6181 - 7/F · 5442 定价：48.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

上海国家会计学院 CPA 考试 辅导委员会成员名单

会 计：

郑庆华 高志谦 薛许红 赵 耀

审 计：

王生根 范永亮 刘圣妮 杨晓华 庄广堂

财务成本管理：

田 明 刘正兵 丁 度 付念桃

经 济 法：

郭永清 叶 朱 汪 珺 游文丽 赵 健

税 法：

杜旭冬 庞金伟 蒙 强 王双彦 王庆雯 李 文

前 言

据统计, 2006 年度注册会计师全国统一考试共有 55.98 万人报名, 29.48 万人参加了考试。其中, 会计、审计、财务成本管理、经济法、税法等科目的合格人数分别为 18505 人、9395 人、11458 人、18989 人、18161 人, 考试合格率分别是: 12.87%、13.22%、14.50%、16.69%、17.34%。总体来看, 2006 年度所有科目的平均合格率为 14.93%, 与 2005 年度的平均合格率相当。

2002 ~ 2006 年注册会计师考试各科目通过率比较

年份	会计 (%)	审计 (%)	财务成本管理 (%)	经济法 (%)	税法 (%)	综合 (%)
2006	12.87	13.22	14.50	16.69	17.34	14.93
2005	11.22	10.93	13.92	12.47	18.19	13.41
2004	10.32	10.04	12.61	12.68	11.66	11.44
2003	9.17	7.48	10.36	12.82	12.01	10.54
2002	10.89	33.33	9.34	32.06	11.65	17.86

通过 2002 ~ 2006 年注册会计师考试各科目通过率统计的比较 (如上表), 我们可以看到, 2006 年考试通过率较以前年度略有上升。究其原因有二: 一是 2006 年正处于中国会计准则、相关法律法规大调整时期, 考试难度相对降低; 二是参加注册会计师考试的人员素质有所提高, 在充分复习的情况下, 增加了考试通过的可能性。

为了帮助广大考生在短期内有的放矢地进行全面、透彻的复习, 系统地领会和掌握教材的重点难点, 取得好的复习效果, 顺利通过 CPA 考试, 上海国家会计学院远程教育网 (www.esnai.net) 在举办 CPA 考前网络辅导的同时, 应广大考生的要求, 专门成立了上海国家会计学院注册会计师考试辅导委员会, 配合网站的辅导, 与经济科学出版社通力合作, 同步推出了《经科版 2007 年注册会计师全国统一考试系列辅导丛书》, 该系列丛书包括精读精讲、学习指南、模拟试卷等三个系列, 均根据财政部 2007 年注册会计师考试大纲及教材进行编写, 对知识点进行学以致考的详尽分析, 对广大考生具有很强的借鉴作用。

购买本系列丛书还可获赠上海国家会计学院远程教育网学习优惠卡 (价值 20 元), 使用该学习卡登录 www.esnai.net, 即可以抵用网络辅导学费, 还可以享受如下服务: (1) 在网络辅导的参考书答疑版面, 向丛书编写老师提出学习丛书过程中的疑惑, 编写老师及其助教将在 72 小时之内予以解答; (2) 上网查看汇总整理的每本书的勘误表; (3) 考试前免费下载两套模拟试题。同时, 考生也可以通过该优惠卡来确认所购图书是否为正版。

上海国家会计学院注册会计师考试辅导委员会成员既有实务界精英, 也有理论界专家, 均为全国各地知名的经验丰富的辅导老师, 相信上海国家会计学院的 CPA 在线辅导及系列辅导丛书将使广大考生在复习应考过程中如虎添翼。

最后, 衷心祝愿大家顺利通过 2007 年 CPA 考试!

目 录

第一章 注册会计师审计概论	(1)	知识点测试	191
本章内容概述	1	知识点测试答案	193
知识点精讲	1	第十章 风险应对	(197)
知识点测试	7	本章内容概述	197
知识点测试答案	9	知识点精讲	197
第二章 注册会计师管理	(12)	知识点测试	218
本章内容概述	12	知识点测试答案	220
知识点精讲	12	第十一章 财务报表审计中对舞弊的考虑	(224)
知识点测试	19	本章内容概述	224
知识点测试答案	21	知识点精讲	224
第三章 注册会计师职业道德规范	(24)	知识点测试	237
本章内容概述	24	知识点测试答案	240
知识点精讲	24	第十二章 审计抽样	(243)
知识点测试	46	本章内容概述	243
知识点测试答案	49	知识点精讲	243
第四章 注册会计师执业准则	(54)	知识点测试	271
本章内容概述	54	知识点测试答案	274
知识点精讲	54	第十三章 销售与收款循环审计	(278)
知识点测试	82	本章内容概述	278
知识点测试答案	84	知识点精讲	281
第五章 注册会计师的法律责任	(88)	知识点测试	309
本章内容概述	88	知识点测试答案	313
知识点精讲	88	第十四章 采购与付款循环审计	(317)
知识点测试	93	本章内容概述	317
知识点测试答案	94	知识点精讲	317
第六章 审计目标	(97)	知识点测试	340
本章内容概述	97	知识点测试答案	344
知识点精讲	97	第十五章 存货与仓储循环审计	(348)
知识点测试	116	本章内容概述	348
知识点测试答案	118	知识点精讲	348
第七章 审计证据与审计工作底稿	(121)	知识点测试	370
本章内容概述	121	知识点测试答案	374
知识点精讲	121	第十六章 筹资与投资循环审计	(378)
知识点测试	135	本章内容概述	378
知识点测试答案	138	知识点精讲	378
第八章 计划审计工作	(141)	知识点测试	399
本章内容概述	141	知识点测试答案	402
知识点精讲	141	第十七章 货币资金审计	(406)
知识点测试	156	本章内容概述	406
知识点测试答案	159	知识点精讲	406
第九章 风险评估	(162)	知识点测试	418
本章内容概述	162	知识点测试答案	420
知识点精讲	162	第十八章 完成审计工作	(423)

本章内容概述	423	知识点测试	527
知识点精讲	423	知识点测试答案	532
知识点测试	457	第二十一章 审阅业务和其他鉴证业务	(537)
知识点测试答案	465	本章内容概述	537
第十九章 审计报告	(472)	知识点精讲	537
本章内容概述	472	知识点测试	554
知识点精讲	472	知识点测试答案	558
知识点测试	495	第二十二章 相关服务业务	(562)
知识点测试答案	501	本章内容概述	562
第二十章 特殊审计领域	(509)	知识点精讲	562
本章内容概述	509	知识点测试	570
知识点精讲	509	知识点测试答案	573

第一章 注册会计师审计概论

本章内容概述

一、内容提要

本章属于审计基础知识，主要阐述注册会计师审计的起源与发展，包括国外注册会计师审计产生和发展的几个阶段及特点，以及中国注册会计师审计产生和发展的过程；与注册会计师审计有关的基本概念，如审计的类别、审计的方法等；审计监督体系内容的构成等。

本章的重点有：按目的和内容不同的审计分类、审计的方法。

本章的难点有：对风险导向审计的概念的理解。

本章节知识点学习要求的重要程度按照“重点掌握→掌握→重点了解→一般了解→知道”排序（其他各章节均相同）。本章节要求重点掌握风险导向审计及审计的方法。

近三年来均未考过，鉴于此，本章知识点精讲将取消历年试题分析这一形式，直接进行知识点讲解。其他章节同。按照惯例，2007年可能会出1~2个考题。

二、教材变化

在第二节增加了“审计方法”。其他只是个别文字修改，未发现实质性变化内容。

知识点精讲

第一节 注册会计师审计的起源与发展

一、西方注册会计师审计的起源与发展

西方注册会计师审计是：

- * 起源于16世纪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。

（一）注册会计师审计的起源

1. 注册会计师起源于16世纪的意大利。两权分离：所有权与经营权。

2. 1581年创立的威尼斯会计协会。

（二）注册会计师审计的形成——英式审计（详细审计阶段）

1. 现代民间审计诞生的“催产剂”：1721年英国的“南海公司事件”。

2. 现代民间审计第一人：查尔斯·斯耐尔（CHARLES SNELL）。

3. 爱丁堡会计师协会（1853年）。

4. 形成时期：1844年~20世纪初。现代民间审计诞生于18世纪下半叶产业革命后的英国，大量股份公司的出现，财产的所有权和经营权的分离越来越明显，为民间审计奠定了基础。这时的审计主要是查找舞弊行为且为任意审计。英国法律规定，所有股份公司和银行必须审计。

5. 特点：

（1）法定审计：注册会计师审计的地位得到了法律的确认；1844年英国颁布《公司法》规定股份公司的账目必须经董事以外的人员审计（法定审计），极大地促进了独立审计的发展。

（2）审计的目的是查错防弊，保护企业资产的安全和完整；

（3）审计的方法是详细审计；

（4）审计报告的使用者主要是企业股东等；

（5）审计对象：会计账目。

（三）注册会计师审计的发展

注册会计师审计的发展经历了几个比较典型的历史阶段：

1. 1844年~20世纪初的英式详细审计。

2. 20世纪初~30年代的美式资产负债表审计。

3. 20世纪30~40年代的会计报表审计。

4. 20世纪40年代以后的管理审计与国际审计。

其特点如表1-1。

表 1-1

阶 段		资产负债表审计 (20 世纪初 ~ 30 年代)	会计报表审计 (20 世纪 30 ~ 40 年代)	现代审计 (第二次 世界大战后至今)
特 点	1. 审计对象	由会计账目扩大到资产负债表	所有会计报表和相关财务资料	所有会计报表和相关财务资料
	2. 审计目的	主要是通过对资产负债表数据的检查，判断企业信用状况（偿债能力）	对会计报表发表审计意见	对会计报表发表审计意见

续表

阶 段		资产负债表审计 (20 世纪初 ~ 30 年代)	会计报表审计 (20 世纪 30 ~ 40 年代)	现代审计 (第二次 世界大战后至今)
特 点	3. 审计方法	从详细审计初步转到抽样审计	广泛采用抽样审计	普遍运用抽样审计, 推广应用制度基础审计, 风险导向审计; 广泛采用计算机辅助审计技术
	4. 报告使用者	除企业股东外, 更突出了债权人	社会公众	社会公众
	5. 审计范围		扩大到测试相关的内部控制	扩大到测试相关的内部控制
	6. 其他		拟订审计准则, 推行注册会计师资格考试制度	(1) 跨国发展, 合并为“几个”大所 (2) 业务范围扩大到代理记账, 会计服务, 管理咨询

(四) 注册会计师发展历程启示

1. 注册会计师审计是商品经济发展到一定阶段的产物, 其直接原因是财产所有权与经营权的分离。[即审计产生的条件 (基础)]

2. 注册会计师审计随商品经济的发展而发展。

3. 注册会计师审计具有独立、客观、公正的特征。鉴证和权威, 这种特征, 一方面保证了注册会计师审计具有鉴证职能; 另一方面也使其在社会上享有较高的权威性。

【经典例题】

1. [多项选择题] 审计主要目的是“对会计报表发表审计意见”的阶段有 ()。

- A. 详细审计阶段
- B. 资产负债表审计阶段
- C. 会计报表审计阶段
- D. 现代审计阶段

【答案】C D

【解析】详细审计和资产负债表审计阶段的审计主要目的分别是查错防弊和判断企业信用状况 (偿债能力)。

2. [判断题] 注册会计师审计是商品经济发展到一定阶段的产物, 其产生的直接原因是财产所有权与经营权的分离。()。

【答案】√

【解析】注册会计师审计产生的直接原因是财产所有权与经营权的分离。

二、中国注册会计师审计的演进和发展

(一) 中国注册会计师审计的演进

1. 我国第一部注册会计师法规——1918 年《会计师暂行章程》;

2. 我国注册会计师第一人——谢霖;

3. 我国第一家会计师事务所 (以下全书均简称“事务所”)——正则事务所。

(二) 中国注册会计师审计的发展 (知道)

1. 发展过程中的几个重要历史时间

在中国注册会计师的发展过程中, 有几个历史时间应值得提及:

1985 年, 注册会计师审计被载入《中华人民共和国会计法》;

1986 年 7 月, 国务院颁布了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》;

1988 年底, 中国注册会计师协会成立;

1991 年, 恢复全国注册会计师统一考试;

1993 年 10 月, 江泽民同志签发颁布了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》;

1995 年 12 月, 正式颁布第一批独立审计准则, 并于 1996 年 1 月 1 日起开始施行。

1996 年 10 月, 中国注册会计师协会加入亚太会计师联合会。

1996 年 12 月, 发布《中国注册会计师职业道德基本准则》、《中国注册会计师质量控制基本准则》、《中国注册会计师职业后续教育基本准则》及第二批独立审计准则, 并于 1997 年 1 月 1 日起开始施行。

1997 年 5 月, 国际会计师联合会 (IFAC) 接纳中国注册会计师协会为正式会员, 并同时成为国际会计准则委员会的正式成员。

1999 年 2 月, 又发布了第三批独立审计准则, 于 1999 年 7 月 1 日开始施行。

2006 年 2 月, 又发布了中国注册会计师执业准则, 于 2007 年 1 月 1 日开始施行。

2. 发展过程中的几个重要历史事件 (知道)

(1) 我国恢复注册会计师的标志——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》。(注意: 不得用“创立”一词, 因为 1950 年前就有了)

(2) 新中国第一家事务所——上海事务所 (1981 年 1 月 1 日成立)

(3) 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》。

(4) 1988 年底, 中国注册会计师协会成立。

(5) 1991年,恢复全国注册会计师统一考试。

(6) 1993年10月,颁布了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》,1994年1月1日起实施,截至2006年10月31日,全国有事务所6440家,执业注册会计师72037人;

(7) 1995年12月,正式颁布第一批独立审计准则,并于1996年1月1日起开始施行。

(8) 1996年10月,中国注册会计师协会加入亚太会计师联合会。

(9) 1997年5月,国际会计师联合会(IFAC)接纳中国注册会计师协会为正式会员,并同时成为国际会计准则委员会的正式成员。

(10) 目前中国注册会计师协会已与50多个国家和地区的会计师团体建立了友好关系。

【经典例题】

1. [单项选择题] 中国第一家事务所是()。

- A. 潘序伦事务所
- B. 立信事务所
- C. 正则事务所
- D. 上海事务所

【答案】C

【解析】中国第一家事务所是谢霖创建的正则事务所。

2. [单项选择题] 截至2006年10月31日,全国有事务所()家,执业注册会计师()人。

- A. 6440; 15378
- B. 6440; 72037
- C. 5490; 72037
- D. 2560; 72037

【答案】B

【解析】截至2006年10月31日,全国有事务所6440家,执业注册会计师72037人。

第二节 注册会计师审计的基本概念

一、审计的概念

审计的概念通俗地讲就是查账,但这一说法,严格而言是不确切的,我们打个比方:在国有医院看病——相当于国家审计;在自己单位的医务室看病——相当于内部审计;找江湖郎中看病——相当于民间审计。

审计自产生的那一天起,经过不断的完善和发展,到今天已经形成了一套比较完备的科学体系。

1. 美国会计学会(AAA):“为确定关于经济行为及经济现象的结论和所制定的标准之间的一致程度,而对这种结论有关的证据进行客观收集、评定,并将结果传达给利害关系人的有系统的过程。”

2. 国际会计师联合会(IFAC):“审计人员对会计报表在所有重要方面是否按照确定的财务报告框架编制发表意见。”

3. 美国注册会计师协会(AICPA):“独立审计人员对会计报表审计的目标是对会计报表是否按照公认会计原则在所有重大方面公允地反映财务状况、经营成果和现金流量发表意见。”

4. 《中国注册会计师审计准则第1101号——财务报表审计的目标和一般原则》第四条规定,财务报表审计的目标是注册会计师通过执行审计工作,对财务报表的下列方面发表审计意见:

(1) 财务报表是否按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制;

(2) 财务报表是否在所有重大方面公允反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。

【经典例题】

1. [判断题] 审计是由注册会计师依法接受委托,对被审计单位的会计报表及其相关资料进行独立审查并发表意见。()

【答案】×

【解析】因为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的会计报表和其他资料及其所反映的经济活动,进行审计并发表意见。它涵盖了内部审计、国家审计和注册会计师审计。

2. [判断题] 审计就是查账。()

【答案】×

【解析】审计的概念通俗地讲就是查账,但这一说法,严格地讲是不确切的。

二、审计的分类

审计按目的和内容不同的分类。

审计可以从不同的角度进行分类,例如:

(1) 按主体的不同,审计划分为政府审计(也称国家审计)、内部审计和注册会计师审计(也称独立审计、民间审计)。(2) 按目的、内容不同,审计划分为会计报表审计、合规性审计和经营审计。(3) 按与被审单位的关系不同,审计划分为内部审计和外部审计。(4) 按范围的不同,审计划分为全面审计和局部审计,综合审计和专题审计。(5) 按施行时间的不同,审计划分为事前、事中和事后审计,定期和不定期审计,期中和期末审计。(6) 按执行地点的不同,审计划分为就地审计和报送审计。

还有其他一些分类,诸如:从被审计单位接受审计的可选择性角度,可划分为强制(无选择)审计和任意(可选择)审计;从审计工作的有偿性角度,可划分为有偿审计与无偿审计等。

审计分类的标准很多。体现审计本质的分类是基本分类,即按主体和按目的、内容的分类;其他的分类为其他分类。

以下按目的和内容不同,对审计类别进行介绍。

(一) 会计报表审计

会计报表审计的目标是注册会计师通过执行

审计工作,对会计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会计报表,注册会计师进行审计也较普遍。会计报表通常包括资产负债表、利润表和现金流量表以及会计报表附注。

《中国注册会计师审计准则第 1101 号——财务报表审计的目标和一般原则》第四条规定,财务报表审计的目标是注册会计师通过执行审计工作,对财务报表的下列方面发表审计意见:(1)财务报表是否按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制;(2)财务报表是否在所有重大方面公允反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。

财务报表审计的目标对注册会计师的审计工作发挥着导向作用,它界定了注册会计师的责任范围,直接影响注册会计师计划和实施审计程序的性质、时间和范围,决定了注册会计师如何发表审计意见。例如,既然财务报表审计目标是对财务报表整体发表审计意见,注册会计师就可以只关注与财务报表编制和审计有关的内部控制,而不对内部控制本身发表鉴证意见。同样,注册会计师关注被审计单位的违反法规行为,是因为这些行为影响到财务报表,而不是对被审计单位是否存在违反法规行为提供鉴证。

(二) 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,审计对象不仅限于会计,还包括对组织机构、计算机信息系统方法、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。

(三) 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工资法规定的最低限额,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被审计单位管理层或外部特定使用者。

【经典例题】

1. [判断题] 会计报表审计的目标是注册会计师通过执行审计工作,对会计报表是否按照规定的标准编制发表审计意见。()

【答案】√

【解析】《中国注册会计师审计准则第 1101 号——财务报表审计的目标和一般原则》第一条规定,财务报表审计的目标是注册会计师通过执行审计工作,对财务报表是否按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制;财务报表是否在所有重大方面公允反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量并发表审计意见。

2. [多项选择题] 下列各项目中,属于会计报表审计,只是审计意见所表述的对象有所差异的有()。

- A. 按照监管机构的报告要求编制的会计报表
- B. 按照特殊编制基础(如收付实现制)编制的会计报表
- C. 按照权责发生制编制的会计报表
- D. 按照计税基础编制的会计报表

【答案】A B C D

【解析】特殊基础通常包括:计税基础、收付实现制基础和监管机构的报告要求。

三、审计的方法

依据审计导向性目标及所采用的审计程序、方法划分,审计导向模式的发展经历了三个阶段:账项基础审计模式(19 世纪以前)、制度基础审计模式(20 世纪 50~80 年代)、风险导向审计模式。三个阶段的导向性目标不同,所采用的审计程序和方法也有所不同。但是三个阶段的关系表现为承前启后,并不是相互隔离,互不衔接,前一阶段是后一阶段的基础,后一阶段是前一阶段的发展。

一百多年来,虽然审计的根本目标没有发生重大变化,但审计环境却发生了很大的变化。注册会计师为了实现审计目标,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做出的调整,见表 1-2。

表 1-2

方 法	概 念	特 点	优 点	缺 点
账项基础审计(19 世纪以前)(Accounting Number-based Audit Approach)	详细审计,为了满足财产所有者对会计核算进行独立检查,促使受托责任人(通常为经理或下属)在授权经营过程中做出诚实、可靠的行为	大部分精力投向会计凭证和账簿的详细检查;约 3/4 的时间花费在合计和过账上;审计的重心在资产负债表,旨在发现和防止错误与舞弊;获取审计证据的方法比较简单	有利于发现原始凭证和数据的造假	审计方法简单,审计成本高,审计资源平均分配,不适应大型企业的审计

续表

方 法	概 念	特 点	优 点	缺 点
制度基础审计 (20世纪 50 ~ 80 年代) (System-based Audit Approach)	以内部控制测试为基础的抽样审计称为制度基础审计	审计重点从检查受托责任人对资产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;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	审计抽样有了理论基础,审计成本降低,审计资源集中在内部控制存在缺陷的环节	没有考虑被审计单位存在的固有风险,仅以内部控制测试为基础,很难将审计风险降至可接受水平
风险导向审计 (Risk-oriented Audit Approach)	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	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、容易受到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	暂无

【经典例题】

1. [单项选择题] 以会计账目为直接审查对象的审计,称之为 ()。

- A. 账项基础审计
- B. 制度基础审计
- C. 风险导向审计
- D. 计算机信息系统审计

【答案】A

【解析】根据审计对象的发展不难看出。

2. [判断题] 以内部控制测试为基础的抽样审计,该方法被称作制度基础审计方法。()

【答案】√

【解析】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。

第三节 注册会计师审计与其他审计的关系

一、审计监督体系

审计监督体系由政府审计、内部审计和民间审计(注册会计师审计)三部分组成。从国内外审计的发展和现状来看,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,它们之间既相互联系,又各自独立,各司其职,无所谓主导和从属关系,共同构成审计监督体系。

(一) 政府审计

政府审计是由政府审计机关代表政府行使审

计监督权的机构。当前,世界各国的政府审计按其组织形式和领导关系,大致可以分为下列几种类型:

1. 由议会直接领导并对议会负责。这类审计机关是在议会的直接领导下,根据国家法律所赋予的权力,对各级政府机关的财政活动和国家企事业单位的财务活动等独立行使审计监督权,直接对议会负责。如美国的审计总局、加拿大的审计总署、法国的会计法庭、西班牙的审计法院、社会簿记局等。

2. 在政府内建立审计机构并对政府负责。这类审计机关是在政府的直接领导下,根据国家所赋予的权限,对政府所属各部门、各单位的财政财务活动进行审计监督,直接对政府负责。如菲律宾的审计委员会等。我国属于由政府领导类型。

3. 由财政部门领导的审计机构。这类审计机关是在财政部直接领导下,根据国家规定的政策、法令、财政预算和有关规章制度等,对各部门、各单位的财政、财务活动,执行审计监督。如瑞典的国家审计局,由财政部直接领导。匈牙利和波兰等国的财政监督,也由财政部负责,但不设独立的审计机构。

审计机关由议会直接领导这一类型,独立性、权威性最强。从审计的独立性、权威性讲,审计机关由议会直接领导较好。

(二) 内部审计

内部审计是指由各部门、各单位内部设置的相对独立的审计机构或审计人员对本部门、本单位所进行的审计。内部审计部门的类型可以归纳

为下列三种：

1. 属于本企业董事会或其所属审计委员会领导的内部审计部门。(所有者)
2. 属于本企业总裁或总经理领导的内部审计部门。(经营者)
3. 属于本企业主管财务的副总裁或总会计师领导的内部审计部门。

上述三种类型，从领导层次的权威性和独立性来看，层次越高，越能保证内部审计部门独立、有效地开展审计工作。

上述三种类型中，第一种独立性最强，即领导层次越高，权威性和独立性越强，越能保证内部审计部门独立、有效地开展审计工作。

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，这样，可保持其相对的独立性。

(三) 注册会计师审计

注册会计师审计是由经政府有关部门审核批准的注册会计师组成的事务所进行的审计。

事务所是依法独立承办审计查证和咨询服务的社会中介机构，是实行有偿服务、自行收支，独立核算、依法纳税，具有法人资格的专门审计组织。

在西方国家，注册会计师的工作机构有独资、合伙两种主要形式。

在我国，事务所是注册会计师的工作机构，注册会计师必须加入事务所才能接受委托，办理审计、会计咨询等业务。

【经典例题】

〔判断题〕我国宪法规定，注册会计师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。()

【答案】×

【解析】独立行使审计监督权指的是国家审计，而不是独立审计。

二、注册会计师审计与政府审计的关系

(一) 区别，如表 1-3

表 1-3

	不同点	政府审计	注册会计师审计
1	两者的审计目标不同	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依法对被审计单位会计报表的合法性和公允性进行审计
2	两者的依据不同	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》和审计准则进行的审计
3	两者的经费或收入来源不同	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审计客户，由注册会计师和审计客户协商确定
4	两者的取证权限不同	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配合和协助，对被审计单位及相关单位没有行政强制力
5	两者对发现问题的处理方式不同	审计机关审定审计报告，对审计事项做出评价，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，在法定职权范围内做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或披露的事项只能提请被审计单位调整或披露，没有行政强制力；如果被审计单位拒绝调整或披露，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

(二) 联系

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。结合上面的两种，联系如下：(1) 它们之间既相互联系，又各自独立，在不同领域实施审计。(2) 它们各有特点，相互不可替代，不存在主导和从属关系，共同构成审计监督体系。(3) 政府审计：政治的民主化。(4) 内部审计：规模扩大化、管理科学化。(5) 民间审计：经济市场化。

【经典例题】

1. 〔单项选择题〕注册会计师与政府审计部门如针对同一审计事项进行审计，最终形成的审计结论可能存在差异。导致差异的下列各项原因中最主要的是 ()。

- A. 审计的方式不同
- B. 审计的性质不同
- C. 审计的独立性不同
- D. 审计的依据不同

【答案】D

【解析】本题旨在考核“注册会计师审计与政府审计的关系”这一知识点，由于政府审计依据的准则是审计署制定的国家审计准则，而注册会计师审计所依据的审计准则是中国注册会计师协会制定的审计准则，依据的准则不同，各自审计工作的程序、获取证据的多少，形成的审计结论等都会存在差异。故答案为D。

2. [单项选择题] 注册会计师与政府审计的工作成果很难相互替代，其原因最主要是（ ）

的差别。

- A. 审计对象选择
- B. 审计监督性质
- C. 审计实施手段
- D. 审计准则遵循

【答案】D

【解析】审计准则的不同使注册会计师与政府审计的工作成果很难相互替代。

三、注册会计师审计与内部审计的关系

(一) 区别，如表1-4

表 1-4

	不同点	内部审计	注册会计师审计
1	两者的审计目标不同	内部审计主要对组织内部的经营活动和内部控制的适当性、合法性和有效性进行审计	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
2	两者独立性不同	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当局的领导和制约，独立性较强
3	两者接受审计的自愿程度不同	内部审计是代表总经理或董事会实施的组织内部监督，作为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，委托人可自由选择事务所
4	两者遵循的审计标准不同	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审计准则
5	两者审计的时间不同	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

(二) 联系

1. 联系参见民间审计与政府审计；内部审计与注册会计师审计都是现代审计体系的组成部分。主要体现在两者都是对被审计单位经济事项进行审计，在很多时候，注册会计师审计需要考虑利用内部审计工作，以提高审计效率，而内部审计部门也经常要求注册会计师审计提供管理建议。

2. 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审计工作成果。这是因为：

第一，内部审计是单位内部控制的一个重要组成部分；

第二，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控制度，检查凭证、账册，核对账表的一致性。

第三，利用内部审计工作成果可以提高工作效率，节约审计费用。

【经典例题】

[多项选择题] 注册会计师进行年度会计报表审计时，应对被审计单位的内部审计进行了解，并可以利用内部审计的工作成果，这是因为（ ）。

- A. 内部审计是注册会计师审计的基础
- B. 内部审计是被审计单位内部控制的重要组成部分
- C. 内部审计和注册会计师审计在工作上具有一定程度的一致性
- D. 利用内部审计工作成果可以提高注册会计师的工作效率

【答案】BCD

【解析】内部审计不是注册会计师审计的基础。

知识点测试

一、单项选择题

- 1. 以会计账目为直接审查对象的审计，称之为（ ）。
 - A. 账项基础审计
 - B. 制度基础审计
 - C. 风险导向审计
 - D. 计算机信息系统审计
- 2. 下列内容中不是会计报表审计所要达到的目标和要求的是（ ）。
 - A. 会计报表审计的目标是通过审计使注册会

师能够对被审计单位的会计报表发表意见,以说明会计报表是否符合国家颁布的企业会计准则和相关会计制度的规定,在所有重大方面是否公允反映了被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量

- B. 会计报表审计的目标是通过审计使注册会计师能够对被审计单位的会计报表发表意见,以说明会计报表是否符合国家颁布的企业会计准则和相关会计制度的规定,在所有重大方面是否公允反映了被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量;会计处理方法的选用是否符合一贯性原则
- C. 注册会计师的审计意见旨在提高会计报表的可信性,不应被视为是对被审计单位未来生存能力或管理当局经营效率、效果提供的保证
- D. 注册会计师应当合理保证会计报表整体不存在重大错报
3. 以下关于政府审计、内部审计和注册会计师审计的论述,正确的是()。
- A. 注册会计师审计和政府审计都是随着商品经济的发展而产生和发展的
- B. 注册会计师审计和内部审计尽管存在很大的差别,但注册会计师审计作为一种外部审计,在工作中要利用内部审计的工作成果,因此,内部审计是注册会计师审计的基础
- C. 从独立性和权威性上讲,由议会领导的政府审计最为适宜
- D. 相对审计客体而言,政府审计和注册会计师审计均为外部审计,都具有较强的独立性,而这仅在审计方式上存在较大区别
4. 我国审计机关由()领导。
- A. 中国注册会计师协会
- B. 财政部
- C. 国务院
- D. 全国人民代表大会
5. 注册会计师审计的特征是()。
- A. 独立性、权威性
- B. 独立性、客观性、公正性
- C. 独立性、一贯性、公允性
- D. 合法性、一贯性、公允性
6. 下列提法中,正确的是()。
- A. 政府审计是独立性最强的一种审计
- B. 会计报表的合法性是报表使用者最为关心的
- C. 注册会计师的审计意见应合理保证会计报表的可靠程度
- D. 内部审计在审计内容、审计方法等方面与外部审计具有一致性
7. 在(),注册会计师应当初步了解业务环境。
- A. 接受委托前

- B. 接受委托时
- C. 接受委托后
- D. 接受委托过程中

8. 鉴证业务涉及的三方关系人为()。
- A. 注册会计师、责任方和报表使用者
- B. 注册会计师、被审计单位和预期使用者
- C. 事务所、责任方和预期使用者
- D. 注册会计师、责任方和预期使用者
9. 下列属于会计报表审计的为()。
- A. 按照中国证券监督管理委员会要求编制的股东权益变动表审计
- B. 计算机信息系统审计
- C. 工效挂钩审计
- D. 经济责任审计
10. 风险导向审计要求注册会计师将审计资源分配到()。
- A. 最容易导致会计报表出现固有风险领域
- B. 最容易导致会计报表出现控制风险的领域
- C. 最容易导致会计报表出现检查风险的领域
- D. 最容易导致会计报表出现重大错报的领域

二、多项选择题

1. 会计报表通常包括()。
- A. 资产负债表、利润表
- B. 现金流量表
- C. 股东权益变动表
- D. 会计报表附注
2. 构成现代审计的重要标志有()。
- A. 抽样审计方法得到普遍运用
- B. 制度基础审计
- C. 计算机信息系统审计
- D. 注册会计师业务扩大到代理纳税、会计服务、管理咨询等领域
3. 关于审计的独立性,下列说法正确的有()。
- A. 政府审计在独立性上体现为单向独立,仅独立于被审计单位
- B. 民间审计表现为双向独立,既独立于第三关系人,又独立于第一关系人
- C. 内部审计仅仅强调与所审计的其他职能部门相对独立
- D. 民间审计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
4. 下列审计中,更像是管理咨询的有()。
- A. 对被审计单位组织机构效率的审计
- B. 对被审计单位计算机信息系统方法的审计
- C. 对被审计单位市场占有率的审计
- D. 委托人指定注册会计师审计的经济合同执行情况
5. 审计一般目的合法性是指被审计单位会计报表的编制是否遵循了()。
- A. 企业会计准则

- B. 企业内部控制制度
C. 企业会计制度
D. 企业财务会计报告条例
6. 时至今日,称为四大国际事务所,它们是()。
- A. 普华永道 B. 安永
C. 毕马威 D. 德勤
E. 安达信

三、判断题

1. 由于利用内部审计工作成果可以提高工作效率,因此,注册会计师在对一个单位进行审计时,可以了解其内部审计情况,以决定是否利用其工作成果。()
2. 不论企业会计报表是否遵循会计的一贯性原则,注册会计师均应在审计报告中予以反映。()
3. 无论是国家审计,还是独立审计,在对一个单位进行审计时,都要对其内部审计情况进行了了解,并且可以利用其工作成果。()
4. 注册会计师审计产生的直接原因是财产所有权和经营管理权的分离。()
5. 风险导向审计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。()
6. 民间审计担负的是对全民财产的审计责任。()
7. 如果注册会计师利用了内部审计的工作成果,则表明所利用的这些工作成果对外具有一定的鉴证作用。()
8. 内部审计,是指由被审计单位内部机构或人员,对其内部控制的有效性、财务信息的真实性和完整性以及经营活动的效率和效果等开展的一种评价活动。()
9. 虽然注册会计师对发表审计意见以及确定审计程序的性质、时间和范围独自承担责任,但内部审计工作的某些部分可能有助于注册会计师的工作。()
10. 注册会计师应当对发表的审计意见独立承担责任,其责任因为利用内部审计工作而减轻。注册会计师应当对与财务报表审计有关的所有重大事项独立做出职业判断,不应完全依赖内部审计工作。()

四、简答题

1. 在审计监督体系中,为什么政府审计、内部审计和注册会计师审计三方既相互联系,又各自独立、各司其职、泾渭分明地不同领域实施审计?
2. 在审计工作中,注册会计师为什么能利用内部审计的工作成果?在了解内部审计并对其进行评估时,注册会计师应当考虑哪些重要因素?

知识点测试答案

一、单项选择题

1. 【答案】A
【解析】根据以会计账目为直接审查对象不难看出,是账项基础审计。
2. 【答案】D
【解析】会计处理方法的选用是否符合一贯性原则已不是审计目的。
3. 【答案】C
【解析】由于注册会计师审计是随着商品经济的发展而产生和发展的,但政府审计却是随着政治的逐步民主化而产生和发展的,故A是错的。内部审计虽然是内部控制的重要组成部分,但现代审计是以内部控制为基础的审计,而不是以内部审计为基础的,仅是在审计工作中要利用内部审计的工作成果,故B是错的。C是教材中的原文表述,是正确的。注册会计师审计和政府审计虽然都是外部审计,但在审计的独立性、方式、内容、目的、职责和作用等方面存在较大的区别,故D是错的。
4. 【答案】C
【解析】在我国,政府审计机构隶属国务院和各级人民政府领导。
5. 【答案】B
【解析】注册会计师审计具有独立、客观、公正的特征。
6. 【答案】D
【解析】政府审计体现为较强的单向独立,注册会计师审计体现为双向独立;因此,A是不正确的。会计报表使用者最关心的是会计报表的公允性;所以,B也是错误的。注册会计师审计意见应合理保证会计报表使用人确定已申报表的可靠程度,从而做出相关的判断或决策;注册会计师既不是会计报表的编制者,也不是会计报表的保证人。因此,C的提法也是错误的。内部审计虽然同外部审计有很大的区别,但是,内部审计也要建立在财务收支审计的基础上,同样要使用检查、观察、计算、分析等方法进行审计,所以,内部审计同外部审计在审计内容、方法等方面具有一致性。
7. 【答案】A
【解析】《中国注册会计师鉴证业务基本准则》第九条 在接受委托前,注册会计师应当初步了解业务环境。
8. 【答案】D
【解析】《中国注册会计师鉴证业务基本准则》第十四条 鉴证业务涉及的三方关系人包括注册会计师、责任方和预期使用者。