



高职高专“十三五”规划教材

财会专业

审计原理与实务

主 编 荣国萱
王婷婷
朱桂明

 南京大学出版社



高职高专“十三五”规划教材·

审计原理与实务

主 编	荣国萱	王婷婷	朱桂明	
副主编	史雅洁	贾卓杰	刘 希	黄念菁
参 编	王盼盼	彭 爽	段如娴	



南京大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

审计原理与实务 / 荣国萱, 王婷婷, 朱桂明主编

— 南京: 南京大学出版社, 2016. 8

高等院校“十三五”应用型规划教材·财会专业

ISBN 978-7-305-17358-5

I. ①审… II. ①荣… ②王… ③朱… 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 178515 号

出版发行 南京大学出版社

社 址 南京市汉口路 22 号

邮 编 210093

出 版 人 金鑫荣

丛 书 名 高等院校“十三五”应用型规划教材·财会专业

书 名 审计原理与实务

主 编 荣国萱 王婷婷 朱桂明

责任编辑 武 坦 王抗战

编辑热线 025-83597087

照 排 南京南琳图文制作有限公司

印 刷 常州市武进第三印刷有限公司

开 本 787×1092 1/16 印张 16.75 字数 412 千

版 次 2016 年 8 月第 1 版 2016 年 8 月第 1 次印刷

ISBN 978-7-305-17358-5

定 价 36.00 元

网址: <http://www.njupco.com>

官方微博: <http://weibo.com/njupco>

微信服务号: njuyuxue

销售咨询热线: (025) 83594756

* 版权所有, 侵权必究

* 凡购买南大版图书, 如有印装质量问题, 请与所购
图书销售部门联系调换

前 言

一直以来,审计被认为是现代资本市场监管机制的重要组成部分,在维护资本市场的正常运作上发挥着重要作用。随着经济发展的不断深入,审计在社会监督中的作用也越来越重要,已成为社会关注的焦点。社会上也急需综合素质高、审计专业技能扎实的应用型人才。为了满足新形势下的需要,在总结以往教学经验和审计实践的基础上,针对高职高专培养实践与技能相结合的人才特色,编写本书。

《审计学原理与实务》是一门综合应用学科,既要掌握会计准则,又要熟悉审计准则。本书以注册会计师审计为重点,以风险导向审计为主线,以“理论适度够用,强化实践应用”为原则,吸收、借鉴国际审计准则的最新成果,通过整体策划,项目推进,任务驱动,系统而详尽地阐述了审计的基本理论、基本方法及基本审计程序。本书致力于培养学生的独立思考能力、专业胜任能力、良好的职业道德以及较强的应用能力。

本书在编写体例上,力求新颖,既借鉴了国内外著作的精华,又参考了最新研究成果,打破了传统《审计学原理及实务》单纯讲理论的模式,按照“风险导向的审计模式和思路”,由浅入深,循序渐进。每个项目中分“知识目标”、“技能目标”、“任务”、“概念索引”、“项目总结”和“项目练习”等模块,其间穿插“知识链接”和“注意事项”等栏目,结构直观清晰,思路拓展独特、案例丰富翔实,易于理解掌握,做到理论和实践的紧密结合,让使用者既能学到最新审计知识,又能熟练掌握审计的专业技能,从而满足各方人员学习、工作的需要,具有较强的科学性、系统性、实用性和前瞻性。

本书既可作为高职高专院校财经类专业的教学用书,也可作为会计、审计、管理等相关领域从业人员的自学、培训用书。

本书由荣国萱、王婷婷、朱桂明任主编,史雅洁、贾卓杰、刘希、黄念菁任副主编,王盼盼、彭爽、段如娴参与编写。全书由荣国萱负责拟定大纲并总撰定稿。在本书出版之际,感谢信阳农林学院、江西环境工程职业学院、信阳职业技术学院、河南职业技术学院、武汉城市职业学院、新余学院、济源职业技术学院领导与相关专业老师的大力支持与帮助,另外,在本书的编写过程中,借鉴了大量文献资料,在此向有关单位及作者一并表示感谢。

由于编写时间较紧,书中疏漏及不足之处在所难免,竭诚希望得到广大读者和同行批评指正。并恳请将意见及时反馈给我们,以便再版时进行修订、完善。

编 者
2016年5月

目 录

项目一 认知审计	(1)
知识目标	(1)
技能目标	(1)
任务一 审计概述	(1)
任务二 审计准则	(8)
任务三 注册会计师职业道德与法律责任	(10)
概念索引	(15)
项目总结	(15)
项目练习	(15)
项目二 接受审计业务委托	(18)
知识目标	(18)
技能目标	(18)
任务一 初步业务活动	(18)
任务二 审计业务约定书	(22)
概念索引	(27)
项目总结	(27)
项目练习	(27)
项目三 审计目标	(30)
知识目标	(30)
技能目标	(30)
任务一 确定审计总体目标	(30)
任务二 确定审计具体目标	(34)
概念索引	(39)
项目总结	(39)
项目练习	(39)
项目四 审计计划	(43)
知识目标	(43)
技能目标	(43)
任务一 总体审计策略	(43)
任务二 具体审计计划	(47)
任务三 重要性	(49)

概念索引	(56)
项目总结	(56)
项目练习	(57)
项目五 审计方法	(60)
知识目标	(60)
技能目标	(60)
任务一 审计基本方法	(60)
任务二 审计抽样	(64)
任务三 审计抽样的一般程序	(69)
概念索引	(78)
项目总结	(78)
项目练习	(78)
项目六 审计证据	(81)
知识目标	(81)
技能目标	(81)
任务一 审计证据概述	(81)
任务二 审计程序	(89)
概念索引	(93)
项目总结	(93)
项目练习	(94)
项目七 审计工作底稿	(97)
知识目标	(97)
技能目标	(97)
任务一 审计工作底稿概述	(97)
任务二 审计工作底稿的格式、要素和范围	(101)
任务三 审计工作底稿的复核	(105)
任务四 审计工作底稿的归档	(108)
概念索引	(111)
项目总结	(111)
项目练习	(112)
项目八 风险评估	(115)
知识目标	(115)
技能目标	(115)
任务一 风险评估概述	(115)
任务二 了解被审计单位及其环境	(121)

任务三 了解被审计单位的内部控制	(126)
任务四 评估重大错报风险	(135)
概念索引	(140)
项目总结	(140)
项目练习	(141)
项目九 风险应对	(144)
知识目标	(144)
技能目标	(144)
任务一 针对两个层次重大错报风险的应对	(144)
任务二 控制测试	(146)
任务三 实质性程序	(154)
概念索引	(157)
项目总结	(158)
项目练习	(158)
项目十 审计报告	(162)
知识目标	(162)
技能目标	(162)
任务一 审计报告概述	(162)
任务二 审计报告的基本内容及编制	(164)
概念索引	(176)
项目总结	(176)
项目练习	(177)
项目十一 销售与收款循环审计	(181)
知识目标	(181)
技能目标	(181)
任务一 销售与收款循环概述	(181)
任务二 销售与收款循环的内部控制和控制测试	(186)
任务三 销售与收款循环的实质性程序	(189)
概念索引	(199)
项目总结	(199)
项目练习	(199)
项目十二 采购与付款循环审计	(202)
知识目标	(202)
技能目标	(202)
任务一 采购与付款循环概述	(202)

任务二 采购与付款循环的内部控制和控制测试·····	(206)
任务三 采购与付款循环的实质性程序·····	(211)
概念索引·····	(218)
项目总结·····	(218)
项目练习·····	(218)
项目十三 生产与存货循环审计·····	(221)
知识目标·····	(221)
技能目标·····	(221)
任务一 生产与存货循环概述·····	(221)
任务二 生产与存货循环的内部控制和控制测试·····	(223)
任务三 生产与存货循环的实质性程序·····	(227)
概念索引·····	(238)
项目总结·····	(238)
项目练习·····	(238)
项目十四 货币资金审计·····	(242)
知识目标·····	(242)
技能目标·····	(242)
任务一 货币资金审计概述·····	(242)
任务二 库存现金审计·····	(245)
任务三 银行存款审计·····	(248)
概念索引·····	(254)
项目总结·····	(254)
项目练习·····	(254)

项目一 认知审计

知识目标

1. 了解我国审计产生与发展
2. 熟悉我国现行的审计准则体系
3. 理解审计的含义及特征

技能目标

1. 掌握审计产生的客观基础
2. 掌握注册会计师法律责任产生的原因
3. 掌握避免审计法律责任的措施

任务一 审计概述

一、审计的产生与发展

(一) 审计产生与发展的客观基础

审计是社会经济发展到一定阶段的产物,是在财产的所有权和经营管理权分离而形成的受托经济责任关系下,基于经济监督的客观需要而产生的。

审计的产生奠定了审计关系人理论,即审计行为的发生必须有审计人、被审计人和审计委托人三方面关系人。它们顺次为第一关系人、第二关系人和第三关系人,相互之间的关系,如图 1-1 所示。

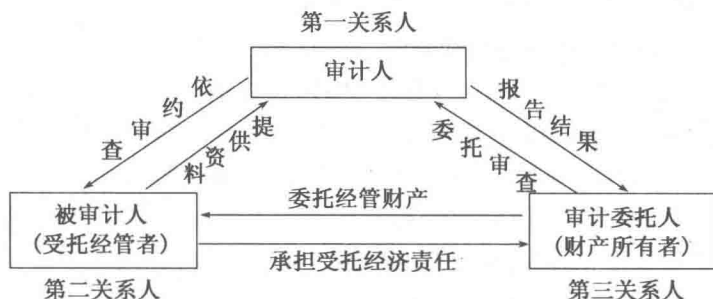


图 1-1 三方关系人的关系

【注意事项 1-1】 受托经济责任关系是审计产生和发展的基础。

（二）政府审计的产生与发展

1. 我国政府审计的产生与发展

我国审计的产生与发展经历了一个漫长的过程。西周时期,我国审计初步形成;秦汉时期,我国审计最终确立;隋唐至宋代,我国审计日臻健全;元、明清三代,我国审计停滞不前;“中华民国”时期,我国审计不断演进;新中国我国审计不断振兴。

1978 年之前,我国没有设置独立的政府审计机关。1982 年修改的《中华人民共和国宪法》规定在我国建立审计制度,1983 年 9 月成立了我国国家审计的最高机关——审计署,在县以上各级人民政府设置各级审计机关。1985 年 8 月发布了《国务院关于审计工作的暂行规定》。1998 年 11 月颁布了《中华人民共和国审计条例》。1995 年 1 月 1 日《中华人民共和国审计法》的实施,在法律上确立了政府审计的地位。2000 年 1 月,审计署发布《中华人民共和国国家审计基本准则》。2006 年 2 月 28 日通过修正的《中华人民共和国审计法》并予以发布实施,为政府审计进一步发展奠定了良好基础。2010 年审计署修订了新的《中华人民共和国国家审计准则》,新准则于 2011 年 1 月 1 日起施行。

2. 西方国家政府审计的产生与发展

在西方国家,最早出现政府审计萌芽的是奴隶制度下的古罗马、古埃及和古希腊等国家,政府设有官厅审计机构,审计人员以“听证”方式对掌管国家财物和税赋的官吏进行考核,成为具有审计性质的经济监督工作;封建社会时期,虽设有审计机构和人员,但当时的审计,无论在组织机构、审计职权还是审计方式上,都处于很不完善的阶段;资本主义时期,西方国家的政府审计有了进一步的发展和完善。在现代资本主义国家中,大多实行立法、行政、司法三权分立。议会为国家的最高立法机关。在议会下设有专门的审计机构,由议会或国会授权,对政府及国家企事业单位的财政财务收支进行独立的审计监督。

（三）注册会计师审计的产生与发展

1. 我国注册会计师审计的产生与发展

我国注册会计师审计的历史比西方国家要短很多。1918 年 9 月,北洋政府农商部颁布了我国第一部注册会计师法规——《会计师暂行章程》,并于同年批准著名会计学家谢霖先生为中国的第一位注册会计师,谢霖先生创办的中国第一家会计师事务所——“正则会计师事务所”。在新中国建立初期,注册会计师在经济恢复工作中发挥了积极作用。后来由于我国推行苏联高度集中的计划经济模式,注册会计师便悄然退出了经济舞台。

1980 年我国恢复和重建注册会计师制度。1993 年 10 月,我国颁布了《中华人民共和国注册会计师法》。1996 年 1 月 1 日颁布并实施了《中国独立审计准则》。2006 年 2 月 15 日财政部发布《中国注册会计师鉴证业务基本准则》、《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》等 48 项审计准则。其中 22 项为新发布,26 项为修订,这标志着适应我国市场经济发展要求、与国际惯例趋同的注册会计师审计准则体系基本建立。2009 年,审计环境发生了重大变化,国际审计准则作出了重大修订,我国审计实务中也面临一些新的需要解决的问题。为此,中注协为实现我国审计准则与国际审计准则的持续趋同,根据国际审计准则明晰项目,启动了对 38 项审计准则的修订,2010 年 11 月正式发布,2012 年 1 月 1 日实施。

2. 西方注册会计师审计的产生与发展

注册会计师审计产生于意大利合伙企业制度,形成于英国股份制企业制度,发展和完善于美国的资本市场。

(1) 注册会计师审计的起源——意大利合伙企业制度。

16 世纪末期,地中海沿岸国家的商品贸易的发展,出现了为筹集大量资金进行贸易活动的合伙经营方式。合伙制企业的产生,使得财产的所有权和经营权分离,基于对经营管理者监督的需要,所有者便聘请会计工作者来承担对合伙企业经济活动进行查证工作,这就是注册会计师审计的起源。

此阶段的审计目标是对合伙企业经济活动进行查证。审计方法为查账、公证。

(2) 注册会计师审计的形成——英国股份制企业制度。

1721 年,南海公司破产案是注册会计师审计产生的“催化剂”,它促成了独立会计师——注册会计师的诞生。1844 年颁布的《公司法》规定股份公司必须设监察人,负责审查公司账目。1845 年修订的《公司法》规定,股份公司可以聘请执业会计师协助办理此项业务。这一规定无疑对发展民间审计起了推动作用。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。1844 年到 20 世纪初,英国股份公司发展,“两权”继续分离,《公司法》规定股份公司和银行必须聘请注册会计师审计,注册会计师审计形成。

此阶段也叫账目基础审计。审计目标是查错防弊,保护资产的安全和完整。审计方法是对会计账目详细审计。审计报告使用者为股东。

(3) 注册会计师审计的发展——美国的资本市场。

19 世纪末 20 世纪初,美国的民间审计得到迅猛发展。1896 年,美国通过《注册会计师法案》,标志着经济立法的开端。1917 年,美国公共会计师协会编制了《关于资产负债表的备忘录》,从而开创了信用审计的时代。审计对象由会计账项扩大到资产负债表。

此阶段也叫资产负债表审计。审计目标是检查资产负债表数据,判断企业信用状况。对历史财务信息进行鉴证,查错防弊这一目标依然存在,但已退居第二位,审计的功能从防护性发展为公正性。审计方法由详细审计逐步转为抽样审计。审计报告使用者除股东外,扩大到债权人。

(4) 1933 年颁布的《证券法》和 1934 年颁布的《证券交易法》,上市企业的财务报表必须接受注册会计师审计,标志着法定审计的出台,使美国进入会计报表审计时代。

此阶段也叫制度基础审计。审计目标是对会计报表发表意见,以确定其可信性,更强调保护投资者为目的的利润表审计。审计报告使用者扩大到股东、债权人及政府部门。

(5) 二战后,国际会计公司的出现标志着民间审计开始走向国际化。

国际会计师事务所包括普华永道、德勤、安永、毕马威等,其机构庞大,人员众多,有统一的工作程序和质量要求,能够适应不同国家和地区的业务环境。

此阶段也叫财务报表审计。审计目标是对财务报表发表审计意见。审计范围扩大到测试相关内部控制,并广泛采用抽样审计。审计方法是风险导向审计。报告使用者扩大到股东、债权人、政府部门以及潜在的投资者。

(四) 内部审计的产生与发展

1. 我国内部审计的产生与发展

我国现在的内部审计是伴随政府审计的恢复和重建而产生与发展的。在国家与国家审计署早期阶段颁布的法律法规中,一般都有关于内部审计的规定和说明。1984年在部门、单位内部成立了审计机构,实行内部审计监督。1985年10月发布了《审计署关于内部审计工作的若干规定》,在各级审计机关、各级主管部门的积极推动下,内部审计蓬勃发展。2003年3月,审计署颁布修订后的《审计署关于内部审计工作的规定》。同年6月,我国颁布并实施了《中国内部审计准则》。标志着我国内部审计走上法制化、规范化的轨道。

2. 西方内部审计的产生与发展

西方内部审计大致经历了三个发展阶段:20世纪20—40年代的财务审计阶段、20世纪50年代—20世纪末的经营审计和管理审计形成和发展时期、21世纪至今的战略审计阶段。

二、审计的含义与特征

(一) 审计的含义

对于审计的概念,最具代表性的是美国会计学会审计基本概念委员会发表于1973年的《基本审计概念说明》,该说明将审计定义为:“审计是一个系统化过程,即通过客观地获取和评价有关经济活动与经济事项认定的证据,以证实这些认定与既定标准的符合程度,并将结果传达给有关使用者。”

我国对审计的概念比较认同的是:审计是由国家授权或接受委托的专职机构和人员,依照国家法规、审计准则和会计准则,运用专门的方法,对被审计单位的财政、财务收支、经营管理活动及其相关资料的真实性、公允性、合规性、合法性、效益性进行审查和监督,评价经济责任、鉴证经济业务,用以维护财经法纪、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。

【例1-1·多选题】 在财务报表审计中,以下对注册会计师审计理解恰当的有()。

- A. 注册会计师应根据被审计单位适用的财务报表编制基础判断其财务报表编制是否公允
- B. 注册会计师必须查出财务报表中所有重大舞弊
- C. 审计的核心环节是“识别、评估和应对”财务报表重大错报风险的
- D. 注册会计师必须获取基于认定的充分、适当的审计证据才能对财务报表发表意见

【答案】 ACD。

【解析】 选项A恰当,适用的财务报表编制基础是注册会计师判断的“既定标准”;选项B不恰当,注册会计师很难查出管理层所有重大的串通舞弊;选项C恰当,现代风险导向审计准则对审计工作核心环节的要求是“识别、评估和应对”财务报表重大错报风险的;选项D恰当,注册会计师应当实施风险评估程序,识别财务报表重大错报风险,合理设计和有效实施有针对性的审计程序,获取充分、适当的审计证据,形成审计结论,发表审计意见,出具审计报告。

(二) 审计的特征

1. 独立性

所谓独立,是指审计人员公正不倚地进行审查并表达意见的状态。独立性是审计的本质

特征,也是审计区别于其他经济监督的关键所在。审计机构和审计人员要保持独立性,必须做到以下几点:

(1) 机构独立。机构独立是指审计机构或人员与被审计单位之间没有组织上的隶属关系。这是审计工作独立性的保障。

(2) 经济独立。经济独立是指审计机构或人员从事审计业务活动,其经济来源应有一定的法律、法规做保证,不受被审计单位的制约。这是审计工作保持独立性的物质基础。

(3) 人员独立。人员独立是指审计人员执行审计业务时,必须按照审计范围、审计内容、审计程序进行独立思考,坚持客观公正、实事求是的原则,做出公允、合理的评价和结论,不受任何部门、单位和个人的干涉。

【知识链接 1-1】 审计人员在办理具体审计业务时,如果与被审计单位之间有下列利害关系,则应当回避:① 曾在委托单位任职,离职后未满 2 年;② 持有委托单位的股票、债券或在委托单位有其他经济利益的;③ 与委托单位负责人和管理人员、董事或委托事项的当事人之间有近亲属关系的;④ 担任委托单位常年会计顾问或代办会计事项的;⑤ 其他为保持独立性而应当回避的事项。

2. 权威性

审计的权威性是指审计工作过程具有法律保障,且审计结果具有法律效力。审计的权威性与独立性相关,离不开审计组织的独立地位和审计人员的独立执业。审计的权威性来自两个方面:一是法律赋予的权威;二是自身工作树立的权威,两者缺一不可。

3. 公正性

公正性与权威性密切相关。从某种意义上说,没有公正性,也就不存在权威性。审计人员应当站在第三方的立场,进行实事求是的检查,做出不带任何偏见的、符合客观实际的判断,并进行公正的评价和处理。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,才能真正树立审计的权威性。

可见,公正性是审计的基本要求,权威性是审计的必要条件,独立性是审计的本质特征。

【例 1-2·单选题】 审计的本质特征是()。

- A. 独立性 B. 权威性 C. 合法性 D. 公平性

【答案】 A。

三、审计的对象和职能

(一) 审计的对象

审计对象是指审计监督的客体,包括审计对象的实体和内容两个层次。

1. 审计对象的实体

审计对象的实体,即被审计单位,具体包括国家和政府机关各部门、财政和税务机关、国家金融机构、企事业单位以及与国家财政有关的单位。

2. 审计对象的内容

审计对象的内容,即经济活动。具体来说,是指被审计单位的财政财务活动、经济效益活动、财政法纪的遵守情况以及被审计单位的业务经营活动和管理活动。通常所说的审计对象主要是指审计客体的经济活动。包括:

(1) 被审计单位的财政、财务收支及其有关的经营管理活动;

(2) 被审计单位的会计资料及其他相关资料。

【注意事项 1-2】 审计的对象是指被审计单位的财政、财务收支及其相关的经营管理活动,以及作为提供这些经济活动信息载体的会计报表和其他有关资料。会计资料及其他相关资料是审计对象的表现,其所反映的被审计单位的财政、财务收支及其有关的经营管理活动才是审计对象的本质。

(二) 审计的职能

审计的职能是指审计本身所固有的内在功能。它不以人的主观意志为转移,是适应社会经济发展需要所具备的能力。

1. 经济监督

经济监督职能是指通过审计,监察和督促被审计单位的经济活动,在规定的范围内、在正常的轨道上进行。同时,监察和督促有关经济责任者履行经济责任,借以揭露违法违纪、查明错误弊端、判断管理缺陷和追究经济责任。

要使审计发挥监督职能,必须具备两个条件:一是监督必须由权力机关实施;二是要有严格的客观标准和明确的是非界限。

2. 经济评价

经济评价职能是通过审核检查,评定被审计单位的计划、预算、决策、方案是否先进可行,经济活动是否按照既定的决策和目标进行,经济效益的高低优劣,以及内部控制制度是否健全、有效等,从而有针对性地提出意见和建议,以促使其改善经营管理,提高经济效益。

要发挥经济评价职能,应当具备两个条件:一是不断提高审计人员素质和构成;二是力求评价方法先进可行。

3. 经济鉴证

经济鉴证职能是指通过对被审计单位的会计报表及有关经济资料所反映的财政、财务收支和有关经济活动的公允性、合法性的审核检查,确定其可依赖程度,并做出书面证明,以取得审计委托人或其他有关方面的信任。

要发挥经济鉴证职能应当具备两个条件:一是审计组织的权威性;二是审计组织要有良好的信誉。

【例 1-3·单选题】 审计的职能不包括()。

- A. 经济监督 B. 经济评价 C. 经济鉴证 D. 经济咨询

【答案】 D。

四、审计组织

(一) 政府审计机关

政府审计机关(也叫国家审计机关)是指代表国家依法行使审计监督权的行政机关,包括国务院和县级以上地方各级人民政府的审计机关。

1. 中央审计机关

《中华人民共和国审计法》规定:“国务院设审计署,在国务院总理领导下,主管全国的审计工作。”审计署是最高国家审计机关,按照统一领导、分组负责的原则组织和领导全国的审计工作。审计署对国务院负责。

2. 地方审计机关

《中华人民共和国审计法》规定：“省、自治区、直辖市、设区的市、自治州、县、自治县、不设区的市、市辖区的人民政府的审计机构，分别在省长、自治区主席、市长、县长、区长和上一级审计机关的领导下，负责本行政区域内的审计工作。”地方各级审计机关对本级人民政府和上一级审计机关负责并报告工作，审计业务以上级审计机关领导为主。

3. 审计特派员办事处

《中华人民共和国审计法》规定：“审计机关根据工作需要，经本级人民政府批准，可以在其审计管辖范围内设立派出机构。派出机构根据审计机关的授权，依法进行审计工作。”

(二) 社会审计组织

社会审计组织是指根据国家法律规定，经政府有关部门审核批准、注册登记的会计师事务所。

1. 会计师事务所的组织形式

世界范围内的会计师事务所所有独资、普通合伙制、有限责任公司制、有限责任合伙制四种形式。

我国《注册会计师法》规定，合伙制和有限责任制是会计师事务所的法定组织形式。

(1) 合伙制会计师事务所。合伙制会计师事务所是指由两个或两个以上的注册会计师组成的合伙组织。合伙人按出资比例或协定，以个人财产承担会计师事务所的债务，并且合伙人对会计师事务所的债务承担连带责任。

(2) 有限责任制会计师事务所。有限责任制会计师事务所是指由一定数量的股东出资组成，每个股东以其所认缴的出资额为限对会计师事务所承担责任，事务所以其全部财产对事务所的债务承担责任。

2. 会计师事务所的业务范围(即注册会计师的业务范围)

根据《中国注册会计师执业准则》规定，注册会计师的业务范围包括鉴证业务和相关服务业务。

(1) 鉴证业务。鉴证业务是指注册会计师对鉴证对象信息提出结论，以增强除责任方之外的预期使用者对鉴证对象信息信任程度的业务。按照提供的保证程度和鉴证对象的不同分审计业务、审阅业务和其他鉴证。

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

审阅业务是指注册会计师执行历史财务信息的审阅业务，如财务报表审阅等。

其他鉴证业务是指除历史财务信息审计和审阅业务之外的鉴证业务，包括内部控制鉴证、预测性财务信息审核等。

【例 1-4·多选题】 下列属于审计业务的有()。

- A. 审查企业财务报表，出具审计报告
- B. 合同的遵守情况，如对贷款合同遵守情况发表审计意见
- C. 办理企业合并、分立、清算事宜中的审计业务，出具有关报告
- D. 验证企业资本，出具验资报告

【答案】 ABCD。

(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。

【例 1-5·多选题】 下列属于相关服务业务的有()。

- A. 对财务信息执行商定程序
- B. 代编财务信息
- C. 税务咨询
- D. 管理咨询

【答案】 ABCD。

(三) 内部审计机构

根据《中华人民共和国审计法》规定:“属于审计机关审计监督对象的单位,应当按照国家有关规定建立健全内部审计制度。”国家机关、金融机构、企事业单位、社会团体及其组织,其内部审计机构应当在本单位主要负责人或者权力机构的领导下开展工作。

由于我国内部审计机构建立较晚,加之在借鉴国外经验方面不一致,以至于我国内部审计机构的模式多种多样。以企业为例,其内部审计机构主要有五种模式:

- (1) 隶属于财会部门的内部审计机构。
- (2) 隶属于总经理的内部审计机构。
- (3) 监事会下设的内部审计机构。
- (4) 董事会下设的内部审计机构。
- (5) 董事会下设审计委员会并由审计委员会领导的内部审计机构。

任务二 审计准则

一、审计准则的含义及结构

(一) 审计准则的含义

审计准则由国家审计部门或注册会计师职业团体制定的,用以规定审计人员应有的素质和专业资格,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。

审计准则是审计人员进行审计工作时必须遵循的行为规范和行为准则;是执行审计业务,获取审计证据,形成审计结论,出具审计报告的专业标准;是判断审计工作质量权威性的准绳;是判断审计人员职责履行情况的一个法定依据。

(二) 审计准则的结构内容

综观中外审计准则,无论是国家审计准则、内部审计准则,还是社会审计准则,一般都包括三个层次:基本审计准则、具体审计准则和执业规范指南。其中,基本准则主要由一般准则、外勤准则和报告准则三部分组成。

二、我国审计准则体系

(一) 政府审计准则

政府审计准则是由审计署牵头制定的。政府审计准则体系是中国审计法律规范的组成部分,由国家审计基本准则、国家审计具体准则和国家审计规范指南三个层次组成。其中,国家审计基本准则是制定其他审计准则和审计指南的依据,是国家审计准则的总纲,是审计机关和审计人员依法办理审计事项时应当遵循的行为规范,是衡量审计质量的基本尺度。国家审计

具体准则是审计机关和审计人员依法办理审计事项、提交审计报告、评价审计事项、出具审计意见书、作出审计决定时应当遵循的一般具体规范。国家审计规范指南是对审计机关和审计人员办理审计事项提出的审计操作规程和方法,为审计机关和审计人员从事专门审计工作提供了可操作的指导性意见。

(二) 注册会计师执业准则体系

中国注册会计师协会 2006 年 2 月 15 日发布,2007 年 1 月 1 日起实施的共 48 项准则统称中国注册会计师执业准则,包括鉴证业务准则、相关服务准则和会计师事务所质量控制准则三部分。2010 年 11 月对其中 38 项准则进行了修订,新准则于 2012 年 1 月 1 日起执行。

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,分为中国注册会计师审计准则、中国注册会计师审阅准则和中国注册会计师其他鉴证业务准则。其中审计准则是整个执业准则体系的核心。

(1) 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,注册会计师对所审计信息是否不存在重大错报提供合理保证,并以积极方式提出结论。

(2) 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。在提供审阅时,注册会计师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。

(3) 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。根据鉴证业务的性质和业务约定要求,提供有限保证或合理保证。

【例 1-6·多选题】 注册会计师鉴证业务准则包括()。

- A. 审计业务 B. 审阅业务 C. 相关服务业务 D. 其他鉴证业务

【答案】 ABD。

2. 相关服务准则

相关服务准则用以规范注册会计师代编财务信息、执行商定程序,税务询问和管理咨询等其他服务业务。在提供相关服务时,注册会计师不提供任何程度的保证。

3. 会计师事务所质量控制准则

会计师事务所质量控制准则是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,其目的是规范会计师事务所及其人员的质量控制责任,降低审计风险。

(三) 内部审计准则

内部审计准则是对内部审计工作的规范,其目的是提高内部审计工作质量和效率,促进内部审计工作的发展。内部审计准则由内部审计基本准则、内部审计具体准则、内部审计实务指南三个层次组成。目前,我国颁布并实施的内部准则共有 34 项,包括 29 个内部审计具体准则和 5 个内部审计实务指南。