

审计实务

黄子明 王媚莎 主编



华南理工大学出版社





高职高专工学结合会计类精品课程系列教材

S 审计实务

HENJI SHIWU

主 编 黄子明 王媚莎

副主编 黄圣洲 谭吉芳 吴双发 关助意



华南理工大学出版社
SOUTH CHINA UNIVERSITY OF TECHNOLOGY PRESS

· 广州 ·

图书在版编目 (CIP) 数据

审计实务/黄子明, 王媚莎主编. —广州: 华南理工大学出版社, 2017. 2
(高职高专工学结合会计类精品课程系列教材)
ISBN 978-7-5623-5011-8

I. ①审… II. ①黄… ②王… 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 146533 号

审计实务

黄子明 王媚莎 主编

出 版 人: 卢家明

出版发行: 华南理工大学出版社

(广州五山华南理工大学 17 号楼, 邮编 510640)

http: //www. scutpress. com. cn E-mail: scutc13@scut. edu. cn

营销部电话: 020-87113487 87111048 (传真)

策划编辑: 吴翠微

责任编辑: 李秋云 郭文婷

印 刷 者: 广州市穗彩印务有限公司

开 本: 787mm×1092mm 1/16 印张: 20 插页: 1 字数: 532 千

版 次: 2017 年 2 月第 1 版 2017 年 2 月第 1 次印刷

定 价: 48.00 元

版权所有 盗版必究 印装差错 负责调换

前言

审计实务课程是会计、审计及相关专业的重要专业课程。本教材适用于高职高专管理类专业审计课程的教学。

本教材的主要特点如下：

1. 以注册会计师财务报表审计为主线。财务报表审计是会计师事务所日常工作中最常见、最频繁的业务，本教材紧紧围绕财务报表审计展开，突出常用财务报表项目的审计实务操作；力求体现以提高学生实践能力为主、理论够用为度、理实一体化的高职高专教育要求。

2. 根据高职高专学生就业的典型工作岗位以及财务报表审计的实际工作过程来选取教学内容。本教材的编写依据审计助理工作岗位对知识和技能的要求，同时考虑一般的课程教学课时的安排，难度适中、详略得当、深浅适度，重视理论与实际的结合。在内容结构上，分为审计基础（项目1）和财务报表审计实务（项目2至项目5）、企业所得税汇算清缴纳税申报鉴证（项目6）三大部分，设置了6个项目18个工作任务，重点突出对学生职业能力和实践能力的培养。

3. 按审计项目安排教学内容。现阶段财务报表审计的内容主要包括：风险评估、控制测试和实质性程序。考虑到高职高专学生的现状及教材内容对其工作岗位的适用性，教材重点突出实质性程序的教学。根据审计实际工作过程设计项目和学习任务，按照“基础适度，培养技能”的原则，在财务报表审计实务部分，按实质性程序的重点项目以及课程的课时安排组织教学内容，不贪大求全，对一些非主要内容或删除。

4. 注重审计案例分析，培养学生的职业判断能力。审计的精髓在于立足职业道德之上的职业判断。审计不是一个机械的执行审计程序的过程，必须运用大量的职业判断。本教材财务报表审计实务部分的每个项目（任务）都安排了审计工作要点和审计案例，以便采用案例教学法，加强对学生风险审计理念、职业怀疑意识、职业判断能力的培养和训练。

5. 突出审计工作底稿填写的可操作性。编者参阅了若干会计师事务所注册会计师在执业过程中所使用的工作底稿模板，采用了东莞市华必信会计师事务所的审计工作底稿模板。在设计任务时大量使用审计工作底稿，通过提供部分常用审计工作底稿的范本，进一步加深学生对各种审计程序的理解，让学生掌握审计工作的基本操作流程和操作要领，学会从实施审计程序、收集审计证据到填写审计工作底稿全过程的操作技能。审计工作底稿中提供了实质性程序库，在实际工作中应有针对性地选择实质性程序并确定拟实施审计程序的时间和范围。

6. 结合注册会计师审计准则体系的最新变化。2010年11月，财政部财会〔2010〕21号印发了中国注册会计师协会新修订的38项审计准则，从2012年1月1

日起实施。本教材力求体现审计准则体系的新变化，并且在今后的教学实践中深入领会和贯彻新准则。

为做好审计实务课程的实践教学，加强对学生职业能力和实践能力的培养，我们同时编写了与本教材配套的实训教材——《审计实务实训》。该配套的实训教材设计了贯穿企业财务报表审计和企业所得税汇算清缴纳税申报鉴证的项目，并结合本教材每个项目（任务）的教学内容设计实训任务，让学生分项目进行综合性的能力训练，边教边学边做，“教、学、做”一体化。

编者在编写本教材的过程中，参考了一些相关的教材和资料，得到了有关单位和专家的指导和帮助。在此，衷心感谢东莞市华必信会计师事务所、恒信弘正会计师事务所郴州分所等企业的参与和指导。

由于时间和水平有限，教材难免存在疏漏及不妥之处，恳请使用者提出宝贵意见。

编 者

2017 年 1 月



目 录

项目 1 审计基础	(1)
任务 1.1 审计职业认知	(1)
任务 1.1.1 审计概述	(1)
任务 1.1.2 注册会计师审计	(3)
任务 1.2 审计职业规范	(10)
任务 1.2.1 注册会计师执业准则体系	(11)
任务 1.2.2 注册会计师职业道德	(13)
任务 1.2.3 审计法律责任	(19)
任务 1.3 审计风险与审计重要性	(24)
任务 1.3.1 审计风险	(25)
任务 1.3.2 审计重要性	(30)
任务 1.3.3 审计风险与审计重要性的关系	(35)
任务 1.4 财务报表审计工作及初步业务活动	(38)
任务 1.4.1 财务报表审计工作	(38)
任务 1.4.2 初步业务活动	(46)
任务 1.5 审计证据及审计取证	(63)
任务 1.5.1 审计证据	(63)
任务 1.5.2 审计取证	(68)
任务 1.6 审计工作底稿	(83)
项目 2 资产审计	(99)
任务 2.1 货币资金审计	(99)
任务 2.2 应收账款审计	(118)
任务 2.3 存货审计	(138)
任务 2.4 其他应收款审计	(162)
项目 3 负债项目审计	(171)
任务 3.1 应付账款审计	(171)
任务 3.2 其他应付款审计	(185)
项目 4 损益项目审计	(192)
任务 4.1 营业收入审计	(192)

任务 4.2	期间费用的审计	(216)
任务 4.3	营业外收入（支出）审计	(237)
项目 5	业务完成阶段的审计工作及审计报告	(247)
任务 5.1	业务完成阶段的审计工作	(247)
任务 5.2	审计报告	(273)
项目 6	企业所得税汇算清缴纳税申报鉴证	(290)
参考文献		(314)

项目1 审计基础

任务1.1 审计职业认知

【案例导入】

2016年12月,某高职院校会计专业毕业生方玲应聘到广州诚信达会计师事务所审计部任注册会计师审计助理。上岗之前,诚信达会计师事务所对所有新入所人员进行业务培训,希望他们在较短的时间内掌握审计岗位工作内容、工作方法和工作流程。什么是注册会计师?注册会计师的法定业务是什么?审计是做什么的?如果你面临这样一个新的工作(实习)岗位,能胜任上岗的基本工作吗?

任务1.1.1 审计概述

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。

一、审计监督体系

从国内外审计的历史和现状来看,审计按不同主体划分为政府审计、内部审计和注册会计师审计。这三种审计形式相应地形成了三类审计组织机构,共同构成了审计监督体系。三种审计形式各有特点,相互联系又相互区别,它们不可相互替代,不存在主导和从属关系。

(一) 政府审计

政府审计又称国家审计,是由政府审计机关代表政府依法进行的审计。政府审计主要监督检查各级政府及其部门的财政收支及公共资金收支的情况。目前世界各国政府建立的审计机构,因领导关系不同而大体分为三种类型:①由议会直接领导并对议会负责;②在政府内建立审计机构并对政府负责,政府则对议会负责;③由财政部门领导,在财政部门内部设审计机构兼管财政监督,实行财政、审计合一制度。上述三种类型,由议会领导的审计机构独立性最强。我国目前的审计机关由政府领导,分中央与地方两个层次。我国宪法规定,审计机关独立行使审计监督权,不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉。我国的最高国家审计机关是中华人民共和国审计署,设置在国务院,在国务院总理的领导下主管全国的审计工作,县级以上的地方各级人民政府设立审计机关。

（二）内部审计

内部审计是由各部门、各单位内部设置的专门机构或人员实施的审计。内部审计主要监督检查本部门、本单位的财务收支和经营管理活动。目前世界各国内部审计部门的设置因领导关系不同而大体分为三种类型：①由本单位总会计师或主管财务的副总经理领导；②由本单位总经理领导；③由本单位董事会领导。从审计的独立性、权威性来讲，领导层次越高，越有保障。我国目前的内部审计部门一般由本部门、本单位的主要负责人领导，业务上接受当地政府审计机构或上一级主管部门审计机构的指导。相对外部审计而言，内部审计的独立性较弱。

（三）注册会计师审计

注册会计师审计（又称民间审计、独立审计、社会审计），是由注册会计师组成的会计师事务所进行的审计。在西方国家，注册会计师事务所的组织形式主要有独资、合伙两种。近年来已出现有限责任公司和有限责任合伙等组织形式。在我国，会计师事务所是注册会计师的工作机构，注册会计师必须加入会计师事务所才能接受委托、办理业务。

二、审计的主体、客体及审计的性质

审计的主体是专门机构或人员。具体包括：政府审计机关、内部审计机构和注册会计师审计机构（又称社会审计组织，即会计师事务所）。

审计的客体是指审计对象，即审计监督的内容和范围。

审计的性质是独立的经济监督活动。

三、审计的职能作用和特征

1. 审计的职能作用

（1）经济监督职能。这是审计的基本职能。政府审计、内部审计和注册会计师审计都在履行审计的这一基本职能。

（2）经济鉴证职能。

（3）经济评价职能。

2. 审计的特征

（1）独立性。独立一般是指不依外力以及不受外界约束。独立性是审计内在的客观需要，是审计的本质特征。这是因为，审计的独立性是审计结果客观、公正的必要条件。如果审计丧失了独立性，审计意见就失去了客观、公正的前提，得不到人们的信任，审计也就没有了存在的可能。审计的独立性主要表现为组织（机构）的独立、人员的独立、经济的独立、工作的独立。审计监督体系中，独立性最强的是注册会计师审计。它既独立于被审计单位，又独立于审计委托者。

（2）权威性。审计的权威性与审计的独立性密不可分。

（3）公正性。审计的公正性是指审计人员站在第三者的立场进行客观的审查、公平合理的判断，最终得出公正的结论。审计的公正性与审计的独立性密不可分，与审计的权威性也密切相关。没有独立性，就没有公正性，也就没有权威性。



四、政府审计、内部审计、注册会计师审计之间的关系

1. 相互联系

(1) 三种审计都是审计监督体系的组成部分，都具备审计的基本特征。

(2) 政府审计和注册会计师审计都属于外部审计。

(3) 政府审计和注册会计师审计可以利用内部审计的工作成果提高工作效率、节约审计费用。

(4) 凡依法属于审计机关审计监督对象的单位，其内部审计工作应当接受审计机关的业务指导和监督；政府审计机关有权对注册会计师审计机构出具的相关审计报告进行核查。

2. 相互区别

三种审计的区别如表 1-1 所示。

表 1-1 三种审计的区别

区别	审计形式		
	政府审计	注册会计师审计	内部审计
审计的独立性	属于政府行政机关，单向独立，独立性较强	双向独立，独立性强	相对独立，独立性较弱
审计方式	强制审计	受托审计	本单位、部门内部安排
审计经费	无偿，审计经费由政府财政安排	有偿，审计经费来源于审计客户	本单位、部门支出
审计的对象	各级政府及其部门，国有资产、资金	所有营利、非营利单位	本单位、本部门经济活动
履行职责的法律法规依据	《中华人民共和国宪法》 《审计法》	《中华人民共和国注册会计师法》	《审计法》《关于内部审计工作的规定》
审计准则	《国家审计准则》	《注册会计师执业准则》	《内部审计准则》
发现问题的处理方式	依法处理、处罚；责令改正、强制执行	以审计报告形式发表审计意见；具有证明效力，没有行政强制力	为本单位、部门经营管理的改进提出意见、建议，发挥助手参谋作用

任务 1.1.2 注册会计师审计

一、注册会计师审计的起源与发展

注册会计师审计是伴随着商品经济的发展而产生和发展起来的，是企业经营权与所有

权分离、资本市场发展的必然产物，是市场经济条件下社会经济监督机制的主要表现形式。

（一）西方注册会计师审计的起源与发展

1. 西方注册会计师审计的起源

注册会计师审计起源于 16 世纪的意大利。当时地中海沿岸的商业城市已经比较繁荣，而威尼斯是地中海沿岸国家航海贸易最为发达的地区，是东西方贸易的枢纽，商业经营规模不断扩大。由于单个的业主难以向企业投入巨额资金，为满足筹集资金的需要，合伙制企业便应运而生。合伙经营方式不仅提出了会计主体的概念，促进了复式簿记在意大利的产生和发展，也催生了对注册会计师审计的最初需求。尽管当时合伙制企业的合伙人都是出资者，但是有的合伙人参与企业的经营管理，有的合伙人则不参与，所有权与经营权开始分离。那些参与经营管理的合伙人有责任向不参与经营管理的合伙人证明合伙契约得到了认真履行，利润的计算与分配是正确的，以保障全体合伙人的权益。在这种情况下，客观上需要独立的熟悉会计的第三方对合伙企业的经济活动进行鉴证，人们开始聘请会计专家来担任查账和公证工作。这样，在 16 世纪意大利的商业城市中出现了一批具有良好的会计技能、专门从事查账和公证工作的专业人员，他们从事的工作，可以说是注册会计师审计的起源。随着会计专业人员人数的增多，他们于 1581 年在威尼斯创立了威尼斯会计协会。其后，米兰等城市的职业会计师也成立了类似的组织。

2. 西方注册会计师审计的形成

注册会计师审计虽然起源于意大利，但对后来注册会计师职业的发展影响不大，英国在注册会计师职业的形成和发展过程中发挥了重要作用。

18 世纪，英国的资本主义经济得到了迅速发展，生产的社会化程度大大提高，企业的所有权与经营权进一步分离。企业主希望有外部的会计师检查企业管理人员是否存在贪污、盗窃和其他舞弊行为，于是英国出现了第一批以查账为职业的独立会计师。他们受企业委托，对企业会计账目进行逐笔检查，重点在于查错防弊，检查结果向企业主报告。因为是否聘请独立会计师进行查账由企业主自行决定，所以此时的独立审计尚为任意审计。

股份有限公司的兴起使得绝大多数股东不直接参与经营管理，但出于自身的利益，他们非常关心公司的经营成果。证券市场上潜在的投资人同样十分关心公司的经营情况，以便进行投资决策。同时，由于金融资本对产业资本的逐步渗透增加了债权人的风险，债权人也非常重视公司的生产经营情况，以便决定是否继续贷款或者是否索偿债务。公司的财务状况和经营成果只能通过公司提供的财务报表来反映。因此，在客观上产生了由独立会计师对公司财务报表进行审计，以保证财务报表真实可靠的需求。

注册会计师审计的“催生剂”，是 1721 年英国的“南海公司”事件。当时“南海公司”以虚假的信息诱骗投资者，其股票价格一时扶摇直上。但好景不长，“南海公司”最终未能逃脱破产倒闭的厄运，股东（或投资者）和债权人损失惨重。英国议会聘请会计师查尔斯·斯耐尔对“南海公司”进行审计，斯耐尔以“会计师”的名义出具了“查账报告书”，从而宣告了独立会计师——注册会计师的诞生。

为了监督公司管理层的经营管理活动，保护投资者、债权人利益，避免“南海公司事件”的重演，英国政府于 1844 年颁布《公司法》，规定股份公司必须设监察人，负责审查



公司的账目。1845年,又对《公司法》进行了修订,规定股份公司的账目必须由董事会以外的人员审计。于是,独立会计师业务得到迅速发展,独立会计师人数越来越多。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,苏格兰爱丁堡创立了第一个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。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。

3. 西方注册会计师审计的发展

从20世纪初期开始,全球经济发展重心逐步由欧洲转向美国,因此,美国的注册会计师审计得到了迅速发展,它对注册会计师职业在全球的迅速发展发挥了重要作用。

美国早期的注册会计师审计受英国影响较深。英国起初的审计技术和方法,是一种详细审计(detailed audit)。这种审计要求以经济业务为基础,通过审核所有经济业务、会计凭证、会计账簿和财务报表,以发现记账差错和舞弊行为。20世纪早期的美国,经济形势发生了很大变化。由于金融资本对产业资本更为广泛的渗透,企业同银行的利益关系更加紧密,银行逐渐把企业资产负债表作为了解企业信用的主要依据,于是在美国产生了帮助贷款人及其他债权人了解企业信用的资产负债表审计,即美国式注册会计师审计。资产负债表审计产生的原因可以从银行、借款人和注册会计师之间的关系进行解释。银行要求借款人提供经注册会计师审计的资产负债表,以充分了解借款人的偿债能力,同时借款人则希望通过支付较低的审计费用取得银行的信任,于是资产负债表审计就发展起来了。

从1929年到1933年,资本主义世界经历了历史上最严重的经济危机,大批企业倒闭,投资者和债权人蒙受了巨大的经济损失。这在客观上促使企业利益相关者从只关心企业财务状况转变为更加关心企业的盈利水平,产生了对企业利润表进行审计的客观要求。美国1933年的《证券法》规定,在证券交易所上市的企业的财务报表必须接受注册会计师审计,并向社会公众公布注册会计师出具的审计报告。由此,审计报告使用人扩大到社会公众。美国注册会计师协会与证券交易所合作成立的特别委员会与纽约证券交易所上市委员会于1936年发表了《独立注册会计师对财务报表的检查》,明确规定应当检查全部财务报表,并向股东报告,尤其强调利润表审计。从这一点看,美国注册会计师审计的重点已从保护债权人作为目的的资产负债表审计,转向以保护投资者为目的的利润表审计。

第二次世界大战以后,经济发达国家通过各种渠道推动本国的企业向海外拓展,跨国公司得到空前发展。国际资本的流动带动了注册会计师职业的跨国界发展,于是形成了一批国际会计师事务所。随着会计师事务所规模的扩大,形成了“八大”国际会计师事务所,20世纪80年代末合并为“六大”,之后又合并成为“五大”。2001年,美国爆发了安然公司会计造假丑闻,出具审计报告的安达信会计师事务所,因涉嫌舞弊和销毁证据受到美国司法部门的调查,之后宣布关闭,世界各地的安达信成员会计师事务所也纷纷与其他国际会计师事务所合并。因此,时至今日,尚有“四大”国际会计师事务所,即普华永道(PWC)、安永(EY)、毕马威(KPMG)和德勤(DTT)。

(二) 中国注册会计师审计的起源与发展

1. 中国注册会计师审计的起源

中国注册会计师审计的历史比西方国家要短得多。旧中国的注册会计师审计始于辛亥革命之后,当时一批会计学领域的爱国者鉴于外国注册会计师包揽我国注册会计师业务的

现实,为了维护民族利益与尊严,积极倡导创建中国的注册会计师职业。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——正则会计师事务所也获准成立。此后,又逐步批准了一批注册会计师,建立了一批会计师事务所,包括潘序伦先生创立的“潘序伦会计师事务所”(后改称“立信会计师事务所”)等。1930年,国民政府颁布了《会计师条例》,确立了会计师的法律地位,之后,上海、天津、广州等地也相继成立了多家会计师事务所。1925年在上海成立了“全国会计师公会”,1933年,“全国会计师协会”成立。至1947年,全国已拥有注册会计师2619人,并建立了一批会计师事务所。但是,在半封建、半殖民地的旧中国,注册会计师职业未能得到很大的发展,注册会计师审计也未能充分发挥应有的作用。新中国成立后,由于中国推行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。

2. 中国注册会计师审计的发展

1978年,党的十一届三中全会以后,中国实行改革开放的方针,把工作重点转移到社会主义现代化建设上来,商品经济得到迅速发展,为注册会计师制度的恢复重建创造了客观条件。随着外商来华投资日益增多,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》,规定外资企业财务报表要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》,我国注册会计师职业开始复苏。1981年1月1日,“上海会计师事务所”宣告成立,成为新中国第一家由财政部批准、独立承办注册会计师业务的会计师事务所。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。这一时期的涉外经济法规对注册会计师业务做了明确规定。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当办理的业。1985年1月实施的《中华人民共和国会计法》规定:“经国务院财政部门批准组成会计师事务所,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《中华人民共和国注册会计师条例》,同年10月1日起实施。随着会计师事务所数量的增加、业务范围的拓宽,如何对注册会计师和会计师事务所实施必要的管理,有效组织开展会计师职业道德和专业技能教育,加强行业管理,保证注册会计师独立、客观、公正执业,成为行业恢复重建面临的重大问题。1988年11月15日,财政部借鉴国际惯例成立了中国注册会计师协会,随后各地相继组建省级注册会计师协会。1993年10月31日,第八届全国人大常委会第四次会议审议通过了《中华人民共和国注册会计师法》(以下简称《注册会计师法》),自1994年1月1日起实施。在国家法律法规的规范下,我国注册会计师行业快速发展。

二、注册会计师审计的含义

注册会计师审计是提高财务信息的可信度、降低财务风险的一种保证服务。财务报表审计是注册会计师的传统核心业务。财务报表审计是指注册会计师对财务报表是否不存在重大错报提供合理保证,以积极方式提出意见,增强除管理层之外的预期使用者对财务报表的信赖程度。

上述定义可以从以下几个方面加以理解:

(1) 审计的用户是财务报表的预期使用者,即审计可以用来有效满足财务报表预期使用者的需求。

(2) 审计的目的是改善财务报表的质量或内涵,增强预期使用者对财务报表的信赖程度,即以合理保证的方式提高财务报表的质量,而不涉及为如何利用信息提供建议。

(3) 合理保证是一种高水平保证:当注册会计师获取充分、适当的审计证据将审计风险降至可接受的低水平时,就获取了合理保证。由于审计存在固有限制,注册会计师据以得出结论和形成审计意见的大多数审计证据是说服性而非结论性的,因此,审计只能提供合理保证,不能提供绝对保证。

(4) 审计的基础是独立性和专业性,通常由具备专业胜任能力和独立性的注册会计师来执行,注册会计师应当独立于被审计单位和预期使用者。

(5) 审计的最终产品是审计报告。注册会计师针对财务报表是否在所有重大方面按照财务报告编制基础编制并实现公允反映发表审计意见,并以审计报告的形式予以传达。注册会计师按照审计准则和相关职业道德要求执行审计工作。

三、审计要素

注册会计师审计旨在增进某一鉴证对象信息的可信度。注册会计师通过收集充分、适当的证据来评价财务报表是否在所有重大方面符合会计准则,并出具审计报告,从而提高财务报表的可信度。因此,审计要素包括:审计业务的三方关系、财务报表(鉴证对象信息)、财务报表编制基础(标准)、审计证据和审计报告。

1. 审计业务的三方关系

三方关系人分别是注册会计师、责任方、预期使用者。注册会计师对由责任方负责的审计对象或审计对象信息提出结论,以增强除责任方之外的预期使用者对审计对象信息的信任程度。

(1) 注册会计师。注册会计师是指取得注册会计师证书并在会计师事务所执业的人员,通常是指项目合伙人或项目组其他成员,有时也指其所在的会计师事务所。

按照审计准则的规定对财务报表发表审计意见是注册会计师的责任。为履行这一职责,注册会计师应当遵守相关职业道德要求,按照审计准则的规定计划和实施审计工作,获取充分、适当的审计证据,并根据获取的审计证据得出合理的审计结论,发表恰当的审计意见。注册会计师通过签署审计报告确认其责任。

如果审计业务涉及的特殊知识和技能超出了注册会计师的能力,注册会计师可以利用专家协助执行审计业务。在这种情况下,注册会计师应当确信包括专家在内的项目组整体已具备执行该项审计业务所需的知识和技能,并充分参与该项审计业务和了解专家所承担的工作。

(2) 责任方。责任方是指对财务报表负责的组织或人员,即被审计单位管理层。管理层是指对被审计单位经营活动的执行负有经营管理责任的人员。在某些被审计单位,管理层包括部分或全部的治理层成员,如治理层中负有经营管理责任的人员,或参与日常经营管理的业主(以下简称业主兼经理)。治理层是指对被审计单位的战略方向以及管理层履行经营管理责任负有监督责任的人员或组织。治理层的责任包括监督财务报告过程。

财务报表审计并不减轻管理层或治理层的责任。财务报表编制和财务报表审计是财务

信息生成链条上的不同环节，两者各司其职。法律法规要求管理层和治理层对编制财务报表承担责任，有利于从源头上保证财务信息质量。同时，在某些方面，注册会计师与管理层和治理层之间可能存在信息不对称。管理层和治理层作为内部人员，对企业的情况更为了解，更能作出适合企业特点的会计处理决策和判断，因此，管理层和治理层理应对编制的财务报表承担完全责任。尽管在审计过程中，注册会计师可能向管理层和治理层提出调整建议，甚至在不违反独立性的前提下为管理层编制财务报表提供协助，但管理层仍然对编制的财务报表承担责任，并通过签署财务报表确认这一责任。如果财务报表存在重大错报，而注册会计师通过审计未能发现，也不能因为财务报表已经注册会计师审计这一事实而减轻管理层和治理层对财务报表的责任。

(3) 预期使用者。预期使用者是指预期使用审计报告和财务报表的组织或人员。如果审计业务服务于特定的使用者或具有特殊目的，注册会计师可以很容易地识别预期使用者。例如，企业向银行贷款，银行要求企业提供一份反映财务状况的财务报表，那么，银行就是该审计报告的预期使用者。

但注册会计师可能无法识别使用审计报告的所有组织和人员，尤其在各种可能的预期使用者对财务报表（鉴证对象信息）存在不同的利益需求时。此时，预期使用者主要是指那些与财务报表（鉴证对象信息）有重要和共同利益的主要利益相关者。例如，上市公司财务报表的预期使用者主要是指上市公司的股东。注册会计师应当根据法律法规的规定或与委托人签订的协议识别预期使用者。

审计报告的收件人应当尽可能地明确为所有的预期使用者，但在实务中往往很难做到这一点。原因很简单，有时审计报告并不向某些特定组织或人员提供，但这些组织或人员也有可能使用审计报告。例如，注册会计师为上市公司提供财务报表审计服务，其审计报告的收件人为该上市公司的全体股东，但除了股东之外，公司债权人、证券监管机构等显然也是预期使用者。

2. 财务报表（鉴证对象信息）

鉴证对象具有多种不同的表现形式，如财务或非财务的业绩或状况、物理特征、系统与过程、行为等。不同的鉴证对象具有不同的特征。鉴证对象是否适当，是注册会计师能否将一项业务作为审计业务或其他鉴证业务予以承接的前提条件。适当的鉴证对象应当同时具备下列条件：①可以被识别；②不同的组织或人员按照既定标准对鉴证对象进行评价或计量的结果合理一致；③注册会计师能够收集与鉴证对象有关的信息，获取充分、适当的证据，以支持其提出适当的鉴证结论。

在财务报表审计中，鉴证对象是历史的财务状况、经营业绩和现金流量，鉴证对象信息即财务报表。财务报表，是指依据某一财务报告编制基础对被审计单位历史财务信息作出的结构性表述，包括相关附注，旨在反映某一时点的经济资源或义务或者某一时点经济资源或义务的变化。相关附注通常包括重要会计政策概要和其他解释性信息。财务报表通常是指整套财务报表，有时也指单一财务报表。

3. 财务报表编制基础（标准）

标准即用来对鉴证对象进行评价或计量的基准，当涉及列报时，还包括列报的基准。注册会计师在运用职业判断对鉴证对象作出合理一致的评价或计量时，需要有适当的标准。在财务报表审计中，财务报告编制基础即是标准。适用的财务报告编制基础，是指法

律法规要求采用的财务报告编制基础；或者管理层和治理层（如适用）在编制财务报表时，就被审计单位性质和财务报表目标而言，采用的可接受的财务报告编制基础。

财务报告编制基础分为通用目的编制基础和特殊目的编制基础。通用目的编制基础，旨在满足广大财务报表使用者共同的财务信息需求，主要是指会计准则和会计制度。特殊目的编制基础，旨在满足财务报表特定使用者对财务信息的需求，包括计税核算基础、监管机构的报告要求和合同的约定等。

4. 审计证据

审计证据是指注册会计师为了得出审计结论和形成审计意见而使用的必要信息。获取充分、适当的证据是注册会计师提出鉴证结论、对财务报表提供合理保证的基础。

5. 审计报告

注册会计师应当针对财务报表（鉴证对象信息）在所有重大方面是否符合适当的财务报表编制基础（标准），以书面报告的形式发表能够提供合理保证程度的意见。

四、注册会计师审计的主要特征

（1）独立性。会计师事务所及其审计人员既要独立于被审计人，也要独立于审计委托人（双向独立）。会计师事务所不附属于任何机构，自收自支、独立核算、自负盈亏、依法纳税，因此，在业务上具有较强的独立性、客观性和公正性。

（2）受托性。会计师事务所及其审计人员只有受到客户的书面委托才能实施约定的审计业务，不可强制审计，且审计内容依审计业务约定书而定。如果审计业务约定书没有说明，就不属于应审计的内容。

（3）有偿性。会计师事务所及其审计人员提供了合格的约定审计服务后，应当根据约定向客户收取审计费用。

（4）审计报告没有行政强制力，只具有证明效力。注册会计师审计结论是以审计报告形式表达的审计意见，没有行政强制力。注册会计师对在审计过程中发现需要调整和披露的事项，只能提请被审计单位调整和披露。

五、注册会计师的管理制度

我国自改革开放以来，非常重视注册会计师法律制度建设。1993年10月31日第八届全国人大常委会第四次会议通过并于1994年1月1日起施行的《中华人民共和国注册会计师法》是我国注册会计师法律制度的基本规范，构成了注册会计师行业管理的法律依据。

（1）注册会计师考试。国家实行注册会计师全国统一考试制度，考生可以通过注册会计师全国统一考试取得注册会计师资格。有规定学历或者相应技术职称的中国公民可以申请参加考试。考试成绩合格者，从事审计工作2年以上，并符合相关条件者，可以向省级注册会计师协会申请注册。

（2）法人审计制度。我国的注册会计师审计实行法人审计制度。注册会计师不能以个人名义承办业务，注册会计师要执行业务应当加入会计师事务所。

（3）会计师事务所组织形式。会计师事务所是依法设立并承办注册会计师业务的机构。综观各国会计师事务所的组织形式。会计师事务所主要有独资、普通合伙、有限责

任、有限责任合伙四种组织形式。目前,我国会计师事务所的组织形式有合伙制和有限责任公司制这两种:①合伙会计师事务所,由2名以上符合规定条件的合伙人,以书面协议形式,共同出资、共同执业,以各自财产对事务所的债务承担连带责任。②有限责任会计师事务所,由注册会计师发起设立、承办注册会计师业务并承担有限责任。有限责任会计师事务所以其全部资产对其债务承担责任。注册会计师和会计师事务所依法独立、公正执业,受法律保护。

六、注册会计师业务范围

根据《注册会计师法》的规定,注册会计师依法承办审计业务和会计咨询、会计服务业务。具体有以下几种:

(1) 审计业务。审计业务属于注册会计师法定业务,包括:审查企业财务报表;验证企业资本;办理企业合并、分立、清算事宜中的审计业务;办理法律、行政法规规定的其他审计业务。

(2) 审阅业务。包括:审阅与委托业务有关的报表、凭证等。

(3) 其他鉴证业务。包括:预测性财务信息审核、系统鉴证等。

(4) 相关服务。包括:对财务信息执行商定程序;代编财务信息;税务服务。税务服务包括税务代理、税务筹划。税务代理是注册会计师接受企业或个人委托,为其填制纳税申报表,办理纳税事项。税务筹划是由于纳税义务发生的范围和时间不同,注册会计师从客户利益出发,代替纳税义务人设计可替代的或不同结果的纳税方案。

(5) 管理咨询。主要包括对公司的治理结构、信息、系统、预算管理、人力资源管理、财务会计、经营效率、效果和效益等提供诊断及专业意见与建议。

(6) 会计服务。包括对会计政策的选择和运用提供建议、担任常年会计顾问等。

任务 1.2 审计职业规范

【案例导入】 安然公司破产和安达信会计师事务所倒闭案(双安事件)

安达信会计师事务所创建于1913年,与普华永道、德勤、毕马威、安永并称为“五大”会计师事务所。“安然事件”发生前,安达信全球雇员共8.5万名。安达信的倒闭缘起美国另一家巨资企业——安然公司的破产案。

位于美国德克萨斯州的能源巨头安然公司成立于1930年,曾是世界上最大的电力、天然气以及电讯公司之一,资产规模曾达1000多亿美元,连续多年被《财富》杂志评选为“美国最具创新精神公司”。然而,就在2001年10月16日,安然的命运发生了急遽的转向。当天股市收盘之后,安然发布了第三季度财务报表。其中有一项是公司一次性冲销了高达逾10亿美元的税后投资坏账,这笔巨额坏账是在安然和两家关联公司的交易中形成的。诡异的是,这两家公司都由安然首席财务官法斯特管理。证券分析师们当天就此质询安然,美国证券交易委员会则第二天就对安然进行调查。安然的内部交易和财务造假黑幕就此揭开。此前的3年中,安然虚增盈利5亿多美元,少列债务6亿多美元,虚增股东