

注册会计师审计丛书系列

---

# 注册会计师

---

# 业务基础

梁智军 / 编

ZHUCEKUALJISHI  
YEWU JICHU



经济科学出版社

注册会计师审计丛书系列

# 注册会计师业务基础

梁智军 编

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

注册会计师业务基础 / 梁智军编. —北京: 经济科学出版社, 2004. 7

(注册会计师审计丛书系列)

ISBN 7-5058-4314-1

I. 注... II. 梁... III. 会计学 IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2004) 第 067882 号

责任编辑：党立军  
责任校对：杨晓莹  
版式设计：代小卫  
技术编辑：王世伟

## 注册会计师业务基础

梁智军 编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销  
社址：北京海淀区阜成路甲 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

北京毕诚彩印厂印刷

河北三河永明装订厂装订

787×1092 16 开 17.75 印张 450000 字

2004 年 7 月第一版 2004 年 7 月第一次印刷

印数：0001—5000 册

ISBN 7-5058-4314-1/F·3586 定价：28.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

# 前 言

注册会计师审计以其独立性、专业性在维护社会公正、社会利益等方面发挥着非常重要的作用。

随着经济规模的日益扩大、经济业务的日益复杂，会计报表信息的使用者对注册会计师的执业能力及水平的要求越来越高。

本书作为注册会计师审计丛书系列之一，以我国的独立审计准则、会计内部控制规范及相关法律、法规等为依据，对注册会计师审计业务的内容、结构进行系统、全面的介绍，以供注册会计师、其他审计人员以及有志于注册会计师职业的人员参考。

由于独立审计法规、规章及相关法规等还在不断完善，不足之处在所难免，敬请读者和各位专家批评指正，以便于修订，使之日趋完善。

编 者

2004. 6

# 目 录

|                                |           |
|--------------------------------|-----------|
| <b>第一章 概述</b>                  | <b>1</b>  |
| 第一节 注册会计师审计的概念                 | 1         |
| 第二节 注册会计师审计目标                  | 2         |
| 第三节 注册会计师审计对象及审计范围             | 4         |
| 第四节 审计程序及审计方法                  | 5         |
| 第五节 审计抽样                       | 15        |
| 第六节 审计风险与重要性                   | 21        |
| 第七节 审计计划及初步审计策略                | 27        |
| 第八节 审计证据与审计工作底稿                | 32        |
| 第九节 对被审计单位错误与舞弊的关注             | 46        |
| 第十节 对被审计单位违反其他法规行为的关注          | 47        |
| 第十一节 与被审计单位管理当局的沟通             | 49        |
| 第十二节 利用其他注册会计师及相关专家的工作         | 51        |
| <b>第二章 注册会计师审计组织、业务范围及职业规范</b> | <b>57</b> |
| 第一节 注册会计师审计组织、业务范围             | 57        |
| 第二节 注册会计师审计职业规范                | 60        |
| <b>第三章 内部控制制度了解、测试与评价</b>      | <b>75</b> |
| 第一节 了解内部控制制度及对内部控制制度的初步评价      | 75        |
| 第二节 内部控制测试及对内部控制的再评价           | 84        |
| 第三节 管理建议书                      | 88        |
| <b>第四章 会计报表审计</b>              | <b>92</b> |
| 第一节 销售与收款循环审计                  | 92        |
| 第二节 购货与付款循环审计                  | 107       |
| 第三节 生产循环审计                     | 114       |
| 第四节 筹资与投资循环审计                  | 127       |
| 第五节 现金收支循环审计                   | 140       |
| 第六节 特殊项目审计                     | 149       |
| 第七节 计算机信息系统环境下的审计              | 161       |

|                              |     |
|------------------------------|-----|
| <b>第五章 审计报告</b>              | 164 |
| 第一节 审计报告编制前的工作               | 164 |
| 第二节 编制审计报告                   | 170 |
| 第三节 期后发现的事实                  | 177 |
| 第四节 特殊目的业务审计报告               | 179 |
| <b>第六章 小规模企业审计的特殊考虑</b>      | 184 |
| 第一节 影响小规模企业可审性的因素            | 184 |
| 第二节 对小规模企业内部控制的考虑            | 186 |
| 第三节 小规模企业的审计风险与实质性测试         | 187 |
| 第四节 相关审计具体准则在小规模企业审计中的运用     | 190 |
| 第五节 同时提供审计业务与会计服务业务          | 195 |
| <b>第七章 注册会计师的法律责任</b>        | 196 |
| 第一节 注册会计师法律责任的成因及种类          | 196 |
| 第二节 注册会计师避免法律诉讼的具体措施         | 199 |
| <b>附录</b>                    | 200 |
| 中国注册会计师执业规范指南第3号——验资（试行）     | 200 |
| 内部控制审核指导意见                   | 244 |
| 独立审计实务公告第4号——盈利预测审核          | 251 |
| 会计师事务所从事基本建设工程预算、结算、决算审核暂行办法 | 255 |
| 代理记账管理暂行办法                   | 261 |
| 注册会计师执行业务收费管理办法              | 263 |
| 违反注册会计师法处罚暂行办法               | 265 |
| 注册会计师后续教育培训制度（试行）            | 268 |
| 注册会计师年检办法                    | 271 |
| 注册会计师证书和会计师事务所批准证书发放办法       | 273 |
| 会计师（审计）事务所业务检查制度（试行）         | 275 |

# 第一章 概 述

## 第一节 注册会计师审计的概念

审计是由独立机构或人员接受委托或根据授权，对国家行政、企业、事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查并发表意见。

注册会计师审计作为审计的一种类型具有其自身独特的内涵及特征。它是指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。

在审计监督体系中，政府审计、注册会计师审计、内部审计各自独立、各有其作用，相互不可替代，不存在主导和从属关系。为了加深对注册会计师审计的认识，我们可以结合对政府审计和内部审计的认识来进行。

政府审计是由政府审计机关代表政府依法进行的审计，主要检查政府及其各部门的财政收支及公共资金的收支、运用情况。

注册会计师审计与政府审计相比，在很多方面存在着不同，主要表现为：

1. 审计目标不同。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与公允性进行的审计。政府审计是审计机关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。

2. 审计依据不同。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》和独立审计准则进行的审计。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。

3. 经费或收入来源不同。注册会计师审计是有偿审计，其收入来源于被审计单位，由注册会计师和被审计单位商定。而政府审计是无偿审计，其履行职责所必需的经费，列入财政预算，由财政列支。

4. 是否具有强制力。注册会计师对审计过程中发现的问题只能提请被审计单位调整和披露，没有行政强制力；如果被审计单位拒绝调整和披露，注册会计师只能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，注册会计师可视情况出具保留意见或无法表示意见的审计报告。而审计机关对被审计单位违反国家有关规定的财政收支、财务收支行为，可在法定职权范围内作出审计决定或者向有关主管机关提出处理意见，具有行政强制力。

5. 是否需要委托。注册会计师审计只有在接受委托后方能形成与被审计单位的审计关系，其审计内容依审计业务约定书的要求而定。而政府审计可以根据需要确定被审计单位和审计事项，进行强制审计。



内部审计是指各单位内部设置的专门机构或人员实施的审计，主要检查本单位的财务收支和经营管理活动。内部审计一般由本单位的主要负责人领导，独立性较弱。

注册会计师审计与内部审计相比，也在很多方面存在着不同，主要表现为：

1. 审计目标不同。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、公允性进行的审计。内部审计是单位内部审计部门对其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。
2. 独立性不同。注册会计师审计需要为第三方提供相关服务，独立性较强，而内部审计受其主要负责人的领导，独立性较弱。
3. 审计依据不同。注册会计师审计依据的是独立审计准则，而内部审计依据的是内部审计准则。

## 第二节 注册会计师审计目标

审计目标是指审计所要达到的目标和要求，是指导审计工作的指南。审计目标的确定除受审计对象的制约外，还受制于审计的本质属性、职能及委托人的具体要求。概括起来，注册会计师审计的目标包括总目标和具体目标。

### 一、总目标

根据我国独立审计准则，注册会计师审计总目标是对被审计单位会计报表的合法性、公允性表示意见。

#### （一）合法性

合法性是指被审计单位的会计报表是否符合国家法律、法规的规定，是否符合相关会计制度、会计准则的规定。被审计单位的会计处理方法和会计报表编制是否合法，决定着被审计单位对相关会计信息的披露是否真实。

#### （二）公允性

公允性是指被审计单位的会计报表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。会计报表信息使用者通常会非常关心被审计单位的会计报表是否已经对其财务状况、经营成果及现金流量情况做了公允的反映，有无高估资产、低估负债等情况。注册会计师的审计意见应合理保证会计报表信息使用者确定已审计会计报表的可靠程度，从而做出相关的决策。

### 二、具体目标

具体目标是总目标的具体化，包括一般审计目标和项目审计目标。一般审计目标是注册会计师审计所有项目均需达到的目标；项目审计目标则是注册会计师根据每个审计项目分别确定

的目标。合理确定具体审计目标,有助于注册会计师按照独立审计准则的要求收集充分、适当的审计证据。一般说来,审计具体目标必须根据审计总目标和被审计单位管理当局对会计报表的认定来确定。

### (一) 被审计单位管理当局对会计报表的认定

所谓认定,是指被审计单位管理当局对其会计报表所做的断言或声明。注册会计师的基本职责在于确定被审计单位管理当局对其会计报表的认定是否有理由。

被审计单位管理当局对会计报表的认定一般包括五类:

1. “存在或发生”认定。该认定是指,资产负债表所列的各项资产、负债、所有者权益在资产负债表日是否存在,利润表所列的各项收入和费用在会计期间内是否确实发生。“存在或发生”认定所要解决的问题是被审计单位管理当局是否把那些不应包括的项目(如不存在的项目或未曾发生的交易结果)列入了会计报表。它主要与会计报表(不仅涉及资产负债表,还涉及利润表)组成要素的高估错误有关。

2. “完整性”认定。该认定是指,应该列示的所有交易和事项是否都已列入会计报表。“完整性”认定所要解决的问题是被审计单位管理当局是否把会计报表应包括的项目给遗漏或省略了。它主要与会计报表(不仅涉及资产负债表,还涉及利润表)组成要素的低估错误有关。“完整性”认定与“存在或发生”认定正好相反。

3. “权利与义务”认定。该认定是指,在某一特定日期,各项资产是否确属被审计单位的权利,各项负债是否确属被审计单位的义务。与前两项认定不同,该项认定只与资产负债表的组成要素有关。

4. “估价与分摊”认定。该项认定是指,各项资产、负债、所有者权益、收入和费用等要素是否按适当的金额列入会计报表。该项认定包括三方面的内容,即总值估价、净值估价和计算精确性。

5. “表达与披露”认定。该认定是指,会计报表组成要素是否被适当地加以分类、说明和披露。

### (二) 审计具体目标的确定

上述五类管理当局认定是注册会计师确定审计项目具体审计目标的基础。确定具体审计目标,是注册会计师进一步收集审计证据的前提。

据前所述,一般审计目标适用于所有项目的审计,项目审计目标则只适用于某一特定项目的审计。一般地,只有了解了一般审计目标,才能据以确定项目审计目标。在审计实务中,一般审计目标通常包括以下九个方面:

1. 确定总体是否合理。总体是否合理是指注册会计师须先根据他所掌握的有关被审计单位的全部信息,评价某账户余额是否合理。如果注册会计师对总体合理性目标不满意,他就能将更多的注意力放在影响总体合理性目标的有关具体目标上。

2. 确定余额是否真实。这是指所列余额真实。这一目标是由管理当局关于“存在或发生”的认定推论得出。

3. 确定交易是否完整。这是指发生的金额均已包括。这一目标是由管理当局关于“完整性”的认定推论得出。

4. 确定所有权归属。这是指所列金额确属被审计单位所有。这一目标是由管理当局关于“权利与义务”的认定推论得出。

5. 确定估价是否正确。这是指所列金额均经正确估价和计量。

6. 截止目标。这是指接近资产负债表日的交易已记入恰当的期间。截止测试的目标是确定交易是否记入恰当的期间。

7. 机械准确性目标。这是指有关账表资料、数字、计算、加总及勾稽关系正确。

上述5、6、7三项具体目标是由管理当局关于“估价与分摊”的认定推论得出。

8. 确定披露是否恰当。这是指会计报表恰当地反映了账户余额和相应的披露要求。

9. 确定分类是否恰当。这是指所列金额分类恰当。被审计单位的会计科目表是注册会计师确定被审计单位的账户分类是否正确的基本依据。

上述8、9两项具体目标是由管理当局关于“表达与披露”的认定推论得出。

在了解了一般审计目标后，我们可以很方便地确定某个账户的项目审计目标，从而收集相关的审计证据；通过对审计证据的分析、综合，注册会计师就可以确定管理当局的各项认定是否正确，得出对各项认定的审计结论；再通过对这些审计结论的分析、综合，注册会计师就可以对整个会计报表的合法性和公允性发表审计意见了。

### 第三节 注册会计师审计对象及审计范围

#### 一、注册会计师审计对象

审计对象是审计行为的客体，一般是指被审计单位的全部或部分经济活动。它随着社会经济的不断发展和审计目的不断发展，不断发生变化。在我国当前的市场经济条件下，注册会计师审计的对象主要包括两个方面的内容：

1. 被审计单位的财务收支及有关的经营管理活动。

2. 被审计单位的会计资料及其相关资料。它主要包括：（1）记载和反映被审计单位财务收支、提供会计信息的会计凭证、账簿、报表等会计资料，以及相关的计划、预算、经济合同等其他资料；（2）除上述资料外的与被审计单位的经营管理活动有关的其他信息资料。

#### 二、注册会计师审计范围

如上所述，审计对象是指被审计单位全部或部分的经营活动，而反映经济活动的载体主要是会计资料。因此，一般将与审计对象有关的会计资料作为审计范围。

就会计报表审计而言，其审计对象是被审计单位在一定时期内会计报表所反映的经济活动；其审计范围是相关会计资料。在审计会计报表时，注册会计师通常需要考虑以下内容：

1. 被审计单位的基础性会计记录和其他资料中所包含的信息是否可靠，是否能够成为编制会计报表的依据。注册会计师在进行判断时可以采用两种方式：（1）对被审计单位的内部控制进行符合性测试；（2）对账户或交易进行实质性测试。

2. 被审计单位有关会计信息、资料是否在会计报表中得到恰当的反映。注册会计师可以通过两种方法来进行判断：(1) 将其他来源的资料与会计报表进行比较，以了解其记载的事项和业务是否已在会计报表中得到了恰当的反映。(2) 参考被审计单位管理人员在编制会计报表时所做的判断，评价被审计单位会计政策的选择和运用是否符合一贯性原则，评价被审计单位会计信息资料的分类方式、表达方式是否恰当。

3. 专业判断贯穿于注册会计师工作的整个过程，以及有很多审计证据是说服力而非结论性的，因此，绝对肯定的审计意见是难以形成的。

4. 由于审计工作的测试性质和其固有的局限性，以及内部控制固有风险等因素的影响，在注册会计师形成审计意见时，很可能存在某些重要错报、漏报，并可能因此导致会计报表严重失实，注册会计师必须扩大审计程序，以核查问题。

5. 当审计范围受到重要的局部限制，以致注册会计师不能或难以确定所发现的问题对会计报表的影响时，注册会计师应根据具体情况，出具保留意见或拒绝表示意见的审计报告。

## 第四节 审计程序及审计方法

### 一、审计程序

审计程序是指注册会计师在审计工作从开始到结束的整个过程中所采取的审计工作步骤。任何一个审计项目，只有遵循恰当的审计程序，才能够有条不紊地进行，才能够得到好的审计效果。审计程序是影响审计效果和审计效率的重要因素。

一般而言，审计程序经过三个阶段，即审计准备阶段、审计实施阶段、审计完成阶段，即告终结，但在审计实践中，经常还需要进行复审工作。这主要是因为：被审计单位对原审计证据、审计结论持有异议；审计组织对审计小组的工作进行检查，以保证审计质量。

贯穿在审计程序中的主线是了解被审计单位内部控制情况、实施控制测试及实质性测试。

#### (一) 准备阶段

准备阶段是整个审计过程的起点，是指从接受审计业务到编制审计计划的阶段。在审计实务中，接受审计业务后，会计师事务所应立即配备注册会计师，组成项目小组，进行相关准备工作。一般地讲，准备阶段的主要工作包括：明确审计业务的性质和范围；了解被审计单位的基本情况；评价专业胜任能力；商定审计收费；明确被审计单位应协助的工作；与被审计单位签订业务约定书；初步评价被审计单位的内部控制；确定重要性；分析审计风险；编制审计计划等。

1. 明确审计业务的性质和范围。会计师事务所在和委托人签约前，应首先就审计业务的性质、范围取得一致。审计业务一般有年度报表审计、专项审计和期中审计等。如果注册会计师的审计范围受到限制，注册会计师就无法获取充分、适当的审计证据，从而无法对被审计单位会计报表的合法性和公允性发表意见。

2. 了解被审计单位的基本情况。在与被审计单位签订审计业务约定书之前，注册会计师

应了解被审计单位的基本情况，初步评价审计风险，并与委托人就约定事项进行协商，达成一致意见。注册会计师通过对被审计单位基本情况的了解，一方面可以确定是否接受委托人的委托；另一方面可以安排进一步的审计工作。注册会计师应了解的被审计单位的基本情况主要有：

(1) 业务性质、经营规模、组织结构和内部控制情况。主要是要求被审计单位提供相关资料，及询问相关当事人、知情人，重点在于了解被审计单位的内部控制是怎样设计的和是否得到执行。

(2) 经营情况及经营风险。主要要求被审计单位提供相关资料，及进行现场观察等，需要考虑关联交易。

(3) 以前年度接受审计的情况。

(4) 财务会计机构及工作组织。

(5) 其他与签订审计业务约定书相关的事项。

3. 评价会计师事务所的专业胜任能力。评价的内容包括三个方面：一是评价执行审计的能力（确定审计小组的关键成员和考虑在审计过程中向外界专家寻求协助的需要）；二是评价独立性；三是评价保持应有谨慎的能力。如果会计师事务所不具备专业胜任能力，应当拒绝接受委托。

4. 商定审计收费。由于计时收费的主要因素是审计业务所需要的工作时间，因此，会计师事务所应当估计工时，以便与委托人商定审计收费。在商定审计收费时，会计师事务所应当考虑：(1) 专业服务所需的知识和技能；(2) 所需专业人员的水平和经验；(3) 每一专业人员提供服务所需的时间；(4) 提供专业服务所需承担的责任。

5. 明确被审计单位应协助的工作。在注册会计师实施现场审计前，被审计单位应将所有的会计资料准备齐全；在审计过程中，被审计单位的会计人员应当对注册会计师的询问给予解释；为注册会计师代编审计工作底稿。

6. 签订审计业务约定书。在上述工作完成后，会计师事务所即可指派人员起草审计业务约定书。审计业务约定书是指会计师事务所与委托人共同签订的，据以确认审计业务的委托与受托关系，明确委托目的、审计范围及双方应负责任与义务等事项的书面合约。审计业务约定书具有经济合同的性质，一经双方签订，即具有法定约束力，委托方与受托方都必须遵守。任何一方若需变更审计业务约定书，应以适当方式取得对方的确认。审计业务约定书应当明确正确使用审计报告是委托人的责任，由于使用审计报告不当所造成的后果，与注册会计师及其所在的会计师事务所无关。

(1) 审计业务约定书的作用。签订审计业务约定书，明确约定双方的责任与义务，有助于保护会计师事务所与被审计单位双方的利益。在审计实践中，签订审计业务约定书具有十分重要的作用，可以促进签约双方的了解，明确双方的责任。

(2) 审计业务约定书的内容。审计业务约定书的内容，因被审计单位的具体情况和不同的委托事项而有所不同，但一般都应包括以下基本内容：

① 签约双方的名称。

② 委托目的，即说明委托人委托会计师事务所进行审计的目的。

③ 审计范围。注册会计师一般应根据有关法律、法规确定被审计事项的审计范围和内容。如为会计报表审计，应明确所审会计报表的名称及其涵盖的日期或期间；如为其他专项审计，应说明相应的审计范围。

④会计责任与审计责任。审计业务约定书中必须说明双方的责任，会计师事务所应负审计责任，被审计单位应负会计责任。会计师事务所应负的审计责任是指注册会计师按照独立审计准则的要求出具审计报告，并对发表的意见负责；被审计单位应负的会计责任是指被审计单位应建立、健全内部控制制度，保证资产的安全、完整，保证会计资料的真实、完整和合法。审计责任不能替代、减轻或免除会计责任。

⑤签约双方的义务。会计师事务所应履行的义务主要有：按照约定时间完成审计任务、出具审计报告，对在执业过程中获悉的商业秘密保密；被审计单位应履行的义务主要有：及时提供注册会计师审计所要求的全部资料、为注册会计师的审计提供必要的条件及合作、按照约定及时足额支付审计费用。

⑥出具审计报告的时间要求。

⑦审计报告的使用责任。审计报告的使用应与委托目的相关。审计报告的使用者（包括委托人和第三方）应正确地使用审计报告，对使用不当造成的后果，与会计师事务所和注册会计师无关。

⑧审计收费。审计业务约定书应当明确审计收费的计费依据、计费标准、付费方式和时间。计费依据行市计工时和业务单件两种，收费标准一般执行注册会计师协会和物价部门核定的统一收费标准，付费时间由双方商定，可以是事前支付，也可以是事后支付。

⑨审计业务约定书的有效期间。即确定审计业务约定书的生效日和失效日。

⑩违约责任。审计业务约定书具有合同性质，违约方的责任可根据合同法的规定来确定。

⑪双方认为应当约定的其他事项。由双方根据需要约定。

⑫签约时间。

(3) 审计业务约定书参考格式。初次接受审计委托的审计业务约定书可按下列示范拟订，常年审计，可根据需要进行相应变更。

### 审计业务约定书（参考格式）

甲方：ABC 有限公司

乙方：××会计师事务所

兹由甲方委托乙方进行 20×× 年度会计报表审计，经双方协商，达成以下约定：

#### 一、业务范围及目的

乙方接受甲方委托，对甲方 20×× 年 12 月 31 日资产负债表以及截至该日 20×× 年度的损益表和财务状况变动表进行审计。

乙方将根据中国注册会计师独立审计准则，对甲方的内部控制制度进行研究和评价，对会计记录进行必要的抽查，以及在当时情况下乙方认为必要的其他审计程序，并在此基础上对上述会计报表的合法性、公允性及会计处理方法的一贯性发表审计意见。

#### 二、甲方的责任与义务

甲方的责任是：建立、健全内部控制制度，保护资产的安全完整，保证会计资料的真实、合法、完整，保证会计报表充分披露有关的信息。

甲方的义务是：

1. 及时为乙方的审计工作提供其所要求的全部会计资料和其他有关资料。

2. 为乙方派出的有关工作人员提供必要的工作条件及合作, 具体事项将由乙方审计工作人员于工作开始前, 提供清单。

3. 按本约定书之规定及时足额支付审计费用。

4. 在 20 × × 年 × 月 × 日之前提供审计所需的全部资料。

### 三、乙方的责任和义务

乙方的责任是: 按照中国注册会计师独立审计准则的要求进行审计, 出具审计报告, 保证审计报告的真实性、合法性。

乙方的义务是:

1. 按照约定时间完成审计业务, 出具审计报告。由于注册会计师的审计采取事后重点抽查的方法, 加上甲方内部控制制度固有的局限性和其他客观因素制约, 难免存在会计报表在某些重要的方面反映失实, 而注册会计师又可能在审计中未予发现的情况, 因此, 乙方的审计责任并不能替代、减轻或免除甲方的会计责任。

2. 对执行业务过程中知悉的甲方商业秘密严加保密。除非中国注册会计师协会执业准则另有规定, 或经甲方同意, 乙方不得将其知悉的商业秘密和甲方提供的资料对外泄露。

3. 审计工作结束后, 乙方将根据情况对甲方会计处理、内部控制制度及其他事项等提出改进意见。

4. 在 20 × × 年 × 月 × 日之前出具审计报告。

### 四、审计收费

乙方应收本约定审计事项的费用, 按照乙方实际参加本项审计业务的各级别工作人员所花费时间及《××收费规定》的计费标准确定, 预计为人民币××元。

如因审计工作遇到重大问题, 致使乙方实际花费审计工作时间有较大幅度的增加, 甲方应在了解实情后, 酌情调增审计费用。

### 五、审计报告的使用责任

乙方向甲方出具的审计报告一式××份, 这些报告由甲方分发、使用, 使用不当的责任与乙方无关。

### 六、约定书的有效期间

本约定书一式两份, 甲乙双方各执一份, 并具有同等法律效力。

本约定自 20 × × 年 × 月 × 日起生效, 并在本约定事项全部完成日之前有效。

### 七、约定事项的变更

由于出现不可预见的情况, 影响审计工作如期完成, 或需提前出具审计报告, 甲乙双方可要求变更约定事项, 但应及时通知对方, 并由双方协商解决。

### 八、违约责任

甲乙双方按照《中华人民共和国合同法》的规定承担违约责任。

### 九、甲乙双方对其他有关事项的约定

甲方: ABC 有限公司

(签章)

代表: (签章)

年 月 日

乙方: ××会计师事务所

(签章)

代表: (签章)

年 月 日

7. 确定重要性。重要性概念对审计工作具有重要影响，贯穿于审计工作的全过程。它是指被审计单位会计报表中错报或漏报的严重程度，这一程度在特定环境下可能影响会计报表使用者的判断或决策。在审计准备阶段，注册会计师应对审计重要性作出初步界定，确定一个重要性限额，并将其分配至各个项目，确定各个项目允许出现差错的最高限额。如果注册会计师在审计过程中发现准备阶段确定的重要性水平与实际差距太大，可以作出修订。注册会计师在对重要性水平作出专业判断时，应当考虑以下因素：

- (1) 以往的审计经验；
- (2) 有关法规对财务会计的要求；
- (3) 被审计单位的经营规模及业务性质；
- (4) 内部控制及审计风险评价结果；
- (5) 会计报表各项目的性质及其相互关系；
- (6) 会计报表各项目的金额及其波动幅度。

注册会计师应当保持应有的职业谨慎，在综合考虑上述因素后，确定出尽可能合理的重要性水平。

8. 初步评价被审计单位的内部控制。在实施具体审计业务之前，注册会计师应当对被审计单位的内部控制制度进行初步了解和评价，据以确定审计工作重点，制订切实可行的审计工作计划。

9. 分析审计风险。注册会计师在初步了解被审计单位的基本情况和初步评价被审计单位的内部控制制度的基础上，应认真分析审计风险。分析审计风险的主要目的在于降低审计风险，而降低审计风险的关键在于控制检查风险。因为检查风险是可以由注册会计师来控制的。注册会计师要将审计风险控制可在接受的范围之内，一是要严格执行审计程序；二是要编制恰当的审计计划，并严格遵守计划。

10. 编制审计计划。注册会计师在完成上述工作之后，即可编制审计计划。审计计划是指注册会计师为了完成各项审计业务，达到预期的审计目标，在具体执行审计程序之前编制的工作计划。合理的审计计划对于注册会计师顺利、高效地完成各项审计业务具有十分重要的意义。

## (二) 审计实施阶段

审计实施阶段是指注册会计师根据审计准备阶段确定的范围、步骤、方法等，实施审计计划，收集审计证据进行取证、评价，借以形成审计结论、实现审计目标过程。它是审计过程的中心环节。其主要工作包括：进驻被审计单位；对被审计单位内部控制的建立及遵守情况进行控制测试，根据测试结果修订审计计划；对会计报表项目的数据进行实质性测试，根据测试结果进行评价和鉴定。控制测试与实质性测试之间有着密切的关系。如果注册会计师认为被审计单位内部控制的可信赖程度较高，则实质性测试工作就可以大大减少；反之，实质性测试工作就会大大增加。但不管何时，实质性测试工作均必不可少。

1. 进驻被审计单位，了解被审计单位的内部控制。注册会计师在做好审计准备工作后，就要按计划进驻被审计单位，进一步了解被审计单位的情况，尤其是内部控制情况。

2. 对被审计单位内部控制的建立及遵守情况进行控制测试。注册会计师在实施实质性测试前，应对被审计单位内部控制制度的建立、执行情况进行控制测试，判断被审计单位的内部



控制设计是否合理、运行是否有效,根据测试结果修订审计计划,进一步确定实施阶段审计工作的范围和重点。

3. 对会计报表项目的数据进行实质性测试。在对被审计单位内部控制制度的建立、健全和执行情况控制测试后,注册会计师就要对会计报表项目的数据进行实质性测试,以取得必要的审计证据,作出正确的审计结论。

实质性测试是审计实施阶段乃至整个审计过程的核心工作。其主要内容有:

- (1) 检查会计账目及其所反映的经济活动;
- (2) 收集审计证据;
- (3) 编制审计工作底稿。

### (三) 审计完成阶段

在实质性测试工作基本结束后,审计工作进入完成阶段。这一阶段的工作内容主要有:整理、评价审计证据,汇总、复核审计工作底稿;审计期后事项;汇总审计差异,并提请被审计单位调整或作适当披露;形成审计意见,编制审计报告;审计资料的清理和归档。

1. 整理、评价审计证据,汇总、复核审计工作底稿。审计实施阶段收集的审计证据和审计工作底稿是分散的,应在完成阶段对它们分门别类地进行整理、评价,挑选出最有说服力的证据,作为支持审计意见的依据;如果审计证据不足、无力,就应当采取措施加以弥补。对审计工作底稿,应通过复核和汇总,通过分析研究,得出正确的审计结论。

2. 审计期后事项。期后事项是指资产负债表日至审计报告日发生的,以及审计报告日至会计报表公布日发生的对会计报表产生影响的事项。它很可能改变注册会计师对被审计单位会计报表公允性的意见。为了确定期后事项对被审计单位会计报表产生的影响,注册会计师通常需要审计两类期后事项:一是能为资产负债表日已存在情况提供补充证据的事项,这类事项既为被审计单位管理当局确定资产负债表日的账户余额提供了信息,也为注册会计师核实有关余额提供了补充证据。如果这类事项的金额重大,需提请被审计单位调整相关账户余额及会计报表;二是虽不影响会计报表金额,但可能影响会计报表使用者对会计报表正确理解的事项,这类事项需要提请被审计单位披露。区分上述期后事项的关键在于确定期后事项主要情况是发生在资产负债表日之前,还是之后。若主要情况是发生在资产负债表日之前,需提请被审计单位调整相关账户余额及会计报表;若主要情况是发生在资产负债表日之后,需要提请被审计单位在会计报表附注中披露。

3. 汇总审计差异,并提请被审计单位调整或作适当披露。对于注册会计师在审计中发现的被审计单位的会计处理方法与会计制度、会计准则不一致的地方,即审计差异,审计项目经理应根据审计重要性原则予以初步确定并汇总,并建议被审计单位进行调整或作适当披露。

4. 形成审计意见,编制审计报告。审计小组必须正确运用专业判断,综合所收集到的各种证据,进行充分讨论,形成适当的审计意见,然后由审计项目经理或由几个人分工撰写审计报告初稿。审计报告应按独立审计准则的要求编写,定稿后由审计机构有关业务负责人签发。

5. 审计资料的清理和归档。审计工作结束时,注册会计师应将相关审计资料进行清理,凡借阅的资料要归还,对确认无用的资料要销毁。对一些重要的资料,如被审计单位的基本情况、有关的重要法规、章程、合同、审计计划、审计报告、审计证据及审计工作底稿等,要分类装订成册、编号,然后送交会计师事务所档案部门保管。