

 21世纪全国高职高专财务会计类规划教材

新编

审计实务案例导读

XINBIAN SHENJI SHIWU ANLI DAODU

主 编 张 晖 张沐亮
副主编 张学林 路艳梅 康会英



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

21 世纪全国高职高专财务会计类规划教材

新编审计实务案例导读

主 编 张 晖 张沫亮

副主编 张学林 路艳梅 康会英

参 编 张 瑶 高红梅 张兰花

陈 红 杨书怀



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

内 容 简 介

本书以现行的《中华人民共和国注册会计师法》、《中华人民共和国审计法》、《中国注册会计师审计准则》、《企业会计准则》等法规为依据,针对高职教育的特点进行编写。本书以一个注册会计师助理所面对的各种业务为主线,以案例形式讲解了审计的各个程序和专门方法。本书内容主要包括:审计基础知识、风险评估、证据收集、工作底稿编制、会计要素审计报告和管理建议书。

本书可作为高职或成人院校经济管理类专业教材,也可用于会计、审计、财税等部门的干部培训与自学用书。

图书在版编目(CIP)数据

新编审计实务案例导读/张晖,张沫亮主编. —北京:北京大学出版社, 2008.2

(21世纪全国高职高专财务会计类规划教材)

ISBN 978-7-301-12942-5

I. 新… II. ①张… ②张… III. 审计—案例—高等学校:技术学校—教学参考资料
IV. F239

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 192093 号

书 名: 新编审计实务案例导读

著作责任者: 张 晖 张沫亮 主编

责任编辑: 傅 莉

标准书号: ISBN 978-7-301-12942-5/F · 1769

出 版 者: 北京大学出版社

地 址: 北京市海淀区成府路 205 号 100871

电 话: 邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 62765126 出版部 62754962

网 址: <http://www.pup.cn>

电子信箱: xxjs@pup.pku.edu.cn

印 刷 者: 世界知识印刷厂

发 行 者: 北京大学出版社

经 销 者: 新华书店

787 毫米×980 毫米 16 开本 15.5 印张 338 千字

2008 年 2 月第 1 版 2008 年 2 月第 1 次印刷

定 价: 28.00 元

未经许可,不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。

版权所有,侵权必究

举报电话: 010—62752024; 电子信箱: fd@pup.pku.edu.cn

前 言

审计是实践性很强的工作,长期以来,我们使用的审计教材较多地强调了理论知识的全面性和系统性,对审计工作的操作性、技能性描述不突出,学习审计课程容易使学生感到枯燥。高等职业教育的目的是培养适应实践需要的技能型人才,这就要求教学内容以实际需要为准,理论以够用为度。为此,我们组织了高职院校的相关教师分析了现有审计教材的问题,总结了教学中的经验,希望通过本教材的编写,在高职审计教材的内容和形式上有所创新。

本书具有以下几点特色。

1. 以审计工作流程为主线。我们根据高职毕业生就业岗位的实际情况,以一个注册会计师助理所面对的各种业务为主线,从注册会计师接受业务委托开始,到出具审计报告为止,组织了本书的结构框架。

2. 以实际案例为引导。为增强可理解性,本书各章开篇均以案例展开。在介绍具体的审计方法和程序时也附加了大量实际案例,以方便学习时的理解和参照。书后的阅读材料罗列了近年来国内外著名的审计案例,可以有效地扩大读者的视野。

3. 以操作步骤为内容。本书针对高等职业教育的特点,以介绍审计流程中的各个程序和操作步骤为主要内容。书中所附大量凭证和表格均来自实际工作,通过学习、填制这些表格,能够有效地感受和模拟实际工作过程。

4. 理论以够用为度。本书在保持审计理论框架完整的同时,遵循“必需、够用”的原则,将相关理论内容进行了适当精简,适合高等职业教育教学使用。

本书编写人员除拥有长期教学经验外还具备审计工作实践经历,主编为张晖、张沫亮,并由张晖提出编写大纲,负责总纂、定稿;副主编为张学林、路艳梅、康会英。具体编写分工为:张晖(北京电子科技职业学院)编写第一章;路艳梅(北京工业大学实验学院)编写第二章;张学林(济南工程职业技术学院)编写第三章;张瑶(天津开发区职业技术学院)编写第四章;高红梅(北京电子科技职业学院)编写第五章;张兰花(太原工业学院)编写第六章;陈红(山东淄博职业学院)编写第七章;康会英(石家庄职业技术学院)编写第八章;杨书怀(安徽铜陵学院)编写第九章;张沫亮(重庆工程职业技术学院)编写第十章。

本书在写作过程中参考了大量国内外文献,同时在编写中得到了北京大学出版社的大力支持,在此一并深表感谢。

对于书中谬误,愿聆听各方教诲。希望通过大家共同努力,促进审计教育的发展。

编 者

2008年1月

目 录

第一章 新手上路——从业前的预备知识	1
第一节 审计的含义与职能	2
一、审计的定义	2
二、审计的职能	3
第二节 审计职业道德与法律责任	5
一、审计职业道德	5
二、审计人员的法律责任	7
第三节 审计程序	8
一、政府审计程序	8
二、民间审计程序	9
三、内部审计工作程序	10
第二章 新手上路——风险评估	14
第一节 单位审计业务约定书	15
一、审计业务约定书的定义及作用	15
二、签订审计业务约定书之前应做的工作	15
三、审计业务约定书的内容	15
第二节 风险评估的内容与作用	20
一、风险评估内容	20
二、风险评估的作用	23
第三节 风险评估的了解与描述	24
一、了解被审计单位及其环境	24
二、了解被审计单位的内部控制	28
三、评估重大错报风险	35
四、与治理层和管理层的沟通	36
五、审计工作记录	36
第三章 新手上路——收集审计证据	44
第一节 审计证据的种类	45
一、审计证据的涵义和特征	45
二、审计证据的种类	46

第二节 审计证据的收集与整理	49
一、审计证据收集与整理的原则	49
二、审计证据收集与整理的要求	50
三、审计证据的收集	50
四、审计证据的整理	51
第四章 新手上路——编制审计工作底稿	57
第一节 审计工作底稿的内容和编制要求	58
一、审计工作底稿概述	58
二、审计工作底稿的种类	59
三、审计工作底稿的内容和格式	65
四、审计工作底稿的编制要求	72
第二节 审计工作底稿的复核和保管	73
一、审计工作底稿的复核	74
二、审计工作底稿的保管	75
第五章 进入现场——资产审计	79
第一节 流动资产审计	80
一、货币资金的审计	80
二、短期投资的审计	87
三、应收账款的审计	90
四、其他应收款的审计	93
五、存货的审计	94
第二节 长期资产的审计	99
一、长期投资的审计	100
二、固定资产的审计	102
三、无形资产的审计	107
第六章 进入现场——负债审计	114
第一节 流动负债审计	115
一、短期借款的审计	115
二、应付票据的审计	117
三、应付账款的审计	119
四、预收款项的审计	122
五、应付职工薪酬的审计	124
六、应交税费的审计	126
七、应付股利的审计	127
八、其他应付款的审计	127

第二节 长期负债的审计.....	128
一、长期借款的审计.....	129
二、应付债券的审计.....	131
三、长期应付款.....	133
第七章 进入现场——所有者权益审计.....	140
第一节 实收资本审计.....	142
一、实收资本的符合性测试.....	142
二、实收资本的实质性测试.....	142
第二节 资本公积审计.....	146
第三节 盈余公积审计.....	149
第四节 未分配利润审计.....	152
第八章 进入现场——成本费用审计.....	160
第一节 生产成本及制造费用审计.....	161
一、生产成本及制造费用的审计目标.....	161
二、成本会计制度的测试.....	161
三、生产成本和制造费用的实质性测试.....	163
第二节 营业成本审计.....	167
一、营业成本的审计目标.....	167
二、主营业务成本的审计程序.....	167
三、其他业务成本的审计程序.....	170
第三节 期间费用审计.....	171
一、销售费用的审计.....	171
二、管理费用的审计.....	173
三、财务费用的审计.....	174
第四节 营业税金及附加审计.....	176
一、营业税金及附加的审计目标.....	176
二、营业税金及附加的实质性程序.....	176
第九章 进入现场——收入与利润审计.....	182
第一节 营业收入审计.....	183
一、营业收入审计概述.....	183
二、主营业务收入审计.....	185
三、其他业务收入审计.....	192
第二节 利润审计.....	195
一、利润的内部控制制度.....	195
二、利润的符合性测试.....	195

三、利润的实质性测试.....	195
第三节 利润分配审计.....	198
一、利润分配的内部控制制度.....	198
二、利润分配的符合性测试.....	198
三、利润分配的实质性测试.....	198
第十章 审计工作成果——审计报告与管理建议书.....	206
第一节 审计报告.....	207
一、审计报告的意义.....	207
二、审计报告的作用.....	208
三、审计报告的编制原则.....	209
四、审计报告的编制程序.....	210
五、审计报告的种类.....	212
六、审计报告的基本内容.....	213
七、审计报告的基本类型与格式.....	215
第二节 管理建议书.....	219
一、管理建议书的意义和作用.....	219
二、管理建议书的结构和内容.....	220
三、管理建议书出具的要求.....	221
参考文献.....	239

第一章 新手上路——从业前的预备知识

学习目标

知识目标

- 理解审计的含义与种类
- 理解审计的本质
- 明确审计的职业道德与法律责任

能力目标

- 清晰表述审计工作程序
- 区分审计的不同种类

案例导入

小方高职会计专业毕业后进入安华会计师事务所，他应聘的岗位是注册会计师助理。小方学习过系统的会计理论，但没有学过审计课程。现在，华安会计师事务所对所有新入所人员进行审计培训，希望他们在较短的时间内掌握审计基本内容和工作流程。

第一节 审计的含义与职能

“审计”这个词近来频繁地出现在人们的视野中。有人认为审计与纪检、监察是一个部门，还有的人认为审计就是对会计工作的检查。了解审计的含义，有助于审计作用的更好发挥，是开展审计工作的前提条件。

一、审计的定义

在我国，“审计”一词最早见于宋代。从词义上看，“审”为审查，“计”指会计账目，审计就是审查会计账目。“审计”的英文单词为“Audit”，通常被注释为“查账”。由此可见，早期的审计主要指审查会计账目，审计与会计账目密切相关。

现代审计已超越了查账的范畴，涉及到对各项工作的经济性、效率性及效果的查核。美国会计学会的《基础审计概念的说明》中对审计的定义是：“审计是为了查明经济活动和经济现象的表现与所定标准之间的一致性而客观地收集和评价有关证据，并将结果传递给使用者的过程。”美国审计总局对审计下的定义是：“审计包括审查会计记录、财务事项和财务报表，它还包括如下内容：查核各项工作是否符合法律和规章；查核各项工作是否经济 and 有效；查核各项工作的结果，评价其是否已有效地达到了预期的结果。”

我们通常可以按照审计主体将审计分为三类：政府审计、内部审计、民间审计。

政府审计，又称国家审计，是指由国家审计机关依法实施的审计。1997年10月21日施行的《中华人民共和国审计法实施条例》规定，审计是审计机关依法独立检查被审计单位的会计凭证、会计账簿、会计报表以及其他与财政收支、财务收支有关的资料和资产，监督财政收支、财务收支真实、合法和效益的行为。

内部审计，是指本部门和本单位内部专职的审计机构或审计人员依照所在部门和行政最高负责人的指令所实施的审计。根据2003年5月1日起施行的《审计署关于内部审计工作的规定》，内部审计是独立监督和评价本单位及所属单位财政收支、财务收支、经济活动的真实、合法和效益的行为，以促进加强经济管理和实现经济目标。

民间审计，又称社会审计，即注册会计师审计。它是指经政府有关部门批准、注册的社会审计组织受委托人委托所实施的审计。根据原独立审计基本准则（1995年）：“独立审计是指注册会计师（CPA）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。”应注意的是，注册会计师的审计意见通常包括以下两方面内容：

1. 合法性。由于《企业会计准则》在我国是法规性文件，注册会计师应当判断被审计单位会计报表的编制及其财务会计处理是否遵循了《企业会计准则》及国家其他有关财务会计法规的规定。

2. 公允性。会计报表的使用者关心被审计单位的财务信息是否公允地反映了被审计单

位的财务状况。作为注册会计师无法将报表中所有的错漏都审查出来，但只要注册会计师遵守审计准则，保持职业谨慎，通常可以将会计报表重大的错报和漏报审查出来。

相对于内部审计而言，政府审计和民间审计可统称为外部审计。

审计定义是对审计实践的科学总结，我国审计理论和实务界通常认为：“审计是由专职机构和人员，对被审计单位的财政、财务收支及其他经济活动的真实性、合法性和效益性进行审查和评价的独立经济监督活动。”审计的主体是专职机构和人员，包括国家审计机关、单位内部审计机构、会计师事务所。审计客体是经济活动，独立性使审计区别于其他经济监督。审计的基本职能是经济监督。审计的基本工作方式是审查和评价。审计的主要目标是审查评价会计资料及其反映的财政、财务收支的真实性和合法性以及有关经济活动的效益性。

案例：审计部门是否应独立设置

某大学没有独立设置的审计机构，相关业务一直由财务处“兼任”。2006年上级审计机关要求该大学设置独立的审计机构，校长想不明白，审计和会计不是有密切联系吗，为什么要分开？

分析：

独立性原则是设立内部审计组织机构最重要的原则。内审组织机构在组织人员、工作和经费等方面应独立于被审计单位，独立行使审计职权，不受其他职能部门和个人的干预，以体现审计的客观性、公正性和有效性。

二、审计的职能

审计的职能是审计自身所具有的内在功能，表明审计是做什么的。关于审计职能通常有“单一职能论”和“多职能论”。“单一职能论”认为无论是政府审计、民间审计，还是内部审计，它们只有单一的经济监督职能。“多职能论”一般认为审计除经济监督这一基本职能外，还具有鉴证、评价等职能。

思考：审计具有哪些职能？

（一）经济监督职能

经济监督作为审计的基本职能，主要是指依照法律法规、制度规定和其他标准，对被审计单位的会计资料和其他资料及其所反映的财政、财务收支和其他经济活动的合法性和合理性进行独立监督检查，揭示错误和弊端，并提出改进工作的意见以保护国家和被审计单位的利益。无论政府审计、内部审计与民间审计都在履行审计的这一基本职能。

案例：高速公路建设成为了资金违规使用的重灾区

2007年3月26日，国家审计署发布第2号审计公告。公告显示，在对34个高等级公路项目建设管理及投资效益情况进行审计后发现，这些项目建设中因违规招投标、挤占挪用、损失浪费等行为涉及的资金超过160亿元，已有81人被依法追究刑事责任或受到党纪政纪处分。高速公路建设成为了资金违规使用的重灾区。

（二）经济鉴证职能

审计的经济鉴证职能，是指对被审计单位的会计报表和会计账目等资料进行检查验证，确定其财务状况和经营成果是否真实、合法，并出具书面证明，以便为授权人或委托人提供确凿的信息资料，并取得信于社会公众的一种职能。审计的经济鉴证职能，包括鉴定和证明两个方面。例如，会计师事务所接受企业的委托，对投入的资本进行验资，对其年度财务报表进行审查，或对其合并、解散事项进行审核，然后出具验资报告、查账报告和清算报告等，均属于审计执行经济鉴证职能。在所有权与经营权分离的情况下，社会上与企业具有利害关系的各个方面，包括投资者、银行、税务机关、企业内部人员等，需要了解企业财务报表的真实性与正确性，这就需要独立的机构对此做出鉴证与评价。我国所有涉外企业的财务报表，国内联营企业、企业集团的会计资料等必须经过社会审计签证。税务机关对于财务报表的年度审计也经常聘请社会审计机构——会计师事务所进行。

（三）经济评价职能

经济评价职能是指在对被审计单位的经济活动进行检查监督的基础上，着重考核和评价其预测决策与计划目标是否先进可行，其经济效益的水平高低及其影响因素所在，经营管理者是否切实履行其经济责任，并提出具有建设性的评价和建议。例如，审计人员通过审核检查，评定被审计单位的经营决策、计划是否切实可行、是否科学先进、是否得到了贯彻，评定被审计单位内部控制制度是否健全有效，评定被审计单位各项会计资料是否真实可靠，并根据评定的结果，提出改善经营管理的建议。经济效益审计是最能体现审计经济评价职能的一种审计。

案例：审计署将经济效益审计作为工作的重点

国家审计署在“2003——2007年五年规划”中明确提出，到2007年要实现财政财务收支的真实合法与效益审计并重；审计与专项审计调查并重。在审计署统一组织的2006年度22个审计项目中，效益审计项目有14个，占了近2/3，而涉及的工作量更是占到总工作量的80%。审计署将以效益审计为主要方式，以促进社会保障资金的安全完整、规范管理为目标，掌握社保资金总体状况，着力从制度和管理上揭露分析问题，促进建立社会保障预算，实现社会保障目标，维护人民群众切身利益。

试一试

国家审计机关对厂长（经理）的离任审计，对承包、租赁经营的经济责任审计，对国际组织的援助项目和世界银行贷款项目的审计，应当属于（ ）。

- （1）经济鉴证职能
- （2）经济评价职能
- （3）经济监督职能

第二节 审计职业道德与法律责任

一、审计职业道德

职业道德是指从事特定职业的人们在其职业活动中，应当遵循的行为规范和准则。职业道德，是协调人际关系，维护生产和生活秩序，促进社会发展的行为规范，审计职业道德就是社会职业道德的一个重要组成部分。

美国注册会计师协会（AICPA）职业道德规范共分四个层次：

第一层次为职业道德概念，包括责任、公共利益、正直、客观与独立、应有的谨慎及业务范围和性质；

第二层次为行为守则，规范注册会计师执行行为的最低标准；

第三层次为行为守则解释，不具强制性，但如有违背须说明理由；

第四层次为道德裁决，是美国注册会计师协会针对从业人员和其他对道德规则有兴趣的人员所提出的问题所作的书面解释。

注意：《审计机关审计人员职业道德准则》、《内部审计人员职业道德规范》、《中国注册会计师执业道德规范指导意见》是我国审计职业道德方面的法规性文件。

在我国，政府审计、民间审计、内部审计都制订有职业道德规范。2001年8月1日公布的《审计机关审计人员职业道德准则》中规定，审计人员职业道德，是指审计机关审计人员的职业品德、职业纪律、职业胜任能力和职业责任。中国内部审计协会制定了《内部审计人员职业道德规范》，自2003年6月1日起施行。2002年6月25日，中国注册会计师协会发布了《中国注册会计师执业道德规范指导意见》，具体包括独立性、专业胜任能力、保密、收费与佣金、与执行鉴证业务不相容的工作、接任前任注册会计师的审计业务以及广告、业务招揽和宣传等七个方面的内容，对注册会计师履行社会责任，恪守独立、客观、公正的原则，保持应有的职业谨慎，保持和提高专业胜任能力，履行对客户、同行的

责任等提出了具体要求。

1. 独立性。注册会计师执行鉴证业务时应当保持实质上和形式上的独立。所谓形式独立是指注册会计师要加入会计事务所，注册会计师或事务所具备独立承担民事责任和刑事责任的能力。所谓实质上的独立是指注册会计师或事务所与被审计单位不存在经济上的依赖或关联关系。关联关系包括家庭成员、曾任被审计单位的管理人员、与被审计单位有长期业务交往等。保持独立性是注册会计师最重要的职业道德，是保证得到客观公正的审计结论的基本前提。

维护独立性的措施主要包括：安排审计鉴证小组以外的注册会计师进行复核；定期轮换项目负责人及签字注册会计师；将独立性受到损害的鉴证小组成员调离鉴证小组等。

2. 专业胜任能力。注册会计师应当通过教育、培训和执业实践保持和提高专业胜任能力。注册会计师不得宣称自己具有本不具备的专业知识、技能或经验。注册会计师不得提供不能胜任的专业服务。

3. 保密。注册会计师应当对在执业过程中获知的客户信息保密，这一保密责任不因业务约定的终止而终止。注册会计师不得利用在执业过程中获知的客户信息为自己或他人谋取不正当的利益。注册会计师在以下情况下可以披露客户的有关信息：取得客户的授权；根据法规要求，为法律诉讼准备文件或提供证据，以及向监管机构报告发现的违反法规行为；接受同业复核以及注册会计师协会和监管机构依法进行的质量检查。

4. 收费与佣金。在专业服务得到良好的计划、监督及管理的前提下，收费通常以每一专业人员适当的小时费用率或日费用率为基础计算。专业服务的收费依据、收费标准及收费结算方式与时间应在业务约定书中予以明确。除法规允许外，会计师事务所收费与否或多少不得以鉴证工作结果或实现特定目的为条件。不得为招揽客户而向推荐方支付佣金，也不得因向第三方推荐客户而收取佣金。不得因宣传他人的产品或服务而收取佣金。

5. 与执行鉴证业务不相容的工作。注册会计师不得从事有损于或可能有损于其独立性、客观性、公正性或职业声誉的业务、职业或活动。会计师事务所不得为上市公司同时提供编制会计报表和审计服务。会计师事务所的高级管理人员或员工不得担任鉴证客户的董事（包括独立董事）、经理或其他关键管理职务。

6. 接任前任注册会计师的审计业务。在接受审计业务委托前，后任注册会计师应当向前任注册会计师询问审计客户变更会计师事务所的原因，并关注前任注册会计师与审计客户之间在重大会计、审计等问题上可能存在的意见分歧。如果后任注册会计师发现前任注册会计师所审计的会计报表存在重大错报，应当提请被审计单位告知前任注册会计师，并要求被审计单位安排三方会谈，以便采取措施进行妥善处理。

7. 广告、业务招揽和宣传。会计师事务所不得利用新闻媒体对其能力进行广告宣传，但刊登设立、合并、分立、解散、迁址、名称变更、招聘员工等信息以及注册会计师协会为会员所作的统一宣传不在此限。会计师事务所和注册会计师在招揽业务时不得有以下行为：暗示有能力影响法院、监管机构或类似机构及其官员；做出自我标榜的陈述，且陈述

无法予以证实；与其他注册会计师进行比较；不恰当地声明自己是某一特定领域的专家；做出其他欺骗性的或可能导致误解的声明。

注册会计师在名片上可以印有姓名、专业资格、职务及其会计师事务所的地址和标识等，但不得印有社会职务、专家称谓以及所获荣誉等。

二、审计人员的法律责任

审计人员的法律责任是指审计人员因违约、过失或欺诈对委托人或第三方造成损害，而应按有关法律法规承担的法律后果。

案例：注册会计师出具了不真实的验资报告

兰州甲公司与香港乙公司在深圳合资设立丙公司，注册资本 1000 万，甲乙双方各投资 50%。香港公司为兰州公司代理投资 500 万元没有如实告知注册会计师而被全部确认为香港股东的投资。此公司注册为外商独资公司。

分析：

此案涉及虚假注册，注册会计师出具了不真实的验资报告。主要原因是：1. 注册会计师未仔细审验委托方提供的相关法律文件；2. 未尽职业谨慎义务；3. 审验程序不到位。

1. 政府审计人员的法律责任。《审计法》第 49 条规定：“审计人员滥用职权、徇私舞弊、玩忽职守，构成犯罪的，依法追究刑事责任；不构成犯罪的，给予行政处分。”

2. 内部审计人员的法律责任。《审计署关于内部审计工作的规定》第 15 条要求内部审计人员应当依法审计、忠于职守、坚持原则、客观公正、廉洁奉公、保守秘密；不得滥用职权、徇私舞弊、泄漏秘密、玩忽职守。第 16 条规定对违反该规定的单位和个人，由其主管部门或单位在法定职权范围内，根据情节轻重，给予行政处分、经济处罚，或者提请有关部门处理。内部审计人员违反了内部审计工作的规定，应由主管部门或单位在法定职权范围内，根据情节轻重，给予行政处分、经济处罚；情节严重的可交由司法部门进行处理。

3. 民间审计人员的法律责任。《注册会计师法》第六章专门对法律责任进行了规定。注册会计师违反该法第二十条、第二十一条规定的，由省级以上人民政府财政部门给予警告；情节严重的，可以由省级以上人民政府财政部门暂停其执行业务或者吊销注册会计师证书。注册会计师违反该法第二十条、第二十一条的规定，故意出具虚假的审计报告、验资报告，构成犯罪的，依法追究刑事责任。

《注册会计师法》第二十条的规定是：注册会计师执行审计业务，遇有下列情形之一的，应当拒绝出具有关报告：

- (1) 委托人示意其作不实或者不当证明的；
- (2) 委托人故意不提供有关会计资料和文件的；

(3) 因委托人有其他不合理要求, 致使注册会计师出具的报告不能对财务会计的重要事项做出正确表述的。

第二十一条的规定是: 注册会计师执行审计业务, 必须按照执业准则、规则确定的工作程序出具报告。注册会计师执行审计业务出具报告时, 不得有下列行为:

(1) 明知委托人对重要事项的财务会计处理与国家有关规定相抵触, 而不予指明;

(2) 明知委托人的财务会计处理会直接损害报告使用人或者其他利害关系人的利益, 而予以隐瞒或者作不实的报告;

(3) 明知委托人的财务会计处理会导致报告使用人或者其他利害关系人产生重大误解, 而不予指明;

(4) 明知委托人的会计报表的重要事项有其他不实的内容, 而不予指明。

第三节 审计程序

一、政府审计程序

根据《审计法》的有关规定, 政府审计程序为:

1. 审计机关根据审计项目计划确定的审计事项组成审计组, 并应当在实施审计 3 日前, 向被审计单位送达审计通知书; 遇有特殊情况, 经本级人民政府批准, 审计机关可以直接持审计通知书实施审计。

被审计单位应当配合审计机关的工作, 并提供必要的工作条件。审计机关应当提高审计工作效率。

2. 审计人员通过审查会计凭证、会计账簿、财务会计报告, 查阅与审计事项有关的文件、资料, 检查现金、实物、有价证券, 向有关单位和个人调查等方式进行审计, 并取得证明材料。

审计人员向有关单位和个人进行调查时, 应当出示审计人员的工作证件和审计通知书副本。

3. 审计组对审计事项实施审计后, 应当向审计机关提出审计组的审计报告。审计组的审计报告报送审计机关前, 应当征求被审计对象的意见。被审计对象应当自接到审计组的审计报告之日起 10 日内, 将其书面意见送交审计组。审计组应当将被审计对象的书面意见一并报送审计机关。

4. 审计机关按照审计署规定的程序对审计组的审计报告进行审议, 并对被审计对象对审计组的审计报告提出的意见一并研究后, 提出审计机关的审计报告; 对违反国家规定的财政收支、财务收支行为, 依法应当给予处理、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、处罚的意见。

审计机关应当将审计机关的审计报告和审计决定送达被审计单位和有关主管机关、单位。审计决定自送达之日起生效。

5. 上级审计机关认为下级审计机关做出的审计决定违反国家有关规定的,可以责成下级审计机关予以变更或者撤销,必要时也可以直接做出变更或者撤销的决定。

二、民间审计程序

民间审计程序主要包括:风险评估;编制审计计划;实施审计业务;出具审计报告。

案例: AAA 会计师事务所工作程序

1. 准备阶段

(1) 了解客户的基本情况,包括客户之历史、关联方及其关系、内部控制制度、税务政策、会计处理流程、近年经营状况等;

(2) 初步评估审计风险;

(3) 签订审计约定书。

2. 审计计划阶段

(1) 确定审计范围;

(2) 确定重点审计领域;

(3) 确定审计重要性标准;

(4) 确定具体的审计工作时间表;

(5) 确定审计小组成员及内部分工;

(6) 制定总体审计计划;

(7) 进行符合性测试;

(8) 制定具体审计计划。

3. 审计实施阶段

(1) 提交审计所需准备的资料清单及具体要求;

(2) 进行实质性测试、编制审计工作底稿;

(3) 确定重大审计调整事项,编制调整后的会计报表;

(4) 审核期后事项、或有事项、关联交易,评估持续经营能力。

4. 报告阶段

(1) 与客户交换意见;

(2) 客户签署管理层声明书;

(3) 准备出具相关报告;

(4) 针对发现的问题,提出管理建议。

5. 后期工作

(1) 协助客户依据结果调账(或建立新账);

(2) 对客户规范运作提供专业建议;

(3) 建立长期合作关系。