

高职高专“十二五”规划教材

21世纪高职高专 **能力本位型** 系列规划教材·财务会计系列

审计实务

主 编 涂申请

- ◆ 湖北省“十二五”职业教育规划教材
- ◆ 湖北省高等职业教育财会专业“审计实务”课程标准示范教材
- ◆ 配套教材《审计业务实训教程（第2版）》

教材预览、申请样书



微信公众号: pup6book



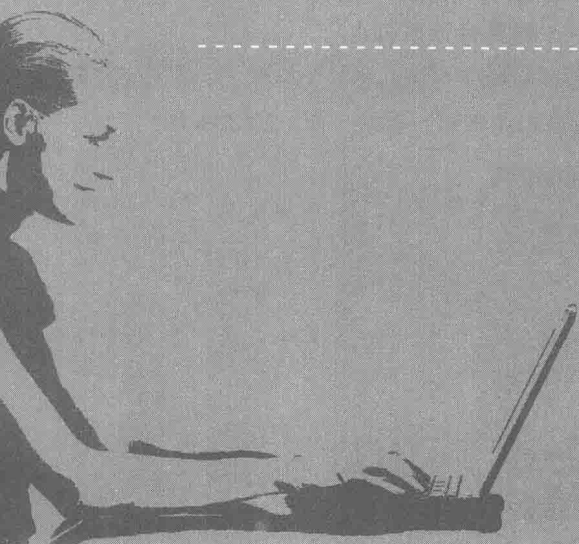
北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

高职高专“十二五”规划教材

21世纪高职高专能力本位型系列规划教材·财务会计系列

审计实务

主 编 涂 申 清



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

内 容 简 介

本书依据《中华人民共和国注册会计师法》《中国注册会计师执业准则》《中国注册会计师职业道德守则》及相关法律、法规,运用风险基础审计的理论和方法,结合审计业务的工作流程编写而成,介绍了财务报表审计业务和验资业务两部分内容。其中,财务报表审计业务分为承接审计业务、计划审计工作、审计抽样技术、了解内部控制、主要业务循环审计、特殊项目审计、审计复核与沟通、出具审计报告8个项目。验资业务设计为承接验资业务1个项目。每个项目均按照“相关知识—操作指南—操作任务”的逻辑顺序展开,内容环节设计充分考虑实际教学安排的需要,知识与技能并重,融“教、学、做”于一体。

本书可用作高职高专财务会计和审计专业的教材,也可用作中小型会计师事务所、在职会计人员、审计人员进行业务培训的学习参考书。

图书在版编目(CIP)数据

审计实务/涂申清主编. —北京:北京大学出版社, 2015. 6

(21世纪高职高专能力本位型系列规划教材·财务会计系列)

ISBN 978-7-301-25971-9

I. ①审… II. ①涂… III. ①审计学—高等职业教育—教材 IV. ①F239.0

中国版本图书馆CIP数据核字(2015)第135963号

书 名	审计实务
著作责任者	涂申清 主编
策 划 编 辑	蔡华兵
责 任 编 辑	陈颖颖
标 准 书 号	ISBN 978-7-301-25971-9
出 版 发 行	北京大学出版社
地 址	北京市海淀区成府路205号 100871
网 址	http://www.pup.cn 新浪微博:@北京大学出版社
电 子 信 箱	pup_6@163.com
电 话	邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 62750667
印 刷 者	北京鑫海金澳胶印有限公司
经 销 者	新华书店
	787毫米×1092毫米 16开本 18.25印张 426千字
	2015年6月第1版 2015年6月第1次印刷
定 价	37.00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

图书如有印装质量问题,请与出版部联系,电话:010-62756370

前 言

审计是由独立的专职机构或人员,依据法律、法规赋予的权责,为实现特定目标,按照一定标准实施的经济监督活动。我国审计体系分为政府审计、社会审计和内部审计。政府审计是由政府审计机关依据《中华人民共和国审计法》及相关法律、法规对行政事业单位和国有企业经济活动的合法性、效益性和效率性开展的审计。社会审计是由会计师事务所按照《中华人民共和国注册会计师法》及独立审计准则,接受客户委托或授权开展的审计。内部审计是企业内部职能机构依据《中华人民共和国公司法》及其他法律、法规,按照企业内部管理赋予的权限,对企业经济活动实施监督的一种管理活动。尽管3种审计体系依据不同、目标有别、权威性差别大,但3种审计体系在审计理论、审计程序、审计技术和审计方法等方面具有相通之处。

随着我国市场经济的发展和政府职能的转型,作为经济管理和企业管理重要组成部分的审计工作越来越重要。一些单位将熟悉审计业务作为聘任高级财务管理人才的必备条件。对于高职高专会计或审计专业学生来说,在学校掌握必要的审计理论和实务操作技能,对毕业后继续深造或是从事助理审计工作,都能奠定良好的发展基础。

关于本课程

“审计实务”课程是高职高专会计和审计专业学生必修的一门专业核心课程,是学习会计、财务、企业管理、税法、经济法等专业课程后,以培养审计基本理论与操作技能,完善知识结构,增强后续发展能力为目标的一门课程。

本课程以社会审计的法定业务——财务报表审计和验资业务为教学内容,主要基于以下3个方面的考虑:

一是基于学生就业和后续发展需要的调查。政府审计人员属于公务员系统,需要通过考试才能就业,内部审计也需要具有一定的工作经验,不是学生毕业后马上就能胜任的。社会审计岗位尽管存在较高的门槛,但因其就业前景好而广受高职院校学生的追捧。社会审计业务中非法定业务的增长,如会计咨询、税务代理及相关服务的增长,使一批学生能在毕业后通过一定的资格考试便可以马上进入注册会计师行业就业,并借此平台,继续其注册会计师的梦想。

二是基于行业专家的建议。在3种审计体系中,审计基础理论、审计程序、审计技术和方法基本上是相通的,学好社会审计,能够对学生从事政府审计和内部审计工作打好基础。

三是基于教学改革和研讨。高职院校不断进行教学改革,其中基于工作过程设计的项目化教学模式对于“审计实务”课程比较实用,按工作过程设计教学项目,在学习必要基础理论的同时,强化各阶段的操作技能,能够取得更好的教学效果。

关于本书

本书以社会审计的法定业务——财务报表审计和验资业务为内容,主要按照工作过程设

计教学项目，全书分为两个部分、九个教学项目。其中，财务报表审计以财务报表审计的工作过程为明线，结合审计必备的基础知识与技术，将财务报表审计实务分为八个教学项目，作为第一部分；将验资业务设计为一个教学项目，作为第二部分。每一教学项目又以熟悉基本审计理论为起点，对阶段性审计操作要点进行指导，辅导学生完成相应的操作任务，这样能够在教学中取得基础理论和操作技能并重的效果。

本书项目一至项目八的操作任务是一个完整的社会审计业务，通过对真实审计业务进行分步分项完成阶段性操作任务，最后得出审计结论，出具审计报告，具有实训功能。项目九则设计了多种验资业务，强化学生的验资操作能力。

如何使用本书

本书内容可按照 78 学时安排，推荐学时分配为：项目一 12 学时，项目二 10 学时，项目三 8 学时，项目四 8 学时，项目五 16 学时，项目六、项目七、项目八、项目九各 6 学时。教师可根据教学对象灵活安排学时，课堂重点讲解各项目的相关知识，操作指南部分进行适当点拨，操作任务需要组织学生按时完成。相关操作任务的完成可以根据教学进程灵活处理，课内课外均可。

本书配套资源

本书配套资源包括电子教案、电子课件、操作任务参考答案、审计案例精选、注册会计师专业专升本复习资料等，可在北京大学出版社第六事业部网站(<http://www.pup6.cn>)下载。

本书编写队伍

本书由黄冈职业技术学院涂申请主编。本书在编写过程中，得到了黄冈职业技术学院领导和同事、湖北齐兴会计师事务所有限公司董事长漆兰英、黄冈信源资产评估有限公司董事长毕根源等有关专家的大力支持和帮助，在此对他们表示感谢！本书还参考了大量文献资料，在此也对相关文献资料的作者表示感谢！

由于编者水平有限，编写时间仓促，书中难免存在不妥之处，敬请广大读者批评指正。您的宝贵意见请反馈到信箱 sywt716@126.com。

编 者

2015 年 2 月

目 录

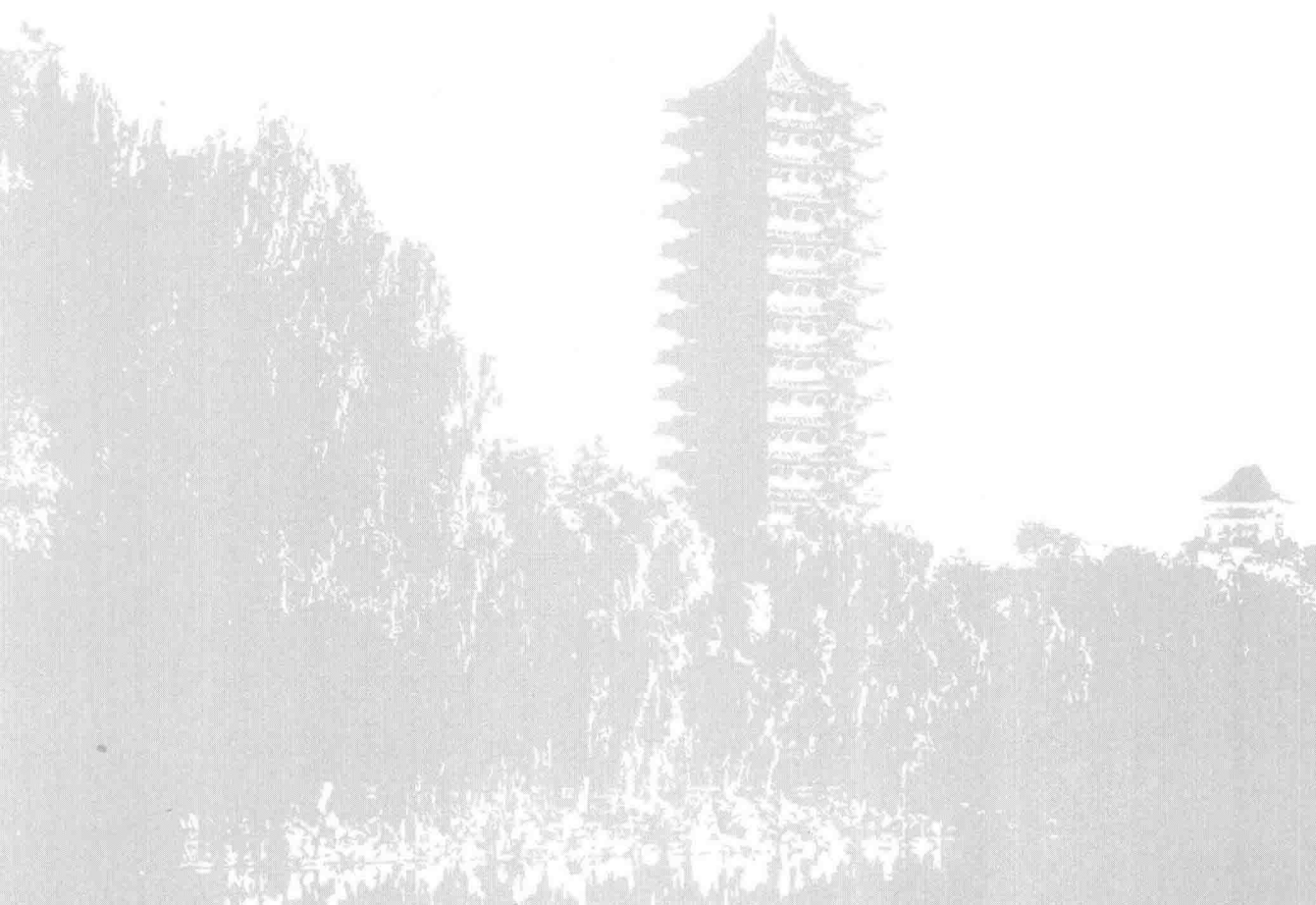
第一部分 财务报表审计

项目一 承接审计业务	3
1.1 承接审计业务·相关知识	4
1.1.1 我国审计监督体系	4
1.1.2 注册会计师审计的产生与 发展	6
1.1.3 注册会计师审计的性质、 业务范围	8
1.1.4 注册会计师财务报表审计 目标	9
1.1.5 中国注册会计师执业规范 体系	12
1.1.6 中国注册会计师职业道德 守则	16
1.1.7 会计师事务所质量控制 准则	19
1.1.8 注册会计师的法律责任	22
1.2 承接审计业务·操作指南	26
1.2.1 开展承接业务初步活动	26
1.2.2 签订审计业务约定书	28
1.3 承接审计业务·操作任务	32
项目二 计划审计工作	34
2.1 计划审计工作·相关知识	35
2.1.1 审计工作计划	35
2.1.2 计划和执行审计工作时的 重要性	37
2.1.3 审计风险及初步评估	42
2.1.4 财务报表审计中对舞弊的 考虑	43
2.1.5 审计证据	50
2.1.6 审计工作底稿	52
2.2 计划审计工作·操作指南	55
2.2.1 了解被审计单位及其环境	55
2.2.2 对报表实施分析性程序	57

2.2.3 计划和执行审计工作时 重要性水平的确定	59
2.2.4 制定初步审计策略	60
2.2.5 时间预算和人员安排	61
2.3 计划审计工作·操作任务	62
项目三 审计抽样技术	65
3.1 审计抽样技术·相关知识	66
3.1.1 选取测试项目的方法	66
3.1.2 审计抽样技术及应用	67
3.2 审计抽样技术·操作指南	75
3.2.1 审计抽样在控制测试中的 应用	75
3.2.2 审计抽样在细节测试中的 应用	83
3.3 审计抽样技术·操作任务	88
项目四 了解内部控制	91
4.1 了解内部控制·相关知识	92
4.1.1 内部控制的内容与目标	92
4.1.2 内部控制与审计程序的 关系	93
4.1.3 内部控制的了解程序	94
4.1.4 内部控制的测试与评价 程序	98
4.2 了解内部控制·操作指南	101
4.2.1 内部控制制度设计的 健全性	101
4.2.2 主要业务控制流程和关键 控制点	102
4.2.3 内部控制的常用控制措施	105
4.3 了解内部控制·操作任务	108
项目五 主要业务循环审计	110
5.1 主要业务循环审计·相关知识	111
5.1.1 业务循环的划分	111

5.1.2	销售与收款业务循环审计	111	项目八	出具审计报告	237
5.1.3	采购与付款业务循环审计	133	8.1	出具审计报告·相关知识	238
5.1.4	生产与仓储业务循环审计	144	8.1.1	出具无保留意见的审计报告	238
5.1.5	投资与筹资业务循环审计	170	8.1.2	出具保留意见的审计报告	239
5.1.6	货币资金审计	180	8.1.3	出具否定意见的审计报告	240
5.2	主要业务循环审计·操作指南	189	8.1.4	出具无法表示意见的审计报告	240
5.2.1	测试类和业务类工作底稿的构成及使用说明	189	8.1.5	审计报告的强调事项段和其他事项段	240
5.2.2	审计调整分录与会计调整分录的辨析	190	8.2	出具审计报告·操作指南	242
5.3	主要业务循环审计·操作任务	192	8.2.1	无保留意见审计报告示例	242
项目六	特殊项目审计	194	8.2.2	带强调事项无保留意见审计报告示例	245
6.1	特殊项目审计·相关知识	195	8.2.3	保留意见审计报告示例	246
6.1.1	关联方及关联方交易审计	195	8.2.4	否定意见审计报告示例	247
6.1.2	期初余额审计	197	8.2.5	无法表示意见的审计报告示例	248
6.1.3	期后事项审计	198	8.3	出具审计报告·操作任务	249
6.1.4	或有事项审计	200	第二部分	验资业务	
6.1.5	持续经营能力审计	202	项目九	承接验资业务	253
6.1.6	现金流量表审计	207	9.1	承接验资业务·相关知识	254
6.1.7	获取管理层声明书	207	9.1.1	验资及其风险	254
6.2	特殊项目审计·操作指南	209	9.1.2	验资业务承接与验资计划	255
6.2.1	管理当局声明书示例	209	9.1.3	验资业务的审验事项	256
6.2.2	会计报表附注示例	210	9.1.4	验资报告的出具	258
6.2.3	分析性程序在现金流量表审计中的应用	212	9.2	承接验资业务·操作指南	258
6.3	特殊项目审计·操作任务	216	9.2.1	验资报告示例一	258
项目七	审计复核与沟通	217	9.2.2	验资报告示例二	266
7.1	审计复核与沟通·相关知识	218	9.2.3	验资报告示例三	268
7.1.1	编制审计差异调整表和试算平衡表	218	9.2.4	验资报告示例四	271
7.1.2	执行分析程序和形成审计意见	222	9.2.5	验资报告示例五	274
7.1.3	质量控制复核	224	9.2.6	验资报告示例六	276
7.1.4	与委托单位沟通	227	9.2.7	验资报告示例七	279
7.2	审计复核与沟通·操作指南	228	9.3	承接验资业务·操作任务	281
7.2.1	案例资料	228	参考文献		283
7.2.2	审计调整	230			
7.2.3	会计调整	233			
7.3	审计复核与沟通·操作任务	236			

第一部分 财务报表审计



项目一

承接审计业务

CHENGJIE SHENJI YEWU

内容环节	学习目标
相关知识	1. 了解审计监督体系 2. 了解注册会计师审计的产生与发展 3. 了解注册会计师审计的业务范围和性质 4. 掌握注册会计师审计的总目标与具体目标 5. 掌握注册会计师执业准则体系 6. 掌握注册会计师职业道德守则 7. 掌握会计师事务所的质量控制准则 8. 理解注册会计师的法律责任
操作指南	1. 能够识别影响企业承接业务的环境因素 2. 能够评价事务所的独立性和胜任能力 3. 能够判断是否承接业务 4. 能够沟通并签订审计业务约定书
操作任务	1. 能(模拟)开展承接业务的初步活动 2. 能(模拟)与委托方沟通业务约定书的条款 3. 能(模拟)签订审计业务约定书



1.1 承接审计业务·相关知识

1.1.1 我国审计监督体系

1. 我国审计监督体系的构成

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，共同构成审计监督体系。

(1) 政府审计。政府审计是由政府审计机关代表政府依法进行的审计，主要监督检查各级政府及其部门的财政收支及公共资金的收支、运用情况。我国目前的审计机关由政府领导，分中央与地方两个层次。《中华人民共和国宪法》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。

(2) 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，主要监督检查本部门、本单位的财务收支和经营管理活动。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。相对于外部审计而言，内部审计的独立性较弱。

(3) 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会计师事务所进行的审计。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。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，并且为社会所认可。

2. 注册会计师审计与政府审计和内部审计的关系

(1) 注册会计师审计与政府审计的关系。政府审计和注册会计师审计都是外部审计，都具有较强的独立性；同时，注册会计师审计可以接受政府的委托，代行政府委托的审计事项。它们的区别表现在以下几个方面：

① 审计目标不同。政府审计是针对被审计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；注册会计师审计是针对被审计单位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进行的审计。

② 审计标准不同。政府审计是审计机关依据《中华人民共和国审计法》（后文简称《审计法》）和《中华人民共和国国家审计准则》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》（后文简称《注册会计师法》）和《中国注册会计师审计准则》进行的审计。

③ 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 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,提供相关证明材料;注册会计师在获取证据时很大程度上依赖于被审计单位及相关单位的配合和协助,对被审计单位及相关单位没有行政强制力。

⑤ 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和披露的事项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或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、否定意见或无法表示意见的审计报告。

(2) 注册会计师审计与内部审计的关系。注册会计师审计与内部审计在许多方面存在很大区别,表现在以下几个方面:

① 审计目标不同。内部审计主要是对内部控制的有效性、财务信息的真实性和完整性以及经营活动的效率和效果所开展的一种评价活动;注册会计师审计主要对被审计单位编制财务报表的真实性(或合法性)和公允性进行审计。

② 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层的领导和制约,独立性较强。

③ 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,是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,委托人可自由选择会计师事务所。

④ 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;而注册会计师遵循的是注册会计师审计准则。

⑤ 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审计,时间安排比较灵活;而注册会计师审计通常是定期审计,每年对被审计单位的财务报表审计一次。

注册会计师审计与内部审计尽管存在很大的差别,但是,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。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工作成果。这是出于以下几个原因:

第一,内部审计是单位内部控制的一部分。内部审计作为单位内部的经济监督机构,对各项经营管理活动是否达到预定目标,是否遵循了单位的规章制度等进行监督,属于单位内部控制体系的一个组成部分。外部审计人员在对被审计单位进行审计时,要对内部控制制度进行测评,就要了解内部审计的设置和工作情况。

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。

第三,利用内部审计工作成果可以提高审计效率,节约审计费用。外部审计人员在对内部审计工作进行评价以后,利用其全部或部分工作成果,可以减少现场测试的工作量,提高工作效率。

1.1.2 注册会计师审计的产生与发展

1. 外国注册会计师审计的产生与发展

注册会计师审计起源于意大利合伙企业制度。在合伙企业制度下,投资人与经营人员出现了分离现象,没有直接参与企业经营活动的投资人与参与经营活动的投资人在信息上不对称,不能充分信任代表他们利益的经理人员,为了确保自己的利益不受损害,他们愿意拿出本应是合伙人共同利益的一部分收入,聘请熟悉簿记理论的审计人员对公司财务进行审计。对于参与经营的投资人来说,他们也愿意聘请独立于投资人的第三方对其财务进行审计,以证明其是否诚实经营,以及是否侵占其他投资人的利益。这就开始出现了民间审计,因为审计人员是独立于合伙人的第三方,所以又称其为独立审计。

英国是最早明确注册会计师法律地位的国家。著名的英国南海公司舞弊案例是注册会计师审计发展历史上具有标志性意义的事件。尽管在1720年之前,就有人认为已有了民间审计这一行业,但世界上绝大多数的审计理论工作者都认为,查尔斯·斯内尔是世界上第一位民间审计人员,他所撰写的查账报告,是世界上第一份民间审计报告。而南海公司的舞弊案例,也被列为世界上第一起比较正式的民间审计案例。由此可见,该案例对注册会计师行业具有举足轻重的影响。此后,英国于1844年颁布了《公司法》,并于1845年进行了修订,该法明确:董事有登记账簿的义务,而且该账簿必须经董事外的第三者审查,设立承担审计业务的监事,公司的资产负债表应经监事审查。此时,监事一般具有股东身份。但在1853年,苏格兰的几个会计师组建了爱丁堡会计师公会,并于1954年获得皇家特许注册登记,成为世界上第一个会计师职业团体。1855—1856年,英国《公司法》中进一步规定了资产负债表及公司章程的格式和监事不一定必须是公司的股东等内容;1962年,英国的《公司法》进一步明确注册会计师为法定的破产清算人,这些法律条款奠定了注册会计师审计的法律地位。这一阶段注册会计师审计的目的是查错防弊,保护企业资产的安全完整,审计的方法是对会计账目进行详细审计,审计报告的使用人主要是股东。



知识链接

英国南海股份公司舞弊案

1710年,英国成立了南海股份有限公司。该公司以发展大西洋贸易为目的,获得专卖黑奴给西班牙在南美洲的殖民地30年的专卖权。由于经营无方,公司效益一直不理想。1719年,英国政府允许中奖债券总额的70%,即约1000万英镑,可与南海公司股票进行转换。该年底,公司的董事们开始对外散布各种所谓的好消息,即南海公司在年底将有大量利润可实现,并煞有其事地预计,在1720年的圣诞节,公司可能要按面值的60%支付股利。这一消息的宣布,加上公众对股价上扬的预期,促进了债券转换,进而带动了股价上升。1719年年中,南海公司股价为114英镑,1720年3月,股价劲升至300英镑以上,到了1720年7月,股票价格已高达1050英镑。此时,南海公司老板布伦特又想出了新主意:以数倍于面额的价格,发行可分期付款的新股。同时,南海公司将获取的现金,转贷给购买股票的公众。这样,随着南海股价的扶摇直上,一场投机浪潮席卷全国。由此,170多家新成立的股份公司股票以及原有的公司股票,都成了投机对象。1720年6月,为了制止各类“泡沫公司”的膨胀,英国国会通过了《泡沫公司取缔法》,该法对股份公司的成立进行了严格的限制,只有取得国王的御批,才能得到公司的经营执照。事实上,股份公司的形

式基本上名存实亡。自此,许多公司被解散,公众开始清醒过来,对一些公司的怀疑逐渐扩展到南海公司身上。从7月份开始,外国投资者首先抛出南海公司股票,撤回资金。随着投机热潮的冷却,南海公司股价一落千丈,到1720年12月份最终仅为124英镑。当年底,政府对南海公司资产进行清理,发现其实际资本已所剩无几。迫于舆论的压力,1720年9月,英国议会组织了一个由13人参加的特别委员会,对“南海泡沫”事件进行秘密查证。在调查过程中,特别委员会发现该公司的会计记录严重失实,明显存在蓄意篡改数据的舞弊行为,于是特邀了一名叫查尔斯·斯内尔的资深会计师,对南海公司的分公司“索布里奇商社”的会计账目进行检查。查尔斯·斯内尔商业审计实践经验丰富,理论基础扎实,在伦敦地区享有盛誉。查尔斯·斯内尔通过对南海公司账目的查询、审核,于1721年提交了一份对索布里奇商社的会计账簿进行检查的《查账报告书》。在该份报告中,查尔斯指出了公司存在舞弊行为、会计记录严重不实等问题,但没有对公司为何编制这种虚假的会计记录表明自己的看法。议会根据这份查账报告,将南海公司董事之一的雅各希·布伦特以及他的合伙人的不动产全部予以没收。其中一位叫乔治·卡斯韦尔的爵士,被关进了著名的伦敦塔监狱。直到1828年,英国政府在充分认识到股份有限公司利弊的基础上,通过设立民间审计的方式,将股份公司中因所有权与经营权分离所产生的不足予以制约,才完善了这一现代化的企业制度。据此,英国政府撤销了《泡沫公司取缔法》,重新恢复了股份公司这一现代企业制度的形式。

(资料来源:节选自《国外审计案例精选与评析》, http://www.360doc.com/content/13/0621/00/202378_294410568.shtml)

20世纪初,全球经济重心由欧洲转向了美国,注册会计师审计也得到了发展和完善,其发展历程也可以划分为3个阶段(见表1-1):资产负债表审计(20世纪初至30年代);财务报表审计(20世纪30—40年代);现代审计(第二次世界大战后至今),其理论与方法出现了巨大的变化。

表1-1 美国注册会计师审计的发展历程

发展阶段	资产负债表审计 (20世纪初至30年代)	财务报表审计 (20世纪30—40年代)	现代审计 (第二次世界大战后至今)
审计对象	会计账目扩大到资产负债表	所有财务报表和相关财务资料	所有财务报表和相关财务资料
审计目的	检查企业信用状况	对财务报表发表审计意见	对财务报表发表审计意见
审计方法	详细审计逐步转向抽样审计	广泛应用抽样审计	普遍运用抽样审计、推广制度基础审计和风险基础审计,应用计算机审计技术
服务对象	除股东外,突出了债权人	社会公众	社会公众
审计范围		扩大到测试相关内部控制	扩大到测试相关内部控制
其他		拟定审计准则,推行注册会计师考试制度	合并成立大所,业务范围扩大,如代理、咨询等

2. 我国注册会计师审计的发展历程

中国注册会计师产生于辛亥革命后,谢霖先生在1918年成立了中国第一家会计师事务所,他本人成为中国第一位注册会计师。

新中国成立后,实行计划经济,没有发展注册会计师审计。改革开放后的1980年开始恢复,1988年成立中国注册会计师协会,1993年10月31日通过了《注册会计师法》,1994年1

月1日正式实施。1997年加入国际会计师联合会(International Federation of Accountants, IFAC)。1999年2月发布了第三批独立审计准则,于1999年7月1日开始施行。2006年发布与国际审计准则趋同的审计准则体系并于2007年1月执行。2011年,中国注册会计师协会再一次对审计准则体系进行了修订完善。

1.1.3 注册会计师审计的性质、业务范围

1. 注册会计师审计的性质

(1) 含义。《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》对审计概念描述为:“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。”

(2) 方法。注册会计师审计方法的变化主要经历了以下3个阶段:

① 账项基础审计。又称详细审计,在这种方法下,注册会计师将大部分精力投向会计凭证和账簿的详细检查,以获取审计证据,发表审计意见。这种方法在从事中小企业年报审计中仍然使用,也可在其他审计方法下配合运用。

② 制度基础审计。设计合理并且执行有效的内部控制可以保证财务报表的可靠性,防止重大错误和舞弊的发生。以控制测试为基础的抽样审计在西方国家得到广泛应用,从方法论的角度上讲,该方法称作制度基础审计方法。

③ 风险导向审计。以审计风险模型为基础,确定审计重点,将审计资源分配到最容易导致财务报表出现重大错报的领域,以提高审计效率的方法。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。“审计风险=重大错报风险×检查风险”就是审计风险模型。通过对被审计单位固有风险、控制风险等重大错报风险和注册会计师的检查风险进行分析评估,再决定采取的审计策略、实施的审计方法,分配审计资源,能够提高审计的针对性,发现被审计单位重大错报问题,进而提高审计效率。

2. 注册会计师的业务范围

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服务业务。

(1) 审计业务。包括:①审查企业会计报表,出具审计报告。注册会计师的职能之一就是通过对其财务报表进行审计,为社会提供鉴证服务。②验证企业资本,出具验资报告。公司及其他企业在设立审批时及申请变更注册资本时可以提交注册会计师出具的验资报告,具有法定证明力。③办理企业合并、分立、清算事宜中的审计业务,出具有关的报告。④法律、行政法规规定的其他审计业务,包括按照企业会计准则和相关会计制度以外的其他基础(简称特殊基础)编制的财务报表;财务报表的组成部分;合同的遵守情况;简要财务报表。这些业务的办理需要注册会计师具备和运用相关的专门知识,注意处理问题的特殊性。

(2) 审阅业务。主要包括财务报表审阅业务。

(3) 其他鉴证业务。除了审计和审阅业务外,注册会计师还承办其他鉴证业务,如财务

信息审核业务、内部控制审核、预测性财务信息的审核、网域认证和系统鉴证等，这些鉴证业务可以增强使用者的信赖程度。

(4) 相关服务。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、管理咨询以及会计服务等。注册会计师执行的会计咨询和会计服务业务属于服务性质，是所有具备条件的中介机构甚至个人都能够从事的非法定业务。

1.1.4 注册会计师财务报表审计目标

1. 注册会计师财务报表审计的总体目标

在执行财务报表审计工作时，注册会计师的总体目标是：对财务报表整体是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证，使得注册会计师能够对财务报表是否在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制发表审计意见；按照审计准则的规定，根据审计结果对财务报表出具审计报告，并与管理层和治理层沟通。

总体目标要从如下几个方面理解：

(1) 必须获取合理保证。这就要求注册会计师计划和实施审计工作，并取得相应的审计证据。在任何情况下，如果不能获取合理保证，注册会计师应当按照审计准则的规定出具保留意见、无法表示意见的审计报告，或者在法律、法规允许的情况下终止审计业务或解除业务约定。

(2) 对财务报表整体的合法性、公允性发表意见。这界定了注册会计师的责任范围，影响着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，既然财务报表的审计目标是对财务报表整体发表意见，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。

(3) 合理保证不是绝对保证。由于审计存在固有限制，审计工作不能对财务报表整体不存在重大错报提供绝对保证。注册会计师作为独立的第三方，运用专业知识技能和经验对财务报表进行审计并发表意见，旨在提高财务报表的可信赖程度。虽然财务报表的使用者可以根据财务报表的审计意见对被审计单位未来生存能力或管理层的经营效率、经营效果做出某种判断，但审计意见本身并不是对被审计单位未来生存能力或管理层经营效率、经营效果提供的保证。

2. 注册会计师财务报表审计的具体目标

注册会计师的基本职责就是确定被审计单位管理层对其财务报表的认定是否恰当。认定是指管理层对财务报表组成要素的确认、计量、列报做出的明确或隐含的表达。认定与审计目标密切相关。

管理层对财务报表各组成要素均做出了认定，注册会计师的审计工作就是要确定管理层的认定是否恰当。

(1) 与各类交易和事项相关的认定及审计目标，见表1-2。

表 1-2 与各类交易和事项相关的认定及审计目标

认定的环节	认定的含义	认定的审计目标
发生	记录的交易和事项已发生且与被审计单位有关	审核并确认已记录的交易是真实的。例如，如果将没有发生的销售交易记录到销售日记账中，则违反了该目标。它主要与财务报表组成要素的高估有关
完整性	所有应当记录的交易和事项均已记录	检查并确认已发生的全部交易确实已经记录。例如，如果发生了销售交易，但没有登记入账，则违反了该目标。完整性目标主要针对漏记交易(低估)
准确性	与交易和事项有关的金额及其他数据已恰当记录	检查并确认记录的交易是按正确金额反映的。例如，如果在销售交易中，数量、价格的乘积或加总有误，账簿中记录了错误的金额，则违反了该目标
截止	交易和事项已记录于正确的会计期间	检查并确认各项交易已记录于恰当的期间。例如，如果本期交易推到下期，或下期交易提到本期，均违反了该目标
分类	交易和事项已记录于恰当的账户	检查并确认被审计单位记录的交易分类的适当性。例如，将管理费用记作销售费用，则违反了该目标

(2) 与期末账户余额相关的认定及审计目标，见表 1-3。

表 1-3 与期末账户余额相关的认定及审计目标

认定的环节	认定的含义	认定的审计目标
存在	记录的资产、负债和所有者权益是存在的	检查并确认记录的金额确实存在。例如，如果不存在某顾客的应收账款，在应收账款试算平衡表中却列入了对该顾客的应收账款，则违反了该目标
权利和义务	记录的资产、负债符合其确认条件	检查并确认资产归属于被审计单位，负债属于被审计单位的义务。例如，将经营租入的办公场所记入固定资产、虚列债务，即违反了该目标
完整性	所有应当记录的资产、负债和所有者权益均已记录	检查并确认已存在的金额均已记录。例如，如果存在某顾客的应收账款，在应收账款试算平衡表中却没有列入对该顾客的应收账款，则违反了该目标
计价和分摊	资产、负债和所有者权益已恰当记录并反映在财务报表中	资产、负债和所有者权益以恰当的金额包括在财务报表中，与之相关的计价或分摊调整已恰当记录

(3) 与列报相关的认定及审计目标，见表 1-4。

表 1-4 与列报相关的认定及审计目标

认定的环节	认定的含义	认定的审计目标
发生及权利和义务	披露的交易、事项和其他情况已发生，且与被审计单位有关	如果将没有发生的交易、事项，或与被审计单位无关的交易和事项包括在财务报表中，则违反该目标。例如，抵押固定资产需要在财务报表中列报，同时要在附注中披露，以表明其权利受到限制