

2006年度注册会计师全国统一考试辅导教材

审计

Auditing

中国注册会计师协会 编

CPA



经济科学出版社

2006 年度注册会计师全国统一考试辅导教材

审 计

中国注册会计师协会 编

经济科学出版社

责任编辑：唐俊南 党立军 文远怀
责任校对：徐领弟 杨 海
版式设计：代小卫
技术编辑：刘 军 邱 天

审 计

中国注册会计师协会 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

化学工业出版社印刷厂印装

787×1092 16 开 26.75 印张 590000 字

2006 年 4 月第一版 2006 年 4 月第一次印刷

印数：000001—100000 册

ISBN 7-5058-5577-8/F·4836 定价：35.00 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

改革开放以来,尤其是在建立和完善社会主义市场经济体制的过程中,中国政府十分重视中介服务行业的建设与发展,在改革开放初期就首先恢复了注册会计师制度。经过二十多年的发展,特别是在社会主义市场经济体制建设过程中,中国注册会计师行业发展十分迅速,截至2005年底,全国共有会计师事务所5350余家,注册会计师6.9万余人,非执业会员7万余人;注册会计师执业质量和执业水平也迅速提高,在证券市场发展、国有企业改革和社会主义市场经济体制建设中发挥了重要作用。“国民经济和社会发展第十一个五年规划纲要”明确提出要规范发展会计、审计等经济鉴证类服务,并把培育发展行业协会作为完善社会管理体制、推进社会主义和谐社会建设的一项重要内容。所有这些,都充分体现了党中央和国务院对包括注册会计师行业在内的市场中介行业的高度重视,为注册会计师行业的未来发展提供了前所未有的良好政策环境,令人振奋和鼓舞。同时,也对注册会计师队伍素质的全面提升提出了新要求。

通过考试选拔和培养德才兼备的注册会计师后备力量是规范发展注册会计师行业十分重要的环节。自1991年实行注册会计师全国统一考试制度以来,我国已成功地举办了14次考试。截至2005年底,累计已有125258名考生通过了全部科目的考试,为注册会计师队伍补充和储备了大量的合格人才。为了配合2006年度注册会计师全国统一考试工作,更好地为广大考生服务,中国注册会计师协会组织有关专家,根据财政部注册会计师考试委员会发布的《2006年度注册会计师全国统一考试大纲》,编写了《会计》、《审计》、《财务成本管理》、《经济法》和《税法》等五科考试的辅导教材和与之配套的《经济法规汇编》参考书。

五科考试辅导教材是在2005年度考试辅导教材的基础上,作了差错更正等技术性修订,并根据截至2005年12月31日已发布并生效的相关法规进行了修订。

《经济法规汇编》在2005年度《经济法规汇编》的基础上收录了最新相关法律、法规及制度,对考生更好地学习理解整套教材起到了补充的作用,可

以使考生加深对相关专业知识的全面理解,同时该书还具有实用性,可供注册会计师及有关人员参阅。

对于教材及参考用书中的疏漏、错误之处,恳请读者指正。

中国注册会计师协会

2006 年 4 月

目 录

第一章 注册会计师审计概论	(1)
第一节 注册会计师审计的起源与发展	(1)
第二节 注册会计师审计的基本概念	(5)
第三节 注册会计师审计与其他审计的关系	(8)
第二章 注册会计师管理	(11)
第一节 注册会计师考试与注册登记	(11)
第二节 注册会计师业务范围	(12)
第三节 会计师事务所	(15)
第四节 注册会计师协会	(19)
第三章 注册会计师职业规范体系	(22)
第一节 独立审计准则	(22)
第二节 质量控制准则	(32)
第三节 职业道德准则	(37)
第四节 职业后续教育准则	(56)
第四章 注册会计师的法律责任	(60)
第一节 注册会计师法律责任概述	(60)
第二节 注册会计师如何避免法律诉讼	(71)
第五章 审计目标与审计范围	(74)
第一节 审计总目标	(74)
第二节 审计具体目标及其确定	(75)
第三节 审计过程与审计目标的实现	(80)
第四节 审计业务约定书与审计范围	(81)
第六章 审计证据与审计工作底稿	(85)
第一节 审计证据	(85)
第二节 审计工作底稿	(98)

第七章 审计计划、重要性及审计风险	(105)
第一节 审计计划	(105)
第二节 审计重要性	(115)
第三节 审计风险	(123)
第四节 初步审计策略	(127)
第八章 内部控制及其测试与评价	(131)
第一节 内部控制的目标与要素	(131)
第二节 了解与记录内部控制	(137)
第三节 内部控制测试	(142)
第四节 内部控制评价	(148)
第五节 管理建议书	(150)
第九章 审计测试中的抽样技术	(155)
第一节 审计抽样概述	(155)
第二节 控制测试中抽样技术的运用	(163)
第三节 实质性测试中抽样技术的运用	(168)
第十章 销售与收款循环审计	(173)
第一节 销售与收款循环的特性	(174)
第二节 内部控制测试和交易的实质性测试	(178)
第三节 主营业务收入审计	(187)
第四节 应收账款审计	(191)
第五节 坏账准备审计	(196)
第六节 其他相关账户审计	(199)
第十一章 购货与付款循环审计	(206)
第一节 购货与付款循环的特性	(206)
第二节 内部控制测试和交易的实质性测试	(209)
第三节 应付账款审计	(216)
第四节 固定资产和累计折旧审计	(218)
第五节 其他相关账户审计	(225)
第十二章 生产循环审计	(233)
第一节 生产循环的特性	(233)
第二节 内部控制测试和交易的实质性测试	(235)
第三节 存货成本审计	(239)
第四节 分析性复核	(241)
第五节 存货的监盘	(243)
第六节 存货计价审计和截止测试	(251)

第七节 应付工资审计	(253)
第八节 其他相关账户审计	(254)
第十三章 筹资与投资循环审计	(259)
第一节 筹资与投资循环的特性	(259)
第二节 内部控制测试与交易的实质性测试	(261)
第三节 借款审计	(268)
第四节 所有者权益审计	(272)
第五节 投资审计	(278)
第六节 其他相关账户审计	(282)
第十四章 货币资金与特殊项目审计	(292)
第一节 货币资金与业务循环	(292)
第二节 内部控制测试	(293)
第三节 现金审计	(297)
第四节 银行存款审计	(300)
第五节 其他货币资金审计	(305)
第六节 特殊项目审计	(306)
第十五章 终结审计与审计报告	(339)
第一节 审计报告编制前的工作	(339)
第二节 审计报告概述	(356)
第三节 审计报告准则	(358)
第四节 审计报告的基本类型	(361)
第五节 审计报告的编制	(367)
第六节 期后发现的事实	(370)
第七节 特殊目的的审计报告	(371)
第十六章 与审计相关的其他鉴证业务	(378)
第一节 验资	(378)
第二节 盈利预测审核	(402)
第三节 内部控制审核	(407)
第四节 基建工程预算、结算、决算审核	(413)

第一章 注册会计师审计概论

第一节 注册会计师审计的起源与发展

一、西方注册会计师审计的起源与发展

注册会计师审计起源于意大利合伙企业制度，形成于英国股份制企业制度，发展和完善于美国发达的资本市场，是伴随着商品经济的发展而产生和发展起来的。

（一）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满足投入巨额资金的需求，为了筹集所需的大量资金，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，也产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企业的经营管理，出现了所有权与经营权的分离。这样，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、合理的，以保证合伙企业有足够的资金来源，使企业得以持续经营下去。同时，不参与经营管理的合伙人也希望监督企业经营情况，及时了解企业的财务状况。因而，在客观上都希望有一个与任何一方均无利害关系的第三者能对合伙企业进行监督、检查，这就需要聘请会计专家来担任查账和公证的工作。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知识、专门从事查账和公证工作的专业人员，他们所进行的查账与公证，可以说是注册会计师审计的起源。随着这批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。

（二）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，但它对后来注册会计师审计事业的发展影响不大。英国在创立和传播注册会计师审计职业的过程中发挥了重要作用。

18世纪下半叶，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开始分离。企业主希望有外部的会计师来检查他们所雇用的管理人员,特别是会计人员是否存在贪污、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,目的是查错防弊,检查结果也只向企业主报告。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,使公司的所有权与经营权进一步分离,绝大多数股东已完全脱离经营管理,他们出于自身的利益,非常关心公司的经营成果,以便做出是否继续持有公司股票的决定。证券市场上潜在的投资人同样十分关心公司的经营情况,以便决定是否购买公司的股票。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,他们也非常重视公司的生产经营情况,以便做出是否继续贷款或者是否索偿债务的决定,而公司的经营成果和财务状况,只能通过公司提供的会计报表来反映。因此,在客观上产生了由独立会计师对公司会计报表进行审计,以保证会计报表真实可靠的需求。值得一提的是,注册会计师审计产生的“催产剂”是1721年英国的“南海公司事件”。当时的“南海公司”以虚假的会计信息诱骗投资人上当,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,使股东和债权人损失惨重。英国议会聘请会计师查尔斯·斯耐尔(Charles Snell)对“南海公司”进行审计。斯耐尔以“会计师”名义提出了“查账报告书”,从而宣告了独立会计师——注册会计师的诞生。

为了监督经营者的经营管理,防止其徇私舞弊,保护投资者、债权人利益,避免“南海公司事件”重演,英国政府于1844年颁布了《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经董事以外的人员审计。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。

从1844年到20世纪初,是注册会计师审计形成的时期。在这一时期内,由于英国的法律规定了所有股份公司和银行必须聘请注册会计师审计,致使英国注册会计师审计得到了迅速发展,并对当时欧洲、美国及日本等产生了重要影响。这一时期英国注册会计师审计的主要特点是:注册会计师审计的法律地位得到了法律确认;审计的目的是查错防弊,保护企业资产的安全和完整;审计的方法是对会计账目进行详细审计;审计报告使用人主要为企业股东等。

(三) 注册会计师审计的发展

从20世纪初开始,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。

在美国,南北战争结束后出现了一些民间会计组织,例如纽约的会计学会。

该学会在 1882 年刚成立时称为会计师和簿记师协会 (The Institute of Accountants and Bookkeepers), 为会计人员提供教育等服务。当时英国巨额资本开始流入美国, 促进了美国经济的发展。为了保护广大投资者和债权人的利益, 英国的注册会计师远涉重洋到美国开展审计业务; 同时美国本身也很快形成了自己的注册会计师队伍。1887 年, 美国公共会计师协会 (The American Association of Public Accountants) 成立, 1916 年该协会改组为美国注册会计师协会, 后来成为世界上最大的注册会计师职业团体。注册会计师审计逐步渗透到社会经济领域的不同层面。更为重要的是, 在 20 世纪初期, 由于金融资本对产业资本更为广泛的渗透, 企业同银行利益关系更加紧密, 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。审计方法也逐步从单纯的详细审计过渡到初期的抽样审计。在这一时期, 美国注册会计师审计的主要特点是: 审计对象由会计账目扩大到资产负债表; 审计的主要目的是通过对资产负债表数据的检查, 判断企业信用状况; 审计方法从详细审计初步转向抽样审计; 审计报告使用人除企业股东外, 扩大到了债权人。

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到更加关心企业盈利水平, 产生了对企业损益表进行审计的客观要求。1933 年, 美国《证券法》规定, 在证券交易所上市的企业会计报表必须接受注册会计师审计, 向社会公众公布注册会计师出具的审计报告。因此, 审计报告使用人也扩大到整个社会公众。在这一时期, 注册会计师审计的主要特点是: 审计对象转为以资产负债表和损益表为中心的全部会计报表及相关财务资料; 审计的主要目的是对会计报表发表审计意见, 以确定会计报表的可信性, 查错防弊转为次要目的; 审计的范围已扩大到测试相关的内部控制, 并以内部控制测试为基础使用抽样审计; 审计报告使用人扩大到股东、债权人、证券交易机构、税务、金融机构及潜在投资者; 审计准则开始拟订, 审计工作向标准化、规范化过渡; 注册会计师资格考试制度广泛推行, 注册会计师专业素质普遍提高。

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审计的跨国界发展, 形成了一大批国际会计师事务所。随着会计师事务所规模的扩大, 产生了“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, 美国出现了安然公司会计造假丑闻。安然公司在清盘时, 不得不对其编造的会计报表进行修正, 将近三年来的利润额削减 20%, 约 5.86 亿美元。安然公司作为美国的能源巨头, 在追求高速增长的狂热中利用会计准则的不完善, 进行表外融资的游戏, 并通过关联交易操纵利润。作为出具审计报告的安达信会计师事务所, 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 (Price Water House Coopers)、安永 (Ernst & Young)、毕马威 (KPMG)、德勤 (Deloitte Touche Tohmatsu)。与此同时, 审计技术也在不断发展: 抽样审计方法得到普遍运用,

风险导向审计方法得到推广，计算机辅助审计技术得到广泛采用。注册会计师业务扩大到代理纳税、会计服务、管理咨询等领域。

（四）注册会计师审计发展历程的启示

从注册会计师审计的起源和发展历程可以看出，注册会计师审计的产生和发展有其客观依据。

1. 注册会计师审计是商品经济发展到一定阶段的产物，其产生的直接原因是财产所有权与经营权的分离。特别是公司逐渐成为商品社会的重要经济组织后，由于所有者主要根据经营者提交的会计报表了解企业的经营情况，因此，需要有一个来自企业外部的持独立、客观、公正立场的第三者对企业会计报表的公允性与合法性做出判断，注册会计师审计便应运而生。

2. 注册会计师审计随着商品经济的发展而发展。商品经济的发展，促使注册会计师审计由初期的详细审计发展为资产负债表审计，进而发展为会计报表审计；审计目标也由查错防弊发展到对会计报表发表审计意见；注册会计师审计的职责逐步从主要对企业所有者负责演变为对整个社会负责。

3. 注册会计师审计具有独立、客观、公正的特征。这种特征，一方面保证了注册会计师审计具有鉴证职能，另一方面也使其在社会上享有较高的权威性。目前，注册会计师职业在经济发达国家备受重视，注册会计师审计已成为经济发达国家维护市场经济秩序的重要手段。这是经济商品化程度不断提高所形成的必然趋势。

二、中国注册会计师审计的演进与发展

（一）中国注册会计师审计的演进

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，当时一批爱国会计学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，他们积极倡导创建中国的注册会计师事业。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，包括潘序伦先生创办的“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许多会计师事务所。1925年在上海成立了“全国会计师公会”。1933年，又成立了“全国会计师协会”。至1947年，全国已拥有注册会计师2 619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。会计师事务所主要集中在上海、天津、广州等沿海城市，注册会计师业务主要是为企业设计会计制度、代理申报纳税、培训会计人才和提供其他会计咨询服务。

在新中国建立初期，注册会计师审计在经济恢复工作中发挥了积极作用。当时由于不法资本家囤积居奇、投机倒把、偷税漏税造成了极为险恶的财政状况，

负责财经工作的陈云同志大胆聘用注册会计师，依法对工商企业查账，这在当时对平抑物价、保证国家税收、争取国家财政经济状况好转做出了突出贡献。但后来由于推行前苏联高度集中的计划经济模式，中国的注册会计师审计便悄然退出了经济舞台。

（二）中国注册会计师审计的发展

党的十一届三中全会以后，我国实行“对外开放、对内搞活”的方针，把工作重点转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》，规定外资企业会计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》，标志着我国注册会计师行业开始复苏。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作了明确规定。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该办理的业务。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。1988年11月15日，财政部领导下的中国注册会计师协会正式成立。1993年10月31日，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得到了快速发展，为改革开放、国有企业转换经营机制和社会主义市场经济体制的建立及有序运行发挥了积极的作用。

1996年10月4日，中国注册会计师协会加入亚太会计师联合会，并于1997年4月亚太会计师联合会第四十八次理事会上当选为理事。1997年5月8日，国际会计师联合会（IFAC）全票通过，接纳中国注册会计师协会为正式会员。按照国际会计师联合会章程的规定，中国注册会计师协会同时成为国际会计准则委员会的正式成员。目前，中国注册会计师协会已与50多个国家和地区的会计师团体建立了友好关系。

第二节 注册会计师审计的基本概念

一、审计的概念

审计自产生的那一天起，经过不断的完善和发展，到今天已经形成了一套比较完备的科学体系。人们对审计的概念也进行了深入的研究，最具代表性的是美

国会计学会（AAA）在颁布的“基本审计概念说明”的公告中，把审计概念描述为：“为确定关于经济行为及经济现象的结论和所制定的标准之间的一致程度，而对与这种结论有关的证据进行客观收集、评定，并将结果传达给利害关系人的有系统的过程。”

注册会计师审计作为审计的一种类型，其内涵具有特殊性。因此，国内外许多会计职业组织都对注册会计师审计概念下了定义，其中，影响较大的是国际会计师联合会和美国注册会计师协会的定义。

国际会计师联合会（IFAC）下设的国际审计与鉴证准则理事会将注册会计师审计概念描述为：“会计报表审计的目标是，使审计师能够对会计报表是否在所有重要方面按照确定的财务报告框架编制发表意见。”

美国注册会计师协会（AICPA）在《审计准则说明书》第1号中，对审计概念的描述为：“独立审计师对会计报表审计的目标是，对会计报表是否按照公认会计原则在所有重大方面公允地反映财务状况、经营成果和现金流量发表意见。”

中国注册会计师协会在研究了国内外注册会计师审计概念的基础上，在《独立审计基本准则》中用简明扼要的语言对注册会计师审计作了如下描述：“独立审计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。”

二、审计的类别

审计可以从不同角度加以考察，从而做出不同的分类。例如，按主体的不同，分为政府审计、内部审计和注册会计师审计；按目的和内容的不同，分为会计报表审计、经营审计和合规性审计；按与被审计单位的关系不同，分为内部审计和外部审计。

以下按目的和内容的不同，对审计类别进行介绍。

（一）会计报表审计

会计报表审计的目标是注册会计师通过执行审计工作，对会计报表是否按照规定的标准编制发表审计意见。规定的标准通常是企业会计准则和相关会计制度。当然，对按照计税基础、收付实现制基础或监管机构的报告要求编制的会计报表，注册会计师进行审计也较普遍。会计报表通常包括资产负债表、利润表和现金流量表以及会计报表附注。

（二）经营审计

经营审计是注册会计师为了评价被审计单位经营活动的效率和效果，而对其经营程序和方法进行的评价。在经营审计结束后，注册会计师一般要向被审计单位管理当局提出经营管理的建议。在经营审计中，审计对象不仅限于会计，还包括对组织机构、计算机信息系统、生产方法、市场营销以及注册会计师能够胜任的其他领域。在某种意义上，经营审计更像是管理咨询。

（三）合规性审计

合规性审计的目的是确定被审计单位是否遵循了特定的程序、规则或条例。例如，确定会计人员是否遵守了财务主管规定的手续，检查工资率是否符合工资法规定的最低限额，或者审查与银行签订的合同，以确信被审计单位遵守了法定

要求。合规性审计的结果通常报送给被审计单位管理当局或外部特定使用者。

三、审计方法

一百多年来,虽然审计的根本目标没有发生重大变化,但审计环境却发生了很大的变化。注册会计师为了实现审计目标,一直随着审计环境的变化调整着审计方法。审计方法从账项基础审计发展到风险导向审计,都是注册会计师为了适应审计环境的变化而做出的调整。

(一) 账项基础审计

在审计发展的早期(19世纪以前),由于企业组织结构简单,业务性质单一,注册会计师的审计主要是为了满足财产所有者对会计核算进行独立检查的要求,促使受托责任人(通常为经理或下属)在授权经营过程中做出诚实、可靠的行为。注册会计师审计的重心在资产负债表,旨在发现和防止错误与舞弊,审计方法是详细审计。详细审计又称账项基础审计,由于早期获取审计证据的方法比较简单,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。根据有关文献记载,当时的注册会计师在整个审计过程中,约四分之三的时间花费在合计和过账上。从方法论的角度上讲,这种审计方法就是账项基础审计方法(accounting number-based audit approach)。

(二) 制度基础审计

19世纪即将结束时,会计和审计步入了快速发展时期。注册会计师的审计重点从检查受托责任人对资产的有效使用转向检查企业的资产负债表和利润表,判断企业的财务状况和经营成果是否真实和公允。由于企业规模日益扩大,经济活动和交易事项内容不断丰富、复杂,注册会计师花费的审计工作量迅速增大,而需要的审计技术日益复杂,使得详细审计难以实施,企业承担的审计费用也难以承受。为了进一步提高审计效率,注册会计师将审计的视角转向企业的管理制度,特别是会计信息赖以生成的内部控制,从而将内部控制与抽样审计结合起来。因为职业界逐渐认识到,设计合理并且执行有效的内部控制可以保证会计报表的可靠性,防止重大错误和舞弊的发生。从20世纪50年代起,以内部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,该方法被称作制度基础审计方法(system-based audit approach)。

(三) 风险导向审计

由于审计风险受到企业固有风险因素的影响,如管理人员的品行和能力、行业所处环境、业务性质、容易产生错报的会计报表项目、容易遭受损失或被挪用的资产等导致的风险,又受到内部控制风险因素的影响,即账户余额或各类交易存在错报,内部控制未能防止、发现或纠正的风险,此外,还受到注册会计师实施审计程序未能发现账户余额或各类交易存在错报风险的影响,职业界很快开发出了审计风险模型。审计风险模型的出现,从理论上解决了注册会计师以制度为基础采用抽样审计的随意性,又解决了审计资源的分配问题,要求注册会计师将审计资源分配到最容易导致会计报表出现重大错报的领域。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(risk-oriented audit approach)。

第三节 注册会计师审计与其他审计的关系

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,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。

政府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的收支、运用情况。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。从审计的独立性、权威性来讲,由议会领导最为适宜。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。

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)受本单位总会计师或主管财务的副总经理领导;(2)受本单位总经理领导;(3)受本单位董事会领导。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。

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。在西方国家,注册会计师的组织形式主要有独资、合伙两种,近年来已有有限责任公司和有限合伙等组织形式出现。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,办理审计、会计咨询等业务。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,并且为社会公众所认可。

在审计监督体系中,政府审计、内部审计和注册会计师审计既相互联系,又各自独立、各司其职,泾渭分明地在不同的领域实施审计。它们各有特点,相互不可替代,因此不存在主导和从属的关系。从发展的观点来看,随着政治的逐步民主化,以监督国家经济活动为主要特征的政府审计将会得到加强;随着企业规模的逐步扩大化和内部管理的科学化,内部审计将得到更大的发展;随着经济的逐步市场化,注册会计师审计将在整个审计监督体系中占据日益重要的地位。

二、注册会计师审计与政府审计的关系

最初的政府审计是随着国家管理事务中经济责任关系的形成,为了促使经济责任的严格履行而诞生的。现代意义上的政府审计是近代民主政治发展的产物。按照民主政治的原则,人民有权对国家事务和人民财产的管理进行监督。因此,各级政府机构和官员在受托管理属于全民所有的公共资金和资源的同时,还要受到严格的经济责任制度的约束。这种约束方式就表现为政府审计机关对受托管理者的经济责任进行监督。因此,政府审计担负的是对全民财产的审计责任。

注册会计师审计是商品经济发展到一定阶段的必然产物,也是商品经济条件下社会经济监督机制的主要表现形式。由于经营权与所有权的分离,以及债权人对自身权益的关心,必然产生对投资运用或债务收回前景的密切关注。这种关注即依赖于注册会计师的审计结果。因此,相对于审计客体而言,政府审计和注册会计师审计均是外部审计,都具有较强的独立性。从我国来看,两者在许多方面存在区别:

1. 两者的审计目标不同。政府审计是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。注册会计师审计是注册会计师对会计报表是否按照适用会计准则和相关会计制度编制进行的审计。
2. 两者的审计标准不同。政府审计是审计机关依据《中华人民共和国审计法》和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》和中国注册会计师审计准则进行的审计。
3. 两者的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. 两者的取证权限不同。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,提供有关证明材料。注册会计师在获取证据时很大程度上有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. 两者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;对违反国家规定的财政收支、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,注册会计师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,注册会计师视情况出具保留意见或无法表示意见的审计报告。

三、注册会计师审计与内部审计的关系

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。它是随着企业规模扩大、内部分级管理的出现而逐步形成的。早期的内部审计诞生于

