



面向“十二五”高等教育课程改革项目研究成果

SHI-JEN-JI  
SHI-JEN-JI

# 审计实务

刘晓波◎编著

 **北京理工大学出版社**  
BEIJING INSTITUTE OF TECHNOLOGY PRESS

面向“十二五”高等教育课程改革项目研究成果

# 审计实务

刘晓波 编 著  
卢右辉 谢 甜 副主编  
侯智瑀 参 编



 **北京理工大学出版社**  
BEIJING INSTITUTE OF TECHNOLOGY PRESS

版权专有 侵权必究

---

**图书在版编目 (CIP) 数据**

审计实务/刘晓波编著. —北京: 北京理工大学出版社, 2012. 5  
ISBN 978 - 7 - 5640 - 2088 - 0

I. ①审… II. ①刘… 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 (2012) 第 110958 号

---

出版发行 / 北京理工大学出版社

社 址 / 北京市海淀区中关村南大街 5 号

邮 编 / 100081

电 话 / (010)68914775(办公室) 68944990(批销中心) 68911084(读者服务部)

网 址 / [http://www. bitpress. com. cn](http://www.bitpress.com.cn)

经 销 / 全国各地新华书店

印 刷 / 北京兆成印刷有限责任公司

开 本 / 787 毫米 × 1092 毫米 1/16

印 张 / 14

字 数 / 322 千字

版 次 / 2012 年 5 月第 1 版 2012 年 5 月第 1 次印刷

责任编辑 / 廖宏欢

印 数 / 1 ~ 1500 册

责任校对 / 周瑞红

定 价 / 38.00 元

责任印制 / 王美丽

---

图书出现印装质量问题, 本社负责调换

# 前 言

本书内容通俗易懂，深入浅出，读者可以通过本书完成审计项目实务课程的学习，理解并能够进行财务报表审计，增强审计实践能力。本书具有以下特色：

(1) 培养高素质实用型专业人才。适应市场经济发展趋势和会计教育改革的发展要求，强化理论知识的应用及实践技能的可操作性。

(2) 突出项目实践技能要求。知识陈述以够用为度，加强审计项目实践教学环节。选取真实、典型、实用的项目案例，注重审计技能的培养。

本书可作为高等院校相关专业教学用书，也可作为审计、会计等职业培训和自学用书。

本书由刘晓波高级会计师编著，卢右辉、谢甜担任副主编，侯智瑀也参与了本书的编写工作。

在本书编写过程中，参考了国内外多位专家、学者的专著和论文，并借鉴了其中部分内容，在此一并向他们表示感谢！

由于编著者水平有限，书中的错误和不当之处在所难免，敬请广大读者给予批评指正。

编著者

<b>项目一 审计认识</b> .....	(1)
<b>任务 1.1 审计的形成与发展</b> .....	(1)
1.1.1 审计形成的基础 .....	(1)
1.1.2 西方审计的形成与发展 .....	(1)
1.1.3 我国审计的产生与发展 .....	(3)
1.1.4 我国注册会计师审计的形成与发展 .....	(3)
<b>任务 1.2 审计的概念</b> .....	(4)
1.2.1 审计的定义 .....	(4)
1.2.2 审计的独立性 .....	(5)
1.2.3 审计对象与审计标准 .....	(5)
1.2.4 审计方法的选择 .....	(6)
1.2.5 审计监督体系 .....	(6)
<b>任务 1.3 注册会计师职业道德规范</b> .....	(7)
1.3.1 职业道德规范的含义 .....	(7)
1.3.2 注册会计师职业道德基本原则 .....	(8)
1.3.3 注册会计师职业道德具体要求 .....	(9)
1.3.4 注册会计师执业准则的建设 .....	(11)
1.3.5 注册会计师执业准则体系的构成 .....	(12)
<b>项目二 审计要素</b> .....	(16)
<b>任务 2.1 对财务报表的责任</b> .....	(16)
2.1.1 被审计单位管理层和治理层的责任 .....	(16)
2.1.2 注册会计师的责任 .....	(17)
<b>任务 2.2 审计目标</b> .....	(17)
2.2.1 审计总体目标 .....	(17)
2.2.2 审计具体目标 .....	(18)
<b>任务 2.3 审计证据</b> .....	(20)

## 2. 审计实务

2.3.1	审计证据的含义	(20)
2.3.2	审计证据的特性	(20)
2.3.3	审计证据的种类	(22)
2.3.4	获取审计证据的方法	(24)
2.3.5	审计证据获取方法与审计证据、具体审计目标的关系	(25)
任务 2.4	审计工作底稿	(26)
2.4.1	审计工作底稿的定义、作用和分类	(26)
2.4.2	审计工作底稿要素与格式	(27)
2.4.3	审计工作底稿的编制与复核	(30)
2.4.4	审计工作底稿的归档	(31)
<b>项目三</b>	<b>审计计划工作</b>	<b>(34)</b>
任务 3.1	审计工作基本流程	(34)
3.1.1	接受业务委托	(34)
3.1.2	计划审计工作	(35)
3.1.3	实施风险评估程序	(35)
3.1.4	实施控制测试和实质性程序	(35)
3.1.5	完成审计工作和编制审计报告	(35)
任务 3.2	审计业务约定书	(36)
3.2.1	审计业务约定书的含义	(36)
3.2.2	审计业务约定书的内容	(36)
3.2.3	审计业务约定条款的变更	(38)
任务 3.3	审计计划	(41)
3.3.1	总体审计策略	(41)
3.3.2	具体审计计划	(43)
3.3.3	总体审计策略与具体审计计划的关系	(44)
3.3.4	对计划审计工作的记录	(45)
<b>项目四</b>	<b>重要性与审计风险</b>	<b>(47)</b>
任务 4.1	审计重要性	(47)
4.1.1	审计重要性的含义	(47)
4.1.2	计划审计工作时对重要性水平的确定	(48)
4.1.3	审计执行过程中对重要性水平的调整	(50)
4.1.4	出具审计意见时对审计重要性的评估	(51)
4.1.5	审计重要性与审计风险的关系	(52)
任务 4.2	审计风险	(52)
4.2.1	审计风险模型	(52)
4.2.2	重大错报风险的识别与评估	(54)
4.2.3	重大错报风险的应对	(54)
<b>项目五</b>	<b>控制测试与实质性程序</b>	<b>(58)</b>
任务 5.1	控制测试	(58)

5.1.1	企业内部控制	(58)
5.1.2	了解企业内部控制	(60)
5.1.3	企业内部控制测试	(63)
任务 5.2	实质性程序	(66)
5.2.1	实质性程序概述	(66)
5.2.2	细节测试	(67)
5.2.3	实质性分析程序	(69)
任务 5.3	审计抽样在审计测试中的应用	(70)
5.3.1	选取测试项目的方法	(70)
5.3.2	审计抽样概述	(71)
5.3.3	审计抽样在控制测试中的应用	(75)
5.3.4	审计抽样在细节测试中的应用	(79)
<b>项目六</b>	<b>销售与收款循环审计</b>	<b>(82)</b>
任务 6.1	销售与收款循环概述	(82)
6.1.1	销售与收款循环的特征	(82)
6.1.2	销售与收款循环的主要业务活动	(83)
6.1.3	销售与收款循环的主要凭证、记录	(84)
6.1.4	销售与收款循环的内部控制	(85)
任务 6.2	控制测试与实质性程序	(87)
6.2.1	销售与收款循环的审计目标	(87)
6.2.2	了解、评价销售与收款循环内部控制	(88)
6.2.3	销售与收款循环控制测试	(89)
6.2.4	销售与收款循环的实质性程序	(90)
任务 6.3	销售与收款循环的主要账户审计	(91)
6.3.1	主营业务收入审计	(91)
6.3.2	应收账款审计	(94)
6.3.3	销售费用审计	(97)
<b>项目七</b>	<b>采购与付款循环审计</b>	<b>(100)</b>
任务 7.1	采购与付款循环概述	(100)
7.1.1	采购与付款循环的特征	(100)
7.1.2	采购与付款循环的主要业务活动	(100)
7.1.3	采购与付款循环的主要凭证、记录	(102)
7.1.4	采购与付款循环的内部控制	(103)
任务 7.2	控制测试与实质性程序	(104)
7.2.1	购货与付款循环的审计目标	(104)
7.2.2	了解购货和付款循环内部控制	(105)
7.2.3	购货和付款循环的控制测试	(105)
7.2.4	购货和付款循环的实质性程序	(107)
任务 7.3	购货和付款循环的主要账户审计	(108)

## 4 审计实务

7.3.1	应付账款审计	(108)
7.3.2	固定资产审计	(111)
7.3.3	无形资产审计	(115)
7.3.4	管理费用审计	(117)
<b>项目八</b>	<b>存货与仓储循环审计</b>	<b>(120)</b>
任务 8.1	存货与仓储循环概述	(120)
8.1.1	存货与仓储循环的特征	(120)
8.1.2	存货与仓储循环的主要业务活动	(121)
8.1.3	存货与仓储循环涉及的主要凭证和记录	(122)
任务 8.2	存货与仓储循环的控制测试	(122)
8.2.1	存货与仓储循环的内部控制	(122)
8.2.2	存货与仓储循环的内部控制测试	(124)
8.2.3	存货与仓储循环交易的实质性程序	(125)
任务 8.3	存货审计	(126)
8.3.1	存货审计概述	(126)
8.3.2	存货的审计目标	(126)
8.3.3	存货的实质性程序	(127)
8.3.4	存货监盘	(127)
8.3.5	存货计价测试	(129)
任务 8.4	存货与仓储循环的主要账户审计	(132)
8.4.1	应付职工薪酬审计	(132)
8.4.2	主营业务成本审计	(135)
8.4.3	原材料的实质性程序	(137)
8.4.4	库存商品的实质性程序	(138)
<b>项目九</b>	<b>筹资与投资循环审计</b>	<b>(144)</b>
任务 9.1	筹资与投资循环概述	(144)
9.1.1	筹资与投资循环的特性	(144)
9.1.2	筹资与投资循环所涉及的主要业务活动	(144)
9.1.3	筹资与投资循环的主要凭证、记录与相关认定	(145)
9.1.4	管理当局违背认定的表现和常用手段	(145)
任务 9.2	筹资循环审计	(148)
9.2.1	筹资循环内部控制目标	(148)
9.2.2	筹资循环关键内部控制	(148)
9.2.3	了解应付债券内部控制	(148)
9.2.4	应付债券控制测试	(149)
9.2.5	筹资循环的实质性程序	(150)
任务 9.3	投资循环审计	(157)
9.3.1	投资循环内部控制目标	(157)
9.3.2	投资循环关键内部控制	(158)



9.3.3	了解投资内部控制制度 .....	(158)
9.3.4	投资循环的控制测试 .....	(158)
9.3.5	投资循环的实质性程序 .....	(160)
<b>项目十</b>	<b>货币资金审计 .....</b>	<b>(166)</b>
任务 10.1	货币资金与业务循环 .....	(166)
10.1.1	货币资金的特点 .....	(166)
10.1.2	货币资金与业务循环的关系 .....	(166)
任务 10.2	货币资金的内部控制及其测试 .....	(167)
10.2.1	货币资金内部控制目标 .....	(167)
10.2.2	货币资金内部控制的内容 .....	(167)
10.2.3	货币资金内部控制的测试 .....	(169)
10.2.4	管理当局违背认定的表现和常用手段 .....	(172)
任务 10.3	货币资金的实质性程序 .....	(173)
10.3.1	货币资金的审计目标 .....	(173)
10.3.2	主要账户的实质性程序 .....	(173)
<b>项目十一</b>	<b>审计报告 .....</b>	<b>(187)</b>
任务 11.1	审计报告编制前的工作 .....	(187)
11.1.1	编制审计差异调整表 .....	(187)
11.1.2	编制试算平衡表 .....	(191)
11.1.3	对财务报表总体合理性实施分析程序 .....	(193)
11.1.4	评价审计结果 .....	(193)
11.1.5	完成质量控制复核 .....	(194)
任务 11.2	审计报告 .....	(195)
11.2.1	审计报告概述 .....	(195)
11.2.2	审计报告的基本内容 .....	(196)
11.2.3	非标准审计报告 .....	(200)
任务 11.3	审计报告的编写 .....	(203)
11.3.1	撰写审计报告的基本要求 .....	(203)
11.3.2	审计报告的撰写步骤 .....	(203)
11.3.3	审计报告的编写实例 .....	(204)
<b>参考文献</b>	.....	<b>(211)</b>

# 审计认识

## 学习任务

**知识目标：**通过对本章的学习，使学生了解审计形成和发展的历程；掌握审计的概念、审计对象和审计的基本方法；掌握注册会计师职业道德规范的内容；熟悉注册会计师执业准则体系的构成；理解独立性是审计的灵魂；理解审计关系。

**能力目标：**结合目前社会经济发展，对不同类型的审计活动如何发展形成初步认识。

## 任务 1.1 审计的形成与发展

### 1.1.1 审计形成的基础

随着社会生产力的提高和社会经济的发展，当生产资料的所有者不能直接管理和经营其所拥有的财富时，就有必要授权或委托他人代为管理和经营，这就导致了生产资料所有权与经营管理权的分离，从而也就产生了委托和受托—代理之间的受托经济责任关系，这就为以监督检查为职责的审计的诞生奠定了基础。受托经济责任关系，是指受托者及管理者接受所有者的委托，代其行使经营管理权，并通过法则、合同、组织原则等方式所形成的责、权、利相结合的责任关系。

### 1.1.2 西方审计的形成与发展

#### 1. 国家审计的产生与发展

早在奴隶制度下的古罗马、古埃及和古希腊，已有国家审计机构。在现代资本主义国家中，大多实行立法、行政、司法三权分立，议会为国家的最高立法机关，并对政府行使包括财政监督在内的监督权。为了监督政府的财政收支，切实执行财政预算法案，维护统治阶级的利益，西方国家大多在议会下设有专门的审计机构，由议会或国会授权，对政府及国有企事业单位的财政收支进行独立的审计监督。

#### 2. 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，于英国股份制企业制度中形成，发展和完

## 2. 审计实务

善于美国的资本市场，是伴随商品经济的发展而产生和发展起来的。

16 世纪在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。随着此类专业人员的增多，他们于 1581 年在威尼斯创立了威尼斯会计协会；米兰等城市的职业会计师也成立了类似的组织。

18 世纪下半叶，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。是否聘请独立会计师进行查账由企业主自行决定，因此当时的独立审计尚为任意审计。

1721 年，英国“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，造成股东和债权人损失惨重。英国议会聘请会计师查尔斯·斯耐尔对“南海公司”进行审计。斯耐尔以“会计师”名义出具了“查账报告”，从而宣告了注册会计师的诞生。1853 年，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。

从 1844 年到 20 世纪初，是注册会计师的形成时期。在这一时期内，由于英国的法律规定了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，并对当时的欧洲、美国及日本等产生了重大影响。这一时期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。

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，并对注册会计师职业在全球的迅速发展发挥了重要作用。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，还扩大到了债权人。

1929—1933 年，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财务报表及相关财务资料；审计的主要目的是对财务报表发表审计意见，以确定财务报表的真实可靠，而查错防弊转为次要目的；审计范围已扩大到与测试相关的内部控制，并以控制测试为基础进行抽样审计；审计报告使用人扩大到股东、债权人、证券交易机构、税务部门、金融机构及潜在投资者；审计准则开始拟定，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，注册会计师职业素质普遍提高。

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”。时至今日，尚有“四大”国际会计师事务所，即普华永道（Price Waterhouse Coopers, PWC）、安永（Ernst & Young, EY）、毕马威（KPMG）、德勤（Deloitte Touche Tohmatsu, DTT）。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以推广，计算机辅助审计技术得到广泛采用。

### 1.1.3 我国审计的产生与发展

我国审计的产生和发展,经历了一个漫长的历史过程。

早在西周时期,我国就产生了审计的萌芽。当时中央政权设置“宰夫”一职,负责审查“财用之出入”,并拥有“考其出入,而定刑赏”的职权。“宰夫”之职的出现,标志着我国国家审计的产生。

秦汉时期是我国国家审计最终确立的阶段,其标志是“上计制度”逐渐完善。所谓“上计”,就是皇帝亲自听取和审核各级地方官吏的财政会计报告以决定赏罚的一种制度。汉朝制定了“上计律”,使上计制度有法可依,标志着我国审计立法的开始。

隋唐至宋时期,国家审计制度日臻健全,隋、唐时期在刑部之下设“比部”,掌管国家财计监督,行使审计职权,在组织体制上明确了比部的司法监督性质。唐代,国家审计得到明显发展。宋初,曾专设“审计司”,隶属于财政系统,实行财审合一。南宋时改设“审计院”。

元明清时期,国家审计停滞不前。元朝取消比部,由户部兼管财计报告的审核工作,独立的审计机构即告消亡。明初曾设比部,后来也取消了,明末设都察院,以左右督察御史为长官,审查中央财计。清朝承明朝制,继续设都察院,成为当时最高的监督、弹劾和建议机关。

中华民国时期不断演进,北洋政府在1914年设立审计院,颁布审计法;1928年,“南京国民政府”设立审计院,后改为审计部,隶属监察院。

新中国在1982年通过的《中华人民共和国宪法》中,规定了实行审计监督制度。1983年9月15日,国务院正式设立审计署,地方各级政府的审计机关相继设立。1985年8月发布了《国务院关于审计工作的暂行规定》;1998年11月《中华人民共和国审计条例》、1995年1月1日《中华人民共和国审计法》的实施,在法律上确立了国家审计的地位;2000年1月,审计署发布《中华人民共和国国家审计基本准则》;2000年8月,审计署发布《审计机关审计方案准则》等五项具体准则;2003年12月,审计署发布《审计机关审计重要性与审计风险评价准则》等五项具体准则;2004年2月,审计署发布《审计机关审计质量控制办法(试行)准则》;2006年2月28日第十届全国人大常委会第二十次会议通过了修正的《中华人民共和国审计法》并予以发布实施,为国家审计进一步发展奠定了良好基础。

### 1.1.4 我国注册会计师审计的形成与发展

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,成立了“全国会计师协会”。至1947年,全国已拥有注册会计师2619人,并成立了一批会计师事务所。

在新中国成立初期，注册会计师审计在经济恢复工作中发挥了积极作用。陈云同志大胆聘用注册会计师，依法对工商企业财务进行审查，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作出了突出贡献。但后来由于我国推行苏联高度集中的计划经济模式，注册会计师便悄然退出了国家经济舞台。

1980年，我国财政部颁布了《关于成立会计顾问处的暂行规定》，同年5月开始筹备上海公证会计师事务所，于次年正式开业，接受国内外企事业单位的委托，承办会计和审计的有关业务。我国1985年颁布的《中华人民共和国会计法》第20条规定：“经国务院财政部门或者省、自治区、直辖市人民政府的财政部门批准的注册会计师组成的会计师事务所，可以按照国家有关规定承办查账业务”，这是新中国成立以来第一次通过法律形式对注册会计师的地位和任务所做的规定，有力地推动了我国审计的发展。

1980年12月14日，财政部颁发了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税实施细则》，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，财政部发布了《关于成立会计顾问处的暂行规定》，标志着我国注册会计师审计职业开始复苏。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。

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，国务院颁发《中华人民共和国注册会计师条例》，同年10月起实施。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，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日起施行。

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月在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会员。

## 任务 1.2 审计的概念

### 1.2.1 审计的定义

1972年，美国会计学会（American Accounting Association, AAA）在《基础审计概念的说明》中对审计下的定义是：“为了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。”国际会计师联合会（International Federation Accountants, IFAC）下设的国际审计与鉴证准则理事会（International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB）将注册会计师审计概念描述为：“财务报表审计的目标是，使审计师（有时也指其所在的会计师事务所）能够对财务报表是否在所有重大方面按照确定的财务报告框架编制发表意见。”

《中华人民共和国审计法实施条例》对审计所下的定义是：“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、财务会计报告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。”

《中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》规定：审计的目的是提高财务报表预期使用者对财务报表的信赖程度。这一目的可以通过注册会计师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得以实现。就大多数通用目的财务报告框架而言，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。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，能够形成这样的意见。

### 1.2.2 审计的独立性

审计的独立性是指审计机构和注册会计师在审计过程中自始至终不受外来或内在因素的影响和干扰。审计的独立性是注册会计师客观、公正地进行审查和作出审计结论的保证，是审计的灵魂，是审计的本质之所在。要保证注册会计师客观、公正地判断被审计单位的经济活动，就要求注册会计师不参与被审计单位的经济活动；注册会计师如果与被审计单位在经济上有利害关系，必然会使独立性受到削弱；注册会计师与被审计单位的主要负责人在伦理上如有亲密关系，应该回避，以使注册会计师保持较高的独立性，能客观、公正地进行审查和作出审计结论。

审计要保持其独立性，必须做到组织独立、经济独立和工作独立。组织独立是指审计机构应独立于被审计单位之外，与被审计单位在组织上没有行政隶属关系。经济独立是指审计机构经济应有法定来源，不受被审计单位的牵制。工作独立是指注册会计师秉公、秉原则进行审核检查，独立编制审计计划，独立取证，独立作出审计结论。

### 1.2.3 审计对象与审计标准

#### 1. 审计对象

审计对象是指审计监督的范围和内容，其主要包括以下两方面。

(1) 被审计单位的财政、财务收支及其相关的经营管理活动。以被审计单位客观存在的财政、财务收支及其相关的经营管理活动为审计对象，对其是否真实、合法及其有效性进行审查和评价，以确认或解除其所负的经济责任。现代审计一般还包括对内部控制制度健全性、有效性的审核与评价。

(2) 被审计单位的各种作为提供财政、财务收支及有关经营管理活动信息的载体。提供会计信息的载体主要有会计凭证、会计账簿、会计报表等会计资料及计划、预算经济合同等其他资料；提供经营管理活动信息的载体主要是经营目标、经营预测、决策方案、技术资料、经济活动分析资料、磁盘、光盘等其他有关资料。

#### 2. 审计标准

审计标准是指用于评价或计量审计对象的基准。标准是审计业务中不可或缺的一项要素。运用职业判断对审计对象作出评价或计量，离不开适当的标准。标准可以是正式的规定，如编制财务报表所使用的会计准则和相关会计制度；也可以是某些非正式的规定，如单位内部制定的行为准则或确定的绩效水平。标准的类型不同，注册会计师在评价标准是否适

合于具体的鉴证业务时，所关注的重点也不同。适当的标准应当具备下列特征。

(1) 相关性：有助于得出结论，便于预期使用者作出决策。

(2) 完整性：不应忽略业务环境中可能影响得出结论的因素，涉及列报时，还包括列报的基准。

(3) 可靠性：能够使能力相近的注册会计师在相似的业务环境中，对鉴证对象作出合理一致的评价或计量。

(4) 中立性：有助于得出无偏向的结论。

(5) 可理解性：有助于得出清晰、易于理解、不会产生重大歧义的结论。

### 1.2.4 审计方法的选择

审计方法是注册会计师为完成审计任务，检查和分析审计对象，收集审计证据，并依据审计证据形成审计意见和结论的各种专门手段的总称。它是从长期实践中总结和积累起来的。随着审计对象的日趋复杂，社会对审计信息质量要求的不断提高和科学技术的不断发展，审计实践和理论也在不断发展，审计方法也日趋多元化、现代化。审计方法的发展大致经历了账目基础审计—制度基础审计—风险基础审计三个阶段。现代审计方法广泛运用了审计调查、审计分析、内部控制制度审计和抽样审计技术方法，形成了一个完整的方法体系。现代审计方法体系分为两大类：审计战略方法和审计技术方法。审计战略方法包括审计风险估价、审计重要性确定、审计样本设计、审计误差的认定等。重视审计风险、制定审计战略是现代审计的重要特征。审计技术方法是指审计实施过程中为收集审计证据所用的专门方法，主要包括审查书面资料的方法、审查实物资产的方法、审计调查分析的方法和审计抽样方法等。

### 1.2.5 审计监督体系

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，共同构成了审计监督体系。

#### 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。政府审计主要监督检查各级政府及其所属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，因领导关系不同而大体可分为三种类型：由议会直接领导并对议会负责；在政府内成立审计机构并对政府负责；由财政部门领导，在财政部门内部设立审计机构兼管财政监督，实行财政、审计合一制度。上述三种类型中，审计机构由议会领导独立性最强。

我国的政府审计机关分为中央和地方两级。国务院设审计署，是中华人民共和国的最高审计机关，在国务院总理的领导下，依法组织领导全国的审计工作，对国务院各部门和地方各级政府的财政收支、国家财政金融机构和企事业单位的财政收支进行审计监督。审计署对国务院总理负责，并向其报告工作。县级以上各级人民政府设立审计机关，分别在省长、市长、县长、区长和上级审计机关的双重领导下，组织领导本行政区的审计工作，负责本级审计机关审计范围内的审计事项，对上级审计机关和本级人民政府负责并报告工作，审计业务以上级审计机关领导为主。

## 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。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设置因领导关系不同而大体分为三种类型：受本单位总会计师或主管财务的副总经理领导；受本单位总经理领导；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，审计越有保障。

我国的内部审计机构，是根据审计法规和其他财经法规的规定设置的，主要包括部门内部审计机构和单位内部审计机构。部门内部审计机构是指国务院和县以上各级政府按行业划分的业务主管部门设置的专门审计机构。部门内部审计机构在本部门主要负责人的直接领导下，负责本行业所属单位的财务收支及其经济效益的审计，审计业务受同级政府审计机关的指导，向本部门和同级政府审计机关负责，并报告工作。单位内部审计机构是指国有的金融机构和企事业单位以及其他非国有单位内部设置的专门审计机构。单位内部审计机构在本单位主要负责人的直接领导下，负责本单位的财务收支及经济效益的审计。审计业务受上一级主管部门审计机构的指导，向本单位和上一级主管部门审计机构负责，并报告工作。

## 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。在西方国家，注册会计师的组织形式主要有独资和合伙两种，近年来已有有限责任公司和有限责任合伙企业等组织形式出现。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、办理业务。在注册会计师审计的实际业务中，只有取得注册会计师资格并加入会计师事务所的人员才能独立执行审计业务，签署审计报告。会计师事务所中未取得注册会计师资格的人员，只能在注册会计师的监督指导下开展工作，不能独立执行审计业务。

# 任务 1.3 注册会计师职业道德规范

## 1.3.1 职业道德规范的含义

注册会计师的职业道德规范，是指注册会计师的职业品德、职业纪律、执业能力及职业责任等的总称。

注册会计师的职业性质决定了其对社会公众应承担的责任。注册会计师行业之所以在现代社会中得以产生和发展，是因为注册会计师能够站在独立的立场上对企业管理层编制的财务报表进行审计，并提出客观、公正的审计意见，其意见可作为财务报表使用人进行决策的依据。

中国注册会计师协会自 1988 年成立以来，一直非常重视注册会计师职业道德规范建设。1992 年发布了《中国注册会计师职业道德守则（试行）》；1996 年 12 月 26 日，经财政部批准，发布了《中国注册会计师职业道德基本准则》；2002 年 6 月 25 日，为解决注册会计师执业中违反职业道德的现象，发布了《中国注册会计师职业道德规范指导意见》，于 2002 年 7 月 1 日起正式施行。

《中国注册会计师职业道德守则》和《中国注册会计师协会非执业会员职业道德守则》



已经中国注册会计师协会职业道德准则委员会审议通过，自2010年7月1日起正式施行。其中，《中国注册会计师职业道德守则》具体包括《中国注册会计师职业道德守则第1号——职业道德基本原则》《中国注册会计师职业道德守则第2号——职业道德概念框架》《中国注册会计师职业道德守则第3号——提供专业服务的具体要求》《中国注册会计师职业道德守则第4号——审计和审阅业务对独立性的要求》和《中国注册会计师职业道德守则第5号——其他鉴证业务对独立性的要求》。

### 1.3.2 注册会计师职业道德基本原则

注册会计师为实现执业目标，必须遵守一系列准则或基本原则。这些基本原则包括：诚信、独立、客观和公正、专业胜任能力和应有的关注、保密、良好的职业行为等。

#### 1. 诚信

诚信原则要求注册会计师应当在所有的职业关系和商业关系中保持正直和诚实，秉公处事、实事求是。

注册会计师如果认为业务报告、申报资料或其他信息存在下列问题，则不得与这些有问题的信息发生牵连：

- (1) 含有严重虚假或误导性陈述。
- (2) 含有缺乏充分根据的陈述或信息。
- (3) 存在遗漏或含糊其辞的信息。

注册会计师如果注意到已与有问题的信息发生牵连，应当采取有效措施消除牵连。在鉴证业务中，如果注册会计师依据执业准则出具了恰当的非标准业务报告，不被视为违反上述要求。

#### 2. 独立、客观和公正

独立、客观、公正是注册会计师职业道德中的三个重要的概念，也是对注册会计师职业道德的最基本要求。

(1) 独立。独立性是注册会计师执行鉴证业务的灵魂，独立性，是指实质上的独立和形式上的独立。实质上的独立，是指注册会计师在发表意见时其专业判断不受影响，公正执业，保持客观和专业怀疑；形式上的独立，是指会计师事务所或鉴证小组避免出现一些重大的情形，使得拥有充分相关信息的理性第三方推断其公正性、客观性或专业怀疑受到损害。

(2) 客观。注册会计师应当力求公正，不因成见或偏见、利益冲突和他人影响而损害其客观性。客观性是指注册会计师对有关事项的调查、判断和意见的表述，应当基于客观的立场，以客观事实为依据，实事求是，不为他人所左右，也不因个人好恶影响其分析和判断。

(3) 公正。注册会计师提供专业服务时，应当坦率、诚实，确保公正。公正不仅仅指诚实，而且包括公平交易和真实的含义。无论提供何种服务，担任何种职务，注册会计师都应维护其专业服务的公正性，并在判断中保持客观性。

#### 3. 专业胜任能力和应有的关注

(1) 专业胜任能力。注册会计师应当具有专业知识、技能或经验，能够胜任承接的工作。专业胜任能力，既要求注册会计师具有专业知识、技能或经验，又要求其经济、有效地