

21世纪 高职高专会计专业
项目课程系列教材
中国人民大学教材研究与开发中心立项精品系列教材

Auditing Practice 审计实务

主编◎胡中艾 朱光明

中国人民大学出版社

21世纪 高职高专会计专业
项目课程系列教材
中国人民大学教材研究与开发中心立项精品系列教材

Auditing
Practice

审计实务

主编◎胡中艾 朱光明

中国人民大学出版社
· 北京 ·

图书在版编目 (CIP) 数据

审计实务/胡中艾, 朱光明主编. —北京: 中国人民大学出版社, 2013. 2
21 世纪高职高专会计专业项目课程系列教材
ISBN 978-7-300-17067-1

I. ①审… II. ①胡… III. ①审计学—教材 IV. ①F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 035534 号

		符合标准并符合国家标准
		符合国家标准并符合国家标准
		符合国家标准并符合国家标准
		符合国家标准并符合国家标准
		符合国家标准并符合国家标准
		符合国家标准并符合国家标准

符合标准	符合标准	符合标准	符合标准并符合国家标准
符合标准	符合标准	符合标准	符合标准并符合国家标准
符合标准	符合标准	符合标准	符合标准并符合国家标准
符合标准	符合标准	符合标准	符合标准并符合国家标准
符合标准	符合标准	符合标准	符合标准并符合国家标准
符合标准	符合标准	符合标准	符合标准并符合国家标准

21 世纪高职高专会计专业项目课程系列教材
审计实务
主编 胡中艾 朱光明
Shenji Shiwu

出版发行 中国人民大学出版社			
社 址	北京中关村大街 31 号	邮政编码	100080
电 话	010—62511242 (总编室)	010—62511398 (质管部)	
	010—82501766 (邮购部)	010—62514148 (门市部)	
	010—62515195 (发行公司)	010—62515275 (盗版举报)	
网 址	http: //www. crup. com. cn http: //www. ttrnet. com (人大教研网)		
经 销	新华书店		
印 刷	三河市汇鑫印务有限公司		
规 格	185 mm×260 mm 16 开本	版 次	2013 年 4 月第 1 版
印 张	18 插页 1	印 次	2014 年 1 月第 2 次印刷
字 数	426 000	定 价	34.80 元

版权所有 侵权必究 印装差错 负责调换

21世纪 高职高专会计专业
项目课程系列教材
编委会名单

编委会主任

程淮中 江苏财经职业技术学院

编委会副主任

胡中艾 山西省财政税务专科学校

梁伟样 丽水职业技术学院

马元兴 无锡商业职业技术学院

编 委 (按姓氏音序排列)

黄晓平 贵州商业高等专科学校

柯于珍 江西财经职业学院

孔德兰 浙江金融职业学院

李 娟 济宁职业技术学院

楼士明 金华职业技术学院

马会起 四川财经职业学院

宁 健 山西财贸职业技术学院

孙万军 北京财贸职业学院

杨 欣 安徽商贸职业技术学院

张洪波 山东商业职业技术学院

张卫平 江苏财经职业技术学院

朱光明 无锡商业职业技术学院

前言

高等职业教育课程体系的改革,旨在以真实的工作任务或产品为载体,将行业企业技术标准和通用权威的职业资格标准引入课程,以实践能力培养为主线,对课程进行整体设计,初步形成职业实践导向的课程体系,使职业教育回归其本真的状态。

有鉴于此,本书在整体框架的设计上,以培养学生的审计执业能力为目标,以注册会计师的组织建制,以及计划、实施、出具报告环节及审计质量控制等执业过程的工作内容为载体,建立“项目”框架,并将最新的中国注册会计师审计准则及配套的应用指南等执业标准引入教学过程。

在各项目教学内容的编排上,按照认识的直观原理,将注册会计师的相关工作内容设计为对应的教学任务。为激发学生的学习兴趣,使学习过程成为学生主动、自觉的活动,各教学任务均有目的地引入了相关审计工作中具有典型意义的案例,通过教学过程中动态性的双向交流,将学生带入审计人员的典型工作场景中,使学生从具体的感知达到抽象的理性顿悟,进而锻炼学生的创造性思维,培养学生的适应能力。

本书由山西省财政税务专科学校胡中艾教授和无锡商业职业技术学院朱光明教授担任主编,并负责总纂。各项目编写分工如下:导论由胡中艾、朱光明共同编写,项目一由无锡商业职业技术学院毛金妹副教授编写,项目二由朱光明编写,项目三由无锡商业职业技术学院董丽丽编写,项目四、项目八由山西省财政税务专科学校刘红梅副教授编写,项目五、项目十由山西省财政税务专科学校马琳英副教授编写,项目六、项目十一由山西省财政税务专科学校王建发教授编写,项目七、项目十二由山西省财政税务专科学校贾俊耀教授编写,项目九由胡中艾编写。

本书在编写过程中参阅了大量的优秀专业文献,在此我们对相关文献的作者表示诚挚的谢意,同时向对本书的编写和出版给予关心、支持和帮助的有关领导、同事致以诚挚的谢意。

高职高专教育教学改革如火如荼,我们渴望本书能在某种程度上体现改革的成果。

读者是最终的裁判,全体编著人员期待着读者的批评和建议,以便在修订和再版时改进和完善。

编者

2013年1月

目 录

导 论	1
项目一 会计师事务所的设立和报批	15
【学习目标】	16
【项目导航】	16
任务一 会计师事务所的设立	16
任务二 会计师事务所的报批	24
【项目小结】	27
【阅读篇目】	28
【项目考核标准】	28
项目二 会计师事务所的业务承接	29
【学习目标】	30
【项目导航】	30
任务一 初步业务活动的开展	30
任务二 审计业务约定书的签订	34
【项目小结】	40
【阅读篇目】	40
【项目考核标准】	40
项目三 审计工作的计划	41
【学习目标】	42
【项目导航】	42
任务一 重要性水平的确定	42
任务二 审计风险的评估	48
任务三 审计计划的编制	52
【项目小结】	59
【阅读篇目】	59

	【项目考核标准】	60
项目四	风险评估程序的实施	61
	【学习目标】	62
	【项目导航】	62
	任务一 被审计单位及其环境的了解	62
	任务二 被审计单位内部控制的了解	68
	【项目小结】	76
	【阅读篇目】	76
	【项目考核标准】	77
项目五	进一步审计程序的实施	79
	【学习目标】	80
	【项目导航】	80
	任务一 进一步审计程序的设计	80
	任务二 审计证据的获取	87
	任务三 审计抽样的实施	94
	任务四 审计工作底稿的编制	98
	【项目小结】	103
	【阅读篇目】	104
	【项目考核标准】	104
项目六	销售与收款循环的审计	105
	【学习目标】	106
	【项目导航】	106
	任务一 销售与收款循环的控制测试	106
	任务二 营业收入的审计	116
	任务三 应收账款的审计	125
	【项目小结】	137
	【阅读篇目】	137
	【项目考核标准】	138
项目七	采购与付款循环的审计	139
	【学习目标】	140
	【项目导航】	140

	任务一 采购与付款交易的控制测试	141
	任务二 应付账款的审计	149
	任务三 固定资产的审计	154
	【项目小结】	162
	【阅读篇目】	163
	【项目考核标准】	163
项目八	生产与存货循环的审计	165
	【学习目标】	166
	【项目导航】	166
	任务一 生产与存货循环的控制测试	166
	任务二 存货监盘	172
	任务三 存货计价测试	183
	【项目小结】	188
	【阅读篇目】	188
	【项目考核标准】	189
项目九	人力资源与工薪循环的审计	191
	【学习目标】	192
	【项目导航】	192
	任务一 人力资源与工薪循环的控制测试	192
	任务二 人力资源与工薪循环的实质性程序	196
	【项目小结】	202
	【阅读篇目】	203
	【项目考核标准】	203
项目十	投资与筹资循环的审计	205
	【学习目标】	206
	【项目导航】	206
	任务一 投资循环的控制测试	206
	任务二 长期股权投资的审计	211
	任务三 筹资循环的控制测试	215
	任务四 借款的审计	219
	【项目小结】	227
	【阅读篇目】	228
	【项目考核标准】	228

4 审计实务

项目十一	货币资金的审计	229
	【学习目标】	230
	【项目导航】	230
	任务一 货币资金的控制测试	230
	任务二 库存现金的审计	236
	任务三 银行存款的审计	241
	【项目小结】	248
	【阅读篇目】	248
	【项目考核标准】	249
项目十二	审计报告的编制	251
	【学习目标】	252
	【项目导航】	252
	任务一 审计终结阶段的主要任务	252
	任务二 审计报告意见的形成	261
	任务三 审计报告的内容	267
	【项目小结】	276
	【阅读篇目】	277
	【项目考核标准】	277
参考文献		278

导 论

18世纪初,随着殖民主义的扩张,英国的海外贸易有了很大的发展。1710年,英国政府发行中奖债券,并用发行债券所募集到的资金创立了南海股份公司(以下简称南海公司)。该公司以发展南大西洋贸易为目的,获得了专卖非洲黑奴给西班牙、美洲的30年垄断权,而最大的特权是可以自由地从事海外贸易活动。

南海公司在创立初期的近10年内,惨淡经营,业绩平平。为扭转这种局面,1719年,英国政府作出了准许将中奖债券总额70%(约1000万英镑)的资金与南海公司股票进行转换的决定,并于当年年底扫除了殖民地贸易的障碍。与此同时,南海公司的董事开始散布各种所谓的好消息,宣称该公司在年底将有大量利润实现,并煞有介事地预计,在1720年的圣诞节,公司可能会按面值的60%支付股利。这一消息的宣布,加之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。

到1720年3月,南海公司股价从上年度的每股114英镑劲升至每股300英镑以上。自1720年4月起,南海公司的股票更是节节攀高,至1720年7月,股票价格已高达每股1050英镑。此时,南海公司老板布伦特又有了新主意——以数倍于面额的价格发行分期付款的新股。同时,南海公司将获取的现金转贷给购买股票的公众。这样,随着南海公司股价的扶摇直上,一场投机浪潮席卷英国。由此,170多家新成立的股份公司的股票和原有的股份公司的股票都成了投机对象,股价平均暴涨51倍。从事各种职业的人,包括军人和家庭妇女,都卷入了这场漩涡。“政治家忘记了政治,律师放弃了官司,医生丢弃了病人,店主关闭了铺子,教父离开了圣坛,甚至连高贵的夫人也忘记了高傲和虚荣。”(美国经济学家加尔布雷斯《大恐慌》)

1720年6月,为了制止各类“泡沫公司”的膨胀,英国议会通过了《泡沫公司取缔法》。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。同年7月开始,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,从1720年8月25日到9月28日,南海公司的股票价格从每股900英镑下跌到每股190英镑,到12月仅为每股124英镑。同年年底,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,那些高价买进南海公司股票的投资者遭受了巨大损失。

“南海泡沫”事件的爆发,对正陶醉在黄金梦中的债权人和投资者而言犹如晴天霹雳。当这些利害关系者证实了数百万英镑的损失将由自己承担的时候,他们一致向英国议会发出了严惩欺诈者,并要求其赔偿损失的呼声。迫于舆论的压力,1720年9月,英国议会成立了一个由13人组成的特别委员会,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,于是特邀一位

名叫查尔斯·斯奈尔的资深会计师，对南海公司的分公司——索布里奇商社的会计账目进行检查。查尔斯通过对索布里奇商社账目的查询和审核，于1721年提交了一份名为《伦敦市彻斯特·莱恩学校的书法大师兼会计师对索布里奇商社的会计账簿进行检查的意见》的报告。在该报告中，查尔斯提出了公司存在舞弊行为、会计记录严重不实等问题。

英国议会根据查尔斯的这份报告，依据英国法律，将南海公司董事之一的雅各希·布伦特及其合伙人的不动产全部予以没收，将其中一位名叫乔治·卡斯韦尔的爵士关进了伦敦塔监狱。同时，按照《泡沫公司取缔法》，英国政府对股份有限公司的成立进行了严格的限制，只有取得国王的御批，才能获得公司营业执照。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，通过建立审计制度，对股份公司中因所有权与经营权分离所产生的不足进行制约，并撤销了《泡沫公司取缔法》，重新恢复了股份公司这一现代企业制度。

“南海泡沫”事件自发生到查处足以说明，建立在所有权与经营权相分离基础上的股份有限公司，必须由一个了解、熟悉会计语言的第三者，站在客观公正的立场上，对表达所有者与经营者利益的财务报表进行独立检查，通过提高会计信息的可靠性来协调、平衡所有者与经营者之间的经济责任关系。如果缺乏民间审计这一机制，经营者就会像“南海泡沫”事件的主角一样为所欲为，严重损害所有者利益，从而破坏整个社会经济的稳定性。

一、审计

（一）审计的含义

从“审计”一词的字面意义上讲，“审”有“查”之意，但比“查”字的含义更丰富，有详细、周密、谨慎地审阅检查、分析研究、缜密推断、查证核实等意思；“计”有“算”之意，但比“算”字的含义更具体，有会计资料及核算、稽核之意。“审计”一词的词义，就是详细、周密、慎重地审查会计资料。在英文中，“审计”（audit）一词是指会计检查。古今中外，“审计”一词谓之会计检查或查账，是一种对经济监督行为的狭义表述。随着社会经济的发展和经济管理要求的提高，“审计”的内涵和外延都有了扩展，从查账的内容、方法和目的来看，其字面意义的表述已远远不能概括现代审计的丰富内容。

尽管不同的审计活动有不同的工作重点、不同的审查对象和审计目标，审计职能和作用也有一定的差别，但就其共性，我们可以对“审计”作出如下定义：审计是由独立的第三者客观地收集和评价被审计单位经济活动与既定标准符合程度的证据，并将审查结果用书面报告的形式传达给有关使用者的一个证实过程。

（二）审计的特征

审计的特征主要表现在审计主体的独立性、审计对象的广泛性、审计监督的权威性、审计监督的专职性和审计手段的科学性五个方面。

1. 审计主体的独立性

审计主体的独立性是指审计机构和人员依法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。

审计主体的独立性主要表现在组织上的独立性、人员上的独立性、工作上的独立性和经济上的独立性。在组织上，审计机构必须是单独设置的独立的专职机构，它既不能与被审计

单位有组织上的关系,也不能附属于其他部门;在人员上,审计人员必须依法审计、公正无私、不偏不倚,其任免应受到国家法律的保护;在工作上,审计人员依法独立行使审计监督权,独立进行审查,作出审计判断,并提交审计报告;在经济上,审计机构应有自己专门的经费来源,有足够的经费,独立自主地从事审计工作。

审计主体的独立性主要是由审计人在审计关系中所处的超脱地位决定的。我们知道,任何一种审计活动都必须有审计人、被审计人和审计委托人三个方面。审计人(即第三关系人)在接受审计委托人的委托或授权的情况下,对被审计人进行审查,向审计委托人证实被审计人的责任、状况与问题;被审计人(即第二关系人)对审计委托人负有经济责任,并由审计人对其受托经济责任进行审查;审计委托人(即第一关系人)将其财产授予被审计人去经营管理,要求被审计人对他们承担经济责任,并从审计人那里获取有关被审计人受托经济责任履行的书面报告。审计人、被审计人和审计委托人三者之间的关系如图0—1所示。

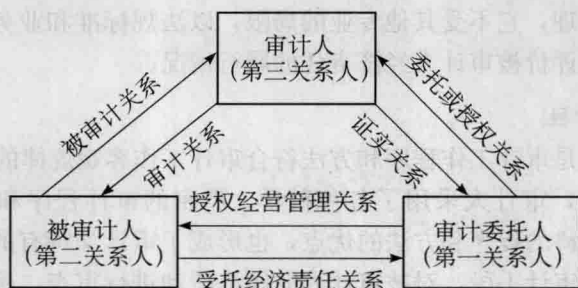


图0—1 审计关系图

由图0—1可见,审计人与审计委托人和被审计人之间不存在经济利害关系,他对审计委托人和被审计人都具有主动性和自由性,处于超脱地位,这就决定了审计主体的独立性。

2. 审计对象的广泛性

审计对象的广泛性是指审计实体和内容在范围上的广泛性。具体地说,凡是负有财政、财务和经营管理责任的政府机关、社会团体和企事业单位,都具有一定的经济责任关系,因而都是审计委托人授权审计的对象,即审计对象。

审计对象的广泛性是由审计在经济监督体系中所处的较高层次的地位决定的。在我国社会主义经济监督体系中,企事业单位内部的经济监督属于单位内部的自我约束机制,它作为整个经济监督的基础,主要解决微观经济活动中出现的问题;财政、税务、金融、工商等行政部门的专业经济监督,虽然作为整个经济监督体系的中坚力量,但由于受专业的局限和条块分割体制的制约,往往侧重本部门、本单位的经济利益,因而只能是在其专业范围内对企事业单位经济活动进行专业监督;审计组织是专司经济监督的,它不参与被审计单位的经营管理,与审计委托人、被审计人之间均不存在经济利害关系,处于客观超脱地位,因而它可以按照审计委托人的授权,不仅可以对企事业单位等经济组织的微观经济活动进行监督,还可以对专业经济监督部门的经济活动进行再监督。审计监督处于较高层次的地位并受法律保护,决定了审计对象的广泛性。

3. 审计监督的权威性

审计监督的权威性是指审计组织的工作过程具有法律保障,审计结果具有法律效力的特征。审计监督的权威性是审计主体独立性的明显体现。审计组织只有独立行使监督权,不受

其他行政机关、社会团体和个人的干涉，才能确立审计监督的权威性。

在我国，审计监督的权威性主要表现在三个方面：一是审计组织是根据宪法规定建立，宪法对审计组织赋予了依照法律独立行使审计监督的权力；二是审计组织按照审计委托人的委托依法行使职权时，有权要求被审计人提供有关资料，政府审计组织还有权追究违法乱纪的原因和经济责任，有权纠正违反国家规定的收支，制止损失浪费；三是审计组织出具的审计报告具有法律效力，政府审计机关的审计决定，还可以依法定性、处理和处罚。

4. 审计监督的专属性

审计监督的专属性是指审计监督专司经济监督，不兼负其他经济管理工作的特征。

审计监督的专属性是审计监督区别于其他专业经济监督的主要特征。财政、税务、金融、工商等行政部门的专业经济监督是结合本身行政管理工作的专业监督，这些部门参与本专业的经济管理，以管理为主、监督为辅，监督只是强化管理的一种辅助手段；审计组织则不参与具体经济管理，它不受其他专业的局限，以法规标准和业务规范标准监督被审计人的行为，进而查明和评价被审计人经济责任的履行情况。

5. 审计手段的科学性

审计手段的科学性是审计工作程序和方法符合审计工作客观规律的特征。

为了完成审计任务，审计人采用了各种科学、严密的审计程序和方法。这些程序和方法，不仅吸收了其他学科的程序和方法的优点，也形成了审计学特有的方法体系。在审计活动中，审计人利用各种审计手段，对被审计人的经济活动进行审查，确认其是否执行了审计标准，并对其执行、不执行或违背标准的行为进行取证，形成充分有效的审计证据；在此基础上，对比审计标准与审计证据，揭示被审计人行为的差异，然后对其差异进行评价，形成审计意见，以审计报告形式提交给审计委托人。

（三）审计的对象

具体地说，审计对象是指被审计单位的财政、财务收支及相关的经济活动，以及作为提供这些经济活动信息载体的会计资料及其他相关资料。会计资料和其他相关资料是审计对象的现象，其反映的被审计单位的财政、财务收支及相关经济活动是审计对象的本质。

不论是传统审计还是现代审计，不论是政府审计、内部审计还是民间审计，都要求以被审计单位客观存在的财政、财务收支及相关的经济活动作为审计对象，对其是否合法、公允、合理进行审查和评价，以便对其所负受托经济责任是否认真履行进行确定、证明和监督。根据《中华人民共和国宪法》的规定，政府审计的对象为国务院各部门和地方各级政府的财政收支、国家金融机构和企业、事业组织的财务收支；内部审计的对象为本部门、本单位的财务收支及相关的经济活动；民间审计的对象为审计委托人指定的被审计单位的财务收支及相关的经济活动。

审计对象主要包括记载和反映被审计单位财政、财务收支，提供会计信息载体的会计凭证、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。提供被审计单位经济活动信息的载体除上述会计、计划、统计等资料外，还包括经营目标、预测、决策方案、经济活动分析资料、技术资料等其他资料，以及磁带、磁盘等会计信息载体。

(四) 审计的职能

审计职能是审计客观上固有的、不受人们主观意志支配的内在功能。审计具有经济监督、经济评价和经济鉴证三项职能。

1. 经济监督

经济监督是审计的基本职能,是指监察和督促被审计单位的经济活动,使其按照正常的经济规律和法规制度运行。审计监督是整个经济监督体系中的一个重要组成部分。通过审计监督,可以对被审计单位的财政、财务收支及相关经济活动的真实性、合法性、效益性进行审查,促使其符合国家的方针、政策、法规、制度、计划和预算的要求,借以维护财经法纪。

2. 经济评价

经济评价是指审计人员通过对被审计单位的财政、财务收支及相关经济活动进行审核检查,就其经济决策、预算、计划和方案是否先进可行,执行情况如何,经济效益高低优劣,以及内部控制是否健全、严密、有效等内容作出评价,以便为有关方面提供决策信息。经济评价的过程,也是肯定成绩、发现问题的过程。经济评价职能是现代审计对传统审计在职能上的拓展。

3. 经济鉴证

经济鉴证又称审计公证,是指通过审核鉴定,确认被审计单位的财务报表和经济资料是否真实、正确,是否可以信赖,并作出书面证明,以供审计委托人或其他有关方面使用。经济鉴证职能是随着现代审计的发展而出现的一项职能,它不断受到人们的重视,日益得到强化,并显示出重要作用。在我国,民间审计组织鉴证业务的范围越来越广,执业越来越规范,在经济生活中发挥的作用亦越来越重要。

(五) 审计的目标

审计目标是审计主体通过审计活动期望达到的最终结果,是审计主体进行审计前确定的工作方向。审计目标包括审计总体目标和审计具体目标两个层次。

《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》对审计的总体目标作了如下表述:“在执行财务报表审计工作时,注册会计师的总体目标是:①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;②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。”因此,审计的总体目标可以理解为:一是评价财务报表的合法性,二是评价财务报表的公允性。

在评价财务报表的合法性,即财务报表是否按照适用的财务报告编制基础编制时,注册会计师应当考虑:①选择和运用的会计政策是否符合适用的财务报告编制基础,并适合于被审计单位的具体情况;②管理层作出的会计估计是否合理;③财务报表反映的信息是否具有相关性、可靠性、可比性和可理解性;④财务报表是否作出充分披露,使财务报表使用者能够理解重大交易和事项对被审计单位财务状况、经营成果和现金流量的影响。

在评价财务报表的公允性,即财务报表是否作出公允反映时,注册会计师应当考虑:①经管理层调整后的财务报表是否与注册会计师对被审计单位及其环境的了解一致;②财务报表的列报、结构和内容是否合理;③财务报表是否真实地反映了交易和事项的经济实质。

审计的具体目标是审计总体目标的具体化,应当根据审计总体目标和被审计单位的认定来确定。

认定是指被审计单位管理层在财务报表中作出的明确或隐含的表达。认定与审计目标密切相关,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。注册会计师了解了认定,就很容易确定每个项目的具体审计目标,通过考虑可能发生的潜在错报,注册会计师运用认定评估风险,并据此设计审计程序以应对评估的风险。

保证财务报表公允地反映被审计单位的财务状况和经营成果等是管理层的责任。当管理层声明财务报表已按照适用的财务报告编制基础进行编制,在所有重大方面作出公允反映时,就意味着管理层对财务报表各组成要素的确认、计量、列报及其他相关的披露作出了认定。被审计单位管理层在财务报表上的认定有些是明确表达的,有些则是隐含表达的。例如,管理层在资产负债表中列报存货及其金额,意味着作出了明确的认定:记录的存货是存在的;存货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。同时,管理层也作出下列隐含的认定:所有应当记录的存货均已记录,记录的存货都由被审计单位拥有。

管理层在财务报表中的认定包括对与各类交易和事项相关的认定、与期末账户余额相关的认定,以及与列报和披露相关的认定。

各类交易和事项相关的认定通常分为:①发生。即记录的交易和事项已发生,且与被审计单位有关。②完整性。即所有应当记录的交易和事项均已记录。③准确性。即与交易和事项有关的金额及其他数据已恰当记录。④截止。即交易和事项已记录于正确的会计期间。⑤分类。即交易和事项已记录于恰当的账户。

与期末账户余额相关的认定通常分为:①存在。即记录的资产、负债和所有者权益是存在的。②权利和义务。即记录的资产由被审计单位拥有或控制,记录的负债是被审计单位应当履行的偿还义务。③完整性。即所有应当记录的资产、负债和所有者权益均已记录。④计价和分摊。即资产、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。

与列报和披露相关的认定通常分为:①发生及权利和义务。即披露的交易、事项和其他情况已发生,且与被审计单位有关。②完整性。即所有应当包括在财务报表中的披露均已包括。③分类和可理解性。即财务信息已被恰当地列报和描述,且披露内容表述清楚。④准确性和计价。即财务信息和其他信息已公允披露,且金额恰当。

注册会计师了解了被审计单位的认定,就很容易确定每个项目的具体审计目标,并以此作为评估重大错报风险,以及设计和实施进一步审计程序的基础。

1. 与各类交易和事项相关的审计目标

(1) 由发生认定推导的审计目标是:已记录的交易是否真实,是否把那些不曾发生的项目列入财务报表。如果没有发生销售交易,但在销售日记账中记录了一笔销售,则违反了该目标。

(2) 由完整性认定推导的审计目标是:已发生的交易是否确实已经记录。如果发生了销

售交易,但没有在销售日记账和总账中记录,则违反了该目标。

(3) 由准确性认定推导的审计目标是:已记录的交易是否按正确金额反映。如果在销售交易中,发出商品的数量与账单上的数量不符,或是开账单时使用了错误的销售价格,或是账单中的乘积或加总有误,或是在销售日记账中记录了错误的金额,则违反了该目标。

(4) 由截止认定推导的审计目标是:接近于资产负债表日的交易是否记录于恰当的期间。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。

(5) 由分类认定推导的审计目标是:被审计单位记录的交易是否经过适当分类。如果将现销记录为赊销,将出售经营性固定资产所得的收入记录为营业收入,则导致交易分类的错误,违反了该目标。

2. 与期末账户余额相关的审计目标

(1) 由存在认定推导的审计目标是:记录的金额是否确实存在。如果不存在对某顾客的应收账款,在应收账款明细账中却列入了对该顾客的应收账款,则违反了该目标。

(2) 由权利和义务认定推导的审计目标是:资产是否归属于被审计单位,负债是否属于被审计单位的义务。如果将他人寄售商品列入被审计单位的存货中,就违反了权利目标;如果将不属于被审计单位的债务记入被审计单位的账内,就违反了义务目标。

(3) 由完整性认定推导的审计目标是:已存在的金额是否均已记录。如果存在某顾客的应收账款,但在应收账款明细账中却没有列入对该顾客的应收账款,则违反了该目标。

(4) 由计价和分摊认定推导的审计目标是:资产、负债和所有者权益是否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是否已恰当记录。

3. 与列报和披露相关的审计目标

(1) 由发生及权利和义务认定推导的审计目标是:是否将没有发生的交易、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。

(2) 由完整性认定推导的审计目标是:应当披露的事项是否包括在财务报表中。检查关联方和关联交易,以验证其在财务报表中是否得到充分披露,即是对列报的完整性认定的运用。

(3) 由分类和可理解性认定推导的审计目标是:财务信息是否已被恰当地列报和描述,披露内容是否表述清楚。检查存货的主要类别是否已披露,是否将一年内到期的长期负债列为流动负债,即是对列报的分类和可理解性认定的运用。

(4) 由准确性和计价认定推导的审计目标是:财务信息和其他信息是否已公允披露,披露的金额是否恰当。检查财务报表附注是否分别对原材料、在产品 and 产成品等存货成本核算方法作了恰当说明,即是对列报的准确性和计价认定的运用。

二、注册会计师

(一) 注册会计师的职业道德规范

注册会计师职业道德是指注册会计师职业品德、职业纪律、专业胜任能力及职业责任等的总称。注册会计师应当遵守职业道德规范,履行相应的社会责任,维护社会公众利益。注册会计师执行审计、审核和审阅等鉴证业务时,应当恪守独立、客观、公正的原则。注册会

计师应当保持应有的职业谨慎,保持和提高专业胜任能力,遵守独立审计准则等职业道德规范,勤勉尽责。注册会计师应当履行对客户的信息责任,对执业过程中获知的客户信息保密。注册会计师应当与同行保持良好的工作关系,配合同行的工作。

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,不得因任何利害关系影响客观、公正的立场。客观性要求注册会计师应当按照事物的本质去考察,在执业中要做到一切从实际出发、注重调查研究,只有这样才能取得主观与客观的一致,做到审计结论有理有据。公正性要求注册会计师应当具备正直、诚实的品质,在各种压力面前不屈服,能够公平公正、不偏不倚地对待利益各方,不以牺牲一方的利益为条件而使另一方受益。

可能损害独立性的因素包括经济利益、自我评价、关联关系和外界压力。

首先,会计师事务所和注册会计师应当考虑经济利益对独立性的损害。因经济利益可能损害独立性的情形主要包括:①与鉴证客户存在专业服务收费以外的直接经济利益或重大的间接经济利益;②收费主要来源于某一鉴证客户;③过分担心失去某项业务;④与鉴证客户存在密切的经营关系;⑤对鉴证业务采取或有收费的方式;⑥可能与鉴证客户发生雇佣关系。

其次,会计师事务所和注册会计师应当考虑自我评价对独立性的损害。因自我评价可能损害独立性的情形主要包括:①鉴证小组成员曾是鉴证客户的董事、经理、其他关键管理人员或能够对鉴证业务产生直接重大影响的员工;②为鉴证客户提供直接影响鉴证业务对象的其他服务;③为鉴证客户编制属于鉴证业务对象的数据或其他记录。

再次,会计师事务所和注册会计师应当考虑关联关系对独立性的损害。因关联关系可能损害独立性的情形主要包括:①与鉴证小组成员关系密切的家庭成员是鉴证客户的董事、经理、其他关键管理人员或能够对鉴证业务产生直接重大影响的员工;②鉴证客户的董事、经理、其他关键管理人员或能够对鉴证业务产生直接重大影响的员工是会计师事务所的前高级管理人员;③会计师事务所的高级管理人员或签字注册会计师与鉴证客户长期交往;④接受鉴证客户或其董事、经理、其他关键管理人员或能够对鉴证业务产生直接重大影响的员工的贵重礼品或超出社交礼仪的款待。

最后,会计师事务所和注册会计师应当考虑外界压力对独立性的损害。因外界压力可能损害独立性的情形主要包括:①在重大会计、审计等问题上与鉴证客户存在意见分歧而受到解聘威胁;②受到有关单位或个人不恰当的干预;③受到鉴证客户降低收费的压力而不恰当地缩小工作范围。

2. 专业胜任能力

专业胜任能力是指为提供高质量的专业服务,注册会计师必须具备的职业品德、学识与经验、专业训练及足够的分析、判断能力。注册会计师如果不能保持和提高专业胜任能力,就难以完成客户委托的业务,也就无法从根本上满足社会公众对注册会计师的需求。随着业务、法规和技术的最新发展,注册会计师应不断改进和提高自己的专业知识和技能,使其维持在一定水平之上。

专业胜任能力原则也要求当某项业务所需的能力超出注册会计师个人或其所在会计师事务所的能力时,该注册会计师应该拒绝接受委托,除非能得到有关专家的帮助。

专业胜任能力的道德要求具体包括:①注册会计师应当通过教育、培训和执业实践保持