

“十二五”高等职业教育系列规划教材

审计实务

刘凤文 主编
马丽梅 张 娣 副主编



中国铁道出版社
CHINA RAILWAY PUBLISHING HOUSE

“十二五”高等职业教育系列规划教材

审计实务

刘凤文 主编
马丽梅 张 娣 副主编

中国铁道出版社
CHINA RAILWAY PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

审计实务/刘凤文主编. —北京:中国铁道出版社,2012.2

“十二五”高等职业教育系列规划教材

ISBN 978-7-113-13989-6

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

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 262156 号

书 名: “十二五”高等职业教育系列规划教材
审计实务

作 者: 刘凤文 主编 马丽梅 张 娣 副主编

策 划: 夏 伟 读者热线: 400-668-0820
责任编辑: 夏 伟 徐盼欣
封面设计: 刘 颖
封面制作: 白 雪
责任校对: 张玉华
责任印制: 李 佳

出版发行: 中国铁道出版社 (100054, 北京市西城区右安门西街 8 号)

网 址: <http://www.51eds.com>

印 刷: 北京市昌平开拓印刷厂

版 次: 2012 年 2 月第 1 版 2012 年 2 月第 1 次印刷

开 本: 787 mm×1 092 mm 1/16 印张: 13.5 字数: 323 千

印 数: 1~4 000 册

书 号: ISBN 978-7-113-13989-6

定 价: 29.00 元

版权所有 侵权必究

凡购买铁道版图书, 如有印制质量问题, 请与本社教材图书营销部联系调换。电话: (010) 63550836

打击盗版举报电话: (010) 63549504

总 序

《国家中长期教育改革和发展规划纲要(2010—2020年)》指出:“职业教育要面向人人、面向社会,着力培养学生的职业道德、职业技能和就业创业能力。把提高质量作为重点。以服务为宗旨,以就业为导向,推进教育教学改革。实行工学结合、校企合作、顶岗实习的人才培养模式”;《教育部关于推进高等职业教育改革创新 引领职业教育科学发展的若干意见》指出:“推行‘双证书’制度,实现专业课程内容与职业标准对接;引入企业新技术、新工艺,校企合作共同开发专业课程和教学资源;继续推行任务驱动、项目导向等学做一体的教学模式”等等,都对职业教育教学改革提出了新的更高的要求。

为深入贯彻落实《国家中长期教育改革和发展规划纲要(2010—2020年)》及《教育部关于全面提高高等职业教育教学质量的若干意见》、《教育部 财政部关于实施国家示范性高等职业院校建设计划 加快高等职业教育改革和发展的意见》、《教育部关于推进高等职业教育改革创新 引领职业教育科学发展的若干意见》等有关文件精神,有效促进和提高高职高专院校转变教育教学理念,推进教育教学改革,加快专业和课程建设,提升专业办学质量,突出专业办学特色,交流先进的教育教学经验,展示专业及课改成果,开展教学资源合作共享,黑龙江省高职高专教育财经类专业教学指导委员会与中国铁道出版社联合策划了“‘十二五’高等职业教育系列规划教材”出版项目。根据黑龙江省高职高专财经类专业开设情况与办学特点,组织编写了涵盖财务会计类、市场营销类、工商管理类三个二级专业类若干门核心课程的立体化精品教材。

本套教材在选题策划时期按照“五化”教材建设模式和“146”教材开发路径进行了教材编写思想与形式的创新。“五化”即人才培养职业化、课程项目工作化、教学情境一体化、课程教学行动化、课程评价多元化。“146”教材开发路径即一条途径:校企合作;4个对接:教材内容与职业标准、教学过程与生产过程、学历证书与职业资格证书、职业教育与终身教育的对接;6个步骤:在教材具体编写过程中,各位作者严格按照校企合作组建团队、企业调研、分析典型工作任务、开发工作过程导向教材、实施工学结合教学、过程和多元考核评价的六个步骤对教学需要和教材

内容进行了有机的匹配。教材按照制定编写规划、深入企业调研、确定典型工作任务、构建工作过程导向的课程体系、组建校企合作教材开发团队、专兼结合团队开发课程标准与教材内容及相应的资源等步骤规范开发,具有较强的针对性和实用性,能够有效解决教材与人才培养实际要求相脱节的问题,有利于培养学生的综合能力,促进人才培养质量的提高。

本系列规划教材的编写体例具有较大的创新性,根据不同课程特点和教学需要,采取多种不同的内容与结构表现形式,具有较强的灵活性和针对性,可以满足不同院校教学的需要。

本套教材的编写得到了教育部高职高专工商管理类教学指导委员会电子商务与物流分委会、黑龙江省高职高专财经类专业教学指导委员会的大力支持,多位国内知名的职教专家与教学名师对本套教材体系构架和教材编写模式以及部分课程教材编写大纲论证提出了很好的建议,对此我们深表谢意。同时,也希望一切关注高职教育发展和特色教材开发的同仁,能够共同关注本套教材的应用,希望本套教材能够得到广大教师和学生的认可和赞同。

“十二五”高等职业教育系列规划教材编审委员会

2012年1月

“十二五”高等职业教育系列规划教材编审委员会

主 任:孙百鸣(哈尔滨职业技术学院)

副主任:李国政(黑龙江农业经济职业学院)

张凤英(黑龙江工商职业技术学院)

郑春萍(黑龙江省物流采购联合会)

委 员:田 瑞(哈尔滨职业技术学院)

毛玉萍(鸡西大学)

鞠永红(黑龙江工商职业技术学院)

张明明(哈尔滨职业技术学院)

王艳萍(大庆职业学院)

胡宝琤(黑龙江农业经济职业学院)

沈清文(黑龙江农业职业技术学院)

杨春旺(黑龙江商业职业学院)

侯彦明(黑龙江农业工程职业学院)

吕秀丽(黑龙江农垦职业学院)

金 武(牡丹江大学)

李海军(黑龙江生物科技职业学院)

王广文(黑龙江科技职业学院)

王林生(黑龙江建筑职业技术学院)

马剑锋(黑龙江生态职业技术学院)

崔 军(黑龙江旅游职业技术学院)

祖国峰(黑龙江民族职业学院)

姜国玉(齐齐哈尔高等师范专科学校)

李淑玲(哈尔滨科学技术职业学院)

前言

审计实务
Auditing Practices

Preface

审计实务是高职高专财务会计专业的一门专业课程,是一门操作性很强的课程。为了更好地服务于该课程教学,我们审计实务精品课课程组主讲教师编写了本书。

在本书的编写过程中,我们以工作过程为导向,根据行业标准,通过岗位分析、工作任务分析,明确典型工作任务,由行动领域确定学习领域进行教材开发;对内容进行重组和序化,以审计实务工作的基本技能和时序为依据,设计教材顺序。教材直接对应业务岗位,学习过程就是指导学生完成工作任务的过程。

本书内容就是系统化的审计人员的工作内容,将整合的职业岗位典型工作任务作为学习情境,审计相关的理论知识被分解嵌入到各个学习情境中。各个学习情境所涉及的内容细分成若干个具体的技能和任务,各个学习情境按照工作过程组成了完整的课程体系。本课程设计了 11 个学习情境。教学实施采用完成工作任务的六步法,即资讯、计划、决策、实施、检查、评价。

本书由刘凤文担任主编,马丽梅、张娣担任副主编。学习情境 5、9 由刘凤文编写;学习情境 1、2、3、4、11 由马丽梅编写;学习情境 6、7、8、10 由张娣编写。全书由刘凤文拟定编写大纲,并负责全书的总纂定稿。

在本书的编写过程中,我们注意博采众长,参阅了有关专家、学者的著作(具体书目附后),在此表示万分感谢。

在本书的编写过程中,我们尽了很大努力,但由于水平有限,书中的缺点和不足之处在所难免,敬请审计界同仁和广大读者批评指正。

编者

审计实务
Auditing Practices

➤ ➤ ➤ ➤ ➤

学习情境 8 人力资源与工薪循环的审计	139
8.1 人力资源与工薪循环审计的特征	141
8.2 人力资源与工薪循环的内部控制及其测试	142
8.3 应付职工薪酬的审计	144
学习情境 9 筹资与投资循环的审计	154
9.1 筹资循环的审计	156
9.2 投资循环的审计	160
学习情境 10 货币资金的审计	171
10.1 货币资金审计	173
10.2 货币资金的内部控制	174
10.3 货币资金有关账户的审计	176
学习情境 11 终结审计与审计报告	191
11.1 期后事项的审计	193
11.2 或有事项的审计	193
11.3 审计报告	194
参考文献	207

学习情境 1 审计准备

任 务 单

学习领域	审 计 实 务		
学习情境 1	审计准备	学时	4
	布 置 任 务		
学习目标	1. 理解审计的起源与发展。 2. 明晰审计的独立性。 3. 理解审计职业道德规范。 4. 明确审计目标。 5. 审计人员应承担哪些法律责任。		
任务描述	当今,审计担负着维护社会经济秩序的“经济警察”角色,在社会经济生活中发挥着越来越重要的作用。有人甚至断言,没有审计,社会经济秩序就会土崩瓦解。那么审计是如何产生的?为什么说独立性是审计的基本属性?审计的目标有哪些?作为审计人员,应该遵循哪些职业道德?这些都是本学习情境中要解决的问题。		
提供资料	[1] 常红. 审计基础与实务[M]. 北京:北京大学出版社,2009. [2] 刘进宝,祁舒慧. 审计学概论[M]. 北京:清华大学出版社,2008. [3] 申建英. 新编审计基础与实务[M]. 北京:电子工业出版社,2008. [4] 张洪君. 财务会计[M]. 上海:立信会计出版社,2008. [5] 耿建军,宋常. 审计学[M]. 北京:中国人民大学出版社,2008. [6] 李凤鸣. 审计学原理[M]. 上海:复旦大学出版社,2006. [7] 李若山,刘大贤. 审计学:案例与教学[M]. 北京:经济科学出版社,2000. [8] 李凤鸣. 基础审计学[M]. 北京:北京大学出版社,1999. [9] 中国注册会计师协会. 中国注册会计师独立审计准则[M]. 北京:经济科学出版社,2003. [10] 中国注册会计师协会. 中国注册会计师职业道德规范指导意见[M]. 北京:中国财政经济出版社,2002. [11] 肖小飞. 审计实务[M]. 北京:电子工业出版社,2007. [12] 郭书维. 审计学实务[M]. 重庆:重庆大学出版社,2004. [13] 中国注册会计师鉴证业务基本准则. [14] 中华人民共和国注册会计师法. [15] 内部控制基本规范. [16] 中国审计网(http://www.iaudit.cn/). [17] 中国会计视野(http://www.esnai.com/).		
对学生的要求	1. 认真查找资料。 2. 必须掌握审计的基本特征,审计的职业道德规范。 3. 严格遵守课堂纪律,不迟到、不早退、不旷课。 4. 必须具有团队合作的精神,以小组的形式完成工作任务。		

资 讯 单

学习领域	审 计 实 务		
学习情境 1	审计准备	学时	4
资讯方式	在资料室、专业杂志、互联网上查找,或向任课教师咨询等		
资讯问题	1. 审计产生的客观条件是什么?		
	2. 审计的特征有哪些?		
	3. 为什么说独立性是审计的基本属性?		
	4. 受托经济责任关系有哪些特征?		
	5. 审计与会计的区别与联系是什么?		
	6. 审计执业道德规范有哪些?		
	7. 审计人员要承担哪些法律责任?		
	8. 审计人员如何规避法律责任?		
	1. 审计产生的客观条件是什么? 2. 审计的特征有哪些? 3. 为什么说独立性是审计的基本属性? 4. 受托经济责任关系有哪些特征? 5. 审计与会计的区别与联系是什么? 6. 审计执业道德规范有哪些? 7. 审计人员要承担哪些法律责任? 8. 审计人员如何规避法律责任?		



1.1 审计的特征

1.1.1 审计的概念

1. 审计的含义

审计的原始含义,从字义讲,“审”就是审查,“计”就是会计、计算的意思。“审”与“计”连在一起,审计的词义就是审查会计资料,即通常所说的查账。但是这种理解只能反映传统财务审计的含义,而不能反映现代审计的本质特征。

随着历史的发展,审计的定义已经超出了原来的范畴。国内外对审计的定义并未统一。

我国普遍将审计定义为:审计是由专职机构和人员,依法对被审计单位的财政、财务收支及其有关的经济活动的真实性、合法性和效益性进行审查,评价经济责任,用以维护财经法纪,改善经营管理,提高经济效益,促进宏观调控的独立性的经济监督活动。

2. 审计的内容

(1)审计的主体。审计的主体是审计人,是专职机构和人员。从事审计工作的专职机构是指国家审计机关、内部审计机构和民间审计组织。专职人员是指专门从事国家审计、内部审计的人员和从事民间审计的执业注册会计师及助理人员。只有专职机构和人员所从事的审查活动,才可以称之为审计。

(2)审计的客体。审计的客体是被审计单位,是指接受审查、监督与评价的单位,包括各种政府机关、金融机构和企事业单位。

(3)审计的对象。审计的对象是被审计单位的财政、财务收支及其有关的经济活动。

(4)审计的实施。

①审计的依据。从事审计活动必须依据有关法律、法规进行,包括宪法、审计法、财政法规、经济法规等,以及其他有关的方针政策、规章制度。

②审计的目标。审计的目标是确认被审计单位的财政、财务收支及其有关的经济活动的真实性、合法性和效益性。

③审计的目的。审计的目的是维护财经法纪,改善经营管理,提高经济效益,促进宏观调控。

④审计的性质。审计是一项具有独立性的经济监督活动。

1.1.2 审计的特征

审计是一项独立性的经济监督活动,这是审计的基本性质,包括两方面的内容:一是审计是一种经济监督活动;二是审计具有独立性。这也是审计监督的本质特征,是与其他经济监督区别的关键。审计监督与其他经济监督活动比较,有以下基本特征;

1. 独立性

审计的独立性是指审计机构和审计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。

独立性是保证审计工作顺利进行的必要条件。只有具备独立性,才能保证审计人员站在客观公正的立场上进行经济监督,审计工作才能受到社会的信任。审计的独立性主要表现在

机构独立、人员独立、经济独立、工作独立。

(1)机构独立。组织机构的独立是保证审计工作独立性的关键,是指审计机构必须是单独设置的专职机构,独立于委托人或被审计单位之外,与委托人或被审计单位没有组织上的隶属关系。

(2)人员独立。审计人员与被审计单位之间存在人事上的独立,即审计人员和被审计单位之间不存在任何亲友关系、工作隶属关系以及其他影响审计人员客观公正立场的私人关系。这样才能保证审计人员在审计工作中能够公正无私,不带有任何偏见。

(3)经济独立。经济独立指审计机构或组织的经济来源应有一定的法律、法规作保证,不受被审计单位的制约。同时,也不存在其他的财务利益关系。经济来源的独立是保证组织机构独立、业务工作独立的物质基础。

(4)工作独立。工作独立是指审计机构和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,对被审事项作出评价和鉴证,不受任何部门、单位或个人的干涉。

2. 权威性

审计的权威性是与审计的独立性相关的,它是保证有效地行使审计监督权的必要条件。审计的独立性决定了它的权威性。审计组织或人员以独立于企业所有者或经营者的“第三者”身份进行工作,他们对企业会计报表的经济鉴证,恪守独立、客观、公正的原则,按照有关法律、法规,根据一定的准则、原则、程序进行;加上取得审计人员资格必须通过国家统一规定的严格考试,因而他们具有较高的专业知识,这就保证了审计人员的审计报告具有一定的社会权威性,并使经济利益不同的各方乐于接受。

3. 公正性

审计公正性是审计工作的基本要求。审计的公正性是审计权威性的重要保障,没有公正性就没有权威性,审计人员只有保证审计的公正性,才能作出符合客观实际的判断,作出公正的评价和进行公正的处理。

1.1.3 审计的职能

审计职能是审计本身所固有的内在功能。它不以人们的主观意志为转移,是适应社会经济发展需要所具备的能力。审计具有经济监督、经济评价和经济鉴证的职能。

1. 经济监督

经济监督是审计最基本的职能。经济监督是指审计机构和审计人员监察和督促被审计单位的财政、财务收支及其有关的经济活动,使之符合国家法律法规的规定,并在正常的轨道上运行。具体讲就是监察和督促有关经济责任人员忠实地履行职责,揭露违法乱纪的行为,查明损失浪费的现象,判断经营管理的缺陷,追究经济责任并提出纠正措施。

2. 经济评价

经济评价就是通过审核检查,评定被审计单位的计划、预算、决策、方案是否先进可行,经济是否按照既定的决策和目标进行,经济效益的高低优劣,以及内部控制制度是否健全、有效等,从而有针对性地提出意见和建议,以促使其改善经营管理,提高经济效益。

3. 经济鉴证

经济鉴证是指通过对被审计单位的会计报表及有关经济资料所反映的财务收支和有关经济活动的公允性、合法性的审核检查,确定其可信赖程度,并作出书面证明,以取得审计委托人或其他有关方面的信任。

1.1.4 审计产生的动因

关于审计产生的动因,理论界有许多观点,比较典型的是受托责任论。本书采用的就是这种观点。按照这种观点,审计是社会经济发展到一定阶段的产物,具体讲,当社会经济发展到一定程度,必然出现经济组织规模扩大,经济活动过程复杂的情况,致使财产所有者无法亲自掌管全部经济活动,只好委托他人代为经营,这样就形成了财产所有权与经营管理权的分离及受托经济责任关系。这种经济关系一般具有三个特征:

(1)财产经营管理权转移。就是说财产经营管理权由财产所有者转移到了受托方——财产管理方,资产经营管理权的转移是受托责任关系的本质的内容,是最重要的内容。

(2)权利与义务关系的确立。受托责任关系的确立意味着委托方赋予受托方经营管理权。受托方就有义务、有责任经营管理好所代管的财产,并且还要向委托方报告责任履行情况。同时,需要将受托责任的内容通过法律、法规、契约等有效的方式加以体现,使其能够具体运作。

(3)受托责任的履行情况可以计量。例如,受托责任方经常通过会计计量的手段以会计报表的形式来向委托方报告经济责任履行情况,委托方也通过会计报表来对受托方责任情况进行评价,来确定或解脱受托方的经营管理责任。

受托经济责任关系具备上述三个特征。当这种经济责任关系确立以后,委托方客观上就要对受托方管理和使用资产情况进行有效的监督。财产经营管理方,也就是受托方,也需要向委托方证明自己有效管理和使用资产的情况,以便于得到相应的报酬,或者是解脱自身单位经营管理的责任。如果这种监督由财产所有者自己进行,那么必然带有主观性和片面性,对受托方来讲不公平。于是,就产生了具有相对独立身份的第三者检查、评价的活动——审计活动。审计人员既独立于受托责任关系的双方当事人,同时又具有专业技能,所以他可以对受托人经济责任履行情况进行公正、客观的监督和证明。因此,我们可以说受托责任是审计产生的动因。

综上所述,财产所有权与经营管理权分离之后,确立了委托与受托的经济责任关系,从而产生了这种监督的需要,进而产生了审计。

1.2 审计人员职业道德规范

1.2.1 审计人员职业道德概述

审计人员的职业道德是指为指导审计人员在从事审计工作中保持独立的地位、公正的态度和遵守法律、法规,及其对委托单位、同业所负的责任而制定的一整套基本规定和规范要求。

概括地说,审计人员职业道德基本准则包括以下几个方面:

1. 独立、客观、公正

独立,是指不受外来力量控制、支配,按照一定之规行事。美国注册会计师协会在1947年发布的《审计暂行标准》中指出:“独立性的含义相当于完全诚实、公正无私、无偏见、客观认识事实、不偏袒。”

《中国注册会计师协会会员职业道德守则》规定,独立性包括实质上的独立性和形式上的独立性。实质上的独立性是一种内心状态,要求注册会计师在提出结论时不受有损于职业判断的因素影响,能够诚实公正行事,并保持客观和职业怀疑态度;形式上的独立性,要求注册会

计师避免出现这样重大的事实和情况,使得一个理性且掌握充分信息的第三方在权衡这些事实和情况后,很可能推定会计师事务所或项目组成员的诚信、客观或职业怀疑态度已经受到损害。

客观,是指按照事物的本来面目去考察,不添加个人的偏见。客观原则要求不应因偏见、利益冲突以及他人的不当影响而损害职业判断。

公正,是指审计人员提供专业服务时,应当坦率、诚实,保持公正。无论提供何种服务,担任何种职务,审计人员都应维护其专业服务的公正性,并在判断中保持客观性。

2. 专业胜任能力和应有关注

专业胜任能力和应有的关注原则要求审计人员应当保持专业胜任能力,将专业知识和技能始终保持在应有的水平之上,以适应当前实务、法律和技术的发展,确保客户或雇佣单位能够得到合格的专业服务。同时,在提供专业服务时,应当保持应有的关注,遵守职业准则和技术规范,勤勉尽责。

专业胜任能力是指审计人员具有专业知识、技能和经验,能够经济、有效地完成客户委托的业务。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。一个合格的审计人员,不仅要充分认识自己的能力,对自己充满信心,更重要的是,必须清醒地认识到自己在专业胜任能力方面存在的不足。如果不能认识到这一点,承接了难以胜任的业务,就可能给客户乃至社会公众带来危害。

应有的关注要求会员勤勉尽责,按照有关工作要求,认真、全面、及时地完成工作任务。在审计过程中,审计人员应当保持职业怀疑态度,运用专业知识、技能和经验,获取和评价审计证据。同时,应当采取措施以确保在其授权下工作的人员得到适当的培训和督导。

3. 保密

审计人员能否与客户维持正常的关系,有赖于双方能否自愿而又充分地进行沟通和交流,不掩盖任何重要的事实和情况。只有这样,审计人员才能有效地完成工作。审计人员与客户的沟通,必须建立在为客户信息保密的基础上。这里所说的客户信息,通常是指涉密信息。一旦涉密信息被泄露或被利用,往往会给客户造成损失。因此,许多国家规定,在公众领域执业的审计人员,在没有取得客户同意的情况下,不能泄露任何客户的涉密信息。

4. 职业行为

审计人员的行为应符合本职业的良好声誉,不得有任何损害职业形象的行为。这一义务要求审计人员履行对社会公众、客户和同行的责任。

(1)对社会公众的责任。审计人员应当遵守职业道德准则,履行相应的社会责任,维护社会公共利益。

(2)对客户的责任。主要包括:

①注册会计师应当在维护社会公众利益的前提下,竭诚为客户服务。

②注册会计师应当按照业务约定履行对客户责任。

③注册会计师对执行业务过程中知悉的商业秘密保密,并不得利用其为自己或他人谋取利益。

④除有关法规允许的情形外,会计师事务所不得以或有收费形式为客户提供鉴证服务。

(3)对同行的责任。主要包括:

①注册会计师应当与同行保持良好的工作关系,配合同行工作。

②注册会计师不得诋毁同行,不得损害同行利益。

③会计师事务所不得雇用正在其他会计师事务所执业的注册会计师,注册会计师不得以个人名义同时在两家或两家以上的会计师事务所执业。

④会计师事务所不得以不正当手段与同行争揽业务。

(4)其他责任。主要包括:

①注册会计师应当维护职业形象,不得有损害职业形象的行为。

②注册会计师及其所在会计师事务所不得采用强迫、欺诈、利诱等方式招揽业务。

③注册会计师及其所在会计师事务所不得对其能力进行广告宣传以招揽业务。

④注册会计师及其所在会计师事务所不得以向他人支付佣金等不正当方式招揽业务,也不得向客户或者通过客户获取服务费以外的任何利益。

⑤会计师事务所、注册会计师不得允许他人以本所或本人的名义承办业务。

1.2.2 审计人员的法律责任

审计人员在执行审计业务时,应当按照审计准则的要求审慎执业,保证执业质量,控制审计风险。否则,一旦出现审计失败,就有可能承担相应的法律责任。

1. 审计人员法律责任的成因

(1)审计人员方面的原因。

①违约。违约是指合同的一方或多方未能达到合同条款的要求。当违约给他人造成损失时,审计人员应负违约责任。例如,会计师事务所在商定的期间内未能提交纳税申报表,或违反了与被审计单位订立的保密协议等。

②过失。过失是指在一定条件下,没有保持应有的职业谨慎,评价审计人员的过失,是以其他合格审计人员在相同条件下可做到的谨慎为标准的。当过失给他人造成损失时,审计人员应负过失责任。过失可按程度不同区分为普通过失和重大过失。

普通过失又称一般过失,通常是指没有保持职业上应有的职业谨慎,对审计人员而言则是指没有完全遵循专业准则的要求。例如,未按特定审计项目获取充分、适当的审计证据就出具审计报告的情况,可视为普通过失。

重大过失是指连起码的职业谨慎都没有保持。对审计人员而言,则是指根本没有遵循专业准则或没有按专业准则的基本要求执行审计。

③欺诈。欺诈又称舞弊,是以欺骗或坑害他人为目的的一种故意的错误行为。作案具有不良动机是欺诈的重要特征,也是欺诈与普通过失和重大过失的主要区别之一。对于审计人员而言,欺诈就是为了达到欺骗他人的目的,明知委托单位的财务报表有重大错报,却加以虚伪的陈述,出具无保留意见的审计报告。

(2)社会方面的原因。社会方面的原因主要表现为期望差距的存在。社会公众希望审计人员能够发现和揭露会计报表中存在的所有错误和舞弊,但由于受到时间、成本等因素的制约,使得审计人员的实际工作结果与社会公众的期望存在相当大的差距,这种差距往往容易招致法律责任。

2. 审计人员承担法律责任的种类

审计人员因违约、过失或欺诈给被审计单位或其他利害关系人造成损失的,按照有关法律的规定,可能被判承担行政责任、民事责任或刑事责任。这三种责任可单处,也可并处。行政责任,对审计人员而言,包括警告、暂停执业、吊销审计人员证书;对会计师事务所而言,包括警

告、没收违法所得、罚款、暂停执业、撤销等。民事责任主要是指赔偿受害人损失。刑事责任是指触犯刑法所必须承担的法律后果。

3. 注册会计师避免法律诉讼的具体措施

注册会计师的职业性质决定了它是一个容易遭受法律诉讼的行业,那些蒙受损失的受害人是想通过起诉注册会计师让损失尽可能地得到补偿。如何减轻审计责任,避免法律诉讼,已是审计组织与审计人员密切关注的课题。

注册会计师要避免法律诉讼,首先,就必须在执业时尽量减少过失行为。注册会计师要增强执业独立性,保持职业谨慎态度,充分考虑审计风险,尽量减少过失行为的发生。对于复杂且重大的审计事项,应由多个注册会计师共同配合完成。其次,可采取以下具体措施避免法律诉讼:

- (1)保持良好的职业道德,严格遵循独立审计准则的要求执业、出具审计报告。
- (2)要谨慎选择被审计单位,在接受委托前,要弄清被审计单位委托的真正目的,对陷入财务和法律困境的被审计单位要特别注意。
- (3)应严格与委托人签订业务约定书,明确业务的性质、范围和双方的责、权、利。
- (4)了解被审计单位的业务,准确选择审计重点。
- (5)建立健全会计师事务所的质量控制制度,保证整个会计师事务所的工作质量,杜绝过失行为的发生。
- (6)聘请熟悉注册会计师法律责任的律师,认真听取律师的意见,避免承担不必要的法律责任。
- (7)提取风险基金或购买责任保险,防止及减少诉讼失败时的损失。

1.3 审计目标

审计目标是在一定历史环境下,人们通过审计实践活动所期望达到的境地或最终结果。它包括财务报表审计的总目标以及与各类交易、账户余额、列报相关的审计目标两个层次。

1.3.1 财务报表审计目标

1. 对财务报表发表意见

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. 评价财务报表的合法性

在评价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时,审计人员应当考虑下列内容:

- (1)选择和运用的会计政策是否符合适用的会计准则和相关会计制度,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。