

# CPA

 2018 年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 组织编写



中国财经出版传媒集团  
中国财政经济出版社

2018 年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 组织编写



中国财经出版传媒集团  
中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

审计/中国注册会计师协会组织编写. —北京: 中国财政经济出版社, 2018. 3

2018 年注册会计师全国统一考试辅导教材

ISBN 978 - 7 - 5095 - 8089 - 9

I. ①审… II. ①中… III. ①审计 - 资格考试 - 教材 IV. ①F239

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2018) 第 042139 号

责任编辑: 黄双蓉

责任校对: 张 凡

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeac.com>

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

营销中心电话: 010 - 88191522

天猫网店: 中国财政经济出版社旗舰店

<http://zgczjjcbs.tmall.com>

北京新华印刷有限公司印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 16 开 37 印张 920 000 字

2018 年 3 月第 1 版 2018 年 3 月北京第 1 次印刷

印数: 1—150 000 定价: 72.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 8089 - 9

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

打击盗版举报热线: 010 - 88191661、QQ: 2242791300

# 前 言

注册会计师独立审计是市场经济监督体系重要的制度安排，注册会计师行业是高端服务业中重要的专业服务业。伴随着改革开放和社会主义市场经济体制建设的历史进程，我国注册会计师行业不断发展壮大，在服务国家建设、规范市场经济秩序、促进上市公司会计信息质量提高、维护金融体系稳定、提高资源配置效率等方面都发挥了十分重要的作用。

《注册会计师法》规定，国家实行注册会计师全国统一考试制度。注册会计师全国统一考试制度已经成为注册会计师行业资格准入的重要环节，在引导会计专业人才健康成长、评价会计专业人才资质能力、建设会计专业人才队伍等方面发挥了不可替代的作用。

注册会计师全国统一考试分为专业阶段和综合阶段两个阶段。专业阶段主要测试考生是否具备注册会计师执业所需要的专业知识，是否掌握基本的职业技能和职业道德规范，设会计、审计、财务成本管理、公司战略与风险管理、经济法、税法6科。综合阶段主要测试考生是否具备在职业环境中综合运用专业学科知识，坚守职业价值观、遵循职业道德、坚持职业态度，有效解决实务问题的能力，设职业能力综合测试科目，分成试卷一和试卷二。

为有效指导考生进行复习备考，我们组织专家编写了专业阶段6个科目的考试辅导教材和《经济法规汇编》；同时，分科汇编了近5年专业阶段和综合阶段的考试试题。本套教材作为注册会计师考试质量保证体系改革的重要成果，按照理论性、科学性、全面性、实践性、可读性的质量要求进行了全面修订，旨在帮助考生系统理解和掌握基本原理，培养考生的专业思维和分析问题、解决问题的能力。本套教材以读者掌握大学会计等相关专业本科以上专业知识为基准，力求体现注册会计师考试制度改革的总体目标。

本套教材作为指导考生复习备考之用，不作为注册会计师全国统一考试的指定用书。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

2018年3月

# 目 录

## 第一编 审计基本原理

|                         |      |
|-------------------------|------|
| 第一章 审计概述 .....          | (3)  |
| 第一节 审计的概念与保证程度 .....    | (3)  |
| 第二节 审计要素 .....          | (7)  |
| 第三节 审计目标 .....          | (10) |
| 第四节 审计基本要求 .....        | (15) |
| 第五节 审计风险 .....          | (18) |
| 第六节 审计过程 .....          | (21) |
| 第二章 审计计划 .....          | (24) |
| 第一节 初步业务活动 .....        | (24) |
| 第二节 总体审计策略和具体审计计划 ..... | (28) |
| 第三节 重要性 .....           | (33) |
| 第三章 审计证据 .....          | (44) |
| 第一节 审计证据的性质 .....       | (44) |
| 第二节 审计程序 .....          | (48) |
| 第三节 函证 .....            | (50) |
| 第四节 分析程序 .....          | (60) |
| 第四章 审计抽样方法 .....        | (66) |
| 第一节 审计抽样的相关概念 .....     | (66) |
| 第二节 审计抽样在控制测试中的应用 ..... | (70) |
| 第三节 审计抽样在细节测试中的运用 ..... | (83) |

|                               |       |
|-------------------------------|-------|
| 第五章 信息技术对审计的影响 .....          | (99)  |
| 第一节 信息技术对企业财务报告和内部控制的影响 ..... | (99)  |
| 第二节 信息技术中的一般控制和应用控制测试 .....   | (102) |
| 第三节 信息技术对审计过程的影响 .....        | (106) |
| 第四节 计算机辅助审计技术和电子表格的运用 .....   | (109) |
| 第五节 数据分析 .....                | (111) |
| 第六节 不同信息技术环境下的问题 .....        | (113) |
| 第六章 审计工作底稿 .....              | (115) |
| 第一节 审计工作底稿概述 .....            | (115) |
| 第二节 审计工作底稿的格式、要素和范围 .....     | (117) |
| 第三节 审计工作底稿的归档 .....           | (122) |

## 第二编 审计测试流程

|                                 |       |
|---------------------------------|-------|
| 第七章 风险评估 .....                  | (129) |
| 第一节 风险识别和评估概述 .....             | (129) |
| 第二节 风险评估程序、信息来源以及项目组内部的讨论 ..... | (130) |
| 第三节 了解被审计单位及其环境 .....           | (134) |
| 第四节 了解被审计单位的内部控制 .....          | (142) |
| 第五节 评估重大错报风险 .....              | (161) |
| 第八章 风险应对 .....                  | (167) |
| 第一节 针对财务报表层次重大错报风险的总体应对措施 ..... | (167) |
| 第二节 针对认定层次重大错报风险的进一步审计程序 .....  | (170) |
| 第三节 控制测试 .....                  | (174) |
| 第四节 实质性程序 .....                 | (182) |

## 第三编 各类交易和账户余额的审计

|                               |       |
|-------------------------------|-------|
| 第九章 销售与收款循环的审计 .....          | (189) |
| 第一节 销售与收款循环的特点 .....          | (191) |
| 第二节 销售与收款循环的业务活动和相关内部控制 ..... | (193) |
| 第三节 销售与收款循环的重大错报风险的评估 .....   | (198) |

|                                 |              |
|---------------------------------|--------------|
| 第四节 测试销售与收款循环的内部控制 .....        | (203)        |
| 第五节 销售与收款循环的实质性程序 .....         | (207)        |
| <b>第十章 采购与付款循环的审计 .....</b>     | <b>(219)</b> |
| 第一节 采购与付款循环的特点 .....            | (219)        |
| 第二节 采购与付款循环的主要业务活动和相关内部控制 ..... | (221)        |
| 第三节 采购与付款循环的重大错报风险 .....        | (224)        |
| 第四节 测试采购与付款循环的内部控制 .....        | (226)        |
| 第五节 采购与付款循环的实质性程序 .....         | (231)        |
| <b>第十一章 生产与存货循环的审计 .....</b>    | <b>(234)</b> |
| 第一节 生产与存货循环的特点 .....            | (234)        |
| 第二节 生产与存货循环的业务活动和相关内部控制 .....   | (236)        |
| 第三节 生产与存货循环的重大错报风险 .....        | (239)        |
| 第四节 生产与存货循环的控制测试 .....          | (241)        |
| 第五节 生产与存货循环的实质性程序 .....         | (243)        |
| <b>第十二章 货币资金的审计 .....</b>       | <b>(256)</b> |
| 第一节 货币资金审计概述 .....              | (256)        |
| 第二节 货币资金的重大错报风险 .....           | (261)        |
| 第三节 测试货币资金的内部控制 .....           | (264)        |
| 第四节 货币资金的实质性程序 .....            | (266)        |

## 第四编 对特殊事项的考虑

|                                |              |
|--------------------------------|--------------|
| <b>第十三章 对舞弊和法律法规的考虑 .....</b>  | <b>(277)</b> |
| 第一节 财务报表审计中与舞弊相关的责任 .....      | (277)        |
| 第二节 财务报表审计中对法律法规的考虑 .....      | (293)        |
| <b>第十四章 审计沟通 .....</b>         | <b>(299)</b> |
| 第一节 注册会计师与治理层的沟通 .....         | (299)        |
| 第二节 前任注册会计师和后任注册会计师的沟通 .....   | (311)        |
| <b>第十五章 注册会计师利用他人的工作 .....</b> | <b>(317)</b> |
| 第一节 利用内部审计工作 .....             | (317)        |
| 第二节 利用专家的工作 .....              | (321)        |



|                                   |       |
|-----------------------------------|-------|
| 第十六章 对集团财务报表审计的特殊考虑 .....         | (327) |
| 第一节 与集团财务报表审计有关的概念 .....          | (327) |
| 第二节 集团财务报表审计中的责任设定和注册会计师的目标 ..... | (329) |
| 第三节 集团审计业务的承接与保持 .....            | (330) |
| 第四节 了解集团及其环境、集团组成部分及其环境 .....     | (332) |
| 第五节 了解组成部分注册会计师 .....             | (334) |
| 第六节 重要性 .....                     | (335) |
| 第七节 针对评估的风险采取的应对措施 .....          | (336) |
| 第八节 合并过程 .....                    | (339) |
| 第九节 与组成部分注册会计师的沟通 .....           | (340) |
| 第十节 评价审计证据的充分性和适当性 .....          | (342) |
| 第十一节 与集团管理层和集团治理层的沟通 .....        | (342) |
| 第十七章 其他特殊项目的审计 .....              | (344) |
| 第一节 审计会计估计 .....                  | (344) |
| 第二节 关联方的审计 .....                  | (357) |
| 第三节 考虑持续经营假设 .....                | (365) |
| 第四节 首次接受委托时对期初余额的审计 .....         | (372) |

## 第五编 完成审计工作与出具审计报告

|                               |       |
|-------------------------------|-------|
| 第十八章 完成审计工作 .....             | (379) |
| 第一节 完成审计工作概述 .....            | (379) |
| 第二节 期后事项 .....                | (384) |
| 第三节 书面声明 .....                | (390) |
| 第十九章 审计报告 .....               | (395) |
| 第一节 审计报告概述 .....              | (395) |
| 第二节 审计意见的形成 .....             | (396) |
| 第三节 审计报告的基本内容 .....           | (398) |
| 第四节 在审计报告中沟通关键审计事项 .....      | (405) |
| 第五节 非无保留意见审计报告 .....          | (411) |
| 第六节 在审计报告中增加强调事项段和其他事项段 ..... | (419) |
| 第七节 比较信息 .....                | (424) |
| 第八节 注册会计师对其他信息的信息 .....       | (436) |



## 第六编 企业内部控制审计

|                                |       |
|--------------------------------|-------|
| 第二十章 企业内部控制审计 .....            | (443) |
| 第一节 内部控制审计的概念 .....            | (443) |
| 第二节 计划审计工作 .....               | (445) |
| 第三节 自上而下的方法 .....              | (449) |
| 第四节 测试控制的有效性 .....             | (454) |
| 第五节 企业层面控制的测试 .....            | (461) |
| 第六节 业务流程、应用系统或交易层面的控制的测试 ..... | (473) |
| 第七节 信息系统控制的测试 .....            | (483) |
| 第八节 内部控制缺陷评价 .....             | (486) |
| 第九节 出具审计报告 .....               | (491) |

## 第七编 质量控制

|                                  |       |
|----------------------------------|-------|
| 第二十一章 会计师事务所业务质量控制 .....         | (501) |
| 第一节 质量控制制度的目标和对业务质量承担的领导责任 ..... | (501) |
| 第二节 相关职业道德要求 .....               | (504) |
| 第三节 客户关系和具体业务的接受与保持 .....        | (506) |
| 第四节 人力资源 .....                   | (509) |
| 第五节 业务执行 .....                   | (512) |
| 第六节 监控 .....                     | (520) |

## 第八编 职业道德

|                               |       |
|-------------------------------|-------|
| 第二十二章 职业道德基本原则和概念框架 .....     | (527) |
| 第一节 职业道德基本原则 .....            | (527) |
| 第二节 职业道德概念框架 .....            | (530) |
| 第三节 注册会计师对职业道德概念框架的具体运用 ..... | (532) |
| 第四节 非执业会员对职业道德概念框架的运用 .....   | (539) |

|       |                           |       |
|-------|---------------------------|-------|
| 第二十三章 | 审计业务对独立性的要求 .....         | (545) |
| 第一节   | 基本概念和要求 .....             | (545) |
| 第二节   | 经济利益 .....                | (552) |
| 第三节   | 贷款和担保以及商业关系、家庭和私人关系 ..... | (556) |
| 第四节   | 与审计客户发生人员交流 .....         | (561) |
| 第五节   | 与审计客户长期存在业务关系 .....       | (564) |
| 第六节   | 为审计客户提供非鉴证服务 .....        | (567) |
| 第七节   | 收费 .....                  | (579) |
| 第八节   | 影响独立性的其他事项 .....          | (581) |

## 第一编

# 审计基本原理



# 第一章 审计概述

## 第一节 审计的概念与保证程度

### 一、审计的产生

公司的概念产生于 19 世纪中期，与之相对应，注册会计师制度也产生于这一时期。注册会计师制度存在和发展应归结于企业所有权和经营权的分离，特别是股份有限公司的出现。随着“两权”的分离，所有者不再直接参与企业的日常经营管理，这就产生了所有者如何对经营者的行为进行监督和控制的问题，由此产生了经营者定期通过财务报表向所有者报告财务状况和经营成果的需要。财务报表是由企业管理层编制和提供的，其自身利益通常与企业的财务状况与经营成果挂钩，需要由独立的第三方——注册会计师对财务报表进行审计，出具客观、公正的审计报告。

市场经济是信息经济。会计信息对资源配置具有重要作用，财务报表使用人需要根据财务报表作出各种经济决策。由于企业管理层是提供财务报表的责任主体，编制的财务报表容易受到利益驱动而失实，注册会计师的审计能够有效地降低财务报表使用人进行决策所面临的信息失真风险，提高经济决策的有效性，维护市场经济秩序和保护社会公众利益。在审计发展过程中，注册会计师为了满足委托人的需要，应对审计环境的变化，一直对审计方法进行变革。审计方法从账项基础审计、制度基础审计到风险导向审计，都是注册会计师作出的探索。

我国注册会计师制度出现于 20 世纪初，伴随着市场经济的萌芽与发展而产生。新中国成立初期，随着对资本主义工商业的社会主义改造的完成，建立起高度集中的计划经济体制，市场经济退出历史舞台，注册会计师制度失去了生存基础。1978 年，我国实行“对外开放、对内搞活”的经济建设方针，外国投资者大量涌入，为保护投资者利益，迫切需要建立注册会计师制度。1980 年 12 月，我国开始重建注册会计师制度，并取得了较快的发展。随着我国以建立社会主义市场经济体制为导向的改革的不断深入，注册会计师发挥的作用越来越大，服务领域遍布经济生活的各个方面，涉及公司设立、变更登记验资、国有企业改组上市和公司年度财务报表审计等诸多领域。注册会计师除提供审计服务外，还为企业提供管理咨询、会计服务、代理纳税等服务。

通过 30 多年的发展，注册会计师在以下方面发挥了巨大作用：一是促进了上市公司会

计信息质量的提高。国家对上市公司监管所依据的信息，主要来自上市公司的财务报表和注册会计师对此出具的审计报告。二是维护了市场经济秩序。市场经济是法治经济，市场参与各方必须在法律框架下开展活动。注册会计师通过为投资者提供相关、可靠的信息，在很大程度上防止了市场交易的欺诈行为，增强了交易各方的信心。三是推动了国有企业的改革。注册会计师通过提供审计等服务，对国有企业改制上市、优化资源配置和促进经济结构调整等起到了推动作用。

## 二、审计的定义

财务报表审计是注册会计师的传统核心业务。财务报表审计是指注册会计师对财务报表是否不存在重大错报提供合理保证，以积极方式提出意见，增强除管理层之外的预期使用者对财务报表信赖的程度。

上述定义可以从以下几个方面加以理解：

一是审计的用户是财务报表的预期使用者，即审计可以用来有效满足财务报表预期使用者的需求。

二是审计的目的是改善财务报表的质量或内涵，增强预期使用者对财务报表的信赖程度，即以合理保证的方式提高财务报表的可信度，而不涉及为如何利用信息提供建议。

三是合理保证是一种高水平保证。当注册会计师获取充分、适当的审计证据将审计风险降至可接受的低水平时，就获取了合理保证。由于审计存在固有限制，注册会计师据以得出结论和形成审计意见的大多数审计证据是说服性而非结论性的，因此，审计只能提供合理保证，不能提供绝对保证。

四是审计的基础是独立性和专业性。审计通常由具备专业胜任能力和独立性的注册会计师来执行，注册会计师应当独立于被审计单位和预期使用者。

五是审计的最终产品是审计报告。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，并以审计报告的形式予以传达。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。

## 三、保证程度

注册会计师执行的业务分为鉴证业务和相关服务两类。鉴证业务包括审计、审阅和其他鉴证业务。相关服务包括税务代理、代编财务信息、对财务信息执行商定程序等。

鉴证业务的保证程度分为合理保证和有限保证。审计属于合理保证（高水平保证）的鉴证业务，注册会计师将审计业务风险降至审计业务环境下可接受的低水平，以此作为以积极方式提出审计意见的基础。审阅属于有限保证（低于审计业务的保证水平）的鉴证业务，注册会计师将审阅业务风险降至审阅业务环境下可接受的水平，以此作为以消极方式提出审阅结论的基础。

表 1-1 列示了合理保证与有限保证的区别。

表 1-1 合理保证与有限保证的区别

| 区别\业务类型  | 合理保证<br>(财务报表审计)                                                                                          | 有限保证<br>(财务报表审阅)                                                                                    |
|----------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 目标       | 在可接受的低审计风险下，以积极方式对财务报表整体发表审计意见，提供高水平的保证                                                                   | 在可接受的审阅风险下，以消极方式对财务报表整体发表审阅意见，提供有意义水平的保证。该保证水平低于审计业务的保证水平                                           |
| 证据收集程序   | 通过一个不断修正的、系统化的执业过程，获取充分、适当的证据，证据收集程序包括检查记录或文件、检查有形资产、观察、询问、函证、重新计算、重新执行、分析程序等                             | 通过一个不断修正的、系统化的执业过程，获取充分、适当的证据，证据收集程序受到有意识的限制，主要采用询问和分析程序获取证据                                        |
| 所需证据数量   | 较多                                                                                                        | 较少                                                                                                  |
| 检查风险     | 较低                                                                                                        | 较高                                                                                                  |
| 财务报表的可信性 | 较高                                                                                                        | 较低                                                                                                  |
| 提出结论的方式  | 以积极方式提出结论。例如：“我们认为，ABC 公司财务报表在所有重大方面按照企业会计准则的规定编制，公允反映了 ABC 公司 20×1 年 12 月 31 日的财务状况以及 20×1 年度的经营成果和现金流量” | 以消极方式提出结论。例如：“根据我们的审阅，我们没有注意到任何事项使我们相信，ABC 公司财务报表没有按照企业会计准则的规定编制，未能在所有重大方面公允反映被审阅单位的财务状况、经营成果和现金流量” |

本教材主要介绍财务报表审计，不涉及财务报表审阅。

四、注册会计师审计和政府审计

注册会计师审计是指注册会计师接受客户委托，对客户财务报表进行独立检查并发表意见。政府审计主要是指政府审计机关，例如审计署和地方审计厅局，依法对政府部门的财政收支进行的检查监督，此外，还包括对国有的金融机构和企事业组织的财政收支进行的检查监督。注册会计师审计和政府审计共同发挥作用，是国家维护市场经济秩序，强化经济监督的有利手段，但两者也存在以下几方面的区别。

1. 审计目标和对象不同。政府审计是对政府的财政收支或者国有金融机构和企事业组织财政收支进行审计，确定其是否真实、合法和具有效益。注册会计师审计是注册会计师依法对企业财务报表进行审计，确定其是否符合会计准则和相关会计制度，是否公允反映了财务状况、经营成果和现金流量。
2. 审计的标准不同。政府审计的依据是《中华人民共和国审计法》和审计署制定的《国家审计准则》，注册会计师审计的依据是《中华人民共和国注册会计师法》和财政部批准发布的注册会计师审计准则。
3. 经费或收入来源不同。政府审计是行政行为，政府审计机关履行职责所必须的经费，列入同级财政预算，由同级人民政府予以保证。注册会计师审计是市场行为，是有偿服务，费用由注册会计师和审计客户协商确定，但是注册会计师在发表审计意见时，独立性不能受到干扰。
4. 取证权限不同。政府审计和注册会计师审计都需要取得审计证据，各有关单位都有责任配合，但是政府审计具有更大的强制力，各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；而注册会计师审计受市场行为的局限，



在获取审计证据时，很大程度上有赖于企业及相关单位配合和协助，对企业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。审计机关对违反国家规定的财政收支、财务收支行为可在职权范围内作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的问题只能提请企业调整有关数据或进行披露，没有行政强制力；如果企业拒绝调整和披露，注册会计师需根据具体情况予以反映，具体表现为出具保留意见或否定意见的审计报告。

## 五、职业责任和期望差距

注册会计师的职业责任是指注册会计师作为一个职业应尽的义务，在很大程度上反映财务报表使用人的期望。通常而言，财务报表使用人期望注册会计师评价被审计单位管理层的会计确认、计量与披露，判断财务报表是否不存在重大错报（而无论这种错报是否出于故意）。长期以来，注册会计师职业界普遍接受的责任是，通过审计以发现财务报表中存在的重大非故意错报；然而，职业界对于通过审计以发现财务报表中存在的重大故意错报的责任并不具有一致的认识或接受程度，因为许多职业人士认为，要发现精心策划的、尤其是涉及多方串谋的财务报表错报存在很高的难度，甚至在某些情况下是不可能的。社会公众与注册会计师职业界在对职业责任的认识上存在的差距便形成了“期望差距”。当然，期望差距并不仅仅针对注册会计师的执业行为和职业责任，同时还涉及了许多其他基本的问题，例如财务报表的确认、计量与披露原则、商业道德以及公司管理层应尽的社会责任。20世纪七八十年代以来，期望差距在发达国家中愈演愈烈，不断爆发的虚假财务报告与非法行为案件导致社会公众对注册会计师承担责任以发现并报告舞弊与非法行为的呼声越来越高。以美国为例，注册会计师职业界越来越关注财务报表审计中对舞弊的考虑。1977年，美国注册会计师协会在审计准则中首次明确注册会计师审计对舞弊负有责任；此后，先后于1988年、1997年和2002年发布相关审计准则，要求注册会计师在执业过程中充分关注舞弊风险，合理制定审计计划，实施必要的审计程序，最终为发现财务报表中的重大舞弊提供合理保证。通过美国注册会计师职业界态度和观念的转变，我们不难发现，了解期望差距并尽可能缩小期望差距是注册会计师职业界继续生存并更好地服务于社会公众的前提和努力方向，也是整个行业积极发展和不断走向成熟的重要标志。

## 六、审计报告和信息差距

审计报告是注册会计师对财务报表发表审计意见形成的书面报告，同时也是注册会计师与财务报表使用者沟通审计事项的主要手段。审计报告是财务信息生成链条上关键的一环，对增强财务信息的可信性起着至关重要的作用。原来的审计报告模式是短式标准审计报告模式，在格式、要素和内容上，都体现了标准化，其核心内容是审计意见，即注册会计师对财务报表是否具有合法性和公允性发表高度浓缩的意见。审计报告的标准化具有格式统一、要素一致、内容简洁、意见明确等优点，但也存在着信息含量低、相关性差等缺陷。这种缺陷导致公众产生“信息差距”，也就是说，财务报表使用者作出明智投资和信托决策需要的信息，与他们从审计报告和已审计财务报表中得到的信息之间存在着较大的差距。这种“信息差距”会影响资本市场的效率和资本的成本。



2008年美国发生的金融危机波及全球,无论是发达国家,还是发展中国家,经济均遭到重创。政府部门、监管机构和利益相关者,除了分析金融危机爆发的直接原因外,也在反思金融危机中审计的不足,探讨如何改革现行审计制度,改进审计报告模式,提高审计报告的信息含量和时效性,以进一步发挥注册会计师在促进经济发展和金融稳定中的作用。2014年,欧盟出台新的审计指令和公众利益实体审计监管要求,规定在对公众利益实体财务报表出具的审计报告中,还应指出最重要的重大错报风险以及注册会计师应对措施等内容。2015年年初,国际审计与鉴证准则理事会(IAASB)发布新制定和修订的审计报告系列准则,改革现行审计报告模式,增加审计报告要素,丰富审计报告内容。特别是引进关键审计事项部分,使得财务报表使用者可以了解与被审计单位和财务报表审计更为相关、决策有用的信息。这些信息可能包括注册会计师评估的重大错报风险较高的领域或识别出的特别风险、涉及管理层判断的重大不确定性事项和重大审计判断、当期重大交易或事项对审计的影响。2016年,我国借鉴国际审计报告改革的最新成果,结合行业实际情况和审计环境,对审计报告相关准则进行修订,对审计报告模式作出改革。改革后的审计报告模式,提高了审计报告的相关性和决策有用性,缩小了“信息差距”。

## 第二节 审计要素

注册会计师通过收集充分、适当的证据来评价财务报表是否在所有重大方面符合会计准则,并出具审计报告,从而提高财务报表的可信性。因此,对财务报表审计而言,审计业务要素包括审计业务的三方关系人、财务报表、财务报表编制基础、审计证据和审计报告。

### 一、审计业务的三方关系人

三方关系人分别是注册会计师、被审计单位管理层(责任方)、财务报表预期使用者。注册会计师对由被审计单位管理层负责的财务报表发表审计意见,以增强除管理层之外的预期使用者对财务报表的信赖程度。由于财务报表是由被审计单位管理层负责的,因此,注册会计师的审计意见主要是向除管理层之外的预期使用者提供的。在某些情况下,管理层和预期使用者可能来自同一企业,但并不意味着两者就是同一方。例如,某公司同时设有董事会和监事会,监事会需要对董事会和管理层负责编制的财务报表进行监督。

由于审计意见有利于提高财务报表的可信性,有可能对管理层有用,因此,在这种情况下,管理层也会成为预期使用者之一,但不是唯一的预期使用者。例如,管理层是审计报告的预期使用者之一,但同时预期使用者还包括企业的股东、债权人、监管机构等。因此,是否存在三方关系是判断某项业务是否属于审计业务的重要标准之一。

#### (一) 注册会计师

注册会计师是指取得注册会计师证书并在会计师事务所执业的人员,通常是指项目合伙人或项目组其他成员,有时也指其所在的会计师事务所。

按照审计准则的规定对财务报表发表审计意见是注册会计师的责任。为履行这一职责,注册会计师应当遵守相关职业道德要求,按照审计准则的规定计划和实施审计工作,获取充