

高职高专“十二五”规划重点教材

北京市属高等学校人才强教计划资助项目



审计原理与实务



胡春萍 杜海霞 / 主编



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

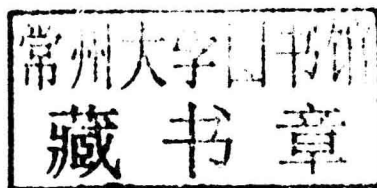
高职高专“十二五”规划重点教材

北京市属高等学校人才强教计划资助项目

审计原理与实务



胡春萍 杜海霞 / 主编



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

审计原理与实务/胡春萍,杜海霞主编. —上海:立信会计出版社,2011.9

高职高专“十二五”规划重点教材

ISBN 978-7-5429-2973-0

I. ① 审… II. ① 胡… ② 杜… III. ① 审计学—高等职业教育—教材 IV. ① F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2011)第 200746 号

责任编辑 赵新民
封面设计 周崇文

审计原理与实务

出版发行	立信会计出版社		
地 址	上海市中山西路 2230 号	邮政编码	200235
电 话	(021)64411389	传 真	(021)64411325
网 址	www.lixinaph.com	电子邮箱	lxaph@sh163.net
网上书店	www.shlx.net	电 话	(021)64411071
经 销	各地新华书店		

印 刷	常熟市梅李印刷有限公司
开 本	787 毫米×1092 毫米 1/16
印 张	12.5
字 数	287 千字
版 次	2011 年 9 月第 1 版
印 次	2011 年 9 月第 1 次
印 数	1—3 000
书 号	ISBN 978-7-5429-2973-0/F
定 价	25.00 元

如有印订差错 请与本社联系调换

前 言

职业教育对高职学生职业能力的培养提出了更高的要求。审计学是一门实践性很强的课程,然而在传统审计课程教学过程中,由于种种条件的限制,审计教材往往局限于审计程序文字性的介绍,内容枯燥抽象。学生即使在学完审计课程后,从事具体审计工作时仍有无所适从、一头雾水的感觉。高职学生的审计工作能力很显然未能在审计课程中得到很好的培养,实际审计工作与审计课堂教学出现了严重脱节。所以,对审计课程与教材的改革势在必行。

为了更好地提高高职学生的审计工作能力,我们将会计师事务所实际审计案例与实际工作底稿引入课堂教学,以工作过程为导向对课程进行了改造,实现审计课程与会计师事务所实际工作的融合,教学过程与审计流程的融合,教师教与学生做的融合,真正突出了审计教学过程的开放性和实践性。《审计原理与实务》正是我们审计课程改革的成果之一。主编杜海霞、胡春萍均被列入“北京市属高等学校中青年骨干人才培养计划”。

本教材突出体现了高等职业教育特色。在教材中,引入“中铭会计师事务所—辉奇有限责任公司”审计案例,创新性地将审计案例作为贯穿于教材始终的线索,最大限度地还原了“会计师事务所财务报表审计流程”。在审计案例中,适当插入了典型舞弊点,这将更加有利于学生审计职业能力的培养。

本教材由北京财贸职业学院杜海霞、胡春萍担任主编,德勤华永会计师事务所张铭担任副主编。教材编写分工如下:杜海霞(北京财贸职业学院)编写学习领域二、学习领域五、学习领域六;胡春萍(北京财贸职业学院)编写学习领域七、学习领域八;张铭(德勤华永会计师事务所)编写学习领域四;田光大(北京财贸职业学院)编写学习领域一;孙旭(北京财贸职业学院)编写学习领域九;陈建(北京财贸职业学院)编写学习领域三。

限于作者水平,书中难免存在疏漏之处,敬请读者不吝指正。

作 者

2011年9月

目 录

学习领域一 审计职业认知	1
情境一 审计的认知	1
情境二 审计职业技能认知	22
技能训练	35
学习领域二 审计计划工作安排	40
情境一 签订审计业务约定书	40
情境二 审计重要性与审计风险的评估	46
情境三 审计计划的编制	50
技能训练	54
学习领域三 内部控制制度的测评	59
情境一 内部控制制度的了解	59
情境二 内部控制制度的控制测试	63
技能训练	66
学习领域四 货币资金的审计	68
情境一 库存现金的实质性程序	68
情境二 银行存款的实质性程序	71
情境三 其他货币资金的实质性程序	76
技能训练	77
学习领域五 采购与付款循环审计	80
情境一 应付账款的实质性程序	80
情境二 固定资产的实质性程序	84
情境三 无形资产的实质性程序	91
情境四 管理费用的实质性程序	95
技能训练	98

学习领域六 存货与仓储循环审计	102
情境一 存货的实质性程序	102
情境二 营业成本的实质性程序	117
情境三 应付职工薪酬的实质性程序	120
技能训练	123
学习领域七 销售与收款循环的审计	129
情境一 营业收入的实质性程序	129
情境二 应收账款的实质性程序	135
情境三 销售费用的实质性程序	139
情境四 应交税费的实质性程序	142
技能训练	146
学习领域八 筹资与投资循环审计	152
情境一 短期借款的实质性程序	152
情境二 长期借款的实质性程序	156
情境三 投资业务的实质性程序	159
情境四 所有者权益的实质性程序	165
情境五 财务费用的实质性程序	170
技能训练	173
学习领域九 审计报告的编制	175
情境一 整理复核审计工作底稿	175
情境二 编制试算平衡表和调整分录汇总表	180
情境三 编制审计报告	182
技能训练	191
参考文献	193

学习领域一 审计职业认知

情境一 审计的认知



情境分析

能概括审计的产生和发展过程

能叙述我国的审计监督体系

熟悉审计流程与审计目标



相关知识

一、审计

1. 西方审计的产生与发展

在西方,审计的发展经历了三个阶段:第一阶段是18世纪下半叶至20世纪初的保护性审计阶段。此阶段的审计主要是由独立的第三者对经营者提供的会计资料进行核查,目的是防止与查找弊端和错误,审查方法基本是全面的详查。审计报告的使用者主要是企业所有者。第二阶段是20世纪20~50年代的公正性审计阶段。此阶段,审计向社会化和标准化发展,建立了审计准则,对审计工作及报告予以规范,审计目的发展到证实财务报表的公允性和恰当性,审计方法发展到对内部控制进行审查和评价。审计报告的使用者除股东外还包括广大投资者、债权人、银行家、税务部门等。第三阶段是20世纪60年代至今的建设性审计阶段,此阶段,审计人员除了对企业的财务报表进行审查、给予公证外,还要求审计人员能对企业的经营活动及其效率和效果进行评价和分析,提出改进建议。此外,由于计算机技术的发展与应用,审计人员要利用计算机进行审计。

2. 我国审计的产生与发展

我国审计的产生与发展经历了一个漫长的过程,大致经历形成、确立、健全、停滞、演进、振兴六个阶段。

第一阶段,西周初步形成阶段。据《周礼》记载,审计在西周时期初步形成。当时,朝廷



设有司会和宰夫。司会掌管会计,宰夫独立于司会,可以审查和考核王朝的各级部门。这是我国政府审计的雏形。

第二阶段,秦汉时期最终确立阶段。秦汉时期是我国审计最终确立阶段。“上计”制度的出现和完善,标志着全国性的统一审计模式初步形成。汉代继续推行并特别重视“上计”制度。

第三阶段,隋唐及宋代日臻健全阶段。隋唐及宋代,我国审计日臻健全。在刑部之下建立了比较独立的审计机构——比部。比部制度的建立和发展,开创了独立审计和司法监督性审计建制的先河。宋代设立审计司或审计院,是我国审计机构定名之始。

第四阶段,元明清停滞不前阶段。元朝时期,基本沿用宋朝的审计制度;明、清时期又废除了独立的审计机构,审计丧失了独立性,影响了审计职能的充分发挥。

第五阶段,民国时期不断演进阶段。在当时政府的国务院下设审计处,后来北洋军阀改其为审计院,并颁发了《审计法》。1918年9月颁布了《会计师暂行章程》,同年批准著名会计学家谢霖先生成为中国的第一位注册会计师。

第六阶段,新中国发展振兴阶段。1983年9月,我国政府审计的最高机关——审计署宣告成立。1988年11月,颁发了《中华人民共和国审计法》;2000年1月28日,《中华人民共和国国家审计基本准则》的颁布、实施,标志着政府审计迅速发展。1996年实施的《独立审计基本准则》,标志着我国的民间审计进入规范化、法制化的发展时期。

二、我国审计监督体系

我国审计监督体系是由三部分构成的,即国家审计、内部审计和独立审计。

1. 国家审计

国家审计是指由国家审计机关代表国家行使审计监督权所进行的审计。

2. 内部审计

内部审计是指由各部门、各单位内部设置的相对独立的审计机构或审计人员对本部门、本单位所进行的审计。

3. 独立审计

独立审计又叫民间审计、注册会计师审计,是指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。

三、审计流程与审计目标

1. 审计流程

财务报表审计一般包括业务承接、风险评估、进一步程序(控制测试和实质性程序)和审计终结阶段(编制审计报告等工作)。

2. 审计目标

1) 财务报表审计的总目标

财务报表审计的总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) 财务报表审计的具体目标
- (1) 与期末账户余额相关的审计目标。
 - (2) 与各类交易或事项相关的审计目标。
 - (3) 与列报相关的审计目标。



工作任务



工作任务一 国家审计

1. 工作任务情境

.....

一、中央及地方财政安排救灾款物审计情况

(一) 安排、拨付、管理和使用基本情况

截至6月12日,中央财政共安排抗震救灾资金190.09亿元,其中:直接安排专项补助资金104.25亿元,通过交通部、卫生部等中央部门和相关单位安排资金69.85亿元,安排用于灾区粮食调拨经费、小麦收购和代储经费、灾区市场供应经费、救灾物资采购经费及教育抗震救灾补助的资金15.99亿元。此外,全国31个省(区、市)和新疆生产建设兵团还安排财政性救灾款物65.91亿元。

四川、陕西、甘肃、云南和重庆5个地震受灾省市收到各级财政性救灾资金共计184.76亿元,已支出59.47亿元,其中:综合财力补助支出1.48亿元,民政救济支出29.16亿元,卫生支出4.72亿元,物资储备和调运支出4.18亿元,基础设施抢修支出10.03亿元,公安、教育、广电等救灾支出4.83亿元,其他支出5.07亿元。

(二) 审计评价

地震发生后,中央和地方各级政府领导坚强、反应迅速、措施有力、工作透明,.....

(三) 审计发现的问题及整改情况

对各级财政安排的救灾款物审计发现的主要问题是:管理不够规范、政策不够完善、执行不完全到位等。

1. 部分乡镇尚未完全落实“每天一斤粮、十元钱”的救助政策。如四川省汶川、黑水、茂县和理县等4个重灾区应领取临时生活救助款的65个乡镇中,由于交通阻塞、灾情统计核查难度较大等原因,只有28个乡镇按时领到了救助款,汉源县一些乡镇要求受灾群众承诺拆除地震受损房屋才发给其补助款和救济粮。审计指出问题后,这些地方正按国家规定积极整改,采取有效措施尽快落实救助政策。

.....



2. 工作任务分析

1) 国家审计机构和人员

(1) 国家审计机构。国家审计机关是代表政府依法行使审计监督权的行政机关,它具有宪法赋予的独立性和权威性。1982年12月4日,我国公布的《中华人民共和国宪法》第九十一条规定,国务院设立审计机关,对国务院各部门和地方各级政府的财政收支,对国家的财政金融机构和企事业组织的财务收支,进行审计监督。审计机关在国务院总理领导下,依照法律规定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。

县级以上各级人民政府设立审计机关,如北京市审计局等。地方各级审计机关分别在省长、自治区主席、市长、州长、县长、区长和上一级审计机关的领导下,组织领导本行政区的审计工作,负责领导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。

(2) 国家审计机关的审计人员。国家审计署的审计长是国务院的组成人员,由国务院总理提名,全国人民代表大会决定人选,国家主席任免;副审计长由国务院任免。县级以上地方各级审计局局长是本级人民政府的组成人员,由本级人民代表大会常务委员会决定任免;副局长由本级人民政府任免。审计工作人员主要由熟悉审计业务并具备财会、法律和经济管理知识与技能的专业人员组成。

2) 国家审计业务的执行

(1) 国家审计依据《审计法》和国家审计准则完成。

(2) 国家审计的经费来源于财政预算。

(3) 国家审计机构可根据法律、法规规定,对被审计单位行使审计监督权而不管被审计单位是否愿意接受。

(4) 国家审计需对以下内容进行审计监督:

① 对本级各部门(含直属单位)和下级政府预算的执行情况和决算以及其他财政收支情况进行审计监督;

② 对国有金融机构的资产、负债、损益进行审计监督;

③ 对国家的事业组织和使用财政资金的其他事业组织的财务收支进行审计监督;

④ 对国有企业的资产、负债、损益进行审计监督;

⑤ 对国有资本占控股地位或者主导地位的企业、金融机构的审计监督,由国务院规定;

⑥ 对政府投资和以政府投资为主的建设项目的预算执行情况和决算进行审计监督;

⑦ 对政府部门管理的和其他单位受政府委托管理的社会保障基金、社会捐赠资金以及其他有关基金、资金的财务收支进行审计监督;

⑧ 对国际组织和外国政府援助、贷款项目的财务收支进行审计监督;

⑨ 对国家机关和依法属于审计机关审计监督对象的其他单位的主要负责人,在任职期间对本地区、本部门或者本单位的财政收支、财务收支以及有关经济活动应负经济责任的履行情况进行审计监督。

(5) 国家审计在审定审计报告后,对违反国家规定的财政收支、财务收支行为,依法应当给予处理、处罚的,在法定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



的意见。



工作任务二 内部审计

1. 工作任务情境

.....

第二章 内部审计组织机构及职责

第四条 公司设审计监察小组,其成员由一名董事和具备岗位能力的专职审计人员组成。小组中的董事成员为审计负责人,由董事会选聘。审计监察小组由公司董事会领导,负责监督、核查公司财务制度的执行情况和财务状况以及有关经济活动的真实性、合法性、效益性,组织、协调和实施公司内部审计工作,审计负责人向董事会负责并报告工作。

第五条 审计监察小组根据年度审计计划和董事会要求开展内部审计工作,审计监察小组可根据审计工作需要,从公司所属部门临时抽调人员组成审计组,各部门不得以任何借口拒绝抽调。

第六条 实行审计回避制度,与审计事项有牵涉或亲属关系的人员不得参与内部审计工作。

第七条 公司为内部审计机构的正常运作创造必要的工作条件。

1. 内部审计机构和审计人员履行职责所必需的经费,进入公司经费预算,以保证审计工作能独立、公正地进行。

2. 公司的经营规划、计划,财务计划、会计报表等资料等应无条件提供给审计人员,保证其及时掌握信息。

第八条 公司审计监察小组职责:

1. 依照国家法律、法规和公司规章制度的有关规定,独立行使审计监督权,在公司范围内开展内部审计工作;

2. 财务审计:对公司财务计划、财务预算执行和决算情况;与财务收支相关的经济活动及公司经济效益;财务管理内控制度执行情况;公司资金和财产管理情况;专项资金提取、使用情况进行内部审计监督;

3. 对公司内部管理控制系统以及执行国家财经法规进行内部审计监督。对公司内部管理控制制度的合法性、健全性和有效性进行测评,对执行国家财经法规情况进行检查,以促进公司经营管理的改善和加强,维护正常的经济秩序,保障公司持续、健康、快速地发展;

4. 基本建设项目审计:对基本建设、技术改造项目合同执行情况,工程项目预、决算违规违章情况进行内部审计监督;

5. 合同审计:对公司大宗物资采购合同、产品营销合同、承包租赁合同、技术转让合同及其他合同执行情况,存在的问题和违规违章情况进行内部审计监督;

6. 公司高层管理人员离任审计:公司经理层以上人员离任、调职,对其任职期间履行职责情况、经济活动及个人收入情况进行内部审计监督;

7. 责任审计：对公司各部门负有经济责任的管理人员进行责任审计，以促进加强经营管理，提高公司经济效益；

8. 对公司经济活动有关的特定事项，向公司有关部门或个人进行专项审计调查，并向董事会报告审计调查结果；

9. 对公司的对外投资及收益分配进行内部审计监督；

10. 参加公司经营管理方面的有关会议、参与研究制定有关规章制度；对重大经营决策和投资方案提出意见和建议；

.....

2. 工作任务分析

1) 内部审计机构和人员

设立内部审计机构必须符合审计独立性的要求。无论是部门中的还是企业单位中的内部审计机构，都必须保持其组织上和业务上的独立性。既不能把内部审计机构附设在财务部门中，也不能附设在其他职能部门中。

内部审计的组织机构设置，主要有三种情况：第一种是受本单位董事会或董事会所设的审计委员会的领导，内部审计人员不受企业经营管理部门的约束；第二种是受本单位最高管理者直接领导；第三种是受本单位总会计师的领导。目前，我国的内部审计机构，由本部门、本单位负责人直接领导，并应接受国家审计机关和上级主管部门内部审计机构的指导和监督。

内部审计部门及人员应该是专门从事审计工作的机构和人员，应完全置身于其他具体的业务活动之外。

2) 内部审计业务的执行

(1) 审计实施及时。内部审计机构是本部门、本单位的一个部门，内部审计人员是本部门、本单位的职工，因而可根据需要随时对本部门、本单位的问题进行审查。一是可以根据需要，简化审计程序，在本部门、本单位负责人的领导下，及时开展审计；二是可以通过日常了解，及时发现管理中存在的问题或问题的苗头，并且可以迅速与有关职能部门沟通或向本部门、本单位最高管理者反映，以便采取措施，纠正已经出现和可能出现的问题。

(2) 内部审计的程序。内部审计的程序主要包括规划、实施、终结和后续审计四个阶段。由于内部审计机构对本部门、本单位的情况比较熟悉，在具体实施审计过程中，各个阶段的工作都大为简化。一是规划阶段中的许多工作，往往可以结合日常工作进行，从而使规划工作量得以减少，时间也大为缩短。审计项目计划通常由内部审计机构根据上级部门和本部门、本单位的具体情况拟定，并报本部门、本单位领导批准后实施。二是内部审计的实施过程，针对性比较强，许多资料和调查都依赖内部审计人员的平时积累。三是内部审计机构提出审计报告后，通常由所在部门和单位出具审计意见书或作出审计决定。四是被审计单位对审计意见书和审计决定如有异议，可以向内部审计机构所在部门、单位负责人提出。

(3) 内部审计主要是为单位经营管理服务的，这就决定了内部审计的范围必然要涉及单位经济活动的方方面面。



(4) 内部审计工作的内容。内部审计工作的内容包括以下几部分:

① 财政财务收支审计;

② 经济效益审计。企业单位(包括金融企业)内部审计所进行的经济效益审计,主要从改进生产经营和完善内部管理制度两个方面入手;

③ 经济责任审计。经济责任审计是指审计人员依法对经济责任人所承担的经济责任的执行情况进行审查。

3. 工作任务处理

本例中,公司审计监察小组由一名董事和具备岗位能力的专职审计人员组成。

审计内容:

(1) 财务审计:对公司财务计划、财务预算执行和决算情况;与财务收支相关的经济活动及公司经济效益;财务管理内控制度执行情况;公司资金和财产管理情况;专项资金提取、使用情况进行内部审计监督。

(2) 对公司的对外投资及收益分配进行内部审计监督。

(3) 对公司总经理的离任审计。



工作任务三 独立审计

1. 工作任务情境

2000年,安然公司成为美国、一度也是全球的头号能源交易商,其市值曾高达700亿美元、年收入达1000亿美元。2001年年初,美国《财富》杂志全球500强排名榜上,“安然”位列美国第7、全球第16,并被该杂志连续4年评为美国“最具创新精神的公司”。

2001年10月16日,“安然”公布其第三季度亏损6.38亿美元。11月,“安然”向美国证券交易委员会承认,自1997年以来,共虚报利润5.86亿美元!两天后,即12月2日,“安然”向纽约破产法院申请破产保护!至此,“安然”创美国(或许也是世界)有史以来最大宗的破产申请记录、最快的破产速度。

安达信会计师事务所是当年“五大”会计师事务所之一,但却为安然出具了严重失实的审计报告和内部控制评价报告。安达信在1997~2000年为安然公司出具的审计报告均为无保留意见。同时,安达信不仅为安然公司提供审计鉴证服务,而且提供收入不菲的咨询业务。2000年,安达信从安然公司获得了约5200万美元的服务费用,其中:2500万美元是审计费用,2700万美元是咨询和其他服务费用。安然公司的许多高层管理人员为安达信的前雇员。在东窗事发之后,安达信高层管理人员居然下令销毁和安然公司有关的审计档案。

安达信会计师事务所在安然公司事件中到底扮演了什么样的角色?它是否恪尽职守,遵循了审计人员的职业道德?它又应该承担什么样的责任呢?

2. 工作任务分析

1) 独立审计的审计机构和人员

在安然公司案例中,安达信接受安然公司的委托对安然公司执行审计业务。具体执行



审计业务的是安达信公司的审计人员。注册会计师审计机构就是诸如安达信这样的会计师事务所,而审计机构内部的人员主要包括注册会计师和助理审计人员。

(1) 注册会计师审计机构——会计师事务所。综观注册会计师行业在各国的发展,会计师事务所主要有独资、普通合伙、有限责任公司制、有限责任合伙制四种组织形式。

① 独资会计师事务所。独资会计师事务所由具有注册会计师执业资格的个人独立开业,承担无限责任。它的优点是:对执业人员的需求不多,容易设立,执业灵活,能够很好地满足小型企业对注册会计师服务的需求。缺点是无能力承担大型业务,缺乏发展后劲。

② 普通合伙制会计师事务所。普通合伙制会计师事务所是由两位或两位以上注册会计师组成的合伙组织。合伙人以各自的财产对事务所的债务承担无限连带责任。它的优点是:在风险的牵制和共同利益的驱动下,促使事务所强化专业发展,提高规避风险的能力。但不足是任何一个合伙人在执业中的失误或舞弊行为,都可能导致整个会计师事务所遭受灭顶之灾。

③ 有限责任公司制会计师事务所。有限责任公司制会计师事务所是由注册会计师认购会计师事务所股份,并以其所认购股份对会计师事务所承担有限责任。会计师事务所以其全部资产对其债务承担有限责任。它的优点是:可以通过公司制形式迅速建立大型规模并承办大型业务。缺点是:降低了风险责任对执业行为的高度制约,弱化了注册会计师的个人责任。

④ 有限责任合伙制会计师事务所。有限责任合伙制会计师事务所最明显的特征是合伙人只需承担有限责任。无过失的合伙人对于其他合伙人的过失或不当执业行为以自己在事务所的财产为限承担责任,不承担无限责任,除非该合伙人参与了过失或不当执业行为。有限责任合伙制会计师事务所已成为当今注册会计师职业界组织形式发展的一大趋势。

目前,我国的注册会计师法规定,会计师事务所可以由注册会计师合伙设立。合伙设立的会计师事务所的债务,由合伙人按照出资比例或者协议的约定,以各自的财产承担责任。合伙人对会计师事务所的债务承担连带责任。

(2) 会计师事务所审计人员——注册会计师和助理审计人员:

① 注册会计师执业资格的取得。具备下列条件之一,并在中国境内从事审计业务工作2年以上者,可以向省级注册会计师协会申请注册为执业会员:

一是参加注册会计师全国统一考试成绩合格。

从2009年起,注册会计师考试划分为专业阶段考试和综合阶段考试。考生在通过专业阶段考试的全部科目后,才能参加综合阶段考试。专业阶段考试设会计、审计、财务成本管理、公司战略与风险管理、经济法、税法6个科目;综合阶段考试设职业能力综合测试1个科目。报名人员可以在一次考试中同时报考专业阶段考试6个科目,也可以选择报考部分科目。

中国注册会计师协会发布的《注册会计师考试制度改革方案》指出,两个阶段中,专业阶段考试主要是测试考生是否具备注册会计师执业所需要的专业知识,是否掌握基本技能和职业道德要求。综合阶段考试则主要测试考生是否具备在注册会计师执业环境中运用专业知识,保持职业价值观、职业态度与职业道德,有效解决实务问题的能力。

《注册会计师全国统一考试办法》规定,专业阶段考试的单科考试合格成绩5年内有效,对在连续5个年度考试中取得专业阶段考试全部科目考试合格成绩的考生,颁发注册会计



师全国统一考试专业阶段考试合格证书。综合阶段考试科目应在取得注册会计师全国统一考试专业阶段考试合格证书后5个年度考试中完成,对取得综合阶段考试科目合格成绩的考生,颁发注册会计师全国统一考试全科考试合格证书。

二是经依法认定或者考核具有注册会计师资格。

如果只是取得注册会计师全国统一考试全科合格证,而不符合执业会员的条件(如不在事务所从事审计工作等),可以申请为注册会计师协会的非执业会员,但没有在审计报告上签章的权力。

② 助理审计人员。在会计师事务所中,助理审计人员主要是辅助注册会计师完成审计工作。助理审计人员不能出具审计报告。

2) 独立审计业务的执行

(1) 审计收费。注册会计师审计是有偿审计,会计师事务所执行审计业务时需向客户收费。

(2) 鉴证业务的三方关系人。鉴证业务涉及的三方关系人包括注册会计师、责任方和预期使用者。责任方与预期使用者可能是同一方,也可能不是同一方。

① 责任方。在直接报告业务中,对鉴证对象负责的组织或人员;在基于责任方认定的业务中,对鉴证对象信息负责并可能同时对鉴证对象负责的组织或人员。

责任方可能是鉴证业务的委托人,也可能不是委托人。

② 预期使用者。预期使用者是指预期使用鉴证报告的组织或人员。责任方可能是预期使用者,但不是唯一的预期使用者。

(3) 会计师事务所的业务范围。

会计师事务所的业务范围如图1-1-1所示。

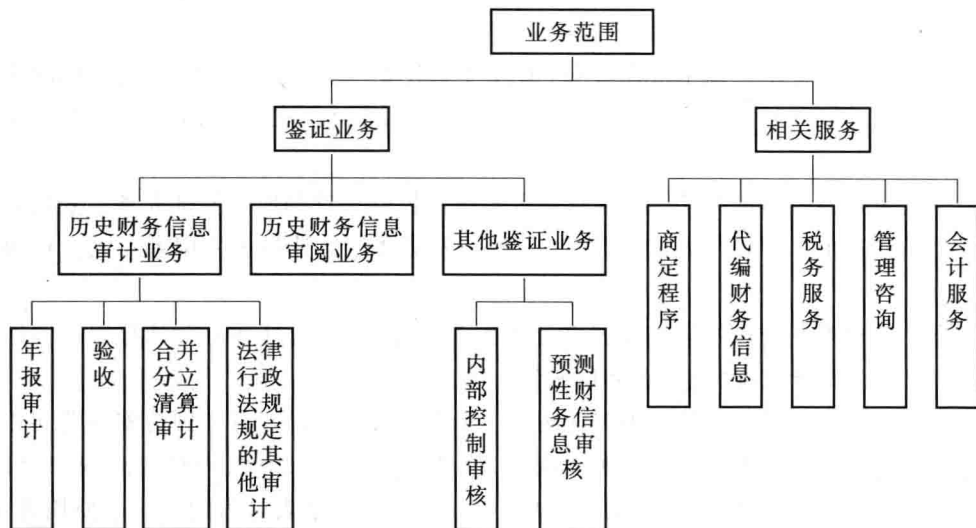


图1-1-1 会计师事务所的业务范围

会计师事务所执行的业务主要是鉴证业务。鉴证业务是指注册会计师对鉴证对象信息提出结论,以增强除责任方之外的预期使用者对鉴证对象信息信任程度的业务。



鉴证对象信息是按照标准对鉴证对象进行评价和计量的结果。如责任方按照会计准则和相关会计制度(标准)对其财务状况、经营成果和现金流量(鉴证对象)进行确认、计量和列报(包括披露,下同)而形成的财务报表(鉴证对象信息)。

鉴证业务包括历史财务信息审计业务、历史财务信息审阅业务和其他鉴证业务。还可进一步分类为:

① 鉴证业务分为基于责任方认定的业务和直接报告业务。

在基于责任方认定的业务中,责任方对鉴证对象进行评价或计量,鉴证对象信息以责任方认定的形式为预期使用者获取。

在直接报告业务中,注册会计师直接对鉴证对象进行评价或计量,或者从责任方获取对鉴证对象评价或计量的认定,而该认定无法为预期使用者获取,预期使用者只能通过阅读鉴证报告获取鉴证对象信息。

② 鉴证业务分为合理保证的鉴证业务和有限保证的鉴证业务。

合理保证的鉴证业务的目标是注册会计师将鉴证业务风险降至该业务环境下可接受的低水平,以此作为以积极方式提出结论的基础。

有限保证的鉴证业务的目标是注册会计师将鉴证业务风险降至该业务环境下可接受的水平,以此作为以消极方式提出结论的基础。

3. 工作任务处理

在安达信与安然公司的案例中,我们可以清楚地看到安达信向安然公司提供审计等服务时,收取了相应的费用。

安达信对安然公司的会计报表审计业务中,责任方是安然公司的管理层,因为它对会计报表(鉴证对象信息)负责,同时安然公司管理层也是审计报表的预期使用者,但不是唯一使用者。

如果银行准备提供贷款给安然公司,银行可能会委托事务所对安然的财务状况进行审计,此时委托人和责任人不再是同一个人。委托人是银行,责任方仍然是安然公司的管理层。

安达信对安然公司的会计报表审计业务和内部控制评价都属于鉴证业务。安然公司之所以要聘请安达信会计师事务所进行审计,就是为了增强会计报表使用者对其会计报表的信任。

在安达信对安然公司的会计报表审计业务中,鉴证对象信息就是会计报表。鉴证对象就是安然公司的财务状况、经营成果和现金流量。

安达信对安然公司的会计报表审计属于基于责任方认定的业务。因为安然公司管理层(责任方)对财务状况、经营成果和现金流量(鉴证对象)进行确认、计量和列报(评价或计量),而形成了安然公司财务报表(鉴证对象信息)。该财务报表可为预期报表使用者获取,安达信会计师事务所针对财务报表出具审计报告。这种业务属于基于责任方认定的业务。

安达信对安然公司的内部控制鉴证业务属于直接报告业务。安达信会计师事务所的注册会计师可能无法从管理层(责任方)获取其对内部控制有效性的评价报告(责任方认定),或虽然安达信的审计人员能够获取该报告,但预期使用者无法获取该报告,安达信事务所的



注册会计师直接对内部控制的有效性(鉴证对象)进行评价并出具鉴证报告,预期使用者只能通过阅读该鉴证报告获得内部控制有效性的信息(鉴证对象信息)。

安达信对安然公司的会计报表审计业务属于合理保证的鉴证业务。安达信会计师事务所提出的审计结论应该是积极的,如“我们认为,根据××标准,会计报表在所有重大方面是合法公允的”。

但如果安达信只能提供财务报表审阅,则属于有限保证的鉴证业务,注册会计师应当以消极方式提出结论,如“基于本报告所述的工作,我们没有注意到任何事项使我们相信,根据××标准,会计报表在任何重大方面是不合法、不公允的”。



工作任务四 审计流程

1. 工作任务情境

2011年1月10日,辉奇有限责任公司委托中铭会计师事务所对其2010年度会计报表进行审计。辉奇有限责任公司之前的年报审计一直由华兴会计师事务所完成。

辉奇有限责任公司的资产负债表和利润表分别如表1-1-1和表1-1-2所示。

表 1-1-1

资产负债表

编制单位:辉奇有限责任公司

2010年12月31日

金额单位:元

项 目	年 末 余 额	期 初 余 额
流动资产:		
货币资金	6 833 645.22	1 910 946.26
交易性金融资产	0.00	0.00
应收票据	26 997 869.20	42 651 482.62
应收账款	22 768 815.08	41 097 369.26
预付款项	17 617 274.76	18 469 874.90
应收股利	0.00	0.00
应收利息	0.00	0.00
其他应收款	60 144.40	44 255.64
存货	10 811 986.16	14 174 966.14
一年内到期的非流动资产	0.00	0.00
其他流动资产	0.00	0.00
流动资产合计	85 089 734.82	118 348 894.82
非流动资产:	0.00	0.00
可供出售金融资产	0.00	0.00
持有至到期投资	0.00	0.00