

高等职业教育财经管理系列创新教材

# 审计学基础

主编 杨相栋

- ◆ 紧扣社会和经济发展新趋势
- ◆ 理论与实务紧密结合，可操作性强
- ◆ 模块丰富多元，有助于理解



# 审计学基础

SHENJIXUE  
JICHU

高等职业教育财经管理系列创新教材

审计学基础

主编  
杨相栋

同济大学出版社  
TONGJI UNIVERSITY PRESS

同济大学出版社  
TONGJI UNIVERSITY PRESS

★ 服务热线: 400-615-1233  
 ★ 配套精品教学资料包  
 ★ www.huatengedu.com.cn



定价: 59.80元 (赠同步练习)

高等职业教育财经管理系列创新教材

# 审计学基础

主 编 杨相栋  
副主编 史成泽 井洁琳 王 健

同济大学出版社·上海

## 内 容 提 要

本书以风险导向审计为依据,涵盖了审计基本理论、审计技术方法与财务会计审计实务等内容。全书共分为十二个学习情境,具体为审计基础认知,职业道德的基本原则与职业道德概念框架,计划审计工作,获取审计证据与编制工作底稿,风险识别、评估与应对,审计抽样,销售与收款循环审计,采购与付款循环审计,生产与存货循环审计,货币资金审计,特殊项目审计及完成审计工作,编制审计报告。

本书既可作为高职高专院校财经类专业的教学用书,也可作为财务工作者的参考用书。

## 图书在版编目(CIP)数据

审计学基础 / 杨相栋主编. --上海: 同济大学出版社, 2021. 5

ISBN 978 - 7 - 5608 - 9649 - 6

I. ①审… II. ①杨… III. ①审计学 - 高等职业教育 - 教材 IV. ①F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2020) 第 259962 号

---

---

# 审计学基础

杨相栋 主编

责任编辑 张德胜 责任校对 徐逢乔 封面设计 黄燕美

---

出版发行 同济大学出版社 [www.tongjipress.com.cn](http://www.tongjipress.com.cn)

(地址: 上海市四平路 1239 号 邮编: 200092 电话: 021 - 65985622)

经 销 全国各地新华书店

印 刷 三河市骏杰印刷有限公司

开 本 787 mm×1 092 mm 1/16

印 张 17 插页 1

字 数 352 000

版 次 2021 年 5 月第 1 版

印 次 2023 年 8 月第 2 次印刷

书 号 ISBN 978 - 7 - 5608 - 9649 - 6

---

定 价 59.80 元

---

---

本书若有印装质量问题, 请向本社发行部调换 版权所有 侵权必究

# Preface

## 前言

党的二十大报告中指出：“中国共产党的中心任务是团结带领全国各族人民全面建成社会主义现代化强国、实现第二个百年奋斗目标，以中国式现代化全面推进中华民族伟大复兴。”把握好新时代审计工作的方向任务，就是要从党的中心任务出发，从中国式现代化的本质要求和重大原则中，找准审计事业现代化发展的切入口和着力点，始终坚持和加强党的全面领导，切实发挥好审计监督作用。

审计学基础是高职高专院校财经类专业的核心课程之一，具有综合性强、逻辑性强且要求理论联系实际等特点。本书按照工学结合的思想，突出职业教育特色，立足审计工作岗位技能、知识与素质需要，准确把握《企业会计准则》和中国注册会计师审计准则体系，按照审计工作流程和具体审计项目来安排教材内容，集中反映了“项目驱动、过程导向”的高职高专教育新理念。

本书的编写特色主要体现在以下三个方面：

(1) 紧扣社会和经济发展的新形势，系统介绍了审计的基本原理、基本理论及基本方法。在内容上，本书既吸收了国内外先进的审计理论和技术，使审计教育的内容具有国际化水准，又充分体现了我国改革开放以来审计工作的新经验、新成果。

(2) 注重理论与实务相结合，兼顾国际惯例和我国实际情况，论述由浅入深，循序渐进，可操作性强。遵循“从实践到理论、从具体到抽象、从个别到一般”和“提出问题、解决问题、归纳总结”的教学原则。

(3) 正文中穿插了必要的“知识链接”，增加了学习的有效性；同时，在每个学习情境末尾设置了“知识小结”“知识巩固”及“案例讨论”，以帮助学生加深对所学知识的理解和记忆。

本书各学习情境的学时分配建议如下：

内 容	理论板块学时	实践板块学时
学习情境一 审计基础认知	8	2
学习情境二 职业道德的基本原则与职业道德概念框架	2	2
学习情境三 计划审计工作	4	4
学习情境四 获取审计证据与编制审计工作底稿	6	2
学习情境五 风险识别、评估与应对	6	4
学习情境六 审计抽样	2	2
学习情境七 销售与收款循环审计	2	2
学习情境八 采购与付款循环审计	4	4

续表

内 容	理论板块学时	实践板块学时
学习情境九 生产与存货循环审计	2	2
学习情境十 货币资金审计	2	2
学习情境十一 特殊项目审计及完成审计工作	2	2
学习情境十二 编制审计报告	4	4
总学时(76)	44	32

本书由杨相栋任主编,史成泽、井洁琳、王健任副主编。具体编写分工为:学习情境一、学习情境三和学习情境五由杨相栋(湖北职业技术学院)编写,学习情境二、学习情境六和学习情境十由史成泽(宁夏工商职业技术学院)编写,学习情境四、学习情境八和学习情境九由井洁琳(陕西财经职业技术学院)编写,学习情境七、学习情境十一和学习情境十二由王健(天津工业职业学院)编写。全书由杨相栋负责统稿。

在编写本书的过程中,编者参阅了一些同类教材,在此对相关作者表示衷心的感谢!由于编者水平有限,加之时间仓促,书中难免存在疏漏和不足之处,恳请各位读者批评指正。

编 者

# Contents

## 目录

### 学习情境一 审计基础认知 1

案例导入	1
知识目标	2
能力目标	2
模块一 审计的起源与发展	2
模块二 审计的定义与保证程度	6
模块三 审计要素	10
模块四 审计目标与审计基本要求	13
模块五 审计风险与审计过程	19
知识小结	22
知识巩固	22
案例讨论	22

### 学习情境二 职业道德的基本原则与职业道德概念框架 23

案例导入	23
知识目标	23
能力目标	23
模块一 职业道德的基本原则	24
模块二 职业道德概念框架	28
知识小结	34
知识巩固	34
案例讨论	34

### 学习情境三 计划审计工作 35

案例导入	35
知识目标	35
能力目标	35
模块一 初步业务活动	36
模块二 审计计划	42

模块三 审计重要性 .....	46
知识小结 .....	54
知识巩固 .....	54
案例讨论 .....	54

**学习情境四 获取审计证据与编制审计工作底稿 56**

案例导入 .....	56
知识目标 .....	56
能力目标 .....	56
模块一 获取审计证据 .....	57
模块二 实施审计程序 .....	61
模块三 编制审计工作底稿 .....	71
知识小结 .....	77
知识巩固 .....	77
案例讨论 .....	78

**学习情境五 风险识别、评估与应对 79**

案例导入 .....	79
知识目标 .....	80
能力目标 .....	80
模块一 风险识别与评估 .....	80
模块二 风险应对 .....	98
知识小结 .....	106
知识巩固 .....	106
案例讨论 .....	106

**学习情境六 审计抽样 107**

案例导入 .....	107
知识目标 .....	107
能力目标 .....	107
模块一 审计抽样基础认知 .....	108
模块二 审计抽样在控制测试中的应用 .....	112
模块三 审计抽样在细节测试中的应用 .....	121
知识小结 .....	131
知识巩固 .....	131
案例讨论 .....	131

**学习情境七 销售与收款循环审计 133**

案例导入	133
知识目标	133
能力目标	134
<b>模块一 销售与收款循环业务活动</b>	135
<b>模块二 评估销售与收款循环的重大错报风险</b>	139
<b>模块三 销售与收款循环的内部控制及其测试</b>	143
<b>模块四 销售与收款循环主要报表项目的实质性程序</b>	148
知识小结	160
知识巩固	160
案例讨论	160

**学习情境八 采购与付款循环审计 162**

案例导入	162
知识目标	163
能力目标	163
<b>模块一 采购与付款循环业务活动</b>	163
<b>模块二 评估采购与付款循环的重大错报风险</b>	168
<b>模块三 采购与付款循环的内部控制及其测试</b>	170
<b>模块四 采购与付款循环的实质性程序</b>	175
知识小结	178
知识巩固	178
案例讨论	178

**学习情境九 生产与存货循环审计 179**

案例导入	179
知识目标	180
能力目标	180
<b>模块一 生产与存货循环业务活动</b>	180
<b>模块二 评估生产与存货循环的重大错报风险</b>	183
<b>模块三 生产与存货循环的内部控制及其测试</b>	185
<b>模块四 生产与存货循环的实质性程序</b>	188
知识小结	197
知识巩固	197
案例讨论	197



**学习情境十 货币资金审计 199**

案例导入	199
知识目标	200
能力目标	200
<b>模块一 货币资金业务活动及相关控制</b>	200
<b>模块二 评估货币资金的重大错报风险</b>	203
<b>模块三 货币资金的内部控制及其测试</b>	205
<b>模块四 货币资金的实质性程序</b>	207
知识小结	217
知识巩固	218
案例讨论	218

**学习情境十一 特殊项目审计及完成审计工作 219**

案例导入	219
知识目标	219
能力目标	219
<b>模块一 特殊项目审计</b>	220
<b>模块二 完成审计工作概述</b>	228
<b>模块三 期后事项的审计</b>	231
<b>模块四 书面声明</b>	235
知识小结	239
知识巩固	240
案例讨论	240

**学习情境十二 编制审计报告 241**

案例导入	241
知识目标	242
能力目标	242
<b>模块一 审计报告及审计意见类型</b>	242
<b>模块二 审计报告的基本内容</b>	244
<b>模块三 在审计报告中沟通关键审计事项</b>	248
<b>模块四 编制非无保留意见的审计报告</b>	255
<b>模块五 在审计报告中增加强调事项段和其他事项段</b>	259
知识小结	263
知识巩固	263
案例讨论	263

**参考文献 265**



# 学习情境一

## 审计基础认知



### 英国南海公司舞弊案

18世纪初,随着英国殖民主义的扩张,其海外贸易有了很大发展。1710年,英国政府在银行家的建议下使用发行中奖债券所募集到的资金创立了南海公司,从事前景诱人的殖民贸易。1719年,英国政府宣布中奖债券总额的70%可与南海公司的股票进行转换。该年年底,南海公司的董事开始散布各种所谓的好消息,即南海公司在年底将有大量利润可实现,并煞有介事地预计,在1720年的圣诞节,南海公司可能要按面值的60%支付股利。这一消息的散布,加上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。1719年,南海公司的股价仅为114英镑;到1720年3月,其股价就超过了300英镑;到1720年7月,其股价已高达1050英镑。此时,南海公司的老板又想出了新主意:以高于面额数倍的价格发行可分期付款的新股。同时,南海公司将发行新股获取的现金转贷给购买股票的公众。这样,随着南海股价的扶摇直上,一场投机浪潮席卷整个英国,170多家新成立的股份公司的股票和原有公司的股票都成了投机对象。1720年6月,英国国会通过了《泡沫法案》,对股份公司的成立进行了严格的限制,许多公司被强制解散,公众开始清醒过来,并开始怀疑南海公司。自1720年7月开始,外国投资者首先抛售南海公司的股票,撤回资金。随着投机热潮的冷却,南海公司的股价一落千丈。1720年12月,其股价仅为124英镑。1720年底,英国政府对南海公司的资产进行清查,发现其实际资产已所剩无几。

南海公司倒闭的消息犹如晴天霹雳,惊呆了陶醉于美梦中的债权人和投资者。迫于舆论压力,1720年9月,英国议会组织了一个由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,特别委员会发现南海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,于是特邀了资深会计师查尔斯·斯奈尔(Charles Snell)对南海公司的分公司索布里奇商社的会计账目进行检查。斯奈尔查询和审核了南海公司的账目,于1721年提交了一份查账报告。报告指出,索布里奇商社存在舞弊行为、会计记录严重不实等问题,但没有对公司为何编制这种虚假的会计记录

表明自己的看法。英国议会根据这份查账报告查处了南海公司的主要负责人,其中一名爵士还被关进了伦敦塔。

斯奈尔开创了世界注册会计师行业的先河。他所编制的查账报告,是世界上第一份民间审计报告,而英国南海公司的舞弊案也被列为世界上第一起比较正式的民间审计案例。

请结合案例分析审计是什么,以及审计是如何产生的。

### 知识目标

- 了解国内外审计的起源及发展情况;
- 理解审计的含义及具体特征;
- 理解合理保证与有限保证及财务报表编制的基础;
- 掌握审计的目标与分类;
- 理解认定、审计目标和审计程序的关系。

### 能力目标

- 深入认识三方关系人及其关系;
- 能够结合实际分析各种审计的特点。

审计是社会经济发展到一定历史阶段的产物,它是在财产所有者与管理者分离,以及多层次经营管理分权体制形成的经济责任关系下,基于经济监督的需要而产生的。随着我国商品经济的发展,审计在经济生活中扮演着越来越重要的角色。

## 模块一 审计的起源与发展

### 一、我国审计的起源与发展

在我国,审计的起源与发展大体上可以分为以下六个阶段:

(1) 西周初期初步形成阶段。早在西周时期,我国就出现了官厅审计。据《周礼》记载,西周的官制中设有独立于财计部门的“宰夫”一职,负责审查“财用之出入”。除此之外,西周还建立了较为科学的原始计财牵制制度,这是我国政府审计的萌芽。

(2) 秦汉时期最终确立阶段。秦汉时期是我国封建社会初步发展时期,也是审计的最终确立阶段。这一时期设有“御史大夫”一职,其不仅行使政治、军事的监察之权,还行使经济监督之权,这使得审计职权逐步扩大,地位陡然上升。

(3) 隋唐至宋日臻健全阶段。魏晋时期,我国出现比部,职掌稽核簿籍;唐朝出现三省六部制,其中,比部独立于财计部门,隶属刑部,专司审计监督工作。比部的出现,标志着我

国独立审计机构的产生,也使得审计有了较强的权威性。北宋初期,太府寺内设审计司(后改为审计院)。作为我国首次以“审计”正式命名的机构,审计司的出现对后世产生了深远的影响。

(4) 元明清停滞不前阶段。唐宋时期过后,我国审计陷入长期停滞不前的阶段。元明清各朝虽设有独立审计机构,但由于封建社会走向衰败,审计监督制度发展缓慢。

(5) 中华民国不断演进阶段。1912年,中华民国成立,下设中央审计处。1914年,北洋政府改中央审计处为审计院,同年颁布了《审计法》和《审计法施行细则》。北伐后,国民政府行政院也设立了审计院,要求各省设立审计处,并根据需要在各地或部门设审计办事处,分别对中央和地方各级行政机关及其事业单位的财政和财务收支实行审计监督。

中华民国时期,社会审计也开始出现。1918年,北洋政府农商部颁布了《会计师暂行章程》,准许私人进行执业审计,同年,著名会计学家谢霖被批准为我国第一位注册会计师。谢霖创办的我国第一家会计师事务所——正则会计师事务所,也获准成立。至1947年,全国已有注册会计师2619人。

(6) 中华人民共和国振兴阶段。中华人民共和国成立后相当长的一段时间内,国家并未设置独立的审计机构,只通过不定期的会计检查对企业的财税情况进行监督。直到1982年修改了《中华人民共和国宪法》(以下简称《宪法》),才规定实行政府审计监督制度。1983年9月15日,国务院正式设立审计署,县级以上各级人民政府也相继设立了地方审计机关。1985年8月,《国务院关于审计工作的暂行规定》颁布;1988年11月,颁布了《中华人民共和国审计条例》;1994年8月,颁布了《中华人民共和国审计法》(以下简称《审计法》),并于2006年2月对该法进行了修正,从法律上进一步确立了政府审计的地位。

20世纪50年代初期,我国保留了社会审计制度,后来随着私营工商业的改造和计划经济体制的建立,社会审计逐渐消失。党的十一届三中全会以后,随着改革开放的不断深入,又逐步恢复了社会审计制度。1980年12月,我国颁布了《关于成立会计顾问处的暂行规定》,随后在全国各地成立了一批会计师事务所;1986年7月,颁布了《注册会计师条例》;1988年年底,成立了中国注册会计师协会;1991年,实行注册会计师资格全国统一考试;1993年10月,颁布了《中华人民共和国注册会计师法》(以下简称《注册会计师法》),并于2014年8月对该法进行了修正;2006年,出台了《中国注册会计师鉴证业务基本准则》,共有48项准则,2010年11月,又修订了38项准则。这些都为我国社会审计工作的开展提供了有力保障。

在政府审计及社会审计的恢复和重建中,我国内部审计也开始产生并逐渐发展起来。1984年,我国在各行政机关和企事业单位内部成立了审计机构,进行内部审计监督。同年,中国内部审计学会成立;2002年,中国内部审计学会改名为中国内部审计协会。2003年,《审计署关于内部审计工作的规定》的发布,为内部审计的进一步发展创造了良好条件。目前,我国内部审计专兼职人员已达到几十万人,采用半职业化方式管理内部审计行业。但是,就内部审计现有的队伍规模、素质结构、服务领域和职能作用等而言,还远远不能满足我国社会经济发展的需要。

## 二、国外审计的起源与发展

### (一) 国外的政府审计

早在古埃及、古罗马和古希腊时,官厅审计机构就出现了。审计人员以听证的方式行使具有审计性质的经济监督职能,对掌管国家财物和赋税的官吏进行考核。此后,西方历代封建王朝也都设有审计机构和人员,对国家的财政收支进行监督。

随着社会的发展和资产阶级国家政权组织形式的完善,政府审计也有了进一步发展。现代资本主义国家大多实行三权分立的政权组织形式,以议会作为国家的最高立法机关,下设专门的审计机构。在议会或国会的授权下,审计机构对政府及国有企业的财政、财务收支实施审计监督职能。这种立法型审计体制最先被英国采用,随后美国、加拿大等国家也相继采用。

除立法型的审计体制外,审计体制还有司法型、行政型、独立型等类型。采用司法型审计体制的代表国家为法国,采用行政型审计体制的代表国家有瑞士、瑞典等,采用独立型审计体制的代表国家是日本。其实,不论哪一种审计体制,都立足于保证国家审计机关拥有独立性和权威性,以便不受干扰、客观公正地行使审计监督权。

二战后,西方国家在审计理论和实务上取得了较大突破,在审计过程中开始将经济监督职能和经济管理职能结合起来,从传统财务审计向现代的3E绩效审计方面发展。3E是指economy(经济性)、efficiency(效率性)和effectiveness(效果性)。

### (二) 国外的注册会计师审计

注册会计师审计源于意大利合伙企业制度,形成于英国股份制企业制度,发展和完善于美国发达的资本市场,是伴随商品经济的发展而产生和发展起来的。

16世纪末期,地中海沿岸商品贸易繁荣发展,但单个业主很难有足够的资金投入企业,于是出现了由合伙人筹集资金,委托给某些人去经营贸易的商业运行方式。这就导致了财产所有权与经营权的分离,客观上产生了对行使监督权的无利害关系第三方的需要。于是,部分财产所有者聘请会计专家来承担这项监督检查工作,这便是注册会计师审计的萌芽。1581年,威尼斯设立了威尼斯会计协会,随后米兰等城市也设立了类似机构。

英国早期的注册会计师审计以查错防弊为目的,通常采用详细审计方法对大量账簿进行逐笔审查,缺乏系统的理论依据和方法体系。18世纪下半叶,英国资本主义经济迅速发展,尤其是工业革命之后,涌现出一大批以发行股票筹集资金为特征的股份公司。公司所有权与经营权相分离的现象使审计监督成为英国企业的普遍需要,于是现代社会审计制度应运而生。1720年,查尔斯·斯奈尔受托对南海公司破产案进行审查,同时编制了一份查账报告,审计从此正式走向民间。1844年,英国政府颁布了《合股公司法》,为其社会审计立法奠定了基础。1853年,苏格兰爱丁堡创立了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。这一时期,英国实行特许会计师制度,股份公司和银行必须聘请注册会计师进行审计,注册会计师的法律地位得到认可。

19 世纪下半叶,英国注册会计师职业的迅速发展对美国产生了重要影响。美国独立战争后,为了加强股份公司的会计工作,出现了以代理记账为专业的会计师。1886 年,纽约颁布了《公证会计师法》;1887 年,美国公共会计师协会正式成立,后改名为美国注册公共会计师协会,当今仍是美国最大的会计团体。

美国最初的会计师业务,主要是验证合并时的资产、设计会计制度以及审计企业信用,并非为了维护投资者的利益。20 世纪初,出于银行信贷业发展的需要,有必要对贷款企业的资产负债表进行分析性审计,借以判断企业的偿债能力。于是,美国的会计师突破了详细审计的做法,创立了资产负债表审计,即美国式的信用审计。

1929 年的经济大危机对资本主义社会产生了深刻的影响,美国开始重视保护投资者的利益。随着美国资本市场的发展和证券交易规模的逐渐增大,现有的资产负债表审计已无法满足社会各界的要求,于是产生了对企业利润表进行审计的客观需要。1933 年,美国颁布了《美国 1933 年证券法》,又于 1934 年颁布了《美国 1934 年证券交易法》,要求在证券交易所上市的公司必须对公众公布经注册会计师审计通过的财务报表及相关资料。自此,美国的社会审计进入财务报表审计阶段,其审计重点从资产负债表发展为以损益表为中心的整个财务报表。

### (三) 国外的内部审计

国外的内部审计可以追溯到中世纪。早在 11—12 世纪,西方国家就产生了“行会审计”,审查的重点是作为受托人的理事在处理经济业务方面的诚实性。由于受托经济关系关系的出现,进行内部经济监督也就有了必要,独立的内部审计人员开始出现,同时庄园审计、宫廷审计、寺院审计也纷纷出现。

20 世纪前后,资本主义经济高速发展,企业竞争日趋激烈,分级、分散的管理体制已经不能满足企业内部经营管理的需要,于是许多大型企业开始设立专门机构并配备专门人员,对内部各部门的经营业绩进行独立的审计监督,近代内部审计由此产生。

二战后,资本主义经济空前发展,企业竞争更加激烈,迫使企业更加重视内部经济监督和事前预防性控制。在美国,许多大中型企业于 20 世纪 30 年代就设立了内部审计机构,由总经理、副总经理或主计长领导,有些企业的内部审计机构甚至受主计长和审计委员会的双重领导。1941 年 11 月,美国建立了内部审计师协会,后来其发展成为一个国际组织。同年,维克多·Z. 布林克(Victor Z. Brink)出版了第一本关于内部审计的专著《内部审计:它的性质、职能、程序和方法》,这标志着内部审计学科的诞生。此外,英国、日本、加拿大等国也都存在内部审计,不仅包含财务审计,还涉及经济效率审计等。

国外企业内部审计机构的隶属关系一般包括以下四种情况:

- (1) 受董事会领导,向董事会报告工作。
- (2) 受监事会领导,向股东大会报告工作。
- (3) 受总经理领导,执行对各经营单位及各职能部门的日常监督工作。
- (4) 受财务部门领导,主要负责监督会计记录、财务报表等经济资料的正确性。

综观现代内部审计发展过程,内部审计职能从监督、控制转向评价,由事后审计转向事前审计,形成了经营审计、管理审计及效益审计等多种方式。



### 审计发展的客观依据

审计发展的客观依据可归纳为以下两点：

(1) 加强经济管理和控制是审计发展的动力。早期的、传统的审计局限于审查账目和报表，通常被称为财务审计。随着企业规模的扩大、生产的发展、管理方法和技术的日趋复杂，对生产经营的监督与控制也日显重要。审计的目的不仅在于审查账目和报表，还包括评价企业的生产经营管理，并及时提出积极、合理的建议。事前审计、经营审计、管理审计、效率审计等，都是为满足上述需要而发展起来的。

(2) 科学的发展、技术的更新，为现代审计提供了先进的方法和手段，也促进了审计的进一步发展。其具体表现为审计领域的不断拓展、审计方法的不断创新。例如，财务审计经常使用统计抽样法，经济效益审计广泛采用现代管理方法和数学方法及有关预测、决策和分析方法等。

## 模块二

## 审计的定义与保证程度

### 一、审计的定义

早期审计的定义，只是英文单词 audit 的本义，即旁听。古代并没有设置专职审计人员负责审核检查工作，而是由奴隶主或封建君主听取和核查相关人员汇报会计账目，其目的在于检查有无会计账目差错及财务上的舞弊。

随着审计的重要性越来越被世界各国认识，其职能早已超越了查账的范畴，开始涉及对各项工作的经济性、效率性和效果性的审核，人们对审计也有了更深的理解。

1973年，美国会计学会在其发布的《基本审计概念说明》中将审计定义为：“一个客观地获取和评价与经济活动和经济事项认定有关的证据，以确定这些认定与既定标准之间的符合程度，并将结果传达给利害关系人的系统过程。”日本审计学者三泽一教授在《审计基础理论》一书中将审计定义为：“具有公正不偏立场的第三者就既定对象必须查明的事项进行批评性的调查行为，同时出具调查结果报告。”

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，以积极的方式提出意见，增强除管理层之外的预期使用者对财务报表的信赖程度。由于财务报表是由被审计单位的管理层负责的，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。

审计的定义包括以下五个方面的内容：

(1) 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。

(2) 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质量,但不涉及为如何利用信息提供建议。

(3) 合理保证是一种高水平保证,是指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。审计只能提供合理保证,不能提供绝对保证。这是由于审计存在固有限制,大多数审计证据是说服性而非结论性的。

(4) 审计的基础是独立性和专业性,审计工作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。

(5) 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都按照公认的会计原则和统一的会计制度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。注册会计师只有按照审计准则和相关职业道德的要求执行审计工作,才能形成合理的意见。

## 二、保证程度

### (一) 注册会计师的业务范围

注册会计师的业务范围包括鉴证业务和相关服务业务。鉴证业务是指注册会计师对鉴证业务对象信息提出结论,以增强除责任方外的预期使用者对鉴证对象信息信任程度的业务,包括审计、审阅和其他鉴证业务。相关服务业务包括对财务信息执行商定程序、代编财务信息、税务服务、管理咨询和会计服务等。注册会计师的业务范围如图 1-1 所示。

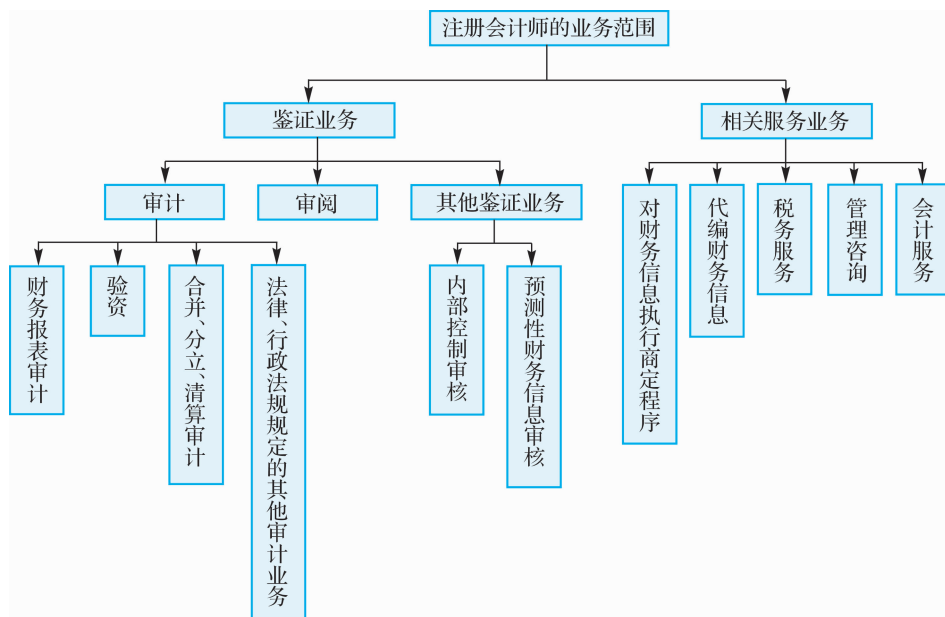


图 1-1 注册会计师的业务范围

### (二) 合理保证与有限保证的含义

鉴证业务的保证程度分为合理保证和有限保证。审计业务属于合理保证的鉴证业务,注册会计师将审计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审计



意见的基础。

财务报表审计要求注册会计师将审计风险降至可接受的低水平,对审计后的财务报表提供高水平保证(合理保证),在审计报告中对财务报表采用积极方式提出结论。审阅业务是指注册会计师主要利用询问和分析程序的方法,对所审阅的历史财务信息是否不存在重大错报提供有限程度的保证,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。财务报表审计要求注册会计师将审阅风险降至该业务环境下可接受的水平(高于财务报表审计中可接受的低水平),对审阅后的财务报表提供低于高水平的保证(有限保证),在审阅报告中对财务报表采用消极方式提出结论。

### (三) 合理保证与有限保证的区别

以财务报表审计和审阅为例,合理保证与有限保证的区别如表 1-1 所示。

表 1-1 合理保证与有限保证的区别

业务类型	目 标	证据收集程序	所需证据数量	检查风险	财务报表的可靠性	提出结论的方式
合理保证 (财务报表审计)	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	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	较多	较低	较高	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 2019 年 12 月 31 日的财务状况及 2019 年度的经营成果和现金流量”
有限保证 (财务报表审阅)	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,提供高水平的保证。该保证水平低于审计业务的保证水平	主要采用询问和分析程序的方法获取证据	较少	较高	较低	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”

## 三、注册会计师审计与政府审计

### (一) 审计监督体系

#### 1. 审计监督体系的内容

审计监督体系是指担负着不同审计任务的组织之间结成的相互联系、互为补充的整体审计系统。按照执行审计的不同主体,可将审计划分为内部审计、注册会计师审计和政府审

计,它们共同构成审计监督体系。

## 2. 审计监督体系的关系

(1) 在审计监督体系中,内部审计、注册会计师审计和政府审计既相互联系,又各自独立、各司其职。它们各有特点,相互不可替代。

(2) 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、强化经济监督的有力手段。

### (二) 注册会计师审计与政府审计的区别

注册会计师审计与政府审计虽然共同发挥作用,但也存在以下几方面的区别:审计目标和对象不同、审计的标准不同、经费和收入来源不同、取证权限不同、对发现的问题的处理方式不同。注册会计师审计与政府审计的区别如表 1-2 所示。

表 1-2 注册会计师审计与政府审计的区别

审计类型	比较项目				
	目标和对象	标准	经费和收入来源	取证权限	对发现的问题的处理方式
注册会计师审计	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	以《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为依据	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被审计客户协商确定,但是注册会计师在发表审计意见时,其独立性不能受到干扰	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的配合与协助,对企业及相关单位没有行政强制力	对于审计过程中发现的问题,注册会计师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,注册会计师需要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
政府审计	对政府的财政收支或国有金融机构和企事业单位的财务收支进行审计,确定其是否真实、合法和具有效益	以《中华人民共和国审计法》和审计署制定的国家审计准则为依据	政府审计是政府行为,政府机关履行职责所必需的经费列入同级财政预算,由同级人民政府予以保证	政府审计具有强制力。各有关单位和个人应当支持、协助审计机关的工作,如实向审计机关反映情况,提供有关证明材料	对违反国家规定的财政收支及财政收支行为可在职权范围内做出审计决定,或者向有关主管机关提出处理、处罚意见

#### 四、职业责任和期望差距

职业责任是指注册会计师应尽的义务,在很大程度上反映财务报表使用者的期望。

财务报表使用者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,以判断财务报表是否不存在重大错报,无论这种错报是否故意。

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。对于发现重大故意错报的责任并不具有一致的认识或接受程度。

财务报表使用者的期望与注册会计师职业界对职业责任的认知之间存在的差距便形成了期望差距。了解期望差距,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,也是行业积极发展和走向成熟的重要标志。

#### 五、审计报告与信息差距

审计报告是注册会计师对财务报表发表审计意见的书面报告,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,对提高财务信息的可信性起着至关重要的作用。

过去的审计报告模式是短式标准审计报告模式,存在信息含量低、相关性差等缺陷。这种缺陷导致公众产生“信息差距”。

2015年年初,国际审计与鉴证准则理事会审计报告模式进行改革,增加了审计报告要素,特别是引进了关键审计事项部分,使财务报表使用者可以获得更为相关、更具有决策有用性的信息,包括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,我国对审计报告相关准则进行修订,提高了审计报告的相关性和决策有用性,缩小了“信息差距”。

### 模块三 审计要素

审计旨在增进某一见证对象信息的可靠性。注册会计师通过收集充分、适当的审计证据来评价财务报表是否在所有重大方面符合会计准则,从而提高财务报表的可靠性。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、财务报表的编制基础、审计证据和审计报告。

#### 一、审计业务的三方关系人

审计业务的三方关系人分别是注册会计师、被审计单位管理层(责任方)和财务报表预期使用者,如图 1-2 所示。



图 1-2 审计业务的三方关系人

### （一）注册会计师

（1）注册会计师的审计意见主要是向除管理层（责任方）外的财务报表预期使用者提供，包括股东、债权人、监管机构等。

（2）虽然注册会计师主观上不是为了给管理层（责任方）提供审计意见，但由于注册会计师的审计意见可以提高财务报表的可靠性，因此，注册会计师的审计意见客观上可能对管理层（责任方）有用。管理层（责任方）可能是财务报表预期使用者之一，但不是唯一的预期使用者（还有股东、债权人、监管机构等）。

### （二）被审计单位管理层

#### 1. 责任方

针对财务报表审计业务，责任方是指对财务报表负责的组织或人员，即被审计单位管理层。

#### 2. 与责任方相关的责任

（1）按照适用的财务报告编制基础编制财务报表，并使其实现公允反映（如适用）。

（2）设计、执行和维护必要的内部控制，以使财务报表不存在由舞弊或错误导致的重大错报。

（3）向注册会计师提供必要的工作条件，包括允许注册会计师接触与编制财务报表相关的所有信息（如记录、文件和其他事项），向注册会计师提供审计所需的其他信息，允许注册会计师在获取审计证据时不受限制地接触其认为必要的内部人员和其他相关人员。

### （三）财务报表预期使用者

财务报表预期使用者是指预期使用审计报告和财务报表的组织或人员，分为管理层和除管理层外的预期使用者。

在审计业务三方关系人中，被审计单位管理层（责任方）与财务报表预期使用者可能是同一方，也可能不是同一方。例如，某公司同时设有董事会和监事会，监事会须对董事会和管理层负责编制的财务报表进行监督。责任方和预期使用者虽然来自同一企业，但不是同

一方。又如,一家企业的高层管理人员(财务报表预期使用者)可能聘请注册会计师对该企业的全资子公司管理层(责任方)直接负责的特定经营管理活动进行审计,但高层管理人员对全资子公司承担最终责任。在这种情况下,责任方与财务报表预期使用者是同一方。

## 二、财务报表

适当的鉴证对象应当同时具备下列条件:一是鉴证对象可以识别;二是不同的组织或人员对鉴证对象按照既定标准进行评价或计量的结果应合理、一致;三是注册会计师能够收集与鉴证对象有关的信息,获取充分、适当的证据,以支持其提出适当的鉴证结论。在财务报表审计中,鉴证对象是指历史财务状况、经营业绩和现金流量,鉴证对象信息即财务报表。

## 三、财务报告的编制基础

标准是对所要发表意见的鉴证对象进行度量的一把“尺子”,责任方和注册会计师可以根据这把“尺子”对鉴证对象进行度量。适当的标准应当具备相关性、完整性、可靠性、中立性、可理解性。在财务报表审计中,财务报告的编制基础即是标准。注册会计师基于自身的预期、判断和个人经验对鉴证对象进行的评价和计量不构成适当的标准。

财务报告的编制基础分为通用目的编制基础和特殊目的编制基础。通用目的编制基础主要是指企业会计准则和相关会计制度。特殊目的编制基础包括计税核算基础、监管机构的报告要求和合同的约定等。

## 四、审计证据

审计证据是指注册会计师为了得出审计结论和形成审计意见而使用的必要信息,是提出鉴证结论的基础。

审计证据的特征体现在以下几个方面:

- (1) 审计证据在性质上具有累积性,它主要是在审计过程中通过实施审计程序获取的。
- (2) 审计证据还可能包括从其他来源获取的信息,如之前审计中获取的信息(前提是注册会计师已确定自上次审计后是否已发生变化,这些变化可能影响这些信息对本期审计的相关性)或会计师事务所接受与保持客户或业务时实施质量控制程序获取的信息。
- (3) 除从被审计单位内部其他来源和外部来源获取的信息外,会计记录也是重要的审计证据来源。同样,被审计单位雇用或聘请的专家编制的信息也可以作为审计证据。
- (4) 审计证据既包括支持和佐证管理层认定的信息,也包括与这些认定相矛盾的信息。
- (5) 在某些情况下,信息的缺乏(如管理层拒绝提供注册会计师要求的声明)本身也构成审计证据,可以被注册会计师利用。

## 五、审计报告

注册会计师应当就鉴证对象信息在所有重大方面是否符合适当的标准,以书面报告的形式发表能够提供一定保证程度(如财务报表审计的合理保证)的结论。这种书面报告即是审计报告。

## 模块四

## 审计目标与审计基本要求

## 一、审计目标

审计目标是指人们在特定的社会历史环境中,期望通过审计实践活动达到的最终结果,或者说是指审计活动的目的与要求。审计目标用于引导审计行为的发生,是审计工作的指南。

审计的整个过程,可以概括为审计人员围绕审计目标,综合运用各种审计方法,获取充分、适当的审计证据,从而形成可信的审计结论和审计意见的过程。

## (一) 审计的总体目标

## 1. 审计总体目标的演变

从历史角度分析,审计经历了由弊端审计到财务审计、财务审计到效益审计的转变,因此审计总目标也随之经历了漫长的演变过程。单看注册会计师审计,从其诞生以来,其审计总目标就经历了以下四次较大的演变:

(1) 详细审计阶段。在 20 世纪初之前的详细审计阶段,委托人重点关注的是其财产的安全性和完整性。注册会计师受托执行审计,主要是判断被审计单位的会计记录有无技术性错误及舞弊行为。这一阶段的审计总目标是查错防弊。

(2) 资产负债表审计阶段。在 20 世纪初至 20 世纪 30 年代的资产负债表审计阶段,注册会计师主要通过利用银行贷款筹资的企业在一定时点上的资产负债表重要项目余额进行审查,来判断被审计单位的财务状况和偿债能力。这一阶段的审计总目标是鉴证企业资产负债表的公允性。

(3) 财务报表审计阶段。在 20 世纪 30—80 年代的财务报表审计阶段,审计总目标是判断被审计单位一定时期内的财务报表是否公允地反映了其财务状况和经营成果,以及采用的会计政策和会计处理方法是否符合本国会计准则。注册会计师在出具审计报告的同时还应提出改进内部控制的建议。在这一阶段,独立审计已由静态审计发展为动态审计,且增加了管理审计的内容,形成了一套较为完整的审计理论和方法,审计总目标开始向管理领域发展。

(4) 重新重视检查财务舞弊阶段。20 世纪 80 年代,全世界的公司财务舞弊现象空前严重。舞弊势态的严重化、公众期望的提高及审计诉讼案的频发,促使有关组织高度重视舞弊问题,进而采取了扩展注册会计师舞弊审计责任的举措。其中,美国全国欺骗性财务报告委员会的影响最大。这一时期,注册会计师的审计总目标是揭露对财务报告具有重大影响的错误和舞弊行为。

## 2. 财务报表审计的总体目标

在执行财务报表审计工作时,审计的总体目标如下:

(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,注册会计师应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。审计准则作为一个整体,为注册会计师执行审计工作以实现审计的总体目标提供了标准。如果注册会计师认为没有获取充分、适当的审计证据,可以采取下列一项或多项措施:

- ① 评价通过遵守其他审计准则是否已经获取或将会获取进一步的相关审计证据。
- ② 在执行一项或多项审计准则的要求时,扩大审计工作的范围。
- ③ 实施注册会计师根据具体情况认为必要的其他程序。

## (二) 管理层认定

管理层认定是指被审计单位管理层对财务报表组成要素的确认、计量、列报做出的明确或隐含的表达。管理层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。

### 1. 与各类交易和事项相关的认定

注册会计师对审计期间的各类交易和事项运用的认定通常分为以下几种:

(1) 发生认定。发生认定是指记录的交易或事项已发生,且与被审计单位有关。发生认定所要解决的问题是管理层是否把那些不曾发生的项目列入财务报表,它主要与财务报表组成要素的高估有关。

(2) 完整性认定。完整性认定是指所有应当记录的交易和事项均已记录。发生和完整性强调的是相反的关注点。发生目标针对潜在的高估,而完整性目标则针对低估(漏记交易)。

(3) 准确性认定。准确性认定是指与交易和事项有关的金额及其他数据已恰当记录。

(4) 截止认定。截止认定是指交易和事项已记录于正确的会计期间。

(5) 分类认定。分类认定是指交易和事项已记录于恰当的账户。

(6) 列报认定。列报认定是指交易和事项已被恰当地汇总或分解且表述清楚,相关披露在适用的财务报告编制基础下是相关的、可理解的。

## 注意

准确性与发生、完整性存在区别。若已记录的销售交易是不应当记录的(如发出的商品是寄销商品),则即使发票金额的计算是准确的,也违反了发生目标;若已入账的销售交易是对正确发出商品的记录,但金额计算错误,则违反了准确性目标,没有违反发生目标。完整性与准确性之间也存在同样的关系。若真实的销售交易没有被记录,则属于完整性认定错报;若真实的销售交易已记录,但金额计算少了,则属于准确性认定错报,完整性认定没有错报。

### 2. 与期末账户余额相关的认定

注册会计师对期末账户余额运用的认定通常分为以下几种:

(1) 存在认定。存在认定是指记录的资产、负债和所有者权益是存在的。与发生认定类似,存在认定所要解决的问题是确认管理层是否把那些不存在的项目列入财务报表,主要与财务报表组成要素的高估有关。

(2) 权利和义务认定。权利和义务认定是指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) 完整性认定。完整性认定是指所有应当记录的资产、负债和所有者权益均已记录, 主要与财务报表组成要素的低估有关。

(4) 准确性、计价和分摊认定。准确性、计价和分摊认定是指资产、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, 相关披露已得到恰当计量和描述。

(5) 分类认定。分类认定是指资产、负债和所有者权益已记录于恰当的账户中。

(6) 列报认定。列报认定是指资产、负债和所有者权益已被恰当地汇总或分解且表述清楚, 相关披露在适用的财务报告编制基础上是相关的、可理解的。



### 知识链接

#### 明确认定与隐含认定

管理层在财务报表层次的认定有些是明确表达的, 有些则是隐含表达的。例如, 东方公司管理层在资产负债表列报的固定资产金额为 5 000 万元, 其明确认定为:

- (1) 记录的固定资产 5 000 万元是真实存在的。
- (2) 记录的固定资产期末余额是 5 000 万元。

其隐含认定为:

- (1) 所有应列报的固定资产都包括在财务报表中。
- (2) 记录的固定资产全部为东方公司所拥有。
- (3) 固定资产的使用不受任何限制(由本公司控制)。

### (三) 审计的具体目标

注册会计师了解了认定后, 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

与所审计期间各类交易和事项相关的审计目标分为以下几个:

(1) 发生。由发生认定推导的审计目标是确认已记录的交易是真实的。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业务, 则违反了发生目标。

(2) 完整性。由完整性认定推导的审计目标是确认已发生的交易确实已经记录。如果发生了销售交易, 但没有在销售明细账和总账中记录, 则违反了完整性目标。

(3) 准确性。由准确性认定推导的审计目标是确认已记录的交易是按正确金额反映的。如果在销售交易中, 发出商品的数量与账单上的数量不符, 开账单时使用了错误的销售价格, 数量和单价相乘与销售金额不符, 或者在销售明细账中记录了错误的金额, 则违反了准确性目标。

(4) 截止。由截止认定推导的审计目标是确认接近资产负债表日的交易记录于恰当的期间。如果将本期交易推到下期, 或者将下期交易提到本期, 均违反了截止目标。

(5) 分类。由分类认定推导的审计目标是确认被审计单位记录的交易经过了适当的分类。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, 则会导致交易分类的错误, 违反分类目标。



(6) 列报。该审计目标是指确认被审计单位的交易和事项已被恰当地汇总或分解且表述清楚,相关披露在使用的财务报告编制基础上是相关的、可理解的。

## 2. 与期末账户余额相关的审计目标

与期末账户余额相关的审计目标分为以下几个:

(1) 存在。由存在认定推导的审计目标是确认记录的金额确实存在。例如,如果不存在某顾客的应收账款,但应收账款明细表中列入了对该顾客的应收账款,则违反了存在目标。

(2) 权利和义务。由权利和义务认定推导的审计目标是确认资产归属于被审计单位,负债属于被审计单位的义务。例如,将他人的寄售商品列入被审计单位的存货就违反了权利目标,将不属于被审计单位的债务记入账内就违反了义务目标。

(3) 完整性。由完整性认定推导的审计目标是确认已存在的金额均已记录。例如,如果存在某顾客的应收账款,在应收账款明细表中却没有列入对该顾客的应收账款,则违反了完整性目标。

(4) 准确性、计价和分摊。由准确性、计价和分摊认定推导的审计目标是确认资产、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,相关披露已得到恰当的计量和描述。

(5) 分类。由分类认定推导的审计目标是确认资产、负债和所有者权益已记录于恰当的账户。

(6) 列报。由列报认定推导的审计目标是确认资产、负债和所有者权益已被恰当地汇总或分解且表述清楚,相关披露在使用的财务报告编制基础上是相关的、可理解的。

### 注 意

注册会计师审计的基本职责是根据对管理层认定的了解、识别和评估,确定其具体审计目标,设计并实施进一步审计程序,获取充分、适当的审计证据,以应对其评估的重大错报风险。

管理层认定、审计具体目标和审计程序之间的关系如表 1-3 所示。

表 1-3 管理层认定、审计具体目标和审计程序之间的关系

管理层认定	审计具体目标	审计程序
存在	确认资产负债表列示的存货存在	实施存货监盘程序
完整性	确认销售收入包括所有已发货的交易	检查发货单和销售发票的编号以及销售明细账
准确性	确认应收账款反映的销售业务是否基于正确的价格和数量,计算是否准确	比较价格清单与发票上的价格、发货单与销售订购单上的数量是否一致,重新计算发票上的金额
截止	确认销售业务记录在恰当的期间	比较上一年度最后几天和下一年度最初几天的发货单日期与记账日期
权利和义务	确认资产负债表中的固定资产确实为公司所有	查阅所有权证书、购货合同、结算单和保险单
准确性、计价和分摊	确认是否以净值记录应收款项	检查应收账款账龄分析表、评估计提的坏账准备是否充足

注:审计程序将在后续章节做详细介绍。

## 二、审计基本要求

### (一) 遵守审计准则

审计准则是衡量注册会计师执行财务报表审计业务的权威性标准,涵盖从接受业务委托到出具审计报告的整个过程,注册会计师在执业过程中应当遵守审计准则的要求。

### (二) 遵守职业道德要求

注册会计师受到与财务报表审计相关的职业道德要求(包括与独立性相关的要求)的约束。相关的职业道德要求是指《中国注册会计师职业道德守则》中与财务报表审计相关的规定。根据《中国注册会计师职业道德守则》,注册会计师应当遵循的基本原则包括:诚信、独立性、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。

### (三) 保持职业怀疑

#### 1. 职业怀疑的含义

职业怀疑是指注册会计师执行审计业务的一种态度,包括采取质疑的思维方式,对可能表明由舞弊或错误导致错报的情况保持警觉,以及对审计证据进行审慎评价。我们应当从以下四个方面对职业怀疑加以理解:

(1) 职业怀疑在本质上要求注册会计师秉持一种质疑的理念。职业怀疑与客观和公正、独立性两项职业道德基本原则密切相关。保持独立性可以增强注册会计师在审计中保持客观和公正,以及保持职业怀疑的能力。

(2) 职业怀疑要求注册会计师对引起疑虑的情形保持警觉。这些情形包括相互矛盾的审计证据,引起对文件记录、对询问的答复的可靠性产生怀疑的信息,表明可能存在舞弊的情况,表明需要实施除审计准则规定外的其他审计程序的情形,但也不仅限于这些情形。

(3) 职业怀疑要求注册会计师审慎评价审计证据。审慎评价审计证据是指质疑相互矛盾的审计证据的可靠性。注册会计师在怀疑信息的可靠性或存在舞弊迹象时,需要做出进一步调查,并确定需要修改的审计程序或需要实施的追加的审计程序。虽然注册会计师需要在审计成本与信息的可靠性之间进行权衡,但审计中的困难、时间或成本等事项本身不能作为省略不可替代的审计程序或满足于说服力不足的审计证据的理由。

(4) 职业怀疑要求注册会计师客观评价管理层和治理层。注册会计师不应依赖以往对管理层和治理层诚信形成的判断。即使注册会计师认为管理层和治理层是正直、诚实的,也不能降低保持职业怀疑的要求,不允许在获取合理保证的过程中满足于说服力不足的审计证据。

#### 2. 保持职业怀疑的作用

保持职业怀疑的作用体现在以下三个方面:

(1) 在识别和评估重大错报风险时,保持职业怀疑有助于注册会计师有针对性地了解被审计单位及其环境,设计恰当的风险评估程序,对引起疑虑的情形保持警觉,以及有效识别和评估重大错报风险。

(2) 在应对重大错报风险时,保持职业怀疑有助于注册会计师恰当设计进一步的审计程序,对可能存在重大错报风险的情形保持警觉,并做出进一步调查。

(3) 在评价审计证据时,保持职业怀疑有助于注册会计师评价是否已获取充分、适当的审计证据,纠正只获取最容易获取的证据、忽视相互矛盾的证据的偏向。

此外,保持职业怀疑对于注册会计师发现舞弊行为、防止审计失败至关重要。

#### (四) 合理运用职业判断

##### 1. 职业判断的概念

职业判断是指在审计准则、财务报告编制基础和职业道德要求的框架下,注册会计师综合运用相关知识、技能和经验,做出适合审计业务具体情况的、有根据的行动决策。

##### 2. 职业判断的性质

职业判断是注册会计师行业的精髓,贯穿注册会计师执业的始终,涉及注册会计师职业的各个环节,对适当地执行审计工作是必不可少的。

##### 3. 职业判断的作用

只是机械地执行审计程序,注册会计师无法理解审计准则、财务报告编制基础和相关职业道德要求,难以在整个审计过程中做出有依据的决策。

注册会计师需要在相关法律法规、职业标准的框架下,以具体事实和情况为依据做出职业判断。如果有关决策不被该业务的具体事实和情况支持,或者缺乏充分、适当的审计证据,那么职业判断就不能作为不恰当决策的理由。职业判断对于做出下列六个方面的决策尤为重要:

(1) 确定重要性,识别和评估重大错报风险。

(2) 为满足审计准则的要求和收集审计证据的需要,确定所需实施的审计程序的性质、时间安排和范围。

(3) 为实现审计准则规定的目标和审计的总体目标,评价是否已获取充分、适当的审计证据,以及是否还需执行更多的工作。

(4) 评价管理层在应用适用的财务报告编制基础时做出的判断。

(5) 根据已获取的审计证据得出结论,如评价管理层在编制财务报表时做出的会计估计的合理性。

(6) 运用职业道德概念框架识别、评估和应对对职业道德基本原则不利的影

##### 4. 职业判断的主体

注册会计师是职业判断的主体,职业判断能力是注册会计师胜任能力的核心。通常,注册会计师具有下列特征可能有助于提高职业判断质量:

(1) 拥有丰富的知识、经验和良好的专业技能。

(2) 独立、客观和公正。

(3) 保持适当的职业怀疑。

##### 5. 衡量职业判断质量的标准

衡量职业判断质量可以基于以下三个方面:

(1) 准确性或意见一致性。准确性或意见一致性即职业判断结论与特定标准或客观事实的相符程度,或者不同职业判断主体针对同一职业判断问题所做判断的彼此认同的程度。

(2) 决策一贯性和稳定性。决策一贯性和稳定性即同一注册会计师针对同一项目的不

同判断问题所做出的判断之间是否符合应有的内在逻辑,以及同一注册会计师针对相同的职业判断问题在不同时点所做出的判断是否结论相同或相似。

(3) 可辩护性。可辩护性即注册会计师是否能够证明自己的工作。通常,理由的充分性、思维的逻辑性和程序的合规性是可辩护性的基础。

## 6. 职业判断的记录

对下列事项进行书面记录,有利于提高职业判断的可辩护性:

- (1) 对职业判断问题和目标的描述。
- (2) 解决职业判断相关问题的思路。
- (3) 收集到的相关信息。
- (4) 得出的结论以及得出结论的理由。
- (5) 就决策结论与被审计单位进行沟通的方式和时间。

# 模块五 审计风险与审计过程 >>>

## 一、审计风险

审计风险取决于重大错报风险和检查风险。审计风险是一个与审计过程相关的技术术语,并不是指注册会计师执行业务的法律后果。



### 知识链接

#### 审计风险产生的原因

审计风险是指财务报表存在重大错报而注册会计师发表不恰当审计意见的可能性。这既有客户的原因,也有审计人员的原因。客户的原因是指审计前财务报表存在重大错报,这种可能性属于重大错报风险。审计人员的原因是指审计后财务报表存在重大错报,这种审计人员没有发现的可能性属于检查风险。审计业务是一种保证程度高的鉴证业务,可接受的审计风险应当足够低,以使注册会计师能够合理保证所审计的财务报表不存在重大错报。审计风险不是指注册会计师执行业务的法律后果,如因诉讼、负面宣传或其他与财务报表审计相关的事项而导致损失的可能性。

#### (一) 重大错报风险

重大错报风险是指财务报表在审计前存在重大错报的可能性。重大错报风险取决于被审计单位,且独立于财务报表审计而存在。

重大错报风险分为以下两个层次:

(1) 财务报表层次重大错报风险。财务报表层次重大错报风险与财务报表整体存在广泛联系,难以界定某类交易、账户余额和披露的具体认定。

(2) 认定层次重大错报风险。注册会计师同时考虑各类交易、账户余额和披露认定层

次的重大错报风险,考虑的结果直接有助于注册会计师确定认定层次上实施的进一步审计程序的性质、时间安排和范围。

认定层次的重大错报风险可以进一步细分为固有风险和控制风险。固有风险是指在考虑相关的内部控制之前,某类交易、账户余额或披露的某一认定易于发生错报的可能性。控制风险是指某类交易、账户余额或披露的某一认定发生重大错报,但没有被内部控制及时防止或发现并纠正的可能性。由于内部控制的固有局限性,控制风险始终存在。固有风险和控制风险交织在一起,有时无法单独评估,注册会计师既可以对两者进行单独评估,也可以对两者进行合并评估。

## (二) 检查风险

检查风险是指如果存在某一错报,该错报单独或连同其他错报可能是重大的,而注册会计师在实施审计程序后没有发现这种错报的风险。检查风险取决于审计程序设计的合理性和执行的有效性,由于注册会计师通常并不对所有的交易、账户余额和披露进行检查,以及其他原因,检查风险不可能为零。

## (三) 检查风险与重大错报风险的反向关系

在既定的审计风险水平下,可接受的检查风险水平与认定层次重大错报风险的评估结果呈反向关系。评估的重大错报风险越高,可接受的检查风险越低;评估的重大错报风险越低,可接受的检查风险越高。这两种风险的关系如图 1-3 所示。

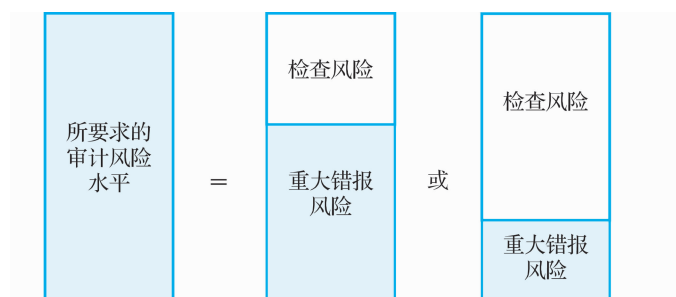


图 1-3 检查风险与重大错报风险的反向关系

检查风险与重大错报风险的反向关系用数学模型可表示为:审计风险=重大错报风险×检查风险。

假设将针对某一认定的可接受审计风险水平设定为 5%,注册会计师实施风险评估程序后将重大错报风险评估为 25%,则可接受的检查风险为 20%。在审计实务中,注册会计师不一定用绝对数值表达这些风险水平,而是选用“高”“中”“低”等文字来描述。

## 二、审计的固有限制

审计的固有限制导致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,其不可能将审计风险降至零,不能提供绝对保证。审计的固有限制意味着即使按照审计准则的规定适当地计划和执行审计工作,也不可避免地存在财务报表的某些重大错报可能未被发现的风险。

审计的固有限制源于财务报告的性质、审计程序的性质、财务报告的及时性和成本效益的权衡。

### （一）财务报告的性质

管理层在编制财务报表时需要做出判断,许多财务报表项目涉及主观决策、评估或一定程度的不确定性,并且可能存在一系列可接受的解释或判断。因此,某些财务报表项目的金额本身就存在一定的变动幅度,这种变动幅度不能通过实施追加的审计程序来消除。

### （二）审计程序的性质

审计程序的性质包括以下三个方面:

(1) 管理层或其他人员可能有意或无意地不提供与财务报表编制相关的或注册会计师要求的全部信息。因此,注册会计师即使实施了旨在保证获取所有相关信息的审计程序,也不能保证信息的完整性。

(2) 舞弊可能涉及精心策划和蓄意实施,以进行隐瞒。因此,用以收集审计证据的审计程序可能对于发现舞弊是无效的。注册会计师没有接受过文件真伪鉴定方面的培训,不应被期望成为鉴定文件真伪的专家。

(3) 审计不是对涉嫌违法的行为的官方调查。因此,注册会计师没有被授予特定的法律权利(如搜查权),而这种权利对调查是必要的。

### （三）财务报告的及时性和成本效益的权衡

要求注册会计师处理所有可能存在的信息是不切实际的,基于信息存在错误或舞弊(除非能够提供反证的假设)而竭尽可能地追查每一个事项也是不切实际的。财务报表使用者的期望是注册会计师在合理的时间内以合理的成本对财务报表形成审计意见。

为此,注册会计师有必要做到以下几点:

- (1) 制订审计计划,使审计工作以有效的方式展开。
- (2) 将审计资源投向最可能存在重大错报风险的领域,在其他领域减少审计资源。
- (3) 运用测试和其他方法检查总体中存在的错报。

由于审计的固有限制,完成审计工作后发现由舞弊或错误导致的重大错报并不能表明注册会计师没有按照审计准则的规定执行审计工作。尽管如此,审计的固有限制并不能作为注册会计师满足于说服力不足的审计证据的理由。

## 三、审计过程

风险导向审计模式要求注册会计师在审计过程中以重大错报风险的识别、评估和应对作为工作主线。相应的审计过程大致可分为以下流程:接受业务委托—确定可接受的审计风险—了解被审计单位及其环境—初步确定重要性—识别和评估两个层次的重大错报风险—确定可接受的检查风险—风险应对—总体应对/设计和实施进一步审计程序/利用他人工作—获取充分、适当的审计证据/审计沟通—发现和汇总错报—修正重要性—评价错报影响—沟通重大错报—调整重大错报—评价未更正错报—出具审计报告。

 知识小结

学习情境一属于审计学课程的基础理论部分,概括了审计的起源与发展、审计的定义与保证程度、审计要素、审计目标与审计基本要求、审计风险与审计过程等内容,回答了什么是审计、为什么要审计、审计要素、审计目标、审计基本要求及审计风险等问题。

 知识巩固

1. 简述我国审计的发展过程。
2. 财务报表审计的定义是什么?
3. 注册会计师审计与政府审计的区别是什么?
4. 审计的总体目标和审计的具体目标与相关认定的关系是什么?
5. 审计风险和审计风险产生的原因分别是什么?

 案例讨论

### 合伙开店的困扰

张琪、李浩和王羽是老朋友,他们经常在一起畅谈对生活的感受和对未来的设想。一天,他们在网上看到一则欢迎加盟经营某品牌服装店的广告。之后,他们认真分析了当地居民的生活观念和消费水平,并认为在当地开设这样一家服装店是有利润可赚的。于是,他们开始创业。他们进一步对市场和客户群体进行了分析,选定了恰当的经营地址,申请加入了该品牌特许经营行列并办理了相关开业手续,开业的资金由三个人均摊。因张琪和王羽对目前已有的工作岗位比较满意,他们决定不离开各自的工作单位;而李浩的单位经济效益不佳,正在进行人员分流,因此他决定辞职,负责经营服装店。他们商定,李浩每月的工资为5000元,税后利润的10%作为他经营该店面的业绩奖励,其余部分由三人平均分配。

开业第一个月,张琪和王羽经常到服装店中帮忙。后来,张琪到外地进修学习,而王羽作为单位的业务骨干,因工作繁忙几乎无法顾及服装店的经营。年底,李浩拿出会计报表告诉张琪和王羽,服装店的经营效果不如当初的设想,只能勉强维持收支平衡,因此没有什么利润可供分配。但不久,张琪的另一个朋友告诉他,服装店生意十分火爆,应该大有赚头。张琪感到很纳闷,该服装店的经营状况究竟如何呢?他与王羽商议了此事。王羽说:“我的单位每年年末都要请注册会计师核查经营状况和经营成果,然后才确定如何进行利益分配。为什么我们不请注册会计师来审计服装店究竟有没有利润可供分配呢?”

问题:

1. 请注册会计师来审计能帮他们解决这个难题吗?
2. 注册会计师是做什么的?