

第一章 审计概论



【案例导入】

英国南海股份有限公司审计案例

——西方民间审计的产生

1710年,从事海外贸易业务的英国南海股份有限公司成立。公司最初10年经营业绩平平。公司董事会为了使股票达到预期价格,开始对外散布各种所谓的好消息,即南海公司在年底将有大量的利润可实现,并预计在1720年的圣诞节,可能要按面值的60%支付股利。这一消息促进了债券转换,进而带动了股价上升。1719年,南海公司股价为114英镑;到了1720年3月,股价劲升至300英镑以上;到了1720年7月,股票价格已高达1050英镑。此时,南海公司老板又想出了新主意:以数倍于面额的价格,发行可分期付款的新股。同时,南海公司将获取的现金,转贷给购买股票的公众。这样,随着南海股价的扶摇直上,一场投机浪潮席卷全国。

英国议会为了制止国内“泡沫公司”的膨胀,于1720年6月通过了《泡沫公司取缔法》,随之一些公司被解散。许多投资者开始清醒,并抛售手中所持股票。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,其股票价格从900英镑下跌到190英镑,到12月份最终仅为124英镑。投资者因此遭受巨大损失。年底,英国政府对南海公司的资产进行清理,发现其实际资本所剩无几。后南海公司宣布破产。投资者要求英国议会严惩欺诈者,并赔偿损失。1720年9月,英国议会组织了特别委员会,对“南海泡沫”事件进行秘密查证,特邀了资深会计师查尔斯·斯奈尔对南海公司的会计账目进行检查。查尔斯·斯奈尔通过对南海公司账目的查询、审核,于1721年以会计师名义提交了一份会计账簿检查意见。在该份报告中,查尔斯指出了南海公司存在舞弊行为、会计记录严重不实等问题。英国议会根据这份查账报告,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。

1828年,英国政府根据国内经济发展对资金的高度需求,重新认识了股份公司的经济意义,撤销了1720年的《泡沫公司取缔法》,重新恢复了股份公司这一现代企业制度的形式。通过设立民间审计的方式,将股份公司中因所有权与经营权分离所产生的不足予以制约,完善了股份制这种现代企业制度。

思考:

- (1)英国南海公司舞弊案对注册会计师世界民间审计的产生有什么样的影响?
- (2)审计人员的主要职责是什么?

第一节 审计的产生与发展

审计是生产力发展到一定阶段的产物,其产生的根本原因是财产所有权与经营管理权的分离及委托和受托经济责任关系的形成。在生产力十分低下和社会经济不发达的时期,社会生产是小规模生产,生产资料的所有者亲自经营管理生产活动,生产资料的所有者和生产资料的经营者及监督者统一,不存在委托和受托经济责任关系,也不需要第三者进行审查和评价工作。随着生产力和社会经济的发展,物质财富日益丰富且逐渐集中,社会生产的规模不断扩大,经济活动日益复杂,生产资料的所有者已没有精力直接进行经营管理,于是就只好授权或委托他人代为经营管理,由此就导致了生产资料所有者与经营管理权的分离,形成了受托和委托的经济责任关系。在这种情况下,生产资料所有者需要了解经营管理者代理其从事经营管理的具体情况和履行经济职责的情况,这就有必要委托第三者对经营管理者提供的会计资料和其他资料进行审查,确定其是否真实、合法,从而评价经营管理者的工作效率和经济责任,以此决定奖惩,于是审计就应运而生了。

一、政府审计的产生与发展

(一)我国政府审计的起源与发展

1. 西周时期初步形成阶段

西周时期,朝廷设天、地、春、夏、秋、冬六官,天官又称冢宰,为百官之长、六官之首,“掌邦治,统百官,均四海”。国家财计管理方面,以地官为首的大司徒系统,掌管财政收入,负责钱粮税赋的征收及入库工作;以天官为首的冢宰系统,负责掌管财政支出,并设置中大夫司会,为计官之长,对财政收支进行记录与考核。同时,在天官之副职小宰之下设“宰夫”一职,由宰夫“岁终正岁会,月终正月要”,“掌治法以考百官府、郡、都、县、鄙之治,乘其财用之出入,凡失财用物辟名者,以官刑诏冢宰以诛之;其足用长财善物者赏之”,行使“考其出入,以定刑赏”之权。可见,宰夫司职百官及地方的业绩、政绩的审查工作,并将审查结果向冢宰或直接向周王报告,以决定对朝廷百官及地方官员的奖惩。从宰夫的工作来看,其独立于财计部门之外,具有审计的性质,是我国政府审计的起源。

2. 秦汉时期最终确立阶段

秦汉时期是我国审计的确立阶段,主要表现在以下三个方面:一是初步形成了统一的审计模式。秦汉时期是我国封建社会的建立和成长时期,封建社会经济的发展,促进了秦汉时期逐渐形成全国审计机构与监察机构相结合、经济法制与审计监督制度相统一的审计模式。秦朝,中央设“三公”“九卿”辅佐政务。御史大夫为“三公”之一,执掌弹劾、纠察之权,专司监察全国的民政、财政以及财物审计事项,并协助丞相处理政事。汉承秦制,西汉初中央仍设“三公”“九卿”,由御史大夫领掌监督审计大权。二是“上计”制度日趋完善。所谓“上计”,就是皇帝亲自听取和审核各级地方官吏的财政会计报告,以决定赏罚的制度。这种制度始于周朝,至秦汉时期日趋完善。制度是秦汉时期审计建制的重要组成部分,行使军事的监察之权,还行使经济的监督之权,反映财政收支情况。三是审计地位提高,职权扩大。御史制度是秦汉时期审计建制

的重要组成部分,秦汉时期的御史大夫不仅行使政治、军事的监察之权,还行使经济的监督之权,控制和监督财政收支活动,勾稽总考财政收支情况。由此可见,秦汉时期的审计工作比西周时期进步了,但这个时期仍然属于审计初步发展时期。

3. 隋唐至宋日臻健全阶段

中央集权不断加强,官僚系统进一步完善,审计在制度方面也随之日臻健全。隋开创一代新制,设置比部,隶属于都官或刑部,掌管国家财计监督,行使审计职权。唐改设三省六部,六部之中,刑部掌天下律令、刑法、徒隶等政令,比部仍隶属于刑部,凡国家财计,不论军政内外,无不加以勾稽,无不加以查核审理。比部审计之权通达国家财经各领域,而且一直下伸到州、县。唐代的比部审查范围极广、项目众多,而且具有很强的独立性和较高的权威性。宋代审计,一度并无发展。元丰改制后,财计官制复唐之旧,审计之权重归刑部之下的比部执掌,审计机构重获生机。此外,还专门设置“审计司”,隶属于太府寺。北宋时又曾将这个机构改称为“审计院”。南宋时,湖、广还设有审计院,四川也设有审计院。宋审计司(院)的建立,是我国“审计”的正式命名。从此,“审计”一词便成为财政监督的专用名词,对后世中外审计建制具有深远的影响。

4. 元、明、清停滞不前阶段

元代取消比部,户部兼管会计报告的审核,独立的审计机构即告消亡。明清设置都察院,其行使审计职能有所削弱。

5. “中华民国”不断演进阶段

1912年在国务院下设审计处,1914年北洋政府改为审计院,同年颁布了《审计法》。国民党政府根据孙中山先生五权分立的理论,设审计部,各省(市)设审计处,分别对中央和地方各级行政机关以及企事业单位的财政和财务收支实行审计监督。国民党政府也于1928年颁布过《审计法》和实施细则,次年还颁布了《审计组织法》,审计人员有审计、协审、稽查等职称。与此同时,随着我国资本主义工商业的发展,民间审计应运而生。1918年9月,北洋政府农商部颁布了《会计师暂行章程》,标志着我国民间审计的诞生。自20世纪20年代以后,在一些大城市中相继成立了“四大”会计师事务所,如:谢霖创办的正则会计师事务所(1921年,北京),潘序伦创办的立信会计师事务所(1927年,上海),奚玉书创办的公信会计师事务所(1927年,北京)和徐永祚创办的徐永祚会计师事务所(1927年,上海)。1925年3月,我国最早的民间审计职业组织——上海会计师公会成立。

6. 新中国不断振兴阶段

中华人民共和国成立后在较长一段时期内未设专职的审计机构,对财政、财务收支的经济监督由财政、税务、银行等部门通过其业务在一定范围内进行。1982年修改的《中华人民共和国宪法》规定在我国建立审计制度,1983年9月成立了我国国家审计的最高机关——审计署,在县以上各级人民政府设置各级审计机关。1985年8月发布了《国务院关于审计工作的暂行规定》;1998年11月颁布了《中华人民共和国审计条例》;1995年1月1日《中华人民共和国审计法》的实施,在法律上确立了政府审计的地位;2000年1月,审计署发布《中华人民共和国国家审计基本准则》;2000年8月,审计署发布《审计机关审计方案准则》等五项具体准则;2003年12月,审计署发布《审计机关审计重要性与审计风险评价准则》等五项具体准则;2004年2月,审计署发布《审计机关审计项目质量控制办法(试行)》;2006年2月28日,八届人大九次

会议通过了修正的《中华人民共和国审计法》并予以发布实施,为政府审计进一步发展奠定了良好基础。

(二)国外政府审计发展概况

在西方国家,政府审计的产生和发展同样经历了一个漫长的过程,有着悠久的历史。据考证,早在奴隶制度下的古罗马、古埃及、古希腊时期,就已经有了官厅审计机构,但是从当时所处时代和经济发展状况来看,不论从审计组织机构设置上、人员配备上,还是审计方法选用上,都处于很不完善的阶段。随着经济的发展和资产阶级国家政权组织形式的完善,国家审计日趋健全、科学和规范化。目前世界上已有 160 多个国家建立了适应各自国情的国家审计机构,其隶属关系大体可以分为三种类型。其一,隶属于议会,即隶属于立法机构,由议会直接授权,如美国、英国、加拿大、西班牙、澳大利亚等国家均属此类型。这种类型的审计机构有很强的独立性和权威性。其二,隶属于政府,即隶属于行政机构,由政府直接授权领导,如罗马尼亚、菲律宾等国家均属此类型。这些国家的审计机构是依照国家赋予的权限,对各级政府机关、企事业单位的财政、财务收支及有关经济活动进行审计监督。这种类型的审计机构也有一定的独立性和权威性。其三,隶属于财政部,由财政部直接领导,如瑞典的政府审计就属于此种类型。这种类型的审计机构是依照国家的政策、法规和财经制度,对各部门、各单位的财政、财务收支及其有关经济活动进行审计。这种类型的审计机构与其他类型的审计机构相比,其独立性和权威性较小。政府审计机关不管属于哪一种类型,保证审计机构的独立性和权威性是最关键的。审计机关在行使审计监督权时,不应受到任何社会团体和个人的干涉,应客观、公正地实施审计,独立地出具审计报告。

二、民间审计的产生与发展

(一)我国注册会计师审计的产生和发展

注册会计师审计又称社会审计、民间审计。我国注册会计师审计起步较晚。1918 年 9 月 7 日,北洋政府农商部颁布了《会计师暂行章程》。同年,谢霖领取了第一号会计师证书,并在北京创办了我国第一家会计师事务所——正则会计师事务所,这标志着我国注册会计师制度正式诞生。1927 年以后,国民政府又先后颁布了《会计师注册章程》和《会计师条例》。

中华人民共和国成立后,国民经济中还存在着多种经济成分,与之相适应的注册会计师行业也被保留下来。1951 年,中央人民政府政务院财政经济委员会在《中央人民政府政务院财政经济委员会函》[(51)财经私人字第 29 号]中,专门就会计师的资格、执业范围、执业要求、收费以及职业责任问题做出了原则性规定。到 1957 年,随着对资本主义工商业的社会主义改造基本完成,我国开始实行高度集中的计划经济,注册会计师失去了服务对象,而且会计师事务所本身也是私有经济,被列入了改造对象,从此注册会计师行业悄然退出了历史舞台。

党的十一届三中全会以后,商品经济得到迅速发展,为注册会计师制度的恢复重建创造了客观条件。1980 年,财政部印发了《关于成立会计顾问处的暂行规定》,标志着我国注册会计师制度开始恢复,中国注册会计师重新登上历史舞台。1986 年 7 月,国务院颁布了《中华人民共和国注册会计师条例》,第一次确定了注册会计师的法律地位,使注册会计师行业建设进入

了一个新时期。1991年,我国恢复了全国注册会计师统一考试,1993年10月颁布了《中华人民共和国注册会计师法》,1995年2月财政部又发布了《中国注册会计师独立审计准则》等一系列法律、法规和制度,注册会计师审计逐渐得到各级政府和社会各界人士的重视和关注。为了加速我国注册会计师行业的发展及与国际同行的交流和合作,1996年10月中国注册会计师协会加入亚太会计师联合会,1997年5月又加入国际会计师联合会,这标志着我国注册会计师行业开始走上国际舞台,1997年7月开展了全行业清理整顿工作,1998年开始全面推行事务所脱钩改制工作,2006年注册会计师协会公布了《中国注册会计师执业准则》。这一系列工作的落实,为我国注册会计师行业冲出亚洲、走向世界奠定了良好的基础。

(二)国外注册会计师审计的产生和发展

国外社会审计起源较早,注册会计师审计起源于意大利合伙企业制度,形成于英国股份制企业制度,发展和完善于美国的资本市场。它是伴随着商品经济的发展而产生和发展起来的。其发展过程大体可以分为以下四个阶段:

1. 详细审计阶段

注册会计师审计起源于16世纪的意大利。1581年的威尼斯会计协会是世界上第一个会计职业团体。16世纪末期,地中海沿岸国家的商品贸易得到了发展,出现了为筹集大量资金进行贸易活动的合伙经营方式。在这种情况下,财产的所有权与经营权开始分离,出现了考核经营管理者受托责任履行情况的要求,这是早期的、处于萌芽状态的社会审计。18世纪初期到19世纪中叶,工业革命的完成推动了资本主义商品经济大发展,相继出现了以发行股票筹集资金为特征的股份公司。股份公司这一企业形式的出现,促进了社会审计的产生。1721年,英国的“南海公司事件”标志着注册会计师审计的产生。当时英国的查尔斯·斯耐尔(Charles Snell)以“会计师”名义提出了“查账报告书”,从而宣告了独立会计师——注册会计师的诞生。1844年,英国政府为了保护广大股票持有者的利益,颁布了《股份公司法》,该法明确规定,股份公司必须设监察人,负责审查公司的账目。但是,这项规定并没有对监察人的资格提出要求,所以当时的监察人主要是由股东担任,由于这些监察人不熟悉会计业务,因此,监察人的审查只是流于形式,难以有效监督。此后,《股份公司法》一直处于不断地修订之中,修订后的《股份公司法》规定:股份公司可以聘请职业会计师办理此项业务,这项规定无疑对发展社会审计起到了推动作用。1853年,在苏格兰的爱丁堡成立了“爱丁堡会计师协会”,这是世界上第一个职业会计师的专业团体。与此同时,英国各地职业会计师协会相继成立。1880年,英格兰和威尔士地区的各会计师协会得到英国政府的特许,联合成立了“英格兰·威尔士特许会计师协会”,成为英国最大的职业会计师专业团体,致使民间审计队伍迅速扩大。

这个阶段注册会计师审计的特点是:注册会计师的地位得到法律确认;审计的目的主要是查错防弊,保证资产的安全、完整;审计报告的使用人主要为企业股东;审计的方法是对会计账目进行详细审计,即对有关的凭证、账簿、财务报表等资料进行周密、详尽的逐笔审查与稽核。由于详细审计产生于英国,所以又称为英国式审计。

2. 资产负债表审计阶段

19世纪末20世纪初,美国的社会审计得到了迅猛发展。1887年美国会计师公会成立,1916年该会改组为美国会计师协会,后来发展为美国注册会计师协会(AICPA),成为世界上

最大的社会审计专业团体。初期的美国社会审计多采用英国式的详细审计。20世纪初,美国的短期信用发达,大部分企业依靠银行贷款从事生产经营活动,银行为了分析、判断企业的偿债能力,把资产负债表当作了解和调查企业信用状况的主要依据。由此,一种为了帮助贷款人和债权人正确评价被审计单位信用状况的资产负债表审计诞生了。

这个阶段注册会计师审计的特点是:审计对象由详细审计查账范围扩展到审查反映经营状况的资产负债表,审计的目标是对资产负债表内各项目的表达是否公允发表执业专家的意见。由于资产负债表审计是美国首先实施的,所以又称为美国式审计。

3. 财务报表审计阶段

20世纪30年代,随着资金市场的逐步完善,证券交易的业务量和规模都有了较大的发展,仅对资产负债表审计,已经不能满足证券市场和社会各方面的需要,此时,美国又率先进入了财务报表审计时代。美国政府为了加强对资金市场的管制,于1933年颁布了《证券法》,其中规定:在证券交易所上市有价证券的所有企业的财务报表都必须进行强制审计,其财务报表都必须经注册会计师出具报告。1934年,又颁布了《证券交易法》,进一步规定:所有出售股票的公司必须建立严格的会计制度、内部控制系统和内部审计机构。这些立法有力地促进了审计职业的迅速发展和企业内部控制制度的建设。

这个阶段注册会计师审计的特点是:审计的对象主要是财务报表(包括资产负债表、损益表等),此外,还对内部控制制度的健全性和有效性进行测试和评价。审计的目的在于对财务报表的公允性、正确性发表审计意见,这一时期更强调社会审计的鉴证职能。

4. 现代审计阶段

第二次世界大战以后,国际资本的流动带动了注册会计师审计的跨国界发展,形成了一批国际会计师事务所,时至今日仍有“四大”国际会计师事务所,即普华永道(PwC)、安永(EY)、毕马威(KPMG)、德勤(DTT)。

这个阶段注册会计师审计的特点是:审计组织机构不断发展壮大,开始呈现集中化的趋势;审计技术不断完善,制度基础审计和风险导向审计得到推广,抽样审计方法广泛运用;独立审计准则体系已经确立,形成了以独立审计准则制约的规范化、制度化的审计工作程序;社会审计业务范围不断拓宽,管理咨询业务异军突起。计算机辅助审计技术在审计中已被广泛采用。目前,以注册会计师审计为代表的社会审计在西方国家的社会经济中有着很重要的地位,发挥着重要的作用。

三、内部审计的产生和发展

(一)我国内部审计的产生和发展

随着政府审计的产生和发展,内部审计也随之形成。据史料记载,早在西周时期就有了内部审计的雏形,当时设置的“司会”一职,除了负责财政经济的全面核算以外,还同时行使内部审计之权,对王朝内的财务收支要按日、按月、按年考核,监督王朝财务在各部门、各环节的动态,并定期向周王报告,以维护统治阶级的利益。这种做法可称之为原始意义上的内部审计,但在审计范围、方法和人员配备上只处于起步阶段,还谈不上系统的审计理论和完善的审计制度。

我国现在的内部审计是伴随政府审计的恢复和重建而产生和发展的。党的十一届三中全会以后,为了适应社会主义市场经济形势,强化各部门、各单位内部控制及管理,完善审计监督体系,中华人民共和国审计署于1984年提出在部门、单位内部成立专职的审计机构、配备专职的审计人员实施内部审计;1985年、1995年和2003年审计署相继颁布了《审计署关于内部审计工作的若干规定》;1987年4月,在北京正式成立了中国内部审计学会,同年底,学会加入了国际内部审计师协会,2002年,经民政部批准,学会更名为协会,使其成为对企业、事业行政机关和其他事业组织的内审机构进行行业自律管理的全国性社会团体组织。2003年4月,中国内部审计师协会发布了《内部审计基本准则》《内部审计人员职业道德》和10个具体准则,就我国内部审计的任务、职责、权限机构设置、审计范围、工作程序以及职业道德标准等作了明确规定,使我国内部审计日趋规范化。实践证明,内部审计已成为我国审计监督体系的重要组成部分,并且正在成为企事业单位自我发展和自我约束的重要机制,对加强内部经营管理和监督、遵守国家的财经法纪、促进廉政建设、维护单位的合法权益及提高效率发挥着重要作用。目前,我国已形成了政府审计、注册会计师审计和内部审计相结合的审计监督体系,它们既互相联系、互相依存、互相促进,又各司其职、各具特点,互相不可替代,分别在不同领域内实施审计。

(二)国外内部审计的产生和发展

国外内部审计产生和发展的历史源远流长,在内部审计发展的初期阶段,它主要进行一些有关审计和管理程序方面的遵循性审查工作,以揭露舞弊、保护财产、防止差错。所以,它的审计范围主要是在现金交易、支付工资和盘点资产方面。

随着西方国家经济的快速发展,企业的生产规模日益扩大,管理机构和层次增多,为了保证经营方针和管理制度的贯彻执行,保护财产的安全、完整,实现经营目标,内部审计随之获得了发展的契机并逐步健全完善。德国的克虏伯公司早于1875年就实行了内部审计制度;美国的铁道部门也在19世纪初期开始了对铁路系统的内部财务审计和经营审计。20世纪初期,出于对内部审计的日益强烈的呼声,美国最早建立了“内部审计师协会”。内部审计师协会的成立,标志着内部审计作为一项独立的职业开始确立。与此同时,布瑞克出版了《内部审计——它的性质、职能、程序和方法》一书,奠定了内部审计理论的基础。1947年,《内部审计师责任的意见书》指出,内部审计是通过判断和评价其他管理的有效性发挥作用的。此后,内部审计逐渐成为旨在审计会计、财务和其他业务活动的经营组织内部的一项独立的评价活动。

在内部审计的发展中,国际内部审计师协会发挥了巨大的推动作用。国际内部审计师协会章程指出,它是一个从事内部审计发展和实践的国际性组织。现在,它是唯一的一个专门致力于推进内部审计工作和发展的内部审计职业的国际性组织,其任务是对内部审计的实践提供全面的开发活动和标准,对包括内部控制和有关事项在内的内部审计知识和信息进行研究,充分传播并促进提高。

从内部审计机构的设置和隶属关系来看,国际上常采用以下几种模式:

(1)内部审计隶属于董事会,直接由董事会领导,向董事会报告工作,在这种设置方式下内部审计具有很高的独立性和权威性。

(2)内部审计隶属于董事会下面的监事会或相关类似委员会(如审计委员会)的领导,通过

监事会向董事会或股东代表大会汇报工作,也具有较高的独立性和权威性。

(3)内部审计隶属于总经理,接受总经理的领导,并定期向总经理报告工作,可以代表总经理对下属的各生产经营单位和各管理部门进行经常性的审计监督,这种设置方式具有一定的独立性和权威性。

(4)内部审计隶属于财会部门,由财会部门的主要负责人领导并向其汇报工作。审计对象主要是会计凭证、账簿和报表等相关资料,这种设置方式对于财务控制系统具有较强的监督作用,有助于财务核算的规范化,但也有不足之处,即影响了内部审计人员能力的全面发挥,削弱了内部审计的独立性和权威性。

第二节 审计的概念、特征、职能、对象、作用和分类

一、审计的概念

关于审计定义的不同观点:

中国审计学会 1989 年定义:“审计是由专职机构和人员,依法对被审单位的财政、财务收支及其有关经济活动的真实性、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经济监督活动。”

中国审计学会 1995 年定义:“审计是独立检查会计账目,监督财政、财务收支真实、合法、有效的行为。”

美国会计学会(简称 AAA)在 1972 年给审计下了一个广义的定义:“审计是一个客观地获取并评价与各种经济活动及事项的申明有关的系统过程,以便查明这些申明与既定标准之间的符合程度,并将其结果传达给各有关利害关系人。”

美国注册会计师协会(AICPA)在《审计准则公告第一号》中,给审计下了一个较为狭义的定义:“独立人员对财务报表加以检查,搜集必要的证据。其目的是对这些报表是否按照公认会计原则公允地反映财务状况、经营成果和财务状况变化情况表示意见。”

上述各项定义所包括的共同含义是:

- (1)独立性是审计监督的本质特征;
- (2)审核检查反映经济活动的信息是审计工作的核心;
- (3)审计对象必须明确;
- (4)审计工作过程是收集和整理证据,以确定实际情况;
- (5)审计工作必须有对照的标准和依据,才能从中引出审计结论;
- (6)审计结果向各有关利害关系人报告。

我国《独立审计基本准则》关于独立审计的定义:“独立审计是指注册会计师依法接受委托,对被审计单位的会计报表及其相关资料进行独立审查并发表意见。”

二、审计的特征

审计的性质也是审计的本质特征,是审计区别于其他工作的根本属性。审计是一种经济监督活动,与国家其他宏观经济管理部门一起共同构成我国社会主义市场经济条件下的经济

监督体系。但审计监督与其他经济监督有着本质的区别,其本质特征集中体现于独立性和权威性方面。

(一)独立性

所谓独立性,是指审计人员公正、不偏不倚地进行审查并表达意见的状态。独立性是审计的重要特征,审计的独立性是保证审计工作顺利进行的必要条件。正因为审计具有独立性,才得到社会的信任,才能保证审计人员依法进行的经济监督活动客观、公正。审计的独立性主要表现在以下几个方面:

1. 机构独立

机构独立是指审计机构不能受制于其他部门和单位,尤其是不能成为国家财政部门和各机构财务部门的下属机构;否则,对财政、财务收支进行审计就失去了意义。机构独立还表现在审计机构应独立于被审计单位之外,与被审计单位没有任何组织上的行政隶属关系。机构独立是保证审计工作独立性的关键。

2. 业务工作独立

业务工作独立首先是指审计工作不能受任何部门、单位和个人的干涉,应独立地对被审查的事项做出评价和鉴定;其次是指审计人员要保持精神上的独立,自觉抵制干扰,对审计事项做出客观、公正的结论。

3. 经济独立

经济独立是保证审计组织独立和业务工作独立的物质基础。如果审计机构没有一定的经费或收入,其业务活动就无法开展;如果其经费或收入受制于被审计单位或与其相关的其他单位,审计的独立性就无法保证。

(二)权威性

审计组织的权威性是与审计组织的独立性相关的,它是保证有效地行使审计监督权的必要条件。审计组织的权威性由以下两个方面决定:

1. 审计组织的地位和权力由法律明确规定

为了有效地保证审计组织独立地行使审计监督权,各国法律对实行审计制度、建立审计机关以及审计机构的地位和权力都做出了明确规定。这样就使得审计组织在地位上和权力上的权威性在法律上得到了体现。如我国的《宪法》《审计法》《注册会计师法》等对政府审计机关、民间审计组织的设立、职权范围都做出了明确规定。我国的内部审计机构也是根据有关法律设置的。这些都充分体现了审计组织的法定地位和权威性。

2. 审计人员依法履行职务,受法律保护

法律规定,审计人员依法履行职务时,任何组织和个人不得拒绝、阻碍审计人员依法履行职务,不得打击报复审计人员。审计组织或人员以独立于企业所有者和经营者的“第三者”身份进行工作,且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,这就保证了其所从事的审计工作具有准确性、科学性。正因为如此,审计人员的审计报告具有一定的社会权威性。

三、审计的职能

审计职能是指审计本身所固有的,体现审计本质的内在功能。它是由审计本身的特征和地位所决定的,是审计本质的客观反映,是不受人们主观意志支配的。但是,它也不是一成不变的,随着社会的进步、审计的发展,人们对审计职能的认识将会日益深化。目前,理论界对审计职能的论述多种多样,见解各异,通过总结历史和现代的审计实践,多数认为审计具有经济监督、经济评价和经济鉴证的职能。

(一)经济监督

监督是监察和督促的统称。经济监督是指有制约力的单位或机构监察和督促其他经济单位,使其全部或部分经济活动符合一定的标准和要求,按照预定的方向合理运行。经济监督是审计最基本的职能。要使审计发挥监督职能,必须具备两个条件:一是监督必须由权力机关实施;二是要有严格的客观标准和明确的是非界限。

(二)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,经济活动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。经济评价是审计的另一个重要职能,是政府审计、内部审计和社会审计需要共同实现的职能。

在现代审计中,经济评价职能越来越重要,大多是在审计报告阶段进行,是在查明了真相后,依据国家的政策、法规和财经制度,按照一定的标准,进行对比分析,客观、公正地给出结论。要发挥经济评价职能,应当具备两个条件:一是不断提高审计人员的素质和构成;二是力求评价方法先进可行。

(三)经济鉴证

鉴证是指鉴定和证明。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,并做出书面证明,以取得审计委托人或其他有关方面的信任。经济鉴证是注册会计师审计的主要职能。一般情况下,公司的财务报表只有经过注册会计师审查鉴定后才能获得社会的承认。经济鉴证职能的发挥应当具备两个条件:一是审计组织的权威性;二是审计组织要有良好的信誉。权威和信誉是互为前提、相辅相成的。

审计的职能客观地存在于审计之中,但审计职能的实现是有条件的:第一,取决于审计单位的工作效率;第二,取决于审计人员的政治素质和业务素质;第三,取决于社会各界人士的支持和重视的程度;第四,取决于审计工作条件的保证。

四、审计的对象

描述审计的对象,必须明确与审计对象有关的基本问题:一是审计的主体。审计的主体是指审计机构和审计人员,即实施审计监督的执行人。二是审计的范围。审计的范围是指审计

监督客体的外延,它是审计对象的组成部分,具体地说就是被审计单位。三是审计的主要内容。审计的主要内容构成审计对象的内涵,即财务收支及其经营管理活动。四是审计所依据的信息来源。审计所依据的信息是指形成审计证据的各种文字、数据以及电子计算机存储的信息等。

审计对象是指审计监督的范围和内容。正确认识审计的对象,有利于对审计概念的正确理解、审计方法的正确运用和审计监督职能的进一步发挥。

根据以上所述,审计的对象可以概括为被审计单位的财务收支及其经营管理活动。具体地说,审计对象包括下列两个方面的内容:

(一)被审计单位的财务收支及其有关的经营管理活动

不论是传统审计还是现代审计,不论是政府审计还是民间审计、内部审计,都要求以被审计单位客观存在的财务收支及其有关的经营管理活动为审计对象,对其是否公允、合法、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、解除和监督。

(二)被审计单位的财务报表和其他有关资料

被审计单位的财务收支及其有关经营管理需要通过财务报表和其他有关资料等信息载体反映出来。因此,审计对象还包括记载和反映被审计单位财务收支、提供会计信息载体的会计凭证、账簿、报表等会计资料以及有关计划、预算、经济合同等其他资料。作为被审计单位的经营管理活动信息的载体,除上述会计资料、计划统计等资料以外,还有经营目标、预测、决策方案、经济活动分析资料、技术资料等其他资料,电子计算机存储的信息等信息载体。以上这些都是审计的具体对象。

综上所述,审计的对象是指被审计单位的财务收支及其有关的经营管理活动以及作为这些经济活动信息载体的财务报表和其他有关资料。因此,财务报表和其他有关资料是审计对象的现象,其所反映的被审计单位的财务收支及其有关的经营管理活动才是审计对象的本质。

五、审计的作用

审计的作用是指根据自身的功能去完成审计任务所产生的客观效果,就此而论,审计的作用和审计的职能是紧密相连的,是实现审计职能而取得的审计效果。实践证明,审计具有制约、促进和证明的作用。

(一)制约作用

审计的制约作用,就是通过对被审计单位的财务收支活动及经营管理活动的审核检查,进行经济监督和鉴证,揭发贪污舞弊、弄虚作假、损失浪费的不良行为,保证国家各项方针、政策和法规的贯彻执行,保证被审计单位报出的各种信息资料正确、可靠,保护国家财产的安全与完整,制约被审计单位的经济活动向歧途发展,维护社会主义经济秩序,确保市场经济正常运转。审计的制约作用具体表现在以下两个方面:

1. 揭示差错和弊端

通过审查和取证来揭示被审计单位的差错和弊端,不仅可以提高会计核算工作质量,还可

以保护财产安全完整、堵塞漏洞、减少损失。

2. 维护财经法纪

在审查和取证、揭示各种违法行为的基础上,对过失人或犯罪进行查处,并提交司法、监察部门进行处理,有助于纠正错误,制止违纪行为,维护财经法纪。

(二)促进作用

审计的促进作用,就是通过对被审计单位的审核检查,做出客观、公正的评价,指出合理的方面,继续实施和推广,对于不合理的方面,提出意见和切实可行的建议,促进和提高经济效益和社会效益。审计的促进作用具体表现为以下三个方面:

1. 改善经营管理

通过审查取证,评价和揭示被审计单位经营管理中的问题和内部控制制度的薄弱环节,提出改进建议,促使被审计单位改善经营管理。

2. 提高经济效益

通过对被审计单位财务收支及其有关经营管理活动效益性的测试,评价受托经济责任,总结经验,找出经济效益低下的原因,改进生产和经营管理的方法,挖掘一切潜力促进经济效益。

3. 加强宏观调控

通过对财政、金融等综合经济部门的财政、财务收支及其有关经营管理活动的真实性、合法性、效益性的审查评价,揭示宏观调控方面存在的问题,促进国民经济的综合平衡。通过对企事业单位的财务收支及其有关经营管理活动的审查监督,揭露违法乱纪行为,运用科学的方法解决带有普遍性的问题,提高社会生产力和社会效益,促使各单位按照宏观调控的要求进行运转。

(三)证明作用

证明作用是指通过审计,证明被审计单位报出的各种信息资料的合法性、公允性,从而提高会计信息资料的真实性和可靠性。需要注意的是,审计对被审计单位会计信息的真实、可靠性有保证作用,但并不等于审计就是被审计单位会计信息的保证人,而是强调审计要以其经济监督和经济鉴证职能的发挥来达到使被审计单位信息资料真实、可靠的目的。

六、审计的分类

由于审计活动的主体、范围、时间、地点不同及对审计工作的要求不同,从而形成了不同类型的审计。科学地对审计进行分类,既有助于深刻了解各种审计的内容和特点,加深对审计的认识,又有利于审计人员合理组织不同类型的审计工作程序,从而提高审计工作的质量和效益,顺利完成审计任务。参照国际审计分类的惯例,结合我国的经济类型和审计监督的特点,我国的审计分类标准有基本分类和其他分类两种。

(一)审计的基本分类

审计的基本分类是说明审计本质的分类,审计主体、审计内容和目的作为审计的构成要素分别从不同的角度阐述了审计的本质属性,因而基本分类包括按照审计主体、审计内容和目的

为基础的分类。

1. 按审计主体分类

审计主体,即审计的执行者,按审计主体分类,可以分为政府审计、内部审计和注册会计师审计三类。

(1)政府审计

政府审计是指国家审计机关依法进行的审计,又称为国家审计,是国家审计机关代表政府依法对国务院各部门、地方各级政府、财政、金融机构和企事业单位等的财政财务收支进行审计监督,在独立行使审计监督权的过程中不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉。我国国家审计机关分为中央和地方两级,中央审计机关为中华人民共和国审计署,是我国最高的审计机关,在国务院总理领导下,主管全国的审计工作;地方审计机关为县级以上地方各级人民政府设立的审计机关,在地方人民政府和上一级审计机关的领导下,负责本行政区域内的审计工作,对本级人民政府和上一级审计机关负责并报告工作。国家审计是一种法定审计,是对被审计单位实施的主动强制审计,对审计机关做出的审计结论和决定,被审计单位和有关人员必须照办执行,审计结论和决定涉及其他相关单位的,其他相关单位也应协助执行。

(2)内部审计

内部审计是指组织内部专职审计机构或人员实施的审计,是组织内部的一种独立、客观的监督和评价活动,它通过审查和评价经营活动及其内部控制的适当性、合法性和有效性来促进组织目标的实现。内部审计的主体是组织内部专职的审计机构或人员。国家机关、金融机构、企事业单位、社会团体及其他单位,应当按照国家规定设立专职的内部审计机构。内部审计的范围是组织的经营活动和内部控制,审计的目的是监督和评价本单位及所属单位的财政收支、财务收支及经济活动的真实性、合法性和效益性,内部控制及风险管理的有效性。

(3)注册会计师审计

注册会计师审计又称民间审计、社会审计,是指由中国注册会计师协会审核批准成立的会计师事务所进行的审计。会计师事务所可以接受政府审计机关、国家行政机关、企事业单位和个人等有关方面的委托,依法对被审计单位的财务收支活动、经营管理活动及经济效益进行审计;可以接受委托、承办注册资本验证、资产评估、经济案件鉴定、管理咨询服务等业务。

在审计监督体系中,注册会计师审计、内部审计和政府审计各司其职、各自在不同领域发挥作用,不存在主导与服从的关系,不能相互代替。

2. 按审计的内容和目的分类

按照审计的内容和目的分类,可以分为财政财务审计、财经法纪审计和经济效益审计三类。

(1)财政财务审计

财政财务审计是指审计机构对被审计单位的财务报表及有关资料的公允性及其所反映的财政、财务收支的合法性、合规性所进行的审计,主要包括财务报表审计、经济责任审计、离任审计、企业破产审计、企业兼并审计等。财政财务审计又可称为传统审计或常规审计。

(2)财经法纪审计

财经法纪审计是指审计机构对被审计单位和个人严重违反财经法纪和财经纪律行为所进行的一种专项审计,其目的是保护国家、集体和个人三者的利益。财经法纪审计的主要内容是

审查严重侵占国家资财、严重损失浪费、贪污盗窃、行贿受贿,以及由于失职、渎职造成严重经济损失的重大经济案件。财经法纪审计也称专案审计。

(3)经济效益审计

经济效益审计是指审计机构对被审计单位的财政、财务收支及其经营管理活动的经济性和效益性所实施的审计。经济效益审计是在财务审计基础上发展起来的一种现代审计,明显区别于传统的财政、财务审计。审查的目标侧重于检查和评价被审计单位经济活动的效益性和合理性,具体包括两个方面:一是对被审计单位的预算、计划和预测、决策方案的效益性进行审查和分析;二是对被审计单位的预算或计划执行情况的效益性进行审查和分析。

3. 审计的其他分类

(1)按审计的范围分类

按审计的范围分类,可以分为全部审计和局部审计。

全部审计又称全面审计,是指对被审计单位一定时期的财政、财务收支及其经济活动的各个方面及其资料进行的全面审计。全部审计的内容较广泛,涉及被审计单位的各项财产物资、债权债务、成本费用、收入、利润及其分配等整个财务收支活动与结果,也会涉及财务、会计、生产、供销、技术等各个部门。全部审计的优点是审查详细、彻底,缺点是费时费力,适用于规模较小、业务较少的单位,以及内部控制和会计工作质量差的情况。

局部审计又称部分审计,是指对被审计单位一定期间的财务收支或经营管理活动的某些方面及其资料进行部分的、有目的的、有重点的审计,如对企业进行的利税审计、银行存款审计,对贪污盗窃、偷税漏税、违反合同进行的专案审计。其优点是时间短、耗费少,能及时发现和纠正问题,达到预定的目标;缺点是容易遗漏问题,具有一定的局限性。

(2)按审计实施时间分类

按审计及其与被审计单位经济业务发生的时间可以分为事前审计、事中审计和事后审计三类。

事前审计是指审计机构的专职人员在被审计单位的财政财务收支活动及其经济活动发生之前所进行的审计。其内容包括预测、决策方案、目标、计划预算等审计,如投资方案、固定资产更新改造方案、财务成本计划等的审计。进行事前审计的目的是加强预算、计划、预测和决策的准确性、合理性和可行性,可以防止错误和舞弊,起到防患于未然的作用,避免被审计单位出现重大的决策失误。

事中审计是指在被审计单位经济业务执行过程中进行的审计,通常是指对工期较长的基建项目和承包合同期中的执行情况等进行的审计。通过对被审计单位的费用预算、费用开支标准、材料消耗定额等执行过程中的有关经济业务进行事中审计,有利于及时发现并纠正偏差,保证经济活动的合法性、合理性和有效性。

事后审计是指在被审计单位经济业务完成以后所进行的审计。事后审计的范围非常广泛,财务活动的合法性、合规性、真实性、公允性,一般于事后才能进行检查、鉴证和评价。其主要目的是监督和评价被审计单位的财务收支及有关经济活动、会计资料和内部控制制度是否符合国家财经法规和财务会计制度的规定,是否符合会计准则的要求,从而确定或解除被审计单位的受托经济责任。政府审计和社会审计一般都是事后审计,内部审计也经常进行事后审计。

(3)按审计执行地点分类

审计按其执行地点分类,可以分为报送审计和就地审计。

报送审计又称送达审计,是指被审计单位按照审计机关的要求,将需要审查的全部资料送到审计机关所在地进行的审计。它是政府审计机关进行审计的重要方式。这种审计方法的优点是省时、省力;缺点是不易发现被审计单位的实际问题,不便于用观察的方法或盘点的方法进一步审查取证,使审计的质量受到一定的影响。

就地审计又称现场审计,是审计机构派出审计小组和专职人员到被审计单位现场进行的审计。它是国家审计机关、民间审计组织和内部审计部门进行审计的主要类型。

(4)按审计动机分类

审计按其动机分类,可以分为强制审计和委托审计。

强制审计又称法定审计,是指按照法律、法规的要求,被审计单位一定时期的经济活动必须接受审计的业务类型。强制审计又分为两类:一类是指审计机构根据法律、法规规定对被审计单位行使审计监督权而进行的审计,如我国政府审计机关根据《宪法》的规定对各级政府的财政收支进行的审计;另一类是指被审计单位的经济活动必须接受审计,但可以根据自身的需要,任意委托有资格的审计组织进行的审计,如上市公司可任意选择某一有资格的会计师事务所进行审计。

委托审计又称任意审计,是根据被审计单位自身的需要,委托审计机构对其进行审计。如企业为取得银行贷款委托会计师事务所进行的审计,就属于这种类型。

(5)按审计是否通知被审计单位分类

审计按照它在实施前是否预先告知被审计单位进行分类,可以分为预告审计和突击审计。

预告审计是指审计机构在审计工作开始前,预先通知被审计单位的一种审计形式。也就是说,在进行审计以前,把审计的目的、主要内容和日期预先通知被审计单位的审计方式。

突击审计是指审计人员在对被审单位实施审计前,不预先把审计的目的、内容和日期通知被审计单位,直接对其实施审计。

(6)按审计使用的技术和方法分类

审计按照它所使用的技术和方法进行分类,可以分为账项基础审计、制度基础审计和风险导向审计。

账项基础审计又称详细审计,是在被审计单位规模较小、业务较少、账目数量不多以及审计技术和方法不发达的特定审计环境下产生的,在审计发展的早期(19世纪以前)应用得非常普遍。注册会计师审计的重点是资产负债表,旨在发现、防止错误和舞弊,注册会计师将大部分精力投向对会计凭证和账簿进行详细检查上。账项基础审计不对内部控制的存在和有效性进行了解和测试,只是围绕账表事项进行详细审查,费力、耗时,且无法验证账项、交易的完整性,很难得出可靠的审计意见,审计结论存在很大的局限性。

制度基础审计,19世纪末20世纪初,由于企业规模的扩大,经济活动与交易事项的内容不断丰富、复杂,注册会计师的审计工作量迅猛增加、审计技术日益复杂,使得详细审计难以实施,职业界逐渐认识到设计合理并有效执行的内部控制可以保证财务报表的可靠性,防止重大错误和舞弊的发生,因而从20世纪50年代起,以控制测试为基础的抽样审计在西方国家得到广泛应用。

风险导向审计,由于审计风险受到企业固有风险因素的影响,如管理人员的品行和能力、行业所处环境、业务性质、容易产生错报的财务报表项目、容易受到损失或被挪用的资产等,又受到内部控制风险因素的影响,即账户余额或各类交易存在错报,内部控制未能防止或发现并纠正的风险,此外,还受到注册会计师实施审计程序未能发现账户余额或各类交易存在错报风险的影响,职业界很快发展了审计风险模型。审计风险模型的出现,从理论上解决了注册会计师以制度为基础采用抽样审计的随意性,又解决了审计资源的分配问题,要求注册会计师将审计资源分配到财务报表最容易出现错报的领域。从方法论的角度,注册会计师以审计风险模型为基础进行的审计,称为风险导向审计。

第三节 我国审计监督体系

我国的审计监督体系由三部分构成,即国家审计机关、部门或单位的内部审计机构和民间审计组织。国家审计、内部审计、民间审计三者之间,既相互联系,又各自独立、各司其职,泾渭分明地不同领域开展审计工作。它们各有特点,相互不可替代,不存在主导和从属的关系。

一、政府审计机关

(一)政府审计机关和人员

政府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。现行《宪法》第91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单位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。”

政府审计机关实行统一领导、分级负责的原则。国务院设审计署,在总理领导下,负责组织领导全国的审计工作,对国务院负责并报告工作。审计署设审计长一人,副审计长若干人。审计长由国务院总理提名,全国人民代表大会决定,国家主席任命,副审计长由国务院任命。

县级以上各级人民政府设立审计机关。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,对上一级审计机关和本级人民政府负责并报告工作。地方各级审计机关负责人的任免,应当事先征求上一级审计机关的意见。

审计机关根据工作需要,可以在重点地区、部门设立派出机构,进行审计监督。审计机关向重点地区、城市 and 计划单列市派出的代表人员,在该地区和城市组成审计特派员办事处,代表审计署执行审计业务,解决某些地方审计局难以解决的审计项目。

审计机关还可按工作内容和范围分设财政、金融、外贸外资、农林水利、基本建设、科教卫生等职能审计部门,对行政机关、企业、事业、团体、军队等开展各种专业性审计工作。另外,审计机关还可设置审计科研培训机构,开展审计科学研究和培训审计人员。

审计署对地方各级审计机关(包括审计特派员办事处)实行业务上的领导,主要包括:

(1)地方各级审计机关对本级人民政府和上一级审计机关负责并报告工作,审计业务以上

级审计机关领导为主。

(2)审计将根据国家方针、政策做出的审计工作决定和颁发的审计规章,地方各级审计机关要遵照执行。

(3)审计署制订的工作计划,组织的全面性行业审计、专项审计,交办和委托办理的审计任务,地方各级审计机关要认真办理。

(4)各省、自治区、直辖市和计划单列市审计局的审计工作情况,查出的重要违纪问题以及其他有关文件资料,应及时向审计署报告和提供。

(5)审计署有权纠正地方审计机关做出的不适当的审计结论和处理决定。

(6)地方审计机关在审计监督中对涉及中央财政收支的审计项目以及办理审计署委托的审计项目所做出的审计结论、处理决定,必须报审计署备案,重大的,必须报经审计署同意。

(二)政府审计机关的职责权限

政府审计机关是依照宪法规定建立的,实行的是法定审计,承担着繁重的审计任务,为此,在审计法中,明确规定了其职责和权限。

1. 政府审计机关的主要职责

政府审计机关应按有关法律、法规规定的审计客体的范围,对各单位下列事项进行审计监督:

(1)审计机关对本级各部门(含直属单位)和下级政府的预算执行情况和决算以及其他财政收支情况,进行审计监督。

(2)审计署在国务院总理的领导下,对中央预算执行情况和和其他财政收支情况进行审计监督,向国务院总理提供审计结果报告。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,对本级预算执行情况和和其他财政收支情况进行审计监督,向本级人民政府和上一级审计机关提供审计结果报告。

(3)审计署对中央银行的财务收支进行审计监督。审计机关对国有金融机构的资产、负债、损益进行审计监督。

(4)审计机关对国家的事业组织以及使用财政资金的其他事业组织的财务收支进行审计监督。

(5)审计机关对国有企业的资产、负债、权益进行审计监督。

(6)对国有资产占控股地位或者占主导地位的金融机构的审计监督,由国务院规定。

(7)审计机关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。

(8)审计机关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资金、资金的财务收支进行审计监督。

(9)审计机关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。

(10)审计机关按照国家有关规定,对国家机关和依法属于审计机关监督对象的其他单位的主要负责人,在其任职期间内由本地区、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。

(11)除《审计法》规定的审计事项外,审计机关对其他法律、行政法规规定的应当由审计机

关进行审计的事项,依照《审计法》和有关法律、行政法规的规定进行审计监督。

(12)审计机关有权对与国家财政收支有关的特定事项,向有关地方、部门、单位进行专项审计调查,并向本级人民政府和上一级审计机关报告审计调查结果。

(13)审计机关根据被审计单位的财政、财务隶属关系或者国有资产监督管理关系,确定审计管辖范围。

(14)依法属于审计机关审计监督对象的单位,应当按照国家有关规定建立健全内部审计制度,其内部审计工作应当接受审计机关的业务指导和监督。

社会审计机构审计的单位依法属于审计机关监督对象的,审计机关按照国务院的规定,有权对该社会审计机构出具的相关审计报告进行核查。

2. 政府审计机关的权限

政府审计机关在审计过程中行使下列权限:

(1)审计机关有权要求被审计单位按照审计机关的规定提供预算或者财务收支计划、预算执行情况、决算、财务会计报告,运用电子计算机储存、处理的财政收支、财务收支电子数据和必要的电子计算机技术文档,在金融机构开立账户的情况,社会审计机构出具的审计报告,以及其他与财政收支或者财务收支有关的资料,被审计单位不得拒绝、拖延、谎报。

(2)审计机关进行审计时有权检查被审计单位的会计凭证、会计账簿、财务会计报告和运用电子计算机管理财政收支、财务收支电子数据的系统,以及其他与财政收支或财务收支有关的资料和资产,被审计单位不得拒绝。

(3)审计机关进行审计时有权就审计事项的有关问题向有关单位和个人进行调查,并取得有关证明材料。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。

(4)审计机关进行审计时,被审计单位不得转移、隐匿、篡改、毁弃会计凭证、会计账簿、财务会计报告以及其他与财政收支或者财务收支有关的资料,不得转移、隐匿所持有的违反国家规定取得的资产。

审计机关对被审计单位正在进行的违反国家规定的财政收支、财务收支行为,有权予以制止;制止无效的,经县级以上审计机关负责人批准,通知财政部门及有关主管部门暂停拨付与违反国家规定的财政收支、财务收支行为直接有关的款项,已经拨付的,暂停使用。采取该项措施不得影响被审计单位的合法业务活动和生产经营活动。

(5)审计机关认为被审计单位所执行的上级主管部门有关财政收支、财务收支的规定与法律、行政法规相抵触的,应当建议有关主管部门纠正,有关主管部门不予纠正的,审计机关应该提请有权处理的机关依法处理。

(6)审计机关可以向政府有关部门通报或者向社会公布审计结果。

审计机关公布或者通报审计结果,应当依法保守国家秘密和被审计单位的商业秘密,遵守国务院的有关规定。

(7)审计机关履行审计监督职责,可以提请公安、监察、财政、税务、海关、价格、工商行政管理等机关予以协助。

对违反财经法规的被审计单位,应按下列规定处理:

(1)被审计单位违反《审计法》规定,拒绝或者拖延提供与审计事项有关的资料的,或者提

供的资料不真实、不完整的,或者拒绝、阻碍检查的,审计机关责令改正,可以通报批评,给予警告,拒不改正的,依法追究法律责任。

(2)被审计单位违反《审计法》规定,转移、隐匿、篡改、毁弃会计凭证、会计账簿、财务会计报告以及其他与财政收支、财务收支有关的资料,或者转移、隐匿所持有的违反国家规定取得的资产,审计机关认为对直接负责的主管人员以及其他直接责任人员依法应当给予处分的,应当提出给予处分的建议,被审计单位或者其上级机关、监察机关应当依法及时做出决定,并将结果书面通知审计机关,构成犯罪的,依法追究刑事责任。

(3)对本级各部门(含直属单位)和下级政府违反预算的行为或者其他违反国家规定的财政收支行为,审计机关、人民政府或者有关主管部门在法定职权范围内,依照法律、行政法规的规定,区别情况采取下列处理措施:

- ①责令限期缴纳应当上缴的款项。
- ②责令限期退还被侵占的国有资产。
- ③责令限期退还违法所得。
- ④责令按照国家统一的会计制度的有关规定进行处理。
- ⑤其他处理措施。

(4)对被审计单位违反国家规定的财务收支行为,审计机关、人民政府或者有关主管部门在法定职权范围内依照法律、行政法规的规定,区别情况采取第(3)条规定的处理措施,并可以依法给予处罚。

(5)审计机关在法定职权范围内做出的审计决定,被审计单位应当执行。

审计机关依法责令被审计单位上缴应当上缴的款项,被审计单位拒不执行的,审计机关应当通报有关主管部门,有关主管部门应当依照有关法律、行政法规的规定予以扣缴或者采取其他处理措施,并将结果书面通知审计机关。

(6)被审计单位对审计机关做出的有关财务收支的审计决定不服的,可以依法申请行政复议或者提起行政诉讼。

被审计单位对审计机关做出的有关财政收支的审计决定不服的,可以提请审计机关的本级人民政府裁决,本级人民政府的裁决为最终决定。

(7)被审计单位的财政收支、财务收支违反国家规定,审计机关认为对直接负责的主管人员和其他直接责任人员依法应当给予处分的,应当提出给予处分的建议,被审计单位或者其上级机关、监察机关应当依法及时做出决定,并将结果书面通知审计机关。

(8)被审计单位的财政收支、财务收支违反法律、行政法规的规定,构成犯罪的,依法追究刑事责任。

(9)报复陷害审计人员的,依法给予处分;构成犯罪的,依法追究刑事责任。

(10)审计人员滥用职权、徇私舞弊、玩忽职守或者泄露所知悉的国家秘密、商业秘密的,依法给予处分,构成犯罪的,依法追究刑事责任。

3. 政府审计机关审计监督活动的原则

(1)合法性原则。审计工作从开始到送交审计报告整个过程应按照审计法规的规定进行;审计机关在审计时应按照法律规定的权限,依法取证,保证所取得审计证据的合法性;审计工作以国家法规、制度为监督依据;审计机关在法律规定的权限内,根据以事实为依据,以法律为

准绳的原则,依法做出审计决定。

(2)独立性原则。审计机关不参加被审计单位的经济活动,与被审计单位没有任何经济利害关系,所处地位比较客观、公正,具有职能上的独立性。我国《宪法》第91条规定:“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。”这就从组织上、法律上为政府审计的独立性提供了保证。

(3)强制性原则。审计机关的审计活动是具有强制性的国家经济监督活动,被审计单位和有关人员必须积极配合审计机关的工作;审计机关做出的审计结论和决定,被审计单位和有关人员必须执行;审计结论和决定涉及其他有关单位的,有关单位应当协助执行。

(三)政府审计是高层次的经济监督

要使社会主义市场经济体制有序运行,必须建立和健全经济监督体系。在经济监督体系中,与财政、税务、金融、工商行政管理等经济监督相比,与民间审计、内部审计相比,政府审计是高层次的经济监督。这是因为:

1. 政府审计的对象决定了它是高层次的经济监督

长期以来,我国参照苏联模式,设立了财政、税务、金融、工商行政管理等经济监督,这些经济监督也确实发挥了一定的作用。但是,这些经济监督主要是从某一个侧面对微观经济活动进行的监督,无法对整个国民经济进行有效的监督。民间审计是接受委托的审计,没有强制性;内部审计是单位内部的经济监督,监督范围较窄。而政府审计监督则是根据法律、制度和国务院的决定,对国务院各部门和地方各级人民政府及其各部门的财政收支、银行信贷、重大投资决策、投资项目进行审计监督,否决、修改某些经济方案、计划、决策或中止某项经济活动,促使国家数以亿计的货币资金、财产物资以及宝贵的人力、物力资源得到合理有效的使用,从而保证在经济活动中有决定性影响的部门及企业的经济效益。可见,政府审计监督是高层次的经济监督。

2. 政府审计的地位和性质也决定了它是高层次的经济监督

财政、税务、金融等经济监督机构都有自身的目的和价值观,即都有本身的业务及由其决定的要求。民间审计是一种社会中介机构,有其自身的利益,实施审计是要收费的;内部审计是为本单位的业务和目标服务的,并不超越所在单位的利益;而政府审计则不是以本部门的收益为目标,它的唯一目标就是维护政府和全体人民的利益,这也决定了政府审计是高层次的经济监督。因此,政府审计对计划、预算、决算、信贷、重大项目的客观、公正的监督是任何其他经济监督部门和其他审计所不能替代的。在对中央与地方、国家与企业有关资金分配、使用等问题的监督、执法作用也胜于其他任何经济监督部门和其他审计形式。

3. 政府审计实施了对国民经济的全面经济监督

政府审计机关通过遍布全国的各级审计机构,依照法律、制度、规定,对一切影响国民经济正常运行的单位,分别做出没收其违法所得、处以罚款、停止财政拨款等处理方法,强行和及时制止一切损害政府利益的错误行为,解决那些普遍存在的,或者有重大影响的倾向性问题。

政府审计机关还向政府及有关部门提供预算执行情况和国民经济管理中有关各项资金的使用和来源的财政财务状况、财经法纪执行情况及经济效益的信息,使有关部门能够及时采取措施,防止造成重大损失。

二、民间审计组织

(一)民间审计组织及人员

民间审计是商品经济发展到一定阶段的必然产物。只要商品经济发展到一定阶段,企业中存在经营权和所有权分离,存在不同利益的集团和阶层,民间审计就有存在和发展的必要。我国民间审计的振兴,始于1980年注册会计师制度的恢复和重建。目前,无论是从民间审计组织看,还是从民间审计人员的数量来看,我国民间审计都得到了飞速的发展。

1. 民间审计组织

民间审计组织是指根据国家法律或条例规定,经政府有关部门审核、注册登记的会计师事务所。

会计师事务所是指经国家批准、注册登记,依法独立承办审计业务和会计咨询业务的单位。会计师事务所由注册会计师组成,是其承办法定业务的工作机构。它不是国家机关的职能部门,经济上也不依赖于国家或其他任何单位。会计师事务所实行自收自支,独立核算,依法纳税,具有法人资格。但合伙设立的会计师事务所则不具有法人资格。注册会计师必须加入会计师事务所才能承办业务。按规定,成立会计师事务所应报经财政部或省级财政厅(局)审查批准,并向当地工商行政管理机关办理登记,领取执照后,方能开业。注册会计师和会计师事务所的管理机关,在全国为财政部,在各地为省、自治区、直辖市财政厅(局)。为了掌握全国情况,财政厅(局)批准成立的会计师事务所应将其名称、章程、负责人等报财政部所属的中国注册会计师协会备案。

目前,我国会计师事务所的组织形式主要是有限责任会计师事务所、合伙会计师事务所、独资会计师事务所和有限责任合伙会计师事务所。

2. 中国注册会计师协会

中国注册会计师协会是在财政部领导下,经政府批准成立的注册会计师的职业组织,成立于1988年。一方面,它对会计师事务所和注册会计师进行自我教育和自我管理;另一方面,它又是联系政府机关和注册会计师的桥梁和纽带。中国注册会计师协会作为一个独立的社会团体,对外发展与外国和国际会计职业组织之间的相互交往,为我国注册会计师步入国际舞台发挥作用;对内拟订会计师事务所管理制度和注册会计师专业标准、组织注册会计师业务培训和考试等方面的工作。

中国注册会计师协会的宗旨是:以经济建设为中心,坚持四项基本原则,坚持改革开放,引导注册会计师在工作中正确执行国家的法律法规,不断完善注册会计师队伍的自身建设,维护合法的职业权益,交流工作经验,沟通业务信息,增进国内外交往,促进注册会计师事业的发展,为建设社会主义服务。

中国注册会计师协会的最高权力机构是全国会员代表大会,凡重大事项,必须经会员代表大会讨论决定。协会执行机构为理事会,理事会由全国会员代表大会选举若干名理事组成。协会的常设办事机构由秘书长、副秘书长若干人并配备必要数量的专职人员组成。

3. 民间审计人员

民间审计人员主要是注册会计师。目前,在我国,取得注册会计师资格主要通过考试途

径。

根据《注册会计师法》及《注册会计师全国统一考试办法》的规定,具有下列条件之一的中国公民,可报名参加考试:(1)高等专科学校以上学历;(2)会计或者相关专业(指审计、统计、经济)中级以上专业技术职称。

目前,新制度注册会计师资格考试的科目有会计、审计、财务成本管理、经济法、税法和公司战略与风险管理。新制度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、经济法、税法和公司战略与风险管理 6 个科目;综合阶段考试设职业能力综合测试 1 个科目。每年进行一次,部分科目合格者,取得由全国注册会计师考试委员会统一印制的单科合格证明,其合格成绩在取得单科成绩合格凭证后的连续 5 次考试中有效。考试全科合格者,取得由全国注册会计师考试委员会统一印制的全科合格证书。取得全科合格证书者,如在 5 年内未获准注册成为注册会计师,其合格成绩自取得全科合格证书的第 6 年起失效。

在我国,注册会计师考试合格者只取得成为注册会计师的资格,只有加入会计师事务所,从事审计业务工作两年以上的,并具备相应的业务能力,才能准予注册成为执业注册会计师。所以,经注册会计师考试合格的人员,应由其申请加入的会计师事务所报财政部或省级财政厅(局)批准注册。经批准注册的注册会计师,由财政部统一制发注册会计师证书。

(二)民间审计的业务范围

民间审计组织的业务范围十分广泛,触及经济生活的各个方面。根据《注册会计师法》的规定,注册会计师依法承办审计业务和会计咨询、会计服务业务。此外,注册会计师还根据委托人的委托,从事审计业务、审阅业务、其他鉴证业务和相关服务业务。

1. 审计业务

注册会计师的审计业务包括:审计企业财务报表,出具审计报告;验证资本,出具验资报告;办理企业合并、分立、清算事宜中的审计业务,并出具有关报告;办理法律法规规定的其他审计业务,并出具审计报告。

2. 审阅业务

审阅业务目前主要包括注册会计师运用审阅程序对财务报表进行审阅。审阅程序比审计程序简单得多,其主要采用询问、分析程序,其中提供有限程序的保证。

3. 其他鉴证业务

其他鉴证业务包括注册会计师执行财务报表审计或审阅业务以外的鉴证业务和注册会计师执行预测性信息审核业务,具体内容有:预测性财务信息的审核——预测性财务报表、盈利预测等;内部控制审核报告;基建预算、结算和决算审核报告。

4. 相关服务业务

相关服务业务主要包括管理咨询、税务服务、会计服务及其他服务等业务。

三、内部审计机构

内部审计是指由部门或单位内部相对独立的审计机构和审计人员对本部门或本单位的财政财务收支、经营管理活动及其经济效益进行审核和评价,查明其真实性、正确性、合法性、合

规性和有效性,提出意见和建议的一种专门经济监督活动。其主要目的是通过审计健全内部控制系统,严肃财经纪律,查错揭弊,改善经营管理,提高经济效益。

(一)内部审计机构的组成

我国的内部审计机构是根据审计法规和其他财经法规的规定设立的,主要包括部门内部审计机构和单位内部审计机构。

1. 部门内部审计机构

国务院和县级以上地方各级人民政府各部门,应当建立内部审计监督制度,根据审计业务需要,分别设立审计机构并配备审计人员,在本部门主要负责人的领导下,负责所属单位和本行业的财务收支及其经济效益的审计。

2. 单位内部审计机构

大中型企事业单位应当建立内部审计监督制度,设立审计机构,在本单位董事会下设的审计委员会或主要负责人的领导下,负责本单位的财务收支及其经济效益的审计。内部审计机构在董事会下设的审计委员会或本单位主要负责人领导下开展内部审计工作。审计业务少的单位和小型企事业单位,可设置专职的内部审计人员,而不设独立的内部审计机构。

不管是部门内部审计机构还是单位内部审计机构,都有其专职业务,其性质和会计检查并不相同,因此必须单独设立,并受董事会下设的审计委员会或本单位主要负责人的领导。内部审计机构不应设在财会部门之内,受财会负责人的领导,因为这样设置机构难以开展内部审计工作。

(二)内部审计的特征

我国内部审计的特征,有些是与西方企业的内部审计基本相似的,有些则是社会主义市场经济体制下所特有的。我国内部审计一般具有如下特征:

1. 服务上的内向性

内部审计是为加强内部经济管理和控制服务的,内部审计人员是部门、单位领导在经济管理和经济监督方面的参谋和助手。服务上的内向性是国内外内部审计共同的基本特征。无论是西方企业的内部审计还是我国的内部审计,其主要职责是代表企业监督各部门贯彻管理层的意图,维护本单位的利益,为实现其企业目标服务。

2. 审查范围的广泛性

内部审计是作为部门、单位领导在经济管理和经济监督方面的参谋和助手来进行的,其审计报告不具有法律效力。它既可进行内部财务审计和经济效益审计,又可对下属单位进行财经法纪审计;既有制约作用,又有促进作用。而且,一般都能满足管理层的要求,管理层要求审查什么,内部审计人员就审查什么。与外部审计相比,这种业务范围的广泛性是国内和国外内部审计的共同特征。

3. 作用的稳定性

随着经济的发展,西方的内部审计已冲破只起制约作用的范围,扩展到改善经营管理和提高风险控制水平等的促进作用方面。我国内部审计亦如此,一方面,它必须以法律为准绳,履行财务审计的监督职能,发挥审计的制约作用;另一方面,它还要履行经济效益审计的评价职

能,促使部门或单位改善经营管理,增强风险控制能力,提高经济效益,充分发挥审计的促进作用。我国内部审计的制约性和促进性两项作用在相当长的时间内会同时存在。所以,审计作用的稳定性又是我国内部审计的重要特征。

4. 微观监督与宏观监督的统一性

我国内部审计代表部门、单位的管理层执行经济监督,防止差错弊端,为加强内部管理服务,这是微观监督的性质,也是内部审计的主要工作内容。与此同时,内部审计还应从国家利益出发,对本部门、本单位是否遵守国家的政策、法律、法令和规章制度进行审查,又具有宏观监督的性质。所以,微观监督与宏观监督的统一是我国内部审计特有的重要特征。

(三)内部审计机构的职责权限

我国的部门和单位内部审计机构是依据审计法规和其他财经法规而建立的,为了便于其行使审计监督权,在法规中对其职责权限也做了明确规定。

1. 内部审计机构的职责

内部审计机构按照本单位董事会下设的审计委员会、主要负责人或者权力机构的要求,履行下列职责:

(1)对本单位及所属单位(含占控股地位或者主导地位的单位,下同)的财政收支、财务收支及其有关的经济活动进行审计。

(2)对本单位及所属单位预算内、预算外资金的管理和使用情况进行审计。

(3)对本单位内设机构及所属单位领导人员的任期经济责任进行审计。

(4)对本单位及所属单位固定资产投资项目进行审计。

(5)对本单位及所属单位内部控制系统的健全性和有效性以及风险管理进行评审。

(6)对本单位及所属单位经济管理和效益情况进行审计。

(7)法律、法规规定以及本单位主要负责人或者权力机构要求办理的其他审计事项。

2. 内部审计机构的职权

单位董事会下设的审计委员会、主要负责人或者权力机构应当制定相应的规定,确保内部审计机构具有履行职责所必需的权限,主要有:

(1)要求被审计单位按时报送生产、经营、财务收支计划,预算执行情况,决算,财务会计报告和其他有关文件、资料。

(2)参加本单位的有关会议,召开与审计事项有关的会议。

(3)参与研究制定有关的规章制度,提出内部审计规章制度,由单位审定公布后施行。

(4)检查有关生产、经营和财务活动的资料、文件和现场勘察实物。

(5)检查有关的计算机系统及其电子数据和资料。

(6)对与审计事项有关的问题向有关单位和个人进行调查,并取得证明材料。

(7)对正在进行的严重违法违规、严重损失浪费行为做出临时制止决定。

(8)对可能转移、隐匿、篡改、毁弃会计凭证、会计账簿、财务会计报告以及与经济活动有关的资料,经本单位董事会下设的审计委员会、主要负责人或者权力机构批准,有权予以暂时封存。

(9)提出纠正、处理违法违规行为的意见以及改进经济管理、提高经济效益的建议。

(10)对违法违规以及造成损失浪费的单位和人员,给予通报批评或者提出追究责任的建议。

单位董事会下设的审计委员会、主要负责人或者权力机构在管理权限范围内,授予内部审计机构必要的处理、处罚权:

(1)被审计单位不配合内部审计工作、拒绝审计或者提供资料、提供虚假资料、拒不执行审计结论或者报复陷害内部审计人员的,单位董事会下设的审计委员会、主要负责人或者权力机构应当及时予以处理;构成犯罪的,移交司法机关追究刑事责任。

(2)被审计单位无正当理由拒不执行审计结论的,内部审计机构应当责令其限期改正;拒不改正的,报请本单位董事会下设的审计委员会或主要负责人依照有关规定予以处理。

(3)对被审计单位违反财经法规、造成严重损失浪费行为负有直接责任的主管人员和其他直接责任人员,构成犯罪的,依法追究刑事责任;不构成犯罪的,依照有关规定予以处理。

(4)报复陷害内部审计人员,构成犯罪的,依法追究刑事责任;不构成犯罪的,依照有关规定予以处理。

基本概念

审计 经济监督 国家审计 民间审计 内部审计 经济鉴证 经济评价

思考题

1. 什么是审计? 审计的主体、对象和作用分别是什么?
2. 为什么说独立性是审计的灵魂?
3. 如何理解审计组织体系的构成?
4. 简述注册会计师审计的业务范围。

实训练习题

一、单项选择题

1. 最能体现审计鉴证职能的是()。
A. 国家审计 B. 内部审计 C. 社会审计 D. 政府审计
2. 注册会计师实施审计工作时依据的是()。
A. 会计准则 B. 会计制度 C. 审计准则 D. 审计法
3. 编制财务报表的责任在于()。
A. 被审计单位管理层 B. 被审计单位审计委员会
C. 被审计单位内部审计人员 D. 注册会计师
4. 下列属于鉴证业务的是()。

- A. 代编财务报表 B. 管理咨询 C. 税务咨询 D. 验资
5. 注册会计师的服务是一种有偿服务,下列不能成为会计师事务所收费依据的是()。
- A. 审计意见的类型 B. 服务性质 C. 工作量大小 D. 参加人员层次的高低
6. 审计由三方关系人构成,他们依次是()。
- A. 审计委托人、审计人、被审计人 B. 审计人、审计委托人、被审计人
- C. 审计人、被审计人、审计委托人 D. 被审计人、审计人、审计委托人
7. 审计是具有()的经济监督活动。
- A. 权威性 B. 独立性 C. 合法性 D. 客观性
8. 民间审计组织接受委托人的委托,按照委托人的要求对其进行的经济效益审计和其他业务审计属于()。
- A. 任意审计 B. 定期审计 C. 强制审计 D. 突击审计
9. 审计最基本的职能是()。
- A. 经济鉴证 B. 经济评价 C. 经济监督 D. 经济监察
10. 关于国家审计,下列说法中正确的是()。
- A. 国家审计关系是经过授权形成的 B. 国家审计是独立性最强的审计
- C. 国家审计是我国审计监督体系的主体 D. 国家审计是有偿审计

二、多项选择题

1. 审计按目的和内容的不同可以划分为()。
- A. 财政财务审计 B. 财经法纪审计 C. 经济效益审计 D. 政府审计
- E. 内部审计
2. 我国审计组织体系由()构成。
- A. 政府审计机关 B. 注册会计师审计组织
- C. 内部审计机构 D. 资产评估机构
3. 我国会计师事务所的组织形式主要有()。
- A. 个人独资 B. 合伙制 C. 合营制 D. 有限责任制
4. 注册会计师的业务范围包括()。
- A. 审查企业财务报表,出具审计报告
- B. 验证企业资本,出具验资报告
- C. 办理企业合并、分离、清算事宜中的审计业务,出具有关的报告
- D. 承办会计咨询、会计服务业务
5. 属于审计促进性作用的有()。
- A. 改善经营管理 B. 提高经济效益
- C. 揭露错误和舞弊行为 D. 完善内部控制制度
6. 审计的职能包括()。
- A. 经济监督 B. 经济鉴证 C. 经济评价 D. 制约性
7. 审计主体的独立性主要表现在()等方面。
- A. 组织上的独立性 B. 人员上的独立性 C. 工作上的独立性 D. 经济上的独立性
8. 下列关于注册会计师审计的说法中,正确的有()。
- A. 注册会计师审计是有偿审计
- B. 注册会计师审计可根据审计结果做出审计决定
- C. 注册会计师审计是强制性审计

D. 注册会计师审计在独立性上体现为双向独立

9. 内部审计的特征包括()。

A. 服务上的内向性

B. 审查范围的广泛性

C. 作用的稳定性

D. 微观监督与宏观监督的统一性

10. 审计对象主要包括()。

A. 被审计单位的财务收支及其有关的经营管理活动

B. 被审计单位的全部经济活动

C. 被审计单位的会计活动

D. 被审计单位的财务报表和其他有关资料

三、判断题

1. 审计是经济发展到一定阶段的产物。 ()

2. 现代审计就是查账,其主要目的就是查错揭弊。 ()

3. 政府审计不具有强制性的特点。 ()

4. 内部审计的主要目的是查错防弊,改善经营,以提高管理水平和工作效率及经济效益。 ()

5. 注册会计师审计的主要特点是独立性、委托性和有偿性。 ()

6. 经济评价是审计的基本职能。 ()

7. 凡通过注册会计师全国统一考试,即全科均合格者,即能成为执业注册会计师。 ()

8. 在我国审计监督体系中,政府审计是主导,内部审计是基础,而注册会计师审计是不可缺少的重要力量。 ()

9. 只要注册会计师未查出被审计单位会计报表中的错报,则必须承担法律责任。 ()

10. 按审计的目的和内容分类可以分为国家审计、内部审计和民间审计。 ()

四、综合题

ABC 公司为上市公司,设有内部审计部门,根据公司的机构设置,内部审计部门负责人由公司首席执行官任命并负责向公司管理层直接定期报告。另外,随着 ABC 公司管理层对内部控制重视程度的加深及对公司业务增长的需要,内部审计部门计划招聘更多的内部审计人员。

要求:

(1)判断 ABC 公司上述有关内部审计部门的人员设置是否恰当? 并简要说明理由。

(2)假设你是该公司的内部审计部门负责人,你在招聘内部审计人员的过程中将从哪些方面考察候选人?

第二章 审计执业规范及法律责任



【案例导入】

弥天大谎——中国安然事件

2001年10月16日,安然公司突然宣布,该公司第三季度亏损6.38亿美元,净资产因受外部合伙关系影响减少12亿美元。

11月8日,安然公司修改过去5年的财务状况申明,宣布1997年以来通过非法手段虚报利润5.86亿美元,并未将内部巨额债务和损失如实报告。11月21日,安然宣布,延期偿还6.9亿美元的债务。此后,安然的股价一路下跌,到11月29日已跌至26美分,市值仅有2.68亿美元。

安达信会计公司作为安然公司的会计审计单位的同时,还为安然公司提供咨询服务,其年收入中的一半以上来自咨询服务。审计机构与被审计对象存在利益相依时,很难保证审计监督的公平与公正。这也是安然公司可以隐瞒大量债务的重要原因。

安然公司自1985年成立以来,其财务报表一直由安达信审计。2000年度,安达信为安然公司出具了两份报告:一份是无保留意见加解释性说明段(对会计政策变更的说明)的审计报告;另一份是对安然公司管理当局声称其内部控制能够合理保证其财务报表的可靠性予以认可的评价报告。这两份报告与安然公司存在的前述重大会计问题形成鲜明的反差。

换言之,安然公司经过安达信审计的财务报表并不能公允地反映其经营业绩、财务状况和现金流量,得到安达信认可的内部控制也不能确保安然公司财务报表的可靠性。安达信的报告所描述的财务图像和内部控制的有效性严重偏离了安然公司的实际情况。

丑闻曝光后,安达信迅速开除负责安然公司审计的大卫·邓肯,同时解除了休斯敦其他三位资深合伙人的职务。邓肯在接受司法部、联邦调查局和SEC的问讯时,拒不承认是擅自作出销毁审计底稿的决定,安达信销毁审计档案,是对会计职业道德的公然挑衅,也暴露出其缺乏守法意识。

思考:注册会计师的职业道德包括哪些内容?

第一节 职业道德基本原则

一、职业道德的含义

道德是为了调整人们之间及个人和社会之间的关系所提倡的行为规范的总称。它通过各

种形式的教育和社会舆论的力量,使人们具有善和恶、荣誉和耻辱、正义和非正义等概念,并逐渐形成一定的习惯和传统,以指导或控制自己的行为。

所谓职业道德,是指某一职业组织以公约、守则等形式公布的,其会员自愿接受的职业行为标准。

所谓注册会计师的职业道德,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。注册会计师的职业性质决定了他所担负的是对社会公众的责任。注册会计师行业之所以在现代社会中产生和发展,是因为它能够站在独立的立场对企业管理当局编制的财务报表进行审计,并提出客观、公正的审计意见,作为企业会计信息外部使用人进行决策的依据。

为使注册会计师切实担负起神圣的职责,为社会公众提供高质量的、可以信赖的专业服务,在社会公众中树立起良好的职业形象和职业信誉,就必须大力加强对注册会计师的职业道德教育,强化注册会计师的道德意识,提高注册会计师的道德水准。注册会计师的道德水平如何是关系到整个行业能否生存和发展的大事。我国注册会计师事业恢复与重建的历史不长,注册会计师行业的从业人员对注册会计师的职业性质尚缺乏全面的认识,尚未普遍树立起强烈的风险意识、责任意识和道德意识,而在建立社会主义市场经济体制的进程中强调注册会计师的职业道德,更有其深刻的现实意义和深远的历史意义。

二、职业道德的基本原则

注册会计师为实现执业目标,必须遵守一系列前提或一般原则。这些基本原则包括下列职业道德基本原则:诚信、独立、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。

(一)诚信

诚信,是指诚实、守信。也就是说,一个人的言行与内心思想一致,不虚假,能够履行与别人的约定而取得对方的信任。诚信原则要求注册会计师应当在所有职业关系和商业关系中保持正直和诚实,秉公处事、实事求是。注册会计师如果认为业务报告、申报资料或其他信息存在下列问题,则不得与这些有问题的信息发生牵连。

- (1)含有严重的虚假或误导性的陈述;
- (2)含有缺乏充分依据的陈述或信息;
- (3)存在遗漏或含糊其词的信息。

注册会计师如果注意到已与有问题的信息发生牵连,应当采取措施消除牵连。

(二)独立

独立,是指不受外来力量控制、支配,按照一定之规行事。独立原则通常是对注册会计师而非执业会员提出的要求。在执行鉴证业务时,注册会计师必须保持独立性。在市场经济条件下,投资者主要依赖财务报表判断投资风险,在投资机会中做出选择。如果注册会计师不能与客户保持独立性,而是存在经济利益、关联关系,或屈从于外界压力,就很难取信于社会公众。因此,独立性成为注册会计师的灵魂。注册会计师只有具备独立性,才可能做到客观、公

正。独立原则又成为客观、公正原则的基础。

独立性包括实质上的独立和形式上的独立。实质上的独立是一种内心状态,使得注册会计师在提出结论时不受损害职业判断的因素影响,诚信行事,遵循客观和公正原则,保持职业怀疑态度。形式上的独立是一种外在表现,使得一个理性且掌握充分信息的第三方,在权衡所有相关事实和情况后,认为会计师事务所或审计项目组成员没有损害诚信原则、客观和公正原则或职业怀疑态度。

《中国注册会计师职业道德基本原则》对独立性的具体要求包括:注册会计师在执行审计、审阅业务以及其他鉴证业务时,应当从实质上和形式上保持独立性,不得因任何利益关系影响其独立性。会计师事务所承接审计和审阅业务以及其他鉴证业务时,应当从整体层面和具体业务层面采取措施,以保持会计师事务所和项目组的独立性。

《中国注册会计师职业道德规范指导意见》指出:注册会计师和会计师事务所应当考虑经济利益、自我评价、关联方和外界压力等方面的因素对独立性的损害,以下事项需要回避:

- (1)注册会计师与委托单位之间存在某种经济利益;
- (2)注册会计师与委托单位的负责人和主管人员、董事或委托事项的当事人有近亲属关系;
- (3)担任委托单位常年会计顾问或代为办理会计事项,即注册会计师亲自或指导、协助委托单位的管理部门进行会计核算,编制会计报表;
- (4)对重要客户高度依赖,如收入主要来源于某一客户;
- (5)外在压力等。

(三)客观和公正

客观,是指按照事物的本来面目去考察,不添加个人的偏见。公正,是指公平、正直,不偏袒。客观和公正原则要求注册会计师应当公正处事、实事求是,不得由于偏见、利益冲突或他人的不当影响而损害自己的职业判断。如果存在导致职业判断出现偏差,或对职业判断产生不当影响的情形,注册会计师不得提供相关专业服务。

(四)专业胜任能力和应有的关注

专业胜任能力和应有的关注原则要求注册会计师通过教育、培训和执业实践获取和保持专业胜任能力。注册会计师应当持续了解并掌握当前法律、技术和实务的发展变化,将专业知识和技能始终保持在应有的水平,确保为客户提供具有专业水准的服务。

注册会计师为专业人士,在许多方面都要履行相应的责任,保持和提高专业胜任能力就是其中的重要内容。专业胜任能力是指注册会计师具有专业知识、技能和经验,能够经济、有效地完成客户委托的业务。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。事实上,如果注册会计师在缺乏足够的知识、技能和经验的情况下提供专业的服务,就构成了一种欺诈。一个合格的注册会计师,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。如果注册会计师不能认识到这一点,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。

注册会计师在应用专业知识和技能时,应当合理运用职业判断。专业胜任能力可分为两

个独立阶段:(1)专业胜任能力的获取;(2)专业胜任能力的保持。注册会计师应当持续了解和掌握相关的专业技术和业务的发展,以保持专业胜任能力。持续职业发展能够使注册会计师发展和保持专业胜任能力,使其能够胜任特定业务环境中的工作。

应有的关注,要求注册会计师遵守执业准则和职业道德规范要求,勤勉尽责,认真、全面、及时地完成工作任务。在审计过程中,注册会计师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,注册会计师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。在适当情况下,注册会计师应当使客户、工作单位和专业服务及业务报告的其他使用者了解专业服务的固有局限性。

(五)保密

注册会计师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,注册会计师才能有效地完成工作。注册会计师与客户的沟通,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,在公众领域执业的注册会计师,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。

保密原则要求注册会计师应当对在职业活动中获知的涉密信息予以保密,不得有下列行为:

- (1)未经客户授权或法律法规允许,向会计师事务所以外的第三方披露其所获知的涉密信息;
- (2)利用所获知的涉密信息为自己或第三方谋取利益。

注册会计师在社会交往中应当履行保密义务,应当警惕无意泄密的可能性,特别是警惕无意中向近亲属或关系密切的人员泄密的可能性。近亲属是指配偶、父母、子女、兄弟姐妹、祖父母、外祖父母、孙子女、外孙子女。

注册会计师在下列情况下可以披露涉密信息:

- (1)法律法规允许披露,并且取得客户或工作单位的授权;
- (2)根据法律法规的要求,为法律诉讼、仲裁准备文件或提供证据,以及向有关监管机构报告发现的违法行为;
- (3)法律法规允许的情况下,在法律诉讼、仲裁中维护自己的合法权益;
- (4)接受注册会计师协会或监管机构的执业质量检查,答复其询问和调查;
- (5)法律法规、执业准则和职业道德规范规定的其他情形。

(六)良好的职业行为

注册会计师应当遵守相关法律法规,避免发生任何损害职业声誉的行为。

注册会计师向公众传递信息以及推介自己和工作时,应当客观、真实、得体,不得损害职业形象,应当诚实、实事求是,不得有下列行为:

- (1)夸大宣传提供的服务、拥有的资质或获得的经验;
- (2)贬低或无根据地比较其他注册会计师的工作。

第二节 注册会计师的法律责任

一、会计责任与审计责任

在讨论注册会计师的法律责任之前,有必要明确被审计单位的会计责任和注册会计师的审计责任。

所谓会计责任,是指被审计单位管理层在治理层的监督下,按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制财务报表,具体包括:选择适用的会计准则和相关会计制度;选择和运用恰当的会计政策;根据企业的具体情况做出合理的会计估计。而被审计单位治理层的责任实际上就是对管理层编制财务报表的过程实施有效的监督。法律法规要求管理层和治理层对编制财务报表承担责任,这有利于从源头上保证财务信息质量。尽管在审计过程中注册会计师可能向管理层和治理层提出调整意见,甚至在不违反独立性的前提下为管理层编制财务报表提供一些帮助,但管理层仍然对编制财务报表承担责任,并通过签署财务报表确认这一责任。

所谓审计责任,是指注册会计师对委托人和被审计单位应尽的义务。按照中国注册会计师审计准则的规定对财务报表发表审计意见,这有利于提高财务报表的可信赖程度。为履行这一职责,注册会计师应当遵守职业道德规范,按照审计准则的规定计划和实施审计工作,获取充分、适当的审计证据,并根据获取的审计证据得出合理的审计结论,发表恰当的审计意见。注册会计师通过签署审计报告确认其责任。

注册会计师在审计过程中所负的审计责任不能替代、减轻或免除被审计单位管理层和治理层的责任。

二、注册会计师法律责任产生的成因

目前,注册会计师涉及法律诉讼的数量和金额呈上升趋势,其原因是多方面的,有被审计单位方面的责任,也有注册会计师方面的责任;有的是双方的责任,还有的是因为使用者的误解。其中,被审计单位方面的责任和注册会计师方面的责任是最重要的。注册会计师的法律责任,是指社会审计人员因违约、过失或欺诈对审计委托人、被审计单位或其他有利益关系的第三方造成损害,按照相关法律规定而应承担的法律后果。

(一)被审计单位方面的责任

1. 错误、舞弊和违法行为

被审计单位存在错误、舞弊与违法行为是形成注册会计师法律责任的前提条件。因为,如果被审计单位不存在错误、舞弊与违法行为,则注册会计师就没有对其进行审计的必要,注册会计师的法律责任也就无从谈起。

被审计单位发生严重的错误、舞弊和违法行为而注册会计师未能查出,往往给他人造成损失,注册会计师可能遭受到委托单位及有关方面的控告。对于被审计单位的错误、舞弊与违法行为,被审计单位理应承担直接的会计责任,而注册会计师对由此而带来的法律责任承担审计责任。

2. 经营失败

经营失败,是指被审计单位发生债务危机甚至破产清算,无法持续经营的情况。被审计单位发生经营失败,会使其债权人和投资者蒙受损失。他们为了使损失得到补偿,往往会指责注册会计师有过失或欺诈行为。被审计单位在经营失败时,也可能会连累注册会计师。很多会计和法律专业人员认为,财务报表使用者控告会计师事务所的主要原因之一是不理解经营失败和审计失败之间的差别。审计失败是指注册会计师在审计过程中有过失甚至欺诈行为,被揭发后需要承担法律责任的情形。审计历史表明,绝大部分审计失败集中发生在宣告破产的被审计单位。因此,被审计单位的经营失败是导致审计诉讼、发生审计失败的主要导火线。被审计单位的经营失败还可能加重注册会计师的法律责任。审计总存在一定水平的审计风险,如果被审计单位发生经营失败,则这些审计风险就有可能显化为审计失败,使注册会计师承担一般情况下不会承担的法律责任。另一方面,可能发生经营失败的被审计单位,其固有风险和控制风险通常也较高,注册会计师发生过失的可能性也较高,因而发生审计失败、承担法律责任的可能性也较高。

(二)注册会计师方面的责任

导致注册会计师承担法律责任的根本原因是注册会计师自身的违约、过失和欺诈行为。

1. 违约

违约是指注册会计师在执业过程中未能达到审计业务约定书的要求,如未能按时提交审计报告,违反了与被审计单位订立的保密协议等,审计人员应负违约责任。

2. 过失

过失是指在一定条件下,注册会计师在执业时因缺少其应有的职业谨慎而导致审计失败的行为。过失的基本特征是非故意的。当过失给他人造成损害时,注册会计师应承担过失责任。评价注册会计师的过失,是以其他合格注册会计师在相同条件下可保持的谨慎为标准的。过失分为普通过失和重大过失。

普通过失即一般过失,是指没有保持职业上应有的合理的谨慎,没有完全遵循专业准则的要求而导致审计失败,如未能查出隐蔽性较强的错漏等。

重大过失是指连起码的职业谨慎都没有保持,对业务或事项不加考虑,满不在乎,根本没有遵守专业标准或严重违背审计准则而导致审计失败。例如,注册会计师在执行审计业务时根本没有遵循执业准则的要求,即为重大过失,如未发现审查样本中明显涂改的错漏等。

另外,还有一种过失叫“共同过失”,是指因注册会计师和客户双方共同的责任而导致的审计失败,即对他人过失,受害者自己未能保持合理的谨慎因而蒙受损失。比如,被审计单位未能向注册会计师提供编制纳税申报表所必要的信息,后来又指控注册会计师未能妥当地编制纳税申报表。在这种情况下,法律可能判定被审计单位有共同过失。

3. 欺诈

欺诈是指以欺骗或坑害他人为目的的一种故意的错误行为,是注册会计师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,却加以虚假陈述,出具无保留意见的审计报告行为。与欺诈相关的另一个概念是“推定欺诈”,是指虽无故意欺诈或坑害他人的动机,却存在极端或异常的过失。推定欺诈和重大过失这两个概念往往很难界定,美国许多法院曾经

将注册会计师的重大过失解释为推定欺诈,注册会计师的法律责任进一步加大。

4. 没有过失、普通过失、重大过失和欺诈的界定

注册会计师过失程度的大小并没有特别严格的界限,在实务中往往也难以界定。前面提到了它们之间的主要区别,具体到每一个案例则由法院根据具体情况给予解释。

三、注册会计师法律责任的种类

注册会计师因违约、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,对注册会计师而言,包括警告、暂停执业、罚款、吊销注册会计师证书等;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的损失。刑事责任是指触犯刑法所必须承担的法律后果,其种类包括罚金、有期徒刑以及其他限制人身自由的刑罚等。

1. 民事责任

我国《注册会计师法》第42条规定,会计师事务所违反本法规定,给委托人、其他利害关系人造成损失的,应当依法承担赔偿责任。

我国《证券法》第202条规定,为证券的发行、上市或者证券交易活动出具审计报告、资产评估报告或者法律意见书等文件的专业机构,就其所应负责的内容弄虚作假,造成损失的,承担连带赔偿责任。

2. 行政责任

我国《注册会计师法》第39条规定,会计师事务所违反本法第20条、第21条关于会计师事务所从事审计业务的禁止性规定时,由省级以上人民政府的财政部门给予警告,没收违法所得,可以并处违法所得1倍以上5倍以下的罚款;情节严重的,可以由省级以上人民政府的财政部门暂停其经营业务或者予以撤销。注册会计师违反本法第20条、第21条关于注册会计师从事审计业务的禁止性规定时,由省级以上人民政府财政部门给予警告,情节严重的,可以由省级以上人民政府财政部门暂停其执行业务或者吊销注册会计师证书。

我国《注册会计师法》第40条规定,对未经批准承办本法第14条规定的注册会计师业务的单位,由省级以上财政部门责令其停止违法活动,没收违法所得,可以并处违法所得1倍以上5倍以下的罚款。

我国《公司法》第208条第1款规定,承担资产评估、验资或者验证的机构提供虚假材料的,由公司登记机关没收违法所得,处以违法所得1倍以上5倍以下的罚款,并可以由有关主管部门依法责令该机构停业,吊销直接责任人员的资格证书,吊销营业执照。该条第2款规定,承担资产评估、验资或者验证的机构因过失提供有重大遗漏的报告的,由公司登记机关责令改正,情节较重的,处以所得收入1倍以上5倍以下的罚款,并可由有关主管部门依法责令该机构停业,吊销直接责任人员的资格证书,吊销营业执照。该条第3款规定,承担资产评估、验资或者验证的机构因其出具的评估结果、验资或者验证证明不实,给公司债权人造成损失的,除能够证明自己没有过错外,在其评估或者证明不实的金额范围内承担赔偿责任。

我国《证券法》第182条规定,为股票的发行或者上市出具审计报告、资产评估报告或者法律意见书等文件的专业机构和人员,违反本法第39条的规定买卖股票的,责令依法处理非法

获得的股票,没收违法所得,并处以所买卖的股票等值以下的罚款。

我国《证券法》第 183 条规定,证券交易内幕信息的知情人员,在涉及证券的发行、交易或者其他对证券的价格有重大影响的信息尚未公开前买入或者卖出该证券,或者泄露该信息或者建议他人买卖该证券的,责令依法处理非法获得的证券,没收违法所得,并处以违法所得 1 倍以上 5 倍以下或者非法买卖的证券等值以下的罚款。

我国《证券法》第 202 条规定,为证券的发行、上市或者证券交易活动出具审计报告、资产评估报告或者法律意见书等文件的专业机构,就其所应负责的内容弄虚作假的,没收违法所得,并处以违法所得 1 倍以上 5 倍以下的罚款,由有关部门责令该机构停业,吊销直接责任人员的从业资格证书。

3. 刑事责任

我国《注册会计师法》第 39 条第 3 款规定,会计师事务所和注册会计师违反本法第 20 条、第 21 条的规定,故意出具虚假的审计报告、验资报告,构成犯罪的,依法追究刑事责任。

我国《证券法》第 183 条规定,证券交易内幕信息的知情人员,在涉及证券的发行、交易或者其他对证券的价格有重大影响的信息尚未公开前,买入或者卖出该证券,或者泄露该信息或者建议他人买卖该证券构成犯罪的,依法追究刑事责任。

我国《证券法》第 202 条规定,为证券的发行、上市或者证券交易活动出具审计报告、资产评估报告或者法律意见书等文件的专业机构,就其所应负责的内容弄虚作假,构成犯罪的,依法追究刑事责任。

我国《刑法》第 229 条第 1 款规定,承担资产评估、验资、验证、会计、审计、法律服务等职责的中介组织的人员有意提供虚假证明文件,情节严重的,处 5 年以下有期徒刑或者拘役,并处罚金。该条第 2 款规定,前款规定的人员,索取他人财物或者非法收受他人财物,犯前款罪的,处 5 年以上 10 年以下有期徒刑,并处罚金。该条第 3 款规定,第 1 款规定的人员,严重不负责任,出具的证明文件有重大失实,造成严重后果的,处 3 年以下有期徒刑或者拘役,并处或者单处罚金。

我国《审计法》第 44 条规定,注册会计师滥用职权、徇私舞弊、玩忽职守,构成犯罪的,依法追究刑事责任;不构成犯罪的,给予行政处分。

我国《证券法》第 189 条规定,证券交易所、社会中介机构及其从业人员,在证券交易活动中作出虚假陈述或信息误导的,责令改正,处以 3 万元以上 20 万元以下的罚款,构成犯罪的,依法追究刑事责任。

四、注册会计师法律责任的防范

随着社会主义市场经济体制在我国的建立和发展,注册会计师在社会经济生活中的地位越来越重要,发挥的作用也越来越大,我国有关部门已充分认识到强化注册会计师的责任意识,严格注册会计师的法律责任,以保证其职业道德和执业质量的重要意义。因此,我国近年来颁布的不少重要的经济法规中都有专门规定注册会计师和会计师事务所所负法律责任的条款,其中比较重要的有《中华人民共和国注册会计师法》《中华人民共和国公司法》《中华人民共和国审计法》《关于惩治违反公司法的犯罪的决定》《中华人民共和国证券法》及《中华人民共和国刑法》等。

随着我国政府和公众对注册会计师责任及作用的深入了解,诉讼注册会计师的案件随之发生。如何避免法律诉讼,已成为我国注册会计师非常关注的问题。

1. 严格遵循职业道德和专业标准的要求

注册会计师是否要承担法律责任,关键在于注册会计师是否有过失或欺诈行为。而判别注册会计师是否具有过失的关键在于注册会计师是否遵循专业标准的要求执业。因此,保持良好的职业道德,严格遵循专业标准的要求执行业务,出具审计报告,对于避免法律诉讼或在已提起的法律诉讼中保护注册会计师是非常重要的。首先要加强职业道德教育。注册会计师协会应定期考核、评估以督促各事务所和注册会计师加强对自身职业道德的培养和提高,事务所也应定期组织相关培训和教育,不断强化相关人员的法律意识、责任意识和风险意识,使其具有强烈的敬业精神,不能只顾增加事务所的经济收入而忽视社会效益,给事务所带来巨大的审计风险;其次必须把执业质量放在事务所工作的首位。执业质量关系到社会审计事业的兴衰成败,绝不可掉以轻心,一定要按照市场规则独立、客观、公正地从事各项审计业务,坚决反对弄虚作假的行为。

2. 建立健全会计师事务所质量控制制度

质量控制是会计师事务所各项管理工作的核心和关键。因此,会计师事务所应建立健全一套严密、科学的内部质量控制制度,并把这套制度推行到每一个人、每一个部门和每一项业务,严格要求注册会计师按照专业标准执业,保证整个会计师事务所的质量,包括建立客户风险等级评价和管理制度;建立充分了解和评价被审计单位的制度;建立例外事项或重要事项的请示报告制度;建立质量考核评价与奖惩制度;落实三级复核制度;严格注册会计师签名制度;建立技术支持与咨询制度等。

3. 与委托人签订业务约定书

会计师事务所必须与委托人签订委托合同(即业务约定书),通过业务约定书明确双方约定的事项,从而避免法律纠纷。

4. 审慎选择被审计单位

注册会计师若欲避免法律诉讼,则必须慎重地选择被审计单位。一是要选择正直的被审计单位。如果被审计单位对其顾客、职工、政府部门或其他方面没有正直的品格,也必然会蒙骗注册会计师,使注册会计师受到损害。二是要特别注意陷入法律和财务困境的被审计单位。周转不灵或面临破产的公司的股东或债权人总想为其损失寻找“替罪羊”,因此,对那些已经陷入财务困境的被审计单位要特别注意。

5. 深入了解被审计单位的业务

在众多诉讼中,注册会计师之所以未能发现错误,一个重要的原因就是他们不了解被审计单位所在行业的情况,即被审计单位的业务。会计是经济活动的综合反映,不熟悉被审计单位的经济业务和生产经营事务,仅局限于有关的会计资料,就有可能发现不了某些错误。

6. 提取风险基金或购买责任保险

投保充分的责任保险是会计师事务所一项极为重要的保护措施,尽管保险不能免除可能受到的法律诉讼,但这一措施能帮助注册会计师转嫁风险,避免遭受毁灭性的损失,同时还能够使会计师事务所受到保险公司的监督。我国《注册会计师法》也规定了会计师事务所应当按规定建立职业风险基金,办理职业保险。随着我国改革开放的不断深入,要求注册会计师为国

内外客户提供高质量、全方位的服务,也将使注册会计师事务所面临的风险在范围上、深度上都不可与以往同日而语。为了更好地服务于国内外客户,会计师事务所必须以更高的执业质量和更有保障的资信条件来迎接新的挑战,而通过提取风险基金和投保的方式可以提高事务所的赔偿能力,从而取信于国内外客户,并提高社会信誉。

7. 聘请熟悉注册会计师法律责任的律师

会计师事务所应尽可能聘请熟悉相关法规及注册会计师法律责任的律师。在执业过程中,如遇重大法律问题,注册会计师应同本所的律师或外聘律师详细讨论所有存在的危险情况并仔细考虑律师的建议。一旦发生法律诉讼,也应聘请有经验的律师参与诉讼。

第三节 质量控制准则

一、会计师事务所质量控制的含义

会计师事务所质量控制是指会计师事务所为确保审计质量符合审计准则的要求而制定的政策和程序。这里所谓的“政策”是指会计师事务所为确保审计质量符合审计准则的要求而采取的基本方针及策略;“程序”是指会计师事务所为贯彻执行质量控制政策而采取的具体措施及方法。

二、会计师事务所质量控制的目的是要素

(一)质量控制的目的是

会计师事务所进行业务质量控制的目的在于:合理保证会计师事务所及其人员遵守法律法规及中国注册会计师职业道德规范、审计准则、审阅准则、其他鉴证业务准则和相关服务准则的规定,合理保证会计师事务所和项目负责人根据具体情况出具恰当的报告。

(二)质量控制的要素

会计师事务所业务质量控制制度应当包括针对下列要素而制定的政策和程序:对业务质量承担的领导责任、职业道德规范、客户关系和具体业务的接受与保持、人力资源、业务执行、业务工作底稿、监控。会计师事务所的质量控制制度是由上述 7 个要素构成的一个完整的质量控制体系。在实务中,会计师事务所应当围绕上述 7 个方面制定质量控制制度,并针对每个方面制定具体的质量控制政策和程序。

1. 对业务质量承担的领导责任

会计师事务所应当制定政策和程序,培育以质量为导向的内部文化。这些政策和程序应当要求会计师事务所主任会计师对质量控制制度承担最终责任,明确质量控制制度的最终责任人,对会计师事务所的业务质量控制起着决定性作用。

主任会计师可针对下列方面制定政策和程序,以适当履行对质量控制制度承担的责任:在会计师事务所内部形成以质量为导向的文化;会计师事务所各级管理层树立质量至上的意识,通过言传身教发挥示范作用;合理保证会计师事务所及其人员遵守职业道德规范;在考虑客户

诚信、自身专业胜任能力和能否遵守职业道德规范等的基础上,接受或保持客户关系和具体业务;合理保证足够的、具有必要素质和专业胜任能力并遵守职业道德规范的人员;合理保证按照法律法规、职业道德规范和业务准则的规定执行业务,如计划、执行、督导、复核、记录和报告业务;能够及时地将业务工作底稿归档并按照规定期限与要求保管业务工作底稿,并对其内容保密,以保证其安全性和完整性,以及使用与检索的合规性和便利性;合理保证质量控制制度中的政策和程序相关、适当,并正在有效运行。

会计师事务所培育以质量为导向的内部文化,就是要在会计师事务所内形成和传播质量至上的内部文化。内部质量文化能否形成,有赖于会计师事务所各级管理层的努力。会计师事务所的领导层及其做出的示范对会计师事务所的内部文化有重大影响。会计师事务所各级管理层应当通过清晰、一致及经常的行动示范和信息传达,强调质量控制政策和程序的重要性及下列要求:按照法律法规、职业道德规范和业务准则的规定执行工作;根据具体情况出具恰当的报告。

会计师事务所的领导层应当树立质量至上的意识。会计师事务所应当通过下列措施实现质量控制的目标:合理确定管理责任,以避免重商业利益、轻业务质量;建立以质量为导向的业绩评价、薪酬及晋升的政策和程序。投入足够的资源以制定和执行质量控制政策和程序,并形成相关文件记录。

在实务中,主任会计师通常委派专门人员负责质量控制制度的集体运作。这些受委派承担质量控制制度运作责任的人员,应当具有足够、适当的经验和能力及必要的权限以履行其责任,但这不能减轻或替代主任会计师对质量控制制度承担的最终责任。

2. 职业道德规范

会计师事务所应当制定政策和程序,以合理保证会计师事务所及其人员遵守职业道德规范。会计师事务所如果不能合理保证职业道德规范得到遵守,就无法保证业务质量。遵守职业道德规范包括如下措施:

(1) 会计师事务所领导层的规范

领导层应在会计师事务所内形成重视职业道德规范的氛围,并将相关政策和程序传达给会计师事务所员工。例如,领导层可通过电子邮件、信件和记录等,在专业发展会议上或在客户关系和具体业务的接受与保持以及业务执行过程中,强调客观、公正等职业道德基本原则。

(2) 教育和培训

会计师事务所应向所有人员提供适用的专业文献和法律文献,并告知希望他们熟悉这些文献。会计师事务所还应要求所有人员定期接受职业道德培训,这种培训既可涵盖会计师事务所所有有关职业道德规范的政策和程序,也可涵盖所有适用的法律法规中有关职业道德的要求。

(3) 监控

会计师事务所可以通过定期检查,监督会计师事务所所有有关职业道德规范的政策和程序设计是否合理、运行是否有效,并采取适当的行动,改进其设计和解决运行中存在的问题。

(4) 对违反职业道德规范行为的处理

会计师事务所应当制定处理违反职业道德规范行为的政策和程序,指出违反职业道德规范的后果,并据此对违反职业道德规范的个人及时进行处理。会计师事务所可以为每位员工建立职业道德档案,记录个人违反职业道德规范的行为及处理结果。

3. 客户关系和具体业务的接受与保持

会计师事务所应当制定有关客户关系和具体业务接受与保持的政策和程序,以合理保证只有在下列情况下,才能接受或保持客户关系和具体业务:已考虑客户的诚信,没有信息表明客户缺乏诚信;具有执行业务必要的素质、专业胜任能力、时间和资源;能够遵守职业道德规范。

(1) 考虑客户的诚信

针对有关客户的诚信,会计师事务所应当考虑以下主要事项:客户主要股东、关键管理人员、关联方及治理层的身份和商业信誉。客户的经营性质,客户主要股东、关键管理人员及治理层对内部控制环境和会计准则等的态度;客户是否过分考虑将会计师事务所的收费维持在尽可能低的水平,工作范围受到不适当限制的迹象;客户可能涉嫌洗钱或其他刑事犯罪行为的迹象;变更会计师事务所的原因。

(2) 考虑执行业务的必要条件

在确定是否具有接受新业务所需的必要素质、专业胜任能力、时间和资源时,会计师事务所应当考虑下列事项,以评价新业务的特定要求和所有相关级别的现有人员的基本情况。

①会计师事务所人员是否熟悉相关行业或业务对象。

②会计师事务所人员是否具有执行类似业务的经验,或是否具备有效获取必要技能和知识的能力。

③会计师事务所是否拥有足够的具有必要素质和专业胜任能力的人员。

④在需要时,是否能够得到专家的帮助。

⑤如果需要项目质量控制复核,是否具备符合标准和资格要求的项目质量控制复核人员。

⑥会计师事务所是否能够在提交报告的最后期限内完成业务。

(3) 客户关系的终止与业务约定的解除

在确定是否接受新业务时,会计师事务所还应当考虑接受该业务是否会导致现实或潜在的利益冲突。在确定是否保持客户关系时,会计师事务所应当考虑在本期或以前业务执行过程中发现的重大事项及其对保持客户关系可能造成的影响。

在确定是否保持客户关系时,会计师事务所应当考虑在本期或以前业务执行过程中发现的重大事项及其对保持客户关系可能造成的影响。如果在本期或以前业务执行过程中发现客户守法经营意识淡薄或内部控制环境恶劣,或者对业务范围施加重大限制,或者存在其他严重影响业务执行的情形等,会计师事务所应当考虑其对保持客户关系可能造成的影响;必要时,可终止该客户关系。此外,由于受到时间等因素的限制,会计师事务所在做出承接客户和业务决策时往往难以全面了解和掌握客户的情况;但会计师事务所在接受业务后可能获知了某项信息,而该信息若在接受业务前获知,可能导致会计师事务所拒绝该项业务。

在考虑解除业务约定或同时解除业务约定及其客户关系时,会计师事务所应当制定的政策和程序包括下列要求:

①与客户适当级别的管理层和治理层讨论会计师事务所根据有关事实和情况可能采取的适当行动。

②如果确定解除业务约定或同时解除业务约定及其客户关系是适当的,会计师事务所应当就解除的情况及原因,与客户适当级别的管理层和治理层讨论。

③考虑是否存在法律法规的规定,要求会计师事务所应当保持现有的客户关系,向监管机构报告解除的情况及原因。

④记录重大事项及其咨询情况、咨询结论和得出结论的依据。

4. 人力资源

会计师事务所应当制定政策和程序,合理保证拥有足够的具有必要素质和专业胜任能力并遵守职业道德规范的人员,以使会计师事务所和项目负责人能够按照法律法规、职业道德规范和业务准则的规定执行业务,并根据具体情况出具恰当的报告。

会计师事务所制定的人力资源政策和程序应当解决下列人事问题:招聘、业绩评价、人员素质、专业胜任能力、职业发展、晋升、薪酬、人员需求预测。招聘是人力资源管理的首要环节。会计师事务所应当制定招聘程序,以选择正直的、通过发展能够具备执行业务所需的必要素质和专业胜任能力的人员。

(1) 人员素质、专业胜任能力和职业发展

由于执业环境和工作要求在不断地发生变化,会计师事务所应当采取措施保证人员保持必要的素质和专业胜任能力。会计师事务所提高人员素质和专业胜任能力的途径包括职业教育、职业发展(包括培训)、实务工作经验、由经验更丰富的员工提供辅导等。会计师事务所应当在人力资源政策和程序中强调对各级别人员进行继续培训的重要性,并提供必要的培训资源和帮助,以使人员能够发展且保持必要的素质和专业胜任能力。

(2) 业绩评价、薪酬和晋升

会计师事务所应当制定业绩评价、薪酬及晋升程序,对发展和保持专业胜任能力并遵守职业道德规范的人员给予应有的肯定和奖励。业绩评价、薪酬及晋升程序应当强调:使人员知晓会计师事务所对业绩和遵守职业道德规范的期望;向人员提供业绩、工作进步及职业发展方面的评价和咨询;帮助人员了解提高业务质量及遵守职业道德规范是晋升更高职位的主要途径,而不遵守会计师事务所的政策和程序可能招致惩戒。

(3) 项目组的工作委派

会计师事务所应当制定政策和程序,监控项目负责人的工作负荷及可供调配的项目负责人数目,以使项目负责人有足够的时间履行职责。会计师事务所应当委派具有必要素质、专业胜任能力和时间的员工,按照法律法规、职业道德规范和业务准则的规定执行业务,以使会计师事务所和项目负责人能够根据具体情况出具恰当的报告。

5. 业务执行

(1) 指导、监督与复核

①指导。会计师事务所在制定指导、监督与复核政策和程序时,应当考虑的事项包括:如何将业务情况简要告知项目组,使项目组了解工作目标;保证适用的业务准则得以遵守的程序;业务监督、员工培训和辅导的程序;对已实施的工作、做出的重大判断以及拟出具的报告进行复核的方法;对已实施的工作及其复核的时间和范围做出适当记录;保证所有的政策和程序是合时宜的。

会计师事务所通常使用书面或电子手册、软件工具、标准化底稿及行业和特定业务对象的指南性材料等文件,记录和传达其制定的政策和程序,以使全体人员了解、掌握和贯彻执行这些政策和程序。

项目组的所有成员应当了解拟执行工作的目标。项目负责人应当通过适当的团队工作和培训,使经验较少的项目组成员清晰地了解所分派工作的目标。

②监督。项目负责人对业务的监督包括:追踪业务进程。考虑项目组各成员的素质和专业胜任能力,以及是否有足够的时间执行工作、是否理解工作指令、是否按照计划的方案执行工作;解决在执行业务过程中发现的重大问题,考虑其重要程度并适当修改原计划的方案;识别在执行业务过程中需要咨询的事项或需要由经验较丰富的项目组成员考虑的事项。

③复核。复核范围可能随业务的不同而不同。例如,执行高风险的业务、对金融机构执行的业务和为主要客户执行的业务可能需要进行更详细的复核。确定复核人员的原则是:由项目组成员内经验较多的人员复核经验较少的人员执行的工作。在复核项目组成员已执行的工作时,复核人员应当考虑:工作是否已按照法律法规、职业道德规范和业务准则的规定执行;重大事项是否已提请进一步考虑;相关事项是否已进行适当咨询,由此形成的结论是否得到记录和执行;是否需要修改已执行工作的性质、时间和范围;已执行的工作是否支持形成的结论,并得以适当记录;获取的证据是否充分、适当;业务程序的目标是否已经实现。

(2) 咨询

项目组在业务执行中时常会遇到各种各样的疑难问题或者争议事项。当这些问题和事项在项目组内不能得到解决时,有必要向项目组之外的适当人员咨询。因此,会计师事务所应当建立政策和程序,以合理保证:就疑难问题或争议事项进行适当咨询;可获取充分的资料进行适当咨询;咨询的性质和范围得以记录;咨询形成的结论得到记录和执行。

对咨询的具体要求包括以下几个方面:

①形成良好的咨询文化。会计师事务所应当形成一种良好的咨询氛围,鼓励会计师事务所人员就疑难问题或争议事项进行咨询。

②合理确定咨询事项,适当确定被咨询者。项目组应当考虑就重大的技术、职业道德及其他事项,向会计师事务所内部或在适当情况下向会计师事务所外部具备适当知识、资历和经验的其他专业人士咨询,并适当记录和执行咨询形成的结论。

③充分提供相关事实。项目组在向会计师事务所内部或外部其他专业人士咨询时,应当提供所有相关事实,以使其能够对咨询的事项提出有见地的意见。

④考虑利用外部咨询。

⑤完整记录咨询情况并得到认可。咨询形成的记录应当完整、详细,包括寻求咨询的事项和咨询的结果,做出的决策、决策依据及决策的执行情况。项目组就疑难问题或争议事项向其他专业人士咨询所形成的记录应当经被咨询者认可。

(3) 意见分歧

会计师事务所应当制定政策和程序,以处理和解决项目组内部、项目组与被咨询者之间及项目负责人与项目质量控制复核人员之间的意见分歧,所形成的结论应当得以记录和执行。只有意见分歧问题得到解决,项目负责人才能出具报告。

(4) 项目质量控制复核

项目质量控制复核是指在出具报告前,对项目组做出的重大判断和在准备报告时形成的结论做出客观评价的过程。会计师事务所应当制定政策和程序,要求对特定业务实施项目质量控制复核,以客观评价项目组做出的重大判断及在准备报告时得出的结论。这些政策和程

序应当包括下列要求:对所有上市公司财务报表审计实施项目质量控制复核;规定适当的标准,据此评价上市公司财务报表审计以外的历史财务信息审计和审阅、其他鉴证业务及相关服务业务,以确定是否应当实施项目质量控制复核;对符合适当标准的所有业务实施项目质量控制复核。

项目质量控制复核通常包括:与项目负责人进行讨论;复核财务报表或其他业务对象信息及报告,尤其考虑报告是否适当;选取与项目组做出重大判断及形成结论有关的工作底稿进行复核。

在确定项目质量控制复核人员时,会计师事务所应当避免下列情形:复核人员由项目负责人挑选、复核人员在复核期间以其他方式参与该业务、复核人员代替项目组进行决策。在业务执行过程中,项目负责人可以向项目质量控制复核人员进行咨询。当咨询问题的性质和范围十分重大时,项目组的复核人员应当谨慎从事,以使复核人员保持客观性。如果复核人员不能保持客观性,会计师事务所应当委派其他人员或聘请具有适当资格的外部人员,担当项目质量控制复核人员或该项业务的被咨询者。

6. 业务工作底稿

(1) 业务工作底稿的归档要求与保存期限

会计师事务所应当制定政策和程序,以使项目组在出具业务报告后及时将工作底稿归整为最终业务档案。会计师事务所应当根据业务的具体情况,确定适当的业务工作底稿归档期限。对历史财务信息审计、审阅业务和其他鉴证业务,业务工作底稿的归档期限为业务报告日后 60 天内。如果针对客户的同一财务信息执行不同的委托业务,出具两个或多个不同的报告,会计师事务所应当将其视为不同的业务,根据制定的政策和程序,在规定的归档期限内分别将业务工作底稿归整为最终业务档案。

会计师事务所应当制定政策和程序,以使业务工作底稿保存期限满足法律法规的规定和会计师事务所的需要。对历史财务信息审计和审阅业务、其他鉴证业务,会计师事务所应当自业务报告日起对业务工作底稿至少保存 10 年。

(2) 业务工作底稿的管理要求

会计师事务所应当制定政策和程序,以安全保管业务工作底稿并对业务工作底稿保密;保证业务工作底稿的完整性;便于使用和检索业务工作底稿;按照规定的期限保存业务工作底稿。

除下列情况外,会计师事务所应当对业务工作底稿包含的信息予以保密:取得客户的授权;根据法律法规的规定,会计师事务所为法律诉讼准备文件或提供证据,以及向监管机构报告发现的违反法规行为;接受注册会计师协会和监管机构依法进行的质量检查。

无论业务工作底稿存在于纸介质、电子还是其他介质,会计师事务所都应当针对业务工作底稿设计和实施适当的控制,以实现下列目的:使业务工作底稿清晰地显示其生成、修改及复核的时间和人员;在业务的所有阶段,尤其是在项目组成员共享信息或通过互联网将信息传递给其他人员时,保护信息的完整性;防止未经授权改动业务工作底稿;允许项目组和其经授权的人员为适当履行职责而接触业务工作底稿。

(3) 业务工作底稿的所有权

业务工作底稿的所有权属于会计师事务所。会计师事务所可自主决定允许客户获取业务

工作底稿部分内容或摘录部分工作底稿,但披露这些信息不得损害会计师事务所执行业务的有效性。对鉴证业务,披露这些信息不得损害会计师事务所及其人员的独立性。

在实务中,客户基于某种考虑和需要可能向会计师事务所提出获取业务工作底稿部分内容或摘录部分工作底稿的要求。会计师事务所应当在确保遵守职业道德规范、业务准则和质量控制制度规定的前提下,考虑具体业务的特点和分析客户要求的合理性,谨慎决定是否满足客户的要求。如果披露这些信息会损害会计师事务所执行业务的有效性,就不应当满足客户的要求。尤其要注意的是,如果披露这些信息会损害会计师事务所及其人员的独立性,就不得向客户提供相关工作底稿信息。

7. 监控

会计师事务所应当制定监控政策和程序,以合理保证质量控制制度中的政策和程序是相关的、适当的,并正在有效运行。这些监控政策和程序应当包括持续考虑和评价会计师事务所的质量控制制度,如定期选取已完成的业务进行检查。

对会计师事务所质量控制制度的监控应当由具有专业胜任能力的人员实施,监控内容包括质量控制制度设计的适当性和运行的有效性。会计师事务所可以委派主任会计师、副主任会计师或具有足够、适当经验和权限的其他人员履行监控责任。会计师事务所应当从下列方面对质量控制制度进行持续考虑和评价:

(1)确定质量控制制度的完善措施,包括要求对有关教育与培训的政策和程序提供反馈意见。

(2)与会计师事务所适当人员沟通已识别的质量控制制度在设计、理解或执行方面存在的缺陷。

(3)由会计师事务所适当人员采取追踪措施,以对质量控制政策和程序及时做出必要的修正。

(4)分析法律法规、职业道德规范和业务准则的新变化,以及会计师事务所的政策和程序如何适当反映这些变化。

(5)有关独立性政策和程序遵守情况的书面确认函。

(6)分析职业发展(包括培训)情况。

(7)分析与接受和保持客户关系及具体业务相关的决策。

会计师事务所应当周期性地选取已完成的业务进行检查,周期最长不得超过3年。在每个周期内,应对每个项目负责人的业务至少选取1项进行检查。

会计师事务所应当每年至少1次将质量控制制度的监控结果传达给项目负责人及会计师事务所内部的其他适当人员,以使会计师事务所及其相关人员能够在其职责范围内及时采取适当的行动。传达的信息应当包括已实施的监控程序、实施监控程序得出的结论,以及系统性的、反复出现的或其他重大的缺陷及其整改措施。



基本概念

注册会计师的职业道德 会计责任 审计责任 法律责任 违约 欺诈 经营失败 审计失败 质量

思考题

1. 注册会计师职业道德基本原则包括哪些?
2. 会计师事务所质量控制制度的要素有哪些?
3. 在哪些情况下,注册会计师披露客户的有关信息不属于泄密?
4. 会计责任和审计责任有哪些区别?
5. 注册会计师如何避免法律诉讼?

实训练习题

一、单项选择题

1. A 注册会计师担任某项审计业务的外勤负责人,若在执业过程中发现自己无法胜任,则应要求其所在会计师事务所()。
A. 聘请相关专家 B. 改派其他注册会计师
C. 终止该项审计业务约定 D. 出具拒绝表示意见的审计报告
2. 一般审计准则无不对审计人员的业务技能和品德操行提出一个高的标准,视为审计工作的灵魂的是()。
A. 独立性 B. 客观性 C. 权威性 D. 真实性
3. 根据《中国注册会计师职业道德守则》,下列说法中正确的是()。
A. 注册会计师在执业过程中一定要保持实质上的独立性,但是形式上的独立性可以不需要保持
B. 注册会计师可以夸大宣传提供的服务、拥有的资质或获得的经验
C. 会计师事务所任何情况下都不得以或有收费的形式为客户提供鉴证服务
D. 在审计过程中,注册会计师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
4. 对注册会计师而言,如果他没有完全按照专业准则的要求执业,则应当被认定为()。
A. 普通过失 B. 重大过失 C. 欺诈 D. 推定欺诈
5. 对质量控制制度承担责任的是()。
A. 会计师事务所主任会计师 B. 项目负责人
C. 项目质量复核人 D. 注册会计师
6. 注册会计师的下列行为中,不违反职业道德规范的是()。
A. 承接了主要工作需由事务所以外的专家完成的业务
B. 按服务成果的大小进行收费
C. 不以个人名义承接一切业务
D. 对自己的能力进行广告宣传
7. 对于注册会计师的欺诈行为,法院可判其承担()。
A. 民事责任 B. 刑事责任
C. 行政责任和刑事责任 D. 民事责任和刑事责任
8. 下列各项中,属于注册会计师违反职业道德规范行为的是()。

- A. 注册会计师应按照业务约定和专业准则的要求完成委托业务
B. 注册会计师应当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
C. 除有关法规允许的情形外,会计师事务所不得以或有收费方式为客户提供各种鉴证服务
D. 注册会计师可以对其能力进行广告宣传,但不得诋毁同行
9. 会计师事务所给他人造成经济损失时,应予赔偿,这表明会计师事务所要承担()。
A. 行政责任 B. 刑事责任 C. 民事责任 D. 道德责任
10. 如果注册会计师的审计程序恰当,但因不够谨慎而要被追究法律责任,通常视为()。
A. 一般过失 B. 重大过失 C. 欺诈 D. 违约

二、多项选择题

1. 下列属于会计师事务所质量控制制度要素的有()。
A. 对业务质量承担的领导责任 B. 职业道德规范
C. 客户关系和具体业务的接受与保持 D. 人力资源
2. 对注册会计师个人来说,行政处罚主要包括()。
A. 警告 B. 暂停执业
C. 吊销注册会计师证书 D. 罚款
3. 注册会计师法律责任的表现形式有()。
A. 诉讼爆炸 B. 共同过失 C. 涉嫌欺诈 D. 保险危机
4. 注册会计师因为()原因可能导致承担法律责任。
A. 重大过失 B. 欺诈 C. 行政责任 D. 违约
5. 会计师事务所有可能承担以下()的行政责任。
A. 暂停执业 B. 没收违法所得并罚款
C. 撤销 D. 警告
6. 职业道德基本原则包括()。
A. 诚信 B. 客观和公正 C. 职业谨慎 D. 良好的职业行为
7. 错误是指被审计单位会计报表中存在的非故意的错报或漏报,错误主要包括()。
A. 原始记录和会计数据的计算、抄写错误
B. 虚假交易或事项的记录
C. 对事实的疏忽和误解
D. 对会计政策的误用
8. 注册会计师的法律责任按其性质分为()。
A. 民事责任 B. 行政责任 C. 违约责任 D. 刑事责任
9. 被审计单位方面的责任主要包括()。
A. 违约 B. 经营失败 C. 过失 D. 错误、舞弊和违法行为
10. 会计师事务所制定质量控制制度是为了合理保证下列哪个目标的实现?()
A. 保持独立性和提高专业胜任能力
B. 评价注册会计师自身的执行能力
C. 会计师事务所及其人员遵守职业准则和适用的法律、法规的规定
D. 会计师事务所和项目合伙人出具适合具体情况的报告

三、判断题

1. 根据职业道德规范指导意见,经济利益、自我评价、关联关系和外界压力会损害注册会计师的独立性。
()
2. 注册会计师如果未查出被审计单位财务报表中的错报,就应当承担法律责任。
()
3. “推定欺诈”,又称“涉嫌欺诈”,是指虽无故意欺诈或坑害他人的动机,却存在极端或异常的过失。
()
4. 会计师事务所及注册会计师因违约、过失或欺诈给被审计单位或其他利害关系人造成损失的,需要承担行政责任、民事责任或刑事责任。这三种责任可单处,也可并处。
()
5. 具有行政处罚权的机构主要是财政部门 and 证监会。
()
6. 注册会计师的刑事责任主要是指根据刑法规定注册会计师应接受的处罚,包括拘役、罚金、有期徒刑等。
()
7. 注册会计师专业胜任能力可分为专业胜任能力的获取和专业胜任能力的保持两个方面。
()
8. 中国注册会计师职业道德守则只适用于执业会员。
()
9. 注册会计师对财务报表的责任包括选择适用的会计准则和相关会计制度。
()
10. 应有的关注,要求注册会计师在审计过程中保持职业怀疑态度,运用专业知识、技能和经验,获取和评价审计证据。
()

四、综合题

1. 李华是新诚会计师事务所的注册会计师。该事务所于 2012 年 1 月份接受委托,对华德公司 2011 年度的会计报表进行审计,假设出现以下几种情况:

- (1) 李华是华德公司 2010 年度的财务总监;
- (2) 李华的父亲持有华德公司数额不大的股票;
- (3) 李华的妻子拥有华德公司超过 5% 的股权;
- (4) 华德公司 2011 年度会计报表是在李华的协助下编制的;
- (5) 李华的好朋友王刚是华德公司的总经理。

请回答:在以上各种情况下,李华是否需要回避?并说明理由。

2. 某会计师事务所助理审计人员王某,在得知同学李某是某电站集团(上市公司)财务部工作人员之后,找到李某请求其帮忙争揽该单位年度会计报表的审计业务,当李某指出,王某所在的事务所在规模和资格方面不存在承办此类业务的条件时,王某说:“没有资格好办,人手少也好办,我曾在某某会计师事务所实习时结识了许多朋友,我出面雇用几个有这方面资格的高手,跟着一起审理。另外,请你和财务主管说明,在收费上我们所一定低于其他会计师事务所,包你们满意,不满意不收费。”

要求:请指出助理审计人员王某的哪些言行违反了注册会计师职业道德准则?

第三章 审计目标与审计过程



【案例导入】

审计业务约定书范例

甲方:ABC 有限公司

乙方:××会计师事务所

兹有甲方委托乙方进行 20××年度会计报表审计,经双方协商,达成以下约定:

一、业务范围及目的

乙方接受甲方委托,对甲方 20××年 12 月 31 日的资产负债表以及截至该日 20××年度的损益表和财务状况变动表进行审计。

乙方将根据中国注册会计师独立审计原则,对甲方的内部控制制度进行研究和评价,对会计记录进行必要的抽查,以及在当时情况下乙方认为必要的其他审计程序,并在契约基础上对上述会计报表的合法性、公允性及会计处理方法的一贯性发表审计意见。

二、甲方的责任及义务

甲方的责任是:建立健全内部控制制度,保护资产的安全、完整,保证会计资料的真实、合法、完整,保证会计报表充分披露有关信息。

甲方的义务是:

1. 及时为乙方的审计工作提供有所要求的全部会计资料和其他有关资料。
2. 为乙方派出的有关工作人员提供必要的工作条件及合作,具体事项将由乙方审计工作人员于工作开始前提供清单。
3. 按本约定书之规定及时、足够地支付审计费用。
4. 有 20××年×月×日之前提供审计所需要的全部资料。

三、乙方的责任和义务

乙方的责任是:按照中国注册会计师独立审计准则的要求进行审计,出具审计报告,保证审计报告的真实性、合法性。

乙方的义务是:

1. 按照约定时间完成审计业务,出具审计报告。由于注册会计师的审计采取事后重点抽查的方法,加上甲方内部控制制度固有的局限性和其他客观因素制约,难免存在会计报表在某些重要的方面反映失实,而注册会计师又可能在审计中未予发现的情况,因此,乙方的审计责任并不能替代、减轻或免除甲方的会计责任。

2. 对执行业务过程中知悉的甲方商业秘密严加保密。除非中国注册会计师协会执业准则另有规定,或经甲方同意,乙方不得将其知悉的商业秘密和甲方提供的资料对外泄露。

3. 审计工作结束后,乙方将根据情况对甲方的会计处理、内部控制制度及其他事项等提出改进意见。

4. 在20××年×月×日前出具审计报告。

四、审计收费

乙方应收本约定审计事项的费用,按照乙方实际参加本项审计业务的各级别工作人员所花费时间及《××收费规定》的计费标准确定,预计为人民币××元。

如因审计工作遇到重大问题,致使乙方实际花费审计工作时间有较大幅度的增加,甲方应在了解实情后酌情调增审计费用。

五、审计报告的使用责任

乙方向甲方出具的审计报告一式×份,这些报告由甲方分发、使用,使用不当的责任与乙方无关。

六、约定书的有效期间

本约定书一式两份,甲、乙方各执一份,并具有同等法律效力。

本约定自20××年×月×日起生效,并在本约定事项全部完成日之前有效。

七、约定事项的变更

由于出现不可预见的情况,影响审计工作如期完成,或需提前出具审计报告,甲、乙双方可要求变更约定事项,但应及时通知对方,并由双方协商解决。

八、违约责任

甲、乙双方按照《中华人民共和国合同法》的规定承担违约责任。

九、甲、乙双方对其他有关事项的约定

甲方:ABC有限公司
(签章)

乙方:××会计师事务所
(签章)

代表:(签章)
年 月 日

代表:(签章)
年 月 日

第一节 审计目标

审计目标是指在一定的历史环境下,人们通过审计实践活动所期望达到的理想境地或最终结果。它包括财务报表审计的总目标以及各类交易、账户余额、与披露相关的具体审计目标两个层次。审计目标的界定对注册会计师的审计工作发挥着导向作用。它界定了注册会计师的责任范围,直接影响注册会计师计划和实施审计程序的性质、时间和范围,决定了注册会计师如何发表审计意见,因此,必须要对审计目标有清晰的认识。

一、我国财务报表审计的总目标

审计总目标是将审计作为一项系统工作或活动所期望实现的目标。从发展的历史看,审

计经历了由弊端审计向财务审计,又由财务审计向效益审计的历史变迁。所以,审计总目标也经历了不断演变的过程。尽管审计形式经历了由弊端审计向财务审计,又由财务审计向效益审计的转变,但其审计对象都离不开反映财务状况、经营成果和现金流量情况的财务报表。审计总目标也总是围绕财务报表审计而界定的。尤其是注册会计师审计,始终将财务报表审计作为其主要职责,财务报表审计是审计业务的基础。

《中国注册会计师审计准则第 1101 号——财务报表审计的目标和一般原则》规定,财务报表审计的目标是注册会计师通过执行审计工作,对财务报表的合法性、公允性发表审计意见。合法性是指被审计单位的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;公允性是指财务报表是否在所有重大方面公允反映了被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。

评价财务报表的合法性时,注册会计师应考虑:被审计单位选择和运用会计政策是否符合适用的会计准则和相关的会计制度,并适合于被审计单位的具体情况;管理层做出的会计估计是否合理;财务报表反映的信息是否具有相关性、可靠性和合理性;财务报表是否做出充分披露,使财务报表的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。

评价财务报表的公允性时,注册会计师应考虑: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;财务报表的列报、结构和内容是否合理;财务报表是否真实地反映了交易和事项的经济实质。

财务报表审计属于鉴证业务。注册会计师作为独立第三方,运用专业知识、技能和经验对财务报表进行审计并发表审计意见,旨在提高财务报表的可信赖程度。由于审计存在固有限制,审计工作不能对财务报表整体不存在重大错报提供绝对保证。虽然财务报表使用者可以根据财务报表和审计意见对被审计单位未来生存能力或管理层的经营效率、经营效果做出某种判断,但审计意见本身并不是对被审计单位未来生存能力或管理层经营效率、经营效果提供的保证。

二、认定与具体审计目标

(一)认定的含义

认定是指管理层对财务报表中做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。保证财务报表公允反映被审计单位的财务状况和经营情况等是管理层的责任。管理层声明财务报表已按照财务报告编制基础进行编制且在所有重大方面做出公允反映,就意味着管理层对财务报表各组成要素的确认、计量、列报以及相关的披露做出了认定。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:ABC 公司 2011 年 12 月 31 日资产负债表反映的存货资料如下:

存货余额	3 450 000
减:存货跌价准备	90 000
存货账面价值	3 360 000

分析:明确的认定包括:记录的存货是存在的;存货跌价准备正确估价为 90 000 元;存货的账面价值是 3 360 000 元,且计算是精确的;列示在报表上的存货数额是截至资产负债表日;在财务报表附注中列报的存货是恰当的。

隐含的认定包括:所有应列报的存货均已包括在财务报表中,记录的存货全部由本公司所拥有,存货的使用不受任何限制。

管理层对财务报表各组成要素均做出了认定,注册会计师的审计工作就是要确定管理层的认定是否恰当。

(二)认定的类别

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下列类型:

1. 与各类交易和事项相关的认定

(1)发生:记录的交易和事项已发生,且与被审计单位有关。

(2)完整性:所有应当记录的交易和事项均已记录,没有遗漏。

(3)准确性:与交易和事项有关的金额及其他数据已恰当记录。

(4)截止:交易和事项已记录于正确的会计期间。

(5)分类:交易和事项已记录于恰当的账户。

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主要有以下类别:

(1)存在。存在的认定是指包含在资产负债表内的资产、负债和所有者权益在资产负债表日确实存在。

(2)权利与义务。权利与义务的认定是指在某一特定日期,各项资产确属被审计单位的权利,各项负债确属被审计单位的义务。权利与义务认定只与资产负债表的构成要素有关。

(3)完整性:所有应当记录的资产、负债和所有者权益均已记录,没有遗漏。

(4)计价和分摊。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。

3. 与列报相关的认定

注册会计师对列报运用的认定主要有以下类别:

(1)发生及权利和义务: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: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:财务信息已被恰当地列报和描述,且披露内容表述清楚,能够被报表使用者理解。

(4)准确性和计价:财务信息和其他信息已公允披露,且金额恰当。

注册会计师可以按照上述分类运用认定,也可按其他方式表述认定,但应涵盖上述所有方面。例如,注册会计师可以选择将有关交易和事项的认定与有关账户余额的认定综合运用。又如,当发生和完整性认定包含了对交易是否记录于正确会计期间的恰当考虑时,就可能不存在与交易和事项截止相关的单独认定。

(三)具体审计目标

注册会计师了解认定后,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认定

(1)发生:记录的交易和事项已发生,且与被审计单位有关。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,但在销售账中记录了一笔销售交易,则已记录的销售交易是不真实的,属于发生认定错报。发生认定主要与对财务报表组成要素的高估有关。

(2)完整性:所有应当记录的交易和事项均已记录,没有遗漏。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。如果销售交易发生了,但没有在销售账中记录,则已发生的销售交易被漏记了,属于完整性认定错报。完整性认定主要与对财务报表组成要素的低估有关。

(3)准确性:与交易和事项有关的金额及其他数据已恰当记录。由准确性认定推导的审计目标是确认已记录的交易按正确金额反映。如果销售交易中,发出商品的数量与账单上的数量不符,或是开具发票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,或是在销售账中记录了不恰当的金额,则已记录的销售交易金额不正确,属于准确性认定错报。

准确性与发生、完整性之间存在区别。例如,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),则即使发票金额是准确计算的,仍违反了发生目标。再如,若已入账的销售交易是对正确发生商品的记录,但金额计算错误,则违反了准确性目标,但没有违反发生目标。在完整性与准确性之间也存在同样的关系。

(4)截止:交易和事项已记录于正确的会计期间。由截止认定推导的审计目标是确认接近于资产负债表日的交易记录于恰当的期间。如果本期交易推到下期或下期交易提到本期,均属于截止认定错报。

(5)分类:交易和事项已记录于恰当的账户。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适当分类。如果将现销记录为赊销,或者将出售经营性固定资产所得的收入记录为营业收入,或者将应予以资本化的利息计入财务费用,或者将应收账款计入其他应收款,则导致分类认定错报。

2. 与期末账户余额相关的认定

(1)存在:记录的资产、负债和所有者权益是存在的。如果不存在某顾客的应收账款,在应收账款明细表中却列入了对该顾客的应收账款,则违反了存在性目标。

(2)权利和义务:记录的资产是由本单位拥有或控制的,记录的负债是由本单位应当履行的义务。如果将他人寄销商品列入被审计单位的存货中,违反了权利目标;将不属于被审计单位的债务计入账内,违反了义务目标。

(3)完整性:所有应当记录的资产、负债和所有者权益均已记录,没有遗漏。如果存在某顾客的应收账款,而应收账款明细表中却没有列入,则违反了完整性目标。

(4)计价和分摊: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。如果期末没有对应收账款计提坏账准备,致使高估应收账款金额,则违反了计价与分摊目标。

3. 与列报和披露相关的认定

(1)发生及权利和义务:披露的交易、事项和其他情况已发生,且与被审计单位有关。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,则违反该目标。如复核董事会会议记录中是否记载了固定资产抵押等事项,询问管理层固定资产是否被抵押,即是对列报的权利认定的运用。如果被审计单位拥有被抵押的固定资产,则需要将其在财务报表中列报,并说明与之相关的权利受到限制。

(2)完整性:所有应当包括在财务报表中的披露均已包括。如果应当披露的事项没有包括在财务报表中,则违反了该目标。如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)分类和可理解性:财务信息已被恰当地列报和描述,且披露内容表述清楚,能够被报表使用者理解。如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)准确性和计价:财务信息和其他信息已公允披露,且金额恰当。如检查财务报表附注是否分别对原材料、在产品和产成品等存货成本核算方法做了恰当说明,即是对列报的准确性和计价认定的运用。

通过上面的介绍可知,认定是确定具体审计目标的基础。注册会计师通常将认定转化为能够通过审计程序予以实现的审计目标。针对财务报表每个项目所表现出的各项认定,注册会计师相应地确定一项或多项审计目标,然后通过执行一系列审计程序获取充分、适当的审计证据以实现审计目标。认定、审计目标和审计程序之间的关系如表 3—1 所示。

表 3—1 认定、审计目标和审计程序之间的关系

认 定	审计目标	审计程序
存在性	资产负债表列示的存货存在	实施存货监盘程序
完整性	销售收入包括了所有已发货的交易	检查发货单和销售发票的编号以及销售明细账
准确性	应收账款反映了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	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	资产负债表中的固定资产确实为公司拥有	查阅所有权证书、购货合同、结算单和保险单
计价和分摊	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

第二节 审计过程与审计目标的实现

审计程序是指审计工作从开始到结束的整个过程。审计活动是一项有目的、有组织的活动。为了最大限度地实现既定的审计目的,保证工作质量,降低审计风险,审计工作必须遵循一定的标准和规范。审计程序的主要内容包括接受业务委托、计划审计工作、实施风险评估程序、实施控制测试和实质性程序以及完成审计工作和编制审计报告。

一、接受业务委托

会计师事务所应当按照执业准则的规定,谨慎决策是否接受或保持某客户关系和具体的审计业务。在接受委托前,注册会计师应当初步了解审计业务环境,包括业务约定事项、审计对象特征、使用的标准、预期使用者的需求、责任方及其环境的相关特征,以及可能对审计业务产生重大影响的事项、交易、条件和惯例等其他事项。

只有在了解后认为符合胜任能力、独立性和应有的关注等职业道德要求,并且拟承接的业务具备下列所有特征时,注册会计师才能将其作为审计业务予以承接:(1)考虑客户的诚信,没有信息表明客户缺乏诚信;(2)具有执行业务必要的素质、专业胜任能力、时间和资源;(3)能够遵守职业道德规范。

注册会计师需要做出的最重要的决策之一就是接受和保持客户关系。一项低质量的决策会导致不能准确确定计酬的时间或未被支付的费用,增加项目合伙人和员工的额外压力,使会计师事务所的声誉遭受损失,或者涉及潜在的诉讼。

一旦决定接受业务委托,注册会计师应当与客户就审计约定条款达成一致意见。对于连续审计,注册会计师应当根据具体情况确定是否需要修改业务约定条款,以及是否需要提醒客户注意现有的业务约定书。

二、计划审计工作

计划审计工作是整个审计工作的起点。为了保证审计目标的实现,注册会计师必须在具体执行审计程序前,制订审计计划,对审计工作进行科学、合理的计划与安排,使审计业务以有效的方式得到执行。一般来说,计划审计工作主要包括:在本期审计业务开始时开展的初步业务活动;制定总体审计策略;制订具体的审计计划等。计划审计工作不是审计业务的一个孤立阶段,而是一个持续的、不断修正的过程,贯穿于整个审计过程的始终。

三、实施风险评估程序

审计准则规定,注册会计师必须实施风险评估程序,以此作为评估财务报表层次和认定层次重大错报风险的基础。风险评估程序是指注册会计师为了解被审计单位及其环境,以识别和评估财务报表层次和认定层次的重大错报风险而实施的审计程序。风险评估程序是必要程序,了解被审计单位及其环境为注册会计师在许多关键环节做出职业判断提供了重要基础。了解被审计单位及其环境实际上是一个连续和动态地收集、更新与分析信息的过程,贯穿于整个审计过程的始终。

一般来说,实施风险评估程序的主要工作包括:了解被审计单位及其环境;识别和评估财务报表层次以及各类交易、账户余额、披露认定层次的重大错报风险,包括确定需要特别考虑的重大错报风险(即特别风险)以及仅通过实施实质性程序无法应对的重大错报风险等。

四、实施控制测试和实质性程序

控制测试是在了解内部控制结构的基础上,为了确定内部控制结构政策和程序的设计与执行是否有效而实施的审计程序,其目的是测试内部控制在防止、发现并纠正认定层次重大错

报方面的运行有效性,从而支持或修正重大错报风险的评估结果,据以确定实质性测试的性质、时间和范围。有两种情况应当实施控制测试:一是在评估认定层次重大错报风险时,预期控制的运行是有效的,注册会计师应当实施控制测试以支持评估结果;二是仅实施实质性程序不足以提供认定层次充分、适当的审计证据,注册会计师应当实施控制测试,以获取内部控制运行有效性的审计证据。

实质性程序是指注册会计师针对评估的重大错报风险实施的直接用于发现认定层次重大错报的审计程序。它包括对各类交易、账户余额、披露的细节测试以及实质性分析程序。无论评估的重大错报风险结果如何,注册会计师均应当针对所有重大的各类交易、账户余额、列报实施实质性程序,以获取充分、适当的审计证据。

由此可见,风险评估程序和实质性程序是每次财务报表审计都应实施的必要程序,而控制测试则不是。在财务报表审计业务中,注册会计师必须通过实施风险评估程序、控制测试(必要时或决定测试时)和实质性程序,才能获取充分、适当的审计证据,得出合理的审计结论,作为形成审计意见的基础。

五、完成审计工作和编制审计报告

注册会计师在完成财务报表所有循环的进一步审计程序后,还应当按照有关审计准则的规定做好审计完成阶段的工作,并根据所获取的各种证据,合理运用专业判断,形成适当的审计意见。本阶段的主要工作有:审计期初余额、比较数据、期后事项和或有事项;考虑持续经营问题和获取管理层声明;汇总审计差异,并提请被审计单位调整或披露;复核审计工作底稿和已审财务报表;与管理层和治理层沟通;评价所有审计证据,形成审计意见;编制审计报告等。

基本概念

认定 审计目标 审计程序 实质性程序

思考题

1. 什么是认定? 它包括哪些类别?
2. 财务报表审计的目标是什么?
3. 审计程序分为哪几个阶段?
4. 如何理解认定、审计目标和审计程序之间的关系?
5. 如何理解细节测试和实质性分析程序?

实训练习题

一、单项选择题

1. () 的责任是按照适用的财务报告编制基础编制财务报表的。
A. 管理层 B. 治理层 C. 注册会计师 D. 内部审计部门
2. 作为财务报表审计目标, () 是指被审计单位的财务报表是否在所有重大方面公允地反映其财务状况、经营成果和现金流量。
A. 合法性 B. 公允性 C. 一贯性 D. 认定
3. 下列各项中, 确认 () 是为了实现注册会计师具体审计目标中的“准确性”目标。
A. 明细账合计数与总账合计数是否相符 B. 固定资产预计使用年限是否恰当
C. 应付账款是否有所隐瞒 D. 已贴现的票据是否在附注中单独列示
4. 下列事项中违反被审计单位“计价和分摊”认定的是 ()。
A. 将应付账款 100 万元记为 1 000 万元 B. 将营业收入 100 万元记入营业外收入
C. 将销售费用 200 万元记入管理费用 D. 将营业成本 30 万元记为营业外支出
5. 注册会计师发现被审计单位当年建造完工的设备已投入使用并办理了固定资产竣工决算手续, 但厂房的工程成本中有多笔不恰当广告费开支项目, 此种情况下, 注册会计师应界定其违反了固定资产项目的 () 认定。
A. 权利和义务 B. 存在 C. 计价和分摊 D. 完整性
6. 下列各项中, 违反了分类认定的是 ()。
A. 把外单位寄存的商品记录在库存商品会计账簿中
B. 将已发生的销售业务不登记入账
C. 将属于本年度的接近资产负债日的交易记录于下年度
D. 将现销记录为赊销, 将出售固定资产 (并不是企业的日常活动) 所得的收入记入主营业务收入
7. 如果被审计单位的存货存在漏记, 则财务报表的以下认定会发生错误的是 ()。
A. 完整性 B. 存在性 C. 分类 D. 截止
8. ABC 公司将 2010 年度的主营业务收入列入 2009 年度的财务报表, 则其 2009 年度财务报表存在错误的认定是 ()。
A. 权利和义务 B. 准确性 C. 发生 D. 完整性
9. 注册会计师在对上市公司的财务报表审计时, 一般会“发生”认定作为重点证明的认定项目的是 ()。
A. 应付账款 B. 营业收入 C. 预收账款 D. 预付账款
10. “存在或发生”认定与“完整性”认定, 分别与 () 有关。
A. 会计报表数据的低估和高估
B. 会计报表数据的高估和低估
C. 会计报表数据的分类错误和计算错误
D. 会计报表数据的舞弊和违法行为

二、多项选择题

1. 注册会计师财务报表审计目标对财务报表的 () 发表审计意见。

- A. 合法性 B. 公允性 C. 重大错报风险 D. 重要性水平

2. 注册会计师对上市公司进行审计时,将“完整性”作为重点证明认定的是()。

- A. 预付账款 B. 短期借款 C. 应付账款 D. 应收账款

3. 审计目标分为()两个层次。

- A. 审计总目标 B. 一般审计目标 C. 审计具体目标 D. 项目审计目标

4. 某公司 2010 年 12 月 31 日资产负债表流动资产项下列示货币资金 800 000 万元,则明确的认定包括()。

- A. 记录的货币资金是存在的
B. 记录的货币资金的正确余额是 800 000 万元
C. 所有应列报的货币资金都包括在财务报表中
D. 记录的货币资金全部由本公司所拥有且使用不受任何限制

5. 注册会计师对于被审计单位存货的分类和可理解性,应提请其做到()。

- A. 账簿中登记的存货均是真实存在的
B. 存货的主要种类和估价基础已揭示
C. 存货项目以恰当的金额在财务报表中反映
D. 存货的抵押已作揭示

6. 注册会计师通过审计发现的下列情况中,被审计单位没有违反权利和义务认定的有()。

- A. 将经营租入的设备作为自有固定资产
B. 将融资租入的设备作为自有固定资产
C. 将已经经营出租的专利权作为自有无形资产
D. 将受托代销的商品作为企业的存货

7. 与各类交易和事项相关的认定有()。

- A. 发生 B. 完整性 C. 准确性 D. 权利和义务

8. 下列各项中,属于注册会计师需要确认的应收账款“计价和分摊”认定的审计程序有()。

- A. 应收账款确实为被审计单位拥有 B. 计提和冲销的坏账金额是正确的
C. 应收账款总账与明细账是一致的 D. 应收账款均已记录

9. 被审计单位已将固定资产抵押,但未在财务报表附注中披露,则注册会计师针对该认定的审计目标是()。

- A. 发生及权利和义务 B. 分类和可理解性 C. 准确性和计价 D. 完整性

10. 审计目标分为()两个层次。

- A. 审计总目标 B. 一般审计目标 C. 审计具体目标 D. 项目审计目标

三、判断题

1. 财务报表审计目标的导向作用决定了注册会计师是否能够承接该被审计单位的财务报表审计。

()

2. 财务报表审计能减轻被审计单位管理层和治理层的责任。

()

3. 注册会计师的责任是按照中国注册会计师审计准则的规定对财务报表发表审计意见。

()

4. 认定是指管理层在财务报表中做出的明确或隐含的表达。

()

5. 发生认定可能存在的问题是漏记交易(低估)。

()

6. 完整性认定可能存在的问题是管理层把那些不曾发生的项目计入财务报表,它主要与对财务报表组成要素的低估有关。

()

7. 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,则属于准确性认定错误。

()

8. 截止目标是确定交易是否已计入恰当的会计期间。 ()
9. 计划审计工作是一个持续的、不断修正的过程,贯穿于整个审计过程的始终。 ()

四、综合题

请根据下表中财务报表审计时发现的事项,说明被审计单位违反了哪项认定,并完成下表。

财务报表审计时分别发现的事项	被审计单位违反的认定
本期交易推迟至下期记账,或者将下期应当记录的交易提前到本期记录	
期末少计提累计折旧错误	
在销售明细账中记录了并没有发生的一笔销售业务	
不存在某顾客,在应收账款明细表中却列入了对该顾客的应收账款	
财务报表附注没有分别对原材料、在产品和产成品等存货成本核算方法做恰当的说明	
将不属于被审计单位的债务计入账内	
将出售某经营性固定资产(并非企业的日常交易事项)所得收入记录为主营业务收入	
没有将一年内到期的长期负债列为一年内到期的非流动负债	
发生了一项销售交易,但没有在销售明细账和总账中记录	
在销售交易中有如下情况:①发出商品的数量与账单上的数量不符;②开具账单时运用了错误的销售价格;③账单中乘积或加总有误;④在销售明细账中记录了错误的金额	
存在对某客户的应收账款,在应收账款明细表中却没有列入对该客户的应收账款	
关联交易类型、金额没有在财务报表附注中作恰当披露	
关联方和关联方交易没有在财务报表中充分披露	
将现销记录为赊销	

第四章 计划审计工作及其重要性和审计风险

【案例导入】

南方保健财务舞弊案

2003年3月18日,美国最大的医疗保健公司——南方保健会计造假丑闻败露。这是《萨班斯—奥克斯利法案》颁布后,美国上市公司曝光的第一大舞弊案,倍受各界瞩目。为其财务报表进行审计,并连续多年签发“干净”审计报告的安永会计师事务所,也将自己置于风口浪尖上。

南方保健使用的最主要造假手段是通过“契约调整”(Contractual Adjustment)这一收入备抵账户进行利润操纵。公司在1997至2002年上半年期间,虚构了24.69亿美元的利润,虚假利润相当于该期间实际利润(—1 000万美元)的约247倍。25亿美元的虚假利润,使南方保健成为仅次于世界通信的第二大“会计造假大王”。

我们研究南方保健公司财务舞弊案,有以下思考重点:

- (1)南方保健公司的财务舞弊手段;
- (2)安永会计师事务所对南方保健公司的审计的失败之处;
- (3)基于南方保健公司审计失败案例,对注册会计师实施审计的启示。

第一节 计划审计工作

计划审计工作是审计工作的起点,也是审计工作中最重要的环节。计划审计工作的结果直接影响审计工作的实施效率及效果。注册会计师在这个审计环节中应严格按照审计准则的要求,明确财务报表的审计目标、与被审计单位签订审计约定书、进行风险评估、确定重要性水平、制定总体审计策略和具体审计计划。

一、计划审计工作的作用

计划审计工作通常由审计项目负责人在接受审计委托后开始审计工作之前进行,是对审计工作的一种预先规划。其作用主要有以下几个方面:

- (1)充分的审计计划有助于注册会计师关注重点审计领域。
- (2)充分的审计计划有助于注册会计师及时发现和解决潜在问题。
- (3)充分的审计计划有助于注册会计师合理地分配工作和提供指导,进行监督和复核。
- (4)充分的审计计划有助于注册会计师协调其他注册会计师和专家的工作。

(5)充分的审计计划有助于注册会计师提高审计工作的有效性。

因此,对于任何一个审计项目,对于任何一家会计师事务所,计划审计工作都是至关重要的,很多关键的决策往往在这个阶段做出。值得注意的是,由于存在被审计单位的规模及审计业务复杂程度的不同,注册会计师应结合实际,确定审计计划的详略程度;此外,在审计过程中,情况还会发生变化,比如说出现一些原本没有预料到的事项、条件发生变化或在实施审计过程中获取的审计证据等原因,注册会计师应及时对审计计划进行必要的更新和修改。

二、计划审计工作的内容

计划审计工作包括针对审计业务制定总体审计策略和具体审计计划,以将审计风险降低至可接受的低水平。具体内容如下:

(一)初步业务活动

1. 初步业务活动的时间

注册会计师在计划审计工作前需要开展初步业务活动。

2. 初步业务活动的目的

- (1)注册会计师已具备执行业务所需要的独立性和专业胜任能力;
- (2)不存在因管理层诚信问题而影响注册会计师保持该项业务意愿的情况;
- (3)与被审计单位不存在对业务约定条款的误解。

3. 初步业务活动的内容

- (1)针对保持客户关系和具体审计业务实施相应的质量控制程序;
- (2)评价遵守职业道德规范的情况,包括评价独立性;
- (3)就审计业务约定条款达成一致意见。

(二)审计业务约定书

1. 审计业务约定书的概念及作用

审计业务约定书,是指会计师事务所与被审计单位签订的,用以记录和确认审计业务的委托与受托关系、审计目标和范围、双方的责任以及报告的格式等事项的书面协议。

会计师事务所承接任何审计业务,都应当与被审计单位签订审计业务约定书。根据《中国注册会计师审计准则第 1111 号——审计业务约定书》第四条的规定,注册会计师应当在审计业务开始前与被审计单位就业务约定条款达成一致意见,并签订审计业务约定书,以避免双方对审计业务的理解产生分歧。

签订审计业务约定书的目的是为了明确约定各方的权利和责任义务,最大限度地消除签约各方在以后工作中产生的误解,促使各方遵守约定事项并加强合作,保护签约各方的正当利益。在注册会计师的审计实践中,审计业务约定书具有十分重要的作用,主要体现在以下几个方面:

(1)可以增进会计师事务所与委托人之间的了解,尤其使被审计单位更加明确自身所承担的会计责任,了解审计人员的审计责任及需要提供的合作。

(2)可以作为被审计单位鉴定会计师事务所审计业务完成情况的依据,也可以作为会计师

事务所检查被审计单位约定义务履行情况的依据。

(3)假设出现法律诉讼,审计业务约定书是确定会计师事务所和被审计单位双方应负责任的重要证据。

审计业务约定书具有经济合同的性质,一经约定,各方签字认可,即成为法律上生效的契约,对各方均具有法定约束力。

2. 审计业务约定书的基本内容

审计业务约定书的具体内容和格式可能因被审计单位的不同而存在差异,但应当包括下列主要内容:

(1)财务报表审计的目标与范围;

(2)注册会计师的责任;

(3)管理层的责任;

(4)指出用于编制财务报表所适用的财务报告编制基础;

(5)提及注册会计师拟出具的审计报告的预期形式和内容,以及对在特定情况下出具的审计报告可能不同于预期形式和内容的说明。

3. 审计业务约定书的特殊考虑

(1)详细说明审计工作的范围,包括提及适用的法律法规、审计准则,以及注册会计师协会发布的职业道德守则和其他公告;

(2)对审计业务结果的其他沟通形式;

(3)说明由于审计和内部控制的固有限制,即使审计工作按照审计准则的规定得到恰当的计划和执行,仍不可避免地存在某些重大错报未被发现的风险;

(4)计划和执行审计工作的安排,包括审计项目组的构成;

(5)管理层确认将提供书面声明;

(6)管理层同意向注册会计师及时提供财务报表草稿和其他所有附带信息,以使注册会计师能够按照预定的时间表完成审计工作;

(7)管理层同意告知注册会计师在审计报告日至财务报表报出日之间注意到的可能影响财务报表的事实;

(8)费用的计算基础和收费安排;

(9)管理层确认收到审计业务约定书并同意其中的条款;

(10)在某些方面对利用其他注册会计师和专家工作的安排;

(11)对审计涉及的内部审计人员和被审计单位其他员工工作的安排;

(12)在首次审计的情况下,与前任注册会计师沟通的安排;

(13)说明对注册会计师责任可能存在的限制;

(14)注册会计师与被审计单位之间需要达成进一步协议的事项;

(15)向其他机构或人员提供审计工作底稿的义务。

会计师事务所就上述事项与被审计单位协商一致后,即可指派人员起草审计业务约定书。起草完毕的审计业务约定书一式两份,应由双方法定代表人或授权代表签署并加盖约定双方单位印章。任何一方如需修改、补充约定书,均应以适当的方式获得对方的确认。审计业务约定书在审计约定事项完成后,归入审计业务档案。

4. 连续审计业务中的考虑

根据《中国注册会计师审计准则第 1111 号——审计业务约定书》第八条和第九条的规定,对于连续审计,注册会计师应当考虑是否需要根据具体情况修改业务约定条款,以及是否需要提醒被审计单位注意现有的业务约定条款。

会计师事务所或被审计单位(或委托人)如需修改、补充审计业务的约定内容,应当以适当的方式获得对方的确认。注册会计师可以与被审计单位签订长期审计业务约定书,但如果出现下列情况,则应当考虑重新签订审计业务约定书:

- (1)有迹象表明被审计单位误解审计目标和范围;
- (2)需要修改约定条款或增加特别条款;
- (3)被审计单位高级管理人员近期发生变化;
- (4)被审计单位所有权发生重大变动;
- (5)被审计单位业务的性质或规模发生重大变化;
- (6)法律法规的规定发生变化;
- (7)编制财务报表采用的财务报告编制基础发生变更;
- (8)其他报告要求发生变化。

5. 审计业务约定书的变更

对于连续审计,注册会计师并不需要在每一期间都与客户签订新的审计业务约定书。但如果审计业务出现原约定事项或背景发生变化的情况,注册会计师则应当考虑重新签订审计业务约定书。

如果没有合理的理由,注册会计师不应同意变更业务。如果注册会计师不同意变更审计业务约定条款,而管理层又不允许继续执行原审计业务,注册会计师则应当:

- (1)在适用的法律、法规允许的情况下,解除审计业务约定书;
- (2)确定是否有约定义务或其他义务向治理层、所有者或监管机构等报告该事项。

6. 审计业务约定书范例

若某会计师事务所与明达股份有限公司签订 2012 年度的财务报表审计业务约定书。其业务约定书的格式如下:

审计业务约定书

甲方:明达股份有限公司

乙方:××会计师事务所

兹由甲方委托乙方进行 2012 年度财务报表审计,经双方协商,达成以下约定。

一、业务范围与审计目标

1. 乙方接受甲方委托,对甲方按照适用的财务报告编制基础编制的 2012 年 12 月 31 日的资产负债表以及该年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注进行审计。

2. 乙方通过执行审计工作,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财务报告编制基础编制;
- (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。

二、甲方的责任与义务

1. 甲方的责任

在被审计单位治理层的监督下,按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制财务报表是被审计单位管理层的责任。

2. 甲方的义务

(1)及时为乙方的审计工作提供所要求的全部会计资料和其他有关资料,并保证所提供资料的真实性和完整性。

(2)确保乙方不受限制地接触任何与审计有关的记录、文件和所需的其他信息;

(3)为乙方派出的有关工作人员提供必要的条件及合作,具体事项将由乙方审计工作人员于工作开始前提供清单。

(4)按约定书的规定及时足额支付审计费用。

(5)管理层对其做出的与审计有关的声明需书面确认。

三、乙方的责任和义务

1. 乙方的责任

按照中国注册会计师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。

2. 乙方的义务

(1)按照约定时间完成审计业务,出具审计报告。由于审计中存在的固有限制影响注册会计师发现重大错报的能力,注册会计师不能对财务报表整体不存在重大错报获取绝对保证。

(2)乙方应对在执行业务过程中知悉的甲方商业秘密保密。

(3)乙方在2013年3月30日之前出具审计报告。审计报告格式为标准格式,以书面形式提交。在出具报告前,审计意见将以书面形式与管理层沟通。

四、审计收费

乙方应收本项业务的费用,按照乙方实际参加本项审计业务的各级职别工作人员所花费时间及《××收费规定》的计费标准确定,预计为人民币3万元。甲方应在本约定书签订后预付上述费用的50%,其余50%在乙方提交审计报告时一并付清。如因审计工作遇到重大问题致使乙方实际花费审计工作时间有较大幅度的增加,甲方应在了解实情后,酌情提高审计费用。

五、约定书的有效期间

本约定书一式两份,甲乙双方各执一份。

本约定书自2012年2月15日起生效并在约定事项全部完成日之前有效。

六、约定事项的变更

由于出现不可预见的情况,影响审计工作如期完成,或者需提前出具审计报告,甲乙双方可要求变更约定事项,但应及时通知对方并由双方协商解决。

七、争议的解决及违约责任

八、甲乙双方对其他有关事项的约定

甲方:明达股份有限公司(盖章)

乙方:××会计师事务所(盖章)

授权代表:(签章)

授权代表:(签章)

20××年×月×日

20××年×月×日

第二节 总体审计策略和具体审计计划

一、总体审计策略

总体审计策略是对审计的预期范围和实施方式所做的规划,是注册会计师从接受审计委托到出具审计报告整个过程基本工作内容的综合计划。它是规划整个审计工作的蓝图。为了顺利完成审计任务,注册会计师应当为审计工作制定总体审计策略。总体审计策略用以确定审计范围、时间和方向,并指导制订具体审计计划。在制订总体审计策略时,注册会计师应当考虑下列主要事项,同时这些事项也会影响具体审计计划。

(一)制定总体审计策略时考虑的事项

1. 审计范围

注册会计师应当确定审计业务的特征,包括采用的会计准则和相关会计制度、特定行业的报告要求以及被审计单位组成部分的分布等,以界定审计范围。

2. 报告目标、时间安排及所需沟通

总体审计策略的制定应当包括明确审计业务的报告目标,以及计划审计的时间安排和所需沟通的性质,包括提交审计报告的时间要求,预期与管理层和治理层沟通的重要日期等。

3. 审计方向

总体审计策略的制定应当包括考虑影响审计业务的重要因素,以确定项目组的工作方向,包括确定适当的重要性水平,初步识别可能存在较高的重大错报风险的领域,初步识别重要的组成部分和账户余额,评价是否需要针对内部控制的有效性获取审计证据,识别被审计单位、所处行业、财务报告要求及其他相关方面最近发生的重大变化等。

另外,在制订总体审计策略时,注册会计师还应考虑初步业务活动的结果,以及为被审计单位提供其他服务时所获得的经验。

(二)总体审计策略的内容

总体审计策略应能恰当地反映注册会计师考虑审计范围、报告目标和审计方向的结果。注册会计师应当在总体审计策略中清楚地说明下列内容:

(1)向具体审计领域调配的资源,包括向高风险领域分派有适当经验的项目组成员,就复杂的问题利用专家工作等;

(2)向具体审计领域分配资源的数量,包括安排到重要存货存放地观察存货盘点的项目组成员的数量,对其他注册会计师工作的复核范围,对高风险领域安排的审计时间预算等;

(3)何时调配这些资源,包括是在期中审计阶段还是在关键的截止日期调配资源等;

(4)如何管理、指导、监督这些资源的利用,包括预期何时召开项目预备会和总结会,预期项目负责人和经理如何进行复核,是否需要实施项目质量控制复核等。注册会计师应当根据实施风险评估程序的结果对上述内容予以调整。

总体审计策略一经制定,注册会计师应当针对总体审计策略中所识别的不同事项,制订具

体审计计划,并考虑通过有效利用审计资源以实现审计目标。

总体审计策略的详略程度应当随着被审计单位的规模及该项审计业务的复杂程度的不同而变化。在小型被审计单位审计中,全部审计工作可能由一个很小的审计项目组执行,项目组成员之间容易沟通和协调,总体审计策略可以相对简单。

二、具体审计计划

具体审计计划是依据总体审计策略制订的、对实施总体审计策略所需要的审计程序的性质、时间和范围等所作的详细规划与说明。为了实现预期的审计目标,注册会计师应当为审计工作制订具体审计计划。具体审计计划比总体审计策略更加详细,其内容包括为获取充分、适当的审计证据以及将审计风险降至可接受的最低水平,项目组成员拟实施的审计程序的性质、时间和范围。具体审计计划应当包括风险评估程序、计划实施的进一步审计程序和其他审计程序。

(一)风险评估程序

具体审计计划应当包括按照《中国注册会计师审计准则第 1211 号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险》的规定,为了足够识别和评估财务报表重大错报风险,注册会计师计划实施的风险评估程序的性质、时间和范围。

(二)计划实施的进一步审计程序

具体审计计划应当包括按照《中国注册会计师审计准则第 1231 号——针对评估的重大错报风险实施的程序》的规定,针对评估的认定层次的重大错报风险,注册会计师计划实施的进一步审计程序的性质、时间和范围。

需要强调的是,随着审计工作的推进,对审计程序的计划会逐步深入,并贯穿于整个审计过程。例如,计划风险评估程序通常在审计开始阶段进行,计划进一步审计程序则需要依据风险评估程序的结果进行。因此,为达到编制具体审计计划的要求,注册会计师需要完成风险评估程序,识别和评估重大错报风险,并针对评估的认定层次的重大错报风险,计划实施进一步审计程序的性质、时间和范围。

通常情况下,注册会计师计划的进一步审计程序可以分为进一步审计程序的总体方案和拟实施的具体审计程序(包括进一步审计程序的性质、时间和范围)两个层次。进一步审计程序的总体方案主要是指注册会计师针对各类交易、账户余额和列报决定采用的总体方案(包括实质性方案或综合性方案)。具体审计程序则是对进一步审计程序的总体方案的延伸和细化,它通常包括控制测试和实质性程序的性质、时间和范围。在实务中,注册会计师通常单独编制一套包括这些具体程序的“进一步审计程序表”,待具体实施审计程序时,注册会计师将基于所计划的具体审计程序,进一步记录所实施的审计程序及结果,并最终形成有关进一步审计程序的审计工作底稿。

另外,完整、详细的进一步审计程序的计划包括对各类交易、账户余额和列报实施的具体审计程序的性质、时间和范围,包括抽取的样本量等。在实务中,注册会计师可以统筹安排进一步审计程序的先后顺序,如果对某类交易、账户余额或列报已经做出计划,则可以安排先行

开展工作,与此同时,再制定其他交易、账户余额和列报的进一步审计程序。

(三)计划实施的其他审计程序

具体审计计划应当包括根据中国注册会计师审计准则的规定,注册会计师针对审计业务需要实施的其他审计程序。计划的其他审计程序可以包括上述进一步审计程序的计划中没有涵盖的、根据其他审计准则的要求注册会计师应当执行的既定程序。例如,阅读含有已审计财务报表的文件中的其他信息,与被审计单位律师直接沟通等。

第三节 审计重要性和审计风险

独立审计准则规定,注册会计师在编制审计计划时应当对重要性水平做出初步判断,以确定所需审计证据的数量。对重要性进行适当的评估,是审计人员在计划阶段要实施的一项重要的专业判断。

一、对审计重要性的理解

(一)重要性的含义

审计准则规定,如果一项错报单独或连同其他错报可能影响财务报表使用者依据财务报表做出的经济决策,则该项错报是重大的。重要性是指被审计单位财务报表中错报或漏报的严重程度,这一程度在特定环境下可能影响财务报表使用者的判断或决策。理解这一定义,必须注意以下几点:

1. 重要性概念中的错报包含漏报

判断一项业务重要与否,应视其在财务报表中的错报或漏报对财务报表使用者所做决策的影响程度而定。若一项业务在报表中的错报或漏报足以改变或影响报表使用者的判断,则该项业务就是重要的,否则就是不重要的。

2. 重要性概念必须从财务报表使用者的角度来考察

因为财务报表是为了满足财务报表使用者的信息需求而编制的。财务报表的使用者包括企业的投资者、债权人、政府、社会公众等,他们需要利用财务报表提供的信息做出各种经济决策。这里,财务报表使用者是指具有一定的理解能力并能够理性地做出判断和决策的使用者。

3. 重要性包括对数量和性质两个方面的考虑

所谓数量方面,是指错报的金额大小,性质方面则指错报的性质。一般来说,金额大的错报比金额小的错报更重要。但在某些情况下,有些错报从金额上来看并不重要,但从性质上来看则是重要的,如某些舞弊形成的错报。

4. 重要性的判断离不开特定的环境

不同企业面临不同的环境,因而判断重要性的标准也不相同。例如,某一金额对某个企业的财务报表来说是重要的,而对另一个具有不同规模、不同性质的企业的财务报表来说,可能并不重要。即使是对某一特定企业而言,重要性也会因时间的不同而改变。

5. 对重要性的评估需要运用职业判断

审计重要性实质上是注册会计师所审计财务报表中存在的差错对财务报表使用者进行决策判断产生影响的最高界限。由于财务报表使用者决策时,对财务报表的依赖程度不同,也不难看出这个差错的“最高界限”对不同的财务报表使用者(或同一个决策者在不同的决策时间)的决策来说是不可能永远恒定不变的。所以,审计重要性水平的高低,很大程度上取决于决策者的主观判断。为了提高审计效率、保证审计质量,在审计过程中注册会计师要充分运用重要性原则,必须对重要性做出谨慎的判断。

(二)确定审计重要性水平时考虑的因素

1. 以往的审计经验

以往审计中所运用的重要性水平,如果较为适当,则可以作为本次确定重要性水平的重要依据。审计人员可以根据这一重要性水平,考虑被审计单位经营环境和经营业务的变化,对其加以纠正。

2. 有关法规的要求

如果被审计单位有权自由处理会计事项,审计人员则必须从严确定重要性水平。

3. 被审计单位经营规模的大小及业务性质

规模不同的企业,所在不同行业的企业,其重要性水平也可以不同。

4. 内部控制的可信赖程度

如果内部控制较为健全,可信赖程度高,重要性水平可以定得高一点,以节约审计成本。

5. 会计报表各项目及其相互关系

会计报表项目的重要程度是存在差别的,会计报表使用者对某些报表项目要比另外的一些报表项目更为关心。会计报表使用者更关心流动性高的项目,因而审计人员对那些流动性高的会计报表应当从严确定重要性水平。由于会计报表各基本项目之间是相互联系的,审计人员在确定重要性水平时要考虑它们之间的相互关系。

6. 会计报表各项目的金额及其波动幅度

会计报表项目的金额及其波动幅度可能成为会计报表使用者做出反应的信号。因此,审计人员应当深入研究这些项目的金额及其波动幅度。审计人员在编制审计计划时必须对重要性水平做出初步的判断,以便为检查报表中的重大错报确定一个可接受的重要性水平,这种判断的结果通常称为初定的重要性限额。会计报表中存在的错报或漏报低于这个水平,可对会计报表出具无否定意见的审计报告,否则审计人员就需要考虑其他类型的审计意见。由于客观情况可能发生变化和随着审计工作的深入将不断获得更多的信息,审计人员可能会发现有必要修改初定的重要性水平。

(三)考虑重要性的层次

在编制审计计划时审计人员需要从两个层次来评价重要性:一个是财务报表层次的重要性水平;二是各类交易、账户余额、列报认定层次的重要性水平。由于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发表审计意见,因此,注册会计师应当考虑财务报表层次的重要性。只有这样,才能得出财务报表是否公允反映的结论。注册会计师在制订总体审计策略时,应当确定财务报表层次的重要性水平。又由于财务报表提供的信息是由各类交

易、账户余额、列报认定层次的信息汇集加工而成,注册会计师只有通过各类交易、账户余额、列报认定层次实施审计,才能得出财务报表是否公允反映的结论。因此,注册会计师还应当考虑各类交易、账户余额、列报认定层次的重要性。

(四)重要性水平的确定

在确定计划的重要性水平时,注册会计师应了解被审计单位及其环境,明确审计目标和特定的报告要求,了解财务报表各项目的性质及相互联系,并研究报表项目的金额及波动情况。

1. 从数量方面考虑重要性

审计准则要求注册会计师在运用重要性原则时,应当从金额和性质两方面来考虑重要性。因此,首先需要从数量方面来考虑重要性。重要性水平是一个经验值,在审计中,注册会计师应当从财务报表层次和各类交易、账户余额、列报层次确定重要性水平。

(1)财务报表层次的重要性水平

由于独立审计的目的是对财务报表的合法性、公允性发表意见,因此,注册会计师必须考虑财务报表层次的重要性,只有这样,才能形成对财务报表整体的意见。

在确定报表层次的重要性水平时,通常需要确定判断基础和计算比率。重要性水平的判断基础主要有资产总额、净资产、营业收入、费用总额、毛利、净利润等汇总财务指标,注册会计师应当合理选用。例如,被审计单位净利润接近于零时,不应将净利润作为重要性水平的判断基础;被审计单位净利润波动幅度较大时,不应将当年的净利润作为重要性水平的判断基础,而应选择近年的平均净利润;被审计单位属于劳动密集型企业时,不应将资产总额、净资产作为重要性水平的判断基础。计算重要性主要采用固定比率,但这个百分比是多少,世界各国的审计准则和会计准则都没有做出规定,也无法做出规定。以下是审计准则中列示的一些指南:

①对以盈利为目的的企业,可以采用来自经常性业务的税前利润或税后净利润的5%,或总收入的0.5%;

②对非营利组织,可以采用费用总额或总收入的0.5%;

③对共同基金公司,可以采用净资产的0.5%。

在确定财务报表层次的重要性水平时,注册会计师应当先对每张财务报表确定一个重要性水平。例如,将损益表的重要性水平确定为100万元,将资产负债表的重要性水平确定为200万元。但由于财务报表彼此相互关联,并且许多审计程序经常涉及两个以上的报表,比如,用以确定年底赊销是否正确记录在适当期间的审计程序,不仅为资产负债表上的应收账款提供审计证据,而且还为损益表上的销售提供审计证据。因此,在编制审计计划时,应使用被认为对任何一张财务报表都重要的最小的错报或漏报总体水平,也就是说,注册会计师应当选择最低的重要性水平作为财务报表层次的重要性水平。

(2)各类交易、账户余额、列报认定层次的重要性水平

由于财务报表提供的信息由各类交易、账户余额、列报认定层次的信息汇集加工而成,注册会计师只有通过各类交易、账户余额、列报认定层次实施审计,才能得出财务报表是否公允反映的结论。因此,注册会计师还应当考虑各类交易、账户余额、列报认定层次的重要性。

各类交易、账户余额、列报认定层次的重要性水平称为“可容忍错报”。可容忍错报的确定以注册会计师对财务报表层次重要性水平的初步评估为基础。它是在不导致财务报表存在重

大错报的情况下,注册会计师对各类交易、账户余额、列报确定的可接受的最大错报。

在确定各类交易、账户余额、列报认定层次的重要性水平时,注册会计师应当考虑以下主要因素:第一,各类交易、账户余额、列报的性质及错报的可能性;第二,各类交易、账户余额、列报的重要性水平与财务报表层次重要性水平的关系。由于各类交易、账户余额、列报确定的重要性水平即可容忍错报,对审计证据数量有直接的影响,因此,注册会计师应当合理确定可容忍错报。

需要强调的是,在制订总体审计策略时,注册会计师应当对那些金额本身就低于所确定的财务报表层次重要性水平的特定项目做额外的考虑。注册会计师应当根据被审计单位的具体情况,运用职业判断,考虑是否能够合理地预计这些项目的错报将影响使用者依据财务报表做出的经济决策(如果存在这种情况)。注册会计师在做出这一判断时,应当考虑的因素包括:

(1)会计准则、法律法规是否影响财务报表使用者对特定项目计量和披露的预期(如关联方交易、管理层及治理层的报酬);

(2)与被审计单位所处行业及其环境相关的关键性披露(如制药业的研究与开发成本);

(3)财务报表使用者是否特别关注财务报表中单独披露的特定业务部分(如新近购买的业务)的财务业绩。

了解治理层和管理层对上述问题的看法和预期,可能有助于注册会计师根据被审计单位的具体情况做出这一判断。

各类交易、账户余额、列报的重要水平的确定方法,既可以采用分配的方法,也可以采用不分配的方法。

(1)分配的方法:在量化财务报表层次的重要性水平后,将财务报表层次的重要性水平分配到各账户或各类交易,得出每个账户或各类交易的重要性水平;

(2)不分配的方法:根据各类交易或账户的性质及错报或漏报的可能性,确定各类交易、账户余额、列报确定的重要性水平,而不是将财务报表层次的重要性分配到各账户或各类交易。

2. 从性质方面考虑重要性

金额不重要的错报从性质上看有可能是重要的。注册会计师在判断错报的性质是否重要时应该考虑的具体情况包括:

(1)对财务报表使用者需求的感知。财务报表使用者对财务报表的哪一方面最感兴趣。

(2)获得能力趋势。

(3)因没有遵守贷款契约、合同约定、法规条款和法定的或常规的报告要求而产生错报的影响。

(4)计算管理层报酬(奖金等)的依据。

(5)由于错误或舞弊而使一些账户项目对损失的敏感性。

(6)重大或有负债。

(7)通过一个账户处理大量的、复杂的和相同性质的个别交易。

(8)关联方交易。

(9)可能的违法行为、违约和利益冲突。

(10)财务报表项目的重要性、性质、复杂性和组成。

(11)可能包含了高度主观性的估计、分配或不确定性。

- (12)管理层的偏见。管理层是否有动机将收益最大化或者最小化。
- (13)管理层一直不愿意纠正已报告的与财务报告相关的内容控制的缺陷。
- (14)与账户相关联的核算与报告的复杂性。
- (15)自前一个会计期间以来账户特征发生的改变(例如,新的复杂性、主观性或交易的种类)。
- (16)个别极其重大但不同的错报抵销产生的影响。

需要指出的是,这些因素只是举例,不可能包括所有情况,也并非所有审计都会出现上述全部因素。注册会计师不能以存在这些因素为由而必然认为错报是重大的。这些因素仅供注册会计师参考。

二、审计风险

审计风险是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。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财务报表不含有重大错报。审计风险取决于重大错报风险和检查风险。

(一)重大错报风险

重大错报风险(MMR)是指财务报表在审计前存在重大错报的可能性。注册会计师应从两个层次考虑重大错报风险。

1. 两个层次的重大错报风险

(1)财务报表层次的重大错报风险

财务报表层次的重大错报风险与财务报表整体存在广泛联系,可能影响多项认定。此类风险通常与控制环境有关,但也可能与其他因素有关,如经济萧条。此类风险难以界定某类交易、账户余额和披露的具体认定;相反,此类风险增大了任何数目的不同认定发生重大错报的可能性,对注册会计师考虑由舞弊引起的风险特别相关。

注册会计师应对财务报表层次的重大错报风险的措施包括:考虑审计项目组承担重要责任的人员的学识、技术和能力,是否需要专家介入;考虑给予业务助理人员适当程度的监督指导;考虑是否存在导致注册会计师怀疑被审计单位持续经营假设合理性的事项或情况。

(2)各类交易、账户余额、披露认定层次的重大错报风险

认定层次的重大错报风险与特定的各类交易、账户余额、披露相关,如被审计单位存在复杂的联营或合营,这一事项表明长期股权投资账户的认定可能存在重大错报风险。

2. 固有风险(IR)和控制风险(CR)

认定层次的重大错报风险又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(该错报单独或连同其他错报可能是重大的)的可能性,如会计人员在记录金额过程中多写或少写一个零。

控制风险是指某类交易、账户余额或披露的某一认定发生错报,该错报单独或连同其他错报是重大的,但没有被内部控制及时防止或发现并纠正的可能性。控制风险取决于与财务报表编制有关的内部控制的设计和运行的有效性,如记录的金额多写了一个零却没有被复核人员发现。由于控制的固有局限性,因而某种程度的控制风险始终存在。

需要特别说明的是,由于固有风险和控制风险不可分割地交织在一起,有时无法单独进行评估,因此,经常将这两者合称为“重大错报风险”,但这并不意味着注册会计师不可以单独对固有风险和控制风险进行评估;相反,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(DR)是指某一认定存在错报,该错报单独或连同其他错报是重大的,注册会计师为将审计风险降至可接受的低水平而实施审计程序后没有发现这种错报的可能性。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,检查风险不可能降低为零。如记录的金额多写了一个零,复核没有发现、纠正,审计也未能检查出来。

在审计风险的两个构成要素中,重大错报风险为“客户风险”,直接受被审计单位经营活动及内部控制的影响,审计人员对此无能为力。但是,审计人员可以通过加深对被审计单位的了解,对其重大错报风险的高低做出合理的评估,并在此基础上确定实质性测试的性质、时间和范围,以便将重大错报风险降到可接受的水平。

(三)检查风险与重大错报风险的反向关系及运用

1. 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。检查风险与重大错报风险的反向关系用数学模型表示如下:

$$\text{审计风险} = \text{重大错报风险} \times \text{检查风险}$$

或

$$AR = MMR \times DR$$

这个模型也就是审计风险模型。实务中,注册会计师不一定用绝对数量表达这些风险水平,而选用“高”“中”“低”等文字描述。

【例 4-1】注册会计师在对某公司进行审计时,评估某项认定的重大错报风险为 18%,他们认为所执行的审计程序不能发现该项认定重大错报的风险为 40%,分析该项认定的审计风险是多少。

分析要点:

$$\text{审计风险} = 0.18 \times 0.4 = 0.072$$

此结果表明,客户存在重大错报,而内部控制和审计程序未能发现的风险为 7.2%。

2. 运用

(1)在计划阶段,运用审计风险模型确定可接受的检查风险水平。

$$\text{可接受的检查风险水平} = \frac{\text{可接受的审计风险}}{\text{重大错报风险}} \times 100\%$$

【例 4-2】注册会计师确定存货存在重大错报的可接受的审计风险水平为 3%,确定存货余额存在重大错报的风险水平为 15%,计算可接受的检查风险水平。

分析要点：

可接受的检查风险水平为 $\frac{3\%}{15\%} \times 100\% = 20\%$ ，即应将检查风险控制在 20% 以下。

(2)在终结阶段,运用审计风险模型评估实际审计风险水平,并将实际审计风险水平与可接受的审计风险水平相比较,若前者高出后者,就需要重新确定审计范围、调整审计程序或者重新考虑准备发表的审计意见类型。审计风险模型的这种运用延续于整个审计过程。审计风险各要素之间存在如表 4—1 所示的变动关系。

表 4—1 审计风险各要素之间的变动关系及与审计证据之间的关系

审计人员对报表层次重大错报风险的评估	审计人员对认定重大错报风险的评估			审计证据需要的数量
	高	中	低	
	审计人员可接受的检查风险			
高	最低	较低	中等	多
中	较低	中等	较高	中
低	中等	较高	最高	少

可以看出,在既定的审计风险水平下,可接受的检查风险水平与重大错报风险的评估结果呈反向关系。

(1)评估的重大错报风险越高,可接受的检查风险越低,为此必须扩大审计程序的范围,获取更多的审计证据,从而降低检查风险的实际水平,以将实际审计风险控制在可接受的水平,确保审计效果。

(2)评估的重大错报风险越低,可接受的检查风险越高,则可适当缩小审计程序的范围,获取较少的审计证据,以提高审计效率。

审计人员对重大错报风险估计水平同所需审计证据的数量之间成同向变动。也就是说,对重大错报风险的评估水平不能偏离其实际水平,估计水平偏高或偏低都是不利的;偏高,会导致审计成本的加大,偏低,则会导致审计风险加大。审计人员应该保持应有的职业怀疑态度,合理地估计重大错报风险水平,从而合理地设计审计程序的性质、时间和范围并有效执行,将检查风险降低到可接受的水平。

三、重要性、审计风险和审计证据之间的关系

(一)重要性与审计风险之间存在反向关系

重要性水平越高,审计风险越低;重要性水平越低,审计风险越高。这里所说的重要性水平高低指的是金额的大小。通常,10 000 元的重要性水平比 2 000 元的重要性水平高。在理解两者之间的关系时,必须注意,重要性水平是注册会计师从财务报表使用者的角度进行判断的结果。如果重要性水平是 10 000 元,则意味着低于 10 000 元的错报不会影响财务报表使用者的决策,此时注册会计师需要通过执行有关审计程序合理保证能发现高于 10 000 元的错报。如果重要性水平是 2 000 元,则金额在 2 000 元以上的错报就会影响财务报表使用者的决

策,此时注册会计师需要通过执行有关审计程序合理保证能发现金额在 2 000 元以上的错报。显然,重要性水平为 2 000 元时审计不出这样的重大错报的可能性即审计风险,要比重要性水平为 10 000 元时的审计风险高。二者的关系见表 4—2。

表 4—2 重要性与审计风险的关系

审计证据的实际量→实际审计重要性水平→实际审计风险水平		
不变	低	高
不变	高	低

值得注意的是,注册会计师不能通过不合理地人为调高重要性水平来降低审计风险,因为重要性是依据重要性概念中所述的判断标准确定,而不是由主观期望的审计风险水平决定。

(二)重要性与审计证据之间存在反向关系

重要性水平越低,应获取的审计证据越多。例如,为了合理保证存货账户的错报不超过 20 000 元,所需收集的审计证据比为合理保证该账户错报不超过 200 000 元所需收集的审计证据多。在理解这一关系时,必须注意,重要性水平不同于重要的审计项目。审计项目越重要,所需收集的审计证据越多。例如,占资产总额 40%的审计项目比占 10%的审计项目需要更多的审计证据。



审计业务约定书 审计重要性 审计风险 审计计划 重大错报风险 检查风险



- 1. 总体审计策略包括哪些内容?
- 2. 具体审计计划包括哪些主要内容?
- 3. 什么是审计重要性? 如何理解重要性的含义?
- 4. 如何确定重要性水平?
- 5. 审计风险的构成要素有哪些?
- 6. 试分析审计重要性、审计风险与审计证据之间的关系。



一、单项选择题

- 1. 注册会计师需要获取的审计证据的数量受错报风险的影响,下列表述中正确的是()。

- A. 评估的错报风险越高,则可接受的检查风险越低,需要的审计证据可能越多
B. 评估的错报风险越高,则可接受的检查风险越高,需要的审计证据可能越少
C. 评估的错报风险越低,则可接受的检查风险越低,需要的审计证据可能越少
D. 评估的错报风险越低,则可接受的检查风险越高,需要的审计证据可能越多
2. 下列程序涉及“截止”审计目标的是()。
- A. 检查被审计单位记录的固定资产的所有权情况
B. 检查被审计单位记录的主营业务收入是否应计入营业外收入
C. 检查被审计单位记录的主营业务收入合计是否准确
D. 检查被审计单位记录的 2008 年 12 月 31 日前后几日的销售收入的归属年度
3. 在控制检查风险时,注册会计师应当采取的有效措施是()。
- A. 调高重要性水平
B. 测试内部控制的有效性,以降低控制风险
C. 进行穿行测试,以降低固有风险
D. 合理设计和有效实施进一步审计程序
4. 下列各项目中,不属于审计业务约定书的内容是()。
- A. 业务范围与审计目标
B. 审计收费
C. 违约责任
D. 被审计单位采用的会计政策、会计估计及其变更等
5. 在审计风险要素中,()是客观存在的,注册会计师无能为力。
- A. 审计风险
B. 检查风险
C. 重大错报风险
D. 被审计单位的经营风险
6. 对以下各项目中的()来说,注册会计师应以核实其是否发生为主。
- A. 应收账款
B. 所有者权益
C. 固定资产
D. 主营业务收入
7. 注册会计师对重大错报风险的估计水平与所需审计证据数量之间()。
- A. 成同向变动
B. 成反向变动
C. 成比例变化
D. 不存在关系
8. 在确定重要性水平时,下列各项中通常不宜作为计算重要性水平基准的是()。
- A. 持续经营产生的利润
B. 非经常性收益
C. 资产总额
D. 营业收入
9. 如果同一期间不同财务报表的审计重要性水平不同,作为财务报表层次的重要性水平,注册会计师应取其()。
- A. 最高者
B. 最低者
C. 平均数
D. 加权平均数
10. 如果某一审计项目可接受的审计风险为 4%,重大错报风险为 75%,则可接受的检查风险为()。
- A. 12%
B. 5.3%
C. 8.92%
D. 13%

二、多项选择题

1. 注册会计师在运用重要性原则时,应从错报的()两个方面去考虑。
- A. 行业状况
B. 内部控制状况
C. 数量
D. 性质

2. 下列情形中,注册会计师应当考虑追加或扩大审计程序的有()。
- A. 尚未更正错报略低于重要性
B. 尚未更正错报略高于重要性
C. 评价结果时的重要性水平高于初步评估的重要性水平
D. 评价结果时的重要性水平低于初步评估的重要性水平
3. 下列选项中正确的有()。
- A. 注册会计师对审计重要性水平估计得越高,所需收集的审计证据的数量就越少
B. 注册会计师对审计重要性水平估计得越高,所需收集的审计证据的数量就越多
C. 在特定的审计风险水平下,评估的重大错报风险越低,可接受的检查风险水平就越高
D. 在特定的审计风险水平下,评估的重大错报风险越高,可接受的检查风险水平就越高
4. 审计风险的构成要素包括()。
- A. 重大错报风险
B. 合理保证
C. 检查风险
D. 审计重要性
5. 下列属于审计业务约定书内容的是()。
- A. 财务报表审计的目标
B. 管理层对财务报表的责任
C. 违约责任
D. 审计收费
6. 审计人员不能控制的风险有()。
- A. 固有风险
B. 检查风险
C. 控制风险
D. 重大错报风险
7. 对于特定的被审计单位而言,审计风险和审计证据的关系可以表述为()。
- A. 要求的审计风险越低,所需的审计证据数量就越多
B. 要求的检查风险越高,所需的审计证据数量就越少
C. 评估的重大错报风险越低,所需的审计证据数量就越少
D. 评估的重大错报风险越高,所需的审计证据数量就越多
8. 审计人员不能控制的风险有()。
- A. 固有风险
B. 检查风险
C. 控制风险
D. 重大错报风险
9. 制定总体审计策略时考虑的事项有()。
- A. 审计范围
B. 特定环境
C. 报告目标、时间安排及所需沟通
D. 审计方向
10. 下列关于重要性的论述中,正确的有()。
- A. 无论是笔误还是舞弊,金额小于重要性水平时均不重要
B. 恰当运用重要性有助于提高审计效率和保证审计质量
C. 重要性有数量和质量两个方面的特征
D. 注册会计师应从财务报表和账户余额两个层次来考虑重要性

三、判断题

1. 审计重要性水平确定得越高,需要注册会计师收集的审计证据就越多。()
2. 随着审计工作的推进,对审计程序的计划会一步步深入,并贯穿于整个审计过程。()
3. 审计业务约定书具有经济合约性质,一经签署则具有法律效力,所以它应受《合同法》约束。()
4. 审计业务约定书双方中,一方是注册会计师,另一方是委托单位的法人代表或授权代表。()
5. 审计业务约定书既可以采用书面形式,也可以采用口头形式。()

6. 在审计过程中,对计划审计工作进行的任何重大更改都要记录在审计工作底稿中。()
7. 注册会计师执行财务报表审计时,运用重要性原则的主要目的是保证审计效果和提高审计效率。()
8. 注册会计师可以就总体审计策略和具体审计计划的某些内容与治理层和管理层沟通,但是制定总体审计策略和具体审计计划仍然是注册会计师的责任。()
9. 注册会计师设计和实施进一步审计程序应当与评估的认定层次重大错报风险具备明确的对应关系。()
10. 审计证据与审计风险成正方向变动。()

四、综合题

1. 某注册会计师在评估被审计单位的审计风险时,分别设计了如下表所示的 4 种情况,以帮助决定可接受的检查风险水平。

风险类别	情况一	情况二	情况三	情况四
可接受的审计风险(%)	5	1	2	3
重大错报风险(%)	30	100	50	100

请回答:

- (1)上述 4 种情况下的可接受检查风险水平分别是多少?
- (2)哪种情况需要注册会计师获取最多的审计证据? 为什么?
2. A 和 B 注册会计师对 C 股份有限公司 2011 年度财务报表进行审计,其未经审计的有关会计报表项目金额见下表(单位:万元)。

财务报表项目名称	金 额
资产总计	170 000
股东权益合计	85 000
主营业务收入	250 000
利润总额	38 000
净利润	24 000

- 要求:(1)如以资产总额、净资产、主营业务收入和净利润作为判断基础,采用固定比率法,并假定资产总额、净资产、主营业务收入和净利润的固定百分比数值分别为 0.5%、1%、0.5%和 5%,请代 A 和 B 注册会计师计算确定 C 公司 2011 年度财务报表层次的重要性水平(请列示计算过程)。
- (2)简要说明重要性水平与审计风险之间的关系。