项目一

审计岗位认知

知识目标

了解审计产生的基础和发展历程；
理解审计的定义和分类；
认识审计组织和审计人员的类型和职责范围；
理解并掌握审计人员的行为准则、职业道德规范和法律责任。

技能目标

能够认识审计的主体、对象、目标和职能；
能够认识不同类型的审计组织和人员。

引导案例

三种审计工作的特点

李萍、王艳丽、张君是某财经学院 2018 届会计专业毕业生。她们三人在校期间是同班同学，关系较好，毕业后都有幸从事审计工作。其中，李萍在市审计局工作，王艳丽在会计师事务所做审计助理，张君在企业做内部审计助理。

思考：这三位同学都是从事审计工作的，她们工作的共同点在哪？她们彼此工作的侧重点有何不同？

任务一　了 解 审 计

一、审计产生的基础

“先有会计，后有审计，审计的对象是会计资料。因此，会计活动就是审计产生的基础。”这一论断可能存在于许多人的认识之中。审计产生的基础真的是会计活动吗？下面我们来了解审计是如何产生的。自从有了社会经济管理活动，审计作为一种经济监督活动就必然在一定意义上存在了。所不同的是，在社会发展的各个时期，由于生产力发展水平不同，社会经济管理方式不同，审计的广度、深度和形式也各不相同。

在生产力极为低下的原始社会是不会产生审计的，因为此时生产资料公有化，生产者也就是所有者不需要监督活动的参与。随着社会生产力的提高和社会经济的发展，社会财富日益增多，出现了剩余产品，当生产资料的所有者不能直接管理和经营其所拥有的财富时，就有必要授权或委托他人代为管理和经营，这就导致了生产资料所有权和经营管理权的分离，从而产生了委托和受托代理之间的经济责任关系，这就为以经济监督为职责的审计的诞生奠定了基础。因此，受托经济责任关系才是审计产生的真正基础。

当社会生产力发展到一定的水平，随着国家疆土的扩大与财富的增多，导致了统治者分封诸侯对分属地方进行统治，这些诸侯受命于国王，管理国王的土地，并向国王缴纳一定的贡赋。这种所有权与经营权的分离，成为国家审计的雏形——官厅审计产生的基础。

民间审计最早产生于合伙制企业出现后，因为企业合伙人授权或委托部分合资者经营管理企业，并需要监督检查经营管理者履行合伙契约的情况。正因为企业的所有权与管理权有了一定程度的分离，所以需要委托第三者审查，这就导致了民间审计的诞生。

由于科学技术的进步，不仅使企业、事业单位及行政机关的规模有了扩大，业务范围更加广泛，也导致了授权管理方法的普遍使用，以及授权层次的增加和授权范围的扩大。这样，部门和单位的最高管理当局就有必要对其下属各层次管理者履行职责的情况进行监督检查，于是部门和单位的内部审计也就应运而生。

在审计实施过程中，审计委托人、被审计人和审计人形成了最初的审计三方关系，如图 1-1 所示。

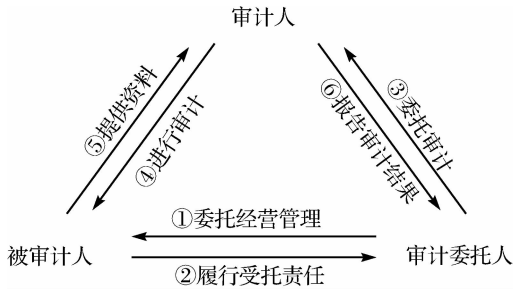

图 1-1　最初的审计三方关系

二、西方国家审计的发展历程

（一）国家审计的发展

据考证，早在奴隶制制度下的古埃及、古罗马和古希腊时代就有了官厅审计机构和政府审计的事实。审计人员以听证的方式，对掌管国家财物和赋税的官吏进行考核，进行具有审计性质的经济监督工作。在西方的封建王朝中也设有审计机构和审计人员，对国家的财政收支进行监督。例如，法国在资产阶级大革命前就设有审计厅，法国资产阶级大革命后，拿破仑创建的审计法院至今仍是法国政府实施事后审计的最高法定机构。在资本主义时期，随着社会的发展和资产阶级国家政权组织形式的完善，国家审计也有了进一步的发展。欧洲的许多国家于 19 世纪在宪法或特别法令中都规定了审计的法律地位，确立了国家审计机关的职权、地位和审计范围，授权其独立地对财政、财务收支进行监督。

（二）民间审计的发展

西方国家的民间审计又称注册会计师审计，伴随着资本主义经济的兴起而形成并得到迅速发展。民间审计起源于企业所有权和经营权的分离，是市场经济发展到一定阶段的产物。从民间审计发展的历程来看，民间审计最早起源于意大利合伙企业，在英国股份公司出现后得以形成，伴随着美国资本市场的发展而逐步完善起来。

（三）内部审计的发展

20 世纪前后，资本主义经济获得发展，生产和资本高度集中，托拉斯式的大型企业大量出现，企业内部只能采取分级、分散管理体制，这就导致了大型企业内部要设立专门的机构和人员，由最高管理当局授权，对其所属分支机构的经营业绩进行独立的内部审计监督。近代内部审计也就因此而产生。现代内部审计出于经济预测和事先控制的需要开展了事前审计，所涉及的领域也由财务审计扩大到经营管理及经济效益等方面。内部审计正逐渐成为企业经营管理中的重要环节，对企业经营管理发挥着不可替代的作用。

三、我国审计的发展历程

（一）政府审计的发展

我国审计历史源远流长，从政府审计发展过程来看，大体经历了古代审计、近代审计和现代审计三个阶段。

1. 古代审计

公元前11世纪至1840年为我国的古代审计阶段。我国政府审计产生于西周时代，其主要标志是“宰夫”一职的出现。宰夫是周代官厅审计的主持者，不掌管任何财物收支，只负责对各官府的财政收支进行全面审查，就地稽查财物收支情况，监视群吏执行朝法。春秋战国时期出现了第一个审计制度——上计制度，即地方守相向朝廷申报一岁治状的制度。上计就是地方政府向朝廷汇报当地的社会经济与财政收支的基本情况，为国家编制财政预算提供依据。秦汉时期是审计与会计由合一到渐次分离，审计走向独立的阶段。这一阶段实行御史制度，由御史大夫兼上计之职，行使监察大权，在全国设监御史，使全国形成了完整的监督系统。隋唐时期，在刑部下设比部进行审计。比部是独立的审计组织，独立于财政部门之外，这是我国审计发展的又一进步。宋朝时，除了设有比部外，还在太府寺内设审计司，后改为审计院，从此诞生了“审计”这一专有名词。元、明、清三朝基本上未设专门的审计机构，审计处于衰落时期。

2. 近代审计

1840—1949年为我国近代审计阶段。辛亥革命以后，1912年，北洋军阀控制下的北京政府在国务院下设“中央审计处”，并颁布多项审计法规。1928年，国民政府公布《审计组织法》，仍设审计院。在中华人民共和国成立前，中国共产党领导下的革命组织和根据地工农政权中也实行了审计制度，有一定的组织，也颁布了一些法规。

3. 现代审计

中华人民共和国成立后，我国审计步入现代阶段。中华人民共和国成立初期，由于学习苏联的经验，国家以会计检查取代了审计，未设立独立的审计机构。但随着经济发展的需要，1982年12月，第五届全国人民代表大会第五次会议通过了《中华人民共和国宪法》，规定了在我国建立审计机构，实行审计监督制度。1983年，国务院设立了审计署。1984年，中国审计学会成立。1985年，颁布了第一个审计工作的法规——《国务院关于审计工作的暂行规定》。1994年，国务院通过了《中华人民共和国审计法》。1997年，国务院发布了《中华人民共和国审计法实施条例》。2005年，国务院常务会议通过了《中华人民共和国审计法修正案(草案)》，并于2006年2月28日正式颁布实施。2010年，国务院颁布了修订后的《中华人民共和国审计法实施条例》。30多年来，我国审计工作取得了巨大成就，积累了宝贵的经验。

（二）注册会计师审计的发展

中国注册会计师审计的历史比西方国家要短得多，始于辛亥革命之后。为了维护民族利益与尊严，以谢霖为代表的一批爱国会计学者积极倡导创建中国的注册会计师职业。1918年9月，北洋政府农商部颁布了我国第一部注册会计师法规——《会计师暂行章程》，并于同年批准谢霖为中国的第一位注册会计师。谢霖创办的中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，中国已拥有注册会计师2 619人，在上海、天津、广州等城市相继成立了一批会计师事务所，为企业设计会计制度、代理申报纳税、培训会计人才和提供其他会计咨询服务。

1978年，中国共产党第十一届中央委员会第三次全体会议以后，我国实行改革开放的方针，把工作重点转移到社会主义现代化建设上来，商品经济得到了迅速发展，为注册会计

师制度的恢复与重建创造了客观条件，注册会计师职业得到了长足的发展。1994 年 1 月 1 日，《中华人民共和国注册会计师法》（以下简称《注册会计师法》）正式实施。1995—2006 年，中国注册会计师协会已经先后组织制定发布了 48 个注册会计师审计准则项目，独立审计准则框架体系基本形成。2006 年 2 月 15 日，国家财政部在北京召开“中国会计审计准则体系发布会”，48 项注册会计师审计准则正式发布，其中拟定了 22 项新准则，修订了 26 项准则，这标志着适应我国市场经济发展要求、与国际惯例趋同的注册会计师审计准则体系正式建立。2010 年 11 月，中国注册会计师协会又对 38 项审计准则进行了分批修订，保持了与国际准则持续、全面的趋同，使得我国注册会计师审计行业的国际影响力和国际地位日益提高。

（三）内部审计的发展

我国社会主义的内部审计是从 1983 年以后逐步建立起来的。1985 年 12 月，国家审计署公布了《审计署关于内部审计工作的若干规定》，1995 年和 2003 年，国家审计署又先后两次颁布了《审计署关于内部审计工作的规定》。30 多年来，我国内部审计工作走过了一段起伏不定的历程。随着人们对经济管理的重视和对内部审计作用的认识，现在我国内部审计步入了稳定发展的阶段，走上了行业管理的轨道。

注　意

从审计的产生和发展历程可以看出，审计的产生和发展有其历史必然性。

（1）审计是商品经济发展到一定阶段的产物，其产生的直接原因是财产所有权与经营权的分离。

（2）审计随着商品经济的发展而发展。

四、审计的定义

审计是由独立的专门机构和人员接受委托或根据授权，依法对被审计单位的财务报表和其他资料所反映的经济活动的真实性、合法性、效益性进行审查并提出结论的一种监督、鉴证和评价的活动。其中，真实性是指反映财政收支、财务收支及有关经济活动的信息与实际情况相符合的程度；合法性是指财政收支、财务收支及有关经济活动遵守法律、法规或者规章的情况；效益性是指财政收支、财务收支及有关经济活动实现的经济效益、社会效益和环境效益。

注　意

现代审计的定义，由于对不同审计主体的侧重不同而产生不同的版本。有的定义侧重于政府审计，而有的定义更加侧重于社会审计。人们应尽量选择一个不太具有倾向性的定义。

对于审计的定义可以从审计主体、审计对象、审计目标、审计职能等方面来理解。

（一）审计主体

审计主体是独立的专门机构和人员，是指审计的执行者，包括审计组织和审计人员两个

层次。审计组织一般分为三类：国家审计机关、民间审计组织和内部审计机构。而审计人员则包括国家审计人员、社会审计人员和内部审计人员。它们各有侧重，分别承担着不同性质的审计工作。

（二）审计对象

审计对象是指审计客体，就是被审计单位的经济活动。其一般包括以下几层含义。

从空间范围来看，审计的对象是被审计单位。

从具体内容来看，审计的对象是被审计单位的财政收支、公共资金的收支、财务收支及其他类型的经济活动。

从审计对象的载体来看，审计的对象通常是被审计单位的会计资料及其他相关资料。

（三）审计目标

审计目标是通过对被审计单位的财务报表和其他资料及其所反映的经济活动的真实性、合法性、效益性进行审查，就被审计单位的被调查对象提出审计结论。

（四）审计职能

审计职能是审计自身固有的，不是一成不变的。目前来说，审计的职能主要有监督、鉴证和评价。

监督是指监察和督促被审计单位的经济活动在规定的范围之内遵循正常的秩序运行。监督是审计最基本的职能。

鉴证是指通过审计人员的审计，对被审计单位的财务报表等信息提出结论，以增强其可信度，供有关利益关系人使用。鉴证职能是在传统审计职能的基础上扩展而来的。

评价是指审计人员通过被审计单位的经济活动进行审计后，就其预算、计划、方案和经济决策的可行性、执行情况、经济效益及内部控制的有效性等方面做出评价，并有针对性地提出合理的意见和建议。评价职能也是在传统审计职能的基础上扩展而来的。

五、审计的分类

课堂实训

（一）按审计主体的不同进行分类

按照审计主体的不同，审计划分为国家审计、内部审计和注册会计师审计。

1. 国家审计

国家审计又称政府审计，是由国家机关所实施的审计。其具有法律所赋予的权威性和强制性，被审计单位不得拒绝。国家审计主要体现了审计的监督职能。

2. 内部审计

内部审计是由部门和单位中设置的审计机构或专职人员对本部门、本单位及下属单位的财务收支及有关经济活动进行的审计。其旨在改善组织的运营，提高组织内部的经济效益。内部审计主要体现了审计的评价职能。

3. 注册会计师审计

注册会计师审计又称社会审计、独立审计、民间审计，是由注册会计师所执行的审计，其主要是接受委托对单位的财务报表进行审查并发表意见。注册会计师审计的审计意见主要具有鉴证作用。

注　意

（1）国家审计与注册会计师审计是外部审计。

（2）注册会计师审计的独立性最强，内部审计的独立性最弱。

（3）注册会计师审计属于双向独立，国家审计与内部审计则属于单向独立。

（二）按审计的内容与目的不同进行分类

按照审计的内容与目的不同，审计划分为财务报表审计、经营审计和合规性审计。

1. 财务报表审计

财务报表审计是指审计主体通过执行审计工作，对被审计单位的财务报表是否按照规定的标准编制发表审计意见。

2. 经营审计

经营审计是指审计主体为了评价被审计单位经营活动的效率和效果，而对其经营程序和方法进行的评价。

3. 合规性审计

合规性审计是指审计主体确定被审计单位是否遵循了特定的法律、法规、规则或有关要求而执行的审计。

注　意

注册会计师审计的主要业务范围是财务报表审计；内部审计主要进行的是经营审计；国家审计的工作重点往往是合规性审计。

（三）按其他方式进行分类

1. 按审计实施的时间不同，可以分为事前审计、事中审计和事后审计

这一分类是根据被审计对象是否已经发生或存在而划分的。例如，财务报表审计通常需要被审计单位完成财务报表之后才进行，因此以事后审计为主；而对于一些工程项目的审计则一般都属于事前审计或事中审计。

2. 按审计的间隔周期不同，可以分为定期审计和不定期审计

这一分类是根据被审计事项是经常性发生还是偶尔发生而划分的。例如，上市公司每年要进行的年报审计属于定期审计；而审计部门对某些事项进行的专项审计则属于不定期审计，如对固定资产更新、物资采购等方面的审计，政府部门对贪污舞弊行为的突击审计。

3. 按审计的范围不同，可以分为全面审计、局部审计和专项审计

例如，在财务报表审计中，对所有财务报表都进行的审计属于全面审计；对部分财务报表如利润表的审计，则属于局部审计；如果专门针对某一个项目如收入的审计，则属于专项审计。

4. 按审计的执行地点不同，可以分为就地审计和报送审计

为了便于收集资料和寻找证据，审计工作通常是进入被审计单位实施的，这就是就地审

计；如果被审计单位不能满足就地审计的需要，或者工作量小、不受地点的影响，这种情况下则可以进行报送审计。

任务二　认识审计组织及人员

课堂实训

一、审计组织体系

审计组织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。我国审计组织体系包括政府（国家）审计机关（由国家审计署管理）、内部审计机构（由部门、企事业单位管理）、民间（社会）审计组织（由中国注册会计师协会管理）。

二、政府审计机关和人员

政府审计机关是指代表国家依法行使审计监督权的国家机关。其具有法律赋予的独立性和权威性。政府审计机关按照隶属关系的不同，一般可以分为以下几种组织模式。

1. 立法型模式

立法型模式下的审计机关由议会领导，主要职能是协助立法机构对政府进行监督，并在一定程度上影响立法机构的决策。立法型模式的审计机关的地位最高，独立性最强，完全不受政府的干预，如英国、美国、加拿大等国的审计机关。

2. 司法型模式

司法型模式下的审计机关由司法系统领导，最高审计机构是审计法院，具有司法性质，权威性高。这种模式下的审计机关拥有最终判决权，具有较高的独立性和权威性，如法国、意大利等国的审计机关。

3. 行政型模式

行政型模式下的审计机关由政府领导，向政府负责并报告工作。这种模式下的审计机关根据国家法律赋予的权限，对政府各部门、各单位的财政预算和财务收支活动进行审计，其独立性受到一定程度的限制，如泰国、瑞典等国的审计机关。

另外，除了以上三种模式之外，一些国家的审计机关不隶属于任何机构，如德国的审计机关。这些国家的审计机关独立于立法、司法和行政三权之外，在审计过程中依法审计，只对法律负责，不受任何政治因素的影响。但审计出的问题还应交予司法机关审理。

我国的审计机关设在政府，由国务院总理直接领导，属于行政型模式，主要分为以下两个层次。

1. 最高审计机关

国务院下设的审计署是中华人民共和国的最高审计机关，在国务院的领导下，依法组织领导全国的审计工作，对国务院各部门和地方各级政府的财政收支、国有金融机构和企事业组织的财务收支及公共资金的收支进行审计监督。

2. 地方各级审计机关

地方各级审计机关受双重领导，在业务上受上一级审计机关的领导，在其他方面受本级

人民政府的领导。它负责本级审计机关范围内的审计工作，对上级审计机关和本级人民政府负责并报告工作。

我国政府审计人员属于国家公务人员，具有专业技术职务（高级审计师或审计师或助理审计师），须通过全国统一的专业技术资格考试才能获得相应的任职资格。

三、内部审计机构和人员

内部审计机构是指本组织内部设立的从事审计业务的专门审计机构，是组织内部经营管理的组成部分。内部审计机构一般有以下三种主要的设置形式。

（1）受本单位总会计师或主管财务的副总经理的领导。

（2）受本单位总经理的领导。

（3）受本单位董事会或其下属的审计委员会的领导。

我国的内部审计机构一般属于第二种形式，即受本单位总经理的领导。从审计的独立性和有效性来看，领导层次越高，内部审计工作就会越有效果。

我国内部审计的从业人员要具有岗位资格证书。岗位资格证书可以通过资格认证和考试两种方法取得。

四、民间审计组织和人员

民间审计组织是指依法设立，接受委托从事鉴证业务、咨询等相关服务业务的专业中介组织。在我国，民间审计组织主要指会计师事务所。

（一）会计师事务所的组织形式

会计师事务所主要有独资、普通合伙制、有限责任公司制、有限责任合伙制四种组织形式。

1. 独资会计师事务所

独资会计师事务所又称个人会计师事务所，是由具有注册会计师执业资格的个人独立开业，业主承担无限责任的企业组织形式。它的优点是对执业人员的需求不多，容易设立，执业灵活，能够在代理记账、代理纳税等方面很好地满足小型企业对注册会计师服务的需求，虽承担无限责任，但实际发生风险的程度相对较低。其缺点是无力承担大型业务，缺乏发展后劲。

2. 普通合伙制会计师事务所

普通合伙制会计师事务所是由两位或两位以上合伙人组成的合伙组织。合伙人以各自的财产对会计师事务所的债务承担无限连带责任。它的优点是在风险的牵制和共同利益的驱动下，促使会计师事务所提高执业质量，扩大业务规模，提高控制风险的能力。其缺点是建立一个跨地区、跨国界的大型会计师事务所要经历一个漫长的过程；任何一个合伙人在执业中的失误或舞弊行为，都可能给整个会计师事务所带来灭顶之灾，使之一日之间土崩瓦解。

3. 有限责任公司制会计师事务所

有限责任公司制会计师事务所由执业注册会计师认购会计师事务所的股份，并以其所认购股份对会计师事务所承担有限责任，会计师事务所以其全部资产对其债务承担有限责

任。它的优点是可以通过公司制形式迅速聚集一批注册会计师，组成大型会计师事务所，承办大型业务。其缺点是降低了风险责任对执业行为的高度制约，弱化了注册会计师的个人责任。

4. 有限责任合伙制会计师事务所

在我国，有限责任合伙制会计师事务所又称特殊的普通合伙制会计师事务所。在这种会计师事务所的组织形式下，无过失的合伙人对于其他合伙人的过失或不当执业行为以自己在事务所的财产为限承担责任，不承担无限责任，除非该合伙人参与了过失或不当执业行为。它的最大特点在于既融入了普通合伙制和有限责任公司制会计师事务所的优点，又摒弃了它们的不足。这种组织形式是为顺应经济发展对注册会计师行业的要求，于 20 世纪 90 年代初期兴起的。有限责任合伙制会计师事务所已成为当今注册会计师职业界组织形式发展的一大趋势。

（二）注册会计师的业务范围

根据《中华人民共和国注册会计师法》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，从事审阅业务、其他鉴证业务和相关服务业务。其业务范围具体如图 1-2 所示。

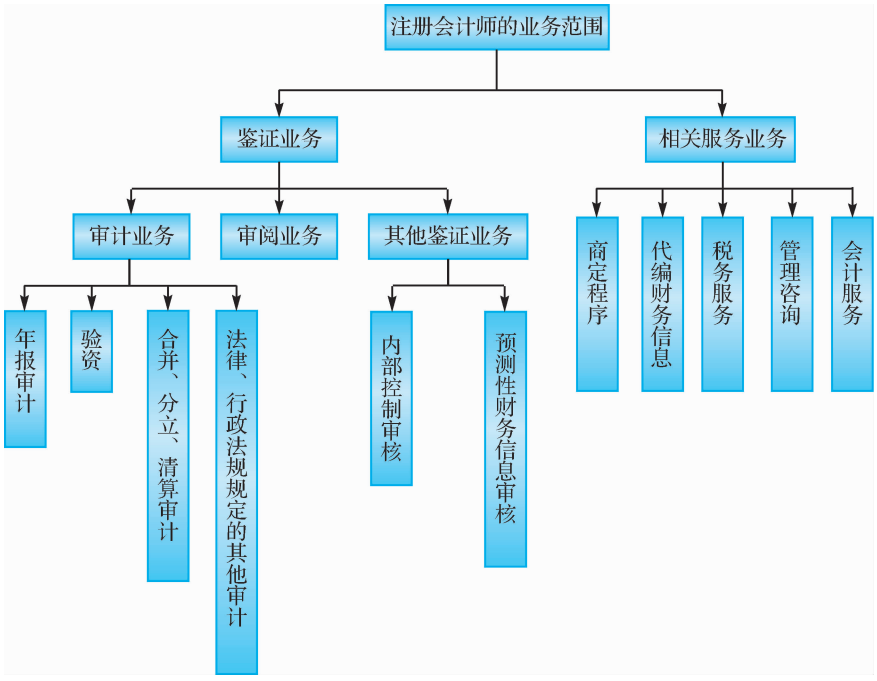

图 1-2　注册会计师的业务范围

我国注册会计师的业务范围包括鉴证业务和相关服务业务两大方面。

1. 鉴证业务

鉴证业务按照提供的保证程度和鉴证对象的不同，可分为审计业务、审阅业务和其他鉴证业务。

（1）审计业务。审计业务是指注册会计师综合运用审计方法，对所审计的历史财务信

息是否不存在重大错报提供合理保证，并以积极方式提出结论。所谓合理保证，是指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，并对鉴证后的信息提供高水平保证。注册会计师不能对财务报表整体不存在重大错报提供绝对保证。“以积极的方式提出结论”就是从正面发表审计意见。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××××年××月××日的财务状况及××××年度的经营成果和现金流量”。

审计业务是注册会计师的法定业务。其他组织或个人不得承办注册会计师的法定审计业务。审计业务的具体类型有以下几种。

① 审查企业财务报表，出具审计报告。

② 验证企业资本，出具验资报告。

③ 办理企业合并、分立、清算事宜中的审计业务，出具有关报告。

④ 办理法律、行政法规规定的其他审计业务，出具相应的审计报告。

(2) 审阅业务。审阅业务是指注册会计师主要利用询问和分析程序，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，并以消极方式提出结论。所谓有限程度的保证，是指注册会计师将审阅业务的风险降至该业务环境下可接受的水平(高于审计业务中的低水平)，对审阅后的信息提供低于审计业务中的高水平的保证。“以消极方式提出结论”是指不从正面发表意见。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财务报表没有按照《企业会计准则》和相关会计制度的规定编制，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”。

(3) 其他鉴证业务。其他鉴证业务是指注册会计师执行的除了审计业务和审阅业务以外的鉴证业务，根据鉴证业务的性质和业务约定的要求，其保证程度可能是合理保证，也可能是有限保证。例如，内部控制审核、预测性财务信息审核等业务。

2. 相关服务业务

相关服务业务是指非鉴证业务，包括对财务信息执行商定程序，代编财务信息，提供税务服务、管理咨询和会计服务等。相关服务业务通常不像鉴证业务那样对注册会计师提出独立性要求。在提供相关服务时，注册会计师不能提供任何程度的保证，因为注册会计师不能对自己的行为做出保证。

任务三　培养审计素质

一、遵守审计准则

审计准则是审计机关和审计人员履行法定审计职责的行为规范，是执行审计业务的职业标准，是评价审计质量的基本尺度，也是控制审计风险的途径。审计准则具有权威性、规范性、可操作性、相对独立性等基本特征。按照审计准则作用的范围不同，我国的审计准则分为国家审计准则、内部审计准则和注册会计师执业准则三个方面。

(一) 国家审计准则

国家审计准则是由国家审计署制定并颁布的，是我国审计法律规范体系的重要组成部

分，是全面落实《中华人民共和国审计法》，实现审计工作法制化、制度化和规范化的重要手段，能够起到提高审计质量、规范审计行为、明确审计责任等重要作用。

目前，我国最新的国家审计准则是国家审计署于 2010 年重新修订的《中华人民共和国国家审计准则》(以下简称《国家审计准则》)，并于 2011 年 1 月 1 日起施行。《国家审计准则》共分为七章，除了总则和附则以外，主要内容为审计机关和审计人员、审计计划、审计实施、审计报告、审计质量控制和责任。

（二）内部审计准则

内部审计准则是用来规范内部审计人员执行审计业务、出具审计报告的专业标准，是内部审计人员进行审计的行为规范。内部审计准则有利于提高内部审计质量，维护内部审计人员的权益，发挥内部审计的作用。

我国内部审计准则是我国内部审计工作规范体系的重要组成部分，由内部审计基本准则、内部审计具体准则和内部审计实务指南三个层次组成。

（三）注册会计师执业准则

注册会计师执业准则用于规范注册会计师的执业行为，以提高执业质量，维护社会公众的利益。2006 年财政部颁布了《中国注册会计师执业准则体系》。这一准则体系根据注册会计师的发展现状，将中国注册会计师执业准则体系分为鉴证业务准则、相关服务准则和会计师事务所质量控制准则三个部分，从内容上充分体现了与国际的趋同。

2019 年 2 月 20 日，为了满足资本市场改革与发展对高质量会计信息的需求，保持我国审计准则与国际准则的持续全面趋同，规范和指导注册会计师应对审计环境和注册会计师利用内部审计人员的工作、应对违反法律法规行为、财务报表披露审计等方面审计实务的新发展，中国注册会计师协会对《中国注册会计师审计准则》中的 18 项审计准则进行修订，于 2019 年 7 月 1 日起施行。

中国注册会计师执业准则体系的具体框架如图 1-3 所示。

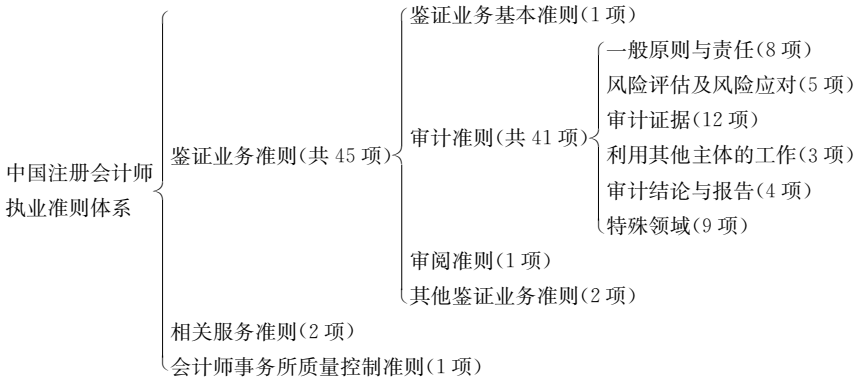

图 1-3　中国注册会计师执业准则体系

二、培养审计职业道德

审计职业道德是审计人员应当遵守的一种职业行为规范，是对审计人员的道德意识、道德修养等所做的基本要求。按照审计主体的不同，审计职业道德可分为国家审计人员职业

道德、内部审计人员职业道德和注册会计师职业道德。国家审计人员职业道德和内部审计人员职业道德分别在《国家审计准则》里面做出了具体规定。有关注册会计师的职业道德规范由中国注册会计师协会制定了《中国注册会计师职业道德守则》和《中国注册会计师协会非执业会员职业道德守则》，是独立于执业准则而存在的，是高于注册会计师执业准则的，是对注册会计师执行具体业务的最高要求。下面主要介绍注册会计师的职业道德。

（一）职业道德的基本原则

注册会计师的职业道德是指注册会计师在执业时所应遵循的行为规范，是指职业品德、专业胜任能力、职业责任及职业行为的总称。中国注册会计师协会在《中国注册会计师职业道德守则》中要求注册会计师在执业时应遵守下列几个基本原则。

1. 诚信

诚信是指诚实、守信。也就是说，诚信是指一个人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的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。

2. 独立性

独立性是指不受外来力量控制、支配，按照一定之规行事。在执行鉴证业务时，注册会计师必须保持独立性，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。

独立性的内涵包括实质上的独立性和形式上的独立性。实质上的独立性是一种内心状态，使得注册会计师在提出结论时不受个人或外界等损害职业判断因素的影响，诚信行事，遵循客观和公正原则；形式上的独立性是一种外在表现，是指注册会计师与被审计单位或个人没有任何特殊的利益关系，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。注册会计师执行审计业务和审阅业务及其他鉴证业务时，应当从实质和形式上保持独立性，不得因任何利害关系影响其独立性。

注　意

实质上独立与否是很难界定的。一方面，形式上不独立很可能导致实质上不独立；另一方面，即使实质上独立，形式上的不独立也会造成审计报告丧失可信度，从而使审计毫无意义。因此，常以比较容易把握的形式上的独立作为独立性评价的标准。

3. 客观和公正

客观是指按照事物的本来面目去考察、判断，不掺杂个人主观意愿，不受委托单位或第三者的意见所左右。公正是指公平正直，不偏不倚地对待有关利益各方，不以牺牲一方利益为条件而使另一方受益。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。

4. 专业胜任能力和应有的关注

专业胜任能力是指注册会计师具有的专业知识、技能和经验，使之能够经济、有效地完

成客户委托的业务。注册会计师作为专业人士，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。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服务，就构成了一种欺诈。

注册会计师应遵守执业准则和职业道德规范的要求，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，获取审计证据。

5. 保密

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牟取利益。

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。另外，注册会计师应当对拟接受的客户或拟受雇的工作单位向其披露的涉密信息进行保密。

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) 在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。

6. 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。注册会计师在向公众传递信息、推介自己和工作时，应当客观、真实、得体，不得损害职业形象，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。

(3) 会计师事务所、注册会计师不得允许他人以本所或本人的名义承办业务。

课堂实训

(二) 解决违反职业道德的基本思路

在遵守职业道德的过程中，注册会计师应当运用职业判断。如果发现存在可能违反职业道德基本原则的情形，注册会计师应当评价其对职业道德基本原则的不利影响。在评价不利影响的严重程度时，应当从性质和数量两个方面予以考虑。如果认为对职业道德基本原则的不利影响超出可接受的水平，注册会计师应当确定是否能够采取防范措施消除不利影响或将其降至可接受的水平。

为了遵循职业道德的基本原则，注册会计师可以采用以下工作思路。

(1) 识别注册会计师遵守职业道德基本原则的不利影响。

（2）评价已识别不利影响的重要程度。

（3）采取必要的防范措施消除或将其降至可接受水平。

（4）如果不能将不利影响消除或降至可接受的水平，注册会计师应考虑拒绝、终止或解除业务约定。

（三）对职业道德的不利影响因素

注册会计师对职业道德基本原则的遵循可能受到多种因素的不利影响。不利影响的性质和严重程度因注册会计师提供服务类型的不同而不同。可能对职业道德基本原则产生不利影响的因素包括自身利益、自我评价、过度推介、密切关系和外在压力。

1. 自身利益导致的不利影响

如果经济利益或其他利益对注册会计师的职业判断或行为产生不当影响，就会产生自身利益导致的不利影响。自身利益导致不利影响的情形主要包括以下几种。

（1）鉴证业务项目组成员在鉴证客户中拥有直接经济利益。

（2）会计师事务所的收入过分依赖某一客户。

（3）鉴证业务项目组成员与鉴证客户存在重要且密切的商业关系。

（4）会计师事务所担心可能失去某一重要客户。

（5）鉴证业务项目组成员正在与鉴证客户协商受雇于该客户。

（6）会计师事务所与客户就鉴证业务达成或有收费的协议。

（7）注册会计师在评价所在会计师事务所以往提供的专业服务时发现了重大错误。

2. 自我评价导致的不利影响

如果注册会计师对其或者其所在会计师事务所或工作单位的其他人员以前的判断或服务结果做出不恰当的评价，并且将据此形成的判断作为当前服务的组成部分，就会产生自我评价导致的不利影响。自我评价导致不利影响的情形主要包括以下几种。

（1）会计师事务所在对客户提供财务系统的设计或操作服务后，又对系统的运行有效性出具鉴证报告。

（2）会计师事务所为客户编制原始数据，这些数据构成鉴证业务的对象。

（3）鉴证业务项目组成员担任或最近曾经担任客户的董事或高级管理人员。

（4）鉴证业务项目组成员目前或最近曾受雇于客户，并且所处职位能够对鉴证对象施加重大影响。

（5）会计师事务所为鉴证客户提供直接影响鉴证对象信息的其他服务。

3. 过度推介导致的不利影响

如果注册会计师过度推介客户或工作单位的某种立场或意见，使其客观性受到损害，将产生过度推介导致的不利影响。过度推介导致不利影响的情形主要包括以下几种。

（1）会计师事务所推介审计客户的股份。

（2）在审计客户与第三方发生诉讼或纠纷时，注册会计师担任该客户的辩护人。

4. 密切关系导致的不利影响

如果注册会计师与客户或工作单位存在长期或亲密的关系，而过于倾向他们的利益或认可他们的工作，就会产生密切关系导致的不利影响。密切关系导致不利影响的情形主要

包括以下几种。

(1) 项目组成员的近亲属担任客户的董事或高级管理人员。

(2) 项目组成员的近亲属是客户的员工,其所处职位能够对业务对象施加重大影响。

(3) 客户的董事、高级管理人员或所处职位能够对业务对象施加重大影响的员工,最近曾担任会计师事务所的项目合伙人。

(4) 注册会计师接受客户的礼品或款待。

(5) 会计师事务所的合伙人或高级员工与鉴证客户存在长期业务关系。

课堂实训

5. 外在压力导致的不利影响

如果注册会计师受到实际的压力或感受到压力(包括对注册会计师实施不当影响的意图)而无法客观行事,就会产生外在压力导致的不利影响。外在压力导致不利影响的情形主要包括以下几种。

(1) 会计师事务所受到客户解除业务关系的威胁。

(2) 审计客户表示,如果会计师事务所不同意对某项交易的会计处理,则不再委托其承办拟议中的非鉴证业务。

(3) 客户威胁将起诉会计师事务所。

(4) 会计师事务所受到降低收费的影响而不恰当地缩小工作范围。

(5) 由于客户员工对所讨论的事项更具有专长,注册会计师面临服从其判断的压力。

(6) 会计师事务所的合伙人告知注册会计师,除非同意审计客户不恰当的会计处理,否则将影响晋升。

(四) 违反职业道德的防范措施

防范措施是指可以消除不利影响或将其降至可接受水平的行动或其他措施。应对不利影响的防范措施包括两大类,即法律法规和职业规范规定的防范措施,以及注册会计师在具体工作中采取的防范措施。

1. 法律法规和职业规范规定的防范措施

(1) 取得会员资格必需的教育、培训和经验要求。

(2) 持续的职业发展要求。

(3) 公司治理方面的规定。

(4) 执业准则和职业道德规范的规定。

(5) 监管机构或注册会计师协会的监控和惩戒程序。

(6) 由依法授权的第三方对会员编制的业务报告、申报资料或其他信息进行外部复核。

2. 注册会计师在具体工作中采取的防范措施

在具体工作中,应对不利影响的防范措施包括会计师事务所层面的防范措施和具体业务层面的防范措施。

(1) 会计师事务所层面的防范措施。

① 管理层强调遵循职业道德基本原则的重要性,以及鉴证业务项目组成员应当维护公众利益。

② 制定有关政策和程序,实施项目质量控制,监督业务质量。

③ 制定有关政策和程序,保证遵循职业道德基本原则,或者识别对职业道德基本原则

的不利影响，评价不利影响的严重程度，采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

④ 制定有关政策和程序，防止项目组以外的人员对业务结果施加不当影响。

⑤ 向鉴证客户提供非鉴证服务时，指派鉴证业务项目组以外的其他合伙人和项目组，并确保鉴证业务项目组和非鉴证业务项目组分别向各自的业务主管报告工作。

⑥ 及时向所有合伙人和专业人员传达会计师事务所的政策、程序及其变化情况，并就这些政策和程序进行适当的培训。

⑦ 指定高级管理人员负责监督质量控制系统是否有效运行。

⑧ 向合伙人和专业人员提供鉴证客户及其关联实体的名单，并要求合伙人和专业人员与之保持独立。

⑨ 制定有关政策和程序，鼓励员工就遵循职业道德基本原则方面的问题与管理层沟通。

⑩ 建立惩戒机制，确保相关政策和程序得到遵守。

（2）具体业务层面的防范措施。

① 对已执行的非鉴证业务，由未参与该业务的注册会计师进行复核或在必要时提供建议。

② 对已执行的鉴证业务，由鉴证业务项目组以外的注册会计师进行复核或在必要时提供建议。

③ 向客户审计委员会、监管机构或注册会计师协会咨询。

④ 与客户治理层讨论有关的职业道德问题。

⑤ 向客户治理层说明提供服务的性质和收费的范围。

⑥ 由其他会计师事务所执行或重新执行部分业务。

⑦ 轮换鉴证业务项目组的合伙人和高级员工。

课堂实训

实训操作内容 注册会计师的职业道德。

实训操作要求 掌握违反职业道德的防范措施的运用。

实训资料 衡信会计师事务所承接了东方公司年报审计业务后，应当有相应的业务层面的防范措施来确保消除或降低对职业道德的不利影响。防范措施可能采取以下几种。

（1）由审计项目组以外的更有经验的注册会计师复核已执行的审计工作。

（2）向东方公司的独立董事咨询。

（3）向东方公司的治理层披露服务性质。

（4）与东方公司的财务总监讨论职业道德问题。

实训要求 全班分小组讨论以上的防范措施中哪些可能是无效的。

（五）注册会计师拒绝、终止或解除业务约定的情形

如果采取以上防范措施都不能消除不利影响，或不能将不利影响降至可接受水平，则注册会计师应当考虑拒绝、终止或解除业务约定。其情形主要包括以下几种。

(1) 会计师事务所、审计项目组成员或其直系亲属在审计客户(或可以对审计客户施加控制的实体)中拥有直接经济利益或重大间接经济利益。

(2) 会计师事务所、审计项目组成员或其直系亲属从非银行或类似机构等审计客户取得贷款或担保,或者向审计客户提供贷款或担保,且金额重大。

(3) 审计项目组的前任成员或事务所前任合伙人现在担任审计客户的董事、高级管理人员,或可以对财务报表施加重大影响的员工,且仍与事务所保持重要联系。

(4) 为审计客户提供某些非鉴证服务,如代编财务信息、资产评估等。

课堂实训

实训操作内容 注册会计师的职业道德。

实训操作要求 掌握违反职业道德的防范措施。

实训资料 衡信会计师事务所在审查东方公司 2019 年度财务报表时发现以下几个事项。

(1) 审计小组成员张芳的父亲是被审计单位的财务总监。

(2) 会计师事务所的注册会计师李敏是被审计单位的经理。

(3) 审计小组成员李豪在被审计单位的控股子公司中拥有 5%的股份。

(4) 在审计报告涉及的期间内,审计小组成员张品是被审计单位的董事。

实训要求 以上哪种情况会影响会计师事务所的独立性,且导致衡信会计师事务所不能承接该业务?对于其他情况,衡信会计师事务所应当采取哪些防范措施?

三、强化法律责任意识

审计法律责任是指审计人员在履行审计职责的过程中因损害法律上的义务关系所承担的法律后果。下面主要介绍注册会计师的法律责任。

(一) 注册会计师法律责任的成因

注册会计师在执行审计业务时,应当按照审计准则的要求审慎执业,保证执业质量,控制审计风险;否则,一旦出现审计失败,就有可能承担相应的责任。法律责任的出现通常是因为注册会计师在执业时没有保持应有的职业谨慎,由此导致了对他人权利的损害。应有的职业谨慎指的是注册会计师应当具备足够的专业知识和业务能力,按照执业准则的要求执业。注册会计师承担的责任通常是由被审计单位的经营失败所引发的。如果没有应有的职业谨慎,就会出现审计失败,审计风险就会变成实际的损失。

因此,从理论上说,注册会计师是否承担法律责任最终取决于注册会计师自身是否有过错(是否没有保持应有的职业谨慎)。

(二) 注册会计师法律责任的认定

注册会计师需要承担法律责任时,通常包括违约、过失和欺诈三种类型。

1. 违约

所谓违约,是指合同的一方或多方未能履行合同条款规定的义务。当注册会计师违约

给他人造成损失时，注册会计师应负违约责任。例如，会计师事务所在商定的期间内未能提交纳税申报表，或违反了与被审计单位订立的保密协议等。

2. 过失

所谓过失，是指在一定条件下，注册会计师没有保持应有的职业谨慎。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做到的谨慎为标准的。当过失给他人造成损失时，注册会计师应负过失责任。过失按其程度不同，可分为普通过失和重大过失。

(1) 普通过失又称一般过失，通常是指没有保持职业上应有的职业谨慎。对注册会计师而言，普通过失是指没有完全遵循专业准则的要求。例如，注册会计师未按特定审计项目获取充分、适当的审计证据就出具审计报告。

(2) 重大过失是指连起码的职业谨慎都没有保持。对注册会计师而言，重大过失是指根本没有遵循专业准则或没有按专业准则的基本要求执行审计。

3. 欺诈

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

(三) 注册会计师承担法律责任的种类

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，按照有关法律规定，可以被判承担民事责任、刑事责任或行政责任。这三种责任可单处，也可并处。

1. 民事责任

民事责任是指注册会计师由于民事违法而应承担的法律后果。我国注册会计师承担的民事责任主要有赔偿损失、支付违约金、消除影响、恢复名誉、赔礼道歉等形式。

2. 刑事责任

刑事责任是指注册会计师由于违反国家的法律、法规，情节严重的，构成刑事犯罪而应承担的法律后果。按情节严重程度，可处五年以下有期徒刑或者拘役，并处罚金。

3. 行政责任

行政责任是指注册会计师由于行政违法而应承担的法律后果。我国注册会计师承担的行政责任主要有警告、暂停执业、吊销注册会计师证书等形式。

能力训练

一、判断题

1. 审计是社会经济发展到一定阶段的产物，是在财产所有权与经营权相分离而形成的受托责任关系下，基于监督的客观需要而产生的。（　　）

2. 审计业务属于注册会计师的法定业务，非注册会计师不得承办。（　　）

3. 审计按其内容与目的不同，可分为国家审计、内部审计与注册会计师审计。（　　）

4. 注册会计师审计的首要特征是独立性，它不同于国家审计和内部审计。审计主体既独立于被审计单位，又独立于审计委托人。（　　）

5. 审计准则是注册会计师实施审计工作时应遵循的行为规范，但它不是衡量审计工作质量的标准。（　　）

6. 注册会计师若与被审计单位的某位员工具有近亲属关系，就不得执行该客户的审计业务。（　　）

7. 如果注册会计师未查出被审计单位财务报表中的错报，则注册会计师应当承担法律责任。（　　）

8. 会计师事务所在任何情况下不得对外泄露审计档案所涉及的商业秘密等有关内容。（　　）

二、单项选择题

1. 注册会计师审计产生的直接原因是（　　）。

A. 所有权和经营权的分离　　B. 合伙企业制度的产生

C. 股份制企业制度的形成　　D. 资本市场的发展

2. 下述说法不正确的是（　　）。

A. 注册会计师审计产生的直接原因是财产所有权与经营权的分离

B. 注册会计师审计对象可概括为被审计单位的经济活动

C. 政府审计处于我国审计监督体系的主导地位

D. 注册会计师审计具有独立、客观、公正的特点

3. 下列说法中，表述正确的是（　　）。

A. 政府审计是独立性最强的一种审计

B. 财务报表的合法性是报表使用者最为关心的

C. 注册会计师审计意见旨在提高财务报表的可信赖程度

D. 内部审计是注册会计师审计的基础

4. 能够对我国注册会计师进行管理的机构是（　　）。

A. 国家审计署　　B. 国家审计署的特派机构

C. 会计师事务所所在地区的审计局　　D. 中国注册会计师协会

5. 审计的最基本职能是（　　）。

A. 监督　　B. 鉴证

C. 评价　　D. 建议

6. （　　）是指注册会计师没有完全遵循执业准则的要求执业。

A. 普通过失　　B. 重大过失

C. 欺诈　　D. 违约

7. 注册会计师应当对在执业过程中获知的客户信息保密，但也有例外。下列不属于保密例外情形的是（　　）。

A. 法律法规允许披露，并且取得客户或雇用单位的授权

B. 另一客户提出查看的要求

C. 接受、答复注册会计师协会或监管机构的质量检查、询问和调查

D. 法律法规要求披露，包括为法律诉讼出示文件或提供证据，以及向有关监管机构报告发现的违法行为

三、多项选择题

1. 审计关系人包括(　　)。

A. 审计主体　　B. 审计载体

C. 审计客体　　D. 审计委托者

2. 社会审计组织对企业年度财务报表的审计属于(　　)。

A. 财政财务审计　　B. 事后审计

C. 定期审计　　D. 事中审计

3. 鉴证业务按照提供的保证程度和鉴证对象的不同，可分为(　　)。

A. 审计业务　　B. 审阅业务

C. 其他鉴证业务　　D. 相关服务业务

4. 下列情形中，属于产生自身利益不利影响的有(　　)。

A. 在被审计单位拥有直接经济利益

B. 审计项目组成员与审计客户进行雇用协商

C. 审计项目的负责人长期与被审计单位总裁个人发生借贷关系

D. 会计师事务所承接的审计业务没有采用或有收费安排

5. 下列情形中，属于产生自我评价不利影响的有(　　)。

A. 审计项目组成员现在是或最近曾是客户的董事或高级管理人员

B. 审计项目组成员与审计客户的董事存在直系亲属关系

C. 审计客户的董事最近曾是会计师事务所的合伙人

D. 审计项目的负责人最近曾受雇于客户

6. 下列有关注册会计师审计的说法中，正确的有(　　)。

A. 注册会计师审计就是注册会计师代表本所或个人接受委托对被审计单位的财务报表进行审计并发表审计意见

B. 注册会计师审计的独立性体现为双向独立

C. 注册会计师审计实际上提供的是一种有偿服务

D. 注册会计师在执行审计工作时必须利用内部审计的工作成果

7. 解决职业道德问题的思路包括(　　)。

A. 识别对遵循职业道德基本原则的威胁

B. 评价已识别威胁的重要程度

C. 采取必要的防范措施消除威胁或将其降至可接受水平

D. 如果不能消除威胁或将其降至可接受水平，考虑拒绝、终止或解除业务约定

8. 注册会计师存在下列行为时，可能需要承担法律责任的有(　　)。

A. 违约　　B. 过失

C. 欺诈　　D. 无法表示审计意见

四、综合分析题

V 公司系 ABC 会计师事务所的常年审计客户。2019 年 11 月，ABC 会计师事务所与 V

公司续签了审计业务约定书，审计 V 公司 2019 年度财务报表。假定存在以下几种情形。

（1）V 公司由于财务困难，应付 ABC 会计师事务所 2018 年度审计费用 100 万元一直没有支付。经双方协商，ABC 会计师事务所同意 V 公司延期至 2020 年年底支付。在此期间，V 公司按银行同期贷款利率支付资金占用费。

（2）V 公司由于财务人员短缺，2019 年向 ABC 会计师事务所借用一名注册会计师，由该注册会计师将经会计主管审核的记账凭证录入计算机信息系统。ABC 会计师事务所未将该注册会计师包括在 V 公司 2019 年度财务报表审计项目组。

（3）甲注册会计师已连续 5 年担任 V 公司年度财务报表审计的签字注册会计师。根据有关规定，在审计 V 公司 2019 年度财务报表时，ABC 会计师事务所不得再由甲注册会计师担任签字注册会计师。但在成立 V 公司 2019 年度财务报表审计项目组时，ABC 会计师事务所要求其继续担任外勤审计负责人。

（4）V 公司要求 ABC 会计师事务所在出具审计报告的同时提供内部控制审核报告。为此，双方另行签订了业务约定书。

（5）ABC 会计师事务所针对审计过程中发现的问题，向 V 公司提出了会计政策选用和会计处理调整的建议，并协助其解决了相关账户调整问题。

【要求】

（1）根据职业道德基本原则的相关规定，分别判断上述五种情形是否对职业道德基本原则产生不利影响，并简要说明理由。

（2）试析 ABC 会计师事务所及其审计人员应承担的审计责任。

项目二

管理层认定与审计目标

知识目标

了解总体审计目标；
理解并掌握管理层认定的具体内容；
确定具体审计目标。

技能目标

能够认识总体审计目标；
能够根据管理层认定，确定具体的审计目标。

引导案例

两年半现象

大华上市公司已经被列为“ST 公司”行列，因为其自 2011 年起连续亏损两年半（根据国家有关规定，上市公司若出现连续亏损三年等情况，其股票将暂停上市），但是该公司 2013 年年底一举扭亏为盈，每股收益高达 0.617 元。不料，大华上市公司 2014 年中期财务报表显示又回归亏损。经审查，“ST 大华”公司扭亏为盈是由于采取了与境外银行达成债务重组协议，获得了 4.96 亿元的债务重组收益，但其逾期借款仍达十几亿元，财务负担仍很沉重。从股票交易市场“ST 大华”股价变动情况看：2013 年 3 月 20 日股价为 5.38 元，2014 年 4 月 25 日其股价最高涨到 11.83 元。可见，广大股民不清楚“ST 大华”公司扭亏为盈的真相。

近年来，我国上市公司中存在着连续亏损两年半，眼看就要被列为“ST 公司”或被摘牌，而第三年却扭亏为盈免遭“ST”厄运的公司，有人称其为“两年半现象”。这种现象既说明会计制度存在缺陷，也给注册会计师的审计提出了新的问题。

思考：什么是注册会计师审计目标？审计目标包括哪些内容？如何理解其合法性和公允性？

任务一　认识审计工作

一、执行审计工作的前提

法律法规规定了管理层和治理层与财务报表相关的责任。注册会计师按照审计准则的规定执行审计工作的前提是管理层和治理层已认可并理解其应当承担的责任。

（一）管理层和治理层的概念

管理层是指对被审计单位经营活动的执行负有经营管理责任的人员或组织。管理层通过编制财务报表反映受托责任的履行情况。治理层是指对被审计单位的战略方向及管理层履行经营管理责任负有监督责任的人员或组织。治理层的责任包括监督财务报告过程。在治理层的监督下，管理层作为会计工作的行为人，对编制财务报表负有直接责任。财务会计报告应当由单位负责人、主管会计工作的负责人和会计机构负责人（会计主管人员）签名并盖章。设置总会计师的单位，财务会计报告还须由总会计师签名并盖章。

（二）与财务报表相关的责任

财务报表是由被审计单位管理层在治理层的监督下编制的。管理层和治理层认可与财务报表相关的责任是注册会计师执行审计工作的前提，构成注册会计师按照审计准则的规定执行审计工作的基础。这些责任主要包括以下几项。

（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。

（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于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）注册会计师的责任

按照《中国注册会计师审计准则》（以下简称《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。注册会计师作为独立的第三方，对财务报表发表审计意见，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相关职业道德的要求，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。

（四）注册会计师责任与管理层责任、治理层责任之间的关系

注册会计师对财务报表的审计不能减轻被审计单位管理层和治理层的责任。

财务报表编制和财务报表审计是财务信息生成链条上的不同环节，两者各司其职。法律法规要求管理层和治理层对编制财务报表承担责任，有利于从源头上保证财务信息质量。同时，在某些方面，注册会计师与管理层和治理层之间可能存在信息不对称。管理层和治理层作为内部人员，对企业的情况更为了解，更能做出适合企业特点的会计处理判断和决策，因此，管理层和治理层应对编制财务报表承担完全责任。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建议，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协助，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。

注册会计师对财务报表承担审计责任。如果财务报表存在重大错报，而注册会计师通过审计没能发现，也不能因为财务报表已经注册会计师审计这一事实而减轻管理层和治理层对财务报表的责任。

二、财务报表的审计目标

审计目标是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境地或最终结果。它包括财务报表审计目标（总体目标）以及与各类交易、账户余额和披露相关的审计目标（具体目标）两个层次。

在执行财务报表审计工作时，注册会计师的总体目标有以下两个。

（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，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。

三、财务报表审计的作用和局限性

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度。由于审计存在固有限制，注册会计师据以得出结论和形成审计意见的大多数审计证据是说服性而非结论性的。因此，审计只能提供合理保证，不能提供绝对保证。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。

任务二　认定审计事项

一、管理层认定的含义

认定是指管理层在财务报表中做出的明确或隐含的表达。注册会计师将其用于考虑可能发生的不同类型的潜在错报。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。注册会计师只要了解了认定，就很容易确定每个项目的具体审计目标。

当管理层声明财务报表已按照适用的财务报告编制基础进行编制，在所有重大方面做出公允反映时，就意味着管理层对财务报表各组成要素的确认、计量、列报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，管理层在资产负债表中列报存货及其金额，意味着做出下列明确的认定。

(1) 记录的存货是存在的。

(2) 存货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。

同时，管理层也做出下列隐含的认定。

(1) 所有应当记录的存货均已记录。

(2) 记录的存货都由被审计单位拥有或控制。

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。

课堂案例

东方公司 2019 年 12 月 31 日资产负债表中的货币资金为 500 000 元。

【分析】

明确的认定：

(1) 记录的货币资金是真实存在的。

(2) 记录的货币资金的期末余额为 500 000 元。

隐含的认定：

(1) 所有应列报的货币资金都包括在财务报表中。

(2) 记录的货币资金全部由东方公司所拥有。

(3) 货币资金的使用不受任何限制，均由东方公司控制。

课堂案例

东方公司 2019 年度利润表中的营业收入为 1 000 000 元。

【分析】

明确的认定：

(1) 记录的营业收入是真实发生的。

(2) 记录的全年营业收入的金额为 1 000 000 元。

隐含的认定：

(1) 所有应列报的营业收入都包括在财务报表中。

(2) 记录的营业收入全部与东方公司有关。

(3) 所有记录的营业收入都是在 2019 年度发生的。

注　意

比较资产负债表项目与利润表项目在认定上有什么不同。

课堂实训

实训操作内容 描述管理层认定。

实训操作要求 掌握管理层认定的表达方式。

实训资料 某注册会计师在审查东方公司 2019 年度财务报表时，假设已知东方公司的资产负债表和利润表中部分项目列示如下。

应收账款	3 000 000
固定资产	5 000 000
短期借款	1 000 000
营业成本	600 000
管理费用	100 000

实训要求 请分析上述财务报表项目中被审计单位做出的认定。

二、与所审计期间各类交易和事项相关的认定

注册会计师对所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类型。

(1) 发生。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。所有应当记录的交易和事项均已记录。发生和完整性两者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漏记交易(低估)。

(3) 准确性。与交易和事项有关的金额及其他数据已进行了恰当记录。

(4) 截止。交易和事项已记录于正确的会计期间。

(5) 分类。交易和事项已记录在恰当的账户中。

注　意

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。又如,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,但没有违反发生目标。

完整性与准确性之间也存在同样的关系。例如,若真实的销售交易没有记录,则属完整性认定错报。又如,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,但完整性认定没有错报。

课堂案例

东方公司 2019 年度利润表中的营业收入为 1 000 000 元。

【分析】

发生:记录的营业收入是真实发生的,并且全部与东方公司有关。

完整性:所有应列报的营业收入都包括在财务报表中。

准确性:记录的全年营业收入的金额为 1 000 000 元。

截止:所有记录的营业收入都是在 2019 年度发生的。

分类:所有应当记录在营业收入中的交易都已记录在营业收入中,所有不应当记录在营业收入中的交易都没有记录在营业收入中。

三、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类型。

(1) 存在。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管理层是否把那些不存在的项目列入财务报表。存在认定也主要与财务报表组成要素的高估有关。

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

(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。

课堂案例

东方公司 2019 年 12 月 31 日资产负债表中的货币资金为 500 000 元。

【分析】

存在：记录的货币资金是真实存在的。

权利和义务：记录的货币资金全部由东方公司所拥有或控制。

完整性：所有应列报的货币资金都包括在财务报表中。

计价和分摊：记录的货币资金期末余额为 500 000 元。

四、与列报和披露相关的认定

各类交易和账户余额的认定正确只是为列报正确打下必要的基础，财务报表还可能因被审计单位误解有关列报的规定或舞弊等而产生错报。另外，还可能因被审计单位没有遵守一些专门的披露要求而导致财务报表的错报。因此，即使注册会计师审计了各类交易和账户余额的认定，实现了各类交易和账户余额的具体审计目标，也并不意味着获取了足以对财务报表发表审计意见的充分、适当的审计证据。因此，注册会计师还应当对各类交易、账户余额及相关事项在财务报表中列报的正确性实施审计。

注册会计师对列报和披露运用的认定通常分为以下几种类型。

(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。例如，注册会计师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。例如，注册会计师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。例如，注册会计师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。例如，注册会计师检查财务报表的附注是否分别对原材料、在产品和产成品等存货成本的核算方法做了恰当说明，即对列报的准确性和计价认定的运用。

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。

课堂实训

实训操作内容 指出相关的管理层认定。

实训操作要求 掌握管理层认定的运用。

实训资料 假设东方公司 2019 年 12 月 31 日的资产负债表中列示的存货余额为5 000 000 元。

实训要求 请将下列认定填入与对认定的描述相符的括号中。

A. 发生　B. 存在　C. 发生及权利和义务　D. 完整性　E. 权利和义务

F. 准确性　G. 准确性和计价　H. 计价和分摊　I. 截止　J. 分类和可理解性

(1)记录的存货全部由东方公司所拥有或控制。　(　　)

(2)记录的存货期末余额为 5 000 000 元。　(　　)

(3)所有记录的存货是真实存在的。　(　　)

(4)所有应当披露的存货信息已被恰当地列报和描述,且内容表述清楚。　(　　)

(5)所有应列报的存货都包括在财务报表中。　(　　)

任务三　确定具体审计目标

一、与所审计期间各类交易和事项相关的审计目标

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。例如,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,则违反了该目标。

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。例如,如果发生了销售交易,但没有在销售明细账和总账中记录,则违反了该目标。

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。例如,如果在销售交易中,发出商品的数量与账单上的数量不符,或在开账单时使用了错误的销售价格,或数量与单价相乘与销售金额不符,或在销售明细账中记录了错误的金额,均违反了该目标。

4. 截止

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。例如,如果本期交易推到下期,或下期交易提到本期,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适当分类。例如,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,则导致交易分类的错误,从而违反了分类的目标。

二、与期末账户余额相关的审计目标

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，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，负债归属于被审计单位的义务。例如，将他人寄售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记入账内，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. 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。

三、与列报和披露相关的审计目标

1. 发生及权利和义务

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。

2. 完整性

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。

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。

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。

通过上面介绍可知，管理层认定是确定具体审计目标的基础，注册会计师通常将管理层认定转化为能够通过审计程序予以实现的具体审计目标，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。管理层认定、审计目标和审计程序之间的关系（以具体项目的审计为例）如表 2-1 所示。

表 2-1　管理层认定、审计目标和审计程序之间的关系

管理层认定	具体审计目标	具体审计程序
存在	资产负债表列示的存货存在	实施存货监盘程序
完整性	销售收入包括所有已发生的交易	检查发货单和销售发票的编号及销售明细账
准确性	应收账款反映的销售业务是否基于正确的价格和数量，计算是否正确	比较价格清单与发票上的价格，以及发货单的数量与销售订购单上的数量是否一致，重新计算发票上的金额

续表

管理层认定	具体审计目标	具体审计程序
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	以净值记录应收账款	检查应收账款账龄分析表，评估计提的坏账准备是否充足

课堂实训

实训操作内容》 根据具体审计目标或审计程序，指出相关的管理层认定。

实训操作要求》 掌握管理层认定、具体审计目标和审计程序之间的联系。

实训资料》 注册会计师甲在审查东方公司年度财务报表时，针对该公司财务报表的不同项目提出了若干具体审计目标或审计程序。下面摘录了其中的一部分，所摘录的审计目标或审计程序对所述项目并不一定是最主要的。

实训要求》 将与所列示的审计目标或审计程序相对应的管理层认定填入表 2-2 中。

表 2-2　管理层认定、审计目标和审计程序之间的关系

具体目标或程序	管理层认定的名称
确定应收票据是否存在漏记的情况	
检查生产设备的购货发票，核实付款人是否为东方公司	
固定资产与低值易耗品的金额界限是否明确	
应收票据明细账余额合计是否与总账余额相符	
存货的跌价准备已适当计提	
账龄超过一年的预收账款未予结转的原因	
确定当年所购商品的验收单的最大号码	
编制或获取营业收入项目的明细表，复核、合计正确	

能力训练

一、判断题

1. 注册会计师对财务报表审计，能够减轻被审计单位管理层与治理层的责任。（　　）
2. 管理层认定只是对财务报表各组成要素的确认、计量、列报做出明确的表达。（　　）
3. 发生认定可能存在的问题是漏记交易（低估）。（　　）
4. 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记入财务报表。它主要与财务报表组成要素的高估有关。（　　）
5. 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

定错报，而发生认定没有错报。（　　）

6. 如果被审计单位为了取得某笔借款而将其固定资产用作担保、抵押物，则应以隐含性的方式予以认定。（　　）

7. 选择适用的会计准则和相关的会计制度是注册会计师和被审计单位管理层双方的责任。（　　）

二、单项选择题

1. 被审计单位管理层对各类交易和事项的认定不包括（　　）。

A. 完整性　　B. 准确性和截止　　C. 分类　　D. 准确性和计价

2. 被审计单位当年购入设备一台，会计部门在记账时漏记了该设备的运费，则被审计单位违反的认定是（　　）。

A. 准确性　　B. 完整性　　C. 截止　　D. 发生

3. 注册会计师在对上市公司的年报审计时，一般会将发生认定作为重点证明的认定项目是（　　）。

A. 应付账款　　B. 营业收入　　C. 预收款项　　D. 预付款项

4. 注册会计师通过分析存货周转率最有可能证实存货认定的是（　　）。

A. 存在　　B. 权利和义务

C. 分类和可理解性　　D. 计价和分摊

5. 注册会计师发现 X 公司将 2019 年 12 月 31 日已经发生的一笔赊销业务计入 2020 年 1 月 3 日营业收入的确凿审计证据，则注册会计师最关注的与该笔业务有关的认定是（　　）。

A. 分类　　B. 准确性　　C. 截止　　D. 计价和分摊

6. 注册会计师在对被审计单位存货进行盘点时，发现有盘盈情况，说明会计报表（　　）认定有错误。

A. 存在　　B. 完整性　　C. 权利和义务　　D. 计价和分摊

7. 甲公司将 2019 年度的主营业务收入列入 2018 年度的财务报表，则其 2018 年度的财务报表存在的错误认定是（　　）。

A. 发生　　B. 完整性　　C. 准确性　　D. 分类

三、多项选择题

1. 审查上市公司财务报表的（　　）项目时，注册会计师应侧重验证存在认定。

A. 存货　　B. 短期借款　　C. 应收账款　　D. 库存现金

2. 如果被审计单位将应记入 X 账户的业务错记在同一会计期间的 Y 账户中，则以下说法中正确的有（　　）。

A. X 账户违反了完整性认定　　B. Y 账户违反了存在认定

C. 被审计单位违反了分类认定　　D. 注册会计师可以通过截止测试发现

3. 注册会计师所确定的以下具体审计目标中，根据管理层关于完整性认定的推论得出的有（　　）。

A. 营业收入明细账的余额合计是否与总账余额相符

B. 存货是否已适当地计提跌价损失准备

C. 存放在其他企业的存货是否包括在存货项目内

D. 有关短期借款的入账是否及时

4. 注册会计师黄彬在审查 G 公司 2019 年度财务报表的固定资产项目时，需要获取审

计证据以证实 G 公司外购固定资产的权利和义务认定。为此，除了检查相关所有权凭证外，黄彬还应检查的文件和凭证有(　　)。

A. 购货合同　　B. 购货发票　　C. 保险单　　D. 发运凭证

5. 截止测试的目的主要是确定被审计单位的交易是否已记入恰当的会计期间。它与管理层对财务报表的(　　)认定相关。

A. 存在或发生　　B. 完整性　　C. 截止　　D. 表达与披露

6. 某公司 2019 年 12 月 31 日资产负债表中流动资产项下列示的存货为 1 000 000 元，则明确的认定包括(　　)。

A. 记录的存货是存在的

B. 记录的存货的正确余额是 1 000 000 元

C. 所有应列报的存货都包括在财务报表中

D. 记录的存货全部由本公司所拥有且使用不受任何限制

7. 注册会计师对财务报表审计是对(　　)发表审计意见。

A. 财务报表是否不存在重大错报

B. 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

C. 财务报表是否反映了管理层的判断和决策

D. 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

四、综合分析题

注册会计师通常依据各类交易、账户余额和列报的相关认定确定审计目标，再根据审计目标设计审计程序。

实质性程序如下。

A. 将采购明细账中记录的交易同购货发票、验收单和其他证明文件上的相关信息进行比较

B. 根据购货发票反映的内容，比较会计科目表中的分类

C. 从购货发票追查至采购明细账

D. 从验收单追查至采购明细账

E. 将验收单和购货发票上的日期与采购明细账中的日期进行比较

F. 检查购货发票、验收单、订货单和请购单的合理性和真实性

G. 追查存货的采购至存货永续盘存记录

要求：请将财务报表相关认定及选择的实质性程序的序号填入表 2-3 中(一项实质性程序可能对应一项或多项审计目标，每一审计目标可能选择一项或多项实质性程序)。

表 2-3　审计目标、相关认定及实质性程序之间的关系

相关认定	审计目标	实质性程序
	所记录的采购交易和事项已发生，且与被审计单位有关	
	所有应当记录的采购交易均已记录	
	与采购交易有关的金额及其他数据已恰当记录	
	采购交易和事项已记录在恰当的账户中	
	采购交易已记录于正确的会计期间	

项目三

获取审计证据与编制审计工作底稿

知识目标

认识审计证据的含义、分类和性质；
掌握审计证据可靠性的判断原则；
认识审计工作底稿的含义、分类和构成要素；
掌握审计工作底稿的编制方法。

技能目标

能够收集审计证据；
能够编制审计工作底稿。

引导案例

美国历史上第一家被判有罪的国际事务所

美国安达信会计师事务所(以下简称安达信)原是美国五大会计师事务所之一,在全世界84个国家拥有合伙人4 700名,合作伙伴超过2 000家。美国能源巨头安然公司自1985年成立以来,安达信一直负责其审计工作,同时为其提供咨询服务。2000年,安达信从安然公司获得5 200万美元的收入。利益驱使安达信帮助安然公司造假,出具虚假的审计报告。由于一封匿名信告发了安然公司的会计骗局,安然公司2001年年底申请破产。事发后,安达信故意销毁了安然公司的大量电子文件、审计文件及与安然公司财务审计有关的信息资料,试图逃避美国证券交易委员会的调查。2002年10月,美国司法部门判处安达信50万美元的罚金。最终安达信因名誉受损导致客户大量流失,不久便终止了审计业务。

思考:安达信为什么要销毁安然公司的大量电子文件、审计文件及与安然公司财务审计有关的信息资料?这些审计证据应如何保存?

任务一　获取审计证据

一、审计证据的含义

审计证据是指审计人员得出审计结论、形成审计意见时使用的所有信息,包括构成财务报表基础的会计记录中含有的信息和其他信息。合理的审计证据是形成审计结论和意见的基础,审计人员必须在每项审计工作中获取充分、适当的审计证据,以满足发表审计意见的要求。

(一) 会计记录中含有的信息

依据会计记录编制财务报表是被审计单位管理层的责任,注册会计师应当测试会计记录以获取审计证据。会计记录主要包括原始凭证、记账凭证、总分类账、明细分类账、未在记账凭证中反映的对财务报表的其他调整,以及支持成本分配、计算、调节和披露的手工计算表和电子数据表。

(二) 其他信息

当会计记录中含有的信息本身并不足以提供充分的审计证据作为对财务报表发表审计意见的基础时,注册会计师还应当获取用作审计证据的其他信息。可用作审计证据的其他信息包括注册会计师从被审计单位内部或外部获取的会计记录以外的信息,如被审计单位会议记录、内部控制手册、询证函的回函、分析师的报告、与竞争者的比较数据等;通过询问、观察和检查等审计程序获取的信息,如通过检查存货获取存货存在性的证据等;自身编制或获取的可以通过合理推断得出结论的信息,如注册会计师编制的各种计算表、分析表等。

财务报表依据的会计记录中包含的信息和其他信息共同构成了审计证据,两者缺一不可。如果没有前者,审计工作将无法进行;如果没有后者,可能无法识别重大错报风险。只

有将两者结合在一起，才能将审计风险降至可接受的水平，为注册会计师发表审计意见提供合理基础。

二、审计证据的分类

审计证据按外在形式可以分成实物证据、书面证据、口头证据和环境证据四类。

（一）实物证据

实物证据是审计人员通过实际观察或盘点取得的，用于确定某些实物资产是否确实存在的审计证据。例如，审计人员通过对库存现金、有价证券的监盘，对存货、固定资产的盘点及观察等获得的各类盘点表。值得注意的是，实物证据是一种较为可靠的审计证据，但是一般只能证明实物资产的存在性，不能完全证明其质量及所有权等。

（二）书面证据

书面证据是审计人员获取的各种以书面记录为形式的证据。书面证据是审计证据的主要组成部分，是审计人员获取的基本证据，既有外部的，也有内部的。例如，被审计单位的各种凭证、账簿等会计资料，各种会议记录和文件，各种合同及信函等。书面证据是审计的基本证据，也是数量最多的审计证据，其可靠性主要取决于两个因素，即审计证据本身是否被涂改或伪造，以及书面证据的来源。

书面证据按其来源分为外部证据、内部证据和亲历证据。

1. 外部证据

外部证据是由被审计单位以外的单位或人士所提供的证据，其证明力较强。外部证据具体可以分为以下两种情形。

（1）由被审计单位以外的单位或人士出具的，并由注册会计师直接获得的审计证据，如应收账款函证的回函。

（2）由被审计单位以外的单位或人士出具的，但为被审计单位所持有并提交给注册会计师的审计证据，如银行对账单。

2. 内部证据

内部证据是在被审计单位内部形成的审计证据。内部证据也可以分为以下两种情形。

（1）由被审计单位产生，但获得外部确认或认可的证据，如销售发票、付款支票。

（2）仅在被审计单位内部流转的证据，如出库单与入库单。

3. 亲历证据

亲历证据是注册会计师通过观察或亲自在被审计单位执行某些活动而取得的证据，如监盘存货形成的监盘表、各种计算表、分析表。

注　意

一般情况下，亲历证据最可靠，外部证据次之，内部证据的可靠性最弱。另外，被审计单位内部控制较好或得到外部认可的内部证据比内部控制较差及仅在内部流转的内部证据的可靠性要强。

（三）口头证据

口头证据是与审计事项有关的人员对审计人员的询问给出答复所形成的审计证据。口头证据本身不足以证明事情的真相，但往往能够帮助审计人员发掘出一些重要的线索。例如，审计人员询问财务负责人对收回逾期账款可能性的意见，询问结果如果与调查情况出入较大，则应进行进一步的详细检查。

（四）环境证据

环境证据是对被审计单位产生影响的各种环境事实。环境证据主要包括行业和宏观经济的运行情况，被审计单位的内部控制情况，被审计单位管理人员的素质，被审计单位的管理条件和管理水平等。环境证据不属于基本证据，但它有助于审计人员了解被审计单位及其环境。被审计单位的环境对财务报表的可靠程度会产生很大影响。

注　意

从证据的可靠性来看，书面证据和实物证据比较可靠，口头证据和环境证据可靠性相对较弱。若口头证据形成书面记录，并让被询问者签字确认，则可提高其可靠性。

课堂实训

上述各类审计证据可以用来实现各种不同的审计目标，但是对于每一个具体及与其相关的认定来说，注册会计师应选择能以最低成本实现全部审计目标的证据，力求做到审计证据收集既有效又经济。各类审计证据与具体审计目标的关系如表 3-1 所示。

表 3-1　审计证据与具体审计目标的关系

证据种类	具体审计目标								
	总体合理性	真实性	完整性	所有权	估价	截止	准确性	披露	分类
实物证据		√	√		√	√			
书面证据	√	√	√	√	√	√	√	√	√
口头证据	√	√	√	√	√	√		√	√
环境证据	√								

三、审计证据的性质

注册会计师应当保持职业怀疑态度，运用职业判断，评价审计证据的充分性和适当性。

（一）审计证据的充分性

审计证据的充分性是对审计证据数量的衡量，主要与注册会计师确定的样本量有关。例如，对某个审计项目实施某一特定的审计程序，注册会计师从 200 个样本中获得的证据要比从 100 个样本中获得的证据更充分。

注册会计师需要获取的审计证据的数量还可能受其对重大错报风险的评估和审计证据的质量的影响。评估的重大错报风险越高，需要的审计证据可能越多；审计证据的质量越高，需要的审计证据可能越少。例如，注册会计师对某计算机公司进行审计，经过分析认为，

受被审计单位行业性质的影响，存货陈旧的可能性相当高，因而存货计价的错报可能性就比较大。因此，注册会计师在审计中，就要选取更多的存货样本进行测试，以确定存货陈旧的程度，从而确认存货的价值是否被高估。

（二）审计证据的适当性

审计证据的适当性是对审计证据质量的衡量，即审计证据在支持审计意见所依据的结论方面具有的相关性和可靠性。相关性和可靠性是审计证据适当性的核心内容，因为只有相关且可靠的审计证据才是高质量的。

1. 审计证据的相关性

相关性是指用作审计证据的信息与审计程序的目的和所考虑的相关认定之间的逻辑联系。用作审计证据的信息的相关性可能受测试方向的影响。例如，如果某审计程序的目的是测试应付账款的计价高估，则测试已记录的应付账款可能是相关的审计程序。相反，如果某审计程序的目的是测试应付账款的计价低估，则测试已记录的应付账款就不是相关的审计程序，相关的审计程序可能是测试期后支出、未支付发票、供应商结算单及发票未到的收货报告单等。

在确定审计证据的相关性时，注册会计师应当考虑以下几个问题。

（1）特定的审计程序可能只为某些认定提供相关的审计证据，而与其他认定无关。例如，检查期后应收账款收回的记录和文件可以提供有关存在和计价的审计证据，但未必提供与截止测试相关的审计证据。

（2）有关某一特定认定（如存货的存在认定）的审计证据不能替代与其他认定（如该存货的计价认定）相关的审计证据。

（3）不同来源或不同性质的审计证据可能与同一认定相关。例如，监盘现金和检查现金日记账都可以为库存现金的存在性收集审计证据。

2. 审计证据的可靠性

审计证据的可靠性是指审计证据的可信赖程度。例如，注册会计师亲自检查存货所获得的证据就比被审计单位管理层提供给注册会计师的存货数据更可靠。

课堂实训

审计证据的可靠性受其来源和性质的影响，并取决于获取审计证据的具体环境。注册会计师在判断审计证据的可靠性时，通常会考虑以下几项原则。

（1）从外部独立来源获取的审计证据比从其他来源获取的审计证据更可靠。从外部独立来源获取的审计证据未经被审计单位有关职员之手，从而减少了伪造、更改凭证或业务记录的可能性，因而其证明力最强。此类证据有银行询证函回函、应收账款询证函回函、保险公司等机构出具的证明等。相反，从其他来源获取的审计证据，由于证据提供者与被审计单位存在经济或行政关系等原因，其可靠性应受到质疑。此类证据有被审计单位内部的会计记录、会议记录等。

（2）内部控制有效时内部生成的审计证据比内部控制薄弱时内部生成的审计证据更可靠。如果被审计单位有健全的内部控制且在日常管理中得到一贯的执行，会计记录的可信度将会增加。如果被审计单位的内部控制薄弱，甚至不存在任何内部控制，被审计单位内部凭证记录的可靠性就大为降低。例如，如果与销售业务相关的内部控制有效，注册会计师就能从销售发票和发货单中取得比内部控制不健全时更加可靠的审计证据。

（3）直接获取的审计证据比间接获取或推论得出的审计证据更可靠。例如，注册会计

师观察某项内部控制的运行得到的证据比询问被审计单位某项内部控制的运行得到的证据更可靠。间接获取的证据有被涂改及伪造的可能性，从而降低了其可信度。推论得出的审计证据的主观性较强，人为因素较多，其可信度也受到影响。

（4）以文件、记录形式（无论是纸质、电子或其他介质）存在的审计证据比口头形式的审计证据更可靠。例如，会议的同步书面记录比对讨论事项事后的口头表述更可靠。口头证据本身并不足以证明事实的真相，仅仅提供了一些重要线索，为进一步调查确认所用。例如，注册会计师在对应收账款进行账龄分析后，可以向应收账款负责人询问逾期应收账款收回的可能性。如果该负责人的意见与注册会计师自行估计的坏账损失基本一致，则这一口头证据就可成为证实注册会计师对有关坏账损失判断的重要证据。但一般情况下，口头证据往往需要得到其他相应证据的支持。

（5）从原件获取的审计证据比从传真件或复印件获取的审计证据更可靠。注册会计师可审查原件是否有被涂改或伪造的迹象，排除伪证，从而提高证据的可信度。而传真件或复印件容易是篡改或伪造的结果，其可靠性较低。

注册会计师在按照上述原则评价审计证据的可靠性时，还应当注意可能出现的重要例外情况。例如，审计证据虽然是从独立的外部来源获得，但如果该证据是由不知情者或不具备资格者提供的，或者外部人员有意对相关证据进行隐瞒，则审计证据也可能是不可靠的。同样，如果注册会计师不具备评价证据的专业能力，那么即使是直接获取的证据，也可能不可靠。

（三）充分性和适当性的关系

充分性和适当性是审计证据的两个重要特征，两者缺一不可，关系密切。只有充分且适当的审计证据才是有证明力的。

审计证据的适当性会影响审计证据的充分性。注册会计师需要获取的审计证据数量受审计证据质量的影响，审计证据质量越高，需要的审计证据数量可能越少。

注　意

审计证据的质量存在的缺陷无法通过数量来弥补。如果审计证据的质量存在缺陷，那么注册会计师仅依靠获取更多的审计证据可能无法弥补其质量上的缺陷。例如，注册会计师应当获取与销售收入完整性相关的证据，实际获取的却是有关销售收入真实性的证据，审计证据与完整性目标不相关，即使获取的证据数量再多，也不能证明收入的完整性。同样，如果注册会计师获取的证据不可靠，那么证据数量再多也难以起到证明作用。

四、获取审计证据时对成本的考虑

注册会计师获取审计证据时对成本的考虑主要基于以下两点。

（1）注册会计师可以考虑获取审计证据的成本与所获取信息的有用性之间的关系，但不应以获取审计证据的困难和成本为由减少不可替代的审计程序。

（2）为了保证得出的审计结论、形成的审计意见是恰当的，注册会计师不应将获取审计证据的成本高低和难易程度作为减少不可替代的审计程序的理由。例如，存货监盘是证实存货存在认定的不可替代的审计程序，注册会计师在审计中不得以实施成本高和难以实施

为由而不执行该程序。

五、审计证据的整理与保管

注册会计师在取得审计证据后必须随时对其进行整理，以便分门别类地进行分析与保管。审计证据是随审计程序的进行逐步收集的，它是分散的、个别的。为了使其变成系统的、有说服力的、可以正确评价被审计单位财务状况的审计证据，就必须及时地对收集来的审计证据进行分类整理，使之条理化、系统化，最终形成对审计结论强有力的支持。

（一）审计证据的整理

审计证据在收集阶段大多数是以各种初始形态表现出来的。例如，监盘记录、询问记录、函证回函、重要会议记录、凭证、账簿的复印件等。注册会计师如果不对这些审计证据进行加工整理，就不可能将其与某些审计结论联系在一起。

注册会计师在整理证据的过程中，除了按照审计计划的要求进行，主要依靠职业判断来确定审计证据是否充分、适当。因此，审计证据的整理过程实际上就是分析、判断的过程，这一过程中经常需要用到分类、比较、分析和计算的方法。

（二）审计证据的保管

审计证据的保管应该严格执行有关制度的规定，由专人负责，严格履行手续。注册会计师应遵守职业道德标准，保守被审计单位的秘密，防止审计证据丢失、毁损。

审计证据的保管还应该有助于查阅使用，即不能仅仅将审计证据的保管理解为简单的保存。审计证据的保管是为了审计中及终结后的查阅使用，包括为以后会计期间的后续审计提供方便和可能发生的诉讼提供证据。

任务二　编制审计工作底稿

一、审计工作底稿的含义及分类

（一）审计工作底稿的含义

审计工作底稿是指注册会计师对制订的审计计划、实施的审计程序、获取的相关审计证据，以及得出的审计结论做出的记录。审计工作底稿是审计证据的载体，是注册会计师在审计过程中形成的审计工作记录和获取的资料。

（二）审计工作底稿的编制目的和要求

1. 编制目的

审计工作底稿在计划和执行审计工作中发挥着关键作用。它提供了审计工作实际执行情况的记录，是形成审计报告的基础。审计工作底稿也可用于质量控制复核、监督会计师事务所对审计准则的遵循情况及第三方的检查等。审计工作底稿形成于审计过程，也反映整个审计过程，会计师事务所因执业质量而涉及诉讼或有关监管机构对其进行执业质量检查时，审计工作底稿能够提供证据，证明会计师事务所是否按照审计准则的规定执行了审计

工作。

2. 编制要求

注册会计师编制的审计工作底稿应当使未曾接触该项审计工作的有经验的专业人士清楚了解。

(1) 按照审计准则和相关法律法规的规定实施的审计程序的性质、时间安排和范围。

(2) 实施审计程序的结果和获取的审计证据。

(3) 审计中遇到的重大事项和得出的结论,以及在得出结论时做出的重大职业判断。

(三) 审计工作底稿的分类

审计工作底稿按其性质和作用一般可以分成综合类工作底稿、业务类工作底稿和备查类工作底稿三大类。

1. 综合类工作底稿

综合类工作底稿是注册会计师在办公室就可以完成的,是注册会计师在审计计划阶段和审计报告阶段为规划、控制和总结整个审计工作,并为最终发表审计意见所形成的审计工作底稿。

计划阶段的工作底稿主要包括业务约定书、审计计划、企业基本情况调查表和风险评估表等;结束阶段的工作底稿主要包括审计总结、试算平衡表、调整分录汇总表、管理当局声明书、管理建议书、审计报告和已审报表等。

2. 业务类工作底稿

业务类工作底稿一般是在外勤工作中完成的,是注册会计师在审计实施阶段执行具体审计程序时所编制和取得的工作底稿。

业务类工作底稿可以清楚地展示注册会计师收集审计证据的轨迹,主要包括各业务循环的控制测试表,各资产、负债、所有者权益类项目的细节测试和实质性分析程序表等。

3. 备查类工作底稿

备查类工作底稿是注册会计师在审计过程中所形成的,对审计工作仅具有备查作用的工作底稿。

备查类工作底稿一般具有长期效力,随被审计单位的变化而不断更新,通常是由被审计单位或第三方提供或代为编制的,主要包括营业执照、管理规章制度、组织机构图、会议纪要、重要经济合同、内部控制调查和评价记录等。

注　意

审计工作底稿通常不包括已被取代的审计工作底稿的草稿或财务报表的草稿、反映不全面或初步思考的记录、存在印刷错误或其他错误而作废的文本,以及重复的文件记录等。由于这些草稿、错误的文本或重复的文件记录不直接构成审计结论和审计意见的支持性证据,因此注册会计师通常无须保留这些记录。

二、审计工作底稿的构成要素

审计工作底稿包括下列全部或部分要素。

（一）审计工作底稿的标题

每张底稿应当包括被审计单位的名称、审计项目的名称、资产负债表日或底稿覆盖的会计期间（如果与交易相关）。

（二）审计过程记录

审计过程记录是证明管理层认定的过程。在记录审计过程时，应当特别注意以下几个重点方面。

1. 具体项目或事项的识别特征

识别特征是指被测试的项目或事项表现出的征象或标志，因审计程序的性质和测试的项目或事项不同而不同。例如，在对被审计单位生成的订购单进行细节测试时，注册会计师可以以订购单的日期或其唯一编号作为测试订购单的识别特征；对于需要询问被审计单位中特定人员的审计程序，注册会计师可能会以询问的时间、被询问人的姓名及职位作为识别特征；对于观察程序，注册会计师可以以观察的对象或观察过程、观察人员及其各自的责任、观察的地点和时间作为识别特征。

2. 重大事项及相关重大职业判断

当审计过程中涉及重大事项和重大职业判断时，注册会计师需要编制与运用职业判断相关的审计工作底稿。注册会计师应当根据具体情况判断某一事项是否属于重大事项。重大事项通常包括以下几个。

（1）引起特别风险的事项。

（2）实施审计程序的结果。该结果表明财务信息可能存在重大错报，或需要修正以前对重大错报风险的评估和针对这些风险拟采取的应对措施。

（3）导致注册会计师难以实施必要审计程序的情形。

（4）导致出具非标准审计报告的事项。

3. 处理针对重大事项不一致的情况

注册会计师要记录的不一致事项主要包括注册会计师针对该信息执行的审计程序、项目组成员对某事项的职业判断不同而向专业技术部门的咨询情况，以及项目组成员和被咨询人员不同意见（如项目组与专业技术部门的不同意见）的解决情况。记录这些不一致的情况是非常必要的，它有助于注册会计师关注这些不一致，并对此执行必要的审计程序以恰当地解决这些不一致。

（三）审计结论

注册会计师恰当地记录审计结论非常重要。注册会计师需要根据所实施的审计程序及获取的审计证据得出结论，并以此作为对财务报表发表审计意见的基础。在记录审计结论时需注意，在审计工作底稿中记录的审计程序和审计证据是否足以支持所得出的审计结论。

（四）审计标志及其说明

审计工作底稿中可使用各种审计标志，但应说明其含义，并保持前后一致。表 3-2 列举了注册会计师在审计工作底稿中常用的标识及其含义。在实务中，注册会计师也可以依据实际情况运用更多的审计标识。

表 3-2　常用的审计标识及其含义

审计标识	含　　义	审计标识	含　　义
∧	纵加核对	＜	横加核对
B	与上年结转数核对一致	T	与原始凭证核对一致
G	与总分类账核对一致	S	与明细分类账核对一致
C	已发询证函	T/B	与试算平衡表核对一致

（五）索引号及编号

通常，审计工作底稿需要注明索引号及编号，相关审计工作底稿之间需要保持清晰的勾稽关系。为了汇总及便于交叉索引和复核，每个会计师事务所都会制定特定的审计工作底稿归档流程。因此，每张表或每项记录都应有一个索引号，如 A1、D6 等，以说明其在审计工作底稿中的放置位置。在实务中，注册会计师可以按照所记录的审计工作的内容层次进行编号。例如，固定资产汇总表的编号为 C1，按类别列示的固定资产明细表的编号为 C1-1，房屋建筑物的编号为 C1-1-1，机器设备的编号为 C1-1-2，运输工具的编号为 C1-1-3，其他设备的编号为 C1-1-4。相互引用时，需要在审计工作底稿中交叉注明索引号。

（六）编制者姓名、复核者姓名及执行日期

为了明确责任，在完成与特定工作底稿相关的任务之后，通常需要在每一张审计工作底稿上注明执行审计工作的人员和复核人员的姓名、完成该项审计工作的日期及完成复核的日期。在需要复核项目质量控制的情况下，还需要注明项目质量控制复核者姓名及复核的日期。

三、审计工作底稿的复核

为了确保项目组执行审计业务的质量，减少人为的判断失误，使审计结论更加客观公正，降低审计风险，必须对审计工作底稿进行复核。复核人在复核工作底稿时应做出必要的复核记录，书面表示复核意见并签名。审计工作底稿的复核采取三级复核制度，即由项目负责人、部门负责人和审计机构的负责人或专门的复核机构或复核人员对审计工作底稿进行逐级复核的一种复核制度，如图 3-1 所示。实际上，审计工作底稿的复核是执业经验丰富的人员对执业经验较少的人员执行审计工作的监督和指导。

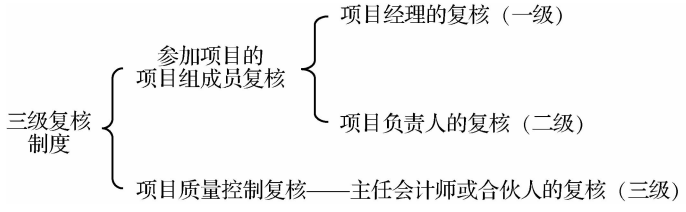

图 3-1　审计工作底稿的三级复核

（一）参加项目的项目组成员复核

参加项目的项目组成员复核可以分为两级。

1. 项目经理的复核(详细复核)

项目经理是指具体负责执行某项审计业务并在审计报告上签字的注册会计师。项目经理复核的范围是全部工作底稿,是审计工作底稿的第一级复核。一般来说,项目经理对其他人员的底稿进行复核,项目经理的工作底稿则由组内富有经验的人员复核。

2. 项目负责人的复核(一般复核)

项目负责人是指会计师事务所中负责某项审计业务,并代表事务所在审计报告上签字的主任会计师或合伙人。项目负责人复核的范围是审计过程中的重大事项,是审计工作底稿的第二级复核。

注　意

审计项目负责人应当在审计过程中的适当阶段及时实施复核,并对工作底稿负最终复核责任。

(二) 项目质量控制复核(重点复核)

项目质量控制复核是指对重大的审计项目(如对上市公司的财务报表进行审计),由会计师事务所委派未参加该业务的有经验的主任会计师或合伙人实施项目质量控制复核。其主要工作是在出具审计报告前,对项目组做出的重大判断和对准备审计报告时得出的审计结论进行复核。

注　意

项目质量控制复核并不能减轻审计项目负责人的责任。

四、审计工作底稿的管理

自审计报告日起或自终止业务日起,审计工作底稿至少应保存 10 年。前期形成的永久性档案作为后期审计资料使用的,应视为最后一期取得,按照最后使用的年度算起至少保存 10 年。

(一) 审计工作底稿的所有权

审计工作底稿的所有权属于会计师事务所。未经会计师事务所批准,不得随意借阅、取出或处理。

(二) 审计工作底稿的归档

审计工作底稿的归档期间为审计报告日后 60 天内。审计工作底稿经过整理归档就形成了审计档案。审计工作底稿主要有永久性档案和当期档案两种。

1. 永久性档案

永久性档案是指记录的内容相对稳定,具有长期的使用价值,并对以后审计工作具有重要影响和直接作用的审计档案。例如,被审计单位的组织结构、批准证书、营业执照、重要资产的所有权和使用权的证明文件的复印件等。

注　意

若永久性档案中的某些内容已发生变化，注册会计师应当及时予以更新。为保持资料的完整性，以便满足日后查阅历史资料的需要，永久性档案中替换出的资料一般也需要保留。

2. 当期档案

当期档案是指记录内容经常变化，主要供当期和下期审计使用的审计档案，如审计计划阶段、实施阶段、结束阶段的工作底稿。

注　意

审计工作底稿的归档只是一项事务性工作，不涉及实施新的审计程序，也不会得出新的审计结论。

（三）保密与查阅

会计师事务所及其人员应对工作底稿的信息予以保密，但法院、中国注册会计师协会、前后任审计人员可查阅。

能力训练

一、判断题

1. 一般情况下，外部证据是较被审计单位内部证据更具有证明力的一种书面证据。（　　）

2. 实物证据通常是证明实物资产是否存在及数量多少的非常有说服力的证据，同时也是证明实物资产的所有权和质量的证据。（　　）

3. 审计工作底稿只能以纸质形式存在。（　　）

4. 审计证据充分性与适当性之间相互影响：越适当的证据，需要的证据数量越少；多获取证据，可以提高审计证据的适当性。（　　）

5. 如果完成审计业务，则归档期限为外勤审计工作结束日后 60 天内。（　　）

6. 在保证获取充分、适当的审计证据的前提下，注册会计师应考虑控制审计成本，但如果审计证据获取难、成本高，则可适当减少不可替代的审计程序。（　　）

7. 审计人员在检查期末一笔赊销业务时，被审计单位提供了一张由购货单位签收的复印件，于是审计人员就将其作为审计证据纳入审计工作底稿，并做出了该笔销售未见异常的结论。（　　）

二、单项选择题

1. 注册会计师在审计中收集到下列审计证据，其中证明力最弱的是（　　）。

A. 注册会计师向债务人进行询证所收回的回函

B. 注册会计师监盘存货的盘点表
C. 银行对账单
D. 委托人给购货人信函的复印件
2. 在获取的下列审计证据中，可靠性最强的通常是(　　)。
A. 甲公司连续编号的采购订单
B. 甲公司编制的成本分配计算表
C. 甲公司提供的银行对账单
D. 甲公司管理层提供的声明书
3. 在确定审计证据的相关性时，下列事项不属于注册会计师应当考虑的是(　　)。
A. 特定的审计程序可能只为某些认定提供相关的审计证据，而与其他认定无关
B. 针对同一项认定可以从不同来源获取审计证据或获取不同性质的审计证据
C. 从外部独立来源获取的审计证据比从其他来源获取的审计证据更可靠
D. 只与特定认定相关的审计证据并不能替代与其他认定相关的审计证据
4. 以下关于审计证据可靠性的表述，不正确的是(　　)。
A. 从外部独立来源获取的审计证据比从其他来源获取的审计证据更可靠
B. 内部控制有效时内部生成的审计证据比内部控制薄弱时内部生成的审计证据更可靠
C. 注册会计师推理得出的审计证据比直接获取的审计证据可靠
D. 直接获取的审计证据比间接获取或推论得出的更可靠
5. 某会计师事务所在 2020 年 4 月以后决定不再接受新华公司的审计委托，那么，该会计师事务所对新华公司 2019 年度所形成的永久性审计档案应(　　)。
A. 长期保存　　B. 至少保存至 2029 年
C. 至少保存至 2030 年　　D. 至少保存至 2031 年
6. 以下有关审计工作底稿的存在形式，表述正确的是(　　)。
A. 只能以纸质形式存在
B. 只能以纸质或电子形式存在
C. 可以以纸质、电子或其他介质形式存在
D. 一份工作底稿只能以同一种形式存在
7. 审计工作底稿的所有权应该属于(　　)。
A. 委托单位　　B. 被审计单位
C. 会计师事务所　　D. 编制工作底稿的注册会计师
8. 会计师事务所应当自审计报告日起，对审计工作底稿至少保存(　　)。
A. 5 年　　B. 8 年
C. 10 年　　D. 永久保存

三、多项选择题

1. 审计证据的特性包括(　　)。
A. 合法性　　B. 充分性
C. 适当性　　D. 完整性

2. 审计证据的充分性是对审计证据数量的衡量，主要与(　　)有关。

A. 样本量　　B. 重大错报风险

C. 具体审计程序　　D. 审计证据的质量

3. 注册会计师在审计中及时编制审计工作底稿的目的有(　　)。

A. 提供充分、适当的记录，作为审计报告的基础

B. 提供证明其按照《审计准则》的规定执行了审计工作的证据

C. 作为下次审计的参考

D. 形成备忘录

4. 在对Q公司短期借款实施相关审计程序后，审计人员需对所取得的审计证据进行评价。以下有关短期借款审计证据可靠性的论述中，正确的有(　　)。

A. 从第三方获取的有关短期借款的证据比直接从Q公司获得的相关证据更可靠

B. 短期借款的控制风险为低水平时产生的会计数据比控制风险为高水平时产生的会计数据更为可靠

C. 短期借款的控制风险为高水平时产生的会计数据比控制风险为低水平时产生的会计数据更为可靠

D. Q公司提供的短期借款合同尽管有借贷双方的签名与盖章，但如果没有其他佐证，也不可靠

5. 以下关于审计工作底稿的说法，正确的有(　　)。

A. 审计工作底稿是注册会计师得出的审计结论的基础

B. 审计工作底稿是审计证据的载体

C. 审计工作底稿形成于审计过程，也反映整个审计过程

D. 审计工作底稿是与被审计单位沟通的唯一方法

6. 下列各项中，符合审计工作底稿三级复核制度要求的有(　　)。

A. 项目经理对助理人员编制的审计工作底稿进行详细复核

B. 部门经理对重要会计账项的审计、重要审计程序的执行及审计调整事项进行复核

C. 合伙人对审计过程中的重大会计问题、重点审计领域及重要审计工作底稿进行复核

D. 如果部门经理作为审计项目的负责人，应一并履行一、二级复核职责，确保三级复核制度得以执行

7. 以下关于审计档案的表述，正确的有(　　)。

A. 对每项具体审计业务，注册会计师应当将审计工作底稿归整为审计档案

B. 永久性档案是指那些记录内容相对稳定，具有长期使用价值，并对以后审计工作具有重要影响和直接作用的审计档案

C. 当期档案是指那些记录内容经常变化，主要供当期审计使用的审计档案

D. 永久性档案需要永久保存，当期档案至少保存10年