

第一篇 审计基础知识

第1章 审计综述



学习目标

掌握审计产生的客观基础，熟悉官厅审计和内部审计的内容，了解审计的职能和对象，掌握审计的含义，了解审计的分类，掌握审计的保证程度，即合理保证和有限保证的内涵，了解审计的要素及审计的组织体系，包括注册会计师的业务范围和行业管理；了解审计的总体目标、审计的具体目标，以及审计的基本要求；掌握审计风险的概念和与审计风险相关的重大错报风险、检查风险，以及重大错报风险和检查风险之间的关系，熟悉审计的固有限制；了解审计的五个过程。

1.1 审计概念



1.1.1 审计的产生

私有制的产生和财产所有者与财产经营者的分离是审计产生的客观基础。社会审计是现代审计最重要的形式，和政府审计、内部审计一起构成了既相互联系又各自独立的现代审计监督体系，审计主体相互之间不存在主导和从属的关系。

1. 审计产生的客观条件

早期审计源于保护财产的安全和完整，保证会计资料的真实和可靠，其产生的客观基础是：一方面，在原始社会，人类的生产力水平非常低下，生产的产品只能够维持自己的生存，基本没有剩余产品，也就没有审计需要保护的对象——私有财产，所以不需要审计，因此，私有制是审计产生的一个客观条件。另一方面，随着人类生产的发展，人类生产的产品不但能满足人类自身生存的需要，而且还有了剩余，即有了剩余产品；在这种情况下，倘若财产的所有者完全有时间、精力和能力管好自己的财产，还不需要聘请专职人员对财产进行管理，并使财产增值，也不需要审计。只有当剩余产品被极少一部分人所占有，他们对自己所占有的财产照管不了，需要委托别人代为保管、代为记账的时候，才需要审计；即财产的所有者对财产的保管者、记账者不放心，希望通过审计来确认这些保管者和记账者的经营管理责任。所以，财产所有者与经营者的分离是审计产生的另一个客观条件。

2. 官厅审计和内部审计

审计的产生，无论是中国还是外国，最初都起源于官厅，故亦称官厅审计，即现代意义的国家审计，或政府审计。我国官厅审计的产生可追溯到西周初期。据《周礼》记载，西周的官制中，国家财计机构分为两个系统：一是地官司徒系统，掌管财政收入；二是天官冢宰系统，掌管财政支出。另设独立于财计部门之外的“宰夫”一职，负责审查“财用之出入”。这是我国政府审计的萌芽。秦汉时期都曾采用“上计制度”审查、监督财务收支有无错弊，并借以评价有关官吏的业绩。隋、唐、宋时期是我国审计的兴盛时

期。隋朝开创一代新制，设置比部，隶属于刑部，掌管国家财计监督。唐朝改设三省六部，比部仍隶属刑部，它独立于财计部门，专司审计监督工作。比部的出现，标志着我国独立审计机构的产生，也使审计具有了很强的独立性和较高的权威性。北宋元丰年间，宋朝在“太府寺”内设“审计司”，后改为“审计院”。这是我国首次出现以“审计”正式命名的审计机构。从此，“审计”一词成为财政监督的专用名词，对后世中外审计建制产生了深远的影响。元、明、清时期是我国审计的停滞时期，在这个时期，由于封建社会走向衰败，审计监督制度发展缓慢。中华民国时期，审计的发展逐见端倪。1912年，国务院下设审计处，于1914年改为审计院，并颁布了《审计法》。1920年，南京的国民政府设立审计院，后改为隶属于监察部的审计部。同时，在一些管理部门和企业内部也设置了内部审计机构或引入了审计人员编制。中华人民共和国成立后，30多年内没有独立的审计机构，对企业财税监督和货币管理，是通过不定期的会计检查进行的。1982年修订的《宪法》首次规定国务院设立审计机关。1983年9月15日，国务院设立了审计署，行使国家层面的审计职责；随后，县以上各级人民政府也设置了各级地方审计机关。1994年颁布的《中华人民共和国审计法》，为审计机关，即政府审计依法履行审计监督职责提供了法律保障。随着授权层次的增加和授权范围的扩大，以及全面开展审计工作，完善审计监督体系的需要，我国又于1984年起在各行政机关和企事业单位内部成立了审计机构，行使内部审计监督职能。由于各级政府审计机关、各级主管部门的积极推动，内部审计也得到了蓬勃发展。

3. 社会审计

社会审计，亦即我们最为熟悉的注册会计师审计，又称中介机构审计和民间审计，是社会经济发展到一定阶段的产物，起源于意大利的合伙企业制度，形成于英格兰股份制企业制度，发展和完善于美国发达的资本市场，其动因是受托经济责任和审计主体、审计客体及审计授权或委托人三者之间的审计关系。

(1) 西方社会审计的起源

社会审计起源于16世纪的意大利。当时地中海沿岸的商业城市已经比较繁荣，而威尼斯是地中海沿岸国家航海贸易最为发达的地区，是东西方贸易的枢纽，商业经营规模不断扩大。由于单个的企业主难以满足投入巨额资金的需求，为了筹集所需的大量资金，合伙制企业便应运而生。合伙经营方式不仅提出了会计主体的概念，促进了复式簿记在意大利的产生和发展，也产生了对注册会计师审计的最初需求。尽管当时合伙制企业的合伙人都是出资者，但是有的合伙人参与企业的经营管理，有的合伙人则不参与企业的经营管理，出现了所有权与经营权的分离。这样，那些参与经营管理的合伙人有责任向不参与经营管理的合伙人证明合伙契约得到了认真履行，利润的计算与分配是正确、合理的，以保证合伙企业有足够的资金来源，使企业得以持续经营下去。同时，不参与经营管理的合伙人也希望监督企业经营情况，及时了解企业的财务状况。因而，在客观上都希望有一个与任何一方均无利害关系的第三者能对合伙企业进行监督、检查，这就需要聘请会计专家来担任查账和公证的工作。这样，在16世纪意大利的商业城市中出现了一批具有良好的会计知识、专门从事查账和公证工作的专业人员，他们所进行的查账与公证，可以说是注册会计师审计的起源。随着这批专业人员人数的增多，他们于1581年在威尼斯创立了威尼斯会计协会。其后，米兰等城市的职业会计师也成立了类似的组织。

(2) 西方社会审计的形成

注册会计师审计虽然起源于意大利，但它对后来注册会计师审计事业的发展影响不大。英国在创立和传播注册会计师审计职业的过程中发挥了重要作用。

18世纪下半叶，英国的资本主义经济得到了迅速发展，生产的社会化程度大大提高，企业的所有权与经营权开始分离。企业主希望有外部的会计师来检查他们所雇佣的管理人员，特别是会计人员是否存在贪污、盗窃和其他舞弊行为，于是英国出现了第一批以查账为职业的独立会计师。他们受企业主委托，对企业会计账目进行逐笔检查，目的是查错防弊，检查结果也只向企业主报告。因为是否聘请独立会计师进行查账由企业主自行决定，所以此时的独立审计尚为任意审计。

股份有限公司的兴起，使公司的所有权与经营权进一步分离，绝大多数股东已完全脱离经营管理，他

们出于自身的利益，非常关心公司的经营成果，以便做出是否继续持有公司股票的决定。证券市场上潜在的投资人同样十分关心公司的经营情况，以便决定是否购买公司的股票。同时，由于金融资本对产业资本的逐步渗透，增加了债权人的风险，他们也非常重视公司的生产经营情况，以便做出是否继续贷款或者是否索偿债务的决定，而公司的经营成果和财务状况，只能通过公司提供的会计报表来反映。因此，在客观上产生了由独立会计师对公司会计报表进行审计，以保证会计报表真实可靠的需求。值得一提的是，注册会计师审计产生的“催产剂”是1721年英国的“南海公司事件”。当时的“南海公司”以虚假的会计信息诱骗投资人上当，其股票价格一时扶摇直上。但好景不长，“南海公司”最终未能逃脱破产倒闭的厄运，使股东和债权人损失惨重。英国议会聘请会计师查尔斯·斯耐尔(Charles Snell)对“南海公司”进行审计。斯耐尔以“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。

为了监督经营者的经营管理，防止其徇私舞弊，保护投资者、债权人利益，避免“南海公司事件”重演，英国政府于1844年颁布了《公司法》，规定股份公司必须设监察人，负责审查公司的账目。1845年，又对《公司法》进行了修订，规定股份公司的账目必须经董事以外的人员审计。于是，独立会计师业务得到迅速发展，独立会计师人数越来越多。此后，英国政府对一批精通会计业务、熟悉查账知识的独立会计师进行了资格确认。1853年，苏格兰爱丁堡创立了第一个注册会计师的专业团体——爱丁堡会计师协会。该协会的成立，标志着注册会计师职业的诞生。1862年，英国《公司法》确定注册会计师为法定的破产清算人，奠定了注册会计师审计的法律地位。

从1844年到20世纪初，是注册会计师审计形成的时期。在这一时期内，由于英国的法律规定了所有股份公司和银行必须聘请注册会计师审计，致使英国注册会计师审计得到了迅速发展，并对当时欧洲、美国及日本等产生了重要影响。这一时期英国注册会计师审计的主要特点是：注册会计师审计的法律地位得到了法律确认；审计的目的是查错防弊，保护企业资产的安全和完整；审计的方法是对会计账目进行详细审计；审计报告使用人主要为企业股东等。

(3) 西方社会审计的发展

从20世纪初开始，全球经济发展重心逐步由欧洲转向美国，因此，美国的注册会计师审计得到了迅速发展，它对注册会计师职业在全球的迅速发展发挥了重要作用。

在美国，南北战争结束后出现了一些民间会计组织，比如纽约的会计学会。该学会在1882年刚成立时称为会计师和簿记师协会(The Institute of Accountants and Bookkeepers)，为会计人员提供教育等服务。当时英国巨额资本开始流入美国，促进了美国经济的发展。为了保护广大投资者和债权人的利益，英国的注册会计师远涉重洋到美国开展审计业务；同时美国本身也很快形成了自己的注册会计师队伍。1887年，美国公共会计师协会(The American Association of Public Accountants)成立，1916年该协会改组为美国注册会计师协会，后来成为世界上最大的注册会计师职业团体。注册会计师审计逐步渗透到社会经济领域的不同层面。更为重要的是，在20世纪初期，由于金融资本对产业资本更加紧密，银行逐渐把企业资产负债表作为了解企业信用的主要依据，于是在美国产生了帮助贷款人及其他债权人了解企业信用的资产负债表审计，即美国式注册会计师审计。审计方式也逐步从单纯的详细审计过渡到初期的抽样审计。在这一时期，美国注册会计师审计的主要特点是：审计对象由会计账目扩大到资产负债表；审计的主要目的是通过对资产负债表数据的检查，判断企业信用状况；审计方法从详细审计初步转向抽样审计；审计报告使用人除企业股东外，扩大到了债权人。

从1929年到1933年，资本主义世界经历了历史上最严重的经济危机，大批企业倒闭，投资者和债权人蒙受了巨大的经济损失。这在客观上促使企业利益相关者从只关心企业财务状况转变到更加关心企业盈利水平，产生了对企业损益表进行审计的客观要求。1933年，美国《证券法》规定，在证券交易所上市的企业会计报表必须接受注册会计师审计，向社会公众公布注册会计师出具的审计报告。因此，审计报告使用人也扩大到整个社会公众。在这一时期，注册会计师审计的主要特点是：审计对象转为以资产负债表和损益表为中心的全部会计报表及相关财务资料；审计的主要目的是对会计报表发表审计意见，以确定会计报表的可信性，查错防弊转为次要目的；审计的范围已扩大到股东、债权人、证券交易机构、税务、金

融机构及潜在投资者；审计准则开始拟订，审计工作向标准化、规范化过渡；注册会计师资格考试制度广泛推行，注册会计师专业素质普遍提高。

第二次世界大战以后，经济发达国家通过各种渠道推动本国的企业向海外拓展，跨国公司得到空前发展。国际资本的流动带动了注册会计师审计的跨国界发展，形成了一大批国际会计师事务所。随着会计师事务所规模的扩大，产生了“八大”国际会计师事务所，20世纪80年代末合并为“六大”，之后又合并成为“五大”。2001年，美国出现了安然公司会计造假丑闻。安然公司在清盘时，不得不对其编造的会计报表进行修正，将近三年来的利润额削减20%，约5.86亿美元。安然公司作为美国的能源巨头，在追求高速增长的狂热中利用会计准则的不完善，进行表外融资的游戏，并通过关联交易操纵利润。作为出具审计报告的安达信会计师事务所，涉嫌舞弊和销毁证据受到美国司法部门的调查，之后宣布关闭，世界各地的安达信成员所也纷纷与其他国际会计师事务所合并。因此，时至今日，尚有“四大”国际会计师事务所，即普华永道(Price Water House Coopers)、安永(Ernst & Young)、毕马威(KPMG)和德勤(Deloitte Touche Tohmatsu)。与此同时，审计技术也在不断发展；抽样审计方法得到普遍运用，风险导向审计方法得到推广，计算机辅助审计技术得到广泛采用。注册会计师业务扩大到代理纳税、会计服务、管理咨询等领域。

(4) 西方社会审计产生与发展历程的启示

从西方注册会计师审计的起源和发展历程可以看出，注册会计师审计的产生和发展有其客观依据。

①注册会计师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。特别是公司逐渐成为商品社会的重要经济组织后，由于所有者主要根据经营者提交的会计报表了解企业的经营情况，因此，需要有一个来自企业外部的持独立、客观、公正立场的第三者对企业会计报表的公允性与合法性做出判断，注册会计师审计便应运而生。

②注册会计师审计随着商品经济的发展而发展。商品经济的发展，促使注册会计师审计由初期的详细审计发展为资产负债表审计，进而发展为会计报表审计；审计目标也由查错防弊发展到对会计报表发表审计意见；注册会计师审计的职责逐步从主要对企业所有者负责演变为对整个社会负责。

③注册会计师审计具有独立、客观、公正的特征。这种特征，一方面保证了注册会计师审计具有鉴证职能，另一方面也使其在社会上享有较高的权威性。目前，注册会计师职业在经济发达国家备受重视，注册会计师审计已成为经济发达国家维护市场经济秩序的重要手段。这是经济商品化程度不断提高所形成的必然趋势。

(5) 我国社会审计的产生与发展

中国注册会计师审计的历史远比西方国家要短。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》，并于同年批准著名会计学家谢霖先生为中国的第一位注册会计师，谢霖先生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。此后，又逐步批准了一批注册会计师，建立了一批会计师事务所，包括潘序伦先生创办的“潘序伦会计师事务所”(后改称“立信会计师事务所”)等。1930年，国民政府颁布了《会计师条例》，确立了会计师的法律地位，之后，上海、天津、广州等地也相继成立了多家会计师事务所。1925年在上海成立了“全国会计师公会”。1933年，成立了“全国会计师协会”。至1947年，全国已拥有注册会计师2,619人，并建立了一批会计师事务所，主要集中在上海、天津、广州等沿海城市，注册会计师业务主要是为企业设计会计制度、代理申报纳税、培训会计人才和提供会计咨询服务。

新中国建立初期，注册会计师审计在当时特定的经济恢复工作中发挥了积极作用。但由于我国推行前苏联高度集中的计划经济模式，注册会计师便悄然退出了经济舞台。

1980年12月14日，由于外商来华投资日益增多，财政部颁发了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税实施细则》，规定外资企业财务报表要由注册会计师进行审计，为注册会计师制度在我国的恢复提供了法律依据。1980年12月23日，财政部发布《关于成立会计顾问处的暂行规定》，标志着我国注册会计师审计职业开始复苏。1981年1月1日，“上海会计师事务所”宣告成立，成为新中国第一家由财政部批准独立承办注册会计师业务的会计师事务所。我国注册会计师制度恢复初期，注册会计师的服务对象主

要是三资企业。这一时期的涉外经济法规对注册会计师业务做了明确规定。1984年9月25日,财政部印发《关于成立会计咨询机构问题的通知》,明确了注册会计师应该办理的业务。1985年1月实施的《中华人民共和国会计法》规定:“经国务院财政部门批准组成会计师事务所,可以按照国家有关规定承办查账业务。”1986年7月3日,国务院颁发《中华人民共和国注册会计师条例》,同年10月起实施。1988年11月15日,财政部领导下的中国注册会计师协会正式成立。1993年10月31日,第八届全国人大常委会第四次会议审议通过了《中华人民共和国注册会计师法》(以下简称《注册会计师法》),自1994年1月1日起施行。在国家法律、法规的规范下,我国注册会计师行业得到了快速发展,截至2015年12月31日,全国共有会计师事务所8374家(包括总所7373家,分所1001家),共有注册会计师215091人,其中执业注册会计师101376人,非执业通过全科考试或以前通过考评的注册会计师113715人,在社会经济领域发挥了应有的作用。

1.1.2 审计的职能

审计职能是指审计能够完成任务,发挥作用的内在功能。审计职能是审计本身固有的,但不是一成不变的,是随社会经济的发展,经济关系的变化,审计对象的扩大,人类认识能力的提高而不断加深和扩展的。研究审计职能的目的,是为了更准确地把握审计这一客观事物,以便于确定审计任务,有效地发挥审计的作用和更好地指导审计实践。审计主要具有以下三个方面的职能:

1. 经济监督

审计的经济监督职能,主要是指通过审计、监察和督促被审计单位的经济活动,使之在规定的范围内、在正常的轨道上运行;监察和督促有关经济责任者忠实地履行经济责任,同时借以揭露违法违纪、稽查损失浪费,查明错误弊端,判断管理缺陷和追究经济责任等。审计就其性质来说,是一种具有独立性的经济监督活动。经济监督是审计的固有职能,从审计产生和发展的历史过程考察,都是在一定的经济关系下基于经济监督的需要而产生的。这里所说一定的经济关系,即指构成审计行为的关系人,其中的审计人必须处于委派人(或委托人)和被审计人以外的独立(或第三者)的地位。审计从其萌芽发展到形成一门具有理论和方法体系的学科,尽管各种审计形式在组织机构、独立程度、审计范围、审计方法等方面有所不同,但其性质却无根本变化,都是一种独立性的经济监督活动。在我国,审计监督同国家计划、财政、税务、银行、工商行政管理等部门的经济监督构成国民经济监督体系,但它又与其他经济监督不同。

(1) 监督关系不同。审计监督是三方面的关系:第一方面是审计授权人或审计委托人(即国务院、各级人民政府、各部门、各单位的领导或财产所有者);第二方面是被审计人(即被审计部门或单位);第三方面是审计人(即政府审计机关、内部审计机构、民间审计组织)。审计人不参加被审计人的经济活动,同被审计人没有利害关系,对被审计人而言具有超脱地位,审计监督具有独立性。其他经济监督是两方面的关系:第一方面是监督者;第二方面是被监督者。监督者参加被监督者的经济活动,同被监督者有利害关系,这样的经济监督没有独立性。

(2) 监督内容不同。审计监督的内容,取决于审计授权人或审计委托人的目的。其他经济监督由监督者自己决定,其监督内容限于监督者业务范围。审计监督则在审计目的范围内,凡同审计目的有关的经济活动,都是审计监督的内容,并不限于某种业务范围。所以,审计监督的内容,比其他经济监督的内容更为广泛,它可以对财政、税务、银行等机构的财政监督、税务监督、银行监督等进行再监督,使国民经济监督体系有效地运行。

2. 经济鉴证

审计的经济鉴证职能,是指审计机构和审计人员对被审计单位会计报表及其他经济资料进行检查和验证,确定其财务状况和经营成果是否真实、公允、合法、合规,并出具书面证明,以便为审计的授权人或委托人提供确切的信息,并取得于社会公众的一种职能。经济鉴证职能是随着现代审计的发展而出现的一项职能,它不断受到人们的重视而日益强化,并显示其重要作用。西方国家非常重视审计的经济鉴证职能,

不少国家的法律明文规定,企业的财务报表必须经过审计人员审查鉴证之后,才能获得社会上的承认。我国各类企业财务报表必须经注册会计师鉴证以后,才具有法律效力。审计的经济鉴证职能,包括鉴定和证明两个方面。比如,会计师事务所接受某家企业的委托,对其投入资本进行验资,对其年度财务报表进行审查,或对其合并、解散事项进行审核,然后出具验资报告、查账报告和清算报告等,均属于审计执行经济鉴证职能。再如,国家审计机关对厂长(经理)的离任审计,对承包、租赁经营的经济责任审计,对国际组织的援助项目和世界银行贷款项目的审计等,也都属于经济鉴证的范围。

3. 经济评价

审计的经济评价职能,是指审计机构和审计人员对被审计单位的经济资料及经济活动进行审查,并依据一定的标准对所查明的事实进行分析和判断,肯定成绩,指出问题,总结经验,寻求改善管理、提高效率、效益的途径。审核检查被审计单位的经济资料及其经济活动,是进行经济评价的前提。只有查明了被审计单位的客观事实,才能按照一定的标准,进行对比分析,从而形成各种经济评价意见。审计的经济评价职能,包括评定和建议两个方面。比如,审计人员通过审核检查,评定被审计单位的经营决策、计划、方案是否切实可行、是否科学先进、是否贯彻执行,评定被审计单位内部控制制度是否健全和有效,评定被审计单位各项会计资料及其他经济资料是否真实、可靠,评定被审计单位各项资源的使用是否合理和有效,等等;并根据评定的结果,提出改善经营管理的建议。评价的过程,也是肯定成绩、发现问题的过程,其建议往往是根据存在的问题提出的,以利于被审计单位克服缺点、纠正错误、改进工作。经济效益审计是最能体现审计评价职能的一种审计。值得提出的是,我国社会主义的审计评价,一定不能局限于微观经济的评价,必须正确处理微观经济与宏观经济的关系,从宏观经济利益出发进行微观经济评价,以助于保证评价结论的合理性和正确性。

在审计职能的研究过程中,也有人提出审计还具有服务、管理、咨询等方面的职能。在经济生活日趋复杂、社会日益进步、科技巨大发展的今天,审计职能也必然要发展,不可能停滞不前。

1.1.3 审计的对象

审计对象,或称审计客体,是指参与审计活动关系并享有审计权力和承担审计义务的主体所作用的对象,它是对被审计单位和审计的范围所作的理论概括。以其定义可知,审计对象包含两层含义:其一是外延上的审计实体,即被审计单位;其二是内涵的审计内容或审计内容在范围上的限定。

纵观中外审计史,传统审计对象和现代审计对象是不同的。传统审计的对象主要是被审计单位的财政财务收支。它是以会计资料及其所反映的财务收支为主要对象的审计。如古代早期的簿记审计;20世纪前流行于英国的对所有会计报表及凭证、账簿进行详细审计;20世纪后流行于美国的资产负债表及财务报表审计,以及我国目前的财政财务审计,都是以会计资料及其所反映的财务收支为主要对象的传统审计方式。其特点是实施这一审计是为了评价、确认、解脱受托的经营管理者在财务收支上的经济责任。审计的核心是审计评价经济责任的履行情况。而现代审计的对象主要是被审计单位的财政财务收支及其有关经济活动。20世纪下半叶,为了适应经济的发展,审计的外延有所扩大。在西方出现了经营审计、管理审计、“三E”(经济性——Economy、效果性——Effectiveness和效率性——Efficiency)审计或绩效审计等等,以及在我国实施的经济效益审计,其审查对象都超出了原有的财政财务收支活动的范围,而扩展到了影响经济效益的生产经营管理等各个方面。而对被审计事项已实现和预计实现的经济效益进行事前事后的审计和评价,其中包括收支活动在内的各项经营管理活动的信息,除了会计资料外,还有计划、统计以及其他各种资料,如合同、协议、决策、预算、章程等。因而现代审计的对象既包括会计资料及其所反映的财务收支活动,也包括其他经济资料及其所反映的各项生产经营管理活动。其特点是实施这一审计是审查对象的扩展,是由于评价受托经营管理者的经济责任的扩大,它不但包括财务收支方面的经济责任,也包括与经济效益高低有关的各种经营管理方面的经济责任。根据我国干部制度现实需要,把经济审计方法引入对干部考核管理,建立任期经济责任审计,提拔前和离任时均要进行审计。特别是对经济部门、金融机构、企事业单位的领导干部必须进行审计。这就使我国审计范围更加扩大了。

根据我国《宪法》第 91 条和第 109 条的规定精神，以及《中华人民共和国审计法》的具体规定，我国国家审计对象的实体即被审计单位是指所有作为会计单位的中央和地方的各级财政部门、中央银行和国有金融机构、行政机关、国家的事业组织、国有企业、基本建设单位等。审计对象的主要内容包括上述部门的财政预算、信贷、财务收支(负债、资产、损益)和决算，以及与财政财务收支有关的经济活动及其经济效益。

根据《审计署关于内部审计工作的规定》，我国内部审计的对象是本部门、本单位及其所属单位的会计账目、相关资产，以及所反映的财政收支和财务收支活动。同时还包括本部门、本单位与境内外经济组织兴办合资、合作经营企业以及合作项目等的合同执行情况，投入资金、财产的经营状况及其效益。

根据《中华人民共和国注册会计师法》及有关规章的规定，我国社会审计的对象主要是社会审计组织，即会计师事务所，接受国家审计机关、企事业单位和个人的委托，可承办财务收支的审计查证事项，经济案件的鉴定事项，注册资金的验证和年检，以及会计、财务、税务和经济管理的咨询服务等。

尽管国家审计、内部审计、社会审计具体的对象有所不同，但从其内容和范围上说一般均包括被审计单位的会计资料及其他有关经济资料，以及所反映的财政收支、财务收支及相关的经济活动。即被审计单位的财政收支、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。所以，其所反映的被审计单位的财政收支、财务收支及其有关的经营管理活动是审计工作对象的本质。

1.1.4 审计的含义

审计发展至今，早已超越了查账的范畴，涉及对各项工作的经济性、效率性和效果性(即 3E)的查核。1972 年美国会计学会的《基础审计概念的说明》中对审计的定义是：“审计是为了查明经济活动和经济现象的表现与所定标准之间的一致程序而客观地收集和评价有关证据，并将其结果传达给利害关系使用者的有组织的过程”。同年，美国审计总局对审计下的定义是：“审计一语，包括审查会计记录、财务事项和财务报表，但就审计总局的全部工作来说，它还包括如下内容：①查核各项工作是否遵守有关的法律和规章制度；②查核各项工作是否经济和有效率；③查核各项工作的结果，以便评价其是否已有效地达到了预期的结果(包括立法机构规定的目标)。”日本著名审计学者三泽一教授在《审计基础理论》一书中为审计所下的定义是：“审计是具有公正不伪立场的第三者就一定的对象必须查明的事项进行批评性的调查行为，还包含报告调查结果。”

审计定义是对审计实践的科学总结，是对审计这一客观事物特有属性的揭示。我国审计理论和实务工作者普遍认为：“审计是由独立的专职机构和人员，对被审计单位的财政、财务收支及其他经济活动的真实性、合法性和效益性进行审查和评判的独立的经济监督、鉴证和评价活动。”这个定义准确地说明了审计的本质，审计的主体、客体，审计的基本工作方式和主要目标。审计是一项具有独立性的经济监督、鉴证和评价活动，独立性是审计区别于其他经济监督的特征；审计的基本职能是监督、鉴证和评价，而且是经济监督、鉴证和评价，是以第三者身份所实施的监督、鉴证和评价。审计的主体是从事审计工作的专职机构或专职的人员，是独立的第三者，如国家审计机关、会计师事务所及其人员。审计的对象是被审计单位的财政、财务收支及其他经济活动，这就是说审计对象不仅包括会计信息及其所反映的财政、财务收支活动，还包括其他经济信息及其所反映的其他经济活动。审计的基本工作方式是审查评判，也即是搜集证据，查明事实，对照标准，做出好坏优劣的判断。审计的主要目标，不仅要审查评判会计资料及其所反映的财政、财务收支的真实性和合法性，而且还要审查评价有关经济活动的效益性。

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

1.1.5 审计的分类

1. 审计分类方法

按照一定的标准，将性质相同或相近的审计活动归属于一种审计类型的做法，即为审计分类。对审计

进行科学的分类,有利于加深对各种不同审计活动的认识,探索审计规律;有利于更好地组织审计工作,充分发挥审计的作用。研究审计的分类,是有效进行审计工作的一个重要条件。

审计分类的一般方法是:首先提出分类的标志,并根据每一种标志,确定归属其下的某几种审计;然后按照一定的逻辑程序,将各类审计有秩序地排列起来,形成审计类型的群体。从具体的分类方法上看,不外乎是单标准分类法和多标准分类法两种。

单标准分类法,即按照单一的标志而进行审计分类的方法。如按照被审计对象的范围、内容或审计的目的来分类,或者按照审计不同的方式来分类。1982年9月联合国开发署与最高审计机关国际组织,把当时世界各国的审计工作按照审计的内容划分为财务审计、弊端审计、管理审计和综合审计。有些国家把审计按其实施方式,分为事先审计和事后审计、内部审计和外部审计、传统审计和效果审计。按照单标准进行审计分类,方法简单,主体突出,容易被人理解和掌握;但是审计类型容量小,没有弹性,不适应审计工作发展的需要。

多标准分类法,即是按照多种标志而进行审计分类的方法。按照分类标志排列不同,多标准分类法,又可以分为无层次分法和有层次分法两种。无层次分法,即为“一揽子”分法,有多少标志,就有多少审计类别,各种类别平行排列,形成无层次群体。如按照审计的目的、范围、内容、执行者、被审计单位、进行时间、组织方式、审计性质等多标志划分,并平行排列。这种方法少则按两个标志划分,多则按十多个标志划分,中间没有层次,很难被人掌握;又由于各人对各种标志理解的角度不同,其分法也各不相同。有层次分法,先按审计最基本的第一位特征,用粗线条分成若干大类,然后再按照更加具体的特征,将每一大类再进行细分,形成有层次的审计类别群体。如日本的三泽一先生将审计划分为重要类型和其他类型。重要类型按照审计的对象、人员、实施动机又可以再分;其他类型按照实施次序、时间、重点再分。我国审计理论界和实务界则通常就审计进行基本分类和其他分类。

2. 审计基本分类

(1) 按照审计的主体分类

按照不同的审计主体所实施的审计,审计可分为国家审计、部门和单位审计及社会审计。

①国家审计。国家审计一般是指国家组织和实施的审计,确切地讲是国家专设的审计机关所进行的审计。我国国务院审计署及派出机构和地方各级人民政府审计厅(局)所组织和实施的审计,均属于国家审计。我国国家审计机关代表政府实行审计监督,依法独立行使审计监督权。审计署有权对中央预算执行情况进行审计监督,地方各级审计机关有权对本级预算执行情况进行审计监督;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,对国有资产占控股地位或者主导地位的企业,对国家建设项目预算的执行情况和决算,对社会保障基金、社会捐赠资金以及其他有关基金、资金的财务收支,对国际组织和外国政府援助、贷款项目的财务收支,有权进行审计监督;审计机关还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。国家审计机关还有要求报送资料权,监督检查权,调查取证权,建议纠正有关规定权,向有关部门通报或向社会公布审计结果权,经济处理权、处罚权,建议给予有关责任人员行政处分权以及一些行政强制措施权等。同时,国家审计机关还可以进行授权审计和委托审计。

②部门和单位审计。是指由本部门和本单位内部专职的审计组织,对系统内和单位内所实施的审计。该种审计属于内部审计,其审计组织独立于财会部门之外,直接接受本部门本单位最高负责人领导,并向他报告工作。部门和单位审计主要目的是查错防弊,改善经营,以提高管理素质和提高工作效率及经济效益。部门和单位审计所涉及的范围广泛,其审计方式也较为灵活,一般是根据本部门和本单位经营管理的需要而定。该种审计又可以进一步分为部门审计和单位审计。

部门审计,是指由政府部门或企业主管部门的审计机构或专职审计人员,对本部门及其所属单位的财政收支及经济活动所进行的审计监督。部门审计的主要任务是在贯彻执行国家审计机关和上级主管部门规定的任务的前提下,依照本部门工作需要,监督国家的方针、政策、法律、法规及本部门制度规定的贯彻

执行；定期或不定期地组织对财政收支及经济核算质量的审计，借以维护财经法纪，提高核算质量和健全规章制度；经常性地开展经济效益审计，组织经验交流，总结教训，以促进本系统经济效益的提高；针对管理中出现的带普遍性的倾向性问题，进行行业同步审计，并根据审计出的问题进行综合研究，提出改进措施；正确组织和引导所属单位的内部审计工作。部门审计具有行业性强、针对性强以及灵活、及时的特征。比如部门审计可以根据本系统的特点和需要，组织同步审计、相互审计、对口审计、重点或专项审计，能及时地了解系统的经营状况，并能根据和可能采取必要的措施，纠正错误、改善经营。

单位审计是由企事业单位内部设置的审计机构或专职审计人员，对本单位范围的经济活动所进行的审计。

③社会审计。是指由社会，即注册会计师所进行的独立审计。我国社会审计组织主要是会计师事务所。会计师事务所主要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业务，并接受国家审计机关、政府其他部门、企业主管部门和企事业单位的委托，办理经济案件鉴定、纳税申报、可行性方案研究，以及财务收支、经济效益、经济责任等方面的审计。

(2) 按照审计主体与被审计单位的隶属关系分类

按照审计主体与被审计单位的隶属关系，审计又可分为内部审计和外部审计。

①内部审计。是部门、单位实施内部监督，依法检查会计账目及其相关资产，监督财政收支和财务收支真实、合法、效益的活动。我国国务院各部门和地方人民政府各部门、国有的金融机构和企事业单位，以及法律、法规、规章规定的其他单位，依法实行内部审计制度，以加强内部管理和监督，遵守国家财经法规，促进廉政建设，维护单位合法权益，改善经营管理，提高经济效益。具体可参照上述部门和单位审计的内容。

根据新修订的《会计法》第三十七条规定，会计机构内部建立稽核制度。稽核是稽查和复核的简称。它由专职或兼职的会计人员承担会计稽核工作，对会计机构本身会计核算工作进行一种自我检查或审核，其目的在于防止会计核算工作中所出现的差错和有关人员的舞弊。稽核工作的主要内容包括稽核工作的组织形式和具体分工；稽核工作的职责、权限；审核会计凭证和复核会计账簿、会计报表的方法。稽核工作可分为全面稽核和重点稽核，事前审核和事后复核，日常稽核和临时稽核。会计稽核制度不同于单位的内部审计制度，单位审计制度是由在会计机构之外另行设置的内部审计机构或审计人员对会计工作进行再检查的一种制度。

②外部审计。是指独立于政府机关和企事业单位以外的国家审计机构所进行的审计，以及独立执行业务的会计师事务所接受委托进行的审计。由于这种审计是由本部门、本单位以外的审计组织以第三者身份独立进行的，所以具有公证、客观、不偏不倚的可能，因而具有公证的作用。

我国财政、银行、税务部门为了做好其本职工作，而对其管辖区各单位的业务(如税利上缴和信贷资金使用情况等)所进行的检查，不属于审计，更谈不上是外部审计，而只是经济监督中的财政监督、税务监督和信贷监督。企业主管部门的审计机构对所属单位进行审计，从形式上看是外部审计人员所进行的审计，但从行业系统上看，仍然属于内部审计。因为主管部门和所属企业总是有经济利益上的联系。外部审计虽然能不受干扰地进行彻底审查，具有较大的强制性，但不够及时，在大多数情况下均属于事后审计。

内部审计和外部审计总体目标是一致的，两者均是审计监督体系的有机组成部分。内部审计具有预防性、经常性和针对性，是外部审计的基础，对外部审计能起辅助和补充作用；而外部审计对内部审计又能起到支持和指导作用。由于内部审计机构和外部审计机构所处的地位不同，它们在独立性、强制性、权威性和公证作用方面又有较大的差别。

(3) 按照审计的客体分类

按照审计的客体，即审计的目的和内容分类，审计可分为财政财务审计、经济效益审计和财经法纪审计。

①财政财务审计。也称为传统审计，在西方国家叫做财务审计或依法审计。它是指对审计单位财政财务收支活动和会计资料是否真实、正确、合法和有效所进行的审计。财政财务审计的主要内容是财政财务收支活动，目的是审查财政财务收支活动是否遵守财经方针、政策、财经法令和财务会计制度、会计原则，

是否按照经济规律办事,借以纠正错误,防止弊病,并根据审计结果,提出改进财政财务管理、提高经济效益的建议和措施。财政财务审计不仅要审核检查被审计单位的会计资料,而且要审核检查被审计单位的各项资金及其运动。财政财务审计,按照它的对象不同,又可分为财政预算审计、财政决算审计和财务收支审计。

②经济效益审计。在西方又称为三E审计,而最高审计机关国际组织(INTOSAI)则将由政府机关开展的经济效益审计称为“绩效审计”,是指审计机构对被审计单位或项目的经济活动,包括财政、财务收支活动的实现途径和程度所进行的审计,其目的是促进被审计单位改善经营管理,提高经济效益。审计的重点是各项计划指标、预期效果、决策方案的实现及措施,资源的合理利用、投资效果、物资节约、生产技术与开发程度及效益等。

③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。如对贪污盗窃、侵占国家财产、重大损失浪费和损害国家利益的行为所进行的专项审计,就属于财经法纪审计。进行财经法纪审计的目的是,保护国家、集体和个人三者利益,保证国家的各项方针、政策及法律法规的贯彻和落实。财经法纪审计的特点是根据群众举报和会计资料中反映的问题,对有关人员在经济活动中的不法行为立案审查,以查清事实并确定问题的性质及责任。

综上所述,上述三类审计是有区别的,但又不能截然分开,通常,财政财务审计是审计的基础,经济效益审计是现代审计的根本目的,财经法纪审计是审计的重要内容,这三种审计存在于同一个审计过程,只有当审计进行到一定程度时才有侧重。

3. 审计其他分类

(1) 按照审计工作进行的时间分类

审计按其工作进行的时间分类,可分为事前审计、事中审计和事后审计。

①事前审计。是指经济业务发生以前所进行的审计。即对计划、预算的编制,以及对基本建设项目和固定资产投资决策的可行性研究等所进行的审计。其目的主要是审查计划、预算、投资决策等是否切实可行。事前审计的审计内容包括对财政预算、信贷计划、企业生产经营的计划和决策,如投资方案的可行性、固定资产的更新改造决策、产品生产或个别部件加工方案的选择等以及行政事业单位经费预算等。这种审计对于预防错误与舞弊,保证经济活动的合理性、有效性和会计资料的正确性,提出建设性意见,形成最佳决策方案,严格执行财经纪律,都具有积极的作用,所以又称预防性审计。

②事中审计。是指在计划、预算或投资项目执行过程中对其所发生的经济活动进行的审计。如费用预算、消耗定额执行过程的审计,基本建设项目施工阶段的审计,均属事中审计。事中审计,既是前一阶段经济活动的事后审计,又是后一阶段经济活动的事前审计。这种审计的优点是随时进行审查,随时发现错误和问题,随时进行纠正和控制,从而实现对经济活动的实时控制。事中审计一般适用于内部审计。也可以说,它是内部审计部门所进行的日常审计。

③事后审计。是指经济业务发生以后进行的审计。像财务报表审计这类传统的审计就属于事后审计。事后审计的适用范围十分广泛,主要是进行合法性、合规性、公允性和正确性审计。其目的主要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与财务会计制度的规定,是否符合会计准则和会计原理,从而确定或解除被审计单位的受托经济责任。

(2) 按照审计的范围分类

审计按其范围分类,可分为全部审计和局部审计。

①全部审计。也称全面审计,是指对被审计单位某一时期全部经济活动的真实性、合法性和效益性所进行的审计。全部审计的优点在于审查范围广泛,详细彻底,有利于全面评价被审计单位的经济活动,审计效果较好。缺点是工作量较大,费时费力,除了那些需要详查的重要案件外,一般不常采用。

②局部审计。也称部分审计或专题、专案审计,是指对部分会计资料及其所反映的经济活动的真实性、合法性和效益性所进行的审计。这类审计一般都有其特定的目的。所以其审查范围和内容只限于与其特定

目的有关的经济活动和会计资料，而不是它们的全部。故其对被审计单位所作的评价也是局部的，而不是全面的。由于局部审计具有一定的目的，所以，审计工作只要达到预定目的，就可以宣告结束。

(3) 按照审计是否有确定的时间分类

审计按其是否有确定的时间分类，可分为定期审计和不定期审计。

①定期审计。是指每到一定时间都要进行的审计。较为常见的定期审计就是年度终了后，对被审计单位的财务报表和年度决算所进行的审计。定期审计一般是常年进行的，其第一次审计，叫做初次审计；以后各次审计，叫做继续审计。通常情况下，初次审计的工作量较大，以后的继续审计因有初次审计的档案资料(也称工作底稿)做基础，其工作量可适当减少。

②不定期审计。是指不确定审计时间，而临时进行的审计。这种审计一般都是由于特殊需要或临时任务，而进行的非计划内的审计。比如根据司法机关的委托，对某项案件进行专案审查等等，就属于不定期审计。

(4) 按照执行审计的地点分类

审计按其执行审计的地点分类，可分为报送审计和就地审计。

①报送审计。或称送达审计。是指被审计单位将各项预算、计划、会计决算报表和其他有关资料等，按照规定的日期(月、季、年)送达审计机构进行审计。报送审计主要适用于政府审计机关对规模较小的单位执行的财务审计。这种审计的优点是节省人力、物力，缺点是不能实地观察、了解被审计单位的实际情况，不易从财务报告、报表资料中发现被审计单位的实际问题。

②就地审计。是指由审计机构派出审计人员到被审计单位进行的现场审计。就地审计可以深入实际进行调查，易于全面了解和掌握被审计单位的实际情况，是我国审计监督中使用最广泛的一种方式，是国家审计机关、内部审计部门和社会审计组织进行审计的主要类型。如经济效益审计和专题(案)审计等，就属于就地审计。

(5) 按照审计工作是否受法律的约束分类

审计按其是否受法律的约束分类，可分为法定审计和非法定审计。

①法定审计。是指根据国家法律的规定，不论被审计单位是否愿意，都必须进行的审计。法定审计一般都具有强制性。如对财政收支的审计、上市公司年报的审计等。

②非法定审计。是指法律未予明确规定必须实施的审计。非法定审计往往是出于被审计单位自身的需要，要求审计机构执行的审计。如企业为取得银行贷款，委托注册会计师对其财务报表所进行的鉴证审计等。

(6) 按照审计工作开始时是否通知被审计单位分类

审计按其审计工作开始时是否通知被审计单位分类，可分为通知审计和不通知审计。

①通知审计。也称预告审计。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。具体地说，审计机构根据审计工作计划，对被审计单位下达审计通知书，将审计日期、目的、内容等通知被审计单位，使其做好必要的准备，以便开展审计工作。这种审计通常适用于财务审计和经济效益审计。

②不通知审计。也称突击审计。是指审计机构事先不通知被审计单位，而是出其不意的以突击形式进行的审计。其目的是防止被审计单位或人员事先对其违法行为进行掩盖和弥补。这类审计一般适用于货币资金审计、财经法纪审计和其他专题(案)审计。突击审计因其不定期进行，实质上属于不定期性质的审计。

(7) 按照会计报告期进行审计分类

审计按照会计报告期进行审计分类，可分为期中审计和期末审计。

①期中审计。是指在会计报告期中所进行的审计。其目的主要是在会计报告结束以前，通过期中审计及时发现问题，及早采取必要的措施纠正差错，同时也有利于减轻期末审计的负担。

②期末审计。是指在会计报告期末所进行的审计。其目的主要是审查年度会计报告以及年度决算报告的真实性和合法性、会计处理方法的一贯性。

(8) 按照审计证据的检查范围或数量分类

审计按照审计证据的检查范围或数量分类,可分为详细审计和抽样审计。

①详细审计。是指对被审计单位所审计年度内的全部会计资料包括凭证、账簿、报表等逐一进行审查。它的优点是审查全面、彻底,可收到较好的审计效果。缺点是费时费力,工作量较大。适用于小型的企事业单位以及因为被审计单位存在严重经济问题所进行的专案审计等。

②抽样审计。是指被审计单位所审计年度内的会计资料,按照一定的方法抽取一部分作为样本,通过样本检查结果来推断被审计单位的合法性、真实性和效益性所进行的审计。抽样审计的优点在于其审计效率较高。缺点是抽样审计的审计结论与被审计单位实际情况会存在一些差异。抽样审计一般适用于规模较大、业务复杂、会计资料繁多以及管理基础工作好、内部控制制度较完善的单位。

(9) 按照核算的手段分类

审计按照核算的手段分类,可分为手工登记的会计记录审计和电子计算机系统审计。

①手工登记的会计记录审计,是指以手工登记的会计记录为依据而进行的审计。具体地说,即以手工登记的凭证账表所反映的会计记录是否正确、真实,及其会计处理程序是否科学、合理为审计内容而进行的审计。我国的传统审计(如财政财务审计)就属于这一类审计。

②电子计算机系统审计。是指以电子计算机所反映的会计信息为依据而进行的审计。具体地说,就是以电子计算机系统的会计信息的正确性为审计对象的一种审计形式。目前,我国各行各业的核算手段基本上已经实现了从手工核算向计算机核算的过渡。因此,电子计算机系统审计已经日益显示出它的重要性。

(10) 按审计模式分类

审计按其采用的模式分类,可以分为账项审计、制度基础审计和风险基础审计三类。这三类审计形式代表着审计技术的不同发展阶段,但是,即使在审计技术十分先进的国家,也往往是同时采用,无法割裂。而且,无论采用何种审计技术模式,在财务报表审计中最终都要用到许多共同的方法来检查报表项目金额的真实性和公允性。

①账项审计。是审计技术发展的第一阶段,是指顺着或逆着会计报表的生成过程,通过对会计账簿和凭证进行详细审阅,对会计账表之间的钩稽关系进行逐一核实,来检查是否存在会计舞弊行为或技术性错误。在进行财务报表审计,特别是专门的舞弊审计时,采用这种模式有利于做出可靠的审计结论。

②制度基础审计。是审计技术发展的第二阶段,建立在健全的内部控制系统可以提高会计信息质量的基础上。首先进行内部控制系统的测试和评价,当评价结果表明被审计单位的内部控制系统健全且运行有效、值得信赖时,可以在随后对报表项目的实质性测试工作中仅抽取小部分样本进行审查;反之,则需要扩大实质性测试的范围。这样能够提高审计的效率,有利于保证抽样审计的质量。

③风险基础审计。是审计技术的最新发展阶段。采用这种审计技术,审计人员一般是从对被审计单位委托审计的动机、经营环境、财务状况等方面进行全面的风险评估出发,利用审计风险模型,规划审计工作,积极运用分析性复核,力争将审计风险控制是可以接受的程度内。

1.1.6 审计的保证程度

注册会计师执行的业务通常分为鉴证业务和相关服务两类。鉴证业务是指注册会计师对鉴证对象信息提出结论,以增强除责任方之外的预期使用者对鉴证对象信息信任程度的业务,包括审计、审阅和其他鉴证业务。相关服务包括税务代理、代编财务信息、对财务信息执行商定程序等。

鉴证业务的保证程度分为合理保证和有限保证。合理保证的保证水平要高于有限保证的保证水平。

1. 合理保证

合理保证的鉴证业务的目标是注册会计师将鉴证业务风险降至该业务环境下可接受的低水平,以此作为以积极方式提出结论的基础。如在历史财务信息审计中,要求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、对审计后的历史财务信息、提供高水平保证(合理保证),在审计报告中对历史财务信息采用积极方式提出结论。这种业务属于合理保证的鉴证业务。

2. 有限保证

有限保证的鉴证业务的目标是注册会计师将鉴证业务风险降至该业务环境下可接受的水平,以此作为以消极方式提出结论的基础。如在历史财务信息审阅中,要求注册会计师将审阅风险降至该业务环境下可接受的水平(高于历史财务信息审计中可接受的低水平),对审阅后的历史财务信息提供低于高水平的保证(有限保证),在审阅报告中对历史财务信息采用消极方式提出结论。这种业务属于有限保证的鉴证业务。

1.1.7 审计的要素

鉴证业务要素,是指鉴证业务的三方关系、鉴证对象信息、标准、证据和鉴证报告。

1. 三方关系

三方关系人分别是注册会计师、责任方和预期使用者。责任方与预期使用者可能是同一方,也可能不是同一方。注册会计师,是指取得注册会计师证书并在会计师事务所执业的人员,有时也指其所在的会计师事务所。注册会计师对由责任方负责的鉴证对象或鉴证对象信息提出结论,以增强除责任方之外的预期使用者对鉴证对象信息的信任程度。预期使用者是指预期使用鉴证报告的组织或人员。责任方可能是预期使用者,但不是唯一的预期使用者。

2. 鉴证对象信息

鉴证对象信息,简称鉴证对象,最典型的鉴证对象就是财务报表,具有多种不同的表现形式,如财务或非财务的业绩或状况、物理特征、系统与过程、行为等。不同的鉴证对象具有不同特征,常常表现为定性或定量、客观或主观、历史或预测、时点或期间。这些特征将对下列方面产生影响:①按照标准对鉴证对象进行评价或计量的准确性;②证据的说服力。

3. 标准

标准,即财务报表编制基础,是指用于评价或计量鉴证对象的基准,当涉及列报时,还包括列报的基准。标准是鉴证业务中不可或缺的一项要素。运用职业判断对鉴证对象做出评价或计量,离不开适当的标准。如果没有适当的标准提供指引,任何个人的解释甚至误解都可能对结论产生影响,这样一来,结论必然缺乏可信性。

4. 证据

获取充分、适当的证据是注册会计师提出鉴证结论的基础。注册会计师应当以职业怀疑态度计划和执行鉴证业务,获取有关鉴证对象信息是否不存在重大错报的充分、适当的证据。

5. 鉴证报告

鉴证报告包括审计报告、审阅报告等,注册会计师应当针对鉴证对象信息(或鉴证对象)在所有重大方面是否符合适当的标准,以书面报告的形式发表能够提供一定保证程度的结论。注册会计师应当出具含有鉴证结论的书面报告,该鉴证结论应当说明注册会计师就鉴证对象信息获取的保证。注册会计师应当考虑其他报告责任,包括在适当时与治理层沟通。

1.1.8 审计的组织体系

1. 我国注册会计师考试与注册登记

在我国获得注册会计师资格,首先要通过考试,我国于1991年起施行了注册会计师全国统一考试制度,

1994年起,通过注册会计师考试成为了取得注册会计师资格的前提;并在此基础上还要求有一定的实际工作经验。只有同时具备这两个条件,才可以向有关部门申请注册,经审核后,领取统一颁发的执业注册会计师证书,成为一名正式的中国注册会计师。

(1) 报考条件

根据《中华人民共和国注册会计师法》和《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。

报名参加中国注册会计师考试,必须提供学历证书或专业技术职称证书,经报名点工作人员审核无误后,交近期免冠照片若干张,并填报相关报名信息。报名人员经全国考试委员会办公室对其报名资格审查后,填涂《注册会计师全国统一考试报名信息卡》,由全国考试委员会办公室于考前发给准考证。

(2) 考试的组织管理

全国考试委员会负责制定与考试有关的方针、政策,全面领导和组织考试工作。全国考试委员会办公室在全国考试委员会的领导下,负责考试的具体组织和实施,并指导各地方考试委员会办公室的工作。全国考试委员会办公室设在中国注册会计师协会。

各省、自治区、直辖市财政厅(局)根据《中华人民共和国注册会计师法》等规定,成立本地区考试委员会及其办公室,负责领导并组织本地区的注册会计师考试工作。

(3) 考试科目和成绩认定

我国的注册会计师考试都采用闭卷、笔试的方式进行。1991年开始的全国注册会计师统一考试的考试科目为会计、审计、财务管理和经济法;1995年起将税法从原经济法中分离出来,单独设置科目;1999年将财务管理科目改为财务成本管理科目,增加了成本核算的内容;2009年1月15日,《注册会计师考试制度改革方案》发布,该方案将注册会计师考试改为“两个阶段”、“6+1”的模式。意思是在延续现行的会计、审计、财务成本管理、经济法和税法的基础上,增设公司战略与风险管理,主要是为了测试考生是否具备注册会计师执业所需的专业知识,是否掌握基本技能和职业道德要求,此被称为“两个阶段”的第一阶段,亦称专业阶段,“6+1”的“6”;第二阶段则被称为综合阶段,设综合一科,主要是为了测试考生是否具备在注册会计师执业环境中运用专业知识,保持职业价值观、职业态度与职业道德,有效解决实务问题的能力。

考生在通过第一阶段的全部考试科目后,才能参加第二阶段的考试。两个阶段的考试,每年各举行一次。第一阶段的单科合格成绩五年内有效,对在连续五年内取得的第一阶段六个科目合格成绩的考生,发放专业阶段合格证。第二阶段考试科目应在取得专业阶段合格证后五年内完成。对取得第二阶段考试合格成绩的考生,发放全科合格证。

(4) 注册登记

通过注册会计师考试全科成绩合格的,均可取得申请加入注册会计师协会成为非执业会员的资格。要想获得执业会员资格,根据《中华人民共和国注册会计师法》的规定,必须要加入一家会计师事务所,并且从事两年以上的审计业务工作。具备这些条件的申请人,可以向省、自治区、直辖市注册会计师协会申请注册。省级注册会计师协会负责注册会计师的审批,受理的注册会计师协会应当批准符合法律规定条件的申请人的注册,并报送财政部、中国注册会计师协会备案,抄报所在地的省、自治区、直辖市人民政府财政部门,并将准予注册人员的名单在全国性报刊或者相关网站上予以公告。

2. 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。

(1) 审计业务

- ①审查企业会计报表,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，出具有关的报告；

④法律、行政法规规定的其他审计业务，出具相应的审计报告。在实际工作中，注册会计师还可以根据国家法律、行政法规的规定接受委托，对以下特殊目的业务进行审计：按照企业会计准则和相关会计制度以外的其他基础(简称特殊基础)编制的财务报表；财务报表的组成部分；合同的遵守情况；简要财务报表。

(2) 审阅业务

审阅业务的目标，是注册会计师在实施审阅程序的基础上，说明是否注意到某些事项，使其相信财务报表没有按照适用的会计准则的规定编制，未能在所有重大方面公允反映被审阅单位的财务状况、经营成果和现金流量。

相对审计而言，审阅程序简单，保证程度有限，审阅成本也较低。

(3) 其他鉴证业务

除了审计和审阅业务外，注册会计师还承办其他鉴证业务，如预测性财务信息审核、系统鉴证等，这些鉴证业务可以增强使用者的信任程度。

我国注册会计师承办的业务范围较为广泛，既有针对历史财务信息的审计和审阅业务，又有历史财务信息以外的其他鉴证业务，比如内部控制审核、预测性财务信息的审核等等。

(4) 相关服务

相关服务包括对财务信息执行商定程序、代编财务信息、税务服务、管理咨询以及会计服务等。

①对财务信息执行商定程序。对财务信息执行商定程序，是注册会计师对特定财务数据、单一财务报表或整套财务报表等财务信息执行与特定主体商定的具有审计性质的程序，并就执行的商定程序及其结果出具报告。

②代编财务信息。代编财务信息，是注册会计师运用会计而非审计的专业知识和技能，代客户编制一套完整或非完整的财务报表，或代为收集、分类和汇总其他财务信息。

③税务服务。税务服务包括税务代理和税务筹划。需要注意的是，税务服务和税务审计是不同的，后者为鉴证业务范畴。

④管理咨询。管理咨询服务范围很广，主要包括对公司治理结构、信息系统、预算管理、人力资源管理、财务会计、经营效率、效果和效益等提供诊断及专业意见与建议。

⑤会计服务。注册会计师提供的会计咨询和会计服务业务，除了代编财务信息外，还包括对会计政策的选择和运用提供建议、担任常年会计顾问等。

3. 会计师事务所的组织形式

会计师事务所是注册会计师依法承办业务的机构。目前，我国会计师事务所主要有以下三种形式：

(1) 合伙型会计师事务所(普通合伙)

这里的合伙指无限合伙。无限合伙制的会计师事务所是由两位或两位以上的注册会计师组成的合伙组织。会计师事务所的债务，由合伙人按出资比例或协议约定以各自的财产承担责任，且合伙人对会计师事务所的债务承担无限连带责任。随着商品经济的发展，企业规模扩大，会计师事务所的组织形式逐渐由独资型向合伙型转变。

(2) 有限责任合伙型会计师事务所(特殊普通合伙)

20世纪90年代，有60%的公司倒闭后引起了社会对会计师事务所的诉讼，各无限合伙型会计师事务所所面对的诉讼案件成倍增长，付出的诉讼赔款占审计总成本的比例急剧上升。为保障注册会计师职业的持续发展，有限合伙型会计师事务所成为国际发展趋势。

有限责任合伙制与无限责任合伙制的区别在于偿债责任有所不同。无限责任合伙制的会计师事务所在偿债责任方面，不论是由于经营管理工作造成的负债还是由于作为合伙人和不作为合伙人的注册会计师职业性违规造成的负债，每一位合伙人均要对事务所的债务承担连带责任。即当事务所的资产不足以清偿债务时，每一位合伙人均有责任用其个人财产去清偿全部债务。而债权人也有权要求任何一位合伙人用其个

人财产清偿全部债务。因此，当某一位合伙人或不作为合伙人的注册会计师因职业性违规给事务所造成负债，而事务所资产又不足以清偿时，除有过错合伙人自己要承担责任之外，其他无过错合伙人也要承担连带责任。这对其他无过错的合伙人来说很不公平。因此，国际上会计师事务所正从现在的“无限责任合伙人制”转为“有限责任合伙制”。1994年7月世界“六大”会计师事务所中的“安永”、“永道”和“普华”三家事务所在纽约联合宣言：各会计师事务所从现行的“无限责任合伙制”转变为“有限责任合伙制”。到1995年底，“六大”会计师事务所全部在美国完成转型。

有限责任合伙制是为克服无限责任合伙制的某些缺陷而产生的。有限责任合伙制的会计师事务所在偿债方面有其特点：属于经营管理工作造成的负债，合伙人要对事务所负连带责任；而属于合伙人职业性违规造成的负债有过错合伙人要承担无限连带责任，无过错合伙人不承担连带责任；若属于不作为合伙人的注册会计师职业性违规给事务所造成的负债，则每一位合伙人都因为无过错而不承担连带责任。这样的体制既在一定程度上保护了客户的经济利益，又在更大程度上保护了无过错合伙人的利益。

(3) 有限责任公司会计师事务所

美国各州都通过立法，允许工商企业选择有限责任公司制，从而成为会计师可选择的经营形式。这种形式集中了普通合伙制和普通公司制的优点。有限责任公司制股东的债务责任类似普通公司制，股东以其出资份额为限承担有限责任，而普通合伙制的合伙人则要承担无限连带责任。但就缴纳所得税而言，如果有限责任公司不具备两个以上的以下特征，则以合伙企业对待：①有限责任制；②股份可自由转让；③持续经营；④集中化管理。

4. 注册会计师行业管理

中国注册会计师协会成立于1988年11月15日。根据《中华人民共和国注册会计师法》，中国注册会计师协会是注册会计师行业的全国组织，接受财政部、民政部的监督、指导。省、自治区、直辖市注册会计师协会是注册会计师行业的地方组织。

中国注册会计师协会最高权力机构为全国会员代表大会，全国会员代表大会选举产生理事会。理事会选举产生会长、副会长、常务理事会，理事会设若干专门委员会和专业委员会。

中国注册会计师协会的主要职责：

- (1) 管理本会会员，指导地方注册会计师协会办理注册会计师注册；
- (2) 注册会计师执业准则、规则，监督、检查实施情况；
- (3) 对注册会计师的任职资格、注册会计师和会计师事务所的执业情况进行年度检查；
- (4) 行业自律管理规范，对违反行业自律管理规范的行为予以惩戒；
- (5) 组织实施注册会计师全国统一考试；
- (6) 组织和推动会员培训工作；
- (7) 组织业务交流，开展理论研究，提供技术支持；
- (8) 开展注册会计师行业宣传；
- (9) 协调行业内、外部关系，支持会员依法执业，维护会员合法权益；
- (10) 代表中国注册会计师行业开展国际交往活动；
- (11) 指导地方注册会计师协会工作；
- (12) 办理法律、行政法规规定和国家机关委托或授权的其他有关工作。

1.2 审计目标



1.2.1 审计的总体目标

《中国注册会计师审计准则第1101号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》第二十五条规定：审计的总体目标是：(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。在任何情况下，若不能获取合理保证，并在审计报告中发表保留意见也不足以实现向预期使用者报告的目的，注册会计师应按照审计准则的规定出具无法表示意见的审计报告，或者在法律法规允许的前提下终止审计业务，或者解除业务约定。

注册会计师是否按照审计准则的规定执行审计工作，取决于注册会计师在具体情况下实施的审计程序，由此获取的审计证据的充分性和适当性，以及根据总体目标和对审计证据的评价结果而出具审计报告的恰当性。

审计准则作为一个整体，为注册会计师执行审计工作以实现审计的总体目标提供了标准。同时也规范了注册会计师的一般责任以及在具体方面履行这些责任时的进一步考虑，每项审计准则都明确了规范的内容、适用的范围和生效的日期。在执行审计工作时，除遵守审计准则外，注册会计师可能还需要遵守法律法规的规定。

1. 审计准则的内容

每项审计准则通常由总则、定义、目标、要求(常用“应当”表述)和附则五个章节构成。总则提供了与理解审计准则相关的背景资料。每一项审计准则还配有应用指南。每一项审计准则及应用指南中的所有内容都与理解该项准则中表述的目标和恰当应用该指南的要求相关联。应用指南对审计准则的要求提供了进一步解释，并为如何执行这些要求提供了指引。应用指南提供了审计准则所涉及事项的背景资料，更为清楚地解释审计准则要求的确切含义或所针对的情形，并举例说明适合具体情况的程序。应用指南本书并不对注册会计师提出要求，但与恰当执行审计准则对注册会计师提出的要求是相关联的。

审计准则的总则可能对下列事项进行说明：①审计准则的目的和范围，包括与其他审计准则的关系；②审计准则涉及的审计事项；③就审计准则涉及的审计事项，注册会计师和其他人员各自的责任；④审计准则的制定背景。

审计准则以“定义”为标题单设一章，用来说明审计准则中某些术语的含义。提供这些定义有助于保持审计准则应用和理解的一致性，而非旨在超越法律法规为其他目的对相关术语给出定义。

2. 审计准则的目标

每项审计准则均包含一个或多个目标，这些目标将审计准则的要求与注册会计师的总体目标联系起来。每项审计准则规定目标的作用在于，使注册会计师关注每项审计准则预期实现的结果。这些目标足够具体，可以帮助注册会计师：①理解所需完成的工作，以及在必要时为完成这些工作使用的恰当手段；②确定在审计业务的具体情况下是否需要完成更多的工作以实现目标。注册会计师需要将每一项审计准则规定的目标与总体目标联系起来进行理解。

3. 审计准则的要求

注册会计师需要考虑运用“目标”决定是否需要实施追加的审计程序。审计准则的要求，旨在使注册会计师能够实现审计准则规定的目标，进而实现注册会计师的总体目标。故注册会计师恰当执行审计准则的要求，预期会为其实现目标提供充分的基础。然而，由于各项审计业务的具体情况存在很大差异，并且审计准则不可能预想到所有的情况，注册会计师有责任确定必要的审计程序，以满足审计准则的要求和实现目标。针对某项业务的具体情况，可能存在一些特定事项，需要注册会计师实施审计准则要求之外的审计程序，以实现审计准则规定的目标。

在注册会计师的总体目标下，注册会计师需要运用审计准则规定的目标以评价是否已获取充分、适当的审计证据。如果根据评价的结果认为没有获取充分、适当的审计证据，那么注册会计师可以采取下列一项或多项措施：①评价通过遵守其他审计准则是否已经获取或将会获取进一步的相关审计证据；②在执行一项或多项审计准则的要求时，扩大审计工作的范围；③实施注册会计师根据具体情况认为必要的其他程

序。若这些措施在具体情况下均不可行或无法实施，注册会计师将无法获取充分、适当的审计证据。在这种情况下，审计准则就要求注册会计师确定对审计报告或完成该项业务的能力的影响。

1.2.2 审计的具体目标

1. 被审计单位管理层的认定

要掌握明确具体审计目标的内容，首先要了解认定的概念。何谓认定？认定是指管理层对财务报表组成要素的确认、计量、列报做出的明确或隐含的表达。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。

从财务报表审计的角度，我们可以将财务报表各组成要素，视为被审计单位管理层做出的认定。这些要素包括各类交易、账户余额、列报和披露。管理层对财务报表中的认定有些是明确表达的，有些则是隐含表达的。以管理层在资产负债表中列报的货币资金及其金额为例，意味着已经做出了明确认定的内容：①记录的货币资金是存在的；②货币资金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经恰当记录。同时，意味着已经做出了隐含认定的内容：①所有应当记录的货币资金均已记录；②记录的货币资金都由被审计单位拥有。

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。关于管理层的认定的具体内容，将结合下面的具体审计目标予以介绍。

2. 具体审计目标

注册会计师了解了认定，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审计目标

①发生。发生认定是指记录的交易和事项已经发生，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经记录的交易是真实的。可以想见，如果没有发生销售交易，但在销售收入的明细账中记录了一笔销售，就意味着违反了该目标。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，主要与财务报表组成要素的高估有关。

②完整性。完整性认定是指所有应当记录的交易和事项均已经记录。由完整性认定推导的审计目标是确认已经发生的交易确实已经记录。同样道理，如果发生了销售交易，但没有在相应的销售收入明细账和总账中予以恰当的记录，就意味着违反了该目标。

由发生认定推导出的审计目标和由完整性认定推导出的审计目标，强调的是相反的关注点。发生目标针对潜在的高估，而完整性目标针对漏记交易，即低估。

③准确性。准确性认定是指与交易和事项有关的金额及其他数据已经恰当记录。由准确性认定推导出的审计目标是确认已经记录的交易是按正确金额反映的。可以这样理解，如果在销售交易中，发出的商品数量与账单上的数量不符，或是开账单时使用了错误的销售价格，或是账单中的乘积、加总有误，或是在销售收入明细账中记录了错误的金额，就意味着违反了该目标。

由准确性认定推导出的审计目标与由发生、完整性认定推导出的审计目标之间存在区别。举例为证，若已经记录的销售交易是不应当记录的，假设发出的商品是寄售商品，则即使发票金额是准确计算的，仍违反了发生目标；再举例，若已经入账的销售交易是对准确发出商品的记录，但计算金额有误，则违反了准确性目标，但没有违反发生目标。完整性和准确性之间也存在类似的关系。

④截止。截止认定是指交易和事项已记录于正确的会计期间。由截止认定推导出来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。可以这样理解，如果本期交易推迟到下期，或是下期交易提前到本期，就意味着违反了该目标。

⑤分类。分类认定是指交易和事项已经记录于恰当的账户。由分类认定推导出来的审计目标是确认被审计单位记录的交易经过适当分类。举例说明，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,就意味着交易分类的错误,违反了该目标。

(2) 与期末账户余额相关的审计目标

①存在。存在认定是指记录的资产、负债和所有者权益是存在的。由存在认定推导出来的审计目标是记录的金额确实存在。可以这样理解,如果不存在某顾客的应收账款,在应收账款试算平衡表中却列入了对该顾客的应收账款,就违反了该目标。

②权利和义务。权利和义务认定是指记录的资产由被审计单位拥有或控制,记录的负债是被审计单位应当履行的偿还义务。由权利和义务认定推导出来的审计目标是资产归属于被审计单位,负债属于被审计单位的义务。可以想见,若将他人寄售的商品记入被审计单位的存货中,就意味着违反了权利的目标;而将不属于被审计单位的债务入账,则意味着违反了义务的目标。

③完整性。完整性认定是指所有应当记录的资产、负债和所有者权益均已经记录。由完整性认定推导出来的审计目标是已存在的金额均已经记录。举例说明,如果存在某顾客的应收账款,在应收账款试算平衡表中却没有列入对该顾客的应收账款,就意味着违反了完整性目标。

④计价和分摊。计价与分摊认定是指资产、负债和所有者权益以恰当的金额包括在财务报表中,与之相关的计价或分摊调整已经恰当记录。由计价和分摊推导出来的审计目标强调的是期末账户余额的正确、合理和恰当。

(3) 与列报相关的审计目标

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错报。所以,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。

①发生以及权利和义务。发生以及权利和义务认定是指披露的交易、事项和其他情况已经发生,且与被审计单位有关。由该认定推导出的审计目标要求,如果将没有发生的交易、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,就意味着违反了该目标。比如,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。如果抵押固定资产则需要列报,说明其权利受到限制。

②完整性。完整性认定是指所有应当包括在财务报表中的披露均已经包括。由该认定推导出的审计目标要求,如果应当披露的事项没有包括在财务报表中,就意味着违反了该目标。举例说明,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。分类和可理解性认定是指财务信息已被恰当地列报和描述,且披露内容表述清楚。可以这样理解,检查存货的主要类别是否已经披露,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。可以这样理解,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作了恰当说明,就是对列报的准确性和计价认定的运用。

1.2.3 审计的基本要求

1. 遵守职业道德要求

注册会计师行业是诚信行业,整个社会对行业从业人员的职业精神、职业技能、职业纪律和职业作风的期望很高。制定并遵循一套行业职业道德规范,是注册会计师维护行业形象,取信于社会公众的基础。《中国注册会计师职业道德规范指导意见》(会协[2002]160号)要求注册会计师在执行鉴证业务时,恪守独立、客观、公正的原则,保持专业胜任能力和应有的关注,并对执业过程中获知的信息保密。其中,就注册会计师

审计服务而言,应有的关注是指其应当以勤勉尽责的态度执行审计业务,并保持职业怀疑态度,运用其专业知识、技能和经验,获取和客观评价审计证据。

2. 合理运用职业判断

注册会计师审计的职业判断是指其在审计准则的框架内,运用专业知识和经验在备选方案中做出决策。被审计单位的具体情况千差万别,审计准则不可能针对所有可能遇到的情况规定对应的审计程序。因此,在审计过程中,注册会计师运用职业判断至关重要。注册会计师在确定审计程序的性质、时间和范围,评价审计证据,得出审计结论和形成审计意见时,都离不开职业判断。离开了职业判断,审计就成为简单机械地执行审计程序的过程。注册会计师在确定拟实施的审计程序时,在审计准则规定的审计程序基础上,要根据职业判断确定并实施为实现审计目标而需要的其他审计程序。

3. 保持职业怀疑态度

职业怀疑态度并不要求注册会计师假设管理层是不诚信的,但是也不能假设管理层是诚信的。职业怀疑态度要求注册会计师凭证据“说话”。职业怀疑态度意味着注册会计师在进行询问和实施其他审计程序时,不能因轻信管理层和治理层的诚信而满足于说服力不够的审计证据。相反,为得出审计结论,注册会计师不应使用管理层、治理层声明替代应当获取的充分、适当的审计证据。比如注册会计师不能仅凭管理层声明,而对重要的存货不实施监盘程序就得出存货余额存在的结论。职业怀疑态度要求注册会计师,以质疑的思维方式评价审计中证据的有效性,对相互矛盾的证据追加审计程序,对可靠性产生怀疑的审计证据保持警觉。

1.3 审计风险



审计风险是指财务报表存在重大错报而注册会计师发表不恰当审计意见的可能性。审计风险并不包含这种情况,即财务报表不含有重大错报,而注册会计师错误地发表了财务报表含有重大错报的审计意见的风险。可接受的审计风险的确定,需要考虑会计师事务所对审计风险的态度、审计失败对会计师事务所可能造成的损失的大小因素。其中,审计失败对会计师事务所可能造成的损失的大小又受所审计财务报表的用途、使用者的范围等因素的影响。但必须注意,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。

1.3.1 重大错报风险

重大错报风险是指财务报表在审计前存在重大错报的可能性。在设计审计程序以确定财务报表整体是否存在重大错报时,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(包括披露,下同)认定层次考虑重大错报风险。《中国注册会计师审计准则第1211号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》对注册会计师如何评估财务报表层次和各类交易、账户余额、列报(包括披露,下同)认定层次考虑重大错报风险提出了详细的要求。

1. 两个层次的重大错报风险

财务报表层次重大错报风险与财务报表整体存在广泛联系,它可能影响多项认定。此类风险通常与控制环境有关,如管理层缺乏诚信、治理层形同虚设而不能对管理层进行有效监督等;但也可能与其他因素有关,如经济萧条、企业所处行业处于衰退期。此类风险难以被界定于某类交易、账户余额、列报的具体认定,相反,此类风险增大了—个或多个不同认定发生重大错报的可能性。此类风险对注册会计师考虑由舞弊引起的风险特别相关。

注册会计师同时考虑各类交易、账户余额、列报认定层次的重大错报风险,考虑的结果直接有利于注册会计师确定认定层次上实施的进一步审计程序的性质、时间和范围。注册会计师在各类交易、账户余额、列报认定层次获取审计证据,以便在审计工作完成时,以可接受的低审计风险水平对财务报表整体发表意

见。《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》对注册会计师针对评估的认定层次重大错报风险如何设计和实施进一步的审计程序，提出了详细的要求。

2. 固有风险和控制风险

认定层次的重大错报风险又可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。某些类别的交易、账户余额和披露及其认定，固有风险较高。比如复杂的计算比简单的计算更可能出错；受重大计量不确定性影响的会计估计发生错报的可能性较大。产生经营风险的外部因素也可能影响固有风险，比如技术进步可能导致某项产品陈旧，进而导致存货易于发生高估错报(计价认定)。被审计单位及其环境中的某些因素还可能与多个甚至所有类别的交易、账户余额、披露有关，进而影响多个认定的固有风险。这些因素包括维持经营的流动资金匮乏、被审计单位处于夕阳行业等。

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、发现和纠正的可能性。控制风险取决于与财务报表编制有关的设计和运行的有效性。由于控制的固有局限性，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，审计准则通常不再单独提到固有风险和控制风险，而只是将这两者合并称为“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，注册会计师既可以单独对两者进行评估，也可以对两者进行合并评估。具体采用的评估方法取决于会计师事务所偏好的审计技术和方法及实务上的考虑。

1.3.2 检查风险

检查风险是指如果存在某一错报，该错报单独或连同其他错报可能是重大的，注册会计师将审计风险降至可接受的低水平而实施程序后没有发现这种错报的风险。检查风险取决于审计程序设计的合理性和执行的有效性。由于注册会计师通常并不对所有的交易、账户余额和披露进行检查，以及其他原因，检查风险不可能降低为零。其他原因包括注册会计师可能选择了不恰当的审计程序、审计程序执行不当，或者错误理解了审计结论。这些其他因素可以通过适当计划、在项目组成员之间进行恰当的职责分配、保持职业怀疑态度以及监督、指导和复核助理人员所执行的审计工作得以解决。

1.3.3 检查风险与重大错报风险的关系

在既定的审计风险水平下，可接受的检查风险水平与认定层次重大错报风险的评估结果成反向关系。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：

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

这个模型也就是审计风险模型。假设针对某一认定，注册会计师将可接受的审计风险水平设定为 5%，注册会计师实施风险评估程序后将重大错报风险评估为 25%，则根据这一模型，可接受的检查风险为 20%。当然，在实务中，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。

注册会计师应当合理设计审计程序的性质、时间和范围，并有效执行审计程序，以控制检查风险。上例中，注册会计师根据确定的可接受的检查风险(20%)，设计审计程序的性质、时间和范围。在很大程度上，审计计划将围绕确定审计程序的性质、时间和范围而展开。

1.3.4 审计的固有限制

注册会计师不可能将审计风险降至零，因此不能对财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取绝对保证。这是由于审计存在固有限制，导致注册会计师据以得出结论和形成审计意见的大多数审计证据是说服性而非结论性的。审计的固有限制源于以下三个因素。

1. 财务报告的性质

管理层编制财务报表,需要根据被审计单位的事实和情况运用适用的财务报告编制基础的规定,在这一过程中需要做出判断。此外,许多财务报表项目涉及主观决策、评估或一定程度的不确定性,并且可能存在一系列可接受的解释或判断;因此,某些财务报表项目的金额本身就存在一定的变动幅度,这种变动幅度不能通过实施追加的审计程序来消除。比如某些会计估计就通常如此。即便如此,审计准则要求注册会计师特别考虑在适用的财务报告编制基础下会计估计是否合理,相关披露是否充分,会计实务的质量是否良好(包括管理层判断是否可能存在偏向)。

2. 审计程序的性质

注册会计师获取审计证据的能力受到实务和法律上的限制,比如:①管理层或其他人员可能有意或无意地不提供与财务报表编制相关的或注册会计师要求的全部信息;因此,即使实施了旨在保证获取所有相关信息的审计程序,注册会计师也不能保证信息的完整性。②舞弊可能涉及精心策划和蓄意实施以进行隐瞒;因此,用以收集审计证据的审计程序可能对于发现舞弊是无效的。③审计不是对涉嫌违法行为的官方调查;因此,注册会计师没有被授予特定的法律权力(比如搜查权),而这种权力对调查是必要的。

3. 在合理的时间内以合理的成本完成审计的需要

为了在合理的时间内以合理的成本对财务报表形成审计意见,注册会计师有必要:①计划审计工作,以使审计工作以有效的方式得到执行;②将审计资源投向最可能存在重大错报风险的领域,并相应地在其他领域减少审计资源;③运用测试和其他方法检查总体中存在的错报。

审计的固有限制并不能作为注册会计师满足于说服力不足的审计证据的理由。

1.4 审计过程



审计过程,又称审计业务流程,是指注册会计师在具体的审计过程中所采取的行动和步骤,即审计项目从开始到结束的过程中,注册会计师所采取的系统性工作步骤。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标,保证工作质量,降低审计风险,审计工作必须遵循一定的流程进行。基本的审计过程一般包括接受业务委托、计划审计工作、识别和评估重大错报风险、应对重大错报风险和编制审计报告。

1.4.1 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审计业务。在接受新客户业务前,或决定是否保持现有业务或考虑接受现有客户的新业务时,会计师事务所应当执行有关客户接受与保持的程序,以获取如下信息: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能够遵守相关职业道德要求。

会计师事务所执行客户接受与保持的程序的目的,旨在识别和评估会计师事务所面临的风险。例如,如果注册会计师发现潜在客户正面临财务困难,或者发现现有客户在之前的业务中曾做出虚假陈述,即诚信问题,那么可以认为接受或保持该客户的风险非常高,甚至是不可接受的。除此之外,还需要考虑自身执行业务的能力,如当工作需要时能否获得合适的具有相应资格的员工,能否获得专业化协助,是否存在任何利益冲突,能否对客户保持独立性等。

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。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。

1.4.2 计划审计工作

计划审计工作十分重要，计划不周不仅会导致盲目实施审计程序，无法获得充分、适当的审计证据以将审计风险降至可接受的低水平，影响审计目标的实现，而且还会浪费有限的审计资源，增加不必要的审计成本，影响审计工作的效率。因此，对于任何一项审计业务，注册会计师在执行具体审计程序之前，都必须根据具体情况指定科学、合理的计划，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；制定具体审计计划等。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，贯穿于整个审计业务的始终。

1.4.3 识别和评估重大错报风险

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。所谓风险评估程序，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（不论该错报是由于舞弊或错误导致）而实施的审计程序。风险评估程序是必要程序，特别是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。注册会计师应当运用职业判断确定需要了解被审计单位及其环境的程度。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、账户余额和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以及仅通过实质性程序无法应对的重大错报风险等。其中，需要特别考虑的重大错报风险，即为特别风险。

1.4.4 应对重大错报风险

实施风险评估程序本身并不足以以为注册会计师发表审计意见提供充分、适当的审计证据，注册会计师还应当实施进一步审计程序，包括在必要时或决定测试时实施控制测试和实质性程序。相对风险评估程序而言，进一步审计程序是指注册会计师针对评估的各类交易、账户余额和披露认定层次重大错报风险实施的审计程序。因此，注册会计师在评估财务报表重大错报风险后，应当运用职业判断，针对评估的财务报表层次重大错报风险确定总体应对措施，并针对评估的认定层次重大错报风险设计和实施进一步审计程序，以将审计风险降至可接受的低水平。

1.4.5 编制审计报告

注册会计师在完成进一步审计程序后，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，以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财务报表；与管理层和治理层沟通；评价审计证据，形成审计意见；编制审计报告等。

复习思考题

1. 简述审计产生的客观基础。
2. 简述审计的职能。
3. 简述审计的含义。
4. 论述审计的各种分类内容。
5. 简述我国注册会计师考试与注册登记的内容。
6. 论述合理保证和有限保证的内涵。
7. 论述审计的总体目标和具体目标的主要内容。
8. 论述审计风险的概念，以及重大错报风险与检查风险的关系。
9. 描述审计过程的具体内容。