



第一章 总论



学习目标

1. 理解审计的基本概念与原理。
2. 了解审计的产生与发展历程，掌握不同历史阶段审计的特点和演变过程。
3. 理解审计目标、审计程序、审计证据，以及三者之间的关系。
4. 了解审计工作底稿。

案例导入

英国南海公司事件

1710年，英国政府用发行中奖债券募集的资金创立了南海公司。该公司以发展南大西洋贸易为目的，获得了专卖非洲黑奴给西班牙、美洲等国家和地区30年的垄断权，而最大的特权是可以自由地从事海外贸易活动。但南海公司在创立后的近10年内，经营惨淡，业绩平平。为扭转这种局面，1719年，英国政府作出了准许将中奖债券总额70%（约1000万英镑）的资金与南海公司股票进行转换的决定。与此同时，南海公司的董事们开始散布各种所谓的“好消息”，宣称该公司在年底将有大量利润实现，并煞有介事地预计1720年圣诞节公司可能要按面值的60%支付股利。因而自1720年4月起，南海公司的股票价格节节攀升，至1720年7月，股票价格已高达1050英镑。随着南海公司股价的扶摇直上，一场投机浪潮席卷全国。1720年6月，为了制止各类“泡沫公司”的无序扩张，英国国会通过了《泡沫公司取缔法》。自此，许多公司被解散，公众开始清醒过来，对一些公司的怀疑逐渐扩展到南海公司身上。1720年9月，英国议会成立了一个由13人组成的特别委员会，对“南海公司事件”进行秘密调查。在调查的过程中，特别委员会发现该公司的会计记录严重失实，明显存在蓄意篡改数据的舞弊行为。于是，特别委员会特邀了一位名叫查尔斯·斯内尔的资深会计师，对南海公司分公司的会计账目进行检查。查尔斯通过对南海公司账目的查询和审核，于1721年提交了一份名为《伦敦市彻特·莱恩学校的书法大师兼会计师对索布里奇商社的会计账簿检查意见》的报告。在该报告中，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雅各希·布伦特及其合伙人的不动产全部予以没收。其中一位叫乔治·卡斯韦尔的爵士被关进了著名的伦敦塔监狱。

问题分析：为了更好地监督公司管理层的经营活动，保护投资者、债权人的利益，应当怎么做才更有效呢？

第一节 审计的起源与发展

一、我国审计的产生与发展

我国审计的产生与发展大体经历了古代审计、近代审计和现代审计三个阶段。

(一)古代审计

我国审计产生于西周(公元前 11 世纪—前 771 年)时期，其主要标志是“宰夫”一职的出现。在周朝天官系统中，大宰、小宰和司会等官职均与审计职责有关。当时，周王设置天官冢宰，辅佐周王总理国务大事。天官之下设小宰，掌管邦国财计和监察大权；小宰之下设宰夫，具体负责稽察和审计工作。

秦汉时期是审计与会计由合而逐渐分离的阶段。秦代实行御史制度，国家设御史大夫直接辅佐皇帝，行使对国家政治和财政的监察职责。汉代在秦制的基础上进一步发展，制成了《汉律》，其中许多内容均与审计有关，并单列一篇《上计律》来规范国家的上计制度。隋唐时期，在“刑部”下设“比部”，负责进行审计。比部是独立的审计组织，独立于财政部门，专管“勾稽天下财赋”，此时的审计制度已经较为完备。

(二)近代审计

民国初年，北洋政府时期颁布《审计处暂行章程》，改审计处为“审计院”。国民政府时期，公布《审计院组织法》，设“审计部”隶属监察院。

中国共产党领导下的革命根据地时期，革命根据地也成立了审计委员会，颁布了《审计条例》，并实行了审计监督制度。这些审计制度在战争年代对于节约财政支出、保障战争供给、维护革命纪律、树立廉洁作风都起到了积极的作用。

(三)现代审计

中华人民共和国成立初期，因实行计划经济体制，产权与经营管理权合一，以及效仿苏联模式，国家未设立独立的审计部门，而以会计检查履行监督职能。

1982 年，第五届全国人民代表大会第五次会议通过了修改后的《中华人民共和国宪法》，规定我国建立审计机关，实行审计监督制度。1983 年，中华人民共和国审计署正式成立，地方各级审计机关也相继建立并开展工作。此后，国家又颁布了一系列的审计法规，如《国务院关于审计工作的暂行规定》《中华人民共和国审计条例》《中华人民共和国审计法》等，这些法规的颁布，标志着我国现代国家审计法律制度逐步成熟和完善。

(四)注册会计师审计

我国注册会计师制度诞生于 20 世纪初，伴随着商品经济的萌芽与发展而逐步形成。辛亥革命之后，我国出现了资本主义萌芽。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》，并批准谢霖为中国的第一位注册会计师。1921 年，谢霖创办了中国第一家会计师事务所——正则会计师事务所。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。

1980 年 12 月，财政部颁布了《关于成立会计顾问处的暂行规定》，这标志着我国的注册会计师制度进入了恢复起步阶段。1981 年 1 月 1 日，我国恢复注册会计师审计制度后的第一家会计师事务所——上海会计师事务所成立。1987 年，新中国第一部注册会计师法规——《中华人民共和国注册会计师条例》颁布。1988 年底，注册会计师的全国性职业组织——中国注册会计师协会成立，注册会计师制度进入了全面发展的时代。1993 年 10 月，新中国第一部注册会计师的专门法规——《中华人民共和国注册会计师法》颁布，从此，我国注册会计师审计得到了迅速发展。

2006 年，我国审计开始与国际审计准则趋同。2010 年，我国对 38 项审计准则进行修订，并于 2012 年 1 月 1 日正式实施。2016 年 1 月，我国注册会计师协会印发了《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》等 7 项审计准则征求意见稿。2019 年 4 月，中国注册会计师协会修订了《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》等 18 项审计准则。

二、西方民间审计的产生与发展

西方民间审计(注册会计师审计)最早起源于意大利的合伙企业，在英国股份公司出现后得以形成，并伴随着美国资本市场的发展而逐步完善。

(一)初始阶段：合伙制企业的产生

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而进行贸易活动的合伙经营方式。随着财产的所有权和经营管理权相分离，对经营管理者进行监督变得必要。于是，所有者便聘请会计工作者来承担这项工作，这为民间审计的产生奠定了基础。

(二)形成阶段：股份制企业的产生

1720 年，英国“南海公司事件”促使了独立会计师(注册会计师)的诞生。南海公司以虚假的会计信息诱骗投资者，导致公司破产，给投资者造成巨大损失。这一事件促使英国议会聘请会计师对公司进行审计。1844 年，英国政府颁布《公司法》，规定股份公司必须设置监察人，负责审查公司账目。1845 年修订的《公司法》则允许股份公司聘请执业会计师协助办理账目审查，这推动了民间审计的发展。1853 年，在苏格兰爱丁堡成立了世界上第一个职业会计师团体——爱丁堡会计师协会，这标志着民间审计职业的正式形成。

(三)发展阶段：所有权与经营管理权相分离——委托经济责任制

随着股份制企业的兴起，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。为了保护投资人和债权人的利益，确保公司经营成果和财务状况真实可靠，产生了由独立会计师对公司会计报表进行审计的需求。此时，民间审计的主要目的是查错防弊，保护企业资产的安全性和完整性。审计方法是对会计账目进行详细审计。

(四)完善阶段：独立审计(公正、公允)

19 世纪末 20 世纪初，美国的民间审计得到迅猛发展。随着英国资本流入美国，英国执业会计师远赴美国开展民间审计业务，同时美国也形成了自己的民间审计队伍。美国民间审计从早期的详细审计逐渐发展到以资产负债表审计为主的信用审计，再到后来的会计报表审计。随着审计实践的深入，审计准则开始制定和实施，审计工作向标准化、规范化转变。同时，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。

第二次世界大战后，资本主义经济空前发展，跨国公司得到发展，民间审计也呈现出跨国发展的趋势。国际会计师事务所经过合并与变更，形成了如普华永道(PricewaterhouseCoopers)、安永(Ernst & Young)、毕马威(KPMG)和德勤(Deloitte Touche Tohmatsu)等“四大”国际会计师事务所。审计技术不断完善，抽样审计和制度基础审计得到推广运用，计算机辅助审计技术也被广泛采用。

西方民间审计的发展历程如表 1-1 所示。

表 1-1 西方民间审计的发展历程

阶段	详细审计	资产负债表审计	报表审计	现代审计	
时间	1844 年—20 世纪初	20 世纪初—30 年代	20 世纪 30 年代—40 年代	20 世纪 40 年代后	
特征	对象	会计账簿	账簿及资产负债表	全部报表及财务资料	报表审计、咨询服务等
	目的	查错防弊	判断公司信用状况	提出客观公正的意见	鉴证、非鉴证服务
	方法	详细审查	重点审查、资产负债表抽查法	测试内部控制、广泛采用抽样方法	抽样、内部控制测试、计算机辅助审计
使用人	股东	股东及债权人	社会公众	社会公众	

【知识拓展】

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 CPA 审计的跨国界发展，形成了一大批国际会计师事务所。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，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，安达信会计师事务所宣布关闭，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，它们是普华永道、安永、毕马威、德勤。

第二节 审计的含义、分类、职能和业务范围

一、审计的含义

(一) 审计的概念

美国会计学会(AAA)审计基本概念委员会于1973年发表的《基本审计概念说明》将审计定义为：“审计是一个系统化过程，即通过客观获取和评价有关经济活动与经济事项认定的证据，以证实这些认定与既定标准的符合程度，并将结果传达给有关使用者。”

1989年4月，中国审计学会提出的审计概念是：“审计是由独立的专职机构和人员，依法对被审计单位的财政、财务收支及其有关经济活动的真实性、合法性、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。”

(二) 审计的特征

审计是一项具有独立性的经济监督活动。从中外审计的产生与发展过程中可以清楚地看出，审计天生就是独立的，独立性是审计的灵魂和生命，没有独立性就没有审计。审计独立性主要包括实质独立和形式独立两个方面。

1. 实质独立

实质独立是一种内心状态，它要求审计人员在审计过程中保持客观、公正的态度，不受任何外界因素或个人偏见的影响。

2. 形式独立

形式独立是一种外在表现，它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，能够认为会计师事务所或审计项目团队成员没有损害诚信原则、客观公正原则或职业怀疑。

实质独立和形式独立是相辅相成的，它们共同构成了审计独立性的完整内涵。只有同时具备实质独立和形式独立，审计人员才能确保审计结果的客观、公正和可靠，从而赢得社会公众的广泛认同和信任。

(三) 审计的对象

审计对象是指被审计单位的财政财务收支及其有关经济活动，以及作为这些经济活动信息载体的会计资料及其相关资料。

审计的对象主要包括以下两方面。

(1) 被审计单位的财务收支及其有关经营管理活动，这是审计的核心内容。审计机构会对被审计单位的财务收支情况，包括收入、支出、成本、利润等关键财务指标进行详细审查，以确保其真实性和合规性。同时，审计还会关注与被审计单位财务收支密切相关的经营管理活动，如采购、销售、生产、库存管理等，以评估其经济活动的效率和效果。

(2) 被审计单位作为提供财务收支及其有关经营管理活动信息载体的各种会计资料及其相关资料。会计资料是记录被审计单位财务收支和经营管理活动的重要载体,包括但不限于会计账簿、会计凭证、财务报表等。审计机构会对这些资料进行详细审查,以核实其准确性和完整性。此外,审计还可能涉及与被审计单位财务收支和经营管理活动相关的其他资料,如合同、协议、发票、收据等,以获取更全面的审计证据。

二、审计的分类

(一)按审计主体分类

1. 政府审计

政府审计是指政府审计机关,依法对政府部门的财政收支进行检查监督,以及对国有金融机构和企事业单位的财务收支进行检查监督。政府审计在维护国家财政经济秩序、促进廉政建设、保障国民经济健康发展等方面发挥着重要作用。其审计对象主要是国家财政、财务收支及相关经济活动。

2. 内部审计

内部审计是指由被审计单位内部机构或人员,对其内部控制的有效性、财务信息的真实性和完整性以及经营活动的效率和效果等开展的一种评价和监督活动。内部审计有助于企业完善内部控制、提高经济效益和风险管理水平。

3. 注册会计师审计

注册会计师审计又称独立审计或民间审计,是指由注册会计师对财务报表是否按照相关会计准则编制,以及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等进行的审计。注册会计师审计是市场经济条件下维护市场秩序、保障投资者权益的重要力量。

三者之间的对比如表 1-2 所示。

表 1-2 政府审计、内部审计与注册会计师审计的对比

项 目	政府审计	内部审计	注册会计师审计
法规(工作依据)	《宪法》、《审计法》、审计法实施条例、国家审计准则、地方审计法规和规章等	内部审计准则、内部审计规定等	《注册会计师法》、注册会计师执业准则(审计准则)等
方式	强制、无偿	自愿	接受委托、有偿
独立性	单向独立	相对独立	双向独立
审计范围	财政、财务收支、国家经营绩效等	企业经营绩效	企业财务报表
工作目标	服务国家和社会,维护经济安全,推动全面深化改革,促进依法治国,推进廉政建设,保证经济社会健康发展	服务组织自身发展,促进组织完善治理,实现组织发展目标	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发表审计意见

续表

项 目	政府审计	内部审计	注册会计师审计
性质	外部行政监督	内部经济监督	外部经济监督
工作权限	由法律法规赋予,并以国家强制力保证实施,被审计单位和其他有关单位应当予以支持和配合	由组织内部规章制度确定,审计权限在一定程度上受本组织管理层制约	由委托人在协议中承诺或授予,其权限不具有法定性和强制性

(二)按审计内容分类

1. 财务审计

财务审计主要是对财务报表的合法性、公允性和一贯性进行审计,以确定其是否真实、准确地反映了被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。

2. 符合性审计

符合性审计主要是检查被审计单位是否遵循了特定的法规、政策、程序或标准。这种审计通常用于评估内部控制的有效性或合规性。

3. 绩效审计

绩效审计主要是对被审计单位经济活动的经济性、效率性和效果性进行审计,以评价其资源利用的合理性、有效性和目标的实现程度。绩效审计有助于政府和企业提高资金使用效率和公共服务水平。

4. 经济责任审计

经济责任审计主要是对领导干部或管理人员在其任职期间应负经济责任的履行情况进行审计。这种审计有助于加强对领导干部的监督管理,促进党风廉政建设。

(三)审计的其他分类

以上是审计的两种主要分类,此外,还有以下分类:按实施审计的范围,可以将审计分为全部审计和局部审计;按实施审计的时间,可以将审计分为事前审计、事中审计和事后审计;按实施审计的周期,可以将审计分为定期审计和不定期审计;按审计是否为初次实施,可以将审计分为初次审计、继续审计和后续审计;按执行审计的地点,可以将审计分为就地审计和报送审计;按审计的组织方式,可以将审计分为授权审计和委托审计;按审计的动机,可以将审计分为法定审计和任意审计。

三、审计的职能

审计作为一种经济监督活动,具有多种核心职能,主要包括经济监督、经济评价和经济鉴证职能。

(一)经济监督职能(经济卫士)

经济监督职能是指对被审计单位的经济活动、财务收支、经营管理等进行监督检查的职

能。经济监督的目标是确保被审计单位的经济活动符合国家的法律法规、财经纪律和制度规定，揭露和制止违法违规行为，维护财经法纪和市场秩序。通过经济监督，审计可以促进被审计单位改善经营管理，提高经济效益，保障国有资产的保值增值。

(二)经济评价职能(经济医师)

经济评价职能是指对被审计单位的经济计划、预算执行情况、决策方案等经济活动的合理性、效益性进行评价的职能。通过对经济活动的全面分析和评价，提出改进意见和建议，帮助被审计单位优化资源配置，提高经济效益和社会效益。经济评价有助于被审计单位改进经营管理，完善内部控制制度，提高决策的科学性和合理性。

(三)经济鉴证职能(经济裁判)

经济鉴证职能是指通过对被审计单位的财务报表、会计资料及相关经济活动进行审查和验证，确定其真实性、合法性、公允性的职能。该职能能够为信息使用者提供客观、公正的鉴证意见，从而增强信息的可信度和透明度。经济鉴证有助于保护投资者、债权人和其他利益相关者的合法权益，促进资本市场的健康稳定发展。

审计的这三种职能相互关联、相互作用，共同构成了审计工作的完整体系。通过履行这些职能，审计在维护国家财经法纪、促进廉政建设、保障经济社会健康发展等方面发挥着重要作用。

四、注册会计师的审计业务范围

注册会计师的审计业务范围包括审计业务、审阅业务、其他鉴证业务、相关服务，如图 1-1 所示。

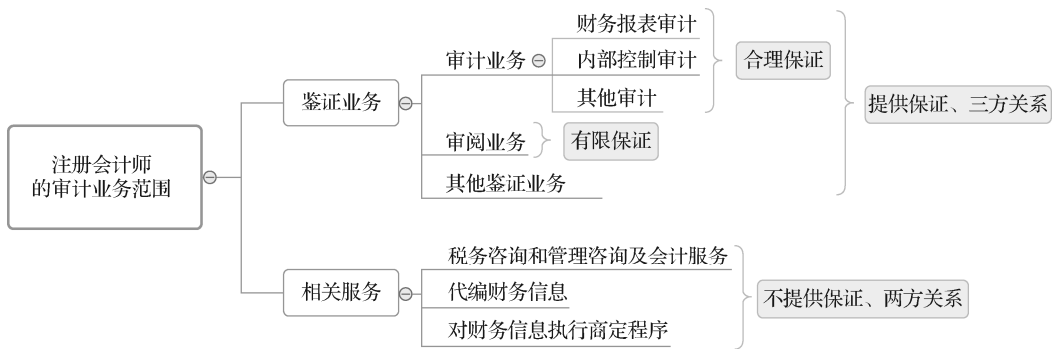


图 1-1 注册会计师的审计业务范围

(一)审计业务

审计业务是注册会计师的核心业务，主要对客户的财务报表进行审计，并出具审计报告。审计的目的是评估财务报表是否按照适用的会计准则和相关会计制度编制，是否在所有重大方面公允地反映了客户的财务状况、经营成果和现金流量。审计业务提供合理保证，并以积极方式提出结论。审计业务具体包括：审查企业财务报表，出具审计报告；验证企业资本，

出具验资报告；办理企业合并、分立、清算事宜中的审计业务，出具有关报告；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。

(二) 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和相关会计制度的规定编制，未能在所有重大方面公允地反映被审阅单位的财务状况、经营成果和现金流量。相对于审计业务而言，审阅业务提供的保证程度较低。它主要对客户的财务报表进行有限范围的审查和评估，以发现可能存在的重大错报。审阅业务提供有限保证，并以消极方式提出结论。

(三) 其他鉴证业务

其他鉴证业务具体包括：预测性财务信息审核、系统鉴证、内部控制审核，以及基建工程预算、结算、决算审核等。注册会计师根据客户的特定需求，对相关信息进行审核，并出具鉴证报告，可能提供合理保证或有限保证。

(四) 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、税务咨询和管理咨询及会计服务等。这些服务旨在满足客户的特定需求，提供个性化的解决方案。这些服务不涉及对信息的鉴证，而是侧重于信息的利用和专业建议地提供。

【知识拓展】

财务报表审计

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的信赖程度。可以从以下几个方面加以理解。

(1) 审计的用户是财务报表的预期使用者，即审计可以用来有效满足财务报表预期使用者的需求。

(2) 审计的目的是改善财务报表的质量或内涵，增强除管理层之外的预期使用者对财务报表的信赖程度，即以合理保证的方式提高财务报表的可信度，而不涉及为如何利用信息提供建议。

(3) 合理保证是一种高水平保证。当注册会计师获取充分、适当的审计证据，将审计风险降至可接受的低水平时，就获取了合理保证。由于审计存在固有限制，大多数审计证据是说服力而非结论性的，因此审计只能提供合理保证，而不能提供绝对保证。

(4) 审计的基础是独立性和专业性。审计通常由具备专业胜任能力和独立性的注册会计师来执行，注册会计师应当独立于被审计单位和预期使用者。

(5) 审计的最终产品是审计报告。注册会计师针对财务报表是否在所有重大方面按照财务报告编制基础编制并实现公允反映发表审计意见，并以审计报告的形式予以传达。注册会计师按照审计准则和相关职业道德要求执行审计工作，进而形成上述审计意见。

第三节 审计目标

【案例分析 1-1】

黄河公司审计案例

王学敏是黄河公司的负责人，在承包经营黄河公司审计 2 年期结束之后，他请当地一家会计师事务所对其经营期内的财务报表进行审计。经过该会计师事务所审计，该事务所出具了无保留意见审计报告，认为该公司在承包经营期内的财务报表公允反映了财务状况。不久，检察机关接到举报，有人反映王学敏在经营期内，勾结财务经理与出纳，暗自收受回扣，侵吞国家财产。为此，检察机关传讯了王学敏。王学敏来到检察机关后，手持会计师事务所出具的审计报告，振振有词地说：“会计师事务所已经出具了审计报告，证明我没有经济问题，如果不信，你们可以问注册会计师。”

请思考：注册会计师的审计目标是什么？注册会计师的审计目标与管理层认定之间有什么关系？

审计目标分为审计总体目标和具体审计目标。审计的总体目标是指注册会计师为完成整体审计工作而达到的预期目的。具体审计目标是指注册会计师通过实施审计程序，确定管理层在财务报表中对各类交易、账户余额、披露层次认定是否恰当。注册会计师在了解每个项目的认定后，就很容易确定每个项目的具体审计目标。

一、审计总体目标

在执行财务报表审计工作时，注册会计师的总体目标如下。

(1) 对财务报表整体是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证，使得注册会计师能够对财务报表是否在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制发表审计意见，即对财务报表的合法性和公允性进行评价，如表 1-3 所示。

表 1-3 财务报表审计总体目标

财务报表合法性评价	(1)财务报表是否充分披露了所选择和运用的重要会计政策； (2)所选择和运用的会计政策是否符合适用的财务报告编制基础，并适合被审计单位的具体情况； (3)管理层作出的会计估计是否合理； (4)财务报表列报的信息是否具有相关性、可靠性、可比性和可理解性； (5)财务报表是否作出充分披露，使预期使用者能够理解重大交易和事项对财务报表所传递信息的影响； (6)财务报表使用的术语(包括每一个财务报表的标题)是否适当
财务报表公允性评价	(1)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； (2)财务报表的整体列报、结构和内容是否合理； (3)财务报表(包括相关附注)是否公允地反映了相关交易和事项

(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, 如果不能获取合理保证, 并且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, 注册会计师应当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情况下终止审计业务或解除业务约定。

二、认定

认定与具体审计目标密切相关。注册会计师的基本职责就是确定被审计单位管理层对财务报表的认定是否恰当。注册会计师了解认定, 是为了确定每个项目的具体审计目标。

(一) 认定的概念

认定是指管理层在财务报表中作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。通过考虑可能发生的不同类型的潜在错报, 注册会计师运用认定来评估风险, 并据此设计审计程序以应对这些风险。

当管理层声明财务报表已按照适用的财务报告编制基础编制, 在所有重大方面作出公允反映时, 就意味着管理层对各类交易和事项、账户余额以及披露的确认、计量和列报作出了认定。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, 意味着作出下列明确的认定: 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, 管理层也作出下列隐含的认定: 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所有。

对于管理层对财务报表各组成要素作出的认定, 注册会计师的审计工作核心就是确定管理层的认定是否恰当。

(二) 关于所审计期间各类交易、事项及相关披露的认定

关于所审计期间各类交易、事项及相关披露的认定如表 1-4 所示。

表 1-4 各类交易、事项及相关披露的认定

认定	定义
发生	记录或披露的交易和事项已发生, 且这些交易和事项与被审计单位有关
完整性	所有应当记录的交易和事项均已记录, 所有应当包括在财务报表中的相关披露均已包括
准确性	与交易和事项有关的金额及其他数据已恰当记录, 相关披露已得到恰当计量和描述
截止	交易和事项已记录于正确的会计期间
分类	交易和事项已记录于恰当的账户
列报	交易和事项已被恰当地汇总或分解且表述清楚, 相关披露在适用的财务报告编制基础下是相关的、可理解的

(三) 关于期末账户余额及相关披露的认定

关于期末账户余额及相关披露的认定如表 1-5 所示。

表 1-5 期末账户余额及相关披露的认定

认 定	定 义
存在	记录的资产、负债和所有者权益是存在的
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
完整性	所有应当记录的资产、负债和所有者权益均已记录,所有应当包括在财务报表中的相关披露均已包括
准确性、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,相关披露得到恰当计量和描述
分类	资产、负债和所有者权益已记录于恰当的账户
列报	资产、负债和所有者权益已被恰当地汇总或分解且表述清楚,相关披露在适用的财务报告编制基础下是相关的、可理解的

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。

(一)与所审计期间各类交易、事项及相关披露相关的审计目标

与所审计期间各类交易、事项及相关披露相关的审计目标如表 1-6 所示。

表 1-6 与所审计期间各类交易、事项及相关披露相关的审计目标

认 定	具体审计目标	举 例
发生	确认已记录的交易和事项是真实的。发生目标针对多记、虚构交易(高估)	如果没有发生销售交易,却在销售明细账中记录了一笔销售,就违反了该目标
完整性	确认已发生的交易确实已经记录,所有应包括在财务报表中的相关披露均已包括。完整性目标针对漏记交易(低估)	如果发生了一笔销售交易,却没有在销售明细账和总账中记录该笔交易,则违反了该目标
准确性	确认已记录的交易是按正确金额反映的,相关披露已得到恰当计量和描述	发出商品的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,或是在销售明细账中记录了错误的金额,都违反了该目标
截止	确认接近于资产负债表日的交易记录于恰当的期间	如果本期末收到并验收的存货记录在下一个会计期间,或下期初收到的存货被提前记录到上个会计期间,均违反了截止目标
分类	确认被审计单位记录的交易经过适当分类	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,都违反了该目标
列报	确认被审计单位记录的交易和事项已经被恰当地汇总或分解且表述清楚,相关披露在适用的财务报告编制基础下是相关的、可理解的	检查营业收入是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报,如果没有列报,则违反了该目标

(二)与期末账户余额及相关披露相关的审计目标

与期末账户余额及相关披露相关的审计目标如表 1-7 所示。

表 1-7 与期末账户余额及相关披露相关的审计目标

认定	具体审计目标	举例
存在	确认记录的金额确实存在	如果不存在某项固定资产,但在固定资产明细账中却列入了该固定资产,则违反了该目标
权利和义务	确认资产归属于被审计单位,负债属于被审计单位的义务	将他人寄售的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
完整性	确认已存在的金额均已记录,所有应包括在财务报表中的相关披露均已包括	如果存在对某顾客的应收账款,但该笔应收账款并未列示在企业账簿中,则违反了完整性目标
准确性、计价和分摊	确认资产、负债和所有者权益以恰当的金额包括在财务报表中,与之相关的计价或分摊调整已恰当记录,相关披露已得到恰当计量和描述	期末针对应收账款计提坏账准备的方法和比例不恰当,则违反了准确性、计价和分摊目标
分类	确认资产、负债和所有者权益已记录于恰当的账户	在审计过程中,注册会计师应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
列报	确认资产、负债和所有者权益已被恰当地汇总或分解且表述清楚,相关披露在适用的财务报告编制基础下是相关的、可理解的	检查应收账款是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报,如果没有列报,则违反了该目标

由此可见,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。针对财务报表每一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举例如表 1-8 所示。

表 1-8 认定、审计目标和审计程序之间的关系举例

认定	审计目标	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	销售业务是否基于正确的价格,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

续表

认定	审计目标	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所有	查阅所有权证书、购货合同、结算单和保险单
准确性、计价和分摊	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

【知识拓展】

审计目标认识的演变过程

在审计产生及其后相当长的历史时期内, 人们一直认为审计的目标就是查找舞弊, 所谓的“听账”就是此意。

18 世纪, 欧洲的产业革命促进了股份有限公司的形成, 导致所有权与经营权分离。那时, 审计目标是替股东们查找管理人员在会计及其相关信息形成过程中的舞弊行为。

1905 年, 美国学者劳伦斯·迪克西教授把审计目标概括为检查舞弊行为、检查技术错误和检查原理错误三方面, 其中检查舞弊行为是审计责任中最重要的内容。

1929—1933 年, 世界经济危机导致许多企业破产倒闭, 许多企业的投资者和相关利益集团蒙受了巨大的经济损失。在这次经济危机中, 会计报表所暴露出的问题, 促使人们重新审视会计信息的作用, 以及审计在保障会计信息真实性与公允性方面的重要性。人们对审计目标的认识也开始发生变化, 强调审计目标重点应放在确定财务报表的公允性上, 而查错防弊则应放在第二位。

第四节 审计程序

【案例分析 1-2】

琼民源公司审计案例

琼民源公司于 1988 年 7 月注册成立, 1993 年在深圳上市。随后, 由于琼民源公司经营不善, 其股票无人问津。在 1995 年的年报中, 琼民源每股收益不足 1 厘, 股价仅为 3.65 元。从 1996 年 7 月 1 日起, 琼民源的股价以 4.45 元起步, 在短短几个月内蹿升至 20 元, 翻了数倍。琼民源成为股市中的一匹黑马。经过一番精心包装之后, 1997 年 1 月 22 日, 琼民源公司公布了 1996 年的年报。年报显示, 琼民源 1996 年每股收益为 0.867 元, 净利润同比增长 1290.68 倍, 分配方案为每 10 股转赠 9.8 股。年报一公布, 琼民源股价飙升至 26.18 元。股市掀起很大波动, 有人为买入琼民源股票而欢呼, 有人为错失良机而顿足, 还有些人则报以疑惑。为消除股民的疑惑, 坚定投资者的信心, 琼民源两次登报声明, 说明年报的正确性。而对琼民源年报进行审计的海南中华会计师事务所也在媒体上表示报表的真实性不容置疑。公司和事务所的“声明”暂时平息了股市的波动。经过 1997 年 2 月 28 日罕见的巨大成交量之后, 证交所突然宣布琼民源停牌。被琼民源牢牢套住的众多中小投资者在经过一年多的等

待之后，在1998年4月29日等来了中国证监会对琼民源一案的处理决定。中国证监会对琼民源公司、海南中华会计师事务所及相关机构作出了行政处罚。同年11月12日，北京市中级人民法院作出一审判决，追究直接责任人的刑事责任。

请思考：

- (1) 面对琼民源公司利润等数据的异动，可以采用哪些审计程序获取审计证据？
- (2) 注册会计师辩称，由于成本效益原则，不可能对每一个项目都进行实质性检查。这种说法是否正确？

一、审计程序的作用

注册会计师面临的主要任务就是通过实施审计程序，获取充分、适当的审计证据，以支持对财务报表发表审计意见。受到成本的约束，注册会计师不可能检查和评价所有可能获取的证据，因此对审计证据充分性、适当性的判断是非常重要的。注册会计师利用审计程序获取审计证据涉及以下四个方面的决策：①选用何种审计程序；②对选定的审计程序，应当选取多大的样本规模；③应当从总体中选取哪些项目；④何时执行这些程序。

审计程序是指注册会计师在审计过程中的特定阶段，针对某一类审计证据，制定的具体、可执行、可复核的收集方法和操作指令。在设计审计程序时，注册会计师通常使用规范的措辞或术语，以便审计人员能够准确理解和执行。例如，注册会计师为了验证Y公司20×1年12月31日应收账款的存在，取得了Y公司编制的应收账款明细账，并对应收账款进行了函证。

注册会计师在选定审计程序后，确定的样本规模可能在所测试的总体范围内随机变化。假定应收账款明细账合计有500家客户，注册会计师对应收账款明细账中的300家客户进行了函证。

在确定样本规模之后，注册会计师应当确定选取测试总体中的哪个或哪些项目。例如，注册会计师对应收账款明细账中余额较大的前200家客户进行函证，其余客户则按一定规律抽取部分客户进行函证。抽取方法是从第10家客户开始，每隔20家抽取一家，若遇到与选取的大额客户重复的情况，按顺序递延。

注册会计师执行函证程序的时间可选择在资产负债表日(20×1年12月31日)后的任意时间，但通常会受审计完成时间、审计证据的有效性和审计项目组人力充足性的影响。

二、审计程序的种类

在审计过程中，注册会计师可根据需要单独或综合运用以下审计程序，以获取充分、适当的审计证据。

(一)检查

检查是指注册会计师对被审计单位内部或外部生成的，以纸质、电子或其他介质形式存在的记录和文件进行审查，或对资产进行实物审查。检查记录或文件可以提供可靠程度不同的审计证据。审计证据的可靠性取决于记录或文件的性质和来源，而在检查内部记录或文件

时,其可靠性则取决于生成该记录或文件的内部控制的有效性。例如,将检查用作控制测试的一个例子,是检查记录获取关于授权的审计证据。

某些文件是表明一项资产存在的直接审计证据,如构成金融工具的股票或债券,但检查此类文件并不一定能提供有关所有权或计价的审计证据。此外,检查已执行的合同可以提供与被审计单位运用会计政策(如收入确认)相关的审计证据。

检查有形资产可以为其存在提供可靠的审计证据,但不一定能够为权利和义务或计价等的认定提供可靠的审计证据。对个别存货项目进行的检查,可以与存货监盘一同实施。

(二)观察

观察是指注册会计师查看相关人员正在从事的活动或实施的程序。例如,注册会计师对被审计单位人员执行的存货盘点或控制活动进行观察。观察可以提供有关过程或程序执行情况的审计证据。但观察所提供的审计证据仅限于观察发生的时点,而且被观察人员的行为可能因被观察而受到影响,这也会使观察提供的审计证据受到限制。

(三)询问

询问是指注册会计师以书面或口头方式,向被审计单位内部或外部的知情人员获取财务信息和非财务信息,并对答复进行评价的过程。作为其他审计程序的补充,询问被广泛应用于整个审计过程中。

一方面,知情人员对询问的答复可能为注册会计师提供尚未获悉的信息或佐证证据。另一方面,该答复也可能提供与注册会计师已获取的其他信息存在重大差异的信息,例如,关于被审计单位管理层凌驾于控制之上的可能性的信息。在某些情况下,对询问的答复为注册会计师修改审计程序或实施追加的审计程序提供了基础。

尽管对通过询问获取的审计证据予以佐证通常特别重要,但在询问管理层意图时,获取的支持管理层意图的信息可能是有限的。在这种情况下,了解管理层过去所声称意图的实现情况、选择某项特别措施时声称的原因,以及实施某项具体措施的能力,可以为佐证通过询问获取的证据提供相关信息。

针对某些事项,注册会计师可能认为有必要向管理层和治理层(如适用)获取书面声明,以证实对口头询问的答复。

(四)函证

函证是指注册会计师直接从第三方(被询证者)获取书面答复以作为审计证据的过程。书面答复可以采用纸质、电子或其他介质等形式。当针对的是与特定账户余额及其项目相关的认定时,函证常常是相关的程序。但是,函证不必仅仅局限于账户余额。例如,注册会计师可能要求对被审计单位与第三方之间的协议和交易条款进行函证。注册会计师可能在询证函中询问协议是否作过修改,如果作过修改,要求被询证者提供相关的详细信息。此外,函证程序还可以用于获取不存在某些情况的审计证据,如不存在可能影响被审计单位收入确认的“背后协议”。

(五)重新计算

重新计算是指注册会计师独立执行记录或文件中原有的计算,以验证其数据准确性。重

新计算可通过手工或电子方式进行。

(六)重新执行

重新执行是指注册会计师独立执行被审计单位内部控制中的具体程序。

(七)分析程序

分析程序是指注册会计师通过分析不同财务数据之间以及财务数据与非财务数据之间的内在关系，对财务信息作出评价的一种审计程序。分析程序还包括在必要时对识别出的、与其他相关信息不一致或与预期值差异重大的波动或关系进行调查。

分析程序的适用范围包括：用作风险评估程序，以了解被审计单位及其环境；当使用分析程序比细节测试能更有效地将认定层次的检查风险降至可接受的水平时，分析程序可以用作实质性程序；在审计结束或临近结束时对财务报表进行总体复核。

上述审计程序可以根据审计的不同阶段和目的单独使用或组合使用，可用作风险评估程序、控制测试和实质性程序。

第五节 审计证据

【案例分析 1-3】

注册会计师王刚在对黄河公司进行审计时，收集到以下六组审计证据。

- (1) 收料单与购货发票。
- (2) 销货发票副本与产品出库单。
- (3) 领料单与材料成本计算表。
- (4) 工资计算单与工资发放单。
- (5) 存货盘点表与存货监盘记录。
- (6) 银行询证函回函与银行对账单。

请思考：上述审计证据中哪项证据较为可靠。

一、审计证据的概念

审计证据是指注册会计师为了得出审计结论、形成审计意见而使用的所有信息。审计证据包括构成财务报表基础的会计记录所含有的信息和其他信息。

(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、总分类账和明细分类账、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。上述会计记录是编制财务报表的基础，也是注册会计师执行财务报表审计业务所需获取的审计证据的重要部分。

会计记录取决于相关交易的性质，它既包括被审计单位内部生成的手工或电子形式的凭证，也包括从与被审计单位进行交易的其他企业收到的凭证。除此之外，会计记录还可能包括以下几方面。

- (1) 销售发运单和发票、顾客对账单以及顾客的汇款通知单。
- (2) 附有验货单的订购单、购货发票和对账单。
- (3) 考勤卡和其他工时记录、工薪单、个别支付记录和人事档案。
- (4) 支票存根、电子转移支付记录(EFTs)、银行存款单和银行对账单。
- (5) 合同记录，例如，租赁合同和分期付款销售协议。
- (6) 记账凭证。
- (7) 分类账账户调节表。

将这些会计记录作为审计证据时，其来源和被审计单位内部控制的相关强度(对内部生成的证据而言)都会影响注册会计师对这些原始凭证的信赖程度。

(二)其他信息

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，注册会计师还应当获取用做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的证据等；以及自己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低水平，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

审计证据可分为以下几类。

(一)按表现形式分类

审计证据按表现形式分类，如表 1-9 所示。

表 1-9 审计证据按表现形式分类

证据类型	含义	举例
实物证据	通过实际观察或盘点所取得的，用以证实实物资产的真实性和完整性的证据	对存货、固定资产或货币资金的实物进行审计所获得的证据
书面证据	书面文件形式的一类证据，包括与具体审计证据目标有关的各种文件	原始凭证、会计记录(包括记账凭证、会计账簿等)、各种会议记录、文件、合同、通知书、报告书、函件等

续表

证据类型	含 义	举 例
口头证据	通过询问被审计单位内部或外部的知情人员获得的证据	询问销售人员获得的证据
环境证据	各种环境事实证据	被审计单位的生产经营环境、内部控制环境等
电子证据	借助电子技术或电子设备而形成的证据	电子数据、电子合同、电子提单、电子保险单等

【知识拓展】

审计证据、审计程序与具体审计目标之间的关系如表 1-10 所示。

表 1-10 审计证据、审计程序与具体审计目标之间的关系

审计证据	审计程序	具体审计目标
实物证据	检查有形资产、观察	存在、完整性，不包括计价、所有权
书面证据	检查记录或文件、重新计算、函证、分析程序	所有审计目标
口头证据	询问	总体合理性
环境证据	观察	总体合理性

(二)按来源渠道分类

审计证据按来源渠道分类，如表 1-11 所示。

表 1-11 审计证据按来源渠道分类

证据类型	含 义	举 例
亲历证据	审计人员通过亲自检查、观察或重新执行等程序所获得的证据	亲自盘点或清点获得的实物证据、通过现场观察或调查获得的环境证据
外部证据	由审计客户以外的组织机构或人士编制和处理的证据，包括外来陈述和外来资料	银行对账单、律师声明书、函证回函等
内部证据	由被审计单位内部产生并保存的各种书面资料、电子数据、影音资料等	被审计单位会计记录、声明书、其他书面文件等

(三)按与审计对象的关系分类

审计证据按与审计对象的关系分类，如表 1-12 所示。

(四)按审计证据的重要性分类

按审计证据的重要性分类，如表 1-13 所示。

表 1-12 审计证据按与审计对象的关系分类

证据类型	含 义	举 例
直接证据	能够直接证明审计事项的证据	直接观察到的违规行为或直接获取的原始记录
间接证据	需要通过推理或与其他证据相结合才能证明审计事项的证据	通过分析财务数据之间的关系来推断某项经济业务的真实性

表 1-13 按审计证据的重要性分类

证据类型	含 义	举 例
基本证据	对被审计事项具有直接证明力，能够单独、直接地证明被审计事项真相的重要证据	注册会计师亲自参加存货、现金盘点情况下形成的监盘记录，就是证明存货、现金实存数的基本证据
辅助证据	对基本证据起辅助证明作用的证据。它是用来从旁证明被审计事项真相的资料和事实	口头证据、环境证据

在实际审计工作中，审计人员需要根据审计目标和具体情况，综合运用多种类型的审计证据，以确保审计结论的准确性和可靠性。同时，审计人员还需要注意审计证据的充分性和适当性，即审计证据的数量和质量要能够满足审计结论的需要。

三、审计证据的充分性与适当性

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选定的审计程序，从 200 个样本项目中获得的证据要比从 100 个样本项目中获得的证据更充分。获取的审计证据应当充分，足以将与每个重要认定相关的审计风险限制在可接受的水平。

注册会计师需要获取的审计证据的数量不仅受其对重大错报风险评估的影响(评估的重大错报风险越高，需要的审计证据可能越多)，还受审计证据质量的影响(审计证据质量越高，需要的审计证据可能越少)。然而，注册会计师仅靠获取更多的审计证据可能无法弥补其质量上的缺陷。

(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，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

审计证据的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多计错报，则测试已记录的应付账款可能是相关的审计程序。如果某审计程序的目的是测试应付账款的漏记错报，则测试已记录的应付账款很可能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、供应商结算单以及发票未到的收货报告单等。

2. 审计证据的可靠性

审计证据的可靠性是指证据的可信程度。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。

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，通常会考虑下列原则。

(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人员之手，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。例如，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。例如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。如果被审计单位内部控制有效，会计记录的可信赖程度将会增加。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幅降低。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薄弱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，降低了可信赖程度；而推论得出的审计证据，其主观性较强，人为因素较多，可信赖程度也会受到影响。

(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的事后口头表述更可靠。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金额基本一致，则这一口头证据就可以成为证实注册会计师对有关坏账损失判断的重要证据。但在一般情况下，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，提高证据的可信赖程度。而传真件或复印件容易是篡改或伪造的结果，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，那么这些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。

3. 充分性和适当性之间的关系

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，只有充分且适当的审计证据才是有证明力的。

注册会计师需要获取的审计证据数量通常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。也就是说，审计证据的适当性会影响审计证据的充分性。例如，被审计单位内部控制有效时生成的审计证据更可靠，注册会计师只需获取适量的审计证据，就可以为发表审计意见提供合理的基础。

需要注意的是，尽管审计证据的充分性和适当性相关，但如果审计证据的质量存在缺陷，那么注册会计师仅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，但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。在这种情况下，即使获取的证据再多，也证明不了收入的完整性。同样的，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。

第六节 审计抽样

注册会计师为获取充分、适当的审计证据，需要选取项目进行测试。选取的方法包括三种：一是对某总体包含的全部项目进行测试(比如对资本公积项目)；二是对选出的特定项目进行测试，但不推断总体；三是审计抽样，以样本结果推断总体结论。随着企业规模的扩大和经营复杂程度的不断上升，注册会计师对每一笔交易进行检查变得既不可行，也没有必要。为了在合理的时间内以合理的成本完成审计工作，审计抽样应运而生。审计抽样旨在帮助注册会计师确定实施审计程序的范围，以获取充分、适当的审计证据，得出合理的结论，作为形成审计意见的基础。

一、审计抽样的概念、特征与风险

(一) 审计抽样的概念

审计抽样是指注册会计师对具有审计相关性的总体中低于 100% 的项目实施审计程序。通过这种方式，所有抽样单元都有被选取的机会，从而为注册会计师针对整个总体得出结论提供合理基础。审计抽样能够使注册会计师获取和评价有关所选取项目某一特征的审计证据，进而形成或有助于形成有关总体的结论。总体是指注册会计师从中选取样本并期望据此得出结论的整个数据集合。抽样单元则是指构成总体的个体项目。

(二) 审计抽样的特征

审计抽样应同时具备三个基本特征：①对具有审计相关性的总体中低于 100% 的项目实施审计程序；②所有抽样单元都有被选取的机会；③可以根据样本项目的测试结果推断出有

关抽样总体的结论。

在进行审计抽样时，注册会计师应确定适合于特定审计目标的总体，并从中选取低于100%的项目实施审计程序。在某些情况下，注册会计师可能决定测试某类交易或账户余额中的每一个项目，即针对总体进行100%的测试，这就是通常所说的全查，而不是审计抽样。

在进行审计抽样时，所有抽样单元都应有被选取成为样本的机会，注册会计师不能存有偏向，只挑选具备某一特征的项目(如金额大或账龄长的应收账款)进行测试。如果只选取特定项目实施审计程序，就不是审计抽样。在这种情形下，注册会计师只能针对这些特定项目得出结论，而不能根据特定项目的测试结果推断总体的特征。

(三)抽样风险和非抽样风险

在获取审计证据时，注册会计师应运用职业判断，评估重大错报风险，并设计进一步的审计程序，以将审计风险降至可接受的低水平。在使用审计抽样时，审计风险既可能受到抽样风险的影响，又可能受到非抽样风险的影响。抽样风险和非抽样风险在重大错报风险的评估和检查风险的确定过程中均可能涉及。

1. 抽样风险

抽样风险是指注册会计师根据样本得出的结论，与对整个总体实施相同审计程序得出的结论不一致的可能性。抽样风险是由抽样引起的，与样本规模和抽样方法有关。

(1) 控制测试中的抽样风险。控制测试中的抽样风险包括信赖过度风险和信赖不足风险。信赖过度风险是指推断的控制有效性高于其实际有效性的可能性，也可以说，尽管样本结果支持注册会计师计划信赖内部控制的程度，但实际偏差率不支持该信赖程度的风险。信赖过度风险与审计的效果有关。如果注册会计师评估的控制有效性高于其实际有效性，从而导致评估的重大错报风险水平偏低，注册会计师可能会不适当地减少从实质性程序中获取的证据，进而导致审计的有效性下降。对于注册会计师而言，信赖过度风险更容易导致注册会计师发表不恰当的审计意见，因而应予以重点关注。

相反，信赖不足风险是指推断的控制有效性低于其实际有效性的可能性，也可以说，尽管样本结果不支持注册会计师计划信赖内部控制的程度，但实际偏差率支持该信赖程度的风险。信赖不足风险与审计的效率有关。当注册会计师评估的控制有效性低于其实际有效性时，评估的重大错报风险水平高于实际水平，注册会计师可能会增加不必要的实质性程序。在这种情况下，审计效率可能降低。

(2) 细节测试中的抽样风险。在实施细节测试时，注册会计师也要关注两类抽样风险：误受风险和误拒风险。误受风险是指注册会计师推断某一重大错报不存在而实际上存在的可能性。如果账面金额实际上存在重大错报而注册会计师认为其不存在重大错报，注册会计师通常会停止对该账面金额继续进行测试，并根据样本结果得出账面金额无重大错报的结论。与信赖过度风险类似，误受风险影响审计效果，容易导致注册会计师发表不恰当的审计意见，因此注册会计师应予以重点关注。

误拒风险是指注册会计师推断某一重大错报存在而实际上不存在的可能性。与信赖不足风险类似，误拒风险也会影响审计效率。如果账面金额不存在重大错报而注册会计师认为其存在重大错报，注册会计师会扩大细节测试的范围并考虑获取其他审计证据，最终会得出恰当的结论。在这种情况下，审计效率可能降低。

也就是说,无论在控制测试还是在细节测试中,抽样风险都可以分为两种类型:一类是影响审计效果的抽样风险,包括控制测试中的信赖过度风险和细节测试中的误受风险;另一类是影响审计效率的抽样风险,包括控制测试中的信赖不足风险和细节测试中的误拒风险,如表 1-14 所示。相较于影响审计效率的抽样风险,注册会计师更应该关注影响审计效果的抽样风险。

表 1-14 审计中的抽样风险

审计测试	抽样风险类型	对审计工作的影响
控制测试	信赖过度风险	效果
	信赖不足风险	效率
细节测试	误受风险	效果
	误拒风险	效率

只要使用了审计抽样,抽样风险总会存在。抽样风险与样本规模是反向变动的关系:样本规模越小,抽样风险越大;样本规模越大,抽样风险越小。无论是控制测试还是细节测试,注册会计师都可以通过扩大样本规模来降低抽样风险。如果对总体中的所有项目都实施检查,就不存在抽样风险,此时审计风险完全由非抽样风险产生。

2. 非抽样风险

非抽样风险是指注册会计师由于任何与抽样风险无关的原因而得出错误结论的可能性。注册会计师即使对某类交易或账户余额的所有项目实施审计程序,也可能仍未发现重大错报或控制失效。在审计过程中,可能导致非抽样风险的原因主要包括以下情形。

(1) 注册会计师选择了不适合实现特定目标的审计程序。例如,注册会计师依赖应收账款函证来揭露未入账的应收账款。

(2) 注册会计师选择的总体不适合测试目标。例如,注册会计师在测试销售收入的“完整性”认定时,将主营业务收入日记账界定为总体。

(3) 注册会计师未能适当地定义误差(包括控制偏差或错报),从而导致注册会计师未能发现样本中存在的偏差或错报。例如,注册会计师在测试现金支付授权控制的有效性时,未将签字人未得到适当授权的情况界定为控制偏差。

(4) 注册会计师未能适当地评价审计发现的情况。例如,注册会计师错误解读审计证据,可能导致没有发现误差。注册会计师对所发现误差的重要性的判断有误,从而忽略了性质十分重要的误差,也可能导致得出不恰当的结论。

非抽样风险是由人为因素造成的。虽然难以量化非抽样风险,但通过采取适当的质量管理政策和程序,对审计工作进行适当的指导、监督和复核,仔细设计审计程序,以及对审计实务进行适当改进,注册会计师可以将非抽样风险降至可接受水平。

二、审计抽样的分类

(一)统计抽样和非统计抽样

所有的审计抽样都需要注册会计师运用职业判断,计划并实施抽样程序,评价样本结果。

在进行审计抽样时，注册会计师既可以使用统计抽样方法，也可以使用非统计抽样方法。

1. 统计抽样

统计抽样是指同时具备下列特征的抽样方法：①随机选取样本项目；②运用概率论评价样本结果，包括计量抽样风险。如果注册会计师严格按照随机原则选取样本，却没有对样本结果进行统计评估，或者基于非随机选样进行统计评估，都不能认为使用了统计抽样。

统计抽样有助于注册会计师高效地设计样本，计量所获取证据的充分性，以及定量评价样本结果。但统计抽样又可能产生额外的成本。首先，统计抽样需要特殊的专业技能，因此使用统计抽样需要增加额外的支出对注册会计师进行培训。其次，统计抽样要求单个样本项目符合统计要求，这些也可能需要支出额外的费用。使用审计抽样软件能够适当降低统计抽样的成本。

2. 非统计抽样

不同时具备统计抽样两个基本特征的抽样方法为非统计抽样。统计抽样能够客观地计量抽样风险，并通过调整样本规模精确地控制风险，这是其与非统计抽样最重要的区别。不计量抽样风险的抽样方法都是非统计抽样。即便注册会计师按照随机原则选取样本项目，或使用统计抽样的表格确定样本规模，如果没有对样本结果进行统计评估，仍然是非统计抽样。注册会计师使用非统计抽样时，也必须考虑抽样风险并将其降至可接受水平，但无法精确地测定抽样风险。

注册会计师在选择统计抽样与非统计抽样方法时主要考虑成本效益。不管是统计抽样还是非统计抽样，两种方法都要求注册会计师在设计、选取和评价样本时运用职业判断。如果设计适当，非统计抽样方法也能提供与统计抽样方法同样有效的结果。

(二)属性抽样和变量抽样

属性抽样和变量抽样都属于统计抽样方法。

1. 属性抽样

属性抽样是一种用来对总体中某一事件的发生率得出结论的统计抽样方法。属性抽样在审计中最常见的用途是测试某一设定控制的偏差率，以支持注册会计师评估的控制风险水平。无论交易的规模如何，针对某类交易的设定控制预期将以同样的方式运行。因此，在属性抽样中，设定控制的每一次发生或偏离都被赋予同样的权重，而不管交易的金额大小。

2. 变量抽样

变量抽样是一种用来对总体金额得出结论的统计抽样方法。变量抽样通常要回答下列问题：金额是多少？账户是否存在重大错报？变量抽样在审计中的主要用途是进行细节测试，以确定记录金额是否合理。

一般而言，属性抽样得出的结论与总体发生率有关，而变量抽样得出的结论与总体的金额有关。但有一个例外，即变量抽样中的货币单元抽样，虽运用属性抽样的原理，却能得出以金额表示的结论。

第七节 审计工作底稿

【案例分析 1-4】

通达会计师事务所审计工作底稿的编制

××省注册会计师协会在审计质量年度抽查时发现,通达会计师事务所审计工作底稿存在较多问题:①某电影公司审计项目。该电影公司下辖 18 个放映站,财务收支错综复杂,但审计计划中关于审计范围、目标、重点和程序只有一句话:即检查财务收支是否真实、合法。②某化纤厂审计项目。现金盘点表中反映短缺现金 4000 多元,但被审计单位的出纳员、财务负责人均无签字,也无被审计单位公章,注册会计师签字处也仅只写了“王”字。③某酒店审计项目。审计档案中有该项目的审计业务底稿,却无审计业务约定书。④六家单位的年度会计报表审计项目。六家单位共 9 份无保留意见的审计报告及相应的审计记录,签名均为王某和李某,底稿记录的时间总共为 10 天。

请思考: 通达会计师事务所审计工作底稿的编制过程中存在哪些问题?

一、审计工作底稿的概念

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作出的记录。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。审计工作底稿形成于审计过程,反映整个审计过程。

二、审计工作底稿编制的目标

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项目质量复核、监督会计师事务所对审计准则的遵循情况以及第三方的检查等。在会计师事务所因执业质量而涉及诉讼或有关监管机构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《中国注册会计师审计准则》的规定执行了审计工作。

因此,注册会计师应当及时编制审计工作底稿,以实现下列目标。

- (1) 提供充分、适当的记录,作为出具审计报告的基础。
- (2) 提供证据,证明注册会计师已按照审计准则和相关法律法规的规定计划和执行了审计工作。

除上述目标外,编制审计工作底稿还可以实现下列目标。

- (1) 有助于项目组计划和执行审计工作。
- (2) 有助于负责督导的项目组成员按照《中国注册会计师审计准则第 1121 号——对财务报表审计实施的质量管理》的规定,履行指导、监督与复核审计工作的责任。
- (3) 便于项目组说明其执行审计工作的情况。

- (4) 保留对未来审计工作持续产生重大影响的事项的记录。
- (5) 便于会计师事务所实施项目质量复核与检查。
- (6) 便于监管机构和注册会计师协会根据相关法律法规或其他相关要求，对会计师事务所实施执业质量检查。

三、审计工作底稿的性质

(一) 审计工作底稿的形式

审计工作底稿可以以纸质、电子或其他介质形式存在。

随着信息技术的广泛运用，审计工作底稿从传统的纸质形式扩展到了电子或其他介质形式。但无论审计工作底稿以哪种形式存在，会计师事务所都应当针对审计工作底稿设计和实施适当的控制，以实现下列目的。

- (1) 使审计工作底稿清晰地显示其生成、修改及复核的时间和人员。
- (2) 在审计业务的所有阶段，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，保护信息的完整性和安全性。
- (3) 防止未经授权改动审计工作底稿。
- (4) 允许项目组和其他经授权的人员为履行职责而适当接触审计工作底稿。

在实务中，传统手工审计向数字化辅助审计转变，推动审计手段和技术实现了突飞猛进的发展。不少会计师事务所建立了适应现代审计需求、符合本所性质和业务情况的数字化审计平台，并实行审计数字化管理。这不仅有利于实现本所的一体化管理，而且有利于保证和提高业务质量。审计的数字化转型升级必然带来审计工作底稿的数字化，注册会计师应合理评估与审计工作底稿数字化相关的风险，并采取适当的控制措施。

(二) 审计工作底稿的内容

审计工作底稿通常包括总体审计策略、具体审计计划、分析表、问题备忘录、重大事项概要、询证函回函和声明、核对表、有关重大事项的往来函件(包括电子邮件)。此外，注册会计师还可以将被审计单位文件记录的摘要或复印件(如重大的或特定的合同和协议)作为审计工作底稿的一部分。

此外，审计工作底稿通常还包括业务约定书、管理建议书、项目组内部或项目组与被审计单位的会议记录、与其他人士(如其他注册会计师、律师、专家等)的沟通文件及错报汇总表等。但是，审计工作底稿并不能代替被审计单位的会计记录。

一般情况下，分析表主要是指对被审计单位的财务信息执行分析程序的记录。例如，记录对被审计单位本年各月收入与上一年度的同期数据进行比较的情况，以及对差异的分析等。

问题备忘录一般是指对某一事项或问题的概要汇总记录。在问题备忘录中，注册会计师通常记录该事项或问题的基本情况、执行的审计程序或具体审计步骤，以及得出的审计结论。例如，有关存货监盘审计程序或审计过程中发现问题的备忘录。

核对表一般是指会计师事务所内部使用的、为便于核对某些特定审计工作或程序的完成情况的表格。例如，特定项目(如财务报表列报)审计程序核对表、审计工作完成情况核对表

等。它通常以列举的方式列出审计过程中注册会计师应当进行的审计工作或程序，以及特别需要注意的问题，并在适当情况下索引至其他审计工作底稿，便于注册会计师核对是否已按照审计准则的规定进行审计。

在实务中，会计师事务所通常采取以下方法从整体上提高工作(包括复核工作)效率及工作质量，并进行统一质量管理。

(1) 会计师事务所基于审计准则及在实务中的经验等，统一制定某些格式、索引及涵盖内容等方面相对固定的审计工作底稿模板和范例，如核对表、审计计划及业务约定书范例等。某些重要的或不可删减的工作会在这些模板或范例中予以特别标识。

(2) 在此基础上，注册会计师再根据各具体业务的特点进行必要的修改，从而制定适用于具体项目的审计工作底稿。

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。

四、审计工作底稿的要素

通常，审计工作底稿包括下列全部或部分要素。

- (1) 审计工作底稿的标题。
- (2) 审计过程记录。
- (3) 审计结论。
- (4) 审计标识及其说明。
- (5) 索引号及编号。
- (6) 编制者姓名及编制日期。
- (7) 复核者姓名及复核日期。
- (8) 其他应说明的事项。

下面对前 7 项要素进行说明。

(一) 审计工作底稿的标题

每张审计工作底稿应包括被审计单位的名称、审计项目的名称以及资产负债表日或审计工作底稿覆盖的会计期间(如果与交易相关)。

(二) 审计过程记录

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

在记录审计程序的性质、时间安排和范围时，注册会计师应记录测试的具体项目或事项的识别特征。记录识别特征有助于实现多种目的。例如：反映项目组履行职责的情况；便于对例外或不符事项进行调查；以及对测试项目进行复核。

识别特征是指被测试的项目或事项表现出的征象或标志。识别特征因审计程序的性质和测试的项目或事项不同而不同。对某一个具体项目或事项而言,其识别特征通常具有唯一性,这种特性可以使其他人员根据识别特征在总体中识别该项目或事项并重新执行该测试。为帮助理解,下面列举部分审计程序中所测试的样本的识别特征。

例如,在对被审计单位生成的订购单进行细节测试时,注册会计师可以将订购单的日期和其唯一编号作为测试订购单的识别特征。

对于需要选取或复核既定总体内一定金额以上的所有项目的审计程序,注册会计师可以记录实施程序的范围并指明该总体。例如,银行存款日记账中一定金额以上的所有会计分录。

对于需要系统化抽样的审计程序,注册会计师可能会通过记录样本的来源、抽样的起点及抽样间隔来识别已选取的样本。例如,若被审计单位对发运单实施顺序编号,测试所用发运单的识别特征可以是:对4月1日至9月30日的发运记录,从第××××号发运单开始每隔125号系统抽取发运单。

对于需要询问被审计单位中特定人员的审计程序,注册会计师可能会将询问的时间、被询问人的姓名及职位作为识别特征。

对于观察程序,注册会计师可以将观察的对象或观察过程、相关被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

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种。

- (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) 导致出具非无保留意见或者带强调事项段“与持续经营相关的重大不确定性”等段落的审计报告的事项。

注册会计师应记录与管理层、治理层和其他人员对重大事项的讨论,包括所讨论的重大事项的性质,以及讨论的时间、地点和参加人员。

有关重大事项的记录可能分散在审计工作底稿的不同部分。将这些分散在审计工作底稿中的有关重大事项的记录汇总在重大事项概要中,不仅可以帮助注册会计师集中考虑重大事项对审计工作的影响,还便于审计工作的复核人员全面、快速地了解重大事项,从而提高复核工作的效率。对于大型、复杂的审计项目,重大事项概要的作用尤为重要。因此,注册会计师编制重大事项概要有利于有效地复核和检查审计工作底稿,并评价重大事项的影响。

重大事项概要包括审计过程中识别的重大事项及其解决方法,或对其他支持性审计工作底稿的交叉索引。

注册会计师在执行审计工作和评价审计结果时运用职业判断的程度,是决定记录重大事项的审计工作底稿的格式、内容和范围的一项重要因素。在审计工作底稿中对重大职业判断进行记录,能够解释注册会计师得出的结论并提高职业判断的质量。这些记录不仅对审计工作底稿的复核人员非常有帮助,还有助于执行以后期间审计的人员查阅具有持续重要性的事项(如根据实际结果对以前作出的会计估计进行复核)。

当涉及重大事项和重大职业判断时,注册会计师需要编制与职业判断运用相关的审计工作底稿。例如:

(1) 如果审计准则要求注册会计师“应当考虑”某些信息或因素,并且这种考虑在特定业务情况下是重要的,需记录注册会计师得出结论的理由。

(2) 记录注册会计师对某些方面主观判断的合理性(如某些重大会计估计的合理性)得出结论的基础。

(3) 如果注册会计师针对审计过程中识别出的导致其对某些文件记录的真实性产生怀疑的情况实施了进一步调查(如适当利用专家的工作或实施函证程序),则应记录注册会计师对这些文件记录真实性得出结论的基础。

3. 针对重大事项如何处理不一致的情况

如果识别出的信息与针对某重大事项得出的最终结论不一致,注册会计师应当记录如何处理不一致的情况。

上述情况包括但不限于注册会计师针对该信息执行的审计程序、项目组成员因对某事项的的职业判断不同而向专业技术部门咨询的情况,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。

记录如何处理识别出的信息与针对重大事项得出的结论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。

但是,对如何解决这些不一致的记录要求,并不意味着注册会计师需要保留不正确的或被取代的审计工作底稿。例如,某些信息初步显示与针对某重大事项得出的最终结论不一致,注册会计师发现这些信息是错误的或不完整的,并且初步显示的不一致可以通过获取正确或完整的信息得到满意的解决,则注册会计师无须保留这些错误的或不完整的信息。此外,对于职业判断的差异,若初步判断意见是基于不完整的资料或数据形成的,则注册会计师也无须保留这些初步判断意见。

(三) 审计结论

审计工作的每一部分都应包含与已实施审计程序的结果及其是否实现既定审计目标相关的结论,还应包括审计程序识别出的例外情况和重大事项如何得到解决的结论。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,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) 审计标识及其说明

审计标识被用于与已实施审计程序相关的审计工作底稿。每张审计工作底稿都应包含对已实施审计程序的性质和范围所作的解释,以支持每一个标识的含义。审计工作底稿中可使用各种审计标识,但应说明其含义,并保持前后一致。以下是注册会计师在审计工作底稿中列明标识并说明其含义的例子,供参考。在实务中,注册会计师也可以根据实际情况运用更多的审计标识。

∧: 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: 与明细账核对一致。
 T/B: 与试算平衡表核对一致。
 C: 已发出询证函。
 C\ : 已收回询证函。

(五)索引号及编号

通常, 审计工作底稿需要注明索引号及顺序编号, 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。每张表或记录都有一个索引号, 例如, A1、D6 等, 以说明其在审计工作底稿中的放置位置。审计工作底稿中包含的信息通常需要与其他相关审计工作底稿中的相关信息进行交叉索引, 例如, 现金盘点表与列示所有现金余额的导引表进行交叉索引。利用计算机编制审计工作底稿时, 可以采用电子索引和链接。随着审计工作的推进, 链接表还可以自动进行更新。例如, 审计调整表可以链接到试算平衡表, 当新的调整分录编制完后, 计算机会自动更新试算平衡表, 并为相关调整分录插入索引号。同样, 评估的固有风险或控制风险可以与针对特定风险领域设计的相关审计程序进行交叉索引。

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对审计工作底稿进行编号。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。

以下是不同审计工作底稿之间相互索引的例子, 供参考。

例如, 固定资产的原值、累计折旧及净值的总额应分别与固定资产明细表中的数字互相勾稽。以下是从固定资产汇总表工作底稿(见表 1-15)及固定资产明细表工作底稿(见表 1-16)中节选的部分, 以做相互索引的示范。

表 1-15 固定资产汇总表(工作底稿索引号: C1)(节选)

工作底稿索引号	固定资产	20×2 年 12 月 31 日	20×1 年 12 月 31 日
C1-1	原值	xxxG	XXX
C1-1	累计折旧	xxxG	XXX
	净值	xxxT/B/\	xxxB/\

表 1-16 固定资产明细表(工作底稿索引号: C1-1)(节选)

工作底稿索引号	固定资产	期初余额	本期增加	本期减少	期末余额
	原值				
C1-1-1	房屋建筑物	XXX		XXX	XXXS
C1-1-2	机器设备	XXX	XXX		XXXS
C1-1-3	运输工具	XXX			XXXS

续表

工作底稿索引号	固定资产	期初余额	本期增加	本期减少	期末余额
C1-1-4	其他设备	XXX			XXXS
	小计	XXXB^	XXX^	XXX^	XXX<C1^
	累计折旧				
C1-1-1	房屋建筑物	XXX			XXXS
C1-1-2	机器设备	XXX	XXX		XXXS
C1-1-3	运输工具	XXX			XXXS
C1-1-4	其他设备	XXX			XXXS
	小计	XXXB^	XXX^	XXX^	XXX<C1^
	净值	XXXB^			XXXC1^

注：“^”纵加核对相符；“<”横加核对相符。

(六)编制人员和复核人员及执行日期

为了明确责任，在各自完成与特定工作底稿相关的任务之后，编制者和复核者都应在工作底稿上签名并注明编制日期和复核日期。在记录已实施审计程序的性质、时间安排和范围时，注册会计师应记录以下内容。

- (1) 测试的具体项目或事项的识别特征。
- (2) 审计工作的执行人员及完成审计工作的日期。
- (3) 审计工作的复核人员及复核的日期和范围。

在需要对项目质量复核的情况下，还需要注明项目质量复核人员及复核的日期。

通常，需要在每一张审计工作底稿上注明审计工作的执行人员和复核人员、完成该项审计工作的日期以及完成复核的日期。

在实务中，如果若干页的审计工作底稿记录同一性质的具体审计程序或事项，并且编制在同一个索引号中，此时可以仅在审计工作底稿的第一页上记录审计工作的执行人员和复核人员并注明日期。例如，应收账款函证核对表的索引号为 L3-1-1/21，相对应的询证函回函共有 20 份，每一份应收账款询证函回函索引号以 L3-1-2/21、L3-1-3/21、…、L3-1-21/21 表示，对于这种情况，就可以仅在应收账款函证核对表上记录审计工作的执行人员和复核人员并注明日期。

五、审计工作底稿的保管

审计工作底稿的保管是审计工作中至关重要的一环，它关系到审计工作的透明度和可追溯性，以及审计证据的安全性和完整性。会计师事务所作为审计工作底稿的所有者，应建立健全工作底稿的归档保管和调阅制度，明确保管责任和权限，确保工作底稿的安全性和完整性。

根据《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》的规定，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 10 年。如果注册会计师未能完成审计业务，会计师事务所应当自审计业务中止日起，对审计工作底稿至少保存 10 年。在涉及重大财务

事项或法律纠纷等特殊情况下，会计师事务所可能需要根据实际情况延长审计工作底稿的保存期限，以满足未来可能出现的审计复核或法律诉讼等需求。

保管期满后，会计师事务所应按照相关规定和程序对审计工作底稿进行处理，如销毁或移交档案部门等。

»» 本章小结 ««

本章主要阐述了审计的起源与发展；审计的含义、分类和业务范围；审计的总体目标和具体目标；审计程序的作用和种类；审计证据的概念和分类；审计抽样的概念和分类；审计工作底稿。

»» 复习与思考 ««

1. 简述注册会计师审计对经济社会的作用。
2. 审计工作中是不是收集的审计证据越多越好？

»» 案例与讨论 ««

1. 在财务报表审计中，注册会计师需要根据相关认定确定具体审计目标，并根据该目标设计审计程序。下面给出应收账款的相关认定和审计程序。

应收账款的相关认定：①存在；②权利和义务；③完整性；④计价和分摊。

可供选择的审计程序如下。

- A. 向客户函证。
- B. 检查销售合同、销售发票和发运凭证。
- C. 以应收账款明细账为起点，检查有关合同，确定是否已经贴现、出售或质押。
- D. 选取发运凭证，追查至销售发票和银行存款日记账、应收账款明细账。
- E. 选取销售发票，追查至发运凭证和银行存款日记账、应收账款明细账。
- F. 检查期后已收回应收账款情况。
- G. 分析应收账款的账龄，确定坏账准备计提是否适当。

要求：请根据给出的应收账款的相关认定确定具体审计目标，并针对每一个审计目标选择相应的审计程序。

2. 注册会计师在审计中收集了以下几组审计证据。

- (1) 注册会计师编制的库存现金盘点表和现金日记账。
- (2) 销货发票副本和销售明细账。
- (3) 应收账款函证回函和应收账款明细账。
- (4) 某项开支的会议记录和询问该项开支的口头说明。

要求：分析每组证据的可靠性。

3. ABC 会计师事务所某审计小组正在举行审计小组讨论会, 在会中就审计证据的充分性和适当性的有关问题进行了讨论。甲注册会计师提出一种观点: 审计证据的质量越高, 需要的审计证据数量越少; 审计证据的质量越低, 需要的审计证据数量就越多。也就是说, 审计证据的数量可以弥补审计证据质量上的不足。乙注册会计师也提出了一种观点: 审计资源都是有限的, 为了使事务所获取更多的利润, 对于那些获取审计证据比较困难和成本比较高的程序, 在不影响审计质量的前提下, 可以采取其他程序来代替。

(1) 你是否认同甲注册会计师的观点? 请简要说明理由。

(2) 你是否认同乙注册会计师的观点? 请简要说明理由。

4. ABC 公司是一家专营商品零售的股份公司。M 会计师事务所在接受其审计委托后, 委派 L 注册会计师担任项目负责人。经过调查, L 注册会计师确定存货项目为重点审计领域, 同时决定根据管理层认定来确定存货项目的具体审计目标。

要求: 假定具体审计目标(见表 1-17)已经被 L 注册会计师选定, L 注册会计师应确定的与各具体审计目标最相关的认定是什么? 根据下面所列示的认定分别选择一项, 并将选择结果的编号填入表 1-17 中。对每项认定, 可以选择一次、多次或不选。

表 1-17 认定与具体审计目标

认 定	具体审计目标
	公司对存货是否拥有所有权
	记录的存货数量是否包括了公司所有的在库存货
	是否按成本与可变现净值孰低法调整期末存货的价值
	存货成本的计算是否准确
	存货的计价基础是否已在财务报表附注中恰当披露
	存货的主要类别是否已在财务报表附注中恰当披露

认定:

- (1) 账户余额的完整性;
- (2) 账户余额的存在;
- (3) 账户余额的权利和义务;
- (4) 账户余额的计价与分摊;
- (5) 列报的准确性和计价;
- (6) 列报的分类和可理解性;
- (7) 交易的截止;
- (8) 交易的准确性。

5. 注册会计师在对某客户进行审计的过程中, 获取了如下证据。

- (1) 销货发票存根联和购货发票。
- (2) 审计助理人员监督盘点存货的记录。
- (3) 审计助理人员询问客户应收账款负责人的记录。
- (4) 银行存款余额调节表。
- (5) 注册会计师观察企业内部控制状况的记录。

要求: 请指出上面的审计证据按外形特征分别属于哪一类。

6. 注册会计师在审计过程中收集的书面证据包括：①销售发票；②明细账；③银行对账单；④应收票据；⑤有限责任公司的章程；⑥采购合同；⑦董事会会议记录；⑧应收账款函证回函；⑨管理当局的书声明书；⑩货运提单复印件。

要求：请将上述书面审计证据按其来源划分为外部证据和内部证据，并分析外部证据之间是否存在可靠性的差异。

7. 大禹治水 13 年，“三过家门而不入”的故事妇孺皆知。由于大禹成功治理水患，才使中华儿女得以在神州大地上繁衍生息，因此他被百姓拥戴为王。大禹最早建立了国家税赋制度，始创了会计、审计工作，即“会稽”工作。约公元前 2023 年，首次贡赋审计会议在浙江绍兴柯桥镇附近的茅山麓拉开帷幕。会议重点考核、稽验诸侯治水功绩和缴纳贡赋的情况。结果，浙江德清的防风氏部落没有完成任务，且在会议中姗姗来迟。该部落自恃治水有功，谎称当地受灾严重，试图以此拖欠应向中央足额缴纳的税款。大禹深刻认识到捍卫国家权威和保障政令畅通的极端重要性。为了避免中央财政收入被地方部落侵蚀，他决定惩前毖后，杀一儆百，于是，以破坏贡赋制度罪名判处防风氏死刑，并随即命令卫士将防风氏绑赴刑场，用石刀将其斩杀。后来，大禹在与其他各诸侯狩猎时，不幸在茅山病逝。为纪念大禹和这次史无前例的会议，人们将“茅山”改名为“会稽山”。以彰显会计审计工作在经济社会发展中的重要地位，茅山贡赋审计会议是中华文明史和审计史上的一件大事，“会稽山”也永远是华夏子孙的骄傲。

分析：“大禹痛斩防风氏”的故事告诉我们审计产生的基础是什么？到底什么是审计？故事中提到的“官员审计”属于什么审计呢？

8. 西周时实行“分土封侯”的政治制度。周王将通过战争夺取的土地和奴隶赐给各路诸侯，建立以农业经济为主体的社会经济体系。但随着政治、经济的发展和生产关系的日趋复杂化，统治者的地位和权威需要巩固，朝廷财政收支也需要监管。于是，统治者开始委派精明强干的心腹官吏实施财政监督。西周具体设六官，天官一小宰与司会一宰夫(行使审计监督)。实地审核财物出入，监察官吏政绩。

要求：请分析以下问题。

- (1) 分析西周时期国家审计的起源，把握西周时期国家审计初步形成的背景及其必要性。
- (2) 阐述西周时期国家审计的基本特征。

9. 2007 年 12 月 31 日，注册会计师钱铭安排助理人员赵军去甲公司验证存货的账面余额。在盘点前，赵军在过道上听到几名工人在议论，得知存货中可能存在不少无法出售的变质产品。对此，赵军对存货进行实地抽点，并比较库存量与最近销量。抽点的结果表明，存货数量合理，收发亦较为有序。由于该产品技术含量较高，赵军无法鉴别出存货中是否存在变质产品，于是，他不得不询问该公司的存货部高级主管。高级主管的答复是，该产品无质量问题。

赵军在盘点工作结束后，开始编制工作底稿。在备注中，赵军将听说有变质产品的事填入其中，并建议在下阶段的存货审计程序中，应特别注意是否存在变质产品。钱铭在复核工作底稿时，再次向赵军详细了解存货盘点情况，特别是有关变质产品的情况。对此，还特别对当时议论此事的工人进行询问。但这些工人矢口否认了此事。于是，钱铭与存货部高级主管商讨后，得出结论，认为“存货价值公允且均可出售”。底稿复核后，钱铭在备注栏中填写了“变质产品问题经核尚无证据，但下次审计时应加以考虑”。由于甲公司总经理抱怨钱铭前几次出具的有保留意见的审计报告，使得他们在贷款时遇到了不少麻烦，因此这次审计

结束后,注册会计师钱铭对该年度财务报表出具了无保留意见的审计报告。

两个月后,甲公司资金周转不灵,主要原因是存货中存在大量变质产品无法出售,这导致到期的银行贷款无法偿还。银行拟向会计师事务所索赔,认为注册会计师在审核存货时,具有重大过失。债权人在法庭上出示了钱铭的工作底稿,认为注册会计师明知存货高估,但迫于总经理的压力,没有揭示财务报表中存在的问题,因此应该承担银行的贷款损失。

要求:请分析以下问题。

(1) 引述工人在过道上关于变质产品的议论是否应列入工作底稿?

(2) 赵军对存货进行实地抽点,并比较库存量与最近销量。抽点的结果表明,存货数量合理,收发亦较为有序。这些结果能否支持审计结论,即存货价值公允且均可出售?

10. 中国注册会计师协会在检查一家事务所时发现,一家客户资产总额为13亿元,存货达6亿元,但注册会计师只抽盘了价值12 000元的存货。这是一家钢铁厂,执行审计的注册会计师所抽取的存货却是皮包与灯泡。

要求:根据资料分析该事务所的取证方法合适吗?为什么?

拓展阅读

账项基础审计、制度基础审计与风险导向审计的对比分析

账项基础审计是指围绕会计凭证、会计账簿和财务报表的编制过程进行的审计。它主要通过对照表上的数字进行详细审计来判断是否存在舞弊行为和技术性错误,适用于评价简单的受托经济责任。

制度基础审计(内部控制导向审计)是指强调并进行内部控制系统的评价,并以被审计单位内部控制制度的健全、有效程度为基础实施的审计。审计人员首先对内部控制的有效性进行测试和评价,然后根据评价结果确定具体账目的审计范围和重点,并进行实质性测试。制度基础审计广泛地采用统计抽样技术,这不仅节约了审计资源,提高了审计效率,还能促使被审计单位完善内部控制机制,提高管理水平。此外,制度基础审计从薄弱环节入手,能够科学地掌握审计的重点和方向,从而保证审计工作质量,降低审计风险。

风险导向审计是指注册会计师以审计风险模型为基础进行的审计。它重视并评价与审计相关的各种风险,并以被审计单位的风险识别与评估分析为基础执行审计。风险导向审计有利于注册会计师将审计资源分配到最容易导致财务报表出现重大错报的领域,从而将任何审计业务的审计风险控制可在可接受的风险水平内,以达到其审计目标。

微课视频

扫一扫,获取本章相关微课视频。



1.1 审计学课程介绍



1.2 审计要素

第二章 审计准则、职业规范及法律责任



学习目标

1. 了解现行中国注册会计师执业准则体系的内容及特点。
2. 掌握审计准则、审阅准则和相关服务准则。
3. 掌握会计师事务所质量控制准则。
4. 了解国际审计准则及美国审计准则。
5. 掌握注册会计师职业道德规范。
6. 了解注册会计师法律责任的相关法规概念。
7. 掌握注册会计师法律责任风险点，树立法律意识和职业操守。

案例导入

从“亮眼财报”到强制退市：卓朗科技财务造假的覆灭之路

在资本市场的舞台上，企业的财务信息真实与否至关重要。2024年12月25日，天津卓朗信息科技股份有限公司(简称“卓朗科技”，股票代码曾为*ST卓朗)被证监会认定在2019—2023年间存在严重的财务造假行为。

这五年间，卓朗科技通过一系列手段虚增营业收入和利润。其中，虚增营业收入总额高达18.2亿元，虚增利润也达到了13.4亿元。他们利用虚构合同、提前确认收入、篡改成本数据等方式，将公司的财务报表包装得十分亮眼，误导投资者和监管机构。在虚假数据的支撑下，公司股价在一定时期内维持在较高水平，吸引了大量投资者的资金投入。

然而，纸终究包不住火。监管部门在日常监督中发现卓朗科技的财务数据存在异常波动，便展开了深入调查。在调查过程中，监管部门委托专业的审计团队介入。审计团队依据严格的审计准则，对卓朗科技的财务报表、会计凭证、合同协议等进行了全面细致的审查。

审计人员在执行关联交易审计程序时，发现部分业务往来存在异常。通过深入调查上下游企业和资金流向，最终揭露了其通过关联方交易虚构收入的事实。在收入函证环节，审计人员发现回函存在诸多问题，如回函人与函证对象不一致等。经过进一步核实，确认了收入

造假的情况。此外，对公司内部控制的审查也发现诸多漏洞，企业内部的财务监管形同虚设，使得造假行为得以长期隐匿。

随着审计工作的深入，卓朗科技的财务造假事实逐渐浮出水面。证监会根据相关法律法规，对卓朗科技及其相关责任人进行了严厉的处罚。由于其虚假记载行为触及了《上海证券交易所股票上市规则(2024年4月修订)》规定的重大违法强制退市情形，卓朗科技被强制退市。参与财务造假的公司管理层和相关财务人员，不仅面临巨额罚款，还承担了相应的法律责任，部分人员甚至被禁止进入证券市场。

在这起案例中，审计团队严格遵循审计准则，坚守职业规范，不放过任何一个可疑之处，才使得造假行为得以曝光。这充分体现了审计准则是审计工作的基石，职业规范是审计人员的行为准则，而法律责任则是对违法违规行为的有力约束。它警示所有从业者，无论是企业的财务人员，还是审计工作者，都应将诚信和责任放在首位。只有这样，才能维护资本市场的公平与公正，保障广大投资者的合法权益，推动市场经济健康有序发展。

第一节 中国注册会计师执业准则

道德属于一种社会意识形态，是调整人与人之间、个人与社会之间的关系行为规范的总和。它以真诚与虚伪、善与恶、正义与非正义、公正与偏私等观念来衡量和评价人们的思想、行动。通过各种形式的教育和社会舆论力量，人们逐渐形成一定的信念、习惯和传统。注册会计师行业需要更高的道德水准，理由有三：其一，维护公众利益是行业的宗旨，这决定了行业的会员需要超越个人、客户或所在单位的利益和法律法规的最低要求，恪守更高的职业道德要求，履行好对社会公众、投资者、客户、工作单位等所肩负的职责；其二，诚信是注册会计师行业的核心价值之一，也是行业的立身之本，行业会员只有展现出较高的道德水准才能取信于社会公众；其三，注册会计师行业是专业性很强的行业，其工作的技术复杂性决定了社会公众很难判断其执业质量，因此制定并贯彻严格的职业道德规范有助于社会公众增强对行业的信心。

为了推进社会主义核心价值观建设，特别是社会诚信建设，更加深入地加强行业诚信建设，规范中国注册会计师协会会员的职业行为，提高职业道德水准，维护职业形象，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》(以下统称“职业道德守则”)。中国注册会计师协会会员(包括注册会计师和非执业会员)的职业道德守则规定了职业道德基本原则和职业道德概念框架，会员应当遵守职业道德基本原则和框架，并能够运用职业道德概念框架解决职业道德问题。

一、中国注册会计师执业准则框架

中国注册会计师执业准则体系受注册会计师职业道德守则统御，包括注册会计师业务准则和会计师事务所质量控制准则(见图 2-1)。

注册会计师业务准则包括鉴证业务准则和相关服务准则(见图 2-2)。鉴证业务准则由鉴证业务基本准则统领。按照鉴证业务提供的保证程度和鉴证对象的不同，鉴证业务准则分为中

国注册会计师审计准则、中国注册会计师审阅准则和中国注册会计师其他鉴证业务准则(以下分别简称“审计准则”“审阅准则”和“其他鉴证业务准则”)。其中, 审计准则是整个执业准则体系的核心。

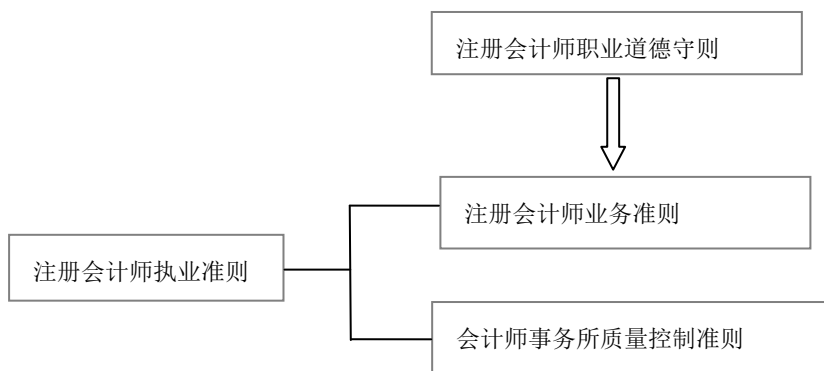


图 2-1 注册会计师执业准则关系图

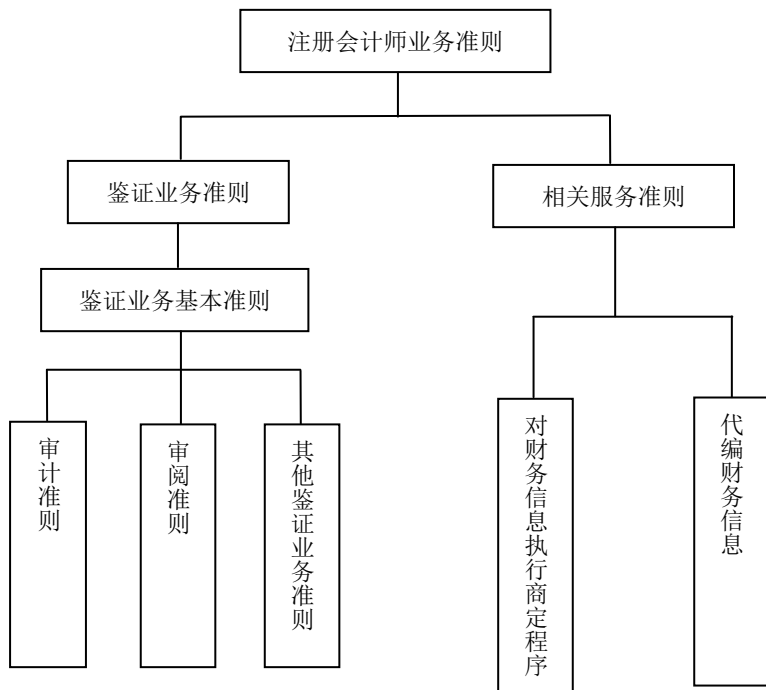


图 2-2 注册会计师业务准则框架

审计准则用以规范注册会计师执行历史财务信息的审计业务。在提供审计服务时, 注册会计师对所审计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。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总体目标提供了标准。审计准则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。每项审计准则通常包括总则、定义、目标、要求(在审计准则中, 对注册会计师提出的要求以“应当”来表述)和附则。总则提供了与理解审计准则相关的背景资料。每项审计准则还配有应用指南。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。特别是, 应用指

南可以更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。需要注意的是，应用指南本身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的。

审阅准则用以规范注册会计师执行历史财务信息的审阅业务。在提供审阅服务时，注册
 会计师对所审阅信息是否不存在重大错报提供有限保证，并以消极方式提出结论。

其他鉴证业务准则用以规范注册会计师执行历史财务信息审计业务或审阅业务以外的
 其他鉴证业务，根据鉴证业务的性质和业务约定的要求，提供有限保证或合理保证。

相关服务准则用以规范注册会计师代编财务信息、执行商定程序、提供管理咨询等其他
 服务。在提供相关服务时，注册会计师不提供任何程度的保证。

会计师事务所质量控制准则用以规范会计师事务所在执行各类业务时应当遵守的质量
 控制政策和程序，是对会计师事务所质量控制提出的制度要求。

二、中国注册会计师执业准则

注册会计师执业准则框架结构如图 2-3 所示。

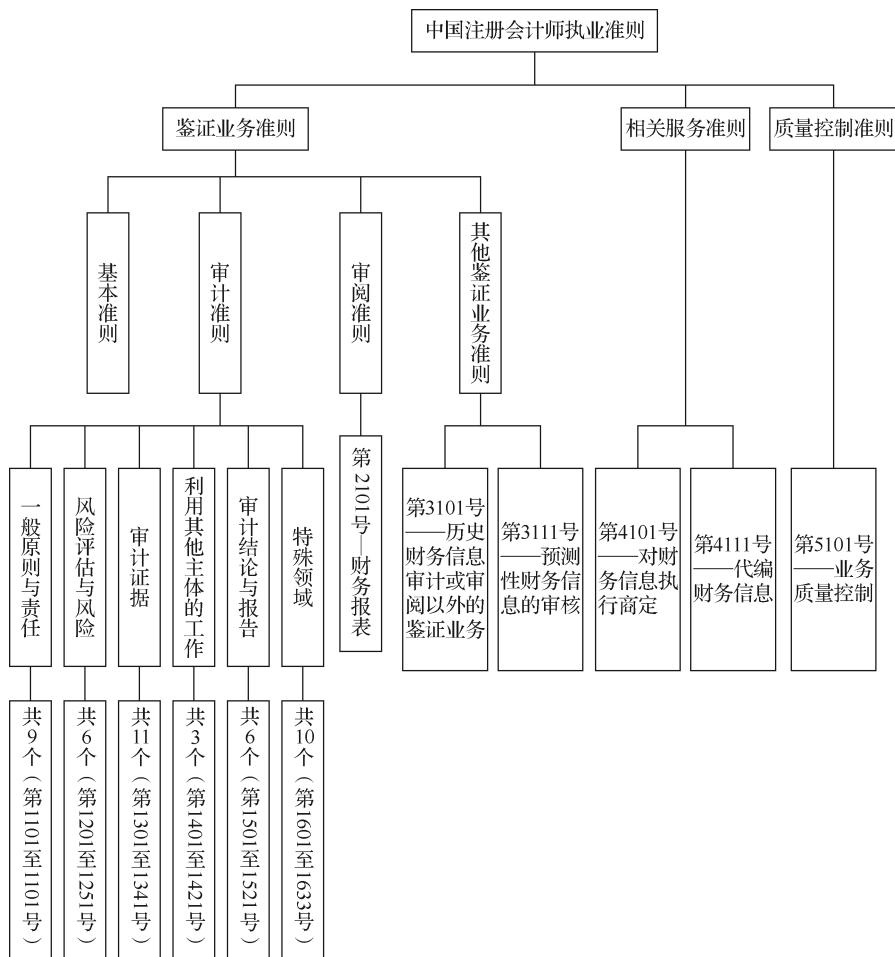


图 2-3 注册会计师执业准则框架结构

(一) 鉴证业务准则

鉴证业务准则是为了规范注册会计师执行鉴证业务，明确鉴证业务的目标和要素，并确定中国注册会计师审计准则、审阅准则和其他鉴证业务准则适用的鉴证业务类型。鉴证业务基本准则框架及主要内容如表 2-1 所示。


表 2-1 鉴证业务基本准则框架及主要内容

框架结构	主要内容	
总则	明确了制定本准则的目的、鉴证业务范围、鉴证业务要素，以及注册会计师执行鉴证业务的总体要求	
鉴证业务的定义和目标	明确了鉴证业务和鉴证对象信息的定义、鉴证业务的分类及鉴证业务的目标	
业务承接	规范了注册会计师承接业务的行为；要求注册会计师在接受委托前应当初步了解业务环境；明确了可以作为鉴证业务承接的业务应当具备的特征；对于不能完全满足鉴证业务要求的业务，注册会计师应当如何应对；已承接鉴证业务的变更等问题	
鉴证业务五要素	鉴证业务的三方关系	明确了鉴证业务中注册会计师、责任方和预期使用者的三方关系，以及责任方声明和业务条款的确定
	鉴证对象	明确了鉴证对象和鉴证对象信息具有多种形式、鉴证对象的多种特征，以及适当的鉴证对象应当具备的条件
	标准	明确了标准的定义、适当的标准应当具备的特征，要求注册会计师应当对标准的适当性进行评价，以及标准应当能够为预期使用者获取
	证据	规范了注册会计师对于证据的获取和记录，要求注册会计师在决定证据收集程序的性质、时间安排和范围时，应当考虑重要性、鉴证业务风险及可获取证据的数量和质量，并充分阐述了下列内容：(1)总体要求；(2)职业怀疑态度；(3)证据的充分性和适当性；(4)重要性；(5)鉴证业务风险；(6)证据收集程序的性质、时间安排和范围；(7)可获取证据的数量和质量；(8)记录
	鉴证报告	明确了鉴证报告应当以书面形式出具并载明鉴证结论，规范了不同鉴证业务结论的表达方式，提出了不同鉴证结论或解除业务约定的条件
附则	明确了本准则的适用范围和施行日期	

1. 审计准则

审计准则规范注册会计师执行历史财务信息的审计业务。在提供审计服务时，注册会计师对所审计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。

在执业准则框架体系结构中，审计准则是核心内容。按照审计过程、业务性质和规范的内容，可将审计准则划分为一般原则与责任、风险评估与风险应对、审计证据、利用其他主体的工作、审计结论与报告，以及特殊领域六小类。

【案例分析 2-1】

2023年,立信会计师事务所对泽达易盛(天津)科技股份有限公司进行财务报表审计时,诸多审计行为违反了《中国注册会计师审计准则》,在资本市场掀起轩然大波。

在审计收入确认环节,根据《中国注册会计师审计准则第1301号——审计证据》,注册会计师应当获取充分、适当的审计证据,以证实收入的真实性、准确性和完整性。立信会计师事务所的审计人员却未对泽达易盛2020—2022年部分销售合同的真实性和执行情况进行深入核查,如对其与某重要客户签订的大额销售合同,未进一步核实货物交付记录、验收报告等关键证据。从数据来看,这部分涉及的虚假收入金额累计高达1.2亿元,占同期披露营业收入的20%左右,严重影响了财务报表中收入数据的真实性,误导投资者对公司经营业绩的判断。

在应收账款审计方面,《中国注册会计师审计准则第1312号——函证》明确要求注册会计师应当对银行存款、借款、与金融机构往来的其他重要信息和应收账款实施函证程序,除非有充分证据表明这些项目对财务报表不重要且与之相关的重大错报风险很低。立信会计师事务所在审计泽达易盛应收账款时,对部分账龄较长、金额较大的应收账款未进行有效函证,也未执行有效的替代审计程序。经后续调查发现,这些应收账款中有0.8亿元实际已无法收回,属于潜在坏账。但立信会计师事务所并未在审计报告中进行恰当披露,导致资产负债表中应收账款项目严重高估,进而影响了公司资产质量的真实性反映。

存货审计同样存在重大问题。按照《中国注册会计师审计准则第1311号——存货监盘》的规定,注册会计师应当对存货实施监盘程序,以获取有关存货数量和状况的审计证据。立信会计师事务所的审计人员在对泽达易盛存货进行审计时,未对存货的实际数量和状态进行准确盘点,对于一些存在明显减值迹象的存货也未进行合理评估和计提减值准备。该公司存在大量积压且技术过时的存货,账面价值达0.5亿元,而审计报告中并未体现这一情况,导致存货价值虚增,进而影响公司利润的真实性。

此次立信会计师事务所违反审计准则的行为,直接导致其出具的审计报告严重失实。泽达易盛利用虚假财务报表在资本市场上骗取投资者信任,获取了大量融资。当造假行为被曝光后,泽达易盛股价暴跌,众多投资者遭受巨大损失。立信会计师事务所也因违反审计准则受到了严厉的处罚,包括高额罚款、暂停承接新业务等,相关注册会计师也被吊销了执业资格。

这一案例深刻表明,中国注册会计师审计准则是保障审计质量、维护资本市场秩序的重要基石。注册会计师及会计师事务所必须严格遵守审计准则,秉持专业精神和职业操守,切实履行审计职责。只有这样,才能增强财务报表的可信度,保护投资者的合法权益,促进资本市场的健康稳定发展。

2. 审阅准则

审阅准则规范注册会计师执行历史财务信息的审阅业务。在提供审阅服务时,注册会计师对所审计信息是否不存在重大错报提供有限保证,并以消极方式提出结论。财务报表审计与审阅的区别如表2-2所示。

3. 其他鉴证业务准则

其他鉴证业务准则用以规范注册会计师执行历史财务信息审计业务或审阅业务以外的

鉴证业务、预测性财务信息的审核。

表 2-2 财务报表审计与审阅的区别

区 别	财务报表审计	财务报表审阅
定义	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，并以积极方式提出意见，从而增强管理层之外的预期使用者对财务报表的信赖程度	注册会计师主要通过以询问和分析程序为主的审阅程序，获取充分、适当的证据，对财务报表提供有限保证
目标	注册会计师通过执行审计工作，对财务报表是否按照适用的会计准则和相关会计制度编制，财务报表是否在所有重大方面公允地反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量发表审计意见	注册会计师在实施审阅程序的基础上，对财务报表是否按照适用的会计准则和相关会计制度编制，是否在所有重大方面公允地反映被审阅单位的财务状况、经营成果和现金流量发表意见
范围	为实现财务报表审计目标，注册会计师根据审计准则和职业判断实施恰当的审计程序	为实现财务报表审阅目标，注册会计师根据准则和职业判断实施恰当的审阅程序
业务性质	合理保证的鉴证业务	有限保证的鉴证业务
执业标准	中国注册会计师审计准则	中国注册会计师审阅准则
程序	程序实施范围较广，包括检查记录或文件、检查有形资产、观察、询问、函证、重新计算、重新执行、分析程序等	以询问和分析程序为主，只有当有理由相信所审阅的财务报表可能存在重大错报时，才需要追加其他程序
保证程度	以积极方式提供合理保证	以消极方式提供有限保证

(二)相关服务准则

相关服务准则旨在规范注册会计师提供的代编财务信息、执行商定程序等服务。在提供相关服务时，注册会计师不提供任何程度的保证。

三、质量控制准则

质量控制准则旨在规范会计师事务所建立并保持有关财务报表审计和审阅、其他鉴证和相关服务业务的质量控制制度。该准则对会计师事务所及其全体人员，包括外聘专家，提出了“遵守性”制度要求。

(一)质量控制制度的目标和要素

1. 质量控制制度的目标

会计师事务所应当根据会计师事务所质量控制准则，制定质量控制制度，以合理保证业务质量。质量控制制度的目标主要在以下两个方面提出合理保证。

- (1) 会计师事务所及其人员遵守职业准则和适当的法律法规的规定。
- (2) 会计师事务所和项目合伙人出具适合具体情况的报告。

项目合伙人是指会计师事务所中负责某项业务及其执行，并代表会计师事务所在出具的

报告上签字的合伙人,包括有限责任公司制的会计师事务所的主任会计师、副主任会计师或类似职位的高级管理人员。

2. 质量控制制度的要素

质量控制系统包括与六个要素有关的政策和程序,这些要素的具体要求如表 2-3 所示。把会计师事务所质量控制要素(如内部控制五要素)一样对应分类,如表 2-4 所示。会计师事务所应当将质量控制政策和程序形成书面文件,并传达到全体人员。

表 2-3 质量控制要素

要素	要求	措施举例
对业务质量承担的 领导责任 (高层基调)	确定高质量和高道德标准的会计师事务所文化基调,建立支持这种文化的政策和程序。这些政策和程序应当要求会计师事务所主任会计师(合伙人)对质量控制制度承担最终责任	重视对员工学习、培训和技能的投入;在决策中使用风险容忍度
相关职业道德要求	所有参与业务的人员都要保持实质和形式上的独立性,正直、客观地履行其执业责任	每年,所有合伙人和其他员工必须填写独立性调查表,说明诸如持有客户股票和担任客户董事会成员的情况
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。 (1)已考虑客户的诚信,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	在承接新客户之前,必须编制客户评价表,说明对前任审计师的评价和对管理层的评价等
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	对每个执业人员都要有自我评价、审计业务主管评价和事务所评价的结构化评价档案
业务执行	制定政策和程序,确保参与业务的员工所完成的工作符合相应的执业准则、监管规范和事务所质量控制标准	向适当的其他执业者、会计师事务所、职业团体或监管机构进行咨询,以解决分歧
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、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	负责质量控制的合伙人至少每年都要对质量控制程序进行测试,以确保事务所遵守这些程序

表 2-4 会计师事务所质量控制要素分类

内部控制五要素	事务所层面质量控制六要素	业务层面质量控制六要素
控制环境(高层基调)	事务所对质量的领导责任/相关职业道德要求/人力资源	事务所对质量的领导责任/相关职业道德要求/项目组委派
风险评估(哪些地方出错)	客户关系和具体业务的接受与保持	客户关系和具体业务的接受与保持 审计报告与具体情况不符的风险
信息系统(追踪业务执行)	质量控制制度的文件记录	审计工作底稿
控制活动(预防或发现并纠正的控制)	业务执行	业务执行
监督活动(实现事务所或业务的目标)	对事务所质量控制政策和程序的持续监控	将持续监控的结果运用于具体审计业务

(二)客户关系和具体业务的接受与保持

接受与保持客户关系和具体业务是注册会计师开展业务及防范风险的关键环节。会计师事务所应谨慎承接客户，重点关注客户诚信，可以从多方面评估，并通过多种途径获取信息，必要时借助调查机构。同时，需考量自身素质、能力、时间和资源，避免承接无法胜任的业务，接受业务时要签订书面约定书。此外，还应关注职业道德，避免利益冲突，考虑业务执行中的重大事项、接受业务后获知的信息等可能产生的影响。依据相关规定处理这些情况，确保业务风险可控。

(三)人力资源

会计师事务所的人力资源管理至关重要，涵盖多方面要素。其核心在于确保人员数量充足、素质达标，这影响着业务质量和事务所的发展。在事务所层面，需制定政策程序，保障拥有合格人员，可通过职业教育、培训等方式提升人员能力，并强调继续培训的重要性。同时，完善业绩评价、薪酬及晋升程序，激励员工发展和遵守职业道德。项目组委派直接关乎业务质量。事务所应给每项业务至少委派一名负责人，明确其身份、职责、权限等，监控其服务期限、工作负荷和胜任情况。委派员工时要考量其素质和专业胜任能力，包括业务经验、法规掌握、技术知识等方面。大型事务所针对复杂或高风险项目，要合理安排人员，加强风险控制。

(四)业务执行

业务执行对会计师事务所至关重要，是出具恰当报告的关键，需严格把控指导、监督与复核环节。在指导方面，要确保项目组清楚工作目标，通过团队协作和培训帮助经验少的成员。监督时，项目负责人跟踪业务进度，根据成员能力调整工作安排、解决问题。复核范围因业务风险而异，由经验丰富者执行，检查工作合规性、证据充分性等。在业务执行中遇到难题时可以咨询，事务所应营造咨询氛围，合理选择咨询对象、记录咨询情况。若出现意见分歧，需按规定解决后才能出具报告。特定业务还需要进行项目质量控制复核，小型事务所可借助外部力量，以保障业务质量。

(五)监控

监控是会计师事务所质量控制的重要环节,旨在保障制度有效、合规。监控工作由专业胜任人员负责,主要检查制度设计和运行的合理性与有效性。事务所应定期检查业务,根据自身规模、业务风险等因素确定检查方式,可借助外部检查但不能替代内部监控。

对于监控过程中发现的缺陷,事务所需评估影响并告知相关人员,采取针对性改进措施。同时,要记录监控过程和结果,包括程序、评价、缺陷及处理依据等。此外,事务所应妥善处理投诉指控,建立投诉渠道,保护举报人的权益,并依据调查结果改进质量控制工作。

【案例分析 2-2】

康得新复合材料集团股份有限公司是一家在新材料领域具有较高知名度的企业,主要从事先进高分子材料的研发、生产和销售,曾被视为行业的领军企业之一。瑞华会计师事务所承担了康得新 2017—2019 年度的财务报表审计工作。在此期间,康得新的财务数据表面上呈现出良好的发展态势,2017 年营业收入 117.89 亿元,同比增长 34.77%;2018 年营业收入 116.9 亿元,虽略有下滑,但仍保持在较高水平;2019 年由于公司财务造假问题逐渐暴露,营业收入大幅下降至 14.39 亿元。其财务数据的变化一直是投资者、债权人以及监管机构关注的焦点,瑞华会计师事务所的审计工作对市场各方了解康得新的真实财务状况起着关键作用。

审计中的违规行为主要有以下几项。

(1) 货币资金审计失误:康得新存在巨额货币资金造假问题,2017—2019 年账面上显示的大量货币资金实际并不存在,而瑞华会计师事务所在审计过程中,未对货币资金的真实性和存在性执行充分的审计程序。未对银行函证进行有效控制,部分函证回函的真实性存疑,却未进一步核实。同时,对银行对账单的审查也流于形式,未能发现对账单造假的情况。

(2) 应收账款审计缺陷:在应收账款审计方面,未对重要客户的应收账款进行充分的函证和核实。对于一些长期挂账、金额较大的应收账款,未深入调查其回收的可能性和真实性。对客户的信用状况评估不充分,未能识别出应收账款可能存在的重大减值风险。

(3) 审计工作底稿不规范:审计工作底稿记录不完整、不详细,无法为审计结论提供充分的支持。对于一些重要的审计程序和审计证据,未能在底稿中进行清晰的记录和说明,导致审计工作的可追溯性和可复核性较差。

瑞华会计师事务所的这些违规行为严重影响了审计质量。货币资金和应收账款审计的失误,导致康得新的虚假财务信息被纳入财务报表,误导了投资者和债权人的决策。审计工作底稿的不规范,使得审计工作缺乏有效的质量控制和监督,无法保证审计工作的准确性和可靠性。

瑞华会计师事务所因对康得新的审计违规行为受到了严厉处罚,多名注册会计师被吊销执业证书,事务所也面临着法律诉讼和监管处罚。这一案例警示审计机构和从业人员,必须严格遵守审计质量控制准则,加强对审计程序的执行和监督,提高审计工作的质量和水平,维护资本市场健康稳定发展。

第二节 注册会计师职业道德规范

道德是调整人际关系和个人与社会关系的行为规范的总和。它通过特定观念评价人们的思想和行动，并借助教育和舆论引导人们形成信念、习惯与传统。注册会计师行业对道德水准要求更高，原因如下：行业宗旨是维护公众利益，注册会计师需超越个人及相关方利益与法规最低要求，恪守更高职业道德，履行对各方的职责；诚信是行业核心价值 and 立身之本，只有保持高道德水准才能赢得公众信任；行业专业性强，公众难以判断执业质量，严格的职业道德规范有助于增强公众对行业的信任。

为推进社会主义核心价值观体系建设，尤其是社会诚信建设，加强注册会计师行业诚信建设，规范中国注册会计师协会注册会计师职业行为，提高职业道德水准并维护职业形象，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注册会计师职业道德守则》。这些守则规定了职业道德基本原则和职业道德概念框架，要求注册会计师遵守原则，并运用概念框架解决职业道德问题。

一、职业道德基本原则

注册会计师为实现执业目标，必须遵守一些基本原则。与职业道德有关的基本原则包括诚信、独立性、客观和公正、专业胜任能力和应有的关注、保密，具体如下。

1. 诚信

注册会计师应当所有职业活动中保持正直、诚实守信。注册会计师如果认为业务报告、申报资料或其他信息存在含有严重虚假或误导性陈述、含有缺乏充分依据的陈述或信息、存在遗漏或含糊其词的信息等问题，不得与这些有问题的信息发生牵连。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。

如果存在上述情形，注册会计师依据执业准则出具了恰当的非标准审计报告，则不被视为违反上述规定。

【案例分析 2-3】

2023 年，曾经的医药行业巨头康美药业因财务造假及审计相关事件引发广泛关注，这一事件深刻体现了注册会计师职业道德基本原则中诚信原则的重要性。

康美药业在 2016—2018 年间，通过财务造假虚构巨额营业收入和货币资金。经证监会查实，其累计虚增营业收入高达 291.28 亿元，虚增货币资金 886.81 亿元。这些虚假财务数据使得公司在资本市场上展现出良好的经营业绩和财务状况，吸引了大量投资者。然而，这背后却是对投资者的严重欺骗。

在对康美药业进行审计时，广东正中珠江会计师事务所及相关注册会计师未能坚守诚信原则。他们在明知康美药业财务数据存在重大问题的情况下，依然出具了无保留意见的审计报告。在审计过程中，对于康美药业异常的营业收入增长和巨额货币资金，审计人员未进行深入调查和核实。例如，康美药业 2018 年营业收入同比增长 20%，远超行业平均增长水平，

且货币资金余额高达 300 多亿元,却存在大量高额利息支出。这些明显的异常情况本应引起审计人员的高度重视,他们却视而不见,没有按照审计准则和诚信原则的要求,秉持职业怀疑态度,获取充分、适当的审计证据。

从数据对比来看,同行业其他企业在这三年间营业收入平均增长率在 10%左右,而康美药业 2016—2018 年共计虚增了近 200%的营业收入;在货币资金方面,同行业其他企业货币资金的利息收入与资金规模基本匹配,而康美药业却存在着巨大反差。这些异常数据足以表明康美药业财务数据的真实性存疑,然而审计人员却未如实披露,违背了诚信原则。

由于广东正中珠江会计师事务所及相关注册会计师违背诚信原则,出具虚假审计报告,使得康美药业的财务造假行为长期未被发现,众多投资者基于虚假的审计报告作出投资决策,遭受了巨大损失。据统计,在康美药业财务造假事件被曝光后,公司股价暴跌,市值蒸发超过 800 亿元,大量中小投资者血本无归。

中国证监会对广东正中珠江会计师事务所及相关注册会计师进行了严厉处罚。事务所被吊销执业许可,相关注册会计师被吊销证书,并面临高额罚款和法律诉讼。这一案例充分说明,诚信原则是注册会计师职业道德的基石。注册会计师在执业过程中,必须保持诚实、守信,如实反映企业的财务状况和经营成果,不得与虚假信息发生牵连。只有严格遵守诚信原则,才能赢得公众的信任,维护资本市场的公平、公正,保障投资者的合法权益,促进市场经济的健康发展。

2. 独立性

注册会计师的独立性包括两个方面:实质上的独立和形式上的独立。注册会计师执行审计和审阅业务及其他鉴证业务时,应当在实质和形式上保持独立性。会计师事务所在承办审计和审阅业务及其他鉴证业务时,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。

3. 客观和公正

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。

【案例分析 2-4】

2024 年,天职国际会计师事务所在对深圳市奇信集团股份有限公司(以下简称“奇信股份”)进行年报审计时,未能坚守职业道德基本原则中的客观和公正原则,引发了资本市场的广泛关注,受到了监管部门的严厉处罚。

奇信股份在 2018—2020 年间,深陷财务造假漩涡。公司通过虚构工程项目收入、虚增利润等手段,粉饰财务报表。据证监会查实,奇信股份在这三年间累计虚增营业收入约 13.4 亿元,虚增利润约 2.5 亿元。这些虚假数据使得公司在资本市场呈现出良好的经营态势,吸引了众多投资者的目光。

在对奇信股份的审计过程中,天职国际会计师事务所及相关注册会计师未能秉持客观和公正的态度。在审计收入确认环节,面对奇信股份一些明显不合理的工程项目收入确认情况,如部分工程项目在未实际完工、未取得有效验收报告的情况下就确认了大额收入,审计人员

未进行深入调查和核实。按照正常的审计流程和客观公正原则，审计人员应获取充分、适当的证据来证实收入的真实性和准确性，但他们对这些异常情况视而不见，未保持应有的职业怀疑。

在应收账款审计方面，奇信股份存在大量账龄较长且回收风险较高的应收账款，然而天职国际会计师事务所并未对这些应收账款的可收回性进行客观评估，也未按照会计准则要求足额计提坏账准备。从数据来看，奇信股份2020年末账龄超过三年的应收账款高达1.5亿元。按照行业惯例和会计准则，这些应收账款应至少计提50%的坏账准备，但审计报告中却未充分反映这一潜在风险，导致资产负债表中的应收账款账面价值严重高估。

此外，在审计过程中，天职国际会计师事务所还与奇信股份存在一些不当的关联关系和利益往来，这严重影响了审计的独立性和公正性。有证据显示，在审计期间，天职国际会计师事务所的部分审计人员接受了奇信股份的高额宴请和礼品馈赠，这使得他们在审计过程中难以保持客观公正的立场。

由于天职国际会计师事务所违背了客观和公正原则，出具的审计报告未能真实反映奇信股份的财务状况和经营成果，众多投资者基于这份虚假的审计报告做出投资决策，遭受了巨大损失。在奇信股份财务造假事件被曝光后，公司股价暴跌，市值蒸发超过30亿元，大量中小投资者血本无归。

中国证监会对天职国际会计师事务所及相关注册会计师进行了严厉处罚。责令其改正违法行为，给予警告，并罚没金额达2707.55万元，同时暂停其从事证券服务业务6个月。相关注册会计师也受到了相应的处罚，包括警告、罚款及一定期限内禁止从事证券服务业务等。

这一案例深刻表明，客观和公正原则是注册会计师职业道德的核心要素。注册会计师在执业过程中，必须保持独立、客观和公正的态度，不受任何利益干扰，如实反映被审计单位的财务状况和经营成果。只有严格遵守客观和公正原则，才能保障审计报告的真实性和可靠性，维护资本市场的公平、公正，保护投资者的合法权益，促进市场经济的健康稳定发展。

4. 专业胜任能力和应有的关注

注册会计师应当通过教育、培训和执业实践获取和保持专业胜任能力，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。注册会计师应当采取适当措施，确保在其领导下的工作人员得到应有的培训和督导。同时，注册会计师在必要时还应当使客户以及业务报告的其他使用者了解专业服务的固有局限性。

5. 保密

注册会计师应当对职业活动中获知的涉密信息保密，未经客户授权或法律法规允许，不得向会计师事务所以外的第三方披露其所获知的涉密信息，不得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保密，应当对在会计师事务所的涉密信息保密。

二、职业道德概念框架

(一)职业道德概念框架的内涵

在审计实务中,注册会计师遇到的许多情形(如职业活动、利益和关系)都可能对遵循职业道德基本原则产生不利影响。在职业道德守则中,不可能对各式各样的情形予以逐一界定并给出相应的应对措施。因此,职业道德守则提出职业道德概念框架,以指导注册会计师遵循职业道德基本原则,履行维护公众利益的职责。职业道德概念框架是指解决职业道德问题的思路和方法,用以指导注册会计师:①识别对职业道德基本原则的不利影响;②评价不利影响的严重程度;③必要时采取防范措施消除不利影响或将其降至可接受的水平。职业道德概念框架适用于各种可能对职业道德基本原则产生不利影响的情形。由于实务中的情形多种多样且层出不穷,职业道德守则不可能对所有情形都作出明确规定。注册会计师如果遇到职业道德守则未作出明确规定的情形,应当运用职业道德概念框架识别、评价和应对各种可能产生的不利影响,而不能想当然地认为职业道德守则未明确禁止的情形就是允许的。

(二)识别、评价与应对不利影响

注册会计师应当运用职业道德概念框架来识别、评价和应对对职业道德基本原则的不利影响。

1. 识别对职业道德基本原则的不利影响

注册会计师应当识别对职业道德基本原则的不利影响。通常来说,一种情形可能产生多种不利影响,一种不利影响也可能影响多项职业道德基本原则。注册会计师识别不利影响的前提是了解相关事实和情况,包括了解可能损害职业道德基本原则的职业活动、利益和关系。

对职业道德基本原则的不利影响可能产生于多种事实和情况,并且,因业务的性质和工作任务不同,产生的不利影响的类型也可能不同。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) 因自身利益产生的不利影响,是指由于某项经济利益或其他利益可能不当影响注册会计师的判断或行为,而对职业道德基本原则产生的不利影响。

(2) 因自我评价产生的不利影响,是指注册会计师在执行当前业务的过程中,其判断需要依赖其本人(或所在会计师事务所或工作单位的其他人员)以往执行业务时作出的判断或得出的结论,而该注册会计师可能不恰当地评价这些以往的判断或结论,从而对职业道德基本原则产生的不利影响。

(3) 因过度推介产生的不利影响,是指注册会计师倾向于客户或工作单位的立场,从而导致注册会计师的客观公正原则受到损害而对职业道德基本原则产生的不利影响。

(4) 因密切关系产生的不利影响,是指注册会计师由于与客户或工作单位存在长期或密切的关系,导致过于偏向他们的利益或认可他们的工作,从而对职业道德基本原则产生的不利影响。

(5) 因外在压力产生的不利影响,是指注册会计师迫于实际存在的或可感知到的压力,导致无法客观行事而对职业道德基本原则产生的不利影响。

2. 评价不利影响的严重程度

如果识别出对职业道德基本原则的不利影响，注册会计师应当评价该不利影响的严重程度是否处于可接受水平。可接受水平，是指注册会计师针对识别出的不利影响实施理性且掌握充分信息的第三方测试之后，很可能得出其行为并未违反职业道德基本原则的结论时，该不利影响的严重程度所处的水平。在评价不利影响的严重程度时，注册会计师应当从性质和数量两个方面予以考虑，如果存在多项不利影响，应当将多项不利影响组合起来一并考虑。注册会计师对不利影响严重程度的评价还受到专业服务性质和范围的影响。

3. 应对不利影响

注册会计师应当运用判断，确定如何应对超出可接受水平的不利影响，包括采取防范措施消除不利影响或将其降至可接受水平，或者拒绝或终止特定的职业活动。

举例来说，在特定情况下，可能能够应对不利影响的防范措施包括以下几种。

(1) 向已承接的项目分配更多时间和有胜任能力的人员，可能能够应对因自身利益产生的不利影响。

(2) 由项目组以外的适当复核人员复核已执行的工作或在必要时提供建议，可能能够应对因自我评价产生的不利影响。

(3) 向鉴证客户提供非鉴证服务时，指派鉴证业务项目团队以外的其他合伙人和项目组，并确保鉴证业务项目和非鉴证服务项目分别向各自的业务主管报告工作，可能能够应对因自我评价、过度推介或密切关系产生的不利影响。

(4) 由其他会计师事务所执行或重新执行业务的某些部分，可能能够应对因自身利益、自我评价、过度推介、密切关系或外在压力产生的不利影响。

(5) 由不同项目组分别应对具有保密性质的事项，可能能够应对因自身利益产生的不利影响。

【案例分析 2-5】

2024年，希格玛会计师事务所(特殊普通合伙)在对新疆冠农果茸集团股份有限公司(以下简称“新疆冠农”)2021年财务报告审计项目执业中，因违反注册会计师职业道德概念框架相关要求，被新疆证监局出具警示函，这一事件引发了审计行业的广泛关注。

新疆冠农作为一家在农产品加工和销售领域颇具规模的企业，2021年的营业收入达到了35亿元，净利润为2.5亿元，其财务数据对于投资者、合作伙伴以及监管机构等利益相关者来说至关重要。希格玛会计师事务所承担了对其年度财务报告的审计工作，旨在为各方提供客观、公正的审计意见，确保财务信息的真实性和可靠性。

然而，在审计过程中，希格玛会计师事务所及注册会计师韩某、王某霞未能遵循职业道德概念框架的要求。

在自身利益方面，希格玛会计师事务所可能由于对该审计业务的收费较为依赖，导致其在审计过程中未能保持应有的独立性和客观性。从审计行为来看，他们依据修改后的凭证进行函证。这种行为严重违背了审计准则中对审计证据真实性和可靠性的要求，很可能是受到了某种利益因素的干扰，他们没有识别出这种行为对职业道德基本原则中独立性和客观性的不利影响，或者即使识别出了，也未对其严重程度进行有效评估和采取恰当的防范措施。

在自我评价方面,当得出收入确认存在问题的结论时,未获取充分、适当的审计证据来支持或修正该结论。按照职业道德概念框架,注册会计师在执行审计业务时,对于自己的判断和结论应该进行客观的自我评价,确保其准确性和可靠性。但在本次审计中,希格玛会计师事务所及相关注册会计师显然没有做到这一点,这可能是由于过度依赖以往的审计经验或者对客户的过度信任,从而忽视了对审计证据充分性和适当性的严格把控。

此外,面对不符的询证函未进行进一步调查,反映出审计过程中缺乏应有的职业谨慎和责任心。从职业道德概念框架角度分析,这种行为可能源于外在压力的影响。比如担心客户关系恶化,或受到时间、成本等因素制约,导致无法保持客观性,从而对职业道德基本原则产生不利影响。

由于希格玛会计师事务所及相关注册会计师的上述违规行为,其出具的审计报告可能无法真实、准确地反映新疆冠农的财务状况和经营成果,这对投资者的决策产生了误导。如果投资者依据这份存在问题的审计报告进行投资决策,可能会遭受经济损失。例如,潜在投资者可能因为相信了虚假的财务数据而加大投资,最终在真相曝光后,面临资产贬值的风险。

新疆证监局对希格玛会计师事务所及注册会计师韩某、王某霞采取了出具警示函的监督管理措施,并记入资本市场诚信档案,要求其在收到决定书之日起30个工作日内向新疆证监局提交书面整改报告。这一处罚不仅对希格玛会计师事务所的声誉造成了损害,也给整个审计行业敲响了警钟。

此案例充分表明,注册会计师职业道德概念框架是规范注册会计师职业行为的重要准则。注册会计师在执业过程中,必须严格按照职业道德概念框架的要求,识别、评价和应对各种对职业道德基本原则的不利影响,保持独立性、客观和公正,确保审计质量,维护资本市场的公平、公正,保护投资者的合法权益。

(三)与治理层的沟通

注册会计师在识别、评价和应对不利影响时,应当根据职业判断,与客户或工作单位治理结构中的适当人员进行沟通,并就有关事项与治理层进行沟通。如果注册会计师与治理层的下设组织(如审计委员会)或个人沟通,应当确定是否还需要与治理层整体进行沟通,以使治理层所有成员充分知情。

在确定具体沟通对象时,注册会计师可能需要考虑下列事项。

- (1) 具体情况的性质和重要程度。
- (2) 拟沟通的事项。

如果注册会计师与同时承担管理层职责和治理层职责的人员沟通,应当确保这种沟通能够向所有负有治理责任的人员充分传递应予沟通的内容。在某些情况下,治理层全部成员均参与管理。例如,在一家小型企业中,仅有的一名业主管理该企业,并且没有其他人负有治理责任。在这种情况下,如果与同时承担管理层职责和治理层职责的人员沟通,可认为注册会计师已满足与治理层沟通的要求。

第三节 中国注册会计师的法律责任

一、注册会计师法律责任概述

(一)注册会计师法律责任的概念

法律责任是指因违法行为而引起的应由违法者承担的相应的法律后果。其特点是以一定的义务存在为前提,并出现了违反此种义务的事实。注册会计师法律责任是指注册会计师在履行职责过程中,因过失、欺诈或违约使客户或其他利益相关方蒙受经济损失而承担的法律后果。

(二)注册会计师法律责任的发展过程

注册会计师法律责任的发展过程可分为以下三个阶段。

1. 无责阶段(1981—1991年)

1981年,上海会计师事务所成立,这标志着我国注册会计师行业得以恢复建立。1981—1991年10年间,客户几乎没有就审计业务与审计职业界发生法律纠纷,而作为主管该行业的财政部门也从未因注册会计师的工作过失对他们进行过任何处罚。这一时期,我国注册会计师行业的发展表面上较为顺利,没有任何法律诉讼,但实际上,随着市场经济的发展,社会正在酝酿着产生注册会计师法律责任的各种条件。

2. 单一追究行政责任阶段(1992—2001年)

1992—1995年间,由于宽松的经济环境和对商品经济发展的强烈要求,多种经济类型的企业几乎以几何级数的速度诞生。这些企业的创办为注册会计师行业提供了大量的验资业务与审计业务,为处于成长状态的注册会计师行业奠定了坚实的物质基础,保证了其生存和发展。但与此同时,随着市场经济体系的建立,企业、社会各界的风险意识逐渐加强,对注册会计师行业的法律诉讼案件也开始出现。1992年深圳原野公司案和1993年北京长城公司案引发了人们对深圳特区会计师事务所和北京中诚会计师事务所法律责任的关注,由此揭开了我国注册会计师法律责任的序幕。这一阶段,我国注册会计师行业主管部门对深圳原野公司、北京长城公司和海南中水集团公司这三大具有重大社会影响的审计案件中的有关注册会计师进行了严厉的行政处罚,经办会计师事务所被解散,从而开创了我国注册会计师行业法律责任的先河。

1996年1月1日《中国注册会计师独立审计准则》的实施和1996年4月4日最高人民法院法函(1996)56号复函揭开了注册会计师法律责任向纵深发展的序幕。

自1997年起,琼民源、红光实业、东方锅炉三大案件相继曝光。2001年以来,随着黎明股份、东方电子、银广夏、麦科特、科龙电器等一系列上市公司虚假陈述案的曝光,湖北立华、深圳中天勤、华鹏、华伦等会计师事务所及注册会计师的丑闻也不断传出,国内注册会计师一度成为社会各界指责的焦点。证监会等监管部门对违规注册会计师及会计师事务所的处罚力度逐步加大,从1998年以前以警告和通报批评为主转向罚款、没收违法收入和暂

停执业资格,乃至追究民事责任与刑事责任等法律责任。

3. 探索和加大民事责任追究阶段(2002 年至今)

从第一例证券民事赔偿的红光案到证券市场首例获赔的嘉宝实业案,从第一例遭遇共同诉讼的大庆联谊到被千人集体诉讼的银广夏,自 2002 年起,我国注册会计师遭民事诉讼大幅攀升。

2003 年 1 月 9 日,最高人民法院公布了《关于审理证券市场因虚假陈述引发的民事赔偿案件的若干规定》,重点解决立案依据、管辖级别、归责原则、因果关系、举证责任、过失认定等具体问题,其中明确规定:“专业中介服务机构及其直接责任人违反证券法第一百六十一条和第二百零二条的规定虚假陈述,给投资人造成损失的,就其负有责任的部分承担赔偿责任。”

二、注册会计师法律责任的成因

在市场经济中,注册会计师承担法律责任的原因是多方面的:即包括报表使用者对经营失败与审计失败之间的差别存在误解,但更主要的是由于注册会计师因违约、过失或欺诈行为,对审计委托人、被审计单位或其他利益相关的第三人造成伤害而依法承担的责任。

(一)经营失败与审计失败的关系

被审计单位发生经营失败可能会连累注册会计师,进而引发针对注册会计师的法律诉讼。许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。被审计单位受经济浪潮或经营条件的影响,如经济萧条、决策失误或同行之间激烈竞争,无力归还借款或无法达到投资预期的收益,就会出现经营风险,经营风险的极端情况则是经营失败,而经营失败会导致被审计单位破产或清算整顿。经营失败是被审计单位管理当局的管理责任,与注册会计师无关。审计失败是指注册会计师提出了错误的审计意见,或者说,当财务报表事实上存在重大错报时,注册会计师却认为财务报表是合法和公允的,发表了无保留意见。尽管企业经营失败不等于审计失败,但当被审计单位出现经营失败时,特别是注册会计师不谨慎地发表了不适当的审计意见,已审财务报表的使用者往往会指责审计失败。经营失败导致审计风险增大,经营失败转变为审计失败。但如果注册会计师遵守了执业准则,出具了适当的审计意见,被审计单位经营失败导致的损失应由其自行承担,与注册会计师无关,注册会计师无须承担法律责任。

(二)违约、过失与欺诈

如果不是由于注册会计师的原因给被审计单位或第三方造成损失,注册会计师将不负法律责任。但是,如果注册会计师因违约、过失和欺诈等行为给审计委托人、被审计单位或其他有利益关系的第三方造成伤害,注册会计师应当承担法律责任。

1. 违约

所谓违约,是指注册会计师未能达到审计合约中的要求,如未能按期出具审计报告、泄露商业秘密等。当因违约给他人造成损失时,注册会计师应负违约责任。

2. 过失

所谓过失，是指在一定条件下，注册会计师缺少应有的合理的谨慎。判断注册会计师是否存在过失，应当以其他具备专业素质的注册会计师在相同条件下可做到的谨慎程度为标准。当因过失给他人造成损失时，注册会计师应负过失责任。注册会计师在审计过程中未保持必要的职业谨慎，存在下列情形之一，并导致报告不实的，人民法院应当认定会计师事务所存在过失：①违反《中华人民共和国注册会计师法》第20条第(2)、(3)项的规定；②负责审计的注册会计师以低于行业一般成员应具备的专业水准执业；③制订的审计计划存在明显疏漏；④未依据执业准则、规则执行必要的审计程序；⑤在发现可能存在错误和舞弊的迹象时，未能追加必要的审计程序予以证实或者排除；⑥未能合理地运用执业准则和规则所要求的重要性原则；⑦未根据审计的要求采用必要的调查方法获取充分的审计证据；⑧明知对总体结论有重大影响的特定审计对象缺乏判断能力，却未寻求专家意见，直接形成审计结论；⑨错误判断和评价审计证据；⑩其他违反执业准则、规则确定的工作程序的行为。

通常将过失按程度不同分为普通过失和重大过失。普通过失，也称“一般过失”，通常是指没有保持职业上应有的合理的谨慎，即注册会计师没有完全遵循专业准则的要求进行审计。重大过失是指连起码的职业谨慎都不保持，即注册会计师根本没有遵循准则的要求或没有按专业准则的基本要求执行审计工作。另外，还有一种过失称为“共同过失”，即对他人的过失，受害方因自己未能保持合理的谨慎而蒙受损失。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需的信息，后来又控告注册会计师未能妥当地编制纳税申报表，这种情况可能使法院判定被审计单位有共同过失。

“重要性”和“内部控制”这两个概念有助于区分注册会计师的普通过失和重大过失。

首先，如果财务报表中存在重大错报事项，注册会计师运用常规审计程序通常应予发现，但因工作疏忽而未能将重大错报事项查出来，就很可能在法律诉讼中被解释为重大过失。如果财务报表有多处错报事项，每一处都不算重大，但综合起来对财务报表的影响较大，也就是说，财务报表作为一个整体可能严重失实。在这种情况下，法院通常认为，注册会计师具有普通过失，而非重大过失，因为运用常规审计程序发现每处较小错报事项的概率也较小。

其次，注册会计师对财务报表项目实施的实质性程序受到控制测试结果的影响。如果内部控制不太健全，注册会计师应当调整实质性程序的性质、时间和范围。这样，注册会计师一般能够合理确信发现由此产生的财务报表重大错报，否则就可能被认为存在重大过失。相反的情况是，内部控制本身十分健全，但由于员工串通舞弊，导致设计良好的内部控制失效。由于注册会计师查出这种错报事项的可能性相对较小，因而一般会认为注册会计师没有过失或只具有普通过失。

3. 欺诈

欺诈，又称“注册会计师舞弊”，是注册会计师以欺骗或坑害他人为目的的一种故意的错误行为。例如，明知委托单位的财务报表有重大错报，却不予披露或作出不实的证明，而导致相关第三方受损。与欺诈相关的另一个概念是“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。推定欺诈不同于上面定义的欺诈，因为它不包含带有故意欺骗性质的陈述。一般情况下，注册会计师的重大过失被视为推定欺诈。近年来，有些法院放宽了对“欺诈”一词的认定范围，使得推定欺诈和欺诈在法律

上成为等效的概念。这样，具有重大过失的注册会计师的法律责任就进一步加大了。

现实中，以下情况通常会被界定为欺诈：①与被审计单位恶意串通；②明知被审计单位对重要事项的财务会计处理与国家有关规定相抵触，而不予指明；③明知被审计单位的财务会计处理会直接损害利害关系人的利益，而予以隐瞒或者作不实报告；④明知被审计单位的财务会计处理会导致利害关系人产生重大误解，而不予指明；⑤明知被审计单位财务报表的重要事项有不实的内容，而不予指明；⑥被审计单位示意其作不实报告，而不予拒绝。

注册会计师过失程度的大小没有特别严格的界限，在实务中往往很难界定，在很多情况下是由法院根据每一个案例的具体情况来进行判定和解释。

(三)报表使用者的误解

报表使用者对报表信息的错误理解也会导致注册会计师被起诉。委托人或第三方错误理解会计信息，进而错误决策，导致损失，这是委托人或第三方自身知识、理解能力存在不足的结果，这样的损失不应该由注册会计师来承担。

来自报表使用者方面的原因还包括报表使用者不能正确地区分会计责任和审计责任。在财务报表审计中，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；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。财务报表审计不能减轻被审计单位管理层和治理层的责任。如果报表使用者不能理解会计责任和审计责任之间的区别，也可能把被审计单位管理当局的过错归咎于注册会计师，从而造成注册会计师被控告。

另外，审计期望差距也是导致注册会计师承担法律责任的原因之一。审计期望差距是指社会公众对审计作用的理解与注册会计师职业界自身对审计业绩的看法之间存在差异。受审计技术和成本的限制，注册会计师不可能查出企业所有的错误和舞弊。但是社会公众认为审计是对财务报表的担保或保证，因此，当他们发现所依据的财务报表存在错报和漏报，并由此造成损失时，就会向注册会计师提起诉讼，要求赔偿。

【案例分析 2-6】

2023年，中审众环会计师事务所在对某上市公司(以下简称“A公司”)的年度财务报表审计业务中，因一系列违规操作，陷入了严重的法律责任纠纷，这一事件深刻揭示了注册会计师法律责任的多方面成因。

A公司作为一家在电子信息领域颇具影响力的企业，2022年的营业收入达到了80亿元，净利润为5亿元。其财务报表的真实性对于广大投资者、债权人以及资本市场的稳定运行至关重要。中审众环会计师事务所承担了对A公司2022年度财务报表的审计工作，旨在为各方提供真实、可靠的审计报告。

从社会因素来看，社会公众对注册会计师的高度信任和过高期望是导致法律责任产生的重要原因。在此次审计中，A公司的股东和投资者基于对注册会计师专业能力的信任，期望审计报告能够准确反映公司的财务状况和经营成果。然而，当审计报告被发现存在问题时，公众的不满和索赔诉求也随之而来。例如，部分投资者依据中审众环出具的审计报告进行投资决策，在A公司财务造假问题曝光后，遭受了重大经济损失，他们便将责任归咎于注册会计师，要求其承担赔偿责任。这是因为社会公众往往混淆了会计责任和审计责任，认为注册会计师应查出被审计单位报表中的所有错误和舞弊行为，一旦期望落空，就容易引发法律纠纷。

经济因素也在其中起到了关键作用。随着注册会计师行业竞争的日益激烈，部分会计师事务所为了追求经济效益，在业务承接和审计过程中丧失了应有的谨慎。中审众环在承接A公司审计业务时，可能过于看重业务收入，对A公司的历史情况、经营风险以及管理层的诚信度等方面未进行充分的调查和评估。在审计过程中，为了降低成本，减少了必要的审计程序和审计资源投入，导致未能发现A公司的财务造假行为。据调查，中审众环在该项目上投入的审计费用较同行业平均水平低20%，这在一定程度上影响了审计质量，为后续的法律风险埋下了隐患。

从公司内部环境来看，A公司法人治理结构存在缺陷，内部控制失效。公司管理层权力过大，董事会、监事会未能有效发挥监督作用，这使得管理层有机会进行财务造假。例如，A公司通过虚构销售合同、虚增收入等手段，虚增利润2亿元，而公司的内部控制体系未能及时发现和纠正这些问题。在这种环境下，注册会计师面临着巨大的审计风险。由于公司管理层既是被审计对象又是审计委托人，注册会计师在审计过程中可能会受到管理层的施压和干扰，难以保持独立、客观和公正的态度。中审众环在审计过程中，可能因为担心失去A公司这一重要客户，而对其财务造假行为采取了放任或隐瞒的态度，从而违反了审计准则和职业道德规范，引发了法律责任。

法律因素同样不容忽视。我国相关法律法规在注册会计师法律责任的界定和处罚方面存在一定的滞后性和模糊性。在中审众环审计A公司的案例中，对于注册会计师在何种情况下应承担法律责任、承担何种程度的法律责任，相关法律法规的规定不够明确。例如，对于审计报告中存在的虚假陈述，如何判断注册会计师是故意还是过失，以及如何确定赔偿金额等问题，缺乏具体的操作标准。这使得在司法实践中，注册会计师的法律责任认定存在一定的难度，也容易引发争议。此外，不同法律法规之间对于注册会计师法律责任的规定存在不一致的情况，这也给执法和司法带来了困扰。

由于中审众环会计师事务所及相关注册会计师的上述违规行为，其出具的审计报告严重失实，误导了投资者的决策。A公司财务造假问题被曝光后，公司股价暴跌，市值蒸发超过50亿元，众多投资者遭受了巨大损失。投资者纷纷向法院提起诉讼，要求中审众环会计师事务所及相关注册会计师承担赔偿责任。监管部门也对中审众环会计师事务所进行了调查和处罚，责令其改正违法行为，没收违法所得，并处罚款1000万元，同时对相关注册会计师给予警告、暂停执业等处罚。

这一案例充分表明，注册会计师法律责任的成因是多方面的，包括社会、经济、环境和法律等因素。注册会计师在执业过程中，必须充分认识到这些因素的影响，严格遵守审计准则和职业道德规范，保持应有的职业谨慎，提高审计质量，以避免法律责任的产生。同时，相关部门也应加强法律法规建设，完善注册会计师法律责任的界定和处罚机制，为注册会计师行业的健康发展创造良好的法律环境。

三、注册会计师法律责任的追究与规避

(一)注册会计师法律责任的种类

注册会计师的法律责任包括行政责任、民事责任和刑事责任，这三种责任可以单独承担，也可以一起承担。行政责任和刑事责任可由国家行政机关与司法部门主动追究；而民事责任

则应由受害方提起民事诉讼，国家机关不能依职权主动介入。

1. 行政责任

行政责任是指注册会计师因违反有关行政管理的法律法规规定，但尚未构成犯罪的行为而依法应当承担的法律后果。行政责任追加与否主要考虑审计过程。行政责任分为行政处分和行政处罚。行政处分是对存在行政违法行为的国家工作人员给予一定的处罚，包括警告、记过、降级、降职、撤职、开除等。行政处罚是指国家行政机关及其他依法享有行政处罚权的组织，对违反行政法律、法规、规章，尚不构成犯罪的公民、法人及其他组织实施的一种制裁行为，包括警告、罚款、没收违法所得、责令停产停业、暂扣或者吊销营业执照、行政拘留等。对于注册会计师个人来说，行政处罚包括警告、暂停执业、吊销注册会计师证书；对会计师事务所而言，行政处罚包括警告、没收违法所得、罚款、暂停执业、撤销等。

【案例分析 2-7】

2025年1月，北京德皓国际会计师事务所(特殊普通合伙)因一系列违规行为，受到了中国证券监督管理委员会上海证券监管专员办事处的行政监管处罚，这一事件清晰地说明了注册会计师法律责任中行政责任的追究与规避要点。

北京德皓国际会计师事务所近年来业务扩张迅速，截至2024年12月31日，合伙人达到66人，注册会计师人数增至300人，2024年审计上市公司年报客户家数达到119家。在业务规模不断扩大的同时，该事务所却忽视了合规经营。在个别IPO（首次公开发行）项目中，业务约定书存在或有收费安排，这种收费方式使得事务所的经济利益与项目结果紧密挂钩，严重影响了审计的独立性和客观性。例如，在对某科技企业的IPO审计项目中，双方约定若该企业成功上市，事务所将获得一笔高额的额外报酬。这就导致事务所在审计过程中，可能会为了追求经济利益而放松对审计质量的把控，未能严格按照审计准则执行审计工作，无法对企业的财务报表发表客观公正的审计意见。

此外，该事务所还存在审计人员直系亲属违规交易股票的情形。在多个审计项目中，部分审计人员的直系亲属在审计期间买卖被审计单位的股票，这使得审计人员难以保持客观和公正的态度，极大地影响了审计的独立性和公正性，损害了投资者对审计报告的信心。部分项目组独立性声明的签署也不规范，这反映出事务所对独立性管理存在漏洞，无法有效保证审计人员在执业过程中真正独立于被审计单位，进而影响审计质量和报告的可信度。

总分所一体化管理执行不到位也是该事务所存在的一大问题。这使得分所在业务承接、风险评估、质量控制、人力资源管理等方面与总所缺乏有效统一，导致分所审计业务的质量参差不齐，影响了整个事务所的品牌形象和审计质量控制体系。以某分所为例，在对一家制造企业的审计中，由于分所未能按照总所的质量控制标准执行审计程序，导致未能发现该企业财务报表中的重大错报。

这些违规行为违反了《中国注册会计师职业道德守则第4号——审计和审阅业务对独立性的要求(2020年)》《会计师事务所质量管理准则第5101号——业务质量管理(2020年)》等的相关规定。上海证券监管专员办事处认定，其行为违反了《上市公司信息披露管理办法》的相关规定，决定对北京德皓国际会计师事务所采取出具警示函的监管措施，并要求其在2025年2月10日前报送整改方案，同时抄报北京证监局。

从规避行政责任的角度来看，北京德皓国际会计师事务所应加强内部管理，建立健全的

质量控制体系。在业务承接方面，严格审查业务约定书，杜绝或有收费安排；加强对审计人员及其直系亲属的行为监管，防止利益冲突；规范独立性声明的签署流程，确保审计人员的独立性；强化总分所一体化管理，统一业务标准和质量控制要求。同时，要加强对审计人员的职业道德和法律法规培训，提高其合规意识和职业素养，使其充分认识到违规行为可能带来的严重后果。

此次事件给整个注册会计师行业敲响了警钟，注册会计师及会计师事务所必须严格遵守相关法律法规和职业准则，切实履行审计职责，加强内部管理，才能有效规避行政责任，维护自身的声誉和行业的公信力，保障资本市场的健康稳定发展。

2. 民事责任

民事责任是指注册会计师因违反合同义务或者不履行其他法律义务，使他人蒙受损失而依法应承担的民事法律后果。民事责任的直接目的是对受损民事权利的救济和恢复。民事责任追究与否更多地考虑审计结果。因为民事责任主要是赔偿损失、停止侵害等形式，是针对审计的不良结果的。在各种法律责任形式中，只有民事责任具有为受害人提供经济补偿的功能。

对会计师事务所民事侵权赔偿责任的界定需要有“四要件”，如图 2-4 所示。

3. 刑事责任

刑事责任是指注册会计师造成对社会经济的严重危害而应受到刑法制裁的法律后果。刑事责任追究与否要同时考虑结果和过程，如果注册会计师违反法规并对社会经济造成影响，根据《中华人民共和国刑法》规定，必须承担刑事责任。刑事责任主要是按照有关法律程序判处一定的徒刑。

一般来说，违约和过失可能会使注册会计师负行政责任和民事责任，欺诈可能会使其负民事责任和刑事责任。

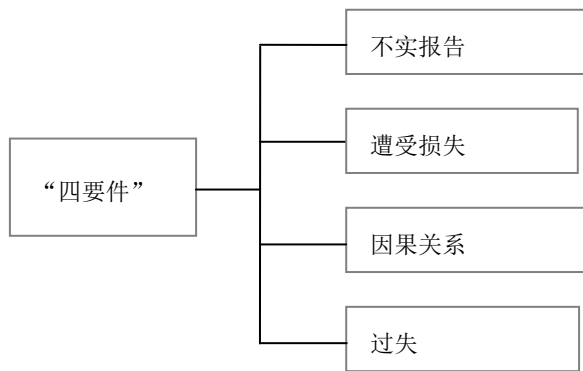


图 2-4 界定民事侵权赔偿责任的“四要件”

【案例分析 2-8】

2024 年，北京市第三中级人民法院对朱某军、刘某军提供虚假证明文件案作出一审判决，这一案件成为注册会计师法律责任追究与刑事责任规避的典型案列。

朱某军、刘某军均系中某会计师事务所注册会计师。北京京某文化旅游股份有限公司(以下简称“京某文化”)作为深圳证券交易所上市公司，2018 年委托中某会计师事务所对其年

度财务报表进行审计，朱某军、刘某军受委派担任签字注册会计师。该公司 2018 年实际营业收入为 4.9 亿元，利润为 1.2 亿元。然而，为满足后续发行公司债券的条件，京某文化董事长宋某等人指使公司人员虚构业务，虚假确认收入。

在审计过程中，朱某军、刘某军不仅未恪守职业操守，还提出签订投资份额合同代替播映合同并倒签日期的建议。他们帮助审核虚假合同、修改审计底稿以符合审计要求，致使京某文化 2018 年年度报告虚增营业收入 3.58 亿元，虚增利润 1.45 亿元，分别占当期披露营业收入总额和利润总额的 42.5%、53.5%。最终，他们以中某会计师事务所的名义出具了标准无保留意见的审计报告。这份虚假的审计报告误导了投资者的决策，许多投资者基于该报告进行投资，在真相曝光后遭受了巨大的经济损失。

2023 年 10 月 26 日，北京市公安局以宋某等人涉嫌违规披露重要信息罪提请北京市人民检察院第三分院批准逮捕。检察机关在审查中发现朱某军、刘某军有提供虚假证明文件的嫌疑，遂依法移送案件线索，要求公安机关立案侦查。2024 年 1 月 30 日，北京市公安局对朱某军、刘某军涉嫌提供虚假证明文件罪立案侦查。2024 年 8 月 1 日，北京市公安局以朱某军、刘某军涉嫌提供虚假证明文件罪，向北京市人民检察院第三分院移送起诉。检察机关审查认为，朱某军、刘某军在审计上市公司年度报告的过程中，利用专业知识帮助公司以合同造假的方式虚增业绩，并据此出具内容不实的审计报告予以公开披露，同时构成了违规披露重要信息罪和提供虚假证明文件罪。由于本案发生于 2021 年刑法修正案(十一)施行前，根据从旧兼从轻的原则，违规披露重要信息罪、提供虚假证明文件罪均应适用刑法修正前的规定。根据二人犯罪的事实和情节，因提供虚假证明文件罪的法定刑更重，故应依法认定二人构成提供虚假证明文件罪。2024 年 8 月 16 日，北京市人民检察院第三分院以朱某军、刘某军构成提供虚假证明文件罪向北京市第三中级人民法院提起公诉。2024 年 10 月 18 日，北京市第三中级人民法院作出一审判决，认定被告人朱某军、刘某军犯提供虚假证明文件罪，判处朱某军有期徒刑 1 年 5 个月，并处罚金 11 万元；判处刘某军有期徒刑 11 个月，并处罚金 10 万元。

从规避刑事责任的角度来看，注册会计师及会计师事务所必须从中吸取教训。在承接业务时，应深入了解被审计单位的背景和经营状况，评估潜在风险，对于存在诚信问题或经营风险较高的客户要谨慎承接。在审计过程中，严格遵循审计准则和职业道德规范，保持独立性和职业怀疑态度。对于异常交易和数据，要深入调查核实，获取充分、适当的审计证据，绝不能协助被审计单位进行财务造假。同时，会计师事务所应加强内部控制，建立有效的监督和复核机制，对审计项目进行全程监控，确保审计报告的真实性和可靠性。注册会计师自身也要不断加强法律知识学习，增强法律意识，清楚认识到违规行为可能带来的严重后果，在面对各种利益诱惑和压力时，坚守法律底线和职业道德，维护资本市场的公平正义，保障投资者的合法权益。

(二)如何避免法律诉讼

20 世纪 90 年代，随着注册会计师地位和作用的提高，注册会计师的知名度越来越大。政府部门和社会公众在了解注册会计师作用的同时，对注册会计师责任的了解也在加深。另外，随着国家法律法规的不断健全和完善、社会公众法律意识的加强，受害方会向导致其损失的一切相关者提起诉讼，以保护自身的利益。因此，起诉注册会计师的案件时有发生。近几年来，我国注册会计师行业发生了一系列震惊整个行业乃至全社会的案件。有关会计师事

务所均因出具虚假报告造成严重后果而被撤销、没收财产或取消特许业务资格，有注册会计师也被吊销执业资格，有的还被追究刑事责任。除一些大案件之外，涉及注册会计师的中小型诉讼案件更有日益上升的趋势。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. 审计职业界避免法律诉讼的对策

面对注册会计师法律责任的扩展和诉讼案件的急剧增加，整个注册会计师职业界都在积极研究如何避免法律诉讼。

(1) 从法律角度避免对注册会计师的法律诉讼。即建立法律责任免除的规定并纳入《中华人民共和国注册会计师法》(以下简称《注册会计师法》)。我国的其他法律法规都有这方面的规定，唯有《注册会计师法》在这方面尚属空白。另外，对被审计单位管理当局舞弊行为的处罚及其责任承担应当在相关法律法规中予以明确，这样可以使注册会计师避免不必要的法律诉讼。因此，借鉴国内外的经验，逐步完善注册会计师行业法律法规的修订工作，营造良好的法律环境，才能减少对注册会计师的法律诉讼。

(2) 成立专业的法律责任鉴定委员会。目前，法院是决定注册会计师是否承担责任的唯一裁判。但注册会计师行业是一个专业性极强又极其复杂的行业，对其进行责任归属判断需要相应的专业知识，而法院对于这一特殊行业难以作出合理的责任界定。这样，就需要有一个独立的机构来承担这一任务。

(3) 提升注册会计师的法制知识和意识。注册会计师遭到法律诉讼的很大一部分原因是缺乏法律知识和意识，因此提高注册会计师的法律素质是十分必要的。

(4) 进行适当的宣传工作，使审计期望差距缩小。审计期望差距的存在是近年来注册会计师不断遭遇法律诉讼的一个重要原因。审计职业界应注重对法律界和社会公众的宣传，使他们真正了解审计业务的任务和目的，缩小审计期望差距。

(5) 提高从业人员的素质。高素质的从业人员是高质量审计工作的保证，审计职业界应该认真设计有效的资格考试制度，加强职业后续教育，重视选拔和培养高素质的从业人员。

【案例分析 2-9】

在资本市场的运作中，审计职业界一直面临着遭遇法律诉讼的严峻挑战。近年来，随着注册会计师法律责任的不断扩展以及诉讼案件的急剧增多，审计职业界积极探索避免法律诉讼的有效途径。下面以华云科技股份有限公司(以下简称“华云科技”)为例，来深入了解这些对策在实际工作中的运用。

华云科技是一家在人工智能领域颇具影响力的上市公司，专注于人工智能芯片的研发、生产与销售，2023年的营业收入达到了15亿元，净利润为2亿元。2024年，该公司委托立信会计师事务所进行年度财务报表审计，注册会计师张某和李某负责此次审计工作。

在审计过程中，审计团队面临着诸多潜在的法律风险。一方面，人工智能行业竞争激烈，华云科技存在一定的业绩压力，有通过财务造假来美化业绩的动机；另一方面，公司内部部的财务管理制度存在一些漏洞，这为财务数据的真实性和准确性埋下了隐患。

在这种复杂的情况下，立信会计师事务所采取了一系列措施来避免法律诉讼。

从法律角度避免法律诉讼：事务所积极关注注册会计师行业法律法规的修订动态，鼓励注册会计师参与中国注册会计师协会组织的关于完善法律法规的研讨活动。在审计过程中，

审计团队依据现有法律法规，对华云科技的财务数据进行了严格审查。同时，事务所也向监管部门反映了在审计过程中遇到的法律问题，为法律法规的完善提供了实践依据。例如，在对华云科技的审计中，审计团队发现公司对于研发费用资本化的会计处理方式较为模糊，可能导致财务数据不准确。事务所通过行业协会向相关部门反馈了这一问题，希望在未来的法律法规修订中能够明确此类问题的处理方式，以减少审计人员的法律风险。

成立专业的法律责任鉴定委员会：立信会计师事务所联合当地的其他几家大型会计师事务所，共同成立了专业的法律责任鉴定委员会。该委员会由资深的注册会计师、律师以及行业专家组成。在对华云科技的审计过程中，当审计团队遇到一些难以判断的问题时，便及时向鉴定委员会咨询。比如，对于华云科技的一项重大资产减值准备的计提，审计团队与公司管理层存在较大分歧。鉴定委员会的专家们对相关资料进行了详细分析，并结合行业惯例和法律法规，给出了专业的意见，帮助审计团队做出了正确的判断，避免了因判断失误而可能引发的法律诉讼。

提升注册会计师的法制知识和意识：事务所定期组织注册会计师参加法律知识培训，邀请知名律师和法律专家进行授课。培训内容涵盖了与审计工作相关的各类法律法规，以及最新的法律。通过培训，张某和李某的法律素质得到了显著提高。在对华云科技的审计中，他们能够敏锐地识别出潜在的法律风险，并采取相应的措施加以防范。例如，在审查公司的关联交易时，他们依据相关法律法规，对交易的真实性、合理性和合法性进行了严格审查，确保了审计工作的合规性。

进行适当的宣传工作，缩小审计期望差距：立信会计师事务所通过举办行业研讨会、发布专业文章等方式，向法律界和社会公众宣传审计业务的任务和目的。在对华云科技的审计中，事务所也积极与公司管理层、投资者以及监管部门进行沟通，向他们解释审计工作的流程和方法，让他们了解审计工作的局限性。例如，在审计报告发布后，事务所组织了一场投资者说明会，向投资者详细介绍了审计工作的重点和难点，以及审计报告中各项数据的含义。通过这种方式，投资者对审计工作有了更深入的了解，缩小了审计期望差距，降低了因误解而引发法律诉讼的风险。

提高从业人员的素质：立信会计师事务所在招聘注册会计师时，严格筛选应聘者的专业素质和道德品质。同时，事务所还建立了完善的职业后续教育体系，定期组织注册会计师参加各类培训和学习活动，提升他们的业务能力和综合素质。在对华云科技的审计中，审计团队的成员都具备扎实的专业知识和丰富的实践经验。他们能够运用先进的审计技术和方法，对公司的财务数据进行全面、深入的审查，确保了审计工作的质量。例如，在审计过程中，审计团队运用数据分析软件对公司的大量财务数据进行了分析，发现了一些异常的交易数据，通过进一步调查核实，最终发现了公司存在的一些财务问题，并及时进行了披露。

通过采取以上一系列措施，立信会计师事务所在对华云科技的审计工作中，成功避免了法律诉讼的发生。这不仅维护了事务所的声誉，保障了投资者的合法权益，也为资本市场的健康稳定发展作出了贡献。这一案例充分表明，审计职业界通过积极采取有效的对策，能够有效降低法律诉讼风险，实现行业的可持续发展。

2. 会计师事务所及注册会计师避免法律诉讼的对策

在会计师事务所及注册会计师层面，要避免法律诉讼，最根本的做法是严格遵守执业规

范，保持较高的执业水平。此外，还要从以下方面加以防范。

(1) 严格遵守注册会计师的执业准则。遵守执业准则是注册会计师避免法律诉讼的根本保证，注册会计师必须严格遵守。只有严格按照执业准则办事，才能为避免法律诉讼提供有力的辩护。

(2) 保持执业独立性，树立良好的职业道德，保持职业谨慎。独立性是注册会计师审计工作的核心基石，注册会计师必须与委托单位和外部组织之间保持一种超然独立的关系。纵观审计失败的案例，许多是由于注册会计师缺乏应有的职业道德和职业谨慎，例如，注册会计师明知被审计单位有问题却采取置之不理以及马虎行事等不负责任的行为。在执行审计业务过程中，注册会计师未严格遵守独立审计准则，不执行适当的审计程序，对被审计单位的有关问题未保持应有的职业谨慎，或为节省时间而缩小审计范围和简化审计程序，这些都会导致无法发现财务报表中的重大错报。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、出具报告，对于避免法律诉讼或在提起的诉讼中保护注册会计师无比重要。

(3) 建立完善的质量控制体系。审计质量较高，审计风险自然降低，从而可以有效避免法律诉讼。而高质量的审计除了需要高素质的审计人员外，还必须具备完善的质量控制体系。因此，会计师事务所必须建立健全一套严密、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，迫使注册会计师按照专业标准的要求执业，以保证整个会计师事务所的质量。目前，我国会计师事务所大多建立了三级复核制度，但在实际工作中，二、三级复核并没有发挥实际效用。因此，需要建立全面的质量控制体系，使质量控制贯穿审计业务活动的全过程。

(4) 与委托人签订业务约定书，明确注册会计师和委托人的权利和义务。签订业务约定书是审计服务的一个重要环节。业务约定书中应明确规定双方的权利和义务关系，这样才能为以后发生法律诉讼时提供有效证据。会计师事务所不论承办何种业务，都要按照业务约定书相关准则的要求与委托人签订约定书，这样才能在发生法律诉讼时将一切口舌争辩减少到最低限度。前面提到审计职业界应从立法上考虑免责条款，这是从立法角度来谈的。此外，注册会计师还可以在业务约定书中规定免责条款，以减少法律诉讼。

(5) 审慎选择被审计单位。注册会计师选择被审计单位时应进行综合考察，不能一味追求经济利益而冒巨大风险。审计失败的一个重要原因就是被审计单位的舞弊，尽管注册会计师严格遵守了执业准则，做到了勤勉尽责，仍然不能避免审计失败的发生。因此，要减少审计风险带来的损失，一个有效的方法就是严格考察被审计单位，拒绝与没有诚信的客户打交道。注册会计师若想避免法律诉讼，必须慎重选择被审计单位。如果被审计单位在与客户、员工、政府部门等相关方的往来中缺乏正直品格，也必然会蒙骗注册会计师，使注册会计师落入其设定的圈套。这要求会计师事务所在接受委托之前，一定要采取必要的措施对被审计单位的历史情况有所了解，评价它的品格，弄清委托的真正目的，尤其是在执行特殊目的的审计业务时更应如此。对陷入财务和法律困境的被审计单位要尤其注意。中外历史上绝大部分涉及注册会计师的诉讼案都集中在已宣告破产的被审计单位相关业务。

(6) 形成行业专长，提高识别错报能力。在注册会计师独立性既定的条件下，注册会计师掌握客户所在行业的经营特点、交易流程、特殊会计政策等知识，能够帮助其收集审计证据、提高专业判断能力和审计效率，从而更准确地评估客户财务报告的公允性，提高审计质量。

(7) 注重对注册会计师法律方面的后续教育，并聘请熟悉注册会计师业务的律师。随着市场经济的发展与完善，社会各界对注册会计师提出了更高的要求。注册会计师应该顺应时

代的要求,不断提高自己的职业素质,避免审计风险,提高审计质量。这就体现了注册会计师后续教育的重要性。只有不断提高自身的业务素质,注册会计师才能从根本上减少和防范法律诉讼。另外,可以聘请熟悉业务的律师对潜在的法律风险进行分析,从而采取有效方法加以防范。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潜在的危险情况,并仔细考虑律师的建议。一旦发生法律诉讼,则应聘请有经验的律师参与诉讼。

(8) 提取风险基金或购买责任保险。注册会计师行业本身就是一个风险巨大的行业,一旦发生民事赔偿责任,会计师事务所往往无力承担。因此,为提高行业抵御风险的能力,提取风险基金或购买责任保险是个不错的方法。在西方国家,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,但能防止或减少诉讼失败时会计师事务所发生的财务损失。我国《注册会计师法》规定,会计师事务所应按照国家国务院财政部门的规定建立职业风险基金,办理职业保险。

本章小结

本章主要围绕审计准则、职业规范及法律责任展开,它们是审计工作的基本准则和行为约束,深刻影响着审计人员的执业活动。

审计准则是审计工作的核心规范。注册会计师执业准则体系包括业务准则和质量控制准则,业务准则又分鉴证业务准则和相关服务准则。这些准则详细规定了审计关键环节,为审计工作提供了操作指南,从而保障了审计质量。职业规范,尤其是注册会计师的职业道德规范,从道德层面约束审计人员,涵盖诚信、客观等基本原则,促使审计人员保持正直、客观,不断学习以提升专业能力,勤勉尽责,保护涉密信息,规范业务行为。这些是赢得公众信任、维护行业声誉的基石。法律责任是对审计失职行为的约束和制裁,审计人员若违反准则和规范,出具虚假报告或失职,将面临民事、行政甚至刑事责任。这种威慑作用促使审计人员严守准则规范。

审计准则、职业规范和法律责任紧密相连,共同保障审计工作质量和公信力,为资本市场健康发展助力。通过本章的学习,学生将掌握审计基本规范,明确责任使命,为审计实践奠定基础。

复习与思考

1. 什么是鉴证业务? 鉴证业务的三要素是什么?
2. 会计师事务所的质量控制制度的要素有哪些?
3. 哪些因素会影响审计独立性?
4. 如何维护审计独立性?
5. 从利益冲突的角度谈谈注册会计师职业道德的具体运用。
6. 在什么情况下注册会计师可能对第三方承担法律责任?
7. 注册会计师如何避免法律诉讼?

案例与讨论

审计机构的独立性危机与程序失守

2024年，普华永道因恒大地产2018—2020年财务报表审计项目受到重罚。在审计过程中，普华永道在收入相关审计程序设计与实施上存在严重缺陷，如收入截止性测试结论与实际不符，评估方法不合理；现场观察程序记录缺失，替代方法有效性未评估。同时，还丧失独立性，为恒大地产编制合并财务报表并虚增利润，对财务报表中的重大错报未指明，未保持职业怀疑，未发现“明股实债”等重大会计差错。最终，普华永道被没收违法所得并罚款，暂停经营业务6个月，撤销广州分所，11名注册会计师被行政处罚。

德勤华永在对安吉汽车租赁有限公司2021—2022年度财务报表进行审计时，控制测试程序未实质执行且记录不实，此外，营业收入实质性程序也未实质执行且存在不实记载。例如，对新车销售收入控制测试流于形式，细节测试内容与实际情况不符，对收入确认时点判断前后矛盾。相关签字注册会计师被财政部给予警告处罚。

在大家人寿2021年度财务报表审计工作中，安永华明的签字注册会计师未保持职业怀疑，存在职业判断错误。在对大家人寿持有远洋集团长期股权投资减值测试进行审计时，虽然调整了部分参数，但未说明调整的原因和依据，也未发现减值金额不实情况，最终得出不减值的结论。这违反了相关审计准则规定，导致签字注册会计师受到警告行政处罚。

讨论问题：

(1) 审计准则遵循问题。

在普华永道对恒大地产的审计中，收入截止性测试等关键审计程序存在严重缺陷，这反映出审计准则在实际执行中可能面临哪些困难？如何确保审计人员在复杂的业务环境下准确遵循审计准则？

德勤华永在对安吉汽车租赁的审计中，控制测试和实质性程序流于形式。从审计准则角度分析，这是由于审计人员专业能力不足，还是审计准则本身的可操作性存在问题？应如何改进？

(2) 职业规范操守问题。

普华永道在对恒大地产的审计中丧失独立性，为被审计单位编制财务报表并虚增利润，这严重违背了职业规范。在现实审计工作中，如何有效防范审计人员因利益诱惑而违反职业规范？

在对大家人寿的审计中，安永华明的签字注册会计师未保持职业怀疑。从职业道德层面看，应如何加强审计人员的职业素养培养，使其真正做到勤勉尽责、客观公正？

(3) 法律责任界定与落实问题。

普华永道受到停业、罚款、撤销分所等重罚，这对其他审计机构起到了怎样的警示作用？当前法律责任的界定和处罚力度是否足以威慑审计违规行为？

在德勤华永与安永华明的案例中，相关签字注册会计师仅受到警告处罚，这种处罚是否与他们的违规行为相匹配？如何完善法律责任的落实机制，确保审计违规者得到应有的惩处？

拓展阅读

审计行业基石：准则、规范与法律责任


在审计专业领域中，审计准则、职业规范以及法律责任是支撑行业稳健前行的三大支柱。它们不仅塑造了审计工作的标准与规范，更是维护资本市场公平、公正、透明的关键力量。回顾近两年，一系列审计违规事件频频冲击着行业的公信力，同时也为我们深入理解这三大支柱提供了生动且深刻的案例。

2024—2025 年间，普华永道因恒大地产 2018 年审计项目深陷泥潭。在对恒大地产的审计过程中，普华永道未能遵循审计准则中关于审计证据充分性、适当性的要求，对恒大财务报表中的重大风险点视而不见，审计程序执行严重不到位。从职业规范角度看，审计丧失了应有的独立性、客观性和公正性，未秉持诚信原则，在面对复杂财务数据时缺乏应有的职业怀疑态度。最终，普华永道受到了财政部和证监会的严厉处罚，被没收违法所得并罚款，暂停经营业务，广州分所被撤销，这体现了法律责任对违规审计行为的有力约束。

德勤华永在对安吉汽车租赁有限公司 2022 年度财务报表进行审计时，控制测试程序未实质执行且存在不实记载，营业收入实质性程序也未实质执行且存在不实记载。这明显违反了《中国注册会计师审计准则》和《中国注册会计师职业道德守则》。相关签字注册会计师被财政部给予警告处罚，彰显了法律责任对审计失职的制裁。

公证天业在对多家公司的审计业务中问题频发。在对创元数码 2022 年度财务报表进行审计时，未保持职业怀疑，未识别出其收入确认模式的错误，导致审计报告失真。在对黑牡丹的审计中，未关注到业务实质和商誉减值问题，审计程序存在重大缺陷。公证天业及相关注册会计师因这些失职行为，受到了监管部门的行政处罚和监管警示。

这些事件表明，审计准则是审计工作的核心操作指南，审计人员必须严格按照准则要求执行审计程序，获取充分、适当的审计证据。职业规范是审计人员的道德底线，一旦突破，审计的公正性和可靠性将荡然无存。而法律责任则是高悬的利剑，对违规审计行为形成强大的威慑，促使审计行业健康发展。审计准则、职业规范和法律责任相互依存、相互促进，共同构成了审计行业的基石。审计人员只有深入理解并严格遵循这三者，才能在复杂多变的经济环境中，保障审计工作的质量和公信力，为资本市场的健康有序发展筑牢根基。

 微课视频

扫一扫，获取本章相关微课视频。



2.1 审计准则及职业道德规范