

审计.1.审计概述

审计概念与保证程度

审计概念与保证程度			
审计的产生	<p>注册会计师制度的存在和发展应归结于企业所有权和经营权的分离,特别是股份有限公司的出现.随着“两权”的分离,所有者不再直接参与企业的日常经营管理,这就产生了所有者如何对经营者的行为进行监督和控制的问题,由此产生了经营者定期通过财务报表向所有者报告财务状况和经营成果的需要</p> <p>财务报表是由企业管理层编制和提供的,其自身利益通常与企业的财务状况与经营成果挂钩,需要由独立的第三方-注册会计师对财务报表进行审计,出具客观/公正的审计报告</p> <p>市场经济是信息经济.会计信息对资源配置具有重要作用,财务报表使用人需要根据财务报表作出各种经济决策.由于企业管理层是提供财务报表的责任主体,编制的财务报表容易受到利益驱动而失实,注册会计师的审计能够有效地降低财务报表使用人进行决策所面临的信息失真风险,提高经济决策的有效性,维护市场经济秩序和保护社会公众利益</p>		
审计的定义	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,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		
	<table border="1"> <tr> <td>用户</td> <td>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</td> </tr> </table>	用户	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
	用户	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	
	<table border="1"> <tr> <td>目的</td> <td>改善财务报表的质量和内涵,增强预期使用者对财务报表的信赖程度,合理保证的方式提高财务报表的可信度,不涉及为如何利用信息提供建议</td> </tr> </table>	目的	改善财务报表的质量和内涵,增强预期使用者对财务报表的信赖程度,合理保证的方式提高财务报表的可信度,不涉及为如何利用信息提供建议
	目的	改善财务报表的质量和内涵,增强预期使用者对财务报表的信赖程度,合理保证的方式提高财务报表的可信度,不涉及为如何利用信息提供建议	
	<table border="1"> <tr> <td>保证水平</td> <td>合理保证:一种高水平保证.由于审计存在固有限制,审计不提供绝对保证 绝对保证 > 合理保证(审计) > 有限保证(审阅)</td> </tr> </table>	保证水平	合理保证:一种高水平保证.由于审计存在固有限制,审计不提供绝对保证 绝对保证 > 合理保证(审计) > 有限保证(审阅)
保证水平	合理保证:一种高水平保证.由于审计存在固有限制,审计不提供绝对保证 绝对保证 > 合理保证(审计) > 有限保证(审阅)		
<table border="1"> <tr> <td>基础</td> <td>独立性:注册会计师独立于被审计单位和预期使用者 专业性:注册会计师具备专业胜任能力</td> </tr> </table>	基础	独立性:注册会计师独立于被审计单位和预期使用者 专业性:注册会计师具备专业胜任能力	
基础	独立性:注册会计师独立于被审计单位和预期使用者 专业性:注册会计师具备专业胜任能力		
<table border="1"> <tr> <td>最终产品</td> <td>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</td> </tr> </table>	最终产品	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	
最终产品	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		

注册会计师业务

鉴证业务(有保证)			相关服务(无保证)			
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.保证程度分为:合理保证和有限保证			税务代理	代编财务信息	执行商定程序	
审计(合理保证)	审阅(有限保证)	其他鉴证业务				
将审计业务风险降至审计业务环境下可接受的低水平,以积极方式提出结论,提供高水平保证	将审阅业务风险降至审阅业务环境下可接受的水平,以消极方式提出结论,提供有意义水平的保证	如预测性财务信息审核				
保证程度						
分类	目标	证据收集程序	证据数量	检查风险	财务报表	提出结论的方式
合理保证(审计)	可接受的低审计风险下,以积极方式发表审计意见,提供高水平的保证	通过一个不断修正的/系统化的执业过程,获取充分/适当的证据,收集程序包括 检查/观察/询问/函证/重新计算/重新执行/分析程序	较多	较低	可信度较高	以积极方式提出结论:认为,反映了
有限保证(审阅)	可接受的审阅风险下,以消极方式发表审阅意见,提供有意义水平保证	询问/分析程序	较少	较高	可信度较低	以消极方式提出结论:没有,未能

注册会计师审计和政府审计

	注册会计师审计	政府审计
定义	注册会计师接受客户委托,对客户财务报表进行独立检查并发表意见	主要是指政府审计机关,例如审计署和地方审计厅局,依法对政府部门的财政收支进行的检查监督,此外,还包括对国有的金融机构和企事业单位的财政收支进行的检查监督
审计目标和对象	注册会计师依法对企业财务报表进行审计,确定其是否符合会计准则和相关会计制度,是否公允反映了财务状况/经营成果和现金流量	对政府的财政收支或者国有金融机构和企事业单位财务收支进行审计,确定其是否真实/合法和具有效益
审计标准	《中华人民共和国注册会计师法》和财政部批准发布的注册会计师审计准则	《中华人民共和国审计法》和审计署制定的《国家审计准则》
经费/收入来源	是市场行为,是有偿服务,费用由注册会计师和审计客户协商确定,但是注册会计师在发表审计意见时,独立性不能受到干扰	是行政行为,政府审计机关履行职责所必须的经费,列入同级财政预算,由同级人民政府予以保证
取证权限	受市场行为的局限,在获取审计证据时,很大程度上有赖于企业及相关单位配合和协助,对企业及相关单位没有行政强制力	都具有更大的强制力,各有关单位和人员应当支持/协助审计机关工作,如实地向审计机关反映情况,提供有关证明材料
问题的处理方式	对审计过程中发现的问题只能提请企业调整有关数据或进行披露,没有行政强制力;如企业拒绝调整和披露,需根据具体情况予以反映,具体表现为出具保留/否定意见的审计报告	审计机关对违反国家规定的财政收支/财务收支行为可在职权范围内作出审计决定或者向有关主管机关提出处理/处罚意见

职业责任和公众期望

注册会计师的职业责任是指注册会计师作为一个职业应尽的义务,在很大程度上反映财务报表使用人的期望.通常而言,财务报表使用人期望注册会计师评价被审计单位管理层的会计确认/计量与披露,判断财务报表是否不存在重大错报(而无论这种错报是否出于故意)

长期以来,注册会计师职业界普遍接受的责任是,通过审计以发现财务报表中存在的重大非故意错报;然而,职业界对于通过审计以发现财务报表中存在的重大故意错报的责任并不具有一致的认识或接受程度,因为许多职业人士认为,要发现精心策划的/尤其是涉及多方串谋的财务报表错报存在很高的难度,甚至在某些情况下是不可能的

社会公众与注册会计师职业界在对职业责任的认知上存在的差距便形成了“公众期望差”

审计五要素

一. 审计业务的三方关系	1. 注册会计师;2. 被审计单位管理层(责任方);3. 财务报表预期使用者 注册会计师对由被审计单位管理层负责的财务报表发表审计意见,以增强除管理层之外的预期使用者对财务报表的信赖程度 管理层和预期使用者可能来自同一企业,但并不意味着两者就是同一方 管理层也会成为预期使用者之一,但不是唯一的使用者.是否存在三方关系是判断某项业务是否属于审计业务或其他鉴证业务的重要标准之一 预期使用者是指预期使用审计报告和财务报表的组织或人员,主要是指与财务报表有重要和共同利益的主要利益相关者
二. 财务报表(鉴证对象信息)	1. 适当的鉴证对象应同时具备:1>可识别;2>不同组织/人员对鉴证对象按既定标准进行评价/计量的结果合理一致;3>注册会计师能收集与鉴证对象有关的信息,获取充分适当的证据,以支持提出适当的鉴证结论 2. 鉴证对象与鉴证对象信息:在财务报表审计中,鉴证对象是历史的财务状况/经营业绩/现金流量;鉴证对象信息是财务报表

	标准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 标准是对所要发表意见的鉴证对象进行“度量”的“尺子”
三. 财务报表编制基础(标准)	<p>1. 适当的标准应当具备下列所有特征:</p> <p>1>相关性:相关的标准有助于得出结论,便于预期使用者作出决策:</p> <p>2>完整性:完整的标准不应忽略业务环境中可能影响得出结论的相关因素,当涉及列报时,还包括列报的基准</p> <p>3>可靠性:可靠的标准能够使能力相近的注册会计师在相似的业务环境中,对鉴证对象作出合理一致的评价或计量</p> <p>4>中立性:中立的标准有助于得出无偏向的结论:</p> <p>5>可理解性:可理解的标准有助于得出清晰/易于理解/不会产生重大歧义的结论</p> <p>注册会计师基于自身的预期/判断/个人经验对鉴证对象进行的评价和计量,不构成适当的标准</p> <p>2. 在财务报表审计中,财务报告编制基础即是标准</p> <p>适用的财务报告编制基础:法律法规要求采用的财务报告编制基础;或者管理层和治理层(如适用)在编制财务报表时,就被审计单位性质和财务报表目标而言,采用的可接受的财务报告编制基础</p> <p>财务报告编制基础分为通用目的编制基础和特殊目的编制基础</p> <p>通用目的编制基础:旨在满足广大财务报表使用者共同的财务信息需求的财务报告编制基础,主要是指会计准则和相关会计制度.</p> <p>特殊目的编制基础:旨在满足财务报表特定使用者对财务信息需求的财务报告编制基础,包括计税核算基础/监管机构的报告要求和合同的约定等</p>
四. 审计证据	<p>审计证据,是指注册会计师为了得出审计结论和形成审计意见而使用的必要信息.</p> <p>审计证据的性质:充分性和适当性(相关性/可靠性)</p> <p>注册会计师可以考虑获取证据的成本与所获取信息有用性之间的关系,但不应仅以获取证据的困难和成本为由减少不可替代的程序</p>
五. 审计报告	注册会计师应当针对财务报表(鉴证对象信息)在所有重大方面是否符合适当的财务报表编制基础(标准),以书面报告的形式发表能够提供合理保证程度的意见

审计目标

总体目标	<p>1. 对财务报表整体是否不存在由于舞弊/错误导致的重大错报获取合理保证,使得注册会计师能对财务报表是否在所有重大方面按适用的财务报告编制基础编制发表审计意见(合理保证,发表意见)</p> <p>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(出具报告,进行沟通)</p>					
含义	指管理层在财务报表中作出的明确/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评估风险,并据此设计/审计程序以应对评估的风险 一种认定针对一类潜在错报					
认定分类	与所审计期间各类交易和事项相关	完整性	发生	准确性	截止	分类
		所有应记录的均已记录	记录的已发生,且与被审计单位有关	有关的金额及其数据已恰当记录	记录于正确的会计期间	记录于恰当的账户
	与期末账户余额相关(资产/负债/所有者权益)	完整性	存在	权利和义务		计价和分摊
所有应记录的均已记录		记录的是存在的	记录的资产由被审计单位拥有/控制,记录的负债是审计单位应履行的偿还义务		以恰当的金额包括在财务报表中,与之相关的计价和分摊已恰当记录	
与列报和披露相关的认定	完整性	发生以及权利和义务		分类和可理解性		准确性和计价
	所有应包括在财务报表中的披露均已包括	披露的交易/事项/其他情况已发生,且与被审计单位有关		财务信息已被恰当地列报和描述,且披露内容表述清楚		财务/其他信息已公允披露,且金额恰当

审计基本要求

遵守审计准则	审计准则是衡量注册会计师执行财务报表审计业务的权威性标准, 涵盖从接受业务委托到出具审计报告的全过程, 注册会计师在执业过程中应当遵守审计准则的要求
遵守职业道德守则	<ol style="list-style-type: none"> 1. 诚信 2. 保密 3. 独立性 4. 客观和公正 5. 良好职业行为 6. 专业胜任能力和应有的关注
保持职业怀疑	<p>定义</p> <p>注册会计师执行审计业务的一种态度, 包括采取质疑的思维方式, 对可能表明由于舞弊或错误导致错报的情况保持警觉, 以及对审计证据进行审慎评价</p> <p>职业怀疑是保证审计质量的关键要素</p>
	<p>提出的要求</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 秉持一种质疑的理念 注册会计师应具有批判/质疑精神, 摒弃“存在即合理”的逻辑思维, 寻求事物的真实情况 职业怀疑与客观和公正/独立性两项职业道德基本原则密切相关. 保持独立性可以增强注册会计师在审计中保持客观和公正/职业怀疑的能力 2. 对引起疑虑的情形保持警觉 1>相互矛盾的审计证据; 2>引起对文件记录/对询问的答复的可靠性产生怀疑的信息; 3>表明可能存在舞弊的情况; 4>表明需要实施除审计准则规定外的其他审计程序的情形 3. 审慎评价审计证据 是指质疑相互矛盾的审计证据的可靠性. 在怀疑信息的可靠性或存在舞弊迹象时, 注册会计师需要作出进一步调查, 并确定需要修改或追加的审计程序 4. 客观评价管理层和治理层 注册会计师不应依赖以往对管理层/治理层诚信形成的判断. 即使认为管理层和治理层是正直/诚实的, 也不能降低保持职业怀疑的要求, 不允许在获取合理保证的过程中满足于说服力不足的审计证据
合理运用职业判断	<p>定义</p> <p>是指在审计准则/财务报告编制基础和职业道德要求的框架下, 注册会计师综合运用相关知识/技能和经验, 做出适合审计业务具体情况/有根据的行为决策</p> <p>是注册会计师行业的精髓, 对于适当地执行审计工作是必不可少的, 涉及注册会计师执业的各个环节, 在整个审计过程中都要运用</p>
	<p>对于做出决策尤为重要</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 确定重要性, 识别和评估重大错报风险 2. 为满足审计准则的要求和收集审计证据的需要, 确定所需实施的审计程序的性质/时间安排/范围 3. 为实现审计准则规定的目标和注册会计师的总体目标, 评价是否已获取充分/适当的审计证据以及是否还需执行更多的工作 4. 评价管理层在运用适用的财务报告编制基础时做出的判断 5. 根据已获取的审计证据得出结论 6. 运用职业道德概念框架识别/评估/应对对职业道德基本原则不利的影响
	<p>衡量职业判断质量</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 准确性或意见一致性: 职业判断结论与特定标准或客观事实的相符程度, 或不同职业判断主体针对同一职业判断问题所做判断彼此认同的程度 2. 决策一贯性和稳定性: 同一注册会计师针对同一项目的不同判断问题, 所作出的判断之间是否符合应有的逻辑, 以及同一注册会计师针对相同的职业判断问题, 在不同时点做出的判断是否结论相同或相似 3. 可辩护性: 注册会计师是否能够证明自己的工作. 理由的充分性/思维的逻辑性/程序的合规性是可辩护的基础
	<p>注意</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 注册会计师职业判断需要在相关法律法规/职业标准的框架下作出, 并以具体事实和情况为依据. 如果有关决策不被该业务的具体事实和情况所支持或者缺乏充分/适当的审计证据, 职业判断不能成为不恰当决策的理由 2. 注册会计师是职业判断的主体, 职业判断能力是其胜任能力的核心.

审计风险

定义	当财务报表存在重大错报时,注册会计师发表不恰当审计意见的可能性,取决于重大错报风险和检查风险 审计风险并不是指注册会计师执行业务的法律后果			
风险	定义	层次	影响	
重大错报风险	指财务报表在审计前存在重大错报的可能性.与被审计单位的风险有关,且独立于财务报表审计而存在	财务报表层次(整体)	1. 财务报表层次的重大错报风险与财务报表整体存在广泛联系,可能影响多项认定 2. 通常与控制环境有关,也可能与其他因素有关,如经济萧条 3. 认定层次的重大错报风险能够界定于具体认定	
		各类交易/账户余额/披露认定层次(具体)	固有风险(内部控制之前)	在相关的内部控制之前,某类交易/账户余额/披露的某一认定发生错报(该错报单独/连同其他错报是重大的)的可能性
			控制风险(内部控制没有防止发现)	1. 某类交易/账户余额/披露的某一认定发生错报,该错报单独/连同其他错报是重大的,但没有被内部控制及时防止/发现并纠正的可能性 2. 取决于与财务报表编制有关的内部控制的设计和运行的有效性.控制的固有局限性,某种程度控制风险始终存在
		可以对两者单独评估,也可以结合评估		
检查风险	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,注册会计师为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	1. 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 2. 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/指导和复核项目组成员执行的审计工作等方式降低检查风险		
审计风险模型	$\text{审计风险} = (\text{评估的认定层次}) \text{重大错报风险} * \text{检查风险}$ 风险水平:高/中/低			

审计的固有限制

原因	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的而非结论性的	
	财务报告的性质	编制财务报表需要作出判断,许多财务报表项目涉及主观决策/评估或一定程度的不确定性,并且可能存在一系列可接受的解释或判断.因此,某些财务报表项目的金额本身就存在一定的变动幅度,不能通过实施追加的审计程序来消除
	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
	财务报告的及时性和成本效益的权衡	注册会计师需要在合理的时间内以合理的成本对财务报表形成审计意见
注意	1. 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 2. 由于审计存在固有限制,注册会计师完成审计工作后发现由于舞弊或错误导致的财务报表重大错报,并不表明注册会计师没有按照审计准则的规定执行审计工作 3. 注册会计师是否按照审计准则的规定执行了审计工作,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	

审计过程

1. 接受业务委托	3. 识别和评估重大错报风险	5. 编织审计报告
2. 计划审计工作	4. 应对重大错报风险	