

全国优秀畅销书

21世纪应用型本科会计系列规划教材

Auditing

5th edition

审计学

(第五版)

何秀英 主编
张颖萍 王志杰 副主编

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

国家一级出版社
全国百佳图书出版单位

全国优秀畅销书

♡ 21世纪应用型本科会计系列规划教材

Auditing

5th edition

审计学

(第五版)

何秀英 主编

张颖萍 王志杰 副主编

 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

© 何秀英 2015

图书在版编目 (CIP) 数据

审计学 / 何秀英主编. —5 版. —大连: 东北财经大学出版社, 2015. 9

(21 世纪应用型本科会计系列规划教材)

ISBN 978-7-5654-2076-4

I. 审… II. 何… III. 审计学-高等学校-教材 IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2015) 第 197431 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

教学支持: (0411) 84710309

营 销 部: (0411) 84710711

总 编 室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连美跃彩色印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 185mm×260mm 字数: 458 千字 印张: 19 1/2

2015 年 9 月第 5 版 2015 年 9 月第 17 次印刷

责任编辑: 孙 平 曲以欢 责任校对: 王 娟 龚小晖

李 栋 包利华 张旭凤 王 莹

封面设计: 冀贵收 版式设计: 钟福建

定价: 32.00 元

第五版前言

本书是高等院校会计学、财务管理等专业系列教材之一。近年来,我国的经济环境发生了很大的变化,会计、审计趋同程度不断加深,为及时反映相关法规的更新及理论研究的新成果,不断修订、完善审计学教材十分必要。

本教材自2006年第一版推出以来,已历经四次修订再版,较好地满足了众多高等院校教学和社会其他各界之需,受到全国很多高校师生及广大读者的认可和厚爱,取得了良好的社会效益。在此,谨对长期以来给予本教材肯定、鼓励和厚爱,始终支持我们的广大读者朋友,致以由衷的敬意和谢意!

本次修订继续传承以往优良作风和写作特点,力求科学系统地讲清、讲透审计学的基本概念、基本理论和基本技能;积极吸纳国内外优秀审计工作者在理论和方法上的创新,力求实现“体系完整、贴近实务、结构新颖、重点突出、深浅适度、简明实用”。第五版教材主要凸显以下特征:

1. 追求审计理论和实务的前瞻性

根据最新的会计准则、修订的审计准则与指南、修订的公司法、企业内部控制基本规范及应用指引、关于2014年中国注册会计师审计准则问题解答等法规的相关要求和解读的最新变化,本书及时调整相关内容,与时俱进,力求使学生获得最前沿的知识和技能。修改内容主要包括:一是在审计理论与技能方面,重点修订了保持职业怀疑态度、函证、审计重要性、错报等内容;二是增加舞弊审计知识;三是在财务报表审计实务中,在对知识进行更新的同时,更突出风险评估、风险应对环节;四是根据国务院部署的“推进公司注册资本登记制度改革(2013年)”,要求将注册资本实缴登记制改为认缴登记制,并放宽工商登记其他条件,公司实收资本不再作为工商登记事项,因此,作为鉴证业务的验资业务就没有存在的法律基础,删除了第十三章中“验资”的内容。

2. 剖析实例与案例,紧跟教育改革,提升学生实践能力

为全面落实《国家中长期人才发展规划纲要》(2010—2020年)(中发〔2010〕6号)的战略部署,适应教育部“财经应用型创新人才培养模式改革”的需要,我们在每一章节的重点、难点领域,丰富了实例业务和案例分析业务,运用实例业务和案例分析拓展理论,把知识和实务结合起来,启发学生思考;也为教师设计课堂讨论、开阔学生思路,形象生动地教学提供了资料。

3. 更新表现形式,图文并茂,宜教宜学

本书在原有“小资料”、“小知识”、“小经验”、“小思考”、“案例分析”等形式的基础上,增加“知识链接”专栏,给予特别强调和深入阐释,便于读者抓住重点,突破关键。同时丰富图表内容,调动读者阅读的积极性,便于提高学习效率和效果。

为完成本次修订,保证书稿质量,我们参阅诸多文献,调整编著人员,多次推敲,交叉复核。本书由何秀英任主编,张颖萍、王志杰任副主编,具体分工如下:张颖萍负责第

一章、第二章；何秀英负责第三章至第十一章；王志杰负责第十二章、第十三章。
由于作者水平有限，疏漏在所难免，望同仁批评指正。

编 者
2015 年 8 月

目 录

第一章 总 论	1
学习目标	1
第一节 注册会计师审计的概念、种类	1
第二节 我国注册会计师管理	7
本章小结	12
主要概念	12
关键思考题	13
第二章 注册会计师的执业准则和职业道德守则	14
学习目标	14
第一节 中国注册会计师的执业准则和职业道德守则概述	14
第二节 中国注册会计师鉴证业务基本准则	17
第三节 会计师事务所业务质量控制准则	25
第四节 注册会计师职业道德守则	31
本章小结	39
主要概念	39
关键思考题	39
第三章 注册会计师的法律责任	40
学习目标	40
第一节 注册会计师的职业责任	40
第二节 中国注册会计师的法律责任	42
第三节 注册会计师法律责任的规避	48
本章小结	51
主要概念	51
关键思考题	51
第四章 审计目标、审计证据与审计工作底稿	52
学习目标	52
第一节 审计目标	52
第二节 审计证据	57
第三节 审计工作底稿	66
本章小结	70
主要概念	71
关键思考题	71

第五章 审计目标的实现过程	72
学习目标	72
第一节 接受业务委托和计划审计工作阶段	72
第二节 风险评估阶段	88
第三节 控制测试和实质性程序阶段	98
第四节 终结审计和出具审计报告阶段	101
本章小结	107
主要概念	108
关键思考题	108
第六章 审计测试中的抽样技术	109
学习目标	109
第一节 审计抽样概述	109
第二节 抽样技术的运用	115
本章小结	127
主要概念	127
关键思考题	127
第七章 审计报告	128
学习目标	128
第一节 审计报告概述	128
第二节 非标准的审计报告	134
第三节 审计报告的编制	140
本章小结	143
主要概念	143
关键思考题	143
第八章 销售与收款循环审计	144
学习目标	144
第一节 销售与收款循环业务特性	144
第二节 控制测试和交易的实质性程序	148
第三节 营业收入的审计	152
第四节 应收账款的审计	157
第五节 坏账准备的审计	165
第六节 其他相关账户的审计	167
本章小结	173
主要概念	174
关键思考题	174
第九章 购货与付款循环审计	175
学习目标	175
第一节 购货与付款循环业务特性	175

第二节 控制测试和交易的实质性程序·····	178
第三节 应付账款的审计·····	182
第四节 固定资产和累计折旧的审计·····	185
第五节 其他相关账户的审计·····	195
本章小结·····	205
主要概念·····	206
关键思考题·····	206
第十章 生产与服务循环审计 ·····	207
学习目标·····	207
第一节 生产与服务循环业务特性·····	207
第二节 生产与服务循环控制测试和交易的实质性程序·····	211
第三节 分析性程序·····	216
第四节 存货成本的审计·····	218
第五节 存货的监盘与计价测试·····	223
第六节 应付职工薪酬的审计·····	231
第七节 其他相关账户的审计·····	233
本章小结·····	239
主要概念·····	240
关键思考题·····	240
第十一章 筹资与投资循环审计 ·····	241
学习目标·····	241
第一节 筹资与投资循环业务特性·····	241
第二节 控制测试与交易的实质性程序·····	243
第三节 借款的审计·····	249
第四节 所有者权益的审计·····	252
第五节 投资的审计·····	258
第六节 其他相关账户的审计·····	264
本章小结·····	270
主要概念·····	271
关键思考题·····	271
第十二章 货币资金审计 ·····	272
学习目标·····	272
第一节 货币资金循环业务特性·····	272
第二节 货币资金控制测试·····	273
第三节 库存现金的审计·····	277
第四节 银行存款的审计·····	281
第五节 其他货币资金的审计·····	287
本章小结·····	289
主要概念·····	289

关键思考题	289
第十三章 非财务报表审计的鉴证业务与相关服务	290
学习目标	290
第一节 特殊目的审计业务	290
第二节 财务报表审阅业务、其他鉴证业务和相关服务业务	294
本章小结	301
主要概念	301
关键思考题	301
主要参考文献	302

第一章 总 论

学习目标

☆知识目标

了解注册会计师审计的产生与发展过程；
掌握注册会计师审计的概念和种类；
了解我国注册会计师考试与注册登记；
掌握我国注册会计师的业务范围；
明确注册会计师行业管制的内容。

☆技能目标

解释说明注册会计师审计的基本概念；
认知并有意识地培养注册会计师的基本素质。

第一节 注册会计师审计的概念、种类

一、注册会计师审计的发展历程

（一）西方国家注册会计师审计的产生与发展

注册会计师审计起源于16世纪的意大利。当时，威尼斯城的航海贸易日益发达并出现了早期的合伙企业。在合伙企业中，通常只有少数几人充当执行合伙人，负责企业的经营管理，其他合伙人则只出资而不参加经营管理。非执行合伙人需要了解合伙企业的经营情况和经营成果，执行合伙人也希望能证实自己经营管理的能力与效率，因此双方都希望能从外部聘请独立的会计专业人员来负责查账和监督工作。这些会计专业人员所进行的查账与监督，可以被看作是独立审计的萌芽和序曲。

注册会计师审计真正产生并初步形成制度的历史进程是在英国完成的。18世纪下半叶，资本主义工业革命开始以后，英国的生产社会化程度大大提高，特别是股份公司兴起以后，企业财产所有权与经营权进一步分离，绝大多数股东只向企业出资而完全脱离了经营管理。同时，也隐含着经营管理人员为牟取私利而损害所有者利益的风险。财务报表作为沟通公司内部和外部信息的桥梁，急需由财产所有者和经营者以外的专业人士来加以鉴证。1720年，英国发生了南海公司破产事件，公司股东和债权人遭受了巨大经济损失。会计师查尔斯·斯内尔受议会聘请对南海公司会计账目进行了检查，并以“会计师”名义出具了一份“查账报告书”，指出南海公司的财务报告存在着严重的舞弊行为，这标志着注册会计师的正式诞生。1853年，爱丁堡会计师协会在苏格兰成立，标志着独立审计职业的诞生。1862年，有限责任公司的年度财务报表需经独立会计师的审计的法定要求，

从而进一步明确了独立会计师的法律地位。

随着资本主义生产力的不断发展,注册会计师审计的发展大致经历以下三个阶段:

1. 详细审计阶段

1844年至20世纪初,英国注册会计师的形成及发展对当时欧、美及日本等国家和地区产生了重要影响。这一时期的审计也被称为英国式审计。其主要特点是:注册会计师审计逐渐由任意审计转变为法定审计;审计的目的在于查错防弊,保护企业财产的安全完整;审计的方法是对会计账目进行逐笔的详细审计;审计报告的使用人主要是企业股东。

2. 资产负债表审计阶段

20世纪的前30年,全球经济发展重心由欧洲转到美国。当时企业筹资主要依靠银行贷款解决。银行通常要求借款人提供经独立会计师审核的资产负债表,以判断企业的偿债能力。企业也希望借助注册会计师对其资产负债表的审查,以更好地获取银行信用。鉴于这种审计率先在美国实施,又被称为美国式审计。其主要特点是:审计对象由会计账目扩大到资产负债表;审计的主要目的在于通过审查资产负债表来判断企业的信用状况;审计方法从详细审计初步转向抽样审计;审计报告的使用人除企业股东外,还包括债权人。

3. 财务报表审计阶段

进入20世纪30年代,资本主义世界经历了历史上最为严重的经济危机,大批企业破产倒闭,这在客观上促使企业相关利益者更加关心企业的盈利情况。再加上美国证券市场迅速发展,致使纯粹的资产负债表审计难以满足客户的需求。1934年的美国《证券交易法》规定,上市公司必须向证券交易管理部门报送经过审查的资产负债表和利润表。为顺应这种需要,注册会计师审计从资产负债表审计逐步扩大到财务报表审计。在此阶段,注册会计师审计的主要特点为:审计对象转为企业的全部财务报表及相关资料;审计的主要目的在于对财务报表发表审计意见;审计范围扩大到与测试相关的内部控制制度;抽样审计和计算机辅助审计技术逐渐被运用;审计报告的使用人进一步扩大,包括股东、债权人、潜在的投资者、证券交易机构、政府及社会公众;注册会计师审计准则体系建立和不断完善;注册会计师资格考试和认证制度逐步推行。

另外,从审计模式的角度,也可将注册会计师审计的发展过程分为账项导向审计、内控导向审计和风险导向审计。

◆ 案例分析 1-1

英国南海公司审计案例

基本案情:英国“南海公司”始创于1710年,主要从事海外贸易业务。公司经营期间,业绩极其一般。1719年至1720年之间,该公司趁股份投机热在英国方兴未艾之际,发行巨额股票,同时公司董事对外散布公司利好消息,致使公众对股价上扬充满了信心,带动了公司股价上升。1719年,“南海公司”股价为114英镑,到1720年3月股价升至300英镑,该公司股票价格最高飙升至1050英镑,公司老板决定以高于面值数倍的价格发行新股。一时间“南海公司”股价扶摇直上,一波股票投机浪潮席卷全国。

一些经济学家已意识到这种投机行为将给国家经济带来严重危害,呼吁政府尽快采取措施。英国议会为制止国内“泡沫公司”的膨胀,于1720年6月通过了《泡沫

公司取缔法》，一些公司随之被解散。许多投资者开始清醒，并抛售手中所持股票。股票投资热的降温，致使“南海公司”股价一路下滑，到1720年12月“南海公司”股价跌至124英镑。1720年年底，英国政府对“南海公司”资产进行清理，发现其实际资本所剩无几。而后，“南海公司”宣布破产。

“南海公司”破产，犹如晴天霹雳，震惊了公司投资人和债权人。数以万计的股东及债权人蒙受损失，当证实了百万英镑的损失落在自己头上时，其纷纷向英国议会提出严惩欺诈者并给予损失赔偿的要求。英国议会面对舆论压力，为平息“南海公司”破产引发的风波，于1720年9月成立了由13人组成的特别委员会，秘密查证“南海公司”事件。在查证过程中，由于涉及许多财务问题及会计记录，特别委员会特邀了一位精通会计实务的会计师，此人名叫查尔斯·斯内尔。他原为一所名为彻斯特·莱恩得学校的教师，教书法及会计。查尔斯通过对南海公司账目的查询、审核，于1721年提交了一份名为“伦敦市彻斯特·莱恩得学校的书法大师兼会计师对素布里奇商社的会计账簿进行检查的意见”，指出南海公司的财务报告存在着严重的舞弊行为、会计记录严重不实等问题。但没有对公司为何编制这种虚假的会计记录表明自己的看法。

议会根据这份查账报告，将南海公司董事之一的雅各希·布伦特以及他的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。英国国会在其通过的《泡沫公司取缔法》中，对公司的成立进行了严格的限制，只有取得国王的御笔，才能得到公司的营业执照。事实上，股份公司的形式基本上名存实亡。

直到1828年，英国政府在充分认识到股份公司利弊的基础上，通过设立民间审计的方式，将股份公司中因所有权与经营权分离所产生的不足予以制约，才完善了这一现代化的企业制度。据此，英国政府撤销了《泡沫公司取缔法》，重新恢复了股份公司这一现代企业制度形式。随后，为保护投资者和债权人的利益，监督股份公司的经营管理，英国议会于1844年颁布了《公司法》，规定股份公司必须设置一名以上的监事来审查会计账簿和报表，并将审查结果报告给股东。1856年，议会又对《公司法》进行了修订，规定股份公司可以从外部聘请会计师进行审计业务。该法案使公司有聘请外部注册会计师的选择权，在此期间，英国政府对一批独立会计师进行了资格确认，从而有力地促进了独立会计师的发展。

案例点评：（1）英国“南海公司”的舞弊案件对世界注册会计师审计有着里程碑式的影响。由于会计师查尔斯·斯内尔是世界上第一位独立审计人员，他所审计的“南海公司”舞弊案又是世界上第一例较为正规的注册会计师进行审计的案件，因此，该案件对于注册会计师行业来讲，不论是在理论研究方面，还是在审计实践方面，都产生了极其重大的影响。（2）英国“南海公司”的舞弊案件又揭示了注册会计师的职业天性就是应以独立第三者的身份，站在客观、公正的立场上，通过对账、证、表等会计资料的审查，来平衡财产所有者与经营者之间的经济责任关系，揭示重大错弊行为。这说明注册会计师行业对于促进经济发展、稳定社会经济秩序方面将起到至关重要的作用；同时，这也决定了它从诞生的那一天起便担负着面向社会公众的责任，决定了它是一门责任重大的职业。

资料来源 李若山. 审计案例——国外审计诉讼案例 [M]. 沈阳: 辽宁人民出版社, 1998.

（二）中国注册会计师审计的产生与发展

1. 产生阶段

中国的注册会计师审计远远晚于西方国家。辛亥革命以后，一批爱国学者积极倡导建立中国的独立审计事业。1918年，北洋政府颁布了我国第一部独立审计法规——《会计师暂行章程》。同年，谢霖成为中国第一位注册会计师，并创办了第一家独立审计机构——正则会计师事务所。1925年，上海首先成立了会计师公会。经过30余年的缓慢发展，到1947年，中国的注册会计师审计事业已经初具规模。当时的会计师事务所主要集中在沿海大城市，业务涉及为企业设立会计制度、代理申报纳税、培训会计人才等咨询服务。然而，由于政治、经济落后，旧中国的注册会计师审计业务发展缓慢，对社会影响不大。

2. 停滞阶段

中华人民共和国成立初期，在国民经济恢复过程中注册会计师审计曾发挥了积极作用。在社会主义改造完成以后，由于照搬前苏联高度集中的计划经济模式，我国的注册会计师审计悄然退出了经济舞台，陷入了长时期的停滞状态。

3. 恢复阶段

改革开放以后，我国逐渐从计划经济体制转向市场经济体制，并出现了国有、集体、外资以及个体私营经济等多种所有制经济形式，股票、债券等资本市场也得到了快速发展。注册会计师审计随着经济的发展而得到了恢复，以1980年财政部发布《关于成立会计顾问处的暂行规定》为标志，注册会计师制度开始重建，主要业务是对外商投资企业进行审计并提供会计咨询服务。1986年7月，国务院颁布《中华人民共和国注册会计师条例》，确立了注册会计师行业的法律地位。1988年11月，中国注册会计师协会成立，注册会计师行业开始步入政府监督和指导、行业协会自我管理的轨道。

4. 规范发展阶段

1994年1月，《中华人民共和国注册会计师法》（以下简称《注册会计师法》）正式实施，注册会计师行业快速向规范化方向迈进。1995年6月，中国注册会计师协会与中国注册审计师协会实现联合，开创了统一法律规范、统一执业标准、统一监督管理的行业发展新局面，为行业的规范发展奠定了良好的基础。独立审计准则的分步实施，使我国的注册会计师审计逐步走向标准化、法制化和规范化。2006年2月，财政部颁布新注册会计师执业准则体系，这标志着我国已建立起一套适应社会主义市场经济发展要求，顺应国际趋同大势的审计准则体系。可以预见，随着社会主义市场经济体制的不断完善，注册会计师职业界也将面临更多的发展机遇与挑战，我国的注册会计师审计在行业建设、业务拓展等方面都会发生巨大变化，在社会主义的经济建设中也发挥更大的作用。

二、审计的概念

人们对审计（auditing）的认识随着实践的发展不断深化，审计的概念也在不断丰富和发展着，日趋科学和完善。就注册会计师审计的概念而言，最具代表性的是美国会计学会在1973年《基本审计概念报告》中的阐述，具体表述如下：“审计是一个客观地获取和评价与经济活动和经济事项的认定有关的证据，以确认这些认定与既定标准之间的符合程度，并把审计结果传达给有利害关系的用户的一个系统过程。”审计概

念要素内容见表 1-1。

表 1-1 审计概念要素

概念要素	要素含义
1. 管理当局的认定	认定是指被审计单位管理当局对本单位经济活动和事项所提出的陈述、断言与声明。被审计单位对有关经济活动和经济事项的认定是审计的对象
2. 审计证据	审计证据是注册会计师用来确定管理当局的认定与既定标准是否一致的资料。获取和评价审计证据是审计的中心环节。注册会计师应针对不同性质的认定，以最为合适的方法获取审计证据，在形成审计意见之前，还必须对审计证据的充分性和适当性加以评价，以确保审计意见的质量
3. 既定标准	既定标准是指判断认定时所采用的衡量标准，这些标准可能是立法机关所制定的特殊规则，或管理当局所制定的预算或绩效衡量标准，也可能是某权威机构所制定的公认会计原则。符合的程度就是将被审计单位所做的认定与既定标准相比较，验证二者的接近程度
4. 系统过程	系统过程是合理的、有序的、有组织的步骤或程序，审计是一种遵循顺序、逻辑严密的活动，这就要求审计的事前规划必须详细周到，执行过程必须合乎顺序，传达结果的报告必须用词明确且准时送达
5. 审计结果	审计结果是基于对证据的分析与评价而得出的评价结果。审计结果的传达可以采用书面报告的形式，也可以采用简单的口头报告形式
6. 利害关系人	审计服务的对象并不仅限于被审计的单位或审计的委托人，可能是所有存在利害关系的用户，包括股东、债权人、证券交易机构、税务金融机构及潜在投资者等

《中国注册会计师审计准则第 1101 号——财务报表审计的目标和一般原则》对审计概念的表述为：“财务报表审计的目标是注册会计师通过执行审计工作，对财务报表的下列方面发表审计意见：（1）财务报表是否按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制；（2）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。”

三、审计的种类

在审计工作中，为使每一项审计工作顺利进行，必须在理论上对其特点进行深入研究、科学分类，以适应各种不同审计实务的需要。审计分类的标准有很多，例如，按审计范围的不同，可以划分为全面审计和局部审计、综合审计和专题审计；按审计的时间不同，可分为事前审计、事中审计和事后审计，期中审计和期末审计，定期审计和不定期审计；按审计地点不同，可分为就地审计、送达审计和远程网络审计；按审计动机不同，可分为法定审计和任意审计。这里将重点阐述审计按照其目的、内容分为的财务报表审计、合规审计和经营审计三类。

（一）财务报表审计

财务报表审计（financial statement audit）亦称财务报告审计，是对被审计单位的财务报表、财务报表附注及相关附表进行的审计。这种审计的目的在于查明被审计单位的财务报表是否按照一般公认会计准则公允地反映其财务状况、经营成果和现金流量情况。其主

要特点是：(1) 审查对象是被审计单位管理当局出具的资产负债表、利润表、现金流量表及其附表；(2) 使用标准是一般公认会计准则；(3) 审计报告采用标准式，报告的形式与内容严格按照审计准则的规定来撰写；(4) 审计的用户包括股东、债权人、证券交易机构、税务金融机构及潜在投资者等。财务报表审计是现代审计理论中最完备、方法最先进的一种审计方式，也是注册会计师审计业务的核心内容。

(二) 合规审计

合规审计 (compliance audit) 是为查明和确定被审计单位财务活动或经营活动是否符合有关法律、法规、规章制度、合同、协议和有关控制标准而进行的审计。在注册会计师开展的审计业务中，这种类型较少。

严格地说，合规审计应是财务报表审计的一个分支。其内容包含在财务报表审计之中，但其内容特别之处在于：(1) 侧重于对严重违反财经法律法规行为的审查，如对严重违反国家现金管理规定、银行结算规定、成本开支范围、税法规定等行为的审计。(2) 按照有关规定，审计机关对违反财经纪律的单位和个人有权予以经济制裁；对严重违法乱纪人员，有权向有关部门建议予以行政纪律处分；对触犯国家刑律的，有权提请司法机关依法惩处。审计的目的在于通过监督、检查，促使被审计单位和有关人员遵纪守法。

(三) 经营审计

经营审计 (operational audit) 是对企事业单位经营业务与管理活动有关方面的业绩进行评价，找出改进的机会并提出改善的建议。经营审计也是在财务报表审计的基础上发展起来的，随着市场竞争的加剧，这种审计的作用已显得越来越重要。经营审计的特点包括：(1) 审计对象远远超出会计信息系统的范围，涉及被审计单位的组织结构、生产方法、计算机操作、市场营销等多个领域，其审计评价标准也不统一；(2) 对独立性要求相对来讲不是很高；(3) 应用领域较广，内部审计人员、政府审计人员或独立的注册会计师都可以执行经营审计；(4) 审计报告多采用非标准式，报告的形式与内容随着约定任务的情况不同而有着非常大的差别；(5) 经营审计的用户通常是被审计单位，而且经营审计报告很少被第三方所利用。

四、审计人员的种类

审计人员是审计活动的执行者，根据其所服务的单位在审计组织体系中的位置不同，审计人员可以分成注册会计师、政府审计人员和内部审计人员。

(一) 注册会计师

注册会计师是依法取得注册会计师资格证书，接受委托从事审计和会计咨询、会计服务的执业人员。根据《注册会计师法》的规定，注册会计师必须加入会计师事务所才能执业。除此以外，会计师事务所还配备一定数量的业务助理人员，注册会计师要对助理人员的工作给予必要的指导和监督，并对其工作结果负责。

(二) 政府审计人员

政府审计人员是指审计机关接受政府委托，依法行使审计监督权，从事审计业务的人员。他们对各级政府机构、国家金融机构、国有企事业单位以及其他有国家资产单位的财政、财务收支的真实性、合法性、效益性进行综合性的经济监督。政府审计的出现早于注

册会计师审计。西周的宰夫可称为中国最早的政府审计人员。现代政府审计不仅在审计体制上更加完善,而且在审计理论和实务方面有了许多发展,绩效审计、环境审计、“E”审计等的逐步开展对政府审计人员的素质提出了更高的要求。我国对政府审计人员实行专业技术资格制度,审计署和省级审计机关实行专业技术资格考试、评审制度。审计专业技术资格分为初级资格、中级资格、高级资格。政府审计机关录用的审计人员必须经过培训,合格后,才能承办审计业务。

(三) 内部审计人员

内部审计人员是指在公司(或部门、单位)内部专设的审计机构从事内部审计工作的人员。内部审计人员的工作贯穿于整个组织,与组织内各阶层的行政主管或员工打交道,测试和评价他们的工作,并将审计工作中发现的问题和改进建议报告给他们的上级。内部审计同样应当具有独立性才能发挥最大的控制功能,然而内部审计人员受雇于企业,限于劳资关系的固有约束,内部审计人员不能具有像注册会计师那样高的独立性。

❖ 小思考 1-1

注册会计师审计与政府审计、内部审计的关系如何?

提示:注册会计师审计与政府审计、内部审计的联系主要表现为:(1)注册会计师审计与政府审计、内部审计共同构成审计监督体系;(2)三者既相互联系,又各自独立、各司其职,泾渭分明地不同领域实施审计。它们各有特点,相互不能替代,更不存在主导和从属的关系。

注册会计师审计与政府审计、内部审计的区别主要表现为:(1)审计目标不同。注册会计师审计是注册会计师依法对被审计单位财务报表的合法性、公允性进行审计;政府审计对被审计单位的财政收支或财务收支的真实性、合法性、效益性进行审计;内部审计主要对组织内部的经营活动和内部控制的适当性、合法性和有效性进行审计。(2)独立性和权威性不同。注册会计师审计和政府审计均属于外部审计,不受被审计单位管理当局的领导和制约,其独立性要高于内部审计。但从独立性来看,注册会计师审计好于政府审计;从权威性来看,政府审计要高于注册会计师审计。(3)遵循的审计标准不同。注册会计师审计是注册会计师依据《注册会计师法》和注册会计师审计准则进行的审计;政府审计是审计机关依据《中华人民共和国审计法》和国家审计准则进行的审计;内部审计是内部审计人员遵循内部审计准则进行的审计。(4)接受审计的自愿程度不同。注册会计师审计是以独立的第三方的身份对被审计单位进行的审计,委托人可自由选择会计师事务所;政府审计和内部审计均属于强制审计。另外,三者 in 审计范围、法定权限等方面也存在一定的差异。

第二节 我国注册会计师管理

一、注册会计师考试与注册登记

注册会计师考试和注册登记制度是一系列选拔注册会计师的措施、制度的总称。目

前,世界上许多国家为了保证审计工作质量,保护投资者合法权益,维护注册会计师职业在公众心目中应有的权威性,都相继制定了较为完善的注册会计师考试和注册制度。我国于1991年开始组织全国注册会计师统一考试。通过考试,一大批优秀人才加入了注册会计师队伍。现就我国注册会计师考试与注册制度的具体内容予以介绍。

(一) 报考条件

根据《注册会计师法》和财政部注册会计师考试委员会发布的简章,注册会计师考试报名条件为:

1. 同时符合下列条件的中国公民,可以申请参加注册会计师全国统一考试专业阶段考试:

(1) 具有完全民事行为能力;

(2) 具有高等专科以上学校毕业学历,或者具有会计或者相关专业中级以上技术职称。

2. 同时符合下列条件的中国公民,可以申请参加注册会计师全国统一考试综合阶段考试:

(1) 具有完全民事行为能力;

(2) 已取得注册会计师全国统一考试专业阶段考试合格证。

3. 有下列情形之一的,不得报名参加注册会计师全国统一考试:

(1) 因被吊销注册会计师证书,自处罚决定之日起至申请报名之日止不满5年者;

(2) 以前年度参加注册会计师全国统一考试因违规而受到停考处理期限未滿者。

其中,比较特别的事项有以下两个:

(1) 应届毕业生可以参加注册会计师考试,但需在规定的时间内按要求提供学历学位认证信息。

(2) 持外国学历的人员报名,还应当同时提供教育部留学服务中心出具的学历认证证书。

另外,具有会计或者相关专业高级技术职称的人员(包括学校及科研单位中具有会计或者相关专业副教授、副研究员以上职称者),可以申请免予专业阶段考试1个专长科目的考试。

对外籍公民,按互惠原则,其所在国允许中华人民共和国公民参加该国注册会计师(或相应称谓)考试者,中华人民共和国政府亦允许其公民参加我国注册会计师考试。我国港、澳、台地区居民及按互惠原则确认的外籍公民申请参加中华人民共和国注册会计师考试必须具备下列条件之一:具有财政部注册会计师考试委员会认可的境内外高等专科及以上学历;已取得境外法律认可的注册会计师资格(或其他相应资格,下同);已取得中国注册会计师统一考试的单科合格证书。符合上述条件的报考人员,还必须提供如下有效证明:(1)表明报名人员合法身份的有效证件(护照、身份证等);(2)报名人员境内外高等专科及以上学历的有效学历证书或境外注册会计师资格证书,或有效的中国注册会计师考试单科成绩合格凭证。

(二) 考试组织

财政部成立全国注册会计师考试委员会(简称财政部考委会),财政部考委会办公室(简称全国财政部考办)设在中国注册会计师协会。各省、自治区、直辖市财政厅(局)