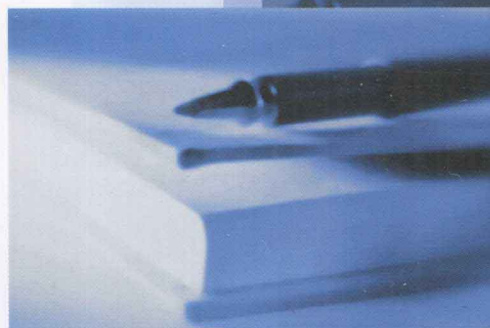


财 政 部 规 划 教 材
全国高等院校应用型会计系列教材

审计学

梁素萍 蒙丽珍 主编



中国财政经济出版社

财政部规划教材
全国高等院校应用型会计系列教材

审 计 学

梁素萍 蒙丽珍 主编

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

审计学/梁素萍, 蒙丽珍主编. —北京: 中国财政经济出版社, 2010. 6
财政部规划教材. 全国高等院校应用型会计系列教材
ISBN 978 - 7 - 5095 - 2177 - 9

I. 审… II. ①梁…②蒙… 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 (2010) 第 065181 号

责任编辑: 张 军 责任校对: 胡永立
封面设计: 陈 瑶 版式设计: 汤广才

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 16 开 16.25 印张 390 000 字

2010 年 6 月第 1 版 2010 年 6 月北京第 1 次印刷

定价: 28.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 2177 - 9 / F · 1725

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

序 言

在当今社会，各国经济从社会化到国际化、全球化，是一种必然趋势。在这种趋势下，各种经济活动、各类经济联系及经济现象越来越复杂化。面对这纷繁复杂的经济现象，如何才能从理论上进行更为透彻的理解和把握，进而科学地解释并有效地解决，这是现在和未来的经济管理工作需要认真面对的重要任务。经济的发展，促进了我国教育的发展；经济发展面临的问题，又丰富了我国教育的内容，促进了我国教育改革向纵深发展。

我国教育改革的目标是使教育发展更加符合经济发展的需要，更加贴近经济发展的实际情况，从而培养出应用型的高级经济管理人才。培养应用型高级经济管理人才，就是以培养学生实际应用能力为主要特色，以能力培养为中心，以职业岗位为目标，以培养技术应用能力为主线，设计人才培养方案，培养出适应经济社会发展需要的高级经济管理人才。为了适应应用型本科专业人才的培养，财政部根据《国家教育事业发展规划“十一五”规划纲要》（国发〔2007〕14号）文件的精神，启动了《财政部2009—2011年学历教材建设计划》，组织专家学者编写应用型本科学历教材。其中，应用型本科会计专业系列教材共10种，包括《会计学基础》、《中级财务会计》、《成本会计》、《财务管理》、《税务会计》、《会计综合实训》、《审计学》、《政府与非营利组织会计》、《管理会计》和《会计信息系统》。

这套系列教材具有以下几个方面的特色：

第一，突出应用性。培养应用型人才是本系列教材的出发点，整套教材始终贯彻“理论够用，实务讲透”的原则。本系列教材基本上看不到过去的概念、意义、作用等影子，取而代之的是给出理论知识点，强化会计实务的内容。本系列教材着重从学生的实际动手能力方面进行知识介绍和技能训练，学生通过学习可以很快地掌握知识要领，提高实际应用的能力，从而突出了应用性的特点。

第二，具有创新性。创新是科学研究方法的特性。本系列教材在知识体系介绍过程中，始终贯彻科学的态度和创新观点，做到既保持传统的、优秀的知识和方法体系，又从创新角度去发展和开拓。基于此，本系列教材中每一种教材的体例除了第一章之外，其他各章基本上都是以实务内容来命名，各章的每一节基本上都是只涉及“理论知识”和“实务应用”两个方面的内容，这种章节结构安排突出了创新性的特点。

第三，体现时代性。新时代下的新知识体系的构成是一门学科的重要组成部分，知识结构推陈出新是学科发展的一个标志。本系列教材一方面结合当前财经工作发展中的新形势、新问题，将新知识内容融入教材当中；另一方面通过知识链接方式，引导读者掌握新知识的内容，从而突出了新知识的特点。

第四，注重实践性。本系列教材除了主教材外，为了加强对知识的实践训练，每种教材

还配套编写了习题集，供读者学习时使用。这些练习题模拟实际会计工作可能发生的各类业务，使学生边学边练，从而体现了实践性的特点。

本系列教材定位于高等财经教育应用型本科会计专业的教学，主要作为普通高等财经院校相关课程的选用教材，亦可作为各层次会计教育和企业会计培训教材，也适合广大财经从业人员作为学习参考用书。

本系列教材在编写过程中得到有关专家和企业的支持和帮助，在此一并表示感谢。由于编写时间仓促，加上编写水平所限，书中有不足之处在所难免，恳请广大读者提出宝贵的意见和建议，以日臻完善。

财政部应用型本科教材编委会

2010年1月

编写说明

本书是财政部规划教材，由财政部教材编审委员会组织编写并审定，作为全国高等院校财经类教材。

迈入 21 世纪之际，“安然”、“银广夏”、“帕玛拉特”等一系列重大舞弊和会计师事务所审计失败案件接连而来，使社会公众的目光聚焦审计。当今，审计被认为是现代资本市场监管机制不可或缺的重要组成部分，在维护资本市场的正常运作上发挥着重要作用。在审计职业获得巨大荣誉的同时，也引发了审计理论界对审计的职能是什么以及如何确保审计职能的有效发挥等问题的探讨，进而让我们深刻思考培养什么样的审计人才和如何培养复合型的审计人才。

在教学实践中，审计难学、难教、难懂几乎是教师和学生的同感。本书正是为了适应高等院校经济管理类专业学生学习审计相关课程的需要而编写的，也适合会计、财务专业学生学习培训使用。

全书针对国内外审计发展的新趋势，特别是与国际惯例趋同的我国注册会计师执业准则体系的正式建立，注册会计师执业准则和执业环境的新变化，结合我国审计事业的发展对审计人才培养的要求来组织内容，以注册会计师审计理论与实务为主线，以财务报表审计为重点，以风险导向审计为理念，以审计流程为导向，以审计实务操作和能力培养为根本，密切结合当前注册会计师审计实践，将审计的基本理论和知识融入审计基本技能之中。本书的特色主要有：

1. 内容全面、新颖。书中不但包括注册会计师审计的理论与实务，也包括政府审计和内部审计的基本内容。书中突出强调风险导向审计的基本理念和基本方法。

2. 可操作性强。书中突出了审计实务操作的内容，特别是在重要的审计程序和关键控制点采用图表和审计流程图的形式，使复杂繁多的准则条例更易于理解。

3. 体例创新。本书以审计基本知识为出发点，在每个章节都设计了理论知识和实务应用两大板块，在每章末有相关知识链接并选择了一些有争论性的问题让读者思考，将审计的基本技能融入常规业务中，以现实案例帮助读者站在社会经济责任的大背景下分析和认识审计问题，加深对审计理论的理解和更深

入地把握审计的本质。

4. 本书有配套的习题集，便于广大读者复习和自学。

本书由广西财经学院梁素萍、蒙丽珍主编，具体编写分工如下：梁素萍拟订写作提纲，编写第六、十三、十四章并负责总纂和定稿；广西财经学院蒙丽珍编写第一章；湖北科技学院刘圣妮编写第四、五、十章；青海大学财经学院李宗林编写第三、八、九、十二章；广东外语外贸大学李丽新编写第二、七、十一章。本书由南京财经大学孟翠湖教授主审。

此书配有电子课件与答案，若需要请登录如下网址：<http://www.zgcjyy.com>（或 www.中国财经教育网.com），进入“下载专区”即可。

作者为编写本书，总结了多年来的教学与实践经验，搜集了大量的资料。限于水平，书中难免有疏漏和不足之处，恳请读者批评指正。

编 者

2010年4月

目 录

| | |
|-----------------------------------|---------|
| 第一章 总 论 | (1) |
| 第一节 审计基本概念 | (1) |
| 第二节 审计监督体系 | (6) |
| 第三节 审计执业规范体系 | (10) |
| 第二章 注册会计师职业道德规范与法律责任 | (16) |
| 第一节 注册会计师的职业道德规范 | (16) |
| 第二节 注册会计师的法律责任及规避 | (24) |
| 第三章 审计目标、审计证据与审计工作底稿 | (28) |
| 第一节 审计目标 | (28) |
| 第二节 审计证据 | (35) |
| 第三节 审计工作底稿 | (42) |
| 第四章 审计计划、重要性和审计风险 | (52) |
| 第一节 审计计划 | (52) |
| 第二节 审计的重要性 | (57) |
| 第三节 审计风险 | (62) |
| 第五章 风险评估与风险应对 | (66) |
| 第一节 风险评估 | (66) |
| 第二节 风险应对 | (82) |
| 第六章 审计抽样 | (92) |
| 第一节 审计抽样概述 | (92) |
| 第二节 抽样技术的运用 | (99) |
| 第三节 计算机辅助审计技术和电子表格的运用 | (108) |
| 第七章 销售与收款循环审计 | (113) |
| 第一节 销售与收款循环业务活动及其记录 | (114) |
| 第二节 销售业务的控制测试和交易的实质性程序 | (117) |
| 第三节 营业收入审计 | (121) |

| | | |
|-------------|--------------------------|-------|
| 第四节 | 应收账款审计 | (127) |
| 第八章 | 采购与付款循环审计 | (134) |
| 第一节 | 采购与付款循环业务活动及其记录 | (134) |
| 第二节 | 采购与付款的控制测试和交易的实质性程序 | (137) |
| 第三节 | 应付账款审计 | (145) |
| 第四节 | 固定资产审计 | (147) |
| 第九章 | 生产与存货循环审计 | (153) |
| 第一节 | 生产与存货循环业务活动及其记录 | (153) |
| 第二节 | 生产与存货循环的控制测试和交易的实质性程序 | (156) |
| 第三节 | 存货审计 | (161) |
| 第十章 | 人力资源与工薪循环审计 | (170) |
| 第一节 | 人力资源与工薪循环业务活动及其记录 | (170) |
| 第二节 | 人力资源与工薪循环的控制测试和交易的实质性程序 | (173) |
| 第三节 | 应付职工薪酬的审计 | (178) |
| 第十一章 | 投资与筹资循环审计 | (184) |
| 第一节 | 投资与筹资循环业务活动及其记录 | (184) |
| 第二节 | 投资活动的控制测试和交易的实质性程序 | (187) |
| 第三节 | 筹资活动的控制测试和交易的实质性程序 | (192) |
| 第十二章 | 货币资金审计 | (197) |
| 第一节 | 货币资金循环业务活动及其记录 | (197) |
| 第二节 | 货币资金的内部控制和控制测试 | (200) |
| 第三节 | 库存现金审计 | (205) |
| 第四节 | 银行存款审计 | (208) |
| 第十三章 | 审计报告 | (214) |
| 第一节 | 审计报告概述 | (214) |
| 第二节 | 非标准审计报告 | (219) |
| 第三节 | 审计报告的编制 | (226) |
| 第十四章 | 非财务报表审计的鉴证业务与相关服务 | (233) |
| 第一节 | 特殊目的审计业务与验资 | (233) |
| 第二节 | 审阅和其他鉴证业务 | (243) |
| 参考文献 | | (250) |

总 论

理论知识目标

- 掌握审计的定义和分类
- 明确审计执业规范框架
- 了解审计监督体系的构成

实务应用目标

- 会分析三大主体审计的区别所在
- 会判断审计的业务类型

审计作为一种社会现象，伴随着社会环境的变迁而经历了从简单到复杂、由低级到高级的发展过程。审计工作历史悠久，其理论体系形成于19世纪末20世纪初，至今审计基本概念、审计监督体系和审计执业规范都已经发展到一定水平，并且日趋完善。

第一节 审计基本概念

一、理论知识

(一) 审计的定义

审计作为一种监督机制，其实践活动历史悠久，但人们对审计的定义却众说纷纭。公认具有代表性且被广泛引用的是美国会计学会（AAA）1972年在《基本审计概念公告》中给出的定义，即“审计是指为了查明有关经济活动和经济现象的认定与所制定标准之间的一致程度，而客观地收集和评估证据，并将结果传递给有利害关系的使用者的系统过程”。

我国许多学者认为，审计是由专职机构和人员，对被审计单位经济活动的合规、合法性和效益性，以及会计和其他经济资料的真实、公允性进行独立审查、评价和鉴证的经济监督活动。

这一定义指出了审计的本质，即审计是一种具有独立性的经济监督活动。一个国家存在多种经济监督活动，涉及多个经济管理部门。在我国，财政部门履行财政监督职责，以确保财政资金分配和使用的合规性；税务部门履行税收监督职责，以确保纳税人纳税的及时性、完整性。但财政、税务和其他经济监督都存在内在弱点，突出表现为对外不对内，难以监督

本身的违规违纪问题；而且都具有单一性，局限于本身的业务领域。而审计监督则是一项专门工作，本身无经济管理职责，具有很强的独立性和综合性，能对财政、税务等部门的活动进行全面、深入的审查和评价。

（二）审计的分类

对审计进行分类，可以帮助我们从不同的角度加深对审计的认识，从而有效地组织各类审计活动，更好地发挥审计的职能，不断地探索和开拓新的审计领域，建立和完善我国审计监督体系。

1. 按审计主体分类。按审计活动执行主体的性质，审计可划分为政府审计、注册会计师审计和内部审计三种。

（1）政府审计。政府审计是由政府审计机关依法进行的审计，在我国一般称为国家审计。我国国家审计机关包括国务院设置的审计署及其派出机构和地方各级人民政府设置的审计厅（局）两个层次。国家审计机关依法独立行使审计监督权，对国务院各部门和地方人民政府、国家财政金融机构、国有企事业单位以及其他有国有资产单位的财政、财务收支及其经济效益进行审计监督。各国政府审计都具有法律所赋予的履行审计监督职责的强制性。

（2）注册会计师审计。注册会计师审计，即由注册会计师受托有偿进行的审计活动，也称为民间审计或独立审计。注册会计师审计是一种保证服务，这种保证服务是通过提高财务信息的可信度，降低财务报表使用者的信息风险来体现的。注册会计师审计的审计意见可以提高信息的可靠性或可信度。

知识链接

注册会计师审计与政府审计、内部审计的区别

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；政府审计是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；内部审计主要是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层的领导和制约，其独立性要高于内部审计。单从独立性来看，注册会计师审计好于政府审计；而从权威性来看，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《中华人民共和国注册会计师法》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。

（3）内部审计。内部审计是指由本单位内部专门的审计机构和人员对本单位财务收支和经济活动实施的独立审查和评价，审计结果向本单位主要负责人报告。这种审计具有显著的建设性和内向服务性，其目的在于帮助本单位健全内部控制，改善经营管理，提高经济效益。在西方国家，内部审计被普遍认为是企业总经理的耳目、助手和顾问。1999年，国际内部审计师协会（IIA）理事会通过了新的内部审计定义，指出：“内部审计是一项独立、

客观的保证和咨询顾问服务。它以增加价值和改善营运为目标，通过系统、规范的手段来评估风险、改进风险的控制和组织的治理结构，以达到组织的既定目标。”

2. 按审计基本内容分类。按审计内容，我国一般将审计划分为财务报表审计、经营审计和合规性审计，三者的区别如表 1-1 所示。

表 1-1 财务报表审计、经营审计和合规性审计的区别

| 类别 | 区别 | 审计目的 | 审计内容 |
|--------|----|-----------------------|----------------|
| 财务报表审计 | | 对财务报表发表审计意见 | 财务报表 |
| 经营审计 | | 评价经营活动的效率和效果 | 经营活动、内部控制 |
| 合规性审计 | | 确定是否遵循了特定的法律、法规、程序或规则 | 特定的法律、法规、程序或规则 |

3. 按审计实施时间分类。按审计实施时间相对于被审计单位经济业务发生的前后，审计可划分为事前审计、事中审计和事后审计。

(1) 事前审计。事前审计是指在被审计单位经济业务实际发生以前进行的审计。这实质上是对计划、预算、预测和决策进行审计，如国家审计机关对财政预算编制的合理性、重大投资项目的可行性等进行的审查；会计师事务所对企业盈利预测文件的审核，内部审计组织对本企业生产经营决策和计划的科学性与经济性、经济合同的完备性进行的评价等。

开展事前审计，有利于被审计单位进行科学决策和管理，保证未来经济活动的有效性，避免因决策失误而遭受重大损失。一般认为，内部审计组织最适合从事事前审计，因为内部审计强调建设性和预防性，能够通过审计活动充当单位领导进行决策和控制的参谋、助手和顾问。而且内部审计结论只作用于本单位，不存在对已审计划或预算的执行结果承担责任的问题，注册会计师无后顾之忧。同时，内部审计组织熟悉本单位的活动，掌握的资料比较充分，且易于联系各种专业技术人员，有条件对各种决策、计划等方案进行事前分析比较，作出评价结论，提出改进意见。

(2) 事中审计。事中审计是指在被审计单位经济业务执行过程中进行的审计。例如，对费用预算、经济合同的执行情况进行审查。通过这种审计，能够及时发现和反馈问题，尽早纠正偏差，从而保证经济活动按预期目标合法合理和有效地进行。

(3) 事后审计。事后审计是指在被审计单位经济业务完成之后进行的审计。大多数审计活动都属于事后审计。事后审计的目标是监督经济活动的合法合规性，鉴证企业会计报表的真实公允性，评价经济活动的效果和效益状况。

按实施的周期性，审计还可划分为定期审计和不定期审计。定期审计是按照预定的间隔周期进行的审计，如注册会计师对股票上市公司年度会计报表进行的每年一次审计、国家审计机关每隔几年对行政事业单位进行的财务收支审计等。而不定期审计是出于需要而临时安排的审计，如国家审计机关对被审计单位存在的严重违反财经法规行为突击进行的财经法纪专案审计；会计师事务所接受企业委托对拟收购公司的会计报表进行的审计；内部审计机构接受总经理指派对某分支机构经理人员存在的舞弊行为进行审查等。

4. 按审计技术模式分类。按采用的技术模式，审计可以划分为账项基础审计、制度基

础审计和风险导向审计三种。这三种审计代表着审计技术的不同发展阶段，但即使在审计技术十分先进的国家也往往同时采用。而且，无论采用何种审计技术模式，都是注册会计师为了适应审计环境的变化而作出的调整。

(1) 账项基础审计。账项基础审计是审计技术发展的第一阶段，它是指顺着或逆着会计报表的生成过程，通过对会计账簿和凭证进行详细审阅，对会计账表之间的勾稽关系逐一核实，来检查是否存在会计舞弊行为或技术性措施。在进行财务报表审计，特别是专门的舞弊审计时，采用这种技术有利于作出可靠的审计结论。

(2) 制度基础审计。制度基础审计是审计技术发展的第二阶段，它建立在健全的内部控制制度可以提高会计信息质量的基础上。即首先进行内部控制系统的测试和评价，当评价结果表明被审计单位的内部控制系统健全且运行有效、值得信赖时，可以在随后对报表项目的实质性测试工作中仅抽取小部分样本进行审查并得出审计结论。相反，如果测试结果表明内部控制运行无效，那么内部控制不值得信赖，则需视情况扩大审计范围，检查足够数量的样本，才能得出审计结论。这样能够提高审计的效率，有利于保证抽样审计的质量。

(3) 风险导向审计。风险导向审计是审计技术的最新发展阶段。采用这种审计技术时，注册会计师一般从对被审计单位委托审计的动机、经营环境、财务状况等方面进行全面的风险评估出发，利用审计风险模型，制定与企业状况相适应的审计计划，以确保审计工作的效率和效果。

最初开发的时间风险模型用下列方程式表示： $\text{审计风险} = \text{固有风险} \times \text{控制风险} \times \text{检查风险}$ 。审计风险是指财务报表存在重大错报风险而注册会计师发表不恰当审计意见的可能性。固有风险是指假定不存在相关内部控制时，某一账户或某类交易单独或连同其他账户、交易产生重大错报的可能性。控制风险是指某一账户或某类交易单独或连同其他账户、交易产生重大错报，而未能被内部控制防止、发现或纠正的可能性。检查风险是指某一账户或某类交易单独或连同其他账户、交易产生重大错报，而未能被实质性程序发现的可能性。

由于审计风险受到企业固有风险因素的影响，如管理人员的品行和行业所处环境、业务性质、容易产生错报的财务报表项目、容易遭受损失或被挪用的资产等导致的风险，又受到内部控制风险因素的影响，即账户余额或各类交易存在错报，内部控制未能防止、发现或纠正的风险。此外，还受到注册会计师实施审计程序未能发现账户余额或各类交易存在错报风险的影响，审计界很快开发出了新的审计风险模型，即 $\text{审计风险} = \text{重大错报风险} \times \text{检查风险}$ 。

审计风险模型的出现，从理论上解决了注册会计师以制度为基础采用抽样审计的随意性，又解决了审计资源的分配问题，要求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。从方法论的角度，注册会计师以审计风险模型为基础进行的审计，称为风险导向审计方法。

除上述分类外，审计还可按执行地点分为报送审计和就地审计。前者是指审计机构对被审计单位依法定期报送的计划、预算和会计报表及有关账证等资料进行的审计，主要适用于国家审计机关对规模较小的事业单位进行的财务审计；后者是指审计机构委派注册会计师到被审计单位进行现场审计，以全面调查和掌握被审计单位的情况，作出准确的审计结论。

二、实务应用

【案例分析 1-1】

“安然”案件

(一) 案例背景

安然公司 (ENRON) 是美国最大的天然气采购商及出售商, 成立于 1930 年, 于 1985 年以 24 亿美金收购了另外一家公司, 并改名为安然公司。2000 年《财富》500 强中安然排名第 16 位, 连续四年获《财富》杂志“美国最具创新精神的公司”称号。

在美国, 安然公司几乎是收入增长最多的一个公司, 但它的利润增长幅度远远没有收入增长得这么快。1996 年其总利润是 5.84 亿美元, 1998 年是 7.03 亿美元, 2000 年是 9.79 亿美元。可见其利润并没有太多的增长, 利润率每年都是下降的。

到 2000 年年底, 安然公司的股价一直是直线上涨的。2000 年年底, 美国加州出现了能源危机, 2001 年年初能源价格跌了很多, 使得安然公司利润很快就下降了, 偏离了市场对其的预期。2001 年 10 月 16 日, 安然公司宣布第三财季亏损达 6.38 亿美元。

(二) 问题所在

1. 安然公司的问题。

一是利用“特别目的实体”高估利润、低估负债。安然公司不恰当地利用“特别目的实体”(按照美国现行会计惯例, 如果非关联方在一个“特别目的实体”权益性资本的投资中超过 3%, 即使该“特别目的实体”的风险主要由上市公司承担, 上市公司也可不将该“特别目的实体”纳入合并报表的编制范围), 将本应纳入合并报表的三个“特别目的实体”排除在合并报表编制范围之外, 导致 1997—2000 年期间高估了 4.99 亿美元的利润, 低估了数亿美元的负债。此外, 以不符合“重要性”原则为由, 未采纳安达信的审计调整建议, 导致 1997 至 2000 年期间高估净利润 0.92 亿美元。

二是通过空挂应收票据, 高估资产和股东权益。安然公司于 2000 年设立了四家“特别目的实体”。为了解决这四家公司的资本金问题, 安然公司于 2000 年第一季度向他们发行了价值为 1.72 亿美元的普通股。在没有收到认股款的情况下, 安然公司仍将其记录为股本的增加, 同时增加了应收票据, 这一操作使安然公司同时虚增资产和所有者权益 1.72 亿美元。此外, 2001 年第一季度, 安然公司与这四家公司签订了若干份远期合同, 根据这些合同的要求, 安然公司在未来应向它们发行 8.28 亿美元的普通股, 以此交换这四家公司出具的应付票据。安然公司按上述方式将这些远期合同记录为股本和应收票据的增加, 又虚增资产和股东权益 8.28 亿美元。上述两项合计, 安然公司共虚增资产和股东权益 10 亿美元。

三是通过设立众多的有限合伙企业, 通过自我交易等手段, 操纵利润。安然公司通过在世界各地设立由其控制的有限合伙企业进行筹资、避税或避险。它设立了约 3 000 家合伙企业 and 子公司, 其中 900 家设在海外的避税地区。为了某些特定目的, 安然公司与这些公司进行了不少关联交易, 尽管交易价格严重偏离公允价值, 但并未将其列入合并报表进行抵消。这些交易使安然公司虚增了很多资产和利润。

2. 安达信在审计过程中存在的严重问题。

一是安达信出具了严重失实的审计报告和内部控制评价报告。自 1985 年成立以来, 安

然的财务报表一直由安达信负责审计。2000年度，安达信为安然公司出具了无保留意见加解释性说明段（对会计政策变更的说明）的审计报告，以及安然公司管理的内部控制能够合理保证其财务报告可靠性的评价报告。

但实际上，安然公司经安达信审计的财务报表并不能公允地反映其经营业绩、财务状况和现金流量，得到安达信认可的内部控制也不能确保安然公司财务报表的可靠性，安达信的报告所描述的财务状况和内部控制的有效性，严重偏离了安然公司的实际情况。

二是安达信对安然公司的审计缺乏独立性。主要表现为：安达信不仅为安然公司提供审计鉴证服务，而且提供收入不菲的咨询业务，甚至帮助安然公司代理记账；安然公司的许多高层管理人员为安达信的前雇员，它们之间的密切关系至少有损安达信形式上的独立性。

三是安达信在已察觉安然公司会计问题的情况下，未采取必要的纠正措施。安达信的资深合伙人早在2001年2月就已经在讨论是否解除与安然公司的业务关系，理由是安然公司的会计政策过于激进。而这个时间是在安达信为安然公司出具2000年度的审计报告（2001年2月23日）之前。

四是销毁审计工作底稿，妨碍司法调查。2000年10月份，安达信主审计师大卫·邓肯销毁了数以千计的关于安然公司的重要审计资料。

（三）事件结果

2001年12月2日，安然公司向纽约破产法院申请破产保护，其在破产申请文件中开列的资产总额为498亿美元。12月8日，安然的29名高级行政人员被以纽约为基地的联合银行起诉，索赔250亿美元。指控原因是明知公司的前景欠佳，趁机出售数以百万的股票。12月12日，美国众议院一个特别委员会开始对该公司破产案展开调查。2002年1月9日，美国司法部正式开始对安然案进行刑事调查。2002年1月16日，纽约证交所正式取消安然股票相关交易，并拟取消其上市资格。安达信美国公司2002年8月31日在其总部芝加哥宣布，将退出公司从事了89年之久的上市公司审计业务。安达信美国公司已经到了倒闭的边缘。美国一个联邦大陪审团于2002年6月15日裁定，安达信会计师事务所在销毁安然公司文件一案中的妨碍司法罪成立，从而使这家美国著名公司面临倒闭的危险。“妨碍司法罪”罪名成立使安达信公司面临被罚款50万美元和察看期5年的处罚。

■ 第二节 审计监督体系

一、理论知识

（一）我国审计监督的组织体系

我国不同的审计组织有不同的管理机构，这些各司其职的不同管理组织虽然在审计业务的本质上都是相同的，但由于各个审计组织的审计对象不同，其具体情况就会千差万别，也就是说，各组织无论在审计机构的设置、审计机构和人员的职责权限还是审计报告的提供等方面都有所差别，所以各组织适用的审计规范也不相同。我国审计组织体系如表1-2所示。

表 1-2

我国审计组织体系

| 审计组织 | 政府审计 | 民间审计 | 内部审计 |
|------|------|---------|---------|
| 管理机构 | 审计署 | 注册会计师协会 | 内部审计师协会 |

(二) 审计监督与其他专业性监督的区别

经济监督是经济管理的一个环节，它既涉及宏观的经济监督，又涉及微观的经济监督。其主要监督形式包括会计监督、财政监督、信贷监督、税务监督、审计监督等。审计监督是社会主义经济监督的重要组成部分，它与会计、财政、税务、信贷等监督共同构成我国的经济监督体系，且监督目的是一致的。但审计监督与其他经济监督相比，具有以下特征：

1. 监督的独立性程度不同。独立性是审计的本质特征，《中华人民共和国宪法》、《中华人民共和国审计法》确定了审计主体的超脱地位。审计人独立于被审计单位和审计委托人，与审计委托人和被审计人均无经济利害关系，在审计过程中能独立地行使自己的职权，不受个人情感和外界环境的干扰。其他经济监督则一般根据自身管理职能的需要确定监督范围与内容，其独立性程度要低于审计监督。

2. 监督的内容范畴不同。审计的独立性决定了监督内容上的广泛性，只要有经济活动的地方，都是审计监督检查的范围。其他经济监督则不同，由于受行业、部门基本职能的限制，只能结合本行业、本部门的业务范围，对经济活动的某一方面进行监督，不能进行综合、全面的监督。

总之，审计监督与其他经济监督是相互联系、相互补充、相互促进的，共同构成我国的经济监督体系。其他经济监督是审计监督的基础，审计监督可以促进其他经济监督做好监督工作，保证社会主义经济的正常进行。

(三) 我国审计人员的构成

我国的审计人员主要包括国家审计机关、内部审计机构、社会审计组织的全体人员。

1. 国家审计机关的审计人员。国家审计署的审计长是国务院的组成人员，由国务院总理提名、全国人民代表大会决定人选，由国家主席任免；副审计长由国务院任免。县级以上地方各级审计局长是本级人民政府的组成人员，由本级人民代表大会常务委员会决定任免；副局长由本级人民政府任免。审计工作人员主要由熟悉审计业务并具备财会、法律和经济管理知识与技能的专业人员组成。

2. 内部审计机构的审计人员。内部审计机构应设主管人员（主任、处长、科长、股长），由本部门或单位的主要负责人决定任免。注册会计师主要由本部门、本单位内部熟悉会计、审计、财务和经济管理的专业人员组成。

3. 社会审计组织的审计人员。从事注册会计师审计工作的人员主要是注册会计师考试全科成绩合格，经国家有关部门审批并登记注册的注册会计师，以及尚未取得注册会计师资格但熟悉会计、审计及其他财务知识和经济管理知识，具备一定业务水平的业务助理人员。

(四) 注册会计师资格的取得

我国实行注册会计师全国统一考试制度，通过注册会计师全国统一考试可以取得注册会

计师资格。

1. 报考条件。根据《中华人民共和国注册会计师法》及《注册会计师全国统一考试办法》的规定，具有高等专科以上学历，或者具有会计、审计、经济、统计中级以上专业技术职称的中国公民，可以报名参加全国注册会计师统一考试。对外国公民，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（或其他相应称谓）考试者，我国政府亦允许其公民参加我国的注册会计师考试。港澳台地区居民及按对等原则确认的外国籍公民申请参加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全国考试委员会认可的境内外高等专科以上学校毕业的学历；已取得境外法律认可的注册会计师资格（或其他相应资格）；品行良好。

2. 考试科目。我国注册会计师考试采用闭卷、笔试的方式进行。客观性试题采用填涂答题卡方法解答；主观性试题采用书写文字方式解答。根据财政部2009年发布的《注册会计师全国统一考试办法》，从2009年起，注册会计师考试划分为专业阶段考试和综合阶段考试。考生在通过专业阶段考试的全部科目后，才能参加综合阶段考试。

专业阶段考试设会计、审计、财务成本管理、公司战略与风险管理、经济法、税法6个科目；综合阶段考试设职业能力综合测试1个科目。

专业阶段考试的单科考试合格成绩5年内有效，对在连续5个年度考试中取得专业阶段考试全部科目考试合格成绩的考生，颁发注册会计师全国统一考试专业阶段考试合格证书。

综合阶段考试科目应在取得注册会计师全国统一考试专业阶段考试合格证书后5个年度考试中完成，对取得综合阶段考试科目合格成绩的考生，颁发注册会计师全国统一考试全科考试合格证书。

此外，具有会计或者相关专业高级技术职称的人员，可以申请免于专业阶段1个专业科目的考试。

3. 注册登记。根据《注册会计师法》的规定，通过注册会计师考试全科成绩合格的，均可取得注册会计师资格，申请加入注册会计师协会成为非执业会员，但不能执业。要执业还必须按照规定加入一家会计师事务所，具有两年以上审计工作经验，并符合其他审批条件，经批准注册后，由注册会计师协会发给国务院财政部门统一印制的注册会计师证书，方可执行注册会计师业务。注册由省级注册会计师协会办理，报国务院财政部门备案。

除有规定的不予注册的情形外，受理申请注册的省级注册会计师协会应当准予批准。不予注册的情形有：（1）不具有完全民事行为能力的；（2）受刑事处罚的；（3）在财务、会计、审计、企业管理或者其他经济管理工作中犯有严重错误受行政处罚、撤职以上处分的；（4）自行停止执行注册会计师业务满1年的。

（五）会计师事务所的设立

会计师事务所是注册会计师依法承办业务的机构。纵观注册会计师行业在各国的发展，会计师事务所主要有独资、普通合伙制、股份有限公司制、有限责任合伙等四种组织形式。根据我国《注册会计师法》的规定，我国目前只准设立有限责任会计师事务所和合伙会计师事务所，不准个人设立独资会计师事务所。