

高等院校“十二五”规划教材
GAODENG YUANXIAO SHIERWU GUIHUA JIAOCAI

SHENJIXUE

审计学

原理与实务

主编◎李列坚



华中科技大学出版社

<http://www.hustp.com>

中国注册会计师全国统一考试教材

2013 年度教材

审计

原理与实务

注册会计师全国统一考试教材

高等院校“十二五”规划教材
GAODENG YUANXIAO SHIERWU GUIHUA JIAOCAI

SHENJIXUE

审计学

原理与实务

主编◎李列坚



华中科技大学出版社
<http://www.hustp.com>

内容提要

本书以风险导向审计为主线,以审计循环的测试为重点,全面介绍了审计基础理论和实用审计实务的相关内容。编写过程中,编者在结合相关部门精神及行业要求的基础上,将几十年的科研、教学及实践经验融入教材,并博采众长,广泛借鉴其他优秀教材的成功之处。因而,本书具有突出基础知识掌握、强调应用能力和强化技能训练等特色,适合本专科层次的人才培养。教材安排了十五个学习项目、一百余个典型操作案例,非常便于读者的自主学习。

图书在版编目(CIP)数据

审计学原理与实务/李列坚 主编. —武汉:华中科技大学出版社,2013.7
ISBN 978-7-5609-8975-4

I. ①审… II. ①李… III. ①审计学—教材 IV. ①F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2013)第 102673 号

审计学原理与实务

李列坚 主编

策划编辑:王京图

责任编辑:王京图

封面设计:侯建军

责任校对:田子龙

责任监印:周治超

出版发行:华中科技大学出版社(中国·武汉)

武汉喻家山 邮编:430074 电话:(027)81321915

录 排:北京纬图文化传媒有限公司

印 刷:北京旺鹏印刷有限公司

开 本:787mm×1092mm 1/16

印 张:20

字 数:450千字

版 次:2015年1月第1版第2次印刷

定 价:42.80元



华中出版

本书若有印装质量问题,请向出版社营销中心调换
全国免费服务热线:400-6679-118,竭诚为您服务

版权所有 侵权必究

preface

前

言

为了建设融“教、学、做”为一体、强化学生职业能力培养的优质教材,实现教材的理论知识与实践技能相互对应、相互结合,把财会专业的学生培养成为高端技能型人才的目标,编者根据教育部等相关部门及机构的精神,在总结二十七年审计、会计专业教学与实践经验的基础上,编写了这本《审计学原理与实务》。

本书博采众长,广泛吸纳同类优秀教材的成功之处,力求以系统翔实的内容设置和深入浅出的讲解,引导读者了解风险导向审计的全貌,并能在审计实践中灵活运用相关知识,进而提高财会相关人员的职业判断能力。

本书的特色主要体现在以下四个方面:

第一,突出基础性。本书在理论阐述方面,遵循“实用、够用”的原则,力求简单明了,深度适当,易为读者理解;在实务内容设置方面,以风险导向审计为主线,以审计循环的测试为重点,全面介绍了实用审计实务的相关内容。这样的内容设置,会改变以往学生学完审计后,对审计中查出的问题,却不懂如何做会计处理的窘态。

第二,紧扣培养目标。在内容上,本书按照注册会计师年度财务报告审计的业务流程展开,具有较强的仿真性。以培养高端技能型财会人才为目标,依照“以素质为基础,以能力为本位,注重创新意识与创新能力的培养”的原则,强化审计理论知识的实用性。

第三,注重技能训练。本书增加了技能训练内容,以加强实践性教学环节。教材安排了丰富的教学案例和技能训练题,充分体现了“学中做、做中学”的专业技能教学理念。

第四,体现学科发展前沿。本书根据我国2014年执行的企业会计准则体系和审计准则体系的内容和精神进行编写,满足学生了解最新理论知识和发展动态的需要。同时,结合国际审计的最新发展,本书精简了传统的内部控制制度及其测试的内容,增加了重大错报风险的识别、评估及应对等相关内容。

本书特别适合本科和专科层次财会专业、会计与审计专业的学生学习,也可以作为审计、会计、财务管理等领域从业人员的培训或自学用书。

限于编者水平,本书难免疏漏和不当之处,敬请读者批评指正。

——编者

二〇一三年夏

编委会

主 编：

李列坚(广西经贸职业技术学院)

副主编：

罗小兰(金肯职业技术学院)

范娜娜(广东交通职业技术学院)

伍春晖(金肯职业技术学院)

刘盈丰(苏州高博软件技术职业学院)

周 娟(宿迁职业技术学院)

编 委：

陈 岩(河北联合大学迁安学院)

陈莉崙(苏州高博软件技术职业学院)

张 慧(苏州高博软件技术职业学院)

金 明(苏州高博软件技术职业学院)

姜 猛(徐州工业职业技术学院)

郭永生(淮安工程高等职业学院)

目

录

content

项目一 绪论	1
任务 1.1 了解审计的产生与发展	1
任务 1.2 掌握审计的基本概念	5
任务 1.3 审计主体	7
任务 1.4 审计的分类	13
任务 1.5 审计与会计的关系	16
项目二 审计准则、职业道德与法律责任	20
任务 2.1 审计准则	20
任务 2.2 审计人员职业道德	24
任务 2.3 审计法律责任	29
项目三 管理层认定与审计目标	37
任务 3.1 管理层、治理层的责任及注册会计师的责任	37
任务 3.2 管理层认定	38
任务 3.3 审计目标	40
项目四 审计方法与审计过程	56
任务 4.1 审计模式	56
任务 4.2 审计组织方法	59
任务 4.3 审计程序	62
任务 4.4 审计过程	69
项目五 审计依据、审计证据与审计工作底稿	76
任务 5.1 审计依据	76
任务 5.2 审计证据	78
任务 5.3 审计工作底稿	83
项目六 审计重要性与审计风险	94
任务 6.1 审计重要性	94
任务 6.2 审计风险	102
项目七 审计抽样	114
任务 7.1 选取测试项目的方法	114
任务 7.2 选取样本的基本方法	118
任务 7.3 抽样技术在控制测试中的应用	120
任务 7.4 抽样技术在实质性细节测试中的应用	126
项目八 风险评估与风险应对	134
任务 8.1 风险评估	135
任务 8.2 风险应对	142
项目九 采购与付款循环审计	160
任务 9.1 采购与付款循环特点	160
任务 9.2 采购与付款循环内部控制的了解与评价	162

任务 9.3	采购与付款循环的控制测试	164
任务 9.4	应付账款审计	165
任务 9.5	存货——材料采购(在途物资)审计	168
任务 9.6	相关项目审计	169
项目十	生产与存货循环审计	175
任务 10.1	生产与存货循环的特点	175
任务 10.2	生产与存货循环内部控制的了解与评价	177
任务 10.3	生产与存货循环的控制测试	178
任务 10.4	存货审计	180
任务 10.5	营业成本审计	186
任务 10.6	应付职工薪酬审计	189
任务 10.7	相关项目审计	191
项目十一	销售与收款循环审计	199
任务 11.1	销售与收款循环的特点	200
任务 11.2	销售与收款循环内部控制的了解与评价	202
任务 11.3	销售与收款循环的控制测试	204
任务 11.4	营业收入审计	206
任务 11.5	应收账款审计	212
任务 11.6	相关项目审计	218
项目十二	筹资与投资循环审计	226
任务 12.1	筹资与投资循环的特点	226
任务 12.2	筹资与投资循环的内部控制测试和交易的实质性测试	228
任务 12.3	负债筹资审计	230
任务 12.4	所有者权益审计	232
任务 12.5	投资相关项目审计	236
任务 12.6	其他相关项目审计	243
项目十三	货币资金审计	250
任务 13.1	货币资金概述	250
任务 13.2	货币资金内部控制的了解与评价	252
任务 13.3	货币资金的控制测试	253
任务 13.4	库存现金审计	254
任务 13.5	银行存款审计	256
项目十四	固定资产审计	268
任务 14.1	固定资产概述	268
任务 14.2	固定资产内部控制的了解与评价	269
任务 14.3	固定资产的控制测试	271
任务 14.4	固定资产的实质性程序	272
任务 14.5	相关项目审计	278
项目十五	终结审计与审计报告	287
任务 15.1	终结审计	288
任务 15.2	审计报告概述	297
任务 15.3	审计报告准则	299
任务 15.4	审计报告的基本类型	300
任务 15.5	审计报告的编制	308
参考文献		314

项目一 绪论

AL 引导案例

股票投资

假如你打算拿 100 万元去做股票投资,面对许多上市公司不知如何选择,于是你就向朋友们请教,朋友 M 告诉你,翻开《中国证券报》,查一下上市公司公布的财务会计报告,尤其注意一下利润表,购买每股盈余最高的公司的股票,绝对不会有风险。于是,你选中了甲公司的股票准备购买。而另一位朋友 N 提醒你说,不要轻信公司财务报表上公布的信息,最好再看看同时公布的给甲公司财务报表出具的审计报告,看看注册会计师的说法。然后你就查到了甲公司该年度的审计报告。审计报告中说,他们对甲公司的财务会计报告持保留意见。这是什么意思呢? N 这样向你解释:这家公司的财务报表可能有一些问题,最好不要立即购买这家公司的股票。果然,没过多久,甲公司股票的价格就开始大幅度下跌。

讨论:

1. 审计是做什么的?
2. 审计对国家、企业和个人会有什么样的影响?

任务 1.1 了解审计的产生与发展

1.1.1 审计产生与发展的基础

自从有了社会经济管理活动,审计作为一种经济监督活动,就必然在一定意义上产生了。所不同的是,在社会发展的各个时期,由于生产力发展水平不同,社会经济管理方式不同,审计的广度、深度和形式也自然各不相同。会计中需要审核稽查的因素,并非是导致审计产生的根本原因。审计是因授权管理经济活动的需要而产生的,受托经济责任关系才是审计产生的真正基础。

生产力低下的原始社会不需要审计;在经济不发达的时期,对于小规模的经济,生产资料的占有者可以亲临管理,生产资料的所有者,即生产资料的经营者和监督者,也不需要第三者去审计。随着社会生产力的提高和社会经济的发展,社会财富日益增多,剩余产品逐渐集中在少数人手中。当生产资料的所有者不能直接管理和经营其所拥有的财富时,就有必要授权或委托他人代为管理和经营,这就导致了生产资料所有权与经营管理权的分离,从而产生了委托和受托代理之间的经济责任关系,这就为以监督检查为职责的审计的诞生奠定了基础。因为财产物资的所有者为了保护其财产的安全完整并有所增值,需要定期或不定期地了解其授权或委托的代理人员是否忠于职守、尽职尽责地从事管理和经营工作,有无徇私舞弊及提供虚假财务报告等行为,这就有必要授权或委托熟悉会计业务的人员去审查代理人员所提供的会计资料及其他管理资料,以助于在辨明真伪、确认优劣的基础上定奖罚,由此就产生了审计关系。所谓审计关系就是构成审计三要素之间的经济责任关系。作为审计主体的第一关系人在审计活动中起主导作用,他既要接受第三关系人的委托或授权,又要对第二关系人所履行的经济责任进行审查和评价,但是他独立于两者之间,与第二关系人及

第三关系人不存在任何经济利益上的联系。作为审计授权或委托人的第三关系人,在审计活动中起决定作用,他如果不委托第二关系人对其财产进行管理或经营,那么就不存在第三关系人和第二关系人之间的经济责任关系,自然也就不必要委托或授权第一关系人去进行审查和评价。审计三方面的关系人形成的审计关系如图 1-1 所示。

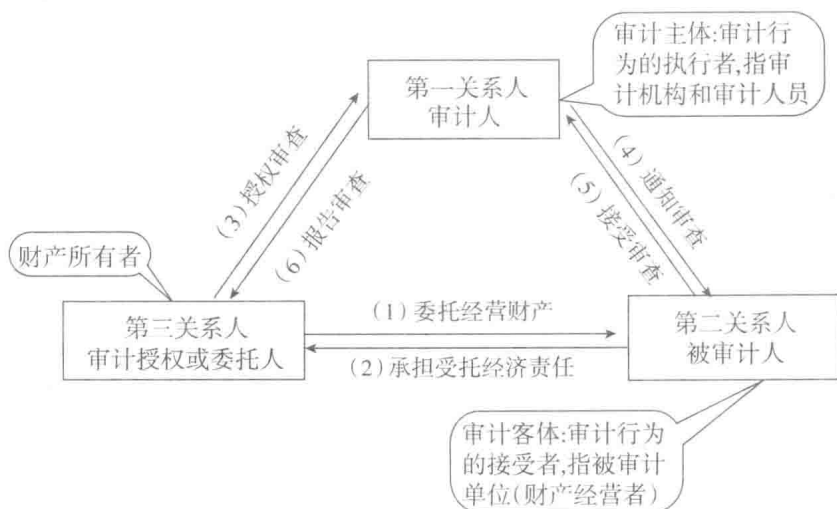


图 1-1 审计关系

当社会生产力发展到一定水平,奴隶主疆土的扩大与财富的增多,导致了统治者分封王族、功臣和贵族到各地做诸侯,这些诸侯受命于国王,管理国王的土地,并向国王交纳一定的贡赋。这种土地国有制与经营权的分离,即是国家授权管理的开始,它使国王与诸侯之间不仅存在政治依附关系,也出现了经济责任关系,官厅审计工作正是基于这种经济关系而产生的。

社会审计最早产生于合伙人企业出现后。企业合伙人授权或委托部分合资者经营管理企业,并需要监督检查经营管理者履行合伙契约的情况,同时,要得到参加经营管理的合伙人的认可。正因为企业的所有权与管理权有了一定程度上的分离,而需要委托第三者审查,社会审计就此诞生。当企业生产规模进一步发展以后,股份有限公司的企业组织一出现,生产资料的所有者和经营者得到了进一步分离,企业授权管理的范围扩大,股东与债权人为了维护自身的经济利益,公司经营者为了维护自己的信誉,均需要委托第三者对企业财务状况及有关经济活动进行审计,更促进了社会审计的飞速发展。

由于科学技术的进步,不仅使企业、事业单位及行政管理机关的规模有了扩大,业务范围更加广泛,也促成了授权管理方法的普遍使用,使授权层次增加且授权范围扩大。这样,部门和单位的最高管理当局就有必要对其下属各层次管理者履行职责的情况进行监督检查,部门和单位的内部审计因此产生。

可见,审计是社会经济发展到一定阶段的产物,是在财产所有权与经营权相分离而形成的受托责任关系下,基于监督的客观需要而产生的,也就是说,受托经济责任关系是审计产生的基础。

1.1.2 审计的产生与发展

审计的产生,无论国内还是国外,最初都起源于官厅,被称为官厅审计,即国家审计。

1. 我国审计的产生与发展

西周初期,我国就有了审计的萌芽。据《周礼》记载,西周的官制中,国家财计机构分为

两个系统,一是地官司徒系统,掌管财政收入;二是天官冢宰系统,掌管财政支出。另设独立于财计部门之外的“宰夫”一职,负责审查“财用之出入”,监督群吏执行朝法。“宰夫”标志着我国国家审计的产生。

秦汉时期是我国国家审计的最终确立阶段,其标志是“上计”制度的建立和日趋完善。

所谓“上计”制度,就是皇帝亲自听取和审核各级地方官吏的财政会计报告,以确定赏罚的制度。秦还设御史大夫,掌管国家政治经济监察大权,三十六郡设监察御史,形成全国性的监察系统。汉承秦制,仍由御史大夫掌管审计监督大权。

隋唐至宋时代是封建经济的鼎盛时期,我国审计也进入日臻完善的阶段。隋刑部下设比部,使审计成为国家司法监督部门的组成部分。唐除设比部外,还将稽查职能划归御史台,使比部和最高监察机关配合。宋设“审计司(院)”,成为我国“审计”一词最早的来源。这一时期,不仅有独立行使经济监察职权的专门审计机构,如比部、审计院等,同时也出现了较为完善的监察制度和专职经济监察人员。

元明清三代封建经济渐趋衰败,君主专制日益强化,与此相适应,国家审计也逐步衰退,专门的审计机构撤销了,户部自己行使“审计”权力,审计监督流于形式。这一时期审计发展停滞不前。

民国时期,审计进入近代演进时期。1912年,北洋政府在国务院设立审计处,1914年颁布了《审计法》,这是我国历史上第一部审计法典。1928年,国民政府成立审计院,后改为审计部,隶属监察院,并引进了西方的审计制度,形成了比较完整的国家审计体系。与此同时,我国民族资本主义工商业有所发展,民间审计(注册会计师审计)应运而生。1918年北洋政府颁布了我国第一部注册会计师法规——《会计师暂行章程》。著名会计学家谢霖先生成为我国第一位注册会计师,他创办了中国第一家会计师事务所——正则会计师事务所,从而揭开了我国注册会计师职业发展的序幕。到1947年,全国已拥有注册会计师2619人。但在旧中国,由于经济落后,注册会计师审计并没有很好地发挥作用。

中华人民共和国成立后,由于推行高度集中的计划经济体制,商品经济受到遏制,审计便退出历史舞台。30多年内没有独立的审计机构,对企业财税监督和货币管理是通过不定期的会计检查进行的。

1980年,我国恢复了会计师事务所制度。1986年,国务院颁布了《中华人民共和国注册会计师条例》。1993年,我国颁布了《中华人民共和国注册会计师法》。我国社会审计的发展由此进入了一个新的阶段。

1982年修改的《宪法》中规定国务院设立审计机关。1983年9月15日,国务院设立了审计署;随后,县以上各级人民政府也设置了各级地方审计机关。1985年,国务院颁布的《国务院关于审计工作的暂行规定》,1988年颁布的《中华人民共和国审计条例》,1994年颁布的《中华人民共和国审计法》,为审计机关依法履行审计监督职责提供了法律保障。

为了全面开展审计工作,完善审计监督体系,我国于1984年在各行政机关和企事业单位内部成立了审计机构,进行内部审计监督。1985年,审计署发布了《关于内部审计工作的若干规定》,1995年发布了《关于内部审计工作的规定》。在各级政府审计机关、各级主管部门的积极推动下,内部审计也蓬勃发展起来。

至此,我国形成了国家审计、注册会计师审计和内部审计三位一体的审计监督体系,三者各自独立、各司其职,在不同领域实施审计,审计工作进入了振兴时期。审计监督体系的构建和完善对我国市场经济体制的有序运行起到了积极的促进作用。

2. 西方国家审计的产生与发展

国外最早出现国家审计萌芽的是奴隶制度下的古罗马、古希腊和古埃及等国家。公元

前 443 年,古罗马设立财务官和审计官,协助元老院处理日常财政事务。在西方国家,除了开展官厅审计之外,还大规模地进行私人财产审计,如寺院审计、庄园审计、行会审计和银行审计等,形成了早期的内部审计,审计逐渐从官厅走向了民间。

由职业会计师进行的社会审计,最早出现于 16 世纪末期。18 世纪 60 年代,随着工业革命的到来,资本主义工商业逐步兴起,西方出现了以发行股票筹集资金的股份公司。由于股份公司的所有权与经营权相分离,为了维护投资者的合法利益,对经营管理者进行监督是十分必要的。股份公司的所有者聘请职业会计师来承担此项工作,现代社会审计制度便应运而生。世界上第一位社会审计人员是 1720 年受英国议会委托,负责清查南海公司破产事件的查尔斯·斯内尔。1853 年,在苏格兰成立的爱丁堡会计师协会是世界上第一个社会审计执业团体。美国南北战争后,英国社会审计传入美国。1886 年,美国公布了《公证会计师法》。1887 年,美国会计师公会成立,1916 年改组为美国会计师协会,后来发展成为美国注册公共会计师协会(AICPA),成为世界上最大的社会审计专业团体。20 世纪初,出于银行信贷业务发展的需要,美国会计师突破了以查错纠弊为目的的详细审计,创立了以保护债权人目的,对贷款企业的资产负债表进行分析性审查的资产负债表审计。1929 年经济危机爆发后,美国开始重视对投资者利益的保护。1934 年,美国公布了《证券交易法》,规定上市公司必须向交易所报送经注册会计师审查鉴证的会计报表,美国社会审计进入了会计报表审计时代。“二战”后,生产进一步社会化,企业的生产经营规模日益扩大,特别是各种形式垄断组织的出现和跨国公司的扩展,企业的管理层次和分支机构增加,从而使内部控制的范围也随之扩大。企业开始设置专门从事内部审计的机构和人员,对企业各部门、各层次以及各分支机构的工作效率、财务状况和经营成果乃至贯彻经营方针、实现经营目标的状况进行检查监督,实现了有效的间接控制。现代内部审计就是这样产生和发展起来的。

从审计的产生与发展历程可以看出,审计的产生与发展与经济环境密切相关,经济越发展,审计越重要。

Tz 知识拓展

本土会计师事务所拉近与“四大”差距

中国注册会计师协会秘书长陈毓圭日前在中注协举办的“2012 年会计师事务所综合评价前百家信息”新闻发布会上说,我国本土会计师事务所与“四大”的差距正逐步缩小,去年收入最高的本土会计师事务所收入与“四大”平均收入之比已缩小至 1 比 1.68。

陈毓圭说,2002 年,收入最高的本土会计师事务所与“四大”平均收入比为 1 比 4.06,到 2006 年达到最大的 1 比 7.12,这一差距在近些年逐年缩小,2011 年缩小为 1 比 1.68。

近十年,我国注册会计师行业发展迅速,2011 年,行业总收入为 440 亿元,是 2002 年 106 亿元的 4.15 倍;截至 2011 年底,我国共有会计师事务所 7976 家、注册会计师 97510 名,较十年前的 3870 家和 48449 名增长了 1 倍以上。

从 2012 年综合评价前百家信息来看,前百家事务所 2011 年收入总和达到 279 亿元,占行业总收入的 63%,其中,“四大”仍位居前四位,第五位的立信会计师事务所收入达 15.04 亿元,这也是单家本土会计师事务所收入首次突破 15 亿元。总体来看,收入过亿的事务所有 45 家,比去年增加 6 家。

资料:“四大”指世界上知名的 4 个会计师事务所:普华永道、安永、德勤、毕马威。从世界范围来看,“四大”在审计领域拥有绝对优势。2011 年,“四大”收入总和达创纪录的 1030 亿美元。从中国来看,“四大”收入总和约 100 亿元,占我国前百家会计师事务所收入总和的 35%左右。

任务 1.2 掌握审计的基本概念

1.2.1 审计的定义

从词义上解释,“审”为审查,“计”为会计账目,审计就是审查会计账目。“审计”一词英文单词为“Audit”,意为“查账”,兼有“旁听”的含义。由此可见,早期的审计就是审查会计账目,与会计账目密切相关。

审计发展至今,早已超越了查账的范畴,涉及对各项工作的经济性、效率性和效果性的查核。

美国会计学会(AAA)审计概念专门委员会于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,即通过客观地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。”

美国审计总署对审计下的定义是:审计包括审查会计记录、财务事项和财务报表,它还包括如下内容,查核各项工作是否符合法律和规章;查核各项工作是否经济 and 有效;查核各项工作的结果,评价其是否已有效地达到了预期的结果。

日本著名审计学者三泽一教授在《审计基础理论》一书中为审计所下的定义是:“审计是具有公正不伪立场的第三者就一定的对象的必须查明的事项进行批评性的调查行为,还包含报告调查结果”。

我国审计理论和实务工作者普遍认为,审计是由专职机构和人员,对被审计单位的财政、财务收支及其他经济活动的真实性、合法性和效益性进行审查和评价的独立性经济监督活动。这个定义准确地说明了审计的本质,审计的主体、客体,审计的基本工作方式和主要目标。

对于审计的定义可从审计特征、审计职能、审计作用、审计主体、审计对象等几个方面来理解。

1.2.2 审计的特征

与经济管理活动、非经济监督活动以及其他专业性经济监督活动相比较,审计主要具有以下3个基本特征。

1. 独立性特征

审计独立性,是指审计机构和人员可以依法独立行使审计监督权,不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉。审计独立性主要是由审计人在审计关系中所处的超脱地位来决定的。

独立性是审计的灵魂,是审计的本质特征。是保证审计工作顺利进行的必要条件。国内外审计实践经验表明,审计在组织上、人员上、工作上、经费上均应有独立性,否则就不能确保审计机构独立行使审计监督权。

【案例 1-1】审计部门是否应独立设置

某大学没有独立设置的审计机构,相关业务一直由财务处“兼任”。2012年上级审计机关要求该大学设置独立的审计机构,校长想不明白,审计和会计不是有密切联系吗,为什么要分开?

分析:独立性原则是设立内部审计组织机构最重要的原则。内审组织机构在组织人员、工作和经费等方面应独立于被审计单位,独立行使审计职权,不受其他职能部门和个人的干预,以体现审计的客观性、公正性和有效性。

2. 权威性特征

审计的独立性决定了它的权威性。审计的权威性总是与独立性相关,离不开审计组织

的独立地位与审计人员的独立执业。各国国家法律对实行审计制度、建立审计机关以及审计机构的地位和权力都做了明确规定,从而使审计组织具有法律的权威性。审计人员依法行使职权,受法律保护。任何组织和个人不得拒绝、阻碍审计人员依法行使职权,不得打击报复审计人员。

根据我国《审计法》规定,被审计单位必须坚决执行审计决定,如将非法所得及罚款按期缴入审计机关指定的专门账户。对被审计单位和协助执行单位未按规定期限和要求执行审计决定的,应当采取措施责令其执行;对拒不执行审计决定的,申请法院强制执行,并可依法追究其责任。由此可见,我国政府审计机关的审计决定具有法律效力,可以强制执行,这也充分显示了我国审计的权威性。

民间审计组织是经过有关部门批准、登记注册的法人组织,依照法律规定独立承办审计查账验证和咨询服务业务,其审计报告对外具有法律效力,这也充分体现它们同样具有法定地位和权威性。

内部审计机构也是根据法律规定设置的,在单位内部具有较高的地位和相对的独立性,因此也具有一定的权威性。

各国为了保障审计的权威性,分别通过《公司法》、《证券交易法》、《商法》、《破产法》等,从法律上赋予审计超脱的地位及监督、评价、鉴证职能。一些国际性的组织为了提高审计的权威性,也通过协调各国的审计制度、准则以及制定统一的标准,使审计成为一项世界性权威的专业服务。

3. 公正性特征

与权威性密切相关的是审计的公正性。从某种意义上说,没有公正性,也就不存在权威性。审计的公正性反映了审计工作的基本要求。审计人员理应站在第三者的立场上,进行实事求是的检查,作出不带任何偏见的、符合客观实际的判断,并作出公正的评价和进行公正的处理,以正确地确定或解除被审计人的经济责任。审计人员只有同时保持独立性、公正性,才能取信于审计授权者或委托者以及社会公众,才能真正树立审计权威的形象。

1.2.3 审计的职能

审计职能是指审计能够完成任务、发挥作用的内在功能。审计职能是审计自身固有的,但并不是一成不变的,它随着社会经济的发展、经济关系的变化、审计对象的扩大、人类认识能力的提高而不断加深和扩展。

1. 经济监督职能

审计的经济监督职能,主要是指通过审计,监察和督促被审计单位的经济活动在规定的范围内、在正常的轨道上进行;监察和督促有关经济责任者忠实地履行经济责任,同时借以揭露违法违纪、稽查损失浪费,查明错误弊端,判断管理缺陷和追究经济责任等。审计工作的核心是通过审核检查,查明被审计事项的真相,然后对照一定的标准,作出被审计单位经济活动是否真实、合法、有效的结论。从依法检查到依法评价,直到依法作出处理决定以及督促决定的执行,无不体现了审计的监督职能。

2. 经济鉴证职能

审计的经济鉴证职能,是指审计机构和审计人员对被审计单位会计报表及其他经济资料进行检查和验证,确定其财务状况和经营成果是否真实、公允、合法、合规,并出具书面证明,以便为审计的授权人或委托人提供确切的信息,并取信于社会公众的一种职能。

审计的经济鉴证职能包括鉴定和证明两个方面。例如,会计师事务所接受中外合资经营企业的委托,对其投入资本进行验资,对其年度财务报表进行审查,或对其合并、解散事项

进行审核,然后出具验资报告、查账报告和清算报告等,均属于审计执行经济鉴证职能。再如,国家审计机关对厂长(经理)的离任审计,对承包、租赁经营的经济责任审计,对国际组织的援助项目和世界银行贷款项目的审计等,也都属于经济鉴证的范围。

3. 经济评价职能

审计的经济评价职能,是指审计机构和审计人员对被审计单位的经济资料及经济活动进行审查,并依据一定的标准对所查明的事实进行分析和判断,肯定成绩,指出问题,总结经验,寻求改善管理、提高效率、效益的途径。审计的经济评价职能,包括评定和建议两个方面。例如,审计人员通过审核检查,评定被审计单位的经营决策、计划、方案是否切实可行、是否科学先进、是否贯彻执行,评定被审计单位内部控制制度是否健全和有效,评定被审计单位各项会计资料及其他经济资料是否真实、可靠,评定被审计单位各项资源的使用是否合理和有效,等等,并根据评定的结果,提出改善经营管理的建议。经济效益审计是最能体现审计评价职能的一种审计。

1.2.4 审计的作用、对象和主体

1. 审计的作用

审计的作用是在审计实践中履行审计职能所产生的客观影响,它是由审计职能所决定的。西方的审计学家认为,审计是建立一个廉洁政府的有力工具,由此可见,审计监督不仅有利于经济制度的建设,对于社会政治制度建设也将发挥很大的作用。

(1)防护性。防护性作用是指审计工作在执行批判性的活动中,通过监督、鉴证和评价来制约经济活动中的各种消极因素,有助于受托责任者正确履行受托责任和保证社会经济的健康发展。

(2)建设性。建设性是指审计在执行指导性的活动中,通过监督、鉴证和评价,对被审计单位存在的问题提出改进建议与意见,从而使其经营管理水平与状况得到改善与提高。

2. 审计对象

审计对象是指审计客体,即被审计单位的经济活动。具体来说,审计对象包含以下三层含义:

(1)从审计对象的空间范围来看,国家审计的对象主要是各级政府机关、国有企业和事业单位;内部审计的对象为本组织;注册会计师审计的对象主要是委托人指定的单位。

(2)从审计对象涉及的具体内容来看,审计对象主要指被审计单位的财政收支、公共资金的收支、财务收支及其相关的经济活动。

(3)从审计对象的载体来看,审计对象是指被审计单位的会计资料及其相关资料。

3. 审计主体

审计主体是指审计的执行人,包括审计组织和审计人员两个层次。

审计组织一般分为三类,即国家审计机关、民间审计组织和内部审计机构。相应地,审计人员也分为三类,即国家审计人员、民间审计人员和内部审计人员。

任务 1.3 审计主体

1.3.1 国家审计机关和人员

1. 国家审计机关

(1)世界各国(地区)政府建立审计机构的模式。国家审计机关是指代表国家依法行使

审计监督权的行政机关,它具有宪法赋予的独立性和权威性。由于各个国家(地区)的政治、经济、社会、文化、历史等不同,形成了不同的政府审计机构类型。从世界范围来看,各国(地区)政府建立的审计机构主要有以下四种模式:

①立法模式。立法模式是指国家最高审计机关隶属于立法部门,直接在议会或国会的领导下,依据法律所赋予的权力执行审计业务,完全独立于政府,负责向议会或国会报告工作。这种审计模式最早产生于英国,目前在西欧、北美等发达国家和发展中国家应用得最为普遍,如英国、美国、埃及、以色列等。

②司法模式。司法模式是指国家最高审计机构隶属于司法部门,具有司法性质,拥有最终裁决权。此模式下的审计机构一般以审计法院的形式存在,其机构和人员的设置也参照司法机关的模式,设有法庭、法官和检察官,享有司法地位,有权对违反规定的情况进行相应的处理、处罚,使得审计机关具有很高的权威性。这种模式在西欧和南美的一些国家应用得较为普遍,如法国、意大利、土耳其、摩洛哥、巴西、葡萄牙等。

③行政模式。在行政模式下,国家最高审计机关隶属于政府行政部门,向政府负责并报告工作。泰国、瑞典、巴基斯坦、芬兰、俄罗斯等少数国家目前实行的就是这种模式。

④独立模式。独立模式是指国家最高审计机关不隶属于任何权力部门,独立于立法、司法、行政部门之外,按法律赋予的职权独立开展审计工作,直接对法律负责的一种审计模式。目前实行这一模式的国家主要有日本、德国、荷兰、菲律宾、孟加拉、丹麦等。

(2)我国审计机关的层次。我国的国家审计机关属于行政模式,我国国家审计机关也称为政府审计机关,分为以下两个层次:

①最高审计机关——审计署,隶属于国务院。它负责组织领导全国的审计工作,对国务院各部门和地方各级政府的财政收支、国有的金融机构和企事业单位的财务收支以及公共资金的收支进行审计监督。

②地方审计机关。受双重领导,在业务上受上一级审计机关的领导,在其他方面受本级人民政府的领导。它负责本级审计机关范围内的审计工作,对上级审计机关和本级人民政府负责并报告工作。

2. 国家审计人员

我国国家审计人员属于国家公务人员,且设置专业技术职务,即高级审计师、审计师、助理审计师,均通过全国统一的专业技术资格考试获得相应任职资格。

1.3.2 内部审计机构和人员

1. 内部审计机构

内部审计机构是指本组织内部设立的从事审计业务的专门审计机构,是组织内部经营管理的组成部分。内部审计机构的设置主要有以下几种形式:

- (1)受本组织总会计师或主管财务的副总经理领导;
- (2)受本组织总经理领导;
- (3)受本组织董事会领导或审计委员会领导。

从审计的独立性和有效性看,领导层次越高,内部审计工作就会越有成效。

2. 内部审计人员

在我国,内部审计的从业人员要取得岗位资格证书。资格证书的取得采取资格认证和考试两种办法。

凡具备下列条件之一者,可通过认证发给资格证书:

- (1)具有审计、会计、经济及相关专业中级及以上专业技术资格的人员;

(2)具有国际注册内部审计师证书的人员;

(3)具有注册会计师、造价工程师、资产评估师等相关执业证书的人员;

(4)审计、会计及相关专业本科以上学历工作满两年以上,以及大专学历工作满4年以上的人员。

不具备上述条件者,必须参加中国内部审计协会统一组织的资格考试,考试合格者发给资格证书。资格证书考试内容包括:内部审计原理与技术、有关法律法规与内部审计准则、计算机基础知识与应用。

1.3.3 民间审计组织和人员

民间审计组织是指依法设立,接受委托从事鉴证业务、咨询等相关服务业务的专业中介组织,在我国主要指会计师事务所。

1. 会计师事务所的组织形式

纵观注册会计师在世界各国的发展,会计师事务所主要有个人设立、普通合伙制、股份有限公司制、有限责任合伙制等四种组织形式。

(1)独资会计师事务所。独资会计师事务所是指由具有注册会计师执业资格的个人独立开业,并承担无限责任的一种事务所组织形式。该形式的优点是:①对执业人员的数量没有限制,容易设立。②执业灵活,能够在代理记账、代理纳税等方面很好地满足小型企业对注册会计师服务业务的需求。③风险较小。虽然该形式下注册会计师应对其违法行为承担无限责任,但实际发生风险的程度相对较低。采用该形式的缺点:一是无力承担大型业务。二是缺乏发展后劲。

(2)合伙制会计师事务所。合伙制会计师事务所是指由两名或两名以上注册会计师组成的合伙组织,各合伙人以各自的财产对事务所的债务承担无限连带责任。它的优点是,在风险牵制和共同利益的驱动下促使事务所强化专业发展、扩大规模、提高风险规避能力。采用该形式的缺点是:通过合伙制的方式扩大事务所规模,建立一个跨地区、跨国界的大型事务所要经历一个漫长的过程,同时,任何一个合伙人执业中的疏忽或舞弊行为,都可能给事务所带来灭顶之灾。

(3)有限责任公司制会计师事务所。有限责任公司制会计师事务所是指由注册会计师认购事务所股份并以其所认购股份对事务所承担有限责任,事务所以全部资产对其债务承担有限责任的事务所组织形式。它的优点是,可以通过股份制形式迅速聚集一批注册会计师,建立规模型大所,承办大型业务。该形式的缺点是,降低了风险责任对执业行为的高度制约,弱化了注册会计师的个人责任。

(4)有限责任合伙制会计师事务所。有限责任合伙制会计师事务所是指事务所以全部资产对其债务承担责任,各合伙人对个人执业行为承担无限责任的一种事务所组织形式。它的最大特点在于,既融合了普通合伙制和股份有限公司会计师事务所的优点,又摒弃了它们的不足。这种组织形式,是为顺应经济发展对注册会计师行业的要求,于20世纪90年代初期兴起的,到1995年底,原“四大”国际会计公司在美国的执业机构已完成了向有限责任合伙制的转型。同时,许多国家和地区的大中型会计师事务所也陆续开始转型。有限责任合伙制会计师事务所已成为当今注册会计师职业界组织形式发展的一大趋势。

《中华人民共和国注册会计师法》规定,我国注册会计师只准设立有限责任公司制会计师事务所和合伙制会计师事务所。

2. 会计师事务所的业务范围

会计师事务所的业务范围越来越广泛,触及社会经济生活的各个方面,呈多元化发展。