



审计学原理

SHENJIXUE YUANLI

主编 王秋燕 刘 萍



哈尔滨工业大学出版社
HARBIN INSTITUTE OF TECHNOLOGY PRESS

第 1 章 绪论

第一章 绪论
第一节 审计的含义
第二节 审计的职能
第三节 审计的种类
第四节 审计的独立性
第五节 审计的法律责任
第六节 审计的职业道德
第七节 审计的执业准则
第八节 审计的执业程序
第九节 审计的执业风险
第十节 审计的执业环境

审计学原理

主 编 王秋燕 刘 萍



哈尔滨工业大学出版社

内 容 提 要

本教材系统阐述了现代风险导向审计的基本理论和基本方法。内容共 11 章,包括概论,注册会计师管理制度,注册会计师法律责任,注册会计师执业准则,注册会计师职业道德基本原则和概念框架,审计目标,审计计划,审计证据,审计抽样,审计工作底稿,审计、审阅和其他鉴证业务对独立性的要求。

本教材可供高等院校会计和管理类专业教学使用,也可供会计和管理类职业技术教育教学使用,还可作为管理人员和会计人员培训教材和自学考试参考用书。

图书在版编目(CIP)数据

审计学原理/王秋燕,刘萍主编. —哈尔滨:哈尔滨工业大学出版社,2018.8

ISBN 978-7-5603-7503-8

I. ① 审… II. ① 王…② 刘… III. ① 审计学
IV. ① F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2018)第 160874 号

责任编辑 田新华

封面设计 刘长友

出版发行 哈尔滨工业大学出版社

社 址 哈尔滨市南岗区复华四道街 10 号 邮编 150006

传 真 0451-86414749

网 址 <http://hitpress.hit.edu.cn>

印 刷 哈尔滨翰翔印务有限公司

开 本 787mm×1092mm 1/16 印张 13.5 字数 330 千字

版 次 2018 年 8 月第 1 版 2018 年 8 月第 1 次 印刷

书 号 ISBN 978-7-5603-7503-8

定 价 39.00 元

(如因印装质量问题影响阅读,我社负责调换)

前 言

随着注册会计师行业和审计环境的发展变化,会计准则、审计准则与国际逐步趋同。为反映审计环境的转变,体现审计规范、审计技术与审计程序,本教材以财务报表审计为主线,阐述审计学基本原理。

本教材是作者多年从事会计教学的经验总结及研究成果,是为了满足我国迅速发展的经济会计和财务管理类本科教学的需要而编写的。本书广泛汲取了风险导向审计的理论、方法与经验,重点突出,结构清楚,语言流畅,通俗易懂,并注重理论联系实际与应用,可读性强。相信无论从结构安排还是内容取舍上,本教材都有利于读者通过学习更新知识、拓宽视野、提高理论和业务水平。基于培养应用型人才的教学目标,本教材遵循夯实理论基础、侧重原理应用的原则,在基本原理的论述中,讲究难点分散,循序渐进;在基本原理介绍时,注意概念陈述,力求条理清楚,简明严谨。

本教材主要特点包括:一是强化注册会计师执业准则体系和注册会计师职业道德规范;二是以风险导向审计原理为主线阐述审计学基本原理。本教材共十一章内容:包括概论,注册会计师管理制度,注册会计师法律责任,注册会计师执业准则,注册会计师职业道德基本原则和概念框架,审计目标,审计计划,审计证据,审计抽样、审计工作底稿,审计、审阅和其他鉴证业务对独立性的要求。

本教材在编写中,参考了武铁刚老师部分校内教材内容,在此一并表示感谢!

由于作者水平有限,书中难免存在不足和瑕疵,恳请读者指正。

作 者

2018年7月

目 录

第一章 概论	1
第一节 中外审计的产生与发展	1
第二节 审计分类	4
第三节 审计组织、人员和审计准则	6
第四节 注册会计师审计的起源与发展	12
第五节 注册会计师审计的性质	16
第六节 注册会计师审计与其他审计的关系	20
本章练习	22
第二章 注册会计师管理制度	26
第一节 注册会计师考试与注册	26
第二节 注册会计师业务范围	27
第三节 会计师事务所	30
第四节 注册会计师协会	32
本章练习	34
第三章 注册会计师法律责任	37
第一节 注册会计师的法律环境	37
第二节 中国注册会计师的法律责任	40
第三节 注册会计师如何避免法律诉讼	44
本章练习	46
第四章 注册会计师执业准则	51
第一节 鉴证业务基本准则	51
第二节 质量控制准则	56
本章练习	59
第五章 注册会计师职业道德基本原则和概念框架	64
第一节 职业道德基本原则	64
第二节 职业道德概念框架	67
第三节 注册会计师对职业道德概念框架的具体运用	68
本章练习	73
第六章 审计目标	78
第一节 财务报表审计目标与审计责任	78

第二节 管理层认定与具体审计目标	82
第三节 审计过程与审计目标的实现	85
本章练习	87
第七章 审计计划	92
第一节 初步业务活动	92
第二节 总体审计策略和具体审计计划	94
第三节 审计的重要性	98
本章练习	106
第八章 审计证据	113
第一节 审计证据的性质	113
第二节 获取审计证据的审计程序	117
第三节 函证	119
第四节 分析程序	125
本章练习	130
第九章 审计抽样	135
第一节 审计抽样的基本概念	135
第二节 审计抽样的基本原理	140
第三节 审计抽样在控制测试中的应用	149
第四节 审计抽样在细节测试中的运用	161
本章练习	167
第十章 审计工作底稿	175
第一节 审计工作底稿概述	175
第二节 审计工作底稿的格式、要素和范围	176
第三节 审计工作底稿的归档	179
本章练习	182
第十一章 审计、审阅和其他鉴证业务对独立性的要求	185
第一节 基本要求	185
第二节 经济利益	189
第三节 贷款和担保以及商业关系、家庭和个人关系	193
第四节 与审计客户发生雇佣关系	196
第五节 高级职员与审计客户的长期关联	199
第六节 收费	201
本章练习	203
参考文献	208

第一章 概 论

第一节 中外审计的产生与发展

一、我国审计的产生与发展

我国的审计起源很早,可以追溯到夏、商时期。《史记·夏本纪》载:“或言禹会诸侯江南,记功而崩,因葬焉,命曰会稽。会稽者,会计也。”会稽,“会聚以考核验证”,即稽查、验证各诸侯王治水、政绩考功和缴纳的贡赋。据《周礼》记载,在我国西周时期,朝廷设有六官管理朝政。六官即天官、地官、春官、夏官、秋官和冬官。其中天官掌管财政支出、会计核算、审计监督等。天官下面分设有司会和小宰。司会是会计工作的最高负责人,其职责主要是主持政府的会计核算工作,同时还负责对上报的财产和业绩资料进行审查。小宰之下设宰夫一职,主要监督检查百官执掌的财政财务收支,即“考其出入以定刑赏”。司会是我国内部审计的最初萌芽,宰夫从事的工作具有国家审计的性质。因此,夏、商、西周时期,是我国审计的萌芽和初步形成阶段。

秦汉时期,实行上计制度,就是皇帝亲自参加听取和审核各级地方官吏的财政会计报告,以便决定赏罚。上计制度产生于春秋时期,随着秦统一中国,上计制度推广到全国,西汉时达到鼎盛。西汉《上计律》的颁行,为实施“上计”这一审计监督制度提供了法律基础。秦汉在中央设御史大夫,监察全国民政、财政及财务审计事项,在地方设御史、刺史、司隶校尉等负责监察事务,从而较系统地建立了由御史大夫自上而下的御史监督制度。因此,秦汉时期是我国审计的最终确立阶段。

从魏晋南北朝到隋唐宋时期,是中国古代审计的发展时期。隋唐至宋,中央集权不断加强,官僚系统进一步完善,审计制度进一步健全。作为独立的专职审计机构,比部产生于曹魏,隶属关系不断变更,至隋唐归刑部,掌管国家财政监督,行使审计职权。到了唐代,比部审计职权范围十分广泛,中央各行政机构及地方各级政权,均设有身兼行政效率勾检与财务审计双重职责的勾检官,形成了广泛的审计网络。比部通过定期的合规性勾考,对中央、地方、军政的财政收支进行全面审计。唐朝“安史之乱”后,藩镇割据,中央集权受到削弱,财政多元化局面的形成,使比部的勾检职责难以履行,户部、度支、盐铁三司承担了审计监督任务。宋代审计,一度并无发展。北宋元丰改制后,比部的审计职能曾经得到加强,但很快又归并到户部。宋太宗淳化三年(公元922年),审计机构由诸军诸司专勾司更名为“审计司(院)”,是我国第一个以“审计”命名的专职审计机构。宋代审计司(院)的建立,是我国“审计”的正式命名,从此,“审计”一词成为财政监督的专用名词,对后世中外审计建制具有深远的影响。因此,隋唐至宋可称作我国审计日臻完善与发展阶段。

元明清三代,由于君主专制日益强化,我国古代审计逐渐走向衰落。元代取消比部,独立审计机构消亡。明清均按吏、户、礼、兵、刑、工设六科,负责中央及地方官府钱粮财富的

监察工作。相比唐宋内外专职审计机构体系,这一时期政府财政监督与审计职能严重弱化。因此,元明清时期可以称为我国审计衰落的阶段。

清朝末年,到19世纪下半叶,随着民族资本主义工商业的产生和发展,我国出现了一些按照西方企业管理模式建立的银行、矿山、造船厂等较大型企业,并且在企业内部设立“稽核”职务和部门,实行内部审计制度。

辛亥革命结束了清王朝的封建统治。1912年在民国政府下设审计处,1914年,北洋政府将其改为“审计院”,同年颁布了《审计法》,这也是中国正式颁布的第一部审计法规;在各省(市)设审计处,对一些重要的部门和单位设立审计办事处,分别对中央和地方各级行政机关以及企事业单位的财政和财务收支实行审计监督。但由于国民党政府政治腐败,致使审计制度流于形式,未能起到应有的监督作用。中华人民共和国成立前,在中国共产党领导下的革命根据地,也不断完善审计法规和健全审计组织。1933年,瑞金中央苏维埃政府公布了《中央苏维埃组织法》和《审计条例》。

二、国外审计的产生与发展

(一) 国外审计的产生与发展

在国外,国家审计的产生和发展经历了一个漫长的过程。据考证,早在奴隶制度下的古罗马、古埃及和古希腊时代,就已经出现了带有审计性质的经济监督工作。古罗马在公元前443年曾设立财务官和审计官,协助元老院处理日常财政事务,审计官的设立开创了官厅审计的先河。在古埃及的奴隶主王宫设有监督官,负责对经管财物的官吏账目进行检查。在古希腊雅典城邦,对即将离任的官员所经管财物的账目需要独立的审计官员进行审查监督,在评价其经济责任后有关官员方可离职。

在欧洲的历代封建王朝中,也设有审计机构和审计人员对国家财政收支进行监督。但当时的国家审计,无论是组织机构还是审计方法,都处于很不完善的初级阶段。例如,法国在资产阶级革命前就设有审计厅。1256年,法国国王圣路易曾下令,要求其官吏将城市的收支项目送到巴黎,接受王室审计官的审查。法国资产阶级革命后,拿破仑一世创建了审计法院,后几经改组,至今仍是法国政府实施事后审计的最高法定机构。

到了资本主义时期,随着资本主义的发展和资产阶级国家政权组织形式的完善,政府审计有了长足发展。世界上许多国家于19世纪在宪法或特别法令中都规定了审计法的法律地位,确立国家审计机关的职权、地位和审计范围,向其授权独立地对财政、财务收支进行审计监督。英国议会于1785年组建了5人审计委员会,负责审查各部门的公共账目。1834年,为了对国库收支加强监督,改设审计院长。1866年,英国议会又通过了《国库和审计部法案》,规定政府的一切收支,应由代表议会、独立于政府之外的主审计长实施审查,主审计长由英王任命,但只有经过议会两院的一致同意,才能令其辞职。1921年,美国国会通过了《预算与会计法案》,成立了隶属于国会的独立的国家审计机构——美国审计总署(General Accountability Office 简称GAO),主要代表国会行使立法权和监督权,提供审计信息和建议。这一段时期内,世界各国的国家审计大都以开展财政财务收支审计为主,从审查财政财务资料入手,在提高财务信息的可信性方面发挥作用。

到了20世纪20年代,随着政府支出规模不断扩大,公众的民主意识增强,广大社会公

众要求获得政府部门、单位对公共资源使用情况的信息,同时要求部门和单位加强公共资源使用和管理的责任感的呼声越来越高,各国审计机关开始从本国的客观实际出发,拓展国家审计的业务领域,从单纯开展财务审计扩大到开展效益审计方面来。从 20 世纪 70 年代至 90 年代,管理科学在审计中得到广泛应用,新公共管理运动的浪潮逐步兴起,效益审计已经成为政府责任监督体系的重要组成部分。国家审计从以财务审计为中心发展到以财务审计与效益审计并重的发展阶段。例如,在英国,议会 1983 年通过了《国家审计法》,该法明确规定:“主审计长可以对任何组织(政府部门或者其他相关组织)为履行其职能而使用所掌握资源的经济性、效益性和效果性进行检查。”此外,英国 2000 年的《政府资源和会计法》还规定,主审计长要对政府部门的年度会计报表进行审计。目前,美国总审计署所开展的审计业务中,效益审计约占 85%,英国国家审计署和加拿大的审计长公署开展的效益审计业务也占 40% 左右。

随着经济全球化的发展,信息技术在社会政治经济生活的广泛应用,国家审计也发生了革命性的变化,世界各国国家审计机关普遍开始探索信息技术环境下的审计问题,如信息系统的安全问题等。一些审计机关普遍开展了对信息系统的审计,一些国家还通过立法,保障审计机关接触和审计被审计单位的信息系统,甚至与被审计单位联网,开展网上审计。

(二) 国外注册会计师审计的产生与发展(将在第四节讲述)

(三) 国外内部审计的产生与发展

在西方,约公元 1000 年起,英国首先出现了一种独特的内部审计形式——行会审计。其审计人员定期检查行会财务报表和行会账户记录,重点是对行会理事会及其成员管理行会业务的情况进行审查,并定期向行会大会报告审计结果,体现了民主审计性质。18 世纪产业革命以后,随着西方国家经济的日益发展,企业生产规模的日益扩大,管理机构 and 层次增多。为了保证经营方针和管理制度的贯彻执行,保护财产安全完整,实现经营目标,内部审计随之获得发展的契机并逐步健全、完善。1844 年,英国议会制定的《公司法》中,明确要求企业设立监事一职,进行内部审计,从而初步确立了近代内部审计制度。

20 世纪中叶,内部审计的呼声不断加强,美国最早建立了“内部审计师协会”,并取得了内部审计理论研究的系列成果,内部审计获得了长足发展。20 世纪中后期,美国内部审计协会制定的《内部审计师职责条例》及其不断修订,以及内部审计实务标准的制定、修订,使内部审计的发展进入了高级阶段。

从国外内部审计的情况看,内部审计机构主要存在于各大型企业,其组织形式也根据各企业的不同情况而异。具体来说,主要有以下几种形式:一是直接受公司董事会的领导,向董事会报告工作,有着董事会授权的最高审计权限;二是董事会下面的监事会或者相关类似委员会(如审计委员会)的领导,通过监事会向董事会或股东代表大会汇报工作,也有着较高的权限;三是受公司总经理的领导,代表总经理执行对各生产经营单位及各职能管理部门的日常监督工作;四是受公司财务部门领导,主要对会计记录、核算及会计报表的真实性进行监督。

第二节 审计分类

一、审计的基本分类

(一) 审计按主体分类

审计按主体不同,分为政府审计、内部审计和社会审计。

1. 政府审计

政府审计是政府审计机关实施的审计,又称国家审计。我国政府审计的主体是由国务院设置的审计署和由各省、自治区、直辖市、地、市、县各级政府设置的审计局(厅)。政府审计机关的审计对象是政府部门的财政收支、国有企事业单位的财务收支、政府投资和以政府投资为主的建设项目,以及国际组织和外国政府援助、贷款等项目。政府审计机关依照法律的规定,对被审计单位主动实施强制审计。

2. 内部审计

内部审计是企事业单位内部或部门内部所设立的专职审计机构或审计人员所进行的审计。内部审计的主体是指从事单位内部审计活动的机构及其人员。内部审计的对象是本单位财务收支、管理活动等。内部审计主要服务于单位的经营管理,是增强内部控制的重要环节。

3. 注册会计师审计

注册会计师审计主体是指从事独立审计活动的会计师事务所及其注册会计师等审计人员。注册会计师审计的主要特点是独立性、受托性和有偿性。

(二) 审计按目的和内容分类

审计按目的和内容的不同,可分为财务报表审计、经营审计和合规性审计。

1. 财务报表审计

财务报表审计的目标是注册会计师通过执行审计工作,对财务报表是否按照规定的标准编制发表审计意见。规定的标准通常是企业会计准则和相关会计制度。财务报表通常包括资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益(或股东权益)变动表以及财务报表附注。

2. 经营审计

经营审计是注册会计师为了评价被审计单位经营活动的效率和效果,而对其经营程序和方法进行的评价。在经营审计结束后,注册会计师一般要向被审计单位管理层提出经营管理的建议。在经营审计中,审计对象不限于会计,还包括组织机构、计算机信息系统、生产方法、市场营销以及注册会计师能够胜任的其他领域。在某种意义上,经营审计更像是管理咨询。

3. 合规性审计

合规性审计的目的是确定被审计单位是否遵循了特定的程序、规则或条例。例如,确定会计人员是否遵守了财务主管规定的手续,检查工资是否符合工资法规定的最低限额,审查与银行签订的合同,以确信被审计单位是否遵守了法定的要求。合规性审计的结果通

常报送给被审计单位管理层或外部特定使用者。

二、审计的其他分类

(一)按审计实施时间分类

按实施时间的不同,可将审计分为事前审计、事中审计和事后审计。

1. 事前审计

事前审计是指对被审计单位在财政财务收支或经济活动发生之前进行的审计,也称预防性审计。该类审计的内容包括预测、决策方案、目标、计划、预算等审计,如投资方案、固定资产更新改造方案、财务成本计划等的审计。其目的是加强预算、计划、预测和决策的准确性、合理性和可行性;其优点是预防错弊的发生,有利于发挥审计的预防性监督和控制作用。

2. 事中审计

事中审计是指对被审计单位在财政财务收支或经济活动发生的过程中进行的审计。该类审计的内容包括审查预算、决策方案、目标、计划及合同等执行情况。其目的是确保内部控制制度的贯彻执行,保证预算、决策方案、目标、计划及合同的顺利实施。其优点是及时发现和纠正错弊行为,保证经济活动的合法性、合理性和有效性。

3. 事后审计

事后审计是指对被审计单位在财政财务收支或经济活动结束后进行的审计。该类审计的内容较多,既包括财政财务收支审计,又包括财经法纪和经济效益审计。其目的是监督和评价被审计单位的经济活动的真实性、合法性和效益性。政府审计和注册会计师审计大多实施事后审计,内部审计也经常进行事后审计。

(二)按审计范围分类

按范围分,可将审计分为全部审计、局部审计。

1. 全部审计

全部审计是指对被审计单位一定时期内的全部会计资料或全部经济活动所进行的审计。全部审计的优点是结果比较准确,可靠;缺点是审计业务量大,繁重。全部审计适用于内部控制制度不健全、会计基础工作较为薄弱的单位或经济业务简单的小型企业。

2. 局部审计

局部审计是指对被审计单位一定时期内的部分会计资料或部分经济活动所进行的审计。局部审计一般是有目的有重点的审计。例如,企业进行的现金审计、银行存款审计、销售业务审计等。其优点是时间短、耗费少能及时发现问题和纠正问题;缺点是容易遗漏,有局限。

(三)按审计执行地点分类

按执行地点分,审计可分为就地审计、报送审计。

1. 就地审计

就地审计是指政府审计机关或会计师事务所即社会审计组织派遣审计人员到达被审计单位依法进行的审计。该类审计易于全面了解和掌握被审计单位的实际情况,是运用较为广泛的一种审计形式。

2. 报送审计

报送审计是指审计机关通知被审计单位将有关资料在规定的时间内送到指定审计地点,由审计机关依法进行的审计。报送审计一般适用于业务量不多的行政事业单位经费收支审计。

第三节 审计组织、人员和审计准则

一、审计组织与审计人员

(一) 审计组织

审计组织是指有权力或有资格行使审计职能,开展审计工作的组织。一般而言,根据审计组织的职能及服务对象的不同,审计组织可以划分为政府审计机关、内部审计机构和社会审计组织。我国和世界许多国家的审计组织系统都是由这三部分组成的,此外,还有国际审计组织。

1. 政府审计机关

(1) 政府审计机关设置的方式。政府审计机关是代表国家政府行使审计职能的机构。由于各国政治制度和社会经济制度存在着诸多方面的差异,政府审计机关设置的方式也不尽相同。大体可归纳为以下三种类型:

①立法模式。该模式即政府审计机关隶属于立法机构——议会,政府审计机关受议会的领导,向议会负责并报告工作。目前世界上大多数国家如美国、加拿大的最高审计机关都属于该模式。

②行政模式。该模式即政府审计机关隶属于政府,由政府领导,向政府负责并报告工作。我国国家审计署即属于这种模式。

③独立模式。该模式即政府审计机关既不隶属于议会,也不隶属于政府,而是作为独立的国家机关依照法律规定行使审计监督权,向国家元首或同时向政府和议会负责并报告工作。例如,意大利、西班牙的审计法院。

上述三种模式各有利弊,要根据各国的国情来选定,立法模式和独立模式下的政府审计机关在实施审计执法的过程中,能够摆脱或较少受到国家行政管理机关的干预和影响,便于发挥审计机关的职能作用。但是必须明确,其真正能很好发挥职能作用的前提是,国家必须具有健全的立法机构和严格的立法程序。行政模式下的政府审计机关在实施审计的过程中,往往容易受到国家行政管理机构的干扰和影响,削弱政府审计的独立性和权威性。好处在于在政府领导人的直接领导下,能够及时地处理审计过程中出现的问题,及时地提出审计结论和处理决定。

(2) 我国政府审计机关的设置。我国政府审计机关的设置属行政模式。根据《中华人民共和国宪法》的规定,国务院和县级以上地方各级人民政府设立审计机关。国务院设立的审计机关,即审计署。审计署在国务院总理领导下,主管全国的审计工作,对总理负责并报告工作。审计署设审计长1名,副审计长若干名。审计长由国务院总理提名,全国人民代表大会决定,国家主席任命。副审计长由国务院任命。县级以上地方人民政府设审计

厅或审计局,在本级政府行政首长和上一级审计机关的领导下负责本行政区划内的审计工作,对本级人民政府和上一级审计机关负责并报告工作。审计署可以根据工作需要,在省、市、部门派出审计特派员,设立特派员办事处,解决该地区、部门审计机关难以处理的审计项目。地方政府审计机关也可以在其辖区范围内设立派出机构。

(3)我国政府审计机关的职责。《中华人民共和国审计法》对政府审计机关的职责做出了明确的规定,主要内容是:

①审计监督本级各部门(含直属单位)和下级政府预算的执行情况和决算,以及预算外资金的管理和使用情况。

②审查监督国有金融机构和国有企业的资产、负债和损益。

③审查监督国家的事业组织的财务收支。

④审查监督国家建设项目预算的执行情况和决算。

⑤审查监督政府部门管理和社会团体受政府委托管理的社会保障基金、社会捐赠资金以及其他有关基金、资金的财务收支。

⑥审查监督国际组织和外国政府援助、贷款项目的财务收支。

⑦对各部门、国有的金融机构和企业、事业组织的内部审计进行指导与监督;对社会审计依照法规进行指导、监督和管理。

(4)我国政府审计机关的权限。《中华人民共和国审计法》对政府审计机关的权限也做出了明确的规定,主要内容是:

①有权要求被审计单位按照规定报送预算或者财务收支计划、预算执行情况、决算、财务报告,社会审计机构出具的审计报告,以及其他与财政、财务收支有关的资料被审计单位不得拒绝、拖延、谎报。

②有权检查被审计单位的会计凭证、会计账簿、会计报表以及其他与财政、财务收支有关的资料和资产,被审计单位不得拒绝。

③有权就审计事项的有关问题向有关单位和个人进行调查,并取得有关的证明材料。

④有权制止被审计单位正在进行的违反国家规定的财政、财务收支行为;制止无效的款项,经县级以上审计机关负责人批准,通知财政部门和相关主管部门暂停拨付该款项,已经拨付的要暂停使用。

⑤审计机关认为被审计单位所执行的上级主管部门有关财政、财务收支的规定与法律、行政法规相抵触的,应当建议有关主管部门纠正;有关主管部门不予纠正的,审计机关应当提请有权处理的机关依法处理。

⑥审计机关可以向政府有关部门通报或者向社会公布审计结果。

2. 内部审计机构

(1)内部审计机构设置的方式。内部审计机构设置的方式是指在部门或单位内部设置的相对独立的从事审计业务的专门组织,是现代审计组织体系中的一个重要组成部分。其设置方式主要有三种类型:

①由董事会领导。即内部审计机构隶属于董事会或董事会下设的审计委员会,在董事会或审计委员会的领导下开展工作,向董事会报告审计结果。

②由本部门、本单位最高行政管理人员(如总裁、总经理等)领导。即内部审计机构在本部门、本单位最高行政管理人员的领导下开展工作,并直接向最高行政管理人员报告审

计结果。

③由本部门、本单位最高财务负责人(如财务处长)领导。即内部审计机构是财务负责人领导下的一个部门,在财务负责人的领导下开展审计工作,并向其报告审计结果。

内部审计机构的设置方式直接影响着内部审计的独立性与权威性。上述三种方式中,第①、第②种方式的独立性较强,第③种方式的独立性较差,因而第③种方式的权威性也较差。因此,设置内部审计机构一般应采用第①或第②种方式。

(2)我国内部审计机构的设置

我国内部审计机构分为单位内部审计机构和部门内部审计机构两种。单位内部审计在本单位内部开展审计工作;部门内部审计在本部门及其下属单位开展审计工作。按照规定,我国下列单位应当设立独立的内部审计机构:审计机关未设派出机构,财政、财务收支金额较大或者所属单位较多的政府部门;县级以上国有金融机构;国有大中型企业;国有资产占控股地位或者主导地位的大中型企业;国家大型建设项目的建设单位;财政、财务收支金额较大或者下属单位较多的事业单位以及其他需要设立内部审计机构的单位。以上单位可以根据需要设立总审计师,其他审计业务较少的单位可以设置专职审计人员。我国内部审计机构在本单位、本部门主要负责人的领导下独立行使内部审计监督权,对本单位、本部门领导负责并报告工作。内部审计机构接受国家审计机关的业务指导和监督。

(3)我国内部审计机构的主要任务。我国内部审计机构的任务主要是对本单位及其下属单位的下列事项进行审计监督:

- ①财务计划或者单位预算的执行和决算。
- ②财政、财务收支及其有关的经济活动与经济效益。
- ③内部控制制度。
- ④经济责任。
- ⑤建设项目预(概)算、决算。
- ⑥国家财经法规和部门、单位规章制度的执行。
- ⑦其他审计事项。

此外,对本部门、本单位与境内外经济组织兴办合资、合作经营企业以及合作项目等合同制定与执行情况,投入资金、财产的经营状况及其效益,均依照有关规定进行内部审计监督。

(4)我国内部审计机构的主要权限。我国内部审计机构的权限主要是:

- ①有权要求有关单位按时报送计划、预算、决算、报表和有关文件、资料等。
- ②审核凭证、账表、决算,检查资金和财产,检测财务软件,查阅有关文件和资料。
- ③参加有关会议。
- ④对审计涉及的有关事项进行调查并索取证明材料。
- ⑤对正在进行的严重违反财经法规、严重损失和浪费的行为,经部门或单位负责人同意,做出临时制止决定。
- ⑥对阻挠、妨碍审计工作以及拒绝提供有关资料的,经单位领导人批准,可以采取必要的临时措施,并提出追究有关人员责任的建议。
- ⑦提出改进管理、提高效益的建议和纠正、处理违反财经法规行为的意见。
- ⑧对严重违反财经法规、造成严重损失和浪费的人员提出处理的建议,并向上级内部

审计机构或审计机关反映。内部审计机构所在部门、单位可以在管理权限范围内,授予内部审计机构经济处理、处罚的权限。

3. 社会审计组织(将在第三章讲述)

(二) 审计人员

1. 审计人员的构成

审计人员是指专门从事审计工作、完成审计任务的人员,包括政府审计人员、内部审计人员和社会审计人员三部分。政府审计人员是指在各级政府审计机关中从事审计工作的人员,他们属于国家公务人员。

内部审计人员是指在部门、单位内部专设的审计机构从事内部审计工作的人员。内部审计人员也要根据各部门、单位的情况,按照一定的条件要求来选配。

社会审计人员是指在社会审计组织中受托从事审计和会计咨询、会计服务业务的人员。我国社会审计人员主要是注册会计师。

2. 审计人员的基本条件

由于审计工作政策性强、专业要求高,并且具有一定的风险性,所以,对审计人员的素质要求也比较高。这种素质要求主要表现在政治素质、专业知识和业务能力三个方面。

(1)政治素质方面。审计人员必须努力学习政治理论,熟悉党和国家的方针政策,具有较高的政策理论水平;必须遵守职业道德规范,依法审计,忠于职守,坚持以国家和社会公众利益为重;必须客观公正,保守秘密,为社会各界提供符合规定要求的专业服务;必须廉洁自律,不谋私利。

(2)专业知识方面。审计人员必须熟悉会计、审计及其相关专业的理论与实务;熟悉经营管理方面的知识;熟悉有关的法律、法规和政策;熟悉审计查账的知识、技能与方法;熟练应用计算机记账、查账;具备一定的会计、审计及其他相关专业的的工作经历。

(3)业务能力方面。审计人员应具备较强的运用专业知识进行实际工作的能力,诸如调查研究能力、组织能力、综合分析能力、判断能力、文字和语言表达能力等。

3. 审计人员的职业道德

我国政府审计、内部审计和社会审计都制定了相应的职业道德准则。审计人员应按照职业道德准则的要求开展工作(本书将后面的内容中重点讲述注册会计师的职业道德准则)。

二、审计准则

(一) 审计准则的作用

审计准则是由国家有关部门或审计职业团体制定颁布的,用以规范审计组织和审计人员资格条件、执业行为,衡量和评价审计工作质量的尺度或标准。古代的官厅审计由帝王委派官吏实施,审计人员的资格及其工作质量评价只凭帝王的旨意,因而就无所谓审计准则。早期的民间审计,由审计人员凭经验查账,行为缺乏规范,审计人员的品德素质和业务技能各有差别,经常引起社会上的指责甚至对审计人员的控告。1938年,美国麦克森·罗宾斯药材公司虚构资产1 907万美元而未被审计人员揭露的事件震惊了审计界。面对现实,审计职业团体首先认识到制定行业管理规范的重要意义,提出了审计准则问题。

世界上最早的审计准则是由美国公共会计师协会1947年公布的《审计准则试行方

案——公认的重要性的范围》。其后,许多国家如加拿大、澳大利亚、英国、日本等的审计职业团体或政府有关部门也先后制定了本国的民间审计准则。不仅如此,越来越多的国家审计机关认识到准则的重要性,纷纷颁布了自己的审计准则,各国的内部审计协会也制定了审计准则。为了适应社会经济的飞速发展和世界环境的不断变化,各个国家仍在不断地修订着各类审计准则,并在世界范围内制定了国际审计准则。

审计准则的制定和实施,使审计人员在执行审计业务时有了规范和指南,也便于考核审计工作的质量,推动了审计的发展。审计准则的作用主要包括以下几个方面。

1. 实施审计准则,可以赢得社会公众的信任

民间审计在出具审计报告中,应当写明按照注册会计师执业准则计划和实施了审计工作,以合理保证财务报表是否不存在重大错报。这表明,审计工作已经达到了规定的质量标准,审计意见是可以信赖的,从而为审计工作取信于社会公众提供了保证。

2. 实施审计准则,可以提高审计工作质量

在市场经济条件下,许多经济信息需要审计人员予以审查验证,审计工作能否取信于社会,关键是其质量高低。审计准则中规定了审计工作的基本程序和方法以及审计报告撰写方式和要求等,这就要求审计人员在审计工作中时刻以审计准则为准绳,谨慎工作,以保证审计工作的质量。

3. 实施审计准则,可以维护审计组织和人员的合法权益

审计准则规定了审计人员的工作范围和规则,只要审计人员按照准则的要求执业,就可以最大限度地降低审计风险。当审计人员受到不公正的指责和控告时,可以充分利用审计准则,保护其正当权益。

4. 实施审计准则,可以促进国际审计经验的交流

审计准则是审计实践经验的总结和升华,已经成为审计理论的重要组成部分。它的实施和发展,促进了审计理论水平的提高。通过各国审计准则的协调,便于开展国际审计经验的交流,特别是国际审计准则的制定和协调工作,对世界审计经验和学术交流都起到了重要的推动作用。

(二) 我国审计准则的框架体系

我国自恢复审计工作以来,相继颁布了一系列审计职业规则,初步形成了包括政府审计准则、内部审计准则和注册会计师执业准则的审计准则体系。

1. 政府审计准则

根据《中华人民共和国审计法》和《中华人民共和国审计法实施条例》,结合中国审计机关审计工作实践,我国于1996年12月6日正式发布了《中华人民共和国国家审计基本准则》,2000年1月,又对该准则作了修订。政府审计准则的发布、实施和进一步修订完善,对实现我国审计工作法制化、制度化、规范化,保证审计工作质量,提高审计工作效率,具有十分重要的意义。

我国的政府审计准则从框架结构和主要内容上看,分为国家审计基本准则、通用审计准则和专业审计准则、审计指南三个层次。

(1) 国家审计基本准则。基本准则是中国国家审计准则的总纲,是审计机关和审计人员依法办理审计事项时应当遵循的行为规范,是衡量审计质量的基本尺度,是制定其他审

计准则和审计指南的依据。其内容包括总则、一般准则、作业准则、报告准则、审计报告处理准则和附则,共 47 条。

(2)通用审计准则和专业审计准则。通用审计准则是依据国家审计基本准则制定的,审计机关和审计人员在依法办理审计事项,提交审计报告,评价审计事项,出具审计意见书,做出审计决定时,应当遵循的一般具体规范。例如,《审计机关审计方案准则》《审计机关审计证据准则》《审计机关审计工作底稿准则》《审计机关审计报告编制准则》《审计机关审计人员职业道德准则》等。专业审计准则是依据国家审计基本准则制定的,是审计机关和审计人员依法办理不同行业的审计事项时,在遵循通用审计准则的基础上,同时应当遵循的特殊具体规范。它包括对财政、金融、行政经费、事业经费、国家建设项目的预测及执行情况和决算、农业专项资金、社会保障基金、社会捐赠资金、国外贷款援建项目等方面的具体内容进行审计的业务规范。

(3)审计指南。审计指南是对审计机关和审计人员办理审计事项提出的审计操作规程和方法,为审计机关和审计人员从事专门审计工作提供了可操作的指导性意见。

这三个层次的关系如图 1.1 所示。



图 1.1 政府审计准则的框架结构

2. 内部审计准则

内部审计准则是有关规范内部审计工作、提高内部审计工作的质量和效率,促进内部审计发展的准则。中国内部审计准则是中国内部审计工作规范体系的重要组成部分,由内部审计基本准则、内部审计具体准则、内部审计实务指南三个层次组成。

(1)内部审计基本准则。内部审计基本准则是内部审计准则的总纲,是内部审计机构和人员进行内部审计时应当遵循的基本规范,是制定内部审计具体准则、内部审计实务指南的基本依据。其内容包括总则、一般准则、作业准则、报告准则、内部管理准则和附则,共 33 条。

(2)内部审计具体准则。内部审计具体准则是依据内部审计基本准则制定的,是内部审计机构和人员进行内部审计时应当遵循的具体规范。我国现已颁布了内部审计的《审计计划》《审计通知书》《审计证据》等 20 个具体审计准则。

(3)内部审计实务指南。内部审计实务指南是依据内部审计基本准则、内部审计具体准则制定的,为内部审计机构和人员进行内部审计提供的具有可操作性的指导意见。

内部审计实务指南这三个层次的关系如图 1.2 所示。