



教育部财政部全国财政职业教育教学指导委员会审定
全国高职高专院校财会系列教材
QUANGUO GAOZHI GAOZHUAN YUANXIAO CAIKUAI XILIE JIAOCAI

审 计

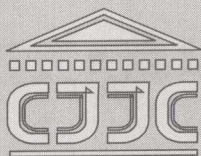
(第二版)

苗美华 主编

Principles of Auditing



中国财政经济出版社



教育部 财政部全国财政职业教育教学指导委员会审定
全国高职高专院校财会系列教材

QUAN GUO GAO ZHI GAO ZHUAN YUAN XIAO CAI KUAI XI LIE JIAO CAI

审 计(第二版)

Principles of Auditing

■ 苗美华 主编

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

审计/苗美华主编. —2版. —北京: 中国财政经济出版社, 2007.7
(全国高职高专院校财会系列教材)

ISBN 978-7-5005-9889-3

I. 审... II. 苗... III. 审计学-高等学校: 技术学校-教材 IV. F239.0

中国版本图书馆CIP数据核字 (2007) 第083840号

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: 北京海淀阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 北京财经书店电话: 64033436

北京富生印刷厂印刷 各地新华书店经销

787×1092 毫米 16 开 15.75 印张 317 000 字

2007 年 7 月第 2 版 2007 年 7 月北京第 1 次印刷

印数: 1—5 060 定价: 24.00 元

ISBN 978-7-5005-9889-3/F·8586

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

编委会名单

主 任 贾 杰

副主任 李乃君 孟繁金

编 委 (以姓氏笔划为序)

王宗江 王福胜 伍景华 刘瑞思 安郁厚

孙聪宝 苏中大 李 莹 杨百梅 张冬梅

张 铮 陈 冰 金跃武 俞吉兴 党 辉

高金平 樊 闽

序 言

近年来,我国的高职高专教育得到了迅猛的发展。高职高专院校每年招生人数占全国高等院校招生总人数的一半以上,可以说已经占据了高等教育的半壁江山。与此同时,社会对技能型人才需求旺盛,各行业第一线操作型、技能型人才有大量缺口。有专家称:中国经济目前仍然是短缺经济,其中最大的短缺就是教育短缺。而现阶段最短缺的教育是实用教育。目前的现实情况是:一方面各用人单位缺乏好用、实用的人才,另一方面大学生毕业找不到工作。教育脱离现实,教育体制不甚合理是一方面原因,教材编写无法满足高职高专教育实际需要也是很重要的原因。与高职教育发展速度相比较,高职高专的教材建设相对滞后。虽然这几年出版了多种版本的高职高专教材,但在内容、结构、形式等方面尚不能完全满足高职高专教学的需要。

为了满足高职高专院校人才培养的需要,我们通过招标的方式,邀请了全国部分省市的高职高专院校财会教师,共同编写了这套财务会计系列教材,共九种十八本。包括:《基础会计》、《财务会计》、《成本会计》、《财务管理》、《管理会计》、《会计电算化》、《审计》、《纳税筹划》以及非财会专业使用的《会计基础》。其中,会计专业八种教材都配备了《实训与练习》;为强化会计专业学生毕业岗前培训,我们还为此套教材专门配备了《会计分岗位实训》,以方便教师的教学和满足学生不同的实训要求。

参加本系列教材编写的人员都是具有多年教学经验,并有一定实践经历的双师型教师。我们聘请的审稿人,也都是会计领域的专家、教授。

培养优质、实用的技术人才,实现高效、充分的直接就业,是国家大力开展高职高专教育的目标。本系列教材即是针对高职高专财会类专业学生的培养目标、知识结构、职业能力和就业方向等要求组织编写的。按照《教育部关于加强高职高专教育人才培养工作的意见》中要求的高职高专毕业生应具有基础理论知识适度、技术应用能力强、知识面较宽、素质高等的特点来安排教材内容。各门专业基础课理论内容以必需和够用为度,以应用为主旨,突出实践性内容,以培养学生的专业技能为核心,保证学习内容和企业实际需求的高度一致,培养立即能用得上的技术、立即能用得上的人才。

本系列教材具有如下特色：

一是内容新。本系列教材以财政部最新颁布的《企业会计准则》、中国注册会计师协会编写的《中国注册会计师执业准则指南 2006》为主要编写依据，同时兼顾《小企业会计制度》，详细阐述了企业各种经济业务的会计处理方法。

二是编写手法新。本系列教材全方位、多角度地反映了企业的各种经济业务内容，使教学内容更贴近会计实务。同时注重了会计知识的组合、扩张、链接和创新，给读者以全新的感受。在叙述上采用多样化形式，不落俗套。教材中既有会计历史的回顾，又有经典理论的讲述，更有引人入胜的案例剖析，还有启迪思维、风趣可读的思考题，能激发学生的学习热情和兴趣。

三是形式新。本系列教材采用师生互动、灵活多变的编写形式，穿插多样的提示模块，帮助学生理解学习内容。同时，着力改善教材的视觉效果，用新形式衬托教材的创新特色，便于学生理解和接受，从而达到提高学习效果的目的。

本系列教材适用于高等职业院校、高等专科学校、成人高校及本科院校举办的二级职业技术学院、继续教育学院和民办高校的财会类专业使用，也可作为在职财会人员岗位培训、自学进修和岗位职称证书考试的教学用书。

可以预见，随着我国经济的不断进步，社会对高职高专层次的人才需求会进一步扩大，高职高专教育将得到进一步的发展。希望本系列教材能为发展我国的高职高专教育，培养 21 世纪技术型、应用型人才贡献我们的力量。

全国高职高专院校财会系列教材

编审委员会

2007 年 5 月

再版说明

随着中国市场经济的迅猛发展,国际化进程的进一步推进,对中国会计业提出了更新的要求。2006年由中华人民共和国财政部发布的《企业会计准则》、《中国注册会计师执业准则》已经于2007年1月1日起施行,无论是对中国会计业的发展,还是对中国社会主义市场经济的健康运行,都具有重大意义。

这次发布的《中国注册会计师执业准则》48项准则,是由原有的26项准则修订和新制定的22项准则组成,标志着我国已建立起一套适应我国社会主义市场经济发展要求,顺应国际趋同大势的中国审计准则体系。为了贯彻这套新准则的理念并指导审计工作实践,我们对原教材进行了修订,主要表现在:

1. 全面贯彻和体现风险导向审计的理念;
2. 与新准则在概念上和程序上有变化的方面,一律按新准则的要求表述和解释;
3. 根据高职学生的实际,财务报表具体项目的审计主要以执行小企业会计制度的被审计单位经济业务为例,会计处理及审计结论依据小企业会计制度;
4. 依然坚持用案例说明准则要求及程序使用,以方便高职层次的学生易学、易理解和易掌握;
5. 配合大量的练习与实训,使学生能较全面理解审计的基本理论和熟练掌握审计基本技能。

本教材第一版由山东商业职业技术学院副教授苗美华担任主编,湖北经济学院副教授杨明海担任副主编。参加编写的人员有:苗美华(第一、五章)、山东商业职业技术学院讲师李志(第二、六、八章)、陕西省经贸学校讲师张渭民(第三、四、十章)、杨明海(第七、九章),全书最后由苗美华总纂定稿。本教材由将军烟草集团有限公司总会计师、高级会计师安郁厚主审。

本教材修订由苗美华主持,并确定总体修订原则;张渭民、李志老师对教材修订提出了宝贵意见。苗美华负责第一、五、六、七、八、九章的修订,张渭民负责第三、四、十章的修订,李志负责第二章的修订,最后由苗美华负责总纂定稿。

因新准则发布的时间不长,作者水平有限,可能会有这样或那样的问题,敬请读者多提宝贵意见,以便在今后的修订中使之更加完善。

编者

2007年6月

目 录

第一章 审计概述	(1)
第一节 审计的定义	(1)
第二节 审计分类	(7)
第三节 审计目标	(12)
第四节 审计职业道德	(18)
第二章 审计要素	(25)
第一节 审计程序	(25)
第二节 审计证据	(41)
第三节 审计依据和审计准则	(47)
第四节 审计工作底稿	(51)
第三章 审计方法	(60)
第一节 审计方法概述	(60)
第二节 审计方法的综合运用	(69)
第四章 内部控制及其评估	(73)
第一节 内部控制概述	(73)
第二节 内部控制评估	(78)
第五章 资产审计	(85)
第一节 货币资产审计	(86)
第二节 应收款项审计	(99)
第三节 存货审计	(104)
第四节 固定资产审计	(116)
第六章 负债和所有者权益审计	(126)
第一节 负债审计概述	(126)
第二节 流动负债审计	(127)

第三节 所有者权益审计	(142)
第七章 收入和成本费用审计	(147)
第一节 收入审计	(147)
第二节 成本费用审计	(159)
第八章 利润形成和利润分配审计	(172)
第一节 利润形成审计	(172)
第二节 利润分配审计	(179)
第九章 会计报表审计	(183)
第一节 资产负债表审计	(183)
第二节 利润表审计	(186)
第三节 现金流量表审计	(189)
第四节 会计报表附注和财务指标审计	(194)
第十章 终结审计	(200)
第一节 审计调整	(200)
第二节 审计报告	(210)
附录一 中华人民共和国审计法	(222)
附录二 《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》	(228)

第一章 审计概述

第一节 审计的定义

随着经济的发展,审计的作用愈来愈重要。了解和使用审计的过程或结果,能够维护经济秩序,确定投资方向,打击违法犯罪,强化经济管理。

一、审计的定义

审计是指由专职机构和人员依法对被审计单位的财政、财务收支及有关经济活动进行审查,客观地获得和评估关于经济活动的真实性、合法性、效益性的证据,对照相应的标准,确认经济事实与相关标准的符合程度,并将结果传达给利益关系人的系统过程。这个定义中有几个重点:

1. 审计主体是专职审计机构和审计人员。这些机构有国家审计机构(审计署、县以上各级政府审计局)、民间审计组织(会计师事务所)和内部审计机构。
2. 审计客体(对象)是被审计单位的经济活动。
3. 审计过程是依法按规定程序和方法进行的科学、严密的系统过程。
4. 审计目的是确认经济活动的真实性、合法性、效益性。
5. 把审计结果传达给利益关系人,这些关系人中有政府、投资人、债权人或其他利益相关人。

从上述审计定义中你可以发现,如果没有利益关系人对审计的需要,就不可能存在审计这种经济监督活动。

二、审计的必要性

当社会生产力发展到一定水平上,财产的所有者将其财产委托他人代管或代为经营,代理人接受了委托人的托付,拥有了委托人的经济资源的决策支配权,同时也承担了为委托人谋取利益最优化的责任。为反映受托经营的过程及其结果,代理人(管理当局)需定期向财产的所有者及其他利益关系人提交有关资料。这些资料的真实可靠性如何,经营管理有无违背或侵害委托人的利益,这些问题使审计的产生有了客观经济基础。

三、审计的起源和发展

我国政府审计的历史发展过程大致划分为六个阶段,如表1-1所示。

表1-1

政府审计的历史发展过程

政府审计发展阶段	所属历史时期	标 志
第一阶段:萌芽时期	西周	设专职官吏“宰夫”。
第二阶段:确立时期	秦汉	设专职“御史大夫”,颁布“上计律”。
第三阶段:发展时期	唐宋	设“审计院”(公元992年)。
第四阶段:中衰时期	明清	名存实亡。
第五阶段:演进时期	国民政府	设“审计院”,颁布审计法规。
第六阶段:新中国审计	1982年12月4日第四部新宪法颁布至今	设“国家审计署及县级以上各级审计机关”;法制化建设的进程:1994年8月3日第八届全国人民代表大会常务委员会第九次会议通过《中华人民共和国审计法》;1996年起陆续颁布和修订《国家审计准则》、《审计职业道德》、《审计质量控制标准》;2006年2月28日第十届全国人民代表大会常务委员会第二十次会议通过了对《中华人民共和国审计法》的修正。

西方国家民间审计历史发展过程也大致划分为六个阶段,如表1-2所示。

表1-2

民间审计的历史发展过程

民间审计发展阶段	所属历史时期	标 志
第一阶段:萌芽	15世纪末,地中海沿岸	合伙企业组织出现,民间审计萌芽。
第二阶段:任意审计	16—18世纪	无强制性法规要求审计。
第三阶段:英国式审计	18—19世纪	详细查账;1844年《公司法》;1853年成立世界上第一个职业会计师团体:苏格兰爱丁堡会计师协会。
第四阶段:美国式审计	19—20世纪初	1917年美国联邦储备委员会(1957年改名为美国注册会计师协会)发表专业技术公告“资产负债表审计方法”。
第五阶段:财务报表审计	20世纪30年代起	1934年美国《证券交易法》规定:上市公司必须向证券交易管理机构报送经审计的资产负债表、损益表,并进一步扩大到全部会计报表及相关资料。
第六阶段:现代审计	20世纪40年代以后	1939年起美国注册会计师协会发表和通过《一般公认会计原则》和《一般公认审计准则》;制度基础审计,风险导向审计。

我国民间审计的第一部审计法规《会计师暂行章程》由北洋政府于1918年颁布,同年,由中国第一位注册会计师谢霖创办的第一家会计师事务所——正则会计师事务所上海注册成立。民间审计为中国民族资本主义的发展发挥了一定积极作用。1978年实行改革开放以后,高度集中的计划经济体制逐步向市场经济体制过渡,民间审计逐步得到恢复和发展。1980年财政部发布《关于成立会计顾问处的暂行规定》,使民间审计制度的建立有了法规依据;1986年7月,国务院颁布《中华人民共和国注册会计师条例》;1994年1月,《中华人民共和国注册会计师法》正式实施;1996年1月1日起陆续颁布实施及修订的《中国注册会计师独立审计准则》、《中国注册会计师职业道德准则》、《中国注册会计师后续教育准则》、《中国注册会计师质量控制准则》,2002年7月1日中国注册会计师协会印发并实施的《中国注册会计师职业道德规范指导意见》,2006年2月16日中国注册会计师协会拟订、中华人民共和国财政部发布并于2007年1月1日起实施的《中国注册会

计师执业准则》等一系列法规制度建设,实现了与国际审计准则的趋同,对于维护市场经济秩序,完善市场经济体制,保障公众利益,推进注册会计师行业发展和提高行业竞争力,以及促进社会和谐具有重要意义。

20世纪40年代以后,随着企业规模的扩大,管理层次增加,内部控制加强,内部审计应运而生并不断发展起来。各国对政府机构、金融机构、上市公司、国有大中型企事业单位、大型基本建设项目等,通过颁布有关法规,要求建立独立的审计委员会或其他形式的内部审计机构,完善制度建设,形成健全的自我防范、约束机制。

按照不同审计组织的起源顺序,世界各国的政府审计为适应国家对资产监督的需要,最早产生;其次是为满足投资人、债权人等对委托托管资产的经营结果的关心,产生了民间审计;最后随着企业内部管理层次的增加和自我监督的需要,产生了内部审计。按照审计的发展过程,一般将审计计划分为传统审计和现代审计。传统审计(主要指20世纪40年代以前的审计)的审计内容主要是会计资料、财务收支;审计方法主要采用详查法;审计目的主要为投资者服务,查错防弊。现代审计的审计内容除原有财务审计外,又拓展出与经营管理活动有关的其他经济活动及相关资料的审计;审计方法广泛采用在内部控制制度审计基础上的抽样审计、风险导向审计等新方法不断发展;审计目的向促进效益延伸。

■ 四、审计的本质

表1-3的数据从一个侧面反映了中国国家审计署1983—1998年所取得的工作成果,揭示了审计工作的本质。

表1-3 审计署主要成果统计表(1983—1998年) 单位:万元

序号	指标	审计单位 (个数)	应上缴 财政	已上缴 财政	应减少财 政拨款和 补贴	应追还 侵占挪 用资金	罚款	查出损失 浪费金额	促进提高 经济效益	受党政 纪处分 (人数)	累计
1	1983	1263	4582								
2	1984	13798	59289	17701							
3	1985	66297	282214	177695				1183	703		
4	1986	96356	322044	179480				103962	794		
5	1987	163319	295727	212755	21183	93745		87047	39165	475	475
6	1988	192670	304160	203594	14384	92057	1389	54745	103115	273	748
7	1989	243470	517907	371388	23478		15004	51405	1171267	982	1730
8	1990	261846	733126	384901	49297	212101	19606	106805	367214	604	2334
9	1991	261875	567139	380523	42685	519660	18466	175836	157768	577	2911
10	1992	224886	403894	321929	27796	249955	25785	157704	176488	238	3149
11	1993	182213	847367	339259	61248	720877	30552	279414	175378	386	3535
12	1994	185077	1723014	594493	114607	914112	34914	302438	181356	498	4033
13	1995	159156	1418176	814313	94984	1073389	52243		280343	635	4668
14	1996	178778	2730340	1412133	232026		60039		502946	577	5245
15	1997	189618	2406731	1338156	113839		66768		440138	366	5611
16	1998	161341	2248741	1709049	316101	1973601	77423		520199	494	6105
合 计		2581963	14864451	8457369	1111628	5849497	402189	1320539	4116874	6105	6105

资料来源:《中国审计特刊》——纪念国家审计署成立20周年。

审计的本质要从审计内在的固有的功能,即审计的职能和审计的特征,即审计监督与其他经济监督活动的根本区别两个方面理解,才能全面把握。

(一) 审计的职能

1. 经济监督职能(经济警察)。通过审计,检查被审计单位的经济活动是否真实、合规、合法,检查经济责任的履行情况,对查出的问题依法予以处理。经济监督职能的履行能够发挥审计的制约性作用,维护财经法纪,维护经济秩序,体现了审计的权威性。表1-3体现了审计的经济监督职能。

2. 经济评价职能。通过审计,检查被审计单位的经营管理活动及其最终的效果,评价其合理性、效益性,肯定成绩,指出存在的问题,并提出改进建议。经济评价职能的履行,能够发挥审计的建设性作用,促进被审计单位健全管理,提高效率、效益,使受托经济责任人更好地履行职责(微观);使社会资源得到更合理的配置和更节约、更高效的使用(宏观)。

3. 经济鉴证职能。通过审计检查,确定被审计单位财务状况和经营成果是否真实、合法、公允,并出具证明(民间审计验资报告、会计报表审计报告)。经济鉴证职能的履行,为审计委托人和社会公众提供已审会计资料(主要指会计报表)可靠性的信息,为使用会计报表的相关人提供决策依据。

(二) 审计的特征

1. 审计是具有独立性的经济监督活动。这是审计的本质特征。

(1) 独立性的含义。所谓独立性,就是审计人员在执行审计业务、出具审计报告时,应当在形式上和实质上独立于委托单位和其他机构,不受任何外力的影响和干扰。“实质上的独立”主要指审计人员的一种精神状态,即在工作中不使自己的判断受他人左右,不受个人偏见及杂念的影响,客观、公正地形成审计意见。“形式上的独立”主要是指审计机构和人员对于社会的一种形象,即在第三者看来,审计与委托人、被审计单位等没有任何利益关系,不会影响到审计发表客观、公正的审计意见。

(2) 独立性特征的具体表现。一是机构独立,世界各国为保证政府审计机构具有独立性,通过颁布有关法规,明确审计的隶属关系。以英、美为代表的许多西方国家采取立法型;法国等欧盟国家采取司法型;日本受天皇领导,称为独立型;我国政府审计采取行政型,实行双重领导。二是人员独立,审计与被审计单位等存在经济上的、三代以内的直系或旁系亲属关系等影响独立性的事项,实行回避制度。三是工作独立,审计工作自始至终不受任何内在的和外来的因素的影响与干扰。四是经济独立,审计经费有特定的来源或依法按规定索取报酬,审计组织及人员的生存与发展不因审计的结果受到影响。

(3) 有关法规对审计独立性的规定。《审计法》第十三条规定:审计人员办理审计事项,与被审计单位或者审计事项有利害关系的,应当回避。应当回避的事项有:① 曾在委托单位任职,离职后未满两年的;② 持有委托单位股票、债券或在委托单位有其他经济利益的;③ 与委托单位负责人和主管人员、董事或委托事项的当事人有近亲关系的;④ 担任委托单位常年会计顾问或代为办理会计事项的;⑤ 其他为保持独立性而应当回避的事项。

记忆点:

审计的本质特征是:审计是具有独立性的经济监督活动。

《中国注册会计师职业道德基本准则》规定:会计师事务所如与客户存在可能损害独立性的利害关系,不得承接其委托的审计或其他鉴证业务。

《国际内部审计实务标准》规定:内部审计师在执行审计工作时必须保持一种独立的精神状态。内部审计师不能把他们对有关审计事务的决断服从于其他人的意向。工作人员的指派必须避免出现可能的和实际的利益冲突和偏见(在第三者看来可能影响其独立性);不能委派审计师去审查他们原先执行的那些活动。

历史上审计失败的案件有:

① 对美国安然公司进行审计的安达信会计师事务所承认,它曾销毁有关审计工作的文件,而其从安然收取的咨询等其他服务费甚至超过了审计费。

② 中天勤会计师事务所在担任银广夏审计业务的同时,也是其财务顾问。

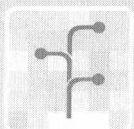
③ 立信长江会计师事务所为浦东金桥、宏盛科技上市公司审计,其工作地址为上海南京东路61号新黄埔金融大厦四楼,该大楼恰是上述公司的存货,公司对其实行以租为主的政策。有经验的专家注意到,立信长江会计师事务所对浦东金桥、宏盛科技上市公司2001、2002年出具的审计报告,都按规定注明了事务所的地址,但在2003年的审计报告中,却悄然将事务所的地址省略了。事后表明,立信长江会计师事务所与浦东金桥、宏盛科技上市公司在房屋租金问题上的联系影响了其审计独立性。

(4) 审计监督与其他经济监督的关系。所有参与市场经济活动的主体必须按照一定的规则从事经济活动,并接受市场经济监督体系的监督与检查。经济监督体系的构成及与审计监督的关系如下:① 微观监督,企事业单位财务会计监督。② 专业监督,各级政府设置的行政管理机构,如财政、工商、税务等,为履行职责执行的经济监督职能。这些经济监督活动的共同特点是:监督内容单一,具有局限性;监督过程所涉及的关系人仅有监督者与被监督者,且监督者自身直接参与该项经济活动,有一定的利益关系。③ 审计监督,专职审计机构和专职审计人员从事的具有独立性的经济监督,既可以对微观监督实施监督,又有权力对专业监督部门实施再监督,从而使经济监督体系得到完善,并堵塞了专业监督部门无人监督的缺口。

2. 审计的权威性特征。表现在:

(1) 法律赋予审计的权利。《宪法》第九十二条规定:国务院及县级以上各级人民政府设审计机构,对政府各部门、国有企事业单位、金融保险机构、大中型基本建设项目等实施审计监督。国家审计人员执行职务受法律保护,任何组织和个人不得拒绝、阻碍,如果被审计单位拒绝接受审计或在行动上未能配合审计工作,甚至阻挠干扰审计工作,审计机关有权采取必要措施。

(2) 审计决定具有权威性。国家审计机关对被审计单位进行审计后,对违反国家规定的财政财务收支行为,可在法定职权范围内做出审计决定,依法给予行政的和经济的处理、处罚,对此被审计单位必须执行。如果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,国家审计机关有权采取措施责令其执行;对拒不执行审计决定的,还可申请法院强制执行,并可依法追究其刑事责任。



案 例

看“粤海”如何做“蛀虫”

2001年3月20日下午,粤海铁路公司财务部杨部长在海口国贸路申亚大厦的办公室里,接到了审计署深圳特派办审计组打来的电话,说要进点审计,要求其准备一间审计办公室。此前,粤海铁路公司已接待了13批审计,对方都是事先电话通知让其安排接站和食宿的。谁知,深圳特派办审计组随即告诉他,审计组全部人马已到海口,就住在申亚大厦对面的汇通大厦,第二天一早就要进点审计。此后,在与深圳特派办审计组3个月的接触中,杨部长越来越感到,这第十四次审计与以前大不相同,让他们惊慌失措,如坐针毡。

粤海铁路公司旗下有5个经济实体、两个团体,都是独立核算单位,其经营业务范围均与粤海铁路建设项目有关。与此同时,审计组也发现,在施工合同和购料合同上也频频出现上述实体的名字,且粤海铁路建设工程项目的施工与采购,大多是与下属7个实体的关联交易。

疑点一旦确认,审计组立刻决定对这7个实体的财务收支和经营业务情况进行重点审计,并由此打开了缺口。他们发现,粤海铁路公司从1998年5月至2000年底,先后挪用262万元建设资金,违规拨给7个实体做经费开支和启动资金。7个实体的领导职位均为粤海铁路公司本部干部兼任,均属于典型的一套人马两块牌子。

审计组接着发现,7个实体经营的业务清一色是粤海铁路建设项目。这些实体并不具备承揽工程建设或购买工程物资的资质和能力,其所谓业务运作,不过是过一下手从中吃差价、套取铁路建设资金罢了。

审计组查明,截止2000年底,7个实体中的6个从粤海铁路公司自管基建项目中,套取建设资金6348.8万元,形成毛利收入。其中,以甲方供料名义取得材料差价或管理费收入4961.4万元;通过转包取得差价或管理费收入765.2万元;以提供技术咨询名义取得收入622.2万元。

审计发现,作为甲方的粤海铁路公司为了用足概算(而不是节约投资),让下属实体套取高额利差,在供料方式上大做手脚——先以概算价入成本账,之后不经招标投标采购,亦不自己采购,而是通过下属实体公司采购,让其强行插在中间吃概算价与实际价之间的差额。更为恶劣的是,为了让下属公司套取更大的差价,粤海铁路公司串通设计方调高概算单价,虚列预算,套取资金。

粤海铁路公司转包工程的牟利方式,与利用供料差价牟利的方式大同小异。粤海铁路公司下属的实体均无施工资质,承包工程后,便转包给施工单位,自己则从中赚取差价或管理费。通过这一方式,仅从湛江线铺架工程项目中,就赚取差价收入647万元。

最见不得光的,还是提供技术咨询取得的收入。审计人员在对粤海铁路公司下属实体之的“粤海铁路职工技术服务中心”审查时发现,该中心一经成立,即依托粤海铁路建设项目,以提供技术咨询服务的名义牟利。其“咨询服务”收入全部来自粤海铁路的建设资金。粤海公司在自行组织的招标项目中,为了协助向中心交了“咨询费”的服务对象中标,可谓煞费苦心。以制梁制枕招标为例,该中心在

招标前分别与两家单位签订咨询服务合同,各收取服务费40万元和50万元。为协助这两家单位中标,中心除在招标前提供“咨询服务”,还违规把一个标段拆为两个。在评标时,又为未中标的一家单位修改原始评分表,其结果可想而知。

就这样,国家用来建设粤海铁路的资金,被掌管资金粤海铁路公司以种种名义挪用套取。7个实体实际是粤海铁路公司套取国家建设资金的工具。其共套取资金6348.8万元(毛利),实际流失的建设资金达3324.5万元。

通过彻查7个实体的支出明细账发现,流失的建设资金大部分作为奖金福利分给了个人。截至2000年底,粤海铁路公司在7个公司计提工资基金及附加高达2059.75万元。审计查明,从1998年8月至2000年底共29个月间,由各实体以各种名义向粤海铁路公司员工发放标准外的收入1205.6万元;同时按照粤海铁路公司制定的标准,由粤海铁路公司本部和各实体发放工资奖金等收入1125.35万元。标准外发放额为标准内发放额的107%。

历经3个月的审计取证,粤海铁路资金流失的真相暴露无遗。审计署深圳特派办将审计情况以专题报告方式上报审计署,审计署又以重要信息方式上报国务院。

2001年11月9日,针对审计查出的问题,审计署深圳特派办向粤海铁路公司正式发出《审计决定书》,责成追回所有挪用的建设资金,调减工程成本,将违规发给中层以上领导(含副职)的奖金福利悉数追回,上缴铁道部。《决定书》署明:“本决定于90天内执行完毕。并将执行结果及所有执行结果的凭据报我办。”

2003年12月26日,粤海铁路有限责任公司(以下称粤海铁路公司)原领导班子私分国有资产案,在广州铁路中级法院一审宣判:公司原总经理唐建伟被判刑9年;副总经理杜惠荣和朴英元(兼总工程师)分别被判刑6年半和7年半;原党委书记张培金被判刑1年缓期1年;另一副总经理李逊被判刑2年缓期2年。

资料来源:《齐鲁晚报》,2004年1月31日。

3. 审计的公正性特征。审计的结论应符合实际,不偏不倚。

独立性是审计的本质特征,是审计的灵魂;审计人员只有恪守独立、客观、公正的立场,才能取信于社会,才能真正树立审计的权威形象。

第二节 审计分类

研究审计分类的目的是研究和探索各种不同审计的规律性,并相应制定各种法规,使审计工作走上法制化、制度化、科学化、规范化的轨道。

一、审计的基本分类

审计的基本分类是以审计的本质属性为标准进行的分类。审计的主体、客体、内容、目标作为审计的构成要素,从不同角度阐明了审计的本质属性,因而其基本分类包括按审计主体、客体和内容、目的进行分类。

(一) 按审计主体和客体分类

审计主体是指执行审计的一方,包括国家审计、民间审计和内部审计。

1. 国家审计。国家审计是指由国家审计机关实施的审计,又称政府审计。审计的主体是中央一级(即国家审计署及审计署派驻机构)和县以上各级地方审计机关(审计厅、局)。它们经国有资源财产所有人授权,并代表其对国有资源财产的主管人及其经管人的部门、地区和单位的财政、财务收支和经济效益进行审计监督。按照审计法的规定,国家审计实行双重领导体制,国家审计机关之间及与政府的关系如图1-1所示。

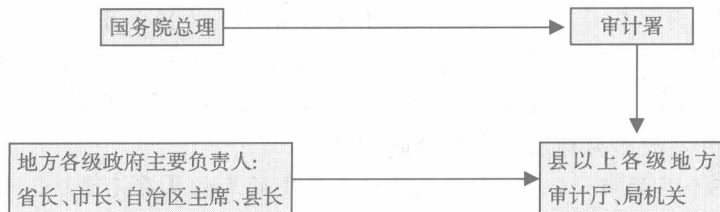


图1-1 国家审计的双重领导体制关系

按照审计法的规定,国家审计具有监督检查权、采取临时强制措施权、通报或公布审计结果权、处理处罚权、建议纠正处理权。

2. 民间审计。民间审计是指经政府有关部门审核批准、接受委托独立承办民间审计业务的会计师事务所进行的审计,也称注册会计师审计、社会审计、独立审计等。民间审计的主体是会计师事务所及其注册会计师。他们接受委托依法承办历史财务信息的审计、审阅和其他鉴证业务,以及代编财务信息等相关服务业务。随着市场经济的发展,会计师事务所承办的业务类型将涉及社会经济活动的各个层面。

3. 内部审计。内部审计是指由本部门或本单位内部专职的审计机构和审计人员对本部门或本单位的财务收支、经营管理、经济效益等所实施的审计,又称部门和单位审计。这种专职的审计机构或人员独立于财务部门之外,直接受本部门、本单位主要负责人的领导,依法进行审计工作。

(二) 按审计的内容和目的分类

1. 国家审计按审计的内容和目的的不同分为财政财务审计、财经法纪审计和经济效益审计、任期经济责任审计。

(1) 财政财务审计是指审计机构对被审计单位的会计报表及有关资料的真实性及其所反映的财政、财务收支的合法性和合规性所进行的审计,是一种常规审计。财政审计的内容是国家审计机关对中央机关和地方各级人民政府的财政收支活动所进行的审计;财务审计是审计机构对国有企事业单位的财务收支活动所进行的审计。财政财务审计的目的主要是审查和评价被审计单位的财政、财务收支是否合法、合规,审查和评价反映这些活动的会计资料的真实性、正确性,对查明事实依法提出审计意见并做出审计结论。

(2) 财经法纪审计是指审计机构对被审计单位和个人严重侵占国家资财、严重损失浪费和其他严重损害国家经济利益等违法乱纪行为所进行的专案审