

注册会计师业务操作与风险控制丛书

主 审 徐政旦
主 编 汤云为
副主编 朱荣恩
李若山

CPA

series of operating
procedure and risk
control

离任审计

郑石桥 胡本源 陈建国 李宇立 / 编著

 中国时代经济出版社

注册会计师业务操作与风险控制丛书

离任审计

郑石桥 胡本源 陈建国 李宇立 编著

中国时代经济出版社

图书在版编目(CIP)数据

离任审计/郑石桥、胡本源、陈建国、李宇立编著, —北京:中国时代经济出版社, 2003.1

(注册会计师业务操作与风险控制丛书/汤云为主编)

ISBN 7-80169-350-7

I. 离… II. ①郑…②胡…③陈…④李… III. 干部-审计 IV.

F239.66

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2002)第 108794 号

注册会计师业务操作与风险控制丛书

离任审计

郑石桥
胡本源
陈建国
李宇立
编著

出 版 者	中国时代经济出版社 (原中国审计出版社)
地 址	北京东城区东四十条 24 号 青蓝大厦东办公区 11 层
邮政编码	100007
电 话	(010)88361317 64066019
传 真	(010)64066026
发行经销	各地新华书店经销
印 刷	北京昌平百善印刷厂
开 本	850×1168 1/32
版 次	2003 年 1 月第 1 版
印 次	2003 年 1 月第 1 次印刷
印 张	8.625
字 数	171 千字
印 数	1~5000 册
定 价	17.00 元
书 号	ISBN 7-80169-350-7/F·122

版权所有 侵权必究

总 序

近年来,上市公司会计造假的恶性案件屡有披露,从较早的“琼民源”案件到最近的“中天勤”案件,都给证券市场的发展造成了非常消极的影响,严重动摇了市场经济的诚信基础,相关的注册会计师也不断遭到社会各方的责难。一方面,我们应该认识到,建立健全企业内部控制制度,按照相关会计规范的要求出具真实公允的财务报告,是企业管理当局的会计责任。由于注册会计师的审计采取事后重点抽查,加上委托方内部控制制度固有的局限性和其他客观因素的制约,难免存在会计报表的某些重要方面反映失实,而注册会计师又可能在审计中未予发现的情况。因此受托方的审计责任并不能替代、减轻或免除

委托方的会计责任。但是另一方面,我们也应该充分认识到当前的审计环境是非常严峻的,注册会计师如果对社会公众的要求置之不顾,将严重损害注册会计师的形象和社会地位,进而威胁到它生存和发展的基础。而要解决这个问题,除了从职业道德的角度加强整个注册会计师队伍的诚信观念外,同时对我们的审计技术提出了更高的要求。会计师事务所只有提高风险意识,加强风险控制,完善风险审计技术,才能巩固自己在证券市场中的地位。正是基于这一认识,我们才组织编写了这一套《注册会计师业务操作与风险控制丛书》。

风险控制应该体现在注册会计师业务操作的全过程。有些人认为,注册会计师业务风险控制的重点在于现场审计,只要现场审计很好地贯彻了审计程序就可以规避审计风险了。而大量审计失败的案例告诉我们仅将风险控制重点放在现场审计是不够的,风险控制措施必须贯彻在从接受客户到出具审计报告的全过程。在接受客户之初,会计师事务所就应该收集有关客户的资料,了解客户的历史情况和财务状况,深入了解客户的诚信度和委托目的,同时要分析自己的胜任能力,以最终决定是否接受该客户。有些事务所为了争客户、抢业务恰恰忽略了这一点。

全过程控制要求严格执行三级复核制度。三级复核制度必须保证各级复核都是有效的而不能依赖于其

他复核的有效性。我国事务所业务的季节性比较强,年度审计的高峰使得某些事务所有意无意地放松了三級复核的标准,为审计报告埋下了风险隐患。第一层复核是项目经理对已完成工作的详细复核,第二层复核是部门经理对工作底稿的重点复核,第三层复核是合伙人对整套工作底稿的总体复核。三級复核应该分工明确并严格执行才能保证审计质量。目前有些事务所实行了四級复核制度,增加了独立合伙人的重点复核,在我国证券市场审计风险较高的现状下,这是一种积极的措施。

风险控制必须贯彻到参加现场审计的每一个人和每一项工作。每一个人都应该了解审计计划阶段和符合性测试阶段所得出的结论以及与自己分工的工作相关的前期工作。这样不仅有助于将审计策略贯彻到各个具体的业务操作中,还有助于审计人员根据发现的意外情况及时调整审计程序和审计策略。现场审计是风险控制的基础,所有参加现场审计的人都应该保持高度的职业谨慎,将既定审计程序作为最低标准而不是最高标准,切忌由于评估的固有风险和控制风险比较低而使审计程序流于形式。

风险控制应该贯彻到会计师事务所所有的业务中。年报审计是会计师事务所的主要业务,风险控制措施相对比较成熟。而对于验资、资产重组审计、资产评估、专案审计等业务,有些事务所缺乏比较完善的质

量控制措施,而这些业务由于涉及的法规范围比较广、业务状况比较复杂,同样具有较高的风险。

这套丛书的编写,偏重于实务操作中的风险控制,即不仅全面涉及注册会计师的各种业务,而且侧重阐述各个业务环节的风险所在及其控制措施。希望能对广大注册会计师有所帮助。

汤云为

2002年6月

前 言

离任审计是在经济组织法定代表人离任时,对其任职期间经济责任履行情况的审查、评价和鉴证活动。这一活动,极大地促进了法定代表人在其任职期间加强和改善所在单位的经营管理,对于保护法定代表人的合法权益,保障资本的保值增值、建立和完善现代企业制度具有重要意义。同时,通过这一活动,可以为组织部门正确奖惩和使用干部提供令人信服的依据。

我国的离任审计始于 1985 年,推广扩大在 1986 年。20 世纪 80 年代后期到 90 年代前期是离任审计的初步发展阶段,这个阶段的离任审计仍以企业厂长(经理)为主要对象。至 20 世纪 90 年代中期,离任审计得到全面发展。这个阶段的离任审计从企业扩展到机关、事业单位,而且引起从中央到地方各级党委、政府的普遍重视。

随着注册会计师事业的日益发展,注册会计师队伍的不断壮大,越来越多的注册会计师开始接受委托,从事离任审计业务。离任审计业务已成为注册会计师

业务的一项重要内容。

离任审计的内容可以从不同的角度进行分类,从审计对象的内涵来说,包括财务责任审计、管理责任审计、法纪责任审计和社会责任审计;从审计对象的性质来说,包括数据真实公允性审计和责任评价。两种分类方法是密切联系的,数据真实公允性审计是对财务责任、管理责任、法纪责任和社会责任相关的数据的公允性的进行鉴证,责任评价是对财务责任、管理责任、法纪责任和社会责任履行情况所作出的评价。从这种认识出发,遵守审计的一般程序,本书包括以下内容:

第一章离任审计概述:离任审计的基本概念、离任审计的内容和离任审计的方法;

第二章离任审计风险控制:审计风险控制一般模式、离任审计风险控制特别事项。

第三章数据公允性审计:离任审计的准备阶段、离任审计的实施阶段。

第四章责任评价:财务业绩,包括国家统计局财务业绩评价模式、财政部财务业绩评价模式。

第五章责任评价:管理责任评价,包括企业整体管理责任评价体系、企业整体管理目标评价、企业整体管理过程评价。

第六章责任评价:法纪责任和社会责任,包括法纪责任评价、社会责任评价。

第七章离任审计报告:离任审计报告概述、离任审

计报告草案的形成、离任审计报告的确和报送。

从上述内容体系可以看出,本书的重要特色是责任评价。

本书由郑石桥提出构思和写作提纲,由郑石桥、胡本源、陈建国和李宇立编写。其中,第一章由郑石桥、胡本源编写,第二章由郑石桥编写,第三章由胡本源编写,第四章由郑石桥、胡本源编写,第五章由郑石桥编写,第六章由李宇立编写,第七章和附录由陈建国和胡本源编写。全书最后由郑石桥审核定稿。

本书的编写得到上海财经大学谢荣教授和朱荣恩教授的指导,得到宋德亮博士的帮助,特此致谢。

由于本书涉及内容较多,加之我们水平有限,书中错误和疏漏之处,敬请广大读者批评指正。

编 者
2002 年 12 月

该套《丛书》已出版书目

注册会计师法律责任理论与实务	20.00 元
购货与付款循环审计	15.00 元
验资	10.00 元
审计业务取证	18.00 元
计算机审计实务	42.00 元
内部控制评价	20.00 元
模拟财务信息的编报与审计	22.00 元
财务信息与非财务信息的鉴证	29.00 元
建设项目审计	15.00 元
离任审计	17.00 元

责任编辑 / 刘 苻
封面设计 / 晓 渝

目 录

总序	汤云为(1)
前言	(1)
第一章 离任审计概述	(1)
第一节 离任审计的基本概念	(1)
第二节 离任审计的内容	(7)
第三节 离任审计的方法	(16)
第二章 离任审计风险控制	(24)
第一节 审计风险控制一般模式	(24)
第二节 离任审计风险控制特别事项	(47)
第三章 数据公允性审计	(53)
第一节 离任审计的准备阶段	(53)
第二节 离任审计的实施阶段	(63)
第四章 责任评价:财务责任	(118)
第一节 国家统计局财务业绩评价模式	(118)
第二节 财政部财务业绩评价模式	(125)
第三节 经济增加值和企业价值评估	(172)
第五章 责任评价:管理责任	(185)
第一节 企业整体管理责任评价体系	(185)

第二节	企业整体管理目标责任评价	(194)
第三节	企业整体管理过程责任评价	(206)
第六章	责任评价:法纪责任和社会责任	(226)
第一节	法纪责任评价	(226)
第二节	社会责任评价	(235)
第七章	离任审计报告	(245)
第一节	离任审计报告概述	(245)
第二节	离任审计报告草案的形成	(248)
第三节	离任审计报告的确定和报送	(259)
参考文献		(261)

第一章 离任审计概述

审计的重要发展趋势之一是由专业审计走向综合审计。离任审计是一种综合审计,也是审计领域中的一个新类型。本章的主题是对离任审计作一个简要的勾画,主要包括以下内容:

- (1)离任审计的基本概念;
- (2)离任审计的内容;
- (3)离任审计的方法。

第一节 离任审计的基本概念

一、离任审计概念

离任审计是审计人员对资产管理者受托管理资财的运用及其效果所负责任进行的监督、评价活动。其理论根据为:审计是因两权分离后受托经济责任的产生而产生的,归根到底审计就是审查资财管理者对资财所有者应履行的经济责任。现代审计中的财务审计和管理审计,是离任审计的两种表现形式。前者审查资产、负债和损益情况,后者审查资金运动的效

果和效率情况。离任审计无论在私有制国家还是在以公有制为主体的国家,都是必要的。在私有制国家中,股份制企业尤其是上市公司,根据国际惯例是必须经过审计,向各股东报告经济责任履行情况的。我国现阶段股份制经济尚不发达,占主导地位的还是国有经济。国有经济就是用国家资财创立企事业单位并委托一些人(厂长、经理等)进行管理,这些管理人员就对国家和人民负有经济责任。为了说明自己履行经济责任的情况,他们必须向作为资财所有者的国家报告财务情况,至于这些情况是否真实、合法、有效,也须通过审计来鉴证。

我国的离任审计是随着经济体制和政治体制改革的不断深入发展,以及依法治国方略的确定而产生的。1986年9月,为适应我国国有企业深化改革的需要,中共中央、国务院颁布了《全民所有制工业企业厂长工作条例》。该条例规定:“厂长离任前,企业主管机关(或会同干部管理机关)可以提请审计机关对厂长进行离任审计评议。”据此,审计署于同年12月下发了《审计署关于开展厂长离任离任审计工作几个问题的通知》,明确了厂长(经理)离任审计的范围、内容、程序和方法。各级审计机关根据审计署通知精神,结合本地区、本部门的实际情况,积极开展了这项工作。

近年来,随着企业改革的进一步深化,各级政府和主管部门更加重视对企业经营者的离任审计。从1995年开始,山东省菏泽地区在全地区党政机关和企业、事业单位普遍实行领导班子主要负责人离任审计制度,把任期离任审计作为考核领导干部政绩、兑现奖惩、选拔任用的必经程序,纳入干部监督管理

轨道,取得了显著的成效,引起了中央领导同志的重视。此外,近年来,浙江、云南等省在党政领导干部任期离任审计工作中也做了积极的探索,取得了有益的经验。为了推动这项工作的开展,1998年6月12日,国务院在其发布的《审计署职能配置、内设机构和人员编制规定》中,将组织对党政领导干部的任期离任审计作为审计署的一项新增职能,明确规定下来。1999年5月24日,经党中央、国务院批准,中共中央办公厅、国务院办公厅印发了《县级以上党政领导干部任期离任审计暂行规定》和《国有企业及国有控股企业领导人员任期离任审计暂行规定》。至此,离任审计已逐渐发展成为一个专门的审计门类,具有丰富的内容。

二、离任审计的主体和客体

1. 离任审计主体

审计主体是专门从事审计工作的机构或专职人员。同其他审计一样,离任审计也必须由专门的机构或专职人员来实施,以保证实施离任审计的人员和经费上的独立性。从我国开展离任审计的实际情况来看,具体承担离任审计工作的单位主要有政府审计机关、内部审计机构和民间审计组织。对党政领导干部的任期离任审计,一般都由政府审计机关进行审计;而对国有企业、事业单位,则采取审计机关、内部审计机构和民间审计组织相结合的方法,审计机关可以直接进行审计,也可以由民间审计组织或者内部审计机构进行审计,在离任审计工作中,审计机关可以利用内部审计和民间审计的审计成果,并应当加强对内部审计和民间审计业务的指导和监督。

2. 离任审计客体

离任审计的客体是离任人所在部门和单位,审计的对象是所在部门、单位的财政、财务收支及管理活动。审计的本质就是对被审计单位的财政、财务收支情况进行监督检查,是一种综合性的经济监督活动,这是审计区别于组织人事部门、纪检监察机关等直接对作为个体的自然人进行监督的根本区别。因此,离任审计的客体不是经济责任人,而是其所在的部门、单位。

三、离任审计的作用

离任审计具有其他审计无法替代的功能,无论是在保护财产的安全、完整、保值、增值方面,还是在健全领导干部的监督管理,促进廉政建设方面,都取得了显著的成效,发挥了重要的作用。

1. 有利于加强干部监督管理,正确评价和使用干部

市场经济体制的建立为领导干部施展才干提供了广阔的舞台,但同时也向干部考察工作提出了挑战。过去的干部考察工作,一般都是通过领导干部自我评价和召开座谈会等形式作些调查了解,很少涉及单位经济行为,对干部本人廉政情况也难以全面准确把握。这种考察方法很难从深层次的经济活动中了解干部的真实情况,以致一些干部在任职期间表面上表现不错,但离开岗位后问题就逐渐暴露出来,经济上负债较多,单位效益低下,出借资金难以收回,使国家、集体受到损失,这类事例屡见不鲜。实施领导干部离任审计,倡导定性与定量相结合,联系领导干部任期目标,通过对相关的经济指标等情况进