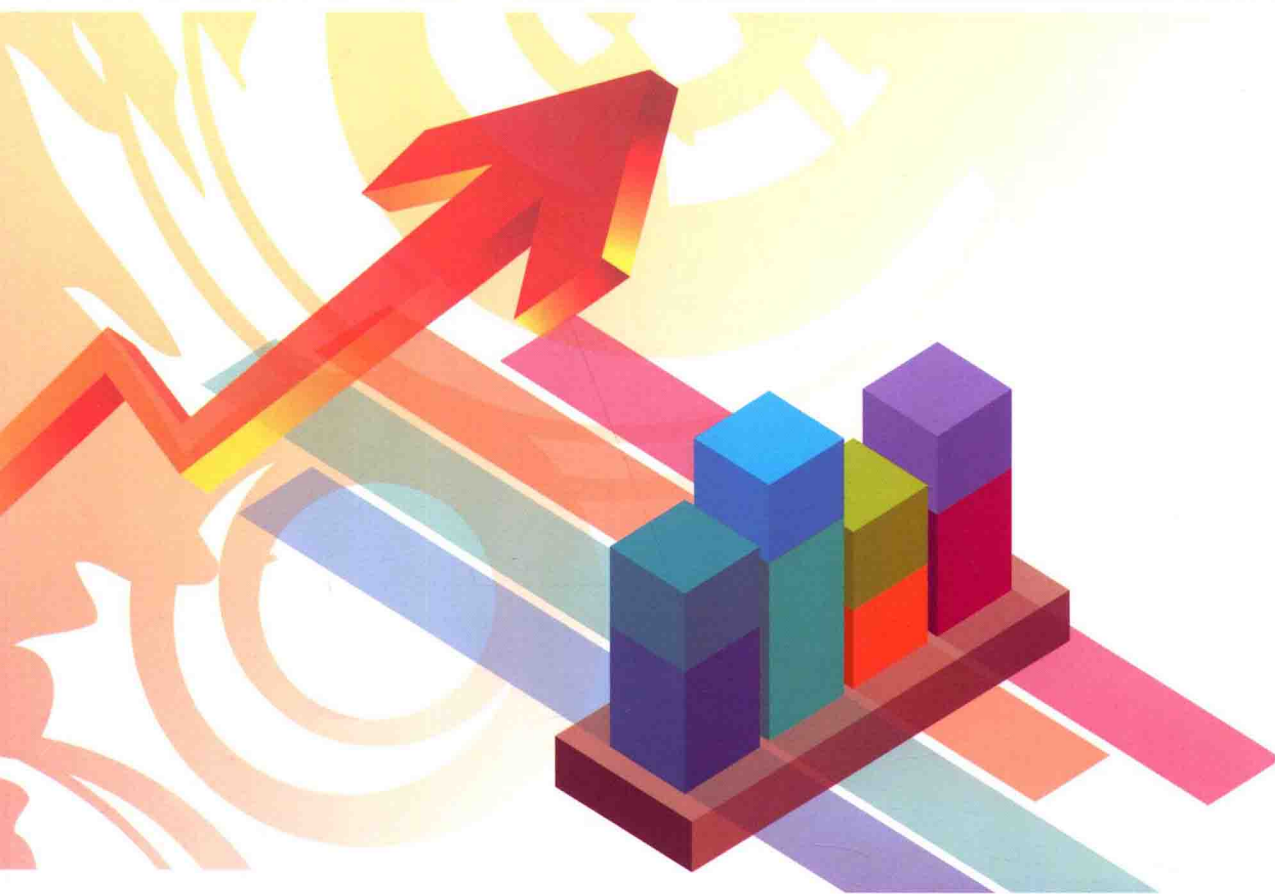




“十二五”高职高专规划教材·精品系列

审计原理与实务

主编 高丽华 孙 颖



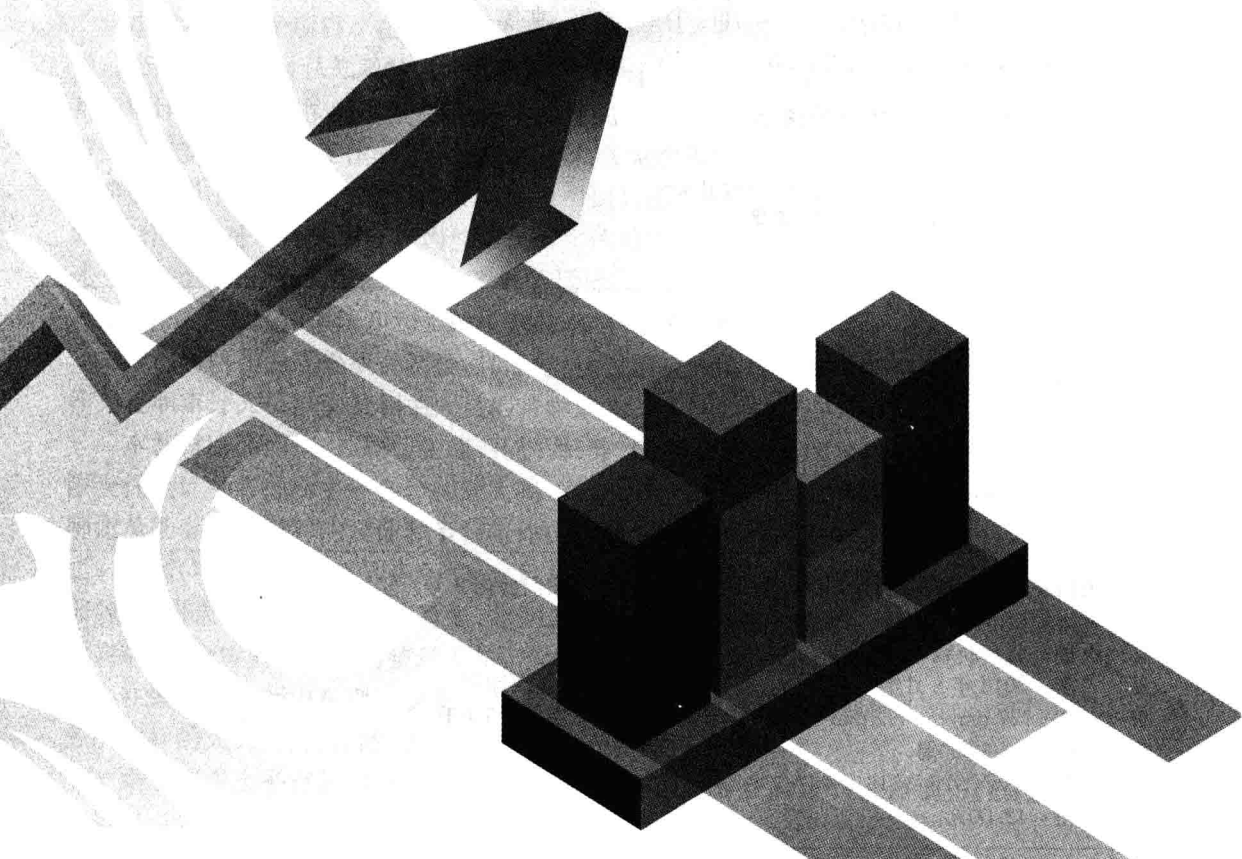
中国铁道出版社
CHINA RAILWAY PUBLISHING HOUSE



“十二五”高职高专规划教材·精品系列

审计原理与实务

主 编 高丽华 孙 颖
副主编 孔 娟 韩 芳 于 蕾 孟祥春 邱魏魏
参 编 王德亮 孙秀娅 赵西森 赵 晨 武大鸣 胡红英 谢茂勋



中国铁道出版社
CHINA RAILWAY PUBLISHING HOUSE

内 容 简 介

本教材以财政部最新颁布的《企业会计准则》、《中国注册会计师执业准则》及相关法律、法规为依据,借鉴会计、审计改革的最新成果,按照教育部关于高职高专教材建设的要求组织编写。在内容和结构的编排上,以注册会计师审计为中心,突出“工学结合”,“教、学、做”为一体的设计理念,力求理论扎实,注重实践技能操作。

本教材共8个项目。在审计理论部分深入浅出地介绍了审计基本原理,内容翔实、通俗易懂;在审计实务部分以风险导向审计模式为主线,基于审计工作过程,按销售与收款、采购与付款、生产与存货、筹资与投资业务循环和货币资金及审计报告实务等审计工作基本操作流程和常见审计业务组织编写。

图书在版编目(CIP)数据

审计原理与实务 / 高丽华, 孙颖主编. —北京:
中国铁道出版社, 2013. 8

“十二五”高职高专规划教材·精品系列

ISBN 978-7-113-16469-0

I. ①审… II. ①高…②孙… III. ①审计学—高等
职业教育—教材 IV. ①F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 087252 号

书 名: “十二五”高职高专规划教材·精品系列
审计原理与实务

作 者: 高丽华 孙 颖 主编

策 划: 左婷婷

读者热线: 400-668-0820

责任编辑: 张丽娜

编辑助理: 王佳欣

封面设计: 刘 颖

封面制作: 白 雪

责任校对: 龚长江

责任印制: 李 佳

出版发行: 中国铁道出版社 (100054, 北京市西城区右安门西街8号)

网 址: <http://www.51eds.com>

印 刷: 北京新魏印刷厂

版 次: 2013年8月第1版

2013年8月第1次印刷

开 本: 787 mm×1 092 mm 1/16 印张: 21.25 字数: 530 千

印 数: 1~3 000册

书 号: ISBN 978-7-113-16469-0

定 价: 42.00元

版权所有 侵权必究

凡购买铁道版图书, 如有印制质量问题, 请与本社教材图书营销部联系调换。电话: (010) 63550836

打击盗版举报电话: (010) 63549504

前言

审计原理与实务 *Preface*

本教材以财政部最新颁布的《企业会计准则》、《中国注册会计师执业准则》及相关法律、法规为依据,借鉴会计、审计改革的最新成果,按照教育部关于高职高专教材建设的要求组织编写。在内容和结构的编排上,以注册会计师审计为中心,突出“工学结合”,“教、学、做”为一体的设计理念,力求理论扎实,注重实践技能操作。

在教材编写过程中,山东理工职业学院与济宁市科元有限责任会计师事务所、山东君楷会计师事务所通力合作,共同研究设计课程结构和教学内容,力求在现有教材的基础上有所创新。本教材采用项目导向、任务驱动模式,以企业真实审计案例为依托,将审计案例解析过程以审计工作底稿的形式贯穿为一体,更加注重技能的操作性、职业性和适应性,突出学生应用能力及创新能力的培养。

本教材共8个项目。在审计理论部分深入浅出地介绍了审计基本原理,内容翔实、通俗易懂,该部分包括审计认知及计划和实施审计工作;在审计实务部分以风险导向审计模式为主线,基于审计工作过程,按销售与收款、采购与付款、生产与存货、筹资与投资业务循环和货币资金及审计报告实务等审计工作的基本操作流程和常见的审计业务组织编写。在每个项目中设计若干典型工作任务,包括项目引言、项目的知识目标与技能目标、具体工作任务、项目总结和训练,工作任务是项目的核心。为使学生真实体验审计工作过程,在每个工作任务中,按“任务描述→任务分析→任务实施”3个教学环节设计内容,在任务实施中将审计理论与审计实务融为一体,完成了审计知识认知和实践技能的培养。

本教材可作为高等职业院校、高等专科院校、成人高校及其他经济类专业使用教材,也可作为在职审计人员培训及相关人员的自学读物。

本教材由高丽华、孙颖任主编,孔娟、韩芳、于蕾、孟祥春、邱魏魏任副主编,济宁市科元有限责任会计师事务所主任会计师武大鸣、高级审计师胡红英,山东君楷会计师事务所主任会计师谢茂勋参与了教材的设计和审核工作。参加编写工作的人员有:韩芳(项目一),孔娟(项目二),孙颖(项目三、四、五),高丽华(项目六、项目七、附录C),于蕾(项目八),孟祥春(附录A),邱魏魏(附录B)。王德亮、孙秀娅、赵西森(对外经济贸易大学硕士研究生)、赵晨(黑龙江大学)参与部分资料的收集与整理工作。全书由高丽华总纂后定稿。

在编写中得到山东理工职业学院、济宁市科元有限责任会计师事务所、山东君楷会计师事务所领导的大力支持,在此,表示感谢!

由于编者水平有限,对本教材不足之处,敬请同行专家和读者批评指正,以便今后修订时改进。

编者

目 录

审计原理与实务 Contents

项目一 审计认知	1
任务一 了解审计	1
子任务一 了解审计产生与发展的客观基础	2
子任务二 了解审计的主要内容	5
任务二 认识审计的分类	10
子任务一 认识审计的基本分类	10
子任务二 认识审计的其他分类	15
任务三 认识审计的标准与准则	17
子任务一 认识审计的标准	17
子任务二 认识审计的准则	19
任务四 掌握审计的方法	22
子任务一 掌握审计的基本方法	22
子任务二 掌握审计的程序	26
项目小结	30
项目训练	31
项目二 认识审计的基本原理	34
任务一 认识审计目标	35
子任务一 认识审计总目标	35
子任务二 了解财务报表审计责任	37
子任务三 认识管理层认定和审计具体目标	39
任务二 获取审计证据及编制工作底稿	43
子任务一 获取审计证据	43
子任务二 编制审计工作底稿	47
任务三 制订计划和实施审计工作	54
子任务一 熟悉初步业务活动	54
子任务二 编制审计计划	63
子任务三 认识审计重要性	68
子任务四 认识审计风险	72
子任务五 风险评估	76
子任务六 风险应对	81
子任务七 实施控制测试	83
子任务八 实施实质性程序	91

项目小结	93
项目训练	94
项目三 实施销售与收款循环审计	104
任务一 实施销售与收款循环的内部控制和控制测试	104
子任务一 了解销售与收款循环的特点与内部控制	105
子任务二 实施销售与收款循环的控制测试	109
任务二 实施销售与收款循环的实质性程序	111
子任务一 实施应收账款的实质性程序	111
子任务二 实施营业收入的实质性程序	124
子任务三 实施应交税费——应交增值税的实质性程序	129
子任务四 实施销售费用的实质性程序	131
项目小结	135
项目训练	135
项目四 实施采购与付款循环审计	141
任务一 实施采购与付款循环的内部控制和控制测试	141
子任务一 了解采购与付款循环的特点与内部控制	142
子任务二 实施采购与付款循环的控制测试	147
任务二 实施采购与付款循环的实质性程序	149
子任务一 实施应付账款的实质性程序	149
子任务二 实施固定资产的实质性程序	155
子任务三 实施管理费用的实质性程序	162
项目小结	167
项目训练	167
项目五 实施生产与存货循环审计	173
任务一 实施生产与存货循环的内部控制和控制测试	173
子任务一 了解生产与存货循环的特点与内部控制	174
子任务二 实施生产与存货循环的控制测试	178
任务二 实施生产与存货循环的实质性程序	181
子任务一 实施存货的实质性程序	181
子任务二 实施营业成本的实质性程序	197
子任务三 实施应付职工薪酬的实质性程序	200
项目小结	203
项目训练	203
项目六 实施筹资与投资循环审计	208
任务一 实施筹资与投资循环的内部控制和控制测试	208
子任务一 了解筹资与投资循环的特点与内部控制	209
子任务二 实施筹资与投资循环的控制测试	213
任务二 实施筹资与投资循环的实质性程序	215
子任务一 实施长期借款的实质性程序	215

子任务二 实施财务费用的实质性程序·····	218
子任务三 实施交易性金融资产的实质性程序·····	223
子任务四 实施长期股权投资的实质性程序·····	225
子任务五 实施实收资本的实质性程序·····	228
子任务六 实施资本公积的实质性程序·····	230
项目小结·····	233
项目训练·····	233
项目七 实施货币资金审计·····	238
任务一 实施货币资金的内部控制和控制测试·····	238
子任务一 了解货币资金的特点与内部控制·····	239
子任务二 实施货币资金的控制测试·····	242
任务二 实施货币资金的实质性程序·····	244
子任务一 实施库存现金的实质性程序·····	244
子任务二 实施银行存款的实质性程序·····	249
项目小结·····	255
项目训练·····	255
项目八 终结审计与出具审计报告·····	261
任务一 终结审计·····	261
任务二 出具审计报告·····	277
项目小结·····	290
项目训练·····	290
附录 A 注册会计师职业道德规范·····	295
附 A.1 注册会计师职业道德基本原则·····	295
附 A.2 对独立性的威胁及防范措施·····	297
附 A.3 审计业务对独立性的要求·····	299
附录 B 注册会计师法律责任·····	306
附 B.1 注册会计师承担法律责任的依据·····	306
附 B.2 注册会计师法律责任的认定·····	306
附 B.3 注册会计师承担法律责任的种类·····	307
附 B.4 注册会计师避免法律诉讼的对策·····	307
附录 C 审计抽样·····	309
附 C.1 审计抽样的基本概念·····	309
附 C.2 审计抽样的基本原理·····	312
附 C.3 审计抽样在控制测试中的应用·····	317
附 C.4 审计抽样在细节测试中的运用·····	322
参考文献·····	332

项目一 审计认知



项目引言

审计是社会经济发展到一定阶段的产物。审计自产生之日起,经过不断地完善和演变,发展到今天,已经形成了一套比较完备的科学体系,对社会和经济的稳定与发展发挥着重要作用。审计组织和审计人员在维护社会经济秩序,确定投资方向,打击违法犯罪,强化经济管理等方面发挥着评价、鉴证和监督的作用。本项目从审计认知的角度设计任务,主要包括审计的定义、审计的分类、审计组织、审计人员、审计标准和审计方法等理论知识的认知。



知识目标

1. 了解审计产生与发展的基础;
2. 掌握审计的定义;
3. 明确审计的分类;
4. 熟悉审计组织体系;
5. 理解和掌握审计标准与审计方法。



技能目标

1. 具备分析解决现实生活中实际问题的能力;
2. 能依据不同的审计对象选择不同的审计标准和审计方法。

任务一 了解审计



任务描述

审计是一种经济现象,它是因社会经济的需求而产生,随着社会经济的发展而逐步完善的。审计以维系受托经济责任为基础,以加强经济管理和控制为动力,以保证受托经济责任得

到全面有效履行为目的,在现代自然科学和社会科学高速发展的背景下,审计遵循着自身的运行规律,在丰富的社会实践中得以逐渐成熟与不断向前发展。对于什么是审计,目前在审计界虽没有统一的概念,但都是对审计实践的科学总结,认为审计是一项具有独立性的经济监督活动。其具体任务包括:一是了解审计产生与发展的客观基础,二是理解并掌握审计的定义。



任务分析

通过对审计产生与发展的客观基础和审计关系的了解,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、掌握审计的定义。



任务实施

子任务一 了解审计产生与发展的客观基础



任务引例

小安和小卢是好朋友,2010年3月1日在他俩30岁刚出头时,被双双解雇了,每人收到10 000英镑的解雇津贴。

小卢说用这笔钱去周游世界。但是小安看到了本地报纸上一条转让某公司股份的广告,于是他建议两人一同买下这家公司股份,并且建议购买一部旧卡车,这样他们就可以开着这部卡车在英格兰北部各地加价销售这家公司的股份,小安以为他们可以以1英镑价格买进股票,然后以2.5英镑的价格卖出去。

他们咨询了一个会计师,为其估计的毛利收益率是60%。

小卢以为这是个好主意,他们花了8 000英镑从二手汽车销售商那里买了一辆旧卡车,并在2010年4月1日用12 000英镑收购了某公司股份。

2010年4月2日,小卢从卡车上掉了下去,跌断了一只胳膊和一条腿,小安到医院去看望他,告诉他不要担心,他自己会按预定经营策略做好各项工作,将利润的10%作为工资,然后两人平分企业收入。

小安在整个夏季奔波于英格兰北部,推销公司股票。

2010年10月1日小安来到小卢家里,从皮包里拿出一叠钞票给小卢,这是他们合伙经营企业的收益中属于小卢的一份,共12 960英镑。

请分析:

(1)2010年夏天,小卢与小安是什么关系?

(2)若你是小卢,你现在会怎么做?

一、知识认知

(一)审计产生与发展的客观基础

审计的产生与发展是由社会经济环境所决定的。当社会经济发展到一定程度,财产所有者无法亲自掌管全部资产的运营,只好委托他人代为管理,使财产所有权与经营管理权发生分离,从而形成了委托与受托经济责任关系。为了监督经营管理者的经济行为和受托责任的履行情况,财产所有者就授权或委托第三方代为监督检查,于是就产生了审计。因而,受托经济

责任关系的确立是审计产生和发展的客观基础。受托经济责任(economical accountability)关系是指当财产管理制度的发展出现了财产所有权和管理权分离时,财产所有者将财产的经营管理权委托给财产管理者而形成的一种委托和受托关系。在不同的社会发展阶段,各种不同性质的审计都同财产所有权与经营管理权相分离而产生的受托经济责任关系有关。没有这种受托经济责任关系,就不可能产生审计行为。

(二) 审计关系

受托经济责任关系产生审计的同时,也形成了审计关系。审计关系是指一项审计行为涉及的审计人、被审计人和审计委托人三方之间形成的经济责任关系,它是审计活动得以有效开展的前提和保证。在审计实施过程中,财产所有者是审计的授权人(委托人),财产经营管理者是被审计人,独立的专职机构(人员)是审计行为的执行者,即审计人。三方关系人形成的审计关系(见图 1.1)。

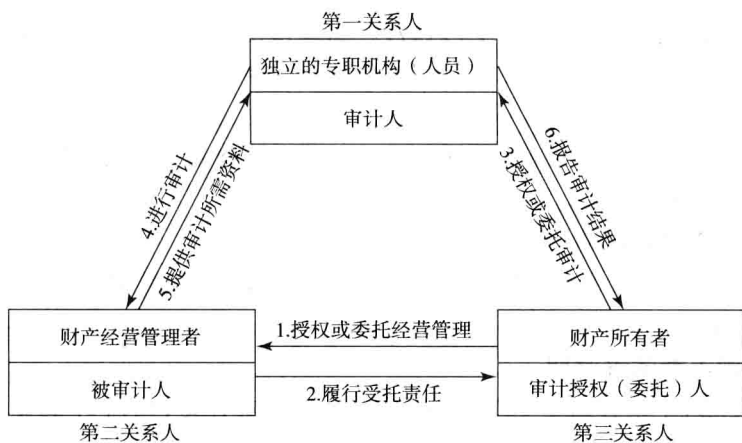


图 1.1 审计关系

【请注意】

审计关系必须由审计人、被审计人和审计委托人三方面构成,它存在于一切审计工作中。在这三方审计关系人中,审计人与被审计人及审计委托人之间不存在任何经济利益关系,处于独立的地位。这就是审计机构或审计人员的超然独立性。

【知识链接 1.1】

我国审计产生与发展的过程

1. 西周初步形成时期

早在 3 000 多年前的西周,就已经设立负责审计的官员,称为宰夫。“宰夫考其出入,而定刑赏”,宰夫对年终、月终、旬终的财计报告就地稽察,实地审核财物出入,稽察官吏业绩,监督整个王朝的财政收支情况,发现违法乱纪者,可越级向天官乃至周王报告,请求加以处罚。由此可见,宰夫是独立于财计部门之外(外部审计)的官职。

西周“宰夫”一职的出现标志着我国政府审计的产生。

2. 秦汉确立时期

秦汉时期设有“上计制度”。“上计制度”实质是定期报表的审核制度。每年各地的官吏将地方的税赋收入及各项财政开支,以书面的形式报给皇帝,皇帝则每年进行一次听计,由负责审计的官员将各地报来的收支账目念给皇帝听,以此审查官员的经营管理责任。“上计制度”是一种抑制贪污舞弊的有效形式,也是我国历史上最早的审计监督制度。

秦汉时期在中央设有“御史大夫”一职,由御史大夫行使财政监督权,各级地方政府设置监察御史,形成全国统一的审计监督系统。

秦汉时期制定了有关上计实行办法的“上计律”,使我国审计与立法联系起来,这是我国审计立法的开端,从而使审计的职权扩大,审计地位提高。

3. 隋唐至宋健全鼎盛时期

我国隋、唐年间,在刑部之下设“比部”,使审计工作开始走向专业化、独立化和司法化。专业化指“比部”是进行审计监督的专门机构。独立化指审计机构独立于财政机构之外,审计监督与财政监督相分离。司法化指“比部”隶属于刑部,审计与一套惩治贪官污吏的制度相结合。

宋太宗淳化三年(992年),我国的审计机构由“诸军诸司专勾司”更名为“审计院”,标志着我国“审计”一词的产生。

4. 元明清停滞衰退时期

元、明、清三代均取消了独立的“比部”由“户部”监管,实行财审合一,大大削弱了外部审计的监督职能,使财政弊端滋生。

5. 中华民国不断演进时期

辛亥革命之后,中华民国于1912年在国务院下设审计处,1914年北洋政府将其改为审计院,同年颁布了《审计法》。1928年国民党政府也颁布了《审计法》实施细则,次年还颁布了《审计组织法》,仍设审计院,后改为审计部,隶属于监察院。与此同时,我国出现了中国民族资本主义的萌芽,为了维护民族的利益和尊严,以谢霖为代表的一批爱国会计学者积极倡导创建中国的注册会计师事业。1918年初,时任中国银行总司长的谢霖向当时的北洋政府农商部、财政部递呈了执行会计师业务的呈文和章程——《会计师暂行章程》,同年9月,北洋政府农商部核准了该章程,颁布了我国第一部注册会计师法规——《会计师暂行章程》,并批准谢霖先生为中国的第一位注册会计师。与此同时,谢霖创办了中国第一家会计师事务所——“正则会计师事务所”。此后,上海、南京、武汉等大城市相继成立了会计师事务所。至1947年底,中国已拥有注册会计师2619人。

6. 新中国振兴时期

建国后有30多年,我国没有独立的审计机构,照搬苏联以会计检查取代审计,审计一度中断。20世纪80年代,为适应改革开放的需要,于1983年9月在国务院下设立我国最高的审计机关——审计署,在县以上各级人民政府设立各级审计机关,独立行使审计监督权,先后颁布了一系列法律法规。1994年1月1日《注册会计师法》实施,1995年1月1日《审计法》实施,形成了政府审计、民间审计和内部审计三位一体的审计监督体系,使审计制度与审计工作进入了振兴时期。

二、职业判断与实务操作

针对上述任务引例分析如下：

(1) 上述任务引例是一个反映审计产生原因的例子。假设把小安和小卢买卖股票之事看作经营企业的话,那么,最初两人都是企业的资本提供者,但是由于小卢受伤无法亲临经营现场,导致小卢仅是资本提供者,而小安既是资本提供者又是公司的经营者。这样就产生了企业的委托代理关系——当一个人或更多的人(即委托人)聘用另一个人或一些人(即代理人)代表他们来履行某些职责,并将若干决策权托付给受托人时,他们之间所形成的关系即为委托代理关系。

(2) 当初小安对小卢的承诺和限制性条款是否得到履行,代理人小安提供的信息是否真实,小卢可要求第三方即审计人对小安的经济行为进行监督检查,提供审计报告或证明书。

子任务二 了解审计的主要内容



任务引例

某高校校长每年批准拨付国资处的资金高达 5 000 万元,用以购置各种教学设备等,校长一直在想,国资处的人员会不会拿出其中的一部分,以办公经费的名义私下挪作他用,他了解资金的使用情况。

请分析：

- (1) 审为审核检查,计为会计账目,审计就是审查会计账目吗?
- (2) 该校校长应如何了解资金使用情况?
- (3) 怎样审计?

一、知识认知

一般认为,审计是由独立的专门机构和人员接受委托或根据授权,依法对被审计单位特定时期的财务报表和其他有关资料及其所反映的经济活动的真实性、合法性、效益性、公允性进行审查,并发表审计意见的一种具有独立性的经济监督、经济鉴证和经济评价的活动。这个定义可以从审计的特征、职能、作用、主体、对象、基本工作方式和主要目标等内容来理解。

(一) 审计的特征

审计的特征体现在审计的独立性、权威性和公正性三个方面。

1. 独立性

审计是具有独立性的经济监督活动。审计的独立性是指审计机构和审计人员独立行使审计监督权,不受其他行政、社会团体和个人的干涉。审计的独立性包括机构独立、人员独立、工作独立和经济独立。

2. 权威性

审计的独立性,决定了审计的权威性。审计者以其独立的身份对被审计单位进行审计,从而保证了审计的公正性,也就为审计的权威性奠定了基础。审计的权威性是指《宪法》、《审计法》、《注册会计师法》等法律授予审计组织、审计机构、审计人员的法律地位,从法律上保障了审计的权威性。

3. 公正性

审计的公正性反映了审计工作的基本要求,是取信于被审计人以及审计委托人的重要前

提。审计的公正性是指审计结论应符合实际,不偏不倚。

上述审计的特征中,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。

(二) 审计的职能

审计的职能是指审计本身所固有的、体现审计本质属性的内在功能。审计的职能并不是一成不变的,它是随着社会经济的发展、经济关系的变化、审计对象的扩大和人类认识能力的提高而不断的加深和扩展的。

1. 经济监督

经济监督是审计最基本的职能。经济监督是指通过审计、监察和督促被审计单位的经济活动在规定的范围内,按正常的秩序运行;监察和督促有关经济责任人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。

2. 经济鉴证

经济鉴证是指通过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。经济鉴证职能是在传统审计职能的基础上扩展而来的。

3. 经济评价

经济评价是指通过审查和验证,对被审计单位的预算、计划和经营决策的可行性、执行情况,有针对性的提出意见和建议,以促进其改善经营管理、提高经济效益。经济评价职能也是在传统审计职能的基础上扩展而来的。

(三) 审计的作用

审计的作用是在审计实践中履行审计的职能所产生的客观影响。

1. 防护性作用

防护性作用是指通过对被审计单位的财务收支及其有关经济活动进行审查、监督和鉴证,在保障国家财经法规和财务制度得到遵守和执行方面起到制约、防护作用。

2. 建设性作用

建设性作用是指通过对被审计单位的财务收支及其他有关经济活动进行审查和评价,对被审计单位建立健全内部控制制度,改善经营管理和提高经济效益等方面起到建设性的促进作用。

(四) 审计的对象

审计的对象是指审计客体,即参与审计活动关系并享有审计权力和承担审计义务的主体所作用的对象,它是对被审计单位和审计的范围所作的理论概括。审计对象包含两层含义:其一是外延上的审计实体,即被审计单位;其二是内涵上的审计内容或审计内容在范围上的限定,即被审计单位的财政财务收支及其有关的经济活动以及作为提供这些经济活动信息载体的会计资料和其他有关资料。会计资料和其他有关资料是审计对象的形式,其所反映的被审计单位的财政、财务收支及其有关的经济活动才是审计对象的本质。

(五) 审计的主体

审计的主体是指在审计活动中主动实施审计行为,行使审计监督权的审计组织及其审计人员。



审计组织是以审计作为专门工作的单位,包括国家审计机关、社会审计组织、内部审计机构。审计人员有国家审计人员、内部审计人员和社会审计人员。

审计组织体系是指根据国家法律法规、制度和社会发展的需要而设立的一套独立行使审计职能的组织机构。在我国,不同的审计主体可划分为国家审计、社会审计和内部审计,因而相应形成了国家审计机关、社会审计组织和内部审计机构三类组织机构,共同构成了我国的审计组织体系。

1. 国家审计机关和审计人员

(1)国家审计机关。国家审计机关是指代表国家依法行使审计监督权的国家机关。国务院和县级以上地方人民政府设立审计机关,国务院设立审计署,在国务院总理领导下,主管全国的审计工作。

我国的国家审计机关分为以下两个层次:

①中央国家审计机关。审计署是我国最高的国家审计机关,它按照统一领导、分级负责的原则组织和领导全国的审计工作。

②地方国家审计机关。地方各级审计机关受双重领导对上一级审计机关和本级人民政府负责并报告工作,审计业务以上级审计机关领导为主。

(2)国家审计人员。国家审计人员是指审计机关中接受国家委托,依法行使审计监督权,从事审计事务的人员,即从事审计工作的“公务员”。

【请注意】

国家审计人员专指在中央审计机关、地方审计机关和派出审计机构中工作的人员,不包括在其他行政机关、国家权力机关、审判机关、检察机关中的工作人员,也不包括在内部审计机构、社会审计组织中工作的人员。

2. 社会审计组织和注册会计师

(1)社会审计组织。社会审计组织,也称民间审计组织,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,在我国是指根据国家法律或条例规定,经政府有关部门审核批准,注册登记的会计师事务所。

会计师事务所是注册会计师依法承办业务的机构。综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、股份有限公司制、有限合伙制四种组织形式。

①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创办,并承担无限责任的一种事务所组织形式。它的优点是:对执业人员的数量没有限制,容易设立;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;风险较小。虽然该形式下的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。它的缺点是:无力承担大型业务;缺乏发展后劲。

②普通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。它的缺点是: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,任何一个合伙人在执业中的疏忽或舞弊行为,都可能给事务所带来灭顶之灾,使之一日之间土崩瓦解。

③股份有限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,建立规模型事务所,承办大型业务。它的缺点是: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制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“六大”国际会计师事务所在美国的执业机构已完成了向有限责任合伙制的转型。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。

【知识链接 1.2】

会计师事务所的业务范围

1. 鉴证业务

鉴证业务是指注册会计师对鉴证对象信息提出结论,以增强除责任方之外的预期使用者对鉴证对象信息信任程度的业务。鉴证业务旨在增进某一鉴证对象信息的可信性。

鉴证业务涉及注册会计师、责任方和预期使用者三方关系人,其目的是提高鉴证对象信息的质量。

鉴证业务按照提供的保证程度和鉴证对象的不同,可分为审计业务、审阅业务和其他鉴证业务。

(1)审计业务是指注册会计师综合使用审计方法,对所审计的历史财务信息是否不存在重大错报提供合理保证,并以积极方式提出结论。比如财务报表审计。

“合理保证”是指注册会计师将鉴证业务风险降至该业务环境下可接受的低水平,并对鉴证后的信息提供高水平保证。注意,合理保证是低于百分之百的保证,并不是绝对保证。“以积极方式提出结论”是指从正面发表意见。

(2)审阅业务是指注册会计师主要利用询问和分析程序,对所审阅的历史财务信息是否不存在重大错报提供有限程度的保证,并以消极方式提出结论。比如财务报表审阅。

有限保证是指注册会计师将鉴证业务风险降至该业务环境下可接受的水平(高于审计中的低水平),对审阅后的信息提供低于审计中高水平的保证。

“以消极方式提出结论”是指不从正面发表意见。

(3)其他鉴证业务是指注册会计师执行的除了审计业务与审阅业务以外的鉴证业务,根据鉴证业务的性质和业务约定的要求,其保证程度可能是合理保证,也可能是有限保证。

2. 相关服务业务

相关服务业务是指非鉴证业务,包括对财务信息执行商定程序、代编财务信息、税务服务、会计服务和管理咨询等。

其业务内容具体包括如下七个方面:

- (1)审查企业财务报表,出具审计报告;
- (2)验证企业资本,出具验资报告;

- (3) 办理企业合并、分立、清算事宜中的审计业务,出具有关报告;
- (4) 办理法律、行政法规规定的其他审计业务,出具相应的审计报告;
- (5) 财务报表审阅业务;
- (6) 承办其他鉴证业务,如预测性财务信息审核、网域认证和系统鉴证等;
- (7) 其他相关服务。

(2) 注册会计师。注册会计师是指依法取得注册会计师证书并接受委托从事审计和会计咨询、会计服务业务的执业人员。

具有高等专科以上学校毕业的学历,或者具有会计或者相关专业中级以上技术职称的中国公民,可以申请参加注册会计师全国统一考试,具有会计或者相关专业高级技术职称的人员,可以免予部分科目的考试。

【知识链接 1.3】

注册会计师考试

注册会计师考试划分为两个阶段。

第一阶段,即专业阶段,设会计、审计、财务成本管理、公司战略与风险管理、经济法、税法等 6 科。主要测试考生是否具备注册会计师执业所需的专业知识,是否掌握基本技能和职业道德要求。第二阶段,即综合阶段,设职业能力综合测试 1 科。主要测试考生是否具备在注册会计师执业环境中运用专业知识,保持职业价值观、职业态度与职业道德,有效解决实务问题的能力。

考生在通过第一阶段的全部考试科目后,才能参加第二阶段的考试。两个阶段的考试,每年各举行 1 次。

第一阶段的单科合格成绩 5 年有效。对在连续 5 年内取得第一阶段 6 个科目合格成绩的考生,发放专业阶段合格证。第二阶段考试科目应在取得专业阶段合格证后 5 年内完成。对取得第二阶段考试合格成绩的考生,发放全科合格证。

3. 内部审计机构和审计人员

(1) 内部审计机构。内部审计机构是指在部门、单位内部从事组织和办理审计业务的专门组织。它是我国审计主体的重要组成部分。

关于企业内部审计机构的领导体制,国内外基本有三种类型:一是受本单位总会计师或主管财务的副总经理领导;二是受本单位总经理(厂长)或总裁领导;三是受本单位董事会或其下属的审计委员会领导。事业单位及行政机关的内部审计机构则由最高管理者领导或其他副职领导。

(2) 内部审计人员。内部审计人员是指在部门、单位内部审计机构从事审计事务的人员,以及在部门、单位内设置的专职从事审计事务的人员。

(六) 审计的基本工作方式和主要目标

审计的基本工作方式是审查和评价,即收集证据、查明事实、对照标准、做出好坏优劣的判断。

审计的主要目标是不但要审查、评价会计资料及其反映的财政、财务收支的真实性、合法性和公允性,还要审查、评价有关经济活动的效益性。

二、职业判断与实务操作

针对上述任务引例分析如下:

(1)在审计发展的早期,审计确实是通过审查会计账目来发挥经济监督职能,这是审计最基本的职能,但是随着社会经济的发展、经济关系的变化、审计对象的扩大,审计不单单是查账,还要对被审计单位的财政、财务收支及其经济活动进行鉴证和评价,因而审计就是审查会计账目的说法不正确。

(2)案例中该校的校长,应委托国家审计机构,或学校内部审计部门,或社会审计组织对国资处每年的资金预算的合理性、资金的使用真实性、合法性、效益性进行审查和评价,并提出结论。

(3)审计人员应按照审计程序收集证据、依据审计标准评价国资处资金预算、资金使用、资产管理等方面的内部控制制度的设计和运行是否存在缺陷或重大错报,或对资金使用与管理中存在的问题提出建设性意见,发挥资金的最大效益。

该案例说明了审计的本质,审计的执行人、审计的对象、审计的作用、审计的基本工作方式和主要目标。

任务二 认识审计的分类



任务描述

审计的分类是审计实践的需要。不同社会制度 and 经济类型,审计工作的要求、范围、主体也不一样,从而形成了不同类型的审计。研究审计的分类,有助于加深对各种不同审计活动的认识和了解,为有效地组织各类审计活动,发挥审计的职能与作用起到积极作用,从而使审计工作走上法制化、制度化、科学化和规范化的轨道,同时也有利于探索和开拓新的审计领域,建立和完善审计理论、组织和工作体系。根据我国经济类型和审计监督的特点,审计的分类标准有基本分类和其他分类两种。



任务分析

对审计进行适当、明确的分类,有助于审计人员在审计实务中根据被审计对象所处的具体情境,选择不同的审计类型,采用不同的审计程序和方法实施审计,使审计目的更明确,审计成本更经济,审计效率更高。



任务实施

子任务一 认识审计的基本分类



任务引例

2009年2月20日,北京日报刊登了中华人民共和国审计署(以下简称审计署)审计长刘