



21世纪高等职业教育“十一五”规划教材

Shenji Shiwu

审计实务

主编 明平智



21世纪高等职业教育“十一五”规划教材

内 容 简 介

Shenji Shiwu

审计实务

主 编 明平智

副主编 孙 晶

参 编 聂清珍

李茂荣 焦禾苗
吴水泉

华中科技大学出版社
中国·武汉

图书在版编目(CIP)数据

审计实务/明平智 主编. —武汉:华中科技大学出版社, 2009 年 9 月

ISBN 978-7-5609-5629-9

I. 审… II. 明… 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(2009)第 149659 号

审计实务

明平智 主编

策划编辑:张 昕

责任编辑:熊 慧

责任校对:汪世红

封面设计:旻昊图文空间

责任监印:周治超

出版发行:华中科技大学出版社(中国·武汉)

武昌喻家山 邮编:430074 电话:(027)87557437

录排:华中科技大学惠友文印中心

印刷:华中科技大学印刷厂

开本:787mm×1092mm 1/16

印张:16.25

字数:380 000

版次:2009 年 9 月第 1 版

印次:2009 年 9 月第 1 次印刷

定价:28.50 元

ISBN 978-7-5609-5629-9/F·498

(本书若有印装质量问题,请向出版社发行部调换)

内 容 简 介

本书共十四章,系统介绍了新准则下注册会计师审计的基本理论与方法,突出了风险导向审计的理念,着重介绍了注册会计师财务报表审计实务及验资实务。第一章至第七章主要介绍了审计的基本概念和基本原理,具体内容包括审计的相关背景知识、注册会计师执业准则和职业道德规范、风险导向审计、审计计划、审计抽样、证据与记录、风险评估与风险应对;第八章至第十三章主要介绍了财务报表审计实务,具体内容包括销售与收款循环审计、采购与付款循环审计、存货与仓储循环审计、筹资与投资循环审计、货币资金审计和审计报告等;第十四章介绍验资实务。

前 言

审计学是财务会计专业的基础课,是一门实务性很强的课程。根据高职高专院校培养高技能应用型专门人才的培养目标,在总结以往教学经验与审计实践的基础上,以注册会计师审计为主线,组织编写了这本《审计实务》。在编写过程中主要突出以下特点。

(1) 新颖 参照我国 2006 年 2 月颁布的新会计准则体系和中国注册会计师执业审计准则体系编写,充分体现了教材的先进性和科学性,力图使学生得到最新的审计理论和知识。

(2) 应用 理论介绍以“够用、必需”为度,着重培养学生的动手能力,在介绍理论知识时穿插大量案例,力图使学生的实践技能不断得到提高。

(3) 实战 各章章末均附有习题,题型包括单项选择、多项选择、案例分析、判断等,使学生在完成各章的学习之后,能够强化对理论知识的掌握,并能将之运用于实践。

(4) 情景 每章章首均附有案例,并且大多是审计经典案例。从案例介绍、分析入手,导入新课,不仅介绍了知识,同时也开阔了视野,能够收到知识性与趣味性双重效果。

本书既可作为高职高专财务会计专业学生的专业课教材,也可作为会计、审计、财务管理等领域实务工作者培训或自学的参考用书。

本书分为四个部分,共十四章。第一部分总论由第一章、第二章组成,主要介绍审计的相关背景知识;第三章至第七章组成第二部分,主要介绍审计基本原理;第三部分自第八章至第十三章,介绍财务报表审计实务;第四部分,即第十四章,介绍验资实务。

本书由明平智担任主编,孙晶担任副主编。参加本书编写的有:明平智(第一章、第二章),孙晶(第十章、第十一章、第十二章),聂清珍(第五章、第六章、第九章),焦禾苗(第四章、第七章、第十三章),李茂荣(第三章、第八章),吴水泉(第十四章)。本书由明平智总纂定稿。

由于时间仓促,水平有限,不足之处恳请读者批评指正。

编 者

2009 年 5 月

目 录

第一部分 总 论

第一章 概论	(2)
第一节 审计的产生与发展	(2)
第二节 审计的含义和特征	(5)
第三节 审计组织体系	(7)
第二章 中国注册会计师执业准则和职业道德规范	(13)
第一节 中国注册会计师执业准则	(14)
第二节 中国注册会计师职业道德规范的主要内容	(18)

第二部分 审计基本原理

第三章 风险导向审计	(26)
第一节 风险导向审计概述	(28)
第二节 认定与目标	(29)
第三节 审计程序	(31)
第四章 审计计划	(37)
第一节 初步业务活动	(38)
第二节 总体审计策略和具体审计计划	(39)
第三节 审计重要性	(40)
第四节 审计风险	(44)
第五章 审计抽样	(51)
第一节 审计抽样概述	(51)
第二节 控制测试中的审计抽样	(57)
第三节 实质性测试中的审计抽样	(58)
第六章 证据与记录	(64)
第一节 审计证据	(66)
第二节 审计工作底稿	(68)
第七章 风险评估与风险应对	(75)
第一节 风险评估	(76)
第二节 风险应对	(86)
第三节 控制测试	(88)
第四节 实质性程序	(91)

第三部分 财务报表审计实务

第八章 销售与收款循环审计·····	(100)
第一节 销售与收款循环概述·····	(101)
第二节 销售与收款循环的控制测试·····	(103)
第三节 销售与收款循环的实质性程序·····	(106)
第九章 采购与付款循环审计·····	(125)
第一节 采购与付款循环概述·····	(126)
第二节 采购与付款循环的控制测试·····	(128)
第三节 采购与付款循环的实质性程序·····	(131)
第十章 存货与仓储循环审计·····	(145)
第一节 存货与仓储循环概述·····	(146)
第二节 存货与仓储循环的控制测试·····	(148)
第三节 存货与仓储循环的实质性程序·····	(151)
第十一章 筹资与投资循环审计·····	(167)
第一节 筹资与投资循环概述·····	(167)
第二节 筹资与投资循环的控制测试·····	(169)
第三节 筹资与投资循环的实质性程序·····	(170)
第十二章 货币资金审计·····	(184)
第一节 货币资金与交易循环概述·····	(185)
第二节 货币资金的控制测试·····	(186)
第三节 货币资金的实质性程序·····	(189)
第十三章 完成审计工作·····	(200)
第一节 终结审计·····	(201)
第二节 审计报告·····	(221)

第四部分 其他类型的审计

第十四章 验资·····	(238)
第一节 验资概述·····	(239)
第二节 验资的程序·····	(240)
第三节 验资报告·····	(242)
参考文献·····	(251)

第一部分

总论

第一章

概 论

▶▶ 能力目标

- * 了解审计的产生与发展历程
- * 理解审计的定义、特征
- * 熟悉审计组织体系

▶▶ 案例导入 1-1

“无可奈何”的财务报表

李某 2007 年以前投资中国房地产,经过几年的打拼,积累了一笔财富。但看到近年房地产行情走低,遂于 2007 年 12 月投资 8 000 万元注册成立了一家饮料生产企业。李某自己并不懂饮料企业的生产与管理,于是聘请在饮料企业生产与管理方面富有经验的明某任总经理,全权负责企业的供产销等业务的经营管理,并约定按年利润的 10% 支付给明某年度薪酬。2009 年 2 月,企业 2008 年度的财务报表送到李某面前,报告显示 2008 年度该企业经营状况良好,不仅企业净资产有所增加,而且企业利润远远高于国内同行业平均水平,按规定李某应支付给明某一笔不菲的年度薪金。但李某对报表数据的真实性有所怀疑,而自己又不懂会计业务,不敢轻易否决企业 2008 年度的财务报表。

问题讨论:

根据委托代理理论,李某与明某之间是什么关系? 李某应该怎么做?

第一节 审计的产生与发展

一、审计产生的动因

审计作为一种社会现象,是为满足社会的特定需求而产生和发展起来的。这种需求直接产生于所有者与经营者之间的受托责任关系。受托责任关系就是财产经营权由委托者转移至受托者所引起的委托、受托双方相关权利、义务和责任的契约关系。在这种关系下,委托人为保护自身的经济利益,需要对受托人提供的报告的真实性及履行受托责任的情况进行审核、检查,实行监督以便确认或解除受托责任。但是经济关系的日益复杂化和经济管理的客观需要,使得财产委托人由于能力、检查技术、法律、地域或经济等方面的限制,不能或无法亲自审核查实受托人的活动,此时需要一个具有相对独立身份的第三者加以检查和评价,这就是审计。这种受托责任关系更广泛地存在于现代社会中。根据受托代理理论,受托责任关系可以因宪法、

法律、合同、组织的规则、风俗习惯甚至口头合约而产生。一个公司对其股东、债权人、雇员、顾客、政府或有关联的组织、公众承担受托责任；在公司内部，一个部门的负责人对部门经理负有受托责任，而部门经理对更高一层的负责人也承担受托责任。因此，受托责任关系的存在是审计产生的客观动因。当审计人员介入受托责任关系之后，审计人员与受托责任双方就构成了如图 1-1 所示的关系。

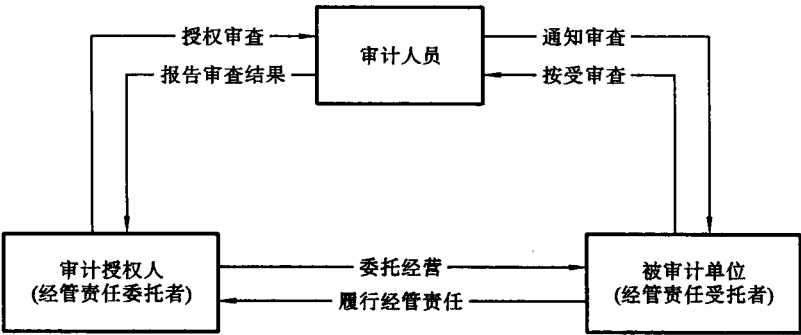


图 1-1 审计关系

案例导出 1-1

从上面的案例中可以看出，李某是委托人，明某是受托人，他们之间是委托代理关系。李某由于能力或技术方面的限制，不能亲自审核受托人明某的活动。但李某可以聘请独立于李某和明某的第三方对企业 2008 年度的财务报表进行审计，并出具审计报告。能够充当独立第三方的往往是注册会计师。

二、政府审计的发展历程

历史地看，由奴隶主和封建主阶级掌管的国家，为了维护其统治，必须逐级委派一批大小官吏，征收经营税负，国家统治者作为委托人，负责征收经营税负的官员作为受托人，他们之间就存在着一种受托、委托责任关系。委托人为了考核受托人是否认真负责、诚实守信地履行受托责任，就有必要委派另一些独立于税务官员之外的官吏，监督审查勾稽税收官员的税负收支活动和记录，进行审计活动。政府审计是审计的最初形态。我国的审计起源很早，可以追溯到夏、商时期。西周时期的宰夫从事的工作就具有政府审计的性质。

南宋的诸军诸司审计司(院)是我国第一个以“审计”命名的专职审计机构，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。

在西方国家，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。

进入资本主义发展时期，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，世界上许多国家在宪法或特别法令中都规定了审计的法律地位，授权相关机构有权独立地对财政、财务收支进行审计监督，政府审计有了进一步发展。

从 20 世纪 70 年代到 90 年代，政府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。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这些机构审计业务的 40% 左右。

三、民间审计的发展历程

民间审计最早起源于16世纪的意大利,形成于工业革命后的英国。16世纪末,地中海沿岸国家的商品贸易日益繁荣,出现了为筹集大量资金进行贸易活动的合伙经营方式,即由许多人合伙筹资,委托他人经营管理的经营方式。未参与经营管理的委托方需要了解企业的财务状况,参与经营管理的受托方有责任向他们证明合伙契约得到了履行,且利润的计算、分配是正确合理的。这时,需要独立的第三方对受托方进行审查,以证明其经营业绩,以使委托方的利益不受侵犯。这样,16世纪意大利的商业城市中出现了一批具有良好的会计知识、专门从事查账与验证工作的专业人员。1581年世界上第一个会计职业团体——威尼斯会计协会成立,这标志着早期民间审计的萌芽。

1721年英国南海公司破产事件中的查尔斯·斯内尔被称为世界上第一位民间审计师。他所审计的南海公司案是世界上第一例较为正规的注册会计师审计案件。为避免南海公司破产事件重演,1844年,英国政府为了保护广大股票持有者的利益,颁布了《公司法》,规定股份公司必须设立监察人,负责审查公司账目。因为当时的监察人一般由股东担任,大多并不熟悉会计业务和专门的技术方法,难以对公司账目实施有效的监督,所以1845年修订《公司法》时规定,股份公司可以聘请执业会计师协助办理此项业务。1862年,英国《公司法》进一步确定注册会计师为法定的破产清算人,从而奠定了注册会计师审计的法律地位。

随着资本主义生产力的不断发展,民间审计的发展大致经历了查账防弊阶段、资产负债表审计阶段、财务报表审计阶段等几个发展时期。

时至今日,尚有四大国际会计师事务所,即普华永道(PricewaterhouseCoopers)、安永(Ernst & Young)、毕马威(KPMG)、德勤(Deloitte Touche Tohmatsu)。与此同时,审计技术也在不断完善,抽样审计方法被普遍运用,风险导向审计方法得到推广,计算机辅助审计技术得到广泛应用。注册会计师业务扩展到代理纳税、会计服务、管理咨询等领域。

民间审计在新中国成立初期的经济恢复工作中曾发挥过积极作用,但后来由于中国推行苏联高度集中的计划经济模式,民间审计便悄然退出了经济舞台。1991年,全国注册会计师统一考试恢复。1993年10月31日,第八届全国人大常委会审议通过新中国第一部注册会计师法律——《中华人民共和国注册会计师法》(1994年1月1日起实施)。1996年10月,中国注册会计师协会加入亚太会计师联合会,1997年5月,成为国际会计师联合会正式会员,并同时成为国际会计准则委员会的正式会员。2006年2月15日,财政部发布了由中国注册会计师协会拟定、修改的48个中国注册会计师执业准则,并自2007年1月1日起施行。新审计准则修正了传统审计风险模型,注重从宏观层面上把握财务报表可能存在的重大错报风险,实行风险导向审计。这套新审计准则的发布,标志着我国已经建立起一套适应社会主义市场经济发展要求,顺应国际趋同大势的中国注册会计师执业准则体系。

四、内部审计的发展历程

一般认为,内部审计是伴随政府审计逐步形成、发展的,古代的内部审计与政府审计很难截然划分清楚。

现代西方内部审计是自20世纪40年代,基于企业单位内部经济监督和管理需要而产生的。20世纪中叶,内部审计在美国获得了长足发展。

在我国,审计署于1985年发布了《关于内部审计工作的若干规定》,从此,我国的内部审计

事业得以快速发展。1987年4月,我国内部审计协会成立,同年12月加入国际内部审计师协会。按照规定,国家机关、金融机构、企业事业组织、社会团体及其他单位,应当按照国家有关规定建立、健全内部审计制度。

第二节 审计的含义和特征

一、审计的含义

审计是一项具有独立性的经济监督活动。

早期传统的审计,就是审查会计账目,简称查账,也称为财务审计。在拉丁语中,审计是“audire”,意即为“听”,财产所有者“听”取账目掌管者汇报会计之意。在英文中,审计为“audit”,一般译为会计检查,或称为查账。审计史上很长一段时间,都是以会计资料作为检查对象的。所以,审计一产生就是一种经济监督行为,只不过最初只是检查会计账目,是一种狭义的经济监督行为。

随着社会生产和经济的发展,审计的广度和深度都在不断发生变化,“查账”已不能完全包含审计的含义。在我国,审计理论工作者和实务专家对审计含义作过多次探讨。总结起来,审计可以理解为:审计是由专职机构或人员根据授权或接受委托,对被审计单位在一定时期的全部或部分经济活动的有关资料,按照法规和一定的标准进行审核检查,收集和整理证据,以判明有关资料的合法性、公允性和经济活动的合规性、效益性,并出具审计报告的具有独立性的经济监督、评价和鉴证活动,其目的在于确定或解除被审计单位的受托经济责任和加强被审计单位的管理、控制。

二、审计的分类

审计可以从不同角度加以考察,从而作出不同的分类。

1. 按主体不同划分

按主体不同,审计分为政府审计、内部审计和社会审计。

政府审计是政府审计机关实施的审计,又称为国家审计。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)。政府审计机关依照法律的规定,对被审计单位主动实施强制审计。

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的财务收支、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。

社会审计是经有关部门审核批准的注册会计师组成的会计师事务所进行的审计,又称为独立审计或民间审计。社会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。社会审计的主要特点是独立性、受托性和有偿性。独立性是指会计师事务所及其审计人员既独立于被审计人,又独立于审计委托人,是唯一的单向独立。受托性是指会计师事务所只有收到客户书面委托才能实施约定的审计业务。社会审计的委托人或授权人通常是各类资源财产的所有人或主管人,包括政府审计机关、国家行政机关、企业、事业单位和个人

等。社会审计的内容十分广泛,主要有鉴证业务和相关服务业务,鉴证业务包括审计业务、审阅业务及其他鉴证业务。有偿性是指会计师事务所双方在签订了业务约定书并按其要求提供服务后,应当根据约定向客户收取费用。

2. 按目的和内容不同划分

按目的和内容不同,审计分为财务报表审计、合规性审计和经营审计。

财务报表审计是指对被审计单位的财务报表及其附注进行的审计。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适用的会计准则和相关会计制度的规定编制,是否在所有重大方面公允反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量,并发表审计意见。财务报表审计是现代审计理论中最完备、方法最先进的一种审计方法,也是注册会计师审计业务的核心内容。

合规性审计是指为了查明和确定被审计单位财务活动或经营活动是否符合有关法律、法规、规章制度、合同、协议和有关控制标准而进行的审计。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。如政府审计机关开展的财经法纪审计,就是一种合规性审计。合规性审计的结果通常报送被审计单位管理层或外部的特定使用者。

经营审计是指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审计。经营审计的对象不限于会计,还包括组织机构、信息系统、生产方式、市场营销等领域。在某种意义上,经营审计更像管理咨询。

3. 按审计方法不同划分

按审计方法不同,审计可分为账项基础审计、制度基础审计和风险导向审计。

账项基础审计存在于19世纪中叶到20世纪40年代。最初的账项基础审计以查错防弊为主要目的,详细审查公司的全部账簿和凭证。经历一段时期后,企业规模日渐增大,审计范围也不断扩大,注册会计师已无法全面审查企业的会计账目,客观上要求改变原有的审计模式。注册会计师审计的重心开始转向资产负债表,审计方式由顺查法改为逆查法,即先审查资产负债表的有关项目,再有针对性地抽取凭证进行详细检查。在此阶段,抽查的数量仍然很大,由于采取判断抽样为主的抽样方法,注册会计师仍难以有效揭示企业财务报表中可能存在的重大错弊。

制度基础审计起源于20世纪40年代末期。随着经济的发展,财务报表的外部使用者越来越关注企业的经营管理活动,日益希望注册会计师了解企业内部控制情况,审计目标逐渐从查错防弊发展到对财务报表发表审计意见。经过长期的审计实践,注册会计师发现内部控制制度与财务信息质量具有很大的相关性。如果内部控制制度健全有效,财务报表发生错误和舞弊的可能性就小,财务信息的质量就较有保证,审计测试范围也可以相应缩小;反之,就必须扩大审计测试范围,抽查更多的样本。为顺应这种要求,并提高审计工作效率,账项基础审计逐渐发展为制度基础审计,即通过了解和评价被审计单位的内部控制制度,评估审计风险,制订审计计划并确定审计实施的范围和重点,在此基础上进行实质性测试,获取充分、适当的审计证据,从而提出合理的审计意见。实施以控制测试为基础的抽样审计,大大提高了审计工作的效率和质量,但客观上也增加了审计风险。

风险导向审计是自20世纪80年代以来,随着经济环境的变化,社会公众日益对注册会计师审计职业界赋予更高的期望,要求注册会计师肩负更大的责任而产生的。传统审计实务建立在传统审计风险模型基础上,注册会计师往往不注重从宏观层面把握财务报表存在的重大错报风险,而直接实施控制测试和实质性程序,容易导致审计失败。因为企业管理层串通舞弊

或凌驾于内部控制之上时,内部控制是失效的。如果注册会计师不把审计视角扩展到内部控制以外,如行业状况、监管环境,以及企业的性质、目标、战略和相关经营风险等方面,很容易受到蒙蔽和欺骗,不能发现由于内部控制失效所导致的财务报表重大错报风险。在此背景下,国际审计与鉴证准则理事会与英、美等国的审计准则制定机构共同研究制定审计风险准则,改进了传统的审计风险模型,建立了新的审计风险模型:审计风险=重大错报风险×检查风险。风险导向审计要求注册会计师以重大错报风险的识别、评估和应对为审计工作主线,将审计资源分配到最容易导致财务报表出现重大错报的领域,对提高注册会计师识别、评估和应对重大错报风险的能力具有重要而深远的影响。

三、审计的特征

审计的特征是指审计区别于其他管理活动的独特之处。审计的本质是具有独立性的经济监督活动,因此其特征可集中体现在独立性方面。具体而言,审计的独立性主要表现在以下几个方面。

1. 组织机构独立

这是保证审计工作独立的关键。其主要内容为审计机构不能受制于其他部门和单位,尤其是不能成为国家财政部门和各机构财务部门的下属机构,否则,对财政、财务收支进行审计就会失去意义。组织机构的独立性还表现为审计应独立于被审计单位之外,与被审计单位没有任何组织上的行政隶属关系。

2. 业务工作独立

业务工作独立性首先是指审计工作不能受任何单位、部门和个人的干涉,审计机构和人员应独立地对审查的事项作出评价和鉴定;其次又指审计人员要保持精神上的独立,自觉抵制各种干扰,对被审计事项作出客观、公正的结论。

3. 经济来源独立

这是保证审计组织独立和业务独立的物质基础。若审计机构没有一定的经费或收入,其业务活动就无法开展;但若其经费或收入受制于被审计单位或与其相关的其他单位,审计的独立性就难以保证。这一方面要求各级审计机构(如政府审计机关和内部审计机构)的经费要有一定的标准,不得随意变更;另一方面又要求会计师事务所的收入要受国家法律的保护,使其公正、合理。

第三节 审计组织体系

▶▶ 案例导入 1-2

审计工作比较

小赵、小钱和小孙均是国内某知名职业技术学院的会计专业学生。在校期间,他们学习十分用功,会计专业基本功扎实,毕业不到两年,三人均取得了注册会计师资格。小赵通过公务员录用考试进了某地市级审计局工作,小钱在某合资企业负责企业集团的内审工作,当上了“白领”,小孙进了深圳一家会计师事务所,工作也相当出色,经常被事务所指定为外勤工作负责人,到客户单位进行会计报表审计。

问题讨论:

小赵、小钱和小孙都是进行审计工作,他们工作的性质和对象有什么不同?

审计组织是指有权利或有资格行使审计职能,开展审计工作的组织。一般来说,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。

一、政府审计机关

1. 政府审计机关的设置方式

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多方面的差异,政府审计机关的设置方式也不尽相同,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采用该模式。

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,如意大利、西班牙的审计法院。

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,即中华人民共和国审计署。中华人民共和国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。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。中华人民共和国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作出了明确的规定,主要内容是: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;审查监督国有金融机构和国有企业的资产、负债和损益;审查监督国家的事业组织的财务收支;审查监督国家建设项目预算的执行情况和决算;审查监督政府部门管理的和社会团体受政府委托管理的社会保障基金、社会捐赠资金及其他有关基金、资金的财务收支;审查监督国际组织和外国政府援助、贷款项目的财务收支;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。

二、社会审计组织

社会审计组织是指依法成立的独立从事受托审计业务和有关咨询服务等业务的审计机构。在我国,社会审计组织主要是指根据国家法律规定,经政府有关部门审核批准、注册登记的会计师事务所。

会计师事务所是国家批准成立的依法独立承办注册会计师业务的单位,实行自收自支、独立核算、依法纳税。它是注册会计师的工作机构。

1. 社会审计组织形式

纵观注册会计师行业在世界各国的发展,会计师事务所主要有独资、普通合伙制、有限责任公司制、有限责任合伙制四种组织形式。我国会计师事务所分为合伙会计师事务所和有限责任会计师事务所两种形式。

2. 社会审计组织的业务范围

根据财政部 2006 年 2 月 15 日发布、2007 年 1 月 1 日实施的《中国注册会计师执业准则》的规定,注册会计师的业务范围包括鉴证业务和相关服务,鉴证业务的范围如图 1-2 所示。注册会计师的具体业务内容在第二章中进行介绍。

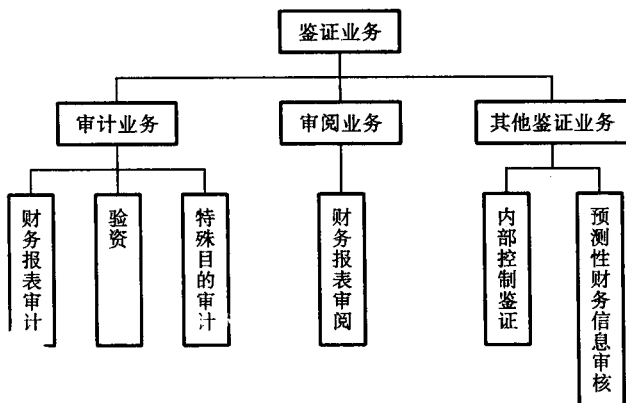


图 1-2 鉴证业务的范围

由于国际上社会审计发展较早、较快,在长期实务中已经形成了一套较为成熟的审计理论与方法,所以在大部分国家中,均以社会审计为模式来开展各种形态的审计,本书以后各章节均以社会审计为例展开讨论,其中大多数的审计技术与方法也适用于其他各种形态的审计。

三、内部审计机构

1. 内部审计机构的设置方式

内部审计机构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:由董事会领导;由本部门、本单位最高行政管理人员(如总裁、总经理等)领导;由本部门、本单位最高财务负责人(如财务处处长)领导。

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。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。

▶▶ 案例导出 1-2

在前面的案例中,小赵、小钱和小孙从事的分别是政府审计、内部审计和社会审计。他们的区别主要表现在以下几个方面。

(1) 审计目标不同。小赵是政府审计机关注册会计师,主要对被审计单位的财政收支的真实性、合法性、效益性进行审计;小钱作为内部审计人员主要对组织内部的经营活动和内部控制的适当性、合法性和有效性进行审计;小孙所从事的注册会计师审计是依法对被审计单位财务报表的合法性、公允性进行审计。

(2) 独立性不同。小赵和小孙所从事的审计活动均属于外部审计,不受被审计单位管理当局的领导和制约,其独立性要高于小钱从事的内部审计。

(3) 遵循的审计标准不同。政府审计是审计机关依据《中华人民共和国审计法》和国家审计准则进行审计;内部审计是按照内部审计准则进行审计;社会审计依据《中华人民共和国注册会计师法》和注册会计师执业准则进行审计。

(4) 接受审计的自愿程度不同。小赵从事的政府审计和小钱从事的内部审计均属于强制审计,而小孙从事的社会审计是以独立的第三方的身份对被审计单位进行审计,委托人可自由选择会计师事务所。

【本章小结】

审计是由专职机构或人员根据授权或接受委托,对被审计单位在一定时期的全部或部分经济活动的有关资料,按照法规和一定的标准进行审核检查,收集和整理证据,以判明有关资料的合法性、公允性和经济活动的合规性、效益性,并出具审计报告的具有独立性的经济监督、评价和鉴证活动,其目的在于确定或解除被审计单位的受托经济责任和加强被审计单位的管理、控制。

审计是具有独立性的经济监督活动。审计具有组织机构独立、业务工作独立和经济来源独立三大特征。

按照审计主体的不同,审计分为政府审计、内部审计和注册会计师审计;按照审计目的和内容的不同,审计分为财务报表审计、经营审计和合规性审计;按照审计方法的不同,审计分为账项基础审计、制度基础审计和风险导向审计。

现代审计组织体系主要由政府审计、内部审计和社会审计组成。

【课后阅读】

斯内尔与南海公司破产案

1710年,英国政府发行中奖债券,并用发行债券所募集的资金创立了南海股份公司(The South Sea Company)。南海公司以发展南大西洋的贸易为目的,具有专卖非洲黑奴给西班牙、美洲的30年垄断权,并兼营捕鲸业。该公司在创立初期的10年没有取得任何成功。

1719年,英国政府提出了准许将中奖债券总额的70%,即约1000万英镑的资金,与南海公司股票进行转换的决定,国家债权人换作公司的股东。并于该年年底扫除了殖民地贸易的