



“十三五”普通高等教育规划教材

*Shen Ji Xue*

# 审计学

— 基础 · 实务 · 案例

主编 赵小明



中国财经出版传媒集团  
中国财政经济出版社



“十三五”普通高等教育规划教材

# 审 计 学

——基础·实务·案例

主 编 赵小明

副主编 邹以琦 刘 芳 付秉潇



中国财经出版传媒集团  
中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

审计学：基础·实务·案例/赵小明主编. —北京：中国财政经济出版社，2018. 1  
“十三五”普通高等教育规划教材

ISBN 978 - 7 - 5095 - 7937 - 4

I. ①审… II. ①赵… III. ①审计学—高等学校—教材 IV. ①F239. 0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2017) 第 312853 号

责任编辑：郭慧珍 赵天天

责任校对：陈世明

封面设计：肖玉坤

版式设计：王志强

中国财经出版传媒集团 出版  
中国财政经济出版社

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: [jiaoyu@cfeph.cn](mailto:jiaoyu@cfeph.cn)

(版权所有 翻印必究)

社址：北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码：100142

营销中心电话：010 - 82333010 编辑部门电话：010 - 88190670

北京时捷印刷有限公司印刷 各地新华书店经销

787×1092 毫米 16 开 25 印张 640 000 字

2018 年 1 月第 1 版 2018 年 1 月北京第 1 次印刷

定价：56.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 7937 - 4

(图书出现印装问题，本社负责调换)

本社质量投诉电话：010 - 88190744

打击盗版举报热线：010 - 88190414、QQ：447268889

# 前 言

审计是对经济独立性和权威性的监督,经济的健康持续发展离不开审计。与国际惯例全面持续趋同的会计准则、审计准则的修订,使得审计人员又面临着新一轮的知识更新,审计教材改革与完善也成为当务之急。

审计学是一门综合性、实务性很强的应用学科。是会计学专业学生必修的专业主干课程。本书在尊重认知规律的基础上体现如下特点:

1. 充分体现会计准则和审计准则的最新变化。本书以新修订《中华人民共和国审计法》《中华人民共和国注册会计师法》为依据,按照2012年1月1日新修订实施的《中国注册会计师推行准则》、2011年1月1日新修订实施的《中华人民共和国国家审计准则》于2008年和2010年颁布、2012年1月1日起在上交所、深交所主板上市公司实施的《企业内部控制规范》及三大配套指引,2010年7月1日起实施的《中国注册会计师职业道德守则》和《中国内部审计准则》及审计相关法律法规的要求,在借鉴审计学科最新研究成果的基础上,结合作者多年的教学 and 实践经验编写。

2. 全面体现风险导向审计理念。本书系统介绍了风险导向审计过程,并按照风险导向审计的思路来设计财务报表审计的程序,将风险评估和风险应对的理念融入各项交易循环审计的实务中。

3. 强调审计的可操作性。本书所选案例实务通过对被审计单位会计业务中存在的错误或舞弊,分析和研究了注册会计师在审计工作中要解决的中心问题;即如何查证与调整,便于加深读者对审计学理论与实务的理解和掌握。

本书由赵小明担任主编,由邹以琦、刘芳、付秉潇担任副主编。由赵小明拟定编写方案和组织编写工作、并负责全书的总纂和定稿。全书共十八章,具体分工为:赵小明撰写第一、二、四、五、六、八章,邹以琦撰写第九、十、十一、十二、十三、十四章,刘芳撰写第三、七、十五、十六、十七章,付秉潇撰写第十八章,并编写了各章的课后练习题及参考答案,刘占双、韩杨参与编写。

本书适用对象为会计学、财务管理学等专业本科生,也能满足其他经济与管理类的非会计专业学生诸如工商管理、财政金融等专业教学使用。此外,本书也可作为会计师事务所的审计人员、企事业单位的经济管理人员业务学习的参考用书。

在本书编写过程中,参考了很多国内外审计学方面的教材、专著和文章,在出版过程中,得到了中国财政经济出版社的大力支持。在此,特向他们一并表示感谢。

由于时间仓促和限于编者的学识与水平,加之审计准则的全面修订涉及许多审计理念、审计准则的变化,对于这些变化的理解等。尽管我们付出了很大的努力,书中的错误与不足在所难免,读者在使用本书过程中如发现任何问题,恳请不吝赐教,以便我们在下一次修订时予以完善。

编 者  
2017年9月

# 目 录

## 第一篇 审计基础

第一章 审计概论 .....	1
第一节 审计的定义与分类 .....	1
第二节 审计机构及其人员 .....	6
第三节 审计的产生和发展 .....	11
第二章 审计职业准则体系 .....	19
第一节 注册会计师执业准则体系 .....	19
第二节 中国注册会计师鉴证业务基本准则 .....	23
第三节 会计师事务所业务质量控制准则 .....	27
第三章 注册会计师职业道德守则 .....	33
第一节 伦理道德与职业道德 .....	33
第二节 注册会计师职业道德基本原则 .....	36
第三节 注册会计师职业道德概念框架 .....	39
第四节 提供专业服务的具体要求 .....	43
第五节 注册会计师法律责任 .....	50
第六节 注册会计师如何防范法律诉讼 .....	57
第四章 审计目标与审计过程 .....	62
第一节 财务报表审计总目标与审计责任 .....	62
第二节 管理层认定与具体审计目标 .....	64
第三节 财务报表循环 .....	68
第四节 审计过程 .....	70
第五章 审计证据与审计工作底稿 .....	75
第一节 审计证据 .....	75
第二节 函证 .....	83
第三节 分析程序 .....	90
第四节 审计工作底稿 .....	95
第六章 审计抽样 .....	107
第一节 审计抽样概述 .....	107

第二节	审计抽样	108
第三节	审计抽样的基本步骤	113
第四节	审计抽样在控制测试中应用	122
第五节	审计抽样在细节测试中运用	134
<b>第七章</b>	<b>审计计划和审计重要性</b>	146
第一节	审计计划	146
第二节	审计重要性	153
第三节	审计风险	161
<b>第八章</b>	<b>内部控制及测试</b>	170
第一节	内部控制概述	170
第二节	内部控制主要内容	172
第三节	控制测试	180

## 第二篇 审计实务

<b>第九章</b>	<b>销售与收款循环审计</b>	190
第一节	销售与收款循环概述	191
第二节	销售与收款循环的内部控制与控制测试	194
第三节	销售与收款循环的实质性程序	197
<b>第十章</b>	<b>采购与付款循环审计</b>	218
第一节	采购与付款循环的概述	218
第二节	采购与付款循环内部控制与控制测试	221
第三节	采购与付款循环实质性程序	224
<b>第十一章</b>	<b>生产与存货循环审计</b>	235
第一节	生产和存货循环的概述	235
第二节	生产和存货循环内部控制和控制测试	238
第三节	生产与存货循环的实质性程序	240
<b>第十二章</b>	<b>人力资源与工薪循环审计</b>	254
第一节	人力资源与工薪循环的概述	254
第二节	人力资源与工薪循环的内部控制与控制测试	256
第三节	人力资源与工薪循环的实质性程序	257
<b>第十三章</b>	<b>筹资与投资循环审计</b>	261
第一节	筹资与投资循环的主要特性	261
第二节	筹资与投资循环的内部控制和控制测试	262
第三节	筹资与投资循环的实质性程序	264

<b>第十四章 货币资金审计</b> .....	272
第一节 货币资金审计概述 .....	272
第二节 货币资金内部控制及其测试 .....	273
第三节 货币资金的实质性程序 .....	276
<b>第十五章 完成审计工作</b> .....	286
第一节 完成审计工作概述 .....	286
第二节 持续经营审计 .....	296
第三节 或有事项审计 .....	300
第四节 期后事项 .....	302
第五节 书面声明 .....	305
<b>第十六章 审计报告</b> .....	312
第一节 审计报告概述 .....	312
第二节 审计意见的形成 .....	313
第三节 审计报告的基本内容 .....	314
第四节 在审计报告中沟通关键审计事项 .....	321
第五节 非无保留意见审计报告 .....	324
第六节 在审计报告中增加强调事项段和其他事项段 .....	334
<b>第十七章 验资</b> .....	343
第一节 验资概述 .....	343
第二节 验资的程序和内容 .....	346
第三节 验资报告 .....	351

### 第三篇 审计案例

<b>第十八章 审计案例</b> .....	358
第一节 案例分析 .....	358
第二节 案例讨论 .....	387
<b>参考文献</b> .....	392

# 第一篇 审计基础

## 第一章 审计概论

### 第一节 审计的定义与分类

#### 一、审计的定义

审计作为一种监督机制,其实践活动历史悠久,但审计理论界对审计的定义却众说纷纭。

美国会计学会(AAA)1972年在其《审计概念说明》的公告中,将审计定义为:“为确定关于经济行为及经济现象的结论和所制定的标准之间的一致程度,而对与这种结论有关的证据进行客观收集、评定,并将结果传达给利害关系人的有系统的过程。”

国际会计师联合会(IFAC)下设的国际审计与鉴证准则理事会(IAASB)将注册会计师审计描述为:“财务报表审计的目的是,使审计师能够对财务报表是否在所有重要方面按照确定的财务报告框架编制发表意见。”

美国注册会计师协会(AICPA)在《审计准则说明书》中,对审计概念描述为:“独立审计师对财务报表审计的目标是,对财务报表是否按照公认会计原则在所有重大方面公允地反映财务状况、经营成果和现金流量发表意见。”

中国审计学会基本理论研究组对审计的定义是:“审计是由独立的专门机构或人员接受委托或根据授权,对国家行政、事业单位和企业单位及其他经济组织的会计报表和其他资料及其所反映的经济活动的真实性、合法性和效益性,进行审查并发表意见。”

借鉴上述几种定义的基础上,本书认为审计是由独立的专业人员接受相关权利人授权或委托,客观地收集评定相关证据,以此对被审计人履行受托责任所发生的经济行为的过程及后果与法定或约定的标准之间的一致程度提出意见,并向相关权利人报告的执业过程。

#### 二、审计基本要素

对上述审计定义的理解应掌握以下相关概念:

##### 1. 审计的主体

审计的主体应进一步区分为权利主体和执行主体。审计的权利主体指委托代理关系

中的委托人;审计的执行主体指受托的审计机构。审计的权利主体明确了“谁要审”,而执行主体明确了“谁来审”。“谁要审”和“谁来审”的区分,在一定程度上避免了因审计权利主体与审计客体利益冲突而可能造成的不公正,同时也凸显了审计的独立性特征。

(1)审计的权利主体。审计的权利主体较为复杂。

在单一治理模式下,且所有权人单一时,如个人独资企业,个人出资者即为审计的权利主体;在所有权人为多方时,如公司制企业,股东(大)会为审计的权利主体(董事会下属的审计委员会为其代理机构)。

在共同治理模式下,审计的权利主体可以是各相关利益人建立的共同监督机构,如,监事会也可以是相关利益人中的一方,如股东、债权人、税务、工会等。

在实施分层、分项委托代理,且分部、项目或特殊目的主体的经济利益可采用一定方式明确区分时(如实施项目责任制、责任会计制度等),中间委托人(对上一层次而言是受托人)可以是审计的直接权利主体,而最上层的委托人为其最终权利主体。

(2)审计的执行主体。审计的执行主体由政府审计机关、社会审计组织和内部审计机构三大部分所构成。

审计的执行主体本身对于被审计人没有任何的权利,他的所有审计权利均来于审计权利主体的授权或委托,必须依法授权或接受委托才能对被审计人进行审计。

这里还应当注意三个问题:一是权利主体的权利并不是无限的,首先要受限于所有权等相关的产权关系;二是权利主体的权利要受限于当初与被审计人之间的委托代理约定,如承包合同,责任会计指标体系等;三是权利主体的授权或委托必然受到相关法律法规的约束。

因此,即便在得到授权或委托后,审计执行主体的权利仍然有所限制;换言之,审计执行主体的权利自始至终受到各种契约和法律法规的约束。

## 2. 审计的客体与对象

审计的客体是接受审计执行人审计的经济责任承担者和履行者,即被审计单位或被审计项目。审计对象是审计行为所指向和作用的承受体,是审计客体受托进行各类经济活动。

(1)审计的客体。一般而言,审计客体必须是一定的会计主体,包括内部会计主体,甚至内部责任会计体系中的投资中心、利润中心、费用中心以及各种特殊目的的主体。

审计客体也可能是特殊目的的实体。在证券行业,特殊目的的实体(Special Purpose Entities,SPE;在欧洲通常称为 Special Purpose Vehicle,SPV)指特殊目的的实体、特殊目的的载体或特殊目的机构,其职能是购买、包装证券化资产和以此为基础发行资产化证券,是指接受发起人的资产组合,并发行以此为支持的证券的特殊实体。

我国企业设立的企业年金实际上也属于特殊目的的实体。

(2)审计的对象。审计的客体明确的是“审谁”的问题,而审计的对象解决的是“审什么”的问题。

审计的对象并不完全等于审计客体的经济活动,还需要考虑审计权利主体与审计执行主体间委托代理契约的具体规定,双方约定的审计对象可能是审计客体的全部经济活动,也可能是某项经济活动,乃至是某项经济活动的某一方面。

### 3. 审计标准

审计标准是进行审计时判断审计事项是非、优劣的准绳,是提出审计意见,作出审计决定的依据。

一般而言,审计标准可分为三类:一是法律规章制度,主要是国家法律、法规、相关政策和原则,它是审计人员开展审计的重要标准和首要依据。二是公认技术标准,主要有国际标准、国家标准、行业标准、地方标准和企业标准。三是经济标准,即经济目标实现程度,主要包括经济指标、工作任务、历史最高水平、地区最高水平等。四是企业标准,是指企业自行制定的标准,包括工作标准、管理标准、科研报告等。

以上一、二类可称之为规范型审计标准,三、四类可称之为约定型审计标准,因为其不具备公认性,除非明确约定。规范型审计标准一般应用于各种合规性审计,约定型审计标准主要应用于经济效益审计。

### 4. 审计的目标

审计目标是指审计项目所要完成的任务和预期的审计效果。只有确定了审计目标,审计人员才有了审计的方向,审计最终才会得出结论。

审计目标对审计全过程都会产生影响。确定审计目标的过程,也是确定审计范围的过程,因此对于审计目标和审计范围必须同时考虑。审计人员一般应该根据确定的审计目标和范围确定审计的关键领域,即审计的重点。

审计目标,就是根据特定的审计标准,明确被审单位履行受托责任的状况,提出审计专业意见。

## 三、审计关系

受托经济责任不仅是审计产生和发展的动因,也是形成审计关系的基础。

所谓审计关系,是指一项审计行为必然涉及的审计人、被审计人和审计授权人或委托人三方之间形成的经济责任关系。

在审计关系中:

审计人——指承认审计工作的人,称第一关系人;

被审计人——指接受审计监督的人,称第二关系人;

审计授权或委托人——指授权或受托审计,接受审计报告的人,称第三关系人。

审计关系如图 1-1 所示:

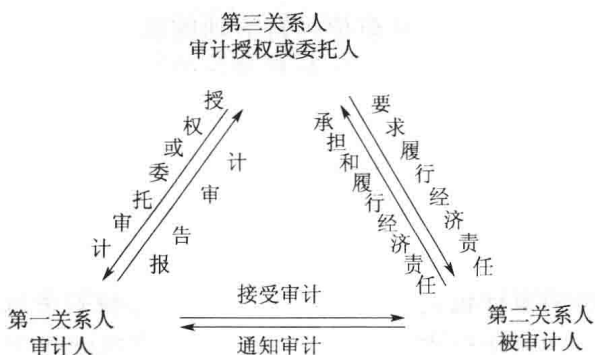


图 1-1 审计关系示意图

## 四、审计的基本分类

审计可以按照各种标志划分为不同的类别。研究审计种类的意义就在于从各个不同的角度加深对审计的认识,以便有效地组织和运用各种类型的审计,充分发挥审计的作用。

### 1. 按审计主体分类

(1)政府审计(Government Audits)。政府审计是由政府审计机关代表政府依法进行的审计,主要监督检查政府及其部门的财政收支及公共资金的收支、运用情况。我国政府审计的对象具体包括:本级人民政府各部门和下级人民政府各部门;国家金融机构;全民所有制企业事业单位和基本建设单位;国家给予财政拨款或者补贴的其他单位;有国家资产的中外合资经营企业、中外合作经营企业、国内联营企业和其他企业;国家法律、法规规定应当进行审计监督的其他单位。

(2)内部审计(Internal Audits)。内部审计是由各单位自身设置的相对独立的审计部门对单位内部进行的审计。它实际上是最高管理部门对下属组织的控制与监督,是管理职能的一部分。随着生产的社会化,一些企业的规模日趋扩大,其组织层次与管理跨度亦随之增大。为便于管理,最高管理层就将原先属于自己的一部分监督管理工作独立出来由一个专门部门来执行。内部审计主要监督检查本单位的财务收支和经营管理活动。内部审计有利于单位内部控制、管理的实施与改进,但由于内部审计是由单位内部人员所完成的,其独立性相对较弱。

(3)社会审计(CPA Audits)。又称独立审计、注册会计师审计,以会计师事务所为主要表现形式。会计师事务所不附属于任何机构,自收自支、独立核算、自负盈亏、依法纳税,具有法人资格,因此在业务上具有较强的独立性、客观性和公正性。在我国,注册会计师必须加入会计师事务所才能接受委托,办理审计、会计咨询等业务。

政府审计、内部审计和注册会计师审计泾渭分明地在不同的领域实施审计,各自独立,相互不可替代,不存在主导和从属的关系。在审计方法上,政府审计和内部审计与注册会计师审计有共同之处,本书重点介绍注册会计师审计。

### 2. 按目的和内容分类

(1)财务报表审计(Audits of Financial Statement)。会计报表通常包括资产负债表、利润表和现金流量表以及会计报表附注。

(2)经营审计。其目的是评价被审单位经营活动的效率和效果,进而对其经营方法和程序进行评价。审计对象不仅限于会计,还包括其他领域,更像是管理咨询。

(3)合规性审计。其目的是确定被审单位是否遵循了特定的程序、规则或条例。

(4)财政财务审计。财政财务审计指对被审计单位的财政财务收支活动进行的审计,目的是检查被审计单位财政财务收支的真实性和合法性。财政审计:审计主体是各级国家审计机关,审计对象是各级政府预算收支执行情况;财务审计:审计主体包括国家审计机关、内部审计机构和民间审计机构,审计对象是被审计单位财务收支执行情况。

(5)财经法纪审计。财经法纪审计是指对被审计单位遵守国家财经法纪情况进行的审计。

(6)效益审计。效益审计指对被审计单位资源管理和使用的有效性进行的检查和评价。有效性包括经济性、效率性、效果性(3E)和合规性。

### 3. 根据审计方法分类

(1)账项基础审计。重心在资产负债表,旨在发现和防止错误与舞弊,审计方法是详细审计,又称为账项基础审计。

(2)制度基础审计。从20世纪50年代起,以内部控制测试为基础的抽样审计得到广泛应用,从方法论的角度,这种方法被称为制度基础审计。

(3)风险导向审计。由于审计风险受到企业固有风险因素的影响,如管理人员品行、行业所处环境、业务性质、易产生错报的报表项目、易受损失或被挪用的资产等导致的风险,又受到内部控制制度风险的影响,此外还受到注册会计师审计过程中未能发现错报风险的影响,出现了审计风险模型,从理论上解决了注册会计师以制度为基础采用抽样审计的随意性,又解决了审计资源的分配问题,要求注册会计师将审计资源分配到最容易导致会计报表出现重大错报的领域。从方法论的角度,这种以审计风险模型为基础进行的审计,称为风险导向审计。

### 4. 按审计范围分类

(1)全部审计。全部审计是指对被审计单位审计期内的全部财务收支及有关经济活动的真实性、合法性和效率性进行的审计。其特点是审查详细彻底,但工作量大,审计成本高。全部审计不同于详细审计(一种审计方法,对资料逐一审查)。

(2)局部审计。局部审计是指对被审计单位审计期内的部分财务收支及有关经济活动的真实性、合法性和效益性进行的审计。其特点是审查范围小,重点突出,针对性强,审计成本低,但审计覆盖面有限,容易遗漏问题。局部审计不同于抽样审计(一种审计方法,对资料抽样审查)。

### 5. 按审计时间分类

(1)按实施审计的时间分类。按实施审计的时间分为事前审计、事中审计和事后审计。

(2)按实施审计的周期分类。按实施审计的周期可以分为定期审计和不定期审计。

(3)按审计是否为初次实施分类。按审计是否为初次实施可以分为初次审计和再次审计。

### 6. 按执行审计的地点分类

(1)就地审计。执行审计的地点为被审计单位。

(2)报送审计。执行审计的地点为审计机关。

### 7. 按审计的组织方式分类

(1)授权审计。上级审计机关对下级审计机关的授权审计。

(2)委托审计。审计机关将审计事项委托其他审计机构办理。

## 第二节 审计机构及其人员

### 一、政府审计机构及其人员

#### 1. 政府审计的组织模式

目前,在世界范围内,已经建立独立审计机构的国家约有 160 个。各国政府审计机构从组织取向上看,有如下四种模式:

(1)立法型模式。这种模式的基本特征是:国家最高审计机关隶属于立法机关,立法机关一般为议会或国会。在这一模式下,审计部门在立法机关的领导下开展工作,并向立法机关报告工作。世界上有相当多的国家采用这种模式。英国是最早建立立法型政府审计制度的国家。其监督行政部门经济在责任的权利由议会掌握。美国使得立法模式进一步完善,它与英国一起被称为立法型模式的代表。

(2)司法型模式。这种模式的基本特征是:国家审计机关建立在司法系统中,具有司法权。这种模式下的审计机关一般以审计法院的形式存在,有些国家的审计官员享有司法地位。司法型的政府审计制度最早起源于法国。这种模式多为西欧大陆和南美洲一些国家采用。非洲的一些法语国家也先后按照这种模式建立起当代政府审计制度。

(3)行政型模式。这种模式的基本特征是:国家审计机关隶属于政府行政系统,是国家行政机构的组成部分,对政府及其所属各部门、各单位实施审计监督。实行行政型政府审计制度的国家,包括苏联、东欧和北欧的瑞典等一些国家。我国也属于这种模式。

(4)独立型模式。这种模式的基本特征是:国家审计机关既不隶属于立法机关,也不隶属于行政系统和司法系统,具有超然的独立型。这一模式的代表国家是日本。

#### 2. 我国政府审计机构

我国实行的是行政型审计模式。1982年4月,我国第五届全国人民代表大会第五次会议通过的《中华人民共和国宪法》,第一次明确规定国务院设立审计机关,依照法律规定独立行使审计监督权。

目前,我国政府审计机构共分四级,即:审计署,各省、自治区、直辖市审计(厅)局,省辖市、自治州、盟、行政公署(省人民政府派出机关)审计局,县、旗、县(市)级审计局。此外,中国人民解放军系统也设置了审计机构。

我国各级审计机关,实行统一领导、分级审计、双重管理体制。审计署是国家最高审计机关,成立于1983年,在国务院总理领导下,组织领导全国的审计工作,对国务院负责并报告工作。我国的地方各级审计机关,分别在省长、市长、县长和上一级审计机关的双重领导下,组织领导本行政区的审计工作,负责对本级政府所属单位和下一级政府的财政财务收支进行审计。地方审计机关的审计业务以上级审计机关领导为主,接受上级审计机关部署的审计任务,审计工作情况和重要的审计结论和决定在报告本级政府的同时,要向上一级审计机关报告。为了保障地方审计机关依法独立行使职权,地方政府任免审计机关领导人员,须征得上一级审计机关同意。

为了加强对中央单位的审计监督,经国务院批准,从1984年开始,审计署在国务院下属各部门先后设立了派驻机构。1986年,先后在上海、沈阳、武汉、广州市设立了四个审计特派员办事处,以后又在哈尔滨、南京、郑州、济南、长沙、成都、昆明七个城市设立了特派员办事处。驻国务院各部门审计派出机关,受审计署和驻在部门的双重领导,根据审计署和驻在部门的授权,开展审计监督活动,即对所驻在部门归口管理的经济实体和在北京的中央企业事业单位的财务收支及其经济效益实行审计监督,直接向审计署负责并报告工作。审计特派员办事处根据审计署的授权,开展审计监督工作,直接对审计署负责并报告工作。

### 3. 政府审计机关的国际组织

最高审计机关国际组织(The International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI)是联合国成员国的最高审计机关组成的国际性组织。

最高审计机关国际组织是一个独立自主的、非政治性的永久性组织。它的宗旨是促进最高审计机关之间在政府审计领域内的思想和技术交流,并就共同感兴趣的专业和技术问题进行探讨和提出建议。

最高国际审计机关国际组织的成立,经历了一个较长时间的酝酿和筹备阶段,在最高审计机关国际组织成立前,一些国家的最高审计机关通过参加国际管理大会建立了合作关系。他们于1947年在联邦德国的柏林和1950年在意大利的佛罗伦萨召开的国际管理科学大会上,就举行审计界的世界大会进行了磋商并提出了建议。据此,由古巴审计署发起,于1953年在古巴首都哈瓦那召开了第一届最高审计机关国际大会。1968年,在日本东京举行的第六届最高审计机关国际大会通过了国际审计组织的章程,正式宣告了最高审计机关国际组织的成立。大会决定将最高审计机关国际组织总部和秘书处设在维也纳。最高审计机关国际组织经过了30多年的历程,现已发展成为拥有160多个成员国参加的国际审计机关组织。我国于1982年在菲律宾首都马尼拉召开的该组织第十一届代表大会上,正式被批准成为该组织成员国。

### 4. 政府审计人员

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审计人员。在我国,国家审计人员是政府机关的工作人员,其任免是有法定程序的。我国对政府审计人员设置了职称制度,职称分为三种:高级审计师、审计师和助理审计师。高级审计师采取考评结合的方式评定,审计师和助理审计师则采用考试的形式评定。

## 二、内部审计机构及人员

### 1. 企业内部审计机构的设置

企业内部审计机构的设置主要有以下几种形式:

(1)受本企业董事会或审计委员会领导,内部审计人员不受企业经营管理部门的约束。

(2)受本企业最高管理者的直接领导,如CEO或总经理的领导。

(3)受本企业总会计师或财务主管的副总裁领导。

内部审计机构直属领导的层次越高,内部审计机构的独立性越强,权威性越大,工作也越容易开展。

根据审计署《关于内部审计工作的规定》,我国的内部审计机构,由本部门、本企业主要负责人直接领导,应当接受国家审计机关和上级主管部门内部审计机构的指导和监督。

## 2. 我国内部审计机构

根据《中华人民共和国审计法》及审计署《关于内部审计工作的规定》的精神,以下部门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、财务收支较大或者所属单位较多的国家事业单位;其他需要设立内部审计机构的单位。

## 3. 内部审计的国际组织——国际内部审计师协会(Institute of Internal Auditors, IIA)

1941年初,美国爱迪森电力协会和美国煤气协会联合成立了国际内部审计师协会。1941年12月9日,国际内部审计师协会召开了第一届年会。1944年4月在加拿大多伦多和1948年2月在伦敦建立的分会标志着其已超越美国国界而成为国际性组织。该协会的宗旨是为会员完成各项专业职责和促进内部审计事业的发展提供服务。国际内部审计师协会经过半个多世纪的发展,现已成为拥有200多个分会,50 000名会员的庞大的内部审计师专业组织。

从1974年开始,内部审计师协会正式进行注册业务。目前,全世界已有16 000名内部审计师获得了注册内部审计师的称号,它表明内部审计的职业地位已经达到了一个更高的高度。

我国于1987年以“中国内部审计学会”名义加入了国际内部审计师协会,成为其国家分会之一,并自该年起派我国内部审计学会代表团出席其年会。

## 4. 内部审计人员

内部审计人员是在各级政府职能部门和有关企业事业单位的内部审计机构中从事内部审计工作的人员。一般根据内部审计机构的隶属关系而决定内部审计人员的任免过程。

内部审计的独立性相对较弱。这就使得内部审计机构对审计人员的素质要求较高,尤其在职业道德方面。内部审计人员的构成包括熟悉会计、财务、税务、经济管理、工程技术、法律、计算机等知识和业务技能的专业人员。

我国虽然加入了国际内部审计师协会,同时有部分审计人员参加了国际内部审计师考试并获得了国际内部审计师资格认定,但国内内部审计人员的资格认定尚未形成一个统一的标准。

# 三、注册会计师审计机构及其人员

## 1. 我国注册会计师的管理体制

我国注册会计师制度经过十余年的发展,已经形成了较为完善的管理体制,其内容包括:

(1)法律规范。1994年1月1日实施的《中华人民共和国注册会计师法》(以下简称《注册会计师法》)是规范注册会计师执业行为,保障社会主义市场经济有序运转的重要法律。该法共分7章46条,主要包括:注册会计师、会计师事务所、注册会计师协会的基本性质及其与财政部门的关系;注册会计师资格的取得;注册会计师的业务范围;注册会计师职业规则;会计师事务所的设立和责任;注册会计师协会;法律责任等。

(2)政府监督。国务院财政部和省、自治区、直辖市人民政府财政部门,依法对注册会计师、会计师事务所和注册会计师协会进行监督和指导。

(3)行业自律。注册会计师协会对注册会计师行业的管理包括行政管理和自律管理。行政管理主要是办理会计师事务所的执业登记、注册会计师的注册登记和财政部门委托或授权的其他事项。自律管理包括:制定执业道德规范,监督注册会计师和会计师事务所共同遵守;拟订注册会计师执业准则、规则和工作制度;检查会计师事务所业务质量,制定会计师事务所同行检查和内部检查办法;协调会计师事务所之间的业务关系,监督公平竞争等。

## 2. 注册会计师协会

(1)中国注册会计师协会。中国注册会计师协会是由1988年11月15日成立并接受财政部监督、指导的,中国注册会计师协会和1992年9月8日成立并接受审计署监督、指导的中国注册审计协会,于1995年6月19日联合组成的注册会计师全国性组织。联合后的中国注册会计师协会,依法对全国注册会计师行业实行管理,依法接受财政部监督、指导;根据《中华人民共和国注册会计师法》和《中国注册会计师协会章程》形式职责。

目前,中国注册会计师协会已与17个国家和地区的20多个职业会计师组织和团体建立了正式交往关系,已成为亚洲及太平洋地区会计师联合会的成员和国际会计师联合会的成员。

中国注册会计师协会的宗旨是:服务、监督、管理、协调。其具体内容是:为注册会计师、会计师事务所和审计事务所服务;为社会主义市场经济服务;监督注册会计师和事务所执业质量、职业道德;依法管理注册会计师行业;协调行业内、外部关系。维护注册会计师和事务所的合法权益。

(2)民间审计的国际组织——国际会计师联合会(International Federation of Accountants, IFA)。国际会计师联合会成立于1977年10月7日,目前其成员国包括遍布世界的120多个国际和地区的63个职业会计师团体。该协会下设国际审计实务委员会,代表联合会理事会负责制定并颁布《国际审计准则》。

## 3. 会计师事务所

(1)我国的会计师事务所。

①我国会计师事务所的组织形式。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、有限责任公司制、有限责任合伙制四种组织形式。其中,有限责任合伙制会计师事务所已成为当今注册会计师执业界形式发展的一大趋势。

根据《中华人民共和国注册会计师法》的规定,我国注册会计师允许设立有限责任会计师事务所和合伙会计师事务所,但不准个人设立独资会计师事务所。

②我国会计师事务所的设立:

a. 有限责任会计师事务所的设立。注册会计师可以发起设立有限责任会计师事务所。有限责任会计师事务所是指由注册会计师出资发起设立、承办注册会计师事务并负有限责任的社会中介机构。在以有限责任方式设立的情况下,事务所以其全部资产对其债务承担责任,事务所的出资人承担责任以其出资额为限。

设立有限责任会计师事务所必须符合下列条件:不少于人民币 30 万元的注册资本;有 10 名以上的在国家规定职龄以内的专职从业人员,其中至少有 5 名注册会计师;有 5 名以上符合规定条件的发起人;有固定的办公场所;审批机关规定的其他条件。

b. 合伙会计师事务所的设立。设立合伙会计师事务所必须具备下列条件:有两名以上符合规定的注册会计师为合伙人,由合伙人聘用一定数量符合规定条件的注册会计师和其他专业人员参加会计师事务所工作;有固定的办公场所和必要的设施;有能够满足执业和其他业务工作所需要的资金。

申请成为会计师事务所合伙人的注册会计师必须符合如下条件:必须是中华人民共和国公民;持有中华人民共和国注册会计师有效证书,有 5 年以上在会计师事务所从事独立审计业务的经验和良好的道德记录;不在其他单位从事谋取工资收入的工作;至申请日止在申请注册地持续工作 1 年以上。

(2) 国际会计师事务所。在世界各国,尤其在经济发达国家,会计师事务所数量颇多。第二次世界大战后,现代企业经营日益趋向复杂化和国家化,跨国公司得到空前发展。国际资本的流动带动了注册会计师审计的跨国界发展,形成了一大批国际会计师事务所。至 20 世纪 70 年代前后,在国际上形成了“八大”国际会计师事务所。20 世纪 80 年代末,“八大”合并为“六大”,之后又合并为“五大”。它们是安达信(Arthur Andersen)、毕马威(KPMG Peat Maewick)、安永(Ernst&Young)、德勤(Deloitte&Touche)以及普华永道(Price Waterhouse Coopers)会计师事务所。2001 年,美国出现了安然公司会计造假丑闻。作为出具审计报告的安达信会计师事务所,涉嫌舞弊和销毁证据受到美国司法部门的调查,之后宣布关闭,世界各地的安达信成员所也纷纷与其他国际会计师事务所合并。因此,时至今日,尚有“四大”国际会计师事务所。20 世纪 80 年代以来,这些国际会计师事务所先是在我国设立了办事处,而后又成立了合作所、成员所,在促进我国会计师事务所发展的同时,也给我国会计师行业带来了巨大压力。

#### 4. 注册会计师

在民间审计的实际业务中,只有取得注册会计师资格并加入会计师事务所的人员才能独立执行审计业务,签署审计报告。会计师事务所中未取得注册会计师资格的人员,只能在注册会计师的督导下开展工作,不能独立执行业务。

根据《中华人民共和国注册会计师法》规定:“具有高等专科以上学校毕业的学历,或者具有会计或者审计、统计、经济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,可以免于部分科目的考试。”注册会计师全国统一考试分为专业阶段和综合阶段,专业阶段考试科目为会计、审计、财务成本管理、公司战略与风险管理、经济法、税法六门。根据《注册会计师法》的规定,参加注册会计师全国统一考试成绩合格,并从事审计业务工作两年以上的,可以