


国家一流本科专业精品教材
全国普通高等教育金牌会计丛书
上海市高校第六批应用型本科试点专业建设项目

审 计 学

(第二版)

程安林 主 编
张天舒 王开秀 副主编

 上海财经大学出版社

总 序

自 2009 年以来,上海对外经贸大学会计学院基于深化教学改革,编写了“全国普通高等教育金牌会计丛书”,包括基础会计学、会计学、中级财务会计、高级财务会计、审计学、会计学案例等教材及学习指导书。本系列教材第一版出版后,在一定程度上满足了我校和市场对会计系列教材的需求,取得了良好的社会效应。面对不断变化的会计环境,特别是会计行业中长期人才发展规划对会计人才队伍建设和高层次会计人才培养提出的新要求,2014 年以后,我们以会计行业中的长期人才发展规划为依据,以培养学生提出问题、分析问题和解决问题的能力为重点,结合新的会计准则及相关规范制度对出版的本系列第一版中的部分教材陆续进行了修订,比如修订了《初级会计学》和《审计学》。

近年来,随着大数据、人工智能、财务云、移动互联网等的发展,公司财务工作日趋标准化、便捷化、专业化及智能化,在“大智云移”条件下,会计核算及审计方法等将发生革命性变化。因此,如何将“大智云移”技术运用到会计审计领域,有效提高财务会计审计工作效率和服务质量,就成为会计审计理论界及实践界所关注的重要问题,相关政府部门对会计准则和审计准则进行了修订,这就要求我们加强教材建设,不断完善会计审计教材,以满足高质量会计人才培养的需要。

教材质量直接关系着使用者的学习成效,关系着人才培养的质量,因此,上海对外经贸大学会计学院高度重视教材建设工作,在系列教材编写、出版及使用过程中,根据国家对会计人才培养目标的变化,新的国家法规、会计审计准则和制度等的不断颁布及修订,会计学科的不断发展和会计技术的不断更新,以及学习者对会计知识需求的不断增加,对教材进行了及时更新。相对本系列教材的第二版来说,本次修订出版的系列教材除了保持第二版的编写体例等技术层面的原有特色外,注重对教材内容的更新及创新,注重理论联系实际及对学生应用能力的培养,使之更加突出新知识和实务技能,使其具有更强的针对性、实用性和可操作性。为了有效地将“教”与“学”有机地联系起来,我们力争在科学界定和阐释基本概念、基本知识、基本技能的基础上,有针对性地增加教材内容的系统性、方法的先进性和能力的针对性。本次组织编写的系列丛书还将根据培养计划、培养目标与“大智云移”技术对会计审计实践的影响,陆续

出版《基础会计学》《审计学》《财务管理学》《政府审计学》《大数据会计与审计》《ERP 沙盘模拟实训》《SAP 管理系统的审计模拟实训》《会计学习题集》《会计、财务管理、审计教学案例集》等教材。

一套教材只有经过不断修订才能成为精品。本系列教材第一版的出版已经过去了整整10年,其间我们对部分教材进行了修订。该套教材经过我校及相关高校广大师生多轮教学使用,经过社会大众学习者的实践检验,已经为我们积累了丰富的使用及编写经验。我们相信,体系更加成熟、内容更加实用的新版系列教材的陆续问世,可以满足广大会计师生日益增长的教学需求。

本系列教材得到了上海市高校第六批应用型本科试点专业建设的大力支持。

本系列教材不仅适用于高等院校会计、财务管理和审计专业的教学,而且适合作为财务会计审计领域在职培训教材以及业务学习的参考用书。

丛书编委会

2020年11月

前言

近几年国际审计环境发生了重大变化,特别是国际审计委员会根据审计实务相继制定和修订了相关国际审计准则。我国在审计准则国际趋同原则的前提下,结合我国审计理论发展及审计实践需要,相继制定了新的审计准则,并对已发布的相关审计准则进行了实质性修订和完善。例如,2017年制定了“在审计报告中沟通关键审计事项”等审计准则,实质性修订及完善了“对财务报表形成审计意见和出具审计报告”“在审计报告中发表非无保留意见”“在审计报告中增加强调事项段和其他事项段”“与治理层的沟通”“持续经营”“注册会计师对其他信息”等审计准则。为此,我们以新制定及修订的审计准则为依据,吸收了近年来审计研究的新成果,对《审计学》(2012版)教材进行修订,以满足学生对审计理论前沿性及审计实践适应性的学习。本教材修订的特点主要体现在以下方面:

(1)采用了我国最新制定及修订的审计准则等法规制度,以及审计理论研究与审计实践经验的最新成果与发展趋势对《审计学》(2012版)教材相关内容进行修订及完善。

(2)为了适应大数据时代下审计的新发展,增强学生适应现代审计条件下对审计技能的新要求,在本次修订时我们增加了“计算机信息技术对审计的影响”一章,以便学生通过对本章的学习,掌握计算机及云计算等技术在审计中的应用。

(3)为便于学生掌握教学内容和学习重点,巩固所学知识,并结合审计理论研究与审计实践经验的最新成果,对每章的“分析题”和“案例题”进行了修订及完善。

本书由程安林教授担任主编,负责教材修订大纲编写、内容协调及统稿定稿工作。张天舒、王开秀担任副主编,负责教材内容具体审定工作。修订编写分工如下:程安林教授修订编写了第1章、第6章和第10章;王开秀老师修订编写了第2章、第3章、第4章、第5章和第13章;张天舒教授修订编写了第7章、第8章、第9章、第11章、第18章和第19章;陈丽英副教授修订编写了第12章和第15章;孙文龙副教授修订编写了第14章和第16章;王如燕教授修订编写了第17章、第20章和第21章。

本教材既可以作为高等院校会计学专业、审计学专业、财务管理专业以及有关经济管理专业的教材,也可作为企事业单位、会计师事务所、国家审计部门等从事审计工作的人员的业务

学习参考用书。

在修订编写本教材的过程中,我们参考了国内外审计学教材及审计研究的最新成果,在此向这些教材与研究成果的作者谨致谢意。此外,本书在修订编写过程中得到了上海财经大学出版社的大力支持,在此一并致谢!

对疏漏和不足之处,欢迎读者批评指正。

编者

2020年12月

上海财经大学出版社

目 录

总序	1
----	---

前言	1
----	---

第一篇 审计基本理论

第一章 审计概论	3
学习目标	3
主要内容	3
预备知识	3
第一节 审计的产生与发展	3
第二节 审计的本质	10
第三节 审计的分类	14
主要概念	18
思考题	18
分析题	18
案例题	18
参考文献	19

第二章 审计管理	20
学习目标	20
主要内容	20
预备知识	20
第一节 国家审计管理	20
第二节 民间审计管理	24
第三节 内部审计管理	29
主要概念	33
思考题	33
分析题	33
案例题	34
参考文献	37

第三章 审计规范与法律责任	38
学习目标	38
主要内容	38
预备知识	38
第一节 审计规范	38
第二节 审计职业道德规范	40
第三节 审计质量控制准则	42
第四节 审计的法律责任	49
主要概念	52
思考题	52
分析题	52
案例题	53
参考文献	55

第二篇 审计技术测试

第四章 审计目标与审计程序	59
学习目标	59
主要内容	59
预备知识	59
第一节 审计目标	59
第二节 审计程序	68
主要概念	69
思考题	69
分析题	69
案例题	70
参考文献	72
第五章 审计证据与审计工作底稿	73
学习目标	73
主要内容	73
预备知识	73
第一节 审计证据	73
第二节 审计工作底稿	81
主要概念	86
思考题	86
分析题	86
案例题	87
参考文献	88

第六章 审计方法	89
学习目标	89
主要内容	89
预备知识	89
第一节 审计方法的分类	89
第二节 审计抽样	96
主要概念	117
思考题	117
分析题	118
案例题	119
参考文献	119
第七章 审计签约与审计计划	121
学习目标	121
主要内容	121
预备知识	121
第一节 审计签约	121
第二节 审计计划	132
主要概念	137
思考题	137
分析题	137
案例题	138
参考文献	139
第八章 审计重要性与审计风险	140
学习目标	140
主要内容	140
预备知识	140
第一节 审计重要性	140
第二节 审计风险	146
主要概念	159
思考题	159
分析题	159
案例题	160
参考文献	162
第九章 内部控制及审计	163
学习目标	163
主要内容	163
预备知识	163

第一节 内部控制制度的演变	163
第二节 内部控制目标与要素	169
第三节 内部控制制度评价概述	172
第四节 内部控制制度评价的内容	179
主要概念	182
思考题	182
分析题	183
案例题	183
参考文献	184

第三篇 审计实务

第十章 货币资金审计	187
学习目标	187
主要内容	187
预备知识	187
第一节 库存现金审计	187
第二节 银行存款审计	194
第三节 其他货币资金审计	203
主要概念	206
思考题	206
分析题	206
案例题	208
参考文献	209
第十一章 购进与付款循环审计	210
学习目标	210
主要内容	210
预备知识	210
第一节 购进与付款循环审计目标与主要程序	210
第二节 购进与付款循环内部控制及评价	214
第三节 购进与付款循环的实质性测试	217
第四节 库存货物的审计	221
主要概念	226
思考题	226
分析题	227
案例题	227
参考文献	228

第十二章 生产与存货循环审计	229
学习目标	229
主要内容	229
预备知识	229
第一节 生产与存货循环审计目标与主要程序	229
第二节 生产与存货循环内部控制制度及评价	230
第三节 分析性复核	235
第四节 实质性测试	240
主要概念	247
思考题	247
分析题	248
案例题	249
参考文献	250
第十三章 销售与收款循环审计	252
学习目标	252
主要内容	252
预备知识	252
第一节 销售与收款循环审计目标与主要程序	252
第二节 销售与收款循环内部控制制度及评价	253
第三节 销售与收款循环的分析性复核	258
第四节 销售与收款循环的实质性测试	261
主要概念	278
思考题	278
分析题	278
案例题	280
参考文献	282
第十四章 筹资与投资循环审计	283
学习目标	283
主要内容	283
预备知识	283
第一节 筹资与投资循环审计目标与主要程序	283
第二节 筹资与投资循环内部控制制度及评价	285
第三节 筹资与投资循环的分析性复核	288
第四节 筹资与投资循环的实质性测试	289
主要概念	302
思考题	302
分析题	302
案例题	303

参考文献	304
第十五章 固定资产与其他资产审计	305
学习目标	305
主要内容	305
预备知识	305
第一节 固定资产与其他资产审计目标与主要程序	305
第二节 固定资产与其他资产内部控制制度及评价	306
第三节 固定资产与其他资产的实质性测试	308
主要概念	318
思考题	319
分析题	319
案例题	320
参考文献	323
第十六章 应付职工薪酬审计	324
学习目标	324
主要内容	324
预备知识	324
第一节 应付职工薪酬审计目标与程序	324
第二节 应付职工薪酬内部控制制度及评价	326
第三节 应付职工薪酬核算业务的分析性复核	328
第四节 应付职工薪酬核算业务的实质性测试	331
主要概念	333
思考题	333
分析题	334
案例题	334
参考文献	335
第十七章 负债与所有者权益审计	336
学习目标	336
主要内容	336
预备知识	336
第一节 负债与所有者权益审计目标和程序	336
第二节 负债与所有者权益内部控制制度及评价	337
第三节 负债与所有者权益业务的分析性复核	344
第四节 负债与所有者权益的实质性测试	347
主要概念	355
思考题	355
分析题	355

案例题..... 356

参考文献..... 357

第四篇 完成审计工作与审计报告

第十八章 特殊项目审计..... 361

 学习目标..... 361

 主要内容..... 361

 预备知识..... 361

 第一节 期初余额审计..... 361

 第二节 期后事项审核..... 363

 第三节 持续经营审计..... 366

 第四节 或有事项审计..... 370

 第五节 会计估计审计..... 373

 主要概念..... 375

 思考题..... 375

 分析题..... 376

 案例题..... 377

 参考文献..... 377

第十九章 审计报告的准备工作..... 378

 学习目标..... 378

 主要内容..... 378

 预备知识..... 378

 第一节 整理有关资料..... 378

 第二节 书面声明书..... 383

 第三节 初步审计意见..... 387

 第四节 审计沟通..... 391

 主要概念..... 394

 思考题..... 394

 分析题..... 394

 案例题..... 395

 参考文献..... 396

第二十章 审计报告..... 397

 学习目标..... 397

 主要内容..... 397

 预备知识..... 397

 第一节 审计报告概述..... 397

 第二节 简式审计报告..... 400

第三节 详式审计报告·····	418
第四节 专案审计报告·····	424
主要概念·····	446
思考题·····	446
分析题·····	446
案例题·····	447
参考文献·····	449
 第二十一章 计算机信息技术对审计的影响·····	450
学习目标·····	450
主要内容·····	450
预备知识·····	450
第一节 计算机审计概述·····	450
第二节 计算机信息技术对内部控制的影响·····	457
第三节 计算机信息技术对审计方法的影响·····	458
第四节 计算机信息技术对审计过程的影响·····	460
第五节 计算机信息系统审计·····	463
第六节 云计算技术在审计中的运用·····	466
第七节 大数据时代下审计的新发展·····	469
主要概念·····	473
思考题·····	473
分析题·····	473
案例题·····	474
参考文献·····	475

第一篇

审计基本理论

上海财经大学出版社

第一章 审计概论

【学习目标】

通过对本章的学习,了解审计产生的动因,国家审计、民间审计和内部审计的发展过程,审计发展的重大事件及其对审计理论与实践的影响;了解审计的基本概念、特征、职能、对象等基本理论,从而加深对审计本质的理解;掌握审计的不同分类及其特征,从而更有效地组织审计工作。

【主要内容】

1. 审计产生与发展的动因;
2. 国家审计、民间审计和内部审计的发展历程;
3. 审计的概念、特征、职能、对象;
4. 审计的类别;
5. 不同审计分类的特征。

【预备知识】

审计的概念性知识。

第一节 审计的产生与发展

审计在社会政治和经济生活中发挥着越来越重要的作用,人们也越来越关注审计的存在与发展。审计的发展不但使其自身获得了荣誉和法律地位,同时也加重了其自身的任务和风险。考察审计产生与发展的过程,对于揭示审计的本质和总结审计工作的规律性具有重要意义。

一、审计产生的动因

审计动因就是审计产生、存在、发展的原因以及动力。研究审计动因的目的是弄清楚为什么产生审计,为什么需要审计和为什么审计需要发展。审计是一种社会现象,它是为满足一定需要而产生和发展的。

从理论上讲,无论是外部审计还是内部审计,作为同一性质的经济监督,都应该有一个共同的产生基础。按照审计属于所有权监督的理论,这一基础就是所有权与经营权分离所产生的经济监督的需要。审计是在财产所有权与管理经营权相分离以及多层次经营管理分权体制所形成的受托经济责任关系下,基于经济监督的需要而产生和发展起来的。由于两权分离和受托经济责任关系的确立,财产所有者委派或委托专职机构和人员对受托管理者或受托经营者所负经济责任的履行情况必须实行经济监督,从而产生了审计这一具有独立性的经济监督活动。

受托经济责任关系是财产所有权与管理经营权分离时,财产的所有者将财产的经营权委

托给财产管理者后所形成的一种责任关系。这种受托经济责任关系,表现为一方赋予责任而另一方接受责任并以一定的方式向前者报告履行责任的情况。在受托经济责任关系中,委托人与受托人之间不可避免地存在利害冲突,这就决定了信息需求者(委托人)对信息提供者(受托人)提供的信息缺乏信任感,信息供求双方之间的不信任客观上要求查证信息的可靠性。随着生产的发展和生产规模的日益扩大,出现了以公司为主要形式的生产经营组织,财产的所有权与经营权日益分离,受托经济责任关系日益复杂,财产的所有者或股东一般不再直接过问公司的经营而聘请有专门知识的人员担负起经营管理的责任,从而使财产所有者和财产经营者之间形成了一定的经济责任关系。

当受托经济责任关系确立后,客观上就存在授权委托者对受托管理者或受托经营者实行经济监督的需要。也就是说,授权委托者为了维护其利益,有必要对受托管理者或受托经营者所负经济责任履行情况进行审查以评价其经济责任,进而确认或解除其经济责任。然而,受托经济责任关系的确立并不一定产生审计活动,它只是审计产生的条件。当这种审查评价活动由授权委托者自身完成时,就不能称为审计活动。只有当这种经济监督活动是由授权委托者委托独立的专门机构和人员进行时,才会产生具有独立性的审计活动。

受托经济责任关系是审计产生和存在的最基本的前提条件,可以说人类的审计活动正是从受托经济责任关系的产生开始的,没有受托经济责任关系的存在,审计也就无从谈起。这种经济责任关系揭示了审计最本质的方面,反映了审计活动所处的社会经济环境对审计最一般的客观要求。同时,这种经济责任关系也是确定审计目标、审计概念、审计准则等理论要素的前提和基础,一旦它发生变化和发展,审计的目标、概念、准则等必然也会变化和发展。

二、国家审计的产生与发展

迈克尔·查特菲尔德教授在其名著《会计思想史》一书中表达了对中国古代审计的敬佩之情。他指出,在内部管理、预算和审计程序方面,中国西周时代在古代世界可以说是无与伦比的。中国西周时期,国家审计已成为奴隶制社会政权中一项专门的工作,并适当地配备了兼任经济监督的审计官员。尽管其职责尚不专一,且缺乏独立性,但却为延续三千年之久的中国审计制度奠定了基础。西周建立后,在政治上实行“分土封侯”制度,周王将在战争中夺来的土地和奴隶赐给诸侯、大夫等各级贵族,诸侯再把其中的大部分赏赐给卿大夫,形成了天子、诸侯、卿大夫的宝塔式奴隶制统治结构。西周的主要生产资料是土地,土地所有制属于奴隶主贵族国家占有制。西周的农业、手工业、商业同时得以发展,建立起以农业生产为主体的社会经济体系。随着西周政治经济的进步和发展,经济关系日益复杂,统治者驾驭经济和实施统治的难度增加,产生了强化财政收支核算和监控的需要。统治者意识到要维护其统治地位,有必要配备官员或建立一种机构来对国家财政收支活动及其记录实施严格的监督和控制,为此,委派了官吏开始从事对财政收支的监管工作。据《周礼》记载,西周在天子(周王)之下设天官(冢宰)、地官(司徒)、春官(宗伯)、夏官(司马)、秋官(司寇)、冬官(司空)共六官。天官为长,辅佐周王总理国务大事,独揽财计大权,掌管财政支出、会计核算、审计监督。天官之下设小宰和司会,司会掌管会计,小宰掌管财务、财政筹划及支出、政治及经济监察。小宰之下设宰夫行使外部审计职权,其审计方式即定期或不定期地对王朝的各财物保管部门就地稽查,实地审核财务出入,稽查官吏政绩,监管整个王朝的财政收支情况。每旬、月、年终要求王朝财物保管部门将一切账册和会计报告送呈宰夫,由其勾考、检查。由此可见,“司会”和“宰夫”分别从内部与外部进行财政监督,司会除管理会计工作外,还对会计报告进行经常性稽查,可以说是我国内部审

计的雏形;宰夫负责对各级官府的财务收支情况进行审核,是独立于财计部门之外的官职,是我国政府审计的雏形。

秦、汉时期是我国封建社会的初步发展和成长时期,其审计取得了长足的进步和前所未有的发展,主要表现在以下两个方面:一是御史组织制度的建立。秦朝的中央机构实行“三公九卿制”。“三公”为丞相、太尉、御史大夫。其中,丞相是最高行政长官,辅佐皇帝处理全国政务。御史大夫是全国最高的监察长官,主管监察,执掌弹劾、纠察之权,专管监督全国的财政以及财物审计事项,且协助丞相处理全国各项政事。秦朝的御史大夫不仅行使政治、军事的监督权,而且行使经济的监督权,控制和监督财政收支活动,勾稽总考财政收入情况。御史大夫下设御史中丞、侍御史,从事监察助理工作。在地方上,秦朝全面实行郡县制度。郡主要设郡守、郡尉和监御史等职,其中,监御史负责一郡的政治、经济监察工作。以郡统县,县丞负责一县的政治、经济监察工作;同时,各县遍设都官,直属朝廷,行使就地稽查权。二是上计制度的成熟、完善。上计制度,是古代各级地方官厅对所辖区域的人户、田地的增减,财物、税赋的出公等情况汇总编制成册,逐级上报直至朝廷审查考核的一种简要制度,也是古代皇帝考核地方官吏的政绩的一种方法。秦朝统一中国后,继承了春秋、战国时代已经普遍推广的上计制度,实行了统一的上计制度,而且上计制度已经基本法律化,凡对于上计的一般规定都写入了律令条文,且比以往更为明确、具体。由此可以看出,秦朝中央机构与地方机构的有机结合,不仅使之初步构成了一个自上而下的全国统一的国家审计组织与制度,而且逐步形成了全国监察机关与审计机关相结合、经济法律制度与审计监督制度相统一的审计模式。汉承秦制,西汉之初,中央机构完全继承了秦朝的制度,在皇帝之下,仍设“三公九卿”,组成中央政权。后来“三公”“九卿”称谓虽改,但其职权并无变化。

隋唐时代是我国封建社会的鼎盛时期,社会经济进一步发展,中央集权不断加强,官僚系统进一步完善,审计制度也随之健全。隋开创一代新制,在刑部下设比部。比部主要负责三方面的事务:第一,对政府和部门经费开支和财务出纳进行财务审计;第二,主法制,考官吏,定刑赏;第三,负责传递、存档和保管诏书、律令和文书。显然,比部机构已完全独立于财政部门并同时具备行政监督和法律监督的性质。隋朝比部体制建设的主要贡献有二:其一,将比部正式隶属于刑部之下,从而从组织体制上明确了比部的司法监督性质;其二,突出比部的财务审计职能,从而在官厅机构中确立了比部审计监督的地位和作用。唐代的比部审计范围极广,项目众多,审计的性质也从财政、行政监督变为司法监督的一部分,使审计工作具有较强的独立性和权威性。唐代是我国审计发展的重要时期,不仅健全和完善了比部的组织机构与审计制度,并且进一步发展了以御史为主体的财计监察制度,而且在上计制度、财计机构的内部控制制度以及内部审计体制的建设等方面也都颇有建树。

宋代是我国封建社会持续发展的时期,从审计发展的历史来看,是一个极其重要的朝代。宋太宗淳化三年(公元992年),在太府寺下设置“审计院”,掌握国家财政收入的审查工作,这是我国历史上首次出现“审计”一词,首次设置以“审计”命名的监督机构。宋神宗元丰三年(公元1080年),又在太府寺内设置“审计司”,属于太府寺内部审计部门。宋代“审计”一词的出现对后世中国审计建制具有深远的影响。

元、明、清三代是我国封建社会最后出现的三个朝代,尽管审计机构隶属于监察系统——御史台和都察院,保证了审计工作的独立性和权威性,其机构之庞大、审计范围之广是以前诸代所无法比拟的,但我们仍称之为中衰时期,这是因为元、明、清三代的审计业务只是监察工作的一部分,缺乏独立的、专业性的国家审计机构。与同时期西方的国家审计相比,元、明、清三

代的国家审计在整个世界国家审计中的地位已经降低。

辛亥革命后,北洋政府于1912年在国务院下设审计处,到1914年,将审计处改为审计院,同年颁布了《审计法》。后来,国民政府根据孙中山先生“五权分立”的理论,设立司法、立法、行政、考试、监察五院。在监察院下设审计部,各省(市)设审计处,不能按行政区域划分的企事业单位,可以根据需要设审计办事处,分别对中央和地方各级行政机关及企事业单位的财政、财务收支实行审计监督。但是,由于国民政府政治上的腐败,经济发展缓慢,审计工作得不到应有的重视和支持,虽制定了审计法规,但未能实施。尽管如此,审计工作从形式上还是向前发展了一步。

中华人民共和国成立之初,国家没有设置审计机构,对企业的财税监督和货币管理是通过不定期的会计检查进行的。1978年党的十一届三中全会以后,在国民经济中贯彻“调整、改革、整顿、提高”的方针。为了适应经济发展的需要,1982年党中央、国务院批转了财政部《关于筹建审计机关的报告》,1982年12月颁布的《宪法》规定在国务院和县级以上地方各级人民政府设立审计机关,依照法律规定独立行使审计监督权,并对审计机关的职责、权限、管理体制等作出了原则规定。我国最高审计机关——中华人民共和国审计署于1983年9月正式成立,全国县级以上各级地方政府在随后两年多的时间内也普遍建立起审计机构。1983年国务院批转审计署《关于开展审计工作几个问题的请示的通知》和1985年《国务院关于审计工作的暂行规定》,为贯彻落实宪法规定、规范审计工作提供了必要的法规依据。1988年国务院发布《中华人民共和国审计条例》,意味着较为完整的审计制度体系已初步形成,审计工作法制化、制度化、规范化的程度在逐步提高。1995年1月1日开始实施《中华人民共和国审计法》,从法律上进一步确定了国家审计的地位,为国家审计的发展奠定了良好的法制基础。2006年2月颁布了《中华人民共和国审计法》(2006年修正),对原《中华人民共和国审计法》做了大量修订。为了更好地贯彻审计法,2010年2月国务院颁布了《中华人民共和国审计法实施条例》,其中关于审计范围方面的规定有以下几个变化:一是增加了对财政资金跟踪审计的内容,不仅政府全资的项目要进行审计,政府拥有实际控制权的项目也要进行审计;二是增加了专项审计的内容,除了传统的预算审计外,审计部门对一些特定事项,要向有关地方、部门、单位进行专项审计调查等。为切实加强审计工作,推动国家重大决策部署和有关政策措施的贯彻落实,更好地服务改革开放,维护经济秩序,促进经济社会持续健康发展,国务院在2014年发布了《国务院关于加强审计工作的意见》(国发〔2014〕48号)。为保障审计机关依法独立行使审计监督权,更好地发挥审计在党和国家监督体系中的重要作用,中共中央办公厅、国务院办公厅根据《中共中央关于全面推进依法治国若干重大问题的决定》和《国务院关于加强审计工作的意见》的要求印发了《关于完善审计制度若干重大问题的框架意见》及《关于实行审计全覆盖的实施意见》等相关配套文件。为加强党中央对审计工作的领导,加强全国审计工作统筹,优化审计资源配置,做到应审尽审、凡审必严、严肃问责,构建集中统一、全面覆盖、权威高效的审计监督体系,更好地发挥审计在党和国家监督体系中的重要作用,于2018年组建成立中央审计委员会,作为党中央决策议事协调机构。组建中央审计委员会是加强党对审计工作领导的重大举措,其主要职责是研究提出并组织实施在审计领域坚持党的领导、加强党的建设的方针政策,审议审计监督重大政策和改革方案,审议年度中央预算执行和其他财政支出情况审计报告,审议决策审计监督其他重大事项等。中央审计委员会主任由习近平同志担任。审计法规对于完善我国的审计监督制度,发挥审计保障功能,维护国家财政经济秩序,提高财政资金使用效益,促进廉政建设,推进依法行政等方面,具有十分重要的意义。

我国审计署自 1989 年开始着手国家审计准则的制定工作,并于 1996 年 12 月颁布了《中华人民共和国国家审计准则》,这是我国正式的国家审计准则。为了规范和指导审计机关和审计人员执行审计业务的行为,保证审计质量,防范审计风险,发挥审计保障国家经济和社会健康运行的“免疫系统”功能,审计署根据《中华人民共和国审计法》《中华人民共和国审计法实施条例》和其他有关法律法规,对国家审计准则进行修订,并于 2010 年颁布修订的《中华人民共和国国家审计准则》,修订后的审计准则于 2011 年 1 月 1 日起施行。修订后的国家审计准则进一步细化了审计流程、统一了审计标准、规范了审计行为,把依法审计贯穿于审计工作的全过程,对促进审计工作的法制化、规范化和科学化等具有十分重大的意义。

三、民间审计的产生与发展

民间审计,又称注册会计师审计,起源于企业所有权和经营权的分离,是市场经济发展到一定阶段的产物。特别是公司逐渐成为商品社会的重要经济组织后,由于所有者主要根据经营者提交的财务报表了解企业的经营情况,因此,需要一个来自企业外部的持独立、客观、公正立场的第三者对企业财务报表的真实性和公允性做出判断,注册会计师审计便应运而生。商品经济的发展促使注册会计师审计由初期的详细审计发展为资产负债表审计,进而发展为财务报表审计;审计目标也由查错防弊发展到对财务报表发表审计意见;注册会计师审计的职责逐步从主要对企业所有者负责演变为对整个社会负责。

注册会计师审计在西方起源较早,并随着资本主义商品经济的兴起得到了迅速的发展,其发展过程大体可以分为四个阶段:

第一个阶段为详细审计阶段。注册会计师审计起源于 16 世纪的意大利,当时地中海沿岸的商业城市已经比较繁荣,出现了合伙制企业。尽管当时合伙制企业的合伙人都是出资者,但是有的合伙人参与企业的经营管理,有的合伙人则不参与,所有权和经营权开始分离。那些参与企业经营管理的合伙人有责任向不参与企业经营管理的合伙人证明合伙契约得到了认真履行,利润的计算与分配是正确、合理的,以保障全体合伙人的权利,进而保证合伙企业有足够的资金来源,使企业得以持续经营下去。在这种情况下,客观上需要独立的第三者对合伙企业进行监督、检查,人们开始聘请会计专家来担任查账和公证的工作。这样,在 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、专门从事查账和公证工作的专业人员,他们所进行的查账与公证可以说是注册会计师审计的起源。18 世纪,英国的资本主义经济得到了迅速发展,生产的社会化程度大大提高,企业的所有权与经营权进一步分离。股份有限公司的兴起使公司的所有权与经营权进一步分离,绝大多数股东已完全脱离经营管理,他们出于自身的利益,非常关心公司的经营成果,以便做出是否继续持有公司股票的决定。因此,在客观上产生了由独立会计师对公司财务报表进行审计,以保证财务报表真实可靠的需求。注册会计师审计产生的“催生剂”是 1721 年英国的“南海公司事件”(The South-Sea Company Event)。当时的“南海公司”以虚假的会计信息诱骗投资人上当,其股票价格一时扶摇直上。但好景不长,“南海公司”最终未能逃脱破产倒闭的厄运,其股东和债权人损失惨重。英国议会聘请会计师查尔斯·斯耐尔对“南海公司”进行审计。斯耐尔以“会计师”的名义出具了“查账报告书”,从而宣告了独立会计师——注册会计师的诞生。1862 年,英国《公司法》确定注册会计师为法定的破产清算人,奠定了注册会计师审计的法律地位。

从 1844 年到 20 世纪初,是注册会计师审计的形成时期。在这一时期,由于英国的法律规定股份公司和银行必须聘请注册会计师审计,英国注册会计师审计得到了迅速发展,并对当时

的欧洲、美国及日本等产生了重要影响。这一时期英国注册会计师审计的主要特点是:注册会计师审计的法律地位得到了法律确认;审计的目的是查错防弊,保护企业资产的安全和完整;审计的方法是对会计账目进行详细审计;审计报告使用人主要为企业股东等。

第二个阶段为资产负债表审计阶段。从20世纪初开始,全球经济发展重心逐步由欧洲转向美国,因此,美国的注册会计师审计得到了迅速发展,它对注册会计师职业在全球的迅速发展发挥了重要作用。在美国,南北战争结束后出现了一些民间会计组织,为会计人员提供继续教育等服务。当时,英国巨额资本开始流入美国,促进了美国经济的发展。为了保护广大投资者和债权人的利益,英国的注册会计师远涉重洋到美国开展审计业务;同时,美国本土也很快形成了自己的注册会计师队伍。1887年,美国公共会计师协会(The American Association of Public Accountants)成立,1916年该协会改组为美国注册会计师协会,后来成为世界上最大的注册会计师职业团体。这一时期,美国许多州正式承认注册会计师审计是一种职业,执业人员通过考试获取“注册会计师”称号。许多重要的铁路公司和工业公司定期聘请注册会计师检查他们的账簿。注册会计师审计逐步渗入社会经济领域的不同层面。20世纪早期的美国,经济形势发生了很大变化。由于金融资本对产业资本更为广泛的渗透,企业同银行的利益关系更加紧密,银行逐渐把企业资产负债表作为了解企业信用的主要依据,于是在美国产生了帮助贷款人及其他债权人了解企业信用的资产负债表审计(Balance Sheet Audits),即美国式注册会计师审计。这个时期的审计对象为资产负债表,审计目标是对资产负债表的表达是否公允发表意见。由于资产负债表审计是美国首先实施的,所以它又称美国式审计。

第三阶段为会计报表审计阶段。从1929年到1933年,资本主义世界经历了历史上最严重的经济危机,大批企业倒闭,投资者和债权人蒙受了巨大的经济损失。这在客观上促使企业利益相关者从只关心企业财务状况转变为更关心企业的盈利水平,产生了对企业利润表进行审计的客观要求。美国1933年《证券法》规定,在证券交易所上市的企业的财务报表必须接受注册会计师审计,向社会公众公布注册会计师出具的审计报告。因此,审计报告使用人扩大到社会公众。美国注册会计师协会与证券交易所合作的特别委员会与纽约证券交易所上市委员会于1936年发表了《独立注册会计师对财务报表的检查》,明确规定应当检查全部财务报表,并向股东报告,尤其强调利润表审计。从这一点看,美国注册会计师审计的重点已从以保护债权人人为目的的资产负债表审计转向以保护投资者为目的的利润表审计。

第四个阶段为现代审计阶段。从20世纪40年代至今,通常称为现代审计阶段,该阶段的特点是:审计组织机构不断发展壮大,开始呈现集中化的趋势;审计技术不断完善,风险导向审计得到推广,计算机辅助审计技术在审计中已被广泛采用;注册会计师执业准则体系已经确立,形成了规范化、制度化的审计工作程序;注册会计师审计业务范围不断拓宽,管理咨询业务发展迅速。目前,注册会计师审计在我国社会经济中发挥着重要的作用。

我国注册会计师审计的历史较短,受英国注册会计师制度的影响,在谢霖等一批会计专家的努力下,1918年9月,北洋政府农商部颁布了《会计师暂行章程》,同年批准谢霖为中国第一位注册会计师,谢霖创办的中国第一家会计师事务所——正则会计师事务所也获准成立,标志着我国注册会计师事业的正式起步。1930年,国民政府颁布了《会计师条例》,确立了会计师的法律地位。1933年,成立了“全国会计师公会”。但是在当时,注册会计师职业未能得到很大的发展。

1978年以后我国开始恢复审计工作,我国商品经济的迅速发展也为我国注册会计师制度的恢复重建创造了客观条件。1980年财政部颁发了《关于成立会计顾问处的暂行规定》,标志

着我国注册会计师制度正式恢复。1981年1月1日成立的上海会计师事务所,是中华人民共和国第一家会计师事务所。1984年9月,财政部印发《关于成立会计咨询机构问题的通知》,明确了注册会计师应当办理的业务。1986年7月,国务院发布了《中华人民共和国注册会计师条例》,首次确立了注册会计师的法律地位。1988年11月,财政部按照国际惯例成立了中国注册会计师协会。为了发挥注册会计师在社会经济活动中的鉴证和服务作用,加强对注册会计师的管理,维护社会公共利益和投资者的合法权益,促进社会主义市场经济的健康发展,1993年10月全国人民代表大会颁布了《中华人民共和国注册会计师法》,进一步确立了注册会计师审计的法律地位。

为了规范注册会计师的执业行为,提高执业质量,促进资本市场发展,维护社会公共利益,促进社会主义市场经济的健康发展,我国开始构建注册会计师执业准则体系。自1994年至2003年,中国注册会计师协会先后制定了6批独立审计准则,包括1个准则序言、1个独立审计基本准则、28个独立审计具体准则和10个独立审计实务公告、5个执业规范指南,3个职业道德基本准则、质量控制基本准则和后续教育基本准则等相关基本准则,共计48个项目。另外,该协会还制定了执业监督与惩戒制度等,这些准则的制定标志着中国注册会计师审计准则体系已基本形成。随着经济全球化的不断发展,我国经济日益融入世界经济体系,客观上要求建立一套既适应经济发展要求,又顺应国际趋同大势的执业准则体系。为此,根据国际审计准则的发展趋势和审计环境的变化,中国注册会计师协会于2005年启动审计准则国际化趋同工作,财政部于2006年2月正式发布了48项注册会计师执业准则,并自2007年1月1日起施行。为了指导注册会计师正确理解和运用执业准则,推动执业准则的全面贯彻实施,2006年11月中国注册会计师协会制定发布了48项中国注册会计师执业准则指南,并自2007年1月1日起与执业准则同步施行。48项注册会计师执业准则的发布标志着我国建立了一套既适合社会主义市场经济建设的需要又与国际准则相衔接的审计准则体系,基本实现了与国际审计准则的趋同。该准则改进了传统的审计风险模型,强调对企业重大错报风险的识别、评估与应对,将审计风险贯穿在整个审计工作过程中,建立了风险导向审计,在很大程度上改进了审计效果,提高了审计效率。通过制度建设和整顿改制,我国注册会计师制度日益完善,注册会计师的国际地位也进一步提高。中国注册会计师协会先后加入亚太会计师联合会(CAPA)和国际会计师联合会(IFAC),成为国际会计准则委员会的成员,向国际审计与鉴证准则理事会(IAASB)等有关国际组织选派代表,并多年担任其理事,与几十个国家和地区的会计师职业组织建立了交往和合作关系,国际影响力和国际地位日益提高。

四、内部审计的产生与发展

内部审计的产生可追溯到我国的西周时期和西方的古罗马时期,但其发展却经历了一个缓慢而艰苦的过程。到20世纪初,内部审计才成为一种普遍认可的审计形式。在内部审计发展的初期阶段,主要进行一些有关会计和管理程序方面的遵循性审查工作,以揭露舞弊、保护财产、防止差错,审查范围主要是在现金交易、支付工资和盘点资产方面。

1941年美国成立内部审计师协会(IIA),标志着内部审计作为一项独立的职业开始确立。与此同时,布瑞克出版了《内部审计——程序的性质、职能和方法》一书,从而奠定了内部审计理论的基础。1947年,美国内部审计师协会制定了《内部审计师责任的意见书》,其中指出内部审计是通过判断和评价其他管理的有效性发挥作用。1973年,被称为“现代内部审计之父”的索耶出版了《现代内部审计实务》,标志着内部审计已经形成一个比较完整的理论实务体系。

此后,内部审计逐渐成为旨在审计会计、财务和其他业务活动的经营组织内部的一项独立的评价活动。

在内部审计的发展中,国际内部审计师协会发挥了巨大的推动作用。国际内部审计师协会的前身是1941年在纽约创建的美国内部审计师协会。国际内部审计师协会的章程指出:它是一个从事内部审计发展和实践的国际性组织,它是现在唯一一个专门致力于推进内部审计工作和发展内部审计职业的国际性组织。

我国现代内部审计是和国家审计一起发展起来的。1983年“国发130号文件”规定,建立和健全部门、单位的内部审计,对下属单位实行集中领导,而对下属单位较多的主管部门以及大中型企事业组织,可根据工作需要建立内部审计机构和配备审计人员。

为加强内部审计工作,建立健全内部审计制度,提升内部审计工作质量和充分发挥内部审计作用,审计署在1985年、1989年、1995年、2003年和2018年分别颁布了《审计署关于内部审计工作的规定》,为内部审计发展提供了法规上的保证。1987年,中国内部审计学会(2001年更名为中国内部审计师协会)成立,随后它作为国家分会加入国际内部审计师协会。2003年,中国内部审计师协会颁布了《内部审计基本准则》《内部审计人员职业道德规范》和10项内部审计具体准则,为内部审计人员开展审计业务提供了依据。为了适应内部审计的最新发展,更好地发挥内部审计准则在规范内部审计行为、提升内部审计质量方面的作用,中国内部审计师协会对自2003年以来发布的内部审计准则进行了全面系统的修订,并在2013年发布了《中国内部审计准则》的公告,自2014年1月1日起施行。

第二节 审计的本质

一、审计的概念

关于审计的概念,目前国内外有不同的观点与表述,其主要观点有:查账论、会计检查论、审计监督论、审计评价论、鉴证活动论、经济监察论等。审计的概念一般应包括以下元素:

(一)审计主体

执行审计的一方称为审计主体。审计主体是指专职机构或专业人员。专职机构是指以审计为职责的单位,包括国家审计机关、内部审计机构和社会审计组织。专业人员是指在国家审计机关、内部审计机构和社会审计组织中从事审计工作的审计人员。

(二)审计客体

接受审计的一方称为审计客体,即被审计单位,具体是指接受审计人员审计的经济责任承担者和履行者,包括国务院各部门、地方各级政府及其所属部门、财政金融机构、企业事业组织等。

(三)审计对象

审计对象是指被审计单位在一定时期的经济活动,具体为被审计单位的财政、财务收支及其有关经营管理活动,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。

(四)审计业务来源

审计业务的来源是接受委托或根据授权。一般来说,国家审计和内部审计的业务主要通过主管部门或领导的授权取得,注册会计师审计则为接受委托取得。

（五）审计依据

审计依据包括国家法律、法规、政策及会计准则等。政府审计的审计依据是《中华人民共和国审计法》和国家审计准则；内部审计的审计依据是《审计署关于内部审计工作的规定》和内部审计准则；注册会计师审计的审计依据是《中华人民共和国注册会计师法》和中国注册会计师审计准则。

（六）审计职能

审计职能是审计自身固有的，但它是随着社会经济的发展、人类认识能力的提高而不断加深和扩展的，主要包括经济监督、经济鉴证和经济评价等职能。

（七）审计目的

审计目的是审计的预期结果和审计基本任务的统称，就目前我国审计工作而言，当前的主要审计目的是严肃财经法纪，提高经济效益，改善经营管理，加强宏观控制以及保障社会主义现代化建设的顺利进行。

（八）审计性质

审计性质也就是审计的本质特征，主要表现为一项具有独立性的经济监督活动。

综合以上内容，我们将审计的概念表述为：审计是由专职机构或专业人员接受委托或根据授权，依法对被审计单位在一定时期的经济活动，按照有关法规和标准进行审核、检查、收集和整理证据，以查明有关审计对象的合法性、公允性和效益性，并出具审计报告的具有独立性的经济监督、经济评价与鉴证活动。

二、审计的特征

审计作为一种经济监督手段，相比其他经济监督种类有两个最基本的特征，即独立性和权威性。

（一）独立性

独立性是审计的灵魂与生命，没有独立性就没有审计。无论是国家审计、注册会计师审计还是内部审计，都不能没有独立性。审计不同于其他经济监督的根本原因在于，审计是一项具有独立性的经济监督活动。审计独立于被审计单位，独立性是审计有别于其他经济监督的最根本特征。并且，独立性是客观性、公正性的基础和保证。但是，审计的独立性往往会因审计类别不同而在程度上有所差别，如国家审计的独立性要强于内部审计。比较而言，独立性最强的是注册会计师审计。

审计的独立性主要表现在两个方面：

1. 形式上的独立性

形式上的独立性是审计活动所表现出的外表形式上的独立状态，这种独立状态应包括：（1）独立的组织机构。审计组织应处于超脱地位，不隶属于被审计单位，不参与被审计单位的经济活动，应为专职实施经济监督的机构。（2）独立的工作职权。审计组织及审计人员在执行审计业务时应独立地编制审计计划，独立地进行审计调查，独立地编制审计报告。（3）独立的经济关系。审计机构或审计人员与被审计单位不存在实质上的利害关系，审计人员不担任被审计单位的董事或雇员。（4）独立的伦理关系。审计人员与被审计单位主要负责人之间应当没有伦理上的亲密关系，否则，应当回避。

2. 实质上的独立性

实质上的独立性是指审计人员在实施审计过程中所保持的独立精神和自主性,它要求审计人员在处理审计业务的过程中,保持客观公正的立场和能力,排除任何内外因素的干扰,独立地进行分析审查,以客观公正的判断为基础形成和发表审计意见。实质上的独立性对于审计工作来说是十分重要的。

审计人员既要保持实质上的独立,又要有形式上的独立。实质上的独立是无形的、抽象的、难以衡量的;而形式上的独立是有形的、具体的、可以加以衡量的。一个审计人员是否具有实质上的独立性,往往只有借助外界对审计结论的反馈信息才能予以评价。在审计独立性的两项内容中,实质上的独立性是独立性的本质内涵,形式上的独立性是必要条件,两者结合在一起,构成审计独立性的概念。

(二)权威性

审计的权威性是确保审计监督作用正常发挥的重要保证,其来源主要表现在以下几个方面:

第一,审计的权威性来自审计机构的独立性。审计机构及人员并不依附于被审计单位,并不参与被审计单位的经营管理活动。在审计活动中,审计机构或人员以独立的“第三者”身份接受财产所有者或最高管理者的委托或授权,依法进行审计监督,从而保证审计过程的公正、客观及审计结论的科学性,使审计结论在社会公众中具有公认的权威性。

第二,审计的权威性来自国家法律的支持。为了维护审计的权威性,世界各国或以宪法,或以审计法,或以公司法、证券法、破产法等法律形式赋予审计机构监督职权,并对审计对象、审计范围,以及审计结论的强制执行均做出了相应的法律规定,以保障审计监督的权威性。

第三,审计的权威性来自审计人员的专业性。取得审计人员资格必须通过国家统一规定的严格考试,因而审计人员具有丰富的专业知识,这就保证了其所从事的审计工作具有准确性、科学性。正因为如此,审计人员出具的审计报告具有一定的社会权威性。

三、审计的职能

审计职能是审计本身所固有的内在功能,它是审计本质的客观反映,是由社会经济条件和经济发展的客观需要决定的,并随着经济发展而发展变化。目前,对于审计职能的论述见解各异。一般认为,审计具有经济监督、经济评价和经济鉴证三大职能。

(一)经济监督

监督是指监察和督促,经济监督是指监察和督促被审计单位的全部经济活动或某一特定方面在规定的标准以内,在正常的轨道上运行。经济监督职能是审计的基本职能。审计的经济监督职能由审计的性质所决定,它主要是通过审计,检查和督促被审计单位的经济活动在规定的范围内是否沿着正常的轨道健康运行,检查受托经济责任人履行经济责任的情况,借以揭露违法违纪行为,制止损失浪费,查明错误弊端,判断管理缺陷,进而追究经济责任。在审计实务中,审计机关的审计人员从依法检查到依法评价,从依法做出审计处理决定到督促决定的执行,无不体现着审计的监督职能。

无论是国家审计、内部审计还是注册会计师审计,经济监督都是其基本职能。对国家审计来说,经济监督职能是其主要职能;注册会计师审计虽然也有经济监督的职能,但在监督者的地位、监督方式、监督结果的处理上与国家审计、内部审计有较大的区别。

（二）经济评价

经济评价就是通过审核检查,评定被审计单位的计划、预算、决策、方案是否先进可行,经济活动是否按照既定的决策和目标进行,经济效益的高低优劣,以及内部控制系统是否健全、有效等,从而有针对性地提出意见和建议,以促使其改善经营管理,提高经济效益。

审核检查被审计单位的经济资料及其经济活动,是进行经济评价的前提。只有查明了被审计单位的客观事实,才能按照一定的标准进行对比分析,并形成各种经济评价意见。审计建议是紧随经济评价而产生的,是经济评价职能的一部分。审计建议就是审计人员从经济评价出发,提出改进经济工作、提高经济效率的办法和途径。这是现代审计对传统审计在职能上的拓展。

相对国家审计和注册会计师审计而言,内部审计更侧重评价职能的发挥。

（三）经济鉴证

鉴证是指鉴定和证明。经济鉴证是通过对被审计单位的财务报表及有关经济资料所反映的财务收支和有关经济活动的公允性、合法性的审核检查,确定其可信赖的程度,并作出书面报告,以取得审计委托人或其他有关方面的信任。经济鉴证职能是随着现代审计的发展而出现的一项职能,它因不断受到人们的重视而被日益强化,并显示其重要作用。我国各类企业财务报表必须经审计人员鉴证后才具有法律效力。因此,审计的经济鉴证职能在经济生活中越来越发挥着重要作用。

相对国家审计和内部审计而言,注册会计师审计更侧重鉴证职能的发挥,鉴证职能是其主要职能。世界上许多国家的法律明确规定,企业的财务报表必须经过注册会计师的审查鉴证后才可对外报出。我国相关法律规定,我国的外商投资企业和股份制企业,其财务报表只有经过注册会计师审计才具有法律效力,才能对外公布。

四、审计的对象

审计对象是指审计监督的客体,即审计监督的内容和范围的概括。审计对象具有双重含义:一是审计作为一项活动,它有具体的处理对象;二是审计作为一门学科,它有一般的研究对象。

（一）审计的一般对象

我国《宪法》第九十一条规定:“国务院设立审计机关,对国务院各部门和地方各级政府的财政收支,对国家的财政金融机构和企业事业组织的财务收支,进行审计监督。”这就是说,我国的审计对象就是各级政府、各部门和企业事业组织的财政财务收支。

《中华人民共和国审计法》(2006年修正)第二条规定,对“国务院各部门和地方各级政府及其各部门的财政收支,对国有金融机构和企业事业组织的财务收支,以及其他应当接受审计的财政收支、财务收支,进行审计监督”。

《中华人民共和国注册会计师法》第十四条规定,会计师事务所及注册会计师的业务包括:审查企业会计报表;验证企业资本;办理企业合并、分立、清算事宜中的审计业务;法律、法规规定的其他审计业务。第十五条规定:注册会计师可以承办会计咨询、会计服务业务。

所以,审计的一般对象可以概括为被审计单位的财政、财务收支及其经营管理活动。不论是传统审计还是现代审计,不论是国家审计还是注册会计师审计或内部审计,都要求以被审计单位客观存在的财政、财务收支及其有关的经营管理活动为审计对象,对其是否合法、公允进

行审查和评价,以便对其所负受托经济责任是否认真履行进行确定、解除和监督。

(二) 审计的具体对象

被审计单位的财政、财务收支及其有关的经营管理需要通过财务报表和其他有关资料等信息载体反映出来。因此,审计必须借助记载和反映被审计单位财务收支、提供会计信息载体的会计凭证、账簿、报表等会计资料以及有关计划、预算、经济合同等其他资料来完成对其对象的监督。此外,审计也包括有关人员口头反映而无物质存储媒体的经济活动。凡客观存在于被审计单位中的已经发生、正在进行或将要发生的经济活动,都是审计的对象,尤其不可忽略的是被审计单位有意或无意地不在书面资料或其他载体中反映或隐匿的经济活动。所以,审计的具体对象是财务报表和其他有关资料。

综上所述,审计的对象是被审计单位的财务收支及其有关的经营管理活动以及作为这些经济活动信息载体的财务报表和其他有关资料。因此,财务报表和其他有关资料是审计对象的现象,其所反映的被审计单位的财务收支及其有关的经营管理活动才是审计对象的本质。

第三节 审计的分类

一、审计按其内容和目的分类

按照审计内容和目的分类,审计可以分为财政财务审计、财经法纪审计和经济效益审计三类。

(一) 财政财务审计

财政财务审计主要是依照国家法律、财经方针政策和管理规程进行的,包括财政审计和财务审计两部分内容。财政审计是国家审计机关的专职人员对国务院各部门、地方各级政府财政预算的编制执行及财政收支决算的真实性、合法性和效益性所进行的审计。财务审计是审计机构的专职人员对国务院各部门、地方各级政府、国家财政金融机构、企事业单位等的财务收支及其相关的经营管理活动和会计资料等所进行的审计,由于企业的财务状况、经营成果和现金流量是以会计报表为媒介集中反映的,因此,财务审计时常又表现为会计报表审计,其目的是对资产、负债和损益的真实性、正确性、合理性、合法性进行审查。

(二) 财经法纪审计

财经法纪审计是审计机构对被审计单位和个人严重违反财经法纪的行为所进行的一种专项审计,主要是检查国家方针、政策、法令、制度、法规和财经纪律的执行情况,其任务是审查被审计单位贯彻执行财经法纪的情况及存在的问题,查明各种违法乱纪案件,并根据审计结果提出处理建议和改进财政财务管理的意见,其目的是保护国家、集体和个人三者的利益,以及保证党和国家的各项方针、政策及法律法规的贯彻落实。财经法纪审计的特点是根据群众举报和会计资料中所反映的问题,对有关人员在经济活动中案情比较重大的违反法纪事件专门立案审查,以查清事实并确定问题的性质及追究责任。

(三) 经济效益审计

经济效益审计是审计机构利用专门的审计方法,依据一定的审计标准,对被审计单位业务经营活动和管理活动等进行审查,以评价经济管理活动的经济性、效率性和效果性,评价经济效益的实现途径和程度所进行的审计,其目的是促进被审计单位改善经营管理,提高经济效

益。经济效益审计重点是各项计划指标、预期效果、决策方案的实现及措施;资源的合理利用、投资效果、物资节约、生产技术与开发程度及效益等。经济效益审计具有很强的技术性,要求审计人员掌握被审计单位、被审计项目的业务技术知识。在经济效益审计中不应从局部看问题,而应从宏观经济、国民经济角度考虑,在宏观经济效益指导下追求微观经济效益。

二、审计按其主体分类

按审计主体分类,审计可以分为国家审计、内部审计和民间审计三类。

(一)国家审计

国家审计,又称政府审计,是国家审计机关所进行的审计,是代表政府依法对国务院各部门、地方各级政府、财政部门、金融机构和企业事业组织等的财政财务收支进行审计监督,在独立行使审计监督权的过程中,不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉。我国国家审计机关分为中央和地方两级:中央审计机关为中华人民共和国审计署,是我国最高的审计机关,在国务院总理领导下,主管全国的审计工作;地方审计机关为县级以上地方各级人民政府设置的审计机关,在地方人民政府和上一级审计机关的领导下,负责本行政区域内的审计工作、对本级人民政府和上一级审计机关负责并报告工作。国家审计是一种法定审计,正常情况下被审计单位不得拒绝,审计机关作出的审计结论和决定,被审计单位有关人员必须遵照执行,审计结论和决定涉及其他相关单位的,其他相关单位也应协助执行。国家审计的目的主要是通过审计财政、财务收支真实、合法和效益,最终达到维护国家财政经济秩序、促进廉政建设、保障国民经济的健康发展。国家审计的对象或客体是依据《宪法》和《审计法》规定确定的,包括:国务院各部门、地方人民政府及其各部门;国有的金融机构;国有企业和国有资产占控股地位或者主导地位的企业;国家事业组织;其他应当接受审计的部门和单位,以及上述部门和单位的有关人员等。国家审计具有很强的强制性、独立性、权威性,综合性广。

(二)内部审计

内部审计是被审计单位内部设置的专职机构、配备的专职人员,依法对本单位及下属单位的财务收支、经营管理活动及相关资料等所进行的审计。我国内部审计包括两部分,即部门内部审计和单位内部审计。

部门内部审计是指在国务院各部门和地方各级政府内部设立的审计机构和配备的专职审计人员,对本部门和下属单位的财务收支及经济效益等所进行的审计。部门内部审计的特点是:行政上接受本部门的指导,业务上接受中华人民共和国审计署的指导,对本部门和中华人民共和国审计署负责,并且报告工作。

单位内部审计是指企业、事业单位以及大型基建项目的建设单位内部设立的审计机构和配备的专职审计人员,依法对本单位的财务收支及有关经济活动所进行的审计。单位内部审计的特点是:除接受本单位主要负责人领导外,审计业务还要接受上级主管部门审计机构的指导,对本单位和上一级主管部门审计机构负责,并且报告工作。

健全的内部审计制度可为外部审计提供可信赖的资料,减少外部审计的工作量;内部审计作为一种独立、客观的确认和咨询活动,通过应用系统的、规范的方法,评价并改善风险管理、控制及治理过程的效果,帮助部门、单位的管理人员实行最有效的管理,实现组织价值增值和改善组织运营。内部审计具有相对独立性、内向服务和参与式审计等主要特点。

(三)民间审计

民间审计,又称社会审计、注册会计师审计,是由经政府有关部门审核批准依法成立的会

计师事务所这一民间审计组织进行的审计。在我国,会计师事务所的设立及组织形式是由财政部门根据我国相关法规审核批准的,其组织形式包括有限责任制会计师事务所、普通合伙制会计师事务所和特殊普通合伙制会计师事务所等。会计师事务所依法独立对被审计者的财务收支及其经济活动的真实性、合法性、公允性进行审计查证和提供咨询服务。民间审计是一种受托审计,只有在接受委托人委托后才能开展工作,这种委托来自两个方面:一是国家审计机关的委托,二是社会其他单位、部门或个人的委托。因此,民间审计组织与委托审计单位之间存在一定的权利义务关系。为了准确无误地行使和承担各自的权利和义务,在委托方委托时,委托双方要签订协议。民间审计的目标、内容和范围是由委托审计单位指定的,民间审计目标是审计工作的基本服务方向,是由不同层次、不同系列的具体目标所构成的,民间审计内容应围绕协调审计目标而发挥作用,通过优化审计范围来实现审计目标,通过审计目标制约民间审计内容。

三、审计按其范围分类

审计按其范围分类,可以分为全部审计、局部审计和专项审计。

(一)全部审计

全部审计,又称全面审计,是对被审计单位一定期间的财政财务收支及有关经济活动的各个方面及其资料进行全面的审计。全部审计不同于详细审计,前者是审计的一种类别,后者是一种审计方法。全部审计的业务范围较广泛,涉及被审计单位的会计资料及其经济资料所反映的所有经济业务活动,其优点是审查详细、彻底,缺点是工作量大、花费时间多。这种审计一般适合规模较小、业务较简单、会计资料较少的行政机关和企事业单位,或适合被审计单位内部控制薄弱及会计核算工作质量差等情况。

(二)局部审计

局部审计,又称部分审计,是对被审计单位一定期间的财务收支或经营管理活动的某些方面及其资料进行部分的、有目的的、重点的审计。如一些特殊审计、重点审计均属于这一类审计。局部审计可以是对某一相同性质的经济活动领域进行审计,如费用审计;也可以是对它的某一方面进行审计,如对费用计算的真实性进行审计,或只对费用开支的合规性、合法性进行审计,或只对费用开支的有效性进行审计等。这种审计时间短,耗费较少,能及时发现和纠正问题,从而达到预定的审计目的和要求,但容易遗漏问题,所以具有一定的局限性。

(三)专项审计

专项审计,又称专题审计,是审计人员对被审计单位某一特定项目所进行的审计。这种审计的范围是特定业务,针对性较强,如支农扶贫专项资金审计、世界银行贷款审计等。专项审计一般应成立专项审计组,制定好审计方案和审计计划,根据专项审计事项的大小和工作难易程度及要求,指派能足够胜任该项工作的人员组成审计小组。在具体实施过程中,依据实际情况的发展变化需要对专项审计方案进行调整。专项审计有利于及时围绕当前中心工作和重点开展审计工作,有利于有针对性地提出意见和建议,为宏观经济控制和决策提供真实、可靠的信息。

四、审计按其时间分类

按实施审计的时间进行分类,审计可以分为事前审计、事中审计和事后审计。

（一）事前审计

事前审计也称预防性审计,是在被审计单位经济业务发生以前所进行的审计,其内容包括预测、决策方案、活动方案、目标、合同、计划、预算等是否符合有关方针政策和法规,是否可行和有效所进行的审计审核,如投资方案、财务成本计划、产品生产或个别零部件加工方案的选择等审计。事前审计的主要目的是加强预算、计划、预测和决策的准确性、合理性和可行性,其作用是事前防止和限制不必要的可以避免的缺陷、低效和违法违规现象发生,防患于未然,避免被审计单位在各种预算计划、决策方案中分析和判断执行时出现重大的决策失误,提出建设性意见,形成最佳决策方案,故事前审计也称预防性审计。

（二）事中审计

事中审计是在被审计单位经济业务执行过程中进行的审计,其内容通常是对工期较长的基建项目施工进度、承包合同中执行情况、预算以及计划执行情况等进行的审计。由于事中审计可以对客观存在的事实进行调查,可以对客观存在的现场进行观测,甚至审计中所进行的假设与推理都能从客观存在的事实得到求证,因此,事中审计能以事实与客观存在的数据为依据,及时发现和执行过程中发生的偏差,揭露出现的问题,并及时进行纠正和处理。

（三）事后审计

事后审计是在被审计单位经济业务完成以后所进行的审计,主要是对预算、计划完成情况有关的经济业务活动和会计资料所进行的审计。会计报表审计一般是事后审计,主要是通过会计凭证、会计账簿、会计报表和其他有关资料的审查,查明会计资料是否真实正确,是否符合会计准则和会计制度,是否如实反映被审计单位财务状况和经营成果,财务收支是否合规合法,有无违反财经法纪的行为。事后审计对于研究分析问题,纠正错误弊端,挽回已造成的损失和改进工作等具有重要的防护性作用。

五、审计按其执行地点分类

按执行的地点进行分类,审计可以分为报送审计和就地审计。

（一）报送审计

报送审计,又称送达审计,是审计组织按照相关法规规定和审计要求,要求被审计单位将需要审查的各项预算、计划、会计决算报表和其他相关资料等全部资料,按照规定日期送到审计组织所在地进行审计。报送审计按报送时间分为定期的常规性审计和不定期的随机审计。报送审计的优点是省时,省力;缺点是不易发现被审计单位的实际问题,不便于用观察的方法或盘点的方法进一步审查取证,从而使审计的质量受到一定的影响。这种审计主要适用于对规模较小、会计资料不多的单位财务,以及行政事业单位的经费收支等进行审计。

（二）就地审计

就地审计,又称现场审计,是审计组织派出审计小组和审计人员到被审计单位所在地进行的审计。就地审计按其不同情况可分为常驻审计、专程审计和巡回审计三种。常驻审计是审计组织委派审计小组或审计人员常驻被审计单位所在地进行的经常性审计,例如,审计署驻各部委审计机构的审计;专程审计是审计组织根据审计安排,为查明有关问题而指派审计小组或审计人员专程到被审计单位进行的有一定时间和空间限度及特定审计目的的审计;巡回审计是审计组织根据计划安排和具体需要轮流对若干家被审计单位进行的审计。就地审计的优点是

便于深入现场调查了解实际情况。

六、审计的其他分类

除上述分类外,审计还可按其他标准进行分类,例如,按审计动机分为强制审计和任意审计,按是否通知被审计单位分为预告审计和突击审计,按审计使用的技术和方法分为账项基础审计、制度基础审计和风险导向审计。



主要概念

审计 财政审计 财务审计 财经法纪审计 经济效益审计 国家审计 内部审计 民间审计 全部审计 局部审计 专项审计



思考题

1. 简述注册会计师审计产生与发展的四个阶段。
2. 通过审计的产生和发展过程,可以看出哪些规律?
3. 审计具有哪些基本要素?
4. 简述审计的两个基本特征。
5. 为什么说独立性是审计最本质的特征?
6. 审计具有哪些职能?为什么说经济监督是审计的基本职能?
7. 简述审计的一般对象与具体对象。
8. 国家审计、内部审计、注册会计师审计各有何特点?



分析题

张先生对股票投资很感兴趣,经常浏览证券报上有关上市公司的经营及财务信息公告,但对注册会计师的审计报告将信将疑。张先生就此问题向甲和乙请教:甲告诉他,审计报告是可以信赖的,理由是注册会计师独立于上市公司的董事会和管理当局,注册会计师都具有很高的专业素质和丰富的实践经验,而且必须严格依据专业准则的规定执行审计业务;乙告诉他不应过于信赖审计报告,原因是注册会计师只有接受委托才能进行审计,委托人能够自由选择会计师事务所,而且由于审计报告的有偿性,注册会计师在经济上对委托人具有依赖性。张先生在听到两种不同的看法后,不知如何对待注册会计师的审计报告。

要求:请你向张先生做出合理的解释。



案例题

长城机电公司 2001 年以扩大生产为名公开向社会集资 7 亿元,公司承诺的投资利率高达 22.8%,并保证不久将归还本息。资金筹足后,公司迟迟未扩大生产。根据集资协议,公司每年应由注册会计师进行一次验资。2002 年,公司借生产项目审批手续未批下来之名而免于验

资。2003年,公司为安抚投资者,发布公告,声明审批通过,生产设备已经购进并安装完毕,即可投产,而实际上他们什么也没有做。验资时间又到了,这次他们想方设法骗取了一份验资报告。公司派人到A会计师事务所商谈此事,该事务所负责人一开始表示怕承担风险不太愿意承接此业务。公司领导不断地增加“筹码”,承诺以重金酬谢,双方最终达成了一个价格,并初步拟定了工作方案。

该事务所注册会计师去长城机电公司实地了解情况,但只是走马观花地看了一圈,便被安排去吃午饭,并接受一份礼品。次日,该事务所负责人派1名注册会计师和4名助理到长城机电公司开始审计工作。长城机电公司提出因不少投资者对其实力表示怀疑,希望当天就能拿到证明报告。5人即根据长城机电公司提供的账表开始工作,大约审查了4个小时之后,便起草了一份审计报告,并送给长城机电公司总经理过目,总经理对报告基本满意,又提出了两处应润饰一下,注册会计师照做,并接受了公司宴请和加班费。第二天,长城机电公司财务主管带着几十份打印好的审计报告和空白支票来到会计师事务所,该事务所负责人同意在报告上加盖注册会计师印章和会计师事务所公章,收取费用4万元,这是当时规定收费标准的11倍。长城机电公司发布了该审计报告,然而7亿元集资款实际上被长城机电公司的领导大肆挥霍、私分。2004年初,长城机电公司的骗局败露。

要求:请根据案例信息,回答下列问题。

- (1)本案例中的会计师事务所及注册会计师的哪些行为违背了审计职业道德?
- (2)本案例审计失败是否是独立性和专业胜任能力弱而导致的?为什么?
- (3)审计诚信职业道德对本案例审计失败有哪些影响?
- (4)审计人员应如何提高审计职业道德和诚信审计?



参考文献

1. 文硕:《世界审计史》,企业管理出版社1996年版。
2. 冯均科:《审计学》,中国财政经济出版社2005年版。
3. 宋常:《审计学》,中国人民大学出版社2011年版。
4. 李相志:《审计学》,清华大学出版社2015年版。
5. 中国注册会计师协会:《审计》,中国财政经济出版社2019年版。
6. 秦荣生:《审计学》(第10版),中国人民大学出版社2019年版。

第二章 审计管理

【学习目标】

通过对本章的学习,了解审计管理体系的构成,从基本模式、业务范围、职责权限、管理体制等方面掌握国家审计、民间审计及内部审计的基本特征,并了解注册会计师考试与注册登记、会计师事务所组织形式等的基本规定。

【主要内容】

1. 国家审计机关的基本类型及业务范围;
2. 国家审计机关的职责权限及管理体制;
3. 注册会计师考试与注册登记;
4. 会计师事务所组织形式;
5. 注册会计师的业务范围及管理体制;
6. 内部审计机构的基本类型及业务范围;
7. 内部审计机构的职责权限及管理体制。

【预备知识】

审计监督体系。

第一节 国家审计管理

国家审计,又称政府审计,是指由独立的审计机关对各级政府、经济管理部门、金融机构、国有和国家控股企业及事业单位的财政财务收支以及所反映的经济活动的真实性、合法性、合理性和效益性进行的经济监督、鉴证、评价活动。

一、国家审计机关的基本类型

根据国家审计机关的隶属关系、领导关系和职责划分,各国的国家审计大体可划分为四种模式。

(一)立法型审计体制

美国、英国、加拿大等国采用立法型审计体制。在该体制下,审计机关隶属于国家立法部门(议会或国会),依照宪法或审计法赋予的权限,对政府机关的财政收支和其他经济活动,以及国有企业、事业单位的财政财务收支及有关经济活动进行检查监督;审计机关独立行使审计监督权,对国会或议会负责并报告工作,不受行政当局的控制和干扰,其地位较高,独立性和权威性较强。

(二)司法型审计体制

法国、意大利等国家采用司法型审计体制。在该体制下,审计机关隶属于国家司法部门,

独立于国家立法和行政系统。司法型国家审计机关拥有一定的司法权,具有审计和审判的双重职能,审计人员多数是法官。由于审计与司法结合,审计的职能和作用以法律的形式固定下来,审计机关的地位较高,权威性较强。

(三)独立型审计体制

日本、韩国等国家采用独立型审计体制。在该体制下,审计机关独立于国家立法、司法和行政体系,以民间或半民间半官方的身份从事独立的审计监督活动。独立型审计体制是对政府经济行为的体外监控,其不代表任何政党和利益集团,而是代表社会公众的利益。

(四)行政型审计体制

以我国为代表,在该体制下,审计监督属于行政监督。国家审计机关既是政府的职能部门,在政府的授权下实施审计监督,又是政府的监督部门,代表社会公众利益对政府经济管理进行监督,对政府行政权力进行制约和规范。

二、我国国家审计机关的业务范围

我国国家审计机关的业务范围包括财政审计、固定资产投资审计、金融审计、企业审计、外资审计、经济责任审计。

(一)财政审计

财政审计是国家审计机关的首要任务,是国家审计机关根据国家法律和行政法规的规定,对国家财政收支的真实性、合法性和效益性实施的审计监督。财政审计的对象是国家财政收支,具体来讲,是国务院各部门和地方各级人民政府及其各部门的财政收支。

国家财政收支包含财政资金筹集、分配、管理、使用等诸多环节。国家财政收支审计,既包括对财政资金筹集、分配情况的审计,也包括对财政资金管理、使用情况的审计,两者不可偏废。对财政资金筹集、分配情况的审计主要包括对政府财政部门、税务和海关系统、国库部门的审计。对财政资金管理、使用情况的审计主要包括对政府各部门执行预算情况和其他财政专项资金管理、使用情况的审计。

根据《中华人民共和国审计法》(以下简称《审计法》)的规定,我国国家审计机关的财政审计包括本级预算执行审计和下级政府预算执行与决算审计。各级政府的预算执行情况主要由同级审计机关进行审计;各级政府的决算由上级政府审计机关进行审计。随着市场经济的不断发展和完善,各级政府事权划分的进一步科学和明晰,以及财税管理体制的不断改革和完善,审计机关对本级预算执行情况进行审计已成为财政审计的主要方式。

(二)固定资产投资审计

固定资产投资是实现固定资产更新和扩大再生产的重要手段,也是实现国民经济结构调整、改善经济运行质量的重要保证,它包括基本建设、技术改造、车船飞机购置、其他固定资产投资等。固定资产投资审计是审计机关运用一定的方法,对国民经济各部门固定资产投资活动以及与之相联系的各项工作进行的审查、监督与评价。根据审计内容,固定资产投资审计可分为建设项目计划管理和预算管理审计、建设管理审计、工程价款结算审计、财务收支审计、投资效益审计。根据审计时点,固定资产投资审计又可分为建设项目在建审计和竣工决算审计。

国家建设项目占有、使用大量的财政性资金,应对国家承担相应的责任。为了加强对国家建设项目的审计监督,《审计法》及其实施条例明确规定,审计机关对政府投资和以政府投资为主的建设项目的预算执行情况及决算进行审计监督,与国家建设项目直接有关的建设、设计、

施工、监理、采购等单位的财务收支,也应当接受审计监督。此外,对各级政府及其有关部门依法给予优惠政策,或者使用社会捐赠的公益性、基础性的建设项目,应视同国家建设项目进行审计。

(三)金融审计

金融是货币流通和信用活动以及相关的经济活动的总称。金融是现代经济的核心,是宏观调控的重要工具,在国民经济中处于重要的位置。金融审计是国家审计机关依照国家法律、法规和政策的规定,对国有金融机构的财务收支以及资产、负债、损益的真实性、合法性、效益性所进行的审计监督,是国家金融监督体系中的重要组成部分。

我国《宪法》规定:“国务院设立审计机关,对国务院各部门和地方各级政府财政收支,对国家财政金融机构和企事业单位的财务收支,进行审计监督。”按照《审计法》的具体要求,金融审计是对中央银行的财务收支、银监会等监管机关预算执行情况、国有和国有资本占控股或者主导地位金融机构的资产、负债、损益进行的审计监督。

金融审计的总体目标是通过国有金融机构的财务收支以及资产、负债、损益的真实性、合法性、效益性的审计监督,以促进防范风险、提高效益、规范管理为目标,推进建立安全、高效、稳健的金融运行机制,促进金融监管机构依法履行职责。

(四)企业审计

企业审计是中国政府审计的一项重要工作,从历史来看,国有企业在我国经济中占有举足轻重的地位,其消耗的资源和对国家的贡献都十分巨大,企业审计一直是政府审计的重点。从发展来看,随着国有企业改制和建立现代企业制度,传统意义上的国有企业少了,但国有控股或国有资本占控制地位或者主导地位的企业仍然在相当程度上对我国经济发展具有重大影响,也是我国公有制占主导地位的具体表现。因此,在现阶段,政府审计机关非常有必要进一步深化和完善企业审计工作。

企业审计应当包括两个组成部分:一是针对企业财务收支的真实性、合法性、效益性的审计;二是针对国有企业及国有控股企业领导人员的任期经济责任的审计,这对促进深化国有企业改革,加强国有资产监管有很大意义。由于审计企业领导人员的任期经济责任离不开审计企业的财务收支和经济活动,任期经济责任审计是财务收支审计的人格化,因此,两种形式的企业审计往往结合在一起实施。

(五)外资审计

外资审计是国家审计机关依法对我国政府利用国外资金建设的投资项目和其他经济活动以及这些资金的管理和潜在风险进行审计的行为,是《审计法》赋予审计机关的一项重要职责,是我国政府审计的一项重要内容。近20年来,外资审计经历了探索发展、规范深化、提升定位三个发展阶段,在为我国对外开放服务、提高利用外资质量和水平的过程中发挥了重要作用。我国目前的外资审计主要侧重于国外贷款项目的审计。

(六)经济责任审计

经济责任审计是审计机关通过对党政领导干部或国有企业及国有控股企业领导人员所在地区、部门、单位财政财务收支及相关经济活动的审计,来监督、评价和鉴证党政领导干部或企业领导人员经济责任履行情况的行为。经济责任审计是适应我国政治、经济发展和干部监督管理的需要而产生和发展起来的特殊的审计形式。目前,经济责任审计的范围是地厅级(包括地厅级)以下党政领导干部和国有企业及国有控股企业领导人员,对省部级行政领导干部的经

济责任审计尚处于试点阶段。

三、我国国家审计机关的职责权限

审计署是我国最高审计机关,是国务院的组成部门之一,在国务院总理领导下,主管全国的审计工作。审计署的主要职责是:

(1)主管全国审计工作。负责对国家财政收支和法律法规规定属于审计监督范围的财务收支的真实性、合法性和效益性进行审计监督,维护国家财政经济秩序,提高财政资金使用效益,促进廉政建设,保障国民经济和社会健康发展。对审计、专项审计调查和核查社会审计机构相关审计报告的结果承担责任,并负有督促被审计单位整改的责任。

(2)起草审计法律法规草案,拟定审计政策,制定审计规章、审计准则和指南并监督执行。制定并组织实施审计工作发展规划和专业领域审计工作规划,制定并组织实施年度审计计划。参与起草财政经济及其相关的法律法规草案。对直接审计、调查和核查的事项依法进行审计评价,作出审计决定或提出审计建议。

(3)向国务院总理提出年度中央预算执行和其他财政收支情况的审计结果报告。受国务院委托向全国人大常委会提出中央预算执行和其他财政收支情况的审计工作报告、审计发现问题的纠正和处理结果报告。向国务院报告对其他事项的审计和专项审计调查情况及结果。依法向社会公布审计结果。向国务院有关部门和省级人民政府通报审计情况和审计结果。

(4)直接审计下列事项,出具审计报告,在法定职权范围内作出审计决定或向有关主管机关提出处理、处罚的建议:

①中央预算执行情况和其他财政收支,中央各部门(含直属单位)预算的执行情况、决算和其他财政收支。

②省级人民政府预算的执行情况、决算和其他财政收支,中央财政转移支付资金。

③使用中央财政资金的事业单位和社会团体的财务收支。

④中央投资和以中央投资为主的建设项目的预算执行情况和决算。

⑤中国人民银行、国家外汇管理局的财务收支,中央国有企业和金融机构、国务院规定的中央国有资本占控股或主导地位的企业和金融机构的资产、负债和损益。

⑥国务院部门、省级人民政府管理和其他单位受国务院及其部门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。

⑦国际组织和外国政府援助、贷款项目的财务收支。

⑧法律、行政法规规定应由审计署审计的其他事项。

(5)按规定对省部级领导干部及依法属于审计署审计监督对象的其他单位主要负责人实施经济责任审计。

(6)组织实施对国家财经法律、法规、规章、政策和宏观调控措施执行情况、财政预算管理或国有资产管理使用等与国家财政收支有关的特定事项进行专项审计调查。

(7)依法检查审计决定执行情况,督促纠正和处理审计中发现的问题,依法办理被审计单位对审计决定提请的行政复议、行政诉讼或国务院裁决中的有关事项。协助配合有关部门查处相关重大案件。

(8)指导和监督内部审计工作,核查社会审计机构对依法属于审计监督对象的单位出具的相关审计报告。

(9)与省级人民政府共同领导省级审计机关。依法领导和监督地方审计机关的业务,组织

地方审计机关实施特定项目的专项审计或审计调查,纠正或责成纠正地方审计机关违反国家规定做出的审计决定。按照干部管理权限协管省级审计机关负责人。负责管理派驻地方的审计特派员办事处。

(10)组织审计国家驻外非经营性机构的财务收支,依法通过适当方式组织审计中央国有企业和金融机构的境外资产、负债和损益。

(11)组织开展审计领域的国际交流与合作,指导和推广信息技术在审计领域的应用,组织建设国家审计信息系统。

(12)承办国务院交办的其他事项。

四、国家审计管理体制

我国国家审计管理体制的特征包括两方面:

(一)实行行政型政府审计模式

根据《宪法》规定,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。县级以上地方人民政府设立审计机关,负责本行政区域内的审计工作。依照这一规定,我国建立了从中央到地方的政府审计组织体系。其中,审计署是国家最高审计机关,是国务院的组成部门,在国务院总理领导下,组织和领导全国审计工作,并直接从事管辖范围内的审计工作。

(二)对地方审计机关实行双重领导体制

在双重领导体制下,地方审计机关在本级政府和上一级审计机关的领导下,负责本行政区域内的审计工作,其中审计业务以上一级审计机关领导为主——这点主要体现在五个方面:一是审计署制定审计工作方针、政策,依据法律、法规制定审计业务规章等,地方各级审计机关必须贯彻执行;二是下级审计机关按照上一级审计机关和本级政府的要求编制审计项目计划,并报送上一级审计机关审查或备案;三是地方各级审计机关向本级政府首长和上一级审计机关提出审计结果报告,对审计工作中发现的重要问题向本级政府、上一级审计机关提出专题报告或上报审计信息;四是上一级审计机关或者本级政府受理被审计单位提出的复议;五是上级审计机关对下级审计机关的审计工作质量等进行监督检查。

第二节 民间审计管理

民间审计,又称注册会计师审计,是注册会计师对财务报表是否按照适用会计准则和相关会计制度编制进行的审计,主要是对被审计单位财务报表的合法性和公允性进行审计。我国自改革开放以来,非常重视注册会计师法律制度建设。1994年起施行并于2014年修正的《中华人民共和国注册会计师法》(以下简称《注册会计师法》)是我国注册会计师法律制度的基本规范,它构成了注册会计师行业管理的法律依据。

一、注册会计师考试与注册登记

(一)注册会计师考试

我国实行注册会计师全国统一考试制度,考生可以通过参加注册会计师全国统一考试取得注册会计师资格。

1. 考试组织

《注册会计师法》规定国家实行注册会计师全国统一考试制度。注册会计师全国统一考试办法,由国务院财政部门制定,由中国注册会计师协会组织实施。《注册会计师全国统一考试办法》进一步规定,财政部成立注册会计师考试委员会(以下简称财政部考委会),组织领导注册会计师全国统一考试工作。财政部考委会设立注册会计师考试委员会办公室(以下简称财政部考办),组织实施注册会计师全国统一考试工作。财政部考办设在中国注册会计师协会。

各省、自治区、直辖市财政厅(局)成立地方注册会计师考试委员会(以下简称地方考委会),组织领导本地区注册会计师全国统一考试工作。地方考委会设立地方注册会计师考试委员会办公室(以下简称地方考办),组织实施本地区注册会计师全国统一考试工作。地方考办设在各省、自治区、直辖市注册会计师协会。

财政部考委会确定考试组织工作原则,制定考试工作方针、政策,审定考试大纲,确定考试命题原则,处理考试组织工作的重大问题,指导地方考委会工作。地方考委会贯彻、实施财政部考委会的决定,处理本地区考试组织工作的重大问题。

2. 考试条件

根据《注册会计师法》及《注册会计师全国统一考试办法》的规定,具有下列条件之一的中国公民,可报名参加考试:(1)高等专科以上学历;(2)会计或者相关专业(指审计、统计、经济)中级以上专业技术职称。

根据《港澳台地区居民和外国籍公民参加中华人民共和国注册会计师统一考试办法》的规定,中国香港、澳门、台湾地区居民及按对等原则确认的外国籍公民具有下列条件之一者,可申请参加考试:(1)全国考委会认可的境内外高等专科以上学历;(2)已取得境外法律认可的注册会计师资格(或其他相应资格)。这里的对等原则,是指外国籍公民所在国允许中国公民参加该国注册会计师(或其他相应资格)考试,中国政府也允许该国公民参加中国注册会计师全国统一考试。

通过注册会计师全国统一考试,考试科目全科成绩合格的,可以申请办理注册会计师考试全科合格证书,并可以申请加入注册会计师协会,成为注册会计师协会的非执业会员。

3. 考试内容

自2009年起,注册会计师考试采用新的考试制度。在该制度下,考试划分为专业阶段考试和综合阶段考试。考生只有通过了专业阶段考试的全部科目,才能参加综合阶段考试。专业阶段考试设会计、审计、财务成本管理、公司战略与风险管理、经济法、税法6个科目;综合阶段考试设职业能力综合测试1个科目。每个科目考试的具体时间在各年度全国考委会发布的《注册会计师全国统一考试报名简章》中明确,考试范围在各年度财政部考委会发布的《注册会计师全国统一考试大纲》中确定。

(二)注册会计师注册

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满两年以上的,可以向省、自治区、直辖市注册会计师协会申请注册。省级注册会计师协会负责注册会计师的审批,受理的注册会计师协会应当批准符合法律规定条件的申请人的注册,并报财政部备案。

除有规定的不予注册的情形外,受理申请注册的省级注册会计师协会应当准予注册。不予注册的情形有:(1)不具有完全民事行为能力的;(2)受刑事处罚的;(3)因在财务、会计、审计、企业管理或者经济管理工作中犯有严重错误而受行政处罚、撤职以上处分的;(4)自行停止

执行注册会计师业务满 1 年的。

二、会计师事务所组织形式

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、有限责任、有限责任合伙四种组织形式。

(一) 独资会计师事务所

独资会计师事务所,又称个人会计师事务所,由具有注册会计师执业资格的个人独立开业,承担无限责任。它的优点是,对执业人员的需求不多,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的需求,虽承担无限责任,但实际发生风险的程度相对较低。其缺点是无力承担大型业务,缺乏发展后劲。

(二) 普通合伙会计师事务所

普通合伙会计师事务所是由两名或两名以上符合规定的合伙人,以书面协议形式,共同出资、共同执业,以各自财产对会计师事务所的债务承担无限连带责任的会计师事务所。它的优点是,在风险的牵制和共同利益的驱动下,促使会计师事务所提高执业质量,扩大业务规模,增强控制风险的能力。缺点是,建立一个跨地区、跨国界的大型会计师事务所要经历一个漫长的过程;同时,任何一个合伙人执业中的失误或舞弊行为,都可能给整个会计师事务所带来灭顶之灾。

(三) 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发起设立、承办注册会计师业务并承担有限责任的会计师事务所。有限责任会计师事务所以其全部资产对其债务承担责任。它的优点是,可以通过公司制形式迅速聚集一批注册会计师,组成大型会计师事务所,承办大型业务。其缺点是,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。

(四) 有限责任合伙会计师事务所

有限责任合伙会计师事务所,又称特殊的普通合伙会计师事务所,其最明显的特征是合伙人只需承担有限责任。无过失的合伙人对于其他合伙人的过失或不当执业行为以自己在会计师事务所的财产为限承担责任,不承担无限责任,除非该合伙人参与了过失或不当执业行为。它的最大特点在于既融入了普通合伙会计师事务所和有限责任会计师事务所的优点,又摒弃了两者的不足。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 年年底,原“六大”国际会计公司在美国的执业机构已完成向有限责任合伙的转型,同时,在它们的主导下,许多国家和地区的大中型会计师事务所也陆续开始转型。2006 年,《中华人民共和国合伙企业法》提出了新的组织形式——特殊普通合伙制。为了加快会计师事务所的发展,《财政部 工商总局关于推动大中型会计师事务所采用特殊普通合伙组织形式的暂行规定》要求大型会计师事务所在 2010 年 12 月前转制为特殊普通合伙制,鼓励中型会计师事务所在 2011 年年底前完成组织形式转变。有限责任合伙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。

根据《注册会计师法》的规定,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。申请设立合伙会计师事务所,应当具备下列条件:(1)有 2 名以上的合伙人;(2)有书面合伙协议;(3)有会计师事务所的名称;(4)有固定的办公场所。申请设立有限责任会计师事务所,应当具备以下条件:(1)有 5 名以上的股东;(2)有一定数量的专职从业人员;

(3)有不少于人民币 30 万元的注册资本;(4)有股东共同制定的章程;(5)有会计师事务所的名称;(6)有固定的办公场所。会计师事务所的合伙人或者股东,应当具备下列条件:(1)持有注册会计师证书;(2)在会计师事务所执业;(3)成为合伙人或者股东前 3 年内没有因为执业行为受到行政处罚;(4)有取得注册会计师证书后最近连续 5 年在会计师事务所从事法定审计业务的经历,其中在境内会计师事务所的经历不少于 3 年;(5)成为合伙人或者股东 1 年内没有因采取隐瞒或提供虚假材料、欺骗、贿赂等不正当手段申请设立会计师事务所而被省级财政部门作出不予受理、不予批准或者撤销会计师事务所的规定。

三、注册会计师的业务范围

根据《注册会计师法》的规定,注册会计师依法承办审计业务和会计咨询、会计服务业务。此外,注册会计师还根据委托人的委托,从事审阅业务、其他鉴证业务和相关服务业务。

(一)审计业务

1. 审查企业财务报表,出具审计报告

随着社会主义市场经济体制的确立和发展,政府不再直接管理企业,逐渐将一些管理职能移交给社会中介机构。而且,随着财务报表使用者日渐增多,他们需要通过分析财务会计报告据以作出经济决策,因此他们最为关心财务会计报告的合法性、公允性。按照中国注册会计师审计准则的规定,对财务报表发表意见是注册会计师的责任。

国家有关部门对上市公司监管所依据的信息主要来自上市公司的财务报表和注册会计师对其出具的审计报告,从某种意义上说,注册会计师通过对上市公司年度财务报表的审计,实施了对上市公司的监管,提高了会计信息的质量。不仅上市公司需要注册会计师审计,国有企业及其他企业也需要注册会计师审计。自 2001 年 1 月 1 日起施行的《企业财务会计报告条例》,要求国有企业、国有控股或占主导地位的企业应当至少每年一次向本企业的员工代表大会公布财务会计报告,并重点说明注册会计师审计的情况。《公司法》要求各类公司依法接受注册会计师的审计,并且规定:“公司应当在每一会计年度终了时编制财务会计报告,并依法经会计师事务所审计。”

2. 办理企业合并、分立、清算事宜中的审计业务,出具有关报告

企业在合并、分立或终止清算时,应当分别编制合并、分立财务报表以及清算财务报表。为了帮助财务报表使用人增强对这些报表的信赖程度,企业需要委托注册会计师对其编报的财务报表进行审计。在对财务报表进行审计时,注册会计师同样应当检查形成财务报表的所有会计资料及其反映的经济业务,并关注企业合并、分立及清算过程中出现的特定事项。办理企业合并、分立和清算事宜中的审计业务后出具的相应的审计报告具有法定证明效力,承办注册会计师及其所在的会计师事务所应当承担相应的法律责任。

3. 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

在实际工作中,注册会计师还可根据国家法律、行政法规的规定接受委托,对以下特殊目的的业务进行审计:(1)按照特殊编制基础编制的财务报表;(2)财务报表的组成部分,包括财务报表特定项目、特定账户或特定账户的特定内容;(3)合同遵循情况;(4)简要财务报表。这些业务的办理需要注册会计师具备和运用相关的专门知识,注意处理问题的特殊性。执行特殊目的审计业务出具的审计报告也具有法定证明效力,注册会计师及其所在的会计师事务所对此也应承担相应的法律责任。

(二) 审阅业务

面对全球化、多元化和竞争激烈的会计市场,注册会计师实现审计业务收入的持续增长已非易事,必须不断地开拓新的市场和业务。由于注册会计师具有良好的职业形象和较强的专业能力,因此他们日益成为政府部门和社会公众信赖的专业人士。在许多国家和地区,注册会计师除了承办传统审计业务,还承办其他鉴证业务,以增强信息使用者对所鉴证信息的信赖程度。

从目前情况看,无论是在国外还是在我国,注册会计师承办的业务范围已经十分广泛。目前,我国注册会计师承办的业务类型较多,其中包括审阅业务。审阅业务的目标,是注册会计师在实施审阅程序的基础上,说明是否注意到某些事项,使其相信财务报表没有按照适用的会计准则的规定编制,未能在所有重大方面公允反映被审阅单位的财务状况、经营成果和现金流量。相对审计而言,审阅程序简单,保证程度有限,成本较低。

(三) 其他鉴证业务

除了审计和审阅业务外,注册会计师还承办其他鉴证业务,如预测性财务信息审核、系统鉴证等,这些鉴证业务可以增强使用者的信任程度。

关注到注册会计师服务领域不断扩展这一趋势,国际会计师联合会(IFAC)着手研究、制定并发布适应当前经济环境的执业准则。2004年12月,该联合会发布了《国际鉴证业务准则第3000号——历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务》(ISAE 3000),并于2005年1月1日生效。为了应对不断变化的注册会计师执业环境,加快执业准则国际化趋同的步伐,满足注册会计师的执业需求,中国注册会计师协会在借鉴国际准则的体系和ISAE 3000的基础上,起草了《中国注册会计师其他鉴证业务准则第3101号——历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务》,并由财政部发布。

(四) 相关服务业务

相关服务包括对财务信息执行商定程序、代编财务信息、税务服务、管理咨询服务以及会计服务等。

1. 对财务信息执行商定程序

对财务信息执行商定程序,是注册会计师对特定财务数据、单一财务报表或整套财务报表等财务信息执行与特定主体商定的具有审计性质的程序,并就执行的商定程序及其结果出具报告。

2. 代编财务信息

代编财务信息,是注册会计师运用会计而非审计的专业知识和技能,代客户编制一套完整或非完整的财务报表,或代为收集、分类和汇总其他财务信息。

3. 税务服务

税务服务包括税务代理和税务策划。税务代理是注册会计师接受企业或个人委托,为其填制纳税申报表,办理纳税事项。税务策划是由于纳税义务发生范围和时间不同,注册会计师从客户利益出发,代替纳税义务人设计可替代的或不同结果的纳税方案。其始于所得税的纳税筹划,现已扩展到财产税、遗产税等诸多税种。

4. 管理咨询服务

管理咨询服务范围很广,主要包括对公司治理结构、信息系统、预算管理、人力资源管理、财务会计、经营效率、经济效果和经济效益等提供诊断及专业意见与建议。管理咨询服务是注

册会计师与非注册会计师激烈竞争的一个领域。从 20 世纪 50 年代起,注册会计师的管理咨询服务收入开始增长,并保持了强劲的增长势头。最近几年,大型会计师事务所越来越明显地成为管理咨询服务的主要提供者。

5. 会计服务

注册会计师提供的会计咨询和会计服务业务,除了代编财务信息外,还包括对会计政策的选择和运用提供建议、担任常年会计顾问等。注册会计师执行的会计咨询和会计服务业务属于服务性质,是所有具备条件的中介机构甚至个人都能够从事的非法定业务。

四、注册会计师管理体制

注册会计师是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、会计服务的执业人员。在我国,注册会计师必须加入会计师事务所才能接受委托承办业务。中国注册会计师协会是注册会计师行业的全国性组织,接受财政部、民政部的监督和指导。省、自治区、直辖市注册会计师协会是注册会计师行业的地方性组织。中国注册会计师协会的宗旨是服务、监督、管理、协调,即以诚信建设为主线,服务本会会员,监督会员执业质量、职业道德,依法实施注册会计师行业管理,协调行业内外部关系,维护社会公众利益和会员合法权益,促进行业健康发展。

中国注册会计师协会的会员分为个人会员和团体会员。会员入会均须履行申请和登记手续。凡参加注册会计师全国统一考试全科合格并经申请、批准和依照原规定考核取得本会会员资格者,为中国注册会计师协会的个人会员。个人会员分为执业会员和非执业会员。其中,依法取得中国注册会计师执业证书的,为执业会员;依法批准设立的会计师事务所为中国注册会计师协会的团体会员。设立团体会员是因为考虑到目前我国法律规定,注册会计师必须加入会计师事务所才能接受委托承办业务。

中国注册会计师协会的最高权力机构为全国会员代表大会。全国会员代表大会每 5 年举行一次,必要时,由本会理事会决定延期或提前举行,延期召开全国会员代表大会的期限不得超过 1 年。全国会员代表大会选举理事若干人组成本会理事会。每届理事会任期 5 年,理事可以连选连任。理事会会议每年举行一次,必要时,可以提前或推迟召开。理事会对全国会员代表大会负责。理事会选举会长 1 人、副会长若干人、常务理事若干人。会长代表协会,召集、主持理事会和常务理事会会议,并监督、检查其决议的贯彻实施。副会长协助会长工作。中国注册会计师协会设秘书处,为协会常设执行机构。秘书处负责具体落实会员代表大会、理事会、常务理事会的各项决议、决定,承担协会的日常工作。协会设秘书长 1 人、副秘书长若干人。秘书长和副秘书长由财政部推荐,理事会表决通过。秘书长为协会的法定代表人。秘书长主持秘书处日常工作,副秘书长协助秘书长工作。秘书处各职能部门的设置,由秘书长提出方案,经理事会审议后,报财政部批准。理事会设若干专门委员会。专门委员会是理事会履行职责的专门工作机构,对理事会负责。理事会设若干专业委员会。专业委员会负责处理行业发展中的专业技术问题,对理事会负责。各专门委员会、专业委员会的设置、调整、具体职责和运作规则,以及委员的聘任和解聘,由秘书长提出方案,理事会批准。

第三节 内部审计管理

内部审计是指组织内部的一种独立客观的监督 and 评价活动,它通过审计和评价经营活动

及内部控制的适当性、合法性和有效性来促进组织目标的实现。它是随着企业规模扩大、内部分级管理的出现而逐步形成的。

一、内部审计机构的基本类型

在实践中,内部审计机构主要有两种模式:外包和内置。

(一)外包模式

外包,又称内部审计外部化,是指企业或部门聘请外部审计人员来执行内部审计工作,内部审计人员由企业内部转向企业外部。内部审计外包是社会经济发展及专业化分工协作越来越细的结果。随着市场竞争进一步加剧,越来越多的企业将有限的资源集中于核心业务,同时委托外部机构代理经营管理中的部分职能。内部审计外包的程度,一方面受一国经济管理和审计发展水平的限制,另一方面要通过内部审计部门与外部审计组织的竞争来实现。外包有两种形式:一种是整体内部审计业务外包,即组织的内部审计职能全部委托给会计师事务所或其他专业人员实施;另一种是部分内部审计业务外包,即企业内部审计部门及人员与外部审计人员相互配合、相互协调,共同完成企业的内部审计工作。

(二)内置模式

内部审计机构在组织中的存在因隶属关系不同,有六种主要形式:

1. 隶属高管层

内部审计机构由总经理或副总经理主管,内部审计机构负责人向其报告内部审计工作。在这种模式下,内部审计机构根据高管层的要求开展工作,并将审计结果直接向其报告,从而有利于企业管理人员根据审计结果采取改善经营管理、提高经济效益的措施。但是,这种模式的内部审计机构只能从事日常的内部审计工作,难以对本级公司的财务和总经理的经济责任、业绩等进行独立、有效的评价和监督,不能很好地保持独立性和客观性,其审计范围相对狭小,审计工作受到一定限制。

2. 隶属财务部门负责人

内部审计机构设置在财务部门,内部审计机构的负责人向财务部门的负责人报告内部审计工作。20世纪80年代初,在内部审计的起步阶段,我国大多数设置了内部审计机构的单位选择了这种组织模式。由于内部审计的主要对象是本单位的财务会计,审计机构设在财务部门之下会严重影响其独立性,因此,随着内部审计的发展,这种组织模式逐渐被其他模式所取代。

3. 与纪检、监察合署办公

在这种模式下,纪检、监察、审计三种职能融为一体,相关机构合署办公。纪检部门是党的办事机构,而审计属于行政监督,因此,合署办公易造成党政不分、政企不分的职能混乱。当然,此种定位将内部审计当作纪检、监察部门办案和监察工作的延伸和补充,有助于提高纪检、监察与审计协调的效率。

4. 董事会和高管层双重领导

内部审计机构由董事会和高管层双重领导,内部审计机构负责人向董事会和高管层双重报告内部审计工作。内部审计机构隶属董事会领导,其组织地位与权限、职责相对应,从而有效地保持了内部审计的独立性。

5. 高管层和监事会双重领导

监事会是公司的监督机构,由股东代表和职工代表组成,其主要职责是对董事会和高管层

进行监督。在这种模式下,内部审计机构负责人向高管层和监事会报告内部审计工作。此种内部审计机构能够最大限度地实现内部审计的独立性,但要在组织制度中明确内部审计机构和监事会的监督分工。

6. 垂直管理

垂直管理是指在公司总部设置内部审计机构,由其对下属分公司进行审计。为了便于工作,在分公司所在地设立内部审计分支机构,该分支机构直接归总公司的审计机构管理和领导,不受分公司领导,对于分公司来说具有一定的独立性。但由于分公司管理层无权干预内部审计,因此可能会把这种内部审计当作外部审计看待,从而引发总公司与分公司的博弈,增加内部管理成本。

二、我国内部审计机构的业务范围

我国内部审计机构的业务范围包括经营活动审计和内部控制审计。

(一)经营活动审计

经营活动审计包括六项主要内容:

1. 财务管理活动审计

财务管理是组织企业财务活动、处理财务关系的一项经济管理工作。企业财务活动是以财务收支为主线的企业资金运动过程,具体内容包括筹资、投资、经营及分配。既然企业财务管理表现为上述四项活动,则企业财务管理审计也以上述活动为载体而展开。

2. 会计核算活动审计

会计核算活动审计一般按“会计六要素”展开,在企业中具体表现为资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六要素,及其主要载体——会计报表。

3. 人力资源管理审计

人力资源管理审计的内容包括:审计人力资源规划是否合理、科学;审计员工招聘程序是否科学合规;审计人力资源的开发与培训是否到位,是否有助于提升员工的专业胜任能力,适应组织发展需求;审计员工的绩效管理。

4. 供产销业务审计

对于生产性企业来说,生产、制造、采购及销售活动是其主要的经营活动,对这些活动进行审计是内部审计的核心与重点。

5. 管理活动审计

管理活动审计是以经营活动为载体,对反映在经营活动中的计划职能、组织职能、领导职能和控制职能进行的监督、评价与咨询服务活动。

6. 管理部门审计

管理部门审计是通过对被审计管理部门应承担的任务、当前存在的问题、自身职能的履行状况以及管理人员素质的审计,是促进企业提高经济效益、控制风险的一种审计活动。

(二)内部控制审计

内部控制是受企业董事会、管理层和其他人员的影响,为经营的效率和效果、财务报告的可靠性、相关法规的遵循等目标的实现提供合理保证的过程。内部控制要素包括五项:控制环境、风险评估、控制活动、资讯与沟通、监督。内部控制审计是指组织内部审计机构和人员通过系统、规范的方法审计和评价被审计单位内部控制的适当性、合法性和有效性,审计内容围绕

内部控制五大要素展开。

三、内部审计机构的职责权限

(一)内部审计机构的职责

内部审计机构或者履行内部审计职责的内设机构应当按照国家有关规定和本单位的要求,履行下列职责:(1)对本单位及所属单位贯彻落实国家重大政策措施情况进行审计;(2)对本单位及所属单位发展规划、战略决策、重大措施以及年度业务计划执行情况进行审计;(3)对本单位及所属单位财政财务收支进行审计;(4)对本单位及所属单位固定资产投资项目进行审计;(5)对本单位及所属单位的自然资源资产管理和生态环境保护责任的履行情况进行审计;(6)对本单位及所属单位的境外机构、境外资产和境外经济活动进行审计;(7)对本单位及所属单位经济管理和效益情况进行审计;(8)对本单位及所属单位内部控制及风险管理情况进行审计;(9)对本单位内部管理的领导人员履行经济责任情况进行审计;(10)协助本单位主要负责人督促落实审计发现问题的整改工作;(11)对本单位所属单位的内部审计工作进行指导、监督和管理;(12)国家有关规定和本单位要求办理的其他事项。

(二)内部审计机构的权限

内部审计机构或者履行内部审计职责的内设机构应有下列权限:(1)要求被审计单位按时报送发展规划、战略决策、重大措施、内部控制、风险管理、财政财务收支等有关资料(含相关电子数据,下同),以及必要的计算机技术文档;(2)参加单位有关会议,召开与审计事项有关的会议;(3)参与研究制定有关的规章制度,提出制定内部审计规章制度的建议;(4)检查有关财政财务收支、经济活动、内部控制、风险管理的资料、文件和现场勘察实物;(5)检查有关计算机系统及其电子数据和资料;(6)就审计事项中的有关问题,向有关单位和个人开展调查和询问,取得相关证明材料;(7)对正在进行的严重违法违规、严重损失浪费行为及时向单位主要负责人报告,经同意作出临时制止决定;(8)对可能转移、隐匿、篡改、毁弃会计凭证、会计账簿、会计报表以及与经济活动有关的资料,经批准,有权予以暂时封存;(9)提出纠正、处理违法违规行为的意见和改进管理、提高绩效的建议;(10)对违法违规和造成损失浪费的被审计单位和人员,给予通报批评或者提出追究责任的建议;(11)对严格遵守财经法规、经济效益显著、贡献突出的被审计单位和个人,可以向单位党组织、董事会(或者主要负责人)提出表彰建议。

四、内部审计管理体制

根据《第 2301 号内部审计具体准则——内部审计机构的管理》,内部审计机构的管理应达到以下目的:实现内部审计目标;使内部审计资源得到经济和有效的利用;提高内部审计质量,更好地履行监督与评价的职责;使内部审计活动符合内部审计准则的要求。为实现上述目标,内部审计机构应当接受董事会或最高管理层的指导和监督,并应建立合理、有效的组织结构。多层级组织的内部审计机构可实行集中管理制或分级管理制,内部审计机构负责人对内部审计机构管理的适当性和有效性负完全责任。内部审计机构应当制定内部审计章程,章程应当采用书面形式对内部审计活动的目标、权限和职责进行正式规范,并报经董事会或最高管理层批准。内部审计机构管理的内容主要包括五个方面:计划编制、人力资源管理、组织协调、领导与沟通、审计项目业务控制。实践中,内部审计机构管理可以分为部门管理和项目管理两个层次。部门管理是指内部审计机构运行过程中的一般性行政管理。项目管理是指内部审计机构

对审计项目业务工作的管理与控制。



主要概念

财政审计 固定资产投资审计 金融审计 企业审计 外资审计 经济责任审计 独资会计师事务所 普通合伙会计师事务所 有限责任会计师事务所 有限合伙会计师事务所



思考题

1. 国家审计的基本类型有哪些?
2. 国家审计的职责权限是什么?
3. 简述我国的国家审计管理体制。
4. 会计师事务所所有哪几种组织形式?
5. 简述注册会计师审计业务范围。
6. 内部审计机构有哪两种基本类型?
7. 内部审计机构有哪些职责权限?
8. 简述国家审计业务范围。
9. 简述内部审计业务范围。



分析题

【分析题 1】

习近平总书记中央审计委员会第一次会议上明确要求,“调动内部审计和社会审计的力量,增强审计监督合力”。核查社会审计机构出具的相关审计报告(以下简称核查职能)是审计机关的法定职责,是监督社会审计工作、利用社会审计成果、调动社会审计力量重要的途径和抓手。中美审计机关都依据法律授权对相关社会审计机构履行核查职能,对监督和促进社会审计工作发展发挥重要作用。

要求:根据上述资料简述政府审计与社会审计的区别和联系。

【分析题 2】

要求:在以下所列事项中,指出 A 市审计局可直接进行审计的事项,并对其中不属于该审计局职责范围的事项进行具体分析。

- (1) A 市财政决算设计;
- (2) A 市下属 A 镇财政决算审计;
- (3) A 市预算执行情况审计;
- (4) A 市国家税务局税收征收管理审计。

【分析题 3】

审计组对某执法机关进行审计时发现,某年该执法机关依法共收取罚没款 110 万元,其中 72 万元已经及时上缴财政,另有罚没款 38 万元未上缴财政。该执法机关表示,未上缴的罚没

款全部用作办案经费和对办案人员的奖励,财政部门予以认可。

要求:请你作为审计人员对上述问题进行具体分析,并谈谈你对进一步审计的看法。



案例题

【案例题 1】

中国远洋海运集团有限公司 2016 年度财务收支等情况审计结果

(2018 年 6 月 20 日公告)

根据《中华人民共和国审计法》的规定,2017 年 5 月至 6 月,审计署对中国远洋海运集团有限公司(以下简称中国远洋海运)财务收支等情况进行了审计,重点审计了原中国远洋运输(集团)总公司、原中国海运(集团)总公司(以下分别简称中远集团、中国海运)的集团总部及所属 13 家二级单位,对有关事项进行了延伸和追溯。

一、基本情况

中国远洋海运由中远集团和中国海运于 2016 年 2 月合并设立,主要从事航运、物流、造船、码头和租箱等业务。据其 2016 年度合并财务报表反映,中国远洋海运 2016 年底拥有全资和控股子公司 1 532 家;资产总额 6 587.57 亿元,负债总额 4 204.67 亿元,所有者权益 2 382.9 亿元,资产负债率 63.83%;当年营业总收入 1 975.94 亿元,利润总额 160.72 亿元,净利润 39.88 亿元,净资产收益率 1.62%;国有资本保值增值率 89.8%。天职国际会计师事务所(特殊普通合伙)对此合并财务报表出具了标准无保留意见的审计报告。

审计署审计结果表明,中国远洋海运优化产业结构,积极推动企业合并后各业务板块重组;不断拓展海外市场,参与“一带一路”建设,拓展亚、非、拉等新兴市场航线,实现了北极航道双向航行;完善法人治理结构,制定、修订内部制度,规范集团和核心企业董事会建设,建立了决策授权体系和工作评价机制。审计还发现,中国远洋海运以及中远集团、中国海运在财务管理和会计核算、经营管理、落实中央八项规定精神及廉洁从业规定等方面还存在一些问题。

二、审计发现的主要问题

(一)财务管理和会计核算方面

(1)2016 年底,中国远洋海运所属企业违规将 3 艘租入船舶按租金成本全额确认为预计负债,造成少计利润 2.86 亿元。

(2)2016 年,中国远洋海运合并财务报表时对所属企业内部交易抵销不充分,造成少计利润 192.66 万元。

(3)2016 年,中国远洋海运未将其拥有实际控制权的两家企业纳入合并范围,涉及资产 1 349.78 万元,造成少计利润 185.52 万元。

(4)2016 年,中国远洋海运所属 4 家企业违规核算业务招待费等支出 62.76 万元。

(二)经营管理方面

(1)2014 年至 2015 年,中远集团违规批准中远散货运输(集团)有限公司等两家所属企业出资 17.27 亿元收购、续建写字楼;中国海运所属中海集团财务有限公司(以下简称中海财务)以存放同业名义出资 3 亿元变相持有房地产信托项目。

(2)截至2015年12月,中远集团未按要求完成非主业宾馆酒店的分离重组,持有10家非主业宾馆酒店的股权13.89亿元。截至2016年12月,中国海运所持有的一家非主业宾馆股权未按要求完成分离重组,涉及资产4530.17万元。

(3)2015年,中国海运未严格执行内部决策程序,批准一家所属企业将13.08亿元债务转增资本公积。

(4)2013年,中国海运所属一家企业违规使用资金11.35亿元投资股票。

(5)2015年,中国海运违反规定,以投资资产管理计划名义对外借款9亿元,2016年收回本息9.58亿元。

(6)2014年,中远集团未严格执行内部决策程序,批准所属企业订造4艘船舶,涉及金额7.1亿元。

(7)2015年,中远集团在获得批准前同意一家所属企业购买股票6.42亿元。

(8)2013年至2014年,中国海运及所属一家企业未严格执行内部决策程序处置股票,涉及金额5.62亿元。

(9)至审计时,中远集团所属一家企业3年以上未清理的集装箱超期使用费3.35亿元仍未按规定处理。

(10)2015年,中国海运所属中海集团投资有限公司未经总经理办公会审议,出资2.84亿元承接了一家公司1409.47万股股票。至审计时,出售股票损失6281.79万元,浮亏2444万元。

(11)2015年,中国海运所属中海集团租赁有限公司违规在年度投资计划外投资基金1.45亿元,2016年5月赎回,取得收益456.65万元。

(12)2014年5月和2015年2月,中远集团未经董事会批准,处置4艘计划外废旧船舶,涉及账面净值8685.69万元。

(13)2015年和2016年,中远集团所属湛江中远物流有限公司未报经上级公司批准,与外部企业签订委托服务协议,涉及金额3584.87万元。

(14)2013年至2014年,中国海运所属中海油轮运输有限公司未经评估,处置3条废钢船,处置价格3396.25万元。

(15)2015年至2016年,中国海运所属中海集装箱运输股份有限公司(以下简称中海集运)下属口岸公司违规与集团禁止业务往来的8家企业开展货运代理等业务,涉及金额3288.17万元。

(16)2014年,中国海运所属中海华东物流有限公司在供应商已经出现违约的情况下继续垫付运费2505.95万元,至审计时已全额计提坏账准备,面临损失风险。

(17)2015年,中远集团未严格执行内部决策程序,批准所属企业将对下属参股公司的1960万元借款转为股权。至2015年底,上述股权投资全额计提减值准备。

(18)2014年至2016年,中国海运所属中海集运下属口岸公司未严格执行集团内部运价管理规定,承运业务运价低于集团内部结算价1923.04万元。

(19)2013年至2014年,中远集团所属中远集装箱运输有限公司未经集团审批,将4艘船舶委托系统外船舶修理厂修理,发生费用1503.19万元。

(20)中国海运所属中海财务投资建设的财务结算系统在集团合并重组后暂停开发,至审计时一直闲置,涉及投资491.3万元。

(21)2015年,中远集团所属大连中远船务工程有限公司违规将工程发包给无资质的公

司,涉及结算价格 209.78 万元。

(22)2013 年至 2015 年,中远集团所属一家企业未经集团批准,对外捐赠款物 59.22 万元。

(23)2015 年,中国海运所属一家公司未经评估,以 1 美元的价格转让账面净资产为负的股权。

(24)2016 年底,中国远洋海运所属中海集团物流有限公司对尚未有明确证据证明可能损失的业务计提预计负债。

(25)截至 2017 年 4 月,中国远洋海运未按要求完成低效、无效资产清理处置工作。

(26)截至 2015 年 12 月,中远集团、中国海运未按要求完成压缩管理层级工作。

(27)截至 2016 年底,中远集团未按要求完成个人代持股份公司清理等工作。

(三)落实中央八项规定精神及廉洁从业规定方面

(1)2013 年至合并重组前,中远集团、中国海运所属 4 家企业业务招待费支出无使用明细、超标准接待集团内部人员等,涉及金额 361.18 万元。

(2)2013 年至 2015 年,中国海运总部在高档酒店等召开会议 12 次,涉及金额 310.35 万元。

(3)2013 年至合并重组前,中远集团、中国海运所属 8 家企业购买高档礼品等 488.75 万元;中国海运所属中海工业(江苏)有限公司(以下简称中海江苏工业)的 2 张高尔夫球卡至审计时仍未按要求登记上报。

(4)2013 年,中国海运所属中海江苏工业以船用食品等名义虚列支出套取现金 120 万元。

(5)2013 年至合并重组前,中远集团、中国海运及所属企业的 33 名高管违规领取补贴、薪酬 38.06 万元;中远集团所属 4 家企业的 12 名高管享受车改补贴的同时仍使用公司统一调度用车,9 人公款打高尔夫球 9 次,涉及金额 1.83 万元。

此外,审计署 2010 年、2014 年对中远集团的审计指出,所属一家公司 2007 年收购项目中有 1 114 亩属违法用地,所属海南中远博鳌有限公司原定用于高尔夫球场和别墅等项目建设的土地由于整体规划调整等未开发,至此次审计时仍未整改到位。

三、审计处理及整改情况

对以上审计发现的问题,审计署依法出具了审计报告并下达了审计决定书。中国远洋海运通过调整会计账目和财务报表、建立健全相关制度等方式进行整改,具体整改情况由其自行公告。

要求:请依据上述资料,回答下列问题。

(1)论述审计署从哪些方面审计国有企业?

(2)审计署审计与社会审计有何不同?

(3)审计署出具的审计结果与社会审计出具的审计报告有何不同?

【案例题 2】

会计师事务所是注册会计师依法承办业务的机构。目前,世界上最大的四大会计师事务所(简称“四大”)影响着世界的审计,因为它们在许多国家开展日常的审计工作,并且拥有世界上大多数会计职业团体的会员资格,年收入高达数十亿美元。“四大”分别指普华永道(Price Water House Coopers)、安永(Ernst&Young)、毕马威(KPMG)和德勤(Deloitte Touche Tomhatsu)。

纵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、普通合伙制、有限责任公司制、有限责任合伙制四种组织形式。会计师事务所的执业登记由注册会计师行业主管机构统一负责。会计师事务所必须经过行业主管机关或注册会计师协会批准登记并由注册会计师协会予以公告。独资会计师事务所和合伙制会计师事务所经过这个程序即可开业,有限责任公司制会计师事务所一般还应进行公司登记。

要求:请查找并阅读国际“四大”会计师事务所的相关信息,重点汇总“四大”会计师事务所创立、发展中组织形式的变化以及发展的特征,回答以下问题。

- (1)会计师事务所组织形式选择的经济动因是什么?
- (2)国际“四大”会计师事务所组织形式发展变化中的共性和特性是什么?
- (3)列举国际“四大”会计师事务所发展中遇到的问题。
- (4)从国际“四大”会计师事务所的发展轨迹角度分析中国会计师事务所发展中的问题。
- (5)选择一种适合经济发展和注册会计师特征的会计师事务所组织形式,论述其优势。



参考文献

1. 董大胜:《中国政府审计》,中国时代经济出版社 2007 年版。
2. 秦荣生、卢春泉:《审计学》,中国人民大学出版社 2011 年版。
3. 时现:《内部审计学》,中国时代经济出版社 2009 年版。
4. 宋常:《审计学》,中国人民大学出版社 2011 年版。
5. 中国注册会计师协会:《2019 年度注册会计师全国统一考试辅导教材审计》,中国财政经济出版社 2019 年版。

第三章 审计规范与法律责任

【学习目标】

通过对本章的学习,熟悉不同审计主体的审计准则体系及内容;了解不同审计主体的职业道德规范体系及内容;了解国际审计质量控制准则、中国注册会计师质量控制准则及其与国际审计质量控制准则的关系,理解审计准则与质量控制准则的联系与区别;了解审计法律责任及其规避。

【主要内容】

1. 审计准则的含义;
2. 国家审计准则、民间审计准则及内部审计准则;
3. 不同审计主体的审计职业道德规范;
4. 国际审计质量控制准则及中国注册会计师质量控制准则;
5. 国家审计机关及其人员的法律责任;
6. 注册会计师的法律责任及其规避。

【预备知识】

审计法规及准则。

第一节 审计规范

审计工作需要严格遵守审计规范,审计规范包括法律和准则体系,准则体系包括执业准则、职业道德准则、质量控制准则。

一、审计准则的含义

审计准则是审计理论的重要组成部分,它反映了审计工作的客观规律和基本要求,是从理论上对审计实践的总结,反过来又指导审计实践。审计准则是专业审计人员在实施审计工作时必须恪守的最高行为准则,是审计工作质量的权威性判断标准。

审计准则的概念包括如下含义:

(1)审计准则是制约审计人员的行为准则。审计人员在实际工作中,以审计准则为衡量标准围绕审计目标确定审计程序的性质、时间和范围。

(2)审计准则对审计人员的素质提出要求。审计准则将独立性视为审计工作的灵魂,并对审计人员的专业胜任能力和职业道德提出较高标准,从而对社会提供审计工作质量保证。

(3)审计准则是通过审计人员执行审计程序体现出来的。所以,一般的审计准则都会对审计人员的素质、业务能力、工作行为和态度提出严格要求。

由于审计主体不同,国家审计、民间审计、内部审计适用不同的审计准则。

二、国家审计准则

为了规范和指导审计机关和审计人员执行审计业务的行为,保证审计质量,防范审计风险,发挥审计保障国家经济和社会健康运行的“免疫系统”功能,根据《审计法》及其实施条例和其他有关法律法规,审计署审计长会议于2010年9月1日通过了《中华人民共和国国家审计准则》(以下简称《国家审计准则》)并自2011年1月1日起施行。《国家审计准则》是审计机关和审计人员履行法定审计职责的行为规范,是执行审计业务的职业标准,是评价审计质量的基本尺度。审计机关和审计人员执行审计业务,应当适用该准则。其他组织或者人员接受审计机关的委托、聘用,承办或者参加审计业务,也应当适用该准则。该准则共分为七章,具体包括总则、审计机关和审计人员、审计计划、审计实施、审计报告、审计质量控制责任、附则。

三、民间审计准则

2006年2月15日,财政部发布了48项审计准则,至此我国的审计准则体系实现了国际趋同的历史性突破。2010年11月,中国注册会计师协会修订了《中国注册会计师审计准则第1101号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》等38项准则。为了提高注册会计师审计报告的信息含量,满足资本市场改革与发展对高质量会计信息的需求,保持我国审计准则与国际准则的持续全面趋同,中国注册会计师协会拟定了《中国注册会计师审计准则第1504号——在审计报告中沟通关键审计事项》等12项准则,财政部于2016年12月批准印发。2019年2月,中国注册会计师协会又修订了《中国注册会计师审计准则第1101号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》等18项审计准则。

鉴证业务准则由鉴证业务基本准则统领,按照鉴证业务提供的保证程度和鉴证对象的不同,分为中国注册会计师审计准则、中国注册会计师审阅准则和中国注册会计师其他鉴证业务准则(以下分别简称审计准则、审阅准则和其他鉴证业务准则)。其中,审计准则是整个执业准则体系的核心。

审计准则用以规范注册会计师执行历史财务信息的审计业务,在提供审计服务时,注册会计师对所审计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。审阅准则用以规范注册会计师执行历史财务信息的审阅业务,在提供审阅服务时,注册会计师对所审阅信息是否不存在重大错报提供有限保证,并以消极方式提出结论。其他鉴证业务准则用以规范注册会计师执行历史财务信息审计或审阅以外的其他鉴证业务,根据鉴证业务的性质和业务约定的要求,提供有限保证或合理保证。相关服务准则用以规范注册会计师代编财务信息、执行商定程序,提供管理咨询等其他服务。在提供相关服务时,注册会计师不提供任何程度的保证。

四、内部审计准则

2013年8月20日,中国内部审计协会以公告形式发布了修订的《中国内部审计准则》,并于2014年1月1日起施行。该准则的发布标志着我国内部审计准则体系进一步完善和成熟,并逐步与国际惯例接轨。

中国内部审计协会于2003年至2011年先后发布了《内部审计基本准则》《内部审计人员职业道德规范》、29个具体准则和5个实务指南,初步形成了内部审计准则体系。近年来,随着我国经济社会的发展,各类组织对内部审计的重视程度日益提高,内部审计迎来了新的发展

机遇和挑战,对内部审计准则也提出了新的要求。为此,中国内部审计协会于2012年开始,对原准则进行了全面、系统的修订,为新时期内部审计工作提供科学、规范的指引。

新内部审计准则将具体准则分为作业类、业务类和管理类,在分类的基础上,对准则体系采用四位数编码进行编号。内部审计基本准则和内部审计人员职业道德规范为第一层次,编码为1000;具体准则为第二层次,编码为2000;实务指南为第三层次,编码为3000。修订后的准则体系由内部审计基本准则、内部审计人员职业道德规范、20个具体准则和5个实务指南构成。

第二节 审计职业道德规范

一、国家审计机关审计人员职业道德准则

国家审计机关审计人员职业道德是指审计机关审计人员的职业品德、职业纪律、职业胜任能力和职业责任。2001年8月1日审计署颁布的《审计机关审计人员职业道德准则》对于国家审计机关审计人员职业道德的要求包括:

(1)在办理审计事项时,客观公正、实事求是、合理谨慎、职业胜任、保守秘密、廉洁奉公、恪尽职守;

(2)在执行任务时,保持应有的独立性,不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉;

(3)办理审计事项时,与被审计单位或者审计事项有直接利害关系的,按照有关规定回避;

(4)在执行任务时,忠诚老实,不得隐瞒或者曲解事实;

(5)在执行职务特别是做出审计评价、提出处理处罚意见时,做到依法办事,实事求是,客观公正,不得偏袒任何一方;

(6)合理运用审计知识、技能和经验,保持职业谨慎,不得对没有证据支持的、未核清事实的、法律依据不当的和超越审计职责范围的事项发表审计意见;

(7)具有符合规定的学历,通过岗位任职资格考试,具备与从事的审计工作相适应的专业知识、职业技能和工作经验,并保持和提高职业胜任能力,不得从事不能胜任的业务;

(8)遵守审计机关的继续教育和培训制度,参加审计机关举办或者认可的继续教育、岗位培训活动,学习会计、审计、法律、经济等方面的新知识,掌握与从事审计工作相适应的计算机、外语等技能;

(9)参加继续教育、岗位培训,达到审计机关规定的时间和质量要求;

(10)对其执行职务时知悉的国家秘密和被审计单位的商业秘密负有保密的义务,在执行职务中取得的资料和审计工作记录,未经批准,不得对外提供和披露,不得用于与审计工作无关的目的;

(11)遵守国家的法律、法规和规章以及审计工作纪律和廉政纪律;

(12)认真履行职责,维护国家审计的权威,不得有损害审计机关形象的行为,维护国家利益和被审计单位的合法权益。

审计人员违反职业道德,由所在审计机关根据有关规定给予批评教育、行政处分或者纪律处分。

二、注册会计师职业道德准则

为了规范中国注册会计师协会会员的职业行为,进一步提高职业道德水平,维护职业形象,中国注册会计师协会制定了《中国注册会计师职业道德守则》和《中国注册会计师协会非执业会员职业道德守则》。其中,《中国注册会计师职业道德守则》具体包括《中国注册会计师职业道德守则第1号——职业道德基本原则》《中国注册会计师职业道德守则第2号——职业道德概念框架》《中国注册会计师职业道德守则第3号——提供专业服务的具体要求》《中国注册会计师职业道德守则第4号——审计和审阅业务对独立性的要求》和《中国注册会计师职业道德守则第5号——其他鉴证业务对独立性的要求》。职业道德守则规定了职业道德基本原则和职业道德概念框架,会员应当遵守职业道德基本原则,并能够运用职业道德概念框架解决职业道德问题。

(一)职业道德基本准则

会员为实现执业目标,必须遵守一系列前提或一般原则。这些基本原则包括下列职业道德基本原则:

- (1)注册会计师应当遵循诚信、客观和公正原则,在执行审计和审阅业务以及其他鉴证业务时保持独立性;
- (2)注册会计师应当获取和保持专业胜任能力,保持应有的关注,勤勉尽责;
- (3)注册会计师应当履行保密义务,对职业活动中获知的涉密信息保密;
- (4)注册会计师应当维护职业声誉,树立良好的职业形象。

(二)职业道德概念框架

《中国注册会计师协会会员职业道德守则》提出职业道德概念框架,以帮助会员遵循职业道德基本原则,履行维护公众利益的职责。职业道德概念框架是解决职业道德问题的思路和方法,用以指导注册会计师:(1)识别对职业道德基本原则的不利影响;(2)评价不利影响的严重程度;(3)必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

在运用职业道德概念框架时,注册会计师应当运用职业判断。如果发现存在可能违反职业道德基本原则的情形,注册会计师应当评价其对职业道德基本原则的不利影响。可能对职业道德基本原则产生不利影响的因素包括自身利益、自我评价、过度推介、密切关系和外在压力。在评价不利影响的严重程度时,会员应当从数量和性质两个方面予以考虑。

如果认为对职业道德基本原则的不利影响超出可接受的水平,注册会计师应当确定是否能够采取防范措施消除不利影响或将其降至可接受水平。应对不利影响的防范措施包括法律法规和职业规范规定的防范措施及在具体工作中采取的防范措施。如果无法采取适当的防范措施,注册会计师应当拒绝或终止所从事的特定专业服务,必要时与客户解除合约关系,或向其工作单位辞职。

三、内部审计人员职业道德规范

根据《第1201号内部审计具体准则——内部审计人员职业道德规范》,内部审计人员职业道德是内部审计人员在开展内部审计工作中应当具有的职业品德、应当遵守的职业纪律和应当承担的职业责任的总称。内部审计人员在从事内部审计活动时,应当保持诚信正直,遵循客观性原则,公正、不偏不倚地作出审计职业判断;内部审计人员应当保持并提高专业胜任能力,

按照规定参加后续教育;内部审计人员应当遵循保密原则,按照规定使用其在履行职责时所获取的信息。

第三节 审计质量控制准则

一、国际审计质量控制准则

质量控制是会计师事务所为了确保业务质量符合专业准则的要求而建立和实施的控制政策和程序的总称。质量控制有两大基本作用:一是指导、监督会计师事务所质量控制的指南和依据,二是衡量、判断和评价不同单位质量控制程序有效性的标准和尺度。因此,质量控制准则是保证专业准则得到遵守和落实的重要手段,是会计师事务所内部控制体系的核心内容,是会计师事务所生存和发展的基本条件。为此,国际审计与鉴证准则理事会(International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB)制定了《国际质量控制准则第1号——会计师事务所执行历史财务信息审计和审阅、其他鉴证业务和相关服务的质量控制》(ISQC1),自2005年6月15日起生效。2006年9月,该理事会同意将新的明晰化起草体例用于原ISQC1。2007年7月,该理事会发布了按新体例起草的征求意见稿ED-ISQC1。2009年3月,该理事会正式发布了新的ISQC1,以规范会计师事务所对财务报表审计和审阅、其他鉴证业务和相关服务建立质量控制制度。该准则旨在让会计师事务所实现准则中的目标,即会计师事务所的目标是建立和维持质量控制制度,以合理保证:(1)会计师事务所及其员工遵守职业准则和法律法规的要求;(2)会计师事务所和项目合伙人根据具体情况出具的审计报告是恰当的。

根据该准则,会计师事务所的质量控制制度应当包括针对下列要素制定的政策和程序:(1)对业务质量承担的领导责任;(2)相关的职业道德规范;(3)客户关系和具体业务的接受与保持;(4)人力资源;(5)业务执行;(6)监控。

会计师事务所应当将质量控制政策和程序形成书面文件,并传达至全体员工。

(一)对业务质量的领导责任

会计师事务所应当制定政策和程序,培育以质量为导向的内部文化,这些政策和程序应当要求会计师事务所的首席执行官(或类似职位)对质量控制制度承担最终责任。受会计师事务所首席执行官或管理合伙人委派承担质量控制制度运作责任的人员,应当具有足够、适当的经验和能力以及必要的权限以履行其责任。

(二)相关的职业道德规范

会计师事务所应当制定政策和程序,以合理保证会计师事务所及其人员遵守职业道德规范。根据职业道德要求,会计师事务所应当制定政策和程序,以合理保证会计师事务所及其人员遵守独立性。这些政策和程序应当使会计师事务所能够:(1)向相关人员传达独立性要求;(2)识别和评价对独立性造成威胁的情况,并采取适当的防护措施以消除对独立性的威胁,或将其降至可接受的水平。必要时,在法律法规允许的前提下解除业务约定。

(三)客户关系和具体业务的接受与保持

会计师事务所应当制定有关客户关系和具体业务接受与保持的政策和程序,以合理保证只有在下列情况下才能接受和保持客户关系及具体业务:(1)具有执行业务必要的素质、专业胜任能力、时间和资源;(2)能够遵守职业道德规范;(3)已考虑客户的诚信,没有信息表明客户

缺乏诚信。

(四) 人力资源

会计师事务所应当制定政策和程序,合理保证拥有足够的具有必要素质和专业胜任能力并遵守职业道德规范的人员,以使会计师事务所和项目合伙人能够按照职业准则和法律法规的规定执行业务,并根据具体情况出具恰当的报告。

(五) 业务执行

会计师事务所应当制定政策和程序,以合理保证按照职业准则和法律法规的规定执行业务,并使会计师事务所和项目合伙人能够根据具体情况出具恰当的报告。这些政策和程序包括:(1)与提高业务执行的一致性有关的事项;(2)监督责任;(3)复核责任。会计师事务所复核政策和程序的基本原则是,由项目组内经验较多的人员复核经验较少的人员执行的工作。

(六) 监控

会计师事务所应当制定监控政策和程序,以合理保证质量控制制度中的政策和程序是相关、适当的,并正在有效运行。这些监控政策和程序应当包括:(1)持续考虑和评价会计师事务所的质量控制制度,如周期性地选取已完成的业务进行检查,在每个周期内,应对每个项目合伙人的业务至少选取一项进行检查;(2)会计师事务所可以委派一个或多个合伙人或具有足够、适当经验和权限的其他人员履行监控责任;(3)参与业务执行或项目质量控制复核的人员不应承担该项业务的检查工作。

(七) 记录

会计师事务所应当制定政策和程序,对质量控制制度各项要素的运行情况形成适当记录。会计师事务所对质量控制记录的保存期限应当足以使执行监控程序的人员能够评价质量控制制度的遵守情况。会计师事务所应当对投诉和指控及其处理情况予以记录。

二、中国注册会计师质量控制准则

会计师事务所质量控制准则是中国注册会计师执业准则体系的重要组成部分,我国于2006年2月颁布的执业准则体系中的第5101号《业务质量控制》和审计准则第1121号《历史财务信息审计的质量控制》参照了ISQC1和修订后的ISA220《国际审计准则第220号——审计工作质量控制》。2019年2月,财政部修订发布了《中国注册会计师审计准则第1121号——对财务报表审计实施的质量控制》《质量控制准则第5101号——会计师事务所对执行财务报表审计和审阅、其他鉴证和相关服务业务实施的质量控制》。《质量控制准则第5101号——会计师事务所对执行财务报表审计和审阅、其他鉴证和相关服务业务实施的质量控制》第三十一条规定,会计师事务所应当建立并保持质量控制制度。质量控制制度包括针对下列要素而制定的政策和程序:(1)对业务质量承担的领导责任;(2)相关职业道德要求;(3)客户关系和具体业务的接受与保持;(4)人力资源;(5)业务执行;(6)监控。

会计师事务所质量控制准则旨在规范会计师事务所的业务质量控制,明确会计师事务所及其人员的质量控制责任,适用于会计师事务所执行历史财务信息审计和审阅业务、其他鉴证业务及相关服务业务。

会计师事务所应当根据会计师事务所质量控制准则,制定质量控制制度以合理保证业务质量。质量控制制度的目的主要是在以下两个方面提出合理保证:(1)会计师事务所及其人员遵守法律法规、职业道德规范以及审计准则、审阅准则、其他鉴证业务准则和相关服务准则的

规定;(2)会计师事务所和项目负责人根据具体情况出具恰当的报告。

会计师事务所应当将质量控制政策和程序形成书面文件,并传达至全体人员。在记录和传达时,应清楚地描述质量控制政策和程序及其拟实现的目标,包括用适当信息指明每个人各自的质量责任,并被期望遵守这些政策和程序。

(一)对业务质量承担的领导责任

会计师事务所应当制定政策和程序,培育以质量为导向的内部文化。这些政策和程序应当要求会计师事务所主任会计师或类似职位的人员对质量控制制度承担最终责任。会计师事务所应当制定政策和程序,使受会计师事务所主任会计师或类似职位的人员委派负责质量控制制度运作的人员具有足够、适当的经验和能力以及必要的权限以履行其责任。

会计师事务所的各级管理层应当通过清晰、一致及经常的行动示范和信息传达,强调质量控制政策和程序的重要性以及下列要求:(1)按照法律法规、职业道德规范和业务准则的规定执行工作;(2)根据具体情况出具恰当的报告。

会计师事务所的领导层应当树立质量至上的意识,会计师事务所应当通过下列措施实现质量控制的目标:(1)合理确定管理责任,以避免重商业利益轻业务质量;(2)建立以质量为导向的业绩评价、工薪及晋升的政策和程序;(3)投入足够的资源制定和执行质量控制政策和程序,并形成相关文件记录。

(二)职业道德规范

会计师事务所应当制定政策和程序以合理保证会计师事务所及其人员遵守职业道德规范。会计师事务所及其人员执行任何类型的业务,都应当遵守职业道德规范所要求的诚信、独立、客观原则,保持专业胜任能力和应有的关注,并对执业过程中获知的信息保密。

遵守职业道德规范不仅包括遵守职业道德的基本原则,如诚信、独立、客观、专业胜任能力和应有的关注、保密、职业行为等,还包括遵守有关职业道德的具体规定。会计师事务所如不能合理保证职业道德规范得到遵守,就无法保证业务质量。值得说明的是,执行鉴证业务还应当满足独立性要求。

会计师事务所制定的政策和程序应当强调遵守职业道德规范的重要性,并通过必要的途径予以强化。这些途径有:(1)会计师事务所领导层的示范;(2)教育和培训;(3)监控;(4)对违反职业道德规范行为的处理。

会计师事务所应当制定政策和程序,以合理保证会计师事务所及其人员,包括雇用的专家和其他需要满足独立性要求的人员,保持职业道德规范要求的独立性。会计师事务所应当制定政策和程序,以合理保证能够获知违反独立性要求的情况,并采取适当行动予以解决。会计师事务所一旦获知违反独立性政策和程序的情况,应当立即将相关信息告知有关项目负责人和会计师事务所的其他适当人员,如认为必要,还应当立即告知会计师事务所雇用的专家和关联会计师事务所的人员,以便他们采取适当的行动。会计师事务所应当每年至少一次向所有受独立性要求约束的人员获取其遵守独立性政策和程序的书面确认函。长期由同一个高级人员执行某项鉴证业务可能造成的亲密关系对独立性会产生威胁。

(三)客户关系和具体业务的接受与保持

会计师事务所应当制定有关客户关系和具体业务接受与保持的政策和程序,以合理保证只有在下列情况下,才能接受或保持客户关系和具体业务:(1)已考虑客户的诚信,没有信息表明客户缺乏诚信;(2)具有执行业务必要的素质、专业胜任能力、时间和资源;(3)能够遵守职业

道德规范。

在接受新客户业务前,或决定是否保持现有业务或考虑接受现有客户的新业务时,会计师事务所应当根据具体情况获取上述信息,当识别出问题而又决定接受或保持客户关系或具体业务时,会计师事务所应当记录问题是如何得以解决的。

客户的诚信问题虽然不会必然导致财务报表产生重大错报,但绝大多数审计问题来源于不诚信的客户。因此,注册会计师应当了解客户的诚信程度,拒绝不诚信的客户,以降低业务风险。会计师事务所在评价客户诚信情况时,可以通过下列途径,获取与客户诚信相关的信息:(1)与为客户提供专业会计服务的现任人员或前任人员进行沟通,并与其讨论;(2)向会计师事务所其他人员、监管机构、金融机构、法律顾问和客户的同行等第三方询问;(3)从相关数据库中搜索客户的背景信息。

会计师事务所在接受新业务前,还必须评价自身的执业能力,了解自身的执业能力非常重要,会计师事务所不得承接不能胜任和无法完成的业务。

如果决定接受或保持客户关系和具体业务,会计师事务所应与客户就相关问题达成一致理解,并形成书面业务约定书,将对业务的性质、范围和局限性产生误解的风险降至最低。

在确定是否保持客户关系时,会计师事务所应当考虑在本期或以前业务执行过程中发现的重大事项,及其对保持客户关系可能造成的影响。如果在本期或以前业务执行过程中发现客户守法经营意识淡薄或内部控制环境恶劣,或者对业务范围施加重大限制,或者存在其他严重影响业务执行的情形等,会计师事务所应当考虑其对保持客户关系可能造成的影响;必要时,可以考虑终止与该客户的关系。

会计师事务所针对解除业务约定或同时解除业务约定及客户关系时制定的政策和程序应当包括下列要求:(1)与客户适当级别的管理层和治理层讨论会计师事务所根据有关事实和情况可能采取的适当行动;(2)如果确定解除业务约定或同时解除业务约定及其客户关系是适当的,会计师事务所应当就解除的情况及原因与客户适当级别的管理层和治理层讨论;(3)考虑是否存在法律法规的规定,要求会计师事务所应当保持现有的客户关系,或向监管机构报告解除的情况及原因;(4)记录重大事项及其咨询情况、咨询结论和得出结论的依据。

(四)人力资源

会计师事务所应当制定政策和程序,合理保证拥有足够的具有必要素质和专业胜任能力并遵守职业道德规范的人员,以使会计师事务所和项目负责人员能够按照法律法规、职业道德规范和业务准则的规定执行业务,并根据具体情况出具恰当的报告。

会计师事务所制定的人力资源政策和程序应当解决下列人事问题:(1)雇用;(2)业绩评价;(3)人员素质;(4)专业胜任能力;(5)职业发展;(6)晋升;(7)工薪;(8)人员需求预测。

雇用是人力资源管理的首要环节,会计师事务所应当制定雇用程序,以选择正直的、通过发展能够具备执行业务所需的必要素质和专业胜任能力的人员。在实务中,会计师事务所通常指定人事管理部门或其他有资格的人员负责定期或不定期地评价总体人员需求,并根据现有人员的数量及层次结构、现有客户数、业务量、业务结构、预期业务增长率、人员流动率和晋升变化等因素,确定雇用目标和方案。

由于执业环境和工作要求在不断发生变化,会计师事务所应当采取措施确保人员持续保持必要的素质和专业胜任能力。会计师事务所可以通过下列途径提高人员素质和专业胜任能力:(1)职业教育;(2)职业发展,包括培训;(3)工作经验;(4)由经验更丰富的员工提供辅导。

业绩评价、工薪和晋升是事关每个人员切身利益的重大问题,为此,会计师事务所应当制

定业绩评价、工薪及晋升程序,对发展和保持专业胜任能力并遵守职业道德规范的人员给予应有的肯定和奖励。业绩评价是决定奖励,包括工薪和晋升的基础。公平、公正的业绩评价对于实现绩效评价的整体目标至关重要。工薪制度应当体现对员工的激励作用,因此,每年的薪金调整应当与对人员的当年评估结果直接相关。人员结构和晋级的阶梯方式向员工传递了清晰的职业发展道路信息,直接帮助员工制定规划,具有明显的激励作用。会计师事务所制定的业绩评价、工薪及晋升程序应当强调以下内容:(1)使职员知悉会计师事务所对业绩和遵守职业道德规范的期望;(2)向职员提供业绩、工作及职业发展方面的评价和咨询;(3)帮助职员了解提高业务质量及遵守职业道德规范是晋升更高职位的主要途径。

会计师事务所应当委派具有必要素质、专业胜任能力的员工,按照法律法规、职业道德规范和业务准则的规定执行业务,以使会计师事务所和项目负责人能够根据具体情况出具恰当的报告。

(五)业务执行

业务执行是会计师事务所委派项目组按照法律法规、职业道德规范和业务准则的规定具体执行所承接的某项业务,使会计师事务所和项目负责人能够根据具体情况出具恰当的报告。业务执行是编制和实施业务计划,形成和报告业务结果的总称。由于业务执行对业务质量有直接的重大影响,是业务质量控制的关键环节,因此,会计师事务所应当要求项目负责人负责组织对业务执行实施指导、监督与复核。

会计师事务所应当制定政策和程序,以合理保证按照法律法规、职业道德规范和业务准则的规定执行业务,使会计师事务所和项目负责人能够根据具体情况出具恰当的报告。会计师事务所在制定指导、监督与复核政策和程序时,应当考虑下列事项:(1)如何将业务情况简要告知项目组,使项目组了解工作目标;(2)保证适用的业务准则得以遵守的程序;(3)业务监督、员工培训和辅导的程序;(4)对已实施的工作、做出的重大判断以及拟出具的报告进行复核的方法;(5)对已实施的工作及其复核的时间和范围做出适当记录;(6)保证所有的政策和程序是合时宜的。

会计师事务所通常使用书面或电子手册、软件工具、标准化底稿以及行业和特定业务对象的指南性材料等文件,记录和传达其制定的政策和程序,以使全体人员掌握和贯彻执行这些政策和程序。

指导的具体要求包括:

(1)使项目组了解工作目标。让项目组的所有成员都了解拟执行工作的目标,对于有效执行所分派的工作很重要,因此,项目组的所有成员应当了解拟执行工作的目标。

(2)提供适当的团队工作和培训。适当的团队工作和培训对于帮助经验较少的项目组成员清楚了解所分派工作的目标十分必要。因此,项目负责人应当通过适当的团队工作和培训,使经验较少的项目组成员清楚了解所分派工作的目标。

监督也是质量控制的一个重要因素。合理有效的监督工作是提高会计师事务所工作质量,完成各项任务,向客户提供符合质量要求的服务的必要保证。项目负责人对业务的监督内容具体包括下列几个方面:

(1)追踪业务进程。要求项目负责人在业务进行中适时实施必要的监督,以检查各成员是否能够顺利完成业务工作。

(2)考虑项目组各成员的素质和专业胜任能力,以及是否有足够的时间执行工作,是否理解工作指令,是否按照计划的方案执行工作。

(3)解决在执行业务过程中发现的重大问题,考虑其重要程度并适当修改原计划的方案。

(4)识别在执行业务过程中需要咨询的事项,或需要由经验较丰富的项目组成员考虑的事项。

复核范围可能随业务的不同而不同。例如,执行高风险的业务、对金融机构执行的业务和为重要客户执行的业务可能需要进行更详细的复核。复核人员应当考虑:(1)工作是否已按照法律法规、职业道德规范和业务准则的规定执行;(2)重大事项是否已提请进一步考虑;(3)相关事项是否已进行适当咨询,由此形成的结论是否得到记录和执行;(4)是否需要修改已执行工作的性质、时间和范围;(5)已执行的工作是否支持形成的结论,并得以适当记录;(6)获取的证据是否充分、适当;(7)业务程序的目标是否实现。

为了保证特定业务执行的质量,除了需要项目组实施组内复核外,会计师事务所还应当制定政策和程序,要求对特定业务实施项目质量控制复核,并在出具报告前完成项目质量控制复核。换言之,会计师事务所对应当实施项目质量控制复核的特定业务,如没有完成项目质量控制复核,就不得出具报告。只有这样,才能合理保证会计师事务所和项目负责人根据具体情况出具恰当的报告。项目质量控制复核是会计师事务所挑选不参与该业务的人员,在出具报告前对项目组做出的重大判断和在准备报告时形成的结论做出客观评价的过程。对特定业务实施项目质量控制复核,充分体现了分类控制、突出重点的质量控制理念。值得注意的是,项目质量控制复核并不减轻项目负责人的责任,更不能替代项目负责人的责任。

会计师事务所制定的项目质量控制复核政策和程序应当包括下列要求:(1)项目质量控制复核的性质、时间和范围;(2)项目质量控制复核人员的资格标准;(3)对项目质量控制复核的记录要求。会计师事务所的质量控制制度应当对上述事项做出明确和适当的规定,这对于保证项目质量控制复核工作的有效进行有着重要作用。

会计师事务所通常采用的项目质量控制复核方法包括:(1)与项目负责人进行讨论;(2)复核财务报表或其他业务对象信息及报告,尤其考虑报告是否适当;(3)选取与项目组作出重大判断及形成结论有关的工作底稿进行复核。除上述方法外,会计师事务所还可以视情况需要,采用其他适当的复核方法。

会计师事务所应当制定政策和程序,要求记录项目质量控制复核情况,包括:(1)有关项目质量控制复核的政策所要求的程序已得到执行;(2)项目质量控制复核在出具报告前业已完成;(3)复核人员没有发现任何尚未解决的事项,使其认为项目组作出的重大判断及形成的结论不适当。

(六)业务工作底稿

会计师事务所在出具业务报告后,及时将工作底稿归整为最终业务档案,不仅有利于保证业务工作底稿的安全完整性,而且便于使用和检索业务工作底稿。为此,会计师事务所应当制定政策和程序,使项目组在出具业务报告后及时将工作底稿归整为最终业务档案。

会计师事务所应当制定政策和程序,以使业务工作底稿保存期限满足法律法规的规定和会计师事务所的需要。业务工作底稿的所有权属于会计师事务所。会计师事务所可自主决定是否允许客户获取业务工作底稿部分内容,或摘录部分工作底稿,但披露这些信息不得损害会计师事务所执行业务的有效性。对鉴证业务,披露这些信息不得损害会计师事务所及其人员的独立性。具体而言,应满足下列要求:(1)安全保管业务工作底稿并对业务工作底稿保密;(2)保证业务工作底稿的完整性;(3)便于使用和检索业务工作底稿;(4)按照规定的期限保存业务工作底稿。

无论业务工作底稿存在于纸质、电子还是其他介质,会计师事务所都应当针对业务工作底稿设计和实施适当的控制。

(七)监控

会计师事务所应当制定监控政策和程序,以合理保证质量控制制度中的政策和程序是相关的、适当的,并正在有效运行。这些监控政策和程序应当包括持续考虑和评价会计师事务所的质量控制制度。

对质量控制政策和程序遵守情况实施监控的目的是评价:(1)遵守法律法规、职业道德规范和业务准则的情况;(2)质量控制制度设计是否适当,运行是否有效;(3)质量控制政策和程序应用是否得当,以便会计师事务所和项目负责人根据具体情况出具恰当的业务报告。

对会计师事务所质量控制制度的监控应当由具有专业胜任能力的人员实施,会计师事务所可以委派主任会计师、副主任会计师或具有足够适当经验和权限的其他人员履行监控责任。

对会计师事务所质量控制制度实施监控的内容包括:(1)质量控制制度设计的适当性;(2)质量控制制度运行的有效性。

会计师事务所应当从下列方面对质量控制制度进行持续考虑和评价:(1)确定质量控制制度的完善措施,包括要求对有关教育与培训的政策和程序提供反馈意见;(2)与会计师事务所适当人员沟通已识别的质量控制制度在设计、理解或执行方面存在的缺陷;(3)由会计师事务所适当人员采取追踪措施,对质量控制政策和程序及时做出必要的修正。

会计师事务所应当周期性地选取已完成的业务进行检查,周期最长不得超过3年,在每个周期内,应对每个项目负责人的业务至少选取一项进行检查。

会计师事务所应当评价实施监控程序发现的缺陷的影响,并确定这些缺陷属于下列哪种情况:(1)该缺陷并不必然表明质量控制制度不足以合理保证会计师事务所遵守法律法规、职业道德规范和业务准则的规定,以及会计师事务所和项目负责人根据具体情况出具恰当的报告;(2)该缺陷是系统性的、重复出现的或其他需要及时纠正的重大缺陷。

会计师事务所应当将实施监控程序发现的缺陷及建议采取的适当补救措施告知相关项目负责人及其他适当人员。

会计师事务所应当每年至少一次将质量控制制度的监控结果传达给项目负责人及会计师事务所内部的其他适当人员,以使会计师事务所及其相关人员能够在其职责范围内及时采取适当的行动。传达的信息应当包括下列内容:(1)已实施的监控程序;(2)实施监控程序得出的结论;(3)系统性的、重复出现的或其他重大缺陷及其整改措施。

会计师事务所应当适当记录下列监控事项:

(1)制定的监控程序,包括选取已完成的业务进行检查的程序。

(2)对监控程序实施情况的评价。对监控程序实施情况评价的记录包括下列方面:①对法律法规、职业道德规范和业务准则的遵守情况;②质量控制制度的设计是否适当,运行是否有效;③质量控制政策和程序是否已得到适当遵守,以使会计师事务所和项目负责人能够根据具体情况出具恰当的报告。

(3)识别出的缺陷,对其影响的评价,是否采取行动及采取何种行动的依据。

会计师事务所应当制定政策和程序,以合理保证能够适当处理针对下列事项的投诉和指控:(1)已实施的工作未能遵守法律法规、职业道德规范和业务准则的规定;(2)未能遵守会计师事务所质量控制制度。适当处理有关投诉和指控,会计师事务所制定的质量控制政策和程序要确保其能够接收到有关质量方面的投诉和指控,及时、专业和公正地对投诉和指控进行调查。

查,以及根据调查结果做出适当的处理。作为处理投诉和指控过程的一部分,会计师事务所应当设立投诉和指控渠道,以使会计师事务所人员能够没有顾虑地提出关心的问题。会计师事务所应当按照既定的政策和程序调查投诉和指控事项,并对投诉和指控及其处理情况予以记录。会计师事务所应当委派本所内部不参与该项业务的具有足够、适当经验和权限的人员负责调查的监督。必要时,聘请法律专家参与调查工作。

三、审计质量控制准则与审计准则的关系

审计准则是审计质量控制准则的前提,审计质量控制准则是审计准则的保证。两者的共同目的在于保证审计工作的质量,增加会计报表的可信性。

审计准则与审计质量控制准则尽管都与审计业务及其质量有关,但它们是两个不同的概念,主要存在以下区别:

(1)性质不同。审计准则是每个注册会计师在执行审计业务时必须遵守的技术标准,是针对每个审计项目的完成而制定的。而审计质量控制准则则是要求每个会计师事务所都遵守的管理标准,是针对整个审计实务的控制而制定的。

(2)作用不同。审计准则是要求每次审计都遵循的,目的是指导审计的具体工作和衡量审计工作本身质量的好坏。而审计质量控制准则则是要求每个会计师事务所都遵循的,是为了指导质量控制工作并衡量审计质量管理控制的有效程度。

(3)内容不同。审计准则规定了与审计工作相关的注册会计师质量和审计过程及报告质量的要求。而审计质量控制准则紧紧围绕质量控制,包括各项质量控制工作应达到的要求。

第四节 审计的法律责任

一、国家审计的法律责任

1994年8月31日第八届全国人大常委会第九次会议通过了《中华人民共和国审计法》(简称《审计法》),并于1995年1月1日起正式实施。2006年2月28日,第十届人大常委会第二十次会议通过了《关于修改〈审计法〉的决定》,该决定自2006年6月1日起施行。修订后的《审计法》共分七章,即总则、审计机关、审计机关职责、审计机关权限、审计程序、法律责任和附则,共五十四条。其中,第六章“法律责任”的具体条款如下:

(一)被审计单位违反本法规定,拒绝或者拖延提供与审计事项有关的资料的,或者提供的资料不真实、不完整的,或者拒绝、阻碍检查的,由审计机关责令改正,可以通报批评,给予警告;拒不改正的,依法追究法律责任。

(二)被审计单位违反本法规定,转移、隐匿、篡改、毁弃会计凭证、会计账簿、财务会计报告以及其他与财政收支、财务收支有关的资料,或者转移、隐匿所持有的违反国家规定取得的资产,审计机关认为对直接负责的主管人员和其他直接责任人员依法应当给予处分的,应当提出给予处分的建议,被审计单位或者其上级机关、监察机关应当依法及时作出决定,并将结果书面通知审计机关;构成犯罪的,依法追究刑事责任。

(三)对本级各部门(含直属单位)和下级政府违反预算的行为或者其他违反国家规定的财政收支行为,审计机关、人民政府或者有关主管部门在法定职权范围内,依照法律、行政法规的规定,区别情况采取下列处理措施:

1. 责令限期缴纳应当上缴的款项;
2. 责令限期退还被侵占的国有资产;
3. 责令限期退还违法所得;
4. 责令按照国家统一的会计制度的有关规定进行处理;
5. 其他处理措施。

(四)对被审计单位违反国家规定的财务收支行为,审计机关、人民政府或者有关主管部门在法定职权范围内,依照法律、行政法规的规定,区别情况采取前条规定的处理措施,并可以依法给予处罚。

(五)审计机关在法定职权范围内作出的审计决定,被审计单位应当执行。审计机关依法责令被审计单位上缴应当上缴的款项,被审计单位拒不执行的,审计机关应当通报有关主管部门,有关主管部门应当依照有关法律、行政法规的规定予以扣缴或者采取其他处理措施,并将结果书面通知审计机关。

(六)被审计单位对审计机关作出的有关财务收支的审计决定不服的,可以依法申请行政复议或者提起行政诉讼。被审计单位对审计机关作出的有关财政收支的审计决定不服的,可以提请审计机关的本级人民政府裁决,本级人民政府的裁决为最终决定。

(七)被审计单位的财政收支、财务收支违反国家规定,审计机关认为对直接负责的主管人员和其他直接责任人员依法应当给予处分的,应当提出给予处分的建议,被审计单位或者其上级机关、监察机关应当依法及时作出决定,并将结果书面通知审计机关。

(八)被审计单位的财政收支、财务收支违反法律、行政法规的规定,构成犯罪的,依法追究刑事责任。

(九)报复陷害审计人员的,依法给予处分;构成犯罪的,依法追究刑事责任。

(十)审计人员滥用职权、徇私舞弊、玩忽职守或者泄露所知悉的国家秘密、商业秘密的,依法给予处分;构成犯罪的,依法追究刑事责任。

从上述具体条款可以看出,《审计法》对法律责任的规定有以下三个特点:

(1)《审计法》中的法律责任是国家审计的法律责任,不包括社会审计和内部审计的法律责任,是在国家审计监督过程中发生的与审计机关履行审计监督职能密切相关的法律责任。

(2)《审计法》中的法律责任是因实施审计监督而产生的相关当事人的法律责任,相关当事人是法律责任的主体,包括被审计单位及其有关的直接责任人和国家审计人员。

(3)《审计法》中的法律责任是以行政责任为主的法律责任,也包括相应的刑事责任,但不包括民事责任。

二、注册会计师的法律责任

注册会计师在执行审计业务时,应当按照审计准则的要求审慎执业,保证执业质量,控制审计风险;否则,一旦出现审计失败,就应承担相应的责任。注册会计师的法律责任通常产生于注册会计师在执业时没有保持应有的职业谨慎,并因此导致了对他人权利的损害。应有的职业谨慎是注册会计师应当具备足够的专业知识和业务能力,按照执业准则的要求执业。近年来,我国颁布的不少经济法律中都有专门规定会计师事务所、注册会计师法律责任的条款,其中比较重要的法规主要有《注册会计师法》《公司法》《证券法》《刑法》等。此外,为了正确处理涉及会计师事务所在审计业务活动中的民事侵权赔偿责任,维护社会公共利益和相关当事人的合法权益,根据《民法通则》《注册会计师法》《公司法》《证券法》等法律,结合审判实践,最

高人民法院相继出台了一系列相关司法解释。

（一）对注册会计师法律责任的认定

1. 违约

违约是合同的一方或多方未能达到合同条款的要求。如果注册会计师违约,就应负违约责任。比如,会计师事务所违反了与被审计单位订立的保密协议等。

2. 过失

过失是在一定条件下没有保持应有的职业谨慎。评价注册会计师的过失是以其他合格注册会计师在相同条件下可做到的谨慎为标准的。当注册会计师因过失而给他人造成损失时,注册会计师应负过失责任。过失可按程度不同区分为普通过失和重大过失。普通过失,也称一般过失,通常是指没有保持应有的职业谨慎;对注册会计师而言,则是指没有完全遵循专业准则的要求。比如,未按特定审计项目获取充分、适当的审计证据就出具审计报告等情况。重大过失是指连起码的职业谨慎都没有保持;对注册会计师而言,则是指根本没有遵循专业准则或没有按专业准则的基本要求执行审计。

3. 欺诈

欺诈,又称舞弊,是以欺骗或坑害他人为目的的一种故意的错误行为。作案具有不良动机是欺诈的重要特征,也是欺诈与普通过失和重大过失的主要区别之一。对于注册会计师而言,欺诈就是为了达到欺骗他人的目的,明知委托单位的财务报表有重大错报却加以虚伪的陈述,出具无保留意见的审计报告。

（二）注册会计师承担法律责任的种类

注册会计师因违约、过失或欺诈给被审计单位或其他利害关系人造成损失的,按照有关规定,可能被判承担行政责任、民事责任或刑事责任。这三种责任可单处,也可并处。行政责任,对注册会计师而言,包括警告、暂停执业、吊销注册会计师证书;对会计师事务所而言,包括警告、没收违法所得、罚款、暂停执业、撤销等。民事责任主要是赔偿受害人损失。刑事责任是触犯刑法所必须承担的法律后果。

三、注册会计师法律责任的规避

注册会计师要避免法律诉讼,就必须在执行审计业务时尽量减少过失行为,防止欺诈行为。而要尽可能不发生过失或防止欺诈,注册会计师就应当达到以下基本要求:

（一）增强执业独立性

独立性是注册会计师审计的生命。在实际工作中,绝大多数注册会计师能够始终如一地遵循独立原则;但也有少数注册会计师忽视独立性,甚至接受可能是错误的陈述,并帮助被审计单位掩饰舞弊。

（二）保持应有的职业谨慎

在所有注册会计师的审计过失中,最主要的是由于缺乏应有的职业谨慎而引起的。在执行审计业务过程中,未严格遵守审计准则,不执行适当的审计程序,对有关被审计单位的问题未保持应有的职业谨慎,或为节省时间而缩小审计范围和简化审计程序,都会导致财务报表中的重大错报不被发现。

（三）强化执业质量控制

许多审计中的差错是由于注册会计师失察或未能对助理人员或其他人员进行切实的监督

而发生的。对于业务复杂且重大的委托单位来说,其审计是由多个注册会计师及助理人员共同配合来完成的;如果他们的分工存在重叠或间隙,又缺乏严密的质量控制,就会发生过失。

为了达到上述基本要求,注册会计师可以采取以下具体措施:(1)严格遵守职业道德守则和执业准则的要求;(2)建立健全会计师事务所质量控制制度;(3)与委托人签订业务约定书;(4)审慎选择客户;(5)深入了解被审计单位的业务;(6)提取风险基金或购买责任保险;(7)聘请熟悉注册会计师法律责任的律师。



主要概念

审计准则 违约 过失 普通过失 重大过失 欺诈 行政责任 民事责任 刑事责任



思考题

1. 简述我国注册会计师执业准则体系。
2. 我国的内部审计准则分为哪三个层次?
3. 《审计机关审计人员职业道德准则》对于国家审计人员职业道德的要求包括哪些具体内容?
4. 简述注册会计师职业道德准则体系。
5. 《第 1201 号内部审计具体准则——内部审计人员职业道德规范》对内部审计人员的职业道德提出了哪些具体要求?
6. 简述我国内部审计准则体系的框架。
7. 如何认定注册会计师的法律责任?
8. 注册会计师如何规避法律责任?



分析题

【分析题 1】

王华是在一家化工制造公司服务的内部审计师,有迹象使他相信公司倾倒的有毒废弃物违反了法律。出于对公司的忠诚,王华选择对此视而不见,未收集有关倾倒物的信息。

要求:分析王华的做法是否适当,并指出内部审计师应当遵循怎样的职业道德规范。

【分析题 2】

合江公司在销售环节采用了订货与核准购货方信用职务分离的控制制度,目的是防止出现在销售过程中拿回扣或不能及时收回销货款的现象。由于执行者没有认真履行订货合同与批准销售的职权分离的内控制度,公司本年度内销货交易货款的 3/5 不能按时回收,给公司造成了巨大的财务损失。注册会计师李平在实施审计中对其内部控制制度进行评价时,根据以往的经验认为公司在订购与销货方面不存在问题,没有进行相关的测试,致使财务报表出现较大数额的错报。

要求:

- (1)指出什么是普通过失和重大过失,并说明注册会计师李平在对合江公司的审计中出现

了何种过失。

(2)分析注册会计师李平及其所在的会计师事务所应承担什么法律责任,以及可能受到的处罚。

【分析题 3】

ABC 会计师事务所的质量控制制度部分内容摘录如下:

(1)在业务质量及职业道德考核成绩为优秀的前提下,连续两年业务收入排名靠前的高级经理可晋升合伙人。

(2)审计部员工须每年签署其遵守会计师事务所独立性政策和程序的书面确认函,其他部门员工须每三年签署一次书面确认函。

(3)对上市实体财务报表审计业务应实施项目质量控制复核,其他业务是否实施项目质量控制复核由各业务部门的主管合伙人决定。

(4)审计项目组成员应当在执行业务时遵守会计师事务所的质量控制政策和程序。参与审计项目的实习生和会计师事务所的外部专家不受上述规定的限制。

(5)历史财务信息审计和审阅业务的工作底稿应在业务报告日后 60 日内归档,除此之外的其他业务工作底稿应在业务报告日后 90 日内归档。

要求:针对上述各项,逐项指出 ABC 会计师事务所的质量控制制度的内容是否恰当;如不恰当,请简要说明理由。



案例题

【案例题 1】

中国证监会行政处罚决定书([2018]126 号)摘录

依据《中华人民共和国证券法》(以下简称《证券法》)的有关规定,我会对瑞华所出具含有虚假记载的审计报告行为进行了立案调查、审理,并依法向当事人告知了作出行政处罚的事实、理由、依据及当事人依法享有的权利。

经查明,当事人存在以下违法事实:

瑞华所为成都华泽钴镍材料股份有限公司(以下简称华泽钴镍)2013 年、2014 年年度报告的审计机构,对上述两年年度报告均出具了标准无保留的审计意见,并收取华泽钴镍年度报告审计服务费用 130 万元。其中,华泽钴镍 2013 年度财务报表审计报告由王晓江、刘少锋签字,华泽钴镍 2014 年度财务报表审计报告由张富平、王晓江签字。

一、华泽钴镍 2013 年、2014 年年报存在虚假记载

为掩盖关联方长期占用资金的事实,华泽钴镍搜集票据复印件,将无效票据入账充当还款。华泽钴镍 2013 年应收票据的期末余额为 1 325 270 000 元,其中 1 319 170 000 元为无效票据。2014 年应收票据的期末余额为 1 363 931 170 元,其中 1 361 531 170 元为无效票据。

二、瑞华所在对华泽钴镍 2013 年度、2014 年度财务报表审计过程中未勤勉尽责,出具了存在虚假记载的审计报告

(一)未能实施有效程序对公司舞弊风险进行识别,未直接与公司治理层沟通关于治理层了解公司是否存在舞弊及治理层如何监督管理层对舞弊风险的识别和应对过程等

瑞华所在 2013 年和 2014 年年度报告审计过程中,未直接与公司治理层沟通关于治理层了解公司是否存在舞弊及治理层如何监督管理层对舞弊风险的识别和应对过程等,而是分别

询问华泽钴镍财务总监郭某红和发展部经理王某锋以履行这一询问程序。但根据华泽钴镍所公布的2013年和2014年年度报告,郭某红、王某锋并非公司治理层成员。因此,瑞华所未与治理层进行沟通,无法了解在此过程中治理层所发挥的作用,可能导致会计师错误评估舞弊风险。瑞华所上述行为不符合《中国注册会计师审计准则第1141号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》第二十一条和第二十二条的规定。

(二)未对应收票据余额在审计基准日前后激增又剧减的重大异常情况保持必要的职业怀疑,未能及时识别财务报告的重大错报风险

华泽钴镍2013年应收票据期末余额为1 325 270 000元,占其2013年总资产的38.84%,具有重大性。相应票据于期前2013年11月、12月集中背书转入,并于期后2014年1月、2月集中背书转出,截至审计盘点日2014年3月7日,实存票据余额为零,具有异常性。华泽钴镍2014年应收票据期末余额为1 363 931 170元,占其2014年总资产的32.43%,具有重大性。相应票据于期前2014年11月、12月集中背书转入,并于期后2015年1月、2月、3月集中背书转出,截至审计盘点日2015年3月26日,实存票据余额为零,具有异常性。前述重大异常情况与2013年高度一致。

瑞华所对华泽钴镍2013年、2014年应收票据审计过程中,未对票据余额在审计基准日前后激增又剧减的重大异常情况保持必要的职业怀疑,未能及时识别财务报告的重大错报风险。在未获取充分适当的审计证据的情况下,认定陕西华泽在期末对票据享有权益。

上述行为不符合《中国注册会计师审计准则第1101号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》第二十二条、第二十八条以及《中国注册会计师审计准则第1141号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》第二十六条的规定。

(三)未对询证函回函的异常情况保持应有的关注

华泽钴镍2013年年报审计工作底稿显示,瑞华所通过传真取得的9家不同单位的询证函回函上所记录时间,最早为2014年4月17日下午3:44,最晚为同日下午3:49,中间间隔仅5分钟。针对询证函回函(均系传真件)时间高度集中的异常现象,会计师未给予应有的关注,未对回函的来源进行核验,所获取的审计证据可靠性低。上述行为不符合《中国注册会计师审计准则第1312号——函证》第十七条、第十八条的规定。

华泽钴镍2014年年报审计底稿显示,瑞华所在进行函证程序时,收到6家单位的询证函回函中,有4家盖章为非“鲜章”,2家为“鲜章”。但瑞华所并未对上述异常情况进行关注,也未设计和实施必要的审计程序予以核验,审计底稿中亦未见任何对此异常情况予以关注的说明以及实施审计程序的任何证据资料。上述行为不符合《中国注册会计师审计准则第1301号——审计证据》第十五条、第二十三条的规定。

(四)瑞华所实施的审计程序不足以获取充分适当的审计证据

瑞华所通过期后盘点票据并倒轧计算票据期末余额。倒轧程序需依赖与应收票据相关的内部控制得到有效执行,瑞华所不恰当地依赖内部控制,对应收票据实施盘点和倒轧程序,所获取的审计证据可靠性低。

上述行为违反了《中国注册会计师审计准则第1301号——审计证据》第十条的规定。

瑞华所在对华泽钴镍2013年度、2014年度财务报表审计时,未勤勉尽责,出具了标准无保留意见的审计报告,其出具的审计报告存在虚假记载。对上述行为直接负责的签字注册会计师为王晓江、刘少锋、张富平。

瑞华所和签字注册会计师王晓江、刘少锋、张富平的上述行为违反了《证券法》第一百七十

三条的规定,构成了《证券法》第二百二十三条所述的违法行为。

根据当事人违法行为的事实、性质、情节与社会危害程度,依据《证券法》第二百二十三条的规定,我会决定:

一、没收瑞华所业务收入 130 万元,并处以 390 万元的罚款;

二、对王晓江、刘少锋、张富平给予警告,并分别处以 10 万元的罚款。

要求:请评述瑞华所及涉案审计师承担的法律 responsibility 是否与其过失相匹配。在新《证券法》下,瑞华所及涉案审计师应承担什么法律责任?

【案例题 2】

甲上市公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户。XYZ 公司和 ABC 会计师事务所处于同一网络^①。审计项目组在甲公司 2017 年度财务报表审计中遇到下列事项:

(1)项目合伙人 A 注册会计师的妻子在甲公司担任人事部经理并持有该公司股票期权 1 万股,该期权自 2018 年 1 月 1 日起可以行权。A 注册会计师的妻子于 2018 年 1 月 2 日行权后立即处置了该股票。

(2)B 注册会计师曾担任甲公司 2016 年度财务报表审计的项目质量控制复核人,于 2017 年 5 月退休,之后未和 ABC 会计师事务所保持交往。2018 年 1 月 1 日,B 注册会计师受聘担任甲公司独立董事。

(3)XYZ 公司合伙人 C 的丈夫于 2017 年 7 月加入甲公司并担任培训部经理。合伙人 C 没有为甲公司提供任何服务。

(4)甲公司聘请系统实施服务商提供财务系统的优化设计和实施服务,聘请 XYZ 公司负责执行系统用户权限测试。系统实施服务商与 ABC 会计师事务所不属于同一网络。

(5)甲公司内审部计划对新并购的子公司执行内部控制审计。因缺乏人手,甲公司聘请 XYZ 公司协助执行该项工作,但 XYZ 公司不参与制定内审计划或管理层决策。

(6)乙公司是甲公司的子公司,从事小额贷款业务。2017 年 12 月,乙公司和 ABC 会计师事务所联合对外发布行业研究报告,对该行业现状与前景进行分析,并介绍了乙公司的业务。

要求:针对上述各项,逐项指出是否可能存在违反中国注册会计师职业道德守则有关独立性规定的情况,并简要说明理由。



参考文献

1. 常勋:《注册会计师业务研讨》,厦门大学出版社 2007 年版。
2. 《中华人民共和国审计法》。
3. 《中华人民共和国注册会计师法》。
4. 中国注册会计师协会:《审计》,中国财政经济出版社 2019 年版。
5. 张红英、陈东等:《中国内部审计准则——阐释与应用》,立信会计出版社 2007 年版。

^① 根据《中国注册会计师职业道德守则术语表》,网络是指由多个实体组成,旨在通过合作实现下列一个或多个目的: (1)共享收益或分担成本; (2)共享所有权、控制权或管理权; (3)共享统一的质量控制政策和程序; (4)共享同一经营战略; (5)使用同一品牌; (6)共享重要的专业资源。——编者注