

目 录

前言	1
第一章 总论	1
导读案例	1
第一节 审计的产生和发展	1
第二节 审计的性质	8
第三节 审计的分类	13
第四节 我国审计的组织形式	17
本章小结	25
思考题	26
案例分析	27
第二章 注册会计师的职业规范与法律责任	29
导读案例	29
第一节 注册会计师职业道德守则	29
第二节 注册会计师执业准则	36
第三节 注册会计师继续教育制度	38
第四节 注册会计师的法律责任	41
本章小结	47
思考题	47
案例分析	48
第三章 审计目标与审计过程	50
导读案例	50
第一节 审计目标	50
第二节 审计过程	55
本章小结	56
思考题	57
案例分析	57

第四章 计划审计工作	59
导读案例	59
第一节 审计计划	60
第二节 审计重要性	68
第三节 审计风险	73
本章小结	80
思考题	81
案例分析	81
第五章 审计证据与审计工作底稿	83
导读案例	83
第一节 审计证据	84
第二节 审计工作底稿	92
本章小结	103
思考题	103
案例分析	103
第六章 审计方法	105
导读案例	105
第一节 审计方法概述	106
第二节 审计取证的基本方法	106
第三节 审计取证的技术方法	110
第四节 审计抽样	115
本章小结	124
思考题	125
案例分析	125
第七章 内部控制测试与评价	127
导读案例	127
第一节 内部控制概述	127
第二节 内部控制要素	134
第三节 了解与记录内部控制	140
第四节 内部控制测试	144
第五节 控制风险评价	148
本章小结	150
思考题	150
案例分析	150
第八章 销售与收款循环审计	152
导读案例	152
第一节 销售与收款业务循环的性质	153
第二节 销售与收款循环的内部控制及其测试	156

第三节 主营业务收入审计	160
第四节 应收账款与坏账准备审计	163
第五节 其他相关账户审计	170
本章小结	173
思考题	174
案例分析	174
第九章 采购与付款循环审计	176
导读案例	176
第一节 采购与付款业务循环的性质	176
第二节 采购与付款循环的内部控制及其测试	179
第三节 应付账款审计	183
第四节 其他相关账户审计	186
本章小结	188
思考题	188
案例分析	188
第十章 固定资产循环审计	191
导读案例	191
第一节 固定资产业务循环的性质	191
第二节 固定资产业务循环的内部控制及其测试	193
第三节 固定资产审计	196
第四节 累计折旧审计	201
第五节 其他相关账户审计	203
本章小结	205
思考题	206
案例分析	206
第十一章 生产与存货循环审计	208
导读案例	208
第一节 生产与存货业务循环的性质	209
第二节 生产与存货循环的内部控制及其测试	211
第三节 成本费用项目审计	214
第四节 存货审计	216
本章小结	226
思考题	226
案例分析	226
第十二章 人力资源与工薪循环审计	228
导读案例	228
第一节 人力资源与工薪业务循环的性质	228
第二节 人力资源与工薪循环的内部控制及其测试	230

第三节 应付职工薪酬审计·····	231
第四节 其他相关账户审计·····	234
本章小结·····	236
思考题·····	237
案例分析·····	237
第十三章 筹资与投资循环审计 ·····	239
导读案例·····	239
第一节 筹资与投资业务循环的性质·····	239
第二节 筹资与投资业务循环的内部控制及其测试·····	242
第三节 负债审计·····	245
第四节 投资审计·····	248
第五节 所有者权益审计·····	250
第六节 其他相关账户审计·····	252
本章小结·····	254
思考题·····	254
案例分析·····	255
第十四章 货币资金审计 ·····	256
导读案例·····	256
第一节 货币资金业务的性质·····	257
第二节 货币资金内部控制及其测试·····	258
第三节 库存现金审计·····	263
第四节 银行存款审计·····	265
第五节 其他货币资金审计·····	271
本章小结·····	272
思考题·····	272
案例分析·····	273
第十五章 完成审计工作与审计报告 ·····	275
导读案例·····	275
第一节 完成审计工作概述·····	275
第二节 审计报告概述·····	289
第三节 审计报告的基本类型·····	292
本章小结·····	300
思考题·····	301
案例分析·····	301
参考文献 ·····	303

第一章



总 论

导读案例 ?

小张有 50 万元闲散资金,听说最近股票的投资回报高于银行存款利息,于是决定购买股票。

他打开《中国证券报》,发现上市公司有 2 500 多家,到底购买哪家公司的股票?他有些茫然。

朋友小王告诉他,你查一下上市公司的利润表,选择一家盈利好的公司进行股票投资,绝对错不了。于是他决定购买 A 公司股票,因为 A 公司的每股收益是比较高的。

这时另一位朋友小李提醒他,你最好查一下 A 公司公布的年度审计报告,看看注册会计师是怎么说的。

小张查到 A 公司该年度的审计报告,审计报告显示注册会计师对 A 公司的财务报表持保留意见。小张不懂是什么意思,就去问小李。小李告诉他这家公司的财务报表有问题,现在最好不要购买该公司股票。果然没过多久,A 公司股票价格开始下跌。

思考题:

1. 什么是审计?
2. 为什么需要审计?

第一节 审计的产生和发展

审计作为一种经济监督活动,是社会生产力发展到一定阶段的产物。随着社会经济的不断发展,审计的作用越来越重要。通过研究审计的产生和发展过程,可以揭示审计的本质。

一、审计产生与发展的客观基础

现代社会存在三元主体:政府、企业和社会公众。在三元主体之间,彼此存在着委托代理关系。由于委托代理关系的存在,导致代理人承担的受托责任日益普遍,并且受托责任的内容是随着委托代理关系的发展而逐渐深化和丰富的。为了对代理人承担的受托责任进行客观公正的审查和评价,审计便产生了。

(一)委托代理关系

1. 公众与企业及企业内部上下层级之间的委托代理关系

在古代,由于生产规模较小,业主单个人的投资就可以满足生产所需要的资金,业主集所有者与经营者于一身,这时尚不存在委托代理关系。随着企业生产规模的扩大,单个业主的投资满足不了生产需要,合伙企业便产生了。虽然合伙人都是出资人,但有的合伙人参与企业的经营管理,有的不参与企业的经营管理。同时,企业开始向外借债,企业获得了资金的使用权。在上述的筹资活动中形成了委托代理关系的雏形。

现代公司特别是股份公司的出现,使委托代理关系在横纵两个方向上得以扩展和深入。

首先,股份公司投资主体多元化、分散化,使委托代理关系在横向上得到扩展。众多而分散的股东不可能人人都参与企业的经营管理,股份公司作为一种制度发明以投票制度和有限责任制度解决了权利分配和财产责任承担,实现了财产所有权与经营管理权的分离,从而出现了股份公司中第一层委托代理关系,即全体股东与公司董事会之间的委托代理关系。

其次,随着企业规模的进一步扩张,公司在组织结构的安排上出现了多层次的管理分权,使委托代理关系在纵向上得到深入:

(1)董事会与总经理之间的委托代理关系。公司董事会一般不直接行使企业的经营管理职能,而是委托给更具经营才能的专家代为执行,这样就形成了公司内部的第一层委托代理关系。

(2)企业内部管理者上下层级之间多层次的委托代理关系。公司内部所有的管理职能全部由一个管理阶层来实施是不可能的,出现了多层次的管理权限。这样,在上下层级的管理者之间便出现了多层次的委托代理关系。

2. 公众与政府以及政府上下级之间的委托代理关系

公众与政府之间的委托代理关系因国家政体的不同在具体表现形式上会有差别。在我国,公众作为委托人选举出自己的代表,由这些代表组成各级人民代表大会,代表人民行使治理国家的各项权力,维护公众利益。各级人民代表大会作为权力机关,并不直接行使管理国家的职能,而是按照法定程序选举产生本级政府,负责行使管理国家的安全、经济、就业等职能。同时,在政府上下级之间也存在委托代理关系,即中央政府和地方各级政府之间的多层次委托代理关系。

3. 企业与政府之间的委托代理关系

当国家向企业投资时,政府便是委托人,而企业则是代理人。企业也同自然人一样,通过选举出的代表,对政府有着诸多的利益要求,如合理的产业、货币、财政、税收政策等。从这个意义上讲,企业是委托人,政府是代理人。

总之,在现代社会中,公众与企业、公众与政府以及企业与政府之间都存在委托代理关系。它的原始形式和典型形式是由财产权的委托代理形成的。当财产的所有权与经营管理权分离时,在所有者与经营管理者之间便形成了委托代理关系。

(二)受托责任普遍存在

受托责任,是指在委托代理制度下代理人应对委托人承担的一系列责任。委托代理是受托责任产生的制度基础,它随着委托代理制度的产生而产生,并随着委托代理制度的发展而发展。

在自给自足的自然经济社会,委托人授予代理人的主要是财产的管理权,即代理人是以“管家”的角色出现,受托责任主要是保护财产的安全、完整。进入商品经济社会,“赚钱”成为财产所有者追求的目标,代理人除了获得财产的管理权外,还获得了财产的经营权。受托责任不仅要使财产保值,更重要的是要使财产增值。

产业革命以后特别是股份公司这一组织形式的出现,委托代理关系日趋复杂,从而使受托责任进一步得到拓展和深入。

从横向上看,由于委托代理多元化,使受托责任呈现多元化。委托人不仅包括投资人,还包括债权人。而这些投资人、债权人可能是一般的社会公众,还可能是金融机构、投资基金甚至是国家。同时,随着组织规模的扩大、多层次分权制度的出现,经营管理者内部也出现了多层次的委托代理关系。

从纵向上看,受托责任的内容也在不断地深化,从传统的财务责任发展到管理责任、经营责任甚至是社会责任。随着社会的进步和文明的发展,人们对环境、公平等问题愈加重视。因此,科学、合理利用自然资源,有效保护环境,保障生产安全,提供优质产品和服务,为员工提供公平的雇用和教育培训政策等,成为企业组织不可推卸的社会责任。对政府来说,除了要对国有资产使用的经济性、效率性、效果性负责外,还要对国民经济和社会发展中的环境、安全、公众福利、社会公平和秩序等负责。

综上所述,受托责任最初是由财产的委托受托而产生的。随着委托代理关系的日益复杂,受托责任的内涵也从财务责任向管理责任、经营责任乃至更广泛的社会责任方向延伸,形成了现代意义上完整的受托责任概念。我国著名会计学家杨时展先生对受托责任的解释是:“受托责任是由于委托关系的建立而发生的。委托关系可以由于通常的托付行为而建立,可以由于聘请而建立,可以由于任命而建立,可以由于民主选举而建立。委托关系建立之后,作为受托人就要以最大的善意、最严格地按照委托人的意志来完成所托付的任务。这种责任叫受托责任。受托人在完成受托任务后,向委托人提出报告,经过委托人同意后,责任才能解除。”

(三) 受托责任是审计产生的客观基础

在委托代理制度下,委托人和代理人以契约的形式来确定各自的权利和义务。一方面,委托人授予代理人以某些权利;另一方面,代理人必须承担相应的责任,按委托人的利益要求而工作。然而在现实中,代理人往往不能完全按契约的规定为委托人的利益行事。其原因有:

1. 双方利益目标的非完全一致性

代理人与委托人的利益目标并不完全相同,因为影响双方利益目标函数的变量存在差异。委托人的目标主要是自身收益最大化,而代理人作为“社会人”,有着扩大自身效用的追求,如社会地位的提高、权力的扩大、舒适的工作环境等体现其成就感的非货币化的目标追求。因此,导致代理人往往利用委托人的授权,为增加自身利益而侵占或损坏委托人的利益。

2. 信息的非对称性

信息的非对称性是指一方掌握着“私有信息”而占据信息优势。现实中,因为代理人直接处于代理活动的前沿,一般具有较充分的信息,而委托人掌握的相关信息则是有限的。这样就可能出现代理人为了自己的私利,在契约达成前千方百计利用信息优势诱使委托人签订有利于自己的契约,或在契约达成后利用信息优势不履行或“磨洋工”,产生所谓的“逆向选择”和“道德风险”等损害委托人利益的机会主义行为。

由于上述原因的存在,便产生了对代理人受托责任进行监督的问题。

毋庸置疑,代理人必须向委托人报告履责业绩。但仅凭代理人呈报的履责报告这一面之词,委托人会对其真实性产生怀疑。因此,对代理人受托责任进行监督的问题就转化为对代理人履责报告的审查和评价。

在早期委托受托代理关系比较简单的情况下,审查工作主要由委托人自己或其授权的可靠的人来完成。随着代理业务和受托责任内容的日趋复杂,用以表明代理人代理业绩的履责

报告特别是财务会计报表也越来越复杂,体现出强烈的专业性和技术性,而委托人往往不具备相应的专业知识和技术。委托人想要事必躬亲地对代理人进行监督已不可能。因此,要求具有专门知识和技能并与委托人、代理人没有直接利益关系的独立的第三人,对代理人的履责报告进行客观公正的审查、评价就成为必然。这样,审计便应运而生了。

审计是基于查错防弊的目的而产生的。监督代理人合法地履行其受托责任是审计的基本职能。早期审计是这样,即使在现代审计中,查错防弊仍是审计的重要目的之一。随着委托代理制度的日益发展,受托责任在社会中普遍存在,特别是股份公司这一现代企业组织形式的出现和兴起,使审计职能不再仅仅限于经济监督,鉴证成为审计的重要职能。审计的服务对象也扩大到包括企业、银行、社会公众、基金组织、政府等投资人、潜在投资人、债权人等广泛的利益群体。

二、我国审计的产生与发展

我国审计经历了一个漫长的发展历程,其最初形态是政府审计。

我国政府审计最早产生于西周。西周时期,国家财计机构分为两个系统:一是地官大司徒系统,掌管财政收入;二是天官冢宰系统,掌管财政支出。天官所属中大夫司会,为主官之长,主天下之大计,分掌王朝财政经济的审核和监督。《周礼》记载:“凡上之用,必考于司会。”即帝王所用的开支都要受司会的检查,可见司会的权力很大。对宰夫的具体职权,《周礼》称:“宰夫岁终,则令群吏正岁会。月终,则令正月要。旬终,则令正日成。而考其治,治以不时举者,以告而诛之。”即年终、月终、旬终的财计报告先由宰夫命令督促各部门官吏整理上报,宰夫就地稽核,发现违法乱纪者,可越级向天官冢宰或周王报告,加以处罚。可见,宰夫是独立于财计部门之外的官职,履行政府审计的职责,标志着我国政府审计的产生。

秦汉时期是我国政府审计的确立阶段,主要表现在以下三个方面:

一是初步形成了统一的审计模式。秦汉时期是我国封建社会的建立和成长时期,封建社会经济的发展促进了审计机构与监察机构相结合、经济法制与审计监督制度相统一的审计模式的形成。秦朝,中央设“三公”、“九卿”辅佐政务。御史大夫为“三公”之一,执掌弹劾、纠察之权,专司监察全国的民政、财政以及财务审计事项,并协助丞相处理政务。汉承秦制,西汉初中央仍设“三公”、“九卿”,仍由御史大夫领掌监督审计大权。

二是“上计”制度日趋完善。所谓“上计”,就是皇帝亲自参加听取和审核各级地方官吏的财政会计报告,以决定赏罚的制度。这种制度始于周朝,至秦汉时期日趋完善。

三是审计地位提高,职权扩大。秦汉时期的御史大夫不仅行使政治、军事的监察之权,还行使经济的监督之权,控制和监督财政收支活动,勾稽总考财政收入情况。秦汉时期审计制度虽已确立,但仍属初步发展时期。

隋唐时期是我国封建社会的鼎盛时期,也是我国审计发展的主要时期。隋朝开创了一代新制,设置“比部”(“比”就是考核审查的意思),隶属于都官或刑部,掌管国家财计监督,行使审计职权。唐朝改设三省六部。在六部之中,刑部掌天下律令、刑法、徒隶等政令,比部仍隶属于刑部,凡国家财计,不论军政内外,无不加以勾稽,无不加以查核审理。唐朝将比部归属于刑部,不受财务行政机构控制,直接与刑法结合,开展审计的权力覆盖国家财政的各个领域,而且一直延伸至州、县。由此可见,唐朝比部审查的范围极广、项目众多,而且具有很强的独立性和较高的权威性。

进入宋朝,审计一度并无发展。宋初至元丰改制,取消比部,审计隶属于财政系统,实行财

审合一。元丰改制后,财计官制复唐之旧,审计之权重归刑部之下的比部执掌,审计机构重获生机。此外,还专门设置“审计司”,隶属于太府寺,北宋时曾将这个机构称为“审计院”。宋审计司(院)的建立,是我国审计的正式命名,“审计”一词从此成为财政监督的专业名词,对后世中外审计建制具有深远的影响。

元明清时期,君主专制日益强化,审计处于停滞衰落状态。元朝取消比部,户部兼管会计报告的审核,独立的审计机构即告消亡。明初设比部,不久即取消,洪武十五年设置督察院,以左右都御史为长官,审查中央财计。清承明制,设置督察院,执掌对君主进行规谏,对政务进行评价,对大小官吏进行纠弹,成为最高的监察、监督、弹劾和建议机关。虽然明清时期的都察院制度有所加强,但其行使审计职能具有一揽子性质。由于取消了比部这样的独立审计组织,其政府审计职能严重削弱,与隋唐时期相比,审计制度明显衰落。

辛亥革命结束了清王朝的封建统治,成立了中华民国。1912年在国务院下设审计处,1914年北洋政府改为审计院,同年颁布了《审计法》。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,对不能按行政区域划分的企事业单位,如国库、铁路局、税务机关等,则根据需要与可能设审计办事处,分别对中央和地方各级行政机关以及企事业单位的财政和财务收支实行审计监督。国民政府于1928年颁布《审计法》和实施细则,次年颁布了《审计组织法》。与此同时,我国资本主义工商业有所发展,民间审计随之应运而生。1918年9月,北洋政府颁布了《会计师暂行章程》,并于同年批准著名会计学家谢霖先生为中国的第一位注册会计师。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,此后又逐步批准了潘序伦的立信会计师事务所、奚玉书的公信会计师事务所、徐永柞的徐永柞会计师事务所。之后,北洋政府先后颁布了《会计师注册章程》《会计师复验章程》和《会计师章程》等法律规范,对民间审计的执业范围、内容和规则做了一些规范。1925年在上海成立了会计师公会,1933年成立了全国会计师协会。国民政府1929年公司法的公布以及后来有关税法和破产法的施行,确立了会计师的法律地位,也对职业会计师事业的发展起到了推动作用。这一时期,由于政治不稳定,经济发展缓慢,审计工作没有长足的发展。

中华人民共和国成立时,国家没有设置独立的审计机构。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。党的十一届三中全会以来,党和政府把工作重点转移到经济建设上来,并采取了一系列的方针政策。为适应这种需要,1980年财政部颁布了《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开始复苏。同年,财政部颁布了《中外合资经营企业所得税法实施细则》,规定外资企业会计报表由注册会计师进行审计。1986年7月,国务院颁布《注册会计师条例》,标志着我国民间审计进入一个新的阶段。1988年注册会计师协会成立,1991年恢复全国注册会计师考试,1994年1月1日正式实施《注册会计师法》。在国家法律、法规的规范下,使注册会计师行业得到了迅速发展,为改革开放和社会主义市场经济体制的建立、有序运行发挥了积极的作用。1996年中国注册会计师协会加入亚太会计师联合会,1997年加入国际会计师联合会,并成为国际会计准则委员会的正式成员。与此同时,1982年修改的《宪法》规定我国建立审计机构,实行审计监督制度,并于1983年9月成立了我国政府审计的最高机关——审计署,在县以上各级人民政府设置各级审计机关。1985年8月国务院颁布《关于审计工作的暂行规定》;1988年11月颁布《审计条例》。1995年1月1日《审计法》的实施,从法律上进一步确立了政府审计的地位,为其进一步发展奠定了良好的基础。为了全面开展审计工作,完善审计监督体系,加强部门、单位内部经济监督,我国于1984年在

部门、单位内部成立了审计机构,实行内部审计监督。1985年10月颁布《审计署关于内部审计工作的若干规定》,在各级政府审计机关、各级主管部门的积极推动下,内部审计蓬勃发展。2003年,审计署颁布《内部审计条例》。至此,我国形成了政府审计、注册会计师审计和内部审计三位一体的审计监督体系,审计事业进入全面振兴的时期。

三、西方审计的产生与发展

在西方国家,审计也经历了一个漫长的发展过程,政府审计也是早于民间审计和内部审计的产生。

据考证,早在奴隶制下的古埃及、古希腊和古罗马时代,已建立官厅审计机构。那时,这些古国的审计官员以“听证”(Audit)的方式,对掌管国家财务和赋税的官吏进行审查和考核——具有审计性质的经济监督工作。到中世纪,西方国家的封建王朝大多设置审计机构和审计官员,对国家财政收支进行审计监督。但当时的政府审计在组织上、体制上、方法上还处于很不完善的阶段。

在资本主义时期,随着经济的发展和资产阶级国家政权组织形式的完善,政府审计也随之有了进一步的发展。在现代资本主义国家,政治制度大多实行议会制(即立法、行政、司法三权分立),议会为国家的最高权力机关,并对政府行使包括财政监督在内的监督权。西方国家大多在议会下设专门的审计机构,由议会或国会授权,对政府及国有企事业单位的财政及财务收支进行独立的审计监督。

英国政府审计是在贵族与国王斗争的过程中,封建领主为限制国王的权力,强化对英国皇室财产收支业务的监督而产生和发展起来的。1215年英国《大宪章》颁布,规定国王在没有征得贵族同意时不可随意收取贡赋,说明了皇权受到制约。1314年英国皇帝任命了历史上第一位国库主计长。从此以后,英国的审计机构一直以延续和发展。英国国家审计职责和权力是随着现代经济和政治制度的发展而不断得到完善的。1866年颁布的《国库和审计部法案》标志着英国国家审计体制的确立;1921年颁布的《国库和审计部法修正案》标志着英国国家审计体制的不断发展;1983年颁布的《政府审计法》标志着英国政府审计体制的进一步完善,取消国库审计部,成立了政府审计署,最高审计长官为主审计长。这三部法律奠定了英国审计署开展审计事务的法律依据,是确保审计在国家权力机制中的独立性的法理依据。这三部法律明确了审计署的管理体制及职责和权限:主计长必须由议会下院的议员担任,代表议会依法独立行使职权和履行职责;主计长对议会负责并提交审计报告;为保证审计人员工作的独立性,避免将政党的观点和立场对审计工作产生干扰,英国审计署明确要求其工作人员保持政治中立,禁止加入政党组织和参与政党的政治活动;为提高审计结果透明度,英国规定审计机构有自行发布审计报告的权利。同时对国家审计机关的权限做出明确的界定:英国的审计机构只有调查权和报告权,而不拥有处理权。

美国的审计体制是随着美国行政权力和立法权力围绕对美国财政的主导权的争夺而逐步建立起来的。美国立国之初并没有独立的财政监督机构,只在财政部设审计官进行财政监督,由于预算不透明,使议会和社会公众的监督难以实现,从而产生了对美国政府存在腐败的怀疑。20世纪初,在社会的压力下,美国开始进行财政预算改革。1921年美国国会通过了《预算与会计法》,确立国会掌管“钱袋子”,控制了对国家预算的权力。这部法律还同时宣告了美国现代政府审计制度的诞生。根据该法,建立了美国最高审计机关——总审计局。其审计长由国会提名,经参议院同意,由总统任命。总会计局和审计长在总统管辖之外,独立行使审计监

督权。

此外,加拿大的审计公署、西班牙的审计法院等,也都隶属于国家立法部门,审计结果要向议会报告,享有独立的审计监督权限。这是世界上比较普遍的属于立法系统的政府审计机关。应该看到,各国政府审计机关的设置都是建立在自己国情的基础上,除立法系统的政府审计机关外,还有一些国家的政府审计机关隶属于政府领导,称为行政系统政府审计机关,如罗马尼亚;一些国家的审计机关由政府的财政部门领导,称为次行政系统政府审计机关,如瑞典;还存在一种既不属于立法系统也不属于行政系统的政府审计机关,如日本的会计检察院,直接对天皇负责。总之,不管哪种类型,都应保证政府审计机关拥有独立性和权威性,能客观、公正地行使审计监督权。

随着资本主义商品经济的兴起,西方注册会计师审计得到了迅速发展。16世纪末期,地中海沿岸国家的商品贸易得到了发展,出现了为筹集大量资金进行贸易活动的合伙企业。有些合伙人并不直接参与经营贸易。这样,财产的所有权与经营权就分离了,对经营管理者进行监督成为必然。这样便出现了一批具有良好会计知识、专门从事查账和公正工作的专业人员,他们所从事的查账与公正工作可以说是注册会计师审计的起源。

注册会计师审计虽然起源于意大利,但真正形成是在英国。18世纪,产业革命的完成推动了资本主义商品经济的迅猛发展,在西方出现了以发行股票筹集资金的股份公司。股份公司这一组织形式的出现,使财产的所有权与经营权完全分离。投资人非常关心公司的经营成果,以便做出是否继续投资或购买公司股票的决定。同时,由于金融资本逐步向产业资本渗透,增加了债权人的风险,他们也非常重视企业的生产经营情况,以便做出是否继续贷款或是否索偿债务的决定,客观上产生了对经营管理状况和成果进行审查的需求。1720年英国发生了南海公司破产案,英国议会聘请会计师查尔斯·斯内尔对南海公司的会计账目进行审查,斯内尔最后以“会计师”名义提出了一份认为该公司存在虚假会计记录和舞弊行为的“查账报告书”,从此宣告了注册会计师的诞生。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监察人,负责审查公司账目。因当时的监察人一般由股东担任,大多不熟悉会计业务和专门方法,难以有效监督。1845年英国对《公司法》进行了修订,规定股份公司的账目必须经董事以外的人员审计,这无疑对注册会计师审计起了推动作用。1853年在苏格兰的爱丁堡成立了“爱丁堡会计师协会”,这是世界上第一个职业会计师的专业团体。随后,英国有数家会计师协会成立,注册会计师队伍迅速扩大。此时的英国注册会计师审计还没有形成系统的理论和方法体系,根据查错防弊的目的,对账簿记录进行逐笔的审查,即详细审计。由于详细审计产生于英国,也称为英式审计。

20世纪初期美国南北战争结束后,全球经济重心逐步由欧洲转向美国,英国的巨额资本流入美国。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成立,1916年改组为美国会计师协会,后来成为世界上最大的注册会计师职业团体。由于金融资本对产业资本更为广泛的渗透,银行为了维护自身利益,要求对申请贷款企业的资产负债表进行审查,判断企业的偿债能力,以决定是否予以贷款,于是以证明企业偿债能力为主要目的的资产负债表审计在美国产生。由于资产负债表审计是美国首先实施的,故又称美式审计。

20世纪20年代以后,证券市场得到了较大发展,为了顺应证券市场发展和社会各方面的要求,美国率先进入会计报表审计时代。1933年美国颁布《证券法》,规定在证券交易所上市的企业会计报表必须接受注册会计师审计,并向社会公众公布注册会计师出具的审计报告。

由于美国以立法的形式推行企业会计公开制度,要求所公开的会计报表必须按一定的标准编制,客观上要求与之相适应的审计鉴证工作也必须步入规范化、标准化的轨道。为此,西方会计学家、审计学家加快了对会计准则、审计准则的研究。许多国家的会计职业团体制定和实施了会计准则和审计准则,以制度为基础的审计方法得到应用和推广,注册会计师资格考试制度开始推行。

第二次世界大战以后,经济发达国家通过各种渠道推动本国的企业向海外拓展,跨国公司得到空前发展。这一方面是由于各国经济发展不平衡而造成的,另一方面也说明了国际经济交流的日益密切。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,即“八大”国际会计师事务所。20世纪80年代合并为“六大”国际会计师事务所(分别为毕马威会计师事务所、安永会计师事务所、安达信会计师事务所、德勤会计师事务所、永道会计师事务所和普华会计师事务所),1998年普华会计师事务所和永道会计师事务所合并成立了普华永道会计师事务所,国际会计师行业进入了“五大”时代。2001年美国出现了安然公司会计造假丑闻,作为对安然公司会计报表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。时至今日,尚有“四大”国际会计师事务所,即普华永道(Price Water House Coopers)、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,抽样方法得到普遍应用,审计准则逐步完善,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采用。注册会计师业务范围扩大到代理纳税、会计服务、管理咨询等领域。

在西方,内部审计的起源可以追溯到古代,但直至进入资本主义时期内部审计制度才正式得以确立。19世纪末20世纪初,资本主义经济迅速发展,公司规模不断扩大,公司内部管理层次增多,出现了分权制。总公司为了能够更好地控制下属公司,以前聘用注册会计师一年一次性的审计已不能满足要求。于是管理层提出,从员工中选拔具有经营管理知识和能力的特殊人才,对公司下属进行经常性监督,这些人称为“内部审计人员”,他们组成的机构被称为“内部审计机构”。1844年英国颁布《公司法》,规定公司必须设监察人,负责审查公司账目,行使内部审计之权,从而确立了近代内部审计制度。

20世纪40年代,内部审计进入现代发展时期。1941年美国创建了“内部审计师协会”,从此内部审计师有了自己的职业组织。1947年该协会制定了《内部审计师职责条例》,对内部审计人员的职责和工作范围做了规定。第二次世界大战以后,资本主义经济空前发展,竞争更为激烈。企业为了增强竞争实力,十分重视加强内部监督。在控制理论的指导下,现代内部审计蓬勃发展。内部审计除开展传统的财务审计外,还从健全管理、提高工作效率、防止经济损失等方面,开拓了许多新的审计领域,如对管理制度、经济合同、经济效率的审计等。当今,在西方内部审计制度已成为企业单位内部经济运行的一种重要制约机制,内部审计机构和人员日益成为企业最高决策者的得力助手,内部审计师正成为西方社会令人向往的职业之一。

第二节 审计的性质

一、审计的定义

审计与社会上一般所说的查账不同。查账是通用的一种经济监督手段。审计也要利用查

账这一手段,但审计不限于查账,它比查账的含义更广,因此不能将审计与查账混为一谈。

关于审计,目前还没有统一的定义,比较权威的解释有:

1973年,美国会计学会在《基本审计概念说明》中将审计定义为:“审计是一个系统化过程,即通过客观地获取和评价有关经济活动与经济事项认定的证据,以证实这些认定与既定标准的符合程度,并将结果传达给有关使用者。”

1989年,我国审计学会贵州安顺会议讨论确定的审计定义为:“审计是由专职机构和人员,依法对被审计单位的财政、财务收支及其有关经济活动的真实性、合法性、效益性进行审查,评价经济责任,用于维护财经法纪,改善经营管理,提高经济效益,促进宏观调控的独立性经济监督活动。”

我国管锦康教授在《现代审计学原理》中将审计定义为:“审计是资源财产的拥有者或主管者,授权或委托专门机构或人员,对于资源财产经营管理人承担和履行的经济责任及由此而引起的经济活动的真实性、合法性、效益性进行审查,并向授权人或委托人提出报告,以维护授权人或委托人权益的具有独立性的经济监督。”

综上所述,审计的定义虽有多种不同的解释,但一般以审计的性质为基点,围绕审计的关系、依据、对象、目的等所做出的表述。本教材采用管锦康教授在《现代审计学原理》(1994年版)中关于审计的定义。

二、审计关系

在审计工作中,不论哪种形式的审计,一般由三方关系人组成:一是审计授权人或委托人,一般是资源财产的拥有者或主管者;二是审计人,即执行审计工作的审计机构和审计人员;三是被审计人,一般是资源财产的经营管理人。我们把审计授权人或委托人、审计人、被审计人三者之间构成的关系称为审计关系。具体内容有:

(1)整个审计工作由审计授权人或委托人、审计人、被审计人三方组成。

(2)审计授权人或委托人与被审计人之间存在由资源财产的委托与受托关系而产生的经济责任。

(3)审计人应根据审计授权人或委托人的授权或委托,对被审计人进行审查,同时向审计授权人或委托人提出审查报告。

三、审计的特征

(一)独立性

审计是具有独立性的经济监督活动。独立性是审计监督的本质特征。审计的独立性是指审计人员公正不依地进行审查并表达意见的状态。正因为审计具有独立性,才受到社会的信任,才能保证审计人员依法客观公正地进行经济监督活动,提出证实财务状况和经营成果的审计信息才有价值,才能确定对被审计单位确定或解除受托经济责任,真正发挥审计的监督作用。因此,在审计机构的设置和审计工作过程中必须遵循独立性原则,具体包括:

1. 机构独立

为确保审计机构独立地行使审计监督权,对审查的事项做出客观公正的评价和鉴证,审计机构应当独立于被审计单位之外,这样才能有效地进行审计监督。

2. 经济独立

审计机构或组织从事审计业务活动,必须有一定的经济收入或经费来源,以保证其生存和

发展的需要。经济独立是指审计机构或组织的经济来源有一定的法律、法规做保证,不受被审计单位的制约。

3. 人员独立

审计人员执行审计业务,根据审计目的,独立地确定审计范围、审计内容、审计方法,坚持客观公正、实事求是的精神,做出公允、合理的评价和结论,不受任何部门、单位和个人的干涉。

美国学者莫茨和夏拉夫认为,审计的独立性应从四个方面得到反映:

一是“财务利益”方面,认为审计人员的活动经费应有专门的经济来源,不得受他人的影响,同时审计人员不得参与被审计单位的经营管理活动;

二是“精神状态”方面,审计人员应保持精神上的独立,即审计人员进行专业判断时必须公正无私,不带任何偏见;

三是“组织地位”方面,组织上的独立性是指审计机构必须是独立的专职机构,与被审计单位不存在组织上的隶属关系;

四是“自由调查”方面,审计人员的计划、检查、发表意见等各项工作均应是自由的,不受他人的控制与干扰。

最高审计机关国际组织在《利马宣言——审计规则指南》中就政府审计的独立性从三个方面进行了阐述:

第一,最高审计机关必须独立于被审计单位之外,才能客观有效地完成其工作任务;

第二,最高审计机关人员的独立性应由宪法予以保证;

第三,最高审计机关在财政上应当独立,为完成任务所需经费应得到保障。

(二)权威性

审计的权威性是与审计的独立性相关的,它是保证有效行使审计监督权的必要条件。审计的权威性主要表现在以下两个方面:

1. 审计组织的地位和权力由法律明确规定

为了有效地保证审计组织独立地行使审计监督权,世界各国法律对实行审计监督制度、建立审计机关以及审计机构的地位和权力问题都做出了明确规定,使审计组织的权威性在法律上得到体现。我国对实行审计监督制度在《宪法》中有明文规定,在《审计法》中又得到进一步明确:国家实行审计监督制度;国务院和县级以上地方人民政府设立审计机关;审计机关依照法律规定的职权和程序进行监督;依照《注册会计师法》,我国的会计师事务所是经过财政部门批准、登记注册的法人组织,独立承办审计、验资、咨询服务等业务,其审计报告具有法律效力。

2. 审计人员依法执行审计业务,并受法律保护

审计人员依法执行审计业务时,任何组织和个人不得拒绝、阻碍审计人员依法执行审计业务,不得打击报复审计人员;审计机关负责人在没有违法失职或其他不符合任职条件的情况下,不得随意撤换。

(三)公正性

审计的公正性特征反映了审计工作的基本要求。审计人员站在独立的第三者的立场上,进行实事求是的监督检查,做出符合客观事实、不带任何偏见的判断,并做出公正的评价,以确定或解除被审计人的受托责任。公正性来自于独立性,是权威性的基础。因此,审计人员在工作中只有同时保持独立性和公正性,才能取信于委托人、授权人和社会公众,才能真正树立权威性的形象。

四、审计的对象

审计的对象是指审计监督的范围和内容。通常把审计对象概括为被审计单位的经济活动。具体来说,审计对象包括两方面的内容:

1. 被审计单位财政、财务收支及其有关的经营管理活动

不论是传统审计还是现代审计,也不论是政府审计还是注册会计师审计、内部审计,都要求以被审计单位客观存在的财务收支及其有关的经营管理活动为审计对象,对其是否公允、合法、合理进行审查和评价,以便对其所负受托责任是否得到认真履行进行监督和证明。

2. 被审计单位的各种能提供财务收支及其有关经营管理活动信息载体的会计资料和其他相关资料

审计对象主要包括:记载和反映被审计单位财务收支,提供财务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、内部控制制度、经济活动分析资料等相关的其他资料。上述这些资料可以是纸质的形式,也可以是电子等其他介质形式。

五、审计的职能

审计职能是审计本身所固有的内在功能。它不是由人们的主观意愿决定的,而是由社会经济发展的客观需要来决定的。审计职能也不是一成不变的,它是随着经济的发展而发展变化的。审计具有经济监督、经济鉴证和经济评价的职能。

(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范围内、沿着正常的轨道运行。经济监督是审计的基本职能。通过审计监督,以查明受托责任的履行情况,借以揭露舞弊、纠正错误,指出管理缺陷,制止损失浪费,促使被审计单位的经济活动能够在规定的范围内、沿着正常的轨道运行。在审计实务中,政府审计从依法检查到依法评价,从依法做出审计处理处罚决定到督促决定的执行,都体现了审计的监督职能。

(二)经济鉴证

鉴证是指鉴定和证明。经济鉴证是指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经济活动公允性、合法性的审查,确定其可信赖的程度,并做出书面证明,以取得审计委托人和其他有关方面的信任。例如,注册会计师通过接受委托,对财务报表实施审计程序后,根据其形成的审计结论而出具的审计报告就体现了审计的鉴证职能。

(三)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,经济效益是否达到设定的目标,内部控制制度是否健全、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客观事物的真相,才能按照一定的标准进行对比分析,才能形成各种经济评价意见。这样,经济评价才能建立在真实情况的基础之上,评价的结论才能客观、公正,才能被社会各界所接受。经济评价的过程同时也是肯定成绩、发现问题的过程。所以,审计建议就是审计人员从经济评价出发,提出改进经营管理、提高经济效益的办法和途径。

六、审计与会计的关系

审计与会计之间存在着密切的联系,又有着明显的区别。认识这个问题必须全面,既要看到两者的联系,也要看到它们之间的区别。

审计与会计的联系主要表现为:审计的对象是会计资料及其反映的经济活动,会计资料是审计的前提和基础,会计活动本身是审计监督的主要对象。按照受托责任学说,会计是对受托责任履行过程和结果进行认定、计量和报告;审计则是在会计提供的受托责任报告的基础上,对受托责任的履行过程进行重新认定、计量和报告。

尽管审计与会计存在着密切的联系,但它们在性质上是不同的。莫茨和夏拉夫在《审计理论结构》一书中写道:“两者只是事务上的同事关系,但不存在血缘关系。”审计不是来源于其审查的会计,而是源于赖以支持其观念和方法的客观需要。审计与会计犹如编辑与作者、质检员与工人。审计与会计的区别主要表现为:

1. 审计与会计产生的基础不同

受托责任是审计产生的客观基础,而会计是因经济管理的需要产生的。

2. 审计与会计的性质不同

审计是一种独立的监督、鉴证、评价活动,审计人员独立于被审计单位的经济业务活动,因此审计是外在于被审计单位的经济管理活动;而会计是一种重要的经济管理活动,会计人员直接参与被审计单位的经济业务活动,所以会计内在于被审计单位的经济管理活动。

3. 审计与会计的对象不同

审计的对象是被审计单位的会计资料及其反映的经济活动,会计活动本身是审计监督的主要对象;而会计的对象是会计主体的资金运动过程,是由各项含有财务性质的交易与事项组成的。

4. 审计与会计的方法体系不同

审计的方法体系包括审计战略方法和审计技术方法。制定审计战略是审计人员根据被审计单位的基本情况,按照审计准则选择适当审计程序的过程。审计技术方法是指审计实施过程中为收集审计证据以形成审计意见和审计结论所选用的具体方法。在审计技术方法中注重验证性、分析性,并广泛应用抽样方法;而会计的方法体系包括会计核算方法、会计分析方法和会计检查方法。

5. 审计与会计的职能不同

审计的职能是监督、鉴证、评价;会计的职能是核算与监督。会计的监督职能与审计的监督职能是不同的:会计的监督是会计的一种自我监督,而审计的监督是一种独立的、专门的监督。

6. 审计与会计的执业准则不同

审计人员在实施审计工作时必须遵守审计准则,审计准则是审计人员行动的指南与规范;而会计人员在开展会计工作时必须遵守会计准则,会计准则是整个会计工作的规范,是会计人员合理地处理会计信息系统中各种经济业务的准绳。

7. 审计与会计的目的不同

审计的目的是对被审计单位的财政、财务收支及其有关经济活动的真实性、合法性、效益性进行审查和评价,以维护授权人或委托人的权益;而会计的目的是对会计主体内部和外部利益相关者提供有用的会计信息。

第三节 审计的分类

审计的分类是对审计按照不同的标准所进行的划分。对审计进行分类,其意义在于从各个不同的角度认识审计,以便有效地组织和运用各种类型的审计,充分发挥审计的职能作用,提高审计工作的质量和效率。

一、审计的基本分类

说明审计本质的分类称为基本分类。审计按其主体分类和按其内容、目的分类,属基本分类。

(一)按审计主体分类

审计主体是指执行审计的一方。按主体不同,可将审计划分为政府审计、注册会计师审计和内部审计。

1. 政府审计

政府审计在我国也称国家审计,是指由政府审计机关执行的审计。政府审计机关包括按我国宪法规定由国务院设置的审计署、由县级及以上地方各级人民政府设置的审计厅(局)和国家审计署在地方和中央各部委的派出机构。政府审计机关主要依法对国务院各部门和地方各级人民政府、国有金融机构、国有企事业单位以及其他拥有国有资产的单位的财政、财务收支及其经济效益进行审计监督。

政府审计的主要特点是强制性和无偿性。政府审计的强制性表现在:凡是依法应当接受政府审计监督的单位和个人,政府审计机关都可主动对其进行审计监督,被审计单位及有关单位和个人不得拒绝、阻挠;政府审计做出的审计决定,被审计单位必须执行,但可以申诉。政府审计的无偿性表现在:政府审计机关的审计经费是由国家财政予以保障的,所以,政府审计机关进行审计监督时,不得从被审计单位获得任何经济利益,不得给被审计单位增加任何经济负担,也不得将自己法定范围内的业务委托给社会中介组织进行对被审计单位的有偿服务。

2. 注册会计师审计

注册会计师审计在我国也称社会审计、民间审计、独立审计,是指由经有关部门批准的会计师事务所接受委托人的委托所进行的审计。

注册会计师审计的主要特点是受托性和有偿性。注册会计师进行审计业务,必须是接受委托人的委托,其具体的审计目的、审计内容要取决于委托人的要求。会计师事务所是依法独立承办审计等业务的社会中介组织,实行自收自支、独立核算。因此,会计师事务所提供的是有偿服务。

3. 内部审计

内部审计是指由本部门或本单位内部专职的审计机构或人员实施的审计。内部审计在本部门或本单位负责人的领导下,对本部门、本单位的财政、财务收支及各项经济活动的真实性、合法性和效益性进行审查和评价,目的是纠错防弊,促使改善经营管理,提高企业经济效益。

内部审计具有审计服务的内向性、广泛性、经常性和及时性等特点,但相对于外部审计来说,其独立性较差,这也在一定程度上削弱了内部审计的权威性。

(二)按审计内容和目的分类

我国审计按其内容和目的不同,可分为财政财务审计、财经法纪审计和经济效益审计。

1. 财政财务审计

财政财务审计也称传统审计或常规审计,是指审计机构对被审计单位的财务报表及其有关资料的公允性及其所反映的财政、财务收支的真实性、合法性、合规性所进行的审计。就其内容来看,财政财务审计是对国务院各部门和地方各级政府、国有金融机构、企事业单位的财政财务收支进行的审计监督,其目的是明确被审计单位的受托经济责任。其主要特点是对被审计单位的财务报表及其有关资料进行审查和验证,以发现财政财务收支活动中所存在的问题。

2. 财经法纪审计

财经法纪审计是指审计机构对被审计单位和个人严重侵占国家资财、严重损失浪费以及其他严重损害国家经济利益等违反财经纪律行为所进行的专案审计。它是我国审计监督的一种重要形式。其目的是维护财经法纪,加强廉政建设,保护国家和人民财产的安全完整。其主要特点是根据群众揭发和会计资料所反映出来的问题,对有关单位和当事人在经济活动中的不法行为立案审查,以查清事实并确定问题的性质。其主要内容包括审查严重侵占国家资财、严重损失浪费、在经济交易中行贿受贿、贪污以及其他严重损害国家和企业利益的重大经济案件等。

3. 经济效益审计

经济效益审计是指由审计机构对被审计单位的财政、财务收支及经营管理活动的经济性、效益性所实施的审计。其内容通常包括对各级政府的财政收支及其管理活动、企业单位的财务收支及其经营管理活动、行政事业单位的财务收支及其管理活动、固定资产投资及其管理活动的经济效益情况及其影响因素、途径所进行的审计。其目的是促使被审计单位改善经营管理,提高经济效益和工作效率。“绩效审计”“经营审计”“管理审计”“三E审计”“五E审计”等均属于经济效益审计的范畴。

二、审计的其他分类

除了审计的基本分类外,还可以对审计进行其他的分类。

(一)按审计范围分类

1. 全面审计

全面审计又称全部审计,是指对被审计单位一定时期内的财政、财务收支及经济活动的各方面及其资料进行全面的审计。其优点是审计详细、彻底,审计效果好;缺点是工作量大、费时费力。全面审计一般适用于规模较小、会计资料较少的被审计单位,或内部控制不健全、存在问题较多的单位或重大案件。

2. 局部审计

局部审计又称部分审计,是指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,如对企业进行的现金审计、银行存款审计、收入审计、成本费用审计、税费审计等。另外,为了查清贪污盗窃案件,对部分经济业务进行的审查也属于局部审计的范围。这种审计时间较短,耗费较少,能及时发现和纠正问题,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。

3. 专项审计

专项审计又称专题审计,是指对某一特定项目所进行的审计。这种审计的业务范围比局部审计要小,具有较强的针对性,如支农扶贫专项资金审计、世界银行贷款审计、抗震救灾资金

物资审计等。专项审计有利于围绕当前的中心工作及时开展审计,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。

(二)按实施审计的时间分类

1. 事前审计

事前审计是指在被审计单位经济业务发生之前所进行的审计。一般针对预算或计划的编制和对经济事项的预测及决策进行的审计,均属于事前审计。其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,因此也称预防性审计。这种审计对预防错弊的发生,确保经济活动的合理性、有效性,严格财经纪律,都有着积极的作用。

2. 事中审计

事中审计是指在被审计单位经济业务执行过程中所进行的审计。通过对被审计单位费用预算、费用开支标准、材料消耗定额等执行过程中有关经济业务进行审计,可以及时发现存在的问题,并及时进行纠正,以保证经济活动的合法性、合理性和有效性。

3. 事后审计

事后审计是指在被审计单位经济业务完成以后所进行的审计。财务报表审计和全部审计均属于事后审计。事后审计的适应范围十分广泛,主要是进行合法性、合规性、公允性、真实性审计。其主要目的是监督和评价被审计单位的财务收支及其有关经济活动、会计资料和内部控制制度是否符合国家财经法规与财务会计制度、会计准则的规定,从而确定或解除被审计单位的受托经济责任。

(三)按审计执行地点分类

1. 报送审计

报送审计又称送达审计,是指审计机构按照审计法规的规定,对被审计单位按期报送来的计划、预算和财务报表及有关账证等资料进行的审计。这种审计的优点是节省人力、物力,缺点是不能实地考察、了解被审计单位的实际情况,难以发现被审计单位存在的实际问题。一般适用于对行政事业单位的经费收支审计。

2. 就地审计

就地审计是指审计机构委派审计人员到被审计单位所在地进行的审计。就地审计可以深入实际,调查研究,易于全面了解和掌握被审计单位的实际情况,是我国审计监督中使用最广泛的一种方式。

(四)按审计动机分类

1. 强制审计

强制审计又称法定审计,是指审计机构根据法律、法规对被审计单位行使审计监督权而进行的审计。这种审计是按照审计机关的审计计划进行的,不管被审计单位是否愿意接受审查,都应依法进行。我国政府审计机关根据法律赋予的权力,对国务院各部门和地方各级政府的财政收支、国有金融机构和企事业单位的财务收支实行强制审计。

2. 任意审计

任意审计是根据被审计单位自身的需要,要求审计组织对其进行的审计。一般来说,注册会计师的审计是接受委托人的委托,按照委托人的要求对其进行财务审计或经济效益审计,即属于任意审计。任意审计是相对于强制审计而言的。实际上,任意审计大多是按照《公司法》、《证券法》及其他经济法规要求进行的,也带有一定的强制性。

(五)按审计是否事先通知被审计单位分类

1. 预告审计

预告审计是指在审计之前,把审计的目的、主要内容和日期预先通知被审计单位的审计方式。采用这种审计方式,可以使被审计单位有充分时间做好准备工作,以利于审计工作的顺利进行。进行财务审计和经济效益审计时,一般采用这种方式,事前向被审计单位下达审计通知书或签订审计业务约定书。

2. 突击审计

突击审计是指在对被审计单位实施审计之前,不预先把审计的目的、内容和日期通知被审计单位而进行的审计。其目的在于使被审计单位或被审计者在事先不知情的情况下接受审查,没有时间去弄虚作假、掩饰事实真相,以利于取得较好的审计效果。这种审计方式主要用于对贪污盗窃和违法乱纪行为进行的财经法纪审计。

(六)按审计取证模式分类

1. 账表基础审计法

账表基础审计法,是围绕会计账簿、会计资料的编制过程来进行的,通过对账表上的数字进行详细审查,以判断是否存在错误或舞弊。该方法适用于评价简单的受托经济责任,是审计取证模式发展的第一阶段,在审计方法史上占据十分重要的地位。其工作的一般步骤是:获取和了解被审计单位的凭证、账目等会计资料,据以编制审计计划;详细审查会计凭证和账簿等资料,努力发现尽可能多而详细的错误和舞弊;出具审计报告,发表审计意见。

2. 制度基础审计法

制度基础审计法,是以内部控制制度为重心,强调对内部控制制度的评价,对内部控制评价的结果直接影响实质性程序工作量的大小,当评价结果证明内部控制可以信赖时,在实施实质性程序时只需抽取少量样本就可以得出审计结论;而当评价结果认为内部控制不可靠时,在实施实质性程序时要根据具体情况扩大审查范围。制度基础审计法是审计方法发展过程中的一个重要阶段,但仍需运用账表基础审计的一些技术方法。其工作的一般步骤是:了解被审计单位的内部控制等基本情况,据以编制审计计划;必要时进行符合性测试(即对制定的内部控制制度是否得到一贯有效的执行所进行的抽样检查);对账目等会计资料进行实质性的审查;出具审计报告,发表审计意见。

3. 风险基础审计法

风险基础审计法,是指审计人员在对被审计单位所面临的风险全面分析基础上,运用审计风险模型,制定与企业状况相适应的多样化审计计划,统筹使用各种审计程序特别是分析程序,以达到审计工作的效率性和效果性。其工作的一般步骤是:①了解被审计单位及其环境,评估被审计单位重大错报风险水平;②根据被审计单位面临的风险水平和降低审计风险的要求,计划审计工作;③必要时进行控制测试;④对账目等资料进行实质性的审查;⑤出具审计报告,发表审计意见。

(七)按审计机构与被审计单位的关系分类

1. 外部审计

外部审计是指由被审计单位以外的专职审计机构和人员对被审计单位的财政、财务收支及其经济活动所实施的审计,包括政府审计和注册会计师审计。

2. 内部审计

内部审计是指由部门和单位内部专职的审计机构和人员对本部门、本单位财政、财务收支

及其经济活动所实施的审计。

第四节 我国审计的组织形式

根据《中华人民共和国宪法》《中华人民共和国审计法》《中华人民共和国注册会计师法》的规定,我国审计的组织形式主要有政府审计机关、会计师事务所、部门和单位内部审计机构。

一、政府审计机关

(一)我国政府审计机关的设置

政府审计机关是代表政府依法行使审计监督权的行政机关,具有宪法赋予的权威性和独立性。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。审计机关在国务院总理领导下,依照法律规定独立行使审计监督权,不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉。”

政府审计机关实行统一领导、分级负责。国务院设立审计署,在国务院总理的领导下,负责组织领导全国的审计工作,对国务院负责并报告工作。审计署设审计长一人,副审计长若干人。审计长由国务院总理提名,全国人民代表大会决定,国家主席任命。副审计长由国务院任命。县级以上各级地方人民政府设立审计机关。地方各级审计机关分别在省长、自治区主席、市长、州长、县长、区长和上一级审计机关的领导下,负责领导本行政区域内的审计工作,对上级审计机关和本级人民政府负责并报告工作,审计业务以上级审计机关领导为主。

审计机关根据工作需要,经本级人民政府批准,可以在其管辖范围内设立派出机构。派出机构根据审计机关的授权,依法进行审计工作。审计署向重点地区、城市和计划单列市派出的审计机构为审计特派员办事处,代表审计署依法执行审计业务,解决某些地方审计局难以解决的审计项目。

(二)政府审计机关的职责和权限

1. 政府审计机关的职责

根据《审计法》的规定,我国政府审计机关对各单位下列事项进行审计监督:

(1)审计机关对本级各部门(含直属单位)和下级政府预算的执行情况和决算以及其他财政收支情况,进行审计监督。

(2)审计署在国务院总理领导下,对中央预算执行和其他财政收支情况进行审计监督,向国务院总理提出审计结果报告。

地方各级审计机关分别在省长、自治区主席、市长、州长、县长、区长和上一级审计机关的领导下,对本级预算执行和其他财政收支情况进行审计监督,向本级人民政府和上一级审计机关提出审计结果报告。

(3)审计署对中央银行的财务收支,进行审计监督。

审计机关对国有金融机构的资产、负债、损益,进行审计监督。

(4)审计机关对国家的事业组织和使用财政资金的其他事业组织的财务收支,进行审计监督。

(5)审计机关对国有企业的资产、负债、损益,进行审计监督。

(6)对国有资本占控股地位或者主导地位的企业、金融机构的审计监督,由国务院规定。

(7)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和决算,进行审计

监督。

(8)审计机关对政府部门管理的和其他单位受政府委托管理的社会保障基金、社会捐赠资金以及其他有关基金、资金的财务收支,进行审计监督。

(9)审计机关对国际组织和外国政府援助、贷款项目的财务收支,进行审计监督。

(10)审计机关按照国家有关规定,对国家机关和依法属于审计机关审计监督对象的其他单位的主要负责人,在任职期间对本地区、本部门或者本单位的财政收支、财务收支以及有关经济活动应负经济责任的履行情况,进行审计监督。

此外,除《审计法》规定的审计事项外,审计机关对其他法律、行政法规规定应当由审计机关进行审计的事项,依照《审计法》和有关法律、行政法规的规定进行审计监督。

审计机关有权对与国家财政收支有关的特定事项,向有关地方、部门、单位进行专项审计调查,并向本级人民政府和上一级审计机关报告审计调查结果。

审计机关根据被审计单位的财政、财务隶属关系或者国有资产监督管理关系,确定审计管辖范围。审计机关之间对审计管辖范围有争议的,由其共同的上级审计机关确定。

2. 政府审计机关的权限

政府审计机关在执行审计业务过程中行使以下权限:

(1)审计机关有权要求被审计单位按照审计机关的规定提供预算或者财务收支计划、预算执行情况、决算、财务会计报告,运用电子计算机储存、处理的财政收支、财务收支电子数据和必要的电子计算机技术文档,在金融机构开立账户的情况,社会审计机构出具的审计报告,以及其他与财政收支或者财务收支有关的资料,被审计单位不得拒绝、拖延、谎报。被审计单位负责人对本单位提供的财务会计资料的真实性和完整性负责。

(2)审计机关进行审计时,有权检查被审计单位的会计凭证、会计账簿、财务会计报告和运用电子计算机管理财政收支、财务收支电子数据的系统,以及其他与财政收支、财务收支有关的资料和资产,被审计单位不得拒绝。

(3)审计机关进行审计时,有权就审计事项的有关问题向有关单位和个人进行调查,并取得有关证明材料。有关单位和个人应当支持、协助审计机关工作,如实向审计机关反映情况,提供有关证明材料。

审计机关经县级以上人民政府审计机关负责人批准,有权查询被审计单位在金融机构的账户。

审计机关有证据证明被审计单位以个人名义存储公款的,经县级以上人民政府审计机关主要负责人批准,有权查询被审计单位以个人名义在金融机构的存款。

(4)审计机关进行审计时,被审计单位不得转移、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或者财务收支有关的资料,不得转移、隐匿所持有的违反国家规定取得的资产。

审计机关对被审计单位违反前款规定的行为,有权予以制止;必要时,经县级以上人民政府审计机关负责人批准,有权封存有关资料和违反国家规定取得的资产;对其中在金融机构的有关存款需要予以冻结的,应当向人民法院提出申请。

审计机关对被审计单位正在进行的违反国家规定的财政收支、财务收支行为,有权予以制止;制止无效的,经县级以上人民政府审计机关负责人批准,通知财政部门和相关主管部门暂停拨付与违反国家规定的财政收支、财务收支行为直接有关的款项,已经拨付的,暂停使用。

审计机关采取该两项措施不得影响被审计单位合法的业务活动和生产经营活动。

(5)审计机关认为被审计单位所执行的上级主管部门有关财政收支、财务收支的规定与法律、行政法规相抵触的,应当建议有关主管部门纠正;有关主管部门不予纠正的,审计机关应当提请有权处理的机关依法处理。

(6)审计机关可以向政府有关部门通报或者向社会公布审计结果。

审计机关通报或者公布审计结果,应当依法保守国家秘密和被审计单位的商业秘密,遵守国务院的有关规定。

(7)审计机关履行审计监督职责,可以提请公安、监察、财政、税务、海关、价格、工商行政管理等机关予以协助。

(三)最高审计机关国际组织

最高审计机关国际组织(International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAD),是由世界各国最高一级国家审计机关所组成的国际性组织,是一个自主、独立、非政治性的团体,是为了推动世界各国最高审计机构之间交换政府审计方面的观念和经验而成立的永久性组织。它创立于1953年,1968年在东京召开的第六次会议上通过了该组织的章程,正式宣布成立最高审计机关国际组织,受联合国经社理事会领导。目前该组织有成员186个。

该组织的宗旨是:互相交流情况、交流经验,推动和促进各国审计机关更好地完成本国的审计工作。该组织每3年召开一次全体成员国会议,就审计的原则、方向、理论、方法和技术等方面的问题进行交流,以有助于各成员国研究、改进和加强政府审计工作。经国务院批准,我国于1982年派代表参加了该组织在马尼拉召开的第十一届代表大会,并于1983年正式加入该组织。加入这一国际组织,有利于同外国审计机关交流经验、共享信息,加快我国审计事业的发展。

最高审计机关国际组织设有代表大会、理事会、秘书处等机构。总部设在维也纳,由奥地利审计法院负责日常工作,该组织的会费由各成员国按联合国缴纳会费的比例分摊。

最高审计机关国际组织目前主要有5个专设委员会和3个工作小组。5个专设委员会为:审计准则委员会、会计准则委员会、内部控制准则委员会、数据处理委员会、公共债务委员会。3个工作小组为:环境审计工作小组、项目评估工作小组、民营化工作小组。

最高审计机关国际组织目前有以下7个区域组织:最高审计机关拉丁美洲组织、最高审计机关非洲组织、最高审计机关阿拉伯组织、最高审计机关亚洲组织、最高审计机关南太平洋组织、最高审计机关加勒比海组织、最高审计机关欧洲组织。

二、注册会计师审计组织

(一)注册会计师审计组织的含义

注册会计师审计组织是根据国家法律规定,经政府有关部门批准注册登记的会计师事务所。会计师事务所是指经国家批准、注册登记,依法独立承担注册会计师业务的机构,由注册会计师组成。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、会计服务业务的执业人员。注册会计师执行业务,应当加入会计师事务所。会计师事务所自收自支,独立核算,依法纳税,具有法人资格。如果是合伙设立的会计师事务所,则不具有法人资格。按规定,成立会计师事务所应报经财政部或省级财政厅(局)审查批准,并向当地工商管理机关办理登记,领取营业执照后方可开业。注册会计师和会计师事务所的管理机关,在国家为财政部,在各地为省、自治区、直辖市财政厅(局)。财政厅(局)批准成立的会计师事务所应

将其名称、章程、负责人等资料报送财政部备案。

目前,我国会计师事务所的组织形式主要有有限责任会计师事务所、合伙会计师事务所和特殊普通合伙会计师事务所。

(二)中国注册会计师协会

中国注册会计师协会是在财政部党组和理事会领导下开展行业管理和服务的法定组织,依据《注册会计师法》和《社会团体登记条例》的有关规定设立,承担《注册会计师法》赋予的职能、财政部党组委托和财政部领导交办的职能以及协会章程规定的职能。它成立于1988年11月。一方面,它对注册会计师和会计师事务所进行自我教育和自我管理;另一方面,它又是政府机关与注册会计师之间的桥梁和纽带。中国注册会计师协会作为一个独立的社会团体,对外开展与国际会计职业组织之间的交往,为我国注册会计师步入国际舞台发挥作用;对内拟定会计师事务所管理制度和注册会计师执业标准,组织注册会计师业务培训和考试等方面的工作。

中国注册会计师协会的宗旨是:服务、监督、管理、协调。它以诚信建设为主线,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。

(三)注册会计师

根据《注册会计师法》的规定,我国实行注册会计师统一考试制度。财政部成立注册会计师考试委员会,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,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。

符合下列条件的人员,可以报名参加注册会计师考试:(1)具有完全行为能力;(2)具有高等专科以上学校毕业学历,或者具有会计或者相关专业(指审计、统计、经济)中级以上技术职称。考试划分为专业阶段考试和综合阶段考试。考生在通过专业阶段考试的全部科目后,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。专业阶段考试的单科考试合格成绩5年内有效。对在连续5个年度考试中取得专业阶段考试全部科目考试合格成绩的考生,财政部考委会颁发注册会计师全国统一考试专业阶段考试合格证书。综合阶段考试科目应在取得注册会计师全国统一考试专业阶段考试合格证书后5个年度考试中完成。对取得综合阶段考试科目考试合格成绩的考生,财政部考委会颁发注册会计师全国统一考试全科考试合格证书。

参加注册会计师全国统一考试成绩合格并从事审计工作两年以上的,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。

(四)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,注册会计师还可根据委托人的委托,从事审阅业务、其他鉴证业务和相关服务业务。

1. 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,逐渐将一些管理职权移交给社会中介机构。而且,随着财务报表使用者日益增多,他们需要通过分析企业财务会计

报告据以做出经济决策,因此最为关心财务会计报告的合法性、公允性。为了有效制止和防范利用财务报表弄虚作假,提高财务报表质量,国家依法实行企业年度财务报表审计制度。

《公司法》要求各类公司依法接受注册会计师的审计。第 63 条规定:“一人有限责任公司应当在每一会计年度终了时编制财务会计报告,并经会计师事务所审计。”第 165 条规定:“公司应当在每一会计年度终了时编制财务会计报表,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、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财务报表的信任程度,企业需要委托注册会计师对其编制的财务报表进行审计。办理企业合并、分立、清算事宜中的审计业务后出具的相应的审计报告同样具有法定证明效力,注册会计师及其所在会计师事务所对此报告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

实际工作中,注册会计师还可根据法律、行政法规的规定接受委托,对以下特殊目的业务进行审计:①按照特殊目的编制基础编制的财务报表;②单一财务报表或财务报表特定要素;③简要财务报表。对于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会计师事务所对此也应承担相应的法律责任。

2. 审阅业务

由于注册会计师具有良好的职业形象和较强的专业能力,使其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;同时,面对竞争激烈的会计市场,注册会计师实现审计业务的持续增长已非易事,必须开拓新业务。目前来看,注册会计师承办的业务范围十分广泛,其中就有审阅业务。

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和相关的会计制度编制,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。相对于审计而言,审阅程序简单,成本较低,保证程度也有限。

3. 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。

为了适应不断变化的注册会计师执业环境,中国注册会计师协会在借鉴国际审计准则的基础上,起草并发布了《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》。

4. 相关服务

相关服务包括注册会计师对财务信息执行商定程序、代编财务信息、税务服务、管理咨询以及会计服务等。

(1) 对财务信息执行商定程序

这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

这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、分类和汇总其他信息。

(3) 税务服务

税务服务包括税务代理和税务筹划。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。税务筹划是由于纳税义务发生的范围和时间不同,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。

(4) 管理咨询

管理咨询服务范围很广,主要包括对公司的治理结构、信息系统、预算管理、人力资源管理、财务会计、经营效率、效果和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。

(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。

(五) 注册会计师的组织形式

综观各国注册会计师行业的发展,会计师事务所的组织形式主要有独资、普通合伙制、有限公司制、有限责任合伙制等组织形式。

1. 独资会计师事务所

独资会计师事务所是由具有注册会计师执业资格的个人独立开设,承担无限责任。其优点是:对执业人员的数量需求不多,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:无力承担大型企业的业务,缺乏发展后劲。

2. 普通合伙制会计师事务所

普通合伙制会计师事务所,是由两位或两位以上注册会计师组成的合伙组织。合伙人以各自的财产对会计师事务所的债务承担无限连带责任。其优点是,在风险的牵制和共同利益的驱动下,促使会计师事务所强化专业发展,扩大规模,提高规避风险的能力。其缺点是,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,任何一个执业人的错误与舞弊行为,都可能给整个会计师事务所带来灭顶之灾。

3. 有限责任公司制会计师事务所

有限责任公司制会计师事务所,是由注册会计师认购会计师事务所股份,并以其所认购股份对会计师事务所承担有限责任。会计师事务所以其全部资产对其债务承担有限责任。其优点是: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。

4. 有限责任合伙制会计师事务所

有限责任合伙制会计师事务所,是指事务所以其全部资产对其债务承担有限责任,各合伙人对个人执业行为承担无限责任。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。其最大特点在于既融入了普通合伙和有限责任会计师事务所的优点,同时又摒弃了它们的不足。这种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年代兴起的,到1995年底,原“六大”国际会计师事务所在美国的执业机构已完成了向有限责任合伙的转型。有限责任合伙制会计师事务所已成为当今注册会计师职业组织形式发展的一大趋势。

有限责任合伙制会计师事务所,在我国又称为特殊普通合伙会计师事务所。2010年7月,财政部、国家工商行政管理总局联合发布了《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》,指出:采用特殊普通合伙组织形式的会计师事务所,一个合伙人或

数个合伙人在执业活动中因故意或重大过失造成合伙企业债务的,应当承担无限责任或无限连带责任,其他合伙人以其在合伙企业中的财产份额为限承担责任。合伙人在执业活动中非因故意或非重大过失造成的合伙企业债务以及合伙企业的其他债务,由全体合伙人承担无限连带责任。

(六)国际会计师联合会

国际会计师联合会(International Federation of Accountants, IFAC)于1977年10月14日在德国慕尼黑成立,其前身是于1972年在澳大利亚悉尼召开的第10届国际会计师大会上成立的国际会计职业协调委员会。其最高领导机构是代表大会和理事会。其代表大会由其成员(各国会计师职业团体)各出一人组成,代表大会与5年一次的会计师大会同时召开。理事会由来自15个不同国家的职业会计师团体的代表组成。理事会下设7个常设委员会:教育委员会、职业道德委员会、国际审计实务委员会、国际大会委员会、管理会计委员会、计划委员会和地区组织委员会。每个委员会都规定了其工作范围和期限。在这7个常设委员会中,权限最大的是国际审计实务委员会,可代表国际会计师联合会理事会制定和公开发布有关审计的标准,并在发布国际审计标准时无须国际会计师联合会理事会的事前批准。它是国际会计师联合会中一个有一定独立性的组织。

联合会的宗旨是以统一的标准发展和提高世界范围的会计专业,促进国际范围内的会计协调。其任务是决定国际会计师大会的主办国;保持与参加国际会计师大会的各国的联系;促进国际的地区机构的发展和信息的交流;参考和吸收各国提出的意见,扩大国际会计职业协调委员会的业务,并为改进业务提供咨询。

1997年5月8日,中国注册会计师协会正式成为国际会计师联合会成员。

三、内部审计机构

(一)内部审计机构的含义及分类

内部审计是独立监督和评价本单位及所属单位财政收支、财务收支、经济活动的真实、合法和效益的行为,以促进加强经济管理和实现经济目标。我国的内部审计机构是根据审计法规和其他财经法规的规定设置的,主要包括部门内部审计机构和单位内部审计机构。

1. 部门内部审计机构

国务院和县级以上地方各级人民政府各部门,应当建立内部审计监督制度,根据审计业务需要,设立审计机构并配备审计人员,在本部门主要负责人的领导下,负责组织所属单位和本行业的财务收支及其经济效益的审计。

2. 单位内部审计机构

大中型企事业单位应当建立内部审计监督制度,设立审计机构,在本单位董事会下设的审计委员会或主要负责人的领导下,负责组织本单位的财务收支及其经济效益的审计。内部审计业务少的单位和小型企事业单位,可设专职的审计人员,而不设独立的内部审计机构。

不管是部门内部审计机构还是单位内部审计机构,都有其专职的业务,必须单独设立,并受董事会下设的审计委员会或本单位主要负责人的领导。内部审计机构不应设在财会部门内部,受财会负责人的领导,这样会使内部审计工作难以有效开展。

(二)内部审计机构的职责和权限

为便于内部审计机构行使审计监督权,《审计署关于内部审计工作的规定》对内部审计机构的职责和权限做了明确规定。

1. 内部审计机构的职责

内部审计机构按照本单位主要负责人或者权力机构的要求,履行下列职责:

(1)对本单位及所属单位(含占控股地位或者主导地位的单位,下同)的财政收支、财务收支及其有关的经济活动进行审计;

(2)对本单位及所属单位预算内、预算外资金的管理和使用情况进行审计;

(3)对本单位内设机构及所属单位领导人员的任期经济责任进行审计;

(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内部控制制度的健全性和有效性以及风险管理进行评审;

(6)对本单位及所属单位经济管理和效益情况进行审计;

(7)法律、法规规定和本单位主要负责人或者权力机构要求办理的其他审计事项。

内部审计机构应当每年向本单位主要负责人或者权力机构提出内部审计工作报告。

2. 内部审计机构的权限

单位主要负责人或者权力机构应当制定相应规定,确保内部审计机构具有履行职责所必需的权限,主要是:

(1)要求被审计单位按时报送生产、经营、财务收支计划、预算执行情况、决算、会计报表和其他有关文件、资料;

(2)参加本单位有关会议,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,提出内部审计规章制度,由单位审定公布后施行;

(4)检查有关生产、经营和财务活动的资料、文件,并现场勘察实物;

(5)检查有关的计算机系统及其电子数据和资料;

(6)对与审计事项有关的问题向有关单位和个人进行调查,并取得证明材料;

(7)对正在进行的严重违法违规、严重损失浪费行为,做出临时制止决定;

(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,经本单位主要负责人或者权力机构批准,有权予以暂时封存;

(9)提出纠正、处理违法违规行为的意见以及改进经济管理、提高经济效益的建议;

(10)对违法违规和造成损失浪费的单位和人员,给予通报批评或者提出追究责任的建议。

(三)国际内部审计机构

国际内部审计机构即国际内部审计师协会(Institute of Internal Auditors, IIA),是由内部审计人员组成的国际性审计职业团体。

国际内部审计师协会成立于1941年,其前身为美国内部审计师协会。内部审计师协会自成立以来,发展非常迅速。1944年内部审计师协会在加拿大多伦多设立分会,开始跨越国境开展活动。随后,1948年又在伦敦设立分会,逐步发展成为国际性组织。1947年,内部审计师协会制定了《内部审计师职责条例》,规定了内部审计人员的职责和工作范围。这表明内部审计已经从实践上升为理论,为今后的发展奠定了基础。

20世纪60年代,内部审计师协会的成员已发展到4600多人,代表着2000多个企业。1972年开始实行注册内部审计师制度,取得注册内部审计师资格需经过考试。自1974年起,在全球指定地点举行注册内部审计师资格考试,对考试合格者颁发注册内部审计师证书,授予“国际注册内部审计师”(Certified Internal Auditor, CIA)称号。1978年6月,内部审计师协会又拟定了《内部审计专业实务准则》,对内部审计的含义、职责、独立性、机构和人员以及工作范围和程序都做了原则性的规定。1981年对1947年制定的《内部审计师职责条例》进行了第四

次修订。这些都说明内部审计具备了更加完备的行为规范和工作标准。

1987年,内部审计师协会在美国纽约举行了理事会,批准中国内部审计师协会以国家分会形式加入该组织。这标志着中国内部审计步入国际化的轨道。至2010年底,内部审计师协会已发展为拥有200多个分会和17万多会员的国际性学术团体,分布在100多个国家和地区,每年定期召开一次国际会议,讨论内部审计的学术问题。

国家内部审计师协会在联合国经济和社会开发署享有顾问地位,是最高审计机关国际组织的常任观察员,是国际政府财政管理委员会、国际会计师联合会的团体会员。

国际内部审计师协会的机构主要有理事会、执行委员会、国际委员部和总部,总部设在美国佛罗里达州。

本章小结

审计是社会经济发展到一定阶段的产物,在整个经济监督体系中处于非常重要的地位。

在现代社会中,当财产的所有权与经营管理权分离时,在所有者与经营管理者之间便形成了委托代理关系。受托责任是在委托代理制度的基础上产生的。它随着委托代理制度的产生而产生,并随着委托代理制度的发展而发展。在委托代理制度下,一方面,委托人授予代理人以某些权利;另一方面,代理人必须承担相应的责任,按委托人的利益要求而工作。然而在现实中,由于存在着双方利益目标的非完全一致性和信息的非对称性,代理人往往不能完全按契约的规定为委托人的利益行事。这样就需要具有专门知识和技能,并与委托人、代理人都没有直接利益关系的独立的第三人,对代理人的履责报告进行客观公正的审查、评价,因此审计便产生了。

世界各国审计的最初形态都是政府审计。我国政府审计的历史源远流长。西周时期宰夫职责的确立标志着我国政府审计的产生;秦汉时期是我国政府审计的确立阶段,主要标志是“上计”制度的建立;隋唐设置“比部”,使政府审计进入一个相对鼎盛的发展时期;宋朝审计司(院)的建立,是“审计”在我国的正式命名;元明清时期,君主专制日益强化,审计处于停滞衰落状态;民国时期,审计法规达到了空前的完备,但由于政治不稳定、经济发展缓慢,审计工作没有长足的发展。中华人民共和国成立时,国家没有设置独立的审计机构。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。1982年《宪法》规定我国建立审计机构,实行审计监督制度。

注册会计师审计起源于意大利,真正的形成是在英国。其代表事件是南海公司破产案,会计师查尔斯·斯内尔对南海公司的会计账目进行审查后,以“会计师”名义提出了一份认为该公司存在虚假会计记录和舞弊行为的《查账报告书》,从此宣告了注册会计师的诞生。20世纪初期,全球经济重心逐步由欧洲转向美国,注册会计师审计在美国取得了长足的发展,形成了一大批国际会计师事务所,同时审计技术、方法得到创新和完善,业务范围得以拓展。

审计是资源财产的拥有者或主管者,授权或委托专门机构或人员,对于资源财产经营管理人承担和履行的经济责任及由此而引起的经济活动的真实性、合法性、效益性进行审查,并向授权人或委托人提出报告,以维护授权人或委托人权益的具有独立性的经济监督。

审计的特征是独立性和权威性。独立性是审计的本质特征。

审计职能是审计本身所固有的内在功能。审计具有经济监督、经济鉴证和经济评价的职能。

审计的分类是对审计按照不同的标准所进行的划分,包括审计的基本分类和其他分类。审计的基本分类包括按其主体分类和按其内容、目的分类等;其他分类包括按审计范围分类、按实施审计的时间分类、按审计执行地点分类、按审计动机分类、按审计是否事先通知被审计单位分类、按审计取证模式分类、按审计机构与被审计单位的关系分类等。

我国审计的组织形式主要有政府审计机关、注册会计师事务所、部门和单位内部审计机构。

政府审计机关是代表政府依法行使审计监督权的行政机关,具有宪法赋予的权威性和独立性。最高审计机关为国家审计署,县级及以上各级地方人民政府设立审计机关。政府审计机关按照审计法的规定行使其职责和权力。

注册会计师审计组织是根据国家法律规定,经政府有关部门批准注册登记的会计师事务所。我国会计师事务所的组织形式主要有有限责任会计师事务所、合伙会计师事务所和特殊普通合伙会计师事务所。注册会计师依法承办审计业务、审阅业务、其他鉴证业务和相关服务业务。

内部审计是独立监督和评价本单位及所属单位财政收支、财务收支、经济活动的真实、合法和效益的行为,以促进加强经济管理和实现经济目标。我国的内部审计机构包括部门内部审计机构和单位内部审计机构。内部审计机构按照《审计署关于内部审计工作的规定》行使审计监督权。

思考题

1. 如何理解受托责任关系是审计产生和发展的客观基础?
2. 我国政府审计经历了哪几个发展阶段?
3. 简述注册会计师审计的起源与发展过程。
4. 简述审计的定义。从哪几个方面把握审计的定义?
5. 为什么说独立性是审计的最根本特征?
6. 简述审计与会计的关系。
7. 简述审计的职能。
8. 审计的分类有哪些?
9. 政府审计机关的设置有哪几种模式?
10. 简述注册会计师审计的业务范围。

11. 会计师事务所的组织形式有哪些?

案例分析

英国南海股份有限公司审计案

一、南海公司案例概述

200多年前,英国成立了南海股份有限公司。由于经营无方,公司效益一直不理想。董事会为了使公司股票达到预期价格,不惜采取散布谣言等手法,使股票价格直线上升。事情败露后,英国议会聘请了一位懂会计的人,审计了该公司的账簿,然后据此查处了该公司的主要负责人。后来,审核该公司账簿的人开创了世界注册会计师行业的先河,民间审计从此在英国拉开了序幕。

(一)大肆造假

1710年,英国政府用发行中奖债券所募集到的资金创立了南海股份公司。经过近10年的经营,该公司业绩依然平平。1719年,英国政府允许中奖债券总额的70%(即约1000万英镑),可与南海公司股票进行转换。到了年底,公司的董事们开始对外散布各种所谓的好消息,说南海公司在年底将有大量利润可实现,并煞有介事地预计1720年圣诞节公司可能按面值的60%支付股利。

这一消息的宣布,加上公众对股价上扬的预期,促进了债券转换,进而带动了股价上升。1719年南海公司股价为114英镑;1720年3月股价劲升至300英镑;1720年7月股票价格已高达1050英镑。此时,南海公司老板布伦特又想出了新主意:以数倍于面额的价格,发行可分期付款的新股。同时,南海公司将获取的现金转贷给购买股票的公众。这样,随着南海股价的扶摇直上,一场投机浪潮席卷全国。170多家新成立的股份公司股票以及原有的公司股票都成了投机对象。

1720年6月,英国国会通过了《泡沫公司取缔法》,该法对股份公司的成立进行了严格的限制:只有取得国王的御批,才能得到公司的经营执照。事实上,股份公司的形式基本上名存实亡。自此,许多公司被解散,公众开始清醒过来,对一些公司的怀疑逐渐扩展到南海公司身上。从7月份开始,外国投资者首先抛出南海公司股票,撤回资金。随着投机热潮的冷却,南海公司股价一落千丈,到1720年12月份仅为124英镑。当年底,政府对南海公司资产进行清理,发现其实际资本已所剩无几。

(二)一朝梦醒

南海公司倒闭的消息传来,犹如晴天霹雳,惊呆了正陶醉在黄金美梦中的债权人和投资者。迫于舆论的压力,1720年9月,英国议会组织了一个由13人参加的特别委员会,对“南海泡沫”事件进行秘密查证。

在调查过程中,特别委员会发现该公司的会计记录严重失实,明显存在蓄意篡改数据的舞弊行为,于是特邀了一位名叫查尔斯·斯内尔的资深会计师,对南海公司的分公司索布里奇商社的会计账目进行检查。查尔斯·斯内尔的商业审计经验丰富,理论基础扎实,在伦敦地区享有盛誉。查尔斯·斯内尔通过对南海公司账目的查询、审核,于1721年提交了一份对索布里奇商社的会计账簿进行检查的报告。在该份报告中,查尔斯指出了公司存在舞弊行为、会计记录严重不实等问题,但没有对公司为何编制这种虚假的会计记录表明自己的看法。

议会根据这份查账报告,将南海公司董事之一的雅各希·布伦特以及他的合伙人的不动

产全部予以没收。其中一位叫乔治·卡斯韦尔的爵士,被关进了著名的伦敦塔监狱。

直到 1828 年,英国政府在充分认识到股份有限公司利弊的基础上,通过设立民间审计的方式,将股份公司中因所有权与经营权分离所产生的不足予以制约,才完善了这一现代化的企业制度。据此,英国政府撤销了《泡沫公司取缔法》,重新恢复了股份公司这一现代企业制度的形式。

二、该案例对注册会计师行业的影响与启示

首先,英国南海公司的舞弊案例,对世界民间审计史具有里程碑式的影响。尽管在 1720 年之前,就有人认为已有了民间审计这一行业,但世界上绝大多数的审计理论工作者认为,查尔斯·斯内尔是世界上第一位民间审计人员,他所撰写的查账报告是世界上第一份民间审计报告。而英国南海公司的舞弊案例,也被列为世界上第一起比较正式的民间审计案例。由此可见,该案例对注册会计师行业来说具有举足轻重的影响。

其次,英国南海公司审计案进一步说明,对建立在所有权与经营权相分离基础上的股份有限公司,必须有一个了解、熟悉会计语言的第三者,站在公正、客观的立场,对表达所有者与经营者利益的财务报表进行独立的检查,通过提高会计信息的可靠性,来协调、平衡所有者与经营者之间的经济责任关系。

再次,尽管经过 200 多年的发展,注册会计师的主要审计目标已由查找舞弊转向对财务报表公允性的评估,然而这并不等于注册会计师没有义务揭露客户的舞弊行为。从美国最近的社会调查来看,仍有约 70% 的人认为,注册会计师应该而且可以查找客户的舞弊行为。可见,从南海公司案例来看,注册会计师行业是因客户舞弊问题而产生的,但这一责任始终没有终结。我国注册会计师绝不要认为,只要审核财务报表是否公允就可以了。当发现客户的舞弊现象时,应遵照《中国注册会计师独立审计具体准则第 8 号——错误与舞弊》的要求,恪尽职守,执行必要的审计程序,并做适当披露。

(资料来源:www.shenji.org,2008 年 3 月)

讨论与思考题:

1. 以英国南海公司审计案件为例,讨论注册会计师审计对规范资本市场和促进经济发展的作用。
2. 如何理解注册会计师的社会责任?

第二章



注册会计师的职业规范与法律责任

导读案例 ?

银广夏系于1993年8月30日经宁夏回族自治区体改委宁体改发(1993)79号文和1993年11月15日经中华人民共和国对外贸易经济合作部(1993)外经贸资二函字第736号批准,采用社会筹集方式设立的股份有限公司。1994年6月17日,公司的股票在深交所上市。

深圳中天勤会计师事务所为银广夏2000年报出具了标准无保留意见的审计报告。在实施审计过程中,注册会计师将所有询证函交由公司发出,而未按要求让公司债务人直接将回函寄往注册会计师处;对于无法执行函证程序的应收账款,审计人员在运用替代程序时,未取得海关报关单、运单、提单等外部证据,仅根据公司内部证据便确认公司应收账款。另外,注册会计师对银广夏公司2000年度主营业务收入大幅度增长的同时生产用电反而降低的情况未执行有效的分析性复核程序。对银广夏2000年度生产卵磷脂的投入产出较1999年大幅下降的异常情况,注册会计师既未实地观察,又没有咨询专家意见,却听信了银广夏公司管理当局的“生产进入成熟期”的口头解释。

财政部、证监会、中注协的调查表明,银广夏公司1998年虚增利润1776万元,1999年虚增利润17782万元,2000年虚增利润56074万元,共计76262万元。而负责审计的中天勤会计事务所在这几年都出具了标准无保留意见的审计报告。该事务所在对银广夏2000年报的审计过程中,未能按照独立审计准则的要求,收集充分适当的审计证据,以致错误地发表审计意见,造成了审计失败。

(参考资料:<http://iweb.swufe.edu.cn/cpa/article.asp?id=224>)

思考题:

1. 注册会计师在审计过程中应遵循的执业标准是什么?
2. 在银广夏事件中审计人员有哪些过失?你认为审计人员应承担什么法律责任?

第一节 注册会计师职业道德守则

道德是社会为了调整个人之间以及个人与社会之间的关系所提倡的行为规范的总称,它通过各种形式的教育和社会舆论的力量,使人们具有善和恶、荣誉和耻辱、正义和非正义等概

念,并逐步形成一定的习惯和传统。道德行为规范并非会计和审计职业所特有,所有的职业都必须颁布职业行为规范,并采取各种手段来保证其实施。职业道德就是从事一定职业的人们在履行本职工作过程中所应遵守的道德规范,以及与之相适应的道德观念、情操和品质。这些规范明确了公众有权期待该职业人士做出何种行为,从而增强公众对专业服务质量的信心。审计职业道德是指审计人员在从事审计工作时所遵循的行为规范,包括职业品德、职业纪律、专业胜任能力及职业责任等方面所应达到的行为标准。

中国注册会计师协会自1988年组建以来,非常重视注册会计师的道德标准建设和道德教育。1992年,中国注册会计师协会颁布《中国注册会计师协会职业道德守则(试行)》。1996年12月26日,经财政部批准,中国注册会计师协会印发了《中国注册会计师职业道德基本准则》,并于1997年1月1日起施行,代替了《中国注册会计师协会职业道德守则(试行)》。2002年6月25日颁布《中国注册会计师职业道德规范指导意见》;2008年12月颁布《中国注册会计师协会会员职业道德守则(征求意见稿)》;2009年10月14日中国注册会计师协会职业道德准则委员会审议通过并印发《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》,于2010年7月1日起施行。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》。中国注册会计师协会会员包括注册会计师和非执业会员。

一、注册会计师职业道德基本原则

为了规范注册会计师职业道德行为,提高注册会计师职业道德水准,维护注册会计师职业形象,根据《注册会计师法》和《中国注册会计师协会章程》,制定中国注册会计师职业道德守则。

《中国注册会计师职业道德守则第1号——职业道德基本原则》共8章31条,包括总则、诚信、独立性、客观和公正、专业胜任能力和应有的关注、保密、良好的职业行为和附则。

(一) 诚信

诚信,是指诚实、守信。也就是说,一个人言行与内心思想一致,不虚假;能够履行与别人的约定而取得对方的信任。诚信原则要求会员应当在所有的职业关系和商业关系中保持正直和诚实,秉公处事,实事求是。

会员如果认为业务报告、申报资料或其他信息存在下列问题,则不得与这些有问题信息发生牵连:

- (1) 含有严重虚假或误导性的陈述;
- (2) 含有缺乏充分根据的陈述或信息;
- (3) 存在遗漏或含糊其辞的信息。

注册会计师如果注意到已与有问题的信息发生牵连,应当采取措施消除牵连。在鉴证业务中,如果注册会计师依据执业准则出具了恰当的非标准业务报告,不被视为违反上述要求。

(二) 独立性

独立,是指不受外来力量控制、支配,按照一定的规则行事。独立原则通常是对注册会计师提出的要求。在执行鉴证业务时,注册会计师必须保持独立。在市场经济条件下,投资者主

要依赖财务报表判断投资风险,在投资机会中做出选择。如果注册会计师不能与客户保持独立而存在经济利益、关联关系,或屈从于外界压力,就很难取信于社会公众。因此,独立性成为注册会计师的灵魂,注册会计师只有具备独立性,才可能做到客观、公正。独立原则成为客观、公正原则的基础。

1. 独立性的内涵

独立性包括实质上的独立性和形式上的独立性。实质上的独立性是一种内心状态,使注册会计师在提出结论时不受损害职业判断的因素影响,诚信行事,遵循客观和公正原则,保持职业怀疑态度。形式上的独立性是一种外在表现,使一个理性且掌握充分信息的第三方在权衡所有相关事实和情况后,认为会计师事务所或审计项目组成员没有损害诚信原则、客观和公正原则或职业怀疑态度。

《中国注册会计师职业道德基本原则》对独立性的具体要求包括:注册会计师在执行审计业务、审阅业务以及其他鉴证业务时,应当从实质上和形式上保持独立性,不得因任何利益关系影响其独立性。会计师事务所在承接审计和审阅业务以及其他鉴证业务时,应当从整体层面和具体业务层面采取措施,以保持会计师事务所和项目组的独立性。

2. 独立性概念框架

独立性概念框架是指解决独立性问题的思路和方法,用以指导注册会计师识别对独立性的不利影响;评价不利影响的严重程度;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。在运用独立性概念框架时,注册会计师应当运用职业判断。

如果无法采取适当的防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平,注册会计师应当消除产生不利影响的情形,或者拒绝接受审计业务或终止审计业务。在确定是否接受或保持某项业务时,或某一特定人员能否作为审计项目组成员时,会计师事务所应当识别和评价各种对独立性的不利影响。如果不利影响超出可接受的水平,在确定是否接受某项业务或某一特定人员能否作为审计项目组成员时,会计师事务所应当确定能否采取防范措施以消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

(三)客观和公正

客观,是指按照事物的本来面目去考察,不添加个人的偏见。公正,是指公平、正直,不偏袒。客观和公正原则要求会员应当公正处事、实事求是,不得由于偏见、利益冲突或他人的不当影响而损害自己的职业判断。如果存在导致职业判断出现偏差或职业判断产生不当影响的情形,会员不得提供相关专业服务。

(四)专业胜任能力和应有的关注

专业胜任能力和应有的关注原则要求会员通过教育、培训和执业实践获得和保持专业胜任能力。会员应当持续了解并掌握当前法律、技术和实务的发展变化,将专业知识和技能始终保持在应有的水平,确保为客户提供具有专业水准的服务。专业胜任能力要求注册会计师在应用专业知识和技能时,应当合理运用职业判断。应有的关注要求会员勤勉尽责,保持应有的关注,遵守执业准则和职业道德规范的要求,勤勉尽责,认真、全面、及时地完成工作任务。会员作为专业人士,在许多方面都要履行相应的责任。保持和提高专业胜任能力是注册会计师职业道德的一项重要内容。

1. 不得从事不能胜任的业务

专业胜任能力是指会员具有专业知识、专业技能和经验,能够经济、有效地完成客户委托的业务。如果会员在缺乏足够的知识、技能和经验的情况下提供了专业服务,就构成欺诈。一

个合格的会员不仅要充分认识自己的能力,对自己充满信心,更重要的是,必须清醒地认识到自己在专业胜任能力方面存在的不足。如果会员不能认识到这一点,承接了难以胜任的业务,就可能给客户乃至社会公众带来危害。

2. 注册会计师对助理人员和其他人员的责任

注册会计师所从事的大部分业务都需要助理人员参加,某些特殊业务往往还需要其他专业人员的帮助才能完成,但审计报告要由注册会计师签章。注册会计师应对审计报告负责,也就要求注册会计师对助理人员和其他专业人员的工作结果负责。因此,职业道德基本原则要求,在审计过程中,会员应当保持职业怀疑态度,运用专业知识、技能和经验,获取和评价审计证据。同时,会员应当采取措施以确保在其授权下工作的人员得到适当的培训和督导。在适当情况下,会员应当使客户、工作单位和专业服务其他使用者了解专业服务的固有局限性。

3. 接受后续教育

专业胜任能力可分为两个独立阶段:专业胜任能力的获取;专业胜任能力的保持。会员应当持续了解和掌握相关的专业技术和业务的发展,以保持专业胜任能力。持续职业发展能够使会员发展和保持专业胜任能力,使其能够胜任特定业务环境中的工作。

职业道德基本原则要求注册会计师必须适应时代的要求,按照协会的规定,不断地接受后续教育,更新和提高专业知识,保持和发展专业技能,熟悉并掌握现行的各种规定和实务标准,不断提高业务能力。

(五)保密

会员能否与客户维持正常的关系,有赖于双方能否自愿而又充分地进行沟通和交流,不掩盖任何重要的事实和情况。只有这样,会员才能有效地完成工作。会员与客户的沟通,必须建立在为客户信息保密的基础上。这里所说的客户信息,通常是指涉密信息。一旦涉密信息被泄露或被利用,往往给客户造成损失。因此,许多国家规定,在公众领域执业的注册会计师,在没有取得客户同意的情况下,不能泄露任何客户的涉密信息。

保密原则要求会员应当对因职业关系和商业关系而获知的信息予以保密,不得有下列行为:

- (1) 未经客户授权或法律法规允许,向会计师事务所以外的第三方披露其所获知的涉密信息;
- (2) 利用所获知的涉密信息为自己或第三方谋取利益。

(六)良好的职业行为

职业行为原则要求会员应当遵守相关的法律法规,避免发生任何损害职业声誉的行为。

在推介自身和工作时,会员应当客观、真实、得体,不得损害职业形象。会员应当诚实、实事求是,不得有下列行为:

- (1) 夸大宣传提供的服务、拥有的资质或获得的经验;
- (2) 贬低或无根据地比较其他注册会计师的工作。

二、注册会计师职业道德概念框架

《中国注册会计师职业道德守则第2号——职业道德概念框架》共5章27条,包括总则、对遵循职业道德基本原则产生不利影响的因素、应对不利影响的防范措施、道德冲突问题的解决、附则。

(一) 职业道德概念框架的内涵

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。那么,什么是职业道德概念框架呢?职业道德概念框架是指解决职业道德问题的思路和方法,用以指导注册会计师识别对职业道德基本原则的不利影响;评价不利影响的严重程度;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。职业道德概念框架适用于会员处理对职业道德基本原则产生不利影响的各种情形,其目的在于防止会员认为只有守则未明确禁止的情形就是允许的。

在确定采取的防范措施时,注册会计师应当运用职业判断。在运用判断时,注册会计师应当考虑:一个理性且掌握充分信息的第三方,在权衡会员当时可获得的所有具体事实和情况后,是否可能认为这些防范措施能够消除不利影响或将其降低至可接受的水平,以使职业道德基本原则不受损害。

如果发现存在可能违反职业道德基本原则的情形,会员应当评价其对职业道德基本原则的不利影响。在评价不利影响的严重程度时,会员应当从性质和数量两个方面考虑。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,会员应当确定是否能够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,如果某些不利影响是重大的,或者合理的防范措施不可行或无法实施,会员可能面临不能消除不利影响或将其降至可接受水平的情形。如果无法采取适当的措施,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。

(二) 对遵循职业道德基本原则产生不利影响的因素

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、密切关系和外界压力。

1. 自身利益导致的不利影响

如果经济利益或其他利益对会员的职业判断或行为产生不当的影响,将产生自身利益导致的不利影响。自身利益导致的不利影响的情形主要包括:

(1) 鉴证业务项目组成员在鉴证客户中存在专业服务收费以外的直接经济利益或重大的间接经济利益;

(2) 会计师事务所的收入主要来源于某一鉴证客户;

(3) 鉴证业务项目组成员与鉴证客户存在重要且密切的商业关系;

(4) 会计师事务所过分担心失去某项业务;

(5) 鉴证业务项目组成员正在与鉴证客户协商受雇于该客户;

(6) 会计师事务所与客户就鉴证业务项目组成员达成或有收费的协议。

2. 自我评价导致的不利影响

如果会员对其以前的判断或服务结果做出不恰当的评价,并且将据此形成的判断作为当前服务的组成部分,将产生自我评价导致的不利影响。自我评价导致的不利影响的情形主要包括:

(1) 会计师事务所在对客户 提供财务系统的设计或操作服务后,又对系统运行有效性出具鉴证报告;

(2) 会计师事务所为鉴证客户编制属于鉴证业务对象的数据或其他记录;

(3) 鉴证业务项目组成员担任或最近曾经担任鉴证客户的董事、经理或其他关键管理人员;

(4)鉴证业务项目组成员担任或最近曾受雇于客户,并且所处职位能够对鉴证对象施加重大影响;

(5)为鉴证客户提供直接影响鉴证业务对象的其他服务。

3. 过度推介导致的不利影响

如果会员过度推介客户或工作单位的某种立场或意见,使其客观性受到损害,将产生过度推介导致的不利影响。过度推介导致的不利影响的情形包括:

(1)会计师事务所推介审计客户的股份;

(2)在审计客户与第三方发生诉讼或纠纷时,注册会计师担任该客户的辩护人。

4. 密切关系导致的不利影响

如果会员与客户或工作单位存在长期或亲密关系而过于倾向他们的利益,或认可他们的工作,将产生密切关系导致的不利影响。密切关系导致的不利影响的情形主要包括:

(1)项目组成员的近亲属担任客户的董事或高级管理人员;

(2)项目组成员的近亲属是客户的员工,其职位能够对鉴证业务施加重大影响;

(3)鉴证客户的董事、高级管理人员或所处职位能够对业务对象施加重大影响的员工,最近曾担任会计师事务所的项目合伙人;

(4)注册会计师接受贵重礼品或超出社会礼仪的款待;

(5)会计师事务所的合伙人或高级员工与鉴证客户存在长期业务关系。

5. 外界压力导致的不利影响

如果会员受到实际的压力或感到压力而无法客观行事,将产生外界压力导致的不利影响。外界压力导致的不利影响的情形主要包括:

(1)会计师事务所受到客户解除业务关系的不利影响;

(2)客户表示,如果会计师事务所不同意对某项交易的会计处理,则不再委托其承办拟议中的非鉴证业务;

(3)客户威胁将起诉会计师事务所;

(4)会计师事务所受到鉴证客户降低收费的压力而不恰当地缩小工作范围;

(5)由于客户员工对所讨论的事项更具有专长,注册会计师面临服从其判断的压力;

(6)会计师事务所的合伙人告知注册会计师,除非同意审计客户的会计处理意见,否则将影响晋升。

(三)应对不利影响的防范措施

防范措施是指可以消除不利影响或将其降低至可接受水平的行为或其他措施。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以及在具体工作中采取的防范措施。

三、国外审计职业道德规范的主要内容

中国注册会计师职业道德规范建设过程中,参考了国外多个注册会计师职业道德规范体系,了解这些体系对理解中国注册会计师职业道德规范体系是十分有益的。下面主要介绍两个规范。

(一)国际会计师联合会的职业道德规范体系

国际会计师联合会制定的《职业会计师道德守则》包括三个部分:

第一部分适用于所有的职业会计师,除非有特殊说明;适用于注册会计师的所有业务,包

括以下部分:公正性和客观性(为了适用于注册会计师的所有业务,所以该条不包括独立性)、道德冲突的解决、专业胜任能力、保密、税务服务、跨国活动(从严适用各国的规定)、宣传。

第二部分仅适用于执行公共业务的会计师,适用于注册会计师的一般目的的审计(财务报表审计),包括以下部分:

- (1)鉴证业务的独立性;
- (2)专业胜任能力;
- (3)收费和佣金;
- (4)与公共会计师业务不相容的活动;
- (5)客户的资金;
- (6)与其他执行公共业务的职业会计师的关系;
- (7)广告与招揽。

第三部分适用于受雇职业会计师,即受雇于制造业、商业、政府或教育部门的职业会计师,适当时候也可适用于执行公共业务的职业会计师。

(二)美国注册会计师协会的职业道德规范体系

在美国,注册公共会计师审计行为的规范化程度较高。美国注册公共会计师协会专门设立了职业道德部,负责职业道德规范的制定和发布。

美国注册会计师协会的道德行为规范由四个层次组成:职业道德基本原则、行为准则、行为准则释义、道德裁决。

1. 第一层次是职业道德基本原则

它对道德和职业行为的基本理念进行了阐述,是制定具体道德规范的基础,因此是非强制性的。这些原则的前五条除个别条款外,对所有会员都适用,无论该会员是在会计师事务所任职、在企业或政府部门担任会计师职务,还是在其他商业领域工作,或是在教育部门工作。第六条原则(服务的范围和性质)只适用于从事公共业务的会员。道德基本原则引述如下:

(1)责任。在履行作为职业人员的责任时,会员在所有活动中都应保持敏感的职业和道德判断。

(2)公众利益。会员有义务按以下方式行事:为公众利益服务,获取公众信任,履行对职业界的承诺。

(3)正直性。为了保持并提高公众的信任,会员应以最正直的态度去履行其所有的职业责任。

(4)客观性和独立性。会员在履行职业责任时,应保持客观性,避免利益冲突。执行公共业务的会员在提供审计和其他鉴证服务时,应当保持实质和形式上的独立性。

(5)应有的谨慎。会员应遵守职业技术准则和道德标准,力求不断提高业务能力和服务质量,尽自己的最大所能来履行其职业责任。

(6)服务的性质和范围。从事公共业务的会员在确定所提供服务的范围和性质时,应遵守《职业道德规范》的原则。

2. 第二层次是行为准则

该部分是每个从事公共会计师业务的注册会计师都必须遵守的细则。由于行为准则是职业道德规范中唯一具有强制性的部分,因而它的措辞比原则部分更为准确。它是职业道德规范的核心内容,它确定了可以接受的职业道德行为的最低标准。许多职业人员把这些规则称为美国注册会计师协会的职业道德规范。

3. 第三层次是行为准则释义

它是对行为准则的解释,是道德规范的组成部分。这部分内容就行为准则的适用范围及其应用提供指导。由于经常有执业人员就某一具体规则提出问题,因而有必要对行为准则做出公开解释。美国注册公共会计师协会职业道德部成立了一个主要由从事公共会计业务人员组成的委员会,并根据他们的一致意见做出各项解释。在解释最终定稿之前,要向职业界的权威人士征求意见。解释虽然不具有强制性,但执业人员要在纪律检查听证会上证明背离解释的正当理由。

4. 第四层次是道德裁决

它是美国注册会计师协会职业道德部执行委员会根据一些具体的实际情况所做的解释,也是行为准则及其解释在具体情况和事件中的运用。这部分汇总说明了在各种实际环境下应如何应用各种守则和守则说明。该部分内容不是强制性的道德标准,但要求注册会计师必须说明任何背离该“道德裁决”的合理理由。

第二节 注册会计师执业准则

一、执业准则的定义和作用

执业准则是指注册会计师在执行业务的过程中所遵循的职业规范,包括业务准则和质量控制准则。注册会计师执业准则是规范注册会计师执业的行为标准,是衡量注册会计师鉴证质量的权威性标准,是注册会计师发表鉴证意见的依据,是确定或解脱注册会计师鉴证责任的依据。注册会计师执业准则的制定和实施,使注册会计师在执行业务时有了规范和指南,推动了注册会计师行业的健康发展。

注册会计师执业准则的作用主要体现在以下几个方面:

(1)注册会计师执业准则有利于实现审计工作的规范化。执业准则规范了在审计业务中如何签订审计业务约定书、如何编制审计计划、如何实施审计程序、如何记录审计工作底稿、如何与管理层沟通、如何利用其他机构参与工作、如何出具审计报告以及如何控制审计质量等。执业准则也对财务报表审阅、其他鉴证业务和相关服务进行了规范。这就使注册会计师在执行业务的每个环节都有了相应的依据和标准,从而规范了注册会计师的行为。

(2)注册会计师执业准则有助于提高审计工作质量。注册会计师执业准则对注册会计师执行业务应遵循的规范做了全面的规定,既涵盖了鉴证业务和相关服务等业务领域,又为质量控制提供了标准。只要注册会计师遵照执业准则的规定执行业务,执业质量就有了保证。

(3)注册会计师执业准则有助于增进社会公众对审计工作结果的信任和理解。注册会计师行业肩负着对会计信息质量进行鉴证的重要职能,客观上起着维护社会公众利益的作用。中国注册会计师执业准则的实施,必将提升注册会计师的执业质量,加强会计师事务所的质量控制和风险防范,为提高信息质量、降低投资者的决策风险、维护社会公众利益、推动经济发展发挥重要作用。

(4)注册会计师执业准则有助于明确审计责任,维护审计组织和注册会计师的正当权益。执业准则是注册会计师执业的行为标准,只要按照准则要求执业就可以最大限度地降低审计风险。当注册会计师受到不公正的指责和控告时,可以充分利用执业准则保护其正当的权益。

(5)注册会计师执业准则有助于促进审计理论和实务的交流,推动审计理论研究,促进审

计的国际化发展。执业准则是注册会计师实践经验的总结与升华,它的实施有助于审计理论和实务水平的提高。

二、我国注册会计师执业准则的框架、约束力和适用范围

(一)我国注册会计师执业准则体系框架

中国注册会计师执业准则体系受注册会计师职业道德守则统驭,包括注册会计师业务准则和会计师事务所质量控制准则。中国注册会计师业务准则包括鉴证业务准则、相关服务准则,如图 2-1 所示。

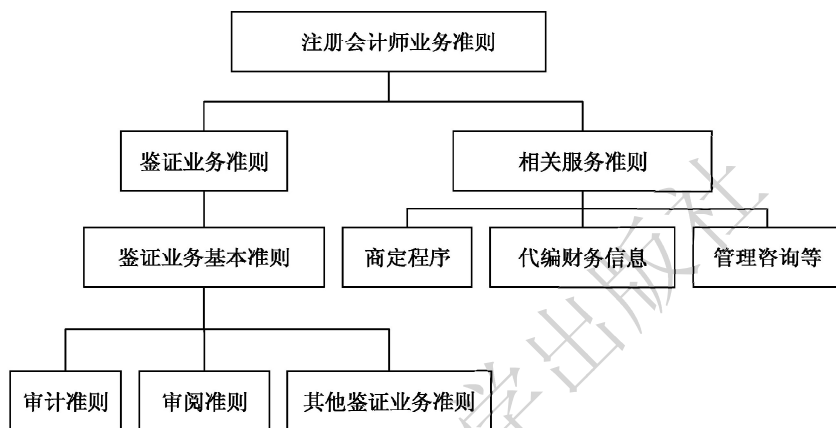


图 2-1 中国注册会计师业务准则体系

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(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。

会计师事务所质量控制准则用以规范会计师事务所在执行各类业务时应当遵守的质量控制政策和程序,是对会计师事务所质量控制提出的制度要求。

(二)我国注册会计师执业准则的约束力和适用范围

我国注册会计师执业准则适用于注册会计师执行鉴证业务、相关服务业务的全过程。鉴证业务准则是注册会计师执行独立审计业务、出具审计报告的法定要求,各会计师事务所和注册会计师在执行《注册会计师法》规定的审计业务时,应当遵照执行。注册会计师在提供鉴证

业务时,不论该单位是否以盈利为目的,也不论其规模大小和法定组织形式如何,只要以发表审计意见为目的,都应遵循鉴证业务准则。

三、我国注册会计师执业准则的主要内容

2006年2月15日,包括48项审计准则在内的新审计准则体系正式发布,审计准则体系实现了国际趋同的历史突破。2009年根据国际审计准则明晰项目的要求,启动了对38项审计准则的修订,2010年11月正式发布,2012年1月1日起实施。

(一) 审计准则的项目

《中国注册会计师执业准则》有51项,即:中国注册会计师鉴证业务基本准则(1项);中国注册会计师审计准则第1101号—第1633号(44项);中国注册会计师审阅准则第2101号(1项);中国注册会计师其他鉴证业务准则第3101号—第3111号(2项);中国注册会计师相关服务准则第4101号—第4111号(2项);会计师事务所质量控制准则第5101号(1项)。

每项审计准则通常包括总则、定义、目标、要求和附则。总则提供了与理解审计准则相关的背景资料。定义用来说明审计准则中某些术语的含义,这些术语在所有的审计准则中具有相同的含义。每项准则规定的目标将审计准则的要求与注册会计师的总体目标联系起来,使注册会计师关注每项审计准则预期实现的结果。审计准则的要求是注册会计师恰当执行审计准则的要求,预期会为其实现目标提供充分的基础。在审计准则中,对注册会计师提出的要求以“应当”来表述。每项审计准则的所有内容都与理解该项准则中表述的目标和恰当应用该准则的要求相关。

(二) 审计准则的编号

在注册会计师执业准则体系中,准则编号由4位数组成,其中:千位数代表不同类别的准则:“1”代表审计准则;“2”代表审阅准则;“3”代表其他鉴证业务准则;“4”代表相关服务准则;“5”代表质量控制准则。百位数代表某一类别准则中的大类。十位数代表大类中的小类。个位数代表小类中的顺序号。如审计准则编号区域为:

- (1)一般原则与责任(审计准则第1101号—第1153号)
- (2)风险评估与应对(审计准则第1201号—第1251号)
- (3)审计证据(审计准则第1301号—1341号)
- (4)利用其他主体的工作(审计准则1401号—1421号)
- (5)审计结论与报告(审计准则第1501号—第1521号)
- (6)特殊领域审计(审计准则第1601号—第1633号)

第三节 注册会计师继续教育制度

一、注册会计师继续教育制度的定义和作用

注册会计师继续教育制度,是指为保持和提升注册会计师的专业素质、执业能力和职业道德水平,加强注册会计师行业人才培养,根据《注册会计师法》和《中国注册会计师协会关于加强行业人才培养工作的指导意见》的有关规定,由中国注册会计师协会规定的注册会计师继续教育的权利与义务、组织与培训的管理制度。

注册会计师接受继续教育有利于树立终身学习的专业态度,有利于保持和提高注册会计

师执业胜任能力和执业水平,有利于注册会计师行业造就一支业务过硬、素质合格的队伍。同时,由于注册会计师执业环境的不断变化,社会对注册会计师的专业胜任能力和执业水平的要求也越来越高,注册会计师只有不断接受职业继续教育,进行全面的、立体的、多层次的在职教育,掌握和运用相关的新知识、新技能和新法规,才能满足执业的需要,保证执业质量。

二、我国注册会计师继续教育制度框架

1996年,中国注册会计师协会(以下简称中注协)发布实施了《注册会计师后续教育培训制度(试行)》(以下简称《培训制度》)。随着我国社会主义市场经济体制改革的不断深化以及注册会计师行业的飞速发展,对行业人才队伍建设提出了新的更高的要求。中注协2006年会协[2006]63号文发布《中国注册会计师继续教育制度》(以下简称《继续教育制度》),并于2007年1月1日起实施,1996年1月16日发布的《注册会计师后续教育培训制度(试行)》同时废止。为了进一步贯彻落实行业人才培养“三十条”,提高注册会计师继续教育水平,根据行业培训工作实际,2008年5月14日中注协又印发了《中国注册会计师继续教育制度补充规定(征求意见稿)》。

《中国注册会计师继续教育制度》共5章19条。第一章总则,共2条,包括:《继续教育制度》制定的目的和依据;注册会计师接受继续教育的权利。第二章继续教育的形式与学时要求,共8条,包括:继续教育的具体形式;继续教育的学时要求及具体折算标准;继续教育豁免条款。第三章继续教育的组织,共4条,包括:继续教育的组织主体;专业培训机构的服务内容和所应达到的基本标准;事务所内部培训的资格条件。第四章继续教育学时的确认与考核,共4条,包括:地方协会对继续教育工作的考核与管理责任;注册会计师未完成规定学时的惩戒措施;注册会计师转会时的学时确认。第五章附则,共1条。下面主要介绍我国注册会计师继续教育的目的和依据、培训形式和培训制度。

(一)继续教育的目的和依据

为全面贯彻落实《中国注册会计师协会关于加强行业人才培养工作的指导意见》(简称行业人才培养“三十条”),我国注册会计师继续教育是为保持和提升注册会计师的专业素质、执业能力和职业道德水平,加强注册会计师行业人才培养,建立一支在质量和数量上都能够满足我国经济和资本市场发展战略以及现代企业制度需要的执业队伍,中注协根据《注册会计师法》、《中国注册会计师协会关于加强行业人才培养工作的指导意见》的有关规定,制定了继续教育制度。继续教育贯穿注册会计师的整个执业生涯,注册会计师应当按照继续教育制度的要求接受继续教育。

(二)继续教育的形式

注册会计师继续教育形式包括两种:一种是有组织形式,一种是其他形式。有组织形式,按主办机构划分为:中注协和地方协会自行培训,委托专业培训机构培训和事务所内部培训。其他形式主要包括撰写、发表专业论文和出版书籍,参加行业业务质量检查,担当注册会计师继续教育培训的授课人、研讨会的主持人或演讲人等八项规定。

1. 有组织形式的继续教育

- (1)由中注协或各省、自治区、直辖市注册会计师协会(以下简称地方协会)举办,或者委托专业培训机构举办各种类型的培训班、专业论坛、研讨会、学术报告会等;
- (2)经所在地地方协会认可的会计师事务所(以下简称事务所)内部培训;
- (3)中注协或地方协会通过远程教育直播系统提供的注册会计师培训;
- (4)中注协或地方协会认可的其他方式。

2. 其他形式的继续教育

(1)完成专业著作或专业论文,并公开出版或发表;

(2)担当中注协、地方协会举办或委托举办的注册会计师继续教育培训的授课人、研讨会的主持人或演讲人;

(3)参加行业执业质量检查;

(4)承担学术团体、行业、政府部门组织的专业课题研究,并取得研究成果;

(5)在境外事务所实习期间接受当地组织的继续教育培训;

(6)参加会计相关专业的在职学位教育;

(7)参加经中注协或地方协会认可的专业论坛、研讨会;

(8)中注协或地方协会认可的其他方式。

(三)继续教育的组织

(1)中注协和地方协会可以自行举办继续教育培训班。

(2)中注协和地方协会可以委托专业培训机构举办继续教育培训班。受托举办培训班的培训机构,应当按照中注协或地方协会的规划和要求及继续教育制度的规定,合理设计培训内容,选择科学适用的培训方式,聘请具有胜任能力的师资,并向协会报告注册会计师培训班实施情况。

(3)具有内部培训资格的事务所开展的内部培训,经地方协会认可,承认其有组织形式的继续教育学时。

(四)继续教育学时的确认与考核

1. 继续教育考核周期和培训学时

注册会计师继续教育以2年为一个考核周期,每个考核周期接受继续教育学时不得少于80学时,每年不得少于30学时。

2. 学时确认标准

(1)有组织形式的继续教育学时按照实际培训学时数确认;

(2)参加由中注协或地方协会组织的业务质量检查,每日可折算为1个学时,每年最多可确认15个学时;

(3)担当注册会计师继续教育培训班的授课人、研讨会的主持人或演讲人可按其实际授课或演讲时间的3倍折算培训学时,每年最多可确认20个学时;

(4)公开出版专业著作、承担课题研究,每项可确定15个学时,每年最多可确认15个学时;

(5)公开发表专业论文,每篇可确认5个学时,每年最多可确认15个学时;

(6)在境外事务所实习期间接受培训,按照实际培训时间确认学时数,每年最多可确认40个学时;

(7)参加在职学位教育,当年可确认30个学时;

(8)参加中注协或地方协会认可的专业论坛、研讨会,每半天可确认4个学时,每年最多可确认20个学时。

3. 继续教育学时的考核

(1)培训班实行结业考试、考核制度,考试、考核不合格者不计算培训学时,不发给结业证明,同时要将培训结果通报所在事务所。

(2)注册会计师应将继续教育的证明文件及相关资料至少保留3年,并在地方协会检查或

抽查时予以提供。

第四节 注册会计师的法律责任

一、会计责任与审计责任

财务报表是由被审计单位的管理层编制的,它对财务报表的合法性和公允性负责,由此构成了被审计单位管理层首先的和基本的会计责任。因此,在被审计单位治理层的监督下,按照适用的会计准则和相关会计制度编制财务报表是被审计单位管理层的责任。被审计单位管理层的会计责任不仅仅如此,根据《审计准则》,被审计单位管理层的会计责任还包括:建立和健全内部控制制度;保护资产安全和完整;保证提交审计的会计资料真实、合法和完整。在整个审计过程中都要让被审计单位的管理层认识到自己的会计责任,为此,这种会计责任要写入审计业务约定书,在审计报告中还要重述,以使报表使用者也清楚这一点。

审计责任是指注册会计师对委托人应尽的义务。按照中国注册会计师审计准则的规定对财务报表发表审计意见,保证审计报告的真实性、合法性是注册会计师的审计责任。财务报表审计不能减轻被审计单位管理层和治理层的责任,亦即注册会计师的审计责任不能替代、减轻或免除被审计单位的会计责任。同样,这种审计责任要写入审计业务约定书中,在审计报告中注册会计师要清楚地表达对财务报表整体的意见,说明对出具的审计报告负责,并把这种信息传达给使用者。

注册会计师的审计责任是不断发展的。在审计发展史上,注册会计师的审计责任经历了以查错揭弊为主、以验证企业的财务状况和偿债能力为主、以验证企业财务报表公允性为主等几个阶段。20世纪70年代以来,逐步将审计责任界定为既要验证财务报表的公允性,又要揭露重大错报和舞弊。进入21世纪,又将审计责任明确为验证财务报表的公允性,以查找财务报表存在重大错报为导向。

会计责任与审计责任是一对联系紧密的概念,两者归属于不同的责任主体,彼此不可替代、减轻或免除。如果财务报表存在重大错报,而注册会计师通过审计没能发现,也不能因为财务报表已经注册会计师审计这一事实而减轻管理层和治理层对财务报表的责任。在实务中,会计责任常常影响审计责任。比如,被审计单位的管理层未能提交真实、合法的会计资料,导致注册会计师出具的审计报告不真实。这里既有被审计单位管理层提供虚假信息的会计责任,也有注册会计师未能查出而导致出具错误审计报告的审计责任。

二、法律责任的含义和种类

(一) 法律责任的含义

法律责任是指审计人员(主要是指注册会计师)在履行职责过程中,因违约、过失或欺诈而导致委托单位或利益相关者造成损失而承担的后果。审计人员与其他专业人员一样,如果在履行审计职责期间未尽其专业责任,也需要受到法律的、职业组织的或其他的制裁。所不同的是,多数其他专业人员仅对直接关系人负责,而审计人员不仅要直接对直接关系人负责,还需对依靠不准确的审计信息而蒙受巨大损失的其他非直接关系人承担责任。同时,由于审计人员在实施具体审计工作之前往往很难确知这些非直接关系人的身份和他们将依赖审计结果做出何种经济决策,所以审计人员面临的法律责任一般大于其他专业人员,而由此带来的潜在损失也

是在实施审计时很难预见的。

（二）注册会计师法律责任的种类

法律责任按照承担的内容可分为行政责任、民事责任和刑事责任。注册会计师因违约、过失、欺诈给被审计单位或其他利害关系人造成损失的,按照有关法律法规的规定,可能导致承担三种法律责任,即行政责任、民事责任和刑事责任。这三种责任可以单处,也可以并处。行政责任是指注册会计师和会计师事务所违反审计行业的管理规范时应当受到相关政府主管部门给予的处罚。对注册会计师来说,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。民事责任是指注册会计师和会计师事务所在侵犯其他主体经济利益后应当进行赔偿的责任,主要是指赔偿受害人的损失。刑事责任,是指触犯刑法所必须承担的法律后果。

三、法律责任的认定

（一）相关法律规定

涉及会计师事务所、注册会计师法律责任的法律法规有《注册会计师法》《公司法》《证券法》《刑法》等。此外,为了正确审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。

1.《注册会计师法》的规定

《注册会计师法》是涉及注册会计师法律责任的重要法律,该法第六章为“法律责任”,第39条规定了会计师事务所和注册会计师应承担的行政责任和刑事责任,第42条规定了会计师事务所应承担的民事责任。

《注册会计师法》第39条规定:“会计师事务所违反本法第20条、第21条规定的,由省级以上人民政府财政部门给予警告,没收违法所得,可以并处违法所得一倍以上五倍以下的罚款;情节严重的,并可以由省级以上人民政府财政部门暂停其经营业务或者予以撤销。注册会计师违反本法第20条、第21条规定的,由省级以上人民政府财政部门给予警告;情节严重的,并可以由省级以上人民政府财政部门暂停其执行业务或者吊销注册会计师证书。”

会计师事务所、注册会计师违反本法第20条、第21条规定的,故意出具虚假的审计报告、验资报告,构成犯罪的,依法追究刑事责任。”

《注册会计师法》第42条规定:“会计师事务所违反本法规定,给委托人、其他利害关系人造成损失的,应当依法承担赔偿责任。”

2.《公司法》的规定

《公司法》第208条规定:“承担资产评估、验资或验证的机构出具的评估结果、验资或验证证明不实,给公司债权人造成损失的,除能够证明自己没有过错外,在其评估或者证明不实的金额范围内承担赔偿责任。”“承担资产评估、验资或验证的机构提供虚假材料的,由公司登记机关没收违法所得,处以违法所得一倍以上或五倍以下的罚款,并可以由有关主管部门依法责令该机构停业、吊销直接责任人的资格证书,吊销营业执照。”

3.《证券法》的规定

2005年12月29日新修订的《证券法》第173条规定:“证券服务机构为证券的发行、上市、交易等证券业务活动制作、出具审计报告、资产评估报告、财务顾问报告、资信评级报告或者法律意见书等文件,应当勤勉尽责,对所制作、出具的文件内容的真实性、准确性、完整性进

行核查和验证。其制作、出具的文件有虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏,给他人造成损失的,应当与发行人、上市公司承担连带赔偿责任,但是能够证明自己没有过错的除外。”第 201 条规定:“为股票的发行、上市、交易出具审计报告、资产评估报告或者法律意见等文件的证券服务机构和人员,违反本法第 45 条的规定买卖股票的,责令依法处理非法持有的股票,没收违法所得,并处以买卖股票等值以下的罚款。”

4.《刑法》的规定

《刑法》第 229 条规定:“承担资产评估、验资、验证、会计、审计、法律服务等职责的中介组织的人员故意提供虚假证明文件,情节严重的,处五年以下有期徒刑或者拘役,并处罚金。”

5. 相关司法解释

(1)《司法解释》的内容

2007 年 6 月 11 日最高人民法院颁布《关于审理涉及会计师事务所审计活动中民事侵权赔偿案件的若干规定》(以下简称《司法解释》)。《司法解释》根据法律规定的精神,立足于既要保护投资者的合法权益,又要为注册会计师行业提供健康的发展空间,在以下方面做出较新的规定:

- ①明确侵权责任产生的根本原因;
- ②明确利害关系人的范围;
- ③承认执业准则的法律地位;
- ④统一适用过错推定原则和举证责任倒置分配原则;
- ⑤明确此类诉讼的条件和诉讼当事人资格等程序规定;
- ⑥明确区分会计师事务所承担补充责任和连带责任的具体情形;
- ⑦强调过失比例责任和责任的顺位;
- ⑧认定会计师事务所过错责任的具体指引;
- ⑨完善不承担责任和减轻责任的事由;
- ⑩强调审判程序的重要性。

(2)关于利害关系人、执业准则和不实报告的规定

《司法解释》第 2 条规定:“因合理信赖或使用会计师事务所出具的不实报告,与被审计单位进行交易或者从事与被审计单位的股票、债券等有关的活动而遭受损失的自然人、法人或者其他组织,应认定为注册会计师法规定的利害关系人。”

会计师事务所违反法律法规、中国注册会计师协会依法拟定并经国务院财政部门批准后施行的执业准则和规则以及诚信公允的原则,出具的具有虚假记载、误导性陈述或重大遗漏的审计报告,应认定为不实报告。”

(3)关于诉讼当事人的资格的规定

《司法解释》第 3 条规定:利害关系人未对被审计单位提起诉讼而直接对会计师事务所提起诉讼的,人民法院应当告知其对会计师事务所和被审计单位一并提起诉讼;利害关系人拒不起诉被审计单位的,人民法院应当通知被审计单位作为共同被告参加诉讼。

利害关系人对会计师事务所的分支机构提起诉讼的,人民法院可以将该会计师事务所列为共同被告参加诉讼。利害关系人提出被审计单位的出资人虚假出资或出资不实、抽逃出资,且事后未补足的,人民法院可以将该出资人列为第三人参加。

(4)关于归责原则和举证分配的规定

《司法解释》第 4 条规定:会计师事务所因在审计业务活动中对外出具不实报告给利害关

系人造成损失的,应当承担侵权赔偿责任,但其能够证明自己没有过错的除外。

会计师事务所证明自己没有过错时,可以向人民法院提交与该案件相关的执业准则、规则以及审计工作底稿等。

会计师事务所侵权民事责任的归责和举证责任的分配问题,是《司法解释》中的两个关键问题。归责原则主要解决会计师事务所的过错认定问题,举证责任分配原则主要解决会计师事务所的过错和不实报告与损失之间的因果关系是否存在的证明问题。

(5)关于会计师事务所与被审计单位的连带责任的规定

《司法解释》第5条规定:“注册会计师在审计业务活动中存在下列情形之一,出具不实报告给利害关系人造成损失的,应当认定会计师事务所与被审计单位承担连带责任:

(一)与被审计单位恶意串通;

(二)明知被审计单位对重要事项的财务处理与国家有关规定抵触,而不予指明;

(三)明知被审计单位的财务处理会直接损害利害关系人的利益,而予以隐瞒或做不实报告;

(四)明知被审计单位的财务处理会导致利害关系人产生重大误导,而不予指明;

(五)明知被审计单位的财务报表的重大事项有不实内容,而不予指明;

(六)被审计单位示意作不实报告,而不予拒绝。

对被审计单位有前款第(二)至(五)项所列行为,注册会计师按照职业准则、规则应当知道的,人民法院应认定其明知。”

(6)关于过失责任的规定

《司法解释》第6条规定:“会计师事务所在审计业务活动中因过失出具不实报告,并给利害关系人造成损失的,人民法院应当根据其过失大小确定其赔偿责任。”

(7)关于抗辩事由的规定

《司法解释》第7条规定:“会计师事务所能够证明存在下列情形之一的不承担民事责任:

(一)已经遵守执业准则、规则确定的工作程序并保持必要的职业谨慎,但仍未能发现被审计的会计资料错误;

(二)审计业务所必须依赖的金融机构等单位提供虚假或者不实的证明文件,会计师事务所保持必要的职业谨慎下仍未能发现其虚假或者不实;

(三)已对被审计单位的舞弊迹象提出警告并在审计报告中予以指明;

(四)已经遵照验资程序进行审核并出具报告,但被验资单位在注册登记后抽逃资金;

(五)为登记时未出资或者未足额出资的出资人出具不实报告,但出资人在登记后已补足出资。”

(8)关于减责事由的规定

《司法解释》第8条规定:“利害关系人明知会计师事务所出具的报告为不实报告而仍然使用的,人民法院应当酌情减轻会计师事务所的赔偿责任。”

(9)关于无效的免责条款的规定

《司法解释》第9条规定:会计师事务所报告中注明“本报告仅供工商登记使用”等类似内容的,不能作为免责的事由。

(10)关于赔偿顺位和最高限额的规定

《司法解释》第10条规定:“人民法院根据本司法解释第6条确定会计师事务所承担与其过失程度相应的赔偿责任时,应按下列情形处理:

(一)应先由被审计单位赔偿利害关系人的损失,被审计单位的虚假出资、不实出资或抽逃出资,事后未弥补且依法强制执行被审计单位财产后仍不足以赔偿损失的,出资人应在虚假出资、不实出资或抽逃出资数额范围内向利害关系人承担补偿责任。

(二)对被审计单位、出资人的财产依法强制执行后仍不足赔偿损失的,由会计师事务所在其不实审计金额范围内承担相应的赔偿责任。

(三)会计师事务所对一个或多个利害关系人承担的赔偿责任应以不实审计金额为限。”

(二)注册会计师应承担法律责任的原因

对会计师事务所和注册会计师法律责任的认定主要是因违约、过失和欺诈引起的。

1. 违约

违约,是指合同的一方或多方未能达到合同条款的要求。当违约给他人造成损失时,注册会计师应负违约责任。比如,会计师事务所所在商定的期间内未能提交审计报告,或违反了与被审计单位订立的保密协议等,都属于违约行为。

2. 过失

过失,是指在一定条件下,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。当过失给他人造成损失时,注册会计师应负过失责任。通常将过失按程度不同分为普通过失和重大过失。

普通过失也称一般过失,通常是指没有严格保持职业上应有的、合理的谨慎,对注册会计师而言是指没有完全遵守专业标准的要求。比如,未按特定审计项目要求获取充分、适当的审计证据就出具审计报告的情况,可视为一般过失。比如在实施存货监盘的审计程序中,为保持应有的合理谨慎,盘点过的存货在所有权、数量、质量等方面存在的问题未能查出,通常情况下其他合格的注册会计师是不会出现这种失误的,这可视为普通过失。

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,则是指根本没有遵守专业准则或没有按专业准则的基本要求执行审计。比如,不实施存货监盘、未进行应收账款函证,这些行为可视为重大过失。

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,却加以虚假的陈述,出具无保留意见的审计报告。

四、法律责任的防范

注册会计师的职业性质决定了它是一个容易遭受法律诉讼的行业,那些蒙受损失的受害人总想通过起诉注册会计师尽可能使损失得以补偿。近几年来,我国注册会计师行业发生了一系列震惊整个行业乃至全社会的案件。有的会计师事务所因出具虚假报告造成严重后果而被撤销、没收财产或取消特许业务资格,有的注册会计师被吊销资格,有的被追究刑事责任。除一些大案件之外,涉及注册会计师的中小型诉讼案更有日益上升的趋势。如何避免法律诉讼,已成为我国注册会计师非常关注的问题。

(一)注册会计师防止过失和欺诈的措施

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,注册会计师应当达到以下基本要求:

1. 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。

2. 保持应有的职业谨慎

在绝大多数注册会计师的审计失败中,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或简化审计程序,都会导致财务报表的重大错报不被发现。

3. 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。

(二)注册会计师避免法律诉讼的具体措施

注册会计师避免法律诉讼的具体措施可以概括为以下几点:

1. 严格遵循职业道德和执业准则的要求

注册会计师是否应承担法律责任,关键在于注册会计师是否有过失或欺诈行为。而判断注册会计师是否具有过失的关键在于注册会计师是否按照执业准则的要求执业。因此,保持良好的职业道德行为,严格遵循执业准则的要求执行工作,一般不会发生过失,至少不会发生重大过失。注册会计师一定要理解和掌握职业道德和执业准则的要求,并在执业中严格遵守。

2. 建立、健全会计师事务所的质量控制制度

会计师事务所不同于一般的企业,质量控制是会计师事务所各项管理工作的核心和关键。如果一个会计师事务所质量控制不严,很有可能因某一个人或一个部门的原因导致整个会计师事务所遭受灭顶之灾。因此,会计师事务所必须建立、健全一套严密、科学的质量控制制度,并把这套制度落实到整个审计过程和各个审计环节,促使注册会计师按照注册会计师执业准则的要求执业,保持审计业务质量。

3. 谨慎选择被审计单位

注册会计师如欲避免法律诉讼,必须慎重选择客户:

一是要选择正直的客户。会计师事务所在接受业务之前,一定要对客户的情况有所了解,评价管理层和关键股东的诚信和品质,弄清委托的真正目的,尤其在执行特殊目的的审计业务时更应如此。

二是对陷入财务和法律困境的客户尤为注意。周转不灵或面临破产的公司,其股东或债权人总想为他们的损失寻找替罪羊,因此对那些已经陷入财务困境的被审计单位要特别注意。

4. 与委托人签订审计业务约定书

《注册会计师法》规定:注册会计师承办业务,会计师事务所应与委托人签订委托合同(即业务约定书)。业务约定书具有法律效力,它是确定会计师事务所委托责任的重要文件。会计师事务所不论承办何种业务,都要按照业务约定书准则的要求与委托人签订约定书,这样才能在发生法律诉讼时将一切口舌争辩减少到最低限度。

5. 深入了解被审计单位的情况和业务

在很多案件中,注册会计师之所以未能发现错误,一个重要的原因就是他们不了解被审计

单位所在行业的情况及被审计单位的业务。会计是经济活动的综合反映,不熟悉被审计单位的经济业务和生产经营实务,仅局限于有关的会计资料,就可能发现不了某些错误。

6. 提取风险基金或购买责任保险

在西方国家,投保充分的责任保险是会计师事务所一项极为重要的保护措施。尽管保险不能免除可能受到的法律诉讼,但能防止或减少诉讼失败时会计师事务所发生的财务损失。我国《注册会计师法》规定,会计师事务所应当按规定建立职业风险金,办理职业保险。

7. 聘请熟悉注册会计师法律责任的律师

会计师事务所可聘请熟悉相关法律法规及注册会计师法律责任的律师。在执业过程中如遇重大法律问题,注册会计师应同律师详细讨论所有潜在的风险,并仔细考虑律师的建议。一旦发生法律诉讼,应请有经验的律师参与诉讼。

本章小结

本章主要介绍了注册会计师职业规范的基本构成及其主要内容,主要包括:注册会计师职业道德基本原则及职业道德概念框架;注册会计师执业准则体系基本构成;注册会计师继续教育制度;注册会计师的法律责任。

2009年10月中国注册会计师协会颁布《中国注册会计师职业道德守则》,全面规范了注册会计师的职业行为,实现了我国注册会计师执业道德守则与国际会计师执业道德守则的全面趋同。注册会计师遵守的职业道德基本原则包括:诚信、独立、客观与公正、专业胜任能力与应有关注、保密、良好的职业行为。职业道德框架是指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。

注册会计师执业准则作为规范注册会计师执行业务的权威标准,对规范注册会计师的执业行为,提高注册会计师执业质量,维护社会公众利益,促进社会主义市场经济的健康发展具有重要的作用。中国注册会计师执业准则体系包括鉴证业务准则、相关服务准则和会计师事务所质量控制准则共51项。

注册会计师继续教育制度是指为保持和提升注册会计师的专业素质、执业能力和职业道德水平,加强注册会计师行业人才培养,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关于加强行业人才培养工作的指导意见》的有关规定,由中国注册会计师协会规定的注册会计师继续教育的权利与义务、组织与培训的管理制度。

注册会计师的法律责任主要有三类:民事责任、行政责任、刑事责任。导致注册会计师承担法律责任的原因包括违约、过失、欺诈。

思考题

1. 注册会计师职业道德基本原则有哪些? 职业道德概念框架的含义是什么? 举例说明

对注册会计师职业道德产生不利影响的主要情形。

2. 独立原则的基本含义是什么? 举例说明影响注册会计师和会计师事务所独立性的具体情形。

3. 在哪些情况下注册会计师可以披露客户的有关信息而不属于泄密?

4. 简述执业准则的性质及其在职业规范体系中的作用。

5. 中国注册会计师执业准则体系包括哪些部分?

6. 什么是会计责任和审计责任?

7. 造成注册会计师承担法律责任的主要原因有哪些?

8. 过失、普通过失、重大过失、欺诈这几个概念的区别和联系是什么?

9. 如何理解注册会计师的法律责任? 有哪些种类? 相互之间的区别是什么?

10. 注册会计师如何避免法律诉讼?

案例分析

厄特马斯公司案例

一、涉案方

弗雷德斯特公司(Fmd Stem)经营橡胶进口和销售,因经常缺乏营运资金而不得不向多家金融机构贷款,于1925年1月宣告破产。厄特马斯公司是弗雷德斯特公司的贷款商,以弗雷德斯特公司1923年的资产负债表及其审计报告为基础,1924年向弗雷德斯特公司提供了10万美元的贷款,随后又向其发放了两笔总计6.5万美元的贷款。道奇(Touche)会计师事务所自1920年起一直为弗雷德斯特公司查账,为弗雷德斯特公司1923年12月31日的资产负债表签发了无保留意见。

二、事实真相

1923年底,弗雷德斯特公司处于资不抵债的无望状态,却虚构了70.6万美元的销售收入和应收账款,对外报告拥有100万美元的净资产。

三、审计问题

对12月份临时虚构的70万美元的销售收入不加询问与函证,而所附的17张销售发票既缺少货运号码,也没有客户订货单号及其他有关的资料,只要认真检查就能看出是假的,所反映的销售业务没有一笔是真正发生过的。

四、旷日持久的法律争端

最初纽约地方法院陪审团判厄特马斯公司合谋欺骗指控成立,随后纽约地方法院负责此案的法官推翻了陪审团的判决,后来纽约最高法院以3:2维持了陪审团的裁决,最后更高级法院裁决“推翻陪审团判决”是正确的,但暗示重大过失指控可能获得成功。道奇会计师事务所眼看败局已定,只得在庭外与厄特马斯公司达成和解,同意赔偿。

(1)纽约地方法院陪审团认为,“当老熟人和良好的声望在一开始就有不容置疑的疑点时,那么对这些疑点的分析就将导致怀疑和不信任”。

(2)纽约地方法院负责此案的法官则强调,“除非疏忽大意造成了被告相对于原告具有责任的破坏,否则它不能成为提出控诉的理由。如果不把被告的责任限制在弗雷德斯特公司之内,而是将其延伸到可能阅读弗雷德斯特公司资产负债表的所有人,那么就等于强迫被告对全世界都承担一种潜在的责任”。

(3)纽约最高法院的法官麦克阿维认为,“事务所不能在出具了无保留意见后又声称对此不负任何责任。正因为被告的专业知识,银行和商业机构才要求独立的会计师出具审验合格的资产负债表,并据此发放贷款。他们有权要求事务所在表示审计意见时,应合理地保持谨慎小心的专业精神”。

(4)纽约最高法院的法官芬奇相信,“如果原告曾经告诉过道奇会计师事务所的审计人员,他们将依据审计意见来发放贷款的话,那么审计人员就有机会来估计他们所负的责任和风险,从而在确认出具此项审计意见的责任后,就能决定出对账户审查应达到何种程度”。

(5)更高一级法院的主审法官杰明·卡道住基本上同意芬奇法官的意见,但他指出,“如果弗雷德斯特公司在签约时指定厄特马斯公司作为合约的受益人的话,那么他的判决将不会是这样的”。还暗示说,如果厄特马斯公司以重大过失行为对道奇会计师事务所进行诉讼的话,他们可能获得成功。

五、意义和影响

开创了对非审计当事人承担责任的先例(即厄特马斯主义),并促进了审计报告由“证明式”向“意见式”的转变。1931年7月,Richardson在讨论厄特马斯公司案例对审计师和审计报告的影响时,提出了以下建议:每一位会计师的报告只提供给客户,这似乎是相当清楚的。会计师应当将其报告分为两部分:一部分是解决事实(即审查范围),另一部分是解决意见。会计师应当抛弃证明书并仅仅只做出报告。证明书一词已经使用了多年,是相当不恰当的,在任何情况下都应当被抛弃,尤其是在提及意见时,证明一项意见的说法是极其荒谬的。也许,厄特马斯事件将是引起报告改革、删除证明和证明书的措辞的机遇。Richardson的建议在1934年初步确立的美国标准审计报告中变为现实。

讨论与思考题:

厄特马斯事件对进一步完善审计报告、明确审计法律责任发挥了什么作用?

第三章



审计目标与审计过程

导读案例 ?

注册会计师李玲对高新公司“应收账款”项目进行审计。审计时,发现应收 W 公司货款 5 000 万元,账龄已超过 2 年。由于 W 公司是高新公司的投资方(W 公司投资金额为 4 500 万元,占高新公司注册资本的 60%),李玲认为需要加倍关注。于是,李玲对该应收账款实施了以下审计工作:

1. 向 W 公司发询证函。

2. 查阅高新公司和 W 公司签订的购货合同、经高新公司正式批准的发货凭证以及 W 公司的采购货物的验收单、入库单等。

3. 评价 W 公司偿付货款的能力。

(参考资料:李晓慧:《审计实验室——审计实务个案分析》,经济科学出版社 2000 年版)

思考题:

1. 注册会计师实施审计工作的目的是什么?

2. 注册会计师李玲实施上述审计工作,所获得的相关资料、信息可能说明高新公司“应收账款”项目的哪些问题?

第一节 审计目标

在审计实务中只有确定了审计目标,才能确定适当的审计方法和审计程序,因此确定审计目标通常被作为审计活动的起点。由于不同的审计主体在审计实践中的侧重点有所不同,因而就形成不同的审计目标。下面以我国财务报表审计为例,说明审计目标。

一、审计目标概述

(一)审计目标的含义

审计目标是在一定历史环境下,人们通过审计实践活动所期望达到的境地或最终结果。它包括财务报表审计目标以及各类交易、账户余额和披露相关的审计目标两个层次,即总目标和具体目标。

审计总目标和具体目标是审计目标的两个层次,两者相互依存,并随着社会的发展而变化。

(二)审计总目标

1. 审计总目标的历史演变

审计的目的是为了提高财务报表预期使用者对财务报表的信赖程度。这一目的可以通过注册会计师对财务报表是否在所有重大方面按照适用的财务报表编制基础编制发表审计意见得以实现。

审计总目标的演变可以划分为三个阶段:

第一阶段为详细审计阶段,其总体目标为查错防弊。

第二阶段为资产负债表审计阶段,其总体目标是审查资产负债表各项目余额的可靠性和真实性,判断其财务状况和偿债能力。审计的功能从防护性发展到公正性。

第三阶段为会计报表审计阶段,其总体目标是对被审计单位会计报表是否公允反映其财务状况和经营成果发表意见。

2. 审计总目标

2006年2月,我国财政部发布了《中国注册会计师执业准则》,并于2010年11月进行了修订。其中,《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》,对现阶段财务报表审计的总体目标做了如下规定:一是注册会计师对财务报表整体是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证,使得其能够对财务报表是否在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制发表审计意见;二是按照审计准则的规定,对财务报表根据审计结果出具审计报告,并与管理层和治理层沟通。在任何情况下,如果不能获取合理保证,并且在审计报告中发表保留意见也不足以实现向预期使用者报告的目的,注册会计师应当按照审计准则的规定出具无法表示意见的审计报告,或者在法律法规允许的情况下终止审计业务或解除业务约定。

(1)在评价财务报表是否按照适用的财务报告编制基础编制时,注册会计师应当考虑下列内容:

①选择和运用的会计政策是否符合适用的财务报告编制基础,并适合于被审计单位的实际情况;

②管理层做出的会计估计是否合理;

③财务报表反映的信息是否具有相关性、可靠性、可比性和可理解性;

④财务报表是否做出充分披露,使财务报表使用者能够理解重大交易和事项对被审计单位财务状况、经营成果和现金流量的影响。

这里所谓适用的财务报告编制基础,是指法律法规要求采用的财务报告编制基础。它分为通用目的编制基础和特殊目的编制基础。通用目的编制基础,是指旨在满足广大财务报表使用者共同的财务信息需求的财务报告编制基础,主要是指会计准则和会计制度。特殊目的编制基础,是指在满足财务报表特定使用者对财务信息需求的财务报告编制基础,包括计税核算基础、监管机构的报告要求和合同的约定等。适用的财务报表编制基础有时也指管理层和治理层在编制财务报表时,就被审计单位性质和财务报表目标而言,采用的可接受的财务报告编制基础。

(2)在评价财务报表是否做出公允反映时,注册会计师应当考虑下列内容:

①经管理层调整后的财务报表是否与注册会计师对被审计单位及其环境的了解一致;

- ②财务报表的列报、结构和内容是否合理;
- ③财务报表是否真实地反映了交易和事项的经济实质。

(三) 财务报表审计的作用和局限性

注册会计师应当按照审计准则的规定,对财务报表整体不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证,以作为发表审计意见的基础。注册会计师作为独立的第三方,运用专业知识、技能和经验对财务报表进行审计并发表审计意见,旨在提高财务报表的可信赖程度。由于审计存在着固有的局限性,注册会计师据以得出结论和形成审计意见的大多数审计证据是具有说服力而非结论性的,因此,审计只能提供合理保证,不能提供绝对保证,审计意见本身并不是对被审计单位未来生存能力或管理层经营效率、经营效果提供的保证。

审计的局限性源于财务报告的性质、审计程序的性质和在合理的时间内以合理的成本完成审计工作的需要。

(四) 目标的导向作用

财务报表审计的目标对注册会计师的审计工作发挥导向作用,它界定了注册会计师的责任范围,直接影响注册会计师的计划和实施审计程序的性质、时间和范围,决定了注册会计师如何发表审计意见。例如,既然财务报表审计目标是对财务报表整体发表审计意见,注册会计师就可以只关注与财务报表编制和审计有关的内部控制,而不对内部控制本身发表鉴证意见。同样,注册会计师关注被审计单位的违反法规行为,是因为这些行为影响到财务报表,而不是对被审计单位是否存在违反法规行为提供鉴证。

二、被审计单位管理当局对财务报表的认定

管理层对财务报表的认定是指被审计单位管理层对其财务报表各组成要素的确认、计量、列报做出的明确或隐含的表达。认定与审计目标密切相关,审计工作其实就是确定被审计单位管理层对财务报表的认定是否恰当。注册会计师了解了认定,就很容易确定每个项目的具体审计目标。

保证财务报表公允反映被审计单位的财务状况和经营情况等是管理层的责任。当管理层声明其财务报表已按照适用的财务报告编制基础进行编制,在所有重大方面做出公允反映时,就意味着管理层对财务报表各组成要素的确认、计量、列报以及相关的披露做出了认定。管理层在财务报表上的认定有些是明确表达的,有些则是隐含表达的。例如,资产负债表中列报存货及其金额,就意味着管理层做出下列明确认定:(1)记录的存货是存在的;(2)存货以恰当的金额包括在财务报表中,与之相关的计价与分摊调整已恰当记录。同时,管理层也做出下列隐含的认定:(1)所有应当记录的存货均已记录;(2)记录的存货都由被审计单位拥有。

根据我国注册会计师审计准则,被审计单位管理层对财务报表的认定包括以下三个方面:

1. 与所审计期间各类交易和事项相关的认定

注册会计师对所审计期间的各类交易和事项运用的认定通常分为下列类别:

- (1)发生:记录的交易和事项已发生,且与被审计单位有关。
- (2)完整性:所有应当记录的交易和事项均已记录。
- (3)准确性:与交易和事项有关的金额及其他数据已恰当记录。
- (4)截止:交易和事项已记录于正确的会计期间。
- (5)分类:交易和事项已记录于恰当的账户。

例如,A公司主营业务收入账户记录本月收入100万元,即意味着A公司管理层认定:本

月实现主营业务收入 100 万元;本月实现的主营业务收入都已记入主营业务收入账户;记录的金额 100 万元是正确的;记录的时间是恰当的;记录的账户也是恰当的。

2. 与期末账户余额相关的认定

注册会计师对期末账户余额运用的认定通常分为下列类别:

(1)存在:记录的资产、负债和所有者权益是存在的。

(2)权利和义务:记录的资产由被审计单位拥有或控制,记录的负债是被审计单位应当履行的偿还义务。

(3)完整性:所有应当记录的资产、负债和所有者权益均已记录。

(4)计价和分摊:资产、负债和所有者权益以恰当的金额包括在财务报表中,与之相关的计价或分摊调整已恰当记录。

例如,A公司的交易性金融资产账户余额为 100 万元,表明 A 公司管理层对交易性金融资产账户余额作了如下认定:交易性金融资产是存在的;入账的交易性金融资产都归 A 公司所有;A 公司所有的交易性金融资产都已入账;入账的金额 100 万元是恰当的,并已包括在资产负债表中。

3. 与列报和披露相关的认定

各类交易和账户余额的认定正确只是为列报正确打下了必要的基础,财务报表还可能因为被审计单位误解有关列报的规定或舞弊等而产生错报。另外,还可能因被审计单位没有遵守一些专门的披露要求而导致财务报表错报。因此,即使注册会计师审计了各类交易和账户余额的认定,实现了各类交易和账户余额的具体审计目标,也不意味着获取了足以对财务报表发表审计意见的充分、适当的审计证据。因此,注册会计师还应当对各类交易、账户余额及相关事项在财务报表中列报的正确性实施审计。

注册会计师对列报运用的认定通常分为下列类别:

(1)发生以及权利和义务:披露的交易、事项和其他情况已发生,且与被审计单位有关。

(2)完整性:所有应当包括在财务报表中的披露均已包括。

(3)分类和可理解性:财务信息已被恰当地列报和描述,且披露内容表述清楚。

(4)准确性和计价:财务信息和其他信息已公允披露,且金额恰当。

例如,A公司资产负债表中列示有存货 2 500 万元,且没有在附注中做任何说明,则意味着 A 公司认定:A 公司确实有存货且属于 A 公司所有;A 公司所有的存货都已列入资产负债表存货项目中;所有属于存货的账户余额都已恰当地列入存货项目,且没有需要说明的特殊情况;2 500 万元的存货金额是正确的。

三、具体审计目标

由于审计总体目标概括性较强,无法指导具体的审计工作,有必要将审计总体目标分解为具体目标。审计具体目标是对审计总体目标的进一步具体化,是对具体报表项目或业务类别进行审计时所要查明的各项具体问题。审计具体目标的确定有助于注册会计师按照审计准则的要求收集充分、适当的审计证据,并根据对审计证据的要求设计并实施必要的审计程序。

在明确了审计总体目标和管理层对财务报表的认定之后,注册会计师就可以据此确定每个项目的具体审计目标,并以此作为评估重大错报风险以及设计和实施进一步审计程序的基础。

1. 与所审计期间各类交易和事项相关的审计目标

(1)发生:由发生认定推导的审计目标是确认已记录的交易是真实的。例如,没有发生销售交易,但在销售明细账中记录了一笔销售,则违反了该目标。

发生认定所要解决的问题是管理层是否把那些不曾发生的交易或事项列入财务报表,它主要与财务报表组成要素的高估有关。

(2)完整性:由完整性认定推导的审计目标是确认已发生的交易确实已经记录。例如,如果发生了销售交易,但没有在销售明细账和总账中记录,则违反了该目标。

发生和完整性强调的是相反的关注点。发生目标针对潜在的高估,而完整性目标则针对漏记交易(低估)。

(3)准确性:由准确性认定推导出的审计目标是确认已记录的交易是按正确金额反映的。例如,如果在销售交易中,发出商品的数量与账单上的数量不符,或是开账单时使用了错误的销售价格,或是账单中的乘积或加总有误,或是在销售明细账中记录了错误的金额,则违反了该目标。

准确性与发生、完整性存在区别。准确性关注的是交易金额的计算和记录是否正确,而发生或完整性关注的是交易内容的虚列或隐瞒。例如,若已记录的销售交易是不应当记录的(如发出的商品是寄销商品),则即使发票金额是正确的,仍违反了发生目标。再如,若已入账的销售交易是对正确发出商品的记录,但金额计算错误,则违反了准确性目标,但没有违反发生目标。在完整性与准确性之间也存在同样的关系。

(4)截止:由截止认定推导的审计目标是确认接近于资产负债表日的交易记录于恰当的会计期间。截止目标直接指向被审计单位人为调节交易确认期间的错报。例如,如果本期交易推到下期,或下期交易提到本期,均违反了截止目标。

(5)分类:由分类认定推导出的审计目标是确认被审计单位记录的交易经过适当的分类。分类目标直接指向被审计单位在交易处理中分类上的错报。例如,如果将现销记录为赊销,将出售经营性固定资产所得的收入记录为营业收入,则导致交易分类的错误,违反了分类的目标。

2. 与期末账户余额相关的审计目标

(1)存在:由存在认定推导出的审计目标是确认记录的金额确实存在。存在目标直接指向被审计单位管理层将并不存在的资产、负债和所有者权益列入资产负债表的错报。

(2)权利和义务:由权利和义务认定推导出的审计目标是确认资产归属于被审计单位,负债属于被审计单位的义务。权利和义务目标直接指向被审计单位管理层将并不属于被审计单位的资产或非被审计单位的义务的负债列入资产负债表的错报。

(3)完整性:由完整性认定推导出的审计目标是确认已存在的金额均已记录。完整性目标直接指向被审计单位管理层漏记实际存在的资产、负债和所有者权益的错报。

(4)计价和分摊:资产、负债和所有者权益以恰当的金额包括在财务报表中,与之相关的计价或分摊调整已恰当记录。

3. 与列报和披露相关的审计目标

(1)发生以及权利和义务:由发生以及权利和义务认定推导出的审计目标是确认披露的交易、事项和其他情况已经发生且与被审计单位有关。将没有发生的交易、事项或与被审计单位无关的交易和事项包括在财务报表中,则违反了该目标。

(2)完整性:由完整性认定推导出的审计目标是确认所有应当包括在财务报表中的披露均已包括。如果应当披露的事项没有包括在财务报表中,则违反了该目标。

(3)分类和可理解性:由分类和可理解性认定推导出的审计目标是确认财务信息已被恰当地列报和描述,且披露内容表述清楚。

(4)准确性和计价:由准确性和计价认定推导出的审计目标是确认财务信息和其他信息已公允披露,且金额恰当。

由上述介绍可知,被审计单位管理层认定是确定具体审计目标的基础。在审计过程中,注册会计师通常将被审计单位管理层认定转化为能够通过审计程序予以实现的审计目标,并针对财务报表每一项目所表现出的各项认定,相应地确定一项或多项审计目标,然后紧紧围绕审计目标通过执行一系列审计程序,获取充分、适当的审计证据以对整个财务报表的合法性、公允性发表意见,从而最终实现审计总体目标。

第二节 审计过程

审计方法从早期的账项基础审计,演变到今天的风险导向审计(审计方法的内容将在第六章介绍)。风险导向审计模式要求注册会计师在审计过程中,以重大错报风险的识别、评估和应对作为工作主线。相应地,审计过程大致可分为以下几个阶段:

1. 接受业务委托

会计师事务所应当按照执业准则的规定,谨慎决策是否接受或保持某客户关系和具体审计业务。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,会计师事务所应当执行有关客户接受与保持的程序,以获取如下信息:

- (1)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)能够遵守相关职业道德要求。

会计师事务所执行客户接受与保持程序的目的,旨在识别和评估会计师事务所面临的危险。例如,如果注册会计师发现潜在客户正面临财务困难,或者发现现有客户在之前的业务中做出虚假陈述,那么可以认为接受或保持该客户的风险非常高甚至是不可接受的。会计师事务所除考虑客户的风险外,还需要考虑自身执行业务的能力,如:当工作需要时能否获得合适的具有相应资格的员工;能否获得专业化协助;是否存在任何利益冲突;能否对客户保持独立性等。

注册会计师需要做出的最重要的决策之一就是接受和保持客户。一项低质量的决策会导致不能准确确定计酬的时间或未被支付的费用,增加项目合伙人和员工的额外压力,使会计师事务所的声誉遭受损失,或者涉及潜在的诉讼。

一旦决定接受业务委托,注册会计师应当与客户就审计约定条款达成一致意见。对于连续审计,注册会计师应当根据具体情况确定是否需要修改业务约定条款,以及是否需要提醒客户注意现有的业务约定书。

审计业务约定书的详细内容将在第四章介绍。

2. 计划审计工作

计划审计工作十分重要。如果没有恰当的审计计划,不仅无法获取充分、恰当的审计证据,影响审计目标的实现,而且还会浪费有限的审计资源,影响审计工作的效率。因此,对于任何一项审计业务,注册会计师在执行具体审计程序之前,都必须根据具体情况制定科学、合理的计划,使审计业务以有效的方式得到执行。一般来说,计划审计工作主要包括:在本期审计

业务开始时开展的初步业务活动;制定总体审计策略;制定具体审计计划等。需要指出的是,计划审计工作不是审计业务的一个孤立阶段,而是一个持续的、不断修正的过程,贯穿于审计过程的始终。

计划审计工作的详细内容将在第四章介绍。

3. 实施风险评估程序

审计准则规定,注册会计师必须实施风险评估程序,以此作为评估财务报表层次和认定层次重大错报风险的基础。风险评估程序是指注册会计师为了了解被审计单位及其环境,以识别和评估财务报表层次和认定层次的重大错报风险(无论该错报由于舞弊或错误导致)而实施的审计程序。风险评估程序是必要程序,了解被审计单位及其环境为注册会计师在许多关键环节做出职业判断提供了重要基础。了解被审计单位及其环境实际上是一个连续和动态的收集、更新与分析信息的过程,贯穿于审计过程的始终。一般来说,实施风险评估程序的主要工作包括:了解被审计单位及其环境;识别和评估财务报表层次以及各类交易、账户余额和披露认定层次的重大错报风险,包括确定需要特别考虑的重大错报风险(即特别风险)以及仅通过实施实质性程序无法应对的重大错报风险等。

风险评估程序的详细内容将在第四章介绍。

4. 实施控制测试和实质性程序

注册会计师实施风险评估程序本身并不足以发表审计意见提供充分、适当的审计证据,还应当实施进一步审计程序,包括实施控制测试(必要时或决定测试时)和实质性程序。因此,注册会计师在评估财务报表重大风险后,应当运用职业判断,针对评估的财务报表层次重大错报风险确定总体应对措施,并针对评估的认定层次重大错报风险设计和实施进一步审计程序,以将审计风险降至可接受的低水平。

有关控制测试和实质性程序的内容将在第七章介绍。同时,第八章至第十四章介绍对各业务循环的控制测试和实质性程序。第六章对控制测试和实质性程序实施的范围进行介绍。

5. 完成审计工作和编制审计报告

注册会计师在完成进一步审计程序后,还应当按照有关审计准则的规定做好审计完成阶段的工作,并根据所获取的审计证据,合理运用职业判断,形成适当的审计意见。本阶段主要工作有:获取管理层声明;汇总审计差异,提请被审计单位调整或披露;复核审计工作底稿和财务报表;与管理层和治理层沟通;评价所有审计证据,形成审计意见;编制审计报告等。

第十五章将对完成审计工作和编制审计报告进行介绍。

本章小结

审计目标是指在一定的历史环境下,人们通过审计实践活动所期望达到的境地或最终结果。审计目标通常由审计总体目标和审计具体目标构成。审计的总体目标决定着审计的整个过程,审计的具体目标则是对总体目标的分解。审计的具体目标应根据被审计单位管理层对财务报表的认定和审计总目标来确定。

管理层对财务报表的认定是指被审计单位管理层对其财务报表各组成要素的确认、计量、列报做出的明确或隐含的表达。

在审计工作中,注册会计师应根据不同报表项目的特点,紧紧围绕具体审计目标来收集证据,这样才能对管理层的认定加以证实,最终对财务报表的合法性、公允性发表意见。

审计过程是指审计工作从开始到结束的整个过程。审计过程大致可以分为:接受业务委托、计划审计工作、实施风险评估程序、实施控制测试和实质性程序、完成审计工作和编制审计报告。审计过程与审计目标有着密切的关系。审计目标是在审计过程中实现的,而科学合理的审计过程可以保证审计目标的顺利实现。

思考题

1. 简述财务报表审计的总体目标。
2. 如何理解财务报表审计的局限性?
3. 简述被审计单位管理层对各类交易、账户余额和列报层次相关的认定。
4. 如何理解具体审计目标与被审计单位管理层认定之间的关系?
5. 财务报表审计的过程一般包括哪几个阶段? 各阶段有哪些工作?

案例分析

G 外高桥审计案例

2006年5月11日,上海外高桥保税区开发股份有限公司(以下简称G外高桥)发布公告称,普华永道中天会计师事务所(以下简称普华永道中天)在2003年度和2004年度对G外高桥的年报审计中,未保持应有的职业谨慎,未实施有效的审计程序,即出具无保留意见审计报告,使该公司蒙受巨额经济损失。G外高桥已于5月9日向中国国际经济贸易仲裁委员会上海分会提起仲裁,要求普华永道中天退还全部审计服务费共计170万元,赔偿申请人的全部经济损失共2亿元,并且承担全部仲裁费和律师费。

一、主要案情

G外高桥于1992年经上海市人民政府批准成立,是国内唯一以保税区开发建设为主营业务的上市公司,是上海浦东新区概念股的重要组成部分。

G外高桥原计划财务部经理为黎明红,掌管公司证券投资类项目。2002年2月,因正常业务关系结识了国海证券上海圆明园路营业部(以下简称国海营业部)总经理金一敏。经金一敏介绍,黎明红又结识了上海国发石油化工有限公司(以下简称国发石油)总经理仇新康。仇新康喜欢坐庄炒股,于是提出向黎明红所掌管的G外高桥账户借贷4000万元。2002年4月,黎明红将第一笔4000万元的款项借给仇新康。款项是从国海营业部G外高桥证券保证金账户划转到仇新康的账户上。黎明红为避免责任,没有与仇新康签署合同。他表示,假如整个操做出了问题,就算金一敏擅自挪用客户资金。

2002年6月,4000万元顺利归还给G外高桥。2002年12月,金一敏再次找到黎明红要求资金支持,因为仇新康在外炒股亏损巨大,急需资金周转,并强调:“如果最后仇新康彻底亏损,以

前的事情也会曝光。”黎明红担心此前挪用保证金的事情败露而影响他的前途,就答应了。其后几个月中,黎明红累计从公司账户划出 6 950 万元到仇新康账户,这笔钱一去无回。

到 2003 年底,黎明红逐渐意识到,他此前偷偷划给仇新康炒股的钱可能收不回来了。为了填补这个不断扩大的财务漏洞,他采用伪造公章的方式,让有些文件不需要请示领导。

事后查明,2003 年和 2004 年,普华永道中天在对该账户函证时,均未直接向证券公司发出询证函,而是交给 G 外高桥的黎明红处理,并由黎明红将回函交给普华永道中天。这样,就给黎明红与国海营业部的金一敏弄虚作假、掩盖挪用资金行为创造了机会。普华永道中天分别于 2004 年 4 月 8 日和 2005 年 4 月 1 日对 G 外高桥财务报表出具无保留意见审计报告。

2005 年 6 月 20 日,G 外高桥副总经理高原发现公司存放在国海营业部证券保证金账户余额与经审计的公司 2003 年度、2004 年度报表明细账上的金额严重不符。

经审计的 2003 年、2004 年财务报表显示,G 外高桥 2003 年底在国海营业部存有保证金 9 000 万元,但实际上只有 3 384 元;2004 年底存有保证金 2 亿元,但实际上只有 20 770 元。

二、案件结果

证监会最终给 G 外高桥裁定的违规行为共有三项:第一,该公司 2003 年、2004 年年报“银行存款——其他货币资金”科目虚假记载,包括部分保证金被挪作他用;第二,该公司对委托理财收回情况存在虚假记载;第三,该公司以个人名义开立账户买卖证券。同时向 G 外高桥开出了总金额为 59 万元的罚单,对相应的责任人进行了行政、刑事处罚,黎明红最终获刑 7 年。

G 外高桥 2007 年年报显示:其已经向中国国际经济贸易仲裁委员会提出撤销对普华永道中天会计师事务所仲裁案件的申请,已获中国国际经济贸易仲裁委员会的批准。

(参考资料:颜晓燕等:《注册会计师审计经典案例教程》,清华大学出版社 2010 年版)

讨论与思考题:

1. 注册会计师对财务报表审计的目标是什么? 结合案例,分析普华永道中天在对 G 外高桥财务报表审计中存在的缺陷。
2. 结合案例,分析管理层对财务报表的责任与注册会计师对财务报表责任的区别。