



普通高等学校“十二五”规划教材

审计学

刘佳 主编
陈欣 王摄琰 刘俊涛 副主编
潘颖 主审



中国铁道出版社
CHINA RAILWAY PUBLISHING HOUSE

普通高等学校“十二五”规划教材

审 计 学

主 编 刘 佳
副主编 陈 欣 王摄琰 刘俊涛
主 审 潘 颖

内 容 简 介

本教材主要讲述了审计目标与组织形式、审计证据与工作底稿、审计计划与审计风险、风险评估与风险应对等基本理论,以及销售与收款循环审计、采购与付款循环审计、生产与存货循环的审计、筹资与投资循环的审计、货币资金的审计、审计报告等审计实务。

本教材适合普通高等学校会计专业、审计专业、金融专业和财务管理等专业教学使用,亦可作为高职高专相关专业教材,工商企业的会计和审计人员、会计师事务所,以及相关中介组织的专业人员学习参考书和工作指导。

图书在版编目 (CIP) 数据

审计学/刘佳主编. —北京:中国铁道出版社,
2014.6

普通高等学校“十二五”规划教材
ISBN 978-7-113-18639-5

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

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2014) 第 109574 号

书 名: 审 计 学
作 者: 刘 佳 主 编

策 划: 潘星泉
责任编辑: 潘星泉 贾淑媛
封面设计: 付 巍
封面制作: 白 雪
责任校对: 汤淑梅
责任印制: 李 佳

读者热线: 400-668-0820
特邀编辑: 刘红涛

出版发行: 中国铁道出版社 (100054, 北京市西城区右安门西街 8 号)

网 址: <http://www.51eds.com>

印 刷: 航远印刷有限公司

版 次: 2014 年 6 月第 1 版 2014 年 6 月第 1 次印刷

开 本: 787 mm × 1 092 mm 1/16 印张: 15.25 字数: 363 千

书 号: ISBN 978-7-113-18639-5

定 价: 30.00 元

版权所有 侵权必究

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

打击盗版举报电话:(010) 63549504

前 言

随着我国证券市场的逐步完善，审计也得到了前所未有的发展，越来越多的人重视审计、学习审计和应用审计。无论是理论研究方面，还是审计实务领域，到处充溢着活力和色彩，与此相应，审计教学改革和发展的步伐也在加快，案例教学、实验教学、双语教学等方法陆续走进课堂。为适应当前这种变化，我们以注册会计师审计为主线，认真研究和策划编写了这本教材。

本教材的特点是在每一章都配有导入案例和本章知识反馈。一方面，案例生动鲜活，促使学生带着问题学习，增加学习的趣味性与主动性；另一方面，本章知识反馈内容丰富，便于巩固和加强学生对本章节知识点的理解与掌握。

本书由哈尔滨学院刘佳担任主编，审计署驻哈尔滨办事处陈欣、华侨大学王摄琰、黑龙江省中医药大学刘俊涛任副主编，孔令秋参与编写。具体分工为：刘佳编写第1、3、4、7章，陈欣编写第10、11、12章，王摄琰编写第5、6、9章，刘俊涛编写第8章，孔令秋编写第2章。最后由刘佳总纂定稿成书，由哈尔滨学院潘颖教授主审完成。

由于编写时间仓促和编写水平所限，在编写过程中难免有疏漏之处，还望各位读者批评指正。

编 者
2014年4月

关于天勤

天勤教学网 (www.51eds.com) 是中国铁道出版社旗下全资子公司——北京国铁天勤文化发展有限公司创办的教学资源服务平台，网站以满足广大师生需求为基本出发点，以服务用户为宗旨，为用户提供优质教学资源，本着创新、发展的经营理念，时刻把师生的满意度放在第一位，面向实际，面向用户，开拓进取，追求卓越，全力打造国内专业教学资源品牌，努力创建领先教学资源服务基地，力争为教育事业做出巨大贡献！

目前有 **1800** 所高等院校

1400 所中职学校

12000 位老师选择中国铁道出版社作为合作伙伴

品牌

- 60余年的中央级出版社
- 首批教育部教材出版基地
- 拥有“双一”出版市场占有率

质量

- 百余种“十一五”国家级规划教材
- 专家阵容庞大，多家教指委悉心指导
- 立足一线教学需求
- 重金打造质量工程

服务

- 提供针对性、多层次的产品
- 可使备课轻松，教学方便
- 多途径、多角度提升教师个人价值
- “一站式出版”，轻松享受出版成果
- “课程出版”使教师教学效率高，学生学习效果好



400-668-0820

中国铁道出版社·教材研究开发中心

地址：北京市西城区右安门西街8号-2号楼 邮编：100054

网址：www.51eds.com E-mail：tqbook@tqbooks.net

传真：010-63560058 教材服务QQ群：16425657

目 录

| | |
|------------------------------|----|
| 第 1 章 审计概论 | 1 |
| 1.1 审计的产生与发展 | 1 |
| 1.1.1 我国审计的产生与发展 | 1 |
| 1.1.2 西方审计的产生与发展 | 2 |
| 1.2 审计的概念与特征 | 3 |
| 1.2.1 审计的概念 | 3 |
| 1.2.2 审计的特征 | 4 |
| 1.3 审计的种类 | 6 |
| 1.3.1 按审计内容和目的分类 | 6 |
| 1.3.2 按审计主体分类 | 7 |
| 1.3.3 按审计时间分类 | 7 |
| 1.3.4 按审计内容的范围分类 | 7 |
| 1.3.5 按审计地点分类 | 8 |
| 1.4 审计的职能 | 8 |
| 1.4.1 审计的职能 | 8 |
| 1.4.2 审计的作用 | 9 |
| 1.5 审计的方法 | 9 |
| 1.5.1 审计方法的概念 | 9 |
| 1.5.2 审计方法体系 | 9 |
| 1.5.3 审计的具体方法 | 10 |
| 1.6 审计的程序 | 15 |
| 1.6.1 国家审计程序 | 15 |
| 1.6.2 社会审计程序 | 16 |
| 1.6.3 内部审计程序 | 18 |
| 本章知识反馈 | 19 |
| 第 2 章 审计目标与组织形式 | 21 |
| 2.1 审计的目标与对象 | 21 |
| 2.1.1 审计目标 | 21 |
| 2.1.2 审计的对象 | 23 |
| 2.2 政府审计组织 | 24 |
| 2.2.1 政府审计机关 | 24 |
| 2.2.2 政府审计人员 | 25 |
| 2.3 社会审计组织 | 25 |
| 2.3.1 社会审计组织定义及权限 | 25 |
| 2.3.2 社会审计组织的工作内容 | 26 |

2 | 审计学

| | |
|----------------------------------|-----------|
| 2.4 企业内部审计组织 | 27 |
| 2.4.1 现代企业制度下内部审计组织机构的设置原则 | 27 |
| 2.4.2 内部审计的组织机构设置 | 27 |
| 2.4.3 审计委员会 | 28 |
| 本章知识反馈 | 29 |
| 第3章 审计人员执业准则与职业道德准则 | 31 |
| 3.1 审计人员执业准则 | 32 |
| 3.1.1 审计准则概述 | 32 |
| 3.1.2 中国注册会计师审计准则 | 32 |
| 3.1.3 国家审计人员的法律责任 | 33 |
| 3.1.4 社会审计人员的法律责任 | 34 |
| 3.1.5 防范审计人员法律责任风险的对策 | 37 |
| 3.2 审计人员职业道德准则 | 38 |
| 3.2.1 职业道德准则概述 | 38 |
| 3.2.2 审计人员职业道德基本原则 | 40 |
| 3.2.3 独立性 | 42 |
| 3.2.4 专业胜任能力 | 48 |
| 3.2.5 保密 | 49 |
| 3.2.6 收费与佣金 | 50 |
| 3.2.7 与执行鉴证业务不相容的工作 | 51 |
| 3.2.8 接任前任注册会计师的审计业务 | 51 |
| 3.2.9 广告、业务招揽和宣传 | 53 |
| 本章知识反馈 | 54 |
| 第4章 审计证据与工作底稿 | 57 |
| 4.1 审计证据 | 57 |
| 4.1.1 审计证据的概念及特性 | 57 |
| 4.1.2 审计证据的分类 | 59 |
| 4.1.3 审计证据的整理与评价 | 64 |
| 4.1.4 审计证据的获取 | 65 |
| 4.1.5 审计证据的判断 | 68 |
| 4.1.6 审计证据的鉴定 | 69 |
| 4.1.7 审计证据整理与分析应注意的问题 | 71 |
| 4.2 审计工作底稿 | 72 |
| 4.2.1 审计工作底稿的概述 | 72 |
| 4.2.2 审计工作底稿的编制分类与目的 | 72 |
| 4.2.3 审计工作底稿的内容和要素 | 73 |
| 4.2.4 审计工作底稿的总体要求 | 73 |
| 4.2.5 审计工作底稿的编制 | 75 |
| 4.2.6 审计工作底稿的意义与作用 | 78 |

| | |
|-----------------------------------|------------|
| 4.2.7 审计工作底稿的保管 | 80 |
| 本章知识反馈 | 81 |
| 第5章 审计计划与审计风险 | 84 |
| 5.1 审计计划 | 85 |
| 5.1.1 审计计划的含义 | 85 |
| 5.1.2 制订审计计划的准备工作 | 85 |
| 5.1.3 审计计划的内容 | 87 |
| 5.2 审计的重要性与审计风险 | 91 |
| 5.2.1 审计重要性 | 91 |
| 5.2.2 审计风险 | 95 |
| 本章知识反馈 | 97 |
| 第6章 风险评估与风险应对 | 100 |
| 6.1 风险评估 | 100 |
| 6.1.1 风险评估程序 | 100 |
| 6.1.2 了解被审计单位及其环境 | 102 |
| 6.1.3 了解被审计单位的内部控制 | 104 |
| 6.2 风险应对 | 110 |
| 6.2.1 针对财务报表层次重大错报风险的总体应对措施 | 110 |
| 6.2.2 针对认定层次重大错报风险的进一步审计程序 | 111 |
| 6.2.3 控制测试 | 112 |
| 6.2.4 实质性程序 | 115 |
| 本章知识反馈 | 117 |
| 第7章 销售与收款循环审计 | 120 |
| 7.1 销售与收款循环概述 | 120 |
| 7.1.1 销售与收款循环涉及的主要凭证与会计记录 | 120 |
| 7.1.2 销售与收款循环涉及的主要业务活动 | 121 |
| 7.2 销售与收款循环的内部控制及控制测试 | 124 |
| 7.2.1 内部控制 | 124 |
| 7.2.2 控制测试 | 125 |
| 7.3 营业收入审计 | 126 |
| 7.3.1 营业收入的审计目标 | 126 |
| 7.3.2 营业收入的实质性程序 | 126 |
| 7.4 应收账款审计 | 130 |
| 7.4.1 应收账款的审计目标 | 130 |
| 7.4.2 应收账款的实质性程序 | 130 |
| 7.5 坏账准备审计 | 136 |
| 7.5.1 坏账准备的审计目标 | 136 |
| 7.5.2 坏账准备的实质性程序 | 136 |
| 本章知识反馈 | 137 |

| | |
|-----------------------------------|-----|
| 第8章 采购与付款循环审计 | 140 |
| 8.1 采购与付款循环概述 | 140 |
| 8.1.1 采购与付款循环涉及的主要凭证与会计记录 | 140 |
| 8.1.2 采购与付款循环涉及的主要业务活动 | 141 |
| 8.2 采购与付款循环的内部控制和控制测试 | 142 |
| 8.2.1 采购与付款循环的内部控制 | 142 |
| 8.2.2 采购与付款循环的内部控制测试 | 144 |
| 8.3 应付账款审计 | 145 |
| 8.3.1 应付账款的审计目标 | 145 |
| 8.3.2 实质性程序 | 145 |
| 8.4 固定资产审计 | 147 |
| 8.4.1 固定资产的审计目标 | 147 |
| 8.4.2 固定资产审计的实质性程序 | 148 |
| 8.4.3 累积折旧审计的目标 | 150 |
| 8.4.4 累计折旧审计的实质性程序 | 151 |
| 本章知识反馈 | 152 |
| 第9章 生产与存货循环审计 | 155 |
| 9.1 生产与存货循环概述 | 155 |
| 9.1.1 涉及的主要凭证与会计记录 | 155 |
| 9.1.2 涉及的主要业务活动 | 156 |
| 9.2 生产与存货循环的内部控制和控制测试 | 157 |
| 9.2.1 生产与存货的内部控制 | 157 |
| 9.2.2 生产与存货的控制测试 | 160 |
| 9.3 存货审计 | 161 |
| 9.3.1 存货审计概述 | 161 |
| 9.3.2 存货的审计目标 | 161 |
| 9.3.3 生产与存货交易的实质性程序 | 161 |
| 9.3.4 存货监盘 | 162 |
| 9.4 主营业务成本的审计 | 167 |
| 9.4.1 主营业务成本的审计目标 | 167 |
| 9.4.2 主营业务成本的实质性程序 | 167 |
| 9.5 其他相关账户审计 | 168 |
| 9.5.1 应付职工薪酬的审计目标 | 168 |
| 9.5.2 应付职工薪酬的实质性程序 | 168 |
| 本章知识反馈 | 169 |
| 第10章 筹资与投资循环审计 | 172 |
| 10.1 筹资与投资循环概述 | 172 |
| 10.1.1 筹资与投资循环所涉及的主要业务活动 | 172 |
| 10.1.2 筹资与投资循环所涉及的主要凭证和会计记录 | 173 |

| | |
|------------------------------|------------|
| 10.2 筹资与投资循环的内部控制及控制测试 | 174 |
| 10.2.1 筹资活动的内部控制和控制测试 | 174 |
| 10.2.2 投资活动的内部控制和控制测试 | 175 |
| 10.3 借款的审计 | 176 |
| 10.3.1 银行借款的审计 | 176 |
| 10.3.2 应付债券的审计 | 177 |
| 10.4 所有者权益审计 | 178 |
| 10.4.1 实收资本(股本)审计 | 178 |
| 10.4.2 资本公积审计 | 179 |
| 10.4.3 盈余公积审计 | 179 |
| 10.4.4 未分配利润审计 | 180 |
| 10.4.5 应付股利审计 | 180 |
| 10.5 投资审计 | 181 |
| 10.5.1 交易性金融资产审计 | 181 |
| 10.5.2 可供出售金融资产审计 | 181 |
| 10.5.3 持有至到期投资审计 | 182 |
| 10.5.4 长期股权投资审计 | 183 |
| 10.5.5 投资收益审计 | 184 |
| 10.6 其他相关账户审计 | 184 |
| 10.6.1 其他应收款的审计 | 184 |
| 10.6.2 其他应付款的审计 | 185 |
| 本章知识反馈 | 185 |
| 第11章 货币资金审计 | 189 |
| 11.1 货币资金审计概述 | 189 |
| 11.1.1 货币资金的特点 | 189 |
| 11.1.2 涉及的主要凭证和会计记录 | 190 |
| 11.1.3 货币资金的审计目标 | 190 |
| 11.2 货币资金内部控制及控制测试 | 190 |
| 11.2.1 货币资金内部控制概述 | 190 |
| 11.2.2 货币资金内部控制的测试 | 192 |
| 11.3 库存现金审计 | 193 |
| 11.3.1 审计目标 | 193 |
| 11.3.2 库存现金的实质性程序 | 194 |
| 11.4 银行存款审计 | 196 |
| 11.4.1 审计目标 | 196 |
| 11.4.2 银行存款的实质性程序 | 197 |
| 11.5 其他货币资金 | 202 |
| 11.5.1 审计目标 | 202 |
| 11.5.2 其他货币资金的实质性测试程序 | 202 |
| 本章知识反馈 | 203 |

| | |
|------------------------------|-----|
| 第12章 审计报告 | 207 |
| 12.1 审计报告概述 | 208 |
| 12.1.1 审计报告的含义 | 208 |
| 12.1.2 审计报告的作用 | 208 |
| 12.2 审计意见的形成和审计报告的类型 | 209 |
| 12.2.1 审计意见的形成 | 209 |
| 12.2.2 审计报告的类型 | 211 |
| 12.3 审计报告的基本内容 | 211 |
| 12.3.1 审计报告的要素 | 211 |
| 12.3.2 标题 | 211 |
| 12.3.3 收件人 | 211 |
| 12.3.4 引言段 | 211 |
| 12.3.5 管理层对财务报表的责任段 | 212 |
| 12.3.6 注册会计师的责任段 | 212 |
| 12.3.7 审计意见段 | 213 |
| 12.3.8 注册会计师的签名和盖章 | 214 |
| 12.3.9 会计师事务所的名称、地址和盖章 | 215 |
| 12.3.10 报告日期 | 215 |
| 12.4 非标准审计报告 | 218 |
| 12.4.1 非无保留意见的审计报告 | 218 |
| 12.4.2 审计报告的强调事项段 | 226 |
| 12.4.3 审计报告的其他事项段 | 228 |
| 本章知识反馈 | 230 |
| 参 考 文 献 | 233 |

第1章 审计概论

学习要点

1. 审计的概念与特征。
2. 审计的种类。
3. 审计的职能。
4. 审计的方法。
5. 审计的程序。

导入案例

2009年以来,审计署和四川、甘肃、陕西3省审计机关累计派出643个审计组共1980人次,对3省管理使用的95.30亿元“特殊党费”实施了全过程跟踪审计,现场审计工作量18586人·天。审计重点抽查了78.96亿元“特殊党费”援建的17761个灾后恢复重建项目,分别占3省95.30亿元“特殊党费”资金和20730个援建项目的82.86%和85.68%。在跟踪审计过程中,审计机关立足于服务,着眼于预防,坚持边审计、边整改、边规范、边提高,通过跟踪审计督促有关单位及时整改,帮助规范资金和项目管理,提高“特殊党费”资金的使用效益,充分发挥审计的“免疫系统”功能。

“审计”这两个字就这样频繁地出现在我们每天的新闻和生活中,那么“审计”到底是什么呢?国家政府部门开展的审计与民间的审计活动有什么区别呢?

1.1 审计的产生与发展

1.1.1 我国审计的产生与发展

1. 我国古代审计的产生与发展

我国的国家审计起源甚早。据《周礼》记载,西周时期就出现了带有审计性质的财政经济监察工作。当时,在中央政权设置的官职中,位于下大夫的“宰夫”一职,负责审查“财用之出入”,并拥有“考其出入,而定刑赏”的职权。这个职位虽然不高,但其所从事的工作却具有审计的性质,是我国国家审计的萌芽。其后,秦、汉两代都曾采用“上计制度”,以审查监督财物收支有无错弊,并借以评价有关官吏之政绩。但在秦汉官制中,尚无专司审计职责的官员,也无专职审计机构。隋唐时期,在刑部之下设“比部”,建立了比较独立的能司审计之职的机构。特别是唐代,由于经济发达,政治稳定,审计地位有所提高,对中央和地方的财物收支实行了定期的审计监督,国家审计有了明显发展。宋代设立审计司,是我国审计机构定名之始,使审计这个名词正式出现。到了元、明、清三代,未设专门的审计机构。明初,比部虽一度恢复,但不

久即取消,直至清末再未设置。在这个时期,由于封建社会走向衰败,审计监督制度发展缓慢。

2. 我国近代审计的发展

辛亥革命后,北京的北洋政府在1914年设立审计院,颁布《审计法》;1918年,颁布了《会计师暂行章程》,成为我国最早的注册会计师法规。1921年,上海成立会计师事务所。20世纪30年代之后,在一些大城市也相继成立了会计师事务所,社会审计得到发展;同时,在一些管理部门和企业内部也设置了内部审计机构或引入了审计人员编制;1928年,南京国民政府设立审计院,后改为审计部隶属监察院。国民党政府的审计法几经修改,但由于当时的政治腐败,贪污横行,使审计制度徒具形式,并没有发挥应有的经济监督作用。

第二次国内革命战争时期,在中国共产党领导下的革命根据地中,1932年成立中央苏维埃政府审计委员会以后,1934年颁布《审计法》,实行了审计监督制度。以后在山东、陕甘宁、晋绥等革命根据地,也建有审计机构,颁布审计法规,实施审计监督工作。革命根据地的审计制度,在战争年代对节约财政支出、保障战争供给、维护革命纪律、树立廉洁作风,起到了较大的作用。

3. 我国现代审计发展

中华人民共和国成立后,在较长一段时间内未设独立的专职审计机构,对财政经济的监督由财政、银行、税务等部门通过其业务分别在一定范围内进行。自1978年中国共产党十一届三中全会以来,全党全国的工作重点转入以经济建设为中心的轨道,实行经济体制改革,国民经济蓬勃发展。在1982年第五届全国人民代表大会第五次会议上通过的《中华人民共和国宪法》(以下简称《宪法》)中,规定了实行审计监督制度。据此,1983年9月15日,国务院正式设立审计署,1986年,我国恢复了会计师事务所制度。1986年,国务院颁布了《中华人民共和国注册会计师条例》。1993年,我国颁布了《中华人民共和国注册会计师法》。我国社会审计的发展由此进入了一个新的阶段。为了全面开展审计工作,完善审计监督体系,我国于1984年在各行政机关和企事业单位内部成立了审计机构,进行内部审计监督。1985年,审计署发布了《关于内部审计工作的若干规定》,1995年发布了《关于内部审计工作的规定》。

地方各级政府的审计机关相继建立,卓有成效地开展了审计监督工作,在维护国家财经法纪、促进增收节支、搞好廉政建设、加强宏观调控等方面发挥了积极作用,使我国审计工作得到了迅速发展。

1.1.2 西方审计的产生与发展

1. 西方内部审计的产生与发展

西方国家的内部审计同样可以追溯到古代和中世纪,由于受托经济责任关系的产生,经济组织中的内部经济监督也就有了必要,庄园审计、宫廷审计、行会审计、寺院审计也就因此而产生。不过早期的内部审计与外部审计并无原则上的区别。

20世纪前后,资本主义经济的发展,使生产和资本高度集中,托拉斯式的大型企业大量出现,企业内部只能采取分级、分散管理体制。这就导致了大型企业内部要设立专门的机构和人员,由最高管理当局授权,对其所属分支机构的经营业绩进行独立的内部审计监督,近代内部审计也就因此而产生。20世纪40年代,第二次世界大战以后,资本主义经济得到了空前的发展,竞争更激烈。企业为了在竞争中求生存、求发展,十分重视加强内部经济监督,实行事前预防性控制,现代内部审计随着内部控制的加强而产生和发展起来。现代内部审计出于经

济预测和事先控制的需要开展了事前审计;现代内部审计的领域由财务审计扩大到对经营、管理及经济效益方面的审计;现代内部审计从过去的详细审计改变为以评价内部控制制度为基础的抽样审计。

美国内部审计分为政府内部审计和企业内部审计两个方面。在美国联邦政府各部门和地方政府都设有稽核长办公室,执行内部审计。美国很多大中型企业从20世纪30年代就设立了内部审计,1941年成立内部审计师协会,后来发展成了一个国际组织。美国企业内部审计机构有直属总经理领导、副总经理领导、主计长领导等3种形式。近年来,有的企业内审机构受主计长和审计委员会的双重领导,有较大的独立性。英国的内部审计由部门审计和企业审计组成,一般均由部门或企业最高负责人领导,它的主要职责是对内部控制制度进行监督评价,并提出改进建议。

中外审计的发展历史,表明了随着受托经济责任关系内涵的丰富和范围的扩大,不仅促进了国家审计、社会审计和内部审计的全面发展,而且加速了审计目的、审计特征、审计体系、审计内容、审计方法和审计规范方面的变化,促进了现代审计的形成。

2. 西方民间审计的产生与发展

根据史书记载,民间审计的产生源于西方。1581年,威尼斯会计师协会成立,它是世界审计史上最早的民间审计组织。民间审计真正产生并初步形成制度的历史进程是在英国完成的。随着美国经济的迅速发展,民间审计的内容和方法也发生了变化,也孕育了制度的创新。

民间审计制度发端于1720年的“南海公司”破产事件,受聘对南海公司进行会计记录审查的斯内尔成为最早对公司舞弊进行审计的会计师。由于股份公司所有权和经营权的分离,股东和债权人不可能直接接触经营的各个方面,要了解公司经营的具体情况,只能求助于数字和报告书,这就要求有独立的“外部控制”——公司审计。西方民间审计制度正是适应这样的历史要求而建立起来的。因此,民间审计制度作为西方市场经济中一项重要的制度创新,对会计信息失真问题的解决无疑起了重要作用。

另外,西方发达资本主义国家实行的是以生产资料私有制为基础的市场经济,由民间的独立审计师定期对企业财务报表是否按照公认会计原则编制、是否公允地反映了企业的财务状况和经营成果进行检查,提出意见并传递给利益的相关各方,这种签证审计构成了市场经济体制、审计法制建设的重要组成部分,发挥着不可或缺的作用。

3. 西方官方审计的产生与发展

早在奴隶制度下的古罗马、古埃及和古希腊时代,已有官方审计机构。现代西方国家的政府审计也有较大发展,如联邦总审计署(GAO)。

1.2 审计的概念与特征

1.2.1 审计的概念

审计是由国家授权或接受委托的专职机构和人员,依照国家法规、审计准则和会计理论,运用专门的方法,对被审计单位的财政、财务收支、经营管理活动及相关资料的真实性、正确性、合规性、效益性进行审查和监督,评价经济责任,鉴证经济业务,用以维护财经法纪、改善经营管理、提高经济效益的一项独立性的经济监督活动。

1. 审计的基本要素

任何审计都具有3个基本要素,即审计主体、审计客体和审计授权或委托人。

(1) 审计主体指审计行为的执行者,即审计机构和审计人员,为审计第一关系人。

(2) 审计客体指审计行为的接受者,即指被审计的资产代管或经营者,为审计第二关系人。

(3) 审计授权或委托人,指依法授权或委托审计主体行使审计职责的单位或人员,为审计第三关系人。

一般情况,第三关系人是财产的所有者,而第二关系人是资产代管或经营者,他们之间有一种经济责任关系。第一关系人是“审计组织或人员”,在财产所有者和受托管理或经营者之间,处于中间人的地位,要对两方面关系人负责:既要接受授权或委托对被审计单位提出的会计资料认真进行审查,又要向授权或委托审计人(即财产所有者)提出审计报告,客观公正地评价受托代管或经营者的责任和业绩。为此,审计组织或审计人员进行审计活动,必须具有一定的独立性,不受其他方面的干扰或干涉,这是审计区别于其他管理的一个根本属性。

2. 审计的本质

审计是一项具有独立性的经济监督活动。这一表述既符合审计产生的目的,也符合我国宪法关于建立国家审计机关、实行审计监督制度的规定精神。

审计本质具有以下两方面涵义:

其一:审计是一种经济监督活动,经济监督是审计的基本职能。

其二:审计具有独立性,独立性是审计监督最本质的特征,是区别于其他经济监督的关键所在。

审计对象或审计监督的内容,一般是指被审计单位的经济活动和经济资料。着眼点在于评价经济责任。因此,审计监督是一种经济监督,并不同于行政监督或司法监督。行政监督的对象是国家行政机关实施的行政管理活动(包括经济活动);行政监督不是以第三者身份,通过授权或委托进行监督的,其执行主体本身就具有管理权和处罚权。法律监督的客体是法律关系,其依据是法律。法律监督的最高机关是全国人民代表大会及其常委会,有权监督宪法的贯彻实施。实行法律监督的主体是法院和检察院,其监督要按照法律程序进行。审计虽然也是依法监督,但除法律为其依据外,还有国家的方针、政策、计划、规章、标准、法规等,依法审计,并不等于就是法律监督。审计监督虽然也是经济监督,但又不同于其他专业经济监督。审计监督是专设的部门所实行的监督,审计部门无任何经济管理职能,不参与被审计人及审计委托人的任何管理活动,具有超脱性;审计监督的内容取决于授权人或委托人的需要,具有广泛性;审计监督代表国家实施监督,被审计单位不得阻挠;审计监督不仅可以对所有的经济活动进行监督,而且还可以对其他经济监督部门及它们监督过的内容进行再监督。如会计、财政、税务、银行等可以实行经济监督,但它们不是独立的经济监督部门,而主要是经济管理部门,经济监督是其经济管理的附带职能,监督是为其管理服务的,监督的内容总是与其管理的范围相一致。

1.2.2 审计的特征

1. 独立性特征

独立性是审计的本质特征,也是保证审计工作顺利进行的必要条件。

国内外审计实践经验表明,审计在组织上、人员上、工作上、经费上均具有独立性。为确保审计机构独立地行使审计监督权,审计机构必须是独立的专职机构,应单独设置,与被审计单位没有组织上的隶属关系。为确保审计人员能够实事求是地检查、客观公正地评价与报告,审计人员与被审计单位应当不存在任何经济利益关系,不参与被审计单位的经营管理活动;如果审计人员与被审计单位或者审计事项有利害关系,应当回避。审计人员依法行使审计职权应当受到国家法律保护。审计机构和审计人员应依法独立行使审计监督权,必须按照规定的审计目标、审计内容、审计程序,并严格地遵循审计准则、审计标准的要求,进行证明资料的收集,做出审计判断,表达审计意见,提出审计报告。审计机构和审计人员应保持职业中精神上的独立性,不受其他行政机关、社会团体或个人的干涉。审计机构应有自己专门的经费来源或一定的经济收入,以保证有足够的经费独立自主地进行审计工作,不受被审计单位的牵制。

2. 权威性特征

审计的权威性,是保证有效行使审计权的必要条件。审计的权威性总是与独立性相关,它离不开审计组织的独立地位与审计人员的独立执业。各国国家法律对实行审计制度、建立审计机关,以及审计机构的地位和权力都做了明确规定,这样就使审计组织具有法律的权威性。我国实行审计监督制度在《中华人民共和国宪法》(以下简称《宪法》)中做了明文规定,《中华人民共和国审计法》(以下简称《审计法》)中又进一步规定: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,进行审计监督。

审计人员依法执行职务,受法律保护。任何组织和个人不得拒绝、阻碍审计人员依法执行职务,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者其他不符合任职条件的情况下,不得随意撤换。审计机关有要求报送资料权,检查权,调查取证权,采取临时强制措施权,建议主管部门纠正其有关规定权,通报、公布审计结果权,对被审计单位拒绝、阻碍审计工作的处理、处罚权,对被审计单位违反预算或者其他违反国家规定的财政收支行为的处理权,对被审计单位违反国家规定的财务收支行为的处理、处罚权,给予被审计单位有关责任人员行政处分的建议权等。我国审计人员依法行使独立审计权时受法律保护,如被审计单位拒绝、阻碍审计时,或有违反国家规定的财政财务收支行为时,审计机关有权做出处理、处罚的决定或建议,这更加体现了我国审计的权威性。审计人员应当具备与其从事的审计工作相适应的专业知识和业务能力。审计人员应当执行回避制度和负有保密的义务,审计人员办理审计事项应当客观公正、实事求是、廉洁奉公、保守秘密。审计人员滥用职权、徇私舞弊、玩忽职守,构成犯罪的,依法追究刑事责任;不构成犯罪的,给予行政处分。这样不仅有利于保证审计执业的独立性、准确性和科学性,而且有利于提高审计报告与结论的权威性。

根据我国审计法规的要求,被审计单位应当坚决执行审计决定,如将非法所得及罚款按期缴入审计机关指定的专门账户。对被审计单位和协助执行单位未按规定期限和要求执行审计决定的,应当采取措施责令其执行;对拒不执行审计决定的,申请法院强制执行,并可依法追究其责任。由此可见,我国政府审计机关的审计决定具有法律效力,可以强制执行,这也充分地显示了我国审计的权威性。

我国社会审计组织,也是经过有关部门批准、登记注册的法人组织,依照法律规定独立承办审计查账验证和咨询服务业务,其审计报告对外具有法律效力,这也充分体现它们同样具有

法定地位和权威性。我国内部审计机构也是根据法律规定设置的,在单位内部具有较高的地位和相对的独立性,因此也具有一定的权威性。各国为了保障审计的权威性,分别通过《中华人民共和国公司法》、《中华人民共和国证券法》、《中华人民共和国企业破产法》等,从法律上赋予审计超脱的地位及监督、评价、鉴证职能。一些国际性的组织为了提高审计的权威性,也通过协调各国的审计制度、准则以及制订统一的标准,使审计成为一项世界性的、权威的专业服务。

3. 公正性特征

与权威性密切相关的是审计的公正性。从某种意义上说,没有公正性,也就不存在权威性。审计的公正性,反映了审计工作的基本要求。审计人员理应站在第三者的立场上,进行实事求是的检查,做出不带任何偏见的、符合客观实际的判断,并做出公正的评价和进行公正的处理,以正确地确定或解除被审计人的经济责任,审计人员只有同时保持独立性、公正性,才能取信于审计授权者或委托者以及社会公众,才能真正树立审计权威的形象。

1.3 审计的种类

1.3.1 按审计内容和目的分类

按审计内容和目的分类,可将审计分为财政财务审计、经济效益审计和经济责任审计。

1. 财政财务审计

财政财务审计是指审查财政预、决算和企事业单位财务收支活动,并判断其是否真实正确和合规合法的一种审计。按照审计的具体内容与目的的不同,财政财务审计还可以细分为财政审计、企事业单位财务收支审计和财经法纪审计3类。

(1) 财政审计。财政是一种分配关系,一般是指国家为了实现其职能,以国家为主体对社会剩余产品的一部分进行分配和再分配的一种关系。在市场经济条件下,财政的范围十分广泛,其中国家预算收支是基本的财政收支。

(2) 企事业单位财务审计。企事业单位财务审计是指由独立的审计机构或审计人员依据审计法规和其他法规,对企、事业单位的财务收支活动和其他经济活动进行审核检查,并确定其是否真实正确、合法合规、合理有效,以达到纠错防弊、改进管理、提高效益目的的一种经济监督形式。财务审计,就是以会计资料所反映的财务收支活动为审计对象的审计。

(3) 财经法纪审计。财经法纪审计是以维护国家财经法纪,保证党和国家各项方针政策的贯彻落实为目的的一种经济监督形式。财经法纪审计针对的是比较严重的违反法规的行为,一般都实行专案审计。

2. 经济效益审计

经济效益审计是由审计组织或审计人员在坚持可持续发展的条件下,为了促进经济效益的提高,而对被审单位经济活动之经济效益状况和影响因素进行的审查、分析和评价活动。

3. 经济责任审计

经济责任审计是在我国审计实践中创立的新的审计种类。它是指由独立的审计机构或审计人员依据财经法规和有关规定对经济责任双方的责任履行情况所进行的审查、评价和证明活动。