



高职高专会计专业工学结合规划教材

企业审计实务

主 编 吴玲萍
副主编 宋 洁 苏吉余 韩延龄



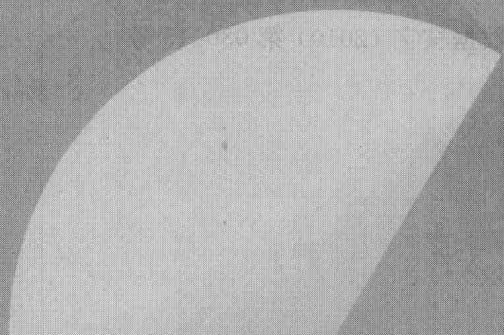
ZHEJIANG UNIVERSITY PRESS
浙江大学出版社



高职高专会计专业工学结合规划教材

F
F239.6
8

8



企业审计实务

主 编 吴玲萍

副主编 宋 洁 苏吉余 韩延龄



ZHEJIANG UNIVERSITY PRESS
浙江大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

企业审计实务/吴玲萍主编. —杭州:浙江大学出版社, 2010.3

高职高专会计专业工学结合规划教材

ISBN 978-7-308-07402-5

I. ①企… II. ①吴… III. ①企业—审计—高等学校: 技术学校—教材 IV. ①F239.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 030115 号

企业审计实务

吴玲萍 主编

策划组稿 孙秀丽 樊晓燕

责任编辑 傅百荣

封面设计 俞亚彤

出版发行 浙江大学出版社

(杭州市天目山路 148 号 邮政编码 310007)

(网址: <http://www.zjupress.com>)

排 版 杭州大漠照排印刷有限公司

印 刷 德清县第二印刷厂

开 本 787mm×1092mm 1/16

印 张 14.25

字 数 356 千

版 印 次 2010 年 3 月第 1 版 2010 年 3 月第 1 次印刷

书 号 ISBN 978-7-308-07402-5

定 价 29.00 元

版权所有 翻印必究 印装差错 负责调换

浙江大学出版社发行部邮购电话 (0571) 88925591

本书是浙江经济职业技术学院“工学结合”系列教材之一,我们根据教育部《关于全面提高高等职业教育教学质量的若干意见》的16号文件精神,加大课程建设与改革的力度,增强学生的职业能力,大力推行工学结合,突出实践能力培养,改革人才培养模式,在知识的系统性、制度的适时性和操作的实用性等方面作了有益尝试。全书共分十二章,主要内容有:审计总论,审计分类和审计组织,独立审计准则,审计程序与方法,审计证据与审计工作底稿,销售与收款循环审计,采购与付款循环审计,生产与存货循环审计,人力资源与工薪循环审计,投资与筹资循环审计,货币资金审计以及审计报告。

以往出版的高职教材总是存在理论实务两张皮的现象,因此学生总希望在讲审计理论时举些实例、在讲审计实务时理论跟进,本教材解决了这个问题,开展了教、学、练融于一体的互动式教学,极大地调动学生学习的积极性和主动性,变“老师为主体”为“学生为主体”,实现了“能力本位”改革的教学理念。

该教材本着“实用、够用”的原则,具有简洁、明晰、操作性强等特点,既可作为高职高专的教材,也可作为各类层次学历教育和短期培训的选用教材。

PREFACE

前言

《企业审计实务》课程属于职业能力支撑课,适用专业是:财务会计专业、税务会计专业、会计电算化专业,其前行课程为基础会计、中级财务会计、税务会计、成本会计、财务管理,后续课程为《电算化审计》。职业技术培养的是具备即时上岗能力,具备适应今后职业生涯发展的综合素质与潜能等全面发展的高级技术应用性人才。作为《企业审计实务》这门课程,课程内容改革的目标是使学生形成“能力本位,素质同步”;课程改革的核心是使学生“自主学习意识与学习兴趣的加深”。本课程打破传统审计学科的系统性、连贯性,而以能力为本位,实践为导向,学生为主体,做到“教、学、做”相结合,技能训练不断线,形成理论教学与技能训练整体合一的课程结构,使学生能够真正掌握职业工作所需的本领,突出就业准备,赢得职业成功。本课程采用倒推的方法,从应会目标倒推应知目标,遵循实用、够用的原则,按照知识、技能、态度的主线设计教学内容。本课程由课程负责人经过广泛的调研后执笔起草,经课程所属专业组讨论后,由学院邀请会计师事务所、浙江物产集团公司相关企业等实践工作部门的专家论证后完成。

本课程以职业能力为本位,依据《中华人民共和国会计法》、《中华人民共和国审计法》、《中华人民共和国审计法实施条例》、《中华人民共和国注册会计师法》,依据浙江经济职业技术学院“能力本位”课程改革的原则意见,依据《企业审计实务》教学培养目标计划,依据应知鉴定标准和应会鉴定标准,构建的《企业审计实务》思路为:熟练掌握销售与收款循环业务审计,采购与付款循环的业务审计、生产与存货循环审计、货币资金审计,出具不同类型的审计报告,由此倒推出这些审计实务应知的审计理论

即审计对象、审计职能、审计方法、审计程序、内部控制制度评审,以及审计人员职业道德。

具体构建如下:

应知目标:① 审计对象;② 审计职能;③ 独立审计准则;④ 审计方法;⑤ 审计程序;⑥ 销售与收款审计;⑦ 生产与存货循环审计;⑧ 人力资源与工薪循环审计;⑨ 采购与付款循环审计;⑩ 货币资金审计;⑪ 审计报告。

应会目标:① 审计对象具体目标;② 审计经济监督职能的运用;③ 审阅法、核对法、查询法、分析性复核、逆查法、审计抽样;④ 签订审计业务约定书,确定重要性,分析审计风险,编制审计计划;⑤ 内部控制制度评审;⑥ 编制审计工作底稿;⑦ 销售与收款审计;⑧ 生产与存货循环审计;⑨ 人力资源与工薪循环审计;⑩ 采购与付款循环审计;⑪ 货币资金审计;⑫ 出具审计报告。

要完成以上应知目标和应会目标,须有一系列教学措施作为保障,有的要独立完成,尽量不要随意的口头表达,取而代之的是严谨、规范的专业语言,养成未来职业所需的良好职业道德,有的要分组完成,集思广益,百家争鸣,以团队的合作来赢得小组高分。当然对于个别投机取巧的学生要以个别提问取代小组回答,逐渐培养其诚信、参与、竞争、创新的品质。

本教材共分12章。由浙江经济职业技术学院吴玲萍老师负责全书篇章架构,并统筹定稿。浙江经济职业技术学院的苏吉余老师编写第一章、第二章、第四章,韩延玲老师编写第三章、第七章、第八章、第九章,吴玲萍老师编写第五章、第六章、第十章,宋洁老师编写第十一章、第十二章。

由于编者水平有限,难免有疏漏和错误之处,敬请读者批评指正。

CONTENTS 目 录

模块一 审计基础

第一章 审计总论	1
任务一 探究审计的产生和发展 / 1	
任务二 探究审计的对象和目标 / 5	
任务三 探究审计的职能任务和作用 / 8	
第二章 审计分类和审计组织	13
任务一 了解审计的分类 / 13	
任务二 了解审计组织 / 17	
第三章 独立审计准则	26
任务一 掌握一般准则 / 27	
任务二 掌握外勤准则(现场准则) / 30	
任务三 掌握报告准则 / 31	
第四章 审计程序和审计方法	36
任务一 探究审计程序 / 37	
任务二 探究审计方法 / 45	
第五章 审计证据与审计工作底稿	57
任务一 探究审计证据 / 57	
任务二 探究审计工作底稿 / 63	

模块二 审计实务

第六章 销售与收款循环审计	71
任务一 探究销售与收款循环内部控制制度 / 72	
任务二 审计主营业务收入 / 78	
任务三 审计应收账款 / 82	

第七章 采购与付款循环审计	95
任务一 了解采购与付款循环的特点 / 96	
任务二 掌握采购与付款循环的内部控制和控制测试 / 99	
任务三 掌握采购与付款循环审计的实质性程序 / 102	
第八章 生产与存货循环审计	117
任务一 了解生产与存货循环的特点 / 118	
任务二 掌握生产与存货循环的内部控制和控制测试 / 120	
任务三 掌握生产与存货循环的实质性程序 / 122	
第九章 人力资源与工薪循环审计	131
任务一 了解人力资源与工薪循环的特点 / 132	
任务二 掌握人力资源与工薪循环的内部控制和控制测试 / 133	
任务三 掌握人力资源与工薪循环的实质性程序 / 134	
第十章 筹资与投资循环审计	138
任务一 筹资与投资循环控制测试 / 138	
任务二 筹资与投资循环实质性程序 / 151	
第十一章 货币资金审计	184
任务一 探究货币资金与业务循环 / 184	
任务二 测试货币资金的内部控制 / 186	
任务三 审计货币资金 / 190	
第十二章 出具审计报告	200
任务一 审计报告概述 / 201	
任务二 出具审计报告 / 204	
附 录 《企业审计实务》课程能力标准及其鉴定要求	213



第一章

审计总论

知识目标	能力目标
1. 了解审计产生与发展的历史脉络,尤其是国外社会审计发展的历史进程,深入探讨审计产生与发展的历史动因。 2. 了解审计的对象与目标。 3. 理解审计的职能与任务。	1. 运用审计具体目标对预付账款进行审计。 2. 运用审计具体目标对固定资产进行审计。 3. 运用审计具体目标对实收资本进行审计。



引导案例

王娟大学毕业找好工作上班已是年底了,财务处给她安排的岗位是记账凭证的填制。当她拿到产品出库单、增值税专用发票以及收款凭证时,熟练地确认了销售收入 1 000 000 元,熟练地编制了会计分录,借:银行存款 1 170 000 贷:主营业务收入 1 000 000 应交税费——应交增值税(销项税额)170 000。当领导进行记账凭证审核时这样对王娟说:这笔钱是我们欠五一厂的款项,不如把分录改为借:银行存款 1 170 000 贷:应付账款——五一厂 1 170 000 王娟有点疑惑,你能帮助王娟分析一下,企业这样做的意图是什么吗?

任务一 探究审计的产生和发展

一、我国审计的产生与发展

(一) 我国政府审计的产生与发展

审计是人类社会发展到一定阶段的必然产物。在人类社会进入奴隶社会之后,财产的所有者(委托人)常将自己的财产委托给经营管理才能突出的经营者(受托人)经营管理,为了考核财产的受托人(主要是经营者)对于财产的委托人所承担的受托管理责任是否得到如

实履行,由此产生出“审计”一词。客观地说,审计就是基于受托管理责任的监督与考核的基础之上而产生的。

我国审计萌芽于周,建制于唐,定名于宋。

西周时期,我国就开始出现了带有审计性质的财政监察工作。“宰夫”是西周官厅审计的主持者,主管“治朝之法”,负责审查“财用之出入”,并拥有“考其出入而定刑赏”的职权。宰夫是我国官厅审计(政府审计)的最初萌芽,可以看出,西周时期是我国审计的初步形成阶段。

秦汉时期实行的是“上计制度”,对于官吏财经方面的政绩和经济责任的审计是上计制度的主要内容之一,秦汉时期是我国审计的最终确立阶段。

魏晋南北朝到隋唐时期,是中国古代审计走向独立、专职化方向发展的重要时期。隋唐时期,中央集权不断得到加强,集权管理体系进一步完善,审计制度也更加健全,其中最具代表性的制度设置是出现了独立的专职审计机构“比部”。南宋的诸军诸司审计院(司),是我国第一个以“审计”命名的专职审计机构。宋代审计院(司)的建立,是我国“审计”的正式命名,从此“审计”成为财政监督的专用词汇,对我国后来的审计建制具有深远的影响。因此,隋唐至宋可谓我国审计的日臻完善阶段。

元明清三代为审计停滞不前阶段。元明清时期,由于专制制度日益强化,审计虽有发展,但基本处于停滞状态。

中华民国在国务院下设审计处,北洋政府改为审计院,同年颁布了《审计法》,这是我国历史上最早的审计法规。国民党政府根据孙中山先生“五权分立”理论,设立司法、立法、行政、考试及监察五院。在监察院下设立审计部,各省(市)设审计处,不能按行政区域划分的企事业单位,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务收支实行审计监督。但由于当时的政治经济形势较差,审计发展一直受到很大的制约。

在新中国成立的30多年时间里,由于长期实行高度集中的计划经济体制,国家没有设立专门的审计部门,而是以会计检查代替了审计监督,审计的发展一度处于停顿状态。1982年12月5日,第5届全国人大第5次会议通过了修改的《中华人民共和国宪法》,规定我国设立审计机关,实行审计监督。《宪法》第91条规定:“国务院设立审计机关,对国家的财政金融机构和企事业单位的财务收支进行审计监督。审计机关在国务院总理的领导下,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。”《宪法》第109条规定:“县级以上的地方各级人民政府设立审计机关。地方各级审计机关依照法律规定独立行使审计监督权,对本级人民政府和上一级审计机关负责。”此后,1983年9月15日,审计署正式成立,地方各级政府的审计机关相继建立,并公布了一系列审计法规,卓有成效地开展了审计监督工作。

(二) 我国民间审计的产生与发展

我国民间审计的历史较西方发达国家为短,发展的成熟度较差。1918年9月,北洋政府农商部颁布了我国第一部注册会计师法规《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第一位注册会计师,谢霖先生创办的中国第一家会计师事务所也获准成立。此后,潘序伦先生也创办了著名的“潘序伦会计师事务所”(后改名为“立信会计师事务所”)。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。但是当时注册会计师

职业未能得到很大的发展,其作用也未能真正得到发挥。

党的十一届三中全会以后,我国商品经济发展迅速,这也为注册会计师制度的恢复重建创造了客观条件。1980年12月14日,财政部颁布了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法实施细则》,规定外资企业财务报表要由注册会计师进行审计,这为我国恢复民间审计制度提供了法律依据。同年12月23日,财政部发布《关于成立会计顾问处的暂行规定》,标志着我国注册会计师行业的复苏。1981年1月1日“上海会计师事务所”宣告成立,成为新中国第一家由财政部批准独立承办注册会计师业务的会计师事务所。1984年9月25日,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该办理的业务。1985年1月实施的《会计法》规定:“经国务院财政部门批准组成会计师事务所,可以按照国家有关规定办理查账业务。”1986年7月3日,国务院颁布《中华人民共和国注册会计师条例》,同年10月1日开始实施。1993年10月31日,八届全国人大常委会第4次会议审议通过了《中华人民共和国注册会计师法》,自1994年1月1日起实施,在国家法律、法规的规范下,我国注册会计师行业得到较快的发展。

二、国外审计的产生与发展

(一) 国外政府审计的产生与发展

西方国家的政府审计具有悠久的历史,在其奴隶社会的阶段就产生了政府审计。比如古埃及、古希腊和古罗马。在历史进程迈入封建社会时期,西方国家的政府审计得到了加强,比如英国和法国,在资本主义社会时期,政府审计有了长足的发展与进步。许多西方国家于19世纪在宪法或特别法令中都规定了审计的法律地位,确立国家审计机关的职权、地位和审计范围,授权其独立地对财政、财务收支进行监督。现代资本主义国家,大多实行立法、行政和司法三权分立,议会为国家的最高立法机构。为了监督政府的财政收支,西方国家大多在议会设有专门的审计机构,由议会或国会授权,对政府或国有企事业单位的财政财务收支进行独立的审计监督。美国于1921年成立的总审计局就是隶属于国会的一个独立经济监督机构,它担负着为国会行使立法权和监督权提供审计信息和建议的重要职责。总审计长由国会提名,经参议院同意,由总统任命。总审计局和总审计长置于总统管辖以外,独立行使审计监督权限。

(二) 国外社会审计的产生与发展

社会审计又称为民间审计、注册会计师审计。西方国家的民间审计起源于16世纪的意大利。当时由于以威尼斯为代表的地中海沿岸城市商品贸易的发展、经营规模的扩大,单个业主的资金难以满足商业经营的资金需求,于是就产生了合伙制企业。在合伙制企业中,有的合伙人既出资又参与企业的经营管理,有的合伙人只出资不参与企业的经营管理而委托他人经营管理,这就导致了财产的所有权与经营权的分离,由此产生了民间审计的需求。

民间审计正式形成于18世纪的英国,其“催产剂”就是1721年英国的“南海公司事件”。“南海公司事件”爆发后,英国议会聘请会计师查尔斯·斯内尔审计后,以“会计师”的名义出具了一份“查账报告书”,从此独立会计师——注册会计师宣告诞生。英国工业革命以后,产业规模日益扩大,以发行股票筹集资金的股份制公司大量涌现。公司所有权与经营权分离的现象十分普遍,对经营管理者进行监督也成了英国社会的普遍需要,社会审计得到迅速发展。1853年在苏格兰的爱丁堡创立了世界上第一个注册会计师的专业团体——爱丁堡会

计师协会,这标志着注册会计师职业的诞生。而英国早期的社会审计,审计的对象就是会计账目,审计的目的是查错防弊,审计方法是对账簿进行逐笔详细审查。

20 世纪初,由于金融资本对产业资本的广泛渗透,美国产生了资产负债表审计,即美国式审计。美国式审计的对象由会计账目扩大至资产负债表,审计的目的是判断企业的信用状况,审计的方法已从英国式的详细审计逐步转向为抽样审计。

1929 年的经济大危机震撼了美国经济,美国开始重视对投资者利益的切实保护,产生了对企业损益表审计的要求,这就促使了会计报表审计的诞生。此时社会审计的对象是以资产负债表和损益表为中心的整个会计报表及有关财务资料,审计的主要目的是对会计报表发表审计意见,以确定会计报表的可信性,审计的范围已扩大至测试相关的内部控制制度,并广泛采用抽样审计,审计准则开始拟订,审计逐步走向标准、规范化。

进入现代审计阶段,跨国公司的发展带动了注册会计师的跨国执行业务与审计标准的国际化,以美国为代表的西方国家产生了一批国际著名的会计师事务所,由原来的“八大”合并到“六大”、“五大”直到今天的“四大”即普华永道、德勤、安永、毕马威。审计工作日趋标准化和规范化,抽样审计方法得到普遍的运用,制度审计方法得到推广,计算机辅助审计技术得到广泛采用,注册会计师的业务得到较大的拓宽,开始向管理咨询领域深入。

三、审计产生与发展的动因

从上述中外审计产生和发展的过程中可以看出,审计是一种社会现象,它是为满足某种客观的社会需要而产生和发展的,这种对审计的客观需要是审计产生和发展的动因。

1. 受托经济责任关系是审计产生和发展的基础

受托经济责任关系就是财产经营权由委托者转移至受托者所引致的委托受托双方相关权利、义务和责任的契约关系。在这种关系下,委托人为保护自身的经济利益,需要对受托人提供的报告的真实性以及履行受托责任的情况进行审核、检查,实现监督,以便确认或解除受托责任。但是,由于经济关系的日益复杂化和经济管理的客观需要,使得财产委托人由于能力、检查技术、法律、地域或经济等方面的限制,不能或无法亲自审核查实受托人的活动,这就需要有一个具有相对独立身份的第三者加以检查和评价,这就是审计。因此,受托经济责任关系的存在是审计产生的客观动因。

(1) 受托经济责任关系。这是指资产所有权与经营权相互分离时,资产所有者将财产的经营管理权委托给资产管理者而形成的一种委托与受托关系。

(2) 审计关系。在审计工作当中,审计委托人、被审计人与审计人之间形成的特定关系。

(3) 审计独立性。

① 组织独立。组织独立是指审计机构应当独立于被审计单位之外。在实际工作中,如果审计机构在组织上受制于被审计单位,则很难摆脱被审计单位有关人员的干预,从而无法保证审计的独立性。

② 经济独立。经济独立是指审计机构或人员应当有法定的经济来源,不得受被审计单位的牵制。审计机构或人员如果在经济上与被审计单位有利害关系,必然会使审计的独立性受到削弱。

③ 工作独立。工作独立是指审计机构或人员从事审计工作应有自主性,不受其他单位

和个人的任何影响。独立性的两个条件：一是审计人员不能参与被审计单位的经济活动；二是审计人员不能与被审计单位的主要负责人有伦理上的亲密关系。

2. 加强经济管理和控制是审计发展的动力
3. 现代科学管理为审计发展提供了方法和手段

任务二 探究审计的对象和目标

一、审计对象

审计的对象,是指被审计单位及其财政财务收支与其相关经济活动,即以各种资料反映的被审计单位在一定时期内全部或一部分的经济活动。

(一) 审计对象是被审计单位的经济活动

随着市场经济的发展,无论是国外还是国内,都倾向于进行事前性审查。如上市公司的股票发行、上市时,企业可以报出未来一定时间的盈利预测,并附有注册会计师的审核意见乃至内审机构对单位内部的生产经营方案发表意见等,均有将审计对象由事后事项转化为事前的倾向。因此,未来一段时间内的经济活动也被列入审计对象的范围。

(二) 审计对象应该包括被审计单位的内部控制制度

现代企业制度认为,内部控制制度是被审计单位实现经营目标,保护资产的安全完整,提高经济信息的可靠性,保护生产经营活动有效展开的有力措施。因此,针对内部控制制度的健全性、合理性及有效性的审查也就成为现代审计的一项重要内容。现代审计的基础理论是建立在检验企业内部控制制度的健全、合理与有效之上的制度审计。由于内部控制制度的审查与评价构成审计过程的重要内容,所以将其也列入审计对象的范围。

(三) 审计对象因审计主体、业务不同而各有侧重

政府审计机关的审计对象主要是本级各部门(含直属单位)和下级政府预算的执行情况和决算及其财政收支情况;国有金融机构和国有企业的资产、负债、损益;国家事业组织和使用财政资金的其他事业单位的财务收支;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等经济事项。内部审计机构的审计对象主要为本部门、本单位及其下属机构的财政、财务收支等有关经济活动。注册会计师审计的对象则为委托人在审计业务约定书中指定的被审计单位的经济活动及经济资料。总而言之,财务报表的审计对象就是以其会计资料反映的经济活动;而经济效益审计或经营管理审计的对象则会涉及更多的经济活动,因此其对象不仅包括会计资料,还包括与审计内容相关的一些经济管理资料。

从实质内容上看,审计对象无疑是被审计单位的经济活动与经济资料;但是从其形式上看,这些经济活动和经济资料一定会记载在可供查证的各种有效载体上,即表达在审计对象的具体不同形式上。因此,我们需要从内容和形式两个角度对审计对象进行深入认识。以目前形式来看,记载经济活动、经济资料的载体有:被审单位的会计凭证、会计账簿、会计报表及电脑的磁盘、光盘、网络系统等。此外,相对于审计对象的其他内容,相关资料还应该包括被审计单位的经营目标、预测和决策方案、经济活动分析资料、计划统计资料等。

二、审计目标

概括而言,审计目标是对审计对象的评价。它是审计主体通过审计活动所期望达到的最终结果,是审计主体进行审计前所确定的工作方向。只有明确了审计目标,开展审计工作才会有放矢。审计目标包括审计总目标和审计具体目标。

(一) 审计总目标

审计总目标是对被审单位财政、财务收支的真实性、正确性、合法合规性、合理性及有效性进行的审查与评价。

(1) 真实性。审查经济事项是否客观存在,各种经济资料是否公允地表达了生产经营活动的客观情况,有无弄虚作假、瞒报虚报的情况发生。注册会计师在对任何一项经济业务进行审查的过程中,都应对该项经济业务的真实性予以确认。在确认前,应根据审计委托书的要求和审计性质,确定该项经济业务的真实性,作为审计的具体目标。真实性的审查不仅是审计人员进行评价的依据,也是表达审计意见的基础。

(2) 正确性。所谓正确性,是审查各种经济资料、记录是否正确无误。如各种凭证、账簿、报表的平衡关系和勾稽关系是否正确无误;证、账、表是否完整齐全,是否符合填制、登记、编制要求等。

(3) 合法合规性。是指被审单位在处理经济业务的过程中,审查其是否符合管理当局和本单位内部制定的规章制度,是否符合国家颁布的法律、法令的精神。

(4) 合理性。是指审查被审单位在处理经济事项中是否符合事物发展的客观规律,是否符合经济生活通行的原理、原则。

(5) 有效性。有效性审计即审查某项经济活动在执行中是否具有经济效益,是否节约使用资源。

(二) 审计具体目标

审计具体目标是审计总目标的具体化,它应当根据审计总目标和被审计单位的认定来加以确定。一般包括以下内容:

(1) 存在与发生的认定。即资产、负债、所有者权益在资产负债表是否确实存在,利润表所列的各项收入与费用在会计期间内是否确实发生。这种认定所要解决的问题在于确定被审单位是否将那些不应包括的项目挤入会计报表,造成会计报表组成项目要素的高估现象。

(2) 完整性认定。即会计报表应列示的所有项目是否已经全部列入。这项认定所需解决的问题是被审单位是否将应包括的项目遗漏或省略,从而故意造成会计报表组成要素的低估现象。

(3) 权利与义务认定。即在某一特定日期,各项资产是否确为企业的权利,各项负债是否确为企业的义务。这项认定就是要检查被审单位是否将不应包括的权利列入会计报表,而把应包括的义务遗漏或省略,从而造成资产负债表组成项目上高估权利、低估义务的情况。

(4) 估价或分摊认定。即各项资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润等要素是否按合理的数额列入会计报表。这项认定要解决的是被审单位是否人为地调节会计报表各项要素的估价与摊销事宜,从而造成会计报表组成要素数额虚假的问题。

(5) 表达与披露的认定。即会计报表各项目的分类、表达与披露是否合理、公允。这项认定所要解决的问题,是被审单位是否因为受到某项限制而未合理分类排列会计报表的项目,而在附注中未予披露,从而造成会计报表各项目的表达与披露不适当的现象。

【例 1-1】

1. 根据所学的审计具体目标,写出预付账款的审计目标。

- (1) 确定预付账款是否存在。
- (2) 确定预付账款增减变动的记录是否完整。
- (3) 确定预付账款是否归被审单位所有。
- (4) 确定预付账款余额是否正确。
- (5) 确定预付账款在会计报表上的披露是否恰当。

2. 指出以下案例涉及预付账款的哪一个审计目标?注册会计师张雷审计某公司预付账款时,发现其中两户均为采购某材料汇款,汇往 B 公司为 3 000 万元,汇往 C 公司为 2 000 万元,其账龄已超过 3 年,经审计人员向被审单位索取供货合同,未能提供,函证无回复。

解答: 汇往 B 公司 3 000 万元,汇往 C 公司 2 000 万元,采购的材料账龄已超 3 年,且无供货合同,函证无回复,其是否存在呢?简称:目标——存在性。

3. 指出以下案例涉及预付账款的哪些审计目标?注册会计师张雷审计某公司“预付账款”时发现“预付账款”科目中有预付 H 公司货款 500 万元,在“应付账款”科目中有应付 H 公司货款 480 万元。

解答: 审计人员应该做出的调整分录为:

借: 应付账款——H	4 800 000
贷: 预付账款——H	4 800 000

目标——预付账款增减变动是否正确,年末余额是否正确,在会计报表上的披露是否恰当。

【例 1-2】

1. 根据所学的审计具体目标,写出固定资产的审计目标。

- (1) 确定固定资产是否存在。
- (2) 确定固定资产及累计折旧增减变动的记录是否完整。
- (3) 确定固定资产是否归被审单位所有。
- (4) 确定固定资产的计价和折旧政策是否恰当。
- (5) 确定固定资产及其累计折旧的年末余额是否正确。
- (6) 确定固定资产及其累计折旧在会计报表上的披露是否恰当。

2. 指出以下案例涉及固定资产的哪一个审计目标?注册会计师张雷审计某公司固定资产,审计过程中未取得被审单位的盘点资料,问不符合审计的哪一个目标?

解答: 目标——存在性

3. CPA 张雷审计固定资产时,发现账面奥迪汽车一辆无实物,询问有关人员为银行代购,追加程序查明银行有“其他应付款”贷方余额 22 万元。

解答: 目标——权利与义务认定,该奥迪汽车为代购,不归被审单位所有。

4. CPA 审计固定资产,发现某单位现用的营业楼已投入使用 3 年,但仍在“在建工程”反映。

解答：目标——固定资产增减变动是否正确，年末余额是否正确，在会计报表上的披露是否恰当。

任务三 探究审计的职能任务和作用

一、审计的概念

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

二、审计的职能

审计的职能是指审计本身所固有的内在功能，它由审计本身的特征和地位所决定，是审计本质的客观反映。审计主要具有经济监督、经济评价和经济鉴证三种基本职能。

（一）经济监督

经济监督指审计机构和审计人员监督和督促被审计单位的经济活动在规定的范围内、在正常的轨道上运行。这是审计最基本的职能，无论是政府审计、内部审计还是注册会计师审计都具有监督职能。

政府审计是对国家的财政收支和国有金融机构、国有企事业单位的财政、财务收支及相关的经营管理活动的合法性、合规性和效益性及其会计资料的真实性、公允性进行监督，并通过审查揭示错弊，督促被审计单位遵守国家的法律法规，履行经济责任，使经济活动更加合法、有效。内部审计是依照国家法律法规和本部门、本单位的经营目标和管理规定，对本部门、本单位的经济活动进行监察和督促，以保证对被审计单位的有效管理，完成既定的管理目标。注册会计师审计是通过对被审计单位的经济活动进行审查、鉴证来实现审计委托者对被审计单位的经济监督；并且通过注册会计师对被审计单位的审查验证，纠正被审计单位在会计记录、经营管理方面的弊端和不足，也就是实现了对被审计单位的审查和督促。

但三种审计在监督的地位和监督的方式上有较大的区别。政府审计和内部审计是国家审计机关和内部审计机构根据授权对被审计单位实行的具有强制性的直接监督，而注册会计师审计是对会计师事务所接受委托方式实现委托人对被审计单位的间接监督。

【例 1-3】

某企业现金日记账余额为 1 800 元，开户行核定的限额为 1 000 元，该企业可能存在的问题有哪些？

解答：该企业现金日记账余额为 1 800 元，是否存在？经过盘点，如果金额为 1 800 元，建议企业把多余款项送存银行；如果没有 1 800 元，甚至小于 1 000 元，则进一步监督是否存在出纳挪用款项或其他人员借款形成白条抵库的现象。

（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。

经济评价包括三个内容,即:事前评价、事中评价、事后评价。

（三）经济鉴证

经济鉴证是指审计机构和审计人员通过对被审计单位的经济活动和有关资料进行审查验证,以确定已审资料的合法性、公允性的可信程度,并出具书面证明,以取信社会公众。经济鉴证包括鉴定和证明两个方面。

经济鉴证职能是注册会计师审计最主要的职能。世界上许多国家的法律都规定企业的会计报表只有经过注册会计师的鉴证,才能得到社会公众的承认。我国规定外商投资企业、上市公司、国有企业、有限责任公司的年度财务报表均应经过注册会计师的审计。验资是经济鉴证职能的具体运用。

三、审计的作用

审计的作用是发挥审计的职能而得到的社会效果,它取决于审计职能。在现代审计中,审计的监督、评价和鉴证三种基本职能决定了审计主要有制约、促进作用。

（一）制约作用

审计机构和审计人员通过审核检查被审计单位的财政收支、财务收支和有关经济活动及会计资料和其他有关资料,可以揭露会计资料和其他有关资料的错误和舞弊,制止财政收支、财务收支和有关经济活动中的违法乱纪、侵占财产和损失浪费等行为,打击贪污受贿、偷税漏税等经济犯罪活动,维护正常经济秩序,保证国民经济的健康发展。

（二）促进作用

(1) 促进被审计单位提高会计信息的质量。审计机构和审计人员进行审核检查后,应当出具审计报告,对被审计单位会计资料和其他有关资料的合法性、公允性进行鉴证。如果被审计单位的会计资料和其他有关资料不具有合法性、公允性,审计人员在审计报告中应予以否定,被审计单位的会计资料和其他有关资料就不能取信于社会公众。为此,被审计单位必须加强会计核算,严格遵守会计准则、会计制度和其他财务会计法规,真实客观地反映被审计单位的经济活动。

(2) 促进被审计单位提高经济效益。通过对被审计单位经济活动的经济性和效益性进行审计,可以发现被审计单位经营管理方面存在的问题,揭示影响经济效益的各种有利因素和不利因素,并在此基础上提出改进措施,这有利于被审计单位经济效益的提高。

(3) 促进被审计单位内部控制制度的完善和有效执行。对被审计单位内部控制制度的测试和评价是现代审计的重要内容。审计人员通过对被审计单位内部控制制度的测试和评价,可以发现内部控制制度在设计和执行上存在问题,并针对被审计单位具体情况提出相应的建议,从而促进被审计单位内部控制制度的完善和有效执行。

【例 1-4】 审计职能——经济监督的运用

某厂生产羊毛衫,2008 年 12 月 31 日库存商品明细账结存数量如下: