



现代审计基础与实务

XIANDAI SHENJI JICHU YU SHIWU

陈力生 主编

立信会计出版社

图书在版编目(CIP)数据

现代审计基础与实务/陈力生主编. —上海:立信会计出版社, 2005. 2

ISBN 7-5429-1393-X

I. 现… II. 陈… III. 审计学 IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2005)第 011088 号

出版发行	立信会计出版社
经 销	各地新华书店
电 话	(021)64695050×215 (021)64391885(传真) (021)64388409
网上书店	www.Lixinbook.com (021)64388132
地 址	上海市中山西路 2230 号
邮 编	200235
网 址	www.lixinaph.com
E-mail	lxaph@sh163.net
E-mail	lxbs@sh163.net (总编室)

印 刷	立信会计常熟市印刷联营厂
开 本	787×1092 毫米 1/16
印 张	15
字 数	362 千字
印 次	2005 年 11 月第 2 次
印 数	3 001—6 000
书 号	ISBN 7-5429-1393-X/F·1260
定 价	22.50 元

如有印订差错 请与本社联系

编 者 的 话

随着社会主义市场经济的持续发展和审计风暴的越刮越猛,审计工作的地位和作用日益被政府部门、投资者和社会公众所认识和重视,对其要求更高了。为了适应我国新的财务、会计和审计制度的重大变革和新独立审计准则的要求,及时满足全国中等财经学校教学 and 实际工作的需要,我们组织具有丰富教学经验和实践能力的第一线教师,编著了这本《现代审计基础与实务》。

本书从中等财经学校人才培养目标和教学特点出发,讲授的内容既有一定的审计基础理论,又有大量审计实务案例,强调对学生审计实务操作技能的培养,实用性较高;章前有内容提要和学习要求,章后附有案例分析(有业务分析各章)和复习思考题,有利于学生巩固所学知识。

本书由上海立信会计学院工商管理系主任陈力生教授担任主编,杨卉、黄均妹担任副主编。具体编写分工:陈力生编写第一至第七章,黄均妹编写第八至第十章,杨卉编写第十一至第十六章,由陈力生总纂定稿。

书中如有疏漏和不妥之处,恳请广大读者赐教。

作 者

2005 年元月

目 录

第一章 总论	1
内容提要和学习要求	1
第一节 审计的起源和发展	1
第二节 审计的定义、目的和目标	6
第三节 审计的对象、职能和作用	12
第四节 审计理论结构简述	13
复习思考题	15
第二章 审计的类型和审计机构	16
内容提要和学习要求	16
第一节 审计的类型	16
第二节 审计机构	19
复习思考题	30
第三章 审计的方法和程序	32
内容提要和学习要求	32
第一节 审计方法的选用原则和方法体系	32
第二节 统计抽样和现代管理方法在审计中的应用	47
第三节 审计程序	63
案例分析	70
复习思考题	72
第四章 审计准则、依据、证据和工作底稿	73
内容提要和学习要求	73
第一节 审计准则	73
第二节 审计依据	78
第三节 审计证据	80
第四节 审计工作底稿	85
案例分析	95
复习思考题	96
第五章 内部控制制度及其评审	97
内容提要和学习要求	97

第一节 内部控制制度的概念和分类	97
第二节 内部控制制度的内容	102
第三节 内部控制制度的描述	105
第四节 内部控制制度的评审	109
案例分析	112
复习思考题	113
第六章 货币资金及短期投资审计	114
内容提要和学习要求	114
第一节 货币资金及短期投资审计的目标和内容	114
第二节 货币资金及短期投资内部控制制度的符合性测试	115
第三节 货币资金及短期投资的实质性测试	118
案例分析	123
复习思考题	125
第七章 应收及预付款审计	126
内容提要和学习要求	126
第一节 应收账款的审计	126
第二节 应收票据、预付账款和其他应收款的审计	130
案例分析	133
复习思考题	134
第八章 存货审计	135
内容提要和学习要求	135
第一节 存货审计的目标与范围	135
第二节 存货的内部控制制度的评审	137
第三节 存货的实质性测试	138
案例分析	144
复习思考题	144
第九章 长期投资审计	145
内容提要和学习要求	145
第一节 长期投资审计目标和范围	145
第二节 长期投资内部控制制度的符合性测试	147
第三节 长期投资的实质性测试	148
案例分析	149
复习思考题	149
第十章 固定资产、无形资产和长期待摊费用审计	150

内容提要和学习要求	150
第一节 固定资产、无形资产和长期待摊费用审计目标和范围	150
第二节 固定资产与无形资产内部控制制度的符合性测试	152
第三节 固定资产、无形资产和长期待摊费用的实质性测试	154
案例分析	159
复习思考题	160
第十一章 负债审计	161
内容提要和学习要求	161
第一节 负债审计概述	161
第二节 负债内部控制制度的符合性测试	163
第三节 负债的实质性测试	165
案例分析	175
复习思考题	177
第十二章 所有者权益审计	178
内容提要和学习要求	178
第一节 所有者权益审计概述	178
第二节 所有者权益内部控制制度的符合性测试	181
第三节 所有者权益的实质性测试	182
案例分析	185
复习思考题	186
第十三章 收入与费用审计	187
内容提要和学习要求	187
第一节 收入与费用审计概述	187
第二节 收入与费用内部控制制度的符合性测试	190
第三节 收入与费用的实质性测试	192
案例分析	204
复习思考题	206
第十四章 利润及其分配审计	207
内容提要和学习要求	207
第一节 利润形成的审计	207
第二节 利润分配的审计	209
案例分析	210
复习思考题	212
第十五章 会计报表审计	213

内容提要和学习要求·····	213
第一节 会计报表审计概述·····	213
第二节 资产负债表审计·····	214
第三节 利润表审计·····	216
第四节 现金流量表审计·····	218
复习思考题·····	220
 第十六章 审计报告·····	221
内容提要和学习要求·····	221
第一节 审计报告概述·····	221
第二节 审计报告的基本类型·····	224
案例分析·····	230
复习思考题·····	232

第一章 总 论

内容提要和学习要求

本章主要讲述审计的起源以及发展的历史及其规律性；阐述审计的定义、目的、目标、对象、职能和审计理论结构。

通过本章学习，要求读者懂得我国审计历史发展四个阶段及其特征；了解西方审计的起源与审计演进的过程；掌握审计的基本概念、目标、对象、职能、作用；一般了解审计理论结构及各要素之间的关系，为以后各章的学习打好一定的基础。

第一节 审计的起源和发展

认识审计这一事物首先应当了解其历史，以便从中总结经验和吸取教训。这对我们今天全面建设小康社会，建立和开创中国特色的社会主义审计制度体系不无裨益。

一、我国审计的产生和发展

任何事物的产生都根源于事物内部的矛盾性和外部条件的作用，审计也是如此。审计的产生和发展离不开经济的发展和特定的历史条件。

我国审计滥觞于夏朝，并经历了一个漫长的发展时期，其间可分为四个阶段或七个时期，详见图表 1-1。

图表 1-1

我国审计的发展

阶段划分	发 展 阶 段	发 展 时 期
第一阶段	古代审计产生	1. 夏禹萌芽时期 2. 西周初步形成时期
第二阶段	封建王朝审计昌盛衰弱	3. 秦汉最终确立时期 4. 隋唐宋日益健全时期 5. 元明清衰弱时期
第三阶段	近代审计逐步演进	6. “中华民国”不断演进时期
第四阶段	现代审计振兴发展	7. 新中国振兴时期

现对上述七个时期审计的主要特征分述如下:

(一) 夏禹萌芽时期

我国政府审计萌芽应定为夏禹时期,即公元前 21 世纪,其主要标志是“会稽”的产生。《史记·夏本纪》载:“自虞、夏时,贡赋备矣。或言禹会诸侯江南,记功而崩,因葬焉,命曰会稽。会稽者,会计也。”“会稽”应取会聚考核验证之意,即对诸侯王的治水以及政绩考功和交纳贡赋的稽验。从当时社会生产力的发展水平看,禹晚期已具备审计产生的条件和保护的对象——私有财产。当财产积累到一定程度,财产所有者需要委托他人对其财产进行经营管理,同时也要对财产经营者履行其职责的情况进行检查,于是人们就开始指定由原来的管账、管物的人以外的第三者来进行审查。审计最初正是为了保护财产的安全完整、保证会计资料真实可靠而产生的。

(二) 西周初步形成时期

西周初期国家财计机构分为地官大司徒系统(掌管财政收入)和天官冢宰系统(掌管财政支出)。天官所属中大夫司会,总司审计监督大权,进行财政收支的审核和监督,这是西周内部审计的形成。西周的下大夫宰夫,是独立于财计部门之外的职官,其职责是年终、月终、旬终稽核财计报告,发现违法乱纪者,并可越级向天官冢宰或周王报告,对违法乱纪者加以处罚,这是西周的政府审计。

(三) 秦汉最终确立时期

秦汉时期是我国审计的确立时期,主要表现在三个方面:一是初步形成了审计制度与监察制度相结合的统一审计模式;二是“上计”制度日趋完善;三是审计地位在提高,职权在扩大。

(四) 隋唐宋日臻健全时期

隋唐宋时期,中央集权不断加强,官僚系统进一步完善,审计在制度方面也随之日益健全。隋开创一代新制,设置比部。比部隶属于都官或刑部,凡国家财计,不论军政内外,都由比部掌管监督,行使审计职权。唐代比部审计之权通达国家财经各领域,一直下伸到州、县。唐代的比部审计范围极广、项目众多,一直下伸到军政内外,此时,审计具有很强的独立性和较高的权威性。宋代审计司(院)的建立,是我国对“审计”的正式命名,从此“审计”一词便成为财政监督的专用名词,这对后世中外审计建制具有深远的影响。

(五) 元明清衰弱时期

元代取消比部,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;洪武十五年设置都察院,都察院具有审计的一揽子作用,以左右都御史为长官,审查中央财计。清代设清吏司,实行财审合一制度,其工作内容包罗万象。由于取消了比部这样的独立审计组织,其财计监督和政府审计职能被严重削弱,与唐代行使司法审计监督职能的比部相比,后退了一大步。

综观我国奴隶社会和封建王朝两个阶段审计史,从夏、西周至明、清,在奴隶制和封建专制主义政治的支配下,各种类型机构所拥有的审计权是自上而下地由帝王授予,而不是自下而上由民主赋予,审计者直接或间接向最高统治者负责。审计作为治吏的工具,被审计者是各级官吏,而不涉及一般民众。就审计的内容划分,大致有三种不同类型的审计活动:一是对财政财务收支的审计监督;二是对官吏在经济上的违法乱纪(古代所谓赃罪)进行审计纠弹;三是对官吏经济政绩的审计考核。同时,自给自足的自然经济使我国奴隶社会和封建王朝不可能出现民间审计。

(六) “中华民国”不断演进时期

近代中国(“中华民国”)于1912年在国务院下设审计处;1914年北洋政府改审计处为审计院,同年颁布了审计法。此后,南京国民党政府设立审计院(后改为审计部,隶属于监察院);1928年颁布过审计法及其实施细则;次年还颁布了审计组织法。审计人员有审计、协审、稽查等职称。与此同时,我国的资本主义工商业有所发展。近代中国的民间审计起源于1918年。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9月7日批准谢霖为注册会计师,谢霖是我国第一位注册会计师。其后,谢霖在北京创办了我国第一家会计师事务所——正则会计师事务所,与潘序伦创办的立信会计师事务所、奚玉书创办的公信会计师事务所、徐永祚创办的徐永祚会计师事务所一起,被誉为当时的四大会计师事务所。1925年,上海首先成立了会计师公会,随后全国各地建立了一大批会计师事务所和会计师公会。到1947年,全国领有注册会计师执照的达2619人。

(七) 新中国振兴时期

从中华人民共和国成立至中共十一届三中全会召开这20多年间,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。中共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。为了适应改革开放和社会经济发展的客观需要,我国各类审计工作迅速发展。

在政府审计方面,1982年12月4日修改的《中华人民共和国宪法》明确提出要建立政府审计机构,实行审计监督;1983年9月18日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月发布了《国务院关于审计工作的暂行规定》;1988年11月颁发了《中华人民共和国审计条例》;1994年10月发布了《中华人民共和国审计法》,自1995年1月1日起执行;国家审计署制定的38个审计规范于1997年1月1日起贯彻执行,2000年1月1日起至2004年4月1日止国家审计署相继颁布了中华人民共和国审计署令第1号至第6号。审计法规实施和审计机关设立,标志着我国政府审计有了法律保障和组织保障,确立了我国政府审计工作的地位。

在民间审计方面,1980年12月23日财政部颁布了《关于成立会计顾问处的暂行规定》,重建和恢复了注册会计师制度;1981年1月1日在上海成立了第一家会计师事务所——上海会计师事务所;1986年7月3日国务院颁发了《中华人民共和国注册会计师条例》;1988年11月15日,注册会计师的全国职业组织——中国注册会计师协会成立;1991年恢复全国注册会计师统一考试;1994年1月1日《中华人民共和国注册会计师法》实施;经财政部批准,中国注册会计师协会拟订的《中国独立审计准则》分别于1996年1月1日、1997年1月1日、1999年7月1日、2001年7月1日、2002年7月1日和2003年7月1日开始施行,从而使我国注册会计师审计步入了法制化、规范化的发展时期。

在内部审计方面,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月发布了《审计署关于内部审计工作的若干规定》;1989年12月发布的《审计署关于内部审计工作的规定》,使内部审计工作的开展有了法规性依据;1995年7月,审计署发布了1989年制定的《审计署关于内部审计工作的规定》的修改本;1996年12月审计署发布了《审计机关指导监督内部审计业务的规定》;2001年颁布实施《内部审计准则》;2003年6月1日起实施《内部审计基本准则》和《内部审计具体准则》。在各级政府审计机关、各级主管部门的积极推动下,内部审计得到了蓬勃发展。

至此,我国形成了政府审计、民间审计和内部审计三位一体的审计监督体系,它们既互相联系、依存、促进、渗透,又各司其职,分别在不同领域内实施审计。它们各有特点,各司其职,各展其才,相互不可替代。由于民间审计独立性最强,故又称独立审计。民间审计客观公正,为社会公众所认可。随着经济向市场化和全球化发展,民间审计将在整个审计监督体系中日益占据重要的地位。

二、西方审计的起源与演进

在西方国家,随着生产力的发展和经济关系的变革,审计也经历了一个漫长的发展过程,大都经历了先有国家审计,后有内部审计、民间审计的发展过程。

在西方国家审计方面,据考证,早在奴隶制度下的古罗马(公元前 443 年)、古埃及(公元前 3500 年)和古希腊(公元前 2000 多年),已有官厅审计机构。审计人员以听证(Audit)方式,对掌管国家财物和赋税的官吏进行审查和考核,这种审查和考核工作具有审计的性质。到中世纪,西方国家的封建王朝大都设置审计机构和审计官员,对国家财政收支进行审计监督。但是中世纪的西方国家审计,在组织上、体制上、方法上,都处于初始状态。

在资本主义时期,由于生产力日益提高,社会经济进一步发展,国家职能不断加强,国家审计也有了进一步的发展。由于现代西方国家的立法、行政、司法三权分别由议会(国会)、内阁(或总统)和法院掌握,所以西方国家审计机构的设置可分为四种模式:

(1) 立法系统的国家审计机关(立法模式)。英美等国国家审计机关由议会直接领导并对议会负责。

(2) 行政系统的国家审计机关(行政模式)。包括中国、前苏联、北欧一些国家,在政府内建立审计机构并对政府负责。

(3) 司法系统的国家审计机关(司法模式)。包括法国、德国、西班牙,国家审计拥有司法权,审计官员享有司法地位。

(4) 独立模式。如日本会计检查院是一个独立于国家、内阁和司法部门的经济监督机构,直接对天皇负责。

从审计的独立性、权威性来讲,由议会领导最为适宜。我国目前的政府审计机关由政府领导,分中央和地方两个层次。

西方国家,内部审计最初是为适应奴隶主、贵族及寺院对财产监督的需要而产生的。进入中世纪后,西欧各国先后出现了庄园审计、寺院审计、城市审计、行会审计以及银行审计等内部审计形式,并开始有了独立的内部审计人员。1941 年,内部审计师协会在美国正式成立,标志着内部审计工作开始向现代内部审计发展,这一年也被称为现代内部审计的奠基年。现代内部审计,是西方资本主义企业为加强内部经济监督和经营管理的需要,随着社会经济的发展逐步发展起来的。为了加强经济预测和事先控制的需要,美国一些企业开展了事前审计,从而使内部审计的内容拓展到管理审计、经营审计、业务审计,促进了内部审计工作的新发展。

西方注册会计师审计起源于意大利合伙企业,形成于英国股份制企业制度,发展和完善于美国发达的资本市场。

注册会计师审计起源于 16 世纪意大利的威尼斯,那时出现了一批专门从事查证和公证工作的专业人员,他们于 1581 年在威尼斯创立了威尼斯会计协会,这是世界上第一个会计职业团体。虽然注册会计师审计起源于意大利,但它对后来注册会计师审计事业的发展影响不大。英国在创立和传播注册会计师审计职业方面发挥了重要作用。世界上第一位注册会计师是

1721 年受英国议会委托,负责清查南海公司破产事件的查尔斯·斯内尔(Charles Snell)。1844 年英国颁布了公司法,规定股份公司必须设监察人,负责审查公司的账目。1853 年在苏格兰成立的爱丁堡会计师协会,这是世界上第一个注册会计师的专业团体。从 1844 年注册会计师职业的产生到今天,注册会计师审计先后经历了详细审计、资产负债表审计、会计报表审计、现代审计四个比较典型的发展阶段,其特点见图表 1-2。

图表 1-2

注册会计师审计四个阶段的特点

阶 段	第一阶段	第二阶段	第三阶段	第四阶段
	详细审计	资产负债表审计	会计报表审计	现代审计
时间	1844 年至 20 世纪初	20 世纪初至 20 世纪 30 年代	20 世纪 30 年代至 40 年代	20 世纪 40 年代以后
对象	会计账簿	账簿及资产负债表	全部报表及财务资料	扩大到代理纳税、会计服务、投资咨询、管理咨询
目标	查错防弊,保护企业财产安全、完整	判断财务信用状况	提出客观公正的审计意见	向管理领域深入发展
方法	详细审计	从详细审计初步转向抽样审计	测试内控制度,广泛采用抽样审计	制度基础审计、抽样审计、计算机辅助审计、风险导向审计
报告使用人	企业股东	股东及债权人	股东、债权人、证券交易机构、税务、金融机构及潜在投资者	社会公众、股东

注册会计师参与公司审计以后,从“协助办理”逐步演进到“受托承办”,实际上已把股东对经营者的受托经济责任监督,成型为近代民间审计。

三、审计产生和发展的客观依据

科学是在不断发展的,审计也不例外。审计是随着审计实践的不断深入而发展、丰富起来的。从上述中、外审计产生和发展的历史可以看出,审计的产生与发展有下列四个方面的客观依据:

(1) 从审计的萌芽状态到现代审计体系的形成,无不同财产所有权与经营管理权相分离而产生的受托经济责任有关。财产所有者委托专门从事审查的专业人员对财产经营者经营的经济业务进行审查,评价会计责任,审计人员根据审查结果向财产所有者报告并承担审计责任。这时,这三方面的人形成了一种经济关系,即审计关系。第一关系人,是承担审计工作的人,又称审计人;第二关系人,是经营者,或称被审计人;第三关系人,是授权审计和接受报告人,又称为审计授权人。因此,受托经济责任关系是审计产生和发展的客观基础。

(2) 从审计模式上讲,传统的审计模式是以账目导向为基础进行审计的,现代审计模式是制度基础审计,而 21 世纪的审计将以风险导向为基础进行审计,这是审计现代化的标志,是审计模式发展的趋势。

(3) 随着对经营管理的加强以及知识经济的发展,近年涌现出不少审计的新内容,诸如无形资产审计、人力资源利用效率审计、资产重组审计、衍生金融工具审计、社会保障审计、风险评价审计、绩效审计、环境审计、实时财务报告审计、通货膨胀审计、经营审计、管理审计、法务

审计、舞弊审计、通货紧缩审计等等。因此,推动审计发展的直接动力是社会经济的发展及有利害关系的各方参与经济管理 and 控制的需要。

(4) 审计的方法技术不断发展,需要广泛使用现代管理方法(信息论、系统论、控制论)、现代数学方法(概率论和数理统计)、电算化审计技术以及审计专业判断方法技术等等。由此可见,现代科学管理为审计的发展提供了方法和手段。

第二节 审计的定义、目的和目标

一、审计的定义

什么是审计?这是我们必须要解决的审计理论核心问题。认真研究审计定义,第一,有利于我们提高对审计这一客观事物的认识,对指导审计工作实践具有重要意义;第二,有助于我们从理论上划清审计监督与其他经济监督的区别,有助于正确理解在社会主义市场经济体制下运用审计形式行使经济监督权;第三,有助于我们确切掌握受托经济责任关系(Accountability Relationship)是审计产生的客观基础,从而为进一步探讨审计理论结构和方法体系提供科学依据。几十年来,各国权威组织和国内外有关专著都试图对“审计”一词下定义,现择其较有权威性的定义,引述如下:

中国审计学会于1989年就国内过去表述的各种审计定义进行了集中而深入的探讨,将审计的定义为:“审计是由专职机构和人员,依法对被审单位的财政、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,用以维护财经法纪,改进经营管理,提高经济效益,促进宏观调控的独立性经济监督活动。”

1995年全国审计定义研讨会,将审计定义为:“审计是独立检查会计账目,监督财政、财务收支真实、合法、效益的行为。”(郭振乾主编:《中国审计学》,第1页)

美国会计学会(AAA)在颁布的《基本审计概念说明》的公告中,把审计概念描述为:“为确定关于经济行为及经济现象的结论和所制定的标准之间的一致程度,而对这些结论有关的证据进行客观收集、评定,并将结果传达给利害关系人的有组织的过程。”

注册会计师审计作为审计的一种类型,其内涵具有特殊性,其涵盖的内容相对减缩了。因此,国内外许多会计职业组织都对注册会计师审计概念下了定义,其中,影响较大的是国际会计师联合会和美国注册会计师协会的定义。

国际会计师联合会(IFAC)的审计实务委员会在《国际审计准则》中,把审计概念描述为:“审计人员对已编制完成的会计报表是否在所有重要方面遵循了特定财务报告框架发表意见。”

美国注册会计师协会(AICPA)在《审计准则说明书》第1号中,把审计概念描述为:“独立审计人员对会计报表加以审计,收集必要证据。其目的是对这些会计报表是否按照公认会计原则公允地反映财务状况、经营成果和现金流量发表意见。”

中国注册会计师协会在研究了国内外注册会计师审计概念的基础上,在《独立审计基本准则》中,用简明扼要的语言对注册会计师审计作了如下描述:“是指注册会计师依法接受委托,对被审计单位的会计报表及其相关资料进行独立审查并发表意见。”

综上所述,审计的定义应当依次包括审计的主体、依据、客体、对象、目标、方法、作用、目的、特征、本质、职能等基本要素,进而可将审计定义作如下概括性表述:

审计是由专职机构和人员,依法对被审计单位的财政、财务收支及其他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,维护财经法纪,改进经营管理,提高效益,促进宏观调控和廉政建设,以维护经济秩序的一项独立性的经济监督、评价、鉴证和服务活动。

下面分别对上述定义的基本要素加以说明:

(1) 主体——“专职机构和人员”。审计主体有三:政府审计机构和人员、内部审计机构和人员、民间审计机构和人员。这里之所以将“人员”和“机构”并列提出,是因为考虑到内部审计机构设置的特殊性。从目前制度规定来看,实行内部审计制度的单位,如果审计业务较少,可以不设审计机构,仅设审计人员(暂且不讨论实践效果)。

(2) 依据——“法”,可以理解为依照法律、法规和国家其他有关规定,遵循审计准则和专业行为标准。

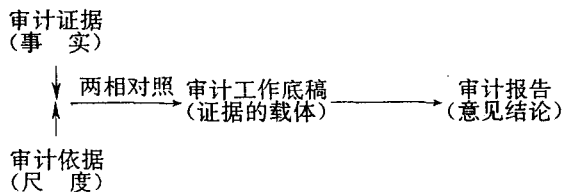
(3) 客体——“被审计单位”,包括法定范围内的国家行政事业单位和企业单位及其他经济组织。

(4) 对象——“财政、财务收支及其他有关经济活动”。

(5) 目标——判断“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”。

(6) 方法——“审查”,即进行审核检查,这指明了审计的一般方法。这是审计区别于其他经济工作的一个重要特征。审计一般方法见图表 1-3:

图表 1-3



审计证据是指已查实的事实,审计依据是指用于评价的外在尺度,并两相对照,形成审计工作底稿,最后发表审计意见或审计结论,就是出具审计报告。审核检查的常用方法在第三章中将作详细说明。

(7) 作用——“评价经济责任,维护财经法纪,改进经营管理,提高效益,促进宏观调控和廉政建设”。

(8) 目的——“维护经济秩序”。

(9) 特征——“独立性”。独立性是审计的灵魂,是审计工作的根本特征。所谓审计的独立性是指审计机构和审计人员在组织、经济、工作方面独立于被审计单位,不受外来和内在因素的影响和干扰,保持中立的一种状态。保持独立性,能使审计工作顺利进行,审计结论客观公正。

组织独立是指审计机构应独立于被审计单位之外,与被审计单位在组织上没有行政隶属关系。

经济独立是指审计机构经济应有法定来源,不受被审计单位的约束。

工作独立是指审计人员秉公、坚持原则进行审核检查,独立编制审计计划,独立取证,独立作出审计结论。

决定审计独立性的主要因素是审计三方面关系人之间的相互关系,即审计者与被审计者的关系,委托者或授权者与审计者的关系。一般地说,审计者只独立于被审计者,称为单向独立,如政府审计与内部审计;审计者既独立于被审计者,又独立于委托者或授权者,称为双向独立。如民间审计,其独立性是双向独立,是较高层次的独立性。

(10) 本质——“经济监督”。经济监督有多种多样,现把各种经济监督列表如下,以供比较(见图表 1-4)。

图表 1-4

各种经济监督

各种经济监督的名称	监督的对象	监督的執行者
财政监督	财政收支活动	财政部门
财务监督	财务收支活动	财务部门
税务监督	税款收支	税务部门
银行监督	通过银行收支的款项	银行
货币监督	货币收支活动	银行
现金监督	现金收支活动	银行
质量监督	质量完成情况	质监部门
计划监督	计划执行及其完成情况	计划部门
证券监督	证券上市、交易、退市	证监会
工商行政监督	市政、商标、企业注册、合同管理活动	工商部门
海关监督	走私、逃避关税	海关
审计监督	被审计单位的财政、财务收支和其他经营管理活动	审计部门或会计师事务所

审计作为一种经济监督活动,与其他专业经济监督活动的主要区别在于彼此的性质不同。审计监督活动是以其独立性、权威性、专职性、综合性、全面性而区别于其他经济监督活动的,审计监督与其他专业经济监督相辅相成、相互促进,共同组成了社会主义经济监督体系。审计监督在社会主义经济监督体系中处于较高层次,即处于主体和支柱地位,可按照宪法规定实施审计监督,对其他专业监督进行再监督。

(11) 职能——“经济监督、评价、鉴证和服务”。

审计同社会上通行的查账不同。查账是对有关财政、财务活动的凭证、账簿、报表等进行检查,是各种经济监督通用的一种监督手段;审计有时也要用到查账这种手段,但其运用查账手段进行经济监督的性质、目的、地位与一般的查账不同,因而审计不等于一般查账。审计的对象是经济责任或其引起的经济活动。审计不仅限于查账,而且还要评价经营管理业绩、经济责任,审查经济效益、社会效益和环境效益。所以,审计的涵义远比查账要广得多。

二、审计的目的

审计目的是指在一定的历史条件下,人们通过审计实践活动,打算和期望审计所要达到的境地或最终结果。审计目的是审计的出发点和归宿,它包括最终审计目的和直接审计目的的两

个层次。

(一) 最终审计目的——维持经济秩序

审计是对经济活动进行经济监督、评价、鉴证和服务的系统过程。在这一系统过程中,需要确定目的,然后根据审计环境和审计目的来设计审计目标,系统中所有的要素都是为实现目标、最终达到审计目的而发挥作用的。因此,在研究最终审计目的时,需要把审计置身于整个国民经济系统之中,从系统论的角度加以考虑。审计作为国民经济系统自我调控机制的重要组成部分,其目的自然是使国民经济系统达到健康、稳定和有序状况,即维护经济秩序,这正是审计的本质目的或最终目的。

(二) 直接审计目的——评价经济责任

由于最终审计目的是通过评价经济责任和证实会计信息可靠性来表现和实现的,这就引出了直接审计目的。审计产生和发展无不同财产所有权与经营管理权相分离而形成的受托经济责任有关,没有这种受托经济责任,就不会产生审计行为,而评价经济责任就是直接审计目的。

三、审计目标

(一) 什么叫审计目标

审计目标是实现审计直接目的所确定的审计工作目标,是对审计事项与设立的标准或一定要求的相符程度进行的确定,是审计目的具体形式。它包括审计总目标和审计具体目标两个层次。

(二) 审计总目标

审计总目标是一定历史环境下的产物,是审计既定的总方向。但不同的审计主体在审计实践中的侧重点有所不同,因而就会形成不同的总目标。设计总目标既要考虑审计环境、审计技术,树立正确的世界观、价值观,从知识经济和创新的把握审计总目标的内涵,以正确的理念指导审计总目标的设计,又要确立必要的原则,并在设计审计总目标的实践中遵守这些原则。

1977年,最高审计机关国际组织第九届国际会议通过的《利马宣言——审计规则指南》指出:“最高审计组织的审计目标——财务活动的合规性、合法性、效率性(Efficiency)、效果性(Effectiveness)、经济性(Economy)等审计目标基本上是同等重要的,究竟应侧重于哪一方面,由最高审计组织决定。”自20世纪70年代以来许多发达国家政府审计由以合规性、合法性审计为主转变为以绩效审计为主,并由“3E”审计拓展到“5E”审计[增加公平性(Equity)、环保性(Environment)]。我国属于发展中国家,法律法规不够健全,距离法制化标准还有一定差距,但当前工作重心是经济建设,因此,政府审计既要开展真实性、合法性审计,又要兼顾绩效审计和经济可持续发展审计。

内部审计机构开展内部审计,为某一部门、单位内部管理服务,为提高部门、单位绩效服务。由于内部审计环境变化,导致其审计目标、内容也发生变化,根据自我生存、发展需要,根据国际内部审计师协会1981年修订颁布的内部审计实务标准规定,内部审计既要围绕检查和评价组织的内部控制系统适当性和有效性进行,又要确立经济效益审计、企业文化审计、无形资产审计、风险管理审计等审计目标。

根据《中国独立审计准则》,独立审计的总目标是对被审计单位会计报表的合法性、公允性表示意见。其中,合法性是指被审计单位会计报表的编报是否符合《企业会计准则》的规定;公

允性是指被审计单位会计报表在所有重大方面是否公允地反映了被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量情况。

总之,随着科技进步和经济发展,在新的审计环境中,除了传统的财务审计目标、“5E”审计目标之外,还应增加风险性、创新性等审计目标。各类审计主体可以结合自身业务特点,充分发挥审计职能,体现审计价值,并通过审计创造价值(Value-added Service),积极开拓满足委托人、社会公众合理需要的业务。因此,应确立风险性审计、经济可持续发展审计、创新性审计、宏观经济管理效益性审计、无形资产效益性审计、人力资源开发效益性审计等审计目标。

(三) 审计具体目标

审计具体目标是审计总目标进一步具体化,它包括一般审计目标和项目审计目标。一般审计目标是进行所有项目审计均应达到的目标。项目审计目标则是按每个项目分别确定的目标。具体审计目标的确定,有助于审计人员按照审计准则的要求收集到充分、适当的证据。

一般地说,审计具体目标是根据被审计单位管理当局的认定和审计总目标确定的。所谓认定,是指被审计单位管理当局对其会计报表所做的断言或声明。这些断言或声明可能是如实反映,也可能是错误反映。而审计人员的基本职责在于确定被审计单位管理当局的认定是否有理由。当审计人员了解了管理当局的认定,充分考虑到被审计单位的经营状况、经济活动性质、所属行业的特殊会计实务等,就很容易确定每个项目的具体目标。在审计过程中,审计人员围绕着具体审计目标收集证据,再将其同既定目标对比,就可以得出恰当的审计结论了。根据我国《独立审计具体准则第五号——审计证据》的有关规定,被审计单位管理当局对会计报表认定可归纳为五大类:① 存在或发生;② 完整性;③ 权利和义务;④ 估价或分摊;⑤ 表达与披露。管理当局会计报表认定种类及其性质见图表 1-5。

图表 1-5

管理当局会计报表认定种类及其性质

认定种类	性 质
存在或发生	各项资产、负债及业主权益在特定日期均存在,所有已进行会计记录的交易在特定期间均已发生
完整性	在会计报表中所有应列示的交易和事项均已列入
权利和义务	在特定日期,各项资产均属公司的权利,各项负债均是公司的义务
估价或分摊	各项资产、负债、业主权益、收入和费用等要素均已按适当的方法进行计价,列入会计报表的金额正确
表达与披露	会计报表上的特定组成要素已被适当地加以分类、说明和披露

当审计人员了解到管理当局的认定后,应根据认定把审计目标具体化,推论得出具体审计目标。具体审计项目中的一般审计目标,是进行所有项目审计均应达到的目标。一般审计目标包括以下几个方面:

(1) 总体合理性——审计人员须先根据他所掌握的有关被审计单位的全部信息,评价某账户余额的合理性。总体合理性测试的目的,是在于帮助审计人员评价账户余额中是否有重要错报。审计人员如对总体合理性目标不满意,那么就应该将更多的注意力放在影响总体合理性的一个或几个其他具体项目上。