



21 世纪普通高等教育规划教材 · 会计系列
21 SHI JI PU TONG GAO DENG JIAO YU GUI HUA JIAO CAI · KUAI JI XI LIE

第三版

审计学



主 编 吴秋生

Auditing

21 世纪普通高等教育规划教材·会计系列

审 计 学

(第三版)

吴秋生 主编

 上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

审计学/吴秋生主编. —3版. —上海:上海财经大学出版社, 2014. 7
(21世纪普通高等教育规划教材·会计系列)
ISBN 978-7-5642-1893-5/F·1893

I. ①审… II. ①吴… 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 097472 号

- ☐ 责任编辑 陈 佶
- ☐ 封面设计 晨 宇
- ☐ 责任校对 卓 妍 胡 芸

SHENJIXUE

审 计 学

(第三版)

吴秋生 主编

上海财经大学出版社出版发行
(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

上海叶大印务发展有限公司印刷装订

2014 年 7 月第 3 版 2014 年 7 月第 1 次印刷

787mm×1092mm 1/16 20.75 印张 531 千字

印数: 13 001—18 000 定价: 40.00 元



21世纪普通高等教育规划教材
21 SHI JI PU TONG GAO DENG JIAO YU GUI HUA JIAO CAI



编委会

BIAN WEI HUI

总策划 宋 谨 曹均伟

编 委 (排名不分先后)

- | | | | |
|-----|----------|-----|----------|
| 石永恒 | 清华大学 | 韩冬芳 | 山西大学商务学院 |
| 郑甘澍 | 厦门大学 | 何传添 | 广东外语外贸大学 |
| 吴 迪 | 上海交通大学 | 吴建斌 | 南京大学 |
| 张一贞 | 山西财经大学 | 张中强 | 西南财经大学 |
| 江 林 | 中国人民大学 | 梁莱歆 | 中南大学 |
| 施 娟 | 吉林大学 | 余海宗 | 西南财经大学 |
| 吴国萍 | 东北师范大学 | 关玉荣 | 渤海大学 |
| 胡大立 | 江西财经大学 | 曹 刚 | 湖北工业大学 |
| 彭晓洁 | 江西财经大学 | 孟 昊 | 天津财经大学 |
| 袁崇坚 | 云南大学 | 齐 欣 | 天津财经大学 |
| 李少惠 | 兰州大学 | 张颖萍 | 渤海大学 |
| 黎江虹 | 中南财经政法大学 | 吴开松 | 中南民族大学 |
| 罗昌宏 | 武汉大学 | 杜江萍 | 江西财经大学 |
| 徐艳兰 | 中南财经政法大学 | 盛洪昌 | 长春大学 |
| 吴秋生 | 山西财经大学 | 刘丁酉 | 武汉大学 |
| 闫秀荣 | 哈尔滨师范大学 | 刘继森 | 广东外语外贸大学 |
| 姚晓民 | 山西财经大学 | 张慧德 | 中南财经政法大学 |
| 夏兆敢 | 湖北工业大学 | 屈 韬 | 广东商学院 |
| 安 烨 | 东北师范大学 | 尤正书 | 湖北大学 |
| 张昊民 | 上海大学 | 胡放之 | 湖北工业大学 |
| 黄金火 | 湖北经济学院 | 李文新 | 湖北工业大学 |
| 李会青 | 山西大学商务学院 | 张 洪 | 武汉理工大学 |
| 任月君 | 东北财经大学 | 夏 露 | 湖北工业大学 |
| 蒲清泉 | 贵州大学 | 牛彦秀 | 东北财经大学 |

第三版前言



2006年独立审计准则颁布后,我们及时编写了反映新准则内容和要求的《审计学》。2010年我们对2006年版的教材进行了比较全面的修订。近年来,随着风险导向审计准则的制定和实施,注册会计师职业道德规范的修订完善,注册会计师法律法规的建立健全,会计师行业的国际化发展以及经济业务类型、商业模式、企业组织形式和运行机制的发展变化,注册会计师审计的理论与方法、实务与规范都有了很大的变化和发展,所有这些都需要《审计学》教材及时予以吸收和反映,以保证人才培养质量。为此,我们最近再次对本教材进行了全面修改。本次修改全面翻新了教材内容,调整内容阐述的章节顺序,丰富了实务章节的案例,更新了各章的关键概念、复习思考题和讨论分析题。

本书第一版的写作分工是:吴秋生教授担任主编并撰写第一、三、十章,宋迎春撰写第二章,范文萍撰写第四、十三、十五章,张彤杉撰写第五、八、十四章,雷艳丽撰写第六章,李保伟撰写第七、十二章,王章渊撰写第九、十一章。

本书第二版修订由吴秋生教授组织,提出修订的具体要求。第一、二、三、六、七、八、九、十、十一章由吴秋生修订;第四、五、十二、十三、十四、十五章由范文萍博士修订。

本次修订由吴秋生教授组织,并负责第一、二、三、四、五、十、十二章的修订,杨瑞平教授负责第六、七、八、九、十一章的修订,肖文强讲师负责第十三、十四、十五章的修订。

本书在编写和修订过程中吸收和引用了很多国内外同类教材的相关内容,特别是全国注册会计师资格考试教材的内容,在此我们向相关作者表示衷心的感谢。由于我们的学识有限,书中难免会存在错误和不足,恳请读者批评指正。

吴秋生

2014年6月



目 录

第三版前言

第一章 总论

第一节 审计的本质与特征	.....	1
第二节 审计的主要分类	.....	4
第三节 注册会计师审计的产生和发展	.....	9
关键概念	.....	11
复习思考题	.....	11
案例分析题	.....	12

第二章 注册会计师职业道德与法律责任

第一节 注册会计师的职业道德	.....	13
第二节 审计业务对独立性的要求	.....	19
第三节 注册会计师的法律责任	.....	27
关键概念	.....	34
复习思考题	.....	34
案例分析题	.....	35

第三章 财务报表审计目标与工作循环

第一节 财务报表审计目标	.....	36
第二节 对舞弊和法律法规的考虑	.....	44
第三节 财务报表审计工作循环	.....	50
关键概念	.....	54
复习思考题	.....	54
案例分析题	.....	55

第四章 审计证据与审计工作底稿

第一节 审计证据	.....	56
第二节 审计工作底稿	.....	66
关键概念	.....	75
复习思考题	.....	75
案例分析题	.....	75

第五章 计划审计工作

第一节 总体审计策略与具体审计计划	.....	76
第二节 了解被审计单位及其环境	.....	83
第三节 了解被审计单位内部控制	.....	85
第四节 确定重要性水平	.....	95
第五节 评估重大错报风险	.....	100
关键概念	.....	105
复习思考题	.....	106
案例分析题	.....	106

第六章 实施审查工作

第一节 实施审查工作的总体要求	.....	108
第二节 控制测试	.....	113
第三节 实质性程序	.....	120
关键概念	.....	123
复习思考题	.....	123
案例分析题	.....	123

第七章 审计抽样技术与运用

第一节 审计抽样技术概述	.....	125
第二节 审计抽样技术在控制测试中的运用	.....	131
第三节 审计抽样技术在实质性程序中的运用	.....	135
关键概念	.....	142
复习思考题	.....	142
案例分析题	.....	142

第八章 出具审计报告

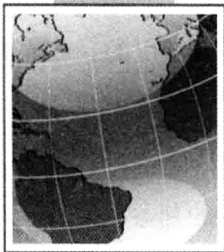
第一节 审计报告概述	.....	144
第二节 标准审计报告	.....	147
第三节 非标准审计报告	.....	153
第四节 审计报告提及比较信息的要求	.....	163
第五节 其他信息	.....	168
关键概念	.....	170
复习思考题	.....	171
案例分析题	.....	171

第九章 货币资金审计

第一节 资金业务与内部控制	.....	173
第二节 库存现金实质性测试	.....	178

第三节 银行存款实质性测试	 182
关键概念	 186
复习思考题	 187
案例分析题	 187
第十章 销售与收款循环审计	
第一节 业务流程与内部控制	 189
第二节 风险评估与控制测试	 193
第三节 实质性程序	 195
关键概念	 207
复习思考题	 207
案例分析题	 207
第十一章 采购与付款循环审计	
第一节 业务流程与内部控制	 209
第二节 风险评估与控制测试	 215
第三节 实质性程序	 219
关键概念	 233
复习思考题	 233
案例分析题	 234
第十二章 生产与储存循环审计	
第一节 业务流程与内部控制	 235
第二节 风险评估与控制测试	 237
第三节 实质性测试程序	 240
关键概念	 254
复习思考题	 254
案例分析题	 254
第十三章 筹资与投资循环审计	
第一节 业务流程与内部控制	 256
第二节 筹资活动的实质性程序	 259
第三节 投资活动的实质性程序	 265
关键概念	 271
复习思考题	 271
案例分析题	 272
第十四章 特殊业务与事项审计	
第一节 会计估计审计	 273

第二节 关联方的审计	 282
第三节 首次接受委托时对期初余额的审计	 289
关键概念	 293
复习思考题	 293
案例分析题	 293
第十五章 完成审计及后续工作	
第一节 完成审计工作	 295
第二节 考虑持续经营假设	 302
第三节 或有事项审计	 308
第四节 期后事项	 310
第五节 书面声明	 314
关键概念	 318
复习思考题	 319
案例分析题	 319
参考文献	



第一章 总 论

第一节 审计的本质与特征

一、审计的含义

现在人们常说的审计(Audit),其含义简单地说,是指由具有独立性的组织和人员实施的经济监督活动。比较公认的定义是美国会计学会(AAA)审计基本概念委员会于1973年发表的《审计基本概念说明》给出的定义:“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事项认定的证据,以证实这些认定与既定标准的相符程度,并将结果传达给有关使用者。”这一定义至少包含了下列要点:

其一,审计是一个系统化过程,需要精心设计和认真实施,不能是零散或随意的活动。

其二,审计以有关经济活动与事项的认定为对象。认定是指财务报表等书面记录的编制者在记录中对某种状况的明确或隐含的表达。如某企业资产负债表中列示有货币资金10万元,且无特殊的附注说明,那么,这里就意味着该企业的管理层提供了企业存在货币资金10万元(真实性)、企业总共有10万元货币资金(完整性)、这10万元货币资金都属于该企业所有(权利)、这10万元的金额是正确的(计价)等几项认定。

其三,审计的主要工作是获取和评价有关经济活动与事项的认定与既定标准(如会计准则)是否相符的充分与适当的证据。

其四,审计的直接目的是证实认定与既定标准的相符程度,以形成对相关认定的审计结论,如真实与否、完整与否等。

其五,审计的最终目的是对经济活动与事项(财务报表公允真实性等)发表审计意见,并将审计意见传达给有关使用者。

其六,审计工作的根本要求是客观性,即实事求是地发表审计意见。为此,注册会计师必须具有诚信、客观、公正的品质。

其七,审计的基本作用是提高被审计信息的可靠性或可信度,提高信息使用者判断或决策的正确性。

二、审计的本质

(一)受托经济责任的产生与审计的产生

审计是社会经济发展到一定阶段的产物,是适应社会经济发展的需要而产生的。在人类社会早期,由于生产力的发展、社会财富的增多,使财产的所有权和经营权产生了分离,形成了财产所有者与经营者之间的受托经济责任,即经营管理者接受财产所有者的委托,按照财产所有者的意志,管好用好财产,保证其安全、完整、保值和不断增值的经济关系。在这种经济关系下,所有者和经营者之间必然存在目标的不一致,经营者可能为了扩大自身的利益而侵蚀所有者的利益,如贪污或消极怠工等,从而形成代理成本。所有者为了切实维护自身的经济利益,保证经营者能合理、合法和有效地使用所有者的财产,防止他们不负责任和营私舞弊,就必须利用会计信息对他们进行监督。因为会计信息具有综合性和可验证性的特点,即通过验证后的会计信息可以比较全面、客观地反映经营者受托经济责任的履行情况。

最初,由于所有者比较固定和单一、财产较少、经营规模较小、会计技术简单,所有者既有可能,也有必要对经营者提供的会计信息亲自进行监督。后来,随着所有者财产日益增多、经营规模日益扩大、经济活动日益复杂、所有者日益分散和流动、管理活动和会计工作日益专业化,所有者越来越不可能,也不必对经营者提供的会计信息亲自进行审查监督,但又必须进行这种审查监督,因此,所有者只能退而求其次,花费一定的成本委托或授权经营者以外的、能有效进行这种审查的“第三方”来代替所有者进行这种监督。对所有者而言,只要这种代理监督成本小于经营者可能造成的所有者的财富损失,这种委托就是合算的。当这种监督职能从所有者手中分离出来,委托或授权给一个与财产受托经济责任关系双方无关,而又深谙会计信息验证的阶层来执行时,审计便应运而生了。

(二)受托经济责任的发展与审计的发展

最早产生两权分离的是国家财产的所有权与管理权,国王(或人民)将财产委托给各级官员进行管理,产生了国家财产所有权与管理权之间的受托经济责任关系。因此,最早产生的审计就是官厅(政府)审计。

进入资本主义社会后产生了公司,形成了企业财产所有权与经营权的分离,企业所有者将自己的财产委托给经理人员经营管理,产生了企业财产所有权与经营权之间的受托经济责任关系,从而产生了民间审计(注册会计师审计)。

第二次世界大战结束后,企业规模得到了迅速的发展壮大,管理层次也因此大为增加,形成了高层管理人员向低层管理人员委托授权管理的局面,产生了不同管理层之间的委托代理这样一种特殊的受托经济责任关系,从而推动了内部审计的产生。

(三)审计是建立在受托经济责任关系基础上形成的独立性的监督形式

两权分离产生了受托经济责任关系,而受托经济责任关系的存在和发展,产生了对审计这种代理经济监督形式的客观需要,促进了审计的产生,并推动审计的不断发展。因此,受托经济责任关系是审计赖以存在的客观基础;审计本质上是一种有独立性的经济监督形式,审计的基本作用是维系受托经济责任关系,保障经济活动有序有效进行。

由于审计是建立在受托经济责任关系基础上的有独立性的经济监督形式,所以,人们通常把受托经济责任关系称为审计关系。在此基础上,审计关系人就有三方:审计人、审计委托人或授权人、被审计人。这三方关系人的关系是:审计人接受审计委托人或授权人的委托或授权,对被审计人进行审计,向审计委托人或授权人报告审计结果,以实现审计委托人或授权人

对被审计人的有效监督,维系他们之间的受托经济责任关系。

三、审计的本质特征

由于审计本质上是一种独立性的经济监督形式,审计主体(指审计组织和注册会计师,下同)既不属于所有者,也不属于经营管理者,是独立的“第三方”。因此,独立性就是审计的本质特征。

(一)审计独立性的含义

审计的独立性是指审计主体身份上的超脱性和精神上的公正性。

所谓身份上的超脱性,是指审计主体至少与被审计人之间,有时还要与审计委托人之间,在组织人事上没有隶属关系,在血缘上没有近亲关系,在财务上没有关联关系。身份上的超脱也称形式上的独立,是相对于审计关系人之外的人而言的,即能使审计关系人之外的人认为审计主体是独立的各种表现。

所谓精神上的公正性,是指审计主体能够公正地对待审计活动有关利益各方的品质和能力,包括品质上的正直、诚实,能力上的充分胜任,工作上的认真负责,成果上的权威公允。精神上的公正也称实质上的独立,是相对审计关系人之间而言的,即能使所有审计关系人都认为审计主体是独立的各种表现。

为了确保审计主体具有独立性,从而确保审计独特价值或作用的发挥,多数国家的《宪法》,各国的审计法律、法规、审计准则和审计职业道德规范,世界审计组织的审计准则和审计职业道德规范等,都对各类审计主体的独立性作出了明确的要求或规定,各类审计主体应当严格遵循。

(二)审计独立性的意义

审计的独立性意味着审计是一种客观公正的监督,是一种财产所有者可以放心委托而受托经营管理者可以放心接受的经济监督形式;意味着审计必须存在于受托经济责任关系之上,必须以客观公正的鉴证为基本职责,即主要进行“监”——审查验证,不进行或少进行“督”——督促纠正,但要以“监”促“督”、助“督”,为审计委托人行使督促纠正权服务。如果审计主体需要一定的督促权,那也应当是为了保证客观公正地进行“监”所需要的那些督促权。

审计的独立性也意味着审计是一种代理性的经济监督形式,审计委托方或授权者与审计主体之间也是一种委托代理关系,委托代理双方也存在着利益差别,审计主体在审计过程中也可能存在道德风险和逆向选择,需要他律和自律。政府需要制定相关法律、法规、规章,进行规制和监管;审计职业组织需要准则、职业道德规范等进行自律。

审计的独立性是审计价值的重要源泉。审计的价值不仅源于其专业性,更是源于其独立性。具有充分独立性的审计主体出具的审计查验报告才是令人信服的、可以利用的、有价值的报告;没有足够的独立性,甚至丧失独立性的审计主体出具的查验报告,对社会不仅无益,而且有害。近年来国内外发生的重大财务欺诈与审计失败案件,均是源于有关注册会计师和会计师事务所严重丧失独立性所致。因此可以说,独立性是审计的生命线。

审计的独立性也是审计能够发挥其独特作用的保证。审计所出具的查验报告之所以能够为审计关系人各方所自愿接受,就是源于以客观、公正为内容的审计独立性。审计主体是为审计委托人、被审计人以及社会公众利益服务的,而不是为某一方面服务的。其他各种经济监督形式,如财政监督、财务监督、工商监督等,其审查结论之所以要强制执行,就是因为这些监督都是为自己的业务管理服务的。当然,这不是说只有审计才是有价值的、必要的,其他经济监

督也是有独特价值的,是必要的。这说明,基于受托经济责任关系,财产所有者要有效地实现对经营管理者的监督,必须也只能依靠审计来实现这种监督,而不能依靠其他经济监督形式来实现这种监督。

第二节 审计的主要分类

为了了解审计的具体内容,把握审计活动的规律,以便正确开展审计工作,就有必要对审计进行分类。审计可以按照多种标准进行分类,但其主要分类有以下几种:

一、政府审计、注册会计师审计与内部审计

审计主体是指审计活动的发起者。审计按其执行主体不同,可分为政府审计、注册会计师审计和内部审计三种。

(一)政府审计

政府审计,也称为国家审计,是由政府审计机关及其审计人员依法实施的审计。一切保管和使用公共资产的单位和人员都应当接受政府审计监督。

政府审计对于保护公共资产安全完整、促进公共资产公平有效使用、服务人民民主、强化国家法制、维护国家经济秩序和安全、提高公家治理能力、推进国家治理现代化,都具有重要的作用。

政府审计机关是指依法接受人民委托,负责对国家财政收支、公营部门财务收支及其他有关经济活动进行审计的国家机关。我国的政府审计机关包括国家审计署及其派出机构、地方各级审计局(厅)及其派出机构。政府审计人员是指在政府审计机关中从事审计业务执行和审计活动组织、领导、管理的各类人员。

与世界上大多数国家的政府审计机关属于国家立法机关或司法机关不同,我国的政府审计机关属于国家行政机关。我国现行《宪法》规定:“我国最高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。”地方各级政府审计机关受本级政府行政首长领导和上级审计机关业务指导,对本级政府和上一级政府审计机关负责并报告审计结果。各级审计机关负责人受本级人民政府委托,每年向本级人民代表大会常务委员会报告审计工作。

与其他审计相比,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地对其进行审计监督,被审计单位及有关单位和个人不得拒绝、阻挠;政府审计机关做出的审计决定,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。

(二)注册会计师审计

注册会计师审计是指会计师事务所及其注册会计师所实施的审计,也叫民间审计、社会审计、独立审计。会计师事务所及其注册会计师可以接受一切组织和个人的委托,为其提供审计及其他服务。

注册会计师的服务范围十分广泛,包括审计鉴证服务、咨询代理服务,以及其他可以发挥注册会计师专业特长、独立性特征和成本优势的各种业务。其中,注册会计师审计服务主要包括财务报表审计、内部控制审计、工程项目审计、经营管理审计、经济责任审计、盈利预测审核等业务。

注册会计师审计对于增进财务等信息的可靠性,提高市场合理配置资源的能力,维护市场的稳定性,充分发挥市场在资源配置中的决定性作用,具有十分重要的作用,被人们称为“市场经济的基石”。

与其他审计相比,注册会计师审计的主要特点是独立性、受托性和有偿性。

这里的独立性是指会计师事务所及其注册会计师既要独立于被审计人,也要独立于审计委托人,即应当是双向独立的,是代表社会公众利益的。

受托性是指会计师事务所及其注册会计师只有接受客户书面委托才能提供约定的审计服务,不能强制提供服务。

有偿性是指会计师事务所及其注册会计师提供了合格的约定审计服务后,应当根据国家有关规定和与客户的约定向客户收取审计费用,以弥补自己的成本支出,获取合理的利润。会计师事务所和注册会计师不得以丧失独立性、放弃会计原则为代价从被审计单位获取经济利益。

注册会计师审计虽不是最古老的审计,但目前却是理论、规范和方法体系最为健全的审计。所以,本书以后各章的内容主要是围绕注册会计师审计进行阐述的。

(三)内部审计

内部审计是指单位内部审计机构及其人员依照国家和本单位有关规定对本单位及其下属单位所实施的审计。任何达到一定规模的单位都可以根据自身经营管理情况,特别是内部控制的需要,建立和实施内部审计制度。

内部审计机构直接对本单位财务收支、经营活动、治理活动、管理活动进行审计,并发表审计意见。它主要服务于单位的经营管理,帮助管理者有效进行供产销、人财物、投融资以及研究开发等的审计,也服务于单位的公司治理,帮助公司治理层(董事会、监事会等)有效激励和约束管理者。

内部审计对于强化公司治理和内部控制效率、提高企业风险防控能力、遏制企业内部的贪污舞弊和损失浪费等问题、增加企业价值,都具有重要意义。为了充分发挥内部审计的上述作用,内部审计机构应当由企业总经理直接领导,有权直接向企业董事会报告审计工作中发现的重大问题。

内部审计的主要特点是:能够比外部审计(政府审计和独立审计)更经常、更及时、更有针对性地进行审计活动,能从本单位的根本利益出发主动实施审计活动、作出审计判断、提出审计意见和建议,从而能更有效地帮助本单位实现目标、增加价值。

二、财政收支审计、财务收支审计和其他经济活动审计

审计按其客体不同,可分为财政收支审计、财务收支审计和其他经济活动审计三种。审计的客体就是审计所要审查的对象和内容。

(一)财政收支审计

财政收支是指政府依法取得的各种收入,如税收、收费、举债、罚款等和政府依据立法机关批准的预算而发生的各种开支,如公共经费、公共工程投资、社会救助支出、社会保障支出以及

预算外的各种收支等。

对政府财政收支的真实性、合法性、效益性、公平性、安全性、环境友好性等实施的审计称为财政收支审计,简称财政审计,它通常只能由政府审计机关来实施,是政府审计的核心业务。根据我国现行财政审计体制的安排,某一级政府审计机关执行的财政审计内容通常包括对本级政府财政预算执行情况的审计、对下一级政府财政预算执行情况和决算的审计、对本级政府及其各部门预算外资金收支的审计等。

(二)财务收支审计

财务收支是指行政单位的拨款收入、经费支出等,事业单位的拨款收入、经营收入、经费支出、经营支出等,企业单位的资产、负债、损益等财务收入和财务支出。

对单位财务收支的真实性、合法性和效益性实施的审计称为财务收支审计,简称财务审计。由于各单位的性质不同,所以不同性质的单位,其财务收支执行的主体往往不同,如国有单位财务收支的外部审计通常应由政府审计机关执行,非国有单位财务收支的外部审计通常应由会计师事务所进行,所有单位财务收支的内部审计都应由本单位的内部审计机构来进行。

财务审计的具体形式有多种,最典型的财务审计是企业年度财务报表审计,即通过审计对财务报表是否具有公允真实性发表审计意见。它是注册会计师最基本、最重要的审计业务,其理论与方法体系目前最为健全,所以,本书以后各章的内容主要围绕企业年度财务报表审计进行阐述。

(三)其他经济活动审计

其他经济活动是指与财政、财务收支有关的其他经济活动,如环保、公益或爱心捐助等。对这些经济活动也需要进行审计,如环境审计、社会责任审计等,其审计主体应根据所使用资金的性质而定。

三、真实性审计、合法性审计、效益性审计和责任性审计

审计按其目的不同,可分为真实性审计、合法性审计、效益性审计和责任性审计四种。审计的目的是指审计活动所要解决的最终问题,是审计活动的出发点和归属。不同审计主体的审计目的是不相同的,比如,注册会计师审计主要是对财务报表公允真实性进行审计,政府审计主要是对财政、财务收支的真实性、合法性、效益性、责任性等进行审计,内部审计主要是对本单位财务收支的真实性、合法性、效益性等进行审计。随着社会经济活动的发展,审计的目的也在不断发展。现阶段的各种审计目的归纳起来,是对被审计单位财政收支、财务收支及其他经济活动的真实性、合法性、效益性和责任性进行审计。

(一)真实性审计

真实性审计就是对被审计单位财务报表、财政预决算报告等所反映的财政收支、财务收支及其他经济活动是否真实进行的审查验证。

由于真实性是一种相对概念,绝对的真实或非常真实通常是难以达到的或不值得达到的,所以,真实性通常以大多数人可以接受的真实程度为标准来衡量。这种大多数人可以接受的真实性标准,又通常体现为公认会计准则等公允标准的规定,称为公允真实性。典型的公允真实性审计是企业财务报表审计。企业财务报表审计就是对企业财务报表是否符合公认会计准则发表审计意见。

由于真实性审计是其他各种目的审计的基础,而财务报表审计又是最典型的真实性审计,所以本书以后各章内容将主要围绕财务报表审计进行论述。

（二）合法性审计

合法性审计就是对被审计单位财务报表、财政预决算报告等所反映的其财政收支、财务收支及其他经济活动是否符合法律法规、规章制度等进行的审查验证,也称为遵循性审计、合规性审计。

常见的合法性审计有财经法纪审计等。财经法纪审计是指对被审计单位严重违反财经法纪的问题进行的专案审计。需要说明的是,在财务报表审计中,当被审计单位的舞弊与违法行为影响财务报表的公允真实性时,注册会计师也需要对与财务报表相关的舞弊与违法行为予以关注,进行必要的审查。

（三）效益性审计

效益性审计就是对被审计单位财务报表、财政预决算报告等所反映的其财政收支、财务收支及有关其他经济活动是否经济、高效和有效等进行的审查评价。常见的效益性审计有绩效审计、经营审计、管理审计等。

绩效审计是指政府审计机关对财政支出的经济性、效率性、效果性进行的审计。(1)经济性是指从事一项活动并使其达到合格质量的情况下耗费资源的最小化。经济性主要关注的是投入是否最少或成本是否最低。某种经济活动获得同等质量的利益所付出的代价越少,表明其经济性就越高。如对公共工程、政府机关的物资采购、政府举办或承办的体育运动会等进行审计,就应特别关注其经济性。(2)效率性是指一项经济活动中投入资源和产出的产品、服务或其他成果之间的关系。在使用人、财、物和信息等资源进行生产经营、提供服务等活动时,其投入越少而产出越多,则表明其效率越高。如对各类公共服务进行审计,就应特别关注其效率性,是否在预算经费既定或节约的情况下,能够为民众提供数量尽可能多而质量尽可能好的公共服务。(3)效果性是指一项经济活动的目标实现程度或从事一项活动时期望取得的成果与实际取得的成果之间的关系。效果性主要关注的是经济活动的目标实现程度,在资源既定的情况下,经济活动特别是执行公共政策的经济活动,其目标实现的程度越高,意味着其效果性就越好。如对保障救济资金使用、环保资金使用、教育资金使用、国防资金使用等进行绩效审计时,就需要特别关注该类支出的效果性。

经营审计是指对被审计单位供产销、投融资、研究开发等经营业务活动是否经济、有效所进行的审计。

管理审计是指对被审计单位计划、决策、控制、考核等各项管理活动是否高效率,即在管理经费既定的情况下能否多办事、办好事、最大限度地提高企业经济效益所进行的审计。

（四）责任性审计

责任性审计就是对被审计人或单位所承担的经济责任、社会责任等履行是否充分,有无应当依法受到追究责任的问题所进行的审计。典型的责任审计有领导干部(人员)任期经济责任审计、企业社会责任审计等。向责任评估方向发展是当今世界政府审计发展过程中的一个重要趋势。

领导干部任期经济责任审计是指审计主体对被审计领导干部任职期间所承担经济责任的履行情况进行的审查评价。

企业社会责任审计是指审计主体对被审计企业所应当承担的社会责任的履行情况进行的审计。

四、账项基础审计、制度基础审计和风险基础审计

一百多年来,为了更有效地实现财务报表审计目标,注册会计师一直随着审计环境的变化

调整着审计流程的模式,即审计流程的组成内容与结构,并先后出现了账项基础审计、制度基础审计和风险基础审计三种审计方法程序。

(一)账项基础审计

第二次世界大战结束之前,由于企业规模较小、所有者比较固定且能够和愿意对经营者进行直接监督、会计资料较少且其使用比较单一,因而,财务报表审计流程的模式主要是账项基础审计。

账项基础审计是以会计凭证和账簿为基础,通过直接对会计凭证和账簿进行详细审查(后期也进行抽查),以达到查错纠弊等目的的审计流程模式。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,指出存在的错误与舞弊问题。

(二)制度基础审计

第二次世界大战结束之后,随着企业规模的迅速扩大,企业所有者数量急剧增加,对财务信息的依赖程度急剧提高,同时,会计资料也急剧增加,抽样审计成为必然的选择。与此同时,为了使规模日益扩大、外部竞争日益激烈的企业拥有凝聚力、竞争力,内部控制应运而生,为抽样审计提供了可靠的基础。在这样的大背景下,制度基础审计应运而生。

制度基础审计是以了解和评价被审计单位内部控制制度的健全、有效性为基础,确定对会计资料进行抽查的重点和规模,以查明财务报表是否公允真实的审计流程模式。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审查(即对会计资料是否真实、完整、截止适当、计价准确、分类正确等所进行的审查);出具审计报告,以发表审计意见。

(三)风险基础审计

20世纪90年代,随着人类进入信息社会,一方面,人、财、物与信息流动加速,企业面临的经营环境日益不确定,影响企业目标实现的风险日益增多和扩大;另一方面,加剧的市场竞争诱发了企业更多的舞弊,特别是串通舞弊。这种情况下,仅仅依据内控有效性来确定审计抽样重点和规模,往往是不充分的,甚至是不可靠的。因此,根据企业面临的风险(影响企业经营目标实现、信息真实可靠、法律法规遵循的各种潜在因素)确定审计抽样审查的重点和规模的风险基础审计产生了。

风险基础审计,也称为风险导向审计,是指以对被审计单位面临的风险的识别、评估为基础,以控制审计检查风险(漏查重大错报的概率)水平为导向,计划审计工作,确定对审计抽查的重点和规模,以查明财务报表是否公允真实的审计流程模式。其工作的一般步骤是: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;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;必要时进行控制测试;对账目等资料进行实质性审查;出具审计报告,以发表审计意见。

与制度基础审计相比,风险基础审计要求注册会计师将审计资源分配到容易导致财务报表出现重大错报的领域,并自觉地将审计风险控制可在可接受的低水平,更好地解决抽样审计的随意性和审计资源的分配问题。