

全国高等院校财经类专业规划教材
会计专业教材

审计学



连艳玲 杨明 杨琛◎主编

Auditing

QUANGUO GAODENG YUANXIAO
CAIJINGLEI ZHUJIANYE
GUIHUA JIAOCAI
KUAJI ZHUANYE
JIAOCAI



中国财政经济出版社



全国高等院校财经类专业规划教材
会计专业教材

审 计 学

连艳玲 杨 明 杨 琛 主 编

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

审计学/连艳玲, 杨明, 杨琛主编. —北京: 中国财政经济出版社, 2014. 5

全国高等院校财经类专业规划教材. 会计专业教材

ISBN 978 - 7 - 5095 - 5361 - 9

I. ①审… II. ①连…②杨…③杨… 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 079599 号

责任编辑: 张 军 唐 堂 责任校对: 杨瑞琦

封面设计: 陈 瑶

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

营销中心电话: 88190406 北京财经书店电话: 64033436 84041336

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 16 开 18.75 印张 418 000 字

2014 年 6 月第 1 版 2014 年 6 月北京第 1 次印刷

定价: 38.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 5361 - 9/F · 4337

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

质量投诉电话: 010 - 88190744

打击盗版举报热线: 010 - 88190492, QQ: 634579818



前 言

Preface

审计工作是社会发展中不可或缺的活动，社会愈发展，审计工作就愈重要。

审计学是审计活动的理论基础，是会计学、财务管理专业的核心课程，是专业性、艺术性、技术性和交叉性突出的应用科学。但一方面，多数审计学教材理论性突出，应用性欠缺，使得很多学生在学习本门课程时很难将理论和实践统一起来，畸轻畸重，无法将基本理论迅速地融于实践；另一方面，针对性不强，千篇一律，千人一面，普遍性和特殊性的矛盾没能很好解决。鉴于此，编者凭借多年的教学经验，将以上两个矛盾予以科学处理，在充分考虑大学本科、专科、职教会计专业的培养目标和教学特点的基础上，编写了本教材，力求让教材达到以下特色：

1. 前沿性。前沿性既是社会迅猛发展的需要，也标志着审计学科的最新建树和理论高度。因此，国内外审计、会计最新的研究成果、业务实践和准则规制，必须迅速全面地加以吸收，并及时融入到审计学教学和审计实践中去。

2. 全面性。要照顾审计理论的高度，但基本理论及其沿革不可或缺；既要针对教学对象目前的状况，但又不能不考虑其以后的发展和提高。所以，对审计理论予以全面介绍也是必需的，如此，则不仅包括注册会计师审计理论，还包括政府审计与内部审计的理论介绍。

3. 简明性。在编写教材时，每一章的开头都要标注本章的目标、结构、重点、难点及应识记的内容，并力求言简意赅，这样使学生容易理解和接受，也便于学生自学。

4. 实用性。从审计实践来看，财务审计是审计的基础，本教材在后半部分以财务报表审计实务为主，让学生在掌握了理论的基础上，进行审计实务的学习，让理论与实践相结合，便于实践时参考；同时，每章配有大量的习题，侧重于对学生分析问题、解决问题能力的培养，让教与学、学与用达到较好的效果。

本书由连艳玲（哈尔滨商业大学）、杨明（东北农业大学）和杨琛（合肥



财经职业学院)任主编,姜玲玲(哈尔滨商业大学)、李歆(重庆理工大学)和邓柳燕(湖南生物机电职业技术学院)任副主编,邢晨(黑龙江财经学院)、赵静丹(黑龙江财经学院)、陈晓丹(湖南生物机电职业技术学院)和宫风杰(东营职业学院)参与编写。全书由连艳玲进行整体框架设计和总纂,杨明、杨琛、姜玲玲参与了大纲的拟定。各章执笔具体分工如下:第一章、第七章和第十四章由连艳玲编写;第二章和第十章由杨明编写;第三章和第八章由杨琛编写;第四章由邓柳燕编写;第五章和第六章由姜玲玲编写;第九章由李歆编写;第十一章、第十二章和第十三章由邢晨、赵静丹、陈晓丹和宫风杰编写。

感谢本书编写过程中所参阅国内外文献的作者和同仁们!感谢参编教师所在院校的领导和同事们给予的关心和鼓励!感谢中国财政经济出版社的领导和编辑们给予的支持和辛勤劳动!

由于编者水平所限,疏漏、错误在所难免,期待批评指正。

编 者

2014年3月



目 录

Contents

第一章 概 论	1
第一节 审计的产生与发展	1
第二节 审计的含义与特征	6
第三节 审计对象、职能与作用	8
第四节 审计的种类	10
第二章 审计组织和审计人员	17
第一节 审计组织	17
第二节 审计人员	25
第三章 审计职业规范和审计法律责任	30
第一节 审计职业规范	30
第二节 审计法律责任	38
第四章 审计目标和审计程序	43
第一节 审计目标	43
第二节 审计程序	48
第五章 审计证据和审计工作底稿	62
第一节 审计证据	62
第二节 审计方法	68
第三节 审计工作底稿	74
第六章 计划审计工作	88
第一节 审计计划	88



第二节	审计重要性	92
第三节	审计风险	97
第七章	风险评估与应对	
	—————▶	108
第一节	风险评估程序	108
第二节	风险应对	119
第八章	审计抽样	
	—————▶	135
第一节	审计抽样的基本概念	135
第二节	审计抽样的基本原理和步骤	139
第九章	销售与收款循环审计	
	—————▶	153
第一节	销售与收款循环审计概述	154
第二节	销售与收款循环的内部控制及控制测试	158
第三节	销售与收款循环的实质性程序	161
第十章	采购与付款循环审计	
	—————▶	179
第一节	采购与付款循环审计概述	179
第二节	采购与付款循环的内部控制及控制测试	183
第三节	采购与付款循环的实质性程序	189
第十一章	生产循环审计	
	—————▶	205
第一节	生产循环审计概述	205
第二节	生产循环的内部控制及控制测试	207
第三节	生产循环的实质性程序	209
第十二章	筹资与投资循环审计	
	—————▶	227
第一节	筹资与投资循环审计概述	227
第二节	筹资与投资循环的内部控制及控制测试	229
第三节	筹资与投资循环的实质性程序	231
第十三章	货币资金审计	
	—————▶	247
第一节	货币资金审计概述	247



第二节	库存现金审计	251
第三节	银行存款审计	255

第十四章 审计报告

		▶ 264
第一节	审计报告概述	264
第二节	社会审计报告的基本类型	271



第一章

概 论

学习目标：了解审计产生和发展的历史；理解审计的含义、目标和范围；掌握审计的职能、作用和特征；掌握审计的基本分类。

学习重点：审计的本质；审计的分类。

学习难点：审计产生的客观基础。

第一节

审计的产生与发展

一、审计产生与发展的社会基础

在奴隶社会和封建社会，奴隶主和封建主阶级为了巩固其统治地位，必须设置军队、法庭和监狱等国家权力机构，并通过征税来维持这些权力机构的生存。而征收税赋都是由最高统治者的代理官员来负责的，最高统治者授权者，代理官员是代理者，两者之间便产生了一种受托经济责任关系。在民间，奴隶主和封建主将其剥削得来的财产也授权给代理人管理，奴隶主、封建主和代理人之间也产生了同样的受托经济责任关系。

随着社会的发展和生产规模的扩大，资本主义社会出现了以股份有限公司为主要形式的生产经营组织形式，股东拥有公司的财产所有权但并不直接参与企业的生产经营管理，而是委托经理行使管理的职能。这时，财产的所有权与经营管理权日益分离。股东委托经营者进行经营，经理人员要以财务报表的形式定期向股东汇报公司的经营状况和财务成果，这就需要作为第三者的审计人员进行检查，以保证股东和债权人的正当权益不受侵犯，这样民间审计便应运而生。

20世纪20年代以来，经济贸易活动日趋国际化，跨国公司不断增加。这时，总公司的经理人员已不可能亲自收集各种经营管理的信息，不可能对各级管理层次和各个管理区域的管理者进行监督。为审查各级管理者在所有权统一的前提下对总公司最高管理者和经理人员所承担的受托经济责任，内部审计便产生和发展起来。

在社会主义市场经济体制下，国有企业对国家担负着及时、足额上缴利税，确保资产



完整和增值等受托经济责任，国家为了保护全体人民的利益，维护企业的合法权益，必须由独立的权威机构审查企业的财务收支情况，以保证会计资料的准确、可靠和经济活动的合法合理，确定和解除有关责任人的受托经济责任。

可见，不论是中国还是西方，从奴隶社会、封建社会到资本主义社会和社会主义社会，审计都是在一定的受托经济责任关系出现时，基于经济监督的需要而产生的，又是因受托经济责任关系的发展而发展的。没有这种受托经济责任关系，就不可能产生审计行为。所以，理论界普遍认为受托经济责任关系是审计产生的客观基础。

二、中国审计的产生与发展

我国审计经历了一个漫长的发展过程，大体上可分为六个时期：西周初期审计的萌芽阶段；秦汉最终确立阶段；隋、唐、宋时期审计的发展阶段；元、明、清时期审计的停滞阶段；民国时期不断演进阶段和新中国振兴阶段。

1. 西周时期（公元前 1046—前 771）是我国审计的萌芽阶段。西周初期国家财政机构分为两个系统：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。其中，天官下设两个分支机构，一个叫小宰（掌管财物），一个叫司会（掌会计）。据《周礼》中记载：“凡上之用，财用，必考于司会。”即凡帝王所用的开支，也都要受司会的检查，可见“司会”的权力很大，这是西周内部审计的形成。我国政府审计的起源，基于西周的“宰夫”。《周礼》云：“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。由此可见，“宰夫”是独立于财政部门之外的官职，标志着我国政府审计的产生。

2. 秦汉时期是我国审计的确立阶段。这一时期审计主要表现为以下三个方面的特征：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，促进了秦汉时期全国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逐渐形成。秦朝，中央设“三公”、“九卿”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，并协助丞相处理政事。汉承秦制，西汉初期中央仍设“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”，就是皇帝亲自听取和审核各级地方官吏的财政财务报表，以决定奖罚的制度。三是审计地位提高，职权扩大。御史大夫不仅行使政治、军事的监察之权，而且控制和监督财政收支活动，勾稽总考财政收入情况。

3. 隋、唐、宋时期是我国审计的日趋健全阶段。隋唐是我国封建社会的兴盛时期，宋代是社会经济持续发展时期。隋唐及宋代的中央集权逐步加强，封建官僚体系日臻完善，审计制度也随之健全起来。隋朝在刑部下设比部，掌管国家财计监督，行使审计职权。唐朝的比部仍隶属于刑部，而且审计的范围广、项目多，具有较强的独立性和较高的权威性，凡国家财政，无论军政，均要审查。当时的法制比较健全，关于账簿设置、报表期限、国库出纳、贪污惩处等都有严格的规定，使审计工作有较完善的法律依据。到了宋



代，审计一度停滞。元丰改制后审计重现生机。宋代设有审计司，隶属于太府寺。北宋改成审计院。从宋代起，“审计”一词便成为我国财政监督的专用名词。

4. 元、明、清时期是审计的停滞阶段。元代取消比部，没有独立的审计机构，由户部兼管财务报表的审核。明初设比部，不久便取消。明、清两代都设有都察院，其职权之一是审查中央财政。在户部下按行政区分，省设清吏司，审查各省的财政收支。由于元、明、清三代取消了比部，没有独立的审计机构，审计职能严重削弱，审计工作与唐代相比，后退了一大步。

5. 中华民国时期是审计的不断演进阶段。这一时期，由于帝国主义入侵，国内战乱不休，国民经济受到严重影响，但资本主义工商业和民族经济有所发展。国内、国际的这些因素都影响着民国时期的审计。1912年，国民政府在国务院下设审计处；1914年，北洋政府将其改为审计院，同年颁布了《审计法》。此后，国民政府根据五权分立的政体，设立司法、立法、行政、考试、监察等五院，在监察院下设审计部。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的第一位注册会计师，谢霖先生创办的中国第一家会计师事务所——正则会计师事务所也获准成立。1928年，国民政府颁布了《审计法》和实施细则，次年还颁布了《审计组织法》，规定注册会计师的审计、协审、稽查等职责。资本主义工商业的发展，使注册会计师审计应运而生。20世纪30年代以后，在一些大城市相继成立了会计师事务所。这一时期，我国审计机构和制度逐渐演进，有所发展，但由于政治不稳定，经济发展缓慢，并没有真正发挥审计监督的作用。

6. 新中国建立以后是我国审计的振兴阶段。中华人民共和国建立初期，我国没有设置独立的审计机构，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。中国共产党十一届三中全会以后，党和政府把工作重点转移到经济建设上来，并实施了一系列的相关政策。

1980年12月23日，财政部发布了《关于成立会计顾问处的暂行规定》，标志着我国注册会计师行业开始复苏。1986年7月，国务院颁发了《中华人民共和国注册会计师条例》，标志着我国注册会计师审计的发展进入了一个新阶段。1994年1月1日，《中华人民共和国注册会计师法》（以下简称《注册会计师法》）的实施，使我国注册会计师审计步入了法制轨道，从此，审计得到了迅猛发展。1997年5月8日，国际会计师联合会（IFAC）全票通过，接纳中国注册会计师协会为正式会员。到2001年年底，中国注册会计师协会已与50多个国家和地区的会计师团体建立了友好关系，与国际会计师联合会、亚太会计师联合会等组织建立了联系。

与此同时，党和国家对确立和发展完整的审计体系、完善的审计制度给予了高度重视。1982年修改的《中华人民共和国宪法》明确规定：“在国务院和县级以上人民政府设立审计机构，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。”这就从宪法的高度确立了审计的特殊地位。1983年，中华人民共和国审计署成立。1988年国务院颁布了《中华人民共和国审计条例》，1993年年底颁布了《中华人民共和国审计法》，从法律上进一步确立了审计的地位。1995年1月1日《中华人民共和国审计法》的实施，从法律上进一步确定了政府审计的地位，为其进一步发展奠定了良好



的基础。2006年我国对原审计法进行了重大的修订,颁布了新的《中华人民共和国审计法》,自2006年6月1日起实施。20多年来,我国审计在机构设置、法制建设、科学研究、人员培训和工作开展等方面,都取得了可喜的成就。为了全面开展审计工作,完善审计监督体系,加强部门、单位内部审计监督和管理,我国于1984年在部门、单位内部成立了审计机构,实施内部审计监督。1985年发布了《审计署关于内部审计工作的若干规定》,在各级审计机关和各级主管部门的积极推动下,内部审计蓬勃发展。2003年,审计署颁布了《审计署关于内部审计工作的规定》。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,审计制度和审计工作进入了振兴时期。

三、国外审计的产生与发展

根据历史文献记载,早在奴隶制度下的古埃及、古希腊和古罗马时代,已有官厅审计,审计人员以听证的方式,对掌管国家财务和税赋的官吏进行审查和考核,成为具有审计性质的经济监督工作。在历代封建王朝中,也设有审计机构和人员,对国家的财政收支进行监督。但当时的审计,不论从组织机构上还是方法上,都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,政府审计也有了进一步的发展。在现代资本主义国家中,普遍地建立了政府审计制度。资本主义政府审计的形成和发展,同以议会制为核心的资产阶级政权组织形式有着紧密的联系。在现代资本主义国家中,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。在三权分立的政权组织形式下,议会为国家的最高立法机关,握有立法权,并对政府行使监督权,其中包括财政监督权。为了监督政府的财政收支,切实执行财政预算法案,以维护统治阶级的利益,西方国家的议会大多设有专门机构,由议会或国会授权,对政府及国营企事业单位的财政财务收支进行独立的审计监督。美国在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。其他国家的类似机构,如加拿大的审计长公署、西班牙的审计法院等,也都是隶属于国家立法部门的独立机构,其审计结果要向议会负责,向议会报告,在实行审计监督中也都具有独立的审计监督权限。

在西方由职业会计师进行的民间审计,随着资本主义商品经济的兴起得到了迅速的发展。早在工业革命之前的英国,就出现了以协助企业检查账目为职业的民间审计员。这可以说是民间审计的开端。工业革命以后,由于资本主义商品经济的发展、企业生产规模的扩大,伴随着资本集中的过程,在西方出现了以发行股票筹集资金为特征的股份公司。股份公司这一企业组织形式的出现,使公司的所有权与经营权分离,持有股票而不直接从事经营管理活动的股东和潜在的投资者,为了维护投资者本身的权益,十分关心企业的财务状况和经营成果。另外,由于股份公司的有限责任,公司的债权人对企业的偿债能力以及与此相联系的获利程度给予极大的关切。基于投资者与债权人等与公司有利害关系的集团和个人的上述需要,公司有责任对外编报真实、全面而公允的财务报表。公司编报的财务报表是否真实、公允和全面,则有必要由居于企业股东和最高管理层以外的第三者进行审查。在股份公司组织形式下,由于两权分离而形成的委托经营的经济关系,为民间审计的



发展开拓了广阔的发展空间。

民间审计也经历了一个成长的过程。股份公司出现以后，客观上就存在着对受托经营者实行监督的需要。在英国，早期的审计工作不是由社会上民间会计师受托进行的，而是实行一种监事审计制度。即从股东中选出监事，作为股东的代表对公司的账目和提供的财务报表进行审查，若发现会计数据不真实、不正确，或存在舞弊作伪等欺骗股东的行为，则根据情节加以改正或处理。1844年英国的《合股公司法》，就明确做出公司会计账目必须经股东中选出的监事进行审查的规定。不过，由于监事大多不熟谙会计业务，实行监事审计往往流于形式，收效不大。因而在以后修订的公司法案中，又规定公司的账目也可以聘请有会计技能的会计师协助办理。这一规定无疑对发展民间审计起了推动的作用。因而在19世纪中叶以后，民间审计业务日益增多，职业会计师的队伍也随之不断扩大。为了加强人员联系，总结交流工作经验，1853年在苏格兰的爱丁堡创立了世界上第一个职业会计师的专业团体，即“爱丁堡会计师协会”。随后于1880年，英格兰和威尔士地区的各会计师协会得到英国政府的特许，后来这些会计师协会又联合成立了“英格兰及威尔士特许会计师协会”，成为目前英国最大的会计专业团体。同时随着审计实践经验的不断丰富，审计著作也于19世纪80年代之后相继问世。由于职业会计师队伍的壮大和审计业务素质的提高，公司的监事又被规定为必须由特许会计师协会的会计师担任，从而使职业会计师的审计从协助的地位提高到受托承办的地位，实际上是股东委托职业会计师对经理人员进行监督。至今在日本等一些国家中，监事审计仍被保留下来。可以说工业革命后英国的审计在世界审计发展史上居于中心的地位。

从20世纪初开始，全球经济发展重心逐步由欧洲转向美国，因此，美国的注册会计师审计得到了迅速发展，它对注册会计师职业在全球的迅速发展发挥了重要作用。在美国，南北战争结束后出现了一些民间会计组织，例如纽约的会计学会。该学会在1882年刚成立时称为会计师和簿记师协会（The Institute of Accountants and Book Keepers），为会计人员提供教育等服务。当时英国巨额资本开始流入美国，促进了美国经济的发展。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；同时美国本身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（The American Association of Public Accountants）成立，1916年该协会改组为美国注册会计师协会，后来成为世界上最大的注册会计师职业团体。注册会计师审计逐步渗透到社会经济领域的不同层面，更为重要的是，在20世纪初期，由于金融资本对产业资本更为广泛的渗透，企业同银行利益关系更加紧密，银行逐渐把企业资产负债表作为了解企业信用的主要依据，于是在美国产生了帮助贷款人及其他债权人了解企业信用的资产负债表审计，即美国式注册会计师审计。审计方法也逐步从单纯的详细审计过渡到初期的抽样审计。在这一时期，美国注册会计师审计的主要特点是：审计对象由会计账目扩大到资产负债表；审计的主要目的是通过资产负债表数据判断企业信用状况；审计方法从详细审计初步转向抽样审计；审计报告使用人也从企业股东扩大到了债权人。

1929年到1933年，资本主义世界经历了历史上最严重的经济危机，大批企业倒闭，投资者和债权人蒙受了巨大的经济损失。这在客观上促使企业利益相关者从只关心企业财务状况转变到更加关心企业盈利水平，产生了对企业利润表进行审计的客观要求。1933



年,美国《证券法》规定,在证券交易所上市的企业财务报表必须接受注册会计师审计,向社会公众公布注册会计师出具的审计报告。由此,审计报告使用者的范围也扩大到整个社会公众。在这一时期,注册会计师审计的主要特点是:审计对象成为以资产负债表和利润表为中心的全部财务报表及相关财务资料;审计的主要目的是对财务报表发表审计意见,以确定财务报表的可信性,查错防弊成为次要目的;审计的范围已扩大到测试相关的内部控制,并广泛采用抽样审计;审计报告使用人扩大到股东、债权人、证券交易机构、税务、金融机构及潜在投资者;审计准则开始拟订,审计工作向标准化、规范化过渡;注册会计师资格考试制度广泛推行,注册会计师专业素质普遍提高。

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。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。随着会计师事务所规模的扩大,产生了“八大”国际会计师事务所,20世纪80年代末合并为“六大”,之后又合并成为“五大”。2001年,美国出现了安然公司会计造假丑闻。安然公司在清盘时,不得不对其编造的财务报表进行修正,将近三年来的利润额削减20%,约5.86亿美元。安然公司作为美国的能源巨头,在追求高速增长的狂热中利用会计准则的不完善进行表外融资,并通过关联交易操纵利润。为其出具审计报告的安达信会计师事务所,因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,世界各地的安达信成员所也纷纷与其他国际会计师事务所合并。因此,时至今日,尚有“四大”国际会计师事务所,它们是普华永道、安永、毕马威、德勤。与此同时,审计技术也在不断发展:抽样审计方法得到普遍运用,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。注册会计师业务扩大到代理纳税、会计服务、投资咨询、管理咨询等领域。

20世纪60年代以后,科学技术有了飞跃的发展,新型的产业部门不断出现,一些新技术和新方法也广泛应用于经济管理领域。注册会计师从适应公司管理手段的改变和改进经营管理的需要出发,开发了电子数据处理系统审计和计算机辅助审计技术,并把审计的业务范围迅速向管理咨询领域扩展。21世纪初至今,随着美国安然公司等一批美国公司财务丑闻的揭露及安达信会计师事务所被迫退出审计业务,美国实施了《萨班斯—奥克斯利法案》,强化了对公司内部控制的要求和对外部注册会计师的监管,修改相关的审计准则,推行了适合于揭露财务报表重大错报的经营风险导向审计。

第二节

审计的含义与特征

一、审计的含义

审计是指由专职机构或专业人员接受委托或根据授权,依法对被审计单位在一定时期的全部或部分经济活动的有关资料,按照法规和一定的标准进行审核检查、收集和整理证



据,以判明有关资料的合法性、公允性、一贯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、鉴证活动,借以维护财经法纪,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。

政府审计、内部审计和注册会计师审计共同构成了我国审计监督体系,尽管执行审计的主体不同,但它们都有以下基本要素:

1. 审计主体。执行审计的一方称为审计主体。审计主体是指专职机构或专业人员。专职机构是指以审计为专门职务的单位,包括国家审计机关、内部审计机构和社会审计组织。专业人员是指在国家审计机关、内部审计机构和社会审计组织中从事审计工作的审计人员。

2. 审计客体。接受审计的一方称为审计客体,指被审计单位。当然从本质上来讲,作为审计的对象,具体是指被审计单位在一定时期内的经济活动,以及作为提供这些经济活动信息载体的会计资料和其他相关经济资料。

3. 审计依据。包括国家的法律、法规、政策,会计准则、审计准则和相关会计制度等。

4. 审计职能。审计有三大职能,即经济监督、经济鉴证和经济评价职能。其中,经济监督职能是审计的基本职能。

5. 审计目的。审计最基本的目标概括起来,就是指审查和评价审计对象的真实性和公允性、合法性和合规性、合理性和效益性。

6. 审计作用。概括起来就是维护财经法纪,改善经营管理,提高经济效益,促进宏观调控。

7. 审计的本质。审计是一项具有独立性的经济监督活动。

二、审计的特征

(一) 独立性

审计不同于查账,也不同于其他经济监督,究其根本原因,是因为审计是一项具有独立性的经济监督活动。从中外审计的产生与发展过程可以清楚地看出,审计天生就是独立的,独立性是审计的灵魂和生命,没有独立性就没有审计。审计独立于被审计单位或被审查资料所在部门之外,独立性是审计有别于其他经济监督的最根本特征。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进行的经济监督活动客观公正,提出证实财务状况和经营成果的审计信息才更有价值,才能对被审计单位确定或解除受托经济责任提供证据,更好地发挥审计的监督作用。

审计的独立性主要表现在以下三个方面:

1. 机构独立。审计组织机构应当独立于被审计单位或部门,特别是应独立于财政财务部门以外。在我国,各级政府审计机关均独立于同级人民政府的财政主管部门,注册会计师审计机构(即会计师事务所)是完全独立的社会中介机构,它们的独立性是最明显的。相比较而言,内部审计机构具有的是相对独立性,即内部审计机构相对于本部门、本单位其他职能部门是独立设置的。组织机构的独立是保证审计能够客观、公正地评价和鉴



证,充分发挥审计监督作用的重要条件。

2. 精神独立。审计人员执行审计业务,必须按照审计范围、审计内容、审计程序进行独立思考,坚持客观公正、实事求是的精神,不参与被审计单位的具体经营管理活动,与被审计单位和审计委托人不存在任何直接的经济利益关系,不受任何部门、单位和个人的干涉,做出公允、合理的评价和结论。这是审计独立性的实质所在,是取得社会公众信赖的基础。

3. 经济独立。审计机构从事审计业务活动,必须要有一定的经济收入和经费来源,以保证其生存和发展。经济独立就是指审计机构的经济来源要有一定的法律法规做保证,不受被审计部门和单位制约。即便是民间审计组织,也规定除了正常的业务收费外,不允许与被审计单位有其他经济依附关系。

(二) 权威性

审计的权威性是审计监督正常发挥作用的重要保证。审计的独立性决定了审计的权威性。审计人员以独立的身份,恪守独立、客观、公正的原则,按照有关法律、法规,根据一定的准则进行经济监督、鉴证和评价。同时,审计人员资格的取得必须通过国家统一的考试,因此他们具有较高的专业知识,从而保证了审计工作的准确性和科学性。审计机构和人员的审计报告也因此具有一定的社会权威性,并被经济利益不同的各方认可和接受。为了保障和提高审计的权威性,国际性组织也通过协调各国的审计制度、准则和标准,使审计成为一项世界性的专业服务,增强各国财务报表等会计信息的一致性和可比性以及审计报告等审计信息的公正性和可信性,以利于加强国际经济贸易往来,促进国际经济的发展与繁荣。由此可见,审计的权威性取决于审计的独立性,也依赖于审计工作的质量。

第三节

审计对象、职能与作用

一、审计的对象

审计对象是指审计的客体,包括审计监督的内容和范围。审计的范围是审计客体或审计对象的外延,也就是被审计单位;审计的内容是审计客体或审计对象的内涵,即各种经济资料所反映的被审计单位在一定时期内的全部或部分财务收支及其他经营管理活动。

审计的对象是一个历史范畴,随着社会经济和审计目标的不断发展,审计对象也在不断变化。纵观中外审计发展史,传统审计对象和现代审计对象是不同的。传统审计对象主要是指被审单位的财政、财务收支。而现代审计的内容已超出了财政、财务收支活动的范围,扩展到与经济效益有关的经营和管理活动的各个领域,由账项基础审计扩展为制度基础审计,由手工数据处理系统审计发展为电子数据处理系统审计。这些都已构成现代审计的重要标志。

二、审计的职能

审计职能是审计本身固有的、体现审计本质属性的内在功能。它是不以人们意志为转移的客观存在，同时它也是随着历史的前进和经济的发展而不断丰富和发展的。新的职能的出现并不意味着旧的职能的消失，即使在 21 世纪的今天，查错防弊仍然是不可忽视的审计职能。根据审计的产生发展和现状，我们将其职能归纳为：

（一）经济监督职能

经济监督是审计的基本职能，审计的经济监督职能是由审计的性质所决定的。它主要是检查被审计人的经济活动在规定的范围内是否沿着正常的轨道健康运行，检查受托经济责任人忠实履行经济责任的情况，借以揭露违法违纪，制止损失浪费，查明错误弊端，判断管理缺陷，进而追究经济责任。在审计实务中，审计机关和审计人员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，无不体现着审计监督职能。国家审计主要体现为经济监督职能。

（二）经济鉴证职能

经济鉴证是指审计人对被审计单位的财务报表及其他经济资料进行检查和验证，确定其财务状况和经营成果的真实性、公允性、合法性，并出具证明性审计报告，为审计授权人或委托人提供确切的信息，以取信于社会公众。比如，注册会计师接受委托，通过审计财务报表出具的审计报告就体现了审计的经济鉴证职能。

（三）经济评价职能

经济评价是指审计人对被审计人的经济资料及经济活动进行审查，并依据相应的标准对所查明的事实做出分析和判断，肯定成绩，揭露矛盾，总结经验，从而改善经营管理，寻求提高效率和效益的途径。审计人对被审计人的经营决策、计划、方案是否切实可行、是否科学先进、是否贯彻执行，内部控制系统是否健全、有效，各项经济资料是否真实、可靠，以及各项资源的利用是否合理、有效等诸多方面所进行的评价，都可以作为提出改善经营管理建议的依据。在现代审计实务中，内部审计最能体现审计的经济评价职能。

三、审计的作用

审计的作用是指在审计实践中履行审计职能所产生的客观影响和实际效果。审计的作用是由审计职能所决定的，而审计作用的发挥又受主客观因素的制约和影响。我国社会主义审计的作用可以概括为制约性作用和建设性作用。

1. 制约性作用。该作用主要体现在：通过审计可以揭露被审计单位存在的弄虚作假、偷税漏税、乱挤成本、截留利润、行贿受贿、贪污盗窃以及严重浪费等违法违纪行为，追究责任，从而确保党和国家的方针政策和财经法纪的贯彻执行，保护国有资产的安全完整和所有者合法权益不受侵犯。可以概括为：一是揭示错误和舞弊。审计通过审查取证可以