



AUDITING 审计学

长期以来，“审计难教，审计难学，审计难考”已成为一个国内外审计学界迫切需要解决的重要问题，本书将力图在完善和提高我国审计教学效率与效果等方面进行有益的探索。

叶陈刚 主编



机械工业出版社
China Machine Press

会计学专业 **新企业会计准则** 系列教材

AUDITING

审计学

叶陈刚 主编



机械工业出版社
China Machine Press

本书按照现代审计变革的线索和思想,全面系统地介绍了审计学的基本理论与方法知识体系,突出阐述了现代审计与鉴证业务的原理与方法。本书不仅阐述了审计的沿革、含义与种类、审计基本概念、注册会计师执业规范体系、职业道德规范以及注册会计师法律责任,分析了财务报表审计的目标与过程、审计证据与审计工作底稿、计划审计工作、企业风险评估、内部控制及其应对策略、审计抽样和测试技术,主要介绍了企业销售与收款、采购与付款、存货与仓储、筹资与投资等各交易循环的基本流程、涉及的主要账户和会计记录、主要业务活动以及各类交易类别控制测试和账户余额测试,并且总结了审计阶段的各项工作、审计报告的含义和内容、审计意见的类型以及验资、预测性财务信息的审核业务和财务报表审阅业务。

本书适用于本科生、会计师事务所的审计人员、企事业单位的经济管理人员。

封底无防伪标均为盗版

版权所有,侵权必究

本书法律顾问 北京市展达律师事务所

图书在版编目(CIP)数据

审计学 / 叶陈刚主编 — 北京:机械工业出版社, 2011.6
(会计学专业新企业会计准则系列教材)

ISBN 978-7-111-34365-3

I. 审… II. 叶… III. 审计学—教材 IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2011)第 077364 号

机械工业出版社(北京市西城区百万庄大街 22 号 邮政编码 100037)

责任编辑:许可 版式设计:刘永青

三河市杨庄长鸣印刷装订厂

2011 年 6 月第 1 版第 1 次印刷

185mm×260mm·19.75 印张

标准书号:ISBN 978-7-111-34365-3

定 价:38.00 元

凡购本书,如有缺页、倒页、脱页,由本社发行部调换

客服热线:(010) 88379210; 88361066

购书热线:(010) 68326294; 88379649; 68995259

投稿热线:(010) 88379007

读者信箱:hzjg@hzbook.com

改革开放 30 多年以来,我国社会主义市场经济建设取得巨大的发展,社会经济文化各项事业欣欣向荣,日益昌盛。伴随着我国社会经济改革的不断深入和市场经济发展的新形势,尤其是资本证券市场规模和运行机制的日渐完善,我国的审计事业(包括政府审计、注册会计师审计和内部审计)取得了长足的进步,提升到前所未有的高度,备受投资者、债权人和其他社会公众的广泛关注,越来越多的人开始重视审计工作、努力学习审计理论并积极应用审计方法。

然而,由于审计学学科的特殊性且审计工作具有较强的专业性和实务性,依据以往高等院校的教学实践经验,采用模式单一的、内容雷同的传统审计教材来教授和学习审计学的效果都不理想,难如人意。长期以来,“审计难教、审计难学、审计难考”成了教师和学生及其他学习审计学人员的共同感受。所以,如何改变审计教学和学习中这一尴尬的状况已成为国内外审计学界迫切需要解决的重要问题。本书将力图在完善和提高我国审计教学效率与效果等方面进行有益的探索。

鉴于我国建立适应社会主义市场经济体制,迫切需要以注册会计师审计为主体的审计学,因此本书主要着重论述注册会计师审计的基本理论与基本方法,这是我国审计理论、实践和教学的客观要求。同时考虑到审计知识的全面性和审计工作的广泛性,本书还联系 2010 年 9 月审计署的《中华人民共和国国家审计准则》对政府审计和内部审计的有关理论与方法等方面的内容进行了全面介绍。

与国内其他《审计学》教材相比,本书在尊重审计认知规律的基础上体现以下全新的特点。

内容丰富,知识全面

本书共分成 15 章,按照现代审计发展变革的线索和思想,全面系统地介绍了审计学的系统化理论与方法知识体系,突出阐述了现代审计与鉴证业务的基本原理与方法。其中第 1~8 章主要阐述审计的沿革、含义与种类,审计基本理论,注册会计师执业规范体系、职业道德规范和法律责任,财务报表审计的目标与过程,审计证据与审计工作底稿,计划审计工作,风险评估与应对,审计抽样和其他选取测试项目的方法。第 9~14 章主要介绍财务报表各交易循环的基本流程、涉及的主要账户和会计记录、主要业务活动,以及各类交易类别测试和账户余额测试;终结

审计阶段的各项工作,以及审计报告的含义、类型、审计意见的类型等。第15章主要阐述财务报表审计业务以外的其他业务,包括验资、财务报表审阅、其他鉴证业务和相关服务。

关注政策,时效性强

本书结合我国审计领域的新变化和新内容,全面介绍了2010年11月1日财政部最新发布的中国注册会计师协会修订的《中国注册会计师执业准则2010》等38项审计准则新精神、新规则与新要求(将于2012年1月1日起施行,加上我国2006年颁布的48项执业准则中13项未修订准则,总计51项执行准则)及2009年发布和施行的《中国注册会计师职业道德守则》的新变化,并借鉴国际审计准则的理论和经验,尽可能做到理论联系实际,既全面论述审计的基本理论,又详细阐明审计的具体实务。首先,充分体现了以风险导向审计为中心的审计变革的新思路。全书按照风险导向审计的思路来设计财务报表审计的程序,并将风险识别、风险评估和风险应对的核心思想融入各项交易循环审计的实务中。其次,充分体现会计准则和审计准则的最新变化。严格按照最新发布的《企业会计准则》和《中国注册会计师执业准则》体系的核心要求阐述审计实务,并对审计人员的职业道德和法律责任、会计咨询和会计服务业务等进行了探讨和研究,有利于提高读者的实务操作水平。

联系实际,突出实务

审计学是在审计实践中发展起来的一门新学科,包括一整套审计理论。这些理论不仅是审计实践经验的总结,而且经过了时间和审计的检验,构成了一个合乎逻辑的、能够反映审计实践活动客观规律的知识系统。本书从销售与收款循环审计、采购与付款循环审计、存货与仓储循环审计、筹资与投资循环审计、货币资金审计、终结审计与审计报告、验资及审核与审阅业务等角度探讨适合我国审计实践活动情况的具有可操作性的审计方法、审计技巧和审计手段,充分反映了注册会计师业务拓展与执业规范的变化,系统介绍了我国注册会计师鉴证业务和相关服务的有关内容。

版式新颖,便于教学

本书力求做到图文并茂、格式活泼、逻辑严密、简明扼要、通俗易懂。在名词、术语的使用和内容的叙述上,以审计准则为标准,对于重要的名词、术语都加附英文,并尽可能与最新的国际审计准则和惯例接轨。

本书在内容安排、体例设计、写作方法等方面与国外教材接轨,采取弹性的教学内容与学时安排,便于教师根据不同情况组织教学。本书结合管理、经济、法律、会计专业教学特点,每一章都配合以本章学习目标、引言与案例、关键术语、思考题与练习题,从而便于教师讲解和学生的课堂讨论与课后练习,有利于培养学生解决实际审计实务问题的能力。

本书是机械工业出版社华章公司组编的“会计学专业新企业会计准则”系列教材之一,由对外经贸大学国际商学院博士生导师、国际财务与会计研究中心研究员兼审计发展研究中心主

任叶陈刚教授主编，具体分工为：第1章概论、第2章审计法规与职业道德由叶陈刚执笔，第3章审计对独立性的要求、第4章审计目标与业务承接由吉林财经大学会计学院教师王海菲执笔，第5章审计程序与审计计划、第6章审计证据和审计工作底稿由华北电力大学工商管理学院会计系教师叶陈云（中央财经大学会计学博士）执笔，第7章企业风险评估与内部控制、第8章审计抽样与测试技术由对外经贸大学国际商学院会计系博士研究生武剑锋执笔，第9章销售与收款循环审计由对外经贸大学国际商学院会计系洪丹执笔，第10章采购与付款循环审计、第13章货币资金审计由对外经贸大学国际商学院会计系常洪志执笔，第11章存货与仓储循环审计由对外经贸大学国际商学院会计系熊裕霞执笔，第12章筹资与投资循环审计由对外经贸大学国际商学院会计系郝菊执笔，第14章终结审计与审计报告、第15章验资、审核与审阅业务由对外经贸大学国际商学院会计系邓君菲执笔。此外，本书在编写过程中还得到了机械工业出版社华章公司编辑们的大力帮助，在此一并表示谢意。

本书的内容体系既能适应我国会计学、财务管理学专业的教学之用，也能满足诸如工商管理、财政金融等其他经济类专业教学之用。因此，本书可作为高等院校非注册会计师方向的会计学、财务管理学专业及工商管理各专业必修课的“审计学”教学之用。此外，本书也可作为会计师事务所的审计人员、企事业单位的经济管理人员业务学习审计知识的参考用书。

由于编者的水平有限，对本书存在的缺点、不足之处，恳请读者批评指正。

叶陈刚

2010年12月26日于北京

目 录

前 言

第1章 概论

引言 审计：保障国家经济社会健康运行的“免疫系统”

- 1.1 审计的历史发展..... 2
- 1.2 审计的含义、特征与目标..... 4
- 1.3 审计的对象、职能和作用..... 9
- 1.4 审计监督体系 11
- 关键术语 17
- 思考题 17
- 练习题 17

第2章 审计法规与职业道德

引言 安然：安达信不诚信，自毁前程

- 2.1 审计法律规范 21
- 2.2 审计准则规范 31
- 2.3 审计职业道德 44
- 关键术语 52
- 思考题 52
- 练习题 52

第3章 审计对独立性的要求

引言 安永违反审计独立性，受SEC处罚

- 3.1 影响独立性的概念框架与经济利益 56
- 3.2 贷款和担保以及商业关系、家庭和个人关系 61

- 3.3 与审计客户发生雇佣关系与长期关联 63
- 3.4 为审计客户提供非鉴证服务 ... 66
- 3.5 收费与影响独立性的其他事项 75
- 关键术语 77
- 思考题 78
- 练习题 78

第4章 审计目标与业务承接

引言 英国审计假账第1案：南海公司破产事件

- 4.1 财务报表审计的目标 84
- 4.2 财务报表审计的责任划分 87
- 4.3 会计师事务所业务承接 89
- 4.4 审计过程与审计范围 95
- 关键术语 98
- 思考题 98
- 练习题 98

第5章 审计程序与审计计划

引言 CPA 审计需要适当的审计程序与审计计划

- 5.1 审计程序..... 102
- 5.2 审计准备活动..... 107
- 5.3 审计计划工作..... 107
- 5.4 审计重要性及其运用..... 111
- 5.5 审计风险及其构成..... 116

关键术语	118
思考题	118
练习题	119

第6章 审计证据和审计工作底稿

引言 意大利帕玛拉特公司被其母公司掏空

6.1 审计证据的内涵	124
6.2 审计证据的取得与整理	130
6.3 审计工作底稿与审计档案	132
关键术语	138
思考题	138
练习题	139

第7章 企业风险评估与内部控制

引言 法国兴业银行内控失效导致49亿欧元巨额诈骗案

7.1 风险评估的要求与程序	142
7.2 了解被审计单位内部控制	144
7.3 重大错报风险评估	150
7.4 审计风险应对措施与程序	152
关键术语	156
思考题	156
练习题	156

第8章 审计抽样与测试技术

引言 公私不分法难容：某市审计局经貿分局查处公款注册私人公司

8.1 审计抽样概述	161
8.2 审计抽样的基本程序	163
8.3 控制测试中统计抽样技术的运用	168
8.4 细节测试中统计抽样技术的运用	171
关键术语	172
思考题	172
练习题	172

第9章 销售与收款循环审计

引言 琼民源虚构大额销售被公开处罚

9.1 会计报表审计概述	176
9.2 销售与收款循环的特征	177
9.3 销售与收款循环业务的审计	180
9.4 营业收入审计	184
9.5 应收及预收款项审计	188
9.6 应交税金与销售费用等账户审计	194
关键术语	196
思考题	197
练习题	197

第10章 采购与付款循环审计

引言 ST达尔曼因造假而退市

10.1 采购与付款循环的特征	202
10.2 内部控制和控制测试	204
10.3 应付账款和应付票据审计	206
10.4 固定资产审计	207
10.5 预付款项与在建工程等账户审计	212
关键术语	218
思考题	218
练习题	219

第11章 存货与仓储循环审计

引言 德勤审计科龙电器的五大“硬伤”

11.1 存货与仓储循环概述	223
11.2 成本会计制度和工薪控制测试	225
11.3 存货审计	227
11.4 应付职工薪酬审计	233
11.5 营业成本审计	234
关键术语	235
思考题	235
练习题	236

第12章 筹资与投资循环审计

引言 麦道夫因500亿美元庞氏骗局被判150年监禁并殃及儿孙

12.1 筹资与投资循环的特征	240
12.2 筹资与投资循环的内部控制和 控制测试	241
12.3 筹资交易的实质性程序	246
12.4 投资交易的实质性程序	249
关键术语	252
思考题	252
练习题	252

第13章 货币资金审计

引言 美国资本银行公司因 CEO 挪用公 司资金而破产	
13.1 货币资金与交易循环	258
13.2 货币资金的内部控制和控制 测试	259
13.3 库存现金审计	260
13.4 银行存款审计	261
13.5 其他货币资金审计	262
关键术语	263
思考题	263
练习题	263

第14章 终结审计与审计报告

引言 量化证券资格会计师事务所执业 质量检查次数	
14.1 完成审计工作	267
14.2 审计报告的作用、类型和基本 内容	274
14.3 非标准审计报告	277
关键术语	282
思考题	282
练习题	282

第15章 验资、审核与审阅业务

引言 会计师事务所法人代表提供虚假 评估证明文件获罪判刑	
15.1 验资	288
15.2 预测性财务信息的审核	293
15.3 财务报表审阅业务	298
关键术语	303
思考题	303
练习题	304

参考文献

概 论

学习目标 >>

1. 了解审计历史发展的客观基础, 审计主体、目标、内容和方法等方面演进历程;
2. 理解审计的含义、特征与审计工作所应实现的总体目标和具体目标;
3. 认识我国审计工作的对象、理解审计工作的基本职能和对社会经济的重要作用;
4. 明确和掌握审计监督体系的构成情况。

引言 >>

审计: 保障国家经济社会健康运行的“免疫系统”

当前, 特别是要用科学发展观去探求审计工作发展的客观规律, 科学认识、准确把握审计的本质, 以此来调整、明确审计的目标、任务、途径、方式等。

任何知识都是人类社会实践的共同结晶。任何理论研究都是在前人实践、研究、认识的基础上进行的。从这个意义上看, 我们的研究不必是也不会是“从零开始”。所以我们进行审计理论研究, 需要大力倡导、积极促进学习他人经验。一定要站得高一些, 望得远一些, 眼界宽一些, 胸怀大一些, 善于向其他的领域、别的国家学习借鉴经验, 从中启迪我们, 吸收有益之处, 使我们的研究更有深度、更有效率。人家的经验有正面的, 也有反面的。对反面的经验我们也应当了解、关注, 目的是切记和避免。

目前审计理论研究的目标, 就是逐步构建并不断完善中国特色社会主义审计理论体系。一是要开展对关系当前和未来一段时期审计实践发展的重要问题的研究, 包括审计人员普遍关心、需要统一思想认识的问题, 也包括目前社会上还不大了解、需要给予回答、解释的问题, 还包括需要向国外同行们介绍、宣传的问题。二是要构建中国特色社会主义审计理论体系, 现在看这一体系应当包含审计本质、审计功能(或者说是审计职能和作用等)、审计目标(包括审计任务等)、审计基本特征、审计技术方法、审计管理和审计规范化、审计信息化、审计文化等方面。其中审计本质是纲、是龙头、是重中之重, 其他方面的研究都要以审计本质研究为基础。

近年来, 审计机关深入学习实践科学发展观, 认真总结审计实践经验, 科学分析经济社会发展与审计工作发展的内在联系, 提出要牢固树立科学审计理念, 充分发挥审计保障国家经济社会健康运行的“免疫系统”功能, 推进审计事业科学发展。从古至今外的审计发展历史尤其是我国实行社会主义审计制度26年来的实践看, 审计的本质就是保障国家

经济社会健康运行的“免疫系统”，这是在深入分析和总结的基础上得出的符合实际的结论。

资料来源：刘家义，《中国社会科学报（管理学版）》，2010年1月7日。

审计是人类社会经济发展到一定阶段的必然产物，它既是一个社会范畴，同时也是一个经济范畴。审计和会计一样有着悠久的历史，自其产生之时起，经过不断地完善和演化，发展到现在已经逐渐形成了一套体系比较完备的科学体系，为促进社会与经济的稳定发展发挥着显著的作用。因此，现代审计在企业、政府和整个社会经济中占据相当重要的地位，正发挥着越来越深远而重要的影响。

1.1 审计的历史发展

1.1.1 审计产生的社会经济基础

审计是一种社会经济现象，是随着社会经济的发展，当财产所有者与经营管理者出现了分离，形成委托和受托经济责任（accountability）关系之后，是基于经济监督的客观需要的基础上而产生的。

受托经济责任关系的确立是审计产生的前提条件。所谓经济责任关系是指当财产管理制度的发展出现了财产所有权和管理权分离时，财产所有者将财产的经营管理权委托给财产管理者而形成的一种委托和受托关系。这种所有权与经营管理权的分离便产生了委托与受托的关系，也即受托经济责任关系。在这种关系中，财产所有者为了保护其财产的安全、完整，就需要对受托管理者承担和履行管理财产收支和结果的经济责任实行监督。为了达到这一目的，财产所有者只有要求与责任双方不存在任何经济利益关系的独立的第三者对财产管理者的经济责任进行审查和评价，才能维护自己的正当权益和解除财产管理者的经济责任，于是便产生了审计。这是因为如果彼此之间存在着直接的经济利益关系，财产所有者自身对财产管理者的监督、检查便带有一定的主观性和片面性。因此，对财产管理者的监督检查，客观上要求与财产所有者和财产管理者都无利害关系的第三者来进行，这便是审计工作产生的前提条件，也是审计产生与发展的客观基础。

1.1.2 审计的历史发展轨迹

出于满足社会经济监督的需要，审计以维系受托经济责任为基础，以加强经济管理和控制为动力，以提高受托单位经济效益和效果为目的，在现代自然科学和社会科学飞速发展的背景下，遵循着自身的运行规律，在丰富的社会经济实践中得以逐渐成熟与不断向前发展。

1. 审计主体的历史发展

在西方国家，随着生产力的发展和受托经济责任关系的出现，早期的政府审计也应运而生。据考证，早在奴隶制度下的古罗马、古埃及和古希腊时代，就已建立了官厅审计机构——审计局，设有监督官一职。法国在中产阶级大革命前就设立了审计厅。英国1314年任命了第一任国库审计长。美国则于1921年就公布了《预算及会计条例》，并设立了美国审计总署（General Accounting Office, GAO）。而在我国西周设有“宰夫”，秦汉设有“御史大夫”，隋唐设“比部”，宋代设审计司（院）并最早提出“审计”一词，元、明、清的封建政权中同样也设有兼管审计的部门，民国时期则先后设有审计处、审计院、审计部等政府审计部门，目前我国设有国家审计署。

随着官厅审计的发展，西方国家的寺院审计、行会审计、庄园审计也得以不断地发展，随着

欧美等国跨国公司、连锁商店及大型和特大型铁路、电报、电话公司的产生和发展,公司内部审计也得以进行与发展。而我国于1984年在部门、单位内部成立了审计机构,开始实行内部审计监督,并在1985年10月发布了《审计署关于内部审计工作的若干规定》,在各级政府审计机关、各级主管部门的经济推动下,我国内部审计得到了蓬勃的发展。

注册会计师审计最早产生于英国。在英国工业革命时期,世界审计处在一个痛苦且充满革新的转折过程中。新旧经济观念的冲突和混合,导致以所有权和管理权分离为重要特征的股份公司的发展蔚为热潮。这不仅意味着旧的经济范式陷入危机,崭新的资本主义商品经济秩序的形成,也标志着股东和债权人与企业管理当局之间新型的经济责任关系的最终确立,这种责任关系正是英国注册会计师审计产生和演化的最深层的内驱力。^①1720年英国“南海公司事件”发生,当时“南海公司”以虚假的会计信息诱骗众多投资者上当,令其股票一度暴涨后又暴跌,最终破产倒闭,给投资者造成了巨大的损失。英国议会聘请职业会计师查尔斯·斯耐尔对“南海公司”进行审计。1721年,斯耐尔以“会计师”的名义提出了“查账报告书”,从而宣告了注册会计师审计的诞生。英国“南海公司”事件充分说明了所有权和经营权分离后,注册会计师审计产生的必要性,而且注册会计师审计的产生就是维护所有者的利益,通过提供可靠的会计信息,帮助投资者做出正确的决策。如果缺少注册会计师审计,经营者就会为所欲为,严重损害所有者的利益,从而破坏整个社会的稳定性。

美国的注册会计师审计开始于1883年,由英国会计师传入。1886年美国公共会计师协会成立,1916年该会改组为美国会计师协会,到1957年发展为美国注册会计师协会(American Institute of Certified Public Accountants, AICPA),成为世界上最大的注册会计师审计职业团体。

在我国,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”也获批准成立。之后上海、天津、广州等地也相继成立了许多会计师事务所。1925年在上海成立了“全国会计师公会”。新中国成立初期,注册会计师审计在经济恢复工作中发挥了积极作用。但后来由于推行前苏联高度集中的计划经济模式,中国的注册会计师审计便悄然退出了经济舞台。直到1978年后我国实行“对外开放、对内搞活”的方针,党和政府的工作重点转移到经济建设上来,才为注册会计师制度的恢复重建创造了客观条件。1980年12月,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。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。1986年7月国务院颁布新中国第一部注册会计师法规——《中华人民共和国注册会计师条例》,1988年年底,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,1993年10月,第八届全国人大常委会第四次会议审议通过了《中华人民共和国注册会计师法》,从此我国审计事业开始得到迅速的发展。

进入21世纪,中国注册会计师行业跨入高速发展的快车道,业务收入从2004年度的154亿元发展到2009年度的317亿元,翻了一番;从6年前仅8家会计师事务所,到现在34家会计师事务所,50家国内会计师事务所在海外设立分支机构或者成员机构62家;从把行业发展命运全系在法定审计业务的一根生命线上,到各类新业务百花齐放;从注册会计师审计准则到与国际准则持续全面趋同的新局面;从人才资源匮乏到现在人才战略蓬勃开展,高端人才、国际化人才培养初见成效……我国注册会计师行业目前正在以一种前所未有的良好态势飞速发展。这一方面得益于中国经济的腾飞,另一方面更是来自于行业上上下下的努力奋斗和改革创新。^②

① 文硕编著,《世界审计史》,中国审计出版社,1990年版。

② 陈毓圭,“立足新起点,放飞新希望”,《中国注册会计师》,2010年第11期,第27页。

2. 审计内容的历史发展

现代审计在审查内容上主要经历了检查财务收支、证明交易事项、鉴证财务报表、审查经济管理活动四个阶段。早期的审计是为了核实一些重要的收支事项，揭露会计差错与舞弊，英国工业革命后，经济业务的复杂化使会计重点转移到所有者权益的计算，此时的审计便将重点放在交易事项的证明上。20 世纪初，为满足债权人与投资者了解其发放的贷款和投资是否能够收回的要求，审计重点就转移向判明企业有无偿债能力为目的的资产负债表审计。20 世纪 30 年代，由于投资者关心的是企业的获利能力，会计报表的使用人也在不断扩大，审计的内容就不仅仅是资产负债表和损益表，还包括财务状况变动表、现金流量表等。20 世纪 60 年代以来，科学技术的高速发展，客观上需要对这些新的管理方法和技术的可行性和有效性进行评估，于是就出现了经济管理审计。

3. 审计目标的历史发展

现代审计在审查目标上主要经历过详细审计、资产负债表审计、损益表审计、会计报表审计、经济效益审计五个阶段。在早期的详细审计阶段，审计目标主要是为了查处被审计单位会计的错误和防止舞弊行为的发生。在稍后的资产负债表审计阶段，审计目标主要是为债权人提供被审计单位偿债能力大小的依据。在损益表审计阶段，审计目标主要是为报表使用人提供评价被审计单位的财务状况和经营业绩的依据。在经济效益审计阶段，审计目标主要是为了加强被审计单位的经营管理，提高其经济效益。

4. 审计方法的历史发展

在审计方法上，审计的发展是沿着“账面基础审计—制度基础审计—风险基础审计”的轨迹来发展的。账目基础审计就是以账目和凭证为审查的出发点，检查各项会计记录的有效性和准确性、账簿加总和过账的正确性、总账和明细账及其会计凭证的一致性。它在审计方法史上占有十分重要的地位，直到现在仍被不同程度地采用。制度基础审计就是在了解被审计单位的内部控制制度的基础上，确定其可信赖程度，进而确定审计范围、重点和方法。这种方法减少了直接对凭证、账表进行检查和验证的时间和精力，突出了审计的重点，提高了审计的效率和质量，它是现代审计的重要标志之一。风险基础审计以风险评估为基础确定审计重点和范围，该方法能降低审计成本，提高审计效率，使审计行为更科学。

1.2 审计的含义、特征与目标

1.2.1 审计的含义

世界各国的审计界都对审计概念进行了深入的研究，人们对审计的概念也进行了深入研究，最具代表性的是美国会计学会（AAA）审计基本概念委员会发表于 1973 年的《基本审计概念说明》（*A Statement of Basic Auditing Concepts*），考虑了审计的过程和目标，定义为：“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经济事项认定的证据，以证实这些认定与既定标准的符合程度，并将结果传达给有关使用者。”

1989 年中国审计学会提出的审计概念是：“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。”

国际会计师联合会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。”

1995年中国注册会计师协会在《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做了如下描述：“独立审计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审计意见。”

我们认为，审计（audit）是由独立的专职机构或人员接受委托或根据授权，按照法规和一定的标准，对被审计单位特定时期的会计报表和其他有关资料的公允性、一贯性及其所反映的经济活动的合法性、合规性和效益性进行审查，并发表意见的经济监督、鉴证和评价活动。

1.2.2 审计的特征

审计的性质也即审计的本质特征，是审计区别于其他工作的根本属性。审计是一种经济监督活动，与国家其他宏观经济管理部门一起共同构成我国社会主义市场经济条件下的经济监督体系。但审计监督与其他经济监督有着本质的区别，其本质特征集中体现于独立性（independence）方面。

1. 审计是独立的经济监督

审计是具有独立性的经济监督活动。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。审计的独立性可表现为以下几个方面：

（1）组织机构独立。审计机构必须是独立的专职机构，应独立于被审计单位之外，与被审计单位没有任何组织上的行政隶属关系。此外，审计机构还不能受制于其他部门和单位，这样才能确保审计机构独立地行使审计监督权，对被审事项做出客观公正的评价和鉴证。

（2）业务工作独立。审计人员执行审计业务，要保持精神上的独立，坚持客观公正，不受任何部门、单位和个人的干涉，独立地对被审查的事项做出公允、合理评价和鉴定。

（3）经济来源独立。审计机构从事审计业务活动必须要有一定的经费来源或经济收入，这是保证审计组织独立和业务工作独立的物质基础。这一方面要求各级审计机构（如政府审计机构和内部审计机构）的经费要有一定的标准，不得随意变更；另一方面又要求会计师事务所的收入要受国家法律的保护，使其公正、合理。

由此可见，审计监督不同于其他宏观经济管理部门的经济监督。财政、税务、工商、银行及证券交易管理机构负有经济监督的任务，但它们的经济监督是直接为国家财政、企业、银行信贷和证券业务活动服务的，其经济监督寓于其业务工作过程之中，不是独立的经济监督。而审计工作本身一般不与其他专职业务相连，它既可以从宏观的高度对财政、金融、各级政府等部门的经济活动进行监督，也可以从微观的角度对具体的经营者进行检查监督，因此是一种专门的经济监督活动，具有最充分的独立性。

最高审计机关国际组织（INTOSAI）1977年发布的《利马宣言——审计规则指南》，就政府审计的“独立性”从三方面进行了规定：第一，最高审计机关只有独立于被审计单位之外，并不受外界影响，才能客观而有效地完成其工作任务，最高审计机关的建立及其独立性的程度应在宪法中加以规定；第二，最高审计机关的审计人员在任职期间应独立于被审计单位之外，不受该单位的影响；第三，最高审计机关在财政上应当独立。

2. 审计的权威性

审计组织的权威性是与审计组织的独立性相关的。审计组织的权威性是审计监督正常发挥作用的必要条件。审计组织的独立性，决定了它的权威性。审计组织的权威性由两方面决定。

(1) 审计组织的地位和权力由法律明确规定。为了有效地保证审计组织独立地行使审计监督权,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出了明确规定。这样就使得审计组织在地位上和权力上的权威性在法律上得到了体现。如我国的《宪法》、《审计法》、《注册会计师法》等对政府审计机关、注册会计师审计组织的设立、职权范围都做出了明确规定。我国的内部审计机构也是根据有关法律设置的。这些都充分体现了审计组织的法定地位和权威性。各国的《公司法》、《商法》、《证券交易法》、《破产法》等也都从法律上赋予审计在整个市场经济中的经济监督职能。另外,一些国际组织也通过协调各国的审计制度、准则以及制定统一的标准,使审计成为一项世界性的专业服务,提高了审计的权威性。

(2) 审计人员依法执行业务,受法律保护。法律规定,审计人员依法执行业务时,任何组织和个人不得拒绝、阻碍审计人员依法执行业务,不得打击报复审计人员;审计人员以独立于企业所有者和经营者的“第三者”身份进行工作,且取得审计人员资格必须通过国家统一规定的严格考试或考核,因而他们具有较高的专业知识,这就保证了其所从事的审计工作具有准确性、科学性。正因为如此,审计人员的审计报告具有一定的社会权威性。

1.2.3 审计目标

审计目标(audit objective)是指审计人员通过审计活动所期望达到的目的和要求,它是指导审计工作的指南。审计目标可分为审计总体目标和审计具体目标两个层次。

1. 审计总体目标

(1) 审计总体目标的演变。审计总体目标(overall objective)就是被评价的受托经济责任的履行情况。从历史的发展看,审计总体目标为了适应审计委托人审计目的的需要,是在不断变化和扩展的。

在20世纪前,审计的目的是通过对被审计单位一定时期内的会计记录的逐笔审查,判定有

关于国家审计的审计目标,刘家义审计长于2010年9月1日签署审计署第8号令,公布新修订的《中华人民共和国国家审计准则》明确:审计机关的主要工作目标是通过监督被审计单位财政收支、财务收支以及有关经济活动的真实性、合法性和效益性,维护国家经济安全,推进民主法治,促进廉政建设,保障国家经济和社会健康发展。真实性是指反映财政收支、财务收支以及有关经济活动的信息与实际情况相符合的程度。合法性是指财政收支、财务收支以及有关经济活动遵守法律、法规或者规章的情况。效益性是指财政收支、财务收支以及有关经济活动实现的经济效益、社会效益和环境效益。

(2) 我国审计总体目标的内容。审计的总体目标可从以下两个方面理解。

合法性、公允性和一贯性 被审计单位经济活动有关资料的合法性、公允性和一贯性是现代审计的总体目标,具有财政财务审计和会计报表审计的特征。

会计报表审计是现代审计的支柱,也是注册会计师审计的一项基本业务。根据我国注册会计师审计准则,独立审计的总体目标是对被审计单位会计报表的合法性、公允性以及会计处理方法的一贯性表示意见。这一规定恰当地强调了审计总体目标是对会计报表的“三性”表示意见。其中,合法性(legitimacy)是指被审计单位会计报表的编报是否符合《企业会计准则》及国家其他财务会计法规的规定;公允性(fairness)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、经营成果和资金变动情况;一贯性(consistency)是指被审计单位的会计处理方法是否在前后各个会计期保持一致。

将审计总体目标规定为对会计报表的“三性”表示意见,是因为注册会计师审计的主要业务是会计报表审计,发表意见的对象是会计报表及附表和附注,而会计报表的使用者则希望注册会计师为会计报表的“三性”做出鉴定,以帮助他们做出有关判断或决策。

合规性和效益性 合规性和效益性具有财经法纪审计和经济效益审计的特征。

合规性是指被审计单位的经济活动要符合国家的各种法律、法规、方针政策及单位内部控制制度的要求。审查合规性的目的在于揭露和查处违法、违规行为,保证审计委托人的利益不受侵犯,正确处理被审计单位与其出资者、相关单位、个人之间的经济利益关系。

效益性是指被审计单位的经济活动应当与预期的经济效益相关联。审查效益性的目的在于评价被审计单位的经营活动和资源利用是否讲究效率,经营活动有无经济效益,经营目标、决策、计划方案是否可行、是否讲求效果,并找出存在的不足及其原因,提出建设性的意见,促使被审计单位进一步改善经营管理,提高经济效益。

2. 审计具体目标

审计具体目标(detailed objective)是审计总体目标的进一步具体化。为了达到审计总体目标,审计人员必须审查会计报表的各个项目及有关资料,获取必要的审计证据。虽然各个报表项目的内容不同,但都有一些通用的审计目标,即一般审计目标。此外还有按每个项目分别确定的目标,即项目审计目标。因此,一般审计目标适用于所有项目的审计,项目审计目标则只适用于某一特定项目的审计。只有了解了一般审计目标方能据以确定项目审计目标。

与总体目标相适应,各项具体准则针对审计工作的某一具体方面规定了具体目标。例如,《中国注册会计师审计准则第1312号——函证》规定了注册会计师使用函证程序的目标,即设计和实施函证程序,以获取相关、可靠的审计证据。具体目标的作用在于使注册会计师关注执行每项审计准则预期实现的结果。为了实现具体目标,各项具体准则规定了注册会计师在审计工作的某一具体方面应当遵守的要求。相对于总体目标,这些目标足够具体,可以帮助注册会计师理解应当遵守的要求和遵守要求的恰当方式,确定在具体情况下是否需要完成更多的工作以实现具体目标。

总体目标统驭具体目标,具体目标是联系总体目标和准则要求之间的桥梁。为了实现总体目标,注册会计师在计划和实施审计工作时应当使用相关审计准则规定的具体目标。在使用具体目标时,注册会计师应当认真考虑各项审计准则之间的相互关系,确定是否有必要实施除审计准则规定以外的其他审计程序,并评价是否已获取充分、适当的审计证据。^⑨

一般地说,审计具体目标必须根据被审计单位管理当局的认定和审计总体目标来确定。被审计单位会计报表是其管理当局对经济活动和事项的自我认定(assertion),审计人员审计则是对被审计单位管理当局认定的再认定(re-assertion)。

(1) 被审计单位管理当局对会计报表的认定。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。审计目标与被审计单位管理当局对会计报表的认定密切相关,因为审计人员的基本职责就在于确定被审计单位管理当局对会计报表的认定是否有理由。

根据国际审计准则和我国审计准则的要求,可将被审计单位管理当局对会计报表的认定归为以下五类。

1) 存在或发生。“存在或发生”(existence or occurrence)的认定是指资产负债表所列的各项资产、负债、所有者权益在资产负债表日是否存在,损益表所列的各项收入和费用在会计期间内是否确实发生。该认定所要解决的问题是,管理当局是否把那些不应包括的项目(如不在的项目或不曾发生的交易结果)挤入了会计报表,并不涉及所报告的金额是否正确。可见,“存在或发生”认定,主要与会计报表组成要素的高估(overstatements,也称“夸大错误”)有关。

2) 完整性。“完整性”(completeness)认定是指在会计报表中应该列示的所有交易和项目是否都列入了。该认定所要解决的问题是,管理当局是否把应包括的项目给遗漏或者省略了,也并未涉及所报告的金额是否正确。可见,“完整性”认定与“存在或发生”认定正好相反,它主要与会计报表组成要素的低估(understatements,也称“缩小错误”)有关。

3) 权利和义务。“权利和义务”(rights and obligations)认定是指在某一特定日期,各项资产是否确属公司的权利,各项负债是否确属公司的义务。它通常涉及所有权权利和法律义务问题以及资产使用权和非法律义务的负债问题。与前两项认定不同的是该认定却只与资产负债表的组成要素有关。

4) 估价或分摊。“估价或分摊”(valuation or allocation)认定是指各项资产、负债、所有者权益、收入和费用等要素是否按适当的金额列入会计报表中。有关金额在会计报表中列示是否适当取决于金额的确定是否遵守会计准则和是否存在数字或文字处理方面的错误。该认定包括三个方面的内容:①总值估价(gross valuation);②净值估价(net valuation);③计算精确性(mathematical accuracy)。此外,该认定还涉及管理当局会计估计(accounting estimates)的合理性。

5) 表达与披露。“表达与披露”(presentation and disclosure)认定是指会计报表上的特定组成要素是否被适当地加以分类、说明和披露。

(2) 合法性、公允性和一贯性的一般审计目标。根据被审计单位管理当局认定,可推论得出符合合法性、公允性和一贯性的一般审计目标如下。

1) 总体合理性。总体合理性(overall reasonableness)是指审计人员需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。审计人员如对总体合理性目标不满意,那么他就可能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目标上。总体合理性测

⑨ 钟标,“新修订审计准则的背景、工作安排及具体内容介绍”,《中国注册会计师》,2010年第11期,第18页。