

主 编 李俊林

高等学校应用型规划教材·会计学系列

# 审计理论与 实务



复旦大学出版社

主 编 李俊林

副主编 邵俊波 韩瑞宾

高等学校应用型规划教材

# 审计理论与 实务



复旦大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

审计理论与实务/李俊林主编. —上海:复旦大学出版社, 2015. 7  
高等学校应用型规划教材·会计学系列  
ISBN 978-7-309-11460-7

I. 审… II. 李… III. 审计学-高等学校-教材 IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2015)第 101716 号

审计理论与实务

李俊林 主编  
责任编辑/宋朝阳

复旦大学出版社有限公司出版发行  
上海市国权路 579 号 邮编:200433  
网址:fupnet@fudanpress.com <http://www.fudanpress.com>  
门市零售:86-21-65642857 团体订购:86-21-65118853  
外埠邮购:86-21-65109143  
浙江省临安市曙光印务有限公司

开本 787×1092 1/16 印张 22.75 字数 499 千  
2015 年 7 月第 1 版第 1 次印刷

ISBN 978-7-309-11460-7/F·2145  
定价:42.00 元

---

如有印装质量问题,请向复旦大学出版社有限公司发行部调换。  
版权所有 侵权必究

## 内容提要

本书紧紧围绕审计实际工作的需要，分为审计概述、审计执业规范和法律责任、审计基本流程、承接审计业务、风险评估与计划审计工作、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、筹资与投资循环审计、货币资金审计以及完成审计与出具审计报告共11章。既有审计基本理论的讲解，又有财务报表审计实务的介绍；既包括会计师事务所项目经理的工作，又包括审计一般助理人员的工作，内容涵盖了审计学的全部知识点，涉及审计实际工作的各个环节。

本书从满足高校毕业生就业岗位的实际情况出发，以审计岗位的各业务为主线，介绍各业务活动的操作步骤，注重内容的实用性和针对性；各章开篇之前均安排“导读案例”，有利于开展案例教学，具有较强的典型性和引导性；各章之后安排了课后案例讨论，增加了学生课后自己学习的内容，通过小组讨论学习，升华审计思考。

本书适合高等院校会计、金融、财务管理等专业师生选作教材，也适合实践工作者作为参考读物使用。

# 前 言

随着我国资本市场的不断完善,审计在社会监督中的作用越来越重要,急需大量具备一定职业判断能力和丰富经验的高水平的审计专门人才。审计学是一门实践性极强的学科,如果只讲授基本的审计理论和方  
法,很难使学生接受审计实务。很多学生对审计道理都清楚,就是不知道  
怎么审,这难免使该课程在学生心目中造成极其枯燥乏味的印象,更  
难培养出社会急需的应用型人才。如何编写一本能紧密联系国内外审  
计实际,使学生增加动脑、动手的机会,进一步提高学生运用知识和审  
计判断、分析能力的教材,是提高审计教学效果的关键。我们在总结以往  
教学经验和审计实践的基础上大胆尝试,编写了这本《审计理论与实务》  
教材。

本教材以简洁扎实的审计理论知识为基础,以大量的审计具体工作  
底稿和案例为依托,使本教材既有说服力又有可操作性。每章开头以国  
内外的经典审计案例进行导入,围绕案例问题进行讨论总结,引入要讲  
授的审计基本理论问题。在讲授理论时,附有大量的审计具体工作底  
稿,增加了可操作性;同时,根据知识点理解的难易程度,穿插了课堂实  
训内容,提高了可理解性。在每章的最后附有课后案例讨论,要求学生  
在课后查找并阅读与本章知识点相关的案例,并思考相对应的问题。课  
堂上分小组对案例进行讨论汇报演讲,之后每个小组围绕讨论的问题编  
写完成小组案例,通过此环节的训练提高学生的沟通与表达能力。

与以往的一般审计学教材相比,本教材具有以下鲜明特色:



首先,在内容的安排方面,本教材紧紧围绕审计实际工作需要,分为审计概述、审计执业规范 and 法律责任、审计基本流程、承接审计业务、风险评估与计划审计工作、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、筹资与投资循环审计、货币资金审计及完成审计与出具报告共 11 章。既有审计基本理论的讲解,又有财务报表审计实务的介绍;既包括会计师事务所项目经理的工作,又包括审计一般助理人员的工作,内容涵盖审计学的全部知识点,涉及审计实际工作的各个环节。

其次,在结构、体例方面,从满足高校毕业生就业岗位的实际情况出发,以审计岗位的各业务为主线,介绍各业务活动的操作步骤为主要内容,注重内容的实用性和针对性;各章开篇之前均安排“导读案例”,有利于开展案例教学,具有较强的典型性和引导性;各章之后安排课后案例讨论,增加了学生课后自己学习的内容,通过小组讨论学习,升华审计思考。

最后,本教材中安排了大量的审计工作底稿,大部分均为实务中所真实采用的,具有高度的仿真性,能缩短学生与审计实践的距离感,突出职业能力的培养,以真实的工作为目标,以完成具体业务的典型工作过程作为任务,让学生在完成审计工作任务中学习知识,训练技能,获得实现目标所需要的职业能力;同时配备了课内实训,让学生按照审计业务的处理程序填写完成常用的工作底稿。

本书由李俊林主编,韩瑞宾和邵俊波任副主编,北京大学光华管理学院王立彦教授主审。具体编写分工如下:第一章由北京物资学院刘德英编写;第二章由邵俊波编写;第三章由韩瑞宾编写;第四章由中国劳动关系学院潘泰萍编写;第五章到第十一章由李俊林编写。全书由李俊林统编、定稿。

本书在编写过程中得到了北京注册会计师协会领导和同仁的大力协助。值此出版之际,谨向对本书的编写和出版给予关心支持与帮助的朋友们致以诚挚的谢意。限于学识水平和实践经验,书中不足之处在所难免,恳请读者批评指正。

编者

2015年3月于北京

朝阳区垡头



|                        |     |
|------------------------|-----|
| 第三章 审计基本流程 .....       | 053 |
| 本章要点 .....             | 053 |
| 导读案例 .....             | 053 |
| 第一节 审计目标 .....         | 054 |
| 第二节 审计方法与程序 .....      | 062 |
| 第三节 审计证据与审计工作底稿 .....  | 077 |
| 本章小结 .....             | 086 |
| 本章复习题 .....            | 086 |
| 课后讨论案例 .....           | 086 |
| 第四章 承接审计业务 .....       | 088 |
| 本章要点 .....             | 088 |
| 导读案例 .....             | 088 |
| 第一节 开展初步业务活动 .....     | 089 |
| 第二节 签订审计业务约定书 .....    | 104 |
| 本章小结 .....             | 111 |
| 本章复习题 .....            | 112 |
| 课后讨论案例 .....           | 112 |
| 第五章 风险评估与计划审计工作 .....  | 113 |
| 本章要点 .....             | 113 |
| 导读案例 .....             | 113 |
| 第一节 审计重要性 .....        | 114 |
| 第二节 审计风险 .....         | 120 |
| 第三节 风险评估 .....         | 124 |
| 第四节 风险应对 .....         | 147 |
| 第五节 编制审计计划 .....       | 154 |
| 本章小结 .....             | 160 |
| 本章复习题 .....            | 161 |
| 课后讨论案例 .....           | 161 |
| 第六章 销售与收款循环审计 .....    | 163 |
| 本章要点 .....             | 163 |
| 导读案例 .....             | 163 |
| 第一节 销售与收款循环的风险评估 ..... | 166 |



|                            |            |
|----------------------------|------------|
| 第二节 销售与收款循环的控制测试 .....     | 175        |
| 第三节 主要账户的实质性程序 .....       | 180        |
| 本章小结 .....                 | 200        |
| 本章复习题 .....                | 200        |
| 课后讨论案例 .....               | 200        |
| .....                      | .....      |
| <b>第七章 采购与付款循环审计 .....</b> | <b>202</b> |
| 本章要点 .....                 | 202        |
| 导读案例 .....                 | 202        |
| 第一节 采购与付款循环的风险评估 .....     | 203        |
| 第二节 采购与付款循环的控制测试 .....     | 214        |
| 第三节 主要账户的实质性程序 .....       | 218        |
| 本章小结 .....                 | 231        |
| 本章复习题 .....                | 232        |
| 课后讨论案例 .....               | 232        |
| .....                      | .....      |
| <b>第八章 生产与存货循环审计 .....</b> | <b>234</b> |
| 本章要点 .....                 | 234        |
| 导读案例 .....                 | 234        |
| 第一节 生产与存货循环的风险评估 .....     | 235        |
| 第二节 生产与存货循环的控制测试 .....     | 245        |
| 第三节 主要账户的实质性程序 .....       | 250        |
| 本章小结 .....                 | 269        |
| 本章复习题 .....                | 269        |
| 课后讨论案例 .....               | 269        |
| .....                      | .....      |
| <b>第九章 筹资与投资循环审计 .....</b> | <b>271</b> |
| 本章要点 .....                 | 271        |
| 导读案例 .....                 | 271        |
| 第一节 筹资与投资循环的风险评估 .....     | 272        |
| 第二节 筹资与投资循环的控制测试 .....     | 283        |
| 第三节 主要账户的实质性程序 .....       | 287        |
| 本章小结 .....                 | 294        |
| 本章复习题 .....                | 295        |
| 课后讨论案例 .....               | 295        |

|                           |     |
|---------------------------|-----|
| 第十章 货币资金审计 .....          | 296 |
| 10.1 本章要点 .....           | 296 |
| 10.2 导读案例 .....           | 296 |
| 10.3 第一节 货币资金的风险评估 .....  | 297 |
| 10.4 第二节 货币资金的控制测试 .....  | 306 |
| 10.5 第三节 主要账户的实质性程序 ..... | 309 |
| 10.6 本章小结 .....           | 322 |
| 10.7 本章复习题 .....          | 322 |
| 10.8 课后讨论案例 .....         | 322 |
| 第十一章 完成审计与出具报告 .....      | 324 |
| 11.1 本章要点 .....           | 324 |
| 11.2 导读案例 .....           | 324 |
| 11.3 第一节 完成审计工作 .....     | 325 |
| 11.4 第二节 审计报告的意见类型 .....  | 336 |
| 11.5 第三节 出具审计报告 .....     | 338 |
| 11.6 本章小结 .....           | 353 |
| 11.7 本章复习题 .....          | 353 |
| 11.8 课后讨论案例 .....         | 354 |
| 主要参考文献 .....              | 355 |

# 第一章 审计概述

## 【本章要点】

通过对本章内容的学习,你应了解和掌握以下知识和技能:

- 了解审计产生的原因以及审计的发展历程;
- 理解审计的本质及组成要素;
- 掌握审计组织的具体类型和各自的审计人员;
- 能够根据实际情况具体判别审计业务;
- 能够结合具体事例分析我国经济生活中的审计活动并理解其重要性。

## 导 读 案 例

### 英国南海股份有限公司审计案<sup>①</sup>

300多年前,英国成立了南海股份有限公司,由于经营无方,公司效益一直不理想。公司董事会为了使股票达到预期价格,不惜采取散布谣言等手法,使股票价格直线上升。事情败露后,英国议会聘请了一位懂会计的人,审核了该公司的账簿,然后据此查处了该公司的主要负责人。于是,审核该公司账簿的人开创了世界注册会计师行业的先河,民间审计从此在英国拉开了序幕。

**案例背景:**在18世纪初,随着大英帝国殖民主义的扩张,海外贸易有了很大的发展。英国政府发行中奖债券,并用发行债券所募集到的资金,于1710年创立了南海股份有限公司。该公司以发展南大西洋贸易为目的,获得了专卖非洲黑奴给西班牙、美洲的30年垄断权,其中,公司最大的特权是可以自由地从事海外贸易活动。南海公司虽然经过近10年的经营,其业绩却依然平平。1719年,英国政府允许中奖债券总额的70%(即约1000万英镑),可与南海公司股票进行转换。该年底,一方面,当时的英国政府扫除了殖民地贸易的障碍;另一方面,公司的董事们开始对外散布各种所谓的好消息,即南海公司在年底将有大量利润可实现,并煞有其事地预计,在1720年的圣诞节,公司可能要按面值的60%

<sup>①</sup> 资料来源:李若山,《审计案例》,辽宁人民出版社,1998年。

支付股利。这一消息的宣布,加上公众对股价上扬的预期,促进了债券转换,进而带动了股价上升。1719年中,南海公司股价为114英镑;到了1720年3月,股价劲升至300英镑以上。而从1720年4月起,南海公司的股票更是节节攀高,到了1720年7月,股票价格已高达1050英镑。此时,南海公司老板布伦特又想出了新主意:以数倍于面额的价格,发行可分期付款的新股。同时,南海公司将获取的现金转贷给购买股票的公众。这样,随着南海股价的扶摇直上,一场投机浪潮席卷全国。由此,170多家新成立的股份公司股票以及原有的公司股票都成了投机对象,股价暴涨51倍,从事各种职业的人(包括军人和家庭妇女)都卷入了这场漩涡。美国经济学家加尔布雷斯在《大恐慌》一书中这样描绘当时人们购买股票的情形:“政治家忘记了政治,律师放弃了买卖,医生丢弃了病人,店主关闭了铺子,教父离开了圣坛,甚至连高贵的夫人也忘了高傲和虚荣。”

1720年6月,为了制止各类“泡沫公司”的膨胀,英国国会通过了《泡沫公司取缔法》。许多公司被解散,公众开始清醒过来,对一些公司的怀疑逐渐扩展到南海公司身上。从7月份开始,外国投资者首先抛出南海公司股票,撤回资金。随着投机热潮的冷却,南海公司的股价一落千丈。从1720年8月25日到9月28日,南海公司的股票价格从900英镑下跌到190英镑,到12月份最终仅为124英镑。当年年底,政府对南海公司资产进行清理,发现其实际资本已所剩无几。那些高价买进南海股票的投资者遭受了巨大损失,政府逮捕了布伦特等人,另有一些董事自杀。“南海泡沫”事件使许多地主、商人失去了资产。在此后较长的一段时间里,民众对参股新兴股份公司闻之色变,对股票交易心存疑虑。

对南海公司舞弊案的查处:1720年名噪一时的“南海公司”倒闭的消息传来,犹如晴天霹雳,惊呆了正陶醉在黄金美梦中的债权人和投资者。当这些“利害关系者”证实了数百万英镑的损失将由自己承担的时候,他们一致向英国议会发出了严惩欺诈者并赔偿损失的呼声。迫于舆论的压力,1720年9月,英国议会组织了一个由13人参加的特别委员会,对“南海泡沫”事件进行秘密查证。在调查过程中,特别委员会发现该公司的会计记录严重失实,明显存在蓄意篡改数据的舞弊行为,于是,特别委员会特邀了一位名叫查尔斯·斯奈尔(Charles Snell)的资深会计师,对南海公司分公司“索布里奇商社”的会计账目进行检查。查尔斯·斯奈尔作为伦敦市彻斯特·莱恩学校的习字和会计教师,商业审计实践经验丰富,理论基础扎实,在伦敦地区享有盛誉。

查尔斯·斯奈尔通过对南海公司账目的查询、审核,于1721年提交了一份名为《伦敦市彻斯特·莱恩学校的书法大师兼会计师对索布里奇商社的会计账簿进行检查的意见》。在该份报告中,查尔斯指出了公司存在舞弊行为、会计记录严重不实等问题。但没有对公司为何编制这种虚假的会计记录表明自己的看法。

议会根据这份查账报告,将南海公司董事之一的雅各希·布伦特以及他的合伙人的不动产全部予以没收。其中,一位叫乔治·卡斯韦尔的爵士被关进了著名的伦敦塔监狱。

同时,英国政府颁布《泡沫公司取缔法》对股份公司的成立进行严格的限制,只有取得国王的御批,才能得到公司的营业执照。事实上,股份公司的形式基本上名存实亡。

直到1828年,英国政府在充分认识到股份有限公司利弊的基础上,通过设立民间审

计的方式,将股份公司中因所有权与经营权分离所产生的不足予以制约,才完善了这一现代化的企业制度。据此,英国政府撤销了《泡沫公司取缔法》,重新恢复了股份公司这一现代企业制度的形式。

### 【案例讨论题】

1. 英国南海股份有限公司能够进行舞弊的根本原因是什么?
2. 查尔斯·斯奈尔在这个事件中起到了什么作用?
3. 从制度设计的角度谈谈如何防止上市公司进行舞弊?

## 第一节 审计的产生与发展

### 一、民间审计的起源与发展

民间审计起源于企业所有权和经营权的分离,是市场经济发展到一定阶段的产物。

#### (一) 起源于 16 世纪的意大利

在 16 世纪,地中海沿岸的商业城市已经比较繁荣,商业经营规模不断扩大。由于单个业主难以向企业投入巨额资金,为筹集所需的大量资金,合伙制企业应运而生。有的合伙人参与企业的经营管理,有的合伙人则不参与,所有权和经营权开始分离,在这种情况下,客观上需要独立的第三者对合伙企业进行监督、检查,从而产生了对民间审计的最初需求。

在民间审计实施的过程中,财产的所有者(委托人)、财产的经营管理者(被审计人)和审计者(独立的专职机构和人员)形成了最初的审计三方关系,具体内容如图 1-1 所示。

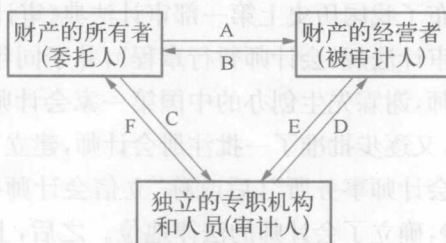


图 1-1 审计三方关系图

注: A. 委托经营管理; B. 履行受托责任;  
C. 委托审计; D. 进行审计; E. 配合审计;  
F. 报告审计结果。

#### (二) 形成于 18 世纪的英国

民间审计虽然起源于意大利,但它对后来审计事业的发展影响不大。在工业革命中取得成功的英国在创立和传播审计职业的过程中发挥了重要作用。18 世纪,英国的资本主义经济得到了迅速发展,生产的社会化程度大大提高。企业的所有权与经营权进一步分离,企业主希望有外部的会计师来检查他们所雇用的管理人员是否存在贪污、盗窃和其他舞弊行为,于是,英国出现了第一批以查账为职业的独立会计师。他们受企业委托,对企业会计账目进行逐笔检查,检查结果也只向企业主报告。

这一时期的民间审计的主要特点是审计的法律地位得到了确认;审计的目的是查错舞弊,保护企业资产的安全和完整;审计的方法是对会计账目进行详细审计;审计报告使用人



主要为企业股东等。

### （三）发展于 20 世纪初的美国

从 20 世纪初开始,全球经济发展的重心逐步由欧洲转向美国,审计在美国也得到了大力发展。20 世纪早期的美国的经济形势发生了很大变化。由于金融资本对产业资本更为广泛地渗透,企业同银行的利益关系更加紧密,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。之后,从 1929—1933 年,世界主要资本主义国家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的盈利水平,产生了对企业利润表进行审计的客观要求。这时,审计的重点已从保护债权人作为目的的资产负债表审计转向以保护投资者为目的的利润表审计。

直到现阶段,随着世界经济的发展,现代审计主要是向银行、投资者等社会公众服务的,社会公众既关心企业的资产负债情况,又关心企业的盈利能力等情况,因此,现代审计是在风险导向审计模式下的财务报表审计。

## 二、我国审计的演进与发展

我国的民间审计是在 20 世纪初从国外演进过来的。中华民国时期,封建帝制被推翻,我国民间审计的发展进入了近代的改良时期。1912 年,北洋政府设立审计处,并于两年后颁布了我国历史上第一部审计法典《审计法》。1918 年 9 月,北洋政府颁布了我国第一部民间审计法规《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——“正则会计师事务所”也获准成立。此后,又逐步批准了一批注册会计师,建立了一批会计师事务所,包括潘序伦先生创办的“潘序伦会计师事务所”(后改称“立信会计师事务所”)等。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。之后,上海、天津、广州等地也相继成立了多家会计师事务所。在组织方面,1925 年在上海成立了“全国会计师公会”,1933 年成立了“全国会计师协会”,至 1947 年,全国已拥有注册会计师 2 619 人,并建立了一批会计师事务所,主要集中在上海、天津、广州等沿海城市。当时,民间审计的业务主要是为企业设计会计制度、代理申报纳税、培训会计人才和提供其他会计咨询服务。但是,在半封建、半殖民地的旧中国,注册会计师职业未能得到很大的发展,民间审计也未能充分地发挥应有的作用。

新中国成立以后,根据当时的国情,国家没有设置独立的审计机构。直到 20 世纪 80 年代,为适应改革开放和经济建设的需要,我国全面开展了审计工作。

在民间审计方面,1980 年恢复重建了注册会计师制度。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民间审计业务的会计师事务所。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 日起实施。1988 年 11 月 15 日,财政部借鉴国际惯例成立了中国注册会计师协会,随后,各地方相继组建省级注册会计师协会。1993 年 10 月 31 日,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》(以下简称《注册会计师法》),自 1994 年 1 月 1 日起



实施。自1996年起至2006年,中国注册会计师协会已经发布、修订了48项执业准则及指南,注册会计师审计在我国得到了蓬勃发展。

在政府审计方面,我国把建立政府审计机构和实行审计监督载入我国1982年修改的《宪法》;1983年,成立了我国最高国家审计机关——审计署,并先后在地方设置各级审计机关;1985年,发布《国务院关于审计工作的暂行规定》;1988年,颁发了《中华人民共和国审计条例》;1994年,颁布了《中华人民共和国审计法》,并在2006年作了较大修订,至此,我国政府审计逐步走上了法制化、制度化、规范化的轨道。

在内部审计方面,为加强我国组织内部的经济监督和管理作用,我国于1964年在各组织内部建立审计职能部门,实行内部审计监督制度。1985年、1995年、2003年先后几次发布并修订了《审计署关于内部审计工作的规定》,中国内部审计协会依据《中华人民共和国审计法》、《审计署关于内部审计工作的规定》及相关法律法规,颁布了内部审计准则。截至目前,陆续颁布了《中国内部审计基本准则》、29项《内部审计具体准则》和5项《内部审计实务指南》,规范了我国的内部审计工作,内部审计在我国得到了迅速发展。

至此,我国已经形成了政府审计、民间审计和内部审计三位一体的审计监督体系,三者各自独立、各司其职,我国的审计工作进入了前所未有的振兴时期。



### 读一读

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,并设有监督官一职。法国在资产阶级大革命前就设立了审计厅。英国于1314年任命了第一任国库审计长。美国在1921年就公布了《预算及会计条例》,并依据该条例设立了美国联邦总会计(审计)署。

我国政府审计产生于西周初期,西周设立的“宰夫”、秦汉设立的“御史大夫”、隋唐设立的“比部”等都与审计职责有关。宋代设有审计司(院)并最早提出“审计”一词,元、明、清的封建政权中同样也设有监管审计部门。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;在新中国成立以后的较长时期内,我国一直没有设置独立的审计机构。党的十一届三中全会以后,1983年9月,我国政府审计的最高机关——审计署成立,并且县级以上各级人民政府均设立审计机关。

## 三、审计产生与发展历程的启示

从审计的起源和发展历程可以看出,审计的产生和发展有其历史必然性。从中可以得出以下几点启示:

(1) 审计是商品经济发展到一定阶段的产物,其产生的直接原因是财产所有权与经营权的分离。特别是公司逐渐成为商品社会的重要经济组织后,由于所有者主要根据经营者提交的财务报表了解企业的经营情况,因此,客观上需要有一个来自企业外部的持独立、客观、公正立场的第三者对企业财务报表的真实性和公允性做出判断,审计便应运而生。

(2) 审计将随着商品经济的发展而不断发展。商品经济的发展,促使审计由初期的详

细审计发展为资产负债表审计、利润表审计,进而发展到财务报表审计;审计目标也由最初的查错防弊发展到对财务报表发表审计意见。

(3) 审计具有独立、客观、公正的特征。这种特征,一方面保证了审计具有鉴证职能;另一方面也使其在社会上享有较高的权威性。

## 第二节 审计的本质

审计是一种社会经济现象。随着社会生产力的提高和社会经济的发展,社会财富日益增多,剩余的生产产品逐渐集中到少数人手中。当财产所有者不能直接经营和管理其所拥有的财产时,就需要委托他人代为经营和管理,于是,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关系。财产所有者为了保护其财产的安全、完整并有所增值,就需要定期或不定期地了解受托管理者是否忠于职守、尽职尽责地从事管理和经营,有无徇私舞弊和提供虚假财务报告等行为。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方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。如果是财产所有者自身对财产管理者进行监督,由于彼此之间存在着直接的经济利益关系,这种监督难免会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,客观上要求由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。这种由第三者所进行的监督、检查,就是审计工作。

### 一、审计的定义

审计的定义是指对审计的本质特征或其内涵与外延所做的高度概括。世界各国的审计界都对审计概念进行了深入的研究,美国会计学会(AAA)颁布的《基本审计概念说明》(ASOBAC)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,而对与这种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系统的过程。”

国际会计师联合会(IFAC)下设的国际审计与鉴证准则理事会将注册会计师审计概念定义为:“会计报表审计的目标是,使审计师能够对会计报表是否在所有重大方面按照确定的财务报告框架编制发表意见。”

《中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》对审计概念的描述为:“审计的目的是提高财务报表预期使用者对财务报表的信赖程度,可以通过注册会计师对财务报表是否在所有重大方面按照适用的财务报告框架编制发表审计意见得以实现。”

我们可以将审计概念通俗地表述为:审计是指注册会计师对财务报表是否不存在重大错报提供合理保证,以积极方式提出意见,增强除管理层之外的预期使用者对财务报表信赖的程度。具体可以从以下几个方面加以理解:

(1) 审计的用户是财务报表的预期使用者,即审计可以用来有效地满足财务报表预期

使用者的需求。

(2) 审计的目的是改善财务报表的质量或内涵,增强预期使用者对财务报表的信赖程度,即以合理保证的方式提高财务报表的质量,而不涉及为如何利用信息提供建议。

(3) 合理保证是一种高水平保证。当注册会计师获取充分、适当的审计证据将审计风险降至可接受的低水平时,就获取了合理保证。由于审计存在固有限制,注册会计师据以得出结论和形成审计意见的大多数审计证据是说服力而非结论性的,因此,审计只能提供合理保证,不能提供绝对保证。

(4) 审计的基础是独立性和专业性,通常由具备专业胜任能力和独立性的注册会计师来执行,注册会计师应当独立于被审计单位和预期使用者。

(5) 审计的最终产品是审计报告。注册会计师针对财务报表是否在所有重大方面按照财务报告编制基础编制并实现公允反映发表审计意见,并以审计报告的形式予以传达。注册会计师按照审计准则和相关职业道德要求执行审计工作,能够形成这样的意见。

## 二、审计的要素

审计旨在增进某一鉴证对象信息的可信性。例如,财务报表审计就是注册会计师通过收集充分、适当的证据来评价财务报表是否在所有重大方面符合会计准则,并出具审计报告,从而提高财务报表的可信性。因此,审计包括审计业务的三方关系、鉴证对象(财务报表)、标准(财务报表编制基础)、审计证据和审计报告共五个要素。

### (一) 审计业务的三方关系

三方关系人分别是注册会计师、被审计单位管理层(责任方)、财务报表预期使用者。

#### 1. 注册会计师

注册会计师是指取得注册会计师证书并在会计师事务所执业的人员,通常是指项目合伙人或项目组其他成员,有时也指其所在的会计师事务所。

按照审计准则的规定对财务报表发表审计意见是注册会计师的责任。为履行这一职责,注册会计师应当遵守相关职业道德要求,按照审计准则的规定计划和实施审计工作,获取充分、适当的审计证据,并根据获取的审计证据得出合理的审计结论,发表恰当的审计意见。注册会计师通过签署审计报告确认其责任。

如果审计业务涉及的特殊知识和技能超出了注册会计师的能力,注册会计师可以利用专家协助执行审计业务。在这种情况下,注册会计师应当确信包括专家在内的项目组整体已具备执行该项审计业务所需的知识和技能,并充分参与该项审计业务和了解专家所承担的工作。

#### 2. 被审计单位管理层(责任方)

责任方是指对财务报表负责的组织或人员,即被审计单位的管理层。管理层是指对被审计单位经营活动的执行负有经营管理责任的人员。在某些被审计单位,管理层包括部分或全部的治理层成员,如治理层中负有经营管理责任的人员或参与日常经营管理的业主(以下简称业主兼经理)。治理层是指对被审计单位战略方向以及管理层履行经营管理责任负有监督责任的人员或组织。治理层的责任包括监督财务报告过程。在某些被审计单位,治