

普通高等教育应用创新系列规划教材·经管基础课程系列

审计学

唐 华 主编



科学出版社

普通高等教育应用创新系列规划教材·经管基础课程系列

审计学

主 编 唐 华

科学出版社

北 京

内 容 简 介

本书可作为会计学专业、财务管理专业及相关专业学生学习审计学的教材,也可作为注册会计师考试的配套参考书,还可作为广大审计实务工作者自学深造的参考用书。全书共分14章,主要阐述审计总论与组织形式,审计活动所处的制度与法律环境框架,风险导向审计的内容与方法,交易循环与报表审计,完成审计工作与审计报告和其他鉴证业务,形成以注册会计师审计为中心线索,兼顾政府审计和内部审计相关内容的体系,能满足诸如工商管理、财政金融等经济管理专业教学之用。

本书适合高等学校会计学、财务管理等专业的本科学生作为教材使用,也可作为各类各级审计师的参考用书。

图书在版编目(CIP)数据

审计学/唐华主编. —北京:科学出版社,2018.2

普通高等教育应用创新系列规划教材·经管基础课程系列

ISBN 978-7-03-056043-8

I. ①审… II. ①唐… 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(2017)第324968号

责任编辑:王京苏/责任校对:张翠萍
责任印制:吴兆东/封面设计:蓝正设计

科学出版社出版

北京东黄城根北街16号

邮政编码:100717

<http://www.sciencep.com>

北京京华虎彩印刷有限公司印刷

科学出版社发行 各地新华书店经销

*

2018年2月第 一 版 开本:787×1092 1/16

2018年2月第一次印刷 印张:22 1/2

字数:5340 000

定价:56.00 元

(如有印装质量问题,我社负责调换)



前言

在各高校经济管理类专业的课程设置中,审计学都是必修的专业课。长期以来,经济环境的发展变化导致审计技术手段和方法也在不断演进,大数据和互联网的兴起使得审计计划中行业数据趋势分析变得更为复杂,加之审计准则的不断修订,都迫切要求审计领域知识不断更新。本着与时俱进和务实的精神,我们组织编写了本书。本书可作为会计学专业、财务管理专业及相关专业学生学习审计学的教材,也可作为注册会计师考试的配套参考书,还可作为广大审计实务工作者自学深造的参考用书。全书共分14章,包括:审计基本理论部分(第一章至第七章);交易循环与报表审计(第八章至第十二章);终结审计与审计报告(第十三章至第十四章)。

本书理论先进、案例新颖,突出特色如下。

第一,结构严谨。教材内容循序渐进,通俗易懂。以现行会计准则和审计准则为依据,以财务报表审计为重点,以审计目标为导向,以审计实务操作能力培养为根本。从审计学的概念为起点追溯不同审计主体的起源与发展,从审计技术方法的演变引申到必须遵循的职业规范,将审计基本原理与实务循环相结合,最后过渡到审计的最终成果审计报告,层层递进。

第二,案例新颖。资本市场上总有新的舞弊行为发生,其根源和造假手法并非如出一辙,也并非所有的经典案例都能够替代解析,本书及时跟进最近证监会、中注协等行业协会对审计主体和审计对象进行处罚的审计案例,也关注国外审计领域诸如美国注册会计师协会等知名的权威会计组织发布的案例。

第三,编写体例更新颖。教材理论与实践相结合。教材每章除主题内容外,还设置学习目标、复习思考题、案例分析和延伸阅读等配套内容,以巩固学习者的知识和开阔读者的视野。

本书由唐华副教授担任主编,负责对全部书稿进行修订、补充和总纂,全书各章的分工如下:第一、三、五、六、七、十、十四章由唐华编写;第二、四章由程果编写;第八、九、十一、十二、十三章由金延明编写。

因为篇幅所限,我们未一一指出案例的原始出处,同时材料大部分来源于相关书

籍、报纸、杂志和公告信息，在编入本书的过程中，我们根据需要对部分材料进行了不同程度的改编和删节，在此，对全部案例及材料的原始版本的所有编写、整理者表示衷心的感谢！

由于编者水平有限，本书难免存在错误和不足之处，恳请广大读者批评指正。

唐 华

2017 年 11 月

目 录

第一章	
	审计总论 1
第一节	审计的概念及特征 1
第二节	审计的起源和发展 5
第三节	审计对象 9
第四节	审计的职能和作用 10
第二章	
	审计分类与审计方法 16
第一节	审计分类 16
第二节	审计监督体系 21
第三节	审计方法 29
第四节	审计抽样 35
第三章	
	审计职业规范 46
第一节	审计准则 47
第二节	职业道德规范 53
第三节	质量控制准则 60
第四章	
	审计目标与审计责任 68
第一节	审计目标 68
第二节	审计具体目标 70
第三节	审计目标的实现过程 75
第四节	审计责任 79

第五章

	审计证据与审计工作底稿	89
第一节	审计证据	89
第二节	审计工作底稿	102

第六章

	计划审计工作	113
第一节	初步业务活动	113
第二节	审计计划	119
第三节	审计重要性	126
第四节	审计风险	135

第七章

	风险评估与应对	143
第一节	风险评估概述	143
第二节	重大错报风险的应对措施	160
第三节	控制测试	163
第四节	实质性程序	168

第八章

	销售与收款循环审计	175
第一节	销售与收款循环特性	177
第二节	销售与收款循环控制测试	181
第三节	销售与收款循环的实质性测试	187
第四节	其他相关账户审计	200

第九章

	采购与付款循环审计	208
第一节	采购与付款循环特性	208
第二节	采购与付款循环控制测试	211
第三节	采购与付款循环实质性测试	217
第四节	其他相关账户审计	225

第十章

	生产与存货循环审计	231
第一节	生产与存货循环特性	231
第二节	生产与存货循环控制测试	234

第三节	存货审计	240
第四节	其他相关账户审计	248

第十一章

	筹资与投资循环审计	258
第一节	筹资与投资循环的特性	258
第二节	筹资与投资循环控制测试	261
第三节	借款项目审计	266
第四节	所有者权益相关项目审计	271
第五节	投资相关项目审计	275
第六节	其他相关项目审计	281

第十二章

	货币资金审计	286
第一节	货币资金与交易循环	286
第二节	货币资金控制测试	287
第三节	库存现金审计	290
第四节	银行存款审计	292
第五节	其他货币资金审计	298

第十三章

	完成审计工作	302
第一节	期初余额审计	302
第二节	期后事项与或有事项审计	305
第三节	汇总错报并评价审计结果	311
第四节	管理层声明与律师询问函	316

第十四章

	审计报告	326
第一节	审计报告概述	326
第二节	审计意见的形成和审计报告的种类	328
第三节	标准审计报告	331
第四节	非标准审计报告	338

参考文献	352
------------	-----



审计总论



学习目标

通过本章学习，应该能够：

1. 理解审计的概念及对象。
2. 了解审计的演进历史及其启示。
3. 掌握审计的特征、职能、作用。
4. 理解审计产生和发展的客观基础。

第一节 审计的概念及特征

一、审计的概念

按照《新华字典》单字解释，“审”有审核、审查、检查核对的意思，“计”有计簿的意思，意指古代记载户口、垦田、钱粮出入之数的簿册。早期传统的审计，就是审查会计账目，简称查账，也称财务审计。审计就是查账的观点一直被人们沿用了许多年。据史料记载，审计在我国历史上有“听其会计”之意，英语中的“audit”和法语中的“audition”都来源于拉丁语的“audire”，其意亦为“倾听”。所以最初的审计形式可以推断是由主管会计（账目）的官员宣读报告会计记录（报告），审计人员一边听取宣读，一边判断其正确性与真实性。著名学者塞缪尔·约翰逊（Samuel Johnson）将这一初始含义定义为“由另一个职员保管的登记簿或账册，可由他人逐项检查”^①。

审计概念需要说明审计是什么，亦即审计区别于其他范畴的特征。毛泽东说：“科学研究的区分，就是根据科学对象所具有的特殊的矛盾性。因此，对于某一现象的领域所特有的某一种矛盾的研究，就构成某一门科学的对象。”

^① 蔡春. 审计理论结构研究[M]. 大连: 东北财经大学出版社, 2001.

国内外比较有代表性的审计定义包括以下几种。

中国审计学会 1989 年的定义：“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，用以维护财经纪律，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 年审计署简明审计定义：“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。”

1997 年国务院审计法实施条例：“审计法所称审计，是指审计机关依法独立检查被审计单位的会计凭证、会计账簿、财务会计报告以及其他与财政收支、财务收支有关的资料和资产，监督财政收支、财务收支真实、合法和效益的行为。”2010 年 2 月修订的审计法实施条例，仍沿用了这一提法。

百度百科：“审计是由国家授权或接受委托的专职机构和人员，依照国家法规、审计准则和会计理论，运用专门的方法，对被审计单位的财政、财务收支，经营管理活动及相关资料的真实性、正确性、合规性、效益性进行审查和监督，评价经济责任，鉴证经济业务，用以维护财经法纪、改善经营管理、提高经济效益的一项独立性的经济监督活动。”

中国注册会计师协会《独立审计基本准则》：“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。”

美国会计学会《基本审计概念公告》（1972）：“审计是指为了查明有关经济活动和经济现象的认定与所制定标准之间的一致程度，而客观地收集和评估证据，并将结果传递给有利害关系的使用者的系统过程。”具体如图 1-1 所示。

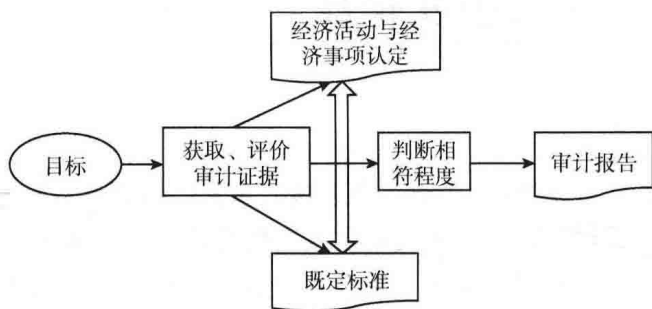


图 1-1 《基本审计概念公告》中审计概念图示

关于审计定义的表述还有很多，这里不再一一列举。分析各种审计定义，一般具有以下内容^①。

审计主体，即由谁来进行审计。如审计机关，独立的专门机构和人员，国家授权或委托机构和人员，注册会计师，等等。

审计的依据，即依法，包括法律、法规、制度、准则、标准等。

审计的对象和内容，如财政、财务收支，会计账簿，会计凭证，会计报告及相关资

① 董大胜. 审计本质与审计定位[J]. 审计研究, 2015 (6) .

料和有关经济活动，有关经济活动和经济现象，等等。

审计的特征，即独立性。

审计的职能是监督。有的还包括鉴证、评价职能。

综上所述，审计是由独立的专门机构或人员接受委托或根据授权，对国家行政、事业单位和企业单位及其他经济组织的财务报表和其他资料及其所反映的经济活动进行审查，并发表意见的经济监督、鉴证、评价活动。

二、审计关系人

在传统的审计理论中，审计关系由“审计主体”、“审计客体”和“审计委托人”三方共同构成。审计活动的发生，就是基于这三方关系人发生联系的结果，如图 1-2 所示。其中，审计主体即审计人为第一关系人，审计客体作为第二关系人是财产或经济资源的受托经营管理者，第三关系人是指审计委托人即财产或经济资源的所有者。

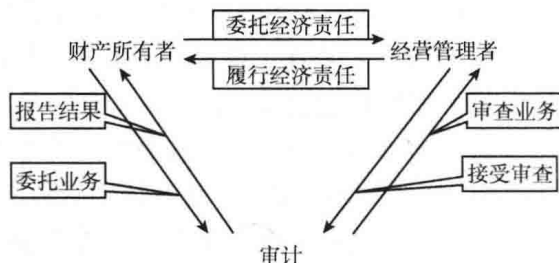


图 1-2 审计三方关系人

在这个三方关系人框架下，审计委托人和审计客体之间的受托经济责任关系是审计关系产生的前提，审计的本质是对受托责任履行情况的检查和评价。首先产生了财产管理的委托人与财产管理的受托人，这里的委托人与受托人双方的信息不对称以及道德风险的存在，因此客观上产生了对受托人的受托经济责任履约情况进行检查鉴证的需要。受自身诸多条件的限制，委托人很难亲自去检查鉴证，这种检查鉴证一般是由财产所有者委托给与受托人没有利害关系的第三者去完成的，于是社会上便出现了审计人。当审计委托人（股东）委托审计主体（注册会计师）审查企业审计客体（管理层）的经济责任履行状况时，就出现了审计主体同审计委托人和审计客体三者之间的审计关系。根据这个审计三方关系理论，注册会计师应当且仅应当对股东承担责任。此时，股东、企业管理层和注册会计师之间存在双重委托关系，即股东不仅委托企业管理层对企业资产进行经营管理，而且委托注册会计师进行审计。同时，股东也是企业会计信息和注册会计师审计结论的主要使用者。

2006 年，中国注册会计师协会在借鉴国际最新审计准则的情况下对我国原先的独立审计准则进行了全面的修订，在新修订的执业准则中第一次提到了“鉴证业务的三方关系人”，只不过鉴证业务三方关系人的提法与传统的审计三方关系人的提法已不尽相同^①。

新的执业准则认为，“鉴证业务涉及的三方关系人包括注册会计师、责任方和预期

① 陈志强. 审计三方关系人的理论嬗变及其解读[J]. 会计之友, 2008 (6).

使用者。”这里的预期使用者准则解释为：预期使用者是指预期使用鉴证报告的组织或人员。由于鉴证业务涵盖审计业务，这样一来，审计三方关系人理论也就由原先的老的三方关系人理论演变成了现在执业准则中的新的三方关系人理论。

三、审计的特征

审计是一项独立的经济监督活动。审计的特征主要表现为审计的独立性和权威性。

（一）独立性

独立性是审计监督最本质的特征，是审计区别于纪检、司法、税务等经济监督的关键所在。独立性也是保证审计工作顺利进行的必要条件。独立性有如下三个方面的表现。

（1）组织独立。为确保审计机构独立地行使审计监督权，审计机构必须是独立的专职机构，应单独设置，与被审计单位没有组织上的隶属关系。之所以要审计人员“专职化”，是因为作为审计活动的主体，审计人员在财产所有者和受托经营者之间，不偏袒于被审计人和审计委托人任何一方，才是真正意义上的审计工作。

（2）人员独立。审计人员不仅应独立于被审计单位，也应独立于审计委托方。审计机构和审计人员应依法独立行使审计监督权，必须按照规定的审计目标、审计内容、审计程序，并严格遵循审计准则、审计标准的要求，进行证明资料的收集，做出审计判断，表达审计意见，提出审计报告。同时，审计机构和审计人员还应保持精神上的独立，不受其他行政机关、社会团体或个人的干涉。

（3）经济独立。为确保审计人员能够实事求是地检查、客观公正地评价与报告，审计人员与被审计单位应当不存在任何经济利益关系，不参与被审计单位的经营管理活动；如果审计人员与被审计单位或者审计事项有利害关系，应当回避。

（二）权威性

审计的权威性与审计的独立性密切相关，要保持审计的权威性，首先必须确保审计组织的独立地位，保证审计人员独立执业。审计的权威性，也是保证有效行使审计权的必要条件。

审计的权威性可以从以下三个方面来理解。

（1）法律赋予了审计权威性。任何国家、任何组织执行审计业务时，其审计人员都必须依法执行审计业务，其审计行为也受到法律保护。按《中华人民共和国审计法》（以下简称《审计法》）相关条款的规定，审计人员依法执行职务，受法律保护，任何组织和个人不得拒绝、阻碍审计人员依法执行职务，不得打击报复审计人员。这就从法律上体现了我国审计的权威性。

（2）审计人员的权威性。审计监督作为经济监督最高组织形式和重要手段，其执行人员即审计人员是具有权威性的。审计人员的权威性体现在其组织构成的权威性和专业技能的权威性上。一般而言，审计队伍由诸多权威人士构成，可能包括财务、法律、经济等各方面的管理专家。一方面，他们在自己所从事的领域具有权威性；另一方面，由于他们接受过专业的审计技能训练，在对专项业务的组织、分析、评审等方面也具备了

专业技能和专业的职业道德,所以,审计人员的权威性也是审计权威性的重要表现。

(3) 审计内容的权威性。审计内容是指对国家、企业经营活动和经济活动全过程的合法性、效益性、可行性等实行审计评价,用以有效地维护国家、企业的合法权益和经济利益,规范企业的经营行为,等等。有效的审计活动涉及可以证明结论的所有方面的证据,也和所有与被查核事项相关联的人证和物证进行了相互检验与确认。不仅如此,审计人员还运用包括分析程序、穿行测试等专业的检验方法对审计结论进行了确认。所以,审计收集的证据和审计内容是权威的。

第二节 审计的起源和发展

在人类发展史中,审计活动源远流长,至今已形成国家审计、民间审计和内部审计三类不同审计主体构成的监督形式。

一、国家审计的起源和发展

(一) 我国国家审计

我国的国家审计可以分为古代审计、近代审计和现代审计三个阶段。

根据《周礼》记载,早在西周时期(公元前11世纪~前771年)就出现了带有审计性质的财政经济监察工作,当时负责审计工作的“宰夫”与负责财计工作的“司会”是分开的,“宰夫”独立行使审计职权,掌管对各官府、诸郡都县的治理情况,考察群吏的功过得失,检查百官在财计方面有无欺诈等劣迹,并根据官吏的政绩优劣,上报家宰,以便据以赏或罚。西周初期“宰夫”官职标志着我国政府审计的初步形成。秦汉时期开始实行御史监督制度,各级地方政府设置监察御史,形成一个全国统一的财计监督系统。同时“上计”制度日趋完善,秦汉时期政府审计进入逐步确立阶段。到了隋唐时代设置了比部,北宋时期设置了审计院,“审计”一词自最早在我国宋代出现后,沿用至今。明朝初设置过比部,不久即取消;清承明制,因此,元明清时代审计处于停滞阶段。

中华民国期间审计处于不断演进阶段,建立审计院,颁布了《审计法》《审计部组织法》和《审计法实施细则》。

现代审计阶段,国家审计进一步发展。根据《中华人民共和国宪法》(以下简称《宪法》)规定,在国务院和县级以上地方各级人民政府设立审计机关。1983年国家审计署正式成立。1994年第八届全国人民代表大会常务委员会第九次会议通过《中华人民共和国审计法》。2006年6月1日修订实施新审计法。

(二) 西方国家审计

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。根据记载,早在奴隶制度下的古罗马、古埃及和古希腊时代,就出现了掌管国家财物和赋税的官吏,通过听证方式进行考核等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。如法国在资产阶级大

革命前即设有审计厅,1256年法国国王圣路易曾下令,命其官吏将计算书送到巴黎,接受审计人员的审查。资产阶级大革命后,拿破仑一世时创建了会计法院,其任务主要是对联邦政府以及政府各部和市镇的会计资料的准确性与合理性进行审核。至今,会计法院仍是法国政府实施事后审计的最高法定机构。在前资本主义社会,基于奴隶主和封建主监督、考核其所属官员的政绩,维护统治阶级利益的需要,出现了审计或类似审计性质的经济监督工作。但当时的审计,不论在组织机构上还是在方法上,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,国家审计也有了进一步的发展。在现代资本主义国家中,普遍建立国家审计制度。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。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,拥有立法权,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。如美国于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之外。

二、民间审计的起源和发展

(一) 起源于意大利合伙企业制度

16世纪,意大利地中海沿岸城市商品经济迅速发展,商业经营规模不断扩大,合伙企业应运而生。在合伙企业中,有的合伙人参与企业的经营管理,有的合伙人不参与企业的经营管理,从而出现了财产的所有权与经营管理权的分离。1581年在威尼斯成立了威尼斯会计协会。其后,米兰等地也成立了类似的职业会计师组织。

(二) 形成于英国股份制企业制度

18世纪产业革命后的英国社会经济迅速发展,企业规模不断扩大,股份公司出现。在股份公司最初的发展过程中,曾经出现过公司经营管理人员舞弊或经营管理不善给股东造成巨大财产损失的情况,因此渐渐出现了以查账为主要目的的审核行为。1721年查尔斯·斯耐尔受英国议会委托对“南海公司”进行审计,成为民间审计史上第一位注册会计师,他所撰写的查账报告是世界上第一份民间审计报告。1853年苏格兰爱丁堡会计师协会成立,标志着注册会计师职业的诞生。此时的英国民间审计,没有系统的方法和理论依据,只是根据查错揭弊的审计目的,对大量账簿记录进行逐笔审查,即详细审计。这阶段的审计也称为英国式审计。

（三）发展和完善于美国发达的资本市场

进入 20 世纪以后，美国经济得到迅速发展，企业规模逐步扩大使得注册会计师审计也呈现迅猛发展态势。

20 世纪初到 30 年代，金融资本向产业资本倾斜，使作为企业重要债权人的银行对企业的信用状况高度关注，从而产生了以鉴定资产负债表的合法性和真实性为主要目的的审计，传统的详细审计方法已不能适应经济形势发展的需要。

20 世纪 30~40 年代，席卷美英等资本主义国家有史以来最严重的经济危机，使大批企业破产倒闭，给投资人和债权人造成了巨大的经济损失。投资人和债权人开始关注企业的获利能力和盈利水平，迫切需要注册会计师对反映企业盈利能力的损益表进行审计。同时随着美国资本市场的逐步完善，股份公司成为最主要的企业组织形式，社会公众日益关注企业的经营状况。为满足各方对企业会计信息的需求，1933 年，美国颁布《联邦证券法》，要求在证券交易所上市的企业的财务报表必须接受注册会计师的审计，并向社会公众公布注册会计师出具的审计报告。这时的审计方法已初步转向抽样审查，通过对少数重要的会计账目进行彻底审查，以鉴证财务报表的真实性、公允性，会计处理是否符合公认会计原则，有无充分反映财务状况和财务成果，进而形成财务报表审计阶段，这种审计也称美国式审计。

20 世纪 40 年代，随着战争的结束，世界各国纷纷开始发展经济，出现了跨国公司，资本的国际间流动促使注册会计师审计跨国发展，形成了一大批国际会计师事务所。注册会计师的业务范围也从传统的财务报表审计拓展到了会计咨询与会计服务、税务代理。在审计的范围和内容上，从财务活动扩展到各项生产经营管理活动之中，并注重对经营业绩和效益的审查，从而出现了经营审计，管理审计，经济效益、效率审计等概念。审计方法上，也从初步的抽样审计转为以评价内部控制为基础的结合统计抽样方法的制度基础审计。管理咨询业务有较大发展，业务份额已占部分会计师事务所全部业务份额的 30% 以上。

三、内部审计的起源和发展

西方国家内部审计的起源应追溯到古代和中世纪。它也是随着受托经济责任关系的出现，组织内部需要经济监督而形成的。从时间和特点来说，大致可以分为古代内部审计和现代内部审计两个阶段。

（一）古代内部审计阶段

内部审计可追溯到古代奴隶社会，大约公元前 510 年，古罗马庄园奴隶主通常派“亲信或管家”监督管理庄园的代理人，奴隶主和“亲信或管家”之间由此产生“委托受托责任关系”，此举被视为内部审计萌芽，但此时的“亲信或管家”并非专职“内部审计”，只是兼职。奴隶主庄园的管家和监工就包含经济监督成分。封建时代，古代内部审计有了长足进展，主要标志是出现了独立的内部审计人员。在这一时期，内部审计主要采用了寺院审计、行会审计、银行审计和庄园审计等形式。在封建时代出现的内部审计人员，

他们的审计目的仍然是查错防弊,审查单位内部承担经济责任者的诚实性。

(二) 现代内部审计阶段

20 世纪 40 年代以后,企业的内部结构和外部环境进一步复杂化,企业最高管理决策层逐渐变直接管理为间接管理,客观需要建立专门的内部审计机构,以保证间接管理的有效性以适应市场竞争。1941 年美国成立了内部审计师协会以及《内部审计——程序的性质、职能和方法》专著的出版,成为现代内部审计发展的一座重要里程碑。

1949 年中华人民共和国成立后,一大批大型工业、交通等方面的生产单位迅速建立起来,并且在其内部实行了管理责任和权力的纵向与横向的分解,从而为这些单位内部审计的产生创造了主要的内部条件。1983 年 7 月国务院 130 号文件成为我国建立内部审计制度的法律依据,从此我国内部审计拉开了制度化建设的序幕。

四、审计产生和发展的客观基础

回顾审计的起源与发展历程,我们可以得到如下启示:审计是社会环境尤其是经济、政治和法律环境变迁的产物。审计是社会经济发展到一定阶段的产物,是社会经济组织结构中的一项重要制度安排,它通过自己特有的功能服务于经济、服务于社会。

在生产力极其低下的原始社会,由于社会物质资料尚不够分配,人们过的是食不果腹的生活,所以人们把全部精力用于生产物质资料,此时的社会经济管理尚无审计活动。在经济不发达的时期,过小规模的经济实体,生产资料的所有者一般亲自管理,生产资料的所有者也是生产资料的经营者和监督者,此时也没有审计活动。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,剩余产品逐渐集中在少数人手中,当生产资料的所有者不能直接管理和经营其所拥有的财富时,就有必要授权或委托他人代为管理和经营,这就导致了生产资料所有权与经营管理权的分离,从而也就产生了委托和受托管理的经济责任关系,这就为以监督检查为职责的审计的诞生奠定了基础。

审计需求的代理理论认为,审计的产生不是外部力量强制的结果,而是社会力量的选择所致;审计是委托人与代理人的共同需求,其目的是降低委托代理关系中的代理成本。审计需求的代理理论,是目前审计需求理论中的主流理论。外部审计的发生与发展以组织外部的受托责任为基础,而内部审计的发生与发展则以组织内部的受托责任为基础。受托责任产生了审计,审计正是履行受托经济责任的手段。审计人员和审计策略的制定者的责任是,不断发现什么是社会需求,社会对独立审计赋予什么期望,并在实务和经济限制的范围内努力满足社会需求。审计作为一项独立的经济监督活动,因受托经济责任的产生而产生,并伴随着受托经济责任的发展而发展(林钟高等,2002)。审计的本质目标即是确保受托经济责任的全面有效履行。

随着受托责任关系的不断深化和扩展,审计的社会需求已经不再仅仅局限于所有者和经营者。资本市场中潜在的投资者要依靠审计报告来做出其投资决策,企业的债权人也要依靠审计报告来进行信贷决策。总的来说,审计可以降低信息风险,监督和评价受托责任履行的情况与促进企业管理和市场机制的有效运行,满足社会需求。

第三节 审计对象

审计对象是参与审计活动关系并享有审计权利和承担审计义务的主体所作用的对象。审计对象是对被审计单位和审计的范围所做的理论概括。具体来说,动机不一样,审计的对象也不一样。明确审计的对象,有助于规定审计的任务,指导审计工作实践,有效地发挥审计的作用。审计对象包含两层含义,其一是外延上的审计实体,即被审计单位;其二是内涵的审计内容或审计内容在范围上的限定。

一、审计内容

纵观中外审计史,传统审计对象和现代审计对象是不同的。

传统审计的对象主要是被审计单位的财政财务收支。它是以会计资料及其所反映的财务收支为主要对象的审计。如古代的早期的簿记审计;20世纪前流行于英国的对所有会计报表及凭证、账簿进行详细审计;20世纪后流行于美国的资产负债表及财务报表审计,以及中国目前的财政财务审计,都是以会计资料及其所反映的财务收支为主要对象的传统审计方式。其特点是实施这一审计是为了评价、确认、解脱受托的经营管理者在财务收支上的经济责任。审计的核心是审计评价经济责任的履行情况。从不同主体审计的产生发展的历程上看,审计对象在不同国家、不同历史时期和不同的经济发展水平下有所不同。也就是说,审计的对象不是一成不变的,它是一个历史范畴。为便于审计机构和人员履行审计职责,世界各国的相关法规都明确规定了审计对象。

而现代审计的对象主要是被审计单位的财政财务收支及其有关经济活动。20世纪下半叶,为了适应经济的发展,审计的外延有所扩大。在西方出现了经营审计、管理审计、绩效审计等,在中国实施了经济效益审计,其审查对象都超出了原有的财政财务收支活动的范围,而扩展到影响经济效益的生产经营管理等各个方面。而对被审计事项已实现和预计实现的经济效益进行事前事后的审计和评价,其中包括收支活动在内的各项经营管理活动的信息,除了会计资料外,还有计划、统计以及其他各种资料,如合同、协议、决策、预算、章程等。因而现代审计的对象既包括会计资料及其所反映的财务收支活动,也包括其他经济资料及其所反映的各项生产经营管理活动。其特点是实施这一审计是审查对象的扩展,是由于评价受托经营管理者的经济责任扩大了,它不但包括财务收支方面的经济责任,也包括与经济效益高低有关的各种经营管理方面的经济责任。

二、审计客体

(一) 政府审计对象

根据宪法规定,政府审计是对国务院各部门和地方各级政府及其各部门的财政收支,国有的金融机构和企业、事业的财务收支实行审计监督。因经济发展以及干部制度改革需要,经济审计方法被引入对干部考核管理中,建立了任期经济责任审计,提拔前和离任时均要进行审计。特别是对经济部门、金融机构、企事业单位的领导干部必须进