

高职高专财务会计专业精编教材

企业财务审计

第2版

高贵銮 蒋国发 编著



清华大学出版社

高职高专财务会计专业精编教材

企业财务审计

第2版

高贵銮 蒋国发 编著

清华大学出版社
北京

内 容 简 介

本书根据财务会计核算与管理要求,以资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六大企业会计要素为主线,根据最新颁布的《企业会计准则》、《注册会计师审计准则》及其指南的有关规定,吸收了会计、审计领域研究的新成果,较为全面、系统、科学地阐述了企业财务审计的基本理论、基本方法和审计实务操作技术。全书共分10章,主要内容包括审计学总论、财务审计基础知识、资产审计、负债审计、所有者权益审计、收入审计、费用审计、利润审计、财务报表审计及审计报告。

本书既可作为高职高专院校会计专业、审计专业以及其他财经类专业的审计课程教材,也可作为应用型本科院校会计专业、审计专业以及其他财经类本科专业的教材,还可作为审计人员的自学参考书。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13701121933

图书在版编目(CIP)数据

企业财务审计/高贵銮,蒋国发编著.--2版.--北京:清华大学出版社,2015

高职高专财务会计专业精编教材

ISBN 978-7-302-38649-0

I. ①企… II. ①高… ②蒋… III. ①企业管理—财务审计—高等职业教育—教材 IV. ①F239.6

中国版本图书馆CIP数据核字(2014)第284306号

责任编辑:刘士平

封面设计:于晓丽

责任校对:刘 静

责任印制:李红英

出版发行:清华大学出版社

网 址: <http://www.tup.com.cn>, <http://www.wqbook.com>

地 址:北京清华大学学研大厦A座

邮 编:100084

社 总 机:010-62770175

邮 购:010-62786544

投稿与读者服务:010-62776969, c-service@tup.tsinghua.edu.cn

质量反馈:010-62772015, zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn

课件下载: <http://www.tup.com.cn>, 010-62795764

印 装 者:北京密云胶印厂

经 销:全国新华书店

开 本:185mm×260mm 印 张:15.5

字 数:372千字

版 次:2011年2月第1版 2015年2月第2版

印 次:2015年2月第1次印刷

印 数:1~3000

定 价:32.00元

产品编号:062813-01

前言

随着我国市场经济的深入发展和国内外经济环境的变化,财政、税收、会计和审计等相关法规制度不断的完善,对审计工作提出了更多、更高的要求,也促成了审计理论与实务在近年来的巨大进展。特别是2006年2月财政部颁布的39项企业会计准则和48项注册会计师审计准则,标志着审计理论和审计实务进入了一个全新的领域。

为了实现与国际审计准则的持续全面趋同,2010年9月,审计署修订了《中华人民共和国国家审计准则》,自2011年1月1日起施行。2010年11月,中国注册会计师协会对注册会计师审计准则进行了修订,新修订的注册会计师审计准则于2012年1月1日起执行。2013年8月,中国内部审计协会发布了新修订的《中国内部审计准则》,并于2014年1月1日起施行。同时,为了适应社会主义市场经济发展需要,提高企业财务报表列报质量和会计信息透明度,财政部新发布了于2014年7月1日起实施的若干企业会计准则。

本书根据市场经济发展和会计改革的客观需要,充分借鉴国际审计惯例,按照会计准则与审计准则国际趋同的要求,反映我国企业财务审计理论和实践发展的现状,在总结其基本经验,重新架构现代企业财务审计的理论、内容和方法的基础上编写而成。全书共分为10章,其中:第1章审计学总论,主要阐述了审计学的基本概念、分类体系、组织体系以及审计准则体系;第2章财务审计基础知识,主要阐述企业财务审计的目标、审计证据和审计工作底稿、财务审计的程序、审计的方法以及内部控制等基本理论与方法;第3章资产审计,主要介绍货币资金审计、应收款项审计、存货审计、固定资产审计、投资业务审计及无形资产审计等;第4章负债审计,主要介绍短期借款审计、应付款项审计、应付职工薪酬和应交税费审计、长期借款审计、应付债券审计及长期应付款审计等;第5章所有者权益审计,主要介绍实收资本(股本)审计、资本公积审计、盈余公积及未分配利润审计等;第6章收入审计,主要介绍营业收入审计等;第7章费用审计,主要介绍生产成本及营业成本审计、营业税金及附加审计、期间费用审计等;第8章利润审计,主要介绍利润形成和利润分配的审计等;第9章财务报表审计,主要介绍资产负债表审计、利润表审计和现金流量表审计等;第10章审计报告,主要介绍审计报告的含义、作用以及注册会计师审计中不同类型审计报告的格式和内容。

本书充分吸收了同类教材的优点,结合会计要素,较为全面、系统、科学地阐述了企业财务审计的业务流程,对学习者可更好地学习企业财务审计的基本理论、基本方法和实务操作技术,深入地理解和掌握企业财务审计课程的重点和难点内容,具有重要的指导意义。在本书编写的过程中,编者力求做到由浅入深地介绍审计的基本理论、基本方法和审计实务操作技术。各章均配有不同类型的练习题,以帮助学生理解和掌握有关审计的基本知识,提高学生的审计专业技能。

本书主要特色体现为以下三个方面。

(1) 结构新颖。目前国内同类图书的编写多为业务循环的组织结构。本书在编写时结合财务会计的核算与管理要求,以会计要素为主线来确定审计结构。

(2) 内容全面。本书在编写时根据最新颁布的《企业会计准则》、《注册会计师审计准则》及其指南的有关规定,并吸收当前我国会计审计相关的最新研究成果,做到了教材内容全面、新颖,以满足教学和实际工作的需要。

(3) 突出实践。“企业财务审计”是一门实践性、综合性很强的课程,本书充分体现了理论与实践的一体化。

本书由福建江夏学院的高贵奎副教授和福建行政学院蒋国发教授共同编著,他们共同商讨并拟定了详细的编写大纲,最后由高贵奎对全书进行了总纂和定稿。具体编写分工为:第1、2章由蒋国发编写;第3~10章由高贵奎编写。为了顺应会计准则与审计准则国际趋同的要求,按照本专业的最新发展,根据教材再版的要求,由高贵奎对全书各章节进行了修订。本书附有配套的PPT教学课件,各章的课后练习题均配有参考答案,使用本书的有关教师可登录清华大学出版社网站(www.tup.com.cn)下载,或发邮件至 gzgz@tup.tsinghua.edu.cn 索取,也可直接与编者联系。

本书在编写过程中,得到了清华大学出版社职业教育分社的大力支持及福建江夏学院有关同人的积极鼓励,参考了一些相关的文献资料,并吸收了其中许多有益的研究成果,在此一并向他们表示衷心的感谢!

由于编者水平有限,书中难免有疏漏和不妥之处,恳请广大读者批评指正,以便再版时修正。如有赐教,请发邮件至 fjggl@163.com,作者将不胜感激。

作 者
2015年1月

目 录

第1章 审计学总论	1
1.1 审计的基本概念	1
1.1.1 审计的产生与发展	1
1.1.2 审计的定义及其特征	4
1.1.3 审计的职能与作用	7
1.2 审计的分类体系	9
1.2.1 按审计主体分类	9
1.2.2 按审计内容和目的分类	10
1.2.3 按审计实施时间分类	11
1.2.4 按审计审查的范围分类	12
1.2.5 审计的其他分类	12
1.3 审计的组织体系	14
1.3.1 国家审计机关与审计人员	14
1.3.2 内部审计机构与审计人员	16
1.3.3 民间审计组织与注册会计师	18
1.4 我国的审计准则体系	20
1.4.1 审计准则概述	20
1.4.2 我国的国家审计准则	22
1.4.3 我国的内部审计准则	23
1.4.4 中国注册会计师审计准则	25
1.4.5 审计人员的法律责任	28
思考题	30
练习题	30
第2章 财务审计基础知识	34
2.1 企业财务审计概述	34
2.1.1 企业财务审计的定义	34
2.1.2 企业财务审计的内容	34
2.1.3 企业财务审计的目标	35

2.2	审计证据与审计工作底稿	38
2.2.1	审计证据	38
2.2.2	审计工作底稿	40
2.3	财务审计程序	43
2.3.1	接受业务委托	43
2.3.2	计划审计工作	44
2.3.3	实施风险评估程序	48
2.3.4	实施控制测试和实质性程序	49
2.3.5	完成审计工作和编制审计报告	49
2.4	财务审计的方法	49
2.4.1	审计方法的演变	49
2.4.2	审计的一般方法	50
2.4.3	审计的技术方法	53
2.5	内部控制及控制测试	55
2.5.1	内部控制概述	55
2.5.2	了解和记录内部控制	57
2.5.3	控制测试	61
2.5.4	管理建议书	63
	思考题	64
	练习题	64
第3章	资产审计	69
3.1	货币资金审计	69
3.1.1	货币资金的控制测试与审计目标	69
3.1.2	货币资金的实质性程序	72
3.2	应收款项审计	77
3.2.1	内部控制测试和审计目标	77
3.2.2	应收账款审计	78
3.2.3	应收票据审计	85
3.2.4	预付账款审计	87
3.3	存货审计	88
3.3.1	存货审计概述	88
3.3.2	存货内部控制测试和审计目标	89
3.3.3	存货的实质性程序	90
3.4	固定资产审计	96
3.4.1	固定资产的内部控制测试和审计目标	96
3.4.2	固定资产的实质性程序	98
3.5	投资业务审计	103
3.5.1	投资业务内部控制测试和审计目标	103

3.5.2	长期股权投资的实质性程序	104
3.5.3	金融资产投资的实质性程序	107
3.6	无形资产审计	111
3.6.1	无形资产的审计目标	111
3.6.2	无形资产的实质性程序	111
思考题		113
练习题		113
第4章	负债审计	121
4.1	流动负债审计	121
4.1.1	应付账款审计	121
4.1.2	短期借款审计	125
4.1.3	应付票据审计	126
4.1.4	预收账款审计	127
4.1.5	应付职工薪酬审计	128
4.1.6	应交税费审计	130
4.2	非流动负债审计	131
4.2.1	应付债券审计	131
4.2.2	长期借款审计	134
4.2.3	长期应付款审计	136
思考题		137
练习题		137
第5章	所有者权益审计	142
5.1	所有者权益的控制测试和审计目标	142
5.1.1	所有者权益的控制测试	142
5.1.2	所有者权益的审计目标	143
5.2	所有者权益的实质性程序	144
5.2.1	实收资本(股本)的实质性程序	144
5.2.2	资本公积的实质性程序	147
5.2.3	盈余公积的实质性程序	149
5.2.4	未分配利润的实质性程序	150
思考题		152
练习题		152
第6章	收入审计	156
6.1	控制测试与审计目标	156
6.1.1	销售交易的控制测试	156
6.1.2	营业收入的审计目标	158

6.2 营业收入的实质性程序	158
6.2.1 主营业务收入的实质性程序	158
6.2.2 其他业务收入的实质性程序	165
思考题	165
练习题	166
第7章 费用审计	171
7.1 控制测试与审计目标	171
7.1.1 成本费用的控制测试	171
7.1.2 审计目标	172
7.2 产品成本的审计	173
7.2.1 成本项目的审查	173
7.2.2 在产品 和产成品成本的审查	176
7.3 营业成本的审计	178
7.3.1 主营业务成本的审计	178
7.3.2 其他业务成本的审计	180
7.4 营业税金及附加的审计	181
7.5 期间费用的审计	181
7.5.1 销售费用的审计	182
7.5.2 管理费用的审计	183
7.5.3 财务费用的审计	183
思考题	184
练习题	184
第8章 利润审计	188
8.1 利润形成的审计	188
8.1.1 营业利润的审计	188
8.1.2 利润总额的审计	191
8.1.3 所得税费用的审计	192
8.2 利润分配的审计	196
8.2.1 利润分配程序的审查	196
8.2.2 利润分配账务处理的审查	196
思考题	198
练习题	198
第9章 财务报表审计	201
9.1 财务报表审计概述	201
9.1.1 财务报表审计的意义	201
9.1.2 财务报表审计的目标	202

9.1.3 财务报表舞弊信号的识别	202
9.2 财务报表内部控制的测试	203
9.2.1 财务报表内部控制	203
9.2.2 财务报表内部控制的测试	204
9.3 资产负债表的审计	205
9.3.1 资产负债表编制的正确性、合规性审查	205
9.3.2 资产负债表项目的合法性、公允性审查	206
9.4 利润表的审计	209
9.4.1 利润表编制的正确性、合规性审查	209
9.4.2 利润表项目的合法性、公允性审查	210
9.5 现金流量表的审计	210
9.5.1 现金流量表编制的正确性、合规性审查	211
9.5.2 现金流量表项目的合法性、公允性审查	213
思考题	213
练习题	214
第10章 审计报告	218
10.1 审计报告概述	218
10.1.1 审计报告的含义和作用	218
10.1.2 审计意见的形成和审计报告的类型	219
10.2 审计报告的基本内容	221
10.3 非标准审计报告	225
10.3.1 审计报告的强调事项段和其他事项段	225
10.3.2 非无保留意见的审计报告	227
思考题	232
练习题	232
参考文献	236

【学习导读】

审计是人类社会经济发展的客观产物,它是指由专职机构或人员接受委托或根据授权,对被审计单位在一定时期的全部或部分经济活动及其相关资料,依法进行的审核检查,以判断经济活动及其相关资料的真实性、合法性、合规性、公允性和有效性,并发表审计意见的具有独立性的经济监督、评价和鉴证活动。通过本章的学习,了解审计的产生与发展、审计的组织体系;理解审计的职能和作用、审计的分类以及中国的审计准则体系;掌握审计的基本概念、要素构成和审计的本质特征。

1.1 审计的基本概念

1.1.1 审计的产生与发展

1. 审计产生的客观基础

审计是人类社会经济发展的客观产物,它是在财产所有权与经营管理权相分离的条件下,随受托经济责任制度的产生而产生,并伴随着受托经济责任制度的发展而发展的。在原始社会,由于社会生产力极为低下,没有剩余财产,没有阶级,财产的所有权与经营管理权统一于所有者本人,所有者自己承担经营责任,不存在受托经济责任,因此,也就无须他人监管。在经济不发达时期,对于小规模经济,生产资料的占有者可以亲临管理,生产资料的所有者也是生产资料的经营者和监督者,当然也不需要第三者审计。但是,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,并由此形成一种委托与受托关系。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履行管理财产收支和结果的经济责任实行监督。于是,财产所有者另聘请与责任双方都不存在任何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,以维护自己正当的权益和解除财产管理者的经济责任,这样,就形成了由审计委托人或授权人、审计人和被审计人组成的三方审计关系,审计由此产生。审计关系如图 1-1 所示。

任何审计都具有三个基本要素,即审计主体、审计客体和审计授权人或委托人。构成审

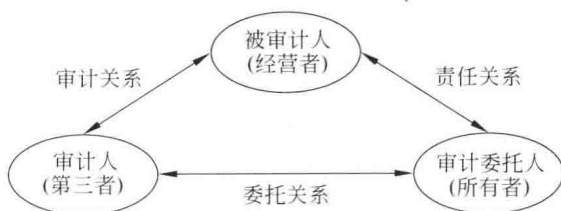


图 1-1 审计关系

计三个基本要素之间所形成的经济责任关系,被称为审计关系。其中,审计主体是指审计行为的执行者,即审计关系中的审计人,是审计的第一关系人;审计客体是指接受审计人审计的经济责任承担者和履行者,即审计关系中的被审计人,是审计的第二关系人;审计授权人或委托人指依法授权或委托审计主体行使审计职责的单位或人员,是审计的第三关系人。一般来说,作为审计主体的第一关系人,在审计活动中起主导作用,既要接受第三关系人的委托或授权,又要对第二关系人所履行的经济责任进行审查和评价,独立于两者之间,与第二关系人及第三关系人不存在任何经济利益上的联系;作为审计授权或委托人的第三关系人,在审计活动中起决定作用,其如果不委托第二关系人对其财产进行管理或经营,那么就不存在第三关系人和第二关系人之间的经济责任关系,自然也就无须委托或授权第一关系人去进行审查和评价。因此,财产所有权与经营管理权相分离所产生的受托经济责任关系是审计产生和发展的客观基础。

2. 我国审计的产生与发展

在我国,审计的历史源远流长。审计的最初形态是政府审计,随着社会经济的发展,社会审计和内部审计才逐渐发展起来。从我国审计的发展过程来看,大体经历了古代审计、近代审计和现代审计三个阶段。

(1) 古代审计阶段(公元前 11 世纪至 1840 年)

西周开始了审计的萌芽。我国政府审计起源于西周的宰夫,宰夫负责政府的审计工作,独立行使考核诸官政绩并进行奖罚的职权,《周礼》中记载:“宰夫岁终,则令群吏正岁会。”由此可见,宰夫是独立于财计部门之外的官职,标志着我国政府审计的产生。

① 秦汉时期审计地位得以确立。一是秦朝设立“三公”、“九卿”辅佐政务。“三公”之一的“御史大夫”,掌管国家政治经济监察和审计职权,并协助丞相处理政事。汉承秦制,仍设“三公”、“九卿”,仍由“御史大夫”掌管全国的监督审计大权。二是“上计制度”日臻完善,秦朝继承了始于周朝的“上计制度”,并加以完善,使审计工作上通下达,形成一条直线。三是审计地位提高,职权扩大。秦汉时期的“御史大夫”不仅行使政治、军事的监察之权,还行使经济的监督之权,控制和监督财政收支活动,钩稽总考财政收入情况。

② 隋唐至宋朝审计制度日臻健全。隋唐至宋,中央集权不断加强,官僚系统进一步完善,审计制度也随之日臻健全。隋朝开创一代新制,在中央设尚书省,下设都官(或刑部),在都官(或刑部)下设“比部”,掌管国家财计监督,行使审计职权。唐朝改设三省六部,六部之中,刑部掌管天下律令、刑法、徒隶等政令,仍在“刑部”下设“比部”,凡国家财计,不论军政内外,无不加以钩稽和查核审理。宋朝初期中央设“三司”,在“三司”下设“都磨勘司”,掌管勾

覆三部账籍,以验出入数,由于没有专设审计机构,审计地位下降,造成财计混乱。宋太宗淳化三年(992年),在太府寺下设“审计院”,掌管国家财政收入的审查工作,“审计”一词在我国历史上首次出现。从此,“审计”一词便成为财政监督的专用名词,对后世中外审计建制具有深远的影响。

③ 元明清停滞不前阶段。元明清各个朝代,君主专制日益强化,审计虽有发展,但总体上是停滞不前的。元朝取消“比部”,由户部兼管财计报告的审核,独立的审计机构即告消亡。明朝初期设“比部”,不久即取消,洪武十五年(1382年)设置督察院,以左右都御史为长官,审查中央财计。清承明制设置督察院,对君主进行规谏,对政务进行评价,对官吏进行纠察弹劾,是当时最高的监察监督机构,表面上看权力很大。由于取消了“比部”这一独立的审计机构,其财计监督和审计职能严重削弱,审计制度出现了倒退。

(2) 近代审计阶段(1840—1949年)

辛亥革命以后,北洋政府于1912年在国务院下设“审计处”,各省设立了“审计分处”,1914年将“审计处”改为“审计院”,同年颁布《审计法》及《审计实施细则》等法规。1918年9月7日,在谢霖等一批会计专家的力谏下,北洋政府农商部颁布了《会计师暂行章程》,同年谢霖领取了第一号会计师证书,在北京创办了中国第一家会计师事务所——正则会计师事务所,标志着我国注册会计师事业的正式起步。

1927年国民政府又颁布了《会计师注册章程》和《会计条例》。1928年国民政府颁布《审计法》和实施细则,同年又将“审计院”改为“审计部”,隶属于监察部,各省设立相应的审计组织,形成了一个垂直领导的审计网。1929年随着《公司法》、《税法》和《破产法》的颁布实施,对注册会计师事业的发展起到了推动作用。

(3) 现代审计阶段(1949年至今)

新中国成立后国家没有设置审计机构,对财政、财务收支的经济监督由财政、税收、银行等部门通过其业务在一定范围内进行。1982年12月修订颁布的《中华人民共和国宪法》明确规定,建立审计机构,实行审计监督。1983年9月我国成立了最高审计机关——审计署,在县以上各级人民政府设置了各级审计机关。1985年8月国务院发布了《关于审计工作的暂行规定》,1988年11月,颁布了《中华人民共和国审计条例》,1994年10月颁布了《中华人民共和国审计法》,并于2006年对该法进行了修订,从法律上进一步确立了国家审计的法律地位。同时为了规范和指导国家审计机关和审计人员执行审计业务的行为,保证审计质量,1996年审计署发布了38个审计规范,1997年10月国务院发布《中华人民共和国审计法实施条例》,2000年审计署发布实施了《中华人民共和国国家审计基本准则》和一系列通用审计准则、专业审计准则。2010年2月,国务院公布修订后的《中华人民共和国审计法实施条例》,该实施条例自2010年5月1日起施行。同年审计署对国家审计准则进行了修订,修订后的《中华人民共和国国家审计准则》自2011年1月1日起施行。所有这些都表明,在社会主义市场经济持续发展的推动下,我国国家审计正在朝着法制化、制度化和规范化的方向前进。

为了适应发展商品经济的要求和贯彻对内搞活、对外开放总方针的需要,1980年财政部颁布了《关于成立会计顾问处的暂行规定》,标志着注册会计师制度开始恢复重建。1981年1月1日,“上海会计师事务所”成立,成为新中国第一家会计师事务所。1985年颁布的《中华人民共和国会计法》第20条规定:“经国务院财政部门或省、自治区、直辖市人民政府的

财政部门批准的注册会计师组成的会计师事务所,可以按照国家有关规定承办查账业务。”这是新中国成立以来第一次以法律形式对注册会计师的地位和任务做出了规定,标志着中国注册会计师职业进入了一个新的发展时期。1986年国务院发布《中华人民共和国注册会计师条例》,1988年中国注册会计师协会成立,1991年举办第一次全国注册会计师考试,1994年1月1日正式实施《中华人民共和国注册会计师法》,1995年财政部发布《中国注册会计师独立审计准则》,1996年10月4日中国注册会计师协会加入亚太会计师联合会,并于1997年4月亚太会计师联合会第四十八次理事会上当选为理事。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。按照国际会计师联合会章程的规定,中国注册会计师协会同时成为国际会计准则委员会的正式成员。为了规范注册会计师的执业行为,提高执业质量,维护社会公众利益,促进社会主义市场经济的健康发展,2006年2月,48项注册会计师审计准则正式发布,标志着我国已经建立起一套既适应市场经济发展要求,又顺应国际趋同大势的审计准则体系。2010年11月,中国注册会计师协会对注册会计师审计准则进行了修订,新修订的准则于2012年1月1日起执行。修订后的审计准则体系,吸收借鉴了国际审计准则的最新成果,实现了与国际审计准则的持续全面趋同。

在国家审计和注册会计师审计发展的同时,我国为了完善审计监督体系,加强部门、单位内部的经济监督和管理,于1984年在部门、单位内部成立了审计机构,实行内部审计监督。1985年12月审计署发布了《关于内部审计工作的若干规定》,1995年7月发布《审计署关于内部审计工作的规定》(2003年修订)。为了规范内部审计工作,保证内部审计质量,明确内部审计机构和内部审计人员的责任,2003—2011年间,中国内部审计协会先后发布了《内部审计基本准则》、《内部审计人员职业道德规范》、29个具体准则和5个实务指南,初步形成了内部审计准则体系。随着我国经济社会的发展,各类组织对内部审计的重视程度日益提高,内部审计迎来了新的发展机遇和挑战,对内部审计准则也提出了新的要求。为此,中国内部审计协会于2012年开始,对原准则进行了全面、系统的修订,2012年8月20日,中国内部审计协会发布了新修订的《中国内部审计准则》,并于2014年1月1日起施行。新准则的发布,标志着我国内部审计准则体系进一步完善和成熟,并逐步与国际惯例接轨。

1.1.2 审计的定义及其特征

1. 审计的定义

审计是社会经济发展到一定阶段的产物,并随着社会经济的发展而发展。“审计”一词从词义上来解释,“审”为详细、周密、谨慎地审阅检查,“计”为会计资料,并且还有计算、稽核之意。在英文中,“审计”(audit)一词是指会计检查。随着生产和经济的发展,以及管理的客观需要,审计的对象有了新的发展,它已被审计单位包括会计业务在内的所有经济活动纳入审查范畴,从而使审计的内涵和外延不断发展与完善。

审计经过不断的完善和发展,至今已经形成一套比较完备的科学体系。人们对审计的概念进行了深入研究,最具代表性的是美国会计学会(AAA)审计基本概念委员会于1973年发表的《基本审计概念说明》,将其定义为:“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。”

上述定义可以从以下方面理解:

(1) 审计的主体是具有专业胜任能力的独立审计人员,独立性是审计的灵魂。

(2) 审计的对象是“经济活动与经济事项认定”,认定是指管理层在财务报表中作出的明确或隐含的表达,如财务报表上列示应收账款 100 000 元,管理层认定表明这些应收账款是存在的,计价是准确的。

(3) 审计的依据是“既定标准”,即“适用的财务报告编制基础”,也可以理解为“企业会计准则”。

(4) 审计目标是审计人员对“经济活动与经济事项认定”与“既定标准”的符合程度进行审计证据的获取和评价,形成审计意见。

(5) 审计报告就是审计人员将审计结果传递给有关使用者。

(6) 审计的本质是一个系统化的过程。系统化意味着审计人员在制订审计计划、实施审计程序、获取审计证据和形成审计结论时需要通盘考虑,以实现审计目标。

2010年5月1日起施行的《中华人民共和国审计法实施条例》对审计所下的定义是:“审计是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。”

因此,一般而言,审计是指由专职机构或人员接受委托或根据授权,对被审计单位在一定时期的全部或部分经济活动及其相关资料,依法进行审核检查,以判断经济活动及其相关资料的真实性、合法性、合规性、公允性和有效性,并发表审计意见的具有独立性的经济监督、评价和鉴证活动。

2. 审计的特征

审计的特征,也就是审计区别于其他管理活动的具体表现。正如前面关于审计的定义所述,审计是一项具有独立性的经济监督、评价和鉴证活动。审计与经济管理活动、非经济监督活动以及其他专业性经济监督活动相比较,主要具有以下三个方面的基本特征。

(1) 独立性特征

独立性是审计的本质特征,也是保证审计工作顺利进行的必要条件。正因为审计具有独立性,才能保证审计机构和审计人员,依法客观公正地判断经济活动及其相关资料的真实性、合法性和公允性,以便取信于社会各界,更好地发挥监督作用。所谓审计独立性,就是审计机构和审计人员秉公、按原则从事审计工作。审计的独立性特征主要表现在以下四个方面。

① 机构独立。机构独立是指审计机构要独立于被审计单位之外,与被审计单位没有组织上的隶属关系,不能受制于其他部门和单位,尤其是不能成为国家财政部门和各机构财务部门的下属机构,否则审计就失去其独立性。审计机构的独立性还表现为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。

② 人员独立。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。审计

人员依法行使审计职权应当受到国家法律保护。我国《审计法》第13条规定:“审计人员办理审计事项,与被审计单位或者审计事项有利害关系的,应当回避。”

③ 经济独立。经济独立是指审计机构从事审计活动需要的经费,应当有合法的来源和法律保证,不受被审计单位的牵制。若审计机构没有一定的经济来源,就无法开展审计工作;若经济来源受制于被审计单位或其他相关单位,审计的独立性就难以保证。我国自2006年6月1日开始施行的新《审计法》第11条规定:“审计机关履行职责所必需的经费,应当列入财政预算,由本级人民政府予以保证。”可见,国家对政府审计的重视与支持,是其独立行使审计监督权的保证,对于实行有偿服务的注册会计师审计,要依据国家规定的收费标准收取审计费用,保证其生存和发展的需要。

④ 工作独立。工作独立是指审计机构和审计人员应保持职业中精神上的独立性,不受其他行政机关、社会团体或个人的干涉。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,并严格地遵循审计准则、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。

(2) 权威性特征

审计的权威性总是与独立性相关,它离不开审计组织的独立地位与审计人员的独立执业。审计的权威性是保证有效行使审计权的必要条件。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了明确规定,这样就使审计组织具有法律的权威性。我国实行审计监督制度在《宪法》中做了明文规定,《审计法》中又进一步规定:国家实行审计监督制度,国务院和县级以上地方人民政府设立审计机关,审计机关依照法律规定的职权和程序,进行审计监督。

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。审计机关负责人在没有违法失职或者其他不符合任职条件的情况下,不得随意撤换。审计机关有要求报送资料权,检查权,调查取证权,采取临时强制措施权,建议主管部门纠正其有关规定权,通报、公布审计结果权,对被审计单位拒绝、阻碍审计工作的处理、处罚权,对被审计单位违反预算或者其他违反国家规定的财政收支行为的处理权,对被审计单位违反国家规定的财务收支行为的处理、处罚权,给予被审计单位有关责任人员行政处分的建议权等。我国审计人员依法行使独立审计权时受法律保护,如被审计单位拒绝、阻碍审计时,或有违反国家规定的财政财务收支行为时,审计机关有权做出处理、处罚的决定或建议,这更加体现了我国审计的权威性。

审计人员应当具备与其从事的审计工作相适应的专业知识和业务能力。审计人员应当执行回避制度和负有保密的义务,审计人员办理审计事项应当客观公正、实事求是、廉洁奉公、保守秘密。审计人员滥用职权、徇私舞弊、玩忽职守,构成犯罪的,依法追究刑事责任;不构成犯罪的,给予行政处分。这样不仅有利于保证审计执业的独立性、准确性和科学性,而且有利于提高审计报告与结论的权威性。

根据我国审计法规的要求,被审计单位应当坚决执行审计决定,如将非法所得及罚款按期缴入审计机关指定的专门账户。对被审计单位和协助执行单位未按规定期限和要求执行审计决定的,应当采取措施责令其执行;对拒不执行审计决定的,申请法院强制执行,并可依法追究其责任。由此可见,我国政府审计机关的审计决定具有法律效力,可以强制执行,这也充分显示了我国审计的权威性。

我国社会审计组织,也是经过有关部门批准、登记注册的法人组织,依照法律规定独立承办审计查账验证和咨询服务业务,其审计报告对外具有法律效力,这也充分体现它们同样具有法定地位和权威性。我国内部审计机构也是根据法律规定设置的,在单位内部具有较高的地位和相对的独立性,因此也具有一定的权威性。各国为了保障审计的权威性,分别通过《公司法》、《证券交易法》、《商法》、《破产法》等,从法律上赋予审计超脱的地位及监督、评价、鉴证职能。一些国际性的组织为了提高审计的权威性,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权威的专业服务。

(3) 公正性特征

与权威性密切相关的是审计的公正性。从某种意义上说,没有公正性,也就不存在权威性。审计的公正性,反映了审计工作的基本要求。审计人员理应站在第三者的立场上,进行实事求是的检查,做出不带任何偏见的、符合客观实际的判断,并做出公正的评价和进行公正的处理,以正确地确定或解除被审计人员的经济责任,审计人员只有同时保持独立性、公正性,才能取信于审计授权者或委托者以及社会公众,才能真正树立审计权威的形象。

1.1.3 审计的职能与作用

1. 审计的职能

审计的职能是指审计本身所具有的内在功能,由审计的本质特征所决定,是审计本质的客观反映。审计不以人们的主观意志为转移,而是由社会经济发 展的客观需要来决定的。但是,审计的职能并不是一成不变的,它随着社会经济的发展和审计对象的扩大而逐步发展和完善。

我国审计界对审计职能的观点主要有两种:一种是“单一职能论”;另一种是“多职能论”。持“单一职能论”者认为,无论是国家审计、社会审计,还是内部审计,它们只有一项职能,就是经济监督。持“多职能论”者认为,审计除了审计监督这一基本职能之外,还具有经济评价、经济鉴证等职能。本书认为审计具有多种职能,即审计是一项具有独立性的经济监督、经济鉴证和经济评价活动。

(1) 经济监督职能

监督是指监察和督促。经济监督是审计最基本的功能。经济监督是指审计机构和审计人员以法规为准绳,以会计准则、审计准则和标准为依据,对被审计单位财政财务收支、经营管理活动及其经济效益进行审查,对违规者予以揭露,并提出纠正措施或处罚建议,督促被审计单位遵守财经法纪,履行经济责任,提高经济效益,加强宏观控制和管理,促进市场经济的顺利发展。在我国审计组织体系中,虽然各审计主体的分工不同,功能各有侧重,但经济监督是其最基本的职能。政府审计是为各级政府实现其经济监督职能而建立的机构,其主要功能是对各级政府的财政收支和国有企事业单位的财务收支及其相关的经营管理活动的合法性、合规性和效益性及其记录资料的真实性、公允性进行监督,并通过审查揭示错弊,督促被审计单位遵守国家的法律、法规,履行经济职责,使经济活动更加合法、有效。内部审计是在本部门、本单位的直接领导下,依照国家法律、法规和本部门、本单位的管理规定及经营目标,对本部门、本单位的经营管理活动进行监督,维护合法经营,保护财产安全,防止错弊