

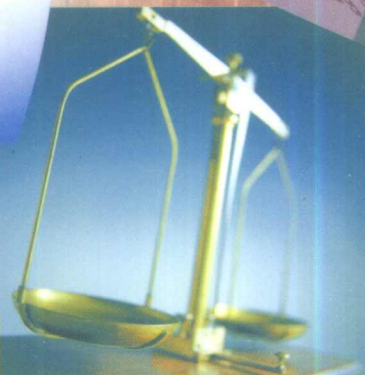
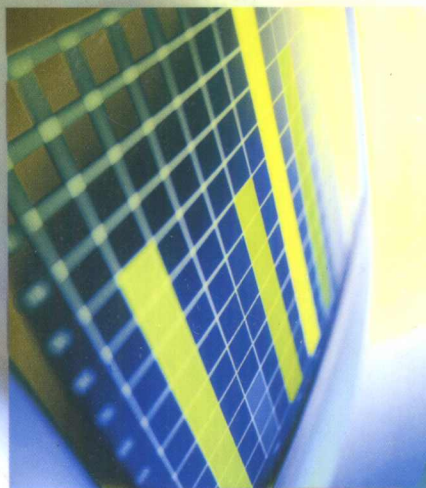


JING JI GUAN LI

高等学校规划教材

审 计 学

主 编 岳 璞 李永峰
副主编 崔 峰 孟钟剑 谭旭红



中国矿业大学出版社

497

高等学校规划教材

248.83
88/6

审 计 学

主 编 岳 璞 李永峰

副主编 崔 峰 孟钟剑 谭旭红

中国矿业大学出版社

内容提要

本书全面介绍了审计的基本理论、基本方法及审计实务,重点介绍了我国的独立审计准则、政府审计准则等相关法规。主要内容包括:审计学概论、审计的工作组织、审计准则和审计依据、审计证据和审计工作底稿、审计方法、审计程序、计划和风险、内部控制及其评价、企业会计报表审计、资产审计、负债和所有者权益审计、收入和费用审计、利润审计、终结审计和审计报告、审计档案。

本书在内容上以注册会计师审计为中心,兼顾政府审计、内部审计的相关体系,结合我国会计改革的新内容,并尽可能借鉴国际审计惯例和经验,做到既适应我国会计学科教学的现状,又能满足工商管理、财政金融等其他经济专业的需要,可作为大专院校会计学、财务管理及其他有关专业的教材,同时也可作为企事业单位相关人员参考之用。

图书在版编目(CIP)数据

审计学/岳璞,李永峰主编. —徐州:中国矿业大学出版社, 2002. 2

ISBN 7-81070-423-0

I. 审... II. ①岳...②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(2001)第 098679 号

书 名 审计学

主 编 岳 璞 李永峰

责任编辑 姜 华 刘社育

责任校对 崔永春

出版发行 中国矿业大学出版社

(江苏徐州市中国矿业大学内 邮政编码 221008)

印 刷 中国矿业大学印刷厂印刷

经 销 新华书店

开 本 787×1092 1/16 印张 18.75 字数 463 千字

版次印次 2002 年 2 月第 1 版 2002 年 2 月第 1 次印刷

印 数 1~4100 册

定 价 27.00 元

(图书出现印装质量问题,本社负责调换)

高等院校经济管理专业规划教材

出版说明

经过 20 余年的改革开放,我国社会主义市场经济体制已基本建立并逐渐完善,中国经济正融入世界经济的大潮之中。与此同时,我国的高等教育也经历了一个持续、稳定的大发展时期,并且正在继续向高等教育的大众化和国际化方向发展。为了适应社会经济的发展,教育部于 1998 年颁布实施了新的《普通高等学校本科专业目录》并采取了一系列高等教育改革和调整措施,引导高等学校拓宽专业口径、加强专业建设和管理,提高办学水平和人才培养质量。这些改革措施必将给中国高等教育的发展注入新的活力。

21 世纪将是知识经济的世纪,是充满希望的世纪。在跨入新世纪之际,我们这套“高等院校经济管理专业规划教材”陆续与读者见面。这套教材是“煤炭行业高等院校十五教材建设规划”中的“经济管理专业规划教材”,是由焦作工学院、西安科技学院、黑龙江科技学院、太原理工大学、湘潭工学院、淮南工学院、中国煤炭经济学院和华北矿业高等专科学校等高等院校的一大批学者编写的。

这套教材包括了经济与管理类相关专业的 20 余种专业基础课和专业课教材。在本套教材编写过程中,编审委员会先后两次对编写规划和编写细纲进行了认真讨论,力求使其体系合理、内容充实,既符合教学大纲要求,又能反映当代国内外科技先进水平。其特点如下:

第一,突出系统性。这套教材基本上涵盖了经济管理类各专业的主干课程,既有专业基础课,又有专业课,还包括近几年有关院校开设的新课程,突出了系统性和完整性,有利于各高等院校选用。

第二,内容成熟。这套教材组织了 10 余所高校的具有较高学术水平的研究生导师和学术带头人参加编写,并专门成立了编审委员会,他们在长期的教学和研究中积累了大量的教学和实践经验。教材既有一定的理论深度,又贴近教学实践,是一套内容较为成熟的教材。

第三,追求创新。这套教材在参考众多同类教材和著作的基础上,融进

了编者多年的教学研究成果，对教材的体系和内容作了一定的创新，使其具有了一定的创新性。此外，这套教材还增加了诸如电子商务等课程，以促进其教学和发展。

这套教材是众多高等院校大协作的结果。它的出版发行，必将有助于相关院校的学科建设和教材建设，对提高经济与管理类专业的教学质量、增加学生的知识、提高学生能力具有一定的积极意义。

由于编写人员的知识水平有限，时间也很仓促，若有不当和错误之处，欢迎读者提出批评意见，以利于今后的修改完善，在此表示衷心的感谢。

高等院校经济管理专业

教材编审委员会

2001年5月

前 言

随着我国经济改革的不断深入,我国市场经济体制不断健全和完善,会计、审计领域发生了较大变化,注册会计师审计的地位越来越被人们所重视。为了适应新的变化和要求,我们编写了《审计学》这本教材。

在编写过程中,我们将本书的读者定位于大专院校会计学、财务管理及其他相关学科的高年级学生。内容以注册会计师审计为中心,兼顾政府审计、内部审计的相关体系,结合我国会计改革的新内容,并尽可能借鉴国际审计惯例和经验,使之既适应我国会计学科教学的现状,又能满足工商管理、财政金融等其他经济专业的需求,同时也可作为企事业单位相关人员参考之用。

本书较为全面地介绍了我国的独立审计准则、政府审计准则等相关法规,内容新颖。在审计实务的有关章节中,为了便于读者学习和掌握审计的基本理论与基本方法,我们加入了案例分析、调账要求等,贯彻理论与实践相结合的原则,增强了可操作性,也使本书更具有可读性。

本书由岳璞、李永峰任主编,崔峰、孟钟剑、谭旭红任副主编。全书共十四章,各章的分工如下:第一章由岳璞编写;第二、四、十三、十四章,由李永峰编写;第三、七、八章;由崔峰编写;第五、六章,由谭旭红编写;第九、十二章由孟钟剑编写;第十章由王玉法编写;第十一章由王岚编写。全书由岳璞修改、总纂和定稿。

在本书的编写过程中,我们得到了太原理工大学、西安科技学院、黑龙江科技学院、焦作工学院的领导及有关教师的大力支持,在此谨表谢意。

由于编者的经验和水平有限,本书难免存在疏漏和不当之处,敬请读者批评指正。

编 者

2001年11月

目 录

第一章 审计学概论	(1)
第一节 审计的产生与发展.....	(1)
第二节 审计的概念和属性.....	(4)
第三节 审计的目标、对象、职能和作用.....	(6)
第四节 审计的种类	(10)
第二章 审计的工作组织	(15)
第一节 审计组织	(15)
第二节 审计人员	(25)
第三节 审计工作管理	(31)
第三章 审计准则和审计依据	(35)
第一节 审计准则	(35)
第二节 审计依据	(43)
第四章 审计证据和审计工作底稿	(48)
第一节 审计证据的作用、种类与特征	(48)
第二节 审计证据的获取	(55)
第三节 审计工作底稿	(62)
第五章 审计方法	(69)
第一节 审计的方法	(69)
第二节 审计的基本方法	(70)
第三节 抽样审计	(76)
第六章 审计程序、计划和风险	(91)
第一节 审计程序	(91)
第二节 审计计划	(94)
第三节 重要性	(97)
第四节 审计风险.....	(105)
第七章 内部控制及其评价	(110)
第一节 内部控制的涵义.....	(110)
第二节 内部控制的内容.....	(114)
第三节 内部控制的评审.....	(120)
第四节 内部控制的评价.....	(122)
第八章 企业会计报表审计	(130)
第一节 企业会计报表审计.....	(130)

第二节 企业主要会计报表的审计·····	(134)
第九章 资产审计 ·····	(149)
第一节 现金和有价证券的审计·····	(149)
第二节 短期债权的审计·····	(158)
第三节 存货的审计·····	(168)
第四节 长期投资的审计·····	(177)
第五节 固定资产与无形资产的审计·····	(183)
第十章 负债和所有者权益审计 ·····	(192)
第一节 流动负债的审计·····	(192)
第二节 长期负债的审计·····	(205)
第三节 所有者权益审计·····	(209)
第十一章 收入和费用审计 ·····	(218)
第一节 收入和费用审计概述·····	(218)
第二节 收入审计·····	(220)
第三节 费用审计·····	(227)
第十二章 利润审计 ·····	(235)
第一节 利润审计·····	(235)
第二节 利润分配审计·····	(246)
第十三章 终结审计和审计报告 ·····	(249)
第一节 期初余额审计·····	(249)
第二节 期后事项与或有损失的审计·····	(251)
第三节 签发审计报告前的复核·····	(258)
第四节 审计报告的作用、种类和内容·····	(260)
第五节 编制审计报告的步骤和要求·····	(267)
第六节 审计意见的基本类型·····	(273)
第十四章 审计档案 ·····	(285)
第一节 审计档案的意义和特点·····	(285)
第二节 审计资料的立卷归档·····	(286)
第三节 审计档案的保管及利用·····	(287)
参考文献 ·····	(289)

第一章 审计学概论

第一节 审计的产生与发展

审计是社会发展到一定阶段的产物。当生产资料的所有权与其经营权或管理权相互分离时,就会出现因授权或委托经营管理而发生的经济责任关系。这种由经营者或管理者承担的经济责任,只有经过与责任履行者不存在经济利益关系的人员,并由所有者授权或委托而独立地进行审查和评价,才能予以确立或解除。因此,出于确定经营者或管理者是否履行经济责任的需要,就产生了审计。

审计是由独立的专门机构或人员接受委托或根据授权,对被审计单位特定时期的会计报表及其他有关资料的公允性、真实性以及经济活动的合规性、合法性和效益性进行审查并发表意见。审计自产生的那一天起,经过不断的发展和完善,现在已经形成了一套比较完备的科学体系,对经济的发展起着越来越重要的作用。

一、西方审计的起源与演进

早在奴隶制度下的古罗马、古埃及和古希腊时代,已有审计机构。审计人员以“听证”方式,对掌管国家财物和赋税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。这些都是外国政府审计的早期活动。

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,大多实行立法、行政、司法三权分立,议会为国家的最高立法机关,并对政府行使包括财政监督在内的监督权。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,西方国家大多在议会下设有专门的审计机构,由议会或国会授权,对政府及国有企事业单位的财政财务收支进行独立的审计监督。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以外,独立行使审计监督权限。美国的这种政府审计体制一直延至今日。

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发展。16世纪末期,地中海沿岸国家的商品贸易得到了发展,出现了为筹集大量资金进行贸易活动的合伙经营方式,即由许多人合伙筹资,委托给某些人去经营贸易。这样,财产的所有权和经营权分离了,对经营管理者进行监督成为必要,所有者便聘请会计工作者来承担这项工作。17世纪初、中期,英国的苏格兰也出现了一批类似的会计工作者。这是早期的、处于萌芽状态的民间审计。

18世纪初开始的工业革命使社会经济发生巨大变化,产业革命的完成推动了资本主义

商品经济的发展,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,使得公司的所有权与经营权相分离,因而对经营管理人员的监督就十分必要,现代民间审计制度便应运而生。随着 1845 年英国《公司法》的修订,1853 年在苏格兰的爱丁堡成立了“爱丁堡会计师协会”,这是世界上第一个职业会计师的专业团体。随后,英国有家会计师协会相继成立,民间审计队伍迅速扩大。

二、我国审计的产生和发展

我国的审计起源甚早,西周初期国家财计机构分为两个系统: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。天官所属中大夫司会,为主官之长,主天下之大计,分掌王朝财政经济收支的全面核算,司会又总司审计监督的大权,进行财政收支的审核和监督。《周礼》中记载:“凡上之用,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。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,宰夫是独立于财计部门之外的职官,标志着我国政府审计的产生。

秦汉时期是我国审计的确立阶段,主要表现在三个方面: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,促进了秦汉时期逐渐形成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。秦朝,中央设“三公”、“九卿”辅佐政务。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、财政以及财物审计事项,并协助宰相处理政事。汉承秦制,西汉初中央仍设“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”,就是皇帝亲自参加听取和审核各级地方官吏的财政会计报告,以决定赏罚的制度。这种制度始于周朝,至秦汉时期日趋完善。三是审计地位提高,职权扩大。御史制度是秦汉时代审计制度的重要组成部分,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,勾稽总考财政收入情况。应该指出的是,秦汉时期审计制度虽已确立,但仍属初步发展时期。

隋唐时代是我国封建社会的鼎盛时期,宋代是我国封建社会经济的持续发展时期。隋唐及宋代,中央集权不断加强,官僚系统进一步完善,审计在制度方面也随之日臻健全。隋朝开创一代新制,设置比部,隶属于都官或刑部,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,刑部掌天下律令、刑法、徒隶等政令,比部仍隶属于刑部,凡国家财计,不论军政内外,无不加以勾稽,无不加以查核审理。比部审计之权通达国家财经各领域,而且一直向下延伸到州、县。由此可见,唐朝的比部审查范围极广、项目众多,而且具有很强的独立性和较高的权威性。宋代审计,一度并无发展。元丰改制后,财计官制复唐之旧,审计之权重归刑部下的比部执掌,审计机构重获生机。此外,宋代还专门设置“审计司”,隶属于太府寺。北宋时又曾将这个机构改称为“审计院”。南宋时,湖、广、四川还设有审计院。宋代审计司(院)的建立,是我国“审计”的正式命名。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。

元明清各朝,君主专制日益强化,审计虽有发展,但总体上说是停滞不前的。元代取消比部,户部兼管会计报告的审核,独立的审计机构即告消亡。明初设比部,不久即取消。洪武十

五年设置都察院,以左右都御史为长官,审察中央财计。清承明制,设置都察院,职责为“对君主进行规谏,对政务进行评价,对大小官吏进行纠弹”,成为最高的监察、监督、弹劾和建议机关。虽然明清时期的都察院制度有所加强,但其行使审计职能却具有一揽子性质,由于取消了比部这样的独立审计组织,其财计监督和政府审计职能严重削弱,与唐朝行使司法审计监督职能的比部相比,后退了一大步。

辛亥革命结束了清王朝的封建统治,成立了中华民国。1912年在国务院下设审计处,1914年北洋政府改为审计院,同年颁布了《审计法》。国民党政府根据孙中山先生五权分立的理论,设立司法、立法、行政、考试、监察五院。在监察院下设审计部,各省(市)设审计处,不能按行政区域划分的企事业单位,则根据需要与可能设审计办事处。国民党政府先后颁布了《审计法》和实施细则、《审计组织法》。与此同时,我国资本主义工商业有所发展,随之民间审计应运而生。1929年公司法的公布以及后来有关税法和破产法的施行,也对职业会计师事业的发展起了推动作用。在一些大城市中相继成立了会计师事务所,接受委托人委托办理查账等业务,民间审计得到了发展。这一时期,我国审计日益演进、有所发展。

中华人民共和国成立以后,在较长的一段时期内未设置独立的审计机构。对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。1980年,我国恢复和重建了注册会计师制度,财政部颁发了《关于成立会计顾问处的暂行规定》。1986年7月,国务院发布了《中华人民共和国注册会计师条例》,标志着我国民间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,使民间审计步入了法制的轨道,并必将得到迅猛发展。在1982年修改的《中华人民共和国宪法》(以下简称《宪法》)中,我国正式以最高法律的形式明确了审计监督制度,并于1983年9月成立了我国政府审计的最高机关——审计署,在县以上各级人民政府设置各级审计机关。1985年8月发布了《国务院关于审计工作的暂行规定》;1988年11月颁发了《中华人民共和国审计条例》;1994年8月颁布了《中华人民共和国审计法》(以下简称《审计法》)。这些从法律上进一步确立了政府审计的地位,为其进一步发展奠定了良好基础。

三、审计产生和发展的客观依据

(一) 受托经济责任关系是审计产生和发展的基础

在社会发展的各个阶段,都必须设置国家权力机构,并通过征税来维持这些权力机构的运转。最高统治者是授权者,代理官员是受权者,两者之间便产生了一种受托经济责任关系。中外审计都是在这样的客观条件下应运而生的。

随着社会的发展和生产规模的日益扩大,公司财产的所有者并不直接参与企业生产经营管理,而委托经理行使管理的职能,这样,财产的所有权与经营管理权日益分离。公司经理人员对股东的受托经济责任大大加强了,经理人员要以报表形式定期向股东汇报公司的经营情况和财务成果,这些会计报表是否真实、正确,能否证明管理人员尽忠守职,切实地履行了他所承担的经济责任,就需要作为第三者的审计人员来进行审查,以保证股东和债权人的正当权益不受侵犯,这时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搜集经营管理所需的各种信息,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。

从审计行为的萌芽状态到政府审计、民间审计和内部审计机构的形成,从奴隶社会、封建社会到资本主义社会和社会主义社会,都与财产所有权与经营管理权相分离而产生的受托经济责任关系有关。没有这种受托经济责任关系,就不可能产生审计行为。

(二) 加强经济管理和控制是审计发展的动力

人类在生产活动中,力求以较少的劳动消耗和劳动占用取得最大的劳动成果,以不断提高劳动效率和生产效果,这是社会进步和发展的客观要求。要实现这一目标,就需要对生产过程和一切经济活动进行严格的管理和控制,对各种计划和方案进行评价,对计划和方案执行的效益性进行审查。而审计作为独立的经济监督活动,对企业内部控制制度和经济活动进行客观、公正的评价,可以为管理者提供正确、有用的资料和审计结论。由于审计所处的独立的第三者地位,一般不带有任何偏见,审计结论容易被社会所接受,能作为评价一个部门或单位财务状况和经营成果的依据。

早期、传统的审计,只局限于审查账目和报表,通常称之为财务审计,其目的仅仅在于检查、揭露差错和弊端。但是,随着企业规模的扩大、生产的发展、管理方法和技术的日趋复杂,对企业生产经营的管理和控制也就更加重要。因此审计的目的,不仅在于审查账目和报表,而且还包括评价企业的生产经营管理,并及时提出积极、合理的建议。如哪些环节和步骤存在不合理的开支,哪些制度不适应生产的发展,增加企业收入的途径有哪些,怎样改善企业的经营管理状况等等。事前审计、经营审计、管理审计、经济审计、效率审计和效果审计都是财务审计适应上述需要而发展起来的。

(三) 现代科学管理为审计的发展提供了方法和手段

现代科学管理为现代审计的发展提供了方法和手段,这不但表现为审计领域的不断扩展,而且更重要的是审计方法的不断发展。如财务审计经常使用统计抽样法,经济效益审计广泛采用现代管理方法和数学方法及有关预测、决策及分析方法等。同时,在审计过程中,运用系统论、信息论、控制论等原理对审计事项进行总体的全面验证和综合分析,使审计结论向着更加精确、可靠和卓有成效的方向发展。

第二节 审计的概念和属性

一、审计的概念

审计是由专职机构或人员接受委托或授权,对被审计单位在一定时期内全部或一部分经济活动的有关资料,按照经济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、评价和鉴证活动。其目的在于确立或解除被审计单位的受托经济责任和加强对被审计单位的管理、控制。

上述审计的概念由以下几个要素构成:

(1) 审计的主体是“专职机构或人员”。在这里,专职机构指政府审计机关、内部审计机构和会计师事务所。专职人员则指专门从事政府审计、内部审计工作的人员及依法经批准执业的注册会计师。

(2) 审计关系可由“接受委托或授权”形成。一般来说,我国的注册会计师审计业务都是接受委托进行的,而政府审计和内部审计则多由上级管理部门或领导授权。

(3) 审计对象是“被审计单位在一定时期内全部或一部分经济活动的有关资料”。审计对象应具体为被审计单位在一定时期内经济管理和财产资源使用情况的经济活动或者是对企业未来一段时期经济活动的预测,但这种活动要通过会计、统计等资料,主要是会计资料反映出来。

(4) 审计工作的执行和对审计对象的判断要“按照经济法规和一定的标准”。经济法规和一定的标准既是对审计工作进行有效控制的依据,也是对审计对象进行判断的依据,只有对审计工作和审计对象都有鲜明的判断依据,才能使审计工作顺利进行,使审计结论更好地被有关各方所接受。

(5) 审计工作的核心是“进行审核检查、收集和整理证据”。这是审计工作区别于其他经济监督、管理工作的重要特征,也是实际进行审计业务工作的主要线索。

(6) 审计工作的基本目标是“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”。审计人员要通过其自身的工作,对被审计单位的相关资料及其反映的经济活动作出判断,并将形成的审计结论以书面报告的形式转达给委托者或授权者。

(7) 审计的本质应概括为“具有独立性的经济监督、评价和鉴证活动”。从这种概括中可以看出,审计职能主要有经济监督、经济评价和经济鉴证三种,其中经济监督是其第一职能。审计职能的发挥要建立在独立性的基础之上,由此独立性在审计中有特别重要的意义。

(8) 审计的最终目的是“确立或解除被审计单位的受托经济责任和加强对被审计单位的管理、控制”。由于被审计单位对审计的委托者或授权者承担着经济责任,其责任的执行结果须经审计机构或人员审核检查后才能确立或解除;而委托者或授权者则通过审计,达到了对被审计单位管理、控制的目的。

二、审计的性质

审计的性质亦即审计的本质特征。如上所述,审计的本质是具有独立性的经济监督、评价和鉴证活动,因此,其本质特征集中体现于独立性方面。

我国《宪法》规定,审计机关在国务院总理领导下,依照法律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。我国颁布的审计法规和注册会计师法等,也都对各审计机构、人员的独立性给予了明确的说明。

审计的独立性可表现为以下几个方面:

1. 组织机构的独立

这是保证审计工作独立性的关键。其主要内容为:审计机构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,对财政、财务收支进行审计就会失去意义。组织机构的独立还表现为审计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。

2. 业务工作的独立

这里首先指审计工作不能受任何部门、单位和个人的干涉,应独立地对被审计事项作出评价和鉴定。其次又指审计人员要保持精神上的独立,自觉抵制各种干扰,对被审计事项作出客观、公正的结论。

3. 经济来源的独立

这是保证审计组织机构独立和业务工作独立的物质基础。若审计机构没有一定的经费

或收入,其业务活动就无法开展;若其经费或收入受制于被审计单位或与其相关的其他单位,审计的独立性就难以保证。这就要求各级审计机构(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;同时又要求会计师事务所的收入要受到国家法律的保护,使其公正、合理。

审计的独立性还可表现为:审计工作就是专门的经济监督、评价和鉴证,与其他机构的经济监督、评价和鉴证有着本质的区别。

1. 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、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、银行信贷和证券业务活动服务的,并寓于其业务工作过程之中,不是独立的经济监督。同样,国家司法、检察等部门也可依据自身的业务对各企业单位的经济活动进行检查,但这种检查是为作出法律裁定或作出对党政人员惩处决定的监督,同样不是独立的经济监督。

2. 审计评价不同于其他工作部门的业绩评价

从现在的情况看,一些管理机构和部门要对其下属单位的经济活动、行政领导人作出业绩评价,这种评价有的是依据审计结果进行的,有的则是依据其他方面的资料进行的。如果依据的是审计结果,则其结论是间接性的,不同于通过自身检查、验证的审计评价;如果依据的是其他方面的资料,也会由于缺乏独立的审查基础而形成与审计评价的区别。

从上述两点可以看出:审计工作本身一般不与其他专职业务相关联,因此是一种专门的经济监督、评价和鉴证活动,只有这样的监督、评价和鉴证才具有最充分的独立性。审计机构的工作与被审计单位的经济活动没有直接关联,这是其独立性存在的基础。注册会计师审计也应当与被审计单位没有经济利害关系,这就使审计处于一种独立的地位,或者说是第三者的地位,也只有这样,才能最大限度地保证审计工作的独立性。

还要说明的是,虽然同样居于第三者的地位,但是审计鉴证也不同于社会公证部门的公证。公证部门的公证只是对相关各方已相互承认的资料、事实进行证明,如双方签订的经济合同、契约等。因此,公证与通过自身业务取得证据,并依据证据进行经济鉴证的审计业务有着巨大的差别。

第三节 审计的目标、对象、职能和作用

一、审计的目标

审计的概念对审计的目标有两个层次的解释。其一是审计的基本目标,即“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”;其二是审计的最终目的,即“确立或解除被审计单位的受托经济责任和加强对被审计单位的管理、控制”。

(一) 对审计目标的理解

从两个层次论述审计的目标,有利于对审计目标的深入理解。即审计工作的基本目标就是按照一定的标准,对被审计单位以相关资料反映的经济活动作出判断;而社会需要、要求审计达到的目标是确立或解除被审计单位的委托经济责任,加强对被审计单位的管理和控制。

(二) 审计的基本目标

这是专门对执行审计工作而言的,是针对具体审计业务的目标。对审计的基本目标可以从两个方面理解:

1. 判明有关资料的合法性、公允性和一贯性

这里的判明有关资料主要是指判明会计资料。其中的合法性是指被审计单位报出的资料(主要是会计报表)的编报要符合《企业会计准则》及国家其他财务会计法规的规定;公允性是指被审计单位报出的资料要公允地反映被审计单位的财务状况、经营成果和资金变动情况;而一贯性则是指被审计单位提供有关资料时使用的会计处理方法要在前后各个会计期间保持一致。具体来说,就是要判明各种经济业务是否全部登记入账,记录和计算是否准确无误,证、账、表的数据是否相互衔接并口径一致,各不同会计期间报出资料的处理方法是否发生了变动,如果发生变动是否将变动的原因及其结果给予了说明,等等。

2. 判明经济活动的合规性和效益性

这里的判明经济活动主要是指判明经济活动的内容。其中的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;效益性则主要指被审计单位的经济活动应当与预期的经济效益相连,有时也包括取得经济效益或未取得经济效益的原因等。具体来说,就是要通过对相关资料的审查,揭露和查处违法、违规行为,保证审计委托者的利益不受侵犯;正确处理被审计单位与其出资者、相关单位和人员的利益关系,使被审计单位的经营有良好的外部环境;认定被审计单位取得的经营业绩或存在的不足,总结取得业绩的经验,分析存在的问题及其原因,并提出改正措施,促使被审计单位进一步提高经济效益。

(三) 审计的最终目的

这是社会专门寄予审计的希望,是针对审计社会效应的目标。

对审计最终目的的理解为:只有经过了审计,出具了审计证明,才能提供出被审计单位财务状况与经营成果的实际情况,审计委托者或授权者才能据此决定是确立被审计单位的经济责任,还是解除被审计单位的经济责任。以审计结果决定对被审计单位经济责任的确立或解除,是在新的经济环境下加强对被审计单位管理、控制的有效方式,能够更好地实现审计委托者或授权者对被审计单位的有效监督。还应当看到:常规审计(如注册会计师对企业年度会计报表的审计)的目的就是确立或解除被审计单位的经济责任;而有的审计业务,其主要目的就是加强对被审计单位的管理、控制。

二、审计的对象

审计的概念指明,审计对象是以各种资料反映的被审计单位在一定时期内全部或一部分经济活动。在这里,我们要进一步说明审计对象的具体内容、表现形态,以及不同审计主体、不同审计业务的审计对象。

(一) 审计对象主要是被审计单位过去一段时期的经济活动

被审计单位过去一段时期的经济活动一般都以会计资料等形式予以表达。这样,会计资料等表达的经济活动是否真实、合法和有效,就成为审计工作的最主要内容。无论是什么审计,都是以检查记载前一段时期经济活动的会计资料等是否真实、合法,经济活动是否合规、有效为主要内容的。因此,审计对象的主要内容就是被审计单位以会计资料等表现的经济活动。

(二) 审计对象也可以是企业未来一段时期的经济活动

是否可进行事前审计,曾经是有争议的问题。但从现在情况来看,无论是在国外还是在国内,都已倾向于可进行事前审查。例如,上市公司的股票发行、上市时,企业要报出未来一定时期的盈利预测,并附有注册会计师的审查意见;内部审计机构有时要对单位的生产经营方案发表意见等,都将审计业务从事后转为事前。因此,也应将企业未来一段时期的经济活动列入审计对象的范围。

(三) 审计对象应包括被审计单位的内部控制制度及其有效程度

一般认为,内部控制制度是被审计单位实现经营目标,保护财产安全完整,提高经济信息的可靠性,保证生产经营活动有效进行的有力措施。因此,对内部控制制度的完整性、合理性及其有效程度的审查也就成为现代审计的一项重要内容,以内部控制制度为基础的审计也由此建立。由于对内部控制制度的审查与评价是审计过程的重要组成部分,所以,也应将其归入审计对象的范围。

(四) 审计对象因审计主体、业务不同而各有侧重

这里是说政府审计机关的审计对象主要是国务院各部门和地方政府各部门的财政收支,各金融机构、事业单位及国有企业财务收支,以及与上述收支相关的经济活动;内部审计机构的审计对象主要为本部门、本单位的财政、财务收支及其有关经济活动;注册会计师审计的对象则为委托人在审计业务约定书中指定的被审计单位的经济活动。进一步,会计报表审计的对象就是以会计资料反映的经济活动;而经济效益审计或经营管理审计的对象则要更广泛一些,会涉及更多的经济活动,不仅包括会计资料,还会包括与审计内容相关的其他管理资料。

从实质内容上看,审计对象是被审计单位的经济活动,但是,这种经济活动一定是已经记载、可供查证的各种资料,也就是要有其载体,即表达审计对象内容的具体形式。因此,我们应从内容和形式两个角度对审计对象有更深入的认识。从现在情况来看,记录经济活动的载体有多种形式,如被审计单位的会计凭证、账簿、报表,以及电子计算机的磁盘、光盘和进入网络系统的会计资料等。除此之外,相对于审计对象的其他内容,相关资料还应包括被审计单位的经营目标,预测、决策方案,经济活动分析资料,计划统计资料,技术资料等等。

三、审计的职能

审计的职能是指审计本身所具有的内在功能,它由审计本身的特征和地位所决定,是审计本质的客观反映。根据审计的概念,审计具有经济监督、经济评价和经济鉴证三种基本职能。

(一) 经济监督

监督的基本解释是监察并督促。经济监督就是指有制约力的单位或机构监察和督促其他经济单位,使其全部或部分经济活动符合一定的标准和要求,按照预定的方向合理运行。

经济监督是审计最基本的职能。从政府审计的情况看,其审计活动就是国家各级政府对所属单位经济活动的综合监督。也就是对国家的财政收支和国有企业、事业单位的财务收支以及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,履行经济责任,使经济活动更加合法、有效。从内部审计的情况看,其主要职责同样是依照国家法律、法规和本部门、本单位的经营目标、管理规定,对本部门、本单位的经济活动进行监察和督促,以保证对被审计单位的有效管理,完成既定的管理目标。对于注册会计师审计,我们认为,经济监督也是其

重要职能。这是因为,注册会计师审计本身就是通过对被审计单位的经济活动进行审查、鉴证而实现审计委托者对被审计单位的经济监督。另外,通过注册会计师对被审计单位的审查验证,纠正被审计单位在会计记录、经营管理方面的弊端和不足之处,也就实现了对被审计单位的审查和督促。这里需指出的是,注册会计师审计虽有经济监督的职能,但与政府审计和内部审计相比,无论是在监督者的地位还是在监督实现的方式上都有较大的区别,即政府审计、内部审计是代表所有者或授权者对被审计单位的直接监督,而注册会计师审计则是以接受委托这种间接的方式实现委托者对被审计单位经济监督的目的。

(二) 经济评价

评价是指对事物的价值或品级作出评定。经济评价就是通过审查验证,依据确实的数据及其他资料,对被审计单位的经营计划是否切实可行,内部控制制度是否健全有效,经济活动及其结果是否真实合法、是否完成了预定的目标等进行评定。

经济评价是审计的另一重要职能。在现代审计中,经济评价的职能更加重要。这是因为,经济监督的目的是保证经济活动的合法、有效,而经济评价则可在监督的基础上对被审计单位取得的成就、存在的不足给予更为深刻的揭示和说明,从而使被审计单位有进一步提高管理水平、经济效益的压力和动力。经济评价职能既表现在注册会计师审计对被审计单位内部控制制度情况的管理建议中,还以突出的地位存在于政府审计的经济效益审计和内部审计的经营管理审计之中。

(三) 经济鉴证

鉴证是指鉴定和证明。经济鉴证就是通过审核和查验后,向委托者或授权者出具查验结果的证明,以证实被审计单位记载经济活动的会计资料及其他资料是否真实可靠。

国外的注册会计师审计具有鲜明的经济鉴证职能,表现为企业单位的会计报表等必须经注册会计师审计鉴证后才可向会计报表的使用者及社会公众公布。随着社会主义市场经济体制的逐步确立,我国注册会计师审计的经济鉴证职能也在不断发展和健全,表现为我国外商投资企业和股份有限公司的会计报表必须经中国的注册会计师审计并出具审计报告后,才可对外报出。由于审计鉴证(即经审计后出具具有法律效力的书面证明)是以结果报告的形式将被审计单位的经济活动情况及其结果进行披露,可取信于社会,因此,审计鉴证一般要有标准的报告格式和符合法律程序的报告方式。

四、审计的作用

作用是指对某些事项产生的影响和效果。也可进一步认识为,只有具有某些方面的职能,其职能的发挥才能取得相关的效果。就此而论,审计作用与审计职能紧密相连,审计作用是发挥审计职能而取得的效果。我们认为,审计应发挥保证、促进和调控三种作用。

(一) 保证作用

保证作用是指通过审计,保证被审计单位报出的各种信息资料的合法性、公允性和一贯性,从而提高会计信息资料的真实性和可靠性。在市场经济条件下,被审计单位报出的信息资料对该单位的存在与发展及其业务经营活动非常重要。国家的财政收入、企业股份的筹集、银行信贷资金的周转等,都与被审计单位报出的信息资料密切相关。所以,被审计单位报出的各种信息资料真实、正确、可靠与否,直接涉及国家、企业及其投资人、债权人、潜在投资人的经济利益。审计依其独立的身份对被审计单位报出的会计报表等进行审核、验证,查出各种错误与弊端,是保证被审计单位报出的信息资料真实、可靠的重要环节。这也是审计应