

全国高职高专经济管理类专业规划教材

审计理论与实务

华忠 主编

◆ 应用性
注重对就业岗位所需知识和能力结构进行恰当的设计安排

◆ 新颖性
注重引入新方法、新规范、新标准

◆ 创造性
注重创新精神和开拓能力的培养

◆ 整体性
注重课程前后的衔接，理论教学和实训、实习教材的衔接，中高职教材的衔接

◆ 先进性
注重电子教材、网上学习平台的建设

SHEN JI LI LUN YU SHI WU

全国高职高专经济管理类专业规划教材

审计理论与实务

主 编 华 忠

副主编 袁晓玲 王庆辉

武汉理工大学出版社

内 容 简 介

本书以注册会计师审计为主线,系统地介绍了审计的基本知识、基本理论和基本方法。教材的编写以现行的会计、审计相关法规制度为依据,注意吸收最新的会计、审计研究成果。教材注重系统性、实用性和可操作性,除在正文中安排较多的实例外,还在每章后面附有思考题、练习题和案例分析题,以便于组织教学和学生自学。

本书可作为高等职业技术学校、高等专科学校、成人高等学校以及本科院校的二级职业技术学院、民办高等会计专业和其他财经类专业的教材,也可作为在职会计人员培训及企业管理人员的参考读物。

图书在版编目(CIP)数据

审计理论与实务/华忠主编. —武汉:武汉理工大学出版社,2011.1 重印
(全国高职高专经济管理类专业规划教材)
ISBN 978-7-5629-2670-2

I. 审… II. 华… III 审计学-高等学校:技术学校-教材 IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 043205 号

项目负责人:鹿丽萍 崔庆喜

责任编辑:鹿丽萍

责任校对:孙 丽

装帧设计:吴 极

出版发行:武汉理工大学出版社

网 址:<http://www.techbook.com.cn>

地 址:武汉市洪山区珞狮路 122 号

邮 编:430070

印 刷:武汉理工大印刷厂

经 销:各地新华书店

开 本:787×1092 1/16

印 张:17.75

字 数:454 千

版 次:2008 年 4 月第 1 版

印 次:2011 年 1 月第 4 次印刷 总第 4 次印刷

印 数:9001—11000 册

定 价:25.50 元

凡使用本教材的教师,可通过 E-mail 索取教学参考资料。

E-mail:wutpcqx@163.com wutpcqx@tom.com

本社购书热线电话:027-87394412 87383695 87384729 87397097(传真)

凡购本书,如有缺页、倒页、脱页等印装质量问题,请向出版社发行部调换。

• 版权所有 盗版必究 •

出版说明

如何搞好高职高专的学科建设和教材建设工作,从而有效地为国家和社会培养适合企业和社会需求的经济管理类专业技术及应用型人才,是摆在高职高专院校及广大教师面前的一个重大课题。当前,高职教育的发展速度非常快,很多专业还来不及编写出适合高职特色的教材,而不得不沿用或借鉴本科的教材。这些教材大多注重理论,而实践环节薄弱;比较强调课程知识的系统性、完整性,但各门课程的教材之间关联性较差;有些内容重复交叉,缺乏在实际工作中运用科学知识的实例。显然,原有本科教材是不适合高职教育的。要真正实现高职教育人才培养目标,高职教育自身的教材建设迫在眉睫。“全国高职高专经济管理类专业规划教材”便是武汉理工大学出版社为解决这一难题倾力打造的一套适合高职高专经济管理类专业的教材。

一、编写原则

本套教材力求使教师在教学过程中使用方便,并有利于学生的学习,使学生在阅读时容易理解,容易吸收,因此贯彻了以下编写原则:

◆应用性

从内容选材、教学方法、学习方法、实验和实训配套等方面突出高职教育的特点,摆脱了理论分析长而深的模式,对职业岗位所需知识和能力结构进行了恰当的设计安排。

◆新颖性

强调知识内容新颖,将新方法、新规范、新标准编入教材,使学生毕业后能具备直接从事第一线经济管理工作的能力。

◆创造性

应用型人才同样需要创新精神和开拓能力,工艺流程的革新、加工方法的创造、管理方式的变革等,都需创新精神。因此,本套教材特别注重创新精神的培养。

◆整体性

本套教材在编写时不是孤立地对某一门课程进行思考,而是从高职教育的特点去考虑,从实现高职人才培养目标着眼,强调整体优化原则,在编写过程中注重课程前后内容的衔接,理论教学和实训、实习教材的衔接,中职和高职教材的衔接,既防止脱节,又避免重复。

◆先进性

信息技术的不断发展,推动着教育技术的不断更新,各种新的教学手段不断涌现,因此,本套教材特别注重加强多媒体有机组合的电子教材、网上学习平台的建设,每本书均配有电子课件。

二、编写特色

本套教材的编写建立在高职高专培养高级技能型应用人才理念的基础上,从内容选择、体系设计、编写模式,都以服务于培养组织或企业一线经济管理岗位的职业化人才为出发点和归

宿,具有概念准确、层次分明、文字流畅、图表清晰的编写特色。

◆内容实用新颖

本套教材紧扣组织或企业基层经济管理工作岗位的实际,精选出经济管理工作中常用、必备的基础性、惯例性知识,注重国外先进的新知识、新方法、新流程以及具有中国特色的经济管理方法和模型的介绍。

◆编写结构直观

本套教材吸收国外教材的优点,避免大段的单一文字叙述模式,较多地采用了图表式、模块化的结构设置。

◆体例设计活泼

本套教材针对高职学生学习特点,设计了以下学习板块:

【学习目标】介绍每章的学习目标和能力训练目标,使学生对本章学习后要达到的要求能够自我评价。

【引例】通过引入案例,为学习每章内容创造一个学习情境,强化学生在学习、在生活中学习、在问题中学习的能力;案例后一般设置 2~3 个讨论思考题。

【互动地带】这个板块主要是提供一个课堂动手动脑、团队合作的讨论或辩论平台。

【要点回放】每章后的小结以网络结构图或其他图表的形式对知识结构给予列示。

【关键名词】每章列出 5~10 个专业名词、术语或行业规范并进行解释。

【过关斩将】这个板块主要用以巩固所学知识 with 技能,采用了计算题、阅读材料题、操作题(设计模型、图表)、图表分析题等形式多样、内容活泼的练习模式。特别是依据每章的学习目标设置了“实训项目”供学生进行职业模拟训练,以培养经济管理类高职学生的职业适应能力。

【阅读平台】每章提供一些阅读书目及网站信息,引导学生搜集信息,获取资料,扩展知识。

此外,在正文中穿插【问题诊断】、【经典案例】等板块,对经济管理活动中的现实问题、成功经验加以分析,强化学生的感性认识。

三、分知识集群出版

按照职业岗位集群化的设置特点,一套教材应是一个大的知识集群,下面所分成的不同系列是次一级的知识集群,而每本教材又是一个个小的知识集群。根据这一思路,本套教材分成“专业基础课系列”、“财务会计系列”、“市场营销系列”、“物流管理系列”、“国际贸易与国际金融系列”、“饭店与旅游管理系列”等,分期分批出版,力图构建起基础扎实、视野广阔的学习平台。全套教材计划在 2009 年全部出齐。

本套教材的编写邀请了全国 20 多所高职院校的老师参加,他们在这项工作中无私地奉献出自己的思想与智慧,我们在此表示深深的谢意!同时,我们也欢迎更多学校的老师参加到我们的行列中来,为打造更多的精品教材做出贡献!

武汉理工大学出版社

2007 年 7 月

前 言

近年来,我国的高职、高专教育发展很快,但与之相配套的高职、高专教材建设却相对滞后。此次高职、高专系列教材的编写,旨在量体裁衣,及时满足高职、高专教育发展的需要。

本书的编写以2006年2月颁布的《中国注册会计师执业准则》和2006年11月颁布的《中国注册会计师执业准则指南》为依据,以注册会计师审计为主线,适当兼及政府审计和内部审计的相关内容。编写过程中,我们比较系统地介绍了审计的基本理论知识,紧扣现行的会计、审计法规,吸收最新的审计研究成果。针对高职学生注重实用性的特点,安排了较多的案例分析,以增强他们的实际动手操作能力。《审计理论与实务》一书,立足企业第一线,在编写过程中,力求体现以下特色:

1. 系统性。本教材不但系统地阐述了审计业务的全部工作内容,每一章末还附有思考题、练习题和案例分析题,便于学生练习和巩固。特别是案例分析题,通过对我国审计界发生的大案要案分析,对于提高学生独立思考、分析问题的能力有较大的帮助。

2. 实用性。本教材在一些典型账户后附有会计师事务所的审计工作底稿,对于学生了解会计师事务所的工作,更好地促进就业,更快地胜任工作岗位也有较大的帮助。

3. 可操作性。本教材注重理论与实践的结合。注意吸收国内外审计理论与审计实务的新动态,特别突出审计实务教学,做到了理论联系实际。同时,考虑到审计是一门实践性很强的学科,为了缩小理论与实践的差距,加深对课程内容的理解,在部分典型账户后安排了大量源于企业实际操作的典型小案例进行分析,进一步丰富了教材内容,有利于学生从知识到技能的转化。

本书由华忠提出编写思想,拟订全书的提纲和撰写方式。各章具体分工为:华忠编写第一、二、八、九章,袁晓玲编写第三、四、五章,王庆辉编写第六、七、十二章,乌仁托雅编写第十、十一章,最后由主编总撰和定稿。全书编写和统稿过程中,得到了浙江永德会计师事务所注册会计师、高级会计师方咏梅和宁波工业供水有限公司财务部经理、会计师乌仁托雅的审阅和指正;出版过程中,得到了武汉理工大学出版社崔庆喜编辑的大力支持。在此一并致谢!本书编写过程中,参阅了大量的相关文献资料,谨向相关作者深表谢意!

本书可作为高等职业技术学校、高等专科学校、成人高等学校以及本科院校的二级职业技术学院、民办高等会计专业和其他财经类专业的教材,也可作为在职会计人员培训及企业管理人员的参考读物。

由于时间和编者水平有限,书中难免存在缺陷,敬请广大读者批评指正。

编 者

2007年10月

目 录

第一章 总论	(1)
【学习目标】	(1)
【引 例】	(1)
第一节 审计的产生与发展	(1)
第二节 审计的含义	(4)
第三节 审计目标与审计对象	(6)
第四节 审计组织与审计人员	(9)
第五节 审计的职能、作用和任务	(16)
【要点回放】	(19)
【过关斩将】	(19)
第二章 审计职业规范体系	(23)
【学习目标】	(23)
【引 例】	(23)
第一节 注册会计师执业准则	(23)
第二节 质量控制准则	(27)
第三节 注册会计师的法律责任	(29)
【要点回放】	(31)
【过关斩将】	(31)
第三章 审计的分类、程序和审计依据	(36)
【学习目标】	(36)
【引 例】	(36)
第一节 审计的分类	(36)
第二节 审计程序	(40)
第三节 审计依据	(49)
【要点回放】	(52)
【过关斩将】	(52)

第四章 审计方法	(54)
【学习目标】	(54)
【引 例】	(54)
第一节 审计基本方法	(54)
第二节 审计技术方法	(60)
【要点回放】	(69)
【过关斩将】	(69)
第五章 审计证据和审计工作底稿	(72)
【学习目标】	(72)
【引 例】	(72)
第一节 审计证据	(73)
第二节 审计工作底稿	(81)
【要点回放】	(86)
【过关斩将】	(86)
第六章 内部控制制度及其评审	(90)
【学习目标】	(90)
【引 例】	(90)
第一节 内部控制制度概述	(90)
第二节 内部控制制度的评审	(95)
第三节 管理建议书	(103)
【要点回放】	(107)
【过关斩将】	(107)
第七章 货币资金审计	(111)
【学习目标】	(111)
【引 例】	(111)
第一节 货币资金审计概述	(111)
第二节 货币资金的实质性测试	(115)
【要点回放】	(123)
【过关斩将】	(124)

第八章 销售与收款循环审计	(128)
【学习目标】	(128)
【引 例】	(128)
第一节 销售与收款循环特征	(129)
第二节 销售与收款循环的内部控制测试	(131)
第三节 营业收入实质性测试	(133)
第四节 应收账款实质性测试	(137)
第五节 其他相关账户的实质性测试	(144)
【要点回放】	(156)
【过关斩将】	(156)
第九章 采购与付款循环审计	(160)
【学习目标】	(160)
【引 例】	(160)
第一节 采购与付款循环特征	(160)
第二节 采购与付款循环的内部控制测试	(162)
第三节 应付账款实质性测试	(164)
第四节 固定资产实质性测试	(166)
第五节 其他相关账户的实质性测试	(173)
【要点回放】	(188)
【过关斩将】	(189)
第十章 存货与仓储循环审计	(192)
【学习目标】	(192)
【引 例】	(192)
第一节 存货与仓储循环特征	(193)
第二节 存货与仓储循环的内部控制测试	(194)
第三节 存货实质性测试	(197)
第四节 应付职工薪酬实质性测试	(203)
第五节 营业成本实质性测试	(205)
第六节 其他相关账户的实质性测试	(207)
【要点回放】	(211)
【过关斩将】	(211)

第十一章 筹资与投资循环审计	(216)
【学习目标】	(216)
【引 例】	(216)
第一节 筹资与投资循环特征	(216)
第二节 筹资与投资循环的内部控制测试	(219)
第三节 借款相关项目的实质性测试	(221)
第四节 所有者权益相关项目的实质性测试	(226)
第五节 投资相关项目的实质性测试	(233)
第六节 其他相关项目的实质性测试	(241)
【要点回放】	(248)
【过关斩将】	(250)
第十二章 审计报告	(253)
【学习目标】	(253)
【引 例】	(253)
第一节 审计报告概述	(253)
第二节 审计报告的基本内容和标准审计报告	(255)
第三节 非标准审计报告	(257)
【要点回放】	(269)
【过关斩将】	(269)
参考文献	(274)

第一章 总 论

学 习 目 标

1. 了解审计的产生和发展;
2. 掌握审计的含义、职能和对象。

引 例

刚毕业的王栋与他的几个同学一起创办了一家广告设计公司,经过一年的努力经营,公司盈利颇丰。年底,工商局年检时要求该公司提交一套经过审计人员(注册会计师)审计过的财务报表以及注册会计师的审计报告。王栋和他的同学对此不甚了解,咨询了某会计师事务所的注册会计师林先生。林先生耐心地向他们介绍起来……

► 思考题:

1. 国内外审计的产生和发展过程是怎样的?
2. 审计的主要特征和职能是什么?

第一节 审计的产生和发展

一、审计产生的客观经济基础

纵观中外审计产生和发展的历史可以看出,审计的产生和发展有其客观依据。

会计的产生是随着剩余物资的出现而发展起来的,审计的产生和发展与会计有所不同,它是在财产所有权与管理经营权相分离以及多层次经营管理分权体制所形成的经济责任关系下,基于经济监督的需要而产生和发展起来的。

在奴隶社会和封建社会中,由于社会生产力的发展,出现了大量的剩余产品,使财产的所有权和经营管理权相分离,财产所有者将其私有的财产资源委托给专门的经营者代为管理和经营,这些经营者对财产的所有者负有受托经济责任。财产的所有者是责任委托者,经营者是责任受托者,两者之间便产生了一种受托经济责任关系。这时,财产的所有者需要授权或委托独立于经营管理者之外的第三者,代表他们对受托者进行监督检查,以便证明受托者是否诚实地承担了自己的受托经济责任。所以说,两权分离或管理者内部的分权制度是审计产生和发展的客观经济基础。

二、我国审计的产生和发展

我国是世界上最早产生审计的国家之一,审计在我国的发展可谓源远流长。它经历了一

个漫长而曲折的发展过程,大体上可分为六个阶段:西周时期的萌芽阶段;秦汉时期的初步形成阶段;隋唐至宋时期的日臻健全阶段;元明清时期的停滞不前阶段;中华民国时期的不断演进阶段;新中国成立后的曲折发展和振兴阶段。

1. 西周时期的萌芽阶段

我国早在西周初期已有了审计活动,当时的国家财计机构分为地官系统(掌管财政收入)和天官系统(掌管财政支出)。在天官系统里设有“宰夫”这个官职,他是专司审计之职的官员,虽然位卑权轻,却负“考其出入而定刑赏”之职,对百官府、郡都、县均能独立地审查,并有举荐或建议处罚的权力。《周礼》记载:“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”。即在年末、月末、旬末宰夫命令督促各部门官吏上报财计报告并进行审核,以确定其真实性,如发现问题,可越级向周王报告,加以赏罚。“宰夫”的出现标志着我国审计的萌芽,是我国审计发展的雏形。

2. 秦汉时期的初步形成阶段

秦汉时期是我国审计制度的确立阶段,主要表现在两个方面:一是专门设置“御史大夫”官职,协助丞相辅助皇帝,行使对国家的政治、经济监察大权;二是“上计制度”不断完善。所谓“上计制度”就是指到年末由皇帝亲自听取和审核各级地方官吏上报的财政收入和财政支出的报告,以决定赏罚,并在此基础上制定了《上计律》,使审计与法联系起来,成为我国审计立法的开端。秦汉时期的御史大夫不仅行使政治、军事的监察权,还行使经济的监察权,控制和监督财政收支活动,勾稽总考财政收支情况。

3. 隋唐至宋时期的日臻健全阶段

隋唐时期,中央集权不断加强,官僚系统进一步完善,审计制度方面也随之日趋健全。隋唐在刑部下设立“比部”专门负责审计工作,独立于财计部门,这说明审计的性质从原来的财政、行政监督变为司法监督的一部分,使审计工作具有较强的独立性和较高的权威性。宋朝初期,专门设置了“审计司”,隶属太府司,成为太府司的内部审计机构。到了南宋,还设立了“审计院”,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影响。

4. 元明清时期的停滞不前阶段

元明清时期,审计停滞不前。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。明洪武元年,虽恢复比部,但作用发挥不够,财政流弊滋生,贪污案件不但多而且性质严重。清朝未设比部,而是在户部下设“清吏司”。雍正年间,将清吏司归入督察院,表面上权力很大,实际工作却不得力。清朝末年,光绪皇帝仿效西方资本主义国家设立“审计院”,引进了近代审计制度,后因辛亥革命爆发,审计制度未能实施。

5. 中华民国时期的不断演进阶段

北洋政府于1912年在国务院下设“审计处”,在各省设立“审计分处”,1914年将“审计处”改成“审计院”,隶属于大总统。国民政府于1925年颁布《审计法》及《审计实施细则》。此时,中国的资本主义民族工商业得到了迅猛发展,一批爱国学者鉴于外国注册会计师包揽我国注册会计师业务的现状,为了维护民族利益和尊严,积极倡导创建中国的注册会计师事业。1918年9月,主管注册会计师事务的北洋政府农商部颁布了中国第一部注册会计师法规——《会计师暂行章程》,并于9月7日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。此后,各地的会计师事

务所如雨后春笋一样成立起来,比较著名的有潘序伦创办的潘序伦会计师事务所(即后来的立信会计师事务所)、奚玉书创办的公信会计师事务所、徐永祚创办的徐永祚会计师事务所,在当时被誉为四大会计师事务所。1925年在上海首先成立了会计师公会,随后在全国各地建立了一大批会计师事务所和会计师公会,到1947年,全国有注册会计师执照的达到2619人。但由于这一段时间,政治上不稳定,经济发展缓慢,审计工作没有长足的发展。

6. 新中国成立后的曲折发展和振兴阶段

中华人民共和国成立后,在相当长的一段时间里,照搬前苏联的管理监督制度,国家没有设立独立的审计监督机构,以会计检查取代审计,致使审计工作一度处于停顿状态。党的十一届三中全会以来,党和政府把工作重点转移到经济建设上来。为了适应改革开放和社会经济发展的客观需要,我国各类审计工作迅速发展。1982年修改的《中华人民共和国宪法》(以下简称《宪法》)明确指出建立政府审计机构。1983年9月国务院设立审计署,各级地方人民政府设立了审计局,专管审计工作。1984年12月17日,中国审计学会成立。1988年11月国务院颁发了《中华人民共和国审计条例》。1994年8月第八届全国人民代表大会常务委员会第九次会议通过了《中华人民共和国审计法》(以下简称《审计法》),并于2006年2月进行了修订,修订后的法律自2006年6月1日起执行。该法对我国审计监督的基本原则、审计组织和审计人员的职责和权限、审计程序 and 法律责任等作了全面的具体规定,为加强审计监督、审计机关依法履行监督职能提供了法律保障。我国的审计法规体系日益成熟完善,标志着我国的审计工作进入了新的发展阶段。

三、西方审计的产生和发展

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。审计随着资本主义商品经济的兴起而得到迅速发展。由于西方国家的民间审计发展对当前的审计界产生非常大的影响,故在这里只重点阐述西方国家民间审计的产生和发展。

西方国家民间审计起源于意大利合伙企业,形成于英国股份制企业制度,发展和完善于美国发达的资本市场,它是伴随着资本主义生产力的发展而产生和发展起来的。

1. 民间审计的起源

民间审计起源于16世纪意大利的合伙企业。当时的意大利水城威尼斯,是东西方贸易的枢纽,商业规模不断扩大,商业异常繁荣。经济的迅猛发展促进了合伙制企业的诞生。合伙制企业也导致了所有权和经营权开始分离。在这种情况下,客观上产生了一个与任何一方均无利害关系的第三者对合伙企业进行监督、检查的需求,人们开始聘请会计学家来担任查账和公证的工作。那时,在威尼斯出现了一批具有良好的会计知识,专门从事查账和公证工作的专业人员,他们于1581年在威尼斯创立了威尼斯会计协会,这也是世界上第一个会计职业团体。

2. 民间审计的形成

民间审计的真正发展始于18世纪以后。18世纪下半叶,随着英国产业革命的完成,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。股份公司的兴起,使企业的所有权和经营权进一步分离,绝大多数股东已完全脱离经营管理,但出于自身的利益,他们非常关心公司的经营成果。值得一提的是,1721年英国发生“南海公司破产事件”,对其破产原因的审查,揭开了西方民间审计发展的序幕。这时的英国民间审计,没有系统的方法和理论依据,只是根据企业股东的要求对账簿进行详细的逐笔审查,以查错防弊、保护企业资产的安全

和完整为主要目的。所以,后人称之为详细审计、弊端审计或账簿审计,又由于这种方法在当时的英国最为盛行,故也称之为英国式审计。

3. 民间审计的发展

20 世纪初,全球经济发展重心逐步由欧洲转向美国,因此美国的民间审计得到了迅速发展,这对民间审计在全球的迅速发展发挥了重要作用。

美国南北战争结束后,巨额资本开始流入美国,促进了美国经济的发展。由于金融资本对产业资本进行了广泛的渗透,所以当时美国的信贷市场非常发达。企业同银行利益关系密切,银行逐渐把企业的资产负债表作为了解企业信用的主要依据。当时的美国审计界便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,即美国式审计。审计方法从详细审计转变为初步的抽样审计。审计的目的是通过对资产负债表数据的检查,判断企业的信用状况,故也叫信用审计。

1929 年到 1933 年,资本主义世界经历了历史上最严重的经济危机,大批企业破产倒闭,成千上万的股东和债权人蒙受损失。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盈利水平,产生了对企业利润表进行审计的客观要求。1933 年,美国《证券法》规定,在证券交易市场上市的企业的财务报表必须接受注册会计师的审计,向社会公众公布注册会计师出具的审计报告。这一时期,审计报告的使用者扩大到了社会公众;审计的范围也扩大到测试相关的内部控制,并以控制测试为基础进行抽样审计;审计准则开始拟定,审计工作向标准化、规范化过渡;审计不再以查错防弊为主要目的,而是对以利润表为中心的整套财务报表发表审计意见。

第二次世界大战以后,全球经济进一步发展,生产进一步社会化,企业规模进一步扩大,跨国公司得到了空前发展。国际资本的流动带动了注册会计师审计跨国界发展,形成了一批国际性的会计师事务所,从原来的“八大”会计师事务所,到 20 世纪 80 年代末合并为“六大”,之后又合并为“五大”。2001 年,美国的安然公司事件导致了安达信会计师事务所的关闭。至今,国际上有“四大”会计师事务所,即普华永道(Pricewaterhouse Coopers)、安永(Ernst & Young)、毕马威(KPMG)、德勤(Deloitte Touche Tohmatsu)。与此同时,审计技术也不断发展:抽样审计方法得到了普遍运用,风险导向审计方法开始慢慢推广,计算机辅助审计技术得到广泛采用。

第二节 审计的含义

一、审计的定义

审计一词从字面意义上看,“审”有“查”之意,但比“查”的含义更为丰富,有详细、周密、谨慎地审阅检查,分析研究,缜密推断,查证核实等意思;“计”有“算”之意,但比“算”字的含义更具体,有对会计资料进行核算、稽核之意。审计的词义就是详细、周密、慎重地审查会计资料。西方国家把审计称为“audit”,也有听其报告达到会计检查的目的之意。随着社会经济的发展和经济管理要求的提高,审计的内涵和外延都有了扩展,审计已经超出了传统的会计检查的范畴。

审计定义是对审计实践的科学总结,是对审计的本质特征或其内涵和外延作出科学的界

定和高度的概括。国内外对审计的定义有很多版本。目前,我国理论界用的较多的是 1995 年 10 月中国审计学会等单位在青岛举办审计定义研讨会确定的定义:审计是独立检查会计账目,监督财政收支、财务收支的真实、合法和效益的行为。

二、审计的本质及特征

从审计产生和发展的过程来看,审计组织和审计人员进行审计活动,必须具有一定的独立性,不受其他方面干扰或干涉,这是审计区别于其他管理活动的一个根本属性。

审计的本质是一项具有独立性的经济监督活动。审计的本质具有两方面含义:其一是指审计是一种经济监督活动,经济监督是审计的基本职能;其二是审计具有独立性,独立性是审计监督的最本质特征,是区别于其他经济监督的关键所在。审计监督作为一种经济监督,与其他专业监督有非常密切的联系,审计监督是其他专业经济监督的继续和发展,它们的最终目的是一致的。审计监督与其他专业监督相比较,是一种较高层次的监督,是对其他专业监督的再监督。审计监督跟其他专业监督相比,主要具有以下几方面的特征:

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。审计的独立性主要表现在组织上的独立、人员上的独立、工作上的独立以及经济上的独立。在组织上,审计机构必须是单独设置的独立的专职机构,它既不能与被审计单位有组织上的关系,也不能附属于其他部门;在人员上,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济活动,公正无私,不偏不倚;在工作上,审计人员依法行使审计职权受国家法律保护,审计机构和审计人员独立行使审计监督权,严格地遵循审计准则、审计标准的要求,进行资料的搜集,作出审计判断,表达审计意见,出具审计报告,不受其他行政机关、社会团体或个人的干涉;在经济上,审计机构应有自己专门的经费来源或一定的经济收入,以保证有足够的经费独立自主地进行审计工作,不受被审计单位的牵制。

2. 权威性特征

审计的权威性,是保证有效行使审计权的必要条件。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。审计的权威性特征主要体现在以下几方面:审计组织根据宪法规定建立,宪法赋予审计组织依照法律独立行使审计监督的权力;审计组织按照委托人的授权依法行使职权时,有权要求被审计单位提供有关资料;审计组织出具的审计报告具有法律效力,受法律保护。

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,作出不带任何偏见的、符合客观实际的判断,并作出公正的评价和进行公正的处理,以确定或解除被审计单位的经济责任。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。

三、审计关系

所谓审计关系就是指审计活动中所涉及的审计主体、审计客体和审计授权或委托人之间的经济责任关系。审计工作一般都由三方关系人组成:

1. 审计主体

它指审计行为的执行者,即审计机构和审计人员,为第一关系人。

2. 审计客体

它指审计行为的接受者,即被审计的资产代管或经营者。资产代管或经营者处于被审计地位,为第二关系人。

3. 审计授权或委托人

它指依法授权或委托审计主体行使审计职责的单位或人员。财产的所有者不直接参与审计,为第三关系人。即第一关系人接受第三关系人的授权或委托进行审计。

审计关系中三方关系人之间的委托或受托代理关系中,作为审计主体的第一关系人在审计活动中起主导作用。但对审计活动起决定作用的还是财产所有者,即第三关系人。它如果不委托第二关系人进行管理或经营,就没有进行审查评价其受托代理经营或管理责任的需要。审计人、被审计人和审计授权或委托人三者的关系,如图 1-1 所示。

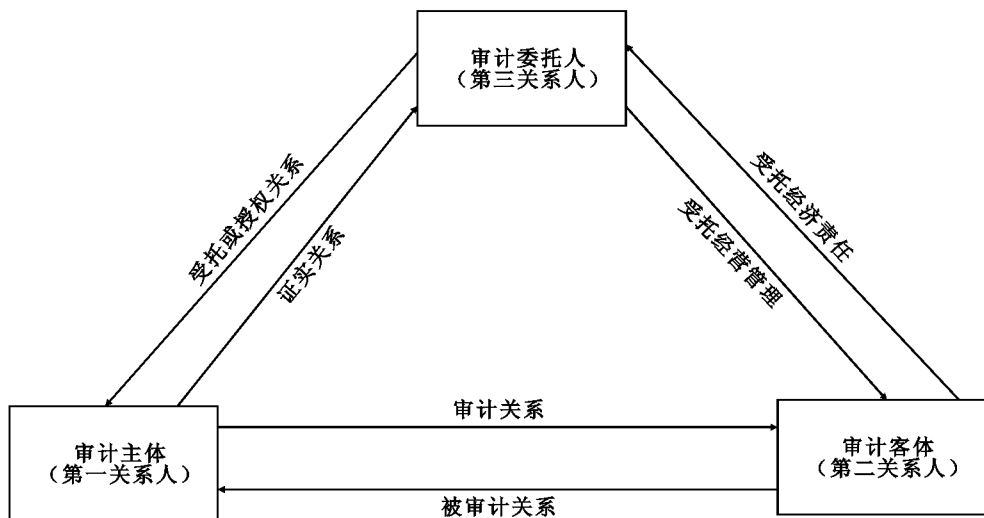


图 1-1 审计关系图

第三节 审计目标与审计对象

一、审计目标

审计目标是对审计对象的评价,是审计主体通过审计活动所期望达到的最终结果,是审计主体进行审计前所确定的工作方向。审计目标包括审计总目标和审计具体目标两个层次。

(一) 审计总目标

审计的总目标是对被审计单位会计报表的合法性、公允性及会计处理方法的一贯性发表审计意见。

1. 会计报表的合法性

合法性是指被审计单位会计报表的编报是否符合国家颁布的《企业会计准则》和相关会计制度的规定。会计报表的合法性决定着企业资产是否安全和完整,财务状况、经营成果及现金

流量的报告是否真实等。因此,审计人员必须对会计报表的合法性发表意见。

2. 会计报表的公允性

公允性是指被审计单位的会计报表是否在所有重大方面公允地反映了被审计单位的财务状况、经营成果及现金流量。会计报表的使用人最关心的是会计报表是否真实、公允地反映了企业的财务状况、经营成果及现金流量,有无夸大业绩和资产、隐瞒亏损和债务等情况。因此,审计人员必须对会计报表的公允性发表意见。

3. 会计处理方法的一贯性

一贯性是指同一企业不同会计期间采用的会计处理方法和程序前后各期必须一致,不得随意变动。因此,审计人员必须对被审计单位会计处理方法的选用是否符合一贯性发表审计意见。

(二) 审计具体目标

审计具体目标是审计总目标的具体化,它包括一般审计目标和项目审计目标。一般审计目标是进行所有审计项目均应达到的目标。项目审计目标是按每个项目分别确定的目标。具体目标的确定,有助于审计人员按照审计准则的要求收集到充分、适当的证据。

一般地说,审计具体目标是根据被审计单位管理当局的认定和审计总目标来确定。管理当局的认定是指被审计单位管理当局对其会计报表所作的断言或声明。被审计单位管理当局的认定在会计报表中是不言而明的,它随着被审计单位会计报表的公布而被确认,无须通过出具专门认定书来对会计报表的每一个项目逐项进行认定。审计人员的职责就在于收集审计证据来确认这些认定的合理性和恰当性。当审计人员了解到管理当局的认定后,根据认定把审计目标具体化,推论得出具体审计目标。具体审计项目中的一般审计目标,是进行所有审计项目均应达到的目标。一般审计目标包括以下几个方面:

1. 总体合理性

总体合理性目标是指审计人员必须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。总体合理性测试的目的,在于帮助审计人员评价账户余额中是否有重要错报。审计人员如对总体合理性目标不满意,那么就应该将更多的注意力放在影响总体合理性的一个或几个具体项目上。

2. 真实性

真实性是指会计报表各项目所列示的余额或发生额是真实的。

3. 完整性

完整性是指会计报表各项目所列示的发生金额包括了全部应列示的金额。

4. 所有权

所有权是指会计报表中资产项目所列示的金额属于企业所有。

5. 估价正确性

估价正确性是指会计报表各项目所列示的金额经过了正确估价和计量。

6. 截止恰当性

截止恰当性是指接近资产负债表日的交易已记入适当的期间,前后会计期间的会计报表项目所列示的金额不存在相互混淆的情况。

7. 机械准确性

机械准确性是指有关账表资料、数字、计算、加总及勾稽关系正确无误。