



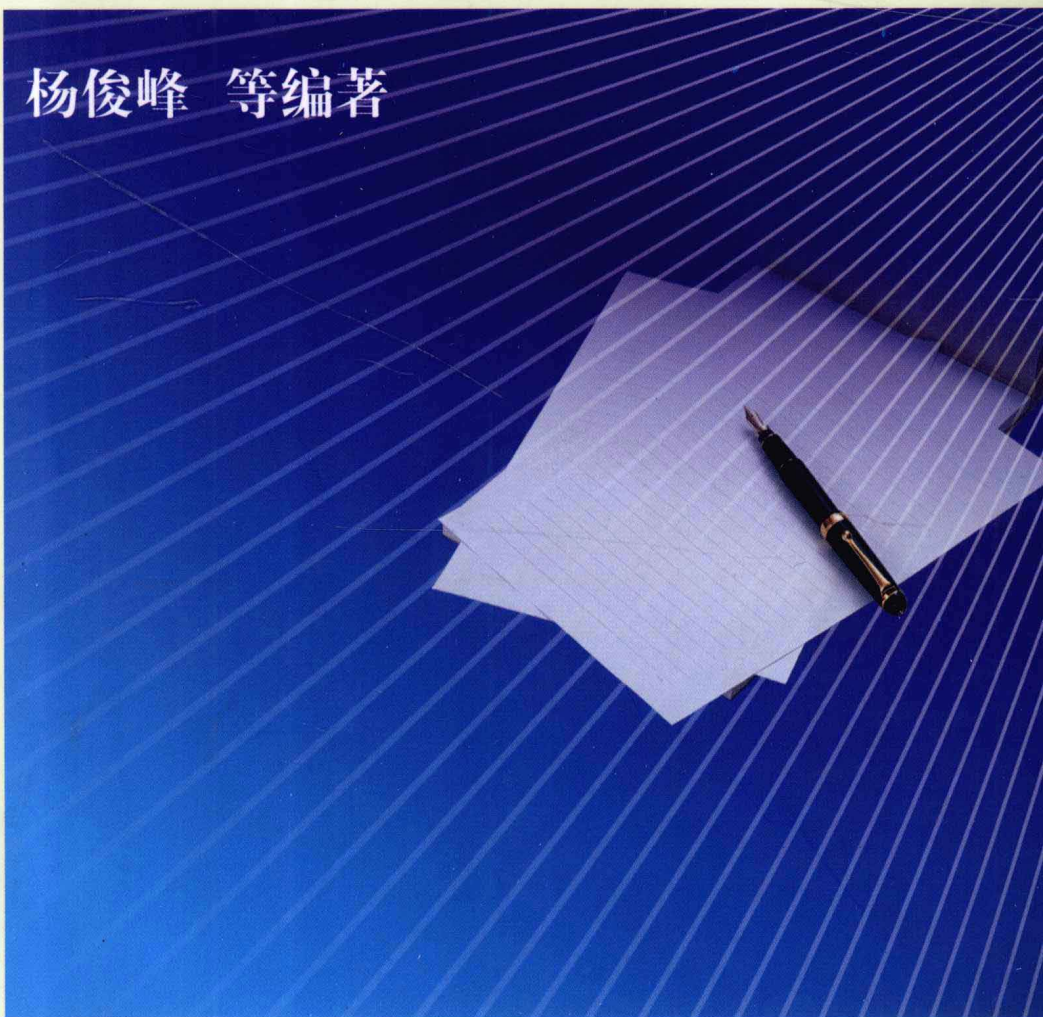
河北经贸大学会计学科系列教材

郭立田 主编

审计学

SHENJIXUE

杨俊峰 等编著



经济科学出版社

河北经贸大学会计学科系列教材

郭立田 主编

审 计 学

杨俊峰 等编著

经济科学出版社

图书在版编目(CIP)数据

审计学 / 杨俊峰 等编著. —北京: 经济科学出版社, 2003.2

(河北经贸大学会计学科系列教材/郭立田主编)

ISBN 7-5058-3307-3

I. 审... II. 杨... 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(2002)第 096371 号

河北经贸大学会计学科系列教材

编 审 委 员 会

主 编：郭立田

副主编：魏林燕 崔国萍

编 委：(以下按姓氏笔画为序)

马 莉	王文琪	边秀端	史振生
叶宝忠	李会太	李桂荣	杜兰柱
杨俊峰	周立宁	张爱芹	赵 岩
赵洪进	郭立田	崔国萍	魏林燕

总 序

河北经贸大学会计学科是河北省政府 1994 年确定的首批省级重点学科。此系列教材是河北省教育厅“新世纪高等教育改革工程”立项课题“新世纪会计学科系列课程综合开发研究”的最终成果之一。它以新世纪会计学专业本科生应具备的知识结构、职业技能框架和可持续发展能力的研究为切入点,建立课程规范和质量控制规范,同时结合相应的教学方式、方法、手段、考试评估方法及师资队伍建设,系统研究课程开发,把近年来教学内容和课程体系改革的新成果落实到了载体。

课程开发的目标立足于:牢固树立知识、能力、素质并重观念,显著提高本科人才的知识水准、职业能力、创新能力和终身学习能力;逐步实现自主开发能力与师资队伍建设过程同步;充分考虑与专科层次和硕士层次的衔接与区别,会计专业和非会计专业各得其所;最大限度避免片面追求单门课程内容的完整性而长期存在的相关课程内容严重重复的状况。

课程开发过程遵循了以下原则:遵循教育教学规律;以学生需求和人才培养为出发点和归宿点;单门课程创新与学科体系特色相统一;借鉴、继承与创新相结合,力争在考虑我国实际的前提下与国际通行的理论与方法协调一致;目标管理与过程管理、质量控制相结合。

此套教材的内容跟踪了我国改革实践,反映了国内外较成熟的最新研究成果,吸收了“优、统、重”教材长处,体例规范、新颖。每本教材配有学习指导书、课件、案例与案例分析指导、考试题库与解答等。本次出版的教材包括:《初级会计学》、《中级财务会计》、《高级财务会计》、《成本管理会计》、《财务管理》、《审计学》、《会计信息系统》、《政府与非营利组织会计》、《会计实验教程》、《会计学》(非会计专业用)以及各科相应的《学习指导书》。

此套教材的开发,由河北经贸大学会计学院的 12 位教研室主任和 28 位教学科研骨干共同完成,这些成员是由会计学院 110 名专任教师中推选产生的。为了保证编写质量,我们曾经明师指点,走出去,请进来,广泛请教咨询过国内一流学者。我们衷心感谢多年来关心、支持、指导、帮助我院学科建设的教授、专家、学者们。我们也热切希望有更多的教授、专家、学者关心和指导我院的学科建设,并对我院系列教材的不足提出宝贵意见。

河北经贸大学会计学院院长 郭立田

2002 年 11 月

前 言

审计学是会计学科的一个重要分支,是会计专业的主干课程之一。审计萌芽于人类社会古代文明时期,发展于资本主义经济的迅猛发展阶段,并最终将完善于国际一体化的知识经济时代。它有多种审计主体,不同性质、不同规模的审计客体,还有着多种层次的授权或委托人;因而有着丰富的内容和广阔的业务领域。作为河北经贸大学会计学院会计系列教材之一,本书力求全面、系统、完整地揭示审计的内在规律:在体系上兼顾了三种审计主体的理论与实务,在内容介绍上兼顾了一般规律与个别事项的统一,在审计实务的说明上兼顾了不同方法的优势与不足,试图在有限的篇章之内,尽可能深刻地揭示出审计的丰富内涵。本教材由杨俊峰提出编写大纲(经编写组讨论,并经教材编审委员会研究审定通过),并审定、总纂全书。限于我们的水平,书中不妥之处在所难免,敬请广大同仁批评指正。

本书的写作分工如下:

- 第一、二、三章 由李会太副教授(博士)编著;
- 第四、六、七章 由杨俊峰副教授(硕士、硕士生导师)编著;
- 第五、八、九章 由王砚书讲师(博士在读)编著;
- 第十、十三、十五章 由郑秀杰讲师(博士在读)编著;
- 第十一、十二、十四、十六章 由倪玉忠副教授编著;
- 第十七章 由史振生副教授(硕士)编著。

编著者

2002年12月于石家庄

目 录

第一章 总 论

第一节	审计的产生和发展	(1)
第二节	审计的基本概念	(6)
第三节	审计的对象和目标	(8)
第四节	审计的职能、任务、作用及地位	(13)

第二章 审计的分类

第一节	审计的基本分类	(19)
第二节	审计的其他分类	(21)

第三章 审计组织体系

第一节	西方国家的审计组织体系	(25)
第二节	我国的审计组织体系	(29)
第三节	国际会计审计组织	(35)
第四节	审计人员	(37)

第四章 审计准则、审计证据和审计标准

第一节	审计准则	(41)
第二节	审计证据	(51)
第三节	审计标准	(56)

第五章 审计方法

第一节	审计方法体系	(60)
第二节	审查书面资料的方法	(62)
第三节	证实客观事物的方法	(69)

第六章 统计抽样技术在审计中的应用

第一节	抽样审计的产生和发展	(73)
第二节	统计抽样的基本步骤	(74)
第三节	属性抽样	(79)
第四节	变量抽样	(81)

第七章 制度导向审计和风险导向审计

第一节	审计导向的发展	(85)
第二节	内部控制	(85)
第三节	制度导向审计	(92)
第四节	审计重要性和审计风险	(96)
第五节	风险导向审计	(100)

第八章 审计程序

第一节	审计程序概述	(106)
第二节	国家审计机关、内部审计机构的审计程序	(107)
第三节	社会审计组织的审计程序	(111)

第九章 审计文件

第一节	国家审计机关的审计文件	(114)
第二节	社会审计组织的审计文件	(126)

第十章 会计报表审计

第一节	会计报表审计概述	(144)
第二节	资产负债表审计	(149)
第三节	利润表审计	(155)
第四节	现金流量表审计	(158)

第十一章 资产审计

第一节	资产审计基础	(168)
第二节	流动资产审计	(171)
第三节	投资审计	(184)
第四节	固定资产审计	(192)
第五节	无形资产和其他资产审计	(199)

第十二章 负债及所有者权益审计

第一节	负债审计基础	(202)
第二节	流动负债审计	(206)
第三节	长期负债审计	(210)
第四节	所有者权益审计	(213)

第十三章 营业收入和成本费用审计

第一节	营业收入审计基础	(218)
第二节	营业收入审计及常见问题	(220)

第三节	成本费用审计.....	(226)
第四节	各成本费用项目的审计及常见问题.....	(229)

第十四章 利润和税金审计

第一节	利润形成和利润分配的审计.....	(238)
第二节	税金审计.....	(242)

第十五章 经济效益审计

第一节	经济效益审计概述.....	(244)
第二节	经济效益审计的基本原则和评价标准.....	(249)
第三节	业务经营审计和管理审计.....	(257)

第十六章 经济责任审计

第一节	经济责任审计基础.....	(260)
第二节	经济责任审计方法.....	(267)
第三节	经济责任审计评价指标.....	(270)

第十七章 计算机环境下的审计

第一节	计算机审计概述.....	(276)
第二节	计算机会计信息系统审计.....	(277)
第三节	会计信息系统的内部控制及审计.....	(281)
第四节	计算机审计的新发展.....	(288)

参考文献.....	(297)
-----------	-------

第一章 总 论

本章介绍了中外审计的产生、沿革及其产生和发展的客观依据,阐明了审计学的基本理论与基本概念,揭示了审计的概念和属性、审计的目标和对象、审计的职能和作用。

第一节 审计的产生和发展

一、我国审计的产生和发展

审计的产生,无论中国还是外国,最初都是起源于官厅,称为官厅审计,即国家审计。我国官厅审计的产生可追溯到西周初期,随着我国社会政治经济的发展,审计又历经了确立、兴盛、停止、演进和振兴的漫长发展过程。

西周初期是我国审计的形成时期。据《周礼》记载,西周的官制中,国家财计机构分为两个系统:一是地官司徒系统,掌管财政收入;二是天官冢宰系统,掌管财政支出。天官系统中又设“司会”负责会计及其审查,相当于现在的内部审计。“小宰”负责财政,另设独立于财计部门之外的“宰夫”,作为官厅审计的主持者。宰夫虽然不掌管财物收支,但对司会及小宰所掌管的账目有权进行审查,有权向冢宰和国王汇报,并有举荐或建议处罚的权利。同时,周代还建立了会计报告和审计制度,在每届年终或三年之终,由冢宰和国王审查会计报告,史称“上计制度”,这项制度对以后历朝均产生深远的影响,也使中国审计位于世界审计发展史的先进行列。

秦汉时期是我国审计的确立时期,主要表现在以下三个方面:一是建立了比较完整的御史监察组织体系。秦汉时期将审计监督机构与御史监察机构相结合,在中央及地方均设置御史大夫,不仅行使政治、军事监察之权,还行使经济监督之权,控制和监督财政收支活动。御史制度是秦汉时期审计建制的重要组成部分。二是“上计”制度进一步完善。起源于西周的“上计”制度在秦汉时期日趋完善,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。三是制定了基本的审计法律。在《秦律》《汉律》中均有关于审计工作的条款,奠定了审计工作的权威性,提高了审计的地位。

隋唐宋时期是我国审计的兴盛时期。隋朝开创一代新制,设置比部,隶属于刑部,掌管国家财计监督。唐朝改设三省六部,比部仍隶属刑部,它独立于财计部门,专司审计监督工作。比部的出现,标志我国独立审计机构的产生,也使审计具有了很强的独立性和较高的权威性。北宋元

丰年间,宋朝在“太府寺”内设“审计司”,后改为“审计院”,这是我国首次出现以“审计”正式命名的审计机构。从此,“审计”一词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。但是,宋审计司(院)实为财计系统内部的审计机构,由于财审合一,削弱了审计的独立性和权威性。

元明清时期是我国审计的停滞时期。在这个时期,由于封建社会走向衰败,导致审计监督制度没有大的发展。元代取消比部,户部兼管会计报告审核,独立的审计机构即告消亡。明清设置都察院,行使财计审查与行政监察职能,成为最高的监察、监督、弹劾和建议机关。由于取消了独立的审计机构(比部)建制,使审计监督职能受到严重削弱。

中华民国时期是我国审计的演进时期。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,于1914年改为审计院,并颁布了《审计法》,1918年,又颁布了《会计师暂行章程》,成为我国最早的注册会计师法规。这一时期,不仅审计法规日益完备,而且审计组织体系逐步完善。随着我国资本主义工商业的发展,社会审计应运而生。1921年,上海成立会计师事务所。30年代以后,在一些大城市也相继成立了会计师事务所,我国的社会审计得到发展,同时,在一些管理部门和企业内部也设置了内部审计机构或审计人员。

中华人民共和国成立使我国审计进入振兴时期。尽管在建国30多年里,未设独立的审计机构,但对企业财税监督和货币管理,通过不定期的会计检查进行。党的十一届三中全会以后,随着我国经济的改革开放,各项审计制度得以恢复建立。1982年修改的《宪法》中规定国务院设立审计机关。1983年9月,国务院设立了审计署,县以上各级人民政府也设置了各级地方审计机关。1985年,国务院颁布了《国务院关于审计工作的暂行规定》。1988年又颁布了《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》,为审计机关依法履行审计监督职责提供了法律保障。与此同时,1980年我国恢复和建立了会计师事务所。1986年国务院颁布了《中华人民共和国注册会计师条例》,1993年颁布了《中华人民共和国注册会计师法》,使我国社会审计的发展进入了一个新阶段。为了全面开展审计工作,完善审计监督体系,我国于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,审计署发布了《关于内部审计工作的若干规定》,1995年又发布了《关于内部审计工作的规定》。在各级政府审计机关、各级主管部门的积极推动下,内部审计也蓬勃发展起来。

二、西方国家审计的产生和发展

据有关历史文献记载,最早出现国家审计萌芽的是奴隶制度下的古罗马、古希腊和古埃及等国家。公元前443年,古罗马设立财务官和审计官,协助元老院处理日常财政事务。审计官的设立开创了国外官厅审计的先河。在历代封建王朝中,也设有审计机构和人员,如法国,在资产阶级大革命前就设有审计厅,对国家的财政收支进行监督。英国于1314年任命第一任国库审计长,1861年在众议院设决算审查委员会,第一次出现了独立的审计机构。1866年议会通过《国库和审计部法案》,次年成立国库审计部,负责对国库收支的监督和对会计账目的审查。美国的审计最初是从英国移植的。1755年北美合众国独立战争时,即委任专员负责财政、会计及审计,直到第一次世界大战后,于1919年由参、众两院决议推选委员,组织预算特别委员会,该委员会认为公共账目的审计,应从财政部的业务中分离出来,专门交给超然、独立的机构行使该项权利,并直接向国会负责。此项原则,1921年经国会通过,总统签字,公布了《预算及会计条例》,依据该

条例设立美国联邦总会计(审计)署,美国现行审计制度就是从 1921 年开始执行的。

在西方国家,除了开展官厅审计之外,还大量进行私人财产审计,如寺院审计,庄园审计,行会审计和银行审计等,形成了早期的内部审计,审计逐渐从官厅走向了民间。

由职业会计师进行的社会审计,最早出现于 16 世纪末期。随着 18 世纪工业革命的到来,资本主义工商业逐步兴起,在西方出现了以发行股票筹集资金的股份公司。由于股份公司的所有权与经营权相分离,为维护投资者合法利益,对经营管理者进行监督十分必要。所有者聘请职业会计师来承担此项工作,现代社会审计制度便应运而生。世界上第一位社会审计人员是 1720 年受英国议会委托,负责清查南海公司破产事件的查尔斯·斯奈尔。1853 年在苏格兰成立的爱丁堡会计师协会是世界上第一个社会审计执业团体。美国南北战争后,英国社会审计传入美国。1886 年,美国公布了公证会计师法,1887 年美国会计师公会成立,1916 年改组为美国会计师协会,后来发展成为美国注册公共会计师协会(AICPA),成为世界上最大的社会审计专业团体。

20 世纪初,出于银行信贷业务发展的需要,美国会计师突破了以查错纠弊为目的的详细审计,创立了以保护债权人人为目的,对贷款企业的资产负债表进行分析性审查的资产负债表审计。1929 年经济危机爆发后,美国开始重视对投资者利益的保护。1934 年公布了《证券交易法》,规定上市公司必须向交易所报送经注册会计师审查鉴证的会计报表,美国社会审计进入会计报表审计时代。

第二次世界大战后,生产进一步社会化,企业的生产经营规模日益扩大,特别是各种形式的垄断组织的出现和跨国公司的扩展,导致企业的管理层次和分支机构的增加,从而内部控制的范围也随之扩大,企业开始设置专门从事内部审计的机构和人员,对企业各部门、各层次和各分支机构的工作效率、财务状况和经营成果乃至贯彻经营方针、实现经营目标的状况,进行检查监督,实现有效的间接控制,现代内部审计也随之产生和发展起来。

三、审计产生与发展的客观基础

任何事物都是在特定条件下,基于某种客观需要而产生,并遵循一定的规律向前发展演进的。审计是人类社会发展到一定阶段的必然产物,它是在出现了财产所有者和财产管理者,并在他们之间形成一定经济责任之后产生的。因为财产管理者的管理权、经营权是财产所有者授予的,所以,财产管理者的受托管理、受托经营,必然会形成受托经济责任。因此,受托经济责任关系的确立是审计产生的前提条件。

当出现财产所有者和财产管理者之后,负有受托经济责任的财产管理者应接受财产所有者的监督、检查。其监督、检查有两种形式:一是由财产所有者自身来进行;二是由财产所有者委托或委派第三者来进行。如果由财产所有者来进行,则因为财产所有者与财产管理者之间直接存在着经济利害关系,因而财产所有者对财产管理者的监督、检查,存在着一定的主观性、片面性和局限性。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。

当出现财产管理者之后,管理者不可能事无巨细地对所有经济活动进行管理、经营,为了有效地进行管理、经营,必然会将一部分管理权、经营权授予下级,这就形成了多层次管理、经营分权制。在这样情况下,上一阶的管理机构把部分管理权、经营权授予下级的管理机构,下一级管理机构对上一级管理机构则负有受托管理或受托经营的经济责任。因此,对受托经济责任的监

督、检查,也应由与他们均无利害关系的第三者来完成。这种监督、检查,也就是审计工作。

在奴隶社会和封建社会,统治阶级对其政权的物质基础财产日益关心,于是建立国家政府机构,配备各类官员分级管理、征纳贡赋。国家最高统治者是财产的所有者,他将财产委托各级官员去经营管理。这样,国家最高统治者就是委托者,各级官员就是责任者。在民间也是如此,奴隶主、封建主与财产代理人也产生了同样的经济责任关系。财产所有者出于对其财产安全和完整的关心,加之由于各种条件限制,自身很难亲自执行监督,于是授权或委托独立于经营管理者之外的机构和人员,实施监督检查,以证明受托者是否诚实履行了经济责任。

在资本主义社会中,随着股份公司的大量兴起,股东对公司的财产拥有所有权,但并不直接参与企业生产经营管理,而是委托经理人员行使管理的职能,这时,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。经理人员要以会计报表形式定期向股东报告公司的经营情况和财务成果。这些会计报表是否真实、正确;管理人员是否恪尽职守,切实履行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。这正是民间审计得以产生并迅速发展的客观基础。

19世纪末20世纪初,资本主义经济的发展,使生产和资本高度集中,企业的规模越来越大,企业内部开始采取分级,分散管理体制,即内部分权制。内部分权制就是一个大规模的组织内部,在集中领导下实行多层次的分权管理或分权经营。例如,政府内部实行中央、地方各级政府的分层次管理;企业内部实行总公司,分公司的分层次经营管理。内部分权制的普遍推行,促使企业最高管理者设立专门机构和人员,对所属各级经营管理者应承担的经济责任进行审查,从而促进了内部审计的产生和发展。

四、审计的发展趋势

(一)审计目标的发展

在详细审计阶段,审计的主要目标是查错防弊;在资产负债表审计阶段,审计的目标主要是为债权人提供被审计单位偿债能力的依据;在会计报表审计阶段,审计目标主要是为报表使用人提供被审单位财务状况和经营业绩可靠性的验证。随着信息时代的到来、知识经济的崛起,市场高度竞争与信息技术飞速发展,信息使用者已不满足对企业过去财务信息的了解,还要求了解企业未来的、非财务方面的信息。他们会更关心知识、信息、人力资源等无形资产的价值、先进程度,对企业发展的重要影响;由于企业竞争和经营风险的加剧,他们需要对企业的管理活动作出评价,以便更好地进行决策;由于对企业整体效益的关注,他们要求了解企业履行社会责任方面的信息;由于市场环境的加速变化,他们要求快速准确地得到可靠信息。这一切使得审计必须要适应社会需求的变化,不仅要进行可靠性验证,还要提供相关决策信息;不仅审查企业内部经营管理活动,而且审查企业履行社会责任情况;不仅要揭露会计资料错弊,而且要指出其根源和后果并找出对策。审计目标逐渐向多元化方向发展。

(二)审计类型和审计业务的发展

传统审计主要是对被审计单位的财政财务收支及其经济活动进行审计。随着经济的发展,审计的内容大大扩展了,出现了许多新的审计类型。如管理审计,是对被审单位管理业绩、决策

所进行的审核、稽查。由于生产自动化和科学技术的高速发展,迫使一些企业研究出很多新的管理方法和技术,客观上需要审计人员对这些新的管理方法和技术的可行性与有效性进行评价,这便产生了管理审计。绩效审计,是指对经济活动的经济性、效率性、效果性所进行的审查。它起源于政府审计。政府机构越来越庞大,花钱也越来越多,迫使政府必须向人民保证:行政支出在会计方面是合适的,在管理方面也是合适的,是按预定的目标花这些钱,而且花得有价值。社会责任审计是对某一组织(包括政府机构和企业、事业等单位)的社会责任及其履行情况所进行的审查与评价。如目前开展的环境审计等。

为满足客户需要,社会审计人员还积极开拓新型增值业务,以提供多样化服务。审计业务逐步向确认服务、鉴证服务方向发展。确认服务又称保证服务或认定服务,是指能为决策者提高或报告信息质量的独立专业服务。它分为鉴证性服务与非鉴证性服务。鉴证业务包括:财务报表审计、对财务报表某些项目审计;按其他会计基础编制的财务报告;债务协议信守书;内部控制结构;财务报表的附注材料;期中财务报表;预期财务报表等。非鉴证性服务涉及:(1)电子商务,为电子交易和信息传播的可靠性和安全性提供确认;(2)健康保健,为健康保健组织的有效性提供确认;(3)风险评估,为有关不利事件的可能性与影响的信息质量提供确认;(4)组织可靠性,为信息的真实性和控制提供确认;(5)组织业绩,为业绩衡量的相关性和可靠性提供确认;(6)老年人口保障等诸多领域。

(三)审计方式方法的发展

在审计方式上,审计的发展是沿着账目审计——制度基础审计——风险基础审计的轨迹演进的。账目基础审计,审计人员注重的是对凭证、账簿、账表的审查;制度基础审计,审计人员通过对被审计单位内部控制制度的评审,来确定实质性测试的范围和程度。这种方式减少了取证的盲目性,降低了审计风险。1992年9月,美国反对虚假财务报告委员会赞助组织委员会发布了《内部控制——整体框架》的研究报告,提出了内部控制整体框架的概念,它包括五个相互联系的要素:控制环境;风险评估;内部控制活动;信息交流,监督这个概念的提出,反映了内部控制研究的日趋成熟和人们对内部控制概念认识的日趋统一,它表明,以风险和环境为导向的风险基础审计成为审计方法发展的必然趋势。风险基础审计,要求审计人员重视对企业环境和企业经营进行全面的风险分析,使用审计风险模型,制定审计战略,制定与企业状况相适应的多样化审计计划,以达到审计工作的效率性和效果性。风险基础审计的基本程序并没有完全脱离制度基础审计的模式,目前世界各国做法也不相同,还未形成统一公认的程序。但是有一点已取得共识,即在审计全过程中各个环节都要进行风险分析和控制。由于经济信息化、电子化和网络化的形成,即加速了传统会计体系和技术方法的消亡,又催化了会计审计技术的创新。审计不仅要以电子数据处理系统为对象进行审查,还可借助电子计算机来辅助审计,实现审计技术、方法和手段的计算机化。

第二节 审计的基本概念

一、审计的定义

(一) 审计的传统说法

从我国字义上讲“审计”就是详细、周密地审查会计资料,在英文中“审计”(Audit)也是指会计检查。所以,古今中外审计一词的词义就是审查会计,就是查账。将审计说成查账,带有传统性,具有通俗性,但存在局限性和缺乏科学性。这是因为:(1)查账仅仅是审计实施监督检查的一种手段,用查账来解释审计,没有揭示出审计的本质特征。(2)查账是众多经济监督活动共同使用的方式。例如,税务部门为了监督各单位纳税情况,也需要审查销售、成本、利润等账目记录,所以,查账是审计的一个方面,但查账不等于审计。(3)随着审计的发展和外延的扩大,审计的定义也因各种审计类型的出现而不断发生变化。即使查账能表达传统的财务审计,却概括不了内容和范围扩大后的现代审计。例如,现代审计中的管理审计,虽然查账仍是必需的,但需要审查的资料不完全载于账册、报表,审计证据主要也不来自账册、报表,查账对管理审计而言已退居次要地位。

(二) 现代审计定义

目前,中外审计理论界对审计的定义作出了各种各样的表述。最具代表性的是美国会计学会在颁布的《基本审计概念说明》的公告中,把审计描述为“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,并对与这种结论有关的证据进行客观的收集、评定,将结果传达给利害关系人的有组织的过程”。

中国审计学会于1989年4月在贵州省安顺市组织部分财经院校专家、教授,反复研讨,提出的审计定义为: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,用以维护财经法纪,改善经营管理,提高经济效益,促进宏观调控的独立性的经济监督活动。这个审计的定义将审计的主体、依据、客体、目标、职能、目的和性质等审计要素列入其中,借以阐明审计的本质是独立的经济监督,体现了我国审计的特色。

1995年国家审计署提出了较为简略的审计定义: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。

1995年中国注册会计师协会提出了独立审计的定义: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。

二、审计的属性

审计是一种具有独立性的经济监督活动。独立性是审计区别于其他经济监督形式的本质特

征。正因为审计具有独立性,才受到社会的信任,才能保证审计人员依法进行的经济监督活动客观公正,提出证实财务状况和经营成果的审计信息才更有价值,才能对被审计单位确定或解除受托经济责任,更好地发挥审计的监督作用。所以,独立性的经济监督活动是审计的属性。

审计独立性是指审计依法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,实事求是地收集审计证据,秉公进行审核检查,客观公正地评价被审事项。具体包括以下几个方面:

1. 组织上独立。组织上独立,是指审计机构的独立。设置的审计机构,是开展审计工作的基础。一方面,审计机构必须要有相应的组织地位,以便依法实施审计监督,保证审计工作顺利进行;另一方面,审计的组织机构必须独立于被审计单位之外,单独设置,不能附属于被审单位。

2. 工作上独立。指审计人员在国家规定的职权范围内,依法自主自主地行使审计监督和处理权,不受其他部门或个人以任何形式的干涉与影响,不参与具体的经营管理活动。

3. 经济上独立。审计机构或审计人员应有专门经费来源,以保证足够的经费能独立自主地进行审计工作,不受被审单位牵制。

4. 精神上独立。审计人员应保持精神上的独立,即不使自己的判断从属于他人,也不以个人偏见而左右判断,要以公正无私、不带偏见的考察来保证审计结果的客观公正。

《中华人民共和国宪法》第九十一条明确规定:“审计机关在国务院总理领导下,依照法律规定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”。《中华人民共和国审计法》第五条也按照《宪法》的规定重述了审计独立性的要求。

《注册会计师法》第六条规定:“注册会计师和会计师事务所依法独立、公正执行业务,受法律保护。”

《审计署关于内部审计工作的规定》述及有关内部审计的独立性条款指出:内部审计机构在本单位主要负责人的直接领导下,依照国家法律、法规和政策,以及本部门本单位的规章制度,对本单位及所属单位的财政、财务收支及其经济效益进行内部审计监督,独立行使内部审计监督权,对本单位领导负责并报告工作。

从《宪法》到具体法律、法规,均明确规定审计行使审计监督权时应保持独立性,审计监督的独立性受法律保护。

三、审计的特征

(一)审计的权威性

审计的权威性是审计监督正常发挥作用的重要保证。审计的权威性是与审计的独立性相关的,它离不开审计组织的独立设置与审计人员的独立工作。

为了有效地保证审计组织独立地行使审计监督权,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利问题都作出了明确规定。这样就使得审计组织在地位上和权利上的权威性在法律上得到了体现。

我国对实行审计监督制度在《宪法》中有明文规定,在《审计法》中又进一步明确: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监督。我国的社会审计组织是经过有关部门批准、登记注册的法人组织,它们依照法律

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。这些都充分地体现了社会审计组织同样具有法定地位和权威性。我国的内部审计机构也是根据有关法律设置的。因此,在部门或单位内部设置的审计组织也具有较高的地位和相对的独立性和权威性。各国为了保障审计这种权威性,分别通过《公司法》、《商法》、《证券法》、《破产法》等,从法律上确认和赋予审计在整个市场经济中的经济监督、经济评价和经济鉴证的职能。另外,一些国际性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、标准,使审计成为一项世界性的权威的专业服务,增强各国会计信息的一致性和可比性,以利于加强国际间的经济贸易往来,促进国际经济的繁荣。

审计组织或审计人员以独立于企业所有者和经营着的“第三者”身份进行工作,他们对企业会计报表的经济鉴证,恪守独立、客观、公正的原则,按照有关法律、法规,根据一定的准则、原则、程序进行。他们依法执行业务时,任何组织和个人不得拒绝、阻碍,这种依法审计的权力体现了我国审计的权威性;同时,要取得审计人员资格必须通过国家统一规定的严格考试或考核,因而审计人员具有较高的专业知识和较强的业务能力,这就保证了其所从事的审计工作具有准确性、科学性。正因为如此,审计人员的审计报告具有一定的社会权威性,并使经济利益不同的各方乐于接受。

(二) 审计的公正性

审计的公正性特征反映了审计工作的基本要求。审计人员站在第三者的立场上,进行实事求是的检查,作出不带偏见的、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,以正确地确定或解除被审计人的经济责任。公正性来自于独立性,并成为权威性的基础,公正了才会具有权威性。因此,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人和委托人以及社会公众,才能真正树立审计权威的形象。

第三节 审计的对象和目标

一、审计的对象

审计对象是指审计监督的客体,包括被审计的单位和审计的内容。我国的《宪法》和《审计法》确认国家审计机关以下列单位为审计对象:国务院各部门、地方各级人民政府和财政金融机构;全民所有制企业、事业单位和基本建设单位;中国人民解放军;人民团体;有国有资产的中外合资经营企业、中外合作经营企业、全民所有制与其他所有制联营企业等;社会审计组织在接受委托的条件下,可以对集体所有制企业、外资企业、中外合资经营企业、国有企业和股份制企业等实施审计。审计的内容则是指被审计单位的财政、财务收支及有关的经济活动。

审计对象受审计目的所决定,它随着社会经济活动的不断扩展,而在不断地发展变化。

古代的官厅(或国家)审计主要是对官厅(或国家)的会计账目及其所反映的财政收支情况进行审核,以达到查错防弊的目的。

19世纪末,英国开展的详细审计主要是对近代企业的凭证、账簿等会计资料及其所反映的