

21世纪 高职高专
21 SHIJI GAOZHI GAOZHUAN XILIE JIAOCAI
系列教材

审 计

主编 刘爱萍

Shenji



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

审 计

主 编 刘爱萍
副主编 周慧玲 刘慧翮

立信会计出版社

图书在版编目(CIP)数据

审计/刘爱萍主编. —上海:立信会计出版社,2009.8

(21世纪高职高专系列教材)

ISBN 978-7-5429-2377-6

I. 审… II. 刘… 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(2009)第149997号

策划编辑 蔡伟莉 赵新民

责任编辑 张翠芳

封面设计 周崇文

丽慧欣

红慧欣

审 计

出版发行 立信会计出版社

地 址 上海市中山西路2230号 邮政编码 200235

电 话 (021)64411389 传 真 (021)64411325

网 址 www.lixinaph.com E-mail lxaph@sh163.net

网上书店 www.lixinbook.com Tel: (021) 64411071

经 销 各地新华书店

印 刷 上海申松立信印刷有限责任公司

开 本 787毫米×960毫米 1/16

印 张 16.25

字 数 326千字

版 次 2009年8月第1版

印 次 2009年8月第1次

印 数 1—3 000

书 号 ISBN 978 - 7 - 5429 - 2377 - 6/F · 2077

定 价 30.00元

前 言

随着网络化、信息化的快速发展和普及,全球经济也越来越趋向一体化。经济越发展,投资者和债权人对企业经营管理决策和会计信息就越关注,要求也越高,会计工作也就越重要。为了适应这一全球经济一体化的经济形势要求,我国于2006年先后颁布了与国际趋同的《企业会计准则》和《中国注册会计师审计准则》,并于2007年1月1日起正式实施。这对会计教育、教学内容提出了及时更新的要求,为了培养适应这一要求的生产、建设、管理、服务一线高素质的应用型、技能型专门人才,我们编写了本教材。

本教材具有以下特色:一是内容新。本教材以现行与国际趋同的新《企业会计准则》和《审计准则》为依据,以注册会计师审计的基本理论、基本程序和基本方法为主,兼顾政府审计和内部审计的相关内容进行编写。二是实践性、实用性强。审计是一门实践性较强的学科,本教材在编写中,理论与实践并重,既系统地介绍了审计的基础理论知识和技术方法,又注重结合社会的需求和审计发展的新动向,注重吸收、借鉴国内外审计理论的新成果和实践工作的经验,穿插了大量审计案例及案例分析,突出了教材的实践性和实用性。此外,在教材的语言组织上,我们力求严谨、规范、通俗易懂。

本教材共分十五章,第一章至第七章以及第十四章,着重阐明基本审计理论;第八章至第十三章,着重介绍审计实务;第十五章为审计专题,介绍了验资审计的有关内容。本教材适合高职高专财经类院校使用,也可作为广大财会和审计人员学习、考试和进修的参考资料。

本教材由刘爱萍任主编,周慧玲、刘慧翻任副主编。刘爱萍负责编写提纲和统稿。各章编写人员及分工如下:张维编写第一、第三章,张莉编写第二章,刘慧翻编写第四、第五、第六章,肖瑞利编写第七、第十二、第十五章,周慧玲编写第八、第十三、第十四章,刘爱萍编写第九、第十、第十一章。

由于水平有限,本教材难免有疏漏和不成熟的地方,恳请读者提出宝贵意见。

编 者

2009年8月

目 录

第一章 总论	1
第一节 审计的起源与发展	1
第二节 审计的概念	5
第三节 审计的对象与职能	6
第四节 审计的目标	9
第五节 审计组织与审计人员	11
本章小结	16
复习思考题	17
第二章 审计分类与审计方法	18
第一节 审计的分类	18
第二节 审计的方法	20
第三节 抽样审计	22
本章小结	27
复习思考题	27
案例分析题	28
第三章 审计准则与职业道德准则	30
第一节 审计准则	30
第二节 注册会计师职业道德	33
本章小结	39
复习思考题	40
案例分析题	40
第四章 审计证据与审计工作底稿	42
第一节 审计证据	42
第二节 审计工作底稿	49

本章小结	57
复习思考题	57
第五章 审计计划与审计过程	58
第一节 审计计划	58
第二节 审计过程	68
本章小结	69
复习思考题	70
第六章 审计重要性和审计风险	71
第一节 审计重要性	71
第二节 审计风险	77
本章小结	87
复习思考题	88
案例分析题	88
第七章 内部控制制度及其测试与评价	90
第一节 内部控制制度的含义与目标	90
第二节 内部控制制度的内容	91
第三节 内部控制制度的测试	95
第四节 内部控制制度的评价	98
第五节 与治理层和管理层的沟通	102
第六节 管理建议书	104
本章小结	106
复习思考题	106
案例分析题	107
第八章 销售与收款循环的审计	108
第一节 销售与收款循环审计概述	108
第二节 主营业务收入审计	114
第三节 应收账款审计	119
第四节 坏账准备审计	125
第五节 应收票据审计	127
第六节 其他主要相关账户审计	128

本章小结	133
复习思考题	133
案例分析题	133
第九章 采购与付款循环审计	136
第一节 采购与付款循环审计概述	136
第二节 应付账款审计	140
第三节 固定资产、累计折旧及固定资产减值准备审计	142
第四节 其他主要相关账户审计	147
本章小结	154
复习思考题	154
案例分析题	155
第十章 存货与仓储循环审计	157
第一节 存货与仓储循环审计概述	157
第二节 存货审计	160
第三节 存货成本审计	168
第四节 应付职工薪酬审计	172
第五节 其他主要相关账户审计	174
本章小结	177
复习思考题	177
案例分析题	178
第十一章 筹资与投资循环审计	179
第一节 筹资与投资循环审计概述	179
第二节 借款审计	185
第三节 所有者权益审计	188
第四节 投资审计	192
第五节 其他主要相关账户审计	197
本章小结	202
复习思考题	202
案例分析题	203
第十二章 货币资金审计	204

第一节 货币资金审计概述	204
第二节 库存现金审计	208
第三节 银行存款审计	210
第四节 其他货币资金审计	213
本章小结	214
复习思考题	215
案例分析题	215
 第十三章 特殊项目审计	216
第一节 期初余额审计	216
第二节 期后事项审计	217
第三节 或有事项审计	220
本章小结	221
复习思考题	222
 第十四章 审计报告	223
第一节 审计报告概述	223
第二节 审计报告的基本内容	225
第三节 注册会计师审计报告的基本类型	228
本章小结	235
复习思考题	235
案例分析题	236
 第十五章 验资	237
第一节 验资概述	237
第二节 验资的程序、内容与方法	240
第三节 验资报告	246
本章小结	252
复习思考题	252

第一章 总 论

【学习目的】 通过对本章的学习,了解审计产生的基础和中外审计的发展历程;掌握审计的概念、审计对象、审计职能;掌握审计目标;了解我国审计组织体系的构成及各种审计组织及人员的职责。

第一节 审计的起源与发展

一、审计产生的客观基础

审计是社会经济发展到一定阶段的产物,是在财产所有权与经营管理权相分离的条件下,随受托经济责任制的产生而产生,并伴随着受托经济责任制的发展而发展。在社会生产力极为低下的原始社会,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,无须他人监管。当社会生产力发展到一定水平,出现了剩余产品,产生了私有制之后,社会财产逐步由少数人支配,他们可以脱离体力劳动,单凭对财产的占有权剥削他人的劳动果实。尤其是国家形成之后,拥有大量财富的最高统治者,实行分权控制,必然分封一些臣僚去代为征收、经管各项财粮赋税,这就促使财产所有权与经营管理权的分离,在财产所有者(最高统治者)和经营管理者(臣僚)之间形成一种受托经济责任关系,即由经营管理者向所有者承担经济责任。所有者(最高统治者)为了维护其统治,保护财产的安全完整,必然要对那些经营管理者(臣僚)履行职责的情况进行监督检查,这就促使政府审计的产生与发展。

随着资本主义商品经济的发展,企业经营规模日益扩大,为筹集大量的资本金,先后出现了合伙企业和股份公司,在民间也就出现了财产所有权与经营管理权的分离,财产所有者与经营管理者之间,形成了委托与受托的经济责任关系:财产所有者将财产委托给经营管理者保管、支配和使用;受托的经营管理者对财产所有者负有搞好经营管理、保护财产安全完整的责任,并定期报告其经济职责的履行情况。财产所有者有权对经营管理者履行经济职责的情况进行审核鉴证,以证明其经营业绩和所出具会计资料的真实公正性,保证自身利益不受侵犯。为了保证审核鉴证的有效性和客观公正性,处于第三者地位、具

有丰富经验的会计师就成了承担审核鉴证责任的最合适人选,从而促使民间审计的产生与发展。

随着经济的日益发展,企业生产规模不断扩大,其组织层次与控制跨度亦随之扩展,在企业内部逐步形成了分权控制,同时由于市场竞争的加剧和经济危机的出现,迫使企业经营者了解企业内部存在的问题,以便采取有效措施保证经营政策和管理制度的贯彻执行,保护财产的安全完整,这就要求在企业内部建立一种自我约束机制,保证企业经营目标的实现,内部审计随之产生并获得发展。

二、我国审计的产生与发展

我国是世界上较早产生审计的国家之一,审计发展经历了一个漫长的过程,大体上可分为六个阶段:西周初期初步形成阶段;秦汉时期最终确立阶段;隋唐至宋日臻健全阶段;元明清停滞不前阶段;中华民国不断演进阶段;新中国振兴阶段。

在西周和漫长的封建社会,受经济发展影响,单一的官厅审计或皇家审计一直缓慢发展。新中国成立后国家没有设置审计机构,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。党的十一届三中全会以后,我国实行“对外开放、对内搞活”的方针,党和政府把工作重点转移到经济建设上,商品经济得到迅速发展,为审计的恢复重建创造了客观条件。1980年,财政部颁发《关于成立会计顾问处的暂行规定》,标志着我国注册会计师审计制度的正式恢复。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。1982年修改颁布的《中华人民共和国宪法》明确规定:建立政府审计机构,实行审计监督。1983年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各级审计机关。1985年1月实施的《会计法》规定:“经国务院财政部门批准组成会计师事务所,可以按照国家有关规定承办查账业务。”1985年8月,国务院发布《关于审计工作的暂行规定》。1986年7月,国务院发布《中华人民共和国注册会计师条例》,首次确立了注册会计师的法律地位,使注册会计师行业建设进入了一个新时期。1988年11月,国务院颁布《中华人民共和国审计条例》,同时成立了中国注册会计师协会。1993年10月31日,国务院颁布《中华人民共和国注册会计师法》(以下简称《注册会计师法》),1994年10月颁布《中华人民共和国审计法》(以下简称《审计法》),从法律上进一步确立了注册会计师审计和政府审计的法律地位,为其进一步发展奠定了良好的基础。1995年12月,财政部开始发布独立审计准则,并自1996年1月1日起实施。《注册会计师法》和独立审计准则的颁布实施,标志着我国民间审计进入了法制化、规范化建设的快车道。2006年2月,财政部发布新制定和修订的与国际审计准则全面趋同的审计准则,并自2007年1月1日起实施。2006年2月28日,《审计法》经第十届全国人民代表大会常务委员会第二十次会议修订通过,标志着我国现代政府审计走向成熟。

三、西方审计的产生与发展

在西方国家,审计的产生与发展同样经历了一个漫长的过程。据考证,早在奴隶制度下的古罗马、古埃及和古希腊时代,已有官厅审计机构。在公元前 400 多年的古罗马,真正掌握国家权力的是元老院,它拥有较高的行政和司法权力,具有监督执行官的权力。元老院及其下属的监督官对国库和地方的财政收支进行监督,并根据监督结果对遵纪守法、管理有方的官吏进行奖励,对违法乱纪、管理混乱的官吏进行惩罚。在古埃及的奴隶主王宫里设置有监督官,对受托负责经管财务收支的官吏的账目进行检查。在古希腊的雅典,国家执政官由选举产生,任期 1 年,这种选举制和轮换制使当时对御任官吏的审查成为一项重要工作,为此,各部落用抽签法推选出审计官——罗基斯塔埃(Logistae)共 30 名组成一个审计组织,对即将卸任的官员经管财物的账目进行审查、公正。尽管在西方历代封建王朝中,也设有审计机构和人员,对国家的财政收支进行监督,但当时的审计,无论从组织机构上还是方法上,都还处于很不完善的阶段。

西方的民间审计是伴随着商品经济的发展而产生和发展起来的。它起源于意大利合伙企业制度,形成于英国股份制企业制度,发展完善于美国发达的资本市场。

16 世纪,地中海沿岸的商业城市已经比较繁荣,而意大利的威尼斯已经成为东西方贸易的枢纽,商业经营规模不断扩大。为了筹集大量资金,合伙制企业便应运而生。尽管合伙制企业的合伙人都是出资者,但是有的合伙人参与企业的经营管理,有的则不参与企业的经营管理,在这种情况下出现了财产所有权与经营权的分离。这样,参与经营管理的合伙人就有责任向不参与经营管理的合伙人证明其提供的会计资料的真实性,而不参与经营管理的合伙人也希望监督企业的经营情况,对参与经营管理的合伙人进行审查。因此,客观上处于第三者地位、具有丰富经验的会计师就成了最合适的人选。通过第三者的审查并证明,可消除合伙人之间的相互猜疑,有利于促进合伙制关系的巩固,适应当时生产力发展的需要,因此这种早期的审查方式得以成立并发展。这就是西方早期民间审计的起源。

18 世纪的工业革命使英国的社会经济发生了巨大变化,英国资本主义经济得到迅速发展,生产社会化程度大大提高,企业的所有权与经营权开始分离。随着以发行股票筹集资金为特征的股份公司的大量出现,企业的所有权与经营权进一步分离,大部分股东完全脱离公司的经营管理。他们出于自身的利益,非常关心公司的经营成果,希望有外部的会计师来检查他们所雇用的管理人员,特别是会计人员是否存在贪污、盗窃和舞弊行为,以及公司会计报表的真实性,于是在英国出现了第一批以查账为职业的独立会计师。他们对企业会计账目进行逐笔检查,目的是查错防弊,检查结果向股东报告。1721 年,英国“南海公司事件”加速了注册会计师的诞生。当时的南海公司以虚假的会计信息诱骗投资人上当,其股票价格一路上涨,但好景不长,南海公司未能逃脱破产的厄运,使股东和债权

人损失惨重。为了查明南海公司破产的原因,英国议会聘请会计师查尔斯·斯奈尔(Charles Snell)对南海公司进行审计。查尔斯·斯奈尔以会计师的名义提出了“查账报告书”,从而宣告了注册会计师的诞生,正式揭开了西方注册会计师审计发展的序幕。

由于资本主义周期性经济危机爆发,大批企业破产倒闭,成千上万股东和债权人蒙受损失,为了维护财产所有者和债权人的利益,避免“南海公司事件”重演,1831年,英国破产法规定会计师为破产管理人,首次正式确认了会计师在审计中的法律地位。1844年,英国颁布了《股份公司法》,规定股份公司必须设监察人,负责审查公司的账目。1845年,英国又对《股份公司法》进行修订,规定股份公司的账目必须经董事以外的人员审计,这一规定无疑对注册会计师审计的快速发展起到了推动作用。1853年,世界上第一个职业会计师专业团体——“爱丁堡会计师协会”在英格兰创立。从此注册会计师审计有了自己的组织,标志着注册会计师职业的诞生。1880年,英格兰和威尔士地区的各会计师协会得到英国政府的特许,联合成立了“英格兰·威尔士特许会计师协会”,成为英国最大的职业会计师团体。这一时期的审计以英国早期的股份公司为服务对象,要求对公司的所有经济业务、会计凭证、会计账簿和会计报表进行审核,目的是查错防弊。

从20世纪初开始全球经济发展重心逐步由欧洲转向美国,西方民间审计的发展center也由英国转向美国。在美国南北战争时期,随着大量英国资本涌入美国,为了保护投资人和债权人的利益,英国民间审计也进入了北美大陆。1883年,一位英国会计师在美国发起成立了北美第一个会计师事务所。1887年“美国会计师协会”成立。当时美国的审计方法主要沿袭英国的详细审计。20世纪初,资本主义从自由竞争发展到垄断,美国资本主义经济后来居上,代替了英国在世界上的领先地位,并产生了新的对注册会计审计更广泛的需求。1902年,美国各州的会计师团体联合起来,创立了“美国公共会计师联合会”。1916年,该组织又与美国会计师协会合并,成立“美国会计师协会”,经过几十年的发展,1956年改称“美国注册会计师协会”(AICPA),成为世界上最大的民间审计团体。这一时期,由于金融资本对产业资本更为广泛的渗透,企业同银行的利益关系更加紧密,银行逐渐把企业资产负债表作为了解企业信用的主要依据,于是产生了美国式注册会计师审计——帮助贷款人和其他债权人了解企业信用的资产负债表审计。在这一时期,审计方法也逐步由详细审计过渡到初期的抽样审计;审计对象由会计账目扩大到资产负债表;审计目的转为判断企业的信用状况;审计报告使用人也扩大到企业债权人。

20世纪20年代以后,特别是1929年到1933年,美国经历了历史上最严重的经济危机,大批企业倒闭,投资人和债权人损失惨重。为了维护投资者的利益,加强对资本市场的管制,美国政府于1933年颁布了《证券法》,规定在证券交易所上市的企业会计报表必须接受注册会计师审计,并向社会公众公布审计结果。1934年,美国又颁布了《证券交易法》,规定所有出售股票的公司必须建立严格的会计制度、内部控制系统和内部审计机构。这一时期,审计对象为企业的全部会计报表;审计目的是对企业会计报表发表审计意

见;审计方法已广泛采用抽样审计;审计报告使用人扩大到股东、债权人、政府机构、金融机构和潜在的投资者。

第二次世界大战以后,随着跨国公司的发展,国际资本在世界范围内流动,也带动了注册会计师在世界范围内的新发展,形成了一大批国际会计师事务所。20世纪80年代末出现了“六大”会计师事务所,之后,又合并为“五大”。2001年,安然公司事件以后,为安然公司审计的安达信会计师事务所随之关闭,目前尚有“四大”国际会计师事务所,他们是普华永道(Pricewaterhouse Coopers)、安永(Ernst & Young)、毕马威(KPMG)和德勤(Deloitte Touche Tohmatsu)。这一时期,审计方法广泛采用抽样审计;审计准则体系确立;审计范围不断扩大;管理咨询业务异军突起;审计技术不断完善。

从中外审计产生与发展的历史可以看出,审计产生与发展的客观依据是:社会生产力发展到一定水平,私有制、阶级和国家的出现,导致财产所有权与经营管理权的分离,在财产所有者和经营管理者之间形成了受托的经济责任关系,对受托经济责任关系的履行情况进行独立、客观、公正的鉴证活动,为审计的产生与发展提供了客观基础。

第二节 审计的概念

审计是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。该定义由以下几个要素构成。

一、审计的主体

审计的主体也就是审计执行者,即审计的专职机构或人员。在这里,“专职机构”是指政府审计机关、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、内部审计和注册会计师审计的工作人员。

二、审计的客体

审计的客体也就是审计对象,即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。由于审计主体不同,审计对象也不完全相同,随着社会经济的不断发展,审计对象也在不断发生变化。

三、审计的关系

“接受委托或根据授权”反映了审计的关系。通常情况下,我国政府审计和内部审计是根据上级管理部门或领导的授权进行的,而注册会计师审计是通过接受委托来进行的。

四、审计的依据

“依法进行审核检查”反映了审计要依据法律、法规和一定的标准进行,只有对审计工作和审计对象有明确的判断标准,才能使审计工作顺利进行,使审计结论更好地被各方所接受。按照审计依据的性质和内容分类,审计依据有以下四类:一是法律、法规。法律是国家立法机关依照立法程序制定和颁布,由国家强制保证执行的行为规范总称,如会计法、审计法、预算法、税收征管法、海关法、各种税法、企业法、公司法、经济合同法等等;法规是由国家行政机关制定的各种法令、条例、规定,如《价格管理条例》、《企业会计准则》等等。二是规章制度。这主要包括国务院各部委根据法律和国务院的行政法规制定的规章制度;各省、自治区、直辖市根据法律和国务院的行政法规制定的规章制度;被审计单位上级主管部门和被审计单位内部制定的各种规章制度等。比如,国家主管部门制定的各项财务会计制度,单位内部制定的各项内部控制制度等。三是预算、计划、合同,如国家机关事业单位编制的经费预算,企业单位制订的各种经济计划,被审计单位与其他单位签订的各种经济合同等。四是业务规范、技术经济标准,如人员配备定额、工作质量标准、原材料消耗定额、工时定额、能源消耗定额、设备利用定额等。此外,还有国家制定的等级企业标准、优秀企业的管理条例等。

五、审计的目的

审计的目的就是审计工作预期要达到的目标,即“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”。审计的目的取决于审计的职能和审计委托人或授权人对审计工作的要求。审计人员要通过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,并将审计结论以书面报告的形式提交给委托或授权人。

六、审计的性质

“具有独立性的经济监督、评价和鉴证活动”反映了审计的性质和审计的职能。审计人员在审计过程中要做到客观、公正和实事求是,必须保持独立性。独立性是审计的精髓,是审计的本质属性,只有做到独立性,审计工作才能赢得社会各界的信任。

第三节 审计的对象与职能

一、审计的对象

审计的对象就是审计的客体,是指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。随着社会经济的不断发展,审计对象也不断发生变化。20 世纪下半叶以来,为了适应现代社会经济的进一步发展,审计的对象迅速发展变化,现代审计的内容已超出了财政、财务收支活动的范围,扩展到与经济效益有关的经营活动和管理活动的各个领域。

审计的对象可概括为被审计单位的经济活动。具体地说,它包括以下两个方面的内容。

(一) 被审计单位的财务收支及其相关的经营管理活动

不论是传统审计还是现代审计,不论是政府审计还是注册会计师审计、内部审计,都要求以被审计单位客观存在的财务收支及其相关的经营管理活动为审计对象,对其是否真实、合法、合规及其效益情况进行审查和评价,以便对所负的受托经济责任是否得以认真履行进行鉴证。根据我国宪法规定,政府审计对象为国务院各部门、地方各级人民政府及其各部门的财政收支,国有金融机构、国有企事业单位的财务收支。内部审计的对象是本部门、本单位的财务收支、经营管理活动及其制度的执行情况,以及单位领导所关心的其他重要问题。注册会计师审计的对象为委托人指定的被审计单位的财务收支及其有关的经营管理活动。

(二) 被审计单位的会计资料及其相关资料

这一类审计对象主要包括记载和反映被审计单位财务收支、提供被审计单位经营管理活动信息的会计凭证、账簿、报表,以及相关的计划、预算和经济合同等资料。除上述会计、计划、统计等资料以外,提供被审计单位经营管理活动信息的载体还有经营目标、预测、决策方案、经济活动分析资料、技术资料等其他资料,以及计算机的磁带、磁盘等会计信息载体。也有些经济活动,被审计单位有意无意地未在各种载体上反映,很容易被遗漏或隐匿,这些也是审计不可忽视的对象。因此,凡是客观存在于被审计单位的经济活动,无论其是否已经发生、正在发生或将要发生,无论其是否有载体反映,都是审计的对象。

综上所述,审计的对象是指被审计单位的财务收支及其相关的经营管理活动,以及作为提供这些经济活动信息载体的会计资料及其相关资料。会计资料和其他相关资料是审计对象的现象,其所反映的被审计单位的财务收支及其有关的经营管理活动是审计对象的本质。

二、审计的职能

审计的职能是指审计本身所具有的内在功能,它由审计的特征所决定,是审计本质的客观反映。它取决于社会经济条件和经济发展的客观需要,并随着社会经济的发展而发展。现代审计具有经济监督职能、经济鉴证职能和经济评价职能。

(一) 经济监督

监督就是监察与督促,经济监督就是监察和督促被审计单位的经济活动,使其符

合规定的标准和要求,按照预定的方向合理运行。具体地讲,经济监督就是审计机构和审计人员以法规为准绳,以会计准则、审计准则为依据,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。审计监督不同于司法监督和监察监督,审计监督属于经济监督,而司法监督和监察监督属于对违法违纪行为的监督。审计监督也不同于财政、税务、工商、银行和会计等经济监督形式,审计监督是由专职的机构或人员对被审计单位的财政财务收支及其有关经济活动进行具有独立性的经济监督活动,本身具有独立性、权威性和超脱性,是寓服务于监督之中;其他经济监督形式则是由各专业管理机构和人员,结合自身的业务所进行的一种监督,本身不具有独立性,是寓监督于服务之中。审计监督和其他经济监督相辅相成,相互制约,相互促进,共同构成市场经济下的经济监督体系。

(二) 经济鉴证

鉴证就是鉴定和证明。经济鉴证就是鉴定和证明被审计对象的经济资料是否客观、公允地反映和说明了其经济活动的实际情况,确定其可信赖程度并出具书面证明。经济鉴证职能主要体现在:审计主体通过对被审计单位的财务报表和其他相关经济资料的审核检查,确定反映和说明被审计单位财务收支活动及受托经济责任履行情况的财务报表和其他相关经济资料是否真实、合法、公允,并出具书面证明,为被审计单位的股东与债权人、监管部门、职工等相关单位及个人考核和评价被审计单位财务状况、经营成果及其变动趋势与受托经济责任履行情况提供可靠依据。

(三) 经济评价

评价就是评估和确定,即对事物的价值作出评定。经济评价是审计的重要职能。经济评价就是在审核检查的基础上,对被审计单位经济决策、财政财务收支、经济效益、经济责任的履行及其内部控制制度等进行评定和建议。具体而言,审计评价是审计人员在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、合法性和效益性进行审核检查的基础上,对照一定的标准,对所检查的事实进行分析判断,评定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、经营活动及其结果是否真实合法等,在肯定成绩、总结经验、指出问题的前提下,提出改善经营管理和提高经济效益的意见和建议。总的来说,经济评价职能既表现在审计人员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、经济责任审计和内部审计的经营管理审计之中。

综上所述,政府审计、内部审计和注册会计师审计均具有经济监督、经济鉴证和经济评价职能。在这三种职能中,经济监督为审计最基本的职能,但随着社会经济的发展变化,经济鉴证和经济评价职能也会越来越重要。

第四节 审 计 的 目 标

审计的目标是基于一定的审计环境所确立的,对审计行为结果的一种期望。它用于引导审计行为的发生,是人们通过审计实践活动所期望达到的境地或最终结果,是审计工作的指南。审计的目标可分为审计总目标和审计具体目标两部分。

一、审计总目标

《中国注册会计师审计准则第 1101 号——财务报表审计的目标和一般原则》规定,财务报表审计的目标是注册会计师通过执行审计工作,对财务报表的下列方面发表审计意见:① 财务报表是否按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制。② 财务报表是否在所有重大方面公允反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。上述目标 ① 可简称为合法性目标,目标 ② 可简称为公允性目标。

审计人员运用专业知识、技能和经验对财务报表进行审计并发表审计意见,旨在提高财务报表的可信赖程度。由于审计存在固有限制,审计工作不能对财务报表整体不存在重大错报提供绝对保证。虽然财务报表使用者可以根据财务报表和审计意见对被审计单位未来生存能力或管理层的经营效率、经营效果作出某种判断,但审计意见本身并不是对被审计单位未来生存能力或管理层经营效率、经营效果提供的保证。

财务报表审计目标对审计人员的审计工作发挥着导向作用,它界定了审计人员的责任范围,直接影响审计人员计划和实施审计程序的性质、时间和范围,决定了审计人员如何发表审计意见。例如,既然财务报表审计目标是对财务报表整体发表意见,审计人员就可以只关注与财务报表编制和审计有关的内部控制,而不对内部控制本身发表鉴证意见。同样,审计人员关注被审计单位违反法规的行为,是因为这些行为影响到财务报表,而不是对被审计单位是否存在违反法规行为提供鉴证。

在评价财务报表是否按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制时,审计人员应当考虑下列内容。

(1) 选择和运用的会计政策是否符合适用的会计准则和相关会计制度,并适合于被审计单位的具体情况。

(2) 管理层作出的会计估计是否合理。

(3) 财务报表反映的信息是否具有相关性、可靠性和可理解性。

(4) 财务报表是否作出充分披露,使财务报表使用者能够理解重大交易和事项对被审计单位财务状况、经营成果和现金流量的影响。

在评价财务报表是否作出公允反映时,审计人员应当考虑下列内容。

(1) 经管理层调整后的财务报表是否与审计人员对被审计单位及其环境的了解