

全国高等职业教育会计专业精品系列教材

Accounting

审计

周 雪 马琳瑛◎主 编



北京师范大学出版集团
BEIJING NORMAL UNIVERSITY PUBLISHING GROUP
北京师范大学出版社

全国高等职业教育会计专业精品系列教材

Accounting

审 计

SHENJI

周 雪 马琳瑛◎主 编



北京师范大学出版集团
BEIJING NORMAL UNIVERSITY PUBLISHING GROUP
北京师范大学出版社

图书在版编目(CIP) 数据

审计/周雪,马琳璞主编.—北京:北京师范大学出版社, 2011.3

(全国高等职业教育会计专业精品系列教材)

ISBN 978-7-303-12146-5

I. ①审… II. ①周…②马… III. ①审计学—高等学校: 技术学校—教材 IV. ①F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2011)第 025398 号

出版发行: 北京师范大学出版社 www.bnup.com.cn

北京新街口外大街 19 号

邮政编码: 100875

印 刷: 唐山市润丰印务有限公司

经 销: 全国新华书店

开 本: 184 mm × 260 mm

印 张: 20

字 数: 460 千字

版 次: 2011 年 3 月第 1 版

印 次: 2011 年 3 月第 1 次印刷

定 价: 35.80 元

策划编辑: 沈 炜 责任编辑: 沈 炜

美术编辑: 高 霞 装帧设计: 高 霞

责任校对: 李 茵 责任印制: 孙文凯

版权所有 侵权必究

反盗版、侵权举报电话: 010-58800697

北京读者服务部电话: 010-58808104

外埠邮购电话: 010-58808083

本书如有印装质量问题, 请与印制管理部联系调换。

印制管理部电话: 010-58800825

编审委员会

主任委员：高翠莲

委 员：（排名不分先后）

马元兴	王建发	乔梦虎	刘有宝	刘尚林
刘继伟	孙万军	孙莲香	江希和	李锦元
李 瑶	杨智慧	汪 刚	陈 凌	周海彬
季光伟	郑红梅	徐淑华	梁伟样	董京原
裴淑琴	梁美仪	刘美河	韩燕茹	白肖红
周 雪	宋英邦	李 飞	赵爱萍	安玉琴
段全虎	原永娟	潘宏霞	郝宝爱	祁景蓉
刘兴民	祖晓青	赵淑琪	方 敏	马琳瑛
陈国荣				

内容提要

审计学是一门实践性极强的课程，将审计理论知识、工作规范与实践密切结合是本教材编写的主要宗旨。

在编写过程中，编者按照审计职业认知规律与审计工作过程设计教学内容。本教材分为两大部分：审计理论和审计实务，主要以民间审计为主线，兼顾政府审计与内部审计。审计理论部分，主要介绍了审计目标、审计种类、审计组织与审计人员、审计准则、审计程序、审计标准、审计方法、审计证据、审计工作底稿、实施重大错报风险评估、针对重大错报风险的应对程序等问题；审计实务部分，以企业财务报表审计为例，分别说明销售与收款循环审计、采购与付款循环审计、生产与存货循环审计、筹资与投资循环审计、货币资金审计的程序、方法和技巧，每一循环均分为控制测试、重大错报风险评估、实质性程序三大块；最后介绍了终结审计的具体工作以及注册会计师审计报告的撰写方法；并介绍了验资和特殊目的审计的相关内容。各章均配以经典真实审计案例，有助于本章内容教学；各节教学内容均有大量针对性极强的精选课堂教学案例，有利于学生动脑、动手分析判断。本教材具有“先进性、实用性、适用性、规范性、易懂性”等特点，教材内容、语言、体系简明通俗，适合审计职业入门教育，使审计职业学习过程轻松有效。

目 录

第一章 绪 论	1
第一节 审计的产生与发展	3
第二节 审计的定义与特征	7
第三节 审计的对象和目标	9
第四节 审计的职能和作用	13
第五节 审计的分类	15
第二章 审计组织机构与人员	19
第一节 政府审计机关与人员	22
第二节 内部审计机构与人员	26
第三节 民间审计组织与人员	28
第四节 审计人员的法律责任	33
第三章 审计准则和审计标准	37
第一节 审计准则的概念和内容	39
第二节 中国注册会计师执业规范体系	44
第三节 审计标准	54
第四章 审计的程序和方法	58
第一节 审计程序	61
第二节 审计方法	68
第五章 审计抽样方法	77
第一节 审计抽样的基本概念	79
第二节 审计抽样的基本程序	81
第三节 抽样技术在审计中的应用	87
第六章 审计证据与审计工作底稿	92
第一节 审计证据	94
第二节 审计工作底稿	100
第七章 签约与制定审计计划	109
第一节 审计业务约定书	111
第二节 审计中的重要性概念	116
第三节 审计风险	121
第四节 编制审计计划	124
第八章 实施重大错报风险评估	129
第一节 风险评估程序	133
第二节 了解被审计单位及其环境	135
第三节 了解被审计单位的内部控制	137
第四节 评估重大错报风险	145
第五节 本章理论知识综合运用实例	146

第九章 针对重大错报风险的应对程序	151
第一节 针对财务报表层次重大错报风险的总体应对措施	153
第二节 针对认定层次重大错报风险的进一步审计程序	154
第三节 控制测试	156
第四节 实质性程序	159
第五节 本章理论知识综合运用实例	160
第十章 销售与收款循环审计	164
第一节 销售与收款业务常见舞弊	167
第二节 销售与收款循环审计的范围	169
第三节 销售与收款循环的内部控制和控制测试	173
第四节 销售与收款循环的实质性程序	176
第十一章 采购与付款循环审计	191
第一节 采购与付款业务常见错弊	193
第二节 采购与付款循环审计的范围	194
第三节 采购与付款循环的内部控制和控制测试	197
第四节 采购与付款循环的实质性程序	202
第十二章 生产与存货循环审计	212
第一节 生产与存货业务常见错弊	214
第二节 生产与存货循环审计的范围	216
第三节 生产与存货循环的内部控制和控制测试	218
第四节 生产与存货循环的实质性程序	221
第十三章 筹资与投资循环审计	231
第一节 筹资与投资业务常见错弊	234
第二节 投资与筹资循环审计的范围	236
第三节 投资与筹资循环的内部控制和控制测试	238
第四节 投资与筹资循环的实质性程序	243
第十四章 货币资金审计	254
第一节 货币资金业务常见错弊	256
第二节 货币资金的审计范围	258
第三节 货币资金的内部控制和控制测试	258
第四节 库存现金审计	262
第五节 银行存款审计	264
第十五章 终结审计工作	269
第一节 完成审计工作	272
第二节 出具审计报告	281
第十六章 特殊审计领域	291
第一节 验资	293
第二节 特殊目的审计	298
参考文献	307
教学支持说明	309

第一章

绪 论

● ● ● ● 本章学习目标

通过本章的学习，了解审计产生和发展的基本过程，理解审计理论及方法体系的形成动因；明确审计的基本概念、特征、对象、职能和作用；明确审计的总目标，能根据审计总目标和被审计单位管理当局的认识来确定具体审计目标；理解和掌握审计的各种分类，熟悉各种审计的特点；为以后各章节的学习打下坚实的理论基础。

● ● ● ● 本章经典审计案例

英国“南海公司”破产案

——民间审计的起源

一、基本案情

“南海公司”始创于1710年，主要从事海外贸易业务。公司成立10年经营业绩平平。1719年至1720年间，公司趁股份投机热在英国方兴未艾之机，发行巨额股票，同时公司董事对外散布公司利好消息，致使公众对股价上扬增加了信心，带动了公司股价上涨。1719年，“南海公司”股价为114英镑，到1720年3月股价升至300英镑，1721年7月公司股票价格高达1050英镑，公司老板布伦特决定以高于面值数倍的价格发行新股。同时，“南海公司”将获取的现金，转贷给购买股票的公众。一时间“南海公司”股价扶摇直上，一场股票投机浪潮席卷全国。由此，170多家新成立的股份公司股票以及原有的公司股票，都成了投机对象，股价暴涨5~6倍，各种职业的人，包括军人和家庭妇女都卷入了这场漩涡。美国经济学家加尔布雷斯在其《大恐慌》一书中这样描绘当时人们购买股票的

情形：“政治家忘记了政治，律师忘记了法庭，贸易商放弃了买卖，医生丢弃了病人，店主关闭了铺子，教父离开了圣坛，甚至连高贵的夫人也忘了高傲和虚荣。”

英国议会为了制止国内“泡沫公司”的膨胀，于1720年6月通过了《泡沫公司取缔法》，随后一些公司被解散。许多投资者开始清醒，并抛售手中所持的股票。股票投资热的降温，致使“南海公司”股价一路下跌，到1720年12月，“南海公司”股价跌至124英镑。1920年年底，英国政府对“南海公司”资产进行清理，发现其实际资本所剩无几。尔后，“南海公司”宣布破产。

“南海公司”破产，犹如晴天霹雳，震惊了公司投资人和债权人，数以万计的股东及债权人蒙受损失。当证实了百万英镑的损失落在自己头上时，投资人和债权人纷纷向英国议会提出严惩欺诈者并给予赔偿损失的要求。

面对舆论压力，英国议会为平息“南海公司”破产引发的风波，于1720年9月成立了由13人组成的特别委员会，秘密查证“南海公司”破产事件。在查证中发现该公司的会计记录严重失真，并有明显的篡改舞弊行为。为此，特别委员会特聘请伦敦市霍斯特·莱思学校的会计教师查尔斯·斯内尔对“南海公司”账目进行审查。斯内尔应议会特别委员会的要求，通过对“南海公司”会计账目的审核，于1721年编制了一份题为《伦敦市霍斯特·莱思学校的习字教师兼会计师查尔斯·斯内尔对索布里奇商社会计账簿检查的意见》的查账报告书，指出了公司存在的舞弊行为，但没有对公司编制虚假账目的目的表达自己的意见。英国议会根据斯内尔的审计报告，没收了公司全部董事的个人财产，将公司一名直接责任经理押进了英国伦敦塔监狱。为此，查尔斯·斯内尔成为世界民间审计的先驱者，他编制的查账报告是世界上最早由会计师编制的审计报告。

与此同时，英政府颁布了《泡沫公司取缔法》，主要目的是防止不正常的股份投机，对股份公司的成立严加限制，以保持资本市场的稳定，保护投资者及债权人的利益不受侵害。1828年，英国政府根据国内经济发展对资金的高度需求，重新认识股份公司的经济意义，撤销了1720年的《泡沫公司取缔法》，1834年以后又通过了由国王授予特许证来设立股份公司的法案。英国议会又于1844年颁布了《公司法》，从而促进并规范了股份公司发展。

二、该案例对注册会计师行业的影响与启示

可以说，股份公司发展孕育了现代民间审计，英国“南海公司”破产案造就了世界上第一位民间审计师，同时也揭开了民间审计发展的序幕。在民间审计发展的200多年历史中，人们研究和探讨民间审计理论及实务，均将英国“南海公司”破产审计案作为时间起点，并将此案例作为世界上第一起正式民间审计案例。

英国“南海公司”破产审计案例的发生，说明建立在所有权与经营权分离基础上的股份公司，其经营具有委托性质。客观上要求与公司无利益关系的熟悉会计语言的第三者就公司会计报告的真实性和准确性提出证明，以便将客观、可信的会计信息提供给公司股东及债权人。这样，一方面，可以控制经营者为所欲为，损害投资者利益的行为；另一方面，可以使股东及债权人正确决策。否则，投资者与经营者的经济责任关系难以维系，股份公司难以存在和发展。

第一节 审计的产生与发展

一、审计产生的客观基础

审计是人类社会发展到一定阶段的产物,它的产生有其客观原因,即:由于财产所有权与财产经营权相分离,财产所有者与财产经营者之间所形成的受托经济责任关系。所谓受托经济责任关系,是指受托者即财产经营管理者接受财产所有者的委托,代其行使经营管理权,并通过法则、合同、组织原则等手段所形成的责任权利相结合的责任关系。

在原始社会,由于生产力极其低下,没有剩余产品,没有阶级和剥削,财产所有者和财产管理者集于一身,不存在任何经济责任关系。到了奴隶社会,生产力有了一定的发展,剩余产品大量出现,社会财产逐步有了积累,财产所有者与财产管理者逐渐分离,也就是说财产所有者需要将其财产授权或委托他人代管或代为经营。这样一来,在财产所有者与财产管理者之间就出现了一种受托经济责任关系:一是奴隶主阶级与为奴隶主阶级服务的掌管财政收支的经济官员之间的受托经济责任关系;二是奴隶主与其授权管理财产的管理者之间的受托经济责任关系。为了维护财产所有者的利益,要求由第三者来对财产管理者承担的受托经济责任的履行情况进行审查,这样专门进行经济监督活动的审计行为就应运而生了。

二、我国审计的产生与发展

我国是世界上最早产生审计的国家之一,审计的最初形态是政府(官厅)审计,它产生于奴隶社会末期。我国审计的产生发展经历了一个漫长而曲折的过程,大体可分为以下六个阶段。

(一)萌芽于西周

根据《周礼》记载,西周在天子之下设天、地、春、夏、秋、冬六卿,冢宰为天官之长,六卿之总,相当于后来的宰相。其中,国家机构分为两个系统:一是掌管财政收入的“地官司徒”系统;二是掌管财政支出、会计核算、审计监督等事项的“天官冢宰”系统。审计属于“天官冢宰”系统,不仅设有行使就地稽查之权的审计官员——宰夫,而且还建立了较为科学的原始财计牵制制度。宰夫是独立于财计部门之外的官职,发现违法乱纪者可越级向天官冢宰或周王报告。宰夫官职的出现,标志着我国审计的产生。西周的审计制度在我国乃至世界审计发展史上都具有重要作用,产生了深远影响。

(二)秦汉确立时期

秦汉时代是我国审计的确立时期,主要表现在以下三个方面:一是初步形成了的审计模式。秦汉时期是我国封建社会的建立和发展时期,封建经济的发展,促进了全国审计机构与监督监察机构相结合、经济法制与审计监督制度相统一的审计模式逐步形成。秦汉时期的中央政权设“三公”、“九卿”,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,并协助丞相处理政事。二是“上计”制度的建立和完善。所谓“上计”,就是皇帝亲自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。三是审计地位的提高,职权扩大。御史制度是秦汉时期审计建制的重要组成部分,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，总考核财政收支情况。

(三)隋唐宋鼎盛时期

隋唐时期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，在这一时期，审计在制度方面日趋健全完善。隋唐两代，在刑部之下设比部，与司法监督并列，是我国最早的独立于财政机关以外的审计监督机关。宋代的审计，在元丰改制以前，其主要特点是建立健全财计系统内部的审计机构，实行“财税合一”。这一时期虽然保留了外部审计机构(比部)，但比部基本上不行使审计之权，徒有虚名。元丰改制后，恢复唐朝的比部。另外，在库藏系统创置了内部审计机构——审计司。南宋时期，设立了审计院。审计司(院)的建立，是我国“审计”的正式命名，标志着我国用“审计”一词命名的审计机构的产生，这对我国审计的发展具有深远的影响。

(四)元明清停滞时期

元明清各朝，君主专制日益强化，审计虽然有所发展，但总体上说是停滞不前，主要表现在取消了专门的审计机构。元朝取消比部，中央及地方报送的会计报告归户部审核。明朝初期，比部曾一度恢复，但不久于洪武二十三年又被取消，从此结束了在我国延续了一千年、闻名于世的比部审计制度。取消比部以后，明清两朝都设置都察院，都察院成为最高监察、监督、弹劾机关，但却是一揽子性质，使财计监督与政府审计职能严重削弱。清代直至光绪年间，拟定单独设立审计院，并草拟《审计院官职条例》二十条，但未能实施，不久清政府即被推翻。

(五)民国演进时期

辛亥革命推翻了清朝的封建统治，建立了中华民国。从民国元年至1949年中华人民共和国成立，许多有识之士，在总结我国历代审计制度与经验的基础上，借鉴日本和欧美等资本主义国家的审计制度，初步建立了我国现代审计制度。中华民国于1912年在国务院下设审计处，1914年北洋政府将其改为审计院，同年颁布《审计法》，这是我国正式颁布的第一部《审计法》。1928年国民党政府设审计院，并颁布了《审计法》和实施细则，此年颁布了《审计组织法》。1931年改审计院为审计部，直属监察院，将审计机构置于监察系统之中，并于1938年修订了《审计法》，以后又有几次修改补充。

我国民间审计也在这个时期出现，1918年9月，北洋军阀政府农商部颁布了我国第一部注册会计师法规——《会计师暂行章程》，并于同年批准著名会计学家谢霖先生为中国的第一位注册会计师。谢霖先生创办了中国第一家会计师事务所——正则会计师事务所。此后，在全国各地相继成立了一批会计师事务所，至1947年，我国已拥有注册会计师2619人。

(六)共和国振兴时期

中华人民共和国成立以后，我国没有设立独立的审计机构，对财政经济的监督，是由财政、银行、税务、物价等部门通过其本身的业务来进行的。

党的十一届三中全会后，党和政府的工作重点转移到经济建设上来，审计工作有了长足的发展。1982年修改的《中华人民共和国宪法》中明确规定了建立政府审计机构，实施审计监督。1983年9月成立了我国政府审计的最高机关——审计署，并在县以上的各级人民政府中设置各级审计机关，配备专职审计人员。1985年8月颁布了《国务院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》，从法律上进一步确立了政府审计地位，为其进一步发展奠定了良好的基础。

为完善审计监督体系，加强各部门、各单位内部的经济监督和管理，我国于1984年在部门和单位内部成立了审计机构，实行内部审计监督。1985年10月颁布了《审计署关于内部审计工作的若干规定》。从此，我国内部审计进入蓬勃发展的新局面。

中华人民共和国成立以后，民间审计曾在经济恢复工作中发挥过积极的作用，但后来，实行计划经济，使得中国民间审计逐步退出历史舞台。党的十一届三中全会后，为适应各方面的需求，1980年12月，财政部颁布了《关于成立会计顾问处的暂行规定》，1987年国务院颁布了《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，1993年10月31日，全国人大常委会通过了《中华人民共和国注册会计师法》，1995年财政部发布了中国注册会计师独立审计准则、部分独立审计具体准则和部分独立审计实务公告。这些法规与准则的公布，使我国民间审计步入了法制轨道，走上快速发展的道路。

三、西方国家审计的产生与发展

(一) 西方官厅审计的产生与发展

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。审计人员以“听证”(audit)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。

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，国家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，西方国家大多在议会下设有专门的审计机构，以维护统治阶级的利益。这些专门的审计机构，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。

(二) 西方内部审计的产生与发展

内部审计是伴随着政府审计而逐步形成和发展的，古代的内部审计与政府审计很难截然分开，进入中世纪之后，内部审计才具有较为完整的形态，如寺院审计、宫廷审计、庄园审计等。现代内部审计产生于第二次世界大战后，由于企业经营规模的扩大、资本积累的加快和竞争的加剧，使得很多企业十分重视加强内部经济监督，实行预防性控制，突破了由外部注册会计师进行事后审计的传统模式，逐步开展企业的内部审计工作。

(三) 西方民间审计的产生与发展

注册会计师审计产生于意大利合伙企业制度，形成于英国股份制企业制度，发展和完善于美国的资本市场。它是伴随着商品经济的发展而产生和发展起来的。

1. 注册会计师审计的起源——意大利合伙企业制度

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，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。1582年，威尼斯会计协会成立。

2. 注册会计师审计的形成——英国股份制企业制度

1721年,“南海公司”破产案是注册会计师审计产生的“催化剂”,它促成了独立会计师——注册会计师的诞生。

1844年颁布的《公司法》规定股份公司必须设监察人,负责审查公司账目。

1845年修订的《公司法》规定,股份公司可以聘请执业会计师协助办理此项业务。这一规定无疑对发展民间审计起了推动作用。

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。

1862年,《公司法》确定注册会计师为法定的破产清算人,从而奠定了注册会计师审计的法定地位。

1879年,《公司法》要求银行接受特许会计师的独立审计。

1885年,《公司法》要求全部有限公司年度会计报告必须经过审计师的审查。

英国民间审计的阶段特征:没有成套的方法和理论依据,只是根据查错揭弊的目的,对大量的账簿记录进行逐笔审查,即详细审计。审计师的法律地位得到法律确认;审计报告使用人为企业股东。

3. 注册会计师审计的发展——美国的资本市场

19世纪末20世纪初,美国的民间审计得到了迅猛发展。

1887年美国会计师公会成立,1916年该会改组为美国会计师协会,后来发展为美国注册会计师协会(American Institute of Certified Public Accountants, AICPA),成为世界上最大的民间审计专业团体。

1896年,美国通过了《注册会计师法案》,标志着经济立法的开端。

1917年,美国公共会计师协会编制了《关于资产负债表的备忘录》,从而开创了信用审计的时代。

资产负债表审计阶段特征:审计对象由会计账目扩大到资产负债表;审计的目的是判断企业信用状况;审计方法由详细审计逐步转向抽样审计;审计报告使用人除股东外,扩大到债权人。

1933年颁布的《证券法》和1934年颁布的《证券交易法》,标志着法定审计法律的出台,使美国审计进入会计报表审计时代。

全部会计报表审计阶段特征:审计对象为企业全部会计报表及相关资料;审计目的是对会计报表发表意见,以确定其可信性;审计范围扩大到测试相关内部控制,并广泛采用抽样审计;审计报告使用人扩大到股东、债权人、政府部门及潜在投资者;审计准则开始拟订;注册会计师考试制度广泛推行。

20世纪40年代以后,民间审计开始走向国际化。

国际会计公司不断出现。这些国际会计师事务所包括普华永道、德勤、安永、毕马威等,其机构庞大,人员众多,有统一的工作程序和质量要求,能够适应不同国家和地区的业务环境。它们不但为跨国公司的各个企业服务,而且也为当地的公司企业服务,其业务收入每年达数十亿美元。它们通过遍设于世界各地的事务所,在国际经济活动中起着重要作用。

审计技术得到不断完善。抽样审计方法普遍运用,制度基础审计方法得到推广,审计

准则逐步完善,审计理论体系开始建立。审计业务得以拓展。注册会计师业务扩大到代理纳税、记账、参与可行性研究等很多方面。

第二节 审计的定义与特征

一、审计的定义

从汉语“审计”一词的字面意义上讲,“审”有“查”之意,但比“查”字的含义更为丰富,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,有会计资料及核算、稽核之意。“审计”一词的词义,就是详细、周密、慎重地审查会计资料。在英文中,“审计”(audit)一词是指会计检查。古今中外“审计”一词谓之会计检查或查账,是一种对经济监督行为的狭义表述。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,无论从查账的内容、方法和目的来看,其字面意义的表述已远远不能概括现代审计的丰富内容。

必须明确以下问题才能完整地理解审计的含义:审计的执行人是谁,审查谁,审查的内容有哪些,审计是怎样实施的等。基于此,1989年中国审计学会将审计定义为:“审计是由专职机构和人员根据授权或接受委托,依法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、效益性进行审查、鉴证,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经济监督活动。”

上述审计定义中包括了以下的内容。

1. 审计的主体

审计的主体就是审计人,指国家审计机关、内部审计机构和民间审计组织,统称为“专职机构和人员”。只有专职机构和人员所从事的审查活动,才可称之为审计。

2. 审计的客体

审计的客体是被审计人,指接受审查、监督与评价的被审计单位,包括各级政府机关、金融机构和企事业单位。

3. 审计的对象

审计的对象是被审计单位的财政、财务收支及其有关的经济活动。

4. 审计的标准

审计的标准是从事审计活动必须依据的有关部门的法律、法规。包括宪法、审计法、财政法规、经济法规等,还包括其他有关部门的方针政策、规章制度。

5. 审计的职能

审计的职能是对审计对象的监督、评价和鉴证。

6. 审计的性质

审计是一项具有独立性的经济监督活动。

1995年,我国审计学会将上述审计定义简明概括为:“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。”

二、审计的实质特征

审计有其最基本的特征,这是衡量经济监督活动是否属于审计监督范畴的主要标志。

应当肯定, 审计监督作为一种经济监督, 与其他专业的经济监督有着非常密切的联系, 审计监督是专业经济监督的继续和发展, 它们之间存在着相互协作的关系, 最终目的是一致的。但我们不能因此而把审计监督与专业经济监督混同起来, 审计监督还有自己的本质特征, 审计监督与其他专业经济监督还存在着监督与被监督的关系, 它是各种专业经济监督自我强化的坚强后盾。可以说, 审计监督的本质特征, 就是高层次的经济监督。这种本质特征, 主要表现在以下几个方面。

1. 审计主体的独立性

审计主体的独立性是指审计机构和人员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。

审计主体的独立性主要表现在组织上的独立性、人员上的独立性、工作上的独立性和经济上的独立性。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, 审计人员必须依法审计、公正无私、不偏不倚, 其任免应受到国家法律的保护; 在工作上, 审计人员依法独立行使审计监督权, 独立进行审查, 作出审计判断, 并提出审计报告; 在经济上, 审计机构应有自己专门的经费来源, 有足够的经费, 独立自主地从事审计工作。

审计主体的独立性主要是由审计人在审计关系人所处的超脱地位所决定的。我们知道, 任何一种审计活动都必须有审计人、被审计人和审计委托人三方。审计人(第三关系人)在接受审计委托人的委托或授权的情况下, 对被审计人进行审查, 向审计委托人证实被审计人的责任、状况和问题; 被审计人(第二关系人)对审计委托人负有经济责任, 并由审计人对其受托经济责任进行审查; 审计委托人(第一关系人)将其财产授予被审计人去经营, 要求被审计人对他们承担经济责任, 并从审计人那里获取有关被审计人受托经济责任履行的书面报告。审计人、被审计人和审计委托人三者的关系, 如图 1-1 所示。

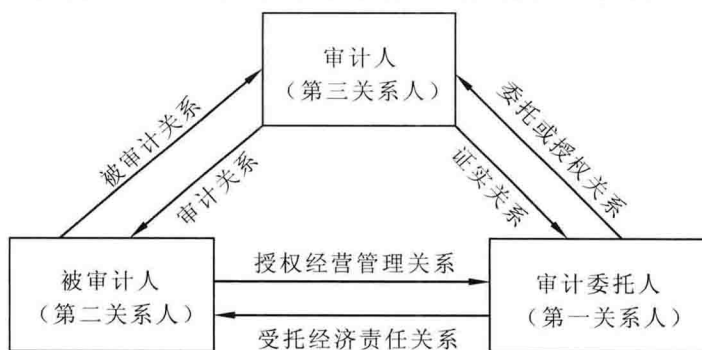


图 1-1 审计关系图

从图 1-1 可见, 审计人与审计委托人和被审计人之间不存在经济利害关系, 他对审计委托人和被审计人都具有主动性和自由性, 处于超脱地位, 这就决定了审计主体的独立性。

2. 审计对象的广泛性

审计对象的广泛性是指审计实体和内容在范围上的广泛性。具体说就是, 凡是负有财政、财务和经营管理责任的政府机关、社会团体和企事业单位, 都具有一定的经济责任关系, 因而都是审计委托人授权审计的对象, 即审计对象。

审计对象的广泛性是由审计在经济监督体系中所处的较高层次的地位所决定的。在我国社会主义经济监督体系中,企事业单位内部的经济监督,属于单位内部的自我约束机制,它作为整个经济监督的基础,主要解决微观经济活动中出现的问题;财政、税务、金融、物价、工商行政等部门的专业经济监督,虽然是整个经济监督体系的中坚,但由于其受专业的局限和条块分割体制的制约,往往侧重于本部门、本单位的经济利益,因而只能是在其专业范围内对企事业单位经济活动进行的专业监督;审计组织是专司经济监督的,它不参与被审计单位的经营管理,与审计委托人、被审计人之间均不存在经济利害关系,处于客观超脱地位,因而它可以按照授权人的授权,不仅可以对企事业单位等经济组织的微观经济活动进行监督,还可以对专业经济监督部门的经济活动进行再监督。审计监督处于较高层次的地位并受法律的保护,决定了审计对象的广泛性。

3. 审计监督的权威性

审计监督的权威性是审计组织的工作过程具有法律保障,且审计结果具有法律效力的特征。审计监督的权威性是审计独立性的明显体现,只有审计组织独立行使监督权,不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉,才能确立审计组织的权威性。

在我国,审计的权威性主要表现在三个方面:一是审计组织是根据宪法规定建立,宪法赋予了审计组织依照法律独立行使审计监督的权力;二是审计组织按照授权人的委托依法行使职权时,有权要求被审计人提供有关资料,政府审计组织还有权追究违法乱纪的原因和经济责任,有权纠正违反国家规定的收支,制止损失浪费;三是审计组织出具的审计报告具有法律效力,政府审计机关的审计决定,还可以依法定性、处理和处罚。

4. 审计监督的专属性

审计监督的专属性是指审计监督专司经济监督,不兼负其他经济管理工作的特征。

审计监督的专属性是审计监督区别于其他专业经济监督的主要特征。财政、税务、金融、工商管理等专业经济监督是结合本身行政管理业务工作进行的专业监督,这些部门参与本专业的经济管理,以管理为主,监督为辅,监督只是强化管理的一种辅助手段;而审计组织则不参与具体的经济管理,它不受其他专业的局限,以法规标准和业务规范标准监督被审计人的行为,进而查明和评价被审计人经济责任的履行情况。

5. 审计手段的科学性

审计手段的科学性是审计工作程序和方法符合审计工作客观规律的特征。

为了完成审计任务,审计人采用了各种科学严密的审计程序和方法,这些程序和方法,不仅吸收了其他学科的程序和方法的优点,也形成了审计学特有的方法体系。在审计活动中,审计人利用各种审计手段,对被审计人的经济活动进行审查,确认其是否执行了审计标准,并对其执行、不执行或违背标准的行为进行取证,形成充分有效的审计证据;在此基础上,对比审计标准与审计证据,揭示出被审计人行为的差异,然后对其差异进行评价,形成审计意见,以审计报告形式提供给审计委托人。审计人通过科学严密的审计手段,保证了审计任务的完成。

第三节 审计的对象和目标

一、审计对象

审计对象是指被审计单位的财政财务收支及其有关的经济活动。具体地说,包括下列

两方面的内容。

(一)被审计单位的财政财务收支及其有关的经济活动

不论是传统审计还是现代审计,不论是政府审计、内部审计还是民间审计,都要求以被审计单位客观存在的财政财务收支及其有关的经济活动为审计对象,对其是否合法、公允、合理进行审查和评价,以便对其所负受托经济责任是否认真履行进行确定、证明和监督。根据宪法规定,政府审计的对象为国务院各部门和地方各级政府的财政收支、国家金融机构和企业、事业组织的财务收支及其有关的经济活动;内部审计的对象为本部门、本单位的财务收支以及其他有关的经济活动;民间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济活动。

(二)被审计单位的会计资料及其相关资料

审计对象还主要包括记载和反映被审计单位财政财务收支、提供会计信息载体的会计凭证、账簿、报表等会计资料,以及相关的计划、预算、经济合同等其他资料;提供被审计单位经济活动信息的载体除上述会计、计划、统计等资料外,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,电子计算机的磁带、磁盘等会计信息载体。以上这些都是审计的具体对象。

综上所述,审计的对象是指被审计单位的财政财务收支及其有关的经济活动,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政财务收支及其有关的经济活动是审计对象的本质。

二、审计目标

审计目标是指审计人员通过审计实践活动所期望达到的目的和要求。它包括审计总目标和审计具体目标。由于不同的审计主体在审计实践中的侧重点有所不同,因而就会形成不同的审计目标。下面以我国财务报表审计为例,说明审计总目标和审计具体目标。

(一)审计总目标

根据中国注册会计师执业准则的规定,注册会计师审计的总目标是通过执行审计工作,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地反映了被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。

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,注册会计师应当考虑下列内容。

(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,注册会计师应当考虑下列内容。