

第一章

绪论

【思想领航】

- 充分认识审计在党和国家监督体系、推进各领域治理体系和治理能力现代化中的作用，培养学生为国家治理贡献力量的责任感和家国情怀。
- 《“十四五”国家审计工作发展规划》提出要健全集中统一的审计工作体制机制、着力构建全面覆盖的审计工作格局、推动形成权威高效的审计工作运行机制的主要目标。
- 通过对审计发展历史的深入了解，坚持历史唯物主义观点，以辩证和发展的眼光总结审计的演化规律，体会党和国家在创新探索中所表现出的初心、坚守和智慧。

引入案例

康得新败局始末：从“材料界华为”到触目惊心的百亿造假

这本是一家令国人引以为傲的企业，它从美国 GBC 公司手中夺得了预涂膜全球霸主的地位；打破了日本、韩国对中国光学膜市场的垄断，也减轻了中国台湾企业给大陆光学膜市场带来的压力；从美国 3M 公司手中抢得了宝马公司 90% 的汽车窗膜业务；其母公司投产了号称生产能力中国第一、全球第五的碳纤维生产线，并打算未来把碳纤维业务纳入这家公司；在 2017 年 8 月《福布斯》发布的年度“全球最具创新力企业”排行榜中，这家公司成为中国首家，也是全球唯一入选的材料企业……这家公司就是立志打造基于先进高分子材料的世界级生态平台的康得新。

然而，2017 年之后，仅仅一年多时间，康得新就因涉嫌信息披露违法违规，被证监会立案调查，公司也戴上 ST 帽子。曾在 7 年内股价涨幅近 10 倍、市值近千亿元的 A 股大白马，股价如今从最高点跌去近 90%，走到了退市的边缘。

此次事件可以从 2017 年 7 月 25 日 14 时 20 分康得新股价闪崩跌停说起。虽然此次跌停一闪而过，不过“风起于青萍之末”，但这次闪崩很可能是康得新暴雷最初的征兆。

2017 年 8 月 31 日，康得新回复深交所对公司 2017 年半年报的问询函。问询函显示，截至 2015 年末、2016 年末、2017 年 6 月末，康得新账面货币资金分别为 100.87 亿元、153.89 亿元、168.43 亿元，同期有息负债分别为 50.59 亿元、57.05 亿元、98.33 亿元。“大存大贷”问题尤为严重。

到了 2019 年 1 月 15 日，问题浮出水面。康得新公告“18 康得新 SCP001”不能按

期足额偿付本息，构成实质性违约。1月21日，公司又公告“18康得新 SCP002”不能兑付。至此，康得新债务危机正式爆发。百亿货币资金难以兑付两只债券，也让市场各方极度怀疑公司账上货币资金的真实性，康得新财务造假嫌疑陡增。

2019年1月21日，因短债违约，银行账户被冻结的康得新，被实施其他风险警示。1月22日，ST康得新因涉嫌信息披露违法违规被证监会立案调查。调查发现，康得新通过虚构销售业务、采购、生产、研发费用、产品运输费用等方式，虚增营业收入、营业成本、研发费用和销售费用，连续四年财务造假。

2019年4月30日，ST康得新公布2018年年报。该年报被瑞华会计师事务所出具无法表示意见的审计报告，新任董监高总均声明无法保证年报真实性。

2019年7月5日，*ST康得公告，收到证监会行政处罚及市场禁入事先告知书，而外界也第一次揭开康得新2015—2018年连续四年虚增利润超百亿元财务造假的神秘面纱。

2019年12月16日，*ST康得公告称，公司实控人钟玉因涉嫌犯罪被执行逮捕。

2020年6月28日，*ST康得公告称，公司及公司实控人收到证监会行政处罚及市场禁入事先告知书。

2020年9月28日，*ST康得公告称，证监会下发对康得新及公司实控人的行政处罚及市场禁入决定。

2021年2月28日，*ST康得披露2015—2018年追溯调整后的财务报表。

2021年3月12日，证监会新闻发言人就康得新退市问题答记者问。根据行政处罚决定，康得新对2015—2018年的财务报表进行了追溯调整，更正后的财务报表显示连续四年净利润为负，触及重大违法强制退市情形。同日，深交所发文称，坚决履行退市主体责任，依法依规推进康得新退市工作。

2021年4月6日，*ST康得公告称，收到深交所《关于康得新复合材料集团股份有限公司股票终止上市的决定》（深证上〔2021〕353号）。鉴于公司股票被终止上市，根据相关规定，公司股票自2021年4月14日起进入退市整理期交易，退市整理期为30个交易日，预计最后交易日期为2021年5月28日。

2021年4月12日，*ST康得公告称，其于2021年4月9日向深交所提交了复核申请材料。复核期间，深交所做出的相关决定不停止执行，但深交所业务规则另有规定或者深交所认为需要停止执行的除外。公司股票于2021年4月14日进入退市整理期交易。

2021年4月14日，康得新进入退市整理期交易。

至此，这只会曾一手演绎A股史上最大造假案的昔日新材料千亿白马股，终于“退出了游戏”，而留给我们关于股市的思考却远未结束。

资料来源：改编自康得新败局始末：从“材料界华为”到触目惊心的百亿造假，caifuha0.eastmoney.com。

从昔日的A股“大白马”变成令投资人愤怒的“黑天鹅”，从产业英雄沦为阶下囚，康得新的变化令人始料未及，不胜唏嘘。复盘康得新的成败之路不难发现，导致其最后败局的浅层原因是企业的实力不足以支撑企业实控人的野心。然而，往更深层次去看，是企业对现代企业管理制度以及资本市场的诚信缺乏起码的敬畏之心。这里指的不仅是康得新，还有与之配合的投资银行、审计机构。为康得新提供审计服务的会计师

事务所是否违背了职业准则还没有定论，但它对康得新的审计工作确实存在一定的改进空间。

第一节 审计的产生与发展

经济基础决定上层建筑，审计的产生也不例外。当社会经济发展到一定程度时，审计便应运而生。无论是国内还是国外，审计都产生于官厅，即政府审计。后来随着经济的发展，经济组织规模的日益扩大，审计逐步向民间蔓延，形成了现在的内部审计和注册会计师审计。审计从最开始的产生到发展再到如今的日臻成熟，经历了一个漫长的发展过程。

一、审计产生的动因

（一）基本动因

审计的产生可以分为以下几个步骤。

（1）经济社会的发展：审计是经济社会发展到一定阶段的产物。随着社会的进步和经济的复杂化，各种经济活动和交易变得越来越频繁和复杂。为了更好地保障经济的稳定和有序发展，人们对经济活动进行监督和审查的需求逐渐增强。这种需求推动了审计的产生和发展。

（2）所有权和经营权相互分离：所有权和经营权相互分离是审计产生的重要前提。在企业经营中，所有者（股东）通常不直接参与企业的日常经营，而是将经营权交给专业的经营者（管理层）。这种分离导致所有者无法直接监督企业的日常经营和财务状况，因此产生了对经营者进行监督和审查的需求，以确保经营者的行为符合所有者的利益。

（3）受托责任关系：受托责任关系是指资源占有人（所有者）与资源管理人（经营者）之间所形成的资源委托管理与资源受托经管关系。在这种关系中，所有者将资源委托给经营者进行管理和运用，经营者则有义务对资源的运用情况进行报告和说明。由于所有者无法直接监督经营者的行为，因此需要一种机制来确保经营者履行其受托责任。审计作为一种独立的第三方监督机制，能够对经营者的行为进行审查和评估，确保受托责任得到履行。

（4）审计产生（独立第三方）：基于以上三个步骤，审计作为独立的第三方监督机制应运而生。审计机构和人员独立于所有者和经营者，以客观、公正的态度对企业的财务状况和经营成果进行审查和评价。通过审计，审计人员可以揭示企业存在的问题和风险，提出改进意见和建议，帮助所有者更好地了解企业的运营状况，保护其利益不受损害。

（二）代表性假说

基于上述受托责任关系，学界形成了以下几种关于审计动因的理论假说。

1. 监督论

中心思想：审计人员的行为受到审计受托责任关系的监督和制约。审计受托责任关

系是审计人员与被审计单位之间的法律关系,审计人员在此关系中承担了一定的责任。审计人员的行为受到这种责任关系的监督,他们通过完成审计程序和出具审计报告来履行责任,以确保其行为符合审计准则和法律规定。

特点:①强调责任与监督。该理论强调审计人员受到审计受托责任关系的监督,这种关系推动审计人员履行其责任并保证行为的合法性。②依据法律规定。审计人员的行为受到法律规定的制约和监督,审计过程和结果必须符合法律要求。③强调合规性。审计人员的行为必须符合审计准则和法律规定,以确保审计工作的合规性和可靠性。

2. 信息论

中心思想:审计的目的是提供有用的信息,使用户能够做出经济决策。审计员的任务是收集、分析和传达信息,帮助用户更好地了解被审计单位的财务状况和经营绩效。

特点:①注重信息提供。审计的核心任务是提供有用的信息,以支持用户做出经济决策。②关注用户需求。审计人员应当根据用户的需求和期望来确定审计目标和内容,确保提供的信息对用户具有实际意义。③信息传递透明。审计报告应当清晰地传达审计发现和结论,让用户能够准确理解被审计单位的财务状况和经营情况。

3. 保险论

中心思想:审计是一种为利益相关方提供保险的行为。审计人员承担了一定的责任,类似于保险人,他们通过审计工作为利益相关方提供一定的保障,降低其因错误或欺诈而导致的经济损失。

特点:①安全保障。审计工作为利益相关方提供了一种安全保障,确保其对被审计单位的财务信息和经营情况的认知是准确的。②转移风险。审计过程中若发现错误或欺诈行为,可以帮助利益相关方及时发现并减轻损失,相当于将潜在的风险转移到了审计人员身上。③信任基础。审计工作增强了利益相关方对被审计单位的信任,使其更愿意与之合作或投资,从而促进了经济发展。

二、我国审计的产生和发展

我国审计历史悠久,可以追溯到 3000 多年前的西周时期。经过漫长的发展,我国的审计制度大致经历了三个阶段:古代审计、近代审计、现代审计。

(一) 古代审计

古代审计可以追溯到中国古代奴隶社会。在夏商周时期已经有了一定程度的财务管理和审计活动。尤其是在周朝,通过《周礼》等文献记载,我们可以看出对财政收支进行监督和核算的制度已经相当完备。《周礼》记载:“凡上之用,必考于司会。”“以参互考日成,以月要考月成,以岁会考岁成。”在西周时期,周王的开支必须接受司会的严格审查。司会机构每旬、每月、每年都对下级送交的报告进行细致考核,以验证各地方官员编制的报告是否真实、可靠。周王根据这些审查结果来决定赏罚,从而显示了西周王朝对司会职责的高度重视。西周的财政管理体系分为地官大司徒系统和天官冢宰系统。天官所属的中大夫司会是计官之长,主要负责对王朝的财政收支进行全面核算。此

外,中央政权中的下级官员担任的“宰夫”一职,虽然地位不高,但负责审查财政出入,并有权定夺刑赏,其工作性质已经具备审计的雏形,可谓我国国家审计的初步萌芽。

秦汉时期是我国审计制度的确立阶段。秦、汉两朝都采用上计制度,以审查监督财物收支有无错弊,并借以评价有关官吏之政绩。这种制度始于西周,到秦汉时期逐渐完善。虽然秦汉官制中尚无专司审计职责的官员,也无专职审计机构,但其设有“御史大夫”一职,地位仅次于相。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,具有极高的权威。虽然审计制度在秦汉时期已经确立,但仍处于初步发展阶段。

知识链接

秦汉时期审计制度的特点

1. 采用上计制度:秦汉时期采用上计制度,包含对财务收支进行严格审查和监督的内容,以评价官员的政绩。这种制度起源于战国时期,到秦汉时期逐步完善。

2. 御史大夫监察:设立了“御史大夫”一职,其地位仅次于相,负责监察全国的民政、财政以及财物审计事项。御史大夫具有弹劾、纠察等权力,对审计制度的发展具有重要影响。

3. 无专职审计机构:虽然没有专门的审计机构,但通过设置御史大夫等职务来实现对财务审计的监督和管理。

4. 处于初步发展阶段:尽管审计制度在秦汉时期已经确立,但由于缺乏专门的机构和规范,审计工作仍处于初步发展阶段,有待进一步完善和加强。

由于秦、汉两朝都重视审计工作,尽管秦始皇劳民伤财修阿房宫、建万里长城,汉武帝穷兵黩武,但财政上一直未出问题。这与他们重视、亲自抓审计监督是分不开的。

唐朝是我国封建社会发展的鼎盛时期,宋朝则见证了我国封建社会经济的持续繁荣。在这一时期,审计工作也随着社会的发展而兴盛起来。隋朝因袭前朝设立了比部,这是一个相对独立的审计机构,负责审查监督国家财政。在唐朝,随着三省六部制度的完善,刑部负责全国的法律和刑事事务,同时也对国家财政进行严格的核对和审查。随着经济的繁荣和政治的稳定,审计在中央和地方的地位得到提升,因对财政收支实行了定期的监督和审查,国家审计制度得以快速发展。宋朝则设立了专门的审计机构,最初隶属太府寺,后来改称为“审计院”,正式使用“审计”一词。

在元明清时期,君主专制逐渐加重,封建社会逐渐衰落,审计制度的发展也停滞不前。这三个朝代均未设立专门的审计机构。明朝初期虽然恢复了比部,但很快又被取消,后来设立了都察院。清朝也设立了类似的机构,但直至清末都没有再次建立独立的审计组织。因此,这三个朝代的国家审计都处于衰败状态。

明太祖朱元璋对贪污舞弊极为厌恶,处理此类问题的决心也十分坚决。一旦发现官员涉嫌贪污舞弊,他会采取严厉的刑罚进行惩处,如剥皮揸草,并公开示众以警示其他官员。然而,他所依靠的是个人权势,而非完善的制度。由于取消了比部,财政审计

合并，明朝的贪污现象始终未能得到有效遏制，甚至对清朝产生了影响。

（二）近代审计

随着近代中国社会的变革，审计制度也发生了相应的变化。在清朝末期和中华民国时期，中国开始接触西方的审计理念和方法，逐步形成了近代审计的雏形。辛亥革命后，中华民国的成立翻开了新的历史篇章。1914年，北洋政府设立审计院，并颁布了审计法。1928年，南京国民政府推出了审计法和实施细则，并于次年颁布了审计组织法。这一系列法规为审计人员划分了审计、协审、稽查等职称，并将审计部纳入监察院的管辖范围。尽管南京国民政府对这些法律进行了若干次修改，由于当时普遍的贪腐现象，这些措施并未得到有效执行，未能发挥其经济监督功能。

与此同时，随着资本主义经济的发展，民间审计活动开始兴起。1918年，北洋政府颁布了我国第一部注册会计师法规——《会计师暂行章程》，并批准谢霖先生为我国第一位注册会计师，他创立了我国第一家会计师事务所。在此基础上，20世纪20年代末及30年代，会计师事务所在主要城市相继成立，推动了民间审计的进一步发展。

（三）现代审计

新中国成立初期，我国并未设立专门的审计机关，而是由财政、银行和税务等相关负责在特定领域内进行财经监督。自1978年起，随着中国共产党十一届三中全会第三次全体会议的召开，国家将工作焦点转向经济建设和体制改革，带动了国民经济的快速增长。到1982年，《中华人民共和国宪法》明确规定建立政府审计机构。1983年，审计署成立，地方各级审计机关也相继建立并开展工作。随后的几年中，《国务院关于审计工作的暂行规定》（1985年8月）、《中华人民共和国审计条例》（1988年10月）以及《中华人民共和国审计法》（1995年1月生效）相继发布，强化政府审计的法律地位，为审计工作的发展提供了坚实的基础。2003年，《审计署关于内部审计工作的规定》进一步推动了内部审计的发展。至此，形成了包括政府审计、内部审计和民间审计在内的多层次审计体系。2006年，《中华人民共和国审计法》的大幅修订进一步明确了国家审计的法律地位，标志着政府审计制度的进一步完善。

2016年12月23日、2019年2月20日和2020年11月19日，中国注册会计师协会对审计准则进行了调整，以进一步完善国内审计准则并逐步与国际审计准则接轨。2021年10月23日，第十三届全国人大常委会第三十一次会议通过了关于修改审计法的决定，新修订的《中华人民共和国审计法》旨在加强审计监督和完善审计体制，为审计工作提供了法律支持。

知识链接

我国审计准则与国际审计准则趋同的意义

审计准则是总结广大审计人员的实践经验，适应时代需要，为保障审计的职业声誉而产生的。考察世界范围审计准则发展的历史和现状，可以发现各种审计准则正在不断

趋向国际统一,国际化已经成为审计准则发展的历史趋势。究其原因主要有社会需求的国际化、审计准则的技术特性和国际审计组织的积极贡献。梳理我国审计准则的变化历程发现,我国审计准则正逐步趋同于国际审计准则。

我国审计准则与国际审计准则趋同的意义:

第一,有利于促进国际经济合作和国际贸易的发展。在国际经济交往中,如果双方都依据协调一致的会计准则来编制报表、披露财务信息,则有利于双方的理解和沟通,从而达到加强合作的目的。

第二,有利于促进我国会计实务的协调。会计的国际协调可分为会计准则的国际协调和会计实务的国际协调两个方面,前者被称为形式上的国际协调,后者则被称为实质上的国际协调。会计准则的国际协调旨在消除会计准则之间的差异,使会计准则更加科学和合理,为企业的会计处理和财务报告的编制提供高质量的准则;而会计实务的国际协调是为了提高财务信息的可比性。因此,从一定意义上说,会计实务国际协调是会计准则协调的必然延伸,是会计准则协调的目的所在;会计准则协调是实现会计实务协调的必然条件。

第三,有利于我国会计准则的进一步发展和完善。国际财务报告准则是在一个较为成熟的市场经济环境下制定的,而中国的市场经济环境是从计划经济转型而来的,目前与成熟的市场经济环境还存在较大差距。我国还需要借鉴国际会计惯例和准则,循序渐进地制定相应的会计准则,而且应具有前瞻性和预见性。因此,研究中国会计准则国际协调问题,找出中国会计准则与国际财务报告准则的差异,分析协调状况,有利于中国会计准则的进一步发展与完善,才能更好地服务中国经济的发展。



知识链接:审计准则修订的具体内容

知识链接

《中华人民共和国审计法》的修订

2021年10月23日上午,第十三届全国人大常委会第三十一次会议审议通过了关于修改审计法的决定。

本次审计法修改的主要内容包括:加强党对审计工作的领导,巩固和深化审计管理体制改革的成果;健全审计工作报告机制,更好发挥审计监督对人大监督的支持作用;扩展审计监督范围,推进审计全覆盖;优化审计监督手段,规范审计监督行为;强化审计查出问题整改,提升审计监督效能。

审计署法规司司长彭新林介绍,新修订的审计法规定,根据经批准的项目计划,审计机关可以对被审计单位贯彻落实国家重大社会经济措施的情况进行审计监督;规定审计机关有权对国有资源、国有资产进行审计监督;规定审计机关有权对关系国家利



知识链接:《中华人民共和国审计法》修改前后对比

益、公共利益的重大公共工程项目进行审计监督。

审计法是审计领域的基础法律，制定于1994年，2006年进行了第一次修正，本次是第二次修正。此次审计法修改，全面贯彻了“以人民为中心”的发展思想和党中央、国务院关于推进依法行政和建设法治政府的精神，对于维护经济持续健康发展和社会稳定大局、促进审计机关依法审计、推动法治政府建设具有积极意义。

新修订的《中华人民共和国审计法》自2022年1月1日起正式实施。

三、国外审计的发展历史

在西方国家，审计的产生和发展也经历了漫长的过程。社会审计的根源可追溯到16世纪的意大利。在文艺复兴时期，随着地中海地区商业贸易的蓬勃发展，为集聚开展业务所需的资金，合作企业形式应运而生。不直接参与企业管理的合伙人渴望掌握公司的财务状况，那些参与日常管理的合伙人则需向他们展示合伙协议得到了严格遵守，而且利润的核算及分配是公正且合理的，为此，他们开始雇用既不属于任一方又精通复式记账的独立第三方进行财务监督。随着专业人员数量的增加，1581年成立了威尼斯会计协会。工业革命的兴起推动了英国资本主义工商业的迅速发展，随之产生了股份公司。股份公司的出现导致所有权与经营权的分离，股东纷纷聘请专业会计师来承担财务监管的责任，从而促进了现代社会审计制度的形成。1720年，英国议会委托查尔斯负责清查南海公司破产事件，使其成为世界上首位社会审计人员。1844年，英国颁布了第一部公司法，标志着西方注册会计师审计的开端。1853年，在苏格兰爱丁堡成立了世界上第一个职业会计师专业团体，即“爱丁堡会计师协会”。美国在独立战争期间就设立了专门负责审计工作的委员会。到了20世纪初，注册会计师审计在美国得到了迅速发展。1916年，美国公共会计师协会成立，后来发展成为美国注册会计师协会（American Institute of Certified Public Accountants, AICPA），它成为目前世界上最大的民间审计专业团体。1917年，美国进行了首次注册会计师全国统考。

第一次世界大战以后，美国对审计工作更加重视，成立了隶属国会的联邦审计总署（Government Accountability Office, GAO），一直延续至今。20世纪初，由于金融市场的崛起和公司规模的扩大，美国的审计行业快速发展。政府开始对上市公司的财务报告进行监管，推动了审计标准和实践的规范化。20世纪中叶，随着全球化的发展，国际贸易和投资增加，跨国公司的兴起引发了对国际审计标准的需求。国际审计与鉴证准则理事会（International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB）成立于1978年，前身为国际审计实务委员会，负责制定国际审计准则。

近年来，随着大数据与人工智能的发展，审计方法得到了进一步改进和优化，审计的效率和准确性得到提高。数据分析和人工智能等新技术在审计领域的应用逐渐增多，为审计师提供了更多的工具和方法来识别风险和发现异常。

总的来说，国外审计经历了从简单的财务验证到涵盖多个领域和层面的全面审查的演变与发展过程。随着全球经济的发展和技术的进步，审计行业将继续适应新的挑战 and 机遇，不断发展和演进。

案例 1-1

四大会计师事务所各携“首发”聚进博

案例研讨问题：

1. 四大会计师事务所如何通过认识和应用人工智能、区块链、大数据等前沿信息技术来优化和提升其服务质量和效率？
2. 面对四大会计师事务所在信息技术应用方面的优势，本土大型会计师事务所应如何应对并提升自身竞争力？
3. 在信息技术应用推动下，会计师事务所如何调整其组织结构和人才配置以适应新的业务模式？



案例 1-1：四大会计师事务所各携“首发”聚进博

中国注册会计师协会于 2021 年 4 月 8 日印发的《注册会计师行业信息化发展规划（2021—2025 年）》明确提出，行业信息化未来五年建设目标为标准化、数字化、网络化、智能化。四大会计师事务所也在第四届中国国际进口博览会上发布各种“首发”。未来，数字技术将在注册会计师行业广泛应用，成为行业高质量发展的有力支撑；标准化、数字化、网络化、智能化水平将大幅提升，行业将逐步进行数字化转型，实现网络强注会的新兴业态。

第二节 审计的定义与特征

一、审计的概念

审计的概念是对审计实践活动的综合概括和总结。鉴于审计实践活动历史悠久，审计的定义因人而异，出现了各种不同的观点。在诸多审计定义中，有三种具有代表性和权威性。

审计是对企业、单位或个人由财务人员所掌管的账目进行审查，并指明其是否正确的一种行为。

——《大英百科全书》（1975 年版）

审计是指对国营企业、单位或个人由财务人员所掌管的账目进行审查，并证明其是否正确的一种行为。

——《新大英百科全书》

审计是指为编写证明报告书做根据而进行的检查工作。

——H. F. 斯泰特格

由于审计所处环境的不同，人们对审计的理解也有所不同。但是随着审计实践活动的开展，以及审计学科的不断完善，人们对审计概念的理解也逐渐趋于完善。

1972 年，美国会计学会在其颁布的《基本审计概念公告》中将审计定义为：“审计是一个系统过程，旨在客观地收集和评估证据，以查明有关经济活动和经济现象的认定与所制定标准之间的一致程度，并将结果传递给有利害关系的使用者。”

美国注册会计师协会在《审计准则说明书》第1号中,对审计进行了如下定义:“独立注册会计师对财务报表的审计目标是,对财务报表是否按照公认会计原则在所有重大方面公允地反映财务状况、经营成果和现金流量发表意见。”

国际会计师联合会下设的国际审计与鉴证准则理事会将注册会计师审计概念描述为:“财务报表的审计目标是,使审计师(会计师事务所)能够对财务报表是否在所有重大方面按照确定的财务报告框架编制发表意见。”

《中国注册会计师审计准则第1101号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》将审计的目的描述为:“审计的目的是提高财务报表预期使用者对财务报表的信赖程度。这一目的可以通过注册会计师对财务报表是否在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制发表审计意见得以实现。就大多数通用目的财务报告编制基础而言,注册会计师针对财务报表是否在所有重大方面按照财务报告编制基础编制并实现公允反映发表审计意见。注册会计师按照审计准则和相关职业道德要求执行审计工作,能够形成这样的意见。”

通过分析以上定义,可以看出,各个组织机构对审计的强调方面存在差异。因此,我们将审计定义如下:审计是由国家授权或受委托的专业机构和人员,根据国家法规、审计准则和会计理论,运用专业方法对被审计单位的财政、财务收支、经营管理活动及相关资料的真实性、准确性、合规性和效益性进行审查和监督,评估经济责任,证明经济交易,旨在维护财经法规、改善经营管理、提高经济效益的一项独立性经济监督活动。

审计作为一种社会活动,其运行的基础是审计关系。由上述定义可以发现,审计关系通常涉及三个方面:审计师、审计(授权)委托人和被审计人。其具体关系如图1-1所示。

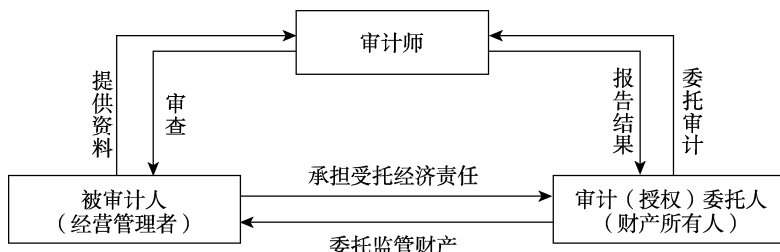


图 1-1 审计关系

在上述审计关系中,审计(授权)委托人与被审计人之间的契约关系是审计存在的前提。由于这种契约关系的存在,审计(授权)委托人才有必要要求审计师对被审计人进行审计。审计师是实施审计的主体,包括政府审计组织、内部审计机构、会计师事务所。其实施审计工作的人员包括政府审计师、内部审计师、注册会计师。被审计人,又称审计客体或审计对象,从审计关系的角度来看,主要指被审计的单位和个人。

二、审计的特征

审计是一种特殊的经济监督活动。与经济管理活动、非经济监督活动以及其他专业

性经济监督活动相比较,明确审计特征有助于界定审计的范围、目的和方法。审计的主要特征包括独立性、权威性和公正性。

(一) 独立性

独立性是审计的核心特征,是审计活动的灵魂,也是确保审计工作有效进行的关键。《中华人民共和国宪法》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。我国颁布的审计法规和注册会计师法等法律法规,也都对各审计机构、人员的独立性给予了明确的规定。

审计独立性主要包括组织机构的独立、业务工作的独立、经济来源的独立。审计机构独立表现在,审计机构应当是独立的专职机构,具有独立法人地位,单独设置,不受被审计单位组织上的隶属关系影响。这意味着审计机构在执行审计任务时不受外界压力或干扰,能够独立决策和行动,保障审计工作的客观性和公正性。业务工作独立是指审计工作应当独立于任何部门、单位或个人,审计人员应以客观、公正的态度对被审查的事项进行评价和鉴定。这意味着审计人员需要保持精神上的独立,不受任何外部因素影响,严格按照职业道德和审计准则执行工作,确保审计结果的真实性和准确性。经济来源独立是审计机构的经济来源应当与被审计单位或相关单位保持独立,不受其控制或影响。这意味着审计机构的经费应当由国家或其他独立机构提供,经费来源应透明,不受外部利益的影响。只有这样,审计机构才能独立行使审计监督权,保证审计工作的客观性和公正性。

(二) 权威性

审计的权威性是有效行使审计权的必要条件,与审计的独立性密不可分,涉及审计组织的独立地位和审计人员的独立执业。国家法律对审计制度、审计机关的设立和权力进行了明确规定,赋予了审计组织法律的权威性。《中华人民共和国宪法》明文规定了审计监督制度,审计法进一步规定了国家设立审计机关,并赋予其依法进行审计监督的权力。

审计人员依法执行职务,受法律保护,任何组织和个人不得干扰或打击报复。审计机关负责人除非违法失职或不符合条件,否则不得随意撤换。审计法规定,被审计单位应当执行审计决定,如有违规行为,可追究责任并强制执行。我国政府审计机关的审计决定具有法律效力,可强制执行,彰显了审计的权威性。

(三) 公正性

审计的公正性是指审计工作应当以客观、公正的态度进行,不受利益相关方的影响,对被审计对象进行客观公正的评价和鉴定。具体来说,审计的公正性包括客观性:审计人员在执行审计任务时应当以客观的态度,根据客观事实和证据进行评价和判断,而不受个人情感、偏见或外部压力的影响。独立性:审计工作应当独立于被审计对象以及其他利益相关方,审计人员不受任何部门、单位或个人的干扰,保持审计工作的独立性和

自主性。公正性：审计结果应当真实、准确地反映被审计对象的财务状况、经营成果和财务活动，不偏袒任何一方，坚持公正、公平的原则。透明度：审计工作应当具有透明度，审计过程和结果应当对社会公众公开，让公众了解审计的程序和结论，增强审计工作的透明度和可信度。合规性：审计工作应当符合相关法律法规和审计准则的规定，审计人员应当遵守职业道德准则，确保审计工作的合法性和规范性。

综上所述，审计的公正性是确保审计工作客观、公正、真实的重要原则，为保障审计结果的可信度和有效性提供了重要保障。

第三节 审计的对象与分类

一、审计对象

审计对象，即审计客体。首先，审计客体与特定实体息息相关，这个特定实体也被称为被审计单位。被审计单位可以是企业（如上市公司）或非营利组织（如红十字国际委员会），在实体地位上，可以是整个集团或集团的分支机构或特定分部。

其次，审计客体最终反映为特定实体的经济活动和事项信息。在财务报表审计中，审计客体即被审计单位的财务报表。财务报表被视为管理层在治理层监督下编制完成的，通常带有“保证真实”的承诺。根据财务报表的逻辑，其信息的认定可分为两类：关于审计期间各类交易、事项及相关披露的认定（包括发生、完整性、准确性等），以及关于期末账户余额及相关披露的认定（包括存在、权利义务、完整性、准确性等）。因此，在财务报表的具体审计工作中，审计客体即由管理层所认定的内容。

传统审计对象是财务报表，主要关注财务数据的真实性和合规性。现代审计对象更广泛，除财务报表外，还包括内部控制、风险管理、业务过程和信息系统等，旨在提供全面的审计意见，帮助公司管理风险、提升效率和加强治理。

二、审计分类

按照不同的标准，人们可以把审计分为不同的类别，对审计进行科学的分类。这有助于加深对各种不同审计活动的认识，探索审计规律，更好地组织审计工作，充分发挥审计的作用。研究审计的分类，是有效地进行审计工作的一个重要条件。

（一）主要分类方法

1. 按审计主体分类

按审计主体不同，审计可以分为政府审计、内部审计和注册会计师审计三种形式。

1) 政府审计

政府审计主要是由政府审计机关，包括审计署和地方审计厅局，依法对国务院各部门和地方各级人民政府及其各部门的财政收支、国有的金融机构和企业事业组织的财政收支，以及其他应当接受审计的财政收支、财务收支的真实、合法和有效进行审计监督。其审计目的是对政府的财政收支、国有金融机构和企业事业单位财务收支进行审计，确定

其是否真实、合法和有效,依据主要是《中华人民共和国审计法》和审计署发布的《中华人民共和国国家审计准则》等。政府审计作为行政行为,其所需经费列入同级财政预算,并由同级人民政府予以保证。政府审计的内容由基础性的预算执行审计逐步丰富到绩效审计、决算草案审计、社保资金审计、资源环境审计等。

2) 内部审计

内部审计是一种独立、客观的鉴证和咨询活动,运用系统、规范的方法,审查和评价组织的业务活动、内部控制和风险管理的适当性和有效性,以促进组织完善治理、增加价值和实现目标。尽管内审机构受所在单位的直接领导,其独立性相对受到一定的限制,但其审计方式是根据单位自身经营管理的需要进行的。内部审计在审计程序上具有灵活性,可以根据所执行业务的目的和需要选择并实施必要的程序。其审计职责主要服务于单位内部管控的需要,审计的结论只作为本单位改善工作的参考,对外不起鉴证作用,并对外保密。

知识链接

国际内部审计师协会对内部审计的定义

“内部审计是一种独立的、客观的保证工作与咨询活动,它的目的是为机构增加价值并提高机构的运作效率。内部审计采取系统化、规范化的方法来对风险管理、控制及治理程序进行评价,提高它们的效率,从而帮助实现机构目标。”这是国际内部审计师协会在修改后的《内部审计实务标准》中对内部审计给出的新定义。内部审计的这一新定义是内部审计环境变化下的产物,体现了不同环境下对内部审计的不同要求,顺应内部审计职业的发展趋势。

国际内部审计师协会将内部审计定义为一种保证工作和咨询活动,目标是为组织增加价值并提高运作效率。我们认为,现代内部审计必须将工作重点放到效益审计上来,它是内部审计发展的方向,但是不等于只搞效益审计,而不搞或放弃财务审计。道理很简单,审计基本原理告诉我们,审计的基本目标是审查经济活动的真实、合法和有效。这里,人们往往忽视了为什么把真实和合法两个目标放在前面,其实,只有在真实合法的基础上才谈得上效益。虚假的会计信息,使广大投资人的利益受到损失和侵害,不但使公司股价一落千丈,甚至导致公司的破产和倒闭,企业都没有了,哪里还有效益和增加价值可言!



知识链接:对新内部审计定义的理解

3) 注册会计师审计

注册会计师审计又称社会审计、民间审计、独立审计。中国注册会计师协会(CICPA)在其发布的《独立审计基本准则》中指出:“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。”会计师事务所主要承办海外企业、横向联合企业、集体所有制企业、个体企业的财务审计和管理咨询业务;接受国家审计机关、政府其他部门、企业主管部门和企事业单位的委托,办理经

济案件鉴定、纳税申报、资本验证、可行性方案研究、解散清理,以及财务收支、经济效益、经济责任等方面的审计。注册会计师审计的风险高、责任重,因此审计理论的产生、发展及审计方法的变革都是围绕独立审计展开的。

案例 1-2

对贵州茅台酒股份有限公司的财务报表审计

案例研讨问题:

1. 在审计贵州茅台财务报表时,注册会计师如何识别和评估由于舞弊或错误出现的财务报表重大错报风险?他们采取了哪些具体的审计程序来应对这些风险?

2. 在评价管理层选用会计政策的恰当性和做出会计估计及相关披露的合理性时,注册会计师应关注哪些关键因素?他们是如何确保财务报表的准确性和完整性的?

3. 注册会计师如何在审计过程中保持职业判断和职业怀疑?在面临复杂的财务交易和事项时,他们是如何运用专业知识和经验来评估其真实性和合规性的?

案例 1-2: 对贵州茅台酒股份有限公司的财务报表审计



政府审计、内部审计与注册会计师审计的区别如表 1-1 所示。

表 1-1 政府审计、内部审计与注册会计师审计的区别

类型	政府审计	内部审计	注册会计师审计
审计方式	强制审计	授权审计	受托审计
审计对象	主要是各级政府及其部门的财政收支及公共资金收支、运用情况	主要是审查各项内部控制的执行情况、经营管理状况等,提出各项改进措施	受委托人的委托,对一切营利及非营利组织进行审计
审计监督的性质	根据审计结果发表审计处理意见,如被审计单位拒不采纳,政府审计部门可依法强制执行(监督职能)	审计的结果只对本单位负责,只能作为本单位改进管理的参考,对外不起鉴证作用,并向外界保密	根据审计结论发表独立、客观、公正的审计意见,以合理保证使用人确定被审计单位会计报表的可靠程度。审计结论不具有强制性(鉴证职能)
审计实施的手段	是行政监督,属于政府行为,所以是无偿审计	根据本单位经营管理的需要自行安排施行	会计师事务所进行的有偿审计
审计的独立性	仅独立于被审计单位	仅仅强调与所审计的其他职能部门独立(相对独立)	既独立于审计委托人,又独立于被审计单位
依据的审计准则	依据审计署制定的国家审计准则	非法定的公认方针和程序,中国内部审计协会制定的内部审计准则	依据中国注册会计师协会制定的独立审计准则
法律法规依据	《中华人民共和国审计法》	《中国内部审计准则》	《中华人民共和国注册会计师法》
审计目标	财政、财务收支的真实性、合法性、效益性	经营管理的效率与效果	财务报表编制的合法性与公允性
审计报告	含整改意见	含整改建议	不含整改建议

2. 按审计的内容和目的分类

按审计的内容分类,我国一般将审计分为财政财务审计和经济效益审计。

1) 财政财务审计

财政财务审计主要分为财政审计和财务审计两部分。财政审计包括财政预算执行审计、财政决算审计和其他财政收支审计。它主要关注政府部门的财政收支活动,确保财政预算执行的真实、合法和效益,以及财税政策执行、政府预算体系建设等情况。财务审计则是对企事业单位的资产、负债和损益的真实性和合法合规性进行审查。由于企业的财务状况、经营成果和现金流量是通过会计报表来体现的,因此财务审计通常也会涉及会计报表的审计。

财政财务审计自审计诞生以来,长期占据核心位置,堪称审计领域的传统之选。其核心特点在于严格遵循国家法律、财经政策和管理规范,因此也常被称为依法审计。我国审计机关在执行财政财务审计任务时,一旦察觉被审计单位或个人存在严重违反国家财经法规、侵占国家财产、损害国家利益的行为,通常会启动专项审计程序,设立专门案件审计组进行深入细致的审查。这一举措旨在揭示违法违纪的真相,并据此做出相应惩处。这种专项审计,我们通常称为财经法纪审计,其本质是对财政财务审计的一种深化和拓展。

2) 经济效益审计

经济效益审计是一种针对企业或项目经济活动的效率和效益进行的审计活动,其核心目的是通过系统的、独立的审查和评价,判断企业或项目是否经济、高效地使用了资源,并达到了预定的经济目标。

在进行经济效益审计时,审计人员会关注企业或项目的收入、成本、利润等财务指标,同时也会考虑其对社会、环境等方面的影响。他们会运用专业的审计技术和方法,收集和分析相关的财务数据和非财务数据,从而对企业或项目的经济效益进行全面、客观的评价。

经济效益审计不仅有助于揭示企业或项目在经济运营中存在的问题和风险,还能为管理层提供决策支持,帮助其优化资源配置,提高经济效益。同时,它也有助于增强企业或项目的透明度,提升公众对其的信任度。

3. 按技术方法分类

审计在技术层面的分类主要涵盖账项基础审计、制度基础审计和风险导向审计三种形式。这三种形式不仅反映了审计技术的演进历程,而且在审计技术高度发达的国家通常是并行不悖的。无论采用哪一种审计技术模式,会计报表审计的核心工作都离不开一系列共通的方法。这些方法用于验证报表项目金额的真实性和公允性,从而确保审计结果的准确性和可靠性。

1) 账项基础审计

账项基础审计作为财务报表审计的雏形,亦称为详细审计,是审计历史上最早的方法。在审计的初始阶段,审计人员的主要工作是对会计凭证和会计账簿进行深入细致的核查。审计的对象主要聚焦于会计账簿,其目标在于发现并纠正错误,以保障企业资产

的安全与完整。这一方法的预期使用者多为公司的股东。

然而,从19世纪中叶到20世纪40年代,尽管账表导向审计在英国得到了迅速发展,但随着企业规模的不断扩大和审计范围的日益广泛,对被审计单位账目记录进行详细审查所需的成本逐渐上升,账表导向审计的局限性开始显现。

2) 制度基础审计

随着内部控制理论与实务的不断深化和统计抽样方法的日益精进,制度基础审计作为一种新兴的审计方法应运而生。在这一阶段,审计人员逐渐认识到企业内部控制制度与会计信息质量之间的紧密联系。他们发现,当企业的内部控制制度越加健全和有效时,财务报表中出现错误或舞弊的可能性就越低,进而缩减了需要进行审计测试的范围。因此,审计人员可以依据对内部控制有效性的评估和测试结果,更有针对性地执行对账表的审计工作。与传统的账表导向审计相比,内部控制导向审计在降低审计成本、提升审计效率的同时,能够确保审计质量,更加适应被审计单位业务和账表日益增长的复杂性。

3) 风险导向审计

尽管内部控制有其重要性,但由于一系列固有的局限性(诸如成本效益的权衡考量、管理层可能超越内部控制的制约、内部人员的串通与合谋,以及判断或决策中的潜在失误等),它只能为被审计单位的财务报告提供合理的可靠性保证。因此,审计人员需要采取更为全面和细致的视角来识别和评估被审计单位可能存在的重大错报风险。风险导向审计应运而生。正是基于这一现实的需求,在运用这种审计技术时,审计人员会全面考虑被审单位的审计动机、经营环境、财务状况等因素并进行深入的风险评估。他们借助审计风险模型来规划审计工作,积极运用分析性复核程序,力求将审计风险控制在可接受的范围内。风险导向审计不仅是高风险社会的产物,更是现代审计方法的一次重要发展和提升。

4. 按实施时间分类

审计根据其实施时间相对于被审计单位经济业务发生的先后顺序,可划分为事前审计、事中审计和事后审计三种类型。

1) 事前审计

事前审计,即审计机构的专职人员在被审计单位各类经济活动实际发生前,先行介入进行的审计活动。这本质上是一种针对计划、预算、预测和决策的深度审计,旨在确保这些关键经济活动的合理性、可行性及科学性。例如,国家审计机关会仔细审查财政预算编制的合理性,以及重大投资项目的可行性;会计师事务所会对企业的盈利预测文件进行细致审核;内部审计组织则会对企业内部的生产经营决策、计划的科学性与经济性,以及经济合同的完备性进行深入评价。

开展事前审计对于被审计单位来说至关重要。它有助于单位做出更为科学的决策,确保未来经济活动的有效性,从而避免由于决策失误而带来的重大损失。在众多的审计组织中,内部审计组织通常被认为最适合承担事前审计的任务。这是因为内部审计的核心在于其建设性和预防性,它能够通过审计活动为单位的领导层提供决策和控制的有力支持。而且,内部审计的结论主要影响本单位,不涉及对已审计划或预算的执行结果的

直接责任,这使审计人员在执行事前审计时能够更加放心和从容。

此外,内部审计组织通常对本单位的各项活动有深入的了解,掌握的资料也相对更为全面。这使他们能够更为容易地联系到各种专业技术人员,从而有能力对各种决策、计划等方案进行事前的深入分析比较,并据此做出评价结论,提出改进意见。

2) 事中审计

事中审计,即在被审计单位的经济业务进行中对关键环节所实施的审计活动。它主要聚焦在费用预算的实际执行状况以及经济合同的履行情况上,进行深入细致的审查。这种审计方式的重要性在于,它能在经济活动进行过程中,及时发现可能存在的问题或偏差,并迅速做出反馈。通过事中审计,单位可以及时调整和优化经济活动的执行路径,确保它们能够按照预定的合法、合理且有效的目标顺利推进。这样,不仅能提升经济活动的效率和效益,还能在很大程度上降低潜在的风险和损失。

3) 事后审计

事后审计,是在经济业务完成后对被审计单位进行的一种审计活动。它占据了审计活动的大部分,其核心目标是确保经济活动的合法性和合规性,验证企业会计报表的真实性与公正性,并评估经济活动的实际成效与效益。

若从实施周期的角度进行分类,审计又可分为定期审计和不定期审计。定期审计,即按照预先设定的时间间隔进行的审计活动,比如注册会计师每年对上市公司进行的年度会计报表审计,或是国家审计机关每隔固定年份对行政事业单位进行的财务收支审计等。不定期审计,则是基于特定需求而临时安排的审计活动,例如,国家审计机关对严重违反财经法规行为的单位进行的突击财经法纪专案审计、会计师事务所接受企业委托对拟收购公司进行会计报表审计,或内部审计机构接受总经理指派对某分支机构经理人员可能存在的舞弊行为进行审查等。

5. 按执行地点分类

按执行地点不同,我们可以将审计分为报送审计和就地审计。

1) 报送审计

报送审计又称送达审计,是指被审计单位按照审计机关的要求,将需要审查的全部资料送到审计机关所在地进行的审计。报送审计是政府审计机关进行审计的重要方式,其优点是省时、省力;缺点是不易发现被审计单位的实际问题,不便于用观察或盘点的方法进一步审查取证,从而使审计的质量受到一定的影响。

2) 就地审计

就地审计又称现场审计,是审计机构派出审计小组和专职人员到被审计单位现场进行的审计,是国家审计机关、民间审计组织和内部审计部门进行审计的主要类型。

(二) 其他分类方法

除了上述分类方法,审计还可以从其他角度进行划分。

按审计范围不同,我们可以将审计分为全部审计、局部审计和专项审计。全部审计又称全面审计,是对被审计单位一定期间的财政收支及有关经济活动的各个方面及其资

料进行全面的审计；局部审计又称部分审计，是对被审计单位一定期间的财政收支或经营管理活动的某些方面及其资料进行部分的、有目的、有重点的审计，对企业的固定资产审计、存货审计、银行存款审计都属于局部审计；专项审计又称专题审计，是对某一特定项目所进行的审计，其业务范围确定，专业性比较强，如三峡工程专项资金审计、灾后重建资金审计。对于注册会计师来说，审计范围不同，所遵循的职业规范和标准就会有所差异。

按审计动机不同，我们可以将审计分为强制审计和任意审计。强制审计是指审计机构根据相关法律、法规的要求对被审计单位行使审计监督权而进行的审计，这种方式是按照审计机关的计划进行的，无论被审计单位是否愿意，都要无条件接受；任意审计是根据被审计单位自身的需要，自己要求审计组织对其进行的审计。

按审计组织方式不同，我们可以将审计划分为授权审计、委托审计、联合审计。授权审计是指上级审计机关将其职责范围内的一些审计事项，授权下级审计机关进行的审计；委托审计是指审计机关将其审计范围内的审计事项委托给另一审计机构办理的行为；联合审计是指由两个以上的审计组织共同进行的审计。

按审计是否定期进行，我们可以将审计分为定期审计和不定期审计。定期审计一般是指按照预定的时间所进行的审计；不定期审计是指审计组织根据特定目的需要而临时组织的审计，或称为临时审计。

第四节 审计的目标与职能

一、审计目标

审计目标，简而言之，就是人们在特定社会背景下，希望通过审计活动达成的终极期望。审计的总目标则更为具体，它主要着眼于对被审计单位的财政财务收支活动进行全方位、多角度的评价审查。这包括对其收支活动的正确性、公允性、合理性、真实性、合法性、合规性、有效性、一贯性的深入剖析，以确保其经济活动的透明、合规与高效。

审计目标分为审计总体目标和具体审计目标。审计总体目标是指注册会计师为完成整体审计工作而达到的预期目的。具体审计目标是指注册会计师通过实施审计程序以确定管理层在财务报表中确认的各类交易、账户余额、披露层次认定是否恰当。注册会计师在了解每个项目的认定后，就容易确定每个项目的具体审计目标。

（一）审计总目标演变

审计总目标的设定，始终紧密依托审计环境，并随着审计环境的变迁而不断调整。在注册会计师审计的演进历程中，我们根据审计环境的演变，可以将审计清晰地划分为详细审计、资产负债表审计、财务报表审计三个主要阶段。在不同的阶段，审计总目标的内涵也呈现出明显的差异。

1. 详细审计阶段

在详细审计阶段，注册会计师通过对被审计单位一定时期内会计记录的逐笔审查，

判定其有无技术错误和舞弊行为。查错防弊是此阶段主要的审计目标。

2. 资产负债表审计阶段

在资产负债表审计阶段,注册会计师通过仔细审查被审计单位一段时间内资产负债表上所有项目的余额,以确保其真实性和可靠性,并评估其财务状况和偿债能力。在这个阶段,审计的目标是对历史财务信息进行验证,确保准确性和可信度。尽管查错和防范欺诈仍然是审计的重要目标,但已经不再是首要目标,审计的主要职能已经从防护性逐渐发展为公正性。

3. 财务报表审计阶段

在财务报表审计阶段,注册会计师的工作更为复杂和全面。他们不仅判断被审计单位某个时期内的财务报表是否真实反映其财务状况、经营成果和现金流量,还会在出具审计报告时提出改进经营管理的建议。这一阶段的审计从静态走向动态,并增加了“管理审计”的内容,涵盖了经营审计、效益审计和效果审计等多个方面。审计目标也进一步拓展,不再局限于纠错防弊和公正,而是更加深入地涉及管理领域。此时,审计工作已逐渐规范化,形成了一套完整的理论和方法体系。

尽管审计的总目标在不断发展和变化,但注册会计师的核心职责始终未变,那就是对被审计单位的财务报表进行审计,确保财务报表的合法性和公允性。这始终是注册会计师审计工作的主要目标。

(二) 我国审计的总目标

根据我国独立审计准则,社会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意见。合法性是指被审计单位会计报表的编报是否符合《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会计报表在所有重大方面是否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情况。一贯性是指被审计单位的会计处理方法是否前后各期保持一贯。

二、审计职能

审计职能是指审计能够完成任务、发挥作用的内在功能。审计职能并非静止不变,而是随着社会经济的发展、经济关系的演变、审计对象的扩展以及人类认识水平的提升而不断深化和扩展的。

(一) 经济监督

经济监督是审计的基本职能。审计通过对财务活动和经济行为的检查和监督,确保机构或组织的财务活动符合法律法规和规章制度,保障财政资金的安全性、合法性和有效性。这种职能使得审计能够及时发现和纠正可能存在的违规、浪费或滥用财务资源的行为,有助于维护经济秩序和国家利益。

(二) 经济鉴证

审计通过对财务报表、账目和其他财务信息的审查和核实,提供独立的、专业的财

务鉴证服务。这包括确认财务信息的真实性、准确性和可信度,向利益相关者提供可靠的财务报告,为其决策提供依据,保障其权益。比如,注册会计师接受委托并通过财务报表审计出具的审计报告就体现了审计的经济鉴证职能。又如,国家审计机关经授权提交的审计结果报告也体现了审计的经济鉴证职能。

(三) 经济评价

经济评价职能是指审计机构通过对机构、组织或项目的财务管理和运作情况进行全面评估与分析,发现存在的问题、潜在的风险以及改进的机会,并提出相应的改进建议。这项职能使审计机构能够为管理层提供独立、客观的意见和建议,帮助其改进内部控制、提高管理效率、降低风险,并促进经济资源的合理配置和利用。审计的经济评价职能对于提高机构或项目的运营效率、加强风险管理、促进经济可持续发展具有重要作用。

通过审计的经济监督、经济鉴证、经济评价职能,我们不难发现审计对经济发展不仅具有监督作用,还具有促进和服务的功能。因此,审计在我国国民经济发展中具有不可替代的作用。

第五节 大数据背景下审计的发展

一、大数据审计概述

(一) 大数据审计产生的原因

审计作为一种独立的经济监督活动,是国家现代化事业的重要组成部分,也是国家经济安全运行的重要保障。但是随着信息技术的飞速发展,以查账为主要手段的审计职业受到了前所未有的挑战,计算机审计是伴随着科学技术的不断进步、审计对象的电算化及审计事业的不断发展而成长起来的,它是审计科学、计算机技术和数据处理电算化发展的必然结果。

随着社会经济的发展,审计由原来单纯的以查错防弊为主的财政财务收支审计,发展到经营管理审计、经济责任审计和经济效益审计。从传统环境到信息化环境,审计证据收集手法也有所升级,由传统环境下的检查法、观察法、询问法、外部调查法、重新计算法、分析法、鉴定法等收集法到信息化环境下通过对审计数据的分析,发现可疑数据,并对可疑数据进行确认,最终获取审计证据。审计作为一项具有独立性的监督、评价或鉴证的活动,产生于受托经济责任关系,因此,它总是与查明、考核和评价经济责任有关。随着外部审计向内部审计的发展,以及事后审计到事前审计、事中审计的发展,利用传统的方法进行审计已显得越来越力不从心,所以有必要使用先进的大数据技术及时完成审计任务,产生了大数据审计。会计实现电算化以后,对计算机信息处理系统的安全性、可靠性及效率进行检查、监督与评价显得越发重要。利用计算机舞弊和犯罪的案件不断出现,给审计界带来了巨大压力,从而使审计人员认识到,要对被审单位的经

济活动做出客观、公正的评价,必须使用大数据技术对电子数据处理系统进行审计。面对如此广泛的审计对象,利用传统的手工方法进行审计越来越不能及时完成审计任务,达到审计目的。因此,如何对那些已经在不同程度上实现了会计电算化的单位进行审计,以及对如何运用大数据技术审计会计系统,如何发展和创造新的审计方法等问题的研究,促使了大数据审计的产生。

(二) 大数据审计的发展

美国学者 Samuel 于 1955 年首次提出“通过计算机审计”的概念,之后这一概念得到越来越多学者及广大实务工作者的关注。20 世纪 60 年代中期,美国的一些大型财务公司为了提高审计工作效率,开发出审计作业和管理软件。1984 年,美国 EDP(Electronic Data Processing, 电子数据处理) 审计人员协会发布了一套 EDP 控制标准——《EDP 控制目标》,提出了电算化系统一系列总的控制标准。然而,真正的商品化审计软件出现在 1987 年,加拿大的 ACL 服务公司推出第一个商品化审计软件 ACL(Audit Command Language)。经过几十年的发展,审计软件不断优化,有效提高了审计工作效率,在很多国家得到了广泛的应用。我国的计算机审计起步于 20 世纪 80 年代末。计算机审计从无到有、从简单到复杂、从局部探索到逐步走向普及,已取得了显著成绩。1993 年,审计署发布了中华人民共和国审计署令 9 号《审计署关于计算机审计的暂行规定》,该规定主要针对电算化方面的审计行为和规范。1999 年,中国注册会计师协会颁布《独立审计具体准则第 20 号——计算机信息系统环境下的审计》。2001 年,国务院办公厅发布《国务院办公厅关于利用计算机信息系统开展审计工作有关问题的通知》;2003 年,审计署信息化建设领导小组编制了《审计软件开发指南》。2008 年,审计署在《审计署 2008 至 2012 年信息化发展规划》中提出进一步建设、完善、推广审计管理系统、现场审计实施系统,积极探索联网审计和信息系统建设,有力推动了我国计算机审计的发展。2014 年,国务院颁布《关于加强审计工作的意见》,提出构建国家审计数据系统,在审计实践中探索大数据应用技术,全面提高信息化技术应用能力的要求。同年,审计署成立电子数据审计司,先后出台了审计业务电子数据管理、审计业务电子数据远程联网管理、建设特派办数据分析网和共享审计业务电子数据等规定,明确了数据采集、管理、使用、安全等各环节要求,初步构建了较为完备、规范的大数据审计体系;地方各级审计机关也结合实际构建大数据审计体系,并取得较好成效。2015 年,国务院发布的《促进大数据发展行动纲要》进一步强调全面推进我国大数据的发展与应用,并提出实施国家大数据战略。2016 年,世界审计组织大会批准成立大数据审计工作组,中国担任工作组主席国。2017 年,审计署发布《关于开展大数据审计试点工作的指导意见》,进一步明确了大数据审计的重要意义和发展方向,推动了大数据审计技术的逐步成熟。2020 年,审计署发布《关于推动审计大数据应用的指导意见》,加强了对审计大数据应用的指导和推动,推动了大数据审计系统建设的逐步完善。截至 2023 年,大数据审计已成为中国审计的重要手段之一,应用范围不断扩大,技术手段不断创新,为审计工作提供了更加有效的支持和保障。

中国大数据审计经历了从计算机审计到信息化审计再到大数据审计的发展演进过程,逐步形成了一套完善的技术体系和应用模式,为审计工作的现代化提供了重要支撑。

案例 1-3

大数据分析助推医保基金审计提质增效

案例研讨问题:

1. 在医保基金审计中,如何构建有效的大数据分析模型来识别违规收费项目?这些模型在设计 and 应用过程中需要考虑哪些关键因素?
2. 在大数据分析过程中,如何确保数据的准确性和完整性?针对可能存在的数据质量问题,审计组采取了哪些措施进行核实、修正和调整?
3. 面对审计中发现的争议较大的事项,审计组如何客观地对待分歧?这些方法对于处理类似争议有何借鉴意义?



案例 1-3: 大数据分析助推
医保基金审计提质增效

二、大数据时代对于审计行业的影响

(一) 大数据时代对于审计行业发展的影响

1. 大数据时代不依赖抽样分析

在大数据时代,审计人员能够对海量的信息进行全面的收集、整理和分析。因此,审计工作过程中不需要通过抽样进行数据的了解和分析,利用大数据信息技术能够对所有的信息进行全面的整理,全方位地开展审计活动。传统的审计抽样仅仅是受技术条件限制而实施的一种方式。随着大数据信息技术的应用,人们可以对所有信息实时审计,这样能够更好地提升数据审计整体效果,对于保证审计工作职能的发挥具有积极的意义。

2. 大数据时代更加追求数据的利用效率

传统的审计工作主要是追求数据的精确度,只有保证审计数据的精确度,才能提升审计成效,最大限度地提升审计的整体效果。然而,在大数据时代,各方面的数据能够更加精确地获得,通过信息技术全面地保证计算的精确度。因此,在大数据时代,审计工作追求数据的利用效率,通过数据收集并整合最终的数据结果,加强对于数据结果的应用,更好地保障审计工作全面地开展。通过应用大数据技术,审计人员能够在很短的时间内对数据进行全面收集、整理和分析,然后及时发现被审计单位在运营过程中的问题,较好地提升审计人员的工作效率和工作质量,对于提升审计综合效果、保证审计报告质量具有积极的影响。

3. 大数据时代更加关注事物之间的关系

很长时间以来,人们在发展的过程中都是习惯于寻求不同关系之间的因果联系,通过因果联系来发现事物之间的规律。大数据时代,人们更加注重的是利用事物之间的联系开展具体的工作。在大数据环境下,人们需要摆脱传统的认识思维,把主要的精力放在寻找事物之间的联系方面,通过发现事物之间的联系,更好地对事物进行全面的控制,以实现审计工作效率和质量的全面提高。在大数据时代,审计工作过程中需要知道某项事物是什么就可以了,没有必要针对为什么出现进行寻根。通过发现事物之间的联系,人们能够对很多事物未来的发展趋势进行预测,以实现对未来工作的全面管理。因此,在大数据时代,人们更加关注事物之间的关系,而不再注重传统因果联系。

(二) 大数据时代审计的发展趋势

1. 审计证据多样化

审计证据需满足适当性和充分性要求,小数据环境下这种要求的满足较为困难,而在大数据时代,大数据技术的运用,不仅能够保证审计证据适当、充分,在扩充其形式方面也能够发挥积极作用。这种扩充主要体现在三个方面:第一,视频与音频信息。在传统审计模式下,口头证据仍较为常见,这类证据能够实现新的审计风险点和审计线索挖掘,辅以其他审计技术,即可更好地开展相关经济事项的调查取证。但由于无法作为直接的有效证据,这类口头证据往往需要其他证据作为佐证。而在大数据时代,口头证据能够得到自然语言处理的支持,基于自然语言的人与计算机通信得以实现,高效、智能的非结构化信息分析可通过音视频的形式对现场询问及访谈进行记录,文本信息能够通过语音识别系统自动转化,辅以自然语言处理技术开展有针对性的提取、对比、分析,智能化、自动化的信息处理可基本实现。第二,非财务文本信息。信息管理系统现阶段在各类企事业单位广泛应用,这类系统能够自动采集、处理、分类信息,非财务数据因此大量产生,而结合系统中的客户信息、销售信息等其他非财务文本信息,审计人员对业务事件全过程可开展非财务视角观察。非财务文本信息存在更为广泛的来源,如行业总体发展趋势、宏观经济政策、公司竞争者信息等。这类信息可作为补充性证据,为职业判断和风险评估提供支持。第三,其他信息。在大数据时代,GPS定位系统提供的数据等新型信息也能够用于审计,在新技术的支持下全面收集不同时间范围、不同区域的数据,辅以精确的坐标定位,审计的效率和精确度将进一步提升。以生物资产为例,这类资产的高效、准确测算难度较大,而通过应用各类地理信息技术,即可更好复核容易出现问题的动态数据。

2. 审计方法智能化

审计方法智能化同样属于大数据时代审计发展趋势之一。该趋势可从三方面进行解读:第一,标准化数据处理。为保证大数据技术应用满足审计全覆盖要求和审计证据使用条件,大数据存在的不准确、不完整、不规范问题必须设法克服,实现行业数据标准的全面完善。以政府审计为例,财政部门提供的数据受信息系统版本、统筹管理缺乏影响难以实现标准化,这使得公共资金审计难度较大,因此审计机关需要基于重点行业、

重点领域完成审计数据标准设计,以此更好适应大数据时代要求。此外,对于网络平台外部数据、结构化及非结构化数据中涉及的文本信息,标准化处理也属于重要趋势,审计单位需要积极参与其中。第二,机器学习推广。作为人工智能的核心,机器学习能够实现对人类学习行为的模拟。通过相应模型或算法的建设,计算机可模拟人类思维解决问题。以会计师事务所的业务承接为例,机器学习可通过完成训练的模型,结合客户的历史报表数据、以往聘请事务所出具的意见,对其审计风险进行自动判断并决定是否对该业务进行承接。在机器学习支持下,审计人员能够更好地开展智能化审计,审计质量、效率均能得到大幅提升,相应消耗也能够有效降低。第三,可视化信息分析。对于审计涉及的海量数据,大数据技术与人工操作的结合能够实现数据关联处理,完整分析图表并且顺利获取,形式多样、来源广泛的海量数据图形化处理可由此完成。可视化信息分析在数据信息关系揭示、隐藏信息发现、数据动态及实时分析等方面均具备显著优势,能够较好用于新的风险点和审计线索寻找。此外,可视化信息分析还能够对各小组工作现有问题、完成进度进行直观展示,使用的技术方法也能够依托内部网络平台公开,寻求其他团队帮助,资源共享也能够顺利实现。通过立体图和动态图展示重大舞弊行为、关键风险点,审计报告模式创新也能够同时实现。

3. 审计组织平台化

对于传统“垂直式”结构的审计组织来说,不同的职能部门负责承担不同审计项目,这使得大型审计项目的开展往往存在较大局限。在大数据时代,“平台化”结构将逐步取代“垂直式”结构。这种变化存在以下几方面优势:第一,特色业务优势。通过建立专业小组,特色业务优势能够在工作中最大限度地发挥,有机结合的众多专业化小组将取代以往的单个割裂部门集合。第二,信息横向流动。信息横向流动能够获得“平台化”结构支持,统一数据处理中心可实现内部信息广泛传输,各业务团队能够高效提取信息,做到精准、迅速反应。第三,人才配比优化。为适应大数据时代和“平台化”结构,会计师事务所需要优化人力资源配置,更好满足自身发展需要。通过建设大数据审计技术支持团队,它们可深化审计学科与大数据的交叉沟通。如为审计人员提供计算机相关培训,审计工作者的数据收集、分析、处理能力将大幅提升。这一过程需做好大数据审计思维、大数据环境中解决问题能力的培养,以此推进审计工作与信息技术的结合,优化的审计队伍将更好迎接大数据时代的挑战。

思考题

1. 审计的特征有哪些?
2. 我国审计经历了哪几个发展阶段?
3. 我国审计有哪几种职能?为什么说经济监督是审计的基本职能?
4. 审计有哪几种分类方法?
5. 审计对象是什么?审计对象包括哪些内容?
6. 计算机审计有何特征?
7. 简述我国对大数据审计的重视情况。

伦理与道德专栏

企业因出具虚假报告受罚案

案例研讨问题：

1. 泽达易盛的相关会计人员违反了哪些非执业会员职业道德守则？
2. 在遇到上级授意出具虚假财务报告的情况时，企业会计人员应当怎么做？
3. 可以采取哪些措施防止企业出具虚假报告？



伦理与道德专栏：企业因
出具虚假报告受罚案

即测即练

自
学
自
测



扫
描
此
码