

普通高等院校经济管理类
“十一五”规划教材

Putong Gaodeng Yuanxiao Jingji Guanlilei
Shiyiwu Guihua Jiaocai

主 编 © 赵晓波 韩东京

审计学

Shenji Xue



西南财经大学出版社
Southwestern University of Finance & Economics Press

普通高等院校经济管理类
“十一五”规划教材

Putong Gaodeng Yuanxiao Jingji Guanlilei
Shiyiwu Guihua Jiaocai

主 编◎ 赵晓波 韩东京
副主编◎ 马同保 聂卫东 张志萍

审计学

Shenji Xue



西南财经大学出版社
Southwestern University of Finance & Economics Press

图书在版编目(CIP)数据

审计学/赵晓波,韩东京主编. —成都:西南财经大学出版社,2008.9
ISBN 978-7-81088-962-9

I. 审… II. ①赵…②韩… 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(2008)第 085745 号

审计学

主 编:赵晓波 韩东京

责任编辑:黄 霞 向小英

封面设计:杨红鹰

责任印制:封俊川

出版发行:	西南财经大学出版社(四川省成都市光华村街 55 号)
网 址:	http://www.xcpress.net
电子邮件:	xcpress@mail.sc.cninfo.net
邮政编码:	610074
电 话:	028-87353785 87352368
印 刷:	四川森林印务有限责任公司
成品尺寸:	185mm × 256mm
印 张:	21
字 数:	515 千字
版 次:	2008 年 9 月第 1 版
印 次:	2008 年 9 月第 1 次印刷
印 数:	1—3000 册
书 号:	ISBN 978-7-81088-962-9
定 价:	39.80 元

1. 版权所有,翻印必究。
2. 如有印刷、装订等差错,可向本社营销部调换。
3. 本书封底无本社数码防伪标志,不得销售。

前 言

随着我国社会主义市场经济的发展,尤其是资本市场的发展,审计得到前所未有的关注,越来越多的人开始学习审计。审计学是一门专业性和应用性很强的课程,以往的经验表明,采用传统教材教授和学习审计学的效果都不理想。“审计学难教,审计学难学”几乎成了教师和学生及其他学习审计学人员的共鸣。因此,如何改变审计教学和学习中这一尴尬的状况已成为一个迫切需要解决的问题,而且随着2006年新的独立审计准则的颁布施行,我国审计准则真正实现了国际趋同,我国独立审计管理与方法也将随之发生深刻变化。本教材即是依据现行的审计法规、准则、制度和审计理论的新发展对审计学理论和实务作了系统介绍,通过本教材的学习,使学生能了解审计在现代市场经济中的作用,掌握审计的基本概念、基本方法、基本知识及基本审计程序,理解现代审计理论及规则的发展演变过程。学生们在此基础上,通过实习,能够运用现代审计技术与方法,按照科学的审计程序,对一些具体审计案例进行分析,并且熟悉与通晓国际通行的审计惯例。本教材有如下特点:

(1) 以最新发布的注册会计师执业准则与企业会计准则为指导,充分体现现代风险导向审计模式,对各部分内容进行了全面更新;

(2) 尽可能吸收当代审计理论与实务的发展成果,突出审计的时代特征;

(3) 以阐述现代独立审计的基本理论、基本方法和基本实务为主,兼顾政府审计、内部审计相关内容,这样的体系适应我国会计学系列教学的现状,并且能满足诸如工商管理、财政金融等其他经济专业教学之用;

(4) 系统阐述独立审计基本流程和财务报表审计基本循环的知识,体现内容的系统性。

本书由赵晓波、韩东京担任主编,由马同保、聂卫东、张志萍担任副主编。具体分工如下:洛阳理工学院赵晓波编写第三、四、五章,安阳工学院马同保编写第六、十、十三章,商丘师范学院韩东京编写第七、八、十七章,济源职业技术学院张志萍编写第九、十一、十五章,商丘职业技术学院聂卫东编写第一、二、十二章,平顶山学院刘云编写第十四、十六章。最后由赵晓波对全书进行修改、总纂和定稿。

由于编者水平有限和时间仓促,书中内容难免有疏漏之处,恳请同行和读者批评指正,以便日后改进。

编 者

2008 年 4 月

目 录

第一章 审计概论	(1)
第一节 审计的产生和发展	(1)
第二节 审计的概念	(5)
第三节 审计的对象与职能	(7)
第四节 审计的分类	(8)
第二章 注册会计师管理	(12)
第一节 注册会计师考试与注册登记	(12)
第二节 注册会计师业务范围	(15)
第三节 会计师事务所	(18)
第四节 注册会计师协会	(20)
第五节 注册会计师行业的管理体制	(21)
第三章 注册会计师职业道德规范	(26)
第一节 注册会计师职业道德规范概述	(26)
第二节 中国注册会计师职业道德规范	(30)
第四章 注册会计师执业准则	(38)
第一节 注册会计师执业准则与国际趋同的结果	(38)
第二节 中国注册会计师鉴证业务基本准则	(42)
第三节 会计师事务所业务质量控制准则	(56)
第五章 注册会计师的法律责任	(76)
第一节 注册会计师法律责任概述	(76)
第二节 注册会计师法律责任的种类	(78)
第三节 注册会计师防范法律责任的对策	(80)
第六章 审计目标与审计范围	(84)
第一节 审计业务约定书与审计范围	(84)
第二节 财务报表审计的总目标	(89)

第三节 具体审计目标	(92)
第四节 审计过程与审计目标的实现	(95)
第七章 审计证据与审计工作底稿	(99)
第一节 审计证据	(99)
第二节 审计工作底稿	(107)
第八章 计划审计工作	(113)
第一节 审计计划	(113)
第二节 审计重要性	(117)
第三节 审计风险	(121)
第九章 内部控制制度及其评审	(124)
第一节 内部控制整体框架的内容	(124)
第二节 内部控制制度的描述	(129)
第三节 内部控制制度的评审	(133)
第四节 管理建议书	(138)
第十章 审计抽样	(143)
第一节 审计抽样概述	(143)
第二节 审计抽样的步骤	(146)
第三节 抽样结果的评价	(154)
第四节 审计抽样的运用	(157)
第十一章 销售与收款循环审计	(174)
第一节 销售与收款循环审计目标和范围	(174)
第二节 销售与收款循环的符合性测试	(178)
第三节 销售与收款循环的实质性测试	(183)
第十二章 购货与付款循环审计	(204)
第一节 购货与付款循环审计目标和范围	(204)
第二节 购货与付款循环的风险评估与控制测试	(207)
第三节 购货与付款循环的实质性测试	(211)
第四节 应付账款的审计	(215)
第五节 固定资产和累计折旧审计	(216)
第六节 其他相关账户的审计	(222)
第十三章 存货与生产循环审计	(225)
第一节 存货与生产循环审计目标和范围	(225)

第二节 存货与生产循环的控制测试	(228)
第三节 存货与生产循环的实质性程序	(233)
第四节 相关账户的审计	(250)
第十四章 筹资与投资循环审计	(255)
第一节 筹资与投资循环审计目标和范围	(255)
第二节 筹资与投资循环的内部控制及其测试	(257)
第三节 筹资与投资循环的实质性程序	(262)
第十五章 货币资金审计	(276)
第一节 货币资金审计概述	(276)
第二节 货币资金的符合性测试	(279)
第三节 货币资金的实质性测试	(286)
第十六章 终结审计	(298)
第一节 期初余额的审计	(298)
第二节 期后事项的审计	(300)
第三节 或有事项审计	(304)
第四节 签发审计报告前的复核	(305)
第十七章 审计报告	(307)
第一节 审计报告编制前的工作	(307)
第二节 审计报告的含义	(315)
第三节 审计报告的基本类型	(317)
第四节 审计报告的编制程序与要求	(325)
参考文献	(327)

第一章

审计概论

第一节 审计的产生和发展

一、审计产生的客观基础

审计是一种社会经济监督活动已成为人们的共识，作为一种经济现象，它绝不是主观的产物，而是社会生产力发展到一定阶段的必然产物。在人类社会早期，由于社会经济的发展，生产力的提高，社会财富的增多，财产的所有权与经营权开始出现分离，形成了财产所有者与经营者之间的受托经济责任关系，即经营者接受财产所有者的委托，按财产所有者的意志，经营其财产。在这种经济关系下，所有者和经营者的目标可能不一致，所有者为了维护自身的经济利益，防止经营管理者营私舞弊，需要管理者合法、有效地履行其职责；同时管理者为了确定自己的经营业绩，解脱自己的经营责任，也需要接受客观公正的审查。对财产管理者监督检查，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，这就要求有一个独立的、专门的监督部门，于是审计的产生成为必然。因此，审计是基于经济监督的客观需要而产生的。受托经济责任关系的建立是审计产生的前提条件，也是审计产生与发展的客观要求。

二、我国审计的产生和发展

（一）我国政府审计的起源与发展

从世界范围看，最早产生的审计都是政府审计。政府审计起源于官厅，即所谓的官厅审计。根据有关文献记载，我国政府审计最早产生于西周，其主要标志是“宰夫”这一官职的出现。当时国家设“宰夫”这一官职，由皇帝授权实行监督，其职责是年终、月终、旬终审核收支报告，发现违法乱纪者向上报告，加以处罚。而“宰夫”自身则并不掌管财物的收支。“宰夫”的设立标志着我国政府审计的产生。西周是我国审计的初步形成时期。

秦汉时期是我国审计的确立时期。秦朝继续并发展了战国的“上计”制度，所谓“上计”制度，就是一种审计监督形式，用现代的审计术语来说，是一种定期的报表审核制度。秦汉时期还设有“御史大夫”掌管政治、经济监察事项。汉代仍设“御史大夫”官职并支持“上计”制度，并且制定“上计律”把“上计”作为一种专门的制度，定为法律条款，从而使审计与法相联系，成为我国审计立法的开端。

秦汉时期的审计，主要表现在三个方面：一是初步形成了审计制度与监察制度相结合的

统一审计模式；二是“上计”制度的日趋完善；三是审计地位在提高，职权在扩大。

隋唐宋时期是我国审计的日臻健全时期。隋朝在刑部下设“比部”对账册簿籍进行稽查。唐朝沿用隋制，在刑部下设“比部”，但唐朝的“比部”是独立于财会部门之外的专门性质的审计机构，其审计职权通达国家财经各领域，涉及军政内外，一直下伸到州、县。唐朝的比部审计范围极广、项目众多，具有较高的权威性和很强的独立性。宋太宗淳化三年，设“审计院”，审查财政收支，这是我国首次出现的以“审计”命名的审计机构，从此“审计”一词便成为财政经济监督的专门用语。

元明清各朝是我国审计的衰弱时期。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。明清两朝均未设独立的审计机构，洪武十五年设置“督察院”。督察院具有审计的一揽子作用，以左右督御史为长官，审查中央财计。清朝设清吏司实行财审合一制度。由于取消了独立的审计组织，其财计监督和政治审计职能被严重削弱。

民国期间是审计不断演进的时期。辛亥革命后，民国成立，开始有了国会，同时建立了审计制度。1912年9月，当时的国务院下设审计处，各省设审计分处，颁布了《审计处暂行规定》、《暂行审计规定》、《执行规则》等审计法规；1914年改“审计处”为“审计院”，颁布《审计法》和《审计法实施规则》；1928年，颁布《审计组织法》；1931年改“审计院”为“审计部”，为检察院所属机构，审计人员有审计、协审、稽查等职称。这一时期政府审计最重要的特点是：审计法规达到空前完备的程度。一方面，它突破了历代将审计内容附于刑法之内的习惯做法，公布了大量的专门审计法规；另一方面，所颁布的审计法规涉及到审计的各个领域，形成较为完整的审计法规体系。

新中国是审计振兴的时期。从中华人民共和国成立至中共十一届三中全会这二十多年间，由于实行了高度集中的计划经济体制，国有资产财产的所有权以及经营权的一体化，我国没有设立独立的审计机构，而是实行财政与审计合一的制度，审计的监督职能分别由财政、税务等专业监督部门执行。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，为了适应改革开放和社会主义经济发展的需要，审计工作迅速发展。1982年12月，第五届全国人民代表大会第五次会议通过的《中华人民共和国宪法》明确提出要建设政府审计机构，实行审计监督；1983年9月，中华人民共和国审计署正式成立，随后县级以上各级人民政府设置了审计机关；1985年8月发布了《国务院关于审计工作的暂行规定》；1988年11月颁发了《中华人民共和国审计条例》；1994年10月发布了《中华人民共和国审计法》；以后相继制定和颁布了审计规范、中华人民共和国审计署令（第1号至第6号）。审计法规的实施和审计机关的建立，标志着我国政府审计有了法律保障，确立了我国政府审计工作的地位。

（二）我国内部审计的起源与发展

现代内部审计是因企业规模的扩大，内部分权制的实施，受托经济责任的形成，并且基于经济监督的需要而产生的。现代内部审计最早产生于经济发达的国家，而我国内部审计的出现则晚于西方。早在民国建立以前，受西方国家现代内部审计的影响，我国一些大企业就开展了内部审计工作。新中国诞生前，中国的铁路、银行系统都实行较为健全的内部稽核制度。当时在中国共产党领导下的解放区，革命政权开办了一些专业贸易公司也设置了内部审计机构，实行内部审计。新中国成立初期，这些大型专业贸易公司和厂矿企业还都沿袭着解放区的做法，实行内部审计，一直到1953年因全面学习前苏联而中断。

我国现在的内部审计是伴随着政府审计的恢复和重建而恢复与发展的。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、1995年和2003年相继公布了《审计署关于内部审计工作的若干规定》;1987年4月,在北京正式成立了中国内部审计学会,同年底,学会加入了国际内部审计师协会,2002年经民政部批准,学会更名为协会,使其成为对企业、事业行政机关和其他事业组织的内审机构进行行业自律管理的全国性社会团体组织,2003年4月,中国内部审计师协会发布了《内部审计基本准则》、《内部审计人员职业道德》和10个具体准则,就我国内部审计的任务、职责、权限机构设置、审计范围、工作程序以及职业道德标准等作了明确规定,使我国内部审计日趋规范化。实践证明,内部审计已成为我国审计监督体系的重要组成部分,并且正在成为企业事业单位自我发展和自我约束的重要机制,对加强内部经营管理和监督,遵守国家财经法纪,促进廉政建设,维护单位的合法权益及提高效率发挥着重要作用。目前,我国已形成了政府审计、注册会计师审计和内部审计相结合的审计监督体系,它们既互相联系,互相依存,互相促进,又各司其职,各具特点,互相不可替代,分别在不同领域内实施审计。

(三) 我国独立审计的起源与发展

注册会计师审计最早产生于西方经济发达的国家,我国注册会计师审计起步较晚。20世纪初中华民国成立后,随着民族工商业的逐渐兴起,私有制经济开始萌芽并蓬勃发展,合资、合股经营等企业组织形式出现,为我国注册会计师审计的产生和发展奠定了客观基础。1918年9月,北洋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》,并且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。此后我国又逐步批准了一批注册会计师,建立了一批会计师事务所,其中包括潘序伦先生创办的潘序伦会计师事务所(后改称立信会计师事务所)等。1930年国民政府颁布了《会计师条例》,确立了会计师的法律地位。之后,上海、天津、广州也相继成立了许多会计师事务所。1925年在上海成立了“全国会计师公会”;1933年,又成立了“全国会计师协会”。注册会计师审计对当时没落的官厅审计体制起到了一定的改良作用,但其职能未能得到很大发展,也未能充分发挥应有的作用。会计师事务所主要集中在上海、天津、广州等沿海城市,注册会计师业务主要是为企业设计会计制度、代理申报纳税、培训会计人才和提供其他会计咨询服务。

新中国成立初期,注册会计师审计在经济恢复工作中发挥了积极作用。当时由于不法资本家囤积居奇、投机倒把、偷税漏税造成了极为险恶的财务状况,负责财经工作的陈云同志大胆聘用注册会计师,依法对工商企业进行查账,这对平抑物价、保证国家税收、争取国家财政经济状况好转做出了突出贡献。但由于旧中国注册会计师审计是依附于民族资本主义工商经济的,1956年全国范围内实行公私合营,民族资本主义经济宣告灭亡,注册会计师审计便悄然退出了经济舞台。

我国在党的十一届三中全会后,为了适应发展商品经济的客观要求和贯彻对内搞活、对外开放总方针的需要,于1979年开始陆续设立会计顾问处。1980年财政部颁布了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法实施细则》,规定外资企业会计报表要由注册会计师进行审计,这为恢复我国注册会计师制度提供了法律依据;同年,财政部颁发了《关于成立会计顾问处的暂行规定》,标志着我国注册会计师行业开始复苏。1981年1月1日,上海会计师事务所宣告成立,成为新中国第一家由财政部批准独立承办注册会计师业务的会计事务所。

务所。1984年9月,财政部印发《关于成立会计咨询机构问题的通知》,明确了注册会计师应该办理的业务。1985年1月实施的《中华人民共和国会计法》规定:经国务院财政部门批准组成的会计师事务所,可以按照国家有关规定承办查账业务。这是新中国成立以来第一次通过法律形式对注册会计师的地位和任务作规定,有力地推动了注册会计师审计的发展。1986年,国务院颁布《中华人民共和国注册会计师条例》,1988年11月,财政部领导下的中国注册会计师协会正式成立。1996年10月,中国注册会计师协会加入亚太会计师联合会,并于1997年4月亚太会计师联合会第四十八次理事会上当选为理事。同年5月国际会计师联合会(IFAC)全票通过,接纳中国注册会计师协会为正式会员,同时中国注册会计师协会还成为国际会计准则委员会的正式成员。

1991年恢复了全国注册会计师统一考试。1993年10月31日,第八届全国人大常委会第四次会议审议通过《中华人民共和国注册会计师法》,规定中国注册会计师协会依法拟订执业准则、规则,报国务院财政部门批准后施行。经财政部批准,中国注册会计师协会自1994年5月开始起草独立审计准则,至2003年,先后分6批指定了独立审计准则,共计48个项目,基本上建立起准则体系。随着对外开放的不断深化和经济实力的不断提升,我国的经济已日渐融入全球经济的大潮,完善审计准则,加快国际化趋势,已成为我国经济发展的必然要求。2006年中国注册会计师协会拟订了《中国注册会计师鉴定业务基本准则》等22项准则,修订了《中国注册会计师审计准则第1142号——财务报表审计中对法律法规的考虑》等26项准则,经财政部批准,于2007年1月1日起实施。这些法规与准则的公布,进一步规范了注册会计师的执业行为,有力地推动了我国注册会计师工作,从而使我国注册会计师审计步入了法制化、规范化的发展轨道。

三、西方审计的起源与发展

西方政府审计的起源可以追溯到公元前5世纪左右。当时的古埃及,古罗马和古希腊就有了官厅审计机构及政府审计的史实。法国在资产阶级大革命之前就设有审计厅,在资产阶级大革命之后,拿破仑创建了审计法院,至今仍是法国政府实施事后审计的最高法定机构。

在现代资本主义国家中,大多实行立法、司法、行政三权分立的国家政权组织形式,所以西方政府审计机构的设置可分为立法模式、司法模式、行政模式、其他模式等。为监督政府财政收支,执行财政预算法案,维护统治阶级的利益,西方多数国家在议会下设专门的审计机构,由议会或国会授权,对政府及国营事业单位的财政财务收支进行审计监督。

西方注册会计师审计起源于意大利合伙企业。虽然西方注册会计师审计起源于意大利,但它对后来注册会计师审计事业的发展影响不大。英国在创立和传播注册会计师审计职业方面发挥了重要作用,尤其是在注册会计师行业形成与英国股份制企业制度建立方面。18世纪初至19世纪中叶,英国的产业革命推动了西方资本主义商品经济的发展,导致以所有权和管理权相分离为重要特征的股份公司的出现,标志着社会经济领域中股东和债权人企业管理当局之间新型“经济责任关系”的确立,进而产生了民间审计和演化的“驱动力”。1853年英国在苏格兰爱丁堡创立了世界上第一个注册会计师的专业团体——爱丁堡会计师协会。该协会的成立标志着注册会计师职业的正式诞生。20世纪初全球经济发展中心逐渐移向美国。1886年,纽约公布了《公共会计师法》。1887年“美国公共会计师协会”正式组建。1916年成立的“美国会计师协会”到1957年发展为“美国注册会计师协会”(AICPA),

成为世界上最大的注册会计师审计专业团体。美国政府处于保护投资者利益的动机,1933年公布了《证券法》,规定上市公司必须接受注册会计师审计,向社会公众公布注册会计师出具的审计报告。从此这种以损益表为中心的会计报表审计成为美国以立法形式规定的一种强制性审计,也成为注册会计师审计的核心内容。以会计报表审计为中心,注册会计师审计进入了快速发展的时期。第二次世界大战后,世界经济空前繁荣,经济发达国家通过各种渠道推动本国企业向海外拓展,跨国公司得到空前发展。国际资本的流动带动了注册会计师的跨国界发展,形成了一批国际会计师事务所。

第二节 审计的概念

一、审计的定义

审计一词最初的含义就是查账,随着审计业务的不断发展和审计目的的不断演进,审计概念也不断变化,查账仅仅成为取得审计证据的一种方式方法,早已不再是审计的全部。

目前,关于审计的定义主要有以下几种权威表述。

国内外一些会计组织主要从注册会计师审计角度出发,对审计概念的描述主要有以下几种:

(1) 国际会计师联合会(IFAC)的审计实务委员会在《国际审计准则》中把审计描述为:“审计人员对会计报表是否在所重要方面遵循了特定财务报告框架发表意见。”

(2) 美国注册会计师协会(AICPA)在《审计准则说明书》第1号中,将审计概念描述为:“独立审计人员对会计报表加以检查,收集必要证据。其目的是对这些会计报表是否按照公认会计原则公允地反映财务状况、经营成果和现金流量发表意见。”

(3) 中国注册会计师协会在《独立审计基本准则》中,简单扼要地进行了如下描述:“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意见。”

从审计整体角度出发,国内外主要有以下几种表述:

(1) 美国会计学会(AAA)在颁布的《基本审计概念说明》公告中,把审计概念描述为:“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,而对这种结论有关的证据进行客观收集、评定,并将结果传达给利害关系人的有组织的过程。”

(2) 我国审计学会1989年提出如下定义:“审计是由专职机构和人员,依法对被审单位的财政、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,促进宏观经济调控的独立性经济监督活动。”

(3) 1995年我国审计定义研讨会,将审计定义为:“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。”

综上所述,审计的定义应当以审计的性质为基点,结合审计关系、依据、对象、目的、目标、职能等基本要素来表达。

审计的定义可以表达为:审计是由独立于被审计单位的机构和人员,对被审计的财政、财务收支及其有关的经济活动的真实性、公允性、合法性和效益性进行检查、评价、鉴证的

一种独立性的经济监督活动。此外，我们还可以从以下几个方面来加深对审计的理解：

审计的主体是“专职机构或人员”，包括政府审计机构和人员、内部审计部门和人员、会计师事务所及其实实施审计行为的人员。

审计的客体是“被审计单位”，包括法定范围内的国家行政事业单位和企业单位及其他经济组织。

进行审计须“接受委托或授权”。政府审计和内部审计是由上级管理部门或领导授权的。

审计依据是“相关法律、法规”，可以理解为依照法律、法规和国家其他有关规定，遵循审计准则和专业行为标准。

审计对象是“被审计单位特定时期内财政、财务收支及其他有关经济活动”。

审计的目的是“维护经济秩序”。

审计的目标是“判明被审计单位的财产、财务收支及其有关经济活动的公允性、真实性、合法性和效益性”。

审计的本质是“具有独立性的经济监督活动”。

二、审计的性质

（一）审计的特性

1. 独立性

审计是具有独立性的经济监督活动。“独立性”是审计的灵魂，是审计工作的根本特征。所谓的独立性是指审计机构和审计人员在组织、工作、经济方面独立于被审计单位，不受外来和内在因素的影响和干扰，保持中立的一种态度，即组织独立、工作独立、经济独立。保持独立性，能使审计工作顺利进行，审计结论客观公正。

（1）组织独立。审计机构必须是独立的专职机构，应独立于被审计单位之外，于被审计单位没有行政隶属关系。

（2）工作独立。审计人员在开展审计工作时，要保持精神上的独立，坚持客观公正，不受任何部门、单位和个人的干涉，独立地对被审计事项做出公正、合理的评价和鉴定。

（3）经济独立。审计机构从事审计业务活动必须要有法定的经费来源和受国家法律保护的经济收入，不受被审计单位的约束。

2. 权威性

审计的权威性与审计的独立性相关，它是保证有效行使审计监督权的必要条件。审计的权威性主要表现在两个方面。首先，审计组织的地位和权利由法律明确规定，如我国的《宪法》、《审计法》、《注册会计师法》等都对政府审计机关、会计事务所的设立，以及职权范围作了明确的规定。我国的内部审计机构也是根据有关法律设置的，从而充分体现了审计组织的法定地位。其次，审计人员依法执行审计是受法律保护的。《审计法》规定，“审计人员依法执行职务，受法律保护。任何组织和个人不得拒绝、阻碍审计人员依法执行职务，不得打击报复审计人员。”审计机关负责人在没有违法失职或者其他不符合任职条件的情况下，不得随意撤换等。这种在法律权利和义务上的规定体现了我国审计的权威性。

3. 公正性

审计的公正性特性反映了审计工作的基本要求。公正性的来自于独立性，它是权威性的

基础，公正了才具有权威性，因此审计人员在工作中只有同时保持独立性、公正性才能取信于审计授权人、委托人和社会公众，才能真正树立审计权威形象。

（二）审计关系

在审计工作中，无论何种形式的审计，都会形成由三方组成的审计关系。一是审计授权人或委托人，一般是财产的所有者；二是审计人，即执行审计的审计机构和审计人员；三是被审计人，一般为财产的代替者或经营者。我们把审计授权人或委托人、审计人、被审计人三者之间所构成的下列关系称为审计关系：

（1）整个审计工作由审计授权人或委托人、被审计人及审计人三方组成。

（2）审计授权人或委托人与被审计人之间存在着后者对前者承担和履行经营管理资源财产的经济责任关系。

（3）审计人应根据审计授权人或委托人的授权或委托，对被审计人进行审查；同时向审计授权人或委托人提出审计报告或管理建议。

政府审计的授权人是国家权力机关或政府行政长官，被审计人是国有资产的经营管理或使用者，审计人是政府审计机关及其审计人员。

注册会计师审计的委托人是财产所有者，被审计人是财产的经营者，审计人是社会公认的会计师事务所及其注册会计师从业人员。

内部审计的审计授权人是董事会或管理当局，被审计人是内部其他各职能部门，审计人是内部审计机构及其人员。

第三节 审计的对象与职能

一、审计对象

审计对象是指审计监督的范围和内容。通常把审计对象概括为被审计单位的经济活动。具体地说，审计对象包括两个方面内容：

（1）被审计单位财政、财务收支及其有关的经营管理活动。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有关的经营管理活动为审计对象，对其是否真实、合法、合规及效益情况进行检查和评价，以便对其所承担的受托经济责任是否得以认真履行进行鉴证。

（2）被审计单位的各种作为提供财政收支及其有关经营管理活动信息载体的会计资料以及相关资料。其中会计资料包括：记载和反映被审计单位财政收支以及提供会计信息会计的凭证、账簿、报表等；相关的计划、预算、经济合同、决策方案、经济活动分析资料等，以及电子计算机的磁盘、光盘和进入网络系统的会计资料等会计信息载体。

综上所述，审计对象是指被审计单位的财务支出及与其有关的经营管理活动，以及作为提供这些经济活动信息载体的会计资料和其他有关资料。会计资料和其他有关资料是审计对象的形式，其所反映的被审计单位的财务收支及有关的经营管理活动是审计对象的本质。

二、审计的职能

审计职能是指审计本身所固有的，体现审计本质属性的内在功能。它不受人们主观意志

的支配,客观地存在于审计工作之中,它是审计能够适应社会经济生活需要所必须具备的能力,并且随着社会经济的发展及其对审计需要的变化而不断发展变化。一般而言,审计具有经济监督,经济鉴证和经济评价三种职能,其中经济监督是基本职能,经济鉴证和经济评价是以经济监督为基础而派生出的职能。审计职能随着审计的发展而不断发展和变化。

(一) 经济监督

经济监督是指通过对被审计单位的财政,财务收支及有关经济活动真实性,合法性和效益性的审查,指出错弊,监督被审计单位或个人遵守财经法纪,履行经济责任,以保证被审计单位的经济活动和会计核算按规定的轨道运行的职能。它是审计最基本的职能。在审计实务中,政府审计从依法检查到依法评价,从依法做出审计处理处罚决定到监督决定的执行,都体现着审计的监督职能。

(二) 经济评价

经济评价是指审计机构或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进行审查核实的基础上,对被审计单位经营决策、计划、预算是否确实可行,经济活动及其结果是否完成了预定目标,内部控制制度是否健全有效等进行评价,从而有针对性地提出意见和建议,以促进被审计单位改善经营管理,提高经济效益。经济效益审计最能体现审计的评价职能。例如,注册会计师接受委托,通过对会计报表审计出具的审计报告。

(三) 经济鉴证与服务职能

经济鉴证是指审计机构和审计人员通过对被审计单位的会计报表和其他相关资料进行检查和验证,确定其财务状况和经营成果的公允性、合法性,并且出具书面证明,以取得审计委托人或社会公众的信任。经济鉴证可以作为评价经济责任、解脱经济责任和依法处理的依据。由于审计鉴证是依法进行、客观公正的,能取信于社会,故又称审计公正。随着经济的发展,审计业务会日趋信息化、网络化、国际化,客户会更多地向审计机构提出提供各类审计服务需求,如会计咨询服务、税务咨询服务、投资咨询服务、管理咨询服务等。因此,审计咨询服务的职能将成为审计的又一重要职能。

第四节 审计的分类

由于审计活动的主体、范围、时间、地点不同、对审计工作的要求不同,从而形成了不同类型的审计。科学地对审计进行分类,既有助于深刻了解各种审计的内容和特点,加深对审计的认识,又有利于审计人员合理组织不同类型的审计工作程序,从而提高审计工作的质量和效益,顺利完成审计任务。参照国际审计分类的惯例,结合我国的经济类型和审计监督的特点,我国的审计分类标准有基本分类和其他分类两种。

一、审计的基本分类

审计的基本分类是以审计的本质属性为标准进行的分类。由于审计主体、内容、目标分别从不同角度阐明了审计的本质属性,因而审计的基本分类包括按审计主体分类和按审计内容、目标分类。

(一) 审计按主体分类

按审计活动执行主体的性质分类,审计可分为政府审计、独立审计和内部审计三种。

1. 政府审计

政府审计是由政府审计机关依法进行的审计,在我国一般称为国家审计。我国国家审计机关包括国务院设置的审计署及其派出机构和地方各级人民政府设置的审计厅(局)两个层次。国家审计机关依法独立行使审计监督权,对国务院各部门和地方人民政府、国家财政金融机构、国有企事业单位以及其他有国有资产的单位的财政、财务收支及其经济效益进行审计监督。各国政府审计都具有法律所赋予的履行审计监督职责的强制性。

2. 独立审计

独立审计,即由注册会计师受托有偿进行的审计活动,也称为民间审计。我国注册会计师协会(CICPA)在发布的《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。”独立审计的风险高、责任重,因此审计理论的产生、发展及审计方法的变革基本上都是围绕独立审计展开的。

3. 内部审计

内部审计是指由本单位内部专门的审计机构和人员对本单位财务收支和经济活动实施的独立审查和评价,审计结果向本单位主要负责人报告。这种审计具有显著的建设性和内向服务性,其目的在于帮助本单位健全内部控制,改善经营管理,提高经济效益。在西方国家,内部审计被普遍认为是企业总经理的耳目、助手和顾问。1999年,国际内部审计师协会(IIA)理事会通过了新的内部审计定义,指出:“内部审计是一项独立、客观的保证和咨询顾问服务。它以增加价值和改善营运为目标,通过系统、规范的手段来评估风险、改进风险的控制和组织的治理结构,以达到组织的既定目标。”

(二) 审计按内容和目的分类

审计按其内容和目标可以分为:财政财务审计,财经法纪审计和经济效益审计。

1. 财政财务审计

财政财务审计是指审计机构对被审计单位财务报表及有关资料的公允性及其所反映的财政、财务收支的合法性、合规性所进行的审计,主要包括:财务报表审计、经济责任审计、离任审计、企业破产审计、企业兼并审计等。财政财务审计也称传统审计或常规审计。

2. 财经法纪审计

财经法纪审计是指审计机关对被审计单位和个人严重侵占国家资财,严重损失浪费以及其他严重损害国家经济利益和违反财经法纪的行为所进行的专案审计。其目的在于维护财经法纪,保护国家和人民财产的安全与完整。财经法纪审计也称专案审计。

3. 经济效益审计

经济效益审计是指审计机构对被审计单位的财政财务收支及其经营管理活动的经济性和效益性所实施的审计。目的是促使被审计单位改善经营管理,提高经济效益和工作效率。

二、审计的其他分类

除上述基本分类外,审计还可按其他标准分类。

(一) 按审计范围分类

1. 全面审计

全面审计又称全部审计,是指对被审计单位一定时期内的财政、财务收支及其经济的各

个方面及相关资料进行全面审计。其优点是审查详细、彻底，审计效果好；缺点是工作量大，费时费力。全面审计一般适用于规模较小、业务较简单、会计资料较少的企业单位，或者内部控制不健全、存在问题较多的单位以及需要详细审计的重大案件。

2. 局部审计

局部审计又称部分审计，是指对被审计的单位一定期间的财务收支或经营管理活动的某些方面及其资料进行部分的、有目的和重点的审计，如对企业进行的先进审计、银行存款审计、销售审计、成本费用审计、利税审计等。其优点是审计范围小、针对性强、时间短、耗费少，能及时发现问题和纠正错误；缺点是容易遗漏问题，具有一定的局限性。

3. 专项审计

专项审计又称专题审计，是指对某一特定项目所进行的审计，如对支农扶贫资金的审计、对救灾款项的审计、对自筹基建资金来源的审计等。专项审计比局部审计范围更小，针对性更强，有利于及时开展工作，适时地、有针对性地提出意见和建议，为宏观经济调控和决策提供真实、可靠的审计信息。

（二）按审计时间分类

按时间不同，审计可分为事前审计，事中审计和事后审计。

1. 事前审计

事前审计是指在被审单位经济业务实际发生以前进行的审计。这实质上是对计划、预算、预测和决策进行审计，如国家审计机关对财政预算编制的合理性、重大投资项目的可行性等进行的审查，会计师事务所对企业盈利预测文件的审核，内部审计组织对本企业生产经营决策和计划的科学性与经济性、经济合同的完备性进行的评价等。

开展事前审计，有利于被审单位进行科学决策和管理，保证未来经济活动的有效性，避免因决策失误而遭受重大损失。一般认为，内部审计组织最适合从事事前审计，因为内部审计强调建设性和预防性，能够通过审计活动充当单位领导进行决策和控制的参谋、助手和顾问；而且内部审计结论只作用于本单位，不存在对已审计计划或预算的执行结果承担责任的问题，审计人员无开展事前审计的后顾之忧；同时，内部审计组织熟悉本单位的活动，掌握的资料比较充分，且易于联系各种专业技术人员，有条件对各种决策、计划等方案进行事前分析比较，得出评价结论，提出改进意见。

2. 事中审计

事中审计是指在被审单位经济业务执行过程中进行的审计，例如：对费用预算、经济合同的执行情况进行审查。被审计单位通过这种审计，能够及时发现和反馈问题，尽早纠正偏差，从而保证经济活动按预期目标合法、合理、有效地进行。

3. 事后审计

事后审计是指在被审单位经济业务完成之后进行的审计。大多数审计活动都属于事后审计。事后审计的目标是监督经济活动的合法性、合规性，鉴证企业会计报表的真实性、公允性，评价经济活动的效果和效益状况。

按实施的周期性分类，审计还可分为定期审计和不定期审计。定期审计是按照预定的间隔周期进行的审计，如注册会计师对上市公司年度会计报表进行的每年一次的审计、国家审计机关每隔几年对行政事业单位进行的财务收支审计等。不定期审计是出于需要而临时安排进行的审计，如国家审计机关对被审单位存在的严重违反财经法规的行为突击进行财经法纪