



高职高专“十一五”规划教材·经济管理类

审计实务

张庆丰 主编



冶金工业出版社

www.cnmp.com.cn

内 容 简 介

本书是为了满足高职高专培养面向一线懂理论、重操作的高等应用型会计专门人才目标的需要,充分考虑我国目前高职高专教育教学特点、学生的知识能力水平编写而成。

全书在对我国的审计理论和实务进行科学总结的基础上,以相关的法律、法规为依据,借鉴审计科研的新成果及审计实务工作的成功经验和做法,通过案例分析,深入浅出地阐述了审计的基本理论和方法,对审计的主要内容特别是实务操作方法进行了论述与说明。全书正文内容共 15 章,每章正文后都附有大量练习题和本章经典审计实训案例分析题,讲练结合,既方便教师教学,又方便学生实训,进而提高学生分析问题和解决问题的能力,调动学生学习的积极性。本书在最后附有审计综合模拟实训内容,供学生练习与提高。

本书适合高职高专管理类专业审计学课程的教学和学习,也可作为审计工作人员和其他企业管理人员学习的参考书。

图书在版编目(CIP)数据

审计实务/张庆丰主编. —北京:冶金工业出版社, 2008.8
ISBN 978-7-5024-4726-7

I. 审… II. 张… 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(2008)第 132804 号

出 版 人 曹胜利

地 址 北京北河沿大街嵩祝院北巷 39 号, 邮编 100009

电 话 (010)64027926 电子信箱 postmaster@cnmip.com.cn

责任编辑 刘 源

ISBN 978-7-5024-4726-7

北京天正元印务有限公司印刷;冶金工业出版社发行;各地新华书店经销

2008 年 8 月第 1 版, 2008 年 8 月第 1 次印刷

787mm×1092mm 1/16; 15 印张; 390 千字; 231 页; 1-3000 册

29.00 元

冶金工业出版社发行部 电话: (010)64044283 传真: (010)64027893

冶金书店 地址: 北京东四西大街 46 号(100711) 电话: (010)65289081

(本书如有印装质量问题, 本社发行部负责退换)

前 言

高等职业教育培养的是面向生产、建设、服务第一线需要的高技能人才，实践教学有着极其重要的地位。重视实践教学环节，把实践性教学贯穿于人才培养的全过程，是提高人才培养质量的关键。高职教学改革的方向是强调教学活动、人才培养的模式与生产实践、社会服务、技术推广及技术开发紧密结合。

审计是一门综合性和实践性很强的技术应用性学科，随着我国社会主义市场经济的不断发展和审计监督体系的逐步完善，审计工作的地位和作用日益被人们所重视和关注。

本书为了满足高职高专培养面向一线懂理论、重操作的高等应用型会计专门人才目标的需要，充分考虑我国目前高职高专教育教学特点、学生的知识能力水平编写而成。它适合高职高专财经类专业审计学课程的教学和学习，也可作为审计工作人员和其他企业管理人员学习的参考书。

本书在对我国的审计理论和实务进行科学总结的基础上，以相关的法律、法规为依据，借鉴审计科研的新成果及审计实务工作的成功经验和做法，通过案例分析，深入浅出地阐述了审计的基本理论和方法，对审计的主要内容特别是实务操作方法进行了论述与说明。

本书具有以下特点：

(1) 以注册会计审计为主线，侧重注册会计师实务并兼顾政府审计、内部审计，具有通俗易懂且理论联系实际的特色。

(2) 以审计基本理论适度、够用为编写原则，遵循审计工作过程的实践操作程序，主要运用案例分析方法，强化审计实务技术的应用及训练。

(3) 以最新修订的《审计法》、《公司法》、《刑法》及最新的《中国注册会计师审计准则》、《企业会计准则》等法规为依据，并吸收了国内外审计实践和审计理论的最新成果，内容新颖、规范。

(4) 每章正文后都附有本章经典审计案例和实训案例分析，讲练结合，既方便教师教学，又方便学生实训。

本书由张庆丰任主编，方燕、黄豫华任副主编，王娜、徐华参加编写。

由于编者水平所限，书中如有不足之处敬请使用本书的师生与读者批评指正，以便修订时改进。如读者在使用本书的过程中有其他意见或建议，恳请向编者(bjzhangxf@126.com)踊跃提出宝贵意见。

编 者

目 录

第一章 概论1	第四节 中国注册会计师执业准则20
第一节 审计的产生与发展.....1	一、中国注册会计师执业准则建设及国际趋同的必要性.....20
一、审计产生的客观基础.....1	二、中国注册会计师执业准则体系框架.....20
二、审计的产生与发展.....1	三、中国注册会计师鉴证业务准则、相关服务准则.....21
三、审计的基本概念.....2	四、会计师事务所质量控制准则.....21
四、审计的特征.....3	思考与练习.....22
第二节 审计的对象与职能.....3	第三章 注册会计师的职业道德和法律责任25
一、审计的对象.....3	第一节 注册会计师的职业道德.....25
二、审计的职能.....3	一、注册会计师职业道德问题产生的背景.....25
三、审计的作用.....4	二、注册会计师职业道德的含义.....25
第三节 审计的分类.....4	三、制定注册会计师职业道德规范的必要性.....25
一、审计按其主体分类.....4	第二节 注册会计师的法律责任.....28
二、按审计内容和目的分类.....5	一、管理当局责任与注册会计师职业责任的界定.....28
三、按审计实施时间分类.....5	二、发现错误与舞弊的责任.....29
四、按审计审查的范围分类.....5	三、揭露违反法规行为的责任.....30
五、审计的其他分类.....5	第三节 避免法律诉讼的对策.....31
第四节 审计组织与审计人员.....5	一、可能导致注册会计师法律责任的原因.....31
一、政府审计机关与审计人员.....6	二、注册会计师行业的应对措施.....31
二、内部审计机构与审计人员.....7	三、会计师事务所和注册会计师的应对措施.....31
三、民间审计组织与注册会计师.....8	思考与练习.....32
四、政府审计、注册会计师审计及内部审计之间的关系.....9	第四章 审计计划35
思考与练习.....11	第一节 审计业务约定书.....35
第二章 审计准则14	一、审计业务约定书的含义.....35
第一节 审计准则概述.....14	二、审计业务约定书的作用.....35
一、审计准则的涵义与结构.....14	三、签订审计业务约定书的步骤.....35
二、审计准则的作用.....14	四、审计业务约定书的基本内容.....35
三、中国审计准则体系.....14	第二节 审计计划.....36
第二节 中国国家审计准则.....14	一、审计目标和认定.....36
一、国家审计准则概述.....14	二、审计计划的含义及作用.....38
二、国家审计基本准则的主要内容.....15	
三、中国国家审计准则制定现状.....18	
第三节 中国内部审计准则.....18	
一、内部审计准则概述.....18	
二、中国内部审计基本准则的主要内容.....19	
三、中国内部审计具体准则和内部审计实务指南.....19	

三、审计计划的内容	38	二、变量抽样	72
四、审计计划的编制及更改	39	思考与练习	74
第三节 审计重要性	40	第七章 审计证据与审计工作底稿	76
一、审计重要性的含义	40	第一节 审计证据的概念与分类	76
二、重要性与审计风险的关系	41	一、审计证据的含义及作用	76
三、计划审计工作时对重要性		二、审计证据特征	76
的评估	41	三、审计证据的分类	78
四、评价审计结果时对重要性		四、审计证据的证明力及	
的考虑	42	影响因素	78
第四节 审计风险	43	第二节 审计证据的收集与整理	79
一、审计风险的含义	43	一、审计证据的收集	79
二、审计风险的构成要素及其		二、审计证据的鉴定	80
相互关系	43	三、审计证据的整理	80
三、风险评估与风险应对	44	四、审计证据的使用	81
思考与练习	48	第三节 审计工作底稿的概念与分类	81
第五章 审计程序和审计方法	52	一、审计工作底稿的含义	81
第一节 审计程序	52	二、审计工作底稿的作用	82
一、审计的准备阶段	52	三、审计工作底稿的分类	82
二、审计的实施阶段	53	第四节 审计工作底稿的编制	82
三、审计的报告阶段	53	一、审计工作底稿的基本内容	82
第二节 审计方法概述	54	二、审计工作底稿的编制	83
一、审计方法的概念	54	三、审计工作底稿的复核	84
二、审计方法体系	54	思考与练习	85
三、审计的一般方法	54	第八章 内部控制、风险评估与	
四、审计的技术方法	56	风险应对	88
思考与练习	64	第一节 内部控制系统	88
第六章 抽样审计	67	一、内部控制的含义	88
第一节 审计抽样概述	67	二、内部控制的构成要素	88
一、审计抽样的概念	67	三、内部控制的目标	90
二、审计抽样的特征	67	四、内部控制的主要方法	90
三、统计抽样与非统计抽样	67	第二节 内部会计控制的内容	93
四、统计抽样和专业判断	68	一、内部会计控制概述	93
第二节 审计抽样的步骤	68	二、建立内部会计控制制度应当	
一、样本设计	68	遵守的基本原则	93
二、样本的选取	69	三、我国内部会计控制的内容	94
三、样本量的确定	70	四、工程项目的会计控制	94
四、样本审查	70	五、担保的会计控制	96
第三节 抽样审计结果的评价	70	第三节 风险评估和风险应对	97
一、分析样本误差	70	一、对内部控制了解的深度	97
二、推断总体误差	70	二、对内部控制了解的程序	97
三、重估抽样风险	70	三、对内部控制了解的内容	98
四、形成审计结论	71	四、对内部控制了解的记录方法	98
第四节 抽样审计方法的具体运用	71	五、评估重大错报风险及风险应对	98
一、属性抽样	71	六、控制测试	99

七、实质性程序	100
思考与练习	101
第九章 销售与收款循环审计	104
第一节 销售与收款循环审计的目标 与范围	104
一、销售与收款循环的特点	104
二、销售与收款业务循环审计 的目标	106
三、销售与收款业务循环审计 的范围	107
第二节 销售与收款循环的内部控制 制度评审	107
一、销售与收款循环内部控制 制度的内容	107
二、销售与收款循环内部控制 制度的评价与审计风险	109
三、销货业务内部控制制度的符合性 测试和交易的实质性测试	109
第三节 销售与收款循环审计实务	111
一、营业收入的审计	111
二、应收账款审计	115
三、坏账准备审计	120
四、应收票据审计	121
五、应交税费审计	123
六、其他相关账户审计	124
思考与练习	124
第十章 购货与付款循环审计	127
第一节 购货与付款循环审计的目标 与范围	127
一、购货与付款循环的特点	127
二、购货与付款循环审计的目标	129
三、购货与付款循环审计的范围	129
第二节 购货与付款循环的内部控制 制度评审	130
一、购货与付款循环的内部控制 制度的内容	130
二、购货与付款循环内部控制 制度的评价与审计风险	131
三、购货与付款循环内部控制的 符合性测试和交易的 实质性测试	131
第三节 购货与付款循环审计实务	133
一、应付账款的审计	133
二、应付票据审计	135

三、预付账款的审计	136
四、固定资产审计	137
思考与练习	143
第十一章 存货与仓储循环审计	145
第一节 存货与仓储循环审计的 目标与范围	145
一、存货与仓储循环业务概述	145
二、存货与仓储循环审计的目标	147
三、存货与仓储循环审计的范围	147
第二节 存货与仓储循环的内部控制 制度评价	147
一、存货与仓储循环的内部控制 制度的内容	147
二、存货与仓储循环的控制测试	148
三、存货与仓储循环内部控制 制度的评价与审计风险	149
第三节 存货审计	150
一、存货监盘	150
二、存货计价测试	154
三、存货截止测试	155
第四节 相关账户的审计	157
一、应付职工薪酬审计	157
二、存货成本的审计	158
三、营业成本的审计	159
四、存货跌价准备的审计	160
思考与练习	161
第十二章 筹资与投资循环审计	164
第一节 筹资与投资循环的审计目标 与审计范围	164
一、筹资与投资循环业务概述	164
二、筹资与投资循环的审计目标	165
三、筹资与投资循环的审计范围	165
第二节 筹资与投资循环内部控制 制度的评审	166
一、筹资与投资循环内部控制 制度的内容	166
二、筹资与投资循环内部控制 制度的符合性控制测试	167
三、筹资与投资循环内部控制 制度的评价与审计风险	168
第三节 筹资与投资循环审计实务	168
一、负债类筹资账户审计	168
二、所有者权益类筹资账户审计	171
三、投资业务审计	173

思考与练习	174	二、验资的作用	202
第十三章 货币资金审计	177	三、验资的种类	202
第一节 货币资金的审计目标与范围	177	四、验资的范围	202
一、货币资金业务概述	177	第二节 验资程序和步骤	203
二、货币资金的审计目标	178	一、验资准备阶段	203
三、货币资金的审计范围	178	二、实施验资阶段	204
第二节 货币资金内部控制的内容及其测试	178	三、提交验资报告阶段	205
一、货币资金内部控制概述	178	第三节 验资的内容与方法	205
二、货币资金的控制测试	180	一、货币资金投入的审验	205
三、货币资金内部控制制度评价与审计风险	180	二、实物资产投入的审验	205
第三节 货币资金审计实务	181	三、无形资产投入的审验	206
一、库存现金审计	181	第四节 验资报告撰写实务	206
二、银行存款审计	183	一、出具验资报告的前提	206
三、其他货币资金审计	186	二、验资报告的要素构成	206
思考与练习	186	三、设立验资报告的撰写	207
第十四章 审计报告	189	四、变更验资报告的撰写	209
第一节 期后事项	189	思考与练习	210
一、期后事项的含义	189	附录：审计综合模拟实训	213
二、期后事项的种类	189	第一部分 关于审计综合模拟实训的说明	213
三、期后事项的审计	190	第二部分 审计实训与要求	213
四、期后事项对审计报告的影响	191	一、审计计划阶段	213
第二节 或有损失的审计	191	二、了解内部控制与符合性测试	214
一、或有损失的含义	191	三、销售与收款循环中主要账户的实质性测试	215
二、或有损失的种类	192	四、购货与付款循环中主要账户的实质性测试	216
三、或有损失的审计	192	五、生产循环审计	216
四、或有损失对审计报告的影响	192	六、筹资与投资循环审计	217
第三节 审计报告的意义	193	七、货币资金与特殊项目审计	218
一、审计报告的涵义	193	八、审计终结工作	219
二、审计报告的作用	193	第三部分 控制制度设计模拟资料	219
三、审计报告的种类	193	第四部分 期初、报表、经济业务资料	220
四、审计报告的内容	193	一、企业概况	220
第四节 审计报告撰写实务	194	二、2007 年 12 月份发生的经济业务	222
一、撰写审计报告的基本要求	194	三、2007 年初有关账户期初余额表	226
二、标准审计报告及撰写方法	195	四、2005 年—2007 年资产负债表主要数据	228
三、非标准审计报告及撰写方法	196	参考文献	231
思考与练习	199		
第十五章 验资业务	202		
第一节 验资概述	202		
一、验资的含义	202		

第一章 概 论

第一节 审计的产生与发展

一、审计产生的客观基础

审计是人类社会经济发展的客观产物。它是在财产所有权与经营管理权相分离的条件下，伴随着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。

二、审计的产生与发展

(一) 我国审计的产生与发展

我国审计的发展经历了一个漫长的过程。据考证，我国早在西周时期就有了审计活动的记录，是世界上较早产生审计的国家之一。我国古代的审计从西周开始，经历了秦汉、隋唐、宋朝等演进发展时期，由于元明清时期我国民族工商业发展缓慢，再加上外强的入侵，审计活动停滞不前，并逐渐被西方的民间审计所超越。中华民国时期审计有了较大起色，但是由于旧制度的约束，审计在社会经济活动中的影响力则极为有限。新中国成立以来，特别是十一届三中全会以后，我国的审计才借助改革的春风迈上了飞速发展的快车道。

1986年7月，国务院发布了《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，国务院颁布了《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，全国人大颁布了《中华人民共和国注册会计师法》，1994年10月颁布了《中华人民共和国审计法》，并于2006年对该法进行了修订，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。

(二) 西方注册会计师审计的起源与发展

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，就有了官厅审计机构。但当时的审计，无论从组织机构上还是从方法上，都还处于很不完善的阶段。而伴随着商品经济的发展注册会计师审计的产生才代表着西方审计的真正崛起。

注册会计师审计起源于16世纪的意大利，真正形成始于英国的股份制企业制度。

19世纪40年代到20世纪初，是注册会计师审计的形成时期。在这一时期内，英国的法律规定股份公司和银行必须聘请注册会计师审计人员，致使英国注册会计师审计得到了迅速发展，并对欧洲、美洲及日本等产生了重要影响。这一时期英国注册会计师审计的主要特点是：法律地位得到了法律确认；审计的目的是查错防弊，保护企业资产的安全和完整；审计的方法是对会计账目进行详细审计；审计报告使用人主要为企业股东等。

(三) 西方注册会计师审计的发达时期

从20世纪初开始，随着全球经济发展的重心逐步由欧洲转向美国，注册会计师审计在美国得到了迅速发展，并对注册会计师职业在全球的迅速发展发挥了重要作用。

第二次世界大战以后，经济发达国家通过各种渠道推动本国企业向海外拓展，致使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审计的跨国界发展，国际会计师事务所由此形成。随着会计师事务所规模不断扩大，形成了“八大”国际会计师事务所，20世纪80年代末合并为“六大”，之后又合并成为“五大”。2001年，美国出现了安然公司会计造假丑闻。安然公司在清盘时，不得不对其编造的财务报表进行修正，将近3年来的利润额削减20%，约5.86亿美元。安然公司作为美国的能源巨头，在追求高速增长的狂热中利用会计准则的不完善，进行表外融资的游戏，

并通过关联交易操纵利润。出具审计报告的安达信会计师事务所，因涉嫌舞弊和销毁证据受到美国司法部门的调查，之后宣布关闭，世界各地的安达信成员所也纷纷与其他国际会计师事务所合并。因此，时至今日，尚有“四大”国际会计师事务所，即普华永道(PricewaterhouseCoopers)、安永(Emst & Young)、毕马威(KPMG)和德勤(Deloitte Tou-che Tohmatsu)。与此同时，审计技术也在不断发展：抽样审计方法得到普遍运用，风险导向审计方法得到推广，计算机辅助审计技术得到广泛采用。

三、审计的基本概念

审计是社会经济发展到一定阶段的产物，并随着社会经济的发展而发展。“审计”一词从词义上来解释，“审”为详细、周密、谨慎地审阅检查，“计”为会计资料，并且还有计算、稽核之意。在英文中，“审计”(Audit)一词是指会计检查。随着生产和经济的发展，以及管理的客观需要，审计的对象有了新的发展，它已被审单位包括会计业务在内的所有经济活动纳入审查范畴，从而使审计的内涵和外延不断发展和完善。

一般而言，审计是指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，使审计结论更好的被各方所接受。根据审计依据的性质和内容分类，审计依据有以下4类：一是国家的法律、法规和各项方针政策，如会计法、审计法、公司法等；二是中央和地方政府主管部门制定的规章制度，如企业会计准则、企业会计制度、注册会计师审计准则和内部审计准则等；三是各级政府和企业、事业单位编制的预算、计划和签订的合同等；四是各级政府部门制定的业务规范和技术经济指标等。只有对审计工作和审计对象都有鲜明的判断依据，才能使审计结论被社会公众所接受。

(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做出判断，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。经济监督、经济评价和经济鉴证是审计的3大职能,但是3大职能的发挥要建立在独立性的基础之上。

四、审计的特征

审计的特征也就是审计有别于其他管理活动的地方,即审计是一项具有独立性的经济监督、评价和鉴证活动。正因为审计具有独立性,才能保证审计机构和审计人员,依法客观公正的判断经济活动及其相关资料的真实性、合法性和公允性,以便取信于社会各界,更好地发挥监督作用。所谓审计独立性,就是审计机构和审计人员秉公、按原则从事审计工作。审计机构和审计人员在执行审计业务、出具审计报告时,应当在形式上和实质上独立于委托单位和其他机构,不受外界的干扰和影响。

宪法中明确指出,审计机关要依照法律规定,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。国家颁布的审计法、注册会计师法也都对审计机构和审计人员的独立性给予了明确的说明。审计独立性包含以下几个方面:机构独立;经济独立;工作独立。

第二节 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。

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:

(1) 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,以便对其所负的受托经济责任是否得以认真履行进行鉴证。根据宪法规定,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。

(2) 被审计单位的会计资料及其相关资料。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,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的经济活动都是审计的对象。

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,它由审计的本质特征所决定,是审计本质的客观反映。它不以人们的主观意志为转移,而是由社会经济客观需要来决定的。审计的职能并不是一成不变的,它随着社会经济的发展和审计对象的扩大而逐步发展和完善。在学术界关于审计的职能有各种论述,但比较一致的意见认为:审计是具有独立性的经济监督、经济鉴证和经济评

价活动。

（一）经济监督职能

经济监督是审计最基本的功能。监督就是检查与督促，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。

（二）经济鉴证职能

鉴证是指鉴定和证明。经济鉴证是指审计机构和审计人员依法对被审计单位的会计资料及其他相关资料进行审核检查，确定其财务状况和经营成果的合法性、公允性和真实性，并出具书面证明，为审计授权者或委托者提供真实的信息资料，以取信于政府和社会公众的一种职能。

（三）经济评价职能

评价是指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。

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3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，审计职能也会越来越重要。

三、审计的作用

审计的作用与特定的社会、经济环境有着密切的联系。审计的作用是指审计职能在审计工作中产生的客观效果。审计的作用主要有防护作用、促进作用和实证作用。

1. 防护作用

审计的防护作用是指检查被审计单位的财务收支及其有关经营管理活动的真实性、准确性，监督国家的方针政策、财经法规和财务制度等方面在被审计单位的执行情况，这样可以揭露出被审计单位的各种错误与舞弊行为，以此保护所有者的权益，保证会计资料的正确和可靠，维护财经法纪和经济秩序，防止违法乱纪行为的发生，从而确保市场经济健康有效地运行。

2. 促进作用

审计的促进作用是指通过对被审计单位的经营管理活动和经营管理制度进行审查和评价，确定被审计单位取得的成绩，并总结经验，提出进一步努力的方向，揭示经营管理活动中存在的问题、内部控制中的薄弱环节和不合理的地方，并深入分析，提出改进意见，以利于被审计单位不断完善和健全内部控制制度，改善经营管理，提高经济效益以及加强宏观调控。

3. 证实作用

通过审计监督向审计委托人出具审计报告、提供鉴证证明，具有较强的可信性与证实性。

第三节 审计的分类

研究审计分类具有重要意义，主要表现在以下两方面：一方面研究审计分类，对于完善审计理论体系有着重要的意义。另一方面研究审计分类，掌握各种审计类型的规律，以适应各种不同审计实务的需要，从而确保审计工作的顺利进行。在审计工作中，为了使一项审计事项顺利进行，可将不同类型的审计有机地结合起来，形成完善的审计科学理论体系。

一、审计按其主体分类

审计主体，是指具有并行使审计权的组织机构和专职人员。审计主体在审计活动中处于主导地位，是审计行为的执行者。审计按其主体的性质划分，可以分为政府审计、注册会计师审计和内部审计3类：

（1）政府审计。是指政府审计部门对政府部门和国有企事业单位的财政、财务收支及其有关经

济活动的真实性、合规性和效益性所进行的审查。政府审计是政府首脑领导下代表政府进行的审计。例如,我国审计署对民政事业费的审计,省审计厅对本省各及地市财政预算收支执行的审计均属政府审计。

(2) 民间审计。是指经有关部门批准注册的会计师事务所进行的审计,即注册会计师审计。它是审计人接受审计委托人委托,对被审计单位的审计事项所进行的审查。

政府审计与民间审计是被审计单位以外的审计组织所进行的审计,统称为外部审计。

(3) 内部审计。是指由部门、单位内部专职审计机构和专职审计人员所进行的审计。内部审计的内容是本部门、本单位财政财务收支的审计、财经法纪的审计及经济效益的审计。内部审计的职能是在本部门、本单位相对独立地行使审计监督权,是实现经济管理的一种必要手段,其内容并不限于各部门、各单位会计核算的工作监督,而且还涉及到经济活动的各个领域,是增强内部控制的一个重要环节。

二、按审计内容和目的分类

按内容和目的,审计可以分为财政财务收支审计、财经法纪审计和经济效益审计3类:

(1) 财政财务收支审计。也称常规审计或传统审计。

(2) 财经法纪审计。也称违纪审计、专案审计。它是对被审计单位或被审计人员是否贯彻执行和严格遵守财经政策、法令、制度进行的一种审计。

(3) 经济效益审计。是指对被审计单位经济活动的效益性所进行的审计。

三、按审计实施时间分类

审计按其实施时间不同,可以分为事前审计、事中审计和事后审计3类:

(1) 事前审计。是指审计组织在被审计单位经济业务发生前所进行的审计。

(2) 事中审计。是指审计组织在被审计单位某项经济业务发生期间所进行的审计。

(3) 事后审计。是指审计组织在被审计单位经济业务结束后所进行的审计。

四、按审计审查的范围分类

审计按其范围不同,可以分为全部审计和局部审计两类:

(1) 全部审计。是指审计组织对被审计单位在审计期内的全部经营活动及其经济资料所进行的审计。

(2) 局部审计。是指审计组织对被审计单位在审计期内的部分经营活动及其经济资料所进行的审计,如现金审计、销售业务审计等。

五、审计的其他分类

(1) 按审计执行地点不同,可以分为就地审计和报送审计两类。

(2) 审计按其对象的接受程度不同,可以分为强制审计和任意审计两类。

(3) 审计按其对象的记录载体不同,可以分为簿籍审计和电算化审计。

(4) 审计按其组织方式不同,可分为委托审计、联合审计、常驻审计、巡回审计、预告审计和突击审计。

第四节 审计组织与审计人员

审计组织是指有权力或有资格行使审计职能,开展审计工作的群体。我国的审计组织是由政府审计组织、内部审计组织和民间审计组织三大部分组成。审计人员则是指在国家审计组织、内部审计组织和民间审计组织内专门从事审计工作的人员。审计人员是开展审计工作、完成审计任务的具体执行人。

一、政府审计机关与审计人员

(一) 政府审计机关

政府审计机关是代表国家依法行使审计监督权的行政机关,它具有国家法律赋予的独立性和权威性。

1. 政府审计机关的设立类型

各国社会制度不同,政府审计机关的设立方式也有较大差异。目前,按照各国政府审计机关的隶属关系不同,政府审计机关的设立可以分为4种类型:

(1) 立法型。立法型的审计机关隶属于议会,独立行使职权,对议会负责,不受行政当局的控制和干涉。由议会直接领导,依照国家法律赋予的权限,对各级政府机关的财政收支以及国有企业、事业单位的财务收支和有关经济活动进行审计。如美国、英国、加拿大等国家的政府审计体制均属于这种类型。立法型审计机关的独立性、权威性最高。

(2) 司法型。司法型的审计机关隶属于司法部门,拥有很强的司法权。如法国、德国、意大利的审计法院等就隶属于司法体系。具有审计和经济审判的职能,有很高的权威性。与立法型相比,司法型特别强调审计机关的权威性,并以法律形式来强化这种权威性。审计人员大多享有司法职权。

(3) 行政型。行政型的审计机关隶属于政府行政部门,根据国家法律赋予的权限,对政府所属各部门、各单位的财政预算和财务收支活动进行审计。它们对政府负责,保证政府财经政策、法令、计划、预算等的正常实施。我国国家审计署就隶属于国务院。属于这种隶属关系下的政府审计机关,其独立性和权威性相对差些。

(4) 财政型。财政型的审计机关隶属于财政部。如瑞典的国家审计局就是财政的特别机构。不过,国家法律规定它必须向议会报告工作,这样就提高了它的独立性和权威性。一般来说,财政部门领导体制下的审计机关的独立地位相对较低。

政府审计的国际组织是最高审计机关国际组织,由世界各国最高政府审计机关所组成的国际性组织,是一个独立自主、非政府的永久性组织。该组织正式成立于1982年,其宗旨是“经验分享,全球共惠”,我国于1983年派代表参加了该组织在马尼拉召开的第十一届代表大会,并于1983年正式加入了该组织。

2. 我国的政府审计机关

(1) 政府审计机关的设置。我国的政府审计机关是以《宪法》为依据设置的,是代表政府依法行使审计监督权的行政机关,它具有宪法赋予的独立性和权威性。

我国新修订的《中华人民共和国审计法》对政府审计机关的设置和审计人员的要求也做出了如下具体规定:国务院和县级以上地方人民政府设立审计机关。

国务院设立审计署,在国务院总理领导下,主管全国的审计工作。审计长是审计署的行政首长。地方各级人民政府的审计机关分别在省长、自治区主席、市长、州长、县长、区长和上一级审计机关的领导下,负责本行政区域内的审计工作。地方各级审计机关对本级人民政府和上一级审计机关负责并报告工作,审计业务以上级审计机关领导为主。审计机关根据工作需要,经本级人民政府批准,可以在其审计管辖范围内设立派出机构。派出机构根据审计机关的授权,依法进行审计工作。

(2) 政府审计机关的职责。根据新《审计法》的规定,政府审计机关职责如下:

审计机关对本级各部门(含直属单位)和下级政府预算的执行情况和决算以及预算外资金的管理和使用情况进行审计监督。

(3) 政府审计机关的权限。根据新《审计法》的规定,政府审计机关在进行审计时权限如下:

- ①要求报送资料权。
- ②检查权。
- ③采取临时强制措施权。
- ④建议纠正权。

(二) 政府审计人员

政府审计人员是指在各级人民政府的审计机关中从事政府审计的人员。审计人员应当具备与其

从事的审计工作相适应的专业知识和业务能力。政府审计人员属于国家公务员,执行国家公务员制度,同时国家审计人员实行专业技术资格制度,一般包括高级(高级审计师)、中级(审计师)和初级(助理审计师和审计员)三级专业技术职务。职称资格实行国家统一考试制度。

二、内部审计机构与审计人员

(一) 内部审计机构设置

内部审计基本准则,第二条明确规定:所谓内部审计,是指组织内部的一种独立客观的监督和评价活动,它通过审查和评价经营活动及内部控制的适当性、合法性和有效性来促进组织目标的实现。

1. 内部审计机构领导类型

内部审计机构是指在部门、单位内部从事审计工作的机构。常见的内部审计机构的领导体制主要有4种类型:

- (1) 受所在单位董事会下设的审计委员会的直接领导。
- (2) 受所在单位的会计机构负责人或主管财务的副总裁领导。
- (3) 受所在单位总经理或总裁领导。

(4) 受董事会的审计委员会和会计机构负责人的双重领导。不同的领导体制下的内部审计机构,其审计的独立性、权威性、作用也有所不同。

内部审计的国际组织是国际内部审计师协会(IIA)已有67年历史,它的前身是美国内部审计师协会,成立于1941年。内部审计师协会经过半个世纪的发展,现已成为拥有会员数量达到7万多,分布在120多个国家,并有200多个地区分会、29个国家分会,庞大的内部审计师专业组织。我国于1987年以“中国内部审计学会”(1988年改名为“中国内部审计协会”)的名义加入了国际内部审计师协会,这标志着中国的内部审计步入了国际化轨道。国际内部审计师协会从成立之日起就着手制定内部审计准则,并且根据实际情况不断修改内部审计准则。2001年6月,IIA颁布了最新的内部审计实务准则,并从2002年1月1日起正式实施,掀起了内部审计发展的又一轮高潮。中国在2003年6月1日开始颁布实施的内部审计准则顺应了这一潮流,实现了与国际准则的有机对接。

2. 我国的内部审计机构的管理

为了发挥内部审计的作用,提高其工作质量,加强内部审计机构的管理是十分必要的。我国内审协会制定了内部审计具体准则第24号——内部审计机构的管理。该准则明确界定:所谓内部审计机构的管理,是指内部审计机构对内部审计人员和内部审计活动实施的计划、组织、领导、控制、和协调工作。

内部审计机构管理可以分为部门管理和项目管理两个层次。部门管理是指内部审计机构运行过程中的一般性行政管理。项目管理是内部审计机构对审计项目业务工作的管理与控制。内部审计机构管理的内容主要包括:计划编制、人力资源管理、组织协调、领导与沟通和审计项目业务控制。

3. 内部审计机构的权限

根据2003年3月4日审计署发布的《审计署关于内部审计工作的规定》(修订),单位主要负责人或者权力机构应当制定相应规定,确保内部审计机构具有履行职责所必需的权限,主要是:要求报送资料权;参加及召开会议权;检查权;临时制止权;建议改进权;建议处理权。

此外,内部审计机构对本单位有关部门及所属单位严格遵守财经法规、经济效益显著、贡献突出的集体和个人,可以向单位主要负责人或者权力机构提出表扬和奖励的建议。单位主要负责人或者权力机构在管理权限范围内,授予内部审计机构必要的处理、处罚权。

(二) 内部审计人员

内部审计人员是指单位内部审计机构专门从事内部审计工作的人员。内部审计人员应当具备必要的专业知识和技能。自2003年起执行内部审计师资格认证制度。内部审计人员还可以通过参加国际内部审计师资格考试获得其资格。内部审计机构负责人的任免,应事先征求上级主管部门的意见。

三、民间审计组织与注册会计师

(一) 民间审计组织

目前,世界上不少国家都设立了民间审计组织。民间审计组织是由注册会计师和其他有关人员组成的独立的法人组织,在营运方面实行有偿服务的原则。它可以是独立开业,也可以是合伙营业,进而形成大型的跨国会计公司。民间审计组织通过行业协会进行行业管理。

民间审计的国际组织中影响最大的是国际会计师联合会,该组织成立于1977年10月7日,目前,其成员国包括遍布世界的80多个国家和地区的120个职业会计师团体。该联合会制定国际会计准则和审计准则,协调世界范围内的会计职业的合作与发展,谋求会计师职业工作质量的提高。中国注册会计师协会于1997年加入该联合会。

1. 我国民间审计组织的设立

我国目前的民间审计组织就是指会计师事务所。会计师事务所是依法设立并承办注册会计师业务的机构。会计师事务所实行自收自支、独立核算、依法纳税。会计师事务所是注册会计师的工作机构,注册会计师只有加入会计师事务所才能执行业务。综观注册会计师行业在各国的发展,会计师事务所主要有独资、普通合伙制、有限责任公司制和有限责任合伙制4种组织形式。

根据《中华人民共和国注册会计师法》的规定,我国可以设立有限责任会计师事务所、合伙会计师事务所。目前有一些地方已设立了股份有限公司形式的会计师事务所,但不允许设立个人独资的会计师事务所。

注册会计师可以发起设立有限责任会计师事务所。有限责任会计师事务所是指注册会计师出资发起设立、承办注册会计师业务并负有限责任的社会中介机构。负有限责任的会计师事务所以其全部资产对其债务承担责任,会计师事务所的出资人以其全部出资额对其债务承担责任。

(1) 设立有限责任会计师事务所应符合下列条件:

①不少于30万元的注册资本。

②有10名以上在国家规定的职龄以内的专职从业人员,其中至少有5名注册会计师。

③有5名以上符合规定条件的发起人。

④有固定的办公场所。

⑤审批机关规定的其他条件。

⑥会计师事务所也可以由注册会计师合伙设立。合伙设立的会计师事务所的债务,由合伙人按照出资比例或者协议的约定,以各自的财产承担责任。合伙人对会计师事务所的债务承担连带责任。

(2) 设立合伙会计师事务所应符合下列条件:

①有两名以上符合规定的注册会计师为合伙人,由合伙人聘用一定数量符合规定条件的注册会计师和其他专业人员参加会计师事务所工作。

②有固定的办公场所和必要的设施。

③有能够满足执业和其他业务所需要的资金。

2. 注册会计师的业务范围

根据我国《注册会计师法》的规定,注册会计师依法承办审计业务和会计咨询、会计服务业务。审计业务属于法定业务,非注册会计师不得承办。

1) 审计业务

(1) 审查企业会计报表,出具审计报告。审查企业会计报表、出具审计报告是注册会计师最主要的审计业务。在社会主义市场经济条件下,会计信息质量是非常重要的。

(2) 验证企业资本,出具验资报告。根据《公司法》、《企业登记管理条例》等国家法律法规的规定,公司及其他企业在设立审批时,必须提交注册会计师出具的验资报告。公司及其他企业申请变更注册资本时,也要提交验资报告。因此,验资业务是注册会计师的重要业务。

(3) 办理企业合并、分立、清算事宜中的审计业务,出具有关的报告。按照国家财务会计法规的规定,企业在合并、分立或终止清算时,应当分别编制合并或分立会计报表以及清算会计报表。为了帮助会计报表使用者确定这些报表的可信程度,企业就需要委托注册会计师对其编制的会计报

表进行审计。

(4) 办理法律、行政法规规定的其他审计业务，并出具相应的审计报告。注册会计师还可以根据国家法律、行政法规的规定，对特殊目的业务进行审计，并出具相应的审计报告。

注册会计师审计的特殊目的业务主要有：按照特殊编制基础编制的会计报表；会计报表的组成部分，包括会计报表的特定项目、特定账户或特定账户的特定内容；法规、合同所涉及的财务会计规定的遵循情况；简要会计报表。

注册会计师执行以上审计业务出具的相应报告，都具有法定证明效力，注册会计师及其所在的会计师事务所对其出具的报告承担相应的法律责任。

2) 会计咨询和会计服务业务

随着经济的发展，社会对注册会计师的要求越来越高，客观上要求注册会计师利用其专门知识和专业经验及专业判断能力，提供会计咨询和会计服务业务。注册会计师执行的这些业务属于服务性质，是所有具备条件的中介机构甚至个人都可从事的非法定业务。

会计咨询和会计服务业务主要有：代理记账，税务代理；对会计政策的选择和运用提供建议；会计制度设计，协助拟定合同、章程或其他有关文件；接受司法机关的委托，办理经济案件的鉴证；参与可行性研究；培训会计人员；担任会计顾问，提供财务、会计、税务和经营管理咨询服务；审核企业前景财务资料；审核企业的内部控制等。

(二) 注册会计师

1. 注册会计师考试

注册会计师是依法取得注册会计师证书并接受委托从事审计和会计咨询、会计服务的执业人员。在社会审计中，只有取得了注册会计师资格才能独立执行审计业务，签署审计报告。未取得注册会计师资格的其他人员，只能在注册会计师的指导下开展工作。

国家实行注册会计师全国统一考试制度。注册会计师全国统一考试办法，由国务院财政部门制定，并经中国注册会计师协会组织实施。

2. 注册会计师注册

根据《注册会计师法》的规定，参加注册会计师全国统一考试成绩合格，并从事审计业务工作两年以上的，可以向省、自治区、直辖市注册会计师协会申请注册。注册会计师协会应当将准予注册的人员名单报国务院财政部门备案。国务院财政部门发现注册会计师协会的注册不符合《注册会计师法》规定的，应当通知有关的注册会计师协会撤销注册。准予注册的申请人，由注册会计师协会发给国务院财政部门统一制定的注册会计师证书。

3. 注册会计师的权限

- (1) 调查取证权。
- (2) 披露权。
- (3) 确定出具审计报告类型权。
- (4) 拒绝出具有关报告权。

四、政府审计、注册会计师审计及内部审计之间的关系

审计按不同主体划分为政府审计、内部审计和注册会计师审计，并相应地形成了3类审计组织机构，共同构成审计监督体系。三者之间有联系也有区别。

(一) 政府审计与注册会计师审计的关系

最初的政府审计是随着国家管理事务中经济责任关系的形成，为了促使经济责任的严格履行而诞生的。现代意义上的政府审计是近代民主政治发展的产物，因此，各级政府机构和官员在受委托管理属于全民所有的公共资金和资源的同时，还要受到严格的经济责任制度的约束。这种约束方式就表现为政府审计机关对受托管理者的经济责任进行监督。因此，政府审计担负的是对全民财产的审计责任。

注册会计师审计是商品经济发展到一定阶段的必然产物，也是市场经济条件下社会经济监督机

制的主要表现形式。由于所有权与经营权的分离,以及债权人对自身权益的关心,必然产生对投资运用或债务收回前景的密切关注。这种关注即依赖于注册会计师的审计结果。因此,相对于审计客体而言,政府审计和注册会计师审计均是外部审计,都具有较强的独立性。从我国来看,两者在许多方面存在区别。

1. 两者的审计目标不同

政府审计是对单位的财政收支或者财务收支的真实、合法和效益依法进行的审计;注册会计师审计是注册会计师对财务报表是否按照适用会计准则和相关会计制度编制进行的审计。

2. 两者的审计标准不同

政府审计是审计机关依据《中华人民共和国审计法》和国家审计准则等进行的审计;注册会计师审计是注册会计师依据《中华人民共和国注册会计师法》和中国注册会计师审计准则进行的审计。

3. 两者的经费或收入来源不同

政府审计履行职责所必需的经费,应当列入财政预算,由本级人民政府予以保证;注册会计师的审计收入来源于审计客户,由注册会计师和审计客户协商确定。

4. 两者的取证权限不同

审计机关有权就审计事项的有关问题向有关单位和个人进行调查,并取得有关证明材料,有关单位和个人应当支持、协助审计机关工作,如实地向审计机关反映情况,提供有关证明材料;注册会计师在获取证据时很大程度上有赖于被审计单位及相关单位的配合和协助,对被审计单位及相关单位没有行政强制力。

5. 两者对发现问题的处理方式不同

审计机关审定审计报告,对审计事项作出评价,出具审计意见书;对违反国家规定的财政收支、财务收支行为,需要依法给予处理、处罚的,在法定职权范围内作出审计决定或者向有关主管机关提出处理、处罚意见。注册会计师对审计过程中发现需要调整和披露的事项只能提请被审计单位调整和披露,没有行政强制力,如果被审计单位拒绝调整和披露,注册会计师视情况出具保留意见或否定意见的审计报告。如果审计范围受到被审计单位或客观环境的限制,注册会计师视情况出具保留意见或无法表示意见的审计报告。

(二) 注册会计师审计与内部审计的关系

内部审计与注册会计师审计一样,都是现代审计体系的组成部分。从我国情况看,注册会计师审计与内部审计在许多方面存在很大区别。

1. 两者的审计目标不同

内部审计主要是对内部控制的有效性、财务信息的真实性和完整性以及经营活动的效率和效果所开展的一种评价活动;注册会计师审计主要对被审计单位财务报表的合法性和公允性进行审计。

2. 两者独立性不同

内部审计为组织内部服务,接受总经理或董事会的领导,独立性较弱;注册会计师审计为需要可靠信息的第三方提供服务,不受被审计单位管理层的领导和制约,独立性较强。

3. 两者接受审计的自愿程度不同

内部审计是代表总经理或董事会实施的组织内部监督,是内部控制制度的重要组成部分,单位内部的组织必须接受内部审计人员的监督;注册会计师审计是以独立的第三方对被审计单位进行的审计,委托人可自由选择会计师事务所。

4. 两者遵循的审计标准不同

内部审计人员遵循的是内部审计准则;而注册会计师遵循的是注册会计师审计准则。

5. 两者审计的时间不同

内部审计通常对单位内部组织采用定期或不定期的审计,时间安排比较灵活;而注册会计师审计通常是定期审计,每年对被审计单位的财务报表审计一次。

注册会计师审计与内部审计尽管存在很大的差别,但是注册会计师审计作为一种外部审计,在工作中要利用内部审计的工作成果。