

审 计

A u d i t i n g

2003年度注册会计师
全国统一考试指定辅导教材

财政部注册会计师考试委员会办公室 编



中国财政经济出版社

2003 年度注册会计师全国统一考试指定辅导教材

审 计

财政部注册会计师考试委员会办公室 编

中国财政经济出版社

图书在版编目(CIP)数据

审计/财政部注册会计师考试委员会办公室编. —北京: 中国财政经济出版社,
2003.3

2003 年度注册会计师全国统一考试指定辅导教材

ISBN 7-5005-6451-1

I. 审… II. 财… III. 审计-会计师-资格考核-自学参考资料 IV. F239

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2003) 第 018296 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.com.cn>

E-mail: cfeph@dic.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷

787×1092 毫米 16 开 27 印张 593 000 字

2003 年 3 月第 1 版 2003 年 5 月北京第 2 次印刷

印数: 200 001—210 000 定价: 29.00 元

ISBN 7-5005-6451-1/F·5632

(图书出现印装问题, 本社负责调换 联系电话: 88190656 88190638)

前 言

人类社会正在步入知识经济时代，以资本和技术为主导的世界经济结构调整，促使了信息产业、知识经济的迅猛发展，使服务业成为当今全球经济竞争的焦点。面对全球经济和科技发展的新形势，中国政府提出了一系列推动经济发展的政策措施，大力推进经济结构的战略性调整，积极发展包括中介服务行业在内的第三产业，以应对日趋激烈的国际竞争环境。

改革开放以来，尤其是在建立和完善社会主义市场经济体制的过程中，中国政府十分重视中介服务行业的建设与发展。在改革开放初期就首先恢复了注册会计师制度。经过二十多年的发展，中国注册会计师行业已经初具规模，一些会计师事务所的执业质量和执业水平也迅速提高，在协助政府实施宏观经济政策、维护资本市场有序运转、保护投资者和社会公众利益方面发挥了重要作用。随着我国社会主义市场经济的不断发展壮大，对高水平注册会计师的需要也日益提高。特别是中国已加入 WTO，中国经济融入国际经济一体化的进程也在逐渐加快，随着跨国公司国际投资引起的国际资本流动以及国际资本市场的不断扩大，与之相关的信息披露也显得日益重要，对中国注册会计师提出了更高的执业质量要求，同时也为中国注册会计师拓展了更为广阔的生存与发展的空间。

通过考试选拔和培养德才兼备的注册会计师后备力量是十分重要的环节。自 1991 年实行注册会计师全国统一考试制度以来，我国已成功地举办了 11 次考试。截至 2002 年底，已有近 8 万名考生通过了全部科目的考试，为注册会计师队伍补充和储备了大量的合格人才。为了配合 2003 年度注册会计师全国统一考试工作，更好地为广大考生服

务，财政部注册会计师考试委员会办公室组织有关专家和专业人员，按照财政部注册会计师考试委员会发布的《2003 年度注册会计师全国统一考试大纲》确定的考试范围，编写了《会计》、《审计》、《财务成本管理》、《经济法》和《税法》等五科考试的指定辅导教材和与之配套的《经济法规汇编》参考书。

五科考试指定辅导教材是在 2002 年度考试指定辅导教材的基础上，根据新颁布的有关法规和目前的改革内容修订编写的。《会计》、《财务成本管理》、《税法》三本教材在篇章结构上进行了较大的调整，使教材内容更符合业务流程的实际；《经济法》教材新增了知识产权法方面的内容。五本教材均按一年来相关法规制度的变化及理论研究的最新发展进行了补充和修订。同时为便于考生对教材的理解和掌握，教材在内容上增加了对理论的详细阐述，并增加了例题的比重。经过修订，整套教材充分体现了对注册会计师知识结构和执业能力的基本要求。

《经济法规汇编》在 2002 年度《经济法规汇编》的基础上收录了最新相关法律、法规及制度，以便考生复习查阅，加深对相关专业知识的全面理解。本书同时可供社会有关人员参阅。

另外，为便于考生阅读理解及做相关的标识及笔记，五本教材和参考书均在版式上改为 16 开本，并增加了相应的留白。

我们衷心祝愿有更多的朋友在考试中取得合格成绩，尽快成为注册会计师行业的骨干力量。

由于编写时间紧迫，教材及参考用书中难免有疏漏、错误之处，恳请读者指正。

财政部注册会计师考试委员会办公室

2003 年 3 月

目 录

第一章 注册会计师审计概论	(1)
第一节 注册会计师审计的起源与发展.....	(1)
第二节 注册会计师审计的基本概念.....	(5)
第三节 注册会计师审计与其他审计类型的关系.....	(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.....	(19)
第四节 注册会计师协会.....	(23)
第五节 注册会计师行业的管理体制.....	(25)
第三章 注册会计师职业规范体系	(33)
第一节 独立审计准则.....	(33)
第二节 质量控制准则.....	(45)
第三节 职业道德准则.....	(52)
第四节 职业后续教育准则.....	(66)
第四章 注册会计师的法律责任	(71)
第一节 注册会计师法律责任概述.....	(71)
第二节 注册会计师如何避免法律诉讼.....	(81)
第五章 审计目标与审计范围	(84)
第一节 审计总目标.....	(84)
第二节 审计具体目标及其确定.....	(86)
第三节 审计过程与审计目标的实现.....	(91)
第四节 审计业务约定书与审计范围.....	(92)
第六章 审计证据与审计工作底稿	(96)
第一节 审计证据.....	(96)
第二节 审计工作底稿.....	(110)
第七章 审计计划、重要性及审计风险	(117)
第一节 审计计划.....	(117)
第二节 审计重要性.....	(127)
第三节 审计风险.....	(135)

第四节	初步审计策略	(140)
第八章	内部控制及其测试与评价	(143)
第一节	内部控制的目标与要素	(143)
第二节	了解与记录内部控制	(149)
第三节	内部控制测试	(155)
第四节	内部控制评价	(161)
第五节	管理建议书	(163)
第九章	审计测试中的抽样技术	(167)
第一节	审计抽样概述	(167)
第二节	符合性测试中抽样技术的运用	(175)
第三节	实质性测试中抽样技术的运用	(181)
第十章	销售与收款循环审计	(186)
第一节	销售与收款循环的特性	(187)
第二节	内部控制测试和交易的实质性测试	(191)
第三节	主营业务收入审计	(199)
第四节	应收账款审计	(203)
第五节	坏账准备审计	(208)
第六节	其他相关账户审计	(210)
第十一章	购货与付款循环审计	(218)
第一节	购货与付款循环的特性	(218)
第二节	内部控制测试和交易的实质性测试	(221)
第三节	应付账款审计	(226)
第四节	固定资产和累计折旧审计	(228)
第五节	其他相关账户审计	(235)
第十二章	生产循环审计	(243)
第一节	生产循环的特性	(243)
第二节	内部控制测试和交易的实质性测试	(245)
第三节	存货成本审计	(249)
第四节	分析性复核	(251)
第五节	存货的监盘	(253)
第六节	存货计价审计和截止测试	(257)
第七节	应付工资审计	(259)
第八节	其他相关账户审计	(260)
第十三章	筹资与投资循环审计	(265)
第一节	筹资与投资循环的特性	(265)
第二节	内部控制测试与交易实质性测试	(267)
第三节	借款审计	(273)
第四节	所有者权益审计	(277)
第五节	投资审计	(283)
第六节	其他相关账户审计	(288)

第十四章 货币资金与特殊项目审计	(295)
第一节 货币资金与业务循环.....	(295)
第二节 内部控制测试.....	(296)
第三节 现金审计.....	(299)
第四节 银行存款审计.....	(302)
第五节 其他货币资金审计.....	(307)
第六节 特殊项目审计.....	(309)
第十五章 终结审计与审计报告	(340)
第一节 审计报告编制前的工作.....	(340)
第二节 审计报告概述.....	(358)
第三节 审计报告准则.....	(360)
第四节 审计报告的基本类型.....	(363)
第五节 审计报告的编制.....	(369)
第六节 期后发现的事实.....	(372)
第七节 特殊目的的审计报告.....	(374)
第十六章 与审计相关的其他鉴证业务	(381)
第一节 验资.....	(381)
第二节 盈利预测审核.....	(406)
第三节 内部控制审核.....	(411)
第四节 基建工程预算、结算、决算审核.....	(417)

第一章 注册会计师审计概论

第一节 注册会计师审计的起源与发展

一、西方注册会计师审计的起源与发展

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

(一) 注册会计师审计的起源

注册会计师审计起源于16世纪的意大利。当时地中海沿岸的商业城市已经比较繁荣，而威尼斯是地中海沿岸国家航海贸易最为发达的地区，是东西方贸易的枢纽，商业经营规模不断扩大。由于单个的业主难以满足投入巨额资金的需求，为了筹集所需的大量资金，合伙制企业便应运而生。合伙经营方式不仅提出了会计主体的概念，促进了复式簿记在意大利的产生和发展，也产生了对注册会计师审计的最初需求。尽管当时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，有的合伙人则不参与企业的经营管理，出现了所有权与经营权的分离。这样，那些参与经营管理的合伙人有责任向不参与经营管理的合伙人证明合伙契约得到了认真履行，利润的计算与分配是正确、合理的，以保证合伙企业有足够的资金来源，使企业得以持续经营下去。同时，不参与经营管理的合伙人也希望监督企业经营情况，及时了解企业的财务状况。因而，在客观上都希望有一个与任何一方均无利害关系的第三者能对合伙企业进行监督、检查，这就需要聘请会计专家来担任查账和公证的工作。这样，在16世纪意大利的商业城市中出现了一批具有良好的会计知识、专门从事这种查账和公证工作的专业人员，他们所进行的查账与公证，可以说是注册会计师审计的起源。随着这批专业人员人数的增多，他们于1581年在威尼斯创立了威尼斯会计协会。其后，米兰等城市的职业会计师也成立了类似的组织。

(二) 注册会计师审计的形成

注册会计师审计虽然起源于意大利，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的过程中发挥了重要作用。

18 世纪下半叶，英国的资本主义经济得到了迅速发展，生产的社会化程度大大提高，企业的所有权与经营权开始分离。企业主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、盗窃和其他舞弊行为，于是英国出现了第一批以查账为职业的独立会计师。他们受企业主委托，对企业会计账目进行逐笔检查，目的是查错防弊，检查结果也只向企业主报告。因为企业主自行决定是否聘请独立会计师进行查账，所以此时的独立审计尚为任意审计。

股份有限公司的兴起，使公司的所有权与经营权进一步分离，绝大多数股东已完全脱离经营管理，他们出于自身的利益，非常关心公司的经营成果，以便做出是否继续持有公司股票的决定。证券市场上潜在的投资人同样十分关心公司的经营情况，以便决定是否购买公司的股票。同时，由于金融资本对产业资本的逐步渗透，增加了债权人的风险，他们也非常重视公司的生产经营情况，以便做出是否继续贷款或者是否索偿债务的决定。而公司的经营成果和财务状况，只能通过公司提供的会计报表来反映。因此，在客观上产生了由独立会计师对公司会计报表进行审计，以保证会计报表真实可靠的需求。值得一提的是，注册会计师审计产生的“催产剂”是 1721 年英国的“南海公司事件”。当时的“南海公司”以虚假的会计信息诱骗投资人上当，其股票价格一时扶摇直上。但好景不长，“南海公司”最终未能逃脱破产倒闭的厄运，使股东和债权人损失惨重。英国议会聘请会计师查尔斯·斯耐尔（Charles Snell）对“南海公司”进行审计。斯耐尔以“会计师”名义提出了“查账报告书”，从而宣告了独立会计师——注册会计师的诞生。

为了监督经营者的经营管理，防止其营私舞弊，保护投资者、债权人利益，避免“南海公司事件”重演，英国政府于 1844 年颁布了《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，又对《公司法》进行了修订，规定股份公司的账目必须经董事以外的人员审计。于是，独立会计师业务得到迅速发展，独立会计师人数越来越多。此后，英国政府对一批精通会计业务、熟悉查账知识的独立会计师进行了资格确认。1853 年，苏格兰爱丁堡创立了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诞生。1862 年，英国《公司法》又确定注册会计师为法定的破产清算人，奠定了注册会计师审计的法律地位。

从 1844 年到 20 世纪初，是注册会计师审计形成的时期。在这一时期内，由于英国的法律规定了所有股份公司和银行必须聘请注册会计师审计，致使英国注册会计师审计得到了迅速发展，并对当时欧、美及日本等国产生了重要影响。这一时期英国注册会计师审计的主要特点是：注册会计师审计的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）注册会计师审计的发展

从 20 世纪初开始，全球经济发展重心逐步由欧洲转向美国，因此，美国的注册会计师审计得到了迅速发展，它对注册会计师职业在全球的迅速发展发挥了重要作用。

在美国，南北战争结束后出现了一些民间会计组织，例如纽约的会计学会。

该学会在 1882 年刚成立时称为会计师和簿记师协会 (The Institute of Accountants and Bookkeepers), 为会计人员提供教育等服务。当时英国巨额资本开始流入美国, 促进了美国经济的发展。为了保护广大投资者和债权人的利益, 英国的注册会计师远涉重洋到美国开展审计业务; 同时美国本身也很快形成了自己的注册会计师队伍。1887 年, 美国公共会计师协会 (The American Association of Public Accountants) 成立, 1916 年该会改组为美国注册会计师协会, 后来成为世界上最大的注册会计师职业团体。注册会计师审计逐步渗透到社会经济领域的不同层面。更为重要的是, 在 20 世纪初期, 由于金融资本对产业资本更为广泛的渗透, 企业同银行利益关系更加紧密, 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, 于是在美国产生了帮助贷款人及其他债权人了解企业信用的资产负债表审计, 即美国式注册会计师审计。审计方法也逐步从单纯的详细审计过渡到初期的抽样审计。在这一时期, 美国注册会计师审计的主要特点是: 审计对象由会计账目扩大到资产负债表; 审计的主要目的是通过对资产负债表数据的检查, 判断企业信用状况; 审计方法从详细审计初步转向抽样审计; 审计报告使用人除企业股东外, 扩大到了债权人。

从 1929 年到 1933 年, 资本主义世界经历了历史上最严重的经济危机, 大批企业倒闭, 投资者和债权人蒙受了巨大的经济损失。这在客观上促使企业利益相关者从只关心企业财务状况转变到更加关心企业盈利水平, 产生了对企业损益表进行审计的客观要求。1933 年, 美国《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, 向社会公众公布注册会计师出具的审计报告。因此, 审计报告使用人也扩大到整个社会公众。在这一时期, 注册会计师审计的主要特点是: 审计对象转为以资产负债表和损益表为中心的全部会计报表及相关财务资料; 审计的主要目的是对会计报表发表审计意见, 以确定会计报表的可信性, 查错防弊转为次要目的; 审计的范围已扩大到测试相关的内部控制, 并广泛采用抽样审计; 审计报告使用人扩大到股东、债权人、证券交易机构、税务、金融机构及潜在投资者; 审计准则开始拟订, 审计工作向标准化、规范化过渡; 注册会计师资格考试制度广泛推行, 注册会计师专业素质普遍提高。

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的企业向海外拓展, 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审计的跨国界发展, 形成了一大批国际会计师事务所。随着会计师事务所规模的扩大, 产生了“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, 不得不对其编造的会计报表进行修正, 将近三年来的利润额削减 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。作为出具审计报告的安达信会计师事务所, 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, 它们是普华永道 (Price Water House Coopers)、安永 (Ernst & Young)、毕马威 (KPMG)、德勤 (Deloitte Touche 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。注册会计师业务扩大到代理纳税、会计服务、投资咨询、管理咨询等领域。

（四）注册会计师审计发展历程的启示

从注册会计师审计起源和发展历程可以看出，注册会计师审计的产生和发展有其客观依据。

1. 注册会计师审计是商品经济发展到一定阶段的产物，其产生的直接原因是财产所有权与经营权的分离。特别是公司逐渐成为商品社会的重要经济组织后，由于所有者主要根据经营者提交的会计报表了解企业的经营情况，因此，需要有一个来自企业外部的持独立、客观、公正立场的第三者对企业会计报表的公允性与合法性做出判断，注册会计师审计便应运而生。

2. 注册会计师审计随着商品经济的发展而发展。商品经济的发展，促使注册会计师审计由初期的详细审计发展为资产负债表审计，进而发展为会计报表审计；审计目标也由查错防弊发展到对会计报表发表审计意见；注册会计师审计的职责逐步从主要对企业所有者负责演变为对整个社会负责。

3. 注册会计师审计具有独立、客观、公正的特征。这种特征，一方面保证了注册会计师审计具有鉴证职能，另一方面也使其在社会上享有较高的权威性。目前，注册会计师职业在经济发达国家备受重视，注册会计师审计已成为经济发达国家维护市场经济秩序的重要手段。这是经济商品化程度不断提高所形成的必然趋势。

二、中国注册会计师审计的演进与发展

（一）中国注册会计师审计的演进

中国注册会计师审计的历史比西方国家要短得多。旧中国的注册会计师审计始于辛亥革命之后，当时一批爱国会计学者鉴于外国注册会计师包揽我国注册会计师业务的现实，为了维护民族利益与尊严，他们积极倡导创建中国的注册会计师事业。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，又逐步批准了一批注册会计师，建立了一批会计师事务所，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、广州等地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”。至1947年，全国已拥有注册会计师2619人，并建立了一批会计师事务所。但是，在半封建、半殖民地的旧中国，注册会计师职业未能得到很大的发展，注册会计师审计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。

在新中国建立初期，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政状况，

负责财经工作的陈云同志大胆聘用注册会计师，依法对工商企业查账，这在当时对平抑物价、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。但后来由于推行前苏联高度集中的计划经济模式，中国的注册会计师审计便悄然退出了经济舞台。

（二）中国注册会计师审计的发展

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，把工作重点转到社会主义现代化建设上来，商品经济得到迅速发展，为注册会计师制度的恢复重建创造了客观条件。随着外商来华投资日益增多，1980年12月14日财政部颁布了《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。1980年12月23日，财政部发布《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师事务所。我国注册会计师制度恢复后，注册会计师的服务对象主要是“三资企业”。这一时期的涉外经济法规对注册会计师业务已经作了明确规定。1984年9月25日，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《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。”1986年7月3日，国务院颁布《中华人民共和国注册会计师条例》，同年10月1日起实施。1988年11月15日，财政部领导下的中国注册会计师协会正式成立。1993年10月31日，八届全国人大常委会第四次会议审议通过了《中华人民共和国注册会计师法》（以下简称《注册会计师法》），自1994年1月1日起实施。在法律、法规的规范下，我国注册会计师行业得到了快速发展。为适应社会主义市场经济体制的建立及有序运行发挥了积极的作用。

1996年10月4日，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。1997年3月6日，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。按照国际会计师联合会章程的规定，中国注册会计师协会同时成为国际会计准则委员会的正式成员。到2002年年底，中国注册会计师协会已与50多个国家和地区的会计师团体建立了友好关系，与国际会计师联合会、亚太会计师联合会等组织建立了联系。

第二节 注册会计师审计的基本概念

一、审计的概念

审计是由独立的专门机构或人员接受委托或根据授权，对被审计单位的会计报表和其他经济资料及其所反映的经济活动进行审查和评价。

审查并发表意见。审计自产生的那一天起,经过不断的完善和发展,到今天已经形成了一套比较完备的科学体系。人们对审计的概念也进行了深入的研究,最具代表性的是美国会计学会(AAA)在颁布的“基本审计概念说明”的公告中,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系统的过程。”

注册会计师审计作为审计的一种类型,其内涵具有特殊性。因此,国内外许多会计职业组织都对注册会计师审计概念下了定义,其中,影响较大的是国际会计师联合会和美国注册会计师协会的定义。

国际会计师联合会(IFAC)的国际审计实务委员会在《国际审计准则》中把审计概念描述为:“审计人员对已编制完成的会计报表是否在所有重要方面遵循了确定的财务报告框架发表意见。”

美国注册会计师协会(AICPA)在《审计准则说明书》第1号中,对审计概念的描述为:“独立审计人员对会计报表加以审计,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。”

中国注册会计师协会在研究了国内外注册会计师审计概念的基础上,在《独立审计基本准则》中用简明扼要的语言对注册会计师审计作了如下描述:“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。”

二、审计的类别

审计可以从不同角度加以考察,从而做出不同的分类。

1. 按主体的不同,审计划分为政府审计(也称国家审计)、内部审计和注册会计师审计(也称独立审计、民间审计)。
2. 按目的、内容的不同,审计划分为会计报表审计、合规性审计和经营审计。
3. 按与被审计单位的关系不同,审计划分为内部审计和外部审计。
4. 按范围的不同,审计划分为全面审计和局部审计,综合审计和专题审计。
5. 按施行时间的不同,审计划分为事前、事中和事后审计,定期和不定期审计,期中和期末审计。
6. 按执行地点的不同,审计划分为就地审计和报送审计。

还有其他一些分类,诸如:从被审计单位接受审计的可选择性角度,可划分为强制(无选择)审计和任意(可选择)审计;从审计工作的有偿性角度,可划分为有偿审计与无偿审计等。

审计分类的标准很多。体现审计本质的分类是基本分类,即按主体和按目的、内容的分类;此外的分类为其他分类。

三、审计的目的

审计的目的是指审计所要达到的目标和要求,是审计工作的指南。审计目的

的确定主要受审计对象的制约，同时也与审计的本质属性与职能及委托人的具体要求密切相关。按照现代审计理论，审计的目的包括一般目的和特殊目的。

（一）一般目的

审计的一般目的是注册会计师对被审计单位的会计报表进行审计并发表审计意见。会计报表审计是现代审计的支柱，注册会计师审计尤其如此。从目前来看，企业编制和向外提供的会计报表包括资产负债表、利润表、现金流量表和相关附表。编制这些会计报表所依据的会计资料包括有关的会计凭证、账簿及其所反映的经济业务。注册会计师的审计意见通常包括以下两方面内容：

1. **合法性**。合法性是指被审计单位会计报表是否符合国家颁布的企业会计准则和相关会计制度的规定。企业会计处理方法和会计报表编报是否有章可循、合理合法，决定着企业资产是否安全和完整，财务状况、经营成果的披露是否真实。因此，注册会计师应当判明被审计单位的会计报表是否合法。

2. **公允性**。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反映了被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。企业对外报送会计报表后，会计报表使用人，包括政府有关部门、企业股东、债权人及潜在投资者和其他社会公众，首先关心的就是这些会计报表是否已经对其财务状况、经营成果及现金流量情况作了公允的反映，有无夸大业绩和资产，隐瞒亏损和债务等情况。注册会计师的审计意见应合理保证会计报表使用人确定已审计会计报表的可靠程度，从而做出相关的判断或决策。

（二）特殊目的

审计的特殊目的是指，注册会计师对被审计单位按照特殊编制基础（如收付实现制基础）编制的会计报表或其他会计信息进行审计，并发表审计意见。注册会计师除了对会计报表进行一般目的的审计外，还可以接受委托进行特殊目的的审计，并发表审计意见。这些特殊目的的审计意见一般也包括合法性和公允性，只不过审计意见所表述的对象有所差异而已。

特殊目的的审计业务通常包括：对按照特殊编制基础编制的会计报表进行审计；对会计报表的组成部分进行审计，包括对会计报表特定项目、特定账户或特定账户的特定内容进行审计；对法规、合同所涉及的财务会计规定的遵循情况进行审计；对简要会计报表进行审计等。

四、审计对象

审计对象是指审计的客体，一般是指被审计单位的经济活动。世界各国法律都明确规定了审计对象，以便审计组织和人员切实履行其所应担负的任务和职责。

审计对象是一个历史范畴。随着社会经济的不断发展和审计目的的不断发展，审计对象也不断发生变化。就传统审计的对象来看，古代的官厅（或政府）审计主要是对官厅（或政府）的会计账目及其所反映的财政收支进行审核；20世纪以前流行于英国的详细审计，主要是对近代企业的会计报表、账簿和凭证及其所反映的财务收支进行审核；20世纪初期流行于美国及西方国家的资产负债表审计、损益表审计和其他会计报表审计，则是以现代企业的资产负债表、损益

表等各种会计报表作为审计对象，即对会计报表各项目进行分析性复核以后，进一步对会计账目及其所反映的各项资产、负债和权益等财务收支状况或财务收支成果进行抽样审计。上述审计都属于以被审计单位的财政收支或财务收支作为审计对象的传统审计。自 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，而扩展到与经济效益有关的经营和管理活动的各个领域；由以会计账目为直接审查对象的账项基础审计，扩展为以内部控制为直接首要审查对象的制度基础审计；由以手工数据处理系统为审查对象的手工数据处理系统审计，发展为以计算机信息系统为审查对象的计算机信息系统审计。这些都已构成现代审计的重要标志。

前已述及，审计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、合规及其效益情况进行审查和评价，以便对其所负受托经济责任是否得以认真履行进行鉴证。政府审计的对象，根据宪法规定，为国务院各部门和地方各级政府及其各部门的财政收支，国有的金融机构和企业、事业的财务收支。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。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

审计对象主要包括记载和反映被审计单位财务收支、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；提供被审计单位的经营管理活动信息的载体除上述会计、计划、统计等资料以外，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务收支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。

第三节 注册会计师审计与其他 审计类型的关系

一、审计监督体系

从国内外审计的历史和现状来看，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,并相应地形成了三类审计组织机构,共同构成审计监督体系。

政府审计是由政府审计机关代表政府依法进行的审计。政府审计主要监督检查各级政府及其部门的财政收支及公共资金的收支、运用情况。目前世界各国政府建立的审计机构,因领导关系不同而分为三种类型:(1)由议会直接领导并对议会负责;(2)在政府内建立审计机构并对政府负责,政府则对议会负责;(3)由财政部门领导,在财政部门内部设审计机构兼管财政监督,实行财政、审计合一制度。从审计的独立性、权威性来讲,由议会领导最为适宜。我国目前的审计机关由政府领导,分中央与地方两个层次。我国宪法规定,审计机关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。

内部审计是由各部门、各单位内部设置的专门机构或人员实施的审计。内部审计主要监督检查本部门、本单位的财务收支和经营管理活动。目前世界各国内部审计部门的设置因领导关系不同而大体分为三种类型:(1)受本单位总会计师或主管财务的副总裁领导;(2)受本单位总裁或总经理领导;(3)受本单位董事会领导。从审计的独立性、权威性来讲,领导层次越高,越有保障。我国目前的内部审计部门一般由本部门、本单位的主要负责人领导,业务上接受同级政府审计机构或上一级主管部门审计机构的指导。相对外部审计而言,内部审计的独立性较弱。

注册会计师审计是由经政府有关部门审核批准的注册会计师组成的会计师事务所进行的审计。在西方国家,注册会计师的组织形式主要有独资、合伙两种,近年来已有有限责任公司和有限责任合伙等组织形式出现。独资是指由一个注册会计师独立开业成立的会计师事务所,它具有独资企业资格要求以外的一切特点。合伙是指两个或两个以上的注册会计师共同出资,组成会计师事务所,除对合伙人专业资格的要求外,它具有一般合伙企业的一切特点。在我国,会计师事务所是注册会计师的工作机构,注册会计师必须加入会计师事务所才能接受委托,办理审计、会计咨询等业务。会计师事务所不得实行独资经营,实行自收自支、独立核算、自负盈亏、依法纳税,因此在此意义上具有独立性、客观性和公正性,并且为社会公众所认可。

在审计监督体系中,政府审计、内部审计和注册会计师审计三者各司其职,各自独立、各司其责,泾渭分明地在不同的领域实施审计。它们各司其职,缺一不可,因此不存在主导和从属的关系。从发展的观点来看,随着政府审计民主化,以监督国家经济活动为主要特征的政府审计将受到削弱;随着企业规模的逐步扩大化和内部管理的科学化,内部审计将得到更大的范围;随着经济的逐步市场化,注册会计师审计将在整个审计监督体系中占据越来越重要的地位。

二、注册会计师审计与政府审计的关系

最初的政府审计是随着国家管理事务中经济责任关系的确立,为了履行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制度建立后,按照民主政治的原则,人民有权对国家事务和人民财产的监督管理而产生的。各级政府和官员在受托管理属于全民所有的公共资金和财产的过程中,必须