



“十二五”高等院校应用型人才培养规划教材



# 审计实务 (第2版)

■ 主编 蔡维灿 林克明



北京理工大学出版社

BEIJING INSTITUTE OF TECHNOLOGY PRESS

“十二五”高等院校应用型人才培养规划教材

# 审计实务

(第2版)

主 编 蔡维灿 林克明

副主编 罗春梅 陈由辉

常州大学图书馆  
藏书章

 北京理工大学出版社  
BEIJING INSTITUTE OF TECHNOLOGY PRESS

## 内 容 简 介

本书是为满足新形势下高等院校审计教学需要,在吸收高等院校审计教学的最新成果,总结高等院校审计教学经验的基础上编写而成。

全书正文内容共14章,第一章至第八章主要介绍审计基本理论和方法;第九章至第十三章主要以执行企业会计准则的公司的财务报表审计为例,介绍业务循环审计的具体内容,重点介绍对各财务报表项目如何进行审计测试;第十四章介绍审计报告相关理论及编制方法。为加强理论联系实际,突出对学生技能的培养,提高学生实际应用能力,每章章首设有技能目标,章中穿插案例,章后附有案例实训项目;为加强对学生自学能力的培养,便于学生复习和巩固所学内容,每章开始设有知识目标,章后附有本章小结、思考与练习、同步测试;为了便于教师开展教学活动,还配有教学课件和习题答案。

本书适用于高等院校财经类会计、财务、审计专业学生的学习,也可作为企业财会、审计人员及财经类院校教师的参考用书。

版权专有 侵权必究

---

### 图书在版编目(CIP)数据

审计实务 / 蔡维灿, 林克明主编. —2版. —北京: 北京理工大学出版社, 2015. 9  
ISBN 978-7-5682-1226-7

I. ①审… II. ①蔡…②林… III. ①审计学 IV. ①F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2015) 第 212686 号

---

---

出版发行 / 北京理工大学出版社有限责任公司

社 址 / 北京市海淀区中关村南大街5号

邮 编 / 100081

电 话 / (010) 68914775 (总编室)

(010) 82562903 (教材售后服务热线)

(010) 68948351 (其他图书服务热线)

网 址 / <http://www.bitpress.com.cn>

经 销 / 全国各地新华书店

印 刷 / 三河市华骏印务包装有限公司

开 本 / 787 毫米 × 1092 毫米 1/16

印 张 / 22

字 数 / 517 千字

版 次 / 2015 年 9 月第 2 版 2015 年 9 月第 1 次印刷

定 价 / 44.00 元

责任编辑 / 张慧峰

文案编辑 / 张慧峰

责任校对 / 周瑞红

责任印制 / 李志强

---

图书出现印装质量问题, 请拨打售后服务热线, 本社负责调换

随着我国资本市场的不断发展和完善,审计在保证会计信息公允性和真实性方面的作用日益凸显,审计理论与实务受到了社会公众前所未有的关注和重视。新审计准则的颁布和实施,实现了我国审计理论与实务的国际趋同。

现代高等应用教育的基本特征是根据市场需求办专业,按照专业进行高等技术应用型人才培养。高等应用教育重视实践教学环节。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。本书是根据人才培养目标的要求,针对我国目前高等应用教育的特点,为满足新形势下审计教学需要,在吸收审计教学的最新成果,总结审计教学经验的基础上编写的。

本书有以下特点:

1. 以注册会计师审计为主线,比较全面地阐述了注册会计师审计的职业规范、审计内容、审计程序、审计报告、业务循环审计等问题。
2. 以审计基本理论适度、够用为原则,在内容阐述方面着重理论联系实际,特别是在审计实务部分,既注重阐述相关审计方法及其运用,又注重结合实例加以讲解分析。
3. 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,全面引入风险导向审计理念,充分体现了现代风险导向审计模式。
4. 为加强理论联系实际,突出对学生技能的培养,提高学生实际应用能力,每章章首设有技能目标,章中穿插案例,章后附有案例实训项目。
5. 注重对学生自学能力的培养,为便于学生复习和巩固所学内容,每章开始设有知识目标,章后附有本章小结、同步测试、思考与练习。

本书由蔡维灿教授和林克明副教授担任主编,罗春梅副教授和陈由辉注册会计师担任副主编。蔡维灿编写第一、二、三、五、六、七、八、九、十三章,林克明编写第十、十一、十二章,罗春梅编写第四章,陈由辉编写第十四章,全书由蔡维灿总纂定稿。

本书适用于高等院校财经类会计、财务、审计专业学生的学习,也可作为企业财会、审计人员及财经类院校教师的参考用书。

本书在编写过程中参考了大量的相关著作、网络资料、教材和文献,吸取和借鉴了同行的相关成果,在此谨向有关作者表示诚挚的谢意和敬意!

限于编者水平,书中难免有不妥和疏漏之处,敬请读者批评指正。

编者

# Contents | 目录

|                     |    |
|---------------------|----|
| 第一章 总论              | 1  |
| 第一节 审计的产生与发展        | 1  |
| 第二节 审计的一般概念         | 6  |
| 第三节 审计分类            | 10 |
| 第四节 审计与会计的关系        | 12 |
| 本章小结                | 13 |
| 同步测试                | 14 |
| 实训案例分析              | 15 |
| 思考与练习               | 16 |
| 第二章 注册会计师职业准则       | 17 |
| 第一节 注册会计师执业准则概述     | 17 |
| 第二节 中国注册会计师鉴证业务基本准则 | 20 |
| 第三节 会计师事务所业务质量控制准则  | 30 |
| 本章小结                | 31 |
| 同步测试                | 32 |
| 实训案例分析              | 33 |
| 思考与练习               | 34 |
| 第三章 注册会计师职业道德和法律责任  | 35 |
| 第一节 注册会计师的职业道德      | 35 |
| 第二节 注册会计师的法律责任      | 39 |
| 本章小结                | 42 |
| 同步测试                | 43 |
| 实训案例分析              | 45 |
| 思考与练习               | 45 |
| 第四章 审计目标与审计过程       | 46 |
| 第一节 审计目标            | 46 |
| 第二节 审计过程            | 51 |
| 本章小结                | 54 |

|                               |     |
|-------------------------------|-----|
| 同步测试 .....                    | 55  |
| 实训案例分析 .....                  | 57  |
| 思考与练习 .....                   | 57  |
| <b>第五章 审计方法与审计范围</b> .....    | 58  |
| 第一节 审计方法 .....                | 58  |
| 第二节 审计的抽样方法 .....             | 61  |
| 第三节 审计范围 .....                | 79  |
| 本章小结 .....                    | 81  |
| 同步测试 .....                    | 82  |
| 实训案例分析 .....                  | 83  |
| 思考与练习 .....                   | 85  |
| <b>第六章 审计证据与审计工作底稿</b> .....  | 86  |
| 第一节 审计证据 .....                | 86  |
| 第二节 审计工作底稿 .....              | 95  |
| 本章小结 .....                    | 102 |
| 同步测试 .....                    | 103 |
| 实训案例分析 .....                  | 105 |
| 思考与练习 .....                   | 107 |
| <b>第七章 审计业务约定书与审计计划</b> ..... | 108 |
| 第一节 审计业务约定书 .....             | 108 |
| 第二节 审计计划 .....                | 113 |
| 第三节 审计重要性 .....               | 115 |
| 本章小结 .....                    | 123 |
| 同步测试 .....                    | 124 |
| 实训案例分析 .....                  | 126 |
| 思考与练习 .....                   | 128 |
| <b>第八章 风险评估与风险应对</b> .....    | 129 |
| 第一节 风险评估概述 .....              | 129 |
| 第二节 了解被审计单位的内部控制 .....        | 138 |
| 第三节 评估重大错报风险 .....            | 147 |
| 第四节 风险应对 .....                | 152 |
| 本章小结 .....                    | 167 |
| 同步测试 .....                    | 168 |
| 实训案例分析 .....                  | 171 |
| 思考与练习 .....                   | 172 |

|                     |     |
|---------------------|-----|
| 第九章 销售与收款循环审计       | 173 |
| 第一节 销售与收款循环概述       | 175 |
| 第二节 销售与收款循环的风险识别与评估 | 179 |
| 第三节 销售与收款循环的控制测试    | 182 |
| 第四节 销售与收款循环的实质性程序   | 184 |
| 第五节 营业收入审计          | 186 |
| 第六节 应收账款和坏账准备审计     | 192 |
| 第七节 其他相关账户审计        | 200 |
| 本章小结                | 201 |
| 同步测试                | 202 |
| 实训案例分析              | 204 |
| 思考与练习               | 206 |
| 第十章 采购与付款循环审计       | 207 |
| 第一节 采购与付款循环概述       | 207 |
| 第二节 采购与付款循环的风险识别与评估 | 212 |
| 第三节 采购与付款循环的控制测试    | 215 |
| 第四节 采购与付款循环的实质性程序   | 218 |
| 第五节 应付账款审计          | 220 |
| 第六节 固定资产审计          | 222 |
| 第七节 相关账户审计          | 225 |
| 本章小结                | 229 |
| 同步测试                | 230 |
| 实训案例分析              | 232 |
| 思考与练习               | 233 |
| 第十一章 存货与生产循环审计      | 234 |
| 第一节 存货与生产循环概述       | 234 |
| 第二节 存货与生产循环的风险识别与评估 | 237 |
| 第三节 存货与生产循环的控制测试    | 240 |
| 第四节 存货与生产循环的实质性程序   | 242 |
| 第五节 存货审计            | 243 |
| 第六节 存货成本审计          | 248 |
| 第七节 应付职工薪酬审计        | 251 |
| 第八节 相关账户审计          | 253 |
| 本章小结                | 254 |
| 同步测试                | 255 |
| 实训案例分析              | 257 |
| 思考与练习               | 258 |

|                     |     |
|---------------------|-----|
| 第十二章 筹资与投资循环审计      | 259 |
| 第一节 筹资与投资循环概述       | 259 |
| 第二节 筹资与投资循环的风险识别与评估 | 261 |
| 第三节 筹资与投资循环的控制测试    | 264 |
| 第四节 借款相关项目审计        | 265 |
| 第五节 所有者权益相关账户审计     | 267 |
| 第六节 投资相关项目审计        | 270 |
| 第七节 其他相关项目审计        | 273 |
| 本章小结                | 275 |
| 同步测试                | 276 |
| 实训案例分析              | 279 |
| 思考与练习               | 281 |
| 第十三章 货币资金审计         | 282 |
| 第一节 货币资金审计概述        | 282 |
| 第二节 货币资金的风险识别与评估    | 286 |
| 第三节 货币资金的控制测试       | 288 |
| 第四节 库存现金审计          | 290 |
| 第五节 银行存款审计          | 294 |
| 本章小结                | 302 |
| 同步测试                | 303 |
| 实训案例分析              | 304 |
| 思考与练习               | 306 |
| 第十四章 审计报告           | 307 |
| 第一节 审计报告编制前的工作      | 307 |
| 第二节 审计报告的种类         | 322 |
| 第三节 简式审计报告          | 327 |
| 第四节 审计报告的编制程序       | 336 |
| 本章小结                | 337 |
| 同步测试                | 338 |
| 实训案例分析              | 340 |
| 思考与练习               | 343 |
| 参考文献                | 344 |

# 第一章

## 总论

### 知识目标

1. 了解审计的产生与发展。
2. 理解审计的定义。掌握审计主体、对象及依据。明确审计目标、特征、职能及作用。
3. 熟悉审计的基本分类和其他分类。明确审计与会计的区别与联系。

### 技能目标

1. 试运用审计主体相关理论知识，分析现实中政府审计、注册会计师审计和内部审计三者的区别和联系。
2. 试运用审计的理论知识，分析现实中审计与会计的区别与联系。

## 第一节 审计的产生与发展

### 一、国家审计的产生与发展

#### (一) 国家审计在世界各国的发展状况

国家审计即政府审计，最初为官厅审计，它起源于奴隶制度下的古罗马、古希腊和古埃及等国家。世界各国大多在议会下设置专门审计机构，对政府及国有企业、事业单位的财政、财务收支进行审计监督，这是立法系统的国家审计机关；另有一些国家的审计机关隶属于行政系统或司法系统或者完全独立。国家审计体制的主要类型有：

1. 立法型审计体制。审计机关设在议会，向议会负责并报告工作。立法型审计机关的主要职能是协助立法机构对政府进行监督，并在一定程度上影响立法机构的决策。它依法独立履行职责，完全不受政府的干预，如英国、美国、加拿大等国。
2. 司法型审计体制。司法型审计体制下，最高审计机构称审计法院，属于司法系列或具有司法性质，如法国和意大利等国。在这种审计体制下，审计机关拥有最终裁决权，有权直接对违反财经法规、制度的任何事项和人进行处理。其审计范围包括政府部门、国有企业等。司法型审计体制将审计法院介于议会和政府之间，成为司法体系的组成部分，具有处置

和处罚的权利,其独立性和权威性得到进一步加强。

3. 独立型审计体制。审计机关独立设置,不隶属于任何机构,只服从法律。如德国、日本。在独立性审计体制下,国家审计机构独立于立法、司法和行政三权之外,它与议会没有隶属关系,也不是政府的职能部门。在审计监督过程中,坚持依法审计的原则,客观公正地履行监督职能,只对法律负责,不受议会各政党或任何政治因素的干扰。但对审计出来的问题没有处理权,而交与司法机关审理。

4. 行政型审计体制。审计机关设在政府,向政府负责并报告工作。如泰国、瑞典和沙特阿拉伯。审计机关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、计划和预算等工作的正常实施。行政型最高审计机构时效性强,但其独立性不如以上三种国家审计类型。

我国的审计机关设在政府,属于行政机关。《宪法》《审计法》和《审计法实施条例》都规定,中央审计机关为审计署由国务院总理直接领导。

## (二) 国家审计在我国的发展状况

我国是世界上最早实行政府审计制度的国家之一,并在审计官职、机构和制度上形成一套较为完整的体系。

早在西周,我国就有了审计的萌芽。当时朝廷在天官之下设有“小宰”一职,小宰之下设有“宰夫”。“宰夫”是我国有史料记载的最早的兼职审计官员,主要负责查核官吏经管财物和履行职责的情况,并可直接向皇帝汇报。“宰夫”标志着我国国家审计的产生。

秦汉时期,是我国国家审计确立的阶段,其标志是“上计”制度的建立和完善。所谓“上计”制度,就是皇帝亲自听取和审核各级地方官吏的财政会计报告,以确定赏罚的制度。秦朝时期,我国又设置了“御史大夫”一职,行使政治、军事和经济的监察大权,三十六郡设监察御史,形成全国性的监察系统。汉承秦制,仍由御史大夫掌管审计监督大权。

隋唐至宋时代,是封建经济的鼎盛时期,我国审计也进入日臻完善的阶段。隋刑部下设“比部”,审计成为国家司法监督部门的组成部分,“比部”是我国历史上最早的审计机构。唐除设比部外,还将稽查职能划归御史台,使比部和最高监察机关配合。宋设“审计院”,成为中国“审计”一词最早的来源。这一时期,不仅有独立行使经济监察职权的专门审计机构,如比部、审计院等,同时也出现了较为完善的监察制度和专职经济监察人员。

元明清三代,封建经济渐趋衰败,与此相适应,国家审计也逐步衰退,没有再设置专门的审计机构,户部自己行使“审计”权力,审计监督流于形式。这一时期审计制度发展停滞不前。

中华民国时期,封建帝制被推翻,审计进入了近代演进时期。1912年北洋政府在国务院设立审计处,1914年颁布了《审计法》,这是我国历史上第一部审计法典。1928年国民政府成立审计院,后改为审计部,隶属监察院,并引进了西方的审计制度,形成了比较完整的国家审计体系。但由于政治腐败,审计没有起到应有的作用。

新中国成立之后相当长的时间内,国家没有设置独立的审计机构,而是通过定期和不定期的会计检查,对政府的财政情况和企业的财务情况进行监督。1982年在修改的《宪法》中正式明确了实行审计监督制度,1983年9月正式成立国家审计署,隶属于国务院,随后又在县以上各级政府设置了各级审计机关。1985年8月发布了《国务院关于审计工作的暂

行规定》，1988年11月颁布了《中华人民共和国审计条例》，1994年8月颁布了《中华人民共和国审计法》，2000年1月颁布了《中华人民共和国国家审计基本准则》，2000年8月又颁布了《审计机关审计方案准则》《审计机关审计证据准则》《审计机关审计工作底稿准则》《审计机关审计报告编审准则》和《审计机关审计复核准则》等五个具体准则。这些都标志着新中国国家审计的迅速发展和完善。

## 二、注册会计师审计的产生与发展

### （一）注册会计师审计在西方的发展状况

注册会计师审计起源于意大利合伙制度，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。

最早的民间查账员出现于公元9世纪地中海沿岸的一些意大利主要城市。当时的佛罗伦萨、热那亚和威尼斯已逐渐发展成为贸易中心，大量的商品购销、储运业务，使账目核对工作日益复杂化，由此而产生了专职民间查账员。这是注册会计师审计的萌芽。16世纪，威尼斯出现了最早的合伙企业，不参与企业经营管理的合伙人和参与企业经营管理的合伙人都希望聘请第三者对合伙企业的会计报表进行监督、检查，以说明企业经营管理活动的正常和履行合伙契约责任的情况。一支具有良好会计知识、专门从事这种查账和公证工作的专业队伍应运而生，并于1581年成立了威尼斯会计师协会。

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世纪中叶的英国工业革命使资本主义经济得到迅速发展，企业的生产组织形式出现了股份有限公司，标志着社会经济领域中股东和债权人与企业管理当局之间新型“经济责任关系”的确立，从而产生了注册会计师审计的“驱动力”，也就是客观上需要对经营管理者提供的财务报告信息进行公正审查。在1721年著名的“南海公司事件”中，英国议会聘请的会计师查尔斯·斯耐尔对南海公司进行审计，并出具了世界上第一份审计报告，他成为世界上第一位注册会计师，从而揭开了注册会计师审计走向现代的序幕。1844年，英国颁布了《公司法》，并规定股份公司的账目必须经过董事以外的人员审计。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。

美国对注册会计师职业在全球的迅速发展发挥了重要的作用。1882年美国第一个注册会计师审计组织“美国公共会计师协会”成立；1897年，全美注册会计师协会成立；1916年创立美利坚合众国会计师协会，到1957年这一民间组织改名为美国注册会计师协会，至此美国建立了一套完整的现代注册会计师审计体系。

实际上，当经济发展的重心从英国转到美国后，注册会计师审计的发展重心也由英国转到美国，而注册会计师审计的范围、审计目标、审计技术都得到了彻底的改变，并且形成了现代注册会计师审计的三大支柱：内部控制、审计标准和会计准则，使审计方法、目标、范围都发生了根本性的变化，实现了从传统审计到现代审计的转化。

注册会计师审计的发展具有其特殊的规律性。公司制的两权分离所产生的新型“经济责任关系”是注册会计师审计产生的主要原因，市场经济秩序尤其是资本市场是注册会计师审计的主要阵地；信息使用者尤其是财务信息使用者是注册会计师审计的直接服务对象。经济越发展，注册会计师审计越重要。这就是注册会计师审计发展的客观规律。

注册会计师审计发展各阶段情况可总结为表1-1所示。

表 1-1 注册会计师审计发展各阶段情况表

| 时 间                | 阶 段       | 审计对象                        | 审计目的                                 | 审计方法                                        | 其 他                                       | 报表使用人       |
|--------------------|-----------|-----------------------------|--------------------------------------|---------------------------------------------|-------------------------------------------|-------------|
| 1844 年—20 世纪初, 英国  | 英式详细审计    | 会计账目                        | 查错防弊                                 | 对会计账目进行详细审计                                 | 注册会计师审计的法律地位得到了法律确认                       | 股东          |
| 20 世 纪初—1933 年, 美国 | 美式资产负债表审计 | 账目及资产负债表                    | 判断企业信用状况                             | 从详细审计转向抽样审计                                 |                                           | 股 东、债<br>权人 |
| 1933 年—第二次世界大战     | 会计报表审计    | 以资产负债表和收益表为中心的全部会计报表及相关财务资料 | 对会计报表发表审计意见, 以确定会计报表的可靠性, 查错防弊转为次要目的 | 测试相关的内控, 广泛采用抽样审计                           | 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 | 社会公众        |
| 第二次世界大战后           | 管理审计和国际审计 |                             |                                      | 抽样审计方法得到普遍运用, 制度基础审计方法得到推广, 计算机辅助审计技术得到广泛采用 | 业务扩大到代理纳税、会计服务、管理咨询等领域                    | 社会公众        |

## (二) 注册会计师审计在我国的发展状况

中华民国时期, 我国资本主义工商业有所发展, 注册会计师审计应运而生。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》, 著名会计学家谢霖先生成为我国第一位注册会计师, 他创办了中国第一家会计师事务所“正则会计师事务所”, 随后在全国各地建立了大批会计师事务所。但在半封建半殖民地的旧中国, 注册会计师审计未能发挥应有的作用。

在新中国成立初期, 注册会计师审计在平抑物价、保障国家税收、恢复经济中发挥了积极作用。但后来由于推行苏联高度集中的计划经济模式, 中国注册会计师审计制度退出了经济舞台。

改革开放后, 注册会计师职业得到了恢复和长足的发展。1980 年 12 月 14 日财政部颁布的《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, 外资企业会计报表必须经中国注册会计师审计, 这为恢复我国注册会计师审计制度提供了法律依据。1980 年 12 月 23 日, 财政部又发布了《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。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。1991年，恢复全国注册会计师统一考试。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》，自1994年1月1日起实施。从1996年开始，我国又发布了独立审计准则，为完善注册会计师审计理论和实务做出了很大的努力。2006年2月15日，我国财政部颁发了中国注册会计师执业准则共48项，并于2007年1月1日开始实施。2010年11月，我国财政部为了规范注册会计师的执业行为，提高执业质量，维护社会公众利益，促进社会主义市场经济的健康发展，中国注册会计师协会修订了《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》等38项准则，自2012年1月1日起施行。新的审计准则为进一步规范注册会计师审计行为，与国际审计准则趋同，迈出了实质性的步伐。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5月8日，国际会计师联合会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。

### 三、审计产生与发展的基础

社会经济环境决定着审计的产生与发展。当社会经济发展到一定程度，经济组织规模扩大了，经济活动过程复杂了，管理层次增多了，致使财产所有者无法亲自掌管全部经济活动，只好委托他人代为经管，这样就形成了财产所有权与经营管理权的分离及受托责任关系。为了监督经营管理者经济行为和受托责任的履行程度，财产所有者授权或委托专职机构与人员代替自己进行监督检查，于是就产生了审计。

在审计活动中，产生了审计关系和审计关系人。审计关系就是参与审计活动的各方之间所形成的关系。审计关系人就是参与审计活动的各有关方面。任何一项审计活动都必须有三方面的关系人参与：审计主体（审计者）、审计客体（经营管理者）和审计委托人（财产所有者），这三方面的关系人缺一不可。审计关系人之间审计关系的形成是审计活动产生的必要条件。当审计关系人各方就审计事项达成一致时，审计活动就产生了。这三个方面的关系人形成的审计关系如图1-1所示。

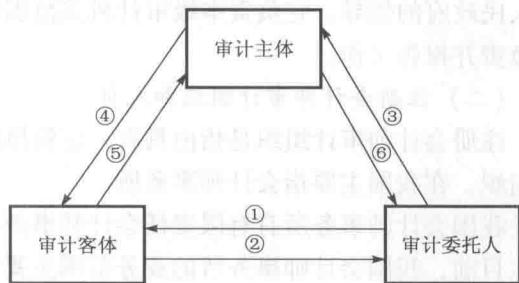


图 1-1 审计关系

说明：① 委托经营；② 承担经营责任；③ 委托审计；  
④ 进行审计；⑤ 提供资料；⑥ 报告审计结果

图1-1说明了审计关系人之间的相互关系。审计者之所以会接受审计委托，是为了维护其职业地位和保障其职业利益；财产所有者之所以要聘请审计者，是为了有效地了解真实、公允的会计信息；经营管理者之所以会接受审计，是为了满足法律的要求和履行其受托责任。

可见，审计是社会经济发展到一定阶段的产物，是在财产所有权与经营管理权相分离而形成的受托经济责任关系下，基于经济监督的客观需要而产生的，也就是说，受托经济责任

关系是审计产生与发展的基础。

## 第二节 审计的一般概念

### 一、审计的定义

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,依法对被审计单位在一定时期的财务报表和其他资料及其所反映的经济活动的真实性、合法性、合规性、公允性和有效性进行审核检查,并发表审计意见的一种具有独立性的监督、评价和鉴证的活动。对于该定义可从审计主体、审计对象、审计特征、审计职能、审计作用等几方面来理解。

### 二、审计主体

审计主体是指审计行为的执行者,为审计第一关系人。审计主体包括审计组织和注册会计师。

#### (一) 政府审计组织和人员

政府审计组织是代表政府行使审计监督权的行政机关。政府审计组织在我国称为国家审计机关,分为两个层次。

1. 国家最高审计机关即审计署。隶属于国务院,受国务院领导,属于行政模式。它负责组织领导全国的审计工作,对国务院各部门和地方各级政府的财政收支、国家金融机构和企事业单位的财务收支进行审计监督。

2. 地方审计机关。受双重领导,在业务上受上一级审计机关的领导,在其他方面受本级人民政府的领导。它负责本级审计机关范围内的审计事项,对上级审计机关和本级人民政府负责并报告工作。

#### (二) 注册会计师审计组织和人员

注册会计师审计组织是指由具有一定资格的专业人员组成,从事审计、咨询等业务的审计组织。在我国主要指会计师事务所。

我国会计师事务所所有有限责任会计师事务所和合伙会计师事务所两种形式。

目前,我国会计师事务所的业务范围主要包括:

1. 审计业务。审计业务属于会计师事务所的法定业务,非注册会计师不得承办。具体包括审查企业会计报表,验证企业资本,办理企业合并、分立、清算及其他事宜中的审计业务。

2. 会计咨询、会计服务业务。会计咨询、会计服务业务属于非法定业务,具体包括:设计财务会计制度,担任会计顾问,提供会计、财务、税务和经济管理咨询,代理记账,代理纳税申报,代理申请注册登记,协助拟订合同、章程和其他经济文件等。

民间注册会计师主要是指注册会计师。要想成为注册会计师必须通过注册会计师资格考试。在我国,注册会计师考试划分为专业阶段考试和综合阶段考试。考生在通过专业阶段考试的全部科目后,才能参加综合阶段考试。专业阶段考试设会计、审计、财务成本管理、公司战略与风险管理、经济法、税法6个科目;综合阶段考试设职业能力综合测试1个科目。要想成为执业注册会计师,除了全科成绩合格证书外还要满足从事审计工作两年以上及其他

条件；取得全科成绩合格证书可以注册成为非执业会员。

### （三）内部审计组织和人员

内部审计组织也称内部审计机构，是指本部门或本单位内部建立的审计机构。它负责执行内部审计。内部审计机构的设置主要有以下几种形式：

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或审计委员会领导。

从审计的独立性和有效性来看，领导层次越高，内部审计工作就越有成效。在我国，内部审计的从业人员要取得岗位资格证书。资格证书的取得采取资格认证和考试两种办法。凡具备下列条件之一者，可通过认证发给资格证书：

1. 具有审计、会计、经济及相关专业中级或中级以上专业技术职称的人员。
2. 具有国际注册内部审计师证书的人员。
3. 具有注册会计师、造价工程师、资产评估师等相关执业证书的人员。
4. 审计、会计及相关专业本科以上学历工作满两年以上，以及大专学历工作满4年以上的人员。

不具备上述条件者，须参加中国内部审计协会统一组织的资格考试，考试合格者发给资格证书。资格证书考试内容有：内部审计原理与技术、有关法律法规与内部审计准则、计算机基础知识与应用。

### 三、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。
2. 被审计单位的各种作为提供财政、财务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。

综上所述，审计对象是指被审计单位的财政、财务收支及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政、财务收支及有关的经营管理活动是审计对象的本质。

### 四、审计依据

审计依据是注册会计师用来对被审计事项进行判断和评价的根据，也就是注册会计师对被审计事项是非曲直作出判断的准绳。要作出审计结论，提出审计意见，就必须有明确的、权威性的评判被审计事项的依据。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。由于审计对象和审计目标不同，不同类型的审计所遵循的审计依据也不一样。根据审计依据的性质和内容分类，审计依据有以下4类：

第一类是国家的法律、法规和各项方针政策。如会计法、审计法、公司法等。

第二类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。

第三类是各级政府和企事业单位编制的预算、计划和签订的合同等。

第四类是各级政府部门制定的业务规范和技术经济指标等。

## 五、审计目标

审计目标是在一定环境中,审计主体通过审计活动所期望达到的最终结果。

### (一) 国家审计目标

根据我国《审计法》的规定,国家审计目标定位在真实性、合法性与效益性上。鉴于目前会计信息失真比较严重,国家审计目标更加侧重于真实性。

### (二) 内部审计目标

根据有关法律的规定,内部审计目标也定位在真实性、合法性与效益性上,更加侧重于效益性。

### (三) 注册会计师审计目标

根据我国注册会计师审计准则的规定,财务报表审计的总目标是合法性和公允性。

所谓合法性是指被审计单位财务报表的编制是否符合适用的会计准则和相关会计制度的规定。

所谓公允性是指被审计单位的财务报表是否在所有重大方面公允地反映了其财务状况、经营成果和现金流量。

## 六、审计特征

审计特征是指审计区别于其他监督形式的独有的特点。审计与其他经济监督相比具有以下特征:

### (一) 独立性

独立性是审计的本质特征,它要求审计者在审计过程中独立于审计利害关系人。审计的独立性是由审计者在审计中所处的地位所决定的,也是由国家的法律、法规给予保障的。我国《宪法》第九十一条规定:“审计机关在国务院总理的领导下,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。”这就为国家审计机关的独立性提供了法律保障。内部审计也具有相对的独立性,它要求在本部门、本单位主要负责人的领导下独立地开展内部审计工作。要保证审计的独立性,必须做到组织独立、工作独立和经济独立。

在现代审计体系中,审计的独立性在注册会计师审计中表现得最为充分。注册会计师审计的独立性是指注册会计师在执行审计业务、出具审计报告时,应当在实质上和形式上独立于委托单位和其他机构。所谓实质上的独立是要求注册会计师与委托单位之间必须实实在在地毫无利害关系。注册会计师只有与委托单位保持实质上的独立,才能够以客观、公正的心态表示意见。所谓形式上的独立是对第三者而言的。注册会计师必须在第三者面前呈现一种独立于委托单位的身份,即在他人看来注册会计师是独立的。由于注册会计师的审计意见是相关方面决策的依据,因此,注册会计师除了保持实质上的独立外,还必须保持形式上的独立,只有这样才会得到社会公众的信任。

### (二) 公正性

审计的公正性反映了审计工作的基本要求。公正性与独立性密切相关,没有独立性就没有公正性。公正性主要表现在:审计人员独立于审计委托人和被审计单位,站在第三者的立场上进行审计,可以对审计对象作出不带任何偏见的、符合客观实际的、正确的判断,从而

对被审计人做出公平合理的评价。

### （三）权威性

审计的权威性与公正性相联系，没有公正性就没有权威性，有关权威性的各种法律规定都建立在审计公正性的基础上。审计权威性具体表现在：审计监督具有一定的法律地位；审计人员依法审计，被审计人不得拒绝；审计结论和决定具有法律效力，被审计人必须执行。因此，审计监督在社会主义市场经济监督体系中居于首要地位，是一种具有权威性的较高层次的经济监督活动。

## 七、审计职能

审计的职能是指审计本身所具有的内在功能，是审计所具备的完成特定任务的能力，它由审计的本质特征所决定，是审计本质的客观反映。

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：审计具有独立性的经济监督、经济评价和经济鉴证三个方面的职能。

### （一）经济监督职能

审计的经济监督职能，就是由专职机构和人员，依法对被审计单位的经济活动进行审查，查处错误和舞弊，促进被审计单位经济活动合理、合法和有效进行。经济监督是审计最基本的职能。审计的本质特征就在于它是一种具有独立性的经济监督活动。通过审计监督，一方面可以查清财政、财务收支等经济活动的真实情况，查处违法乱纪事项，促进国家财经法规和经济政策的贯彻实施，以提高经济效益；另一方面可以促进正确处理有关方面的经济利益关系，促进经济责任的履行。政府审计最能体现审计监督的实质。

### （二）经济评价职能

审计的经济评价职能是指对被审计单位经济活动的效率、效果，以及经济责任的履行情况等做出评判。经济评价职能也是审计基本职能的延伸和发展。一方面，对被审计单位经济活动的评价要建立在有关数据资料审查核实的基础上，只有数据资料真实可靠，评价结果才有意义；另一方面，经济评价还必须依照规定的标准，这些标准必须是公认的、能够作为判断经济效益高低的依据，能够作为判断经济责任的履行是否适当的依据。内部审计最能发挥经济评价的职能。

### （三）经济鉴证职能

审计的经济鉴证职能是指对有关经济信息的真实性和可靠性做出鉴定和证明。这一职能是审计基本职能的延伸和发展。在履行审计的经济鉴证职能时，首先必须对被审计事项的有关资料（主要是有关的会计记录和会计报表等）进行有效的审查与核实，收集必要的证据；其次根据所收集的审计证据，再对照有关的标准（主要是财务、会计法规和会计准则等），对财务信息的真实性和公允性作出评判；最后根据审计结果，出具审计鉴定证明。注册会计师最能发挥经济鉴证的职能。例如，会计师事务所受企业的委托，对投入资本进行验资后出具验资报告；对年度报告审查后出具查账报告；对解散清算事项进行审核后出具清算报告等，这些工作都具有经济鉴证的职能。

随着经济的发展，审计业务会日趋信息化、网络化、国际化，从而会有更多的社会公众向审计机构提出各类审计服务需求，如会计咨询服务、税务咨询服务、投资咨询服务、管理