

GAODENG YUANXIAO
KUAJI YU CAIWU GUANLI
XILIE JIAOCAI

高等院校会计与财务管理系列教材

A 审 计 学

A u d i t i n g

上官晓文 主编
于 成 华

 上海财经大学出版社

高等院校会计与财务管理系列教材

审 计 学

上官晓文 于成华 主编



上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

审计学/上官晓文,于成华主编. —上海:上海财经大学出版社,
2008.8

(高等院校会计与财务管理系列教材)

ISBN 978-7-5642-0310-8/F·0310

I. 审… II. ①上官… ②于… 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 124432 号

□ 责任编辑 王 芳

□ 封面设计 周卫民

SHENJIXUE

审 计 学

上官晓文 于成华 主编

上海财经大学出版社出版发行
(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

上海第二教育学院印刷厂印刷

上海远大印务发展有限公司装订

2008 年 8 月第 1 版 2008 年 8 月第 1 次印刷

787mm×960mm 1/16 18.25 印张 377 千字

印数: 0 001—4 000 定价: 35.00 元

(本教材附赠练习册)

前 言

审计学是审计专业的入门课程,是审计专业基础理论课,同时也是会计、财务管理、金融等经济管理类专业必修的专业基础课。审计是经济管理的重要组成部分,审计专业及相关专业学生和从业人员应全面、系统地掌握审计的基本理论、基本方法和基本技能。

为了适应高等院校审计教学改革的需要,我们在总结审计文献的基础上,主要参照我国自2007年1月1日起开始执行的会计准则体系、注册会计师执业准则体系,组织编写了这本《审计学》。本教材从内容上吸收了最新审计成果,写作角度上力求深入浅出,侧重审计基本理论知识、基本处理方法和基本技能的阐述和应用,理论与实务相结合,以满足培养应用型人才的需要。

本书由上官晓文、于成华主编,其中第一章、第八章、第九章由上官晓文执笔,第二章、第十一章由董文艳执笔,第三章、第四章由李雪琴执笔,第五章、第六章、第七章、第十章由于成华执笔,第十二章由廖声华执笔,最后由上官晓文和于成华共同修改、补充和定稿。

为了配合教学需要,培养读者的实际操作能力,我们同时编写了配套的《审计学练习册》,供读者练习参考。

由于编者水平有限、时间比较仓促,书中的疏漏及错误恐难以避免,恳请读者批评指正。

编 者

2008年7月

目 录

前言/1

第一章 审计概述/1

第一节 审计的概念/1

第二节 审计的分类/6

第三节 审计目标/9

第四节 职业道德和法律责任/13

第二章 审计程序与审计方法/23

第一节 审计程序/23

第二节 审计的基本方法/37

第三节 审计抽样/40

第三章 审计证据与审计工作底稿/56

第一节 审计证据/56

第二节 审计工作底稿/68

案例分析 沧海会计师事务所存货监盘失败案/76

第四章 计划审计/78

第一节 总体审计计划和具体审计计划/78

第二节 审计重要性/86

第三节 审计风险/94

案例分析 美国联区金融集团租赁公司审计案/97

第五章 重大错报风险评估及其应对措施/100

第一节 重大错报风险评估/100

第二节 重大错报风险应对措施/121

第六章 销售与收款循环审计/135

第一节 销售与收款循环审计概述/135

第二节 销售与收款循环的控制测试和实质性程序/139

第三节 收入审计/143

第四节 应收账款和坏账准备审计/147

第五节 其他相关账户审计/157

第七章 采购与付款循环审计/161

第一节 采购与付款循环审计概述/161

第二节 采购与付款循环的控制测试和实质性程序/163

第三节 应付账款审计/166

第四节 固定资产审计/167

第五节 其他相关账户审计/177

第八章 存货与仓储循环审计/184

第一节 存货与仓储循环审计概述/184

第二节 存货与仓储循环的控制测试和实质性程序/186

第三节 存货审计/191

第四节 应付职工薪酬审计/202

第五节 营业成本审计/204

第九章 筹资与投资循环审计/207

第一节 筹资与投资循环审计概述/207

第二节 筹资与投资循环的控制测试和实质性程序/209

第三节 借款相关项目审计/214

第四节 所有者权益相关项目审计/220

第五节 投资相关项目审计/224

第十章 货币资金审计/235

第一节 货币资金审计概述/235

第二节 库存现金审计/237

- 第三节 银行存款审计/241
- 第四节 其他货币资金审计/246

第十一章 完成审计/249

- 第一节 期后事项审计/249
- 第二节 或有事项审计/254
- 第三节 关联交易审计/258
- 第四节 持续经营审计/262

第十二章 审计报告/266

- 第一节 审计报告的作用和种类/266
- 第二节 审计报告的基本类型/269
- 第三节 审计报告的编制要求与程序/277

参考文献/284

第一章

审计概述

本章主要介绍审计的发展历程,审计的定义,审计的职能,审计的分类,审计的总体目标和具体目标,审计职业道德、法律责任,审计职业界、注册会计师及事务所防范法律诉讼的一系列措施。

第一节 审计的概念

一、审计的产生和发展

(一)审计产生的基础

审计是一种社会经济现象,它是为满足社会需要而产生和发展的。随着社会生产力的提高和社会经济的发展,当财产所有者不能直接管理和经营其所拥有的财富时,就有必要授权或委托他人代为管理和经营,这就导致了财产所有权和经营权的分离,从而也就产生了委托和受托代理之间的经济责任关系。

在委托代理早期,委托人授予代理人的主要是财产的管理权,代理人所要承担的受托责任主要是保护财产的安全和完整,使财产保值。随着委托代理制度在经济社会中日益普遍,受托责任的内容也得以扩大,代理人除了获得财产的管理权外,更主要的是获得了财产的经营权,此时的代理人就可以支配、运用和处置所管理的财产,进行营利性的开发活动,他们不但要使财产保值,更重要的是要使财产增值。财产所有者为了维护自身的经济利益,需要对其管理和使用情况进行有效监督;同时,财产经管人受托经管财产所有者的财产后,需要向委托人证明自己有效管理和使用财产的情况,以得到相应的报酬或解脱自身的经管责任,这都需要有一个具有相对独立身份的第三者加以检查和评价。于是,便产生了对代理人受托责任履行情况的监督问题,审计就是在这样的经济背景下产生的。

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基础。

(二)我国审计的产生和发展

我国是世界上较早产生审计的国家之一,它经历了漫长的发展过程。

审计的最初形态是政府审计。根据《周礼》一书的记载,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,西周是我国审计的萌芽时期。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”制度日趋完善,三是审计地位不断提高,职权不断扩大。秦汉时期是我国审计的确立时期。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”。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。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。由此可见,隋、唐、宋时期是我国审计日臻健全的时期。元、明、清各朝,君主专制日益强化,审计虽有发展,但总体上停滞不前。可以说,元、明、清各朝是我国审计的衰弱时期。民国时期是我国审计的演进时期,辛亥革命后,开始有了国会,同时建立了审计制度。1912年,在国务院下设审计处,1914年改“审计处”为“审计院”,同年颁布了《审计法》和《审计法实施规则》。这是我国正式颁行的第一部《审计法》。新中国改革开放后是审计的振兴时期。从中华人民共和国成立至中国共产党十一届三中全会召开这20多年间,我国没有设立独立的审计机构,审计的监督职能分别由财政、税务等专业监督部门执行。中国共产党十一届三中全会后,我国开始恢复审计工作,并进入规范化、法制化的发展时期。1982年,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》明确提出要建立政府审计机构,实行审计监督;1983年,中华人民共和国审计署正式成立;1985年,发布了《国务院关于审计工作的暂行规定》;1988年,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和组织保障,确立了我国政府审计工作的地位。

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出现较晚。1918年,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第一位注册会计师,谢霖创办的中国第一家会计师事务所也获批准成立。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。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”。中国共产党十一届三中全会后,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》;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,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。1984年,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所做的规定,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,财政部领导下的中国注册会计师协会正式成立。1996年,中国注册会计师协会加入亚太会计师联合会,并于1997年亚太会计师联合会第四十八次理事会上当选为理事。同年,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,第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》。经财政部批准,中国注册会计师协会自1994年开始起草独立审计准则,至2003年,先后分6批制定了独立审计准则。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》,修订了《中国注册会计师审计准则第1142号》等26项准则。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,使我国注册会计师审计步入了法制化、规范化发展轨道。

我国内部审计的萌芽可以追溯至西周时代,几乎与政府审计同步。西周的司会掌管政府会计工作,不仅负责宫廷账簿记录的管理,同时也负责对宫廷记录的稽核。进入封建社会以后,地方各级政府向朝廷承担着完成地方税赋的经济责任,此时的宫廷审计具有内部审计和外部审计的双重性质。进入中世纪和近代以后,内部审计有了进一步的发展,其主要标志是出现了独立的内部审计人员。我国现代内部审计是伴随着政府审计的恢复和重建而产生和发展起来的。1983年,我国恢复政府审计监督制度的同时,国家审计署开始筹划我国的内部审计工作。1985年,国务院和审计署先后发布《国务院关于审计工作的暂行规定》、《审计署关于内部审计工作的若干规定》。从此,我国内部审计事业得以快速发展。1987年,中国内部审计学会成立,同年12月加入国际内部审计师协会。1995年7月,审计署颁布了《关于内部审计工作的规定》,明确了我国内部审计的任务、职责、权限、机构设置、审计范围、审计程序及职业道德标准等,进一步规范了我国的内部审计工作。自2003年起,我国正式施行《内部审计基本准则》等一系列内部审计准则体系。

(三) 西方审计的产生和发展

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。到公元前3世纪左右,“双人记账制”、“专人核账制”已十分普及,并形成了一种定期的会计稽核制度。到中世纪,西方国家的封建王朝大多设有审计机构和审计官员,对国家的财政收支进行审计监督。法国在资产阶级大革命之前就设有审计厅,资产阶级大革命之后,拿破仑创建了审计法院。欧洲许多国家于

19 世纪在各自的宪法和特别法令中都规定了审计的法律地位。美国虽然只有 200 多年的历史,但它重视经济管理,这就促成了美国经济的迅速发展。1919 年,经众、参两院建议,组成预算特别委员会,把政府的账目审计从财政部的业务中分离出来。1921 年,美国公布了《预算和会计法》,建立了美国的最高审计机关——总会计局,它是世界上最典型的隶属于国会的审计机关。英国的审计具有悠久的历史,是近代审计的发源地。1215 年,英国颁布了《大宪章》,奠定了英国政府审计产生和发展的政治基础。1785 年,根据《更好检查和审计国王公共账目的法案》,取消了国库审计官一职,组建五人审计委员会,执行政府审计监督。1834 年,颁布了修订审计制度的法案,改建国库审计部。1866 年,《国库和审计部法案》在伦敦会议上通过。1984 年起《政府审计法》生效,取消国库审计部,成立了政府审计署。除英、美之外,加拿大的审计长公署也属于国家立法部门的独立审计机关。法国、德国的政府审计机关隶属于司法系统,中国、苏联、北欧一些国家的政府审计机关隶属于行政系统。日本则是另外一种类型,它的最高政府审计机关是会计检察院,直接对天皇负责。

注册会计师审计最早出现在英国。以 1720 年英国“南海公司”舞弊案为起点,英国议会聘请会计师查尔斯·斯耐尔(Charles Snell)对南海公司的会计账目进行审查。1721 年,斯耐尔以“会计师”的名义出具了一份确认该公司存在虚假会计记录、进行舞弊的查账报告书,从而宣告了注册会计师的诞生,揭开了注册会计师审计走向现代的序幕。查尔斯·斯耐尔是世界上第一位注册会计师,其所撰写的查账报告是世界上第一份审计报告。1844 年,英国政府颁布《公司法》。1845 年,英国又对《公司法》进行了修订,促进了注册会计师审计业务的迅速发展,职业会计师队伍迅速扩大。1853 年,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步移向美国。1886 年,美国公布了《公证会计师法》。1887 年,“美国公共会计师协会”正式组建,1916 年改组为“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。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,跨国公司得到了空前发展。国际资本的流动,带动了注册会计师审计的跨国界发展。

约公元 1000 年起,英国首先出现了一种独特的审计形式:行会审计——内部审计。18 世纪产业革命以后,西方股份公司大量涌现,企业所有权与经营权发生了分离。面临经济活动日趋复杂的情况,企业内部审计机构开始担负着双向服务的责任,即既要向股东提供企业财务状况及其盈利情况,同时也要向董事会、经营管理人员提供企业内部经营管理信息和市场信息,近代内部审计开始产生并发展。英国议会在 1844 年制定的《公司法》中,明确要求企业设立监事一职,进行内部审计,从而初步确立了近代内部审计制度。

1941年,维克多·Z. 布瑞克(Victor Z. Brink)出版了第一本内部审计著作——《内部审计学》,宣告了内部审计学科的诞生;约翰·B. 瑟斯顿(John B. Thurston)联合一些有识之士,在美国纽约创立了“内部审计师协会”。20世纪60年代,管理审计开始与经营审计合二为一,70年代又相继出现了环境审计、社会审计等新形式。当今西方社会,内部审计已经成为企业内部经济运行的一种重要约束机制。

二、审计的定义

随着审计业务的持续发展和审计目的的不断演变,审计概念也随之变化。“审计”一词最初的含义是查账,而今查账早已不是审计的全部。目前,关于审计的定义,国内外主要有以下几种典型表述:

1989年4月,中国审计学会对审计的定义是:“审计是由专职机构和人员,依法对被审计单位的财政、财务收支及其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,改善经济管理,提高经济效益,促进宏观调控的独立性经济监督活动。”

美国会计学会在1972年的《基本审计概念公告》中对审计的定义是:“审计是指为了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,而客观地收集和评估证据,并将结果传递给有利害关系的使用者的系统过程。”

美国密歇根州立大学 Alvin A. Arens 等在《Auditing—An Integrated Approach》一书中对审计的定义是:“审计是为了确定与报告某一经济实体的可计量信息与既定标准之间的一致程度而进行的证据收集和评价。”

综合审计定义的表述,主要包含了以下五个基本要点:

1. 审计主体

执行审计的一方称为审计主体。审计主体是指专职机构或专业审计人员。审计人员不仅在形式上,而且在实质上必须保持独立的态度。

2. 审计客体

接受审计的一方称为审计客体,具体指特定经济实体。执行审计时,审计的范围一定要明确。大多数情况下,特定经济实体与法人实体一致,如公司、单位等。但在某些情况下,经济实体也可能是公司中的一个部门甚至是个人。

3. 审计方法

审计的基本方法是收集、评价证据。收集充分、有力的审计证据是审计工作的核心,从一定意义上讲,审计就是有目的、有计划地收集、评价证据的过程。

4. 审计依据

审计依据是既定标准,包括国家的法律、法规、政策、会计准则等。确定与既定标准的

符合程度,是审计的目标。

5. 审计性质

审计是有组织并遵循一定逻辑顺序的系统经济监督过程。

三、审计的职能

审计的职能是审计自身所具有的内在功能,是审计本质的体现。审计职能不是一成不变的,它是随着经济的变化而发展变化的。一般认为审计具有三种职能,即经济监督、经济鉴证、经济评价。

(一) 经济监督职能

经济监督职能是指通过审计,监察和督促被审计单位的经济活动在规定的范围内是否沿着正常轨道健康运行;监察和督促有关经济责任人履行经济责任情况,借以揭露违法违纪、稽查损失浪费,查明错误弊端,判断管理缺陷进而追究经济责任。经济监督是审计的基本职能,不仅国家审计具有经济监督职能,社会审计和内部审计都具有经济监督职能。

(二) 经济鉴证职能

经济鉴证职能是指审计机构和审计人员对被审计单位的会计报表及其他经济资料进行检查和验证,确定其财务状况和经营成果是否真实、公允、合法、合规,并出具书面证明,以便为审计的授权人或委托人提供确切的信息,并取信于社会公众的一种职能。审计的经济鉴证职能包括鉴定和证明两个方面。

(三) 经济评价职能

经济评价职能是指审计机构和审计人员对被审计单位的经济资料及经济活动进行审查,并依据一定的标准对所查明的事实进行分析和判断,肯定成绩,指出问题,总结经验,寻求改善管理和提高效率、效益的途径。审计的经济评价职能包括评定和建议两个方面。评价的过程,也是肯定成绩、发现问题的过程,其建议往往是根据存在的问题提出的,以利于被审计单位克服缺点、纠正错误、改进工作。

第二节 审计的分类

按照各种标准,审计可以划分为不同的类别。研究审计类别有利于从各个不同角度加深对审计的认识,有效地组织各类审计活动,充分发挥审计的作用。

一、按审计主体分类

按审计主体,可以将审计划分为政府审计、注册会计师审计和内部审计。

（一）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。

政府审计的主要特点是法定性和强制性。拥有和管理国有资产的单位,都必须依法接受政府审计。

（二）注册会计师审计

注册会计师审计,也称民间审计,是指由会计师事务所实施的审计。会计师事务所是注册会计师依法成立的组织。会计师事务所根据承办业务双方签订的审计业务约定书,对被审计单位的财务报表及其有关资料进行独立审查和鉴证,并出具审计报告。

注册会计师审计的主要特点是双向独立性、受托性和有偿性。

（三）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单位内部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。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。

内部审计的主要特点是具有内向性、广泛性和及时性。

本书主要阐述注册会计师审计。

二、按审计内容分类

按审计内容,可以将审计划分为财政财务审计、财经法纪审计和经济效益审计。

（一）财政财务审计

财政财务审计是指对被审计单位的财政财务收支活动进行的审计,目的是检查财政财务收支的真实性、合法性和合规性。其中,财政审计是指由国家审计机关对本级财政预算的执行情况和下级政府财政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的真实性、合法性所进行的审计监督;财务审计是指由国家审计机关、内部审计机构和社会审计组织对各级政府部门、金融机构、企业事业单位的财务收支及有关经济活动的真实性、合法性所进行的审计监督。

（二）财经法纪审计

财经法纪审计是指国家审计机关和内部审计部门对某单位严重违反财经法纪的行为进行的专项审计。对被审计单位的一般经济舞弊行为,可在财政财务审计中进行审查,提出审计意见;但是,对于金额大、情节严重、使国有资产遭受严重损失以及严重危害社会经

济建设或对社会风气造成恶劣影响的违法行为,则需要专门立案审计,这种立案审计的项目属于财经法纪审计。

(三)经济效益审计

经济效益审计是指由审计机构对被审计单位经济活动的效率、效果和效益状况进行的审计和评价,目的是促进被审计单位提高人、财、物等各种资源的利用效率,增强盈利能力,实现经营目标。

三、按审计实施时间分类

按审计实施时间相对于被审计单位经济业务发生时间的前后,可以将审计划分为事前审计、事中审计和事后审计。

(一)事前审计

事前审计是指在被审计单位经济业务实际发生以前进行的审计。一般对计划、预算的编制和对经济事项的预测和决策进行的审计,均属事前审计。

开展事前审计,有利于被审计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,内部审计组织比较适合从事事前审计,内部审计强调建设性和预防性,能够通过审计活动充当决策和控制的参谋。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,作出评价结论,提出改进意见。

(二)事中审计

事中审计是指在被审计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。通过这种审计,能够及时发现和反馈问题,尽早纠正偏差,保证经济活动按预期目标合法、合理和有效地进行。

(三)事后审计

事后审计是指在被审计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合规性,鉴证企业会计报表的真实公允性,评价经济活动的效果和效益状况。

四、审计的其他分类

(一)按审计主体与被审计单位的关系分类

按审计主体与被审计单位的关系分类,可以分为外部审计和内部审计。

外部审计是指由独立于被审计单位之外的审计组织实施的审计。政府审计机关和会计师事务所实施的审计都属于外部审计。外部审计强调审计组织必须独立于被审计单位。内部审计是由部门或单位内部的审计部门所进行的审计。内部审计主要监督本单位

的财务收支和经济活动。内部审计强调审计组织隶属于被审计单位。

（二）按审计范围分类

按审计范围分类,可以分为全面审计、局部审计和专项审计。

全面审计又称全部审计,是指对被审计单位一定时期的全部经济活动及相关资料进行的审计。其优点是审查详细彻底,有利于被审计单位改善经营管理;但审计工作量大,花费时间多,审计成本较高。全面审计一般仅适用于规模较小、业务量不多的企事业单位。局部审计又称部分审计,是指对被审计单位一定时期的部分经济活动或部分资料进行的审计。局部审计的优点是针对性强、效率高、成本低;但由于审计范围不全面,审计结论往往容易出现遗漏甚至错误。专项审计是指对某一特定项目所进行的审计,专项审计业务范围比较局部,针对性较强,如自筹基建资金来源审计等。

（三）按审计的执行地点分类

按审计的执行地点分类,可以分为就地审计和报送审计。

就地审计是指审计人员直接到被审计单位进行的审计。就地审计的优点是可以减少被审计资料往返传递的时间,保证审计资料的安全,并且有助于审计人员深入现场,迅速获取审计证据,保证审计质量。就地审计是一种普遍采用的审计方法。报送审计是指审计人员在审计组织所在地对被审计单位报送的资料进行的审计。报送审计的优点是省力省时,但难以从报送资料中发现问题。

（四）按审计动机分类

按审计动机分类,可以分为法定审计和任意审计。

法定审计是指根据国家法律规定,必须执行的带有强制性的审计。法定审计是按照审计机关的审计计划进行的,不管被审计单位是否愿意接受,审计都应依法进行。任意审计是指根据被审计单位自身的需要,要求审计机构对其实施的审计。审计师事务所接受委托人的委托,按照委托人的要求对其进行的审计,属于任意审计。

第三节 审计目标

一、审计目标的演变

审计目标是指在一定历史环境下,人们通过审计实践活动所期望达到的境地或最终结果。审计目标也具有一定的层次性,审计目标可以分为审计的总体目标以及审计的具体目标两个层面。

审计目标是随着社会经济环境的改变而改变的,审计目标的发展经历了一个不断演变的过程。最原始的审计目标就是查错防弊。审计目标的正式提出,可以追溯到1905年

在美国由 R. H. 蒙哥马利出版的《迪克西审计学》，该书将审计目标总结为检查舞弊、检查技术错误和检查原理错误三个方面，其中检查舞弊是审计的基本目标。

1940~1980 年，审计目标是强调重点应放在确定财务报表的真实性和公正性上，查错防弊这一目标依然存在，但已退居第二位，审计功能从防护性发展为公正性。20 世纪 60 年代，美国审计程序委员会的观点是审计目标只是确认财务报表的陈述是否公正，有时对舞弊行为进行调查，也是因为它会影响财务报表陈述的公正性。

20 世纪 80 年代以后，审计目标不再局限于查错防弊与确定财务报表的真实性和公正性，而是向管理领域有所深入和发展，风险意识有所加强，审计工作比较有规律，形成了一套较完整的理论和方法。

二、审计的总体目标

上述审计目标的演进，指的是审计总目标。尽管审计的总目标发生了变化，审计的重要职责之一却始终是对被审计单位财务报表进行审计。财务报表审计是审计相关业务的基础，其他性质的业务从某种意义上讲都是财务报表审计的延伸和发展。关于审计的总目标，世界各国的表述有所不同。

美国注册会计师协会颁布的《审计准则说明书》第 1 号指出：“独立审计人员对财务报表的例行审计目标，是对财务报告是否遵守一般公认会计原则，在所有重大方面，公允地表达其财务状况、经营成果以及现金流量表示意见。”英国《1985 年公司法》要求，审计目标是在审计报告中，对被审计单位的财务报表是否给出真实与公允观念和遵守公司法发表意见。国际审计与鉴证准则理事会国际审计准则中指出：“财务报表审计的目标是能够使注册会计师对财务报表在所有重大方面是否按照确定的财务报告框架编制发表意见，发表意见的用词既可以是‘给出真实与公允观念’，也可以是‘在所有重大方面，公允反映’，这两种用词等效。”

《中国注册会计师审计准则第 1101 号——财务报表审计的一般目标和原则》将我国财务报表审计的总体目标明确规定为：通过执行审计工作，对被审计单位财务报表的合法性和公允性发表审计意见；并对“合法性”和“公允性”的概念和标准进行了以下界定：合法性是指被审计单位财务报表是否按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制。在我国，适用的会计准则和相关会计制度是指由国务院财政部门制定的在全国范围内统一执行的企业会计准则、企业会计制度、有关问题解答等规范性文件。评价财务报表编制的合法性时，注册会计师应当考虑：（1）选择和运用的会计政策是否符合适用的会计准则和相关会计制度，并适合于被审计单位的具体情况；（2）管理层做出的会计估计是否合理；（3）财务报表反映的信息是否具有相关性、可靠性、可比性和可理解性；（4）财务报表是否做出充分披露，使财务报表使用者能够理解重大交易和事项对被审计单位财务状况、经营