

21世纪

应用型本科财经管理 系 列 规 划 教 材

审计学

张运莲 董学秀 主编



化学工业出版社

21 世纪应用型本科财经管理系列规划教材

审 计 学

张运莲 董学秀 主 编
王 伶 刘 婧 副主编



化学工业出版社

· 北 京 ·

本书是根据财政部 2006 年发布的中国注册会计师执业准则、企业会计准则等新法规提出的新要求,并结合《审计法》、《公司法》、《证券法》的施行,借鉴国际经营风险导向审计的新成果,内容丰富并贴近现实。在体例求新的基础上,力求教材内容适应应用型本科教育,注重自学的特点,强调专业知识讲述的系统性、实践性和宽泛性。

全书以注册会计师审计(即民间审计)为主,并对政府审计和内部审计作必要介绍。本书采用与国际审计准则趋同的中国注册会计师执业准则,贯彻经营风险导向审计理论与方法;本书写作手法言简意赅,使读者在轻松阅读的环境下吸收审计学所应涵盖的整体知识,避免对审计学产生畏惧感;本书以实例来阐释理论,以使读者能由实例中领略理论的含义,使本书成为理论与实务兼具的审计学教材。

本书适用于应用型本科,也可作为成人教育审计教材以及审计实务工作者的工具书。

图书在版编目(CIP)数据

审计学/张运莲,董学秀主编. —北京:化学工业出版社, 2009. 2

(21 世纪应用型本科财经管理系列规划教材)

ISBN 978-7-122-04578-2

I. 审… II. ①张…②董… 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 (2009) 第 008818 号

责任编辑:唐旭华 宋湘玲
责任校对:战河红

装帧设计:尹琳琳

出版发行:化学工业出版社(北京市东城区青年湖南街 13 号 邮政编码 100011)

印 刷:北京云浩印刷有限责任公司

装 订:三河市万龙印装有限公司

787mm×1092mm 1/16 印张 18 字数 459 千字 2009 年 3 月北京第 1 版第 1 次印刷

购书咨询:010-64518888 (传真:010-64519686) 售后服务:010-64518899

网 址: <http://www.cip.com.cn>

凡购买本书,如有缺损质量问题,本社销售中心负责调换。

定 价: 34.00 元

版权所有 违者必究

前言

随着我国管理学科的迅速发展,相关课程改革与教材建设已日益成为专业建设的瓶颈。尤其是《审计学》教材,其内容与结构受国家企业会计准则和注册会计师执业准则影响较大。在此背景下,我们以实际应用为编写指导思想,根据新的《中华人民共和国审计法》、新的《中国注册会计师执业准则》、《企业会计准则》等标准,应用审计前沿理论与实务确定本教材的基本内容。

本书在保证教材整体架构完整的前提下,突出审计学重点理论与实务问题,注重理论联系实际,用案例阐述深奥的审计理论问题,使学习者更容易接受,更贴近审计实务。本书具有以下特色。

(1) 突出案例教学。全书大部分章节都配有案例,并对各案例进行深入浅出的分析,与理论阐述紧密结合,便于学习者理解深奥的审计理论,更好地运用审计理论解决实务问题,以进一步掌握审计理论,达到事半功倍的作用。

(2) 突出“新理论”与“新实务”。根据财政部最新颁布实施的中国注册会计师执业准则、企业基本会计准则、企业具体会计准则以及新修订的《公司法》、《证券法》等法律法规的要求,借鉴国际经营风险导向审计的新成果,进行本书理论部分的编写;审计案例也是结合新的法律法规在实务中的广泛运用而编写的,非常贴近实际。

(3) 突出系统性和简明性。以注册会计师审计(即民间审计)为主,并对政府审计和内部审计作必要介绍,不仅详细阐述审计基本理论与方法,按业务循环介绍常规审计实务问题,同时也重点讲述特殊审计领域和其他相关服务业务,充分体现教材的系统性;教材写作言简意赅,通俗易懂,力求使读者在轻松阅读的环境下吸收审计学所应涵盖的整体知识。

教材共分为十七章,前七章主要讲述审计的基本理论和基本方法,包括审计组织体系、注册会计师职业道德和法律责任、计划审计工作、风险评估、风险应对以及审计抽样等;第八章至第十五章讲述注册会计师审计的一般实务;最后两章介绍注册会计师的特殊审计领域和其他相关服务业务。

参加本书编写的主要人员有张运莲、董学秀、王伶、刘婧、尹晶、韩洁、韩裕昆等。

本书适用于应用型本科,注重讲授与自学相结合的特点,也可以作为成人教育审计教材和审计实务工作者的工具书。

由于作者水平有限,不妥之处在所难免,恳请专家、学者及各位同仁指正。

编者

2008年12月

目 录

第一章 审计学概论	1
第一节 审计的产生与发展	1
第二节 审计的概念与分类	5
第三节 审计的职能	7
复习思考题	8
第二章 我国的审计组织体系	9
第一节 政府审计机关及审计人员	9
第二节 内部审计机构及审计人员	12
第三节 民间审计组织及审计人员	14
第四节 注册会计师职业道德和法律责任	19
复习思考题	26
第三章 审计目标与审计程序	28
第一节 审计目标	28
第二节 审计程序	33
复习思考题	37
第四章 审计证据和审计工作底稿	38
第一节 审计证据	38
第二节 审计工作底稿	47
复习思考题	54
第五章 计划审计工作	55
第一节 初步业务活动	55
第二节 总体审计策略和具体审计计划	57
第三节 审计重要性	62
第四节 审计风险	67
复习思考题	69
第六章 风险评估与应对	70
第一节 风险评估	70
第二节 风险应对	81
复习思考题	90

第七章 审计抽样	92
第一节 审计抽样概述	92
第二节 控制测试中抽样技术的应用	100
第三节 实质性程序中抽样技术的应用	105
复习思考题	107
第八章 审计报告	108
第一节 审计报告概述	108
第二节 审计报告的基本内容	109
第三节 标准审计报告	111
第四节 非标准审计报告	112
复习思考题	118
第九章 销售与收款循环审计	120
第一节 销售与收款循环概述	121
第二节 销售与收款循环内部控制及其测试	122
第三节 销售与收款循环实质性程序	126
第四节 营业收入审计	128
第五节 应收账款审计	132
第六节 其他相关账户审计	142
复习思考题	144
第十章 采购与付款循环审计	145
第一节 采购与付款循环概述	145
第二节 采购与付款循环内部控制及其测试	146
第三节 采购与付款循环实质性程序	152
第四节 应付账款审计	154
第五节 固定资产审计	157
第六节 其他相关账户审计	163
复习思考题	166
第十一章 生产与费用循环审计	167
第一节 生产与费用循环概述	167
第二节 生产与费用循环内部控制及其测试	168
第三节 生产与费用循环实质性程序	170
第四节 存货审计	171
第五节 应付职工薪酬审计	181
第六节 其他相关账户审计	182
复习思考题	184
第十二章 筹资与投资循环审计	185
第一节 筹资与投资循环概述	185
第二节 筹资与投资循环内部控制及其测试	188
第三节 筹资与投资循环实质性程序	191

第四节 借款相关项目审计	193
第五节 所有者权益相关项目审计	197
第六节 投资相关项目审计	201
第七节 其他相关项目审计	208
复习思考题	210
第十三章 货币资金审计	212
第一节 货币资金概述	212
第二节 库存现金审计	215
第三节 银行存款审计	218
第四节 其他货币资金审计	224
复习思考题	225
第十四章 特殊项目审计	226
第一节 期初余额	226
第二节 期后事项	229
第三节 或有事项	233
第四节 持续经营	234
第五节 错误与舞弊	238
第六节 关联方及其交易	241
复习思考题	243
第十五章 完成审计工作	244
第一节 获取声明书	244
第二节 编制审计差异调整表和试算平衡表	248
第三节 复核审计工作	250
第四节 与治理层沟通	252
第五节 形成审计意见与撰写审计报告	255
复习思考题	257
第十六章 特殊审计领域	258
第一节 对特殊目的的审计业务出具审计报告	258
第二节 验资	263
复习思考题	271
第十七章 财务报表审阅、其他鉴证业务和相关服务	272
第一节 财务报表审阅	272
第二节 其他鉴证业务	274
第三节 相关服务	279
复习思考题	280

第一章 审计学概论

【本章内容和学习要求】

本章主要阐述审计的起源与发展、审计的概念与分类和审计的职能等审计的基本理论问题，目的是更好地指导审计实践活动。

通过学习，要求理解审计的概念，了解审计的产生与发展，熟悉审计的基本分类与其他分类，掌握审计的职能。

第一节 审计的产生与发展

审计是社会经济发展到一定阶段的产物。随着生产资料所有权与经营权或管理权的分离，出现了因授权或委托经营管理而发生的经济责任关系。经营者或管理者向所有者承担的经济责任，只有经过与责任履行者不存在经济利害关系的人员，独立地进行审查和评价，才能予以确立或者解除。因此，所有者聘请独立的第三方对经营者或管理者履行经济责任的情况进行监督和检查，审计便应运而生。

一、西方审计的产生与发展

1. 西方政府审计的产生与发展

在西方国家，随着生产力的发展和经济关系的变革，政府审计也经历了一个漫长的发展过程，它早于内部审计和民间审计而产生。据考证，在古罗马、古埃及和古希腊时代，就有了官厅审计机构，审计人员通过“听证”方式，对掌握国家财物和赋税的官吏进行审查和考核，成为具有审计性质的经济监督活动。在历代封建王朝中，也设有审计机构和人员，对国家的财政收支进行监督。例如，英国王室于 11 世纪在财政部门内设立上院和下院，上院为收支监督机构，对下院编制的会计账簿进行检查监督；法国王室于 13 世纪设置审计厅，对国库和地方财政收支进行审查监督等。

到了资本主义时期，随着经济的发展和资本主义国家政权组织形式的完善，西方政府审计有了长足的发展。英国在 1866 年颁布《国库和审计部法案》，之后很快就成立了代表议会、独立于政府之外的国家审计机构，执行对国库收入支出的审计监督；美国在独立战争时期，设有负责审计工作的专任委员，在 1921 年，正式设立隶属于国会的联邦总审计局，其政府审计体制一直延续至今。纵观西方政府审计机关，由于各国的政治和经济体制不同，其设置模式主要有以下四种。

(1) 立法模式，即隶属于议会或国会，根据授权对政府收支及其相关事项进行审计监督。立法模式的基本特征是政府审计机关隶属于立法机构，在立法机构的领导下开展工作，

并向立法机构报告工作。世界上有相当多的国家采用此种模式，最早采用立法模式的国家是英国，美国进一步完善了立法模式。因此，立法模式也称为“英美模式”。在这种模式下，国家审计的中央组织和地方组织没有领导和被领导关系，它们之间是相对独立的。典型的立法模式政府审计机关如美国的联邦总审计局，加拿大的审计公署和英国的政府审计机关等。

(2) 司法模式，政府审计具有与法庭相似的司法职权，总体目标是将政府审计法制化，以此强化国家审计的职能。其基本特征是政府审计机关建立在司法系统中，具有司法权。首先采用此种模式的是法国。1807年，法国正式通过法令，决定建立具有司法性质的国家审计法院，它是介于立法机关和行政机关之间的司法机构，它不归属于司法部门，但拥有司法审计权。德国采用的也是司法模式，法德两国的政府审计合称“大陆派”。此种审计模式下的中央审计组织和地方审计组织没有领导和被领导的关系。

(3) 行政模式，审计机构隶属于政府，在政府的领导下执行经济监督职能，在行政模式下，政府审计的中央组织和地方组织一般是有领导和被领导关系。如瑞士的联邦审计局、瑞典的国家审计局、我国的审计署等均为行政模式。

(4) 独立式模式，其基本特征是国家审计机关既不隶属于立法机关，也不隶属于行政系统和司法系统，具有超然独立性。日本采用这种模式。1889年5月，日本根据本国宪法制定了《会计检察院法》。该法规定，会计检察院直属于天皇。1947年，日本修订了《会计检察院法》，规定会计检察院不再隶属于天皇并独立于国会、内阁和司法部门。独立模式下，中央审计组织和地方审计组织没有领导和被领导关系。

无论何种类型，都应保证政府审计机关具有独立性和权威性，客观、公正地行使审计监督权。

2. 西方内部审计的产生与发展

随着西方国家经济的日益发展，企业生产规模的日益扩大，管理机构和层次的增多，为了保证经营方针和管理制度的贯彻执行，保护财产安全完整，实现经营目标，内部审计随之应运而生并逐步健全、完善。尤其是20世纪40~60年代，第二次世界大战以后，资本主义经济得到空前发展，企业规模不断扩大，市场竞争日益激烈，股份公司纷纷出现。一方面，股份公司要求强化其内部治理结构，以保护股东权益，为此，在企业内部建立监事会，加强对董事会及经营者的监督；另一方面，企业规模的扩大，市场环境的多变和竞争的加剧，要求企业内部实行分层管理。伴随着权责分工，企业最高管理层必然要求加强内部控制，确保企业财产的安全完整，确保工作进行的协调统一和具有效率。这样，在企业内部设立审计机构就成为企业管理的必然。美国联邦各部以及很多大中型企业均设有内部审计机构；英国、日本、加拿大等国很多单位都设有内部审计机构，不仅进行财务审计，还进行经济效率和效果审计等。

西方国家内部审计机构的隶属关系，一般有以下四种类型：

- ① 受公司监事会的领导，向股东大会报告工作，具有股东会授权的最高审计权限；
- ② 受公司董事会的领导，直接向董事会报告工作，也具有较高的权限；
- ③ 受公司总经理的领导，代表总经理执行对各生产经营单位及各职能管理部门的日常监督工作；
- ④ 受公司财务部门的领导，主要对会计记录、核算及会计报表的正确性进行监督。

3. 西方民间审计的产生与发展

民间审计起源于欧洲国家，最初原因是为了适应当时合伙企业的需要。在合伙企业中，通常只有少数几人充当执行合伙人，负责企业的经营管理，其他合伙人只出资而不参加经营

管理。非执行合伙人需要了解合伙企业的财务状况和经营成果,执行合伙人也希望能证实自己经营管理的能力与效率,因此双方都希望能从外部聘请独立的会计专业人员来担任查账和监督工作。这些会计专业人员所进行的查账与监督就是民间审计的最初萌芽。

18 世纪初至 19 世纪中叶英国产业革命的完成,推动了资本主义商品经济的发展,出现了以发行股票筹集资金为特征的股份公司。1720 年,英国爆发了南海公司破产事件,使公司股东和债权人遭受了巨大的经济损失。会计师查尔斯·斯内尔受议会聘请对其会计账目进行了检查,并以“会计师”名义出具了一份“查账报告书”,指出南海公司的财务报告存在着严重的舞弊行为,这标志着独立会计师——注册会计师的正式诞生。随后,为保护广大股票投资者的利益,监督股份公司的经营管理,英国议会于 1844 年颁布了《公司法》,规定股份公司必须设立监察人来审查会计账簿和报表,并将审查结果报告给股东。1845 年英国对《公司法》进行修订,规定股份公司必要时可以聘请会计师协助办理审计业务。该法律有力地促进了独立会计师的发展。1853 年,爱丁堡会计师协会在苏格兰成立,标志着注册会计师职业的诞生。从 19 世纪中叶到 20 世纪初,审计的主要特点是对所有的经济业务、会计凭证、会计账簿和会计报表都进行审核,以发现记账差错和舞弊行为;审计方式是全面详细审计,即对大量的账簿记录进行逐笔审查;审计报告的使用人主要是企业股东。这种详细审计的模式产生于英国,盛行于英国,也称英国式审计。

19 世纪后期,美国经济得到迅速发展,民间审计的重心也由英国转移至美国。为了维护投资者和债权人的利益,初期的美国民间审计,仍采用详细审计。20 世纪初期,美国的短期信用发达,很多企业从银行举债。银行为维护自身利益,要求对申请贷款企业的资产负债表进行审计,以判断其偿债能力。19 世纪末至 20 世纪初,也是美国民间审计建立并完善的重要阶段。1887 年,美国会计师公会成立,1916 年该协会正式改组为美国注册会计师协会,成为世界上最大的民间审计专业团体。至 20 世纪的前 30 年,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,通过对资产负债表数据的检查,判断企业信用状况;审计方式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,扩大到了企业债权人。这种信用审计的模式产生于美国,盛行于美国,也称美国式审计。

20 世纪 30 年代出现的经济大危机,对资本主义社会的经济产生了极其深刻的影响,大批企业倒闭,投资者和债权人蒙受了巨大的经济损失。迫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,产生了对企业利润表进行审计的客观要求。之后,随着资金市场的发育成熟,证券交易的业务量和规模都有了较大的发展,仅对资产负债表审计已无法满足证券市场发展和社会各方的要求,美国率先进入财务报表审计阶段。1933 年美国颁布的《证券法》规定,在证券交易所上市的企业,财务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审计出具的审计报告。财务报表审计的主要特点是审计对象为企业的全部财务报表及相关资料;审计的主要目的是对财务报表发表审计意见,以确定财务报表的可信性,防错揭弊转为次要目的;审计范围扩大到测试相关的内部控制制度,审计抽样和计算机辅助审计技术被逐渐运用;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;审计准则开始拟定,审计工作更加标准化和规范化。

二、我国审计的产生与发展

我国早在西周时期奴隶主政权设置的官职中,就有了独立于财计部门以外的官职“宰夫”,负责审查“财用之出入”,标志着我国政府审计的萌芽。其后,秦代、汉代都曾采用“上计”制度审查、监督财务收支有无错弊并借以评价有关官吏的业绩。唐代在刑部下设

“比部”，建立了比较独立的审计机构，对中央和地方的财税收支实行定期的审计监督。宋代设立“审计司”，后改为“审计院”，是我国审计定名之始。元、明、清三代的封建王朝未设专职审计机构，审计有所削弱。辛亥革命后，北京的北洋政府于1914年设立审计院，颁布《审计法》。1920年，南京的国民政府设立审计院，后改为隶属于监察院的审计部。

从中华人民共和国成立到1982年前，我国未设独立的专职审计机构，对财政、财务收支的经济监督由财政、税务、银行等部门通过其业务在一定范围内进行。在1982年第五届全国人民代表大会第五次会议制定的《宪法》中，我国正式以最高法律的形式明确了实行审计监督制度。1983年9月15日，国家审计署正式成立。在国务院的领导下独立地行使宪法所赋予的审计权限，是我国政府审计的中心。随后又在县级以上各级政府设置了各级审计机关。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》，1995年正式实施。从法律上进一步确立了政府审计的地位，为其发展奠定了基础。2006年2月修订后的《中华人民共和国审计法》颁布，自2006年6月1日起实施。

我国的内部审计是伴随政府审计的恢复和重建而产生和发展的。国家审计署正式成立之后，1984年，要求在部门、单位内部设置内部审计机构。1985年10月发布了《审计署关于内部审计工作的若干规定》，制定了有关内部审计的规章、制度，对我国内部审计的发展产生了巨大的影响，也为内部审计的进一步发展和完善创造了良好的条件。在各级政府审计机关、各级主管部门的推动下，内部审计蓬勃发展。

我国的民间审计是随着资本主义工商业的发展而产生的。辛亥革命之后，我国资本主义工商业开始发展，产生了对独立会计师的需要。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，积极倡导创建中国的注册会计师职业。1918年，北洋政府农商部颁布了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个注册会计师，批准谢霖先生创办成立的第一家会计师事务所“正则会计师事务所”。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”（后更名为“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。1925年在上海成立了“全国会计师公会”。1933年成立了“全国会计师协会”。至1947年，全国已拥有注册会计师2619人，并在上海、天津和广州等沿海城市建立了一批会计师事务所，注册会计师的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。但后来由于推行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。

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，工作重心转移到经济建设上来，为注册会计师制度的恢复创造了客观条件。1980年12月14日财政部颁布了《中华人民共和国中外合资企业所得税法实施细则》，规定外商投资企业财务报表要有注册会计师进行审计，这一规定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职业开始复苏。1981年1月1日，“上海会计师事务所”宣告成立，成为新中国恢复注册会计师制度后的第一家会计师事务所。我国恢复注册会计师制度后，注册会计师的服务对象主要是三资企业。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月颁布的《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。”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，中国注册会计师协会成立。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》，自1994年1月1日起实施。我国的注册会计师行业在法律和法规的规范下，得到了快速发展，为改革开放和市场经济的发展发挥了积极的作用。1995年6月，中国注册会计师协会与中国注册审计师协会联合，开创了统一法律规范、统一执业标准、统一监督管理的行业发展新局面，为行业的规范发展奠定了良好的基础。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。1997年5月8日中国注册会计师协会成为国际会计师联合会的正式会员，按照国际会计师联合会章程的规定，中国注册会计师协会成为国际会计准则委员会的正式成员。

1995年至2003年，中国注册会计师协会先后制定颁布了6批注册会计师审计准则，包括1项准则序言、1项注册会计师审计基本准则、28项注册会计师审计具体准则、10项注册会计师审计实务公告和5项执业规范指南。此外，还包括3项相关基本准则（职业道德基本准则、质量控制基本准则和后续教育基本准则），共计48项。2005年以来，按照财政部领导关于着力完善我国注册会计师审计准则体系，加速实现与国际准则趋同的指示，中国注册会计师协会拟订了22项准则，并对26项准则进行了必要的修订和完善，并于2006年2月15日由财政部发布，自2007年1月1日起在所有会计师事务所施行。审计准则的发布，标志着我国已经建立起一套适应社会主义市场经济发展要求，顺应国际趋同大势的中国注册会计师执业准则体系。

第二节 审计的概念与分类

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，对被审计单位特定时期的经济活动以及反映这些活动的会计资料和其他有关资料进行审查，以判明和评价有关资料的合法性、公允性和经济活动的合规性和效益性，并发表意见的具有独立性的经济监督活动。

审计从产生经过不断地完善和发展，已经形成一套比较完备的科学体系。人们对审计概念也进行了深入的研究，最具有代表性的是美国会计学会（AAA）在1973年发布的《基本审计概念报告》中，将审计定义为：“审计是一个客观地获取和评价与经济活动和经济事项的认定有关的证据，以确认这些认定与既定标准之间的符合程度，并把审计结果传达给有利害关系的用户的系统过程。”简言之，审计是就有关经济活动和经济事项的一些说法加以验证。例如，财务报表就是企业的管理层表示认定主张的一种方式，企业通过发布财务报表来认定其财务状况、经营成果和现金流量等情况。这些认定是否真实，就需要审计人员加以验证。如何进行验证呢？应当将这些认定同有关的标准进行比较，看其是否与既定的标准相符并判断其相符合的程度。在验证过程当中，特别强调审计人员应当搜集证据，没有证据就不能发表意见，而且在搜集证据时必须保持系统性和客观性，以保证审计的质量。最后，审计的结论必须以一定的方式传达给使用者，审计过程才算完成。

注册会计师审计作为审计的一种类型，其含义具有特殊性。国内外许多会计职业组织都对注册会计师审计进行定义，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）的国际审计与鉴证准则理事会将注册会计师审计定义为“财务报表审计的目标是，使审计师能够对财务报表是否在所有重要方面按照确定的财务报

告框架编制发表意见”。美国注册会计师协会（AICPA）在《审计准则说明书》第1号中，将审计定义为：“独立审计师对财务报表审计的目标是，对财务报表是否按照公认会计原则在所有重大方面公允地反映财务状况、经营成果和现金流量发表意见。”《中国注册会计师审计准则第1101号——财务报表审计的目标和一般原则》对审计的定义是：“财务报表审计的目标是注册会计师通过执行审计工作，对财务报表的下列方面发表审计意见：（1）财务报表是否按照适用的会计准则和会计制度的规定编制；（2）财务报表是否在所有重大方面公允地反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。”

二、审计的分类

为了正确理解和掌握审计，有必要按照一定的标准，对审计进行科学分类。审计分类的标准有很多，我们将审计类别分为两大类，即审计的基本分类和审计的其他分类。

（一）审计的基本分类

审计的基本分类包括按审计主体、审计内容和目标的分类。

1. 按审计主体分类

审计按其主体不同可以分为政府审计、民间审计和内部审计。

（1）政府审计。政府审计也称国家审计，是指由国家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。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。例如国家审计署组织开展的行业审计、专项审计和审计调查，对国有重点大型企业和国家重点建设项目进行的审计以及对其他国有企业和国家建设项目的审计等都属于政府审计。

（2）民间审计。民间审计也称注册会计师审计、社会审计，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，近年来出现了有限责任公司和有限合伙等组织形式。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，办理业务。会计师事务所不附属任何机构，自收自支、独立核算、自负盈亏、依法纳税，因此在业务上具有较强的独立性、客观性和公正性。例如会计师事务所对上市公司年度会计报表进行的审计就属于民间审计。

（3）内部审计。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。同政府审计和民间审计一样，内部审计也应当具备独立性。例如企业集团内部审计部门对企业集团公司和所属子公司经营情况进行的审计就属于内部审计。

政府审计、民间审计和内部审计共同构成我国的审计监督体系，它们既相互联系，又相互区别，各自发挥不同的作用。政府审计和民间审计均属于外部审计，具有较强的独立性，内部审计具有相对独立性。

2. 按审计内容和目标分类

审计按内容和目标不同可以分为财务审计、经营审计和合规性审计。

（1）财务审计。通常，财务审计也称财政财务审计，是指审计人员对被审计单位的财务报表以及有关资料的公允性及其所反映的财政收支、财务收支情况所进行的审计。就注册会计师审计而言，财务审计即财务报表审计，是审计人员通过执行审计工作，对财务报表〔如资产负债表、利润表、所有者（股东）权益变动表、现金流量表等〕是否按照企业会计准则和相关会计制度，公允地反映其财务状况、经营成果和现金流量情况发表审计意见，其目的

是明确被审计单位的受托经济责任。

财务报表审计是近代股份公司出现后,由于公司的所有权和经营权的分离,以及股份的社会化而逐渐发展起来的一种审计方式。在西方国家,财务报表审计是保护股东权益的一种手段。财务报表审计所涉及的范围包括了与被审计单位有财务联系的各个方面。例如,美国注册会计师协会颁布的《审计准则说明书》中,就详细规定了审计人员所应考虑的有关事项。

(2) 经营审计。经营审计是审计人员为了评价被审计单位的经济活动的效率和效果,而对其经营程序和方法进行的评价。经营审计对独立性的要求不像财务报表审计那么严格,此外,内部审计人员、政府审计人员或注册会计师都可以执行经营审计。经营审计的结果以一定的报告形式传达给用户,但这种报告的形式与内容因约定任务的情况不同而有较大的差别。经营审计的用户通常就是被审计单位,而且经营审计报告很少被第三方利用。经营审计的对象不限于会计信息,还包括组织机构、计算机信息系统、生产方法和市场营销等方面。

(3) 合规性审计。合规性审计是为查明和确定被审计单位财务活动或经营活动是否符合有关法律、法规、条例、合同、协议和有关控制标准而进行的审计。由注册会计师或税务审核人员就企业所得税结算申报书是否遵从税法规定申报而进行的审计,就是合规审计的典型例子。政府审计开展的财经法纪审计,如对严重违反国家现金管理规定、银行结算规定、成本开支范围、税法规定等行为所进行的审计,也是一种合规审计。合规性审计的主要目的,是检查财经法律、财经法规以及财经纪律的执行情况,揭露违法乱纪行为。由于违反财经法律、法规和纪律的手段的特殊性,审计机构应采取不同的审计对策。按照有关规定,审计机关对违反财经纪律的单位和个人有权予以经济制裁;对严重违法乱纪人员,有权向有关部门建议予以行政处分。合规性审计的结果通常需要报送给被审计单位管理层或外部特定使用者。

(二) 审计的其他分类

按照审计范围分类,可以划分为全面审计和局部审计,综合审计与专题审计;按照审计时间分类,可分为事前审计、事中审计和事后审计,期中审计和期末审计,定期审计和不定期审计;按照审计地点分类,可分为就地审计、送达审计和远程网络审计;按照审计动机分类,可分为法定审计和任意审计;按照审计是否通知被审计单位分类,可分为预告审计和突击审计;按照审计使用的技术和方法分类,可分为账表导向审计、系统导向审计和风险导向审计等。

第三节 审计的职能

审计的职能是审计本身所具有的内在功能,它由审计本身的特征和地位所决定,是审计本质的客观反映。通常认为审计具有经济监督、经济评价和经济鉴证三种基本职能。

一、经济监督

监督是指监察并督促。经济监督就是指审计机构或机关监察和督促被审计单位,使其经济活动符合一定的标准和要求,按照预定的合理方向运行。审计产生于两权分离后所有者对经营管理者的监督需要,离开监督,审计就没有存在的必要。经济监督是审计最基本的职能。经济监督职能体现于我国的审计监督体系之中。政府审计是国家各级政府对被审计单位

的财政收支和财务收支及相关的经济活动的合法性、合规性和效益性进行监督,通过审查揭示错弊,督促被审计单位遵守国家法律、法规,履行经济责任,使各项经济活动更加合法和有效。内部审计的主要职责是依照国家法律、法规和本部门、本单位的经营目标和管理规定,对本部门和本单位的经济互动进行监察和督促,确保对经济活动的有效管理,完成既定的管理目标。民间审计是对被审计单位的经济活动进行审查,实现对被审计单位的经济监督。政府审计和内部审计对被审计单位的经济监督方式是直接监督,民间审计对被审计单位的经济监督方式是间接监督。

二、经济评价

评价是对某一事物作出的评定。经济评价是指通过审查验证,依据确实的数据及资料,对被审计单位经营计划是否可行,内部控制制度是否健全有效,经济活动及其结果是否合法公允、是否完成既定目标等进行评定。

经济评价职能是现代审计的一项重要职能。经济监督是保证经济活动的合法、有效,而经济评价是在监督的基础上对被审计单位取得的成绩和存在的不足进行深刻地揭示,为被审计单位提出管理建议,有利于提高被审计单位的管理水平和经营绩效。如政府审计中的经济效益审计、经济责任审计,内部审计中经营审计,注册会计师对被审计单位的内部控制制度进行评价并提出管理建议,都属于经济评价职能的具体体现。

三、经济鉴证

鉴证是鉴定和证明。经济鉴证是指根据委托或者授权,通过审核和查验,以证实被审计单位记载经济活动的财务信息及其他资料是否真实可靠,并出具查验报告。注册会计师审计具有鲜明的经济鉴证职能。被审计单位的财务报表等必须经注册会计师审计鉴证后才向财务报表的使用者及社会公众公布。由于审计鉴证是以结果报告的形式将委托或授权单位的经济活动及其反映的信息进行披露,因此可以增强信息使用者的信任程度。

审计职能是由审计的本质所决定的,并随着审计的发展而不断丰富,人们对审计职能的认识也会随着审计的发展而不断深化,审计除具有经济监督、经济评价和经济鉴证三项基本职能外,还具有经济调控、管理服务等多项职能。

复习思考题

1. 简述审计产生的客观基础。
2. 简述西方政府审计机关的设置模式。
3. 简述我国审计的产生与发展。
4. 审计的概念。
5. 简述审计的基本分类。
6. 简述审计的其他分类。
7. 何为审计的职能?简述审计的基本职能。

第二章 我国的审计组织体系

【本章内容和学习要求】

本章主要阐述的是我国的审计组织体系，包括我国政府审计机关及其机构设置、人员要求和职责权限；我国内部审计机构的设置、人员要求和职责权限；我国民间审计组织即会计师事务所的组织形式、人员要求和业务范围；介绍了注册会计师执业准则、职业道德规范以及注册会计师法律责任和避免法律责任的对策。

通过学习，要求了解我国的审计组织体系，了解我国政府审计机关的设置要求和人员组成，了解我国内部审计机构和人员组成；熟悉民间审计组织的形式和人员组成，熟悉注册会计师执业准则架构，熟悉注册会计师法律责任和避免法律责任的对策；掌握我国政府审计机关的职责和权限、我国内部审计机构的职责和权限以及民间审计的业务范围，掌握职业道德规范的具体要求。

审计组织体系又称审计组织形式或审计模式，是指负担不同审计任务的审计组织之间形成的相互联系、互为补充的完整审计系统，包括审计机构和审计人员。我国审计组织体系由政府审计机关、内部审计机构及民间审计组织共同构成。

第一节 政府审计机关及审计人员

一、政府审计机关

政府审计机关是国家的财政经济监督部门，它代表政府依法行使审计监督权，具有宪法赋予的独立性和权威性。

从新中国成立至1982年前，我国未设独立的专职审计机构，对财政、财务收支的经济监督由财政、税务、银行等部门通过其业务在一定范围内进行。这种管理部门的监督具有分散性，不能进行经常性、综合性、独立性的监督。党的十一届三中全会以来，我国的经济建设逐步走上了健康发展的轨道。社会经济的发展，不仅需要建立经济管理系统，还需要建立一个独立的、权威的审计监督系统，以加强对财政、财务收支的经济监督，保护社会主义财产的安全与完整，维护党和国家制定的财经法律、法规和纪律，促进经济体制改革，提高经济效益，促进社会主义市场经济的发展。现行《中华人民共和国宪法》第91条规定：“国务院设立审计机关，对国务院各部门和地方各级政府的财政收支，对国家的财政金融机构和企业事业组织的财务收支，进行审计监督。审计机关在国务院总理领导下，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。”以最高法律的形式明确了实行审计监督的制度。

政府审计机关实行统一领导、分级负责的原则。国务院设审计署，在国务院总理领导

下，负责组织领导全国的审计工作，是国家的最高审计机关，向国务院负责并报告工作。审计署根据工作需要，按照工作内容和范围分别设置财政、金融、外贸外资、农林水利、基本建设、科教卫生等若干司（局）职能机构，开展对行政机关、企业、事业、团体、军队等各种专业性审计工作。

县级以上地方各级人民政府设置审计机关。地方各级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，组织领导本行政区的审计工作，根据工作需要，设置若干职能机构（处、科、室、股），负责领导本级审计机关审计范围内的审计事项，对上一级审计机关和本级人民政府负责并报告工作。

审计机关根据工作需要，可以在重点地区、部门设立派出机构，进行审计监督。审计署向重点地区、城市和计划单列市派出审计特派员，在该地区和城市组成审计特派员办事处，代表审计署执行审计业务，解决某些地方审计局难以解决的审计项目。

审计署对地方各级审计机关（包括审计特派员办事处）实行业务上的领导。在我国形成了从中央到地方，自上而下的独立的、具有权威性的政府审计组织系统。

二、政府审计机关的职责和权限

为了加强国家的审计监督，维护国家财政经济秩序，提高财政资金使用效益，促进廉政建设，保障国民经济和社会健康发展。现行《中华人民共和国审计法》，明确规定了审计机关的职责权限。

1. 政府审计机关的职责

根据现行《中华人民共和国审计法》的规定，审计机关的职责包括以下几方面。

（1）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其他财政收支情况，进行审计监督；审计署在国务院总理领导下，对中央预算执行情况和其他财政收支情况进行审计监督，向国务院总理提出审计结果报告；地方各级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，对本级预算执行情况和其他财政收支情况进行审计监督，向本级人民政府和上一级审计机关提出审计结果报告。

（2）审计署对中央银行的财务收支，进行审计监督。

（3）审计机关对国有金融机构的资产、负债、损益，进行审计监督。

（4）审计机关对国家的事业组织和使用财政资金的其他事业组织的财务收支，进行审计监督。

（5）审计机关对国有企业的资产、负债、损益，进行审计监督。

（6）审计机关对政府投资和以政府投资为主的建设项目的预算执行情况和决算，进行审计监督。

（7）审计机关对政府部门管理的和其他单位受政府委托管理的社会保障基金、社会捐赠资金以及其他有关基金、资金的财务收支，进行审计监督。

（8）审计机关对国际组织和外国政府援助、贷款项目的财务收支，进行审计监督。

（9）审计机关按照国家有关规定，对国家机关和依法属于审计机关审计监督对象的其他单位的主要负责人，在任职期间对本地区、本部门或者本单位的财政收支、财务收支以及有关经济活动应负经济责任的履行情况，进行审计监督。

（10）审计机关指导和监督属于审计机关审计监督对象单位的内部审计工作。

例如，我们国家审计署组织开展行业审计、专项审计和审计调查；依法受理被审计单位