

审计学

刘长翠 主编

Shen ji xue



经济科学出版社

高等财经院校
教材



720

[-23].C.43
171

▲高等财经院校教材

审 计 学

刘长翠 主编

经济科学出版社

责任编辑：吕 萍
责任校对：徐领弟
版式设计：代小卫
技术编辑：王世伟

审 计 学

刘长翠 主编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：www.esp.com.cn

电子邮件：esp@esp.com.cn

北京天宇星印刷厂印刷

河北三河永明装订厂装订

787×1092 16 开 31.25 印张 630000 字

2001 年 8 月第一版 2001 年 8 月第一次印刷

印数：0001—5000 册

ISBN 7-5058-2669-7/F·2060 定价：50.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

前 言

审计学作为一门重要的经济管理学科，自 20 世纪 80 年代以来在我国得到了突飞猛进的发展。尤其在市场化日益发展的 21 世纪，更在很大程度上推动了这门学科的演变和进步。

经过近 20 年的不懈努力，我国的经济体制改革已取得了令人瞩目的成就。随着现代企业制度的全面建立以及全球经济一体化的逐步实现，民间审计（即注册会计师审计）在经济生活中的应用领域越来越广泛，并日趋成为现代审计的主流。与此相适应，审计理论与实务的研究也应以民间审计为中心。

基于上述考虑，我们在编写本书过程中贯彻了“以民间审计为主，国家审计为辅，并兼顾内部审计”的指导思想。本书除了用一定篇幅着重阐述民间审计的基本理论与实务之外，还就审计准则体系、财经法纪审计、经济责任审计、电算化审计、经济效益审计等领域进行了探索和研究。考虑到审计与会计之间具有密不可分的联系，所以我们在阐述审计实务时，始终结合会计改革的最新内容，并尽可能借鉴国际审计惯例和经验，力求做到理论联系实际。

本书由山东财政学院会计系副主任、硕士生导师刘长翠任主编，负责全书的规划。曹淑晶、李鸿雁担任副主编。本书第一章、第二章、第三章、第九章、第十章、第十二章、第十六章由刘长翠教授编写；第四章、第七章、第八章、第十四章、第十八章由李鸿雁副教授编写；第五章、第六章、第十三章由曹淑晶副教授编写；第十一章由杨庆庭编写；第十五章、第二十章由蔡昌讲师编写；第十七章由吕玉芹副教授编写；第十九章由赵冠华副教授编写；第二十一章由孟广娟副教授编写；第二十二章由刘波（2000 级会计专业硕士研究生）编写。全部书稿完成后，由主编修改、补充和最后定稿，副主编修改了部分初稿。

本书可作为高等财经院校、财会函授以及相关经济管理专业的教材，亦可作为审计工作人员及其他经济管理人员学习的参考用书，还可作为参加全国注册会计师资格考试人员的参考教材。

由于我们水平有限，加之编写时间仓促，书中难免存在缺点乃至错误，敬请读者批评指正。

编 者

2001 年 7 月于济南

目 录

第一章 总论	1
第一节 审计概述	1
第二节 审计准则体系	16
第二章 审计组织体系	30
第一节 国家审计机关与内部审计机构	30
第二节 注册会计师管理	35
第三节 会计师事务所	45
第四节 注册会计师协会	50
第五节 注册会计师行业的管理体制	53
第三章 审计职业道德与法律责任	60
第一节 审计职业道德	60
第二节 注册会计师的法律责任	69
第四章 审计目标和审计假设	83
第一节 审计目标	83
第二节 审计假设	91
第五章 审计证据与审计工作底稿	94
第一节 审计证据的涵义、特征及分类	94
第二节 审计证据的收集、鉴定及综合	98
第三节 审计工作底稿概述	103
第四节 审计工作底稿的编制与复核	108

第五节 审计档案的管理·····	119
第六章 内部控制及其评审·····	122
第一节 内部控制概述·····	122
第二节 内部控制的了解与描述·····	131
第三节 内部控制的符合性测试·····	136
第四节 评价内部控制·····	141
第五节 风险基础审计·····	143
第七章 审计程序·····	146
第一节 民间审计的审计程序·····	146
第二节 国家审计的审计程序·····	156
第八章 审计重要性和审计风险·····	163
第一节 审计重要性·····	163
第二节 审计风险·····	173
第九章 终结审计·····	181
第一节 审计外勤工作的终结·····	181
第二节 评价审计结果·····	206
第十章 审计报告和管理建议书·····	209
第一节 审计报告·····	209
第二节 管理建议书·····	222
第十一章 审计抽样·····	226
第一节 抽样审计概述·····	226
第二节 样本的设计与选取·····	230
第三节 评价抽样结果·····	242
第十二章 货币资金审计·····	244
第一节 货币资金与内部控制·····	244
第二节 现金审计·····	246
第三节 银行存款审计与其他货币资金审计·····	251

第十三章 购货与付款循环审计	259
第一节 购货与付款循环概述.....	259
第二节 购货与付款循环的内部控制测试和交易的实质性测试.....	263
第三节 应付账款的审计.....	268
第四节 固定资产和累计折旧的审计.....	273
第五节 无形资产的审计.....	281
第六节 其他相关账户的审计.....	284
第十四章 生产循环审计	291
第一节 生产循环的特性.....	291
第二节 内部控制测试和交易的实质性测试.....	292
第三节 生产成本审计.....	298
第四节 分析性复核.....	302
第五节 存货审计.....	304
第六节 应付工资审计.....	312
第七节 其他相关账户审计.....	314
第十五章 筹资与投资审计	321
第一节 筹资与投资活动的内部控制及其测试.....	321
第二节 借款及应付债券审计.....	327
第三节 投资审计.....	332
第四节 所有者权益审计.....	340
第十六章 销售与收款循环审计和利润审计	349
第一节 销售与收款循环概述.....	349
第二节 销货业务的内部控制及其测试.....	352
第三节 主营业务收入审计.....	357
第四节 其他业务收入审计.....	362
第五节 应收账款审计.....	364
第六节 坏账准备审计.....	370
第七节 期间费用及产品销售成本审计.....	371
第八节 其他相关账户审计.....	375
第九节 利润审计.....	380

第十七章 特殊目的审计业务	384
第一节 验资.....	384
第二节 上市公司盈利预测审核.....	397
第三节 基建工程预决（结）算审计.....	402
第十八章 会计咨询和服务业务	412
第一节 会计咨询.....	412
第二节 代理记账.....	418
第三节 税务代理.....	421
第四节 资产评估.....	424
第十九章 计算机审计	429
第一节 计算机审计的定义、产生和发展.....	429
第二节 计算机审计的目的、方法和内容.....	431
第三节 计算机审计的程序.....	436
第四节 计算机舞弊与审计.....	438
第二十章 财经法纪审计	445
第一节 财经法纪审计概述.....	445
第二节 财经法纪审计的内容.....	448
第三节 财经法纪审计的程序、方法及典型案例.....	450
第二十一章 经济责任审计	459
第一节 经济责任审计概述.....	459
第二节 经济责任审计评价.....	461
第三节 经济责任审计程序.....	467
第四节 经济责任审计的质量控制和风险防范.....	471
第二十二章 经济效益审计	473
第一节 经济效益审计的涵义及特点.....	473
第二节 经济效益审计的内容和分类.....	478
第三节 经济效益审计的标准和程序.....	484

第一章 总 论

第一节 审 计 概 述

一、国家审计的产生和发展

物质资料生产是人类社会生存和发展的基础，它决定着人类社会各种行为和活动的产生，并制约着它们的发展、完善、衰落、消亡的全过程。随着社会生产力水平的提高，物质资料生产的不断发展，生产规模日益扩大，生产社会化程度日益提高，生产的物质资料日益增多，生产与交换关系日益广泛，与此相适应，对物质资料生产的计算、记录、计量和报告行为亦日益频繁、日益复杂。然而，在财产所有者与经营者相分离的情况下，财产所有者往往会对经管者所进行的财产计算、计量、记录结果及有关管理行为是否真实、可靠产生疑心，他们要通过审计来确认财产经管者是否尽职尽责。这样，便产生了对作为主观反映的记录、计算和报告行为进行核对、检查的需要，此即原始审计产生的客观基础。

中华民族的审计源远流长，早在西周时期，国家就设有“宰夫”这个官职，由皇帝授权实行监察。宰夫每于“岁终，则令群吏正岁会。月终，则令正月要。旬终，则令正日成”。用以考核诸官的政绩，并根据政绩的得失给予奖惩。宰夫一职虽隶属于行政系统，而且地位不高，但其所从事的工作却具有审计的性质，是我国进行审计工作的开端。秦朝由御史大夫掌管审计，并在诸郡中设监御史，负责郡的财政监察工作。此外，还在全国实行了自上而下定期呈报会计报告的上计制度。汉承秦制仍设御史大夫，实行上计制度，后制定上计律，使审计与法相联系，成为我国审计立法的开端。曹魏时期，在尚书之下设比部曹，这是一个兼负审计职责的部门。隋唐两代，在刑部之下设比部，进行审计，所谓“比”，就是考核审核的意思。审计性质从财政、行政监督变为司法监督的一部分，审计地位有所改变，因而到了隋唐时期，我国的官厅审计进入了一个日臻完备的阶段。宋朝集地方权于中央。北宋太宗淳化三年（992年）专门设置马步军专勾司，主掌包括骑兵和徒兵在内的诸

军泉谷给受事项的审察。神宗元丰三年,在“大府寺”内设“审计司”,为太府寺的内部审计部门,是中国历史上最先使用“审计”命名审计机构的开始。南宋高宗建炎元年(1127年),设置“审计院”。此后,“审计”一吏,历代因袭,以迄于今。元朝时比部已不存在,没有专门的审计机构,经济稽查权由御史台兼行,此职在金元时期已虚有其名,到明太祖时,撤销了比部,将审计权划归户部。清代也未设专门审计机构,由科道官行使对财政经济的监察,可谓是倒退衰落时期。

民国初年,北洋政府在国务院下设审计处,各省设审计分处,并公布《审计处暂行规定》、《暂行审计规则》等审计法规。1914年,在袁世凯一手操纵下公布了《新约法》,改审计处为审计院,直属大总统,并于同年公布了《审计法》和《审计法实施规则》。1928年,国民党政府在国民政府下设审计院,同年公布了《审计法》。1931年,改“审计院”为“审计部”,为监察院所属机构。当时由于国民党政府政治腐败、贪污贿赂盛行,因而审计制度徒具形式,并未起到应有的经济监督作用。

中华人民共和国建立以前,革命根据地亦设置了审计机构或审计人员,积极开展审计工作。1934年,中央苏区在中央执行委员会下设中央审计委员会,具体负责审查各项开支。抗日战争时期,在抗日根据地设有审计委员会,主持审计工作。中华人民共和国成立后,我国没有设立独立的审计机构,对财政经济的监督,是由财政、税务、银行等部门通过其本身的业务来进行的。1982年12月4日,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》,规定设立审计机关,实行审计监督制度。1983年9月,中华人民共和国审计署成立,随后,各级人民政府相继成立了审计局,专管审计工作。1985年8月29日发布《国务院关于审计工作的暂行规定》,1985年10月4日公布了《审计工作试行程序》,1985年12月5日公布了《审计署关于内部审计工作的若干规定》,1994年8月31日,国家发布了《中华人民共和国审计法》,其中规定“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。”近几年来,我国各级审计机构紧紧围绕经济体制改革,在加强宏观控制和管理、保障社会主义现代化建设的顺利进行,以及促使企业事业单位改善经营管理、提高经济效益等方面,发挥了极其重要的作用。

在西方各国,随着生产力的发展和生产关系的变革,审计也经历了一个漫长的过程。

据史料记载,早在公元5年,罗马奥古斯塔皇帝就下令编制国家预算,并派出检查人员,分赴各地审查账目。在历代封建王朝中,西方各国也设有审计机构和人员,对国家的财政收支活动进行监督。例如:英国在威廉一世时代(1066~1087年)和亨利一世时代(1100~1135年),就在财政部内设置了审计部门。当时,财政部下设两大机构:一是上院,又叫收支监督局;二是下院,又叫收支局。上院的基本职能包括:(1)综合管理王室收支;(2)审查下院编制的会计记录的正确性;

(3) 发挥法庭作用, 处理财务方面的纠纷。下院的基本职能包括: (1) 受王室委托, 处理王室收支业务, 管理公共资金; (2) 编制王室会计账簿。这种审计机构的特点主要有二: 一是未获独立的地位, 隶属于财政部内; 二是监督权逐级向上负责, 最后集中到英王之手。这是典型的封建制国家审计机构。

资本主义时期, 随着经济的发展及国家政权组织形式的完善, 政府审计也有了进一步的发展。在现代资本主义国家中, 普遍地建立了政府审计制度。例如, 美国 1921 年成立总审计局, 作为隶属于国会的一个监督机构。总审计长由国会提名, 经参议院同意, 由总统任命。其他国家, 如加拿大的审计长公署, 西班牙的审计法院, 都是隶属于国家立法部门的独立机构, 其审计结果要向议会报告, 在实施审计中具有独立的监督权限。

二、注册会计师审计的起源与发展

注册会计师审计制度在世界上作为一种专门的审计制度, 起源于 16 世纪的意大利。当时地中海沿岸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要, 为了筹集所需的大量资金, 合伙制企业便应运而生, 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, 及时了解掌握企业的财务状况。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技能以及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, 成为世界上第一个会计职业团体。其后, 米兰等城市的职业会计师也成立了类似的组织。

1720 年, 英国“南海公司”的倒闭, 使与该公司有利害关系的债权人和投资者蒙受巨大损失, 他们纷纷要求议会严罚欺诈者, 并赔偿损失。面对社会压力, 议会决定聘请一位精通会计实务的斯内尔先生对南海公司的会计账目进行检查, 从而揭开了民间审计的序幕。现在, 斯内尔已被认为是世界上第一位受聘对股份公司的会计记录进行审查的会计师, 他编制的报告是世界上最早的由会计师呈送的审计报告

告。1844年,英国议会颁布了《股份公司法》,规定公司必须设监察人,负责审查公司账目。1845年又规定可以聘请处于第三者立场的执业会计师来代替监察人办理此项工作。以后,英国政府又多次修改公司法,规定公司账册必须齐备并要定期结平余额;银行和所有股份有限公司都必须聘请执业会计师为审计人员等等。这些法规确立了民间审计的法律地位,为其发展提供了有效保障。早期的英国民间审计,采用的审计技术和方法,是一种详细审计。它要求对所有的经济业务、会计凭证和会计报表进行审核,以发现记账差错和舞弊行为。由于详细审计产生于英国,且在英国盛行,故也称为英国审计。这一时期英国审计的主要特点是: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。

19世纪末,随着美国工业化的急速推进,英国的会计师们频繁地访问美国,对自己的委托人在那里建立的铁路、酿酒厂的会计账簿和财产进行审查,为美国现代民间审计的起步输入了新鲜血液。在英国的直接影响下,美国建立了自己的民间审计组织,形成了自己的职业会计师队伍。1887年,美国公共会计师协会成立。1896年4月,纽约州的立法机构第一次通过了注册会计师法案,规定对有资格的会计师,应授予注册会计师称号。尔后不久,美国各州也相继颁布了同样的法案。这标志着美国的注册会计师已得到官方的正式认可。

20世纪初期,由于银行资本对工业资本的渗透和控制,银行由一般支付中介人转变为企业的支配者。在美国,大部分企业筹措资金主要靠从银行取得短期贷款,银行利益与企业紧密相关。为保证企业能按期归还借款,维护债权人利益,银行在提供借款之前必须判断企业的支付能力和偿债能力,把资产负债表当作了解和调查企业信用状况的主要依据。由此,一种主要为帮助债权人正确了解企业信用状况的资产负债表审计产生了。由于资产负债表审计产生于美国并广泛流行,故也称为美国式审计或信用审计。与详细审计相比,资产负债表审计是对少数重要的会计账目进行集中的、彻底的审查为基础实施的。所以,不对全部的经济业务进行检查,即可对公司的资产负债表进行验证。这是美国执业会计师在继承英国审计技术上的创新,而当时的英国仍处于详细审计阶段。美国著名审计学家蒙哥马利在自己的教科书中率先肯定了资产负债表审计的优点,明确主张应将审计范围与评价被审企业的内部控制联系起来。内部控制组织愈健全,花在详细检查舞弊和差错上的时间就愈少。这样,审计人员就可以将更多的时间用在重要账户的实质性分析上。到了20世纪20年代,审计人员开始将对内部控制的初步评价作为审计的基础。

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审查判断企业信用情况;审计方法从详细审计初步转向抽样审查;审计报告使用人除企业股东外,更突出了

债权人。

1929~1933年,资本主义世界经历了历史上最严重、最深刻和破坏性最强的经济危机,大批企业倒闭,投资者和债权人蒙受了巨大的经济损失,这就从客观上促使企业利益相关者从仅仅关心企业财务状况,转变到更加关心企业盈利水平和偿债能力,产生了必须对企业收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所有企业的会计报表都必须接受注册会计师审计,并出具审计报告。因此,审计对象扩大至所有对外公布的会计报表,主要是增加了收益表审计,审计报告使用人也扩大到整个社会公众。同时,与许多国家会计职业团体一样,美国会计职业组织已经着手研究制定会计准则和审计准则。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收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制度,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,各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。国家间资本的相互渗透,带动了注册会计师审计的跨国界发展,一大批国际会计师事务所建立起来了,并且随着客户规模的扩大,不断进行合并,产生了“八大”国际会计师事务所,20世纪80年代末,又合并为“六大”国际会计师事务所。时至今日已合并成为“五大”:它们是普华永道、安达信全球、毕马威国际、德勤、安永国际。与此同时,审计技术也在不断完善,抽样审计方法普遍运用,制度基础审计方法得到推广,审计准则进一步完善,审计理论体系建立起来,注册会计师业务扩大到包括代理纳税、代理记账、参与可行性研究等管理咨询业务,计算机辅助审计技术广泛采用。至今天,注册会计师队伍已经发展到百万大军,注册会计师成为世人瞩目的职业。

与西方相比,我国的注册会计师审计起步很晚,1918年后,随着资本主义工商业的发展,中国的会计师事业应运而生。民国7年(1918年)6月,谢霖向北京政府农商部和财政部呈请开办会计事务所,以应社会对会计事务的委托,开展民间审计业务。6月底,两部先后批复,同意谢霖所请。同年9月,谢霖依《暂行章程》的规定,呈请领取了中国第一号注册会计师证书。随后谢霖在北京创办了我国第一家民间审计组织——正则会计师事务所。1918~1921年,全国正式注册的会计师只有13人,且大多集中在上海、天津、广州等沿海城市。当时由于受外国资本和官僚资本的压抑,民间审计发展十分缓慢。

中华人民共和国成立初期,注册会计师仍在执行业务。但随着民族工商业逐步转为全民所有制企业后,注册会计师这一职业也就逐渐从我国经济生活中消失。

党的十一届三中全会以后,随着对外开放、对内搞活方针的贯彻实施,恢复注册会计师制度的问题被提到了议事日程。1980年12月,财政部颁发了《关于成立会计顾问处的暂行规定》,1981年1月1日在上海成立了恢复注册会计师审计制度后的第一家会计师事务所——上海会计师事务所。此后在北京又成立了中华、中信两家会计师事务所,其他地区如广州、深圳也陆续建立了一批会计师事务所,1985年,注册会计师审计被载入《中华人民共和国会计法》,1987年,国务院颁布了新中国第一部注册会计师法规——《中华人民共和国注册会计师条例》,1988年底,注册会计师的全国职业组织中国注册会计师协会成立,1991年恢复全国注册会计师统一考试,1993年10月,江泽民主席签发主席令,颁布新中国第一部注册会计师的专门法律——《中华人民共和国注册会计师法》。

从1981年上海会计师事务所成立至今,注册会计师审计经历了20年的恢复发展历史,大体可分为三个阶段:一是从1980年12月恢复注册会计师制度至1986年7月《注册会计师条例》颁布为恢复起步阶段,注册会计师有500人,会计师事务所80余家;二是从《注册会计师条例》发布至1988年11月中国注册会计师协会成立为创业阶段,注册会计师发展到近3000人,会计师事务所增加到250家;三是以《中华人民共和国注册会计师法》的颁布为标志,中国注册会计师审计进入腾飞阶段,逐步进入法制化、规范化的发展时期。特别是党中央和国务院领导还为我国注册会计师事业的发展勾画出更加宏伟的蓝图,规划至2010年,注册会计师个人会员要达到20万人。

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48次理事会上当选为理事。1997年5月8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1998年底,中国注册会计师协会已与40多个国家的会计师团体建立了友好关系。

三、审计的本质

所谓本质系指事物的内在联系,是此一事物和其他事物相区别的根本属性,它是由事物内部矛盾所规定的。我们认为,要正确理解审计本质,必须明确以下几方面的问题:

(一) 审计的对象

审计对象就是审计所审查的客体,是对被审单位和审计内容的概括。

根据有关法规规定,国家审计的对象为各级人民政府、政府各部门、国家金融

机构、全民所有制企业事业单位及基本建设单位、有国家资产的企业的经济活动。内部审计的对象为本部门、本单位的经济活动。民间审计的对象为委托人指定的被审单位的经济活动。

必须指出,并非社会上的一切经济活动都是审计的对象,只有属于审计范围内的经济活动,才是审计的对象。具体说来,包括下述两个方面的内容:

1. 被审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,都要求以被审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、合规进行审查和评价,以便对其所负受托经济责任是否认真履行进行确定、证明和监督。

2. 被审单位的各种作为提供财务收支及其有关经营管理活动信息载体的会计资料和其他资料。主要包括记载和反映被审单位财务收支与提供会计信息载体的会计凭证、账簿、报表等会计资料以及有关计划、预算、经济合同等其他资料。提供被审单位的经营管理活动信息的载体,除上述会计资料、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、磁鼓等会计信息载体。以上这些,都是审计的具体对象。

(二) 审计关系人

所谓审计关系人是指构成一项审计活动的相互有责任关系的三个方面的当事人。具体包括审计主体(审计人)、审计客体(被审计人)、审计授权人或委托人。

1. 审计主体。是指审计业务的执行者,是审计的主导方面。具体说来,审计主体是指行使审计职责的机构或人员。如国家审计机关、内部审计机构以及民间审计组织等。

2. 审计客体。是指接受审计的单位或人员,即指被审计对象的实体。如根据法律规定应接受国家审计机关审计的国有企业、事业单位等。

3. 审计授权人或委托人。是指依法授权或委托审计主体行使审计职责的单位或人员。如我国的国家审计机关根据宪法授权行使审计职责,其授权人就是国家;民间审计组织接受企业委托进行审计鉴证,其审计委托人就是企业。

(三) 审计的目的

审计人员在实施审计时,对审计线索、方法以及范围的确定,主要是根据审计的目的来进行的。所谓审计目的就是指实施审计工作应预期达到的目标和结果,体现了审计授权人或委托人对审计的要求。就审计工作而言,其主要目的是通过审计,加强国民经济的宏观调控,维护财经法纪的严肃性,全面提高企业的经济效益。就项目审计而言,其目的主要是通过审核检查,判断被审单位的经济活动是否合法、合规、合理、真实和有效,以便做到查错防弊,改善经营管理,保护国家和

企业的财产物资的安全完整，提高其经济效益。

注册会计师的审计目的包括一般目的和特殊目的：

1. 一般目的。一般目的是审计人员对被审计单位的会计报表进行审计，并发表意见。通常包括以下三方面内容：

(1) 合法性。合法性是指被审单位会计报表编制是否遵循了企业会计准则及国家其他有关财务会计法规的规定。会计报表使用人应当知晓的是，企业的财务会计处理和会计报表编报是否遵章行事、是否合理合法，从而判定企业资产是否安全和完整、经营业绩及财务状况的披露是否真实，所有会计报表所反映的内容是否有误导性质等。

(2) 公允性。这是注册会计师发表审计意见的首要内容，注册会计师经过审计后，应当判明，被审计单位的会计报表是否公允地反映了被审计单位的财务状况及整个会计核算期间的经营成果和现金流量情况。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大众，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做了公允的反映，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者确定已审计会计报表的可靠程度，从而决定自身行为。

(3) 一致性。一致性是指被审单位会计处理方法的运用是否符合一贯性原则的要求。一致性原则可以使得会计报表所反映的信息具有可比性。一致性原则应当包括两方面的内容：一是企业财务会计处理方法应当前后各期一致；二是当法律或会计准则等行政法规、规章的要求变更，或这种变更能够提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量等更可靠、更相关的会计信息时，应当予以变更，但企业应在会计报表附注中进行披露。企业如果没有遵循上述原则，注册会计师应根据其重要性，考虑在审计报告中予以反映。

2. 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《企业会计准则》基础编制的会计报表以外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审计外，还可以接受委托进行其他特殊目的审计，并发表审计意见。这些特殊目的审计意见一般也包括合法性、公允性和一贯性几个方面，只不过审计意见所表述的对象有所差异而已。同时，特殊目的的审计往往还需要对被审计单位的财务收支和经营管理活动的合规性和效益性表示审计意见。

特殊目的的审计业务通常包括：按照特殊编制基础即不同于《企业会计准则》规定的基础所编制的会计报表；会计报表的组成部分，包括会计报表特定项目、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；简要会计报表等。

（四）审计的独立性

审计的独立性指的是审计机构和审计人员在履行审计职责过程中自始至终不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉。它是审计人员客观地进行审计工作，公正地作出审计结论的重要保证。

审计机构和审计人员要保持其独立性，必须做到以下几点：

1. 组织独立。组织独立是指审计机构应当独立于被审单位之外。在实际工作中，如果审计机构在组织上受制于被审单位，则很难摆脱被审单位有关人员的干预，从而无法保证审计的独立性。因此，内部审计的独立性比外部审计的独立性要差。

2. 经济独立。经济独立是指审计机构或人员应当有法定的经济来源，不得受被审单位的牵制。审计机构或人员如果在经济上与被审单位有利害关系，那么，必然会使审计的独立性受到削弱。比如，我国国家审计机关之所以不能对财政部门实施有效监督，主要是由于经费由财政部门提供。假若审计机关的经费来源不受财政部门控制，则会大大提高审计机关的工作独立性，真正发挥审计的高层次监督作用。在西方，如美国、加拿大、英国等国家，之所以能够保持国家审计的高度独立性，是因为国家审计机关的经费不受政府有关部门的控制，可以在经济上摆脱被审单位的干预。

3. 工作独立。工作独立是指审计机构或人员从事审计工作应有自主性，不受其他单位和个人的任何影响。在审计过程中，要保证审计人员保持独立身份，必须具备两个条件：一是审计人员不能参与被审单位的经济活动。如果审计人员参与了被审单位的经济活动，又要对其所参与的经济活动作出判断，那么在判断时就会由于自己的参与而使判断的客观、公正性受到削弱。因此，要保持审计人员能客观、公正地判断被审单位的经济活动，就必须要求审计人员不能参与被审单位的经济活动；二是审计人员不能与被审单位的主要负责人有伦理上的亲密关系。在审计工作中，如果审计人员与被审单位的主要负责人有伦理上的亲密关系，那么审计人员在对经济业务进行审核检查和作出审计处理决定时，就会受到人情关系的影响，从而难以保证审计的客观公正性。因此，在审计工作中要求，如果审计人员与被审单位主要负责人在伦理上有亲密关系，应主动提出回避，以使审计人员保持较高的独立性。

（五）审计的定义

在说明了审计的对象、审计关系人、审计目的和审计的独立性之后，我们就能给审计下如下定义：

审计是由独立的专职机构或人员，根据国家有关法规，采用专门的程序和方