

# 审计实务

SHENJI SHIWU

胡志容 吕 蓉 ◎ 主 编

赵小刚 李谷音 赵良余 ◎ 副主编

张 娅 ◎ 主 审

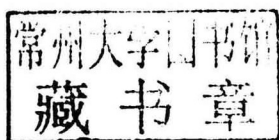


电子科技大学出版社

高职高专“十三五”规划教材

# 审计实务

|     |     |     |     |
|-----|-----|-----|-----|
| 主 编 | 胡志容 | 吕 蓉 |     |
| 副主编 | 赵小刚 | 李谷音 | 赵良余 |
| 主 审 | 张 娅 |     |     |



电子科技大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

审计实务/胡志容,吕蓉主编. —成都:电子科技大学出版社,2016.7

ISBN 978-7-5647-3749-8

I. ①审… II. ①胡 ②吕… III. ①审计学  
IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2016)第 143050 号

审计实务

主 编 胡志容 吕 蓉

副主编 赵小刚 李谷音 赵良余

主 审 张 娅

---

出 版: 电子科技大学出版社(成都市一环路东一段 159 号电子信息产业大厦 邮编:610051)

策划编辑: 吴艳玲

责任编辑: 吴艳玲

主 页: [www.uestcp.com.cn](http://www.uestcp.com.cn)

电子邮件: [uestcp@uestcp.com.cn](mailto:uestcp@uestcp.com.cn)

发 行: 新华书店经销

印 刷: 重庆学林建达印务有限公司

成品尺寸: 185mm × 260mm 印张 17 字数 424 千字

版 次: 2016 年 7 月第一版

印 次: 2016 年 7 月第一次印刷

书 号: ISBN 978-7-5647-3749-8

定 价: 38.00 元

---

■ 版权所有 侵权必究 ■

- ◆ 邮购本书请与本社发行部联系。电话:(028)83201495
- ◆ 本书如有缺页、破损、装订错误,请寄回印刷厂调换。
- ◆ 课件下载在我社主页“下载专区”。

# 前言

我国高等职业教育经过迅速扩张之后,面临的一个重大问题就是如何深化教学改革,办出高职特色。教高(2006)16号文件指出,高职教育应该“大力推行工学结合,突出实践能力培养,改革人才培养模式”和“校企合作,加强实训,实习基地建设”。

就高职会计专业而言,要推行工学结合,突出实践教学能力培养,改革人才培养模式,必须对会计专业课教学进行业务流程再造,实现从教学理念到教材、教学方法、教学手段、教学流程、教学评价体系等的根本变革。

本教材编写团队成员几年来一直致力于高职会计专业教学改革科研课题研究,包括2009年立项,2012年4月结题的重庆市重点教改科研课题《高职会计专业课程体系改革研究与实践》,还有中国商业会计学会2012年立项课题《应用型会计人才实践教学体系构建与实践》。在上述两项科研课题的研究基础上,我们郑重地推出这一部《审计实务》改革教材。

本教材主要目标:对审计这样一门枯燥难懂的高职会计专业核心课程,要力求做到知识趣味性,技能操作性,努力突破审计知识与技能分割的瓶颈,突破会计与审计等多学科融合的瓶颈。让学生感觉审计学习生动有趣,不再困难。实现审计知识与审计技能的有机结合,实现学生的会计知识与审计知识和审计技能有机结合。

本教材的总体特色如下。

(1)理念先进:遵循高职教育发展的趋势和内在规律性,引进国际上最新的高职教育模式,结合项目团队的最新研究成果,吸收和借鉴了高职教育的新近研究成果,以就业为导向,以职业能力培养为重点,培养技能型、应用型、高素质会计专业人才。

(2)设计新颖:打破传统的、按审计准则条款设计的理论型教材体例,以注册会计师审计为主线设计知识单元和学习任务。

(3)理实一体:集中突出理论知识的实际应用。包括案例中的实际问题的思考分析,以及理论知识的应用举例、操作样本示范、知识和技能检测的不断穿插融合。

(4)任务驱动:改变了以往传统的知识传授为主,能力训练为辅的教材结构模式。在每个知识单元和学习任务之前都有一个知识单元和任务引导案例,引起兴趣,明确目标任务,促进学习意愿和学习行为,培养学生分析问题和解决实际问题的能力。

(5)课程综合化:改变会计专业课程“割据”的现象,不再条块分割,相对独立。实现课程综合化设想。将审计所需的会计知识、法律知识、管理学知识等融会贯通,提高学生灵活运用会计审计等各门相关学科知识综合地分析和解决问题的能力。

本教材由重庆电子工程职业学院财经学院胡志容副教授、四川财经职业学院吕蓉高级经济师主编,重庆电子工程职业学院财经学院赵小刚副教授(会计师)、重庆电子工程职业学院讲师李谷音(注册会计师)、重庆商务职业学院赵良余副教授担任副主编。胡志容副教授编写审计知识单元1、审计知识单元3的任务1~任务4以及审计实务1和审计实务3,吕蓉高级经济师编写审计知识单元3的任务5~任务7以及审计实务2,李谷音讲师编写审计知识单元2,赵小刚副教授编写审计实务4,赵良余副教授编写审计实务5。

在本书的编写过程中,来自重庆水务集团的高级会计师张娅参与了全书内容的审定工作,在此表示衷心的感谢。

由于编者水平有限,书中难免有错误和不当之处,敬请读者及同行批评指正,帮助我们在今后的教学和再版过程中不断修正、补充和完善。

编 者

2016年2月于重庆

# 目 录

|                        |     |
|------------------------|-----|
| 第一编 审计知识篇              | 1   |
| 审计知识单元 1 认知审计          | 2   |
| 任务 1 认知审计              | 3   |
| 任务 2 了解审计监督体系及审计与会计的关系 | 10  |
| 技能自训                   | 13  |
| 审计知识单元 2 认知会计师事务所      | 16  |
| 任务 1 认知会计师事务所的设立       | 17  |
| 任务 2 认知会计师事务所的业务       | 20  |
| 任务 3 认知注册会计师法律责任       | 22  |
| 技能自训                   | 26  |
| 审计知识单元 3 审计流程          | 28  |
| 任务 1 确立审计目标            | 29  |
| 任务 2 制订审计计划            | 33  |
| 任务 3 确定审计重要性           | 41  |
| 任务 4 评估与应对审计风险         | 46  |
| 技能自训                   | 69  |
| 任务 5 收集审计证据与编制审计工作底稿   | 73  |
| 技能自训                   | 96  |
| 任务 6 编制审计报告            | 101 |
| 技能自训                   | 126 |
| 第二编 审计实务篇              | 134 |
| 审计实务 1 销售与收款循环审计       | 135 |
| 任务 1 销售与收款循环的特性        | 137 |

|                               |            |
|-------------------------------|------------|
| 任务 2 销售与收款循环的控制测试和实质性测试 ..... | 142        |
| 任务 3 销售与收款循环主要项目审计 .....      | 156        |
| 技能自训 .....                    | 171        |
| <b>审计实务 2 采购与付款循环审计 .....</b> | <b>174</b> |
| 任务 1 采购与付款循环的特性 .....         | 177        |
| 任务 2 采购与付款循环的控制测试和实质性测试 ..... | 180        |
| 任务 3 采购与付款循环主要项目审计 .....      | 186        |
| 技能自训 .....                    | 194        |
| <b>审计实务 3 存货与仓储循环审计 .....</b> | <b>199</b> |
| 任务 1 存货与仓储循环的特性 .....         | 200        |
| 任务 2 存货与仓储循环的控制测试和实质性测试 ..... | 202        |
| 任务 3 存货与仓储循环主要项目审计 .....      | 205        |
| 技能自训 .....                    | 211        |
| <b>审计实务 4 筹资与投资循环审计 .....</b> | <b>214</b> |
| 任务 1 筹资与投资循环的特性 .....         | 219        |
| 任务 2 筹资与投资循环的控制测试和实质性测试 ..... | 223        |
| 任务 3 筹资与投资循环主要项目审计 .....      | 232        |
| 技能自训 .....                    | 240        |
| <b>审计实务 5 货币资金审计 .....</b>    | <b>245</b> |
| 任务 1 货币资金循环的特性 .....          | 245        |
| 任务 2 库存现金审计 .....             | 248        |
| 任务 3 银行存款审计 .....             | 252        |
| 技能自训 .....                    | 258        |
| <b>参考文献 .....</b>             | <b>263</b> |

# 第 1 编

## 审计知识篇

### 【审计知识单元 1 引导案例】

#### 英国南海公司泡沫事件

南海泡沫事件是世界证券市场首例由过度投机引起的经济事件。“泡沫经济”或“气泡经济”一词也是源于南海泡沫事件。

南海泡沫事件的始作俑者是英国的南海公司。南海公司成立于 1711 年,成立之初,为支持英国政府债信的恢复,该公司认购了总价值近 1000 万英镑的政府债券。作为回报,英国政府对该公司经营的酒、醋、烟草等商品实行了永久性退税政策,并把对南美的贸易垄断权给予了它。南海公司在成立之初就有一个众所周知的企图,这就是攫取蕴藏在南美东部海岸的巨大财富。

当时,人人都知道秘鲁和墨西哥的地下埋藏着巨大的金银矿藏,只要能把英格兰的加工商送上海岸,数以万计的“金砖银石”就会源源不断地运回国内。社会公众对南海公司的发展前景充满了信心,同时股票供求关系严重失衡,使得南海公司的股票多年来一直十分抢手,价格不断上涨。

1719 年,英国政府允许中奖债券与南海公司股票进行转换。同年年底,南美贸易障碍的扫除,加上公众对股价上扬的预期,促进了债券向股票的转换,进而带动了股价上升,从 1721 年 1 月起,南海公司的股票价格直线上升,从 1 月的每股 128 英镑上升到 7 月份的每股 1000 英镑以上,6 个月涨幅高达 700%。

在南海公司股票价格扶摇直上的示范效应下,全英 170 多家新成立的股份公司的股票以及所有的公司股票,都成了投机对象,社会各界人士,包括军人和家庭妇女,甚至物理学家牛顿都卷入了这股漩涡。人们完全丧失了理智,根本不在乎这些公司的经营范围、经营状况和发展前景,只相信发起人说他们的公司如何能获取巨大利润,人们唯恐错过大捞一把的机会。一时间,股票价格暴涨,平均涨幅超过 5 倍。

然而,南海公司的经营并未如愿,赢利甚微,公司股票的市场价格与上市公司实际经营前景完全脱节。

1721 年 6 月,为了制止各类“泡沫公司”的膨胀,英国国会通过了“反泡沫公司法”(The Bubble Act)。自此,许多公司被解散,公众开始清醒过来,对一些公司的怀疑逐渐扩展到南海

公司身上。从7月开始,外国投资者首先抛出南海股票,撤回资金,军队下达了要求军人回到岗位的命令。随着投机热潮的冷却,南海股价一落千丈,9月直跌至每股175英镑,12月最终跌为124英镑,“南海气泡”终于破灭。

1721年底,英国政府对南海公司资产进行清理,发现其实际资本已所剩无几,那些高价买进南海股票的投资者遭受了巨大损失。“南海泡沫”事件使好多地主、商人失去巨额资产,也引发了严重的政治问题。

在强大的压力之下,英国议会还聘请会计师查尔斯·斯耐尔(Charles Snell)对“南海公司”进行审计。斯耐尔以“会计师”名义出具了对南海公司的“查账报告书”,从而宣告了独立审计师——注册会计师——的诞生。

此后较长一段时间,民众对新兴的股份公司闻之色变,对股票交易也心存怀疑。直到一个世纪以后,股份公司和股票市场才得以重新正名。

### 【分析思考】

审计究竟是什么呢?审计是如何起源与发展的?审计有什么职能与作用?

## 审计知识单元1 认知审计

### 【知识目标】

1. 了解审计的起源与发展概况;
2. 理解审计的概念、主体、分类、职能和作用;
3. 理解审计与会计的区别与联系。

### 【技能目标】

1. 会描述审计的起源与发展历程;
2. 能运用审计中的几个基本概念分析解决相关问题。

### 【知识链接】

中国古代审计史上的几位著名人物。

纵观悠久而浩瀚的中国审计史,在五千多年的历史长河中,审计不仅经历了官计审计、上计审计、比部审计、三司与审计司(院)审计和科道审计5个阶段,以及考、会稽、受计、比、钩(勾)、覆、勘、磨、照、审等审计名称的演变,而且涌现出了无数著名的审计历史人物。

大禹,创立官员审计的先驱。大禹治水13年,“三过家门而不入”是妇孺皆知的故事。由于大禹成功治理水患,使中华儿女在神州大地上繁衍生息,被百姓拥戴为王。他遍走全国勘察山川地貌,将中国分为九州,“神州”中华由此发端。大禹一生为民谋福祉,顾念百姓、公而忘私的精神,如日月经天,在神州大地永恒。

大禹为公益事业最早建立了国家税赋制度,始创了会计、审计工作,即“会稽”工作。据司马迁《史记·夏本纪》记载:“自虞、夏时,贡赋备矣。或言禹会诸侯江南,计功而崩,因葬焉,命曰会稽。会稽者,会计也。”《国语·鲁语》也记载:“昔禹致群神于会稽之山,防风氏后至,禹杀而戮之”。这就是中国会计、审计史上著名的大禹对诸侯进行考功的会稽活动并痛斩防风的典故。

管仲是伟大的经济改革家、理财家。他提出理财为治国之本,应节约开支,量入为出,对国

家财政收支活动进行全面考核和审查的主张,从而衍生出“明法审数”的审计思想。“明法审数”作为一条重要的审计原则,成为当时政府审计监督的重要标准与规范,被后来历朝统治者所借鉴。

刘洪,改进推广珠算的“算圣”。刘洪,东汉末年泰山郡蒙阴(今山东省蒙阴县)人,杰出的天文学家和数学家。他为人清正廉洁,吏民皆畏而敬之。非常有意思的是,“算圣”刘洪的个人经历多与财政、审计有关。

刘洪通晓算术,在其父去世,辞官守孝期间,他用自己的研究心得完成了对《九章算术》的注释。也许正是由于这个缘故,在3年守孝期满后,即被任命为主管财政审计事务的上计掾。“上计”是年终统计财政收入和考核地方官员成绩的方法,相当于现代的统计、审计。凡入京执行上计的具体工作人员,就称为“上计吏”或“上计掾”。刘洪对需要进行复杂数字计算的上计工作胜任愉快,自然得益于他有着杰出的数学才能。

## 任务1 认知审计

### 【任务1 引导案例】

#### 国家审计的起源

周朝,是由商朝的属国周氏族在长期的诸部族战争中逐步发展强盛、在武王时举兵伐商建立的,位于今陕西渭水中游以北地区。西周建立后,在政治上实行“分土封侯”制度,周王将在战争中夺来的土地和奴隶赐给诸侯、大夫等各级贵族,诸侯再把其中的大部分赏赐给卿大夫。形成“天子—诸侯—卿大夫”的宝塔式奴隶制统治结构。西周的主要生产资料是土地,土地所有制属奴隶主贵族国家占有制。西周的农业、手工业和商业同时得以发展,建立起以农业生产为主体的社会经济体系。随着西周时代的社会政治、经济的进步和发展,经济关系日趋复杂,统治阶级驾驭经济和实施统治的难度增加,形成了强化财政收支核算和监控的需要。统治者意识到要维护其统治地位,有必要配备官员并设立一种机构来对国家财政收支活动及记录实施严格的监督和控制,为此委派了精明、可靠的官吏开始从事对财政收支的监督。

据《周礼》记载,西周在天子(周王)之下设天官(冢宰)、地官(司徒)、春官(宗伯)、夏官(司马)、秋官(司寇)、冬官(司空)六官。天官冢宰为长,辅佐周王总理国务大事,独揽财计大权,掌管财政支出、会计核算、审计监督。天官之下设小宰和司会,司会掌管会计;小宰掌管财物、财政筹划及支出、政治经济监察;小宰之下设宰夫行使外部审计之权。其审计方式即定期对王朝的各财物保管部门就地稽查,实地审核财物出入,稽查官吏治绩,监督整个王朝的财政收支情况;每界旬、月、年终要求王朝财物保管部门将一切账册和会计报告送呈宰夫,由其钩考、核验,这就是国家审计的雏形。

#### 一、审计的起源与发展

纵观审计发展史,最早出现的是国家审计,其次是注册会计师审计,最后才是内部审计。这里我们以注册会计师审计为主线,介绍审计的起源与发展。

概括地讲,注册会计师审计起源于意大利合伙企业制度,形成于英国股份公司制,完善于

美国发达的资本市场。

### (一) 注册会计师审计的起源(16 世纪—1844 年)

注册会计师审计起源于 16 世纪的意大利。由于当时地中海沿岸城市已经比较繁荣,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。但是,单个的业主却很难向企业投入巨额资金,为适应筹集经营所需大量资金的需要,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,直接促进了作为会计学最基本原理的复式簿记论在意大利的产生与发展,也产生了社会对注册会计师审计的最初需求。在合伙制下,一部分合伙人参与企业经营管理,一部分合伙人则不参与经营管理,所有权与经营权开始分离。一方面,那些未参与经营管理的合伙人,有权知晓自己的投资是否安全,是否得到保值增值;另一方面,那些参与经营管理的合伙人,则有责任和义务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的、合理的,以保障全体合伙人的权利,进而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。于是,在这种情况下,客观上需要独立的第三方对合伙企业进行监督、检查,人们开始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知识、专门从事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。随着这类专业人员人数的增加,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(1844 年—20 世纪初)

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,反而是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的作用。

18 世纪,英国资本主义经济得到迅速发展,生产的社会化程度大大提高,企业所有权与经营权进一步分离。企业聘请独立第三方对所雇佣的管理人员是否存在贪污、盗窃和其他舞弊行为的需求越来越大,也直接催生了第一批以查账为职业的独立审计师在英国的诞生。

“南海公司事件”之后,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》确定了注册会计师为法定的破产清算人,奠定了注册会计师的法律地位。

### (三) 注册会计师审计的发展(20 世纪初至今)

从 20 世纪初开始,全球经济的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的发展,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,为会计人员提供继续教育等服务。

美国早期的注册会计师审计受英国影响较深,即主要进行逐项检查,以查错防弊,检查结果主要向企业主报告的详细审计(Detailed Audit)。可是,20 世纪初的美国,经济形势发生了很大的变化。由于金融资本对产业资本更为广泛的渗透,企业同银行的利益关系更加紧密,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

他债权人了解其信用的资产负债表审计(Balance Sheet Audits)。

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。这就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的盈利水平,产生了对企业利润表进行审计的客观要求。这样,美国的注册会计师审计的重点又从保护债权人作为目的的资产负债表审计,转向以保护投资者为目的的利润表审计。

第二次世界大战后,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的跨国界发展,形成了一批国际会计师事务所。随着会计师事务所规模的扩大,形成了“八大”国际会计师事务所,20世纪80年代合并为“六大”,之后又合并为“五大”。2001年,美国爆发了安然公司会计造假丑闻。安然公司在清盘时,不得不对其编造的财务报表进行修正,将近三年的利润额削减20%,约5.86亿美元。

随着市场经济的不断发展,企业会计报表造假现象愈演愈烈,注册会计师审计已不单纯是对资产负债表,或者利润表的审计,而是对包括资产负债表、利润表、现金流量表在内的整个财务报表的审计。

## 二、审计的概念

审计经过不断的完善与发展,至今已形成一套比较完备的科学体系。而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)审计基本概念委员会发表于1973年的《基本审计概念说明》,考虑了审计的过程和目标,定义为:“审计是一个系统化过程,即通过客观地获取和评价有关经济活动与经济事项认定的证据,以证实这些认定与既定标准的符合程度,并将结果传达给有关使用者”。

这个概念强调了五点:一是有关经济活动与事项的认定。财务报表审计的对象包括一套财务报表中的管理层认定,这些认定是由作为财务报表编制者的管理层做出的。二是认定与既定标准的符合程度。审计工作的主要目的是对与被审计经济活动及经济事项有关的认定形成审计意见,审计意见应当具体说明认定与标准的符合程度。三是客观地获取和评价证据。审计人员在审计过程中需要获取和评价相关证据,以支持关于认定是否符合既定标准的判断。在这一过程中,审计人员需要具有客观性,做到不偏不倚。四是系统化过程。系统化意味着审计人员在制定审计计划、实施审计程序、获取审计证据和形成审计结论时需要通盘考虑,以实现审计目标。五是结果传达给有关使用者。审计的最终目的是出具审计报告,指明财务报表是否符合会计准则的要求,以资报表有关使用人决策之用。

同时,这个概念还显性和隐性地涉及审计三方关系,即审计人员、被审计单位、相关使用人之间的关系。

除此之外,对审计概念的描述还有很多,例如国际会计师联合会把审计定义为:会计报表审计的目标是,使会计师能对会计报表是否在所有重大方面按照确定的财务会计报告框架编制发表意见。美国注册会计师协会对审计做如下定义:独立审计师对会计报表审计的目标是,对会计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。中国注册会计师协会对审计的定义是:独立审计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。

需要说明的是,这些审计定义,都主要是针对注册会计师审计,都是从不同的角度在试图对审计的本质进行回答,相互之间并不矛盾,并且可以兼收并蓄。

### 三、审计的主体

审计的主体,就是审计行为的实施者,或者各类审计机构及其审计人员。在我国,审计机构主要有三类:国家审计机关、民间审计组织、内部审计机构。

#### (一) 国家审计机关

国家审计机关是指代表国家依法行使审计监督权的行政机关,包括国务院和县级以上地方各级人民政府的审计机关。它具有宪法赋予的独立性和权威性。

我国国家审计机关主要有以下两种。

1. 中央国家审计机关。审计署是我国最高国家审计机关,它按照统一领导、分级负责的原则组织和领导全国的审计工作。

2. 地方国家审计机关。地方各级审计机关对上一级审计机关和本级人民政府负责并报告工作,审计业务以上级审计机关领导为主。

国家审计机关的基本任务:根据《审计法》规定,各级审计机关对国务院各部门和地方各级人民政府及其各部门的财政收支,国有金融机构和企事业单位的财务收支,以及其他应进行审计的财政、财务收支的真实性、合法性和效益性依法进行审计监督。

#### (二) 民间审计组织

民间审计组织,是指由依法设立,开展审计中介服务的会计师事务所。纵观注册会计师行业在世界各国的发展,会计师事务所主要有独资、普通合伙、有限责任、有限责任合伙四种组织形式。根据我国《注册会计师法》的规定,我国会计师事务所分为合伙会计师事务所和有限责任公司会计师事务所两种形式。合伙会计师事务所是由2名以上符合规定条件的合伙人,以书面协议形式,共同出资、共同执业,以各自财产对事务所的债务承担连带责任的会计师事务所。有限责任公司会计师事务所是指由注册会计师发起设立、承办注册会计师业务并承担有限责任的会计师事务所。有限责任公司会计师事务所以其全部资产对其债务承担责任。

作为民间审计组织,会计师事务所还必须接受中国注册会计师协会的行业自律和管理。

#### (三) 内部审计机构

内部审计机构,是指规模较大的国家机关、金融机构、企业事业组织、社会团体及其他单位,应当按照国家有关规定建立健全内部审计制度,设立独立的内部审计机构。有内部审计工作需要但不具有设立独立的内部审计机构条件的单位,可以授权本单位内设机构履行内部审计职责。

设立内部审计机构的单位一般设立审计委员会,配备总审计师,在本单位的权力机构领导下执行审计工作。审计委员会主要履行如下职责:对本单位的财政收支、财务收支及有关经济活动进行审计;对本单位及领导人的任期经济责任进行审计;对本单位内部控制的健全性和有效性以及风险管理进行评审;对本单位的经济管理的效益进行审计。

### 四、审计的分类

如果按不同的标志,可以将审计分为不同的类型。

#### (一) 审计的基本分类

审计的基本分类,是指审计按其主体和按审计内容不同进行的分类。审计主体是指具有行使审计权的组织机构和专职人员。审计主体在审计活动中处于主导地位,是审计行为的执行者。

1. 审计按主体不同划分,可以分为政府审计、民间审计、内部审计。

(1) 政府审计是指由政府审计机关对政府部门和国有企事业单位的财政财务收支及其有关经济活动的真实性、合规性和效益性所进行的审查。政府审计是在政府领导下代表政府进行的审计。例如,我国审计署对教育事业费的审计,各省审计厅对本省各市财政预算收支执行的审计均属政府审计,各审计厅审计局对所属的国有企事业单位的财政财务收支进行的审计等,也属于政府审计的范畴。

(2) 民间审计,又称为社会审计、独立审计,或者称为注册会计师审计。民间审计是指经有关部门批准注册设立的民间会计师事务所、审计事务所进行的审计。这种审计是审计人接受审计委托人的委托,对被审计单位的审计事项所进行的审查。民间审计组织也可接受政府审计的委托,对企事业单位进行审计。其主要特征是受托审计。民间审计的内容非常广泛,不仅包括传统的财务审计、财经法纪审计,还包括经营审计、管理审计、单位经营效益审计。民间审计组织的每一项审计事项的内容取决于审计委托人具体委托事项的目的和要求。民间审计或者注册会计师审计的内容,包括传统财务报表审计、验资、企业合并分离清算事项审计等。

(3) 内部审计,是指由部门、单位内部专职审计机构专职审计人员所进行的审计。内部审计的内容是本部门、本单位财政财务收支的审计、财经法纪的审计以及经济效益的审计。内部审计的职能是在本部门、本单位相对独立地行使审计监督权,是实现经济管理一种必要手段,其内容并不限于各部门、各单位会计核算的工作监督,而且还涉及经济活动的各个领域,是增强内部控制、改善企业内部经营管理的一个重要环节,是企业自我完善和自我发展的一条重要途径。

## 2. 按审计目的划分

审计按其目的,可以分为财政财务收支审计、财经法纪审计和经济效益审计。

(1) 财政财务收支审计,也称常规审计或传统审计。是指审计组织通过对会计凭证、会计账簿、会计报表以及有关经济资料的审查,查明被审计单位的财政财务收支活动是否真实、合规的一种审计。

(2) 财经法纪审计,也称法纪审计。是对被审计单位或被审计人员是否贯彻执行和严格遵守财经政策、法令、制度的一种审计。

(3) 经济效益审计,是指对被审计单位经济活动的效益性所进行的审计。其目的是加强经营管理,提高经济效益。审计重点是审查和评价被审计单位经营管理活动的效果性、效率性和经济性。

## (二) 审计按其他标准分类

审计除了主要按审计主体,按审计目的分类之外,还可以有其他的分类。

1. 按审计实施时间不同,可以将审计分为事前审计、事中审计、事后审计。
2. 按审计执行地点不同,可以把审计分为报送审计和就地审计。
3. 按审计主体与客户的关系划分,可以分为强制审计和受托审计。
4. 按审计范围不同,可以分为全面审计、局部审计和专题审计。
5. 审计内容不同,可以分为财务报表审计、经营审计和合规性审计。
6. 按是否收费,可以分为无偿审计和有偿审计。
7. 按审计的频率划分,可以分为定期审计和不定期审计。

## 五、审计的职能

审计的职能,是审计客观上所固有的、不受人们主观意志所支配的内在功能。审计职能是

审计的本质属性。审计具有经济监督、经济评价和经济鉴证三项职能。

### （一）经济监督

经济监督是审计的基本职能,是指监察和督促被审计单位的经济活动,使其按照正常的经济规律和法规制度运行。审计监督是整个经济监督体系的一个重要组成部分。通过审计监督,可以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,促使其符合国家的方针、政策、法规、制度、计划和预算的要求,以维护国家的财经法纪。纵观审计产生和发展的历史,不难看出,审计正是应经济监督的需要而产生的,也在经济发展的过程中扮演着经济监督的角色。国内外的审计实践充分表明,任何国家和社会,越是要发展经济,越是要改革开放,就越是需要加强审计监督。通过审计监督,可以严肃财经纪律,维护国家和人民的利益,可以加强宏观调控和管理,可以促进企事业单位经济效益的提高。可见,经济监督是审计的基本职能。

### （二）经济评价

经济评价是指审计人员通过对被审计单位的财政财务收支和有关经济活动进行审核检查,就其经济决策、经济预算、经济计划和经济方案是否先进可行,执行情况如何,经济效益高低优劣,以及内部控制是否健全、严密、有效等做出评价,为有关方面提供决策信息。

审核检查被审计单位的财政财务收支及其有关经济活动,是进行经济评价的前提。只有查明了被审计单位的具体经济活动的客观状况,才能按照一定的标准,进行对比分析,形成各种经济评价意见。经济评价的过程,同时也是肯定成绩,发现问题的过程。经济评价职能是现代审计尤其是民间审计和内部审计的重要职能。

### （三）经济鉴证

经济鉴证又称审计公证,是指通过审核鉴定,确认被审计单位的财务报表和经济资料是否真实、正确,是否可以信赖,并作出书面证明,以供报表预期使用人决策使用。经济鉴证职能是随着现代审计的发展而出现的一项职能,它不断受到人们的重视而日益强化,并显示其重要作用。

事实上,不同类型的审计都具备这三项职能,只是侧重有所不同。政府审计、民间审计、内部审计都同时具有经济监督、经济评价和经济鉴证职能。而政府审计更突出的是经济监督职能,民间审计更多地表现出的是经济鉴证职能,内部审计则主要是表现出经济评价的职能。

## 六、审计的作用

审计的作用,是指审计职能在审计实践中产生的客观效果。审计作用是随着审计职能的显现而逐步发挥出来的。我国现阶段审计的作用,概括起来主要有防护作用、证明作用和促进作用。

### （一）审计的防护作用

审计的防护作用,是指运用审计监督职能所产生的防范、保护、维护等实际效果。这是传统审计所具有的作用。发挥审计的防护作用,可以检查经济资料及其反映的经济活动的真实性和准确性,保证经济信息的准确可靠,保护资产的安全完整,确保国家计划、预算的顺利完成。可以监督党和国家方针、政策和经济法规的贯彻情况,表彰先进,鞭策后进,揭露和查处违法乱纪行为的发生,保证党和国家方针、政策和财经法规的顺利实施,确保社会主义市场经济的健康有效运行。

## （二）审计的证明作用

审计的证明作用,是与审计的鉴证职能相联系的作用。审计报告,可以对被审计单位的财务报表及相关资料的合法性和公允性,对被审计单位的经营管理活动的真实性、合法性、合规性等,作出比较权威而客观的公证,起到证明的作用,以资财务信息的预期使用人作出适当的决策。

## （三）审计的促进作用

审计的促进作用,主要是与审计的评价职能相联系的一项作用。通过审计,审计机构和审计人员可以发现被审计单位在经营管理活动中,在内部控制等方面存在的缺陷和漏洞,并以管理建议书等形式与治理层、管理层沟通,促进被审计单位加强内部控制,改善经营管理,提高经济效益,促进被审计单位实现自我完善和自我发展。

## 【任务案例】

程乾手里有30万元的闲散资金,他无意买车买房,希望做些其他的投资。看到近期股票市场收益率比同期银行存款利率高得多,他决定用这笔资金购买股票,但又不知道买哪只股票,朋友李铭告诉他,最好的方式是通过查阅上市公司公布的利润表,挑选盈利好的公司的股票进行投资。于是,经过一番挑选,他准备购买ZT公司的股票,因为该公司的每股收益很高。可是,另一位朋友王凯又提醒他,最好再看看ZT公司公布的审计报告。程乾查到了ZT公司上一年度的审计报告是无保留意见,他搞不清楚这什么意思,意味着什么。王凯告诉他,审计报告无保留意见表明注册会计师认为ZT公司的上年度财务报表没有重大问题,可以信赖该公司提供的财务信息,是一家盈利较好的公司,可以放心购买其股票。果然没多久,ZT公司股票价格就开始上涨。程乾在高兴的同时,也对审计产生了浓厚的兴趣。

程乾想知道:究竟什么是审计?审计报告的使用人都有哪些呢?

## 【任务案例分析及处理】

审计是一个系统化过程,即通过客观地获取和评价有关经济活动与经济事项认定的证据,以证实这些认定与既定标准的符合程度,并将结果传达给有关使用者。注册会计师以独立第三人的身份,本着独立、客观、公正的原则,通过对被审计单位的账、证、表、单等会计资料及相关资料的审查,收集审计证据,形成恰当的审计意见,以提高财务报表可信赖程度。

注册会计师签发的审计报告的使用人包括现有的股东、潜在的投资者、银行等金融机构、公司管理层、政府相关部门等。程乾由于购买了ZT公司的股票,属于公司的现有股东,他运用经过审计的财务信息的目的,是为了评价公司的盈利能力,为自己是否继续持有股票、追加投资或者抛售股票的投资决策服务的。而潜在的投资者需要决定是否对公司进行投资,投资的价格是多少,重视企业未来发展潜力方面的信息。银行等金融机构则属于公司的债权人,他们需要决定的是是否给企业放贷,以及贷款的额度与条件,因此,他们主要关注企业的财务状况,企业的信用状况,以及企业的现金流量,项目的营利性,即企业以资抵债的能力。管理层需要企业财务信息,是内部管理的需要,管理层需要检查企业的业绩、评价复杂交易的结果,并做出影响企业未来发展方向的决策。政府相关部门关注企业的财务信息,要求企业定期报送财务报表并关注审计报告,主要是政府宏观经济管理部门需要企业的基础财务信息,进行经济信息统计,制定宏观经济发展规划与计划。政府的职能部门如税务等,需要通过企业财务信息以便进行税收的征管等工作。

## 任务2 了解审计监督体系及审计与会计的关系

### 【任务2 引导案例】

审计的产生,从世界范围内来看,最初都是起源于官厅,称为官厅审计,即国家审计。我国官厅审计的产生可追溯到西周初期。据《周礼》记载,西周的官制中,国家财计机构分为两个系统:一是地官司徒系统,掌管财政收入;二是天官冢宰系统,掌管财政支出。另设独立于财计部门之外的“宰夫”一职,负责审查“财用之出入”。这是我国政府审计的萌芽。

到了16世纪,在意大利的沿海城市,伴随着航海贸易的发展和商品经济的发展,尤其是两权分离,客观上导致了注册会计师审计的萌芽,并在世界各国蓬勃发展起来。

而在商品经济发展过程中,由于企业自身业务的日益复杂,企业规模的不断扩大,企业内部也产生了经济监督的需要,因此,在大型企业组织内部一般都要设立内部审计机构,独立于其他职能部门,对企业的财务收支的真实性、合理性、有效性进行监督,为企业生产经营活动和管理活动的科学性、有效性提出管理建议。

总之,国家审计、注册会计师审计、内部审计虽然起源有先有后,但是,它们的交互发展,极大地促进了全世界审计的繁荣和发展。

#### 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(民间审计),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。

#### 二、审计监督体系各部分之间的相互关系

##### (一)注册会计师审计与政府审计的关系

现代意义上的政府审计是近代民主政治发展的产物。按照民主政治的原则,人民有权对国家事务和人民财产的管理进行监督。因此,各级政府机关机构和官员在受托管理属于全民所有的公共资金和资源的同时,还要受到严格的经济责任制度的约束,这种约束方式就表现为政府审计机构对受托管理者的经济责任进行监督。因此,政府审计担负的是对全民财产的审计责任。

注册会计师审计(民间审计)是商品经济发展到一定阶段的必然产物,也是商品经济条件下社会经济监督机制的主要表现形式。由于所有权与经营权的分离,以及债权人对自身权益的关心,必然产生对投资运用或债务收回前景的密切关注,这种关注即依赖于注册会计师的审计结果。因此,相对于审计客体而言,政府审计和注册会计师审计均是外部审计,都具有较强的独立性。从我国来看,两者在许多方面存在区别。

1. 两者的审计目标不同。政府审计是对被审计单位的财政收支或者财务收支的真实、合法和效益依法进行的审计;注册会计师审计是注册会计师对财务报表是否按照适用会计准则和相关会计制度编制进行的审计。

2. 两者的审计标准不同。政府审计是审计机关依据《中华人民共和国审计法》和国家审计准则等进行的审计;注册会计师审计是注册会计师依据《中华人民共和国注册会计师法》和《中国注册会计师审计准则》进行的审计。