

审 计 基 础

主 编 邹德军
参 编 刘长涛 凌辉贤
刘志娟 杨小红

图书在版编目 (CIP) 数据

审计基础 / 邹德军主编. —北京: 北京理工大学出版社, 2017. 6

ISBN 978 - 7 - 5682 - 4236 - 3

I. ①审… II. ①邹… III. ①审计学 - 高等学校 - 教材 IV. ①F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2017) 第 130022 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 /

开 本 / 787 毫米 × 1092 毫米 1/16

印 张 / 13

字 数 / 308 千字

版 次 / 2017 年 6 月第 1 版 2017 年 6 月第 1 次印刷

定 价 / 49.80 元

责任编辑 / 王俊洁

文案编辑 / 王俊洁

责任校对 / 周瑞红

责任印制 / 李志强

随着我国经济体制改革的不断深化和市场经济制度的不断完善,我国审计人才需求呈现出多样化的趋势。多样化中极为重要的一类人才就是在企事业单位一线从事审计具体工作的技术和管理人才。本教材主要是针对高等教学的需要而编写的。在编撰过程中立足理论够用、重在实践的思路,注重结合高等教育人才培养的教学内容、方法和课程体系特点,充分体现应用型人才培养的特色。

1. 注重基本技术方法和审计实务的结合

为突出应用型人才培养的特色,本教材在编写中比较详细地介绍了审计的基本方法和具体审计技术,并在具体审计循环中介绍了主要审计方法和审计技术的应用,以培养学生分析和解决现实问题的能力。

2. 充分利用新的信息技术和网络技术充实课堂教学内容

考虑到审计课程涉及课前准备知识比较多,审计基础理论又是掌握必要审计技术的前提,各个学校对审计教学目标存在较大差异等情况,我们提供了丰富的审计教学资料(其中包括超过1 000道在线测试题、60多个微课视频以及大量案例等资源)以方便教师授课和学生学习。

3. 注重一定的前瞻性

我国审计工作方法力图与国际接轨,并将要实施新的审计准则,本教材在编写中注重介绍一些审计方法和技术的发展趋势,并根据编者的理解介绍了一些未来很有可能实现的审计方法和技术。

本教材编写分工为:邹德军教授编写第一章至第五章及第十一章、第十二章,刘长涛教授编写第七章、第八章,凌辉贤副教授编写第六章,刘志娟教授编写第十章,杨小红注册会计师编写第九章,全书由邹德军统稿。

在本教材编写过程中,我们参阅了大量文献,从中受到不少启发和帮助。北京理工大学出版社领导,尤其是程奇编辑为本书的出版和发行倾注了极大的热情和努力。在此一并向他们表示诚挚的感谢!

本教材为方便教师的教学工作,备有电子教案和电子课件,各位老师可以选择使用。此外,为了配合教学的需要,本教材配有相关练习、案例,可以作为教学资源提供给各位老师使用,欢迎索取(zoudejun@126.com)。

审计基础

本教材可以作为高等院校中会计、审计、财务管理等专业的审计基础教材，也可以作为有一定经济管理知识的专业人士学习审计的材料，还可以作为从事审计工作人员的参考书。

由于时间和编者水平有限，可能存在一些疏漏和错误之处，恳请读者批评、指正！

编 者

CONTENTS

目录

▶ 第一章 概论	(1)
第一节 审计的起源与发展	(1)
第二节 审计目标	(13)
第三节 注册会计师的职业道德和法律责任	(24)
▶ 第二章 审计计划	(39)
第一节 审计计划	(39)
第二节 审计重要性	(42)
第三节 审计风险	(47)
▶ 第三章 风险评估与风险应对	(50)
第一节 风险评估	(50)
第二节 风险应对	(62)
▶ 第四章 审计方法	(68)
第一节 审计的方法体系	(68)
第二节 审计检查方法	(70)
第三节 审计分析方法	(75)
第四节 审计实物证实方法	(77)
第五节 审计抽样	(82)
第六节 计算机辅助审计方法	(86)
▶ 第五章 审计证据与审计工作底稿	(95)
第一节 审计证据的概念与分类	(95)
第二节 审计证据的收集与整理	(101)
第三节 审计工作底稿的概念与分类	(104)
第四节 审计工作底稿的编制	(106)
▶ 第六章 销售与收款循环审计	(111)
第一节 销售与收款循环审计的目标与范围	(111)
第二节 销售与收款循环审计实施	(115)
▶ 第七章 购货与付款循环审计	(124)
第一节 购货与付款循环审计的目标与范围	(124)
第二节 购货与付款循环审计实施	(128)

审计基础

▶ 第八章 存货与仓储循环审计	(136)
第一节 存货与仓储循环审计的目标与范围	(136)
第二节 存货与仓储循环审计实施	(139)
▶ 第九章 筹资与投资循环审计	(154)
第一节 筹资与投资循环审计的目标与范围	(154)
第二节 筹资与投资循环审计实施	(158)
▶ 第十章 货币资金审计	(164)
第一节 货币资金的审计目标与范围	(164)
第二节 货币资金审计实施	(166)
▶ 第十一章 审计报告	(175)
第一节 期后事项	(175)
第二节 审计报告的含义	(179)
第三节 审计报告的撰写	(182)
▶ 第十二章 验资业务	(189)
第一节 验资概述	(189)
第二节 验资程序和步骤	(191)
第三节 验资的内容与方法	(194)
第四节 验资报告	(195)
▶ 参考文献	(202)

第一章

概 论



本章学习目的与要求

通过本章的学习，学生了解审计的起源与发展，重点掌握审计的基本概念、要素构成和审计的本质特征，理解审计分类的意义及标志，了解审计机构体系构成及对人员素质的要求，明确审计工作步骤及各阶段审计工作重点。

第一节 审计的起源与发展

一、审计的起源

审计是人类社会经济发展的客观产物，是在财产所有权与经营管理权相分离的条件下，随受托经济责任制的产生而产生，并伴随着受托经济责任制的发展而发展。在社会生产力极为低下的原始社会，没有剩余财产，没有阶级，财产的所有权与经营管理权统一于所有者本人，所有者自己承担经营责任，不存在受托经济责任，无须他人监管。当社会生产力发展到一定水平，出现了剩余产品，产生了私有制之后，社会财产逐步由少数人支配，他们可以脱离体力劳动，单凭对财产的占有权剥削他人的劳动果实，使人们之间产生了根本的利害冲突，尤其是国家形成之后，拥有大量财富的最高统治者，实行分权控制，必然分封一些臣僚去代为征收、经管各项财粮赋税。这就促使财产所有权与经营管理权的分离，在财产所有者（最高统治者）和经营管理者（臣僚）之间形成一种受托经济责任关系，即由经营管理者向所有者承担经济责任。所有者（统治者）为了维护其统治，保护财产的安全完整，必然要对那些经营管理者（臣僚）履行职责的情况进行监督检查，这就促使了政府审计的产生与发展。



RAPID DESIGN

当市场经济发展到一定程度,经营贸易规模不断扩大,经济利益群体中各种权利与责任的关系也进一步细化和复杂。当今社会出现的股份公司、集团公司、母子公司等现代企业生产经营管理模式,使权利与责任分离的受托经济责任关系成为现代企业组织形式的最主要特征,经营管理者与财产所有者都渴求建立更完善的经济监督体系,以明确各自的责任,保护各自的既得利益。就股份公司而言,股东对公司的财产拥有所有权,但不直接参与企业生产经营管理,而是委托经理行使管理的职能,而公司经理人员对受托的经济责任要以会计报表的形式定期向股东报告公司的经营情况和财务成果。然而,这些会计信息资料是否真实、正确?能否证实管理人员履行了受托的经济责任?这就要求精通会计实务的独立的第三方对公司的经济实绩进行甄别,通过公正的审查、评价、鉴证会计信息资料的真实性,表明该经济组织的经济行为与既定权利、责任标准一致的程度。于是,审计便得到了快速发展。由此可见,市场经济的发展,加快了财产所有权和经营权的分离,随之产生新的经济责任关系,促进了现代审计业务的发展,客观公正独立的审计活动,对保障市场经济的有序进行发挥着日益重要的作用。

二、审计的产生发展

(一) 我国审计的产生与发展

审计发展经历了一个漫长的过程。据考证,我国在西周就开始有审计活动的记录,是世界上较早产生审计的国家之一。古代阶段的中国审计从西周开始,经历了秦汉、隋唐、宋朝等演进发展时期,元、明、清几个朝代由于我国民族工商业发展缓慢,再加上外敌的入侵,审计活动停滞不前,并逐渐被西方的民间审计所超越。中华民国时期审计有了较大起色,但是由于旧制度的约束,审计在社会经济活动中的影响力极为有限。新中国成立以来,特别是十一届三中全会以后,我国的审计才借助改革的春风迈上飞速发展的快车道。纵观历史,我国审计发展大体上可划分为古代、近代和现代三个发展阶段。

1. 古代阶段(西周—中华民国)

西周开始了审计的萌芽。西周初期国家财计机构分为两个系统:一是地官大司徒系统,掌管国家财政收入;二是天官冢宰系统,掌管国家财政支出。天官下设司会和宰夫,司会为计官之长,主天下之大计,掌管王朝财政收支的全面核算,西周内部的审计形成司会,《周礼》中记载:“凡上之用,财用,必考于司会。”即帝王所用的开支,也都要受司会的检查。同时司会对王朝的财政收支要“以参互考日成,以月要考月成,以岁会考岁成”。我国政府审计的起源,基于西周的宰夫,宰夫负责政府的审计工作,独立行使考核诸官政绩并进行奖惩的职权,《周礼》中记载:“宰夫岁终,则令群吏正岁会。”由此可见,宰夫是独立于财计部门之外的官职,标志着我国政府审计的产生。

秦汉时期审计地位得以确立。

(1) 秦朝设立“三公”、“九卿”辅佐政务。“三公”之一的“御史大夫”,掌管国家政治经济监察和审计职权,并协助丞相处理政事。汉承秦制,仍设“三公”、“九卿”,仍由“御史大夫”掌管全国的监督审计大权。

(2) “上计制度”日臻完善。秦朝继承了始于周朝的“上计制度”,并加以完善,使审计工作上通下达,形成一条直线。

(3) 审计地位提高, 职权扩大。秦汉时期的“御史大夫”不仅行使政治、军事的监察之权, 还行使经济的监督之权, 控制和监督财政收支活动, 勾稽总考财政收入情况。同西周时期的“宰夫”相比, 审计地位显著提高。

隋唐至宋朝审计制度日臻健全。隋唐至宋, 中央集权不断加强, 官僚系统进一步完善, 审计制度也随之日臻健全。隋朝开创一代新制, 在中央设尚书省, 下设都官(或刑部), 在都官(或刑部)下设“比部”, 掌管国家审计监督, 行使审计职权。唐朝改设三省六部, 六部之中, 刑部掌管天下律令、刑法、徒隶等政令, 仍在“刑部”下设“比部”, 凡国家财计, 不论军政内外, 无不加以勾稽和查核审理。“比部”审计之权通达国家财经各领域, 而且一直延伸到州、县, 审计范围极广、项目众多, 而且具有很强的独立性和较高的权威性。宋朝是我国封建社会经济持续发展的时期, 从审计发展的历史来看, 是一个极其重要的朝代。宋朝初期中央设“三司”, 在“三司”下设“都磨勘司”, 掌管勾覆三部账籍, 以验出入数, 由于没有专设审计机构, 审计地位下降, 造成审计混乱。宋太宗淳化三年(公元992年), 在太府寺下设“审计院”, 掌管国家财政收入的审查工作, “审计”一词在我国历史上首次出现。从此, “审计”一词便成为财政监督的专用名词, 对后世中外审计建制具有深远的影响。

元、明、清停滞不前阶段。元、明、清各个朝代, 君主专制日益强化, 审计虽有发展, 但总体上停滞不前。元朝取消“比部”, 由户部兼管财政报告的审核, 独立的审计机构即告消亡。明朝初期设“比部”, 不久即取消, 洪武十五年设置督察院, 以左右都御史为长官, 审查中央财政。清承明制设置督察院, 对君主进行规谏, 对政务进行评价, 对官吏进行纠察弹劾, 是当时最高的监察监督机构, 从表面上看权力很大, 但由于取消了“比部”这一独立的审计机构, 实际上其财计监督和审计职能严重削弱, 审计制度出现了倒退。

2. 近代阶段(中华民国—新中国成立)

辛亥革命以后, 北洋政府于1912年在国务院下设“审计处”, 各省设立了“审计分处”, 1914年将“审计处”改为“审计院”, 同年颁布《审计法》及《审计实施细则》等法规。1918年9月7日, 在谢霖等一批会计专家的力谏下, 北洋政府农商部颁布了《会计师暂行章程》, 同年谢霖领取了第一号会计师证书, 在北京创办了中国第一家会计师事务所——正则会计师事务所, 标志着我国注册会计师事业的正式起步。1927年, 国民政府又颁布了《会计师注册章程》和《会计条例》。1928年, 国民政府颁布《审计法》和实施细则, 同年又将“审计院”改为“审计部”, 隶属于监察部, 各省设立相应的审计组织, 形成了一个垂直领导的审计网。1929年, 随着《公司法》、《税法》和《破产法》的颁布实施, 对注册会计师事业的发展起到了推动作用。

3. 现代阶段(新中国成立至今)

新中国成立后, 国家没有设置审计机构, 对企业的财税监督和货币管理, 是通过不定期的会计检查进行的。

中共十一届三中全会以后, 我国实行“对外开放、对内搞活”的方针, 党和政府把工作重点转移到经济建设上来, 商品经济得到迅速发展, 为注册会计师制度的恢复重建创造了客观条件。1980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制度的正式恢复。1981年1月1日, “上海会计师事务所”成立, 成为新中国第一家会计师事务所。1982年修改颁布的《中华人民共和国宪法》明确规定: 建立政府审计机构, 实

行审计监督。1983 年我国成立了最高审计机关——审计署，在县以上各级人民政府设置了各级审计机关。1985 年 1 月实施的《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。”1985 年 8 月国务院发布了《关于审计工作的暂行规定》。1986 年 7 月，国务院发布了《中华人民共和国注册会计师条例》，首次确立了注册会计师的法律地位，使注册会计师行业建设进入了一个新时期。1988 年 11 月，国务院颁布了《中华人民共和国审计条例》，同时成立了中国注册会计师协会。1993 年 10 月 31 日，全国人大颁布了《中华人民共和国注册会计师法》，1994 年 10 月颁布了《中华人民共和国审计法》，并于 2006 年对该法进行了修订，从法律上进一步确立了注册会计师审计和政府审计的法律地位，为其进一步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，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（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。目前，中国注册会计师协会已与 50 多个国家和地区的会计师团体建立了友好关系。

为了使注册会计师行业发展与社会主义市场经济发展相适应，在国务院的指示下，1997 年 7 月开展了全行业清理整顿工作，1998 年开始全面推行事务所脱钩改制工作。这一系列政策的施行，极大地推动了注册会计师行业的规范发展，为我国注册会计师行业与国际惯例接轨奠定了良好的基础。在国家法律、法规的规范下，我国注册会计师行业得到了快速发展，截至 2006 年 10 月 31 日，全国共有会计师事务所 6440 家，注册会计师 72037 人，为改革开放、国有企业转换经营机制和社会主义市场经济体制的建立及有序运行发挥了积极作用。

在国家审计和注册会计师审计大力发展的同时，我国为了完善审计监督体系，加强部门、单位内部的经济监督和管理，于 1984 年在部门、单位内部成立了审计机构，实行内部审计监督。1985 年国家审计署发布了《关于内部审计工作的若干规定》（2003 年修订），2003 年又颁布了《内部审计条例》。为了进一步规范内部审计工作，中国内部审计协会于 2003 年 6 月开始启动《内部审计准则》的制定工作，截至 2008 年年初，先后发布了《内部审计基本准则》、《内部审计职业道德规范》、28 项《内部审计具体准则》和 2 项《内部审计实务指南》。这些准则的颁布实施，有力推进了内部审计法制化、制度化和规范化建设。我国市场经济的蓬勃发展，为内部审计提供了一个广阔的舞台，使之在发挥审计监督、检查功能时，进一步拓展审计在经营、管理、绩效等内部经济活动中的服务咨询功能，从而优化了审计环境。

（二）西方注册会计师审计的起源与形成

在西方国家，审计的产生与发展同样经历了一个漫长的过程。据考证，早在奴隶制度下的古罗马、古埃及和古希腊时代，已有官厅审计机构。但当时的审计，无论从组织机构上还是方法上，都还处于很不完善的阶段。西方审计真正的崛起，则主要是以伴随着商品经济的发展而产生的注册会计师审计为代表。

1. 注册会计师审计的起源

注册会计师审计起源于 16 世纪的意大利。当时地中海沿岸的商业城市已经比较繁荣，

而意大利的威尼斯已经成为东西方贸易的枢纽，商业经营规模不断扩大。为了筹集大量资金，合伙制企业便应运而生。尽管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，有的则不参与企业的经营管理，在这种情况下，出现了财产所有权与经营权的分离。这样，参与经营管理的合伙人就有责任向不参与经营管理的合伙人证明其提供会计资料的真实性，而不参与经营管理的合伙人也希望监督企业的经营情况，对参与经营管理的合伙人进行审查。因此，客观上处于第三者地位、具有丰富经验的会计师就成了最合适的人选。通过第三者的审查并证明，可消除合伙人之间的相互猜疑，有利于促进合伙制关系的巩固，适应当时生产力发展的需要，因此，这种早期的审查方式得以成立并发展。这就是早期注册会计师审计的起源。

2. 注册会计师审计的形成

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。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。

注册会计师审计的真正形成始于英国的股份制企业制度。18 世纪的工业革命使英国的社会经济发生了巨大变化，英国资本主义经济得到迅速发展，生产社会化程度大大提高，企业的所有权与经营权开始分离。随着以发行股票筹集资金为特征的股份公司的大量出现，企业的所有权与经营权进一步分离，大部分股东完全脱离公司的经营管理，他们出于自身的利益，非常关心公司的经营成果，希望有外部的会计师来检查他们所雇佣的管理人员，特别是会计人员是否存在贪污、盗窃和舞弊行为，以及公司会计报表的真实性，于是在英国出现了第一批以查账为职业的独立会计师。他们对企业会计账目进行逐笔检查，目的是查错防弊，把检查结果向股东报告。1721 年英国“南海公司事件”加速了注册会计师的诞生。当时的南海公司以虚假的会计信息诱骗投资人上当，其股票价格一路上涨，但好景不长，南海公司未能逃脱破产的厄运，使股东和债权人损失惨重。为了查明南海公司破产的原因，英国议会聘请会计师查尔斯·斯耐尔（Charles Snell）对南海公司进行审计。查尔斯·斯耐尔以会计师名义提出了“查账报告书”，从而宣告了注册会计师的诞生，正式揭开了注册会计师审计发展的序幕。

为了监督经营者的经营管理，防止其徇私舞弊，保护投资者、债权人的利益，避免“南海公司事件”重演，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》进行了修订，规定股份公司的账目必须经董事会以外的人员审计。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，标志着注册会计师的诞生。1862 年，英国《公司法》确定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。

从 1844 年到 20 世纪初，是注册会计师审计形成的时期。在这一时期内，由于英国的法律规定了股份公司和银行必须聘请注册会计师审计，致使英国注册会计师审计得到迅速发展，并对欧洲、美洲及日本等产生了重要影响。这一时期英国注册会计师审计的主要特点是：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。

从 20 世纪初开始，全球经济发展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，南北美战争结束以后，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 年刚成立时成为会计师和簿记师协会，为会计人员提供教育等服务。当时英国巨额资本开始流入美国，促进了美国经济的发展。为了保护广大投资者和债权人的利益，英国的注册会计师远涉重洋到美国开展审计业务，同时美国本身也很快形成了自己的注册会计师队伍。1887 年，美国公共会计师协会（The American Association of Public Accountants）成立，1916 年该协会改组为美国注册会计师协会，后来成为世界上最大的注册会计师职业团体。注册会计师审计逐步渗透到社会经济领域的不同层面。更为重要的是，在 20 世纪初期，由于金融资本对产业资本更为广泛的渗透，企业同银行利益关系更加紧密，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企业信用的资产负债表审计，即美国式注册会计师审计。审计方法也逐步从单纯的详细审计过渡到初期的抽样审计。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检查，判断企业信用状况；审计方法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，扩大到了债权人。

从 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赢利水平，产生了对企业利润表进行审计的客观要求。美国 1933 年《证券法》规定，在证券交易所上市的企业的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出具的审计报告。因此，审计报告使用人也扩大到整个社会公众。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利润表为中心的全部财务报表及相关财务资料；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，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，并以控制测试为基础进行抽样审计；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，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审计的跨国界发展，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 年代末合并为“六大”国际会计师事务所，之后又合并成为“五大”国际会计师事务所。2001 年，美国出现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，将近三年来的利润额削减 20%，约 5.86 亿美元。安然公司作为美国的能源巨头，在追求高速增长的狂热中，利用会计准则的不完善，进行表外融资的游戏，并通过关联交易操纵利润。出具审计报告的安达信会计师事务所，因涉嫌舞弊和销毁证据受到美国司法部门的调查，之后宣布关闭，世界各地的安达信成员所也纷纷与其他国际会计师事务所合并。因此，时至今日，尚有“四大”国际会计师事务所，即普华永道（PricewaterhouseCoopers）、安永（Emst&Young）、毕马威（KPMG）、德勤（DeloitteToucheTohmatsu）。与此同时，审计技术也在不断发展，抽样审计方法得到普遍运用，风险导向审计方法得到推广，计算机辅助审计技术得到广泛采用。

三、审计的基本概念

(一) 审计的定义

审计是社会经济发展到一定阶段的产物，并随着社会经济的发展而发展。“审计”一词从词义上来解释，“审”为详细、周密、谨慎地审阅检查，“计”为会计资料，并且还有计算、稽核之意。在英文中，“审计”（Audit）一词是指会计检查。随着生产和经济的发展，以及管理的客观需要，审计的对象有了新的发展，它已被审计单位包括会计业务在内的所有经济活动纳入审查范畴，从而使审计的内涵和外延不断发展和完善。

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，对被审计单位在一定时期的全部或部分经济活动及其相关资料，依法进行审核检查，以判断经济活动及其相关资料的真实性、合法性、合规性、公允性和有效性，并发表审计意见的具有独立性的经济监督、评价和鉴证活动。

(二) 审计的构成要素

1. 审计的主体

审计主体也就是审计执行者，即审计的“专职机构或人员”。在这里，专职机构是指政府审计机关、内部审计机构和会计师事务所，专职人员则指专门从事政府审计、内部审计和注册会计师审计的工作人员。

2. 审计的客体

审计客体也就是审计对象，即“被审计单位在一定时期的全部或部分经济活动及其相关资料”。由于审计主体不同，审计对象也不完全相同，随着社会经济的不断发展，审计对象也在不断发生变化。

3. 审计的关系

“接受委托或根据授权”反映了审计的关系。通常情况下，我国政府审计和内部审计是根据上级管理部门或领导的授权进行的，而注册会计师审计是接受委托来进行的。

4. 审计的依据

“依法进行审核检查”反映了审计要依据法律、法规和一定的标准进行，只有对审计工作和审计对象有明确的判断标准，才能使审计工作顺利进行，使审计结论更好地被各方所接受。根据审计依据的性质和内容分类，审计依据有以下四类：

- (1) 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；
- (2) 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、内部审计准则等；
- (3) 各级政府和企业、事业单位编制的预算、计划和签订的合同等；
- (4) 各级政府部门制定的业务规范和技术经济指标等。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。

5. 审计的目的

审计的目的就是审计工作预期要达到的目标，即“判断经济活动及其相关资料的真实性、合法性、合规性、公允性和有效性，并发表审计意见”。审计的目的取决于审计的职能

和审计委托人或授权人对审计工作的要求。审计人员要通过自身的工作对被审计单位的相关资料及其反映的经济活动做出判断,并将审计结论以书面报告的形式提交给委托或授权人。

6. 审计的性质

“具有独立性的经济监督、评价和鉴证活动”反映了审计的性质和审计的职能。审计人员在审计过程中要做到客观、公正和实事求是,必须保持独立性。独立性是审计的精髓,是审计的本质属性,只有做到独立性,审计工作才能赢得社会各界的信任。经济监督、经济评价和经济鉴证是审计的三大职能,但是这三大职能的发挥要建立在独立性的基础之上。

(三) 其他组织对审计的定义

除上述定义外,人们对审计本质的研究一直在不断地走向深入。但不同时期、不同国家、不同组织对审计所下的定义都有所不同。下面介绍几个有代表性的观点供参考。

(1) 1989年中国审计学会在贵州省安顺市召开的审计基本理论研究会上提出如下审计定义: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、促进加强宏观调控的独立性经济监督活动。

(2) 美国会计学会(American Accounting Association, AAA)于1973年颁布的《基本审计概念报告》中,把审计概念定义为:“为确定关于经济行为及经济现象的结论和所制定的标准之间的一致程度,而对与这种结论有关的证据进行客观收集、评定,并将结果传达给利害关系人的有系统的过程”。

(3) 国际会计师联合会(IFAC)下设的国际审计与鉴证准则理事会在《国际审计准则》中把审计概念描述为:“审计人员对财务报表在所有重要方面按照确定的财务报告框架编制发表意见”。

(4) 2007年1月1日开始施行的《中国注册会计师执业准则第1101号——财务报表审计目标和一般原则》中对审计概念的描述为:“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财务报表是否按照使用的会计准则和相关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反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。”

四、审计的特征

审计的特征也就是审计有别于其他管理活动的地方,即审计是一项具有独立性的经济监督、评价和鉴证活动。正因为审计具有独立性,才能保证审计机构和审计人员依法客观公正地判断经济活动及其相关资料的真实性、合法性和公允性,以便取信于社会各界,更好地发挥监督作用。所谓审计独立性,就是审计机构和审计人员秉公、按原则从事审计工作。审计机构和审计人员在执行审计业务、出具审计报告时,应当在形式上和实质上独立于委托单位和其他机构,不受外界干扰和影响。

《宪法》中明确指出,审计机关要依照法律规定,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。国家颁布的《审计法》、《注册会计师法》也都对审计机构和审计人员的独立性给予了明确的说明。审计独立性包含以下几个方面:

（一）机构独立

机构独立是指审计机构要独立于被审计单位之外，与被审计单位没有组织上的隶属关系，不能受制于其他部门和单位，尤其是不能成为国家财政部门和各机构财务部门的下属机构，否则审计就失去其独立性。审计机构的独立性还表现为独立于被审计单位之外，与被审计单位没有任何组织上的行政隶属关系。

（二）经济独立

经济独立是指审计机构从事审计活动需要的经费，应当有合法的来源和法律保证，不受被审计单位的牵制。否则，审计机构没有一定的经济来源，就无法开展审计工作，若经济来源受制于被审计单位或其他相关单位，审计的独立性就难以保证。我国自 2006 年 6 月 1 日开始施行的新《审计法》第十一条规定：“审计机关履行职责所必需的经费，应当列入财政预算，由本级人民政府予以保证。”可见，国家对政府审计的重视与支持，是其独立行使审计监督权的保证，对于实行有偿服务的注册会计师审计，要依据国家规定的收费标准收取审计费用，保证其生存和发展的需要。

（三）工作独立

工作独立是指审计人员应当独立于被审计单位之外，与被审计单位之间没有任何利害关系，独立进行审核检查，独立作出审计结论，这是保证审计工作客观、公正的前提。我国《审计法》第十三条规定：“审计人员办理审计事项，与被审计单位或者审计事项有利害关系的，应当回避。”

审计是一项独立性的经济监督、评价和鉴证活动，与其他经济监督、评价和鉴证活动相比，其独立性表现为：

1. 审计监督不同于其他部门的经济监督

财政、税务、银行及证券交易管理机构所进行的经济监督，是其业务活动的一部分，而不是独立的经济监督活动，其目的是为国家财政、银行信贷和证券业务服务。国家司法、监察等部门对企事业单位的经济监督活动，同样不是独立的经济监督活动。

2. 审计评价不同于其他部门的业绩评价

经济管理部门对企事业单位的经济活动、行政领导人所做出的业绩评价，既可以依据审计结果进行，也可以根据其他资料进行，与审计评价相比，评价基础、评价依据和评价方法有着重大区别。

3. 审计鉴证不同于社会公正

社会公证部门进行的经济公正，是对相关各方以相互承认的资料、事实所进行的证明，如双方签订的经济合同、契约等，因此它与通过自身业务取得证据，并依据证据进行经济鉴证的审计业务有着很大的区别。

五、审计的分类

研究审计分类具有重要意义，主要表现在以下两个方面：一方面，研究审计分类，对于完善审计理论体系有着重要的意义；另一方面，研究审计分类，掌握各种审计类型的规律，

以适应各种不同审计实务的需要，从而确保审计工作的顺利进行。在审计工作中，为了使一项审计事项顺利进行，可将不同类型的审计有机地结合起来，形成完善的审计科学理论体系。

（一）审计按其主体分类

审计主体，是指具有并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。审计按其主体的性质划分，可以分为政府审计、注册会计师审计和内部审计三类。

1. 政府审计

这是指政府审计部门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。政府审计是政府首脑领导下代表政府进行的审计。例如，我国审计署对民政事业费的审计，省审计厅对本省各级地市财政预算收支执行的审计均属政府审计。

2. 民间审计

这是指经有关部门批准注册的会计师事务所进行的审计，即注册会计师审计。它是审计人接受审计委托人委托，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组织的委托，对企事业单位进行审计。其主要特点是受托审计。民间审计的内容十分广泛，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、单位经济效益审计。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，例如，会计师事务所进行的审计、验资、查账、清算等，都属于民间审计。

政府审计与民间审计是被审计单位以外的审计组织所进行的审计，统称为外部审计。

3. 内部审计

这是指由部门、单位内部专职审计机构和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，是实现经济管理的一种必要手段，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，是增强内部控制的一个重要环节。

（二）按审计内容和目的分类

按内容和目的，审计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三类。

1. 财政财务收支审计

财政财务收支审计也称常规审计或传统审计。它是指审计组织通过对凭证、账簿、报表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

财经法纪审计也称违纪审计、专案审计。它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、制度进行的一种审计。从严格的意义上讲，财经法纪审计是财政财务收支审计的一个特殊类别，其内容包括在财政财务收支审计的内容之中，但其内容突出以下两点：一是突出对违反财经法律行为的审查，诸如乱挤成本、乱摊费用、偷税漏税、化公为私等行为；二是突出对违法犯罪案件的审查，如对贪污盗窃、行贿受贿等情况的审

查。审计的目的在于通过监督、检查，促使被审计单位和有关人员遵守财经法纪，防止经济违法犯罪案件的发生。

3. 经济效益审计

这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经济性、效率性和效果性。其中经济性是对投入的要求，效率性是对速度的要求，效果性是对产出的要求。对这三个方面的审计，实质是审查经济活动是否有效地进行。具体审计内容包括：

- (1) 对经营方针决策、各项计划目标和投资方案的经济性、合理性和可行性的审计；
- (2) 对被审计单位管理素质和管理水平的审计；
- (3) 对经营活动中人力、物力、财力等资源利用的节约或浪费的专项审计；
- (4) 对生产经营成果等效益实现程度及其影响因素的审计。

通过对被审计单位有关项目的审查、取证、分析、评价，提出建议，借以查清被审计单位存在的问题，使其改善经营管理，提高经济效益。

(三) 按审计实施时间分类

审计按其实施时间不同，可以分为事前审计、事中审计和事后审计三类。

1. 事前审计

这是指审计组织在被审计单位经济业务发生前所进行的审计。该类审计的主要内容包括被审计单位经济计划、预算、决策、方案的编制是否切实可行，各项工程项目的预算是否经济有效，以及经济合同的签订是否合理合法等，其目的是事先纠正计划、预算、决策等方面的失误，预防错弊行为的发生，防患于未然，保证经济行为的合理性和合法性，促使被审计单位正确处理各方面的经济关系，不断提高企业经营管理水平。

2. 事中审计

这是指审计组织在被审计单位某项经济业务发生期间所进行的审计。审计的主要内容是审查计划、预算、决策、方案、合同等执行情况，审查经济责任的履行情况，审查基建工程的施工进度、施工质量、施工效益等，其目的是确保内部控制制度的贯彻执行，及时发现和纠正错弊行为，保证计划、预算、决策、方案、合同的顺利实施。

3. 事后审计

这是指审计组织在被审计单位经济业务结束后所进行的审计。这类审计的内容较多，既包括财政收支审计，又包括财经法纪和经济效益审计，其目的是评价经济活动的真实性、合法性和效益性，确认经济责任，总结经验教训，为今后编制计划、预算、方案等提供参考依据。

(四) 按审计审查的范围分类

审计按其范围不同，可以分为全部审计、局部审计两类。

1. 全部审计

这是指审计组织对被审计单位在审计期内的全部经营活动及其经济资料所进行的审计。全部审计的结果比较准确可靠，但审计业务量过于繁重。它一般适用于内部控制制度不健全、会计基础工作较为薄弱的单位或经济业务简单、凭证账册等经济资料较少的小型企业。