



高等院校会计学教材系列

Q.C.C.O.U.N.T.I.N.G

审计学

(第二版)

吴秋生 主编

格致出版社



上海人民出版社



高等院校会计学教材系列

审计学 (第二版)

吴秋生 主编

格致出版社  上海人民出版社

图书在版编目(CIP)数据

审计学/吴秋生主编.—2版.—上海:格致出版社:上海人民出版社,2010

(高等院校会计学教材系列)

ISBN 978-7-5432-1714-0

I. 审… II. 吴… 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 244766 号

责任编辑 王 静

美术编辑 路 静

高等院校会计学教材系列

审计学(第二版)

吴秋生 主编

出版 世纪出版集团 格致出版社
www.ewen.cc www.hibooks.cn
上海人民出版社
(200001 上海福建中路193号24层)



编辑部热线 021-63914988

市场部热线 021-63914081

发行 世纪出版集团发行中心
印刷 上海市印刷七厂有限公司
开本 787×1092 毫米 1/16
印张 24.75
插页 1
字数 531,000
版次 2010年2月第1版
印次 2010年2月第1次印刷
ISBN 978-7-5432-1714-0/F·245
定价 38.00 元

高等院校会计学教材系列编委会

主 任 于玉林 天津财经大学会计学院,教授、博导

副主任(按姓氏笔画排序)

万寿义 东北财经大学会计学院,教授
付 磊 首都经济贸易大学会计学院,教授
田昆儒 天津财经大学会计学院,教授、博导
汤湘希 中南财经政法大学会计学院,教授、博导
杨有红 北京工商大学会计学院,教授
陈兴述 重庆工商大学会计学院,教授
胡继荣 福州大学管理学院会计系,教授
栾甫贵 首都经济贸易大学会计学院,教授
麻俊生 上海世纪出版集团格致出版社,副编审

委 员(按姓氏笔画排序,除以上是委员外)

王凡林 首都经济贸易大学会计学院,教授
王定迅 河南财经学院会计学院,副教授
王建忠 天津财经大学,教授、博导
付 磊 首都经济贸易大学会计学院,教授
包 强 广东金融学院会计系,教授
刘百芳 北京语言大学会计系,教授
刘建中 河南大学会计系,教授
许义生 广东商学院会计学院,教授
许永斌 浙江工商大学财会学院,教授
许家林 中南财经政法大学会计学院,教授、博导
吴彦龙 天津财经大学会计学院,教授
吴秋生 山西财经大学会计学院,教授
张 立 长春税务学院会计系,教授
张庆龙 北京工商大学会计学院,副教授
张俊瑞 西安交通大学管理学院,教授、博导

李培根	兰州商学院会计学院,教授
李端生	山西财经大学会计学院,教授
汪平	首都经济贸易大学会计学院,教授、博导
沈征	天津财经大学会计学院,副教授
陈海声	华南理工大学管理学院,副教授
周仁仪	湖南商学院会计系,教授
周晓苏	南开大学商学院,教授、博导
郑伟	山东经济学院会计学院,副教授
胡元木	山东经济学院教务处,教授
胡继荣	福州大学管理学院,教授
倪国爱	安徽财经大学会计学院,教授
倪筱楠	沈阳大学工商管理学院,副教授
唐现杰	哈尔滨商业大学会计学院,教授
唐欲静	北京工商大学会计学院,副教授
徐春立	天津财经大学会计学院,教授
高方露	天津财经大学会计学院,副教授
高亚军	中南财经政法大学财税学院,副教授
袁明哲	山东大学管理学院,教授
盛明泉	安徽财经大学会计学院,教授
傅建设	天津商业大学管理学院,教授
程夏	成都理工大学商学院,教授
童盼	北京工商大学会计学院,教授
董惠良	上海商学院财会金融学院,教授

总序

会计是经济管理的重要组成部分,经济越发展会计越重要。凡是有经济活动的地方都需要有会计,会计已成为人民群众需要了解和运用的基本知识。作为一门重要的学科,会计学是研究会计工作规律和会计发展规律的知识体系,它是一门经济管理科学。会计学在发展过程中,为适应经济和社会发展、科学和技术进步、管理和改革要求的需要,形成了相互联系、相互制约的各种分支学科。与此相联系,在高等院校的会计教学中,为了培养高级会计人才,也形成了由各种会计学科相互联系、相互制约的会计课程体系。

考虑到在 21 世纪发展知识经济的条件下会计更要重视管理的要求,以及会计人员要具有创新精神和实践能力的要求,为了适应普通高等院校和高等职业、成人学校会计教育的需要,在上海世纪出版股份有限公司格致出版社大力支持下,我们组织有关高等学校编写“高等院校会计学教材系列”。在这套会计学教材系列中,有 20 门左右是会计专业、财务管理专业和审计专业的主体课程,另有 20 门左右是选修课程,供会计及相关专业教学选用。

会计学教材系列的编写,力求适应我国改革开放现阶段发展的实际需要,从培养符合现代市场经济要求的会计人才出发,特制定如下的编写要求:(1)要理论和实践相结合;(2)要反映会计工作规律,具有相对稳定性;(3)要反映认识由浅入深循序渐进的规律;(4)要反映最新财务会计准则、制度和相关法规的要求;(5)要反映会计信息化对会计核算的影响;(6)要反映当代会计研究水平,具有一定的超前性;(7)要借鉴西方会计,并与国际会计准则协调;(8)要开拓创新编写新教材;(9)严格遵守《著作权法》和相关法规的规定,严禁抄袭、剽窃。

为了编好会计学系列教材,特成立编委会,负责组织教材系列的编写工作。每本教材实行主编负责制,主编负责组织本书的编写工作,每位作者对本人编写的内容完全负责。欢迎广大教师和学生在使用过程中提出意见和建议。

高等院校会计学教材系列编写委员会

第二版前言

随着近年来《中国注册会计师执业准则》等审计相关规范的相继颁布,以及人们对不断发生的财务舞弊和审计欺诈案件的反思,我国审计理论和方法有了很多新的发展。为了尽快把新的审计规范和审计理论与方法写进审计教材,为培养熟练掌握现代审计理论与方法的经济管理人才服务,我们于2008年初编写出版了《审计学》教材。

经过一年多的实际使用,我们发现了原来教材中存在一些需要修正的问题,同时,2008年财政部等五部委颁布的《企业内部控制基本规范》对审计带来了新的影响。为了更正有关问题,体现《企业内部控制基本规范》的影响,我们对2008年版《审计学》教材进行了修订。本次修订主要包括:

1. 更新了教材中有关企业内部控制基本内容的叙述,充分体现了《企业内部控制基本规范》对内部控制含义、目标、要素等的规定。
2. 精简了前七章中的一些重复、多余和不当的内容。
3. 在审计业务循环各章中,增加了一些审计教学案例,去掉了一些过时的内容,个别调整了一些提法。
4. 对一些复习思考题进行了修改、补充。

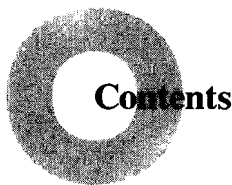
本书由山西财经大学吴秋生教授主编,负责拟定写作提纲和修改定稿,南京审计学院冯永梅老师协助主编作了不少工作。各章的初稿写作分工如下:吴秋生负责第1、3、8、11章,冯永梅负责第2、9、14章,厦门大学范文萍博士负责第4、5章,山西财经大学李保伟博士负责第6、10章,山西财经大学李粮老师负责第7、15章,山西财经大学肖文强老师负责第12、13章。本次修订是由吴秋生进行的。

本书在编写过程中吸收和引用了很多国内外同类教材的相关内容,在此我们向相关作者表示衷心感谢。由于我们的学识有限,书中难免会存在错误和不足,恳请读者批评指正。

本书适合作为高等学校财经类专业,特别是会计、审计、财务管理、财政、金融、工商管理、经济法等专业的学生学习审计学的教材。

吴秋生
山西财经大学
2010年1月

第一章	总论/1
第一节	审计的本质与特征/1
第二节	审计的主要分类/4
第三节	注册会计师及其职业组织/9
第四节	注册会计师职业的产生与发展/14
第二章	注册会计师的服务范围及其规范/19
第一节	注册会计师的服务范围/19
第二节	注册会计师执业准则/21
第三节	注册会计师职业道德规范/27
第三章	财务报表审计目标与工作循环/38
第一节	财务报表审计目标/38
第二节	财务报表审计中对舞弊的考虑/45
第三节	财务报表审计工作循环/51
第四节	审计业务约定书及其签订/53
第四章	计划审计工作/59
第一节	审计计划的内容与编制步骤/59
第二节	了解被审计单位及其环境/62
第三节	了解被审计单位内部控制/66
第四节	确定重要性水平/75
第五章	审计风险评估与应对/82
第一节	审计风险与审计风险模型/82
第二节	期望审计风险的确定/86
第三节	重大错报风险的评估/88
第四节	重大错报风险的应对/92
第六章	审计标准、证据与工作底稿/103
第一节	审计标准/103
第二节	审计证据/105
第三节	审计工作底稿/115



Contents

第七章 审计抽样技术与运用/125

- 第一节 审计抽样技术概述/125
- 第二节 审计抽样技术在控制测试中的运用/133
- 第三节 审计抽样技术在实质性程序中的运用/139

第八章 货币资金审计/154

- 第一节 货币资金审计概述/154
- 第二节 货币资金的内部控制及其测试/156
- 第三节 库存现金的审计/161
- 第四节 银行存款的审计/166
- 第五节 其他货币资金的审计/175

第九章 销售与收款循环审计/179

- 第一节 销售与收款循环的主要业务与记录/179
- 第二节 销售与收款循环的内部控制及其测试/183
- 第三节 营业收入审计/186
- 第四节 应收款项与坏账准备审计/194
- 第五节 流转税费审计/203
- 第六节 其他相关账户审计/207

第十章 采购与付款循环审计/211

- 第一节 采购与付款循环的主要业务与记录/211
- 第二节 采购与付款循环的内部控制及其测试/215
- 第三节 应付账款审计/219
- 第四节 固定资产及其折旧审计/222
- 第五节 无形资产审计/228
- 第六节 其他相关账户审计/230

第十一章 生产与储存循环审计/239

- 第一节 成本循环的主要业务与会计账证/239
- 第二节 成本循环的内部控制及其测试/241
- 第三节 生产成本审计/242
- 第四节 存货储存审计/249
- 第五节 其他有关项目审计/259

第十二章 筹资与投资循环审计/264

- 第一节 筹资与投资循环的主要业务与记录/264
- 第二节 筹资与投资循环的内部控制及其测试/266
- 第三节 借款相关项目审计/268
- 第四节 所有者权益相关项目审计/272
- 第五节 投资相关项目审计/277
- 第六节 所得税及其他相关项目审计/286

第十三章 特殊交易与事项审计/295

- 第一节 关联方交易审计/295
- 第二节 或有事项审计/297
- 第三节 会计估计审计/298
- 第四节 公允价值审计/300
- 第五节 期初余额审计/305
- 第六节 期后事项审计/309
- 第七节 持续经营审计/314
- 第八节 现金流量表审计/322

第十四章 编制和出具审计报告/325

- 第一节 审计报告的意义、种类与格式/325
- 第二节 编制审计报告前的准备工作/329
- 第三节 审计意见的种类与表达/337
- 第四节 提交审计报告后发现情况的处理/347
- 第五节 特殊目的的审计报告/349

第十五章 其他鉴证业务/358

- 第一节 验资/358
- 第二节 财务报表审阅/367
- 第三节 预测性财务信息的审核/373
- 第四节 对财务信息执行商定程序/380

参考文献/384

【本章学习目标】

通过本章学习,应掌握审计的本质与特征;熟悉审计的主要分类;了解注册会计师应具备的素质;掌握会计师事务所各种组织形式的特点与适用范围;了解注册会计师协会的职责与机构设置等概况;了解注册会计师职业产生与发展的历程。

第一节 审计的本质与特征

一、审计的本质

了解一种人类活动的本质通常要从考察它的起源入手,因为现存的一种社会现象总是适应某种特定的社会需要而产生的。审计(audit)的起源是指审计是适应何种社会需要而产生的。总体上说,审计是社会经济发展到一定阶段的产物,是适应社会经济发展的需要而产生的。但是,审计究竟是适应何种社会经济发展的需要而产生的,却是一个争论较大的问题。多数有人认为,审计是适应经济监督的需要而产生,这里的经济监督包括财政监督、财务监督等。

在人类社会早期,由于生产力的发展,社会财富的增多,使财产的所有权和经营权产生了分离,形成了财产所有者与经营者之间的受托经济责任,即经营管理者接受财产所有者的委托,按照财产所有者的意志,管好用好财产,保证其安全完整、保值和不断增值的经济关系。在这种经济关系下,所有者和经管者之间必然存在目标的不一致,经管者可能为了扩大自身的利益而侵蚀所有者的利益,如贪污或消极怠工等,从而形成代理成本。所有者为了切实维护自身的经济利益,保证经管者能合理、合法和有效地使用所有者的财产,防止他们不负责任和营私舞弊,就必须利用会计信息对他们进行监督。因为会计信息具

有综合性和可验证性的特点,即通过验证后的会计信息可以比较全面、客观地反映经管者受托经济责任的履行情况。

最初,由于所有者比较固定和单一,财产较少,经营规模较小,会计技术简单,所有者既有可能,也有必要对经管者提供的会计信息亲自进行监督。后来,随着所有者财产的日益增多,经营规模的日益扩大,经济活动的日益复杂,所有者日益分散和流动,管理活动和会计工作日益专业化,所有者越来越不可能,也不必要对经管者提供的会计信息亲自进行审查监督,但又必须进行这种审查监督,因此,所有者只能退而求其次,花费一定的成本委托或授权经管者以外的,能有效进行这种审查的“第三方”来代替所有者进行这种监督。对所有者而言,只要这种代理监督成本小于经管者可能造成的所有者的财富损失,这种委托就是合算的。当这种监督职能从所有者手中分离出来,委托或授权给一个与财产受托经济责任关系双方无关,而又深谙会计信息验证的群体来执行时,审计便应运而生了。

最早产生两权分离的是国家财产的所有权与管理权,国王(或人民)将财产委托给各级官员进行管理,产生了国家财产所有权与管理权之间的受托经济责任关系,因而,最早产生的审计就是官厅(政府)审计;进入资本主义社会后,公司产生了,形成了企业财产所有权与经营权的分离,企业所有者将自己的财产委托给经理人员经营管理,产生了企业财产所有权与经营权之间的受托经济责任关系,从而产生了民间审计;第二次世界大战结束后,企业规模得到了迅速的发展壮大,管理层次也因此大为增加,形成了高层管理人员向低层管理人员委托授权管理的局面,产生了不同管理层之间的委托代理这样一种特殊的受托经济责任关系,从而推动了内部审计的产生。

总之,两权分离产生了受托经济责任关系;受托经济责任关系的存在和发展,产生了对审计这种代理经济监督形式的客观需要,促进了审计的产生,并推动审计的不断发展;审计的产生有助于实现所有者对经营管理者(国王或人民对官员,高层管理者对低层管理者)的有效监督。因此,受托经济责任关系是审计赖以存在的客观基础;审计的本质是一种代理性的经济监督形式,审计的基本作用是维系受托经济责任关系。

由于审计是建立在受托经济责任关系基础上的代理性经济监督形式,所以,人们通常把受托经济责任关系称为审计关系。审计关系人就有三方:审计人、审计委托人或授权人、被审计人,这三方关系人的关系是:审计人接受审计委托人或授权人的委托或授权,对被审计人进行审计,向审计委托人或授权人报告审计结果,以实现审计委托人或授权人对被审计人的有效监督,维系他们之间的受托经济责任关系。

二、审计的本质特征

审计的本质特征是指审计作为一种经济监督形式与其他经济监督形式之间的根本区别,它是由审计的本质所决定的,是本质的外在表现形式。要正确认识一种事物的本质,必须准确把握其本质特征。

由于审计本质上是一种代理性的经济监督形式,审计主体(指审计组织和审计人员,

下同)既不属于所有者,也不属于经营管理者,是独立的“第三方”。因此,独立性就是审计的本质特征。

审计的独立性是指审计主体身份上的超脱性,精神上的公正性。

所谓身份上的超脱性,是指审计主体至少与被审计人之间,有时还与审计委托人之间,在组织人事上要没有隶属关系,在血缘上要没有近亲关系,在财务上要没有关联关系。身份上的超脱也叫形式上的独立,是相对于审计关系人之外的人而言的,即能使审计关系人之外的人认为审计主体是独立的各种表现。

所谓精神上的公正性,是指审计主体能够公正地对待审计活动有关利益各方的品质和能力,包括品质上的正直、诚实,能力上的充分胜任,工作上的认真负责,成果上的权威公允。精神上的公正也叫实质上的独立,是相对审计关系人之间而言的,即能使所有审计关系人都认为审计主体是独立的各种表现。

审计的独立性意味着审计是一种客观公正的监督,是一种财产所有者可以放心委托而受托经营管理者可以放心接受的经济监督形式,意味着审计必须存在于受托经济责任关系之上,必须以客观公正的鉴证为基本职责,即主要进行“监”——审查验证,不进行或少进行“督”——督促纠正,但要以“监”促“督”、助“督”,为审计委托人行使督促纠正权服务。如果审计主体需要一定的督促权,那也应当是为了保证客观公正地进行“监”所需要的那些督促权。

审计的独立性也意味着审计是一种代理性的经济监督形式,审计委托或授权者与审计主体之间也是一种委托代理关系,委托代理双方也存在着利益差别,审计主体在审计过程中也可能存在道德风险和逆向选择,需要他律和自律。政府需要制定相关法律、法规、规章,进行规制和监管;审计职业组织需要准则、职业道德规范等规范,进行自律。

审计的独立性是审计价值的源泉。具有充分独立性的审计主体出具的审计查验报告才是令人信服的,可以利用的有价值的报告;没有足够的独立性,甚至丧失独立性的审计主体出具的查验报告,对社会不仅无益,而且有害。近年来国内外发生的重大财务欺诈与审计失败案件,均是源于有关注册会计师和会计师事务所严重丧失独立性所致。因此,可以说,独立性是审计的生命线。

审计的独立性也是审计能够发挥其独特作用的保证。审计所出具的查验报告之所以能够为审计关系人各方自愿接受,就是源于以客观、公正为内容的审计独立性,审计主体是为审计委托人和被审计人服务的,而不是单独为某一方面服务的。其他各种经济监督形式,如财政监督、财务监督、工商监督等,其审查结论之所以要强制执行,就是因为这些监督都是为自己的业务管理服务的。当然,这不是说只有审计才是有价值的、必要的,其他经济监督是无价值的、不必要的。这说明,基于受托经济责任关系的基础上,财产所有者要有效地实现对经营管理者的监督,必须也只能依靠审计来实现这种监督,而不能依靠其他经济监督形式来实现这种监督。至于其他经济监督形式,在它们各自独特的领域也都是有价值的和必要的,是不可替代的。

为了确保审计主体具有独立性,从而确保审计独特价值或作用的发挥,多数国家的宪法,各国的审计法律、法规、审计准则和审计职业道德规范,世界审计组织的审计准则和审计职业道德规范等,都对审计主体的独立性做出了明确的要求或规定。

第二节 审计的主要分类

为了了解审计的具体内容,把握审计活动的规律,以便正确开展审计工作,就有必要对审计进行分类。审计可以按照多种标准进行分类,但其主要分类有以下几种:

一、政府审计、独立审计与内部审计

审计按其执行主体不同,可分为政府审计、独立审计和内部审计三种。审计主体是审计活动的发起者。纵观世界各国的审计监督体系,都是由政府审计、独立审计和内部审计所组成的。

(一) 政府审计

政府审计(government audit)是由政府审计机关及其审计人员依法实施的审计。一切保管和使用公共资产的单位和人员都应当接受政府审计监督。

政府审计机关是指依法接受人民委托,负责对国家财政收支、公营部门财务收支及其他有关经济活动进行审计的国家机关。这里的公营部门是指使用国家资金的部门和单位,包括政府各部门、国家的事业组织和使用财政资金的其他事业组织、国有金融机构、国有及国有控股企业、政府投资和以政府投资为主的建设项目、国际组织和外国政府援助和贷款的项目等。

我国的政府审计机关包括国家审计署及其派出机构,地方各级审计局(厅)及其派出机构。政府审计人员是指在政府审计机关中从事审计业务执行和审计活动组织、领导、管理的各类人员。

我国的政府审计机关属于国家行政机关。我国《宪法》规定:我国最高“审计机关在国务院总理的领导下,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”。地方各级政府审计机关受本级政府行政首长领导和上级审计机关业务指导,对本级政府和上一级政府审计机关负责并报告审计结果。各级审计机关负责人受本级人民政府委托每年向本级人民代表大会常务委员会报告审计工作。

与其他审计相比,政府审计的主要特点是强制性和无偿性。凡是依法应当接受政府审计监督的单位和个人,政府审计机关都可主动地对其进行审计监督,被审计单位及有关单位和个人不得拒绝、阻挠;政府审计机关做出的审计决定被审计单位必须执行,但可以申诉。政府审计机关的审计经费是由国家财政予以保障的,所以,政府审计机关进行审计监督时,不得给被审计单位增加任何经济负担。

（二）独立审计

独立审计(CPA audit)是指会计师事务所及其注册会计师所实施的审计,也叫民间审计、社会审计、注册会计师审计。会计师事务所及其注册会计师可以接受一切社会组织和个人的委托,为其提供审计及其他服务。

独立审计的主要特点是独立性、受托性和有偿性。这里的独立性是指会计师事务所及其审计人员既要独立于被审计人,也要独立于审计委托人,即应当是双向独立的。受托性是指会计师事务所及其审计人员只有收到客户书面委托才能提供约定的审计服务。有偿性是指会计师事务所及其审计人员提供了合格的约定审计服务后,应当根据规定和约定向客户收取审计费用。

独立审计虽不是最古老的审计,但目前却是理论、规范和方法体系最为健全的审计,现代政府审计和内部审计的很多理论、规范和方法是参照独立审计后形成的。理解了独立审计的理论、规范和方法后,就很容易理解政府审计、内部审计的大多数理论、规范和方法。所以,本书以后各章的内容主要是围绕独立审计进行阐述的。

（三）内部审计

内部审计(internal audit)是指单位内部审计机构及其人员依照本单位有关规定对本单位及其下属单位所实施的审计。任何达到一定规模的单位都可以根据自身经营管理特别是内部控制的需要建立和实施内部审计制度。内部审计机构可以称为单位的审计部(处、科),是直接从事对本单位财务收支、经营活动、管理活动(如内部控制、风险管理等)进行审计,并发表审计意见的机构,它主要服务于单位的经营管理,也可服务于单位的所有权监督。但是,它不同于公司的监事会或董事会下的审计委员会,这些机构是代表所有者进行所有权监督的机构,它们可以亲自进行监督,也可以组织内部审计机构协助自己进行监督,还可聘请注册会计师代理它们进行监督。

内部审计的主要特点是:能够比外部审计(政府审计和独立审计)更经常、更及时、更有针对性地进行审计活动,能从本单位的根本利益出发主动实施审计活动、做出审计判断、提出审计意见和建议,从而能更有效地帮助本单位实现目标,增加价值。

政府审计、独立审计和内部审计,尽管它们在目的、独立性要求、审计规范、有偿性、审计实施时间、审计职权等方面各不相同,分别在各自的领域里发挥应有的作用,但是,它们都是审计,在审计的内容和方法上有很多相似之处,因此,它们可以相互利用对方的工作成果,但不得因此推卸自己的审计责任。

二、财政收支审计、财务收支审计和其他经济活动审计

审计按其客体不同,可分为财政收支审计、财务收支审计及其他经济活动审计三种。审计的客体就是审计所要审查的对象和内容。尽管随着社会经济的发展,审计的内容不

断扩大和发展,但是,财政收支、财务收支及有关经济活动始终是审计的基本内容。

(一) 财政收支审计

财政收支是指政府依法取得的各种收入,如税收、收费、举债等和政府依据批准的预算而发生的各种开支,如经费、公共工程投资、社会救助支出、社会保障支出等,以及预算外的各种收支等。

对政府财政收支的真实、合法和效益实施的审计叫做财政收支审计,简称财政审计,它通常只能由政府审计机关来实施。根据我国现行财政审计体制的安排,某一级政府审计机关执行的财政审计内容通常包括:对本级政府财政预算执行情况的审计,对下一级政府财政预算执行情况和决算的审计,对本级政府及其各部门预算外资金收支的审计等。

(二) 财务收支审计

财务收支是指行政单位的拨款收入、经费支出等,事业单位的拨款收入、经营收入、经费支出、经营支出等,企业单位的资产、负债、损益等。

对单位财务收支的真实、合法和效益而实施的审计叫做财务收支审计,简称财务审计。由于各单位的性质不同,所以不同性质的单位,其财务收支执行的主体不同,如国有单位财务收支的外部审计通常应由政府审计机关执行,非国有单位财务收支的外部审计通常应由会计师事务所进行,所有单位财务收支的内部审计都应由本单位的内部审计机构来进行。最典型的财务收支审计是企业年度财务报表审计,其理论与方法体系最为健全,所以,本书以后各章的内容主要是围绕年度财务报表审计进行阐述的。

(三) 其他经济活动审计

这里其他经济活动是指与财政财务收支有关的其他经济活动,如环保、公益或爱心捐助等。对这些经济活动也需要进行审计,如环境审计、社会责任审计等,其审计主体应根据所使用资金的性质而定。

三、真实性审计、合法性审计、效益性审计和责任性审计

审计按其目的不同,可以分为真实性审计、合法性审计、效益性审计和责任性审计四种。审计的目的在于指审计活动所要最终解决的问题,是审计活动的出发点和归属。随着社会经济活动的发展,审计的目的也是在不断发展的。现阶段的审计目的是对被审计单位财政收支、财务收支及其他经济活动的真实性、合法性、效益性和责任性进行审计。

(一) 真实性审计

真实性审计就是对被审计单位财务报表、财政预决算报告等所反映的财政收支、财务收支及其他经济活动是否真实进行的审查验证。由于真实性是一种相对概念,绝对的真

实或非常真实通常是难以达到的或不值得达到的,所以,真实性通常以大多数人可以接受的真实程度为标准来衡量。这种大多数人可以接受的真实性标准,又通常体现为公认会计准则等公允标准的规定,称为公允真实性。典型的公允真实性审计是企业财务报表审计。企业财务报表审计就是对企业财务报表是否符合公认会计准则发表审计意见。由于真实性审计是其他各种目的审计的基础,而财务报表审计又是最典型的真实性审计,所以本书以后各章内容将主要以财务报表审计为例进行论述。

(二) 合法性审计

合法性审计就是对被审计单位财务报表、财政预决算报告等所反映的其财政收支、财务收支及其他经济活动是否符合法律、法规、规章、制度等进行的审查验证和督促,也叫遵循性审计。常见的合法性审计有财经法纪审计、内部控制评审等。财经法纪审计是对被审计单位严重违反财经法纪的问题进行的专案审计。内部控制评审是对被审计单位内部控制的实际执行情况与制度规定情况是否相符进行的审核。需要说明的是,当被审计单位的舞弊与违法行为影响到财务报表的公允真实性,审计人员进行财务报表审计时也需要对舞弊与违法行为予以关注,进行必要的审查。

(三) 效益性审计

效益性审计就是对被审计单位财务报表、财政预决算报告等所反映的其财政收支、财务收支及有关其他经济活动是否经济、高效和有效果进行的审查评价。常见的效益性审计有绩效审计、经营审计、管理审计等。绩效审计主要是指政府审计机关对财政支出的经济性、效率性、效果性进行的审计。经济性是指从事一项活动并使其达到合格质量的条件下耗费资源的最小化。经济性主要关注的是投入和整个过程中的成本,只有以较低的价格获得同等质量的资源时,才能够实现经济性。如对政府机关的物资采购进行审计,就应特别关注其经济性。效率性是指一项经济活动中投入资源和产出的产品、服务或其他成果之间的关系。在使用人、财、物和信息资源时,当一定量的投入取得产出最大化,或者取得一定量的产出所实际发生的投入最小化,都可称之为效率性。如对政府机关提供的公共服务进行审计,就应特别关注其效率性,是否在预算经费既定的情况下,为民众提供尽可能多而质量好的公共服务。效果性是指一项经济活动的目标实现程度或从事一项活动时期望取得的成果与实际取得的成果之间的关系。效果性主要关注的是经济活动的目标实现程度,如对政府扶贫支出进行绩效审计时,就需要特别关注该支出的效果性。经营审计是指对被审计单位经营业务活动是否投入少、产出多所进行的审计。管理审计是指对被审计单位各项管理活动是否高效率,即在管理经费既定的情况下能否多办事、办好事、最大限度地提高企业经济效益所进行的审计。

(四) 责任性审计

责任性审计就是对被审计人员或单位所承担的经济责任、社会责任等履行得是否充分,有无应当依法受到追究的问题所进行的审计。典型的责任审计有领导干部任期经济