

21世纪高职高专精品教材·财务会计类

任务驱动型

新准则·新体系

审计原理与实务

Shenji Yuanli Yu Shiwu

吴冬才 主审
郑新源 刘爱松 主编

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press



21世纪高职高专精品教材·财务会计类

任务驱动型

新准则·新体系

审计原理与实务

Shenji Yuanli Yu Shiwu

吴冬才 主审

郑新源 刘爱松 主编



东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

© 郑新源 刘爱松 2011

图书在版编目 (CIP) 数据

审计原理与实务 / 郑新源, 刘爱松主编. —大连: 东北财经大学出版社, 2011. 8

(21 世纪高职高专精品教材·财务会计类)

ISBN 978-7-5654-0486-3

I. 审… II. ①郑… ②刘… III. 审计学-高等职业教育-教材 IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 152104 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

教学支持: (0411) 84710309

营 销 部: (0411) 84710711

总 编 室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连北方博信印刷包装有限公司印刷

东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 205mm×285mm

字数: 519 千字

印张: 19 1/4

2011 年 8 月第 1 版

2011 年 8 月第 1 次印刷

责任编辑: 张旭凤 车 锐

责任校对: 贺 荔

封面设计: 冀贵收

版式设计: 钟福建

ISBN 978-7-5654-0486-3

定价: 32.00 元



前言

审计学是一门实践性很强的课程,然而传统教材偏重于抽象的理论、术语和准则的介绍,局限于审计程序的描述,即使学生学会了书本上的知识,从事具体的审计工作时仍是无所适从、一团雾水。为了改变实际审计工作与审计课堂教学严重脱节的状况,我们以2010年颁布的审计准则和应用指南为参考,与会计师事务所相关专业人士进行充分讨论,分解审计工作过程,确定典型工作任务,根据典型工作任务创设学习情境,并以此为依据进行教材内容的设计。本书具有如下特点:

1. 体现了最新的职业教育理念。

根据教高〔2006〕16号文件《关于全面提高高等职业教育教学质量的若干意见》的重要精神,按照“工学结合”人才培养模式的要求,采用工作过程导向新思路,以项目和工作任务为载体进行系统化的课程设计,真正体现了“以学生为主体”的教育理念。

2. 实现了教学过程与审计工作过程相融合。

为了更好地贯彻以能力培养为本位的教学指导思想,我们将会计师事务所实际审计案例与工作底稿引入课堂教学,基于审计工作过程对课程进行了改造,按照审计工作流程确定三个模块(即计划审计工作、实施审计工作、完成审计工作)的组织编写,实现了审计课程与会计师事务所实际工作相融合、教学过程与审计工作过程相融合。

3. 采取职业情境导入,以任务驱动编排各章节内容。

每一章节都通过职业情境导入,呈现职业情境,这不仅有利于学生对所学内容的构建,促进学生对所学知识的理解与掌握,而且通过感悟未来职业岗位的氛围激发其学习兴趣和积极性。通过分析审计工作过程确定11个典型工作任务,在分解典型工作任务的基础上编排每一章节的教学内容,使学生带着任务去学习相关知识与技能,有效地融“教、学、做”为一体。

4. 设计的案例展示了审计全过程。

本教材以汇德实业有限公司2009年度的业务为载体,以天隆会计师事务所的财务报表审计流程为主线,让学生学习如何计划审计工作,如何执行审计程序并形成审计工作底稿,以及如何编制审计报告,且每张审计工作底稿之间前后呼应、环环相扣,完整展示了从签订业务约定书开始到出具审计报告为止的全部审计过程,真正体现了对学生职业能力的培养。

本书由郑新源、刘爱松担任主编,吴冬才出任主审。郑新源负责拟定大纲以及全书的修改和定稿。各项目编写分工如下:郑新源负责编写开篇导读及各任务第一部分,刘爱松负责编写各任务第二部分。广东中天粤会计师事务所项目经理肖平先生提供了案例数据,并为本书的编写提供了很多宝贵的建议,在此表示感谢!

由于编者水平有限,本书难免存在错误和不当之处,恳请读者批评指正。

编 者

2011年6月



目 录



开篇导读 / 1

- 知识点一 审计概述 / 1
- 知识点二 审计目标 / 16
- 知识点三 审计证据 / 18
- 知识点四 审计取证方法 / 26



项目一 计划审计 / 35

任务一 接受业务委托 / 36

第一部分 任务知识点 / 37

- 知识点一 业务承接 / 37
- 知识点二 评价业务承接 / 38
- 知识点三 审计业务约定书 / 39

第二部分 任务实践页 / 42

- 一、任务资料 / 42
- 二、任务描述 / 42
- 三、任务分析 / 43
- 四、任务小结 / 49

任务二 审计风险评估与应对 / 50

第一部分 任务知识点 / 51

- 知识点一 了解被审计单位及其环境 / 51
- 知识点二 了解被审计单位内部控制 / 53
- 知识点三 评估重大错报风险 / 57
- 知识点四 审计风险应对 / 58

第二部分 任务实践页 / 61

- 一、任务资料 / 61
- 二、任务描述 / 62
- 三、任务分析 / 62
- 四、任务小结 / 67

任务三 制订审计计划 / 68

第一部分 任务知识点 / 69

- 知识点一 审计计划 / 69
- 知识点二 审计重要性 / 71

知识点三 审计风险 / 75

第二部分 任务实践页 / 77

一、任务资料 / 77

二、任务描述 / 78

三、任务分析 / 78

四、任务小结 / 81

项目二 实施审计 / 82

任务一 销售与收款循环审计 / 84

第一部分 任务知识点 / 86

知识点一 销售与收款循环控制测试 / 86

知识点二 营业收入实质性测试 / 91

知识点三 应收账款实质性测试 / 96

知识点四 其他相关账户审计 / 104

第二部分 任务实践页 / 108

一、任务资料 / 108

二、任务描述 / 109

三、任务分析 / 109

四、任务小结 / 120

任务二 采购与付款循环审计 / 122

第一部分 任务知识点 / 124

知识点一 采购与付款循环控制测试 / 124

知识点二 固定资产实质性测试 / 129

知识点三 应付账款实质性测试 / 136

知识点四 其他相关账户审计 / 139

第二部分 任务实践页 / 142

一、任务资料 / 142

二、任务描述 / 144

三、任务分析 / 144

四、任务小结 / 152

任务三 生产与存货循环审计 / 155

第一部分 任务知识点 / 156

知识点一 生产与存货循环控制测试 / 156

知识点二 存货审计 / 160

知识点三 其他相关账户审计 / 172

第二部分 任务实践页 / 173

一、任务资料 / 173

二、任务描述 / 175

三、任务分析 / 175

四、任务小结 / 188

任务四 人力资源与工薪循环审计 / 190

第一部分 任务知识点 / 191

知识点一 人力资源与工薪循环控制测试 / 191

知识点二 应付职工薪酬审计 / 195

第二部分 任务实践页 / 200

一、任务资料 / 200

二、任务描述 / 201

三、任务分析 / 201

四、任务小结 / 208

任务五 筹资与投资循环审计 / 209

第一部分 任务知识点 / 210

知识点一 筹资与投资循环控制测试 / 210

知识点二 借款实质性测试 / 215

知识点三 实收资本（股本）实质性测试 / 219

知识点四 交易性金融资产实质性测试 / 223

知识点五 其他相关账户审计 / 225

第二部分 任务实践页 / 229

一、任务资料 / 229

二、任务描述 / 230

三、任务分析 / 230

四、任务小结 / 241

任务六 货币资金审计 / 243

第一部分 任务知识点 / 245

知识点一 货币资金控制测试 / 245

知识点二 货币资金审计 / 249

第二部分 任务实践页 / 257

一、任务资料 / 257

二、任务描述 / 258

三、任务分析 / 258

四、任务小结 / 265

项目三 完成审计 / 266

任务一 终结审计 / 268

第一部分 任务知识点 / 270

知识点一 审计差异的汇总 / 270

知识点二 财务报表和审计工作底稿的复核 / 272

知识点三 审计结果的评价 / 273

知识点四 与治理层沟通 / 274

知识点五 管理层声明书 / 274

第二部分 任务实践页 / 277

一、任务资料 / 277

二、任务描述 / 277

三、任务分析 / 277

四、任务小结 / 283

任务二 撰写审计报告 / 284

第一部分 任务知识点 / 286

知识点一 审计报告的内容 / 286

知识点二 审计报告的类型 / 288

知识点三 审计报告的编制 / 293

第二部分 任务实践页 / 294

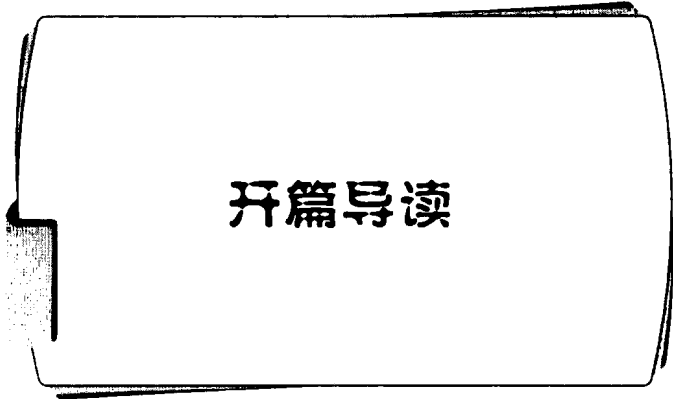
一、任务资料 / 294

二、任务描述 / 294

三、任务分析 / 294

四、任务小结 / 295

主要参考文献 / 297



开篇导读

知识点一 审计概述

一、审计的含义

（一）审计定义

我国“审计”一词最早见于《宋史》。从词义上解释，“审”为审查，“计”为会计账目，审计就是审查会计账目。在英文中，“审计”（audit）一词是指会计检查。古今中外，审计一词的大体意思是会计检查或查账，是对一种狭义的经济监督行为的表述。但是，随着社会经济的发展和经济管理要求的提高，“审计”的内涵和外延都有了扩展，其字面意义的表述已远远不能概括现代审计的丰富内容。

我国理论和实务工作者普遍认为：“审计是由专职机构和人员接受委托或授权，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、效益性进行审查和评价的独立性经济监督活动。”这个定义准确说明了审计的主体、客体、审计的目标和审计的本质等诸多内容，与社会上所说的查账不同。

（二）审计主体

审计主体即由谁来审计。从审计定义来看，审计主体是从事审计的专门机构和专门人员，即审计监督执行者。根据我国发布的有关审计的法律、法规、条例的规定，审计主体包括：国家审计机构和人员（政府审计）、内部审计机构和人员（内部审计）和社会审计机构和人员（注册会计师审计）。审计的专门机构和专职人员根据审计委托人或授权人的委托，对被审计单位或部门的财政、财务收支及有关项目进行审查、验证和评价，并根据审计结果出具审计报告。

（三）审计对象

审计对象即审计所要审查和监督的内容，是指被审计单位的财政、财务收支及有关的经济活动。审计主体不同，其审计对象也有所不同。按主体的性质不同，审计可分为政府审计、内部审计和注册会计师审计。根据《中华人民共和国宪法》和《中华人民共和国审计法》的规定，政府审计对象为国务院各部门和地方各级政府的财政收支，国家金融机构和企业、事业组织的财务收支；内部审计的对象是本部门、本单位及其所属单位的财政收支和财务收支活动；注册会计师审计的对象为委托人指定的被审计单位的财务收支及有关的经济活动。

（四）审计的基本特征

任何审计都包括三个基本要素，即审计主体、审计客体和审计授权人或委托人。审计主体，即审

计机构和审计人员，为审计第一关系人；审计客体，即被审计单位，为审计第二关系人；审计授权或委托人，指依法授权或委托审计主体行使审计职责的单位或人员，为审计第三关系人。审计委托人（第三关系人）是财产的所有者，将其财产授予被审计人去经营管理，并要求其承担相应的经济责任；被审计人（第二关系人）是财产代管者或经营者，对审计委托人负有经济责任，两者之间有一种委托与受托经济责任关系。审计主体（第一关系人），接受委托人的委托或授权对被审计单位进行审查，并向委托人提出审计报告，客观、公正评价受托代管或经营者的责任和业绩。审计主体、审计客体和审计委托人三者的关系如图 A—1 所示：

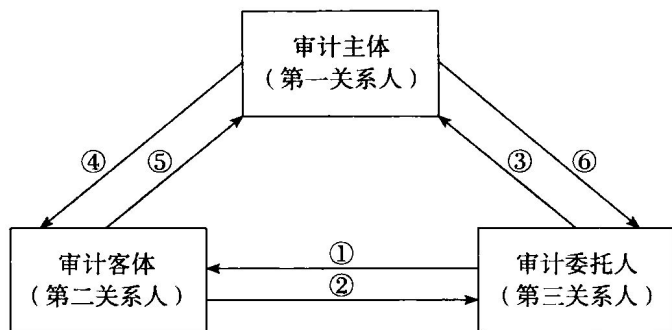


图 A—1 审计关系图

注：①委托经济责任；②受托经济责任；③委托或授权；④通知审查；⑤接受审查；⑥报告结果。

通过对审计三方关系的分析，可以看出审计是一项独立性的经济监督活动。经济监督是审计的基本职能，但审计监督与其他经济监督活动相比较具有以下特征：

1. 独立性特征

审计主体的独立性，是指审计机构和人员依法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。审计主体的独立性主要表现在组织上的独立性、人员上的独立性、工作上的独立性和经济上的独立性。在组织上，审计机构必须是单独设置的独立的专职机构，它不能与被审计单位有组织上的关系，也不能附属于其他部门；在人员上，审计人员必须依法审计、公正无私、不偏不倚，其任命应受到国家法律的保护；在工作上，审计人员依法独立行使审计监督权，独立进行审查，做出审计判断，并提出审计报告；在经济上，审计机构应有专门的经费来源，独立自主地从事审计工作。

2. 权威性特征

审计监督的权威性是指审计组织的工作过程具有法律保障，且审计结果具有法律效力的特征。审计监督的权威性是审计独立性的明显体现，只有审计组织独立行使监督权，不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉，才能确立审计组织的权威性。

3. 公正性特征

与权威性密切相关的是审计的公正性。从某种意义上说，没有公正性，也就不存在权威性。审计的公正性，反映了审计工作的基本要求。审计人员只有同时保持独立性、公正性，才能取信于审计授权或者委托者以及社会公众，才能真正树立审计权威的形象。

（五）审计职能

审计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。随着社会经济条件的不断改变和经济发展的客观需要，审计的功能也在不断地变化着。一般认为审计具有经济监督、经济评价和经济鉴证的职能。其中经济监督是基本职能，经济评价和经济鉴证则是随着审计功能的不断发展变化，为适应现代审计的需要而形成的职能。



1. 经济监督职能

审计的经济监督职能，主要是指通过审计，监察和督促被审计单位的经济活动按正常的经济规律和法规制度运行；监察和督促有关经济责任者忠实地履行经济责任，同时借以揭露违法违纪、查明错误弊端和追究经济责任等。通过对被审计单位的财政财务收支及有关的经济活动的真实性、合法性、效益性进行审查，促使被审计单位的经营活动符合国家的方针、法律、法规和制度的要求，维护财经法纪。

2. 经济评价职能

审计的经济评价职能，是指审计机构和审计人员对被审计单位的经济资料及经济活动进行审查，并依据一定的标准对所查明的事实进行分析和评价，包括评定和建议两个方面内容。例如，审计人员通过审核检查，评定被审计单位的经营决策、计划、方案是否切实可行，评定被审计单位内部控制制度是否健全和有效，评定被审计单位各项会计资料及其他经济资料是否真实、可靠等，并根据评定的结果，提出改善经营管理的建议。

3. 经济鉴证职能

审计的经济鉴证职能，是指审计机构和人员通过对被审计单位会计报表及其他相关的经济资料进行检查和验证，确定其财务状况和经营成果是否公允、合法，并出具书面证明。只有通过审计鉴定和证明并出具书面证明的财务报表，才能取得社会各方关系人的信任。

应该说，不同的审计组织形式在审计职能的体现上侧重点有所不同，政府审计和内部审计侧重于经济监督和经济评价，民间审计侧重于经济鉴证。

二、审计的产生与发展

（一）政府审计的产生与发展

1. 我国政府审计的历史沿革

西周时期，中国出现了带有审计职能的官职——宰夫，这是我国政府审计的萌芽。秦汉实行“上计”制度，对经济活动的监督有所加强。隋唐时期，在刑部之下设“比部”，建立了比较独立的审计机构。宋代设立审计院，“审计”一词正式出现；元、明、清三个朝代均未设立专门的审计机构，大部分审计职能并入御史监察机构。

辛亥革命以后，北洋政府和南京国民党政府先后设立了审计院，颁布了《审计法》。第二次国内革命战争时期，中国共产党领导下的革命根据地也实行了审计监督制度。1932年，中央革命根据地成立了中华苏维埃中央审计委员会。1934年，中华苏维埃共和国中央政府颁布了《审计条例》，明确规定了中华苏维埃共和国审计机关的职权、审计程序、审计规则等。

中华人民共和国成立之后，在较长的一段时间内未设立独立的政府审计机关，对国家财政收支的监督工作主要由财政部门内部的监察机构完成。1982年12月颁布的《中华人民共和国宪法》规定了中国实行独立的审计监督制度。1983年9月，中华人民共和国审计署成立，是国务院的组成部门，县级以上地方各级人民政府也相继设立审计机关，审计工作在全国范围内逐步展开。1994年8月31日，《中华人民共和国审计法》正式颁布，自1995年1月1日起施行。2006年2月28日，修订后的《中华人民共和国审计法》正式颁布，自2006年6月1日起施行。

2. 外国政府审计发展概况

在审计史上最早产生的审计是官厅审计，即政府审计（Government Audit）。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。审计人员以“听证”（audit）方式，对掌管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工作。

在资本主义时期,随着经济的发展和资产阶级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,大多实行立法、行政、司法三权分立,议会为国家的最高立法机关,并对政府行使包括财政监督在内的监督权。西方国家大多在议会下设有专门的审计机构,由议会或国会授权,对政府及国有企事业单位的财政财务收支进行独立的审计监督。例如,英国设立了对议会负责的国家审计署;美国成立了隶属于国会的审计总署;法国、意大利等国建立了司法模式的政府审计机构;德国、日本则建立了独立模式的政府审计机构等。

(二) 注册会计师审计的产生与发展

1. 西方注册会计师审计的产生与发展

注册会计师审计产生于意大利合伙企业制度,形成于英国股份制企业制度,发展和完善于美国的资本市场,它是伴随着商品经济的发展而产生和发展起来的。

16 世纪末期,地中海沿岸国家的商品贸易得到了发展,出现了为筹集大量资金进行贸易活动的合伙经营方式,财产的所有权与经营权开始分离。处于第三方地位、有丰富经验的会计师,可以对负有管理责任的合伙人及其提供的会计资料进行审查,消除合伙人之间的猜疑,人们开始聘请会计专家来担任查账和公证的工作。

18 世纪工业革命后,股份公司应运而生,民间审计得到迅速发展。1721 年,“南海公司事件”,斯奈尔以“会计师”的名义出具了“查账报告书”,从而宣告了独立会计师——注册会计师的诞生。1853 年在苏格兰的爱丁堡成立了“爱丁堡会计师协会”,标志着注册会计师职业的诞生。1887 年美国公共会计师协会成立,1916 年该会改组为美国注册会计师协会(American Institute of Certified Public Accountants, AICPA),后来成为世界上最大的注册会计师职业团体。

1929—1933 年经济危机后,会计报表审计在许多国家成为法定业务,审计准则不断完善,注册会计师审计进入一个新的发展阶段。

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。最初有“八大”国际会计师事务所,20 世纪 80 年代末合并为“六大”,之后又合并成为“五大”。2001 年,美国爆发了安然公司会计造假丑闻,安达信会计师事务所关闭。因此,时至今日,尚有“四大”国际会计师事务所,即普华永道(Price Water-house Coopers)、安永(Ernst&Young)、毕马威(KPMG)和德勤(Deloitte Touche Tohmatsu)。表 A—1 对注册会计师审计各个发展阶段的特征进行了整理:

表 A—1

注册会计师审计产生与发展的各个阶段

阶段	时间	对象	目的	方法	报告使用人
详细审计 (英式审计)	1844 年—20 世纪初	会计账簿	查错防弊,保护资产安全和完整	详细审查	股东
资产负债表审计 (美式审计)	20 世纪初—20 世纪 30 年代	账簿及资产负债表	通过数据检查,判断企业信用状况	详细审计转向抽样	股东及债权人
财务报表审计 (现代审计)	20 世纪 30 年代后	全部财务报表及财务资料	对财务报表发表意见	测试内部控制制度、广泛采用抽样审计	社会公众

2. 我国注册会计师审计的产生与发展

1918 年 9 月,北洋政府农商部颁布了我国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位注册会计师，谢霖先生创办的中国第一家会计师事务所——“正则会计师事务所”也获准成立。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，至1947年全国已拥有注册会计师2 619人。

1980年12月14日，财政部颁布了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法实施细则》，规定外资企业财务报表要由注册会计师进行审计，这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，成为新中国第一家由财政部批准独立承办注册会计师业务的会计师事务所。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当办理的业务。1985年1月实施的《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。1993年10月31日，第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》（以下简称《注册会计师法》），自1994年1月1日起实施。

（三）内部审计的产生与发展

一般认为，内部审计是伴随着政府审计而逐步形成和发展的。古代的内部审计很难与政府审计计划分清楚。中世纪以后，内部审计才有较完整的形态，如寺院审计、城市审计、行会审计、银行审计和庄园审计等。

近代经济社会的发展，企业管理的需要，是各大公司建立内部审计机构的主要原因。1941年，美国首先成立了内部审计师协会，标志着内部审计已成为一门独立的职业；国际内部审计师协会1978年制定和颁布了《内部审计实务标准》，为内部审计规定了职业规范和判断标准。在现代社会，内部审计已普遍存在于各类企业、行政机构和非营利组织中。

三、审计的分类

根据审计目的和审计准则分类的要求，审计可以从不同的角度进行科学的分类。研究审计分类的意义在于从不同的角度认识审计。

（一）基本分类

体现审计本质的分类称为基本分类。审计按其主体不同的分类和按其内容、目的不同的分类，属于基本分类。

1. 按审计主体不同

按主体的不同，审计分为政府审计（也称国家审计）、内部审计和注册会计师审计（也称独立审计、民间审计、社会审计），并相应地构成了三类审计组织机构，共同构成审计监督体系。

（1）政府审计

政府审计是由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有关经济活动的真实性、合法性和效益性所进行的审查。例如，审计署对行政事业费的审计，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。

（2）内部审计

内部审计是指由部门、单位内部专职审计机构和专职审计人员所进行的审计。内部审计的内容包括对本部门、本单位财政财务收支的审计、对财经法纪的审计以及对经济效益的审计。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。

（3）注册会计师审计

注册会计师审计是指经有关部门批准注册的会计师事务所进行的审计。这种审计是审计主体接受委托，对被审计单位的审计事项进行审查。其主要特点是受托审计，业务范围十分广泛。

相对于审计客体而言，政府审计和注册会计师审计都是外部审计，具有较强的独立性。内部审计是单位内部控制的一个重要组成部分，外部审计人员对被审计单位进行审计时，要对内部控制进行评价，就需要了解内部审计的情况。

2. 按审计内容和目的不同

审计按其内容和目的不同，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

财政财务收支审计又称传统审计，它是指审计机构和人员对被审计单位会计资料的正确性和真实性及所反映的财政收支、财务收支的合法性和合规性进行的审计。

（2）财经法纪审计

财经法纪审计一般属于专案审计，它是指审计机构对被审计单位和个人严重侵占国家财产、严重损害国家经济利益，违反财经纪律行为所进行的专案审计。从严格的意义上讲，财经法纪审计是财政财务审计的一个特殊类别，其内容包括在财政财务审计的内容之中，但又突出以下两点：一是突出对违反财经法律行为的审查，如对乱挤成本、乱摊费用和偷税漏税等行为的审查；二是突出对违法犯罪案件的审查，如对贪污盗窃、投机倒把和行贿受贿等情况的审查。

（3）经济效益审计

经济效益审计是指审计机构对被审计单位的财政财务收支及经营管理活动的经济性、合理性和有效性进行的审计。审计的目的是加强经营管理，提高经济效益。经济效益审计的具体内容包括：对经营方针、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；对被审计单位管理素质和管理水平的审计；对经营活动中人力、物力和财力等资源利用的情况的专项审计；对生产经营成果和财务成果等效益实现程度及其影响因素的审计。

（二）其他分类

除了基本分类外，还可以根据下列标志对审计进行分类：

按审计范围的不同，可以将审计划分为全部审计、局部审计和专项审计。

按审计实施的时间不同，可以将审计划分为事前审计、事中审计和事后审计。

按执行地点的不同，可以将审计划分为报送审计和就地审计。

按审计动机的不同，可以将审计划分为强制审计和任意审计。

四、审计组织形式

尽管当今世界各国的审计制度千差万别，但其审计组织都是由政府审计机关、内部审计机构和民间审计组织三大部分构成的。

（一）政府审计机关

政府审计是由政府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。

1. 政府审计机关的隶属模式

目前世界各国政府建立的审计机构，因领导关系不同而大体分为三种类型：①由议会直接领导并对议会负责；②在政府内建立审计机构并对政府负责，政府则对议会负责；③由财政部门领导，在财政部门内部设审计机构兼管财政监督，实行财政、审计合一制度。上述三种类型，审计机构由议会领



导独立性最强。我国目前的审计机关由政府领导，分中央与地方两个层次。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。

2. 政府审计机关的设置

我国审计机关包括：

(1) 中央审计机关。《中华人民共和国审计法》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。审计长是审计署的行政首长。”

(2) 地方审计机关。《中华人民共和国审计法》规定：“省、自治区、直辖市、设区的市、自治州、县、自治县、不设区的市、市辖区的人民政府的审计机关，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，负责本行政区域内的审计工作。”

(3) 审计特派员办事处。《中华人民共和国审计法》规定：“审计机关根据工作需要，经本级人民政府批准，可以在其审计管辖范围内设立派出机构。派出机构根据审计机关的授权，依法进行审计工作。”

3. 政府审计机关的职责

按照《中华人民共和国审计法》的规定，国家审计机关的主要职责是：①对本级各部门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；②在国务院总理领导下，对中央预算执行和其他财政收支情况进行审计监督，提交审计结果报告；③审计署对中央银行的财务收支进行审计监督，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等。

(二) 内部审计机构

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。

1. 内部审计机构的领导体制

目前世界各国内部审计部门的设置因领导关系不同而大体分为三种类型：①受本单位总会计师或主管财务的副总经理领导；②受本单位总经理领导；③受本单位董事会领导。从审计的独立性、权威性来讲，领导层次越高，越有保障。我国目前的内部审计部门一般由本部门、本单位的主要负责人领导，业务上接受当地政府审计机构或上一级主管部门审计机构的指导。相对外部审计而言，内部审计的独立性较弱。

2. 内部审计机构的职责

内部审计机构的主要职责是监督本部门、本单位的下列事项：①对本单位及所属单位（含占控股地位或者主导地位的单位，下同）的财政收支、财务收支及其有关的经济活动进行审计；②对本单位及所属单位预算内、预算外资金的管理和使用情况进行审计；③对本单位内设机构及所属单位领导人员的任期经济责任进行审计；④对本单位及所属单位固定资产投资项目进行审计；⑤对本单位及所属单位内部控制制度的健全性和有效性以及风险管理进行评审；⑥对本单位及所属单位经济管理和效益情况进行审计；⑦法律、法规规定和本单位主要负责人或者权力机构要求办理的其他审计事项。

(三) 民间审计组织

会计师事务所是注册会计师依法承办业务的机构。根据《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。申请设立有限责任会计师事务所,应当具备以下条件:①有5名以上的股东;②有一定数量的专职从业人员;③有不少于人民币30万元的注册资本;④有股东共同制定的章程;⑤有会计师事务所的名称;⑥有固定的办公场所。

1. 会计师事务所的组织形式

综观注册会计师行业在各国的发展,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。

(1) 独资会计师事务所

独资会计师事务所又称个人会计师事务所,是由具有注册会计师执业资格的个人独立开业,承担无限责任。它的优点是对执业人员的需求不多,容易设立,执业灵活,能够在代理记账、代理纳税等方面很好地满足小型企业对注册会计师服务的需求,虽然承担无限连带责任,但实际发生风险的程度相对较低。缺点是无力承担大型业务,缺乏发展后劲。

(2) 普通合伙会计师事务所

普通合伙会计师事务所是由两位或两位以上合伙人组成的合伙组织。合伙人以各自的财产对事务所的债务承担无限连带责任。优点是会计师事务所所有规避风险的主观意识,审计质量有较高的保障。缺点是建立一个跨地区、跨国界的大型会计师事务所要经历一个漫长的过程;任何一个合伙人执业中的失误或舞弊行为,都可能给整个会计师事务所带来灭顶之灾。

(3) 有限责任会计师事务所

有限责任会计师事务所,是指由注册会计师认购会计师事务所股份,并以其所认购股份对会计师事务所承担有限责任,会计师事务所以其全部资产对其债务承担有限责任。优点是可以通过公司制形式迅速聚集一批注册会计师,组成大型会计师事务所,承办大型业务。缺点是由于风险责任的降低,淡化了会计师事务所对风险的关注,弱化了注册会计师的个人责任。

(4) 有限责任合伙会计师事务所

有限责任合伙会计师事务所,最明显的特征是会计师事务所和无过错合伙人承担有限责任、有过错合伙人承担无限责任。它既融入了普通合伙和有限责任会计师事务所的优点,又摒弃了它们的不足,已成为当今注册会计师行业组织形式发展的趋势。这种组织形式兴起于20世纪90年代初期,到1995年年底原“六大”国际会计公司在美国的执业机构已完成了向有限责任合伙的转型,在其他国家和地区的执业机构的转型目前也在进行之中。

2. 会计师事务所的业务范围

注册会计师的业务范围包括鉴证业务和相关服务。

(1) 鉴证业务

鉴证业务按照提供的保证程度和鉴证对象的不同又分为审计业务、审阅业务和其他鉴证业务。注册会计师业务范围如图A—2所示。

审计业务是指注册会计师执行历史财务信息审计,主要包括:①审查企业会计报表,出具审计报告。②验证企业资本,出具验资报告。③办理企业合并、分立、清算事宜中的审计业务,出具有关的报告。④法律、行政法规规定的其他审计业务,如对以下特殊目的业务进行的审计:按照特殊编制基础编制的财务报表;财务报表的组成部分,包括财务报表特定项目、特定账户或特定账户的特定内容;合同遵循情况;简要财务报表。

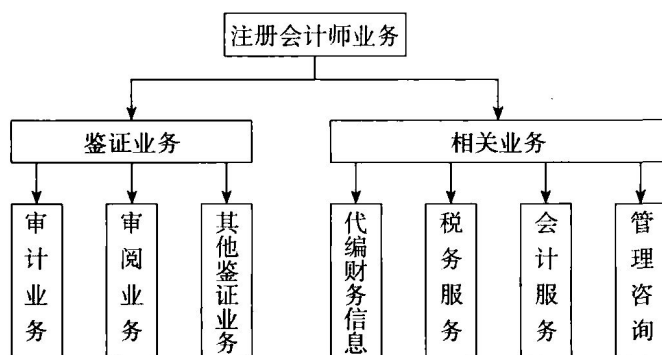


图 A—2 注册会计师业务范围

审阅业务是指注册会计师执行历史财务信息审阅，如财务报表审阅。审阅业务的目标，是注册会计师在实施审阅程序的基础上，说明是否注意到某些事项，使其相信财务报表没有按照适用的会计准则的规定编制，未能在所有重大方面公允反映被审阅单位的财务状况、经营成果和现金流量。相对审计而言，审阅程序简单，保证程度有限，审阅成本也较低。

除了审计和审阅业务外，注册会计师还承办其他鉴证业务，如预测性财务信息审核、内部控制鉴证等，这些鉴证业务可以增强使用者的信任程度。

(2) 相关服务

相关服务包括：对财务信息执行商定程序、代编财务信息、税务服务、管理咨询以及会计服务等。

对财务信息执行商定程序，是指注册会计师对特定财务数据、单一财务报表或整套财务报表等财务信息执行与特定主体商定的具有审计性质的程序，并就执行的商定程序及其结果出具报告。

代编财务信息，是指注册会计师运用会计而非审计的专业知识和技能，代客户编制一套完整或非完整的财务报表，或代为收集、分类和汇总其他财务信息。

税务服务包括税务代理和税务筹划。税务代理是注册会计师接受企业或个人委托，为其填制纳税申报表，办理纳税事项。税务筹划是由于纳税义务发生范围和时间不同，注册会计师从客户利益出发，代替纳税义务人设计可替代或不同结果的纳税方案。

管理咨询服务范围很广，主要包括对公司治理结构，信息系统，预算管理，人力资源管理，财务会计，经营效率、效果和效益等提供诊断及专业意见与建议。

注册会计师提供的会计咨询和会计服务业务，除了代编财务信息外，还包括对会计政策的选择和运用提供建议、担任常年会计顾问等。

五、审计职业道德规范

国家审计机关、内部审计机构和社会审计组织的各项审计工作结果要为利益相关者所使用。因此，各种审计组织都要制定合理的职业道德规范，并加以严格遵循，以保持审计职业的良好信誉。中国注册会计师协会会员职业道德守则规定了职业道德基本原则和概念框架，是用来规范中国注册会计师协会会员职业道德行为，提高职业道德水准，维护社会公众利益的准则。中国注册会计师协会会员包括注册会计师和非执业会员。注册会计师是指取得注册会计师证书并在会计师事务所执业的人员，有时也指其所在的会计师事务所。非执业会员是指不在会计师事务所执业（专职工作）的中国注册会计师协会个人会员，通常在工商业、公共部门、教育部门、监管机构或职业团体从事专业工作。