

国家级示范性高等院校精品规划教材



审计学

陈淑芳/主编

徐维兰 马国清/副主编

SHEN JI XUE



天津大学出版社
TIANJIN UNIVERSITY PRESS

内 容 提 要

本书主要以注册会计师审计为重点,全面地阐述了注册会计师审计的基本理论与实务。全书共分为16章:概论,注册会计师执业准则、职业道德守则与法律责任,审计目标与审计过程,审计证据与审计工作底稿,计划审计工作,风险评估与风险应对,审计抽样,销售与收款循环审计,采购与付款循环审计,生产与服务循环审计,筹资与投资循环审计,货币资金审计,特殊业务审计,审计报告,审计专题,信息技术与审计。

本书可作为经济学类、管理学类学生必修的专业课程教材,也可作为相关从业人员的参考用书。

图书在版编目(CIP)数据

审计学/陈淑芳主编. —天津:天津大学出版社, 2011.6

国家级示范性高等院校精品规划教材

ISBN 978-7-5618-3897-6

I. ①审… II. ①陈… 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(2011)第082340号

出版发行 天津大学出版社

出 版 人 杨欢

地 址 天津市卫津路92号天津大学内(邮编:300072)

电 话 发行部:022-27403647 邮购部:022-27402742

网 址 www.tjup.com

印 刷 廊坊市长虹印刷有限公司

经 销 全国各地新华书店

开 本 185mm×260mm

印 张 19.5

字 数 487千

版 次 2011年6月第1版

印 次 2011年6月第1次

定 价 35.00元

凡购本书,如有缺页、倒页、脱页等质量问题,请向我社发行部联系调换

版权所有 侵权必究

前 言

审计学是财经类院校会计学、财务管理等经济管理类专业的专业课，是一门理论性和实践性都很强的课程。会计、审计理论与实践不断地发展变化，要求审计学也必须不断与时俱进。中国企业会计准则体系和注册会计师审计准则体系的正式发布已有五年，对完善市场经济体制、提高对外开放水平、满足新形势下注册会计师执业需求发挥了重要的作用。我们根据两大准则体系实施的经验及其他会计、审计理论与实践的成果，编写了本书，以适应客观形势的要求。

本书有以下特点。

(1) 新。本书紧扣两大准则体系实施的经验及其他会计、审计理论与实践的成果，体现了时代要求。

(2) 实。本书由正文、例题、习题等构成，内容完整，便于理解和掌握。

(3) 深。本书主要以注册会计师审计为重点，涉及注册会计师执业的几乎所有环节，介绍其应有的程序、方法，具有一定的理论深度。

(4) 广。本书内容广泛，主要体现在以下几个方面：对政府审计、内部审计等给予了简单的介绍；介绍了注册会计师审计的产生与发展；对信息技术的应用、特殊项目的审计等都作了必要的介绍。

本书由西安财经学院、西安工程大学的长期担任该课程的专家、学者和骨干教师共同编写完成。由西安财经学院陈淑芳教授担任主编，西安财经学院徐维兰副教授和马国清副教授担任副主编。其中，陈淑芳编写第一、五、十四章；徐维兰编写第二、七、九章；马国清编写第八、十五、十六章；余涛编写第六章；张丽丽编写第三章；徐玮编写第十一章；李艳编写第四章；范瑾编写第十章；田谧编写第十三章；程文娟编写第十二章。

本书的编写得到了天津大学出版社、西安财经学院和西安工程大学的大力支持，并且在编写过程中，参阅了大量著作和资料，在此对相关人员和作者表示感谢。

由于时间和水平的限制，本书难免存在错漏，恳请读者批评指正。

编 者
2011年3月

目 录

第一章 概论	1
第一节 注册会计师审计的产生与发展	1
第二节 审计的含义	5
第三节 审计的种类	9
第四节 审计的基本理论	13
第二章 注册会计师执业准则、职业道德守则与法律责任	18
第一节 注册会计师执业准则	18
第二节 职业道德原则和概念框架	25
第三节 注册会计师的法律责任	31
第三章 审计目标与审计过程	42
第一节 审计目标	42
第二节 审计过程	47
第四章 审计证据与审计工作底稿	57
第一节 审计证据	57
第二节 审计工作底稿	65
第五章 计划审计工作	73
第一节 初步业务活动	73
第二节 审计计划	76
第三节 审计重要性	85
第六章 风险评估与风险应对	94
第一节 风险评估	94
第二节 风险应对	101
第七章 审计抽样	112
第一节 审计抽样的基本原理	112
第二节 审计抽样在控制测试中的运用举例	120
第三节 审计抽样在细节测试中的运用举例	125
第八章 销售与收款循环审计	132
第一节 销售与收款循环概述	132

第二节	销售与收款循环的控制测试	138
第三节	销售与收款循环的实质性程序	141
第九章	采购与付款循环审计	156
第一节	采购与付款循环审计概述	156
第二节	采购与付款循环的控制测试	159
第三节	采购与付款循环的实质性程序	164
第十章	生产与服务循环审计	182
第一节	生产与服务循环审计概述	182
第二节	生产与服务循环的控制测试	186
第三节	生产与服务循环的实质性程序	190
第十一章	筹资与投资循环审计	205
第一节	筹资与投资循环审计概述	205
第二节	筹资与投资循环的控制测试	207
第三节	筹资与投资循环的实质性程序	209
第十二章	货币资金审计	228
第一节	货币资金审计概述	228
第二节	货币资金的控制测试	230
第三节	货币资金审计的实质性程序	234
第十三章	特殊业务审计	244
第一节	期后事项和或有事项审计	244
第二节	会计政策变更和会计估计变更审计	249
第三节	持续经营假设审计	252
第四节	舞弊审计	254
第十四章	审计报告	259
第一节	审计报告概述	259
第二节	审计报告类型	261
第三节	审计报告的内容	269
第十五章	审计专题	278
第一节	政府审计	278
第二节	内部审计	280
第三节	审阅业务、其他鉴证业务和相关业务	282

第十六章 信息技术与审计	292
第一节 信息技术与审计概述	292
第二节 计算机辅助审计	295
第三节 电子商务审计	298
第四节 信息技术下的内部控制	300
参考文献	303

第一章 概 论

第一节 注册会计师审计的产生与发展

一、国外注册会计师审计的历史

注册会计师审计是伴随着商品经济的发展而产生和发展起来的。它起源于 16 世纪意大利的合伙企业制度，形成于 19 世纪英国的股份制企业制度，发展和完善于 20 世纪美国发达的资本市场。

（一）注册会计师审计的起源

16 世纪，威尼斯是地中海沿岸国家航海贸易最发达的地区，是东西方贸易的枢纽，商业经营规模不断扩大。为筹集所需大量资金，合伙制企业应运而生。合伙经营方式产生了对注册会计师审计的最初需求。因为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，所有权和经营权开始分离。为了保证合伙契约得到认真履行，利润的计算与分配正确、合理，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，那些参与企业经营管理的合伙人有责任向不参与企业经营管理的合伙人作出证明。在这种情况下，客观上需要独立的第三者对合伙企业进行监督、检查。于是，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，就是注册会计师审计的起源。他们于 1581 年在威尼斯创立了威尼斯会计协会，并通过了法律批准。这是世界审计史上最早的民间审计组织。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

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。

注册会计师审计产生的“催生剂”是 1721 年英国的“南海公司事件”。当时的“南海公司”以虚假的会计信息诱骗投资人，其股票价格一时扶摇直上。但好景不长，“南海公司”很快破产倒闭，股东和债权人损失惨重。债权人和投资人要求议会严罚欺诈者，并赔偿损失。为了平息民众怒火，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。斯耐尔以“会计师”名义出具了“查账报告”，宣告了独立会计师——注册会计师的诞生。

18 世纪下半叶，资本主义经济在英国得到了迅速的发展，生产的社会化程度大大提高，企业的所有权和经营权进一步分离。企业所有者希望外部的会计师来检查他们所雇佣的管理人员是否存在贪污、盗窃和其他舞弊行为，于是英国出现了第一批以查账为职业的独立会计

师。是否聘请独立会计师进行查账由企业主自行决定，此时的独立审计为任意审计。

随着股份有限公司的兴起，公司的所有权和经营权进一步分离，绝大多数股东已完全脱离经营管理，他们非常关心公司的经营成果，以便作出是否继续持有公司股票的决定。证券市场上潜在的投资人同样十分关心公司的经营情况，以便决定是否购买公司的股票。同时，金融资本家也非常重视公司的生产经营情况，以便作出是否继续贷款或者是否追索债务的决定。因此，在客观上产生了由独立会计师对公司提供的财务报表进行审计，以保证财务报表反映的公司财务状况和经营成果真实可靠的需求。

为了监督公司管理层的经营管理活动，防止其徇私舞弊，保护投资者、债权人利益，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。1862 年，英国《公司法》确定注册会计师为法定的破产清算人，奠定了注册会计师审计的法律地位。于是，独立会计师业务得到迅速发展。1853 年，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，它标志着注册会计师职业的诞生。

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了迅速发展。这一时期注册会计师审计简称“英国式审计”，是英国开端的审计技术和方法，是一种“详细审计”（Detailed Audit）：它要求以经济业务为基础，通过审核所有的经济业务、会计凭证、会计账簿和会计报表，来发现记账差错和舞弊行为。它的主要特点是：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。

英国对会计师职业形成与发展的贡献是巨大的：诞生了第一位官方认可的会计师，产生了会计师职业组织，形成了一个比较完整、比较系统的民间审计组织体系。1853 年，英国的第一个会计师组织——爱丁堡会计师协会创立，它对会计师实现行业自律提供了重要的管理基础。次年，该协会被授予皇家特许证，其会员可以号称“特许会计师”，这为产生真正意义上的“注册会计师”提供了参照。到 19 世纪末，英国形成了一个比较完整、比较系统的民间审计组织体系，充分满足了保证资本主义资金市场正常运转的社会要求，为后来整个世界民间审计组织的发展树立了榜样。英国注册会计师审计的发展对当时的欧洲国家、美国及日本等产生了重要影响。

1881 年，法国巴黎成立了法国会计师协会（the Society of French Accountants），旨在通过考试发展会计科学。1916 年，法国正式承认该职业。1927 年，又得到法律的认可。该法规定，在获得会计工作之前，必须经过内容广泛、综合性的考试。考试一年两次，同时，要求有五年的会计实习期。考试和证书分为三等：记账员、会计员和会计专家。1913 年，会计专家（Expert Accountant）成立了巴黎会计专家协会（Company of Expert Accountants of Paris）。此后，法国其他地方也相继建立了地方性的民间审计组织。不久，他们联合成立了“法国及其殖民地会计专家协会联合会”（Federation of Companies of Expert Accountants of France and the Colonies）。

（三）注册会计师审计的发展

从 20 世纪初开始，随着全球经济发展重心逐步由欧洲转向美国，美国的注册会计师审计得到了迅速发展，并对注册会计师职业在全球的迅速发展发挥了重要作用。

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。

19世纪末，美国公司资金的筹集主要依靠银行贷款，而不是通过发行股票。为了充分了解借款人的偿债能力，银行方面逐渐要求借款人报送经审核的资产负债表。1895年2月9日，纽约州银行协会理事会建议加盟银行要求申请贷款单位按统一报表委员会规定的格式，报送有关资产和负债的财务报表。1907年，美国银行协会信贷信息委员会（the Committee on Credit Information）建议，应向已经由注册会计师审查资产负债表的借款人提供较为优惠的贷款条件。第二年，美国银行协会总会批准了该委员会的这一要求。

在这样的环境下，会计师们开始将主要精力集中在两种分析性审查上，即对资产负债表的关键账户进行审查和对那些比簿记员具有更大权力的高层人士进行作弊的可能性加以审查。从此，审计的焦点从雇员移至管理当局；所有流动资产与流动负债的关系的真实性比现金账户的真实性更受重视；对重要账户进行分析审查的资产负债表审计逐渐取代了传统的交易事项的详细审计。

资产负债表审计是以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。蒙哥马利和其他美国学者已初步认识到了选择检查的潜在优点，明确主张应将审计范围与评价被审查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，审计人员可将更多的时间用在重要账户的实质性分析上。到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，此乃美国民间审计的新思想。

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。它的主要特点是：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盈利水平，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。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损益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，以确定财务报表的真实可靠，查错防弊转为次要目的；审计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、税务部门、金融机构及潜在投资者；审计准则开始拟定，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”，之后又合并成为“五大”。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。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。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。

二、我国注册会计师审计的简单回顾

（一）旧中国注册会计师审计的简单回顾

辛亥革命之后，随着社会的进步与发展，产生了对注册会计师审计的需求。为了打破外国注册会计师包揽我国注册会计师业务的现实，维护民族利益与尊严，当时一批爱国会计学者积极倡导创建中国的注册会计师职业。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。1925年，“全国会计师公会”在上海成立。1930年，国民政府颁布了《会计师条例》，确立了会计师的法律地位。之后，上海、天津、广州等地也相继成立了多家会计师事务所。1933年，“全国会计师协会”成立。

至1947年，全国拥有注册会计师2619人，并建立了一批会计师事务所。会计师事务所主要集中在上海、天津、广州等沿海城市，注册会计师业务主要是为企业设计会计制度、代理申报纳税、培训会计人才和提供会计咨询服务。

（二）新中国注册会计师审计的简单回顾

在新中国建立初期，不法资本家囤积居奇、投机倒把、偷税漏税造成了极为恶劣的财政状况，负责财经工作的陈云同志大胆聘用注册会计师，依法对工商企业查账，这在当时对平抑物价、保证国家税收、争取国家财政经济状况好转作出了突出贡献。

后来由于我国推行苏联高度集中的计划经济模式，注册会计师便悄然退出了经济舞台。

党的十一届三中全会以后，我国实行“对外开放、对内搞活”的方针，把工作重点转移到社会主义现代化建设上来，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。

随着外商来华投资日益增多，1980年12月14日，财政部颁发了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税实施细则》，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审计职业开始复苏。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该办理的业务。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，国务院颁发《中华人民共和国注册会计师条例》，同年10月起实施。1988年11月15日，财政部领导下的中国注册会计师协会（以下简称中注协）正式成立。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日起施行。

从1991到1993年，中注协设立的专业标准部先后发布了《注册会计师检查验证会计报表规则（试行）》等7个执业规则。

1993年通过的《注册会计师法》赋予中注协依法拟订执业准则、规则的职能。到2004年,中注协先后6批制定了独立审计准则,共发布41个项目,基本建立了我国审计准则体系框架。

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。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会员。

在审计环境发生巨大变化、发生公司财务舞弊重大事件和国际审计准则大规模修改的背景下,财政部2005年初提出会计审计准则趋同的主张。2006年2月15日,包括48项审计准则的新审计准则体系正式发布,实现了国际趋同。这些为我国专业标准建设及国际实践提供了有利指导,为建立起体系完备、内容丰富的中国注册会计师执业准则体系,实现与国际准则的实质性趋同,以及衡量注册会计师专业素质、监管注册会计师执业质量树立了新基准。

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,截止到2007年12月31日,全国共有会计师事务所6990家,注册会计师77000人,对改革开放、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起到了积极的作用。

第二节 审计的含义

一、审计的定义

随着审计行业的不断发展,人们对审计的概念进行了深入的研究,下面是有代表性的几个概念。

美国会计学会(AAA)在其颁布的《基本审计概念说明》的公告中,把审计概念描述为:为了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系统的过程。

国际会计师联合会(IFAC)下设的国际审计与鉴证准则理事会(IAASB)将注册会计师审计概念描述为:财务报表审计的目标是,使审计师(有时也指其所在的会计师事务所,下同)能够对财务报表是否在所有重大方面按照确定的财务报告框架编制发表意见。

美国注册会计师协会(AICPA)在《审计准则说明书》第1号中,将审计概念描述为:独立注册会计师对财务报表的审计目标是,对财务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。

《中国注册会计师审计准则第1101号——财务报表审计的目标和一般原则》将审计概念描述为“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:(一)财务报表是否按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制;(二)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。”

1995年国家审计署将审计概念描述为:审计是独立检查会计账目,监督财政、财务收支的真实、合法、效益的行为。

综上所述,可以认为:审计是指由具有法定资格的专门机构依照国家法规、经济及管理原理等,对被审计单位的财政、财务收支以及有关经济活动的合法性、合理性、真实性和效

益性进行监督，借以改进管理工作、提高经济效益的一种独立的经济监督活动。

审计的本质是“独立的经济监督活动”。审计作为经济监督活动与其他经济监督活动的根本差别在独立性方面，这是它的本质。

审计的主体是“具有法定资格的专门机构”。国家审计机关是依法设立的国家公务机构，具有法定的社会地位和工作范围；民间审计组织是经过有关机构批准的合法的社会组织；内部审计机构是依据国家或单位、部门的规定而设立。它们都具有法定资格。

审计的对象是“被审计单位的财政、财务收支以及有关经济活动的合法性、合理性、真实性和效益性”。

审计的目标是“改进管理工作，提高经济效益”。

审计的这一定义比较切合我国实际，比较准确地说明了我国审计的本质、审计的主体、审计的对象和审计的目标，应该说是一个比较准确的审计定义。

二、审计的特征

审计与经济管理活动、非经济监督活动以及其他专业性经济监督活动相比较，主要具有以下几方面的基本特征。

（一）独立性

独立性是审计的本质特征，它要求审计在组织上、经济上、工作上均须具有独立性。它是保证审计工作顺利进行的必要条件。

（1）组织上独立。审计机构必须是独立的专职机构，与被审计单位没有组织上的隶属关系，以确保审计机构能够独立地行使审计监督权。

（2）经济上独立。审计机构应有自己专门的经费来源或一定的经济收入，以保证有足够的经费独立自主地进行审计工作，不受被审计单位的牵制。审计机构、审计人员与被审计单位应当不存在任何经济利益关系，不参与被审计单位的经营管理活动；如果审计人员与被审计单位或者审计事项有利害关系，应当回避。

（3）工作上独立。审计机构和审计人员依法独立行使审计监督权。审计机构和审计人员应保持职业精神的独立性，不受其他行政机关、社会团体或个人的干涉。

（二）公正性

审计的公正性，反映了审计工作的根本要求，是审计的目的。它要求审计人员必须站在第三者的立场上，进行实事求是的检查，作出不带任何偏见的、符合客观实际的判断，并作出公正的评价和处理，以正确地确定或解除被审计单位的经济责任。

（三）权威性

审计的权威性，是保证有效行使审计权的必要条件。各国国家法律对实行审计制度、建立审计机关以及审计机构的地位和权力都作了明确规定，这样使审计组织具有法律的权威性。各国为了保障审计的权威性，分别通过《公司法》、《证券交易法》、《商法》、《破产法》等，从法律上赋予审计超脱的地位及监督、评价、鉴证职能。一些国际性的组织为了提高审计的权威性，也通过协调各国的审计制度、准则以及制定统一的标准，使审计成为一项世界性的

权威的专业服务。

我国宪法规定实行审计监督制度。审计法又进一步明确规定：国家实行审计监督制度。国务院和县级以上地方人民政府设立审计机关。审计机关依照法律规定的职权和程序，进行审计监督。

我国社会审计组织，也是经过有关部门批准、登记注册的法人组织，依照法律规定独立承办审计查账验证和咨询服务业务，其审计报告对外具有法律效力，这也充分体现了其法定地位和权威性。

我国内部审计机构也是根据法律规定设置的，在单位内部具有较高的地位和相对的独立性，因此也具有一定的权威性。

审计的公正性与独立性、权威性密切相关。从某种意义上说，没有独立性，就难以保证公正性；没有公正性，也就不存在权威性。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者或委托者以及社会公众，才能真正树立审计权威的形象。

三、注册会计师审计与政府审计、内部审计的关系

（一）共同构成审计监督体系

从审计的历史发展和现状可以发现，审计形成了三类不同的审计组织机构，按不同主体划分为政府审计、内部审计和注册会计师审计，共同构成了审计监督体系。

所谓政府审计，就是由政府审计机关代表政府依法进行的审计。它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。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；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。上述三种类型的审计机构中，由议会领导的第①种类型独立性最强。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。

所谓内部审计，就是由各部门、各单位内部设置的专门机构或人员实施的审计。它主要监督检查本部门、本单位的财务收支和经营管理活动。目前世界各国内部审计部门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。相对于外部审计而言，内部审计的独立性较弱。

所谓注册会计师审计，就是由经政府有关部门审核批准的注册会计师组成的会计师事务所进行的审计。在西方国家，注册会计师的组织形式主要有独资、合伙两种，近年来已出现有限责任公司和有限责任合伙等组织形式。在我国，会计师事务所是注册会计师的工作机构，注册会计师必须加入会计师事务所才能接受委托，办理业务。会计师事务所不附属于任何机构，自收自支、独立核算、自负盈亏、依法纳税，因此，在业务上具有较强的独立性、客观性和公正性，并且为社会所认可。

（二）注册会计师审计与政府审计的关系

相对于内部审计，政府审计和注册会计师审计都是外部审计，都具有较强的独立性。但是在我国，两者在许多方面存在区别，分述如下。

（1）审计目标不同。政府审计的审计目标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审计；注册会计师审计的审计目标是注册会计师对财务报表是否按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制进行审计。

（2）审计标准不同。政府审计，审计机关依据《中华人民共和国审计法》（以下简称《审计法》）和国家审计准则等进行审计；注册会计师审计，注册会计师依据《注册会计师法》和中国注册会计师审计准则进行审计。

（3）经费或收入来源不同。按照《审计法》规定，政府审计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；按照《注册会计师法》的规定，注册会计师的审计收入，来源于审计客户，由注册会计师和审计客户协商确定。

（4）取证权限不同。按照《审计法》规定，审计机关有权就审计事项的有关问题向有关单位和个人进行调查，并取得有关证明材料，有关单位和个人应当支持、协助审计机关工作，如实向审计机关反映情况，提供相关证明材料；而注册会计师在获取证据时很大程度上有赖于被审计单位及相关单位的配合和协助，对被审计单位及相关单位没有行政强制力。

（5）对发现问题的处理方式不同。审计机关审定审计报告，对审计事项作出评价，出具审计意见书；对违规的国家财政收支、财务收支行为，需要依法给予处理、处罚的，在法定职权范围内作出审计决定或者向有关主管机关提出处理、处罚意见。而注册会计师对审计过程中发现需要调整和披露的事项只能提请被审计单位调整和披露，没有行政强制力；如果被审计单位拒绝调整和披露，注册会计师视情况出具保留意见或否定意见的审计报告。如果审计范围受到被审计单位或客观环境的限制，注册会计师视情况出具保留意见或无法表示意见的审计报告。

（6）与被审计单位的关系不同。审计机关与被审计单位的关系是监督与被监督的关系；注册会计师事务所与被审计单位的关系则是提供服务与相应付费的平等的合同关系。

（三）注册会计师审计与内部审计的关系

内部审计与注册会计师审计一样，都是现代审计体系的组成部分。在我国，注册会计师审计与内部审计在许多方面存在很大区别，分述如下。

（1）审计目标不同。内部审计主要是对内部控制的有效性、财务信息的真实性和完整性以及经营活动的效率和效果所开展的一种评价活动；注册会计师审计主要对被审计单位财务报表的真实性（或合法性）和公允性进行审计。

（2）独立性不同。内部审计为组织内部服务，接受总经理或董事会的领导，独立性较弱；注册会计师审计为需要可靠信息的第三方提供服务，不受被审计单位管理层的领导和制约，独立性较强。

（3）接受审计的自愿程度不同。内部审计是代表总经理或董事会实施的组织内部监督，是内部控制制度的重要组成部分，单位内部的组织必须接受内部审计人员的监督；注册会计师审计是以独立的第三方对被审计单位进行的审计，委托人可自由选择会计师事务所。

(4) 审计标准不同。内部审计人员遵循的是内部审计准则；注册会计师遵循的是注册会计师审计准则。

注册会计师审计作为一种外部审计，在工作中可以利用内部审计的工作成果，以降低审计风险，提高审计效率。原因有以下三点。

(1) 内部审计是单位内部控制的一部分。内部审计作为单位内部的经济监督机构，主要对各项经营管理活动是否达到预定目标，是否遵循了单位的规章制度等进行监督，属于单位内部控制体系的一个组成部分。外部审计人员在对被审计单位进行审计时，要对其内部控制制度进行测评，就必须了解内部审计的设置和工作情况。

(2) 内部审计和外部审计在工作上具有相当大的一致性。内部审计在审计内容、审计方法等方面和外部审计有许多一致之处。例如，在进行财务审计时，两者在方法上都要评价内控制度，检查凭证、账册，核对账表一致性等。这就为外部审计利用内部审计工作的成果创造了条件。

(3) 利用内部审计工作成果可以提高审计效率，节约审计费用。外部审计人员在对内部审计工作进行评价以后，利用其全部或部分工作成果，可以减少现场测试的工作量，提高工作效率，从而节约被审计单位的审计费用。

第三节 审计的种类

审计从不同的角度加以考察，可以作出不同的分类。例如，按照主体的不同，分为政府审计、内部审计和注册会计师审计；按照内容和目标的不同，分为财务审计和经济效益审计；按照审计基础（方法）的不同，分为账项基础审计、制度基础审计和风险导向审计。从不同角度考察审计活动，可以充分认识审计的性质，合理组织审计工作。

一、审计的基本分类

(一) 按照审计主体分类

依法从事审计工作的机构是国家审计机关、会计师事务所和内部审计机构。这三种机构分别从事国家审计、民间审计与内部审计。

1. 国家审计

国家审计也叫政府审计，它是由国家审计机关实施的审计。国家审计机关代表国家利益、社会公众利益，依据法律规定，主要对公共资金的管理情况进行监督；国家审计具有强制性，重视对合法性的检查，对制约政府的财政行为具有重要意义。

世界上绝大多数国家都设立了国家审计机构。国家审计机关由立法机关、司法机关和行政机关领导是较常见的管理体制。审计机关隶属于立法机构的，为立法模式，如英国、美国等国家审计机构；隶属于司法体系，拥有司法权的，为司法模式，如法国、德国的国家审计机构；隶属于行政机构的，为行政模式，如苏联、瑞士的国家审计机构；审计机关独立于立法、行政、司法之外的，为独立模式，如日本的国家审计机构会计检察院。从理论上讲，由

立法机关领导国家审计机关是比较好的体制选择。

根据国家最高审计机关对地方审计机关领导关系的不同，审计机关有三种领导体制：

①垂直领导体制，即全国审计机关统一由最高审计机关领导；②非垂直领导体制，即各级审计机关只负责本级的审计工作，上下级审计机关之间不存在领导与被领导的关系；③双重领导体制，即上级审计机关领导下级审计机关的审计业务，下级审计机关向本级政府和上一级审计机关负责。

我国审计机关归由政府领导。依据 1982 年颁布的《中华人民共和国宪法》规定，我国县级以上人民政府机构设立了审计机关，在县长、市长、省长和国务院总理的领导下实施审计监督工作；地方各级审计机关，在业务上还应归上级审计机关领导。

2. 民间审计

民间审计又称注册会计师审计。它是由注册会计师实施的审计。民间审计的主要社会职能是“鉴证”，它的服务对象基本上不受限定。会计师事务所是一个非官方的组织，它所提供的服务是有偿的。会计师事务所与客户之间存在着双向选择关系，它们两者关系的调节，通常是在双方共同签订的契约框架内进行的。

会计师事务所组织形式包括独资、合伙、有限责任以及有限责任合伙等多种制度形式。不同的组织制度有不同的抗风险能力以及收益分配方式，目前最流行的组织制度形式是合伙制。

根据《注册会计师法》的规定，我国的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。

3. 内部审计

内部审计是由单位、部门内部专设的机构对本单位、本部门财务收支、经济活动等方面进行的审计。国际内部审计师协会在 1999 年提出：“内部审计是一种独立、客观的咨询活动，旨在增加价值和改善组织的运营。它通过应用系统的、规范的方法，评价并改善风险管理、控制和治理过程的效果，帮助组织实现其目标。”

内部审计是一个组织的内部控制系统的的重要组成部分，在组织运行中具有评价、保证与增值的功能。由于组织内部构成的复杂性以及治理结构的特殊性，内部审计机构具有不尽相同的组织地位。美国企业内部审计机构有直属总经理领导、副总经理领导、主计长领导等三种形式。英国的内部审计由部门审计和企业审计组成，一般均由部门或企业最高负责人领导，它的主要职责是对内部控制制度进行监督评价，并提出改进的建议。一般而言，内部审计机构组织地位越高，越有利于内部审计作用的发挥。

在企业设立内部审计，其领导类型可以归纳为三种：①由企业董事会或其所属审计委员会领导的内部审计部门；②由企业总裁或总经理领导的内部审计部门；③由企业主管财务的副总裁或总会计师领导的内部审计部门。以上三种类型，从领导层次的权威性和独立性来看，层次越高，越能保证内部审计部门独立、有效地开展审计工作。

（二）按照审计对象和目标分类

审计对象主要可分为财务收支和经济活动。以财务收支为对象的审计称为财务审计，以经济活动为对象的审计称为经济效益审计。

1. 财务审计

由于财务审计主要是检查单位的财务收支是否符合国家的有关法律、法规以及单位自行制定的规章,因此,也将这种审计称为“符合性审计”或“合法性审计”。

国家审计机关、民间审计组织与内部审计机构在从事财务审计活动中的分工、偏重上有所不同。国家审计机关主要监督公共财务收支,重点考虑“合法性”问题;民间审计组织主要查证普通企业单位的财务收支,重点考虑“公允性”问题;内部审计机构主要检查本单位及下属机构的财务收支,重点考虑“效率性”问题。

审计开始就以财务收支为检查对象,尽管随着审计的发展,审计的范围不断拓展,但财务审计仍是审计的主要内容。

2. 经济效益审计

它与国外流行于国家审计的“三E”(Efficiency, Economy, Effectiveness)审计含义基本相同。“三E”审计也被称为绩效审计(Performance Audit),它主要解决以下三大问题。

(1) 效率性问题(Efficiency): 是否以较少的投入生产出了较多的产品?

(2) 经济性问题(Economy): 是否为实现预定的目标少花了钱?

(3) 效果性问题(Effectiveness): 投入的资源是否实现了既定的目标?

上述三方面的问题存在着交叉关系,即“经济性审计”必须考虑“效果性审计”中的“目标”(产出)，“效果性审计”中也必须考虑“经济性审计”的“资源”(投入),而“效率性审计”又必须同时考虑投入与产出的比较问题,与“经济性审计”、“效果性审计”密切相关。

二、审计的其他分类

(一) 按照审计时间分类

审计时间不相同,审计的内容、程序、方式、范围等也就会有所区别。对审计按时间分类,有助于正确把握审计时间差异对审计内容、程序、方式、范围等方面的影响,便于合理安排审计计划和科学实施审计作业,提高审计的效率,更好地发挥审计的作用。

1. 事前审计

事前审计是指在经济业务发生之前进行的预先审计,如对未正式签订的合同、未收付的原始凭证、初步拟定的可行性研究报告、单位的财务计划以及费用预算等进行的审计。它能发挥“防患于未然”的作用。随着现代经济管理对审计要求的不断提高,事前审计将越来越多。

2. 事中审计

事中审计是一种在被审计业务进行期间或过程之中所实施的审计,如对工程投资完成状况的审计、对期中经济责任履行状况的审计、对期中预算执行情况的审计等。它具有实时控制作用,有利于及时纠正脱离目标的偏差,减少损失的累计和避免不可挽回损失的造成。随着审计力量的增强和审计技术、方法的改进,在国家审计与内部审计中,事中审计越来越多地受到重视。