



普通高等院校规划教材

审计学 (第二版)

SHENJIXUE
DIERBAN

主编 / 徐掌元 副主编 / 刘少林 丁立
主审 / 祝锡萍



经济科学出版社
Economic Science Press

普通高等院校规划教材

审 计 学

(第二版)

主 编 徐掌元
副主编 刘少林 丁 立
主 审 祝锡萍

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

审计学/徐掌元主编. —北京: 经济科学出版社,
2012. 1

普通高等院校规划教材

ISBN 978 - 7 - 5141 - 1361 - 7

I. ①审… II. ①徐… 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 256275 号

责任编辑: 纪晓津

责任校对: 杨 海

技术编辑: 王世伟

审计学

(第二版)

主 编 徐掌元

副主编 刘少林 丁 立

主 审 祝锡萍

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编辑部电话: 88191217 发行部电话: 88191540

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

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

北京中科印刷有限公司印装

787 × 1092 16 开 24.5 印张 580000 字

2012 年 1 月第二版 2012 年 1 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 1361 - 7 定价: 45.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

前 言（第二版）

《审计学》自2008年出版后，一直被浙江工业大学作为会计专业和财务管理专业审计学课程的主要教材，也先后被浙江树人大学、浙江科贸职业技术学院、杭州职业技术学院等兄弟院校选为教材或参考书，为经济管理各专业学生学习、掌握审计业务知识提供了一定的帮助。

2008年至今已有4年时间，在此期间，审计学理论与审计工作发生了较大的变化，为了适应这种变化，我们对教材的有关内容进行了相应的修改与补充，以满足审计理论教学与审计工作的需要。

本次修订我们对书后所附的审计项目练习资料提供了参考答案以加深对审计理论知识和审计实务工作的理解，并对采用本教材进行审计理论教学的教师提供了审计教学课件以方便教师的教学工作，并且根据审计实践需要在教材中增加了审计风险评估与审计风险应对两章内容，这两章由徐颖负责编写。

参加本次修订的人员有徐掌元、刘少林、丁立和徐颖等，祝锡萍老师对本次修改提出了许多宝贵意见，在此表示感谢。虽然我们为了提高教材的质量做了很多艰苦而细致的工作，但错误与不足在所难免，恳请同行和读者批评指正，让《审计学》不断充实、更加完善。

《审计学》编写组

2011年11月于杭州

前 言（第一版）

当您开始阅读本书时，人类社会早已经进入了 21 世纪。21 世纪是一个变幻难测的世纪，也是一个催人奋进的时代。科学技术迅速发展，作为人们认识世界、改造世界和走向成功阶梯的知识，在不断地更新着。希望、困惑、机遇、挑战，随时随地都有可能出现在我们的面前。抓住机遇、寻求发展、迎接挑战、适应变化，实现自己的人生价值的制胜法宝是学习。在老师指导下，依靠自己的努力，不断学习，终生学习。

审计作为一门独立的学科，已经形成了一套完整的理论框架，其内容和方法也在日臻完善。近年来，随着我国高等教育大众化，教学改革尤其是教材改革势在必行。本书结合我国二十几年来开展审计工作的实践经验和学术界有关审计问题的研究成果，并适当地汲取了适合我国国情和要求的其他国家的审计理论和实务编写而成。为了适应教师教和学生学以及审计课程的特点，各章内容力求精练、概括，突出重点，避免烦琐。每章后附有思考题，书后附有审计项目综合练习资料，以便学生加深对课程内容的理解和培养学生的实际工作能力。

本书主要面向普通高校会计、审计和经济管理专业本科学生，也适用高等职业技术学院会计、审计和经济管理专业学生和成人高等学校相关专业学生作为教材使用。本书不仅便于教师备课，而且也将使学生在课堂教学和自学过程感到比较轻松。当然，本书对于国家审计行政机关、企事业单位内部审计组织和社会审计机构的在职审计人员，以及审计知识的爱好者学习审计理论与实务也是很好的参考书。

本书由浙江工业大学经贸学院祝锡萍副教授担任主审，由长期从事审计工作和理论教学的高级经济师徐掌元担任主编，刘少林、丁立担任副主编。全书共分十八章，其中第十二章由刘少林编写、第十四章由丁立编写，其余由徐掌元编写。应当指出，我们为了提高教材的质量做了很大的努力，但由于我们的水平有限，难免存在不足之处，恳请同行和读者批评指正。

浙江工业大学图书教材中心对本书的出版给予了大力支持和帮助，谨此表示诚挚的谢意。

《审计学》编写组

2008 年 1 月于杭州

目 录

第一章 审计总论	1
第一节 审计的产生与发展	1
第二节 审计的含义	6
第三节 审计目标、审计对象和审计要素	7
第四节 审计职能、审计任务和审计作用	10
思考题	12
第二章 审计分类和审计组织	13
第一节 审计分类	13
第二节 审计组织	17
思考题	22
第三章 审计准则、审计人员职业道德和审计质量控制	23
第一节 审计准则	23
第二节 审计人员职业道德	26
第三节 审计质量控制	29
思考题	33
第四章 审计风险评估	34
第一节 审计风险评估概述	34
第二节 审计风险评估程序、信息来源以及项目组内部讨论	36
第三节 了解被审计单位及其环境	40
第四节 了解被审计单位的内部控制	49
第五节 评估重大错报风险	75
第六节 与治理层和管理层沟通	80
第七节 审计工作记录	81
思考题	82
第五章 审计风险应对	83
第一节 审计风险应对概述	83

第二节 针对财务报表层次重大错报风险的总体应对措施	84
第三节 针对认定层次重大错报风险的进一步审计程序	86
第四节 控制测试	91
第五节 实质性程序	99
第六节 评价审计证据与评价列报	109
思考题	114
第六章 审计程序与审计方法	115
第一节 审计程序	115
第二节 审计方法	123
思考题	129
第七章 审计抽样	130
第一节 审计抽样概述	130
第二节 审计抽样程序与方法	135
思考题	138
第八章 审计依据、审计证据、审计工作底稿	139
第一节 审计依据	139
第二节 审计证据	142
第三节 审计工作底稿	148
思考题	151
第九章 销售与收款循环审计	152
第一节 销售与收款循环审计概述	152
第二节 营业收入审计	156
第三节 应收款项与坏账准备审计	163
第四节 应收票据审计	170
第五节 预收账款审计	174
第六节 应交税费审计	176
第七节 销售费用、营业税金及附加审计	187
思考题	188
第十章 购货与付款循环审计	189
第一节 购货与付款循环审计概述	189
第二节 应付账款审计	193
第三节 应付票据审计	196
第四节 预付账款审计	199

思考题	201
第十一章 生产与存货循环审计	202
第一节 生产与存货循环审计概述	202
第二节 生产成本审计	205
第三节 存货审计	214
思考题	221
第十二章 货币资金循环审计	222
第一节 货币资金循环审计概述	222
第二节 库存现金审计	226
第三节 银行存款审计	230
第四节 其他货币资金审计	233
思考题	236
第十三章 工薪业务循环审计	237
第一节 工薪业务循环审计概述	237
第二节 应付职工薪酬审计	241
思考题	246
第十四章 固定资产与无形资产循环审计	247
第一节 固定资产循环审计概述	247
第二节 固定资产审计	251
第三节 固定资产折旧审计	256
第四节 无形资产循环审计	260
思考题	265
第十五章 筹资与投资循环审计	266
第一节 筹资与投资循环审计概述	266
第二节 资本金审计	270
第三节 举债（负债）筹资审计	275
第四节 投资审计	282
思考题	286
第十六章 财经法纪审计	287
第一节 财经法纪审计概述	287
第二节 财经法纪审计程序	289
思考题	293

第十七章 经济效益审计	294
第一节 经济效益审计概述	294
第二节 管理审计	299
思考题	304
第十八章 财务会计报告审计	305
第一节 资产负债表审计	305
第二节 利润表审计	311
第三节 现金流量表审计	316
思考题	318
第十九章 审计报告	319
第一节 审计报告概述	319
第二节 国家审计的审计报告	321
第三节 社会审计的审计报告	325
思考题	331
审计综合练习题	332
附录 I：中华人民共和国审计法	348
附录 II：《中华人民共和国审计法实施条例》(2010 年修订)	353
附录 III：中华人民共和国注册会计师法	361
附录 IV：审计署关于内部审计工作的规定	366
附录 V：审计综合练习题参考答案	368
主要参考文献	382

第一章 审计总论

本章主要介绍审计的产生与发展，阐述审计的含义、审计目标和审计对象，分析审计职能和审计要素，目的是为读者学习后面的内容打下坚实的理论基础。

第一节 审计的产生与发展

在荒岛上的鲁滨逊，为了生存的需要，在生产的同时记录、计算生产的耗费和产出，以便决定他自己需要多少劳动时间用于生产粮食，多少劳动时间用于砍柴或缝制衣服，多少粮食用做种子，多少粮食用做口粮等。这就是说，鲁滨逊在生产的同时，需要统计核算，需要会计来衡量经济活动的价值。我们可以考虑一下：他当时是否需要审计来对自己进行经济监督。

一、审计产生与发展的社会基础

要了解审计的产生与发展，首先要明确审计产生和发展的社会基础。审计是随着社会经济的发展而产生的，它的产生和发展有着自身的社会基础。

（一）审计产生和发展的客观基础

审计是在受托管理、受托经营所形成的经济责任关系下，基于经济监督的需要而产生的。受托经济责任关系的确立，是审计产生的前提条件，没有受托经济责任，也就不存在审计这项经济监督活动。这里的经济责任关系，是指在受托管理和受托经营下，受托人在管理或经营方面对委托人所承担的义务和职责。受托经济责任关系确立后，客观上产生了授权委托者对受托管理者或受托经营者实行经济监督的需要。经济责任的不断演进是审计产生和发展的客观基础。“经济责任”这个概念在不同的历史条件下有着不同的内涵和外延，其内容是从单纯的财务责任，逐渐向更为广泛的经营责任、管理责任纵深扩展，进而形成现代经济责任的完整概念。受托经济责任关系的出现是审计产生的客观基础，审计也因经济责任内容的逐渐丰富而获得不断地发展。

（二）审计产生和发展的社会条件

资源财产的所有权和经营管理权分离（即两权分离）以及管理者内部分权制，是受托经济责任关系形成的基本前提，也是审计赖以产生、存在和发展的社会条件。随着社会经济的发展，特别是市场经济的形成，社会经济生活中出现了信贷关系、商业信用关系、税收征纳关系、经济合同关系，这些关系形成了一个社会组织与其他社会组织各方面的经济

责任关系。在经济责任的不断变化过程中，审计成为联系各方经济责任，保障社会经济正常、有序运行的重要约束机制。这个机制自然成为审计自身存在和发展的社会条件。

（三）审计产生和发展的直接动因

资源财产的所有者对经营管理者无法实施直接监督，是审计产生和发展的直接动因。资源财产的所有者对经营管理者从事的经营管理活动是“既信任，又不信任”，即处于一种正当怀疑的矛盾状态。因此，他们对经营管理者最关心的是：经营管理者是否尽心尽责地履行经济责任，有无舞弊和差错。但是，在实际生活中，基于地理上、时间上、法律上，特别是技术上的限制，资源财产的所有者对经营管理者无法直接进行经常性的监督和检查，因而需要独立的审计人员承担起监督和检查的职责，这就是审计产生和发展的直接动因。

因此，受托经济责任关系的确立，是审计产生的前提条件，但并不一定产生审计活动。如果审查评价活动由授权委托者自身完成，就不能称为审计活动。只有当授权委托者委托独立的机构和人员代行时，才会产生基于独立性的审计活动。

二、审计关系

受托经济责任关系产生审计的同时，也形成了审计关系。审计关系是指审计行为所必然涉及的审计人、被审计人和审计授权人或委托人三方之间形成的监督与证明关系。审计关系是由三方审计关系人组成。其中，第一关系人是承担审计工作的一方，称为审计人。审计人接受资源财产所有者、主管人员的授权或委托，并代表他们对经营管理者所承担和履行的经济责任情况实施独立的审计监督与证明。审计人不经营管理所有者的资源财产，也不参与被审计人的经济活动，必须处于独立的地位。同时，审计人与审计授权人或委托人不存在资源财产上的利害关系。第二关系人是接受资源财产所有者或主管人员的授权经营管理其资源财产的一方，称为被审计人。被审计人应当承担管好资源财产的任务，履行受托经济责任。同时，被审计人有接受审计人实施审计监督的责任。第三关系人是授权或委托审计并接受审计报告的一方，称为审计授权人或委托人。审计授权人或委托人是资源财产的所有者或主管人员。审计授权人或委托人因向被审计人提出履行经济责任要求，而使两者之间存在着明确的受托经济责任关系。审计关系存在于一切审计行为之中。下面就我国目前的审计关系进行阐述。

审计人是指依法有资格履行审计职能的机构和人员。目前在我国，审计人可以分为国家审计（政府审计）、社会审计（民间审计、注册会计师审计）和内部审计。依据《中华人民共和国审计法》的规定，我国的各级国家审计机关及其国家审计人员，有资格履行国家审计职能；依据《中华人民共和国注册会计师法》的规定，成立会计师事务所及注册会计师有资格履行社会审计职能；依据《审计署关于内部审计工作的规定》，内部审计机构及其内部审计人员，有资格履行内部审计职能。

被审计人是指接受审计的单位（资源的受托者）。国家审计的被审计人主要是按照《审计法》规定的必须接受国家各级审计机关审计的各级国家机关、事业单位和国有企业以及国有控股的公司；社会审计的被审计人主要是由资源所有者委托会计师事务所进行审

计的公司以及其他企业；内部审计的被审计人主要是本单位及其内部职能部门和本部门及其内部所属单位。

审计委托人是指审计授权者（资源所有者和委托者）。

国家审计的审计委托人是国家。国家是社会资源的最大所有（拥有）者，在我国，国家的代表是全国人大，全国人大通过立法的形式将审计监督权授予国家审计署。

社会审计的审计委托人是公司董事会。公司股东是公司资源的拥有或所有者，股东大会是公司的最高权力机构，董事会是股东大会的常设机构。为了保障股东自身的利益，董事会将审计监督权暂时委托依法有资格进行审计的会计师事务所，对本公司的会计报表进行审计，由会计师事务所的注册会计师对本公司的会计报表进行鉴证。

内部审计的审计委托人与社会审计一样，也是公司董事会。为了保障股东自身的利益，董事会将审计监督权依法授予内部审计机构，由内部审计机构对本单位及其职能部门和本部门及其所属单位进行经常性的审计监督检查。

例如，资源所有者徐霞创办东方公司，委托职业经理人李立经营管理，他们之间形成经济责任关系，因此徐霞有权对李立的经营管理实施监督。徐霞由于地理、时间、法律、技术上的限制，无法对李立实施直接监督。在这种情况下，徐霞既可以委托有审计资格的会计师事务所对李立进行审计监督，由会计师事务所出具证明说明李立受托经济责任的履行情况；也可以授予东方公司内部审计部门进行经常性的监督。

三、国家审计的产生和发展

审计历史源远流长，由于世界各国的历史进程不同，审计的产生与发展也不完全相同，下面就国内外的国家审计的产生与发展分别进行介绍。

（一）中国国家审计的产生与发展

审计的最初形态是官厅审计，产生于我国奴隶社会的末期，因为只有到了奴隶社会的末期，才具备审计产生的条件。我国是世界上最早产生审计的国家之一，早在3 000年前的西周，就已经设立负责审计的官员，称为“宰夫”。尽管宰夫的官职较低，属于下大夫，但是他有权对负责会计工作的司会和负责财政工作的小宰的账目进行审查，审查后直接向天子汇报审查结果。

在我国春秋、战国时期，就已经形成了一套完整的审计监督制度，即上计制度。上计制度实质上是定期报表的审核制度。该制度规定：每年各地的官吏将地方上的税赋收入及各项财政开支，用书面的形式报给皇帝，由负责审计的官员将各地报来的收支账目念给皇帝听，皇帝则每年进行一次听计，以此审查官员的经管责任。《周礼》中“以月要考月成，以岁会考岁成”，就是对上计制度的一种最好的写照。上计制度是一种抑制贪污舞弊的有效形式，是我国历史上最早的一套审计监督制度。

我国隋朝、唐代，在刑部下设的比部，使我国审计工作走向专业化、独立化和司法化。专业化是指“比部是进行审计监督的专门机构”。独立化是指审计结构独立于财政机构之外，审计监督与财政监督相分离。司法化是指比部隶属于刑部，审计与一套惩治贪污吏的制度相结合。公元992年，我国宋代的审计机构由“诸军诸司专勾司”更名为“审

计院”，为“审计”一词的起源。官厅审计在我国一直延续到清末。辛亥革命后北京的北洋政府在1914年设立了中央审计处；南京的国民政府在1920年设立审计院，后来改为审计部隶属监察院领导。1934年，中央苏区建立审计委员会，这是红色政权的审计机关。

新中国建立后，由于当时的历史条件限制，加上“文化大革命”，一直没有建立审计机关。在这期间，对财政、财务收支的监督，是通过不定期的会计检查进行的。党的十一届三中全会以后，为了适应经济发展和经济体制改革的需要，1982年新《宪法》明确了建立审计机关，1983年9月15日，国务院设立我国国家审计的最高机关，即中华人民共和国审计署。为了加强审计监督，1985年8月国务院颁布《关于审计工作的暂行规定》。为了强化审计监督职能，1988年12月，国务院颁布《中华人民共和国审计条例》。经过几年的审计工作实践，结合新的情况，1994年8月31日经过全国人民代表大会第九次讨论通过并于1995年1月1日实施的《中华人民共和国审计法》，从法律上进一步确立了国家审计的地位。为了加强审计监督和发展社会主义市场经济的需要，2006年2月28日第十届全国人民代表大会常务委员会第二十次会议讨论通过《关于修改〈中华人民共和国审计法〉的决定》，修正了中华人民共和国审计法。

（二）其他国家的国家审计的产生与发展

最早出现国家审计萌芽的是奴隶制度下的古罗马、古希腊和古埃及等国家。政府设有官厅审计机构，审计人员以“听证”方式对掌管国家财物和赋税的官吏进行考核，成为具有审计性质的经济监督工作。

西方国家审计机关大多数都是在议会领导下的审计组织，主要对政府及公营企业、事业单位的财政、财务收支进行审计监督。例如：美国的总审计署、加拿大的审计公署、西班牙的审计法院等，都是隶属于国家立法部门领导的审计机关。除此以外还有其他形式，例如，罗马尼亚总统领导的高级监督院，属于政府（行政机关）领导的审计机关；法国的审计法院，属于司法机关领导的审计机关。

四、社会审计的产生和发展

（一）中国社会审计的产生与发展

辛亥革命后，我国的资本主义工商业有所发展，社会审计应运而生。1918年6月，谢霖上书北洋政府财政部和农工商部，要求推行注册会计师制度。同年9月，农工商部批准了谢霖草拟的《会计师暂行章程》，并于9月7日向其颁发了中国第一号注册会计师证书。当年谢霖在北京创办我国历史上第一家社会审计组织，即正则会计师事务所，与潘序伦创办的立信会计师事务所、徐永祚创办的徐永祚会计师事务所、奚玉书创办的公信会计师事务所，在旧中国被誉为四大会计师事务所。1925年，在上海首先成立会计师公会，随后在天津、武汉、广东、浙江、南京、山东等地相继成立会计师公会，截至1935年4月，全国有1162人领到会计师执照。

1980年，我国恢复并重建注册会计师制度，同年财政部颁布《关于成立会计顾问处的暂行规定》。1981年1月上海成立了第一家会计师事务所。1985年颁布的《中华人民共

和国会计法》第二十条对注册会计师的地位和作用以法律的形式作出明确的规定,有力地推动了社会审计的发展。1986年7月,国务院颁布《中华人民共和国注册会计师条例》。1988年11月,中国注册会计师协会成立。1993年10月31日第八届全国人民代表大会第四次会议讨论通过的并于1994年1月1日实施的《中华人民共和国注册会计师法》,使我国的社会审计步入了法制化的轨道。1995年中国注册会计师协会颁布了《中国注册会计师独立审计准则》,截至2002年3月先后制定了5批独立审计准则,共46个项目,还发布了与执业有关的10个规范性文件。2006年2月15日48项中国注册会计师执业准则经财政部批准,有力地推动了我国社会审计事业的发展及其规范化。

(二) 其他国家社会审计的产生与发展

18世纪工业革命后,股份公司纷纷出现,进一步促进了两权分离,客观上要求对经营管理者活动进行监督。1721年,英国南海公司破产,议会聘请会计师查尔斯·斯奈尔进行审计,他以会计师的名义提交了查账报告书。这标志着社会审计的诞生。1844年,英国颁布公司法规定股份公司必须设监察人,负责审查公司账目。1853年,英国爱丁堡会计师协会成立,标志着注册会计师职业的诞生。

美国南北战争后,英国的社会审计传入美国。1886年美国颁布了《公正会计师法》,并于1887年创立了“美国公共会计师协会”,后来改为“美国注册公共会计师协会”。

五、内部审计的产生与发展

(一) 中国内部审计的产生与发展

我国的内部审计产生于西周初期。在周朝官制天官系统中,“小宰”和“司会”等官职与审计职责有关。“司会”主天下之大计,分掌王朝财政经济收支的全面预算,并总司监督大权,进行财政收支的审核和监督。这是西周内部审计的萌芽。元明清时期,内部审计进一步得到确认。在这一时期除了财政计划部门设置监督机构之外,还在执掌财计主管机构的户部,设置了“司会”等行使内部审计职能的机构和官职,实行财务、审计合一制度。

1984年,国务院和县级以上政府部门、国家财政金融机构、国有大中型企事业单位和基本建设单位,都设置了独立的内部审计机构,实行内部审计制度。1985年10月,国家审计署颁布《审计署关于内部审计工作的若干规定》。1988年11月,国务院颁布《中华人民共和国审计条例》,明确规定了内部审计机构设置、隶属关系及审计范围等。1995年7月,审计署颁布《审计署关于内部审计工作的规定》,进一步规范了我国内部审计工作,这对建立和健全我国内部审计制度产生了深远的影响。2003年5月1日国家审计署颁布并实施了新的《审计署关于内部审计工作的规定》,有力地推动了我国内部审计的发展。

(二) 其他国家内部审计的产生与发展

早在中世纪,西方国家已经出现内部审计的萌芽,如寺院审计、庄园审计、行会审计和宫廷审计等都是内部审计的主要形式。1844年,英国颁布《股份公司法》,明确规定在企业内部实施审计监督制度。第二次世界大战以后,生产进一步社会化,企业规模进一步

扩大，内部分权制度普遍推行，内部控制制度逐步形成并完善。1941年，美国在纽约建立了“内部审计师协会”，并发展成为现在的国际性内部审计组织，即“国际内部审计师协会”。

从审计的产生与发展的历史过程可以看出，国家审计、社会审计与内部审计共同组成审计监督体系，既相互联系，又各自独立、各司其职，泾渭分明地在不同的领域实施审计。它们各有特点、相互不可代替，因此不存在主导与从属的关系。从发展的观点来看，随着政治上的逐步民主化，以监督国家经济活动为主要特征的国家审计，将在更多的国家实施；随着企业规模的逐步扩大化和内部管理的科学化，内部审计将得到更大发展；随着经济的逐步商品化、市场化，注册会计师审计将在整个审计组织体系中占据日益重要的地位。

第二节 审计的含义

审计的含义是对审计本质特征或其内涵与外延所作出的界定和高度概括。伴随着我国审计监督体系和监督制度的不断完善，我国审计理论与实务工作者广泛开展了审计含义的研究，一致认为独立性是审计的本质特征，并进行了相应的定义。

一、审计是独立性的经济监督活动

审计是一种监督活动。但监督活动的种类有很多，如立法监督、司法监督、行政监督、经济监督等。审计是一种经济监督活动。但经济监督活动的种类也有很多，例如在我国，经济监督体系包括审计监督、财政监督、税务监督、金融监督、工商行政监督、物价监督、海关监督、外汇监督、证券监督、统计监督和会计监督等。其中，除了审计监督，其他监督都需要结合自身的业务进行，其监督职能是从其管理职能中派生出来的附带职能，是为了执行其具体业务而进行的监督。只有审计监督，才是由专门机构、专职人员进行的独立经济监督。

审计在经济监督体系中占有十分重要的地位。这是因为：实施审计是实现国家职能的重要保证，体现了统治者的意志；实施审计可以明确经济责任、严肃财经法纪、改善被审计单位的经营管理、提高经济效益，进而规范市场经济秩序。审计活动可以从宏观的高度对各级政府及其综合管理部门如财政部门、金融部门的经济活动进行监督，也可以从微观的角度对具体的经营者的行为进行检查；可以专门监督特定的经济项目，也可以全面检查存在于生产、经营环节中的具体经济行为。总之，审计监督能够履行上述职责，并严格区别于其他经济监督工作，就在于审计的独立性。审计的独立性是其他经济监督都不可能代替的。因此，审计是社会主义市场经济条件下经济监督体系中的中坚部分。可见，要将审计性质进行完整的表达，必须突出其独立性的经济监督活动。

二、审计独立性的表述

审计独立性是指审计人员公正不倚地进行审查并表达审计意见的状态。审计独立性实质上是要求审计人员在实施审计过程中与被审计人之间不存在任何经济利益关系，并且在

依法履行审计职责时,不受其他组织和个人的干涉。这种独立性已经为审计理论界普遍认可并在实践中予以遵循。

例如,《中华人民共和国宪法》第九十一条明确规定:“审计机关在国务院总理领导下,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”。《中华人民共和国审计法》第五条按照《宪法》的规定重述了审计独立性的要求。《中华人民共和国注册会计师法》第六条规定:“注册会计师和会计师事务所依法独立、公正执行业务,受法律保护。”

总结国家审计的审计实践经验,审计独立性主要体现在以下四个方面:

(1) 组织上的独立性。审计机关必须是独立的专职机构,应当单独设置。组织上的独立性要求审计机关与被审计单位没有组织上的隶属关系。

(2) 人员上的独立性。审计人员与被审计单位应该不存在经济利益关系,不参与被审计单位的行政或者经营管理活动。如果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。审计人员依法行使审计监督权,受国家法律保护。

(3) 工作上的独立性。审计人员在实施审计工作的全过程中应当依法独立行使审计监督权,作出审计判断,表达审计意见,提出审计报告。审计机关和审计人员依法独立办理审计事项时,其他行政机关、社会团体和个人不得干涉。

(4) 经费上的独立性。审计机关应有自己的经费来源,以保证有足够的经费能够独立自主地进行审计工作。

三、审计的定义

在我国 20 多年的审计理论建设中,审计学界对我国社会主义审计曾经作过多种表达。其中有代表性的有以下几种:

1989 年,中国审计学会在贵州安顺会议上提出的审计定义是:“审计是专职机构和人员,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、合法性和效益性进行审查,评价经济责任;用以维护财经法规,改善经营管理,提高经济效益,促进宏观调控的独立性的经济监督活动。”

1995 年,中国注册会计师协会提出的独立审计定义是:“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审计意见。”

1995 年,中华人民共和国审计署提出简明的审计定义是:“审计是独立检查会计账目,监督财政、财务收支真实、合法、效益的行为。”

从上述定义可以看出:审计是由审计主体、审计客体、审计依据、审计方法和审计目的等反映审计本质特征的诸因素综合起来进行表述的,从而形成了一个完整的概念。它们的共性是:指明了审计与经济行为相关的监督检查活动,突出了监督检查活动的独立性特征。因此,审计学是一门研究经济监督的综合性管理科学,是独立性的经济监督活动。

第三节 审计目标、审计对象和审计要素

目标是一个组织或个人期望通过本单位或本人的努力在一定时间内所要达到的目的或

行动承诺。目标具有差异性、多元性、层次性和时间性等特点。目标是计划和决策的依据、组织内部分工和协调的准则、高效率的前提、业绩考核的基本依据，更是重要的激励手段。

一、审计目标

审计目标是审计行为的出发点，是人们在特定的社会历史环境中，期望通过审计实践活动达到的最终结果。目标是行动的指南，是目的的具体化。明确审计目标，有利于审计工作的开展，使审计工作做到有的放矢、有条不紊地进行。

审计目标可以分为总目标和具体目标两个层次。

（一）审计总目标

1. 国家审计的总目标

根据《中华人民共和国宪法》和《中华人民共和国审计法》的有关规定，可以将国家审计的总目标概括为评价各级财政财务收支的真实性、合法性和效益性。所谓真实性，是指被审计单位的各项财政财务收支活动真正发生、确实存在，有关资料的记录符合实际情况、实事求是，不存在虚假；所谓合法性，是指财政财务收支和有关经济活动符合国家的各项法律、法规和制度的规定，会计资料和有关资料的编报符合会计准则和其他有关经济法规的规定；所谓效益性，是指各种财政财务收支和有关经济活动能够节约开支并有成效，能够实现预期的效果。

国家审计的这三个目标是各自独立、不可相互代替的。每个审计目标都有其不同的内涵与特定的内容，在实施审计时往往需要采用不同的审计程序与审计方法。

2. 社会审计的总目标

根据《中国注册会计师审计准则》的规定，注册会计师要对被审计单位会计报表的合法性、公允性及会计处理方法的一贯性发表意见。因此，社会审计的总目标是“合法性、公允性、一贯性”。所谓合法性是被审计单位会计报表的编制应符合财政部颁布的《企业会计准则》及国家其他有关财务会计法规的规定；所谓公允性是被审计单位的会计报表在所有重大方面均公允地反映了被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量变动状况；所谓一贯性是被审计单位会计处理方法的选用符合一贯性原则。

注册会计师虽然不是会计报表公允性的保险人或担保人，但是有责任向会计报表的使用者说明会计报表是否公允。如果注册会计师通过审查认为会计报表表达不公允，或者因为条件所限造成证据不足而无法作出审计结论，注册会计师有责任通过审计报告向使用者通报这些情况。

3. 内部审计的总目标

根据《审计署关于内部审计工作的规定》，内部审计的总目标是合法性、合规性和效益性。所谓合法性是指本单位或本部门内部的被审计职能部门或单位的各项经济活动符合国家的各项法律、法规和制度的规定；所谓合规性是本单位或本部门内部的被审计职能部门或单位的各项经济活动符合本单位或本部门内部控制制度的有关规定；所谓效益性是审查本单位或本部门内部的被审计职能部门或单位的各项经济活动能够增加被审计单位的收入，节约成本费用开支并有成效，能够实现预期的效果。