



教育部职业教育与成人教育司推荐教材
五年制高等职业教育会计专业教学用书

审计实务

周海彬 主编



高等教育出版社
Higher Education Press

教育部职业教育与成人教育司推荐教材
五年制高等职业教育会计专业教学用书

审 计 实 务

周海彬 主编

余坤和 马成旭 主审

高等教育出版社

内容提要

本书是五年制高职会计专业教育部职业教育与成人教育司推荐教材。

本书以独立审计中最典型的年报审计为主线索阐述了审计的基本理论、基本方法和实务。全书共十二章, 主要内容包括: 审计概论、注册会计师职业规范体系、审计目标与审计过程、审计证据与审计工作底稿、内部控制及其测试与评价、筹资与投资循环审计、货币资金与特殊项目审计、购货与付款循环审计、生产循环审计、销售与收款循环审计、利润审计、审计报告。另附有电子数据处理系统审计作为学生的延伸知识。每章设有“目标”、“案例分析”、“本章重要概念”、“拓展思考题”、“实战训练”、“特别提示”、“相关知识链接”等栏目。整个知识体系由浅入深、循序渐进, 具有很强的可读性和可操作性。

本书既可作为五年制高职、中等职业学校会计专业及相关财经、商贸类专业教学用书, 也可作为会计人员岗位培训或继续教育教学用书, 还可作为用友财务通认证考试教材, 是广大财经工作者自学审计实务的参考用书。

图书在版编目(CIP)数据

审计实务/周海彬主编. —北京: 高等教育出版社,
2005. 6

ISBN 7-04-016683-6

I. 审... II. 周... III. 审计学-高等学校: 技术
学校-教材 IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2005)第 039484 号

策划编辑	陈伟清	责任编辑	沈秀兰	封面设计	王凌波
版式设计	范晓红	责任校对	王 雨	责任印制	孔 源

出版发行 高等教育出版社
社 址 北京市西城区德外大街 4 号
邮政编码 100011
总 机 010-58581000

经 销 北京蓝色畅想图书发行有限公司
印 刷 北京市南方印刷厂

开 本 787×1092 1/16
印 张 18.25
字 数 440 000

购书热线 010-58581118
免费咨询 800-810-0598
网 址 <http://www.hep.edu.cn>
<http://www.hep.com.cn>
网上订购 <http://www.landaco.com>
<http://www.landaco.com.cn>

版 次 2005 年 6 月第 1 版
印 次 2005 年 6 月第 1 次印刷
定 价 23.80 元

本书如有缺页、倒页、脱页等质量问题, 请到所购图书销售部门联系调换。

版权所有 侵权必究

物料号 16683-00

出版说明

自财政部 1993 年颁布《企业会计准则》以来,我国的会计工作就不断地向国际惯例靠拢,随着我国加入 WTO,我国经济将进一步融入世界经济大循环,对此,我国必须加快完善会计制度,提高会计人员的业务水平。可以预见,中国的会计事业将面临一个大发展,而会计人才的培养在很大程度上取决于会计教育水平。

当前,职业教育正呈现多元化格局发展:联合办学、“3+2”高职、对口升学、五年一贯制等多种形式的培养模式,使得职业教育焕发了前所未有的生机。为进一步贯彻党的十六大和全国职业教育工作会议的精神,坚持以就业为导向,以能力为本位,面向市场、面向社会,适应经济社会发展和产业结构调整,以及落实《2004—2007 年职业教育教材开发编写计划》(教职成引函[2004]13 号)中提出的教材编写任务和要求,根据教职成[2000]2 号文件中“专业课程应当按照相应职业岗位(群)的知识、能力要求设置,突出其综合性和实践性”的精神,高等教育出版社组织四川、江苏、武汉、安徽、江西、上海、湖南、北京等十几个地区的行业专家、职业学校骨干教师,研讨五年制高职会计专业发展方向,提出五年制高职会计专业培养目标,并将其定位在学生综合技术应用能力的培养上,强调复合知识的运用和实践,注重会计人员今后的自我生存、应变和发展,以适应不断变化的会计人才市场。在此基础上,研究确定了五年制高职会计专业核心课程和相关方向课程设置,制定了五年制高职会计专业教学方案。在教材建设方面,除了理论性教材的编写外,高职教材还要突出案例、技能教材的编写;在学习内容、教学组织、教学评价等方面力求给教师和学生提供选择和创新的空間,构建开放的课程体系,适应学生个性化发展的需要,用灵活的课程结构和学分制管理制度满足教学需要。

五年制高职会计专业教材体系分为专业基础课程教材、专业核心课程教材、相关方向课程教材及相关实训课程教材四个部分:

(1) 专业基础课程教材,包括:《会计基本技能》、《基础会计》、《统计原理》、《财政与金融基础》、《经济法基础》、《税收基础》、《经济学基础》、《企业管理基础知识》。

(2) 专业核心课程教材,包括:《初级财务会计》、《会计信息系统应用(分财务篇、财销存篇两部分)》、《关系型数据库技术》、《税收筹划》、《税收代理》、《中级财务会计》、《财务报表分析》、《财务管理实务》、《管理会计》、《审计实务》。

(3) 相关方向课程教材,包括:《成本会计》、《工业企业会计》、《商品流通企业会计》、《政府与非营利组织会计》、《农业会计》、《银行会计》、《商品学基础》、《市场营销基础》、《电子商务基础》、《证券基础》、《保险基础》、《国际贸易基础知识》、《会计英语》等。

(4) 相关实训课程教材,包括:《收银实务》、《出纳实务》、《纳税实务》、《中小企业会计实训》、《会计综合实训》、《Excel 在会计中应用》、《推销实务》、《国际贸易实务》、《模拟公司组建运作实训》、《模拟库管员岗位实训》、《模拟工商登记实训》、《模拟银行业务实训》等。

在教材编写中,力求体现职业教育教材的特点,努力把提高学生的职业能力放在突出的位置,加强实践性教学环节,使学生成为企业迫切需要的中高级会计人员和高素质劳动者。

五年制高职会计专业教材已通过教育部职业教育与成人教育司立项,作为教育部职业教育与成人教育司推荐教材,供五年制高职、中等职业学校会计专业及财经、商贸类相关专业教学,以及企业管理人员岗位培训或继续教育教学使用。

高等教育出版社
中等职业教育出版中心
网址:<http://sv.hep.com.cn>
2005年4月

前 言

在我国市场经济快速发展的今天,为了保证社会经济正常、有序运行,预防和杜绝经济犯罪,社会需要大量的审计人员(包括国家审计人员、独立审计人员和内部审计人员)和懂审计的会计人员。在这种背景下,会计师事务所成为高职会计专业学生又一条就业去向,因而会计专业中很有必要开设“审计实务”课程,使学生掌握审计实务基本专业技能,扩大学生的就业选择空间,提升其就业能力。

目前,关于审计方面的教材版本很多,但在教材内容上仍然没有跳出在计划经济体制下国家审计的模式,即以国家审计为主线阐述审计工作程序,远不能适应市场经济发展的需要。另外,这些教材过分注重教材的系统性,审计理论讲得过多,而审计实务讲得太少,忽略内容的实用性,给审计课程的实训教学带来很大的难度。本书在编写过程中征询了许多业内人士,他们普遍认为应该编写以独立审计和案例分析为主的适合高职学生使用的《审计实务》教材,以满足高职会计专业教学的需要。

本书是五年制高职会计专业教育部推荐教材,它具有以下特点:

(1) 实用性。本教材根据市场经济发展的需要,以就业为导向,以独立审计为主兼顾国家审计和内部审计来介绍审计的基本程序和技术方法,力求做到既注重对该学科基本理论知识和技术方法的讲解,又注重对案例进行分析;既加强对学生实际操作能力的训练,又加强对学生分析问题能力和综合运用知识能力的培养。

(2) 可读性和可操作性。本书针对五年制高职学生的特点,每章以“目标”、“案例分析”、“本章重要概念”、“拓展思考题”、“实战训练”等栏目进行讲解,由浅入深,循序渐进,再加上大量的案例分析和训练,增强了本书的可读性。“案例分析”和“实战训练”两个栏目,加强了本书的可操作性。本书还设置了“特别提示”、“相关知识链接”等小栏目,帮助学生掌握所学知识和扩展相关知识面。

本书共分十二章,主要内容包括:审计概论、注册会计师职业规范体系、审计目标与审计过程、审计证据与审计工作底稿、内部控制及其测试与评价、筹资与投资循环审计、货币资金与特殊项目审计、购货与付款循环审计、生产循环审计、销售与收款循环审计、利润审计、审计报告。另附有电子数据处理系统审计,以便学生获得更多的延伸知识。

本书由四川省财政学校高级讲师高级审计师周海彬任主编,四川省审计厅吴梅、广东省财政学校李建华担任副主编。广东省财政学校林彤编写第一章和第六章;内江职业技术学院王顺金编写第二章、第三章、第九章;周海彬编写第四章、第八章、第十章、第十一章;周学民编写第五章和附录内容;李建华编写第七章;庞晓敏编写第十二章。周海彬、吴梅、李建华对全书进行总纂并定稿。四川省财政学校高级讲师余坤和、宁夏财经职业技术学院副教授马成旭对全书进行了审稿。

本书在编写过程中得到中天华正会计师事务所、中光华会计师事务所、四川中税锦瑞会计师事务所、四川省财政学校、广东省财政学校的大力支持。高等教育出版社陈伟清、黄燕，武汉市财政学校徐俊，北京财贸职业学院乔梦虎也对本书提出了许多宝贵意见，在此一并表示衷心感谢。

由于编写时间仓促，书中难免存在不足之处，敬请读者批评指正。

编者

2005年3月

目 录

第一章 审计概论	1	第四节 职业后续教育准则	25
第一节 审计的涵义	1	一、职业后续教育的定义与目标	25
一、审计的产生和发展	1	二、职业后续教育的内容与形式	25
二、审计的定义	4	三、职业后续教育的组织与检查	26
第二节 审计的种类	4	第三章 审计目标与审计过程	30
一、按审计主体分类	4	第一节 注册会计师审计目标	30
二、按审计内容、目的分类	5	一、审计总目标的演变	30
三、按审计实施时间分类	6	二、独立审计的总目标	31
四、按审计动机分类	6	三、独立审计的具体目标	31
第三节 审计组织	6	第二节 注册会计师的审计过程	37
一、国家审计机关	7	一、计划阶段	37
二、内部审计机构	8	二、实施审计阶段	42
三、独立审计组织	8	三、审计完成阶段	42
第二章 注册会计师职业规范体系	11	第三节 业务约定书与审计范围	42
第一节 独立审计准则	11	一、审计业务约定书的定义	42
一、独立审计准则的涵义	11	二、签署审计业务约定书之前应做的	
二、中国独立审计准则体系	11	工作	42
三、中国独立审计基本准则的内容	12	三、审计业务约定书的内容	43
第二节 质量控制准则	14	四、审计范围	46
一、质量控制的涵义和内容	14	第四章 审计证据与审计工作底稿	50
二、会计师事务所的全面质量控制	15	第一节 审计证据	50
三、审计项目的质量控制	16	一、审计证据的种类	50
第三节 职业道德准则	18	二、审计证据的特征	53
一、注册会计师职业道德的涵义	18	三、审计证据的获取	55
二、中国注册会计师职业道德的		四、审计证据的整理与分析	58
基本原则	18	第二节 审计工作底稿	60
三、注册会计师的独立性	19	一、审计工作底稿的定义	60
四、与执行鉴证业务不相容的工作	20	二、审计工作底稿的分类	61
五、注册会计师的专业胜任能力	21	三、审计工作底稿的作用	61
六、对客户的责任	21	四、审计工作底稿的形成与复核	62
七、对同行的责任	22	五、审计工作底稿的整理、归档和	
八、业务承接过程中的职业道德	23		

查阅	69	一、货币资金业务循环的主要特征	122
第五章 内部控制、测试与评价	76	二、凭证与会计记录	123
第一节 内部控制目标与要素	76	三、货币资金审计目标	123
一、内部控制基本概念	76	第二节 内部控制测试	124
二、内部控制目的	77	一、货币资金内部控制概述	124
三、内部控制要素	77	二、货币资金内部控制符合性测试	127
四、内部控制原则	78	第三节 实质性测试	130
五、内部控制程序与方法	79	一、现金的实质性测试	130
第二节 内部控制测试	81	二、银行存款的实质性测试	135
一、内部控制制度的调查内容	82	三、其他货币资金的实质性测试	143
二、健全性测试	82	四、特殊项目审计	145
三、符合性测试	85	第八章 购货与付款循环审计	149
第三节 内部控制评价	86	第一节 购货与付款循环的特征	
一、内部控制对审计的影响	86	与控制测试	149
二、控制风险的评估	87	一、购货与付款循环的主要	
三、内部控制健全性评价	88	业务活动	149
四、内部控制有效性评价	89	二、主要凭证与会计记录	150
五、确定实质性测试程序	90	三、购货与付款循环的符合性测试	151
第四节 管理建议书	93	第二节 应付账款的审计	152
一、管理建议书的内容	93	一、应付账款的审计目标	152
二、管理建议书的编制	94	二、应付账款的实质性测试程序	152
三、出具管理建议书应注意的问题	94	第三节 固定资产的审计	160
第六章 筹资与投资循环审计	100	一、固定资产及累计折旧的审计	160
第一节 筹资与投资循环的特征		二、固定资产清理的审计	168
与控制测试	100	第四节 在建工程的审计	171
一、筹资与投资循环所涉及的主要		一、在建工程的审计目标	171
业务活动	100	二、在建工程的实质性测试	171
二、凭证与会计记录	102	第五节 其他相关账户审计	174
三、内部控制测试	102	一、预付账款的审计	174
第二节 实质性测试	103	二、应付票据的审计	175
一、借款的实质性测试	103	第九章 生产循环审计	179
二、所有者权益的实质性测试	109	第一节 生产循环的特征与控制	
三、投资的实质性测试	115	测试	179
第七章 货币资金与特殊项目审计	122	一、生产循环所涉及的主要业务	
第一节 货币资金与业务循环	122	活动	179
		二、生产循环的凭证和记录	180

三、生产循环的控制测试	181	第五节 其他相关账户审计	217
第二节 存货的实质性测试	182	一、应收票据的审计	217
一、存货的审计目标	182	二、预收账款的审计	218
二、存货的实质性测试程序	182	三、未交税金的审计	220
三、存货的分析性复核	183	四、其他未交款	222
四、存货监盘	184	第十一章 利润审计	226
五、存货计价的审计	186	第一节 期间费用的审计	226
六、存货截止测试	187	一、营业费用的审计	226
七、验明存货在资产负债表上的 披露	188	二、管理费用的审计	229
第三节 存货成本审计	189	三、财务费用的审计	231
一、生产成本的审计	189	第二节 其他相关账户审计	234
二、主营业务成本的审计	190	一、主营业务税金及附加	234
第四节 其他相关账户审计	191	二、其他业务利润的审计	237
一、材料采购的审计	191	三、投资收益的审计	239
二、原材料的审计	192	四、营业外收入的审计	241
三、库存商品的审计	193	五、营业外支出的审计	243
四、分期收款发出商品的审计	193	第三节 所得税的审计	245
五、存货跌价准备的审计	194	一、所得税的审计目标	245
六、应付工资及应付福利费的审计	195	二、所得税的实质性测试程序	245
第十章 销售与收款循环审计	199	第十二章 审计报告	253
第一节 销售与收款循环的特征 与控制测试	199	第一节 审计报告概述	253
一、销售与收款循环的主要业务 活动	199	一、审计报告的概念	253
二、主要凭证与会计记录	200	二、审计报告的种类	253
三、销售与收款循环的符合性测试	201	第二节 独立审计报告	255
第二节 应收账款的审计	202	一、独立审计报告的涵义	255
一、应收账款的审计目标	202	二、独立审计报告的作用	255
二、应收账款的实质性测试程序	203	三、独立审计报告的基本要素和 内容	256
第三节 坏账准备的审计	209	四、独立审计报告类型	258
一、坏账准备的审计目标	209	五、独立审计报告的编制	265
二、坏账准备的实质性测试程序	209	附录 电子数据处理系统审计	268
第四节 主营业务收入的审计	211	一、会计信息系统的审计方法	268
一、主营业务收入的审计目标	211	二、Excel 在审计中的应用	270
二、主营业务收入的实质性测试 程序	211	主要参考书目	279

第一章 审计概论



目 标

- 了解审计的产生和发展过程
- 了解审计组织
- 理解审计涵义
- 掌握审计的种类



你想知道什么是审计吗？你想知道怎样进行审计吗？从今天开始，你将走进审计的天地。

第一节 审计的涵义

审计学是现代经济管理科学中一门重要的独立学科，它包括审计理论和审计实务两大部分。

一、审计的产生和发展

审计是一门既古老又年轻的学科，是经济发展到一定阶段的产物，是经济发展的客观需要。早在 3 000 多年前的西周时期，我国已有审计萌芽，但真正发展成为一门学科，却是 20 世纪的事。审计产生和发展的根本原因在于财产所有权与经营管理权的分离。随着社会生产力的提高，剩余生产物的增多并被少数人所占有，使得这部分人可以脱离体力劳动，单凭对生产资料的占有权剥削他人的劳动果实。当这些财产所有者不能直接管理或经营其所拥有的财产，需要委托他人生产或经营的时候，就产生了经济监督的需要，这促进了财产所有权与经营管理权的分离，形成受托的经济责任关系；财产的管理或经营者，向财产所有者承担财产安全完整、有效使用、核算正确等经济责任；所有者为了维护自身的权益，为了正确考核与评价管理或经营者所承担的经济受托责任，需要由独立的第三者进行审查，这又促进了审计的发展。由此可见，审计必须有审计人、被审计人和审计委托人，三者之间的关系如图 1-1 所示。

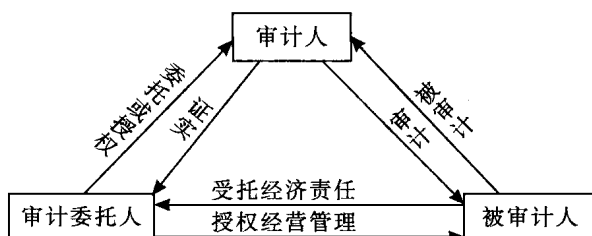


图 1-1 审计关系图

（一）西方审计的产生与发展

在西方，早在奴隶制度下的古罗马、古埃及和古希腊时代，就有官厅审计机构。政府审计的产生早于民间审计和内部审计的产生。民间审计起源于 16 世纪的意大利，形成于英国，发展和完善于美国发达的资本市场。1721 年英国“南海公司”破产审计案开创了近代民间审计的历史先河，对世界民间审计的发展具有里程碑的意义和影响。当时，“南海公司”以虚假的财务信息诱骗投资人上当。伦敦市霍斯特·莱恩学校的会计教师查尔斯·斯内尔对“南海公司”账目进行审计，并以会计师的名义编制了一份“查账报告书”。这是世界上最早由会计师编制的审计报告，查尔斯·斯内尔成为世界民间审计的先驱者。

西方审计的发展经历了三个阶段：第一阶段是 18 世纪下半叶至 20 世纪初的保护性审计阶段。此阶段的审计主要是由独立的第三者对经营者提供的会计资料进行核查，目的是防止与查找弊端和错误，审查方法基本是全面的详查。审计报告的使用者主要是企业所有者。第二阶段是 20 世纪 20 年代至 50 年代的公证性审计阶段。此阶段，审计向社会化和标准化发展，建立了审计准则，对审计工作及报告予以规范，目的由防止与查找弊端和错误发展到证实财务报表的公允性和恰当性，审计方法由全面详查发展到对内部控制进行审查和评价。审计报告的使用者除股东外还包括广大投资者、债权人、银行家、税务部门等。此阶段审计的功能主要是鉴证。第三阶段是 20 世纪 60 年代至今的建设性审计阶段，此阶段的审计功能相应地逐步由消极向积极方面发展，从公正性扩大到兼有建设性。审计人员除了对企业的财务报表进行审查、给予公证外，还要求审计人员能对企业的经营活及其效率和效果进行评价和分析，提出改进建议。此外，由于计算机技术的发展与应用，审计人员要利用计算机进行审计。

（二）我国审计的产生与发展

我国审计的产生和发展经历了一个漫长的过程，大致经历形成、确立、健全、停滞、演进、振兴六个阶段。

第一阶段，西周初步形成阶段。据《周礼》记载，在西周时期审计初步形成。当时，朝廷设有司会和宰夫。司会掌管会计，一方面掌管王朝财政经济收支的全面核算，另一方面又总司审计监督大权，进行财政收支的审计与监督。宰夫独立于司会，可以审查和考核王朝的各级部门。年终、月终、旬终的财计报告先由宰夫命令督促各部门官吏整理上报，宰夫就地稽核，发现违法乱纪者，可越级向皇帝报告，并对其加以处罚。这是我国政府审计的雏形。

第二阶段，秦汉时期最终确立阶段。秦汉时期是我国审计最终确立阶段。“上计”制度的出现和完善，标志着全国性的统一审计模式初步形成。汉代继续推行并特别重视上计制度。

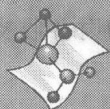
第三阶段,隋唐及宋代日臻健全阶段。隋唐及宋代,我国审计日臻健全。隋唐年间中央集权不断加强,官僚系统进一步完善,审计在制度方面也随之日臻健全。在刑部之下建立了比较独立的审计机构——比部。比部制度的建立和发展,开创了独立审计和司法监督性审计建制的先河。宋代设立审计司或审计院,是我国审计机构定名之始。“审计”这个名词正式出现,成为财政监督的专用名词,对后来中外审计制度建立具有深远的影响。

第四阶段,元明清停滞不前阶段。元明清各朝,由于君主专制日益强化,我国审计总体上停滞不前。元朝时期,基本沿用宋朝的审计制度;明、清时期又废除了独立的审计机构,审计丧失了独立性,影响了审计职能的充分发挥。

第五阶段,民国时期不断演进阶段。民国时期,是中国审计的改良时期。在当时政府的国务院下设审计处,后来北洋军阀改其为审计院,并颁发了《审计法》。1918年9月颁布了《会计师暂行章程》,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”也获批准成立。之后在上海、天津、广州等地也相继成立了许多会计师事务所。但由于政治腐败,经济发展缓慢,审计制度只能是徒具形式。

第六阶段,新中国发展振兴阶段。新中国成立后的较长时期内,我国一直未设独立的审计机构。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,为加强经济监督,我国开始恢复审计工作。1982年,我国把设置政府审计机构,实行审计监督的制度载入了《中华人民共和国宪法》。1983年9月,我国政府审计的最高机关——审计署宣告成立,并在县级以上各级人民政府设立各级审计机关。1985年8月,发布了《国务院关于审计工作的暂行规定》;1988年11月,颁发了《中华人民共和国审计条例》;1995年1月1日实施的新中国第一部政府审计的专门法律——《中华人民共和国审计法》;2000年1月28日《中华人民共和国国家审计基本准则》的颁布、实施,使政府审计得到恢复并迅速发展,走向了规范化、法制化的道路。1996年1月1日实施的《独立审计基本准则》,标志着我国的民间审计进入规范化、法制化的发展时期。2003年6月1日实施的《内部审计基本准则》,使国家审计、内部审计、独立审计形成三位一体的审计监督体系,各司其职,共同发挥作用。可以说我国审计已进入发展振兴阶段。

从上所述可以看出审计的产生与发展有其客观依据:一是受托经济责任关系是审计产生和发展的基础。从审计行为的萌芽状态到国家审计、内部审计、独立审计机构的形成,都同财产所有权与经营权相分离而产生的受托经济责任关系有关。没有这种受托经济责任关系,就不可能产生审计行为。二是加强经济管理和控制是审计发展的动力。由于审计所处的独立的第三者地位,一般不带有任何偏见。审计的目的,不仅在于审查账目和报表,而且能评价企业的生产经营管理;审计的结论,能作为评价一个部门或单位财务状况和经营成果的依据,容易被社会所接受。三是现代科学管理为审计的发展提供了方法和手段。现代科学的发展,尤其是计算机应用于管理和会计系统,使审计的对象发生了重大变化;审计过程运用系统论、信息论、控制论等原理,使审计结论向着更加精细、可靠和卓有成效的方向发展。



相关知识链接:民间审计产生的“催生剂”——英国“南海公司事件”

英国“南海公司”始创于1710年,主要从事海外贸易业务。公司成立10年经营业绩平平。1719年至1720年之间,公司趁股份投机热在英国方兴未艾之机,发行巨额股票,同时公司对

外散布公司利好消息,以虚假的会计信息诱骗投资者上当,致使公众对股价上扬增加了信心,带动了公司股价一直扶摇直上。一场股票投机浪潮席卷全国。英国议会为了制止国内“泡沫公司”的膨胀,通过了《泡沫公司取缔法》,一些公司被解散,投资者纷纷抛售手中股票。“南海公司”股价一路下滑,最终未能逃脱破产倒闭的厄运,使股东和债权人损失惨重。会计教师查尔斯·斯内尔对“南海公司”账目进行审计,编制了“查账报告书”,从而宣告了独立会计师——注册会计师的诞生。

二、审计的定义

审计自产生的那一天起,经过不断地完善和发展,到今天已经形成了一套比较完善的科学体系。人们对审计的概念也进行了深入的研究,最具代表性的是美国会计学会(AAA)在颁布的“基本审计概念说明”的公告中,把审计概念描述为:“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,而对这种结论有关的证据进行客观收集、评定,并将结果传递给利害关系人的有组织的过程。”

国际会计师联合会(IFAC)的国际审计实务委员会在《国际审计准则》中把审计概念描述为:“审计人员对已编制完成的会计报表是否在所有重要方面遵循了特定财务报告框架发表意见。”

在我国,国家审计、内部审计和独立审计形成审计监督体系之后,将审计定义为:“审计是由独立的专门机构或人员接受委托或根据授权,对国家行政、事业单位和企业及其他经济组织的会计报表和其他资料及其所反映的经济活动进行审查并发表审计意见的经济监督活动。”

第二节 审计的种类

为了加深对审计的认识,做好审计工作,有必要对审计进行分类。审计可以从不同的角度加以考察,按不同的标准进行分类。

一、按审计主体分类

审计按其主体不同,可分为国家审计、内部审计和独立审计三类。

(一) 国家审计

国家审计(也称政府审计)是指由政府审计机关代表政府依法进行的审计,是强制审计,也是无偿审计。其目的主要是为了加强国家的审计监督,维护国家财政经济秩序,促进廉政建设,保障国家经济利益健康发展。具有独立性、权威性与整体性的特点。

国家审计所依据的准则是审计署制定的国家审计准则。我国国家审计机关包括根据宪法规定在国务院设立的审计署、县级以上各级人民政府设立的审计机关。国家审计机关主要是依法对国务院各部门和地方各级部门的财政收支、国家的财政金融机构和企业事业组织的财务收支进行审计监督。

(二) 内部审计

内部审计是指局限于组织或单位内部范围内,所进行的各项审计活动。也即在一个组织内

部建立的一种独立评价活动,评价企业对其经营活动的控制是否完善,以防范企业潜在的风险和确保企业有效、经济地实现其经营目标。内部审计包括部门内部审计和单位内部审计两大类,由专职的审计机构实施审计,该机构独立于财会部门之外。内部审计既要对内当好参谋,提高企业经济效益,又要监督企业领导遵守国家法律及法规,维护社会整体利益,适应宏观经济目标发展。具体地讲,内部审计应该起到自我监控和自我促进两方面作用。其具有制约作用、防护作用与参谋作用。内部审计是部门、单位加强内部控制、改善经营管理、提高经济效益的主要手段。

(三) 独立审计

独立审计(也称注册会计师审计、民间审计、社会审计)是指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。注册会计师审计的特点是受托审计,它们无权自行对企业、事业单位进行审计,只有在接受委托后,才能对被审计单位进行审计。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,并且为社会公众所认可。在我国,独立审计所依据的审计准则是中国注册会计师协会制定的《独立审计准则》。

在审计监督体系中,国家审计、内部审计和独立审计既相互联系,又各自独立、各司其职,在不同的领域实施审计。它们各有特点,不可替代,不存在主导和从属的关系。

二、按审计内容、目的分类

审计的内容与它的目的是紧密联系,不可分割的。按审计的内容与目的分类,审计可分为财政财务审计、财经法纪审计、经济效益审计。这是审计最基本、最主要的分类。

(一) 财政财务审计

财政财务审计是对被审计单位会计资料的真实性、正确性,及其所反映的经济活动的合法性、公允性所进行的审计,目的在于促进被审计单位遵守党和国家的方针、政策,遵守财经法纪和会计准则、会计制度,借以查错纠弊。财政财务审计是一种传统的审计,也是我国目前主要的审计形式。它包括两方面的内容:一是检查会计处理上的技术差错;二是验证被审计单位受托经济责任的履行情况。

(二) 财经法纪审计

财经法纪审计是对严重侵占国家资财、严重损失浪费、失职、渎职及其他严重侵害国家经济利益的单位和个人所进行的一种专案审计。它是以错误的行为为对象,经过立案后才开始进行的,以便明确方向,对问题进行彻底的揭露,维护国家的财经法纪。财经法纪审计是我国审计监督的一种重要形式,是专案性的财经财务审计,是财经财务审计的一个特殊类型。

(三) 经济效益审计

经济效益审计是审计部门对被审计单位有关经济效益方面的问题所进行的审计。它主要审

查被审计单位的经济活动是否符合提高经济效益的原则,并针对经济效益的现状和影响因素发表评价意见,提出改进建议,以促进被审计单位改善经营管理,提高经济效益。其审查的重点包括两个方面:一是对被审计单位预算、计划和预测、决策方案的合理性进行审查和分析;二是对被审计单位预算或计划执行情况的效益性进行审查和分析。

三、按审计实施时间分类

审计按实施时间的不同,分为事前审计、事中审计、事后审计。

(一) 事前审计

事前审计(也称预防性审计)是指在被审计单位经济活动发生之前所进行的审计。这种审计有较强的预防控制作用,主要运用于经济效益审计中。

(二) 事中审计

事中审计是在被审计单位经济活动发生期间,对已经执行的部分进行的审计。实施事中审计,对于促进被审计单位费用预算、消耗定额的执行,以及对工期较长的基建项目、技术复杂的工程项目的合理性及效益性的考核,具有积极的意义。

(三) 事后审计

事后审计是在被审计单位经济活动结束之后,对经济活动的结果所进行的审计。这种审计的优点是事实清楚、证据确凿、结论准确。事后审计的适应范围十分广泛,国家审计、独立审计大多实施事后审计,内部审计也经常进行事后审计。

四、按审计动机分类

按审计的动机,可分为强制审计和任意审计。

(一) 强制审计

强制审计是指审计机构根据法律、法规规定对被审计单位行使审计监督权而进行的审计。这种审计不管被审计单位是否愿意接受,都应依法进行。政府审计属于强制审计。

(二) 任意审计

任意审计是被审计单位根据自身的需要,要求审计组织对其进行的审计。任意审计是相对于强制审计而言的,因为审计过程是按照《公司法》、《商法》、《证券交易法》及其他经济法规要求进行的,也带有一定的强制性。

第三节 审 计 组 织

世界上大多数国家和地区先后建立了适应本国或地区特点的审计组织体系,完善的审计组织体系是由国家审计机关、内部审计机构和独立审计机构所构成的。

一、国家审计机关

(一) 国家审计机关的领导体系

国家审计机关是根据《宪法》和《审计法》建立的。它代表国家行使审计权力,从事审计监督,以维护国家利益。

根据审计机关的隶属关系,世界各国的国家审计主要分为立法模式、行政模式、司法模式和独立模式四种。审计机关隶属于立法机构的即为立法模式;审计机关隶属于行政机构的,即为行政模式;审计机关隶属于司法体系,拥有司法权的,即为司法模式;审计机关独立于立法、行政、司法之外的,即为独立模式。我国现行的是行政审计模式,在国务院和县级以上人民政府设立审计机关。

根据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。一是垂直领导体制,即全国审计机关统一由最高审计机关领导;二是非垂直领导体制,即各级审计机关只负责本级的审计工作,上下级审计机关不存在领导与被领导的关系;三是双重领导体制,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级审计机关负责。

我国国家审计机关实行双重领导体制,审计业务以上一级审计机关领导为主。

(二) 国家审计机关机构设置

我国国家审计机关机构设置,是根据《中华人民共和国宪法》和《中华人民共和国审计法》的规定确立的行政审计模式,体现双重领导体制。我国的国家审计机关分为最高审计机关和地方审计机关。我国的最高审计机关——审计署设立在国务院,在国务院总理领导下,组织领导全国的政府审计工作,向国务院负责并报告工作;县级以上地方政府设立审计机关,负责本行政区域内的审计工作;根据审计机关的工作需要,可以在其审计管辖范围内派出审计特派员,建立特派员办事处。此外,中国人民解放军系统也设置了审计机构。

审计署主要设置了三种类型的机构,即行政职能机构、事业机构和特派员机构。行政职能机构又可分为专业审计司和综合行政管理部门两类;事业机构有审计干部培训中心、审计科研所、审计出版社等;特派员机构包括地方特派员办事处和驻国务院有关部门审计机构两类。

地方各级审计机关的机构设置,大体上与审计署的机构相对应。

(三) 国家审计机关审计人员

国家审计机关审计人员包括领导人员和审计专业人员。按照《中华人民共和国宪法》及其他有关规定,国家审计署的审计长是国务院的组成人员,由国务院总理提名,全国人民代表大会决定人选,国家主席进行任免;地方各级审计机关领导人员,是本级人民政府的组成人员,由本级人民代表大会决定任免;国家审计工作人员属于国家公务员编制,其聘用按照国家对公务员聘用的有关规定进行。国家审计工作人员的职称有高级审计师、审计师、助理审计师、审计员。高级审计师采取考评结合的方式评定,审计师和助理审计师则采用考试的形式评定。国家审计机关审计人员行使职权受法律保护,任何组织或个人不得拒绝、阻碍审计人员依法执行公务;不得打击报复审计人员;审计机关应支持审计人员依法行使职权,审计人员在行使职权时应遵纪守法。