

普通高等教育“十一五”规划教材 (高职高专教育)
PUTONG GAODENG JIAOYU SHIYIWU GUIHUA JIAOCAI



SHENJIXUE

审计学

周建仁 黄胜华 主 编
武迎春 张新成 闫 蕾 副主编



中国电力出版社

<http://jc.cepp.com.cn>

普通高等教育“十一五”规划教材 (高职高专教育)
PUTONG GAODENG JIAOYU SHIYIWU GUIHUA JIAOCAI



SHENJIXUE

审计学

主 编 周建仁 黄胜华
副主编 武迎春 张新成 闫 蕾
编 写 杨纪红 孙长新
主 审 王茜



中国电力出版社

<http://jc.cepp.com.cn>

Financial Management

内 容 提 要

本书为普通高等教育“十一五”规划教材（高职高专教育）。

本书分为 12 章，主要内容为总论，法律责任，审计证据与审计工作底稿，审计计划、重要性与审计风险，内部控制及其评审，审计抽样，货币资金审计，筹资与投资循环审计，购货与付款循环审计，生产循环审计，销售与收款循环审计，审计报告。本书结合企业会计准则、审计准则以及相关法律法规的最新变化，本着“夯实基础、拓宽知识面”的原则，在结构安排上做了精心设计和尝试，力求主线清晰、内容完整。

本书适用于高职高专院校财经类专业教材，也可作为会计人员自学和参考用书。

图书在版编目（CIP）数据

审计学 / 周建仁，黄胜华主编. —北京：中国电力出版社，2009

普通高等教育“十一五”规划教材. 高职高专教育
ISBN 978-7-5083-9052-9

I. 审… II. ①周… ②黄… 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（2009）第 108604 号

中国电力出版社出版、发行

（北京三里河路 6 号 100044 <http://jc.cepp.com.cn>）

汇鑫印务有限公司印刷

各地新华书店经售

*

2009 年 8 月第一版 2009 年 8 月北京第一次印刷
787 毫米×1092 毫米 16 开本 14.75 印张 352 千字
定价 23.60 元

敬告读者

本书封面贴有防伪标签，加热后中心图案消失
本书如有印装质量问题，我社发行部负责退换

版 权 专 有 翻 印 必 究

前 言

为贯彻落实教育部《关于进一步加强高等学校本科教学工作的若干意见》和《教育部关于以就业为导向深化高等职业教育改革的若干意见》的精神，加强教材建设，确保教材质量，中国电力教育协会组织制订了普通高等教育“十一五”教材规划。该规划强调适应不同层次、不同类型院校，满足学科发展和人才培养的需求，坚持专业基础课教材与教学急需的专业教材并重、新编与修订相结合。本书为新编教材。

本教材依据财政部新颁布的《企业会计准则》、《审计准则》和国家税务总局新颁布的《企业所得税法》及《企业破产法》、《合伙企业法》、《公司法》、《证券法》等法规，并跟踪了经济管理相关领域的最新研究成果编写而成。

与同类教材相比，本教材具有以下特点：

（1）内容上除了较系统地介绍审计的基础理论知识和技术方法外，还紧密联系实际，注重结合社会需求和审计发展的新动向，注重吸收、借鉴国内外审计理论的新成果和实践工作的新经验，突出教材的实用性、可读性、可操作性和超前性。

（2）本教材在形式安排上做了精心设计和大胆尝试，力求主线清晰、内容完整、有所突破。本教材在注重内容的同时，在教材的表现形式上力求能够体现西方教材的形式特点，与西方教材的形式相“接轨”，比如，每章配有学习目标、思考题和练习题。

总之，本教材在内容方面根据新的会计准则和审计准则做了及时的更新，在形式设计上亦有所创新，它的推出非常及时。

本教材由周建仁（河南工业贸易职业学院）和黄胜华（河南工程学院）担任主编，武迎春（黄河科技学院）、张新成（郑州经贸职业学院）、闫蕾（郑州大学升达经贸管理学院）担任副主编。周建仁编写了第一章，黄胜华编写了第二、三章，闫蕾编写了第四、五、十章，杨纪红（郑州大学升达经贸管理学院）编写了第六、七章，张新成编写了第八、九章，武迎春编写了第十一章，孙长新（河南工业贸易职业学院）编写了第十二章。

本教材由浙江经济职业技术学院财会金融学院王茜副教授主审。在编写过程中，还参考了许多学者及同行的研究成果和文献资料。在此一并表示感谢。

限于作者水平和经验有限，书中难免有不当之处，恳请广大读者批评指正。

编 者

2009年3月

目 录

前 言

第一章 总论	1
第一节 审计的产生与发展	1
第二节 审计的含义与性质	5
第三节 审计对象与审计职能	7
第四节 审计的分类与方法	8
第五节 审计组织体系	14
第六节 审计职业道德规范	17
思考题	27
练习题	27
第二章 法律责任	29
第一节 法律责任概述	29
第二节 如何避免法律诉讼	34
思考题	36
练习题	36
第三章 审计证据与审计工作底稿	39
第一节 审计证据	39
第二节 审计工作底稿	47
思考题	53
练习题	53
第四章 审计计划、重要性与审计风险	56
第一节 审计计划	56
第二节 审计重要性	64
第三节 审计风险	70
思考题	78
练习题	78
第五章 内部控制及其评审	79
第一节 内部控制概述	79
第二节 内部控制系统的描述	81
第三节 内部控制测试	85
第四节 管理建议书	90
思考题	92
练习题	93

第六章 审计抽样	94
第一节 审计抽样概述.....	94
第二节 控制测试中抽样技术的应用.....	102
第三节 实质性程序中抽样技术的应用.....	109
思考题.....	114
练习题.....	114
第七章 货币资金审计	117
第一节 库存现金审计.....	117
第二节 银行存款审计.....	120
第三节 其他货币资金审计.....	128
思考题.....	129
练习题.....	129
第八章 筹资与投资循环审计	132
第一节 筹资与投资循环审计概述.....	132
第二节 借款与所有者权益相关项目审计.....	135
第三节 投资相关账户审计.....	140
思考题.....	144
练习题.....	144
第九章 购货与付款循环审计	145
第一节 购货与付款循环审计概述.....	145
第二节 应付账款审计.....	147
第三节 固定资产审计.....	150
第四节 其他相关账户审计.....	153
思考题.....	154
练习题.....	154
第十章 生产循环审计	156
第一节 生产循环审计概述.....	156
第二节 存货审计.....	159
第三节 存货成本审计.....	168
第四节 其他相关账户审计.....	172
思考题.....	178
练习题.....	178
第十一章 销售与收款循环审计	179
第一节 销售与收款循环审计概述.....	179
第二节 营业收入审计.....	185
第三节 应收账款和坏账准备审计.....	187
第四节 其他相关账户审计.....	193
思考题.....	194
练习题.....	195

第十二章 审计报告	196
第一节 概述	196
第二节 简式审计报告的意见类型	200
第三节 审计报告的编制	206
第四节 特殊目的审计报告	208
思考题	215
练习题	216
附录 练习题参考答案	217
参考文献	225

第一章 总 论



【学习目标】（1）掌握审计的含义与性质；审计对象和审计职能以及各种审计方法的含义，注册会计师职业道德规范基本准则的内容。

（2）了解审计的产生与发展过程以及我国审计组织体系及其职责和权限。

（3）明确审计的分类方法；注册会计师职业道德的具体要求。

第一节 审计的产生与发展

一、审计产生和发展的客观基础

（一）受托经济责任关系是审计产生的基础

审计作为一种经济监督活动，伴随着社会经济责任的形成而产生，又伴随着社会经济责任的深化而发展。当社会经济发展到一定程度时，经济组织规模会扩大，经济活动过程会变得复杂，管理层次会增多，致使财产所有者无法亲自掌管全部经济活动，只好委托他人代为经管，这样就形成了财产所有权与经营管理权的分离及受托责任关系。为了监督经营管理者经济行为和受托责任的履行程度，财产所有者就授权或委托专职机构与人员代替自己进行监督检查，于是就产生了审计。

审计的产生奠定了审计关系人理论，即审计行为的发生必须有审计人、被审计人和审计委托人或授权人三方面关系人，他们顺次为第一关系人、第二关系人和第三关系人。其中，审计人是第一关系人，作为被审计人的第二关系人是财产的受托经管者；第三关系人即为财产的所有者。审计关系人三者关系如图 1-1 所示。

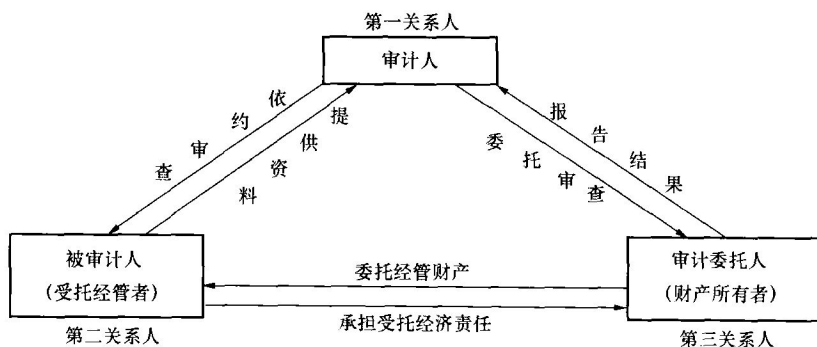


图 1-1 审计关系人三者关系

审计是社会经济发展到一定阶段的产物，是在财产的所有权和经营管理权分离而形成的受托经济责任关系下，基于经济监督的客观需要而产生的，也就是说受托经济责任关系是审计产生和发展的基础。

（二）审计业务范围的拓展

会计报表审计一直是各国注册会计师的主要业务。但随着企业经济活动国际化和多元化

的发展,许多会计师事务所也不断调整发展战略。除了证实会计报表的公允性、合法性这一审计工作之外,审计工作还可逐步转型为社会提供多元化、全方位的专业服务。审计的重心由传统的会计报表审计业务向鉴证服务、认证服务转变。

根据美国注册会计师协会(American Institute of Certified Public Accountants, AICPA)于1986年发布的《鉴证约定准则公告》,鉴证服务除了审计服务,即执业人员受托对由另一方负责的历史性财务报表发表意见以外,还包括对以下信息提出专业意见,即具有未来性的财务信息、期中财务报表、内部控制制度及其有效性、对法规或合约的遵循。

1993年5月,AICPA召集举行了一个有关审计前途的研讨会,指出了审计未来发展的方向——认证服务。1994年,AICPA成立了认证服务特别委员会(ASEC),对认证服务具体的执行准则、有待开拓的认证服务展开了持续性的系统研究。与此同时,国际各大会计公司纷纷推出认证服务,在其所提供服务的分类清单中,第一项通常是“认证服务”,审计仅仅是认证服务中的一个项目。

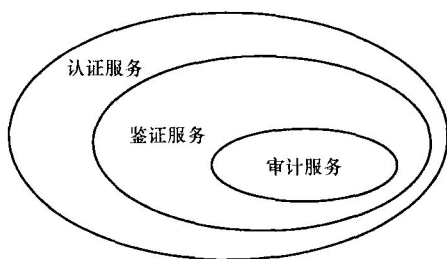


图 1-2 审计、鉴证、认证服务之间的关系

国际会计公司已将认证服务作为其最核心的业务领域。目前,AICPA制定了相关标准的认证服务,其中包括:电子商务认证、信息系统认证、绩效评价认证、风险评估认证、养老工作认证、其他认证服务。审计、鉴证、认证服务之间的关系如图 1-2 所示。

与认证服务相对应的服务是非认证服务,包括会计服务、税务服务、咨询服务。处于认证服务与非认证服务重叠之处的主要为咨询业务。各种服务之间的关系如图 1-3 所示。

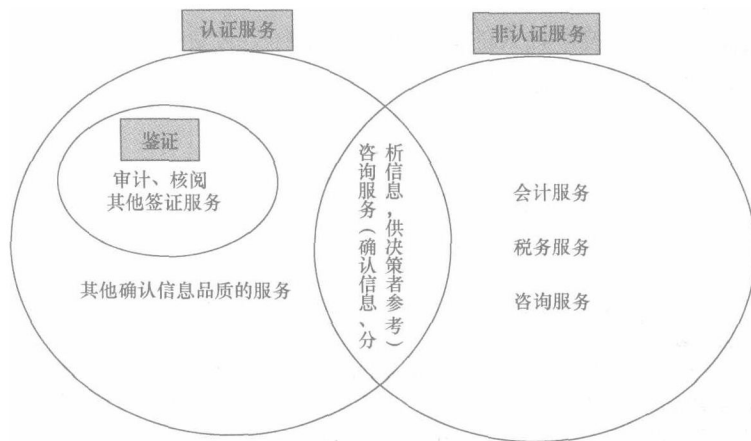


图 1-3 认证、鉴证与非认证服务之间的关系

二、我国审计的产生和发展

我国审计的产生与发展经历了一个漫长的过程。

1. 西周时期是我国审计的初步形成阶段

早在西周时期,我国就有了审计的萌芽。当时朝廷在天宫之下设有小宰一职,小宰之下设有宰夫,负责对各级官府的财物收支状况进行稽查,有“考其出入,而定刑赏”的职权,

监视群吏执行朝法。宰夫一职的出现标志着我国审计的产生。

2. 秦汉时期是我国审计的最终确立阶段

秦汉时期是我国审计的最终确定阶段，其主要表现在以下三个方面。一是“上计”制度的建立和日趋完善，所谓“上计”制度，就是皇帝亲自听取和审核各级地方官吏的财政会计报告，以确定赏罚的制度。二是初步形成了统一的审计模式。三是审计地位提高，职权扩大。秦设有御史大夫，掌管国家政治经济监察大权，三十六郡设监察御史，形成全国性的监察系统。汉承秦制，仍有御史大夫掌管审计监督大权。

3. 隋唐至宋代是我国审计的日臻健全阶段

隋唐时期的比部审计具有很强的独立性和较高的权威性，开司法审计之先河。宋代专门设置“审计司”，是为我国“审计”的正式命名，从此，“审计”一词便成为财政监督的专用名词，对后世中外审计建制具有深远的影响。

4. 元明清三代是我国审计的停滞不前阶段

元代取消比部，户部兼管会计报告的审核，独立的审计机构即告消亡，审计监督流于形式。明清设置都察院，但其行使审计职能，却具有一揽子性质。

5. 中华民国时期是我国审计的不断演进阶段

1912年中华民国政府在国务院下设审计处，1914年北洋政府改为审计院，同年颁布了《审计法》。

国民党政府根据孙中山先生五权分立的理论，在监察院下设审计部，各省（市）设审计处，分别对中央和地方各级行政机关以及企事业单位的财政和财务收支实行审计监督。国民党政府也于1928年颁布过《审计法》和实施细则，次年还颁布了《审计组织法》，审计人员有审计、协审、稽察等职称。

与此同时，随着我国资本主义工商业的发展，民间审计应运而生。1918年9月，北洋政府农商部颁布了《会计师章程》，标志着我国民间审计的诞生。自20世纪20年代以后，在一些大城市中相继成立了“四大”会计师事务所：谢霖创办的正则会计师事务所（1921年，北京）；潘序伦创办的立信会计师事务所（1927年，上海）；奚玉书创办的公信会计师事务所（1927年，北京）；徐永柞创办的徐永柞会计师事务所（1927年，上海）。1925年3月，我国最早的民间审计职业组织——上海会计师公会成立。但在半殖民地半封建的旧中国，政治动荡，经济发展缓慢，审计工作没有长足的发展。

6. 新中国是我国审计的不断振兴阶段

1978年以前，我国没有设置独立的国家审计机关。

1982年修改的《中华人民共和国宪法》规定在我国建立审计制度，1983年9月成立了我国国家审计的最高机关——审计署，在县级以上各级人民政府设置各级审计机关。1985年8月，发布了《国务院关于审计工作的暂行规定》；1998年11月，颁布了《中华人民共和国审计条例》；1995年1月1日，《中华人民共和国审计法》的实施，在法律上确立了政府审计的地位；2000年1月，审计署发布《中华人民共和国国家审计基本准则》；2000年8月，审计署发布《审计机关审计方案准则》等五项具体准则；2003年12月，审计署发布《审计机关审计重要性及审计风险评价准则》等五项具体准则；2004年2月，审计署发布《审计机关审计项目质量控制办法（试行）准则》；1994年8月31日，第八届全国人民代表大会常务委员会第九次会议通过了《中华人民共和国审计法》；2006年2月28日，十届人大第二十次会议

通过了修正的《中华人民共和国审计法》并予以发布实施，为政府审计进一步发展奠定了良好基础。

1980年，恢复和重建注册会计师制度。1993年10月，我国颁布了《中华人民共和国注册会计师法》，并于1996年1月1日颁布并实施了《中国独立审计准则》。2006年2月15日，财政部发布《中国注册会计师鉴证业务基本准则》、《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》等48项审计准则（其中22项为新发布、26项为修订），我国民间审计准则体系已经基本建立。

为了全面开展审计工作，完善审计监督体系，加强部门、单位内部经济监督和管理，我国于1984年在部门、单位内部成立了审计机构，实行内部审计监督。1985年10月发布了《审计署关于内部审计工作的若干规定》，在各级审计机关、各级主管部门的积极推动下，内部审计蓬勃发展。2003年3月，审计署颁布修订后的《审计署关于内部审计工作的规定》。2003年6月，我国颁布并实施了《中国内部审计准则》。

目前，我国已经形成了国家审计、社会（民间）审计和内部审计三位一体的审计监督体系。

三、西方审计的起源和演进

（一）西方官厅审计的产生与发展

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，国家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。为了监督政府的财政收支，切实执行财政预算法案，以维护统治阶级的利益，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。

（二）西方民间审计的产生与发展

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。

1. 注册会计师审计的起源——意大利合伙企业制度

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，这样，财产的所有权和经营权分离了，对经营管理者进行监督成为必要，所有者便聘请会计工作者来承担这项工作。1582年，威尼斯会计协会成立。

2. 注册会计师审计的形成——英国股份制企业制度

1721年，南海公司破产案是注册会计师审计产生的“催化剂”，它促使了独立会计师——注册会计师的诞生。

1844年，颁布的《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，修订的《公司法》规定，股份公司可以聘请执业会计师协助办理此项业务。这一规定无疑对发展民间审计起了推动作用。

1853年，在苏格兰的爱丁堡成立了“爱丁堡会计师协会”，这是世界上第一个职业会计师的专业团体。

1862 年,《公司法》确定注册会计师为法定的破产清算人,从而奠定了注册会计师审计的法定地位。

1879 年,《公司法》要求银行接受特许会计师的独立审计。

1885 年,《公司法》要求全部有限公司年度会计报告必须经过审计师的审查。

英国民间审计,没有成套的方法和理论依据,只是以查错揭弊为目的,对大量的账簿记录进行逐笔审查,即详细审计。审计师的法律地位得到法律确认,审计报告使用人为企业股东。

3. 注册会计师审计的发展——美国的资本市场

19 世纪末期、20 世纪初期,美国的民间审计得到了迅猛发展。

1887 年,美国会计师公会成立。1916 年,该会改组为美国会计师协会,后来发展为美国注册会计师协会,成为世界上最大的民间审计专业团体。

1896 年,美国通过了《注册会计师法案》,标志着经济立法的开端。

1917 年,美国公共会计师协会编制了《关于资产负债表的备忘录》,从而开启了信用审计的时代。审计对象由会计账目扩大到资产负债表;审计的目的是判断企业信用状况;审计方法由详细审计逐步转向抽样审计;审计报告使用人除股东外,还扩大到债权人。

1933 年,颁布的《证券法》和 1934 年颁布的《证券交易法》,标志着法定审计的出台,使美国审计进入会计报表审计时代。审计对象为企业全部会计报表及相关资料;审计目的是对会计报表发表意见,以确定其可信性;审计范围扩大到测试相关内部控制,并广泛采用抽样审计;审计报告使用人扩大到股东、债权人、政府部门及潜在投资者;审计准则开始拟定;注册会计师考试制度广泛推行。

20 世纪 40 年代以后,国际会计公司的出现标志着民间审计开始走向国际化。这些国际会计师事务所包括普华永道、德勤、安永、毕马威等,其机构庞大、人员众多,有统一的工作程序和质量要求,能够适应不同国家和地区的业务环境。它们不但为跨国公司的各个企业服务,而且也为当地的公司企业服务,其业务收入每年达数十亿美元。它们通过遍设于世界各地的事务所,在国际经济活动中起着重要作用。在这个阶段,审计技术得到不断完善,抽样审计方法得到普遍运用,制度基础审计方法得到推广,审计准则逐步完善,审计理论体系开始建立,审计业务得以拓展,注册会计师业务扩大到代理纳税、代理记账、参与可行性研究等业务。

从民间审计的产生和发展,可以得到这样的启示:①注册会计师审计产生的直接原因是两权分离;②注册会计师审计随着商品经济的发展而发展;③注册会计师审计具有独立、客观、公正的特征。

第二节 审计的含义与性质

一、审计的定义

关于审计,在国际上有着不同的定义。

中国审计学会 1989 年定义:“审计是由专职机构和人员,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,用以维护财经法纪、改善经营管理、提高经济效益、促进宏观调控的独立性经济监督活动。”

中国审计学会 1995 年定义：“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。”

美国会计学会（AAA）在 1972 年给审计下了一个广义的定义：“审计是一个客观地获取并评价与各种经济活动及事项的申明有关的系统过程，以便查明这些申明与既定标准之间的符合程度，并将其结果传达给各有关利害关系人。”

美国注册会计师协会在《审计准则公告第一号》中，给审计下了一个较为狭义的定义：“独立人员对财务报表加以检查，搜集必要证据。其目的是对这些报表是否按照公认会计原则公允地反映财务状况、经营成果和财务状况变化情况表示意见。”

上述各项定义所包括的共同含义是：

- （1）独立性是审计监督的本质特征。
- （2）审核检查反映经济活动的信息是审计工作的核心。
- （3）审计对象必须明确。
- （4）审计工作过程是收集和整理证据，以确定实际情况。
- （5）审计工作必须有对照的标准和依据，才能从中引出审计结论。
- （6）审计结果向各有关利害关系人报告。

综上所述，可以把审计表述为：审计是由独立的专职机构和人员接受委托或授权，对被审计单位经济活动及会计资料和其他有关资料，按照审计准则实施审计程序，收集审计证据，运用审计标准以判断会计报表及有关资料的合法性、公允性，并出具审计报告的经济监督、评价、鉴证活动。

二、审计的性质

审计的性质亦即审计的本质特征。如上所述，独立性是审计监督的本质特征，所谓独立性，是指审计人员公正地进行审查并表达意见的状态。审计人员在执行审计业务、出具审计报告时，应当在形式上和实质上独立于委托单位和其他机构，不受外力的干扰和影响。具体来讲，审计的独立性主要表现在以下三个方面。

（一）机构独立

机构独立，即审计机构要独立于被审计单位之外，处于超脱地位，不参与被审计单位的经济活动，与被审计单位没有组织上的隶属关系。审计机构要依据国家的法律规定，独立行使审计监督权，在审计过程中不受任何部门、团体和个人的干涉。

（二）经济独立

经济独立，即审计机构从事审计业务活动所需要的经费，应当有合法的来源和法律保证，不受被审计单位的牵制。《中华人民共和国审计法》第十一条明确规定：“审计机关履行审计职责所必需的经费，应当列入财政预算，由本级人民政府予以保证。”这一规定，体现了国家对审计事业的重视和支持，也是审计机构独立行使监督权的保证。社会审计组织实行有偿服务，依据国家规定的计费标准收取审计费用，作为经济来源，保证其生存和发展的需要。

（三）人员独立

人员独立，即审计人员应当独立于被审计单位之外，与被审计单位之间没有任何利害关系，这是保证审计工作客观、公正的前提。《中华人民共和国审计法》第十三条明确规定：“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。”

第三节 审计对象与审计职能

一、审计的对象

审计对象是指审计监督的客体,包括审计的实体和内容。通常把审计对象高度概括为被审计单位的经济活动,其中,被审计单位即为审计的实体,经济活动即为审计的内容。世界各国法律都明确规定了审计实体和审计内容所包括的范围,以便审计机关或组织切实履行其所应承担的任务和职责。

我国审计对象的实体,即被审计单位具体包括:国家和政府机关各部门、财政和税务机关、国家金融机构、企事业单位以及与国家财政有关的单位。我们不能仅从审计对象的实体范围来理解审计对象,因为在同一被审计单位内,既有会计、统计经济资料反映的经济活动,也有政工、人事等非经济资料反映的非经济活动,前者属于审计对象,后者则不属于审计对象。可见,要正确理解审计对象还必须考虑审计对象的内容。

审计对象的内容即经济活动,具体来说是指被审计单位的财政财务活动、经济效益活动、财政法纪的遵守情况以及被审计单位的业务经营活动和管理活动。

将审计作为一个整体考察,概括地说,审计对象是经济活动,但并非社会上的一切经济活动都是审计对象,而是以下有具体范围的经济活动。

(1) 被审计单位的财务收支及其有关的经营管理活动。具体地讲,是涉及被审计单位经营管理和资源财产的经济活动。根据宪法的规定,政府审计的对象是国务院各部门和地方各级政府的财政收支,国家财政金融机构和企业、事业组织的财务收支。内部审计的对象为本单位、本部门的财政财务收支以及其他经济活动。社会审计的对象为委托人指定的被审计单位的经济活动。

(2) 被审计单位提供的财务收支及其有关经营管理活动信息载体的会计资料和其他有关资料。被审计单位的经济活动,是有一定载体的,即通过会计、统计和业务核算记录及磁盘、磁带等记载反映的,同时也包括有关人员口头反映而无书面资料的经济活动。凡客观存在于被审计单位,已经发生、正在进行或将要发生的经济活动都是审计的对象。而审计单位无意或有意不在书面资料或其他载体中反映的,如遗漏或隐匿的经济活动,更是审计不可忽略的对象。

简而言之,审计的对象是指被审计单位的财务收支及其有关的经营管理活动,以及作为提供这些经济活动信息载体的会计报表和其他有关资料。因此,会计报表和其他有关资料是审计对象的现象,它所反映的被审计单位的财务收支及其有关的经营管理活动才是审计对象的本质。

二、审计的职能

审计职能是指审计本身所固有的内在功能。审计具有经济监督、经济评价和经济鉴证的职能。

(一) 经济监督

经济监督是指监察和督促被审计单位的全部经济活动或其某一特定方面确在规定的范围以内,在正常的轨道上进行。要使审计发挥监督职能,必须具备两个条件:一是必须由权力机关实施监督;二是要有严格的客观标准和明确的是非界限。

（二）经济评价

经济评价就是通过审核检查,评定被审计单位的计划、预算、决策、方案是否先进可行,经济活动是否按照既定的决策和目标进行,经济效益的高低优劣以及内部控制制度是否健全、有效等,从而有针对性地提出意见和建议,以促使其改善经营管理,提高经济效益。要发挥经济评价职能,应当具备两个条件:一是不断提高审计人员的素质和构成;二是力求评价方法先进可行。

（三）经济鉴证

经济鉴证是指通过对被审计单位的会计报表及有关经济资料所反映的财务收支和有关经济活动的公允性、合法性的审核检查,确定其可信赖程度,并作出书面证明,以取得审计委托人或其他有关方面的信任。

经济鉴证职能的发挥应当具备两个条件:一是审计组织的权威性;二是审计组织要有良好的信誉。权威和信誉是互为前提、相辅相成的。

第四节 审计的分类与方法

一、审计的分类

正确地划分和研究审计的种类,主要是为了加深对审计的全面认识,以便有效地组织和运用各种审计形式,充分发挥审计的职能和作用。国内外审计分类的标准很多,因而对审计进行了多种多样的分类。根据我国情况,参照国际审计分类惯例,我国审计分类分为基本分类和其他分类两大类。

（一）审计的基本分类

审计的基本分类是以审计的本质属性为标准所进行的分类。它主要包括:按审计主体的性质分为国家审计、民间审计和内部审计;按审计的内容和目的分为财务收支审计、财经法纪审计、经济效益审计和任期经济责任审计。

1. 按审计主体分类

审计主体是指执行审计的一方,包括国家审计、民间审计和内部审计。

（1）国家审计。国家审计是指由国家审计机关实施的审计,又称政府审计。审计的主体是中央一级(即国家审计署及审计署派驻机构)和县以上各级地方审计机关(审计厅、局)。它们经国有资源财产所有人授权,并代表其对国有资源财产的主管人及其经管人的部门、地区和单位的财政、财务收支和经济效益进行审计监督。按照审计法的规定,国家审计具有监督检查权、采取临时强制措施权、通报或公布审计结果权、处理处罚权、建议纠正处理权。

（2）民间审计。民间审计是指经政府有关部门审核批准、接受委托独立承办民间审计业务的会计师事务所进行的审计,也称注册会计师审计、社会审计、独立审计等。民间审计的主体是会计师事务所及其注册会计师,他们接受委托依法承办历史财务信息的审计、审阅和其他鉴证业务,以及代编财务信息等相关服务业务。随着市场经济的发展,会计师事务所承办的业务类型将涉及社会经济活动的各个层面。

（3）内部审计。内部审计是指由本部门或本单位内部专职的审计机构和审计人员对本部门或本单位的财务收支、经营管理、经济效益等所实施的审计,又称部门和单位审计。这种专职的审计机构或人员独立于财务部门之外,直接受本部门、本单位主要负责人的领导,依

法进行审计工作。

2. 按审计的内容和目的分类

国家审计按审计的内容和目的的不同分为财政财务审计、财经法纪审计、经济效益审计和任期经济责任审计。

(1) 财政财务审计。财政财务审计是指审计机构对被审计单位的会计报表及有关资料的真实性及其所反映的财政、财务收支的合法性和合规性所进行的审计。

财政财务审计的主要内容包括两个方面：一是检查会计处理上的技术差错，这是形式上的审计；二是验证被审计单位受托经济责任的履行情况，这是实质性的审计。

(2) 财经法纪审计。财经法纪审计是指审计机构对被审计单位和个人严重侵占国家资财、严重损失浪费和其他严重损害国家经济利益等违法乱纪行为所进行的专案审计。

财经法纪审计的主要内容包括两方面：一是对违反财经法律行为的审查；二是对违法犯罪案件的审查。

(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、财务收支及其经营管理活动的经济性和效益性所实施的审计。

经济效益审计的主要内容包括两个方面：一是对被审计单位预算、计划和预测、决策方案的效益性进行审查和分析；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。

(4) 任期经济责任审计。任期经济责任审计是指审计机构依法对党政机关、人民团体、事业单位的党政领导干部或企业领导人员任职期间所负责的单位财政、财务收支活动的真实、合法和效益，以及党政领导干部或企业领导人员个人履行经济责任、遵守财经法纪和廉洁自律情况进行的监督、评价、鉴证活动。

任期经济责任审计的主要内容包括两方面：一是党政领导干部或企业领导人员任职期间所负责单位的财政、财务收支活动的审查；二是党政领导干部或企业领导人员个人履行经济责任等情况的审查。

(二) 审计的其他分类

审计的其他分类是指按审计的一般特征所进行的分类，主要有按审计范围、时间、地点、方式等所进行的分类。

1. 按审计业务范围分类

按审计业务范围分类，可分为全部审计和局部审计。

(1) 全部审计。全部审计也称为全面审计，是指对被审计单位一定时期内的财政、财务收支和经济活动的各个方面及其资料进行的全面审计。

(2) 局部审计。局部审计也称部分审计，是指对被审计单位一定期间的财务收支或经营活动的某些方面及其资料所进行的部分的、有目的的和有重点的审计。

2. 按审计实施时间分类

按审计实施时间分类，可分为事前审计、事中审计和事后审计。

(1) 事前审计。事前审计是指在被审计单位经济业务发生以前所进行的审计。其内容包括对预算和计划的编制、基本建设项目和固定资产投资决策的可行性研究等所进行的审计。

(2) 事中审计。事中审计是指在被审计单位经济业务执行过程中所进行的审计。

(3) 事后审计。事后审计是指在被审计单位经济业务完成以后所进行的审计。

3. 按审计工作地点分类

按审计工作地点分类,可分为送达审计和就地审计。

(1) 送达审计。送达审计又称报送审计,是指审计机构按照审计法规的规定,对被审计单位按期报送的会计资料和其他资料所进行的审计。

(2) 就地审计。就地审计是指由审计机构派出审计人员到被审计单位进行的现场审计。

4. 按审计执行方式分类

按审计执行方式分类,可分为强制审计和非强制审计。

(1) 强制审计。强制审计又称法定审计,是指审计机构根据法律、法规对被审计单位行使审计监督权而进行的审计。

(2) 非强制审计。非强制审计又称任意审计,是指根据被审计单位自身的需要,委托审计组织对其进行的审计。

二、审计的方法

(一) 审计方法及其演变

审计方法是指审计人员检查分析审计对象、取得审计证据、据以编写审计报告、形成审计结论和意见的各种专门手段的总称。审计方法从广义上理解,泛指审计的一般方法、计划方法、报告方法、收集审计证据的方法、处理审计文件的方法等,即指审计程序;从狭义上讲,审计方法是指与取得审计证据直接有关的各种基本方法和手段。

1. 账表导向审计(古代至20世纪40年代末期)

账表导向审计是指审计人员围绕被审计单位会计账簿、会计报表的编制过程所进行的一种审计方法和程序。

账表导向审计的发展过程主要经历了数据稽核、账簿审计、详细审计、资产负债表审计和全部报表审计等阶段。

账表导向审计适用于评价简单的受托经济责任,当人类社会进入20世纪以后,这种方法的局限性越来越明显。第一,这种审计方式耗费大量的人力和时间,不利于提高审计工作效率和效益;第二,即使采用有限的抽样技术,但由于对会计系统的了解不够,容易造成由于抽查原因而遗漏重大问题项目的事件;第三,由于以交易为基础的审计工作主要都是围绕着交易进行的,因此不容易发现会计工作中的程序性错误,对于会计系统中的缺陷和不合理现象也很难发现,这样即使查出了技术性错误或舞弊的情况,也不能溯源追本、堵塞漏洞、避免重犯。

2. 系统导向审计(20世纪50年代初期至80年代末期)

系统导向审计,即制度基础审计,是以内部控制系统为基础的审计。它通过确定被审计单位内部控制制度的缺陷,进而判断财产保护和会计记录真实性上可能存在的缺陷,并对此进行详细考证、分析,以查明错弊。

系统导向审计是审计技术的重大突破,主要表现在审计程序的变化上:

(1) 通过了解并评价内部控制制度的完整、健全及是否得到有效实施,发掘重点,以提高审计效率。

(2) 对内部控制制度的遵循情况进行测试,即实施“符合性测试”程序,评价控制风险,对审计风险进行系统规划和控制。

(3) 对改善企业管理制度和业务处理程序提出建设性意见,并在可能情况下向管理当局