



21 世纪会计系列教材

21 Century Accounting Textbook Series

Auditing

审计学

◆ 周友梅 阚京华 管亚梅 主编



人民邮电出版社

POSTS & TELECOM PRESS



21 世纪会计系列教材
21 Century Accounting Textbo

Auditing

审计学

◆ 周友梅 阚京华 管亚梅 主编

&

\$

*

+



\$



%

人民邮电出版社

北京

图书在版编目(CIP)数据

审计学 / 周友梅, 阚京华, 管亚梅主编. — 北京 :
人民邮电出版社, 2014. 2
21世纪会计系列教材
ISBN 978-7-115-34233-1

I. ①审… II. ①周… ②阚… ③管… 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(2013)第313503号

内 容 提 要

本书的内容包括四篇: 第一篇为审计的基本理论与方法, 主要介绍审计的基本属性、审计主体、审计程序、审计方法、审计目标、审计计划、审计证据、审计工作底稿、审计重要性、审计风险、风险评估和风险应对等; 第二篇为业务循环审计, 系统介绍销售和收款循环审计、采购和付款循环审计、生产和存货循环审计、投资和筹资循环审计、人力资源和工薪循环审计、货币资金审计等; 第三篇为终结审计, 系统介绍完成审计工作和出具审计报告; 第四篇为内部控制审计和审计职业规范。

本书可作为高等院校经管类专业的本科教材, 也可以作为企事业单位会计、审计、经济管理人员及自学者学习参考书。

-
- ◆ 主 编 周友梅 阚京华 管亚梅
责任编辑 武恩玉
责任印制 彭志环 焦志炜
 - ◆ 人民邮电出版社出版发行 北京市丰台区成寿寺路 11 号
邮编 100164 电子邮件 315@ptpress.com.cn
网址 <http://www.ptpress.com.cn>
三河市潮河印业有限公司印刷
 - ◆ 开本: 787×1092 1/16
印张: 27.25 2014 年 2 月第 1 版
字数: 646 千字 2014 年 2 月河北第 1 次印刷
-

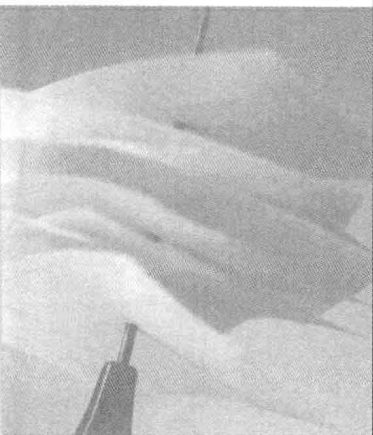
定价: 57.00 元

读者服务热线: (010)81055256 印装质量热线: (010)81055316

反盗版热线: (010)81055315

广告经营许可证: 京崇工商广字第 0021 号

前言 Preface



审计是保障科学决策、有效运营的一种机制,世界经济的发展史越来越证明,没有审计对财务信息公允性的鉴证,资本市场将土崩瓦解;没有审计对经济活动合法性的监督,徇私舞弊将无法遏制;没有审计对经营管理有效性的评价,企业成长可能无法持续。正是基于这样的认知,需要我们培养更多懂得审计理论与实务知识的人才。而一本高质量的审计学教材对专业人才的培养具有一定的推动作用,这是我们编写本书的动力所在。本书体现以下三个特征。

(1) 适用面广。在核心知识安排方面将政府审计、民间审计、内部审计融为一体,尽可能地吸收当代审计理论与实务的发展成果,是普通高等院校、经济管理类本科生的合适教材。

(2) 体例新颖。不仅内容与时俱进,而且每章都有教学引例、教学目标、思考题、关键术语等,可谓引人入胜,融知识性与趣味性于一体。

(3) 注重能力。在审计理论方面突出应知应会、在审计实务方面突出审计专业判断能力的培育,审计案例、审计循环都具有较强的可操作性,重在训练审计技能和审计工作能力。

本书由周友梅、阚京华、管亚梅担任主编。各章编写分工如下:第一章、第二章由周友梅教授编写;第三章、第五章由阚京华教授编写;第十章、第十三章由管亚梅教授编写;第十一章、第十二章由何玉副教授编写;第四章由朱海涛副教授编写;第六章、第七章由毛敏副教授编写;第八章、第九章由常华兵副教授编写;第十四章、第十五章由恽碧琰博士编写;第十六章、第十七章由张宏伟博士编写。本书的形成是整个团队合作的结果,大家一起讨论、修改、补充和完善,同时主编也尽力总纂定稿。阅读本身就是一种再创造,至少可以说是共同创造,由于编者水平有限,本书缺点、不足之处在所难免,恳请读者批评指正。

在本书的编写中,作者参阅和借鉴了大量文献,这些文献对本书的形成功不可没。我们在参考文献中已尽可能列出所有的文献,但难免有疏漏之处,在此对还未列入的参考文献作者表示歉意,并对所有引用的文献作者表示衷心的感谢。必须指出的是对于漏列的参考文献,我们将在本书修订时补充。

本书的出版得到了江苏省“十二五”重点专业类建设项目的资助和南京财经大学各方面的大力支持,在此一并表示感谢。

编者

2013年10月

目 录 Contents

第一篇 审计的基本理论与方法

第一章 绪论/2

- 第一节 审计的概念 / 2
- 第二节 审计的分类 / 6
- 第三节 审计的演进 / 11
 - 思考题 / 23
 - 关键术语 / 23

第二章 审计主体/24

- 第一节 政府审计 / 25
- 第二节 民间审计 / 38
- 第三节 内部审计 / 50
 - 思考题 / 58
 - 关键术语 / 59

第三章 审计程序与审计方法/60

- 第一节 审计程序 / 61
- 第二节 审计方法 / 77
- 第三节 函证 / 87
- 第四节 分析程序 / 93
 - 思考题 / 98
 - 关键术语 / 98

第四章 审计目标与审计计划/99

- 第一节 概述 / 100
- 第二节 审计目标 / 103
- 第三节 审计计划 / 110
 - 思考题 / 123
 - 关键术语 / 124

第五章 审计证据与审计工作底稿/125

- 第一节 审计证据 / 126
- 第二节 审计工作底稿 / 136
 - 思考题 / 149
 - 关键术语 / 149
 - 附录5-1: 典型的审计档案结构 / 150

第六章 审计风险与审计重要性/151

- 第一节 审计风险 / 152
- 第二节 审计重要性 / 154
 - 思考题 / 161
 - 关键术语 / 161

第七章 风险评估与风险应对/162

第一节 内部控制 / 164

第二节 风险评估 / 173

第三节 风险应对 / 179

思考题 / 188

关键术语 / 189

第二篇 业务循环审计

第八章 销售与收款循环的审计/191

第一节 销售与收款循环的特点/192

第二节 销售与收款循环的内部控制和控制测试/198

第三节 销售与收款循环的实质性程序/206

第四节 营业收入的实质性程序/209

第五节 应收账款的实质性程序/214

思考题/224

关键术语/225

第九章 采购与付款循环的审计/226

第一节 采购与付款循环的特点/228

第二节 采购与付款循环的内部控制和控制测试/232

第三节 采购与付款循环的实质性程序/245

第四节 固定资产的实质性程序/247

第五节 应付账款的实质性程序/255

思考题/258

关键术语/258

第十章 生产与存货循环的审计/259

第一节 生产与存货循环的特点/260

第二节 生产与存货循环的内部控制和控制测试/262

第三节 生产与存货循环的实质性程序/270

第四节 成本、费用的实质性程序/272

第五节 存货的实质性程序/274

思考题/283

关键术语/283

第十一章 投资与筹资循环审计/284

第一节 投资与筹资循环的特点/284

第二节 投资与筹资循环的内部控制和控制测试/287

第三节 投资与筹资循环的实质性程序/290

思考题/296

关键术语/297

第十二章 人力资源与工薪循环审计/298

第一节 人力资源与工薪循环的特点/298

第二节 人力资源与工薪循环的内部控制与控制测试/300

第三节 人力资源与工薪循环的实质性程序/304

思考题/307

关键术语/308

第十三章 货币资金审计/309

第一节 货币资金审计的特点/309

第二节 货币资金的内部控制与控制测试/310

第三节 货币资金的实质性程序/315

思考题/324

关键术语/325

第三篇 终结审计

第十四章 完成审计工作/327

第一节 完成审计工作概述/327

第二节 期后事项审计/333

第三节 或有事项审计/339

第四节 获取管理层声明/342

思考题/347

关键术语/347

第十五章 审计报告/348

第一节 审计报告概述/348

第二节 注册会计师审计报告/350

第三节 编制审计报告的要求和步骤/373

第四节 国家审计报告/376

第五节 内部审计报告/378

第六节 管理建议书/379

思考题/381

关键术语/382

第四篇 其他

第十六章 内部控制审计/384

第一节 内部控制审计概述/384

第二节 内部控制审计的执行/389

第三节 内部控制审计报告/397

思考题/405

关键术语/405

第十七章 审计执业规范/406

第一节 政府审计执业规范/407

第二节 民间审计执业规范/412

第三节 内部审计执业规范/418

思考题/425

关键术语/425

参考文献/427

[illegible][illegible]

审计的基本理论与方法

第一章

绪论

【教学目标】

通过本章的学习，学生应能了解审计产生的客观基础、发展的历程及其规律；熟悉审计的分类尤其是审计的基本分类；理解审计的概念和审计的本质；掌握审计的职能和作用及其关系；把握审计学学科及其学科体系构成。本章的学习将使学生对审计的基本理论问题有一个初步认识。

【引例】

“中国社会并不缺少善心，缺少的是对公益组织的信心。”这是国际著名咨询机构麦肯锡公司对中国公益事业作出的评价。问题是，如何建立公众的信心，很多公益组织似乎并没有认真想过。2011年6月20日，微博上一个名叫“郭美美baby”的女孩引起了众人瞩目。她在微博上经常展示自己的生活会，从中能看到，她开玛莎拉蒂跑车、在别墅开生日会，皮包、手机、手表都是昂贵的奢侈品。而她微博认证的身份是“红十字会商业总经理”，正是这一点，引发了公众的强烈质疑：一个年仅二十岁的女孩就当上了总经理，并拥有名包豪车，财产来源是否与中国红十字会总会（下称“红十字会”）有关？以致红十字会在资金使用等问题上开始备受社会各界关注和猜疑。一时间出现“网友说了什么，红十字会便马上发表声明予以否认”。红十字会声明不断，还想用法律捍卫诚信，但并没有降低舆论情绪，相反只是加剧了公众的质疑，更加引发了网络热议。“‘郭美美’的事没弄清楚，没心情捐款！”这是新浪微博上一句由“郭美美”事件而引发的造句。怎样才能提高人们对红十字会的信任度，需要有效的审计监督。2011年6月27日，国家审计署发布《2011年第31号审计结果公告》显示：中国红十字总会及其所属单位，在预算执行中存在5个不符合会计制度规定的问题，并指出问题金额为219.71万元。消息公布后，各界开始对这一金额是否源于社会捐款产生疑问。次日，红十字总会副会长王伟解释称：公告所披露的问题是针对总会2010年财政拨款的使用，不涉及社会捐款，且问题均源于技术层面操作不当与核算不规范，不存在贪污腐败、假公济私、“小金库”等问题。这一解释开始打消上述疑问。通过公布国家审计结果来挽回公众的信任、消弭公众的怀疑的努力是值得肯定和嘉许的。审计是一种独立的监督、鉴证、评价活动，审计的目标在提高会计信息的可信性。

第一节

审计的概念

一、审计的定义

审计作为一种监督机制，其实践活动历史悠久，但人们对审计的定义却众说纷纭。

（一）美国会计学会 1973 年的定义

关于审计的定义，最具代表性的是美国会计学会（AAA）审计基本概念委员会于 1973 年发表的《基本审计概念说明》（A Statement of Basic Auditing Concepts）中的定义：“审计是一个系统化过程，即通过客观地获取和评价有关经济活动与经济事项认定的证据，以证实这些认定与既定标准的符合程度，并将结果传达给有关使用者。”

（二）我国审计界对审计的定义

我国审计界曾对审计定义进行过大量的探索和论证，1989 年中国审计学会在贵州省安顺市举行学术讨论会，确定了审计的定义：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、效益性进行审查，评价经济责任，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的经济监督活动。

1995 年 1 月 3 日时任审计长的郭振乾向各级审计机关、审计学会、审计科研和教育部门的同志发出了《关于研究审计定义的一封信》，号召大家研讨确定一个简明通俗，能够基本反映审计特征，并与国际惯例接轨的审计定义。信一发出立即引起了广大审计工作者和会计、审计界知名专家、学者热烈的响应。1995 年全国审计定义研讨会确定了一个简明的定义：“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”。

（三）什么是审计

审计定义是对审计实践的科学总结，是对审计这一客观事物特有属性的揭示。应该指出，审计定义受一定的时间、空间条件的影响。社会经济发展及审计环境不断变化，审计目的也随之变化，审计定义也必然会随之发展和演进。为此，我们提出一个既能反映现代审计特征，并与国际惯例接轨的审计定义。

审计是由专职机构和人员接受委托或授权，按照一定的准则，以被审计单位的经济活动及相关资料为对象，运用专门的方法，收集和评价证据，判明其合法性、合规性、公允性、效益性，并出具审计报告的一种独立的监督、鉴证、评价活动。

这个定义准确地说明了审计的本质，审计的主体、客体，审计的基本工作方式和主要目标。说明审计定义由下述 6 大要素组成。

- （1）审计的本质：审计是一种独立的监督、鉴证、评价活动，同时也体现了审计的三个职能。
- （2）审计的主体：审计的主体是专职机构和人员，且专职机构和人员是接受委托或授权的。
- （3）审计的客体：审计的客体是被审计单位的经济活动及相关资料，界定了审计对象的范围。
- （4）审计的依据：审计的依据是审计准则，界定了审计应该怎样做的问题。
- （5）审计的方法：审计是运用专门的方法，收集和评价证据。
- （6）审计的目标：审计的目标是判明其合法性、合规性、公允性、效益性，并出具审计报告。

二、审计的职能、任务与作用

（一）审计的职能

审计职能是审计工作的客观要求和内在功能，是审计本身固有的，是审计工作的抽象化。审计具有下述三个职能。

1. 经济监督职能

经济监督职能是指审计的监察与督促,主要是通过对被审计单位经济活动及其经济资料真实性、公允性、合法性、合理性、有效性的审核检查,查处错弊,监察和督促被审计单位的经济活动在规定的范围以内、在正常的轨道上进行,监察和督促其履行经济责任。

2. 经济评价职能

经济评价职能是指就受托责任作出评定,在审核检查的基础上,对被审计单位的经济活动作出判定,确认财务状况、经营成果的优劣,经济效益的高低和受托责任的履行结果,提出管理建议。

3. 经济鉴证职能

经济鉴证职能是指鉴定和证明,通过审核检查来判定被审计单位反映和说明经济事项或经济活动的资料是否符合实际、可信,并出具书面证明。这一职能突出地表现在外部审计,而内部审计由于其独立性受到的限制而使这一职能很难为社会所认同。

(二) 审计的任务

审计任务是审计职能、审计对象和各个时期的客观要求决定的审计应该担负的责任,是审计应该做些什么的问题。审计的基本任务包括以下几项。

- (1) 审查评价经济资料的公允性、合法性、合规性,提高会计信息的可信性;
- (2) 审核检查财政财务收支及有关的经济活动,确认和解脱经济责任,维护所有者的权益;
- (3) 审查和评价经济活动的效益性,促进改善经营管理,提高经济效益;
- (4) 审查评价计划、预算的制定、执行及其结果,完善内部控制和加强风险管理。

(三) 审计的作用

审计作用是指履行审计职能、完成审计任务所产生的客观效果。审计的作用和任务从属于审计的职能,是从职能里派生出来的。审计任务是人们认识职能后,根据客观条件,在特定的审计发展阶段,对审计工作提出一定的要求。审计的作用则是发挥了审计固有的功能,完成了任务的结果,是审计工作的外在表现或显示,是审计工作的具体化。审计有制约、促进、证明三种作用。

- (1) 制约作用(防护性作用):指在完成经济监督职能所赋予的任务之后发挥出来的作用。
- (2) 促进作用(建设性作用):指在完成经济评价职能所赋予的任务之后发挥出来的作用。
- (3) 证明作用(公证性作用):指在完成经济鉴证职能所赋予的任务之后发挥出来的作用。

三、审计的特性

所谓审计特性,乃是标志着审计这一职业活动区别于其他职业活动的显著特征。审计的特性包括审计的本质和基本特征两个方面。

(一) 审计的本质

所谓审计本质,是指审计本身所固有的并区别于其他专业性监督的特殊属性。审计的本质具有三个方面涵义:其一,指审计是一种经济监督活动,经济监督是审计的基本职能;其二,指审计是一种授权或委托的经济监督活动,审计监督与司法行政和经济监督的根本区别在于,审计监督必须经审计授权人或委托人的授权或委托,之后才有权对被审计人进行审计,其审计对象、范围和内容由审计授权人

或委托人来决定。而其他形式的监督,如法院、检察院、财政、税务、工商、物价等部门的司法、行政和经济监督,是在执行自己业务的同时而进行,其监督的对象和内容,也存在于自身的业务范围之中;其三,指审计具有独立性,独立性是审计监督的最本质的特征,是区别于其他经济监督的关键所在。

(二) 审计的基本特征

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。

1. 独立性特征

独立性是审计的本质特征,也是保证审计工作顺利进行的必要条件。国内外审计实践经验表明,审计在组织上、人员上、工作上、经费上均具有独立性。为确保审计机构独立地行使审计监督权,审计机构必须是独立的专职机构,应单独设置,与被审计单位没有组织上的隶属关系。为确保审计人员能够实事求是地检查,客观、公正地评价与报告,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。审计机构和审计人员应保持职业精神上的独立性,不受其他行政机关、社会团体或个人的干涉。

2. 权威性特征

我国政府审计机关的审计决定具有法律效力,可以强制执行,这也充分地显示了我国审计的权威性。审计的权威性,是保证有效行使审计权的必要条件。审计的权威性总是与独立性相关,它离不开审计组织的独立地位与审计人员的独立执业。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做了明确规定,这样使审计组织具有法律的权威性。审计人员依法执行职务,受法律保护。任何组织和个人不得拒绝、阻碍审计人员依法执行职务,不得打击报复审计人员。根据我国审计法规的要求,被审计单位应当坚决执行审计决定,如将非法所得及罚款按期缴入审计机关指定的专门账户。对被审计单位和协助执行单位未按规定期限和要求执行审计决定的,应当采取措施责令其执行;对拒不执行审计决定的,申请法院强制执行,并可依法追究其责任。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,这也充分体现它们同样具有法定地位和权威性。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。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。

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。审计人员理应站在第三者的立场上,进行实事求是的检查,做出不带任何偏见的、符合客观实际的判断,并做出公正的评价和进行公正的处理,以正确地确定或解除被审计人的经济责任。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。

四、审计学

（一）审计学的概念与特性

审计学是一门专门研究审计理论和方法,探索审计发展规律,对经济活动进行有效监督的社会科学。审计学是在审计实践的基础上产生的,经过实践检验和证明了的,是客观事物本质及其规律的正确反映。审计学发展至今已成为一门具有综合性的应用科学。它不仅具有很强的理论性,而且还具有实践性和技术性。其理论性主要表现为审计学探讨和研究了审计活动规律及其应用,对审计实践进行了高度概括和科学总结。其实践性主要表现为审计学可以应用于审计实践之中,指导审计工作,并有明显的经济和社会效果;其技术性主要表现为审计学吸纳了各种科学成果,为审计活动提供了各种科学技术方法和手段。

（二）审计学的学科体系

由于审计职能的扩大,不仅财务审计有了很大发展,经营审计、管理审计、绩效审计也应运而生。就现代审计学来说,其学科体系一般由理论审计学、应用审计学、审计方法学、历史审计学四个分学科组成。

1. 理论审计学

理论审计学主要研究审计基本概念、原理和规律,以及对不同类项、不同国家的审计进行比较研究等。它包括审计学原理和比较审计学等。对审计的基本理论,基础知识和一般方法进行研究的审计学科称之为审计学原理。包括审计的概念、审计对象、审计性质、审计职能、审计分类、审计准则、审计范围、审计工作组织、审计程序研究、审计一般规律、审计一般方法和基本技术,审计方式、审计各种关系的处理以及审计管理等。审计学原理研究的是审计事物带有共性的、普遍意义的审计理论知识和应用知识。它是审计知识的抽象与审计实务的概括的结合体。

2. 应用审计学

应用审计学,主要研究各类不同目标的审计和各个不同行业的审计以及审计法学。一般应用审计学主要包括财务审计、管理审计和审计法学。

3. 审计方法学

审计技术学,主要研究各种审计方式、技术、方法和手段及其应用。

4. 历史审计学

历史审计学,主要研究审计的产生、发展和兴衰存亡的规律性。

第二节

审计的分类

一、审计分类方式

按照一定的标准,将性质相同或相近的审计活动归属于一种审计类型的做法,即为审计分类。对审计进行科学的分类,有利于加深对各种不同审计活动的认识,探索审计规律;有利于更好地组

织审计工作,充分发挥审计的作用。研究审计的分类,是有效地进行审计工作的一个重要条件。

审计分类的一般方法是:首先提出分类的标志,并根据每一种标志,确定归属其下的某几种审计;然后按照一定的逻辑程序,将各类审计有秩序地排列起来,形成审计类型的群体。

为了更准确地把握审计的概念,有必要研究审计的分类,以掌握审计的外延。根据不同的目的和要求,按照不同的标准,对各种审计进行类别划分,有助于加深对审计工作的认识。

(一)按审计主体来划分

如按审计主体的不同分类,审计可以分为政府审计、民间审计和内部审计;按审计主体与被审计单位的关系不同分类,审计可以分为内部审计与外部审计;按审计执行地点不同,可以划分为就地审计和报送审计;等等。

(二)按审计客体来划分

如审计按内容与目的分类,在国内外有不同的划分方法,我国将审计划分为财政财务收支审计、财经法纪审计、经济效益审计和经济责任审计;国际上将审计划分为财务审计、弊端审计、管理审计和综合审计四类;等等。

审计分类的标准有很多,但体现审计本质的分类是基本分类,即按主体和目的、内容的分类;此外的分类均为其他分类。

二、审计的基本分类

(一)按审计主体的性质不同分类

审计按其主体不同,可以分为国家审计、民间审计、内部审计三类。

1. 国家审计

国家审计,是指国家专设的审计机关,代表国家对各级政府所辖区域内被审单位所进行的审计。我国国务院审计署及派出机构和地方各级人民政府审计厅(局)所组织和实施的审计,均属于国家审计。

2. 民间审计

民间审计又称社会审计,是指由经国家有关部门批准注册的审计法人,接受客户委托所实施的审计。我国社会审计组织主要是会计师事务所。

3. 内部审计

内部审计,是指由本部门和本单位内部专职的审计组织,对系统和单位所实施的审计。该种审计属于内部审计,其审计组织独立于财会部门之外,直接接受本部门本单位最高负责人领导,并向其报告工作。内部审计涉及范围广泛,审计方式也较为灵活,一般是根据本部门和本单位经营管理的需要而定。该种审计又可以进一步分为部门审计和单位审计。

(二)按主体与被审单位的关系分类

从审计主体考察审计分类,就审计机构与被审单位的关系划分,审计可以分为外部审计和内部审计。

1. 内部审计

内部审计包括部门内部审计和单位内部审计。部门内部审计,是指由政府部门或企业主管部门

的审计机构或专职审计人员,对本部门及其所属单位的财政收支及经济活动所进行的审计监督。部门审计具有行业性强、针对性强以及灵活、及时的特征。单位内部审计是由企事业单位内部设置的审计机构或专职审计人员,对本单位范围的经济活动所进行的审计。

2. 外部审计

外部审计是指由被审单位以外的国家审计机关和民间审计组织所实施的审计。由于这种审计是由本部门、本单位以外的审计组织以第三者身份独立进行的,所以具有公证、客观、不偏不倚的可能,因而具有公证的作用。外部审计与内部审计在独立性、强制性、公证作用等诸方面有所不同。

(三) 按目的、内容不同分类

1. 我国的分类

(1) 财政财务审计。

财政财务收支审计,是指对被审计单位财政财务收支活动和会计资料的合法性、真实性、正确性所进行的审计。财政财务收支审计,按照其对象不同,又可以分为财政预算审计、财政决算审计和财务收支审计。财政预算审计,主要对财政预算编制、预算收入与支出的执行情况进行审计;财政决算审计,主要对年终财政收入决算、支出决算、财政结余、预算外资金进行审计;财务收支审计,主要对企事业单位的财务收支活动进行审计。

(2) 财经法纪审计。

财经法纪审计,是指对国家机关和企事业单位严重违反财经法纪行为所进行的专案审计。财经法纪审计可以单列一类,也可以认为是财政财务收支审计的一个特殊类别。一般是在财务审计中对案情比较重大的违反法纪事件专门立案审查,这样有助于集中精力,查明要害问题,同时也有利于进行专案处理,追究经济责任。我国的财经法纪审计类同于国外的弊端审计和法规审计。

(3) 经济效益审计。

经济效益审计,是以审查和评价实现经济效益程度及其途径为内容,以促进经济效益提高为目的的审计。经济效益审计的主要对象是生产经营活动和财政经济活动能取得的经济效果或效率,它通过对企业生产经营成果、基本建设效果和行政事业单位资金使用效果的审查,评价经济效益的高低,经营情况的好坏,并进一步发掘提高经济效益的潜力和途径。经济效益审计在审计对象、目的、作用、方式、方法、依据、主体等方面与财政财务收支审计有所区别。

(4) 经济责任审计。

经济责任审计,是以审查和评价经营者任期经济责任履行情况为内容,以确认和解脱经济责任为目的的审计。由于经济责任涉及面广,经济责任审计具有内容上的综合性。经济责任审计的具体内容主要是审查企业使用国家资金、财产情况及国家财产的安全完整情况,审查企业完成指令性计划情况及经济效益的真实合法性,审查企业行政领导人(法定代表人)有无失职和不法行为,确定或解除法定代表人的经济责任。

2. 国际上的分类

联合国开发署和最高审计机关国际组织,1982年9月在维也纳举行的第五次地区性讲习会上将世界各国的审计工作按其内容与目的的不同,分为财务审计、弊端审计、管理审计和综合审计四类。

(1) 财务审计。

财务审计,以财务活动为内容,审查会计资料和财物,查明财务状况和经营成果的公允性,判断经济活动的真实性和合法性的一种审计。财务审计包括财务报表审计和依法审计。

① 财务报表审计:主要审查被审单位财务报表是否公允地表达了它的财务状况与经营成果,会计核算是否符合公认的会计准则;

② 依法审计:主要审查被审单位的经济活动是否遵守法律、财经纪律及规章制度。

(2) 弊端审计。

弊端审计,是指以审查被审单位有无弊端行为,并查明发生舞弊的原因、造假手段及影响为目的的一种专门审计。弊端审计,又称财务造假甄别。

(3) 管理审计。

管理审计,是指以审查被审单位资源利用目标达成、工作效率为内容,以提高经济效益为目的的一种审计。这种审计的主要内容是“三E”审计,即经济审计、效率审计、效果审计。

① 经济性审计(Economy audit):资源是否节约、有无浪费、原因。(实际投入比计划投入)

② 效率性审计(Efficiency audit):业务管理部门的成绩。(实际投入比实际产出)

③ 效果性审计(Effectiveness audit):既定目标的完成情况(实际产出计划产出)

(4) 综合审计。

综合审计包括事前对经营目标、组织机构、管理制度、决策过程等方面的审查,以及事中和事后对各项活动的真实性、正确性、合法性、有效性等方面进行的全面审查。

3. 我国分类与国际分类的比较

我国和国际分类的比较如表 1-1 所示。

表 1-1

中外按目的内容不同审计分类比较

我国审计分类		国际审计分类
1. 财政财务审计	基本属于	1. 财务审计 (1) 财务报表审计 (2) 依法审计
2. 财经法纪审计	相当于	2. 弊端审计
3. 经济效益审计	近似于	3. 管理审计
4. 经济责任审计		4. 综合审计

三、其他分类标准及其内容

(一) 按审查的业务范围分类

审计按审查的业务范围分类,可以分为全面审计和局部审计。

1. 全面审计

全部审计是指对被审计单位审计期内的全部财务收支及有关经济活动的真实性、合法性和效益性进行审计。特点:审查详细彻底,容易查出问题,有利于促进被审计单位改善经营管理,提高经济效益。不足:审计的工作量大,费时费力,审计成本较高。适用范围:一般仅适用于规模较小、

业务量较少,或内部控制系统极不健全、存在问题较多的单位。

2. 局部审计

局部审计是指对被审计单位审计期内的部分财务收支及有关经济活动的真实性、合法性和效益性进行审计。特点:范围小,审查重点突出,针对性强,省时省力,审计成本较低。不足:审计覆盖面有限,较容易遗漏问题。全部审计不同于详细审计,局部审计也不同于抽样审计。详细审计和抽样审计均属于一种审计方法,分别称为详查法和抽查法,而全部审计和局部审计则均是一种审计的类别。

(二) 按审计项目的范围分类

审计按审计项目范围分类,可以划分综合审计和专题审计。

(1) 综合审计,是指对被审计单位的多种审计项目一起进行审计。

(2) 专题审计,是指对被审计单位某一个特定项目进行审计。

(三) 按审计执行地点分类

审计按执行地点不同,可以划分为就地审计和报送审计

1. 就地审计

就地审计,是指审计组织派审计组到被审计单位所在地进行的审计。就地审计是指审计机构委派审计人员到被审单位进行现场审计,以全面调查和掌握被审单位的情况,作出准确的审计结论。

2. 报送审计

报送审计,又称送达审计,是指被审计单位根据审计组织的要求,将审查资料送到审计组织所在地进行的审计。如审计机构对被审单位依法定期报送来的计划、预算和财务报表及有关账证等资料进行的审计,又如内部审计组织对企业的有关信息资料进行在线审计,国家审计机关对规模较小的事业单位进行的财务审计。

(四) 按审计执行的时间分类

1. 按审计对象的进程分类

按审计对象的进程分类,可以分为事前审计、事中审计和事后审计。

(1) 事前审计。事前审计是指在被审单位经济业务实际发生以前进行的审计。这实质上是对计划、预算、预测和决策进行审计,如国家审计机关对财政预算编制的合理性、重大投资项目的可行性等进行的审查;会计师事务所对企业盈利预测文件的审核,内部审计组织对本企业生产经营决策和计划的科学性与经济性、经济合同的完备性进行的评价等。开展事前审计,有利于被审单位进行科学决策和管理,保证未来经济活动的有效性,避免因决策失误而遭受重大损失。

(2) 事中审计。事中审计是指在被审单位经济业务执行过程中进行的审计。例如,对费用预算、经济合同的执行情况进行审查。通过这种审计,能够及时发现和反馈问题,尽早纠正偏差,从而保证经济活动按预期目标合法合理和有效地进行。

(3) 事后审计。事后审计是指在被审单位经济业务完成之后进行的审计。大多数审计活动都属于事后审计。事后审计的目标是监督经济活动的合法合规性,鉴证企业会计报表的真实公允性,评价经济活动的效果和效益状况。

2. 按审计是否定期执行分类

按审计是否定期执行分类,可以分为定期审计和不定期审计。

(1) 定期审计。定期审计是按照预定的间隔周期进行的审计,如注册会计师对股票上市公司年度会计报表进行的每年一次审计、国家审计机关每隔几年对行政事业单位进行的财务收支审计等。

(2) 不定期审计。不定期审计是出于需要而临时安排进行的审计,如国家审计机关对被审计单位存在的严重违反财经法规行为突击进行的财经法纪专案审计;会计师事务所接受企业委托对拟收购公司的会计报表进行的审计;内部审计机构接受总经理指派对某分支机构经理人员存在的舞弊行为进行审查等。

(五) 按审计是否通知被审单位分类

按审计是否在实施审计前通知被审单位分类,可分为预告审计和突击审计。预告审计是在实施审计以前预先通知被审计单位而进行的审计;突击审计是在实施审计以前不通知被审计单位而进行的审计。

(六) 按审计执行的强制程度分类

按审计执行的强制程度分类,可分为强制审计和任意审计。强制审计是根据法律规定行使审查权而进行的审计。任意审计是出于被审计单位自身的需要,要求审计组织进行的审计。

第三节

审计的演进

审计,作为一种经济监督活动,自从有了社会经济管理活动,就必然在一定意义上存在了。所不同的是,在社会发展的各个时期,由于生产力发展水平不同,社会经济管理方式不同,审计的广度、深度和形式也有所差异。审计是因监督、评价受托责任履行的需要而产生,并随着受托责任内容的扩展而演进。

一、审计产生的客观基础

(一) 审计与受托责任

审计是在“两权”分离所形成的受托责任关系下,基于评价受托责任履行情况的客观需要而产生的。所谓受托责任(Accountability),就是财产的所有权与管理权分离以后,财产的所有者将其部分或者全部财产委托给他人经营管理,并通过受托人的经济活动来实现自己的经济目标,而受托人对委托人承担受托财产经营管理的所有责任,即受托责任。受托责任关系的确立是审计产生的前提条件。但确立了受托经济责任,并不一定产生审计活动。只有当这种受托责任的评价活动由授权委托者委派独立的机构和人员代行时,才会产生审计活动。在生产力低下的原始社会不需要审计,在经济不发达的时期,对于小规模的经济,生产资料的占有者可以亲临管理,生产资料的所有者,也是生产资料的经营者和监督者,当然也不需要第三者去审计。随着社会生产力的提高和社会经济的发展,社会财富日益增多,当生产资料的所有者不能直接管理和经营其所拥有的财富时,就有必要