



应用型人才培养系列教材



应用型人才培养系列教材

审计学

审计学

SHENJIXUE

主编◎汪上达 严海龙

主编◎汪上达 严海龙



电子科技大学出版社

电子科技大学出版社
University of Electronic Science and Technology of China Press

书名：审计学（双色）

ISBN：978-7-5647-9010-3

作者：汪上达 严海龙

出版社：电子科技大学出版社

定价：59.80元

“审计学”是审计学、会计学、财务管理学、资产评估学等经管类专业的必修课程之一。随着我国市场经济的快速发展,各类审计主体的审计准则及相关制度规范也在不断发展,社会对审计相关人才的应用能力需求增加,我们基于这样的背景,编写了《审计学》这本教材,以满足应用型人才培养的教学需要。

本书内容基于2011年1月1日开始执行的《中华人民共和国国家审计准则》、2014年1月1日开始执行的《中国内部审计准则》和2012年1月1日开始执行的《中国注册会计师审计准则》,结合2014年、2015年相继出台的《中国注册会计师审计准则问题解答》和2016年、2019年注册会计师审计准则的修订等相关规范进行编写。

本教材从审计的主体出发,对国家审计、内部审计、注册会计师审计进行了较为系统、全面的探索,同时从理论与实务两个层次,即审计的理论层次和审计的实务层次进行更深入的剖析。审计理论:第一章至第八章。该部分以审计的基本理论为起点,结合新审计准则的要求,介绍了审计的对象、特点、分类、方法及审计人员应当遵守的职业道德与承担的法律 responsibility,对审计证据证明力、审计工作底稿的格式与编制以及审计抽样方法的运用进行了系统的阐述。理论部分还单独对内部审计理论知识进行了比较详细的介绍,在满足社会审计的人才培养需求的同时,兼顾了内部审计人才培养需求。通过对这一部分的学习,学生应掌握审计的基本理论与方法。

审计实务:第九章至第十四章。该部分对销售与收款、采购与付款、存货与仓储、筹资与投资以及货币资金的业务循环审计进行了具体介绍,让学生了解被审计单位与业务相关的内部控制设计内容及执行程序。通过对这一部分的学习,结合企业的经营活动,学生应掌握各业务的内部控制及活动的审计内容和方法。

本书在编写过程中力求体现时代特色,充分吸收中国国家审计准则、中国内部审计准则、中国注册会计师审计准则的新成果,并适当介绍有关审计发展前沿,把当前理论界密切关注的风险导向审计作为审计实务的基本思想进行了充分阐述。本书注重应用型人才培养,内容具有较强的应用性与实践性,利用大量的案例分析,结合当前最前沿的理论与现实工作,用简洁的语言、完整的内容、清晰的逻辑为学生提供有用的信息。各章还配有学习目标和复习思考题,帮助学生提高发现问题、分析问题、解决问题的能力,为学生提供专业的知识平台,为学生开拓审计专业知识视野提供良好的导向。

本书在编写过程中参阅了大量的相关文献资料,在此谨向相关作者深表谢意。由于编写时间仓促,编者水平有限,书中难免存在疏漏与不当之处,敬请广大读者批评指正。

第一章

审计概述

- ◎ 第一节 审计的产生与发展 1
- ◎ 第二节 审计的概念 2
- ◎ 第三节 审计的职能与作用 5
- ◎ 第四节 审计的分类 6
- ◎ 第五节 审计的组织机构 8
- ◎ 课后习题 10

第二章

审计职业道德与法律责任

- ◎ 第一节 审计人员 12
- ◎ 第二节 注册会计师职业准则 15
- ◎ 第三节 注册会计师职业道德 21
- ◎ 第四节 注册会计师法律责任 26
- ◎ 课后习题 30

第三章

审计目标与审计计划与方法

- ◎ 第一节 审计目标 31
- ◎ 第二节 审计计划 34
- ◎ 第三节 审计基本方法 42
- ◎ 课后习题 45

第四章

重要性与审计风险

- ◎ 第一节 重要性 46
- ◎ 第二节 审计风险 50
- ◎ 课后习题 53

第五章

风险评估与风险应对

- ◎ 第一节 风险评估概述 55
- ◎ 第二节 内部控制 58
- ◎ 第三节 识别和评估重大错报风险 62
- ◎ 第四节 应对重大错报风险 66
- ◎ 第五节 控制测试与实质性程序 70
- ◎ 课后习题 76

第六章

审计证据和审计工作底稿

◎ 第一节 审计证据	78
◎ 第二节 审计工作底稿	86
◎ 课后习题	93

第七章

审计抽样

◎ 第一节 审计测试项目的选取方法	94
◎ 第二节 审计抽样基本概念	96
◎ 第三节 审计抽样在控制测试中的应用	102
◎ 第四节 审计抽样在细节测试中的应用	109
◎ 课后习题	116

第八章

内部审计基础

◎ 第一节 内部审计概述	118
◎ 第二节 内部审计工作的开展	126
◎ 第三节 内部审计方法	134
◎ 第四节 内部审计报告与跟踪程序	138
◎ 课后习题	143

第九章

销售与收款循环审计

◎ 第一节 销售与收款循环概述	145
◎ 第二节 销售与收款循环的内部控制及其测试	147
◎ 第三节 销售与收款循环的重大错报风险的评估	152
◎ 第四节 测试销售与收款循环的内部控制	156
◎ 第五节 销售与收款循环的实质性测试	156
◎ 课后习题	165

第十章

采购与付款循环审计

◎ 第一节 采购与付款循环概述	168
◎ 第二节 采购与付款循环的内部控制及其测试	171
◎ 第三节 采购与付款循环的实质性测试	177
◎ 课后习题	185

第十一章

生产与存货循环审计

◎ 第一节 生产与存货循环概述	187
◎ 第二节 生产与存货循环的内部控制和控制测试	189
◎ 第三节 生产与存货循环的实质性程序	193
◎ 第四节 成本、费用的实质性程序	195
◎ 第五节 存货的实质性程序	196
◎ 课后习题	203



第十二章

筹资与投资循环审计

◎ 第一节 筹资与投资循环概述	204
◎ 第二节 筹资与投资循环的内部控制及其测试	206
◎ 第三节 筹资与投资循环的实质性程序	209
◎ 课后习题	220

第十三章

货币资金审计

◎ 第一节 货币资金概述	221
◎ 第二节 货币资金的内部控制及其测试	222
◎ 第三节 货币资金的实质性测试	225
◎ 课后习题	230

第十四章

终结审计前的工作与审计报告

◎ 第一节 终结审计的相关工作	231
◎ 第二节 审计报告	238
◎ 课后习题	255

参考文献

.....	256
-------	-----

学习目标

通过本章的学习,应掌握中外审计的产生和沿革及其产生和发展的客观依据,并掌握审计的基本理论与基本概念,为以后各章的学习打好基础。

在本章的学习中,要求了解我国审计历史发展的六个阶段及其特征,了解西方审计的起源与演进的过程,理解审计产生和发展的客观依据;理解和熟记审计的概念和属性、审计的目标和对象、审计的职能和作用。

第一节 审计的产生与发展

一、审计的产生和发展的客观依据

评价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政府审计、民间审计和内部审计机构的形成,社会的不断发展都同财产所有权与经营管理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,就不可能产生审计行为。注册会计师制度就源于企业所有权和经营权的分离。随着“两权”的分离,所有者不再直接参与企业的日常经营管理,这就产生了所有者如何对经营者的行为进行监督和控制的问題,由此产生了经营者定期通过财务报表向所有者报告财务状况和经营成果的需要。财务报表是由企业管理层编制和提供的,其自身利益通常与企业的财务状况与经营成果挂钩,需要由独立的第三方,即注册会计师对财务报表进行审计,出具客观、公正的审计报告。

提高经营效率和经济效果是审计发展的动力。现代审计的目的不仅在于审查会计账目和财务报表,还包括评价企业的生产经营管理,并及时提出积极、合理的建议。这是随着经济管理和控制加强的需要而出现的重要内容。事前审计、经营审计、管理审计、经济审计、效率审计和效果审计都是财务审计适应上述需要而发展起来的。

现代科学技术为审计的发展提供了方法和手段。这不但表现为审计领域的不断扩展,更重要的是审计方法的不断发展。如财务审计经常使用统计抽样法,经济效益审计广泛采用现代管理方法和数学方法及有关预测、决策及分析方法等。

二、审计的发展历程

我国审计经历了一个漫长的发展阶段,大体上可分为:西周初期初步形成阶段;秦汉时期最终确立阶段;隋唐至宋日臻健全阶段;“中华民国”不断演进阶段;新中国振兴阶段。

我国西周国家财计机构分为地官大司徒系统(掌管财政收入)和天官冢宰系统(掌管财政支出)。天官所属中大夫司会,总司审计监督大权,进行财政收支的审核和监督,这是西周内部审计的形成。我国政府审计的起源,基于西周的宰夫。

秦汉时期是我国审计的确立阶段,主要表现在三个方面:一是初步形成了统一的审计模式;二是“上计”制度日趋完善;三是审计地位提高,职权扩大。秦汉时期审计制度虽已确立,仍属初步发展时期。

隋唐至宋,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。隋开创一代新制,设置比部,隶属于都官或刑部,凡国家财计,不论军政内外,都由比部掌管监督,行使审计职权。宋代审计司(院)的建立,是我国“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。

“中华民国”于1912年在行政院下设审计处,1914年北洋政府改为审计院,同年颁布了《审计法》。国民党政府于1928年颁布《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、稽查等职称。与此同时,我国资本主义工商业有所发展,民间审计应运而生。

新中国于1980年恢复和重建了注册会计师制度,财政部颁发了《关于成立会计顾问处的暂行规定》,1983年9月成立了政府审计的最高机关审计署,在县以上各级人民政府设置各级审计机关。我国于1984年在部门、单位内部成立了内部审计机构,实行内部审计监督。2018年,中央审计委员会正式成立,新修订的《审计署关于内部审计工作的规定》发布,迎来了我国审计发展的新时代。

在西方国家,政府审计的产生早于民间审计和内部审计。早在古罗马、古埃及和古希腊时代,已有官厅审计机构。西方国家大多在议会下设有专门的政府审计机构,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。

在西方由职业会计师进行的民间审计,随着资本主义商品经济的兴起得到了迅速的发展。现代意义上的民间审计是伴随着18世纪初期到19世纪中叶产业革命的完成而开始的。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。20世纪40年代逐步开展了内部审计工作,同时为适应加强经济预测和事先控制的需要还开展了事前审计,做到了外部审计与内部审计并重,事后审计与事前审计并重。

第二节 审计的概念

一、审计的定义

审计经过不断的完善和发展,至今已经形成一套比较完备的科学体系。人们对审计的概念也进行了深入研究,最具代表性的是美国会计学会(AAA)在其颁布《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搜集、评定,并将结果传达给利害关系人的有系统的过程。”

注册会计师审计作为审计的一种类型,其内涵具有特殊性。因此,国内外许多会计职业组织对注册会计师审计概念下了定义,其中,影响较大的是国际会计师联合会和美国注册会计师协会的定义。

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)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,对注册会计师审计概念描述为:“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——注册会计师和审计工作的基本要求》对审计概念描述为:“审计的目的是提高财务报表预期使用者对财务报表的信赖程度,这一目的可以通过注册会计师对财务报表是否在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制发表审计意见得以实现。就大多数通用目的财务报告编制基础而言,注册会计师针对财务报表是否在所有重大方面按照财务报告编制基础编制并实现公允反映发表审计意见。注册会计师按照审计准则和相关职业道德要求执行审计工作,能够形成这样的意见。”



上述各项定义所包括的共同含义是：独立性是审计监督的本质特征；审核检查反映经济活动的信息是审计工作的核心；审计对象必须明确；审计工作过程是搜集和整理证据，以确定实际情况；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；审计结果是向各有关利害关系人报告。

综上所述，我们对审计含义做如下表述：审计是由专职机构或专业人员接受委托或根据授权，依法对被审计单位在一定时期经济活动的有关资料，按照有关法规和标准进行审核检查、搜集和整理证据，以判明有关资料合法性、公允性、一贯性和经济活动的合规性、效益性，并出具审计报告的具有独立性的经济监督、评价与鉴证活动，借以维护财经法纪、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。

二、审计的独立性和权威性

（一）独立性

独立性是审计的灵魂。审计是具有独立性的经济监督、确认和鉴证活动。为了充分体现审计的属性，在审计机构的设置和审计的工作过程中，必须遵循组织机构独立、经济独立和人员独立的原则。

1. 组织机构独立

审计组织机构应独立于被审计单位。在我国，各级政府审计机关均独立于同级人民政府的财政主管部门，注册会计师审计机构是完全独立的社会中介机构，其独立性最明显。比较而言，内部审计机构则具有相对独立性，即内部审计机构相对于本部门、本单位其他职能部门（特别是财务会计部门）是独立设置。组织机构独立是保证审计能够客观、公正地评价和鉴证，充分发挥审计监督作用的重要条件。

2. 经济独立

审计机构从事审计业务活动必须有一定的经费来源，以保证其生存与发展。经济独立是指审计机构的经济来源要有法律法规作为保证，不受被审计单位制约。在我国，各级政府审计机关经费来源于国家财政拨款；社会审计经费来源于按规定向委托人收取的款项，它们在经济上都是独立的。比较而言，内部审计机构经费来源表现为相对独立性，即相对于本部门、本单位其他职能部门来说，其预算经费的安排和使用是独立的。

3. 人员独立

审计人员执行审计业务，必须按照审计范围、审计内容、审计程序进行独立思考，坚持客观公正、实事求是的精神，做出公允、合理的评价和结论，不受任何部门、单位和个人的干涉。

美国注册会计师协会指出体现审计属性的三个方面：一是审计人员的自主性，即不受委托人的任何影响；二是精神上的独立性，即审计人员必须公正无私，不带任何偏见；三是审计人员地位的独立性，这种独立性应受到公认，为社会所接受。

（二）权威性

审计的权威性是确保审计监督作用正常发挥的重要保证。首先，审计的权威性来自审计机构的独立性。审计机构及人员并不依附于被审计单位，并不参与被审计单位的经营管理活动。在审计活动中，审计机构或人员以独立的“第三者”身份接受财产所有者或最高管理者的委托或授权，依法进行审计监督，从而保证了审计过程公正、客观及审计结论的科学性，使审计结论在社会公众中具有公认的权威性。其次，审计的权威性来自国家法律的支持。为了维护审计的权威性，世界各国以《宪法》或《公司法》《证券法》《破产法》等法律形式赋予审计机构的监督职权，并对审计对象、范围及审计结论的强制执行均做出了相应的法律规定，以保障审计监督的权威性。

三、审计的要素

注册会计师通过搜集充分、适当的证据来评价财务报表是否在所有重大方面符合会计准则，并出具审计报告，从而提高财务报表的可信性。因此，对财务报表审计而言，审计业务要素包括审计业务

的三方关系人、财务报表与财务报表编制基础、审计证据和审计报告。

（一）三方关系人

三方关系人分别是注册会计师、被审计单位管理层（责任方）、财务报表预期使用者。

注册会计师对由被审计单位管理层负责的财务报表发表审计意见，以增强除管理层之外的预期使用者对财务报表的信赖程度。由于财务报表是由被审计单位管理层负责的，因此，注册会计师的审计意见主要是向除管理层之外的预期使用者提供的。在某些情况下，管理层和预期使用者可能来自同一企业，但并不意味着两者就是同一方。由于审计意见有利于提高财务报表的可信性，有可能对管理层有用，因此，在这种情况下，管理层也会成为预期使用者之一，但不是唯一的预期使用者。

（二）财务报表与编制基础

在财务报表审计中，审计对象是历史的财务状况、经营业绩和现金流量，审计对象的载体是财务报表。财务报表是指依据某一财务报告编制基础对被审计单位历史财务信息做出财务报表编制基础的结构表述，旨在反映某一时点的经济资源或义务或者某一时点经济资源或义务的变化。财务报表通常是指整套财务报表，有时也指单一财务报表。披露包括适用的财务报告编制基础所要求的、明确允许的或通过其他形式允许做出的解释性或描述性信息。

管理层和治理层在编制财务报表时需要：①根据相关法律法规的规定确定适用的财务报告编制基础；②根据适用的财务报告编制基础编制财务报表；③在财务报表中对适用的财务报告编制基础做出恰当的说明。编制财务报表要求管理层根据适用的财务报告编制基础运用判断做出合理的会计估计，选择和运用恰当的会计政策。

财务报表可以按照某一财务报告编制基础编制，旨在满足广大财务报表使用者共同的财务信息需求（即通用目的财务报表的目标）和财务报表特定使用者的财务信息需求（即特殊目的财务报表的目标）。整套财务报表通常包括资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益（或股东权益）变动表和相关附注。

在财务报表审计中，财务报告编制基础即是标准。适用的财务报告编制基础，是指法律法规要求采用的财务报告编制基础，或者管理层和治理层（如适用）在编制财务报表时，就被审计单位性质和财务报表目标而言，采用的可接受的财务报告编制基础。

（三）审计证据

注册会计师对财务报表提供合理保证是建立在获取充分、适当证据的基础上的。审计证据是指注册会计师为了得出审计结论和形成审计意见而使用的必要信息。在形成审计意见的过程中，注册会计师的大部分工作是获取和评价审计证据。

（四）审计报告

注册会计师应当针对财务报表在所有重大方面是否符合适当的财务报表编制基础，以书面报告的形式发表能够提供合理保证程度的意见。

如果对财务报表发表无保留意见，除非法律法规另有规定，注册会计师应当在审计意见中使用“财务报表在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础（如企业会计准则等）编制，公允反映了……”的措辞。

如果存在下列情形之一时，注册会计师应当对财务报表清楚地发表恰当的非无保留意见：①根据获取的审计证据，得出财务报表整体存在重大错报的结论；②无法获取充分、适当的审计证据，不能得出财务报表整体不存在重大错报的结论。

除审计准则规定的注册会计师对财务报表出具审计报告的责任外，相关法律法规可能对注册会计师设定了其他报告责任。如果注册会计师在对财务报表出具的审计报告中履行了其他报告责任，应当在审计报告中将其单独作为一部分，并以“按照相关法律法规的要求报告的事项”为标题。



第三节 审计的职能与作用

一、审计的职能

审计的职能是指审计在经济、管理工作中应具有的功能。审计有什么职能，有多少职能，这些都不是由人们的主观意愿决定的，而是由社会经济条件和经济发展的客观需要决定的。同时，审计职能也不是一成不变的，它随着经济的发展而有所发展变化。目前对于审计职能的论述，见解各异，通过总结历史和现实的审计实践，我们认为审计具有经济监督、经济评价和经济鉴证的职能。

（一）经济监督

监督是指监察和督促。经济监督是指审计机构或审计人员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在规定的标准以内、在正常的轨道上进行，以保证被审计单位的财政收支、财务收支及有关经济活动的合法性和有效性。

经济监督是审计的最基本职能。纵观审计产生和发展的历史，审计无不表现为经济监督的活动，履行着经济监督的职能。审计工作的核心是通过审核检查，查明被审计事项的真相，对照一定的标准，做出被审计单位经济活动是否真实、合法、有效的结论。从依法检查到依法评价，指导依法做出处理决定即督促决定的执行，无不体现了审计的监督职能。通过审计监督，可以严肃财经纪律、维护国家和人民的利益，可以加强宏观调控和管理，可以促进企事业单位经济效益的提高。

需要指出的是，要使审计发挥监督职能，必须具备两个条件：一是监督必须由权力机关实施，二是要有严格的客观标准和明确的是非界限。

（二）经济评价

评价是指评估和确定。经济评价是指评估和确定被审计单位的计划、预算、决策和方案是否先进可行，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。

审计检查被审计单位的经济资料及其经济活动，是进行经济评价的前提。只有查明了被审计单位的客观事实，才能按照一定的标准，进行对比分析，才能够形成各种经济评价意见。在准确评价的基础上，才能进一步向被审单位提出改进管理、提高效益的办法和途径。因此，经济评价的过程既是肯定成绩、发现问题的过程，也是提出建议、帮助改进工作与提出效益、发挥专家咨询作用的过程。

（三）经济鉴证

鉴证是指鉴定和证明。经济鉴证是指鉴定和证明被审计单位的财务报表及有关经济资料是否客观、公允地反映和说明其财务收支和有关经济活动的实际情况，确定其可信赖的程度，并做出书面报告，以取得审计委托人或其他有关方面的信任。

经济鉴证职能是随着现代审计的发展而出现的一项职能，它不断受到人们重视而日益强化，并显示其重要作用，西方国家非常重视审计的经济鉴证职能，不少国家的法律明文规定，企业的财务报表必须经过审计人员审查鉴证之后，才能获得社会上的承认。我国各类企业财务报表也必须经民间审计人员鉴证后，才具有法律效力。因此，审计的经济鉴证职能越来越发挥其在经济生活中的重要作用。

在审计职能中，经济鉴证是基础，没有正确的经济鉴证，就不可能有正确的经济评价和监督。不同的审计组织形式在审计职能的体现上侧重点也有所不同，政府审计和内部审计侧重于经济监督和经济评价，民间审计则侧重于经济鉴证。

二、审计的作用

审计的作用是履行审计职能、实现审计目标过程中所产生的社会效果。从近几年我国审计的实践看，审计在现代化经济建设中具有制约性和促进性两大作用。

（一）制约性作用

制约性作用也称保护性作用，是指审计通过监督职能的运用，揭露和制止经济活动中的错误和问题，预防弄虚作假、贪污盗窃行为的发生，从而保护经济的顺利发展。制约性的实质是反向约束不法行为，主要表现在以下两个方面。

1. 揭示错误和舞弊

审计通过审查取证可以挽救错误和舞弊，不仅可以纠正核算错误，提高会计工作质量，还可以揭露舞弊，保护财产安全，堵塞漏洞，防止损失。

2. 维护财经法纪

在审查取证、提示各种违规、违法行为的基础上，通过对过失人或犯罪者的查处，提交司法、监察部门进行处理，有助于纠正或防止违法行为，维护财经法纪。

（二）促进性作用

促进性作用也称建设性作用，是指审计对会计资料和其他经济资料所反映的经济活动进行分析和评价，予以客观证明，并提出改进措施，从而发挥审计的建设性作用，促进经济效益的提高。促进性的实质是正向提倡好的行为，主要表现在以下两个方面。

1. 改善经营管理

通过审查取证、评价揭示经营管理中的问题和管理制度上的薄弱环节，提出改进建议，促进改善经营管理。

2. 提高经济效益

通过对被审计单位财务收支及有关经营管理活动效益性的审查，评价受托经济责任，总结经验，指出效益低下的环节，提出改进意见和建议，改进生产和经营管理工作，促进提高经济效益。

第四节 审计的分类

一、审计的基本分类

参照国际审计分类的惯例，结合我国经济类型和审计监督的特点，将我国审计划分为基本分类和其他分类两大类。

说明审计本质的分类称为基本分类。审计按其主体分类和按其内容、目的分类，属基本分类。基本分类中的审计类别，分别从不同角度说明审计的本质。

（一）按审计主体分类

审计主体是指执行审计的一方。根据国内外审计的发展和现状，审计按其主体可分为政府审计、民间审计和内部审计。

政府审计是指由政府审计机关执行的审计。政府审计在我国亦称为国家审计。

民间审计是指由经财政部门审核批准成立的民间审计组织所实施的审计。民间审计在我国亦称为社会审计。

内部审计是指由本部门和本单位内部专职的审计机构或人员实施的审计，包括部门内部审计和单位内部审计两大类。

（二）按审计内容和目的分类

我国审计按其内容和目的，可分为财政财务审计、财经法纪审计、经济效益审计和经济责任审计。

财政财务审计是指审计机关对被审计单位的财务报表及其有关资料的公允性及其所反映的财政财务收支的合法性所进行的审计。财政财务审计也称为“传统审计”或“常规审计”。

财经法纪审计是指审计机关对被审计单位和个人严重侵占国家资财、严重损失浪费以及其他严重损害国家经济利益等违反财经纪律行为所进行的专案审计。



经济效益审计是指审计机关对被审计单位的财政财务收支及经营管理活动的经济性和效益性实施的审计。

经济责任审计包括任期经济责任审计和离任经济责任审计。

二、审计的其他分类

（一）按审计范围分类

审计按其范围进行分类，可以分为全部审计、局部审计和专项审计。

全部审计又称“全面审计”，是指对被审计单位一定期间的财政财务收支及有关经济活动的各个方面及其资料进行的全面审计。

局部审计又称“部分审计”，是指对被审计单位一定期间的财务收支或经营管理活动的某些方面及其资料进行部分的、有目的和重点的审计。

专项审计又称“专题审计”，是指对某一特定项目进行的审计。

（二）按审计实施时间分类

按照实施审计的时间进行分类，可以分为事前审计、事中审计和事后审计。另外，还可以分为定期审计和不定期审计。

事前审计又称“预防性审计”，是指在被审计单位经济业务发生以前进行的审计。

事中审计是指在被审计单位经济业务执行过程中进行的审计。

事后审计是指在被审计单位经济业务完成以后进行的审计。定期审计和不定期审计是按照审计是否定期实行来划分的。定期审计是按照预先规定的时间进行的审计。不定期审计是出于需要而随时安排进行的审计。

（三）按审计执行地点分类

审计按其执行地点进行分类，可以分为报送审计和实地审计。

报送审计又称“送达审计”，是指审计机关按照审计法规的规定，对被审计单位按期报送来的计划、预算和财务报表及有关会计账证等资料进行的审计。

实地审计是指审计机关委派审计人员到被审计单位所在地进行的审计。按照实地审计的具体方式不同，又可分为驻在审计、专程审计和巡回审计。

（四）按审计动机分类

审计按其动机进行分类，可以分为强制审计和自愿审计。

强制审计是指审计机关根据法律、法规规定对被审计单位行使审计监督权而进行的审计。

自愿审计是根据被审计单位自身的需要，委托审计组织对其相关业务和事项进行的审计。

（五）按审计是否通知被审计单位分类

审计按照它在实施前是否预先告知被审计单位，可以分为预告审计和突击审计。

预告审计是指在进行审计以前，把审计的目的、主要内容和日期预先通知被审计单位的审计方式。

突击审计是指在对被审计单位实施审计之前，不预先把审计的目的、内容和日期通知被审计单位而进行的审计。

（六）按审计使用的技术和方法分类

审计按照所使用的技术和方法进行分类，可以分为账表导向审计、系统导向审计和风险导向审计。

账表导向审计，这种审计技术和方法是围绕着会计账簿、财务报表的编制过程进行的。

系统导向审计，这种审计技术和方法强调对内部控制系统的评价，根据评价结果进行实质性测试。

风险导向审计，这种审计技术和方法要求审计人员从对企业环境和企业经营进行全面的风险分析出发，使用审计风险模型，制订多样化的审计计划，以提高审计效率和效果。

第五节 审计的组织机构

一、政府审计机构

(一) 政府审计机关设置

政府审计机关是代表政府依法行使审计监督权的行政机关，它具有宪法赋予的独立性和权威性。

政府审计机关实行统一领导、分级负责的原则，国务院设审计署，在总理领导下，负责组织领导全国的审计工作，对国务院负责并报告工作。

县级以上各级人民政府设立审计机关。地方各级审计机关分别在省长、自治区主席、市长、州长、县长、区长和上一级审计机关的领导下，组织领导本行政区的审计工作，负责领导本级审计机关审计范围的审计事项，对上一级审计机关和本级人民政府负责并报告工作。

审计署根据工作需要，可以在重点地区、部门设立派出机构，进行审计监督。

审计署还可按工作内容和范围分设财政、金融、外贸外资、农林水利、基本建设、科教卫生等职能审计部门，开展对行政机关、企业、事业、团体、军队等部门的各种专业性审计工作。审计署对地方各级审计机关实行业务上的领导。

(二) 政府审计机关的职权权限

政府审计机关是依照宪法规定建立的，实行的是法定审计，承担着繁重的审计任务。为此《审计法》明确规定了其职责和权限。

(1) 政府审计机关的主要职责。政府审计机关应按有关法律法规规定的审计客体的范围，对各单位的有关事项进行审计监督。

(2) 政府审计机关的权限。政府审计机关在审计过程中，有规定的监督检查权；对违反财经法规的被审计单位，可按有关规定进行处理。

(3) 政府审计机关审计监督活动的原则。政府审计机关进行审计监督活动的原则是合法性原则、独立性原则和强制性原则。

二、内部审计机构

内部审计是指由部门或单位内部相对独立的审计机构和审计人员对本部门或本单位的财政财务收支、经营管理活动及其经济效益进行审核和评价，查明其真实性、正确性、合法性、合规性和有效性，提出意见和建议的一种专门活动。

(一) 内部审计机构

我国的内部审计机构是根据审计法规和其他财经法规的规定设置的，主要包括部门内部审计机构和单位内部审计机构。

不管是部门内部审计机构还是单位内部审计机构，都有其专职业务，其性质和会计检查并不相同，因此必须单独设立，并受单位党组织、董事会下设的审计委员会或主要负责人的领导。

(二) 内部审计的特征

我国内部审计的特征，有些与西方企业的内部审计基本相似，有些则是社会主义市场经济体制下所特有的。我国内部审计一般有如下特征。

- (1) 服务上的内向性。
- (2) 审查范围的广泛性。
- (3) 作用的稳定性。
- (4) 微观监督与宏观监督的统一性。



（三）内部审计机构的职责权限

我国部门和单位内部审计机构是依据审计条例和其他财经法规而建立的，为了便于其行使审计监督权，在法规中对其职责权限也做了明确规定。

（1）内部审计机构的职责。内部审计机构或者审计工作人员对本单位及本单位下属单位的规定事项进行审计监督。

（2）内部审计机构的职权。内部审计机构在审计过程中，有规定的职权。此外还规定，内部审计机构所在单位可以在管理权限范围内，授予内部审计机构经济处理、处罚的权限。

（3）对被审计单位和内部审计机构的责任追究。被审计单位有违法违规情形的，由单位党组织、董事会（或者主要负责人）责令改正，并对直接负责的主管人员和其他直接责任人员进行处理。

三、民间审计组织

（一）注册会计师审计机构

1. 会计师事务所

会计师事务所是指经国家批准、注册登记，依法独立承办审计业务和会计咨询业务的单位，会计师事务所由注册会计师组成，是其承办法定业务的工作机构。会计师事务所实行自收自支，独立核算，依法纳税，具有法人资格，合伙设立的会计师事务所不具有法人资格。

2. 注册会计师

民间审计人员主要由注册会计师组成。目前，注册会计师资格考试分为两个阶段：第一阶段为专业考试，考试科目有会计、审计、财务成本管理、经济法、税法和公司战略与风险管理；第二阶段为综合考试。专业考试和综合考试每年进行一次。专业考试部分科目合格者，取得由全国注册会计师考试委员会统一印制的单科合格证明，其合格成绩在取得单科成绩合格凭证后的5年内有效。专业考试全科合格者，可以参加综合考试。综合考试合格者取得由全国注册会计师考试委员会统一印制的全科合格证书。取得全科合格证书者，可申请成为中国注册会计师协会非执业会员；具有两年以上实际工作经验，可申请注册成为执业注册会计师。

3. 中国注册会计师协会

中国注册会计师协会是在财政部领导下，经政府批准成立的注册会计师的职业组织，成立于1988年。一方面，它对会计师事务所和注册会计师进行自我教育和自我管理；另一方面，它又是联系政府机关和注册会计师的桥梁和纽带。中国注册会计师协会作为一个独立的社会团体，对外发展与外国和国际会计职业组织之间的相互交往，为我国注册会计师步入国际舞台发挥作用；对内负责拟订会计师事务所管理制度和注册会计师专业标准，组织注册会计师业务培训和考试考核等方面的工作。

（二）注册会计师的业务范围

根据《中华人民共和国注册会计师法》（以下简称《注册会计师法》）的规定，注册会计师依法承办审计业务和会计咨询、会计服务业务，其中审计业务属于法定业务，非注册会计师不得承办。

1. 审计业务

审查企业会计报表，出具审计报告是注册会计师最主要的审计业务。会计工作是经济管理工作的重要基础，整顿会计工作秩序，强化会计监督，是国家加强和改善宏观调控，维护市场经济秩序，创造良好经济环境的重要前提。注册会计师审计是保证会计信息质量的重要一环，注册会计师的主要职能就是通过对财务会计报告的审计，为社会提供审计监督和鉴证。

2. 会计咨询和会计服务业务

随着经济的发展，社会对注册会计师的要求越来越高，客观上要求注册会计师利用其专门知识、专业判断能力，利用其对被审计单位经营管理，特别是对会计管理的充分了解，提供会计咨询和会计服务业务。注册会计师的会计咨询和会计服务业务主要有：①代理记账和税务代理；②对会计政策的

选择和运用提供建议；③司法会计鉴定，包括对流动资产、固定资产、无形资产、对外投资、负债、所有者权益、收入和成本费用方面的司法鉴定；④会计制度设计，包括企业会计体系设计、内部控制制度设计、成本核算程序设计和企业责任会计设计；⑤可行性研究，包括技术可行性研究、财务可行性研究、国民经济评价和编写可行性研究报告；⑥管理咨询和管理诊断，包括经营管理诊断和财务诊断；⑦组织人员培训；⑧担任常年会计顾问。

注册会计师执行的会计咨询和会计服务业务属于服务性质而不是法定业务，是所有中介机构甚至个人都可以从事的业务。

（三）会计师事务所的组织形式

会计师事务所主要有独资、普通合伙、有限责任公司、有限责任合伙等组织形式。根据称《注册会计师法》的规定，我国可设立有限责任会计师事务所和合伙会计师事务所。

1. 有限责任会计师事务所

有限责任会计师事务所是指注册会计师出资发起设立、承办注册会计师业务并负有限责任的社会中介机构。负有限责任的会计师事务所以其全部资产对其债务承担责任，会计师事务所的出资人以其全部出资额对其债务承担责任。

2. 合伙会计师事务所

合伙会计师事务所是指由2名以上符合条件的合伙人，以书面协议形式设立，共同出资、共同执业的会计师事务所。合伙会计师事务所的债务由合伙人按出资比例或协议约定，以各自的财产承担无限责任，合伙人对会计师事务所的债务承担连带责任。

《中华人民共和国合伙企业法》（以下简称《合伙企业法》）规定了一种新的合伙企业的形式，即有限责任合伙制会计师事务所在我国又被称为特殊普通合伙会计师事务所。

我国实施的特殊普通合伙会计师事务所，在性质上相当于西方国家的有限责任合伙制会计师事务所。此外，国家之间资本的相互流动，带动了民间审计跨国界发展。为服务分设在不同国家和地区的跨国公司，一些国家的会计师事务所联合组成大规模的国际会计师事务所，或者是跨国公司母国的会计师事务所在投资国分设机构，形成国际会计师事务所（公司）。



课后习题

ABC 工程技术研究院是一家研究机构，主要业务是接受各部委的委托从事高科技项目研发，其收入主要来源于各部委下拨的研究经费，只有对外服务部的部分收入来自自己承接的业务。该研究院设有内部审计处，且每年都要接受会计师事务所审计，没有发现异常情况。

2018 年下半年，该研究院员工向主管部门举报，对外服务部的主任有舞弊行为。主管部门经调查，发现该研究院对外服务部将自己承接业务发生的成本大部分计入接受各部委委托的科技项目中去，致使自己承接项目的利润很高。据进一步调查，此行为是经研究院院长批准，并同意将利润提高，多提取的奖金分发给相关人员。

要求：（1）请分析上述事件是员工舞弊还是管理舞弊，并说明理由。

（2）请指出注册会计师与内部审计人员对该事件的责任，并说明注册会计师与内部审计人员所扮演的角色及责任有何不同。