



“十二五”普通高等教育本科国家级规划教材



教育部经济管理类主干课程教材

审 计 系 列

Auditing

审计学

(第九版)

▶▶ 秦荣生 卢春泉 编著



“十二五”普通高等教育本科国家级规划教材



经济管理类主干课程教材

审 计 系 列

Auditing

审计学

(第九版)

▸▸ 秦荣生 卢春泉 编著

中国人民大学出版社
• 北京 •

图书在版编目 (CIP) 数据

审计学/秦荣生编著. —9 版. —北京: 中国人民大学出版社, 2017. 4
教育部经济管理类主干课程教材. 审计系列
ISBN 978-7-300-24316-0

I. ①审… II. ①秦… 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 (2017) 第 073333 号

“十二五”普通高等教育本科国家级规划教材
教育部经济管理类主干课程教材·审计系列
审计学 (第九版)

秦荣生 卢春泉 编著
Shenjixue

出版发行	中国人民大学出版社		
社 址	北京中关村大街 31 号	邮政编码	100080
电 话	010-62511242 (总编室)		010-62511770 (质管部)
	010-82501766 (邮购部)		010-62514148 (门市部)
	010-62515195 (发行公司)		010-62515275 (盗版举报)
网 址	http://www.crup.com.cn		
	http://www.ttrnet.com (人大教研网)		
经 销	新华书店		
印 刷	涿州市星河印刷有限公司	版 次	1994 年 5 月第 1 版
规 格	185 mm×260 mm 16 开本		2017 年 4 月第 9 版
印 张	22 插页 1	印 次	2017 年 4 月第 1 次印刷
字 数	503 000	定 价	42.00 元

内 容 简 介

自《审计学(第八版)》出版以来,各种法律法规的修改、完善和改革措施相继出台,审计行业所处的法律环境和社会环境发生了重大变化。根据这些变化和要求,我们对教材做了全面修订。

2014年10月国务院印发《关于加强审计工作的意见》,2015年8月发布《关于深化国有企业改革的指导意见》,12月印发《关于完善审计制度若干重大问题的框架意见》《关于实行审计全覆盖的实施意见》等相关配套文件;党的十八届四中全会和六中全会对审计工作提出了新要求。为此,我们在内部审计和政府审计的相关内容中增加了这些新要求。

2016年12月财政部发布《中国注册会计师审计准则第1504号——在审计报告中沟通关键审计事项》等12项准则。为此,我们修改了审计报告的格式和内容,增加了在审计报告中沟通关键审计事项的相关内容,修改了发表各种审计意见类型的审计报告模式、与治理层沟通、期后事项、书面声明等相关内容。

中国内部审计协会陆续发布了《经济责任审计》《审计档案》等具体审计准则和《审计报告指南》等应用指南,极大丰富了内部审计执业规范。为此,我们做了相应的修改、补充和完善。

根据读者意见,我们增加了第8章了解被审计单位及其环境(风险评估与风险应对)的相关内容。

作者简介



秦荣生 博士、教授、博士生导师，北京国家会计学院院长、党委书记。长期从事审计和上市公司信息披露研究，担任中国注册会计师考试委员会委员、中国注册会计师审计准则委员会委员、中国内部审计准则委员会副主任委员、中国国家审计准则委员会顾问，兼任中国审计学会副会长、中国总会计师协会副会长、多所大学教授、中国人民大学博士生导师。在《经济研究》《审计研究》等刊物发表论文450多篇，出版著作40多部，完成研究课题30多项。



卢春泉 博士、教授，现任北京普润资产管理有限公司执行董事、总经理，曾任财科所教授、深交所博士后工作站指导专家。长期从事上市公司会计、审计及证券市场监管制度研究，曾在中国人民大学、中国证监会、国家电监会、中国建银投资有限公司工作多年，具有较为丰富的实践经验，在《人民日报》（理论版）、《经济理论与经济管理》《宏观经济管理》《中国发展观察》等刊物上发表论文30多篇，出版著作10多部。

策划编辑 陈永凤
责任编辑 黄 佳
封面设计 三众工作室 / 耿中虎
版式设计 赵星华

前言

自《审计学（第八版）》出版以来，我国进入了全面深化改革的新时代，审计行业所处的法律环境和社会环境发生了重大变化。特别是党的十八届三中全会以来，各种法律法规的修改、完善和改革措施相继出台，深刻影响审计的改革进程和执业环境。

2014年10月9日，国务院印发《关于加强审计工作的意见》，提出审计工作的指导思想和基本原则，发挥审计促进国家重大决策部署落实的保障作用，强化审计的监督作用，完善审计工作机制，狠抓审计发现问题的整改落实，提升审计能力和加强组织领导。

党的十八届四中全会对审计工作提出新要求：完善审计制度，保障依法独立行使审计监督权。对公共资金、国有资产、国有资源和领导干部履行经济责任情况实行审计全覆盖。

2015年8月24日，中共中央、国务院发布的《关于深化国有企业改革的指导意见》提出：完善企业内部监督体系，明确监事会、审计、纪检监察、巡视等部门的监督职责，完善监督制度，增强制度执行力。强化对权力集中、资金密集、资源富集、资产聚集的部门和岗位的监督。建立审计部门向董事会负责的工作机制。为此，我们在内部审计相关内容中增加了这些新要求。

2015年12月8日，中共中央办公厅、国务院办公厅印发了《关于完善审计制度若干重大问题的框架意见》及《关于实行审计全覆盖的实施意见》等相关配套文件，为保障审计机关依法独立行使审计监督权，更好发挥审计在党和国家监督体系中的重要作用提供了坚固的制度基础。为此，我们在政府审计相关内容中增加了这些新要求。

党的十八届六中全会提出保障审计工作的新机制：各级党委应当支持和保证同级人大、政府、监察机关、司法机关等对国家机关及公职人员依法进行监督，人民政协依章程进行民主监督，审计机关依法进行审计监督。

为了提高注册会计师审计报告的信息含量，满足资本市场改革与发展对高质量会计信息的需求，保持我国审计准则与国际准则的持续全面趋同，2016年12月23日财政部发布了《中国注册会计师审计准则第1504号——在审计报告中沟通关键审计事项》等12项准则。为此，我们修改了审计报告的格式和内容，增加了在审计报告中沟通关键审计事项的相关内容，修改了发表各种审计意见类型的审计报告模式、与治理层沟通、期后事项、书面声明等相关内容。

中国内部审计协会在发布了新的《中国内部审计准则》体系后，近年来，陆续发布了《经济责任审计》《审计档案》《内部审计外包管理》等具体审计准则和《审计报告指南》《经济责任审计指南》等应用指南，极大丰富了内部审计执业规范。为此，我们在第九版中



修改、补充和完善了相关内容。

为了适应社会主义市场经济发展需要，提高企业财务报表质量和会计信息透明度，实现我国会计准则与国际财务报告准则（IFRSs）全面趋同，2014年以来财政部新出台及修订多项企业会计准则，并开始施行，导致许多会计处理、报告和管理都发生了较大的变化。我们根据这些新要求，对相关内容进行了补充和完善。

我们通过中国人民大学出版社每年举办的审计教师培训班了解到，有些教师希望增加风险导向审计的内容，有些教师希望风险导向审计的相关内容更系统……对此，我们增加了第8章了解被审计单位及其环境（风险评估与风险应对）相关内容。

有位会计前辈曾经说过：编写教材是一项遗憾的工作。无论怎样努力，怎样精雕细琢，最后出版的教材依然存在缺陷和不足，依然存在需要完善和修正的内容。即使当时满意，随着岁月的流逝、环境的变化和阅历的增加，对内容的领悟和对问题的洞察，也会生出许多不满来。很多教授数十年都在修订自己早期的著作，但仍难以做到尽善尽美。选择编写教材，就是选择接受遗憾。无论怎样尽力，无论怎样付出，那个最后的句号都无法画圆，都存在缺陷和不足。我们明白这个道理，这正是我们必须继续修订下去的理由。

编著者

2017年2月

目 录

第 1 章	总 论	1
	1.1 审计的产生与发展	1
	1.2 审计的概念与独立性	7
	1.3 审计的目标和对象	10
	1.4 审计的职能和作用	12
	习 题	14
第 2 章	审计的种类、方法和程序	16
	2.1 审计的种类	16
	2.2 审计的方法	20
	2.3 抽样技术在审计中的应用	26
	2.4 信息技术对审计的影响	43
	2.5 审计程序	48
	2.6 管理层认定与审计程序	52
	习 题	55
第 3 章	我国审计的组织形式	57
	3.1 政府审计机关	57
	3.2 内部审计机构	64
	3.3 民间审计组织	71
	3.4 注册会计师的职业道德和法律责任	76
	习 题	86
第 4 章	审计准则和审计依据	88
	4.1 审计准则	88

	4.2 审计依据	94
	习 题	99
第 5 章	审计证据和审计工作底稿	101
	5.1 审计证据	101
	5.2 审计工作底稿	108
	习 题	115
第 6 章	审计计划、重要性与审计风险	117
	6.1 审计计划	117
	6.2 重要性	121
	6.3 审计风险	130
	习 题	134
第 7 章	内部控制及其评价与审计	136
	7.1 内部控制系统	136
	7.2 财务报告内部控制	146
	7.3 内部控制的描述	149
	7.4 内部控制评价	154
	7.5 内部控制审计	160
	习 题	168
第 8 章	了解被审计单位及其环境	173
	8.1 了解被审计单位及其环境	173
	8.2 评估重大错报风险	178
	8.3 应对重大错报风险	181
	习 题	184
第 9 章	销售与收款循环审计	186
	9.1 分项审计与业务循环审计	186
	9.2 销售与收款循环概述	187
	9.3 销售与收款循环的控制测试	190
	9.4 营业收入审计	194
	9.5 应收账款与坏账准备审计	196
	9.6 其他相关账户审计	202
	习 题	207
第 10 章	购货与付款循环审计	210
	10.1 购货与付款循环概述	210
	10.2 购货与付款循环的控制测试	212
	10.3 应付账款审计	216
	10.4 固定资产和累计折旧审计	218

10.5 投资性房地产审计	224
10.6 其他相关账户审计	226
习 题	229

第 11 章	生产与费用循环审计	231
11.1	生产与费用循环概述	231
11.2	生产与费用循环的控制测试	232
11.3	存货成本审计	235
11.4	存货监盘	239
11.5	存货计价审计和截止测试	241
11.6	应付职工薪酬审计	242
11.7	其他相关账户审计	244
	习 题	247

第 12 章	筹资与投资循环审计	249
12.1	筹资与投资循环概述	249
12.2	筹资与投资循环的控制测试	251
12.3	借款审计	255
12.4	所有者权益审计	259
12.5	金融资产审计	263
12.6	其他相关账户审计	269
	习 题	273

第 13 章	货币资金审计	275
13.1	货币资金概述	275
13.2	货币资金的控制测试	276
13.3	库存现金审计	278
13.4	银行存款审计	280
13.5	其他货币资金审计	285
	习 题	285

第 14 章	完成审计工作与审计报告	287
14.1	期初余额审计	287
14.2	复核期后事项与或有事项	290
14.3	评价审计结果	296
14.4	审计报告的意义、作用和种类	299
14.5	审计报告的内容和审计意见的类型	301
14.6	编制审计报告的步骤和要求	324
14.7	管理建议书	326
	习 题	332

第 15 章	会计咨询、会计服务业务	334
15.1	会计咨询、服务业务的特点和范围	334
15.2	会计咨询、服务业务的程序和要求	337
15.3	代理记账与代理纳税业务	341
习 题		344

1.1 审计的产生与发展

1.1.1 我国审计的产生和发展

我国审计经历了一个漫长的发展过程，大体上可分为六个阶段：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；元明清停滞不前阶段；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两个系统：一是地官大司徒系统，掌管财政收入；二是天官冢宰系统，掌管财政支出。天官所属中大夫司会，为主官之长，主天下之大计，本为分掌王朝财政经济的审核和监督。《周礼》中记载：“凡上之用，必考于司会。”即凡帝王所用的开支，都要受司会的检查，可见司会的权力很大。而且还说：“以参互考日成，以月要考月成，以岁会考岁成。”即司会每旬、每月、每年都要对下级送上来的报告加以考核，以判断每一个地方官吏每旬、每月和每年所编制的报告是否真实、可靠，再由周王据此决定赏罚。我国政府审计的起源，基于西周的宰夫。《周礼》云：“宰夫岁终，则令群吏正岁会。月终，则令正月要。旬终，则令正日成。而考其治，治以不时举者，以告而诛之。”即年终、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，可越级向天官冢宰或周王报告，加以处罚。由此可见，宰夫是独立于财计部门之外的职官，标志着我国政府审计的产生。

秦汉时期是我国审计的确立阶段，主要表现在以下三个方面：一是初步形成了统一的审计模式。秦汉时期是我国封建社会的建立和成长时期，社会经济的发展，促进了秦汉时期逐渐形成全国审计机构与监察机构相结合、经济法制与审计监督制度相统一的审计模式。秦朝，中央设“三公”“九卿”辅佐政务。御史大夫为“三公”之一，执掌弹劾、纠察之权，专司监察全国的民政、财政以及财物审计事项，并协助丞相处理政事。汉承秦制，西汉初中央仍设“三公”“九卿”，仍由御史大夫领掌监督审计大权。二是“上计”制度日趋完善。所谓“上计”，就是皇帝亲自参加听取和审核各级地

方官吏的财政会计报告，以决定赏罚的制度。这种制度始于周朝，至秦汉时期日趋完善。三是审计地位提高，职权扩大。御史制度是秦汉时代审计建制的重要组成部分，秦汉时代的御史大夫不仅行使政治、军事的监察之权，还行使经济的监督之权，控制和监督财政收支活动，勾稽总考财政收入情况。应该指出的是，秦汉时期审计制度虽已确立，但仍属初步发展时期。

隋唐时代是我国封建社会的鼎盛时期，宋代是我国封建社会经济的持续发展时期。隋唐至宋，中央集权不断加强，官僚系统进一步完善，审计在制度方面也日臻健全。隋开创一代新制，设置比部，隶属于都官或刑部，掌管国家财计监督，行使审计职权。唐改设三省六部，六部之中，刑部掌天下律令、刑法、徒隶等政令，比部仍隶属于刑部，凡国家财计，不论军政内外，无不加以勾稽，无不加以查核审理。比部审计之权通达国家财经各领域，而且一直下伸到州、县。由此可见，唐代的比部审查范围极广、项目众多，而且具有很强的独立性和较高的权威性。宋代审计一度并无发展。元丰改制后，财计官制复唐之旧，审计之权重归刑部之下的比部执掌，审计机构重获生机。此外，还专门设置审计司，隶属于太府寺。北宋时又曾将这个机构改称为审计院。南宋时，湖、广还设有审计院，四川也设有审计院。宋审计司（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。

元明清各朝，君主专制日益强化，审计虽有发展，但总体上停滞不前。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。明初设比部，不久即取消，洪武十五年设置都察院，以左右都御史为长官，审查中央财计。清承明制，设置都察院，职掌为“对君主进行规谏，对政务进行评价，对大小官吏进行纠弹”，成为最高的监察、监督、弹劾和建议机关。虽然明清时期的都察院制度有所加强，但其行使审计职能，却具有一揽子性质。由于取消了比部这样的独立审计组织，其财计监督和政府审计职能严重削弱，与唐代行使司法审计监督职能的比部相比，后退了一大步。

辛亥革命结束了清王朝的封建统治，成立了中华民国。1912年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，设立司法、立法、行政、考试、监察五院。在监察院下设审计部，各省（市）设审计处，不能按行政区域划分的单位，如国库、铁路局、税务机关等，则根据需要与可能设审计办事处，分别对中央和地方各级行政机关以及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，1929年颁布了《审计组织法》，审计人员有审计、协审、稽察等职称。与此同时，我国资本主义工商业有所发展，民间审计应运而生。1929年《公司法》的公布以及后来《税法》和《破产法》的施行，也对执业会计师事业的发展起了推动作用。20世纪30年代以后，一些大城市相继成立了会计师事务所，接受委托人委托办理查账等业务，民间审计得到发展。这一时期，我国审计日益演进、有所发展，但由于政治不稳定，经济发展缓慢，审计工作一直没有长足的进展。

中华人民共和国成立以后，国家没有设置独立的审计机构。对企业的财税监督和货币管理，是通过不定期的会计检查进行的。党的十一届三中全会以来，党和政府把工作重点转移到经济建设上来，并制定了一系列的方针政策。为适应这种需要，我国

在1980年恢复和重建了注册会计师制度,财政部颁布了《关于成立会计顾问处的暂行规定》,并且在改革开放中获得了迅速发展。1986年7月,国务院发布了《中华人民共和国注册会计师条例》,标志着我国民间审计的发展进入了一个新阶段。1994年1月1日《中华人民共和国注册会计师法》的实施,使民间审计步入了法制的轨道,并得到迅猛发展。与此同时,我国已把建立政府审计机构,实行审计监督,载入我国1982年修改后的《中华人民共和国宪法》,并于1983年9月成立了我国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。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《中华人民共和国审计法》的实施,从法律上进一步确立了政府审计的地位,为其进一步发展奠定了良好基础。2006年2月修改后的《中华人民共和国审计法》(2006年修正),对原《中华人民共和国审计法》做了大量修订,自2006年6月1日起施行。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》,在各级政府审计机关、各级主管部门的积极推动下,内部审计蓬勃发展。2003年5月1日,审计署颁布施行了《审计署关于内部审计工作的规定》。至此,我国形成了政府审计、民间审计和内部审计三位一体的审计监督体系,审计制度和审计工作进入了振兴时期。2014年10月9日,国务院印发了《关于加强审计工作的意见》,提出发挥审计促进国家重大决策部署落实的保障作用。党的十八届四中全会提出:“完善审计制度,保障依法独立行使审计监督权。对公共资金、国有资产、国有资源和领导干部履行经济责任情况实行审计全覆盖。”至此,我国审计对象和审计领域不断扩大。

1.1.2 西方审计的起源与演进

在西方国家,随着生产力的发展和经济关系的变革,审计也经历了一个漫长的发展过程。在西方,政府审计的产生早于民间审计和内部审计。

据考证,早在奴隶制度下的古罗马、古埃及和古希腊时期,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。在历代封建王朝中,也设有审计机构和人员,对国家的财政收支进行监督。但当时的审计,不论从组织机构上还是方法上看,都处于很不完善的阶段。

随着经济的发展和资产阶级国家政权组织形式的完善,政府审计也有了进一步的发展。现代资本主义国家,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,对政府及国有企业和非营利组织的财政财务收支进行独立的审计监督。美国于1921年成立的总审计局就是隶属于国会的一个独立经济监督机构,它担负着为国会行使立法权和监督权提供审计信息和建议的重要职责。总审计长由国会提名,经参议院同意,由总统任命。总审计局和总审计长置于总统管辖以外,独立行使审计监督权。另外,加拿大的审计公署、西班牙的审计法院等,也都是隶属

于国家立法部门的独立机构，其审计结果要向议会报告，享有独立的审计监督权限。这是世界上比较普遍的立法系统的政府审计机关。

应该看到，各国政府审计机关都是根据自己的国情来设置的，除立法系统的政府审计机关外，还有一些国家的审计机关隶属于政府领导，称为行政系统政府审计机关，如罗马尼亚由总统直接领导的高级监察院等；一些国家的审计机关由政府的财政部领导，称为次行政系统政府审计机关，如瑞典的政府审计局等；此外，实际上还存在一种既不属立法系统也不属行政系统的政府审计机关，如日本的会计检察院直接对天皇负责。总之，不管采取哪种类型，都应保证政府审计机关拥有独立性和权威性，以不受干扰，客观、公正地行使审计监督权。

在西方由执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迅速发展。16 世纪末期，地中海沿岸国家的商品贸易得到发展，出现了为筹集大量资金进行贸易活动的合伙经营方式，即由多人合伙筹资，委托给某些人去经营贸易。这样，财产的所有权和经营权分离，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。17 世纪初期，苏格兰也出现了一批从事此类工作的会计工作者。这是早期处于萌芽状态的民间审计。

现代意义上的民间审计是伴随 18 世纪初期到 19 世纪中叶产业革命的完成而开始的。产业革命的完成推动了资本主义商品经济的发展，在西方出现了以发行股票筹集资金为特征的股份有限公司。股份有限公司这一企业组织形式的出现，公司的所有权与经营权相分离，使得对经营管理人员的监督十分必要，现代民间审计制度应运而生。1844 年，英国政府为了保护广大股票持有者的利益，颁布了《公司法》，规定股份有限公司必须设监察人，负责审查公司账目。因为当时的监察人一般由股东担任，大多并不熟悉会计业务和审查方法，难以有效监督，所以 1845 年修订《公司法》时规定，股份有限公司可以聘请执业会计师协助办理此项业务。这一规定无疑对民间审计发展起到了推动作用。1853 年在苏格兰的爱丁堡成立了爱丁堡会计师协会，这是世界上第一个执业会计师的专业团体；随后，英国有数家会计师协会相继成立，民间审计队伍迅速扩大。但此时的英国民间审计没有成套的方法和理论依据，只是出于查错揭弊的目的，对大量的账簿记录进行逐笔审查，即详细审计。由于详细审计产生于英国，且在英国盛行，故也称为英国式审计。

19 世纪末期到 20 世纪初期，美国的民间审计得到了迅猛发展。美国南北战争结束后，英国巨额资本流入美国，起到了促进其经济发展的积极作用。为了保护广大投资者和债权人的利益，英国的执业会计师远涉重洋到美国开展民间审计业务；与此同时，美国也很快形成了自己的民间审计队伍。1887 年美国会计师公会成立，1916 年改组为美国会计师协会；后来发展为美国注册公共会计师协会（American Institute of Certified Public Accountants, AICPA），成为世界上最大的民间审计专业团体。初期的美国民间审计多采用英国式的详细审计。20 世纪初期，美国的短期信用发达，企业多从银行举债。银行为了维护自身利益，要求对申请贷款企业的资产负债表进行审查、分析，判断企业的偿债能力，以决定是否给予贷款。因此，以证明企业偿债能力为主要目的的资产负债表审计，即信用审计，在美国风行一时。由于资产负债表审计是美国首先实施的，故又称美国式审计。20 世纪 20 年代以后，随着资本市场的发育成熟，证

券交易的业务量和规模都有了较大的发展。顺应证券市场发展和社会各方面的要求,资产负债表审计已无法满足需要,美国率先进入财务报表审计时代。美国1933年颁布的《证券法》规定,在证券交易所上市的所有公司的财务报表,都必须进行强制审计,其财务报表都须经注册会计师出具审计报告。由于美国以立法的形式推行公司财务信息公开制度,要求所公开的各种财务报表必须按一定的标准编制,客观上要求与之相适应的审计工作也必须步入规范化、标准化的轨道。为此,西方社会各阶层加速了对会计准则、审计准则的研究。许多国家的会计职业团体制定和实施了会计准则和审计准则。

第二次世界大战以后,各经济发达国家通过各种渠道推动本国的公司向海外拓展,跨国公司得到空前发展。跨国公司是由资本输出形成和发展起来的,开始是发达国家的公司向不发达国家投资;到后来,发达国家之间的公司相互渗透,一些不够发达的国家也向发达国家投资。这一方面是由各国经济发展不平衡造成的,另一方面是由于国际经济的发展和国际经济交流日益密切。跨国公司的日益增多,也带动了注册会计师的业务向世界范围扩展。为服务于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,从而形成国际会计师事务所。这些国际会计师事务所包括普华永道、德勤、安永、毕马威,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分支公司服务,也为当地的公司服务,其业务收入每年达数百亿美元。它们通过遍布世界各地的事务所,在国际经济活动中起着重要作用。与此同时,审计技术也在不断完善,抽样审计方法普遍运用,系统导向审计方法得到推广,审计准则逐步完善,审计理论体系开始建立,注册会计师业务扩大到代理纳税、代理记账等业务。

20世纪60年代以后,科学技术有了飞跃的进步,新兴产业部门不断涌现,新技术和新方法成功地运用于经济管理领域,如高等数学、电子计算机、系统科学用于经营管理。这些理论给企业管理的各个方面带来思想和观念的变革,促进了审计技术的进步和管理咨询业务的发展。系统导向审计技术不断完善,不太成熟的风险导向审计技术开始运用到审计工作中。对注册会计师来说,民间审计业务不仅包括传统的服务项目,而且包括许多管理范畴内的服务。当时美国的会计师事务所试行这种范围广大的服务方式。20世纪60年代以后,管理咨询服务在很多国家被广泛接受。注册会计师从适应公司管理手段的改变和改进经营管理的需要出发,开发了电子数据处理系统审计和计算机辅助审计技术,并把业务范围从主要执行审计职能迅速向管理咨询领域扩展。例如,提供经济和财务信息、电子数据处理、存货管理,直至人事管理和个人财务管理等,这些无疑增加了注册会计师在经济生活中的重要性。在一些西方国家,大多数投资者和公司经理在作出重大决策前,都要先听取注册会计师的意见。注册会计师在社会中的形象更加高大,被称为“强大的无形力量”。

21世纪初,随着安然公司等一批美国公司财务丑闻的揭露及安达信国际会计师事务所的崩塌,美国实施了《萨班斯-奥克斯利法案》,强化了对公司内部控制的要求和对外部注册会计师的监管。为了适应这种形势,国际审计和保证委员会及美国等发达国家的职业会计师组织,修改相关的审计准则,推行适合于揭露财务报表重大错报的

经营风险导向审计,审计技术和方法不断科学化。

1.1.3 审计产生和发展的客观依据

从上述中外审计产生和发展的历史可以看出,审计的产生和发展有其客观依据。

1. 评价受托经济责任关系是审计产生和发展的基础

在奴隶社会和封建社会,奴隶主和封建主阶级为了巩固其统治地位,必须设置军队、法庭和监狱等国家权力机关,并通过征税来维持这些权力机关的生存。而征收税赋都是由最高统治者的代理官员负责的,最高统治者是授权者,代理官员是代理者,两者之间便产生了一种受托经济责任关系。在民间,奴隶主或封建主将其剥削得来的财产也授权给代理人管理,奴隶主、封建主与代理人之间也产生了同样的受托经济责任关系。这时,无论奴隶主、封建主由代理人所从事的财政经济活动,还是个别奴隶主、封建主私有财产由代理人所作记录及其所反映的收支活动,都有必要授权给独立于财税以外的官员来进行审查,对代理人所经手的钱、财、物、账予以勾稽核实,评价代理人是否诚实地承担了受托经济责任。中外古代审计,都是在这样的客观条件下应运而生的。

随着社会的发展和生产规模的日益扩大,资本主义社会出现了以股份有限公司为主要形式的生产经营组织形式。股东对公司的财产拥有所有权但并不直接参与企业生产经营管理,而委托经理层行使管理的职能,财产的所有权与经营管理权日益分离。公司经理层对股东的委托经济责任大大加强了,经理层要以财务报表形式定期向股东汇报公司的经营情况和财务成果,这些财务报表是否真实、正确,能否证明经理层恪尽职守,切实地履行了其所承担的经济责任,需要作为第三者的审计人员进行审查、评价,以保证股东和债权人的正当权益不受侵犯。这时,民间审计便应运而生。

20世纪20年代以来,公司生产经营规模不断扩大,经济贸易活动日趋国际化,跨国公司不断增加。这时,总公司的经理层已不可能亲自收集各种经营管理所需信息,不可能对各级经理层进行监督,为审查各级经理层在所有权统一的前提下对总公司经理层所承担的受托经济责任,内部审计便产生和发展起来。

在社会主义市场经济体制下,国有企业对国家担负着及时足额上缴利税,确保资产完好和增值等受托经济责任,国家为了保护全体人民利益,维护企业的合法权益,必须由独立的权威机构审查企业的财务收支情况,以保证财务信息的准确可靠和经济活动的合法合理,确定和解除有关责任人的受托经济责任。社会主义国家的政府、人民团体和事业单位虽然不是生产经营组织,但它们负有节约财政开支、减少经费支出和提高工作效率的受托经济责任,因此,国家的审计机关也要审查其财政财务收支的合法性、合理性和真实性。

因此,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,从奴隶社会、封建社会到资本主义社会和社会主义社会,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。审计因受托经济责任而产生和发展,没有这种受托经济责任关系,就不可能产生审计行为。

2. 提高经营效率和经济效果是审计发展的动力

人类社会在生产活动中,力求以较少的劳动消耗和劳动占用取得最大的劳动成果,