

高等院校经济管理类专业基础课系列规划教材

审计学

AUDITING

主 编 刘 强

 北京理工大学出版社
BEIJING INSTITUTE OF TECHNOLOGY PRESS

014060043

F239.0-43
124

高等院校经济管理类专业基础课系列规划教材

审 计 学

主 编 刘 强
副主编 仇海红 巩雪茹
参 编 卢 伟 苟晓江 赵 莉
时 飞 焦忠武 樊晓晶
谭天明 朱庆荣 闫红瑛
赵 莹



 **北京理工大学出版社**
BEIJING INSTITUTE OF TECHNOLOGY PRESS



北航

C1747532

F239.0-43
124

840080110

内容简介

本教材是以《审计法》和国家颁布的最新会计准则为依据,在编写过程中坚持务实、通用和与现实工作相结合的原则,在充分吸收我国审计工作和审计教学的实践经验基础上,借鉴同类教材的优点,构建了本教材的结构体系,其特点主要体现在以下三方面。一是新颖性,即能够将最新的会计理论和广为接受的成熟观点与实践工作相结合,既强化基础理论巩固,又突出前沿问题探讨,并配以循序渐进的方法加以说明,做到内容详实,层次分明,具有一定的新颖性;二是实用性,即按照审计教学规律的一般要求,先易后难、由浅及深,加之实例应用,以达到融会贯通和全面掌握,体现了一定的实用性;三是趣味性,即在每章后的练习设计上既附有练习题,以及及时进行测试和促进知识点的巩固,又添增了相关知识阅读,利于提升和拓展本章节的内容面与兴趣点。

本教材共分为十五章,第一章总论,第二章职业道德与法律责任,第三章审计目标和审计计划,第四章审计程序和审计方法,第五章审计证据和审计工作底稿,第六章审计重要性和审计风险,第七章内部控制,第八章审计抽样,第九章销售与收款循环审计,第十章采购与付款循环审计,第十一章生产与存货循环审计,第十二章筹资与投资循环审计,第十三章货币资金审计,第十四章审计报告,第十五章审计鉴证业务与相关服务。

版权专有 侵权必究

图书在版编目(CIP)数据

审计学/刘强主编. —北京:北京理工大学出版社, 2014. 8

ISBN 978 - 7 - 5640 - 9589 - 5

I. ①审… II. ①刘… III. ①审计学 IV. ①F239. 0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2014) 第 187062 号

出版发行 / 北京理工大学出版社有限责任公司

社 址 / 北京市海淀区中关村南大街 5 号

邮 编 / 100081

电 话 / (010) 68914775 (总编室)

82562903 (教材售后服务热线)

68948351 (其他图书服务热线)

网 址 / <http://www.bitpress.com.cn>

经 销 / 全国各地新华书店

印 刷 / 北京高岭印刷有限公司

开 本 / 787 毫米 × 1092 毫米 1/16

印 张 / 20

字 数 / 490 千字

版 次 / 2014 年 8 月第 1 版 2014 年 8 月第 1 次印刷

定 价 / 42.00 元

责任编辑 / 王俊洁

文案编辑 / 胡卫民

责任校对 / 周瑞红

责任印制 / 李志强

图书出现印装质量问题, 请拨打售后服务热线, 本社负责调换

前言

随着审计实践活动的不断开展,审计在整个经济社会中的作用日益显著,人们对审计的认识水平和认可程度在逐步提高,经济社会对审计的需求也渐趋扩大。审计是一项政策性、技术性、综合性很强的实践活动,审计学是一门专业性、艺术性、交叉性突出的应用科学。改革开放以来,我国的会计准则与国际会计准则逐步趋同,国家审计准则日臻完善,注册会计师执业准则持续改进,内部审计准则不断健全,我国的审计、会计工作日益规范化、国际化、常态化。为了更好地适应外部环境变化和审计业务发展的需要,尽可能满足审计教与学的需要,在既有的审计理论与实践的基础上,适时总结实践活动的新经验,及时反映理论研究的新成果,并形成理论与实践相结合及富有应用型教育教学特色的教材。

本教材以《审计法》和国家颁布的最新《会计准则》为依据,在编写过程中坚持务实、通用和与现实工作相结合的原则,在充分吸收我国审计工作和审计教学实践经验的基础上,借鉴同类教材的优点,构建了本教材的结构体系,其特点主要体现在以下三个方面:

(1) 新颖性。能够将最新的会计理论和广为人们所接受的成熟观点与实践工作相结合,既强化基础理论巩固,又突出前沿问题探讨,并配以循序渐进的方法加以说明,做到内容翔实,层次分明,具有一定的新颖性。

(2) 实用性。按照审计教学规律的一般要求,先易后难,由浅及深,加之实例应用,以达到融会贯通和全面掌握的目的,体现了一定的实用性。

(3) 趣味性。在每章后的练习设计上既附有练习题,以及时进行测试和促进知识点的巩固,又添增了相关知识阅读,利于提升和拓展本章节的内容面与兴趣点。

本书由西藏民族学院财经学院刘强副教授担任主编,西藏民族学院审计室仇海红副教授、巩雪茹讲师担任副主编。具体各章节编写分工为:刘强编写第一章,卢伟编写第二章,苟晓江、赵莉编写第三章,时飞编写第四章,焦忠武编写第五章,樊晓晶编写第六章,谭天明编写第七章、第八章,仇海红编写第九章、第十章、第十一章,朱庆荣编写第十二章,闫红瑛编写第十三章,赵莹编写第十四章,巩雪茹编写第十五章。本书还得到了西藏民族学院财经学院院长毛阳海教授,西藏民族学院财经学院副院长秦国华教授,西藏民族学院财经学

院沈宏益教授、西藏民族学院科研处处长狄方耀教授、教务处处长王浩副教授等各位领导、专家们的大力支持与协助。

本书出版得到了西藏教育厅、西藏民族学院以及西藏自治区“西藏特色经济发展与产业转型研究创新团队”项目的大力资助，既可以供会计学、审计学、财务管理专业学生作为教材使用，也可以作为广大财会、审计人员的培训和自学用书。

在此，向所有支持我们工作的相关部门及人员一并表示致谢！

由于编者水平有限，疏漏、差错与不妥之处在所难免，恳请读者批评指正。

编 者

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 审计的定义与特征	(1)
第二节 审计的起源与发展	(3)
第三节 审计的对象、分类和职能	(10)
第四节 审计的组织体系	(13)
第二章 职业道德与法律责任	(28)
第一节 职业道德基本原则	(28)
第二节 职业道德概念框架	(31)
第三节 注册会计师的法律责任	(39)
第三章 审计目标和审计计划	(49)
第一节 审计目标	(49)
第二节 审计计划	(53)
第四章 审计程序和审计方法	(65)
第一节 审计程序	(65)
第二节 审计方法	(69)
第五章 审计证据和审计工作底稿	(81)
第一节 审计证据	(81)
第二节 审计工作底稿	(86)
第六章 审计重要性和审计风险	(96)
第一节 审计重要性	(96)
第二节 审计风险	(104)
第三节 审计重要性与审计风险的关系	(107)

第七章 内部控制	(111)
第一节 内部控制概述	(111)
第二节 内部控制审计	(118)
第八章 审计抽样	(129)
第一节 审计抽样的基本概念	(129)
第二节 审计抽样的基本原理	(133)
第三节 审计抽样在控制测试中的应用	(141)
第四节 审计抽样在细节测试中的运用	(146)
第九章 销售与收款循环审计	(153)
第一节 销售与收款循环的概述	(153)
第二节 销售与收款循环的内部控制和控制测试	(157)
第三节 销售与收款循环交易的实质性程序	(160)
第四节 销售与收款循环主要账户的实质性程序	(163)
第十章 采购与付款循环审计	(179)
第一节 采购与付款循环的概述	(179)
第二节 采购与付款循环的内部控制和控制测试	(182)
第三节 采购与付款循环交易的实质性程序	(186)
第四节 采购与付款循环主要账户的实质性程序	(188)
第十一章 生产与存货循环审计	(201)
第一节 生产与存货循环概述	(201)
第二节 生产与存货循环的内部控制和控制测试	(203)
第三节 生产与存货循环交易的实质性程序	(207)
第四节 存货的实质性程序	(208)
第十二章 筹资与投资循环审计	(218)
第一节 筹资与投资循环概述	(218)
第二节 筹资活动的内部控制和控制测试	(220)
第三节 筹资交易的实质性程序	(222)
第四节 投资活动的内部控制和控制测试	(226)
第五节 投资交易的实质性程序	(227)
第十三章 货币资金审计	(234)
第一节 货币资金审计概述	(234)
第二节 货币资金内部控制测试	(235)
第三节 库存现金审计	(238)
第四节 银行存款审计	(242)

第五节 其他货币资金审计	(247)
第十四章 审计报告	(256)
第一节 审计报告概述	(256)
第二节 编制审计报告前应做的工作	(258)
第三节 注册会计师审计报告	(261)
第四节 国家审计报告与内部审计报告	(270)
第十五章 审计鉴证业务与相关服务	(276)
第一节 鉴证业务概述	(276)
第二节 验资	(277)
第三节 财务报表审阅业务	(290)
第四节 其他鉴证业务和相关服务业务	(295)
参考文献	(305)

第一章

总 论

学习目标

- (1) 掌握审计的定义与特征。
- (2) 了解审计的起源与发展。
- (3) 熟悉审计的对象、分类与职能。
- (4) 了解审计的组织体系。

第一节 审计的定义与特征

一、审计的定义

审计是由国家授权或接受委托的专职机构或人员,依照国家法规和一定的标准,运用专门的方法,对被审计单位特定时期的财政财务收支、经营管理活动及其相关资料的真实性、合法性、效益性进行审查和监督,评价经济责任,鉴证经济业务,用于维护财经法纪、改善经营管理、提高经济效益的一项独立性的经济监督活动。上述审计定义由以下几个基本要素构成。

1. 审计的主体

审计的主体是指审计的执行人,即审计的专职机构或专职人员。这里的专职机构是指以审计为专门职务的单位,包括国家审计机关、内部审计机构和社会审计组织;专职人员是指专门从事政府审计、内部审计及社会审计的人员。

2. 审计的客体

审计的客体是指被审计的对象,即被审单位的全部或部分经济活动。经济活动是有一定载体的,是通过会计、统计资料以及与财务收支有关的各种文件、合同等档案资料反映的,这些无疑是主要的审计对象。但还有些经济活动未在书面或其他形式的载体中反映,是被审单位遗漏或隐匿的经济活动,这些也是不可忽略的审计对象。因此,凡客观存在于被审单位,已经发生、正在发生或将要发生的经济活动,都是审计的对象。

3. 审计业务的取得途径

审计机构或人员取得审计业务的途径是接受委托或根据授权。一般来说,国家审计和内部审计为主管部门或领导授权取得,社会审计则为接受委托取得。

4. 审计依据

审计依据是审计人员在评价和判断被审计单位经济活动真实性、合法性和效益性时,据以提出审计意见、做出审计结论的客观标准。按审计依据来源渠道可分为两类:一类是外部制定的审计依据。国家制定的法律、法规、条例、政策、制度;地方政府、上级主管部门颁发的规章制度和下达的通知、指示文件等;涉外被审事项、所引国际惯例的条约等。另一类是内部制定的审计依据。被审单位制定的经营方针、任务目标、计划预算、各种定额、经济合同、各项指标和各项规章制度等。

5. 审计的目的

审计的目的就是审计工作预期要达到的目标。审计的目的取决于审计的职能和审计授权人或委托人对审计工作的要求。本书以注册会计师审计为主,其审计的目的就是对被审计单位财务报表的合法性和公允性发表审计意见,维护社会公众的利益,促进社会主义市场经济的健康发展。

6. 审计的本质

审计的本质是一种独立性的经济监督、评价和鉴证活动。从中也可以看出,审计的基本职能为经济监督、经济评价、经济鉴证,而其基本职能的发挥需建立在独立性的基础之上,对审计而言,独立性具有特别重要的意义。

二、审计的特征

审计的特征是指审计内在的、区别于其他管理活动的独特之处。审计最本质的特征为独立性和权威性。

(一) 独立性特征

所谓独立性,就是指秉公、按原则办事,不受任何外力干扰和影响。独立性是审计的本质特征,也是保证审计工作顺利进行的前提条件。审计的独立性主要体现在三个方面:

①地位独立。审计是由独立的专职机构或独立的专业人员施行的,独立于被审单位;
②工作独立。审计人员实施审计工作有其自主性,不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉;
③经济独立。审计机构或专业人员不参与被审单位的经济活动,其经济利益与被审单位经济活动的成败不发生直接关系。审计的独立性一般是由国家法律赋予的,但也必须为社会接受与认可。正是因为如此,审计工作才深受各界人士的重视,审计结果和结论才能得到客户和社会公众的信任,提供的审计证据和资料才能得到认可,才能确定或解除受托经济责任,更好地发挥审计监督的作用。如果审计人员与被审计单位在经济上或其他方面存在紧密联系,丧失了独立性,那么,审计人员就不可能对被审计单位的经济事项发表公正的意见。

审计独立性的固有特性源于审计三方关系人的存在。在审计业务中,通常涉及三个方面的关系人,即审计主体、被审计单位和审计委托人或授权人。审计主体为审计第一关系人,亦称审计人,即审计工作的执行者——审计机构及审计人员;被审计单位为审计第二关系人,亦称被审计人,是被审计会计报表等资料的提供者,也是财产的经营者;审计委托人或

授权人,亦称审计第三关系人,是被审计单位财产的所有者。审计机构或人员接受委托或根据授权所进行的审查,是从独立的第三方角度对被审计单位的会计报表等资料及经济活动进行审查,审计机构或人员具有独立于委托者和被审计单位的地位(审计业务中的三方关系如图1-1所示)。

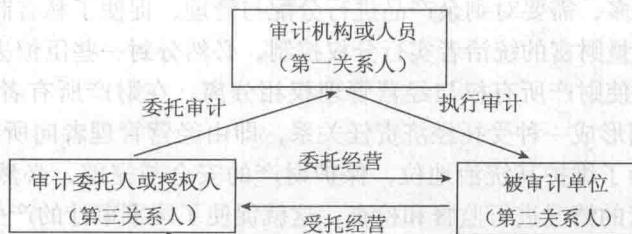


图1-1 审计业务中的三方关系人

(二) 权威性特征

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。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。审计机关负责人在没有违法失职或其他不符合任职条件的不得随意撤换。我国审计人员依法行使独立审计权时受法律保护,如被审计单位拒绝、阻碍审计时,或有违反国家规定的财政财务收支行为时,审计机关有权做出处理、处罚的决定或建议,这更加体现了我国审计的权威性。审计人员应当具备与从事审计工作相适应的专业知识和业务能力。审计人员应当执行回避制度和负有保密的义务,审计人员办理审计事项应当客观公正、实事求是、廉洁奉公、保守秘密。审计人员滥用职权、徇私舞弊、玩忽职守,构成犯罪的,依法追究刑事责任;不构成犯罪的,给予行政处分。这样不仅有利于保证审计执业的独立性、准确性和科学性,而且有利于提高审计报告与结论的权威性。

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查账验证和咨询服务等审计业务,其审计报告对外具有法律效力,这也充分体现了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,分别制定了公司法、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、准则以及制定统一标准,使审计成为一项世界性的权威专业服务。

第二节 审计的起源与发展

一、审计产生的客观基础

审计是社会经济发展到一定阶段的产物,是在财产所有权与经营权相分离的条件下,随受托经济责任的产生而产生,并伴随着受托经济责任的发展而发展。不断演进的经济受托责任关系是审计产生与发展的基础。当生产资料所有权与其经营权相互分离时,就会出现因授权或委托经营而发生的经济责任关系。这种由经营者向所有者承担的经济责任,只有通过

两者都无经济利益关系的人员进行独立审查和评价,才能确定或解除这种受托经济责任。正是出于确定或解除经营者向所有者履行经济责任的需要,审计才得以产生并逐步发展起来。

社会生产力极为低下的原始社会,基本没有什么剩余财产,财产的所有者自己承担经营管理责任,不存在受托经济责任,也就无须他人监管。当社会生产力发展到一定水平时,随着剩余产品的逐渐增多,需要对剩余产品进行分配与管理,促使了私有制的产生,尤其是国家形成之后,拥有大量财富的统治者实行分权控制,必然分封一些臣僚去代为征收、经管各项财粮赋税,这就促使财产所有权与经营管理权相分离,在财产所有者(统治者)和经营管理者(臣僚)之间形成一种受托经济责任关系,即由经营管理者向所有者承担经济责任。所有者(统治者)为了维护其统治地位,保护财产的安全与完整,必然要对那些经营管理者(臣僚)履行职责的情况进行监督和检查,这就促使了国家审计的产生与发展。

随着资本主义商品经济的发展、企业经营规模的扩大,为筹集大量的资金,先后出现了合伙企业和股份公司,在民间也就出现了财产所有权与经营管理权的分离。财产所有者和经营管理者之间形成了经济受托责任关系,即财产所有者将财产委托给经营管理者保管与使用,受托的经营管理者对财产所有者负有资产保值和增值的责任,并负有定期向其报告经济职责的履行情况的义务。财产所有者无法对经营管理者直接监督,就需要借助社会第三方力量,对经营管理者履责情况进行审核鉴证,以证明其经营业绩和核算资料的真实可靠,保证自身利益不受侵犯。为了保证审核鉴证的有效性和公正性,处于第三者地位的会计师就成了最合适的选择,也就促使注册会计师审计的产生与发展。

随着经济的日益发展、企业生产规模的不断扩大,其组织层次与控制跨度也随之扩展,在企业内部逐步形成了分权控制,加之市场竞争激烈和经济危机的出现,企业经营管理者需要掌控企业内部存在的问题,以便采取有效的措施保护财产的安全与完整,保证经营政策和管理制度的贯彻执行。这就要求在企业内部建立一种自我约束机制,保证企业经营目标的实现,于是内部审计随之产生并得到发展(审计产生的客观基础如图1-2所示)。

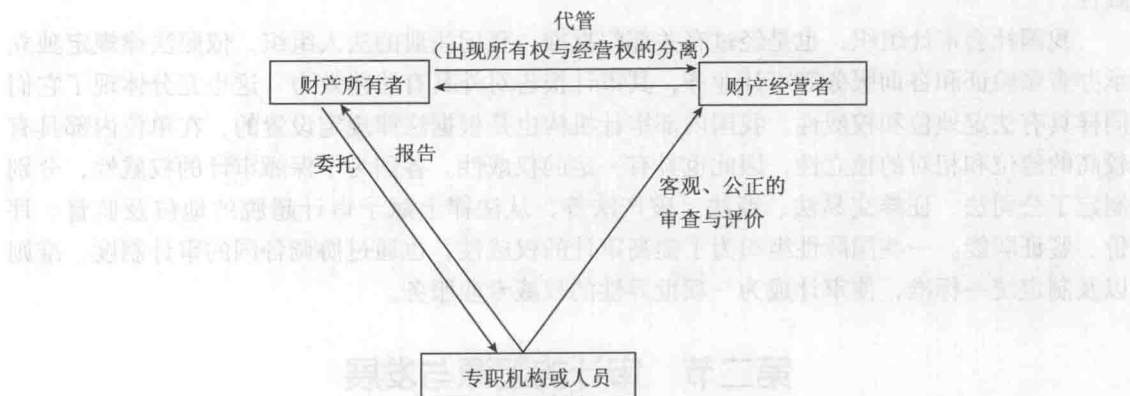


图 1-2 审计产生的客观基础

二、我国审计的产生与发展

我国是世界上较早产生审计的国家之一,审计在我国的发展经历了一个漫长的过程,大体上可分为以下六个阶段。

1. 西周时期——初步形成阶段

早在西周时期,我国就有了审计的萌芽。西周初期,国家财计机构分为两个系统:一是地官大司徒系统,掌管国家的财政收入;二是天官冢宰系统,掌管国家的财政支出。天官下设司会和宰夫,司会为计官之长,主天下之大计,掌管王朝财政收支的全面核算。西周内部审计的形成基于司会,《周礼》中记载:“凡上之用,财用,必考于司会。”即帝王所用的开支,也都要受司会的检查。同时司会对王朝的财政收支要“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所报是否真实、可靠,并定期向周王报告,周王据此决定赏罚。也可以说司会是我国内部审计的雏形。

我国国家审计的起源,基于西周的宰夫,宰夫负责政府的审计工作,独立行使考核官员政绩并进行奖罚的职权。《周礼》中记载:“宰夫岁终,则令群吏正岁会。月终,则令正月要。旬中,则令正日成。”即年终、月终、旬终的财计报告,先由各部门官吏整理上报,宰夫就地稽核,发现违法乱纪者,可越级向天官冢宰甚至周王报告,由冢宰或周王进行赏罚。由此可见,宰夫是独立于财计部门之外的官职,实际上是我国政府审计的雏形。

2. 秦汉时期——确立阶段

秦汉时期是我国历史上进入大统一的中央集权时期,典章制度比较完备,财政监督也更加具体化,审计制度在这一时期最终获得确立,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。秦朝设立“三公”、“九卿”辅佐政务。“三公”之一的“御史大夫”掌管国家政治、经济监察和审计职权,并协助丞相处理政事。汉承秦制,仍设“三公”、“九卿”,仍由“御史大夫”掌管全国的监督和审计大权。二是“上计制度”日臻完善,秦朝继承了始于周朝的“上计制度”,并加以完善,使审计工作上通下达,形成一条直线。三是审计地位提高,职权扩大。秦汉时期的“御史大夫”不仅行使政治、军事的监察之权,还行使经济的监督职权,控制和监督财政收支活动,勾稽总考财政收入情况。同西周时期的“宰夫”相比,审计地位显著提高。御史监察网的建立,标志着全国性的统一审计模式初步形成。

3. 隋唐至宋——日臻健全阶段

隋唐时期是我国封建社会的鼎盛时期,社会经济的进一步发展,对经济管理提出了更高的要求,促进了审计工作的快速发展。隋唐以后,中央集权不断加强,官僚系统进一步完善,审计制度也随之日臻完善。隋朝开创一代新制,在中央设尚书省,并设“比部”掌管国家财计监督,行使审计职权。唐朝改设三省六部,六部之中,刑部掌管天下律令、刑法等政令,仍在“刑部”下设“比部”,凡国家财计,不论军政内外,无不加以勾稽和查核审理。“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例。

宋朝是我国封建社会经济持续发展的时期,从审计发展的历史来看,是一个极其重要的时期。宋太宗淳化三年(公元992年),在太府寺下设“审计院”,掌管国家财政收入的审查工作。从此,“审计”一词便成为财政监督的专用名词,对后世中国审计建制具有深远的影响。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,一直沿用至现在。

4. 元明清时期——停滞不前阶段

元明清时期君主专制日益强化,审计虽有发展,但总体上是停滞不前。元朝取消“比

部”，由户部兼管财计报告的审核，独立的审计机构即告消亡。明朝初期设“比部”，不久即取消，洪武十五年设置督察院，以左右都御史为长官，审查中央财计。清承明制设置督察院，对君主进行规谏，对政务进行评价，对官吏进行纠察弹劾，是当时最高的监察监督机构，表面上看权力很大，但由于取消了“比部”这一独立的审计机构，其财计监督和审计职能严重削弱，审计制度出现了倒退。

5. 民国时期——不断演进阶段

民国是中国审计的改良时期。1912年，北洋政府在国务院下设“审计处”，各省设立了“审计分处”，1914年将“审计处”改为“审计院”，同年颁布《审计法》及《审计实施细则》等法规。1918年9月7日，在谢霖等一批会计专家的力谏下，北洋政府农商部颁布了《会计师暂行章程》，同年谢霖领取了第一号会计师证书，在北京创办了中国第一家会计师事务所——“正则会计师事务所”，标志着我国注册会计师事业的开创。1927年，国民政府又颁布了《会计师注册章程》和《会计条例》。1928年，国民政府颁布《审计法》和《审计实施细则》，同年又将“审计院”改为“审计部”，隶属于监察部，各省设立相应的审计组织，形成了一个垂直领导的审计网。1929年《公司法》、《税法》和《破产法》的颁布实施，对注册会计师事业的发展起到了推动作用。

6. 新中国——审计振兴阶段

新中国成立之初，国家没有设置审计机构，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后，我国开始恢复审计工作，并进入规范化、法制化的发展时期。我国商品经济得到迅速发展，为注册会计师制度的恢复和重建创造了客观条件。1980年财政部颁发了《关于成立会计顾问处的暂行规定》，标志着我国注册会计师制度的正式恢复。1981年1月1日，“上海会计师事务所”成立，成为新中国第一家会计师事务所。1982年修改《中华人民共和国宪法》（以下简称《宪法》），其中就有明确规定：“建立政府审计机构，实行审计监督。”1983年我国成立了最高审计机关——审计署，在县以上各级人民政府设置了各级审计机关。1985年1月实施的《中华人民共和国会计法》（以下简称《会计法》）规定：“经国务院财政部门批准组成会计师事务所，可以按照国家有关规定承办查账业务。”1985年8月，国务院发布了《关于审计工作的暂行规定》。1986年7月，国务院发布了《中华人民共和国注册会计师条例》，首次确立了注册会计师的法律地位，使注册会计师行业建设进入了一个新时期。1988年11月，国务院颁布了《中华人民共和国审计条例》，同时成立了中国注册会计师协会。1993年10月31日，全国人民代表大会颁布了《中华人民共和国注册会计师法》（以下简称《注册会计师法》），1994年10月颁布了《中华人民共和国审计法》（以下简称《审计法》），从法律上进一步确立了注册会计师审计和国家审计的法律地位，为其进一步发展奠定了良好的基础。1995年，中国注册会计师协会与中国注册审计师协会联合。1997年5月8日，国际会计师联合会（IFAC）接纳中国注册会计师协会为正式会员。为了使注册会计师行业发展与社会主义市场经济发展相适应，在国务院的指示下，1997年7月开展了全行业清理整顿工作，1998年开始全面推行事务所脱钩改制工作，1999年全行业实现了脱钩改制。这一系列政策的施行，极大地推动了注册会计师行业的规范发展，为我国注册会计师行业与国际惯例接轨奠定了良好的基础。

我国内部审计起步较晚，1983年“国发130号文件”规定，建立和健全部门、单位的内部审计是搞好国家审计监督的基础。对下属单位实行集中领导或下属单位较多的主管部门

以及大中型企事业组织,可根据工作需要建立内部审计机构和配备审计人员,实行内部审计监督。1985年8月,国务院发布了《关于审计工作的暂行规定》,审计署相应发布了《关于内部审计工作的若干规定》,为内部审计发展提供了法律上的保证。

1987年中国内部审计学会(CIIA)成立,年底加入国际内部审计师协会(IIA)。1997年中国审计学会将IIA在国际上举办的国际注册内部审计师考试引入中国,全国已拥有内审机构8万多个,从业人员30多万人,全国已有29个省(区、市)建立了内部审计协会。从2000年年初到2002年年底三年内,在国家审计署的领导下,我国内部审计协会专设了一个准则委员会来负责内部审计准则的起草、修改和论证工作。准则委员会组织了各方面的专家、教授和实务工作者,对内部审计准则进行了多次研究和系统论证,相继召开了九江会议、北京会议、大连会议、苏州会议、深圳会议和青岛会议。2002年年底,准则委员会在北京就准备首批公布的准则进行了最后的研讨论证,后提交给2003年2月召开的中国内部审计协会四届三次理事会议讨论通过。2003年4月12日,中国内部审计协会准则委员会发布了《内部审计基本准则》,将内部审计定义为:“组织内部的一种独立、客观的监督和评价活动,它通过审查和评价经营活动及内部控制的适当性、合法性和有效性来促进组织目标的实现。”2003年5月公布了《审计署关于内部审计工作的规定》,为内部审计的发展提供了法律上的依据。

三、西方审计的产生与发展

1. 西方注册会计师审计的起源与发展

(1) 西方注册会计师审计的起源。

注册会计师审计是随着企业所有权与经营权的分离而产生的。一般认为注册会计师审计产生于工业革命时代,其萌芽可上溯到15世纪。15世纪地中海沿岸的商业城市已经比较繁荣,在意大利的威尼斯出现了最早的合伙企业。合伙经营方式产生了对注册会计师审计的最初需要。在当时的商业合伙企业中,有的合伙人只出资而不参与企业的经营管理,在客观上希望有一个与任何一方均无利害关系的第三者能对合伙企业进行监督检查。为顺应这种需要,在15世纪意大利的商业城市中,出现了一批具有良好的会计知识与技能、专门从事这种监督与检查工作的专业人员。这些专业人员所进行的监督与检查,可以说是注册会计师审计的最初萌芽。

18世纪下半叶工业革命时期,社会生产力得到了迅速发展,生产的社会化程度大大提高,企业的所有权与经营权进一步分离。企业主需要借助外部的专业人员,检查和监督他们所雇用的管理人员,防止可能出现的贪污、盗窃和其他舞弊行为。于是在工业革命的故乡——英国出现了第一批以查账为职业的独立会计师。

随着股份有限公司的兴起与发展,使企业的所有权与经营权进一步分离,绝大多数股东已完全脱离经营管理,逐渐出现了专职的经理人员。由经理人员组成的管理层定期向股东提交财务报告,以便于股东能了解公司的财务状况和经营成果。随着资本市场的发展和融资渠道的拓宽,债权人和潜在的投资者等,同样需要了解公司的财务状况和经营成果。这在客观上进一步产生了由独立会计师,对公司财务报表进行审计的需要,以保证财务信息的真实可靠。

1721年,英国著名的“南海公司事件”是注册会计审计产生的“催产剂”。当时的南

海公司以虚假的财务信息诱骗投资人上当，其股票价格一时扶摇直上，但好景不长，南海公司最终未能逃脱破产倒闭的厄运，使股东和债权人损失惨重。英国议会聘请会计师查尔斯·斯奈尔对南海公司进行审计。斯奈尔于 1721 年以“会计师”的名义提交了“查账报告书”。这是第一份以会计师的名义出具的审计报告，这标志着独立会计师——注册会计师的诞生。

1853 年，在苏格兰的爱丁堡成立了世界上第一个执业会计师的专业团体——“爱丁堡会计师协会”，该协会获得英国政府的特许执照。该协会的成立，标志着注册会计师职业的诞生。

(2) 西方注册会计师审计的发展。

注册会计师审计的发展经历了几个比较典型的阶段。

第一个阶段：1844 年—20 世纪初，通常称为详细审计阶段。这一阶段注册会计师审计的主要特点是：注册会计师审计由任意审计转为法定审计；审计的目的是查错防弊，保护企业财产的安全和完整；审计的方法是对会计账目进行逐笔审计；审计报告的使用人主要为企业股东。

第二个阶段：20 世纪初—20 世纪 30 年代初，通常称为资产负债表审计阶段或信用审计阶段。这一阶段注册会计师审计的主要特点是：审计对象由会计账目扩大到资产负债表；审计的主要目的是通过对资产负债表数据的审查判断企业信用状况；审计方法从详细审计初步转向抽样审计；审计报告的使用人除企业股东外，还突出了债权人。

第三个阶段：20 世纪 30 代—20 世纪 40 年代，通常称为会计报表审计阶段。这一阶段注册会计师审计的主要特点是：审计对象转为以资产负债表和利润表为中心的全部会计报表及相关财务资料；审计的主要目的是对会计报表发表审计意见，着重强调鉴证，查错防弊转为次要目的；审计范围扩大到测试相关的内部控制制度；审计方法广泛采用抽样审计；审计报告的使用人扩大到股东、债权人、潜在的投资者、证券交易机构、政府和社会公众；审计准则的拟定工作已经起步，审计开始向标准化、规范化迈进；注册会计师资格考试和认证制度开始推行。

第四个阶段：20 世纪 40 年代至今，通常称为现代审计阶段。这一阶段注册会计师审计的主要特点是：审计机构不断发展，开始呈现出集中化的趋势；审计技术不断完善，抽样审计方法普遍运用，制度基础审计方法得到推广，计算机辅助审计技术被广泛采用；审计准则进一步完善，审计理论体系已经建立；注册会计师业务扩大，管理咨询业务发展迅速；注册会计师审计不断向规范化、国际化的方向发展。西方注册会计师审计发展的各个阶段比较如表 1-1 所示。

表 1-1 西方注册会计师审计发展的各个阶段比较

阶段	时间	特点			报告使用人
		对象	目的	方法	
详细审计 (英国式审计)	1844 年— 20 世纪初	会计账簿	查错防弊	详细审计	股东
资产负债表审 计或信用审计 (美国式审计)	20 世纪初— 20 世纪 30 年代	账簿及资产 负债表	判断企业 信用状况	从详细初步 转向抽样	股东及 债权人

续表

阶段	时间	特点			报告使用人
		对象	目的	方法	
会计报表审计 (美国式审计)	20 世纪 30— 40 年代	会计报表及财 务资料	提出客观公正 的审计意见	测试内部控制制 度, 广泛采用抽 样审计	社会公众
现代审计	20 世纪 40 年代 至今	审计机构集中化, 审计技术不断完善, 制度基础 审计方法得到推广, 开始向风险导向审计转变, 抽 样审计方法广为运用, 审计准则体系已经建立, 社 会审计范围进一步扩大, 计算机辅助审计技术被广 泛采用等			社会公众

(3) 对注册会计师审计的进一步认识。

从上述注册会计师审计起源和发展的历程, 可以进一步得出对注册会计师审计以下方面的认识。

1) 注册会计师审计是商品经济发展到一定阶段的产物, 其产生的直接原因是财产所有权与经营权的分离。正是由于两权分离才产生了委托经营与受托经营的关系, 也就有了财产所有者对财产经营者经营情况了解、掌握的必要。但无论是对财产所有者还是对经营者, 客观、公正地评价经营者的经营业绩都是至关重要的, 因为这关系到受托经济责任的确定或解除。为此, 就需要一个与双方都没有关系的独立的机构对经营管理者的经营情况进行评价, 这种独立性就要求审计机构及审计人员, 既不能偏向所有者也不能偏向经营者, 要有鲜明的第三者的独立地位, 否则, 审计就失去了存在的必要。

2) 注册会计师审计是随着商品经济的发展而发展。商品经济越发达, 财产的所有权与经营权分离的程度越高, 报告的使用人就越多, 所以对审计的要求也就越来越高。也正是随着商品经济的逐步发展, 促使注册会计师审计由最初的查错防弊为目标, 发展到现在以鉴证报表的合法性和公允性为主要目标, 审计方法也主要由账项基础审计发展到风险导向审计。

3) 注册会计师审计具有独立、客观、公正的特征。其中, 独立是前提, 客观、公正是落脚点。正是由于注册会计师既独立于财产的所有者, 又独立于财产的经营者, 它体现为双向独立, 这种双向独立称为超然独立。正因为它超然的独立地位, 因而能做出客观、公正的审计结论, 社会公众才接受和认可, 才在社会上树立了很高的权威性, 审计报告才具有很强的鉴证职能。如果注册会计师失掉了独立性, 不独立就做不到客观、公正, 也就谈不上审计报告的鉴证职能, 审计也就失去了它应有的作用。

2. 西方国家审计产生与发展的概况

在西方国家, 审计的产生与发展经历了一个漫长的过程。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。在公元前 400 多年的古罗马, 真正掌握国家权力的元老院, 它拥有较高的行政和司法权力, 具有监督执行官的权力。元老院及其下属的监督官对国库和地方的财政收支实行监督, 并根据监督结果对遵纪守法、管理有方的官吏进行奖励, 对违法乱纪、管理混乱的官吏进行惩罚。尽管在西方历代封建王朝中, 设有审计机构和人员对国家的财政收支进行监督, 但当时的审计无论从组织机构上还是方法上, 都还处于很不完善的阶段。