

高等院校工商管理专业规划教材

A u d i t i n g

审 计 学

—— 监 督 与 鉴 证

叶陈刚 徐荣华 等 编著



对外经济贸易大学出版社

University of International Business and Economics Press

高等院校工商管理专业规划教材

审计学

——监督与鉴证

叶陈刚 徐荣华 等编著

对外经济贸易大学出版社

中国·北京

图书在版编目 (CIP) 数据

审计学：监督与鉴证 / 叶陈刚等编著. —北京：
对外经济贸易大学出版社，2015
高等院校工商管理专业规划教材
ISBN 978-7-5663-1202-0

I. ①审… II. ①叶… 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 (2014) 第 238716 号

© 2015 年 对外经济贸易大学出版社出版发行

版权所有 翻印必究

审 计 学

——监督与鉴证

叶陈刚 徐荣华 等编著

责任编辑：汪 洋 纪文馥

对外经济贸易大学出版社

北京市朝阳区惠新东街 10 号 邮政编码：100029

邮购电话：010-64492338 发行部电话：010-64492342

网址：<http://www.uibep.com> E-mail: uibep@126.com

北京市山华苑印刷有限责任公司印装 新华书店北京发行所发行

成品尺寸：185mm×260mm 21 印张 485 千字

2015 年 1 月北京第 1 版 2015 年 1 月第 1 次印刷

ISBN 978-7-5663-1202-0

印数：0 001-3 000 册 定价：42.00 元

内 容 摘 要

本书按照现代审计发展变革的线索和思想,全面系统地介绍审计学的基本理论与方法知识体系,突出阐述了现代审计与鉴证业务的原理和方法。本书阐述了审计的沿革、含义与种类,审计基本概念,国家审计变迁与类型、国家审计方法、质量控制与公告;分析了财务报表审计的目标与程序、审计证据与审计工作底稿、计划审计工作、企业风险评估、内部控制及其应对策略、审计方法、抽样和测试技术。主要介绍了企业销售与收款、采购与付款、存货与仓储、筹资与投资等各交易循环审计的基本流程、涉及的主要账户和会计记录、主要业务活动,以及各类交易类别控制测试和账户余额实质性测试,终结审计阶段的各项工作,以及审计报告的含义、内容、审计意见的类型和非标准审计报告。

本书的内容体系既能适应我国会计学、财务管理学专业的教学之用,也能满足诸如工商管理、财政金融等其他经济类专业教学之用。因此,本书可作为高等院校会计学、财务管理学专业及工商管理各专业必修课的“审计学”教学之用。此外,本书也可作为会计师事务所的审计人员、企事业单位的经济管理人员业务学习审计知识的参考用书。

前言

改革开放三十多年以来,我国社会主义市场经济建设得到巨大的发展,社会经济文化各项事业欣欣向荣,日趋昌盛。伴随着我国社会经济改革的不断深入和市场经济发展的新形势,尤其是资本证券市场规模和运行机制的日渐完善,我国的审计事业(包括国家审计、注册会计师审计和内部审计)取得了长足的进步,提升到前所未有的高度,日趋受到投资者、债权人和其他社会公众的广泛关注,越来越多的人开始重视审计工作,努力学习审计理论并积极应用审计方法。

然而,由于审计学学科的特殊性,且审计工作具有较强的专业性和实务性,依据以往高等学校的教学实践经验,采用模式单一的、内容雷同的传统审计教材来教授和学习审计学的效果都不尽理想,难以尽如人意。长期以来,“审计难教,审计难学,审计难考”成了教师和学生及其他学习审计学人员的共同感受。所以,如何改变审计教学和学习中这一尴尬的状况已成为国内外审计学界迫切需要解决的重要问题。本版新审计教材将力图在完善和提高我国审计教学效率与效果等方面进行有益的探索。

鉴于我国建立适应社会主义市场经济体制,迫切需要以注册会计师审计为主体的审计学——这是我国审计理论、实践和教学的客观要求,因此本书主要着重论述注册会计师审计的基本理论与基本方法,同时考虑到审计工作的权威性、审计知识的全面性和审计范围的广泛性,本书还联系2010年9月审计署公布的《中华人民共和国国家审计准则》对国家审计理论与方法等方面的内容进行简略介绍。

与国内其他《审计学》教材相比,本书在尊重审计认知规律的基础上体现如下特点:

1. 内容丰富,知识全面。本书共分成14章,按照现代审计发展变革的线索和思想,全面系统介绍审计学的系统化的理论与方法知识体系,突出阐述了现代审计与鉴证业务的基本原理和方法。其中第1章至第7章主要阐述审计的沿革、含义与种类,审计基本理论,国家审计变迁、类型、方法与质量控制;财务报表审计的目标与过程、审计证据与审计工作底稿、计划审计工作、风险评估、风险应对、审计抽样和其他选取测试项目的方法。第8章至第14章主要介绍财务报表各交易循环的基本流程、涉及的主要账户和会计记录、主要业务活动以及各类交易类别测试和账户余额测试;终结审计阶段的各项工作,以及审计报告的含义、类型、审计意见的类型与非标准审计报告等。

2. 关注政策,时效性强。本书结合我国审计领域的新变化和新内容,即全面介绍财政部最新发布的中国注册会计师协会修订的《中国注册会计师执业准则2010》等38项审计准则新精神、新规则与新要求(于2012年1月1日起施行,加上2006年颁布48项执业准则中13项未修订准则,总计有51项执业准则)与《中国注册会计师职业道德守则》的新变化,并借鉴国际审计准则的理论和经验,尽可能做到理论联系实际,既全面论述审计的基本理论,又详细阐明审计的具体实务。比如,首先,充分体现了以风险导向审计为中心的审计变革的新思路。全书按照风险导向审计的思路来设计财务报

表审计的程序,并将风险识别、风险评估和风险应对的核心思想融入各项交易循环审计的实务中。其次,充分体现会计准则和审计准则的最新变化。严格按照最新发布的企业会计准则和中国注册会计师执业准则体系的核心要求阐述审计实务,有利于提高读者的实务操作水平。

3. 联系实际,突出实务。审计学是在审计实践中发展起来的一门新学科,包括一整套审计理论。这些理论不仅是审计实践经验的总结,而且经过了时间和审计的检验,构成了一个合乎逻辑的、能够反映审计实践活动客观规律的知识系统。本书从销售与收款循环审计、采购与付款循环审计、存货与仓储循环审计、筹资与投资循环审计、货币资金审计、终结审计与审计报告等角度探讨适应我国审计实践活动情况的具有可操作性的审计方法、审计技巧和审计手段。充分反映了注册会计师业务拓展与执业规范的变化,系统介绍了我国注册会计师鉴证业务和相关服务的有关内容。

4. 版式新颖,便于教学。本书选用大量经典的中外审计案例,力求做到图文并茂、格式活泼、逻辑严密、简明扼要,通俗易懂。在名词、术语的使用和内容的叙述上,以审计准则为标准,对于重要的名词术语都加附英文,并尽可能与最新的国际审计准则和惯例接轨。

本书在内容安排、案例设计、写作方法等方面与国外教材接轨。采取弹性的教学内容与学时安排,便于教师根据不同情况组织教学。结合管理、经济、法律、会计专业教学特点,每一章都配合以学习目的、案例、关键术语、思考题与练习题。从而,便于教师讲解和学生的课堂讨论与课后练习,有利于培养学生解决实际审计业务问题的能力。

本书是国家社会科学基金重点项目(13AZD002)的研究成果,由对外经济贸易大学国际商学院中国审计发展研究中心主任叶陈刚教授与博士后徐荣华副教授等编著。具体分工:第一章概论与第二章国家审计变迁与类型由叶陈刚执笔,第三章国家审计方法与质量控制、第六章审计证据与审计工作底稿与第八章审计方法与抽样技术由中国海洋大学刘学华博士执笔,第四章审计目标与业务承接、第五章审计程序与审计计划由对外经济贸易大学博士后、浙江万里学院副教授徐荣华执笔,第七章企业风险评估与内部控制由对外经济贸易大学国际商学院博士后王亮执笔,第九章销售与收款循环审计由对外经济贸易大学博士徐伟执笔,第十章采购与付款循环审计由首都师范大学管理学院马德芳博士执笔,第十一章存货与仓储循环审计、第十二章筹资与投资循环审计、第十三章货币资金审计由江苏师范大学苗连琦博士执笔,第十四章终结审计与审计报告由对外经济贸易大学博士王孜执笔。此外,本书在编写过程中还得到了对外经济贸易大学出版社的大力帮助,在此一并表示谢意。

本书的内容体系既能适应我国会计学、财务管理学专业的教学之用,也能满足诸如工商管理、财政金融等其他经济类专业教学之用。因此,本书可作为高等院校会计学、财务管理学专业及工商管理各专业必修课“审计学”教学之用。此外,本书也可作为会计师事务所的审计人员、企事业单位的经济管理人员业务学习审计知识的参考用书。

由于编者的水平有限,对本书存在的缺点、不足之处,恳请读者批评指正。

叶陈刚

2014年11月8日于北京惠园

目 录

Contents

第一章 概论	(1)
学习目标	(1)
案例 英国审计假账第一案：“南海公司”破产事件	(1)
第一节 审计的历史发展	(3)
第二节 审计的含义、特征与目标	(6)
第三节 审计的对象、职能和作用	(12)
第四节 审计监督体系	(14)
关键术语	(21)
思考题	(21)
练习题	(22)
第二章 国家审计变迁与类型	(25)
学习目标	(25)
案例 审计——保障国家经济社会健康运行的“免疫系统”	(25)
第一节 国家审计的产生与发展	(26)
第二节 国家审计的概念与特征	(32)
第三节 国家审计的类型与比较	(37)
第四节 国家审计的范围与流程	(41)
关键术语	(45)
思考题	(45)
练习题	(46)
第三章 国家审计方法与质量控制	(49)
学习目标	(49)
案例 审计风暴——公共财政资金的守护神	(49)
第一节 国家审计方法	(50)
第二节 国家审计质量控制	(57)
第三节 国家审计报告	(66)
关键术语	(71)
思考题	(71)

练习题	(71)
第四章 审计目标与业务承接	(75)
学习目标	(75)
案例 对扩展审计鉴证业务必要性的思考	(75)
第一节 财务报表审计的目标	(77)
第二节 财务报表审计的责任划分	(81)
第三节 会计师事务所业务承接	(83)
第四节 审计过程与审计范围	(91)
关键术语	(94)
思考题	(95)
练习题	(95)
第五章 审计程序与审计计划	(99)
学习目标	(99)
案例 CPA 审计需要适当的审计程序与审计计划	(99)
第一节 审计程序	(100)
第二节 审计准备活动	(106)
第三节 审计计划工作	(106)
第四节 审计重要性及其运用	(111)
第五节 审计风险及其构成	(117)
关键术语	(119)
思考题	(120)
练习题	(120)
第六章 审计证据和审计工作底稿	(125)
学习目标	(125)
案例 安然——安达信不诚信自毁前程	(125)
第一节 审计证据的内涵	(126)
第二节 审计证据取得与整理	(133)
第三节 审计工作底稿	(137)
第四节 审计档案管理	(143)
关键术语	(144)
思考题	(145)
练习题	(145)
第七章 企业风险评估与内部控制	(149)
学习目标	(149)

案例 法国兴业银行内控失效导致 49 亿欧元巨额诈骗	(149)
第一节 风险评估的要求与程序	(150)
第二节 了解被审计单位内部控制	(152)
第三节 重大错报风险评估	(159)
第四节 审计风险应对措施与程序	(161)
关键术语	(166)
思考题	(166)
练习题	(166)
第八章 审计方法与抽样技术	(171)
学习目标	(171)
案例 公私不分法难容——某市审计局经贸分局查处公款注册私人公司	(171)
第一节 审计抽样概述	(172)
第二节 审计抽样的基本程序	(175)
第三节 控制测试中统计抽样技术的运用	(181)
第四节 细节测试中统计抽样技术的运用	(184)
关键术语	(185)
思考题	(185)
练习题	(186)
第九章 销售与收款循环审计	(189)
学习目标	(189)
案例 “琼民源”虚构大额销售收入被公开处罚	(189)
第一节 会计报表审计概述	(191)
第二节 销售与收款循环特征	(193)
第三节 销售与收款循环业务的审计测试	(196)
第四节 营业收入审计	(200)
第五节 应收及预收款项审计	(204)
第六节 应交税金与销售费用等账户审计	(212)
关键术语	(215)
思考题	(215)
练习题	(215)
第十章 采购与付款循环审计	(221)
学习目标	(221)
案例 ST 达尔曼因造假而退市	(221)
第一节 采购与付款循环特征	(222)
第二节 内部控制和控制测试	(225)

第三节 应付账款和应付票据审计	(227)
第四节 固定资产审计	(229)
第五节 预付款项与在建工程等账户审计	(234)
关键术语	(241)
思考题	(241)
练习题	(241)
第十一章 存货与仓储循环审计	(245)
学习目标	(245)
案例 德勤审计科龙电器的五大“硬伤”	(245)
第一节 存货与仓储循环概述	(246)
第二节 成本会计制度和工薪控制测试	(248)
第三节 存货审计	(251)
第四节 应付职工薪酬审计	(258)
第五节 营业成本审计	(259)
关键术语	(261)
思考题	(261)
练习题	(261)
第十二章 筹资与投资循环审计	(265)
学习目标	(265)
案例 麦道夫因 500 亿美元“庞氏骗局”被判 150 年监禁	(265)
第一节 筹资与投资循环特征	(266)
第二节 筹资与投资循环的内部控制和控制测试	(268)
第三节 筹资交易的实质性程序	(274)
第四节 投资交易的实质性程序	(277)
关键术语	(280)
思考题	(280)
练习题	(281)
第十三章 货币资金审计	(287)
学习目标	(287)
案例 美国资本银行公司因 CEO 挪用公司资金而破产	(287)
第一节 货币资金与交易循环	(288)
第二节 货币资金的内部控制和控制测试	(289)
第三节 库存现金审计	(291)
第四节 银行存款审计	(292)
第五节 其他货币资金审计	(293)

关键术语	(294)
思考题	(294)
练习题	(295)
第十四章 终结审计与审计报告	(299)
学习目标	(299)
案例 量化证券资格会计师事务所执业质量检查次数	(299)
第一节 完成审计工作	(300)
第二节 审计报告作用、类型和内容	(308)
第三节 非标准审计报告	(312)
关键术语	(317)
思考题	(318)
练习题	(318)
主要参考文献	(323)

第一章

概 论

学习目标

1. 了解审计历史发展的客观基础，审计主体、目标、内容和方法等方面演进历程；
2. 理解审计的含义、特征与审计工作所应实现的总体目标和具体目标；
3. 认识我国审计工作的对象、理解审计工作的基本职能和对社会经济的重要作用；
4. 明确和掌握审计监督体系的构成情况。



案例

英国审计假账第一案：“南海公司”破产事件

1720年，名噪一时的英国“南海公司”（the South Sea Company）倒闭的消息传来，犹如晴天霹雳，惊呆了正陶醉在黄金美梦中的债权人和投资人，当这些“利害关系者”证实数百万英镑的损失将由自己承担的时候，他们一致向议会发出了严惩欺诈者，并赔偿损失的呼声。面对舆论的压力，英国议会组织了一个由13人组成的特别委员会，调查南海公司破产事件。经过秘密查证，发现该公司的会计记录严重失实，明显存在蓄意篡改数据的舞弊行为。于是议会决定聘请一位精通会计实务的斯内尔先生对南海公司的分公司“索布里奇商社”（Sawbridge & Company）的会计账目进行检查。

“南海公司”创建于1710年，以发展南大西洋的贸易为目的，获得了专卖非洲黑奴给南美洲的30年垄断权，兼营捕鲸业。它最大特权是可以自由地从事海外贸易活动。但该公司经营10年没有取得任何成功。后来得到议会的批准，以国家公债约1000万英镑换作公司的股票，国家债权人换作公司的股东。1713年与西班牙缔结了乌特莱克条约，由公司供应非洲黑奴给西班牙的美洲殖民地，公司因此享有特权。

由于这项计划的发起者把美妙的前景吹上了天，以至在全国掀起了一股投机狂热。成千上万的人赌博似地购买有价证券，根本不顾后果。在1720年4月至7月间，南海公司的股票价格由120英镑涨到1020英镑。公司发起人利用众人的这股狂热，提出了

各种令人眼花缭乱的计划。当然，其中有些计划确实鼓舞人心，但大多数是荒唐的或虚幻的。据英国商业史学家 T. G. 威廉斯介绍，“有 11 种渔业计划；10 个保险计划；2 个汇兑公司；4 个盐业公司；2 个糖业公司；12 个美洲殖民或贸易公司；2 个建筑公司；18 个土地公司；6 个油脂公司；4 个河港公司；4 个专门供应伦敦煤炭、牲畜、饲料和进行铺路的公司；6 个麻业公司；5 个丝绵工业公司；1 个蚕桑公司；15 个矿业公司；还有 60 多个莫名其妙的企业。谁都可以为在一定时间定能实现的目标而筹集到款项。”

不久，同时几家公司控告南海公司，英国人才恍然大悟。一切都是骗局。股票价格马上一落千丈，南海公司宣告破产，使数以万计的债权人和股东蒙受损失。针对这一情况，斯内尔应议会特别委员会的要求，于 1721 年编制了一份审计报告，它开宗明义地表明这是“伦敦市彻斯特·莱恩学校的习字教师兼会计师查尔斯·斯内尔对索布里奇商社的会计账簿进行检查的意见”。接着指出了企业存在的舞弊行为，但没有就企业出于何种目的编制虚假的会计记录表明自己的意见。

议会根据审计报告，除没收全部董事的个人财产外，还将一名负直接责任的经理逮捕，押进了伦敦塔；同时，颁布了《泡沫公司取缔法》，旨在防止不正常的股份投机、禁止设立舞弊性质的股份公司、禁止非股份公司采用股份公司形态和禁止股份公司从事特许证规定的业务范围以外的经营活动。这种抑制股份公司发展的举动表明，当时的英国并没有充分认识到以所有权和管理权分离为特征的股份公司的经济作用，而且没有制订出一套科学的维持资本主义商品经济秩序的管理制度。他们只是简单地通过禁止设立股份公司，来保持资本主义市场的稳定，保护股东和债权人的利益不受损害。

尽管如此，南海公司破产事件还是孕育了查尔斯·斯内尔这样一位注册会计师审计职业的最早先驱者。现在查尔斯·斯内尔已经被认为是世界上第一位受聘对股份公司的会计记录进行审查的会计师，他编制的报告是世界上最早的由会计师呈送的审计报告。这也是历史上的第一次注册会计师审计，即审计假账第一案。

英国“南海公司”事件充分说明了所有权和经营权分离后，注册会计师审计产生的必要性，而且注册会计师审计的产生就是维护所有者的利益，通过提供可靠的会计信息，帮助投资者作出正确的决策。如果缺少注册会计师审计，经营者就会为所欲为，严重损害所有者的利益，从而破坏整个社会的稳定性。

（资料来源：文硕．世界审计史．北京：中国审计出版社，1990：199.）

审计是人类社会经济发展到一定阶段的必然产物，它既是一个社会范畴，同时也是经济范畴。审计和会计一样有着悠久的历史，自其产生之时起，经过不断完善和演化，发展到今天已经逐渐形成了一套体系比较完备科学体系，为促进社会与经济的稳定发展发挥着显著的作用。因此，现代审计在企业、政府和整个社会经济中占据相当重要的地位，正发挥着越来越深远而重要的影响。

第一节 审计的历史发展

一、审计产生的社会经济基础

审计是一种社会经济现象,是随着社会经济的发展,当财产所有者与经营管理者出现了分离,形成委托和受托经济责任关系之后,在基于经济监督的客观需要的基础上而产生的。

受托经济责任关系的确立是审计产生的前提条件。所谓经济责任(Accountability)关系是指当财产管理制度的发展出现了财产所有权和管理权分离时,财产所有者将财产的经营管理权委托给财产管理者而形成的一种委托和受托关系。这种所有权与经营管理的分离便产生了委托与受托的关系,也即受托经济责任关系。在这种关系中,财产所有者为了保护其财产的安全、完整,就需要对受托管理者承担和履行管理财产收支和结果的经济责任实行监督。为了达到这一目的,财产所有者只有要求与责任双方不存在任何经济利益关系的独立的第三者对财产管理者的经济责任进行审查和评价,才能维护自己的正当权益和解除财产管理者的经济责任,于是便产生了审计。这是因为如果彼此之间存在着直接的经济利益关系,财产所有者自身对财产管理者的监督、检查便带有一定的主观性和片面性。因此,对财产管理者的监督检查,客观上要求与财产所有者和财产管理者都无利害关系的第三者来进行,这便是审计工作产生的前提条件。这也是审计产生与发展的客观基础。

二、审计的历史发展轨迹

出于满足社会经济监督的需要,审计以维系受托经济责任为基础,以加强经济管理和控制为动力,以提高受托单位经济效益和效果为目的,在现代自然科学和社会科学飞速发展的背景下,遵循着自身的运行规律,在丰富的社会经济实践中得以逐渐成熟与不断向前发展。

(一) 审计主体的历史发展

在西方国家,随着生产力的发展和受托经济责任关系的出现,早期的政府审计也应运而生。据考证,早在奴隶制度下的古罗马、古埃及和古希腊时代,就已建立了官厅审计机构——审计局,设有监督官一职。法国在大革命前就设立了审计厅。英国1314年任命了第一任国库审计长。美国则于1921年就公布了《预算及会计条例》,并设立了美国审计总署(General Accounting Office,简称GAO)。而在我国西周设有“宰夫”,秦汉设有“御史大夫”,隋唐设“比部”,宋代设审计司(院)并最早提出“审计”一词,元、明、清的封建政权中同样也设有兼管审计的部门,民国时期则先后设有审计处、审计院、审计部等政府审计部门,目前我国设有国家审计署。

随着官厅审计的发展,西方国家的寺院审计、行会审计、庄园审计也得以不断地发展,随着欧美等国跨国公司、连锁商店及大型和特大型铁路、电报、电话公司的产生和

发展,公司内部审计也得以进行与发展。而我国于1984年在部门、单位内部成立了审计机构,开始实行内部审计监督。并在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、各级主管部门的经济推动下,我国内部审计得到了蓬勃的发展。

注册会计师审计最早产生于英国。在英国工业革命时期,世界审计处在一个痛苦且充满革新活力的转折过程中。新旧经济观念的冲突和混合,导致以所有权和管理权分离为重要特征的股份公司的蓬勃发展。这不仅意味着旧的经济范式陷入危机,崭新的资本主义商品经济秩序开始形成,也标志着股东和债权人与企业管理当局之间新型的经济责任关系的最终确立,这种责任关系正是英国注册会计师审计产生和演化的最深层的内驱力。^①1720年英国“南海公司事件”发生,当时“南海公司”以虚假的会计信息诱骗众多投资者上当,令其股票一度暴涨后又暴跌,最终破产倒闭,给投资者造成了巨大的损失。英国议会聘请职业会计师查尔斯·斯内尔对“南海公司”进行审计。1721年,斯内尔以“会计师”的名义提出了“查账报告书”,从而宣告了注册会计师审计的诞生。英国“南海公司”事件充分说明了所有权和经营权分离后,注册会计师审计的必要性,而且注册会计师审计的产生就是维护所有者的利益,通过提供可靠的会计信息,帮助投资者作出正确的决策。如果缺少注册会计师审计,经营者就会为所欲为,严重损害所有者的利益,从而破坏整个社会的稳定性。

美国的注册会计师审计开始于1883年,由英国会计师传入。1886年美国公共会计师协会成立,1916年该会改组为美国会计师协会,到1957年发展为美国注册会计师协会(American Institute of Certified Public Accountants, AICPA),成为世界上最大的注册会计师审计职业团体。

在我国,1918年9月,北洋政府农商部颁布了我国第一部注册会计师法规——《会计师暂行章程》,并于同年批准著名会计学家谢霖先生为中国的第一位注册会计师,谢霖先生创办的中国第一家会计师事务所——“正则会计师事务所”也获批准成立。之后上海、天津、广州等地也相继成立了许多会计师事务所。1925年在上海成立了“全国会计师公会”。新中国成立初期,注册会计师审计在经济恢复工作中发挥了积极作用。但后来由于推行前苏联高度集中的计划经济模式,中国的注册会计师审计便悄然退出了经济舞台。直到1978年后我国实行“对外开放、对内搞活”的方针,党和政府的工作重点转移到经济建设上来,为注册会计师制度的恢复重建创造了客观条件。1980年12月,财政部发布了《关于成立会计顾问处的暂行规定》,标志着我国注册会计师行业开始复苏。1981年1月1日,“上海会计师事务所”宣告成立,成为新中国第一家由财政部批准成立独立承办注册会计师业务的会计师事务所。1986年7月国务院颁布新中国第一部注册会计师法规——《中华人民共和国注册会计师条例》,1988年底,中国注册会计师协会成立,1991年恢复全国注册会计师统一考试,1993年10月,八届全国人大常委会第四次会议审议通过了《中华人民共和国注册会计师法》,从此我国审计事业开始得到迅速的发展。

^① 文硕. 世界审计史. 北京: 中国审计出版社, 1990.

进入 21 世纪,中国注册会计师行业跨入高速发展的快车道,业务收入从 2004 年度的 154 亿元发展到 2009 年度的 317 亿元,翻了一番;从 6 年前仅 8 家会计师事务所年收入过亿元,到现在 34 家事务所年收入过亿元,50 家国内事务所在海外设立分支机构或者成员机构 62 家;从把行业发展命运全系在法定审计业务的一根生命线上,到各类新业务百花齐放;从注册会计师审计准则到与国际准则持续全面趋同的新局面;从人才资源匮乏到现在人才战略蓬勃开展,高端人才、国际化人才培养初见成效……我国注册会计师行业目前正在以一种前所未有的良好态势飞速发展。这一方面得益于中国经济的腾飞,另一方面更是来自于行业上上下下的努力奋斗和改革创新。^①

(二) 审计内容的历史发展

现代审计在审查内容上主要经历了检查财务收支、证明交易事项、鉴证财务报表、审查经济管理活动等四个阶段。早期的审计是为了核实一些重要的收支事项,揭露会计差错与舞弊。英国工业革命后,经济业务的复杂化使会计重点转移到所有者权益的计算,此时的审计便将重点放在交易事项的证明上。20 世纪初,为满足债权人与投资者了解其发放的贷款和投资是否能够收回的要求,审计重点就转向判明企业有无偿债能力为目的的资产负债表审计。20 世纪 30 年代,由于投资者关心的是企业的获利能力,会计报表的使用人也在不断扩大,审计的内容就不仅仅是资产负债表和损益表,还包括财务状况变动表、现金流量表等。20 世纪 60 年代以来,科学技术的高速发展,客观上需要对这些新的管理方法和技术的可行性和有效性进行评估,于是就出现了经济管理审计。

(三) 审计目标的历史发展

现代审计在审查目标上主要经历过详细审计、资产负债表审计、损益表审计、会计报表审计、经济效益审计五个阶段。在早期的详细审计阶段,审计目标主要是为了查处被审计单位会计的错误和防止舞弊行为的发生。在稍后的资产负债表审计阶段,审计目标主要是为债权人提供被审计单位偿债能力大小的依据。在损益表审计阶段,审计目标主要是为报表使用人提供评价被审计单位的财务状况和经营业绩的依据。在经济效益审计阶段,审计目标主要是为了加强被审计单位的经营管理,提高其经济效益。

(四) 审计方法的历史发展

在审计方法上,审计的发展沿着“账目基础审计——制度基础审计——风险基础审计”的轨迹来发展的。账目基础审计就是以账目和凭证为审查的出发点,检查各项会计记录的有效性和准确性、账簿加总和过账的正确性、总账和明细账及其会计凭证的一致性。它在审计方法史上占有十分重要的地位,直到现在仍被不同程度地采用。制度基础审计就是在了解被审计单位的内部控制制度的基础上,确定其可信赖程度,进而确定审计范围、重点和方法。这种方法减少了直接对凭证、账表进行检查和验证的时间和精力,突出了审计的重点,提高了审计的效率和质量,它是现代审计的重要标志之一。风险基础审计以风险评估为基础确定审计重点和范围,该方法能降低审计成本,提高审计效率,使审计行为更科学。

^① 陈毓圭.立足新起点,放飞新希望.中国注册会计师[J].2010(11):27.

第二节 审计的含义、特征与目标

一、审计的含义

世界各国的审计界都对审计概念进行了深入的研究,其中,最具代表性的是美国会计学会(AAA)审计基本概念委员会发表于1973年的《基本审计概念说明》(A Statement of Basic Auditing Concepts),其定义为:“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。”

1989年中国审计学会提出的审计概念是:“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,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。”

国际会计师联合会的审计实务委员会在《国际审计准则》中,把审计概念描述为:“审计人员对已编制完成的会计报表是否在所有重要方面遵循了特定财务报告框架发表意见。”

1995年中国注册会计师协会在《独立审计基本准则》中,用简明扼要的语言对注册会计师审计做了如下描述:“独立审计是指注册会计师依法接受委托,对被审计单位的会计报表及其相关资料进行独立审查并发表审计意见。”

关于审计含义,我们认为,审计(Audit)是由独立的专职机构或人员接受委托或根据授权,按照法规和一定的标准,对被审计单位特定时期的会计报表和其他有关资料的公允性、一贯性及其所反映的经济活动的合法性、合规性和效益性进行审查,并发表意见的经济监督、鉴证和评价活动。

二、审计的特征

审计的性质也即审计的本质特征,是审计区别于其他工作的根本属性。审计是一种经济监督活动,与国家其他宏观经济管理部门一起共同构成我国社会主义市场经济条件下的经济监督体系。但审计监督与其他经济监督有着本质的区别,其本质特征集中体现于独立性方面

(一) 审计是独立的经济监督

审计是具有独立性(Independence)的经济监督活动。正因为审计具有独立性,才受到社会的信任,才能保证审计人员依法进行的经济监督活动客观公正。审计的独立性可表现为以下几个方面:

1. 组织机构独立。审计机构必须是独立的专职机构,应独立于被审计单位之外,与被审计单位没有任何组织上的行政隶属关系。此外,审计机构还不能受制于其他部门和单位,这样才能确保审计机构独立地行使审计监督权,对被审事项作出客观公正的评