



全国教育科学“十一五”国家课题研究成果

审 计 学

主 编 史 元
副主编 陈凤霞 李视友



高等教育出版社
HIGHER EDUCATION PRESS



全国教育科学“十一五”国家课题研究成果

审 计 学

SHENJIXUE



主 编 史 元

副主编 陈凤霞 李视友



高等教育出版社·北京
HIGHER EDUCATION PRESS BEIJING

内容简介

本书是全国教育科学“十一五”国家课题研究成果之一。全书共分14章,第1章至第8章为审计的基本理论;第9章至第13章为审计的基本实务;第14章介绍了终结审计与审计报告的相关内容。本书以民间审计(注册会计师审计)为主线,采用国际上通行的业务循环安排审计实务的内容,并将2010年11月1日新修订的《中国注册会计师审计准则》的内容融入每一章节,体现了本学科的最新发展动向。本书各章内容力求精练、概括,突出重点,避免繁琐;在每章安排了引导案例和练习题,力求理论联系实际,使读者能收到学以致用效果。

图书在版编目(CIP)数据

审计学 / 史元主编. —北京: 高等教育出版社,
2012. 3

ISBN 978-7-04-034944-3

I. ①审… II. ①史… 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(2012)第042054号

策划编辑 刘自挥 责任编辑 刘自挥 特约编辑 倪冠军
封面设计 吴昊 责任印制 蔡敏燕

出版发行	高等教育出版社	咨询电话	400-810-0598
社 址	北京市西城区德外大街4号	网 址	http://www.hep.edu.cn
邮政编码	100120		http://www.hep.com.cn
印 刷	上海师范大学印刷厂		http://www.hepsh.com
开 本	787mm×960mm 1/16	网上订购	http://www.landracom.com
印 张	21.5		http://www.landracom.com.cn
字 数	427千字	版 次	2012年3月第1版
购书热线	021-56717287	印 次	2012年3月第1次印刷
	010-58581118	定 价	35.00元

本书如有缺页、倒页、脱页等质量问题,请到所购图书销售部门联系调换

版权所有 侵权必究

物料号 34944-00

前 言

审计学是会计学专业和财务管理专业的主要核心课程之一,讲授现代审计的基本原理与基本方法。

本书以国家现行的会计、审计规范为依据,并将2010年11月1日新修订的《中国注册会计师审计准则》的内容体现在教材内容里,集思广益,博采各家之长。本书具有以下特点:

(1) 以注册会计师审计为主线,对现代审计的基本原理、财务报表审计流程、各交易循环审计程序、审计报告等作了系统的阐述,同时兼顾了政府审计和内部审计的内容。

(2) 既反映了国际审计理论与实务发展的最新动态,又紧密结合了我国审计的实际,理论分析与实际应用并重。

(3) 充分体现了财政部已颁布和修订的最新企业会计准则、注册会计师执业准则及其指南的要求,内容新颖。

(4) 章节安排紧凑、内容精练,每章均配有引导案例和练习题,更有利于教学组织和安排。

本书由史元任主编,陈凤霞、李视友任副主编。各章的编写分工具体如下:史元执笔第1、2、14章,陈凤霞执笔第5、7、8章,王宇慧执笔第4章,高巍执笔第3章,李作家执笔第6章,王金凤执笔第10章,王小蕾执笔第11、13章,李视友执笔第9、12章。全书由史元总纂定稿。

由于作者水平有限,书中可能存在疏漏、错误和表述不当之处,期待和欢迎读者批评指正,以便修正、改进。

编 者
2012年3月

目 录

第1章 总论	1
学习目标	1
引导案例	1
第一节 审计的产生与发展	2
第二节 审计的概念框架	10
第三节 审计的分类	13
本章小结	19
练习题	20
第2章 审计组织与审计人员	23
学习目标	23
引导案例	23
第一节 政府审计	24
第二节 内部审计	26
第三节 注册会计师审计	27
本章小结	36
练习题	36
第3章 审计职业规范与注册会计师的法律责任	39
学习目标	39
引导案例	39
第一节 审计职业规范	40
第二节 注册会计师的法律责任	54
本章小结	56
练习题	56
第4章 审计过程与审计目标	60
学习目标	60
引导案例	60
第一节 审计过程概述	61
第二节 业务承接	62

第三节 审计目标与审计计划	66
本章小结	75
练习题	76
第 5 章 审计重要性与审计风险	79
学习目标	79
引导案例	79
第一节 审计重要性	80
第二节 审计风险	89
本章小结	91
练习题	92
第 6 章 审计证据与审计工作底稿	95
学习目标	95
引导案例	95
第一节 审计证据	96
第二节 审计工作底稿	105
本章小结	116
练习题	116
第 7 章 审计风险评估与应对	120
学习目标	120
引导案例	120
第一节 审计风险评估	121
第二节 审计风险应对	142
本章小结	155
练习题	156
第 8 章 审计抽样	159
学习目标	159
引导案例	159
第一节 审计抽样概述	160
第二节 样本的设计、选取与评价	162
本章小结	174
练习题	174
第 9 章 销售与收款循环审计	177
学习目标	177
引导案例	177

第一节 销售与收款循环概述	178
第二节 销售与收款循环的内部控制及其测试	181
第三节 销售与收款循环的实质性程序	185
本章小结	196
练习题	197
第 10 章 采购与付款循环审计	200
学习目标	200
引导案例	200
第一节 采购与付款循环概述	201
第二节 采购与付款循环的内部控制及其测试	203
第三节 采购与付款循环的实质性程序	207
本章小结	220
练习题	220
第 11 章 生产与存货循环审计	224
学习目标	224
引导案例	224
第一节 生产与存货循环概述	225
第二节 生产与存货循环的内部控制及其测试	227
第三节 生产与存货的实质性程序	230
本章小结	241
练习题	241
第 12 章 筹资与投资循环审计	245
学习目标	245
引导案例	245
第一节 筹资与投资循环概述	246
第二节 筹资与投资循环的内部控制及其测试	248
第三节 筹资与投资循环的实质性程序	253
本章小结	270
练习题	270
第 13 章 货币资金审计	273
学习目标	273
引导案例	273
第一节 货币资金与业务循环	274
第二节 货币资金的内部控制及其测试	275

第三节 货币资金的实质性程序	280
本章小结	286
练习题	287
第 14 章 终结审计与审计报告	290
学习目标	290
引导案例	290
第一节 审计报告编制前的工作	291
第二节 审计报告概述	300
第三节 审计报告的类型	310
本章小结	327
练习题	327
参考文献	334
教学资源索取单	

第1章

总论

[学习目标]

1. 了解审计产生和发展的历史。
2. 理解并掌握审计的含义、特征和职能。
3. 理解并掌握审计的分类。

[引导案例]

英国“南海公司”始创于1710年，主要从事海外贸易业务。1719年至1720年，公司趁股份投机热在英国方兴未艾之机发行巨额股票，同时对外散布公司利好消息，致使公众对股价上扬增强了信心，公司股价飙升。

英国议会于1720年6月通过了《泡沫公司取缔法》，随着一些公司被解散，许多投资者开始清醒，并抛售手中所持股票。股票投资热的降温，致使“南海公司”股价一路下滑，到1720年底，英国政府对“南海公司”资产进行清理时，发现其实际资本所剩无几，公司宣布破产，数以万计的股东及债权人因蒙受损失而纷纷向英国议会提出严惩欺诈者并给予赔偿损失的要求。

英国议会于1720年9月成立了由13人组成的特别委员会，秘

密查证“南海公司”破产事件,并聘请伦敦市霍斯特·莱思学校的会计教师查尔斯·斯内尔对“南海公司”账目进行审查。斯内尔通过审核,于1721年编制了一份题为《伦敦市霍斯特·莱思学校的习字教师兼会计师查尔斯·斯内尔对索布里奇商社会计账簿检查的意见》的查账报告书,指出了公司存在的舞弊行为。英国议会根据斯内尔的审计报告,没收了全部公司董事的个人财产,将公司一名直接责任经理押进了英国伦敦塔监狱。因此,查尔斯·斯内尔成为世界民间审计的先驱者,他编制的查账报告是世界最早由会计师编制的审计报告。

那么,审计是什么?它是如何产生和发展的?审计有什么特征和作用?

第一节 审计的产生与发展

一、我国审计的产生与发展

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:西周时期审计的初步形成阶段;秦汉时期审计的确立阶段;隋、唐、宋时期审计的日趋健全阶段;元、明、清时期审计的停滞阶段;中华民国时期审计的不断演进阶段;新中国时期审计的振兴阶段。

(一) 初步形成阶段:西周时期

西周时期(前1046—前771)是我国审计的萌芽阶段。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,掌管财政收入;二是天官冢宰系统,掌管财政支出。其中,天官又下设两个分支机构,一个叫小宰(掌管财物),一个叫司会(掌管会计)。据《周礼》中记载:“凡上之用,财用,必考于司会。”即凡帝王所用的开支,也都要受司会的检查,可见“司会”的权力很大,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”。《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,而以考其治。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官职,标志着我国政府审计的产生。

(二) 确立阶段:秦汉时期

秦汉时期是我国审计的确立阶段。这一时期审计主要表现为以下三个方面的特征: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,封建社会经济的发展,促进了秦汉时期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的逐渐形成。秦朝,中央设“三公”、“九卿”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、财政以及财务审计事项,并协助丞相处理政事。汉承秦制,西汉初期中央仍设“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

是皇帝亲自听取和审核各级地方官吏的财政财务报表,以决定赏罚的制度。三是审计地位提高,职权扩大。御史大夫不仅行使政治、军事的监察之权,而且控制和监督财政收支活动,勾稽总考财政收入情况。

(三) 日趋健全阶段:隋、唐、宋时期

隋、唐、宋时期是我国审计的日趋健全阶段。隋唐是我国封建社会的鼎盛时期,宋代是封建社会经济持续发展时期。隋唐至宋代的中央集权逐步加强,封建官僚体系日臻完善,审计制度也随之健全起来。隋朝在刑部下设比部,掌管国家财计监督,行使审计职权。唐朝的比部仍隶属于刑部,而且审计的范围广、项目多,具有较强的独立性和较高的权威性,凡国家财计,无论军政内外,均要审查。当时的法制比较健全,关于账簿设置、报表期限、国库出纳、贪污惩处等都有严格的规定,使审计工作有较完善的法律依据。到了宋代,审计一度停滞。元丰改制后审计重现生机。宋代设有审计司,隶属于太府寺。北宋时又将这个机构改称审计院。从宋代起,“审计”一词便成为我国财政监督的专用名词。

(四) 停滞阶段:元、明、清时期

元、明、清时期是审计的停滞阶段。元代取消比部,没有独立的审计机构,由户部兼管财务报表的审核。明初设比部,不久便取消。明、清两代都设有都察院,其职权之一是审查中央财计,在户部下按行政区分,省设清吏司,审查各省的财政收支。由于元、明、清三代取消了比部,没有独立的审计机构,审计职能严重削弱,审计工作与唐代相比,后退了一大步。

(五) 不断演进阶段:中华民国时期

中华民国时期是审计的不断演进阶段。这一时期,由于帝国主义入侵,国内战乱不休,使我国经济受到严重影响,但资本主义工商业和民族经济有所发展。国内、国际的这些因素都影响着民国时期的审计。1912年,国民政府在国务院下设审计处;1914年,北洋政府将其改为审计院,同年颁布了《审计法》。此后,国民政府根据五权分立的政体,设立司法、立法、行政、考试、监察五院,在监察院下设审计部。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准成立。1928年,国民政府颁布了《审计法》和实施细则,次年还颁布了《审计组织法》,规定注册会计师的审计、协审、稽查等职责。资本主义工商业的发展,使注册会计师审计应运而生。20世纪30年代以后,在一些大城市相继成立了会计师事务所。这一时期,我国审计机构和制度逐渐演进,有所发展,但由于政治不稳定,经济发展缓慢,并没有真正发挥审计监督的作用。

(六) 振兴阶段:新中国时期

新中国时期是我国审计的振兴阶段。中华人民共和国成立初期,我国没有设置独立的审计机构,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。中

国共产党十一届三中全会以后,党和政府把工作重点转移到经济建设上来,并实施了一系列的相关政策。1980年12月23日,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。1986年7月,国务院颁发了《中华人民共和国注册会计师条例》,标志着我国注册会计师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》(以下简称《注册会计师法》)的实施,使我国注册会计师审计步入了法制轨道。从此,审计得到了迅猛发展。1997年5月8日,国际会计师联合会(IFAC)全票通过,接纳中国注册会计师协会为正式会员。1998年10月,财政部根据国务院机构改革要求,进一步转变财政职能,发挥注册会计师在企业财务会计监督中的作用,发布了《国有企业年度会计报表注册会计师审计暂行办法》,规定从1998年起国有企业年度会计报表,除个别特殊行业(企业)外,不再实行财政审批制度,其年度会计报表应于年度终了后在规定时间内委托中国注册会计师实施审计。至此,中国国有企业年度会计报表注册会计师审计制度正式建立。2006年发布了48项注册会计师审计准则,并定于2007年1月1日起在境内会计师事务所施行。这标志着适应我国市场经济发展要求,与国际惯例趋同的注册会计师审计准则体系正式建立。2010年10月31日,中国审计准则委员会审议通过修订后的38项新审计准则,2010年11月1日由财政部正式发布,定于2012年1月1日起施行。

与此同时,党和国家对确立和发展完整的审计体系、完善的审计制度给予了高度重视。1982年修改的《中华人民共和国宪法》明确规定:“在国务院和县级以上人民政府设立审计机构,依照法律规定独立行使审计监督权,不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉。”这就从宪法的高度确立了审计的特殊地位。1983年,中华人民共和国审计署成立。1988年国务院颁布了《中华人民共和国审计条例》,1994年底颁布了《中华人民共和国审计法》,并定于1995年1月1日起施行,在法律上进一步确立了政府审计的地位。2006年2月28日,第十届全国人大常委会第二十次会议审议通过了关于修改《中华人民共和国审计法》的决定。决定中对原《中华人民共和国审计法》条文作了34项修订,同时规定本决定自2006年6月1日起施行。2010年2月2日,国务院第100次常务会议修订通过《中华人民共和国审计法实施条例》,并决定自2010年5月1日起施行。1996年6月发布中华人民共和国审计基本准则,2000年1月修订稿发布,修订稿共6章,47条。截至2010年底,审计署针对我国内部审计已发布近30项具体规定和准则,对中国政府审计的基本概念、政府审计活动的目标、宗旨、范围、性质与功能等基本规范作了全面界定,既体现了国际化的要求,也反映了中国国情的需要,为中国政府审计活动和工作的有效开展提供了一套完整、科学和具备一定权威性的准则。

为了全面开展审计工作,完善审计监督体系,我国从1984年起先后在有关部门、单位内部设立审计机构。1985年8月,国务院颁布了《内部审计工作的暂行规定》,要求县级以上地方各级人民政府、大中型等事业组织应当设立内部审计部门。1989

年发布了《审计署关于内部审计工作规定》，为内部审计机构和内部审计人员提供指导(职责范围、机构设置)。1995 年国家审计署又颁布了《关于内部审计工作的规定》，对内部审计机构、人员、权利与义务又作了进一步的具体规定。2003 年中国内部审计开始致力于中国内部审计准则的建设，2003 年 6 月 1 日正式施行内部审计准则(执业标准)，这是内部审计发展的一个里程碑。截至 2005 年底，中国内部审计协会陆续颁布了中国内部审计基本准则、二十项具体准则和两个内部审计实务指南，对中国内部审计的基本概念，内部审计活动的目标、宗旨、范围、性质与功能等基本规范作了全面界定，既体现了国际化的要求，也反映了中国国情的需要，为中国内部审计活动和工作的有效开展提供了一套完整、科学和具有一定权威性的准则。

20 多年来，我国审计在机构设置、法制建设、科学研究、人员培训和工作开展等方面，都取得了可喜的成就。

二、西方审计的产生与发展

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。西方审计的产生，也是政府审计在前，民间审计在后。

(一) 西方政府审计的起源与演进

根据历史文献记载，早在奴隶制度下的古罗马、古埃及和古希腊时代就出现了对掌管国家财物和赋税的官吏进行审查考核这一具有审计性质的经济监督工作。在历代封建王朝中，也设有审计机构和审计人员，对国家的财政收支进行审计监督。如法国在资产阶级大革命前即设有审计厅，1256 年法皇圣路易曾下令，命其官吏将计算书送到巴黎，接受审计人员的审查。资产阶级大革命后，拿破仑一世时创建了会计法院，其任务主要是对联邦政府以及政府各部和市镇的会计资料的准确性与合理性进行审核。至今，会计法院仍是法国政府实施事后审计的最高法定机构。在前资本主义社会，基于奴隶主和封建主监督、考核其所属官员的政绩，维护统治阶级利益的需要，而出现了审计或类似审计性质的经济监督工作。但当时的审计，不论从组织机构上还是方法上，都还处于很不完善的阶段。

在资本主义时期，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。在现代资本主义国家中，普遍建立了政府审计制度。资本主义政府审计的形成和发展，与以议会制为核心的资产阶级政权组织形式有着紧密的联系，国家的立法、行政、司法三权分别由议会(国会)、内阁(或总统)和法院掌握。在三权分立的政权组织形式下，议会为国家的最高立法机关，握有立法权，并对政府行使监督权，其中包括财政监督权。为了监督政府的财政收支，切实执行财政预算法案，维护统治阶级的利益，西方国家的议会大多设有专门机构，由议会或国会授权，对政府及国营企事业单位的财政财务收支进行独立的审计监督。如美国在 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，它担负着为国会议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限。其他国家,如加拿大的审计长公署、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负责,向议会报告,在实行审计监督中也都具有独立的审计监督权限。

(二) 西方民间审计的起源、演进与迅速发展

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。相传在工业革命之前的英国,就出现了以协助企业检查账目为职业的民间审计员。据会计史记载,约翰·瓦特森(George Watsen)就是苏格兰最早的一位职业会计师。苏格兰从1773年到1805年,会计师从7名增加到17名,这可以说是民间审计的开端。18世纪60年代在英国开始了工业革命,机器大工业逐步代替工场手工业而占据统治地位,从而促进了生产力的发展和经济关系的变革。由于资本主义商品经济的发展,企业生产规模的扩大,伴随着资本集中的过程,在西方出现了以发行股票筹集资金为特征的股份公司。股份公司这一企业组织形式的出现,使公司的所有权与经营权分离。为了维护投资者本身的权益,持有股票而不直接从事经营管理活动的股东和未来的投资者十分关心企业的财务状况和经营成果。另外,由于股份公司的有限责任,也使公司的债权人对企业的偿债能力以及与此相联系的获利程度给予极大的关切。基于投资者与债权人等与公司有利害关系的集团和个人的上述需要,公司有责任对外编报真实、全面而公允的财务报表。公司编报的财务报表是否真实、公允和全面,则有必要由居于企业股东和最高管理层以外的第三者进行审查。在股份公司组织形式下,由于两权分离而形成的委托经营的经济关系,为民间审计的发展开拓了宽阔的道路。

民间审计也经历了一个成长的过程。自股份公司出现以后,客观上就存在着对受托经营者实行监督的需要。在英国,早期的审计工作不是由社会上的民间会计师受托进行的,而是实行一种监事审计制度,即从股东中选出监事,作为股东的代表对公司的账目和提供的财务报表进行审查,若发现会计数据不真实、不正确,或存在舞弊作伪等欺骗股东的行为,则根据情节加以改正或处理。1844年英国的公司法就明确做出公司会计账目必须经股东中选出的监事进行审查的规定。由于监事大多不熟悉会计业务,实行监事审计往往流于形式,收效不大。因而在以后修订的公司法案中,又规定公司的账目也可以聘请有会计技能的会计师协助办理。这一规定无疑对发展民间审计起了推动的作用。因而在19世纪中叶以后,民间审计业务日益增多,职业会计师的队伍也随之不断扩大。为了加强人员联系,总结交流工作经验,1853年在苏格兰的爱丁堡创立了世界上第一个职业会计师的专业团体,即“爱丁堡会计师协会”。随后于1880年,英格兰和威尔士地区的各会计师协会得到英国政府的特许,后来这些会计师协会又联合成立了“英格兰·威尔士特许会计师协会”,成为目前英国最大的会计专业团体。同时,随着审计实践经验的不断丰富,审计著作也于19世纪80年代之后相继问世。由于职业会计师队伍的壮大和审计业务素质的

提高,公司的监事又规定为必须由特许会计师协会的会计师担任,从而使职业会计师的审计从协助的地位提高到受托承办的地位,实际上是把股东对经理人员的监督,委托交由社会上的职业会计师代行。至今在日本等一些国家中,监事审计仍被保留下来。可以说工业革命后英国的审计,在世界审计发展史上居于中心的地位。

从20世纪初开始,全球经济发展重心逐步由欧洲转向美国,因此,美国的注册会计师审计得到了迅速发展,它对注册会计师职业在全球的迅速发展发挥了重要作用。

在美国,南北战争结束后出现了一些民间会计组织,例如纽约的会计学会。该学会在1882年刚成立时称为会计师和簿记师协会(The Institute of Accountants and Book Keepers),为会计人员提供教育等服务。当时英国巨额资本开始流入美国,促进了美国经济的发展。为了保护广大投资者和债权人的利益,英国的注册会计师远涉重洋到美国开展审计业务;同时美国本身也很快形成了自己的注册会计师队伍。1887年,美国公共会计师协会(The American Association of Public Accountants)成立,1916年该协会改组为美国注册会计师协会,后来成为世界上最大的注册会计师职业团体。注册会计师审计逐步渗透到社会经济领域的不同层面,更为重要的是,在20世纪初期,由于金融资本对产业资本更为广泛的渗透,企业同银行利益关系更加紧密,银行逐渐把企业资产负债表作为了解企业信用的主要依据,于是在美国产生了帮助贷款人及其他债权人了解企业信用的资产负债表审计,即美国式注册会计师审计。审计方法也逐步从单纯的详细审计过渡到初期的抽样审计。在这一时期,美国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检查,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;审计报告使用人除企业股东外,扩大到了债权人。

1929年到1933年,资本主义国家经历了历史上最严重的经济危机,大批企业倒闭,投资者和债权人蒙受了巨大的经济损失,这在客观上促使企业利益相关者从只关心企业财务状况转变到更加关心企业盈利水平,产生了对企业利润表进行审计的客观要求。1933年,美国《证券法》规定,在证券交易所上市的企业的财务报表必须接受注册会计师审计,向社会公众公布注册会计师出具的审计报告。因此,审计报告使用人也扩大到整个社会公众。在这一时期,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财务报表及相关财务资料;审计的主要目的是对财务报表发表审计意见,以确定财务报表的可信度,查错防弊转为次要目的;审计的范围已扩大到测试相关的内部控制,并广泛采用抽样审计;审计报告使用人扩大到股东、债权人、证券交易机构、税务、金融机构及潜在投资者;审计准则开始拟订,审计工作向标准化、规范化过渡;注册会计师资格考试制度广泛推行,注册会计师专业素质普遍提高。

第二次世界大战以后,经济发达国家通过各种渠道推动本国的企业向海外拓展,跨国公司得到空前发展。国际资本的流动带动了注册会计师审计的跨国界发

展,形成了一大批国际会计师事务所。随着会计师事务所规模的扩大,产生了“八大”国际会计师事务所,20世纪80年代末合并为“六大”,之后又合并成为“五大”。2001年,美国出现了安然公司会计造假丑闻。安然公司在清算时,不得不对其编造的财务报表进行修正,将近三年来的利润额削减20%,约5.86亿美元。安然公司作为美国的能源巨头,在追求高速增长的狂热中利用会计准则的不完善,进行表外融资的游戏,并通过关联交易操纵利润。作为出具审计报告的安达信会计师事务所,涉嫌舞弊和销毁证据受到美国司法部门的调查,之后宣布关闭,世界各地的安达信成员所也纷纷与其他国际会计师事务所合并。

(三) 西方内部审计产生与发展概况

西方国家的内部审计同样可以追溯到古代和中世纪,由于受托经济责任关系的产生,经济组织中的内部经济监督也就有了必要,庄园审计、宫廷审计、行会审计、寺院审计也就因此而产生。不过早期的内部审计与外部审计并无原则上的区别。

20世纪前后,资本主义经济的发展,使生产和资本高度集中,托拉斯式的大型企业大量出现,企业内部只能采取分级、分散管理体制。这就导致了大型企业内部要设立专门的机构和人员,由最高管理当局授权,对其所属分支机构的经营业绩进行独立的内部审计监督,近代内部审计也就因此而产生。20世纪40年代,第二次世界大战以后,资本主义经济得到了空前的发展,竞争更激烈。企业为了在竞争中求生存、求发展,十分重视加强内部经济监督,实行事前预防性控制,现代内部审计随着内部控制的加强而产生和发展起来。现代内部审计出于经济预测和事先控制的需要开展了事前审计;现代内部审计的领域由财务审计扩大到对经营、管理及经济效益方面的审计;现代内部审计从过去的详细审计改变为以评价内部控制制度为基础的抽样审计。

美国内部审计分为政府内部审计和企业内部审计两个方面。在美国联邦政府各部门和地方政府都设有稽核长办公室,执行内部审计。美国很多大中型企业从20世纪30年代就设立了内部审计,1941年内部审计师协会就建立起来了,后来发展成了一个国际组织。美国企业内部审计机构有直属总经理领导、副总经理领导、主计长领导三种形式。近年来,有的企业内审机构受主计长和审计委员会的双重领导,有较大的独立性。英国的内部审计由部门审计和企业审计组成,一般均由部门或企业最高负责人领导,它的主要职责是对内部控制制度进行监督评价,并提出改进的建议。

【提示】

全球四大会计师事务所2009年的相关数据

普华永道,收入281.8亿美元,从业人员116 935人;

德勤,收入274亿美元,从业人员124 000人;

安永,收入245.2亿美元,从业人员99 203人;

毕马威,收入 226.9 亿美元,从业人员 93 000 人。

排名第五的德豪国际收入为 51.45 亿美元,与“四大”的差距非常大。

四大会计师事务所 2009 年在中国大陆的相关数据:

普华永道中天,收入 25.7 亿人民币,从业人员 4 300 人;

德勤华永,收入 23.7 亿人民币,从业人员 4 116 人;

毕马威华振,收入 22.2 亿人民币,从业人员 3 706 人;

安永华明,收入 19.6 亿人民币,从业人员 3 569 人。

排名第五的中瑞岳华收入为 8.7 亿,四大的优势也很明显。

三、审计产生与发展的根源

一般来说,不论是中国还是西方,审计都是在一定的受托经济责任关系出现时,基于经济监督的需要而产生的,也是因受托经济责任关系的发展而发展的。关于审计的产生和发展,可以概括表述为:审计是商品经济发展到一定阶段的产物。当资源财产所有权与其经营管理权分离或管理者内部分权制形成时,就出现了授权或委托经营管理,从而产生受托经济责任关系。这种由经营者或管理者向所有者承担的经济责任,只有经过与责任双方不存在经济利害关系的人,接受资源财产所有者授权或委托而独立地进行审查和评价,才能确认经营者或管理者履行经济责任的情况,这就产生了审计。

当人们把受托经济责任关系理解为审计产生和发展的社会基础时,应当进一步明确其含义:

(1) 受托经济责任是不断演进的,它是审计产生和发展的客观基础。经济责任这一概念在不同的历史条件下有着不同的内涵和外延,其内容是从单纯的财务责任,逐渐向更为广泛的经营责任、管理责任方面纵深发展,进而形成现代经济责任的完整概念。受托经济责任关系的出现是审计产生的客观基础,审计也因经济责任内容从简单到复杂的演进而获得了不断的发展。

(2) 资源财产的所有权和经营管理权分离以及管理者内部分权制,是受托经济责任关系形成的基本依据,也是审计赖以存在和发展的社会条件。随着社会经济的发展,特别是市场经济的形成,社会经济生活中出现了信贷关系、商业信用关系、征税纳税关系、经济合同关系等,这些关系形成了一个组织与其他各方面的经济责任关系。在经济责任的不断变化过程中,审计成为联系各方经济责任,保障社会经济正常、有序运行的重要制约机制。这个机制自然也就成为审计自身存在和发展的社会条件。

(3) 资源财产所有者对经营管理者无法实施直接监督,是审计产生和发展的直接动因。资源财产所有者对经营管理者从事的经营管理活动往往是既信任又不信任,即处在一种正当怀疑的状态。因此,他们对经营管理者是否在尽职尽责地履行