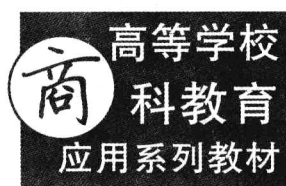


商 高等学校
科教育
应用系列教材

刘 婧 史晓娟 主 编

审计学原理与实务

清华大学出版社



审计学原理与实务

刘 婧 史晓娟 主 编
杨 良 邵建辉 副主编

清华大学出版社
北 京

内 容 简 介

本书参照财政部最新颁布的注册会计师审计准则和应用指南,结合案例和最新理论研究成果编写而成,突出强调了相关审计准则的要点,注重审计实务中的重要程序、步骤,并列出与之相关的典型工作底稿的格式,以增强阅读者的感性认识。全书内容共14章。前7章主要是对审计基本原理及概念体系的介绍,是审计实务操作的基础。审计实务部分的内容包含在后7章,将风险评估的思想贯穿于各个业务循环的审计实务之中。

本书适用于应用型本科审计课程教学之用,也可供审计实务工作者以及相关研究人员使用或参考。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13701121933

图书在版编目(CIP)数据

审计学原理与实务/刘婧,史晓娟主编. —北京:清华大学出版社,2013.2
(高等学校商科教育应用系列教材)

ISBN 978-7-302-31165-2

I. ①审… II. ①刘… ②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317534号

责任编辑:左卫霞

封面设计:常雪影

责任校对:袁芳

责任印制:王静怡

出版发行:清华大学出版社

网 址: <http://www.tup.com.cn>, <http://www.wqbook.com>

地 址:北京清华大学学研大厦A座

邮 编:100084

社总机:010-62770175

邮 购:010-62786544

投稿与读者服务:010-62776969, c-service@tup.tsinghua.edu.cn

质量反馈:010-62772015, zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn

课件下载: <http://www.tup.com.cn>, 010-62795764

印 刷 者:北京富博印刷有限公司

装 订 者:北京市密云县京文制本装订厂

经 销:全国新华书店

开 本:185mm×260mm

印 张:23

字 数:557千字

版 次:2013年2月第1版

印 数:1~3000

印 次:2013年2月第1次印刷

定 价:48.00元

产品编号:050540-01

前言

近年来,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,审计、会计工作日益规范化、国际化、常态化。为更好地适应外部环境变化和审计业务发展需要,尽可能满足审计教学的需要,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是非常必要的,基于此我们编写了本书。

本书以中国注册会计师执业准则为本,吸收、借鉴国际审计准则的最新成果,结合新法规相关内容,并充分考虑我国审计实务中面临的一些需要解决的新问题,致力于培养学生的独立思考能力、专业胜任能力、良好的职业道德素养和较强的应用能力。

本书具有以下特色。

(1) 系统性。以注册会计师审计为主,对政府审计和内部审计进行必要介绍,不仅详细阐述了审计基本理论与方法,按业务循环介绍常规审计实务问题,同时还介绍了特殊审计领域与相关服务。将各种理论和实际工作中的案例进行融合、归纳、集成,形成一个比较完整的理论与实践有机统一的体系,具有较强的科学性、系统性、实用性和超前性。

(2) 新颖性。本书体例新颖,既借鉴了国内外著作的精华,又参考了最新研究成果,力求突破单纯介绍理论的传统模式,每章都有知识目标、技能目标、案例导入、知识链接、小思考、本章小结、课后习题等环节,将学习、探究、实训、拓展有机结合,可以使学生在学习知识的同时提高自主学习的能力。

(3) 实用性。本书从实际出发,以当前实务中注册会计师审计的工作底稿为参考,按照交易循环安排编写审计实务,从理论入手强调理论与实践的结合,注重学生现代风险识别和应对能力的培养。本书力求在内容的介绍上让复杂的问题简单化、枯燥的原理形象化、零散的问题系统化,注重实用性,将知识及能力要素融入每章的内容和习题中,通过案例教学和实训促使学生进一步加深理解和掌握所学的知识,更注重实际动手能力和知识应用能力的培养。

本书由刘婧、史晓娟担任主编,杨良和邵建辉担任副主编,方晶晶主审。具体编写分工为:第一、三、七、八、九、十四章由刘婧编写;第四、五、六、十、十二章由史晓娟编写;第十一章由杨良编写;第十三章由邵建辉编写;第二章由杨良和邵建辉共同编写;严品、宁建辉、陈雪、翟会颖参加了部分章节的编写;各章习题由严品、宁建辉、陈雪、翟会颖共同整理编写;全

书由刘婧总纂、定稿。

本书编写过程中得到了有关专家、教授的指导和帮助,在此表示衷心的感谢。

由于我们水平有限,书中难免有不足和疏漏之处,恳请各位专家、学者和广大读者批评指正。

编 者

2013 年 1 月

目 录

第一章 审计学概论.....	1
第一节 审计的产生与发展.....	1
第二节 审计的含义与特征.....	7
第三节 审计的职能	11
第四节 审计的分类与组织形式	12
【本章小结】	21
【课后习题】	21
第二章 注册会计师职业规范体系	23
第一节 注册会计师职业规范体系概述	24
第二节 注册会计师执业准则	26
第三节 会计师事务所质量控制准则及职业道德与法律责任	30
【本章小结】	39
【课后习题】	39
第三章 审计目标与审计程序	42
第一节 审计目标	43
第二节 审计程序	51
【本章小结】	58
【课后习题】	59
第四章 审计证据与审计工作底稿	61
第一节 审计证据	62
第二节 审计工作底稿	71
【本章小结】	80
【课后习题】	81

第五章 计划审计工作	85
第一节 初步业务活动	86
第二节 总体审计策略与具体审计计划	94
第三节 审计重要性	103
第四节 审计风险	110
【本章小结】	113
【课后习题】	113
第六章 风险评估与风险应对	117
第一节 风险评估	118
第二节 风险应对	135
【本章小结】	149
【课后习题】	149
第七章 审计方法	155
第一节 审计方法概述	156
第二节 审计基本方法	159
第三节 审计抽样	164
第四节 抽样技术在审计中的运用	170
【本章小结】	182
【课后习题】	182
第八章 销售与收款循环审计	186
第一节 销售与收款循环审计概述	187
第二节 销售与收款循环的内部控制及其测试	189
第三节 销售与收款循环的实质性测试运用	195
第四节 其他相关账户审计	215
【本章小结】	218
【课后习题】	218
第九章 购货与付款循环审计	223
第一节 购货与付款循环审计概述	225
第二节 购货与付款循环的内部控制及其测试	227
第三节 购货与付款循环的实质性测试运用	232
【本章小结】	246
【课后习题】	246

第十章 生产与存货循环审计	250
第一节 生产与存货循环概述	250
第二节 生产与存货循环的内部控制及其控制测试	252
第三节 存货审计的实质性程序	255
【本章小结】	269
【课后习题】	269
第十一章 筹资与投资循环审计	273
第一节 筹资与投资循环概述	274
第二节 筹资与投资循环的内部控制与控制测试	275
第三节 筹资与投资循环的实质性程序	279
第四节 筹资与投资相关项目的审计	280
【本章小结】	286
【课后习题】	287
第十二章 货币资金审计	290
第一节 货币资金概述	290
第二节 库存现金审计	293
第三节 银行存款审计	298
【本章小结】	303
【课后习题】	303
第十三章 特殊项目审计	307
第一节 期初余额审计	308
第二节 期后事项与或有事项审计	311
第三节 持续经营审计	317
第四节 关联方交易审计	323
【本章小结】	327
【课后习题】	327
第十四章 完成审计工作与审计报告	330
第一节 审计报告编制前的准备工作	331
第二节 形成审计意见与撰写审计报告	342
【本章小结】	354
【课后习题】	354
参考文献	359

第一章 审计学概论

知识目标

- 了解审计的起源与发展;
- 明确审计的含义与特征;
- 掌握审计职能;
- 熟悉我国审计的分类与组织形式。

技能目标

- 能够利用审计的基本分类和特征,解释审计的含义;
- 能在审计分类基础上,正确理解民间审计组织形式及其业务范围。

案例导入

英国南海股份有限公司审计案例

——世界上第一例上市公司审计案例

南海泡沫事件(South Sea Bubble)是英国 1720 年春天到秋天之间发生的一次经济泡沫事件,与密西西比泡沫事件及郁金香狂热并称欧洲早期的三大“经济泡沫”。“经济泡沫”一语即源于南海泡沫事件。

南海公司是一家成立于 1711 年的特许贸易公司,初始股本由承担政府约 1 000 万英镑的短期国债组成。1719 年该公司拟订了一项野心勃勃的计划:以增发股票来帮助政府实现债务转移,即兑换政府高达 3 100 万英镑的三大类长期债券,换取政府的支持和高额利息,同时赚取巨额股价盈余。南海公司对其大作宣传,股价迅速上升。1720 年 1 月 3 日,南海公司股价为 128 英镑/股,6 月 24 日上升至 1 050 英镑/股,该公司由此获利丰厚。当人们发现南海公司并无真实资本,便纷纷抛售股票,该公司面临破产境地。许多陶醉在发财梦境之中的投资者和债权人损失惨重。1720 年 8 月 25 日~9 月 28 日一个月时间里,该公司股票从每股 900 英镑跌至每股 190 英镑,最后被迫宣告破产。

在强大的舆论压力下,英国议会任命了一个由 13 人组成的特别委员会,聘请精通会计实务的查尔斯·斯奈尔先生(Charles Snell)对南海公司的会计账簿进行检查。经审计,斯奈尔发现该公司管理层存在会计欺诈行为。这事件被视为民间审计的发端。

问题: 审计产生和发展的客观原因是什么? 审计的职能和作用、审计的目标有哪些?

第一节 审计的产生与发展

审计是社会经济发展到一定阶段的产物。随着生产资料所有权与经营权或管理权的分离,出现了因授权或委托经营管理而发生的经济责任关系。经营者或管理者向所有者承担

的经济责任,只有经过与责任履行者不存在经济利害关系的人员,独立进行审查和评价,才能予以确立或者解除。因此,所有者聘请独立的第三方,对经营者或管理者履行经济责任的情况,进行监督和检查,审计便应运而生了。

一、审计产生和发展的客观原因

(一) 审计产生的客观原因

审计产生于财产所有权与经营管理权两权相分离和受托经济责任关系的存在,如图 1-1 所示。

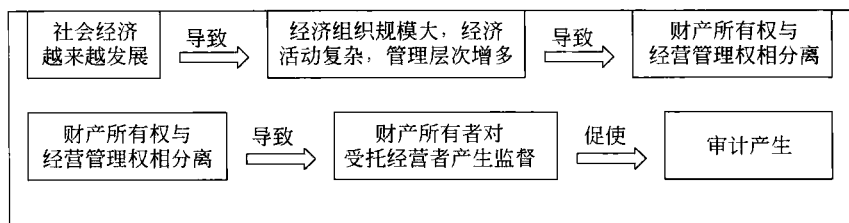


图 1-1 审计产生的客观原因

(二) 审计发展的动力

人类早期的审计仅仅局限于审查账簿和报表,目的在于查错防弊。但是,随着社会经济的发展,企业的规模越来越大,管理方法越来越先进,技术工艺越来越复杂,竞争也越来越激烈。审计的作用随之扩展到评价生产经营管理,提出科学合理的意见和建议,帮助企业提高竞争能力。这些对企业改善自身管理、提高竞争能力是十分重要的。因此,现代审计不断发展的动力就是加强企业管理和控制,提高企业竞争能力。

(三) 审计发展的技术和手段

现代科学技术的发展和计算机的广泛应用,是审计不断发展的技术和手段。例如,审计中重要的环节——审计抽样,就建立在概率论和数理统计的基础上。在现代审计中,还大量运用系统论、信息论、控制论等原理,对审计事项进行全面验证和综合分析。越来越广泛的会计电算化的应用,也促使审计大量运用计算机技术,形成电子数据处理系统审计。

二、西方审计的产生与发展

知识链接 1-1

社会审计的诞生

1721年,英国南海公司破产,议会聘请会计师查尔斯·斯奈尔对南海公司进行审计,斯奈尔以“会计师”的名义提交了“查账报告书”。这标志着社会审计(注册会计师审计)的诞生。

1853年,苏格兰的爱丁堡成立了世界上第一家执业会计师专业团体——“爱丁堡会计师协会”,并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。

（一）西方政府审计的产生与发展

在西方,随着生产力的发展和经济关系的变革,政府审计经历了一个漫长的发展过程,其早于民间审计和内部审计而产生。据考证,在古罗马、古埃及和古希腊时代,就有官厅审计机构,审计人员通过“听证”方式,对掌握国家财物和赋税的官吏进行审查与考核,成为具有审计性质的经济监督活动。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。例如,英国王室于 11 世纪在财政部门内设立上院和下院,上院为收支监督机构,对下院编制的会计账簿进行检查监督;法国王室于 13 世纪设置审计厅,对国库和地方财政收支进行审查监督等。

到了资本主义时期,随着经济的发展和资本主义国家政权组织形式的完善,西方政府审计有了长足的发展。英国在 1866 年颁布《国库和审计部法案》,之后很快成立了代表议会、独立于政府之外的国家审计机构,执行对国库收入支出的审计监督;美国在独立战争时期,设有负责审计工作的专任委员,1921 年正式设立隶属于国会的联邦总审计局,其政府审计体制一直延续至今。纵观西方政府审计机关,由于各国的政治和经济体制不同,其设置模式主要有以下 4 种。

(1) 立法模式,即隶属于议会或国会,根据授权对政府收支及其相关事项进行审计监督。立法模式的基本特征是政府审计机关隶属于立法机构,在立法机构的领导下开展工作,并向立法机构报告工作。世界上相当多的国家采用此种模式,最早采用立法模式的国家是英国,美国进一步完善了立法模式。因此,立法模式也称为“英美模式”。在这种模式下,国家审计的中央组织和地方组织没有领导与被领导的关系,它们之间是相对独立的。典型的立法模式政府审计机关有美国的联邦总审计局、加拿大的审计公署和英国的政府审计机关等。

(2) 司法模式,政府审计具有与法庭相似的司法职权,总体目标是将政府审计法制化,以此强化国家审计的职能。其基本特征是政府审计机关建立在司法系统中,具有司法权。最早采用此种模式的是法国。1807 年,法国正式通过法令,决定建立具有司法性质的国家审计法院,其介于立法机关和行政机关之间,不归属于司法部门,但拥有司法审计权。德国采用的也是司法模式,法德两国的政府审计合称“大陆派”。此种审计模式下的中央审计组织和地方审计组织没有领导与被领导的关系。

(3) 行政模式,审计机构隶属于政府,在政府的领导下执行经济监督职能。在行政模式下,政府审计的中央组织和地方组织一般有领导与被领导的关系,如瑞士的联邦审计局、瑞典的国家审计局、我国的审计署等。

(4) 独立模式,其基本特征是国家审计机关既不隶属于立法机关,也不隶属于行政系统和司法系统,具有超然独立性。日本采用这种模式。1889 年 5 月,日本根据本国宪法制定《会计检察院法》,规定会计检察院直属于天皇。1947 年,修订了《会计检察院法》,规定会计检察院不再隶属于天皇并独立于国会、内阁和司法部门。独立模式下,中央审计组织和地方审计组织没有领导与被领导的关系。

无论何种类型,都应保证政府审计机关具有独立性和权威性,客观、公正地行使审计监督权。西方社会审计各阶段的特点,如表 1-1 所示。

表 1-1 西方社会审计各阶段的特点

阶 段	时 间	特 点			主要报告使用人
		对 象	目 的	方 法	
详细审计 (英式审计)	1844 年至 20 世 纪初	会计账簿	查错防弊,保护企 业资产的安全和 完整	详细检查(以账项 为基础)	股东
资产负债表 审计(美式 审计)	20 世纪初至 20 世纪 80 年代	账簿及资产负 债表	查错防弊;通过数 据检查,判断企业 信用状况	从详细检查初步转 向抽样	股东及债权人
报表审计	20 世纪 80 年 代至今	全部报表及财 务资料并扩大到 管理咨询	对会计报表发表审 计意见,确定会计 报表的可信性,向 管理领域深入发展 (签证报表)	测试内部控制制 度,广泛采用抽样 审计,进入制度基 础审计,最后进入 风险导向审计	股东、债权人、 证券交易机构、 金融机构及潜 在投资者等社 会公众

(二) 西方内部审计的产生与发展

随着西方国家经济的日益发展,企业生产规模日益扩大,内部审计随之而获得发展的契机,并逐步健全、完善。第二次世界大战以后,一方面,股份公司要求强化其内部治理结构,以保护股东权益,在企业内部建立监事会,加强对董事会及经营者的监督;另一方面,企业规模的扩大、市场环境的多变和竞争的加剧,要求企业内部实行分层管理。伴随权责分工,企业最高管理层必然要求加强内部控制,确保企业财产的安全、完整,确保工作协调统一进行和高效率。在企业内部设立审计机构就成为企业管理的必然。美国联邦各部以及很多大中型企业均设有内部审计机构;英国、日本、加拿大等国很多单位都设有内部审计机构,不仅进行财务审计,还进行经济效益和效果审计等。

西方国家内部审计机构的隶属关系,一般有以下 4 种类型。

- (1) 受公司监事会的领导,向股东大会报告工作,具有股东会授权的最高审计权限。
- (2) 受公司董事会的领导,直接向董事会报告工作,也具有较高的权限。
- (3) 受公司总经理的领导,代表总经理执行对各生产经营单位及各职能管理部门的日常监督工作。
- (4) 受公司财务部门的领导,主要对会计记录、核算及会计报表的正确性进行监督。

(三) 西方民间审计的产生与发展

民间审计起源于欧洲国家,最初是适应当时合伙企业的需要。执行合伙人和非执行合伙人都希望能从外部聘请独立的会计专业人员来担任查账与监督工作。这些会计专业人员所进行的查账与监督,就是民间审计的最初萌芽。

随着 18 世纪初至 19 世纪中叶英国产业革命的完成,推动了资本主义商品经济的发展,出现了以发行股票筹集资金为特征的股份公司。1720 年,英国爆发了南海公司破产事件,使公司股东和债权人遭受了巨大的经济损失。会计师查尔斯·斯奈尔受议会聘请,对其会计账目进行了检查,并以“会计师”名义出具了一份“查账报告书”,指出南海公司的财务报告存在严重的舞弊行为,这标志着独立会计师——注册会计师的正式诞生。随后,为保护广大股票投资者的利益,监督股份公司的经营管理,英国议会于 1844 年颁布了《公司法》,规定股

份公司必须设立监察人来审查会计账簿和报表,并将审查结果报告给股东。1845年英国对《公司法》进行修订,规定股份公司必要时可以聘请会计师协助办理审计业务。该法律有力地促进了独立会计师的发展。1853年,爱丁堡会计师协会在苏格兰成立,标志着注册会计师职业的诞生。从19世纪中叶到20世纪初,审计的主要特点是对所有的经济业务、会计凭证、会计账簿和会计报表都进行审核,以发现记账差错和舞弊行为,审计方式是全面详细审计,即对大量的账簿记录进行逐笔审查,审计报告的使用人主要是企业股东。这种详细审计的模式产生于英国,并盛行于英国,故也称英国式审计。

19世纪后期,美国经济得到迅速发展,民间审计的重心也由英国转移至美国。为了维护投资者和债权人的利益,初期的美国民间审计,仍采用详细审计。20世纪初期,美国的短期信用发达,很多企业从银行举债。银行为维护自身利益,要求对申请贷款企业的资产负债表进行审计,以判断其偿债能力。19世纪末至20世纪初,也是美国民间审计建立并完善的重要阶段。1887年,美国会计师公会成立。1916年,该协会正式改组为美国注册会计师协会,成为世界上最大的民间审计专业团体。20世纪前30年,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,通过对资产负债表数据的检查,判断企业信用状况,审计方式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,扩大到企业债权人。这种信用审计的模式产生于美国,并在美国盛行,故也称美国式审计。

20世纪30年代经济大危机,投资者和债权人蒙受了巨大的经济损失,这迫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赢利水平,产生了对企业利润表进行审计的客观要求。之后,随着资金市场的发育成熟,仅对资产负债表审计已无法满足证券市场发展和社会各方的要求,美国率先进入财务报表审计阶段。1933年美国颁布的《证券法》规定,在证券交易所上市的企业,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。财务报表审计的主要特点是审计对象为企业的全部财务报表及相关资料;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性,防错揭弊转为次要目的;审计范围扩大到测试相关的内部控制制度,审计抽样和计算机辅助审计技术被逐渐运用;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;审计准则开始拟定,审计工作更加标准化和规范化。

三、我国审计的产生与发展

我国早在西周时期奴隶主政权设置的官职中,就有独立于财计部门以外的官职“宰夫”,负责审查“财用之出入”,标志着我国政府审计的萌芽。其后,秦代、汉代都曾采用“上计”制度审查、监督财务收支有无错弊,并借以评价有关官吏的业绩。唐代在刑部下设“比部”,建立了比较独立的审计机构,对中央和地方的财税收支实行定期的审计监督。宋代设立“审计司”,后改为“审计院”,是我国审计定名之始。元、明、清三代的封建王朝未设专职审计机构,审计有所削弱。辛亥革命后,北洋政府于1914年设立审计院,颁布《审计法》。1920年,南京的国民政府设立审计院,后改为隶属于监察院的审计部。

从中华人民共和国成立到1982年,我国未设独立的专职审计机构,对财政、财务收支的经济监督由财政、税务、银行等部门通过其业务在一定范围内进行。1982年第五届全国人民代表大会第五次会议制定的《宪法》中,我国正式以最高法律的形式明确了实行审计监督制度。1983年9月15日,国家审计署正式成立,在国务院的领导下独立行使宪

法所赋予的审计权限,是我国政府审计的中心。随后,又在县级以上各级政府设置了各级审计机关。1988年11月颁布了《中华人民共和国审计条例》,1994年8月颁布了《中华人民共和国审计法》,1995年正式实施,从法律上进一步确立了政府审计的地位,为其发展奠定了基础。2006年2月修订后的《中华人民共和国审计法》颁布,自2006年6月1日起实施。

我国的内部审计是伴随政府审计的恢复和重建而产生和发展的。国家审计署正式成立之后,于1984年要求在部门、单位内部设置内部审计机构。1985年10月,发布《审计署关于内部审计工作的若干规定》,制定了有关内部审计的规章、制度,对我国内部审计的发展产生了巨大的影响,也为内部审计的进一步发展和完善创造了良好的条件。在各级政府审计机关、各级主管部门的推动下,内部审计蓬勃发展。



知识链接 1-2

我国第一位注册会计师和第一家会计师事务所

1918年,北洋政府农商部公布《会计师暂行章程》,准许私人执业进行审计,并于同年批准会计学家谢霖先生为注册会计师,这是中国的第一位注册会计师。谢霖先生创办的我国第一家会计师事务所——正则会计师事务所也获准成立。

我国的民间审计是随着资本主义工商业的发展而产生的。辛亥革命之后,我国资本主义工商业迅速发展,产生了对独立会计师的需要。一批会计学者鉴于外国注册会计师包揽我国注册会计师业务的现实,为了维护民族利益与尊严,积极倡导并创建中国的注册会计师职业。1918年,北洋政府农商部颁布了第一部注册会计师法规——《会计师暂行章程》,并于同年批准谢霖先生为中国的第一位注册会计师,批准谢霖先生创办成立的第一家会计师事务所——正则会计师事务所。此后,又逐步批准了一批注册会计师,建立了一批会计师事务所,包括潘序伦先生创办的“潘序伦会计师事务所”(后更名为立信会计师事务所)等。1930年,国民政府颁布了《会计师条例》,确立了会计师的法律地位。1925年在上海成立了“全国会计师公会”。1933年,成立了“全国会计师协会”。至1947年,全国已拥有注册会计师2619人,并在上海、天津和广州等沿海城市建立了一批会计师事务所。注册会计师的业务主要是为企业设计会计制度、代理申报纳税、培训会计人才和提供其他会计咨询服务。

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。后来,由于推行高度集中的计划经济模式,中国的注册会计师审计悄然退出了经济舞台。

中国共产党十一届三中全会以后,我国的工作重心转移到经济建设上来,为注册会计师制度的恢复创造了客观条件。1980年12月14日,财政部颁布《中华人民共和国中外合资企业所得税法实施细则》,规定外商投资企业财务报表要由注册会计师进行审计,这一规定为恢复我国注册会计师制度提供了法律依据。1980年12月23日,财政部发布《关于成立会计顾问处的暂行规定》,标志着我国注册会计师职业开始复苏。1981年1月1日,“上海会计师事务所”宣告成立,成为新中国恢复注册会计师制度后的第一家会计师事务所。1984年9月25日,财政部印发《关于成立会计咨询机构问题的通知》,明确了注册会计师应该办理的业务。1985年1月颁布的《中华人民共和国会计法》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”。1986年7月3日,国务院颁布《中华人民共和国注册会计师条例》,同年10月1日起实施。1988年11月15日,中国注册会计师协会成立。1993年10月31日,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》,自1994年1月1日起实施。1995年6月,中国注册会计师协会与中国注册审计师协会联合,开创了统一法律规范、统一执业标准、统一监督管理的行业发展新局面,为行业的规范发展奠定了良好的基础。1996年10月4日,中国注册会计师协会加入亚太会计师联合会。1997年5月8日中国注册会计师协会成为国际会计师联合会的正式会员。按照国际会计师联合会章程的规定,中国注册会计师协会成为国际会计准则委员会的正式成员。

1995—2003年,中国注册会计师协会先后制定颁布了6批注册会计师审计准则,包括一项准则序言、一项注册会计师审计基本准则、28项注册会计师审计具体准则、10项注册会计师审计实务公告和5项执业规范指南。此外,还包括3项相关基本准则(职业道德基本准则、质量控制基本准则和后续教育基本准则),共计48项。2005年以来,按照财政部领导关于着力完善我国注册会计师审计准则体系、加速实现与国际准则趋同的指示,中国注册会计师协会拟定了22项准则,并对26项准则进行了必要的修订和完善,并于2006年2月15日由财政部发布,自2007年1月1日起在所有会计师事务所施行。2010年11月1日出台了修订后的审计准则共涉及38项准则,其中对16项准则的内容进行实质性修订,进一步强化了风险导向审计。审计准则的发布,标志着我国已经建立起一套适应社会主义市场经济发展要求,顺应国际趋同大势的中国注册会计师执业准则体系。

我国社会审计发展的重大事项如表1-2所示。

表 1-2 我国社会审计发展的重大事项

时 间	事 件	影 响
1980 年	财政部颁发了《关于成立会计顾问处的暂行规定》	各地的会计师事务所陆续恢复或建立
1988 年	中国注册会计师协会正式成立	社会审计行业不断发展
1991 年	全国注册会计师统一考试制度得到恢复	社会审计行业不断发展
1993 年	《中华人民共和国注册会计师法》颁布实施	社会审计行业不断发展
2006 年	《中国注册会计师执业准则》出台	我国的社会审计准则与国际审计准则趋同
2010 年	38 项准则修订	将风险导向审计理念全面贯彻,实现与国际审计准则的实质性趋同

截至2010年7月1日,全国会计师事务所达到6 892家(不含分所)。注册会计师人数已超过8万人。

第二节 审计的含义与特征

一、审计的含义

(一) 审计的概念

审计是由独立的专门机构或人员接受委托或根据授权,对被审计单位特定时期的经济活动以及反映这些活动的会计资料和其他有关资料进行审查,以判明和评价有关资料

的合法性、公允性和经济活动的合规性和效益性,并发表意见的具有独立性的经济监督活动。

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。如图 1-2 所示。

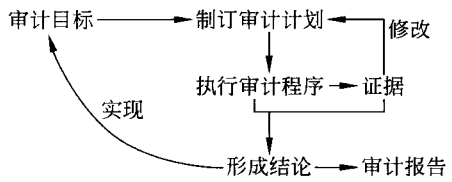


图 1-2 审计过程图

审计从产生到不断完善和发展,已经形成一套比较完备的科学体系。人们对审计概念也进行了深入的研究,最具有代表性的是美国会计学会(AAA)在 1973 年发布的《基本审计概念报告》中将审计定义为:“审计是一个客观地获取和评价

与经济活动与经济事项的认定有关的证据,以确认这些认定与既定标准之间的符合程度,并把审计结果传达给有利害关系的用户的系统过程。”简而言之,审计是就有关经济活动和经济事项的一些说法加以验证。例如,财务报表就是企业的管理层表示认定主张的一种方式,企业通过发布财务报表来认定其财务状况、经营成果和现金流量等情况。这些认定是否真实,就需要审计人员加以验证。如何进行验证?应当将这些认定同有关的标准进行比较,看其是否与既定的标准相符并判断其相符合的程度。在验证过程当中,特别强调审计人员应当搜集证据,没有证据就不能发表意见;而且,在搜集证据时必须保证系统性和客观性,以保证审计的质量。审计的结论必须以一定的方式传达给使用者,审计过程才算完成。

注册会计师审计作为审计的一种类型,其含义具有特殊性。国内外许多会计职业组织都对注册会计师审计进行过定义,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)的国际审计与鉴证准则理事会将注册会计师审计定义为“财务报表审计的目标是,使审计师能够对财务报表是否在所有重要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,将审计定义为:“独立审计师对财务报表审计的目标是,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——财务报表审计的目标和一般原则》对审计的定义是:“财务报表审计的目标是注册会计师通过执行审计工作,对财务报表的下列方面发表审计意见:①财务报表是否按照适用的会计准则和会计制度的规定编制;②财务报表是否在所有重大方面公允地反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。”

(二) 审计的三方关系人

从审计的定义,我们可以看出,审计具有三方关系人:被审计单位、审计机构或人员、经审计的会计信息使用者(如投资人、债权人、社会公众、国家机关等)通常是审计委托人。审计业务中的三方关系人,如图 1-3 所示。

审计关系人中,第一关系人是审计人,第二关系人是被审计人,第三关系人是审计委托人。此三方关系人发生联系,便产生审计活动。

在实际审计工作中,审计关系人有时只表现第一关系人与第二关系人之间审计和被审计的关系,而第三关系人表现不明显。只有由三方面关系人构成的关系,才是审计关系。

审计关系是构成审计三要素之间的经济责任关系。作为审计主体的第一关系人在审计活动中起主导作用,既接受第三关系人的委托或授权,又对第二关系人所履行的经济责任进

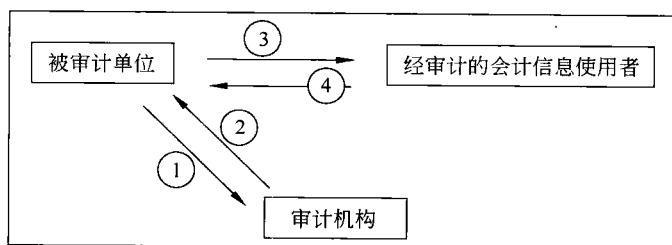


图 1-3 审计业务中的三方关系

说明：

- ① 被审计单位委托审计机构审计其会计信息（也包括被审计单位的上级主管单位授权审计机关对被审计单位进行审计的情况）。会计信息的责任是被审计单位的管理层。
- ② 审计机构对被审计单位的会计资料、经济活动进行审计，并出具审计报告。
- ③ 被审计单位将审计报告和经审计的会计信息提供给使用者。
- ④ 经审计的会计信息使用者根据审计报告和经审计的会计信息，做出决策。

行审查和评价，但独立于两者之间，与第二关系人及第三关系人不存在任何经济利益上的联系。

传统的审计理论一直认为，审计业务三方关系人是指审计人、被审计人以及审计业务委托人，而在新修订的《注册会计师执业准则》中则认为鉴证业务涉及的三方关系人是指注册会计师、责任方和预期使用者。责任方与预期使用者可能是同一方，也可能不是同一方。责任方也会成为预期使用者之一，但不是唯一的预期使用者。例如，在财务报表审计中，责任方是被审计单位管理层，被审计单位管理层是预期使用者，但预期使用者同时包括企业股东、债权人、监管机构。

三方之间的关系是：注册会计师对由责任方负责的鉴证对象或鉴证对象信息提出结论，以增强除责任方之外的预期使用者对鉴证对象信息的信任程度。是否存在三方关系人，是判断某项业务是否属于鉴证业务的重要标准之一。如果某项业务不存在除责任方之外的其他预期使用者，那么该业务不构成一项鉴证业务。

鉴证业务还会涉及委托人，但委托人不是单独存在的一方，委托人通常是预期使用者之一，委托人也可能由责任方担任（如银行贷款审计）。

（1）注册会计师。注册会计师是指取得注册会计师证书并在会计师事务所执业的人员，有时也指其所在的会计师事务所。

（2）责任方。对责任方的界定与所执行鉴证业务的类型有关。责任方是指下列组织或人员：①在直接报告业务中，对鉴证对象负责的组织或人员；②在基于责任方认定的业务中，对鉴证对象信息负责并可能同时对鉴证对象负责的组织或人员。

责任方可能是鉴证业务的委托人，也可能不是委托人。

注册会计师通常提请责任方提供书面声明，表明责任方已按照既定标准对鉴证对象进行评价或计量，无论该声明是否能为预期使用者获取。在基于责任方认定的业务中，注册会计师对责任方认定出具鉴证报告，责任方通常会提供有关认定的书面声明。在直接报告业务中，当委托人与责任方不是同一方时，注册会计师可能无法获取此类书面声明。

（3）预期使用者。预期使用者是指预期使用鉴证报告的组织或人员。责任方可能是预期使用者，但不是唯一的预期使用者。