



高等院校“十三五”应用型规划教材·财会专业系列

审计学

SHENJIXUE

主 编 姚进才 刘 珣 赖 妍



南京大学出版社



高等院校“十三五”应用型规划教材·财会专业系列

审计学

主 审 丁庭选

主 编 姚进才 刘 珣 赖 妍

副主编 崔九九 张 鹄



南京大学出版社

内容提要

本书分为15章,着重介绍了注册会计师年度财务报表审计的相关理论与实务。第一章到第八章阐述审计的基本概念、注册会计师执业准则体系和审计质量控制、审计标准、计划和方法、审计证据与审计工作底稿、审计重要性与审计风险、审计抽样、风险评估与应对等审计基础理论;第九章至十五章主要介绍了审计实务,具体内容包括销售与收款循环审计、购货与付款循环审计、生产循环审计、筹资与投资循环审计、货币资金审计、终结审计和审计报告。

图书在版编目(CIP)数据

审计学 / 姚进才, 刘珣, 赖妍主编. — 南京: 南京大学出版社, 2016. 3

高等院校“十三五”应用型规划教材. 财会专业系列
ISBN 978-7-305-16587-0

I. ①审… II. ①姚… ②刘… ③赖… 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(2016)第 050591 号

出版发行 南京大学出版社

社 址 南京市汉口路 22 号

邮 编 210093

出 版 人 金鑫荣

丛 书 名 高等院校“十三五”应用型规划教材·财会专业系列

书 名 审计学

著 者 姚进才 刘 珣 赖 妍

责任编辑 周 泳 王抗战

编辑热线 025-83597087

照 排 南京南琳图文制作有限公司

印 刷 南京理工大学资产经营有限公司

开 本 787×1092 1/16 印张 18 字数 442 千

版 次 2016 年 3 月第 1 版 2016 年 3 月第 1 次印刷

ISBN 978-7-305-16587-0

定 价 38.00 元

网址: <http://www.njupco.com>

官方微博: <http://weibo.com/njupco>

官方微信号: njupress

销售咨询热线: (025) 83594756

* 版权所有,侵权必究

* 凡购买南大版图书,如有印装质量问题,请与所购
图书销售部门联系调换

前 言

随着经济的持续快速健康发展,对各行各业高技能专业型人才的需求量迅速增加,对人才素质的要求也越来越高。审计是保证科学决策、有效运营的一种机制。世界经济的发展史越来越证明,没有审计对经济活动合法性的监督,徇私舞弊将无法遏制;没有审计对经济管理有效性的评价,企业成长可能无法持续。

本教材是基于这一经济形势,结合高校应用型本科教学的实践,立足于应用型经济管理专业学科性质及本科学生特点的要求而编写的。本教材具有以下特征:

一是理论和实践相结合,注重能力的培养。审计是实践性非常强的一门学科,因此,在审计理论方面,应突出应知应会;在审计实务方面,应突出审计专业判断能力的培育。本教材在知识阐述过程中引用了案例并进行了剖析,重在训练审计技能。

二是基础性和前沿性相结合,适用面广。本教材按照我国最新审计准则的要求编写,内容丰富,包括基本审计理论、审计规范理论和审计实务。在审计理论方面,力求反映审计领域的新成果;在审计实务方面,紧紧围绕应用本科实践性、应用型培养目标。

三是结构创新和环节丰富。本教材在讲解过程中,注重行文流畅,简明易懂,有利于学生进一步理解各章节的重点内容。本教材不仅内容与时俱进,而且每章都有教学引例、教学目标、关键术语等,可谓引人入胜,融知识性与趣味性于一体。

本教材由新乡学院姚进才、武汉生物工程学院刘珣、江西理工大学应用科学学院赖妍担任主编,新乡学院崔九九和张鹄担任副主编。具体分工如下:姚进才编写第一章、第二章、第三章,刘珣编写第四章、第五章、第六章、第七章、第八章,赖妍编写第十二章、第十三章、第十四章,崔九九编写第九章、第十章、第十一章,张鹄编写第十五章。

本教材由丁庭选教授担任主审。丁教授提出了许多宝贵意见,编者在此表示衷心的感谢。

本教材的编写过程中,我们参阅了国内外大量专家同行的著作和文献资料,并从中吸取了一些符合本教材编写要求的内容,相关参考书目,附于书后的参考文献中。在此,我们对这些参考文献的作者表示崇高的敬意和衷心的感谢!

编 者

2015年10月

目 录

第一章 总 论	1
导入案例	1
导入案例分析	1
本章学习目标	1
第一节 审计的产生和发展	1
第二节 审计的基本概念	11
第三节 审计组织体系、审计组织与审计人员	14
思考与练习	18
第二章 审计准则与审计质量控制准则	20
导入案例	20
导入案例分析	20
本章学习目标	20
第一节 审计准则	20
第二节 质量控制准则	24
思考与练习	29
第三章 审计标准、计划和方法	31
导入案例	31
导入案例分析	31
本章学习目标	32
第一节 审计标准	32
第二节 审计计划	32
第三节 审计业务约定书	38
第四节 审计方法	44
思考与练习	53
第四章 审计证据与审计工作底稿	55
导入案例	55
导入案例分析	55
本章学习目标	55
第一节 获取审计证据的审计程序	56
第二节 审计证据	58
第三节 审计工作底稿	63
思考与练习	69
第五章 审计重要性与审计风险	72
导入案例	72

导入案例分析	72
本章学习目标	72
第一节 审计重要性	73
第二节 审计风险	77
思考与练习	79
第六章 风险评估与应对	81
导入案例	81
导入案例分析	81
本章学习目标	81
第一节 风险评估	82
第二节 风险应对	84
第三节 控制测试	85
第四节 实质性测试	89
思考与练习	91
第七章 内部控制及其评估	94
导入案例	94
导入案例分析	94
本章学习目标	94
第一节 内部控制的含义与目标	94
第二节 内部控制的构成要素	97
第三节 内部控制的了解、评估和测试	100
思考与练习	105
第八章 审计抽样	108
导入案例	108
导入案例分析	108
本章学习目标	108
第一节 审计抽样概述	109
第二节 控制测试中抽样技术的运用	115
第三节 实质性程序中抽样技术的运用	121
思考与练习	125
第九章 销售与收款循环审计	127
导入案例	127
导入案例分析	127
本章学习目标	127
第一节 销售与收款循环概述	127
第二节 销售与收款循环的内部控制及其测试	131
第三节 主营业务收入审计	136
第四节 应收账款审计	139
第五节 坏账准备审计	144

第六节 其他相关账户审计	145
思考与练习	146
第十章 购货与付款循环审计	150
导入案例	150
导入案例分析	150
本章学习目标	150
第一节 购货与付款循环概述	151
第二节 购货与付款循环的内部控制及其测试	152
第三节 应付账款审计	159
第四节 固定资产审计和累计折旧审计	162
思考与练习	165
第十一章 生产循环审计	168
导入案例	168
导入案例分析	168
本章学习目标	168
第一节 生产循环概述	169
第二节 生产循环的内部控制及其测试	171
第三节 生产循环主要账户的实质性测试	174
第四节 应付职工薪酬审计	184
第五节 与存货相关的其他账户的审计	186
思考与练习	187
第十二章 筹资与投资循环审计	190
导入案例	190
导入案例分析	190
本章学习目标	190
第一节 筹资与投资循环概述	191
第二节 筹资与投资循环的内部控制及其测试	194
第三节 借款审计	196
第四节 所有者权益审计	200
第五节 投资审计	206
第六节 其他相关账户的审计	210
思考与练习	213
第十三章 货币资金审计	216
导入案例	216
导入案例分析	216
本章学习目标	216
第一节 货币资金与业务循环概述	217
第二节 货币资金的内部控制及其测试	218
第三节 库存现金审计	221

第四节 银行存款审计.....	223
第五节 其他货币资金审计.....	226
思考与练习.....	227
第十四章 终结审计	229
导入案例.....	229
导入案例分析.....	229
本章学习目标.....	229
第一节 取得管理层书面声明和律师声明书.....	229
第二节 编制审计差异调整表和试算平衡表.....	234
第三节 与治理层的沟通.....	241
第四节 复核审计工作.....	244
第五节 项目质量控制复核.....	246
第六节 形成审计意见.....	249
思考与练习.....	253
第十五章 审计报告	257
导入案例.....	257
导入案例分析.....	257
本章学习目标.....	257
第一节 审计报告概述.....	258
第二节 审计报告.....	262
思考与练习.....	273
参考文献	277

第一章 总 论

导入案例

小张与小李是好朋友,两人合伙开了一家西餐厅,小张全职投入西餐厅的经营,小李则留在原工作单位,几乎没有时间参与西餐厅的经营与管理。两人约定:每月给小张的工资为2 000元,加上当月利润额的15%,其余的利润到年底两人按照投资比例分配。到了年底,小张告诉小李,西餐厅经营得不好,没有利润,而小李的朋友则告诉他,西餐厅生意红火,应大有赚头,小李很困惑,该西餐厅经营状况究竟如何呢?他的朋友小王提出建议:我就职的公司每年年末都要请注册会计师来核查公司的经营状况和经营成果,然后确定如何进行利润分配,为什么不聘请注册会计师来对西餐厅进行审计呢?

小李很纳闷,审计是什么?审计能帮我们解决这个问题吗?

导入案例分析

审计由相对独立机构的专业人员接受相关权利人授权或委托,客观地收集评定相关证据,以此对被审计人履行受托责任所发生的经济行为的过程及后果与法定或约定的标准之间的一致程度提出意见,并向相关权利人报告的执业过程。审计的首要职能是经济监督,其产生的客观基础是受托经济责任,因此聘请注册会计师可以帮助小李解决上述问题。



本章学习目标

1. 了解审计的概念及特征;
2. 掌握政府审计、内部审计和社会审计产生和发展的过程;
3. 熟悉审计的分类和方法;
4. 了解审计的职能及其实现的条件;
5. 掌握审计的作用,同时要了解审计的作用与审计职能之间的关系。

第一节 审计的产生和发展

审计从萌芽、成长一直发展到今天,经历了漫长的从低级到高级、从不完善到比较完善的发展过程,从内涵到外延都有了合乎时代潮流的演进和转变。今后审计这一特殊的职业将会

随着社会经济的发展而进一步发展,因此与其相关的审计理论急需我们去研究和探讨。本节首先讲述审计的定义和审计产生、发展的历史沿革。

一、审计的定义

审计的定义是对审计实践的科学总结,是对审计这一客观事物特有属性的揭示。各国审计界专家对审计的定义有不同的表示方式,内容也不尽相同。

(一) 国外审计界有代表性的审计定义

(1) 美国会计学会基本审计概念委员会的表述是:“审计是指对有关经济活动和经济事项的认定,客观地获取和评价证据,以确定那些认定符合既定标准的程度,并传达结果给利害关系人的一个系统过程。”

(2) 日本三泽一的表述是:“所谓审计,是指由站在公正中立的第三者立场上的人对有关人员的行为进行直接监督,以及(或者)对负责人员的行为结果进行批评性调查,还包括就监督以及(或者)调查的结果表示意见。”

(3) 美国 W. B. 梅格斯的表述是:“审计是独立审计人员对财务报表的审查,其目的是对是否公正地按照一般公认会计原则反映财务状况、经营成果和财务变动表示意见。”

(4) 英国 F. C. 波拉的表述是:“审计是被任命的审计人员在履行其任务时对企业财务报表是否符合有关法定责任的独立审查,并表示意见。”

(二) 国内审计界有代表性的审计定义

(1) 娄尔行教授的表述是:“审计是专职机构和受委托的专业人员,以被审计单位的全部或一部分经济活动为对象,进行审核检查,收集和整理证据,确定其实际情况,对照法规和一定标准,以判断经济活动的合规性、合法性、合理性和有效性,以及有关经济资料的真实性和公允性的经济监督、评价、鉴证活动。”

(2) 王文彬教授的表述是:“审计就是由第三者对会计账目进行检查。”

(3) 中国审计学会于 1989 年提出如下审计定义:“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的经济监督活动。”

(4) 审计理论界趋于一致的表述是:“审计是由国家授权或接受委托的专职机构和人员,依照国家法规、审计准则和会计理论,运用专门的方法,对被审计单位的财政、财务收支、经营管理活动及其相关资料的真实性、正确性、合规性、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,用以维护财经法纪、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。”这一定义概括了以下几个方面的含义:

① 审计的主体。审计的主体就是审计的执行人,即审计的专职机构和专职人员。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,部门、单位内部审计机构和社会审计组织。专职人员是指专门从事国家审计的人员、部门和单位内部审计的人员以及依法批准的执业注册会计师。

② 审计的客体。审计的客体就是审计的对象,即被审计单位的财政、财务收支、经营管理活动和作为提供这些经济活动信息载体的会计报表、账簿、凭证及其他资料等。由于审计主体不同,审计对象也不完全相同。随着世界各国经济的发展,作为审计对象的载体也在逐渐地发

展和变化。

③ 审计的授权者(或委托者)。审计的授权者泛指国家审计机关、政府有关部门领导的授权,单位主管机构和相关领导的授权。审计的授权者是针对国家审计和内部审计而言的;审计的委托者是针对社会审计而言的。我国注册会计师的审计业务都是接受被审计单位的委托,签订审计业务约定书后进行的,确认审计业务的委托和受托关系,明确委托目的、审计范围及双方的责任、义务等事项。签订审计业务约定书的目的是为了保护双方的合法权益、督促双方共同遵守约定事项并加强合作,这是减少或避免审计风险的必要措施。

④ 审计依据。审计依据是注册会计师在审计过程中用来评价和判断被审计单位经济活动真实性、合法性、合规性和效益性,据以提出审计意见、做出审计结论的客观标准。审计依据按其性质和内容可分为以下四类:国家颁布的法律、法规和各项方针、政策,如《中华人民共和国宪法》、《中华人民共和国审计法》等;中央各部委、地方行政主管部门制定的规章制度,如《企业会计准则》等;国家、地方各级政府和企、事业单位编制的预算、计划,签订的经济合同等;中央各部委、地方各级政府和企、事业单位制定的业务规范、技术经济指标等。注册会计师根据《审计准则》的要求,查明被审计事项的真相,取得确凿的审计证据以后,就需要选用合适的审计依据对被审计事项进行评价和判断。审计评价和判断是否正确,直接影响审计结论的客观性和公正性,只有根据审计依据出具审计报告,才能使人信服、取信于大众。

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。本教材是以社会审计为主,其审计的目的就是对被审计单位的会计报表及相关资料的合规性和公允性发表审计意见,维护社会公共利益和股东、债权人及政府机构的合法权益,促进社会主义市场经济的健康发展。

⑥ 审计的性质。独立性是审计的重要特征,有了独立性才能做到客观公正、实事求是。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,更好地发挥审计的监督作用。所以说独立性是审计的本质属性,为了充分体现审计的属性,在审计机构设置和实施审计过程中,必须遵循独立性原则。

所谓独立性,就是秉公、按原则办事,不受任何外力的干扰和影响。具体地说,它包括以下三个方面的内容:

一是机构独立。即审计机构独立于被审计单位之外,与被审计单位没有组织上的隶属关系。如《中华人民共和国审计法》第七条规定:“国务院设立审计署,在国务院总理领导下,主管全国的审计工作。审计长是审计署的行政首长。”这就保证了审计署和国务院各部门没有隶属关系,所以才能对国务院各部门财政财务收支活动实行有效的监督,否则就难以客观公正地审计。

二是人员独立。即审计人员应当独立于被审计单位之外,应当与被审计单位没有任何利害关系,这是保证审计工作客观、公正的前提。《中华人民共和国审计法》第十三条规定:“审计人员办理审计事项,与被审计单位或者审计事项有利害关系的,应当回避。”否则,就会感情用事,难以实事求是地做出审计结论、写出审计报告。

三是经济独立。审计机构从事审计活动所需要的经费应当有合法的来源,不受被审计单位的牵制。《中华人民共和国审计法》第十一条明确规定:“审计机关履行职责所必需的经费,应当列入财政预算,由本级人民政府予以保证。”社会审计实行有偿服务,自收自支,独立核算,

依法纳税,同样受到国家法律的保护。这些规定都体现了国家对审计监督工作的重视和支持,这是独立行使监督权的保证。

以上3项具体内容说明,独立性是审计工作的精髓,抽去独立性,审计工作就失去了其存在的真实意义。

英国政府审计在西方国家中有其代表性,特别是在审计的独立性方面。英国从1688年宫廷政变中,确立了延续至今的君主立宪制。1689年,议会通过了《权利法案》,规定了国王无权控制军队和法官,不得无视或废止法律,财政权永远属于议会。1785年成立五人审计委员会,具有审查各部门公共账目的权力。1834年设置了终身制的审计院长,形成了审计委员会和审计院长对财政收支的双重监督。1861年,决算审查委员会在下议院建立。1866年议会又通过了《国库和审计部法案》,规定财政收入必须以国库名义存入英格兰银行或爱尔兰银行,其所有权属于议会;政府的一切开支必须经独立于政府之外的、代表议会的审计院长审计。1867年,依据《国库和审计部法案》成立了国库和生活部,首长为主计审计长。1983年,议会通过了《国家审计法案》,根据这一法案,自1984年定名为今日的国家审计署,主计审计长为终身制。从英国政府审计的历史演变中,不难看出审计独立性何等重要。

最高审计机关国际组织(INTOSAI)在《利马宣言——审计规则指南》第一章中就审计的属性,首先提到最高审计机关的独立性,强调最高审计机关必须独立于被审计单位之外,并不受外来影响,才能客观而有效地完成其工作任务;其次提到最高审计机关成员和官员的独立性,强调最高审计机关成员的独立性应由宪法予以保证;最后提到了最高审计机关财政上的独立性。

以上着重从国家审计的发展,说明审计独立性的重大意义。至于社会审计独立性的不可动摇性,更是被人们所确认和重视。

二、审计的产生和发展

纵观中外审计的发展历程,可以清楚地看出,审计是在一定的经济关系下,基于经济监督的需要而产生和发展起来的,并且遵循经济发展的规律和管理上的要求而不断充实和丰富审计的内容,扩大审计的范围。论及审计的充实和发展过程,大体表现为三个层次:第一层次,随着社会经济的发展、管理层次的增多,需要加强经济监督,这是形成审计的内在因素;第二层次,生产资料的所有权与经营权相分离,对经营者承担的经济责任需要第三者评价和证明,这是充实审计的基础;第三层次,商品经济的发展扩大了各方面的经济责任关系,促进了审计的发展。由于审计的主体不同,下面分别介绍国家审计、内部审计和社会审计产生和发展的历史沿革。

(一) 国家审计的产生和发展

1. 我国国家审计产生和发展的历史沿革

据史料记载,早在西周时期就有了审计萌芽的思想。《周礼·天官宰夫》中这样叙述:“宰夫,掌治法以考百官府、郡、都、县、鄙之治,乘其财用之出入,凡失败,用物辟名者以官刑詔冢宰而诛之;其足用长财善物者,赏之。”其中,“乘”是稽核的意思,就是说,宰夫有责任稽核财务的领用保管,对于有损失浪费和弄虚作假行为者,可建议冢宰给予惩罚;对于节约开支,财政充裕的,可建议冢宰给予奖励。周王朝还对财政收支有“以参互考日成,以月要考月成,以岁会考岁成”的要求,即按日、按月、按年考核、审查经营成果,并定期向周王报告,周王也可以亲自听审,这种做法当时称为“受计”,后来将其形成制度,叫作“上计”制度。这一制度对以后历代王朝产

生了深远的影响,这一制度也可以说是审计制度的雏形,在世界发展史上具有领先地位。

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:

(1) 初步形成了统一的审计模式。秦汉时期是我国封建社会建立和成长的时期,封建社会经济的发展,促进了秦汉时期逐步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、财政以及财务审计事项,并协助丞相处理政事。汉承秦制,西汉初中央仍设“三公”、“九卿”,仍由御史大夫执掌监督审计大权。

(2) “上计”制度日趋完善。“上计”制度始于周朝,秦朝继承了“上计”制度,到了汉朝,汉武帝在原来“上计”制度的基础上制定了“上计律”,使审计与法律联系起来,成为我国审计立法的开端。

(3) 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。由此可见,秦汉时期的审计工作比西周时期进步了,但这个时期仍然属于审计初步发展时期。

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。隋唐及宋,中央集权不断加强,官僚系统进一步完善,审计制度也随之健全。隋开创一代新制,在尚书省(即掌管财政的机关)的下面设“比部”,唐在刑部下面设“比部”。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。可见,唐代的“比部”审计范围极广,项目众多,审计的性质也从财政、行政监督变为司法监督的一部分,使审计工作具有较强的独立性和权威性。

宋代审计,一度并无发展,到公元992年(即宋太宗淳化三年)审计机构重获生机,在太佛寺下设置“审计院”,掌握审计工作,这是我国历史上首次出现“审计”一词,首次设置以审计命名的监督机构。到公元1080年(即宋神宗元丰三年)又在太佛寺内设置“审计司”,属于太佛寺内部审计部门,由于当时没有形成一套制度体系,所以也没有充分发挥作用。尽管如此,“审计”一词的出现,对后世中外审计建制具有深远的影响。

元明清各朝代,君主专制日益强化,审计工作没有专门机构和专职人员管理,处于混乱状态。元代取消“比部”,户部兼管会计报告的审核,后来独立的审计机构即告消亡。明代初期设“比部”,不久即取消。此时,不论同以前各朝代比,还是同其他国家比,审计都处于衰退时期。这个时期,财政流弊滋生,贪污案件不但多,而且性质严重。一直到清代,雍正时设立都察院,职责为“对君主进行规谏,对政务进行评价,对大小官吏进行纠缠”,成为当时最高监察、监督、弹劾和建议机关。虽然清代的都察院制度有所加强,但其行使的审计职能却有一揽子性质,因此,它的监督职能远不如唐代刑部下的“比部”。

辛亥革命后,北洋政府于1912年在国务院下设审计处,到1914年,将审计处改为审计院,同年颁布了《审计法》。后来国民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企事业单位,如铁路局、税务机关等,可以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及企事业单位的财政、财务收支实行审计监督。国民政府于1928年也颁布了《审计法》、《审计实施细则》,次年又颁布了《审计组织法》,审计人员也有了审计协审、稽察等相应的职称。与此同时,我国资本主义工商业有所发展,随之社会审计应运而生。由于国民政府政治上的腐败,经济发展缓慢、审计工作得不到应有的重视和支持,虽制定了审计法规,但未能实施,尽管

如此,审计工作从形式上看还是向前发展了一步。

1949年,中华人民共和国成立以后,照搬原苏联的管理监督制度,加上在“左”的思想指导下,以阶级斗争为纲,连续搞政治运动。特别是1966年“文化大革命”开始以后,提倡群众理财,实行无账会计,在这种形式下,审计监督似乎也没必要了,因此审计理论研究和审计教学开始中断,原有的审计机构也都撤销,致使我国的审计工作一度处于中止状态。

1978年党的十一届三中全会以后,在国民经济中贯彻“调整、改革、整顿、提高”的方针,为了适应经济发展的需要,1982年党中央、国务院批转了财政部《关于筹建审计机关的报告》,同年12月4日五届全国人民代表大会第五次全体会议通过的新宪法,明确规定了设立审计机关,实施审计监督。1983年9月正式成立了中华人民共和国审计署,全国各省设立了审计局,配备了专职审计人员,还陆续颁布了相关的法规。1985年8月颁布了《国务院关于审计工作的暂行规定》;1988年11月颁布了《中华人民共和国审计条例》;1995年1月1日开始实施《中华人民共和国审计法》,这就从法律上进一步确立了国家审计的地位,为国家审计事业的振兴发展奠定了良好的基础。

当前我国最高的国家审计机关是中华人民共和国审计署(以下简称审计署),它是在国务院总理的领导下,依照法律规定独立行使审计监督权的行政机关,主管全国的审计工作。审计署内部设置了以下三种类型的机构:

(1) 行政职能机构,如专业审计司,其主要职责是开展专项审计调查,组织和指导地方审计机关进行行业审计、受理被审计单位提出的对下级审计机关或派出机构的复议申请等。

(2) 事业机构,如审计署干部培训中心、科研所、出版社等,主要负责审计人员培训、审计科学研究和审计图书刊物的编辑出版等工作。

(3) 派出机构,主要指驻地方审计特派员办事处,直属国家审计署领导,实行特派员负责制,对审计署负责,并且报告工作,其主要职责是按照国家审计署的计划安排,对省、市、自治区、直辖市各政府部门进行审计监督;对中央银行分支机构的财务收支、资产、负债和所有者权益进行审计监督;对企、事业组织的财务收支活动及其他经济管理活动进行审计监督;对国际组织援助、捐赠或贷款项目等进行审计监督。国家审计机关还应该包括县级以上地方政府设立的审计机关,这层审计机关的特点是接受双重领导,即在行政上要接受同级人民政府的领导,在业务上要接受国家审计署的领导,尽管它们的层次较低,但就其职责和权限来看,它们和国家审计署享有同样的待遇。

2. 国外国家审计产生和发展的概况

在西方国家,国家审计的产生和发展同样经历了一个漫长的过程,同样有着悠久的历史。据考证,早在奴隶制度下的古罗马、古埃及、古希腊时代,已经有了官厅审计机构。在古罗马,真正掌握国家权力的是由贵族垄断的元老院,它拥有较高的行政和司法权力,具有监督执政官的权力。当时从事审计工作的机关就是元老院的一个下属机构,它主要对即将卸任的官员进行审计,检查他们在任期内是否很好地履行了所承担的责任。对遵纪守法、管理有方的给予奖励;对违法乱纪、管理混乱的进行惩罚。在古希腊的雅典,国家执政官由选举产生,任期为1年。这种选举制和轮换制,使当时对卸任官吏的审查成为一项重要工作。为此,各部落用抽签法推选出审计官——罗基斯塔埃(Logistae)共30名组成一个审计组织,官员卸任时必须向他们提交反映自己任期内所进行的经济活动的会计账簿和相关资料以接受审查,只有在审查之后确认其会计记录是正确的,不存在贪污、受贿行为时,才允许他们离职。否则,必须提交公民

大会裁决。尽管如此,就当时所处时代和经济发展状况,不论从审计组织机构设置上、人员配备上,还是审计方法选用上,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,国家审计日趋健全、科学和规范化。目前,世界上已有 160 多个国家建立了适应各自国情的国家审计机构,其隶属关系大体可以分为三种类型:

(1) 隶属于议会,即隶属于立法机构,由议会直接授权,如美国、英国、加拿大、西班牙、澳大利亚等国家均属于此类型。美国在 1921 年成立的总审计局,就是隶属于议会的一个独立经济监督机构。它是依照国家法律赋予的权限,对各级政府机关、企事业单位的财政、财务收支及其有关经济活动进行审计监督,担负着为议会行使立法权提供审计信息和建议的重要职责,它必须向议会负责,并且汇报工作。这种类型的审计机构具有较强的独立性和权威性。

(2) 隶属于政府,即隶属于行政机构,由政府直接授权领导,如罗马尼亚、菲律宾等国家均属于此类型。这些国家的审计机构是依照国家赋予的权限,对各级政府机关、企事业单位的财政、财务收支及有关经济活动进行审计监督,它必须向政府负责,并且汇报工作。这种类型的审计机构有一定的独立性和权威性。

(3) 隶属于财政部,由财政部直接领导,如瑞典的政府审计就属于此种类型。这种类型的审计机构是依照国家的政策、法规和财经制度,对各部门、各单位的财政、财务收支及其有关经济活动进行审计监督。这种类型的审计机构与其他类型的审计机构相比,其独立性和权威性较小。

此外,世界上还有一些国家在机构设置和隶属关系上很有特色,如日本国家审计机关既不隶属于议会,也不对政府和司法机关负责。日本的最高审计机关叫作会计检查院,它自成体系,地位独立,直接对日本天皇负责。又如,法国国家审计机关叫作审计法院,它具有一定的司法权力和司法职能,主要是为议会和司法部门服务,以评审经济责任履行情况、奖惩政府官员为主要内容,侧重于提供审查和追究当事人财务责任的微观服务,审计的独立性和权威性较高,但其作用的发挥往往受到业务量等多方面的限制。总之,国家审计机关不管属于哪一种类型,保证审计机构的独立性和权威性是最关键的。审计机关在行使审计监督权时,不应受到任何社会团体和个人的干涉,客观、公正地实施审计,独立地出具审计报告。

(二) 内部审计的产生和发展

1. 我国内部审计产生和发展的历史沿革

随着国家审计的产生和发展,内部审计也随之形成。据史料记载,早在西周时期就有了内部审计的雏形,当时设置的“司会”一职,除了负责财政经济的全面核算以外,还同时行使内部审计之权,对王朝内的财务收支要按日、按月、按年考核,监督王朝财务在各部门、各环节的动态,并定期向周王报告,以维护统治阶级的利益。这种做法可称之为原始意义上的内部审计,在审计范围、方法和人员配备上处于起步阶段,谈不上系统的审计理论和完善的审计制度。进入中世纪以后,内部审计有了进一步发展,出现了较为完整形态的庄园审计、宫廷审计、寺院审计和银行审计等,随后出现了独立的内部审计人员。

到了 20 世纪 40 年代,随着国家经济的日益发展,生产和分配活动越来越复杂,范围越来越大,管理机构和管理层次也逐步增多,基于企业内部经济监督和管理需要,内部审计应运而生。为了保证企业各项管理制度的贯彻执行,保护财产的安全完整和经营目标的实现,企业管理当局从职工中选拔出若干名熟悉会计、精通经营管理的优秀人才,作为专职的内部审计人

员,对企业的经济活动、管理活动和财务收支进行经常性的监督,为管理当局出谋划策。这个时期可称之为现代内部审计的初级阶段。

党的十一届三中全会以后,国家把工作中心转移到经济建设的轨道上来,为了适应社会主义市场经济的新形势,强化各部门、各单位内部控制及管理,完善审计监督体系,中华人民共和国审计署于1984年提出在部门、单位内部成立专职的审计机构、配备专职的审计人员实施内部审计。1985年10月,国家审计署颁布了《审计署关于内部审计工作的若干规定》,随后陆续颁布了相关法规。20年来,在各级政府审计机关及主管部门的指导推动下,内部审计队伍迅速发展壮大,内部审计机构日趋完善,内部审计的必要性也被更多职工所认识。通过实施内部审计,一方面可以维护本部门、本单位的经济利益,确保会计资料的真实、正确和财产物资的安全完整,为领导决策提供可靠的依据,达到改善企业内部管理和提供企业经济效益的目的;另一方面还可以维护国家、集体和个人三者利益,保证党和国家的各项方针、政策能够贯彻落实。

2. 国外内部审计产生和发展的概况

国外内部审计产生和发展的历史源远流长,在内部审计发展的初期阶段,它主要进行一些有关会计和管理程序方面的遵循性审查工作,以揭露舞弊、保护财产、防止差错。所以,它的审查范围主要是在现金交易、支付工资和盘点资产方面。

1941年,内部审计师协会成立,这标志着内部审计作为一项独立的职业开始确立。与此同时,布瑞克出版了《内部审计——它的性质、职能程序方法》一书,从而奠定了内部审计理论的基础。1947年,《内部审计师责任的意见书》指出,内部审计是通过判断和评价其他管理的有效性发挥作用。此后,内部审计逐渐成为旨在审计会计、财务和其他业务活动的经营组织内部的一项独立的评价活动。

在内部审计的发展中,国际内部审计师协会发挥了巨大的推动作用。国际内部审计师协会的前身是1941年在纽约创建的美国内部审计师协会。1951年,英国加入该协会,随后,又有一些国家相继加入,致使它逐步发展成为一个国际性的民间学术团体,我国内部审计学会在1987年12月被批准以国家分会的形式加入该组织。

国际内部审计师协会的章程指出,它是一个从事内部审计发展和实践的国际性组织。现在,它是唯一的一个专门致力于推进内部审计工作和发展内部审计职业的国际性组织,它的任务是:①对内部审计的实践提供全面的开发活动和标准;②对包括内部控制和有关事项在内的内部审计知识和信息进行研究,充分传播并促进其提高。国际内部审计师协会的总部设在美国佛罗里达州的阿特蒙特,总部分设7个处。协会的日常工作是由主席和管理委员会负责进行的。管理委员会由各处处长组成。

从内部审计机构的设置和隶属关系来看,国际上通常采用的有以下几种模式:

(1) 内部审计隶属于董事会,直接由董事会领导,向董事会报告工作,在这种设置方式下内部审计具有很高的独立性和权威性。

(2) 内部审计隶属于监事会,由监事会领导,作为监事会的具体办事机构,对监事会负责并且报告工作,具有较高的独立性和权威性。

(3) 内部审计隶属于总经理,接受总经理的领导,并定期向总经理报告工作,可以代表总经理对下属的各生产经营单位和各管理部门进行经常性的审计监督,这种设置方式具有一定的独立性和权威性。

(4) 内部审计隶属于财会部门,由财会部门的主要负责人领导并向其汇报工作。审计对

象主要是会计凭证、账簿和报表等相关资料,这种设置方式对于财务控制系统具有较强的监督作用,有助于财务核算的规范化,但也有其不足之处,即影响了内部审计人员的全面发挥,削弱了内部审计的独立性和权威性。

(三) 社会审计的产生和发展

1. 我国社会审计产生和发展的历史沿革

社会审计又称为民间审计,民间审计产生的基础是生产资料的所有权和经营权相分离。所有者将经营权委托给经营者后需要对其管理和使用情况进行有效监督。而经营者受托后需要向所有者证明自己的有效管理和生产资料使用的情况,以得到相应的报酬或解脱自身的经济责任,双方都需要有一个具有相对独立身份的第三者进行检查和监督。社会审计人员恰好处在这个超脱的地位,并具有丰富的专业知识和相应能力,因而可以对经营者履行责任的情况进行客观、公正地评价和证明。由此可见,受托责任是社会审计产生的直接动因。

我国民间审计起步较晚。辛亥革命以后,为了适应当时经济发展的需要,也为了打破我国民间审计行业由洋人包办的局面,一批爱国会计学者积极倡导创建中国的注册会计师事业。1918年9月7日,在谢霖等一批会计学家的力谏下,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,并在北京创办了我国第一家会计师事务所——正则会计师事务所,这标志着我国注册会计师制度正式诞生。1927年以后,国民政府又先后颁布了《会计师注册章程》和《会计师条例》。

新中国成立后,国民经济中还存在着多种经济成分,与之相适应的注册会计师行业也被保留下来。1951年,中央人民政府政务院财政经济委员会以《中央人民政府政务院财政经济委员会函》[(51)财经私人字第29号],专门就会计师的资格、执业范围、执业要求、收费以及职业责任问题作出了原则规定。1957年,随着对资本主义工商业的社会主义改造基本完成,我国开始实行高度集中的计划经济,注册会计师失去了服务对象,而且会计师事务所本身也是私有经济,被列入了改造对象,从此注册会计师行业悄然退出了历史舞台。

党的十一届三中全会以后,我国实行“对外开放、对内搞活”的方针,把全党的工作重点转移到社会主义现代化建设上来,商品经济得到迅速发展,为注册会计师制度的恢复重建创造了客观条件。1980年,财政部印发了《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开始恢复,中国注册会计师重新登上历史舞台。1986年7月,国务院颁布了《中华人民共和国注册会计师条例》,第一次确定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,中国注册会计师协会成立并接受财政部监督、指导,依法对全国注册会计师行业实行管理。1993年10月颁布了《中华人民共和国注册会计师法》,1995年2月,财政部又发布了《中国注册会计师独立审计准则》等一系列法律、法规和制度,同时也逐渐得到各级政府和社会各界人士的重视和关注。为了加速我国注册会计师行业的发展和与国际同行交流与合作,1996年10月,中国注册会计师协会加入亚太会计师联合会,1997年5月,又加入国际会计师联合会,这标志着我国注册会计师行业开始走上国际舞台。

为了使注册会计师行业的发展与我国社会主义市场经济的发展进程相适应,中国注册会计师协会制定并实施了“九五”计划和2010年远景规划,同时根据国务院领导的指示,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。这一系列工作的实施,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冲出亚洲、走向世界奠定了良好的基础。