



现代审计学

主 编 杨 茁



2014年4月第1版 2014年4月第1次印刷

现代审计学

· 1 ·

· 1 ·



21st CENTURY
实用规划教材

21世纪全国高等院校财经管理系列实用规划教材



现代审计学

主 编 杨 茁



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

内 容 简 介

本书以注册会计师审计为主线,全面系统地介绍了审计学理论与方法体系。其中第一至八章重点阐述了审计的社会角色、审计体系的历史沿革、审计与市场经济的关系、审计涵义与种类、审计市场与审计服务、审计执业规范 and 法律责任、审计程序与方法、审计证据与审计工作底稿、企业内部控制与控制风险、审计风险评估与应对、审计抽样方法与审计业务质量控制等;第九章主要介绍注册会计师审计操作实务,其中主要以生产企业业务循环过程为核心内容;第十至十一章系统介绍了内部审计和政府审计的基本内容,其中重点介绍内部审计的基本定义、不同来源定义的比较、国际内部审计规范、中国内部审计准则、内部审计程序、政府审计的发展、政府审计程序、绩效审计理论与方法、经济责任审计等;第十二章主要介绍终结审计与审计报告。

本书可作为高等院校经济管理类专业教材,也可作为管理人员进修培训用书和在职财务审计人员业务参考书。

图书在版编目(CIP)数据

现代审计学/杨茁主编. —北京:北京大学出版社, 2015. 1

(21 世纪全国高等院校财经管理系列实用规划教材)

ISBN 978 - 7 - 301 - 25365 - 6

I. ①现… II. ①杨… 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 (2015) 第 007917 号

书 名	现代审计学
著作责任者	杨 茁 主编
责 任 编 辑	王显超
标 准 书 号	ISBN 978 - 7 - 301 - 25365 - 6
出 版 发 行	北京大学出版社
地 址	北京市海淀区成府路 205 号 100871
网 址	http://www. pup. cn 新浪微博: @北京大学出版社
电 子 信 箱	pup_6@163. com
电 话	邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 62750667
印 刷 者	北京富生印刷厂
经 销 者	新华书店
	787 毫米×1092 毫米 16 开本 19. 25 印张 446 千字
	2015 年 1 月第 1 版 2015 年 1 月第 1 次印刷
定 价	39. 00 元

未经许可,不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。

版权所有,侵权必究

举报电话: 010 - 62752024 电子信箱: fd@pup. pku. edu. cn

图书如有印装质量问题,请与出版部联系,电话: 010 - 62756370

21 世纪全国高等院校财经管理系列实用规划教材

专家编审委员会

主任委员 刘诗白

副主任委员 (按拼音排序)

韩传模	李全喜	王宗萍
颜爱民	曾 旗	朱廷珺

顾问 (按拼音排序)

高俊山	郭复初	胡运权
万后芬	张 强	

委员 (按拼音排序)

程春梅	邓德胜	范 徵
冯根尧	冯雷鸣	黄解宇
李柏生	李定珍	李相合
李小红	刘志超	沈爱华
王富华	吴宝华	张淑敏
赵邦宏	赵 宏	赵秀玲

法律顾问 杨士富

丛 书 序

我国越来越多的高等院校设置了经济管理类学科专业,这是一个包括理论经济学、应用经济学、管理科学与工程、工商管理、公共管理、农林经济管理、图书馆、情报与档案管理 7 个一级学科门类和 31 个专业的庞大学科体系。2006 年教育部的数据表明,在全国普通高校中,经济类专业布点 1518 个,管理类专业布点 4328 个。其中除少量院校设置的经济管理专业偏重理论教学外,绝大部分属于应用型专业。经济管理类应用型专业主要着眼于培养社会主义国民经济发展所需要的德智体全面发展的高素质专门人才,要求既具有比较扎实的理论功底和良好的发展后劲,又具有较强的职业技能,并且又要求具有较好的创新精神和实践能力。

在当前开拓新型工业化道路,推进全面小康社会建设的新时期,进一步加强经济管理人才的培养,注重经济理论的系统化学习,特别是现代财经理论的学习,提高学生的专业理论素质和应用实践能力,培养出一大批高水平、高素质的经济管理人才,越来越成为提升我国经济竞争力、保证国民经济持续健康发展的重要前提。这就要求高等财经教育要更加注重依据国内外社会经济条件的变化,适时变革和调整教育目标和教学内容;要求经济管理学科专业更加注重应用、注重实践、注重规范、注重国际交流;要求经济管理学科专业与其他学科专业相互交融与协调发展;要求高等财经教育培养的人才具有更加丰富的社会知识和较强的人文素质及创新精神。要完成上述任务,各所高等院校需要进行深入的教学改革和创新,特别是要搞好有较高质量的教材的编写和创新工作。

出版社的领导和编辑通过对国内大学经济管理学科教材实际情况的调研,在与众多专家学者讨论的基础上,决定编写和出版一套面向经济管理学科专业的应用型系列教材,这是一项有利于促进高校教学改革发展的重要措施。

本系列教材是按照高等学校经济类和管理类学科本科专业规范、培养方案,以及课程教学大纲的要求,合理定位,由长期在教学第一线从事教学工作的教师编写,立足于 21 世纪经济管理类学科发展的需要,深入分析经济管理类专业本科学生现状及存在的问题,探索经济管理类专业本科学生综合素质培养的途径,以科学性、先进性、系统性和实用性为目标,其编写的特色主要体现在以下几个方面:

(1) 关注经济管理学科发展的大背景,拓宽理论基础和专业知识,着眼于增强教学内容与实际的联系和应用性,突出创造能力和创新意识。

(2) 体系完整、严密。系列涵盖经济类、管理类相关专业以及与经管相关的部分法律类课程,并把握相关课程之间的关系,整个系列丛书形成一套完整、严密的知识结构体系。

(3) 内容新颖。借鉴国外最新的教材,融会当前有关经济管理学科的最新理论和实践经验,用最新知识充实教材内容。

(4) 合作交流的成果。本系列教材是由全国上百所高校教师共同编写而成,在相互进行学术交流、经验借鉴、取长补短、集思广益的基础上,形成编写大纲。最终融合了各地特点,具有较强的适应性。

(5) 案例教学。教材融入了大量案例研究分析内容,让学生在学习过程中理论联系实

际,特别列举了我国经济管理工作中的大量实际案例,这可大大增强学生的实际操作能力。

(6) 注重能力的培养。力求做到不断强化自我学习能力、思维能力、创造性解决问题的能力以及不断自我更新知识的能力,促进学生向着富有鲜明个性的方向发展。

作为高要求,经济管理类教材应在基本理论上做到以马克思主义为指导,结合我国财经工作的新实践,充分汲取中华民族优秀文化和西方科学管理思想,形成具有中国特色的创新教材。这一目标不可能一蹴而就,需要作者通过长期艰苦的学术劳动和不断地进行教材内容的更新才能达成。我希望这一系列教材的编写,将是我国拥有较高质量的高校财经管理学科应用型教材建设工程的新尝试和新起点。

我要感谢参加本系列教材编写和审稿的各位老师所付出的大量卓有成效的辛勤劳动。由于编写时间紧、相互协调难度大等原因,本系列教材肯定还存在一些不足和错漏。我相信,在各位老师的关心和帮助下,本系列教材一定能不断地改进和完善,并在我国大学经济管理类学科专业的教学改革和课程体系建设中起到应有的促进作用。

刘诗白

2007年8月

刘诗白 现任西南财经大学名誉校长、教授,博士生导师,四川省社会科学联合会主席,《经济学家》杂志主编,全国高等财经院校《资本论》研究会会长,学术团体“新知研究院”院长。

前 言

随着审计环境的变化,我国审计学科不断创新与发展。为了适应经济全球化和我国社会主义市场经济发展以及现代化企业制度的建设,我国高等院校在审计人才培养目标、培养模式和知识体系构建等方面都发生了深刻变化,这些变化与发展既给审计教学提出了新的挑战,又在很大程度上推动了审计学科的创新与发展。自20世纪80年代以来,我国高等院校在借鉴发达国家审计实务和审计研究成果的基础上不断丰富自己的教学和科研,为我国审计事业做出了巨大贡献。

审计学是一门综合性应用科学,它具有很强的理论性,同时具有相当个性化的实践性和多学科融合的技术性。审计学的理论性对审计实践进行了高度概括和科学总结,其实践性则主要体现于审计工作中,具有明显的经济和社会效果。审计学的技术性则表现为吸纳多学科成果,为审计活动提供了各种科学技术方法和手段。由于审计学是现代市场经济发展的产物,随着社会经济发展、人类文明进步、科学技术创新,审计学的外延不断扩大,其内涵也不断得到充实,审计的职能、目标与方法等也在发生变化,这些都为我国现代审计体系的建立和发展创造了良好的条件。

为了更好地适应审计环境变化和审计理论与实务的发展需要,很好地解决审计教学中的“三难”(审计的难教、难学和难考)问题,我们在本书中力争做到“三简”(简要基础知识、案例和基本方法、审计理论),但同时也力求做到给学生“三新”(审计的新知识、新问题和新方法)。因此,本书既借鉴了世界先进的审计理论与实践成果,也适时地总结了我国审计实践活动的新经验,使学生通过学习可以对审计体系有较全面的了解,并能够掌握最新的审计知识和技能。

为了实现《国家中长期教育改革和发展规划纲要(2010—2020年)》提出的“教育优先、育人为本、改革创新、促进公平、提高质量”的我国教育改革和发展思路,把育人为本作为教育工作的根本要求,黑龙江大学组织出版“十二五”规划教材,本书是其中入选教材之一。

本书在吸纳优秀审计学教材精华的基础上,尊重审计科学认知规律,形成了本书的鲜明特点。

1. 内容完整,结构系统,知识全面,深入浅出

本书以注册会计师审计为主线,重点围绕风险导向审计,简要系统地概述了现代审计学的基本理论、基本方法和基本技能,并对政府审计、内部审计的基本知识进行了系统的阐述。对审计体系的完整介绍,这也是作者在本书中的主要探索,它体现了这本书的全新特点。

2. 借鉴审计理论与实务的最新研究成果,突出内容的融合性与衔接性

本书突出了审计服务的国际化特征,并以此为主线分析了审计供给与需求的关系、审计市场的特征与服务范围、审计服务特色等内容。考虑到我国审计的国际化趋势,本书在

国际化背景下将我国审计环境融合在审计基本知识、基本方法和基本技能中,通过中西方审计基本定义、审计职能、审计准则和技术方法的比较,使读者更容易在本土化中认知西方先进的审计理论与技术。本书各章均突出重点并从多角度进行衔接说明,具有较强的融合性、直观性,增强了审计系统操作技术的易懂性。例如,将审计重要性的运用与审计计划、审计风险等内容相互衔接,并以重要性步骤为主线,明确了不同阶段的运用技巧和相关计算;注重了审计证据、审计风险与重要性的关系,并突出审计风险应对和措施的结合运用;以抽样审计为例,书中注重案例的引入以及技术操作细节的说明,并将审计技术方法简洁化。本书在各章开篇之前均安排导入案例,有利于展开案例教学,这些案例均经过认真筛选,具有较强的启发性和引导作用。

3. 在审计体系框架中围绕主线,突出重点和注意审计体系的完整性

本书以注册会计师审计为主线,同时兼顾审计体系的完整性,对政府审计和内部审计进行了较系统的介绍。随着国家经济安全问题越来越突出,政府审计的地位和作用也越来越重要。政府审计是国家利益的捍卫者、公共资金的守护者、反腐的利剑、权力监督的“紧箍咒”和国家经济安全风险的预警系统。因此,在书中我们特别突出地介绍了政府审计的这些职能。随着经济不断发展,企业经营风险增大,风险成为影响企业目标的主要因素。由于内部审计已经从传统的财务审计发展为以风险为导向的增值型审计,故内部审计的主要目标是对企业风险管理部门风险的识别、确认和应对等方面提出相应建议 and 对策,如改善风险管理存在的漏洞、健全风险管理政策、规避企业的风险、提高工作效率等,本书对内部审计相关内容也作了比较详细的讲解。

本书在内容安排、体例设计、写作方法等方面与国际接轨。本书结合审计教学特点,每一章都配以教学目标、教学要求、技能要点、基本概念和导入案例,更便于教师讲解和学生阅读、讨论与复习。本书在编写过程中结合了最新审计准则修订内容,在主要内容中充分展示了审计学最新的理论和实务研究成果。本书充分考虑到审计教学的现实需要,在书中大量运用图表,简明、形象地解析重点和难点问题,力图将审计理论与实际业务有机结合起来,以提高学生对实际问题的分析、判断和解决能力。

本书由黑龙江大学经济与工商管理学院、黑龙江省国家审计研究中心主任杨茁教授主编,具体分工:杨茁负责拟定写作原则、总体设计、总纂和定稿,并执笔第一、十、十一章;孙永军负责整理和协调,并执笔第二、七、八章;窦晓飞负责撰写第三、四、五、六、九、十二章。

本书编写历时近一年,我们认真学习,努力撰写,吸收了国内外审计学精华并结合自己多年在审计教学、审计理论研究的主要成果,使本书具有鲜明个性。

由于编者水平有限,书中难免存在缺点或不足之处,恳请读者批评指正。

杨 茁
2014年10月

目 录

第一章 审计的社会角色	1	第二节 注册会计师职业道德守则	45
第一节 为什么需要审计	2	一、中国注册会计师职业道德守则	
一、审计的起源	3	概述	45
二、审计的发展	3	二、审计独立性	48
第二节 变化环境中的审计	7	第三节 审计师的法律责任	52
一、审计与市场经济	7	一、注册会计师承担法律责任的	
二、审计目标	12	原因	52
三、审计准则规范	13	二、注册会计师法律责任的认定	53
第三节 公司治理与审计	15	三、注册会计师法律责任的种类	53
一、公司治理	16	本章小结	54
二、公司治理模式决定审计的功能	18	思考题	54
第四节 注册会计师执业能力	19	第四章 审计程序与审计方法	55
一、注册会计师的条件	19	第一节 审计目标	56
二、注册会计师职业能力框架	20	一、审计总体目标	56
本章小结	22	二、认定与具体审计目标	57
思考题	22	第二节 审计程序	58
第二章 审计市场与审计服务	23	一、接受业务委托	59
第一节 审计市场概述	25	二、计划审计工作	60
一、审计市场的形成	25	三、实施风险评估程序	61
二、审计服务供需关系理论	27	四、实施控制测试和实质性程序	61
三、审计市场需求与供给分析	29	五、完成审计工作和编制审计报告	61
四、审计市场供给服务的质量与		第三节 审计计划	61
衡量	30	一、总体审计策略	61
五、我国审计服务市场的特征	32	二、具体审计计划	65
第二节 审计服务范围与特色	33	第四节 审计方法	67
一、审计服务的范围	33	一、检查记录或文件	67
二、审计服务特色	35	二、检查有形资产	67
三、外部审计市场的特色化	37	三、观察	67
本章小结	38	四、询问	67
思考题	38	五、函证	67
第三章 审计职业规范和法律责任	39	六、重新计算	73
第一节 审计准则与审计质量控制	40	七、重新执行	73
一、中国审计准则	41	八、分析程序	73
二、审计质量控制	44	本章小结	78
		思考题	78

第五章 审计证据与审计工作底稿 79**第一节 审计证据** 81

一、审计证据的内涵 81

二、审计证据的类型 82

三、审计证据的特征 84

第二节 审计工作底稿 87

一、审计工作底稿概述 87

二、审计工作底稿的要素 89

三、审计工作底稿归档 92

本章小结 94**思考题** 94**第六章 内部控制与控制风险** 95**第一节 内部控制的产生与发展** 97

一、内部控制产生与发展动因 98

二、内部控制理论发展历程 99

第二节 内部控制的基本原理 101

一、内部控制整体框架 101

二、内部控制的目标 108

三、内部控制的分类 109

第三节 内部控制评价 110

一、内部控制评价的内涵与特征 110

二、内部控制评价的内容 111

三、内部控制缺陷的认定 111

本章小结 114**思考题** 114**第七章 审计重要性和风险评估与应对** 115**第一节 审计重要性** 117

一、审计重要性的内涵与判断流程 117

二、审计重要性的确定 118

三、错报分类与评估 121

第二节 审计风险 124

一、审计风险的定义 124

二、审计风险的内容 124

三、重要性水平与审计风险及审计证据的关系 125

第三节 重大错报风险评估与应对 125

一、风险评估程序 125

二、了解被审计单位及评估其环境 128

三、评估重大错报风险 132

四、与管理层和治理层的沟通、

记录 134

五、控制性测试 135

六、实质性测试 140

本章小结 142**思考题** 143**第八章 审计抽样技术与业务质量****控制** 144**第一节 审计抽样概述** 145

一、审计抽样内涵与特征 145

二、审计抽样主要应用方法 147

三、统计与非统计抽样在实务中的
样本选取方法 149

四、审计抽样的步骤 151

第二节 审计抽样的实际应用举例 156

一、属性抽样 156

二、变量抽样 162

第三节 审计抽样中的业务质量控制 165一、对抽样风险和非抽样风险的
考虑 165二、获取证据时对抽样和其他选取
测试项目方法的考虑 167**本章小结** 169**思考题** 169**第九章 注册会计师审计操作实务** 170**第一节 销售与收款循环审计** 172

一、销售与收款循环的特点 172

二、销售与收款循环的内部控制和
控制测试 176

三、销售与收款交易的实质性程序 181

四、营业收入的实质性程序 184

五、应收账款的实质性程序 186

六、坏账准备的实质性程序 189

第二节 采购与付款循环审计 190

一、采购与付款循环的特点 190

二、采购与付款循环的内部控制和
控制测试 193

三、应付账款的实质性程序 195

四、固定资产的实质性程序 197

第三节 生产与存货循环审计 199

一、生产与存货循环的特点 199

二、生产与存货交易的内部控制与控制测试	201	三、环境与政府审计的发展	252
三、生产与存货循环的实质性程序	202	第二节 政府审计的基本概念及方法	253
四、存货的实质性程序	204	一、政府审计的概念和作用	253
第四节 筹资与投资循环审计	210	二、政府审计的权限和目标	254
一、筹资与投资循环的特点	210	三、政府审计准则	255
二、投资活动的内部控制与控制测试	212	第三节 政府审计程序	255
三、筹资活动的内部控制与控制测试	213	一、审计计划阶段	256
四、投资与筹资循环实质性程序	214	二、政府审计准备阶段	257
第五节 货币资金审计	216	三、政府审计的实施阶段	257
一、货币资金审计概述	216	四、政府审计的终结阶段	258
二、库存现金审计	217	五、政府审计报告阶段	258
三、银行存款审计	219	第四节 政府经济责任审计	259
本章小结	221	一、经济责任审计的产生与发展	260
思考题	221	二、政府经济责任审计目标	262
第十章 内部审计的进步	222	三、经济责任审计程序与评价	263
第一节 内部审计的演进	223	第五节 政府绩效审计	265
一、内部审计：一个重要的职业	223	一、西方绩效审计产生的动因与基础	265
二、内部审计的作用	228	二、绩效审计的内涵与外延	267
三、内部审计的发展	232	三、绩效审计的对象及方法	270
四、内部审计的范围	232	本章小结	272
第二节 内部审计定义与比较	233	思考题	272
一、内部审计定义	233	第十二章 终结审计与审计报告	273
二、内部审计定义比较	237	第一节 终结审计	274
第三节 内部审计准则	238	一、终结审计概述	274
一、国际内部审计基本规范	238	二、考虑持续经营假设	277
二、中国内部审计准则	239	三、或有事项审计	279
三、中国内部审计准则基本内容	240	四、期后事项	280
第四节 内部审计程序	241	五、书面声明	282
一、审计准备阶段	241	第二节 CPA 标准审计报告范式	284
二、审计实施阶段	241	一、审计报告概述	284
三、审计终结阶段	241	二、CPA 标准审计报告的基本内容	285
四、后续审计阶段	242	第三节 CPA 非标准审计报告范式	288
本章小结	242	一、非无保留意见的含义	288
思考题	243	二、确定非无保留意见的类型	288
第十一章 政府审计的变革	244	三、非无保留意见的审计报告的格式和内容	289
第一节 政府审计概述	245	四、审计报告的强调事项段	292
一、政府审计的产生与发展	245	五、其他事项段	292
二、政府审计的本质	249	本章小结	293
		思考题	293
		参考文献	294

第一章 审计的社会角色

教学目标

通过本章的学习，了解审计活动产生的社会经济背景；了解审计类型及活动特点；了解会计和审计活动的联系以及社会环境的变化对审计变革的作用。理解审计的含义、特征；认识我国审计工作的对象；认识审计在市场经济中扮演的角色。了解审计工作规范，掌握审计准则的基本内容。

教学要求

【本章教学要点】

知识要点	能力要求	相关知识
(1) 市场经济与审计 (2) 审计起源与发展 (3) 审计体系 (4) 审计定义与审计目标	重点掌握	(1) 受托责任理论 (2) 财务报表审计 (3) 政府审计、内部审计和注册会计师审计在市场经济中的地位和作用
(1) 注册会计师职业能力的内涵及框架 (2) 会计与审计的关系 (3) 增信、验证与审计	重点理解	(1) 《中国注册会计师独立审计准则》 (2) 权力制衡与政府审计模式 (3) 审计准则体系(政府审计准则、独立审计准则、内部审计准则)

【本章技能要点】

技能要点	掌握程度	应用方向
(1) 审计定义 (2) 审计体系 (3) 审计准则	重点掌握	(1) 了解审计活动产生的社会经济背景 (2) 了解目前存在哪些不同类型的审计活动及其特点 (3) 了解会计和审计活动的联系和区别
(1) 辨别不同类型的审计 (2) 风险识别	重点理解	结合当前经济社会现状，对不同类型审计活动如何发挥各自作用有初步认识

知识的历史犹如一支伟大的复音曲，在这支曲子里依次响起各民族的声音。

——歌德



基本概念

审计(auditing)；注册会计师(certified public accountant, CPA)；政府审计(government audit, GA)；内部审计(internal audit, IA)；财务报表审计(financial statement auditing)；验证(attestation)；增信服务(assurance service)；注册会计师审计(certified public accountant audit, CPAA)；经济责任关系(accountability relation)；审计目标(audit objective)



导入案例

审计能否帮助我们解决难题？

张欣、王彦和李冈三个大学同学在工作几年之后准备再次创业。三人认真分析了当地居民生活水平和消费观念，准备开设一家咖啡店，并开始创业计划。经过市场调研后，他们选定适合的经营地点，办理相关营业执照和有关手续，开业资金由三人平均缴付作为投资基金。由于张欣和王彦对现有的工作状态还比较满意，而李冈由于单位效益不佳，正准备辞职。因此三人决定由李冈负责咖啡厅的经营。经商定，李冈的工资为每月 3000 元，税后利润的 10% 作为李冈负责咖啡厅经营的业绩奖励，其余部分三人平均分配。咖啡厅开业初的两个月，张欣和王彦时常到店里帮忙，但由于二人工作较忙，以后很少顾及咖啡厅的经营。到了年底，李冈将会计报表拿给张欣和王彦，并告知，咖啡厅经营业绩不佳，不如当初设想，只能勉强维持收支平衡，一年的经营没有利润。不久，张欣的一位朋友告知，三人合伙的咖啡厅经营火爆，业绩应当不错。张欣和王彦不解：咖啡厅的经营业绩究竟如何？王彦提出：“我就职的公司每年年末聘请注册会计师进行审计，评价公司的经营业绩和财务状况，然后才能确定如何进行利润分配。我们也可以聘请会计师事务所帮助我们审计咖啡厅的经营业绩究竟如何？”但是张欣很疑惑，注册会计师究竟是做什么的？审计能否帮助我们解决这个难题？

点评：

你读过这个小案例是否也会产生疑问：审计是一项什么活动？它能否发现经营或者财务报表上的问题？审计能否使信息对称？能否通过审计活动降低代理风险？这些问题都将在本章和以后各章进行解答。

第一节 为什么需要审计

经济全球化发展的趋势使审计准则国际趋同的进展迅速。由于不断变化的环境使企业经营过程的不确定性增大，审计被引入商业风险分析技术、强调经营风险、公司治理、财务报告质量要求、保证服务和保障国家经济安全等的更多新兴内容及形式。人们对审计质量提出更高要求，希望审计人员能够发现严重的舞弊行为，对经营风险及管理风险进行评估，对重大项目进行绩效评价，能够预警和降低国家经济安全风险等。

一、审计的起源

审计史学家理查德·布朗(Richard Brown)曾指出:“审计的起源可以追溯到与会计起源相距不远的时代”。

在古代中国、古希腊和古罗马都有审计活动的存在。审计在拉丁文中的原意是“听”,“审计师”的含义就是“听证者或聆听者”。西方人类学家已经发现的有记录的审计活动可以追溯到巴比伦时期(公元前 3000 年左右)。

人类社会在发展过程中,随着社会生产力及生产关系的不断发展,出现了私有制。当生产力和生产关系发展到一定阶段时,私有财产的所有者因能力、技术、地域、经济、法律等诸多因素限制无法自己运用其财产从事经营,或者在保管、使用这些财产时,财产所有者为了获取更多利益而授权给其他人进行生产经营活动获取相应的收益,这就出现了财产所有权与经营权相互分离的状态。两权分离产生的受托责任为审计活动提供了客观基础。

国家形成后,在两权相对分离的条件下,财产所有者(国王)受环境、能力、或其他因素的制约,将财产的经营、管理权委托给其管理者(各级官吏),它们之间形成一种责任关系,这种责任关系就是受托责任关系。这种责任关系一旦建立,所有者在无法亲自审核财产和管理情况时,必须要有一个具有独立(主要指独立于受托者)的第三方来实施审核,以证实受托方所提供的报告的可信程度,这项审核活动就是国家审计。

在世界文明古国中,当埃及、古巴比伦、古希腊和古罗马这些人类文明发源地进入到奴隶制经济发展阶段时期,奴隶主统治者授权各级官吏管理国家事务,统治者为保持其统治地位,发展财政经济,防止官吏腐败堕落,就已经设置了官厅审计机构——审计局,并设有专门负责经济监督的审计官员一职。

在我国,强盛的奴隶制国家西周就设有从事政府审计的“宰夫”官职,负责审查各官吏财政收支,监视官吏严格遵守和执行朝法,对发现的违法乱纪行为,可以向上级甚至周王报告,请求加以诛罚。这就是最初的审计活动,也是政府审计的雏形。

二、审计的发展

(一) 政府审计的确立

随着社会经济环境的变化,官厅审计不断发展。法国在中产阶级大革命前就设立了审计厅,英国于 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, GAO)。我国在秦汉时期设有“御史大夫”,隋唐时期设有“比部”,宋代设审计司(院)并最早提出“审计”一词。元、明、清时期封建政权设有监管审计的部门,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。中华人民共和国成立之后,于 1983 年成立国家审计署。

现代国家审计隶属于国家政权机构,因此也称为政府审计。政府审计主要负责对政府机构的财政、财务收支、重点项目的资金及专项资金使用情况、领导干部经济责任履行情况进行审计,也对国有企业或国有控股企业进行审计。

按照民主政治中的立法、司法和行政三权鼎立的权力制衡思想,不同国家将政府审计纳入不同权力体系,以此划分为立法模式、司法模式、行政模式和独立模式四种类型。

1. 立法模式

立法模式起源于英国,成熟于美国。这种模式主要特点:按照法律程序赋予审计机关权限。审计机关对议会负责和报告,不受行政当局控制和干预,独立于政府行政部门,是议会对行政部门进行监督的工具。目前加拿大、澳大利亚、奥地利、以色列、挪威、埃及、俄罗斯等国家采用该模式。

2. 司法模式

司法模式起源于法国,现在多被一些西欧国家、南美国家采用。这种模式主要特点:审计机构拥有司法权,审计人员享有司法地位,是为加强审计地位及作用,从而加强政府审计职能。这一模式下,审计机关就是审计法院,是具有终审权的权威组织,地位仅次于最高法院,是独立的、介于司法与行政之间的最高审计司法机构。

3. 行政模式

行政模式主要被苏联和东欧、北欧一些国家所采用。这种模式主要特点:政府审计部门是国家行政部门的一部分,即对国家领导人负责。该审计模式不同于其他审计模式,不是一个权力体系对另一个权力体系的监督,而是政府行政权力体系下的自我监督,我国政府审计属于此类型。我国于2006年修正的《中华人民共和国审计法》中明确规定:“国家实行审计监督制度,国务院和县级以上地方人民政府设立审计机关。”这清楚地表明我国政府审计属于行政模式。

4. 独立模式

独立模式是由德国、日本结合本土的政治实践和审计传统创造出的类型。这一模式的主要特点:审计机关独立于立法权、司法权、行政权之外,不偏不倚,公正地行使监督职能。德国是这一类型最早实践者,其联邦审计院既不属于立法部门,也不属于司法部门,而是独立的财务监督机构,只对法律负责。作为顾问,为立法部门和政府部门提供帮助。独立模式超然于三权之外,它对行政体系的监督是同时服务于立法和司法部门,具有政治上的中立和较强的宏观职能。

(二) 注册会计师审计的形成

注册会计师审计也称民间审计、独立审计或者社会审计。该类型审计主要是受企业或组织的委托,由独立核算的会计师事务所担负审计工作。

注册会计师审计最早产生于英国。英国工业革命时期,审计正处于变革过程中,资本主义商品经济秩序的形成,股东和债权人与企业管理当局新型经济责任关系的确立,给英国注册会计师审计职业的演化与形成提供了良好的基础。

18世纪下半叶至19世纪末,在欧洲工业革命推动下,企业或其他类型组织规模不断扩大,并诞生了股份有限公司。在企业经济权责关系中出现了与政权组织相似的资源 and 权力委派,尤其是经营管理权和所有权分离的股份制企业组织形式的出现,使股东等资源所

有者也有着将资源委托经营管理者管理以及监督的需要。由于公司管理部门与股东之间潜在的利害冲突，股东对公司管理部门提供的财务报表存有怀疑，因此需要独立第三者审查，证实其可靠性。1720 年英国“南海公司事件”发生，1721 年英国议会聘请职业会计师查尔斯·斯纳尔进行审计，促使了英国注册会计师职业的形成。1853 年，爱丁堡会计师协会成立，1880 年的英格兰和威尔士特许会计师协会成立，这标志着注册会计师职业的规范。注册会计师审计的产生就是维护所有者利益，通过提供可靠的会计信息，帮助投资者做出正确的决策。

1862 年，英国的公司法规定，股份有限公司应依法进行年度审计，股东可以聘请会计师或其他专家对公司的会计记录和财务报表进行审查，向股东提交审计报告。注册会计师审计地位的确定将审计发展纳入到新的经济框架内，注册会计师审计迅速发展。其责任关系如图 1.1 所示。

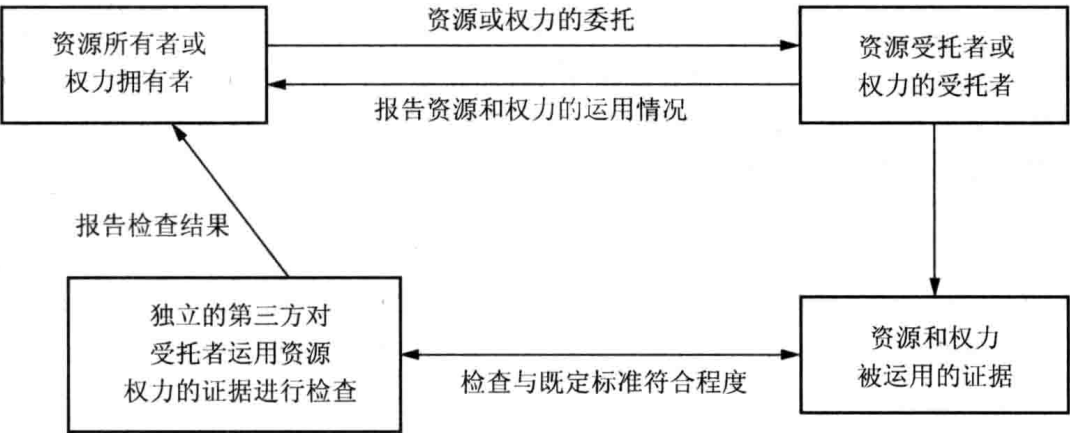


图 1.1 审计相关方之间关系

由于审计环境的变化和发展，促使了注册会计师审计模式和方法的演进经历了账项基础审计、制度基础审计、风险导向审计等不同阶段。

1. 账项基础审计

账项基础审计发展经历了以下阶段。

1) 详细审计阶段

为了防止企业职工的舞弊而对其大量的账簿记录进行逐笔检查核对。其特点：注册会计师审计已经由任意审计转向法定审计；审计的目的是查错防弊，保护企业财产的安全完整；审计的方法是对会计账目进行逐笔审计；审计报告使用人主要是企业股东等。

2) 资产负债表审计阶段

企业负债表是帮助贷款人及其债权人了解企业信用的主要依据，因此，资产负债表审计成为这一阶段的审计重心。其特点：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；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，更突出了债权人。

3) 会计报表审计阶段

由于世界经济危机爆发，大批企业倒闭，投资者和债权人蒙受了巨大损失。企业利益