

1
高等学校“十二五”规划教材
经济管理系列



审计学

吴良海 主编
孙璨 杨业中 副主编

赠送课件

(第2版)

SHENJI XUE



清华大学出版社
<http://www.tup.tsinghua.edu.cn>



北京交通大学出版社
<http://press.bjtu.edu.cn>

高等学校“十二五”规划教材·经济管理系列

审计学

(第2版)

吴良海 主编

孙 璨 杨业中 副主编



01950234



清华大学出版社

北京交通大学出版社

· 北京 ·

内 容 简 介

本书根据我国 2006 年颁布、2010 年修订的新会计、审计准则,立足于现代风险导向审计模式,系统阐述了审计基本理论知识、基本审计程序与实务操作方法。全书共分 12 章,包括:导论、审计职业规范、审计法律责任、审计目标的实现过程与方法、审计抽样、审计证据与审计工作底稿、审计计划与审计重要性、审计风险评估及其应对、内部控制测试、交易循环的实质性程序、审计报告和电子商务环境下的审计。

本书结构严谨、体例新颖、内容丰富、重点突出、案例翔实,具有较强的可读性。其适用范围较广,包括:作为审计、注册会计师(专门化)等专业基础课教材;作为会计、财务管理、资产评估等财会类和其他经济管理类专业学生的审计学课程通用教材;作为各级注册会计师协会及会计师事务所培训教材;作为注册会计师(含非执业会员)、其他从业人员、CPA 考生等相关人士学习、研究新准则,进行审计知识体系、实务技能更新的继续教育和自学参考用书。

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 13501256678 13801310933

图书在版编目(CIP)数据

审计学/吴良海主编. —2 版. —北京:清华大学出版社;北京交通大学出版社,2013.5
(高等学校“十二五”规划教材·经济管理系列)

ISBN 978-7-5121-1224-7

I. ①审… II. ①吴… 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 233424 号

责任编辑:黎 丹

特邀编辑:张 明

出版发行:清华大学出版社 邮编:100084 电话:010-62776969

北京交通大学出版社 邮编:100044 电话:010-51686414

印 刷 者:北京时代华都印刷有限公司

经 销:全国新华书店

开 本:185×260 印张:24 字数:603 千字

版 次:2013 年 5 月第 2 版 2013 年 5 月第 1 次印刷

书 号:ISBN 978-7-5121-1224-7/F·1102

印 数:1~4 000 册 定价:38.00 元

本书如有质量问题,请向北京交通大学出版社质监组反映。对您的意见和批评,我们表示欢迎和感谢。

投诉电话:010-51686043, 51686008; 传真:010-62225406; E-mail: press@bjtu.edu.cn。

代 序

经济与社会的不断发展为理论工作者的研究提供了肥沃的土壤，他们一方面从中吸取有益成分，另一方面进一步推动理论的完善和发展。

近年来，我国高等教育的各个领域和学科都发生着日新月异的变化，在教育思想和观念、教育方法和手段等方面都有了较大的进步，取得了丰硕成果。课程教学改革的推进、大学教育国际化进程的加快，双语教学的展开，案例教学的引用，教学方法、方式的灵活多样，对教材内容也提出了更新更高的要求。

北京交通大学出版社长期以来致力于高等教育所需教材的建设和出版，特别是在经济管理学科领域，优秀品种数量多、销量大，在业界具有良好的声誉。此次出版社根据当前高等教育的实际需求，结合社会发展的需要，对已有产品进一步优化、整合、完善、再版，形成一套紧跟国际发展步伐又适合我国国情的“高等学校‘十二五’规划教材·经济管理系列”教材。

该系列教材涉及市场营销、财会、人力资源等专业，具体包括约 20 种。参编者都是多年来一直从事一线教学的专职教师，具有丰富的教学经验和写作经验。

该系列教材具有以下特点。

1. 在内容选取上，进一步优化阅读材料，精选案例分析，合理安排课后练习，从而使其更加充实和完善。该系列教材多数是以往深受广大一线教师所喜欢的畅销书的再版，单本书最高销量已经超过 8 万册。

2. 在编写风格上，突出基础性和先进性，反映时代特征，强调核心知识，结合实际应用，理论与实践相结合。

3. 在内容阐述上，强调基本概念、原理及应用，层次分明，突出重点，注重学生知识运用能力和创新意识的培养。

4. 配套教学资源丰富，出版社为编者、读者、发行者提供了一个及时、方便的交流平台。

该系列教材的出版不仅进一步适应了高等学校经济与管理类专业的本科教学需要，也为广大从事经济、贸易、财会等工作的人员提供了更新更好的参考读物，相信一定会得到广大读者的认同。

中国工程院院士
技术经济专家
北京交通大学教授

徐嘉波
2013.4.2

前言

撰写一本充分展现现代审计理论研究和实践成果、理论与实务有机融合且易教易学的审计学科入门教材，一直是我们多年的愿望。2003年底，国际审计与鉴证准则理事会针对近年来企业经营环境变化带来巨大审计风险的客观现实，及时出台了4个审计风险准则，用以指导注册会计师有效地识别、评估和应对审计风险。新的审计风险准则对传统审计风险模型进行了修正，强调注册会计师应注重从宏观层面上把握财务报表存在的重大错报风险。可以说，对于审计环境变化的应对，国际审计准则有了重大的突破。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，加速实现与国际审计准则趋同的指示，中国注册会计师协会根据国际审计准则的变化精神，新制订了22项准则，并对原准则体系中的26项进行了必要的修订和完善，于2006年2月15日发布，自2007年1月1日起在所有会计师事务所施行。这套新审计准则的发布，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。2010年11月1日，财政部批准、发布了由中国注册会计师协会修订的《中国注册会计师审计准则第1101号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》等38项准则（财会〔2010〕21号文），并规定自2012年1月1日起施行，旨在进一步规范注册会计师的执业行为，提高执业质量，维护社会公众利益，促进社会主义市场经济的健康发展。修订后的新审计准则体系，结构更加科学，内容更加全面，语言更加明晰，更加注重风险识别和应对，适用范围更加广泛，实现了与国际审计准则的持续全面趋同。

本书就是在这一重大审计改革背景下，在对新审计准则及其指南的深入研究基础上，基于上述愿望，秉承“深入浅出、联系实际”的编写思想，组织相关高校资深专业教师所撰写的一本最新审计学教材。

在长期的教学实践中，我们先后使用或接触过不少审计学教材。这些教材的优点自不待言，然而它们也或多或少存在着诸如理论分析薄弱、内容“千人一面”、行文不够简洁、体例僵化单调等缺陷或不足。本书继承了上述教材的优点，注意克服普遍存在的缺陷与不足，突出体现了本书的以下特点。

一、结构严谨

全书共设12章，以风险导向理念为脉络，系统介绍和总结了现代风险导向审计的基础理论、基本程序与基本方法。导论部分在对中外审计产生与发展做客观描述的基础上，从国际流行的审计概念结构的视角，阐述了审计本质、审计目标、审计假设、审计信息的质量要求等审计基本理论与基本方法；第2、3章详细讨论了包括审计技术规范、职业道德规范和法律规范在内的审计规范体系；第4~6章专门介绍了审计过程与取证方法；第7~11章系

统阐述了在了解被审计单位及其环境的基础上,实施现代风险导向审计的基本审计程序,即计划审计工作、风险评估、内部控制测试、交易循环的实质性程序和出具审计报告;第12章专门讨论了电子商务环境下的审计。编写者本着严谨的写作态度,笔法深入浅出,特别注意结合审计研究和实践的最新成果与进展,关注国家近期出台的有关政策法规,充分体现与吸纳最新会计、审计准则的内容,注重理论与实务的有机融合。

二、体例新颖

本书注意吸纳中西方优秀教材撰写体例的优点,各章首设“本章要目”,并通过一个鲜活而有趣的“引例”导入该章主要议题;根据行文的具体内容提供了相应的“阅读材料”、“阅读案例”、“小提示”、“不同观点”等,目的是开阔专业视野,突出教材重难点,启发读者深入思考,提升专业教材的可读性;各章末尾设“本章小结”、“复习思考题”、“案例分析题”,借以巩固学习成果,引导进一步的课外阅读。为方便教学,本教材还提供了部分案例分析题答案,供学习者参考。

三、操作性强

众所周知,审计实践活动的操作性很强,审计学教材如何体现与加强这种操作性并与实务相接轨,是我们长久思考与探索的一个问题。我们的基本主张是“夯实基础、强化实践、突出案例分析”,本书紧扣这一主张进行整体架构与撰写体例设计。我们期望借助严谨的框架设计、前瞻的理论分析、有趣的阅读材料、生动的案例分析、恰当的业务提示与准确简洁的行文,革除现有教材存在的种种缺陷与不足,实现我们的上述基本主张。

本次修订由吴良海担任主编,孙璩、杨业中担任副主编,具体分工如下:第1章,吴良海;第2、3、12章,孙璩;第4、6章,郭李特;第5、9章,杨业中;第7、8章,韦能亮;第10、11章,洪泽淀。最后由吴良海对全书各章修订稿进行修改、补充并定稿。

本书第1版由吴良海、王锴担任主编,其他编写人员包括刘素珍、刘英、李凤美、朱存梅、章坤、陈昌龙。感谢第1版作者所付出的辛勤劳动!

本书在编写过程中参考了大量审计学教材与相关著述,编写人员尽可能一一注明作者与出处,在此深表谢忱!感谢北京交通大学出版社责任编辑黎丹的大力支持与热情鼓励!正是这种支持与鼓励才使得本书得以早日面世。

本书配有教学课件和相关的教学资源,有需要的读者可以从网站 <http://press.bjtu.edu.cn> 下载或与 cbsld@jg.bjtu.edu.cn 联系。

我国的市场经济正处在一个飞速发展的阶段,会计、审计法规与行业准则尚在发展变化与进一步完善之中,因此本书只是基于当前国内外环境与可获得的文献资源对审计基本理论与方法体系所作的一种总结与阐述。但汲深绁短,学识有限,加以本书编写时间比较仓促,尽管我们已经付出了最大的努力,不妥之处恐怕仍难避免,欢迎广大读者不吝批评指正,以便再版时予以修订、完善!

编 者

2013年4月

目 录

第1章 导论	(1)
1.1 审计产生与发展	(1)
1.2 审计概念结构	(12)
1.3 风险导向审计	(23)
1.4 审计学专业课程体系	(28)
◇ 本章小结	(29)
◇ 复习思考题	(30)
◇ 案例分析题	(30)
第2章 审计职业规范	(33)
2.1 审计准则	(34)
2.2 职业道德准则	(44)
2.3 质量控制准则	(54)
2.4 继续教育制度	(62)
◇ 本章小结	(65)
◇ 复习思考题	(66)
◇ 案例分析题	(66)
第3章 审计法律责任	(68)
3.1 审计法律责任产生的原因	(69)
3.2 美国审计法律责任概览	(79)
3.3 我国审计法律责任的规定	(86)
3.4 审计法律责任的防范	(91)
◇ 本章小结	(95)
◇ 复习思考题	(96)
◇ 案例分析题	(96)
第4章 审计目标的实现过程与方法	(98)
4.1 审计过程	(100)
4.2 计划实施进一步审计程序及其他程序	(102)

4.3 审计方法	(104)
4.4 审计判断	(113)
◇ 本章小结	(120)
◇ 复习思考题	(120)
◇ 案例分析题	(121)
第5章 审计抽样	(122)
5.1 审计抽样概述	(122)
5.2 控制测试中抽样技术的运用	(134)
5.3 实质性程序中抽样技术的运用	(140)
◇ 本章小结	(144)
◇ 复习思考题	(145)
◇ 案例分析题	(146)
第6章 审计证据与审计工作底稿	(147)
6.1 审计证据	(149)
6.2 审计工作底稿	(159)
◇ 本章小结	(169)
◇ 复习思考题	(169)
◇ 案例分析题	(170)
第7章 审计计划与审计重要性	(171)
7.1 审计业务约定书	(172)
7.2 审计计划	(177)
7.3 审计重要性	(183)
◇ 本章小结	(191)
◇ 复习思考题	(191)
◇ 案例分析题	(192)
第8章 审计风险评估及其应对	(195)
8.1 审计风险	(196)
8.2 风险评估程序、信息来源及项目组内部的讨论	(200)
8.3 了解被审计单位	(202)
8.4 评估重大错报风险	(208)
8.5 风险应对	(213)
◇ 本章小结	(216)
◇ 复习思考题	(216)
◇ 案例分析题	(217)

第9章 内部控制测试	(218)
9.1 内部控制概述	(219)
9.2 内部控制测试	(228)
9.3 交易循环的内部控制测试	(243)
◇ 本章小结	(253)
◇ 复习思考题	(254)
◇ 案例分析题	(254)
第10章 交易循环的实质性程序	(256)
10.1 实质性程序概述	(257)
10.2 销售与收款循环的实质性程序	(263)
10.3 采购与付款循环的实质性程序	(279)
10.4 存货与仓储循环的实质性程序	(292)
10.5 筹资与投资循环的实质性程序	(299)
◇ 本章小结	(310)
◇ 复习思考题	(311)
◇ 案例分析题	(312)
第11章 审计报告	(314)
11.1 完成外勤审计工作	(314)
11.2 与治理层沟通	(319)
11.3 审计报告的意义、种类与格式	(321)
11.4 影响审计报告意见类型的各种事项	(327)
11.5 特殊目的审计报告	(334)
◇ 本章小结	(335)
◇ 复习思考题	(336)
◇ 案例分析题	(336)
第12章 电子商务环境下的审计	(340)
12.1 电子商务环境对审计的影响	(342)
12.2 电子商务环境下的审计技术与方法	(347)
12.3 电子商务环境下的审计风险及其应对	(355)
◇ 本章小结	(365)
◇ 复习思考题	(367)
◇ 案例分析题	(367)
附录A 案例分析题参考答案(部分)	(369)
参考文献	(373)

第1章

导论

本章要目

- 审计的产生与发展
- 审计的概念结构
- 风险导向审计
- 审计学专业课程体系

引例

公元2006年4月11日，有一个名叫ZHT的审计员死了，死得轻于鸿毛。刚刚出炉的新闻这样透露他的死因：“河北沧州一审计员连续接受电力部门招待猝死酒店”（《中国青年报》7月29日）。细心的人们应当注意到，从ZHT之死到这一“旧闻”的昭示天下，已经有百余日了。这大概可以说明，审计员之死及其死亡的细枝末节是不宜声张的。按人之常情，一个人死后人们通常都不会吝嗇对他的赞美之词，以显示生者对死者的永别是多么的依依不舍。但ZHT却无法享受这样的待遇了，仅凭“审计员”和“喝酒猝死”这两个特征，就足以令千夫所指。现在，人们集中精力蔑视他的死亡，事实上就是声讨一个审计员接受被审计单位宴请这一可耻行径。对于沧州审计员喝酒死亡，审计组与被审计单位似乎见惯不怪，照常按计划“烟花三月下扬州”，奔赴那美丽的瘦西湖而去。他们对吃喝至死的冷漠程度，你不目瞪口呆也不行！

（资料来源：中华会计网校（<http://www.chinaacc.com>），作者：椿桦，有改动）

讨论题

1. 审计是干什么的？有何特点？
2. 审计人员与被审计单位之间究竟应当保持一种什么样的关系？

1.1 审计产生与发展

所谓审计，就是由具备专业胜任能力的独立人员客观地收集和评价有关经济活动与经济事项认定的证据，以便证实这些认定与既定标准的吻合程度，并将其结果传达给利害关系人

的一个系统的过程^①。在人类社会文明的历史长河中,审计活动源远流长,从我国夏商时代和古埃及审计的萌芽算起,已有四五千年。进入20世纪后,审计活动在世界范围内获得了迅速、全面的发展。从组织形式上,现已形成国家(政府)审计、内部审计和注册会计师审计三足鼎立之局面;在基本目标与内容上,现已形成以财务审计、法纪审计和绩效审计三者为核心的多元审计体系^②。

1.1.1 国家(政府)审计的发展历程

受托经济责任关系^③的存在是古今中外审计产生与发展的根本动因。杨时展教授指出,审计正是“因受托(经济)责任的发生而发生,又因受托(经济)责任的发展而发展”的^④。为了维护国家机器运转,历史上的奴隶制和封建制国家的统治者(授权人)需要逐级委派大小官吏(受权人)向被统治者征收税赋,由此形成委托受托经济责任关系。为了保证这种受托关系能够井然有序及这种受托经济责任能够得到全面有效的履行,授权人就有必要委派独立于税务官员的其他官吏,监督、控制税务官员的税赋收支活动与记录,从而产生了早期的官厅审计(国家审计)活动。

据考证,我国审计萌芽于夏禹时代,即公元前21世纪。《史记·夏本纪》载:“自虞、夏时,贡赋备矣。或言禹会诸侯江南,记功而崩,因葬焉,命曰会稽。会稽者,会计也。”会稽,“会聚以考核验证”之意,即稽查、验证各诸侯王治水、政绩考功和缴纳的贡赋。西周(公元前1066—前771年)在天子周王之下设天官(冢宰)、地官(司徒)、春官(宗伯)、夏官(司马)、秋官(司寇)、冬官(司空)六官。其中,国家财会机构包括:地官司徒系统(掌管财政收入)、天官冢宰系统(掌管财政支出、会计核算、审计监督等)。冢宰为天官之长、六官之总,相当于后世的宰相。天官之下设小宰和司会,司会掌管会计,小宰掌管财务、财政筹划及支出、政治经济监察。小宰之下设宰夫,实地审核周王朝的各项财物出入,稽查官吏治绩,监督整个王朝的财政收支情况,发现违法乱纪可越级向天官冢宰或周王报告。西周独立于财会部门之外设立“宰夫”一职,行使就地稽查之权,履行财政经济的监督职能,标志着我国政府审计的产生。

秦汉时期是我国封建社会的建立与成长时期。为适应社会经济的发展,秦汉在中央设御史大夫,监察全国民政、财政及财物审计事项,在地方设御史、刺史、司隶校尉等负责监察事务,从而较系统地建立了由御史大夫自上而下进行的御史监督制度。同时,产生于春秋时期的“上计”制度^⑤日臻完善。西汉时制定“上计律”,使之有法可依。上计制度规定,每年各郡由郡太守或上计官员主持召开上计会议,审理各县呈报的上计报告,然后诣京上计。中央由御史大夫审理诸郡的上计报告,并由皇帝亲临授计,评论功过。

秦汉时期,由御史大夫自上而下进行的御史监督制度和由诸郡县自下而上进行的上计制

① 吕先铭. 审计. 成都:西南财经大学出版社,2006.

② 蔡春. 审计理论结构研究. 大连:东北财经大学出版社,2001.

③ 受托责任关系就是财产经营权由委托者转移至受托者所引致的委托受托双方相关权利、义务和责任的契约关系,是审计的历史起点与逻辑起点。

④ 文硕. 世界审计史. 北京:中国审计出版社,1990.

⑤ 所谓“上计”制度,就是皇帝亲自参加听取和审核各级地方官吏的财政会计报告,以决定赏罚的制度。

度,形成了一个上下贯通的由中央控制全国的监察系统,我国审计制度得以确立。但在秦汉官制中,尚无专司审计职责的机构与官员,此时的审计建制仍属初步发展时期。

隋、唐至宋是我国封建社会繁荣与经济持续发展时期。这一阶段,中央集权不断加强,设有专门审计机构从事审计监督,审计建制渐趋完备。隋、唐两代在刑部之下设比部,与司法监督并列,是我国最早的独立于财政机关以外的审计监督机关。宋前历代王朝用“考”、“比”、“勾覆”等词表示审查、考核之意,宋太宗淳化三年(公元992年),审计机构由诸军、诸司、专勾司更名为“审计司(院)”,这是我国“审计”一词的最早起源。

元、明、清时期,君主专制日益强化,我国古代审计逐渐走向衰落。元朝取消比部,独立审计机构消亡。明、清均按吏、户、礼、兵、刑、工设六科给事中^①,负责中央及地方官府钱粮财赋的检察工作。相比唐、宋内外专职审计机构体系,这一时期政府财计监督与审计职能严重弱化。

辛亥革命之后,“中华民国”于1912年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《审计法》^②。1928年国民党政府设审计院,并颁布了《审计法》和实施细则,次年颁布《审计组织法》,1933年改审计院为审计部,直属监察院,1938年及其后多次修改审计法,审计制度日臻完善。但由于国民党政府政治腐败,致使审计制度流于形式,未能起到应有的监督作用。

新中国成立后相当长时期内,国家没有设立独立的专职的审计机构,基本上是以会计检查和财政、银行、税务等专业经济监督方式替代审计监督。1982年修改的《中华人民共和国宪法》规定实行国家审计监督制度,1983年9月成立国家审计署,县级以上各级人民政府也先后成立审计机关,1985年8月发布《国务院关于审计工作的暂行规定》,1988年11月颁发《中华人民共和国审计条例》。1995年1月1日起,《中华人民共和国审计法》开始实施,对我国政府审计机关的职责和权限作出了明确的规定,从而在法律上确立了政府审计的地位。近年来,国务院、审计署依据《审计法》的基本精神适时地发布和实施了相关的“准则”、“规定”、“办法”等,为我国政府审计的进一步发展奠定了良好的基础。2010年9月1日,审计署发布《中华人民共和国国家审计准则》(2010年审计署第8号令),并规定该准则自2011年1月1日起施行。修订后的《中华人民共和国国家审计准则》在借鉴国内外审计前沿理论与实务经验的基础上,结合我国多年的审计实践,对审计业务流程和基本程序作了全面、系统的规范,内容丰富,体系完备,对于规范审计执法行为、保证审计质量、防范审计风险、发挥审计保障国家经济和社会健康运行的“免疫系统”功能具有重要作用。我们深信,随着我国经济体制改革的逐步深入,政府审计工作的制度化、规范化、法制化程度也必将得到进一步加强。

总之,我国政府审计的发展经历了一个漫长的发展过程,大致可分为6个阶段:西周初期初步形成阶段、秦汉时期最终确立阶段、隋唐至宋日臻健全阶段、元明清停滞不前阶段、“中华民国”不断演进阶段和新中国振兴发展阶段。

在西方各国,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。根据历史文献记载,古罗马在公元前443年曾设立财物官和审计官,协助元老院处理日

① 六科给事中在明朝为独立机构而清时隶属都察院。

② 这是我国正式颁布的第一部《审计法》。

常财政事务，开创了国外官厅审计的先河。在古埃及的奴隶主王宫设有监督官，负责对受托经管财物的官吏账目进行检查。在古希腊雅典城邦，对即将离任的官员所经管财物的账目需要独立的审计官员进行审查监督，在评价其经济责任后有关官员方可离职。至中世纪，在历代封建王朝中，也大都设有审计机构和人员，对国家的财政收支进行监督。西方国家中，英国的审计具有悠久的历史。英国的王室财政审计制度早在 13 世纪就已正式建立，至今已有 770 多年的历史。在威廉一世和亨利一世时代，财政部就设立了审计监督部门，即上、下两院，上院（收支监督局）对下院（收支局）执行审计监督。在 11 世纪和 12 世纪，英王一直把持着国家的财政大权。为实施分权管理，建立约束机制，英国在 1215 年颁布了制约英王权力的《大宪章》，奠定了英国政府审计制度产生和发展的政治基础。现代意义上的国家审计（政府审计），则是近代民主政治发展的产物。按照民主政治的原则，人民有权对国家事务和人民财产的管理进行监督。因此，各级政府机关和官员在受托管理属于全民所有的公共资金和资源时，应接受经济责任制度的严格约束，这种约束方式表现为国家审计机关对受托管理者的经济责任进行审计监督^①。

阅读材料 1-1

我国当前的审计领导体制是审计署为国家最高审计机关，对国务院负责并报告工作，地方各级审计机关在本级人民政府和上一级审计机关的双重领导下，组织开展本地区的审计工作。这种模式主要是建立在计划经济的基础之上，当时国家审计充当的是政府内部审计的角色，主要是为政府服务，外界社会对此相关不高，公众对此并不关心。随着政府工作与公众相关度越来越高，这时国家审计不仅承担政府的内部审计职责，同时由于政府审计报告向公众公示，且为了提高透明度的需要，政府审计机关就承担了社会审计的职责。而这时审计机关再在本级人民政府的领导下，就失去了社会审计的独立性。可以尝试建立审计署对全国人大负责并报告工作的制度，地方各级审计机关在本级人民代表大会和上一级审计机关的双重领导下，组织开展本地区的审计工作。这样不仅可以保持审计机关的独立性，同时也能更好地发挥各级人大对本级政府的监督作用，提高政府审计报告的透明性。

（资料来源：熊铭．完善我国政府审计公告制的思考．中华会计学习，2007（5）：38.）

讨论题

1. 政府审计模式除了我国现阶段施行的行政型模式以外，世界各国的审计实践中还存在哪些有影响的模式？
2. 您是否赞成上文作者的关于改革我国现行政府审计体制的观点？为什么？

1.1.2 内部审计的发展历程

内部审计，是指组织内部的一种独立客观的监督和评价活动，它通过审查和评价经营活

^① 吕先铭．审计．成都：西南财经大学出版社，2006。

动及内部控制的适当性、合法性和有效性来促进组织目标的实现。

我国古代内部审计的萌芽可以追溯至西周时代,几乎与政府审计同步。西周的司会掌管政府会计工作,不仅负责宫廷账簿记录的管理,同时也负责对宫廷记录的稽核,宰夫则负责对司会会计记录的核对和国库财产管理情况的检查。可见,奴隶制时期宫廷内部审计的职权是由司会和宰夫共同执掌的,这可以说是原始意义上的内部审计。

我国进入封建社会以后,宫廷审计保留了奴隶制时期的基本特点。在封建制度下,地方各级政府向朝廷承担着完成地方税赋的经济责任。此时的宫廷审计具有内部审计和外部审计的双重性质,表现在:检查宫廷内部国库财产管理者的财产管理情况,督促其管好、用好国库财产;接受朝廷委派,检查地方各级政府履行税赋责任情况,督促其履行经济责任。

在西方,约自公元1000年起,英国首先出现了一种独特的内部审计形式——行会审计。其审计人员定期检查行会财务报表和行会账户记录,重点是对行会理事会及其成员管理行会业务的情况进行审查,并定期向行会大会报告审计结果,体现出充分的民主审计性质。

18世纪产业革命以后,西方股份公司大量涌现,企业所有权与经营权发生了分离。面临经济活动日趋复杂的情况,企业内部审计机构开始担负着双向服务的责任,即既要向股东提供企业财务状况及其盈利情况,同时也要向董事会、经营管理人员提供企业内部经营管理信息和市场信息,近代内部审计开始产生并发展。英国议会在1844年制定的《公司法》中,明确要求企业设立监事一职,进行内部审计,从而初步确立了近代内部审计制度。

20世纪40年代以来,西方资本主义企业内部治理结构与外部环境进一步复杂化,跨国公司迅猛发展,管理层次快速分解,管理当局日益重视加强内部经济监督,在控制理论的指导下实行事前预防性控制,内部控制制度普遍建立并逐步完善,企业内部审计得以进一步发展并迈入现代内部审计阶段。特别值得一提的是,1941年,维克多·Z·布瑞克(Victor Z. Brink)出版了第一本内部审计著作《内部审计学》,宣告了内部审计学科的诞生;约翰·B·瑟斯顿(John B. Thurston)联合一些有识之士在美国纽约创立了“内部审计师协会”^①。20世纪60年代,管理审计开始与经营审计合二为一,70年代又相继出现环境审计、社会审计等新形式。当今西方社会,内部审计已经成为企业内部经济运行的一种重要约束机制。

我国现代内部审计是伴随政府审计的恢复和重建而产生和发展起来的。1983年,我国恢复政府审计监督制度,与此同时,国家审计署开始筹划我国的内部审计工作,培训内部审计人员,选择重点企业进行试点。1985年,国务院和审计署先后发布《内部审计暂行办法》、《关于内部审计若干规定》。从此,我国的部门内部审计^②与企业内部审计机构相继组建,并不断开展内部审计工作,我国内部审计事业得以快速发展。

1987年4月,中国内部审计协会成立,同年12月加入国际内部审计师协会。1995年7月审计署颁布《关于内部审计工作的规定》,明确了我国内部审计的任务、职责、权限、机构设置、审计范围、审计程序及职业道德标准等,进一步规范了我国的内部审计工作。为了深入贯彻落实《中华人民共和国审计法》、审计署《关于内部审计工作的规定》及相关法律法规,加强内部审计工作,实现内部审计的制度化、规范化和职业化,建立与国际内部审计

① 现已发展为世界范围的内部审计师组织——国际内部审计师协会(The Institute of Internal Auditors, IIA)。

② 部门内部审计也称系统内部审计,它是我国政府部门内部设置的审计机构,以检查部门经济活动责任履行情况为主要内容的审计。

准则相衔接的中国内部审计准则，中国内部审计协会从 2000 年初即开始着手制定发布中国内部审计准则与内部审计人员职业道德规范。2003 年 6 月起，我国正式施行《内部审计基本准则》等在内的内部审计准则体系^①。随着这一内部审计准则体系的不断健全、完善，其在明确我国内部审计机构和人员的责任，促使内部审计机构和人员按照统一的内部审计准则开展内部审计工作，保障内部审计机构和人员依法行使职权，保证内部审计质量，提高内部审计效率，防范审计风险等方面产生积极影响。

1.1.3 注册会计师审计的发展历程

注册会计师审计起源于意大利合伙企业制度，形成于英国股份制企业制度，发展和完善于美国发达的资本市场，是伴随着商品经济的发展而产生和发展起来的。

16 世纪，意大利商业城市威尼斯出现了最早的合伙企业。合伙经营方式不仅提出了会计主体的概念，促进了复式簿记在意大利的产生和发展，也产生了对注册会计师审计的最初需求。尽管当时合伙制企业的合伙人都是出资者，但是有的合伙人参与企业的经营管理，有的合伙人则不参与，所有权与经营权开始分离。未参与经营管理的合伙人需要了解掌握企业的财务状况，而参与企业经营管理的合伙人有责任向他们证明合伙契约得到了认真履行，利润的计算与分配是正确、合理的，这就在客观上产生了一个与任何一方均无利害关系的第三者能对合伙企业进行监督、检查的需求，人们开始聘请会计专家担任查账和公证的工作。这样，在 16 世纪意大利的商业城市中出现了一批具有良好会计知识、专门从事查账和公证工作的专业人员。他们所进行的查账与公证工作，可以说是注册会计师审计的起源。1581 年，世界上第一个会计职业团体——威尼斯会计协会创立，其后米兰等城市的职业会计师也成立了类似的组织。

注册会计师审计真正产生并形成制度的历史进程是在英国完成的。18 世纪下半叶，英国的资本主义经济迅速发展，生产社会化程度大大提高，企业的所有权与经营权进一步分离。企业主希望由外部的会计师来检查他们所雇佣的管理人员是否存在贪污、盗窃和其他舞弊行为，于是英国出现了第一批以查账为职业的独立会计师。他们受企业委托，对企业会计账目进行逐笔检查，目的是查错防弊，检查结果也只向企业主报告，此时的独立审计尚为任意审计。

股份有限公司的兴起，使公司的所有权与经营权进一步分离，绝大多数股东已完全脱离经营管理。股东和潜在的市场投资者非常关心企业的经营成果，以便作出是否继续持有或购买公司股票的决定。而公司财务状况和经营成果，只能通过公司提供的财务报表加以反映。因此，在客观上产生了由独立会计师对公司财务报表进行审计，以保证财务报表真实可靠的需求。值得一提的是，注册会计师审计的“催生剂”——1721 年英国的“南海公司事件”。当时的“南海公司”以虚假会计信息诱骗投资者上当，最终导致公司破产，使股东和债权人损失惨重。英国议会聘请会计师查尔斯·斯耐尔（Charles Snell）对“南海公司”进行审

^① 中国内部审计准则是中国内部审计工作规范体系的重要组成部分，由内部审计基本准则、内部审计具体准则、内部审计实务指南三个层次组成。截止到 2006 年 7 月 1 日，中国内部审计协会已发布施行《内部审计具体准则第 1 号——审计计划》等在内的 24 个具体准则及有关指南。

计,斯耐尔以“会计师”名义出具了“查账报告书”,从而宣告了独立会计师——注册会计师的诞生,查尔斯·斯耐尔也由此成为世界上第一位注册会计师。

为了监督经营者的经营管理,防止其徇私舞弊,保护投资者、债权人利益,避免“南海公司事件”重演,1844年英国政府颁布《公司法》,规定股份公司必须设置一名以上的股东作为监察人,负责审查公司账目。1845年,修订后的《公司法》要求股份公司账目必须经董事以外的人员审计。于是,独立会计师业务迅速发展,独立会计师队伍日益壮大。此后,英国政府对一批精通会计业务、熟悉查账知识的独立会计师进行了资格确认。1853年,苏格兰爱丁堡创立了世界上第一个注册会计师的专业团体——爱丁堡会计师协会,标志着注册会计师职业的诞生。1856年,又对《公司法》进行修订,取消了审计师必须符合股东的要求,允许从公司外部聘请审计师。1862年,英国《公司法》确定注册会计师为法定的破产清算人,规定必须对有限责任公司进行年度审计,从而奠定了注册会计师审计的法律地位。

从1844年到20世纪初,是注册会计师审计形成的时期。这一时期英国注册会计师审计的主要特点是:注册会计师审计的社会地位得到了法律确认;审计报告使用人主要是企业股东等;审计目的是查错防弊,保护企业资产的安全与完整;审计方法是对会计账目进行详细审计。

美国南北战争后,英国巨额资本开始流入美国,促进了美国经济的发展,出现了一些民间的会计师组织^①。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^②。注册会计师审计逐步渗透到社会经济领域的不同层面。20世纪初期,由于金融资本对产业资本更为广泛的渗透,企业与银行利益关系更加紧密,银行逐渐将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。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;审计报告使用人除企业股东外,扩大到了债权人;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;审计方法从单纯的详细审计过渡到初期的抽样审计。

20世纪三四十年代,资本主义国家出现了严重的经济危机,大批企业倒闭,投资者和债权人遭受了巨大的经济损失,迫使企业利益相关者关心企业的经营成果,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,在证券交易所上市企业的财务报表必须接受注册会计师审计,并向社会公众公布注册会计师出具的审计报告。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;审计报告使用人扩大到整个社会公众,包括股东、债权人、证券交易机构、税务、金融机构及潜在投资者;审计的主要目的是对财务报表发表审计意见,以确定其可信性,查错防弊转为次要目的;审计范围扩大至测试相关内部控制,并以控制测试为基础进行

① 例如,1882年成立的会计师和簿记师协会(The Institute of Accountants and Bookkeepers),为会计人员提供教育等服务。

② 1916年该协会改组为美国注册会计师协会(American Institute of Certified Public Accountant,简称AICPA)后成为世界上最大的注册会计师职业团体。

抽样审计；审计准则开始拟定，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，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国际化，形成了一大批国际性的会计师事务所（如历史上曾经先后出现过的国际“八大”、“六大”和“五大”）。时至今日，国际性的会计师事务所已经合并为四大会计师事务所，它们是普华永道（Price Water House & Coopers）、安永（Ernst & Young）、毕马威（KPMG）、德勤（Deloitte Tohmatsu）。与此同时，审计业务范围不断拓展，扩大到代理纳税、会计服务、投资与管理咨询等领域^①；审计技术也在不断发展，抽样审计方法得到普遍运用，计算机辅助审计技术被广泛采用，风险导向审计方法已开始应用。

【小提示 1-1】

注册会计师审计的发展历程给予我们三点启示：注册会计师审计是商品经济发展到一定阶段的产物，其直接原因是财产所有权与经营权的分离；注册会计师审计随商品经济的发展而发展；注册会计师审计具有独立、客观和公正的特征。

中国注册会计师审计的历史比西方国家要短得多。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，1921年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”也在北京获准成立。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^②。1925年，在上海成立中国第一个注册会计师职业组织——“上海会计师公会”，随后各地的会计师公会相继成立。1930年，国民政府颁布《会计师条例》，确立了会计师的法律地位。1933年，成立“全国会计师协会”。至1947年底，全国已拥有注册会计师2619人，并建立了一批会计师事务所。当时的会计师事务所主要集中在上海、天津、广州等沿海城市，注册会计师业务主要是为企业设计会计制度、代理纳税申报、培训会计人才和提供其他会计咨询服务。

注册会计师审计在新中国建立初期的经济恢复工作中曾发挥过积极作用，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。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，商品经济迅速发展，外商来华投资日益增多。1980年12月14日财政部颁布了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法实施细则》，其中规定外资企业财务报表须由注册会计师进行审计，这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，新中国第一家会计师事务所——上海会计师事务所成立。我国注册会计师制度恢复后，注册会计师的服务对象主要是三资企业。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年开始实施的《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

^① 我国《注册会计师法》规定，注册会计师依法承办审计业务和会计咨询、会计服务业务。此外，注册会计师还可根据委托人的委托，从事审阅业务、其他鉴证业务和相关服务业务。

^② 如潘序伦创办的立信会计师事务所、奚玉书创办的公信会计师事务所、徐永祚创办的徐永祚会计师事务所等。