



河南省“十二五”普通高等教育规划教材

高职高专“十二五”财经类专业规划教材

审计实务

SHENJI SHIWU

张庆丰 主编

图书在版编目(CIP)数据

审计实务/张庆丰主编. —郑州:河南科学技术出版社,2014.8
河南省“十二五”普通高等教育规划教材
ISBN 978-7-5349-6964-5

I. ①审… II. ①张… III. ①审计学-高等职业教育-教材 IV. ①F239.0

中国版本图书馆CIP数据核字(2014)第181636号

出版发行:河南科学技术出版社

地址:郑州市经五路66号 邮编:450002

电话:(0371)65788001 65788622

网址:www.hnstp.cn

策划编辑:马国宝

责任编辑:杨艳霞

责任校对:柯姣

封面设计:张伟

版式设计:栾亚平

责任印制:张艳芳

印刷:河南新华印刷集团有限公司

经销:全国新华书店

幅面尺寸:185 mm×260 mm 印张:21.75 字数:500千字

版次:2014年8月第1版 2014年8月第1次印刷

定价:38.00元

如发现印、装质量问题,影响阅读,请与出版社联系并调换。

高职高专“十二五”财经类专业规划教材 编审委员会

主 任 丁庭选

副主任 王金台 王雪云 刘合行 李 敏 赵 敏

委 员 (以姓氏笔画排序)

王生交 王景山 付子顺 刘伟权 孙 勇

李东营 李爱英 杨 敏 杨紫元 肖宪堂

余 磊 汪 泉 张 辉 张庆丰 陈东领

陈复昌 邵翠丽 侯丽平 高 丛 郭春林

葛元月 董云展 谢 桦 谢家发 褚素萍

蔡 方 穆大常

河南省“十二五”普通高等教育规划教材 《审计实务》编写人员名单

主 编 张庆丰

副主编 方 燕 钱 薇

编 者 (以姓氏笔画排序)

方 燕 张 敏 张庆丰 张璟舫 钱 薇
梁士旗 曾巧明

前 言

高等职业教育培养的是面向生产、建设、服务等第一线需要的高技能型人才，实践教学有着极其重要的地位。重视实践教学环节，把实践性教学贯穿于人才培养的全过程，是提高人才培养质量的关键。高职教学改革的方向是强调教学活动、人才培养的模式与生产实践、社会服务、技术推广及技术开发紧密结合。

审计是一门综合性和实践性很强的技术应用性学科，随着我国社会主义市场经济的不断发展和审计监督体系的逐步完善，审计工作的地位和作用日益被人们重视和关注。

本书根据高职高专培养面向一线懂理论、重操作的高等应用型会计专门人才目标的需要，充分考虑我国目前高职高专教育教学特点、学生的知识能力水平编写而成。它适合高职高专财经类专业审计学课程的教学和学习，也可作为审计工作人员和其他企业管理人员学习的参考书。

本书在对我国的审计理论和实务进行科学总结的基础上，以相关的法律、法规为依据，借鉴审计科研的新成果及审计实务工作的成功经验和做法，通过案例分析，深入浅出地阐述审计的基本理论、方法，对审计的主要内容特别是实务操作方法进行论述与说明。

本教材具有以下特点：

- (1) 以注册会计师审计为主线，侧重注册会计师实务并兼顾政府审计、内部审计，具有通俗、易懂且理论联系实际的特色。
- (2) 以审计基本理论适度和必须够用为编写原则，遵循审计工作过程的实践操作程序，主要运用案例分析方法，强化审计实务技术方法的应用及训练。



(3) 以最新修订的《内部审计准则》《国家审计准则》《中国注册会计师审计准则》及最新的《企业内部控制基本规范》《企业内部控制应用指引》和《企业内部控制审计评价指引》等法规为依据,并吸收了国内外审计实践和审计理论的最新成果,内容新颖、规范。

(4) 每章正文前给出学习目的与要求、学习重点与难点,以及案例导学,每章正文后都有本单元小结、经典审计案例和实训案例分析,讲练结合,既方便教师教学,又方便学生实训。

本书由张庆丰担任主编,方燕、钱薇担任副主编。具体分工如下:第一、五、九、十单元由开封大学张庆丰编写;第二、三单元由开封大学方燕编写;第四、十二单元由三门峡职业技术学校张敏编写;第六、七单元由上海里斯伙伴战略咨询公司张璟航编写;第八、十一、十三单元由河南工业贸易职业学院钱薇编写;第十四单元由黄河水利职业技术学院梁士旗编写;审计综合模拟实训部分由湖南升阳科技有限公司曾巧明撰写。全书由张庆丰负责修改总纂并定稿。

由于编者水平有限,加之编写时间仓促,本教材可能存在错误和不当之处,恳请读者批评指正,以利今后修订和完善。

编者

2014 年 8 月

目 录

单元 1 认知审计 /1

任务 1.1 审计的产生与发展	1
任务 1.2 审计的对象、职能与作用	10
任务 1.3 审计的分类	13
任务 1.4 审计组织与审计人员	18

单元 2 审计准则 /31

任务 2.1 审计职业规范	31
任务 2.2 中国国家审计准则	35
任务 2.3 中国内部审计准则	36
任务 2.4 中国注册会计师执业准则	38

单元 3 注册会计师职业道德和法律责任 /45

任务 3.1 注册会计师职业道德	45
任务 3.2 注册会计师的法律责任	54
任务 3.3 避免法律诉讼的对策	62

单元 4 审计计划 /70

任务 4.1 审计业务约定书	70
任务 4.2 审计计划概述	72
任务 4.3 审计重要性	79
任务 4.4 审计风险	84



单元 5 审计程序和审计方法 /91

任务 5.1 审计程序	91
任务 5.2 审计方法概述	95
任务 5.3 审计的技术方法	97

单元 6 审计抽样 /113

任务 6.1 审计抽样概述	113
任务 6.2 审计抽样的步骤	116
任务 6.3 抽样审计结果的评价	120
任务 6.4 抽样审计方法的具体运用	122

单元 7 审计证据与审计工作底稿 /128

任务 7.1 审计证据的概念与分类	128
任务 7.2 审计证据的收集、鉴定、整理与使用	134
任务 7.3 审计工作底稿的含义、作用与分类	138
任务 7.4 审计工作底稿的基本内容、编制与复核	139

单元 8 内部控制审计、风险评估与风险应对 /146

任务 8.1 内部控制制度	146
任务 8.2 内部控制审计	150
任务 8.3 风险评估与风险应对	156

单元 9 销售与收款循环审计 /168

任务 9.1 销售与收款循环审计的目标与范围	168
任务 9.2 销售与收款循环的内部控制制度评审	173
任务 9.3 销售与收款循环审计实务	180

单元 10 购货与付款循环审计 /200

任务 10.1 购货与付款循环审计的目标与范围	200
任务 10.2 购货与付款循环的内部控制制度评审	204
任务 10.3 购货与付款循环审计实务	211

**单元 11 生产与存货循环审计 /227**

任务 11.1 生产与存货循环审计的目标与范围·····	227
任务 11.2 生产与存货循环的内部控制制度评价·····	231
任务 11.3 存货审计·····	235
任务 11.4 相关账户的审计·····	245

单元 12 筹资与投资循环审计 /254

任务 12.1 筹资与投资循环审计的目标与范围·····	255
任务 12.2 筹资与投资循环的内部控制制度的评审·····	258
任务 12.3 筹资与投资循环审计实务·····	262

单元 13 货币资金审计 /273

任务 13.1 货币资金审计目标与范围·····	273
任务 13.2 货币资金内控制的内容及其测试·····	275
任务 13.3 货币资金审计实务·····	279

单元 14 审计报告 /290

任务 14.1 期后事项·····	290
任务 14.2 或有损失的审计·····	294
任务 14.3 审计报告的意义·····	295
任务 14.4 审计报告撰写实务·····	298

审计综合模拟实训 /308

第一部分 关于审计综合模拟实训的说明 ·····	308
第二部分 审计实训与要求 ·····	308
第三部分 内部控制制度设计模拟资料 ·····	316
第四部分 期初、报表、经济业务资料 ·····	323

参考文献 ·····	336
------------	-----

单元 1 认知审计

学习目标

1. 了解审计的起源与发展。
2. 重点掌握审计的基本概念、对象、职能和作用。
3. 理解审计分类的意义、审计机构体系构成及对人员素质的要求。

技能目标

1. 准确把握审计关系人之间的相互关系。
2. 把握审计的本质特征。

导学案例

南海公司倒闭案催生注册会计师执业

大约在 200 年前，英国成立了南海股份有限公司。由于经营无方，公司效益一直不理想。公司董事为了使股票达到预期价格，不惜采取散布谣言等手法，使股票价格直线上升。事情败露后，英国议会聘请了一位懂会计知识的人，审核了该公司的账簿，然后据此查处了该公司的主要负责人。于是，此人开创了世界注册会计师行业的先河。

任务 1.1 审计的产生与发展

1.1.1 审计产生的客观基础

审计是人类社会经济发展的客观产物，是在财产所有权与经营管理权相分离的条件下，随受托经济责任制的产生而产生，并伴随着受托经济责任制的发展而发展的。在社会生产力极为低下的原始社会，没有剩余财产，没有阶级，财产的所有权与经营管理权统一于所有者本人，所有者自己承担经营责任，不存在受托经济责任，无需他人监管。社会生产力发展到一定水平，出现了剩余产品，产生了私有制之后，社会财产逐步由少数人支配，他们可以脱离体力劳动，单凭对财产的占有权剥削他人的劳动果实，使人们之间产生了根本的利害冲突，尤其是在国家形成之后，拥有大量财富的最高统治者，他们实行分权控制，必然分封一些臣僚去代为征收、经管各项财粮税赋，这就促使财产所有权与经营管理权分离，在财产所有者（最高统治者）和经营管理者



(臣僚)之间形成一种受托经济责任关系,即由经营管理者向所有者承担经济责任。所有者(统治者)为了维护其统治,保护财产的安全完整,必然要对那些经营管理者(臣僚)履行职责的情况进行监督检查,这就促使了政府审计的产生与发展。

当市场经济发展到一定程度,经营贸易规模不断扩大,经济利益群体中各种权利与责任的关系也进一步细化和复杂。当今社会出现的股份公司、集团公司、母子公司等现代企业生产经营管理模式,使权利与责任分离的受托经济责任关系成为现代企业组织形式的最主要特征,经营管理者与财产所有者都渴求建立更完善的经济监督体系,来明确各自的责任、保护各自的既得利益。就股份公司而言,股东对公司的财产拥有所有权,但不直接参与企业生产经营管理,而是委托经理行使管理的职能,而公司经理人员对受托的经济责任要以会计报表的形式定期向股东报告公司的经营情况和财务成果。然而,这些会计信息资料是否真实、准确?能否证实管理人员履行了受托的经济责任?这就要求精通会计实务的独立的第三方对公司的经济实绩进行甄别,通过公正的审查、评价、鉴证会计信息资料的真实性,表明该经济组织的经济行为与既定权利、责任标准是否一致的程度。于是,审计便得到了快速发展。由此可见,市场经济的发展,加快了财产所有权和经营权的分离,随之产生新的经济责任关系,促进了现代审计业务的发展,客观公正独立的审计活动,对保障市场经济的有序进行发挥着日趋重要的作用。

1.1.2 审计的产生与发展

1.1.2.1 我国审计的产生与发展

审计发展经历了一个漫长的过程。据考证,我国在西周就开始有审计活动的记录,是世界上较早产生审计的国家之一。古代阶段的中国审计从西周开始,经历了秦汉、隋唐、宋朝等演进发展时期,到元明清时,由于我国民族工商业发展缓慢,加上外强的入侵,审计活动停滞不前,并逐渐被西方的民间审计所超越。中华民国时期审计有了较大起色,但由于旧制度的约束,审计在社会经济活动中的影响力极为有限。新中国成立以来,特别是十一届三中全会以后,我国的审计才借助改革的春风迈上飞速发展的快车道。纵观历史,我国审计发展大体上可划分为古代、近代和现代三个发展阶段:

1. 古代阶段(西周一中华民国)

西周开始了审计的萌芽。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,掌管国家财政收入;二是天官冢宰系统,掌管国家财政支出。天官下设司会和宰夫,司会为计官之长,主天下之大计,掌管王朝财政收支的全面核算,西周内部审计的形成基于司会,《周礼》中记载“凡上之用,财用,必考于司会”,即帝王所用的开支,也都要受司会的检查。同时司会对王朝的财政收支要“以参互考日成,以月要考月成,以岁会考岁成”。我国政府审计的起源,基于西周的宰夫,宰夫负责政府的审计工作,独立行使考核诸官政绩并进行奖罚的职权,《周礼》中记载“宰夫岁终,则令群吏正岁会。”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。



秦汉时期，一是审计地位得以确立。秦朝设立“三公”“九卿”辅佐政务。“三公”之一的“御史大夫”，掌管国家政治经济监察和审计职权，并协助丞相处理政事。汉承秦制，仍设“三公”“九卿”，仍由“御史大夫”掌管全国的监督审计大权。二是“上计制度”日臻完善，秦朝继承了始于周朝的“上计制度”，并加以完善，使审计工作上通下达，形成一条直线。三是审计地位提高，职权扩大。秦汉时期的“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。同西周时期的“宰夫”相比，审计地位显著提高。

隋唐至宋朝审计制度日臻健全。隋唐至宋，中央集权不断加强，官僚系统进一步完善，审计制度也随之日臻健全。隋朝开创一代新制，在中央设尚书省，下设都官（或刑部），在都官（或刑部）下设“比部”，掌管国家财计监督，行使审计职权。唐朝改设三省六部，六部之中，刑部掌管天下律令、刑法、徒隶等政令，仍在“刑部”下设“比部”，凡国家财计，不论军政内外，无不加以勾稽和查核审理。“比部”审计之权通达国家财经各领域，而且一直延伸到州、县，审计范围极广、项目众多，而且具有很强的独立性和较高的权威性。宋朝是我国封建社会经济持续发展的时期，从审计发展的历史来看，是一个极其重要的朝代。宋朝初期中央设“三司”，下设“都磨勘司”，掌管勾覆三部账籍，以验出入数，由于没有专设审计机构，审计地位下降，造成财计混乱。宋太宗淳化三年（992年），在太府寺下设“审计院”，掌管国家财政收入的审查工作，“审计”一词在我国历史上首次出现。从此，“审计”一词便成为财政监督的专用名词，对后世中外审计建制具有深远的影响。

元明清时期，审计处在停滞不前阶段。元明清各个朝代，君主专制日益强化，审计虽有发展，但总体上是停滞不前的。元朝取消“比部”，由户部兼管财计报告的审核，独立的审计机构即告消亡。明朝初期设“比部”，不久即取消，明洪武十五年（1382年）设置督察院，以左右都御史为长官，审查中央财计。清承明制设置督察院，对君主进行规谏，对政务进行评价，对官吏进行纠察弹劾，是当时最高的监察监督机构，表面上看权力很大。但由于取消了“比部”这一独立的审计机构，其财计监督和审计职能严重削弱，审计制度出现了倒退。

2. 近代阶段（中华民国—新中国成立）

辛亥革命以后，北洋政府于1912年在国务院下设“审计处”，各省设立了“审计分处”，1914年将“审计处”改为“审计院”，同年颁布《审计法》及《审计实施细则》等法规。1918年9月7日，在谢霖等一批会计专家的力谏下，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，在北京创办了中国第一家会计师事务所——正则会计师事务所，标志着我国注册会计师事业的正式起步。1927年国民政府又颁布了《会计师注册章程》和《会计条例》。1928年国民政府颁布《审计法》和实施细则，同年又将“审计院”改为“审计部”，隶属于监察部，各省设立相应的审计组织，形成了一个垂直领导的审计网。1929年《公司法》《税法》和《破产法》的颁布实施，对注册会计师事业的发展起了推动作用。

3. 现代阶段（新中国成立至今）

新中国成立后国家没有设置审计机构，对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。

中共十一届三中全会以后,我国实行“对外开放、对内搞活”的方针,党和政府把工作重点转移到经济建设上来,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年财政部颁发了《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的正式恢复。1981年1月1日,上海会计师事务所成立,成为新中国第一家会计师事务所。1982年修改颁布的《中华人民共和国宪法》明确规定:建立政府审计机构,实行审计监督。1983年我国成立了最高审计机关——审计署,在县以上各级人民政府设置了各级审计机关。1985年1月实施的《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”。1985年8月国务院发布了《关于审计工作的暂行规定》。1986年7月,国务院发布了《中华人民共和国注册会计师条例》,首次确立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,国务院颁布了《中华人民共和国审计条例》,同时成立了中国注册会计师协会。1993年10月31日,全国人大颁布了《中华人民共和国注册会计师法》,1994年10月颁布了《中华人民共和国审计法》,并于2006年对该法进行了修订,从法律上进一步确立了注册会计师审计和政府审计的法律地位,为其进一步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,并于1997年4月亚太会计师联合会第四十八次理事会上当选为理事。1997年5月8日,国际会计师联合会(International Federation of Accountants, IFAC)全票通过,接纳中国注册会计师协会为正式会员。按照国际会计师联合会章程的规定,中国注册会计师协会同时成为国际会计准则委员会的正式成员。目前,中国注册会计师协会已与50多个国家和地区的会计师团体建立了友好关系。

为了使注册会计师行业发展与社会主义市场经济发展相适应,在国务院的指示下,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。这一系列政策的施行,极大地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与国际惯例接轨奠定了良好的基础。在国家法律、法规的规范下,我国注册会计师行业得到了快速发展,截至2013年年底,全国共有会计师事务所7900多家,拥有注册会计师合格证人数已经达到17万人,为社会主义市场经济体制的建立及有序运行发挥了积极的作用。

在国家审计和注册会计师审计大力发展的同时,我国为了完善审计监督体系,加强部门、单位内部的经济监督和管理,于1984年在部门、单位内部成立了审计机构,实行内部审计监督。1985年国家审计署发布了《关于内部审计工作的若干规定》(2003年修订),2003年又颁布了《内部审计条例》。为了进一步规范内部审计工作,中国内部审计协会于2003年6月开始启动《内部审计准则》的制定工作,截至2012年年底,先后发布了:内部审计基本准则,内部审计职业道德规范,29项内部审计具体准则和5项内部审计实务指南。为了能与国际内部审计准则做到趋同,中国内部审计协会重新对上述准则进行修订,于2013年先后出台了内部审计基本准则、内部审计人员职业道德规范和20项新的具体准则,这些准则于2014年1月1日起施行。这些准则的颁布实施,有力地推进了内部审计法制化、制度化和规范化建设。我国市场经济的



蓬勃发展，为内部审计提供了一个广阔的舞台，使之在发挥审计监督、检查功能时，进一步拓展审计在经营、管理、绩效等内部经济活动中的服务咨询功能，从而优化了审计环境。

1.1.2.2 西方注册会计师审计的起源与发展

在西方国家，审计的产生与发展同样经历了一个漫长的过程。据考证，早在奴隶制度下的古罗马、古埃及和古希腊时代，已有官厅审计机构。但当时的审计，无论从组织机构上还是方法上，都还处于很不完善的阶段。西方审计真正的崛起，则主要是以伴随着商品经济的发展而产生的注册会计师审计为代表。

1. 注册会计师审计的起源

注册会计师起源于16世纪的意大利。当时意大利的威尼斯已经成为东西方贸易的枢纽，商业经营规模不断扩大。为了筹集大量资金，合伙制企业便应运而生。尽管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，有的则不参与企业的经营管理，在这种情况下出现了财产所有权与经营权的分离。这样，参与经营管理的合伙人就有责任向不参与经营管理的合伙人证明其提供会计资料的真实性，而不参与经营管理的合伙人也希望监督企业的经营情况，对参与经营管理的合伙人进行审查。因此，客观上处于第三者地位、具有丰富经验的会计师就成了最合适的人选。通过第三者的审查并证明，可消除合伙人之间的相互猜疑，有利于促进合伙制关系的巩固，适应当时生产力发展的需要，因此这种早期的审查方式得以成立并发展。

2. 注册会计师审计的形成

注册会计师审计虽然起源于意大利，但它对后来注册会计师审计事业的发展影响不大。英国在创立和传播注册会计师审计职业的过程中发挥了重要作用。

注册会计师审计的真正形成始于英国的股份制企业制度。18世纪的工业革命使英国的社会经济发生了巨大变化，英国资本主义经济得到迅速发展，生产社会化程度大大提高，企业的所有权与经营权开始分离。随着以发行股票筹集资金为特征的股份公司的大量出现，企业的所有权与经营权进一步分离，大部分股东完全脱离公司的经营管理，他们出于自身的利益，非常关心公司的经营成果，希望有外部的会计师来检查他们所雇佣的管理人员，特别是会计人员是否存在贪污、盗窃和舞弊行为，以及公司会计报表的真实性，于是在英国出现了第一批以查账为职业的独立会计师。他们对企业会计账目进行逐笔检查，目的是查错防弊，将检查结果向股东报告。1721年，英国“南海公司”事件加速了注册会计师的诞生。当时的南海公司以虚假的会计信息诱骗投资人上当，其股票价格一路上涨，但好景不长，南海公司未能逃脱破产的厄运，使股东和债权人损失惨重。为了查明南海公司破产原因，英国议会聘请会计师查尔斯·斯耐尔（Charles Snell）对南海公司进行审计。查尔斯·斯耐尔以会计师名义提出了“查账报告书”从而宣告了注册会计师的诞生，正式揭开了注册会计师审计发展的序幕。

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，英国政府于1844年颁布了《公司法》，规定股份公司必须设监察人，负责审查公司的账目。1845年，又对《公司法》进行了修订，规定股份公司的账目必须经董事会以外的人员审计。于是，独立会计师业务得到迅速发展，独立会计



师人数越来越多。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第一个注册会计师的专业团体——爱丁堡会计师协会。该协会的成立，标志着注册会计师的诞生。1862年，英国《公司法》确定注册会计师为法定的破产清算人，奠定了注册会计师的法律地位。

从1844年到20世纪初，是注册会计师审计形成的时期。在这一时期内，由于英国的法律规定了股份公司和银行必须聘请注册会计师审计，致使英国注册会计师审计得到迅速发展，并对欧洲、美洲及日本等产生了重要影响。这一时期英国注册会计师审计的主要特点是：注册会计师审计的法律地位得到了法律确认；审计的目的是查错防弊，保护企业资产的安全和完整；审计的方法是对会计账目进行详细审计；审计报告使用人主要为企业股东等。

1.1.2.3 注册会计师审计的发展

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起了重要作用。

在美国，南北战争结束以后出现了一些民间会计组织，如纽约的会计学会。该学会在1882年刚成立时成为会计师和簿记师协会，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。

从1929年到1933年，资本主义世界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性，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，并以控制测试为基础进行抽样审计；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，形成了一批国际会计师事务所。随着会计师事务所规模的扩大，形成了“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。安然公司在清盘时，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。出具审计报告的安达信会计师事务所，因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。因此，时至今日，尚有“四大”国际会计师事务所，即普华永道（PricewaterhouseCoopers）、安永（Ernst & Young）、毕马威（KPMG）、德勤（Deloitte Touche Tohmatsu）。与此同时，审计技术也在不断发展，抽样审计方法得到普遍运用，风险导向审计方法得到推广，计算机辅助审计技术得到广泛采用。

1.1.3 审计的基本概念

审计是社会经济发展到一定阶段的产物，并随着社会经济的发展而发展。“审计”一词从词义上来解释，“审”为详细、周密、谨慎地审阅检查，“计”为会计资料，还有计算、稽核之意。在英文中，“审计”（audit）一词是指会计检查。随着生产和经济的发展，以及管理的客观需要，审计的对象有了新的发展，它已被审单位包括会计业务在内的所有经济活动纳入审查范畴，从而使审计的内涵和外延不断发展和完善。

一般而言，审计是指由专职机构或人员接受委托或根据授权，对被审计单位在一定时期的全部或部分经济活动及其相关资料，依法进行审核检查，以判断经济活动及其相关资料的真实性、合法性、合规性、公允性和有效性，并发表审计意见的具有独立性的经济监督、评价和鉴证活动。该定义由以下几个要素构成：

1.1.3.1 审计的主体

审计主体也就是审计执行者，即审计的专职机构或人员。在这里专职机构是指政府审计机关、内部审计机构和会计师事务所，专职人员则指专门从事政府审计、内部审计和注册会计师审计的工作人员。

1.1.3.2 审计的客体

审计客体也就是审计对象，即“被审计单位在一定时期的全部或部分经济活动及其相关资料”。由于审计主体不同，审计对象也不完全相同，随着社会经济的不断发展，审计对象也在不断发生变化。

1.1.3.3 审计的关系

“接受委托或根据授权”反映了审计的关系。通常情况下，我国政府审计和内部审计是根据上级管理部门或领导的授权进行的，而注册会计师审计是接受委托来进行的。

1.1.3.4 审计的依据

“依法进行审核检查”反映了审计要依据法律、法规和一定的标准进行，只有对审



计工作和审计对象有明确的判断标准,才能使审计工作顺利进行,使审计结论更好地被各方所接受。根据审计依据的性质和内容分类,审计依据有以下四类:一是国家的法律、法规和各项方针政策,如《会计法》《审计法》《公司法》等;二是中央和地方政府主管部门制定的规章制度,如企业会计准则、企业会计制度、注册会计师审计准则、内部审计准则等;三是各级政府和企事业单位编制的预算、计划及签订的合同等;四是各级政府部门制定的业务规范和技术经济指标等。只有对审计工作和审计对象都有鲜明的判断依据,才能使审计结论被社会公众所接受。

1.1.3.5 审计的目的

审计的目的就是审计工作预期要达到的目标,即“判断经济活动及其相关资料的真实性、合法性、合规性、公允性和有效性,并发表审计意见”。审计的目的取决于审计的职能和审计委托人或授权人对审计工作的要求。审计人员要通过自身的工作对被审计单位的相关资料及其反映的经济活动做出判断,并将审计结论以书面报告的形式提交给委托或授权人。

1.1.3.6 审计的性质

“具有独立性的经济监督、评价和鉴证活动”反映了审计的性质和审计的职能。审计人员在审计过程中要做到客观、公正和实事求是,必须保持独立性。独立性是审计的精髓,是审计的本质属性,只有做到独立性,审计工作才能赢得社会各界的信任。经济监督、经济评价和经济鉴证是审计的三大职能,但是三大职能的发挥要建立在独立性的基础之上。

除上述定义外,人们对审计本质的研究一直在不断地走向深入。但不同时期、不同国家、不同组织对审计所下的定义都有所不同。现介绍几个有代表性的观点供参考。

(1) 1989年中国审计学会在贵州省安顺市召开的审计基本理论研究会上提出如下审计定义:审计是由专职机构和人员,依法对被审单位的财政、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,改善经济管理,提高经济效益,促进加强宏观调控的独立性经济监督活动。

(2) 美国会计学会(American Accounting Association, AAA)于1973年颁布的《基本审计概念报告》中,把审计概念定义为“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”。

(3) 国际会计师联合会(IFAC)下设的国际审计与鉴证准则理事会在《国际审计准则》中把审计概念描述为“审计人员对财务报表在所有重要方面按照确定的财务报告框架编制发表意见”。

(4) 2012年1月1日开始施行的中国注册会计师执业准则第1101号——《注册会计师的总体目标和审计工作基本要求》中对审计概念的描述为“审计的目的是提高财务报表预期使用者对财务报表的信赖程度。这一目的可以通过注册会计师对财务报表是否在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制发表审计意见得以实现。就大多数通用目的财务报告框架而言,注册会计师针对财务报表是否在所有重大方面按照财务报告编制基础编制并实现公允反映发表审计意见”。