

高等院校“十二五”规划教材·工商管理大类系列

审计学

孔凡玲 倪明辉 主编

Categories of Business Administration

Categories of Business Administration

Categories of Business Administration

Categories of Business Administration

Categories of Business Administration

Categories of Business Administration

Categories of Business Administration

Categories of Business Administration

Categories of Business Administration

Categories of Business Administration

Categories of Business Administration

Categories of Business Administration

Categories of Business Administration

Categories of Business Administration

Categories of Business Administration

Categories of Business Administration

Categories of Business Administration

Categories of Business Administration

- 工商管理大类
- 通识教育范本
- 顺应教改趋势
- 培养复合人才



哈尔滨工业大学出版社
HARBIN INSTITUTE OF TECHNOLOGY PRESS

高等院校“十二五”规划教材·工商管理大类系列

会计学

本书以《企业会计准则》和《企业会计制度》为依据，以《企业会计准则——应用指南》为蓝本，力求做到概念清晰、重点突出、由浅入深、循序渐进。全书共分12章，主要内容包括：总论、资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润、会计报表等。本书可作为高等院校工商管理类专业及相关专业的教材，也可供从事会计工作的从业人员参考。

审 计 学

张立群、刘国林、刘永福

本书可作为高等院校工商管理类专业及相关专业的教材，也可供从事审计工作的从业人员参考。

ISBN 978-7-5603-4000-0

主 编 孔凡玲 倪明辉
副主编 尤春明 章金霞
参 编 李月秋 董思思

ISBN 978-7-5603-4000-0

定价：28.00元

0.0000000000000000

本书可作为高等院校工商管理类专业及相关专业的教材，也可供从事审计工作的从业人员参考。

ISBN 978-7-5603-4000-0

ISBN 978-7-5603-4000-0

ISBN 978-7-5603-4000-0

ISBN 978-7-5603-4000-0

ISBN 978-7-5603-4000-0

ISBN 978-7-5603-4000-0

ISBN 978-7-5603-4000-0

ISBN 978-7-5603-4000-0

ISBN 978-7-5603-4000-0

ISBN 978-7-5603-4000-0

ISBN 978-7-5603-4000-0

ISBN 978-7-5603-4000-0

ISBN 978-7-5603-4000-0

哈尔滨工业大学出版社

内 容 简 介

本书以国家颁布的最新注册会计师审计准则及其应用指南的具体规定为基础,立足于现代风险导向审计理论,系统阐述了审计基本理论、基本审计方法与审计实务操作方法。第一章至第五章主要阐述审计的演变、注册会计师执业规范以及审计目标、审计证据等审计基本原理;第六章至第九章介绍计划审计工作、风险评估、风险应对、审计抽样测试流程及审计基本方法;第十章至第十四章在介绍财务报表各交易循环的基本流程及主要特征的基础上,介绍了各类交易和账户余额测试;第十五章至第十八章介绍终结审计阶段的各项工作及审计报告的含义和审计报告类型,阐述了特殊目的审计和集团财务报表审计。

本书可作为各类高等院校会计学、审计学、财务管理、工商管理、金融学等本科专业的教材,也可用作经济学和管理学科其他相关专业学生的学习用书。

图书在版编目(CIP)数据

审计学/孔凡玲,倪明辉主编. —哈尔滨:哈尔滨工业大学出版社,2014.4

ISBN 978-7-5603-4663-2

I. ① 审… II. ①孔…②倪… 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(2014)第 064569 号

策划编辑 杨秀华

责任编辑 杨秀华

封面设计 刘长友 思 华

出版发行 哈尔滨工业大学出版社

社 址 哈尔滨市南岗区复华四道街 10 号 邮编 150006

传 真 0451-86414749

网 址 <http://hitpress.hit.edu.cn>

印 刷 哈尔滨市工大节能印刷厂

开 本 787mm×1092mm 1/16 印张 18.5 字数 434 千字

版 次 2014 年 4 月第 1 版 2014 年 4 月第 1 次印刷

书 号 ISBN 978-7-5603-4663-2

定 价 41.00 元

(如因印装质量问题影响阅读,我社负责调换)

前 言

经济越发展审计越重要,审计在中国经济发展中起到不可估量的作用。为了适应审计发展的需要,我们在遵循2010年11月1日新修订的由财政部发布的自2012年1月1日起施行的中国注册会计师执业准则的基础上编写了本书。

本书以国家颁布的最新审计准则为基础,第一章至第三章主要介绍了审计的产生和发展以及注册会计师审计的执业规范;第四章至第九章以注册会计师审计为主线,介绍了注册会计师审计基本理论和最新的审计方法;第十章至第十六章主要介绍注册会计师财务报告审计实务;第十七章至第十八章主要介绍特殊目的审计和企业集团审计。

本书充分体现了最新颁布的中国注册会计师执业准则及应用指南的具体规定。以注册会计师审计为主线,兼顾政府审计和内部审计,反映了完整的审计监督体系。为了便于学习和使用,每章篇首不仅明确了学习目标,附有引导案例以引导学习者更透彻地理解每章内容,而且每章的小提示使每章的内容更加丰富生动。审计实务各章有大量的审计工作底稿供学习者和实践者参考,使得本书具有更强的可操作性。根据最新颁布的《企业内部控制基本规范》《企业内部控制应用指引》《企业内部控制评价指引》和《企业内部控制审计指引》对企业内部控制的基本理论、企业内部控制的评价方法和企业内部控制审计方法进行了详细介绍。

本书可作为各类高等院校会计学、审计学、财务管理、工商管理、金融学等本科专业的教材,也可用作经济学科和管理学科其他相关专业学生的学习用书,还可用作报考注册会计师审计科目考试和会计师事务所的审计人员、企事业单位的经济管理人员业务学习的参考用书。

本书由黑龙江科技大学孔凡玲和黑龙江工程学院倪明辉担任主编。各章分工如下:第一章、第二章、第三章、第十五章、第十六章由黑龙江科技大学孔凡玲编写;第十章、第十一章、第十三章、第十四章由黑龙江工程学院倪明辉编写;第四章、第五章、第六章、第七章由黑河学院尤春明编写;第十七章、第十八章由黑龙江科技大学章金霞编写;第八章、第九章由黑河学院李月秋编写,第十二章由黑龙江科技大学董思思编写。本书由孔凡玲、章金霞校对,由孔凡玲总纂定稿。感谢哈尔滨工业大学出版社给予的诸多支持,感谢杨秀华编辑的支持帮助。

本书在编写过程中,吸收和借鉴了一些专家学者的论著,在此表示感谢。由于编者水平有限,疏漏和错误难免,恳请读者指正。

编 者

2013年12月

目 录

第一章 总 论	1
第一节 审计的产生和发展	2
第二节 审计的概念与特征	10
第三节 审计的对象与职能	11
第四节 审计的分类	12
第五节 政府审计	15
第六节 注册会计师审计	17
第七节 内部审计	24
第二章 注册会计师职业道德与法律责任	27
第一节 注册会计师职业道德	28
第二节 注册会计师的法律责任	33
第三章 注册会计师执业准则	37
第一节 注册会计师执业准则体系	38
第二节 中国注册会计师鉴证业务基本准则	40
第三节 质量控制准则	43
第四章 审计目标和审计过程	50
第一节 审计目标	50
第二节 审计过程	54
第五章 审计证据和审计工作底稿	56
第一节 审计证据	56
第二节 审计工作底稿	62
第六章 计划审计工作	66
第一节 计划审计工作	66
第二节 审计重要性	68
第七章 审计风险	74
第一节 审计风险模型	74
第二节 重大错报风险评估	76
第三节 重大错报风险应对	82
第八章 审计抽样	89

第一节	审计抽样概述	89
第二节	审计抽样在控制测试中的运用	93
第三节	审计抽样在细节测试中的运用	99
第九章	企业内部控制	108
第一节	内部控制的目标、原则与要素	109
第二节	企业层面控制	115
第三节	业务层面控制	119
第四节	内部控制评价	125
第五节	内部控制审计	132
第十章	销售与收款循环审计	137
第一节	销售与收款循环的内部控制测试	137
第二节	销售与收款循环的实质性程序	142
第十一章	采购与付款循环审计	155
第一节	采购与付款循环的内部控制测试	156
第二节	采购与付款循环的实质性程序	160
第三节	其他相关账户审计	169
第十二章	生产与储存循环的内容控制测试	172
第一节	生产与储存循环的内部控制测试	173
第二节	生产与储存循环的实质性程序	175
第十三章	筹资与投资循环审计	185
第一节	筹资与投资循环审计的内部控制测试	185
第二节	长期股权投资的实质性程序	189
第十四章	货币资金审计	192
第一节	货币资金的内部控制测试	192
第二节	库存现金的实质性程序	194
第三节	银行存款的实质性程序	197
第四节	其他货币资金的审计	203
第十五章	完成审计工作	205
第一节	首次接受委托时对期初余额的审计	205
第二节	期后事项的审计	209
第三节	或有事项的审计	212
第四节	持续经营假设的审计	213
第十六章	审计报告	217
第一节	审计报告编制前的工作	217
第二节	审计报告概述	223
第三节	不同类型的审计报告	227

第十七章 特殊审计领域	239
第一节 对按照特殊目的编制基础编制的财务报表的审计	240
第二节 对单一财务报表和财务报表特定要素审计的特殊考虑	244
第三节 对简要财务报表出具报告的业务	250
第四节 验资	255
第十八章 集团财务报表审计	269
第一节 集团财务报表审计的相关概念	270
第二节 集团财务报表审计中的责任设定和注册会计师的目标	272
第三节 集团审计业务的承接与保持	272
第四节 了解集团及其环境、集团组成部分及其环境	275
第五节 了解组成部分注册会计师	277
第六节 集团财务报表审计重要性	279
第七节 针对评估的风险采取的应对措施	280
第八节 与组成部分注册会计师的沟通	284
参考文献	286

第一章 总 论

学习目标

1. 了解审计的产生和发展;
2. 理解并掌握审计的含义与特征;
3. 理解并掌握审计的对象与职能;
4. 了解审计的种类;
5. 了解审计机构的设置和人员。

引导案例

1710年,英国政府用发行中奖债券所募集到的资金创立了南海股份公司。经过近10年的经营,该公司业绩依然平平。1719年,英国政府允许中奖债券总额的70%,即约1000万英镑,可与南海公司股票进行转换。该年底,公司的董事们开始对外散布各种所谓的好消息,即南海公司在年底将有大量利润可实现,并煞有介事地预计,在1720年的圣诞节,公司可能要按面值的60%支付股利。这一消息的宣布,加上公众对股价上扬的预期,促进了债券转换,进而带动了股价上升。1719年中,南海公司股价为114英镑,1720年3月,股价劲升至300英镑以上,到了1720年7月,股票价格已高达1050英镑。此时,南海公司的老板布伦特又想出了新主意:以数倍于面额的价格,发行可分期付款的新股。同时,南海公司将获取的现金,转贷给购买股票的公众。这样,随着南海公司股价的扶摇直上,一场投机浪潮席卷全国。由此,170多家新成立的股份公司的股票以及原有的公司股票,都成了投机对象。

1720年6月,英国国会通过了《泡沫公司取缔法》,该法对股份公司的成立进行了严格的限制,只有得到国王的御批,才能取得公司的经营执照。事实上,股份公司的形式基本上名存实亡。自此,许多公司被解散,公众开始清醒过来,对一些公司的怀疑逐渐扩展到南海公司身上。从7月份开始,外国投资者首先抛出南海公司股票,撤回资金。随着投机热潮的冷却,南海公司股价一落千丈,到1720年12月份最终仅为124英镑。当年底,政府对南海公司的资产进行清理,发现其实际资本已所剩无几。

南海公司倒闭的消息传来,犹如晴天霹雳,惊呆了正陶醉在黄金美梦中的债权人和投资者。迫于舆论的压力,1720年9月,英国议会组织了一个由13人参加的特别委员会,对“南海泡沫”事件进行秘密查证。

在调查过程中,特别委员会发现该公司的会计记录严重失实,明显存在蓄意篡改数据的舞弊行为,于是特邀了一名叫查尔斯·斯耐尔的资深会计师,对南海公司的分公司“索布里奇商社”的会计账目进行检查。查尔斯·斯耐尔商业审计实践经验丰富,理论基础扎实,在伦敦地区享有盛誉。查尔斯·斯耐尔通过对南海公司账目的查询、审核,于1721年提交了一份对索布里奇商社的会计账簿检查意见的报告。在该份报告中,查尔斯指出了该公司存在舞弊行为、会计记录严重不实等问题。但没有对该公司为何编制这种虚假的会计记录

表明自己的看法。

议会根据这份查账报告,将南海公司董事之一的雅各希·布伦特以及他的合伙人的不动产全部予以没收。其中一位叫乔治·卡斯韦尔的爵士,被关进了著名的伦敦塔监狱。

直到1828年,英国政府在充分认识到股份公司利弊的基础上,通过设立民间审计的方式,将股份公司中因所有权与经营权分离所产生的不足予以制约,才完善了这一现代化的企业制度。据此,英国政府撤销了《泡沫公司取缔法》,重新恢复了股份公司这一现代企业制度的形式。

英国南海公司的舞弊案例,对世界民间审计史具有里程碑式的影响。尽管在1720年之前,就有人认为已经有了民间审计这一行业,但世界上绝大多数的审计理论工作者都认为,查尔斯·斯耐尔是世界上第一位民间审计人员,他所撰写的查账报告,是世界上第一份民间审计报告。而英国南海公司的舞弊案例,也被列为世界上第一起比较正式的民间审计案例。由此可见,该案例对注册会计师行业来说,具有举足轻重的影响。

英国南海公司审计案的发生进一步说明,建立在所有权与经营权相分离基础上的股份公司,必须要有一个了解、熟悉会计语言的第三者,站在公正、客观的立场,对表达所有者与经营者利益的财务报表进行独立的检查,通过提高会计信息的可靠性,来协调、平衡所有者与经营者之间的经济责任关系。

尽管经过200多年的发展,注册会计师的主要审计目标已由查找舞弊转向对财务报表公允性的评估,然而这并不等于注册会计师没有义务揭露客户的舞弊行为。从美国最近的社会调查来看,仍有约70%的人认为,注册会计师应该而且可以查找客户的舞弊行为。可见,从南海公司案例来看,注册会计师行业是因客户舞弊问题而产生的,但这一责任始终没有终结。我国注册会计师决不要认为,只要审核财务报表是否公允就可以了。当发现客户的舞弊现象时,应遵照《中国注册会计师审计准则》的要求,执行必要的审计程序,并做适当披露。

(资料来源: <http://wenku.baidu.com/view/73ec7beeaeaad1f346933f3a.html>)

第一节 审计的产生和发展

一、政府审计的产生和发展

审计的产生,无论中国还是外国,最初都是起源于官厅,称为官厅审计,即国家审计或政府审计。

(一) 中国政府审计的产生和发展

1. 政府审计的萌芽阶段

我国政府审计的产生可追溯到西周初期。据《周礼》记载,西周的官制中,国家财计机构分为两个系统:一是地官司徒系统,掌管财政收入;二是天官冢宰系统,掌管财政支出。另设独立于财计部门之外的“宰夫”一职,负责审查“财用之出入”。《周礼》云:“宰夫岁终,则令群吏正岁会。月终,则令正月要。旬终,则令正日成。而考其治,治以不时举者,以告而诛之。”即年终、月终、旬终的财计报告先由宰夫命令督促各部门官吏整理上报,宰夫就地

稽核,发现违法乱纪者,可越级向天官冢宰或周王报告,加以处罚。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。

2. 政府审计的确立阶段

秦汉时期都曾采用“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。主要表现在以下三个方面:

一是初步形成了统一的审计模式。秦汉时期逐渐形成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,掌管弹劾、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”,仍由御史大夫领掌监督审计大权。

二是“上计”制度日趋完善。“上计”就是皇帝亲自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。

三是审计地位提高,职权扩大。秦汉时期御史大夫不仅行使政治、军事监察之权,还行使经济监督之权,控制和监督财政收支活动,但秦汉时期的审计制度仍属于初步发展时期。

3. 政府审计的兴盛阶段

隋、唐、宋时期是我国审计的兴盛时期。隋朝开创一代新制,设置比部,隶属于刑部,掌管国家财计监督。唐朝改设三省六部,比部仍隶属刑部,它独立于财计部门,专司国家财计的审计监督工作。比部的出现,标志着我国独立审计机构的产生,也使审计具有了很强的独立性和较高的权威性。北宋元丰年间,宋朝在“太府寺”内设“审计司”,后改为“审计院”。这是我国首次出现以“审计”正式命名的审计机构。从此,“审计”一词成为财政监督的专用名词,对后世中外审计建制产生了深远的影响。

4. 政府审计的停滞阶段

元、明、清时期是我国审计的停滞时期,在这个时期,由于封建社会走向衰败,审计监督制度发展缓慢。

元代取消比部,没有独立的审计机构,由户部兼管财务报表的审核,独立的审计机构即告消亡。明初设比部,不久便取消。明、清两代都设有都察院,其职权之一是审查中央财计;在户部下按行政区分省设清吏司,审查各省的财政收支。由于元、明、清三代取消了比部,没有独立的审计机构,审计职能严重削弱,审计工作与隋、唐、宋相比,后退了一大步。

5. 政府审计的不断演进阶段

中华民国时期,审计的发展渐见端倪。1912年,国务院下设审计处,于1914年改为审计院,并颁布了《审计法》。1920年,南京的国民政府设立审计院,后改为隶属于监察部的审计部,各省市设审计处。

中华人民共和国成立后,30多年内没有独立的年检审计机构,对企业财税监督和货币管理,是通过不定期的会计检查进行的。1982年修改的《中华人民共和国宪法》中规定国务院设立审计机关。1983年9月15日,国务院设立了审计署;随后,县以上各级人民政府也设置了各级地方审计机关。1994年颁布的《中华人民共和国审计法》为审计机关依法履行审计监督职责提供了法律保障。1996年审计署发布了38个审计规范,2000年审计署修订、发布了《中华人民共和国国家审计基本准则》和一系列通用审计准则、专业审计准则,2004年审计署颁布了《审计机关审计项目质量控制办法(试行)》,2010年审计署审计长签

署第8号中华人民共和国审计署令,公布新修订的《中华人民共和国国家审计准则》,于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》将原有国家审计基本准则和通用审计准则规范的内容统一纳入国家审计准则,形成一个完整单一的国家审计准则。

(二) 西方政府审计的产生和发展

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。西方审计的产生,也是政府审计在前,民间审计在后。

根据历史文献记载,早在奴隶制度下的古罗马、古埃及和古希腊时代,就出现了对掌管国家财物和赋税的官吏进行审查考核这一具有审计性质的经济监督工作。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。如法国在资产阶级大革命前即设有审计厅,1256年法皇圣路易曾下令,命其官吏将计算书送到巴黎,接受审计人员的审查。资产阶级大革命后,拿破仑一世时创建了会计法院,其任务主要是对联邦政府以及政府各部和市镇的会计资料的准确性与合理性进行审核。至今,会计法院仍是法国政府实施事后审计的最高法定机构。在西方社会的早期,基于奴隶主和封建主监督、考核其所属官员的政绩,维护统治阶级利益的需要,而出现了审计或类似审计性质的经济监督工作。但当时的审计,不论从组织机构上还是方法上,都还处于很不完善的阶段。

在资本主义时期,随着经济的发展和资产阶级国家政权组织形式的完善,政府审计也有了进一步的发展。在现代资本主义国家中,普遍地建立了政府审计制度。资本主义政府审计的形成和发展,同以议会制为核心的资产阶级政权组织形式有着紧密的联系。在现代资本主义国家中,国家的立法、行政、司法三权分别由议会(国会)、内阁(或总统)和法院掌握。在三权分立的政权组织形式下,议会为国家的最高立法机关,握有立法权,并对政府行使监督权,其中包括财政监督权。为了监督政府的财政收支,切实执行财政预算法案,以维护统治阶级的利益,西方国家的议会大多设有专门机构,由议会或国会授权,对政府及国营企事业单位的财政财务收支进行独立的审计监督。如美国在1921年成立的总审计局,就是隶属于国会的一个独立经济监督机构,它担负着为国会行使立法权和监督权提供审计信息和建议的重要职责。总审计长由国会提名,经参议院同意,由总统任命。总审计局和总审计长置于总统管辖以外,独立行使审计监督权限。其他国家,如加拿大的审计长公署,西班牙的审计法院等,也都是隶属于国家立法部门的独立机构,其审计结果要向议会负责,向议会报告,在实行审计监督中也都具有独立的审计监督权限。

二、注册会计师审计的产生和发展

(一) 西方注册会计师审计的产生和发展

注册会计师审计最早产生于西方国家。

1. 注册会计师审计的起源阶段

注册会计师审计起源于16世纪的意大利。威尼斯作为地中海沿岸国家的城市,位于航海贸易最为发达的地区,不仅有大量的手工作坊,随着商业经营规模不断扩大,合伙制企业应运而生。在合伙制企业的经营中,有的合伙人参与企业的经营管理,有的合伙人则不参与,所有权和经营权开始分离。不参与企业经营管理的合伙人想要了解企业的经营状况

和经营成果,那些参与企业经营管理的合伙人有责任向不参与企业经营管理的合伙人证明自己经营管理的能力和效率,在这种情况下,客观上需要聘请独立的第三方对合伙企业进行监督、检查,人们开始聘请会计专业人员所进行的查账与公证,可以说是注册会计师审计的起源。

2. 注册会计师审计的形成阶段

注册会计师审计形成于英国。18 世纪下半叶,英国的资本主义经济得到了迅速的发展,生产的社会化程度大大提高,特别是股份公司的兴起,绝大多数股东只出资而不参与企业的经营管理,企业的所有权和经营权进一步分离。股东希望有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。他们受企业主委托,对企业会计账目进行逐笔检查,目的是查错防弊,检查结果也只向股东报告。不仅股东出于自身利益,非常关心公司的经营成果,证券市场上潜在的投资人、金融企业等债权人同样十分关心公司的经营情况,而公司财务状况和经营成果只有通过公司提供的财务报表来反映。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。

1720 年,英国爆发了“南海公司事件”。当时的“南海公司”以虚假的会计信息诱骗投资者上当,其股票价格一时暴涨。但好景不长,“南海公司”最终破产倒闭,给股东和债权人造成重大损失。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。斯耐尔以“会计师”名义出具了“查账报告”,从而宣告了独立会计师——注册会计师的诞生。

1853 年,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,标志着注册会计师职业的诞生。1862 年,英国《公司法》确定注册会计师为法定的破产清算人,奠定了注册会计师审计的法律地位。

3. 注册会计师审计的发展和完善阶段

从 20 世纪初开始,全球经济发展重心逐步由欧洲转向美国,由于金融资本对产业资本更加广泛的渗透,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。

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。美国 1933 年《证券法》规定,在证券交易所上市的企业的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。

4. 注册会计师审计的现代发展阶段

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,形成了一批国际会计师事务所。现在国际领先的“十大”会计师事务所是德勤(英文全称 Deloitte Touche Tohmatsu, 官方网址 www.deloitte.com)、安永(全美第二大会计师事务所,英文全称为 Ernst & Young, 英文缩写为 EY)、普华永道(英文全称 Pricewaterhouse Coopers, 英文缩写为 PWC, 中国官方网址 www.pwccn.com, 全球官方网址 www.pwc.com)。

pwc.com)、毕马威(英文简称 KPMG, 官方网址 www.kpmg.com)、罗申美国国际(RSM International, 官方网址 www.rsmi.com)、均富国际(英文全称 Grant Thornton International, 中国网址 www.gthk.com.hk)、德豪国际(英文简称 BDO International)、Crowe Group、CBIZ/Mayer Hoffman McCann、普安西提成员所(英文简称 BKD, 官方网址 www.bkd.com)。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。

(二) 中国注册会计师审计的产生和发展

1. 中国注册会计师审计的产生阶段

中国注册会计师审计的历史比西方国家短。辛亥革命以后, 一批爱国会计学者积极倡导创建中国的注册会计师职业。1918 年 9 月, 北洋政府农商部颁布了《会计师暂行章程》, 成为我国最早的注册会计师法规, 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, 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, 包括潘序伦先生创办的“潘序伦会计师事务所”(后改称“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, 之后, 上海、天津、广州等地也相继成立了多家会计师事务所。1925 年在上海成立了“全国会计师公会”。

2. 中国注册会计师审计的停滞阶段

新中国建立初期, 注册会计师审计在经济恢复工作中发挥了积极作用。后来由于我国推行苏联高度集中的计划经济模式, 注册会计师便悄然退出了经济舞台。

3. 中国注册会计师审计的恢复阶段

党的十一届三中全会以后, 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。随着外商来华投资日益增多, 1980 年 12 月 14 日财政部颁发了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税实施细则》, 规定外资企业财务报表要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审计职业开始复苏。1981 年 1 月 1 日, “上海会计师事务所”宣告成立, 成为新中国第一家由财政部批准独立承办注册会计师业务的会计师事务所, 我国注册会计师制度恢复。1986 年 7 月 3 日, 国务院颁发《中华人民共和国注册会计师条例》, 确立了注册会计师行业的法律地位。1988 年 11 月 15 日, 中国注册会计师协会正式成立, 注册会计师行业步入政府监督和指导、行业协会自我管理的轨道。

4. 中国注册会计师审计的发展阶段

1994 年 1 月 1 日《中华人民共和国注册会计师法》(以下简称《注册会计师法》)实施, 2006 年 2 月财政部颁布新注册会计师执业准则体系, 并于 2010 年进行修订, 于 2012 年 1 月 1 日起实施, 我国已建立起适应中国经济发展需求, 与国际趋同的注册会计师审计准则体系。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, 为改革开放、国有企业转换经营机制和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。

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 月在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

(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会员。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。

三、内部审计的产生和发展

(一)西方内部审计的产生和发展

内部审计自其产生至今,经历了古代内部审计、近代内部审计和现代内部审计三个阶段。

1. 古代内部审计阶段

内部审计源于奴隶社会,当人类步入奴隶社会以后,私有制开始出现,财产的所有权和经营管理权出现分离。于是,财产所有者往往会委派自己信任的人作为第三者受托进行经济监督,从而产生了古代的内部审计。

古代罗马,人们采用“听证账目”的方式来检查负责财务的官员有无欺诈、舞弊行为,即检查人听取不同人员对同一事项记录的口头汇报。审计(Audit)一词就来源于拉丁文“听账人(Auditus)”。

封建时代,古代内部审计继承了早期内部审计的思想,并且有了长足进展,主要标志是出现了独立的内部审计人员。在这一时期,内部审计主要采用了寺院内部审计、行会内部审计、银行内部审计和庄园内部审计等形式。

(1) 寺院内部审计

这是西欧寺院经济的审计制度。11 世纪以来,寺院在西欧极为普遍,一些寺院兴办了各种类型的手工作坊,拥有大量的财产。为加强管理,寺院配备了各种专职管理人员,为监督管理人员经济责任的履行情况,还适当配备了具有一定专业会计知识的人充当审计人员,负责对财务收支和会计账目进行检查。

(2) 行会内部审计

在英国,11~12 世纪就出现了行会,每个行会一年要召开 1~4 次总会,议事内容是选举产生理事和审计人员。理事是行会的执行机构,主要负责征收会费和罚款、记录反映行会经济业务的会计事项、调查行会的财产状况和仲裁会员间的经济纠纷。审计人员从行会成员中选举产生,是行会成员的代表,主要职责是定期检查理事报送的会计账簿,并在大会上向全体成员报告审查的结果。

(3) 银行内部审计

在文艺复兴时期,资本主义商品经济在北部城邦,如威尼斯、热那亚和佛罗伦萨得到迅速发展。佛罗伦萨是当时意大利的金融中心,在西欧各地,到处有佛罗伦萨的代理店,为了对这些分店加强控制,银行家们采用了内部审计的形式。

(4) 庄园内部审计

庄园既是封建制度下的政治单元,又是独立的经济单位。庄园主不再亲自参与庄园的管理,而将直接管理庄园的责任委托给数名庄园管理者去管理,其中包括审计人员。审计人员负责对庄园财务总管编制的反映庄园经济事项的会计账簿定期进行检查,根据审查的结果,提出审计意见并呈送给庄园主或向其作口头汇报。

通过对几种内部审计形式的介绍可以看出,在封建时代就出现了独立的内部审计人员,但它的审计目的仍然是查错防弊,审查单位内部承担经济责任者的诚实性。

2. 近代内部审计阶段

股份有限公司出现,客观上要求会计把重点从经营角度转移到财产的所有权和损益的计算上,企业的股东和债权人为了维护自己的利益,需要审计人员对企业的会计资料进行审查,并陈述审计意见。但这一时期,实行内部审计的企业不多,而且没有设置专职机构。19世纪末20世纪初,资本主义发展进入垄断阶段,托拉斯、康采恩等垄断企业经营规模庞大,经营地点分散,经营业务复杂,实行分权管理和多级控制。日常管理职责的履行状况如何,各部门的经营活动是否合规合理,各分支机构的经营目标能否实现,客观上需要有一个专门的职能部门去审查、评价和报告,即进行信息反馈。这样,在企业内部就形成了一个与业务控制并列的相对独立的控制系统——内部审计。

1875年,德国最大的军火制造商克虏伯公司开始设置内部审计部门开展财务合规性审计。在美国,具有显著规模经济性的铁路行业则最先配备内部审计人员,巡视各路站,检查公司制定的财务制度的遵守情况和有关会计记录的真实性、正确性。此后,这些国家的其他行业和其他国家的大型企业也相继实行了内部审计制度。这时,内部审计的主要目标在于保护资产的安全与完整,检查揭示舞弊或其他不规范的行为。其工作范围主要是审查反映经济活动的财务会计资料,也从事一些较低水准的会计和管理程序的遵循性检查,并逐步向经营管理领域延伸。

3. 现代内部审计的兴起

20世纪40年代以后,企业的内部结构和外部环境进一步复杂化,尤其是跨国公司的迅速崛起,管理层次的分解比以往任何时候都更迅速,企业管理者对于降低成本、提高经济效益的要求也更加迫切。这种新的发展使企业管理当局和外部审计人员对内部审计更加关注,并从各自的角度促进内部审计的发展。

1941年是现代内部审计发展的一座重要里程碑,这一年在美国发生了两件对现代内部审计兴起有着重大影响的事件。第一件是在约翰·舍斯顿的领导下,24位有识之士倡导成立了内部审计师协会,它是目前世界上唯一的致力于推动内部审计和内部审计人员向前发展的国际性组织,通常称之为国际内部审计师协会(简称IIA)。该组织的成立,大大推动了内部审计的发展。到1995年为止,协会已在全国各地拥有150多个成员组织,会员约54000人。第二件就是维克多·布瑞克(Victor Brink)出版了第一部论述内部审计的专著《内部审计——程序的性质、职能和方法》,该书的出版标志着内部审计学的诞生。

20世纪70年代以后,如绩效审计、经济责任审计、3E(经济、效率、效果)审计、5E(经济、效率、效果、合理、环境)审计等新兴审计项目发展起来,逐渐取代了财务审计的主导地位。

(二) 中国内部审计的产生和发展

新中国成立后,一大批大型工业、交通等方面的生产单位迅速建立起来,并且在其内部实行了管理责任和权力的纵向与横向的分解,从而为这些单位内部审计的产生创造了主要的内部条件。但由于当时采用苏联管理模式,将内部审计的一部分职能分散到计划、财务等部门,由这些部门结合其本职业务一并实施,只有极少数生产单位和银行系统设有力量

不强的内部审计(银行叫财务稽核)机构,开展一部分简单的审计业务。

1983年7月国务院130号文件规定:“我国拥有数十万个国营企业和大量的行政事业单位,审计对象多、范围广、任务重,建立和健全部门、单位的内部审计是搞好国家审计监督的基础。对下属单位实行集中统一领导或下属单位较多的主管部门,以及大中型企业事业组织,可根据需要建立内部审计机构或配备审计人员,实行内部审计监督。”130号文件成为我国建立内部审计制度的法律依据,从此我国内部审计拉开了制度化建设的序幕。

1. 中国内部审计的起步阶段

20世纪80年代初至80年代末是我国内部审计的起步阶段,我国于1984年在各行政机关和企事业单位内部成立了审计机构,进行内部审计监督。1985年,审计署发布了《关于内部审计工作的若干规定》。在这一起步阶段,只是将审计机构设在财务科(处),放在统计部门或在厂长、经理的领导下工作,企业内部审计机构的领导多、受限制多,缺乏独立性,在企业中没有地位。企业内部审计的目标只是传统的企业内部审计目标,主要是以保护财产、查错防弊(财务审计)为主,其职能主要是监督为主,通过对审计对象的会计资料及其所反映经济活动的审查,监督其是否真实、正确、合理、合法,督促被审计单位纠错防弊、自觉遵守金融方针政策,促进各项业务健康的向前发展。

2. 中国内部审计的发展阶段

20世纪90年代初至90年代中后期是我国内部审计的发展阶段,90年代初期,是我国企业内部审计“加强、改进、发展、提高”时期。这一时期,内部控制制度纷纷在各大中型企业中建立并得到健全与发展。1995年发布了《关于内部审计工作的规定》。在各级政府审计机关、各级主管部门的积极推动下,内部审计也蓬勃发展起来。内部控制制度在实际工作中,保证了企业经营目标的实现;提高了会计记录及其他资料的可靠性;限制了不利于企业自身发展的各种活动,为企业提高生产效益确实做出了成绩。这个时期,我国内部审计涉及的范围同起步阶段相比更广泛,除了开展传统的财务审计外,还有经营决策审计、投资决策审计、经济效益审计、内部控制评审等现代审计内容。

3. 中国内部审计的新阶段

20世纪90年代末到现在是我国内部审计的新阶段,1998年至今,内部审计正式步入职业化发展的道路。在这一时期,发生了两件对内部审计职业化发展影响重大的事件。第一就是1999年7月新的《中华人民共和国会计法》的实施。该法第27条作出了针对内部审计的规定,明确了内部审计是单位内部会计监督制度的重要组成部分,各单位应当建立健全内部审计制度,内部审计机构应当对本单位会计资料实行定期审计并且要明确和规范审计的办法和程序。

另外一件具有里程碑意义的重大事件就是中国内部审计师协会的成立。由于这一时期国务院实施了机构改革和落实政企分开的原则,审计署在机构改革中撤销了审计管理司,决定将对内部审计的具体管理职能转移给社会组织。这样,在政府改革与内部审计现实发展的影响下,决定将中国内部审计学会改建为中国内部审计师协会,实行内部审计行业的自律管理。因此,2000年1月,在中国内部审计学会第四次会员代表大会上,决定将中国内部审计学会更名为中国内部审计师协会。并且,在这次会议上,通过了《中国内部审计师协会章程》并选举了理事会。这样,协会的成立揭开了中国内部审计发展的新的里程碑。自2003年至2008年陆续颁布实施了《内部审计基本准则》《内部审计具体准则》《内部审

计实务指南》等,规范了内部审计工作,内部审计迅速发展。

第二节 审计的概念与特征

一、审计的概念

审计经过不断的完善和发展,至今已经形成一套比较完备的科学体系。人们对审计的概念也进行了深入的研究,最具代表性的是美国会计学会(AAA)在其颁布《基本审计概念说明》的公告中,把审计概念描述为:“为了确定关于经济行为及经济现象的结论和所制定的标准之间的一致程度,而对与这种结论有关的证据进行客观收集、评定,并将结果传达给利害关系人的有组织的过程。”

国际会计师联合会的审计实务委员会在《国际审计准则》中,将审计概念界定为“审计人员对已编制完成的会计报表是否在所有重要方面遵循了特定财务报告框架发表意见。”

1989年中国审计学会将审计界定为“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经济监督活动。”

二、审计的本质特征

审计不同于查账,也不同于其他经济监督,究其根本原因,是因为审计是一项具有独立性的经济监督活动。从中外审计的产生与发展过程可以清楚地看出,审计天生就是独立的,独立性是审计的灵魂和生命,没有独立性就没有审计。审计独立于被审计单位或被审查资料所在部门之外,独立性是审计有别于其他经济监督的最根本特征。同时,独立性是客观性、公正性的基础和保证。但是,审计的独立性往往会因审计类别不同而在程度上有所差别。注册会计师审计既独立于被审计单位又独立于审计委托人,其审计的独立性最强;政府审计一般只独立于被审计单位而不独立于审计委托人,其审计的独立性比注册会计师审计的独立性弱;内部审计既不独立于被审计单位又不独立于审计委托人,其审计的独立性最弱。

审计的独立性主要表现在以下四个方面:

1. 组织机构独立

审计组织机构应当独立于被审计单位或部门,特别是应独立于财政财务部门。在我国,各级政府审计机关均独立于同级人民政府的财政主管部门,注册会计师审计机构即会计师事务所是完全独立的社会中介机构,它们的独立性是最明显的。相比较而言,内部审计机构具有的是相对独立性,即内部审计机构相对于本部门、本单位其他职能部门(特别是财务会计部门)是独立设置的。组织机构的独立是保证审计能够客观、公正地评价和鉴证,充分发挥审计监督作用的重要条件。

2. 地位独立

即审计组织及其人员具有独立的身份,处于被审计单位与审计委托人以外的第三者的超脱地位,不参与被审计单位的具体经营管理活动,与被审计单位和审计委托人不存在任何直接的经济利益关系,使他们能以客观的态度对待所有审计事务,这是审计独立性的实