



普通高等教育“十一五”国家级规划教材

高等院校本科会计学专业教材新系

审计学

第三版

王光远 黄京菁 主编



FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press





普通高等教育“十一五”国家级规划教材

高等院校本科会计学专业教材新系

审计学

第三版

王光远 黄京菁 主编



 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

© 王光远 黄京菁 2014

图书在版编目 (CIP) 数据

审计学 / 王光远, 黄京菁主编. —3 版. —大连: 东北财经大学出版社, 2014. 8

(高等院校本科会计学专业教材新系)

ISBN 978-7-5654-1642-2

I. 审… II. ①王… ②黄… III. 审计学-高等学校-教材
IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2014) 第 180214 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

教学支持: (0411) 84710309

营 销 部: (0411) 84710711

总 编 室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连图腾彩色印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 185mm×260mm 字数: 510 千字 印张: 21 3/4 插页: 1
2014 年 8 月第 3 版 2014 年 8 月第 6 次印刷

责任编辑: 王 莹 周 慧

责任校对: 齐 欣

封面设计: 冀贵收

版式设计: 钟福建

ISBN 978-7-5654-1642-2

定价: 42.00 元

“高等院校本科会计学专业教材新系”

编写指导委员会

指导委员会

主任委员

葛家澍 徐政旦 郭道扬

委员 (按姓氏笔画排列)

于长春 于玉林 于增彪 王立彦 王庆成 王光远 孙 铮 冯淑萍 汤云为
汤谷良 朱小平 刘永泽 刘明辉 刘贵生 李 爽 谷 祺 吴水澎 陈国辉
张为国 张文贤 张杰明 陆正飞 闵庆全 杨宗昌 罗 飞 欧阳清 秦荣生
郭复初 夏德仁 常 勋 黄菊波 蔡 春 魏明海

编写委员会

主任委员

王光远 刘明辉

委员 (按姓氏笔画排列)

方红星 王 华 刘永泽 汤谷良 李建发 许景行 张天西 孟 焰
杨周南 罗 飞 赵德武 耿建新 盖 地 常 勋 魏明海

总序：中国会计教育的回顾与展望

ZONGXU ZHONGGUO KUAJI JIAOYU DE HUIGU YU ZHANWANG

(一)

20 世纪是会计学术和会计思想大发展的世纪，是会计大师辈出、经典会计作品大量问世的世纪，是会计由“艺术”走向“科学”的世纪；

20 世纪是会计学科大发展的世纪，是会计由信息系统演变成控制系统的世纪，是受托责任会计由弱到强的世纪；

20 世纪是会计制度和会计实务大发展的世纪，是公司会计规范化、注册会计师职业国际化的世纪；

20 世纪更是会计教育和会计人才培养大发展的世纪，是会计系科大分化、大整合的世纪，是会计人从数字奴隶到数字主人的世纪。

发达国家如此，发展中国家同样如此。

20 世纪会计的发展揭示了一条基本规律：凡经济发达的国家，会计没有不发达的；凡会计不发达的国家，也没有一个是经济发达的。

这条规律同时告诉我们：这个世界既不存在会计教育先进而会计制度、会计实务落后的国家，也不存在会计教育落后而会计制度、会计实务先进的国家。

这条规律还告诉我们：发达的经济工作、科学的管理工作强烈要求先进的会计教育制度和人才培养制度为之服务，而先进的会计教育制度和人才培养制度又反过来进一步促进经济的发展和水平的提高。

20 世纪会计的发展也反复地证明一条历史发展的规律：“天下未乱计先乱，天下欲治计乃治”，这里的“计”指的就是会计。

西方如此，东方如此，中国当然也如此。

看百年中国，会计教育一正规、会计实务一上轨，就会政治清明、官守廉洁、国家昌隆、人民富足；会计教育一紊乱，会计实务一脱轨，就会贪污不治、官守腐败、贿赂风行、国衰民殃。

百年来的大量事实证明：不论是会计学术的发展、会计思想的发展、会计学科的发展，还是会计制度、会计实务的发展，其发达程度都有赖于会计教育和人才培养制度的先进程度，而会计教育的先进程度又取决于会计教育目标的正确定位、会计课程体系和教材

体系的完善以及会计教育方法的科学化,这其中尤为重要的是会计本科教材建设的科学化。

(二)

会计历史发展的规律,我们的先辈们很早就有认识。

多年在美国、西班牙、秘鲁从事外交工作,又熟悉商业活动的蔡锡勇,于1905年出版了中国有史以来第一部专门论会计的书——《连环账谱》,破了中国会计的天荒;后来,留学日本并获商学学士学位的谢霖与孟森联合,于1907年出版了《银行簿记学》。这两部书使蔡锡勇、谢霖成为我国会计学术的鼻祖、会计教育的先行者。继蔡锡勇和谢霖之后,徐永祚、潘序伦两位大师又在20世纪三四十年代创立了两套教材体系:一套是改良型教材,另一套是引进西方型教材。这两套教材对我国会计教育事业具有重大的先行意义,对会计人才培养具有重大贡献。

新中国成立伊始,会计学术界通过对会计阶级性的讨论,掀起了会计教育思想的第一次解放,即顺应计划经济体制的需要,借鉴苏联模式,学习苏联经验,翻译苏联的教材,在中国人民大学试点开设四门会计专业课——会计核算原理、工业会计、工业企业经济活动分析、行业财务管理。正是利用这套教材,我们培养了新中国第一批会计人才。应当说,引进苏联的会计教材,对20世纪50年代我国会计专业的建设起了决定性作用。但我们也不得不承认,苏联会计是按照货币计价、账户、复式记账、成本计算、定期盘存和定期汇总等一套方法来进行的。直到20世纪80年代,苏联会计都是这样。就这套做法看,实际上只相当于西方国家的簿记工作,它的目的就是做到账证相符,并以此为基础编写报表;它一贯忽视估价,并错把簿记报表当做真实可信的会计报表;它一贯把企业当做一个生产单位、一个成本中心,忽视对利润的核算和管理。正是由于这套会计方法的局限,才导致我们面临工商企业的一摊烂账,面临会计信息的严重失真。

从1956年开始,我国学者提出了资金运动学说,倡导以资金运动的观点来建立复式记账原理和会计核算原理,于是就有了结合中国实际情况的会计专业教材。如高等财经院校会计教材编写组集体编写的《会计原理》,就较全面地反映了这方面的研究成果。这本教科书从1963年初版,历经30余年,发行数百万册,培养了一批又一批的会计人才。由厦门大学编写的《会计原理》和中国人民大学编写的《工业会计》、《工业企业经济活动分析》、《工业企业财务管理》等,也都吸收了我国学者的研究成果,为这一时期的会计人才培养和会计实践发展作出了积极的贡献。按照资金运动观点建立的这一教材体系,虽有很多特色,但仍未抓住会计的本质,因而它反映不出会计因时代不同而不断发展演变的特点。其实,记不记账、编不编报告,根本不在于是否有资金流动,而在于资金是自己的还是别人的,在于受托责任。财务会计反映的受托责任主要是财务报告的可信性和财经纪律的遵守情况;成本管理会计反映的受托责任主要是经济活动的经济性、效率性和效果性。长期地只讲资金活动,不问受托责任,严重削弱了会计发展社会主义生产力的作用。

(三)

党的十一届三中全会以后,伴随着新的会计思想解放运动的展开,会计教育和会计教材建设也进入了一个改革和发展的新阶段。首先是开始将西方大学会计专业教学课程引入

我国的会计本科教育，如西方财务会计、西方管理会计、西方审计、会计电算化、国际会计、涉外会计等。

1983年，财政部确定以中南财经大学（原湖北财经学院）和上海财经大学（原上海财经学院）为会计教材改革试点学校，推出两套会计专业教科书。中南财经大学的教改方案以会计学原理、企业会计、企业成本、企业财务、管理会计、审计学为核心课程；上海财经大学的教改方案以基础会计、财务会计、成本会计、管理会计、审计学为核心课程。它们各自的培养目标略有不同，但两套教材都吸收了20世纪80年代对会计阶级性、会计本质、会计职能、会计对象、会计原则、会计定义等方面的研究成果，扬弃了陈旧的按行业建立会计学科且知识陈旧的内容，立足改革，勇于创新，在实际教学过程中收到了较好的效果，培养了大批合格的会计人才。

20世纪80年代中后期，葛家澍教授和余绪缨教授联合主编了《会计学》，作为国家教委组织的经济类十门核心主干课程之一，这本教科书将财务会计与管理会计融为一体，并大胆引进了国际会计惯例的有关内容，吸收了当代会计理论研究的最新成果，从而使我国会计教材建设迈上一个新台阶。1988年，中国会计学会成立了会计教育改革研究组，葛家澍教授任组长。该研究组重点研究了我国会计教育的状况，研究了与社会主义市场经济相适应的会计专业培养目标、会计专业设置、会计课程结构与学科体系、会计教材建设、会计师资队伍建设等方面的问题，提出了许多具有指导意义的建议。

1994年，我国部分高校开设了注册会计师专门化，设计了财务会计、高级财务会计、成本管理会计、财务管理、审计、管理咨询等主干课程。也就是在这一时期，各高等院校的会计学院或会计系都对其原先不规范的课程体系进行了改革，形成了以会计学原理、中级财务会计、高级财务会计、成本会计、管理会计、财务管理、审计为核心课程的新体系。1996年，厦门大学和中国人民大学又分别承担了教育部“会计学类系列课程及其教学内容改革研究与实践”的课题，他们在完成课题研究报告的同时，又出版了一套会计专业主干课的新教材。

在20世纪的后50年，特别是后20年，我国在会计课程体系、会计教材体系建设上取得了重大进展，也初步实现了由“记账报账型会计”向“计划控制型会计”的转变；但由于在处理建立中国特色会计和向国际会计惯例靠拢这一重大关系上，思想不够解放，认识不够进步，因而对国际范围内的会计改革经验特别是会计教育改革的经验，未能作及时的引进、学习、消化、吸收，因而导致课程体系和教材体系中的内容存有不少严重问题。比如：会计教材内容达不到会计教育目标的要求；会计教材内容缺乏超前性和先进性；会计教材严重地滞后于轰轰烈烈的会计实践；会计教育仅注重知识的传授，不注重能力的培养；会计教育长期忽视职业道德教育等。所有这些，同发展中国的经济、发展中国的社会生产力要求相去甚远，于是在世纪之交，我们又面临着一个十分迫切的会计思想大解放问题，面临着一个十分迫切的会计现代化、科学化问题。早在1989年，著名会计思想家、会计教育学家杨时展教授就指出：“中国会计的现代化，只能顺从于一个唯一的目的，即发展中国的社会主义生产力”，“我们不能不问中国的国情，不问是否为发展中国社会生产力所需，对国外的东西一切照搬。也不能不问对中国是否有用，只要是西方的东西，就从思想上一概排斥、一概反对。中国会计的现代化，首先要求……会计理论界有一个现代化的头脑和紧迫感，有一个明确的生产力意识……排除‘左’的干扰；如果有右

的，也要排除右的干扰，大步前进”。话很恳切，也很正确，但一直未引起应有的、足够的注意，十分遗憾。

(四)

就在我们不断地倡导和推进会计教育改革、完善会计教材内容和体系的同时，发达国家正在作力度更大、影响更为深远的会计教育改革。就美国而言，1984年，美国会计学会成立了未来会计教育改革组；1989年，成立了会计教育改革委员会，发布了多份委员会立场报告。杨伯翰大学、伊利诺斯大学、密歇根大学、宾夕法尼亚大学、南加州大学、芝加哥大学、斯坦福大学、哈佛大学等知名学府的会计系，也纷纷响应美国会计学会的号召，对面向21世纪的会计教育进行了大胆的改革试验，取得了很好的效果。杨伯翰大学会计系从交易循环审计的实践中体会到了这种审计模式的真谛，然后将其移植到会计教育改革中，设计出会计课程新体系，即将以往独立设置的中级会计、成本会计、管理会计、税务会计、审计、会计信息系统等融合成一个综合的24学分的核心课程，以培养出具有高度综合能力的会计人才，这里的“高度综合能力”包括书面表达能力，口头表达能力，良好倾听能力，团队沟通与合作能力，解决冲突的能力，组织和分派工作的能力，解决分散和无序问题的能力，阅读、评论和判断能力，有效利用时间和缓解压力的能力等。杨伯翰大学会计系把24学分核心课程分为四个阶段，前10周讲授基础原理，之后分成销售与收款、购货与付款、工薪与业绩评价、结转与存货、融资等五个交易循环分别讲授。

伊利诺斯大学会计系坚持认为会计是一个信息系统，因而应当按会计信息的生成、利用及控制来设计会计课程新体系，包括：会计与注册会计师（Ⅰ）、会计与注册会计师（Ⅱ）、会计计量及其结果、注册会计师决策、会计组织及其规则、会计控制系统、承诺与鉴证、财务报告准则、税收制度与税收规则、审计准则与审计实务、公营部门会计、国际会计、会计制度设计、简明信息控制系统、管理信息与控制系统、信息控制系统的组织与开发等。

杨伯翰大学和伊利诺斯大学的会计课程体系改革，给我们以一种全新的思路，它更多地强调以信息运行的规律或经济业务的流程来设计课程，强调会计专业课程的逻辑性和内在一致性，强调会计与整个管理和业务工作的融合，强调会计教育改革的科学化和大系统观。本质上说，它强调会计对受托财务责任与受托管理责任的计量、报告，强调对综合受托责任的计量、报告。不仅大学和学会在推进会计教育改革，作为人才需求方的会计师事务所也积极地参与改革，1989年，当时的国际“八大”，就发布了一份《会计教育展望》的研究报告，对会计教育目标、教学内容和教学方式提出了一系列的改革意见。会计人才的供需双方同时关注和参与改革预示着：21世纪会计教育的时代特征将更为明显，会计将会更为主动地去计划和控制企业的发展、社会的发展。

(五)

就我国会计课程体系和会计教材体系建设的目前情况看，其与发达国家的会计课程体系和会计教材体系建设相比有较大的差距，与发展中国生产力、发展中国社会主义市场经济、适应经济全球化等要求相比有较大差距，与科教兴国、建立创新机制、培养创新人才的目标相比有较大差距。因此，下大力气改革会计课程和教材体系是摆在我们面前的

一项刻不容缓的重要任务。要做好这项工作，一方面，必须正视我国与西方发达国家之间在会计课程和教材体系建设上的差距，大胆地引进、借鉴发达国家的成功经验；另一方面，由于我国与西方发达国家之间在法律结构、经济制度、企业运作实务等方面存在着显著的差异，使得我们只能合理地借鉴西方发达国家的会计课程和教材体系，而不能“依样画葫芦”，完全照搬、照套。

有鉴于此，我们在充分结合中国国情，全面借鉴发达国家，特别是美国 20 世纪末会计教育、会计课程和会计教材改革先进经验的基础上，组织资深会计学家和著名会计院系知名中青年专家、教授，编写了这套在形式与内容上都有较大更新的本科会计专业 21 世纪新概念教材。

应当说明的是：在本套教材创编的后期阶段，适逢财政部对企业会计核算制度进行了重大改革，颁发了与国际趋同的《企业会计准则》和《中国注册会计师执业准则》。为了保证本套教材符合新制度的规定和要求，我们针对其所涉及的相关内容进行了调整和改写，全面反映了新规范的规定内容。

我们殷切地希望这套教材的创编和出版能够对我国的会计教育改革和专业人才培养起到积极的推动作用。这也正是全体创编人员之所以不畏艰辛、大胆探索的初衷和原动力所在。

王光远

第三版前言

2010年中国注册会计师协会着手修订38项审计准则，并于2012年1月1日起正式施行。新审计准则实现了与国际审计准则的持续全面趋同，是注册会计师行业实施国际趋同战略取得的又一项重大成果。鉴于此，本着与时俱进、立足当下的精神，以及高等学校本科教学要求，本书进行了第三次修订。在本次修订过程中，我们努力使其体现如下特点：

第一，内容安排上具有先进性。教材紧扣我国最新颁布的相关法规、制度，特别是独立审计准则方面的修订及最新动向，体现教材的先进性和科学性。同时本书也涵盖了国际审计准则和美国公认审计准则，既注意全面阐述审计基本理论、基本方法和基本技能，又努力与国际审计准则的内容相衔接，体现教材的完整性和广泛适用性。

第二，以受托责任为主线组织各章节安排。审计行为产生于审计委托人、被审计人和审计人这种三方关系人的互动作用关系之中，受托责任的不断演变又推动着现代审计的不断发展。全书以受托责任为主线，将审计基本理论和方法贯穿其中，使读者能够对审计的历史、现状和未来发展有清晰的了解，增强教材的针对性和可接受性。

第三，案例启发引导教学。每一章节都根据教学内容配有具体案例解读，使抽象、晦涩的审计学理论易于理解。大学的教学除了知识的传授，更多的是培养学生分析问题和解决问题的能力。在学习基本审计理论、方法的同时，以案例的形式将具有启发性的问题大胆引入，以探讨的方式向读者提出启发性的问题，不仅可以开阔思路，而且对学生的科研视野也会有所开拓。而且，本书所选择的案例以本土化案例为主，以保证其有更强的实用性。

第四，完善与教材配套的习题。配套习题是教材的补充和延伸，习题力求做到少而精，突出重点，难易适中，知识覆盖面广。同时，习题类型多样化，包括是非题、单项选择题、多项选择题、案例分析题和计算题等，有利于减轻学生对单调题型的厌倦感。

总之，通过本次修订，希望能使教材结构更加科学，内容更加全面，语言更加明晰，为广大同学学习审计理论、方法和技能提供有益的指导和帮助。

本次修订过程中，王光远博士拟定修订原则，黄京菁、范文萍、刘霞、陈骏负责具体修订工作。

目 录

MULU

第 1 章 什么是审计	1
学习目标	1
1.1 为什么需要审计	2
1.2 审计的不同类型	3
1.3 审计与会计的联系与区别	6
1.4 经济社会需要企业财务报表审计	7
本章小结	8
主要概念和观念	8
基本训练	9
第 2 章 审计目标与审计发展	11
学习目标	11
2.1 1844 年以前的注册会计师审计	12
2.2 1844 年至 20 世纪 20 年代初的注册会计师审计	13
2.3 20 世纪 20 年代至 60 年代的审计	15
2.4 20 世纪 60 年代以后的审计	18
本章小结	24
主要概念和观念	24
基本训练	24
第 3 章 注册会计师执业准则	28
学习目标	28
3.1 执业准则的起源及美国公认审计准则	29
3.2 中国注册会计师执业准则	33
3.3 行业质量控制	34
3.4 同业复核与行业监督	39
本章小结	40
主要概念和观念	40
基本训练	40

第4章 职业道德	44
学习目标	44
4.1 强调审计职业道德的必要性	45
4.2 审计职业道德的起源	46
4.3 不同国家和地区职业道德规范的简单比较	47
4.4 职业道德的基本内容	48
本章小结	58
主要概念和观念	58
基本训练	58
第5章 两个基本概念：独立性与公允表达	62
学习目标	62
5.1 什么是独立性	63
5.2 什么是公允表达	71
本章小结	74
主要概念和观念	74
基本训练	75
第6章 两个基本方法：抽样审计与分析程序	78
学习目标	78
6.1 抽样审计	79
6.2 分析程序	87
本章小结	92
主要概念和观念	93
基本训练	93
第7章 审计循环概述	95
学习目标	95
7.1 财务审计循环	96
7.2 审计计划阶段	99
7.3 审计实施阶段	101
7.4 审计报告阶段	105
本章小结	109
主要概念和观念	109
基本训练	110
第8章 审计业务的承接	112
学习目标	112
8.1 签订审计业务约定书之前的预备性调查	113
8.2 影响承接审计委托的因素	116
8.3 签订审计业务约定书	119
本章小结	122
主要概念和观念	123

基本训练	123
第9章 审计计划和审计风险评估	125
学习目标	125
9.1 审计计划的内容与编制	127
9.2 期望鉴证水平	129
9.3 重要性水平	129
9.4 审计风险	135
9.5 审计风险评估和重要性水平在审计计划中的运用	138
本章小结	140
主要概念和观念	140
基本训练	140
第10章 审计证据和审计工作底稿	143
学习目标	143
10.1 审计证据	144
10.2 审计工作底稿和审计档案	156
本章小结	159
主要概念和观念	160
基本训练	160
第11章 内部控制与测试（上）	163
学习目标	163
11.1 内部控制	164
11.2 对内部控制的了解与评价	170
本章小结	176
主要概念和观念	176
基本训练	176
第12章 内部控制与测试（下）	179
学习目标	179
12.1 控制测试与进一步审计程序	180
12.2 属性抽样	182
12.3 固定样本量抽样方法	188
本章小结	192
主要概念和观念	192
基本训练	192
第13章 财务报表的实质性程序（上）	195
学习目标	195
13.1 实质性程序	196
13.2 细节测试法在实质性程序中的应用	197
13.3 统计抽样方法在实质性程序中的应用	201
本章小结	206

主要概念和观念·····	206
基本训练·····	207
第 14 章 财务报表的实质性程序（下） ·····	210
学习目标·····	210
14.1 函证审计方法的运用·····	211
14.2 监盘审计方法的运用·····	216
本章小结·····	220
主要概念和观念·····	220
基本训练·····	220
第 15 章 审计业务完成与复核 ·····	223
学习目标·····	223
15.1 对或有事项的审计·····	224
15.2 对期后事项的审计·····	226
15.3 对持续经营假设的评估·····	230
15.4 审计客户管理层声明书·····	232
15.5 审计工作的复核·····	233
本章小结·····	235
主要概念和观念·····	235
基本训练·····	236
第 16 章 审计报告和致管理层函 ·····	239
学习目标·····	239
16.1 审计报告概述·····	240
16.2 审计报告的基本类型·····	244
16.3 注册会计师致管理层函·····	253
本章小结·····	254
主要概念和观念·····	255
基本训练·····	255
第 17 章 非审计服务 ·····	258
学习目标·····	258
17.1 非审计服务的范围·····	259
17.2 非审计服务对审计的影响·····	265
17.3 我国非审计服务市场的发展·····	268
本章小结·····	269
主要概念和观念·····	269
基本训练·····	270
第 18 章 舞弊审计与揭示财务报表舞弊责任 ·····	272
学习目标·····	272
18.1 与舞弊相关的概念·····	273
18.2 注册会计师职业与舞弊审计·····	276

18.3 揭示财务报表舞弊的审计程序和技术	278
本章小结	283
主要概念和观念	284
基本训练	284
第19章 信息技术与审计	286
学习目标	286
19.1 计算机技术对审计的影响	287
19.2 对计算机信息系统的审计	290
19.3 计算机审计风险及其控制	291
19.4 计算机舞弊	294
本章小结	295
主要概念和观念	295
基本训练	295
第20章 审计职业的法律诉讼及其对策	297
学习目标	297
20.1 注册会计师的法律责任	298
20.2 国外注册会计师法律责任的发展和演变	300
20.3 我国注册会计师法律责任的现状	304
20.4 注册会计师避免法律责任的措施	308
本章小结	311
主要概念和观念	311
基本训练	311
综合案例	315
主要参考文献	327

第 1 章

什么是审计



学习目标

通过本章的学习，你应该能够达到：

知识目标：了解审计活动产生的社会经济背景；了解目前存在的不同类型的审计活动及其特点；了解会计与审计活动的联系和区别。

能力目标：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的认识。

对经常接触证券市场的人而言，审计已经不再是陌生的字眼。大多数国家的法律都要求，股份上市公司应至少每年公布一次经过审计的财务报表。但是，究竟什么是审计，为什么需要对财务报表进行审计，仍然是令许多人疑惑不解的问题。

引例：

审计能帮我们解决这个难题吗？

小张、小王和小李是三个老朋友，他们经常在一起畅谈对生活的感受和对未来的设想。一天，他们看到报纸上一则欢迎加盟经营某一品牌西餐厅的广告后，认真分析了当地居民的生活观念和消费水平，认为在当地开设这样一家西餐厅是有赚头的。因此，他们开始着手编制创业计划。他们进一步对市场和客户群体进行了分析，选定恰当的经营地址，申请加入该品牌特许经营行列，并办理了相关开业手续，开业的资金由 3 个人平均缴付。小张和小王因对目前已有的工作岗位比较满意，他们决定不离开各自的工作单位，而小李的就业单位经济效益不佳，正在进行人员分流，因此，小李决定辞职，具体负责西餐厅的经营。他们商定，小李每月的工资为 1 000 元，税后利润的 10% 作为小李经营该店面的业绩奖励，其余部分 3 人平均分配。开业第 1 个月，小张和小王经常到西餐厅中帮忙，后来，小张到外地进修学习，而小王作为就职单位的业务骨干，因工作繁忙也几乎无法顾及

餐厅的经营。年底,小李拿出会计报表告诉小张和小王,西餐厅的经营效果不如当初设想的,只能勉强维持收支平衡,因此,没有什么利润可供分配。但不久,小张的另一位朋友告诉他,他们合伙经营的西餐厅生意十分火爆,应该大有赚头。小张感到很纳闷,该西餐厅的经营状况究竟如何呢?他与小王商议了此事。小王说:“我就职的公司每年年末都要请注册会计师查核公司的经营状况和经营成果,然后才确定如何进行利益分配。为什么我们不请注册会计师来帮我们审计西餐厅究竟有没有利润可供分配呢?”小张很疑惑,审计能帮我们解决这个难题吗?注册会计师又是干什么的呢?

1.1 为什么需要审计

审计在拉丁文中的原意是“听”,早在2 000多年前,埃及、希腊、罗马和中国这四个文明古国就已经出现了审计活动。当时,政权的掌握者认识到,掌握政权资金的人员需要就其资金运用情况进行口头报告,同时,也需要特定的人员监督政权资金的使用情况,由此出现了审计职责。

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。当这种生产力和生产关系发展到一定阶段,私有财产的所有者因能力、技术、地域、经济、法律等多方面限制,可能无法亲自运用其财产从事生产经营,或是保管、使用这些财产时,为了获取更多收益,他们将财产托付给其他人进行生产或使用,并收取相应的收益。这就出现了财产所有权与经营、使用权的分离,两权的分离为审计活动的产生提供了客观基础。

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),他们之间形成了一种责任关系,这种经济责任就是受托责任。这种关系一旦建立,责任者(受托方)总是要根据责任关系,以最大善意履行其职责,实事求是地报告其经济收支活动情况和结果。所有者从自己的目的和利益出发,需查实审核经济收支活动情况的正确性、合理性,以解除受托者的责任。当所有者无法亲自来查核时,必然需要一个具有独立性(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财务报表的可信程度,这个活动过程就是审计。

随着企业或其他类型组织的规模不断地扩大,在企业经济权责关系中也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,使得股东等资源所有者也存在着将资源委托给经营管理者以及随之而来的监督需要。正如著名会计学家查特菲尔德所言:“17世纪公司制的出现,使利害关系者对与账簿分离的独立的财务报表的需求更为强烈,这是因为,债权人和股东均需要得到与他们投资有关的资料。但是,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常抱有怀疑态度,因此,需要进行审查,以证实其可靠性。”

当企业发展到一定规模,为了便于经营管理,需要设置不同级别的管理层,企业高级管理层将部分资源和权力委托给低层管理人员,由于存在这种权力和资源的委托受托关系,同样也就产生了监督的需要。

如果资源的所有者或权力拥有者无法亲自履行监督的职责,那么委托第三方(审计人员)进行监督就成为现实的选择。其关系如图1-1所示。