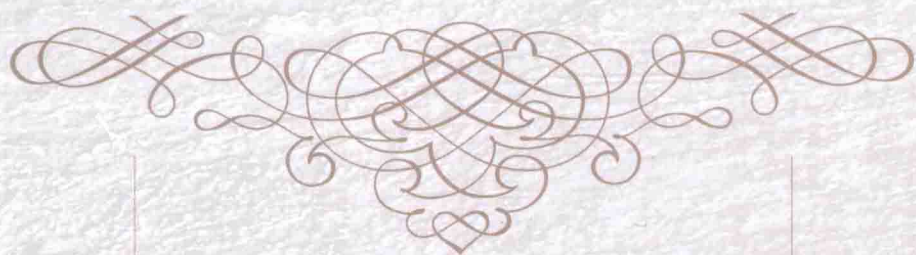


21 世纪高等教育审计精品教材

审计学原理

Principles of Auditing

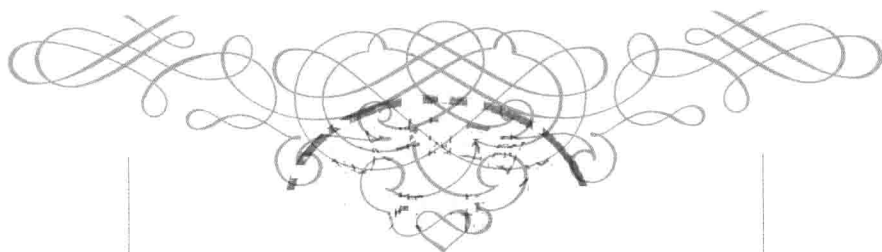


叶忠明 主 编
杨录强 副主编

21 世纪高等教育审计精品教材

审计学原理

Principles of Auditing



叶忠明 主 编

杨录强 副主编

© 叶忠明 2014

图书在版编目(CIP)数据

审计学原理 / 叶忠明主编. —大连: 东北财经大学出版社, 2014.11

(21世纪高等教育审计精品教材)

ISBN 978-7-5654-1718-4

I. 审… II. 叶… 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252885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

大连永盛印业有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm×240mm 字数: 445千字 印张: 22 1/4

2014年11月第1版

2014年11月第1次印刷

责任编辑: 王 莹 李智慧

责任校对: 齐 心

封面设计: 张智波

版式设计: 钟福建

ISBN 978-7-5654-1718-4

定价: 36.00元

前言

审计事业始终都和社会经济的发展交相辉映,审计对加强国民经济宏观调控、维护国家经济运行秩序的作用日益凸显,政府审计在国家治理、内部审计在公司治理、独立审计(注册会计师审计)在市场治理中发挥了重要作用,审计已经成为国家经济监督体系的一种制度安排和重要工具,审计的贡献和影响已经得到社会的普遍认可。在知识、信息与经济融合的今天,审计体制不断变革,审计职能不断拓展,审计领域不断创新,给审计事业注入新的活力,促进审计事业的发展进一步成熟化、规范化。当前审计事业的蓬勃发展给审计人才培养提出了更高的要求 and 使命。

为适应社会经济发展和审计人才培养的需求,依据审计学专业并结合会计学等相关经济、管理学科专业的一般培养目标与方案要求的知识体系,我们编写了《审计学原理》教材,作为高等院校培养审计专业人才学习掌握审计基本理论、基本方法的基础教材和入门教材。本书也是“审计学”国家级特色专业建设的主要内容之一。本书具有以下特点:

第一,系统性。本书全面系统地阐述了审计基础理论、基本规范、基本技术,力求囊括政府审计、内部审计、独立审计共有的基础理论、基本技术和典型实务的系统性知识,部分内容也兼顾对三者特性问题的阐述和比较。为了便于初学者理解相关知识,我们在介绍理论的同时,配以相应的图表、案例加以说明,以使得学生能够充分认识审计本质、科学构建审计思维、准确把握审计边界、系统理解审计过程。

第二,渐进性。考虑我国大学生尤其是审计专业初学者的实际,我们本着易学易懂的原则,在阐述相关内容时遵循了由简单到复杂、由具体到抽象的逻辑思维渐进过程。从了解审计历史和认识审计本质入手,培养学习者认识、发现、分析和解决审计问题的能力,培养学习者的审计思维能力。全书按照导入审计概念、传授审计语言、认知审计理论、掌握审计技能与实务的审计教学与学习规律,逐渐带领学生渐进地、准确地、深入地理解并掌握审计职能、审计目标和审计假设等问题,帮助学生在专业学习一开始就初步搭建起一个相对完整的审计知识体系。

第三,时代性。本书充分吸收中国政府审计准则、中国内部审计准则、中国注册会计师审计准则的最新成果,并适当介绍有关国际审计准则的做法和要求,把当前理论界密切关注的风险导向审计作为审计实务的基本思想进行了充分阐述。

本书编写大纲由郑州航空工业管理学院叶忠明教授拟订并经校内外多次讨论审

定。全书分工协作,共同审核、修改、完善和审定。各章撰写分工如下:第一章由叶忠明撰写;第二、三章由赵璐撰写;第四章由沈翠玲撰写;第五、九章由郑州大学西亚斯国际学院田林撰写;第六章由阮滢撰写;第七、八章由杨录强撰写;第十章由姚爱科撰写。

由于我们学识疏浅、水平有限,书中关于章节安排、内容表述等方面还会存在错误和遗漏,敬祈读者批评指正。对于您的建议和意见,本书全体编写人员将致以诚挚的感谢。

电子邮箱:yzm1000@126.com

叶忠明

2014年9月

目 录

第一章 认识审计	1
本章学习提示	1
第一节 审计历史	1
第二节 审计本质	9
第三节 审计职责	22
第四节 审计目标	28
第五节 审计职能	41
第六节 审计假设	45
实务操作练习	49
第二章 审计业务	51
本章学习提示	51
第一节 审计及相关业务	51
第二节 财务审计业务	58
第三节 管理审计业务	68
第四节 综合审计业务	75
实务操作练习	82
第三章 审计规范	83
本章学习提示	83
第一节 审计规范体系	83
第二节 审计职业道德规范	85
第三节 审计业务技术规范	91
第四节 审计质量控制规范	103
实务操作练习	113
第四章 审计责任	115
本章学习提示	115
第一节 审计期望差距	115
第二节 审计保证	121
第三节 管理层的责任	124
第四节 审计职业责任	127
第五节 审计法律责任	131
实务操作练习	138

第五章 审计证据	140
本章学习提示	140
第一节 审计依据和审计评价标准	140
第二节 审计证据	144
第三节 审计工作底稿	155
第四节 审计记录	170
实务操作练习	172
第六章 审计过程	173
本章学习提示	173
第一节 审计过程中的两个重要概念	174
第二节 审计准备阶段	183
第三节 审计实施阶段	200
第四节 审计完成阶段	203
第五节 审计过程中的沟通	212
实务操作练习	215
第七章 审计测试	216
本章学习提示	216
第一节 审计测试概述	216
第二节 控制测试	220
第三节 实质性程序	225
实务操作练习	228
第八章 审计方法	231
本章学习提示	231
第一节 审计模式的演变	231
第二节 审计取证方法	234
第三节 审计抽样方法	243
第四节 审计评价方法	252
第五节 信息技术环境下的审计技术	261
实务操作练习	268
第九章 审计报告	270
本章学习提示	270
第一节 审计报告概述	270
第二节 审计报告的分类	272
第三节 审计报告的内容、基本要素与编写要求	274
第四节 审计报告的格式	280
第五节 审计报告的利用	306
实务操作练习	310

第十章 审计管理	313
本章学习提示	313
第一节 审计管理概述	313
第二节 审计计划管理	317
第三节 审计现场管理	323
第四节 审计资源管理	325
第五节 审计质量管理	328
第六节 审计信息管理	332
实务操作练习	337
模拟试卷	339
模拟试卷参考答案	344
参考文献	346

第一章 认识审计

本章学习提示

■本章重点：审计的产生动因和发展变化，受托经济责任及其对审计的影响，审计关系和审计独立性，审计本质活动，政府管理体制与职责，审计总体目标，管理层认定与财务报表审计具体目标，审计基本职能，审计基本假设，莫茨和夏拉夫的假设理论。

■本章难点：受托经济责任与审计本质，审计管理体制，财务报表审计目标，审计基本职能。

第一节

审计历史

审计是历史范畴，是社会经济现象，是社会发展到一定阶段的产物，并随着社会经济的发展而发展。早在公元前1 000多年的西周时期，已经孕育了审计的萌芽，随着社会的发展和经济的繁荣，当前审计业已形成政府审计、内部审计和独立审计并存共生且相互促进的格局，审计已经成为一个经济社会中的独立监督行业，成为当今国家治理、公司治理、市场治理中不可缺少的监督、鉴证和评价工具，对于维护市场经济安全运行、促进市场经济协调发展起到了重要的作用。

一、审计产生的动因

在生产力低下的原始社会时期，无需审计；在经济不发达的小规模经营的奴隶社会早期，生产资料的所有者通常是自己所有、自己经营，没有形成财产所有权和经营权的分离，或者说，没有形成受托责任关系，也无需审计监督。只有当社会生产力达到一定水平，社会分工日益复杂，社会财富日益增多，生产资料所有者无法直接、逐一管理和经营自己的每一项财产，才可能会产生委托审计监督的需要。从历史的角度来看，审计产生的根本原因是社会经济中的受托责任关系（关于受托责任关系在本章第二节进行详细阐述）。“审计因受托责任的发生而发生，又因受托责任的发展而发展”（杨时展，1990）。

从早期的资财审计来看，王朝国家拥有大量的财富，统治者不可能亲自逐项经管，便建立起一种分权控制制度，将王朝的财产赋予各级官员管理使用，并颁布法典要求官员遵循各项规则，这事实上就形成了王朝统治者对官员的委托行为，官员则对统治者需要承担正确分配、使用财产的责任，促使了财产所有权和经营管理权的分离，形成了受托经济责任关系，具备了审计产生和存在的前提（此时审计工作并没有开展）。统治者为了维护其统治，保证国家机器的正常运行，保护财产的安

全完整,需要监督检查这些官员对财产经管责任的履行情况。因此,统治者便安排另外一类官员或者指派不负有该经管责任的官员去开展检查并提供报告,并且只有通过监督检查以后,各级官员对王朝统治者的责任才可以解除,这些检查监督职责便是事实上的审计,从而使得审计得以产生,因此解除受托经济责任关系成为审计得以真正产生的直接动因。所以说,解除受托经济责任关系是审计产生的根本原因。

审计的产生起因于所有权与经营管理权分离过程中所确立的受托经济责任关系。通常来说,受托者理应对委托者负有一定的受托责任,但由于双方利益的不一致和信息不对称,经营管理者即受托者总是处于信息优势的地位,凭借这种优势,他们可能作出使委托者(所有者)利益受到损害的决策。因此所有者为了维护自身的经济利益,必然要对经营管理者进行各种形式的监督,进而作出更加合理的制度安排,把审计作为一种监督制度的选择就是这种安排的结果。

二、政府审计的发展

审计的产生和发展具有一定的规律性,它是国家发展到一定阶段的产物。在经济稳定或繁荣时期,审计的发展进程较快,职能作用发挥得相对到位。中外政府审计的历史发展证明:在早期的发展过程中有一种共性,都是经济责任的出现催生了政府审计的思想。从历史上看,审计发展又与封建中央集权政治的变迁基本上同步,并且受到国家的民主和法制建设水平的影响(项俊波,1990)。在审计早期的发展过程中,是以政府审计为主的,只是当经济发展到一定时期后,经济关系复杂化,并且需求多样化,才逐步出现内部审计和独立审计。

(一) 国外政府审计的发展

政府审计主要起源于古埃及、古罗马、古希腊等几个首先进入私有社会制度的文明古国。早期的政府审计基本上属于宫廷的内部审计,如古埃及的奴隶主王宫设有监督官,其最重要的职责是“记录监督”和“谷物仓库监督”,对官吏受托负责经管的财物收支的账目进行审查。古罗马奥古斯都皇帝曾下令派遣检察官分赴各地审理账目,并对公共设施兴建和使用情况进行审计;古罗马的国家元老院拥有决定内外政策、审查批准法案、控制国家预算和支配国家财政的权力,具有对国库的绝对支配权力,这种由立法机关对国库的监管制度,奠定了后世立法型政府审计模式的基础。古希腊雅典城邦由公选的代表对即将卸任的官员进行审查(中国现在所称的离任审计),这种审计对雅典民主政治制度的进步发挥着重要的监督及保障作用,促其成为各个文明古国中最为耀眼的明星。

近代世界的政府审计,成效显著者首推英国。11、12世纪,英国国王把持国家财政大权,并在财政部门内部设置了审计监督部门^①,审计的强制性和权威性得到充分显现。之后,法国对政府审计的发展也作出了不可替代的贡献,1320年,

^① 近代英国的威廉一世和亨利一世时代,在财政部下设上院和下院两大机构,其中上院又称为收支监督局,发挥逐级审计监督的作用,审计监督逐级向上负责,最后集中到英国国王手中;下院又称为收支局,从事财政预算编制、执行、记录工作,即承担财政财务职责。

法国设立审计院,到了14、15世纪,法国通过颁布法律建立了政府审计制度,并明确了审计院具有司法权,开世界司法型政府审计之先河。综观近代各国,政府审计机构或制度成为一种向上负责的监督体制,是最高统治者巩固其统治地位的重要工具。

随着资本主义商品经济的发展,分权组织控制更为盛行。为了节约开支,提高政府工作的效率和效果,英、美等国家相继建立了更加完善的政府审计,拓展了传统的财务审计领域,使绩效审计成为西方发达国家政府审计的主流领域。20世纪90年代以后,西方国家政府审计完成了由传统审计向以效益审计为中心的转变,效益审计走在了政府审计舞台的最前列。在现代审计发展过程中,美国具有代表性和引领性。1921年,美国设立审计总署(General Accounting Office,简称GAO);2004年,根据《审计总署人力资源改革法案》,审计总署改名为美国政府责任署(United States Government Accountability Office,简称仍为GAO),是服务于国会的独立的、无党派的机构。政府责任署由总审计长领导,主要开展财务审计、鉴证、调查相关项目的效果、绩效审计、发表法律意见、审查非审计服务的合规性、开展约定业务预期分析等业务。GAO加强了国会对政府的监督,提高了政府部门的绩效,充分体现了GAO“责任、公正和可靠”的核心价值观。美国政府审计在优化审计体制、拓展审计领域、完善审计准则^①、创新审计技术、提高审计质量、防范审计风险、提升审计形象等方面引领世界,成为我国审计事业发展可资借鉴的典范。

1953年,世界各国最高审计机关在哈瓦那举行会议,论证筹建最高审计机关国际组织(International Organization of Supreme Audit Institutions,简称INTOSAI)。该组织成为世界各国最高政府审计机关联合组成的一个国际性组织,旨在建立和推广国际间政府审计标准,指导和推动国际政府审计实务,开展政府审计理论研究与交流,“经验分享,共惠全球”。

(二) 中国政府审计的发展

我国最早的审计职务是西周时期的“宰夫”。《周礼》记载西周周王下设天地春夏秋冬六官,其中天官冢宰辅佐周王总理国务大事,独揽财计大权。天官冢宰下设有“小宰中大夫”一职,“听出入,以要会”^②,执掌邦国财计和监察大权。“小宰中大夫”之下又设有“宰夫下大夫”,“宰夫”^③一职,负责政府的审计工作,独立行使审计监察职权,具体执行审计监督职责。

^① The United States Government Auditing Standards——美国政府审计准则(2007)的主要内容包括:前言;第一章政府审计准则的适用;第二章道德准则;第三章一般准则;第四章财务审计现场工作准则;第五章财务审计报告准则;第六章鉴证业务一般准则、现场工作准则及报告准则;第七章绩效审计现场工作准则;第八章绩效审计报告准则;附录:补充指南。美国政府审计准则(2007)借鉴了公众公司会计监督委员会(PCAOB)、国际审计和鉴证准则委员会(IAASB)以及内部审计协会(IIA)等组织制定的准则,增强了政府审计准则的效力。该准则强调独立性、专业判断、胜任能力以及质量控制和保证在整个审计过程中的重要性,从而提高了审计准则的适用性,保障了政府审计的科学性。

^② 听出入,以要会。其中“听”即听取,相当于现在的报送审核、审查,具备现代审计的监督职能,听取的过程与英文“audit”的原始意义如出一辙。

^③ 据《周礼》记载,“宰夫之职,掌治朝之法,以正王及三公、六卿、大夫群吏之位”。也就是掌管了治理国家的法度,监督各类官员按照规定履行自己的职责,这是一种典型的审计监察职权。《周礼》另载宰夫“岁终,则令群吏正岁会;月终,则令正月要;旬终,则令正日成”,这不仅体现宰夫这一审计行为对象是会计工作,而且也告诉后人当时会计的基本记账和结账规则。

春秋战国时代,“上计”^①制度开始出现。秦统一中国后,秦朝的统治者非常重视对政治及经济的监督工作,设立御史大夫掌管监察全国的民政、财政和财物审计事项,中央和地方财政支出及其使用情况均要报给御史大夫审查,“上计”在秦朝进一步规范化和法律化。汉承秦制,采用的“上计簿”、“上计律”和“上计会议”等方式把“上计”制度演绎得更加完善。

三国魏晋时代,由于仅依赖年终会审和御史大夫审核的“上计”制度不能满足统治者对不同地主阶级利益团体的监督需要,因而把中央机构中的尚书省按“曹”分类,设置了吏部曹、左民曹、度支曹、祠部曹、五兵曹、都官曹,还设立了独立于财计部门的专职审计机构——比部。隋朝废除三公六卿,正式设立三省六部,把尚书省下的都官部改为刑部。刑部成为中央的司法机构,下设比部,从组织上不仅明确了比部的审计职能,而且明确了比部的司法职能,比部的体制得以正式健全。唐朝进一步完善了比部审计制度,同时建立健全财计系统的内部牵制制度,审计方式不局限于单一的报送审计,还采用了就地审计、巡回审计、驻在审计等多种方式。

北宋是我国封建经济发展较快的时期,审计事务基本上划归比部掌管。宋初曾取消比部,致使国家财计一度混乱,舞弊层出不穷。宋太宗淳化三年(公元992年),在国库系统中设置了审计司^②,相当于国家财政系统内设置的内部审计机构,实现了内部审计(太府寺审计司)与外部审计(比部)的有机结合,我国历史上正式出现了“审计”一词。至宋神宗元丰三年(公元1080年)改制后,审计重归比部,审计机构又独立出来了,改在太府寺下设“审计司”,以后更名为“审计院”。到南宋时期,还在户部下设置了审计院和磨勘司两个内部审计机构,这是我国历史上中央机关内部审计机构设置较为健全的时期。

明清时代,随着封建专制与中央集权更加极端化,取消比部审计制度,把外部审计职权划归都察院和六科给事中,另外将部分审计职权归并到主管中央财政的户部,实行了御史台(后期改为都察院)的财计监察制度,审计重心逐步移向监察系统,审计的地位和权威性得到明显提高。清朝建立健全了都察院掌管外部审计和户部内设内部审计的制度格局,于1906年设立了审计院,制定了《审计院官制草案》,进一步完善了财计制度,建立健全了审计制度与审计立法。

北洋军阀政府于1911年在国务院下设审计处,掌管全国审计监察事务,各地方政府也相继设立了审计分处,公布实施了《审计条例》,这是我国公布的第一部较为完整的审计法典。1928年,中华民国国民政府依据《组织法》设立了审计院,隶属于国民政府,同时借鉴国外审计的做法,建立了相关的审计法规体系,明确了政府审计的主要职责是开展财务审计和财经法纪审计。

① 上计制度是古代皇帝考核地方官员财政收支和从政业绩,以及地方政府将所辖区域的人口、土地、财物、税赋增减情况汇总报送到上级机关,直至朝廷的一种制度。当时的上计制度是与审计制度结合为一体的。

② 据《宋史·食货志》记载,宋朝元丰改制时在太府寺下设了左藏东西库、粮科院、审计司等25个职能部门,其中审计司专门负责审查太府寺全部财产物资的收发存情况。这个审计司相当于太府寺这一国库系统中的内部审计机构。

新中国的国家审计以1982年《中华人民共和国宪法》规定实行审计监督制度为开端,迄今已经历了三个阶段:改革开放初期的社会主义审计工作奠基起步阶段、经济体制转型时期的审计工作稳步推进阶段和市场经济体制时期的审计工作全面发展阶段。1982年12月,修改通过的《中华人民共和国宪法》第九十一条规定建立政府审计制度,“在国务院下设审计机关,对国务院各部门和地方各级政府的财政财务收支,进行审计监督”。1983年,我国成立审计署。作为最高审计机关,审计署也是国务院的组成部门。审计署在国务院总理领导下,主管全国的审计工作,对国务院负责并报告工作。各地方政府随之建立相应的地方审计机关,审计工作得到了组织保证,政府审计工作迅速在全国范围内得到重视和推广。1988年,我国颁布实施了《中华人民共和国审计条例》,这是新中国审计工作进入法制化轨道的重要依据;之后在1994年颁布《中华人民共和国审计法》(2006年修订,以下简称《审计法》),并陆续颁布了一系列政府审计准则,以规范审计行为,强化审计质量,降低审计风险。2003年6月23日,时任审计署审计长的李金华向全国人大所作的《关于2002年中央财政预算执行和其他财政收支审计的工作报告》,在社会上引起强烈反响,社会公众看到了审计的巨大作用和贡献,并给予了高度评价,由此形成了各级审计机关每年定期向本级人大报告工作的制度。

目前,我国政府审计机关已有一支由审计、会计、管理、经济、工程技术等多学科专业组成的8万多人的审计队伍,在全国范围内稳步推进和实施财政财务收支审计、财经法纪审计以及绩效审计等各项工作,为加强经济监督、开展国家治理、保卫国家经济安全、维护宏观经济良性运行发挥了重要作用,成为我国现代审计体系中一支重要的生力军。

三、内部审计的发展

(一) 国外内部审计的发展

内部审计最早表现为奴隶社会时期发展起来的庄园审计、宫廷审计、寺院审计、行会审计等。到了20世纪初期,企业规模迅速扩大,出现了跨地域跨国界的竞争和兼并,企业内部只能采取分级、分散的管理体制。为了加强对内部分公司和子公司的事前监控,公司内部设立了专门的机构和人员,由公司最高管理层授权,对其所属分支机构的经营业绩进行独立监督,因此产生了近代内部审计,也出现了相当数量的内部审计师。

第二次世界大战以后,市场竞争更加激烈,资本主义经济发展迅速,公司纷纷开展预防性控制,内部控制得到加强,导致现代内部审计的领域、技术也发生了很大变化,形成了现代内部审计领域由财务审计向管理审计、绩效审计的转变。随着全球经济风险的加大,公司内部控制和风险管理成为审计的重要导向,也成为内部审计的重要评价内容,审计技术由详细审计转变为以评价内部控制制度为基础和以风险管理为导向的抽样审计。

在内部审计的发展过程中,审计理论也在不断地完善和丰富,一批经典名著如J.B.Thurston的《内部审计的基本原理和技术》(1941)、Victor Z.Brink的《内部审

计》(1941)、Lawrence B.Sawyer的《内部审计》(1973)等对世界内部审计的发展起到了重要的指导作用。同时,也涌现出了一批创新现代内部审计业务领域、管理模式的公司,如沃尔玛、通用电气、通用汽车等。这些公司把管理审计作为新的业务重点、使审计组织与职能向顶层集中、审计咨询服务成为一个重要业务领域、审计职能开始向培养公司经营管理人才延伸,成为现代内部审计实务的最佳典范。

(二) 国际内部审计师协会

自从1941年约翰·G.艾瓦斯(美国公用事业底特律爱迪电力研究所内部审计师)和约翰·B.瑟斯顿(北美公司审计部负责人)等人点燃了创立内部审计师协会的火种之后,内部审计领域发生了巨大的变化。国际内部审计师协会(The Institute of Internal Auditors,简称IIA,由当时美国的内部审计师协会改名)成立,1941年12月9日,协会第一次年会召开,约翰·B.瑟斯顿成为协会第一任主席。国际内部审计师协会成立时仅有24个会员,现有会员8万多人,中国于1987年加入该组织。国际内部审计师协会是专门致力于推进内部审计师和内部审计职业的唯一国际组织,为内部审计服务,这标志着内部审计进入了新的历史发展阶段。该协会对扩大内部审计影响、创新内部审计技术手段、规范内部审计行为、提高内部审计质量、科学管理内部审计进行了不懈的努力,取得了明显成效。1990年,该协会提出的内部审计的职能和定位得到了广泛认同——内部审计除了在财务与经营领域进行监督检查外,还发展和提供鉴证与咨询服务,在衡量和评价公司治理、内部控制、风险管理和公司战略管理等方面亦具有独到的促进和增值作用^①。

国际内部审计师协会还注重职业资格培训、考试、认证,对于推动内部审计职业化具有重要的意义。其认证考试主要包括:(1)CIA(国际注册内部审计师)。CIA是国际内部审计师协会组织的最主要的资格认证考试,也是内部审计领域国际公认的唯一认证。全球约有4万人已获得了CIA资格,获得该项认证意味着其在内部审计原理和实务上具备很强的竞争力。(2)CCSA(内部控制自我评估认证)。CCSA是内部控制自我评估人员的专项认证,也是国际内部审计师协会第一个专项资格认证。(3)CGAP(注册政府审计专家)。这个资格证书不仅意味着获得者完成了高等教育,有一定的工作经历,具备职业道德操守,而且为获得者从事政府审计拿到了一块“敲门砖”。(4)CFSA(注册金融服务审计师)。CFSA本来是美国金融服务审计师联合会几年前设计的一个考试,国际内部审计师协会接手后进行了微调,设计成专项考试。获得CFSA证书意味着在金融服务审计方面具备很强的专业能力。

(三) 中国内部审计的发展

1984年,我国多数大中型企业进行了经营改制,建立并实施了内部审计制

^① 根据普华永道公司2005年7月的报告,大部分企业内部审计把风险和控制作为确定工作的重点:(1)82%的审计部门至少每年开展一次企业级的风险评估,并根据结果制定年度审计计划;(2)76%的审计部门每次开展审计项目之初都进行基本的风险评估,并将其结果用于审计目标;(3)38%的首席审计执行官(CAE)每年至少一次就单位的内部控制发表全面的观点;(4)33%的首席审计执行官每年至少一次就财务报告方面的内部控制发表全面的观点。

度,当年内部审计机构约2 200个,内部审计人员约5 000人。内部审计先后在承包经营和租赁经营、现代企业制度、股份制改造、市场经济体制建立过程中,围绕查错防弊、改进管理和提高效益发挥了积极的作用。1987年,我国成立了中国内部审计学会,2000年改名为中国内部审计师协会,已经制定和发布了内部审计基本准则、职业道德规范、20个具体审计准则和5个实务指南,使我国内部审计工作逐步走向规范化和标准化的轨道。到2012年年底,我国的内部审计机构有5万多个,审计人员达到20余万人,采用半职业化^①方式管理内部审计行业。内部审计现有的人员规模、素质结构、服务领域和职能作用等,还远远不能满足社会经济的发展需要。目前内部审计作为一种独立、客观的确认和咨询活动,广泛开展业务活动、内部控制和风险管理适当性和有效性的审查和评价,在促进组织完善治理、增加价值和实现目标方面发挥了重要作用。

四、独立审计^②的发展

(一) 国外独立审计的发展

独立审计的起源可以追溯到意大利商业时代。威尼斯等一批城市已经成为连接东西方贸易的中心,商品交易频繁,货单、账单核对工作繁重,产生了以专门核对账目为职业的查账员。881年,意大利人瑞申德开始从事这种工作,一种类似于现代独立审计的工作在市场上形成并有所推广,但那个时候并没有按照现代独立审计的规范要求开展工作。真正的独立审计早期的规范发展和成熟发展是在英国。1720年,英国南海公司破产,一大批持股人瞬间变得一无所有,为了维护债权人和股东的利益,英国国会组成了13人调查委员会,聘请了伦敦地区享有盛誉的会计师查尔斯·斯内尔对南海公司分公司“索布里奇商社”的会计账目进行检查,拉开了真正意义上的独立审计的序幕,查尔斯·斯内尔成为世界上公认的第一名注册会计师。1831年,英国《破产法》规定会计师为破产管理人,首次确立会计师在独立审计中的法律地位。1845年,英国出台《股份公司法》,规定股份公司应当聘请处于“第三者”立场的职业会计师(即注册会计师,下同)实施账目审计,主要侧重于对财务会计资料进行详细审查并出具审计报告。1853年,英国创立世界上第一个职业会计师团体——爱丁堡会计师协会,从此独立审计有了自己的队伍,注册会计师规模不断发展壮大。随着英国资本大量涌入北美大陆,独立审计也随之安家落户。1883年,一名英国职业会计师在美国发起创立了北美大陆上的第一家会计师事务所,随后在1887年美国出现了全国性的会计师协会。1902年,美国各州会计师团体联合组织成立了“美国公共会计师联合会”,该组织于1916年与此前成立的美国会计师协会合并,取名为“美国会计师协会”(该协会在1956年又改名为“美国注册会计师协会”)。至此,欧美国家形成了以职业会计师为执行主体、会计师

① 所谓半职业化,是针对全面职业化而言的。审计行业如果全面建立了职业资格制度、职业约束制度、职业教育制度、职业市场系统等一系列职业制度,并按照该系列制度对审计人员、审计业务等进行指导管理,可以称为职业化。职业化是一个进程,就我国而言,目前内部审计缺乏职业准入资格制度,职业市场尚未建立,职业教育制度与其他行业的区别尚不明显,所以本书称之为半职业化。

② 独立审计又称注册会计师审计,为了理解上的方便并考虑语境,本书同时使用这两种称谓。

事务所为执行机构、会计师协会为行业管理组织的现代独立审计行业格局。

20世纪初,资本主义从自由竞争发展到垄断,美国经济后来居上,领先于世界各国,独立审计的需求不断扩大,审计领域不断拓展,审计技术也不断更新。当时金融资本大量进入企业,债权人十分关注公司的偿债能力,使得资产负债表审计得到发展。在1929—1933年资本主义经济危机期间,投资人和债权人更加关心公司盈利能力,利润表审计得到了发展。同时,美国1933年《证券法》要求上市公司财务报表必须接受注册会计师审计。

第二次世界大战以后,独立审计得到快速发展,传统的详细审计转向制度基础审计,独立审计队伍和审计组织规模迅速扩大,独立审计在欧美发达国家的审计体系中居主导地位。1972年,在悉尼召开的第10届国际会计师大会上成立了国际会计职业协调委员会。1977年,由代表43个国家的63个职业会计师团体在慕尼黑创立了国际会计师联合会(The International Federation of Accountants,简称IFAC)^①。该联合会的宗旨是:“通过制定和实施高质量的职业标准并促进标准的国际趋同,促进世界范围内会计行业发展,推动全球经济增长,服务公众利益。”中国注册会计师协会于1997年5月8日正式成为国际会计师联合会的成员。伴随着国际资本在不同国度间的快速流动,世界上出现了一些跨国开展业务的大型会计师事务所。20世纪70年代,国际上出现了著名的“八大”会计公司,之后经过竞争合并为“六大”,直至现在的“四大”,即目前全球规模最大的普华永道(PWC)、毕马威(KPMG)、德勤(DDT)和安永(EY)四家会计师事务所。这四大会计公司中,每个公司的从业人员均在4万~7万人之间,各公司全球设有600~1200个不等的办事机构,年收入均在100亿美元以上。

2002年,美国能源巨头安然公司因会计造假案破产,这牵连到安达信会计公司。安达信公司为安然公司、世通公司等大型跨国公司合谋作假、销毁证据、妨碍司法,最终自己也寿终正寝。这一系列的公司造假、公司治理失败、公司风险凸现的事件引起了美国的高度重视,美国国会和政府加速通过了《公众公司会计改革与投资者保护法案》(也称为萨班斯法案、SOX法案)。该法案规定了公司管理层的责任,强调法律责任,同时规定建立一个独立机构来监管上市公司审计,要求审计师定期轮换、全面修订会计准则、管理层及时评估内部控制和财务报告,并对审计师提供咨询服务进行限制等。这一法案不仅加大了对公司的监管力度,也为此后出现的审计独立性评估、不相容职责、关注舞弊、改变风险导向审计模式等理论的丰富完善起到了规范和促进作用。

^① 国际会计师联合会的理事会是其最高决策机构,下设提名委员会(Nominating Committee)、国际审计与鉴证准则理事会(International Auditing and Assurance Standards Board)、国际会计教育准则理事会(International Accounting Education Standards Board)、国际会计师职业道德准则理事会(International Ethics Standards Board for Accountants)、国际公共部门会计准则理事会(International Public Sector Accounting Standards Board)、发展中国家委员会(Developing Nations Committee)、工商业界职业会计师委员会(Professional Accountants in Business Committee)、中小事务所委员会(Small and Medium Practices Committee)、跨国审计师委员会(Transnational Auditors Committee)、遵循咨询小组(Compliance Advisory Panel)等。其中,权限最大的是国际审计与鉴证准则理事会,它是国际会计师联合会中一个有一定独立性的组织,可代表国际会计师联合会理事会制定和公开发布有关审计准则,在发布国际审计标准时无需国际会计师联合会理事会的事前批准。

（二）中国独立审计的发展

我国的独立审计在20世纪初伴随着资本主义工商业的发展而产生。1918年，北洋军阀政府颁布了《会计师暂行章程》，同年批准谢霖为中国的第一位注册会计师，谢霖随即创办了中国的第一家会计师事务所——正则会计师事务所。1927年，国民政府颁布了《注册会计师暂行章程》，还相继颁布了《会计师条例》、《公司法》、《税法》和《破产法》等一系列法规；1933年成立了“全国会计师协会”。审计法规的颁布实施和审计组织的发展壮大对独立审计的发展起到了很大的推动作用。由于中国的工商业一直受到外国资本和官僚资本的双重压迫，发展缓慢，独立审计并没有用武之地。1949年，中国已有注册会计师2 619人。

1980年，我国开始恢复独立审计制度，新中国第一家会计师事务所——上海会计师事务所成立，注册会计师按照规定可以对中外合资经营企业财务报表进行审计。1988年成立中国注册会计师协会，此后独立审计犹如雨后春笋，并逐步形成由注册会计师和注册审计师、会计师事务所和审计事务所、注册会计师协会和注册审计师协会（历史上称“两师”、“两所”、“两会”）组成的独立审计行业的格局。1993年，我国颁布实施《中华人民共和国注册会计师法》（以下简称《注册会计师法》），中国注册会计师协会开始充分发挥行业自律管理作用，将我国独立审计行业快速地引入职业化进程，实施注册会计师职业资格定期考试制度，陆续发布与国际逐步趋同的执业准则，严格推行后续教育，加强审计质量监管，使得我国的注册会计师审计水平得到较大幅度的提高。目前，中国注册会计师协会已拥有团体会员5 000多家，个人会员14万多人，注册会计师审计对象已从当初的“三资”企业拓展到国有企业、民营企业、外资企业等国民经济各个领域。独立审计事业与我国经济腾飞交相辉映，犹如喷薄而出的红日在我国经济领空冉冉升起，涤荡着经济污垢，守卫着经济安全。

通过政府审计、内部审计和独立审计的发展历史可以看出：审计行为的发生是因委托审查、鉴证、受托责任关系，进而解除受托责任关系的存在而发生的；受托责任关系是审计产生的客观基础；独立从事经济鉴证与监督是审计的根本活动，促进现代审计目标、审计体系、审计内容和审计技术等审计理论与实务的不断完善。审计是社会经济发展到一定时期的产物，审计规模受到经济规模的制约，审计领域受到经济复杂程度的影响，审计随着商品经济的发展而发展。同时，在特定的历史时期，审计的发展也会受到政治体制的制约，也要满足不同的社会需求，从而在不同历史时期具有不同的社会和政治地位。

第二节

审计本质

审计本质是审计活动本身所固有的根本的属性，它是贯穿于人们认识审计全貌、揭示审计规律、建立审计规范和区分审计边界的主线。审计本质解释的是“审计是一项具有什么特征的活动”，这种特征应该能够明显区别于其他经济活动。剖