



普通高等教育“十一五”国家级规划教材



教育部经济管理类主干课程教材

Auditing

审计学

(第七版)

▶▶ 秦荣生 卢春泉 编著

Auditing

审计学

1. 2. 3. 4.

1. 2. 3. 4.

普通高等教育“十一五”国家级规划教材



教育部经济管理类主干课程教材

Auditing

审计学

(第七版)

▶▶ 秦荣生 卢春泉 编著

中国人民大学出版社

· 北京 ·

图书在版编目 (CIP) 数据

审计学/秦荣生, 卢春泉编著. —7 版. —北京: 中国人民大学出版社, 2011. 4
教育部经济管理类主干课程教材. 普通高等教育“十一五”国家级规划教材
ISBN 978-7-300-13559-5

I. ①审… II. ①秦…②卢… 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 (2011) 第 052981 号

普通高等教育“十一五”国家级规划教材
教育部经济管理类主干课程教材
审计学 (第七版)
秦荣生 卢春泉 编著
Shenjixue

出版发行	中国人民大学出版社	邮政编码	100080
社 址	北京中关村大街 31 号		
电 话	010-62511242 (总编室)		010-62511398 (质管部)
	010-82501766 (邮购部)		010-62514148 (门市部)
	010-62515195 (发行公司)		010-62515275 (盗版举报)
网 址	http://www.crup.com.cn		
	http://www.ttrnet.com (人大教研网)		
经 销	新华书店		
印 刷	涿州市星河印刷有限公司		
规 格	185 mm×260 mm 16 开本	版 次	1994 年 5 月第 1 版 2011 年 4 月第 7 版
印 张	21.5 插页 1	印 次	2011 年 4 月第 1 次印刷
印 数	489 000	定 价	38.00 元

版权所有 侵权必究 印装差错 负责调换

前 言

自《审计学》(第六版)出版以来,我国审计行业的法律环境发生了重大变化。2008年6月28日,财政部、证监会、审计署、银监会、保监会联合发布了我国第一部《企业内部控制基本规范》。2010年4月26日,财政部、证监会、审计署、银监会、保监会联合发布了18项《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》,并规定自2011年1月1日起在境内外同时上市的公司执行,2012年1月1日起在上交所、深交所主板上市公司执行。

2009年10月18日,中国注册会计师协会发布了《中国注册会计师职业道德守则》,它包括五个组成部分,即《中国注册会计师职业道德守则第1号——职业道德基本原则》、《中国注册会计师职业道德守则第2号——职业道德概念框架》、《中国注册会计师职业道德守则第3号——提供专业服务的具体要求》、《中国注册会计师职业道德守则第4号——审计和审阅业务对独立性的要求》和《中国注册会计师职业道德守则第5号——其他鉴证业务对独立性的要求》,并于2010年7月1日起施行。

中国注册会计师审计准则体系自2007年正式实施以来,总体运行情况良好。但由于当前审计环境发生了重大变化,注册会计师审计实务面临着一些新问题和新困难。同时,我国审计准则也需要与国际准则实行持续全面趋同。中国注册会计师协会2009年开始着手研究并启动中国审计准则的修订工作。2010年11月1日由财政部发布修订后的38项中国注册会计师执业准则,并自2012年1月1日起施行。

2010年7月,财政部、国家工商行政管理总局联合发布了《关于推动大中型会计师事务所采用特殊普通合伙组织形式的暂行规定》。我国大型会计师事务所应当于2010年12月31日前改制为特殊普通合伙组织形式;鼓励中型会计师事务所于2011年12月31日前改制为特殊普通合伙组织形式。

2010年9月,审计署审计长刘家义签署第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》。修订后的《中华人民共和国国家审计准则》,包括总则、审计机关和审计人员、审计计划、审计实施、审计报告、审计质量控制和责任、附则,共七章。修订后的国家审计准则将于2011年1月1日起施行。

这些新法规和新要求直接影响和制约着审计理论和实践的发展,因此,我们对《审计学》(第六版)进行了较全面、深入的修订,主要变化有:

1. 全面体现风险导向审计思想

根据财政部发布修订后的38项中国注册会计师执业准则,本次修订进一步强化了风险



导向审计的思想，除修订审计准则外，将风险导向审计理念全面彻底地贯彻到整个审计实务中。例如，在各个审计循环中强化重大错报风险的风险识别、评估和应对，摆脱原来的审计程序导向思维；对函证、分析程序等准则，从风险识别、评估和应对的高度要求注册会计师考虑是否实施及如何实施这些程序；对审计报告内容，在描述注册会计师所做审计工作时强调风险导向审计思想等。本次修订审计实务，既进一步明确了工作要求，又细化了对注册会计师的指导，要求注册会计师合理运用职业判断，按照风险导向审计的要求，识别、评估和应对高风险领域的舞弊风险。

2. 增加内部控制评价与审计的内容

内部控制评价是《企业内部控制评价指引》的要求，是公司监督和评估内部控制的主要工具。《企业内部控制评价指引》将运行和维持内部控制的主要责任赋予管理层，同时，使员工和内部审计师与管理人员合作评估控制程序有效性，共同承担对内部控制评估的责任。按照《企业内部控制审计指引》的要求，注册会计师应当对财务报告内部控制的有效性发表审计意见，并对内部控制审计过程中注意到的非财务报告内部控制的重大缺陷，在内部控制审计报告中增加“非财务报告内部控制重大缺陷描述段”予以披露。为此，我们在第7章“内部控制及其评审”中增加了“财务报告内部控制”、“内部控制评价”和“内部控制审计”三节内容。

3. 系统修改和补充了相关的新要求

根据财政部、国家工商行政管理总局联合发布的《关于推动大中型会计师事务所采用特殊普通合伙组织形式的暂行规定》，增加了第3章第1节中的“特殊普通合伙会计师事务所”相关内容；根据中国注册会计师协会发布的《中国注册会计师职业道德守则》，修订了第3章第4节“注册会计师的职业道德和法律责任”的相关内容；根据新修订的《中华人民共和国国家审计准则》，增加了第4章第1节中的“中国国家审计准则”相关内容；根据国际内部审计发展的最新趋势，增加了第3章第2节中的“国际内部审计发展趋势”相关内容；根据信息技术发展的新趋势，在第8章中增加了第4节“信息技术对审计技术和方法的影响”的内容，等等。

4. 力求逻辑结构更严谨、体系更完整

本次修订，我们遵循“逻辑要严谨，体系要完整”的原则，对全书内容做到既有增加又有删减，充分体现以介绍民间审计为主线兼顾政府审计和内部审计的特色。考虑到第7章增加了“财务报告内部控制”、“内部控制评价”和“内部控制审计”等内容，注册会计师对内部控制的控制测试是与内部控制审计中的“整合审计”相结合的，因此删除了第3节“内部控制的评审”；随着资产评估业务的发展，资产评估相关的业务准则不断出台，资产评估已经成为一项独立的业务，从事资产评估需要取得资产评估师执业证书，与注册会计师的业务已渐行渐远，因此删除了第16章“资产评估”，等等。

目前，由于对新法规、新要求的贯彻和实施都属于初始阶段，再加上对新法规、新要求的深入认识需要一个较长的过程，因此，尽管我们对本次修订已竭尽全力，但第七版中仍会存在错误和不当之处，敬请广大读者指正。

目 录

第 1 章	总论	1
	1.1 审计的产生与发展	1
	1.2 审计的概念和属性	7
	1.3 审计的目标和对象	9
	1.4 审计的职能和作用	11
第 2 章	审计的种类、方法和程序	14
	2.1 审计的种类	14
	2.2 审计的方法	18
	2.3 抽样技术在审计中的应用	24
	2.4 审计程序	41
第 3 章	我国审计的组织形式	45
	3.1 政府审计机关	45
	3.2 内部审计机构	51
	3.3 民间审计组织	58
	3.4 注册会计师的职业道德和法律责任	64
第 4 章	审计准则和审计依据	72
	4.1 审计准则	72
	4.2 审计依据	80
第 5 章	审计证据和审计工作底稿	86
	5.1 审计证据	86
	5.2 审计工作底稿	93
第 6 章	审计计划、重要性和审计风险	101
	6.1 审计计划	101
	6.2 重要性	105



	6.3 审计风险	113
第7章	内部控制系统及其评审	118
	7.1 内部控制系统	118
	7.2 财务报告内部控制	128
	7.3 内部控制的描述	131
	7.4 内部控制评价	136
	7.5 内部控制审计	145
第8章	审计技术和方法的发展	154
	8.1 账表导向审计	154
	8.2 系统导向审计	158
	8.3 风险导向审计	166
	8.4 信息技术对审计技术和方法的影响	176
第9章	销售与收款循环审计	181
	9.1 分项审计与业务循环审计	181
	9.2 销售与收款循环概述	182
	9.3 销售与收款循环的控制测试	185
	9.4 营业收入审计	189
	9.5 应收账款与坏账准备审计	191
	9.6 其他相关账户审计	197
第10章	购货与付款循环审计	203
	10.1 购货与付款循环概述	203
	10.2 购货与付款循环的控制测试	205
	10.3 应付账款审计	209
	10.4 固定资产和累计折旧审计	211
	10.5 投资性房地产审计	217
	10.6 其他相关账户审计	219
第11章	生产与费用循环审计	223
	11.1 生产与费用循环概述	223
	11.2 生产与费用循环的控制测试	224
	11.3 存货成本审计	227
	11.4 存货监盘	231
	11.5 存货计价审计和截止测试	233
	11.6 应付职工薪酬审计	234
	11.7 其他相关账户审计	236
第12章	筹资与投资循环审计	240
	12.1 筹资与投资循环概述	240



	12.2 筹资与投资循环的控制测试	242
	12.3 借款审计	246
	12.4 所有者权益审计	250
	12.5 金融资产审计	254
	12.6 其他相关账户审计	260
第 13 章	货币资金审计	265
	13.1 货币资金概述	265
	13.2 货币资金的控制测试	266
	13.3 库存现金审计	268
	13.4 银行存款审计	270
	13.5 其他货币资金审计	275
第 14 章	完成审计工作与审计报告	276
	14.1 期初余额审计	276
	14.2 复核期后事项与或有事项	279
	14.3 评价审计结果	284
	14.4 审计报告的意义、作用和种类	287
	14.5 审计报告的内容和审计意见的类型	290
	14.6 编制审计报告的步骤和要求	303
	14.7 管理建议书	305
第 15 章	验资	312
	15.1 验资的范围和作用	312
	15.2 验资的程序、要求和内容	315
	15.3 验资报告	319
第 16 章	会计咨询、会计服务业务	327
	16.1 会计咨询、服务业务的特点和范围	327
	16.2 会计咨询、服务业务的程序和要求	330
	16.3 代理记账与代理纳税业务	334

1.1 审计的产生与发展

1.1.1 我国审计的产生和发展

我国审计经历了一个漫长的发展过程，大体上可分为六个阶段：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；新中国振兴阶段。

我国西周国家财计机构分为两个系统：一是地宦大司徒系统，掌管财政收入；二是天宦冢宰系统，掌管财政支出。天宦所属中大夫司会，为天宦之长，主天下之大计，本为分掌王朝财政经济的审核和监督。《周礼》中记载：“凡上之用，必考于司会。”即凡帝王所用的开支，都要受司会的检查，可见司会的权力很大。而且还说：“以参互考日成，以月要考月成，以岁会考岁成。”即司会每旬、每月、每年都要对下级送上来的报告加以考核，以判断每一个地方官吏每旬、每月和每年所编制的报告是否真实、可靠，再由周王据此决定赏罚。我国政府审计的起源，基于西周的宰夫。《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，可越级向天宦冢宰或周王报告，加以处罚。由此可见，宰夫是独立于财计部门之外的职官，标志着我国政府审计的产生。

秦汉时期是我国审计的确立阶段，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。秦汉时期是我国封建社会的建立和成长时期，封建社会经济的发展，促进了秦汉时期逐渐形成全国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，执掌弹劾、纠察之权，专司监察全国的民政、财政以及财物审计事项，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。所谓“上计”，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。这种制度始于周朝，至秦汉时期日趋完善。三是审计地位提高，职权扩大。御史制度是秦汉时代审计建制的重要组成部分，秦汉时代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。应该指出的是，秦汉时期审计制度虽已确立，但仍属初步发展时期。

隋唐时代是我国封建社会的鼎盛时期，宋代是我国封建社会经济的持续发展时期。隋唐至宋，中央集权不断加强，官僚系统进一步完善，审计在制度方面也日臻健全。隋开创一代新制，设置比部，隶属于都官或刑部，掌管国家财计监督，行使审计职权。唐改设三省六部，六部之中，刑部掌天下律令、刑法、徒隶等政令，比部仍隶属于刑部，凡国家财计，不论军政内外，无不加以勾稽，无不加以查核审理。比部审计之权通达国家财经各领域，而且一直下伸到州、县。由此可见，唐代的比部审查范围极广、项目众多，而且具有很强的独立性和较高的权威性。宋代审计一度并无发展。元丰改制后，财计官制复唐之旧，审计之权重归刑部之下的比部执掌，审计机构重获生机。此外，还专门设置审计司，隶属于太府寺。北宋时又曾将这个机构改称为审计院。南宋时，湖、广还设有审计院，四川也设有审计院。宋审计司（院）的建立，是我国审计的正式命名，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。

元明清各朝，君主专制日益强化，审计虽有发展，但总体上停滞不前。元代取消比部，户部兼管会计报告的审核，独立的审计机构即告消亡。明初设比部，不久即取消，洪武十五年设置都察院，以左右都御史为长官，审查中央财计。清承明制，设置都察院，职掌为“对君主进行规谏，对政务进行评价，对大小官吏进行纠弹”，成为最高的监察、监督、弹劾和建议机关。虽然明清时期的都察院制度有所加强，但其行使审计职能，却具有一揽子性质。由于取消了比部这样的独立审计组织，其财计监督和政府审计职能严重削弱，与唐代行使司法审计监督职能的比部相比，后退了一大步。

辛亥革命结束了清王朝的封建统治，成立了中华民国。1912年在国务院下设审计处，1914年北洋政府改为审计院，同年颁布了《审计法》。国民党政府根据孙中山先生五权分立的理论，设立司法、立法、行政、考试、监察五院。在监察院下设审计部，各省（市）设审计处，不能按行政区域划分的单位，如国库、铁路局、税务机关等，则根据需要与可能设审计办事处，分别对中央和地方各级行政机关以及单位的财政和财务收支实行审计监督。国民党政府也于1928年颁布过《审计法》和实施细则，1929年颁布了《审计组织法》，审计人员有审计、协审、稽察等职称。与此同时，我国资本主义工商业有所发展，民间审计应运而生。1929年《公司法》的公布以及后来有关《税法》和《破产法》的施行，也对职业会计师事业的发展起了推动作用。20世纪30年代以后，一些大城市相继成立了会计师事务所，接受委托人委托办理查账等业务，民间审计得到了发展。这一时期，我国审计日益演进、有所发展，但由于政治不稳定，经济发展缓慢，审计工作一直没有长足的进展。

中华人民共和国成立以后，国家没有设置独立的审计机构。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。党的十一届三中全会以来，党和政府把工作重点转移到经济建设上来，并采取了一系列的方针政策。为适应这种需要，我国



在1980年恢复和重建了注册会计师制度，财政部颁布了《关于成立会计顾问处的暂行规定》，并且在改革开放中获得了迅速发展。1986年7月，国务院发布了《中华人民共和国注册会计师条例》，标志着我国民间审计的发展进入了一个新阶段。1994年1月1日《中华人民共和国注册会计师法》的实施，使民间审计步入了法制的轨道，并得到迅猛发展。与此同时，我国已把建立政府审计机构，实行审计监督，载入我国1982年修改的《中华人民共和国宪法》，并于1983年9月成立了我国政府审计的最高机关——审计署，在县以上各级人民政府设置各级审计机关。1985年8月发布了《国务院关于审计工作的暂行规定》；1988年11月颁发了《中华人民共和国审计条例》；1995年1月1日《中华人民共和国审计法》的实施，从法律上进一步确立了政府审计的地位，为其进一步发展奠定了良好基础。2006年2月颁布了《中华人民共和国审计法》（2006年修正），对原《中华人民共和国审计法》做了大量修订，自2006年6月1日起施行。为了全面开展审计工作，完善审计监督体系，加强部门、单位内部经济监督和管理，我国于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10月发布了《审计署关于内部审计工作的若干规定》，在各级政府审计机关、各级主管部门的积极推动下，内部审计蓬勃发展。2003年5月1日，审计署颁布施行了《审计署关于内部审计工作的规定》。至此，我国形成了政府审计、民间审计和内部审计三位一体的审计监督体系，审计制度和审计工作进入了振兴时期。

1.1.2 西方审计的起源与演进

在西方国家，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。在西方，政府审计的产生早于民间审计和内部审计。

据考证，早在奴隶制度下的古罗马、古埃及和古希腊时期，已有官厅审计机构。审计人员以“听证”（audit）方式，对掌管国家财物和赋税的官吏进行审查和考核，成为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。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。

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，大多实行立法、行政、司法三权分立，议会为国家的最高立法机关，并对政府行使包括财政监督在内的监督权。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，西方国家大多在议会下设有专门的审计机构，由议会或国会授权，对政府及国有企事业单位的财政财务收支进行独立的审计监督。美国于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。另外，加拿大的审计公署、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报告，享有独立的审计监督权限。这是世界上比较普遍的立法系统的政府审计机关。

应该看到，各国政府审计机关都是根据自己的国情来设置的，除立法系统的政府审计机关外，还有一些国家的审计机关隶属于政府领导，称为行政系统政府审计机关，



如罗马尼亚由总统直接领导的高级监察院等；一些国家的审计机关由政府的财政部领导，称为次行政系统政府审计机关，如瑞典的政府审计局等；此外，实际上还存在一种既不属立法系统也不属行政系统的政府审计机关，如日本的会计检察院直接对天皇负责。总之，不管采取哪种类型，都应保证政府审计机关拥有独立性和权威性，以不受干扰，客观、公正地行使审计监督权。

在西方由执业会计师进行的民间审计，随着资本主义商品经济的兴起得到了迅速的发展。16世纪末期，地中海沿岸国家的商品贸易得到了发展，出现了为筹集大量资金进行贸易活动的合伙经营方式，即由许多人合伙筹资，委托给某些人去经营贸易。这样，财产的所有权和经营权分离了，对经营管理者进行监督成为必要，所有者便聘请会计工作者来承担这项工作。17世纪初、中期，苏格兰也出现了一批与之类似的会计工作者。这是早期处于萌芽状态的民间审计。

现代意义上的民间审计是伴随18世纪初期到19世纪中叶产业革命的完成而开始的。产业革命的完成推动了资本主义商品经济的发展，在西方出现了以发行股票筹集资金为特征的股份有限公司。股份有限公司这一企业组织形式的出现，公司的所有权与经营权相分离，使得对经营管理人员的监督十分必要，现代民间审计制度应运而生。1844年，英国政府为了保护广大股票持有者的利益，颁布了《公司法》，规定股份有限公司必须设监察人，负责审查公司账目。因为当时的监察人一般由股东担任，大多并不熟悉会计业务和专门方法，难以有效监督，所以1845年修订《公司法》时规定，股份有限公司可以聘请执业会计师协助办理此项业务。这一规定无疑对发展民间审计起到了推动作用。1853年在苏格兰的爱丁堡成立了爱丁堡会计师协会，这是世界上第一个职业会计师的专业团体；随后，英国有数家会计师协会相继成立，民间审计队伍迅速扩大。但此时的英国民间审计没有成套的方法和理论依据，只是根据查错揭弊的目的，对大量的账簿记录进行逐笔审查，即详细审计。由于详细审计产生于英国，且在英国盛行，故也称为英国式审计。

19世纪末期、20世纪初期，美国的民间审计得到了迅猛发展。美国南北战争结束后，英国巨额资本流入美国，起到了促进其经济发展的积极作用。为了保护广大投资者和债权人的利益，英国的执业会计师远涉重洋到美国开展民间审计业务；同时美国也很快形成了自己的民间审计队伍。1887年美国会计师公会成立，1916年改组为美国会计师协会；后来发展为美国注册公共会计师协会（American Institute of Certified Public Accountants, AICPA），成为世界上最大的民间审计专业团体。初期的美国民间审计多采用英国式的详细审计。20世纪初期，美国的短期信用发达，企业多从银行举债。银行为了维护自身利益，要求对申请贷款企业的资产负债表进行审查、分析，判断企业的偿债能力，以决定是否给予贷款。因此，以证明企业偿债能力为主要目的的资产负债表审计，即信用审计，在美国风行一时。由于资产负债表审计是美国首先实施的，故又称美国式审计。20世纪20年代以后，随着资本市场的发育成熟，证券交易的业务量和规模都有了较大的发展。顺应证券市场发展和社会各方面的要求，资产负债表审计已无法满足需要，美国率先进入财务报表审计时代。美国颁布的《1933年证券法》规定，在证券交易所上市的所有企业的财务报表，都必须进行强制审计，其财务报表都须经注册会计师出具报告。由于美国以立法的形式推行企业会计公开制度，



要求所公开的各种财务报表必须按一定的标准编制，客观上要求与之相适应的审计工作也必须步入规范化、标准化的轨道。为此，西方会计学家、审计学家加速了对会计准则、审计准则的研究。许多国家的会计职业团体制定和实施了会计准则和审计准则。

20世纪40—60年代。第二次世界大战以后，各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。跨国公司是由资本输出形成和发展起来的，开始是发达国家的公司向不发达国家投资；到后来，发达国家之间的公司相互渗透，一些不够发达的国家也向发达国家投资。这一方面是由各国经济发展不平衡造成的，另一方面是由于国际经济的发展和国际经济交流日益密切。跨国公司的日益增多，也带动了注册会计师的业务向世界范围扩展。为服务于分设在不同国家和地区的跨国公司，一些国家的会计师事务所组成大规模的国际会计师事务所，或者是跨国公司母国的会计师事务所在投资国分设机构，从而形成国际会计师事务所。这些国际会计师事务所包括普华永道、德勤、安永、毕马威，其机构庞大，人员众多，有统一的工作程序和质量要求，能够适应不同国家和地区的业务环境。它们不但为跨国公司的各个企业服务，而且也为当地的企业服务，其业务收入每年达数十亿美元。它们通过遍设于世界各地的事务所，在国际经济活动中起着重要作用。与此同时，审计技术也在不断完善，抽样审计方法普遍运用，系统导向审计方法得到推广，审计准则逐步完善，审计理论体系开始建立，注册会计师业务扩大到代理纳税、代理记账等业务。

20世纪60—90年代末。20世纪60年代以后，科学技术有了飞跃的进步，新兴的产业部门不断涌现，一些新技术和新方法成功地运用于经济管理领域，如高等数学、电子计算机、系统科学被运用于经营管理。这些理论给企业经营的各个方面带来思想和观念的变革，促进了审计技术的进步和管理咨询业务的发展。系统导向审计技术不断完善和还不太成熟的风险导向审计技术开始运用到审计工作中。对注册会计师来说，民间审计业务已不仅包括传统的服务项目，而且包括许多管理范畴内的服务。当时美国就有几家会计师事务所试行这种范围广大的服务方式。20世纪60年代以后，具有各国特色的管理咨询服务在很多国家被广泛接受。注册会计师从适应公司管理手段的改变和改进经营管理的需要出发，开发了电子数据处理系统审计和计算机辅助审计技术，并把业务范围从主要执行审计职能迅速向管理咨询领域扩展。例如，提供经济和财务信息、电子数据处理、存货管理，直至人事管理和个人财务管理等，这些无疑增加了注册会计师在经济生活中的重要性。在一些重要的西方国家，大多数投资者和企业经理在作重大决策前，都要先听取注册会计师的意见。注册会计师在社会中的形象显得更加高大，被称为一种“强大的无形力量”。

21世纪初至今。随着美国安然公司等一批美国公司财务丑闻的揭露及安达信国际会计公司的崩塌，美国实施了《萨班斯-奥克斯利法案》，强化了对公司内部控制的对外部注册会计师的监管。为了适应这种形势，国际审计和保证委员会及美国等发达国家的职业会计师组织，修改相关的审计准则，推行适合于揭露财务报表重大错报的经营风险导向审计。

1.1.3 审计产生和发展的客观依据

从上述中外审计产生和发展的历史可以看出，审计的产生和发展有其客观依据。



1. 维系受托经济责任关系是审计产生和发展的基础

在奴隶社会和封建社会，奴隶主和封建主阶级为了巩固其统治地位，必须设置军队、法庭和监狱等国家权力机构，并通过征税来维持这些权力机构的生存。而征收税赋都是由最高统治者的代理官员负责的，最高统治者是授权者，代理官员是代理者，两者之间便产生了一种受托经济责任关系。在民间，奴隶主或封建主将其剥削得来的财产也授权给代理人管理，奴隶主、封建主与代理人之间也产生了同样的受托经济责任关系。这时，无论奴隶主、封建主皇室宫廷由代理官员所从事的会计行为和财政经济活动，还是个别奴隶主、封建主私有财产由代理人所作记录及其所反映的收支活动，都有必要授权给独立于财税、会计活动以外的官员来进行审查，对代理人所经手的钱、财、物、账予以勾稽核实，证明代理人是否诚实地承担了自己的受托经济责任。中外古代审计，都是在这样的客观条件下应运而生的。

随着社会的发展和生产规模的日益扩大，资本主义社会出现了以股份有限公司为主要形式的生产经营组织形式。股东对公司的财产拥有所有权但并不直接参与企业生产经营管理，而委托经理行使管理的职能，这时，财产的所有权与经营管理权日益分离。公司经理人员对股东的委托经济责任大大加强了，经理人员要以财务报表形式定期向股东汇报公司的经营情况和财务成果，这些财务报表是否真实、正确，能否证明管理人员尽忠守职，切实地履行了其所承担的经济责任，更需要作为第三者的审计人员进行审查，以保证股东和债权人的正当权益不受侵犯，这时民间审计便应运而生。

20世纪20年代以来，经济贸易活动日趋国际化，跨国公司不断增加。这时，总公司的经理人员已不可能亲自收集各种经营管理所需信息，不可能对各级管理层次和各个管理区域的管理者进行监督，为审查各级管理者在所有权统一的前提下对总公司最高管理者和经理人员所承担的受托经济责任，内部审计便产生和发展起来。

在社会主义市场经济体制下，国有企业对国家担负着及时、足额上缴利税，确保资产完好和增值等受托经济责任，国家为了保护全体人民利益，维护企业的合法权益，必须由独立的权威机构审查企业的财务收支情况，以保证会计资料的准确可靠和经济活动的合法合理，确定和解除有关责任人的受托经济责任。社会主义国家的政府、人民团体和事业单位虽然不是生产经营组织，但它们负有节约财政开支、减少经费支出和提高工作效率的受托经济责任，因此，国家也要审查其财政、财务收支的合法性、合理性和真实性。

因此，从审计行为的萌芽状态到政府审计、民间审计和内部审计机构的形成，从奴隶社会、封建社会到资本主义社会和社会主义社会，都同财产所有权与经营管理权相分离而产生的受托经济责任关系有关。没有这种受托经济责任关系，就不可能产生审计行为。

2. 提高劳动效率和生产效果是审计发展的动力

人类社会在生产活动中，力求以较少的劳动消耗和劳动占用取得最大的劳动成果，以不断提高劳动效率和生产效果，这是社会进步和发展的客观要求。要实现这一目标，就需要对生产过程和一切经济活动进行严格的管理和控制，对各种计划和方案进行评



价,对计划和方案执行的效益性进行审查。而审计作为独立的经济监督活动,对企业内部控制系统和经济活动客观、公正的评价,可以为管理者提供正确有用的资料和审计结论。由于审计所处的独立的第三者地位,一般不带有任何偏见,审计结论容易被社会所接受,能作为评价一个部门或单位财务状况和经营成果的依据。

早期传统的审计,只局限于审查账目和财务报表,通常称为财务审计,其目的仅仅在于检查、揭露差错和弊端。但是,随着企业规模的扩大、生产的发展,管理方法和技术日趋复杂,审计对企业生产经营、管理和控制也更加重要。审计的目的,不仅在于审查账目和财务报表,而且包括评价企业的生产经营管理,并及时提出积极、合理的建议,如哪些环节和步骤存在不合理的开支,哪些制度不适应生产的发展,增加企业收入的途径有哪些,怎样改善企业的经营管理,等等。事前审计、经营审计、管理审计、经济审计、效率审计和效果审计都是适应上述需要而发展起来的审计种类和方式。

3. 现代科学技术为审计的发展提供了方法和手段

现代科学技术为现代审计的发展提供了方法和手段。这不但表现为审计领域的不断扩展,而且更重要的是审计方法的不断发展。如财务审计经常使用统计抽样法,经济效益审计广泛采用现代管理方法和数学方法及有关预测、决策及分析方法等。同时,在审计过程中,运用系统论、信息论、控制论等原理对审计事项进行总体的全面验证和综合分析,使审计结论朝着更加精确、可靠和卓有成效的方向发展。特别是计算机应用于管理和会计系统,使传统的手工数据处理系统转变为电算化数据处理系统后,审计的对象发生了重大变化,对电子数据处理系统的审计方法的研究,形成了一门与会计、审计和计算机交叉的边缘学科——电子数据处理系统审计。随着网络技术在社会经济生活中的广泛运用,网络审计和即时审计也应运而生。

1.2 审计的概念和属性

1.2.1 审计的概念

审计是一项具有独立性的经济监督活动。它是由独立的专职机构或人员接受委托或授权,对被审计单位特定时期的财务报表及其他有关资料以及经济活动的真实性、合法性、合规性、公允性和效益性进行审查、监督、评价和鉴证的活动,其目的在于确定或解除被审计单位的受托经济责任。

根据审计的概念,可以概括出审计的两个基本特征:独立性和权威性。

1. 独立性

审计的独立性是保证审计工作顺利进行的必要条件。审计的原始意义就是查账,即由会计人员以外的第三者,对会计账目和财务报表进行审查,借以验证其公允性和合法性。现代审计理论中的三种审计关系人就是据此产生的。第一关系人,即审计主体(审计机构或人员),它们根据审计委托者的委托,就被审计单位的财务状况及有关人员履行受托经济责任情况进行验证、审查,并提出审查报告书或证明书;第二关系



人，即审计客体（被审计单位），它们对审计委托者承担的委托经济责任，须经审计机构或人员验证审查后才能确定或解除；第三关系人，即审计委托者，被审计单位对它们承担某种受托经济责任，它们之间存在一定的权责关系。审计关系必须由委托审计者、审计者和被审计者三方构成，缺少任何一方，独立的、客观公正的审计将不复存在。这是由财产所有权与经营管理权相分离决定的。财产所有者对企业拥有所有权但不亲自参加经营管理，为了保护自身的利益，财产所有者迫切希望了解与自己有经济联系的经济组织的财务收支和经济状况，这就需要对负有受托经济责任的经营管理者进行审查，而这种审查只有由独立于他们之外的第三者进行，才能得到正确、公允、可靠的结果。这就是审计机构或审计人员的所谓超然独立性。

2. 权威性

审计组织的权威性是审计监督正常发挥作用的重要保证。审计组织的独立性，决定了它的权威性。审计组织或人员以独立于企业所有者和经营者的“第三者”身份进行工作，他们对企业财务报表的经济鉴证，恪守独立、客观、公正的原则，按照有关法律、法规，根据一定的准则、原则、程序进行；加上取得审计人员资格必须通过国家统一规定的严格考试，因而他们具有较高的专业知识，这就保证了其所从事的审计工作具有准确性、科学性。正因为如此，审计人员的审计报告具有一定的社会权威性，并使经济利益不同的各方乐于接受。各国为了保障审计的这种权威性，分别通过《公司法》、《商法》、《证券交易法》、《破产法》等，从法律上赋予审计在整个市场经济中的经济监督、经济评价和经济鉴证的职能。一些国际组织为了提高审计的权威性，也通过协调各国的审计制度、准则、标准，使审计成为一项世界性的专业服务，增强各国会计信息的一致性和可比性，以有利于加强国际经济贸易往来，促进国际经济的繁荣。

1.2.2 审计的属性

独立性是审计的重要特征。审计是具有独立性的经济监督活动。正因为审计具有独立性，才受到社会的信任，才能保证审计人员依法进行的经济监督活动客观公正，提出证实财务状况和经营成果的审计信息才更有价值，才能对被审计单位确定或解除受托经济责任提供依据，更好地发挥审计的监督作用。所以，独立性的经济监督活动是审计的属性。审计的属性，明确揭示了独立性是审计的特征、经济监督是审计的性质。为了充分体现审计的属性，在审计机构的设置和审计工作过程中，必须遵循独立性原则，具体包括：

1. 机构独立

为确保审计机构独立地行使审计监督权，对审查的事项做出客观公正的评价和鉴证，充分发挥审计监督作用，审计机构应当独立于被审计单位之外，这样才能更有效地进行经济监督。

2. 经济独立

审计机构或组织从事审计业务活动，必须有一定的经济收入和经费来源，以保证其生存和发展的需要。经济独立指审计机构或组织的经济来源应有一定的法律、法规