



普通高等院校应用型规划教材



审 计 学

熊晴海 主 编

熊细银 徐湘屏 王文冠 副主编



南京大学出版社

普通高等院校应用型规划教材

审计学

熊晴海 主 编

熊细银 徐湘屏 王文冠 副主编

南京大学出版社

内 容 简 介

随着我国审计法制的不断完善、审计领域的不断拓宽、审计队伍的不断壮大, 社会对高层审计人员的渴求也更加强烈, 这更增加了《审计学》在会计、审计、财务管理专业及经济管理专业中的地位。本书共有 17 章, 内容包括审计概论、审计人员的管理、我国审计准则、审计计划、风险评估、抽样审计方法、生产循环审计等。

本书可作为高校会计专业、财务管理专业和审计专业的教材, 也适用于经管其他专业学生, 同时也可以作为在职财务、会计人员及审计人员的培训、考试的参考资料。

图书在版编目(CIP)数据

审计学/熊晴海主编. — 南京: 南京大学出版社, 2009.6

普通高等院校应用型规划教材

ISBN 978-7-305-06226-1

I. 审… II. 熊… 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(2009)第 103135 号

出 版 者 南京大学出版社

社 址 南京市汉口路 22 号

邮编 210093

网 址 <http://www.NjupCo.com>

出 版 人 左 健

丛 书 名 普通高等院校应用型规划教材

书 名 审计学

主 编 熊晴海

策划编辑 王荣娉(wangshenping2006@sina.com)

责任编辑 张秀梅 编辑热线 025-83595844

照 排 南京海洋电脑制版有限公司

印 刷 宜兴文化印刷厂

开 本 787×1092 1/16 印张 22 字数 507 千字

版 次 2009 年 6 月第 1 版 2009 年 6 月第 1 次印刷

ISBN 978-7-305-06226-1

定 价 39.00 元

发行热线 025-83594756

电子邮箱 Press@NjupCo.com

Sales@NjupCo.com(市场部)

* 版权所有, 侵权必究

* 凡购买南大版图书, 如有印装质量问题, 请与所购图书销售部门联系调换

前 言

2006年2月15日,财政部发布了新的企业会计准则和新的中国注册会计师审计准则。我国政府审计体系无论在理论上还是实务上,都有了较大的变化,我国的内部审计也有了长足的发展。中国内部审计准则的发布在我国审计界发挥了较大作用。随着我国审计法制的不断完善、审计领域的不断拓宽、审计队伍的日益壮大,社会对高层审计人员的渴求也更加强烈,这更增强了本课程在会计、审计、财务管理专业及经济管理专业中的地位。

本书共有17章,分别为:审计概论,审计人员的管理,我国审计准则,审计人员的职业道德与法律责任,审计计划,风险评估,风险应对,审计标准、审计证据与审计工作底稿,信息技术对审计的影响,抽样审计方法,销售与收款循环审计,购货与付款循环审计,生产循环审计,筹资与投资循环审计,特殊交易与事项审计,货币资金审计,终结审计。

本书有以下特点:

首先,本书按新的《中国注册会计师审计准则》《企业会计准则》《企业所得税法》规定,对教材内容从概念、分类到方法的选用,进行了全面更新,使教学与现行法律法规同步。

其次,结构合理。在教材结构上,本书是根据审计学的内在逻辑规律和认知规律来安排的,全面地阐述了审计理论和实践的各方面内容。审计实务内容按业务循环编排,把企业的生产经营活动分为若干循环,分别对各循环进行审计。同时,注重教材基础性功能,力求教材内容简明、系统,阐述审计的基本理论、基本知识和基本核算方法,利于学生把握知识点。每章均配有学习要求、学习目标、关键概念、复习思考题等内容,更有利于学生学习知识。

本书由熊晴海副教授任主编,由熊细银教授、徐湘屏教授和王文冠老师任副主编并审稿。各章分工如下(按章节顺序):熊晴海编写第一章、第二章、第三章、第四章、第五章、第六章、第七章;熊细银编写第八章、第九章、第十章、第十一章;徐湘屏编写第十二章、第十三章、第十四章;马龙凤编写了第十五章;王文冠编写了第十六章;陶文香编写第十七章。在编写过程中,我们参考了国内外公开发表的有关资料(包括网络资料),得到了江西财政厅熊根泉厅长、南昌财政局余群处长、南昌铜制品厂黄东印厂长、江西经管学院熊运儿书记和喻晓飞主任、江西工贸学院邓小红院长的帮助,得到了南京大学出版社、江西农业大学、南昌航空大学、江西经管学院、江西工贸学院、蓝天学院、南昌理工学院的支持,在此,我们表示感谢。

由于编写时间紧迫、编者水平有限,书中难免存在疏漏之处,恳请读者指正。

编 者

2009年5月

目 录

第1章 审计概论	1	2.2.2 会计师事务所的设立与审批	25
1.1 审计的产生与发展	1	2.2.3 对会计师事务所业务的限制	26
1.1.1 我国审计的产生和发展	1	2.3 注册会计师协会	26
1.1.2 西方审计的产生和发展	3	2.3.1 中国注册会计师协会简介	26
1.1.3 审计产生和发展的客观依据	5	2.3.2 中国注册会计师协会会员	27
1.1.4 现代审计的特征及其局限性	6	2.4 继续教育制度	28
1.2 审计的含义与特征	6	2.4.1 继续教育制度的目的	28
1.2.1 审计的含义	6	2.4.2 继续教育制度的形式和内容	28
1.2.2 审计概念的特征	7	2.4.3 继续教育的组织与实施	30
1.3 审计主体与审计任务	8	2.4.4 继续教育的考核	30
1.3.1 审计主体与审计任务	8	复习思考题	31
1.3.2 政府审计机构及其审计任务	9	第3章 我国审计准则	33
1.3.3 内部审计机构及其审计任务	10	3.1 注册会计师业务准则体系	33
1.3.4 民间审计组织及其审计业务	11	3.1.1 业务准则体系的构成	33
1.4 审计客体与审计目标	12	3.1.2 鉴证业务基本准则	34
1.4.1 审计客体	12	3.2 会计师事务所业务质量	
1.4.2 审计的基本目标	12	控制准则	37
1.5 审计的职能与作用	15	3.2.1 审计质量控制的概念和作用	37
1.5.1 审计的职能	15	3.2.2 会计师事务所业务质量	
1.5.2 审计的作用	16	控制准则	38
1.6 审计的种类	17	3.3 业务准则与质量控制	
1.6.1 按审计内容分类	17	准则的关系	41
1.6.2 按审计对象性质分类	18	3.3.1 业务准则与质量控制准则	
1.6.3 按执行审计的机构分类	18	的联系	41
1.6.4 按法律义务分类	19	3.3.2 业务准则与质量控制准则	
1.6.5 按检查范围分类	19	的区别	42
1.6.6 审计的其他分类	20	复习思考题	42
复习思考题	21	第4章 审计人员的职业道德与	
第2章 审计人员的管理	22	法律责任	43
2.1 审计人员	22	4.1 审计人员职业道德规范	43
2.1.1 审计人员的概述	22	4.1.1 审计人员职业道德的概念	
2.1.2 业务范围	23	及重要性	43
2.2 会计师事务所	24		
2.2.1 会计师事务所的组织形式	24		



4.1.2 审计人员的职业道德 基本准则.....	44	6.1.1 了解被审计单位及其环境 的概述.....	86
4.1.3 审计人员职业道德规范 指导意见.....	45	6.1.2 风险评估程序、信息来源 以及项目组内部讨论.....	87
4.2 审计人员的法律责任.....	51	6.2 了解被审计单位及其环境.....	89
4.2.1 有关责任和审计的固有限制.....	51	6.2.1 了解被审计单位行业状况、 法律环境与监管环境以及 其他外部因素.....	89
4.2.2 导致审计人员法律责任 的原因.....	53	6.2.2 了解被审计单位的性质.....	89
4.2.3 审计人员法律责任的种类.....	57	6.2.3 了解被审计单位对会计政策 的选择和运用.....	90
4.2.4 目前我国有关法律对审计 人员法律责任的规定.....	58	6.2.4 了解被审计单位的目标、 战略以及相关经营风险.....	91
4.2.5 审计人员避免法律诉讼 的对策.....	60	6.2.5 了解被审计单位财务业绩 的衡量和评价.....	92
复习思考题.....	62	6.3 了解被审计单位的内部控制.....	92
第5章 审计计划.....	63	6.3.1 内部控制概述.....	92
5.1 初步业务活动.....	63	6.3.2 了解控制环境.....	95
5.1.1 审计业务约定书的定义 和作用.....	63	6.3.3 了解信息系统与沟通.....	97
5.1.2 签约前的准备工作.....	64	6.3.4 了解控制活动.....	98
5.1.3 签订审计业务约定书.....	65	6.3.5 了解内部控制的记录方法.....	100
5.2 审计计划.....	69	6.3.6 了解对控制的监督.....	102
5.2.1 审计计划的含义和作用.....	69	6.3.7 在整体层面对内部控制了解 和评估的总结.....	103
5.2.2 开展初步业务活动.....	70	6.3.8 在业务流程层面了解和评估 内部控制.....	103
5.2.3 审计计划的层次和内容.....	70	6.4 评估重大错报风险.....	105
5.2.4 对计划审计工作的记录.....	72	6.4.1 识别、评估财务报表层次和 认定层次的重大错报风险.....	106
5.3 重要性.....	73	6.4.2 需要特别考虑的重大 错报风险.....	108
5.3.1 重要性的概念.....	73	6.4.3 仅通过实质性程序无法 应对的重大错报风险.....	109
5.3.2 重要性的确定.....	74	6.4.4 对风险评估的修正.....	109
5.3.3 何时考虑重要性.....	76	6.5 与治理层和管理层的沟通及 审计工作记录.....	110
5.4 审计风险.....	78	6.5.1 与管理层和治理层沟通.....	110
5.4.1 审计风险的概念及审计 风险模型.....	78	6.5.2 审计工作记录.....	110
5.4.2 审计风险的评估和控制.....	79	复习思考题.....	111
5.4.3 审计风险与重要性水平、 审计证据数量之间的关系.....	83		
复习思考题.....	84		
第6章 风险评估.....	86		
6.1 风险评估概述.....	86		



第7章 风险应对	112	复习思考题	146
7.1 进一步审计程序概述.....	112	第9章 信息技术对审计的影响	148
7.1.1 进一步审计程序的内涵 和要求.....	112	9.1 信息技术的发展及其对审计 的影响.....	148
7.1.2 进一步审计程序的性质、 时间和范围.....	113	9.1.1 信息技术对审计对象的影响.....	148
7.2 控制测试.....	114	9.1.2 信息技术对审计工具的影响.....	150
7.2.1 控制测试的含义和要求.....	114	9.1.3 信息技术对审计责任的影响.....	151
7.2.2 控制测试的性质、时间 和范围.....	115	9.1.4 信息技术对审计风险的影响.....	153
7.3 实质性程序.....	118	9.2 电子商务对财务报表审计 的影响.....	156
7.3.1 实质性程序的内涵和要求.....	118	9.2.1 电子商务的含义.....	156
7.3.2 实质性程序的性质、时间 和范围.....	119	9.2.2 审计人员在财务报表 审计中考虑电子商务的目的.....	157
复习思考题	120	9.2.3 电子商务对审计人员知识 和技能的要求.....	157
第8章 审计标准、审计证据与 审计工作底稿	123	9.2.4 电子商务对被审计单位 经营的影响.....	158
8.1 审计标准.....	123	9.2.5 电子商务对审计人员识别 经营风险的影响.....	161
8.1.1 审计标准的含义.....	123	9.2.6 电子商务对内部控制的影响.....	163
8.1.2 审计标准的类型.....	124	9.2.7 电子记录对审计证据的影响.....	166
8.1.3 适当的审计标准应当具备 的特征.....	124	复习思考题	167
8.1.4 审计人员对审计标准 适当性的评价.....	125	第10章 抽样审计方法	168
8.2 审计证据.....	125	10.1 审计抽样的含义与种类.....	168
8.2.1 审计证据的概念.....	125	10.1.1 审计抽样的含义.....	168
8.2.2 审计证据的作用.....	126	10.1.2 审计抽样的种类.....	169
8.2.3 审计证据的种类.....	127	10.2 样本的设计与选取方法.....	170
8.2.4 审计证据的特性.....	130	10.2.1 样本的设计.....	170
8.2.5 获取审计证据的程序.....	130	10.2.2 样本选取的方法.....	172
8.2.6 审计证据的整理与分析.....	133	10.3 统计抽样技术的运用.....	174
8.2.7 审计证据的鉴定.....	135	10.3.1 控制测试中属性抽样.....	174
8.3 审计工作底稿.....	138	10.3.2 实质性测试中的变量抽样.....	176
8.3.1 审计工作底稿的概念.....	138	10.3.3 对样本审查与评价时 需要注意的问题.....	178
8.3.2 审计工作底稿的作用.....	138	复习思考题	179
8.3.3 审计工作底稿的种类.....	139	第11章 销售与收款循环审计	181
8.3.4 审计工作底稿的基本内容 与编制要求.....	140	11.1 销售与收款循环概述.....	181
8.3.5 审计工作底稿的保管.....	143		



11.1.1 销售与收款中主要业务活动	182	12.2.4 固定资产的内部控制及其测试	214
11.1.2 主要凭证和会计记录	184	12.3 应付账款审计	215
11.2 销售与收款循环的内部控制测试	186	12.3.1 应付账款的审计目标	215
11.2.1 销售与收款循环的内部控制	186	12.3.2 应付账款的实质性程序	216
11.2.2 销售与收款的控制测试	187	12.4 固定资产和累计折旧审计	217
11.3 营业收入审计	188	12.4.1 固定资产审计	217
11.3.1 营业收入审计目标	188	12.4.2 累计折旧审计	220
11.3.2 营业收入的实质性程序	189	12.5 其他相关账户审计	222
11.4 应收账款与坏账准备审计	194	12.5.1 预付账款审计	222
11.4.1 应收账款和坏账准备的审计目标	194	12.5.2 固定资产减值准备审计	223
11.4.2 应收账款的实质性程序	195	12.5.3 工程物资审计	224
11.4.3 坏账准备的实质性程序	199	12.5.4 在建工程审计	224
11.5 其他相关账户审计	200	12.5.5 应付票据审计	226
11.5.1 应收票据的审计	200	复习思考题	227
11.5.2 预收账款审计	201	第13章 生产循环审计	228
11.5.3 应交税费审计	202	13.1 生产循环概述	228
11.5.4 营业税金及附加审计	203	13.1.1 生产循环涉及的主要凭证和会计记录	228
11.5.5 销售费用审计	204	13.1.2 生产循环所涉及的主要业务活动	229
11.5.6 其他业务收入和其他业务成本的审计	205	13.1.3 服务循环概述	230
复习思考题	206	13.2 生产循环的内部控制及其测试	231
第12章 购货与付款循环审计	208	13.2.1 生产循环的内部控制	231
12.1 购货与付款循环中的主要业务活动	208	13.2.2 生产循环的符合性测试	231
12.1.1 购货与付款循环中的主要业务活动	209	13.3 存货成本审计	232
12.1.2 采购与付款循环涉及的主要凭证和账户	212	13.3.1 存货成本的审计目标	232
12.2 购货与付款业务的内部控制测试	212	13.3.2 存货成本的实质性测试	233
12.2.1 了解和描述购货与付款交易的内部控制	212	13.3.3 对存货实施分析性复核	236
12.2.2 初步评价购货与付款交易内部控制	213	13.4 存货审计	237
12.2.3 测试和评价购货与付款交易的内部控制	213	13.4.1 存货监盘	237
		13.4.2 存货计价测试	243
		13.4.3 存货截止测试	244
		13.5 相关账户的审计	246
		13.5.1 应付职工薪酬审计	246
		13.5.2 存货成本的审计	248
		13.5.3 营业成本的审计	249
		13.5.4 存货跌价准备的审计	251



复习思考题	252	15.6.1 期后事项的概念和种类	290
第 14 章 筹资与投资循环审计	253	15.6.2 截至审计报告日发生 的期后事项	291
14.1 筹资与投资循环概述	253	15.6.3 截至财务报表报出 日前发现的事实	292
14.1.1 主要凭证与会计记录	254	15.6.4 财务报表报出日后发现 的事实	293
14.1.2 筹资与投资循环所涉及 的主要业务活动	255	15.7 持续经营审计	294
14.2 筹资与投资循环的内部 控制及其测试	256	15.7.1 管理层的责任和审计 人员的责任	294
14.2.1 筹资活动的内部控制 及其测试	256	15.7.2 计划审计工作与实施 风险评估程序	295
14.2.2 投资活动的内部控制 及其测试	257	15.7.3 评价管理层对持续经营 能力做出的评估	297
14.3 筹资审计	259	15.7.4 进一步审计程序	299
14.3.1 借款审计	259	15.7.5 审计结论与报告	300
14.3.2 所有者权益审计	263	15.8 现金流量表审计	301
14.4 投资审计	267	复习思考题	303
14.4.1 投资的审计目标	267	第 16 章 货币资金审计	304
14.4.2 投资的实质性程序	267	16.1 货币资金与业务循环	304
14.4.3 其他相关账户的审计	270	16.2 货币资金内部控制及其测试	305
复习思考题	276	16.2.1 内部控制要点	305
第 15 章 特殊交易与事项审计	277	16.2.2 控制测试	307
15.1 关联方交易审计	277	16.3 库存现金审计	309
15.1.1 关联方交易的审计目标	277	16.3.1 库存现金审计目标	309
15.1.2 关联方交易的审计程序	278	16.3.2 现金的实质性程序	309
15.2 或有事项审计	279	16.4 银行存款审计	311
15.3 会计估计审计	280	16.4.1 银行存款审计目标	311
15.3.1 会计估计的审计目标	280	16.4.2 银行存款的实质性程序	312
15.3.2 会计估计的审计程序	280	复习思考题	317
15.4 公允价值审计	282	第 17 章 终结审计	319
15.4.1 公允价值的审计目标	282	17.1 审计报告概述	319
15.4.2 公允价值的审计程序	282	17.1.1 审计报告的概念	319
15.5 期初余额审计	286	17.1.2 审计报告的特征	320
15.5.1 期初余额的含义	286	17.1.3 审计报告的作用	320
15.5.2 期初余额的审计目标	287	17.1.4 审计意见的形成	321
15.5.3 期初余额的审计程序	287	17.1.5 评价财务报表合法性时 审计人员应当考虑的内容	322
15.5.4 期初余额审计对审计 报告的影响	289		
15.6 期后事项审计	290		



17.1.6	评价财务报表公允性 应当考虑的内容	322	17.3.2	非标准审计报告	329
17.1.7	审计报告的编制程序	323	17.4	管理建议书	336
17.2	审计报告基本内容	324	17.4.1	管理建议书的概念	336
17.2.1	审计报告的要素	324	17.4.2	管理建议与审计意见 的区别	337
17.2.2	审计报告要素的内容	324	复习思考题		338
17.3	审计报告的类型	328	参考文献		342
17.3.1	标准审计报告	328			

第1章

审计概论

学习目标

了解审计概念、审计特征、审计主体、审计客体、审计目标及任务，清楚审计发展和审计分类。

学习要求

- **了解：**审计发展史、审计的含义和特征、审计的职能分类、审计主体与审计任务、审计客体与审计目标。
- **掌握：**审计的职能与作用，审计的几种基本分类。

1.1 审计的产生与发展

1.1.1 我国审计的产生和发展

在我国，伴随社会经济管理活动而产生的审计经历了一个漫长的发展历程，从有记载开始，审计已有 3000 多年的历史，因此，我国是审计产生最早的国家之一。审计的发展同经济的发展、社会的进步以及政权的变动等有着密切的关系。

我国审计的产生和发展大体可分为以下几个阶段：

1. 初步形成阶段(西周时期)

由于我国历史原因，审计的起源首先是政府审计。西周末年设置的宰夫是有记载以来的最早的审计官员，与掌管财政支出、会计核算的官员一起隶属于六卿之首的“天官冢宰”系统，负责对宫廷的财务收支、记录及其掌管的官员进行审查监督。可见，当时的政府审计在政府管



理机构中的地位是多么重要。然而，那时审计与会计同属一个部门，财政与审计并未分开，审计机构尚未独立，是政府审计的形成时期，但在当时世界上是非常先进的。正如美国会计学家米切尔·查特菲尔德在其所著的《会计思想史》中所说：“在内部管理、预算和审计程序方面，西周时代在古代社会可以说是无与伦比的。”

2. 最终确立阶段(秦汉时期)

公元前 770 年我国进入春秋战国时期，这是我国历史上由奴隶制向封建制转变的时期，各诸侯国实行中央集权制，但由于忙于战争无暇进行政府体制的全面变革，纷纷继承西周的审计制度，并完善了“上计”制度。审计地位进一步提高，审计人员的职权进一步扩大，审计部门开始独立于财政部门。政府审计工作由丞相、御史、尚书等兼任，初步形成了统一的审计模式。这一时期的审计在两方面表现得尤为突出：一是管子提出了“明法审数”这一重要的审计原则，即审计人员必须知法、执法，审核国家财政收支与记录；二是制定了《法经》，这部由魏国丞相于公元前 400 年制定的法典是至今发现的我国最早的较为系统和完整的法规，它对故意作弊、造假账册、遗失会计记录、毁坏账册印章等的处罚都作出了规定，使审计进入了确立阶段。

三国、两晋、南北朝时期，南北对峙、政权并立，各地政府为了自身的发展壮大均进行了不同程度的改革，其中对审计有重要影响的、具有里程碑意义的“比部”这一独立审计机构在北魏设立。它主要负责对政府和部门经费开支进行财务审计，并主法制、考官吏、定刑赏，还负责传递、存档、保管诏书、律令和文书等。“比部”当时隶属于“吏部”，与负责财政的“户部”是并列的政府机构，财政与审计的分离，即审计机构的独立，是我国政府审计的一次飞跃。

3. 日臻健全阶段(隋唐至宋时期)

公元 581 年隋朝建立，公元 589 年统一全国，隋朝虽然存在时间比较短(只有 38 年)，但隋朝建立的一些管理制度为其后的各朝代所遵循。隋太祖时期确立了三省六部制度，即尚书省、中书省、门下省和吏部、户部、礼部、兵部、刑部、工部。主管审计的比部隶属于刑部之下，凡国家财计，不论军政内外都由比部监督实施。至此，比部体制形成，并被赋予了更强的独立性和司法监督性，突出了财务审计职能。唐朝进一步完善了三省六部制，其中尚书省为最高权力机构，下设吏部、礼部、户部、刑部、工部、兵部共二十四司，其中户部主管全国财政，刑部负责全国的司法、审计、考核官员，隶属于刑部的比部审查范围更广，具有很强的独立性和权威性，并制定了审计制度，“明于勘复，稽失无隐”，定期报送审计制度也是在此期间形成的。

宋代初期为了强化中央集权制，采用了审计隶属于财政系统的行政模式的政府审计制度，审计缺乏独立性成为这一阶段的重要特征，宋朝末期又将其归于比部。宋代审计的突出贡献是建立审计司(院)，这是我国审计的正式命名。其前身是“勾院”，为了避讳宋皇帝赵构的名讳，更名为审计院。



4. 停滞不前阶段(元明清时期)

元明清各朝,取消比部,由御史台和督察院负责会计报告的审核,审计范围和权威性得到了保证,但独立的、专职的审计机构即告消亡。虽然这期间经历了著名的康乾盛世,但与历史同期的世界先进国家相比,处于封建时期的我国政府审计模式已经远远落后于以民主政治为基础的现代政府审计模式了,所以我们说这一阶段为审计的停滞不前阶段。

5. 不断演进阶段(中华民国时期)

中华民国于1912年成立审计处,1914年改为审计院,同年颁布了《审计法》,这是我国历史上第一部审计法。民间审计于1918年的北洋政府期间诞生,成立了正则会计师事务所。但由于这一阶段政权动荡,战乱不断,始终没有形成真正的民主政治,审计也就没有形成真正意义上的现代国家审计制度。

6. 振兴阶段(新中国时期)

新中国成立后,借鉴前苏联管理模式,财政、审计合而为一,统一由财政部负责,实行高度统一的国家审计制度。建国初期由于实行国有经济,取消了民间审计。1980年实行经济体制改革后恢复和重建了注册会计师制度;1991年恢复注册会计师资格考试制度;1983年成立国家审计署,审计与财政分离;1984年在各部门、各单位成立了内部审计机构。中国的审计进入了一个全面发展的阶段,与发达国家之间的差距正在逐步缩短,走上了振兴之路。

2001年我国正式加入世界贸易组织,审计领域发生了巨大变化,与国际审计惯例接轨成为近5年来的主题,2006年2月15日财政部同时公布的以39项会计准则和48项审计准则为代表的两套准则体系的出台,更是标志着我国现代会计准则体系与审计准则体系的建立。至此,我国审计走上了与国际接轨的道路。

1.1.2 西方审计的产生和发展

西方审计的产生也是从官方审计开始的,但其内部审计,尤其是民间审计起步较早,发展迅速。本书主要介绍几个有代表性发达国家的审计发展历程。

1. 国家审计的萌芽阶段

在奴隶制度下的古罗马、古埃及时代,统治者为了维护其统治地位,让一些可靠的亲信出任监督官,负责监督各级官员是否遵纪守法,这些监督官职位高、权力大,兼有财政监督、行政监督和司法监督职能,但没有专门的审计机构,国家审计处于萌芽状态。古代希腊已有官厅审计机构,审计人员以“听证”(Audit)方式,进行经济监督工作。审计官对各级官吏的卸任经济责任及账簿进行审查,对发现舞弊行为的高官进行严厉惩罚,这一点在奴隶社会中是绝无仅有的。



2. 国家审计的发展阶段

进入封建社会,各国的君王纷纷在国家财政制度中设立审计部门,负责国家财政收支和会计账簿的审查,处理财务方面的纠纷。如公元 11 世纪的英国上院、1713 年德国威廉时期成立的总会计院、1320 年法国设立的审计厅等,都是具有权威性的审计机构,并由财政、审计合一模式逐步转变为独立审计模式,使国家审计有了长足发展。法国的路易国王还于 1256 年颁布法令要求各地方官员必须接受每年一次的定期审计,开创了司法审计的先河。

3. 现代国家审计的形成及民间审计的诞生阶段

进入资本主义时期,随着民主政治思想的发展和现代国家的建立,国家审计进入了一个崭新的时期。西方的政府审计大多数属于议会领导,具有独立性和权威性,依法负责审查各级政府部门和官员的经济责任的履行情况。

这一时期审计的最大突破是民间审计的产生和迅速发展。随着生产力的发展和社会化程度的提高,18 世纪初英国首先成立了股份有限公司,并向公众募集资本,但对股份公司会计信息并无审计要求。直到 1720 年著名的南海公司因会计信息欺诈导致的破产事件,才使人们意识到对这种新型组织形式的企业进行信息监督鉴证的必要性,由查尔斯·斯内尔牵头对南海公司进行的审计拉开了民间审计的序幕。进入 19 世纪,随着工业革命在欧洲相继取得成功,股份有限公司迅速发展壮大,显示出强大的生命力。它将审计推进到一个新的历史时期,民间审计应运而生,并出现了民间审计组织。1854 年在英国苏格兰正式成立的爱丁堡御准会计师公会,是世界上第一个民间审计组织。民间审计的发展经历了几个比较典型的历史阶段:

(1) 1844 年至 20 世纪初。以英国为代表的民间审计的特点是:审计方法由任意审计转为法定审计;审计的目的是查错防弊;审计的方法为详细审计;审计报告的使用者主要是企业股东。

(2) 20 世纪初到 20 世纪 30 年代。以美国为代表的民间审计的特点是:审计对象由会计账目扩大到资产负债表;审计方法由详细审计转向抽样审计;审计报告的使用者除企业的股东外,还增加了债权人。

(3) 20 世纪 30 年代到 40 年代。民间审计的特点是:审计对象转为以资产负债表和损益表为中心的财务报表及相关财务资料;审计的目的是对会计报表真实性、公允性发表审计意见;审计方法开始采用制度基础审计方式;各国纷纷制定相应法规、准则,民间审计工作走上了制度化、规范化的轨道。

(4) 20 世纪 40 年代以后。随着跨国公司的出现和迅速壮大,经济全球化带动国际会计师审计的发展,民间审计走出单一国门开始了全球合作。国际审计准则的出台和国际型会计师事务所的出现,使民间审计又进入了一个崭新的阶段。各国均致力于缩小会计和审计在理论和实务方面的差异,为世界经济一体化服务。

4. 内部审计的产生和发展阶段

内部审计从人类出现私有制经济就开始存在。奴隶主将自己的私有财产交予管家管理,形



成委托经济责任,奴隶主委派亲信作为第三者对管理者的各项责任的履行情况进行监督。这便是最早的内部审计,但他们还不是专门的内部审计人员,经济监督只是其中的一部分。

进入中世纪,内部审计有了进一步发展,出现了独立的内部审计人员,审计范围也进一步扩大,出现了寺院审计、城市审计、行会审计、银行审计和庄园审计。

19世纪末20世纪初,随着资本主义进入垄断阶段,产业结构和经营机制发生了巨大变革,资本输出开始出现,管理层次增多,分权管理实行,企业开始制定一系列制度确定各级管理机构的职责权限,同时采用新型控制方式对各项制度的执行情况进行监督,设置专门的内部审计机构和人员从事内部审计工作。英国由于经济危机开始制定公司法,明确要求企业设监事之职,内部审计法制化从此开始。

经济现代化和管理现代化带动了内部审计现代化,其主要标志为:

- (1) 全面推行制度基础审计,抛弃详细审计,实行抽样审计。
- (2) 构建内部审计理论,指导审计实务。1941年美国人维克多·布瑞克出版了第一部内部审计著作,宣告了内部审计学的诞生。
- (3) 内部审计范围进一步扩大,在财务审计基础上增加了生产经营审计和效益审计。
- (4) 制定内部审计准则,内部审计进入规范化。
- (5) 成立内部审计团体。1941年在美国成立了世界第一个内部审计师协会。

1.1.3 审计产生和发展的客观依据

从审计的产生和发展的历程可以看出,无论是官方审计、民间审计,还是内部审计,其产生和发展均有其历史背景和具体原因,但归根结底是社会经济生活中存在着产生和发展的几种客观依据。我们可将这些依据概括为:

(1) 财产所有权与经营权等各项权利的分离而产生的受托经济责任关系是审计产生和发展的基础。

① 奴隶社会国家所有权归统治者,监督各级官员管理责任的需要是官方审计产生的根本依据。各国历代统治者为了实现和维护自己的统治,需要设置专门机构和人员从事监督工作。

② 股份公司的出现、商品经济的发展、资本市场的形成,使所有权与经营权分离,监督、鉴证受托经济责任的履行是民间审计产生的基础。

③ 经营规模的扩大,管理层次的增加,管理权进一步细化,最高管理者制定内部控制制度并监督内部控制制度的执行情况,由此产生和发展了内部审计。

(2) 加强经济管理和控制是审计发展的动力。无论是国家、企业还是社会公众,对加强管理的需求从未停止,这种需求促进了审计理论和实务的发展。

(3) 现代科学管理为审计的发展提供了新的手段和方法。数理统计和计算机在审计中的应用、各种管理理论和方法的发展都为审计不断注入新的活力。抽样审计、风险控制、计算机审计的出现是审计不断发展的见证。

1.1.4 现代审计的特征及其局限性

1. 现代审计的特征

(1) 审计人员的责任由委托方向第三方发展。随着生产社会化程度的提高和股份公司的公开上市, 审计责任不仅针对委托人, 而且针对更广泛的与被审单位有利益关系的集团, 甚至社会公众。因此, 审计责任不断扩大。

(2) 审计对象从账簿凭证向报表发展。现代审计不再是单纯的查账, 而是对会计的结果(会计报表)的真实性、公允性作出评价。

(3) 审计职能从防错查弊向公证协调发展。传统审计只是为了纠错防弊, 现代审计扩大到鉴证会计信息真实性和协调内部管理活动等更广泛的领域。

(4) 审计技术从单一化向多元化发展。传统审计中的查账技术一般只是对会计账簿、凭证等进行详细的审阅和核对; 现代审计是以内部控制制度的调查与评价为基础, 对经济活动及其记录进行包括抽样审计、审阅、函证等多种方法在内的审计活动。

(5) 审计性质从批判性向保护性发展。以纠错防弊为传统的传统审计必然是批判性质的; 而现代审计的鉴证和协调职能其根本目的是证明企业经济活动的真实性与合理性, 以及管理活动的有效性, 从而保护企业和与其有利益关系的集团的合法权益。

2. 现代审计的局限性

(1) 现代审计是建立在评价内部控制制度上的抽样审计。抽样必然存在风险, 而这种风险如果超过一定界限将影响审计结论的正确性。所以控制各种风险是现代审计的关键。

(2) 现代审计依然主要是事后通过对会计信息的检查进行的间接审计, 而这种事后审计会使最终评价出现误差, 进而影响审计结论的正确性。

1.2 审计的含义与特征

1.2.1 审计的含义

审计的初始含义在不同国家不尽相同。在西方, 审计(Audit)的本来含义是“听”的意思。所谓“听其会计”, 即由奴隶主或封建帝王听取和稽核有关部门或人员以口头或书面形式汇报会计账目, 检查各相关人的责任履行情况。

随着社会生产力的发展, 社会分工愈来愈细, 各种社会活动之间的联系愈来愈紧密, 各经济组织间的各种权利、义务、责任也愈分愈细。首先是所有权与经营权的分离; 随着企业规模的不断扩大, 经营权中的管理权与支配权也进一步分离; 再进一步, 保管权与使用权也开始分



离。所有这些权利的分离形成庞大的责任、义务和权力网络,各利益关系集团相互独立,确保权力的使用、享受,责任、义务的承担、履行,同时又互相联系,必须以对方按照既定轨迹运行为前提,为此,各利益关系集团要各自记录自己的经济活动并对外报告(会计信息)。但这种记录和报告是否真实、是否损害其他各方利益,需要进行监督和评价,这就是审计工作。因此,审计就是经济监督和经济鉴证活动。

各国对审计所下的定义大都表达了上述含义,但侧重点和措辞有所不同。

(1) 我国将审计定义为:由专职机构或人员依法对被审计单位的财政财务监督等经济活动及其有关的资料进行审查和评价,用以维护财经纪律,改善经营管理,促进宏观调控的独立性的经济监督活动。

(2) 美国会计学会 1973 年“基本审计概念说明”公告中将审计定义为:为确定经济行为及经济现象的结论和年制定的标准之间的一致程度,并对与这种结论有关的证据进行客观搜集、评定,将结果传达给有利害关系的应用者的有组织的过程。

(3) 美国注册会计师协会在《审计准则公告》中将审计定义为:独立人员对财务报表加以检查,搜集必要证据。其目的是对这些报表是否按照公认会计原则公允地反映财务状况、经营成果和财务状况变动发表意见。

1.2.2 审计概念的特征

尽管上述对审计所下的定义不尽相同,但审计概念中均存在以下共同特征:

(1) 有范围明确的审计对象。审计都是审查、评价反映经济活动的信息,其中主要是财务信息。

(2) 审计执行者具有独立性。审计机构和审计人员应独立于委托者和被审计者,以确保审计结论的公正性。

(3) 审计过程是搜集证据,并对其结果发表意见。审计过程就是取得充分的必要的、能够支持审计结论的各种审计证据的过程。

(4) 有判断的标准或依据。对审计证据的可靠性、真实性进行判断,也就是根据具有权威的、公认的各项会计准则、制度和相应的法规及其他规范,对被审单位经济活动的真实性、合法性和合理性作出评价。

(5) 审计结果必须向委托者报告。对被审单位的审查结果,应以审计报告的形式向委托人报告。委托人可能是事前明确知道的机构或个人,如董事会或企业开户的银行,也可能是事前不知道确切姓名,但可预见的使用者,如上市公司的全体股东、债权人、客户以及其他潜在的投资者等。

从审计的概念及其特征可知,审计工作是由审计人、被审计人和审计委托人三方组成,我们把这三方关系人称作审计关系人。审计关系人三者之间的关系如图 1-1 所示。