

会计学国家级教学团队系列教材



暨南大学成人教育会计本科系列教材

Auditing

审计学

主 编 刘国常
副主编 邬励军 潘敏虹



暨南大学出版社
JINAN UNIVERSITY PRESS

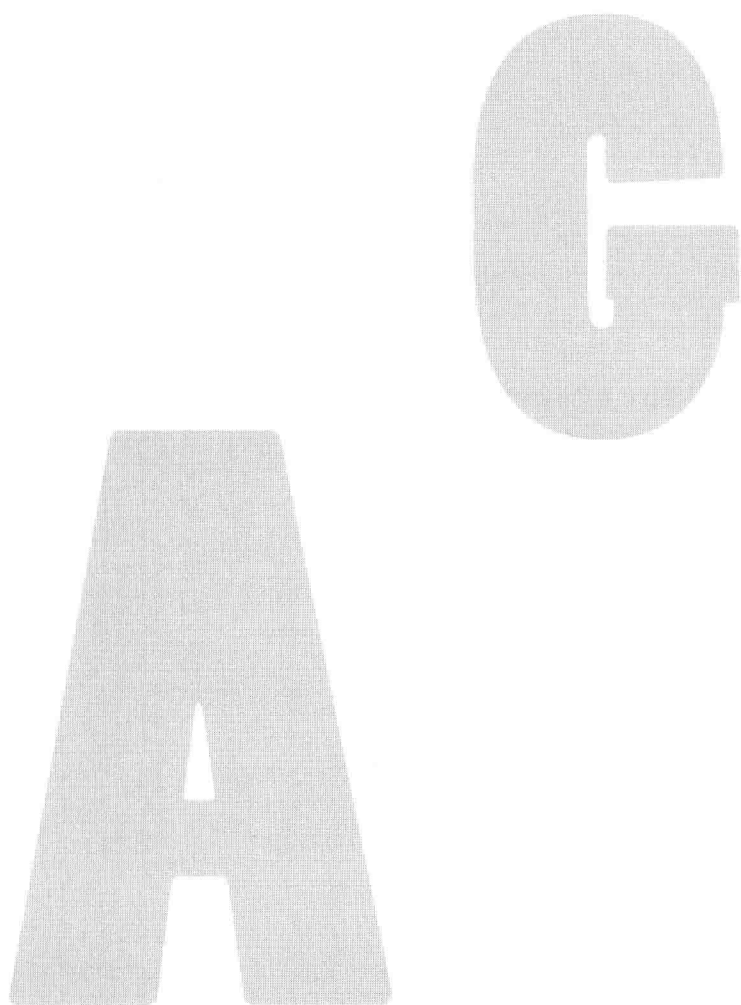
会计学国家级教学团队系列教材

 暨南大学成人教育会计本科系列教材

Auditing

审计学

主 编 刘国常
副主编 邬励军 潘敏虹



暨南大学出版社
JINAN UNIVERSITY PRESS

中国·广州

图书在版编目 (CIP) 数据

审计学/刘国常主编; 邬励军, 潘敏虹副主编. —广州: 暨南大学出版社, 2012. 2
(暨南大学成人教育会计本科系列教材)
ISBN 978 - 7 - 5668 - 0088 - 6

I. ①审… II. ①刘…②邬…③潘… III. ①审计学—高等学校—教材 IV. ①F230. 9

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2011)第 271914 号

出版发行: 暨南大学出版社

地 址: 中国广州暨南大学

电 话: 总编室 (8620) 85221601

营销部 (8620) 85225284 85228291 85228292 (邮购)

传 真: (8620) 85221583 (办公室) 85223774 (营销部)

邮 编: 510630

网 址: <http://www.jnupress.com> <http://press.jnu.edu.cn>

排 版: 广州市天河星辰文化发展部照排中心

印 刷: 佛山市浩文彩色印刷有限公司

开 本: 787mm × 1092mm 1/16

印 张: 24

字 数: 600 千

版 次: 2012 年 2 月第 1 版

印 次: 2012 年 2 月第 1 次

印 数: 1—3000 册

定 价: 45.00 元

(暨大版图书如有印装质量问题, 请与出版社总编室联系调换)

总 序

会计作为经济信息系统的重要组成部分和一种国际商业语言,将会计主体的财务信息真实、完整、及时地传递给外部财务信息使用者和内部财务信息使用者,并满足这些财务信息使用者决策的需要。其对政府、投资者、债权人、管理者来说是非常重要的。近年来,随着我国资本市场的诞生、规范和发展,彻底改变了我国企业传统的财务管理理念与方法,企业的投融资管理面临新的环境、方式和方法。财务与会计执业者所面临的各种外部环境(包括经济、政治、法律、文化环境等)发生了深刻变化,在经济全球化和信息复杂化的时代,会计人才不仅应具有较系统、完备的有关我国会计与公司理财等方面的知识和技能,而且还必须具备国际视野,全面掌握国际会计准则,懂得国外主要经济体的相关会计法规、国际资本市场运行规律和其他相关知识与技能。在这种背景下,为了满足会计人员不断学习、及时更新知识的需要,暨南大学会计学系、暨南大学教育学院、暨南大学出版社共同筹划了《暨南大学成人教育会计本科系列教材》,邀请暨南大学会计学系在各个学科具有丰富教学经验、有影响力的专家组成教材编写委员会,组织编写该系列教材,力求推出一套“理论与实务并重,本土化与国际化相融合,能够反映当前学科发展前沿水平,符合成人教育会计学本科特点的精品系列教材”。

“理论与实务并重”就是要针对会计学是实务性很强的经济管理科学这一特点,研究各成教会计教材所涉及的相关理论、方法及其应用,分析每一本教材的特点、难易程度和导读规律,既要讲清楚理论概念,又要设计必要的实例,通过案例教学,培养学生的实操能力。

“本土化与国际化相融合”就是要针对会计准则国际趋同化与财务管理国际化等趋势,在教材中充分借鉴国际标准、国外知名企业的先进管理理念和方法,并充分体现中国会计的特色和经验,力争做到本土化与国际化的有机结合。

“能够反映当前学科发展前沿水平”是指本系列教材应该在继承现有教材的优点和特色的基础上,吸收当前相关理论和实务操作的最新研究成果和发展动态,补充和修改相关教材体系与内容,其目的是使教材能够更好地适应新的环境变化、满足学生获取更多知识、增强其专业技能的要求。

成人教育会计本科系列教材建设是一项长期且十分艰巨的任务,多年来我们为此做了不懈努力。我国经济发展与改革日新月异,环境变化多样且复杂,相关理论和实务操作的研究成果不断涌现,由于我们的水平有限,本系列教材不周之处在所难免,恳请读者批评指正。

暨南大学成人教育会计本科系列教材编审委员会
2011年3月

前 言

为适应成人教育会计专业审计学课堂教学的需要，在暨南大学成人教育学院和暨南大学出版社的筹划下，我们组织编写了本书。

本书遵循会计、审计专业教学规律，依照循序渐进原则，着重讲述审计的基本理论、基本方法和基本技能，并结合成人教育的特点，适当增加案例内容，更多地从实际操作层面阐述审计相关理论与实务，力求做到理论体系比较完整、方法技能比较清晰。在审计实务部分，本书按照“业务循环法”编排相关审计实务内容的阐述，这样可能会对初期的学习带来某些难度，但是在审计实务技能的掌握方面，“业务循环法”使得相关内容之间的逻辑关系更为顺畅，更有利于在学习中总揽全局，达到更好的效果。

本书由刘国常教授、邬励军副教授、潘敏虹副教授共同编写。各章编写分工如下：刘国常教授编写第一章、第二章、第三章和第五章，邬励军副教授编写第六章、第十章、第十一章和第十四章，潘敏虹副教授编写第四章、第七章、第八章、第九章、第十二章、第十三章和第十五章。最后由刘国常教授对书稿进行审阅。

不足之处，敬请读者批评指正！

编者

2011 年 11 月 11 日

于暨南大学

目 录

总 序	1
前 言	1
第一章 审计概论	1
第一节 审计的产生和发展	1
第二节 审计的职能、对象和任务	7
第三节 审计的特征	9
第四节 审计的种类	11
第二章 审计程序和审计方法	19
第一节 审计程序	19
第二节 审计判断及其依据	22
第三节 审计的一般方法	26
第四节 审计的技术方法	29
第三章 审计职业规范和审计责任	39
第一节 审计职业道德准则	39
第二节 鉴证业务准则	42
第三节 质量控制准则	48
第四节 职业后续教育准则	51
第五节 注册会计师审计责任的内容	53
第六节 注册会计师审计法律责任的起因	58
第四章 审计风险评估与审计测试	67
第一节 风险评估程序	67
第二节 了解被审计单位及其环境	69
第三节 了解被审计单位的内部控制	76
第四节 评估和应对重大错报风险	87
第五节 控制测试与实质性程序	92

第五章 审计抽样	100
第一节 审计抽样的基本原理	100
第二节 统计抽样规模的确定	105
第三节 统计抽样的基本方法	112
第四节 属性抽样和变量抽样	116
第五节 抽样审计中的误差和风险	126
第六章 审计证据与审计工作底稿	131
第一节 审计证据的分类和特征	131
第二节 审计证据的形成	136
第三节 审计工作底稿	140
第四节 管理层声明书和律师声明书	148
第七章 审计的目标和范围	153
第一节 审计总目标	153
第二节 审计具体目标	156
第三节 审计业务约定书	159
第四节 审计范围	167
第八章 计划审计工作、审计重要性和审计风险	169
第一节 计划审计工作	169
第二节 分析程序	178
第三节 审计重要性	184
第四节 审计风险	191
第九章 销售与收款循环审计	196
第一节 销售与收款业务的特征	196
第二节 销售与收款循环的内部控制测试	202
第三节 销售与收款循环的实质性测试	211
第十章 采购与付款循环审计	228
第一节 审计目标与范围	228
第二节 重大错报风险的识别与评估	230
第三节 采购与付款循环的内部控制测试	235
第四节 采购与付款循环的实质性程序	240
第十一章 生产与存货循环审计	249
第一节 审计目标与范围	249

第二节 重大错报风险的识别与评估	251
第三节 生产与存货循环的内部控制测试	253
第四节 生产与存货循环的实质性程序	260
第十二章 筹资与投资循环审计	270
第一节 筹资与投资循环概述	270
第二节 筹资与投资循环的内部控制测试	272
第三节 筹资业务的实质性测试	276
第四节 投资业务的实质性测试	284
第十三章 货币资金和特殊项目的审计	294
第一节 货币资金和有色证券的审计	294
第二节 期初余额的审计	305
第三节 期后事项的审计	308
第四节 或有损失的审计	313
第五节 其他特殊项目的审计	316
第十四章 审计报告	324
第一节 审计报告编制前的工作	324
第二节 审计报告概述	332
第三节 简式审计报告的编制	334
第四节 审计报告的编制程序	343
第十五章 特殊目的审计和其他鉴证业务	346
第一节 特殊目的审计业务	346
第二节 验资	353
第三节 盈利预测审核	365
第四节 内部控制审核	369
主要参考文献	376

第一章 审计概论

本章学习要点

审计是一种具有独立性的经济监督活动。生产社会化发展到一定程度之后，有经济活动就需要经济管理，也需要经济监督。生产社会化程度越高，经济管理和经济监督越重要。在现代市场经济条件下，审计已经成为国家治理、公司治理和推动资本市场规范发展的重要手段。

通过本章学习，应当掌握以下主要内容：

- (1) 审计产生和发展的基本动因、历史概况；
- (2) 审计的基本概念和基本特征；
- (3) 审计的职能、对象和任务；
- (4) 审计的主要分类和内容；
- (5) 审计机构和审计人员的情况。

第一节 审计的产生和发展

一、审计产生和发展的客观基础

(一) 审计的起因

审计是因对经济监督的需要而产生的。审计产生和发展的根本原因在于社会生产力的发展，而直接原因（或客观基础）则在于由生产力的发展所导致的财产所有权和经营管理权的分离。

由于生产力的发展而出现的社会分工为审计的产生提供了可能。在原始社会早期，社会生产力的水平非常低，人类所生产的产品除了满足日常生活所需之外，没有任何剩余，这就要求每个社会成员都必须参加生产劳动，除了生产劳动之外人们没有可能从事其他任何活动。随着社会生产力的发展，人们的劳动效率有所提高，开始有了剩余产品，这就使一部分人有可能脱离生产劳动而从事其他活动。人类早期有三次大的社会分工，即农业和畜牧业的分工、农业和手工业的分工以及商人阶层的出现，以后又逐渐出现了脑力劳动和体力劳动的分工，出现了城乡差别等。有生产就需要有管理，有管理就需要有监督。社会分工的出现及其发展，使得一些人脱离了体力劳动，专门从事生产管理和经济监督，这就为审计的产生提供了可能性。

随着社会生产力的发展和私有制的出现,使得少数人可以脱离社会劳动,单凭对生产资料的所有权而剥削他人的劳动成果,这就使人们之间产生了根本的利益冲突。私有制的产生和发展使社会的贫富差距日益扩大,最终导致了社会的两极分化和阶级的产生,并进而产生了国家。国家是阶级矛盾不可调和的产物。“普天之下,莫非王土;率土之滨,莫非王臣。”国家的最高统治者拥有天下的一切,但最高统治者不可能亲自去管理天下所有的事务。为了维护其统治地位,必然要实行分权控制,分封一些臣僚代为治理各地,代为管理各项财产,代为处理各项事务,这就出现了财产所有权和经营管理权的分离。国家的最高统治者为了巩固其政权,保护其财产权益,必然要求对那些代为经营管理财产的臣僚的活动进行检查监督,这就为官厅审计(政府审计或国家审计)的产生奠定了客观基础。

在民间,生产力的不断发展促进了私有经济的发展,个人积聚的财富不断增多,私有经济的规模越来越大。特别是在近代资本主义社会,私有经济的发展使资本家面临日益突出的两个矛盾:一是生产社会化和生产资料资本家私人占有之间的矛盾,二是追求最大限度的利润与资本家个人经营管理能力有限之间的矛盾。解决前一个矛盾的办法就是广泛推行股份制,解决第二个矛盾的办法就是广泛实行经理制。股份制是财产所有权和经营管理权分离最彻底的形式。经理制的实施和股份制的推行密切相关。财产的所有者委托他人代为经营管理财产之后,在财产所有者和经营管理者之间就产生了一种经济责任关系。财产所有者将其财产委托给经营管理者保管、支配和使用,受托的经营管理者对所受托管理的资产负有保值增值的责任,并需定期向财产所有者报告经济责任的履行情况。财产所有者有权对经营管理者履行经济责任的情况进行检查监督,经营管理者为了解除其所承担的经济责任,客观上也需要有人对其活动作出评价。这就为民间审计(社会审计或注册会计师审计)的产生奠定了客观基础。

随着社会经济的发展,各企业和事业单位的规模越来越大,活动的内容日益增多,活动的性质日益复杂。单位领导人不可能像从前那样事必躬亲地处理每一件事,他们的注意力主要集中在有关单位发展的重大问题上,当然他们也很关心基层的各项活动。为了保证单位各项活动的顺利开展和有效进行,在单位内部就有必要实行分权组织控制。在分权组织控制制度下,单位的管理呈现出明显的层次性。单位的最高领导人负责制定有关单位发展的总目标,并制定实现目标的决策和措施。单位总目标的实现要靠各部门和人员的努力,通过各部门和人员的活动,落实各项决策和措施。为了保证各部门和人员的活动有利于实现单位的目标,必须对其进行控制。领导者制定目标,控制保证目标的实现。由于各部门都有自身特定的活动,除了制定相应的制度规范各部门和人员的活动之外,还需要对这些活动进行相对独立的检查,这就为内部审计的产生奠定了客观基础。

(二) 审计关系和审计关系人

审计关系就是参与审计活动的各方之间所形成的关系。审计关系人就是参与审计活动的各有关方面。任何一项审计活动都必须有三方面的关系人参与,即审计授权者(财产所有者)、审计者和被审计者(经营管理者)。这三方面的关系人缺一不可。审计关系人之间审计关系的形成是审计活动产生的必要条件。下面以注册会计师审计为例,阐述审计关系、审计关系人和审计活动的产生。

前已述及,审计的必要性是由受托责任关系所决定的。在现代社会经济条件下,企业

的受托责任包括两个方面：一是受托经济责任，二是受托社会责任。受托经济责任是指经营管理者对财产所有者承担的保证受托管理的财产保值增值并及时报告经营管理情况的责任。受托社会责任是指企业的经营管理者对整个社会所承担的诸如保护环境、保护消费者的合法权益，以及促进社会公平等方面的责任。在受托经济责任条件下，财产所有者和经营管理者之间的根本利益是一致的，但也存在一定的矛盾，为了维护各自的合法权益，都要求对企业的活动进行客观公正的审查。在受托社会责任条件下，企业在进行各项活动时，不仅要追求企业自身的利益，而且还必须兼顾社会整体的利益。企业社会责任的履行情况如何，也必须由专门的机构和人员进行审查。

审计的可能性是由财产所有者和经营管理者的地位和要求所决定的。企业的经营管理者既是生产经营活动的从事者，又是会计信息的提供者。他们所提供的会计信息是否真实公允，客观上需要审查核实。财产所有者是会计信息的重要外部使用人，会计信息的其他外部使用人包括债权人、税务部门、潜在的投资者等。会计信息的审查核实是一项专业性很强的工作，并非每一个会计信息的使用人都有能力去审查核实会计信息，即使他们有能力进行会计信息的审查核实，但是由于自身地位所限，很难保证审查核实工作的客观公正性。为了有效地对经营管理者所提供的会计信息进行客观公正的审查核实，就需要聘请独立的专业人员进行这项工作。然而由每一个会计信息的使用人分别去聘请人员进行会计信息的审查核实工作从经济上讲显然是不合算的，因而就需要由一个被大家共同接受的机构和人员去进行这项工作，这就使注册会计师审计活动的产生成为可能。

审计的现实性是由各审计关系人的利益所决定的。财产所有者之所以要聘请审计人员，是为了有效地了解真实公允的会计信息。审计者之所以会接受审计委托，是为了维护其职业地位和保障其职业利益。企业的经营管理者之所以会接受审计是由三方面的原因所决定的。一是法律的要求。现代市场经济条件下，任何一个国家的法律都对企业的审计工作作出了明文规定，企业必须依法接受审计。二是履行受托责任的要求。保证企业财产的保值增值是经营管理者履行受托责任的重要方面，为此就必须走向市场，开展各项经济活动，谋求企业的发展。企业有关的经济活动（诸如贷款、投资等）在一定条件下都需要审计。三是解除受托责任的需要。企业的经营管理者要向有关方面报告经营活动及其结果，消除有关方面的疑虑，并得到客观公正的评价，也需要由独立的机构和人员对其经营活动的报告作出客观公正的鉴证。当审计关系人各方就审计事项达成一致时，审计活动就会产生。

总之，社会生产力和社会分工的发展，使一部分人有可能专门从事经济管理和经济监督工作；财产所有权和经营管理权的分离，产生了经济责任关系；为了正确处理经济责任关系，需要由独立的人员进行审查核实工作。这决定了审计的产生。社会生产力的不断发展和社会经济责任关系的日益复杂，使审计工作日益重要，并促进了审计工作不断发展。

二、审计产生和发展的历程

（一）国家审计的产生和发展

在审计史上，产生最早的是官厅审计（国家审计）。我国是世界上最早实行国家审计

制度的国家之一，在公元前十一世纪至公元前八世纪的西周时期，国家就设置了“宰夫”一职，其主要职责之一就是负责核查官吏经管财物和履行职责的情况，这是我国政府审计的开端。

秦朝时设“御使大夫”一职，其主要职责是主管监察全国的民政和财政，其中包括审计。全国的收支标准要报给御使大夫审查，这项工作叫“上计”，历史上的“上计制度”从此拉开序幕。汉承秦制，并把上计制度用法律条文规定下来，称为“上计律”。隋唐时代设“比部”，隶属刑部，拥有司法监督之权，负责审计事宜，这是我国历史上最早的审计机构。据《唐书》记载，唐朝的比部主要监管以下事项：“勾会内外赋领经费俸禄”，即内外（指皇室和国家）的一切收支都由比部审计；“周知内外军资经费而总勾之”，即军费开支也要经过审计；“凡仓库出纳营造……亦勾复之”，即无论什么收入或支出，或者是搞建设……都要经过审计。并要求审计人员“明于勘复、稽失无隐”，即对有关问题要审查核实清楚，客观公正地审查各种错弊，不隐瞒真实情况。总之，秦汉隋唐时代对审计比较重视，审计的地位也比较高，审计工作有一定的权威性。

宋代财政监督机构的变化很大。宋太祖时设立度支、户部和盐铁三司，既管财物经营，又管财物监督，实行的是财审合一的制度。宋太宗淳化三年（公元992年）正式设立审计司（院），不久又撤销，这是“审计”一词的起源。宋神宗元丰改制时（公元1080年）又设立审计司。由于宋代的审计建制几经反复，经济监督极其软弱，造成当时财政流弊滋生，亏空很大。但是，宋代审计机构的设置及其称谓对后世却有深远的影响。元、明、清基本上都没有设置专门的审计机构，清末的审计院形同虚设，审计处于停滞状态。北洋政府于1914年设立中央审计处，南京国民政府于1920年设立审计院，这些都是专门的审计机构，但是由于政治腐败，都没有起到应有的作用。

旧中国的官厅审计制度基本上可以分为三个方面：

一是定期报表的审查制度，即所谓的“上计”制度。《周礼》中记载的“以参互考日成，以月要考月成，以岁会考岁成”，意思是说根据每天的工作记录考核官吏每天的工作情况，根据月报表考核官吏每月的政绩，根据年度报表考核官吏每年的政绩。在唐代对定期报表的审查由专门设置的机构——比部来办理，要求国家机关的一切财政收支和京师仓库的财物出入直接报送比部审计，三个月上报一次，这是我国历史上最早的季度决算审查制度。对地方政府的财政收支每年审查一次。宋代基本上沿用唐代的制度，主要是抓年度报表的审计。

二是御使监察制度。在封建社会，对地方性的一些重大问题，大多都由皇帝派遣使臣去进行就地监察督办，或者是由御使进行巡回监察。在秦汉时代，御使监察工作是由皇帝临时指派的，没有形成一种固定的制度。到了唐代，御使监察工作就开始制度化和专职化了。

三是对贪官污吏的惩罚制度。历代王朝对贪官污吏的惩罚都是很严厉的。据史书记载，汉代规定对贪官污吏轻则罢官，重则杀头；唐代规定监临官知法犯法，受贿十五匹处以绞刑；宋代规定偷窃国库钱币三十千的，以监守自盗罪处死等。尽管有这些严厉的规定，但是由于政治腐败和历史的局限性，历代封建王朝都没能改变贪官污吏横行的局面。

在第二次国内革命战争时期，当时解放区的中华苏维埃政府就设置了审计委员会，开

展了一定的审计工作。中华人民共和国成立之后相当长的一段时间内，国家没有设置独立的审计机构，而是通过不定期的会计检查对企业的财税等情况进行监督。直到1982年修改的《中华人民共和国宪法》才规定了实行国家审计监督制度。随后在1983年9月成立了审计署，县以上各级人民政府也先后成立了各级审计机关。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》，1994年10月颁发了《中华人民共和国审计法》，从法律上进一步确立了国家审计的地位，为有效地发挥国家审计的作用提供了有力的保障。

国外政府（官厅）审计最早起源于几个率先进入私有制社会的文明古国。古罗马在公元前443年曾设立财物官和审计官，协助元老院处理日常财政事务，并由此开创了国外官厅审计的先河。在古埃及的奴隶主王宫里就设有监督官，对受托负责经管财物的官吏的账目进行检查。古希腊雅典城邦曾出现即将卸任的官员在所经管的财物账目由公民选出的代表审查后才能离职的现象。

（二）民间审计的产生和发展

民间审计产生于工业革命时代。在18世纪工业革命后，股份公司纷纷涌现，促进了财产所有权与经营管理权的进一步分离，客观上就要求对经营管理者的活动进行监督，对其所报告的信息进行审查公证。1721年英国南海公司破产，英国议会聘请会计师查尔斯·司奈尔（Charles Snell）对南海公司的账目进行审计。司奈尔以会计师的名义出具了查账报告书，由此标志着民间审计（注册会计师审计）的产生。1854年经英国政府批准成立了爱丁堡会计师协会，1880年由五个会计师协会联合组成了英国会计师协会。美国的审计事业起步较晚，但是发展速度很快。1887年纽约组建了美国会计师协会，1904年成立了美国会计师联合会，1916年改组为美国注册会计师协会（AICPA），成为世界上最大的注册会计师专业团体。

民间审计的产生和发展经历了以下几个阶段：

第一，以账簿为中心的审计。这一阶段的审计工作以检查账簿的记录内容和金额为主，以确定会计账务是否按规定的程序进行处理。企业财务审计的最初目的是审查会计账目有无错弊，以保证会计记录的正确和财产物资的安全。为了达到这一目的，审计工作以期中会计记录的审查为中心，采用详细审计的方法，核对有关凭证单据和原始记录，检查有关账户的过账情况，验证账簿中的数字计算，以证实账务处理有无错误，经办人员有无舞弊。19世纪末，英国审计以检查会计账簿所反映的会计事项为主线，进行账证、账账和账表的核对，审计工作做得很细致。这种以账簿为中心的审计也叫英式审计或详细审计。

第二，以资产负债表为中心的审计。20世纪初期，企业开始建立内部控制制度，用以防止各种错误和舞弊的发生，使审计人员有可能从详细的账证审查中解脱出来。同时，由于银行信贷业务的发展，银行界和其他债权人需要了解企业的财务状况，判断其偿债能力，防止出现信用危机，以维护银行资本家和其他债权人的利益。资产负债表是反映企业财务状况和偿债能力的报表，对资产负债表的真实性和公允性作出鉴证自然也就成为审计界的主要责任。因此，审计工作也就从以账簿为中心过渡到以资产负债表为中心。这一时期的审计以美国为代表，因此也称之为美式审计。

第三,以财务报表为中心的审计。20世纪30年代,世界性经济危机的爆发导致大批企业破产倒闭,使广大投资者遭受重大经济损失,主要原因是缺乏对企业盈利能力的了解,工商界人士逐渐认识到利润表的重要性。企业的财务报表不仅要面向股东,而且要面向证券市场。购买证券的人不仅要关注企业的财务状况和偿债能力,而且要关注企业的盈利能力。美国1933年的《证券法》和1934年的《证券交易法》都规定,登记上市的公司必须提供经过审计的财务报表。这样美式审计就由资产负债表审计发展到包括资产负债表和利润表在内的财务报表审计。20世纪40年代以后,对审计理论的研究进一步深入,审计方法进一步发展,审计的范围也进一步拓展,审计的作用进一步扩大,世界民间审计的发展进入到了一个崭新的阶段。

我国自辛亥革命后开始有了民间审计。1918年北洋政府农商部公布《会计师暂行章程》,准许私人执业进行审计,并于同年批准著名会计学家谢霖先生为我国第一位注册会计师,谢霖先生创办的我国第一家会计师事务所——正则会计师事务所也获准成立。随后又逐步批准了一批注册会计师,成立了一批会计师事务所,到1947年注册会计师人数已达2619人,主要业务是为企业设计会计制度、代理纳税申报以及清查账目等。新中国成立后,在50年代初期保留了民间审计制度,之后随着私营工商业的改造和计划经济制度的建立,民间审计逐渐消失。

党的十一届三中全会之后,随着改革开放的推进,民间审计制度逐步得到恢复。1980年12月财政部颁发了《关于成立会计顾问处的暂行规定》,各地随后成立了一批会计师事务所。1986年7月国务院颁布了《注册会计师条例》,这是新中国的第一部注册会计师法规。1988年底成立了中国注册会计师协会(CICPA),1991年起实行注册会计师全国统一考试。随着民间审计(注册会计师审计)事业的发展,1993年10月我国颁布了中国第一部注册会计师的专门法律——《中华人民共和国注册会计师法》。从1996年之后又陆续发布了几批独立审计准则。这些都为我国民间审计工作的开展提供了有力的保障。随着我国改革开放事业的发展和社会主义市场经济体制的建立,我国的民间审计事业正在不断发展壮大,必将为我国经济的发展作出越来越大的贡献。

(三) 内部审计的产生和发展

早在中世纪时期内部审计已初具雏形,寺院审计、庄园审计、行会审计、城市审计等是当时主要的内部审计形式。19世纪末20世纪初,随着大中型企业管理层次的增多、管理人员经济责任的加重以及竞争的加剧,需要更有效地加强对内部经济活动的监控,以保证企业经营目标的实现,在此情况下加强企业的内部审计工作尤为必要,这就促成了近代内部审计的产生。英国议会在1844年制定的公司法中,明确要求企业设立监事一职,进行内部审计,从而初步确立了近代内部审计制度。20世纪40年代以后,随着社会经济的发展和企业规模的进一步扩大,跨国公司迅猛发展,企业的内部控制制度普遍建立并逐步完善,这些都对企业的内部审计提出了新的要求,并导致内部审计进一步发展,从而进入现代内部审计阶段。

第二节 审计的职能、对象和任务

一、审计的职能

审计的职能是指审计本身所固有的功能，是审计所具备的完成特定任务的能力。审计的发展在很大程度上表现为审计职能的发展。审计职能是随着社会经济发展对审计要求的提高而逐步发展的。社会经济发展对审计要求的提高使得审计范围扩展，要求审计以独立的身份更多地参与有关社会经济事项，这就必然使审计的职能得以发展。

审计职能的发展经历了三个时期：第一，防护性时期。主要是从审计萌芽到18世纪初期，这一时期的审计主要是官厅审计，审计的职能主要是审查政府财政收支的真实性、正确性与合法性，进行事后监督。第二，公证时期。从18世纪的产业革命到20世纪40年代，这一时期由于委托经营管理的出现，使得企业的财产所有权和经营管理权分离，审计的范围也从政府审计扩大到企业财务审计，出现了政府审计与民间审计并存的局面，审计在对财政、财务收支进行监督的基础上，发展到对企业财务状况、经营成果等事项进行公证。第三，建设性时期。从20世纪40年代直到目前，这一时期政府和企业为了提高经济活动的效率、效果和效益，要求对经济活动的合理性、合法性和经济性进行审查，审计的内容进一步拓展，出现了经营审计、管理审计、绩效审计以及管理咨询等新的审计形式，审计所起的建设性作用日益突出。

审计的职能主要包括经济监督、经济评价和经济鉴证三个方面。

审计的经济监督职能，是指由专职机构和人员依法对被审计单位的经济活动进行审查，查处错误和舞弊，促进被审计单位的经济活动合理、合法和有效进行。经济监督是审计最基本的职能。审计的本质特征就在于它是一种具有独立性的经济监督活动。通过审计监督，一方面可以查清财政、财务收支等经济活动的真实情况，查处违法乱纪事项，促进国家财经法规和经济政策的贯彻实施，提高经济效益；另一方面可以正确处理有关方面的经济利益关系，促进经济责任的履行。

审计的经济评价职能，是指对被审计单位经济活动的效率、效果及经济责任的履行情况等作出评判。经济评价职能是审计基本职能的延伸和发展。一方面，对被审计单位经济活动的评价要建立在有关数据资料审查核实的基础上，只有数据资料真实可靠，评价结果才有意义；另一方面，经济评价还必须依照规定的标准，这些标准必须是公认的、能够作为判断经济效益高低的依据以及能够作为判断经济责任的履行是否适当的依据。

审计的经济鉴证职能，是指对有关经济信息的真实性和可靠性作出鉴定和证明。这一职能也是审计基本职能的延伸和发展。在履行审计的经济鉴证职能时，首先必须对被审计事项的有关资料（主要是有关的会计记录和会计报表等）进行有效的审查与核实，收集必要的证据；然后根据所收集的审计证据，再对照有关的标准（主要是财务、会计法规和会计准则等），对财务信息的真实性和公允性作出评判；最后根据审计结果，出具审计鉴定证明。

二、审计的对象

审计对象是指审计检查监督的客体。从大的方面讲,审计的对象是指被审计单位;从具体方面讲,审计的对象是指审计检查监督的内容。因此,也可以说审计的对象是指被审计单位有关的经济活动及其信息载体。

审计的对象是随着审计职能的发展而不断扩展的。在早期的政府审计中,审计的对象主要是政府的财政收支及有关的经济事项。20 世纪之前流行于英国的详细审计主要是以企业的会计报表、凭证和账簿为对象,对企业的财务收支和有关的经济活动进行详细的审查与核对。随后流行于美国 and 整个西方世界的财务报表审计则是以企业的资产负债表、利润表和其他主要的会计报表为对象,对企业的财务状况、经营成果和财务状况的变动进行审查鉴证。20 世纪 40 年代以来,审计对象的内容迅速扩展,已远远超出了传统财政、财务收支审计的范围,包括了与企业经济效益有关的各项经营活动和管理活动;传统的以账项为基础的审计已发展成为以评价企业的内部控制为基础的审计,进而又发展为以控制审计风险为核心的风险导向审计;以手工数据处理系统为审计对象的传统数据处理系统审计,发展到了以计算机数据处理系统为对象的计算机信息系统审计。审计对象这些方面的变化,构成了现代审计的重要特征。

现代审计对象的内容可以概括为两个方面:

一是被审计单位的财政、财务收支和有关的经营管理活动。审计中要根据审计的目的,对被审计单位经济活动的有关方面进行适当的审计,对经济活动的合法性、有效性和有关经济信息的真实性、可靠性等作出评判。从不同审计主体来看,国家审计机关主要是对国有企业、国家金融机构的资产、负债和利润进行审计监督,并对国家建设项目预算的执行情况和决算、对政府部门管理的和社会团体受政府委托管理的社会保障基金等的财务收支进行审计监督。内部审计的对象主要是本部门、本单位的财务收支及有关的经营管理活动。民间审计的对象一般是指法律所规定的各项审计业务和有关的会计咨询、会计服务业务,包括审查企业会计报表,出具审计报告;验证企业资本,出具验资报告;还包括受托人所委托的其他有关审计鉴证和专业咨询事项。

二是作为经济活动信息载体的会计资料和其他资料。从具体审查的着手点来看,审计的对象主要包括记载和反映被审计单位财政、财务收支的和有关经济活动情况的会计资料和其他资料,包括会计凭证、会计账簿、会计报表,以及有关的计划、预算、合同、决策方案等资料。上述资料的存在是审计工作顺利进行必不可少的条件。

会计资料和其他有关资料是审计对象的现象,这些资料所反映的被审计单位的财政、财务收支和有关的经济活动是审计对象的本质。

三、审计的任务和作用

(一) 审计的任务

审计的任务是指审计应当承担的基本职责和完成审计目标的具体要求。它受审计对象、审计职能和社会经济发展特定要求的制约。下面结合工业企业审计的特点,阐述审计

任务的主要方面。

一是审查各种核算资料的真实性和正确性。从加强管理的角度出发,无论是会计核算、统计核算,还是业务核算,它们所提供的被审计对象的有关数据资料都应经过审计检查,验证其是否符合客观实际,有无记录、计算上的错误,有无核算原理运用及记账技术上的错误,是否符合有关核算规程,以便为核实信息打下基础。

二是考评企业制定的规章制度和各项内部控制制度是否健全有效。规章制度是企业所有人员进行经营管理活动的行为规范,是贯彻经营方针、实现经营目标的保证。现代审计不仅要了解企业内部控制制度是否健全有效,还要了解企业在进行经营活动时遵守内部控制制度的情况,并通过审计测试据以确定信息的可靠性。同时,通过审计揭示企业管理中存在的问题,促进企业健全内部控制制度,改善经营管理。

三是核实经济信息,考评经营业绩。企业领导的经营决策是否正确在很大程度上取决于经济信息是否真实、可靠。因此,对经济信息的真实性、可靠性和信息系统的有效性进行验证、评价,是企业审计的一项重要任务。在核实经济信息的基础上,还应正确评价经营业绩,根据国家规定的考核标准,结合企业的具体情况,评价企业人、财、物的利用程度,评价企业供、产、销效益的实现情况,提出增强企业活力、提高经济效益的措施。

(二) 审计的作用

审计的作用是指审计工作的客观效果。通过执行审计的职能,完成审计的任务,审计的作用就能显现出来。

审计的作用可以概括为两个大的方面,即防护性作用和建设性作用。审计的防护性作用是指通过对被审计单位的财政、财务收支及其他有关经济活动的审查、监督,查处经济违法乱纪,维护社会经济秩序,促进经济活动正常进行。审计的建设性作用是指通过对被审计单位的财政、财务收支和其他有关经济活动的审查、监督和评价,提出有针对性的改进建议,促进被审计单位改善经营管理,提高经济效益。

第三节 审计的特征

审计的基本特征包括独立性、客观性、综合性和权威性四个方面。

一、审计的独立性

独立性是审计的本质特征,它要求审计者在审计过程中独立于审计利害关系人。审计的独立性是由审计者在审计中所处的地位所决定的,也是由国家的法律、法规给予保障的。我国《宪法》第91条规定:“审计机关在国务院总理的领导下,依照法律规定独立行使审计监督权,不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉。”这就为国家审计机关的独立性提供了法律保障。内部审计也具有相对的独立性,它要求内审机构在本部门、本单位主要负责人的领导下独立地开展内部审计工作。

要保证审计的独立性,必须做到组织独立、工作独立和经济独立。组织独立就是要求