

审计学教程

宋良荣 / 主编



立信会计出版社
LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

审计学教程

宋良荣 / 主 编
陈志勇 李文卿 / 副主编



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

审计学教程/宋良荣主编. —上海:立信会计出版社,
2018. 8
ISBN 978-7-5429-4892-2

I. ①审… II. ①宋… III. ①审计学—教材 IV.
①F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2018)第 231595 号

策划编辑 赵志梅
责任编辑 赵志梅
封面设计 南房间

审计学教程

出版发行 立信会计出版社
地 址 上海市中山西路 2230 号 邮政编码 200235
电 话 (021)64411389 传 真 (021)64411325
网 址 www.lixinaph.com 电子邮箱 lxaph@sh163.net
网上书店 www.shlx.net 电 话 (021)64411071
经 销 各地新华书店

印 刷 上海天地海设计印刷有限公司
开 本 787 毫米×1092 毫米 1/16
印 张 24.25
字 数 601 千字
版 次 2018 年 8 月第 1 版
印 次 2018 年 8 月第 1 次
印 数 1—3100
书 号 ISBN 978-7-5429-4892-2/F
定 价 49.00 元

如有印订差错,请与本社联系调换

前 言

审计作为社会监督体系的重要组成部分和市场经济管理的重要环节之一,已逐渐被人们所认识并日益重视起来。本教材结合我国长期以来的审计工作实践,尤其是中国注册会计师审计迅速发展的经验,以及学术界对有关审计问题的研究成果,并充分地吸取了适合我国国情的其他国家的审计理论和实务,编写而成。

在本教材编写过程中,编者坚持以现代风险导向审计模式为基本理念,以注册会计师审计为主线,全面、系统地讲解了审计的基本理论、基本方法与基本技巧、财务报表审计实务。其主要内容包括审计的起源与发展、概念、性质、特征、职能、作用、分类,以及审计流程、审计方法和审计测试要点等;具体介绍了注册会计师的管理、职业规范体系、审计责任、审计目标、总体审计策略与具体审计计划、审计重要性与审计风险,审计证据、获取审计证据的程序、审计工作底稿,风险评估、风险应对、审计方案,抽样技术在审计测试中的应用、信息技术对审计影响的考虑,以及各个审计循环的审计程序;展开介绍了销售与收款循环、采购与付款循环、存货与仓储循环、筹资与投资循环、货币资金与现金流量等业务循环的审计实务和会计估计、持续经营、首次接受委托时对期初余额的审计考虑以及审计报告的编制。

审计的实践性较强,学习审计主要是学习怎样从事审计工作,知道在特定环境下要审查什么,怎样进行审查。正确的实践有赖于正确理论的指导。理论只有与实践结合起来,才能做到行之有效、有的放矢。为此,本教材既强调现代审计基本理论的阐述,又重视审计基本理论、方法与技巧在审计实务中的应用,求“新”、求“实”、求“广”。具体表现在以下几方面:

(1) 创新性。本教材在参阅了大量审计文献的基础上,以新的视角,广泛吸收了审计理论研究的新成果和审计实务积累的新经验,更新了审计理念,努力构建了适应我国实际的审计课程教学新体系。

(2) 实用性。本教材的大部分章节里配有例题,以帮助读者正确理解审计的基本理论、方法和技巧,各章后均配有复习思考题和练习题,并在本教材后面的附件中附有练

习题的参考答案。教材中的内容重点突出,详略得当,兼顾实用性和可操作性。

(3) 广泛性。本教材以注册会计师审计为主线,全面阐述了审计的基本理论、基本方法与基本技巧,销售与收款循环、采购与付款循环、存货与仓储循环、筹资与投资循环、货币资金与现金流量等业务循环的审计实务和其他特殊项目的审计考虑以及审计报告的编制,尽量为读者提供一种以风险导向为理念的审计思路。

本教材适用于高等院校会计学、审计学(注册会计师专门化)、财务管理和经济类、管理类相关专业,也可以作为高等教育自学考试、注册会计师资格考试“审计”课程基础学习用书以及其他对审计感兴趣读者的参考书。

本教材共三篇十八章,由上海理工大学管理学院教授、上海财经大学会计学院中国注册会计师(CPA)考前培训“审计”主讲宋良荣担任主编,由上海理工大学管理学院陈志勇、李文卿担任副主编。宋良荣负责设计写作大纲和整本教材的统稿工作,并负责撰写第一、第二、第三、第四、第五、第六、第七、第八、第九、第十、第十二、第十三、第十四、第十五、第十六和第十七章;陈志勇负责撰写第十一章;李文卿负责撰写第十八章。本教材是在经济全球化进程加快、科学技术不断进步、企业流程再造、管理制度创新、企业风险增加、市场竞争加剧的审计环境下编写的。时代的特征既可使它具有一定的开拓性,也不可避免地会使它具有较大的不成熟性。加之我们的水平有限,疏漏,甚至错误在所难免,敬请广大读者批评、指正,以便再版时修订。作者的电子邮箱是:liangrong1966@163.com。同时,本教材在编辑过程中,参考了部分作者的资料,并列入上海理工大学“精品本科”系列教材,特此说明并表示真诚的感谢!

为方便教学,本教材配有教学用课件(PPT),需要的教师可与出版社联系,课件中还插入了一定的课堂测验题,以帮助读者正确理解重要的知识点。

宋良荣 陈志勇 李文卿

目 录

第一篇 审计基本知识

第一章 审计概论	2
第一节 审计的起源与发展	2
第二节 审计的概念与分类	6
第三节 审计监督体系	11
复习思考题	14
练习题	14
第二章 注册会计师管理	17
第一节 注册会计师考试与注册登记	17
第二节 注册会计师的业务范围	19
第三节 会计师事务所的组织形式	28
第四节 注册会计师协会	29
复习思考题	31
练习题	31
第三章 注册会计师职业规范体系	34
第一节 注册会计师职业道德规范	34
第二节 注册会计师业务准则	45
第三节 会计师事务所业务质量控制准则	47
复习思考题	55
练习题	55
第四章 注册会计师的法律责任	59
第一节 注册会计师法律责任的成因与种类	59
第二节 注册会计师的法律责任	62
第三节 注册会计师法律诉讼的避免	64
复习思考题	66
练习题	66

第二篇 审计基本方法与技巧

第五章 审计目标与审计流程	70
第一节 财务报表审计的总目标与责任划分	70
第二节 具体审计目标的确定	72
第三节 审计流程与审计目标的实现	78
复习思考题	80
练习题	80
第六章 审计证据与审计工作底稿	83
第一节 审计证据的种类与特征	83
第二节 获取审计证据的审计程序	88
第三节 审计工作底稿	101
复习思考题	105
练习题	105
第七章 计划审计工作	108
第一节 初步业务活动	108
第二节 总体审计策略与具体审计计划	110
第三节 审计重要性	115
第四节 审计风险	127
复习思考题	129
练习题	130
第八章 风险评估	133
第一节 风险评估概述	133
第二节 了解被审计单位及其环境	135
第三节 了解被审计单位的内部控制	141
第四节 评估重大错报风险	152
复习思考题	159
练习题	159
第九章 风险应对	163
第一节 风险应对概述	163
第二节 控制测试	165
第三节 实质性程序	168
复习思考题	171
练习题	171

第十章 审计测试中的抽样技术	176
第一节 选取测试项目的方法	176
第二节 审计抽样的步骤	179
第三节 控制测试中抽样技术的运用	185
第四节 实质性程序中抽样技术的运用	191
复习思考题	193
练习题	193
第十一章 信息技术对审计影响的考虑	196
第一节 信息技术与内部控制	196
第二节 信息技术中的一般控制与应用控制测试	198
第三节 信息技术对审计过程的影响	201
第四节 计算机辅助审计技术与数据分析	203
第五节 不同信息技术环境下审计面临的问题	206
复习思考题	207
练习题	207
第三篇 财务报告审计实务与审计报告	
第十二章 销售与收款循环审计	212
第一节 销售与收款循环的特性	214
第二节 销货的控制测试与交易的实质性测试	219
第三节 营业收入审计	224
第四节 应收账款与坏账准备审计	228
第五节 其他相关账户审计	234
复习思考题	238
练习题	238
第十三章 采购与付款循环审计	240
第一节 采购与付款循环的特性	240
第二节 采购与付款的控制测试与交易的实质性测试	244
第三节 应付账款审计	248
第四节 固定资产审计	250
第五节 其他相关账户审计	254
复习思考题	257
练习题	257
第十四章 存货与仓储循环审计	259
第一节 存货与仓储循环的特性	259
第二节 存货与仓储的控制测试和交易的实质性测试	261

第三节	生产成本与营业成本的审计	266
第四节	实质性分析程序的应用	270
第五节	存货的监盘、计价和截止测试	272
第六节	应付职工薪酬审计	277
第七节	其他相关账户审计	279
	复习思考题	281
	练习题	281
第十五章	筹资与投资循环审计	283
第一节	筹资与投资循环的特性	283
第二节	筹资与投资循环的控制测试和交易的实质性测试	285
第三节	借款相关项目审计	289
第四节	所有者权益相关项目审计	293
第五节	投资相关项目审计	295
第六节	其他相关账户审计	299
	复习思考题	304
	练习题	304
第十六章	货币资金与现金流量表审计	305
第一节	货币资金审计概述	305
第二节	库存现金审计	311
第三节	银行存款审计	313
第四节	其他货币资金审计	316
第五节	现金流量表审计	317
	复习思考题	318
	练习题	319
第十七章	其他特殊项目审计	321
第一节	会计估计审计	321
第二节	持续经营假设审计	329
第三节	首次接受委托时对期初余额的审计	334
	复习思考题	338
	练习题	338
第十八章	审计终结与审计报告	340
第一节	审计报告编制前的工作	340
第二节	审计报告概述	346
第三节	审计报告的要素与无保留意见审计报告	348
第四节	非无保留意见审计报告	352
第五节	在审计报告中增加强调事项段	360

第六节 比较数据与审计报告	361
复习思考题	369
练习题	369
练习题参考答案	371
主要参考文献	378

第一篇

审计基本知识

内容提要

以注册会计师审计为主线,概括了审计的起源与发展,以及20世纪以来我国审计的发展沿革;阐述了审计的概念、类别、方法模式和审计监督体系。

介绍了国内外注册会计师的考试与注册登记制度、注册会计师的业务范围,会计师事务所的组织形式和注册会计师的自律组织。介绍了注册会计师职业规范体系的内容,包括注册会计师职业道德规范、注册会计师业务准则和会计师事务所业务质量控制准则。

分析了注册会计师法律责任的成因,归纳了我国注册会计师法律责任的内容,并提出了注册会计师避免法律诉讼的具体措施。

第一章 审计概论

审计监督是社会经济监督体系的重要内容之一,了解审计的起源与发展、本质与种类,以及审计监督体系的构成,是学习审计的基础。

第一节 审计的起源与发展

一、审计的起源

无论在中国还是在西方,审计都是在一定的经济关系下,基于经济监督的需要而产生的。这个问题可以进一步表述为:当财产所有者将其财产交付于他人代管或代为经营时,由于客观上存在着查错防弊、监督他人,以维护财产所有者利益的需要,从而委派或委托另一机构和人员对他人代管或代为经营的业绩进行检查、评价和监督,于是在委托代管或委托经营这样一种经济关系下,就产生了审计这种经济监督活动。

(一) 政府审计的起源

审计最初起源于政府审计^①。据考证,早在古代的中国、古埃及、古希腊和古罗马,就已经有对账目进行控制和检查的审计活动。例如,根据《周礼》记载,早在中国西周时期(公元前11世纪至公元前771年)已出现了带有审计性质的财政经济监察工作。西周在周王之下设天、地、春、夏、秋、冬六官,分掌政令。其中天官(亦称大宰),居百官之长,掌邦国之治,并总揽财政大权。在天官之下设有司会官职,掌国之百物财用,为计官之长,建立了由司会根据月要(月度报告)和岁会(年度报告)考核官员政绩的财政监督制度。周王朝除在行政系统设司会实行会计监督外,还在天官之下设小宰官职,协助大宰掌管政令,其所属宰夫一职,则负有“考其出入,而定刑赏”的职权。宰夫一职虽也隶属于行政系统,而且地位不高,但其所从事的工作却具有审计的性质。在古埃及,中央国库收纳以实物支付的贡税,其记账官登记的账簿须经仓库监督官的检查。古罗马采用了“听证账目”的办法,即一个官员的记账需与另一个官员的记录以口头验证的方法进行核对,以防止负责财务的官员欺诈。听账人的拉丁文是 Auditus,这就产生了英文 Auditing“审计”这个名词。

(二) 内部审计的起源

古代和中世纪的内部审计萌芽,是因受托管理责任关系的产生而产生的。在西欧,据史料记载,大约公元前510年以后,罗马的奴隶主建立了许多大庄园,使用奴隶种植葡萄、橄

^① 周勤业. 审计学[M]. 北京:中国财政经济出版社,2001:2. 该著作认为,审计的最初形态是官厅审计,审计产生于奴隶社会的末期。

榄、谷物和开展畜牧业等方面的生产,并将产品在市场上出售^①。大奴隶主将自己的各个庄园委托给精明强干的人,代其负责日常管理^②,这就产生了委托受托管理责任关系,并且分解了管理职责与权力,增加了管理层次。为了了解情况,以便采取恰当措施促进受托管理人有效地履行受托管理责任,奴隶主(委托管理人)委派亲信审查并向其报告受托人是否诚实地履行了受托管理责任,这就是庄园内部审计的萌芽。

企业的内部审计是从19世纪中叶开始,伴随着资本主义经济的发展和企业规模的扩大而逐步兴起的。由于股份制这种集中和积聚资本的有效形式被广泛采用,企业规模迅速扩大,跨国公司增加,其分支机构众多,经营地点分散,因而企业不得不实行分权管理。尤其在美国,如铁路公司、电话电报公司等,不仅区域跨度很大,业务活动广泛,而且对许多其他公司进行控股。在这种情况下,主管人员已不可能亲自收集经营管理所需的信息,而必须依靠中层管理人员来反映、提供有关情况和信息。为了鉴别这些情况与信息的真实性和可靠性,企业主管人员就需要在企业内部设置专门的审计机构和人员来进行检查、评价和验证。但是,那时的内部审计范围主要还是审查资金是否安全完整,查核舞弊行为,审查面较窄。后来,人们逐渐认识到,内部审计不仅可以预防错误与舞弊,而且可以帮助企业提高经济效益、实现价值增值。

(三) 注册会计师审计的起源

注册会计师审计又称民间审计,起源于16世纪的意大利。当时地中海沿岸的商业城市已经比较繁荣,而威尼斯是地中海沿岸国家航海贸易最为发达的地区,是东西方贸易的枢纽,商业经营规模不断扩大。由于单个的业主难以满足投入巨额资金的需要,为了筹集所需的大量资金,合伙制企业便应运而生。尽管当时合伙制企业的合伙人都是出资者,但是有的合伙人参与企业的经营管理,有的合伙人则不参与企业的经营管理,于是出现了所有权与经营权的分离。这样,那些参与经营管理的合伙人有责任向不参与经营管理的合伙人证明合伙契约得到了认真履行,利润的计算与分配是正确、合理的;同时,不参与经营管理的合伙人也希望监督企业经营情况,及时了解和掌握企业的财务状况。因而,在客观上都希望有一个与任何一方均无利害关系的第三者能对合伙企业进行监督、检查,这就需要聘请会计专家来担任查账和公证的工作。可见,合伙经营方式产生了对注册会计师审计的最初需求,财产的所有权与经营权的分离是注册会计师审计产生的客观基础。

二、注册会计师审计的形成与发展和专业服务的拓展

注册会计师审计虽然起源于意大利,但它对后来注册会计师审计事业的发展影响不大。注册会计师审计形成于英国的股份制企业制度,发展和完善于美国发达的资本市场。

(一) 注册会计师审计的形成

18世纪下半叶,英国的资本主义经济得到迅速发展,生产的社会化程度大大提高,企业的所有权与经营权进一步分离。企业主希望有外部的会计师来检查他们所雇用的管理人员是否存在贪污、盗窃和其他舞弊行为,于是英国出现了第一批以查账为职业的独立会计师。他们受企业主委托,对企业会计账目进行逐笔检查,目的是查错防弊,检查结果也只向企业主报告。因为是否聘请独立会计师进行查账由企业主自行决定,所以此时的独立审计尚为

^① 许涤新. 政治经济学词典[M]. 北京:人民出版社,1980:198-199.

^② 文硕. 世界审计史[M]. 2版. 北京:企业管理出版社,1996:469-470.

任意审计。

股份公司的兴起,使企业的财产所有权与经营权进一步分离,绝大多数股东只向企业出资而完全脱离了经营管理。因此,股东们要求由经理人员组成的管理层定期向他们提交财务报告,以便了解公司的财务状况和经营成果。同时,随着资本市场的快速发展,企业融资渠道进一步拓宽,债权人、潜在的投资者等社会公众都迫切需要了解公司的财务状况和经营成果,以作出贷款、投资等相应的经济决策。因此,为确保财务信息的真实与公允,由独立会计师对股份公司的财务报告进行审计就显得尤为必要。

值得一提的是,注册会计师审计产生的“催产剂”是1721年英国的“南海公司事件”。当时的南海公司以虚假的会计信息诱骗投资者上当,其股票价格一时扶摇直上。但好景不长,南海公司最终未能逃脱破产倒闭的厄运,使股东和债权人损失惨重。会计师查尔斯·斯耐尔(Charles Snell)受英国议会聘请对南海公司的会计账目进行了检查,并以“会计师”名义出具了一份“查账报告书”,指出了南海公司财务报告中存在的严重舞弊行为,这标志着独立会计师——注册会计师的诞生。随后,为保护投资者和债权人的利益,监督股份公司的经营管理者,防止其徇私舞弊,避免“南海公司事件”重演,英国议会于1844年颁布了《公司法》,规定股份公司必须设监察人,负责审查公司的账目。次年,又对《公司法》进行了修订,规定股份公司的账目必须经董事以外的人员审计。于是,独立会计师业务得到迅速发展,独立会计师人数越来越多。此后,英国政府对一批精通会计业务、熟悉查账知识的独立会计师进行了资格确认。1853年,苏格兰爱丁堡创立了第一个注册会计师的专业团体——爱丁堡会计师协会。该协会的成立,标志着注册会计师审计职业的诞生。1862年,英国修改的《公司法》确定注册会计师为法定的公司破产清算人,从而奠定了注册会计师审计的法律地位。

从1844年到20世纪初,是注册会计师审计形成的时期,注册会计师审计处于会计账目审计阶段。在这一时期内,由于英国的法律规定了股份公司和商业银行必须聘请注册会计师审计,致使英国注册会计师审计得到了迅速发展,并对当时欧洲、美国及日本等产生了重要影响。这一时期英国注册会计师审计的主要特点是:①注册会计师审计的法律地位得到了法律确认;②审计的目的是查错防弊,保护企业资产的安全和完整;③审计的方法是对会计账目进行详细审计;④审计报告使用人主要为企业股东等。

(二) 注册会计师审计的发展

从20世纪初开始,全球经济发展重心逐步由欧洲转向美国,因此,美国的注册会计师审计得到了迅速发展,并对注册会计师职业在全球的迅速发展发挥了重要作用。注册会计师审计的发展大致经历了以下三个阶段:

(1) 资产负债表审计阶段。该阶段大致包括20世纪的前30年。在20世纪初,由于金融资本对产业资本更为广泛的渗透,企业筹资主要依靠银行贷款解决,企业与银行之间的利益关系更加紧密,银行逐渐把企业资产负债表作为了解企业信用的主要依据,于是在美国产生了帮助贷款人及其他债权人了解企业信用的资产负债表审计。同时,企业也希望借助注册会计师对其资产负债表的审查,更好地获取银行信用。在这一时期,美式注册会计师审计的主要特点是:①审计对象由会计账目扩大到资产负债表;②审计的主要目的是通过对资产负债表数据的检查,判断企业信用状况;③审计方法从详细审计初步转向抽样审计;④审计报告使用人除企业股东外,扩大到了债权人。

(2) 财务报表审计阶段。从1929年到1933年,资本主义世界经历了历史上最严重的经济危机,大批企业倒闭,投资者和债权人蒙受了巨大的经济损失。这在客观上促使企业利益

相关者从只关心企业财务状况转变到更加关心企业盈利水平,产生了对企业利润表进行审计的客观要求。为保护投资者的权益,美国 1933 年《证券法》规定,在证券交易所上市的企业财务报表必须接受注册会计师审计,向社会公众公布注册会计师出具的审计报告;美国 1934 年《证券交易法》规定,上市公司必须向证券交易管理部门报送经过审查的资产负债表和利润表。为顺应这种需要,注册会计师审计从资产负债表审计逐步扩大到财务报表审计。在这一时期,注册会计师审计的主要特点是:①审计对象转为以资产负债表和利润表为中心的财务报表及相关财务资料;②审计的主要目的是对财务报表发表审计意见,以确定财务报表的可信性,查错防弊转为次要目的;③审计的范围已扩大到测试相关的内部控制,并以控制测试为基础进行抽样审计;④审计报告使用人扩大到股东、债权人、证券交易机构、税务、金融机构及潜在投资者;⑤审计准则开始拟订,审计工作向标准化、规范化过渡;⑥注册会计师资格考试制度广泛推行,注册会计师专业素质普遍提高。

(3) 现代审计阶段。第二次世界大战以后,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。国际资本的流动带动了注册会计师审计的跨国界发展,形成了一批国际会计师事务所。随着会计师事务所规模的扩大,形成了“八大”国际会计师事务所,20 世纪 80 年代末合并为“六大”,之后又合并为“五大”。2001 年,美国出现了安然公司会计造假丑闻。安然公司作为美国的能源巨头,在追求高速增长的狂热中利用会计准则的不完善,进行表外融资的游戏,并通过关联交易操纵利润。出具审计报告的安达信会计师事务所,因涉嫌舞弊和销毁证据受到美国司法部门的调查,之后宣布关闭,世界各地的安达信成员所也纷纷与其他国际会计师事务所合并。因此,时至今日,尚有“四大”国际会计师事务所,即普华永道(Pricewaterhouse Coopers)、安永(Ernst & Young)、毕马威(KPMG)、德勤(Deloitte Touche Tohmatsu)。与此同时,审计技术也在不断发展:①抽样审计方法得到普遍运用;②风险导向审计方法得到推广;③计算机辅助审计技术得到广泛应用。

(三) 注册会计师专业服务的拓展

进入 20 世纪 90 年代以后,传统的财务报表审计已经成为一个相对成熟的服务产品,社会期望甚高,同业竞争激烈,诉讼风险加大,迫使注册会计师行业另辟蹊径,在咨询和鉴证方面进行拓展。于是,注册会计师的专业服务实现了从“审计”向“鉴证”的一次重大跨越。鉴证业务(assurance service)又称“保证服务”、“认证业务”或“可信性保证业务”,是 20 世纪 90 年代中后期国际会计师行业对注册会计师专业鉴证性服务的一个新的概括和提法,是注册会计师专业服务产品向纵深开发的结果。

注册会计师执行的业务现在分为鉴证业务和相关服务两大类。鉴证业务包括审计、审阅和其他鉴证业务;相关服务包括税务代理、代编财务信息、对财务信息执行商定程序等。本教材主要介绍财务报表审计。

三、20 世纪以来我国审计的发展沿革

由于我国长期处于封建社会,商品经济很不发达,因而在 20 世纪初期以前的历代王朝中,皇家审计一直处于绝对统治地位,无民间审计可言。在历代王朝多设有专门机构,委派官员,作为皇家代理人,专司财政经济监察的职责。辛亥革命以后,北京的北洋政府在 1914 年设立“中央审计处”,南京的国民政府在 1920 年设立“审计院”(后改为审计部隶属监察院),这些政府审计都带有皇家审计的色彩,即通过国家的强制力贯彻审计监督权。

进入 20 世纪以后,我国资本主义工商业有所发展,随之民间审计应运而生。当时一批爱国会计学者鉴于外国注册会计师包揽我国注册会计师业务的现实,为了维护民族利益与尊严,他们积极倡导创建中国的注册会计师事业。1918 年 9 月,北洋政府农商部颁布了我国第一部注册会计师法规——《会计师暂行章程》,并于同年批准著名会计学家谢霖先生为中国的第一位注册会计师,谢霖先生创办的中国第一家会计师事务所——“正则会计师事务所”也被批准成立。此后,又逐步批准了一批注册会计师,建立了一批会计师事务所。但是,在半封建半殖民地的旧中国,注册会计师职业未能得到很好的发展,注册会计师审计也未能充分发挥应有的作用。会计师事务所主要集中在上海、天津、广州等沿海城市,注册会计师业务主要是为企业设计会计制度、代理申报纳税、培训会计人才和提供其他会计咨询服务。

1949 年,中华人民共和国成立后,在当时全面学习苏联,实行财政与审计相统一的情况下,我国没有设置独立的政府审计机构。1956 年,随着我国工商业实行全行业公私合营后,私有制被公有制所代替,民间审计也随之消亡。之后的相当长一段时间内,我国既没有政府审计,也没有民间审计。直到 1982 年 12 月 4 日,我国第五届全国人民代表大会第五次会议通过的《中华人民共和国宪法》,第一次明确规定我国要建立政府审计机构,恢复审计工作,并于 1983 年在国务院下成立了我国的最高审计机关——审计署,在县以上各级人民政府成立了审计局(厅)。与此同时,由于我国实行“对外开放、对内搞活”的方针政策,商品经济得到了迅速发展,为注册会计师制度的恢复重建创造了客观条件。

随着外商来华投资日益增多,1980 年 12 月 14 日,财政部颁布了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法实施细则》,规定外资企业会计报表要由注册会计师进行审计,这为恢复我国注册会计师制度提供了法律依据。1980 年 12 月 23 日,财政部发布《关于成立会计顾问处的暂行规定》,标志着我国注册会计师职业开始复苏。1981 年 1 月 1 日,“上海会计师事务所”宣告成立,成为我国第一家由财政部批准独立承办注册会计师业务的会计师事务所。之后,我国的《会计法》、《注册会计师法》、《审计法》先后颁布实施,在国家法律、法规的规范下,我国的会计、审计事业得到了快速发展。目前,我国已形成了由政府审计、内部审计和注册会计师审计共同构成的审计监督体系。

第二节 审计的概念与分类

一、审计的概念

审计自产生的那一天起,经过不断的完善和发展,到今天已经形成了一套比较完备的科学体系。人们对审计的概念也进行了深入的研究,最具代表性的是美国会计学会(AAA)在 1973 年发布的《基本审计概念说明》的公告中,把审计概念描述为:“为确定关于经济行为及经济现象的结论与所制定的标准之间的一致程度,而对与这种结论有关的证据进行客观收集、评定,并将结果传达给利害关系人的系统过程。”要正确理解 AAA 审计概念的内涵,必须把握其中的几个关键术语^①。

(1) 经济行为及经济现象的结论。被审计单位的经济行为及经济现象的结论反映在财务报告中,这些经济行为及经济现象又称为经济活动和经济事项,它们引起被审计单位的资

^① 刘明辉. 审计[M]. 大连:东北财经大学出版社,2007:6-7.

产、负债、所有者权益及收入和费用发生增减变化。被审计单位管理层对有关经济行为及经济现象的认定就是审计的对象,它可以是公司的财务报告,也可以是某一建造合同的总成本等。

(2) 对与这种结论有关的证据进行客观收集、评定。客观意味着没有偏见,这不仅是对信息获取方法的质量要求,也是对审计人员的道德要求。审计证据是审计人员用来确定被审计的结论(认定)与既定标准是否一致的资料。获取和评价证据是审计的中心环节,客观地获取和评价证据要求对被审计单位有关结论(认定)的形成基础加以审查,并对其结果加以公正的评估。

(3) 与所制定的标准之间的一致程度。所制定的标准是指判断企业管理层的结论(认定)时所采用的衡量标准,这些标准可能是立法机关所制定的规则,或管理层所拟订的预算或绩效衡量标准,也可能是财务会计准则委员会或其他权威机构所制定的一般公认会计原则。就财务报告审计而言,既定标准可具体化为企业会计准则。一致程度就是将被审计单位所作的结论(认定)与所制定的标准相比较所验证的两者之间的接近程度,如企业的财务报告与会计准则的一致程度。

(4) 结果,即审计结果。这是基于对审计证据的分析与评价而得出的对企业管理层结论(认定)与结果的一致程度的评价。审计结果的传达通常采用书面报告的形式,如财务报告的审计报告等。

(5) 利害关系人。审计服务的对象并非仅限于被审计单位或审计的委托人,还可能是所有利害关系人,包括股东、债权人、证券交易机构、税务部门、金融机构以及潜在的投资人等。

(6) 系统过程。审计是一个系统化的过程,该过程由一系列合理的、有序的、有组织的步骤或程序组成。审计作为一种遵循顺序、逻辑严密的活动,要求审计事前规划必须详细周到,执行过程必须合乎顺序,传达结果的报告必须用词明确且准时送达。审计的系统化过程,如图 1-1 所示。

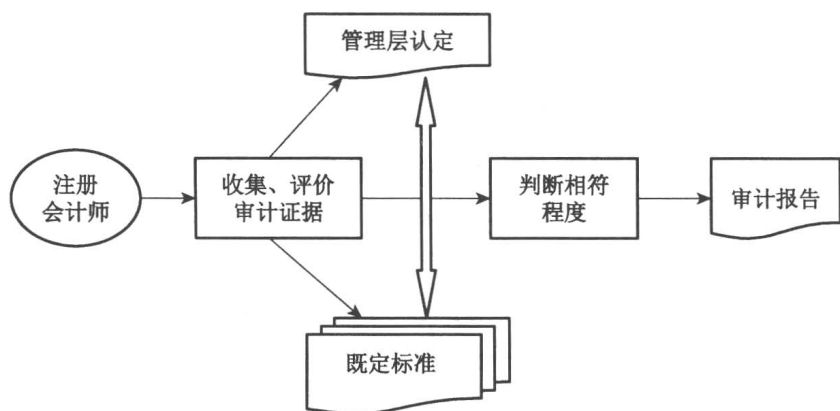


图 1-1 审计的系统化过程

注册会计师审计作为审计的一种类型,其内涵具有特殊性。因此,国内外许多会计职业组织都对注册会计师审计概念下了定义,其中影响较大的是国际会计师联合会(IFAC)和美国注册会计师协会(AICPA)的定义。

国际会计师联合会下设的国际审计与鉴证准则理事会(IAASB)将注册会计师审计概念