

第一篇

审计学原理

第一章

总 论

审计是社会经济发展到一定阶段的产物，现代审计在企业、政府和整个经济中占据相当重要的地位。审计自产生起，经过不断的发展和完善，到今天已经形成了一套比较完备的科学体系，为促进社会与经济的稳定发展发挥着显著的作用。

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)审计的起源

审计是一种社会经济现象，它是因社会经济发展的需求而产生的。但审计究竟产生于何种需要，在审计史学界颇具争议。综合起来，目前对审计起源主要有三种不同观点：^①

一种观点认为审计源于会计，是会计发展到一定阶段的产物，是适应会计检查的需要而产生的。其主要论据是会计记录和会计报告是否合法、真实、正确，必须由有关人员进行检查，而审计的“计”，一般指的就是会计的“计”；审计就是审查会计。中国历史上曾将审计表述为“听其会计”，英语 *audit* 源于拉丁语 *audire*（听），这表明古代的审计是由会计人员大声朗读会计记录，审计人员听取这些记录，进而判断会计记录是否正确来进行的；从审计的发展过程来看，在相当长的一段时间内，审计的主要工作内容就是查账，就是以会计资料为对象，以会计和有关财经法规、制度为依据。

^①文硕：《世界审计史》，中国审计出版社，1990年版。

第二种观点认为审计源于财政监督的需要，古代审计就是对国家财政收支进行检查，是一种财政监督形式。其主要论据是：财政是国家实现其职能，参与一部分社会产品的分配和再分配的过程。这涉及到国家、集体和个人之间的经济关系，所以，最高统治者为了巩固其统治基础，都重视财政收支的检查和监督，这种检查就是国家审计。

最后一种观点认为审计源于经济监督的需要，审计从一开始就不是会计的附属品，两者是不同质的两个概念，因为会计产生于经济管理的需要，审计产生于经济监督的需要。

以上三种观点虽有一定的史实为据，但都只是描述审计起源的现象，并未揭示出审计起源的本质。客观地说，随着社会经济的发展，当财产所有者与经营管理者出现了分离，形成委托和受托经济责任关系之后，才会产生对审计的需求，这乃是审计起源的基础。

（二）受托经济责任关系是审计产生和发展的客观基础

所谓经济责任（Accountability）关系，是指当财产管理制度的发展出现了财产所有权和管理权分离时，财产所有者将财产的经营管理权委托给财产管理者而形成的一种委托和受托关系。在人类社会的发展过程中，随着生产力水平的不断提高，社会财富逐渐集中在少数人手中。当财产所有者不能直接经营和管理其所拥有的财富时，就需委托他人代为经营和管理，这种所有权与经营管理权的分离便产生了委托与受托的关系，也即受托经济责任关系。在这种关系中，财产所有者为了保护其财产的安全、完整，就需要对受托管理者承担和履行管理财产收支和结果的经济责任实行监督。为了达到这一目的，财产所有者只有要求与责任双方不存在任何经济利益关系的独立的第三者对财产管理者的经济责任进行审查和评价，才能维护自己的正当权益和解除财产管理者的经济责任，于是便产生了审计。

例如，在古代的奴隶社会和封建社会中，奴隶主和封建主阶级为了巩固其统治地位，必须设置军队、法庭和监狱等国家机器，并通过征税来维持国家机器的生存。而征收税赋的人员都是由最高统治者委托的官吏来担任的。最高统治者是授权者，代理官吏是受权者，两者之间便构成了受托经济责任关系。在民间，其他一般的奴隶主和封建主将其剥削来的财产也授权给代理人管理，因而也产生了同样的受托经济责任关系。这时，无论是最高统治者，还是一般的奴隶主和封建主，都非常关切其财产的安全完整，因而就有必要授权给独立于财税和会计活动以外的官员来进行审查，对被委托的官吏或代理人所经手的钱财物账进行审核，证明官吏或代理人是否诚实地承担和履行了自己的受托经济责任。世界各国最早的审计都是在这样的客观条件下产生的。

随着社会经济的发展和生产规模的不断扩大，资本主义社会出现了以股份公司为主

要形式的生产经营企业。股份公司的股东对公司财产拥有所有权，但并不直接参与公司的生产经营管理，而是委托经理行使经营管理职能，这就使得财产所有权与经营管理权日益分离。公司经理人员对股东的受托经济责任大大加强了，经理人员要以会计报表形式定期向股东汇报公司的经营状况和财务成果。而这些会计报表是否真实、正确，能否证明管理人员尽职尽责地履行了其承担的经济责任，更需要作为独立的第三者的审计人员进行监督和审查，以保证股东和债权人的正当权益不受侵犯，这就导致了民间审计的产生。

20 世纪 20 年代以来，经济贸易活动日趋国际化，跨国公司不断涌现，导致了分权管理。在这种情况下，总公司的经理人员已不可能亲自搜集各种经营管理信息，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。为了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所承担的受托经济责任，内部审计便应运而生。

在社会主义市场经济体制下，无论是国有企业还是公司制企业，同样实行财产所有权和经营管理权的分离，企业管理者承担着各种受托经济责任。为了保护国家和投资者的合法权益，必须要由独立的权威机构审查企业的财务收支情况，确认企业的会计资料是否真实、可靠和经济活动是否合法、合理，以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，但它们同样负有节约财政开支、减少经费支出和提高工作效率的受托经济责任，因此，有必要审查其财政、财务收支的合法性、合理性和真实性。

由此可见，不论是在奴隶社会、封建社会，还是在资本主义社会和社会主义社会，各种不同性质的审计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。

(三) 审计的产生奠定了审计关系理论

受托经济责任关系产生审计的同时，也形成了审计关系。审计关系是指一项审计行为必然涉及的审计人、被审计人和审计委托人或授权人三方之间所形成的经济责任关系。所以，审计关系是由以下三种审计关系人所组成：

第一关系人，即承担审计工作的人，称审计人(Auditor)。他们根据审计委托人的委托或授权，对经营管理者承担和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；审计人与被审计人和审计委托人或授权人之间不存在任何经济利益关系，必须处于独立的地位。

第二关系人，即接受审计监督的人，称被审计人(Auditee)。他们接受财产所有者或主管人员的授权，经营管理其资源财产，履行受托经济责任；同时有接受审计人对其实施审计监督的责任。

第三关系人，即审计委托人或授权人(Authority)。他们是资源财产的所有者或主管人员，向被审计人提出履行经济责任的要求，使两者之间存在明确的受托经济责任关系，并接受审计人提出的审查报告书或证明书。

审计关系必须由审计人、被审计人和审计委托人或授权人三方面构成，它存在于一切审计工作之中。

二、政府审计的产生和发展

(一)我国政府审计的产生和发展

世界各国审计的最初形态是政府审计。纵观我国政府审计的历史，其发展经历了一个漫长的过程。

我国的政府审计活动起源于西周的宰夫。据《周礼》记载，在周王以下设有天、地、春、夏、秋、冬六官，统称六卿，冢宰为天官之长，六卿之首。其中，国家财计机构分为两大系统：一是掌管财政收入的‘地官大司徒’系统，二是掌管财政支出、会计核算和审计监督的“天官冢宰”系统。天官下设两个部门，一是会计部门，由所属司会中大夫为计官之长，主管王朝财政经济收支的全面核算。二是财物保管部门，由所属小宰中大夫掌管，下属官员有宰夫、大府等。宰夫协助小宰实施审计，详考每月财物出入情况，同时还负责掌理治朝之法，监视官吏执行朝法。《周礼》称：“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。而以考其治，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，若发现违法乱纪者，可以越级向天官或周王报告，请求加以处罚。由此可见，宰夫独立于会计部门，具有独立性和权威性，甚至可以对中大夫的司会进行审计监督。宰夫之职的出现，不仅标志着我国政府审计的产生，而且深刻地影响后世审计组织建制的发展。

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政府审计模式的逐渐形成。秦汉在中央设御史大夫一职，掌管政治、军事的监察及经济监督之权，其主要职责是掌管法令规章，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。御史监察业务中的审计工作主要有两大类型：一是会计账簿审计，包括主持审理上计报告和审查皇室所有的会计账簿。这里的“上计”就是皇帝亲自听取和审核各级地方官吏的财政会计报告以决定赏罚的一种制度。这种制度始于周朝，至秦汉时期日趋完善。二是实施就地审计，即由御史巡察地方各级官府的举动来监理诸郡。此外，汉朝制定了“上计律”，使上计制度有法可依，标志着我国审计立法的开始。秦汉时期的审计组织虽已独立于财政部门，但审计工作仍然是监察业务的一部分，尚未自成体系，因而仍属于初步发展

时期。

隋唐至宋代,我国审计进入了发展、兴旺时期。隋唐及宋代,中央集权不断加强,官职系统进一步完善,政府审计在制度方面也相应地健全起来。隋朝开创了一代新制,设置比部,隶属于都官或刑部之下,掌管国家财计监督,行使审计职权,因而突出了财务审计职能,从而在官厅机构中确立了比部审计监督的地位和作用,并在组织体制上明确了比部的司法监督性质,为唐代比部建制的发展完善奠定了坚实的基础。唐朝进一步发展和完善了隋以来的三省六部体制,比部仍隶属于刑部,但其审计范围更加广泛,凡属国家的财政收支,不论军政内外,无不加以勾稽、审查,其审计职权通达国家财政各领域,而且一直下伸到州、县,并具有很强的独立性和较高的权威性。唐朝在发展政府审计的过程中还建立了一些审计制度,包括规定各种审计程序、送审时间和审计处理要求等重要事项。尤其是制定了具有重大意义的考核审计官员的标准。据《新唐书·百官志》记载,当时吏部对所有官吏视其职掌不同,分别立有不同的考功标准,其中对审计官员提出了‘明于勘复,稽失毋稳,为勾检之最’的准则,足以被后人引为鉴戒。可见,唐朝是我国完善审计建制的政府审计兴旺时期。进入宋朝后的审计一度并无发展,并将审计机构隶属于财政系统,实行财审合一。元丰改制后,审计之权重归刑部之下的比部执掌,审计机构又独立出来。之后,专门设置‘审计司’,隶属于太府寺。南宋初年出现‘审计院’的设置。宋朝审计司(院)的建立,是我国‘审计’的正式命名。从此,‘审计’一词就成为财政监督的专门用语,对后世政府审计机构的名称有着直接的影响。

元明清各朝,君主专制日益强化,审计有所发展,但总体上处于停滞、衰落状态。元朝取消比部,户部兼管财计报告的审核工作,独立的审计机构即告消亡。明初设比部,不久也取消了。洪武二十三年至明末设置都察院,以左右都察御史为长官,审查中央财计。清承明制,继续设都察院,成为当时最高的监察、监督、弹劾和建议机关。虽然明清时期的都察院制度使审计工作有所加强,但审计缺乏了独立性,特别是取消了比部这样的独立审计机构,使其财计监督和政府审计职能严重削弱,政府审计与隋唐相比已明显衰落了。

辛亥革命结束了清王朝的封建统治,成立了中华民国。1912年在当时的国务院下设审计处,,各省设审计分处。1914年北洋政府将审计处改为审计院,同年颁布了《审计法》。1928年国民政府也颁布了《审计法》及其实施细则,次年还颁布了《审计组织法》,仍设‘审计院’,后改为‘审计部’,隶属于监察院,各省(市)设审计处。不能按行政区域划分的企事业单位,如国库、铁路局、税务机关等,则根据需要及可能设审计办事处,分别对中央和地方各级行政机关以及各企事业单位的财政和财务收支实行审计监督。民国时期政府审计的最重要的特点是加强了审计法规的建设,使审计法规达到空前完备程度。这一时期,我国政府审计处于日益演进状态,接近欧美国家的政府审计发展水平。

中华人民共和国诞生后,由于实行了高度集中的计划经济体制,国家没有设置独立的审计机构,基本上是以会计检查代替了审计监督,因而不能适应国民经济日益发展的客观需要。中共十一届三中全会以来,党和政府的工作重点转移到经济建设上来,人们逐渐认识到建立社会主义审计制度、完善社会主义经济监督体系的必要性。1982年12月4日,五届人大第五次会议通过修改的《中华人民共和国宪法》规定,我国建立政府审计机构,实行审计监督制度,并于1983年9月在国务院设立了我国政府审计的最高机关——审计署,在全国县级以上各级人民政府设置各级审计机关,从此政府审计呈现蓬勃发展的新局面。1985年8月发布了《国务院关于审计工作的暂行规定》,同年10月又公布了《审计工作试行程序》;1988年11月颁发了《中华人民共和国审计条例》。在此基础上,1994年8月八届人大第九次会议通过了《中华人民共和国审计法》,并于1995年1月1日实施,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的基础。此后,国务院又发布了若干个审计工作规范文件。所有这些都标志着我国政府审计正在朝着法制化、制度化和规范化的方向发展。

(二)西方政府审计的产生和发展

在西方国家,随着生产力的发展和受托经济责任关系的出现,早期的政府审计也应运而生。据考证,早在奴隶制度下的古罗马、古埃及和古希腊时代,就已建立了官厅审计机构,设有监督官一职。监督官的权力很大,地位也很高,具有较强的独立性。监督官虽然还不是职掌专一的审计官,但其职责包含了审计的内容。他们除负责财政监察、行政监督之类的事务外,还以“听证”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。到中世纪,西方国家的封建王朝中大都设有审计机构和审计人员,对国家的财政收支进行审计监督。但当时的审计,不论从组织机构还是方法上考察,都还处于很不完善的初始阶段。

在资本主义时期,随着社会经济的迅速发展和资产阶级国家政权组织形式的日臻完善,政府审计也有了很大的发展。现代资本主义国家大多实行立法、行政、司法三权分立的议会制国家政权组织形式,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。比如,美国早年没有独立的财政监督机构,只在财政部设审计官进行财政审计,直到1921年才根据其《预算和会计法案》建立了最高审计机关——审计总署(General Accounting Office,简称GAO)。美国审计总署是典型的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,其总审计长(Comptroller General)由国会提名,经参议院同意,由总统任命。但审计总署和总审计长置于总统管辖以外,独立行使审计监督权。

英国的政府审计也隶属于立法系统,有着悠久的历史。1215年英国颁布了《大宪章》,使英王的权力受到制约,奠定了英国政府审计发展的政治基础。1785年,根据《更好地检查和审计国王公共账目的法案》,取消国库审计官,组建了五人审计委员会,执行政府审计监督。1834年又颁布了修订审计制度的法案,改设国库审计长负责国库公款的监督,审计长为终身职务。之后,1866年《国库和审计部法案》在伦敦议会通过,标志着现代英国政府审计制度的建立,英国政府审计得以进入长期持续的发展时期。根据1984年1月1日生效的一部名为《国家审计法》的新法案,成立了国家审计署(National Audit Office),最高审计长官为主计审计长(Comptroller and Auditor-general)。英国的国家审计署独立于行政部门,代表议会对政府实行审计监督,向议会报告工作。除英、美之外,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审计机构,其审计结果要向议会报告,享有独立的审计监督权。这是世界上比较普遍的立法系统的政府审计机关。

西方还有一些国家的审计机关隶属于司法系统,称为司法系统政府审计机关,如法国的审计法院就是独立于立法与行政部门的一个司法机构。审计法院的院长由总统任命,为终身制。审计法院的裁决为终审判决,有很强的法律效力。此外,还有一些西方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,如瑞士的联邦审计局;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,如瑞典的国家审计局等。另外,实际上还存在一种既不属立法系统,也不属司法和行政系统的政府审计机关,如日本的会计检查院,直接对天皇负责。总之,一个国家的政府审计机关都是根据各自的国情来设置的,不管选择哪种类型,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。

三、民间审计的产生和发展

最早的民间审计出现于西方国家,是伴随着资本主义经济的兴起而发展起来的。至于我国的民间审计则是20世纪初才开展起来,大大晚于西方国家。

(一)西方民间审计的产生和发展

民间审计起源于16世纪的意大利。当时地中海沿岸的商品交易日益繁荣,为了筹集所需的大量资金,合伙制企业应运而生。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,出现了所有权与

经营管理权的分离。因而，在客观上就希望有一个与任何一方均无利害关系的第三者能对经营管理者进行监督、检查，这就需要聘请会计专家来担任查账和公证的工作。这样，在 16 世纪意大利的商业城市中便出现了一批具有良好的会计知识，专门从事这种查账和公证工作的专业人员，他们所进行的查账与公证，可以说是民间审计的起源。

18 世纪下半叶，英国的资本主义经济得到了迅速发展，生产的社会化程度大大提高，企业的所有权与经营权开始分离。企业主希望有外部的会计师来检查他们所雇佣的管理人员，特别是会计人员是否存在贪污、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。由于是否聘请独立会计师进行查账完全由企业主自行决定，所以此时的独立审计尚为任意审计。

股份有限公司的兴起使公司的所有权与经营权进一步分离，绝大多数股东已完全脱离经营管理，他们出于自身的利益，非常关心公司的经营成果，以便做出是否继续持有公司股票的决定。投资市场上潜在的投资人同样十分关心公司的经营情况，以便决定是否购买公司的股票。同时，由于金融资本对产业资本的逐步渗透，增加了债权人的风险，他们也非常关心公司的生产经营情况，以便做出是否继续贷款或者是否索偿债务的决定。而公司的经营成果和财务状况，只能通过公司提供的会计报表来反映。因此，在客观上进一步产生了由独立会计师对公司会计报表进行审计以保证会计报表数据真实可靠的需求。

从 1844 年到 20 世纪初，是民间审计的形成时期。1844 年，英国政府为了保护广大股票持有者和债权人的利益颁布了《公司法》，规定股份公司必须设监察人，负责审查公司账目。1845 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。这一规定无疑对发展民间审计起了推动作用。从此，民间审计业务得到迅速发展，独立会计师人数越来越多。此后，英国实行了特许会计师制度。1853 年，在苏格兰的爱丁堡创立了世界上第一个执业会计师团体——爱丁堡会计师协会。该协会的成立，标志着注册会计师职业的诞生。随后，英国出现多家会计师协会，民间审计队伍迅速扩大。1880 年，英国五个地方会计师团体进行合作，由皇家政府特许成立了英格兰和威尔士特许会计师协会(Institute of Chartered Accountants in England and Wales，简称 ICAEW)，从此奠定了以民间审计为主体的现代西方审计制度。这一时期英国民间审计的主要特点是：民间审计的法律地位得到了法律确认；审计的目的是查错防弊，保护企业资产的安全和完整；审计的方法是对会计账目进行详细审计；审计报告使用人主要为企业股东等。由于详细审计产生于英国，故也称为英国式审计。

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，美国的民间审计得

到了迅速发展。美国南北战争结束后,英国巨额资本开始流入美国,促进了美国经济的发展。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审计业务;同时美国本身也很快形成了自己的民间审计队伍。1886年美国公共会计师协会成立,1916年该会改组为美国会计师协会,到1957年发展为美国注册会计师协会(American Institute of Certified Public Accountants,简称AICPA),成为世界上最大的民间审计职业团体。早期的美国民间审计,多采用英国式的详细审计。20世纪初期,由于金融资本对产业资本更为广泛的渗透,企业同银行利益关系更加紧密,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偿债能力的资产负债表审计,即信用审计,又称美国式审计。审计方法也逐步从单纯的详细审计过渡到初期的抽样审计。在这一时期,美国民间审计的重要特点是:审计对象由会计账目扩大到资产负债表;审计的主要目的是通过对资产负债表数据的审查判断企业信用状况;审计方法从详细审计初步转向抽样审查;审计报告使用人除企业股东外,更突出了债权人。

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,成千上万的投资者和债权人蒙受了巨大的经济损失。这从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,产生了对企业损益表进行审计的客观要求。1933年,美国《证券法》规定,在证券交易所上市公司的会计报表都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。因此,审计报告使用人也扩大到整个社会公众。在这一时期,民间审计的主要特点是:审计对象转为以资产负债表和损益表为中心的全部会计报表及相关财务资料;审计的主要目的是对会计报表发表意见,以确定会计报表的可信性,查错防弊转为次要目的;审计范围已扩大到测试相关的内部控制,并广泛采用抽样审计。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。审计准则开始拟订,审计工作向标准化、规范化过渡。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。

第二次世界大战以后,资本主义经济空前发展,市场竞争日益激烈,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民间审计的跨国界发展,形成了一大批国际会计师事务所。随着会计师事务所规模的扩大,产生了“八大”国际会计师事务所,20世纪80年代末又合并为“六大”,时至今日已合并成为“五大”。它们是普华永道(Price Water House Coopers)、安达信全球(Andersen Worldwide)、安永国际(Ernst & Young International)、毕马威国际(KPMG International)、德勤(Deloitte Touche Tohmatsu)。与此同时,审计技术也在不断发展:抽样审计方法得到普遍运用,制度基础审计方法得到推广,计算机辅助审计技术得到广泛采用。注册会计师

业务扩大到代理纳税、会计服务、管理咨询等领域。

(二)我国民间审计的产生和发展

中国民间审计的历史比西方国家要短得多。旧中国的民间审计始于辛亥革命之后,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”也获批准成立。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,包括潘序伦先生创办的“潘序伦会计师事务所”(后改称“立信会计师事务所”)等。1930年国民政府颁布了《会计师条例》,确立了会计师的法律地位,之后上海、天津、广州等地也相继成立了许多会计师事务所。1925年在上海成立了“全国会计师公会”。1933年又成立了“全国会计师协会”。至1947年,全国已拥有注册会计师2619人,并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大的发展,民间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。

新中国成立初期,民间审计在经济恢复工作中发挥了积极作用。当时由于不法资本家囤积居奇、投机倒把、偷税漏税造成了极为险恶的财政状况,负责财经工作的陈云同志大胆聘用数千名注册会计师,依法对工商企业查账,这对平抑物价、保证国家税收、争取国家财政经济状况好转做出了突出贡献。但后来由于推行前苏联高度集中的计划经济模式,中国的民间审计便悄然退出了经济舞台。

中国共产党十一届三中全会以后,我国实行“对外开放、对内搞活”的方针,党和政府的工作重点转移到经济建设上来,为注册会计师制度的恢复重建创造了客观条件。1980年12月,财政部发布了《关于成立会计顾问处的暂行规定》,这标志着我国注册会计师行业开始复苏。1981年1月1日,“上海会计师事务所”宣告成立,成为新中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。我国注册会计师制度恢复后,注册会计师的服务对象主要是三资企业。1986年7月国务院颁布新中国第一部注册会计师法规——《中华人民共和国注册会计师条例》,1988年底,中国注册会计师协会成立,1991年恢复全国注册会计师统一考试,1993年10月,八届全国人大常委会第四次会议审议通过了《中华人民共和国注册会计师法》,自1994年1月1日起实施。在国家法律、法规的规范下,我国注册会计师行业得到了快速发展,为改革开放、国有企业转换经营机制

和社会主义市场经济体制的建立及有序运行发挥了积极的作用。1996年10月4日,中国注册会计师协会加入亚太会计师联合会,并于1997年4月亚太会计师联合会第48次理事会上当选为理事。1997年5月8日,国际会计师联合会(IFAC)全票通过,接纳中国注册会计师协会为正式会员。按照国际会计师联合会章程的规定,中国注册会计师协会同时成为国际会计准则委员会的正式成员。

四、内部审计的产生和发展

在西方国家,内部审计的起源可以追溯到古代,但直至进入中世纪之后,内部审计才具有较为完整的形态,如寺院审计、宫廷审计、城市审计、行会审计、庄园审计等都属于内部审计范畴。

20世纪初,以美国为代表的资本主义国家的经济日益发展,企业生产规模急剧扩大,涌现出大量的股份公司和垄断组织,其分支机构遍及各地,管理层次增多,企业内部只能采取分权管理体制。企业为了保证经营方针和管理制度的贯彻执行,必须对下属公司进行审查,但若完全聘用民间审计进行,往往花费太大而得不偿失,因此,一些企业在内部设置专门机构和人员,由最高管理当局授权,对其所属分支机构进行检查和监督,这是近代内部审计的早期阶段。20世纪40年代,内部审计有了进一步发展。1941年美国纽约最早创建了“内部审计师协会”,并取得了内部审计理论研究的系列成果,内部审计获得了长足发展。1947年该协会制定了《内部审计师职责说明》,以后又不断修订,并于1977年完成了《内部审计专业实务准则》,使内部审计的发展进入了高潮阶段。现代内部审计的成型,有两个主要标志:一是它出于经济预测和事前控制的需要,实行事前审计制度;二是其领域拓宽,由财务审计扩展到经营审计、绩效审计。

我国现在的内部审计是伴随政府审计的恢复和重建而产生与发展的。1983年,在我国恢复政府审计监督制度的同时,国家审计署开始筹划我国内部审计工作。1985年,国务院发布了《内部审计暂行办法》,审计署根据该规定,发布了《关于内部审计工作的若干规定》,为内部审计发展提供了法律上的条件。在内部审计初步实践的基础上,1987年在北京正式成立了中国内部审计学会,从此我国内部审计的学术研究活动也开展起来。同年底,学会作为团体会员加入国际内部审计师协会。根据《中华人民共和国审计法》的有关规定,1995年7月审计署又颁布了《关于内部审计工作的规定》,就我国内部审计的性质、任务、职责、权限、机构设置、审计范围、工作程序,以及职业道德等作出了明确规定,进一步规范了我国内部审计工作。目前,我国很多大型企业集团都设置了内部审计机构,制定了有关内部审计的规定、制度。所有这些,都对我国内部审计的发展产生了巨大的影响,为内部审计的进一步完善创造了条件。

第二节 审计的概念和性质

一、审计的概念

审计(Audit)是由独立的专职机构或人员接受委托或根据授权,按照法规和一定的标准,对被审计单位特定时期的会计报表和其他有关资料的公允性、一贯性及其所反映的经济活动的合法性、合规性和效益性进行审查并发表意见的经济监督、鉴证和评价活动。

上述审计概念包含了以下要素:

1. 审计的主体是“专职机构或人员”。这里的专职机构指政府审计机关、会计师事务所和内部审计机构。专职人员则指专门从事政府审计、内部审计工作的人员和依法经批准执业的注册会计师。

2. 审计的客体是“被审计单位”。一般指接受审计人员审计的经济责任承担者和履行者。如政府机关、企事业单位和企业内部单位。

3. 审计关系由“接受委托或根据授权”形成。一般来说,我国的注册会计师审计业务都是接受委托来进行的,而政府和内部审计则多由上级管理部门或领导授权。

4. 审计的依据是“法规和一定的标准”。经济法规和一定的标准既是对审计工作有效控制的依据,也是对审计对象进行判断的依据。

5. 审计对象是“被审计单位特定时期的会计报表和其他有关资料及其所反映的经济活动”。审计对象具体为被审计单位在特定时期内经营管理和财产资源使用情况的经济活动,但这种活动要通过会计、统计等资料,主要是会计资料反映出来。

6. 审计的目标是“对会计报表和其他有关资料的公允性、一贯性及其所反映的经济活动的合法性、合规性和效益性进行审查并发表意见”。审计人员要通过其自身的工作对被审计单位的相关资料及其反映的经济活动作出判断,并将形成的审计结论和意见以书面报告的形式转达给委托或授权者。

7. 审计具有“经济监督、鉴证和评价”三种职能。

8. 审计的本质是“独立性”。即审计工作由独立的专职机构或人员来完成。由于审计职能的发挥要建立在独立性的基础之上,因此独立性在审计中有特别重要的意义。

世界各国的审计界都对审计概念进行了深入的研究,最具代表性的是美国会计学会(AAA)所颁布的《基本审计概念说明》。其中,把审计概念描述为:“为确定有关经济活动及经济事项的结论和所制定的标准之间的一致程度,客观地获取和评价证据,并将结果传达给利害关系人的有组织的过程。”

1989 年中国审计学会提出的审计概念是：“审计是由专职机构和人员，依法对被审计单位的财政、财务收支及其有关经济活动的真实性、合法性、效益性进行审查，评价经济责任，用以维护财经法纪，改善经营管理，提高经济效益，促进宏观调控的独立性经济监督活动。”

1997 年《中华人民共和国审计法实施条例》提出的审计概念是：“审计是审计机关依法独立检查被审计单位的会计凭证、会计账簿、会计报表以及其他与财政收支、财务收支有关的资料和资产，监督财政收支、财务收支真实、合法和效益的行为。”

民间审计作为审计的一种主要类型，其内涵具有特殊性，因此，国内外许多会计职业组织都对民间审计概念下了定义，其中影响较大的是国际会计师联合会和美国注册会计师协会的定义。

国际会计师联合会的审计实务委员会在《国际审计准则》中把审计概念描述为：“审计人员对已编制完成的会计报表是否在所有重要方面遵循了特定财务报告框架发表意见。”

美国注册会计师协会在《审计准则说明书》第 1 号中，对审计概念的描述为：“独立审计人员对财务报表加以检查，收集必要证据。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。”

1995 年中国注册会计师协会在《独立审计基本准则》中，用简明扼要的语言对民间审计做了如下描述：“独立审计是指注册会计师依法接受委托，对被审计单位的会计报表及其相关资料进行独立审查并发表审计意见。”

二、审计的性质

审计的性质也即审计的本质特征，是审计区别于其他工作的根本属性。审计是一种经济监督活动，与国家其他宏观经济管理部门一起共同构成我国社会主义市场经济条件下的经济监督体系。但审计监督与其他经济监督有着本质的区别，其本质特征集中体现于独立性方面。

（一）审计是独立的经济监督

审计是具有独立性（Independence）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。审计的独立性可表现为以下几个方面：

1. 组织机构独立

审计机构必须是独立的专职机构，应独立于被审计单位之外，与被审计单位没有任何组织上的行政隶属关系。此外，审计机构还不能受制于其他部门和单位，这样才能确保审

计机构独立地行使审计监督权,对被审事项作出客观公正的评价和鉴证。

2. 业务工作独立

审计人员执行审计业务,要保持精神上的独立,坚持客观公正,不受任何部门、单位和个人干涉,独立地对被审查的事项作出公允、合理评价和鉴定。

3. 经济来源独立

审计机构从事审计业务活动必须要有一定的经费来源或经济收入,这是保证审计组织独立和业务工作独立的物质基础。这一方面要求各级审计机构(如政府审计机构和内部审计机构)的经费要有一定的标准,不得随意变更;另一方面又要求会计师事务所的收入要受国家法律的保护,使其公正、合理。

由此可见,审计监督不同于其他宏观经济管理部门的经济监督。财政、税务、工商、银行及证券交易管理机构负有经济监督的任务,但它们的经济监督是直接为国家财政、企业、银行信贷和证券业务活动服务的,其经济监督寓于其业务工作过程之中,不是独立的经济监督。而审计工作本身一般不与其他专职业务相连,它既可以从宏观的高度对财政、金融、各级政府等部门的经济活动进行监督,也可以从微观的角度对具体的经营者进行检查监督,因此是一种专门的经济监督活动,具有最充分的独立性。

《中华人民共和国宪法》第 91 条规定:“审计机关在国务院总理领导下,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。”《中华人民共和国审计法》也从审计机关、经费来源及审计人员三方面的独立性作了明确规定。我国《注册会计师法》第 6 条规定:“注册会计师和会计师事务所依法独立、公正执行业务,受法律保护。”

最高审计机关国际组织(ÍNTOSAI)1977 年发布的《利马宣言——审计规则指南》,就政府审计的‘独立性’从三方面进行了规定 第一,最高审计机关只有独立于被审计单位之外,并不受外界影响,才能客观而有效地完成其工作任务,最高审计机关的建立及其独立性的程度应在宪法中加以规定;第二,最高审计机关的审计人员在任职期间应独立于被审计单位之外,不受该单位的影响 第三,最高审计机关在财政上应当独立。

(二)审计的权威性

审计组织的权威性是与审计组织的独立性相关的。审计组织的权威性是审计监督正常发挥作用的必要条件。审计组织的独立性,决定了它的权威性。审计组织的权威性由以下两方面决定:

1. 审计组织的地位和权力由法律明确规定

为了有效地保证审计组织独立地行使审计监督权,各国国家法律对实行审计制度、建

立审计机关以及审计机构的地位和权力都作出了明确规定。这样就使得审计组织在地位上和权力上的权威性在法律上得到了体现。如我国的《宪法》、《审计法》、《注册会计师法》等对政府审计机关、民间审计组织的设立、职权范围都作出了明确规定。我国的内部审计机构也是根据有关法律设置的。这些都充分体现了审计组织的法定地位和权威性。各国的《公司法》、《商法》、《证券交易法》、《破产法》等也都从法律上赋予审计在整个市场经济中的经济监督职能。另外，一些国际组织也通过协调各国的审计制度、准则以及制定统一的标准，使审计成为一项世界性的专业服务，提高了审计的权威性。

2. 审计人员依法执行业务，受法律保护

法律规定，审计人员依法执行业务时，任何组织和个人不得拒绝、阻碍审计人员依法执行业务，不得打击报复审计人员。审计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，且取得审计人员资格必须通过国家统一规定的严格考试或考核，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。

第三节 审计目标

审计目标(Audit Objective)是指审计人员通过审计活动所期望达到的目的和要求，它是指导审计工作的指南。审计目标可分为审计总体目标和审计具体目标两个层次。

一、审计总体目标

(一)审计总体目标的演变

审计总体目标(Overall Objective)是指被评价的受托经济责任的履行情况。从历史的发展看，审计总体目标为了适应审计委托人审计目的的需要是在不断变化和扩展的。

在 20 世纪前，审计的目的是通过对被审计单位一定时期内的会计记录的逐笔审查，判定有无技术错误和舞弊行为，因而审计总体目标是会计记录的真实性和财产的完整性。

在 20 世纪初至 50 年代，审计的目的发展为证实财务信息的可信性，审计总体目标是通过通过对被审计单位一定时期内资产负债表所有项目余额的真实性、公允性、合法性进行审查，判断其财务状况和偿债能力。审计的功能从防护性发展到公证性。

20 世纪 60 年代后，审计总体目标是判定被审计单位一定时期内的会计报表合法性、公允性、一贯性以及合规性、效益性。在此阶段，审计由静态审计发展到动态审计，并且增加了管理审计的内容(包括经营审计、效益审计、效果审计)，审计目标向管理领域有所深