

沪江商学丛书

审 计 学

宋良荣 顾晓安 主编
董泽勇 周冬华 副主编

上海财经大学出版社

摇审计学 朱良荣、顾晓安主编—上海：上海财经大学出版社，圆园缘年
摇（沪江商学丛书）
摇陈星苑、袁国恩、袁国志、袁国志、袁国志

摇 I 援 ① 宋援 ② 顾援 摇 III 援 审计学—高等学校—教材摇 IV 援 ① 宋援 ② 顾援

特约编审 摇晓摇翰
责任编辑 摇张小忠
封面设计 摇周卫民

审摇计摇学

宋良荣摇顾晓安摇主编
董泽勇摇周冬华摇副主编

上海财经大学出版社出版发行
(上海市武东路100号乙) 邮编 200433
网 络 摇 址 : <http://www.shcnu.edu.cn>
电 子 邮 箱 : shcnu@shcnu.edu.cn
全国新华书店经销
常熟市兴达印刷有限公司印刷装订
圆 缘 年 圆 月 第 员 版 圆 缘 年 圆 月 第 员 次 印 刷

苑范尹园瑶员裁瑶圆原印张瑶缘源千字
印数 园园员员原员园园瑶定价 源圆元

总序

上海理工大学是一所以工为主,兼有管、商、文、理的多学科性大学,有 100 余年的办学历史。学校现有军工路、复兴路(含莘庄)、营口路、水丰路、南汇五个校区。军工路校区系沪江大学原址。

学校现设动力工程学院、光学与电子信息工程学院、管理学院、机械工程学院、商学院、外语学院、计算机工程学院、城市建设与环境工程学院、电气工程学院、艺术设计学院、理学院、高等职业技术学院、继续教育学院、基础学院、医疗器械学院、出版印刷学院 15 个学院,中国机械工业上海斯隆商学院、上海—纽约雪城国际商学院、上海—纽约国际联合语言学院、上海—汉堡国际工程技术学院、国际联合管理学院等多个国际合作学院,投资与建设学院、沪江外国语学院 2 个国内合作学院,社会科学部、体育教学部 2 个部以及 10 个研究院、所。

学校根据社会经济的发展和市场需求,不断进行学科专业结构的调整和改造。现设有 100 个本科专业,10 个博士后科研工作流动站,动力工程及工程热物理、光学工程、管理科学与工程 3 个一级学科具有博士学位授予权,15 个学科、专业具有硕士学位授予权。有部、市级重点学科 15 个。

学校面向全国招生,目前各类学历教育在校学生 10000 余人,其中:博士生、硕士生 1000 人。学校现有教职工 10000 人,教授 1000 人,副教授 1000 人,含博士生导师 100 人、硕士生导师 1000 人、中国工程院院士 1 人、国务院学位委员会学科评议组成员 1 人,国家自然科学基金委员会学科评议组成员 1 人,国家级有突出贡献的中青年专家 1 人,享受国务院特殊津贴专家 100 人。

近年来,学校教学方面获国家级奖项 10 项、市级奖项 10 项。科研方面获国家级奖项 10 项,其中国家自然科学奖 10 项、国家发明二等奖 10 项、国家科技进步二等奖 10 项,获部、市级奖励 10 项,其中二等奖以上奖 10 项,承担国家自然科学基金达 10 项。

学校广泛开展国际间学术交流活动,先后与德国、美国、加拿大、日本、瑞士、俄罗斯等国家以及中国香港地区的 10 多所大学建立了校际合作关系,互派学者访问、讲学。学校积极开展国际合作办学。

学校现有固定资产总额 10000 万元,其中教学仪器设备总值 10000 万元。图书馆藏书 10000 万册。学校占地面积 10000 万平方米,建筑面积 10000 万平方米。

学校与国内外沪江校友会有广泛联系,得到其热情支持,1990 年起香港校友会捐赠建立沪江兴学基金,设有奖学金、奖教金,并为商业动态模拟实验室的建立提供援助。1995 年 10 月沪江大学 100 周年校庆,100 多名校友返回母校参加校庆活动,并设立沪江大学创建 100 周年教育基金、沪江湛恩教育基金及赠送计算机。

学校决定自 1995 年始编纂出版“沪江商学丛书”以深入开展商学科学研究和商学教材建设。“沪江商学丛书”由上海理工大学商学院、上海理工大学投资与建设学院、上海

理工大学国民经济学学科委员会、上海市基本建设优化研究会、上海基本建设优化研究所、《基建管理优化》编辑部、上海华晖建设集团、上海冲佳电力工程安装有限公司、上海汉英商务咨询有限公司联合组织编纂。

商学院设有 经济贸易系、市场营销系、金融系和财务会计系 源个系 ,沪江保险与证券投资研究所、沪江现代企业研究所、会计与审计学研究所三个研究所 ,商业动态模拟网络实验室、电子商务实验室、会计实验室、管理信息实验室、语音视听实验室 缘个实验室和 员个资料室 ,藏书 猿源园余册。

投资与建设学院系于 员怨怨年 由上海理工大学与上海市基本建设优化研究会合并组建而成。学院实行产、学、研联合办学的新体制 ,使产业、教学、科研密切结合 ,理论与实践密切结合 ,切实提高教学质量和科研水平 ,培养出符合我国现代化建设需要的专门人才 ,迎接知识经济新时代的到来。学院与有关投资单位、建设单位、设计单位、建筑安装企业、建筑装饰企业、市政建设企业、房地产公司等多种投资、建设公司和有关科研单位紧密联合 ,建立师生科研基地、学生实习基地和就业基地。

国民经济学学科具有硕士学位授予权 ,其原名为投资经济学科 ,研究方向有宏观经济调控研究、投资经济研究、计量经济研究、投融资理论研究 ,专门培养高级经济人才。

上海市基本建设优化研究会成立于 员怨怨年 ,原名中国基建优化研究会上海分会 ,由上海市委市委宣传部批准 ,属上海市社会科学界联合会成员 ,系学术性社会团体法人。该会宗旨是认真贯彻执行政府的科学技术方针、政策 ,学习和应用国内外先进的优化理论、方法 ,积极开展基建优化研究 ,为我国尤其是上海的现代化建设贡献力量。该研究会会员遍布上海投资与建设领域 ,其理事会由上海市建设委员会、上海市计划委员会、上海市建工集团、上海市住总集团、上海市住宅发展局、上海市市政工程局、上海市房地产管理局、上海各大建筑设计院、宝钢集团、国家有关部委建筑设计单位和建筑局(公司)、复旦大学、交通大学、同济大学、华东师范大学、上海财经大学等领导、专家、学者、教授组成。

上海基本建设优化研究所于 员怨怨年 由上海市市政工程项目管理局批准成立 ,经工商局核准为企业法人。主要从事基建领域“四技”服务和基建设计优化、基建施工优化、基建投资优化等方面的科学研究 ,同时也协助编辑出版本专业方面的著作、教材、工具书等。

《基建管理优化》创刊于 员怨怨年 ,立足上海、联合华东、面向全国 ,拥有全国一流的基建管理研究阵营 ,猿园多名副教授、高级工程师等以上职称的专家、学者组成的编辑委员会 ,猿园多名教授、研究员等全国著名专家、学者和厅局级以上干部组成的常务编委会。真是精英荟萃 ,群芳竞艳 !《基建管理优化》得到了国家建设部、国家财政部、国家计委、中国建设银行等有关部门的大力支持 ,得到了中央党校、中国人民大学、清华大学、复旦大学、上海交通大学、同济大学、上海财经大学、上海理工大学、重庆建筑大学、东北财经大学、中南财经政法大学等 源园多所大专院校的大力支持 ,得到了中国社会科学院、国家发改委投资研究所、中国建设银行投资研究所、冶金部建筑研究总院以及《求是》杂志 猿园多个研究机构的大力支持。该刊主要研究投资经济管理、基建经济管理、建筑经济管理、房地产经济管理等学科。

上海华晖建设集团 ,是以建筑业和房地产业开发并举 ,以建材、物业、五金、橡胶、生物高科技产品为辅的企业集团 ,公司拥有全资子公司 员家 ,总资产达 员.愿亿元。其下属的

上海华晖建筑工程有限公司系房屋建筑工程施工总承包一级企业,曾荣获上海市优化施工企业三连冠和多次荣获“白玉兰”奖。该集团同时十分重视企业文化建设,常参与策划编纂投资、建设、商学、管理等方面的著作、教材、工具书等。

上海冲佳电力工程安装有限公司,原名上海冲聪电力设备安装有限公司,已通过ISO9001质量管理体系认证,系市区供电局入网单位。公司主营送变电工程专业承包、电缆敷设、中央空调安装、房地产工程配套、室内装潢、建筑装潢及建材销售。曾安装过上海财经大学、同济大学、上海九百集团等重要电力工程,具有过硬的施工技术和先进的管理经验,取得了良好的经济效益和社会信誉。该公司也十分重视企业文化建设,参与策划、编纂投资、建设、商学、管理等方面的著作、教材、工具书等。

上海汉英商务咨询有限公司系科研、经营、咨询密切结合型的企业法人。主要从事商务研究与咨询、投资研究与咨询、商品信息研究与咨询、市场调查研究与咨询、经营管理研究与咨询,同时也协助策划、编纂商学方面的著作、教材和工具书等。

“沪江商学丛书”选题内容包括财政、税务、会计、审计、金融、证券、统计、投资经济、建筑经济、基建经济、房地产经济、物业经济、工业经济、贸易(商业)经济、市场营销等所有财经学科,可以是专著,也可以是研究生、本科生教材,还可以是工具书。

沪江商学丛书编辑委员会委员和作者除上海理工大学专家、学者、教授外,还有来自全国所有的财经大学和有关综合性大学的知名学者和教授以及国家有关部委的知名专家、学者。

我们真诚地预祝沪江商学丛书的编纂工作圆满成功!同时衷心感谢本丛书顾问、领导、编委和作者们的大力支持和热情关心!

摇摇摇摇摇摇沪江商学丛书编辑委员会

摇摇主任委员:

陈荣民

摇摇总主编:

黄汉江

圆年愿月

沪江商学丛书编辑委员会

(均以姓氏笔画为序)

顾摇摇问

干志坚摇国家建设部原副部长、教授级高工
于光远摇原中共中央顾问委员会委员、著名经济学家、研究员
乌家培摇国家信息中心总经济师、研究员、教授
曲格平摇全国人大常委会环资委主任、教授
许谔毅摇国家财政部财政科学研究所原所长、教授
许谔烈摇国家建设部原总工程师、教授
苏摇星摇中共中央党校原副校长、《求是》杂志原总编辑
杨摇慎摇国家建设部原总经济师
杨正彦摇国家新闻出版署原副署长
周道炯摇国务院证券监督委员会原主席、中国投资学会会长
宋瑞祥摇青海省原省长
陆叙生摇原国家物资部副部长、高工
张恩照摇中国建设银行总行行长、高级经济师
项怀诚摇原国家财政部部长
钱伟长摇上海大学校长、教授
屠由瑞摇国家铁道部副部长、教授级高工
储传亨摇国家建设部总规划师、教授级高工
廉仲仲摇原国家城乡建设部常务副部长

主任委员摇陈康民

副主任委员摇王其藩摇石礼文摇叶尚川摇刘红薇摇何静芝
汤云为摇李瑞阳摇陆海平摇张逸民摇胡寿根
倪水林摇黄汉江摇盛松成摇程天权摇傅建华
臧新民

总 主 编摇黄汉江摇潘其昌摇俞摇冲

委摇摇员：

丁宇苏摇上海理工大学商学院副教授
马摇一摇国家发展计划委员会投资研究所研究员

马志福摇国家计委投资研究所研究员、经济学博士后
马宪国摇上海理工大学研究生部部长、教授
马学森摇中国第五冶金建设公司副总经理、高级经济师
王宏经摇西安建筑科技大学教授、《基建优化》总编辑
王全凤摇华侨大学教授
王其藩摇复旦大学经济管理学院教授
王剑琴摇华南理工大学管理系教授
尤卫平摇上海建工集团副总经济师、高级经济师
孔刘柳摇上海理工大学商学院教授、博士
方荷生摇苏州大学财经学院教授
甘培根摇中国人民银行总行金融研究所原所长、研究员
龙茂发摇西南财经大学教授
石礼文摇上海建工集团董事长、教授级高工
叶尚川摇上海理工大学原副校长
归摇墨摇上海港务局副局长、高级工程师
卢摇谦摇清华大学教授、深圳大学教授
卢祖安摇国家统计局投资统计司副司长、高级统计师
白摇瑛摇国家建设部著名建筑管理学家
冯忠中摇上海松贸房地产开发有限公司总经理
毕军林摇上海市基建优化研究会副会长、教授级高工
伍摇平摇湖南财经学院教授
朱玉庭摇上海市宁波经济促进会会刊编辑部主任、高工
朱林兴摇《上海企业家》主编、研究员
朱国雄摇上海市房屋土地测绘中心主任、高工
朱耀明摇上海理工大学商学院教授
庄俊鸿摇江西财经大学教授
江渭泉摇上海综源建设工程有限公司总经理
关振民摇东北财经大学教授
刘红薇摇上海市财政局局长、高级会计师
刘启瑞摇国家财政部预算司原副司长
刘学敏摇天津商学院教授
刘隽亭摇天津商学院教授
刘福生摇华东师范大学教授
刘惠生摇山西财经大学教授
刘期泽摇原上海市教育局副局长、高级工程师
刘修瑜摇西南财经大学教授
孙兆康摇陕西财经学院教授
汤云为摇上海财经大学原校长、教授

汤建光摇复旦大学经济学兼职教授
汤莉媛摇上海理工大学商学院副院长、高级政工师
杨摇劲摇重庆建筑大学管理学院教授
杨兰茹摇国家建设部审计局局长、高级经济师
杨季美摇西南交通大学管理学教授
杨坚争摇上海理工大学商学院教授
李好好摇上海理工大学商学院常务副院长、教授
李启明摇东南大学土木工程学院副院长、教授
李瑞阳摇上海市教育考试院院长、教授
李慧中摇复旦大学经济学教授
吴凤羽摇上海理工大学国际交流处处长、副教授
何摇征摇重庆建筑大学管理学教授
何万钟摇重庆建筑大学管理学教授
何静芝摇中国人民保险公司上海公司总经理、高级经济师
沈荣芳摇同济大学管理学院原院长、教授
应望江摇上海财经大学投资学院院长、博士
闵摇羿摇上海市供电局沪东供电公司副经理
邵以智摇中国人民大学教授
陆摇鸣摇上海市崇明县人民政府副县长
陆海平摇上海市建设委员会原副主任、教授级高工
张摇达摇中央广播电视大学第一副校长、教授
张又新摇上海市虹口区环境保护局局长、高级经济师
张永庆摇上海理工大学商学院教授
张华镛摇安徽大学经济学院副院长、教授
张明毫摇上海理工大学副校长、教授
张逸民摇上海—纽约雪城国际商学院院长、教授级高工
陈力生摇立信会计学院工商管理学主任、教授
陈仕中摇上海市建设委员会城市管理处处长、教授级高工
陈伟峰摇上海瀛通(集团)有限公司董事长
陈学彬摇上海复旦大学经济学院教授
陈明德摇上海市市政工程局党校副校长、高级工程师
陈国邦摇上海市松江区人民政府副区长、高级经济师
陈康民摇上海理工大学校长、教授
武克敏摇同济大学党委副书记、教授
易继平摇中国建筑第七工程局副局长、教授级高工
林少培摇上海交通大学建筑学院教授
林应清摇上海市房屋土地管理局副局长、高级工程师
罗家耀摇上海耀浦房屋开发有限公司总经理、高级工程师

郑淑华摇上海理工大学商学院原副院长、副教授

郎荣燊摇中国人民大学教授

赵国杰摇天津大学管理学院教授

赵海宽摇中国人民银行总行金融研究所原所长、研究员

赵铁生摇天津大学管理学院副院长、教授

郝文贤摇内蒙古财经学院教授

胡寿根摇上海理工大学副校长、教授

胡幸一摇上海电力物业管理有限公司董事长

侯建明摇上海理工大学商学院副院长、副教授

俞摇冲摇上海冲佳电力工程安装有限公司董事长、总裁

姚梅炎摇中央财经大学教授

聂名华摇中南财经政法大学教授、博士

顾宝炎摇上海理工大学商学院教授

顾新一摇上海理工大学商学院教授

钱从龙摇东北财经大学教授

钱昆润摇东南大学教授

徐摇衡摇天津财经学院教授

徐文通摇中国金融学院原院长、教授

徐君如摇贵州财经学院教授

倪水林摇中国工商银行上海市分行总工、教授

奚道章摇上海市教育委员会原基建处处长

栾贵勤摇上海理工大学商学院教授

陶摇田摇上海理工大学商学院副院长、教授

郭康玺摇沪港审计中心总裁、高级会计师、国家注册会计师

唐宗仁摇上海华岳地产开发经营有限公司董事长

黄汉江摇立信会计出版社社长、上海理工大学投资与建设学院院长、教授、荣誉博士

黄良文摇厦门大学教授

黄国安摇上海理工大学商学院教授

盛松成摇上海理工大学商学院院长、教授

景宗贺摇中国建设银行投资研究所原所长、研究员

程天权摇原上海社会科学院党委书记、教授

傅立群摇上海永业集团工程项目经理

傅建华摇上海银行行长、高级经济师

雷良海摇上海理工大学财务处处长、教授、博士

雷仲簏摇中南财经政法大学教授

褚金耀摇中国五冶公司副总经理、宝钢五冶总经理、教授

廖摇承摇湖南财经学院教授

臧新民摇上海浦东新区人民政府副区长、高级工程师

潘正汇摇山东经济学院教授

潘其昌摇上海华晖建设集团董事长、总裁、高工、客座教授

魏景赋摇上海理工大学商学院副院长、副教授

沪江商学丛书工作委员会

(均以姓氏笔画为序)

主任委员 张明毫

副主任委员 马宪国 马静波 申相德 吕凤琪 汤莉媛
李好好 吴克功 汪维 陈廷雨 季剑平
侯建明 陶田 黄汉江 曹韞建 雷良海
谢元喜 魏景赋

委员 马宪国 马静波 方华 申相德 吕凤琪
乔华 朱洪兴 朱建国 汤莉媛 孙克仁
李好好 杨健 寿志敏 时启亮 吴开
吴克功 汪维 宋良荣 张明毫 张鹏群
张赛芳 陈玉菁 陈廷雨 季剑平 金培良
侯建明 饶海琴 徐颖 陶田 黄汉江
龚德凤 傅瑾 雷良海 谢元喜 魏景赋

前摇言

审计作为社会监督体系的重要组成部分和市场经济的重要环节之一,已逐渐被人们所认识并日益重视起来。本书系结合我国二十多年来开展审计工作的实践,尤其是中国注册会计师审计迅速发展的经验总结,以及学术界对有关审计问题的研究成果,并适当地吸取了适合我国国情和要求的其他国家的审计理论和实务,编写而成。

本书在编写过程中,坚持以注册会计师审计为主线,兼顾政府审计和内部审计,全面、系统地阐述了审计基础知识、审计基本理论与基本方法、会计报表审计实务,包括审计的产生与发展、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;具体介绍了审计职业规范体系、审计责任、审计目标、审计计划、重要性与审计风险、审计证据与审计工作底稿,审计的基本方法、技术方法和更正方法,内部控制与审计测试、抽样技术在审计测试中的应用,以及各个审计循环的审计要点与主要内容;展开介绍了销售与收款循环、购货与付款循环、生产与存货循环、筹资与投资循环、货币资金业务的相关内部控制、控制测试与实质性测试,以及特殊项目审计程序和编制审计报告的规范化要求。

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。但是,正确的实践又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,我们在编写本书时坚持理论与实践并重,在阐明审计的基本理论和基本方法的同时,力求体现《中华人民共和国审计法》、《中华人民共和国注册会计师法》,以及我国的独立审计准则、政府审计准则和内部审计准则对审计实践的指导作用。

本书可作为高等院校经济类、管理类有关专业本科生和研究生学习审计学的教材,也可作为参加中国注册会计师考试的广大考生和广大经济管理干部自学或进修审计学的参考用书。

本书共三编十六章,由宋良荣、顾晓安担任主编,董泽勇、周冬华担任副主编。全书由宋良荣负责总体框架设计、编写细纲的拟订和全书总纂。具体编写分工是:第一、二、三、四、五、六、七、八、十、十一、十二、十六章和每章习题及附录由宋良荣执笔,第九章由顾晓安执笔,第十三、十四章由董泽勇执笔,第十五章由周冬华执笔。

本书的编写是在我国建立和发展市场经济体制这一伟大的变革时期进行的。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,以便于再版时修订,得以改正、提高。

编摇者摇

圆园园年 员月

第一编

审计基础知识

摇摇【学习目的和要求】

通过本编内容的学习 ,要求掌握审计产生的客观基础 ,审计的本质 ,审计的对象 ,审计的特征 ,审计的职能与作用 ,以及审计准则的基本内容。

熟悉审计的分类 ,审计监督体系 ;审计质量控制准则和审计职业道德准则的基本内容 ;审计责任的内涵、基本内容 ;会计责任与审计责任。

了解审计监督的历史概况 ;审计职业后续教育准则的基本内容 ;审计的法律责任 ,以及如何避免审计法律诉讼。

第一章 审计概论

审计监督是经济监督的重要内容之一,了解审计的起源与发展、本质与特征、职能与作用以及审计监督体系,是学习本书的基础。

第一节 审计的起源与发展

一、审计产生的客观基础

一般意义上说,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。因此,财产所有权与财产经营权的分离是审计产生的客观基础。

随着商品经济的发展,资本市场在不断健全和完善,财产(资金)的委托代理关系日益复杂化,这种委托代理关系不再是表现出简单的资金链条关系,而正在逐渐变成复杂的网状结构。因此,在现代市场经济条件下,审计有着更加广泛的客观基础。

二、审计监督源远流长

审计无论在中国还是在西方,最初都起源于政府审计。据考证,早在古代的文明古国中国、埃及、希腊和罗马,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 ~ 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 *auditor*,这就产生了英文 *auditor* (审计)这个名词。

民间审计(注册会计师审计)起源于 14 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。注册会计师审计后来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。

内部审计是西方资本主义企业为加强内部经济监督和经营管理的需要,随着社会经济的发展和企业管理的内在需要而逐步发展起来的。特别是第一次世界大战后,世界经济迅速发展,企业规模扩大,跨国公司增加,分支机构众多,经营地点分散,控制跨度增大,贸易和市场逐步国际化。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搜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。为了鉴别这些情况和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,审查面较狭。

三、20世纪以来我国审计的发展沿革

在我国,由于长期处于封建社会,商品经济很不发达,因而在我国20世纪初期以前的历代王朝,皇家审计一直居于绝对统治地位,无民间审计可言,而且缺乏完备的机构和制度。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1915年设立“中央审计处”,南京的国民政府在1926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,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。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,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年中华人民共和国诞生后,在当时全面学习前苏联,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8月,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1982年在国务院下设立了我国的最高审计机关——审计署,在县以上各级人民政府设立了审计局。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,1985年10月,原日财政部颁布了《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。随后,《会计法》、《注册会计师法》、《审计法》先后颁布实施,至今审计的法规体系已比较健全。

随着我国财政经济体制改革的不断深化和市场经济制度的不断完善,审计将发挥越来越重要的作用。我国现已基本形成了由政府审计、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 摇审计的基本概念与特征

一、审计的基本概念

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(A A A)在颁布的《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和所制定的标准之间的一致程度,而对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有组织的过程。”

国际会计师联合会(I A A F)的国际审计实务委员会在《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确定的财务报告框架发表意见。”

美国注册会计师协会(A A C P)在《审计准则说明书》第1号中,对审计概念的描述为:“独立审计人员对会计报表加以审计,收集必要证据。其目的是对这些会计报表是否按照公认会计原则公允地反映财务状况、经营成果和现金流量发表意见。”

在我国常见的定义为,审计是由独立的专门机构或人员接受委托或根据授权,对国家行政、事业单位和企业单位及其他经济组织的会计报表和其他资料及其所反映的经济活动进行审查并发表意见。可见,在审计过程中涉及的审计关系人有:①审计委托人,通常是财产的所有者或其代表,如股东或董事会;②审计人,即审计主体,包括政府审计人员、注册会计师和内部审计人员;③被审计人,是财产的代理人,如公司管理当局等。

二、审计的类别

审计按照不同的标准,可以划分为不同的类型。对审计进行科学的分类,有助于揭示各类审计的规律性,便于加深对审计理论的研究,也有利于指导审计实践。

(一) 审计按其主体进行分类

审计按其主体不同,可分为政府审计、内部审计和注册会计师审计。

(1) 政府审计,也称国家审计,是由国家审计机关实施的审计。在我国,中华人民共和国审计署、各地的审计局,都属于国家审计机关。

(圆) 内部审计,是由部门、企事业单位内部审计机构所实施的审计。在我国,要求国有的金融机构和企事业单位都要设立内部审计机构,进行内部审计;其他所有制形式的企事业单位按内部控制的要求也设立了相应的内部审计部门,实施内部审计。

(獭) 注册会计师审计,也称独立审计或民间审计,是由民间审计组织所实施的审计。在我国,根据国家法律或条例规定,经政府有关部门审核批准,注册登记的会计师事务所属于民间审计组织。

(二) 审计按其内容和目的进行分类

审计按其内容和目的不同,可划分为会计报表审计、财政审计和经济效益审计等。

(员) 会计报表审计,是对企事业单位会计报表所反映的经济业务的合法性、合规性,以及所披露信息的合法性、公允性进行审查,并发表审计意见。

(圆) 财政审计,以审查中央及地方各级人民政府的财政收支活动为内容,以判断中央及地方各级人民政府财政收支活动的合法性和合规性为目的。

(獭) 经济效益审计,是以审查业务经营各个方面存在的潜力为内容,以挖掘潜力,促进管理水平和经济效益提高为目的。

(三) 审计的其他分类

审计还可以按与被审计单位的关系、审计范围、实施时间和执行地点等分类。

(员) 按与被审计单位的关系不同,审计划分为内部审计和外部审计。

(圆) 按审计的范围不同,审计划分为全面审计和局部审计,综合审计和专题审计。

(獭) 按审计实施的时间不同,审计划分为事前、事中和事后审计,定期和不定期审计,期中 and 期末审计。

(源) 按审计执行的地点不同,审计分为就地审计和报送审计,远程审计和网上审计。

还有其他一些分类方法,诸如:从被审计单位接受审计的可选择性角度,可划分为强制(无选择)审计和任意(可选择)审计;从审计工作的有偿性角度,可划分为有偿审计与无偿审计等。但能体现审计本质的分类是按主体和按目的、内容的分类,这是审计的基本分类。

三、审计的对象

审计对象是指审计的客体,一般是指被审计单位的经济活动。世界各国法律都明确规定了审计对象,以便审计组织和人员切实履行其所应担负的任务和职责。

审计对象是一个历史范畴。随着社会经济的不断发展和审计目的不断发展,审计对象也不断发生变化。就传统审计的对象来看,古代的官厅(或政府)审计主要是对官厅(或政府)的会计账目及其所反映的财政收支进行审核。15世纪以前流行于英国的详细审计,主要是对近代企业的会计报表、账簿和凭证及其所反映的财务收支进行审核。19世纪初期流行于美国及西方国家的资产负债表审计、损益表审计和其他会计报表审计,则是以现代企业的资产负债表、损益表等各种会计报表作为审计对象,即对会计报表各项目进行分析性复核以后,进一步对会计账目及其所反映的各项资产、负债和权益等财务收支状况或财务收支成果进行抽样审计。

自19世纪下半叶以来,为了适应现代社会经济的进一步发展,审计的对象迅速发展变化,现代审计的内容已超出了财政、财务收支活动的范围,而扩展到与经济效益有关的