

总 论



学习目标

1. 了解中外审计的历史发展
2. 了解审计的分类
3. 理解审计产生和发展的基础
4. 理解审计的概念和特征

导入案例

张女士准备把一部分积蓄投入股市，她通过查询上市公司公布的财务报表，选择了一家每股盈余高的公司，准备购买该上市公司的股票。但是当她和一个好朋友聊天提到此事时，她的朋友说，你再看看这家公司近几年的审计报告吧，不能只看财务报表。张女士之后就查了该公司的审计报告，报告里提到对该公司的财务报表发表保留意见。张女士给她的朋友打电话问这是什么意思，她的朋友说，这家公司的财务报表可能有问题，最好暂时不要购买这家公司的股票。果然，没过多久，这家公司的股票价格就开始大幅下跌了。张女士很感激她的朋友，同时也很好奇，什么是审计？审计还有哪些职能呢？



第一节 审计的产生与发展



1. 审计产生和发展的基础

审计是因授权管理经济活动的需要而产生的，受托经济责任关系是审计产生和发展的基础。受托经济责任关系一般涉及两个当事人，一个是委托人，另一个是受托人（或代理人）。产生受托经济责任关系的根本原因是所有权和经营权的分离。

举例 广西华康股份有限公司拥有大小股东 80 个，不可能每一个股东都直接经营企业，所以是由董事会聘任的经理李某直接经营企业的，而李某并不是公司的股东。这种情况下，华康公司的股东和经理李某之间是委托和受托的关系。股东是公司的所有者，对公司有所有权，而李某是公司的经营者，对公司有经营权，他们之间是分离的。因此，如果股东想要知道李某的经营情况，就需要有一个公正的第三方进行审查。

在生产力低下的原始社会不需要审计。随着社会生产力的提高和社会经济的发展，社会财富不断增加，使得剩余的生产产品逐渐集中在少数人手中，当生产资料的所有者不能直接对其拥有的资源进行管理和经营时，就会委托或授权他人代为管理和经营，这就导致了所有权与经营管理权的分离。所有者想要了解经营者是否真正承担了自己的受托经济责任，就会对其进行监督，以监督检查为基本职能的审计逐渐产生和发展起来。

2. 我国审计的产生与发展

1) 我国政府审计的产生与发展

我国政府审计的发展大体上可分为六个阶段；西周初期为初步形成阶段；秦汉时期为最终确立阶段；隋唐至宋健全阶段；元明清为停滞不前阶段；民国时期为不断演进阶段；新中国为振兴阶段。

我国政府审计产生于西周时期，最早的审计职务是西周时期的“宰夫”。

秦汉时期是我国审计的确立阶段，此时“上计”制度日趋完善。所谓“上计”，就是皇帝亲自参加听取和审核各级地方官吏的财政会计报告，以决定赏罚的制度。

隋朝设置比部，隶属于部官或刑部，掌管国家财计监督，行使审计职权。唐朝改设三省六部，六部之中，刑部掌天下律令、刑法、徒隶等政令，比部仍隶属于刑部。宋朝设置“审计司”，隶属于太府寺，后改称为“审计院”。宋朝审计司（院）的建立，是我国“审计”的正式命名，从此，“审计”一词便成为财政监督的专用名词，对后世中外审计建制具有深远的影响。

元朝取消比部，独立的审计机构消亡。明朝初设立比部，不久即取消。清朝承袭明朝制度，设置了都察院，成为最高的监察、监督、弹劾和建议机关。

1912 年，在中华民国国务院下设审计处，1914 年北洋政府改为审计院，同年颁布了



《审计法》。国民党政府也于 1928 年颁布过《审计法》及其实施细则，次年还颁布了《审计组织法》，审计人员有审计、协审、稽察等职称。中华人民共和国成立以后，国家没有设置独立的审计机构。对企业的财税监督和货币管理，是通过不定期的会计检查进行的。

我国 1982 年修改的《中华人民共和国宪法》规定，建立政府审计机构，实行审计监督，并于 1983 年 9 月成立了我国政府审计的最高机关——审计署，在县以上各级人民政府设置各级审计机关。1985 年 8 月发布《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》，1995 年 1 月 1 日《中华人民共和国审计法》的实施，这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。

2) 我国民间审计的产生与发展

我国的民间审计在 20 世纪初伴随着资本主义工商业的发展而产生。

1925 年，上海成立了我国第一个民间审计职业组织——上海会计师公会，随后，各地的会计师公会也都相继成立，我国的会计师职业因此得以确立。

在新中国成立初期，注册会计师依然在恢复国民经济方面发挥了重要的作用。但是随着 1956 年我国完成了对生产资料私有制的社会主义改造，确立了计划经济体制，注册会计师便丧失了其职业基础，民间审计也随之消失。

1980 年 12 月 23 日，财政部发布了《关于成立会计顾问处的暂行规定》，对注册会计师的资格、业务范围等事项做出了规定，迈出了我国开始重建注册会计师制度的第一步。1981 年 1 月 1 日，经财政部批准后，在上海成立了新中国第一家独立承办审计业务的会计师事务所——上海会计师事务所，随后，全国各地也相继成立了会计师事务所。1988 年 11 月 15 日，在财政部的领导下，中国注册会计师协会（以下简称“中注协”）正式宣告成立，开始着手制定注册会计师执业规范。1993 年 10 月 31 日，我国颁布了《中华人民共和国注册会计师法》，自 1994 年 1 月 1 日起实施。1995 年 12 月，我国发布了《中国注册会计师独立审计准则》。它们的颁布和实施，标志着我国现代民间审计日益成熟。2006 年 2 月 15 日，中注协发布了新修订的与国际审计准则趋同的审计准则。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。

3) 我国内部审计的产生与发展

我国早期的皇室审计、寺院审计均属于内部审计范畴。

现代内部审计在民国时期已诞生，但在中华人民共和国成立初期被撤销。

我国社会主义内部审计从 1983 年以后逐步建立起来。1987 年，我国成立中国内部审计学会，2000 年改名为中国内部审计师协会。2003 年 5 月 1 日，审计署颁布施行了《审计署关于内部审计工作的规定》。

3. 西方国家审计的产生与发展

早在奴隶制度下的古罗马、古埃及和古希腊时期，已有官厅审计机构。审计人员以“听证”方式，进行具有审计性质的经济监督工作。美国于 1921 年成立总审计局，是隶



属于国会的独立经济监督机构，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。

现代意义上的西方民间审计是伴随着 18 世纪初期到 19 世纪中叶产业的完成而开始的。股份有限责任公司的出现，使西方现代民间审计制度应运而生。1853 年在苏格兰的爱西堡成立了爱西堡会计师协会，这是世界上第一个职业会计师的专业团体。

西方内部审计最早表现为奴隶社会时期发展起来的庄园审计、宫廷审计等。1941 年国际内部审计师协会成立。

案例分析

英国南海股份公司审计案例

1710 年，英国政府用发行中奖债券所募集到的资金创立了南海股份公司。经过近 10 年的经营，该公司业绩依然平平。1719 年底，公司的董事开始对外散布各种所谓的利好消息，即南海公司在年底将实现利润大幅攀升。

这一消息的宣布，加上公众对股价上扬的预期，带动了股价上升。1719 年，南海公司股价飙升。随着南海股价的扶摇直上，一场投机浪潮席卷全国，170 多家新成立的股份公司股票以及原有的公司股票，都成了投机对象。

1720 年 6 月，英国国会通过了《泡沫公司取缔法》，该法对股份公司的成立进行了严格的限制。由此，许多公司被解散，公众开始清醒过来，对一些公司的怀疑逐渐扩展到南海公司身上。从 7 月开始，南海公司股价一落千丈，到 1720 年底，政府对南海公司的资产进行清理，发现其实际资本已所剩无几。

南海公司倒闭的消息传来，震惊了债权人和投资者。迫于舆论的压力，1721 年 9 月，英国议会组织了一个由 13 人参加的特别委员会对“南海泡沫”事件进行秘密查证。

在调查过程中，特别委员会发现该公司的会计记录严重失实，明显存在蓄意篡改数据的舞弊行为，于是特邀了一名叫查尔斯·斯内尔的资深会计师，对南海公司的分公司会计账目进行检查。查尔斯·斯内尔通过对南海公司账目的查询、审核后提交了一份检查意见。在该份报告中，查尔斯指出了公司存在舞弊行为、会计记录严重不实等问题，但没有对公司为何编制这种虚假的会计记录表明自己的看法。

英国南海公司的舞弊案例，对世界民间审计史具有里程碑式的影响。尽管在 1720 年之前，就有人认为已有了民间审计这一行业，但世界上绝大多数的审计理论工作者都认为，查尔斯·斯内尔是世界上第一位民间审计人员，他所撰写的查账报告，是世界上第一份民间审计报告。而英国南海公司的舞弊案例，也被列为世界上第一起比较正式的民间审计案例。该案例对注册会计师行业来说，具有举足轻重的影响。



4. 审计模式的演进

审计环境的不断变化和审计理论水平的不断提高,促进了审计模式和方法的不断发展和完善。审计模式和方法的演进经历了账项导向审计阶段、内控导向审计阶段和风险导向审计阶段。

1) 账项导向审计阶段

该阶段大致从19世纪中叶到20世纪40年代。最初的账项导向审计以查错防弊为主,详细审查公司的全部账簿和凭证,即检查各项分录的有效性和准确性、账簿记录的加总和过账是否正确、总账和明细账是否一致。

2) 内控导向审计阶段

20世纪40年代后,账项导向审计逐渐发展为内控导向审计,即通过了解和评价被审计单位的内部控制制度,评估审计风险,制订审计计划并确定审计实施的范围和重点,在此基础上进行实质性测试,获取充分、适当的审计证据,从而提出合理的审计意见。

3) 风险导向审计阶段

20世纪70年代以来,为合理地防范和降低审计风险并降低审计成本,注册会计师审计逐渐从内控导向审计发展到风险导向审计。通过了解被审计单位及其环境评估重大错报风险,采取风险应对措施,使审计风险的控制更加科学有效。风险导向审计的出现有助于注册会计师有效地控制审计风险,提高审计工作的效率和效果,也标志着注册会计师审计发展到了一个新阶段。

第二节 审计的概念与特征



1. 审计的概念

审计是由国家授权或接受委托的专职机构和人员,依照国家法规、审计准则和会计理论,运用专门的方法,对被审计单位的财政财务收支、经营管理活动及其相关资料的真实性、正确性、合规性、合法性、效益性进行审查和监督,评价经济责任,鉴证经济业务,用以维护财经法纪、改善经营管理、提高经济效益的一项独立性的经济监督活动。

2. 审计的特征

根据审计的概念,可以概括出审计的两个基本特征:独立性和权威性。

1) 独立性

独立性是审计的本质特征,也是保证审计工作顺利进行的必要条件。

现代审计理论中的三种审计关系人就是根据独立性产生的。三种审计关系人,也称为审计关系的三要素。第一关系人是审计人,即审计主体,它们根据审计委托者的委托,进行审计;第二关系人是被审计人,即审计客体,它们对审计委托者承担受托经济责任;



第三关系人是审计委托人，它们委托或授权审计人员对财产经营者的受托管理责任履行情况进行审计。其中第一关系人即审计人员必须独立于第二关系人和第三关系人之外，保持独立的地位，不受其中任何一方的影响和干扰，根据公认的标准，不偏不倚、客观公正地做出判断和评价，保护各有关方面的权益。

在现代审计体系中，审计的独立性在社会审计中表现得最为充分。社会审计的独立性体现在实质上的独立和形式上的独立。所谓实质上的独立，是要求注册会计师与委托单位之间必须实实在在地毫无利害关系。注册会计师只有与委托单位保持实质上的独立，才能够以客观、公正的心态发表审计意见。所谓形式上的独立，是对第三者而言的。注册会计师必须在第三者面前呈现一种独立于委托单位和被审计单位的身份，即在他人看来注册会计师是独立的。由于注册会计师的审计意见是相关利害关系人的决策依据，因此，注册会计师除了保持实质上的独立外，还必须保持形式上的独立，只有这样才会得到社会公众的信任。

举例 方平会计师事务所的注册会计师李详在广西华康公司担任财务总监。华康公司委托方平会计师事务所对其进行年终审计时，方平会计师事务所组成的审计小组里面，不得有注册会计师李详，因为李详对于华康公司而言，不具有独立性。

2) 权威性

审计的权威性，是保证有效行使审计权的必要条件。各国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了明确规定，使审计具有法律的权威性，从法律上赋予审计超脱的地位及监督、评价、鉴证职能。

第三节 审计的种类与职能



1. 审计的种类

审计分类的标准很多，通常审计会按照主体、内容、范围、执行地点等进行分类。

1) 按审计主体分类

审计按其主体进行分类，可分为国家审计、社会审计和内部审计。

(1) 国家审计，也称政府审计，是指由国家审计机关所实施的审计。

(2) 社会审计，也称注册会计师审计、民间审计，是指具有审计资格的会计师事务所的注册会计师实施的审计。

(3) 内部审计，也称部门和单位审计，是指由单位内部独立于财会部门以外的专职审计机构所进行的审计。

举例 广西华康公司委托方平会计师事务所对其进行年终审计，属于社会审计。广西华康公司除了财会部门之外，独立设置审计部门，定期对公司内部的财务和经营管理



进行审计,属于内部审计。广西壮族自治区南宁市审计局对其下辖的隆安县 2016 年的财务决算情况进行审计,属于政府审计。

2) 按审计内容分类

审计按内容进行分类,可分为财政财务审计、经济效益审计和财经法纪审计。

(1) 财政财务审计,是指审计机构对国家机关、企事业单位的财政、财务收支活动和反映其经济活动的会计资料进行的审计。其目的主要是判断被审计单位的经济活动包括财政和财务收支活动的真实性、合法性和会计处理方法的一贯性。

(2) 经济效益审计,是指审计机构对被审单位或项目的经济活动包括财政、财务收支活动的效益性进行的审计。其目的主要是评价被审计单位或项目的经济效益的优劣,以利于不断提高企业的经济效益。

(3) 财经法纪审计,是指国家审计机关和内部审计部门对严重违反财经法纪的行为所进行的专项审计。目的在于维护财经法纪,保护国家和人民财产的安全和完整。

举例 广西壮族自治区南宁市审计局对其下辖的隆安县 2016 年的财务决算情况进行审计,属于财政财务审计。广西华康公司设置的内部审计部门年终对该公司的生产力各要素开发利用情况和企业的管理素质与水平进行审计和评价,属于经济效益审计。

3) 按审计范围分类

审计按范围进行分类,可分为全面审计和局部审计。

(1) 全面审计,是指对被审计单位一定时期的全部经济活动所进行的审计。这类审计范围广、工作量大,适用于规模小、业务简单的单位,另外,被审计单位内部控制薄弱、会计核算质量差的单位,也有必要开展全面审计。

(2) 局部审计,也称部分审计,是指对被审计单位一定期间的财务收支或经营管理活动的某些方面及其资料进行部分、有目的、有重点的审计。

举例 仅对公司的银行存款进行的审计,属于局部审计。

4) 按审计执行地点分类

审计按其执行地点进行分类,可分为报送审计和就地审计。

(1) 报送审计,也称送达审计,是指被审计单位将各项预算、计划、会计决算报表和其他有关资料等,按照规定的日期(月、季、年)送达审计机构进行审计。

(2) 就地审计,是指由审计机构派出审计人员到被审计单位进行的现场审计。

举例 行政机关的经费报销审计通常采用报送审计。企业委托会计师事务所对其进行的年终审计通常采用就地审计。

2. 审计的职能

审计职能是指审计本身所固有的内在功能,审计主要具有经济监督、经济评价和经济鉴证三大职能。



1) 经济监督

经济监督是审计的基本职能，体现于审计工作的各个方面。审计的经济监督职能，主要是指通过审计，监察和督促被审计单位的经济活动是否在规定的范围内、在正常的轨道上进行；监察和督促有关经济责任者是否忠实地履行经济责任。另外，通过经济监督职能，还可以揭露违法违纪、稽查损失浪费，查明错误弊端，判断管理缺陷和追究经济责任等。

举例 方平会计师事务所对广西华康公司的会计报表及其他经济资料进行检查和验证，确定其财务状况和经营成果是否真实、公允、合法、合规，最后出具审计报告。这主要体现了审计的经济监督职能。

2) 经济评价

审计的经济评价职能，是指审计机构和审计人员对被审计单位的经济资料及经济活动进行审查，并依据一定的标准对所查明的事实进行分析和判断，肯定成绩，指出问题，总结经验，寻求改善管理、提高效率、效益的途径。在现代审计事务中，经济效益审计最能体现审计的经济评价职能。

举例 审计人员通过审核检查，评定被审计单位的经营决策、计划、方案是否切实可行、是否科学先进、是否贯彻执行，评定被审计单位内部控制制度是否健全和有效，评定被审计单位各项会计资料及其他经济资料是否真实、可靠，评定被审计单位各项资源的使用是否合理、有效，并根据评定的结果，提出改善经营管理的建议。这属于经济评价职能。

3) 经济鉴证

审计的经济鉴证职能，是指审计机构和审计人员对被审计单位会计报表及其他经济资料进行检查和验证，确定其财务状况和经营成果是否真实、公允、合法、合规，并出具书面证明，以便为审计的授权人或委托人提供确切的信息，并取得于社会公众的一种职能。

举例 会计师事务所接受中外合资经营企业的委托，对其投入资本进行验资，对其年度财务报表进行审查，或对其合并、解散事项进行审核，然后出具验资报告、查账报告和清算报告等，属于审计执行经济鉴证职能。

延伸阅读

(一)

在中国台湾，只有从事注册会计师审计业务的人员才被叫作“会计师”，在企事业单位工作的按照其岗位称呼，如财务经理等。在中国大陆的“会计师”是指具有会计师职



称的人，会计师是一种专业技术资格。会计专业技术资格分为会计员、助理会计师、会计师和高级会计师等不同等级，要想取得会计专业技术资格，需要通过考试或评审。在企事业单位从事会计工作的人都可以参加会计师技术资格考试，并按照聘任的职称级别取得相应的待遇。这种会计师不能从事注册会计师审计业务。在大陆从事注册会计师审计业务的是“注册会计师”，其需要通过全国统一的注册会计师考试，并参加审计工作两年以上才能进行注册登记，从事法定审计业务。

(二)

许多财务报告使用人和公众都把审计和会计混淆起来，主要是因为审计往往和会计息息相关，而且许多注册会计师是会计方面的专家。更重要的是，从事注册会计师审计工作的人被称为“注册会计师”，更加剧了这种概念的混淆。

会计是为决策提供财务信息而对经济事项进行计量、记录、确认和报告的一个系统。会计的任务是为管理人和其他信息使用人提供各种有价值的信息，便于做出经济决策。为了能提供与决策相关的信息，会计人员必须充分理解处理会计信息的原则和基础。

审计会计数据时要关注的是已经记录的这些信息是否反映了在一定会计期间内发生的经济事项。因为会计规则是评价会计信息是否得到恰当记录的标准，所以审计这些数据的注册会计师必须充分理解这些会计规则。例如，在财务报表审计中，会计规则就是一般公认会计原则。因此，在学习审计知识以前，学生必须先掌握一般公认会计原则的知识。

除了要掌握会计知识外，注册会计师还必须是收集和解释审计证据的专家，这是会计和审计的最大区别。注册会计师必须运用恰当的审计程序，决定测试的项目和类型，并进行评价，这是审计必须完成的工作。所以，学会了会计未必就能做审计。著名审计会计学家莫茨和夏拉夫曾将会计和审计比成律师和法官，律师要懂得法律知识，但是并不是懂得了法律知识就可以做法官。