

“十二五”普通高等教育规划教材

# 审计原理与实务

SHENJI YUANLI YU SHIWU

任秀女◎主 编

中国铁道出版社  
CHINA RAILWAY PUBLISHING HOUSE

“十二五”普通高等教育规划教材

# 审计原理与实务

SHENJI YUANLI YU SHIWU

任秀女◎主 编  
缴国凤 刘 冲◎副主编  
孙林英◎主 审

中国铁道出版社  
CHINA RAILWAY PUBLISHING HOUSE

## 内容简介

本书以财政部新修订发布的 38 项审计准则为基础,借鉴审计科研的最新成果和审计实务工作的成功经验,通过案例分析,以注册会计师审计为主线,兼顾国家审计与内部审计,全面地阐述了审计的基本理论与方法。全书共 14 章,每章开篇引用审计经典案例,课后复习思考题、同步测试题既方便教师教学,又方便学生理解教材的基本知识,检测对知识点的掌握程度,有重点地复习、巩固所学知识,进而提高其分析问题和解决问题的能力。

本书可作为高等院校审计学、会计学、财务管理、工商管理等本专科专业教材,也可作为有关经济管理学科其他相关专业学生学习用书,还可作为企事业单位、会计师事务所及其他致力于审计工作的人员的入门参考用书。

## 图书在版编目(CIP)数据

审计原理与实务/任秀女主编. —北京:  
中国铁道出版社,2015. 1

“十二五”普通高等教育规划教材  
ISBN 978-7-113-19709-4

I. ①审… II. ①任… III. ①审计学—  
高等学校—教材 IV. ①F239. 0

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2015)第 003598 号

书 名: “十二五”普通高等教育规划教材  
          **审计原理与实务**  
作 者: 任秀女 主编

---

策 划: 邢斯思                      读者热线: 400-668-0820  
责任编辑: 张丽娜  
编辑助理: 金 梦  
封面设计: 一克米工作室  
责任校对: 龚长江  
责任印制: 李 佳

---

出版发行: 中国铁道出版社(100054,北京市西城区右安门西街8号)  
网 址: <http://www.51eds.com>  
印 刷: 北京市昌平开拓印刷厂  
版 次: 2015 年 1 月第 1 版 2015 年 1 月第 1 次印刷  
开 本: 787 mm×1 092 mm 1/16 印张: 19.5 字数: 468 千  
书 号: ISBN 978-7-113-19709-4  
定 价: 41.00 元

---

## 版权所有 侵权必究

凡购买铁道版图书,如有印制质量问题,请与本社教材图书营销部联系调换。电话:(010) 63550836  
打击盗版举报电话:(010) 51873659

## 编写委员会名单

(按姓氏笔画排序)

任秀女 孙林英 吴 菲 杨利云 张春风

张云来 郭利敏 续淑敏 樊淑侠

## 系列教材特色

1. 遵循了教材编写与人才培养相结合，教材建设与学科发展共创新的创作理念。
2. 涵盖了财务管理、会计等专业的主干课程，构筑了财会学科体系的完整框架。
3. 创作团体精挑细选，集专业性与实践性于一体。
4. 坚持理论与实践相结合，并侧重于实用性。
5. 密切关注学科领域最新、最前沿的理论研究成果以及准则、制度，并及时体现在教材内容中。
6. 在充分考虑各具体教材内容体系完整性的基础上，依据课程安排的前后衔接，对各教材之间重复的内容，做了统筹安排。既体现了学科体系的完整性，又节约了资源。
7. 设计独具匠心，在版面设计等方面均有所创新。

# 前言

审计原理与实务 *Preface*

随着我国社会主义市场经济的不断发展和审计监督体系的逐步完善,审计工作日益受到人们的重视和关注。

为适应审计发展的需要,与国际审计惯例接轨,财政部于2010年11月1日新修订发布38项审计准则,并于2012年1月1日起正式实施。本书以此为基础,对照财政部、证监会、审计署、银监会、保监会联合发布的《企业内部控制基本规范》和《企业内部控制配套指引》,同时吸收审计研究的最新成果编写而成。

本书以注册会计师审计为主线,兼顾国家审计与内部审计,全面地阐述了审计的基本理论与风险导向审计方法。第一章至第八章主要阐述审计基本原理,包括审计概论、审计职业规范、注册会计师法律责任、审计目标与审计过程、审计证据与审计工作底稿等内容。第九章至第十四章结合企业经营过程的特点对财务报表审计的要求,介绍了企业四个业务的循环审计,主要包括销售与收款循环审计、采购与付款循环审计、生产与存货循环审计、筹资与投资循环审计,以及四个业务循环都涉及的货币资金的审计。在此之后进一步介绍了如何完成审计工作及如何编制审计报告。

为便于学习与使用,本书每章都有本章提要和学习目标。并且,每章开篇引用审计经典案例,将枯燥的理论知识与实践相结合,阐述审计方法与运用;课后复习思考题、同步测试题既方便教师教学,又方便学生理解课本基本知识,检测知识点的掌握程度,有重点地复习、巩固所学知识,进而提高其分析问题和解决问题的能力。部分章节还增加了课后阅读,一定程度上丰富了审计实践经验。另有教学建议,便于任课教师合理分配学时。

本书可作为高等院校审计学、会计学、财务管理、工商管理等本专科专业教材,也可作为有关经济管理学科其他相关专业学生学习用书,还可作为企事业单位、会计师事务所及其他致力于审计工作的人员的入门参考用书。

本书共14章,由任秀女担任主编,缴国风、刘冲担任副主编,孙林英担任主审。具体编写分工如下:任秀女负责编写第一、六、七、九、十章,缴国风负责编写第二、三、十一、十二、十三章,刘冲负责编写第四、五、八、十四章,最后由任秀女总纂定稿。

本书编写过程中参阅、借鉴了大量审计著作、网络资料、专业教材及文献,在此对所有引用的文献作者表示诚挚谢意。由于编者学术水平与经验有限,书中不妥、疏漏之处在所难免,恳请读者批评指正,以便修订改正。如有意见或建议,烦请不吝赐教,寄至 shenjijiaocaisj@163.com。

编者  
2014年10月

## 教学建议

### 教学目的:

本课程旨在通过教学,使学生掌握审计的基本理论、基本知识,掌握审计的本质、审计职能、审计的基本程序和方法,掌握对内部控制制度进行审查和评价的程序与方法,掌握四个业务的循环审计,掌握审计意见的发表及审计报告的编制,初步掌握行使审计监督职能,提高学生分析问题和解决问题的能力。

### 前期需要掌握的知识:

基础会计学、政治经济学、管理学、统计学,以及财务会计、成本会计、税务会计、经济法等相关知识。

### 课时分布建议:

| 教学内容              | 学习要点                                                                                                                                                 | 课时安排 |    | 案例使用建议 |
|-------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|----|--------|
|                   |                                                                                                                                                      | 本科   | 专科 |        |
| 第一章<br>审计概论       | (1) 了解审计的产生和发展<br>(2) 了解审计的职能与作用<br>(3) 了解各种审计组织的类型、设置及关系<br>(4) 理解审计产生的客观基础<br>(5) 理解审计的概念、审计模式<br>(6) 掌握审计的本质、审计的基本分类<br>(7) 掌握注册会计师的业务范围          | 6    | 7  |        |
| 第二章 审计<br>职业规范    | (1) 了解审计职业规范的作用<br>(2) 了解国家审计准则和内部审计准则的相关规定<br>(3) 理解注册会计师审计准则在整个审计执业过程中的地位<br>(4) 理解会计师事务所如何更好地构建自己的质量控制制度<br>(5) 掌握注册会计师职业道德规范的基本原则以及对其产生不利影响的几大因素 | 8    | 9  | 实践案例   |
| 第三章 注册会计<br>师法律责任 | (1) 了解注册会计师法律责任的成因<br>(2) 了解注册会计师法律责任的界定<br>(3) 了解我国相关法律对注册会计师法律责任的规定<br>(4) 理解注册会计师如何避免法律诉讼<br>(5) 掌握注册会计师法律责任的认定及类型                                | 2    | 2  | 实践案例   |
| 第四章 审计<br>目标与审计过程 | (1) 了解审计过程<br>(2) 理解审计的总体目标<br>(3) 理解认定的含义和分类<br>(4) 理解并掌握认定和具体审计目标的关系                                                                               | 3    | 3  | 实践案例   |

续表

| 教学内容                        | 学 习 要 点                                                                                                                                                      | 课时安排 |    | 案例使用<br>建议 |
|-----------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|----|------------|
|                             |                                                                                                                                                              | 本科   | 专科 |            |
| 第五章 审计证据与<br>审计工作底稿         | (1) 了解审计证据和审计工作底稿的含义<br>(2) 了解审计工作底稿的复核要求、归档与保管期限<br>(3) 理解审计证据的充分性与适当性的概念及其相互关系<br>(4) 掌握常用的审计程序<br>(5) 掌握审计工作底稿的编制要求及其要素                                   | 3    | 3  | 实践<br>案例   |
| 第六章 审计<br>抽样                | (1) 了解选取测试项目的方法<br>(2) 了解审计抽样与其他选取测试项目方法的关系<br>(3) 了解审计抽样的适用情形<br>(4) 理解抽样风险与非抽样风险对审计工作的影响<br>(5) 理解影响审计抽样的因素<br>(6) 掌握审计抽样的基本流程<br>(7) 掌握审计抽样在控制测试、细节测试中的应用 | 3    | 4  | 实践<br>案例   |
| 第七章 审计计划、<br>审计重要性和<br>审计风险 | (1) 了解初步业务活动的目的和内容<br>(2) 了解审计业务约定书的内容<br>(3) 了解审计计划的基本内容和编制要求<br>(4) 理解重要性的含义<br>(5) 理解审计风险的含义及组成要素<br>(6) 理解审计风险与重要性的关系<br>(7) 掌握编制审计计划时对重要性的评估            | 8    | 8  | 实践<br>案例   |
| 第八章 内部控制、<br>风险评估与应对        | (1) 了解内部控制的含义和目标<br>(2) 理解内部控制的局限性<br>(3) 掌握内部控制的要素<br>(4) 掌握从哪些方面了解被审计单位及其环境<br>(5) 掌握风险评估程序和风险应对措施<br>(6) 掌握控制测试及实质性测试的时间、性质和范围                            | 5    | 5  | 实践<br>案例   |
| 第九章 销售与<br>收款循环审计           | (1) 了解销售与收款循环主要业务活动及涉及的主要凭证与会计记录<br>(2) 了解销售与收款循环的内部控制及其控制测试<br>(3) 了解销售与收款循环其他相关账户的实质性程序<br>(4) 掌握主营业务收入、应收账款的实质性程序                                         | 6    | 8  | 实践<br>案例   |
| 第十章 采购与<br>付款循环审计           | (1) 了解采购与付款循环主要业务活动及涉及的主要凭证与会计记录<br>(2) 了解采购与付款循环的内部控制及其控制测试<br>(3) 了解采购与付款循环其他相关账户的实质性程序<br>(4) 掌握应付账款、固定资产与累计折旧的实质性程序                                      | 5    | 6  | 实践<br>案例   |
| 第十一章 生产与存<br>货循环审计          | (1) 了解生产与存货循环主要业务活动、涉及的主要凭证与会计记录<br>(2) 了解生产与存货循环的内部控制及其控制测试<br>(3) 掌握存货、应付职工薪酬等项目的实质性程序<br>(4) 掌握存货的监盘程序和计价测试等                                              | 3    | 4  | 实践<br>案例   |

续表

| 教学内容                 | 学 习 要 点                                                                                                                                         | 课时安排 |    | 案例使用<br>建议 |
|----------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|----|------------|
|                      |                                                                                                                                                 | 本科   | 专科 |            |
| 第十二章 筹资与<br>投资循环审计   | (1) 了解筹资与投资循环的主要业务和涉及的主要凭证与会计记录<br>(2) 了解筹资与投资循环相关的内部控制及其测试<br>(3) 掌握重点项目的实质性程序                                                                 | 3    | 3  |            |
| 第十三章 货币<br>资金审计      | (1) 了解货币资金与其他交易循环的关系<br>(2) 掌握货币资金的内部控制及其测试<br>(3) 掌握库存现金及银行存款的实质性程序                                                                            | 2    | 3  |            |
| 第十四章 完成审计<br>工作与审计报告 | (1) 了解审计报告的含义和作用<br>(2) 理解期后事项、或有事项、审计意见等概念<br>(3) 掌握期后事项的分类、时段和不同时期后事项的审计要求<br>(4) 掌握或有事项的审计、律师函证、管理层声明书的相关内容<br>(5) 掌握审计意见和审计报告的基本类型及其相应的编制要求 | 3    | 3  | 实践<br>案例   |
| 课时总计                 |                                                                                                                                                 | 60   | 68 |            |

说明:

(1) 在课时安排上,对于会计和财务管理类本科可以是60至68学时;会计和财务管理类专科建议安排学时到68学时以上,以便学习比较完整的专业知识。

(2) 讨论、案例分析等时间已经包括在前面各个章节的教学时间中。



# 目 录

审计原理与实务 Contents

|                   |    |
|-------------------|----|
| 第一章 审计概论          | 1  |
| 第一节 审计的产生与发展      | 2  |
| 第二节 审计的基本概念       | 9  |
| 第三节 审计的分类         | 13 |
| 第四节 审计模式          | 16 |
| 第五节 审计监督体系        | 17 |
| 复习思考题             | 24 |
| 同步测试题             | 25 |
| 第二章 审计职业规范        | 27 |
| 第一节 审计准则概述        | 28 |
| 第二节 注册会计师职业道德规范   | 34 |
| 第三节 会计师事务所质量控制准则  | 39 |
| 复习思考题             | 45 |
| 同步测试题             | 46 |
| 第三章 注册会计师法律责任     | 49 |
| 第一节 注册会计师法律责任概述   | 50 |
| 第二节 我国注册会计师的法律责任  | 54 |
| 第三节 注册会计师如何避免法律诉讼 | 58 |
| 复习思考题             | 61 |
| 同步测试题             | 61 |
| 第四章 审计目标与审计过程     | 63 |
| 第一节 审计目标          | 64 |
| 第二节 审计过程          | 67 |
| 复习思考题             | 69 |
| 同步测试题             | 69 |
| 第五章 审计证据与审计工作底稿   | 71 |
| 第一节 审计证据          | 72 |
| 第二节 获取审计证据的审计程序   | 75 |
| 第三节 审计工作底稿        | 77 |
| 复习思考题             | 82 |
| 同步测试题             | 83 |

|                            |     |
|----------------------------|-----|
| <b>第六章 审计抽样</b>            | 86  |
| 第一节 选取测试项目的方法              | 87  |
| 第二节 审计抽样的基本流程              | 91  |
| 第三节 审计抽样在控制测试中的应用          | 97  |
| 第四节 审计抽样在细节测试中的应用          | 103 |
| 复习思考题                      | 106 |
| 同步测试题                      | 106 |
| <b>第七章 审计计划、审计重要性和审计风险</b> | 109 |
| 第一节 初步业务活动                 | 111 |
| 第二节 审计计划                   | 116 |
| 第三节 审计重要性                  | 119 |
| 第四节 审计风险                   | 125 |
| 复习思考题                      | 128 |
| 同步测试题                      | 128 |
| <b>第八章 内部控制、风险评估与应对</b>    | 131 |
| 第一节 内部控制                   | 132 |
| 第二节 风险评估过程                 | 135 |
| 第三节 风险应对                   | 144 |
| 复习思考题                      | 152 |
| 同步测试题                      | 153 |
| <b>第九章 销售与收款循环审计</b>       | 157 |
| 第一节 销售与收款循环概述              | 158 |
| 第二节 销售与收款循环的内部控制和控制测试      | 162 |
| 第三节 销售与收款循环的实质性程序          | 166 |
| 第四节 应收账款审计                 | 173 |
| 第五节 坏账准备审计                 | 179 |
| 第六节 其他相关账户的审计              | 181 |
| 复习思考题                      | 187 |
| 同步测试题                      | 187 |
| <b>第十章 采购与付款循环审计</b>       | 190 |
| 第一节 采购与付款循环概述              | 192 |
| 第二节 采购与付款循环的内部控制和控制测试      | 195 |
| 第三节 采购与付款循环的实质性程序          | 201 |
| 第四节 应付账款审计                 | 203 |
| 第五节 固定资产和累计折旧的审计           | 205 |
| 第六节 其他相关账户的审计              | 212 |
| 复习思考题                      | 216 |
| 同步测试题                      | 217 |
| <b>第十一章 生产与存货循环审计</b>      | 219 |
| 第一节 生产与存货循环概述              | 220 |
| 第二节 生产与存货循环的内部控制和控制测试      | 223 |

|                               |     |
|-------------------------------|-----|
| 第三节 生产与存货循环的实质性程序.....        | 226 |
| 复习思考题.....                    | 233 |
| 同步测试题.....                    | 233 |
| <b>第十二章 筹资与投资循环审计</b> .....   | 237 |
| 第一节 筹资与投资循环概述.....            | 238 |
| 第二节 筹资与投资循环的内部控制与控制测试.....    | 240 |
| 第三节 债务筹资相关项目的实质性程序.....       | 243 |
| 第四节 所有者权益相关项目的实质性程序.....      | 246 |
| 第五节 投资相关项目的实质性程序.....         | 248 |
| 复习思考题.....                    | 252 |
| 同步测试题.....                    | 252 |
| <b>第十三章 货币资金审计</b> .....      | 254 |
| 第一节 货币资金审计概述.....             | 255 |
| 第二节 货币资金的内部控制及其测试.....        | 256 |
| 第三节 货币资金的实质性程序.....           | 260 |
| 复习思考题.....                    | 268 |
| 同步测试题.....                    | 268 |
| <b>第十四章 完成审计工作与审计报告</b> ..... | 271 |
| 第一节 完成审计工作.....               | 272 |
| 第二节 期后事项审计.....               | 283 |
| 第三节 审计报告概述.....               | 286 |
| 第四节 非标准审计报告.....              | 290 |
| 复习思考题.....                    | 297 |
| 同步测试题.....                    | 297 |
| <b>参考文献</b> .....             | 300 |

# 第一章 审计概论



## 本章提要

本章以审计的产生与发展为基础,讲述了审计基本理论,并进一步对审计的分类、审计模式及其审计监督体系做了全面介绍。



## 学习目标

- (1) 了解审计的产生和发展。
- (2) 了解审计的职能与作用。
- (3) 了解各种审计组织的类型、设置及关系。
- (4) 理解审计产生的客观基础。
- (5) 理解审计的概念、审计模式。
- (6) 掌握审计的本质、审计的基本分类。
- (7) 掌握注册会计师的业务范围。



## 引导案例

### 解放军审计署由总后勤部划归中央军委直管,助力军队反腐

根据2007年3月1日生效的《中国人民解放军审计条例》第十条的规定,解放军审计署在中央军委的领导下,主管全军审计工作,对中央军委负责并报告工作,日常工作由总后勤部领导。2014年11月6日,调整解放军审计署建制领导关系命令宣布大会在北京举行,会上宣读中央军委主席签署的命令,解放军审计署由总后勤部划归中央军委建制,在中央军委领导下,主管全军审计工作,对中央军委负责并报告工作,其党的建设、政治工作和行政管理由军委办公厅领导。

解放军军事科学院研究院研究员介绍说,之所以将解放军审计署划归总后勤部领导,主要是考虑到总后勤部是军队管钱的部门,将全军审计设置在总后勤部,相当于从根源管住全军的钱。制度设计是好的,但实际操作中,解放军审计署“不是按照规章来审计,而是按照领导的指示来审计”。

相关人士表示,解放军审计署目前的主要职责是审计财务,未来可能军队住房、用车、花钱、用人都要纳入审计监督。不过,其还指出,军队反腐是军队目前正在紧抓的工作之一,加强军内审计,只是措施之一,还需要其他措施来协同配合。

将解放军审计署划归中央军委建制,是习主席和中央军委着眼实现党在新形势下的强军目标,加强对军队经济活动审计监督做出的重大决策;是深化国防和军队改革,推进军队审计制度创新的重要举措。对贯彻从严治党的要求,贯彻依法治军、从严治军的方针,预防和惩治腐败,对军委从全局上加强对审计工作的组织领导,增强审计监督的独立性、权威性和实效性,具有十分重要的意义。

(本案例由作者根据相关资料改写)

审计在社会经济生活中发挥着重大作用。那么,什么是审计呢?

第一节 审计的产生与发展

一、审计产生的客观基础

审计是社会经济发展到一定阶段的产物。随着社会经济的发展,经济组织规模不断扩大,一方面财产所有者无法亲自掌管全部资产的运营,将财产委托给经营者经营,所有者一般不参与财产经营管理;另一方面,财产的经营者必须对财产的所有者承担一定的经济责任。对财产经营者的责任完成情况必须进行监督。为体现监督的客观公正,都希望由一个与财产的所有者和财产的经营者均无利益关系的第三者对经营者的责任履行情况进行监督,这样才会产生独立的审计活动,审计责任关系如图 1.1 所示。

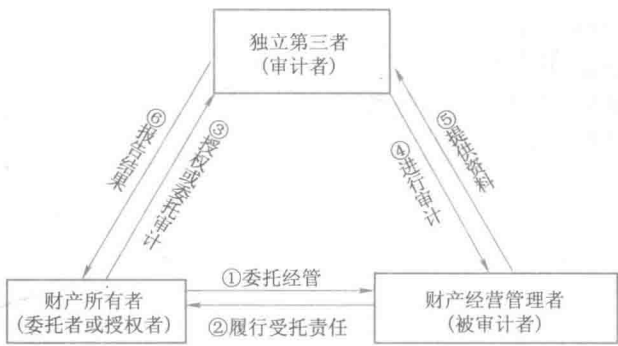


图 1.1 审计责任关系

因此,审计的产生是基于经济监督的需要,得益于财产的所有者和经营者之间的经济责任关系的形成,财产的所有权和经营权的分离是审计产生的最直接条件。合伙制企业,特别是股份制企业,所有权和经营权的分离更加明显,这样就有了注册会计师审计的必要。

审计三方关系人分别是审计者、被审计者(责任方)、委托者或授权者。审计者对被审计



单位进行审计,发表意见,为第一关系人;被审计者接受审计者的审计,为第二关系人;第三关系人是委托者或授权者。审计三方关系人缺一不可。

## 二、我国审计的产生和发展

我国审计起源很早,拥有三千多年的发展历史,大致可分为六个发展阶段。

### (一)西周时期初步形成阶段

我国西周国家财计机构分为地官大司徒系统和天官冢宰系统,分别掌管财政收入和财政支出。天官所属中大夫司会,为主宦之长。主天下之大计,分掌王朝财政经济收支的全面核算。司会的权力很大,《周礼》记载:“凡上之用,必考于司会。”即凡帝王所用的开支,都要受司会的检查,这是西周内部审计的形成。而且每旬、每月、每年都要对下级送上来的报告加以考核,以判断地方官吏所制报告是否真实、可靠,再由周王据此决定赏罚。天官所属下大夫小宰掌管财物,下设宰夫一职。《周礼》云:“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,发现违法乱纪者,可越级向天官冢宰或周王报告,加以处罚。由此可见,宰夫是独立于财计部门之外的职官。宰夫一职的设立,标志着我国政府审计的产生。

### (二)秦汉时期最终确立阶段

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,促进了审计模式的形成,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。产生于春秋时期的“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。同时,秦朝中央设“三公”“九卿”辅佐政务。御史大夫为“三公”之一,执掌弹劾、纠察之权,专司监察全国的民政、财政以及财物审计事项,并协助丞相处理政事。汉承秦制,西汉初中央仍设“三公”“九卿”,仍由御史大夫领掌监督审计大权。御史制度是秦汉时代审计建制的重要组成部分,秦汉时代的御史大夫不仅行使政治、军事的监察之权,还行使经济的监督之权,控制和监督财政收支活动,勾稽总考财政收入情况。秦汉时期审计地位提高,职权扩大,我国审计制度得以确立。

### (三)隋唐至宋日臻健全阶段

隋唐是我国封建制度的繁荣时期,宋代是我国封建社会经济的持续发展时期。隋设置比部,隶属于都官或刑部,掌管国家财计监督,行使审计职权。唐改设三省六部,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,凡国家财计,不论军政内外,无不加以勾稽,无不加以查核审理。唐代的比部审查范围极广、项目众多,而且具有很强的独立性和较高的权威性。宋代设置“审计司”,后改称为“审计院”。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。

### (四)元明清停滞不前阶段

元代取消比部,户部兼管会计报告的审核,独立的审计机构即告消亡。明初设比部,不久即取消,洪武十五年设置都察院,以左右都御史为长官,审察中央财计。清承明制,设置都察院,职掌为“对君主进行规谏,对政务进行评价,对大小官吏进行纠弹”,成为最高的监察、监督、弹劾和建议机关。明清时期的都察院制度虽然有所加强行使审计职能,但由于取消了比部这样的独立审计组织,其财计监督和政府审计职能严重削弱,与唐行使司法审计监督职能的比部相比反是倒退。

### (五) 中华民国不断演进阶段

1912 年中华民国在国务院下设审计处,1914 年北洋政府改为审计院,颁布《审计法》,这是我国正式颁布的第一部审计法;1928 年南京国民政府设立审计院,后改为审计部隶属监察院,但徒具形式。1932 年中国共产党成立苏维埃政府审计委员会,1934 年颁布《审计法》,实行了审计监督制度。

在此阶段,我国注册会计师审计也开始逐步演进。值得一提的是,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》,并同时批准著名会计学家谢霖先生为我国第一位注册会计师。1921 年,谢霖先生创办的中国第一家会计师事务所——正则会计师事务所在北京成立。此后又先后批准了一批注册会计师,在一些大城市亦成立了一批会计师事务所。1925 年,中国第一个注册会计师职业组织——上海会计师公会成立。这一时期,我国审计机构与制度有所发展,但当时政局不稳,经济发展缓慢,未能起到应有的监督作用。

民国初期我国内部审计以欧美审计理论和实践为借鉴,逐步进行了改革和完善,开始进入现代审计的演进时期。第二次国内革命战争时期,1934 年颁布的《中华苏维埃共和国中央苏维埃组织法》规定设立中央审计委员会,省、直辖市分设审计委员会,对财粮和军用物资进行审计,促进了仅有的财力的有效合理使用。

### (六) 新中国振兴阶段

#### 1. 新中国国家审计的发展进程

中华人民共和国建立初期,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。1982 年第五届全国人民代表大会第五次会议上通过修改的《中华人民共和国宪法》,规定了实行审计监督制度。据此,1983 年 9 月国务院正式设立审计署,地方各级政府的审计机关相继建立。1994 年 8 月颁布《中华人民共和国审计法》,后于 2006 年 2 月根据《关于修改〈中华人民共和国审计法〉的决定》进行修正,自 2006 年 6 月 1 日起施行。1997 年颁布了《中华人民共和国审计法实施条例》。2010 年 2 月,国务院修订《审计法实施条例》,对审计机关的审计职责、审计权限和审计程序等都做出了一些新的规定。新条例进一步明确了审计监督的范围,规范了审计监督的权限,加强了对审计机关的监督。2010 年 7 月《中华人民共和国国家审计准则》经审计长会议审议通过,自 2011 年 1 月 1 日起施行。审计监督在维护国家财经法纪、促进增收节支、加强宏观调控等方面发挥了积极作用。

#### 2. 新中国内部审计的发展进程

中华人民共和国成立后的 30 多年里,未设独立的审计机构,审计工作由监察部门代替,专职审计处于停顿状态,内部审计也随之偃旗息鼓。十一届三中全会后,全国的工作重心转移到经济建设,恢复审计工作势在必行,直到 1983 年国家审计署成立后,相继发布了一系列与内部审计相关的文件,我国现代内部审计工作才重新焕发出青春。1985 年审计署颁布了《关于内部审计工作的若干规定》,要求相关政府部门和国有大中型企业建立内部审计监督制度。我国的内部审计在其产生的那一时刻起,就扮演双重角色:一是代表国家利益,监督企业遵纪守法;二是对本单位领导负责,确保企业经营决策所需信息的可靠性。

2003 年 3 月 4 日审计署发布了《审计署关于内部审计工作的规定》。按照规定,国家机关、金融机构、企业事业组织、社会团体以及其他单位,应当按照国家有关规定建立健全内部审计制度。中国内部审计协会于 2003 至 2011 年间,先后发布了《内部审计基本准则》《内部审



计人员职业道德规范》、29个具体准则和5个实务指南,初步形成了内部审计准则体系。随着我国经济社会的发展,各类组织对内部审计的重视程度日益提高,内部审计迎来了新的发展机遇和挑战,对内部审计准则也提出了新的要求。为此,中国内部审计协会坚持科学的内部审计理念,在充分听取广大内部审计人员意见的基础上,自2012年开始,对原准则进行了全面、系统的修订,于2013年8月以公告的形式发布了新修订的《中国内部审计准则》,并于2014年1月1日起施行,为新时期内部审计工作提供科学、规范的指引,标志着我国内部审计准则体系进一步完善和成熟,并逐步与国际惯例接轨。

为进一步推动内部审计质量评估工作的开展,中国内部审计协会发布了《内部审计质量评估办法》,自2014年9月1日起施行。中国内部审计协会于2012年4月6日发布的《内部审计质量评估办法(试行)》同时废止。

### 3. 新中国注册会计师审计的发展进程

中国的注册会计师审计制度产生于20世纪初,恢复重建于20世纪80年代。1980年12月财政部颁布了《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,为我国注册会计师制度的恢复重建创造了条件。1980年12月,财政部发布《关于成立会计顾问处的暂行规定》,我国注册会计师行业开始恢复和起步。从此,注册会计师在社会经济生活中的作用日益显著。注册会计师的服务对象主要是三资企业,业务领域以三资企业查账验证和会计咨询为起点,逐步扩展到国内各类企业的查账验证、资产评估、税务代理、外汇检查、经济纠纷调解、司法经济案件鉴证,以及受聘担任企业会计顾问,对经济项目进行可行性研究等各类鉴证与咨询业务。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。

法规制度建设方面,国务院于1986年7月颁布了《中华人民共和国注册会计师条例》。1991年举行第一届注册会计师全国统一考试。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》(以下简称《注册会计师法》),以法律形式确立了注册会计师社会审计监督的主体地位。同时,《中华人民共和国公司法》(以下简称《公司法》)、《中华人民共和国企业法》(以下简称《企业法》)、《中华人民共和国证券法》(以下简称《证券法》)、《全民所有制工业企业转换经营机制条例》等法规也对注册会计师提出了执业要求。1995年6月中国注册会计师协会与中国注册审计师协会实现联合,组成了新的中国注册会计师协会。1996年4月国务院发布《关于整顿会计工作秩序进一步提高会计工作质量的通知》,提出为了有效制止和防范利用会计信息弄虚作假,提高会计报表质量,要依法实行企业会计报表审计制度。

根据中国注册会计师事业发展情况,企业年度会计报表注册会计师审计制度采取分步到位的办法。据此,财政部制定了《国有工交企业年度会计报表注册会计师审计暂行办法》,就国有工交企业年报审计工作开始进行试点。1998年10月,财政部根据国务院机构改革要求,进一步转变财政职能,发挥注册会计师在企业财务会计监督中的作用,发布了《国有企业年度会计报表注册会计师审计暂行办法》,规定从1998年起国有企业年度会计报表,除个别特殊行业(企业)外,不再实行财政审批制度,其年度会计报表,应于年度终了在规定时间内委托中国注册会计师实施审计。至此,中国国有企业年度会计报表注册会计师审计制度正式建立。

1996年10月,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四十八次理事会上当选为理事。1997年5月,国际会计师联合会(International Fed-



eration of Accountants, IFA) 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。1995 年第一批《中国注册会计师独立审计准则》发布, 结束了自 1918 年中国注册会计师制度诞生以来没有审计准则的历史。2006 年财政部发布了 48 项中国注册会计师执业准则, 标志着我国审计准则与国际准则的趋同。2007 年中国注册会计师协会制定并颁布了《中国注册会计师职业道德守则》和《中国注册会计师协会非执业会员职业道德守则》。这些守则的制定并颁布, 进一步标志着我国注册会计师行业发展更加规范化。2010 年 10 月 31 日在北京举行的中国审计准则委员会会议上, 中国注册会计师协会修订的 38 项审计准则通过审议, 经进一步修改完善后的新审计准则将由财政部正式发布, 并于 2012 年 1 月 1 日起施行。

2014 年 8 月 31 日, 习近平主席签署了第十四号主席令, 公布了《全国人民代表大会常务委员会关于修改〈中华人民共和国保险法〉等五部法律的决定》, 《注册会计师法》是这五部法律之一。本次对《注册会计师法》的修改主要涉及三个方面: 一是删除中外合作会计师事务所相关规定; 二是取消了对外国会计师事务所在中国内地设立常驻代表机构的审批; 三是将会计师事务所的设立审批权下放到省级财政部门。本次修改是针对注册会计师行业行政审批事项的“专项修改”, 对于完善注册会计师行业管理体制, 不断提高注册会计师行业的法治化、规范化、市场化水平必将产生积极影响。

### 三、西方审计的产生和发展

#### (一) 西方国家审计的产生和发展

据考证, 早在奴隶制度下的古罗马、古埃及和古希腊时代, 已有对掌管国家财物和赋税的官吏进行审查和考核的具有审计性质的经济监督工作。历代封建王朝也大都设有审计机构和人员, 对国家的财政收支进行监督。英国的审计具有悠久的历史, 是近代审计的发源地。在 13 世纪, 英国的王室财政审计制度已经正式建立。威廉一世时代和亨利一世时代封建统治就在财政部内设置了审计监督部门, 即上院(收支监督局)和下院(收支局)执行审计监督。1215 年英国《大宪章》的颁布, 制约了英王的权力, 奠定了英国国家审计制度产生和发展的政治基础。现代意义上的国家审计则是近代民主政治发展的产物, 各级政府机关和官员在受托管理属于全民所有的公共资金和资源时, 接受国家审计机关的监督。

#### (二) 西方国家内部审计的产生和发展

西方国家的内部审计可以追溯到古代和中世纪。由于受托经济责任关系的产生, 经济组织中的内部经济监督也就有了必要, 庄园审计、宫廷审计、行会审计、寺院审计也就因此而产生。不过早期的内部审计与外部审计并无原则上的区别。

18 世纪产业革命以后, 西方股份公司大量涌现, 其所有权与经营权进一步分离。面临经济活动日益复杂的情况, 企业的股东和债权人为了维护自己的利益, 需要审计人员对企业的会计资料进行审查, 并陈述审计意见。但这一时期, 实行内部审计的企业不多, 而且没有设置专职机构。20 世纪前后, 资本主义发展进入垄断阶段, 托拉斯、康采恩等垄断企业经营规模庞大, 经营地点分散, 经营业务复杂, 实行分权管理和多级控制。日常管理职责的履行状况如何, 各部门的经营活动是否合规合理, 各分支机构的经营目标能否实现, 客观上需要有一个专门的职能部门去审查、评价和报告, 即进行信息反馈。这样, 一个与业务控制并列的相对独立的控制系统——近代内部审计也就因此而产生。

第二次世界大战以后, 资本主义经济得到了空前的发展, 企业内部治理结构与外部环境进