

江苏省教育厅立项建设精品教材

审计实务

——基于风险导向审计理念

王生根 编著 □



清华大学出版社

江苏省教育厅立项建设精品教材

审计实务

——基于风险导向审计理念

王生根 编著 □

清华大学出版社

北京

内 容 简 介

本书是江苏省教育厅立项建设精品教材,是作者基于风险导向审计理念,结合十多年的审计理论与实务的教学与实践编写的。本书以注册会计师从事中型制造业企业的审计实务为例,以《中国注册会计师执业准则》为基准,以风险导向审计为主线,以审计循环的测试为重点,以审计工作底稿的编制为核心,阐述了审计基本的实务操作方法。本书最大的特点是突出审计实务,注重动手能力的训练,实务部分尽可能贴近注册会计师的工作实际。其中,“案例导入”、“实务导入”、“相关阅读”和“实务模板”四部分是本书的重要内容。本书是从事注册会计师审计实务的入门教材,不追求审计知识的系统性和完整性,而注重的是贴近实务操作。

本书可作为会计专业审计专业“审计”课程的教材,也可供会计师事务所的从业人员作为岗前培训教材,还可以作为参加注册会计师考试的辅助教材。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话: 010-62782989 13701121933

图书在版编目(CIP)数据

审计实务:基于风险导向审计理念 / 王生根编著. —北京:清华大学出版社, 2009.3
ISBN 978-7-302-19417-0

I. 审… II. 王… III. 审计学 IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 013269 号

责任编辑:刘士平

责任校对:刘 静

责任印制:孟凡玉

出版发行:清华大学出版社

<http://www.tup.com.cn>

社 总 机:010-62770175

投稿与读者服务:010-62776969, c-service@tup.tsinghua.edu.cn

质 量 反 馈:010-62772015, zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn

印 刷 者:北京密云胶印厂

装 订 者:三河市新茂装订有限公司

经 销:全国新华书店

开 本:185×260

印 张:27.25

字 数:664千字

版 次:2009年3月第1版

印 次:2009年3月第1次印刷

印 数:1~4000

定 价:39.00元

地 址:北京清华大学学研大厦 A 座

邮 编:100084

邮 购:010-62786544

本书如存在文字不清、漏印、缺页、倒页、脱页等印装质量问题,请与清华大学出版社出版部联系调换。联系电话:010-62770177 转 3103 产品编号:029571-01

前 言

PREFACE

《中国注册会计师执业准则》已于 2006 年 2 月 15 日由财政部发布,自 2007 年 1 月 1 日起在所有会计师事务所施行。新准则的最大变化在于要求注册会计师在审计过程中全面贯彻风险导向审计理念,以提高审计效果和效率。会计师事务所要把风险导向审计理念切实应用到审计实务中,就要重塑审计流程,建立一套适应风险导向审计要求的新审计理论与实践模式。为了适应高职高专审计实务、财务会计和会计与审计等专业师生教与学的需要,以及帮助广大会计师事务所和注册会计师全面贯彻执行好新准则体系,正值江苏省教育厅立项建设的精品教材——《审计实务》完成之际,作者在清华大学出版社的大力支持下编写了本书。

一、本书的编写原则

在编写本书时,力求体现以下几项原则:

一是注重理论与实践结合。本书以作者 10 多年的注册会计师执业经验,结合 20 多年的审计课程教学体会,以注册会计师从事中型制造业企业的审计实务为例,以《中国注册会计师执业准则 2006》为基准,以风险导向审计为主线,以审计循环的测试为重点,以审计工作底稿的编制为核心,阐述了审计最基本的实务操作技能方法。本书最大的特点是突出审计实务,注重动手能力的培养,实务部分尽可能贴近注册会计师的工作实际。作者设计了“案例导入”、“实务导入”、“相关阅读”和“实务模板”等栏目,帮助学生掌握实务操作方法。

二是注重体现风险导向审计理念。风险导向审计理念要求注册会计师在审计时以重大错报风险的识别、评估和应对作为审计工作的主线,并贯穿审计过程的始终。在安排本书的结构和内容时充分体现了这一原则,突出了风险评估程序的重要性,为注册会计师深入地了解被审单位及其环境,并进行更为细致的风险评估,提供了全面的指导。

三是注重贴近实务操作。与审计理论相比,本书更具可操作性。书中的很多模板可作为学生今后从事审计工作的基础,与实际操作中填写的工作底稿十分相似。

四是图表并茂。审计源于会计而高于会计。许多审计理论和程序运用时非常复杂、晦涩难懂,本书试图通过简明扼要的图表方式把新审计准则的理论和方法融于实际操作过程之中。

二、本书的结构

2008年度注册会计师全国统一考试大纲《审计》科目中增加了通过该科目考试应具备的基本技能的描述。审计科目要求考生掌握职业道德规范、业务准则（包括审计准则、审阅准则、其他鉴证业务准则和相关服务准则）和质量控制准则的基本知识，以及运用这些知识从事审计业务、审阅业务、其他鉴证业务和相关服务的基本技能。同时还应掌握企业会计准则的相关知识。

为证明考生具有相关的知识和技能，考生需能够熟悉并掌握：

(1) 审计环境，包括审计的起源和发展、注册会计师管理、职业道德规范、执业准则、法律责任等；

(2) 审计的基本概念，包括审计风险、重要性、审计证据、审计工作底稿等；

(3) 审计的流程，包括风险评估和应对等；

(4) 审计抽样原理和方法；

(5) 各业务循环的控制测试和实质性程序；

(6) 审计结果的报告和沟通；

(7) 从事审阅业务、其他鉴证业务和相关服务业务的基本原理。

基于此，本书分为七章，由三大部分组成。

第一部分——审计环境，由第一章组成。主要包括审计的起源和发展、注册会计师管理、职业道德规范、执业准则、法律责任等。

第二部分——审计流程与审计循环，由第二章至第六章组成。这一部分是基于风险导向审计理念的运用，也是本书的主体部分，贯穿了重大错报风险识别、评估和应对的审计工作主线，主要包括接受业务委托与计划审计工作实施风险评估程序、实施控制测试和实质性程序以及完成审计工作和编制审计报告四个部分；同时涉及审计风险、重要性、审计证据、审计工作底稿等基本概念；另外，重点叙述了各业务循环的控制测试和实质性程序中主要运用的分析程序、监盘、函证、截止测试和审计调整等注册会计师执业操作技能。

第三部分——简要介绍了注册会计师从事特殊目的审计业务、验资业务、审阅业务、其他鉴证业务和相关服务业务的基本知识和基本技能。

注册会计师“做”业务，是一个充满职业判断的过程，需要注册会计师不懈努力，本书无法也不可能穷尽所有注册会计师执业过程中的实务操作，因而不追求审计知识的系统性和完整性，而注重的是审计实务操作中的理念和引导，在贴近实务操作的基础上有一定的前瞻性，力图源于实践、高于实践并指导于实践。本书可作为审计实务、财务会计和会计与审计等专业的“审计”课程的教材，也可供会计师事务所的从业人员作为岗前培训教材，还可以作为参加注册会计师考试的辅助教材。

在写作过程中，本书得到了江苏经贸职业技术学院和江苏兴光会计师事务所的大力支持和帮助。丁美坤同志对全书进行了认真校对，值此本书出版之际，对他们的关心、支持和帮助表示诚挚的感谢。

王生根

2008年10月于南京·碧水云天

目 录

CONTENTS

第1章 风险导向审计环境	1
第一节 审计的起源与发展	1
案例导入 1-1 英国南海股份公司审计案例.....	1
一、西方 CPA 审计的起源与发展.....	2
案例导入 1-2 中国“四大”，一个职业诚信与专业的缩影.....	6
二、中国 CPA 审计的演进和发展.....	7
第二节 审计监督体系与中国注册会计师协会	9
实务导入 1-1 会计师事务所从业人员构成.....	9
一、审计监督体系.....	9
二、中国注册会计师协会.....	11
第三节 审计与鉴证	11
实务导入 1-2 鉴证业务的职业判断.....	11
一、审计准则.....	12
二、CPA 业务范围.....	12
三、鉴证业务基本概念.....	14
四、审计的概念.....	20
五、审计的类别.....	21
六、审计目标.....	22
实务模板 1-1 标准审计报告.....	22
七、审计方法.....	27
八、审计原则.....	28
第四节 职业道德与法律责任	30
案例导入 1-3 谁之责.....	30
一、职业道德.....	32
相关阅读 1-1 中国注册会计师执业准则对职业道德的相关规定.....	37

相关阅读 1-2 中国注册会计师执业准则中对独立性的要求	37
案例导入 1-4 事务所所长签不实报告获刑 1 年	38
二、CPA 法律责任的表现形式	39
三、CPA 承担法律责任的种类	39
四、CPA 如何避免法律诉讼	42
相关阅读 1-3 中国 CPA 执业准则中关于“注册会计师法律责任”的内容	42
第五节 风险导向审计流程	43
实务导入 1-3 小企业审计流程图	43
第 2 章 风险导向审计流程——接受业务委托与计划审计工作	45
第一节 接受业务委托	45
实务模板 2-1 审计业务约定书	45
一、计划审计工作与风险导向审计	48
二、审计业务约定书的定义和作用	50
实务模板 2-2 初步业务活动程序表	51
实务模板 2-3 业务承接评价表	52
相关阅读 2-1 会计师事务所以投标方式承接审计业务指导意见	56
第二节 计划审计工作	57
实务模板 2-4 总体审计策略	57
一、总体审计策略	60
二、具体审计计划	62
实务模板 2-5 具体审计计划模板（节选）	63
三、审计证据	64
四、审计抽样方法概述	69
五、质量控制——指导、监督与复核	79
六、审计工作底稿	82
实务导入 2-1 审计工作底稿的编制	82
七、与治理层和管理层的沟通	92
实务模板 2-6 与治理层的沟通函	93
第三节 重要性与审计风险	94
案例导入 2-1 重要性水平的确定	94
一、重要性	95
二、审计风险	103
第 3 章 风险导向审计流程——实施风险评估程序	109
第一节 风险评估的基本流程	109
实务导入 3-1 风险评估的基本流程图	109

一、审计风险准则概述	109
二、财务报表循环	110
第二节 风险评估程序、信息来源及项目组内部的讨论	113
一、风险评估程序	113
二、其他审计程序和信息来源	114
三、项目组内部的讨论	116
第三节 了解被审单位及其环境	117
一、了解被审单位及其环境的主要内容	117
二、行业状况、法律环境与监管环境以及其他外部因素	118
三、被审单位的性质	119
四、被审单位对会计政策的选择和运用	120
五、被审单位的目标、战略以及相关经营风险	121
六、被审单位财务业绩的衡量和评价	122
第四节 了解被审单位的内控	123
实务导入 3-2 了解采购与付款循环的内控	123
一、内控的含义和要素	129
二、与审计相关的控制	130
三、对内控了解的深度	131
四、内控的人工成分和自动化成分	131
五、内控的局限性	131
六、内控的重要基础——控制环境	133
七、内控的重要环节——被审单位的风险评估过程	137
八、内控的重要条件——信息系统与沟通	138
九、内控的重要手段——控制活动	140
十、内控的重要保证——对控制的监督	142
十一、在整体层面对内控了解和评估	143
案例导入 3-1 中航油事件	143
十二、在业务流程层面了解内控	145
相关阅读 3-1 《中国注册会计师执业准则指南（2007 年修订）》	146
第五节 评估重大错报风险	146
实务导入 3-3 风险评估	146
一、评估重大错报风险流程图	148
二、识别和评估财务报表层次和认定层次的重大错报风险	149
三、需要特别考虑的重大错报风险	153
四、仅通过实质性程序无法应对的重大错报风险	156
五、对风险评估的修正	156

第4章 风险导向审计流程——实施控制测试和实质性程序	158
第一节 针对财务报表层次重大错报风险的总体应对措施	158
一、财务报表层次重大错报风险的总体应对措施.....	158
二、增加审计程序不可预见性的方法.....	159
三、总体应对措施对拟实施进一步审计程序的总体方案的影响.....	160
四、针对评估的舞弊导致的财务报表层次重大错报风险的总体应对措施.....	161
第二节 针对认定层次重大错报风险的进一步审计程序	162
案例导入 4-1 针对舞弊导致的认定层次重大错报风险所采取的具体	
应对措施示例	162
一、进一步审计程序的含义和要求.....	164
二、进一步审计程序的性质.....	165
三、进一步审计程序的时间.....	166
四、进一步审计程序的范围.....	168
五、针对舞弊导致的认定层次的重大错报风险实施的审计程序.....	169
第三节 控制测试	169
实务导入 4-1 非统计抽样在控制测试中应用示例	169
实务导入 4-2 了解内控与控制测试	173
一、控制测试的含义和要求.....	178
二、控制测试的性质.....	180
三、控制测试的时间.....	182
四、控制测试的范围.....	185
案例导入 4-2 审计抽样在控制测试中的应用	187
相关阅读 4-1 《财务报表审计工作底稿编制指南》	197
第四节 实质性程序	197
实务导入 4-3 进一步审计程序示例	197
一、实质性程序的含义和要求.....	200
二、实质性程序的性质.....	202
三、实质性程序的时间.....	203
四、实质性程序的范围.....	204
案例导入 4-3 审计抽样在实质性程序中的运用	205
第5章 风险导向审计循环	223
第一节 审计循环的特性	223
实务导入 5-1 在业务流程层面了解各业务循环的主要业务活动	223
一、审计循环所涉及的主要凭证与会计记录.....	224
二、各审计循环所涉及的主要业务活动.....	225
第二节 审计循环的控制测试概述	226
实务导入 5-2 采购与付款循环控制测试	227

实务模板 5-1 销售与收款循环控制测试过程	235
第三节 审计循环的实质性程序概述	237
实务导入 5-3 编制库存现金监盘表	238
实务导入 5-4 编制计划实施的实质性程序	240
一、销售与收款循环主要项目实质性程序	241
二、采购与付款循环主要项目实质性程序	246
三、存货与仓储循环主要项目实质性程序	251
四、筹资与投资循环主要项目实质性程序	256
五、货币资金主要项目实质性程序	260
相关阅读 5-1 《财务报表审计工作底稿编制指南》	263
第四节 审计循环主要审计技能之函证	263
实务导入 5-5 函证技能的运用	263
一、函证的含义及总体要求	267
二、函证决策	267
三、询证函的设计	272
四、函证的实施与评价	274
相关阅读 5-2 函证决策流程图	277
第五节 审计循环主要审计技能之存货监盘	277
实务导入 5-6 存货监盘计划	277
一、存货监盘的含义	278
二、存货监盘计划	279
实务模板 5-2 存货监盘程序	282
三、存货监盘结果对审计报告的影响	288
四、库存现金和存货监盘程序对比	288
第六节 审计循环主要审计技能之实质性分析程序	289
实务导入 5-7 实质性分析程序的运用	289
一、实质性分析程序概述	292
二、分析程序的性质	292
三、CPA 对财务报表项目可能实施的分析程序	294
第七节 审计循环主要审计技能之截止测试	298
实务模板 5-3 存货入库截止测试	298
一、截止测试的概念	299
二、销售的截止测试	300
三、存货的截止测试	301
四、其他项目的截止测试	303
第八节 审计循环主要审计技能之审计调整	303
实务导入 5-8 编制审计调整分录	303
一、审计调整	306

实务模板 5-4 账项调整分录汇总表	309
实务模板 5-5 未更正错报汇总表	310
二、重分类调整与列报调整	311
实务模板 5-6 重分类调整分录汇总表	313
实务模板 5-7 列报调整	314
三、试算平衡调整	315
案例导入 5-1 年度财务报表审计	316
第 6 章 风险导向审计流程——完成审计工作与审计报告	329
第一节 期初余额审计	329
实务导入 6-1 期初余额审计	329
一、期初余额的含义	329
二、期初余额的审计目标	330
三、期初余额的审计程序	331
四、期初余额对审计报告的影响	332
第二节 比较数据审计	336
一、比较数据的含义	336
二、CPA 的责任	338
三、比较数据报告	340
四、对新任 CPA 的补充要求	344
第三节 期后事项审计	345
一、期后事项的种类	345
二、截至审计报告日发生的期后事项	349
实务模板 6-1 期后事项的审计工作底稿	349
三、截至财务报表报出日前发生的期后事项	351
四、财务报表报出日后发现的事实	352
第四节 含有已审计财务报表的文件中的其他信息	354
一、其他信息	354
二、重大不一致	355
三、对事实的重大错报	356
四、审计报告日后获取的其他信息	356
第五节 或有事项审计	357
一、或有事项的含义	357
二、或有事项的审计	360
实务模板 6-2 或有事项的审计	360
第六节 持续经营审计	361
实务导入 6-2 持续经营审计报告	361
一、管理层的责任和 CPA 的责任	363

二、计划审计工作与实施风险评估程序	363
三、评价管理层对持续经营能力作出的评估	365
四、超出管理层评估期间的事项或情况	366
五、进一步审计程序	366
六、审计结论与报告	367
第七节 现金流量表审计	369
一、审计目标	369
二、审计程序	369
第八节 获取管理层声明	370
一、管理层对财务报表责任的认可	370
二、将管理层声明作为审计证据	370
三、对管理层声明的记录	371
四、管理层拒绝提供声明时的措施	373
第九节 终结审计与审计报告	373
实务模板 6-3 业务完成审计工作核对表	373
一、编制审计差异调整表和编制试算平衡表	374
二、对财务报表总体合理性实施分析程序	374
三、评价审计结果	375
四、与治理层沟通	376
五、完成质量控制复核	377
实务模板 6-4 业务执行复核工作核对表	378
第十节 审计报告	380
案例导入 6-1 审计报告的编制	380
一、审计报告概述	384
二、审计意见的形成和审计报告的类型	385
三、审计报告的基本内容	387
四、非标准审计报告	388
相关阅读 6-1 《中国注册会计师执业准则指南（2007年修订）》	394
第7章 特殊审计领域、审阅业务和其他鉴证业务和相关服务业务	395
第一节 特殊审计领域	395
案例导入 7-1 验资报告的编制	395
一、对特殊目的审计业务出具审计报告	397
二、验资	401
相关阅读 7-1 《中国注册会计师执业准则指南（2007年修订）》	410
第二节 审阅业务和其他鉴证业务	410
实务导入 7-1 审阅报告	410
一、财务报表审阅	412

二、预测性财务信息审核	413
三、内控鉴证	413
实务模板 7-1 带说明段的无保留意见鉴证报告	414
第三节 相关服务业务	415
一、执行商定程序	415
二、商定程序与代编业务的区别	417
三、代编财务信息	418
实务模板 7-2 代编业务报告	422
相关阅读 7-2 《中国注册会计师执业准则指南（2007 年修订）》	423
参考文献	424

风险导向审计环境

第一节 审计的起源与发展

案例导入 1-1 英国南海股份公司审计案例¹

【资料】

英国“南海公司”始创于1710年，主要从事海外贸易业务。公司经营10年，业绩极其一般。1719年至1720年之间，该公司趁股份投机热在英国方兴未艾之际，发行巨额股票，同时公司董事对外散布公司利好消息，致使公众对股价上扬增强了信心，带动了公司股价上升。1719年，南海公司每股股价114英镑，到1720年3月每股股价升至300英镑，1721年7月公司股票价格飙升至1050英镑，公司老板决定以高于面值数倍的价格发行新股。一时间南海公司股价扶摇直上，一场股票投机浪潮席卷全国。

一些经济学家已意识到这种投机行为将给国家经济带来了严重危害，呼吁政府尽快采取措施。英国议会为制止国内“泡沫公司”的膨胀，于1720年6月通过了《泡沫公司取缔法》，一些公司随之被解散。许多投资者开始清醒，并抛售手中所持有股票。股票投资热的降温，致使南海公司股价一路下滑，到1720年12月南海公司股价跌至124英镑。是年底，英国政府对南海公司资产进行清理，发现其实际资本所剩无几。而后，南海公司宣布破产。

南海公司破产，犹如晴天霹雳，震惊了公司投资人和债权人。数以万计的股东及债权人蒙受损失，当证实了百万英镑的损失落在自己头上时，纷纷向英国议会提出了严惩欺诈者并给予赔偿损失的要求。英国议会面对舆论压力，为平息“南海公司”破产引发的风波，于1720年9月成立了由13人组成的特别委员会，秘密查证“南海公司”破产事件。在查证过程中，由于涉及许多财务问题及会计记录，特别委员会特邀一位精通会计实务的会计师，此人名叫查尔斯·斯内尔。它原为一所名为彻斯特·莱恩的学校的教师，教授书法及会计。查尔斯通过对南海公司账目的查询、审核，于1721年提交了一份《伦敦市彻斯特·莱恩学校的书法大师兼会计师对素布里奇商社的会计账簿进行检查的意见》，指出南海公司的财务报告存在着严重的舞弊行为、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。

议会根据这份查账报告，将南海公司董事之一的雅各希·布伦特及他的合伙人的不动产全部予以没收。其中一位叫乔治·卡斯韦尔的爵士，被关进了著名的伦敦塔监狱。而且

¹ 近代民间审计的诞生：英国捷足先登（文硕）.www.chinaacc.com

在通过的《泡沫公司取缔法》中，对公司的成立进行了严格的限制，只有取得国王的御笔签字，才能得到公司的营业执照。事实上，股份公司的形式基本上名存实亡。

直到 1828 年，英国政府在充分认识到股份有限公司利弊的基础上，通过设立民间审计的方式，将股份公司中因所有权与经营权分离所产生的不足，予以制约，才完善了这一现代化的企业制度。据此，英国政府撤销了《泡沫公司取缔法》，重新恢复了股份公司这一现代企业制度。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，英国议会于 1844 年颁布了《公司法》，规定股东公司必须设置一名以上的监事来审查会计账簿和报表，并将审查结果报告给股东。1856 年，又对《公司法》进行了修订，规定股份公司可以从外部聘请会计师办理审计业务。该法案使公司有聘请外部注册会计师（Certified Public Accountants, CPA）的选择权，其间，英国政府对一批独立会计师进行了资格确认，从而有力地促进了独立会计师的发展。

【案例分析】

(1) 英国南海公司的舞弊案件对世界独立审计有着里程碑式的影响。由于会计师查尔斯·斯内尔是世界上第一位独立审计人员，他所审计的“南海公司”舞弊案又是世界上第一例较为正规的独立审计案件，因此，该案件对于 CPA 行业来讲，不论是在理论研究方面，还是在审计实践方面，都产生了极其重大的影响。

(2) 英国南海公司的舞弊案件又揭示了 CPA 的职业天性就是应以独立第三者的身份，站在客观、公正的立场，通过对账、证、表等会计资料的审查，来平衡财产所有者与经营者之间的经济责任关系，揭示重大错弊行为。这说明 CPA 行业在促进经济发展、稳定社会经济秩序方面将起到至关重要的作用；同时，这也决定了它从诞生的那一天起便担负着面向社会公众的责任，决定了它是一门责任重大的职业。

一、西方 CPA 审计的起源与发展

(一) CPA 审计的起源

从导入案例中可见，审计的产生离不开特定的审计环境。所谓审计环境，是指与审计的产生、形成和发展密切相关，并决定着审计思想、审计理论、审计实务以及审计发展水平的客观历史条件和因素的总和。审计环境包括政治环境、经济环境、法律环境、社会环境、会计环境、科学技术环境等几个方面。从人类社会发展的历史趋势看，审计环境总是朝着进步的方向发展、变化，从而促进审计在各个方面的发展和完善，并推动审计思想及审计行为向更高的阶段发展。

审计是因授权管理经济活动的需要而产生，受托经济责任关系才是审计产生的真正基础。受托责任关系如表 1-1 所示。

表 1-1 受托责任关系

组织或机构	委托人	受托人
政府	全体人民	各级政府管理部门
公司整体	股东	管理层
公司内部	最高管理层	下级管理层

关于审计三方关系如图 1-1 所示。

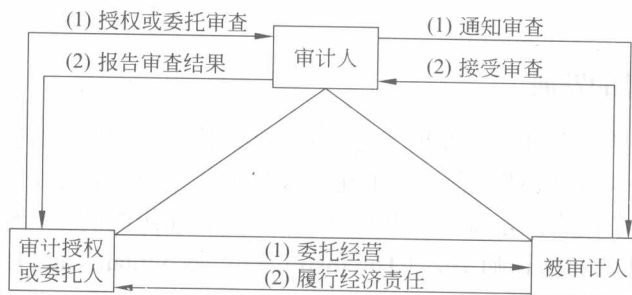


图 1-1 审计三方关系

最后，公司所有者和经营者的权利义务关系如图 1-2 所示。

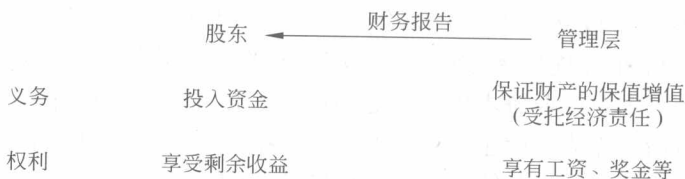


图 1-2 所有者和经营者的权利义务关系

审计产生源于生产力的发展、两权分离、经济责任关系深化，基于经济监督的需要。审计起源于官厅审计，经过漫长的发展，才逐渐深入民间，形成民间审计。后来，为加强企业内部管理，提高经济效益，出现了内部审计。

CPA 审计起源于意大利合伙企业制度，形成于英国股份制企业制度，发展和完善于美国发达的资本市场，是伴随着商品经济的发展而产生和发展起来的。

独立审计起源于 16 世纪的意大利。当时，威尼斯城的航海贸易日益发达并出现了早期的合伙企业。在合伙企业中，通常只有少数几人充当执行合伙人，负责企业的经营管理，其他合伙人则只出资而不参加经营管理。非执行合伙人需要了解合伙企业的经营情况和经营成果，执行合伙人也希望能证实自己经营管理的能力与效率，因此双方都希望能从外部聘请独立的会计专业人员来担任查账和监督工作。这些会计专业人员所进行的查账与监督，可以被看做是独立审计的萌芽和序曲。

（二）CPA 审计的形成

独立审计真正产生并初步形成制度的历史进程是在英国完成的。18 世纪下半叶，资本主义工业革命开始以后，英国的生产社会化程度大大提高，特别是股份公司兴起以后，企业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。同时，也隐含着经营管理人员为牟取私利而损害所有者利益的风险。会计报表作为沟通公司内部和外部信息的桥梁，急需由财产所有者和经营者以外的专业人士来加以鉴证。1720 年，英国爆发了南海公司破产事件，公司股东和债权人遭受了巨大经济损失。会计师查尔斯·斯内尔受议会聘请对南海公司会计账目进行了检查，并以“会计师”的名义出具了一份“查账报告书”，指出南海公司的财务报告存在着严重的舞弊行为，这标志着 CPA 的正式诞生。1853 年，爱丁堡会计师协会在苏格兰成立，标志着独立审计职业的诞生。1862 年，

对有限责任公司进行年度会计报表审计成为独立会计师的法定要求，从而进一步明确了独立会计师的法律地位。

（三）CPA 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 CPA 审计得到了迅速发展，它对 CPA 职业在全球的迅速发展发挥了重要作用。

在美国，南北战争结束后出现了一些民间会计组织，如纽约的会计学会。该学会在 1882 年刚成立时称为会计师和簿记师协会（The Institute of Accountants and Book Keepers），为会计人员提供教育等服务。当时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 CPA 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 CPA 队伍。1887 年，美国公共会计师协会（The American Association of Public Accountants）成立，1916 年该会改组为美国 CPA 协会，后来成为世界上最大的 CPA 职业团体。CPA 审计逐步渗透到社会经济领域的不同层面。更为重要的是，在 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信用的资产负债表审计，即美国式 CPA 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 CPA 审计的主要特点是：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检查，判断企业信用状况；审计方法从详细审计初步转向抽样审计；审计报告使用人除企业股东外，扩大到了债权人。

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，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，在证券交易所上市的企业会计报表必须接受 CPA 审计，向社会公众公布 CPA 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，CPA 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审计意见，以确定会计报表的可信性，查错防弊转为次要目的；审计的范围已扩大到测试相关的内部控制（以下简称内控），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；CPA 资格考试制度广泛推行，CPA 专业素质普遍提高。

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 CPA 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 年代末合并为“六大”，之后又合并成为“五大”。2001 年，美国出现了安然公司会计造假丑闻。安然公司在清盘时，不得不对其编造的会计报表进行修正，将近 3 年来的利润额削减 20%，约 5.86 亿美元。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。作为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，