

AUDITING



高等学校会计学专业系列教材

审计学

朱锦余 主编



高等教育出版社
HIGHER EDUCATION PRESS

 高等学校会计学专业系列教材

审计学

朱锦余 主编



高等教育出版社
HIGHER EDUCATION PRESS

图书在版编目(CIP)数据

审计学/朱锦余主编, —北京:高等教育出版社,
2006.7

(高等学校会计学专业系列教材)

ISBN 7—04—019542—9

I. 审... II. 朱... III. 审计学—高等学校—教材
IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2006)第 079666 号

策划编辑 刘自挥 责任编辑 刘自挥 封面设计 吴昊 责任印制 潘文瑞

出版发行	高等教育出版社	购书热线	010—58581118
社 址	北京市西城区德外大街 4 号		021—56964871
邮政编码	100011	免费咨询	800—810—0598
总 机	010—58581000	网 址	http://www.hep.edu.cn
传 真	021—56965341		http://www.hep.com.cn
			http://www.hepsh.com
经 销	蓝色畅想图书发行有限公司	网上订购	http://www.landracom.com
排版校对	南京展望文化发展有限公司		http://www.landracom.cn
印 刷	宜兴德胜印刷有限公司	畅想教育	http://www.widedu.com
开 本	787×960 1/16	版 次	2006 年 7 月第 1 版
印 张	26.00	印 次	2006 年 7 月第 1 次
字 数	533 000	定 价	34.60 元

本书如有缺页、倒页、脱页等质量问题,请在所购图书销售部门联系调换。

版权所有 侵权必究

物料号 19542—00



前言

本教材为大学本科会计学专业“审计学”课程而编写,主要以独立审计为主线,讲解审计基本理论和财务报表审计实务,同时兼顾政府(国家)审计和企业内部审计。在编写过程中,我们力求做到:

内容新颖。一是体现了审计理论与实务,尤其是审计法规和审计准则的最新发展。将最新修订的审计法和与国际审计准则相趋同的审计准则的内容全部体现在教材中。二是在审计实务中,真正贯穿风险审计导向的审计模式,使读者了解每一业务循环的重大错报风险、内部控制要点及其测试方法、主要账户的分析程序和实质性测试方法。

体系复合。以注册会计师审计为主,兼及政府审计和内部审计。

理论与实务密切结合。注意理论分析与审计实务的结合,以上市公司年度财务报表审计为例,说明审计理论与方法在实务中的具体运用。

注重可读性和实用性。一是以六章的大篇幅详细讲解财务报表审计实务;二是财务报表审计以业务循环为主线展开,并重点介绍各循环主要账户审计;三是列出每一业务循环的重大错报风险;四是以内部控制问卷调查表形式列示各业务循环内部控制要点及其相关的测试方法;五是列示各账户审计的明细表参考格式和内容,具有很强的可操作性,并便于实施分析程序;六是以基本相同的审计程序讲解对各账户的审计,便于学习、记忆与比较。

本教材以大学本科会计学专业学生为主,兼顾会计学专科学学生所需,同时也可成为注册会计师、内部审计师、政府审计师的重要参考书。



本教材由财政部首期全国会计学术带头人后备人才、会计学博士、云南省中青年学术技术带头人后备人才、云南财经大学会计学院副院长朱锦余教授担任主编,并执笔第1、2、6、9、10、11、12、16至18章;第3、4、5、8、20章由天津财经大学会计学教授沈征博士执笔;第7、13、14章由云南财经大学会计学院杨静老师执笔;第15、19章由内蒙古财经学院会计学教授赵丽芳博士执笔。朱锦余对全部内容进行了审阅并提出修改意见以及最后总纂、定稿。由于我们的经验及其他条件限制,书中疏漏和不妥之处在所难免,敬请各位专家与读者批评指正,以便修改完善。

作者

2006年5月于昆明盘龙江畔

郑 重 声 明

高等教育出版社依法对本书享有专有出版权。任何未经许可的复制、销售行为均违反《中华人民共和国著作权法》，其行为人将承担相应的民事责任和行政责任，构成犯罪的，将被依法追究刑事责任。为了维护市场秩序，保护读者的合法权益，避免读者误用盗版书造成不良后果，我社将配合行政执法部门和司法机关对违法犯罪的单位和个人给予严厉打击。社会各界人士如发现上述侵权行为，希望及时举报，本社将奖励举报有功人员。

反盗版举报电话：(010)58581897/58581896/58581879

传 真：(010)82086060

E - mail：dd@hep. com. cn

通信地址：北京市西城区德外大街 4 号

高等教育出版社打击盗版办公室

邮 编：100011

购书请拨打电话：(010)58581118

目 录

第1章 绪 论	1
第一节 审计的产生与发展	1
第二节 审计的定义与分类	10
第三节 审计的对象与职能	13
第四节 审计过程概述	15
复习思考题	17
第2章 审计组织与审计职业规范体系	18
第一节 审计组织体系	18
第二节 审计职业规范体系	29
复习思考题	42
第3章 审计职业道德规范与法律责任	43
第一节 职业道德规范	43
第二节 法律责任	52
复习思考题	63
案例分析题	64
第4章 审计重要性与审计风险	66
第一节 审计重要性	66
第二节 审计风险	72
复习思考题	79
案例分析题	80
第5章 审计目标与审计计划	82
第一节 审计目标	82

第二节 审计计划	91
复习思考题	97
案例分析题	98
第6章 审计证据与审计工作底稿	99
第一节 审计证据	99
第二节 审计工作底稿	114
复习思考题	119
第7章 内部控制及其评审	121
第一节 内部控制概述	121
第二节 内部控制评审	130
第三节 管理建议书	140
复习思考题	143
案例分析题	144
第8章 审计抽样	145
第一节 概述	145
第二节 统计抽样方法	154
第三节 判断抽样方法	163
复习思考题	164
案例分析题	165
第9章 销售与收款循环审计	167
第一节 财务报表审计概述	167
第二节 销售与收款循环概述	170
第三节 相关内部控制及其控制测试	173
第四节 相关账户的实质性测试	180
复习思考题	194
第10章 采购与付款循环审计	195
第一节 概述	195
第二节 主要账户实质性测试	201
复习思考题	207
第11章 员工服务、生产与仓储循环审计	209
第一节 概述	209
第二节 相关账户的实质性测试	219
复习思考题	229

第 12 章 筹资循环审计	230
第一节 概述	230
第二节 主要账户的实质性测试	236
复习思考题	245
第 13 章 投资循环审计	246
第一节 概述	246
第二节 投资循环主要账户实质性测试	252
复习思考题	264
案例分析题	264
第 14 章 现金收支循环审计	266
第一节 概述	266
第二节 现金收支循环主要账户实质性测试	270
复习思考题	280
案例分析题	280
第 15 章 特殊项目审计与终结审计	282
第一节 特殊项目审计	282
第二节 结束外勤审计工作	298
第三节 审计差异的总结与评价	302
复习思考题	303
第 16 章 审计报告	304
第一节 审计报告的定义与作用	304
第二节 审计报告的分类及基本结构	305
第三节 注册会计师财务报表审计报告	308
复习思考题	317
第 17 章 政府审计	319
第一节 我国政府审计准则	319
第二节 财政收支审计	322
第三节 财务收支审计	324
第四节 领导干部经济责任审计	329
第五节 政府绩效审计	335
第六节 审计结果公告	337
复习思考题	342

第 18 章 内部审计	343
第一节 概述	343
第二节 我国内部审计准则	345
第三节 经营审计	349
第四节 管理审计	352
第五节 风险管理审计	354
复习思考题	359
第 19 章 注册会计师的其他主要业务	360
第一节 财务报表审阅	360
第二节 内部控制审核	365
第三节 验资	370
第四节 预测性财务信息的审核	376
第五节 对财务信息执行商定程序	382
复习思考题	386
第 20 章 计算机审计	387
第一节 概述	387
第二节 计算机会计信息系统的内部控制	391
第三节 计算机会计信息系统的审计技术和方法	394
第四节 计算机辅助审计技术	399
复习思考题	403
案例分析题	403
主要参考文献	405
教学课件索取单	

第 1 章

绪 论

在我国,“审计”(audit)一词最早见于宋代,距今有一千多年的历史,但审计作为一种经济监督活动,是社会经济发展到一定阶段的产物,距今已有几千年的历史,只不过称谓不同而已。我国古代就有“听”、“考”、“勾”、“比”、“磨堪”、“都察”等表示审计活动的名词。本章先对审计的产生与发展作一番巡礼并总结其动因,再对审计的定义、分类、职能、对象进行介绍,最后概述审计过程。

第一节 审计的产生与发展

一、我国审计产生与发展概况^①

(一) 我国奴隶社会时期的审计制度——官厅(政府)审计的萌芽时期

在夏朝,财政监督已在官厅中出现。在商代,国家管理机构和官

^① 本部分编写所涉及的史料主要参考了肖清益、谭建之著:《中国审计史纲要》,中国审计出版社 1990 年版。

员设置初具规模,但职权分工不太明确,有关审计方面的活动还缺乏明确的文字记载。根据当时社会经济和国家政权建设,结合后世审计状况推断,商代可能是我国审计的初步萌芽时期。

西周的审计制度在我国乃至在世界审计发展史中都具有重要地位,有着极其深远的影响。据《周礼》记载,当时的审计由冢宰总抓大事,司会和宰夫进行具体工作。冢宰命令各官府于年终正确处理其所治文书,接受汇报,经审查后报告于周王,以决定对百官的升迁或罢黜;司会以所执书契版图的副本为依据,进行交叉考核,了解各地情况,报告国王和冢宰决定奖励或处罚;宰夫则按照朝政,考核百官府郡都县的政绩,根据治朝之法报请冢宰加以诛罚或奖赏。司会是冢宰的属官,其监督工作相当于现在的内部稽核。宰夫的监督工作相当于现在的外部监督,其职掌的出现,不但是我国政府(国家)审计的起源,而且对后世审计组织的建制与发展产生了深刻影响,其后审计机构的建立和审计官员的出现均与宰夫的职掌有密切联系。

在春秋时期,则建立了“复计著”的报告制度,即由乡到什、伍等各级官吏要逐级定期向上级报告工作,上级对下级进行审核考查。在《管子》中还提出了“明法审数”的主张,被誉为我国乃至世界上最古老的审计原则。

(二) 我国封建社会时期的审计制度——官厅审计的形成与缓慢发展时期

战国时期推行上计制度。这是一种定期报表审核制度,即各级官吏定期(年终)将其管辖的财政收支和人口、垦田、盗贼、狱讼等情况报告中央,经审查后,视各级官吏政绩的优劣给予升降奖惩。上计的内容,虽然涉及政治功过的考核,但其侧重点是各地的年度财政收支情况。

秦朝推行御史监察制度。秦朝进一步发展和完善了上计制度,还制定了明确具体的法规制度,并首创了由御史大夫主持上计工作的制度,即由御史大夫行使监察职权,对上计报告进行审查与考核,并将查核结果报告皇帝,以决定奖惩。御史大夫是直接辅佐皇帝,行使对国家政治、经济监察大权的高官。

汉代继续推行御史监察制度,同时在地方设置侍御史官职,负责地方财政收支的监察,并出现了上计簿、上计会议等比较科学的制度,还颁布上计律,首次将上计制度上升到法律高度,以法律作为保证,从而将审计监督用法律的形式固定下来。

隋朝除继续推行秦汉以来的御史监察制度以外,还推行比部制度,对官吏经济责任的履行情况进行审计。比部是一个专业审计机关,它归属刑部直接领导,从而兼具司法和行政监督的性质,其审计监察的内容主要是各级财政官吏所经管的财政收支活动的数量情况。

唐代发展了隋朝的比部制度,审计权限更加独立,范围更加广泛,并加强了与司法的联系。此外,还设立了全国最高监察机关御史台。御史台对国家财计的监察与比部的审计,既有分工,又有配合。比部勾覆若发现一般性违法行为,即由刑部依法直接处置;若发现贪污盗窃等重大事项,则由比部勾覆后,移交御史台核证上奏弹劾,然后法办。唐代还制定了考

核审计人员的标准,“明于堪复,稽失无隐,为勾检之最”。即比部官员既要充分、公正地揭露错误与弊端,又要自身公正无私、刚直不阿,不得因私隐匿事实真相。

宋代初年,没有设立独立的审计机构,导致财计混乱,贪污盗窃、隐昧侵欺泛滥。宋太宗淳化三年(公元992年),专门设置审计院,并将审计机构归属于比部,恢复唐代财审分立制度,专门审查财政收支情况。

元代仍然仿效唐制,设御史台为最高监察机关,从中央到地方有一套较完善的监察审计制度,其审计内容包括赋税、劳役征收、会计核算、工程营造支出等。此外,废除比部,审计工作归户部管辖,由户部审计科对中央各部门、地方各官府所呈送的上计报告进行审计。

明朝推行都察院审计制度。都察院的职责之一就是对官吏经济责任履行情况进行审计,揭露与弹劾贪官污吏,对受贿索贿、贪赃枉法、虚报冒领等败坏官吏、违犯官纪的官吏给予严厉惩处。明朝还继承了唐宋上计制度的成规,但由户部对上计报告进行审核。

清代仍设都察院,下设十五道监察御史,出现了单一的审计机构,主要负责对中央和地方财政的收支活动和其他方面进行审计,采用稽查账簿为主,结合监察御史巡察的方式,对各部门、各级地方政府的财政会计账簿逐级进行审计。

(三) 中华民国时期的审计制度——现代审计制度形成时期

民国时期,国民政府重视审计制度建设。如民国元年(1912年)由大总统批准施行《审计处暂行章程》,对于审查收支、国库、国债、工程与买卖借贷等作出了规定。又如在1929年10月公布了《审计部组织法》,规定审计部直属国民政府监察院,监督财政预算执行、核定收支命令、审核财政决算、稽查财政收支上的不法或不忠行为。但由于长期军阀割据、战乱动荡、政治腐败,审计部的上述职能一直未能认真执行。

在这一时期,中国共产党领导的新民主主义革命政府也十分重视审计工作。如1931年11月,在中央机关以外,设立审计委员会,审计国家岁入岁出,监督国家预算执行。在抗日战争时期,也设立各级审计机关,部队也设有审计机构,监察财政财务收支及管理事项。在解放战争时期,各解放区也设立了相应的审计机构,负责审核财政收支和财政干部忠于职守的情况。

清末民初,中国民族资本主义有了一定发展,又有一大批沐浴了欧风美雨、掌握了近代经济管理方法的优秀知识分子,因而自由职业会计师职业终于诞生于民国。民国七年(公元1918年)6月,中国银行总司账谢霖先生向北京政府农商部和财政部呈请开办会计师事务所。同年7月16日两部批准谢霖会计师事务所承揽业务广告。同年9月7日,北京政府农商部颁布《会计师暂行章程》10条,谢霖先生领到了中国第一号会计师证书,其创办的中国第一家会计师事务所(以下简称“事务所”)——正则会计师事务所也获批准成立,标志着我国民间审计的诞生。1930年1月25日,国民政府立法院颁布了《会计师条例》25条,第一次以立法形式正式确立了会计师职业的法律地位。1945年6月30日,颁布了《会计师法》。截至1947年8月,共有注册会计师1583人。

会计师事务所主要集中在上海、天津、广州等沿海城市,其主要业务是为企业设计会计制度、代理申报纳税、培训会计人才和其他会计咨询服务。

(四) 新中国时期的审计制度——现代审计重建与蓬勃发展时期

1. 现代政府审计制度的恢复和发展

新中国成立至 20 世纪 70 年代末,我国全面学习苏联,实行财政与审计合一制度,不设独立审计机构。1982 年 12 月通过的《中华人民共和国宪法》(以下简称《宪法》)规定,我国在国务院和县级以上各级人民政府设立审计机关,对国务院各部门和地方各级政府的财政收支,对国家财政金融机构和企事业单位的财务收支进行审计监督。1983 年 9 月 15 日,国务院成立审计署,各地成立审计机关,标志着我国现代审计制度的重建。1985 年 8 月 29 日,国务院颁布了《关于审计工作的暂行规定》,明确了审计机关的职权与任务。1988 年 10 月 21 日,国务院颁布了《中华人民共和国审计条例》。1994 年 8 月 31 日通过了《中华人民共和国审计法》(以下简称《审计法》),对我国审计监督的原则、审计机关和审计人员、审计机关职责与权限、审计程序、法律责任等方面的内容进行了明确规定,并从 1995 年 1 月 1 日起执行。《审计法》的颁布实施,为审计机关依法履行审计监督职责提供了法律保障,保证了审计监督的连续性与稳定性,构造了与社会主义市场经济体制相适应的审计监督法律框架;将我国审计监督纳入了法律运行的快车道,标志着我国审计法律规范体系日趋成熟,是我国审计法制建设的一个重要里程碑。《审计法》的颁布实施,标志着我国政府(国家)审计现代化走向成熟。2006 年 2 月 28 日第十届全国人民代表大会常务委员会第二十次会议又通过了《关于修改〈审计法〉的决定》。

2. 现代民间审计制度的恢复和发展

1956 年,我国完成对生产资料私有制的社会主义改造,计划经济体制的确立,注册会计师(certified public accountants, CPA)失去了职业基础,民间审计随之消失。1978 年实行经济体制改革后,多种经济成分并存的局面开始出现,民间审计土壤又复肥沃。1980 年 9 月,甘肃成立了兰州会计事务公司,开展民间审计与咨询服务业务。同年 12 月 23 日,财政部发布了《关于成立会计顾问处的暂行规定》,规定了注册会计师资格、工作规程、业务范围等,是我国恢复和重建注册会计师制度的第一步。1981 年 1 月 1 日,上海会计师事务所(1998 年改制为上海上会会计师事务所)成立。随后,全国一些大中城市相继成立了会计师事务所,开展民间审计与会计咨询服务业务。1986 年 7 月,国务院发布了《中华人民共和国注册会计师条例》,规定了注册会计师审计的原则、考试与注册、业务范围、工作规则、会计师事务所等内容。1989 年 11 月,中国注册会计师协会(Chinese Institute of Certified Public Accountants, CICPA)成立,并着手制定注册会计师执业规则。1993 年 10 月颁布了《中华人民共和国注册会计师法》(以下简称《注册会计师法》),并从 1994 年 1 月 1 日起执行。1995 年 12 月,财政部开始发布《中国注册会计师独立审计准则》(下文简称“《独立审计准则》”),并自 1996 年 1 月 1

日起实施。《注册会计师法》和《独立审计准则》的颁布实施,标志着我国民间审计走向了法制化、规范化建设的快车道,也标志着我国现代民间审计走向了成熟。下面以注册会计师行业发展中的重大事件为依据,将其大致分为五个阶段,见表1-1。2006年2月15日,CICPA发布了新修订和制定的与国际审计准则全面趋同的审计准则,标志着我国注册会计师审计准则全面实现了国际化。

表1-1 新中国注册会计师行业发展的主要阶段及其特征

项 目	起步阶段	创业阶段	快速发展阶段	“脱钩改制” ^① 阶段	规范发展阶段
大致时间范围	1981—1989年	1990—1993年	1994—1997年	1998—2000年	2001年—至今
标志性事件	1981年1月1日,第一家会计师事务所——上海会计师事务所(1998年改制为上海上会会计师事务所)成立	1989年11月,中国注册会计师协会成立	1993年10月,《注册会计师法》颁布,并自1994年1月1日起执行	1998年初,财政部下发了若干关于事务所“脱钩改制”方面的规定,要求事务所进行“脱钩改制”	至2000年,全国会计师事务所“脱钩改制”全部完成,使注册会计师行业成为真正意义上的中介行业
主要业务领域	外商投资企业	初步拓展到国内中小型企业事业单位	涉足除国有大中型企业之外的国内企事业单位	拓展到包括国有大中型企业在内的所有国内企事业单位	少数事务所开始了跨国执业
主要业务类型	查账验证和会计咨询服务	以查账验证和会计咨询服务为主,涉足验资和企业改组改制业务等	查账验证、验资、企业改组改制、会计咨询服务、资产评估、税务代理等业务	全面开展了财务报表审计、验资、企业改组改制、资产评估、税务代理、工程竣工决算审核、司法会计鉴定、会计咨询、会计培训服务等业务	全面开展了财务报表审计、验资、企业改组改制、资产评估、税务代理、工程竣工决算审核、司法会计鉴定、会计咨询、会计培训服务等业务

① 1998年,财政部下发了若干关于事务所“脱钩改制”方面的规定,要求事务所进行“脱钩改制”。其目标是:建立与社会主义市场经济相适应的事务所管理体制,形成以注册会计师为投资主体、独立承担法律责任的运行机制,使会计师事务所成为自主经营、自担风险、自我约束、自我发展的社会中介机构;增强注册会计师风险意识,恪守职业道德,遏制作弊造假,确保执业质量。其基本内容是:会计师事务所必须与原挂靠单位在人员、财务、业务、名称等四方面进行脱钩。

续 表

项 目	起步阶段	创业阶段	快速发展阶段	“脱钩改制”阶段	规范发展阶段
其他主要特征	只由财政机关负责监管。但因其规模小,影响有限,处于鼓励发展阶段,因而实际上是处于基本没有监管的放松监管状况	注册会计师行业的行政监管受到重视;行业自律管理取得初步发展;颁布和实施执业规则;注册会计师资格考试于1991年第一次开考并于1993年制度化;注重行业的国际交流	行业行政监管加强,自律管理发展迅速并成为主导;发布和实施《独立审计准则》,执业水平进一步提高并规范化;注重与国际审计准则的协调	行业监管进一步加强,执业质量的监督和检查制度化;行业风险意识和质量意识全面提高;注册会计师后续教育制度化;行业对外开放与交流进一步加强	行业监管进一步加强,行政监管与自律管理协同发展;重视引导和鼓励行业的规模化和国际化发展;与国际审计准则全面趋同

3. 现代内部审计制度的发展

我国在组建政府审计机关的同时,也注重内部审计制度的建设。如在国家金融机构、全民所有制大中型企业、财务收支金额较大的全民所有制事业单位以及审计机关未设立派出机构的政府部门等,根据需要建立内部审计机构或审计工作人员。1985年12月,审计署印发了《关于内部审计工作的若干规定》,强调内部审计是部门单位加强财政财务监督的重要手段。1987年4月5日,中国内部审计学会(1998年改为中国内部审计协会)正式成立。1989年12月,审计署发布《关于内部审计工作的规定》,废除了《关于内部审计工作的若干规定》。1995年7月、2003年3月,审计署又先后两次对其进行修订,对内部审计机构的设置、职责与权限、奖惩等作了适应新形势的全面修订,适用于各种所有制单位,为各类企业、组织依法进行内部审计提供了法律支持。2003年4月12日,中国内部审计协会发布了《内部审计基本准则》、《内部审计人员职业道德规范》、10个《内部审计具体准则》,并从2003年6月1日起执行。内部审计准则的颁布实施,使我国内部审计更规范化,更适应社会经济发展的需求。

二、国外审计产生与发展概况^①

(一) 国外政府审计产生与发展概况

古埃及、古希腊是国外古代政府审计的典型。古埃及大约在公元前3500年,就创设了一种机构,负责对全国各机构和官吏是否忠实地履行委托事项、财政收支记录是

^① 本部分编写所涉及的史料主要参考了文硕著:《世界审计史(第二版)》,企业管理出版社1996年版。

否准确无误加以间接管理与监督,行使这种职权的官吏就是监督官。这实际上就是对各级官吏进行审计的萌芽。古希腊在 2 000 多年前,就建立了官吏卸任经济责任审计制度,即由审计官对他们报送的账簿记录进行审查,在确认其不存在任何工作差错和贪污、受贿行为之时,才允许他们卸任离职,否则就将事件送交法院裁决。

英国、法国是国外近代政府审计的典型。公元 11 世纪,英国财政部下设的上院就负责审查下院编制的账簿,处理财政收支方面的纠纷。1215 年,英王还签发了对审计发展具有重大意义的文件《大宪章》。1314 年,英国任命了第一任国库审计长。1256 年,法国国王颁布“伟大法令”,其中要求各城邦的市长每年 11 月 10 日携带城市的收支账目到巴黎接受王室审计官的审查。1320 年,设立审计院,负责对王室所有会计账目进行审计监督,并可对有差错和舞弊行为的官员进行刑事处罚。

英国是最早迈进政府审计现代化的国家。早在 1785 年,英国就取消了国库审计官,组建了五人审计委员会,拥有审查各部门公共账目的最大的权力。1866 年,通过了《国库与审计部法案》,规定政府的一切收支应由代表议会、独立于政府之外的主计审计长实施审查。主计审计长由英王任命,只有经过议会两院一致同意才能辞退。这标志着现代英国政府审计制度的建立,而且宣告了世界上第一个立法模式政府审计制度的诞生。随后,伴随资本主义民主思想的广泛传播和发展、国家政治民主化的推动,强调独立性和权威性的政府审计制度得到蓬勃发展。迄今为止,全世界已有 190 多个国家和地区建立了现代政府审计制度,美国政府审计制度是其中最为先进的杰出代表。

(二) 国外民间审计产生与发展概况

16 世纪末期,意大利地中海沿岸城市出现了合伙形式的经营贸易组织,由于财产所有权与经营权的分离,所有者需要对经营管理者进行监督,便出现了所有者聘请专人审查经营者会计账目的情形。这便是早期的、处于萌芽状况的民间审计。

国外现代意义上的民间审计产生于资本主义最早发达的英国。1720 年,名噪一时的南海公司突然宣告破产,惊呆了正陶醉在黄金美梦中的债权人和投资者。当这些利害关系者证实巨额损失将由自己承担时,他们一致向议会发出了严惩欺诈者并赔偿损失的呼声。英国议会被迫聘请伦敦市彻斯特·莱恩学校的习字和会计教师查尔斯·斯内尔(Charles Snell)对南海公司的分公司索布里奇商社的会计账目进行审查。1721 年,斯内尔编制了一份审计报告书,指出该公司存在舞弊行为。英国议会根据该审计报告没收了全部董事的个人财产,还将一名负直接责任的经理逮捕并押进了伦敦塔。斯内尔被公认为全世界第一位受聘对股份公司会计账目进行审计的会计师。南海公司的破产,启动了民间审计现代化发展的步伐。

1844 年,英国议会颁布了《股份公司法》,规定董事有登记会计账簿的义务并接受董事以外的第三者审查。1845 年修订的《股份公司法》规定,必要时可聘请会计师协助办理审计业务。这无疑对职业会计师审计的发展起了推动作用。1853 年,在苏格兰成立了爱丁堡会计师协会,该协会是世界上第一个注册会计师专业团体。在随后的三十