

普
华
经
管

Auditing

审计学

童丽丽 戚少丽 张文利◎编著

高等院校经济与管理专业教材



 人民邮电出版社
POSTS & TELECOM PRESS

审 计 学

童丽丽 戚少丽 张文利 编著

人 民 邮 电 出 版 社
北 京

图书在版编目(CIP)数据

审计学 / 童丽丽, 戚少丽, 张文利编著. —北京:
人民邮电出版社, 2011. 8
ISBN 978-7-115-26017-8

I. ①审… II. ①童… ②戚… ③张… III. ①审计学
IV. ①F239. 0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 139105 号

内 容 提 要

本书针对财会专业及经管专业人才培养目标, 结合当前社会经济发展的特点, 全面介绍了审计的相关内容, 包括注册会计师的执业要求与职业道德, 审计目标的确定与工作底稿的编制, 审计程序与方法, 货币资金、销售收入、应收账款、存货等具体财务内容的审计, 以及审计报告的编写等。

本书适合财会专业本科院校及高职高专院校师生使用。

审 计 学

◆ 编 著 童丽丽 戚少丽 张文利

责任编辑 李宝琳

◆ 人民邮电出版社出版发行 北京市崇文区夕照寺街 14 号

邮编 100061 电子邮件 315@ptpress.com.cn

网址 <http://www.ptpress.com.cn>

三河市潮河印业有限公司印刷

◆ 开本: 787 × 1092 1/16

印张: 16.5

2011 年 8 月第 1 版

字数: 200 千字

2011 年 8 月河北第 1 次印刷

ISBN 978-7-115-26017-8

定 价: 32.00 元

读者服务热线: (010) 67129879 印装质量热线: (010) 67129223

反盗版热线: (010) 67171154

前 言

中国注册会计师协会 2009 年年初进一步启动了审计准则修订工作，修订内容共涉及 38 个准则项目。2010 年 10 月 31 日，中国审计准则委员会审议通过了修订内容。2010 年 11 月 1 日财政部正式发布了新的审计准则，该准则于 2012 年 1 月 1 日起施行。修订后的新审计准则继续体现了风险导向审计思想，对风险导向审计的流程进行了系统的规范和指导。

本书的主要特点如下。

- 内容全面、系统。本书对注册会计师审计的基本原理、风险导向审计流程、各交易循环审计程序、审计报告等进行了系统的阐述。

- 章节的安排体现了风险导向审计理念。全书以注册会计师在审计过程中的重大错报风险的识别、评估和应对作为审计工作的主线，旨在提高注册会计师的职业胜任能力。

- 每章均附有大量的思考题和各类练习题，并附有参考答案。本书所设计或选用的习题，均有利于读者掌握审计理论知识，熟悉审计实务的流程与操作。

本书注重理论联系实际，具有体系科学、内容精炼、结构严谨、重点突出、深浅适中等特点，有较强的可读性。本书可以作为普通高校、职业教育、成人教育等各类本专科审计学课程教学用教材；也可作为从事审计等相关实际工作的人员的考试和工作参考用书。

本书由北京城市学院会计系的童丽丽、戚少丽、张文利三位老师共同编写而成。其具体分工为：第一章至第五章由童丽丽老师编写；第六章至第九章及第十五章由戚少丽老师编写；第十章至第十四章由张文利老师编写。

本书在编写过程中，参考了注册会计师全国统一考试辅导教材《审计》的部分内容，并借鉴、吸收了国内外审计理论研究、实务操作和教学的优秀成果，在此谨向相关作者深表感谢。

由于作者水平有限，书中可能存在疏漏、错误和表述不当之处，诚待广大读者、师生及学界同仁批评指正，以便修正、改进。

目 录

第一章 审计概论	1
第一节 审计的概念与种类	1
第二节 注册会计师审计的起源与发展	5
第二章 注册会计师的管理与法律责任	11
第一节 注册会计师的管理	11
第二节 注册会计师的法律责任	15
第三章 注册会计师执业准则与职业道德规范	19
第一节 注册会计师执业准则	19
第二节 注册会计师职业道德规范	25
第四章 审计目标与审计程序	30
第一节 财务报表审计的目标与责任划分	30
第二节 具体审计目标的确定	33
第三节 审计过程与审计目标的实现	37
第五章 审计证据与审计工作底稿	42
第一节 审计证据	42
第二节 审计工作底稿	48
第六章 计划审计工作	55
第一节 审计业务约定书	55
第二节 总体审计策略和具体审计计划	57
第三节 审计重要性	59
第七章 风险评估	70
第一节 审计风险	70
第二节 风险评估概述	72
第三节 了解被审计单位及其环境	75
第四节 了解被审计单位的内部控制	79
第五节 评估重大错报风险	88
第八章 风险应对	93
第一节 针对重大错报风险的应对	93
第二节 控制测试	96
第三节 实质性程序	99
第九章 审计抽样	105
第一节 审计抽样概述	105
第二节 审计抽样的步骤	110
第三节 控制测试中的抽样技术的应用	116



第四节	实质性测试中的抽样技术的应用	119
第十章	销售与收款循环审计	124
第一节	销售与收款循环的特性	124
第二节	控制测试和交易的实质性程序	126
第三节	营业收入审计	129
第四节	应收账款和坏账准备审计	133
第五节	其他相关账户审计	137
第十一章	采购与付款循环审计	149
第一节	采购与付款循环的特性	149
第二节	控制测试和交易的实质性程序	150
第三节	应付账款审计	153
第四节	固定资产审计	154
第五节	其他相关账户审计	157
第十二章	存货与仓储循环审计	165
第一节	存货与仓储循环的特性	165
第二节	控制测试和交易的实质性程序	168
第三节	存货审计	170
第四节	应付职工薪酬审计	173
第五节	营业成本审计	173
第六节	其他相关账户审计	175
第十三章	筹资与投资循环审计	190
第一节	筹资与投资循环的特性	191
第二节	控制测试和交易的实质性程序	193
第三节	借款相关项目审计	194
第四节	所有者权益相关项目审计	198
第五节	投资相关项目审计	202
第六节	其他相关项目审计	209
第十四章	货币资金审计	224
第一节	货币资金与交易循环	224
第二节	库存现金审计	228
第三节	银行存款审计	231
第四节	其他货币资金审计	234
第十五章	审计报告	240
第一节	审计报告概述	240
第二节	审计报告的类型与要素	242
第三节	审计意见的形成	245

第一章 审计概论

政府审计、注册会计师审计和内部审计构成了我国的审计监督体系。通过对本章的学习，要掌握审计的概念与分类，理解注册会计师审计与政府审计、内部审计的不同，熟悉注册会计师审计的起源和发展历程，了解注册会计师审计发展的启示。

【知识要点】

- 审计的概念
- 审计的分类
- 注册会计师审计与政府审计、内部审计的比较
- 注册会计师审计的产生与发展
- 注册会计师审计发展的启示

第一节 审计的概念与种类

一、审计的概念

审计自产生之日起，经过不断的实践与发展，至今已经形成了一套比较独立的科学体系。国内外审计界对审计的概念有不同的表达。美国会计学会（AAA）在其颁布的《基本审计概念说明》公告中，将审计概念描述为：“审计是客观地收集、评价与经济活动和经济事项认定相关证据，以确认这些认定与既定标准之间的一致程度，并将审计结果传达给利害关系人的系统过程。”在我国，中国审计学会（1989）认定审计的概念是：“审计是由专职机构或人员接受委托或授权，对被审计单位的财政、财务收支及经济活动的真实性、合法性、效益性进行监督、评价与鉴证，以维护财经法纪，改善经营管理，提高经济效益，促进宏观调控的独立性经济监督活动。”

根据审计的不同概念，我们可以从以下几个方面去理解。

1. 审计的主体

审计的主体是指审计活动的执行者，即审计的专职机构和专职人员。这里的专职机构是指以审计为专门职务的单位，包括国家审计机关、部门或单位内部的审计机构和社会审计组织。专职人员是指专门从事国家审计、部门或单位内部审计人员和依法批准的执业注

册会计师。

2. 审计的客体（或对象）

审计的客体是指被审计单位的经济活动。国家审计的对象为国务院各部门和地方各级政府的财政收支、国家财政金融机构和国有企业、事业组织的财务收支。内部审计的对象为本部门、本单位的财务收支以及其他有关的经济活动。社会审计的对象是委托人指定的被审计单位的财务收支及其有关的经营管理活动。

3. 审计的核心是收集和评价证据

审计人员对在审计过程中获取的会计资料或其他信息，根据一定的标准进行独立审查判断，形成审计结论。

4. 审计的本质是独立性

独立性是审计的灵魂，审计人员只有保持独立性，才能客观地收集、评价审计证据，从而使审计意见令使用者信服。

5. 审计的依据

审计的依据是审计人员在审计过程中用来评价和判断被审计单位经济活动的真实性、合法性、效益性，据以提出审计意见、做出审计结论的客观标准。审计依据主要包括国家相关的法律、法规；企业会计准则、会计制度、注册会计师执业准则；企业内部的预算、计划、经济合同等。

6. 审计的目的

审计的目的就是审计工作预期要达到的目标。审计的目的取决于审计的职能和审计授权人或委托人对审计工作的要求。以注册会计师审计为例，其财务报表审计目的包括：（1）财务报表是否按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制；（2）财务报表是否在所有重大方面公允反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。

二、审计的种类

审计有多种类型，为了便于理解和认识审计的实质，我们可以按照不同的标准对审计进行分类。

（一）按审计主体分类

审计按主体不同，可分为政府审计、内部审计和注册会计师审计。

1. 政府审计

政府审计又称国家审计，是由政府审计机关代表政府依法进行的审计。政府审计主要监督检查各级政府及其部门的财政收支及公共资金的收支、运用情况。在我国，审计机关包括国务院设置的审计署及其派出机构和地方各级人民政府设置的审计厅（局）两个层次。

2. 内部审计

内部审计是指各部门、各单位内部设置的专门机构或人员实施的审计。内部审计主要

是对内部控制的有效性、财务信息的真实性和完整性以及经营活动的效率和效果所开展的一种评价活动。在我国，国家机关、金融机构、企事业单位、社会团体及其他单位，应当按照国家规定设立专职的内部审计机构。

3. 注册会计师审计

注册会计师审计又称民间审计或独立审计，是指经有关主管部门批准注册的由注册会计师组成的会计师事务所进行的独立审计。

政府审计、内部审计和注册会计师审计共同构成审计监督体系。三者既相互联系，又各司其职，在不同的领域实施审计。它们各有特点，相互不可替代。政府审计、内部审计与注册会计师审计的差异如表 1-1 所示。

表 1-1 政府审计、内部审计、注册会计师审计的比较表

项目	政府审计	注册会计师审计	内部审计
审计方式	强制审计，政府审计部门依法进行审计，无需被审计单位同意	受托审计，接受委托后才能对被审计单位进行审计	根据本部门、本单位经营管理的需要自行安排施行
审计对象	各级政府及其部门的财政收支情况及公共资金的收支、运用情况	一切营利及非营利单位的经济活动	对本部门、本单位各项内部控制的执行情况，会计及相关信息的真实性、合法性、完整性，经营绩效以及经营合规性进行检查、监督和评价
审计目标	对单位的财务收支的真实性、合法性和效益性依法进行的审计	对被审计单位财务报表的合法性、公允性进行审计	对内部控制的有效性、财务信息的真实性和完整性以及经营活动的效率和效果所开展的评价活动
审计职责和作用	政府行政监督，根据审计结果发表审计处理意见，如被审计单位拒不采纳，政府审计部门可以依法强制执行	需要对投资者、债权人及社会公众负责，对外出具的审计报告具有鉴证作用	只对本部门、本单位负责，作为本部门、本单位改进管理的参考，对外不起鉴证作用，并对外界保密
审计的独立性	政府审计机构隶属国务院和各级人民政府领导，因此在独立性上体现为单向独立，即仅独立于被审计单位	双向独立，既独立于审计委托人，又独立于被审计单位	受本部门、本单位直接领导，仅强调与所审计的其他职能部门相对独立

(续表)

项目	政府审计	注册会计师审计	内部审计
审计标准	《中华人民共和国审计法》和审计署制定的国家审计准则	《中华人民共和国注册会计师法》和中国注册会计师协会制定的审计准则	内部审计准则

(二) 按审计的内容和目的分类

审计按目的和内容,可分为财务报表审计、经营审计和合规性审计。

1. 财务报表审计

财务报表审计的目标是注册会计师通过执行审计工作,对财务报表是否按照规定的标准编制发表审计意见。规定的标准通常是企业会计准则和相关会计制度。当然,对按照计税基础、收付实现制基础或监管机构的报告要求编制的财务报表,注册会计师进行审计也较普遍。财务报表通常包括资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益(或股东权益)变动表以及财务报表附注。

2. 经营审计

经营审计是注册会计师为了评价被审计单位经营活动的效果和效率,而对其经营程序和方法进行的评价。在经营审计结束后,审计人员一般要向被审计单位管理层提出经营管理的建议。在经营审计中,审计对象不限于会计资料,还包括组织机构、计算机系统、生产方法、市场营销以及注册会计师能够胜任的领域。在某种意义上,经营审计更像是管理咨询。

3. 合规性审计

合规性审计的目的是确定被审计单位是否遵循了特定的程序、规则或条例。例如,确定会计人员是否遵循了财务主管规定的手续,检查工资率是否符合工资法规定的最低限额,或者审查与银行签订的合同,以确信被审计单位遵守了法定要求。合规性审计的结果通常报送被审计单位管理层或外部特定使用者。

(三) 其他分类

除上述分类外,审计可以按其他标准进行分类。

按与被审计单位的关系不同,审计分为内部审计和外部审计。内部审计是指各部门、各单位内部设置的专门机构或人员实施的审计;外部审计是指由被审计单位以外的独立的专门机构和专业人员进行的审计,如注册会计师、税务机关、政府审计机构等进行的审计。

按审计实施时间相对于被审计单位经济业务发生的前后分类,审计分为事前、事中和事后审计。事前审计是指在业务发生之前的审计,如对业务计划、经费预算进行的审计;事中审计是指在业务发生过程中进行的审计,如企业内部审计中对成本、费用开支进行的审计;事后审计是指业务结束以后进行的审计,如注册会计师审计中对企业年度会计报表进行的审计。

按审计执行地点分类,审计分为报送审计和就地审计。报送审计是指被审计单位将与审计内容有关的资料报送到审计机构,审计人员依据报送的资料进行审计,如企事业单位的主管部门对下属单位的有关业务数据进行的审计;就地审计是指审计机构的审计人员到被审计单位及业务发生所在地进行的审计,目前绝大多数审计均采用就地审计。

第二节 注册会计师审计的起源与发展

一、西方注册会计师审计的产生与发展

注册会计师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主义市场,是伴随着商品经济的发展而产生和发展起来的。

(一) 注册会计师审计的起源

注册会计师审计起源于16世纪的意大利。当时地中海沿岸的航海贸易日益繁荣,而威尼斯是东西方贸易的枢纽,商业经营规模不断扩大。为适应筹集大量资金的需要,合伙制企业应运而生。在合伙制企业中,有的合伙人只是出资但不参与企业的经营管理,因此出现了所有权和经营权的分离。两权分离使得那些参与企业经营管理的合伙人承担受托经济责任,他们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的执行,利润的计算与分配是正确而合理的,以保障全体合伙人的权利。因此,在客观上产生了独立第三方对合伙企业进行监督、检查的需要,一方面检查会计资料的真实公正,另一方面证明履约情况、经营业绩,以消除合伙人之间的猜忌,促进合伙制生产关系的巩固与发展。这样,在16世纪意大利的商业城市中出现了一批具有良好的会计知识、专门从事查账和公证工作的专业人员,他们所进行的查账与公证,可以说是注册会计师审计的起源。1581年,在威尼斯创立了威尼斯会计协会。这就是早期注册会计师产生的萌芽。

(二) 注册会计师审计的形成

18世纪下半叶,英国的资本主义经济得到了迅速的发展,生产的社会化程度大大提高,股份有限公司开始兴起,企业的所有权和经营权进一步分离。绝大多数脱离经营管理的股东出于自身利益的需要,关心公司的经营成果,以决定是否继续持有公司股票。证券市场上潜在的投资人也关注公司的经营情况,以决定是否购买公司的股票。金融资本对产业资本逐渐渗透,增加了债权人的风险,他们也重视公司的生产经营情况,以便做出是继续放贷还是索偿债务的决定,而公司的财务状况和经营成果只有通过公司提供的财务报表才能反映。因此,在客观上产生了由独立会计师对公司财务报表进行审计,以保证符合财务报表真实可靠的需求。

注册会计师审计产生的导火索是1721年英国的“南海公司事件”。当时的“南海公司”以虚假的会计信息诱骗投资人上当,其股票价格一时扶摇直上。但好景不长,“南海公

司”最终未能逃脱破产倒闭的厄运，使股东和债权人损失惨重。英国议会聘请会计师查尔斯·斯耐尔（Charles Snell）对“南海公司”进行审计。斯耐尔以“会计师”名义出具了一份题为《伦敦市霍斯特·莱思学校的习字教师兼会计师查尔斯·斯耐尔对索布里奇商社会计账簿检查的意见》的查账报告书，指出了公司存在的舞弊行为，从而宣告了独立会计师——注册会计师的诞生。

为了监督经营者的经营管理，防止其徇私舞弊，保护投资者、债权人的利益，避免南海公司案的重演，独立会计师业务得到迅速发展，独立会计师人数越来越多。英国政府于1844年颁布了《公司法》，规定股份公司必须设监察人，负责审计公司账目。1845年又对《公司法》进行修订，规定股份公司的账目必须经董事以外的人员审计。1853年爱丁堡创立了第一个注册会计师的专业团体——爱丁堡会计师协会。该协会的成立，标志着注册会计师职业的诞生。1862年，英国《公司法》确定注册会计师为法定的破产清算人，奠定了注册会计师审计的法律地位。

从1844年到20世纪初，是注册会计师形成时期。在这一时期内，由于英国的法律规定了股份公司和银行必须聘请注册会计师审计，致使英国注册会计师审计得到了迅速发展，并对当时的欧洲、美国及日本等地产生了重要影响。这一时期注册会计师审计被称为“详细审计”或“英国式审计”，其主要特点是：注册会计师审计的法律地位得到了法律确认；审计的目的是查错防弊，保护企业资产的安全和完整；审计的方法是对会计账目进行详细审计；审计报告使用人主要为企业股东等。

（三）注册会计师审计的发展

20世纪初的美国，由于国内经济的起飞，注册会计师审计得以迅速发展，对全球注册会计师职业的发展产生了重要作用。注册会计师的审计大致经历了以下三个阶段。

1. 资产负债表审计阶段

美国南北战争结束后，英国的巨额资本进入美国，也使众多执业会计师远涉重洋来到美国以保护广大投资者和债权人的利益。美国很快形成了自己的注册会计师队伍，出现了一些民间会计组织。1882年成立会计师和簿记师协会（The Institute of Accountants and Bookkeepers），该协会为会计人员提供教育等服务。1887年，美国公共会计师协会（The American Association of Public Accountants）成立，1916年该协会改组为美国注册会计师协会，后来成为世界上最大的注册会计师职业团体。注册会计师审计逐步渗透到社会经济领域的不同层面。在20世纪初期，由于金融资本对产业资本进行更加广泛的渗透，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，即美国式注册会计师审计。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。这一时期，美国注册会计师审计的主要特点是：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。

2. 财务报表审计阶段

从1929年到1933年,资本主义世界经历了史无前例的经济危机,大批企业倒闭,投资者和债权人蒙受了巨大的经济损失,使得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,产生了对企业利润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财务报表必须接受注册会计师审计,向社会公众公布注册会计师出具的审计报告。因此,审计报告使用人也扩大到整个社会公众。在这一时期,注册会计师审计的主要特点是:审计对象转为以资产负债表和损益表为中心的全部财务报表及相关财务资料;审计的主要目的是对财务报表发表审计意见,以确定财务报表的可信性,查错防弊转为次要目的;审计范围已扩大到测试相关的内部控制,并以控制测试为基础进行抽样审计;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;审计准则开始拟定,审计工作向标准化、规范化过渡;注册会计师资格考试制度广泛推行,注册会计师专业素质普遍提高。

3. 现代审计阶段

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注册会计师审计的跨国界发展,形成了一批国际会计师事务所。随着会计师事务所规模的扩大,形成了“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,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,世界各地的安达信成员所也纷纷与其他国际会计师事务所合并。因此,时至今日,尚有“四大”国际会计师事务所,即普华永道、安永、毕马威、德勤。这个时期,注册会计师的主要特点是:抽样审计方法得到普遍运用;风险导向审计方法得到推广;计算机辅助审计技术得到广泛采用。

二、我国注册会计师审计的发展

进入20世纪以来,随着民族工商业的发展,注册会计师审计应运而生。1918年9月,北洋政府颁布了我国第一部注册会计师法规——《会计师暂行章程》。同年我国著名会计学家谢霖先生被批准成为中国的第一位注册会计师,并创办中国第一家会计师事务所——“正则会计师事务所”。1930年,民国政府颁布了《会计师条例》,确立了会计师的法律地位。之后,上海、天津、广州等地也相继成立了多家会计师事务所,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会计咨询服务。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。

新中国建立初期,注册会计师对当时平抑物价、保证国家税收、争取国家财政经济状况好转发挥了积极作用。但后来由于推行前苏联高度集中的计划经济模式,中国的注册会计师审计也退出了经济舞台。

中国共产党十一届三中全会以后，为适应社会主义现代化建设发展，逐渐恢复了注册会计师审计。1980年12月14日财政部颁发了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税实施细则》，规定外资企业财务报表要由注册会计师进行审计。1980年12月23日，财政部发布《关于成立会计顾问处的暂行规定》，标志着我国注册会计师审计职业开始复苏。1981年1月1日，“上海会计师事务所”正式成立，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，接受国内外企事业单位的委托，承办与会计、审计相关的业务。1985年1月实施的《中华人民共和国会计法》规定：“经国务院财政部门批准组成的会计师事务所，可以按照国家有关规定承办查账业务。”1986年7月3日，国务院颁发《中华人民共和国注册会计师条例》，并于同年10月起实施。1988年11月15日，财政部领导下的中国注册会计师协会正式成立。1993年10月31日，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》），该法自1994年1月1日起施行。1996年10月4日，中国注册会计师协会加入亚太会计师联合会。1997年5月8日，中国注册会计师协会加入国际会计师联合会（IFAC）。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会员。

三、注册会计师审计发展的启示

从注册会计师审计的起源和发展历程可以看出，注册会计师审计的产生和发展有其历史必然性。

1. 注册会计师审计是商品经济发展到一定阶段的产物，其产生的直接原因是财产所有权与经营权的分离

特别是在公司逐渐成为商品社会的重要经济组织后，由于所有者主要根据经营者提交的财务报表了解企业的经营情况，因此，需要有一个来自企业外部的持独立、客观、公正立场的第三者对企业财务报表的公允性与合法性做出判断，注册会计师审计便应运而生。

2. 注册会计师审计随着商品经济的发展而发展

商品经济的发展，促使注册会计师审计由初期的详细审计发展到资产负债表审计，进而发展为财务报表审计；审计目标也由查错防弊发展到对财务报表发表审计意见；注册会计师审计的职责逐步从主要对企业所有者负责演变为对整个社会负责。

3. 注册会计师审计具有独立、客观、公正的特征

这种特征，一方面保证了注册会计师审计具有鉴证职能；另一方面也使其在社会上享有较高的权威性。目前，注册会计师职业在经济发达国家备受重视，注册会计师审计已成为经济发达国家维护市场经济秩序的重要手段。

复习思考题

1. 简述审计的概念，并谈谈如何理解审计的概念。
2. 简述我国的审计监督体系。政府审计、内部审计、注册会计师审计有何不同？
3. 简述审计按照不同的标准所做的分类。
4. 简述国内外注册会计师审计的起源与发展历程。
5. 有人认为审计是会计的分支，你如何理解审计和会计的关系？

练习题

一、单项选择题

1. 在 20 世纪初期，审计对象由会计账目扩大到资产负债表，通过对数据的检查，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；审计报告使用人为（ ）。
A. 除企业股东外，扩大到债权人
B. 社会公众
C. 企业债权人
D. 企业股东
2. 下列项目中，需要接受被审计单位委托后才能提供审计服务的是（ ）。
A. 政府审计
B. 注册会计师审计
C. 内部审计
D. 内部控制审核
3. 资产负债表审计在（ ）率先试行。
A. 英国
B. 美国
C. 德国
D. 意大利
4. 按照审计的主体不同，审计可以分为（ ）。
A. 财务报表审计和合规性审计
B. 政府审计、内部审计和注册会计师审计
C. 详细审计和资产负债表审计
D. 报送审计和就地审计
5. 下列有关注册会计师审计的说法中，错误的有（ ）。
A. 政府审计比注册会计师审计更具有独立性
B. 注册会计师审计的独立体现为双向独立
C. 注册会计师审计实际上是提供一种有偿服务
D. 财产所有权与经营权的分离是注册会计师审计产生的重要原因

二、多项选择题

1. 我国的审计监督体系主要包括（ ）。
A. 政府审计
B. 财务报表审计
C. 民间审计
D. 内部审计

2. 下列关于注册会计师审计发展历程的说法中, 正确的是()。
- A. 注册会计师审计的产生是具有历史必然性的
 - B. 注册会计师审计随着商品经济的发展而产生, 也随着商品经济的发展而发展
 - C. 注册会计师审计的职责仅是对委托人而言的, 不涉及其他群体
 - D. 注册会计师审计具有独立、客观、公平的特征
3. 注册会计师审计发展到资产负债表审计阶段时, 下列说法正确的是()。
- A. 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
 - B. 审计抽样方法得到广泛应用
 - C. 审计报告使用人除企业股东外, 扩大到债权人
 - D. 审计对象由会计账目扩大到资产负债表
4. 从 1844 年到 20 世纪初, 是注册会计师审计的形成时期, 这一时期英国注册会计师审计的主要特点是()。
- A. 审计的目的是查错防弊, 保证资产的安全与完整
 - B. 审计的方法是对会计账目详细审计
 - C. 审计对象是财务报表
 - D. 审计报告使用人主要是企业股东等
5. 注册会计师审计又叫()。
- A. 民间审计
 - B. 社会审计
 - C. 独立审计
 - D. 经营审计

三、判断题

- 1. 注册会计师审计、政府审计和内部审计均表现为双向独立。()
- 2. 审计按照目的和内容不同, 可以划分为政府审计、内部审计和注册会计师审计。()
- 3. 财产所有权和经营权的分离是注册会计师审计产生的直接原因。()
- 4. 详细审计最早在美国产生。()
- 5. 审计就是查账。()

第二章 注册会计师的管理与法律责任

注册会计师职业以其专业的中介服务，在社会经济领域中发挥着举足轻重的作用。如何规范注册会计师职业，提高注册会计师的业务素质和执业水平，降低审计风险，减轻法律责任变得尤为重要。通过本章的学习，了解注册会计师考试与注册登记内容；理解注册会计师审计业务范围；掌握会计师事务所的组织形式与成立条件；熟悉注册会计师协会的组织性质与会员分类；掌握注册会计师法律责任的成因与种类。

【知识要点】

- 注册会计师考试与注册登记
- 注册会计师审计业务范围
- 会计师事务所的组织形式
- 注册会计师协会
- 注册会计师法律责任

第一节 注册会计师的管理

注册会计师是依法取得注册会计师证书并接受委托从事审计和会计咨询、会计服务业务的执业人员。为加强注册会计师行业管理，1994年1月1日起实施的《中华人民共和国注册会计师法》（以下简称《注册会计师法》），是我国注册会计师法律制度的基本规范。

一、注册会计师考试及其注册

国家实行注册会计师全国统一考试制度。在我国，从1991年起实施注册会计师全国统一考试制度，1994年起将通过注册会计师全国统一考试作为取得注册会计师资格的前提。

（一）注册会计师考试

1. 报考条件

具备下列条件之一的中国公民，可报名参加考试：（1）具有完全民事行为能力；（2）具有高等专科以上学校毕业学历，或者具有会计或者相关专业中级以上技术职称。

2. 考试阶段与科目

考试划分为专业阶段考试和综合阶段考试。考生在通过专业阶段考试的全部科目后，