



目 录

第1章 概论.....1

1.1 审计的产生与发展.....2

1.1.1 审计产生的基础.....2

1.1.2 我国审计的发展.....3

1.1.3 西方国家审计的发展.....9

1.1.4 审计产生和发展的客观依据.....14

1.2 审计的定义与本质.....16

1.2.1 审计的定义.....16

1.2.2 审计的本质.....16

1.3 审计基本假设.....19

1.3.1 假设与审计假设.....19

1.3.2 国外审计基本假设.....21

1.3.3 我国的审计假设.....24

1.4 审计的职能与作用.....26

1.4.1 审计的职能.....26

1.4.2 审计的作用.....28

思考与练习.....31

第2章 注册会计师执业规范、职业道德与法律责任.....33

2.1 注册会计师执业规范.....34

2.1.1 注册会计师执业规范体系的 框架和结构.....34

2.1.2 注册会计师鉴证业务 基本准则.....35

2.1.3 注册会计师审计准则.....36

2.1.4 注册会计师审阅准则及 其他鉴证业务准则.....41

2.1.5 注册会计师相关服务准则.....41

2.1.6 会计师事务所质量控制准则...42

2.2 注册会计师的职业道德.....44

2.2.1 注册会计师职业道德规范与 注册会计师执业准则的关系...44

2.2.2 注册会计师职业道德的内容...45

2.3 注册会计师的法律责任.....48

2.3.1 注册会计师法律责任的 原因和种类.....48

2.3.2 避免法律诉讼的对策.....50

思考与练习.....51

第3章 审计目标、审计证据与审计 工作底稿.....55

3.1 管理层认定和审计目标.....56

3.1.1 管理层认定的含义.....57

3.1.2 管理层认定的类别.....57

3.1.3 审计目标.....59

3.2 审计证据.....	61
3.2.1 审计证据的含义和特性.....	62
3.2.2 审计证据的分类.....	63
3.2.3 审计证据的收集.....	66
3.2.4 审计证据的鉴定.....	68
3.3 审计工作底稿.....	70
3.3.1 审计工作底稿的含义.....	70
3.3.2 审计工作底稿的作用.....	71
3.3.3 审计工作底稿的内容和格式.....	72
3.3.4 审计工作底稿的编制.....	75
3.3.5 审计工作底稿的复核和保管.....	77
思考与练习.....	79

第4章 审计计划、重要性与 审计风险.....83

4.1 审计计划.....	84
4.1.1 审计计划的作用.....	85
4.1.2 总体审计策略.....	85
4.1.3 具体审计计划.....	88
4.1.4 审计计划的审核.....	90
4.2 审计的重要性.....	91
4.2.1 审计重要性的定义.....	91
4.2.2 重要性的运用.....	92
4.2.3 编制审计计划时对重要性的 运用.....	94
4.2.4 评价审计结果时对重要性的 考虑.....	100
4.3 审计风险.....	101
4.3.1 审计风险的定义、成因及 特征.....	101
4.3.2 审计风险的构成要素及 相互关系.....	105
4.3.3 审计风险的评估.....	108
思考与练习.....	112

第5章 审计的程序和方法.....117

5.1 审计程序.....	118
5.1.1 审计的准备阶段.....	119
5.1.2 审计的实施阶段.....	120
5.1.3 审计的终结阶段.....	121
5.2 审计的方法.....	122
5.2.1 审计方法的意义及 选用原则.....	123
5.2.2 审计的检查方法.....	124
5.2.3 审计调查法.....	126
5.2.4 抽样审计.....	127
思考与练习.....	131

第6章 内部控制制度及其评审.....133

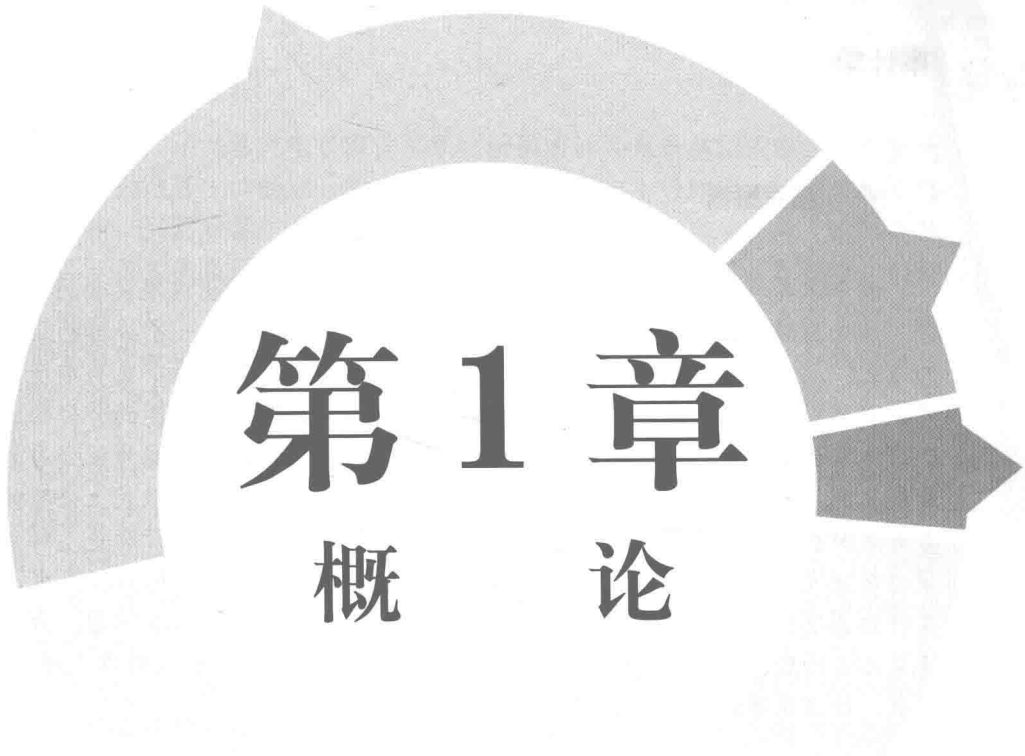
6.1 内部控制制度概述.....	134
6.1.1 内部控制制度的特点 及其作用.....	134
6.1.2 内部控制制度的分类.....	136
6.1.3 内部控制制度的内容.....	137
6.2 内部控制制度的描述.....	141
6.2.1 文字叙述法.....	141
6.2.2 调查表法.....	142
6.2.3 流程图法.....	144
6.3 内部控制制度的评审.....	151
思考与练习.....	155

第7章 销售与收款循环审计.....159

7.1 销售与收款循环的特征.....	161
7.1.1 销售与收款循环主要业务 活动和关键内部控制环节.....	161
7.1.2 销售与收款业务循环的 主要凭证和会计记录.....	163
7.2 销售与收款循环的控制测试.....	166
7.2.1 销售交易的内部控制.....	166
7.2.2 销售交易的控制测试.....	169

7.2.3 收款业务的控制测试.....	171	8.5 其他相关账户审计	215
7.3 营业收入审计	171	8.5.1 预付款项审计	215
7.3.1 营业收入审计目标.....	171	8.5.2 在建工程审计	217
7.3.2 营业收入的实质性测试 程序.....	172	8.5.3 工程物资审计	218
7.3.3 营业外收入审计.....	176	8.5.4 固定资产清理审计	218
7.4 应收及预收款项审计	178	8.5.5 管理费用审计	219
7.4.1 应收账款审计	178	思考与练习	219
7.4.2 坏账准备审计	184	第9章 生产与存货循环审计.....	223
7.4.3 应收票据审计	185	9.1 生产与存货循环概述	224
7.4.4 预收账款审计	188	9.1.1 生产与存货循环构成内容	224
7.5 其他相关账户审计.....	188	9.1.2 生产与存货循环会计记录	225
7.5.1 代销商品款审计.....	189	9.2 生产成本审计	226
7.5.2 应交税费审计	189	9.2.1 生产成本项目审计	227
7.5.3 营业税金及附加审计.....	190	9.2.2 在产品成本审计	229
7.5.4 销售费用审计	191	9.3 存货审计	233
思考与练习	191	9.3.1 材料的审计	233
第8章 采购与付款循环审计	197	9.3.2 在产品的审计	234
8.1 采购与付款循环的特征.....	198	9.3.3 产成品的审计	236
8.1.1 采购与付款循环主要业务 活动和关键内部控制环节.....	199	思考与练习	239
8.1.2 采购与付款业务循环的 主要凭证和会计记录.....	201	第10章 货币资金审计	243
8.2 采购与付款业务循环的控制测试.....	203	10.1 货币资金审计概述	244
8.2.1 采购与付款业务循环的内部 控制.....	203	10.1.1 货币资金的特点	244
8.2.2 采购与付款循环的内部控制 测试.....	205	10.1.2 货币资金的主要凭证和 会计记录.....	245
8.3 应付账款和应付票据审计.....	206	10.1.3 货币资金内部控制.....	245
8.3.1 应付账款审计	206	10.2 库存现金审计	246
8.3.2 应付票据审计	208	10.2.1 库存现金审计目标.....	247
8.4 固定资产和累计折旧审计.....	209	10.2.2 库存现金的实质性测试	247
8.4.1 固定资产审计	210	10.3 银行存款审计	261
8.4.2 累计折旧审计	213	10.3.1 银行存款审计目标.....	261
		10.3.2 银行存款的实质性程序	262
		思考与练习	269

第 11 章 审计报告与审计档案	273
11.1 审计报告概述	275
11.1.1 审计报告的概念和作用	275
11.1.2 审计报告的种类	276
11.1.3 审计报告的内容	276
11.1.4 编写审计报告的步骤	277
11.1.5 编写审计报告的要求	278
11.2 社会审计报告	281
11.2.1 社会审计报告的作用	281
11.2.2 期初余额的审计	282
11.2.3 期后事项的审计	284
11.2.4 社会审计报告的内容	286
11.2.5 审计意见的基本类型	287
11.3 审计档案	293
11.3.1 审计档案的意义和作用	293
11.3.2 审计档案的收集和立卷	294
11.3.3 审计档案的保管和利用	296
11.3.4 社会审计档案管理的 特殊要求	296
思考与练习	303
参考文献	307



第 1 章

概 论



本章概述

本章主要介绍审计的产生与发展、审计的定义与本质、审计基本假设、审计的职能与作用等内容。



学习目标

知识目标：通过教学，使学生了解中外审计的历史发展，理解审计产生和发展的客观依据，掌握审计的基本假设，理解和熟记审计的定义、本质、职能及作用。

能力目标：能判断审计的独立性、权威性的特征，能明确审计的基本假设与特种假设差异，能区分审计的职能与作用。



引导案例

假如你买彩票中了 800 万元人民币的大奖，你决定拿出这笔奖金的大部分去做股票投资。然而面对那么多的上市公司，你一时不知道应该购买哪一家公司的股票，于是向朋友们请教。朋友小王告诉你，翻开《中国证券报》或上网查询股市交易市场，查一下上市公司公布的财务报表，尤其注意一下利润表，挑一家每股盈余最高的公司的股票去买，绝对会有丰富的回报。于是，你选中了一家公司的股票准备购买，因为该公司的股票每股盈余是最高的。而另一位朋友小李提醒你说，不要轻信公司的财务报表上公布的信息，最好再看看同时公布的该公司财务报表出具的审计报告，看看注册会计师是怎样说的。你查到了该公司近几年度的审计报告。审计报告中说，他们对该公司的财务报表发表保留意见。这是什么意思呢？小李这样向你解释：这家公司的财务报表可能有问题，最好不要立即购买这家公司的股票。果然，没过多久，该公司股票的价格就开始大幅度下跌。你感到很神奇。那么，什么是审计？审计的职能和作用是什么？

1.1 审计的产生与发展

1.1.1 审计产生的基础

自从有了社会经济管理活动，审计，作为一种经济监督活动，就必然在一定意义上存在了。在社会发展的各个时期，由于生产力发展水平不同，社会经济管理方式不同，审计的广度、深度和形式自然也各不相同。会计中需要审核稽查的因素，并非是导致审计产生的根本原因。审计是因授权管理经济活动的需要而产生的，受托经济责任关系才是审计产生的真正基础。

在生产力低下的原始社会不需要审计。在经济不发达的时候，对于小规模的经营，生产资料的占有者可以亲临管理。生产资料的所有者，也是生产资料的经营者和监督者，当然也不需要第三者去审计。随着社会生产力的提高和社会经济的发展，社会财富日益增多，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管理和经营其所拥有的财富时，就有必要授权或委托他人代为管理和经营，这就导致了生产资料所有权与经营管理权的分离，从而也就产生了委托和受托代理之间的经济责任关系，并为以监督检查为职责的审计的诞生奠定了基础。因为财产物资的所有者为了保护其财产的安全完整并有所增值，需要定期或不定期地了解其授权或委托的代理人员是否忠于职守、尽职尽责地从事管理和经营，有无徇私舞弊及提供虚假财务报告等行为，这就有必要授权或委托熟悉会计业务的人员去审查代理人员所提供的会计资料及其他管理资料，以有助于在辨明真伪、

确认优劣的基础上定赏罚,由此就产生了审计关系。所谓审计关系就是构成审计三要素之间的经济责任关系。作为审计主体的第一关系人在审计活动中起主导作用,他既要接受第三关系人的委托或授权,又要对第二关系人所履行的经济责任进行审查和评价,但是他独立于两者之间,与第二关系人及第三关系人不存在任何经济利益上的联系。作为审计授权或委托人的第三关系人,在审计活动中起决定作用,他如果不委托第二关系人对其财产进行管理或经营,那么就不存在第三关系人和第二关系人之间的经济责任关系,自然也就无必要委托或授权第一关系人去进行审查和评价。因此,受托经济责任关系才是审计产生的真正基础。

当社会生产力发展到一定的水平,奴隶主国家疆土的扩大与财富的增多导致了统治者分封王族、功臣和贵族到各地做诸侯,这些诸侯受命于国王,管理国王的土地,并向国王交纳一定的贡赋。这种土地国有制与经营权的分离,也即是国家授权管理的开始,它使国王与各路诸侯之间不仅存在政治依附关系,也出现了经济责任关系,官厅审计工作正是基于这种经济关系而产生的。

社会审计最早产生于合伙制企业出现后。那是因为企业合伙人授权或委托部分合资者经营管理企业,并需要监督检查经营管理者履行合伙契约的情况,同时,要得到参加经营管理的合伙人的认可。正因为企业的所有权与管理权有了一定程度的分离,而需要委托第三者审查,所以就导致了中介组织审计的诞生。当企业生产规模进一步发展以后,股份有限公司的企业组织开始出现,生产资料的所有者和经营者得到了进一步分离,企业授权管理的范围更加扩大,股东与债权人为了维护自身的经济利益,公司经营者为了维护自己的信誉,均需要委托第三者对企业财务状况及有关经济活动进行审计,这更加促进了中介组织审计的飞速发展。

科学技术的进步,不仅使企业、事业单位及行政管理机关的规模逐渐扩大、业务范围更加广泛,也导致了授权管理方法的普遍使用、授权层次的增加和授权范围的扩大。这样部门和单位的最高管理当局就有必要对其下属各层次管理者履行职责的情况进行监督检查,部门和单位的内部审计也就因此而产生。

1.1.2 我国审计的发展

1. 我国国家审计的发展

我国审计历史源远流长,从国家审计发展过程看,大体经历了古代审计、近代审计和现代审计三个阶段。

1) 古代审计

公元前11世纪至1840年为我国古代审计阶段。我国国家审计产生于西周时代,其主要标志是“宰夫”一职的出现。在周朝官制天官系统中,大宰、小宰和司会等官职均与审计职责有关。大宰为天官之长,其中有“以八法治官府”之审计职掌,即就会计之中得失

考断之；大宰还受计岁会，每三年还要对各级官吏进行一次全面考核，并根据功过进行奖惩。小宰为大宰属员，协助大宰受计。小宰的属员宰夫是周代官厅审计的主持者，是主管“治朝之法”的官员，他不掌管任何财物收支，只负责对各官府的财政收支进行全面审查，就地稽查财物收支情况，监视群吏执行朝法，以维护国王的利益，如发现违法乱纪之事，可越级向天官乃至国王报告，加以惩罚，对用财得当者，给予奖励。

秦汉时期是审计与会计由合一而渐次分离，审计走向独立的阶段。秦代实行御史制度，国家设御史大夫直接辅佐皇帝，行使对国家政治和财政的监督工作。在全国三十六郡设监御史，负责郡、县的政治和财政监察工作，全国上下形成了完整的网络。汉承秦制，仍由御史大夫兼上计之职，行使监察大权，并制定了有关上计实行办法的“上计律”，更加完善了自春秋战国时期所形成的上计制度，从而使我国审计与法相联系，成为我国审计立法的开端。

隋、唐两代，在“刑部”下设“比部”，进行审计。比部是独立的审计组织，独立于财政部门之外，行使司法审计监察权，专管“勾稽天下财赋”。

宋时，除在刑部之下设有比部外，北宋初期还在太府寺内设审计司，并在宋太宗淳化三年(公元 992 年)设诸军诸司专勾司，专门审查军政开支，后于南宋改“诸军诸司专勾司”为“审计院”，从此，“审计”一词不仅成为我国审计机构的命名，而且成了我国财政财务监督的专用名词。

元朝取消了比部，户部行使审核会计报告权。明、清时，比部职权虚有其名，另设六科、十三道监察御史，构成独立的监察系统，即所谓的科道制度。事实上，元、明、清三代基本上未设专门的审计机构，审计处于衰落时期。

2) 近代审计

1840 年至 1949 年为我国近代审计阶段。辛亥革命以后，1912 年，北洋军阀控制下的北京政府，在国务院下设“中央审计处”，并公布《审计处暂行规定》、《暂行审计规则》、《执行规则》、《收支凭证的证明条例》等审计法规。1914 年改审计处为“审计院”，颁布《审计法》和《审计法实施规则》。1928 年，国民政府公布《审计院组织法》，仍设“审计院”。1931 年改“审计院”为“审计部”，隶属监察院。民国时期审计的一个重要特点是：审计法规的完备达到空前的程度。一方面，它突破了历代将审计内容附于其他刑事法规之内的习惯做法，公布了大量专门的审计法规；另一方面，所颁布的审计法规涉及审计的各个方面，形成了审计法规的体系。

中华人民共和国成立以前，在中国共产党领导下的革命组织和根据地工农政权中也实行了审计制度，既有一定的审计组织，也颁布了一些审计法规。第一次国内革命战争时期，1925 年 7 月建立的省港罢工委员会中就设有审计局。第二次国内革命战争时期，革命根据地于 1934 年公布了《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，并在省和直属市分设审计委员会，重点是审查开支是否节约、有无损失浪费问题。抗日战争和解放战争时期，在边区行署、专区、县均设有审计委员会。

3) 现代审计

中华人民共和国成立后,我国审计步入现代审计阶段。中华人民共和国成立初期,全国学习苏联的经验,以会计检查取代了审计,国家未设立独立的审计机构。一方面赋予会计人员以监督财政、财务收支的职权;另一方面实行由主管部门对所属单位进行不定期的会计检查,对财政、税务、银行进行业务监督。但这些检查监督既不能自行监督,也不能互相监督,更不能适应经济发展的需要。在实行经济体制改革过程中,人们开始认识到建立社会主义的审计制度、完善社会主义的经济监督体系的必要性。这种必要性主要出于健全民主与法制、为宏观调控服务、维护经济秩序、保障所有者权益、促进廉政建设、提高经济效益的需要。1982年12月,第五届全国人民代表大会第五次会议通过了《中华人民共和国宪法》,规定了在我国建立审计机构,实行审计监督制度。1983年9月,国务院设立了审计署,县以上的各级人民政府也相继成立了审计局,独立行使审计监督权。1984年12月17日,中国审计学会成立。1985年8月公布了《国务院关于审计工作的暂行规定》,同年10月又公布了《审计工作试行程序》。1994年8月31日,国务院通过了《中华人民共和国审计法》,对审计监督的基本原则、审计机关和审计人员、审计机关职责、审计机关权限、审计程序、法律责任等做了全面规定。1997年,国务院又发布了《中华人民共和国审计法实施条例》。2005年9月30日国务院常务会议讨论通过了《中华人民共和国审计法修正案(草案)》;2006年2月28日正式通过颁布实施。此次修订涉及30余项条款,在健全审计监督机制、完善审计监督职责、加强审计监督手段和规范审计行为等方面做了进一步的明确。新的《审计法》以宪法为依据,与我国现有的市场经济法律体系衔接一致,充分体现了国家审计依法审计、与时俱进的行业特点,促进审计工作全面纳入法制化轨道,为审计工作的开展提供了良好的审计环境;进一步规范了审计执法行为,强化了审计质量,确保审计结果客观公正、实事求是,力求不断提高审计工作的质量和水平,推动我国审计事业的长远发展。为了进一步推动《审计法》的贯彻落实,完善我国审计监督制度,加强和规范审计工作,2010年2月21日国务院公布了修订后的《审计法实施条例》,并于2010年5月1日起正式实施。新的《审计法实施条例》在审计机关的监督范围、监督权限、对审计机关的监督等方面进行了明确的规范。

2. 我国社会审计的发展

进入20世纪以来,随着民族工商业的发展,我国社会审计应运而生。北洋政府于1918年颁布了《会计师章程》,1921年在上海开始设立会计师事务所,接受委托执行审计工作。以后又颁布了《会计师注册章程》、《会计师复验章程》、《会计师章程》等,规范了社会审计的业务范围和要求。

中华人民共和国成立以后很长一段时间取消了社会中介审计。党的十一届三中全会以后,为了适应发展商品经济的客观要求和贯彻对内搞活、对外开放总方针的需要,各省、市于1979年开始陆续设立会计顾问处。1980年,我国财政部颁布了《关于成立会计顾问处

的暂行规定》，同年5月开始筹备上海公证会计师事务所，于次年正式开业，接受国内外企事业单位的委托，承办会计和审计的有关业务。我国1985年公布的《中华人民共和国会计法》第20条规定：经国务院财政部门或者省、自治区、直辖市人民政府的财政部门批准的注册会计师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。这是新中国成立以来第一次通过法律形式对注册会计师的地位和任务所做的规定，它有力地推动了社会审计的发展。根据《会计法》的规定，1986年国务院又发布了《中华人民共和国注册会计师条例》，1993年10月31日全国人大常委会通过了《中华人民共和国注册会计师法》，1995年财政部批准发布了《中国注册会计师独立审计基本准则》、《独立审计具体准则》第1号至第7号、《独立审计实务公告》第1号。这些法规与准则的公布，有力地推动了我国注册会计师行业的发展及其规范化。

从1983年起，审计部门领导下的审计师事务所在全国陆续组建。1987年1月审计署颁布了《关于进一步开展社会审计工作若干问题的通知》，具体明确了开展审计工作的一些重要问题，然后在审计条例中又进一步规定了社会审计组织的性质和业务范围。

根据《中华人民共和国注册会计师法》、《中华人民共和国审计法》的有关规定和国务院的有关指示，经财政部、审计署研究决定，中国注册会计师协会与中国注册审计师协会实行统一联合，从1995年起我国社会审计事业逐步走上了统一发展的道路。

近年来，中国注册会计师行业在“两会”联合、清理整顿、脱钩改制、自律监管、诚信建设、队伍建设、专业标准建设、自律体制建设以及对外交流与合作等方面做了大量的工作并取得了卓著的成就。

在统一社会审计市场、整顿规范行业执业秩序与环境方面：1998年年底，全国各地“两会”联合工作全部完成，结束了社会审计市场分割管理的历史，实现了统一法律规范、统一执业标准和统一监督管理。1997年遵照国务院领导关于“做扎实工作，整顿会计师行业”的指示精神，中国注册会计师协会(以下简称中注协)在全行业开展了以“清师、清所、清业务”为主要内容的清理整顿工作。2000年，中注协及地方协会积极参与国务院组织开展的经济鉴证类社会中介机构清理整顿工作，为注册会计师公平参与市场竞争创造了有利条件。

在大力开展行业诚信建设、树立行业良好形象方面：2001年以来，国内外证券市场接连发生了一系列财务欺诈案件以及与之相关联的审计失败案件，注册会计师行业诚信率受到严峻挑战。在困难与挑战面前，协会与全体同人认真总结与反思，明确提出了“以诚信建设为主线”的行业建设思路。中注协积极加强行业诚信的理论研究和实践探索，发布行业诚信建设纲要，系统提出了行业诚信建设的指导思想、目标、任务和措施；完善职业道德规范，发布了职业道德规范的指导意见；加强对会员执业诚信行为的监督和管理，制定实施会员诚信档案制度；加强行业诚信的宣传教育，强化会员“诚信为本，操守为重”的职业理念等。

在加强行业自律监管、提高行业执业质量方面：经过多年来的探索和实践，目前已基本形成了包括业务报备制度、谈话提醒制度、诚信档案制度、自律惩戒制度、执业质量检

查制度在内的行业自律监管体系。一是把上市公司、证券公司、金融企业、国有企业等重点领域的审计业务列为监管重点；二是把变更事务所的审计业务作为监督突破口；三是重点建立行业执业质量检查制度。

在加强专业标准建设、建立和完善行业职业规范体系方面：自1995年中注协制定发布第一批独立审计准则以来，已先后组织制定发布了48个准则项目，独立审计准则框架体系基本形成。在准则制定过程中既充分考虑了中国国情，也兼顾了与国际惯例接轨。为了规范注册会计师的执业行为，提高执业质量，维护社会公众利益，促进社会主义市场经济的健康发展，2006年2月15日，财政部在北京召开“中国会计审计准则体系发布会”，正式发布了39项《企业会计准则》和48项《注册会计师审计准则》，这标志着适应我国市场经济发展要求、与国际惯例趋同的企业会计准则体系和注册会计师审计准则体系正式建立。在新的注册会计师审计准则体系中，拟订了22项新准则，修订了26项准则，从2007年1月1日起正式施行。近年，由于国际金融危机的影响，国际会计师联合会(IFAC)加紧了对国际审计准则的修订，保证准则的高质量运行，为实现准则国际趋同奠定基础。与此同时，我国也不断吸收国际审计准则的最新成果，总结审计准则体系在我国贯彻实施的效果。为了进一步完善我国审计准则体系，保持我国审计准则与国际审计准则的持续全面趋同，2010年12月29日，中注协下发了《财政部关于印发〈中国注册会计师审计准则第1101号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求〉等38项准则的通知》。

在加强注册会计师队伍建设、抓好考试和培训工作方面：自1991年我国开始实行注册会计师全国统一考试以来，中注协至今已成功举办了13次注册会计师全国统一考试。目前，注册会计师全国统一考试已经发展成为国内考试人数最多和权威性最强的执业资格考试之一。从1991年开始实行的会计全国统一考试制度，1993年起每年举行一次。至2014年中国注册会计师协会个人会员突破20万人，为了加快行业人才培养，实现行业人才国际化，推动实现中国注册会计师行业发展战略目标，2009年中注协印发了《注册会计师考试制度改革方案》，对注册会计师考试制度进行了重大改革，并从2010年开始正式实施新的考试制度。2005年，中注协发布了《中国注册会计师协会关于加强行业人才培养，工作的指导意见》，明确提出了审计人才培养工作的总体思路和具体目标。为了不断提高队伍的执业水平和职业道德，中注协于2006年9月发布了《中国注册会计师继续教育制度》，自2007年1月1日起施行。在新的继续教育制度中，加强了对培训机构、考试考核制度、继续教育形式、考核周期等方面的管理，进一步规范了注册会计师继续教育工作。目前，以中注协为龙头、地方协会为骨干、事务所为基础的培训组织体系已基本建立。随着北京、上海、厦门三个国家会计学院顺利建成，中注协依托三个国家会计学院开展了行业高层次人才的培训工作。

在加强国际交往、提升行业国际影响力方面：近年来，中注协积极加强国际交流与合作，参与会计市场开放有关工作，不断提升行业的国际影响力。积极参与世界贸易组织有关会计市场开发的谈判和亚太经合组织贸易开放的谈判工作，并发挥了应有的作用。

截至 2010 年 1 月中旬,我国已有会计师事务所 6813 家、分所 789 家。中国注册会计师人数已达 19.5 万,其中执业注册会计师 8.5 万人,遍及工商、金融、证券、政府部门和学术界、教育界;非执业会员 7 万多人,全行业从业人员近 30 万人。



知识拓展

旧中国时期的四大会计师事务所

1918 年 6 月谢霖上书北洋政府,要求推行注册会计师制度。同年 9 月农商部颁布了我国第一部注册会计师法《会计师暂行章程》,并于同年批准谢霖为我国第一位注册会计师。谢霖于 1918 年年末到 1919 年年初创立正则会计师事务所,先期在北京,后在天津等地设立分所,这是我国民间审计的起源。此外,潘序伦于 1917 年创办了潘序伦会计师事务所,1928 年改名为立信会计师事务所,是当时影响最深、规模最大的会计师事务所,1986 年复业。徐永祚于 1921 年创办了徐永祚会计师事务所,抗战期间更名为正明会计师事务所,1954 年前后歇业。奚玉书于 1936 年秋创立了公信会计师事务所。它们被誉为旧中国时期的四大会计师事务所。

解放初期,“四大”的会计师被出身于立信会计师事务所、时任上海市财政局和税务局局长的顾准延揽,为新中国的税制建设贡献良多。之后,随着国家推行计划经济,“四大”逐渐萎缩,会计师业务趋于停顿,会计师除自谋出路外,大多由政府采取包下来的政策,另行安排工作。今天,“四大”名称延续下来的只有两家:立信会计师事务所,1986 年复业后,2009 年收入 6.6 亿元;四川正则会计师事务所有限责任公司,现演变为一个几十人规模的事务所。

3. 我国内部审计的发展

我国早期的皇室审计、寺院审计均属于内部审计的范畴。现代内部审计在民国时期就已诞生,在铁路、银行系统,有了较为健全的内部稽核制度。中华人民共和国成立初期,我国一些大型专业公司和厂矿企业也曾设有内部审计部门,一些中型企业也设有专职的审计人员,在 1953 年全面学习苏联后被撤销。

我国社会主义内部审计是从 1983 年以后逐步建立起来的。1985 年 12 月,审计署颁布了《审计署关于内部审计工作的若干规定》,进一步明确了在暂行规定中所阐述的内部审计问题;后来在《审计条例》中,又原则规定了内部审计的机构设置、隶属关系及审计范围等;当内部审计工作开展后,各业务主管部门(部、厅、局)又针对本系统情况做出了系统内部审计的一些具体规定。上述的一些制度和规定,促使了内部审计机构的迅速建立和内部审计工作广泛而又深入地开展。

1994 年通过的《审计法》第二十九条规定:国务院各部门和地方人民政府各部门、国

有的金融机构和企业事业组织,应当按照国家有关规定建立健全内部审计制度。各部门、国有的金融机构和企业事业组织的内部审计,应当接受审计机关的业务指导和监督。根据《审计法》的要求,审计署于1995年7月14日颁布了《审计署关于内部审计工作的规定》。随着我国经济体制改革的深入和内部审计的迅速发展,2003年3月4日又重新颁布了《审计署关于内部审计工作的规定》。审函[2004132号]审计法修订征求意见稿中第三十一条规定:国务院各部门和地方人民政府各部门、国有及国有资产占控股地位或者主导地位金融机构和企业事业组织,应当按照国家有关规定进行行业管理,审计机关对内部审计工作进行业务指导和监督。根据审计法修改意见,国务院国有资产监督管理委员会于2004年8月公布了《中央企业内部审计管理暂行办法》,规范了中央企业的内部审计工作。

二十多年来,我国内部审计工作走过了一段起伏不定的历程。随着人们对经济管理的重视和对内部审计作用的认识,到了21世纪,我国内部审计步入了稳定发展阶段,走上了行业管理的轨道。自2003年中国内部审计学会更名为中国内部审计协会以后,现在团体会员已达到882个。从2003年起,中国内部审计协会又积极开展了内部审计人员资格认定工作,全国已有20多万人获得了内部审计人员岗位资格证书。近几年来,中国内部审计协会积极开展对外交流工作,不仅提高了我国内部审计的国际地位,同时也使我们学到了国外的一些先进经验和技術。从1998年开始,我国开展了国际注册内部审计师考试工作,现已成为参考人员最多的国家。到2009年年末,我国共计18000余人获得了国际注册内部审计师资格,这为我国内部审计国际化奠定了基础。

1.1.3 西方国家审计的发展

1. 西方国家国家审计的发展

西方一些国家的审计,既具有悠久的历史,又具有各国的特色,更体现了现代商品经济发展的需要。据考证,在奴隶制度下的古埃及、古罗马和古希腊时代,就有了官厅审计机构及政府审计的事实。审计人员以“听证”(Audit)的方式,对掌管国家财物和赋税的官吏进行考核,他们从事的即是具有审计性质的经济监督工作。在西方的封建王朝中,也设有审计机构和人员,对国家的财政收支进行监督。例如,法国在资产阶级大革命前就设有审计厅,在资产阶级大革命后,拿破仑一世创建的审计法院,至今仍是法国政府实施事后审计的最高法定机构。

在资本主义时期,随着社会的发展和资产阶级国家政权组织形式的完善,国家审计也有了进一步的发展。欧洲的许多国家于19世纪在宪法或特别法令中都规定了审计的法律地位,确立国家审计机关的职权、地位和审计范围,授权其独立地对财政、财务收支进行监督。现代资本主义国家大多实行立法、行政、司法三权分立的国家政权组织形式,议会为国家的最高立法机关,并对政府行使包括财政监督在内的监督权。为了监督政府财政收支、执行财政预算法案、维护统治阶级的利益,西方大多数国家在议会下设有专门的审计机构,

由议会或国会授权,对政府及公营事业单位财政财务收支进行审计监督。美国虽然只有 200 多年的历史,但由于重视经济管理,在经济管理理论和方法的研究方面颇有成就,这就促使了美国经济的迅速发展。以前美国没有独立的财政监督机构,只在财政部设有审计官进行审查,直到 1919 年参、众两院建议组成预算特别委员会后,才把对政府账目的审计从财政部的业务中分离出来;1921 年公布了《预算和会计法》,并根据该法建立了美国最高审计机关——审计总局,受理政府账目审计,以寻求经济有效的方式来管理美国政府的公共款项。除中央情报局和总统办公室不能审查外,凡与公共开支有关的事项,审计总局都有权审查。审计总局最重要的任务就是向国会提供信息和参考意见,以便有助于国会各委员会的工作。

英国的审计具有悠久的历史,是近代审计的发源地。英国的王室财政审计制度早在 13 世纪就正式建立起来了,至今有 770 多年的历史。在 11 世纪和 12 世纪,英王一直把持国家的财政大权。在威廉一世时代和亨利一世时代,封建统治者在财政部门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。1785 年,根据《检查和审计国王公共账目的法案》,取消了国库审计官,组建了五人审计委员会。1834 年,颁布了修订审计制度的法案,特别审计院长负责国库公款的监督,院长系终身职务。1861 年,开始在众议院设决算审查委员会,第一次真正建立了统一的、独立的审计机构。1983 年 1 月 1 日,通过了《国家审计法案》,取消了英国国库审计部,正式更名为英国国家审计署。英国国家审计署独立于行政部门,代表议会对政府进行监督,向议会报告工作。

西方国家除了立法型的审计体制以外,还有司法型审计体制、行政型审计体制等。如法国审计法院是独立于立法机构(议会)与行政部门(内阁政府)的一个司法机构,审计法院的院长由总统任命,为终身制;审计法院的裁决为终审判决,且有法律效力。国外的国家审计,不论是哪一种类型,都立足于保证国家审计机关拥有独立性和权威性,以便不受干扰,客观而公正地行使审计监督权。

第二次世界大战以后,西方国家不仅在审计体制上有了较大的发展,更重要的是在审计理论和实务上也有了较大的发展,即把经济监督和经济管理相互结合,从传统的财务审计向现代的“3E”审计、绩效审计方面发展。

2. 西方国家社会审计的发展

西方国家的社会审计,是随着资本主义经济的兴起而形成并得到迅速发展的。16 世纪末期,由于地中海沿岸商品贸易得到了发展,便出现了由许多合伙人筹资,委托给某些人去经营贸易的商业运行方式。这样,就导致了财产所有者与经营权的分离,对经营者进行监督就有了必要。当时便有部分财产所有者聘请会计工作者来承担该项监督检查工作,这便有了社会审计的萌芽。1720 年,查尔斯·斯内尔受托对南海公司破产案进行审查,并编制了一份审计报告,从此,审计正式走向了民间。

英国工业革命以后,产业规模日益扩大,以发行股票筹集资金为特征的股份公司大量

涌现。公司所有权与经营权相分离的现象十分普遍,对经营管理者进行监督也成了英国社会的普遍需要,现代社会审计制度便应运而生。1953年在苏格兰的爱丁堡创立了世界上第一个职业会计团体——“爱丁堡会计师协会”。英国实行特许会计师制度,取得会计师资格必须经过严格的考试和实践。英国职业会计师的主要业务是审计,此外还兼做编制财务报表、税务、财务和管理咨询等业务。英国早期的社会审计没有系统的理论依据和方法体系,只是根据查错防弊的审计目的,对大量的账簿记录进行逐笔检查,即采用详细审计方法,后来人们称之为英国式审计。

美国独立战争以后,工业得到发展,为了加强股份公司的会计工作,以代理记账为专业的会计师应运而生。19世纪后半叶,随着英国资本的大量输入,英国的社会审计也传入了美国。1886年纽约公布了《公证会计师法》,1887年成立了“美国公共会计师协会”,后改为“美国注册公共会计师协会”,成为当今美国最大的会计师团体。美国最初的会计师业务,主要是对合并时的资产进行验证、设计会计制度和为信用目的而进行审计,并非为了维护投资者的利益。20世纪初,出于银行信贷业发展的需要,有必要对贷款企业的资产负债表进行分析性审计,借以判断企业的偿债能力,于是美国的会计师突破了详细审计的做法,创立了资产负债表审计,即美国式的信用审计。1929年的经济大危机后,1932年美国公布了《证券法》,次年公布了《证券交易法》,规定上市公司必须向交易所提出经过公证会计师审查鉴证的财务报表(资产负债表和损益表),这就推动了证券交易审计的诞生。从此,美国社会审计的重点由资产负债表审计发展为以损益表为中心对整个财务报表进行审计,即为财务报表审计(如表1-1所示)。

表 1-1 主要国家审计鉴证职能

国 家	应当接受审计的单位	审计师的选任	审计目标或目的	审计准则
法国	所有股份公司,所有大型的有限责任公司	每6年一届,由股东选举	查证所有报告和财务报表是否与现有的法律规定一致,并正确地加以运用	没有规范的标准;由法律规定,并由法国注册会计师协会主办的《指南》推荐
英国	所有有限公司,有关当事人可要求对独资企业、合伙企业进行“私人审计”	股东大会上多数票通过任命	对财务报表进行独立的审查,并提出独立意见,以符合法律规定,并与真实、公正的审核原则相一致	公司法和会计机构咨询委员会的审计实务委员会发布的审计准则
德国	公司、保险公司、银行和政府主管的企业	股东年会选出	决定财务报表符合德国相关法和公司法	主要是商法,其次是经济审计师协会发布的职业准则和指南

续表

国 家	应当接受审计的单位	审计师的选任	审计目标或目的	审计准则
加拿大	符合审查规模的私营和公营公司、地方政府、大学和医院	股东选举	鉴证管理部门提供的财务报表公正与否	加拿大公司法, 加拿大特许会计师协会的《手册》中所列的公认审计准则
美国	要求在证券交易委员会登记的所有公司	股东在年度大会上选举	对反映公司的经营结果和财务状况的财务报表发表公正性意见	一般公认审计准则, 美国注册会计师协会审计准则说明书和解释, 该协会行业指南, 证券交易所会计期刊指南
日本	股本 5 亿日元以上的公司, 股票在 200 亿日元以上的公司, 公开发行的股票和债券超过 1 亿日元的公司, 在股票交易所或场外交易机构注册过的公司, 准备将股票上市的公司, 申请小额贷款的企业和教育机构	按商法典规定, 审计师和审计官员由股东大会指定。按证券交易法规定, 审计师由董事会任命	商法典未说明审计的目的; 证券交易法指明审计是为了保护股东和贷款人利益, 为了确认财务状况和结果, 并按企业报表原则编制这些报表	商法典中没有规定, 证券交易法中有规定

课外资料

英国南海股份有限公司审计案例 ——西方民间审计的产生

1710 年, 从事海外贸易业务的英国南海股份有限公司成立。公司最初 10 年经营业绩平平。公司董事会为了使股票达到预期价格, 开始对外散布各种所谓的好消息, 即南海公司在年底将有大量利润可实现, 并预计在 1720 年的圣诞节, 公司可能要按面值的 60% 支付股利。这一消息促进了债券转换, 进而带动了股价上升。1719 年, 南海公司股价为 114 英镑, 到了 1720 年 3 月, 股价劲升至 300 英镑以上, 到了 1720 年 7 月, 股票价格已高达 1050 英镑。此时, 南海公司老板又想出了新主意: 以数倍于面额的价格, 发行可分期付款的新股。同时, 南海公司将获取的现金, 转贷给购买股票的公众。这样, 随着南海股价的扶摇直上, 一场投机浪潮席卷全国。

英国议会为了制止国内“泡沫公司”的膨胀,于1720年6月通过了《泡沫公司取缔法》,随之一些公司被解散。许多投资者开始清醒,并抛售手中所持股票。随着投机热潮的冷却,南海公司股价一落千丈,从1720年8月25日到9月28日,南海公司的股票价格从900英镑下跌到190英镑,到12月份最终仅为124英镑。投资者因此遭受巨大损失。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。投资者要求英国议会严惩欺诈者,并赔偿损失。1720年9月,英国议会组织了特别委员会,对“南海泡沫”事件进行秘密查证。特邀了资深会计师查尔斯·斯奈尔对南海公司的会计账目进行检查。查尔斯·斯奈尔通过对南海公司账目的查询、审核,于1721年以会计师名义提交了一份会计账簿检查意见。在该份报告中,查尔斯指出了南海公司存在舞弊行为、会计记录严重不实等问题。英国议会根据这份查账报告,将南海公司董事之一的雅各希·布伦特及其合伙人的不动产全部予以没收。

1828年,英国政府根据国内经济发展对资金的高度需求,重新认识了股份公司的经济意义,撤销了1720年的《泡沫公司取缔法》,重新恢复了股份公司这一现代企业制度的形式。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,完善了股份制这种现代企业制度。

3. 西方国家内部审计的发展

西方国家的内部审计同样可以追溯到古代和中世纪,由于受托经济责任关系和授权管理的产生,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。

20世纪前后,资本主义经济获得发展,生产和资本高度集中,托拉斯式的大型企业大量出现,企业内部只能采取分级、分散管理体制。这就导致了大型企业内部要设立专门的机构和人员,由最高管理当局授权,对其所属分支机构的经营业绩进行独立的内部审计监督,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,竞争更激烈。企业为了在竞争中求生存、求发展,十分重视加强内部经济监督,实行事前预防性控制,现代内部审计随着内部控制的加强而产生和发展起来。现代内部审计出于经济预测和事先控制的需要开展了事前审计;现代内部审计的领域由财务审计扩大到对经营、管理及经济效益方面的审计;现代内部审计从过去的详细审计改变为以评价内部控制制度为基础的抽样审计。1999年,国际内部审计师协会提出了新的审计概念,促进内部审计进入风险管理,为增加管理价值和实现组织目标服务。现代内部审计涵盖了内部控制评价、风险评估、经营审计和管理审计。其发展呈现出以下趋势:从制度导向审计到风险导向审计,从风险识辨到环境分析,从回顾历史到着眼未来,从评价现状到预测未来,从关注当前事项到多角度并行关注,从强调独立到注重管理价值增加,从掌握审计知识到掌握经营管理知识,从经营审计到战略审计,从供给审计到需求审计,从说服接受到协商改进。此外,内部审计工作外包由社会审计承担,也是一种重要的发展趋势。