

审计学

Auditing



郑艳秋 蒲春燕 主编



北京理工大学出版社

BEIJING INSTITUTE OF TECHNOLOGY PRESS

审 计 学

主 编 郑艳秋 蒲春燕

参 编 牟行军 曹李朵

版权专有 侵权必究

图书在版编目 (CIP) 数据

审计学/郑艳秋, 蒲春燕主编. —北京: 北京理工大学出版社, 2018. 9

ISBN 978 - 7 - 5682 - 6087 - 9

I. ①审… II. ①郑… ②蒲… 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 (2018) 第 185244 号

出版发行 / 北京理工大学出版社有限责任公司

社 址 / 北京市海淀区中关村南大街 5 号

邮 编 / 100081

电 话 / (010) 68914775 (总编室)

(010) 82562903 (教材售后服务热线)

(010) 68948351 (其他图书服务热线)

网 址 / <http://www.bitpress.com.cn>

经 销 / 全国各地新华书店

印 刷 /

开 本 / 787 毫米 × 1092 毫米 1/16

印 张 / 20.25

字 数 / 477 千字

版 次 / 2018 年 9 月第 1 版 2018 年 9 月第 1 次印刷

定 价 / 79.80 元

责任编辑 / 王晓莉

文案编辑 / 王晓莉

责任校对 / 杜 枝

责任印制 / 李志强

图书出现印装质量问题, 请拨打售后服务热线, 本社负责调换

本书以现代经济理论和管理理论为基础,以最新颁布的《中华人民共和国审计准则》和《企业会计准则》为指导,在吸收、借鉴众多专家、学者优秀成果的基础上,系统阐述了审计的基本理论和基本方法,运用通俗易懂的实例解释了审计的相关理论与分析过程,从而使学生能了解审计学原理产生与形成过程;熟悉审计的本质、程序和方法;运用审计及其他信息,对被审计单位经济活动进行有效的监督、评价、鉴证,进而帮助学生追踪审计发展前沿领域、科学构建审计新思维、准确把握审计有效边界、系统理解审计全过程。本书旨在提高学生分析及解决问题的能力。

本书力图突出以下三个特点:第一,务实性。内容具有较强的应用性与实践性,利用大量的案例分析,结合当前最前沿理论与现实工作,用简洁的语言、完整的内容、清晰的逻辑为学生提供有用的信息。第二,全面性。本书从审计的主体出发,对国家审计、民间审计、内部审计进行了较为系统、全面的探索;同时从两个层次,即审计的理论层次、业务循环层次进行更深入的剖析。第三,启发性。各章配套有思考及课后习题,借助它们学生可对所学内容加以巩固。

本书分三个部分,总共十四章,其基本写作思路如下:

第一部分,审计基础理论——本书的第一章至第六章。以审计的基本理论为起点,结合新审计准则的要求,介绍了审计的对象、特点、分类及方法,以及审计人员应当遵守的职业道德与承担的法律责任,并对审计证据的证明力及审计工作底稿的格式、编制等进行了系统阐述。第六章是本书的重点,也是风险导向审计的重要理论前提。在这一部分,学生应掌握审计的基本理论与方法。

第二部分,内部控制及审计抽样——本书的第七章和第八章。第七章在对内部控制的概念、目的、要素等进行概述的基础上,结合案例分析了内部控制制度可能存在的缺陷及评价方式与评价内容。第八章重点突出审计抽样方法如何运用到内部控制测试与实质性测试中。在这一部分,学生应该学会系统理解内部控制的重要性及审计抽样的运用。

第三部分,审计业务循环审计——本书的第九章至第十四章。本部分对销售与收款、采购与付款、生产与存货、筹资与投资等业务循环审计进行具体介绍,让学生了解、评价被审计单位与业务相关的内部控制设计内容及执行程序。在这一部分,结合企业的经营活动,学

生应该掌握各业务的内部控制及活动的审计内容和方法。

西华大学郑艳秋副教授承担了全书的总体设计、大纲制定和修改定稿工作，并撰写了审计基础理论，即第一章至第六章；西华大学蒲春燕副教授承担了书稿的审计业务循环的撰写工作，即第九章至第十三章；西华大学牟行军副教授承担了第八章的撰写工作；中原工学院信息商务学院曹李朵老师承担了第七章和第十四章的撰写工作。审计学是一个非常广的领域，随着时代的发展而日益更新。本书虽经过较长时间的酝酿与撰稿，但仍然有不完善的地方，恳请各位专家和读者批评指正。

本书在编写过程中参阅了大量的相关文献和研究成果，并得到北京理工大学出版社的大力支持，在此表示衷心感谢。

编 者

2018 年 5 月

第一章 总论	(1)
第一节 审计的产生与发展	(1)
一、审计的起源与关系	(1)
二、审计的发展	(2)
第二节 审计的基本理论	(6)
一、审计的概念	(6)
二、审计的特征	(7)
三、审计的目标	(8)
四、审计的对象	(9)
第三节 审计的种类	(9)
一、审计的基本分类	(10)
二、审计的其他分类	(11)
第四节 审计的职能和作用	(14)
一、审计的职能	(14)
二、审计的作用	(14)
第二章 审计的组织形式与审计方法	(17)
第一节 审计的组织形式	(17)
一、政府审计机关	(17)
二、民间审计组织	(19)
三、内部审计机构	(22)
第二节 审计的基本方法	(24)
一、书面资料的检查方法	(24)
二、客观事物的调查方法	(26)
第三章 注册会计师的职业道德与法律责任	(29)
第一节 注册会计师的职业道德	(29)

一、独立、客观、公正	(29)
二、专业胜任能力和应有关注	(30)
三、保密	(31)
四、职业行为	(32)
第二节 独立性	(33)
一、独立性的含义	(33)
二、威胁独立性的情形	(34)
三、防范措施	(35)
第三节 注册会计师的法律责任	(36)
一、注册会计师承担法律责任的依据	(36)
二、审计责任与被审计单位的会计责任	(37)
三、区分“违约”“过失”“欺诈”	(40)
四、注册会计师承担法律责任的种类	(43)
五、注册会计师避免法律诉讼的措施	(43)
第四章 审计证据和审计工作底稿	(45)
第一节 审计证据	(45)
一、审计证据的概念及分类	(45)
二、审计证据的特性与鉴定	(47)
三、审计证据的搜集	(50)
第二节 审计工作底稿	(53)
一、基本内容	(53)
二、审计工作底稿的要素及编制要求	(55)
三、审计工作底稿的整理与保管	(59)
第五章 审计程序、审计目标与审计计划	(63)
第一节 审计程序	(63)
一、审计的准备阶段	(63)
二、审计的实施阶段	(65)
三、完成审计工作阶段	(65)
第二节 审计目标	(67)
一、审计的总目标	(67)
二、审计的具体审计目标	(67)
第三节 审计计划	(72)
一、审计计划的作用	(72)
二、审计计划的内容	(72)
三、审计计划的修改	(75)
四、审计计划的沟通	(75)
第六章 审计的重要性与审计风险	(79)
第一节 重要性	(79)

一、重要性	(79)
二、判断重要性应考虑的因素	(80)
三、确定重要性水平的方法	(81)
四、重要性水平的分配	(82)
五、审计重要性的相关关系	(83)
六、评价错报的影响	(84)
第二节 审计风险	(87)
一、审计风险的概念及特征	(87)
二、审计风险模型	(89)
第七章 内部控制及评审	(96)
第一节 内部控制系统	(96)
一、内部控制概念及作用	(96)
二、内部控制的目标及要素	(97)
第二节 内部控制描述	(104)
一、文字说明法	(104)
二、调查表法	(105)
三、流程图法	(106)
第三节 内部控制评价及审计	(108)
一、内部控制评价的内容	(108)
二、内部控制评价的程序	(109)
三、内部控制的评价报告	(110)
四、内部控制审计	(115)
第八章 审计抽样	(118)
第一节 审计抽样概述	(118)
一、审计抽样的含义	(118)
二、获取审计证据时对审计抽样和其他选取测试项目方法的考虑	(121)
三、对抽样风险和非抽样风险的考虑	(123)
四、样本设计	(125)
五、样本选取	(127)
六、样本结果评价	(129)
第二节 控制测试中抽样技术的应用	(130)
一、属性抽样的基本概念	(131)
二、属性抽样的方法	(132)
第三节 细节测试中抽样技术的应用	(137)
一、传统变量抽样方法	(137)
二、PPS 抽样	(140)
第九章 销售与收款循环审计	(150)
第一节 销售与收款循环的特点	(151)

一、销售与收款循环涉及的主要凭证与会计记录	(151)
二、销售收款循环涉及的账户	(153)
三、销售与收款循环涉及的主要业务活动	(154)
第二节 销售与收款循环的内部控制及内部控制测试	(156)
一、销售与收款循环的内部控制	(156)
二、销售与收款循环的控制测试	(159)
第三节 销售与收款循环的实质性程序	(161)
一、销售与收款交易的实质性分析程序	(161)
二、销售交易的细节测试	(162)
第四节 营业收入的审计	(165)
一、营业收入的审计目标	(165)
二、主营业务收入的实质性程序	(165)
三、其他业务收入的实质性程序	(171)
第五节 应收账款和坏账准备审计	(171)
一、应收账款的审计目标	(171)
二、应收账款的实质性程序	(172)
三、坏账准备的实质性程序	(181)
第六节 其他相关账户审计	(183)
一、应收票据审计	(183)
二、预收账款审计	(185)
三、应交税费审计	(185)
四、销售费用审计	(187)
第十章 采购与付款循环审计	(188)
第一节 采购与付款循环的特点	(188)
一、涉及的主要凭证与会计记录	(188)
二、采购与付款循环涉及的账户	(189)
三、采购与付款循环的主要业务活动	(190)
四、采购与付款循环业务活动	(190)
第二节 采购与付款循环业务活动和相关内部控制	(192)
一、采购交易的内部控制	(192)
二、固定资产的内部控制	(195)
第三节 采购与付款循环的控制测试	(197)
第四节 应付账款的审计	(199)
一、应付账款的审计目标	(199)
二、应付账款的实质性程序	(199)
第五节 固定资产的审计	(201)
一、固定资产的审计目标	(202)
二、固定资产——账面余额的实质性程序	(202)

三、累计折旧的审计	(207)
四、固定资产减值准备的审计	(209)
第十一章 生产与存货循环审计	(212)
第一节 生产与存货循环的特点	(212)
一、本循环涉及的主要凭证与会计记录	(212)
二、生产循环涉及的主要账户	(213)
三、本循环涉及的主要业务活动	(214)
第二节 生产与存货循环的内部控制和控制测试	(216)
一、生产与存货交易的内部控制	(216)
二、控制测试	(218)
第三节 存货审计	(219)
一、存货审计的特点	(219)
二、存货审计的目标	(220)
三、存货审计的一般审计程序	(220)
四、存货监盘	(221)
五、存货计价测试	(230)
第十二章 筹资与投资循环审计	(234)
第一节 筹资与投资循环概述	(234)
一、主要凭证与会计记录	(234)
二、筹资与投资循环涉及的主要业务活动	(236)
三、筹资与投资循环涉及的账户	(237)
第二节 筹资与投资循环的控制测试	(237)
一、筹资活动的控制测试	(237)
二、投资活动的控制测试	(239)
第三节 借款审计	(242)
一、借款的审计目标	(242)
二、借款的实质性测试	(242)
第四节 所有者权益审计	(244)
一、所有者权益的审计目标	(245)
二、所有者权益的实质性测试	(245)
第五节 金融资产审计	(248)
一、交易性金融资产审计	(248)
二、可供出售金融资产审计	(250)
三、持有至到期投资审计	(252)
四、长期股权投资审计	(253)
第六节 其他相关账户审计	(254)
一、其他应收款审计	(254)

二、其他应付款审计	(255)
三、无形资产审计	(255)
四、应付股利的审计	(256)
五、营业外收入的审计	(256)
六、营业外支出的审计	(256)
七、公允价值变动收益审计	(257)
八、递延所得税资产审计	(257)
九、递延所得税负债审计	(258)
第十三章 货币资金的审计	(259)
第一节 货币资金审计概述	(259)
一、货币资金与业务循环	(259)
二、涉及的主要凭证和会计记录	(259)
三、货币资金的种类	(260)
四、货币资金的业务活动	(260)
五、货币资金内部控制概述	(261)
第二节 货币资金的重大错报风险	(263)
一、货币资金可能发生错报环节	(263)
二、识别应对可能发生错报环节的内部控制	(263)
三、与货币资金相关的重大错报风险	(264)
四、拟实施进一步审计程序的总体方案	(265)
第三节 货币资金的内部控制测试	(266)
一、库存现金的控制测试	(266)
二、银行存款的控制测试	(267)
第四节 货币资金的实质性程序	(268)
一、库存现金的实质性程序	(268)
二、银行存款的实质性程序	(271)
三、其他货币资金的实质性程序	(280)
第十四章 审计报告	(282)
第一节 审计报告概述	(282)
一、审计报告的含义	(282)
二、审计报告的作用	(282)
第二节 审计意见的形成	(283)
一、得出审计结论时考虑的领域	(283)
二、审计意见的类型	(285)
第三节 审计报告的基本内容	(286)
一、审计报告的要素	(286)
二、标题	(286)

三、收件人	(286)
四、审计意见	(286)
五、形成审计意见的基础	(287)
六、管理层对财务报表的责任	(287)
七、注册会计师对财务报表审计的责任	(287)
八、按照相关法律法规的要求报告的事项（如适用）	(288)
九、注册会计师的签名和盖章	(289)
十、会计师事务所的名称、地址和盖章	(289)
十一、报告日期	(289)
第四节 非无保留意见审计报告	(292)
一、非无保留意见的含义	(292)
二、确定非无保留意见的类型	(293)
三、非无保留意见的审计报告的格式和内容	(295)
第五节 强调事项段审计意见	(302)
一、强调事项段的含义	(302)
二、增加强调事项段的情形	(302)
三、在审计报告中增加强调事项段时注册会计师采取的措施	(303)
第六节 管理建议书	(305)
一、管理建议书的意义和作用	(305)
二、管理建议书的结构和内容	(306)
三、管理建议书的基本要求	(309)
参考文献	(312)

总 论

第一节 审计的产生与发展

一、审计的起源与关系

(一) 审计的起源

审计是社会经济发展到一定阶段的产物，它的产生有其客观基础。所谓审计产生的客观基础，亦即审计产生的根本和起点。正确认识审计产生的客观基础，是我们正确认识审计的本质等基本理论问题的前提，可以使我们从理论上加深对审计存在的必要性和重要性的认识。

在经济不发达的时期，对于小规模的经济，生产资料的所有者可以亲自管理，生产资料的所有者也是生产资料的管理者和监督者。随着社会生产力的提升和社会经济的发展，社会财富日益增多，剩余产品逐渐增加，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，这必然导致生产资料所有权与经营管理权的分离，从而产生受托经济责任关系。

受托经济责任关系是指受托者即财产的经营管理者接受财产所有者的委托，代其行使经营管理权，并通过法则、合同、组织原则等手段所形成的责权利相结合的责任关系（图 1-1）。

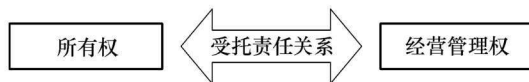


图 1-1 受托经济责任关系

当财产所有者将其财产委托他人代管或代为经营时，委托者出于对其财产安全与完整的

关心，需要经常对受托者进行经济监督。由于时间、地点和条件限制，委托人很难亲自对具体业务执行经济监督权，于是便产生了审计意识，设置专职机构和人员代其行使审计监督权。

审计与受托经济责任关系之间，是一种相互依存的关系。没有受托经济责任，就无所谓审计；同样，没有审计，受托经济责任的有效评价也就成了一句空话。审计是维系受托经济责任关系中不可缺少的一个环节，有两点值得关注，一是受托经济责任关系是审计产生的客观基础；二是财产的所有权与经营管理权的分离，是受托经济责任关系形成的基本依据，也是审计赖以存在和发展的社会条件。简而言之，财产所有者与经营管理者之间产生了受托经济责任关系，所有者需要公正、独立的第三方对经营者的业绩行为做出客观的描述，于是审计产生了。

（二）审计的关系

审计与受托经济责任之间的关系，可以通过审计关系人得到充分体现。所谓审计关系就是构成审计三要素之间的关系。任何审计形式都具备三个基本要素，即审计主体、审计客体和审计授权或委托人（图1-2）。审计主体，是指审计行为的执行者，即审计机构和审计人员，为审计第一关系人；审计客体，指审计行为的接受者，即被审计的资产代管者或经营者，为审计第二关系人；审计授权或委托人，指依法授权或委托审计主体行使审计职责的单位或人员，为审计第三关系人。

作为审计主体的第一关系人在审计活动中起主导作用，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，但是它独立于两者之间，与第二关系人和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，它如果不委托第二关系人对其财产进行管理或经营，则就不存在第三关系人和第二关系人之间的经济责任关系，自然也就不必要委托或授权第一关系人进行审查和评价。

因此，受托经济责任关系，才是审计产生的客观基础。

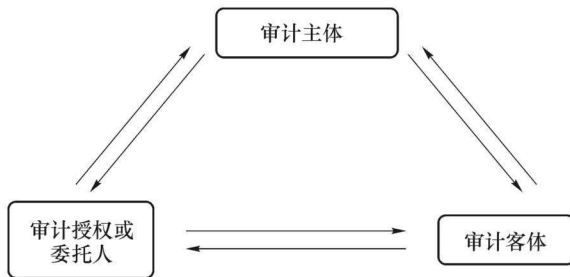


图1-2 审计形式

二、审计的发展

（一）我国审计的产生与发展

我国审计经历了一个漫长的发展过程，审计思想萌芽于西周，成长于秦汉，成熟于隋唐，具有明显增加的制度性特征。总的来说，可分为六个阶段：西周初期初步形成阶段；秦

汉时期最终确立阶段；隋唐至宋日臻健全阶段；元明清停滞不前阶段；中华民国不断演进阶段；中华人民共和国振兴阶段。

1. 我国古代审计学

我国西周国家财计机构分为两个系统：一是地官大司徒系统，掌管财政收入；二是天官冢宰系统，掌管财政支出。天官所属中大夫司会，为主官之长，主天下之大计，本为分掌王朝财政经济的审核和监督。《周礼》中记载：“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，可见司会的权力很大。而且还说：“以参互考日成，以月要考月成，以岁会考岁成。”即司会每旬、每月、每年都要对下级送上来的报告加以考核，以判断每一个地方官吏每月和每年所编制的报告是否真实、可靠，再由周王据此决定赏罚。我国政府审计的起源，基于西周的宰夫。《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，标志着我国政府审计的产生。

秦汉时期是我国审计的确立阶段，主要表现在以下三个方面：一是初步形成了统一的审计模式。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，促进了秦汉时期逐渐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的审计模式。秦朝，中央设“三公”“九卿”辅佐政务。御史大夫是“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，并协助丞相处理政务。二是“上计制度”日趋完善。所谓“上计制度”，就是皇帝亲自听取各级地方官吏的财政、会计报告，以决定赏罚的制度。三是审计地位提高，职权扩大。御史大夫不仅行使政治、军事监察之权，还行使经济监督之权，监督财政收支活动，钩稽财政收入。

隋唐时期，是我国封建社会经济鼎盛时期，实施三省六部制。在审计制度上设置比部，凡国家财计，不论军政内外，无不加以钩稽，无不加以查核审理。隋朝时的比部属尚书省，唐朝时的比部属刑部，这就意味着审计机构有直接治罪的权力。宋朝时宋太祖淳化三年，设审计院，这是世界上第一次以审计正式命名的国家审计机构，比国外以审计命名的国家审计机关要早 700 多年，宋太宗后期撤销了审计院，使财政收支发生了很多问题，因此，在宋高宗建炎元年恢复了审计机构，改名“审计司”，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影响。元、明、清三代均未设立专门的审计机构，大部分审计职能并入御史监察机构。

2. 我国近代审计学

辛亥革命后，北京的北洋政府在 1914 年设立审计院，颁布《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。国民党政府的审计法几经修改，但由于当时的政治腐败，贪污横行，审计制度徒具形式，并没有发挥应有的经济监督作用。

1918 年北洋政府颁布《会计师暂行章程》，是我国最早的会计师法规，同年留学日本归来的学者谢霖从北洋政府手里取得第一号会计师执照，随后在 20 世纪 20 年代初开设我国第一家会计师事务所——“正则会计事务所”，也是我国最早的一家民间会计师事务所。

第二次国内革命战争时期，在中国共产党领导下的革命根据地中，1932 年成立中央苏

维埃政府审计委员会以后，1934 年颁布《审计法》，实行了审计监督制度。以后在山东、陕甘宁、晋绥等革命根据地，也建有审计机构，颁布审计法规，实施审计监督工作。革命根据地的审计制度，在战争年代对节约财政支出、保障战争供给、维护革命纪律、树立廉洁作风，起到了较好的作用。

3. 我国现代审计学

中华人民共和国成立以后，由于照搬苏联的模式，没有设立独立的审计机构，政府只能通过不定期的会计检查来进行财税监督。1982 年《中华人民共和国宪法》规定要设立国家审计结构。1983 年 9 月成立了国家审计署，在县以上的各级政府设置审计厅或局。1985 年 8 月发布《国务院关于审计工作的暂行规定》，1988 年 11 月颁布了《中华人民共和国审计条例》。1944 年发布了《中华人民共和国审计法》，从法律上确立了国家审计的地位。2006 年修订并实施了新的《中华人民共和国审计法》。从 1996 年至今，国家审计署依据《中华人民共和国审计法》制定、修订了一系列政府审计准则，由此中国国家审计进入振兴时期。

为了全面开展审计工作，完善审计监督体系，加强部门、单位内部经济监督和管理，我国于 1984 年在部门、单位内部成立了审计机构，实行内部审计监督。1985 年 10 月发布了《审计署关于内部审计工作的若干规定》，2003 年 5 月，审计署颁布施行了《审计署关于内部审计工作的规定》，在各级政府审计机关、各级主管部门的积极推动下，内部审计蓬勃发展。

(二) 西方国家审计的产生与发展

在西方国家，随着生产力的发展和经济关系的变革，审计也经历了一个漫长的发展过程。在西方，国家审计的产生早于民间审计和内部审计。

1. 国家审计的产生与发展

据考证，早在奴隶制度下的古罗马、西埃及和古希腊时期，已有官厅审计机构。审计人员以“听证”方式，对掌管国家财物和赋税的官吏进行审查和考核，从事具有审计性质的经济监督工作。但当时的审计，不论从组织机构上还是方法上，都还处于很不完善的阶段。

现代资本主义国家，大多实行立法、行政、司法三权分立，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。为了监督政府的财政收支，西方国家大多在议会下设有专门的审计机构，由议会或国会授权，对政府及国有企业和非营利性组织的财政财务收支进行独立的审计监督。美国于 1921 年成立的总审计局，就是隶属于国会的一个独立经济监督机构，它担负着为国会行使立法权和监督权提供审计信息和建议的重要职责。总审计长由国会提名，经参议院同意，由总统任命。总审计局和总审计长置于总统管辖以外，独立行使审计监督权。另外，加拿大的审计公署、西班牙的审计法院等，也都是隶属于国家立法部门的独立机构，其审计结果要向议会报告，享有独立的审计监督权限。这是世界上比较普遍的立法系统的国家审计机关。

2. 民间审计的产生与发展

西方国家的民间审计发展大致可以分为以下几个阶段：

(1) 起源于 16 世纪的意大利。1851 年一批专业人员在威尼斯创立了威尼斯会计师协会，成为世界上第一个会计职业团体。当时地中海沿岸的商业城市已经比较繁荣，而威尼斯是地中海沿岸国家航海贸易最为发达的地区，是东西方贸易的枢纽，商业经营规模不断扩大。由于单个的业主难以向企业投入巨额资金，为适应筹集所需大量资金的需要，合伙制企

业应运而生。合伙经营方式不仅提出了会计主体的概念,促进了复式簿记在意大利的产生和发展,也产生了对注册会计师审计的最初需求。尽管当时合伙制企业的合伙人都是出资者,但是有的合伙人参与企业的经营管理,有的合伙人则不参与,所有权和经营权开始分离。那些参与企业经营管理的合伙人有责任向不参与企业经营管理的合伙人证明合伙契约得到了认真履行,利润的计算与分配是正确、合理的,以保障全体合伙人的权利,进而保证合伙企业有足够的资金来源,使企业得以持续经营下去。在这种情况下,客观上需要独立的第三者对合伙企业进行监督、检查,人们开始聘请会计专家来担任查账和公证的工作。这样,在16世纪意大利的商业城市中出现了一批具有足够的会计知识、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。随着此类专业人员的增多,他们于1581年在威尼斯创立了威尼斯会计协会。其后,米兰等城市的职业会计师也成立了类似的组织。

(2) 形成于1844年到20世纪的英国,称为详细审计阶段。1844年英国第一部《公司法》颁布,标志着西方注册会计师审计的开端。1844年英国的公司明确做出会计账目必须经股东中选出的监事进行审查的规定,又规定公司账目也可以聘请有会计职能的会计师协助办理,1853年,在苏格兰的爱丁堡创立了世界上第一个职业会计师的专业团体,即“爱丁堡会计师协会”。

这一阶段的主要特点有:审计对象是公司账目、审计目的是查错纠弊、审计方法是详细审计、审计报告使用人是公司的股东。

(3) 发展于20世纪初美国的注册会计师审计,称为资产负债表审计阶段。1916年成立注册会计师协会,1917年注册会计师全国统考。

这一阶段的特点是:审计对象是资产负债表、审计目的是判断信用、审计方法是抽样审计、审计报告使用人是债权人。

(4) 成熟于1929—1933年的世界经济危机后,称为全部财务报表审计阶段。1929年经济危机,1933年,美国的《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。

这一阶段的特点是:审计对象是全部报表,审计目的是合法性、公允性,审计方法是由制度基础审计转向风险导向审计,并广泛使用计算机辅助审计,审计报告使用人是社会公众。

(5) 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结合,从传统的财务审计向现代的三E[经济(Economy)、效率(Efficiency)、效果(Effectiveness)]审计、绩效审计发展。

21世纪初,随着安然公司等一批美国公司财务丑闻的揭露及安达信国际会计师事务所的崩塌,美国实施了《萨班斯—奥克斯利法案》,强化了对公司内部控制的要求和对外部注册会计师的监管。为了适应这种形势,国际审计和保证委员会及美国等发达国家的职业会计师团体,修改了相关的审计准则,推行了适合于揭露财务报表重大错报的经营风险导向审计,审计技术和方法不断进步并科学化。

3. 内部审计的产生与发展

20世纪40年代以后,企业的内部结构和外部环境进一步复杂化,尤其是随着跨国公司