



丛书主编 田家富
全国高等会计职业教育系列规划教材

审计实务

主编 何忠谱 周 华 孔祥银



WUHAN UNIVERSITY PRESS

武汉大学出版社

全国高等会计职业教育系列规划教材

审 计 实 务

主 编 何忠谱 周 华 孔祥银
副主编 李红朴 张飞翔 甘 琼

武汉大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

审计实务/何忠谱,周华,孔祥银主编. —武汉:武汉大学出版社,2011.8
全国高等会计职业教育系列规划教材/田家富主编
ISBN 978-7-307-08743-9

I. 审… II. ①何… ②周… ③孔… III. 审计学—高等职业教育—教材 IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2011)第 084317 号

责任编辑:陈 红 责任校对:刘 欣 版式设计:马 佳

出版发行:武汉大学出版社 (430072 武昌 珞珈山)

(电子邮件:cbs22@whu.edu.cn 网址:www.wdp.com.cn)

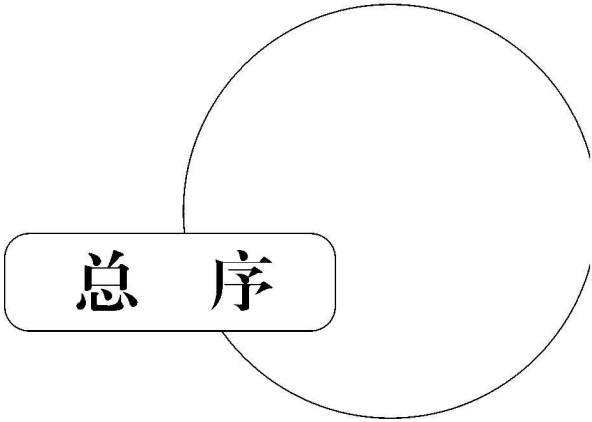
印刷:湖北睿智印务有限公司

开本:787×1092 1/16 印张:15.5 字数:363千字 插页:1

版次:2011年8月第1版 2011年8月第1次印刷

ISBN 978-7-307-08743-9/F·1521 定价:26.00元

版权所有,不得翻印;凡购买我社的图书,如有质量问题,请与当地图书销售部门联系调换。



总序

我国高等职业教育经过十年的发展，取得了举世瞩目的成就。特别是经过三年的示范建设，我们在校企合作、工学结合、人才培养模式改革、师资队伍建设、课程建设、教材建设等方面取得了一定的成绩，但也存在一些不尽如人意的地方。作为高职战线的一线工作者，我们一直在实践，一直在思考，一直在探索。

高职教育发展到今天，必须进行改革，这是大家的共识，改革的路径怎么选择？就是按照教育部 2006 年 16 号文件《关于全面提高高等职业教育教学质量的若干意见》（以下简称教育部 16 号文件）的精神和高职教育“十二五”发展规划的要求进行。但怎么改？只有靠我们一线从事高职教育的老师去实践，去探索，不能人云亦云，不能断章取义，不能望文生义，不能浅尝辄止，更不能玩花架子。我们要把老师的心思真正用在教学改革上，要把老师的时间、精力真正用在教学改革上。改革不可能一蹴而就，改革是要付出代价的，改革是要有点精神的！

教学改革的依据是什么？我个人认为，我们必须充分考虑以下四个问题：一是高等教育大众化的背景；二是教学对象的实际（现有认知结构）；三是产业结构的调整与发展；四是科学技术的发展，在教育上就是现代教育技术手段的应用。只有将这四个问题研究透了，分析透了，我们的教学改革才能落到实处，才能有成效。

教学改革的目标是什么？提高教学质量！我们一切工作的出发点和落脚点就是提高教学质量，这是永恒的主题！提高教学质量的关键是教师。换句话说，改革的意识、改革的观念、改革的思路必须在一线的教师中真正生根发芽，必须由一线的教师认真地加以实践，只有这样改革才能成功。不依靠一线教师而进行的改革，是形式主义，是空中楼阁。由此看出，对一线教师改革意

识、改革观念、改革思路的培养与提高就显得非常重要。教育部 16 号文件精神不是一两次会议就能够理解透彻的。我们必须在理解文件精神的精神实质上下苦工夫，在改革的实践上下苦工夫，在改革的系统工程上下苦工夫。因此，我们必须通过课程建设、教材建设以及其他平台，让教师在实践中深刻理解教育部 16 号文件精神的实质。

教学改革改到深处，改到痛处，是课程改革，是教材改革。我们只有真正研制出特色教材、精品教材，才能为人才培养模式改革与创新提供支撑，才能为教学方法的改革提供支撑，才能为精品课堂提供支撑。

教材建设是专业建设中的一项基本建设，我们必须高度重视。教材是教学指导思想、培养目标、教学要求、教学内容的具体体现。教师通过教材全面、具体地理解教学要求与教学内容，以它为依据进行讲授并组织教学活动。学生以它为依据进行学习，通过教材掌握规定的知识和技能。实践证明，选一本好教材对提高教学质量至关重要。我们现在搞的课程建设与改革或者说精品课程建设，最终还是体现在教材建设上。同时，教材建设也是把精品课程转化为精品课堂的关键环节。

教材是什么？这个问题似乎有点老套！但最近对教材的讨论和争议比较多，有不同的观点！“教材是道具”这是我个人的观点。道具好一些，精一些，演出效果会好一些，这是毋庸置疑的。教师上课依纲据本固然没错，但我认为要是把教材看成是死板的、没有生命力的、单纯为完成教学目标而使用的一种介质就有问题了。著名的教育家叶圣陶老先生曾经说过：“教材无非是个例子。”作为教师是用教材教，而不是教教材。我们一定要注意这个问题。从这个角度讲，教材一定要经典，不是花里胡哨，不是加这个，加那个，搞得五花八门。

高职高专教材建设的现状令我们不是很满意。纵观我国高职教育十年的发展，配套教材可以说是百花齐放，五花八门，既涌现了一批优秀的、有特色的教材，也出现了一批粗制滥造、滥竽充数的教材。具体存在以下问题：

1. 功利性太强，作者队伍参差不齐。最大的功利性表现在纯粹是为了评职称而参加教材的编写。有些作者对教育部 16 号文件精神和高职教育改革的最新理论成果一知半解，生搬硬套，贴标签；还有些作者对一些基本概念、基本知识和基本技能把握不准。这反映了高职教育十年的快速发展，导致师资队伍不能满足高职发展和改革的需要。

2. 教材版本一是多，二是乱，不成体系，不配套，导致我们无法选出顺手的、满意的教材。近年来，我们选用教材换了多种版本，总是看起来花哨，但是错误和漏洞百出。有的是教材没有配套的习题和技能训练，有的虽有习题和技能训练，但与教材内容又不配套，让我们非常苦恼。导致这个现状的原因主要有两个：一是出版社的问题，对一套教材的编写缺乏规划，缺乏专业编辑，缺乏科学的组织，缺乏资金的投入。二是学校的问题，缺乏对教师参加教材编写的统筹、组织与协调。教师参加教材的编写基本上停留在个人行为上，

甚至出现大量的作者只参加教材的编写、学校不使用教材的现象。这样是不可能写出高质量的教材的。

3. 教师参加教材编写的积极性不高或者积极性没有得到充分发挥。一是虽然职称评审需要编写教材,但不是考核的主要指标。现在对高职教师职称的评审主要关注教师的企业工作经历和课程建设情况,但没有教材编写也不行。因此,有些老师不愿意在教材编写上下太大的工夫,不愿意投入时间和精力。二是作者的劳动报酬与投入的时间、精力不匹配,觉得不划算。一本高质量的教材,往往需要作者或者一个教学团队数年甚至数十年的努力和积累,才能够研制出来。

4. 片面理解“教学做一体化”。教育部16号文件明确指出“改革教学方法和手段,融‘教、学、做’为一体,强化学生能力的培养”。结果,有些地方、有些老师对这句话进行了片面理解,有的甚至认为将习题与技能训练放在教材每章的后面就是教学做一体化了,甚至认为在人才培养方案中将实训课程单独列出来没有体现教学做一体化!这样,一方面人才培养方案不伦不类,另一方面教材不伦不类,弱化了学生的训练次数,严重降低了教学质量。

“融‘教、学、做’为一体”,应该有多方面的理解。一是在人才培养方案中怎么体现?二是在课程中怎么体现?三是在教材中怎么体现?四是在教学方法上怎么体现?五是在教学模式上怎么体现?六是在教学组织形式上怎么体现?七是在不同的专业上应该怎么体现?

在高职会计专业教材建设中,我们必须以会计专业的人才培养目标为依据。高职会计专业的培养目标是:以各类中小企业及其他经济组织会计岗位(群)的任职能力要求为目标,培养德、智、体、美、劳全面发展,掌握会计专业基本知识和职业技能,具备良好职业道德和操作规程、严谨细致的会计职业素养,在校期间取得会计从业资格证书,毕业后能够采用手工或者利用电子计算机技术从事中小企业的出纳岗位工作、会计核算岗位工作、财务管理岗位工作、涉税业务处理岗位工作和会计监督岗位工作,并具有可持续发展能力的高素质技能型人才。这个目标始终是纲,不能动摇,不能降低!降低了就不是会计专业了,就变成“收银员”培训班了。如果这样,放在培训机构就可以了,就不需要学校教育了。

我个人认为在高职会计专业教材建设中,以下几个问题必须认真抓好:

1. 按照工作过程系统化来开发课程和研制教材。第一,职业特征的课程或教材都来源于工作过程。知识来源于实践,人类知识是在长期的实践中不断总结的成果。第二,系统化就是一个加工过程,用时髦的话讲就是将行动领域转化为学习领域的过程。这个系统化的方法选择太重要了!以前,我们的课程和教材也是一种系统化,决不能说这种系统化的方法不科学,只是这种方法适合于抽象思维能力强的人群,而相对于高等教育大众化后抽象思维能力弱的高职学生来讲,这个系统化的方法要重新选择。这就是我们课程改革、教材改革的重点和难点。第三,会计工作过程系统化的重点和难点在哪里?在会计核算

基本技术这门课程上！实际上，我们以前的财务会计、财务管理、审计、出纳业务、会计信息化等课程就是按照工作过程进行系统化设计的，或者说是按照岗位来设计的。我们没有必要把前人的经验全部推翻！

2. 校企合作共同开发教材。在教材的研制过程中，我们坚持“从实践中来，到实践中去”，就必须依靠行业、企业专家。只有这样，我们的教材内容、所采用的实训素材才能真正来源于社会实际生活，才能与社会实际生活相符。在此基础上，我们再进行提炼，做到来源于生活但又高于生活，从而达到理论和实践的完美结合。

3. 必须与行业标准和职业资格接轨。会计的行业标准，就是财政部制定的标准，不管怎么改革，我们必须围绕这个标准来做，否则，就是瞎折腾！

研制出一套能全面准确地阐述和把握会计专业最新的发展动态和理论成果，充分吸收本专业国内外前沿研究成果，科学系统地归纳知识点的相互联系与发展规律，反映高职学生的心理特点和认知规律的会计系列教材，是我们广大会计教育工作者义不容辞的责任和义务。基于此，2010年12月底，在武汉大学出版社和襄樊职业技术学院经济管理学院的大力支持下，我们组织了全国34所高职院校和部分本科院校的会计系主任、会计教研室主任和会计专业教师60多人，齐聚湖北襄阳，从讨论会计专业课程标准入手，共商编写一套体系完整、内容翔实、特色鲜明、质量上乘的会计系列教材。经过无数次的讨论、碰撞与磨合，我们取得了共识，并开始着手教材的编写工作。这些教材是老师们几十年教学经验的积累，是长期致力于教学改革成果。有的课程是国家级精品课程，有的是教育部教指委精品课程，有的是省级精品课程，有的是院级精品课程。这次出版可共享教学改革的成果，同时也起到抛砖引玉的作用，希望后人能够不断创新，研制出更好的会计教材。

尽管我们在编写这套系列教材过程中进行了不懈的探索，付出了艰辛的劳动，并取得了一定的成果，但我们深感做得还远远不够，需要我们改革的地方，需要我们突破的地方，需要我们创新的地方还很多，任重道远。加之时间仓促以及认识水平上的差异，这套系列教材不可避免地存在一些缺点和不足，我们恳请广大读者和同行不吝赐教。

一套精品教材，必须经过多次磨合、反复修改，才能逐步完善。路漫漫其修远兮，吾将上下而求索。在下次修订出版时，我们会做得更好！

田家富

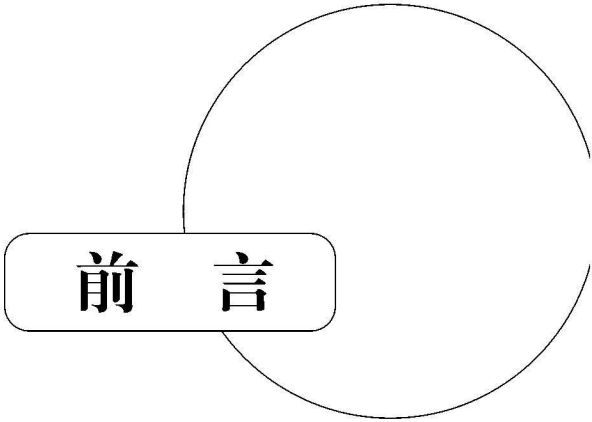
教育部高职高专工商管理教指委财务会计分委会委员

会计核算基本技术国家级精品课程负责人

国家级精品课程评审专家

湖北省高职学会财经教学组副组长

襄樊职业技术学院经济管理学院教授、院长



前 言

随着市场经济特别是资本市场的发展与完善,审计越来越渗透到我国社会经济的各个方面,掌握一定的审计知识具有十分重要的现实意义。为了适应新的经济形势和审计教学的需要,我们组织具有丰富经验的教师和会计师事务所的注册会计师编写了这本《审计实务》教材。

在编写过程中,本教材力求体现以下特点:一是以工作过程为导向对审计课程进行改造,根据审计实际工作过程设计项目和教学任务,实现教学过程和审计流程的融合,教学针对性强;二是以2010年11月1日修订并将于2012年1月1日施行的《中国注册会计师执业准则》、《中国注册会计师执业准则应用指南》和2011年1月1日实施的《中华人民共和国国家审计准则》等为依据,教材内容紧扣当前审计工作的最新发展和需求;三是在学校教师和会计师事务所注册会计师合作的基础上编写,教材借鉴审计实际工作中的审计项目设计案例,并在案例中大量使用审计工作底稿,实务性强。

本书由何忠谱、周华、孔祥银任主编,李红朴、张飞翔、甘琼任副主编。具体分工如下:何忠谱编写绪论、学习情境一;李红朴编写学习情境二之项目一;孔祥银编写学习情境二之项目二;甘琼编写学习情境二之项目三;张飞翔编写学习情境二之项目四;何忠谱编写学习情境三;周华编写学习情境四;贾英、常甦对全书进行了细致的校对。全书最后由何忠谱修订、总纂定稿。

在编写过程中我们得到了许多注册会计师的支持和帮助,特别是中准会计师事务所有限公司海南分所副主任会计师屠颖女士对书中的审计工作底稿实例提出了许多宝贵意见,在此一并表示诚挚的感谢。

本书可作为高职院校会计、审计专业的必修课教材,也可作为其他专业的

选修课教材，同时还可作为会计师事务所审计助理人员的培训教材。

由于编者水平有限，书中难免存在疏漏之处，敬请读者批评指正。

编 者

2011 年 5 月

目 录

◎ 绪 论	1
◎ 学习情境一 注册会计师审计基本技能	10
项目一 审计目标	10
项目二 审计取证与记录	17
项目三 审计流程	30
◎ 学习情境二 业务循环的审计	84
项目一 销售与收款循环的审计	84
项目二 采购与付款循环的审计	110
项目三 生产与存货循环的审计	138
项目四 投资与筹资循环的审计	165
◎ 学习情境三 货币资金的审计	183
项目一 货币资金的控制测试	184
项目二 货币资金的实质性程序	191
◎ 学习情境四 出具审计报告	205
项目一 出具标准审计报告	205

项目二 出具非标准审计报告·····	213
◎ 参考文献·····	228

绪 论

一、审计监督体系

从国内外审计的历史和现状来看，审计按不同主体可划分为政府审计、内部审计和注册会计师审计，并相应地形成了三类审计组织机构，它们共同构成审计监督体系。在这个体系中，政府审计、内部审计和注册会计师审计三者之间既相互联系，又各自独立、各司其职，泾渭分明地不同领域开展审计工作。它们各有特点，相互不可替代，因此不存在主导和从属的关系。

（一）政府审计

政府审计也称国家审计，是由政府审计机关代表政府依法进行的审计。

1. 政府审计机构

目前世界各国政府建立的审计机构，因领导关系不同而大体分为三种类型：

（1）由议会直接领导并对议会负责。如英国、美国、澳大利亚、加拿大等的国家审计机构属于这种类型，审计机关地位高、独立性强、权威性大，不受行政当局的控制和干预。

（2）在政府内建立审计机构并对政府负责，政府则对议会负责。如瑞典、瑞士、沙特阿拉伯等的国家审计机构属于这种类型，审计机关往往兼负其他行政监督职能，审计监督具有广泛性和直接性，但其独立性受到一定的限制。

（3）由财政部门领导，在财政部门内部设审计机构兼管财政监督，实行财政、审计合一的制度。如巴基斯坦审计长公署隶属于财政部门。

我国目前的审计机关由政府领导，分中央与地方两个层次。国务院设立审计署，在国务院总理的领导下，负责领导全国的审计工作，县级以上的地方各级人民政府设立地方审计机关，分别在本级人民政府和上一级审计机关的领导下，负责本行政区域内的审计工作，对本级人民政府和上一级审计机关负责并报告工作。

2. 政府审计的实施

根据我国《宪法》的规定，政府审计机构独立行使审计监督权，不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉。

（1）政府审计机构依法对国务院各部门和地方各级政府的财政收支、国家金融机构和企事业单位的财务收支的真实性、合法性和效益性，进行审计监督。

政府审计机构的主要工作目标是通过监督国务院各部门和地方各级政府、国家金融机构和企事业单位以及依法接受审计机关审计监督的其他单位的财政收支、财务收支以及有

关经济活动的真实性、合法性、效益性，维护国家经济安全，推进民主法治，促进廉政建设，保障国家经济和社会健康发展。真实性是指反映财政收支、财务收支以及有关经济活动的信息与实际情况相符合的程度。合法性是指财政收支、财务收支以及有关经济活动遵守法律、法规或者规章的情况。效益性是指财政收支、财务收支以及有关经济活动实现的经济效益、社会效益和环境效益。

(2) 政府审计机构依据《中华人民共和国审计法》和《中华人民共和国国家审计准则》等执行审计业务。

政府审计机构和审计人员执行审计业务时，应当遵循《中华人民共和国国家审计准则》等的要求，编制审计实施方案，获取审计证据，客观公正地作出审计结论，并建立和执行审计质量控制制度。

(3) 政府审计机构履行职责所必需的经费列入财政预算。

根据《中华人民共和国审计法》的规定，审计机关履行职责所必需的经费，应当列入财政预算，由本级人民政府予以保证。

(4) 政府审计机构依法对被审计单位实施审计时，有关单位和个人不得拒绝。

政府审计机构进行审计时，有权就审计事项的有关问题向有关单位和个人进行调查，并取得有关证明材料。有关单位和个人应当支持、协助审计机关的工作，如实向审计机关反映情况，提供有关证明材料。任何组织和个人不得拒绝、阻碍审计人员依法执行审计业务，不得打击报复审计人员。审计机关负责人依照法定程序任免。审计机关负责人没有违法失职或者其他不符合任职条件的情况的，不得随意撤换。

(5) 政府审计机构出具审计报告时，对违反国家规定的财政收支、财务收支行为，在法定职权范围内做出审计决定或者向有关主管机关提出处理、处罚意见，同时依法向社会公布审计结果。

政府审计机构实施审计后，应以适当、充分的审计证据为基础发表审计评价意见，出具审计报告。对审计调查中发现的被审计单位违反国家规定的财政收支、财务收支行为，依法应当由审计机关在法定职权范围内作出处理处罚决定的，政府审计机构应当出具审计决定书。审计发现的依法需要移送其他有关主管机关或者单位纠正、处理处罚或者追究有关人员责任的事项，政府审计机构应当出具审计移送处理书。

根据《中华人民共和国国家审计准则》的规定，政府审计机构依法实行公告制度。审计工作结束后，政府审计机构应将被审计单位基本情况、审计评价意见、审计发现的主要问题、处理处罚决定及被审计单位的整改情况依法向社会公布。

(二) 内部审计

内部审计是由本部门和本单位内部设置的专门机构或人员实施的审计。内部审计主要监督和评价本部门、本单位财政收支、财务收支以及有关经济活动的真实性、合法性和效益性，以促进经济管理和实现经济目标，帮助组织增加价值。

1. 内部审计机构

设立内部审计机构必须符合审计独立性和权威性的要求。无论是部门中的还是企业单位中的内部审计机构，都必须保持其组织上和业务上的独立性。既不能把内部审计机构附设在财务部门中，也不能附设在其他职能部门中，从事审计工作的机构和人员也应完全置

身于其他具体的业务活动之外。内部审计机构的设置主要有以下几种形式：

(1) 受本单位总会计师或主管财务的副总经理领导。内部审计机构在总会计师或主管财务的副总经理的领导下开展工作，有利于对财务收支和会计工作实施有效监督，但审计独立性较差，不利于发挥内部审计的作用。

(2) 受本单位总经理领导。内部审计机构在总经理的领导下开展工作，有利于对本单位所有经济活动和部门进行全面监督，但易受企业管理层的制约，审计独立性会受到一定程度的影响。

(3) 受本单位董事会领导。内部审计机构接受本单位董事会或董事会下设的审计委员会的领导，独立性和权威性都较强，能较好地发挥内部审计的作用。

我国目前的内部审计部门一般由本部门、本单位的主要负责人领导，业务上接受当地政府审计机构或上一级主管部门审计机构的指导。

2. 内部审计的实施

(1) 内部审计工作内容。内部审计机构按照本单位主要负责人或者权力机构的要求，对以下内容履行审计职责：

① 对本单位及所属单位（含占控股地位或者主导地位的单位，下同）的财政收支、财务收支以及有关的经济活动进行审计；

② 对本单位及所属单位预算内、预算外资金的管理和使用情况进行审计；

③ 对本单位内设机构及所属单位领导人员的任期经济责任进行审计；

④ 对本单位及所属单位固定资产投资项目进行审计；

⑤ 对本单位及所属单位内部控制制度的健全性和有效性以及风险管理进行评审；

⑥ 对本单位及所属单位经济管理和效益情况进行审计；

⑦ 法律、法规规定和本单位主要负责人或者权力机构要求办理的其他审计事项。

(2) 内部审计工作程序。一般情况下，内部审计工作程序主要分为审计准备、审计实施、审计终结和后续审计几个阶段。

审计准备阶段是从审计项目计划开始到发出审计通知书为止的这一段时间。内部审计机构根据本部门、本单位的具体情况拟定审计项目计划并报领导批准，然后根据经过批准后的审计计划编制审计通知书，在实施审计前，向被审计单位送达审计通知书。

审计实施阶段是内部审计全过程的主要阶段，审计人员实施必要的审计程序后，出具审计报告。

审计终结阶段是指完成审计报告审定工作后，进行资料处理和审计小结工作的审计阶段。

后续审计阶段是内部审计机构为检查被审计单位对审计发现的问题所采取的纠正措施及其效果而实施审计的阶段，内部审计机构应在规定的期限内，或与被审计单位约定的期限内执行后续审计。

(3) 内部审计工作规范。根据《中华人民共和国审计法》、《审计署关于内部审计工作的规定》及相关法律法规，中国内部审计协会制定了中国内部审计工作规范体系。中国内部审计准则是中国内部审计工作规范体系的重要组成部分，由内部审计基本准则、内部审计具体准则、内部审计实务指南三个层次组成。

内部审计基本准则是内部审计准则的总纲,是内部审计机构和人员进行内部审计时应遵循的基本规范,是制定内部审计具体准则、内部审计实务指南的基本依据。

内部审计具体准则是依据内部审计基本准则制定的,是内部审计机构和人员进行内部审计时应遵循的具体规范。目前已发布包括《审计计划》、《审计通知书》等在内的 29 项内部审计具体准则。

内部审计实务指南是依据内部审计基本准则、内部审计具体准则制定的,为内部审计机构和人员进行内部审计提供的具有可操作性的指导意见。目前已发布《建设项目内部审计》、《物资采购审计》、《审计报告》和《高校内部审计》等 4 项内部审计实务指南。

(三) 注册会计师审计

注册会计师审计是由经政府有关部门审核批准的注册会计师组成的会计师事务所进行的审计。注册会计师,是指取得注册会计师证书并在会计师事务所执业的人员,通常是指项目合伙人或项目组其他成员,有时也指其所在的会计师事务所。

二、注册会计师审计的职业特点

(一) 注册会计师审计的性质

1. 注册会计师审计的含义

审计经过不断的完善和发展,到今天已经形成一套比较完备的科学体系。人们对审计的概念也进行了深入研究,最具代表性的是美国会计学会审计基本概念委员会在 1973 年发表的《基本审计概念说明》中,将审计定义为“审计是一个系统化过程,即通过客观地获取和评价有关经济活动与经济事项认定的证据,以证实这些认定与既定标准的符合程度,并将结果传达给有关使用者”。

从注册会计师审计发展的历程看,注册会计师审计起源于 16 世纪的意大利。当时威尼斯是地中海沿岸国家航海贸易最为发达的地区,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。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,利润的计算与分配正确合理,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,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。

注册会计师审计虽然起源于意大利,但其真正形成却是在英国。18 世纪,英国的资本主义经济得到了迅速发展,股份有限公司的兴起,使公司的所有权与经营权进一步分离,绝大多数股东已完全脱离经营管理,他们出于自身的利益,非常关心公司的经营成果,以便做出是否继续持有公司股票的决定。证券市场上潜在的投资人同样十分关心公司的经营情况,以便决定是否购买公司的股票。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,以保证财务报表真实可靠的需求。1721 年英国的“南海公司事件”宣告了注册会计师的诞生。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 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,美国的注册会计

师审计得到了迅速发展，它对注册会计师职业在全球的迅速发展发挥了重要作用。

2. 注册会计师审计方法

注册会计师为了实现审计目标，一直随着审计环境的变化调整着审计方法。审计方法从账项基础审计发展到风险导向审计，都是注册会计师为了适应审计环境的变化而做出的调整。

(1) 账项基础审计。在审计发展的早期（19 世纪以前），由于企业组织结构简单，业务性质单一，注册会计师审计主要是为了满足财产所有者对会计核算进行独立检查的要求，促使受托人（通常为经理或下属）在授权经营过程中做出诚实、可靠的行为。注册会计师审计的重心在资产负债表，旨在发现和防止错误与舞弊，审计方法是详细审计。

详细审计又称账项基础审计，由于早期获取审计证据的方法比较简单，注册会计师将大部分精力投向会计凭证和账簿的详细检查。根据有关文献记载，当时的注册会计师在整个审计过程中约 3/4 的时间花费在合计和过账上。从方法论的角度讲，这种审计方法就是账项基础审计方法。

(2) 制度基础审计。19 世纪即将结束时，会计和审计步入了快速发展时期。注册会计师审计的重点从检查受托责任人对资产的有效使用转向检查企业的资产负债表和利润表，判断企业的财务状况、经营成果是否真实和公允。由于企业规模日益扩大，经济活动和交易事项内容不断丰富、复杂化，注册会计师的审计工作量迅速增大，而需要的审计技术日益复杂，使得详细审计难以实施，企业对审计费用难以承受。

为了进一步提高审计效率，注册会计师将审计的视角转向企业的管理制度，特别是会计信息赖以生成的内部控制，从而将内部控制与抽样审计结合起来。企业规模的扩大、统计抽样技术的应用以及内部控制在企业的普及，推进了制度基础审计的产生和发展。从 20 世纪 50 年代起，以控制测试为基础的抽样审计得到广泛应用，这也是审计方法逐渐走向成熟的重要标志。内部控制测试和评价构成了审计方法的重要组成部分。从方法论的角度讲，该方法被称做制度基础审计方法。

(3) 风险导向审计。自 20 世纪 80 年代以来，科学技术和政治经济发生的急剧变化，导致企业竞争更加激烈，经营风险日益增加，倒闭事件不断发生，注册会计师面临的审计风险加大，这对注册会计师审计工作提出了更高的要求，注册会计师必须从更高层次，综合考虑企业的环境和面临的经营风险，把握企业面临的各方面情况，分析企业经济业务中可能出现的错误和舞弊行为，并以此为出发点，制定审计策略，依据审计风险模型，制订与企业状况相适应的审计计划，以确保审计工作的效率和效果。

审计风险模型的出现，既从理论上解决了注册会计师以制度为基础采用抽样审计的随意性，又解决了审计资源的分配问题，要求注册会计师将审计资源分配到最容易导致财务报表出现重大错报的领域。从方法论的角度讲，注册会计师以审计风险模型为基础进行的审计，称为风险导向审计方法。

(二) 注册会计师审计机构和审计人员

在我国，会计师事务所是注册会计师的工作机构，注册会计师必须加入会计师事务所才能接受委托，办理业务。

1. 会计师事务所

综观注册会计师行业在各国的发展,会计师事务所主要有独资、普通合伙、有限责任公司、有限责任合伙四种组织形式。

(1) 独资会计师事务所。独资会计师事务所由具有注册会计师执业资格的个人独立开业,承担无限责任。它的优点是对执业人员的需求不多,容易设立,执业灵活,能够在代理记账、代理纳税等方面很好地满足小型企业对注册会计师服务的需求,虽承担无限责任,但实际发生风险的程度相对较低。缺点是无力承办大型业务,缺乏发展后劲。

(2) 普通合伙会计师事务所。普通合伙会计师事务所是由两位或两位以上合伙人组成的合伙组织。合伙人以各自的财产对事务所的债务承担无限连带责任。它的优点是风险的牵制和共同利益的驱动促使事务所提高执业质量,扩大业务规模,提高控制风险的能力。缺点是任何一个合伙人执业中的失误或舞弊行为,都可能给整个会计师事务所带来灭顶之灾。

(3) 有限责任会计师事务所。有限责任会计师事务所由注册会计师认购会计师事务所股份,并以其所认购股份对会计师事务所承担有限责任。会计师事务所以其全部资产对其债务承担有限责任。它的优点是可以通过公司制形式迅速聚集一批注册会计师,组成大型会计师事务所,承办大型业务。缺点是降低了风险责任对执业行为的高度制约,弱化了注册会计师的个人责任。

(4) 有限责任合伙会计师事务所。有限责任合伙会计师事务所,在我国又称特殊普通合伙会计师事务所。采用特殊普通合伙组织形式的会计师事务所,一个合伙人或者数个合伙人在执业活动中因故意或者重大过失造成合伙企业债务的,应当承担无限责任或者无限连带责任,无过失的合伙人对于其他合伙人的过失或不当执业行为以自己在事务所的财产为限承担责任,不承担无限责任。它的最大特点在于既融入了普通合伙和有限责任会计师事务所的优点,又摒弃了它们的不足。有限责任合伙会计师事务所已成为当今注册会计师职业界组织形式发展的一大趋势。

根据《中华人民共和国注册会计师法》的规定,我国会计师事务所分为合伙会计师事务所和有限责任会计师事务所两种形式。2010年7月21日,财政部和国家工商行政管理总局颁布《关于推动大中型会计师事务所采用特殊普通合伙组织形式的暂行规定》,要求我国大型会计师事务所于2010年12月31日前改制为特殊普通合伙会计师事务所,鼓励中型会计师事务所于2011年12月31日前改制为特殊普通合伙会计师事务所。大型会计师事务所是指在人才、品牌、规模、技术标准、执业质量和管理水平等方面居于行业领先地位,能够为我国企业“走出去”提供国际化综合服务,行业排名前10位左右的会计师事务所。中型会计师事务所是指在人才、品牌、规模、技术标准、执业质量和管理水平等方面具有较高水准,能够为大中型企事业单位、上市公司提供专业或综合服务,行业排名前200位左右的会计师事务所(不含大型会计师事务所)。

2. 审计人员

注册会计师审计从业人员主要包括注册会计师及审计助理人员。

(1) 注册会计师。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、会计服务的执业人员。我国实行注册会计师全国统一考试制度。

根据目前有关规定,凡具有高等专科以上学校毕业的学历或者已取得会计(审计、统