

审计实务

主编 王顺金



北京理工大学出版社



“十二五”职业教育国家规划教材
经全国职业教育教材审定委员会审定

审 计 实 务

主 编 王顺金

副主编 刘 鸿



北京理工大学出版社

BEIJING INSTITUTE OF TECHNOLOGY PRESS

内 容 简 介

本书采用体现高职教育职业化、实践化特色的学习情境任务模式进行编写。依据审计岗位能力目标,本书由 11 个学习情境组成:认知审计职业、理解审计主体、掌握审计目标实现过程与编制审计计划、收集审计证据与编制审计工作底稿、掌握风险导向审计的测试流程、掌握货币资金的审计、掌握销售与收款循环的审计、掌握采购与付款循环的审计、掌握生产与存货循环的审计、完成审计工作与出具审计报告、掌握 Excel 在审计中的应用。

本书按照理实一体、教学做融合、任务引领、案例驱动等方法编写,注重岗位能力、实践技能的培养,突出学生学习能力、实践能力、创新能力和就业能力的训练。本书可作为高职高专会计及相关专业教材使用,也可供从事审计及相关工作的人员参考。

版权专有 侵权必究

图书在版编目 (CIP) 数据

审计实务 / 王顺金主编. — 北京: 北京理工大学出版社, 2015. 8

ISBN 978 - 7 - 5682 - 0157 - 5

I. ①审… II. ①王… III. ①审计学 - 高等职业教育 - 教材 IV. ①F239. 0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2015) 第 005266 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)

82562903 (教材售后服务热线)

68948351 (其他图书服务热线)

网 址 / [http: // www. bitpress. com. cn](http://www.bitpress.com.cn)

经 销 / 全国各地新华书店

印 刷 / 三河市天利华印刷装订有限公司

开 本 / 787 毫米 × 1092 毫米 1 / 16

印 张 / 19. 25

字 数 / 451 千字

版 次 / 2015 年 8 月第 1 版 2015 年 8 月第 1 次印刷

定 价 / 39. 80 元

责任编辑 / 周 磊

文案编辑 / 周 磊

责任校对 / 周瑞红

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

前 言

本书按照教育部核准（教职成司函〔2013〕184号文件）的“十二五”职业教育国家规划教材的立项任务要求进行编写。教材书稿经全国职业教育教材审定委员会审定并经教育部批准（教职成函〔2015〕11号文件）正式发布为“十二五”职业教育国家规划教材。本书也是中国商业会计学会2013年立项课题（中商学字〔2013〕13号文件 KJ201309号）的阶段性成果。

本书按照重庆电子工程职业学院荣获教育部国家级教学成果奖一等奖的“533”的课程开发方法进行教材的编写。本书采用“行业专家确定典型工作任务→学校专家归并行动领域→行业专家论证行动领域→学校专家开发学习领域→校企专家论证课程体系”的“5工作机制”实现校企专家共同开发设计课程；通过工作任务归并法实现典型工作任务到行动领域转换，通过工作过程分析法实现从行动领域到学习领域转换，通过工作任务还原法实现从学习领域到学习情境转换的“3阶段分析法”，获得人才培养目标、课程体系、课程标准“3项主要成果”；再根据课程标准进行本教材的编写。

本书采用体现高职教育职业化、实践化特色的情境任务模式进行编写。依据审计岗位能力目标，本书由11个学习情境组成：认知审计职业、理解审计主体、掌握审计目标实现过程与编制审计计划、收集审计证据与编制审计工作底稿、掌握风险导向审计的测试流程、掌握货币资金的审计、掌握销售与收款循环的审计、掌握采购与付款循环的审计、掌握生产与存货循环的审计、完成审计工作与出具审计报告、掌握Excel在审计中的应用。在编写过程中，我们将每个情境教学单元中的岗位能力进行技能解构，分解为若干个注册会计师审计的真实工作任务，梳理出为解决任务所需要的理论与技能；再将这些工作任务改造为学习任务，按照理实一体、教学做融合、任务引领、案例驱动等方法编写，把理论与技能巧妙地隐含在每个具体任务之中，从而以工作任务驱动学习任务的完成。本课程把能力本位放在首位，注重岗位能力、实践技能的培养，突出学生学习能力、实践能力、创新能力和就业能力的训练，从而保证学习目标能力化。

本书采用任务驱动法进行撰写。任务驱动法是一种建立在建构主义教学理论基础上的教学法，要求把理论与技能巧妙地隐含在每个具体任务之中，让读者自己提出问题，经过思考，亲自动手解决问题。任务驱动法下，读者的主体性、目标性很强，带着任务去探索、思考、研究，形成良好的学习氛围。任务驱动法的实施必须用具备任务链、知识链的经典案例，进行知识点、技能点、训练点的传授。所以本书精心设计或收集了100多个情境案例、审计实证案例与分析案例，让高深或枯燥的理论与知识，在情境创建、尝试解决、勤于动手的成就感中，学到真正有用的东西；在主动参与之中解决问题、获得知识、提高技能。同时，我们在每一教学单元后附有丰富的练习题与实训案例等，以培养学生发现问题、分析问

题和解决问题的能力，增强学生的动手与实务操作技能。

本书由重庆电子工程职业学院教授、高级审计师、高级会计师、注册会计师王顺金任主编。参加本书编写工作的有：四川省内江职业技术学院刘鸿副教授（学习情境1、学习情境3），重庆电子工程职业学院王顺金教授（学习情境2、学习情境5、学习情境7、学习情境8、学习情境9、学习情境10、学习情境11），重庆电子工程职业学院高级审计师周鲲（学习情境4），江汉石油钻头股份有限公司武汉压缩机分公司郑珣（学习情境6）。

本书在主教材的基础上另外还配有电子书，将教学PPT提纲（教材主要内容）、审计案例解析答案、习题答案以及审计实训、教学参考资料或教学方法等封装于电子书中。这些电子资源可以从北京理工大学出版社网站获取，或以电子邮件等形式提供给读者（主编联系邮箱798669490@qq.com），从而人性化地减少任课教师的备课、教学等的工作量。

本书特别适用于高等职业学院会计、会计电算化、审计、投资与理财等专业教学，也可用于财经类其他专业教学，以及在职财务、会计、审计人员的进修、培训。

我们在本书编写过程中广泛参阅了国内外的教材和专著，借鉴了同行的其他教学研究成果，限于篇幅，仅在本书末列出部分参考文献，不能全部列出；在此，对这些文献的作者表示由衷的感谢和诚挚的谢意。由于编者的学识水平有限，书中定有不少缺点和错误，恳请读者批评指正。

编 者

目 录

学习情境 1 认知审计职业	(001)
【情境案例】 英国南海股份公司舞弊案	(001)
学习情境 1.1 审计的产生与发展	(002)
【学习任务 1-1】 我国审计的产生与发展	(002)
【学习任务 1-2】 西方国家审计的产生与发展	(005)
学习情境 1.2 审计的概念与分类	(009)
【学习任务 1-3】 审计的概念	(009)
【学习任务 1-4】 审计分类	(011)
学习情境 1.3 审计的对象与职能作用	(012)
【学习任务 1-5】 审计的对象	(012)
【学习任务 1-6】 审计的职能	(013)
【学习任务 1-7】 审计的作用	(014)
学习情境 1.4 审计职业准则	(016)
【学习任务 1-8】 审计准则的含义与种类	(016)
【学习任务 1-9】 中国审计准则	(018)
【测试与实训】	(021)
 学习情境 2 理解审计主体	 (025)
【情境案例】 安然事件——国际商界与会计界巨人破产	(025)
学习情境 2.1 审计组织体系	(027)
【学习任务 2-1】 国家审计机关	(027)
【学习任务 2-2】 内部审计机构	(031)
【学习任务 2-3】 会计师事务所	(034)
学习情境 2.2 审计人员	(039)
【学习任务 2-4】 审计人员的任职条件	(039)
【学习任务 2-5】 审计人员的职业道德	(042)
【学习任务 2-6】 审计人员的法律责任	(044)
【测试与实训】	(046)

学习情境3	掌握审计目标实现过程与编制审计计划	(050)
【情境案例】	宝石集团收到第一份无法表示意见的审计报告	(050)
学习情境3.1	注册会计师审计目标的实现过程	(051)
【学习任务3-1】	财务报表审计总目标与审计工作前提	(051)
【学习任务3-2】	认定与具体审计目标	(053)
【学习任务3-3】	审计过程与审计目标的实现	(056)
学习情境3.2	注册会计师审计计划	(058)
【学习任务3-4】	初步业务活动	(058)
【学习任务3-5】	总体审计策略和具体审计计划	(061)
【学习任务3-6】	审计重要性	(064)
【测试与实训】		(069)
学习情境4	收集审计证据与编制工作底稿	(074)
【情境案例】	审计证据严重缺失的“琼民源事件”	(074)
学习情境4.1	审计证据	(075)
【学习任务4-1】	审计证据的含义与种类	(075)
【学习任务4-2】	审计证据的特征	(078)
【学习任务4-3】	获取审计证据的审计程序	(081)
【学习任务4-4】	审计抽样技术运用	(085)
学习情境4.2	审计工作底稿	(090)
【学习任务4-5】	审计工作底稿的编制与复核	(090)
【学习任务4-6】	审计工作底稿的要素	(092)
【学习任务4-7】	审计工作底稿的归档	(094)
【测试与实训】		(096)
学习情境5	掌握风险导向审计的测试流程	(101)
【情境案例】	帕玛拉特事件——欧洲的“安然事件”	(101)
学习情境5.1	风险导向审计与风险评估程序	(102)
【学习任务5-1】	风险导向审计的要求与程序	(102)
【学习任务5-2】	了解被审计单位及其环境	(104)
【学习任务5-3】	评估重大错报风险	(112)
学习情境5.2	重大错报风险的应对	(115)
【学习任务5-4】	报表层次重大错报风险的总体应对措施	(115)
【学习任务5-5】	进一步审计程序	(117)
【测试与实训】		(122)

学习情境 6 掌握货币资金的审计	(126)
【情境案例】 中国台湾博达 63 亿现金不翼而飞	(126)
学习情境 6.1 货币资金的控制测试	(127)
【学习任务 6-1】 货币资金与业务循环审计	(127)
【学习任务 6-2】 货币资金的内部控制	(128)
【学习任务 6-3】 货币资金交易的控制测试	(131)
学习情境 6.2 库存现金审计	(132)
【学习任务 6-4】 库存现金审计目标	(132)
【学习任务 6-5】 库存现金内部控制的测试	(133)
【学习任务 6-6】 库存现金的实质性程序	(135)
学习情境 6.3 银行存款审计	(137)
【学习任务 6-7】 银行存款的审计目标	(137)
【学习任务 6-8】 银行存款的控制测试	(137)
【学习任务 6-9】 银行存款的实质性程序	(139)
【测试与实训】	(145)
学习情境 7 掌握销售与收款循环的审计	(150)
【情境案例】 银广夏事件——中国的“安然事件”	(150)
学习情境 7.1 销售与收款循环的特点	(152)
【学习任务 7-1】 销售与收款循环的主要业务活动	(152)
【学习任务 7-2】 销售与收款循环的内部控制	(155)
学习情境 7.2 销售与收款循环的控制测试	(158)
【学习任务 7-3】 控制测试的前提与程序	(158)
【学习任务 7-4】 以内部控制目标为起点的控制测试	(158)
【学习任务 7-5】 以风险为起点的控制测试	(159)
学习情境 7.3 销售与收款循环的实质性程序	(161)
【学习任务 7-6】 销售与收款交易的实质性分析程序	(161)
【学习任务 7-7】 销售交易的细节测试	(163)
【学习任务 7-8】 营业收入的审计目标与实质性程序	(166)
【学习任务 7-9】 应收账款的审计目标与实质性程序	(170)
【测试与实训】	(176)
学习情境 8 掌握采购与付款循环的审计	(181)
【情境案例】 西安达尔曼洗钱与系统性财务舞弊案	(181)
学习情境 8.1 采购与付款循环的特点	(183)
【学习任务 8-1】 采购与付款循环的主要业务活动	(183)
【学习任务 8-2】 采购与付款循环的内部控制	(185)

学习情境 8.2 采购与付款循环的控制测试	(187)
【学习任务 8-3】 控制测试的前提条件与内容	(187)
【学习任务 8-4】 以内部控制目标为起点的控制测试	(188)
【学习任务 8-5】 以风险为起点的控制测试	(189)
学习情境 8.3 采购与付款循环的实质性程序	(190)
【学习任务 8-6】 采购与付款循环的审计目标	(190)
【学习任务 8-7】 采购与付款循环的实质性分析程序	(191)
【学习任务 8-8】 采购与付款循环交易和相关余额的细节测试	(191)
【学习任务 8-9】 应付账款的实质性程序	(194)
【学习任务 8-10】 材料采购的实质性程序	(196)
【学习任务 8-11】 固定资产的实质性程序	(197)
【测试与实训】	(204)
 学习情境 9 掌握生产与存货循环的审计	(211)
【情境案例】 麦克逊·罗宾斯药材公司舞弊破产案	(211)
学习情境 9.1 生产与存货循环的特点	(212)
【学习任务 9-1】 生产与存货循环的主要业务活动	(212)
【学习任务 9-2】 生产与存货交易的内部控制	(214)
学习情境 9.2 生产与存货循环的控制测试	(215)
【学习任务 9-3】 生产与存货交易的控制测试	(215)
【学习任务 9-4】 以风险为起点的控制测试	(218)
学习情境 9.3 生产与存货循环的实质性程序	(219)
【学习任务 9-5】 生产与存货循环实质性程序的目标	(219)
【学习任务 9-6】 实施生产与存货循环的实质性程序	(220)
【学习任务 9-7】 存货监盘	(223)
【学习任务 9-8】 存货计价与截止测试	(227)
【学习任务 9-9】 原材料的审计	(229)
【学习任务 9-10】 主营业务成本的审计	(231)
【测试与实训】	(233)
 学习情境 10 完成审计工作与出具审计报告	(243)
【情境案例】 科龙一德勤事件中的会计与审计问题	(243)
学习情境 10.1 完成审计工作	(244)
【学习任务 10-1】 编制审计报告前的工作	(244)
【学习任务 10-2】 撰写审计报告	(249)
学习情境 10.2 标准审计报告	(251)
【学习任务 10-3】 审计报告的要素	(251)
【学习任务 10-4】 审计报告的内容	(252)

学习情境 10.3 非标准审计报告	(255)
【学习任务 10-5】 非无保留意见的审计报告	(255)
【学习任务 10-6】 审计报告的强调事项段	(261)
【学习任务 10-7】 审计报告的其他事项段	(262)
学习情境 10.4 比较信息审计报告	(263)
【学习任务 10-8】 比较信息的含义与审计程序	(263)
【学习任务 10-9】 对应数据的审计报告	(264)
【学习任务 10-10】 比较财务报表的审计报告	(267)
【测试与实训】	(269)
 学习情境 11 掌握 Excel 审计应用技术	(275)
【情境案例】 法尔莫公司财务舞弊案	(275)
学习情境 11.1 审计工作底稿的设计	(275)
【学习任务 11-1】 了解 Excel 的窗口元素	(276)
【学习任务 11-2】 设计审计程序表	(277)
【学习任务 11-3】 设计审定表与检查表	(282)
学习情境 11.2 审计工作底稿的编制与计算	(286)
【学习任务 11-4】 审计工作底稿的编制	(286)
【学习任务 11-5】 掌握单元格引用技术	(288)
【学习任务 11-6】 折旧额的公式计算法	(290)
【学习任务 11-7】 折旧额的函数计算法	(292)
【测试与实训】	(292)
参考文献	(296)

学习情境 1

认知审计职业

【学习目的与要求】

本学习情境主要介绍了审计的产生与发展历程，审计的概念及基本特征，审计的对象、职能、作用和审计职业准则等内容。通过学习，要求理解审计的含义，审计的基本特征和审计的职能；了解我国和西方的政府审计、内部审计、独立审计的产生和发展的过程以及审计的作用；理解审计职业准则的基本概念、作用、构成内容、种类等基本理论与知识；了解审计职业准则的基本构成与内容；掌握审计职业准则在审计实务工作中的基本运用要求。

【情境案例】英国南海股份公司舞弊案

300 多年前，英国成立了南海股份有限公司，由于经营无方，公司效益一直不理想。公司董事会为了使股票达到预期价格，不惜采取散布谣言等手法，使股票价格直线上升。事情败露后，英国议会聘请了一位懂会计的人，审查了该公司的账簿，据此查处了该公司的主要负责人。审核该公司账簿的人开创了世界注册会计师行业的先河，民间审计从此在英国拉开了序幕。

1. 大肆造假

1710 年，英国政府用发行中奖债券所募集到的资金创立了南海股份有限公司（以下简称“南海公司”）。经过近 10 年的经营，该公司业绩依然平平。1719 年，英国政府允许中奖债券总额的 70%，即约 1 000 万英镑，与南海公司股票进行转换。该年年底，南海公司股价为 114 英镑，公司的董事们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，并煞有其事地预计，在 1720 年的圣诞节，公司可能要按面值的 60% 支付股利；这一虚假财务消息的宣布，加上公众对股价上扬的预期，促进了债券转换，进而带动了股价上升，1720 年 3 月，股价上升至 300 英镑以上。此时，南海公司老板布伦特又想出了新主意：以数倍于面额的价格，发行可分期付款的新股，南海公司将获取的现金，转贷给购买股票的公众；到了 1720 年 7 月，股票价格已劲升到 1 050 英镑。随着南海股价的扶摇直上，一场投机浪潮席卷英国，170 多家新成立的股份公司股票以及原有的公司股票，都成了投机对象。

1720 年 6 月，英国国会通过了《泡沫公司取缔法》，该法对股份公司的成立进行了严格的限制，只有取得国王的御批，才能得到公司的经营执照。事实上，股份公司的形式基本上名存实亡。自此，许多公司被解散，公众开始清醒过来，对一些公司的怀疑逐渐扩展到南海公司身上。从 7 月份开始，外国投资者首先抛出南海公司股票，撤回资金。随着投机热潮的冷却，南海公司股价一落千丈，到 1720 年 12 月份最终仅为 124 英镑。当年年底，政府对南海公司资产进行清理，发现其实际资本已所剩无几。

2. 一朝梦醒

南海公司倒闭的消息传来,犹如晴天霹雳,惊呆了正陶醉在黄金美梦中的债权人和投资者。迫于舆论的压力,1720年9月,英国议会组织了一个由13人参加的特别委员会,对“南海泡沫”事件进行秘密查证。在调查过程中,特别委员会发现该公司的会计记录严重失实,明显存在蓄意篡改数据的舞弊行为,于是特邀委托了一名叫查尔斯·斯耐尔的资深会计师,对南海公司的分公司“索布里奇商社”的会计账目进行检查。查尔斯·斯耐尔商业查账实践经验丰富,理论基础扎实,在伦敦地区享有盛誉。查尔斯·斯耐尔通过对南海公司账目的查询、审核,于1721年提交了一份对索布里奇商社的会计账簿进行检查的报告。在该份报告中,斯耐尔指出了公司存在舞弊行为、会计记录严重不实等问题,但没有对公司为何编制这种虚假的会计记录表明自己的看法。议会根据这份查账报告,将南海公司董事之一的雅各希·布伦特以及他的合伙人的不动产全部予以没收。其中一位叫乔治·卡斯韦尔的爵士,被关进了著名的伦敦塔监狱。直到1828年,英国政府在充分认识到股份有限公司利弊的基础上,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,才完善了这一现代化的企业制度。据此,英国政府撤销了《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。

引入讨论:民间审计产生于哪一年、哪个时代?产生的根源与现实原因是什么?民间审计的鼻祖是谁?该审计的方式及检查内容以什么形式出现?

思考:什么是审计?有哪些类型的审计?它的主要职能与作用是什么?

学习情境 1.1 审计的产生与发展

审计是市场经济发展的产物,根源于生产资料所有权与经营管理权的分离。随着我国科学技术的不断发展,商品经济的日益发达,市场经济体制和现代企业制度的日趋完善,对经济管理与经济监督提出了更高的要求,这些都使得我国审计得到了长足的发展,并且在经济生活中发挥着越来越重要的作用。

【学习任务1-1】我国审计的产生与发展

一、我国政府审计的产生与发展

政府审计也称为国家审计,在历史上称为官厅审计,在我国有着非常悠久的历史,历经了一个漫长的发展过程,大致可以分为下面六个阶段。

1. 西周时期——初步形成阶段

早在三千多年前的西周时期,就出现了“宰夫”这一官职,他独立于计财部门之外,专门对财物经管者进行监督。周朝财政收支按日、按月、按年考核,审查经营成果,定期向周王汇报。周王也可以亲自听审,这种做法当时被称为“受计”,后来形成了制度,称作“上计”制度。这一制度对以后历代王朝产生了深远的影响,是我国政府审计的萌芽。

2. 秦汉时期——确立阶段

秦汉时期是我国封建社会的确立和成长时期，这一时期实行御史制度，设“御史大夫”一职，负责全国的民政、财政及财物的审计事项，直接辅佐皇帝。这个时期审计的发展主要取得了三个方面的成绩：

一是初步形成了统一的审计模式。封建社会经济的发展，促进了封建国家逐渐形成全国审计机构与监察机构相结合，封建法制与审计监督制度相统一的审计模式。

二是“上计”制度日益完善。皇帝亲自听取和审核各级地方官吏的财政会计报告，并且根据报告情况的好坏来决定赏罚制度。这种制度始于周朝，至秦汉时期日臻完善。

三是审计地位的提高和职权的扩大。秦汉时期的御史大夫不但行使政治、军事的检察权，而且行使经济的监督权，控制和监督财政活动。

3. 隋唐宋时期——完善阶段

隋唐时期是我国封建社会的鼎盛时期，审计制度也随着社会经济、政治、文化等方面的发展而日益完善和健全起来。在这一时期，“刑部”下设“比部”，负责国家财经各领域的审计工作。“比部”是独立的审计组织，独立于财政部门之外，与司法监督并列，行使司法审计检查权，这是审计监督走向专业化、独立化和司法化的开始。

宋朝是我国封建社会经济持续发展阶段，但是在宋朝初期并没有设置审计机构，造成计财混乱。“元丰改制”后恢复了“比部”的财计监督职能，后来又专门设立了“审计司”。北宋时，宋太宗又将这一机构改称为“审计院”，我国“审计”一词正式登上历史舞台。从此“审计”一词便成为财计监督的专用名词，并对以后中外审计建制产生了深远的影响。

4. 元明清时期——停滞不前阶段

元明清时期，封建君主专制日益加剧，审计虽有发展，但总体上是停滞不前。元代取消了“比部”，由“户部”监管会计报告的审核，独立的审计机构宣告消亡。明初曾设立过“比部”，但不久即撤销，后又设“督察院”，审查中央财计。清承明制，也设置了“督察院”。这一时期由于取消了独立的审计机构，财计监督和政府审计职能受到了严重削弱，与唐代行使司法审计监督职能的“比部”相比，显得缺乏力度，监督不利。

5. 中华民国时期——演进阶段

辛亥革命后，中华民国于1912年在国务院下设审计处，1914年北洋政府将其改名为审计院，并于同年颁布了《审计法》，这是我国正式颁布的第一部《审计法》。1928年国民政府设审计院，并颁布了《审计法》和实施细则，次年颁布了《审计组织法》，审计人员有审计、协审、稽查等职称。1931年审计院改名为审计部，并于1938年修订了《审计法》，以后又几经修改和补充。这一时期，我国审计不断演进，有所发展，但是由于政治不稳定，经济发展缓慢，审计一直没有长足发展起来。

6. 新中国时期——振兴阶段

中华人民共和国成立初期，全面学习苏联，以会计检查取代了审计，国家没有设立独立的审计机构，对财政、财务收支的经济监督是由财政、税务、银行等部门通过其业务在一定范围内进行。但这种制度既缺乏自我监督，也缺乏互相监督，并不适应经济发展的需要。改革开放以后，政府逐渐把工作重点转移到经济建设上来，实施了一系列加强审计工作的改革措施，我国审计有了长足发展。1982年修改的《中华人民共和国宪法》中规定了国家实行审计监督制度。1983年成立了我国政府审计的最高机构——审计署，在县级以上的各级政

府也相继成立了审计局，独立行使审计的监督权。1984年12月17日，中国审计学会成立。1988年11月，国务院颁布了《中华人民共和国审计条例》。1994年10月颁布了《中华人民共和国审计法》，从法律上进一步确立了政府审计的地位。2000年8月，又颁布了《审计机关审计方案准则》、《审计机关审计证据准则》、《审计机关审计工作底稿准则》、《审计机关审计报告编制准则》、《审计机关审计复核准则》等具体准则。2006年6月1日，开始执行新修订的《中华人民共和国审计法》。至此，我国审计工作和审计制度进入了全面振兴阶段。

二、我国内部审计的产生与发展

我国的内部审计始于西周。西周设置了“司会”一职，主要是负责周王朝财政经济收支的全面核算，进行财政收支的审核以及监督工作，这是我国内部审计的萌芽。到了元明清时期，内部审计得到了进一步的发展，除了在财计部门之外设置监督机构以外，还在执掌财计主管部门的户部设置了内部审计机构，实行财审合一制度。现代内部审计诞生于中华民国时期，尤其是在铁路和银行系统，有了比较健全的内部稽核制度。新中国成立初期，我国一些大型的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。

1983年审计署成立后，明确要求在部门、单位内部设立内部审计机构及配备内部审计人员，实行内部审计监督。1984年，中国内部审计学会成立，并于1987年加入国际内部审计协会。1988年11月，国务院颁布了《中华人民共和国审计条例》，规定了内部审计的机构设置、隶属关系和审计范围。1994年颁布的《审计署关于内部审计工作的规定》，更全面地规范了内部审计机构的设置、领导关系、审计范围、主要权限、工作程序、内部管理及与审计机关的关系等。2002年经民政部批准，中国内部审计学会更名为中国内部审计协会，使其成为对企业、事业行政机关和其他事业组织的内审机构进行行业自律管理的全国性社会团体组织。2003年6月起，中国内部审计协会先后颁布了20余个审计准则，进一步规范了我国内部审计工作。

《中华人民共和国审计法》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。”内部审计制度是部门、单位健全内部控制制度，审查财政财务收支，监督经济活动，改善经营管理，提高经济效益的一项重要的管理控制制度。

三、我国注册会计师审计的产生与发展

注册会计师审计也称民间审计、独立审计、社会审计，是依法独立从事委托审计业务和咨询业务的社会中介组织。由于市场经济发展滞后等因素的影响，我国独立审计晚于西方国家，我国独立审计是随着民族工业的发展而产生的。1918年年初，时任中国银行总司长的谢霖向北洋政府农商部、财政部递呈了执行会计师业务的呈文《会计师暂行章程》，同年9月，北洋政府核准了该章程，颁布了我国第一部独立审计的法规《会计师暂行章程》，并批准谢霖为中国第一位注册会计师。同时，谢霖创办了我国第一家会计师事务所：正则会计师事务所。此后又逐步批准建立了一批会计师事务所，包括潘序伦会计师事务所，即后来的立信会计师事务所。1925年，上海成立了会计师公会。经过30多年的不断发展，到1947年，

全国已拥有注册会计师 2 619 人,建立了一批会计师事务所,我国的独立审计事业已经初具规模。但是,由于政局不稳、经济滞后等因素的影响,新中国成立前我国的独立审计发展缓慢,对社会影响并不大。

新中国成立初期,由于不法资本家囤积居奇、投机倒把、偷税漏税,造成极为恶劣的财政状况,当时中央政府负责财经工作的陈云同志大胆聘用注册会计师依法查账,对国家财政经济状况的好转做出了突出的贡献。1956 年社会主义改造完成以后全国范围内实行公私合营,照搬苏联高度集中的计划经济模式,我国的独立审计悄然退出了历史舞台。

改革开放以后,我国逐渐从计划经济体制向市场经济体制转变,出现了国有、外资、集体以及个体私营经济等多种所有制形式,资本市场也得到了快速发展,独立审计随着市场经济的发展而得到了恢复。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 12 月,成立了新中国的第一家会计师事务所——上海会计师事务所,这标志着会计师制度开始重建。1988 年,中国注册会计师协会成立,注册会计师行业步入了政府监督指导、行业协会自我约束管理的轨道。1993 年 10 月,全国人大常委会通过了《中华人民共和国注册会计师法》,并于 1994 年 1 月 1 日正式实施。后又颁布了一系列的准则和公告,包括《中国注册会计师独立审计基本准则》、《独立审计具体准则》、《独立审计实务公告》等。这些法规与准则的公布,有力地推动了我国注册会计师审计工作的发展。2006 年 2 月,财政部发布了 48 项中国注册会计师职业准则,标志着我国已建立了一套适应社会主义市场经济发展要求,顺应国际趋势的中国审计准则体系。2007 年年底,全国共有注册会计师 77 000 多人,会计师事务所约 6 990 家。未来随着我国市场经济体制的日臻完善,注册会计师职业界必将面临更多的机遇和挑战,我国的独立审计在社会生活的许多方面都将发挥更大的作用。

【学习任务 1-2】西方国家审计的产生与发展

一、西方国家政府审计的产生与发展

在西方奴隶制度下的古希腊、古罗马和古埃及时代,就已经设有“官厅审计”机构,政府审计人员采取“听证”的方式对掌管国家财物和赋税的官吏进行考核,成为具有审计性质的经济监督工作,这也是西方政府审计的萌芽。在西方的历代封建王朝中,没有审计机构和人员对国家的财政收支进行监督,当时的审计在组织机构及审计的职权和方式上都处于很不完善的阶段。

在封建王朝中,西方各国也没有设置对国家财政收支进行经济监督的专门审计机构和审计人员。进入资本主义后,随着经济的不断发展以及政权组织形式的日益完善,政府审计也有了很大发展。在第一次世界大战后,1921 年,美国正式设立了隶属于国会的联邦总审计署(GAO)。英国在 1866 年颁布《国库和审计部法案》后,成立了独立于政府之外的国家审计机构。除此之外,许多欧洲国家在 19 世纪的宪法和法令中都规定了审计的法律地位,确立了政府审计机关的职权、地位及审计范围,授权对财政、财务收支进行监督。在现代资本主义国家中,大多实行立法、行政、司法三权分立制,目前世界各国政府建立的审计机构,其审计机关管理类型,是与各个国家的权力分割和制约相适应的,它充分体现了各国的政治特色。一般来说,世界各国政府审计机关按其隶属关系划分,有如下四种:

1. 立法型审计机关

所谓立法型审计机关，即国家最高审计机关隶属于立法部门，即由议会直接领导，向议会负责并报告工作。这是真正意义上的国家审计机关，最初建于英国，完善于美国，普及于西方大多数国家。目前，美国、英国、加拿大、澳大利亚等国政府审计机关都属于这一类型。

这种类型审计机关的特点是：由议会直接领导，能够对行政部门独立行使审计监督而不受行政当局的控制和干预，具有很高的独立性和权威性，审计监督职能发挥得比较好。但这种形式的审计机关必须有强有力的立法机构体系和完善的立法程序做后盾，才能保证发挥其作用。

这种类型审计机关的主要职责是：对政府的财政经济活动，对公共机构、国有企业、公共工程项目，对政府援助项目的财政、财务收支及其经济性、效率性、效果性进行有效的监督。

2. 司法型审计机关

所谓司法型审计机关，即国家最高审计机关隶属于司法部门，一般按法院建制设立，拥有很强的司法裁判权，对议会负责并报告工作。最初建于法国，西欧、南美洲和非洲一些国家相继采用。目前，西班牙、法国、土耳其等国的审计机关都属于这一类。

这种类型审计机关的特点是：审计机关实施审计时不受任何第三者干扰，只受法律约束，同时拥有一定的司法权。实际上这是将国家审计法治化，从而强化审计职能。

这种类型审计机关的主要职责是：以评审经济责任履行情况、奖惩政府官员为主要内容，侧重于提供审查和追究当事人财务责任的服务。

3. 行政型审计机关

所谓行政型审计机关，即政府最高审计机关隶属于政府行政部门，是政府行政部门的一个职能部门，对内阁总理或首相负责并报告工作。最初建于苏联，东欧、北欧和亚洲一些国家相继采用。目前，瑞典、瑞士等国政府审计机关都属于这一类。

这种类型审计机关的特点是：直接对政府负责，有权对各级政府和下属部门及国有企事业单位独立行使审计监督权。由于政府行政部门具有广泛的权力，因此，在审计工作的开展和审计建议的执行等方面，这类审计机关可能具有更为便利的条件，但往往受到一定的限制。

这种类型审计机关的主要职责是：以监督政府和下属各部门、各单位的财政收支、财务收支活动为主要内容，往往还兼有其他行政监督职能。

4. 独立型审计机关

所谓独立型审计机关，即政府最高审计机关独立于立法权、司法权和行政权之外，不附属于任何行政部门，单独形成国家政权的一个分支。德国是这种形式的最早实践者，目前菲律宾、印度尼西亚等国家的政府审计机关就是这种类型。

这种类型审计机关的特点是：政府审计机关能不带政治偏向地、公正地行使审计监督职能。但从实际来说，大多数完全独立的审计机关也要向议会或国家元首报告工作或提交审计报告，只是在工作中它们不接受任何部门和个人的指令。

从总的情况来看，凡是立法权、司法权和行政权“三权分立”政体的国家，大多数是立法型或司法型政府审计机关，而非“三权分立”政体的国家则往往按行政型设置审计

机关。

二、西方国家内部审计的产生与发展

内部审计是伴随着政府审计而逐步形成和发展的,古代的内部审计和政府审计很难截然分开,直至进入中世纪之后,内部审计才具有较为完整的形态,如庄园审计、行会审计、宫廷审计等,并出现了独立的审计人员。

19 世纪末 20 世纪初,资本主义经济的发展,使生产和资本高度集中化,托拉斯和康采恩等组织快速发展和扩张,逐渐在主要资本主义国家中占据了垄断地位。例如,1901 年,美国钢铁公司垄断了全国钢产量的 65%。这些经营规模庞大的企业,组织内部只能采取分级、分散的管理体制,高层管理人员无法像以前那样在所有的经营活动上亲力亲为。因此,分权管理和多级控制逐渐成为大型企业的管理方式之一。然而这种营运模式要想运作有效,势必需要建立适当的制度和程序以规范员工在日常营运作业中的合规合理性。这样就必然导致了大型企业内部要设立专门的机构,配备专业的人员,由管理当局授权,对其所属分支机构的经营业绩进行独立的内部审计监督。一个与业务控制并列但相对独立的控制机制——内部审计便由此诞生。1875 年,德国最大的军火制造商蒂森克虏伯公司开始设置内审部门,美国则在铁路行业最先配备内审人员。

1941 年,美国内部审计协会在美国成立,后因其他国家的加入改为国际内部审计师协会,这标志着内部审计走进了新的发展阶段。经过几十年的发展,内部审计的职能也从以查找错误为导向,单纯的监督、控制以及保护企业财产的“警察”角色,发展至现今以企业风险管理为导向,协助企业达成目标、提供咨询。内审人员成为企业首席执行官(CEO)和首席财务官(CFO)不可或缺的助手。西方国家很多政府部门和企业都设有内部审计机构。例如,美国内部审计分为政府内部审计和企业内部审计,美国联邦政府各部门和地方政府都设有稽核长办公室,执行政府内部审计;美国很多大企业从 20 世纪 30 年代起就设立了企业的内部审计机构。英国的内部审计机构由部门内部审计机构和企业内部审计机构组成,一般均由部门和企业最高负责人领导,其主要职责是对内部控制进行监督评价,并提出改进意见。

目前世界各国内部审计部门的设置因领导关系不同而大体分为三种类型:

(1) 受本单位董事会或董事会所设的审计委员会的领导。内部审计人员不受企业经营管理相关部门的约束,审计委员会是内部审计部门的直接领导,负责任命内部审计部门的负责人,审定内部审计工作计划。一些与企业关系重大的审计项目,要经审计委员会审议通过。内部审计部门负责人要与审计委员会保持直接联系,出席审计委员会的会议,定期向审计委员会报告工作和交换审计意见。由于审计委员会与董事会直接联系,这就为董事会与内部审计部门之间提供了沟通的渠道,有利于内部审计作用的发挥。国际内部审计师协会也建议每一个股份公司及组织(包括非营利组织和政府部门)设立审计委员会。

(2) 受本单位最高管理者直接领导。

(3) 受本单位总会计师的领导。

从权威性和独立性看,领导层次越高,越能保证内部审计机构独立、有效地开展工作。目前,西方国家的大多数企业普遍成立审计委员会进行内部审计监督。