



普通高等教育“十三五”规划教材

审计学

Auditing

薛大维 朱志红 编著
任秀梅 主审

中国石化出版社

[HTTP://WWW.SINOPEC-PRESS.COM](http://www.sinopec-press.com)

图书在版编目 (CIP) 数据

审计学/薛大维,朱志红编著. —北京:中国石化出版社, 2017. 8

普通高等教育“十三五”规划教材

ISBN 978-7-5114-4528-5

I. ①审… II. ①薛…②朱… 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 (2017) 第 162749 号

未经本社书面授权, 本书任何部分不得被复制、抄袭, 或者以任何形式或任何方式传播。版权所有, 侵权必究。

中国石化出版社出版发行

地址:北京市朝阳区吉市口路9号
邮编:100020 电话:(010)59964500

发行部电话:(010)59964526

<http://www.sinopec-press.com>

E-mail:press@sinopec.com

北京富泰印刷有限责任公司印刷

全国各地新华书店经销

*

787×1092 毫米 16 开本 33.75 印张 611 千字

2017 年 8 月第 1 版 2017 年 8 月第 1 次印刷

定价:46.00 元

目 录

第一章 审计概述	(1)
第一节 审计起源与发展	(1)
第二节 审计概念与分类	(12)
第三节 审计职能与作用	(17)
第四节 审计假设与基本要求	(19)
第五节 审计要素与目标	(23)
第六节 审计风险与审计过程	(30)
第二章 审计组织	(39)
第一节 政府审计机关	(39)
第二节 内部审计机构	(43)
第三节 民间审计组织	(46)
第三章 审计职业道德与法律责任	(61)
第一节 审计职业道德	(61)
第二节 审计法律责任	(103)
第四章 审计准则与审计依据	(112)
第一节 审计准则	(112)
第二节 审计依据	(139)
第五章 审计计划	(146)
第一节 初步业务活动	(146)
第二节 总体审计策略和具体审计计划	(151)

第三节 审计重要性	155
第六章 审计证据与审计工作底稿	168
第一节 审计证据	168
第二节 审计工作底稿	188
第七章 审计抽样	201
第一节 审计抽样概述	201
第二节 审计抽样的基本原理和步骤	204
第三节 审计抽样在控制测试中的应用	214
第四节 审计抽样在细节测试中的应用	225
第八章 信息技术对审计的影响	249
第一节 信息技术对审计过程的影响	249
第二节 信息技术审计范围的确定	252
第三节 信息技术内部控制审计	253
第四节 计算机辅助审计技术和电子表格的运用	256
第九章 风险评估	259
第一节 风险评估概述	259
第二节 了解被审计单位及其环境	263
第三节 了解被审计单位的内部控制	271
第四节 评估重大错报风险	290
第十章 风险应对	299
第一节 针对重大错报风险应对措施	299
第二节 控制测试	304
第三节 实质性程序	312
第十一章 销售与收款循环的审计	318
第一节 销售与收款循环的特点	319
第二节 销售与收款循环的内部控制和控制测试	324

(881) 第三节 销售与收款循环的实质性程序.....	(332)
第十二章 采购与付款循环的审计.....	(354)
(882) 第一节 采购与付款循环的特点.....	(354)
(883) 第二节 采购与付款循环的内部控制和控制测试.....	(358)
(884) 第三节 采购与付款循环的实质性程序.....	(369)
第十三章 生产与存货循环的审计.....	(380)
(885) 第一节 生产与存货循环的特点.....	(380)
(886) 第二节 生产与存货循环的内部控制和控制测试.....	(383)
(887) 第三节 生产与存货循环的实质性程序.....	(388)
第十四章 投资与筹资循环的审计.....	(403)
(888) 第一节 投资与筹资循环的特点.....	(403)
(889) 第二节 投资与筹资循环的内部控制与控制测试.....	(407)
(890) 第三节 投资交易的实质性程序.....	(412)
(891) 第四节 筹资交易的实质性程序.....	(415)
第十五章 货币资金的审计.....	(422)
(892) 第一节 货币资金审计概述.....	(422)
(893) 第二节 库存现金审计.....	(425)
(894) 第三节 银行存款审计.....	(429)
第十六章 其他特殊项目的审计.....	(438)
(895) 第一节 会计估计审计.....	(438)
(896) 第二节 关联方的审计.....	(449)
(897) 第三节 考虑持续经营假设.....	(457)
(898) 第四节 首次接受委托时对期初余额的审计.....	(465)
第十七章 完成审计工作.....	(472)
(899) 第一节 完成审计工作概述.....	(472)
(900) 第二节 或有事项.....	(480)

(第三节)	期后事项.....	(482)
(第四节)	书面声明.....	(488)
第十八章	审计报告.....	(494)
(第一节)	审计报告概述.....	(494)
(第二节)	审计意见的形成.....	(495)
(第三节)	审计报告的基本内容.....	(498)
(第四节)	非无保留意见审计报告.....	(505)
(第五节)	在审计报告中增加强调事项段和其他事项段.....	(521)
附录	总体审计策略参考格式.....	(529)
参考文献		(534)

第一章 审计概述

第一节 审计起源与发展

一、政府审计的产生与发展

(一) 西方政府审计的产生与发展

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，政府审计的产生早于民间审计和内部审计。

据考证，早在奴隶制度下的古罗马、古埃及和古希腊时期，已有官厅审计机构。审计人员以“听证(audit)”方式，对掌管国家财物和赋税的官吏进行审查和考核，成为具有审计性质的经济监督工作。在历代封建王朝中，也设有审计机构和人员，对国家的财政收支进行监督。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。

随着经济的发展和资产阶级国家政权组织形式的完善，政府审计也有了进一步的发展。在现代资本主义国家中，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，切实执行财政预算法案，以维护统治阶级的利益，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，对政府及国有企事业单位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政府审计机关。

应该看到，各国政府审计机关都是根据自己的国情来设置的，除立法系统的政府审计机关外，还有一些国家的审计机关隶属于政府领导，称为行政系统政府审计机关，如罗马尼亚由总统直接领导的高级监察院等；一些国家的审计机关由政府的财政部领导，称为行政系统政府审计机关，如瑞典的政府审计局等；此外，实际上还存在一种既不属立法系统也不属行政系统的政府审计机关，如日本的会计检察院直接对天皇负责。总之，不管采

取哪种类型，都应保证政府审计机关拥有独立性和权威性，以不受干扰，客观、公正地行使审计监督权。

（二）我国政府审计的产生与发展

我国政府审计经历了一个漫长的发展过程，大体可分为6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；新中国振兴阶段。

1. 政府审计的产生

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，为天官之长，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旬、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。

2. 政府审计的确立

秦汉时期是我国审计的确立阶段，主要表现在以下3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。御史大夫为“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，并协助丞相处理政事。汉承秦制，西汉初中央仍设“三公”“九卿”，仍由御史大夫领掌监督审计大权。二是“上计”制度日趋完善。所谓“上计”，就是皇帝亲自参加听取和审核各级地方官吏的财政会计报告，以决定赏罚的制度。这种制度始于周朝，至秦汉时期日趋完善。三是审计地位提高，职权扩大。御史制度是秦汉时代审计建制的重要组成部分，秦汉时代的御史大夫不仅行使政治、军事的监察之权，还行使经济的监督之权，控制和监督财政收支活动，勾稽总考财政收入情况。应该指出的是，秦汉时期审计制度虽已确立，但仍属初步发展时期。

3. 政府审计的发展

隋唐时代是我国封建社会的鼎盛时期，宋代是我国封建社会经济的持续发展时期。隋唐至宋，中央集权不断加强，官僚系统进一步完善，审计在制度方面也日臻健全。隋开创一代新制，设置比部，隶属于都官或刑部，掌管国家财计监督，行使审计职权。唐改设三

省六部，六部之中，刑部掌天下律令、刑法、徒隶等政令，比部仍隶属于刑部，凡国家财计，不论军政内外，无不加以勾稽，无不加以查核审理。比部审计之权通达国家财经各领域，而且一直下伸到州、县。由此可见，唐代的比部审查范围极广、项目众多，而且具有很强的独立性和较高的权威性。宋代审计一度并无发展。元丰改制后，财计官制复唐之旧，审计之权重归刑部之下的比部执掌，审计机构重获生机。此外，还专门设置审计司，隶属于太府寺。北宋时又曾将这个机构改称为审计院。南宋时，湖、广还设有审计院，四川也设有审计院。宋审计司(院)的建立，是我国审计的正式命名，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的影响。

4. 政府审计的停滞不前

元明清各朝，君主专制日益强化，审计虽有发展，但总体上停滞不前。元代取消比部，户部兼管会计报告的审核，独立的审计机构即告消亡。明初设比部，不久即取消，洪武十五年设置都察院，以左右都御史为长官，审查中央财计。清承明制，设置都察院，职掌为“对君主进行规谏，对政务进行评价，对大小官吏进行纠弹”，成为最高的监察、监督、弹劾和建议机关。虽然明清时期的都察院制度有所加强，但其行使审计职能，却具有一揽子性质。由于取消了比部这样的独立审计组织，其财计监督和政府审计职能严重削弱，与唐代行使司法审计监督职能的比部相比，后退了一大步。

5. 政府审计的演进

辛亥革命结束了清王朝的封建统治，成立了中华民国。1912年国务院下设审计处，1914年北洋政府改为审计院，同年颁布了《审计法》。国民党政府根据孙中山先生五权分立的理论，设立司法、立法、行政、考试、监察五院。在监察院下设审计部，各省(市)设审计处，不能按行政区域划分的单位，如国库、铁路局、税务机关等，则根据需要与可能设审计办事处，分别对中央和地方各级行政机关以及单位的财政和财务收支实行审计监督。国民党政府也于1928年颁布过《审计法》和实施细则，1929年颁布了《审计组织法》，审计人员有审计、协审、稽察等职称。这一时期，我国审计日益演进、有所发展，但由于政治不稳定，经济发展缓慢，审计工作一直没有长足的进展。

6. 政府审计的振兴

中华人民共和国成立以后，国家没有设置独立的审计机构。对企业的财税监督和货币管理，是通过不定期的会计检查进行的。党的十一届三中全会以来，党和政府把工作重点转移到经济建设上来，并采取了一系列的方针政策。我国已把建立政府审计机构，实行审计监督，载入我国1982年修改的《中华人民共和国宪法》，并于1983年9月成立了我国政府审计的最高机关——审计署，在县以上各级人民政府设置各级审计机关。1985年8月发布了《国务院关于审计工作的暂行规定》；1988年11月颁发了《中华人民共和国审计条例》；1995年1月1日《中华人民共和国审计法》的实施，从法律上进一步确立了政府审计的地位，为其进一步发展奠定了良好基础。2006年2月颁布了《中华人民共和国审计法》(2006年修订)，对原《中华人民共和国审计法》做了大量修订，自2006年6月1日起施行。为贯彻落实审计法，2010年2月2日国务院第100次常务会议通过的《中华人民共和

国审计法实施条例》，对原《审计法实施条例》(1997年10月21日国务院令第231号发布)做了相应修订，自2010年5月1日起施行。2010年9月1日刘家义审计长于签署审计署第8号令公布的《中华人民共和国国家审计准则》，自2011年1月1日起施行，新准则生效后，同时废止了审计署自1996年以来发布的28项审计准则和相关规定。修订前的国家审计准则体系由一个国家审计基本准则、若干个通用审计准则和专业审计准则构成。此次修订，将原有国家审计基本准则和通用审计准则规范的内容统一纳入《审计准则》，形成一个完整单一的国家审计准则。以上法律法规的修订对于进一步健全和完善我国的审计监督制度，更好地维护国家财政经济秩序、提高财政资金使用效益、推动廉政及法制政府建设具有重要意义。

二、注册会计师审计的起源与发展

(一)西方注册会计师审计的起源与发展

注册会计师审计起源于企业所有权和经营权的分离，是市场经济发展到一定阶段的产物。从注册会计师审计发展的历程看，注册会计师审计最早起源于意大利合伙企业，在英国股份公司出现后得以形成，伴随着美国资本市场的发展而逐步完善起来。

1. 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，为适应筹集资金的需要，合伙制企业便应运而生。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，也催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，所有权与经营权开始分离。那些参与经营管理的合伙人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履行，利润的计算与分配是正确的，以保障全体合伙人的权益。在这种情况下，客观上需要独立的熟悉会计专业的第三方对合伙企业的经济活动进行鉴证，人们开始聘请会计专家来担任查账和公证工作。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，他们从事的工作，可以说是注册会计师审计的起源。随着会计专业人员人数的增多，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. 注册会计师审计的形成

注册会计师审计虽然起源于意大利，但对后来注册会计师职业的发展影响不大，英国在注册会计师职业的形成和发展过程中发挥了重要作用。

18世纪，英国的资本主义经济得到了迅速发展，生产的社会化程度大大提高，企业

的所有权与经营权进一步分离。企业主希望有外部的会计师检查企业管理人员是否存在贪污、盗窃和其他舞弊行为，于是英国出现了第一批以查账为职业的独立会计师。他们受企业委托，对企业会计账目进行逐笔检查，重点在查错防弊，检查结果向企业主报告。因为是否聘请独立会计师进行查账由企业主自行决定，所以此时的独立审计尚为任意审计。

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，绝大多数股东不再直接参与经营管理，但出于自身的利益，非常关心公司的经营成果。证券市场上潜在的投资者同样十分关心公司的经营情况，以便进行投资决策。同时，由于金融资本对产业资本的逐步渗透，增加了债权人的风险，债权人也非常重视公司的生产经营情况，以便决定是否继续贷款或者是否索偿债务的决定。公司的财务状况和经营成果，只能通过公司提供的财务报表来反映，因此，在客观上产生了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。值得一提的是，注册会计师审计产生的“催产剂”是1721年英国的“南海公司事件(the South-Sea company event)”。当时的“南海公司”以虚假的会计信息诱骗投资者上当，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”(或投资者)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“查账报告书”从而宣告了独立会计师——注册会计师的诞生。

为了监督公司管理层的经营管理活动，保护投资者、债权人利益，避免“南海公司事件”重演，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，负责审查公司的账目。1845年，又对《公司法》进行了修订，规定股份公司的账目必须经董事以外的人员审计。于是，独立会计师业务得到迅速发展，独立会计师人数越来越多。此后，英国政府对一批精通会计事务、熟悉查账知识的独立会计师进行了资格确认。1853年苏格兰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，是注册师审计的形成时期。在这一时期内，由于英国的法律规定股份公司和银行必须聘请注册会计师审计，使得英国注册会计师审计得到了迅速发展，并对当时欧洲、美国及日本等产生了重要影响。这一时期英国注册会计师审计的主要特点是：注册会计师审计的法律地位得到了确认；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。

3. 注册会计师审计的发展

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。

在美国南北战争结束后出现了一些民间会计组织，例如纽约的会计学会。该学会在1882年刚成立时称为会计师和簿记师协会(Institute of Accountants and Bookkeepers)，为会计人员提供继续教育等服务。当时英国巨额资本开始流入美国，促进了美国经济的发展。

为了保护广大投资者和债权人的利益,英国的注册会计师远涉重洋到美国开展审计业务;同时美国本土也很快形成自己的注册会计师队伍,1887年,美国公共会计师协会(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。1905年11月,《会计杂志》(Journal of Accountancy)作为注册会计师审计职业的正式杂志发行创刊。这一时期,美国许多州正式承认注册会计师审计是一门职业,执业人员通过考试获取注册会计师称号。许多最重要的铁路公司和工业公司都定期地聘请注册会计师检查他们的账簿。注册会计师审计逐步渗透到社会经济领域的不同层面。

美国早期的注册会计师审计受英国影响较深。英国开端的审计技术和方法是一种详细审计(detailed audit),这种审计要求以经济业务为基础,通过审核所有经济业务、会计凭证、会计账簿和财务报表,以发现记账差错和舞弊行为。20世纪早期的美国,经济形势发生了很大变化。由于金融资本对产业资本更为广泛的渗透,企业同银行的利益关系更加紧密,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,于是在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(balance sheet audits),即美国式注册会计师审计。资产负债表审计产生的原因可以从银行、借款人和注册会计师之间的关系进行解释,银行要求借款人提供经注册会计师审计的资产负债表,以充分了解借款人的偿债能力;同时借款人则希望通过支付较低的审计费用取得银行的信任,于是资产负债表审计就发展起来了。

1929~1933年,资本主义世界经历了历史上最严重的经济危机,大批企业倒闭,投资者和债权人蒙受了巨大的经济损失。这在客观上促使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的盈利水平,产生了对企业利润表进行审计的客观要求。美国1933年《证券法》规定,在证券交易所上市企业的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,审计报告使用人扩大到社会公众。美国注册会计师协会与证券交易所合作的特别委员会与纽约证券交易所上市委员会于1936年发表了《独立注册会计师对财务报表的检查》(Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants)明确规定应当检查全部财务报表,并向股东报告,尤其强调利润表审计。从这一点看,美国注册会计师审计的重点已从保护债权人为目的的资产负债表审计,转向以保护投资者为目的的利润表审计。

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职业的跨国界发展,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,美国爆发了安然公司会计造假丑闻。安然公司在清盘时,不得不对其编制的财务报表进行修正,将近三年来的利润额削减20%,约5.86亿美元。安然公司作为美国的能源巨头,在追求高速增长的狂热中利用会计准则的不完善进行表外融资的游戏,并通过关联方交易操纵利润。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(Pricewaterhouse Coopers)、安永(Ernst & Young)、毕马威(KPMG)和德勤(Deloitte Touche Tohmatsu)。

(二)中国注册会计师审计的起源与发展

1. 中国注册会计师审计的起源

中国注册会计师审计的历史比西方国家要短得多。旧中国的注册会计师审计始于辛亥革命之后,当时一批爱国会计学者鉴于外国注册会计师包揽我国注册会计师业务的现实,为了维护民族利益与尊严,积极倡导创建中国的注册会计师职业。1918年9月,北洋政府农商部颁布了我国第一部注册会计师法规——《会计师暂行章程》,并于同年批准著名会计学家谢霖先生为中国的第一位注册会计师,谢霖先生创办的中国第一家会计师事务所——正则会计师事务所也获准成立。此后,又逐步批准了一批注册会计师,建立了一批会计师事务所,包括潘序伦先生创办的“潘序伦会计师事务所”(后改称“立信会计师事务所”)等。1930年,国民政府颁布了《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。1925年在上海成立了“全国会计师公会”。1933年,成立了“全国会计师协会”。至1947年,全国已拥有注册会计师2619人,并建立了一批会计师事务所。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。会计师事务所主要集中在上海、天津、广州等沿海城市,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其他会计咨询服务。

在新中国成立初期,注册会计师审计在经济恢复工作中发挥了积极作用。当时,由于不法资本家囤积居奇、投机倒把、偷税漏税造成了极为险恶的财政状况,负责财经工作的陈云同志大胆雇用注册会计师,依法对工商企业查账,这对平抑物价、保证国家税收、争取国家财政经济状况好转作出了突出贡献。但后来由于我国推行苏联高度集中的计划经济模式,注册会计师便悄然退出了经济舞台。

2. 中国注册会计师审计的发展

1978年,党的十一届三中全会以后,我国实行改革开放的方针,把工作重点转移到社会主义现代化建设上来,商品经济得到迅速发展,为注册会计师制度的恢复重建创造了客观条件。随着外商来华投资日益增多,1980年12月14日财政部颁布了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法实施细则》,规定外资企业财务报表要由注册会计师进行审计,这为恢复我国注册会计师制度提供了法律依据。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职业开始复苏。1981年1月1日,“上海会计师事务所”宣告成立,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。我国注册会计师制度恢复后,注册会计师的服务对象主要是三资企业。这一时期的涉外经济法规对注册会计师业务做了明确规定。1984年9月25日,财政部印发《关于成立会计咨询机构问题的通知》,明确了注册会计师应当办理的业务。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，国务院颁布《中华人民共和国注册会计师条例》，同年10月1日起实施。随着会计师事务所数量的增加、业务范围的拓宽，如何对注册会计师和会计师事务所实施必要的管理，有效组织开展职业道德和专业技能教育，加强行业管理，保证注册会计师独立、客观、公正执业，成为行业恢复重建面临的重大问题。1988年11月15日，财政部借鉴国际惯例成立了中国注册会计师协会，随后各地方相继组建省级注册会计师协会。1993年10月31日，第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》），自1994年1月1日起实施。

在国家法律、法规的规范下，我国注册会计师行业得到了快速发展。一是不断拓展服务领域。注册会计师行业从最初主要为“三资”企业提供查账、资本验证等服务，发展到为所有企业提供财务报表审计业务，执业范围得到进一步扩展和延伸。二是不断加强人才培养。自1991年设立注册会计师全国统一考试以来，已经成功举办了26次考试，已有近20万人获得全科合格证书。同时，行业建立了继续教育制度，制定发布行业人才培养“三十条”，明确提出了加强行业人才培养的指导思想和总体思路，大力推行行业人才培养战略。三是不断深化执业标准建设。根据国际审计准则的发展趋势和审计环境的巨大变化，大力推行审计准则国际趋同战略。2006年年初实现与国际审计准则的趋同，建立起一套既适应社会主义市场经济建设要求又与国际准则相接轨的审计准则体系。2010年11月，对38项审计准则进行了修订，2016年又新增了1项“在审计报告中沟通关键审计事项”准则，实质性修订了6项审计准则，并对5项审计准则进行了微调，保持了与国际准则持续全面的国际趋同。四是不断完善监管制度建设。2004年创立了事务所执业质量检查制度，从以往的以专案、专项检查为主要方式向5年一个周期的制度性、全面性检查转变，并开展了全国性的事务所执业质量检查工作。五是不断推动事务所健康发展。在中介行业中率先开展了事务所脱钩改制工作，推动有条件的事务所做大做强，推动中小事务所做精做专做优，事务所整体竞争力大大增强。六是不断密切国际合作。先后加入亚太会计师联合会（CAPA）和国际会计师联合会（IFAC），并多年担任其理事；向国际审计与鉴证准则理事会（IAASB）等有关国际组织选派代表，与30多个国家和地区的50多个会计师职业组织建立了交往和合作关系，国际影响力和国际地位日益提高。

三、内部审计的起源与发展

（一）西方国家内部审计的产生与发展

在古希腊、古罗马时代，伴随着国家审计的起源，维护少数特权阶层——奴隶主利益的内部审计也同步萌芽。例如，古罗马贵族的代理人为了向主人报告其财产的增减变动状况以及自己的履行责任情况，登记一种“主人账户”，主人委托亲信去视察，就是内部审计

最初的动因。

到了中世纪,为了维护寺院长老、庄园主等阶层的经济利益,西方国家内部审计有了更坚实的基础。例如,中世纪英国的庄园内部审计、意大利佛罗伦萨梅迪奇银行内部审计以及诸如寺院审计、城市审计、行会审计等形式的内部审计不断涌现。

从19世纪中叶开始,伴随着资本主义经济的发展,企业规模不断扩大,为了便于对下属分支机构进行审查和监督,产生了内部审计。19世纪末20世纪初,资本主义进入垄断阶段,垄断企业开始成为资本主义经济的重要特征。工商企业和其他各种组织的活动范围变得越来越庞大、越来越复杂。这些变化致使对控制和经营效率的管理更加困难,管理人员再也不能亲自观察责任范围内的所有活动,甚至不再有充分的机会去接触直接或间接向他们报告的人。于是,管理部门便将“责任”进一步推向内部审计人员,让他们去检查和报告正在发生的事情,并对其原因进行深入调查。如流行于美国的铁路运输系统的内部审计活动、德国克虏伯公司内部审计、日本明治时代的住友公司内部审计、澳大利亚维多利亚州电力委员会内部审计等。但当时的内部审计主要是为了查错防弊,内容仅局限于财务会计领域。

进入20世纪40年代以后,资本主义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的迅速崛起,不仅管理层次的分解比以往任何时候都更加迅速,而且,企业与企业的竞争日益激烈,企业管理者对于降低成本、提高经济效益的要求更加迫切。内部审计的内涵和外延在不断延伸,现代内部审计不仅对事后的财务会计领域进行审查,更重要的是对企业内部控制系统进行评价,帮助企业领导层进行决策和改善经营管理。一些大企业的内部审计师希望通过和同行的交流来提高自己的执业水平。起初这种交流是非正式的、有限的。1941年,由瑟斯顿(John B. Thurston)、米尔恩(Robert B. Milne)和布瑞克(Victor Z. Brink)等40多位内部审计人员于11月11日正式宣布在纽约成立内部审计师协会,12月9日协会在纽约召开第一届年会,瑟斯顿担任第一任会长,协会成立后又在密执安、芝加哥、加拿大的多伦多和蒙特利尔设立了分会。同年出版了《内部审计——程序的性质、职能和方法》一书,从理论和实践方法上建立了内部审计体系,1941年被称为现代内部审计奠基年。1974年,协会在英国伦敦召开年会,标志着内部审计师协会已发展成为国际性组织(国际内部审计师协会IIA)。目前,协会会员遍及100多个国家,共设160多个分会和11个国家分会(包括中国国家分会)。协会出版《内部审计师》月刊和《今日内部审计师协会》期刊,1973年协会正式进行注册,获得注册的人称为注册内部审计师(CIA)。

近年来,国际内部审计师协会根据内部审计实务的最新发展变化,多次对内部审计实务框架的结构和内容进行更新和调整,最近的两次调整分别在2010年和2012年。这些修订和完善充分反映了内部审计发展的最新理念,更加重视内部审计在促进组织改善治理、风险管理和内部控制中发挥作用,以及重视内部审计的价值增值功能等。

(二)中国内部审计的产生与发展

中国奴隶制社会经历了夏、商和西周三代,有关夏、商两代的文献记载传世不多,故

当时审计状况无从掌握。周代审计有内部审计和外部审计之分。内部审计由司会主持，该职官以六典、八法、八则等为依据，采用日成、月要、岁会等形式勾考财务收支及其会计。这是我国内部审计的萌芽。

在漫长的封建时代，从春秋战国到秦汉时期，继而随唐宋时代、元明清时代，内部审计起起落落，发展颇不平衡。比如秦代设有少府(帝王的私府)，掌管皇室的财计工作，行使内部稽查权，宋代初期，度支、户部、盐铁三司内设置都磨勘司掌管内部审计工作，都是内部审计广受重视的明证，而元代、明代、清代内部审计工作日渐衰落。

民国初期我国内部审计以欧美审计理论和实践为借鉴，逐步进行了改革和完善，开始进入到现代审计的演进时期。第二次国内革命战争时期，在1934年公布的《苏维埃共和国中央苏维埃组织法》中，规定设立中央审计委员会，省、直辖市分设审计委员会。中华人民共和国成立后的30多年里，未设独立的审计机构，审计工作由监察部门代替，专职审计处于停顿状态，内部审计也随之偃旗息鼓，十一届三中全会后，全国的工作重心转移到经济建设，恢复审计工作势在必行，直到1983年国家审计署成立后，相继发布了一系列与内部审计相关的文件，我国现代内部审计工作才重新焕发出青春。1987年4月，“中国内部审计学会”成立，2002年5月23日中国内部审计学会正式更名为中国内部审计协会。协会依据《中华人民共和国审计法》《中国内部审计协会章程》履行职责开展工作。中国内部审计协会于1987年加入国际内部审计协会，成为IIA的国家分会。中国内部审计协会的职能是管理、服务、宣传、交流，即对内部审计实行行业自律管理，为内部审计机构和内部审计人员提供业务服务和开展各种交流活动。通过内部审计杂志和网站宣传内部审计，维护内部审计的独立性、权威性和内审人员权益，促进内部审计人员素质和工作水平的提高。

四、审计产生与发展的本质

(一)经济责任关系的存在是审计产生与发展的前提

在奴隶社会和封建社会，奴隶主和封建主阶级为了巩固其统治地位，必须设置军队、法庭和监狱等国家权力机构，并通过征税来维持这些权力机构的生存。而征收税赋都是由最高统治者的代理官员负责的，最高统治者是授权者，代理官员是代理者，两者之间便产生了一种受托经济责任关系。在民间，奴隶主或封建主将其剥削得来的财产也授权给代理人管理，奴隶主、封建主与代理人之间也产生了同样的受托经济责任关系。这时，无论奴隶主、封建主皇室宫廷由代理官员所从事的会计行为和财政经济活动，还是个别奴隶主、封建主私有财产由代理人所作记录及其所反映的收支活动，都有必要授权给独立于财税、会计活动以外的官员来进行审查，对代理人所经手的钱、财、物、账予以勾稽核实，证明代理人是否诚实地承担了自己的受托经济责任。中外古代审计，都是在这样的客观条件下应运而生的。