

高等院校审计系列教材

审计学基础

主编/王会金 许 莉

 中国时代经济出版社

高等院校审计系列教材

审计学基础

主编/王会金 许 莉

 中国时代经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

审计学基础/王会金, 许莉主编. —北京: 中国时代经济出版社, 2014. 12

ISBN 978-7-5119-2156-7

I. ①审… II. ①王… ②许… III. ①审计学

IV. ①F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2014) 第 199267 号

书 名: 审计学基础

作 者: 王会金 许 莉

出版发行: 中国时代经济出版社

社 址: 北京市丰台区玉林里 25 号楼

邮政编码: 100069

发行热线: (010) 63508271 63508273

传 真: (010) 63508274 63508284

网 址: www.cmepub.com.cn

电子邮箱: zgsdjj@hotmail.com

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京市荣海印刷厂

开 本: 787 × 1092 1/16

字 数: 319 千字

印 张: 17.25

版 次: 2014 年 12 月第 1 版

印 次: 2014 年 12 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978-7-5119-2156-7

定 价: 32.00 元

本书如有破损、缺页、装订错误, 请与本社发行部联系更换
版权所有 侵权必究

总 序

南京审计学院是一所以审计为品牌，经济学、管理学、法学、文学、理学、工学等学科相互支撑的财经类本科院校。学校依托行业优势，构建“大审计”平台，形成了审计人才培养规模最大、审计师资队伍结构合理、审计学科专业方向齐全、审计教学实践基地稳定、审计科研立足前沿、审计信息资源充裕、审计国际学术交流活跃、服务审计事业成效显著、审计教育社会影响广泛、审计人才培养质量优良的办学优势，成为培养审计人才的摇篮、探索审计文化建设的阵地、开展中国审计理论研究的前沿、推动国际审计学术交流的桥梁。

学校历来重视教材建设，已出版一批有影响的优秀教材，包括《审计学原理》《建设项目审计》《审计技术方法》《经济效益审计》《现代企业财务审计》《内部审计》《政府审计》等。上述教材在教学与实践中受到了广泛的好评。

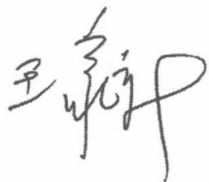
然而，审计环境在变化，审计实践在变化，审计理论在变化，已出版的教材在某些方面已经不能适应日新月异的审计事业之需要。因此，完善审计专业教材已成为当务之急。

在广泛征求意见的基础上，根据审计学专业本科人才培养的要求，适当考虑研究生教育的需要，我们决定组织我校在审计各个领域有突出研究专长的教师编写审计学系列教材，包括：《审计学基础》《内部控制学》《高级审计技术方法》《政府审计学》《内部审计学》《注册会计师审计》《舞弊审计学》《建设项目审计》《国际审计学》《审计学》《审计理论》《审计案例》《审计实验》。本套 13 本教材包含审计基础理论、审计技术与方法、审计应用实践等方面内容，计划于 2013 年底全部出版发行。

南京审计学院审计学系列教材是全院师生近 30 年探索审计学科的共同劳动结晶，凝聚了众多教师多年的经验和心血。由于我们的经验和人力有限，再加上审计学科本身还很年轻，所以，教材中难免存在不足，我们期待各位专家、学者和广大读者批评指正。

2 审计学基础

本次编写审计学系列教材仅仅是我校审计学教材建设的新起点，而不是终点。我们将随着审计事业和审计学科的发展，不断修订和完善这套教材，使南京审计学院的审计学系列教材与时俱进。



2012年8月初

前 言

《审计学基础》是南京审计学院的特色教材，2013年江苏省高校重点教材立项建设项目。扎根于中国的审计实践，借鉴国际审计界的理论和实践经验，总结南京审计学院近30年的审计教学实践，对审计基本概念和基本方法做了系统介绍。

《审计学基础》由南京审计学院审计学基础课程组编写，王会金教授、许莉教授任主编，各章分工如下：第一章 审计的产生和发展，夏寒；第二章 审计本质和审计体系，王会金；第三章 审计目标及其实现过程，郑石桥；第四章 审计标准，许莉；第五章 审计准则和审计职业道德，王士红；第六章 审计证据，和秀星；第七章 审计取证模式和方式，赵珊；第八章 审阅法和观察法，戚振东；第九章 询问法和函证法，李华；第十章 监盘法和重新执行法，王素梅；第十一章 分析性程序和重新计算法，陈丹萍；第十二章 抽样审计技术，陈丹萍；第十三章 计算机审计，张文秀；第十四章 审计报告，许莉。

社会经济环境在变化，审计也在变化，与之相一致，审计基本概念和方法也在发展变化。我们对审计基本概念和方法的认识可能还有不到位之处。由于这些原因，本书还存在一些不足之处，诚请广大师生和从事审计理论研究及实务的人士批评指正。

编 者

2013年10月

目 录

第一章 审计的产生与发展	1
第一节 审计产生的社会基础	1
第二节 西方审计的发展概况	3
第三节 我国审计的发展概况	7
第二章 审计本质和审计体系	13
第一节 审计本质	13
第二节 审计体系	24
第三章 审计目标及其实现过程	36
第一节 审计目标及其实现的基本要素	36
第二节 审计目标实现的基本过程	41
第四章 审计标准	49
第一节 审计标准概述	49
第二节 审计标准的选用	53
第五章 审计准则和审计职业道德	61
第一节 审计准则	61
第二节 审计职业道德	78
第六章 审计证据	90
第一节 审计证据概述	90
第二节 获取审计证据的方法体系	102
第三节 审计证据的记录	108
第七章 审计取证模式和方式	124
第一节 审计取证模式	124
第二节 审计方式	135

第八章 审阅法和观察法	143
第一节 审阅法	143
第二节 观察法	152
第九章 询问法和函证法	160
第一节 询问法	160
第二节 函证法	166
第十章 监盘法和重新执行法	178
第一节 监盘法及运用	178
第二节 重新执行法	190
第十一章 分析性程序和重新计算法	193
第一节 分析性程序	193
第二节 重新计算法	212
第十二章 抽样审计技术	213
第一节 统计抽样的概述	213
第二节 判断抽样	215
第三节 统计抽样	216
第十三章 计算机审计	228
第一节 计算机审计概述	228
第二节 计算机审计的技术与工具	236
第三节 计算机审计的流程	240
第十四章 审计报告	244
第一节 审计报告概述	244
第二节 标准审计报告	248
第三节 非标准审计报告	261

第一章 审计的产生与发展

本章介绍审计的产生和发展，包括审计产生的社会基础、西方审计的产生和发展及我国审计的发展概况。

第一节 审计产生的社会基础

审计的产生与受托经济责任有关。审计史学家理查德·布朗曾经指出：审计的起源可追溯到与会计起源相距不远的时代，……当文明的发展产生了需要某人受托管理他人财产的时候，显然就要对前者的诚实性进行某种检查。^①我国著名的会计学专家杨时展也指出：审计因受托责任的发生而发生，因受托责任的发展而发展。^②

受托经济责任关系是因为财产权利的分割而产生的社会经济关系，当财产的所有者将财产托付给他人经营或管理时，所有者就成为委托人，而接受财产者就成为代理人。财产所有者之所以将财产托付给代理人，有不同的原因。例如，古代统治者把征收赋税和管理财政的大权交给一些官员，是因为自己无法直接管理所有的财产。对于现代企业组织来说，股东将财产托付给管理者，是为了提高财产的使用效率，为股东自己带来更多的增值。对于政府和非营利组织来说，供资者不以营利为目的，是因为法律要求或者是为了实现某项特定目的。由于每个理性经济人都会有自利的一面，其个人行为会按自利的规则行动，加上委托人与代理人之间存在的合约不完全、信息不对称和利益不一致的情况，代理人有可能背离委托人的利益或不忠实委托人的意图而采取机会主义行为。委托人为了维护自身的财产权利，防止或减少代理人不忠实的行为，往往委托第三方对代理人所进行的经济活动或是提供的财务报表等会计资料进行审查，审计由此产生。

在古代社会专制国家中，普天之下莫非王土，率土之滨莫非王臣。最高统治

① 罗伯特·K. 莫茨，侯赛因·A. 夏拉夫. 审计理论结构 [M]. 中国商业出版社，1990.

② 文硕. 世界审计史 [M]. 杨时展序言，企业管理出版社，1996.

者国君或皇帝是国家所有财政收入和各种资源的所有者。为了巩固其统治地位，统治者必须设置军队、法庭和监狱等一系列国家机构维持整个国家的统治，财政收入则主要通过征税的方式获得。在管理国家的过程中，统治者必须委托各级官吏帮助其管理包括征税在内的各项事务。这样最高统治者就是委托人，具有财产所有权，而各级官员则是代理人，具有财产和资源的管理权，两权分离，两者之间就存在一种受托经济责任关系。为了证明古代各级官员们从事的会计行为和财政经济活动是否符合统治者的意愿，统治者往往会授权独立于财税、会计活动以外的官员对上述各级官员所经手的钱、财、物、账加以审核检查，审计的目的就是验证受托管理委托人财产者所提供的信息是否可靠。古代专制国家的审计大抵如此。在现代民主国家，纳税公民是国家财产所有者，国家公共部门的官员和公务员们受全体国家公民委托管理公共资源，他们有义务报告管理这些资源及其有关的规划、控制、财务的责任。为了验证这些官员是否守法尽职，公共资源的管理是否合法、高效，国家也往往设立专门的审计机关对受托管理并有权使用公共资源的机构进行审计。

在民间，欧洲早期的一些封建庄园主或贵族，也会委托一些管家或其他人员帮助其管理土地和庄园的各种收入，这些庄园主或贵族就是委托人，管家等其他人员就是代理人，两者之间也存在一定的受托经济责任关系。封建庄园主或贵族们为了证实他们的代理人是否诚实地履行其经济方面的职责，往往也会委派独立的财会人员对他们的代理人进行审核检查。

随着社会的发展和生产规模的扩大，资本主义社会出现了股份制有限责任公司。股东对公司的财产拥有所有权但是并不直接参与企业的经营管理，而是委托经理行使管理的职能。这时财产的所有权和经营管理权分离，股东和经理两者之间就存在受托经济责任关系。经理人员定期以财务报表的形式向股东汇报公司的经营情况和财务成果。股东们则会委托独立的第三者——审计人员对其进行审计，以证明这些报表是否真实、正确，管理人员是否尽心尽职，以及股东和债权人的利益有没有受到侵犯。注册会计师审计由此发展了起来。

20世纪20年代以来，随着经济贸易活动日趋国际化，公司组织形式日趋复杂化、规模化和多层化，特别是一些大规模的跨国公司、企业集团开始出现。为了按照目标一致的管理原则实现反映企业整体受托责任的经营目标，就必须赋予各层次管理人员以一定的责任和权限，从而使受托责任多极化。为了控制各职能部门和管理层次受托责任的有效履行，内部审计开始发展起来。

第二节 西方审计的发展概况

一、政府审计的产生和发展

早在公元前 3000 多年的古埃及时期，法老就设立了监督官审查财务收支。公元前 400 多年的罗马就有元老院及其所属的监督官对国库和地方的财政收支进行监督。在 2000 多年前雅典城邦，选举产生的执行官在离任前必须接受离任经济责任审计。这些都是政府审计的早期活动。

中世纪，随着社会经济的发展，西欧国家的政府审计有所加强。英国在 11 世纪时，王室在财政部门设立了上院下院，前者就是收支监督机构，对后者编制的会计账簿进行检查监督。1256 年，法国国王路易颁布“伟大法令”，要求各城邦的市长、政府官员应随时携带城市的收支账簿，以备王室审计官的审查。后来为了加强政府部门经济责任的监督，1320 年，设立了巴黎审计厅，该审计厅是对普通收支和特别收支进行审查的监督机构，同时兼为皇家的行政法院，拥有刑事处罚权，开司法模式的审计之先河。

在资本主义时期，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。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，切实执行财政预算法案，西方国家大多在议会下设专门的审计机构，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。

目前，世界上已有 160 多个国家（地区）建立了适合自己国情的政府审计制度。从目前情况看，各国的政府审计大体可划分为以下几种模式：

审计机关隶属于立法部门，直接对议会负责并报告工作，完全独立于政府，主要审计政府财政。这种模式在西欧、北美等发达国家和许多发展中国家十分普遍，是目前世界审计制度的主流。英美两国的政府审计比较典型，是国会名副其实的“牧羊犬”。美国除了国会设有审计机构外，在联邦政府各部门还另设有监察长办公室，相当于政府部门的内部审计，主要负责审查所在部门的业务活动、经济效果以及本部门官员行为的合法性。

审计机关隶属于司法系列。即审计机关除了具有审计职能外，还拥有一定的司法权限，显示了国家对法治的强化。法国、意大利、巴西是典型的代表，它们设立审计法院，享有最高法院的某些特权，可以对违法或造成损失的事件进行审理并予以处罚。审计人员多为法官，审计的主要对象是国家财政。同时，负责管

理财政部派出的公共会计。

审计机关不隶属于任何权力部门。以德国为典型代表，设立了联邦审计院，独立于立法、司法和行政部门之外，直接对法律负责。这种模式从形式上看是独立于三权之外，实际上它更偏重服务于立法部门。

审计机关在体制上隶属于国家行政系列，是国家行政机构的一部分，对政府负责并报告工作。但从发展趋势看，它也越来越多地在为立法部门服务。目前，实行这种模式的主要有中国、沙特等国家。

审计和监察职能合一。如韩国、蒙古等。韩国设立了独立于政府的审计监查院，受总统直接领导，具有独立的法律地位。

主计审计长模式。如印度等国，设立了独立的主计审计公署，负责财政决算编制、国家财政审计。

在上下级审计机关领导体制方面，各国也有较大区别。印度、葡萄牙等少数国家只设一级审计机关，地方不设相应的审计机关，对地方的审计工作由其派出机构负责。在分级设立审计机关的国家，最高审计机关与地方审计机关的关系也不尽相同。美国、英国、日本等国家最高审计机关与地方审计机关之间一般没有领导与被领导的关系，也没有业务指导关系，两者完全平等。韩国审计监查院与地方自治团体监察机关之间是业务指导与合作关系。法国的审计法院可以接受对地方审计法庭判决不服的上诉，并做出终审判决。菲律宾的最高审计机关对地方审计机关实行垂直管理。

二、注册会计师审计的产生和发展

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由于发达的航海贸易而繁荣起来，威尼斯作为东西方贸易的枢纽，商业经营的规模不断扩大。为了适应集资的需求，合伙制企业便应运而生。合伙经营的方式不仅促进了复式簿记在意大利的产生与发展，同时由于出资的合伙人并不都参与企业的经营管理，企业的所有权和经营权开始分离，对经营管理的合伙人进行监督成为必要。人们为了了解合伙契约是否得到了认真履行，利润的计算与分配是否正确，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、苏格蘭等城市的职业会计师也成立了类似的组织。

现代意义的注册会计师的真正形成是在18世纪至19世纪的英国。18世纪下半叶，英国的资本主义商品经济得到了迅速发展，生产的社会化程度大大提高，

出现了以发行股票筹集资金为特征的股份有限公司，企业的所有权与经营权分离。为了监督经营者的经营管理，防止其营私舞弊，保护投资者、债权人利益，英国政府于1844年颁布了《公司法》，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。这一规定大大地推动了注册会计师审计的发展。此后，英国政府对一批精通会计业务、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。这一时期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；审计的方法是对大量的会计账簿进行详细审计；审计报告使用人主要为企业股东。

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，对注册会计师职业在全球的迅速发展发挥了重要作用。1887年美国公共会计师协会成立，1916年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。20世纪初期，美国短期信用发达，很多企业都向银行举债，银行与企业利益关系日益密切。银行为了维护自身利益，要求对申请贷款的企业的资产和负债情况进行审查，判断企业偿还债务的能力。资产负债表审计由此发展起来。20世纪30年代西方国家的经济危机爆发，大量企业倒闭，投资者和债权人蒙受了巨大经济损失。人们开始更加关注企业的盈利水平，转而要求对企业的利润表进行审计。1933年美国《证券法》规定上市公司对外公布的财务报表必须接受审计，同时公布审计报告，这时审计报告的使用人扩大到了整个社会公众。与此同时，会计和审计工作也走向了标准化和规范化的道路。

第二次世界大战以后，随着国际经济的发展和国际交流的增多，跨国公司日益增加，由此一些国家的会计师事务所也形成了大规模的国际性的会计师事务所，如普华永道、德勤、安永、毕马威等，这些事务所在全球各个地区开设分支机构，人员众多，有统一的工作程序和质量要求，不仅服务于一些跨国公司，也为当地企业服务，在经济活动中发挥了重要的作用。与此同时，审计技术也普遍发展，抽样审计、系统导向审计的方法得到普遍应用。进入20世纪60年代以后，随着经济的飞速发展，科学技术的不断更新，审计的方法技术也在不断更新，风险导向审计、电子数据处理系统审计、计算机辅助审计技术开始出现并推广，注册会计师业务更多地拓展到管理咨询的领域，在经济生活中发挥了更为广泛的作用。进入21世纪后，随着美国安然公司的财务丑闻揭露以及安达信国际会计公司的关闭，美国实施了《萨班斯法案》，强化了对公司内部控制的要求和外部注册会计师的监管。世界各国的审计准则也随之进一步修改，注册会计师审

计进一步朝着良性的方向发展。

总的来讲,随着全球经济的发展,注册会计师行业迅速兴起,服务领域也不断拓展,并形成一种社会力量,在世界经济舞台中扮演着越来越重要的角色。

三、内部审计的产生与发展

一般来讲,古代的内部审计是伴随着政府审计产生而形成发展起来的。到了中世纪开始出现了较为独立的内部审计人员,内部审计也具有了较为完整的形态。如西欧的封建庄园主统治的庄园虽然是封建制度下的政治单元,但也是独立的经济单位。庄园主一般都不亲自参与庄园的管理,而将直接管理庄园的责任委托给数名庄园管理者去管理,其中包括审计人员。在庄园里,审计人员是相当重要的人物。他的某些权力由任命他的当事人,即他侍奉的贵族授予,某些权力则是依法使用。这类法规中,最早的是1285年爱德华一世颁发的,它规定:“仆人、土地管理人、管家以及所有会计人员,均有编制会计报告的义务……当他们的主人委派审计人员检查他们的会计报告时发现他们的会计报告和应收回、已支付的所有物品短缺时,应拘留有关人员。根据审计人员关于该会计报告的证词,可将他们押入牢房。”早期的审计目的是对会计记录和会计报告以及那些接受审计者进行独立的审核。其方法是将报告的事实与手头的实际数额、凭单以及其他可收集的证据进行比较。审计人员并没有职业地位,但是他们被要求诚实地、熟悉地履行其职责,并且被要求对其雇主的利益给予应有的关注。独立性是通过贵族对审计人员的委派和禁止审计人员与被审计人员之间的个人接触来体现的。

19世纪末20世纪初,资本主义发展进入垄断阶段,托拉斯、康采恩等垄断企业经营规模庞大,经营地点分散,经营业务复杂,实行分权管理和多级控制。日常管理职责的履行状况如何,各部门的经营活动是否合规合理,各分支机构的经营目标能否实现,客观上需要有一个专门的职能部门去审查、评价和报告,即进行信息反馈。这样,在企业内部就形成了一个与业务控制并列的相对独立的控制系统——内部审计机构。

1875年,德国最大的军火制造商克虎伯公司开始设置内部审计部门开展财务合规性审计。在美国,具有显著规模经济性的铁路行业则最先配备内部审计人员,巡视各路站,检查公司制定的财务制度的遵守情况和有关会计记录的真实性和正确性。此后,这些国家的其他行业和其他国家的大型企业也相继实行了内部审计制度。这时,内部审计的主要目标在于保护资产的安全与完整,检查揭示舞弊或其他不规范的行为。其工作范围主要是审查反映经济活动的财务会计资料,也从事一些较低水准的会计和管理程序的遵循性检查,并逐步向经营管理领域延伸。

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,尤其是跨国公司的迅速崛起,管理层次的分解比以往任何时候都更迅速,企业管理者对于降低成本、提高经济效益的要求也更加迫切。这种新的发展使企业管理当局和外部审计人员对内部审计更加关注,并从各自的角度促进内部审计的发展。

1941年维克多·布瑞克(Victor Brink)出版了第一部论述内部审计的专著《内部审计——程序的性质、职能和方法》,该书的出版标志着内部审计学的诞生。同年,内部审计师协会成立,它是目前世界上唯一致力于推动内部审计和内部审计人员向前发展的国际性组织,通常称之为国际内部审计师协会(以下简称IIA)。该组织的成立,大大推动了内部审计的发展。至20世纪末,协会拥有150多个成员组织,会员遍布全球各国和地区。

20世纪70年代后,绩效审计、管理审计、环境审计等新兴审计项目发展起来,逐渐取代了财务审计的主导地位。企业内部审计在企业中受到了前所未有的重视,企业大多数内部审计机构直接隶属于企业最高权力机构,向总经理、董事长参加的或董事会领导的审计委员会负责;审计目标除了要加强经营管理,提高经济效益外,还要考虑如何为企业在竞争中防范风险,因此,企业内部审计的职能也由原来的防护性职能转变到建设性职能;在审计技术方面,国外大力开发计算机辅助审计,对软件的研究开发投入大量资金;企业内部审计人员不仅要掌握会计、审计、定量分析、商法、内部控制、计算机电子数据处理等方面的知识,还要懂得现代企业管理的基本知识和方法及其他一些相关领域的知识。

在企业内部审计事业发展的同时,随着政府职能的扩大,政府部门领导人为管理和控制经费,以期真正达到预期的社会效益和经济效益,一些国家的政府部门的内部审计也发展了起来。

第三节 我国审计的发展概况

一、政府审计的产生和发展

中国古代政府审计的起源是随着专制主义中央集权而逐渐发展起来的,随着专制君权的强化,审计的职权也在不断增强。近代民国审计制度借鉴了西方的审计制度,使得审计逐渐走向法制化和规范化道路。当代社会随着经济的高速发展,政府审计为经济发展保驾护航的作用也越来越凸显。

(一) 古代

中国古代的审计起源源远流长。早在夏代,随着以农耕为主牧渔为辅的经济体制的形成,国家财政收支已经出现,对财政进行监督的审计思想也随之产生。

但现有的考古和文献资料表明,当时的审计思想还没有从制度层面确立。至商周之际,随着政治、经济、文化的进一步发展,经济关系进一步复杂化,增加了统治者对整个经济驾驭和统治的难度。据相关文献和考古发现可知,西周时期有关国家治理方面的各项制度开始建立并完善起来,这其中就包括对财政财务收支活动进行监督的审计制度,具体表现为不仅王畿之内各部门管理财物和籍册的官吏每年都要向大宰或天子上报财物出入情况,官吏的政绩三年考核一次,凭功过以定赏罚;地方诸侯国也要受到监督,按规定时间和标准纳贡。

春秋时期由于周王室的式微,新崛起的诸侯国伴随着各自势力的扩张而形成领土国家,各国地方的行政组织郡和县逐渐发展起来,郡和县的官员由中央委派,官位不再世袭。国君与受任命的地方官之间有着明显的委托代理关系,在诸侯争相称霸争雄、弱肉强食的历史环境中,委托人国君对其任命的官员有着强烈的问责需求。这一时期,适应中央集权的上计制度应运而生。所谓上计制度就是中央重要官员和地方长官每年要把所管辖地区的户口、垦田、租税收入等上报给国君,由国君组织官员进行考核,当则可,不当则废。上计制度成为统治者了解地方土地、人口、钱谷出入的重要方式,也成为其考核地方官员和澄清吏治的重要手段,为秦汉帝国的崛起奠定了良好的基础。

秦汉时期,统一的专制国家形成,中央设三公九卿,辅佐皇帝政务,御史为三公之一,执掌弹劾、纠察之权,专司监察全国的民政、财政以及财务审计的事项。地方官的监察则由刺史、督邮等官员负责。上计制度日趋完善,每年地方各县的官员要在年末把所有有关地方的户口、垦田、钱谷的资料上报到郡里审核,然后再由郡统一汇总后上报于朝廷,朝廷的宰相、御史组织相关官员对各郡的资料进行考核,并最终决定赏罚。据连云港尹湾出土发现的汉代东海郡上计木牍《集簿》可以得知,上计簿中的内容除了户口、垦田、钱谷出入外,还涉及了“县、乡三老”和“孝弟”、“力田”的人数;郡、县两级各类吏员设置的详情;人口性别和年龄的构成状况;春季种树、秋种过冬小麦;以及“以春令”新增户、口和用谷数等,资料十分详尽。属于事后定期审计的上计,加上刺史不定期的巡回监察审计,秦汉时期的审计监察制度对于当时中央掌握地方财政和督促官吏勤于吏治,廉洁奉公起到了较大的作用。

魏晋南北朝时期,由于中央集权的衰微,上计制度逐渐退出历史舞台。尚书省下负责法制勾检的比部逐渐承担起审计监督的职责,并最终在隋唐时期成为刑部下专门行使经济监督权的审计机构。

隋唐时期中央集权进一步加强,官僚体系进一步系统完善,审计制度也日渐完善。唐中央设中书、尚书、门下三省,执行机关尚书省下设礼部、户部、吏部、兵部、刑部、工部六部,刑部下设比部,作为独立于财政部门的专职审计机

构，负责国家财政财务收支的审核。《唐六典》卷六《刑部》比部郎中条载：“比部郎中、员外郎掌勾诸司百僚俸料、公廩、赃赎、调敛、徒役、课程、逋悬数物，周知内外之经费，而总勾之。……凡仓库出纳、营造佣市、丁匠功程、赃赎赋敛、勋赏赐与、军资器仗、和籴屯收，亦勾覆之。”比部独立性强，权威性较高，职权也大大强化，审查范围极广，不仅为唐前期的经济繁荣做出了贡献，在我国审计发展史上也占有重要地位。

唐安史之乱以后，比部职能弱化。以户部、度支和盐运三司为首的中央财政使职及地方道、州、县均出现了具有审计职责的官吏，形成了一些新的审计机构。这些机构不断发展完善，为五代、宋时期三司审计奠定了基础。宋代审计机构设置复杂多变，变动频繁，元丰改制之前，在掌管财政的三司下设的很多机构都有审计职能，如三部勾院、都磨勘司、都凭由司和理欠司、步马军专勾司等。元丰改制以后比部审计制度一度恢复。南宋时，为了避宋高宗赵构的讳，“诸军诸司专勾司”改称为“诸军诸司审计司”。诸军诸司专勾司有时也合称为审计院。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产生深远影响。

元明清是我国封建社会的顶峰，专制进一步加强，经济日趋统制。元初户部设审计科“审计天下见在钱帛可支年月”。中书省设检校官，行中书省设检校所，核对案牍并对钱粮进行稽查审核。元代中央及地方行省、诸路总管府都设有照磨官，磨勘钱谷出纳之事。中央最高的监察机构御史台则通过照刷钱粮文卷，查处管理经济违法行为，审计职能大大加强。明代建立了以都察院和六科审计监督为主的审计体制。都察院御史审计职能包括：纠察内外百司之官、两京刷卷、巡视仓库和查算钱粮等。另外都察院外差巡抚、总督和地方提刑按察司也有一定的审计职能。明初为了加强对六部的监督，设六科，负责对六部的监察审计，直接向皇帝汇报。清代沿袭明代的科道审计制度。都察院下设十五道监察御史，负责十五个省的监察审计工作，并稽查在京各衙门事务。清代六科对国家财政财务的审计远比明六科系统，上至中央下至地方直省的一切财经活动均在六科审计监督之内。元明清时期，独立的审计机关取消，监察机关集监察和审计为一体，形成了严密的监察体系，加强了皇帝专制统治。

（二）近代

辛亥革命后，参考西方的政府审计制度，中国的近代审计制度也开始建立起来。1912年9月，北京政府宣布成立中央审计处，隶属于国务总理，总揽全国审计事务。同时，改各省的地方审计机关为审计分处。审计处与审计分处的主要职权范围包括了政府机密费以外的国家一切财政收支。1914年中央审计处改为审计院，隶属于大总统，同时撤销全国各省审计分处。1914年中国第一部《审计法》公布，对审计报告制度、审计会议制度和审阅、督检、复查等制度都做出了