



高等学校**应用型特色**规划教材

经管系列

审计学 原理与实务

Auditing

主 编 卞毓宁
副主编 张 娟

赠 送
电子课件

清华大学出版社





高等学校应用型特色规划教材 经管系列

审计学原理与实务

主 编 卞毓宁

副主编 张 娟

清华大学出版社

北 京

内 容 简 介

本书以社会审计为侧重点,以风险导向审计为主线,阐述了审计基本原理与实务。以审计准则、审计准则指南,以及财务报表审计工作底稿指南为基本依据,将风险评估的思想深入贯穿于各个业务循环的审计实务之中。本书共 18 章,主要阐述审计的发展和审计理论结构、审计规范、审计过程技术方法、审计证据和底稿;审计计划、风险评估、风险应对;各个循环的审计实务;完成审计工作和审计报告;特殊目的的审计实务及对舞弊的审计;审阅实务、其他鉴证实务及相关服务实务。本书注重吸收、借鉴国内外理论研究的新成果和新经验,充分考虑审计发展的未来趋势,力求具有可读性、实用性和前瞻性。

本书可作为各类高等院校会计学、财务管理、工商管理、财政(含税收)学、金融学等专业的教材,也可作为从事会计、审计、财务管理、证券监管和银行监管、税务稽核等相关实际工作的人员进行培训和自学的参考资料。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13701121933

图书在版编目(CIP)数据

审计学原理与实务/卞毓宁主编;张娟副主编. —北京:清华大学出版社,2010.9
(高等学校应用型特色规划教材 经管系列)
ISBN 978-7-302-23484-5

I. ①审… II. ①卞… ②张… III. ①审计学 IV. ①F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 155480 号

责任编辑:温 洁

封面设计:杨玉兰

版式设计:北京东方人华科技有限公司

责任印制:何 芊

出版发行:清华大学出版社

地 址:北京清华大学学研大厦 A 座

<http://www.tup.com.cn>

邮 编:100084

社 总 机:010-62770175

邮 购:010-62786544

投稿与读者服务:010-62776969, c-service@tup.tsinghua.edu.cn

质 量 反 馈:010-62772015, zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn

印 刷 者:北京市清华园胶印厂

装 订 者:三河市新茂装订有限公司

经 销:全国新华书店

开 本:185×230 印 张:29.75 字 数:645 千字

版 次:2010 年 9 月第 1 版 印 次:2010 年 9 月第 1 次印刷

印 数:1~4000

定 价:45.00 元

产品编号:033591-01

出版说明

应用型人才是指能够将专业知识和技能应用于所从事的专业岗位的一种专门人才。应用型人才的本质特征是具有专业基本知识和基本技能,即具有明确的职业性、实用性、实践性和高层次性。加强应用型人才的培养,是“十一五”时期我国教育发展与改革的重要目标,也是协调高等教育规模速度与市场人才需求关系的重要途径。

教育部要求今后需要有相当数量的高校致力于培养应用型人才,以满足市场对应用型人才需求量的不断增加。为了培养高素质应用型人才,必须建立完善的教学计划和高水平的课程体系。在教育部有关精神的指导下,我们组织全国高校的专家教授,努力探求更为合理有效的应用型人才培养方案,并结合我国当前的实际情况,编写了这套《高等学校应用型特色规划教材 经管系列》丛书。

为使教材的编写真正切合应用型人才的培养目标,我社编辑在全国范围内走访了大量高等学校,拜访了众多院校主管教学的领导,以及教学一线的系主任和教师,掌握了各地区各学校所设专业的培养目标和办学特色,并广泛、深入地与用人单位进行交流,明确了用人单位的真正需求。这些工作为本套丛书的准确定位、合理选材、突出特色奠定了坚实的基础。

◆ 教材定位

- 以就业为导向。在应用型人才培养过程中,充分考虑市场需求,因此本套丛书充分体现“就业导向”的基本思路。
- 符合本学科的课程设置要求。以高等教育的培养目标为依据,注重教材的科学性、实用性和通用性。
- 定位明确。准确定位教材在人才培养过程中的地位和作用,正确处理教材的读者层次关系,面向就业,突出应用。
- 合理选材、编排得当。妥善处理传统内容与现代内容的关系,大力补充新知识、新技术、新工艺和新成果。根据本学科的教学基本要求和教学大纲的要求,制订编写大纲(编写原则、编写特色、编写内容、编写体例等),突出重点、难点。
- 建设“立体化”的精品教材体系。提倡教材与电子教案、学习指导、习题解答、课程设计、毕业设计等辅助教学资料配套出版。

◆ 丛书特色

- 围绕应用讲理论，突出实践教学环节及特点，包含丰富的案例，并对案例作详细解析，强调实用性和可操作性。
- 涉及最新的理论成果和实务案例，充分反映岗位要求，真正体现以就业为导向的培养目标。
- 国际化与中国特色相结合，符合高等教育日趋国际化的发展趋势，部分教材采用双语形式。
- 在结构的布局、内容重点的选取、案例习题的设计等方面符合教改目标和教学大纲的要求，把教师的备课、授课、辅导答疑等教学环节有机地结合起来。

◆ 读者定位

本系列教材主要面向普通高等院校和高等职业技术学院，适合应用型人才培养的高等院校的教学需要。

◆ 关于作者

丛书编委特聘请执教多年且有较高学术造诣和实践经验的教授参与各册教材的编写，其中有相当一部分的教材主要执笔者是精品课程的负责人，本丛书凝聚了他们多年的教学经验和心血。

◆ 互动交流

本丛书的编写及出版过程，贯穿了清华大学出版社一贯严谨、务实、科学的作风。伴随我国教育的不断深入，要编写出满足新形势下教学需求的教材，还需要我们不断地努力、探索和实践。我们真诚希望使用本丛书的教师、学生和其他读者提出宝贵的意见和建议，使之更臻成熟。

清华大学出版社

前 言

作为会计学专业审计学课程的教材,本书以社会审计为侧重点,以风险导向审计为主线,阐述了审计基本原理与实务。在编写的过程中,编者力求讲透审计学的基本概念和基本理论,以审计准则、审计准则指南以及财务报表审计工作底稿指南为基本依据,吸收了国内外审计学教材的先进经验,将风险评估的思想深入贯穿于各个业务循环的审计实务之中。本书充分考虑审计发展的未来趋势,力求具有可读性、实用性和前瞻性。

全书共 18 章,第一~四章主要阐述审计的发展和审计理论结构、审计规范、审计过程技术方法、审计证据和底稿;第五~七章阐述审计计划、风险评估、风险应对;第八~十三章阐述各个循环的审计实务;第十四章阐述完成审计工作和审计报告;第十五、十六章阐述特殊目的的审计实务及对舞弊的审计;第十七、十八章阐述审阅实务、其他鉴证实务及相关服务实务。

本书可作为各类高等院校会计学、财务管理、工商管理、财政(含税收)学、金融学等专业的教材,也可作为从事会计、审计、财务管理、证券监管和银行监管、税务稽核等相关实际工作的人员进行培训和自学的参考资料。

另外,本书配有电子课件,以适应计算机多媒体教学的需要。课件下载网址:
www.tup.tsinghua.edu.cn

本书由卞毓宁担任主编、张娟担任副主编。各章编写分工如下,第一、五、十、十一、十二章由卞毓宁编写,第二、三章由周晓珺编写,第四、十六章由霍勤编写,第六、七、十三、十四章由张娟编写,第八、九、十五章由张迎建编写,第十七、十八章由吉颖编写。

在本教材的编写过程中,我们参阅了国内外大量专家同行的著作和文献资料,并从中吸取了一些符合本教材编写要求的内容,相关参考书目附于书后的参考文献中,在此,我们对这些参考文献的作者表示崇高的敬意和衷心的感谢!

由于审计学近几年在迅速地发展,审计理论与实务的内容也在不断更新和丰富,还存在大量问题有待审计理论界和实务界学术人士深入探讨,由于作者水平有限,书中错误在所难免,恳请各位专家与读者批评指正。

本书编写得到《江苏科技政策公共服务中心》项目资助(编号 BM2009862)。

编 者

目 录

第一章 绪论1

第一节 审计的产生与发展.....1

一、审计产生的原因1

二、国家审计的产生和发展.....1

三、注册会计师审计的产生与发展.....4

四、内部审计的产生与发展.....6

第二节 审计学的理论结构.....6

一、审计的定义及分类6

二、审计学理论结构8

第三节 审计的职能和作用.....10

一、审计的职能10

二、审计的作用11

本章小结13

复习思考题14

第二章 审计监督体系及审计规范15

第一节 审计监督体系15

一、审计监督体系的构成.....15

二、审计监督体系内各组织的关系.....15

第二节 政府审计组织与政府审计规范.....17

一、政府审计组织及职责权限.....17

二、政府审计规范19

第三节 内部审计组织及内部审计规范.....21

一、内部审计组织及特征.....21

二、内部审计规范23

第四节 民间审计组织及职业道德规范.....24

一、会计师事务所的基本类型.....24

二、注册会计师协会25

三、注册会计师的业务范围.....25

四、注册会计师考试与注册.....26

五、注册会计师职业道德规范.....27

第五节 注册会计师执业准则体系 29

一、注册会计师执业准则体系框架 ... 29

二、注册会计师鉴证业务基本准则 ... 31

三、会计师事务所质量控制准则 35

第六节 审计主体的法律责任 43

一、政府审计组织及其人员的 法律责任 43

二、注册会计师的法律责任 44

三、注册会计师法律责任的防范 46

本章小结 49

复习思考题 49

第三章 审计过程和审计技术方法 50

第一节 审计目标..... 50

一、政府审计的目标及内部 审计目标 50

二、注册会计师审计目标..... 50

三、认定 51

四、具体审计目标..... 52

第二节 审计过程..... 55

一、接受业务委托..... 55

二、计划审计工作..... 56

三、实施风险评估..... 56

四、实施控制测试和实质性程序..... 56

五、完成审计工作和编制审计报告 ... 57

第三节 审计技术方法..... 57

一、审计方法体系..... 57

二、实质性审计方法..... 59

三、审计抽样 60

本章小结 63

复习思考题 64

第四章 审计证据与审计工作底稿	65
第一节 审计证据	65
一、审计证据的含义	65
二、审计证据的充分性与适当性	66
三、获取审计证据的总体程序	68
四、获取审计证据的具体审计程序	68
第二节 审计工作底稿	70
一、审计工作底稿的含义和编制目的	70
二、审计工作底稿的内容	70
三、审计工作底稿的格式、要素和范围	71
四、审计工作底稿的归档	74
本章小结	77
复习思考题	77
第五章 审计计划	78
第一节 审计计划概述	78
一、审计计划的内容	78
二、审计计划的编制步骤	78
三、审计计划的指导、监督、复核及其修订更改	106
四、与管理层和治理层的沟通	107
第二节 重要性	107
一、重要性的定义	107
二、对重要性定义的理解	107
三、重要性与审计风险的关系	108
四、两个层次的重要性水平	109
五、如何确定会计报表层次的重要性水平	110
六、交易、账户余额、列报认定层次的重要性水平	111
七、从性质方面考虑重要性	112
八、评价错报的影响	113
第三节 审计风险	115

一、审计风险及审计风险模型	115
二、重大错报风险	115
三、检查风险	116
本章小结	118
复习思考题	119
第六章 风险评估	120
第一节 风险评估程序及项目组内部的讨论	120
一、风险评估的总体要求和风险评估程序	120
二、项目组内部的讨论	123
第二节 了解被审计单位及其环境	124
一、行业状况、法律环境、监管环境以及其他外部因素	124
二、被审计单位的性质	126
三、被审计单位对会计政策的选择和运用	127
四、被审计单位的目标、战略以及相关经营风险	129
五、被审计单位财务业绩的衡量和评价	131
第三节 了解被审计单位的内部控制	132
一、内部控制概念及其发展过程	133
二、内部控制要素	134
三、在整体层面对内部控制的了解和评估	139
四、在业务流程层面对内部控制进行了解	140
第四节 评估重大错报风险	143
一、识别和评估重大错报风险的审计程序	143
二、可能表明被审计单位存在重大错报风险的事项和情况	144

三、识别两个层次的重大 错报风险	145	二、设计进一步审计程序时考虑的 因素	159
四、控制环境对评估财务报表层次 重大错报风险的影响	145	三、进一步程序的性质	160
五、控制对评估认定层次重大 错报风险的影响	145	四、进一步审计程序的时间	161
六、判断财务报表的可审性	147	五、进一步审计程序的范围	161
七、需要特别考虑的 重大错报风险	147	第三节 控制测试	162
八、仅通过实质性程序无法应对的 重大错报风险	148	一、控制测试的含义	162
九、对风险评估的修正	149	二、控制测试的要求	163
第五节 与治理层和管理层的沟通	149	三、控制测试的性质	163
一、就内控重大缺陷与治理层和 管理层的沟通	149	四、控制测试的时间	166
二、就重大错报风险的控制与 治理层的沟通	150	五、控制测试的范围	167
第六节 审计工作记录	150	第四节 实质性程序	168
一、记录内容	150	一、实质性程序的含义	168
二、记录方式	150	二、实施实质性程序的总体要求	169
本章小结	154	三、针对特别风险实施的 实质性程序	169
复习思考题	155	四、实质性程序的性质	170
第七章 风险应对	156	五、实质性程序的时间	171
第一节 针对财务报表层次重大错报 风险的总体应对措施	156	六、实质性程序的范围	172
一、针对财务报表层次重大错报 风险的总体应对措施	156	本章小结	176
二、增加审计程序不可预见性的 方法及举例	157	复习思考题	177
三、拟实施进一步审计程序的 总体方案	159	第八章 销售与收款循环审计	178
第二节 针对认定层次重大错报风险的 进一步审计程序	159	第一节 销售与收款循环的主要业务 活动及其凭证记录	178
一、进一步审计程序的含义	159	一、销售与收款循环主要 业务活动	178
		二、销售与收款循环涉及的 凭证记录	179
		三、销售与收款循环主要业务 活动和主要凭证对应表	179
		第二节 销售与收款循环的内部控制和 控制测试	180
		一、销售与收款循环 主要内部控制	180

二、了解销售与收款循环的	
内部控制	183
三、评估重大错报风险	183
四、控制测试	185
五、进一步对重大错报风险评估	188
第三节 营业收入的实质性程序	188
一、主营业务收入实质性	
测试程序	188
二、其他业务收入的实质性程序	192
第四节 应收账款及坏账准备的	
实质性程序	192
一、应收账款的实质性程序	193
二、其他应收款的实质性程序	201
第五节 其他相关账户的实质性测试	204
一、应收票据的实质性测试程序	204
二、应交税费的实质性测试程序	206
三、营业税金及附加的审计程序	212
四、销售费用审计程序	213
本章小结	216
复习思考题	216

第九章 采购与付款循环审计

第一节 采购与付款涉及的主要业务	
活动和凭证记录	218
一、采购与付款循环涉及的	
主要业务活动	218
二、采购与付款循环涉及的主要	
凭证和会计记录	218
三、采购与付款循环主要业务	
活动与凭证记录对应表	218
第二节 采购与付款循环的内部	
控制和控制测试	219
一、采购与付款循环的内部控制	219
二、了解和描述采购付款循环的	
关键控制	221

三、评估采购付款循环的重大	
错报风险	222
四、控制测试	224
五、进一步评估重大错报风险	226
第三节 固定资产内部控制及	
内部控制测试	226
一、固定资产的内部控制	226
二、了解和描述固定资产循环的	
关键控制	229
三、初步评估固定资产循环的	
重大错报风险	229
四、控制测试	229
五、进一步评估重大错报风险	230
第四节 应付账款的实质性测试程序	230
第五节 固定资产和累计折旧的	
实质性测试程序	234
第六节 其他相关账户的实质	
性测试程序	240
一、预付账款的实质性测试程序	240
二、工程物资的审计	242
三、在建工程的实质性测试程序	243
四、固定资产清理的实质性	
测试程序	245
五、应付票据实质性程序	246
本章小结	249
复习思考题	250

第十章 生产及存货循环审计

第一节 生产与存货循环所涉及的	
主要业务活动及凭证记录	251
一、生产与存货循环所涉及的	
主要业务活动	251
二、生产与存货循环所涉及的	
主要凭证和记录	251



三、生产与存货循环业务活动和 凭证记录对照表	251	二、了解和描述人力资源与 工薪循环的控制	291
第二节 生产与存货循环的内部控制和 控制测试	252	三、初步评估人力资源与工薪 循环的重大错报风险	292
一、生产与存货循环关键 内部控制	252	四、实施控制测试	292
二、了解和描述生产与存货循环的 关键控制	254	五、进一步评估重大错报风险	295
三、初步评估生产与存货循环的 重大错报风险	254	第三节 应付职工薪酬的实质性测试	295
四、实施控制测试	255	本章小结	301
五、进一步评估重大错报风险	258	复习思考题	302
第三节 存货的实质性程序	258	第十二章 筹资与投资循环审计	303
一、存货监盘	258	第一节 筹资与投资循环所涉及的主要 业务活动及其凭证记录	303
二、存货的审计程序	269	一、筹资与投资循环所涉及的 主要业务活动	303
第四节 营业成本的实质性测试	282	二、筹资与投资循环所涉及的 主要凭证和记录	304
一、主营业务成本的审计程序	282	三、筹资与投资循环业务活动和 凭证记录对照表	305
二、其他业务成本的审计程序	283	第二节 筹资与投资循环的内部控制和 控制测试	306
本章小结	286	一、筹资与投资循环内部控制	306
复习思考题	287	二、了解和描述筹资与投资循环的 控制	308
第十一章 人力资源与工薪循环审计	288	三、初步评估筹资与投资循环的 重大错报风险	308
第一节 人力资源与工薪循环所涉及的 主要业务活动及其凭证记录	288	四、实施控制测试	309
一、人力资源与工薪循环所涉及的 主要业务活动	288	五、进一步评估重大错报风险	312
二、人力资源与工薪循环所涉及的 主要凭证和记录	289	第三节 借款的实质性测试	312
三、人力资源与工薪循环业务 活动和凭证记录对照表	289	一、短期借款审计程序	312
第二节 人力资源与工薪循环的内部 控制和控制测试	289	二、长期借款审计程序	313
一、人力资源与工薪循环 内部控制	289	三、财务费用审计程序	315
		第四节 所有者权益的实质性测试	317
		一、实收资本的审计	317
		二、资本公积审计程序	319

三、盈余公积审计程序	321
四、未分配利润审计程序	322
第五节 投资的实质性测试	324
一、交易性金融资产审计程序	324
二、长期股权投资审计程序	328
三、投资收益审计程序	330
本章小结	332
复习思考题	333
第十三章 货币资金审计	334
第一节 货币资金的主要业务活动及 凭证记录	334
一、货币资金的主要业务活动	334
二、货币资金涉及的凭证和 会计记录	334
三、货币资金主要业务活动和 主要凭证对应表	335
第二节 货币资金的内部控制和 控制测试	335
一、货币资金的内部控制	335
二、了解货币资金内部控制	337
三、初步评估货币资金的 重大错报风险	338
四、测试货币资金内部控制	338
五、进一步评估重大错报风险	339
第三节 货币资金的实质性测试	339
一、库存现金审计程序	339
二、银行存款审计程序	341
三、其他货币资金审计	347
本章小结	349
复习思考题	350
第十四章 完成审计工作与审计报告	351
第一节 完成审计工作	351
一、审计完成阶段的工作	351

二、汇总审计过程中发现的 重大差异	351
三、与被审计单位召开总结会， 就必要事项进行沟通	354
四、编制正式的试算平衡表	354
五、对财务报表进行总体复核， 评价财务报表总体合理性	356
六、编制专业意见分歧解决表和 重大事项概要	357
七、评价审计结果，形成审计意见， 并草拟审计报告	359
八、项目经理复核工作底稿	360
九、项目负责合伙人复核	361
十、项目质量控制复核	361
十一、管理层声明书	362
十二、撰写审计工作总结	364
十三、审计工作完成情况核对表	364
十四、完成业务复核核对表	366
十五、考虑持续经营假设	366
十六、关注或有事项	370
十七、关注期后事项	372
第二节 审计报告	375
一、审计报告概述	375
二、审计报告的类型和基本内容	376
三、非标准审计报告	379
本章小结	386
复习思考题	386
第十五章 特殊审计领域	387
第一节 对特殊目的审计业务出具 审计报告	387
一、特殊目的审计业务的含义	387
二、对特殊目的审计业务的 总体要求	387



三、对特殊目的审计业务的	
审计报告的要害	387
四、对按照特殊基础编制的	
财务报表出具的审计报告	388
五、对财务报表组成部分出具的	
审计报告	390
六、对合同的遵守情况出具的	
审计报告	392
七、对简要财务报表出具的	
审计报告	393
第二节 验资	395
一、验资含义及种类	395
二、验资的法律职责	396
三、业务约定书	396
四、验资计划、验资程序与记录	403
五、验资报告	412
本章小结	418
复习思考题	419

第十六章 财务报表审计中对

舞弊的考虑

第一节 舞弊的特征	420
一、错误与舞弊	420
二、与财务报表审计相关的	
两类舞弊行为	420
第二节 治理层、管理层的职责和	
注册会计师的职责	421
一、治理层、管理层的职责	421
二、注册会计师的职责	421
三、影响注册会计师发现舞弊	
导致的重大错报的因素	422
第三节 风险评估程序	422
一、舞弊风险评估的总体要求	422
二、询问	422
三、考虑舞弊风险因素	422

四、考虑异常关系或偏离预期的	
关系	427
五、考虑其他信息	427

第四节 识别和评估舞弊导致的

重大错报风险	427
一、总体要求	427
二、评估舞弊导致的重大	
错报风险时的考虑因素	427

第五节 应对舞弊导致的重大错报风险 ...

一、总体要求	428
二、总体应对措施	428
三、针对舞弊导致的认定层次重大	
错报风险实施的审计程序	429
四、针对管理层凌驾于控制之上的	
风险实施的程序	433

第六节 评价审计证据

一、评价对认定层次重大错报	
风险的评估是否仍然适当	434
二、发现某项错报后的处理方法	436
三、考虑对审计报告的影响	436

第七节 与管理层、治理层和监管

机构的沟通	437
一、获取管理层声明	437
二、与管理层的沟通	437
三、与治理层的沟通	437
四、征询法律意见以及与管理	
机构的沟通	438

本章小结

复习思考题

第十七章 审阅业务和其他鉴证业务

第一节 财务报表审阅业务	440
一、财务报表审阅的目标	440
二、财务报表审阅范围	440
三、财务报表保证程度	440

四、审阅业务约定书	441
五、确定审阅程序	441
六、审阅报告的要素	442
七、审阅结论的类型	442
第二节 预测性财务信息的审核	445
一、预测性财务信息的重要概念	446
二、获取的证据	446
三、保证程度	446
四、预测性财务信息审核的步骤	447
五、了解被审核单位情况	447
六、执行审核程序	448
七、审核报告	449
本章小结	452
复习思考题	452

第十八章 相关服务业务	453
第一节 对财务信息执行商定程序	453
一、执行商定程序的目标	453
二、执行商定程序业务的程序	453
三、执行商定程序的报告	454
第二节 代编财务信息	455
一、代编业务的目标	455
二、代编业务程序	456
三、代编业务报告	456
本章小结	458
复习思考题	458
参考文献	459



第一章

绪 论

学习目标：了解国家审计、内部审计产生与发展的过程，并了解审计理论结构；熟悉注册会计师发展各阶段的审计模式；掌握注册会计师审计产生与发展的过程，并掌握审计的职能。

审计的产生在于受托经济责任，当产生受托经济责任时，必然产生对受托经济责任监督的需要，国家审计、内部审计和注册师审计便应运而生。国家审计、内部审计和注册会计师审计构成了一个国家的审计监督体系。

第一节 审计的产生与发展

一、审计产生的原因

审计是人类社会发展到一定阶段的产物。审计产生的根源在于所有权和经营管理权的分离以及管理者内部的分权，也就是说，审计产生的根源在于受托经济责任的产生。当所有者委托他人进行经营管理时或当最高管理者将管理权授予不同下属时，必然产生监督的需要，这种监督就是通过审计来进行的。审计监督按主体不同分为国家审计、内部审计和注册会计师审计。它们有各自产生与发展的历史。

二、国家审计的产生和发展

国家审计又称政府审计，它的最初形态是官厅审计。国家审计产生于奴隶制社会的末期，它经历了一个漫长的发展历程。

1. 我国国家审计的产生与发展

我国国家审计自西周以来经历了一个漫长的发展过程，一般可划分为六个阶段：西周初期国家审计的产生及萌芽阶段；秦汉时期国家审计的建立阶段；隋唐及宋国家审计的健全完善阶段；元明清国家审计的衰落停滞阶段；民国近代国家审计初步确立阶段；新中国

现代国家审计振兴发展阶段。

1) 西周初期国家审计的产生及萌芽阶段

西周初期“宰夫”这一官职的出现,标志我国国家审计的产生。据《周礼》记载,周王下设:天、地、春、夏、秋、冬六个官职,地官(司徒)掌管财政收入,天官(冢宰、大宰)掌管财政支出。天官下设司会和小宰两职,司会负责会计核算,小宰负责财物保管。在小宰下设置宰夫,宰夫不仅主掌“治朝之法”,而且还担负着国家审计职责。“宰夫之职,掌治朝之法,以正王及三公、六卿大夫群吏之位。掌其禁令,叙群吏之治”,“掌治法以考百官府、郡、都、县、鄙之治,乘其财用之出入。凡失财用物辟名者,以官刑詔冢宰而诛之,其足用长财善物者赏之”,“宰夫岁终,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,以造而诛之。”“宰夫考其出入,而定刑赏。”宰夫虽然是负责保管财物的小宰的属官,但是,宰夫的工作对象不是保管财物,宰夫工作的一个重要对象是监督司会所管辖的会计核算,宰夫甚至有权越级向天官或周王报告,很显然宰夫是独立于司会之外的官职。所以,宰夫一职不仅仅有审计监督作用,而且还有其他职能,因此可认为宰夫这一官职的出现标志着中国古代国家审计的产生及萌芽。

在随后的春秋时期还出现了“上计制度”,“上计制度”是皇帝亲自听取和审核各级官吏的报告,以决定赏罚的一种制度。

2) 秦汉时期国家审计的建立阶段

秦汉时期是我国古代国家审计的建立阶段。首先,秦汉时期初步建立了统一的审计模式,在中央政府设御史大夫,由御史大夫辅佐皇帝,对国家政治和财政进行监督,在地方郡设监察御史,对地方政治和财政进行监督;审计机构与监察机构、经济法制与审计制度相统一。其次,继续实行“上计制度”,并使“上计制度”更趋完善,汉朝颁布了“上计律”,将审计监督用法律形式固定下来。第三,审计地位加强,职权扩大,秦汉时期审计地位得到提高,御史大夫不仅拥有审计监督大权,而且拥有政治及军事监察大权。

3) 隋唐及宋国家审计的健全完善阶段

隋唐及宋国家审计在审计制度方面更趋完善。隋设置比部,隶属于都官或刑部,行使审计监督大权。唐仍设比部,隶属于刑部,唐比部的权限很大,可以对国家财经各个领域进行审计监督,并延伸到各个州、县。唐代的比部具有很强的独立性。比部实为刑部之下的一个独立的审计机构。宋初曾取消比部,致使国家财计一度混乱,舞弊层出不穷。至宋神宗元丰三年(1080年)改制后,审计重归比部执掌,审计机构又独立出来了。后又在太府寺下设“审计司”,其后,又曾改为“审计院”。由此出现了“审计”一词,该词是中国审计的正式命名,标志着中国封建国家审计制度的逐步健全和完善。

4) 元明清国家审计衰落停滞阶段

元明清各朝,中国封建国家审计处于一种衰落停滞的状况。元取消比部,在户部下设兼管会计报告审核的部门,独立的审计机构消失了。明初曾设比部,不久即取消。明设督察院,审查中央财计。清也设置督察院,督察院成为当时国家最高监察、监督、弹劾和建

议机关。明清两代都取消了独立的审计机构，使两代的审计工作缺乏独立性，削弱了国家审计的职能。

5) 民国近代国家审计初步确立阶段

辛亥革命后，近代国家审计制度在中国初步确立。1912年北洋政府公布了《审计处暂行章程》，在国务院下设中央审计处，在各地设立审计分处。1914年北洋政府废除《审计处暂行章程》，改审计处为审计院，颁布《审计法》和《审计法实施规则》。1923年孙中山在广州设立审计局。1928年南京政府颁布《审计院组织法》，仍然设立审计院。1929年颁布《审计部组织法》，改审计院为审计部。尽管民国政府设置了独立的审计机构，颁布了一些审计法规，初步建立了中国近代国家审计体系，但由于政治的腐败，这个近代国家审计体系根本就没能发挥重大作用。

6) 新中国现代国家审计振兴发展阶段

新中国成立后，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。“文化大革命”期间，更不存在独立的审计机构。1982年宪法规定要设立国家审计机构。1983年成立了国家审计署，在县以上各级政府设置审计厅或局。1985年发布《国务院关于审计工作的暂行规定》，1988年颁布了《中华人民共和国审计条例》。1994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《审计法》。从1996年至今，国家审计署依据《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。

2. 国外国家审计的产生与发展

在国外，国家审计也是随着经济的发展，随着受托经济责任的产生而产生和发展的。古代国家的审计是以官厅审计形式出现的。古埃及，法老委托各级官吏管理国家，并任命有较强独立性的监督官对上述官吏的工作进行监督，监督官负责对政府的会计账簿和谷物税的征收进行审查和监督。古希腊，雅典执政官承担管理国家的受托责任，而执政官是选举产生的，任期为一年，每年要换执政官，对离任执政官的审计成为当时的一项重要工作。古罗马也设有监督官，由监督官对离任官员进行审计。公元5年，古罗马皇帝奥古斯塔曾下令编制国家预算，并派官员到各地查账。中世纪各国封建王朝都设有官厅审计机构，负责对国家财政收支进行监督，但中世纪各国封建王朝的官厅审计从各个方面来讲，都还处于一种很不完善的阶段。资本主义时期，各国的国家审计都得到了飞速发展。资本主义各国一般在议会下面设置国家审计机构，国家审计机构对议会负责。1785年前英国设置国库审计官，1785年，根据《更好检查和审计国王公共账目的法案》，取消国库审计官，建立五人审计委员会，行使国家审计监督的职能；1834年改为国库审计部，设审计长；1884年实施《国家审计法》，取消国库审计部，把国家最高审计机关正式定名为国家审计署(英国国家审计署对议会负责)。1919年美国把政府的账目审计从财政部分离出来；1921年颁布《预算和会计法》，据此建立了美国国家最高审计机关——总会计局，总会计局隶属于国