



高等院校财经类专业课程系列教材

审计学

(第3版)

■主编 刘 静 卢相君

SHEN JI XUE



经济科学出版社
Economic Science Press



高等院校财经类专业课程系列教材

审 计 学

(第3版)

主 编 刘 静 卢相君

副主编 吴昊洋

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

审计学/刘静, 卢相君主编. —3 版. —北京: 经济科学出版社, 2014. 3

高等院校财经类专业课程系列教材

ISBN 978 - 7 - 5141 - 4302 - 7

I. ①审… II. ①刘…②卢… 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 (2014) 第 025994 号

责任编辑: 杜 鹏

责任校对: 郑淑艳

责任印制: 邱 天

审 计 学

(第 3 版)

主 编 刘 静 卢相君

副主编 吴昊洋

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编部电话: 010 - 88191217 发行部电话: 010 - 88191522

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp_bj@163. com](mailto:esp_bj@163.com)

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: [http: //jjkxcbs. tmall. com](http://jjkxcbs.tmall.com)

北京万友印刷有限公司印装

710 × 1000 16 开 25 印张 530000 字

2014 年 3 月第 1 版 2014 年 3 月第 1 次印刷

印数: 0001—5000 册

ISBN 978 - 7 - 5141 - 4302 - 7 定价: 39.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191502)

(版权所有 翻印必究)

第2版前言

审计伴随着社会经济责任的形成而产生,并伴随着社会经济责任的深化而发展,审计业务范围也随着经济活动的丰富而不断拓展。本版审计学教材使用两年来,受到了广大师生和读者的欢迎。作为作者,我们备受鼓舞,因而我们总结经验、调整内容、反映变化、与时俱进、精益求精、以求更好地适应教学需要。

本教材第2版的主要变化是:修改、调整了第二章内容,完善了三个审计主体的介绍,归纳、辨析了国外最新鉴证业务及其分类;修订了第三章内容,梳理我国三种审计主体其审计准则的演变并重新提炼各种审计准则的基本内容;第四章增加了我国与注册会计师法律责任相关的法律等内容;原来的第五章和第六章顺序调换,以便于理解、体会审计实际工作进程;第五章依据审计准则和审计实践重新界定总体审计策略和具体审计计划的主要内容,明确归纳审计重要性水平确定的参考方法;第七章围绕风险评估,直接列明风险评估的作用、风险评估的内容、风险评估的程序、重大错报风险评估等四节内容,并补充了我国企业内部控制基本规范和企业内部控制配套指引内容;从第九章至第十三章的五章审计实务中,都加入了每个业务循环常见的重大错报风险,先风险评估,再控制测试、实质测试,进一步体现了风险导向审计的理念及其实务审计的逻辑顺序;第十五章补充完善验资事项说明和注册资本实收情况明细表,逐一介绍了主要的其他鉴证业务,便于学习时具体操作。

经过修订,我们试图使本教材逻辑更加合理、清晰,阐述更加准确、严谨,理论内容更加全面、系统,审计实务思路更加明确,便于理解、掌握和动手操作。修订教材仍由刘静教授担任主编,具体修改由迟柏龙、吴昊洋、刘静共同执笔完成,刘静对全部内容进行审阅并提出修改意见以及总撰、定稿。

由于我们的经验及其他条件的限制,本教材存在缺憾在所难免,敬请各位专家与读者批评指正,以便修改完善。

编者

2010年6月

第3版前言

审计是一种独立的经济监督活动，经济越发展，审计监督越重要。我国经济快速发展，资本市场规模不断扩大，证券监管越来越规范，更需要审计为国民经济的健康发展保驾护航。审计的理论知识、方法技术和业务内容及实践经验在不断丰富，人们对审计的期望和要求也在适时地提高，作为介绍审计理论知识和培训审计能力的专业教材更应该不断补充、更新和完善，增加新的审计规范，填充新的审计业务内容与方法，更新审计实务案例，不断总结、提升对审计业务的规律性认识。基于这种思考，结合本科审计教学实践，我们再一次修订教材。本教材的特点是审计知识、业务内容充实，审计准则、规范体系全而新；理论方法系统，实务操作具体；审计准则要求与最新实践案例结合；力图阐明什么是审计、为什么审计和审计什么；更侧重培养学生的审计能力，突出重大错报风险评估和应对程序，归纳常见的重大错报风险，再到控制测试、实质性测试程序操作，辅之恰当的审计案例分析，解决怎么审计的问题，目的是培养职业型人才。

本教材第3版的主要变化是：第一，补充完善了政府审计准则和内部审计准则新内容；增加了内部控制评价、内部控制审计及内部控制鉴证等内容的系统阐述，从定义、区分比较到内部控制审计报告，以适应我国《企业内部控制配套指引》的要求，深、沪两市主板上市公司从2012年开始实施内部控制有效性的认定评价和审计。第二，调整了审计程序内容，增加一般审计方法介绍，并进行归纳总结；对业务循环中的控制测试和实质性测试进行改写，先阐述内部控制应用，再进行内部控制调查了解方法叙述，最后补充、完善控制测试操作，更能充分体现财务报表审计的逻辑性。第三，更新50%的审计实践案例，体现中外审计实践的最新情况和业务的典型性，通过分析探讨，反映审计监督的现实必要性和重要性。第四，删掉“相关服务与咨询业务”一章内容，将其简化于“注册会计师业务拓展”部分中作概括介绍，以突出集中阐述审计的理论和实务内容。

在修订过程中，我们学习借鉴了其他高校相关审计教材的部分精华，参考了有关审计学者和专家的观点，在此表达深深的敬意和感谢。对于本教材存在的不足和缺憾敬请各位专家与读者批评指正，以便能继续完善提高。

编者

2014年1月

目 录

第一章 审计概述	1
第一节 审计的含义和性质	1
第二节 审计的产生和发展	4
第三节 审计对象、目标、职能和作用	11
第四节 建立和完善我国审计监督制度的重大意义	15
审计案例 英国南海股份有限公司审计案	17
第二章 审计组织体系和审计分类	20
第一节 政府审计	20
第二节 注册会计师审计	25
第三节 内部审计	34
第四节 审计分类	37
审计案例 美国雷曼兄弟破产案	41
第三章 审计标准和审计准则	46
第一节 审计标准	46
第二节 审计准则	49
第三节 会计师事务所质量控制准则	57
第四节 注册会计师职业道德准则和后续教育准则	64
审计案例 麦克斯·罗宾斯药材公司破产案	68
第四章 审计目标和审计责任	71
第一节 审计目标	71

第二节 审计责任	79
审计案例 上市公司造假舞弊何时休	88
第五章 审计计划和审计模式	91
第一节 审计计划	91
第二节 审计模式	101
审计案例 世界著名公司之会计造假案	110
第六章 审计证据和审计工作底稿	113
第一节 审计证据	113
第二节 获取审计证据的程序	119
第三节 审计工作底稿	143
审计案例 沧海公司应收账款审计案	149
第七章 风险评估	152
第一节 风险评估的作用	152
第二节 风险评估的内容	153
第三节 风险评估的程序	162
第四节 评估重大错报风险	165
审计案例 美国安然公司审计案	169
第八章 风险应对	173
第一节 针对评估的重大错报风险的总体应对措施	173
第二节 针对认定层次重大错报风险的审计程序	175
第三节 控制测试	178
第四节 实质性测试	185
审计案例 “银广夏” 审计案	188
第九章 销售与收款循环审计	193
第一节 销售与收款循环内部控制及其测试	193

第二节 销售与收款循环实质性测试	207
审计案例 中国创业板造假第一案：万福生科审计失败案	220
第十章 购货与付款循环审计	224
第一节 购货与付款循环内部控制及其测试	224
第二节 购货与付款循环实质性测试	231
审计案例 秦丰农业 3.9 亿元国有资产流失案	240
第十一章 生产与存货循环审计	244
第一节 生产与存货循环内部控制及其测试	244
第二节 生产与存货循环实质性测试	249
审计案例 高路华公司 6.4 亿元假账案	260
第十二章 筹资与投资循环审计	263
第一节 筹资与投资循环内部控制及其测试	263
第二节 筹资与投资循环实质性测试	269
审计案例 印度萨蒂扬公司审计失败案	277
第十三章 货币资金审计	281
第一节 货币资金内部控制及其测试	281
第二节 货币资金实质性测试	286
审计案例 湖南天一科技股份有限公司现金陷阱	292
第十四章 完成审计工作与审计报告	297
第一节 完成审计工作	297
第二节 审计报告概述	323
第三节 注册会计师审计报告	329
审计案例 我国第一份拒绝表示意见的审计报告	341
第十五章 验资、内部控制审计及其他鉴证业务	345
第一节 验资	345

第二节	内部控制评价、内部控制审计与内部控制鉴证	358
第三节	财务报表审阅	373
第四节	预测性财务信息审核	380
审计案例	上海祥信公司虚假验资案	387
参考文献		390

第一章 审计概述

【学习目的与要求】 通过本章的学习，掌握中外审计产生的历史和发展演变的客观规律，并掌握审计的基本理论和基本概念，为以后各章学习奠定基础。

在本章学习中，要求了解审计产生和发展的根本原因；熟知西方审计的起源和演进；掌握我国政府审计的产生和发展过程、我国注册会计师审计的沿革和特点；掌握审计的含义和性质；熟记审计的对象、目标、职能和作用；理解建立和完善我国审计监督制度的重大意义。

第一节 审计的含义和性质

一、审计的含义

审计是由专职机构或专业人员接受委托或授权，根据审计标准，采用相应的审计方法对被审计单位在一定时期内的会计资料的正确性和真实性及其所反映的财政财务活动的合法性、合理性及效益性进行监督、鉴证和评价，并出具审计报告，旨在确定或解除被审计单位的受托经济责任和促进其改善管理的一种独立性经济监督活动。

综观古今中外，被称为“审计”的这一社会活动，其具体表现形态，随着社会经济的发展及各国国情的不同表现出千姿百态、迥然不同的各种形态。特别是与传统财务审计大相径庭的经济效益审计、管理审计、综合审计的出现，使得“审计”一词的外延日益扩大。审计的含义不是一成不变的，它是随着社会政治经济条件的变化以及审计对象、职能、任务和方法等的发展而发展变化的。

早期的审计概念，不论是东方还是西方，都含有“听”（audit 或 auditor）的意思。所谓“听其会计”，即由奴隶主或封建帝王听取和稽核有关部门或人员口头或书面汇报会计账目，而不是由专职的审计人员对会计账目进行审核检查。到了资本主义社会，由于股份公司组织的产生，公司的所有权与经营权发生了分离，掌握公司经营权的当事人为了取得一般不参与公司管理的股东和其他投资者对公司财务状况、经营成果的真实性与正确性的信任，即委托专门的民间审计组织，以第三者的身份进行定期的财务会计报表审核、鉴证，这时称审计为查账。

到了20世纪初期,大型企业和跨国公司的产生,使审计理论与实务得以进一步发展,引起了审计职能、任务、作用以及审计的时间、范围和方法等的巨大变化。后来,就逐渐出现了财务审计、财经法纪审计、经济效益审计、外部审计、内部审计、详细审计、抽样审计、事后审计、事前审计等现代审计的概念。

由于审计的定义是这一事物区别于其他事物的表述,因此,了解一些权威组织对审计的定义有助于我们熟悉并掌握审计的实质。

1. 我国审计学会于1989年提出如下审计定义:审计是由专职机构和人员,依法对被审计单位的财政、财务收支及其有关经济活动的真实性、合法性、效益性进行审查,评价经济责任,用以维护财经法纪、改善经营管理、提高经济效益、促进宏观调控的独立性经济监督活动。

2. 美国会计学会(AAA)在1973年颁布的《基本审计概念说明》的公告中,把审计定义为:“为确定关于经济行为及经济现象的结论和所制定的标准之间的一致程度,并对与这种结论有关的证据进行客观搜集、评定,将审计结果传达给有利害关系的应用者的有组织的过程。”

3. 美国注册会计师协会(AICPA)在《审计准则公告》第1号中,给审计下了如下定义:“独立人员对财务报表加以检查,搜集必要证据。其目的是对这些报表是否按照公认会计原则公允地反映财务状况、经营成果和财务状况变动表示意见。”

从上述各种定义来看,虽然表述不一,但都有共同的内涵,即审计是一种独立的经济监督活动,由四个审计活动要素构成,包括三个关系人,也就是审计的授权人或委托人授权或委托审计人依据审计标准审计被审计人,并将审计结果传达给审计授权人或委托人,具体如图1-1所示。

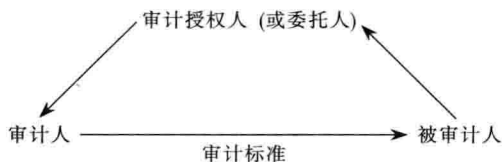


图 1-1

由上述内容我们可以抽象出审计的定义,即由独立的专门机构或人员接受委托或根据授权,依据审计标准对被审计单位的会计资料和其他资料及其所反映的经济活动进行审查并发表意见。

二、审计的性质

审计的性质亦即审计的本质特征。如上所述,审计的本质是一种具有独立性

的经济监督活动，其本质特征集中体现于它的独立性方面。审计的独立性表现在以下三个方面。

1. 组织机构的独立。这是保证审计工作独立性的关键。审计组织必须独立于被审计单位之外，与被审计单位没有任何组织上的行政隶属关系。否则，审计机构受制于其他部门和单位，或成为国家财政部门和各机构财务部门的下属机构，那么财政、财务收支审计将失去意义。

2. 审计人员精神上的独立。审计工作不能受任何部门、单位和个人的干涉，审计人员在对被审查的事项做出评价和鉴定时，要保持精神上的独立，自觉抵制各种干扰，做出客观公正的结论。

3. 经济来源的独立。这是保证审计组织独立和审计人员精神上独立的物质基础。审计组织只有在经济上不受制于人，尤其是不受制于被审计单位，才能真正做到独立。这就要求各级政府审计机构及内部审计机构的经费要列入财政预算和财务预算，由本级人民政府和本部门、本单位予以保证，并且要有一定的标准，不得随意变更。从事民间审计工作的会计师事务所的收费要受国家法律的保护，使其公正、合理。

三、审计的特征

审计作为一种具有独立性的经济监督活动，是经济监督体系的重要组成部分。它与作为专业性经济监督活动的财政、税务、银行、工商等不同，具有下列基本特征。

1. 审计的独立性。独立性是审计的本质特征。审计的独立性是由审计关系所客观规定的。在审计关系中，审计人处于审计授权人（或委托人）、被审计人以外的独立超脱地位。独立的审计人作为审计主体，包括政府审计机关、民间审计组织，均独立于经济管理部门之外，不参加其经营管理活动，与被审计单位及其主要负责人在经济上没有利害关系。我国《宪法》第91条规定：“审计机关在国务院总理领导下，依照法律规定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。”内部审计机构或专职内部审计人员在本部门或本单位主要负责人的直接领导下，依法对本部门、本单位及其所属单位财务收支及经济活动开展内部审计监督，并接受政府审计机关的管理和业务指导，具有相对的独立性。作为民间审计组织的会计师事务所依法接受委托独立承办审计查证和咨询服务，实际上是居于第三者的独立地位，其独立性是十分明显的，为社会所公认。

审计的独立性在世界各国都是公认的，并且都受到重视。美国的审计职业界在其审计准则中规定：“审计人员在处理一切审计业务时，在精神态度上必须保持独立性。”日本会计学者把审计的独立性归纳为形式上的独立性和实质上的独

立性。可见,独立性要求审计人员在实施审计活动中不仅要保持独立的精神状态,保持客观公正的立场和不偏不倚的态度,而且在形式上要保持独立的身份,即在外界看来,审计人员与被审计单位没有直接或间接的利害关系,从而使社会公众相信审计工作和审计报告是客观公正的。

2. 审计的权威性。审计的权威性与独立性是密切相关和相辅相成的,它也是审计的基本特征。审计具有法律的权威性,一般体现在世界各个国家的法律对审计机构的地位和权力都作了明确规定。我国政府审计机关是根据《宪法》规定设置的,它处于经济监督体系的高层次地位,依照《宪法》及《审计法》的规定独立行使审计监督职权,被审计单位必须接受,并应给予配合和支持,任何行政机关、社会团体和个人均不得干涉。如有违抗阻挠,审计机关可以采取强制性措施进行制裁。审计机关所做出的审计结论和决定具有法律效力,被审计单位必须执行。我国内部审计机构是根据《审计法》的规定设置的,内部审计机构归谁领导、领导重视程度如何决定了它们在部门单位中的地位,关系到它们的权威性。同时,内部审计人员的作为、工作成效也是一个重要的决定因素。而民间审计组织是经过有关部门批准、登记注册的专门组织,依照法律规定独立承办审计鉴证和咨询服务业务,其审计报告对外具有法律效力,并且注册会计师对其正确性、合法性承担法律责任,这都充分体现了其所具有的法定地位和权威性。

3. 审计的客观性。审计的客观性是指审计人员的行为和所提供的审计报告具有客观公正性。审计人员独立于被审计单位之外,其地位超脱,在依法独立行使审计职权、对被审计单位的经济活动实施审计的过程中,应当坚持站在客观公正的立场上,以法律、法规为准绳,以审计证据所反映的客观事实为依据,实事求是、不偏不倚地做出审计结论和评价,发表审计意见,使其所提供的审计报告客观公正,据以正确确定或解除被审计单位的经济责任。审计人员只有同时保持独立性、客观性,才能取信于审计授权人或委托人和社会公众。

4. 审计的广泛性。审计的广泛性是指审计的范围十分广泛,就审计客体来看,既包括部门、行业、企业、事业单位等,也包括部门或单位内部的各层次、各环节,涉及生产、流通、基本建设、分配和非生产各领域。就审计工作内容来看,涉及被审计单位的生产、经营、管理、财务、建设、技术等各个方面的经济活动。具有独立性并专门从事综合性经济监督的政府审计机关,不仅对各企业、事业单位的微观经济活动进行审计监督,而且对财政、税收、银行等部门从事的专业性经济管理及监督活动实行再监督。

第二节 审计的产生和发展

一、审计的产生

审计作为一种经济监督活动,是伴随着社会经济责任的形成而产生的,又伴

随着社会经济责任的深化而发展。审计是人类社会经济活动发展到一定阶段的产物。在人类社会初期,生产力水平极为低下,人们必须集体劳动、共同生活才能求得生存,无须审计。但当社会生产力发展到作为社会经济活动的主体的生产资料的所有者的物质财富膨胀到其无法直接控制和管理的时候,就有了监督的需要。财产所有者要授权或委托他人进行管理、经营,财产管理者接受授权,在行使财产管理权的同时,承担保证所有者财产安全、完整及增值的责任。于是,必然需要监督财产管理者是否忠于职守,其所作记录和信息是否真实、正确,从而评价其经济责任的履行。这种监督可以由所有者进行,最好是由第三者来监督、鉴证和评价,才更能取信于所有者和管理者双方,因此,审计这一经济监督活动应运而生。可以说,由于生产力的发展,两权分离,经济责任关系的形成,基于对经济活动监督的客观需要产生了审计。

早在西周时期,我国政府便设有“宰夫”这个官职,由皇帝授权实行监察;古埃及设有监督官(superintendents)严格监督检查会计官员的会计记录是否正确,各级官吏是否遵纪守法;古罗马奥古斯塔皇帝于公元5年曾下令编制国家预算,并派遣检察官员分赴各地审查账目。可见,审计产生的最初形式是国家的政府审计,无论在东方还是西方,审计的产生都源于政府,即所谓政府审计。经过漫长的历史演变过程,逐渐深入民间,形成民间审计。后来,为了加强企业内部管理,又诞生了内部审计。可以说,受托经济责任关系是审计产生的社会基础,受托经济责任内容的复杂化和经济管理与控制的加强是审计发展的动力。

二、审计的发展

(一) 政府审计的发展演变

政府审计是指由审计机关或政府审计人员所执行的审计。政府审计从其产生至今经历了漫长的历史发展过程,大体可以划分为从属国家监察职能阶段、专门审计职能阶段和独立审计职能阶段。^①

1. 从属国家监察职能阶段。在审计产生后相当长的历史时期内,政府审计都处于从属国家监察职能的地位,或者说是两者合二为一。在这个阶段,政府审计制度还包含在国家的政治经济监察制度之中,尚未独立,审计监督职能由从事政治经济监察的机构或人员来实现。如我国秦朝在中央政府中专门设置御史大夫一职,掌管全国的最高监督权,既对政府各部门的活动实行政治监察,又对各部门的经济活动及其后果实施审计监督。古埃及、古罗马的国家机构中都设监督官职位,同时行使行政监察和审计监督两个职能。

2. 专门审计职能阶段。在这一阶段,政府审计从监察机构中独立出来,形

^① 安亚人:《审计学》,吉林科学技术出版社1995年版。

成了专门的审计监察机构,设置专司审计职责的官员。主要是由于统治者在建立和完善国家管理制度的过程中,逐渐认识到审计在国家财政经济活动中的重要作用,同时,经济活动日益丰富、复杂,客观上需要专门机构实施监督、检查,防止、杜绝经济活动中的错弊发生。如我国魏晋及南北朝时期,在国家政权机构中出现了专职审计机构——比部,专门从事审计监督。11~14世纪的欧洲各国中,英国在财政部内设立审计监督部门,负责审查王室的财务收支和公共资金管理,1314年,英国任命了第一任国库审计长;1320年,法国设立了审计院,负责王室对所有会计账目进行审计监督;意大利也出现了专职审计人员和专门审计机构。

3. 独立审计职能阶段。审计机构隶属于财政部门或其他行政部门,缺乏应有的独立性,影响审计职能的充分发挥。到了19世纪,欧洲许多经济发达国家纷纷建立了三权分立的国家政体,政府审计机构也相应地发生了变革,从国家行政或财政部门独立出来,进入立法或司法序列,从而加强了审计机构的独立性和权威性,更充分发挥出审计监督作用,现代政府审计制度确立。例如,1866年,英国议会通过了《国库和审计部法案》,规定政府的一切收支应由代表议会、独立于政府之外的主计审计长实施审查。主计审计长由英王任命,但只有经过议会两院一致同意才能令其辞退,世界上第一个立法模式政府审计制度诞生。

4. 我国政府审计的历史沿革。我国政府审计历史悠久,大体可分为: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;中华民国演进阶段;新中国振兴阶段^①。我国政府审计起源于周朝。据史书《周礼》所载,周王朝下设六卿,即天、地、春、夏、秋和冬六官,大宰乃天官之长,六卿之首,相当于后世的宰相。在大宰领导之下,配备下大夫宰夫实施政府审计。“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,而以考其治,治不以时举者,以造成诛之”,“宰夫之职,掌治朝之法,以正己及三公、六卿、大夫群吏之位掌其禁令,叙群吏之治。”就是说,宰夫负责政治监察、经济监督,掌理治朝之法,监视官吏严格遵守和执行朝法。春秋战国时期有了明确的审计监督思想,当时的“上计”制度相当于今天的定期报表审核制度。各级官吏每到年末将其管辖范围内的户口、垦田的变迁情况和钱谷的出入情况编成清册,上报朝廷。到了秦汉时期实行御史监督制度,由御史大夫行使财政监督权,各级地方政府设置监察御史,形成一个全国统一的审计监督系统。魏晋时,在都官尚书下设比部承担审计职责。隋唐及宋,中央集权不断加强,官僚系统进一步完善,审计在制度方面随之日臻健全。隋朝设置比部,隶属刑部,凡国家财计,不论军政内外,都由比部掌管监督,行使审计职权。唐代比部成为

^① 秦荣生、卢春泉:《审计学》,中国人民大学出版社1996年版。

独立于财会部门之外的专门审计机构,凡属稽核中发现的差错和失职等行为,由比部直接给予行政处分。到了宋太宗雍熙时,在“三司”之外又设置“都凭由司”,专掌凭证的审核、签署工作,成为我国事前审计的开端。公元992年,宋代审计院的设立,使“审计”一词成为财政监督的专门名词。历史延至元明清各朝,元代取消比部,户部兼管会计报告审核,独立的审计机构即告消亡;明朝初期设比部,不久即取消;清承明制,由于取消了独立审计组织,其财计监督和政府审计职能被严重削弱。辛亥革命后,中华民国于1912年在国务院下设审计处,1914年北洋政府改为审计院,同年颁布了《审计法》。国民党政府于1928年也颁布过《审计法》和实施细则,审计人员有审计、协审、稽查等职称。旧中国的官厅审计,由于社会制度和政治制度本质的限制,没有真正发展起来。

新中国成立之后,全面学习苏联,实行财政和审计合一制度,在较长一段时期内未设独立的专职审计机构。1982年12月,全国人民代表大会五届五次会议通过的《中华人民共和国宪法》规定,我国财政经济监督工作是由国务院和县级以上地方各级人民政府设立的审计机关依法独立行使审计监督权,对政府机关和企事业单位的财政财务活动进行审计监督。1983年9月15日,国家审计署正式成立,开始领导、组织全国审计工作。1985年11月颁布了《国务院关于审计工作的暂行规定》;1988年11月颁布了《中华人民共和国审计条例》。1994年8月31日第八届全国人民代表大会常务委员会第九次会议通过《中华人民共和国审计法》,1995年1月1日开始实施。2006年6月1日修订实施新《审计法》。新中国的政府审计是在20世纪80年代建立的,并迅速发展和完善起来。

(二) 民间审计的发展历程

民间审计是指注册会计师所执行的审计,是资本主义制度下的产物,是随着资本主义商品经济的兴起得到迅速发展。民间审计起源于意大利合伙企业制度,形成于英国股份制企业制度,发展和完善于美国发达的资本市场。16世纪末期,地中海沿岸国家的商品贸易得到了发展,出现了为筹集大量资金进行贸易活动的合伙经营方式,即由许多人合伙筹资,委托给某些人去经营贸易。这样,财产所有权和经营权分离了,对经营管理者进行监督成为必要,所有者便聘请会计来承担这项工作,民间审计应运而生。民间审计的发展大致经历了错弊审计、财务会计报表审计和管理审计三个阶段。

1. 错弊审计阶段。18世纪产业革命后的英国,社会经济迅速发展,企业规模不断扩大,股份公司出现。在股份公司最初的发展过程中,曾经出现过公司经营管理人员舞弊或经营管理不善而给股东造成巨大财产损失的情况。1720年,名噪一时的南海公司突然宣告破产,在英国社会的政治经济生活中引起了不小的震动。议会聘请了一位名叫查尔斯·斯耐尔的会计实务专家对南海公司的会计账

目进行检查,并就检查结果向议会的特别委员会提交了审计报告。查尔斯·斯耐尔因此成为第一位受聘对股份公司的会计记录进行审查的会计师。1844年,英国政府为了保护广大股票持有者的利益颁布了《公司法》,规定股份公司必须设监察人,负责审查公司账目。1845年修订的《公司法》规定,股份公司可以聘请执业会计师协助办理审计业务,这对发展民间审计起到了很大的推动作用。1853年在苏格兰的爱丁堡成立了“爱丁堡会计师协会”,是世界上第一个职业会计师的专业团体。随后,英国多家民间审计组织相继成立,注册会计师审计得到迅速发展,并对当时的欧洲、美国及日本等产生了重要影响。从1844年到20世纪初,是注册会计师审计的形成时期。此时的民间审计的主要特点是:注册会计师审计的法律地位得到确认;审计的目的是查错揭弊,保护企业资产的安全;审计报告使用人主要为企业股东;没有系统的理论和方法,对大量账簿记录进行逐笔审查,往往事倍功半。这一阶段的审计也称为英国式审计。

2. 财务会计报表审计阶段。进入20世纪以后,美国经济得到迅速发展,企业规模进一步扩大。英国的民间审计制度随着英国巨额资本流入而被引进,并带动美国民间审计迅猛发展。在美国首先兴起了资产负债表审计,因为美国企业当时主要的筹资渠道是依靠银行贷款。为了减少投资风险,银行需要了解、掌握借款企业的财务状况,特别是其偿债能力,要求其报送经注册会计师审核的资产负债表。1887年美国会计师公会成立,1916年改组为美国会计师协会,1957年改名为美国注册会计师协会(AICPA),成为世界上最大的民间审计专业团体。20世纪20年代后,随着资金市场发育成熟,美国企业开始日益转向通过证券市场发行股票筹集长期稳定的资金。资产负债表审计已无法满足保护投资者利益的需要,于是,美国率先进入以损益表为重点的财务报表审计时代,开始重视企业的盈利能力。1933年美国《证券交易法》规定,上市有价证券的所有企业财务会计报表都必须进行强制性审计,其财务会计报表都须经注册会计师出具报告。这时民间审计的主要特点是:审计报告使用人推广到整个社会公众;审计方法已初步转向抽样审查,通过对少数重要的会计账目进行彻底审查,以鉴证财务会计报表的真实性和公允性、会计处理是否符合公认会计原则、有无充分反映财务状况和财务成果,这种审计也称为美国式审计。

3. 管理审计阶段。第二次世界大战后,资本主义经济得到了空前的发展,竞争更趋激烈。企业为了在竞争中求生存,十分重视加强内部经营管理和内部控制制度,内部审计随之产生和发展起来。为适应加强经济预测和事先控制的需要还开展了事前审计。此时,外部审计与内部审计并重、事后审计与事前审计并重。在审计的范围和内容上,也从财务活动扩展到各项生产经营管理活动之中,并注重对经营业绩和效益的审查,从而出现了经营审计、管理审计、经济效益审计等概念。在审计方法上,开展以评价内部控制为基础的统计抽样方法的制