

高职高专“十二五”精品规划教材

SHENJIJICHU

张学林 邱兆学 张英 ◇ 编 著

AUDIT

S H E N J I J I C H U

审计
基础

——基于审计工作过程

书中基于审计工作过程、审计业务实际，精心设计了课程的项目，分解成若干任务，教、学、做紧密结合，讲解了审计的各个程序和业务。本教材具有理念先进、体例科学、通俗易懂、突出实用、内容新颖等特点。

中国传媒大学 出版社

高职高专“十二五”精品规划教材

审计基础

——基于审计工作过程

• SHENJI JICHU

编 著 张学林 邱兆学 张 英
副主编 宗绍君 唐 君

中国传媒大学 出版社

图书在版编目(CIP)数据

审计基础:基于审计工作过程 / 张学林,邱兆学,
张英编著.——北京:中国传媒大学出版社,2011.12
ISBN 978-7-5657-0419-2

I. ①审… II. ①张… ②邱… ③张… III. ①审计—
工作—中国 IV. ①F239.22

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2011)第 278500 号

审计基础:基于审计工作过程

编 著 张学林 邱兆学 张 英
责任编辑 王 进 赵晓磊
责任印制 曹 辉
出 版 人 蔡 翔

出版发行 中国传媒大学出版社(原北京广播学院出版社)
北京市朝阳区定福庄东街1号 邮编 100024
电话:010-65450532 65450528 传真:010-65779405
<http://www.cucp.com.cn>

经 销 全国新华书店

印 刷 天津市蓟县宏图印务有限公司
开 本 787×1092mm 1/16
印 张 16.5
版 次 2012年2月第1版 2012年2月第1次印刷

书 号 ISBN 978-7-5657-0419-2/F·0419 定 价 32.00 元

版权所有

翻印必究

印装错误

负责调换

前言

随着社会主义市场经济的持续发展,审计工作的地位和作用日益被人们所认识和重视,对其要求也更高,特别是近几年会计准则、审计准则等内容发生了很大的变化,为此,我们在总结国内外审计文献的基础上,以“精简理论、突出实务”为宗旨,“以理论必需、够用为度”,将“教、学、做”有机地结合起来,强化了对学生实际操作能力的培养,组织编写了这本审计教材,内容新颖。

审计是实践性很强的工作,长期以来,我们使用的审计教材多强调理论知识的全面性和系统性,对审计工作的操作性、技能性描述不突出,学习审计课程容易使学生感到枯燥。高等职业教育的目的是培养适应实践需要的技能型人才,这就要求教学内容以实际需要为准,本教材基于审计工作过程,突出高职教育特点,内容与大量实际案例想结合,方便理解和模拟实际工作。

本书具有下述特点:

(1)理念先进。基于审计工作过程,采用任务驱动,对现代审计的基本原理和实务等作了系统的阐述。内容安排紧凑、精练,有利于组织教学。

(2)体例科学。任务的设计科学、具体、有系统性。设计任务、项目时,由简单到复杂,由浅入深,循序渐进,知识和技能螺旋式地融于任务、项目中。设计的任务、项目源于实际工作任务或接近实际工作任务。

(3)通俗易懂。本书中有大量与教学内容相关的案例分析,增强了教材的生动性。对一些与实际工作较难结合的理论,为使这类问题易于理解,采用图示或图解的方式,以便学生对内容的理解和掌握。

(4)突出实用。本书针对高职教育教学特点、学生的知识能力水平编写而成。教材中以一个注册会计师助理所面对的各种业务为主线,以案例形式讲解了审计的各个程序和方法,教材中附大量凭证和表格均来自实际工作。教材保持了审计理论框架,精简了相关理论内容,保证了教材的可读性和实用性。教材中配有针对性的训练。

(5)内容新颖。本书以现行的《中华人民共和国注册会计师法》、《中华人民共和国审计法》、《中国注册会计师审计准则》、《企业会计准则》等经济法规为依据,既反映了国际审计理论与实务发展的最新动态,又紧密结合了我国目前审计的

实际。

本书可作为高职院校会计专业、审计专业审计课程入门教材,也可用于会计、审计、财税等部门的干部培训与自学。

本书在编写过程中,参考了有关专家、学者的论著、教材及文献资料,吸取了一些最新的研究成果,在此表示衷心的感谢!

限于作者水平,书中难免存在不妥和疏漏之处,恳请读者和广大同仁给予批评指正。

编 者

目 录

第一编 从业前的预备知识

项目一 认识审计概念	1
任务一 认识审计的基本概念	2
任务二 认识审计的产生与发展	6
任务三 认识审计的分类	11
项目二 认识审计职业	18
任务一 认识审计组织、人员和学科体系	19
任务二 认识审计职业道德与法律责任	27
项目三 认识审计标准和审计准则体系	33
任务一 认识审计标准	34
任务二 认识审计准则体系	38
项目四 审计目标的演进与审计技术的发展阶段	55
任务一 认识审计目标的演进与审计技术的发展阶段	56
任务二 掌握审计的具体目标	61

第二编 审计准备阶段

项目五 初步了解被审计单位,签订审计业务约定书	71
任务一 接受业务委托	72
任务二 签订审计业务约定书	74
任务三 初步业务活动	80
项目六 编制和审核审计计划	87
任务一 编制审计计划	88

任务二 审核审计计划	98
项目七 初步评估审计重要性水平和审计风险水平	102
任务一 初步评估重要性水平	103
任务二 初步评价审计风险	107

第三编 审计实施阶段

项目八 控制测试和实质性测试	123
任务一 正确区分内部控制及控制测试	124
任务二 掌握实质性测试的方法及应用	153
项目九 运用审计方法	181
任务一 选择审计方式	182
任务二 选择审计的具体方法	186
任务三 审计方法的运用	194
项目十 收集审计证据	200
任务一 全面了解审计证据的种类	201
任务二 掌握审计证据的收集与整理	205
项目十一 编写审计工作底稿	214
任务一 了解审计工作底稿的含义及分类	215
任务二 掌握审计工作底稿的编制	227
任务三 掌握审计工作底稿的复核和保管	228

第四编 审计报告阶段

项目十二 审计报告和管理建议书	235
任务一 撰写和提交审计报告	236
任务二 提交管理建议书	245
项目十三 审计工作档案	252
任务一 审计资料的整理和归档	253
任务二 审计档案的保管和借阅	255

第一编 从业前的预备知识

项目一

认识审计概念

学习目标

知识目标

- (1)理解审计的含义与种类;
- (2)理解审计的本质;
- (3)了解审计产生和发展的历程。

能力目标

- (1)清晰表述审计职能;
- (2)区分审计的不同种类。

任务案例

小沈高职会计专业毕业后进入中豪会计师事务所,他应聘的岗位是注册会计师助理。小沈学习过系统的会计理论,但没有学过审计课程。现在,中豪会计师事务所对所有新招聘人员进行岗前审计培训,希望他们在较短的时间内掌握审计基本概念。

认识审计的基本概念

这几年,“审计风暴”席卷全国,“审计”这个词越来越多地出现在人们的视野中。有人认为审计与纪检、监察是一个部门,还有的人认为审计就是对会计工作的检查。了解审计的含义,有助于审计作用的更好发挥,是开展审计工作的前提条件。

一、审计的概念

在我国“审计”一词最早见于《宋史》。从词义解释,“审”为审查,“计”为会计账目,审计就是审查账目。“审计”一词的英文单词为“audit”,被注释为“查账”,兼有“旁听”的含义。由此可见,早期的审计就是审查会计账目。

审计发展至今,早已超越了查账的范畴,涉及对各项工作的经济性、效率性和效果性的查核。1972年美国会计学会的《基础审计概念说明》中对审计的定义是:“审计是为了查明经济活动和经济现象的表现与所定标准之间的一致程序而客观地收集和评价有关证据,并将其结果传达给有利害关系使用者的有组织的过程。”同年,美国审计总局对审计下的定义是:“审计一语,包括审查会计记录、财务事项和财务报表,但就审计总局的全部工作来说,它还包括如下内容:①查核各项工作是否遵守有关的法律规章制度;②查核各项工作是否经济 and 有效率;③查核各项工作的结果,以便评价其是否已有效地达到预期的结果(包括立法机构规定的目标)。”日本著名审计学者三泽一教授在《审计基础理论》一书中为审计所下的定义是:“审计是具有公正不伪立场的第三者就一定的对象的必须查明的事项进行批评性的调查行为,还包含报告调查结果。”

审计定义是对审计实践的科学总结,是对审计这一客观事物特有属性的揭示。我国审计理论和实务工作者普遍认为:“审计是由专职机构和人员,对被审计单位的财政、财务收支及其他经济活动的真实性、合法性和效益性进行审查和评价的独立性经济监督活动。”

这个定义准确地说明了审计的本质,审计的主体、客体,审计的基本工作方式和主要目标。审计是一项具有独立性的经济监督活动,独立性是审计区别于其他经济监督的特征;审计的基本职能是监督,而且是经济监督,是以第三者身份所实施的监督。审计的主体是从事审计工作的专职机构或专职人员,是独立的第三者,如国家审计机关、会计师事务所及其人员。审计的对象是被审计单位的财政、财务收支及其他经济活动,这就是说审计对象不仅包括会计信息及其财政、财务收支活动,还包括其他经济信息及其所反映的其他经济活动。审计的基本工作方式是审查和评价,也即搜集证据,查明事实,对照标准,做出好坏优劣的判断。审计的主要目标是不仅要审查评价会计资料及其反映的财政、财务收支的真实性和合法性,而且还要审查评价有关经济活动的效益性。

请注意
审计的含义。

二、审计的特征

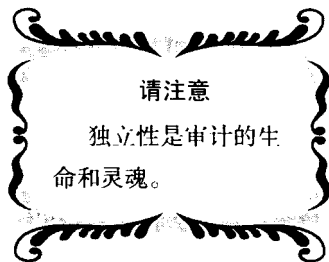
审计本质是一项具有独立性的经济监督活动。这一表述既符合审计产生的目的,也符合我国宪法关于建立国家审计机关、实行审计监督制度的精神。

审计本质具有两个方面含义:其一是指审计是一种经济监督活动,经济监督是审计的基本职能;其二是指审计具有独立性,独立性是审计最本质的特征,是区别于其他经济监督的关键所在,审计与经济管理活动、非经济监督活动以及其他专业性经济监督活动相比较,主要具有以下几方面的基本特征。

1. 独立性特征

独立性是审计的本质特征,也是保证审计工作顺利进行的必要条件。

国内外审计实践经验表明,审计在组织、人员、工作、经费等方面均具有独立性。为确保审计机构独立地行使审计监督权,审计机构必须是独立的专职机构,应单独设置,与被审计单位没有组织上的隶属关系。为确保审计人员能够实事求是地检查、



客观公正评价与报告,审计人员与被审计单位应当不存在任何经济利益关系,不参与被审计单位的经营管理活动;如果审计人员与被审计单位或者审计事项有利益关系,应当回避。审计人员依法行使审计职权受到国家法律保护。审计机构和审计人员应依法独立行使审计监督权,必须按照规定的审计目标、审计内容、审计程序,并严格地遵循审计准则、审计标准的要求,进行证明资料的收集,做出审计判断,表达审计意见,提出审计报告。审计机构和审计人员应保持职业精神上的独立性,不受其他行政机关、社会团体或个人的干涉。审计机构应有自己专门的经费来源或一定的经济收入,以保证有足够的经费独立自主进行审计工作,不受被审计单位的牵制。

2. 权威性特征

审计的权威性,是保证有效行使审计权的必要条件,审计的权威性总是与独立性相关,它离不开审计组织的独立地位与审计人员的独立执业。

各国国家法律对实行审计制度、建立审计机关以及审计机构的地位和权力都做了明确规定,这样使审计组织具有法律的权威性。我国实行审计监督制度在宪法中做了明文规定,审计法中又进一步规定:国家实行审计监督制度。国务院和县级以上地方人民政府设立审计机关,审计机关依照法律规定的职权和程序,进行审计监督。

审计人员依法执行职务,受法律保护。任何组织和个人不得拒绝、阻碍审计人员依法执行职务,不得打击报复审计人员。审计机关负责人在没有违法失职或者其他不符合任职条件的情况下,不得随意撤换。审计机关有要求报送资料权、检查权、调查取证权、采取临时强制措施权,建议主管部门纠正其有关规定权,通报、公布审计结果权,对被审计单位拒绝、阻碍审计工作的处理、处罚权,对被审计单位违反预算或者其他违反国家规定的财政收支行为的处理权,对被审计单位违反国家规定的财务收支行为的处理、处罚权,给予被审计单位有

关责任人员行政处分的建议权等。我国审计人员依法行使独立审计权时受法律保护,如被审计单位拒绝,或有违反国家规定的财政财务收支行为时,审计机关有权做出处理、处罚的决定或建议,这更加体现了我国审计的权威性。

3. 公正性特征

与权威性密切相关的是审计的公正性。从某种意义上说,没有公正性,也就不存在权威性。审计的公正性,反映了审计工作的基本要求。审计人员理应站在第三者的立场上,进行实事求是的检查,做出不带任何偏见的、符合客观实际的判断,并做出公正的评价和进行公正的处理,以正确地确定或解除被审计人的经济责任,审计人员只有同时保持独立性、公正性,才能取信于审计授权或委托者以及社会公众,才能真正树立审计权威的形象。

我们通常可以按照审计主体将审计分为三类:国家审计、内部审计、社会审计。

国家审计,又称政府审计,是指由国家审计机关依法实施的审计。1997年10月21日施行的《中华人民共和国审计法实施条例》规定,审计是审计机关依法独立检查被审计单位的会计凭证、会计账簿、会计报表以及其他与财政收支、财务收支有关的资料和资产,监督财政收支、财务收支真实、合法和效益的行为。

内部审计,是指本部门和本单位内部专职的审计机构或审计人员依照所在部门和行政最高负责人的指令所实施的审计。根据2003年5月1日起施行的《审计署关于内部审计工作的规定》,内部审计是独立监督和评价本单位及所属单位财政收支、财务收支、经济活动的真实、合法和效益的行为,以促进加强经济管理和实现经济目标。

社会审计,即注册会计师审计,是指经政府有关部门批准、注册的社会审计组织受委托人委托所实施的审计。根据原《独立审计基本准则》(1995年):“独立审计是指注册会计师(CPA)依法接受委托,对被审计单位的会计报表及其相关资料进行独立审查并发表意见。”应注意的是,注册会计师的审计意见通常包括以下两方面内容:

(1)合法性。由于《企业会计准则》在我国是法规性文件,注册会计师应当判断被审计单位会计报表的编制及其财务会计处理是否遵循了企业会计准则及国家其他有关财务会计法规的规定。

(2)公允性。会计报表的使用者关心被审计单位的财务信息是否公允地反映了被审计单位的财务状况。作为注册会计师无法将报表中所有的错漏都审查出来,但只要注册会计师遵守独立审计准则,保持职业谨慎,通常可以将会计报表重大的错报和漏报审查出来。

相对于内部审计而言,国家审计和社会审计可统称为外部审计。

三、审计的对象

审计对象是指审计监督的客体,即审计监督的内容和范围的概括,是指被审计单位的财务收支及其有关的经营管理活动以及作为提供这些经济活动信息载体的会计报表和其他有关资料。因此,会计报表和其他有关资料是审计对象的现象,其所反映的被审计单位的财务收支及其有关的经营管理活动才是审计对象的本质。

四、审计的职能

审计的职能是审计自身所具有的内在功能,表明审计是做什么的。关于审计职能通常有“单一职能论”和“多职能论”。“单一职能论”认为无论是国家审计、社会审计,还是内部审计,它们只有单一的经济监督职能。“多职能论”一般认为审计除审计的经济监督这一基本职能外,还具有评价、鉴证等职能。

请注意
审计的多种职能。

(一) 经济监督职能

经济监督作为审计的基本职能,主要是指依照法律法规、制度规定和其他标准,对被审计单位的会计资料和其他资料及其所反映的财政、财务收支和其他经济活动的合法性和合理性进行独立监督检查,揭示其错误和弊端,并提出改进工作的意见以保护国家和被审计单位的利益。无论国家审计、内部审计与社会审计都在履行审计的这一基本职能。

(二) 经济鉴证职能

审计的经济鉴证职能,是指对被审计单位的会计报表和会计账目等资料进行检查验证,确定其财务状况和经营成果是否真实、合法,并出具书面证明,以便为授权人或委托人提供确凿的信息资料,并取信于社会公众的一种职能。审计的经济鉴证职能,包括鉴定和证明两个方面。例如,会计师事务所接受企业的委托,对投入的资本进行验资,对其年度财务报表进行审查,或对其合并、解散事项进行审核,然后出具验资报告、查账报告和清算报告等,均属于审计执行经济鉴证职能。在所有权与经营权分离的情况下,社会上与企业具有利害关系的各个方面,包括投资者、银行、税务机关、企业内部人员等,需要了解企业财务报表的真实性与正确性,这就需要独立的机构对此做出鉴证与评价。我国所有涉外企业的财务报表,国内联营企业、企业集团的会计资料等必须经过社会审计签证。税务机关对于财务报表的年度审计也经常聘请社会审计机构——会计师事务所进行。

(三) 经济评价职能

经济评价职能是指在对被审计单位的经济活动进行检查监督的基础上,着重考核和评价其预测决策与计划目标是否先进可行,其经济效益的水平高低及其影响因素所在,经营管理者是否切实履行其经济责任,并提出具有建设性的评价和建议。例如,审计人员通过审核检查,评定被审计单位的经营决策、计划是否切实可行、是否科学先进、是否得到了贯彻,评定被审计单位内部控制制度是否健全有效,评定被审计单位各项会计资料是否真实可靠并根据评定的结果,提出改善经营管理的建议。经济效益审计是最能体现审计经济评价职能的一种审计。

知识拓展 审计署将经济效益审计作为工作的重点

国家审计署在“2003~2007年五年规划”中明确提出,到2007年要实现财政财务收支的真实合法与效益审计并重;审计与专项审计调查并重。在审计署统一组织的2006年度22个审计项目中,效益审计项目有14个,占了近2/3,而涉及的工作量更是占到总工作量的80%。审计署将以效益审计为主要方式,以促进社会保障资金的安全完整、规范管理为目标,掌握社保资金总体状况,着力从制度和管理上揭露分析问题,促进建立社会保障预算,实现社会保障目标,维护人民群众切身利益。



国家审计机关对厂长(经理)的离任审计,对承包、租赁经营的经济责任审计,对国际组织的援助项目和世界银行贷款项目的审计,应当属于()。

A. 经济鉴证职能

B. 经济评价职能

C. 经济监督职能

认识审计的产生与发展

一、审计产生与发展的社会基础

审计是基于经济监督的需要而产生和发展的。随着社会经济的发展,管理者内部出现多层次的经营管理分权体制,财产所有权与经营权发生分离,形成了受托经济责任关系。为了维系受托经济责任关系,需要进行经济监督,于是审计应运而生。

我国著名的会计审计学家杨时展教授认为:审计因受托责任的发生而发生,又因受托责任的发展而发展。

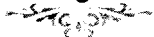
(1)受托经济责任关系是不断演进的,也是审计产生和发展的客观基础。

(2)资源财产的所有权和经营管理权分离以及管理者内部分权制,是受托经济责任关系早期形成的基本根据,也是审计赖以存在和发展的社会条件。

(3)资源财产所有者对经营管理者无法直接监督,是审计产生和发展的直接动因。

知识拓展 审计业务范围的拓展

会计报表审计一直是各国注册会计师的主要业务。但随着企业经济活动国际化和多元化的发展,许多会计师事务所也不断调整发展战略。除了证实会计报表的公允性、合法性这一审计工作之外,审计工作逐步转型为社会提供多元化、全方位的专业服务。审计的重心由传统的会计报表审计业务(audits)向鉴证服务(attestation services)、认证服务(assurances



services)转变。

根据美国注册会计师协会(AICPA),于1986年发布的《鉴证约定准则公告》(statement standards for attestation engagement,SSAE),鉴证服务除了审计服务,即执业人员受托对由另一方负责的历史性财务报表发表意见以外,还包括对以下信息表示专业意见:具有未来性的财务信息、期中财务报表、内部控制制度及其有效性、对法规或合约的遵循。

1993年5月,AICPA召集举行了一个有关审计前途的研讨会,指出了审计未来发展的方向——认证服务。1994年,AICPA成立了认证服务特别委员会(ASEC),对认证服务具体的执行准则、有待开拓的认证服务展开了持续性的系统研究。与此同时,国际各大会计公司纷纷推出认证服务,在其所提供服务的分类清单中,第一项通常是“认证服务”,审计仅仅是认证服务下的一个项目。

国际会计公司已将认证服务作为其最核心的业务领域。目前,AICPA制定了相关标准的认证服务包括:电子商务认证、信息系统认证、绩效评价认证、风险评估认证、养老工作认证、其他认证服务。审计服务、鉴证服务和认证服务之间的关系如图1-1所示。

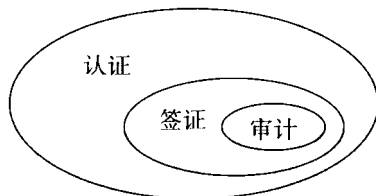


图 1-1 审计、鉴证和认证服务之间的关系

审计,作为一种经济监督活动,自从有了社会经济管理活动,就在一定意义上存在了。所不同的是,在社会发展的各个时期,由于生产力发展水平不同,社会经济管理方式不同,审计的广度、深度和形式也自然各不相同。会计中需要审核稽查的因素并非是导致审计产生的根本原因。审计是因授权管理经济活动的需要而产生的,受托经济责任关系,才是审计产生的真正基础。

在生产力低下的原始社会;在经济不发达的时期对于小规模的经济,生产资料的所有者也是生产经营者和监督者,当然也不需要第三者去审计。随着社会生产力的提高和社会经济的发展,社会财富日益增多,剩余的生产产品逐渐集中在少数人手中。当生产资料的所有者不能直接管理和经营其所拥有的财富时,就有必要授权或委托他人代为管理和经营,这就导致了生产资料所有权与经营管理权的分离,从而也就产生了委托和受托代理之间的经济责任关系,这就为以监督检查为职责的审计诞生奠定了基础。因为财产物资的所有者为了保护其财产的安全完整并有所增值,需要定期或不定期地了解其授权或委托的代理人员是否忠于职守、尽职尽责地从事管理和经营,这就有必要授权或委托熟悉会计业务的人员去审查代理人员所提供的会计资料及其他管理资料,以助于在辨明真伪、确认优劣的基础上确定赏罚,由此便产生了审计关系。所谓审计关系就是构成审计三要素之间的经济责任关系。作为审计主体的第一关系人在审计活动中起主导作用,他既要接受第三关系人的委托或授权,又要对第二关系人所履行的经济责任进行审查和评价,但是他独立于两者之间,与第二关系人及第三关系人不存在任何经济利益上的联系。作为审计授权或委托和第三关系人,

在审计活动中起决定作用,他如果不委托第二关系人对其财产进行管理或经营,那么就不存在第三关系人和第二关系之间的经济责任关系,自然也就不必要委托或授权第一关系人去进行审查和评价。

按照审计关系人理论,审计行为的发生必须有审计人、被审计人和审计委托人或授权人三方面关系人,他们顺次为第一关系人、第二关系人和第三关系人。其中,审计人是第一关系人,作为被审计人的第二关系人是财产的受托经管者;第三关系人即为财产的所有者。三者关系如图 1-2 所示。

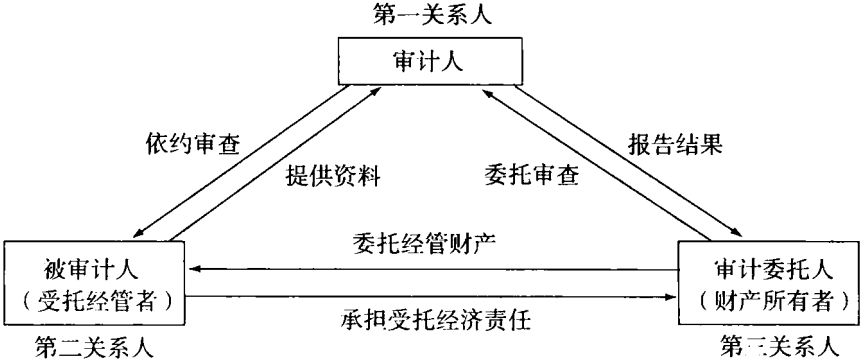


图 1-2 第一关系人、第二关系人、第三关系人之间的关系

当社会生产力发展到一定的水平上,奴隶主国家疆土的扩大与财富的增多,导致了统治者分封王族、功臣和贵族到各地做诸侯,这些诸侯受命于国王,管理国王的土地,并向国王交纳一定的贡赋。这种土地国有制与经营权的分离,也即是国家授权管理的开始,国王与各路诸侯之间不仅存在政治依附关系,也出现了经济责任关系,官厅审计工作正是基于这种经济关系而产生的。

社会审计最早产生于合伙人企业出现之后。那是因为企业合伙人授权或委托部分合资者经营管理企业,并需要监督检查经营管理者履行合伙契约的情况,同时,要得到参加经营管理的合伙人的认可。正因为企业的所有权与管理权有了一定程度上的分离,而需要委托第三者审查,这样就导致了社会审计的诞生。当企业生产规模进一步发展以后,股份有限公司的企业组织一出现,生产资料的所有者和经营者进行了进一步分离,企业授权管理的范围更加扩大,股东与债权为了维护自身的经济利益,公司经营为了维护自己的信誉,均需要委托第三者对企业财务状况及有关经济活动进行审计,这更加促进了社会审计的飞速发展。

请注意
受托经济责任关系
的含义。

由于科学技术的进步,不仅使企业、事业单位及行政管理机关的规模有了扩大,业务范围更加广泛,也导致了授权管理方法的普遍使用,以及授权层次的增加和授权范围的扩大。这样,部门和单位的最高管理当局就有必要对其下属各层次管理者履行职责的情况进行监督检查,部门和单位的内部审计也就因此而产生。

二、我国审计的产生和发展

我国审计的产生和发展可以分为初步形成、最终确立、日臻健全、停滞不前、近代演进和振兴发展六个阶段。

(1)西周时期初步形成阶段。我国国家审计起源甚早。据《周礼》记载,西周时期就出现了带有审计性质的财政经济监察工作。当时,在中央政权设置的官职中,位于下大夫的“宰夫”一职,负责审查“财用之出入”,并拥有“考其出入,而定刑赏”的职权。这个职位虽然不高,但其所从事的工作却具有审计的性质,是我国国家审计的萌芽。

(2)秦汉时期最终确立阶段。主要表现在以下三个方面:一是初步形成了统一的审计模式;二是“上计”制度日趋完善;三是审计地位提高,职权扩大。

(3)隋唐至宋日臻健全阶段。隋唐的比部审计具有很强的独立性和较高的权威性,开司法审计之先河。宋代专门设置“审计司”,是为我国“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)元、明、清停滞不前阶段。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。明清设置都察院,但其行使审计职能,却具有独揽的性质。

(5)中华民国不断演进阶段。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》。国民党政府根据孙中山五权分立的理论,在监察院下设审计部,各省(市)设审计处,分别对中央和地方各级行政机关以及企事业单位的财政和财务收支进行审计监督。国民党政府也于1928年颁布过《审计法》和实施细则,1929年还颁布了《审计组织法》,审计人员有审计、协审、稽查等职称。与此同时,随着我国资本主义工商业的发展,民间审计应运而生。1918年9月,北洋政府农商部颁布了《会计师章程》,标志着我国民间审计的诞生。自20年代以后,在一些大城市中相继成立了“四大”会计师事务所,例如:谢霖创办的正则会计师事务所(1921年,北京),潘序伦创办的立信会计师事务所(1927年,上海),奚玉书创办的公信会计师事务所(1927年,北京)和徐永柞创办的徐永柞会计师事务所(1927年,上海)。1925年3月,我国最早的民间审计职业组织——上海会计师公会成立。

(6)新中国不断振兴阶段。1978年以前,我国没有设置独立的国家审计机关。1982年修订的《中华人民共和国宪法》规定在我国建立审计制度,1983年9月成立了我国国家审计的最高机关——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月颁布了《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,在法律上确立了政府审计的地位;2000年1月,审计署发布《中华人民共和国国家审计基本准则》;2000年8月,审计署发布《审计机关审计方案准则》等五项具体准则;2003年12月,审计署发布《审计机关审计重要性与审计风险评价准则》等五项具体准则;2004年2月,审计署发布《审计机关审计项目质量控制办法(试行)准则》;2006年2月28日八届人大九次会议通过了修正的《中华人民共和国审计法》并予以发布实施,为政府审计进一步发展奠定了良好基础。

1980年恢复和重建注册会计师制度。1993年10月,我国颁布了《中华人民共和国注册会计师法》。于1996年1月1日颁布并实施了《中国独立审计准则》。2006年2月15日财

政部发布《中国注册会计师鉴证业务基本准则》、《中国注册会计师审计准则第 1101 号——财务报表审计的目标和一般原则》等 48 项审计准则(其中 22 项为新发布,26 项为修订),我国民间审计准则体系已经基本建立。

为了全面开展审计工作,完善审计监督体系,加强部门、单位内部经济监督和管理,我国于 1984 年在部门、单位内部成立了审计机构,实行内部审计监督。1985 年 10 月发布了《审计署关于内部审计工作的若干规定》,在各级审计机关、各级主管部门的积极推动下,内部审计蓬勃发展。2003 年 3 月,审计署颁布修订后的《审计署关于内部审计工作的规定》。2003 年 6 月,我国颁布并实施了《中国内部审计准则》。

目前,我国已经形成了国家审计、民间审计和内部审计三位一体的审计监督体系。

三 西方审计的起源

(一)西方官厅审计的产生与发展

据考证,早在奴隶制度下的古罗马、古埃及和古希腊时代,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,国家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,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。

(二)西方民间审计的产生与发展

注册会计师审计产生于意大利合伙企业制度,形成于英国股份制企业制度,发展和完善于美国的资本市场。它是伴随着商品经济的发展而产生和发展起来的。

1. 注册会计师审计的起源——意大利合伙企业制度

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,这样,财产的所有权和经营权分离了,对经营管理者进行监督成为必要,所有者便聘请会计工作者来承担这项工作。1582 年,威尼斯会计协会成立。

2. 注册会计师审计的形成——英国股份制企业制度

1721 年,南海公司破产案是注册会计师审计产生的“催化剂”,它促成了独立会计师——注册会计师的诞生。

1844 年,颁布的《公司法》规定股份公司必须设立监察人,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此项业务。这一规定无疑对发展民间审计起了推动作用。