



AUDITING 审计学

第2版

长期以来，“审计难教，审计难学，审计难考”已成为一个国内外审计学界迫切需要解决的重要问题，本书将力图在完善和提高我国审计教学效率与效果等方面进行有益的探索。

主编 叶陈刚



机械工业出版社
China Machine Press



图书在版编目 (CIP) 数据

审计学 / 叶陈刚主编. —2 版. —北京: 机械工业出版社, 2015.7
(会计学专业新企业会计准则系列教材)
ISBN 978-7-111-50635-5

I. 审… II. 叶… III. 审计学—教材 IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2015) 第 128471 号

本书按照现代审计发展变革的线索和思想, 全面系统地介绍了审计学的基本理论与方法知识体系, 突出阐述了现代审计与鉴证业务的原理和方法。本书阐述了审计的沿革、含义与种类, 审计基本概念, 审计执业规范体系与职业道德规范, 以及注册会计师法律责任; 探讨了国家审计特征与范围, 分析了财务报表审计的目标与过程、审计证据与审计工作底稿、计划审计工作、企业风险评估、内部控制及其应对策略、审计抽样和测试技术。本书重点介绍了企业销售与收款、采购与付款、存货与仓储、筹资与投资等各交易循环审计的基本流程、涉及的主要账户和会计记录、主要业务活动, 以及各类交易类别控制测试和账户余额实质性测试; 终结审计阶段的各项工作, 以及审计报告的含义、内容、审计意见的类型与内部审计特征及运行。

本书既可作为我国会计学、财务管理学专业的教材, 也可作为工商管理、财政金融等经济类专业的教材, 还可作为会计师事务所的审计人员、企事业单位的经济管理人员业务学习审计知识的参考用书。

出版发行: 机械工业出版社 (北京市西城区百万庄大街 22 号 邮政编码: 100037)

责任编辑: 程 琨

责任校对: 董纪丽

印 刷: 三河市宏图印务有限公司

版 次: 2015 年 7 月第 2 版第 1 次印刷

开 本: 185mm×260mm 1/16

印 张: 22

书 号: ISBN 978-7-111-50635-5

定 价: 39.00 元

凡购本书, 如有缺页、倒页、脱页, 由本社发行部调换

客服热线: (010) 88379210 88361066

投稿热线: (010) 88379007

购书热线: (010) 68326294 88379649 68995259

读者信箱: hzjg@hzbook.com

版权所有·侵权必究

封底无防伪标均为盗版

本书法律顾问: 北京大成律师事务所 韩光 / 邹晓东

市场经济发展历史表明：经济越发展，会计越重要，审计更重要；审计越完善，会计越完备，经济越发达。而伴随着我国社会经济改革的不断深入和市场经济发展的新形势，尤其是资本证券市场规模和运行机制的日渐完善，我国的审计事业（包括国家审计、注册会计师审计和内部审计）取得了长足的进步，提升到前所未有的高度，日趋备受各级政府及其监管机构、上市公司及投资者、债权人和其他社会公众的广泛关注，越来越多的人开始重视审计工作、努力学习审计理论并积极应用审计方法。

由于审计学学科的特殊性，且审计工作具有较强的专业性和实务性，依据以往高等学校的教学实践经验，采用模式单一的、内容雷同的传统审计教材来教授和学习审计学的效果都不尽理想，不尽如人意。长期以来，“审计难教，审计难学，审计难考”成了教师和学生及其他学习审计学人员的共同感受。所以，如何改变审计教学和学习中这一尴尬的状况已成为一个国内外审计学界迫切需要解决的重要问题。本版新审计教材将力图在完善和提高我国审计教学效率与效果等方面进行有益的探索。

我国建立适应社会主义市场经济体制，迫切需要以注册会计师审计为主体的审计学，这是我国审计理论、实践和教学的客观要求，因此本书主要着重论述注册会计师审计的基本理论与基本方法，同时考虑到审计知识的全面性和审计工作的广泛性，本书还联系2010年9月审计署公布的《中华人民共和国国家审计准则》对国家审计和内部审计理论与方法等方面的内容进行简要介绍。

与国内其他“审计学”教材相比，本书第2版在尊重审计认知规律的基础上体现如下全新的特点。

1. 内容丰富，知识全面

本书共分15章，按照现代审计发展变革的线索和思想，全面介绍了审计学的系统化理论与方法知识体系，突出地阐述了现代审计与鉴证业务的基本原理和方法。其中第一章至第八章主要阐述审计的沿革、含义与种类，审计基本理论，国家审计特征与范围、审计执业规范体系、职业道德规范，以及注册会计师法律责任；财务报表审计的目标与过程、

审计证据与审计工作底稿、计划审计工作、企业风险评估与审计风险防范、审计抽样和其他选取测试项目的方法。第九章至第十四章主要介绍财务报表各交易循环的基本流程、涉及的主要账户和会计记录、主要业务活动,以及各类交易类别测试和账户余额测试;终结审计阶段的各项工作,以及审计报告的含义、类型、审计意见的类型等。第十五章主要阐述内部审计特征与运行。

2. 关注政策,时效性强

本书结合我国审计领域的新变化和新内容,即全面介绍2010年11月1日财政部最新发布的中国注册会计师协会修订的《中国注册会计师执业准则2010》等38项审计准则新精神、新规则与新要求(2012年1月1日起施行,加上2006年颁布48项执业准则中13项未修订准则,总计有51项执业准则)与2009年发布和施行的《中国注册会计师职业道德守则》的新变化,并借鉴国际审计准则的理论和经验,尽可能做到理论联系实际,既全面论述审计的基本理论,又详细阐明审计的具体实务。比如首先,充分体现了以风险导向审计为中心的审计变革的新思路。全书按照风险导向审计的思路来设计财务报表审计的程序,并将风险识别、风险评估和风险应对的核心思想融入各项交易循环审计的实务中。其次,充分体现会计准则和审计准则的最新变化。严格按照最新发布的企业会计准则和中国注册会计师执业准则体系的核心要求阐述审计实务,并对审计人员的职业道德和法律责任、会计咨询和会计服务业务等也进行了探讨和研究,有利于提高读者的实务操作水平。

3. 联系实际,突出实务

审计学是在审计实践中发展起来的一门新学科,包括一整套审计理论。这些理论不仅是审计实践经验的总结,而且经过了时间和审计的检验,构成了一个合乎逻辑的、能够反映审计实践活动客观规律的知识系统。本书从销售与收款循环审计、采购与付款循环审计、存货与仓储循环审计、筹资与投资循环审计、货币资金审计、终结审计与审计报告、验资及审核与审阅业务等角度探讨适应我国审计实践活动情况的具有可操作性的审计方法、审计技巧和审计手段。充分反映了注册会计师业务拓展与执业规范的变化,系统介绍了我国注册会计师鉴证业务和相关服务的有关内容。

4. 版式新颖,便于教学

本书力求做到图文并茂、格式活泼、逻辑严密、简明扼要、通俗易懂。在名词、术语的使用和内容的叙述上,以审计准则为标准,对于重要的名词术语都加附英文,并尽可能与最新的国际审计准则和惯例接轨。

本书在内容安排、体例设计、写作方法等方面与国外教材接轨。采取弹性的教学内容与学时安排,便于教师根据不同情况组织教学。结合管理、经济、法律、会计专业教学特点,每一章都配合以学习目标、引例、关键术语、思考题与练习题,并提供简要的参考答

案。从而,便于教师讲解和学生的课堂讨论与课后联系,有利于培养学生解决审计实务问题的能力。

本书是国家社会科学基金重点项目(13AZD002)与对外经济贸易大学2014年度研究生教学研究项目(X14106)的研究成果,由对外经贸大学国际商学院中国审计发展研究中心主任叶陈刚教授主编,由对外经济贸易大学博士后、浙江万里学院徐荣华副教授与石家庄经济学院会计学院叶陈毅教授担任副主编;具体分工是:第一章概论、第二章审计法规与职业道德由叶陈刚执笔,第三章国家审计特征与流程、第十一章存货与仓储循环审计由叶陈毅教授执笔,第十二章筹资与投资循环审计、第十三章货币资金审计由江苏师范大学苗连琦博士执笔,第六章审计证据和审计工作底稿、第七章企业风险评估与审计风险防范由中国海洋大学刘兴华博士执笔,第四章审计目标与业务承接、第五章审计程序与审计计划由徐荣华执笔,第八章审计方法与抽样技术由对外经济贸易大学肖韵博士执笔,第九章销售与收款循环审计由对外经济贸易大学博士徐伟执笔,第十章采购与付款循环审计由首都师范大学管理学院马德芳博士执笔,第十四章终结审计与审计报告由对外经济贸易大学王孜博士执笔,第十五章内部审计职能与运行由对外经济贸易大学刘猛博士执笔。此外,本书在编写过程中还得到了机械工业出版社华章公司陈竹瑶编辑与程琨编辑的大力帮助,在此一并表示谢意。

本书的内容体系既能适应我国会计学、财务管理学专业的教学之用,也能满足诸如工商管理、财政金融等其他经济类专业教学之用。因此,本书可作为高等院校会计学、财务管理专业及工商管理各专业的必修课“审计学”与专业硕士学位“审计理论与实务”课程教学之用。此外,本书也可作为会计师事务所的审计人员、企事业单位的经济管理人员业务学习审计知识的参考用书。

由于编者的水平有限,对本书存在的缺点、不足之处,恳请读者批评指正。

叶陈刚

2015年5月2日于北京惠园

教学建议

教学目的

“审计学”课程是审计学、会计学和财务管理专业的一门重要专业课程，本课程的目的，在于以审计学的基本原理为指导，按照理论与实践相结合的原则，通过对审计学基本理论及实际应用的讲解，使学生系统地掌握审计学的基本理论、基本内容和基本方法；初步掌握一些必要的审计技术和方法；提高学生辨别和审核经济信息的能力，检查和纠正经济资料中的失真以及经济活动中的违法乱纪行为的能力。

前期需要掌握的知识

会计学原理、财务管理、财政学课程相关知识。

课时分布建议

授课周数：16 授课时数：48 实验学时数： 作业时数： 实习（设计）周数： 总计学时：48

教学内容	学习要点	课时安排	
		必修课	选修课
第一章 概论	(1) 了解审计历史发展的客观基础，审计主体、目标、内容和方法等方面演进历程 (2) 理解审计的含义、特征与审计工作所应实现的总体目标和具体目标 (3) 认识我国审计工作的对象，理解审计工作的基本职能和对社会经济的重要作用 (4) 明确和掌握审计监督体系的构成情况	2	2
第二章 审计法规与职业道德	(1) 明确审计活动中相关各方行为所涉及的法律规范与注册会计师法律责任的产生原因及其构成 (2) 掌握政府审计、注册会计师审计、内部审计人员执业所必须遵循的准则或指南 (3) 理解审计职业道德规范的内容与要求	2	2

(续)

教学内容	学习要点	课时安排	
		必修课	选修课
第三章 国家审计特征与流程	(1) 了解中外国家审计的发展历史 (2) 理解国家审计的概念和特征(包括基本特征和具体特征) (3) 理解国家审计的类型及其优劣性 (4) 掌握我国国家审计的审计职责范围和业务流程	2	2
第四章 审计目标与业务承接	(1) 了解西方注册会计师审计目标的演变 (2) 明确我国注册会计师执行财务报表审计业务的目标 (3) 掌握被审计单位管理层对财务报表的认定及注册会计师审计的具体目标 (4) 理解被审计单位与注册会计师各自对财务报表的责任 (5) 了解会计师事务所业务承接的考虑因素与签订业务约定书的内容 (6) 明确审计业务的过程与审计范围	3	3
第五章 审计程序与审计计划	(1) 了解 CPA 审计程序的基本特点与主要内容 (2) 熟悉 CPA 审计中初步业务活动目的和内容 (3) 了解总体审计策略和具体审计计划内容及基本要求 (4) 理解审计重要性的含义及其作用 (5) 掌握如何从数量和质量方面正确确定重要性水平 (6) 熟悉对错报的汇总、评价与 CPA 对策等业务 (7) 明确审计风险内涵以及正确理解审计重要性与风险的关系	3	3
第六章 审计证据和审计工作底稿	(1) 了解审计证据的定义和作用 (2) 理解审计证据的种类及其与具体审计目标的关系 (3) 掌握审计证据的特性、整理与分析 (4) 明确审计工作底稿的定义、分类和作用 (5) 掌握审计工作底稿的编制、复核及审计档案的管理	4	2
第七章 企业风险评估与审计风险防范	(1) 理解风险评估的要求与程序 (2) 了解被审计单位及其环境 (3) 了解被审计单位内部控制的内容与要素 (4) 熟悉识别和评估重大错报风险的方法与步骤 (5) 了解针对财务报表层次的重大错报风险实施的总体应对措施 (6) 掌握针对认定层次的重大错报风险实施的进一步审计程序 (7) 理解控制测试和实质性程序的内涵	3	2
第八章 审计方法与抽样技术	(1) 了解审计抽样的含义和意义 (2) 掌握统计抽样和非统计抽样的含义及区别 (3) 理解属性抽样与变量抽样的含义及区别 (4) 明确抽样风险等审计抽样的基本概念 (5) 了解样本选取的方法及抽样结果的评价步骤 (6) 掌握属性抽样法在控制测试中的运用 (7) 理解变量抽样法在实质性测试中的运用	4	2
第九章 销售与收款循环审计	(1) 掌握会计报表审计的目标和责任划分 (2) 了解销售与收款循环的主要凭证、账户及主要业务活动 (3) 掌握与销售交易有关的内部控制和控制测试 (4) 理解销售交易的实质性程序 (5) 掌握营业收入的审计目标和实质性程序 (6) 掌握应收账款和坏账准备的审计目标和实质性程序 (7) 了解其他相关账户审计的实质性程序	4	2

(续)

教学内容	学习要点	课时安排	
		必修课	选修课
第十章 采购与付款循环审计	(1) 了解采购与付款循环的主要凭证、账户及主要业务活动 (2) 掌握与采购交易有关的内部控制和控制测试 (3) 理解应付账款的审计目标和实质性程序 (4) 明确固定资产的内部控制和控制测试 (5) 掌握固定资产的审计目标和实质性程序 (6) 了解其他相关账户审计的实质性程序	4	2
第十一章 存货与仓储循环审计	(1) 了解存货与仓储循环的主要凭证、账户以及主要业务活动 (2) 掌握存货与仓储循环的内部控制及测试 (3) 明确存货监盘程序和存货计价测试程序 (4) 了解存货相关账户的实质性程序 (5) 掌握应付职工薪酬的审计目标和实质性程序 (6) 了解营业成本的实质性程序	4	2
第十二章 筹资与投资循环审计	(1) 了解筹资与投资循环的主要凭证、账户及主要业务活动 (2) 掌握筹资活动与投资活动的内部控制及控制测试 (3) 明确筹资相关项目的审计目标和实质性程序 (4) 理解投资相关项目的审计目标和实质性程序	4	2
第十三章 货币资金审计	(1) 了解货币资金与交易循环的关系及主要凭证和账户 (2) 掌握货币资金的内部控制和控制测试 (3) 掌握现金和银行存款的审计目标及实质性程序 (4) 了解其他货币资金的实质性程序	4	2
第十四章 终结审计与审计报告	(1) 掌握期初余额、期后事项、或有事项和持续经营等特殊项目的审计程序 (2) 了解管理层声明和律师声明书 (3) 理解评价审计结果和完成质量控制复核等的内容 (4) 掌握审计报告的类型和基本内容 (5) 明确出具各种非标准审计报告的情形	3	2
第十五章 内部审计职能与运行	(1) 了解内部审计的产生与发展过程 (2) 理解内部审计的定义与基本特征 (3) 掌握内部审计的职能和作用 (4) 熟悉内部审计业务流程	2	2
课时总计		48	32
适合对象		本科	硕士

说明: (1) 在课时安排上, 对于本科必修课可以是 48 个学时、硕士或选修课 32 个学时; 会计学、财务管理和审计学专业本科生是根据 48 个学时安排的, 其他财政学、公共管理、税收等本科专业和硕士研究生是按 32 个学时安排的。

(2) 讨论、案例分析等时间已经包括在前面各个章节的教学时间中。

前 言

教学建议

第一章 概论	1
学习目标	1
引言 李克强：审计工作者要当好公共资金“守护神”	1
第一节 审计的历史演进	2
第二节 审计的含义、特征与目标	5
第三节 审计的对象、职能和作用	10
第四节 审计监督体系	12
关键术语	18
思考题	18
练习题	18
第二章 审计法规与职业道德	21
学习目标	21
引例 大信：诚实做人诚信执业，铸就中国 CPA 民族品牌	21
第一节 审计法律规范	23
第二节 审计准则规范	33
第三节 审计职业道德	47
第四节 审计独立性	55
关键术语	76
思考题	77
练习题	77
第三章 国家审计特征与流程	80
学习目标	80

引言 刘家义：国家审计是国家治理的基石和重要监督保障	80
第一节 国家审计的产生与发展	81
第二节 国家审计的概念与特征	86
第三节 国家审计类型与比较	91
第四节 国家审计范围与流程	94
关键术语	98
思考题	98
练习题	98
第四章 审计目标与业务承接	101
学习目标	101
引例 英国审计假账第一案：“南海公司”破产事件	101
第一节 财务报表审计的目标	103
第二节 财务报表审计的责任划分	106
第三节 会计师事务所业务承接	108
第四节 审计过程与审计范围	115
关键术语	118
思考题	118
练习题	118
第五章 审计程序与审计计划	121
学习目标	121
引例 安然与安达信不诚信自毁前程	121
第一节 审计程序	122
第二节 审计准备活动	127
第三节 审计计划工作	128
第四节 审计重要性及其运用	131
第五节 审计风险及其构成	137
关键术语	139
思考题	139
练习题	139
第六章 审计证据和审计工作底稿	144
学习目标	144
引例 意大利帕玛拉特股份公司被其母公司掏空	144
第一节 审计证据的内涵	145
第二节 审计证据的取得与整理	151

第三节 审计工作底稿组成与复核审计档案	154
第四节 审计档案管理与查阅	159
关键术语	160
思考题	160
练习题	160
第七章 企业风险评估与审计风险防范	163
学习目标	163
引例 法国兴业银行内控失效导致 49 亿欧元巨额诈骗案	163
第一节 企业风险评估的要求与程序	164
第二节 了解被审计单位内部控制	166
第三节 重大错报风险评估	172
第四节 审计风险应对措施与程序	174
关键术语	178
思考题	178
练习题	178
第八章 审计方法与抽样技术	182
学习目标	182
引例 “万福生科”财务造假案	182
第一节 审计抽样概述	184
第二节 审计抽样的基本程序	186
第三节 控制测试中统计抽样技术的运用	191
第四节 细节测试中统计抽样技术的运用	194
关键术语	195
思考题	195
练习题	195
第九章 销售与收款循环审计	198
学习目标	198
引例 “琼民源”虚构大额销售收入被公开处罚	198
第一节 会计报表审计概述	200
第二节 销售与收款循环的特征	202
第三节 销售与收款循环业务的审计	204
第四节 营业收入审计	208
第五节 应收及预收款项审计	211
第六节 应交税金与销售费用等账户审计	218

关键术语	221
思考题	221
练习题	221
第十章 采购与付款循环审计	225
学习目标	225
引例 ST 达尔曼因造假而退市	225
第一节 采购与付款循环的特征	226
第二节 内部控制和控制测试	228
第三节 应付账款和应付票据审计	230
第四节 固定资产审计	232
第五节 预付款项与在建工程等账户审计	236
关键术语	243
思考题	243
练习题	243
第十一章 存货与仓储循环审计	246
学习目标	246
引例 德勤审计科龙电器的五大“硬伤”	246
第一节 存货与仓储循环概述	247
第二节 成本会计制度和工薪控制测试	249
第三节 存货审计	250
第四节 应付职工薪酬审计	257
第五节 营业成本审计	258
关键术语	260
思考题	260
练习题	260
第十二章 筹资与投资循环审计	264
学习目标	264
引例 中天勤欲盖弥彰 银广夏扰乱股市	264
第一节 筹资与投资循环的特征	266
第二节 筹资与投资循环的内部控制和控制测试	267
第三节 筹资交易的实质性程序	272
第四节 投资交易的实质性程序	275
关键术语	278
思考题	278

练习题	278
第十三章 货币资金审计	282
学习目标	282
引例 绿诺科技审计失败与中国概念股在美遭遇诚信危机	282
第一节 货币资金与交易循环	283
第二节 货币资金的内部控制和控制测试	285
第三节 库存现金审计	286
第四节 银行存款审计	287
第五节 其他货币资金审计	288
关键术语	289
思考题	289
练习题	289
第十四章 终结审计与审计报告	292
学习目标	292
引例 立信：民无信不立，所无信不强	292
第一节 完成审计工作	293
第二节 审计报告的作用、类型和基本内容	300
第三节 非标准审计报告	304
关键术语	309
思考题	309
练习题	309
第十五章 内部审计职能与运行	314
学习目标	314
引例 世通公司内部审计经理辛西娅——维护道义的中坚力量	314
第一节 内部审计的发展历程	315
第二节 内部审计的概念及特征	318
第三节 内部审计的职能和作用	322
第四节 内部审计的运行与职业	325
关键术语	334
思考题	334
练习题	334
参考文献	337

概 论

学 习 目 标

1. 了解审计历史发展的客观基础, 审计主体、目标、内容和方法等方面演进历程;
2. 理解审计的含义、特征与审计工作所应实现的总体目标和具体目标;
3. 认识我国审计工作的对象、理解审计工作的基本职能和对社会经济的重要作用;
4. 明确和掌握审计监督体系的构成情况。

引 言

李克强: 审计工作者要当好公共资金“守护神”

2014年12月25日, 中共中央政治局常委、国务院总理李克强在北京接见全国审计机关先进集体和先进工作者代表并作重要讲话。

李克强首先代表党中央、国务院向获得表彰的代表表示祝贺, 对全国审计工作者致以亲切问候和新年祝福。他说, 今年以来, 审计部门紧紧围绕党和国家中心工作, 依法履职, 积极推动审计监督全覆盖, 加强对公共资金、国有资产资源审计和权力运行监督, 既抓重大问题查处、堵塞漏洞, 又通过深化改革提高审计绩效, 在确保改革发展重大政策落实、维护财经秩序和推动廉政建设等方面发挥了重要作用, 经济社会发展所取得的成绩凝聚着大家的心血。

李克强说, 做好新形势下审计工作, 广大审计工作者身负重任、使命光荣。他向大家提出三点希望: 一要胸怀全局, 牢记责任, 适应经济发展新常态, 为保持经济运行在合理区间、实现持续健康发展, 当好重大政策落实的“督查员”, 加强重大工程、重大项目的跟踪审计, 完善关键环节的审计监督制度, 全力推动改革发展政策和重大项目落地, 为稳增长、调结构、惠民生发挥独特的促进作用。二要牢牢盯住公共资金使用, 当好人民利益的“守护神”。念好权力运行“紧箍咒”, 既不能让资金“趴在账上睡觉”, 更不允许资金跑冒滴漏和被挤占挪用。特别是各项民生资金, 都是事关群众饥寒冷暖的保命钱、救济款, 绝不能被“鲸吞蚕食”。要瞪大“火眼金睛”, 及时发现和揭露违法违纪问题和重大风险隐患, 切实起到审计反腐“尖兵”作用。三要打造一支素质高、业务精、作风优、能打硬仗的“审计铁

军”。正人先正己，要不为各种诱惑所迷，不为各种压力所屈，站得直、腰杆硬，秉公用权，依法审计、廉洁审计，做到监督不缺位、履职不越位、用权不错位，引入社会力量参与审计，增强审计的公信力。

李克强强调，面对新的任务和要求，审计系统要苦练内功，勇于创新，敢于突破不合时宜的条条框框，创新审计方式方法，注重运用信息化、大数据等现代科技手段提高审计效率。李克强说，审计工作很辛苦，对审计工作者尤其是基层审计人员要多关心帮助。希望审计系统广大干部职工再接再厉，以勇于担当的敬业精神和精湛过硬的专业素养，奋发有为，开拓进取，不断提高审计工作水平，当好经济社会发展的“重器”和反腐倡廉的“利剑”，更好地服务于党和国家事业大局。

资料来源：2014年12月26日07:28，中国新闻网。

审计是人类社会经济发展到一定阶段的必然产物，它既是一个社会范畴，同时也是一个经济范畴。审计和会计一样有着悠久的历史，自其产生之时起，经过不断的完善和演化，发展到今天已经逐渐形成了一套比较完备的科学体系，为促进社会与经济的稳定发展发挥着显著的作用。因此，现代审计在企业、政府和整个社会经济中占据相当重要的地位，正发挥着越来越深远而重要的影响。

第一节 审计的历史演进

一、审计产生的社会经济基础

审计是一种社会经济现象，是随着社会经济的发展，当财产所有者与经营管理者出现了分离，形成委托和受托经济责任关系之后，是基于经济监督客观需要的基础上而产生的。

受托经济责任关系的确立是审计产生的前提条件。所谓经济责任关系（Accountability Relationship）是指当财产管理制度的发展出现了财产所有权和管理权分离时，财产所有者将财产的经营管理权委托给财产管理者而形成的一种委托和受托关系。这种所有权与经营管理的分离便产生了委托与受托的关系，也即受托经济责任关系。在这种关系中，财产所有者为了保护其财产的安全、完整，就需要对受托管理者承担和履行管理财产收支和结果的经济责任实行监督。为了达到这一目的，财产所有者只有要求与责任双方不存在任何经济利益关系的独立的第三者对财产管理者的经济责任进行审查和评价，才能维护自己的正当权益和解除财产管理者的经济责任，于是便产生了审计。这是因为如果彼此之间存在着直接的经济利益关系，财产所有者自身对财产管理者的监督、检查便带有一定的主观性和片面性。因此，对财产管理者的监督检查，客观上要求与财产所有者和财产管理者都无利害关系的第三者来进行，这便是审计工作产生的前提条件。这也是审计产生与发展的客观基础。

二、审计的历史发展轨迹

出于满足社会经济监督的需要，审计以维系受托经济责任为基础，以加强经济管理和控制为动力，以提高受托单位经济效益和效果为目的，在现代自然科学和社会科学飞速发展的背景下，遵循着自身的运行规律，在丰富的社会经济实践中得以逐渐成熟与不断向前发展。

(一) 审计主体的历史发展

在西方国家,随着生产力的发展和受托经济责任关系的出现,早期的政府审计也应运而生。据考证,早在奴隶制度下的古罗马、古埃及和古希腊时代,就已建立了官厅审计机构——审计局,设有监督官一职。法国在中产阶级大革命前就设立了审计厅。英国1314年任命了第一任国库审计长。美国则于1921年就公布了《预算及会计条例》,并设立了美国审计总署(General Accounting Office, GAO)。而在我国西周设有“宰夫”,秦汉设有“御史大夫”,隋唐设“比部”,宋代设审计司(院)并最早提出“审计”一词,元、明、清的封建政权中同样也设有兼管审计的部门,民国时期则先后设有审计处、审计院、审计部等政府审计部门,目前我国设有国家审计署。

随着官厅审计的发展,西方国家的寺院审计、行会审计、庄园审计也得以不断发展,随着欧美等国跨国公司、连锁商店及大型和特大型铁路、电报、电话公司的产生与发展,公司内部审计也得以进行与发展。而我国于1984年在部门、单位内部成立了审计机构,开始实行内部审计监督,并在1985年12月发布了《审计署关于内部审计工作的若干规定》,在各级政府审计机关、各级主管部门的经济推动下,我国内部审计得到了蓬勃的发展。

注册会计师审计最早产生于英国。在英国工业革命时期,世界审计处在一个痛苦且充满革新活力的转折过程中。新旧经济观念的冲突和混合,导致以所有权和管理权分离为重要特征的股份公司的发展蔚为热潮。这不仅意味着旧的经济范式陷入危机,崭新的资本主义商品经济秩序的形成,也标志着股东和债权人与企业管理当局之间新型的经济责任关系的最终确立,这种责任关系正是英国注册会计师审计产生和演化的最深层的内驱力。^①1720年英国“南海公司事件”发生,当时“南海公司”以虚假的会计信息诱骗众多投资者上当,令其股票一度暴涨后又暴跌,最终破产倒闭,给投资者造成了巨大的损失。英国议会聘请职业会计师查尔斯·斯耐尔对“南海公司”进行审计。1721年,斯耐尔以“会计师”的名义提出了“查账报告书”,从而宣告了注册会计师审计的诞生。英国“南海公司”事件充分说明了所有权和经营权分离后,注册会计师审计产生的必要性,而且注册会计师审计的产生就是维护所有者的利益,通过提供可靠的会计信息,帮助投资者作出正确的决策。如果缺少注册会计师审计,经营者就会为所欲为,严重损害所有者的利益,从而破坏整个社会的稳定性。

美国的注册会计师审计开始于1883年,由英国会计师传入。1886年美国公共会计师协会成立,1916年该会改组为美国会计师协会,到1957年发展为美国注册会计师协会(American Institute of Certified Public Accountants, AICPA),成为世界上最大的注册会计师审计职业团体。

在我国,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”也获批准成立。之后上海、天津、广州等地也相继成立了许多会计师事务所。1925年在上海成立了“全国会计师公会”。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。但后来由于推行苏联高度集中的计划经济模式,中国的注册会计师审计便悄然退出了经济舞台。直到1978年后我国实行“对外开放、对内搞活”的方针,党和政府的工作重点转移到经济建设上来,为注册会计师制度的恢复重建创造了客观条件。1980年12月,财政部发布了《关于成立会计顾问处的暂行规定》,标志着我国注册会计师行业开始复苏。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。1986年7

① 文硕.世界审计史[M].北京:中国审计出版社,1990.