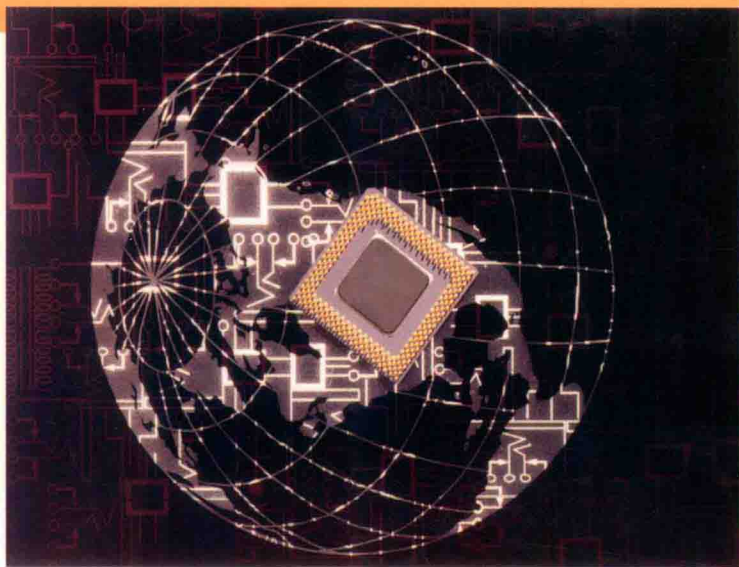


应用型高等教育审计学专业“十三五”规划教材

审计学基础

刘世林 主编

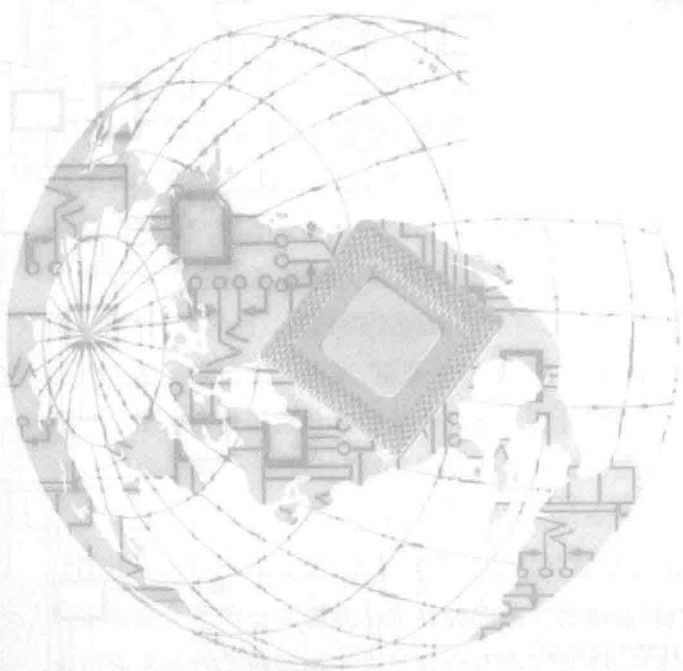


南京大学出版社

◇ 应用型高等教育审计学专业“十三五”规划教材 ◇

审计学基础

主 编 刘世林
副主编 王丽艳
李文勤
顾雪玲



南京大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

审计学基础 / 刘世林主编. — 南京: 南京大学出版社, 2018. 1

应用型高等教育审计学专业“十三五”规划教材

ISBN 978-7-305-19290-6

I. ①审… II. ①刘… 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(2017)第 224619 号

**免
费**

为选用教材提供:

教学精解 PPT

结课测试设计方案

详情请联系:



025-83594087



highwing@yeah.net

出版发行 南京大学出版社

社 址 南京市汉口路 22 号 邮 编 210093

出 版 人 金鑫荣

丛 书 名 应用型高等教育审计学专业“十三五”规划教材

书 名 审计学基础

主 编 刘世林

责任编辑 唐甜甜 编辑热线 025-83594087

照 排 南京南琳图文制作有限公司

印 刷 南京鸿图印务有限公司

开 本 787×1092 1/16 印张 24 字数 599 千

版 次 2018 年 1 月第 1 版 2018 年 1 月第 1 次印刷

ISBN 978-7-305-19290-6

定 价 59.80 元

网址: <http://www.njupco.com>

官方微博: <http://weibo.com/njupco>

微信服务号: njyuexue

销售咨询热线: (025) 83594756

* 版权所有,侵权必究

* 凡购买南大版图书,如有印装质量问题,请与所购图书销售部门联系调换

前 言

党的“十八大”以来,先后提出了“全面建成小康社会”“全面深化改革”“全面依法治国”“全面从严治党”的“四个全面”战略。这是一个伟大战略布局,蕴含了深刻的战略思想:将全面建成小康社会定位为“实现中华民族伟大复兴中国梦的关键一步”;将全面深化改革的总目标确定为“完善和发展中国特色社会主义制度、推进国家治理体系和治理能力现代化”;将全面依法治国论述为全面深化改革的抓手、定海神针和助推器;第一次为全面从严治党标定路径,要求“增强从严治党的系统性、预见性、创造性、实效性”。

审计作为我国国家治理的重要基石,在全面深化改革、全面依法治国、全面从严治党方面具有直接的推动作用,在全面建成小康社会方面,也起着十分重要的保障作用。“四个全面”的伟大战略目标的践行和实现,离不开审计的推动和保障,同时,也对审计提出了更高的要求。首先要求在审计理念上要不断创新。例如,审计的“全覆盖”理念,即对公共资金、国有资源、国有资产配置使用单位的审计全覆盖;审计全覆盖,不仅仅是对被审计单位的全覆盖,还包括对被审计单位受托经济责任范围和内容的全覆盖,对审计目标的全覆盖等。再如,绩效审计理念,即任何审计项目都必须围绕绩效评价这个中心,并以真实性、合法性审计为基础向绩效审计推进的思维模式。再如,领导干部经济责任审计和领导干部自然资源资产离任审计的理念,领导干部经济责任审计和领导干部自然资源资产离任审计,其实是同一类型的审计项目,都是针对领导干部“个人责任”履行情况进行的审计。

审计的新理念体现了新时期国家治理对审计的新要求。审计业务范围的不断扩大和对审计质量要求的不断提高,也是这种新要求的重要组成部分。审计工作要实现理念的创新,使审计更加适合我国全面建成小康社会的伟大战略目标要求,培养人才至关重要。在当前情况下,迫切要求培养和造就出一大批适合社会需要的、具有审计专业技能的合格高等技术应用型人才,以满足市场经济对审计人才的需求。为了适应这一要求,我们编写了《审计学基础》一书。

本书是在我国进入“新常态”以后,践行“四个全面”战略过程中,为满足我国社会经济发展对审计工作的需要,针对应用型高等院校财经类专业本科生编写的教材。全书突破了以往审计教材重理论轻技能的传统格局,将内容安排为审计基本理论、审计基本方法、审计基本业务操作三大部分,使得教材内容、结构更加适应应用型高等教育重点培养学生实际业务能力的需要。书中对审计基本理论的阐述既吸收了以前审计理论方面的成熟观点,又根据市场经济发展的要求推出和介绍了一些新的观点;对审计基本方法的阐述按照科学审计方法体系的要求,

不仅重点介绍了审计的一般程序,而且也介绍了确定审计取证对象的方法和审计取证的方法、审计工作底稿和审计报告的编制方法,以及内部控制系统的评价方法;对审计实务操作内容的阐述依据现代会计和管理的要求,将审计的内容划分为内部控制和风险管理审计、经济业务信息资料真实可靠性审计、财政财务及经济管理活动合规合法性审计、经济活动合理有效性审计、经济责任审计、电子计算机审计等内容;在审计实务操作内容、结构的安排上,既突出了管理舞弊审计的方法,也明确了效益(绩效)审计的技术。本教材既可作为高等财经类专业“审计学”教材,也可作为审计学专业主干课程教材。

在对审计实务的审计操作程序和方法的设计上,本书依据应用型高等院校财经类专业本科生注重培养学生动手能力的特点,将注册会计师事务所审计的真实性、公允性审计程序,政府审计机关的合规性、合法性审计程序,企业内部审计机构的合理性、有效性审计程序,进行了科学的整合和有机的衔接。尤其是对审计理论、方法以及事务操作等内容的阐述,简洁系统,深入浅出,通俗易懂,既适宜初学者学习,也适宜有一定理论基础和实践经验的人员自学。

本书的结构框架、编写提纲均由南京审计大学刘世林教授设计,刘世林教授任主编,具体编写分工为:第一、三、四、六、七、九、十章由刘世林执笔;第二章由顾雪玲执笔;第五章由李文勤执笔;第八、十一章由王丽艳执笔;刘世林对本书修改定稿。本书编写过程中受到了南京理工大学泰州科技学院商学院院长王玉春教授大力帮助,得到了南京大学出版社的大力支持,在此表示谢忱。

由于本书的编写是针对应用型高等院校学生,书中有一些应用性、探讨性的内容,加之作者水平有限,不妥之处,恳请专家学者和广大师生批评指正。

刘世林

2017年10月

目 录

第一章 绪 论 ◇ 1

第一节 审计的产生和发展	1
一、审计产生的客观基础	1
二、审计关系的生成依据	2
三、审计发展的历史动力	4
四、审计发展的历史进程	5
第二节 审计的基本概念	6
一、审计的本质属性	7
二、审计的基本特征	12
三、审计目标体系	15
四、审计的基本职能	17
五、审计的基本概念	18
第三节 审计的对象	19
一、审计对象的历史变迁	19
二、审计的组织对象	21
三、审计的实施对象	22
第四节 审计的分类、形式和项目	26
一、审计分类	26
二、审计形式	28
三、审计项目	29

第二章 审计组织和规范 ◇ 31

第一节 审计组织	31
一、审计主体	31
二、审计组织体系	31
三、审计组织层次	34

第二节 审计法规	36
一、我国审计法的变迁	36
二、国家审计法规	38
三、社会审计法规	40
四、内部审计法规	40
第三节 审计准则	41
一、审计准则的涵义	41
二、政府审计准则	41
三、注册会计师审计准则	42
四、内部审计准则	44
第四节 审计依据和标准	45
一、审计假设	45
二、审计依据	47
二、审计标准	48
第三章 审计模式和审计程序 ◆◆ 50	
第一节 审计的基本模式	50
一、账表基础审计模式	51
二、制度基础审计模式	52
三、风险基础审计模式	54
四、绩效基础审计模式	56
第二节 审计的基本程序	59
一、政府审计机关审计程序	59
二、内部审计机构审计程序	62
三、注册会计师事务所审计程序	66
第三节 审计计划和方案	73
一、审计计划和方案概述	73
二、审计基本计划	76
三、审计实施方案	79
第四章 审计方法和审计技术 ◆◆ 84	
第一节 审计计划方法和技术	84
一、审计基本计划的编制方法和技术	85
二、审计实施计划的编制方法和技术	85

三、审计作业计划的编制方法和技术	87
第二节 审计抽样方法和技术	88
一、判断抽样方法和技术	88
二、属性抽样方法和技术	89
三、变量抽样方法和技术	93
第三节 审计查证方法和技术	98
一、检查财产实物安全性、完整性的方法	98
二、检查书面资料真实性、正确性的方法	100
三、检查经济行为合法性、有效性的方法	103
第四节 审计评价方法和技术	104
一、审计评价指标体系构建	104
二、审计评价标准体系构建	105
三、审计的三级评价方法	107
第五章 审计证据和审计报告	110
第一节 审计证据	110
一、审计证据的概念和作用	110
二、审计证据的种类	111
三、审计证据的特征	113
四、获取审计证据时对成本的考虑	114
五、审计证据的收集、整理与分析	114
第二节 审计工作底稿	116
一、审计工作底稿的概念和作用	116
二、审计工作底稿的存在形式和内容	116
三、审计工作底稿的格式、内容和范围	117
四、审计工作底稿的复核	119
五、审计工作底稿的归档	120
第三节 审计报告	122
一、审计报告概述	122
二、简式审计报告	123
三、详式审计报告	138
第六章 内部控制和风险管理审计	143
第一节 内部控制和风险管理	143

一、内部控制的概念	143
二、内部控制要素	146
三、风险管理与内部控制融合	149
第二节 现代内部控制审计	153
一、内部控制审计的发展	153
二、内部控制审计方式的变迁	156
三、内部控制设计	159
第三节 内部控制整合审计	163
一、内部控制整合审计概述	163
二、内部控制整合审计程序	165
三、内部控制整合审计要点	168
第四节 内部控制全面审计	172
一、内部控制全面审计概述	172
二、内部控制审计方法	174
三、内部控制要素评价	178
四、内部控制设计和运行评价	181
第七章 原始信息可靠性的审计 ◆	188
第一节 原始信息可靠性审计概述	188
一、审计信息的内涵	188
二、审计信息的可靠性	193
三、原始信息可靠性审计	196
第二节 货币价值性信息验证确认	200
一、原始单据可靠性验证确认	201
二、货币价值性信息验证确认	203
第三节 实物数量性信息验证确认	207
一、实物存量信息验证确认	208
二、实物价值信息验证确认	209
第四节 行为影响性信息验证确认	212
一、行为影响性信息及其特征	212
二、行为影响性信息采集	215
三、行为影响性信息验证确认	218

第八章 财政财务活动合法性审计 222

第一节 财政财务合法性审计概述	222
一、财政财务合法性审计的涵义	222
二、财政财务合法性审计的依据	223
三、财政财务合法性审计的范围	224
第二节 流动资产变动审计	224
一、产品成本审计	224
二、产品销售与应收账款审计	227
三、货币资金与有价证券审计	231
第三节 固定资产变动审计	235
一、固定资产投资项目预算执行审计	235
二、固定资产投资项目竣工决算审计	237
三、固定资产招标与购置审计	240
四、固定资产折旧与修理审计	241
五、固定资产清理审计	242
第四节 负债和无形资产审计	242
一、流动负债审计	242
二、长期负债审计	244
三、知识产权审计	245
四、土地使用权审计	246
第五节 利润形成和分配审计	247
一、营业利润审计	247
二、利润总额审计	254
三、所得税费用审计	255
四、利润分配审计	255
第六节 对外投资审计	256
一、企业重组审计	256
二、企业改制审计	258
三、购买股票审计	260

第九章 经济活动有效性审计 263

第一节 经济活动有效性审计概述	263
-----------------	-----

一、经济活动有效性概念	263
二、经济活动有效性审计内涵	267
三、绩效审计的特征	268
第二节 绩效审计评价体系	271
一、绩效审计评价指标	271
二、绩效审计评价标准	276
三、绩效审计评价模式	282
第三节 企业效益审计	284
一、企业效益审计概述	284
二、企业经营审计	286
三、企业管理审计	291
第四节 政府绩效审计	297
一、政府绩效审计概述	297
二、业务资源配置绩效审计	301
三、行政资源配置使用绩效审计	304
四、决策及政策执行绩效审计	309
第十章 经济责任审计 ◇◇ 313	
第一节 经济责任审计的历史发展	313
一、厂长(经理)离任审计	314
二、承包经营责任审计	315
三、任期经济责任审计	317
第二节 经济责任审计的概念	318
一、经济责任审计的内涵	318
二、经济责任审计的目标	320
三、经济责任审计的特征	323
四、经济责任审计的对象	325
第三节 经济责任审计评价体系	331
一、经济责任审计评价指标体系	331
二、经济责任审计评价标准体系	333
三、经济责任审计绩效评价	335
第四节 领导干部个人责任界定	340
一、领导干部个人责任的分布	340

二、领导干部个人责任界定模式	343
三、领导干部个人责任界定标准	344

第十一章 计算机审计 347

第一节 计算机审计概述	347
一、计算机审计的含义	347
二、计算机审计的特点	348
三、计算机审计的目标	349
四、计算机审计的主要内容	350
第二节 计算机审计的方法和技术	351
一、计算机审计的步骤	351
二、计算机审计的基本方法	353
三、计算机辅助审计技术	357
第三节 计算机审计的具体实施	361
一、审计计划	361
二、评估控制风险	363
三、典型电算化系统的特征以及控制	364
第四节 计算机舞弊及防范	368
一、计算机舞弊的定义	368
二、计算机舞弊的主要手段	369
三、计算机舞弊的防范措施	369

第一章

绪论

课前导读

某审计政府机关根据审计年度计划要求,派出审计小组到一家国有企业开展财务审计,审计小组进驻被审计单位以后要求被审计单位提供相关审计资料。于是,被审计单位向审计组提交了审计期间该企业的全部会计报表、会计账簿和会计凭证。审计小组收到被审计单位提供的审计资料后,认为被审计单位提供的资料不充分,要求补充提供诸如财务预算、财务计划、材料物资采购、产品生产、商品销售等管理和经营等方面的资料。被审计单位拒绝提供其他补充资料,其理由是:审计就是“查账”,就是检查会计资料的真实性、公允性。我们提交了审计期间全部会计报表、会计账簿和会计凭证,提交的资料非常充分。

被审计单位对审计的认识正确吗?拒绝提供补充资料的理由充分合理吗?通过本章的学习,重点掌握审计的产生和发展、审计的概念、审计目标、审计主体、审计对象等内容,才能正确回答上述问题。

第一节 审计的产生和发展

审计是国家政治、经济制度中的重要组成部分,它是在一定的社会生产力水平上,为适应某种生产关系的需要而建立的一种社会约束机制。审计的产生和发展历程,揭示了审计的一般规律和本质特征。审计概念是对审计发展规律和本质特征的总结和概括,研究审计概念应从审计发展的一般规律和本质特征开始。

一、审计产生的客观基础

根据有关资料记载,审计产生于中国西周时期。纵观审计产生和发展 3 000 年的历史,人们不难发现,审计的产生和发展与社会生产力发展和生产关系的变更有着直接联系,并受社会经济体制状况的制约。

在漫长的原始社会,人类的祖先在长期与自然界的斗争中,还逐步意识到人与人分工协作

对于人类社会发展的价值。随着劳动分工的出现,在客观上建立起了人与人之间的责任关系。然而,随着农业和手工业,农业和商业社会分工的出现,人们之间的责任关系则更多地表现为经济责任关系。在此之前,尽管社会生产力有了一定发展,但生产力水平仍十分低下,人与人之间责任的有效履行,不仅为自身生存所必需,也为他人生存所必需。正确及时履行各项责任,则成为每个社会成员的共同愿望和一致行动。

随着生产力的发展和生产关系的变化,原始社会逐渐解体,私有财产出现,使社会成员的经济责任关系发生了变化。社会成员间分工协作关系则被财产所有者、财产生产者与财产管理者之间的剥削关系所取代;经济责任的履行由每个社会成员的主动行为变成了被动行为。财产生产者、财产管理者不愿按照财产所有者的意志履行责任,与奴隶主要求其忠诚履行责任的矛盾随着阶级矛盾的尖锐而越来越突出。剥削阶级为了维护本阶级的利益,保证财产生产者、管理者履行经济责任,必然寻找其代理人,对大范围的生产管理活动进行监督。

人类社会进入现代社会以后,生产力水平大大提高,生产规模逐步扩大,“小生产”管理模式也逐步被社会化“大生产”管理模式所取代。个体化的生产经营组织形式逐渐被“集约化”的生产经营组织形式所淹没,大量的资产所有者渐渐淡出资产的经营管理活动。资产的所有者以投资人的身份将资产的经营权委托具有资产经营管理能力的专业组织(企业)和专门管理人才(企业高管)经营管理。这种财产的所有权与经营权的分离,简称“两权”分离。财产所有权与经营权“两权”分离条件下,资产经营者代理所有者行使资产经营管理权,相应的经营者应承担资产保值、增值的职责和义务。这种职责和义务,通常称为受托经济责任或经济责任。可见,生产力水平的逐步提高,私有财产创造管理中“经济责任”关系的出现,是审计产生的客观基础。

在我国奴隶制社会后期——西周时期,以督促周王朝财产管理人忠诚履行财产管理责任为目的的审计制度萌生了。根据史料记载,当时,在周王之下设天、地、春、夏、秋、冬六官,其中天官居六官之首,总揽财政大权。在天官之下设有“司会”“小宰”“宰夫”等官职,负责政府岁入、岁了的汇总和监察。在“周礼”中就有“以参互考日成,以月要考月成,以岁会考岁成”的记载。这些工作的出现,是我国乃至世界审计的萌芽。

二、审计关系的生成依据

审计关系是指审计组织接受审计授权后生成的审计组织、审计授权者和被审计经济组织三者之间的责任关系,也称审计责任关系。审计责任关系的产生基于两个前提:一是财产所有者与经营者之间的“两权”分离,受托经济责任的产生;二是“两权”分离条件下资产经营者与所有者之间受托责任履行情况的信息“不对称”。“两权”分离后,财产所有者脱离了资产的经营管理,经营者受托经济责任履行情况,直接影响着投资人的经济利益。经营者受托经济责任履行情况是投资人关注的“焦点”,信息“不对称”诱发了投资人授权专业性的审计组织对经营者受托经济责任履行情况进行检查、评价,并如实报告经济责任履行情况信息的动机。通过审计授权,进而产生了审计组织与审计授权者和被审计经济组织三者之间的责任关系,审计组织获得了审计权力。审计授权是审计关系成立的基本依据。

就国家审计权力而言,它由全体国民和全体投资者授予或由完全代表全体国民和全体投资人(财产所有者)意志的代理机构授予,称为审计的“一般授权”,由审计一般授权而形成的审

计责任关系称为“一般”审计责任关系。这种审计责任关系是一种抽象的、纯洁的审计责任关系。因为,在这种审计责任关系中,审计授权者不夹杂任何的私人动机或其他不良动机,完全以全体国民或全体投资人的意志和信息需求,授予审计检查、评价权,使审计完全站在全体国民或全体投资人的立场上,按照为财产所有者服务的目标履行审计责任。

但是在我国实际工作中,由于财产所有者将自己的资产授权经营管理者进行经营,形成了所有者与经营者之间的“初次”代理关系;在经营者之间又必须实行分权制衡,由经营者内部分权形成了“二次”代理关系;经营管理者多层次的上下级分权,形成了经营管理层内部的“N次”代理关系。在这种纷纭复杂的代理关系中,上级权力代理者与下级权力代理者之间同样存在着信息“不对称”问题,上级权力代理者同样存在着对下级权力代理者的受托经济责任履行情况的信息需求。当所有权力代理者都作为审计授权主体,授予审计组织检查、评价下级权力代理者受托经济责任履行情况的需求时,审计授权主体不仅仅是财产所有者,也包括各级权力代理者,这就形成了审计授权主体的多元化的格局。

审计授权主体多元化来自于经营权力的分权机制。当财产所有者将资产的管理经营权授予经营者实施管理和经营以后,财产管理经营者往往以经济组织的形式,履行财产经营管理责任,如政府及其部门,企业事业单位等。在这种情况下,经营管理者的权力的范围和内容虽然仍然属于经济管理权的性质,但是从一个经济组织来考察,这种经济权力迅速向政治行政领域扩展。在上级权力代理者向下级权力代理者授权过程中,资产管理权演变为社会经济资源的配置权和业务职能的履行权,政府的职能不仅是推动管辖区域内经济发展,更主要的是维护国家政权稳定和社会文明进步,二者相辅相成,不可分割。企业事业单位的职能一个是保证投资者的资本增值,一个是保证职能任务的完成,与此同时企业事业单位应承担更多的社会责任,而相互间也是不可分割的。政府和企业事业单位作为一个经济组织,在内部的层层分权过程中,不仅上级对下级管理者授权的范围远远超出了“财产”管理的范围,在内容性质上也由单纯的资产管理权,向包括诸多政治权和行政权的混合权利演变。同时,在上级权力代理者向下级权力代理者授权中,由于上级权力授予者往往是某个权力范围内集团或组织利益的代表者,组织整体利益(如国家、地方利益)与部分利益、组织利益与领导者个人利益的矛盾与冲突,各级上级授权者都可能存在着以牺牲组织整体利益为代价,换取局部或管理者个人最大利益的冲动。基于上述原因,在这种复杂的授权关系中,一方面上级授权者对下级经营管理权的授予,与财产所有者对经营者权力授予存在较大差异;另一方面各级权力授予者,出于局部利益或个人利益的考虑,或个人的关注,在审计授权方面往往会导致对审计需求的变异,进而导致审计目标的变异。正是由于这种变异,在实际工作中出现的多种审计种类,如财务审计、工程审计、审计专项调查等,不能覆盖全部受托经济责任范围,在多种审计种类中,以“合法合规性”取代或冲淡绩效审计目标的现象在所难免。

审计授权主体的多元化导致审计授权机制的变化。在审计授权机制上,其变化主要表现为审计授权的市场化和行政化。审计授权的市场化,是指通过审计授权主体与承担审计责任的社会审计组织双方鉴定审计授权协议的方式建立审计责任关系的授权形式。这种授权方式表现出两种市场化特征:一是承担审计责任的审计组织的选择方式,审计授权主体在选择审计组织时,通过合同协议的形式确定合同双方权利和义务,这种选择方式,是一种市场行为。二是承担审计责任的审计组织的性质,审计授权主体所选择的审计组织,主要是具有法人地位的社会审计中介组织——注册会计师事务所。具有法人地位的注册会计师事务所,也是一种市

场主体。审计授权的市场化,是国际上流行的审计授权形式,随着我国政治经济体制改革的深入进行,资源配置的市场化程度越来越高,这种审计授权形式也将成为一种主流授权形式。在这种审计授权形式下,审计授权人不仅可以是投资人,也可以是投资人的代理人 and 受托经济责任的承担者。会计师事务所根据审计授权人的不同要求,可以开展会计报表、内部控制的鉴证业务,也可以开展管理咨询业务。注册会计师业务多元化的审计委托主体,导致了多元化的业务范围和内容。多元化的审计委托主体,不同的审计委托主体其审计委托目的和动机不同,是推动注册会计师业务繁荣的动力,同时也是目前我国注册会计师市场乱象的主要根源之一,好在我们已经建立起了规范注册会计师市场的法规制度体系,会计师事务所也建立起了有一套行之有效的审计风险防范机制。

审计授权的行政化,是指通过审计授权主体运用行政权力授予承担审计责任的国家或政府审计机关、企业事业单位内部审计机构审计权力,建立审计责任关系的授权形式。这种授权方式也表现出两种行政化特征:一是承担审计责任的审计组织的选择方式,审计授权主体在选择审计组织时,通过行政命令的(或审计立法)的形式确定授权双方权利和义务,这种选择方式,是一种行政行为。二是承担审计责任的审计组织的性质,审计授权主体所选择的审计组织,主要是经济组织所专门建立的审计机构,包括国家或政府审计机关和企业事业单位内部审计机构。在我国,政府审计机关是国家的行政机关之一,内部审计机构是企业事业单位内部行政机构之一,也是一种行政主体。审计授权的行政化,是我国主要的审计授权形式。由于我国行政领导体制中形成了多层分权机制,也形成了多元化的审计授权机制,中央政府授予国家审计署的审计权力,各级地方政府授予各级地方审计机关的审计权力。由于我国企业事业单位审计行政领导体制比较复杂,内部审计也呈现出多元化的机制,如企业董事会授予审计机构审查包括总经理在内的行政管理层的审计权力,总经理授予审计机构审查下属各管理部门的权力等。在这种审计授权形式下,审计授权人所处的地位不同,其对被审计组织的受托责任的关注点也不同。政府审计和内部审计多元化的审计委托主体,导致了多元化的业务范围、内容和目标。多元化的审计委托主体,给我国政府审计、内部审计的范围和内容,以及审计目标带来诸多的不确定性。

三、审计发展的历史动力

审计发展,受生产力发展水平的影响,也受生产关系的影响。随着生产力和生产关系的不断发展,我国社会经历了原始社会、奴隶社会、封建社会和社会主义社会,由低级到高级的缓慢发展过程,这种发展也推动了审计的缓慢发展。其原因如下。

社会生产力发展和生产关系的变化,促使经济责任关系由物质财富创造领域向物质财富分配领域扩展,进而促使审计缓慢发展。在私有制社会里,大量的社会财富被非直接创造者占有,一旦社会性财富非直接创造者占有量超过了直接创造者的承受能力,社会财富创造者的积极性会受到极大挫伤,出现在生产过程中消极怠工,在分配中侵蚀社会财富非直接创造者“合法”利益的现象,促使作为财产所有者的审计授权者更加关注受托经济责任承担者的责任履行情况。为了保证其合法利益不被侵犯,审计授权者委派“亲信”监视经营者的生产管理和物质财富分配过程,并及时向其提供受托经营者的责任履行信息。审计单纯监视生产者物质财富创造责任逐步向物质财富分配领域扩展,定期向审计受托者报告受托经营者责任履行信息,这

是早期审计发展的一大特征。

从西周时期开始,周王朝除在天官下设“司会”一职负责会计核算和管理以外,还下设“小宰”掌管政令,其所属“宰夫”一职,则负有考其出入,而定刑赏的职权。这时,我国审计进入萌芽时期。到了秦汉时期,中央专门设置“御使大夫”一职,掌管全国的民政、财政以及财物的主管监察工作。各郡县的财政收支要呈报御使大夫审查,在全国范围内形成了较为完善的审计体系和“上计制度”,秦汉时期的上计制度,是审计向其授权者报告受托经营者责任履行信息的主要形式,为我国审计萌芽和产生的重要标志之一。

生产力水平的提高和生产关系的变化,是促进审计发展的动力。生产力大幅度提高和生产关系剧烈变化,使物质财富创造和分配活动更加复杂,从而也推动了审计进一步发展。生产规模迅速扩大,生产管理日趋复杂;劳动生产率提高,使物质财富创造量大幅度增加,也使得物质财富分配关系更加复杂。在这种情况下,审计不得不通过完善其工作体系和制度,充实其新的内容,以适应生产规模不断扩大的需要,这是近代审计发展的一大特征。

四、审计发展的历史进程

(一) 我国审计发展历史的进程

我国审计从西周时代进入萌芽时期;到了秦汉时期,中央专门设置“御使大夫”一职,不仅对中央财政以及财物的实施监察审计,也对地方各郡县财政以及财物的实施监察审计的管理工作,在全国范围内形成了较为完善的审计体系。西周及秦汉时期的重要审计制度——“上计制度”,为我国审计的进一步发展奠定了基础。

隋、唐、宋时期,审计同会计进一步分离,审计职权范围也逐渐扩大,隋中央设有尚书省,下设比部曹,掌管皇帝诏书,律令和稽核工作;唐朝沿隋制,尚书省改为刑部,在刑部之下设比部,专司勾覆审计之事。宋朝专设“审计院”,专门负责审查有关案牍,稽检出纳。这一时期的审计出现了与财政分离状况,同时也出现了我国历史上第一个以“审计”命名的政府机构。

元明清时期,中国封建社会生产关系逐渐由先进转向没落,审计得不到应有的重视,这时的审计也逐渐失去了其独立行使职权的地位,审计发展受到严重挫折。

进入民国以后,我国审计进入了一个新时期,民国政府于民国1年(1912年)颁布了《审计处暂行章程》,成立了审计处,直属国务院总理领导,后又将“审计处”改为“审计院”,还公布了《审计法》,这是我国第一部审计法。审计院的主要职责是依法审定国家财政收支的总决算和各机关的收支决算,并编制审计报告,这一时期,我国民间审计也有了较大发展,并且在我国审计中具有十分重要的地位。

党的十一届三中全会后,确定了以经济建设为中心指导思想,1982年12月4日全国五届人大五次会议通过的《中华人民共和国宪法》规定“国务院设立审计机关,对国务院各部门和地方各级政府的财政收支,对国家的财政金融机构和企事业单位的财务收支,进行审计监督。”1983年,国家审计署正式成立,随后各企事业单位也逐步建立了内部审计机构。随着《审计法》的颁布,我国审计工作逐步走上了法制化、制度化、规范化发展的道路,30多年来,审计在建立市场经济体制,完善各项政治制度,促进社会文明建设和生态文明建设方面起到了十分重大的作用。社会主义时期,我国审计进入了新的发展阶段。