

普通高等教育会计学专业规划教材

# 审计学

第2版

李瑛 主编

*Auditing*



机械工业出版社  
CHINA MACHINE PRESS

普通高等教育会计学专业规划教材

# 审 计 学

第 2 版

主 编 李 瑛

副主编 彭彦敏

参 编 段 云 丁 琦

李文华 李秀华

（经教育部备案）



机械工业出版社

本书按照我国最新审计准则的要求编写,内容丰富,包括基本审计理论、审计规范理论和审计实务。审计实务以社会审计即注册会计师审计业务为主,同时对特殊审计项目、政府绩效审计和财政收支审计也均有涉及,较全面地反映了当前审计理论与审计实务的各个领域及发展趋势。

本书详细讲述了审计学的基本理论以及审计的发展历程、审计的基本要素、主要审计技术与方法(抽样审计、内部控制的调查与评价)、审计证据与审计风险、审计工作底稿与审计报告;业务循环审计部分介绍了对企业年报审计中主要业务循环审计,包括销货循环、购货循环、生产循环、理财循环、货币资金循环审计以及特殊项目审计;审计专题部分介绍了验资审计、预测性财务信息的审核、与治理层沟通、财政收支与专项审计、绩效审计等内容。

本书既可作为高等院校会计专业的教材,同时也可作为会计、审计实务工作者的参考书。

## 图书在版编目(CIP)数据

审计学/李瑛主编.—2版.—北京:机械工业出版社,2008.1  
普通高等教育会计学专业规划教材  
ISBN 978-7-111-13884-6

I. 审… II. 李… III. 审计学—高等学校—教材 IV. F239.0

中国版本图书馆CIP数据核字(2007)第168432号

机械工业出版社(北京市百万庄大街22号 邮政编码100037)  
策划编辑:曹俊玲 责任编辑:张敬柱 版式设计:霍永明  
责任校对:郑继成 封面设计:张静 责任印制:李妍  
北京鑫海金澳胶印有限公司印刷  
2008年1月第2版第1次印刷  
169mm×239mm·10.125印张·393千字  
标准书号:ISBN 978-7-111-13884-6  
定价:29.00元

凡购本书,如有缺页、倒页、脱页,由本社发行部调换  
销售服务热线电话:(010)68326294  
购书热线电话:(010)88379639 88379641 88379643  
编辑热线电话:(010)88379539  
封面无防伪标均为盗版

## 编者的话

会计学科是工商管理一级学科之下的二级学科。就目前国内会计学科发展来看,分为财经院校和理工科院校两大阵营。会计学专业博士点和教育部确定的会计学重点学科主要分布在厦门大学、上海财经大学、东北财经大学、中国人民大学等财经类院校或综合性大学。理工科院校和一些综合性大学创办会计学专业是在1985年以后,这些院校绝大部分是国内名牌大学,有明显的优势,诸如踏实严谨的校风和学风,雄厚的理工科基础,所在学校的名牌效应,其他学科的配套支持,频繁的国际学术交流与合作,吸引和培养人才的便利条件,以及高起点、高标准和国际化的学科发展思路等。事实上,理工科院校的会计学科近几年的确有了长足的发展,即使是国内一流财经院校的会计学科也已经感觉到来自理工科阵营的强有力的竞争压力。哈尔滨工业大学是在理工科院校中最早建立会计学专业的院校之一,目前是中国会计学会的会员单位,中国会计教授会和中国中青年财务成本研究会的理事单位,在本科教育、会计电算化、成本管理前沿理论研究等方面处于国内领先地位,综合实力目前处于理工科院校前列。该校会计学专业多年来逐步形成了“以理工为依托,注重多学科交叉和实践技能培养”的专业特色,创办以来向社会输送了大批高质量的会计学专业人才。哈尔滨工业大学自创办会计学专业以来一直致力于专业课程体系和教材体系的建设,目前正在编写的这套会计学专业系列教材是在校内讲义反复多次使用,不断完善的基础上,经进一步锤炼、升华,组织哈尔滨工业大学会计系有丰富教学经验和实践经验的教师编写的,是多年教学实践的结晶。

本套系列教材基本包括了会计学专业全部主干课程,有《会计学基础》、《中级财务会计》、《成本会计学》、《管理会计学》、《财务管理》、《审计学》,共六本。另外,《会计电算化》教材已由高等教育出版社出版,并列入“十五”国家级规划教材,《高级财务会计学》由于不够成熟,故未列入本次系列教材编写计划。

编者

## 第2版前言

至2006年12月11日,我国加入世界贸易组织已满5年。在过去的5年中,我国政府切实履行入世时的承诺,对我国的资本市场、金融市场等进行了深化改革,与之相适应的各项规范(包括会计准则和审计准则)也作了大幅度调整。以2006年2月15日公布的39项《会计准则》和48项《审计准则》为代表的新准则的发布,标志着我国与国际惯例趋同的会计、审计规范体系已经基本建立。

在此前提下,我们根据新形势下审计理论与实务的需要重新修订了《审计学》一书。修订版的《审计学》不仅体现了最新会计准则与审计准则的变化,而且体现了新《公司法》等有关法律法规的要求,力求符合我国建立风险导向审计对审计工作的要求,从审计理论到审计实务均作出了修订,将原来的15章缩减为12章,使内容更加紧凑,以满足大家的学习要求。

《审计学》第2版的作者主要为原有作者,仅个别章节的编写人员有所变动。李瑛担任本书主编,负责全书的大纲制定和书稿的统撰工作;彭彦敏担任副主编。具体编写分工如下:第一章至第五章由李瑛编写,第六章由段云编写,第七章至第九章由彭彦敏编写,第十章由丁琦编写,第十一章由李文华编写,第十二章由李秀华编写。

由于编者水平有限,错误之处敬请广大读者批评指正。

编 者

## 第1版前言

审计学是一门古老的学科，至今已有几千年的历史。但随着社会经济的飞速发展，信息量剧增，依靠信息尤其是财务信息进行各种经济决策已成为当今社会主流。作为对财务信息进行监督、鉴证和评价的审计学和审计职业，在经济社会中的地位就显得越来越突出，并在维护资本有效运转，保护投资者、债权人和社会公众利益方面发挥了重要作用。全面了解和掌握审计学的基本理论与审计实务，已经不仅仅是广大会计学专业学生的需求。我们编写此书正是为了给广大读者献上一本较为全面地介绍审计学基本理论与审计实务的教材和参考用书。

本书涵盖面较广，不仅包括审计学基本理论和基本方法，还介绍了社会审计学、政府审计学、内部审计学的审计规范和审计实务。同时，为了提高使用者的学习效果，本书每章后面设有本章复习思考题，在介绍审计实务的每章后面还设有本章练习题。

本书主要用作会计学专业教学用书，也可作为教师及自学审计学人员的参考用书。

本书主要由哈尔滨工业大学会计系教师参加编写，同时邀请国家审计总署驻哈尔滨办事处的贾强先生参加。李瑛担任主编并负责总撰、修改和定稿，彭彦敏担任副主编。本书各章节的编写人员分工如下：第一章至第四章由李瑛编写；第五章由丁琦编写；第六章由段云编写；第七章至第九章由彭彦敏编写；第十章由张剑英编写；第十一章由任海峰编写；第十二章由李文华编写；第十三章由李秀华编写；第十四章由贾强编写；第十五章由王晶红编写。

由于作者水平有限，书中疏漏、错误之处在所难免。希望通过本书与广大同行共同探讨，并恳请各位专家、学者及广大读者批评指正。

编 者

2003年12月

# 目 录

编者的话

第2版前言

第1版前言

|                            |    |
|----------------------------|----|
| 第一章 审计学概论 .....            | 1  |
| 第一节 审计的含义与特征 .....         | 1  |
| 第二节 审计的产生与发展 .....         | 3  |
| 第三节 审计主体与审计任务 .....        | 8  |
| 第四节 审计客体与审计目标 .....        | 12 |
| 第五节 审计的职能与作用 .....         | 16 |
| 第六节 审计的种类 .....            | 18 |
| 复习思考题 .....                | 21 |
| 第二章 审计规范与审计责任 .....        | 22 |
| 第一节 审计规范与审计准则 .....        | 22 |
| 第二节 审计道德规范 .....           | 37 |
| 第三节 审计责任 .....             | 41 |
| 第四节 审计责任的避免与预防 .....       | 44 |
| 复习思考题 .....                | 45 |
| 第三章 审计标准与审计计划 .....        | 46 |
| 第一节 审计标准 .....             | 46 |
| 第二节 审计计划 .....             | 49 |
| 复习思考题 .....                | 54 |
| 第四章 审计证据、审计风险与审计工作底稿 ..... | 55 |
| 第一节 审计证据 .....             | 55 |
| 第二节 审计风险 .....             | 61 |
| 第三节 审计工作底稿 .....           | 69 |
| 复习思考题 .....                | 75 |
| 第五章 内部控制及其评价 .....         | 76 |
| 第一节 内部控制思想的演进 .....        | 76 |
| 第二节 内部控制及其目标 .....         | 77 |
| 第三节 内部控制的种类 .....          | 80 |

|                            |            |
|----------------------------|------------|
| 第四节 内部控制的要素 .....          | 81         |
| 第五节 内部控制的调查与评价 .....       | 85         |
| 复习思考题 .....                | 92         |
| <b>第六章 抽样审计</b> .....      | <b>93</b>  |
| 第一节 抽样审计的产生与发展 .....       | 93         |
| 第二节 抽样审计中的统计抽样 .....       | 95         |
| 第三节 抽样审计中的非统计抽样 .....      | 103        |
| 第四节 抽样审计中的属性抽样 .....       | 106        |
| 第五节 抽样审计中的变量抽样 .....       | 112        |
| 复习思考题 .....                | 116        |
| 练习题 .....                  | 116        |
| <b>第七章 销货与收款循环审计</b> ..... | <b>118</b> |
| 第一节 审计内容与目标 .....          | 118        |
| 第二节 符合性测试 .....            | 123        |
| 第三节 实质性测试 .....            | 128        |
| 复习思考题 .....                | 144        |
| 练习题 .....                  | 145        |
| <b>第八章 购货与付款循环审计</b> ..... | <b>146</b> |
| 第一节 审计内容与目标 .....          | 146        |
| 第二节 符合性测试 .....            | 149        |
| 第三节 实质性测试 .....            | 162        |
| 复习思考题 .....                | 175        |
| 练习题 .....                  | 175        |
| <b>第九章 生产循环审计</b> .....    | <b>177</b> |
| 第一节 审计内容与目标 .....          | 177        |
| 第二节 符合性测试 .....            | 180        |
| 第三节 实质性测试 .....            | 183        |
| 复习思考题 .....                | 190        |
| 练习题 .....                  | 190        |
| <b>第十章 筹资与投资循环审计</b> ..... | <b>192</b> |
| 第一节 审计内容与目标 .....          | 192        |
| 第二节 符合性测试 .....            | 196        |
| 第三节 实质性测试 .....            | 202        |
| 复习思考题 .....                | 213        |
| 练习题 .....                  | 213        |



|                        |     |
|------------------------|-----|
| 第十一章 特殊项目审计与审计报告 ..... | 215 |
| 第一节 特殊项目审计 .....       | 215 |
| 第二节 审计报告 .....         | 241 |
| 第三节 审计报告准则 .....       | 252 |
| 第四节 审计报告的类型 .....      | 255 |
| 第五节 期后发现事实 .....       | 264 |
| 第六节 特殊目的的审计报告 .....    | 266 |
| 复习思考题 .....            | 272 |
| 第十二章 其他审计专题 .....      | 274 |
| 第一节 验资 .....           | 274 |
| 第二节 预测性财务信息的审核 .....   | 282 |
| 第三节 与治理层沟通 .....       | 289 |
| 第四节 财政收支与专项审计 .....    | 298 |
| 第五节 绩效审计 .....         | 305 |
| 复习思考题 .....            | 311 |
| 练习题 .....              | 312 |
| 参考文献 .....             | 315 |

# 第一章

## 审计学概论

### 第一节 审计的含义与特征

#### 一、审计的含义

审计的初始含义在不同国家不尽相同。在西方，审计（Audit）的本来含义是“听”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以口头或书面形式汇报会计账目，检查各相关人的责任履行情况。

随着社会生产力的发展，社会分工愈来愈细，各种社会活动之间的联系愈来愈紧密，各经济组织间的各种权利、义务、责任也愈分愈细。首先是所有权与经营权的分离；随着企业规模的不断扩大，经营权中的管理权与支配权也进一步分离；再进一步，保管权与使用权开始分离。所有这些权利的分离形成庞大的责任、义务和权力网络，各利益关系集团相互独立，确保权力的使用、享受，责任、义务的承担、履行，同时又互相联系，必须以对方按照既定轨迹运行为前提，为此，各利益关系集团要各自记录自己的经济活动并对外报告（会计信息）。但这种记录和报告是否真实、是否损害其他各方利益，需要进行监督和评价，这就是审计工作。因此，审计就是经济监督和经济鉴证活动。

各国对审计所下的定义大都表达了上述含义，但侧重点和措辞有所不同。

（1）我国将审计定义为：由专职机构或人员依法对被审计单位的财政财务收支等经济活动及其有关的资料进行审查和评价，用以维护财经纪律，改善经营管理，促进宏观调控的独立性的经济监督活动。

（2）美国会计学会 1973 年“基本审计概念说明”公告中将审计定义为：为确定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在《审计准则公告》中的定义：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发表意见。

## 二、审计概念的特征

尽管上述几种对审计所下定义不尽相同，但审计概念中均存在以下特征：

(1) 都有明确范围的审计对象。审计都是审查、评价反映经济活动的信息，其中主要是财务信息。

(2) 审计执行者具有独立性。审计机构和审计人员应独立于委托者和被审计者，以确保审计结论的公正性。

(3) 审计过程是搜集证据，并对其结果发表意见。审计过程就是取得充分、必要的，能够支持审计结论的各种审计证据的过程。

(4) 有判断的标准或依据。对审计证据的可靠性、真实性进行判断，也就是根据具有权威的、公认的各项会计准则、制度和相应的法规及其他规范，对被审单位经济活动的真实性、合法性和合理性作出评价。

(5) 审计结果必须向委托者报告。对被审单位的审查结果，应以审计报告的形式向委托人报告。委托人可能是事前明确知道的机构或个人，如董事会或企业开户的银行，也可能是事前不知道确切姓名的但可预见的使用者，如上市公司的全体股东、债权人、客户以及其他潜在的投资者等。

从审计的概念及其特征中可知，审计工作是由审计人、被审计人和审计委托人三方关系人组成，我们把这三方关系人称作审计关系人。审计关系人三者之间的关系如图 1-1 所示。

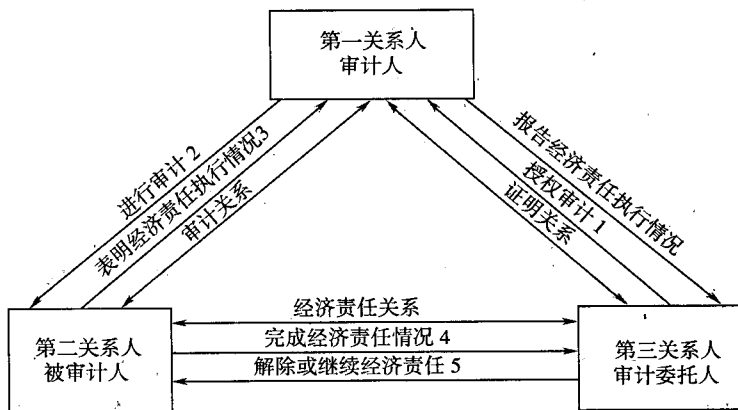


图 1-1 审计关系人三者之间的关系图

由图 1-1 可知，审计关系人三者之间的关系为：具有独立性和一定素质的审计人（审计主体）接受委托人的委托，按照一定的审计程序、采用专门的审计

方法对被审计人（审计客体）实施审计程序（取得并根据一定标准判断审计证据），根据审计证据对被审计人的经济活动的合理性、合法性、真实性等得出审计结论（审计报告），审计人对自己的审计结论承担责任。审计关系人的这种审计关系即为审计规律。审计规律如图 1-2 所示。

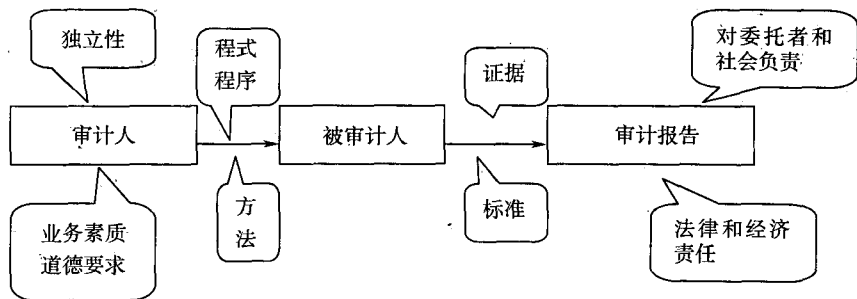


图 1-2 审计规律示意图

## 第二节 审计的产生与发展

### 一、我国审计的产生和发展

在我国，伴随社会经济管理活动而产生的审计经历了一个漫长的发展历程，从有记载开始审计已有 3000 多年的历史，因此，我国是审计产生最早的国家之一。审计的发展同经济的发展、社会的进步以及政权的变动等有着密切的关系。我国审计的产生和发展大体可分为以下几个阶段：

#### 1. 西周时期初步形成阶段

由于我国历史原因，审计的起源首先是政府审计，西周末年设置的宰夫是有记载以来的最早的审计官员，与掌管财政支出、会计核算的官员一起隶属于六卿之首的“天官司徒”系统，负责对宫廷的财务收支、记录及其掌管的官员进行审查监督。可见当时的政府审计在政府管理机构中的位置是多么重要。但审计与会计同属一个部门，财政与审计并未分开，审计机构尚未独立，是政府审计的形成时期。但在当时世界上是非常先进的。正如美国会计学家米切尔·查特菲尔德在其所著的《会计思想史》中所说的：“在内部管理、预算和审计程序方面，西周时代在古代社会可以说是无与伦比的。”

#### 2. 秦汉时期最终确立阶段

公元前 770 年我国进入春秋战国时期，这是我国历史上由奴隶制向封建制转变时期，各诸侯国实行中央集权制，但由于忙于战争无暇进行政府体制的全面变革，纷纷继承西周的审计制度，并完善了“上计”制度，审计地位进一步

提高, 审计人员的职权进一步扩大, 审计部门开始独立于财政部门。政府审计工作由丞相、御史、尚书等兼任, 初步形成了统一的审计模式。这一时期的审计在以下两个方面表现得尤为突出: 一是管子提出了“明法审数”这一重要的审计原则, 即审计人员必须知法、执法, 审核国家财政收支与记录; 二是制定了《法经》, 这部由魏国丞相于公元前 400 年制定的法典是至今发现的我国最早的较为系统和完整的法规。它对故意作弊、造假账册、遗失会计记录、毁坏账册印章等的处罚都作出了规定, 使审计进入了确立阶段。

三国、两晋、南北朝时期, 南北对峙、政权并立。各地政府为了自身的发展壮大均进行了不同程度的改革, 其中对审计有重要影响的具有里程碑意义的“比部”这一独立审计机构在北魏设立, 它主要负责对政府和部门经费开支进行财务审计, 并主法制、考官吏、定刑赏, 还负责传递、存档、保管诏书、律令和文书等。“比部”当时隶属于“吏部”, 与负责财政的“户部”是并列的政府机构, 财政与审计的分离, 即审计机构的独立, 是我国政府审计的一次飞跃。

## 3. 隋唐至宋日臻健全阶段

公元 581 年建立了隋朝, 并于公元 589 年统一全国。隋朝虽然存在时间比较短 (只有 38 年), 但隋朝建立的一些管理制度为其后的各朝代所遵循。隋太祖时期确立了三省六部制度, 即尚书省、中书省、门下省, 史部、都部、礼部、兵部、刑部、工部。主管审计的比部隶属于刑部之下, 凡国家财计, 不论军政内外, 都由比部监督实施。至此, 比部体制形成, 并被赋予了更强的独立性和司法监督性, 并突出了财务审计职能。

唐朝进一步完善了三省六部制, 其中尚书省为最高权力机构, 下设吏部、礼部、户部、刑部、工部、兵部共二十四司。其中户部主管全国财政, 刑部负责全国的司法、审计、考核官员。隶属于刑部的比部审查范围更广, 具有很强的独立性和权威性, 并制定了审计制度, “明于勘复, 稽失无隐”。定期的报送审计制度也是在此期间形成的。

宋代初期为了强化中央集权制, 采用了审计隶属于财政系统的行政模式的政府审计制度, 审计缺乏独立性成为这一阶段的重要特征。宋朝末期又将其归于比部。宋代审计的突出贡献是建立审计司 (院), 这是我国审计的正式命名。其前身是“勾院”, 为了避讳宋皇帝赵构的名讳, 更名为审计院。

## 4. 元明清停滞不前阶段

元明清各朝, 取消比部, 由御史台和督察院负责会计报告的审核, 审计范围和权威性得到保证, 但独立的、专职的审计机构即告消亡。虽然这期间经历了著名的康乾盛世, 但与历史同期的世界先进国家相比, 处于封建时期的我国政府审计模式已经远远落后于以民主政治为基础的现代政府审计模式了。所以我们说这一阶段为审计的停滞不前阶段。

### 5. 中华民国不断演进阶段

中华民国于1912年成立审计处,1914年改为审计院,同年颁布了《审计法》。这是我国历史上第一部审计法。民间审计于1918年北洋政府期间诞生,成立了正则会计师事务所。但由于这一阶段政权动荡,战乱不断,始终没有形成真正的民主政治,审计也就没有形成真正意义上的现代国家审计制度。

### 6. 新中国振兴阶段

新中国成立后,借鉴前苏联管理模式,财政、审计合而为一,统一由财政部负责,实行高度统一的国家审计制度。建国初期由于实行国有经济,取消了民间审计。1980年实行经济体制改革后恢复和重建了注册会计师制度。1991年恢复注册会计师资格考试制度。1983年成立国家审计署,审计与财政分离。1984年在各部门、各单位成立了内部审计机构。中国的审计进入了一个全面发展的阶段,与发达国家之间的差距正在逐步缩短,走上了振兴之路。

2001年我国正式加入世界贸易组织,审计领域发生了巨大变化,与国际审计惯例接轨成为近5年来的主题,2006年2月15日财政部同时公布的以39项会计准则和48项审计准则为代表的两套准则体系的出台,更是标志着我国现代会计准则体系与审计准则体系的建立。至此,我国审计走上了与国际趋同的道路。

5

## 二、西方审计的产生和发展

西方审计的产生也是从官方审计开始的,但其内部审计尤其是民间审计起步较早,发展迅速。本书主要介绍几个有代表性发达国家的审计发展历程。

### 1. 国家审计的萌芽阶段

在奴隶制度下的古罗马、古埃及时代,统治者为了维护其统治地位,让一些可靠的亲信出任监督官,负责监督各级官员是否遵纪守法。这些监督官职位高、权力大,兼有财政监督、行政监督和司法监督职能,但没有专门的审计机构,国家审计处于萌芽状态。古代希腊已有官厅审计机构,审计人员以“听证”(Audit)方式,进行经济监督工作。审计官对各级官吏的卸任经济责任及账簿进行审查,对发现舞弊行为的高官也要进行严厉惩罚,这一点在奴隶社会中是绝无仅有的。

### 2. 国家审计的发展阶段

进入封建社会,各国的君王纷纷在国家财政制度中设立审计部门,负责国家财政收支和会计账簿的审查,处理财务方面的纠纷。如公元11世纪的英国上院、1713年德国威廉时期成立的总会计院、1320年法国设立的审计厅等,都是具有权威性的审计机构,并由财政、审计合一模式逐步转变为独立审计模式,使国家审计有了长足发展。法国的路易国王还于1256年颁布法令要求各地方官

员必须接受每年一次的定期审计，开创了司法审计的先河。

## 3. 现代国家审计的形成及民间审计的诞生阶段

进入资本主义时期，随着民主政治思想的发展和现代国家的建立，国家审计进入了一个崭新时期。西方的政府审计大多数在议会的领导下，具有独立性和权威性，依法负责审查各级政府部门和官员的经济责任的履行情况。

这一时期审计的最大突破是民间审计的产生和迅速发展。随着生产力的发展和社会化程度的提高，18 世纪初英国首先成立了股份有限公司，并向公众募集资本，但对股份公司会计信息并无审计要求。直到 1720 年著名的南海公司会计信息欺诈导致破产事件，才使人们意识到对这种新型组织形式的企业进行信息监督鉴证的必要性。由查尔斯·斯内尔牵头对南海公司进行的审计拉开了民间审计的序幕。进入 19 世纪，随着工业革命在欧洲相继取得成功，股份有限公司迅速发展壮大，显示出强大的生命力，将审计推进到一个新的历史时期，民间审计应运而生，并出现了民间审计组织。1854 年在英国苏格兰正式成立的爱丁堡御准会计师公会，是世界上第一个民间审计组织。民间审计的发展经历了几个比较典型的历史阶段：

(1) 1844 年至 20 世纪初。以英国为代表的民间审计的特点是：由任意审计转为法定审计；审计的目的是查错防弊；审计的方法为详细审计；审计报告的使用者主要是企业股东。

(2) 20 世纪初到 20 世纪 30 年代。以美国为代表的民间审计的特点是：审计对象由会计账目扩大到资产负债表；审计方法由详细审计转向抽样审计；审计报告的使用者除企业的股东外，还增加了债权人。

(3) 20 世纪 30 年代到 40 年代。民间审计的特点是：审计对象转为以资产负债表和损益表为中心的财务报表及相关财务资料；审计的目的是对会计报表的真实性、公允性发表审计意见；审计方法开始采用制度基础审计方式；各国纷纷制定相应法规、准则，民间审计工作走向了制度化、规范化的轨道。

(4) 20 世纪 40 年代以后。随着跨国公司的出现和迅速壮大，经济全球化带动国际会计师审计的发展，民间审计走出单一国门开始了全球合作。国际审计准则的出台和国际型会计师事务所的出现，使民间审计又进入了一个崭新的阶段。各国均致力于缩小会计和审计在理论和实务方面的差异，为世界经济一体化服务。

## 4. 内部审计的产生和发展

内部审计从人类出现私有制经济就一直存在。奴隶主将自己的私有财产交予管家管理，形成委托经济责任，奴隶主委派亲信作为第三者对管理者的各项责任的履行进行监督。这便是最早的内部审计，但他们还不是专门的内审人员，经济监督只是其中的一部分。

进入中世纪,内部审计有了进一步发展,出现了独立的内部审计人员,审计范围也进一步扩大,出现了寺院审计、城市审计、行会审计、银行审计和庄园审计。

19 世纪末 20 世纪初,随着资本主义进入垄断阶段,产业结构和经营机制发生了巨大变革,开始出现资本输出,管理层次增多,实行分权管理,企业开始制定一系列制度确定各级管理机构的职责权限,同时采用新型控制方式对各项制度的执行情况进行监督,设置专门的内部审计机构和人员从事内部审计工作。英国由于经济危机开始制定公司法,明确要求企业设监事之职,内部审计法制化从此开始。

经济现代化和管理现代化带动了内部审计现代化。其主要标志为:

- (1) 全面推行制度基础审计,抛弃详细审计,实行抽样审计。
- (2) 构建内部审计理论,指导审计实务。1941 年美国人维克多·布瑞克出版了第一部内部审计著作,宣告内部审计学诞生。
- (3) 内部审计范围进一步扩大,在财务审计基础上增加了生产经营审计和效益审计。
- (4) 制定内部审计准则,内部审计进入规范化。
- (5) 成立内部审计团体。1941 年在美国成立了世界第一个内部审计师协会。

### 三、审计产生和发展的客观依据

从审计的产生和发展的历程上可以看出,无论是官方审计、民间审计还是内部审计,其产生发展均有其历史背景和具体原因,但归根结底是社会经济生活中存在着产生和发展的几种客观依据。我们可将这些依据概括为:

(1) 财产所有权与经营权等各项权利的分离而产生的受托经济责任关系是审计产生和发展的基础。

1) 奴隶社会国家所有权归统治者,监督各级官员管理责任的需要是官方审计产生的根本依据。各国历代统治者为了实现和维护自己的统治,需要设置专门机构和人员从事监督工作。

2) 股份公司的出现、商品经济的发展、资本市场的形成,使所有权与经营权分离,监督、鉴证受托经济责任的履行是产生民间审计的基础。

3) 经营规模的扩大、管理层次的增加,管理权进一步细化,最高管理者制定内部控制制度并监督内部控制制度的执行情况,由此产生和发展了内部审计。

(2) 加强经济管理和控制是审计发展的动力。无论是国家、企业还是社会公众,对加强管理的需求从未停止,促进了审计理论和实务的发展。

(3) 现代科学管理为审计的发展提供了新的手段和方法。数理统计和计算机在审计中的应用、各种管理理论和方法的发展都不断为审计注入新的活力。



抽样审计、风险控制、计算机审计的出现是审计不断发展的见证。

#### 四、现代审计的特征及其局限性

##### 1. 现代审计的特征

(1) 审计人员的责任由委托方向第三者发展。随着生产社会化程度的提高和股份公司公开上市, 审计责任不仅针对委托人, 而且针对更广泛的与被审单位有利益关系的集团甚至社会公众。因此, 审计责任不断扩大。

(2) 审计对象从账簿凭证向报表发展。现代审计不再是单纯的查账, 而是对会计的结果(会计报表)的真实性、公允性作出评价。

(3) 审计职能从防错查弊向公证协调发展。传统审计只是为了纠错防弊, 现代审计扩大到鉴证会计信息真实性和协调内部管理活动等更广泛领域。

(4) 审计技术从单一向多元化发展。传统审计中的查账技术一般只是对会计账簿、凭证等进行详细的审阅和核对, 现代审计是以内部控制制度的调查与评价为基础, 对经济活动及其记录进行包括抽样审计、审阅、函证等多种方法在内的审计活动。

(5) 审计性质从批判性向保护性发展。以纠错防弊为主的传统审计必然是批判性质的; 而现代审计的鉴证和协调职能其根本目的是证明企业经济活动的真实性与合理性, 以及管理活动的有效性, 从而保护企业和与其有利益关系集团的合法权益。

##### 2. 现代审计的局限性

(1) 现代审计是建立在评价内部控制制度上的抽样审计。抽样必然存在风险, 而这种风险如果超过一定界限将影响审计结论的正确性。所以现代审计控制各种风险是关键。

(2) 现代审计依然主要是事后通过对会计信息的检查进行的间接审计, 而这种事后审计会使最终评价出现误差, 进而影响审计结论的正确性。

### 第三节 审计主体与审计任务

#### 一、审计主体与审计任务

审计主体即实施审计的一方, 具体为审计机构和审计人员。前面介绍的审计三方关系人中的第一关系人——审计人就是审计主体。它是审计任务和审计责任的承担者。不同的审计主体有不同的审计职能和任务, 其审计的内容也不尽相同。下面我们分别就政府审计、社会审计和内部审计的审计主体及其审计任务加以介绍。