

高等学校教材

SHENJI
XUE

审计学

S H E N J I X U E

吴良海 王锴 主编



清华大学出版社
<http://www.tup.tsinghua.edu.cn>



北京交通大学出版社
<http://press.bjtu.edu.cn>

高等学校教材

审 计 学

吴良海 王 锴 主 编
刘素珍 刘 英 李凤美 副主编

清华大学出版社
北京交通大学出版社
• 北京 •

内 容 简 介

本书根据我国 2006 年新颁布的会计、审计准则,立足于现代风险导向审计模式,系统阐述了审计基本理论知识、基本审计程序与实务操作方法。全书共分 12 章,包括:导论、审计职业规范、审计法律责任、审计过程与方法、审计抽样、审计证据与审计工作底稿、审计计划与审计重要性、审计风险评估及其应对、内部控制测试、交易循环的实质性程序、审计报告和电子商务环境下的审计。

本书结构严谨、体例新颖、内容丰富、重点突出、案例翔实,具有较强的可读性。其适用范围较广,包括:作为审计、注册会计师(专门化)等专业基础课教材;作为会计、财务管理、资产评估等财会类和其他经济管理类专业学生的审计学课程通用教材;作为各级注册会计师协会及会计师事务所培训教材;作为注册会计师(含非执业会员)、其他从业人员、CPA 考生等相关人士学习、研究新准则,进行审计知识体系、实务技能更新的继续教育和自学参考用书。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13501256678 13801310933

图书在版编目(CIP)数据

审计学/吴良海,王锴主编. —北京:清华大学出版社;北京交通大学出版社,2007.8
ISBN 978-7-81123-103-8

I. 审… II. ①吴… ②王… III. 审计学-教材 IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 121221 号

责任编辑:黎 丹

出版发行:清华大学出版社 邮编:100084 电话:010-62776969

北京交通大学出版社 邮编:100044 电话:010-51686414

印刷者:北京瑞达方舟印务有限公司

经 销:全国新华书店

开 本:185×260 印张:23.25 字数:581 千字

版 次:2007 年 9 月第 1 版 2007 年 9 月第 1 次印刷

书 号:ISBN 978-7-81123-103-8/F·262

印 数:1~4 000 册 定价:32.00 元

本书如有质量问题,请向北京交通大学出版社质监组反映。对您的意见和批评,我们表示欢迎和感谢。

投诉电话:010-51686043, 51686008; 传真:010-62225406; E-mail: press@bjtu.edu.cn。

前言

撰写一本充分展现现代审计理论研究和实践成果、理论与实务有机融合且易教易学的审计学科入门教材,一直是我们多年的愿望。2003年底,国际审计与鉴证准则理事会针对近年来企业经营环境变化带来巨大审计风险的客观现实,及时出台了4个审计风险准则,用以指导注册会计师有效识别、评估和应对审计风险。新的审计风险准则对传统审计风险模型进行了修正,强调注册会计师应注重从宏观层面上把握财务报表存在的重大错报风险。可以说,对于审计环境变化的应对,国际审计准则有了重大的突破。按照财政部关于着力完善我国注册会计师审计准则体系,加速实现与国际审计准则趋同的指示,中国注册会计师协会根据国际审计准则的变化精神,新制定了22项准则,并对原准则体系中的26项进行了必要的修订和完善,于2006年2月15日由财政部发布,自2007年1月1日起施行。这套新审计准则的发布,标志着我国已经建立起一套适应社会主义市场经济发展要求、顺应国际趋同大势的中国注册会计师执业准则体系。

本书就是在我国这一重大审计改革背景下,在对新审计准则及其指南进行深入研究的基础上,基于上述愿望,秉承“深入浅出、联系实际”的编写思想,组织相关高校资深专业教师所编写的一本最新审计学教材。

在长期的教学实践中,我们先后使用或接触过不少审计学教材。这些教材的优点自不待言,然而它们或多或少存在着诸如理论分析薄弱、内容“千人一面”、行文不够简洁、体例僵化单调等缺陷或不足。本书继承了上述教材的优点,注意克服普遍存在的缺陷与不足,突出体现了本书的以下特点。

一、结构严谨

全书共设12章,以风险导向理念为脉络,系统介绍和总结了现代风险导向审计的基础理论、基本程序与基本方法。导论部分在对中外审计产生与发展做客观描述的基础上,从国际流行的审计的概念结构的视角,阐述了审计本质、审计目标、审计假设、审计信息的质量要求等审计基本理论与基本方法;第2、3章详细讨论了包括审计技术规范、职业道德规范和法律规范在内的审计规范体系;第4~6章专门介绍了审计过程与取证方法;第7~11章系统阐述了在了解被审计单位及其环境的基础上,实施现代风险导向审计的基本审计程序,即计划审计工作、风险评估、内部控制测试、交易循环的实质性程序和出具审计报告;第12章专门讨论了电子商务环境下的审计。编写者本着严谨的写作态度,笔法深入浅出,特别注意结合审计研究和实践的最新成果与进展,关注国家近期出台的有关政策法规,充分体现与吸纳最新会计、审计准则的内容,注重理论与实务的有机融合。

二、体例新颖

本书注意吸纳中西方优秀教材撰写体例的优点，各章首设“本章要目”，并通过一个鲜活而有趣的“引例”导入该章主要议题；根据行文的具体内容提供了相应的“阅读材料”、“阅读案例”、“小提示”、“不同观点”等，目的是开阔专业视野，突出教材重难点，启发读者深入思考，提升专业教材的可读性；各章章末设“本章小结”、“复习思考题”、“案例分析题”和“补充阅读材料”，借以巩固学习成果，引导进一步的课外阅读。为方便教学，本教材还提供了部分案例分析题答案，供学习者参考。

三、操作性强

众所周知，审计实践活动的操作性很强，审计学教材如何体现与加强这种操作性并与实务相接轨，是我们长久思考与探索的一个问题。我们的基本主张是“夯实基础、强化实践、突出案例分析”，本书紧扣这一主张进行整体架构与撰写体例设计。我们期望借助严谨的框架设计、前瞻的理论分析、有趣的阅读材料、生动的案例分析、恰当的业务提示与准确简洁的行文，革除现有教材存在的种种缺陷与不足，实现我们的上述基本主张。

本书由吴良海、王锴担任主编，刘素珍、刘英、李凤美担任副主编。由吴良海、王锴确定本书编写的指导思想与基本要求，负责全书整体框架与撰写体例设计，提出编写大纲。各章编写分工如下：吴良海编写第1章，刘素珍编写第2、4、6、9章，朱存梅编写第3章，李凤美编写第5章，刘英编写第7、11章，章坤编写第8章，陈昌龙编写第10章，王锴编写第12章。最后由吴良海、王锴对全书各章初稿进行修改、补充并定稿。

本书在编写过程中参考了大量审计学教材与相关著述，编写人员尽可能一一注明作者与出处，在此深表谢意！感谢北京交通大学出版社黎丹编辑的大力支持与热情鼓励！正是这种支持与鼓励才使得本书得以早日面世。

我国的市场经济正处在一个飞速发展的阶段，会计、审计法规与行业准则尚在发展变化与进一步完善之中，因此本书只是基于当前国内外环境与可获得的文献资源对审计基本理论与方法体系所作的一种总结与阐述。但汲深绠短，学识有限，加以编写时间仓促，尽管我们已经付出了最大的努力，不妥之处恐怕仍难避免，欢迎广大读者不吝批评指正，以便再版时予以修订、完善！

编 者

2007年7月

目 录

第1章 导论	(1)
1.1 审计产生与发展	(1)
1.1.1 国家(政府)审计的发展历程	(2)
1.1.2 内部审计的发展历程	(4)
1.1.3 注册会计师审计的发展历程	(6)
1.2 审计概念结构	(9)
1.2.1 审计本质	(9)
1.2.2 审计目标	(12)
1.2.3 审计假设	(14)
1.2.4 审计规范	(16)
1.2.5 审计信息质量要求	(16)
1.3 风险导向审计	(18)
1.3.1 审计模式的历史演进	(20)
1.3.2 风险导向审计及其流程	(21)
1.3.3 业务循环审计法	(22)
1.4 审计学专业课程体系	(24)
◇ 本章小结	(25)
◇ 复习思考题	(25)
◇ 案例分析题	(26)
◇ 补充阅读材料	(27)
第2章 审计职业规范	(28)
2.1 审计准则	(29)
2.1.1 审计准则概述	(29)
2.1.2 国家审计准则	(30)
2.1.3 内部审计准则	(32)
2.1.4 注册会计师审计准则	(33)
2.2 职业道德准则	(39)
2.2.1 职业道德的含义	(39)
2.2.2 美国注册会计师协会职业道德规范	(39)

2.2.3 国际会计师联合会职业道德规范	(40)
2.2.4 中国注册会计师职业道德准则	(41)
2.3 质量控制准则	(48)
2.3.1 美国质量控制准则	(48)
2.3.2 国际审计工作质量控制准则	(49)
2.3.3 我国会计师事务所质量控制准则	(50)
2.4 继续教育制度	(56)
2.4.1 美国及国际会计师联合会对职业后续教育的规定	(56)
2.4.2 中国注册会计师职业继续教育制度	(57)
◇ 本章小结	(59)
◇ 复习思考题	(60)
◇ 案例分析题	(60)
◇ 补充阅读材料	(61)
第3章 审计法律责任	(62)
3.1 审计法律责任产生的原因	(63)
3.1.1 审计法律责任的概念	(63)
3.1.2 产生审计法律责任的原因	(64)
3.2 美国审计法律责任概览	(72)
3.2.1 习惯法下注册会计师的法律责任	(72)
3.2.2 成文法下注册会计师的法律责任	(75)
3.3 我国审计法律责任的规定	(78)
3.3.1 注册会计师法律责任的种类	(78)
3.3.2 我国法律对注册会计师法律责任的规定	(80)
3.4 审计法律责任的防范	(82)
3.4.1 注册会计师行业应采取的防范措施	(82)
3.4.2 会计师事务所及注册会计师个人应采取的防范措施	(83)
◇ 本章小结	(85)
◇ 复习思考题	(86)
◇ 案例分析题	(86)
◇ 补充阅读材料	(88)
第4章 审计过程与方法	(89)
4.1 审计过程	(91)
4.1.1 计划审计工作	(91)
4.1.2 实施风险评估程序	(92)
4.1.3 实施控制测试和实质性程序	(92)
4.1.4 完成审计工作和编制审计报告	(92)
4.2 审计方法	(92)

4.2.1 审计方法的含义	(92)
4.2.2 审计方法的意义	(93)
4.2.3 审计方法的分类	(93)
4.3 审计判断	(102)
4.3.1 审计判断的概念	(102)
4.3.2 审计判断的特征	(103)
4.3.3 审计过程中的审计判断	(104)
◇ 本章小结	(109)
◇ 复习思考题	(109)
◇ 案例分析题	(110)
◇ 补充阅读材料	(111)
第5章 审计抽样	(112)
5.1 审计抽样概述	(112)
5.1.1 审计抽样的含义	(112)
5.1.2 审计抽样与其他选取测试项目的方法的关系	(113)
5.1.3 审计抽样的适用情形	(114)
5.1.4 统计抽样与非统计抽样	(114)
5.1.5 审计抽样与审计风险	(115)
5.1.6 审计抽样的主要步骤	(117)
5.2 控制测试中抽样技术的运用	(124)
5.2.1 抽样基本概念在控制测试中的具体表现	(124)
5.2.2 控制测试中常用的抽样方法	(125)
5.3 实质性程序中抽样技术的运用	(130)
5.3.1 抽样基本概念在实质性程序中的具体表现	(130)
5.3.2 实质性程序中常用的抽样方法	(131)
◇ 本章小结	(135)
◇ 复习思考题	(136)
◇ 案例分析题	(136)
◇ 补充阅读材料	(136)
第6章 审计证据与审计工作底稿	(137)
6.1 审计证据	(139)
6.1.1 审计证据的含义	(139)
6.1.2 审计证据的分类	(140)
6.1.3 审计证据的特征	(142)
6.1.4 审计证据的收集、整理、分析与评价	(145)
6.2 审计工作底稿	(149)
6.2.1 审计工作底稿的定义	(149)

6.2.2 编制审计工作底稿的目的	(149)
6.2.3 编制审计工作底稿使用的文字	(150)
6.2.4 审计工作底稿的控制程序	(150)
6.2.5 审计工作底稿的性质	(150)
6.2.6 审计工作底稿的编制与复核	(152)
6.2.7 审计工作底稿的归整、所有权与管理	(154)
◇ 本章小结	(158)
◇ 复习思考题	(159)
◇ 案例分析题	(159)
◇ 补充阅读材料	(160)
第7章 审计计划与审计重要性	(161)
7.1 审计业务约定书	(162)
7.1.1 审计业务约定书的定义和作用	(162)
7.1.2 签约前的准备工作	(162)
7.1.3 审计业务约定书的内容与格式	(163)
7.2 审计计划	(167)
7.2.1 总体审计策略	(167)
7.2.2 具体审计计划	(169)
7.2.3 审计过程中对计划的更改	(170)
7.2.4 指导、监督与复核	(171)
7.2.5 对计划审计工作的记录	(171)
7.2.6 与管理层和治理层的沟通	(172)
7.2.7 首次接受委托的补充考虑	(172)
7.3 审计重要性	(173)
7.3.1 重要性的含义	(173)
7.3.2 重要性与审计风险的关系	(175)
7.3.3 计划审计工作时对重要性的评估	(175)
7.3.4 对计划阶段确定的重要性水平的调整	(178)
7.3.5 评价错报的影响	(179)
◇ 本章小结	(180)
◇ 复习思考题	(181)
◇ 案例分析题	(181)
◇ 补充阅读材料	(184)
第8章 审计风险评估及其应对	(185)
8.1 审计风险	(186)
8.1.1 审计风险的概念	(186)
8.1.2 审计风险的种类	(187)

8.2 风险评估程序、信息来源及项目组内部的讨论	(189)
8.2.1 风险评估程序和信息来源	(189)
8.2.2 项目组内部的讨论	(191)
8.3 了解被审计单位	(191)
8.3.1 行业状况、法律环境与监管环境及其他外部因素	(192)
8.3.2 被审计单位的性质	(193)
8.3.3 被审计单位对会计政策的选择和运用	(194)
8.3.4 被审计单位的目标、战略及相关经营风险	(195)
8.3.5 被审计单位财务业绩的衡量和评价	(196)
8.3.6 被审计单位的内部控制	(197)
8.4 评估重大错报风险	(197)
8.4.1 识别和评估财务报表层次和认定层次的重大错报风险	(197)
8.4.2 需要特别考虑的重大错报风险	(200)
8.4.3 仅通过实质性程序无法应对的重大错报风险	(201)
8.4.4 对风险评估的修正	(201)
8.4.5 与治理层和管理层的沟通	(202)
8.4.6 审计工作记录	(202)
8.5 风险应对	(202)
8.5.1 针对财务报表层次重大错报风险的总体应对措施	(203)
8.5.2 针对认定层次重大错报风险的进一步审计程序	(204)
8.5.3 审计记录	(205)
◇ 本章小结	(205)
◇ 复习思考题	(206)
◇ 案例分析题	(206)
◇ 补充阅读材料	(207)
第9章 内部控制测试	(208)
9.1 内部控制概述	(209)
9.1.1 内部控制的内涵	(209)
9.1.2 内部控制的构成要素	(209)
9.1.3 内部控制的固有局限性	(214)
9.1.4 与审计相关的控制	(216)
9.1.5 对内部控制了解的深度	(217)
9.2 内部控制测试	(217)
9.2.1 了解被审计单位的内部控制	(218)
9.2.2 进行控制测试	(226)
9.3 交易循环的内部控制测试	(232)
9.3.1 销售与收款循环内部控制测试	(232)
9.3.2 采购与付款循环内部控制测试	(235)

9.3.3 存货与仓储循环内部控制测试	(238)
9.3.4 筹资与投资循环内部控制测试	(240)
9.3.5 货币资金内部控制测试	(241)
◇ 本章小结	(242)
◇ 复习思考题	(243)
◇ 案例分析题	(243)
◇ 补充阅读材料	(244)
第10章 交易循环的实质性程序	(245)
10.1 实质性程序概述	(246)
10.1.1 实质性程序的含义和要求	(246)
10.1.2 实质性程序的性质	(248)
10.1.3 实质性程序的时间和范围	(249)
10.1.4 实质性程序方案	(251)
10.2 销售与收款循环的实质性程序	(252)
10.2.1 针对销售交易的实质性程序	(252)
10.2.2 营业收入的实质性程序	(254)
10.2.3 应收账款和坏账准备的实质性程序	(257)
10.2.4 货币资金的实质性程序	(263)
10.2.5 其他相关账户的实质性程序	(267)
10.3 采购与付款循环的实质性程序	(268)
10.3.1 付款交易的实质性程序	(268)
10.3.2 应付账款的实质性程序	(269)
10.3.3 固定资产的实质性程序	(270)
10.3.4 预付款项的实质性程序	(275)
10.3.5 固定资产清理的实质性程序	(276)
10.3.6 无形资产的实质性程序	(276)
10.3.7 开发支出的实质性程序	(278)
10.3.8 商誉的实质性程序	(278)
10.3.9 长期待摊费用的实质性程序	(279)
10.3.10 长期应付款的实质性程序	(279)
10.4 存货与仓储循环的实质性程序	(280)
10.4.1 存货的实质性程序	(282)
10.4.2 应付职工薪酬的实质性程序	(286)
10.4.3 营业成本的实质性程序	(287)
10.5 筹资与投资循环的实质性程序	(288)
10.5.1 借款相关项目的实质性程序	(289)
10.5.2 所有者权益相关项目的实质性程序	(292)
10.5.3 投资相关项目的实质性程序	(294)

10.5.4 其他相关项目的实质性程序	(297)
◇ 本章小结	(299)
◇ 复习思考题	(300)
◇ 案例分析题	(300)
◇ 补充阅读材料	(301)
第 11 章 审计报告	(302)
11.1 完成外勤审计工作	(302)
11.1.1 获取管理层声明	(302)
11.1.2 编制审计差异调整表和试算平衡表	(304)
11.1.3 评价审计结果	(307)
11.2 与治理层沟通	(307)
11.2.1 沟通目的	(307)
11.2.2 沟通内容	(307)
11.3 审计报告的意义、种类与格式	(308)
11.3.1 审计报告的含义	(308)
11.3.2 审计报告的作用	(309)
11.3.3 审计报告的类型	(310)
11.3.4 审计报告的内容与格式	(310)
11.4 影响审计报告意见类型的各种事项	(314)
11.4.1 影响发表非无保留意见的情形	(314)
11.4.2 保留意见的审计报告	(316)
11.4.3 否定意见的审计报告	(317)
11.4.4 无法表示意见的审计报告	(317)
11.4.5 审计报告的说明段	(318)
11.4.6 非标准审计报告的格式	(318)
11.5 特殊目的审计报告	(320)
◇ 本章小结	(322)
◇ 复习思考题	(322)
◇ 案例分析题	(323)
◇ 补充阅读材料	(325)
第 12 章 电子商务环境下的审计	(326)
12.1 电子商务环境对审计的影响	(328)
12.1.1 电子商务的概念	(328)
12.1.2 电子商务环境下审计面临的挑战	(328)
12.1.3 电子商务环境给审计带来新的风险	(330)
12.2 电子商务环境下的审计技术与方法	(332)
12.2.1 计算机审计的一般方法介绍与评价	(332)

12.2.2 电子商务环境下的审计方法介绍与评价	(334)
12.3 电子商务环境下的审计风险及其应对	(340)
12.3.1 了解电子商务环境下的被审计单位及其内部控制	(340)
12.3.2 评估电子商务环境下的审计风险	(346)
12.3.3 针对电子商务环境下的审计风险实施进一步审计程序	(349)
◇ 本章小结	(350)
◇ 复习思考题	(351)
◇ 案例分析题	(352)
◇ 补充阅读材料	(352)
附录 A 案例分析题参考答案 (部分)	(354)
参考文献	(358)

第 1 章

导 论

本章要目

- 审计的产生与发展
- 审计的概念结构
- 风险导向审计
- 审计学专业课程体系

引 例

公元 2006 年 4 月 11 日，有一个名叫 ZHT 的审计员死了，死得轻于鸿毛。刚刚出炉的新闻这样透露他的死因：“河北沧州一审计员连续接受电力部门招待猝死酒店”（《中国青年报》7 月 29 日）。细心的人们应当注意到，从 ZHT 之死到这一“旧闻”的昭示天下，已经有百余日了。这大概可以说明，审计员之死及其死亡的细枝末节是不宜声张的。按人之常情，一个人死后人们通常都不会吝惜对他的赞美之词，以显示生者对死者的永别是多么的依依不舍。但 ZHT 却无法享受这样的待遇了，仅凭“审计员”和“喝酒猝死”这两个特征，就足以令千夫所指。现在，人们集中精力蔑视他的死亡，事实上就是声讨一个审计员接受被审计单位宴请这一可耻行径。对于沧州审计员喝酒死亡，审计组与被审计单位似乎见惯不怪，照常按计划“烟花三月下扬州”，奔赴那美丽的瘦西湖而去。他们对吃喝至死的冷漠程度，你不目瞪口呆也不行！

（资料来源：中华会计网校（<http://www.chinaacc.com>），作者：椿桦，有改动）

讨论题

1. 审计是干什么的？有何特点？
2. 审计人员与被审计单位之间究竟应当保持一种什么样的关系？

1.1 审计产生与发展

所谓审计，就是由有专业胜任能力的独立人员客观地收集和评价有关经济活动与经济事项认定的证据，以便证实这些认定与既定标准的吻合程度，并将其结果传达给利害关系人的

一个系统的过程^①。在人类社会文明的历史长河中,审计活动源远流长,从我国夏商时代和古埃及审计的萌芽算起,已有四五千年。进入 20 世纪后,审计活动在世界范围内获得了迅速、全面的发展。从组织形式上,现已形成国家(政府)审计、内部审计和注册会计师审计三足鼎立之局面;在基本目标与内容上,现已形成以财务审计、法纪审计和绩效审计三者为核心的多元审计体系^②。

1.1.1 国家(政府)审计的发展历程

受托经济责任关系^③的存在是古今中外审计产生与发展的根本动因。杨时展教授指出,审计正是“因受托(经济)责任的发生而发生,又因受托(经济)责任的发展而发展”的^④。为了维护国家机器运转,历史上的奴隶制和封建制国家的统治者(授权人)需要逐级委派大小官吏(受权人)向被统治者征收税赋,由此形成委托受托经济责任关系。为了保证这种受托关系能够井然有序及这种受托经济责任能够得到全面有效的履行,授权人就有必要委派独立于税务官员的其他官吏,监督、控制税务官员的税赋收支活动与记录,从而产生了早期的官厅审计(国家审计)活动。

据考证,我国审计萌芽于夏禹时代,即公元前 21 世纪。《史记·夏本纪》载:“自虞、夏时,贡赋备矣。或言禹会诸侯江南,记功而崩,因葬焉,命曰会稽。会稽者,会计也。”会稽,“会聚以考核验证”之意,即稽查、验证各诸侯王治水、政绩考功和缴纳的贡赋。西周(公元前 1066—前 771 年)在天子周王之下设天官(冢宰)、地官(司徒)、春官(宗伯)、夏官(司马)、秋官(司寇)、冬官(司空)六官。其中,国家财会机构包括:地官司徒系统(掌管财政收入)、天官冢宰系统(掌管财政支出、会计核算、审计监督等)。冢宰为天官之长、六官之总,相当于后世的宰相。天官之下设小宰和司会,司会掌管会计,小宰掌管财务、财政筹划及支出、政治经济监察。小宰之下设宰夫,实地审核周王朝的各项财物出入,稽查官吏治绩,监督整个王朝的财政收支情况,发现违法乱纪可越级向天官冢宰或周王报告。西周独立于财会部门之外设立“宰夫”一职,行使就地稽查之权,履行财政经济的监督职能,标志着我国政府审计的产生。

秦汉时期是我国封建社会的建立与成长时期。为适应社会经济的发展,秦汉在中央设御史大夫,监察全国民政、财政及财物审计事项,在地方设御史、刺史、司隶校尉等负责监察事务,从而较系统地建立了由御史大夫自上而下进行的御史监督制度。同时,产生于春秋时期的“上计”制度^⑤日臻完善。西汉时制定“上计律”,使之有法可依。上计制度规定,每年各郡由郡太守或上计官员主持召开上计会议,审理各县呈报的上计报告,然后诣京上计。中央由御史大夫审理诸郡的上计报告,并由皇帝亲临授计,评论功过。

秦汉时期,由御史大夫自上而下进行的御史监督制度和由诸郡县自下而上进行的上计制

① 吕先鎔. 审计. 成都:西南财经大学出版社, 2006.

② 蔡春. 审计理论结构研究. 大连:东北财经大学出版社, 2001.

③ 受托责任关系就是财产经营权由委托者转移至受托者所引致的委托受托双方相关权利、义务和责任的契约关系,是审计的历史起点与逻辑起点。

④ 文硕. 世界审计史. 北京:中国审计出版社, 1990.

⑤ 所谓“上计”制度,就是皇帝亲自参加听取和审核各级地方官吏的财政会计报告,以决定赏罚的制度。

度,形成了一个上下贯通的由中央控制全国的监察系统,我国审计制度得以确立。但在秦汉官制中,尚无专司审计职责的机构与官员,此时的审计建制仍属初步发展时期。

隋、唐至宋是我国封建社会繁荣与经济持续发展时期。这一阶段,中央集权不断加强,设有专门审计机构从事审计监督,审计建制渐趋完备。隋、唐两代在刑部之下设比部,与司法监督并列,是我国最早的独立于财政机关以外的审计监督机关。宋前历代王朝用“考”、“比”、“勾覆”等词表示审查、考核之意,宋太宗淳化三年(公元992年),审计机构由诸军、诸司、专勾司更名为“审计司(院)”,这是我国“审计”一词的最早起源。

元、明、清时期,君主专制日益强化,我国古代审计逐渐走向衰落。元朝取消比部,独立审计机构消亡。明、清均按吏、户、礼、兵、刑、工设六科给事中^①,负责中央及地方官府钱粮财赋的检察工作。相比唐、宋内外专职审计机构体系,这一时期政府财计监督与审计职能严重弱化。

辛亥革命之后,“中华民国”于1912年在国务院下设审计处,1914年北洋政府将其改为审计院,同年颁布《审计法》^②。1928年国民党政府设审计院,并颁布了《审计法》和实施细则,次年颁布《审计组织法》,1933年改审计院为审计部,直属监察院,1938年及其后多次修改审计法,审计制度日臻完善。但由于国民党政府政治腐败,致使审计制度流于形式,未能起到应有的监督作用。

新中国成立后相当长时期内,国家没有设立独立的专职的审计机构,基本上是以会计检查和财政、银行、税务等专业经济监督方式替代审计监督。1982年修改的《中华人民共和国宪法》规定实行国家审计监督制度,1983年9月成立国家审计署,县以上各级人民政府也先后成立审计机关,1985年8月发布《国务院关于审计工作的暂行规定》,1988年11月颁发《中华人民共和国审计条例》。1995年1月1日起,《中华人民共和国审计法》开始实施,对我国政府审计机关的职责和权限作出了明确的规定,从而在法律上确立了政府审计的地位。近年来,国务院、审计署依据《审计法》的基本精神适时地发布和实施了相关的“准则”、“规定”、“办法”等,为我国政府审计的进一步发展奠定了良好的基础。随着我国经济体制改革的逐步深入,政府审计工作的制度化、规范化、法制化程度也必将得到进一步加强。

总之,我国政府审计的发展经历了一个漫长的发展过程,大致可分为6个阶段: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”不断演进阶段和新中国振兴发展阶段。

在西方各国,随着生产力的发展和经济关系的变革,审计也经历了一个漫长的发展过程。根据历史文献记载,古罗马在公元前443年曾设立财物官和审计官,协助元老院处理日常财政事务,开创了国外官厅审计的先河。在古埃及的奴隶主王宫设有监督官,负责对受托经管财物的官吏账目进行检查。在古希腊雅典城邦,对即将离任的官员所经管财物的账目需要独立的审计官员进行审查监督,在评价其经济责任后有关官员方可离职。至中世纪,在历代封建王朝中,也大都设有审计机构和人员,对国家的财政收支进行监督。西方国家中,英国的审计具有悠久的历史。英国的王室财政审计制度早在13世纪就已正式建立,至今已有

① 六科给事中在明朝为独立机构而清时隶属都察院。

② 这是我国正式颁布的第一部《审计法》。

770多年的历史。在威廉一世和亨利一世时代，财政部就设立了审计监督部门，即上、下两院，上院（收支监督局）对下院（收支局）执行审计监督。在11世纪和12世纪，英王一直把持着国家的财政大权。为实施分权管理，建立约束机制，英国在1215年颁布了制约英王权力的《大宪章》，奠定了英国政府审计制度产生和发展的政治基础。现代意义上的国家审计（政府审计），则是近代民主政治发展的产物。按照民主政治的原则，人民有权对国家事务和人民财产的管理进行监督。因此，各级政府机关和官员在受托管理属于全民所有的公共资金和资源时，应接受经济责任制度的严格约束，这种约束方式表现为国家审计机关对受托管理者的经济责任进行审计监督^①。

阅读材料 1-1

我国当前的审计领导体制是审计署为国家最高审计机关，对国务院负责并报告工作，地方各级审计机关在本级人民政府和上一级审计机关的双重领导下，组织开展本地区的审计工作。这种模式主要是建立在计划经济的基础之上，当时国家审计充当的是政府内部审计的角色，主要是为政府服务，外界社会对此相关不高，公众对此并不关心。随着政府工作与公众相关度越来越高，这时国家审计不仅承担政府的内部审计职责，同时由于政府审计报告向公众公示，且为了提高透明度的需要，政府审计机关就承担了社会审计的职责。而这时审计机关再在本级人民政府的领导下，就失去了社会审计的独立性。可以尝试建立审计署对全国人大负责并报告工作的制度，地方各级审计机关在本级人民代表大会和上一级审计机关的双重领导下，组织开展本地区的审计工作。这样不仅可以保持审计机关的独立性，同时也能更好地发挥各级人大对本级政府的监督作用，提高政府审计报告的透明性。

（资料来源：熊铭．完善我国政府审计报告公告制的思考．中华会计学习，2007（5）：38．）

讨论题

1. 政府审计模式除了我国现阶段施行的行政型模式以外，世界各国的审计实践中还存在哪些有影响的模式？
2. 您是否赞成上文作者的关于改革我国现行政府审计体制的观点？为什么？

1.1.2 内部审计的发展历程

内部审计，是指组织内部的一种独立客观的监督和评价活动，它通过审查和评价经营活动及内部控制的适当性、合法性和有效性来促进组织目标的实现。

我国古代内部审计的萌芽可以追溯至西周时代，几乎与政府审计同步。西周的司会掌管政府会计工作，不仅负责宫廷账簿记录的管理，同时也负责对宫廷记录的稽核，宰夫则负责对司会会计记录的核对和国库财产管理情况的检查。可见，奴隶制时期宫廷内部审计的职权是由司会和宰夫共同执掌的，这可以说是原始意义上的内部审计。

^① 吕先铭．审计．成都：西南财经大学出版社，2006。