

审计理论与实务

主 编 宋传联 李 丽 孙立阳
副主编 康美娟 王丽霞 郑 威



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS



中国农业大学出版社
CHINA AGRICULTURAL UNIVERSITY PRESS

21 世纪全国应用型本科财经管理系列实用规划教材

审计理论与实务

主 编 宋传联 李 丽 孙立阳
副主编 康美娟 王丽霞 郑 威



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS



中国农业大学出版社
CHINA AGRICULTURAL UNIVERSITY PRESS

内 容 简 介

本书全面系统地介绍了审计理论与实务。全书共分 11 章, 主要内容包括: 概述, 审计目标, 审计证据与审计程序, 审计计划、重要性与审计风险, 风险评估与应对, 审计抽样, 销售与收款循环审计, 采购与付款循环审计, 生产循环审计, 筹资与投资循环审计, 货币资金审计。其中, 前 6 章是审计的基本理论部分, 后 5 章是审计实务部分。每章均配有配套的复习思考题, 便于学习者掌握和教师教学。

本书穿插了大量的案例分析, 便于培养学生对所学知识的应用及审计职业判断能力的提高。本书在实用性和操作性上具有较强的指导作用。

本书可作为高等院校会计专业和审计专业的本、专科教材, 也可作为会计从业人员的职业后续教育教材。

图书在版编目(CIP)数据

审计理论与实务/宋传联, 李丽, 孙立阳主编. —北京: 中国农业大学出版社; 北京大学出版社, 2010.2
(21 世纪全国应用型本科财经管理系列实用规划教材)

ISBN 978-7-81117-955-2

I. 审… II. ①宋…②李…③孙… 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(2010)第 017382 号

书 名: 审计理论与实务

著作责任者: 宋传联 李 丽 孙立阳 主编

总 策 划: 第六事业部

执行策划: 李 虎

责任编辑: 程志强 潘晓丽

标准书号: ISBN 978-7-81117-955-2

出 版 者: 北京大学出版社(地址: 北京市海淀区成府路 205 号 邮编: 100871)

网址: <http://www.pup.cn> <http://www.pup6.com> E-mail: pup_6@163.com

电话: 邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 62750667 出版部 62754962

中国农业大学出版社(地址: 北京市海淀区圆明园西路 2 号 邮编: 100193)

网址: <http://www.cau.edu.cn/caup> E-mail: cbsszs@cau.edu.cn

电话: 编辑部 62732617 营销中心 62731190 读者服务部 62732336

印 刷 者: 河北滦县鑫华书刊印刷厂

发 行 者: 北京大学出版社 中国农业大学出版社

经 销 者: 新华书店

规 格: 787 毫米·980 毫米 16 开本 22.25 印张 425 千字

版 次: 2010 年 2 月第 1 版 2010 年 2 月第 1 次印刷

定 价: 36.00 元

未经许可, 不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。

版权所有, 侵权必究

举报电话: 010-62752024

电子邮箱: fd@pup.pku.edu.cn

21 世纪全国应用型本科财经管理系列实用规划教材

专家编审委员会

主任委员 刘诗白

副主任委员 (按拼音排序)

韩传模

李全喜

王宗萍

颜爱民

曾 旗

朱廷珺

顾 问 (按拼音排序)

高俊山

郭复初

胡运权

万后芬

张 强

委 员 (按拼音排序)

程春梅

邓德胜

范 徵

冯根尧

冯雷鸣

黄解宇

李定珍

李相合

李小红

刘志超

沈爱华

王富华

王仁祥

吴宝华

张淑敏

赵邦宏

赵 宏

赵秀玲

法律顾问 杨士富

丛 书 序

我国越来越多的高等院校设置了经济管理类学科专业,这是一个包括经济学、管理科学与工程、工商管理、公共管理、农业经济管理、图书档案学 6 个二级学科门类和 22 个专业的庞大学科体系。2006 年教育部的数据表明在全国普通高校中经济类专业布点 1518 个,管理类专业布点 4328 个。其中除少量院校设置的经济管理专业偏重理论教学外,绝大部分属于应用型专业。经济管理类应用型专业主要着眼于培养社会主义国民经济发展所需要的德智体全面发展的高素质专门人才,要求既具有比较扎实的理论功底和良好的发展后劲,又具有较强的职业技能,并且又要求具有较好的创新精神和实践能力。

在当前开拓新型工业化道路,推进全面小康社会建设的新时期,进一步加强经济管理人才的培养,注重经济理论的系统化学习,特别是现代财经理论的学习,提高学生的专业理论素质和应用实践能力,培养出一大批高水平、高素质的经济管理人才,越来越成为提升我国经济竞争力、保证国民经济持续健康发展的重要前提。这就要求高等财经教育要更加注重依据国内外社会经济条件的变化适时变革和调整教育目标和教学内容;要求经济管理学科专业更加注重应用、注重实践、注重规范、注重国际交流;要求经济管理学科专业与其他学科专业相互交融与协调发展;要求高等财经教育培养的人才具有更加丰富的社会知识和较强的人文素质及创新精神。要完成上述任务,各所高等院校需要进行深入的教学改革和创新。特别是要搞好有较高质量的教材的编写和创新。

出版社的领导和编辑通过对国内大学经济管理学科教材实际情况的调研,在与众多专家学者讨论的基础上,决定编写和出版一套面向经济管理学科专业的应用型系列教材,这是一项有利于促进高校教学改革发展的重要措施。

本系列教材是按照高等学校经济类和管理类学科本科专业规范、培养方案,以及课程教学大纲的要求,合理定位,由长期在教学第一线从事教学工作的教师立足于 21 世纪经济管理类学科发展的需要,深入分析经济管理类专业本科学生现状及存在问题,探索经济管理类专业本科学生综合素质培养的途径,以科学性、先进性、系统性和实用性为目标,其编写的特色主要体现在以下几个方面:

(1) 关注经济管理学科发展的大背景,拓宽理论基础和专业知识,着眼于增强教学内容的联系实际和应用性,突出创造能力和创新意识。

(2) 体系完整、严密。系列涵盖经济类、管理类相关专业以及与经管相关的部分法律类课程,并把握相关课程之间的关系,整个系列丛书形成一套完整、严密的知识结构体系。

(3) 内容新颖。借鉴国外最新的教材,融会当前有关经济管理学科的最新理论和实践经验,用最新知识充实教材内容。

(4) 合作交流的成果。本系列教材是由全国上百所高校教师共同编写而成,在相互进行学术交流、经验借鉴、取长补短、集思广益的基础上,形成编写大纲。最终融合了各地特点,具有较强的适应性。

(5) 案例教学。教材具备大量案例研究分析,让学生在学习过程中理论联系实际,特别列举了我国经济管理工作中的大量实际案例,这可大大增强学生的实际操作能力。

(6) 注重能力的培养。力求做到不断强化自我学习能力、思维能力、创造性解决问题的能力以及不断自我更新知识的能力,促进学生向着富有鲜明个性的方向发展。

作为高要求,财经管理类教材应在基本理论上做到以马克思主义为指导,结合我国财经工作的新实践,充分汲取中华民族优秀文化和西方科学管理思想,形成具有中国特色的创新教材。这一目标不可能一蹴而就,需要作者通过长期艰苦的学术劳动和不断地进行教材内容的更新才能达成。我希望这一系列教材的编写,将是我国拥有高质量的高校财经管理学科应用型教材建设工程的新尝试和新起点。

我要感谢参加本系列教材编写和审稿的各位老师所付出的大量卓有成效的辛勤劳动。由于编写时间紧、相互协调难度大等原因,本系列教材肯定还存在一些不足和错漏。我相信,在各位老师的关心和帮助下,本系列教材一定能不断地改进和完善,并在我国大学经济管理类学科专业的教学改革和课程体系建设中起到应有的促进作用。

刘诗白

2007年8月

刘诗白 刘诗白教授现任西南财经大学名誉校长、博士生导师,四川省社会科学联合会主席,《经济学家》杂志主编,全国高等财经院校资本论研究会会长,学术团体“新知研究院”院长。

前 言

审计是专职人员或机构对政府机关、企事业单位及其他经济组织的经济活动进行审查,并发表审计意见的经济行为,属于对经济活动的监督行为。这种行为为投资者和债权人更好地使用会计信息并进行正确的决策提供了良好的指导,同时,也有利于维护国家良好的经济秩序和财经纪律,更好地促进经济活动的效率和效果。随着我国体制改革的深入及企业所有权与经营权的进一步分离,审计在国民经济中的地位越来越重要。

但是,长期以来,我国高校缺乏具有特色的审计教材,总体表现为教材案例少、实务性较差、理论性太强,不利于教师教学和学生的掌握。2006年2月15日我国颁布了新的企业会计准则和注册会计师审计准则,这些政策与我国目前的经济发展形势是相适应的。但是,目前的很多审计教材还停留在旧的会计准则和审计准则的基础上,这不利于对会计、审计人才的培养。

本书的编写特色体现在如下4个方面:

一是适应新的国家经济形势,根据新的会计准则和审计准则编写而成;

二是案例较多,实用性强,能满足学生学习审计理论与实务的需要;

三是与大多数审计教材相比,本教材既有抽象理论的概述,又穿插了大量的例题,有助于学习者的理解与掌握;

四是每章都有配套的同步练习,有助于学习者对基本知识点的快速掌握。

本书的适用对象是会计学专业、审计专业、注册会计师审计专业、财务管理专业、管理学专业的本科生和专科生;也适用于会计从业人员的职业后续教育。

由于本人水平所限,加之时间仓促,书中错误之处在所难免,希望不吝赐教。

编 者

2009年10月

目 录

第1章 概述	1	2.4.1 接受业务委托	26
1.1 审计的基本概念	2	2.4.2 计划审计工作	26
1.1.1 审计的含义	2	2.4.3 实施风险评估程序	26
1.1.2 审计的特点	3	2.4.4 实施控制测试和实质性 程序	26
1.1.3 审计的分类	4	2.4.5 完成审计工作和编制审计 报告	27
1.2 审计的起源与发展	4	复习思考题	27
1.2.1 中国审计的起源和发展	4	第3章 审计证据与审计程序	32
1.2.2 西方审计的起源与发展	6	3.1 审计证据与审计工作底稿	33
1.3 我国的审计监督体系	8	3.1.1 审计证据	33
1.3.1 政府审计	8	3.1.2 审计工作底稿	36
1.3.2 注册会计师审计	9	3.2 获取审计证据的单项审计程序	37
1.3.3 内部审计	9	3.2.1 检查记录或文件	37
复习思考题	10	3.2.2 检查有形资产	38
第2章 审计目标	15	3.2.3 观察	38
2.1 财务报表审计的责任划分	16	3.2.4 询问	38
2.1.1 被审计单位管理层和 治理层的责任	16	3.2.5 函证	38
2.1.2 注册会计师的审计责任	17	3.2.6 重新计算	38
2.1.3 注册会计师的法律责任	17	3.2.7 重新执行	39
2.2 财务报表审计的总目标	18	3.2.8 分析程序	39
2.2.1 审计总目标的演变	18	3.3 单项审计程序的应用目的与审计 方案	43
2.2.2 目前我国财务报表审计的 总目标	19	3.3.1 单项审计程序的应用目的	43
2.3 审计的具体目标及其确定	19	3.3.2 审计方案	45
2.3.1 被审计单位管理层对会计 报表的认定	20	复习思考题	46
2.3.2 具体审计目标	24	第4章 审计计划、重要性与审计风险	50
2.4 审计过程	26	4.1 审计计划	51



4.1.1 总体审计计划	51	5.3.1 内部控制的含义	77
4.1.2 具体审计计划	53	5.3.2 内部控制制度的要素	77
4.2 审计重要性	54	5.3.3 内部控制制度的分类	82
4.2.1 审计重要性的定义及理解	54	5.3.4 内部控制的局限性	84
4.2.2 计划审计工作时对重要性 的评估	55	5.3.5 对内部控制了解的深度	85
4.2.3 对计划阶段确定的重要性 水平的调整	59	5.3.6 对内部控制的评价	85
4.2.4 评价错报的影响	60	5.4 风险应对	86
4.3 审计风险	62	5.4.1 针对财务报表层次重大 错报风险的总体应对 措施	86
4.3.1 重大错报风险	62	5.4.2 进一步审计程序的设计	87
4.3.2 检查风险	64	5.4.3 控制测试程序的设计	90
4.3.3 审计风险与重要性水平的 关系	64	5.4.4 实质性测试程序的设计	94
复习思考题	65	复习思考题	96
第5章 风险评估与应对	70	第6章 审计抽样	104
5.1 风险评估程序	71	6.1 审计抽样概述	105
5.1.1 询问	71	6.1.1 审计抽样的含义	105
5.1.2 分析程序	71	6.1.2 审计抽样的种类	106
5.1.3 观察	71	6.1.3 审计抽样中的风险	107
5.1.4 检查	72	6.2 样本的设计与选取	109
5.2 了解被审计单位及其环境	72	6.2.1 样本的设计	109
5.2.1 行业状况、法律环境与监管 环境以及其他外部因素	72	6.2.2 样本的选取	112
5.2.2 被审计单位的性质	74	6.3 属性抽样在控制测试中的运用	115
5.2.3 被审计单位对会计政策的 选择和运用	75	6.3.1 固定样本量抽样	116
5.2.4 被审计单位的目标、战略 以及相关经营风险	76	6.3.2 停-走抽样	121
5.2.5 被审计单位财务业绩的 衡量和评价	77	6.3.3 发现抽样	122
5.3 了解被审计单位的内部控制	77	6.4 变量抽样在实质性测试中的 运用	122
		6.4.1 平均值估计抽样	122
		6.4.2 差异估计抽样	125
		6.4.3 比例估计抽样	125
		复习思考题	126

第 7 章 销售与收款循环审计	132
7.1 销售与收款循环概述	133
7.1.1 销售与收款循环中的主要业务活动	133
7.1.2 销售与收款涉及的主要凭证和会计记录	138
7.2 销售与收款循环的风险评估与内部控制测试	140
7.2.1 销售与收款循环的风险评估	140
7.2.2 销售交易的内部控制测试	146
7.3 销售与收款循环的实质性测试	149
7.3.1 销售与收款交易的实质性测试	149
7.3.2 销售与收款相关账户余额与列报的实质性测试	152
复习思考题	177
第 8 章 采购与付款循环审计	182
8.1 采购与付款循环的特征	183
8.1.1 采购与付款循环中的主要业务活动	183
8.1.2 采购与付款循环中的主要凭证和会计记录	186
8.2 采购与付款循环的风险评估与内部控制测试	188
8.2.1 采购与付款业务的风险评估	188
8.2.2 采购与付款交易的控制测试	193
8.3 采购与付款循环的实质性测试	200
8.3.1 采购与付款交易的实质性测试	200

8.3.2 采购与付款循环相关账户余额的实质性测试	201
复习思考题	230
第 9 章 生产循环审计	235
9.1 生产循环的特征	236
9.1.1 生产循环所涉及的主要业务活动	236
9.1.2 生产循环的主要凭证和会计记录	238
9.2 生产循环的风险评估与内部控制测试	239
9.2.1 存货业务的风险评估与内部控制测试	240
9.2.2 成本会计控制制度的风险评估与控制测试	242
9.2.3 工薪业务的风险评估与控制测试	243
9.3 生产循环的实质性测试	245
9.3.1 生产循环相关交易的实质性测试	245
9.3.2 生产循环相关项目的实质性测试	248
复习思考题	269
第 10 章 筹资与投资循环审计	274
10.1 筹资与投资循环的特征	275
10.1.1 筹资活动所涉及的主要业务活动与凭证、会计记录	276
10.1.2 投资所涉及的主要凭证与会计记录	277
10.2 筹资与投资循环的风险评估与内部控制测试	278



10.2.1 筹资业务的风险评估与 内部控制测试	278	11.2 货币资金业务的风险评估与 控制测试	319
10.2.2 投资活动的风险评估与 内部控制测试	279	11.2.1 货币资金的风险评估	319
10.3 筹资与投资循环的实质性测试	281	11.2.2 货币资金的控制测试	321
10.3.1 筹资与投资的交易 实质性测试	281	11.3 货币资金的实质性测试	324
10.3.2 筹资与投资有关账户 的实质性测试	283	11.3.1 “库存现金”的 实质性测试	324
复习思考题	312	11.3.2 “银行存款”的 实质性测试	327
第 11 章 货币资金审计	317	11.3.3 “其他货币资金”的 实质性程序	328
11.1 货币资金业务的特征	318	复习思考题	331
11.1.1 货币资金涉及的主要 业务活动	318	全书复习思考题答案	335
11.1.2 货币资金涉及的主要 凭证和会计记录	318	参考文献	339

第 章 概 述

教学目标

通过本章的学习，掌握审计的含义及特点、审计的分类、审计的起源和发展及我国的审计监督体系。

教学要求

知识要点	能力要求	相关知识
审计的基本概念	能识别具体的审计项目属于哪种类型的审计形式，并说明其独立性	审计关系人的基本概念；从审计关系人的角度说明3种审计形式的审计独立性；审计的特点；审计的分类
审计的起源与发展	掌握审计的历史，并从经济基础决定上层建筑的角度理解审计的起源与发展	我国审计的起源与发展；西方审计的起源与发展；审计在不同历史阶段的特点
我国的审计监督体系	熟悉我国的审计监督体系	政府审计的概念及特点；注册会计师审计的概念及特点；内部审计的概念及特点；内部审计与外部审计的关系



导入案例

小王假期到 A 会计师事务所进行实习。2007 年 2 月 5 日, 该事务所接受以下不同委托人的审计委托:

- (1) 接受 X 公司股东委托, 对 X 公司 2006 年年度会计报表进行审计;
- (2) 接受 Y 公司监事会委托, 对 Y 公司提供内部审计;
- (3) 接受审计署委托, 对某大型电站工程资金运用情况进行审计。

小王想知道这 3 种业务委托的相同之处及区别。

1.1 审计的基本概念

1.1.1 审计的含义

审计是指独立的专职机构和人员, 对企事业单位、政府机关、社会团体及其他经济组织的经济活动进行审查, 并发表审计意见的经济监督活动。

如果将审计视做一种关系, 则在审计中, 有 3 个方面的利害关系人, 称为审计关系人, 如图 1.1 所示。它们分别是:

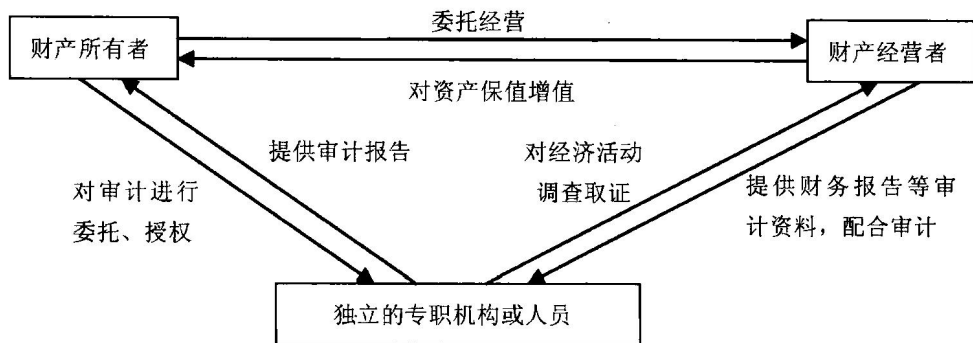


图 1.1 审计关系人示意图

(1) 第一关系人。又称为审计人, 是承担审计工作的机构或人员, 是审计业务的执行者。在我国, 审计人有 3 类: 国家审计机关或人员、内部审计部门或人员、注册会计师审计机构或人员。

(2) 第二关系人。又称为被审计人, 或审计的客体, 是接受审计监督的单位, 是审计活动的承受者。被审计人包括国家机关、事业单位、企业和其他社会团体及经济组织。

具体来说,在第二关系人中,接受审计的是被审计单位的经济活动,而不仅是被审计单位的会计资料,更不能说接受审计的仅是被审计单位的会计报表。因为,会计报表只是会计资料的一部分,而会计资料主要是以货币手段对企业经济活动的记载,企业的某些经济活动可能并没有以会计资料的形式保管,例如,重要的合同、会议记录等资料。而企业经济活动发生时的情景、执行人的心态、立场、是否有舞弊动机等更不可能通过简单的会计资料加以记录。因此,我们说,审计的对象是被审计人的经济活动。一般来说,在实施审计时,应当先对被审计单位的经济活动进行了解,评估其风险所在,然后再进一步确定相应的审计程序。在执行进一步审计程序时,也不能仅对书面资料进行检查,应该对被审计单位执行观察、检查有形资产、询问等程序。

(3) 第三关系人。是指审计行为的委托者或授权者,一般是财产的所有者。

在现代公司管理体制中,财产的所有者与经营者是分离的,这就产生了财产的委托代理关系,所有者将财产交由经营者经营,经营者承担对所有者的财产保值增值的责任。经过一段时间的经营,经营者是否履行了相应的责任以及履行的程度如何,这是所有者非常关心的问题。因此,所有者会委托独立的第三人对经营者的经营情况进行审查,从而产生了审计。可以说,没有财产的委托代理关系,审计就不会产生。

1.1.2 审计的特点

1. 独立性

审计是一种独立性的经济监督活动。独立性是指形式上的独立和实质上的独立。无论是政府审计、内部审计还是注册会计师审计,都应当通过形式上的独立和实质上的独立使其实现经济监督职能。①注册会计师审计通常由独立的社会中介机构执行,表现为双向独立——既独立于委托者,也独立于被审计单位。②政府审计是指政府机关执行的审计,通常是由国家某个部门进行授权,由于此行为的委托者与执行者都代表国家,因此,二者是合二为一的,而接受审计的单位与二者是独立的,所以,我们常说,政府审计表现为单向独立的特征。③内部审计是由被审计单位内部的审计部门对其他部门执行的审计,表现为相对独立的特点。

2. 公正性

正是由于审计的独立性,使其也具有公正性的特点。公正是指不偏不倚,即审计公正性要求审计既不偏向于审计委托者,也不偏向于被审计单位,而是处于公正的立场。

3. 客观性

客观性是相对于主观性而言的,是指审计时不能主观臆断,应当实事求是。

4. 权威性

无论是哪种审计,都是具有胜任能力的专家对被审计单位的经济活动进行审查。也正是由于审计执行人员的专业性、审计结论的专业性等特点,使审计有了权威性。

1.1.3 审计的分类

- (1) 按执行审计的主体不同,审计可分为国家审计、注册会计师审计和内部审计。
- (2) 按审计的目的、内容不同,审计可分为会计报表审计、合规性审计和经营审计。
- (3) 按审计与被审计单位的关系不同,审计可分为内部审计和外部审计。
- (4) 按审计范围的不同,审计可分为全面审计、局部审计和专题审计。
- (5) 按审计施行的时间分类,审计有 3 种,分别为事前、事中、事后审计;定期和不定期审计;期中和期末审计。
- (6) 按审计的执行地点不同,审计可分为就地审计和报送审计。
- (7) 按审计可选择性不同,审计可分为强制审计和任意审计。
- (8) 按审计是否有偿,审计可分为有偿审计和无偿审计。

1.2 审计的起源与发展

1.2.1 中国审计的起源和发展

我国审计经历了 6 个发展阶段:①西周初期初步形成阶段;②秦汉时期初步确立阶段;③隋唐至宋日臻健全阶段;④元明清停滞不前阶段;⑤中华民国不断演进阶段;⑥新中国振兴阶段。下面分别介绍。

1. 西周初期初步形成阶段

我国审计最初产生于西周。西周是我国的奴隶社会时期,天子将奴隶和土地分给诸侯。为了审查诸侯对财产保值增值的情况,天子设宰夫这一官职对诸侯进行审计,宰夫下设小宰。每逢年终、月终、旬终,宰夫和小宰要求各部门官吏对财计收支的情况予以上报。发现违法乱纪者,宰夫和小宰可以越级向周王报告,当时称之为“受计”,就是由周王亲自听取审查的意见。这套办法称为“上计制度”。

从执行主体来看,西周时期的审计属于政府审计。

2. 秦汉时期初步确立阶段

秦汉是我国封建社会建立和成长的时期,秦始皇继承了“上计制度”并加以推广,并设立了检查监督的官职——御史大夫,辅佐皇帝行使对国家政治和财政的监督工作。与西

周时期的宰夫相比，御史大夫的地位提高了。

汉承秦制，仍由御史大夫实施上计的职责，行使监察职权。汉朝制定《上计律》，使“上计制度”有法可依，标志着我国审计立法的开始。

秦汉开创了御史大夫行使监督权的先例。御史组织系统的建立，强化了国家对整个财政经济的控制和监督。但是，这一时期还未设有专门的审计机构。御史大夫行使的监督权，涉及政治、经济、军事等各个方面，具有一揽子性质。

3. 隋唐至宋日臻健全阶段

隋唐两朝是我国封建社会的鼎盛阶段，也是我国审计发展的主要时期，其中最重要的标志是“比部”审计体制的健全与完善。

“比”是考核审查的意思，隋朝开始设比部，隶属都官或刑部之下，掌管国家财计监督，行使审计职权且具有司法监督的性质。唐朝改设三省六部，六部之中，刑部掌天下律令、刑法等政令，比部仍置刑部之下，凡国家财计，军政内外，均施以勾稽，进行考核审理。唐朝比部开展审计的权力覆盖国家财经的各个领域，而且一直延伸至州、县，比部审查的范围也极广，项目众多，而且具有很强的独立性和权威性。唐朝在发展政府审计的过程中还建立了一些审计制度，规定了各种审计程序、审计时间和审计处理要求等重要事项，尤其是制定了考核审计官员的标准。可见，隋唐是我国政府审计制度的确立阶段。

进入宋朝，审计并无太大发展。宋至元丰改制，取消比部，审计隶属于财政系统，实行财审合一，审计失去了独立性，其缺陷是显而易见的。宋代元丰改制以后，审计之权仍由比部执掌，南宋设“审计院”。这是我国“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。

4. 元明清停滞不前阶段

元明清各朝君主专制日益强化。总体而言，这一时期的审计处于停滞不前甚至衰退的阶段。元取消比部，独立审计机构即告消亡。明初设比部，不久取消，后设都察院。清朝的都察院功能有所加强，但仍不具有独立性质。在清朝末年，光绪皇帝仿效西方资本主义国家设立了“审计院”，同时引进了近代的审计制度，后因辛亥革命爆发，审计制度未能实施。

5. 中华民国不断演进阶段

民国初期北洋政府在国务院下设立了“审计处”，各省设立了“审计分处”。1914年，又将“审计处”改成“审计院”，同时颁布了《审计法》和《审计法实施细则》。1928年又将“审计院”改为“审计部”，隶属于监察部，各省设立相应的审计机构，形成了一个垂直领导的审计网。

我国的注册会计师审计起源于辛亥革命之后。1918年，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我国的第一位注册会计师，他创办的会计师事务所——正则会计师事务所也获准成立，成为我国历史上第一家会计师事务所。

6. 新中国振兴阶段

中华人民共和国建立以后，国家没有设立独立的审计机构，对企业的财政监督和货币管理，是通过不定期的会计大检查进行的。1980年，我国恢复和重建了注册会计师制度；1986年7月，国务院发布了《中华人民共和国注册会计师条例》，标志着我国民间审计的发展进入了一个新阶段；1983年9月成立了我国政府审计的最高机关——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月颁发了《中华人民共和国审计条例》，从法律上进一步确立了政府审计的地位，为其进一步发展奠定了良好基础；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》，内部审计蓬勃发展。

1.2.2 西方审计的起源与发展

根据考证，早在奴隶社会时期的古罗马、古埃及、古希腊时代，就已经有了政府审计机构，但是由于西方资本主义经历的时间较长，西方的注册会计师审计得到了更快的、更全面的发展。本书主要介绍西方最为完善的审计形式——注册会计师审计的起源与发展。

1. 注册会计师审计的起源

注册会计师审计起源于16世纪的意大利。由于当时地中海的商业较发达，意大利的威尼斯是地中海沿岸商业的中心。商业的发达、合伙制企业的出现，在客观上产生了委托代理关系，产生了注册会计师审计的最初需求。人们开始聘请与企业或组织没有利害关系的独立第三人进行会计记账与审计。在意大利商业城市中出现了一批具有良好会计知识、专门从事查账和公证工作的专业人员，他们所进行的查账与公证，可以说是注册会计师审计的起源。随着会计人员的增加，1581年创立了威尼斯会计协会。

这一阶段审计的特点是以会计账簿为基础的详细审计；审计的目标是查错防弊；审计的方法是任意审计。

2. 注册会计师审计的形成

英国在创立和传播注册会计师审计职业的过程中发挥了重要作用。

18世纪下半叶，英国的资本主义经济得到了迅速的发展，尤其是股份有限公司制的出现，使企业的所有权与经营权进一步分离。业主需要独立的第三人对管理层的财务报表进