

普通高等院校经济管理类“十二五”应用型规划教材

[会计系列]



审计学

Finance Accounting Practice

主编 高强 郭瑛

免费提供
授课用
电子课件



机械工业出版社
China Machine Press

普通高等院校经济管理类“十二五”

[会计系列]

审计学

Finance Accounting Practice

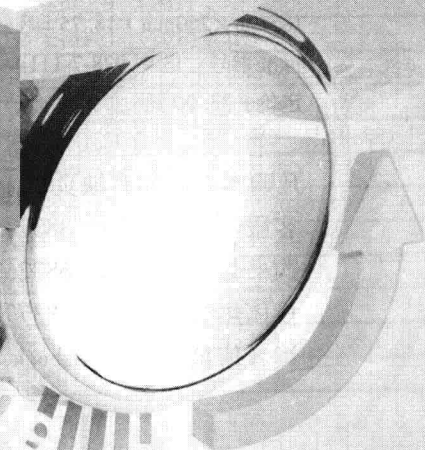
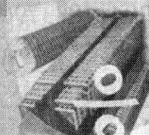
主 编 高强 郭瑛

副主编 于雷 魏蓉蓉

参 编 伍红艳



机械工业出版社
China Machine Press



本教材以注册会计师为主线，以审计目标为导向，以风险导向审计为基础，以财务报表审计为重点，将审计的基本理论和知识融入审计基本技能之中，旨在使学生掌握会计报表审计的基本理论和方法，熟悉注册会计师审计的基本内容。本教材适用于高等院校本科、高职高专审计学教学使用，亦适用于注册会计师以及广大财务工作者参考使用。

封底无防伪标均为盗版

版权所有，侵权必究

本书法律顾问 北京市展达律师事务所

图书在版编目（CIP）数据

审计学/高强，郭瑛主编. —北京：机械工业出版社，2011.8
(普通高等院校经济管理类“十二五”应用型规划教材·会计系列)

ISBN 978-7-111-35528-1

I. 审… II. ①高… ②郭… 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（2011）第 156276 号

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：张 昕 版式设计：刘永青

北京市荣盛彩色印刷有限公司印刷

2011 年 8 月第 1 版第 1 次印刷

185mm × 260mm · 18.75 印张

标准书号：ISBN 978-7-111-35528-1

定价：33.00 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

购书热线：(010) 68326294；88379649；68995259

投稿热线：(010) 88379007

读者信箱：hzjg@hzbook.com

PREFACE 前言

市场经济的发展离不开资本市场的发育和完善。注册会计师审计是资本市场健康发展的有力保障。如何完成使命成为注册会计师长久的探索 and 追求, 审计的模式历经变迁, 发展为当今的风险导向审计, 就是为了最大限度地对受托人经济责任的履行情况完成独立、客观、公正的鉴证活动。

鉴于此, 本教材以注册会计师为主线, 以审计目标为导向, 以风险导向审计为基础, 以财务报表审计为重点, 将审计的基本理论和知识融入审计基本技能之中, 旨在使学生掌握财务报表审计的基本理论和方法, 熟悉注册会计师审计的基本内容。本教材的内容有以下特点:

第一, 以具体案例为例, 讲解并演示注册会计师财务报表审计的全过程。

本教材主线突出, 为了顾及篇幅和避免干扰, 仅介绍了财务报表审计的全过程, 不仅内容的编排遵循了财务报表审计的顺序, 而且以具体企业为例进行讲解。在给出目标企业的背景资料后, 对其具体的审计环节做了介绍, 读者可以清晰地看到实施财务报表审计的全过程。而且, 为了帮助读者理解模拟企业的状况, 本教材在各相关章节介绍了模拟企业行业的基本状况和资料。此外, 为了更加清晰地反映财务报表审计的全过程, 体现风险导向审计的特点, 本教材提供了一套完整的在线财务报表审计测试案例, 供广大师生参考。

第二, 抽选注册会计师审计的核心知识, 体现相关理论的最新变化。

本教材以《中国注册会计师职业道德守则》和《中国注册会计师执业准则(2010)》为依据, 介绍了注册会计师审计的核心知识, 包括职业道德、审计目标、审计的重要性、计划审计工作、风险的评估及应对、审计报告等内容, 并提供了配套的练习和案例, 值得说明的是本教材的习题主要选自 2007 ~ 2010 年注册会计师考试审计试题, 因此, 本教材可以作为注册会计师审计的入门教材, 并且本教材吸收了内部控制基本规范和指引的最新规定, 体现了这部分内容的最新变化。

本教材共分为 7 章, 第 1、5、6 章由高强、于雷编写, 第 2 ~ 4 章由郭瑛、高强、魏蓉蓉编写, 第 7 章由高强、伍红艳编写, 全书由高强最终审定。感谢机械工业出版社华章公司的高伟老师为本书的出版付出的辛勤劳动。同时, 在本书的编写中, 编者参考了相关的文献及教材, 在此一并对其作者表示感谢!

本教材适合高等院校本科、高职高专审计学教学使用，也适合注册会计师以及广大财务工作者参考使用。

尽管编者做了很多努力，教材仍可能存在一些不足，对于教材中的疏漏、不足和错误，真诚地希望读者批评和指正。

编 者

2011 年 4 月

教学目的

“审计学”课程是会计、财务管理等专业开设的一门专业必修课程，是构成会计学科体系的核心课程之一。本课程以我国发布的《中国注册会计师执业准则》、《企业会计准则》及相关国际惯例为依据，重点阐述审计学的理论和实务。通过本课程的学习，要求学生既要掌握审计学的基本理论和方法，又能遵循我国的审计准则、会计准则实施具体的财务报表审计业务，具备从事审计工作的基本知识、基本技能和实务的操作能力。

先修、后续课程及关系

本课程为高年级的专业课程，先修课程为基础会计、中级财务会计、成本会计、财务分析、战略管理。后续课程主要是专业选修课程，如审计专题、内部控制理论与实务。审计学课程是上述先修课程的后续课程，内容无交叉，与后续课程内部控制理论与实务在内部控制部分有交叉，处理的原则是：审计学着重介绍与财务报表编制相关的内部控制，内部控制理论与实务主要介绍和企业管理相关的内部控制制度。

教学方法及教学手段

教学方法

本课程是一门实践性和技能性较强的课程。因此，为确保教学效果，教师应采用灵活多样的教学方法。

(1) 课堂讲授法。由主讲教师根据教学大纲的要求系统地进行课堂讲授，目的是向学生传授系统的审计理论知识，同时传授本学科最前沿的知识。

(2) 案例法。第一，本教材所讲解的内容基本以 HG 公司为例，教师可以组织学生收集 HG 公司相关行业的信息，在对 HG 公司的“审计”中完成教学工

作。第二,本教材提供了一套在线的模拟企业财务报表审计案例,可以让学生通过实验操作,直观地进行财务报表审计的实践,从而更好地掌握解决财务报表审计的方法和思路。

(3) 讨论法。审计更多地体现为一种思路和理念,为了让学生体会抽象的概念,可以组织学生讨论,如“如何成为一名合格的 CPA”,教师可以以此作为题目让学生收集相关资料,通过讨论理解“合格”的真正含义。

教学手段

教师可通过电子讲稿、多媒体课件对教学内容以及重难点问题进行讲解和说明,并且充分利用网络教育技术手段。限于篇幅,本教材重点讲解了风险的评估,对于控制测试和实质性程序仅做了理论的阐述,考虑到控制测试和实质性程序通过实际操作的演示更加生动和具有说服力,因此对于控制测试和实质性程序的实务操作部分,我们给出了一份完整的案例,并且为了体现完整性,我们的案例包括了风险评估部分。我们真诚地期望能通过理论与实践相结合的教学方式,使学生更好地系统掌握审计基本理论知识,并且能够运用审计准则实施审计工作。

学时分配表 (供参考)

内 容	建议课时
第1章 初步了解审计	4
第2章 如何成为一名合格的注册会计师	4
第3章 财务报表审计概论	6
第4章 确定审计目标并计划审计工作	6
第5章 实施风险评估程序	18
第6章 实施控制测试和实质性程序	12
第7章 终结审计与审计报告	6
合 计	56

CONTENTS 目 录

前言

教学建议

第1章 初步了解审计 /1

学习目标 /1

引例 /1

1.1 审计的定义及分类 /2

1.2 审计的产生与发展 /7

1.3 审计与会计的关系 /15

第2章 如何成为一名合格的注册会计师 /19

学习目标 /19

引例 /19

2.1 职业地位 /20

2.2 专业胜任能力 /22

2.3 职业怀疑态度 /24

2.4 职业道德规范 /27

2.5 法律责任 /33

第3章 财务报表审计概论 /49

学习目标 /49

引例 /49

3.1 财务报表审计的方法 /50

3.2 财务报表审计证据 /55

3.3 财务报表审计的方式 /64

3.4 财务报表审计过程 /67

第4章 确定审计目标并计划审计工作 /77

学习目标 /77

引例 /77

4.1 审计的目标 /78

4.2 被审计单位管理层和治理层的责任
及注册会计师的责任 /80

4.3 审计业务约定书 /83

4.4 审计策略与计划 /86

4.5 审计的重要性 /94

第5章 实施风险评估程序 /108

学习目标 /108

引例 /108

5.1 风险评估程序的方法 /109

5.2 风险评估的内容 /115

5.3 了解被审计单位的内部控制 /123

5.4 识别和评估重大错报风险 /134

5.5 了解被审计单位及其环境案例 /142

第6章 实施控制测试和实质性程序 /220

学习目标 /220

引例 /220

- 6.1 针对财务报表层次重大错报风险的总体应对措施 /221
- 6.2 针对认定层次重大错报风险的进一步审计程序 /224
- 6.3 控制测试 /228
- 6.4 实质性程序 /236
- 6.5 进一步审计程序举例 /245
- 6.6 审计测试的实施 /249

第7章 终结审计与审计报告 /256

学习目标 /256

引例 /256

7.1 终结审计阶段的工作 /257

7.2 审计报告 /266

参考文献 /292

Chapter 1

第1章

初步了解审计

学习目标

1. 掌握审计的定义
2. 掌握审计的基本分类内容
3. 了解审计产生与发展的过程和原因
4. 了解会计与审计的关系
5. 了解审计监督体系的构成

引例

审计是什么

张华手中有 10 万元人民币的闲散资金。由于最近股票市场收益率比同期银行存款利率高得多，他决定用这笔资金购买股票。张华兴冲冲地到宏兴证券公司开立了证券账户，却不知购买哪只股票。朋友小王告诉他，最好的方式是通过查阅上市公司公布的利润表，挑选赢利好的公司的股票进行投资。于是，经过一番挑选，他准备购买 HG 软件公司的股票，因为该公司的每股收益最高。而另一位朋友小李提醒他，最好再看看 HG 公司公布的审计报告。张华查到了 HG 公司该年度的审计报告是无保留意见，他不明白这意味着什么，小李告诉他，无保留意见表明注册会计师认为 HG 公司的财务报表没有重大问题，可以信赖 HG 公司提供的财务信息，放心购买其股票。果然没过多久，HG 公司股票的价格就开始上涨。张华在高兴的同时也对审计产生了浓厚的兴趣。

问题：

1. 审计是什么？为什么审计后的财务报表信息就可以信赖呢？
2. 注册会计师是干什么的？他们是怎样对公司的财务报表做出的审计呢？

本章是审计学的基本理论部分，内容涵盖了审计学课程必备的基础理论和常识：审计的定义及分类，审计产生发展的历史过程及动因，审计与会计的关系。学习本章不仅要掌握这些概念本身，还要结合经济活动中的具体现象，理解其在经济生活中的作用和重要性，本书在后续的章节中将以张华关注的 HG 公司为例，具体讲解注册会计师财务报表审计的具体实施，逐一回答张华的疑问。

1.1 审计的定义及分类

1.1.1 审计的定义及解释

1.1.1.1 审计的定义

定义是对大量具体现象的抽象和提炼。角度不同，定义的描述就会有差异。因此，人们对审计的定义公认具有代表性，被广泛引用的是美国会计学会（AAA）1972 年在其颁布的《基本审计概念公告》中给出的审计定义，即“审计是指为了查明有关经济活动和经济现象的认定与所制定标准之间的一致程度，而客观地收集和评估证据，并将结果传递给有利害关系的使用者的系统过程”。

尽管不同的机构与学者给出了审计不同的定义，但是其本质表述与 AAA 是基本一致的。

国际会计师联合会（IFAC）的国际审计实务委员会在《国际审计准则》中把审计概念描述为：“审计人员对已编制完成的会计报表是否在所有重要方面遵循了特定财务报告框架发表意见。”

美国注册会计师协会（AICPA）在《审计准则说明书》第 1 号中，对审计概念的描述为：“独立审计人员对会计报表加以审计，收集必要证据。其目的是对这些会计报表是否按照公认会计原则公允地反映财务状况、经营成果和现金流量发表意见。”

比较有代表性的是阿尔文 A. 阿伦斯（Alvin A. Arens）教授在《审计学：一种整合方法》中提到的定义，该定义言简意赅，本书亦采用该定义的表述：审计是由胜任的独立人员，为确定并报告特定信息与既定标准间的符合程度，而搜集和评价有关这些信息的证据的过程。

【小知识】

AAA 介绍

AAA 是指美国会计学会（American Accounting Association）。这个机构主要是由会计学教授所组成，但允许公共会计师和企业会计师参加。美国会计学会于 1916 年成立，原名为美国大学会计教师学会（AAUIA），1936 年改为现名。会计学会的主要宗旨是促进会计理论研究和改进会计教育工作。其出版物有《会计评论》、《会计天地》、《会计教育论文选集》以及若干研究报告，例如《公司会计准则介绍》、《会计基础理论的研究报告》等文献，对发展现代会计理论起着重要作用，影响远远超出美国，遍及欧洲、澳大利亚、加拿大、日本和其他国家。

资料来源：百度百科，<http://baike.baidu.com/view/48465.htm>。

1.1.1.2 审计定义的解释

审计的定义包含了4个关键的词汇，理解这4个关键词汇的含义，是理解审计定义的基础。

1. 信息与既定标准

要执行审计，必须存在可验证的信息以及审计人员用来评价这些信息的标准。信息是多种多样的，审计人员既对量化信息（如公司的财务报表）进行审计，也对较为主观的信息（如生产经营的效率）进行审计。

用以评价信息的标准也随着被审计信息的不同而变化，例如，历史财务报表审计中所依据的标准一般是企业会计准则，而审计某公司工资处理的电算化系统的工作效率与效果时既定标准应该是工资部门效率和效果性的公司标准。

2. 搜集和评价证据

证据是审计师用来确定被审计信息是否按照既定标准表述的所有资料。审计证据的形式多种多样，包括被审计单位的口头陈述、与外部客户的书面联系、审计师的观察等。获得充分的审计证据对于实现审计目的是非常重要的，确定必要的证据种类和数量，并评价信息与既定标准是否相符，是每一次审计的关键环节。

3. 报告

审计过程的最后阶段就是编写审计报告，它是审计人员传递审计结果的一种手段，虽然各种审计报告的性质不同，但都必须向报告使用者说明信息与既定标准之间的相符程度，报告形式也各不相同，既有适用于具有高度专业技术类型的财务报表审计，也有小部门经营效果审计的简单口头报告。

4. 胜任的独立人员

审计人员必须具备理解所用标准的能力，能够了解应搜集的证据种类与数量，以期在检查相关证据后得出恰当的审计结论。此外，审计人员还应具备独立的精神状态。即使是一个具备胜任能力的审计人员，如果在搜集和评价证据时带有偏见，其审计的价值也将荡然无存。

审计的流程如图1-1所示。

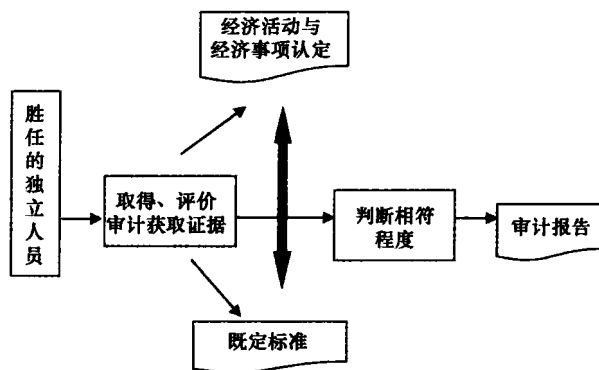


图 1-1 审计的流程

1.1.2 审计的分类

市场经济的发展促使审计环境发生很大的变化，使得审计的外延越来越丰富，表现形态也各不相同，因此，有必要按照一定的标准对审计予以分类，以便正确理解与掌握不同的审计形态。

1.1.2.1 审计的分类方式

从不同角度考察审计，可以做出不同的分类。

(1) 按主体的不同分类，审计划分为政府审计（也称国家审计）、内部审计和注册会

计师审计（也称独立审计、民间审计、社会审计）。

(2) 按目的、内容的不同分类，审计计划分为合法、合规审计，绩效审计，财务报表审计。

(3) 按与被审计单位的关系不同分类，审计计划分为内部审计和外部审计。

(4) 按范围的不同分类，审计计划分为全面审计和局部审计，综合审计和专题审计。

(5) 按施行时间的不同分类，审计计划分为事前、事中和事后审计，定期和不定期审计，期中和期末审计。

(6) 按执行地点的不同分类，审计计划分为就地审计和报送审计。

(7) 按可选择性角度的不同分类，审计计划分为强制性审计和任意审计。

审计分类的标准有很多，但体现审计本质的分类是基本分类，即按主体和按目的、内容的分类；此外的分类均为其他分类。

1.1.2.2 审计的基本分类

对于上述分类中的(1)、(2)项基本分类，我们做一简要介绍。

1. 按主体的不同分类

(1) **政府审计** (government auditing)。政府审计是由国家审计机关代表国家依法对政府机构及国有企业进行的审计。政府审计的主要内容一般包括：①政府财政收支审计，即对与各级政府财政收支有关的机关、事业单位的财政收支和会计资料进行审计，监督检查其财政收支及公共资金的收支、运用情况。②国有企业审计，即对国家拥有、控制或经营的企业进行财务或管理上的审计。这种审计一般只对大中型国有企业进行审计。政府审计的主要特点是具有强制性。

(2) **内部审计** (internal auditing)。内部审计是由各单位自身设置的相对独立的审计部门对单位内部进行的审计。它实际上是最高管理部门对下属组织的控制与监督，是管理职能的一部分。随着生产的社会化，一些企业的规模日趋扩大，其组织层次与管理跨度亦随之增大。为便于管理，最高管理层就将原先属于自己的一部分监督管理工作，独立出来由一个专门部门来执行。内部审计主要监督检查本单位的财务收支和经营管理活动。内部审计有利于单位内部控制、管理的实施与改进，但由于内部审计是由单位内部人员所完成，其独立性相对较弱。

(3) **注册会计师审计** (certified public accountants auditing)。注册会计师审计是由政府有关部门审核批准的注册会计师组成的会计师事务所所进行的审计。会计师事务所不附属于任何机构，自收自支、独立核算、自负盈亏、依法纳税，具有法人资格，因此在业务上具有较强的独立性、客观性和公正性。

【小知识】

IFAC 和 IAASB

国际会计师联合会 (International Federation of Accountants, IFAC) 于 1977 年 10 月 14 日在德国慕尼黑成立，最高领导机构是代表大会和理事会。代表大会由其成员——各国会计师职业团体各出一人组成。理事会由来自 15 个不同国家的职业会计师团体的代表组成。理事会下设 7 个常设委员会，权限最大的是国际审计实务委员会，它可代表国际会计师联合会理事会制定和公开发布有关审计的标准，即国际审计准则 (international standards on

auditing, ISA)。

国际审计与鉴证准则理事会 (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) 的前身是国际审计实务委员会 (International Auditing Practices Committee, IAPC), 2002 年 3 月进行了改组并更改为现名。它的主要任务是发布审计与可信性保证业务方面的文告并提高其在全球范围内的接受程度, 以促进世界范围内审计实务和相关服务的统一。

资料来源: 百度百科, <http://baike.baidu.com/view/262462.htm>。

2. 按目的、内容的不同分类

(1) **合法、合规审计 (compliance auditing)**。合法、合规审计是指对一个单位的某些财务或经营活动收集并评价证据, 以确定其是否按特定的标准来执行。这种审计的既定标准有很多来源。比如, 管理当局可能事先制定了内部控制程序, 如每天必须将收到的现金如数存入银行, 出纳员与会计员分离等。又如, 管理当局还可能制定有关加班、办理养老金等事物的政策 (或规则)。为了检查公司人员是否遵守并落实这些制度, 管理当局通常要求内部审计人员进行合法、合规审计。

合法、合规审计的报告通常递交给单位组织内部的主管, 而不像财务报表审计报告需提供给投资人、贷款者或广大社会公众使用。制定相关规则和规定的管理当局是合法、合规审计报告最主要的信息使用者。

(2) **绩效审计 (performance auditing)**。绩效审计的前身是效率、经济性及效果审计。美国审计总署 (GAO) 曾经将审计分为三类: ①合法、合规审计; ②效率和经济性审计; ③效果审计。后两类被审计职业界合称为“三 E” (efficiency, economy, effectiveness) 审计, 1986 年国际审计组织召开的第十三次会议把“三 E”审计统称为绩效审计, 即效率: 以更少的投入产出更多的产品; 经济: 如何以更少的投入达到目标; 效果: 投入的人、财、物是否达到了既定的目标。

绩效审计有时也称经营审计或管理审计。绩效审计是指检查一个企业或组织经营的程序和方法以确定其经营效率、效果和经济性。在绩效审计的完成阶段, 审计人员通常向管理当局提出改善经营管理的建议。

由于在不同部门、行业中衡量经营的效率、效果和经济性有不同方法, 因此要描述典型的绩效审计是比较困难的。比如, 在某个企业里, 审计人员也许通过评价管理当局在决策购置固定资产时所使用信息的相关性和充分性来评价经营效率; 而在另一个企业里, 审计人员则审查销售的订单和票据流转过过程的效率。绩效审计不仅局限于会计领域, 而且涉及审查评价企业的组织结构、信息系统的运作、促销手段、市场营销等领域。

对于不同行业、企业和部门, 效率、效果和经济性绩效审计很难有一个统一的标准, 因此绩效审计的执行和结论报告也没有统一的规范, 从某种意义讲, 它更接近于管理咨询。

【小知识】

GAO 简介

GAO 是美国审计总署 (government accountability office) 的英文缩写, GAO 是直接隶

属于美国国会的一个政府审计机构。其主要职责是对联邦政府机构的经费开支进行审查。它虽然也负责制定政府机构的会计准则，但主要职能是从事审计工作。它对推行综合审计起着领导作用。其负责人为总审计长。根据 2004 年美国审计总署人力资源改革法案修正案，自 2004 年 7 月 7 日，美国审计总署正式更名。具有 83 年历史的 GAO 改变了其机构名称的用词，从 General Accounting Office 变为 Government Accountability Office。前者直译为总会计办公室，后者直译为政府责任办公室。更名后的美国审计总署名称英文缩写仍为 GAO。这一措辞上的变化是美国审计总署近年来业务内容转换的结果，也反映了美国审计总署未来的发展方向。

资料来源：百度百科，<http://baike.baidu.com/view/48465.htm>。

(3) **财务报表审计** (financial statement audit)。财务报表审计是指审查企业编制的一套完整的财务报表（资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表和会计报表附注），确定这些可计量的信息是否符合既定标准的过程。这里的既定标准通常是指一般公认的会计准则。但是对于某些特定企业、组织，有可能存在特殊行业原则和特殊业务原则。

财务报表的使用者范围较广泛，如果每个使用者都自己聘请审计人员对企业进行审计，显然是不实际并且无效率的。因此，财务报表审计通常是由审计人员根据既定的审计标准来完成。

上述审计分类可总结如表 1-1 所示。

表 1-1 审计按目的、内容的分类

审计种类	认定对象（举例说明）	既定标准	符合程度	审计报告使用者
合法、合规审计	企业环保工作的落实	相关环境保护法律、法规	合法	国家环保局
绩效审计	采购部门的控制制度	企业管理当局制定的有关采购的控制制度	实行程度和效果	企业管理当局
财务报表审计	企业财务报表	一般公认会计原则	公允性、合法性	股东、债权人、主管机关和其他利益相关者

3. 基本分类之间的相互关系

两种基本分类之间存在着相互交错的关系。

在政府审计中，审计人员执行的业务范围相当广泛，包括：①有关法律和规定的执行情况；②经营活动的效率、效果和经济性；③国有企业的财务报表等。

内部审计一般只针对本单位，对外不起鉴证作用，因此通常不进行财务报表审计。企业的管理当局要求内部审计机构定期进行合法、合规审计和绩效审计，以及时了解企业的经营活动，从而改进管理。比如，企业管理当局要求内部审计人员对企业内部控制制度实行效果进行审查属于绩效审计的范畴；而对员工是否执行内部控制制度进行审查则属于合法、合规审计范畴。

注册会计师审计对外起鉴证作用,其审计结论通常要对外公开。传统的注册会计师审计以财务报表审计为主,但随着审计业务多元化的发展,注册会计师审计出现了属于合法、合规审计以及绩效审计范畴的业务。

上述两种审计基本分类之间的关系,可归纳如表 1-2 所示。

表 1-2 审计基本分类的关系

按主体分类	按目的、内容分类		
	合法、合规审计	绩效审计	财务报表审计
政府审计	√	√	√
内部审计	√	√	
注册会计师审计	√	√	√

1.2 审计的产生与发展

1.2.1 中国审计的产生和发展

审计的产生,无论中国还是外国,最初都是起源于官厅,称为官厅审计,即国家审计。

中国官厅审计的产生可追溯到西周初期,据《周礼》记载,西周的官制中,国家财计机构分为两个系统:一是地官司徒系统,掌管财政收入;二是天官冢宰系统,掌管财政支出。另设独立于财计部门之外的“宰夫”一职,负责审查“财用之出入”,这是我国政府审计的萌芽。秦汉时期都曾采用“上计制度”审查、监督财务收支有无错弊并借以评价有关官吏的业绩。隋唐宋时期是我国审计的兴盛时期。隋朝开创一代新制,设置比部,隶属于刑部,掌管国家财计监督。唐朝改设三省六部,比部仍隶属刑部,它独立于财计部门,专司审计监督工作。比部的出现,标志着中国独立审计机构的产生,也使审计具有了很强的独立性和较高的权威性。北宋元丰年间,宋朝在“太府寺”内设“审计司”,后改为“审计院”,这是中国首次出现以“审计”正式命名的审计机构。从此,“审计”一词成为财政监督的专用名词,对后世中外审计建制具有深远的影响。元明清时期是我国审计的停滞时期。在这个时期,由于封建社会走向衰败,导致审计监督制度没有大的发展。

中华民国时期审计有所发展,1912年,在国务院下设审计处,于1914年改为审计院,并颁布了《审计法》,1920年,南京的国民政府设立审计院,后改为隶属于监察部的审计部。1918年,颁布了《会计师暂行章程》,成为我国最早的注册会计师法规。1921年,上海成立会计师事务所。20世纪30年代以后,在一些大城市也相继成立了会计师事务所,社会审计得到发展,同时,在一些管理部门和企业内部也设置了内部审计机构和审计人员。

中华人民共和国成立后的30多年里未设独立的审计机构,1983年9月15日,国务院设立了审计署,之后,县以上各级人民政府也设置了各级地方审计机关。1994年,国务院颁布了《中华人民共和国审计法》(2006年修订),审计署自1989年着手制定中国国家审计准则,《中华人民共和国国家审计准则》于2011年正式实施。中国于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,审计署发布了《关于内部审计工作的若干规定》,1995年发布2003年修订了《关于内部审计工作的规定》。根据这个规

定和《中华人民共和国审计法》及相关法律法规，中国内部审计协会组织相关人员，从2000年年初开始，制定了一套既符合国际内部审计惯例又适合中国国情的内部审计准则，且准则陆续公布实施。1980年中国恢复和建立了会计师事务所，1986年国务院颁布了《中华人民共和国注册会计师条例》，1993年颁布了《中华人民共和国注册会计师法》，审计准则也于2010年再次修订完成，并将于2012年实施，使中国社会审计即注册会计师审计的发展进入了一个新阶段。

1.2.2 西方审计的产生和发展

据有关历史文献记载，最早出现国家审计的是奴隶制度下的古罗马、古希腊和古埃及等国家。公元前443年，古罗马设立财务官和审计官，协助元老院处理日常财政事务。英国政府审计开展的较早，1314年英国国王就任命了第一位国库主计长，专司财政、财务审计之职，从此后历代王朝均设立了审计机构。德国在公元1714年普鲁士国王弗里德里希·威廉一世时就建立了审计机构，当时称“总会计署”，后改称为“最高会计署”，它作为独立的专门审计机构，归普鲁士国王领导。加拿大审计署成立于1878年，拥有为议会和加拿大人民服务的悠久历史。美国审计总署创建于1921年。

西方国家的内部审计源远流长。早在奴隶社会就出现内部审计的萌芽。进入中世纪以后，内部审计有了进一步的发展，主要标志是出现了独立的内部审计人员。这时的审计目的主要是查错防弊，审查单位内部承担经济责任者的诚实性。19世纪末20世纪初，随着大中型企业管理层次的增多和管理人员经济责任的加重。为了调整和控制企业的经济活动，许多行业纷纷在企业内部设立内部审计机构，培育内部审计人员，推动了近代内部审计制度的完善。1941年，维克多·布林克（Victor z.Brink）出版了第一部内部审计专著，宣告了内部审计学科的正式诞生。同年，国际注册内部审计师协会（The Institute of internal Auditors, IIA）成立，标志着内部审计形成了自己的群体。随后，内部审计师们在财务审计的基础上，建立了以提高企业经济效益为内容的经营审计，推动了内部审计工作的蓬勃发展。

由职业会计师进行的社会审计，最早出现于16世纪末期。随着18世纪工业革命的到来，资本主义工商业逐步兴起，在西方出现了以发行股票筹集资金的股份公司。由于股份公司的所有权与经营权相分离，为维护投资者合法利益，有必要对经营管理者进行监督。所有者聘请职业会计师来承担此项工作，现代社会审计制度便应运而生。

1.2.3 注册会计师审计的产生与发展

1.2.3.1 西方注册会计师审计的起源与发展

注册会计师审计起源于意大利合伙企业制度，形成于英国股份制企业制度，发展和完善于美国发达的资本市场，它是伴随着资本主义生产力的发展而产生和发展起来的。

注册会计师审计的存在至少是从16世纪开始的，历史悠久，但是注册会计师审计在19世纪才得以迅速发展，注册会计师审计产生的催化剂是1721年英国的“南海公司”事件。