



高职高专“十二五”规划教材 经济管理类

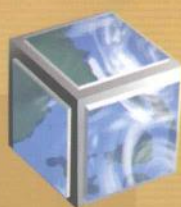
工程审计

Gong Cheng Shen Ji

综合实务

Zong He Shi Wu

安娜 主编



中国海洋大学出版社

高职高专“十二五”规划教材·经济管理类

工程审计综合实务

主 编 安 娜

副主编 陈东平 彭会平 唐新国

主 审 吴冬平

中国海洋大学出版社

· 青 岛 ·

内 容 简 介

本书是以新企业会计准则及最新的公司法、证券法、企业所得税法等法律法规为依据,基于高职高专教育的特点,按照“精简理论,突出实践”的原则而编写的。全书共分为五个项目,包括审计基本理论,工程财务报表审计,终结审计,验资,工程预算、结算、决算审核。理论项目浅显易懂,实训项目案例丰富,各项目后附有小结和训练题,可操作性强,便于教师教学和学生自学。

本书可作为高职高专院校相关专业的教学用书,也可作为审计爱好者的入门读物。

图书在版编目(CIP)数据

工程审计综合实务/安娜主编. —青岛:中国海洋大学出版社,
2011.8
ISBN 978-7-81125-755-7

I. ①工… II. ①安… III. ①建筑工程—审计 IV. ①F239.63

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2011)第 146588 号

出版发行 中国海洋大学出版社

社 址 青岛市香港东路 23 号

邮政编码 266071

网 址 <http://www.ouc-press.com>

电子信箱 bjzhangxf@126.com

责任编辑 孟显丽

印 制 北京天正元印务有限公司

版 次 2011 年 8 月第 1 版

印 次 2011 年 8 月第 1 次印刷

印 数 1-3000 册

成品尺寸 185mm×260mm 1/16

印 张 12.5

字 数 295 千字

定 价 29.00 元

前 言

本书是为适应市场经济发展的需要，尤其是资本市场的发展，满足高职高专人才培养目标的要求所组织编写的。

本书立足于以注册会计师为主体的民间审计，兼顾国家审计和内部审计。除年度财务报表审计外，还介绍了验资和工程预算、结算、决算审核业务。在编写过程中，我们充分借鉴了近年来国内外出版的审计教材的优点，并吸收了审计理论和实践的新成果。本书具有以下几个方面的特点：

(1) 精简理论，突出实践。本书压缩审计基本理论的介绍，以较多的笔墨描述审计实务，在结构上根据审计学的内在逻辑规律和初学者的认知规律来安排。

(2) 按项目教学法组织结构。本书共分为五个项目，以实际的审计工作过程为基础，按照项目教学法的要求组织安排，每个项目都有相应的知识和能力目标。

(3) 按账户法编排审计实务。财务报表审计的组织方式可以分为循环法和账户法，账户法与多数被审计单位账户设置体系及财务报表格式相吻合，具有操作方便的优点，比较适合审计入门者由浅入深地进行学习。

(4) 增加工程预算、结算、决算审核项目。审核业务也是对企业信息的鉴证业务之一，在工程实务中应用广泛，本教材对其进行了简单介绍。

(5) 案例丰富，习题适量。本教材在相关项目中安排了一些典型的案例，可以加深学生对课程内容的理解；同时每个项目后面都附有训练题，便于学生及时复习巩固所学知识。

本书由安娜任主编，陈东平、彭会平、唐新国任副主编。周志红、陈璇、王瑜参加编写。全书由吴冬平主审。

由于编者水平所限，书中如有不足之处敬请使用本书的师生与读者批评指正，以便修订时改进。如读者在使用本书的过程中有其他意见或建议，恳请向编者(bjzhangxf@126.com)踊跃提出宝贵意见。

编 者

目 录

项目一 审计基本理论.....1	基本训练题..... 47
任务一 审计类型.....1	项目二 工程财务报表审计..... 54
一、审计的含义.....1	任务一 资产审计..... 54
二、审计的分类.....4	一、货币资金审计..... 54
三、审计的产生与发展.....7	二、应收款项审计..... 64
任务二 审计准则.....12	三、存货审计..... 70
一、审计准则概述.....12	四、固定资产审计..... 76
二、审计准则的一般内容结构.....13	五、在建工程审计..... 82
三、我国的审计准则体系.....13	六、工程物资审计..... 85
任务三 审计程序.....16	任务二 负债审计..... 87
一、审计程序概述.....16	一、短期借款审计..... 87
二、审计程序的准备阶段.....16	二、应付账款审计..... 89
三、审计程序的实施阶段.....21	三、预收账款审计..... 91
四、审计程序的终结阶段.....22	四、应付职工薪酬审计..... 93
任务四 审计方法.....23	五、长期借款审计..... 94
一、审计方法的含义.....23	六、长期应付款审计..... 96
二、审计的基本方法.....23	任务三 所有者权益审计..... 97
三、审计的技术方法.....25	一、实收资本(股本)审计..... 98
任务五 审计证据.....27	二、资本公积审计..... 100
一、审计证据概述.....27	三、盈余公积审计..... 102
二、审计证据的分类.....28	四、未分配利润审计..... 103
三、审计证据的搜集原则.....29	任务四 收入、成本和费用审计..... 104
四、期后事项证据.....30	一、营业收入审计..... 104
五、审计证据的鉴定和评价.....32	二、营业成本审计..... 112
任务六 审计工作底稿.....33	三、营业税金及附加审计..... 114
一、审计工作底稿概述.....33	四、期间费用审计..... 115
二、审计工作底稿的编制与复核.....35	任务五 利润审计..... 118
三、审计工作底稿的管理.....37	一、资产减值损失审计..... 118
任务七 内部控制及其评审.....38	二、投资收益审计..... 119
一、内部控制概述.....38	三、营业外收支审计..... 119
二、内部控制要素.....40	四、所得税费用审计..... 121
三、内部控制制度的描述与评价.....43	五、利润分配审计..... 122
项目小结.....45	项目小结..... 123
复习思考题.....46	

复习思考题	124	二、实物资产出资的审验	169
基本训练题	125	三、无形资产出资的审验	170
项目三 终结审计	138	四、验资时其他应关注的事项	170
任务一 完成审计工作	138	任务三 验资报告	171
一、整理审计工作底稿	138	一、验资报告的编制基础	171
二、编制审计差异调整表	139	二、验资报告的内容	171
三、取得被审计单位管理当局		三、验资报告范例	173
声明书	141	项目小结	180
四、复核审计工作底稿	144	复习思考题	180
任务二 审计报告	144	基本训练题	180
一、审计报告概述	144	项目五 工程预算、结算、决算审核	184
二、审计报告的编制步骤	146	任务一 工程预算、结算、决算	
三、民间审计的审计报告	146	审核概述	184
任务三 管理建议书	155	一、工程预算、结算、决算概述	184
一、管理建议书的概念与作用	155	二、工程预算、结算、决算审核	
二、管理建议书的内容与结构	155	的目的	184
三、管理建议书与审计报告的		三、工程预算、结算、决算审核	
异同点	157	的作用	185
项目小结	158	四、工程预算、结算、决算审核	
复习思考题	158	的范围	185
基本训练题	158	任务二 工程预算、结算、决算	
项目四 验资	163	审核程序	186
任务一 验资概述	163	一、审核的准备阶段	186
一、验资的概念	163	二、审核的实施阶段	186
二、验资的分类	164	三、审核的报告阶段	189
三、验资的程序	165	四、审核报告举例	190
四、验资与财务报表审计的异同	168	项目小结	191
任务二 验资的方法	168	复习思考题	192
一、货币资金出资的审验	168	基本训练题	192
		参考文献	194

项目一 审计基本理论

学习目标

通过本项目的学习，认识审计准备阶段的工作过程。掌握审计的含义，了解审计的产生与发展，掌握民间审计、国家审计与内部审计之间的区别与联系；了解我国审计准则的一般内容结构；了解审计各个阶段的主要工作，了解审计业务约定书的基本内容，掌握重要性水平和审计风险的确定；熟悉审计的基本方法，掌握审计的技术方法；掌握审计证据的分类，以及期后事项审计证据的搜集，熟悉审计证据的鉴定和评价；熟悉审计工作底稿的编制与复核；了解内部控制的含义与要素。能按照审计准则的规定执业，能够与被审计单位进行沟通与协商，处理一般的审计事项。

任务一 审计类型

一、审计的含义

审计具有悠久的历史，现代审计又在不断发展中，因此学习审计首先应理解、明确审计的含义。

(一)审计的概念

我国“审计”一词最早见于宋朝的《宋史》。从词义上解释，“审”为审查，“计”为会计账目，早期的审计就是审查会计账目，与当时的社会经济条件相适应。

随着历史的发展，审计的定义已经超出了原来的范畴。我国对审计的定义为：审计是由独立的专门机构和人员接受委托或根据授权，对国家行政机关、事业单位、企业单位及其他经济组织的会计报表和其他资料及其所反映的经济活动的真实性、合法性、效益性进行审查并发表意见，用以维护财经法规、改善经营管理经济监督活动。

(二)审计的要素

(1) 审计的主体。审计的主体即审计人，是指国家审计机关、民间审计组织和内部审计机构，统称为“专门机构和人员”。只有专门机构和人员所从事的审查活动，才可以称为审计。这是审计区别于其他经济监督的重要标志。

(2) 审计的客体。审计的客体即被审计人，是指接受审查、监督与评价的被审计单位，包括各级政府机关、金融机构和企事业单位及其他经济组织。

(3) 审计的委托人。审计的委托人即财产所有者，他们将财产授权于被审计人经营，两者形成受托经济责任关系。

审计的主体、客体和委托人之间相互联系又相互独立，三者的关系如图 1-1 所示。

(4) 审计的对象。审计的对象是指审计行为的接受者，包括审计的实体和内容。通常把审计的对象高度概括为被审计单位的经济活动，其中被审计单位即为审计的实体，经济

活动即为审计的内容。具体来说,审计对象包括以下两个方面的内容。

① 被审计单位的财务收支活动及其有关的经营管理活动。不论是传统审计还是现代审计,都要求以被审计单位客观存在的财务收支活动及其有关的经营管理活动为审计对象,并对其是否真实、合法、合规进行审查和评价,以便对其所负受托经济责任是否认真履行进行确定、证明和监督。

② 被审计单位提供的作为财务收支及其有关经营管理活动信息载体的会计资料和其他资料,诸如会计报表、会计账簿、凭证等会计资料以及计划、预算、统计、合同、章程等相关资料。除此以外,还有经营目标、预测、决策方案、经济活动分析资料、技术资料等其他资料,电子计算机的磁带、磁盘、磁鼓等会计信息载体等,都是审计的具体对象。

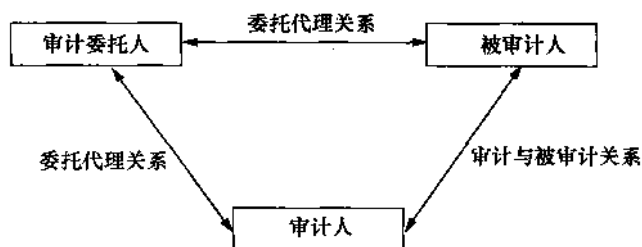


图 1-1 审计关系图

(三)审计的特征

1. 独立性

独立性是审计的重要特征,也是审计的精髓。审计人员在实施审计过程中要做到客观、公正、实事求是,所以必须保持独立性。独立性是审计的本质属性,正是因为如此,审计工作才深受社会各界人士的重视,赢得社会的信任。所谓独立性,就是秉公、按原则行事。审计人员在执行审计业务、出具审计报告时应当在形式上和实质上都独立于委托单位和其他机构,不受外力的干扰和影响。具体地说,独立性包含三方面的内容。

(1) 机构独立。机构独立,即审计机构要独立于被审计单位之外,与被审计单位没有组织上的隶属关系。审计机构要依据国家的法律规定,独立行使审计监督权,在审计过程中不受任何部门、团体和个人的干涉。

(2) 人员独立。人员独立,即审计人员应当独立于被审计单位之外,与被审计单位之间没有任何利害关系,这是保证审计工作客观、公正的前提。《中华人民共和国审计法》第十三条明确规定:“审计人员办理审计事项,与被审计单位或者审计事项有利害关系的,应当回避。”应当回避的事项有:

- ① 曾在委托单位任职,离职后未满两年;
- ② 持有委托单位股票、债券或在委托单位有其他经济利益的;
- ③ 与委托单位负责人和主管人员、董事或委托事项的当事人有近亲关系的;
- ④ 担任委托单位常年会计顾问或代为办理会计事项的;
- ⑤ 其他未保持独立性而应当回避的事项。

(3) 经济独立。经济独立,即审计机构从事审计业务活动需要的经费,应当有合法的来源和法律保证,不受被审计单位的牵制。国家审计机关的经费来源于财政预算,与被审计单位无关。民间审计提供有偿服务,依据国家规定的计费标准计算审计费用,作为经济

来源,保证其生存和发展的需要,但是其收入不得过度依赖某一大客户。

2. 权威性

审计的权威性指审计机构在宪法中拥有明确的法律地位,依法独立行使职权,不受任何干涉,其审计结论和审计决定具有法律效力。审计的权威性是保证有效行使审计权力的必要条件。审计的权威性来自两个方面:法律赋予的权威和自身工作树立的权威。各国为了保障审计的权威性,分别通过各项立法从法律上确认和赋予审计监督的权力。一些国际组织为了提高审计的权威性,也通过协调各国的审计制度、准则以及制定统一的标准,使审计成为一项世界性的权威的专业服务。审计人员具有较高的专业知识和政治素质,能够独立地做出客观公正的审计结论和决定,树立了审计工作的权威。

审计的权威性与独立性相关,它离不开审计组织的独立设置与审计人员的独立工作。审计的独立性不存在时,其权威性也就不存在了。

3. 公正性

审计的公正性是审计工作的基本要求,审计若不具有公正性,审计就失去了意义。审计的公正性与审计的权威性密切相关,它是审计权威性的重要保障。从某种意义上讲,没有公正性,也就没有权威性。要保证审计的公正性,审计人员必须以第三者的立场进行实事求是的审查,做出不带任何偏见的符合客观实际的判断,并做出公正的评价和进行公正的处理。

(四)审计的职能

审计的职能是指审计本身所固有的内在功能,是审计所具备的完成特定任务的效能。它不是由人们的主观意识所决定的。审计的职能并不是一成不变的,而是随着客观经济条件的变化而变化的。现代审计主要有经济监督、经济评价和经济鉴证三项职能。

(1) 经济监督职能是审计的基本职能。审计的经济监督职能由审计的性质所决定。审计的经济监督职能就是通过审计,监察和督促被审计单位的经济活动在规定的范围内、在正常的轨道上进行;监察和督促受托经济责任人忠实地履行经济责任,同时借以揭露违法违纪、稽查损失和浪费、查明错误和舞弊行为、判断管理缺陷和追究经济责任等。

(2) 经济评价职能是指审计机构或审计人员通过对被审计单位的经济活动和有关资料进行审查验证,评定被审计单位的计划、预算、决算、经营方针、内部控制制度等的科学性、合理性、效益性,并针对存在的问题提出改进意见和建议,以期提高被审计单位经营管理水平和经济效益的一种职能。

(3) 经济鉴证职能是指审计人员通过被审计单位财务收支及其有关经济活动的审核检查,确定其反映和说明经济活动的资料是否符合实际且可以信赖,做出书面证明,并为社会所公认。鉴证即鉴定和证明。对于民间审计而言,经济鉴证职能是其主要职能。审计人员根据对被审计单位会计报表审核检查的结果,出具审计报告,对被审计单位会计报表的合法性、公允性和一贯性表明意见,以保证其可信程度。此外,国家审计机关经授权提交的审计结果报告(如厂长经理离任经济责任审计报告、财经法纪专案审计报告等)也体现了审计的经济鉴证职能。

(五)审计与会计的关系

审计与会计都属于经济管理范畴,两者既有联系,又有区别。

1. 审计与会计的联系

(1) 两者起源密切相关。传统财务审计主要是审查会计资料及其反映的受托经济责任履行情况，会计资料是审计的直接审查对象。从这种意义上讲，会计是审计产生的基础，审计是会计的质量保证。没有会计，无需进行审计；没有审计，无法保证会计的质量。

(2) 两者彼此渗透、融会。审计与会计虽然是两门各自独立的学科，但无论在理论上还是方法上都有着彼此渗透、融会的地方。审计标准、审计证据与会计有着密切的联系，表现在审计标准的制定和审计证据的取得绝大多数依赖于会计资料。因此，会计的发展变化必然引起审计的发展与变化。

(3) 两者的最终目的一致。审计与会计尽管各自具体业务不同，但两者都是以维护财经法纪、加强经济管理、提高经济效益为最终目的。

2. 审计与会计的区别

(1) 两者产生的基础不同。会计是社会生产发展到一定阶段而产生的管理活动，它的产生是基于经济管理的需要；审计则是由于财产所有权和经营管理权的分离，为适应财产所有者检查监督财产经营者经济责任履行情况的需要而产生的监督活动，它的产生是基于经济监督的需要。

(2) 两者的职能不同。会计监督是一种财会部门进行的内部检查，以达到对企业进行管理的目的，对外不起“公证”作用；审计的职能是监督、评价和鉴证，审计监督是独立于财会部门之外的由专门机构和人员进行的外部监督检查，有较大的独立性、权威性和公正性。

(3) 两者的工作方法不同。会计的核算方法包括：设置会计科目、复式记账、填制和审核凭证、登记账簿、成本计算、财产清查、编制会计报表；审计的方法包括：检查、监盘、观察、询问、函证、验算、抽样、分析性复核等。

(4) 两者的工作程序不同。会计的工作程序是按照经济业务的时间先后顺序分别进行的，首先填制审核会计凭证，然后登记会计账簿，最后编制会计报表；审计工作不考虑经济业务发生的时间顺序，一般按照准备阶段、实施阶段、报告阶段进行。

二、审计的分类

正确划分审计的种类，有助于加深对审计的认识，以便有效地组织和运用各种审计，充分发挥审计的作用。随着审计的发展及其内容形式的变化，审计的分类也逐步复杂化。

(一)按审计的主体分类

1. 国家审计

国家审计又称政府审计，是指由国家审计机关所执行的审计。我国的国家审计机关包括由国务院设置的审计署和由各省、自治区、直辖市、地、市、县各级政府设置的审计局(厅)。国家审计是国家审计机关依法独立对政府部门和国有企事业单位的财政、财务收支及其有关经济活动的真实性、合规性和效益性进行审查。国家审计是在政府首脑领导下代表国家进行的审计。例如，审计署对民政事业费的审计，省审计厅对本省各市财政预算收支执行的审计均属于国家审计。

2. 内部审计

内部审计是指由部门、本单位专设的内部审计机构所执行的审计。部门和单位内部审计的内容包括本部门、本单位财务收支的审计,财经法纪的审计及经济效益的审计。部门和单位内部审计的职能是在本部门、本单位相对独立地行使审计监督权,是实现经济管理的一种必要手段,其内容并不仅仅局限于各部门、各单位会计核算的工作监督,而且还涉及经济活动的各个领域,是增强内部控制的一个重要环节。

3. 民间审计

民间审计又称社会审计、注册会计师审计、独立审计,是指由政府批准成立的会计师事务所执行的审计。会计师事务所接受国家审计机关、国家行政机关、企事业单位和个人的委托,依法独立对被审计单位进行财务收支及经济效益审计查证、经济案件鉴定、注册资金的验证和年检、管理咨询服务等。会计师事务所也可接受国家审计组织的委托,对企事业单位进行审计,其主要特点是受托审计。民间审计的内容十分广泛,不仅包括传统的财务审计、财经法纪审计,还包括经营审计、管理审计和单位经济效益审计。会计师事务所每一项审计事项的内容取决于审计委托人具体委托事项的目的和要求。会计师事务所所进行的审计、验证、查账及清查等都属于民间审计。

民间审计与国家审计的区别见表 1-1,民间审计与内部审计的区别见表 1-2。

表 1-1 民间审计与国家审计的区别

项目	民间审计	国家审计
审计方式	受托审计	强制审计
审计对象	一切营利及非营利单位	各级政府及其部门的财政收支情况及公共资金的收支、运用情况
审计监督的性质	根据其审计结论发表独立、客观、公正的审计意见,以合理保证审计报告使用人确定已审计的被审计单位会计报表的可靠程度	根据审计结果发表审计处理意见,如被审计单位拒不采纳,国家审计部门可以依法强制执行
审计实施的手段	由中介组织——会计师事务所执行,是有偿审计	行政监督,政府行为,无偿审计
审计的独立性	双向独立,既独立于审计委托人,又独立于被审计单位	国家审计机构隶属国务院和各级人民政府领导,因此在独立性上体现为单向独立,即仅独立于被审计单位
法律和审计准则	《注册会计师法》和中国注册会计师协会制定的独立审计准则	《中华人民共和国审计法》和审计署制定的国家审计准则

表 1-2 民间审计与内部审计的区别

项目	民间审计	内部审计
审计的独立性	双向独立	受本部门、本单位直接领导,仅强调与所审计的其他职能部门相对独立
审计方式	受托进行	根据本部门、本单位经营管理的需要自行安排施行

续表

项目	民间审计	内部审计
审计内容和目的	主要围绕会计报表进行,是对会计报表发表审计意见	主要是检查各项内部控制的执行情况等,提出各项改进措施
审计职责和作用	需要对投资者、债权人及社会公众负责,对外出具的审计报告具有鉴证作用	只对本部门、本单位负责,只能作为本部门、本单位改进管理的参考,对外不起鉴证作用,并对外界保密

(二)按审计目的和内容分类

1. 财政财务审计

财政财务审计又称传统审计、常规审计,是指通过对被审计单位有关会计资料的审查,以确定被审计单位财政财务收支活动是否真实、合规的一种审计。财政财务审计可以分为财政审计和财务审计,财政审计以各级政府的财政收支为审计对象,财务审计以企事业单位的财务活动为审计对象。

2. 财经法纪审计

财经法纪审计又称违纪审计、专案审计,是指对被审计单位和有关人员违反财经法纪行为所进行的一种专案审计。财经法纪审计的内容包含在财务审计之中,但财经法纪审计又有侧重点:一是对违反财经法纪行为的审计,如随意调节成本、乱摊成本、偷逃税收等;二是对违法经济案件的审查,如贪污、盗窃等。

3. 经济效益审计

经济效益审计是指对被审计单位经济效益实现的程度和途径进行的审查。经济效益审计作为一种现代审计明显区别于传统的财政财务审计,其内容不局限于被审计单位的财政财务活动,而且还涉及其经营管理活动的各个方面,其目的在于促进被审计单位提高经济效益。经济效益审计目标偏重于审查和评价被审计单位经营管理活动的经济性、效率性和效果性。经济性是对投入的要求,效率性是对速度的要求,效果性是对产出的要求。

(三)按审计范围分类

1. 全部审计

全部审计又称全面审计,是以被审计单位在一定时期内的全部经济活动为审计对象,通过对反映该经济活动的有关资料逐一不漏地进行审查,以揭示存在问题的审计。

2. 局部审计

局部审计又称部分审计,是对被审计单位的部分工作部门或该部门的局部经济业务所实施的审计。局部审计属于有目的的、有重点的审计,所需人员较少,时间短,见效快。

3. 专项审计

专项审计又称特种审计,是对某一种特定项目进行的审计。专项审计不受时间限制,往往根据委托人的临时需要进行详细审查。专项审计往往具有特定的目的,如委托人委托会计师事务所,就某当事人有无挪用公款或贪污的行为进行的审查。

(四)按审计实施时间分类

1. 事前审计

事前审计是指在被审计单位经济业务发生之前所进行的审计。该类审计的主要内容包

括被审计单位经济计划、预算、决策、方案的编制是否切实可行,各项工程项目的预算是否经济有效,以及经济合同的签订是否合理合法等。其目的是为了事先纠正计划、预算、决策等方面的失误,预防错弊行为的发生,防患于未然,保证经济行为的合理性和合法性,促使被审计单位正确处理各方面的经济关系,不断提高企业经营管理水平。

2. 事中审计

事中审计是指在被审计单位经济业务执行过程中所实施的审计。该类审计的主要内容是审查计划、预算、决策、方案及合同的执行情况,审查经济责任的履行情况,审查基建工程的施工进度、施工质量和施工效益等。其目的是确保内部控制制度的贯彻执行,及时发现和纠正错弊行为,保证计划、预算、决策、方案和合同的顺利实施。

3. 事后审计

事后审计是指在被审计单位经济业务完成之后所进行的审计。该类审计的内容较多,既包括财政财务审计,又包括财经法纪和经济效益审计。其目的是为了评价经济活动的真实性、合法性和效益性,确认经济责任,总结经验和教训,为今后编制计划、预算和方案等提供参考依据。

按审计实施时间的不同,也可以把审计分为期中审计和期末审计。

(五)按审计动机分类

(1) 强制审计。强制审计是指国家审计机构根据国家法令规定对被审计单位行使审计权而进行的审计。实行强制审计时,被审计单位必须依法接受审计,不得拒绝。

(2) 任意审计。任意审计是指根据被审计单位的意愿进行的审计。在任意审计中,被审计单位不仅可以自主地决定是否接受审计,还可以按照自己的意愿去选择审计范围和审计方法。

三、审计的产生与发展

社会经济环境决定着审计的产生与发展。当社会经济发展到一定程度,必然出现经济组织规模扩大、经济活动过程复杂、管理层次增多的局面,致使财产所有者无法亲自掌管全部经济活动,只好委托他人代为经营,这样就形成了财产所有权与经营管理权的分离及受托经济责任关系。

受托经济责任关系是审计产生的客观基础,它为审计的产生提供了可能性。

(一)国家审计的产生和发展

1. 我国国家审计的产生和发展

据史料记载,早在西周时期就有了审计思想的萌芽。周王朝对财政收支有“以参互考日成,以月要考月成,以岁考岁成”的要求,即按日、按月、按年考核、审查经营成果,并定期向周王报告,周王也可以亲自听审,这种做法当时称为“受记”,后来将其形成制度,叫做“上计”制度。这一制度对以后历代王朝产生了深远的影响,这一制度也可以说是审计制度的雏形,在世界发展史上具有领先地位。

秦汉时期是我国审计的确立阶段,主要表现在三个方面:一是初步形成了统一的审计模式。秦朝,中央设“三公”、“九卿”辅佐政务。御史大夫为“三公”之一,执掌弹劾、纠察之权,专司监察全国民政、财政以及财务审计事项,并协助丞相处理政事。汉承秦制,

西汉初中央仍设“三公”、“九卿”，仍有御史大夫执掌监督审计大权。二是“上计”制度日趋完善。“上计”制度始于周朝，秦朝继承利润“上计”制度，到了汉朝，汉武帝在原来“上计”制度的基础上制定了“上计律”，使审计与法律联系起来，成为我国审计立法的开端。三是审计地位提高。职权扩大、御史制定是秦汉时代审计建制的重要组成部分，秦汉时代的御史大夫不仅行使政治、军事的监察之权，还行使经济的监督之权，控制和监督财政收支活动，勾稽总考财政收支情况。由此可见，秦汉时期的审计工作比西周时期进步了，但这个时期仍然属于审计初步发展时期。

隋唐及宋，中央集权不断加强，官僚系统进一步完善，审计制度也随之健全。宋代设立“审计司”和“审计院”，是我国审计定名之始。

元明清各朝代，君主专制日益强化，审计工作没有专门机构和专制人员管理，审计有所削弱。

辛亥革命后，北洋政府于1912年在国务院下设审计处，到1914年，将审计处改为审计院，同年颁布了《审计法》。1920年南京政府设立审计院，后改为隶属于监察院的审计部。

中华人民共和国成立以后，在较长一段时期内未设专职的审计机构，对财政、财务收支的经济监督由财政、税务、银行等部门通过其业务在一定范围内进行。1982年12月4日第五届全国人民代表大会第五次全体会议通过的新宪法，明确规定了设立审计机关，实施审计监督。1983年9月正式成立了中华人民共和国审计署，全国各省设立了审计局，配备了专职人员。此后，还陆续颁布了相关的法规：1985年8月颁布了《国务院关于审计工作的暂行规定》；1988年11月颁布了《中华人民共和国审计条例》；1995年1月1日开始实施《中华人民共和国审计法》，这就从法律上进一步确立了国家审计的地位，为国家审计事业的振兴发展奠定了良好的基础。

2. 西方国家审计的产生和发展

在西方国家，国家审计的产生和发展同样经历了一个漫长的过程，同样有着悠久的历史。据考证，早在奴隶制度下的古罗马、古希腊时代，已经有了官厅审计机构，但是就当时所处时代和经济发展状况来看，不论从审计组织机构设置上、人员配置上，还是审计方法选用上，都还处于很不完善的阶段。

随着经济的发展和资产阶级国家政权组织形式的完善，国家审计日趋健全、科学和规范化。目前世界上已有160多个国家建立了适应国情的国家审计机构，其隶属关系大体可以分为三种类型：其一，隶属于议会，即隶属于立法机构，由议会直接授权，如美国、英国、加拿大、西班牙、澳大利亚等国家均属于此类型。这种类型的审计机构有很强的独立性和权威性。其二，隶属于政府，即隶属于行政机构，由政府直接授权领导，如马来西亚、菲律宾等国家均属于此类型。这些国家的审计机构是依照国家赋予的权限，对各级政府机关、企事业单位的财政、财务收支及有关经济活动进行审计监督，它必须向政府负责，并且汇报工作。这种类型的审计机构有一定的独立性和权威性。其三，隶属于财政部，由财政部直接领导，如瑞典的国家审计就属于此种类型。这种类型的审计机构是依照国家的政策、法规和财经制度，对各部门、各单位的财政、财务收支及其有关经济活动进行审计监督。这种类型的审计机构与其他类型的审计机构相比，其独立性和权威性较小。国家审计机关不管属于哪一种类型，保证审计机构的独立性和权威性是最关键的。审计机关在行使

审计监督权时，不应受到任何社会团体和个人的干涉，从而客观、公正地实施审计，独立地出具审计报告。

（二）内部审计的产生和发展

1. 我国内部审计的产生和发展

随着国家审计的产生和发展，内部审计也随之形成。据史料记载，早在西周时期就有了内部审计的雏形。当时设置的“司会”一职，除了负责财政经济的全面核算以外，还同时行使内部审计之权，即对王朝内的财务收支要按日、按月、按年考核，监督王朝财务在各部门、各环节的动态，并定期向周王报告，以维护统治阶级的利益。这种做法可称之为原始意义上的内部审计，在审计方法和人员配备上只处于起步阶段，谈不上系统的审计理论和完善的审计制度。

我国现在的内部审计是伴随着审计的恢复和重建而产生和发展的。

党的十一届三中全会以后，为了适应社会主义市场经济的新形势，强化各部门、各单位内部控制及管理，完善审计机构，中华人民共和国审计署于1984年提出在部门、单位内部成立专职的审计机构、配备专职的审计人员实施内部审计；1985年10月国家审计署颁布了《审计署关于内部审计工作的若干规定》；1995年7月审计署颁布了《审计署关于内部审计工作的规定》，进一步规范了我国内部审计工作，对于建立健全我国内部审计制度产生了很大影响。随着内部审计的重要性逐步被社会认识，我国很多大型企业集团都设置内部审计机构，制定了有关内部审计的规定、制度。这些都对我国内部审计的发展产生了巨大的影响，为内部审计的进步创造了条件。

2. 西方内部审计的产生和发展

西方内部审计产生和发展的历史源远流长。在内部审计发展的初期阶段，它主要进行一些有关会计和管理程序方面的遵循性审查工作，以揭露舞弊、保护财产、防止差错。所以，它的审查范围主要是在现金交易、支付工资和盘点资产方面。

随着西方国家经济的日益发展，企业生产规模日益扩大，管理机构和层次日益增多，为了保证经营方针和管理制度的贯彻执行，保护财产的安全完整，实现经营目标，内部审计随之获得了发展的契机并逐步健全完善。德国的克虏伯公司早在1875年就实行了内部审计制度；美国的铁道部门也在19世纪初期开始对铁路系统的内部进行财务审计和经营审计。20世纪初期，出于对内部审计呼声日益强烈，美国最早建立了“内部审计师协会”。内部审计师协会的成立，标志着内部审计作为一项独立的职业开始确立。与此同时，布瑞克出版了《内部审计——它的性质、职能、程序和方法》一书，奠定了内部审计理论的基础。1947年，《内部审计师责任的意见书》指出，内部审计是通过判断和评价其他管理的有效性发挥作用。此后，内部审计逐渐成为旨在审计会计、财务和其他业务活动的经营组织内部的一项独立的评价活动。

在内部审计的发展中，国际内部审计师协会发挥了巨大的推动作用。国际内部审计师协会的章程指出：它是一个从事内部审计发展和实践的国际性组织。现在，它是唯一的一个专门致力于推进内部审计工作和发展内部审计职业的国际性组织，它的任务是对内部审计的实践提供全面的开发活动和标准，对包括内部控制和有关事项在内的内部审计知识和信息进行研究，充分传播并促进提高。

从内部审计机构的设置和隶属关系来看,国际上采用的内部审计有以下几种模式。

(1) 内部审计隶属于董事会,直接由董事会领导,向董事会报告工作,在这种设置方式下内部审计具有很高的独立性和权威性。

(2) 内部审计隶属于监事会或相关类似委员会(如审计委员会),通过监事会向董事会或股东代表大会汇报工作,也具有较高的独立性和权威性。

(3) 内部审计隶属于总经理,接受总经理的领导,并定期向总经理报告工作,可以代表总经理对下属的各生产经营单位和各管理部门进行经常性的审计监督,这种设置方式具有一定的独立性和权威性。

(4) 内部审计隶属于财会部门,由财会部门的主要负责人领导并向其汇报工作。这种设置方式对于财务控制系统具有较强的监督作用,有助于财务核算的规范化,但也有其不足之处,即影响了内部审计人员的全面发展,削弱了内部审计的独立性和权威性。

(三)民间审计的产生和发展

1. 我国民间审计的产生和发展

民间审计又称社会审计、注册会计师审计,与西方相比,我国的民间审计起步较晚。1918年9月7日,北洋政府农商部颁布了《会计师暂行章程》。同年,著名会计学家谢霖先生领取了第一号会计师证书,并在北京创办了我国第一家会计师事务所——正则会计师事务所,这标志着我国注册会计师制度正式诞生。1927年以后,国民政府又先后颁布了《会计师注册章程》和《会计师条例》。

新中国成立以后,国民经济中还存在着多种经济成分,与之相适应的注册会计师行业也被保留下来。1951年,中央人民政府政务院财政经济委员会以《中央人民政府政务院财政经济委员会函》的形式,专门就会计师的资格、职业范围、执业要求、收费以及职业责任问题做出了原则规定。到1957年,随着对资本主义工商业的社会主义改造基本完成,我国开始实行高度集中的计划经济,注册会计师失去了服务对象,而且会计师事务所本身也是私有经济,被列入改造对象,从此注册会计师行业悄然退出了历史舞台。

党的十一届三中全会以后,商品经济得到迅速发展,为注册会计师制度的恢复重建创造了客观条件。1980年财政部印发了《关于成立会计顾问处的暂行规定》,标志着我国注册会计师制度开始恢复,中国注册会计师重新登上历史舞台。1986年7月,国务院颁布了《中华人民共和国注册会计师条例》,第一次确定了注册会计师的法律地位,使注册会计师行业建设进入了一个新时期。次年,中国注册会计师协会正式成立。1993年10月颁布《中华人民共和国注册会计师法》,1995年2月财政部又发布了《中国注册会计师独立审计准则》等一系列法律、法规和制度,民间审计逐渐得到各级政府和社会各界人士的重视和关注。短短十几年间,我国民间审计事业得到了迅猛发展。

2. 西方民间审计的产生和发展

西方民间审计起源较早,并随着资本主义商品经济的兴起得到迅速的发展,其发展过程大体可以分为四个阶段。

(1) 详细审计阶段。民间审计起源于16世纪的意大利合伙企业制度。1581年的威尼斯会计协会是世界上第一个会计职业团体。16世纪末期,地中海沿岸国家的商品贸易得到了发展,出现了为筹集资金进行贸易活动的合伙经营方式。在这种情况下,财产的所有权与经营权开始分离,出现了考核经营管理者受托责任履行情况的要求,这是早期的、处于萌

芽状态的社会审计。18 世纪初期到 19 世纪中叶,工业革命的完成推动了资本主义商品经济大发展,随即出现了以发行股票筹集资金为特征的股份公司,股份公司这一企业形式的出现,促进社会审计的产生。1721 年英国的“南海公司事件”标志着民间审计的产生。当时英国的查尔斯·斯奈尔以“会计师”名义提出了“查账报告书”,从而宣告了独立会计师——注册会计师的诞生。1844 年,英国政府为了保护广大股票持有者的利益,颁布了《股份公司法》,该法明确规定,股份公司必须设监察人,负责审查公司的账目。但是,这项规定并没有对监察人的资格提出要求,所以当时的监察人主要是由股东担任。由于这些监察人不熟悉会计业务,因此监察人的审查只是流于形式,难以有效监督。此后,《股份公司法》一直处于不断修订之中,修订后的《股份公司法》规定:股份公司可以聘请职业会计师办理此项业务。这一规定无疑对发展社会审计起到了推动作用。1853 年在苏格兰的爱丁堡成立了“爱丁堡会计师协会”,这是世界上第一个职业会计师的专业团体。此后,各地职业会计师协会相继成立。1880 年,英格兰和威尔士地区的各会计师协会得到有关政府的特许,联合成立了“英格兰·威尔士特许会计师协会”,成为英国最大的职业会计师专业团体,民间审计队伍迅速扩大。这个阶段审计的特点是:审计的目的主要是查错防弊,审计的对象是会计资料,即对有关的凭证、账簿、会计报表等资料进行周密、详尽的逐笔审查与稽核,因此被称为详细审计。由于详细审计产生于英国,所以又称为英国式审计。

(2) 资产负债表审计阶段。19 世纪末 20 世纪初,美国的社会审计得到了迅猛发展。为了保护投资者和债权人的经济利益,英国的执业会计师远涉重洋来到美国开展社会审计业务,同时美国自身也很快地建立了社会审计组织。1887 年美国会计师公会成立,1916 年该公会改组为美国会计师协会,后来发展为美国注册会计师协会(AICPA),成为世界上最大的社会审计专业团体。初期的美国社会审计,多采用英国式的详细审计。20 世纪初,美国的短期信用发达,大部分企业依靠银行贷款从事生产经营活动,银行为了分析、判断企业的偿债能力,把资产负债表当作了解和调查企业信用状态的主要依据。由此,一种用于帮助贷款人和债权人正确评价被审计单位信用状况的资产负债表审计诞生了。这个时期的审计对象由详细审计查账范围扩展到审查反映经营状况的资产负债表,审计的目的是对资产负债表内各项目的表达是否公允发表职业专家的意见。由于资产负债表审计是美国首先实施的,所以又称为美国式审计。

(3) 会计报表审计阶段。20 世纪 30 年代左右,随着资金市场在逐步完善,证券交易的业务量和规模都有了较大的发展,仅对资产负债报表审计已经不能满足证券市场和社会各方面的需要,此时美国又率先进入了会计报表审计时代。美国政府为了加强对资金市场的管制,在 1933 年颁布了《证券法》,其中规定:在证券交易所上市有价证券的所有企业的财务报表都必须进行强制审计,其会计报表都必须经注册会计师出具报告。1934 年又颁布了《证券交易法》,进一步规定:所有出售股票的公司必须建立严格的会计制度、建立内部审计机构。这些立法有力地促进了审计职业的迅速发展和企业内部控制制度的建设。这一时期审计的对象主要是会计报表(包括资产负债表、损益表等),此外还包括对内部控制制度的健全性和有效性进行测试和评价。审计的目的在于对会计报表发表审计意见,这一时期更强调社会审计的鉴证职能。

(4) 现代审计阶段。20 世纪 40 年代以后,西方国家的民间审计进入现代审计阶段。跨国公司的发展带动了民间审计的跨国发展,以美国为代表的西方国家产生了一批国际会计师事务所。现代审计阶段的特点是:审计组织机构不断地发展壮大,开始呈现出集中化的