



国家级优秀教学成果奖

普通高等教育“十一五”国家级规划教材

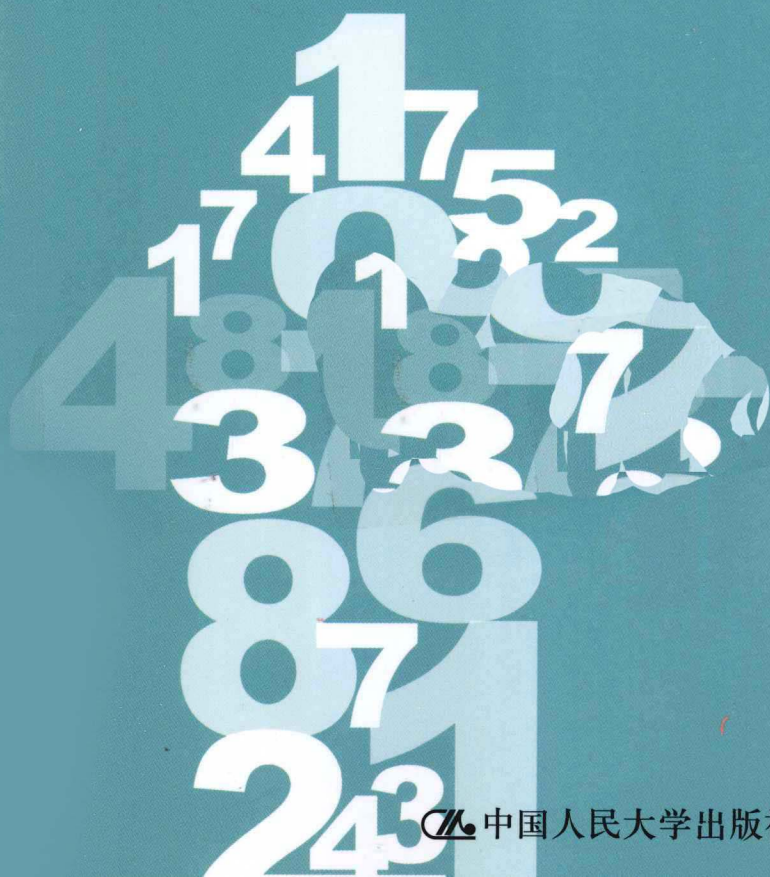
教育部普通高等教育精品教材

教育部推荐教材

中国人民大学会计系列教材 · 第五版

审计学

主编 宋常



中国人民大学出版社

国家级优秀教学成果奖

普通高等教育“十一五”国家级规划教材

教育部普通高等教育精品教材

教育部推荐教材

中国人民大学会计系列教材·第五版

审计学

主编 宋常

中国人民大学出版社

· 北京 ·

图书在版编目 (CIP) 数据

审计学/宋常主编. 5 版.
北京: 中国人民大学出版社, 2010
中国人民大学会计系列教材
ISBN 978-7-300-13044-6

- I. 审…
- II. 宋…
- 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 249526 号

国家级优秀教学成果奖
普通高等教育“十一五”国家级规划教材
教育部普通高等教育精品教材
教育部推荐教材
中国人民大学会计系列教材·第五版
审计学
主编 宋 常
Shenjixue

出版发行	中国人民大学出版社	邮政编码	100080
社 址	北京中关村大街 31 号		
电 话	010-62511242 (总编室)		010-62511398 (质管部)
	010-82501766 (邮购部)		010-62514148 (门市部)
	010-62515195 (发行公司)		010-62515275 (盗版举报)
网 址	http://www.crup.com.cn		
	http://www.ttrnet.com (人大教研网)		
经 销	新华书店		
印 刷	北京七色印务有限公司		
规 格	185 mm×260 mm 16 开本	版 次	1999 年 11 月第 1 版 2011 年 1 月第 5 版
印 张	26.75 插页 1	印 次	2011 年 1 月第 1 次印刷
字 数	621 000	定 价	39.80 元

版权所有 侵权必究

印装差错 负责调换

第五版总序

中国人民大学会计系列教材（以下简称系列教材）自1993年推出第一版至今，已经有16个年头了。这期间我国经济实现了高速发展，会计制度与会计准则也发生了巨大变化，大学会计教育无论从规模还是质量来看都有了很大的进步。回顾十几年的发展历史，从系列教材的第一版到现在呈现在读者面前的第五版，我们都在努力适应环境的变化，尽可能满足老师和同学的需要。

系列教材第一版是由我国当时的重大会计改革催生的。那次会计改革的“一个显著特点是国家会计管理部门改变了新中国成立以来一直沿用的通过制定和审定分部门、分所有者的统一会计制度来规范各基层单位会计工作的模式，而代之以制定所有企业均适用的会计准则来指导会计核算工作的模式”（阎达五，系列教材第一版总序）。在编写系列教材第一版时我们关注两个重点：一是适应我国会计制度从苏联模式向以美国为代表的西方模式的转变，教材的编写遵循1992年颁布的“两则两制”（“两则”是指《企业会计准则》与《企业财务通则》，“两制”是指行业会计制度与行业财务制度）的要求；二是教材之间尽可能避免重复。1993年7月起开始陆续出版的系列教材第一版，共有9本，即《初级会计学》、《财务会计学》、《成本会计学》、《经营决策会计学》、《责任会计学》、《高级会计学》、《财务管理学》、《审计学》、《计算机会计学》。

系列教材第二版从1997年10月起陆续出版。第二版的主要变化是根据各兄弟院校的课程设置情况，将《经营决策会计学》与《责任会计学》合并为《管理会计学》。

系列教材第三版从2001年11月起陆续出版。“第三版修订工作除了因国家修订《会计法》、国务院颁布《企业财务会计报告条例》、财政部修订和颁布《企业具体会计准则》以及颁布新的《企业会计制度》等法律、法规需要进一步协调原教材与现行规章制度不够衔接之处外，还尽可能吸收了一些国内外财会理论界近年来所取得的新的理论研究成果”（阎达五，系列教材第三版总序）。

2006年7月开始出版的系列教材第四版，修改了原教材与2007年1月1日开始实施的新《企业会计准则》和《注册会计师审计准则》之间的不协调之处，并将《计算机会计学》更名为《会计信息系统》。

为了进一步满足读者的需求，我们对系列教材第五版做了较大的调整和修订，主要变化包括：

1. 增加了《会计学》（非专业用）、《财务报表分析》、《政府与非营利组织会计》三本教材。

第一版至第四版的系列教材中有关财务分析的内容分散在《财务会计学》和《财务管理学》中,考虑到许多院校专门开设“财务分析”这门课程,第五版将《财务会计学》和《财务管理学》中与财务分析相关的内容单列出来,并加以扩充,形成独立的《财务报表分析》一书。

第一版至第四版的系列教材只涉及企业组织的相关会计领域,考虑到各院校普遍开设“政府与非营利组织会计”这门课程,故第五版增加了《政府与非营利组织会计》一书。

第一版至第四版的系列教材主要针对会计学专业的本科学生,为了更好地满足非会计专业的本科学生学习会计课程的需要,第五版增加了《会计学》(非专业用)一书。

2. 调整了部分教材的框架结构。

系列教材第五版对《高级会计学》、《财务管理学》、《财务会计学》等书的框架结构做了较大的调整,以更好地反映实际情况的变化,尽可能避免教材之间的重复,更好地满足广大读者的需要。

3. 陆续推出与系列教材配套的专业学习网站(www.rdjg.com.cn/kj),为教师教学和学生学习提供全方位服务,着力打造立体化教材。

专业学习网站主要包括各章的教学大纲与指导、教学PPT、教学案例、延伸阅读、相关链接、教材习题详细答案、题库等。

从第一版到第五版,我们一直倡导紧密结合中国经济与会计发展的现实,建设有中国特色的会计教材体系,着力培养现代化建设所需的会计专业人才。然而我们深知,仍然有许多问题值得我们研究,需要我们在今后的修订过程中加以改进与完善。例如,大学会计教育的目标应当如何更加准确地定位,课程体系、教材与教学应当如何更好地与目标相适应,等等。

当今社会,大学生的就业压力很大,就业市场对大学教育的影响日益增大。具体到会计学专业,一个显著的表现是,注册会计师考试对大学会计教育的影响在迅速增大。如何处理好大学会计教育与注册会计师考试的关系,成为我们必须面对的一个比较突出的问题。我们认为,不能无视学生参加注册会计师考试的需要,更不能削弱对学生实际能力的培养。

一方面,在教材内容和知识点的安排上可以尽可能满足注册会计师考试的需要,特别是《财务会计学》、《高级会计学》、《审计学》等教材的安排。如前所述,第五版已经在这方面做了较大的改进,例如,第五版《高级会计学》的各章基本上对应于相关的会计准则,在内容上尽可能与注册会计师考试用书的相关部分保持一致。

另一方面,我们在关注学生参加注册会计师考试的客观需要的同时,更加重视学生的长远发展,更加重视学生基本素质和能力的培养。注册会计师考试注重现行法律、法规等规定是理所当然的,但我们的大学会计教育不能局限于现行法律、法规的介绍与解释,而应当更加重视培养学生发现问题、分析问题和解决问题的能力。究其原因,一是社会环境日趋复杂,对会计专业人才的要求日益提高。随着信息技术的快速发展,很多技能性的会计核算工作逐渐由计算机替代,会计工作的重点由核算转向管理是一种必然的趋势。这就要求我们将人才培养的重点由核算型人才的培养转向管理型人才的培养。二是会计规范形式已经由会计制度转向会计准则,也要求会计专业人士具有更强的专业判断能力。为了培养学生适应环境变化的能力,在教材的编写和使用中重视“以问题为导向”,可能是一种有效的方法。它要求我们在教材和教学中更多地以提出问题、分析问题和解决问题的

方式，引导学生思考，更好地将会计准则等规定的介绍和解释融入基本理论的阐释和解决问题的探索过程中。

以《高级会计学》中的“企业合并”为例。我们可以在描述和界定现实生活中客观存在的企业合并现象之后，引导学生思考企业合并给会计带来了什么特殊的问题；然后，与学生一起思考、寻找解决问题的可能方法；在讨论各种可能方法的基本原理的基础上，深入分析各种方法的优点和缺点，特别是各种可能方法的运用对财务报表的影响，进而对利益相关者的行为的可能影响；最后，指出我国现行会计准则的规定。如果时间允许，还可穿插介绍其他主要会计准则制定机构关于企业合并的会计规定，如国际会计准则（国际财务报告准则）的规定、美国财务会计准则委员会的规定。这样安排的可能好处包括：一是有助于培养学生的能力；二是有助于增强学生的学习兴趣。同时从长远看，打下坚实的专业基础也有利于学生参加注册会计师考试。总之，如何在教材的编写和使用中更好地体现对学生能力的培养，是我们的一项长期任务，需要教材编写者和广大使用教材的老师们共同努力。当然，由于各个院校的定位不同，在侧重点的具体把握上也可以有所不同。

此外，我们在教材的编写和使用过程中，更加重视同一门课程内容的前后联系以及各门课程之间的内在关联，以更好地帮助同学们把握相关专业知识的系统性和整体性，努力避免局部知识之间相互隔离、割裂的状况。

中国人民大学会计系列教材是在我国著名会计学家阎达五教授等老一辈会计学者的精心呵护下诞生的，是在广大兄弟院校的老师 and 同学们的大力支持下逐渐成长的。我们衷心希望第五版能够继续得到老师和同学们的认可，也希望老师和同学们继续提出批评意见和建议，以便使系列教材进一步完善。

戴德明

前 言

审计是一项政策性、技术性、综合性很强的实践活动，审计学是一门专业性、艺术性、交叉性突出的应用科学。随着审计实践活动的不断开展，审计在整个经济社会中的作用日益显著，人们对审计的认识水平和认可程度在逐步提高，经济社会对审计的需求也渐趋扩大。改革开放以来，我国的会计准则与国际会计准则逐步趋同，国家审计准则日臻完善，注册会计师执业准则持续改进，内部审计准则不断健全，我国的审计、会计工作日益规范化、国际化、常态化。为更好地适应外部环境变化和审计业务发展需要，尽可能满足审计教与学的需要，在既有的审计理论与实践的基础上，适时总结实践活动的新经验，及时反映理论研究的新成果，不断修订、充实、完善审计学教材是十分必要的。

这本《审计学》作为中国人民大学会计系列教材之一，自第一版推出以来，已有十多年了，期间历经多次修订再版，较好地满足了众多高等院校教学和社会其他各界培训之需，受到全国很多高校师生及广大读者的认可与厚爱，获得国家级优秀教学成果奖，成为教育部推荐教材、普通高等教育“十一五”国家级规划教材，并被认定为国家级精品教材，取得了良好的社会效益。与此同时，不少师生和其他读者，对本教材的内容和体例等方面提出了宝贵的修改建议。在此，我们对给予本教材肯定和厚爱、支持与鼓励、建议及鞭策的广大读者朋友，致以由衷的敬意和谢意！

与以往几次修订相比，本次的修订实际上是在传承以往优良作风和写作经验的基础上，根据新的形势，按照新的体例，赋予新的内容，组织新的人员，进行新的探索，并以合理的分工协作完成新的编著。因此，本教材是一本重新编写的全新的《审计学》。从教育学和人才培养的角度分析，学科、课程及教材是相互支撑、三位一体的。教材的编写既要因应学科发展的趋势，又要符合课程设置的要求，满足人才培养的需要；不仅如此，还要重视同一本教材内容的前后联系以及与其他相关教材之间的内在关联。鉴于此，本教材全面阐述了审计的基本原理、基本理论和基本方法，深入分析了审计的业务循环、主要程序与工作成果，系统介绍了审计的职业道德、准则规范及相关业务。其特点主要有：

1. 前沿性。根据国内外审计、会计最新的研究成果、业务实践和准则规制，安排结构、规范体例和丰富内容，既阐述审计的理论知识和工作流程，也介绍审计的历史沿革与新近动态，从而有利于把握审计工作的内在机理、基本规律及变动趋势。

2. 国际性。借鉴国内外审计教材的编排经验，结合审计业务的客观实际，充分采用国际审计准则的基本原则和核心程序，系统阐述审计的道德规范、准则体系及技术方法，较好地体现了国际趋同的要求。

3. 全面性。本教材不仅充分吸收新的注册会计师执业准则的精髓，而且系统吸纳了新的国家审计准则和内部审计准则的精华；既深入阐述内部控制、风险管理及审计抽样等有关内容，又完整介绍业务循环、审计程序和审计报告，全面体现了风险导向新理念、现代审计新观念以及跟踪审计新方式等。

4. 实用性。在审计实务方面，本教材按业务循环并结合报表项目详细介绍了有关业务的审计程序和取证方法，便于实际操作时参考；同时，在每章开篇明确学习目标、主要内容之后附有思考、练习及案例，便于教学内容和计划的安排，也便于学习重点与难点的把握，有利于教和学，有助于培养学生的分析能力、判断能力和创新能力。

本教材适合作为会计、财务等经济管理类专业的本科教材，以及相关专业硕士研究生的参考教材，也适宜作为审计、会计等相关工作者的业务参考和有关资格考试的学习参考。其基本功用有三：首先，利于读者形成对审计理论与实务全面系统的认知和感悟；其次，便于读者理解和把握审计的基本原理和主要技法；最后，有助于读者从事审计的理论探讨与实践探索，并可用于务实精神、创新思维、职业敏感及判断能力的培养，促进审计的专业知识、理论素养及应用水平的有序转化和依次升级。

为了圆满完成编写任务并努力保证书稿质量，我们组织各方资源，参阅诸贤文献，积聚多人心力，凝练众人才智，历经无数昼夜，通过深入研讨、实地调研、再三推敲、反复修改、调整充实、交叉复核，遂成终稿。作为研究和编写此书的团队成员，先后有众多的人员参与其中并作出了贡献，他们或参加研讨和调研，或搜集和整理资料，或翻译和考证材料，或采集和编写案例，或推敲和修改分部，或复核和充实内容，或调整和规范体例。按照本教材章节顺序，具体分工及主要参与人员如下：第1、2章由宋常（中国人民大学）执笔，第3、4章由宋常和周梦欣（哈佛大学）执笔，第5、6章由宋常和宋晨（牛津大学）执笔，第7、8章由宋常和陈关亭（清华大学）执笔，第9、10、11章由宋常、周宇（哥伦比亚大学）和陈秋（加拿大女王大学）执笔，第12、13章由宋常和陈宋生（北京理工大学）执笔，第14章由宋常、韩非池（北京大学）和田薇（中国人民大学）执笔，第15章由宋常、李华（中国人民大学）和张宏宇（中国人民大学）执笔，第16章由宋常、王睿（中国人民大学）和刘笑松（中国人民大学）执笔；中国人民大学的赵懿清、张洁、李静禅、刘司慧、韩斯玥、陈茜、孙寅、王杨羽合等参与了资料的整理和部分习题的编创。初稿完成后，多次交叉复核，反复审阅修改，最后由宋常总纂定稿。

在书稿即将付梓交印之际，我们由衷地感谢那些曾给予信任、指导、支持和帮助的业界同仁，感谢中国人民大学出版社编辑朋友为保证质量及出版此书所付出的心力和辛劳。此外，在编写过程中，我们参阅了大量中外文献，诸多贤达及其成果书中虽有提及，但难免疏漏，谨对我们参阅过有关文献的所有作者表示由衷的敬佩和谢意！尽管我们精诚协同，心向完美，并竭尽全力为之，但因自身水平有限及其他主客观条件的限制，书中肯定存在这样或那样的不足和缺憾，甚或纰漏与错误，恳请广大读者批评指正，以便日后修订完善。

编著者

目 录

第 1 章	总论	1
	1.1 审计的产生与发展	1
	1.2 审计的含义与特征	8
	1.3 审计的目标与对象	11
	1.4 审计的职能与作用	12
第 2 章	职业道德与审计准则	17
	2.1 职业道德	17
	2.2 审计准则	24
第 3 章	审计种类与审计方法	37
	3.1 审计的种类	37
	3.2 审计的方法	44
第 4 章	审计程序与审计证据	52
	4.1 审计程序	52
	4.2 审计证据	58
第 5 章	审计工作底稿	69
	5.1 概述	69
	5.2 审计工作底稿的内容与格式	72
	5.3 审计工作底稿的归档与复核	77
第 6 章	计划审计工作	81
	6.1 初步业务活动	81
	6.2 总体审计策略与具体审计计划	83
	6.3 重要性与审计风险	86
第 7 章	内部控制	100
	7.1 概述	100
	7.2 内部控制的内容与形式	105
	7.3 内部控制的重要性与局限性	111
	7.4 对内部控制的了解	113
	7.5 内部控制的测试	133
	7.6 内部控制的评价	140
	7.7 内部控制的审计	152
	7.8 内部控制的鉴证	160



第 8 章	审计抽样	170
	8.1 概述	170
	8.2 样本的设计与选取	176
	8.3 抽样结果的评价	183
	8.4 统计抽样的具体运用	185
第 9 章	销售与收款循环审计	194
	9.1 概述	194
	9.2 销售与收款循环的内部控制	200
	9.3 销售与收款循环的控制测试	203
	9.4 销售与收款循环的实质性程序	205
第 10 章	生产与存货循环审计	226
	10.1 概述	226
	10.2 生产与存货循环的内部控制	228
	10.3 生产与存货循环的控制测试	230
	10.4 生产与存货循环的实质性程序	232
第 11 章	采购与付款循环审计	256
	11.1 概述	256
	11.2 采购与付款循环的内部控制	259
	11.3 采购与付款循环的控制测试	263
	11.4 采购与付款循环的实质性程序	266
第 12 章	投资与筹资循环审计	280
	12.1 概述	280
	12.2 投资与筹资循环的内部控制	282
	12.3 投资与筹资循环的控制测试	283
	12.4 投资与筹资循环的实质性程序	284
第 13 章	货币资金审计	293
	13.1 概述	293
	13.2 现金审计	293
	13.3 银行存款审计	295
	13.4 其他货币资金审计	296
第 14 章	完成审计工作	300
	14.1 概述	300
	14.2 考虑持续经营	301
	14.3 期初余额审计	305
	14.4 期后事项审计	308
	14.5 或有事项审计	313
	14.6 管理层声明	316
	14.7 评价审计结果	319
	14.8 审计沟通	323
第 15 章	审计报告	335
	15.1 审计报告的意义	335



15.2	审计报告的内容	339
15.3	审计报告的种类	341
15.4	审计意见的类型	343
15.5	特殊目的审计业务的审计报告	352
15.6	审计决定书与审计结果公告	354
15.7	编制审计报告的要求与步骤	356
15.8	管理建议书	360
第 16 章	验资、资产评估及其他业务	367
16.1	验资	367
16.2	资产评估	377
16.3	财务报表审阅	402
16.4	预测性财务信息审核	405
16.5	会计咨询	407
16.6	会计服务	409
参考文献		415

学习目标

1. 了解审计的演进历史及其启示。
2. 理解审计的含义、目标及对象。
3. 掌握审计的特征、职能、作用。
4. 理解审计在社会经济生活中的作用。

1.1 审计的产生与发展

审计是在一定的经济关系下，基于经济监督的需要而产生的。当财产所有者将其财产交付与其他人代管或者代为经营时，由于客观上存在着查错防弊、监督他人，以维护财产所有者利益的需要，从而委派或委托另一机构和人员，对他人代管或者代为经营的业绩进行审查和评价，进而在委托代管和委托经营的经济关系下，便产生了审计这项经济监督活动。

1.1.1 我国审计的产生和发展

据有关史料记载与考证，“审计”一词最早在我国出现于宋代，但审计这项经济监督工作却源远流长，自古就有。由于我国长期处于封建社会，商品经济很不发达，因而在 20 世纪初期以前的历代王朝，皇家审计一直居于绝对统治地位，毫无社会（民间）审计可言。在历代王朝，帝王将其财产保管和财粮赋税等财政收支大权交付给其臣属掌管，为了检查、考核官员的政绩，揭发官员的贪赃枉法行为，弹劾惩处侵犯皇家利益的枉法者，大多设有专门机构，委派官员专司财政经济监察的职责。根据《周礼》记载，早在西周时期（公元前 11 世纪—前 771 年）就出现了带有审计性质的财政经济监察工作，在周王之下设天、地、春、夏、秋、冬六官，分掌政令。其中，天官（亦称太宰或冢宰），居百官之长，掌邦国之治，并总揽财政大权。其职责之一系“岁终则令百官府各正其治，受其会，听其致事而诏王废置。三岁，则大计群吏之

治，而诛赏之”。^①在天官之下设有司会官职，掌国之百物财用，为计官之长，负有“以参互考日成，以月要考月成，以岁会考岁成”^②之责，建立了由司会根据月要（月度财务报告）和岁会（年度财务报告）考核官员政绩的财政监察制度。周王朝除在行政系统设司会实行会计监督外，还在天官之下设小宰官职，协助大宰掌管政令，其所属宰夫一职，则负有“考其出入，而定刑赏”的职权。宰夫每于“岁终，则令群吏正岁会。月终，则令正月要。旬终，则令正日成”^③，用以考核诸官的政绩，并根据政绩的得失给予奖惩废置。“凡失财用物辟名者，以官刑诏冢宰而诛之；其足用长财善物者赏之。”^④宰夫一职虽也隶属于行政系统，而且地位不高，但其所从事的工作却具有审计的性质，可以视为我国审计工作的滥觞。根据历史文献记载，我国皇家审计从西周开始已进入萌芽时期。

秦灭六国，结束了诸侯割据的局面，建立了统一的中央集权国家。为了维护专制制度的集权统治，秦王朝十分重视政治经济的监察权。秦在中央设有御史大夫，位极尊，仅次于相。秦以御史大夫监理诸郡，并在诸郡设监察御史，负责各郡的政治经济监察工作，从而在全国形成一个自上而下的监察系统。此外，还在全国实行了自下而上定期呈报财务报告的“上计制度”。秦王朝仅15年即被汉朝取代，但在我国审计发展史上却起着奠基的作用。

汉承秦制，在中央也设有御史大夫，行使政治经济财政大权，并兼管上计之事。在《汉书·宣帝纪》中就有“御史察计簿，疑非实者，按之，使直伪毋相乱”的记载。上计制度是战国时期沿袭下来的一项制度。据《辞源》解：“战国、秦汉时，年终，地方官本人或遣吏至京上计簿，将全国人口、钱粮、盗贼、狱讼等事禀报朝廷。”意即每年年终诸郡县地方官员诣京呈报上计报告，将其所辖地区的政治经济情况向上报告。西汉时，上计制度已日臻完善，并制定了“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各郡的上计报告，并由皇帝亲临受计，评论功过。

秦汉时期，由御史大夫自上而下进行的御史监察制度和由诸郡县自下而上进行的上计制度，形成了一个上下贯通的由中央控制全国的监察系统，使我国的审计工作开始进入发展时期。但在秦汉官制中，尚无专司审计职责的官员，也无专司审计职责的机构。

隋继南北朝后统一中国，隋在中央设尚书省，置尚书令，行使宰相职权，总揽国政。尚书省下设吏部、礼部、兵部、都官、度支、工部共六部，分管全国政务。其中都官一部为司法机构，设都官尚书，掌国家法令，并兼施财政经济监察大权。都官之下设比部，为专司监察审理事务的审计监督机构。后改都官为刑部，而比部仍属其所辖。唐沿隋制，在尚书省下仍设六部，而专司勾覆审计之事的比部，仍直属于刑部。同时，在中央设御史台，专司监察、弹劾之事。遇有贪盗不法等重大案件，经比部勾覆审查后上报御史台，由御史台上奏弹劾，依照刑典加以惩处。自隋唐始，我国的皇

① 《周礼·天官·冢宰》。

② 《周礼·天官·司会》。

③④ 《周礼·天官·宰夫》。

家审计有了专设的独立机构，并把比部置于执行司法职能的刑部之下，从而提高了审计的地位；加之，唐时御史监察制度更趋完善，使审计工作与监察工作相结合，因而到了隋唐时期，我国的皇家审计进入了一个日臻完备的阶段。

宋王朝建国后，集地方权于中央。宋初，设吏部、度支、盐铁三司使，负主管全国钱粮、财赋等收付管理之责。在三司内设都磨勘司，“掌勾覆三部帐籍，以验出入之数”^①，使审计之事置于三司之内，取消了唐时的比部。由于置审计之事于财政部门，钱粮财赋收支没有独立的机构进行审查，曾使宋初一度财计混乱，侵欺之弊，无由举发。神宗元丰三年实行改制，罢去三司，合并改称户部，由户部统掌全国财政；审计之事仍沿袭唐制，复归刑部所属比部掌管。比部设郎中和员外郎，“掌勾覆中外帐籍。凡场务、仓库出纳在官之物，皆月计、季考、岁会”^②；由比部审核发现的重大案件，则提交御史台弹劾惩处。宋时除设比部行使监察审理之权外，北宋初年还曾在掌管库存财物的太府寺内设立审计司，依照规定审查其财物收付事项，实际上是太府寺内的内部审计。此外，在太宗淳化三年（公元992年）采用户部使樊知古的奏议，还曾设置了专司审查各项军政支出的诸军、诸司专勾司，后于南宋时因避高宗赵构之讳而改称审计院。宋前历代王朝用“考”、“比”、“勾覆”等词表示审查、考核之意，到了宋时则开始使用“审计”这一用语。

自隋、唐至宋三个朝代，从审计的建制来看，都设有专门审计机构，从事审计监督，审计制度渐趋完备。此后，到了元、明、清三朝则取消了专门的审计机构。如元初撤销了比部，中央及地方报送的财务报告归由户部审核。明初，比部虽一度恢复，但不久于洪武二十年又被取消，直至清末没有再设置。明清两朝皆在户部下按行政区、分省设立清吏司，负责审查各省的财政收支。同时，改御史台为都察院，为全国的最高检察机关。明时在都察院下设都监察御史，负责监察中央财赋收支；按行政区设监察御史，分别监察各地财赋收支。清时在都察院下按吏、户、礼、兵、刑、工等设六科给事中，并按行政区分设十五道监察御史，统称为科道官，负责中央及地方官府钱粮财赋的审查工作。清末光绪年间，掀起维新运动，拟行君主立宪制，清廷曾提出单独设立审计院的拟议，并草成《审计院官职条例》二十一条，但未能施行，不久清廷就被推翻。

民国以后，我国审计则开始进入一个新的时期。但我国长期处于封建社会，商品经济很不发达，加以清王朝实行闭关锁国政策，20世纪以前的审计只有为王朝服务的皇家审计，并且缺乏完备的机构和制度。辛亥革命推翻了封建帝制，适应客观形势的变革，在民国以后我国的审计制度也有了明显的发展。1912年（民国元年）北京政府时期，曾在国务院下设审计处，总管全国审计事务；地方设审计分处，分管各省审计事宜。同年，公布了《审计处暂行章程》和《审计条例》等法规，授权审计机关对国家岁入岁出、地方行政官署财政收支，以及国债、国家财产收支等进行审查。1914年在袁世凯一手操纵下公布了《新约法》，改审计处为审计院，直属大总统，并于同年公布了审计法。该法规定，“国家岁出岁入之决算，每年经审计院审定后，由大总统提出报告书于立法院”。从当时的审计立法看，已初具规模，在形式上似乎也贯彻了审计独立的原则，但由于军阀割据，中央财源枯竭，地方各自为政，致使审计

①② 《宋史·职官志》。

法规无人执行，成为一纸空文。北京政府垮台后，国民党政府于1928年在国民政府下设审计院，同年公布了审计法，其中一项规定就是财政机关的支付命令必须先经审计院核准，否则国库不予付款。自此，我国的政府审计中有了事前审计的内容。以后，国民党政府根据五权分立的政体，建立了专司监督、弹劾职能的独立监察机关，并于1931年改审计院为审计部，直属监察院，从而将审计机构置于监察系统。但当时仍沿用1928年公布的审计法，到1938年才重新修订。以后又几经补充修改，审计制度日臻完备。但由于国民党政府政治腐败，贪污横行，贿赂成风，因而审计制度徒具形式，实际上没有起到应有的经济监督作用。

进入20世纪以后，我国资本主义工商业有所发展，社会（民间）审计应运而生。1929年公司法的公布以及后来有关税法和破产法的施行，也对职业会计师事业的发展起了推动的作用。自30年代以后，在一些大城市相继成立了会计师事务所，接受委托人委托办理查账等业务。但由于旧中国民族工商业受外国资本和官僚资本的压制，发展相当缓慢，因而社会（民间）审计在我国一直没有长足的进展。

新民主主义时期，在中国共产党领导下的革命根据地，曾先后建立了中华苏维埃共和国审计委员会和陕甘宁边区政府审计处，对资金物资收支的合法性和正确性实行监督，并根据战时需要制定了略具雏形的审计制度，对节约支出，保障战争的供给，维护革命纪律，树立廉洁作风，起到了应有的作用。中华人民共和国成立以后，我国没有设置独立的专门审计机构。对财政经济的监督，是由财政、银行、税务等部门通过其本身的业务来进行的。这些经济监督形式沿用至今，对严格国家财经法纪，保证国家收入，提高经济效益，都起到了积极的作用。

党的十一届三中全会以后，党和政府的工作重点转向社会主义现代化建设，并采取了一系列的方针政策。为此，我国把建立审计机关，实行审计监督，载入1982年的宪法，并于1983年在国务院下成立我国的最高审计机关——审计署，在县以上各级人民政府成立审计局。同年，我国还正式加入了“最高审计机关国际组织”（International Organization of Supreme Audit Institution, INTOSAI）。国家授予审计机关依法行使审计监督权，对国务院各部门、地方各级人民政府、财政金融机构，以及企事业单位的财政、财务收支及其经济效益进行审计监督。不仅如此，还在部门、单位内部成立了审计机构，实行内部审计监督。之后，我国的审计立法工作不断推进，审计法规日益完善。1985年8月发布了《国务院关于审计工作的暂行规定》；同年10月发布了《审计署关于内部审计工作的若干规定》。在各级政府审计机关、各级主管部门的积极推动下，内部审计蓬勃发展，2003年5月1日审计署颁布施行了《审计署关于内部审计工作的规定》。

此外，为适应开展涉外经济和国内建设的客观需要，民间审计在我国也得以产生和发展。1986年国务院发布了《中华人民共和国注册会计师条例》，据此在我国各大中城市，相继成立了会计师事务所和审计事务所等社会（民间）审计组织，接受委托人的委托，承办会计查账验证和会计咨询服务等业务。1988年11月颁布了《中华人民共和国审计条例》；1994年1月1日《中华人民共和国注册会计师法》（以下简称《注册会计师法》）的实施，使我国的社会（民间）审计步入了法制的轨道，并得到了迅猛的发展；1995年1月1日《中华人民共和国审计法》（以下简称《审计法》）的实施，从法律上进一步确立了国家（政府）审计的地位，为其进一步发展奠定了良好

的基础。2006年2月颁布的《审计法》(2006年修正),对原《审计法》做了大量修订,自2006年6月1日起施行。至此,我国形成了国家审计、社会审计和内部审计三位一体的审计监督体系,审计制度和审计工作进入了振兴、发展的新时期。

值得指出的是,伴随着社会主义市场经济体制的不断健全完善,经济社会迅猛发展,我国注册会计师行业在经济社会活动中的作用日益显现,各项服务能力日趋提高,行业自身的发展经历了恢复重建(1980—1991年)、规范发展(1991—1998年)、体制创新(1998—2004年)、国际发展(2005年以来)等四个阶段。

目前,无论是我国的国家审计,还是社会审计或内部审计,都已进入了法制化、规范化、国际化及常态化的发展轨道。仅就审计准则的制定与执行情况,即可窥见一斑。国家审计、社会审计及内部审计,都有其相应的审计准则体系,不仅科学合理、便于理解,而且切实可行、行之有效。随着我国进一步改革开放,审计工作将得到进一步发展,我国的审计工作在加强宏观调控、严格财经法纪、提高经济效益、维护国家安全、保障科学发展,以及促进社会和谐等诸多方面将发挥更大的作用。

1.1.2 西方审计的产生和发展

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演进过程。从西方审计的历史起源和发展演进来看,政府审计早于民间审计和内部审计。

根据历史文献记载,早在奴隶制度下的古罗马、古埃及和古希腊时代,就出现了对掌管国家财物和赋税的官吏进行审查考核这一具有审计性质的经济监督工作。在历代封建王朝中,也设有审计机构和人员,对国家的财政收支进行监督。如法国在资产阶级大革命前即设有审计厅,1256年法皇圣路易曾下令,命其官吏将计算书送到巴黎,接受审计人员的审查。资产阶级大革命后,拿破仑一世时创建了会计法院,其任务主要是对联邦政府以及政府各部和市镇的会计资料的准确性和合理性进行审核。至今,会计法院仍是法国政府实施事后审计的最高法定机构。在前资本主义社会,基于奴隶主和封建主监督、考核其所属官员的政绩,维护统治阶级利益的需要,而出现了审计或类似审计性质的经济监督工作。但当时的审计,不论在组织机构上还是方法上,都还属于很不完善的阶段。

在资本主义时期,随着经济的发展和资产阶级国家政权组织形式的完善,政府审计也有了进一步的发展。在现代资本主义国家中,普遍建立了政府审计制度。资本主义政府审计的形成和发展,同以议会制为核心的资产阶级政权组织形式有着紧密的联系。

在现代资本主义国家中,国家的立法、行政、司法三权分别由议会(国会)、内阁(或总统)和法院掌握。在三权分立的政权组织形式下,议会为国家的最高立法机关,握有立法权,并对政府行使监督权,其中包括财政监督权。为了监督政府的财政收支,切实执行财政预算法案,以维护统治阶级的利益,西方国家的议会大多设有专门机构,由议会或国会授权,对政府及国营企事业单位的财政财务收支进行独立的审计监督。如美国在1921年成立的总审计局,就是隶属于国会的一个独立经济监督机构,它担负着为国会行使立法权和监督权提供审计信息和建议的重要职责。总审计长由国会提名,经参议院同意,由总统任命。总审计局和总审计长置于总统管辖之外,

独立行使审计监督权限。其他国家，如加拿大的审计长公署、西班牙的审计法院等，也都是隶属于国家立法部门的独立机构，其审计结果要向议会负责，并向议会报告，在实行审计监督中也都具有独立的权限。

在西方由职业会计师进行的民间审计，随着资本主义商品经济的兴起得到了迅速的发展。相传在工业革命之前的英国，就出现了以协助企业检查账目为职业的民间查账员。据会计史记载，乔治·瓦特森（George Watsen）就是苏格兰最早的一位职业会计师。从1773—1805年，苏格兰的会计师从7名增加到17名。这是民间审计的开端。18世纪60年代在英国开始了工业革命，机器大工业逐步代替工场手工业而占据统治地位，从而促进了生产力的发展和经济关系的变革。由于资本主义商品经济的发展，企业生产规模的扩大，伴随着资本集中的过程，在西方出现了以发行股票筹集资金为特征的股份公司。股份公司这一企业组织形式的出现，使公司的所有权和经营权分离，持有股票而不直接从事经营管理活动的股东和未来投资者，为了维护自身的利益，十分关心企业的财务状况和经营成果。另外，由于股份公司的有限责任，也使公司的债权人对企业的偿债能力以及与此相联系的获利能力给予极大的关切。基于投资者和债权人等与公司有利害关系的集团和个人的上述需要，公司有责任对外编报真实、公允和全面的财务报表。公司编报的财务报表是否真实、公允和全面，则有必要由居于企业股东和最高管理层以外的第三者进行审查。在股份公司组织形式下，由于两权分离而形成的委托经营的经济关系，为民间审计的发展拓宽了道路。

民间审计经历了一个成长的过程。自股份公司出现以后，客观上就存在着对受托经营者实行监督的需要。在英国，早期的审计工作不是由社会上的民间会计师受托进行的，而是实行一种监事审计制度，即从股东中选出监事，作为股东的代表对公司的账目和提供的财务报表进行审查，发现会计数据不真实、不正确，或存在舞弊作伪等欺骗股东的行为，则根据情节加以改正或处理。1844年英国的公司法，就明确作出公司会计账目必须经股东中选出的监事进行审查的规定。由于监事大多不熟悉会计业务，实行监事审计往往流于形式，收效不大。因此，在以后修订的公司法案中，又规定公司的账目也可以聘请有会计技能的会计师协助审计。这一规定无疑对发展民间审计具有推动作用。19世纪中叶以后，民间审计业务日益增多，职业会计师的队伍也随之不断扩大。为了加强人员联系，总结交流工作经验，1853年在苏格兰的爱丁堡创立了世界上第一个职业会计师的专业团体，即“爱丁堡会计师协会”。随后于1880年，苏格兰和威尔士地区的各会计师协会得到了英国政府的特许，后来这些会计师协会又联合成立了“英格兰·威尔士特许会计师协会”，成为英国最大的会计专业团体。同时，随着审计实践经验的不断丰富，审计著作也于19世纪80年代之后相继问世。由于职业会计师队伍的壮大和审计业务素质的提高，又规定公司的监事必须由特许会计师协会的会计师担任，从而使职业会计师的审计从协助的地位提高到受托承办的地位，这实际上是把股东对经理人员的监督，交由社会上的职业会计师代行。至今在日本等一些国家中，监事审计仍被保留下来。可见，工业革命后英国的审计，在世界审计发展史上居于中心的地位。

美国南北战争结束后，资本主义经济得到了较快发展。欧洲资本，特别是英国资本输入美国，起到了促进其经济发展的积极作用。到了1890年，投入美国的外国资本已经达到30亿美元。随着英国资本输入美国，英国的民间审计也进入了北美大