

审 计 学

SHENJIXUE

主 编 史晓娟 杨 良



中国商务出版社
CHINA COMMERCE AND TRADE PRESS

SHENJIXUE

审 计 学

主 编	史晓娟	杨 良	
副 主 编	孙雪静	王宁宁	
	冯 霞	吴俊岭	
参编人员	郭崇森	高 源	慧显杰
	李广越	刘 佳	刘 晶
	刘 亮	刘 群	李 雪
	马尚愈	史建玉	魏春光
	王 鹭	王 蒙	张 帅

中国商务出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

审计学/史晓娟, 杨良主编. —北京: 中国商务出版社, 2014. 2

ISBN 978 - 7 - 5103 - 0999 - 1

I. ①审… II. ①史… ②杨… III. ①审计学—教材
IV. ①F239. 0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2014) 第 013061 号

审计学

SHENJIXUE

主 编 史晓娟 杨 良

副主编 孙雪静 王宁宁 冯 霞 吴俊岭

出 版: 中国商务出版社
发 行: 北京中商图出版物发行有限责任公司
社 址: 北京市东城区安定门外大街东后巷 28 号
邮 编: 100710
电 话: 010 - 64269744 64218072 (编辑一室)
010 - 64266119 (发行部)
010 - 64263201 (零售、邮购)
网 店: <http://cctpress.taobao.com>
网 址: www.cctpress.com
邮 箱: zhanggaoping@cctpress.com
照 排: 北京森广达文化传媒有限责任公司
印 刷: 北京庆全新光印刷有限公司
开 本: 787 毫米 × 1092 毫米 1/16
印 张: 20.75 字 数: 461 千字
版 次: 2014 年 2 月第 1 版 2014 年 2 月第 1 次印刷
书 号: ISBN 978 - 7 - 5103 - 0999 - 1
定 价: 49.00 元

版权专有 侵权必究

盗版侵权举报电话: 010 - 64515142

如所购图书发现有印、装质量问题, 请及时与本社出版部联系, 电话: 010 - 64248236

前 言

随着市场经济的不断发展,审计越来越受到人们的重视,审计学作为一门学科,也在不断完善与发展之中。近年来,随着我国的会计准则逐步与国际会计准则趋同,我国审计准则也在不断规范,与国际趋同,以更好地适应审计业务发展的需要和外部经济环境的变化。本教材以最新的《中华人民共和国审计法》、《中国注册会计师执业准则》、《企业会计准则》等标准为基础,吸收、借鉴国际审计准则的最新成果进行编写,突出培养学生实际应用能力。

本书以突出培养学生实践能力为主线,既考虑了经济发展对审计专业人才的能力要求,又考虑了应用型人才培养的特点,从实际出发,详细阐述了审计的基本原理与具体的审计实务,本书具有以下特色:

1. 体现应用性

本教材采用理论结合实务的思路,以当前实务中注册会计师审计的工作底稿为基础,编写审计实务篇。实务篇以企业业务流程的顺序进行编排,依次为销售与收款审计、采购与付款审计、生产与存货审计、筹资与投资审计和货币资金审计。有利于从企业整体的业务流程把握审计实务知识,更加结合企业实际,注重审计知识应用能力的培养。

2. 知识系统性

本教材的框架结构以先审计理论后审计实务进行编排,结合注册会计师审计实务的流程对知识进行系统组织,同时每一章配有学习目标与知识导航,使本教材的知识体系设置合理,层次清晰,系统性强。

3. 知识新颖性

审计知识要与时俱进,体现新颖性,要紧跟最新的审计准则要求,以最新的注册会计师执业准则为基础,使学习者学完后能够更好地与具体审计实务衔接上。

本书由燕京理工学院史晓娟、杨良担任主编,孙雪静、王宁宁、冯霞、吴俊岭担任副主编。本教材共十五章,期中第三、四、五、六、七、八、九、十一章由史晓娟



编写，第十二、十三、十四章由杨良编写，第一章由孙雪静编写，第二章由王宁宁编写，第十章由冯霞编写，第十五章由吴俊玲编写。魏春光、王鹭、张帅、郭崇森、高源、慧显杰、马尚愈、李广越、刘佳、刘晶、刘亮、刘群、李雪、史建玉、王蒙参与了部分章节的编写，以及全书资料搜集整理和课后习题的整理编写。全书由史晓娟修改总纂后定稿。

本书主要用于高等学校审计专业、会计专业、财务管理专业的审计学课程教学，也可以满足审计人员、会计人员、管理人员的自学和参考用书。

本书的编写借鉴了许多审计实践和教学研究成果，参阅了大量文献资料，在此，向有关单位和作者表示由衷的感谢！

由于时间紧迫，编者水平有限，书中难免存在不足和疏漏之处，恳请广大师生、读者及同行专家批评指正。

编者

2013年12月

目 录

第一章 总论	1
第一节 审计的概念与分类	2
第二节 审计的产生与发展	5
第三节 审计的职能	11
第四节 注册会计师执业规范体系	12
第二章 注册会计师的职业道德与法律责任	18
第一节 注册会计师的职业道德	19
第二节 注册会计师的法律责任	22
第三章 审计工作前提与审计目标	30
第一节 审计工作前提	31
第二节 审计目标	33
第三节 财务报表审计工作流程	36
第四章 审计证据与审计工作底稿	43
第一节 审计证据	44
第二节 审计工作底稿	51
第五章 计划审计工作	64
第一节 初步业务活动	65
第二节 总体审计策略与具体审计计划	73
第三节 审计重要性	81
第四节 审计风险	87
第六章 风险评估与风险应对	96
第一节 风险评估	97



第二节 风险应对	110
第七章 审计抽样	131
第一节 审计抽样概述	132
第二节 控制测试中抽样技术的应用	140
第三节 细节测试中抽样技术的应用	144
第八章 审计报告	157
第一节 审计报告概述	158
第二节 标准审计报告	161
第三节 非标准审计报告	162
第九章 销售与收款循环的审计	174
第一节 销售与收款循环概述	175
第二节 销售与收款循环的内部控制和控制测试	179
第三节 销售与收款循环的实质性程序	183
第四节 营业收入的实质性程序	185
第五节 应收账款的实质性程序	189
第十章 采购与付款循环的审计	199
第一节 采购与付款循环概述	200
第二节 采购与付款循环的内部控制和控制测试	203
第三节 采购与付款循环的实质性程序	206
第四节 应付账款和固定资产的实质性程序	208
第十一章 生产与存货循环的审计	217
第一节 生产与存货循环概述	218
第二节 生产与存货循环的内部控制与控制测试	220
第三节 存货审计的实质性程序	224
第十二章 筹资与投资循环的审计	249
第一节 筹资与投资循环概述	250
第二节 筹资与投资循环的内部控制与控制测试	253
第三节 筹资与投资循环的实质性程序	257
第四节 筹资与投资相关项目的审计	258

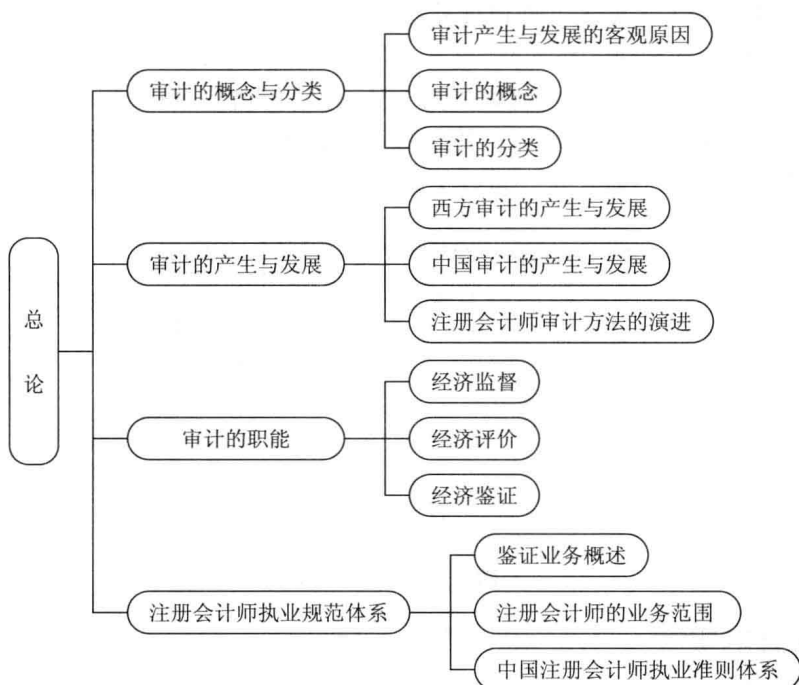
第十三章	货币资金审计	269
第一节	货币资金审计概述	270
第二节	库存现金审计	272
第三节	银行存款和其他货币资金的审计	278
第十四章	其他特殊项目审计	289
第一节	期初余额审计	290
第二节	期后事项审计	292
第三节	持续经营审计	296
第四节	或有事项审计	301
第十五章	完成审计工作	306
第一节	完成审计工作概述	307
第二节	获取管理层声明书	312
第三节	形成审计意见与撰写审计报告	317
参考文献		320

第一章 总 论

🔍 学习目标

- ➡ 了解审计产生的客观原因、审计的概念与分类
- ➡ 了解审计的产生与发展。
- ➡ 了解审计的职能。
- ➡ 了解注册会计师审计方法的演进
- ➡ 掌握鉴证业务的含义、目标和分类
- ➡ 熟悉我国的审计组织体系。

➡ 知识导航



第一节 审计的概念与分类

一、审计产生与发展的客观原因

审计是社会经济发展到一定阶段的产物，并随着社会经济的发展而发展。当市场经济发展到一定程度时，人们的社会分工日趋精细。这种精细的社会分工必然会造成不同的社会群体之间形成各种权利与义务的关系。例如，经济组织之间的财产所有权与经营权的关系、经营权中的管理权与支配权的关系、支配权中的保管权与使用权的关系等。财产的所有权和经营权的分离是审计产生的最直接条件。合伙制企业，特别是股份制企业，所有权和经营权的分离更加明显，虽然各种经济组织将自己的经济行为记录下来，并传递给相关利益各方，但这种记录行为毕竟是自己行使的。所以，为了保证记录经济行为的会计信息的真实、可靠，就需要有一批独立的专家，通过专门的方法对会计信息进行鉴定，这就是审计。

审计活动涉及三方关系人，即审计委托方或授权人（第一关系人）、被审计方（第二关系人）、审计方（第三关系人）。这三方的关系表现为：审计委托方将其财产授权给被审计方经营管理，被审计方则对委托方负有经济责任；审计方接受审计委托方的委托或授权，对被审计方进行审计，并出具审计报告，以此向审计委托方证实被审计方的履行情况及存在的问题。这一审计关系如图 1-1 所示。

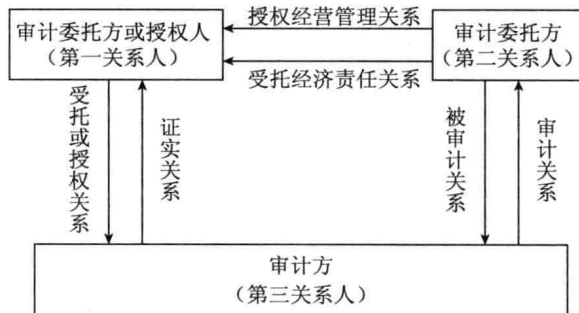


图 1-1 审计关系

二、审计的概念

审计经过不断的完善和发展，已经形成一套比较完备的科学体系。人们对审计概念也进行了深入的研究，最具有代表性的是美国会计学会（American Accounting Association, AAA）在 1973 年发布的《基本审计概念报告》，其中将审计定义为：“审计是一个客观地获取和评价与经济活动和经济事项的认定有关的证据，以确认这些认定与既

定标准之间的符合程度，并把审计结果传达给有利害关系的用户的系统过程。”简而言之，审计是就有关经济活动和经济事项的一些说法加以验证。例如，财务报表就是企业的管理层表示认定主张的一种方式，企业通过发布财务报表来认定其财务状况、经营成果和现金流量等情况。这些认定是否真实，就需要审计人员加以验证。如何进行验证呢？应当将这些认定同有关的标准进行比较，看其是否与既定的标准相符并判断其相符合的程度。在验证过程当中，特别强调审计人员应当搜集证据，没有证据就不能发表意见；而且在搜集证据时必须保持系统性和客观性，以保证审计的质量。最后，审计的结论必须以一定的方式传达给使用者，审计过程才算是完成了。

三、审计的分类

（一）按审计主体分类

按其主体不同，审计可以分为政府审计、注册会计师审计和内部审计。

1. 政府审计

政府审计又称为国家审计，是指由国家审计机关代表政府依法进行的审计。政府审计主要监督检查各级政府及其部门的财政收支及公共资金的收支、运用情况。《中华人民共和国宪法》规定，审计机关独立行使审计监督权，不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉。例如，国家审计署组织开展的行业审计、专项审计和审计调查，对国有重点大型企业和国家重点建设项目进行的审计及对其他国有企业和国家建设项目的审计等都属于政府审计。

2. 注册会计师审计

注册会计师审计又称为民间审计、社会审计，是由经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进行的审计。在我国，会计师事务所是注册会计师的工作机构，注册会计师必须加入会计师事务所才能接受委托，办理业务。会计师事务所不附属任何机构，自收自支、独立核算、自负盈亏、依法纳税，因此在业务上具有较强的独立性、客观性和公正性。例如，会计师事务所对上市公司年度会计报表进行的审计就属于注册会计师审计。

3. 内部审计

内部审计是由各部门、各单位内部设置的专门机构或人员实施的审计。内部审计主要监督检查本部门、本单位的财务收支和经营管理活动。同政府审计和注册会计师审计一样，内部审计也应当具备独立性。例如，企业集团内部审计部门对企业集团公司和所属子公司经营情况进行的审计就属于内部审计。

政府审计、注册会计师审计和内部审计共同构成我国的审计监督体系，它们既相互联系，又相互区别，各自发挥不同的作用。这三种审计主体的形式比较见表 1-1。政府审计和注册会计师审计均属于外部审计，具有较强的独立性，内部审计具有相对独立性。

表 1-1 三种审计主体形式比较表

审计分类	审计主体	特点
政府审计	由各级政府审计机关依法对被审计单位的财政、财务收支状况和经济效益所实施的审计。其审计权限的取得、审计范围和对象的确定、审计调查和取证的方式等均由法律明确规定，所做出的审计决定可以依法强制执行	具有法定性和强制性
注册会计师审计	由依法成立的社会审计组织接受委托人的委托所实施的审计。其审计组织主要是经政府有关主管部门审核批准成立的会计师事务所	具有独立性、委托性和有偿性
内部审计	由部门和单位内部设置的审计机构或专职审计人员对本部门、本单位及其下属单位进行的审计	具有内向性、广泛性和及时性

（二）按审计内容和目标分类

按内容和目标的不同，审计可以分为财务审计、经营审计和合规性审计。

1. 财务审计

财务审计又称为财政财务审计，是指审计人员对被审计单位的财务报表和有关资料的公允性及其所反映的财政收支、财务收支情况所进行审计。就注册会计师审计而言，财务审计即财务报表审计，是审计人员通过执行审计工作，对财务报表（如资产负债表、利润表、所有者（股东）权益变动表、现金流量表等）是否按照企业会计准则和相关会计制度，公允地反映其财务状况、经营成果和现金流量情况发表审计意见，其目的是明确被审计单位的受托经济责任。财务报表审计是近代股份公司出现后，由于公司的所有权和经营权的分离，以及股份的社会化而逐渐发展起来的一种审计方式。在西方国家，财务报表审计是保护股东权益的一种手段。

2. 经营审计

经营审计是审计人员为了评价被审计单位的经济活动的效率和效果，而对其经营程序和方法进行的评价。经营审计对独立性的要求不像财务报表审计那么严格，此外，内部审计人员、政府审计人员或注册会计师都可以执行经营审计。经营审计的结果以一定的报告形式传达给用户，但这种报告的形式与内容因约定任务的情况不同而有较大的差别。经营审计的用户通常就是被审计单位，而且经营审计报告很少被第三方利用。经营审计的对象不限于会计信息，还包括组织机构、计算机信息系统、生产方法和市场营销等方面。

3. 合规性审计

合规性审计是为查明和确定被审计单位财务活动或经营活动是否符合有关法律、法规、条例、合同、协议和有关控制标准而进行的审计。由注册会计师或税务审核人员就企业所得税结算申报书是否遵从税法规定申报而进行的审计，就是合规性审计的典型例子。政府审计开展的财经法纪审计，如对严重违反国家现金管理规定、银行结算规定、成本开支范围、税法规定等行为所进行的审计，也是一种合规性审计。合规性审计的主要目的是检查财经法律、财经法规及财经纪律的执行情况，揭露违法乱纪行为。由于违反财经法律、法规和纪律的手段的特殊性，审计机构应采取不同的审计对策。按照有关规定，审计机关对违反财经纪律的单位和个人有权予以经济制裁；对严重违法乱纪人员，有权向有关部门建议予以行政处分。合规性审计的结果通常需要

报送给被审计单位管理层或外部特定使用者。

(三) 审计的其他分类

1. 按审计范围分类

(1) 全部审计。全部审计是指对被审计单位审计期内的全部财务收支及有关经济活动的真实性、合法性和效益性进行审计。全部审计的特点是审查详细彻底，容易查出问题，有利于促进被审计单位改善经营管理，提高经济效益，但审计的工作量大，费时费力，审计成本较高，一般仅适用于规模较小、业务量较少或内部控制系统极不健全、存在问题较多的单位。

(2) 局部审计。局部审计是指对被审计单位审计期内的部分财务收支及有关经济活动的真实性、合法性和效益性进行审计。局部审计的特点是范围小，审查重点突出，针对性强，省时省力，审计成本较低，但审计覆盖面有限，较容易遗漏问题。

2. 按审计时间分类

(1) 按实施审计的时间分类

a. 事前审计。事前审计可以起到预防的作用，有助于减少决策失误，实现决策的科学化。

b. 事中审计。事中审计的时效性较强，可以及时查明经济目标和预算的实现程度，有助于被审计单位及时采取措施纠正偏差，改善管理，保证最终目标和预算的实现。

c. 事后审计。由于事后审计能够审查整个经济活动，因而它的监督作用较强，对于研究问题、纠正错弊、挽回已造成的损失和改进工作，都具有重要意义。

(2) 按实施审计的周期分类

a. 定期审计。实行定期审计有利于审计工作的经常化、制度化。

b. 不定期审计。根据特殊需要临时安排的审计。

(3) 按审计是否为初次实施分类，可以将审计划分为初次审计和再次审计。

3. 按审计的组织方式分类

(1) 授权审计。授权审计是指国家审计的上级审计机关将其职责范围内的一些审计事项，授权下级审计机关实施。

(2) 委托审计。委托审计是指审计机关将其审计范围内的审计事项委托给另一审计机构去办理的行为。另一审计机构是指没有隶属关系的审计机关、内部审计机构或社会审计组织。

第二节 审计的产生与发展

一、西方审计的产生与发展

(一) 政府审计的产生与发展

据考证，早在奴隶制度下的古埃及、古罗马和古希腊时代，就有了官厅审计机构

及政府审计的事实。审计人员以“听证”(Audit)的方式,对掌管国家财物和赋税的官吏进行考核,成为具有审计性质的经济监督工作。

在西方的封建王朝中,也设有审计机构和人员,对国家的财政收支进行监督。例如,法国在资产阶级大革命前就设有审计厅,在资产阶级大革命后,拿破仑一世创建的审计法院,至今仍是法国政府实施事后审计的最高法定机构。

欧洲的许多国家于19世纪在宪法或特别法令中都规定了审计的法律地位,确立国家审计机关的职权、地位和审计范围,授全其独立地对财政、财务收支进行监督。在现代资本主义国家中,大多实行立法、行政、司法三权分立的国家政权组织形式,议会为国家的最高立法机关,多数国家在议会下设有专门的审计机构,由议会或国会授权,对政府及国有企事业单位财政财务收支进行审计监督。

美国在1921年公布了《预算和会计法》,并根据该法建立了美国最高审计机关——审计总局,受理政府账目审计,以寻求经济有效方式来管理美国政府的公共款项。除中央情报局和总统办公室不能审查外,凡与公共开支有关的事项,都有权审查,审计总局最重要的任务就是向国会提供信息和参考意见,以便国会各委员会开展工作。

第二次世界大战以后,西方国家不仅在审计体制上有了较大的发展,更重要的是在审计理论和实务上也有了较大的发展,即把经济监督和经济管理相互结合,从传统的财务审计向现代的3E审计、绩效审计方面发展。

(二) 注册会计师审计的产生与发展

注册会计师审计起源于16世纪的意大利合伙企业制度。在合伙制企业产生的同时,财产的所有权和经营权分离了,参与经营管理者的合伙人有责任向不参与经营管理者的合伙人证明合伙契约得到了认真履行,利润的计算与分配是正确、合理的,不参与经营管理者的合伙人也希望监督企业经营情况,及时了解掌握企业的财务状况,因此对经营管理者进行监督成为必要。16世纪在意大利的商业城中出现了一批具有良好的会计知识、专门从事这种查账和公证的专业人员——他们所进行的查账与公证,就是注册会计师审计的起源。1581年他们在威尼斯创立了威尼斯会计协会——世界上第一个会计职业团体。

英国工业革命以后,产业规模日益扩大,以发行股票筹集资金为特征的股份公司大量涌现。公司所有权与经营权相分离的现象十分普遍,对经营管理者进行监督也成了英国社会的普遍需要,现代社会审计制度便应运而生。1953年在苏格兰的爱丁堡创立了世界上第一个注册会计师的专业团体——爱丁堡会计师协会。英国早期的社会审计,没有系统的理论依据和方法体系,只是根据查错防弊的审计目的,对大量的账簿记录进行逐笔审查,即采用详细审计方法,后来人们称之为英国式审计。

美国独立战争以后,工业得到发展,为了加强股份公司的会计工作,以代理记账为专业的会计师应运而生。19世纪后半叶,随着英国资本的大量输入,英国的注册会计师审计也传入了美国。1886年纽约州公布了《公证会计师法》,1887年成立了美国公共会计师协会,1916年该协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(American Institute of Certified Public Accountants, AICPA),成为世界上最大的民

间审计专业团体。20 世纪初,出于银行信贷业发展的需要,有必要对贷款企业的资产负债表进行分析性审计,借以判断企业的偿债能力,于是美国的会计师突破了详细审计的做法,创立了资产负债表审计,即美国式的信用审计。美国 1933 年公布了《证券法》,1934 年公布了《证券交易法》,规定了上市公司必须向交易所提出经过公证会计师审查鉴证的财务报表(资产负债表和损益表),这就促使了证券交易审计的诞生,标志着法定审计的出台,使美国审计进入会计报表审计时代。

20 世纪 40 年代以后,注册会计师审计开始走向国际化,出现了国际会计师事务所,目前国际上有四家著名的会计师事务所,被人们誉为“四大”,它们是普华永道、德勤、毕马威和安永,其机构庞大,人员众多,有统一的工作程序和质量要求,能够适应不同国家和地区的业务环境。它们不但为跨国公司的各个企业服务,而且也为当地的公司企业服务,其业务收入每年达数十亿美元。它们通过遍设于世界各地的事务所,在国际经济活动中起着重要作用。

(三) 内部审计的产生与发展

内部审计的历史几乎与政府审计一样悠久,奴隶社会是内部审计的萌芽时期。封建时代,内部审计继承了早期内部审计的思想,并且有了长足进展,主要标志是出现了独立的内部审计人员。在这一时期,内部审计主要采用了寺院审计、城市审计、行会审计、银行审计和庄园审计等形式。

19 世纪末、20 世纪初,资本主义发展进入垄断阶段,垄断企业经营规模庞大,经营地点分散,经营业务复杂,实行分权管理和多级控制。日常管理职责的履行状况如何,各部门的经营活动是否合规合理,各分支机构的经营目标能否实现,客观上需要有一个专门的职能部门去审查、评价和报告,即进行信息反馈。这样,在企业内部就形成了一个与业务控制并列的相对独立的控制系统——内部审计。

1941 年是现代内部审计发展的开端,在约翰·舍斯顿的领导下,24 位有识之士倡导成立了内部审计师协会,它是目前世界上唯一致力于推动内部审计和内部审计人员向前发展的国际性组织,通常称之为国际内部审计师协会(Institute of International Auditors, IIA)。该组织的成立,大大推动了内部审计的发展。到 1995 年为止,该协会已在全国各地拥有 150 多个成员组织,会员约 54 000 人。

20 世纪 40 年代到 70 年代属于现代企业内部审计的初期,以财务审计居于主要地位,企业内部审计的目标同近代企业内部审计相比没有太多的变化。70 年代后,如绩效审计、经济责任审计、3E 审计(经济、效率、效果)、5E 审计(经济、效率、效果、合理、环境审计)等新兴审计项目发展起来,逐渐取代了财务审计的主导地位。企业内部审计在企业中受到了前所未有的重视。

二、中国审计的产生与发展

(一) 政府审计的产生与发展

中国的政府审计起源很早,早在西周时代就出现了有文字记载的审计活动。根据《周礼》记载,在西周的官僚机构中,就设有专司监督职能的官员——宰夫。宰夫的职



责是“考其出入，而定刑赏”，对“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”。这就是说，宰夫负责审查收入和支出，发现有侵吞损失财物、账实不符等违法违纪行为的人，就越级报告冢宰（天官，主管财政会计的最高长官）依法进行责罚；对善于理财管物者，就进行奖赏，这就是中国政府审计的萌芽。

其后，政府审计就有了一定的发展。秦汉两代都曾采用“上计制度”，由“三公”之一的御史大夫兼理审计，以审查监督财务收支有无错弊，并借以评价有关官吏之政绩。隋唐时期，在刑部之下设“比部”，建立了比较独立的审计机构。宋初，曾专门设置“审计司”，后改为“审计院”，是中国审计机构定名之始，使“审计”这个名词正式出现。到了元、明、清三代未设专门的审计机构，政府审计陷于中衰期。

辛亥革命后，北京的北洋政府于1912年当时的国务院下设审计处，1914年改审计处为审计院，颁布了《审计法》。1928年，国民党政府在监察院下设审计部，同年公布《审计法》。

在第二次国内革命战争时期，中国共产党领导下的革命根据地于1932年成立了中央苏维埃政府审计委员会，颁布《审计条例》，实行审计监督制度。

新中国成立初期，中央曾设有监察部，各地设有监察厅、局。监察机关的基本职责除负责政纪监察外，还担负财政经济的监察工作，其中也包括审计性质的工作。后来，取消监察部门，对企业的财经监督改由财税、银行等部门通过自身业务工作兼任，也发挥了一定的监督作用。

1982年第五届全国人民代表大会通过的《中华人民共和国宪法》明确规定，国务院、县级以上地方各级人民政府“设立审计机关”，重新确立了审计的历史地位。1983年9月15日，国家审计署成立，接着各级政府审计机关也建立起来。随后颁布了一系列法规，卓有成效地开展了审计监督工作。1985年8月，国务院颁发《关于审计工作的暂行规定》；1988年11月，国务院又颁发《中华人民共和国审计条例》；1994年8月31日八届人大九次会议上通过了《中华人民共和国审计法》，并于1995年1月1日实施，这标志着中国的国家审计工作已走向一个新的历史阶段，审计将发挥更大的作用。2006年2月28日十届人大二十次会议通过了《关于修改〈中华人民共和国审计法〉的决定》，自2006年6月1日起施行。1996年12月16日发布的《审计机关审计人员职业道德准则》，2000年，国家审计准则发布实施，国家审计准则体系由基本准则、单项通用准则及专业准则、审计指南三层次组成。2010年修订的国家审计准则参照美国等国审计机关的做法，制定了单一的国家审计准则，并在审计准则之下开发了若干审计指南和审计手册。2011年1月1日起，新国家审计准则开始实施。

（二）注册会计师审计的产生与发展

中国注册会计师审计起步较晚。辛亥革命以后，中国民族资本主义工商业有所发展，股份公司纷纷出现。由于所有权与经营权的分离，中国的注册会计师审计也应运而生。1918年9月，北洋政府颁布了中国第一部注册会计师法规——《会计师暂行章程》。1921年，上海成立会计师事务所，然后发展到天津、武汉、重庆等大城市。新中国成立之后，财政部于1980年发布《关于成立会计顾问处的暂行规定》，标志着中国

注册会计师行业开始复苏。1981年1月1日,成立新中国第一家会计师事务所——上海会计师事务所;1985年,注册会计师审计被载入《中华人民共和国会计法》;1986年7月,国务院颁布了新中国第一部注册会计师法规——《中华人民共和国注册会计师条例》;同年还开始建立审计师事务所。1988年,中国成立了注册会计师协会,从1991年起中国正式实行注册会计师全国统一考试制度。1993年10月,颁布了《中华人民共和国注册会计师法》;1995年12月,正式颁布第一批独立审计准则,并于1996年1月1日起开始施行。1996年10月,中国注册会计师协会(以下简称“中注协”)加入亚太会计师联合会。1996年12月,发布第二批独立审计准则,并于1997年1月1日起开始施行。1999年2月,又发布了第三批独立审计准则,于1999年7月1日开始施行。2006年2月15日发布的中国审计准则,实现了与当时国际审计准则的实质性趋同。后来,随着审计环境发生重大变化,国际审计准则做出了重大修订,中国审计实务中也面临着一些新的需要解决的问题。为了保持与国际准则的持续全面趋同,进一步解决中国审计实务中的新问题,2010年,中注协对中国注册会计师审计准则进行了全面修订,从2012年1月1日开始执行。

(三) 内部审计的产生与发展

新中国成立后,一大批大型工业、交通等方面的生产单位迅速建立起来,并且在内部实行了管理责任和权力的纵向与横向的分解,从而为这些单位内部审计的产生创造了主要的内部条件。但由于当时采用苏联管理模式,将内部审计的一部分职能分散到计划、财务等部门,由这些部门结合其本职业务一并实施,只有极少数生产单位和银行系统设有力量不强的内部审计(银行叫财务稽核)机构,开展一部分简单的审计业务。

中国现代内部审计是伴随政府审计的恢复和重建而产生与发展的。1985年10月,审计署发布《关于内部审计工作的若干规定》。在中国企业内部审计的起步阶段,绝大多数的企业没有设立专职的企业内部审计机构,只是将审计机构设在财务科(处),放在统计部门或在厂长、经理的领导下工作,企业内部审计机构的领导多,受限制多,缺乏独立性,在企业中没有地位。

20世纪90年代初期,是中国企业内部审计“加强、改进、发展、提高”时期。这一时期,内部控制制度纷纷在各大中型企业中建立并得到健全与发展;中国内部审计涉及的范围同起步阶段相比更广泛,除了开展传统的财务审计外,还有经营决策审计、投资决策审计、经济效益审计、内部控制评审等现代审计内容。

2003年3月,审计署发布了《审计署关于内部审计工作的规定》。经过二十几年的发展,中国内部审计已经取得了很大的成绩,内部审计已成为中国审计体系的一个重要组成部分。在中国监督管理体系中,成为一支重要的力量。

三、注册会计师审计方法的演进

(一) 账项基础审计

在企业发展的早期(19世纪以前),由于企业组织结构简单,业务性质单一,注