

普通高校“十二五”规划教材
会计学系列

审计理论研究

韩丽荣 高瑜彬 胡玮佳 编著



清华大学出版社

普通高等院校“十二五”规划教材
会计学系列

审计理论研究

韩丽荣 高瑜彬 胡玮佳 编著

清华大学出版社
北 京

内 容 简 介

本书兼顾了审计活动制度性和技术性两方面的特征,以哲学、经济学等理论为指导,系统阐述了审计学的基本原理与方法。全书分为12章,前两章从一般审计活动出发阐述了审计的产生、发展和审计目的等内容,以后各章以注册会计师审计活动为核心,分别阐述了注册会计师审计制度的确立、制度的构成要素、审计假设、审计命题、审计证据、现代风险导向审计理论与方法、审计意见、审计责任、内部控制评价与审计、审计质量等内容。

本书的读者对象为审计学专业方向的硕士研究生(包括会计专业硕士学生),同时也包括从事审计理论研究与教学的学者。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13701121933

图书在版编目(CIP)数据

审计理论研究/韩丽荣,高瑜彬,胡玮佳编著. —北京:清华大学出版社,2014

(普通高校“十二五”规划教材·会计学系列)

ISBN 978-7-302-36651-5

I. ①审… II. ①韩… ②高… ③胡… III. ①审计理论—高等学校—教材 IV. ①F239.0

中国版本图书馆CIP数据核字(2014)第107551号

责任编辑:杜 星

封面设计:汉风唐韵

责任校对:宋玉莲

责任印制:李红英

出版发行:清华大学出版社

网 址: <http://www.tup.com.cn>, <http://www.wqbook.com>

地 址:北京清华大学学研大厦A座 邮 编:100084

社总机:010-62770175 邮 购:010-62786544

投稿与读者服务:010-62776969, c-service@tup.tsinghua.edu.cn

质量反馈:010-62772015, zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn

课件下载: <http://www.tup.com.cn>, 010-62770175-4903

印 刷 者:北京富博印刷有限公司

装 订 者:北京市密云县京文装订有限公司

经 销:全国新华书店

开 本:185mm×230mm 印 张:22.5 插 页:1 字 数:463千字

版 次:2014年6月第1版 印 次:2014年6月第1次印刷

印 数:1~3000

定 价:39.00元

产品编号:056556-01

前言

为了满足会计学专业研究生“审计理论”课程的教学需要,我们编写了《审计理论研究》教材。审计活动具有制度性和技术性两方面的属性。从技术性方面来看,审计活动是一种调查取证、分析判断、得出结论、形成意见并传达审计结果的一个过程。美国会计学会(AAA)在1973年发布的《审计基本概念说明》中指出:审计是一个系统化的过程,即通过客观地获取和评价有关经济活动与经济事项认定的证据,以证实这些认定与既定标准的符合程度,并将其结果传达给有关使用者。然而,审计活动的目的是什么,它具有什么样的功能和作用,应具备什么样的前提,应遵守何种标准,审计师应承担什么样的审计责任等却是由审计制度决定的。从制度性方面来看,目前存在三种不同形式的审计制度,即国家(政府)审计制度、内部审计制度、注册会计师审计制度。

现实中的审计活动是审计技术与审计制度的有机结合,本书在编写过程中兼顾了技术性和制度性两方面的因素。本书的前两章从一般审计活动出发阐述了审计的产生、发展和审计的目的等内容,以后各章以注册会计师审计活动为核心展开,阐述了注册会计师审计活动的制度性和技术性方面的内容。本书分为十二章,具体内容如下。

第1章,审计的产生、发展及本质。逻辑的起点应与历史的起点相一致,因此本书首先考察了审计的起源。本章通过考察不同形式审计活动产生和发展的过程,阐述了审计产生和发展的动因,即满足防止财务舞弊的社会需求,同时以此为基础,探讨了审计的本质及审计与会计的关系。

第2章,审计目的、目标及审计方法论。审计活动产生之后,人们要利用审计实现自己的目的,不同的审计形式有着不同的目的,在审计目的确立之后,要把它变成可实现的审计目标,审计人员要采用系统的方法去实现审计目标进而实现最终的审计目的。审计目的理论是一般目的理论在审计中的应用,因此,本章从一般目的理论出发来阐述这一问题,沿着一般目的和目标、审计目的和目标、审计方法论的逻辑线索展开对审计目的理论的论述。

第3章,注册会计师审计制度的确立。从这一章开始本书以注册会计师审计活动为中心展开审计理论内容的阐述。本章从制度经济学对制度的分析出发,阐述注册会计师审计制度的概念和特征,注册审计制度的确立过程,注册会计师审计制度的性质以及注册会计师审计制度的功能和作用。

第4章,注册会计师审计制度的构成要素。本章从制度经济学对制度的分析出发,将注册会计师审计制度的要素归纳为六个方面:一是注册会计师审计制度的参与人;二是防止财务舞弊的共同认识;三是注册会计师执业准则;四是审计收费等激励机制;五是法律责任、职业道德等约束机制;六是审计报告。这六个方面是构成注册会计师审计制度的基本要素,它们也是决定注册会计师审计制度能否正常发挥作用的基础。

第5章,审计假设及审计理论中的基本概念。审计假设是审计理论结构的基石,也是衡量审计责任的重要依据。审计概念构成了对审计理论最基本的认识,为审计理论结构的进一步发展提供了基础。本章在对审计假设的性质及发展进行分析的基础上,重点阐述 Mautz 和 Sharaf 的审计假设理论。同时,本章还对审计概念的含义和类型进行了分析,对审计理论中的基本概念进行了概要性的介绍。

第6章,财务报表审计的命题。我们认为有必要将审计命题理论单独分离出来进行研究。审计命题是连接审计制度和审计技术的桥梁,审计命题既决定于审计目标,又是收集和评价审计证据的前提。注册会计师审计的目标是对财务报表发表审计意见,为实现这一目标应识别关于财务报表的审计命题,以便为下一章审计证据理论奠定基础。本章首先从一般命题出发论证审计命题的概念和分类,然后介绍 Toba 关于审计命题的观点以及现有审计准则中对审计命题的规范,最后基于风险导向审计模式及信息化审计的条件论述了财务报表审计命题体系。

第7章,审计证据理论。审计证据在审计活动中居于核心的地位,审计师围绕审计命题收集和评价审计证据,进行审计判断,得出审计结论和审计意见,以审计报告的形式发表审计意见,实现审计的目标。本章首先从基本证据的概念及特征出发,研究审计证据的概念、特性及分类,然后阐述知识理论在审计证据理论中的应用,接着阐述获取审计证据的基本方法,最后阐述审计判断的形成过程。

第8章,审计模式的演化及现代风险导向审计理论与方法。本章在对审计模式的演化过程进行考察的基础上,重点分析了现代风险导向审计模式的理念与方法,同时指出我国引入现代风险导向审计模式存在的挑战和问题以及应对措施,最后对信息技术条件下现代风险导向审计的发展方向进行了探索。

第9章,审计意见理论。本章首先对不同类型审计意见的历史沿革以及公允表达的历史发展进行了梳理,在此基础上,对各种审计意见的性质进行了阐释,对不同审计意见所传递的不同风险进行了分析,最后研究了不同审计意见的市场反应。

第10章,审计责任理论。本章阐述了审计职业责任和法律责任,在职业责任方面阐述了注册会计师审计职业责任的含义,注册会计师对审计工作结果的责任,对审计工作过程的责任以及遵守职业道德的责任,还讨论了注册会计师不应承担的职业责任;在法律责任方面,讨论了注册会计师的行政责任、刑事责任、民事责任,特别阐述了审计人员对利害关系人的民事赔偿责任。

第11章,内部控制评价与审计。注册会计师对被审计单位进行内部控制评价早在20世纪初就已经开始了,那时是作为对财务报表进行审计的新模式,即制度基础审计而出现的,而对内部控制进行审计则是在21世纪初期开始的。伴随着资本市场财务舞弊行为的日趋严重,美国的萨班斯法案要求,注册会计师要对内部控制进行审计,从而进一步保证会计信息的可靠性。本章分内部控制评价和内部控制审计两个部分分别进行阐述。

第12章,注册会计师审计质量。DeAngelo(1981)认为,审计质量是注册会计师发现客户存在违规行为并且报告这些违规行为的联合概率,它由注册会计师的专业胜任能力与独立性决定。本章按照这一框架展开了论述,同时考虑到我国特殊的制度背景,阐述了审计质量与注册会计师行业的非政府性和非垄断性等方面关系。

本书特色主要包括以下三个方面。

(1) 理论性强。为了体现研究生的教学特点,本书立足于理论上的深入分析,对审计制度与技术方面的基本理论进行了充分的探讨,书中大量运用哲学、经济学,特别是制度经济学基本理论和观点系统阐述了审计理论的一系列基本问题与方法,特别是注册会计师审计制度理论和审计证据理论。因此,本书与本科生的教材具有显著的区别。

(2) 观点新颖、独到。由于建立在自身前期的研究成果基础之上,又博采众长,注意吸收前人经典的理论研究成果,因此本书与其他同类教材相比具有显著的区别。特别是本书运用制度经济学理论推演出注册会计师审计制度的概念和特征,阐述了注册会计师审计制度确立的标志,考察了注册会计师审计制度的性质和结构等。

(3) 具有前沿性。新的理念和方法也被编入其中,如风险导向审计模式和内部控制审计的基本内容。另外,本书专门从审计证据理论中分离出财务报表审计命题理论,结合信息化审计环境因素,识别出财务报表审计的命题体系,因此,教材的时代感较强。

本书受吉林大学高水平研究生课程体系和研究生核心课程建设项目:基于学术型研究生培养目标的《高级审计学》课程建设研究项目的资助。

受作者水平及时间因素的限制,本书的编写还存在很多缺点和错误,欢迎读者多提宝贵意见。

吉林大学商学院会计系 韩丽荣

2014年3月

目 录

第 1 章 审计的产生、发展及本质	1
1.1 审计的产生和发展过程	1
1.1.1 国家(政府)审计的产生和发展	1
1.1.2 内部审计的产生和发展	6
1.1.3 注册会计师审计的产生和发展	8
1.2 审计产生和发展的动因	9
1.2.1 审计产生和发展动因的主要观点	9
1.2.2 基本的人类价值	13
1.2.3 防止财务舞弊的基本价值观	14
1.3 财务舞弊的种类及成因	17
1.3.1 财务舞弊的种类	17
1.3.2 财务信息舞弊的主要方式	18
1.3.3 舞弊成因的三角形理论	19
1.4 审计的本质及审计与会计的关系	20
1.4.1 审计的本质	21
1.4.2 审计与会计的关系	22
本章参考文献	24
第 2 章 审计目的、目标及审计方法论	25
2.1 目的的含义、形成和发展	25
2.1.1 目的的含义	25
2.1.2 目的的形成	27
2.1.3 目的的发展以及目的、任务与目标的关系	28
2.2 审计目的与目标	29
2.2.1 审计目的的形成及审计主体的产生	29
2.2.2 政府审计的目标	32

2.2.3 内部审计的目标	33
2.2.4 注册会计师审计的目标	35
2.3 审计方法论	37
2.3.1 科学的研究态度	38
2.3.2 审计的态度	39
2.3.3 审计事实问题的方法论程序	40
2.3.4 价值判断的方法论程序	42
本章参考文献	45

第3章 注册会计师审计制度的确立

3.1 制度的重要性及制度的含义	46
3.1.1 制度及注册会计师审计制度的重要性	46
3.1.2 制度经济学对制度的解释	48
3.2 注册会计师审计制度的含义和特征	51
3.2.1 注册会计师审计制度的含义	51
3.2.2 注册会计师审计制度的特征	51
3.3 注册会计师审计制度的产生	54
3.3.1 英国注册会计师审计制度的产生	54
3.3.2 美国注册会计师审计制度的产生	58
3.3.3 我国注册会计师审计制度的产生	60
3.4 注册会计师审计制度的性质	64
3.4.1 注册会计师审计制度是弥补价格机制失灵的经济监督制度	64
3.4.2 注册会计师审计制度是具有准政府性的经济监督制度	68
3.4.3 注册会计师审计制度是一种博弈均衡的经济监督制度	71
3.5 注册会计师审计制度的功能和作用	73
3.5.1 制度的一般功能	73
3.5.2 注册会计师审计制度的功能	74
3.5.3 我国注册会计师审计制度作用的理论分析	75
本章参考文献	79

第4章 注册会计师审计制度的构成要素

4.1 概述	81
4.1.1 前人的研究成果	81
4.1.2 注册会计师审计制度要素的构成	85

4.2	注册会计师审计制度的参与人	87
4.2.1	注册会计师审计制度的参与人集合	87
4.2.2	审计制度中的注册会计师职业团体	90
4.3	防止财务舞弊的共同认识	91
4.3.1	资本商品交易者和公司管理当局防止财务舞弊认识的形成	91
4.3.2	注册会计师与其他参与人防止财务舞弊认识的形成	92
4.4	注册会计师审计准则	93
4.4.1	注册会计师审计准则的形成	93
4.4.2	注册会计师审计准则的性质及内容	96
4.5	注册会计师审计制度的激励机制和约束机制	98
4.5.1	注册会计师审计制度的激励机制	98
4.5.2	注册会计师审计制度的约束机制	100
4.6	审计报告	101
4.6.1	审计报告的重要性及审计意见类型	101
4.6.2	审计意见的信号传递作用	102
	本章参考文献	104
第5章	审计假设及审计理论中的基本概念	105
5.1	审计假设的含义及研究发展	105
5.1.1	假设的含义和特征	105
5.1.2	审计假设的含义与特征	107
5.1.3	注册会计师审计假设的研究发展	108
5.1.4	Mautz 和 Sharaf 审计假设的内容	112
5.1.5	我国审计准则对审计假设理论的体现	116
5.2	概念与审计概念	118
5.2.1	概念的意义与概念探讨法	118
5.2.2	审计中的基本概念	120
	本章参考文献	126
第6章	财务报表审计的命题	127
6.1	命题的含义与分类及能被证明的程度	128
6.1.1	命题的含义与分类	128
6.1.2	命题能被证明的程度	129
6.2	Toba 关于审计命题的观点	130

6.2.1	传统详细审计中命题的确定	130
6.2.2	测试性审计中命题的确定	131
6.2.3	审计命题的证明	133
6.3	审计准则中关于审计命题的规定	139
6.3.1	美国审计准则公告 31 号(1980)	139
6.3.2	国际审计准则 500 号(2004)	142
6.3.3	国际审计准则 315 号(2008)	143
6.3.4	审计准则对审计命题识别存在的问题	143
6.4	财务报表审计命题体系的构建	144
6.4.1	与财务报表总体合理性相关的审计命题体系	145
6.4.2	与内部控制相关的审计命题体系	146
6.4.3	与管理当局认定相关的命题体系	154
6.4.4	关于命题获得证据的特征	156
	本章参考文献	159
第 7 章	审计证据理论	161
7.1	审计证据的概念、特征及分类	162
7.1.1	证据及审计证据的概念	162
7.1.2	相关领域中证据的特征	164
7.1.3	审计证据的特征	165
7.1.4	审计证据的分类	167
7.2	知识理论及其在审计证据中的应用	168
7.2.1	获取知识的逻辑方法	169
7.2.2	知识理论在审计证据中的应用	170
7.3	审计程序与审计证据之间的关系	173
7.3.1	获取审计证据的方法或程序	173
7.3.2	命题、审计证据和基本审计技术相互关系的逻辑方法解释	175
7.3.3	审计判断的形成过程	177
	本章参考文献	181
第 8 章	审计模式的演化及现代风险导向审计理论与方法	182
8.1	审计模式演化的过程	182
8.1.1	账项基础审计阶段	182
8.1.2	制度基础审计阶段	184

8.1.3	风险导向审计的兴起与发展	186
8.2	现代风险导向审计的理念	190
8.2.1	现代风险导向审计的内涵分析	190
8.2.2	现代风险导向审计与传统风险导向审计的区别	191
8.3	现代风险导向审计的方法	192
8.3.1	风险评估方法概况	192
8.3.2	风险评估计划阶段	195
8.3.3	内部控制评价	199
8.3.4	实质性测试阶段和完成阶段的风险评估	202
8.4	现代风险导向审计在我国的应用	203
8.4.1	现代风险导向审计在我国的确立	203
8.4.2	现代风险导向审计应用中存在的问题	207
8.4.3	针对我国审计问题的解决方法建议	209
8.5	信息技术条件下风险导向审计新探索	210
8.5.1	现代风险导向审计的缺陷	210
8.5.2	信息技术条件下风险导向审计的展望	212
	本章参考文献	214
第9章	审计意见理论	216
9.1	审计报告与公允表达的历史沿革	216
9.1.1	审计报告的历史沿革	216
9.1.2	公允表达的历史沿革	222
9.2	审计意见的含义	224
9.2.1	无保留意见	224
9.2.2	非无保留意见	227
9.2.3	强调事项段和其他事项段	228
9.3	审计意见的信息含量	232
9.3.1	审计意见对投资者的影响	232
9.3.2	审计意见对其他利润相关者的影响	236
	本章参考文献	239
第10章	审计责任理论	244
10.1	审计人员的职业责任和法律责任	245
10.1.1	职业责任概述	245

10.1.2	注册会计师对审计工作结果的责任	246
10.1.3	注册会计师在审计工作过程中的责任	248
10.1.4	注册会计师遵守职业道德的责任	251
10.1.5	注册会计师不应承担的职业责任	255
10.1.6	审计人员法律责任	257
10.2	审计人员对利害关系人的民事责任	258
10.2.1	利害关系人的界定与范围	258
10.2.2	会计师事务所对利害关系人承担民事侵权责任的性质	264
10.2.3	诉讼主体列置	265
10.2.4	会计师事务所侵权责任类型	266
10.2.5	过错推定原则和举证责任	269
10.3	审计准则的法律地位和应有的审计关注	270
10.3.1	审计准则的法律地位	270
10.3.2	应有的审计关注	272
	本章参考文献	275

第 11 章 内部控制评价与审计 277

11.1	内部控制评价的目的和范围	278
11.1.1	内部控制的含义和目标	278
11.1.2	注册会计师评价内部控制的目的	281
11.1.3	注册会计师评价内部控制的范围	282
11.2	内部控制评价的内容和方法	283
11.2.1	内部控制评价的内容	284
11.2.2	测试内部控制的方法	286
11.3	内部控制评价结果及传达	288
11.3.1	内部控制评价的结果	288
11.3.2	内部控制评价结果的传达	289
11.4	内部控制审计制度变迁历程	290
11.4.1	内部控制审计制度的起源(1905—1940 年)	290
11.4.2	内部控制审计制度的演化(1940—2002 年)	291
11.4.3	内部控制审计制度的正式确立(2002 年)	293
11.5	内部控制审计的目标	294
11.5.1	审计目的理论对内部控制审计目标的解释	294
11.5.2	公共物品理论对内部控制审计目标的解释	295

11.5.3 我国内部控制审计目标的现实选择·····	297
11.6 内部控制审计过程与结果·····	299
11.6.1 计划审计工作·····	299
11.6.2 应用自上而下的方法·····	303
11.6.3 控制测试·····	304
11.6.4 评价识别出的缺陷·····	306
11.6.5 完成审计工作·····	307
11.6.6 报告审计结果·····	309
本章参考文献·····	313

第12章 注册会计师审计质量 ····· 315

12.1 注册会计师审计质量的含义及衡量指标·····	315
12.1.1 审计质量的含义·····	315
12.1.2 审计质量的特征·····	318
12.1.3 审计质量的衡量指标·····	319
12.2 注册会计师的专业胜任能力·····	323
12.2.1 注册会计师专业胜任能力的内容·····	323
12.2.2 专业胜任能力对审计质量的影响·····	327
12.2.3 注册会计师专业胜任能力的表现形式·····	328
12.3 注册会计师审计的独立性·····	332
12.3.1 独立性的含义·····	332
12.3.2 独立性的实现与整体市场治理结构的约束·····	336
12.3.3 独立性的实现与注册会计师的理性决策·····	337
12.4 中国注册会计师审计质量的特殊问题：非政府性和非垄断性 ·····	339
12.4.1 审计报告的特点及职业团体非政府性和非垄断性的原因·····	339
12.4.2 中国特殊的挂靠体制问题及职业团体非政府性改革·····	340
本章参考文献·····	341

第 1 章

审计的产生、发展及本质

【本章学习目的】

1. 了解国家审计、内部审计、注册会计师审计产生、发展的主要历史脉络及其背景；
2. 掌握审计产生和发展动因的主要观点；
3. 理解审计产生于防止财务舞弊的基本观点；
4. 掌握舞弊的种类及成因；
5. 理解审计的本质及审计与会计的关系。

历史上出现了三种不同形式的审计活动,即国家(政府)审计、内部审计和注册会计师审计(职业审计)。它们产生于不同的时代,基于不同的目的,但是却同属于审计,有着共同的本质。本章通过考察不同形式审计活动产生和发展的过程,阐述审计产生和发展的动因,即满足防止财务舞弊的社会需求;以此为基础,探讨审计的本质及审计与会计的关系。

1.1 审计的产生和发展过程^①

1.1.1 国家(政府)审计的产生和发展

国家(政府)审计的历史与国家(政府)出现的历史几乎是一致的。国家(政府)存在的经济基础是财政收入,为了保证国家(政府)的生存和发展,必须通过税收等形式取得财政收入满足国家(政府)开支的需要,国家(政府)通过财政支出等手段实现其职能。在财政收支的过程中,可能存在一些违法和差错行为,如贪污、挪用、截留、浪费、虚假记载、低效

^① 基于本章的研究目的,本节并未系统详细地阐述各种审计形式产生和发展的全部过程,主要从审计监督的内容对审计的产生和发展进行概要的描述。

等,国家(政府)必须对这些行为进行监督检查,保证国家财政资金或公共资金的安全及资金合法有效地收取和使用。基于对国家(政府)财政资金监督的需要,国家(政府)审计应运而生,设置了相应的机构,配备了专门的人员,制定了相关的法律法规。虽然古今中外国家审计的具体形式多种多样,但本质上都是以财政资金(公共资金)为中心展开的经济监督活动。

1. 国外古代政府审计

早在古希腊、古罗马、古埃及时代,已有官厅审计机构和专门的审计人员负责对掌管国家财物和赋税以及公共资金的官吏进行审查和考核。在2000多年前的雅典城邦,官吏从当选到卸任都要接受公民的严格监督,特别是在官吏卸任时要进行离任经济责任审计,审计官是罗基斯塔埃(Logistae)和埃乌苏诺依(Euthunoi)。官员卸任时必须在离职后30天以内向审计官报送会计账册,只有在审计官经过检查认为官员不存在任何贪污、受贿及工作差错时,才能顺利离职。在古罗马,443年设立了监督官,实际上就是审计官。在哈德良和罗卡斯安略统治时期,一些城市经常在公共建设(兴建戏院和男女浴池等)方面挥霍浪费,致使城市财政经常出现巨额赤字,这使统治者大伤脑筋。为了制止类似现象的发生,他们派出一批监督官对这些城市的会计账目和兴建的公共设施进行就地审计。统治者根据审计官审计的结果,处理了一些管理不力的城市长官,并撤销了一些财政管理混乱的城市的自治权,使之归并于省政府。在古埃及,大约公元前3500年国家最高统治者法老委任监督官负责对全国各机构和官吏是否忠实地履行职责,是否准确记录财政收支进行检查与监督。古埃及在监督官中设立了“记录监督官”,负责对作为政府会计官的记录官和其他各类官吏编制的会计账簿和收支计算书进行严格审查,如果发现谁出现差错或舞弊的行为将根据情节轻重给予相应的惩处。^①

2. 我国古代政府审计

王德升、阎金铎(1988)指出,我国在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;历代王朝,作为统治者的帝王,将其财产保管和钱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,统治者设立专门机构,委派官员,作为皇家代理人,专司财政经济监察的职责。^②

刘云(2005)指出,我国国家审计活动起源于公元前约2140年的夏禹时期,为满足国家政权的需要,禹时税赋制度已经产生,政税合一,为监督税赋的缴纳,考核诸侯的政绩,建立了审计制度。到了周朝,审计的发展已到成熟时期,即有了专司审计的机构和专职人员。秦朝立经济监督一方面继承了周朝的会计呈报审计制度;另一方面在法制建设方面

① 文硕. 世界审计史[M]. 北京:中国审计出版社,1990:11-23.

② 王德升,阎金铎. 审计学基础[M]. 北京:中国人民大学出版社,1988:2.

更为完善,使上计活动有了规范的法律基础,经济监督、稽核处罚有法可依。汉代的审计监督制度在完善上计制度基础上,又有了新的发展。上计制度是我国秦汉时期的一项重要政治、经济制度,其主要方法是将地方各级官员所辖的人口、田地、财物的增减变动情况和钱谷税赋入出情况,编制成籍(计簿)逐级上报朝廷,接受相关吏员的监督检查,借以通过确认财富增减变动情况以及人力资源情况,安排中央财政税收和力政,考核官员的政绩,实施有效的激励机制。唐朝设置了比部,其中比部郎中“稽以簿书”之“稽”,即审计;簿书,即会计账簿。唐代其他审计事项中也多用“稽”字代称审计,对审计人员的要求是:明白审计,把所有隐藏的损失、舞弊都查出来,才能算考核最好的。宋代监察系列另设置监察御史官职,赋有经济监督职能,其审查账簿时也常用“稽”代表审计,审查是否有不按规定支出的项目。元代中书省设有检校官赋有审计职能。明代设有户部,是监管合一的政府机构,“稽考”簿书中的旧管、新收、开除、实在,“稽”文书出入之数均属于审计监督行为。清朝最初管理财政部门的户部,赋有监督财政的职能,负责钱粮收支审计。^①

马曙光(2006)从古代审计机构的隶属关系、审计与监察相结合的形式、国家审计的最高目标以及集权论和人治论对审计体制影响等方面评述了我国古代国家审计制度,指出在中国古代审计演进的各个历史时期,大体上贯穿着两条主线:一条是以勾考账簿为主,审查钱粮收支的真实性,类似今天的财务收支审计;另一条是以考核官吏财政经济方面的治绩为主,与行政监察职能紧密结合的审计活动。^②

3. 国外近现代政府审计

英国在1668年“光荣革命”后,逐渐建立了现代审计监督制度。1785年,颁布了《更好地检查和审计国王公共账目的法案》(Act for the Better Examining and Auditing of the Public Accounts of this Kingdom)。根据该法案组建了审计委员会,委员会的职责是审查各部门公共账目。1834年,英国又颁布了修订审计制度的法案,设国库审计长负责国库公款的监督。1856年,英国下议院设立了公共资金委员会。1866年,英国议会通过了《国库和审计部法案》(Exchequer and Audit Department Act)。根据该法案的规定,政府的一切收支应由代表议会、独立于政府之外的主计审计长实施审查。至此英国公共经济责任审计制度得到完善与巩固。1984年,英国颁布了新的《国家审计法》,根据该法,成立了国家审计署,进一步明确了审计的内容:主计审计长可以检查任何部门、机构或其他团体在履行职能的过程中使用资源的经济性、效率性和效果性。^③

法国在1789年资产阶级大革命后对国家审计制度进行了改革,1791年国民议会通

① 刘云. 中国古代审计史话[M]. 北京:中国时代经济出版社,2005: 53, 65, 66, 105, 109, 119, 130, 131, 132, 133, 187.

② 马曙光. 政治制度, 历史传统与中国政府审计体制选择[J]. 审计与经济研究, 2006, 21(6): 9-13.

③ 文硕. 世界审计史[M]. 北京:中国审计出版社,1990: 65-84.

过法令,建立国家会计署。会计署由15名不隶属于行政部门的审计官组成,负责审查有关部门的会计账目。1807年,法国重新建立了国家审计法院,各级机构的公共会计官均须向该院汇报账目,逐项反映一年的收支情况。1869年审计法院规定,它的基本任务是审查并验证政府会计人员的账目,协助议会和政府监督财政法的贯彻执行情况。^① 1958年,法国通过的新宪法规定,审计法院协助议会检查国家财政法令的执行情况。

美国在1789年联邦政府成立之初,国会通过了设立财政部的条例,根据该条例的规定设置了审计官,负责审计各行政机构报送上来的全部会计账簿,证明其正确性和妥当性。1792—1798年,邮政机关、陆军部和海军部曾先后配备了审计官,负责本部门的经济监督工作。1817年,国会通过《公共账目迅速结清条例》,在财政部增设主计长一位、审计官四位。1921年美国通过了《预算与会计法案》,并依据该法案在国会设置了独立的国家审计机构——会计总署(General Accounting Office, GAO)。会计总署的主要职责包括:调查所有与公共资金的收入、支出和运用有关的事项,提出更经济、更有效地使用公共资金的立法建议,准备国会指定的各项调查和报告等。^② 1945年,依据《政府公司管制法案》的规定,审计总署应对与国防有关的国营公司的财务和经营状况进行审计。1974年,依据《国会预算与留存控制法案》,审计总署应设置专门机构,负责对联邦政府各部门的预算执行情况和拨款使用效果进行审计。2004年美国审计总署更名为美国政府责任署(Government Accountability Office),突出了对政府的责任审计,反映了其未来的发展方向。

4. 我国近现代政府审计

辛亥革命后我国国家审计制度有了明显的发展,1912年北京国民政府成立后,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;审计机关对国家岁收岁出、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。南京国民政府于1928年设立审计院,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须先经审计院核准,否则国库不予付款。1931年改审计院为审计部,直属监察院。^③ 1938年西迁重庆的国民政府修订《审计法》,扩大了审计职责范围,强化了对国库、银行和建设事业专款的审计。抗日战争胜利后,南京国民政府于1947年颁布《中华民国宪法》,确定检察院是国家最高监察机关,行使同意、弹劾、纠举及审计权,改审计部部长为审计长,由总统提名,经立法院同意任命。^④

第二次国内革命战争期间,以江西瑞金为中心的中央革命根据地为了确保有限的财

① 文硕. 世界审计史[M]. 北京: 中国审计出版社, 1990: 132-146.

② 文硕. 世界审计史[M]. 北京: 中国审计出版社, 1990: 85-105.

③ 阎金锷. 审计的产生和发展[M] // 王德升, 阎金锷. 审计文集. 北京: 中国人民大学出版社, 1988: 13.

④ 尹平. 政府审计理论与实务[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2008: 7.