



创优

经管核心课程系列

审计学原理

Auditing Principles

第七版

主 编 李凤鸣
副主编 李 华

★★★★★

审计署审定教材
教育部推荐使用教材
国家级优秀教材

复旦大学出版社



创优

经管核心课程系列

审计学原理

Auditing Principles

第七版

主 编 李凤鸣

副主编 李 华

★★★★★

审计署审定教材
教育部推荐使用教材
国家级优秀教材

复旦大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

审计学原理/李凤鸣主编.—7版.—上海:复旦大学出版社,2019.12
创优·经管核心课程系列
ISBN 978-7-309-14678-3

I. ①审… II. ①李… III. ①审计学-高等学校-教材 IV. ①F239.0

中国版本图书馆CIP数据核字(2019)第245226号

审计学原理(第七版)

李凤鸣 主编

责任编辑/鲍雯妍

复旦大学出版社有限公司出版发行

上海市国权路579号 邮编:200433

网址: fupnet@fudanpress.com <http://www.fudanpress.com>

门市零售:86-21-65642857 团体订购:86-21-65118853

外埠邮购:86-21-65109143

杭州日报报业集团盛元印务有限公司

开本 787×1092 1/16 印张 24.5 字数 566 千

2019年12月第7版第1次印刷

印数 1—4 100

ISBN 978-7-309-14678-3/F·2641

定价:49.00元

如有印装质量问题,请向复旦大学出版社有限公司发行部调换。

版权所有 侵权必究

前言(第七版)

跨世纪之作《审计学原理》于1993年被中华人民共和国审计署全国审计专业教材编审委员会立项为全国统编教材后,通过黄山、白山和天津三次专家会议审定,历经四年于1997年初版问世。此后二十多年,根据国内外审计理论和实践的发展以及我国审计、会计法规与准则的变化,修订了五次,于2000年、2005年、2008年、2010年及2014年分别出版了第二版、第三版、第四版、第五版和第六版,总发行量超过15万册。

作为重点建设的“审计学原理”课程,本书于2000年被评为江苏省一类优秀课程教材,该课程教材第二版于2001年由中华人民共和国教育部向全国普通高校推荐使用;2002年获得江苏省优秀教学成果二等奖,同年,又获得教育部评选的国家级优秀教材二等奖;2006年被江苏省评为高等学校一类精品课程;2007年被江苏省评为高等学校精品教材;2007年,本教材与本人主编的《会计制度设计》一书同时被教育部评选为普通高等教育“十一五”国家级规划教材。《审计学原理》一书所获得的殊荣足以说明它在中国审计教育乃至中国审计事业发展中所占据的地位,其广泛而深远的影响不言而喻。2012年,本书又被遴选为“十二五”普通高等教育本科国家级规划教材,即第六版。

第七版修订的主要依据是中央审计委员会建立后,审计领导体制及审计机构的变化,以及审计准则、规范和理论与实践的最新发展。本次修订主要由李华副教授主持。

南京审计大学 李凤鸣

2019年10月30日于石头城莫愁湖

目 录

	第一章 总论	1
	【内容提示】 / 1	
	第一节 审计的定义与本质 / 1	
	第二节 审计的产生与发展 / 6	
	第三节 审计的职能与作用 / 19	
	第四节 审计基本假设 / 22	
	【思考与练习】 / 30	
	第二章 审计组织与审计人员	31
	【内容提示】 / 31	
	第一节 国家审计机关 / 31	
	第二节 内部审计机构 / 42	
	第三节 社会审计机构 / 46	
	第四节 审计人员的职业要求 / 53	
	【思考与练习】 / 64	
	第三章 审计职业道德与法律责任	66
	【内容提示】 / 66	
	第一节 审计职业道德概述 / 66	
	第二节 政府审计人员的职业道德 / 71	
	第三节 内部审计人员的职业道德 / 75	
	第四节 社会审计人员的职业道德 / 78	
	第五节 审计法律关系与法律责任 / 84	
	【思考与练习】 / 91	
	第四章 审计准则	93
	【内容提示】 / 93	
	第一节 审计准则的含义和作用 / 93	

第二节 政府审计准则 / 96

第三节 内部审计准则 / 104

第四节 社会审计准则 / 109

【思考与练习】/ 115

第五章 审计的对象、目标和分类 116

【内容提示】/ 116

第一节 审计的对象 / 116

第二节 审计的目标 / 125

第三节 审计的分类 / 131

【思考与练习】/ 139

第六章 审计依据、审计证据和审计工作底稿 140

【内容提示】/ 140

第一节 审计依据 / 140

第二节 审计证据的特征与种类 / 144

第三节 审计证据的收集与整理 / 153

第四节 审计工作底稿的种类和内容 / 159

第五节 审计工作底稿的编制与审核 / 167

【思考与练习】/ 174

第七章 审计方式和基本审计方法 176

【内容提示】/ 176

第一节 审计的主要方式 / 176

第二节 审计方法概述 / 180

第三节 审计的一般方法 / 185

第四节 基本审计技术 / 191

第五节 辅助审计技术 / 199

【思考与练习】/ 206

第八章 审计抽样方法 207

【内容提示】/ 207

第一节 审计抽样概述 / 207

第二节 属性抽样 / 216

第三节 变量抽样 / 224

第四节 金额单位抽样 / 229

【思考与练习】/ 231

	第九章 制度基础审计	233
	【内容提示】 / 233	
	第一节 内部控制与制度基础审计 / 233	
	第二节 制度基础审计的内容与要点 / 241	
	第三节 内部环境控制活动审计的要点 / 248	
	第四节 业务经营控制活动审计的要点 / 254	
	第五节 业务管理控制活动审计的要点 / 271	
	第六节 制度基础审计的程序与方法 / 277	
	【思考与练习】 / 288	
	第十章 风险基础审计	290
	【内容提示】 / 290	
	第一节 风险与风险管理 / 290	
	第二节 风险基础审计的含义与特征 / 298	
	第三节 风险基础审计的程序与方法 / 301	
	【思考与练习】 / 309	
	第十一章 电算化系统审计	311
	【内容提示】 / 311	
	第一节 电算化系统概述 / 311	
	第二节 电算化系统审计的基本特征 / 315	
	第三节 电算化系统的内部控制及其评审 / 317	
	第四节 电算化系统审计的基本方法 / 320	
	【思考与练习】 / 323	
	第十二章 审计程序	325
	【内容提示】 / 325	
	第一节 审计程序概述 / 325	
	第二节 国家审计的程序 / 327	
	第三节 社会审计的程序 / 341	
	第四节 内部审计的程序 / 344	
	【思考与练习】 / 348	
	第十三章 审计报告	349
	【内容提示】 / 349	
	第一节 审计报告及其种类 / 349	
	第二节 审计报告的内容和格式 / 351	
	第三节 审计报告的编写 / 358	

第四节 审计报告的审定 / 363

【思考与练习】/ 365

 第十四章 审计管理 367

【内容提示】/ 367

第一节 审计管理概述 / 367

第二节 审计计划管理 / 370

第三节 审计质量管理 / 374

第四节 审计信息、统计及档案管理 / 380

【思考与练习】/ 383

 参考文献 384



第一章 总论

【内容提示】

什么是审计？审计的本质是什么？什么是审计产生的基础？国内外的审计是怎样发展的？这是总论中首先要阐明的问题。审计具有哪些功能？其基本职能是什么？审计有哪些方面的作用？我国三种不同类型的审计在国民经济中究竟能发挥哪些方面的作用？这些是本章主要阐述的内容。

第一节 审计的定义与本质

一、审计的定义

我国的“审计”一词最早见于宋代的《宋史》。从词义上解释，“审”为审查，“计”为会计账目，审计就是审查会计账目。“审计”一词的英文单词为“Audit”，被注释为“查账”，兼有“旁听”的含义。由此可见，早期的审计就是审查会计账目，与会计账目密切相关。

审计发展至今，早已超越了查账的范畴，涉及对各项工作的经济性、效率性和效果性的查核。1972年美国会计学会的《基础审计概念的说明》中对审计的定义是：“审计是为了查明经济活动和经济现象的表现在所定标准之间的一致程度而客观地收集和评价有关证据，并将其结果传达给有利害关系的使用者的有组织的过程。”同年，美国审计总局对审计下的定义是：“‘审计’一词，包括审查会计记录、财务事项和财务报表，但就审计总局的全部工作来说，还包括如下内容：① 查核各项工作是否遵守有关的法律和规章制度；② 查核各项工作是否经济 and 有效率；③ 查核各项工作的结果，以便评价其是否已有效地达到了预期的结果（包括立法机构规定的目标）。”

如果说早期审计是以检查会计中有无差错及财务上有无弊端为根本目的，现代审计则不仅要查明财务会计中的差错与弊端，还要查明会计账目中反映的财务事项或经济活动是否真实存在和准确可靠，是否遵守有关法律和规章制度，是否经济有效和达到预期效果。值得说明的是，现代审计的基本目的必须确定被审查对象与所建立的标准之间的一致程度或不一致的地方，否则，审计就变得毫无意义。要实现上述审计目的，审计范围势必要扩展到经济活动、经济现象以及社会责任等方面。

《中华人民共和国审计法实施条例》第2条对审计所下的定义是：“审计是审计机关依法独立检查被审计单位的会计凭证、会计账簿、财务会计报表以及其他与财政收支、财务收支有关的资料和资产，监督财政收支、财务收支真实、合法和效益的行为。”显然，这个定义是在总结我国审计经验的基础上提出来的，也较为符合我国政府审计的现状。

二、审计的本质

有人认为审计是从会计中派生出来的,其本质还是与会计有关。事实上,审计与会计是两种既有联系又有区别的社会活动。审计与会计的联系主要表现在:审计的主要对象是会计资料及其所反映的财政、财务收支活动。会计资料是审计的前提和基础。会计活动是经济管理活动的重要组成部分,会计活动本身就是审计监督的主要对象。我国古代的“听其会计”和西方国家的“听审”都含有审查会计之意,检查会计资料只是审计的一种手段和方法。随着审计的发展,审计和会计的区别越来越突出,主要表现在五个方面。一是两者产生的前提不同。会计是为了加强经济管理、适应对劳动耗费和劳动成果进行核算和分析的需要而产生的;审计是因经济监督的需要,也即是为了确定经营者或其他受托管理者的经济责任的需要而产生的。二是两者的性质不同。会计是经营管理的重要组成部分,主要是对生产经营或管理过程进行反映和监督;审计则处于具体的经营管理之外,是经济监督的重要组成部分,主要对财政、财务收支及其他经济活动的真实、合法和效益进行审查,具有外在性和独立性。三是两者的对象不同。会计的对象主要是资金运动过程,也即是经济活动价值方面;审计的对象主要是会计资料和其他经济信息所反映的经济活动。四是两者的方法程序不同。会计方法体系由会计核算、会计分析、会计检查三部分组成,包括记账、算账、报账、用账、查账等内容,其中,会计核算方法包括设置账户、复式记账、填制凭证、登记账簿、成本计算、财产清查、会计报表等记账、算账和报账方法,其目的是为管理和决策提供必需的资料和信息;审计方法体系由规划方法、实施方法、管理方法等组成,而实施方法主要是为了确定审计事项、收集审计证据、对照标准评价,提出审计报告与决定,使用资料检查法、实物检查法、审计调查法、审计分析法、审计评价法等,其目的是为了完成审计任务。五是两者的职能不同。会计的基本职能是对经济活动过程的记录、计算、反映和监督;审计的基本职能是监督,此外还包括评价和公证。会计虽说也具有监督职能,但这种监督是一种自我监督行为,主要通过会计检查来实现,会计检查或查账只是检查账目的意思,主要针对会计业务活动本身;而审计既包含检查会计账目,又包括对计算行为及所有的经济活动进行实地考察、调查、分析、检验,即含有审核稽查计算之意。会计检查只是各个单位财会部门的附带职能,而审计是独立于财会部门之外的专职监督检查。会计检查的目的主要是为了保证会计资料的真实性和准确性,其检查范围、深度、方式均受到限制;而审计的目的在于证实财政、财务收支的真实、合法、效益,审计检查会计资料只是实现审计目的的手段之一,但不是唯一手段。

任何审计都具有三个基本要素,即审计主体、审计客体和审计授权或委托人。审计主体是指审计行为的执行者,即审计机构和审计人员,为审计第一关系人;审计客体是指审计行为的接受者,即被审计的资产代管或经营者为审计第二关系人;审计授权或委托人是指依法授权或委托审计主体行使审计职责的单位或人员,为审计第三关系人。在一般情况下,第三关系人是财产的所有者,而第二关系人是资产代管或经营者,他们之间有一种经济责任关系。第一关系人(审计组织或人员)在财产所有者和受托管理或经营者之间,处于中间人的地位,要对两方面关系人负责,既要接受授权或委托对被审计单位进行认真审查,又要向授权或委托审计人(财产所有者)提出审计报告,客观、公正地评价受托代管或经营者的责任和业绩。为此,审计组织或审计人员进行审计活动必须具有一定的独立性,不受其他方面的干扰或干涉,这是审计区别于其他管理的一个根本属性。

审计的本质具有两方面含义：其一，审计是一种经济监督活动，经济监督是审计的基本职能；其二，审计具有独立性，独立性是审计监督的最本质的特征，是区别于其他经济监督的关键所在。审计与经济管理活动、非经济监督活动以及其他专业性经济监督活动相比较，主要具有以下几方面的基本特征。

（一）独立性特征

独立性是审计的本质特征，也是保证审计工作顺利进行的必要条件。

国内外审计的实践经验表明，审计在组织上、人事上、财政上、工作上均具有独立性。为确保审计机构独立地行使审计监督权，审计机构必须是独立的专职机构，应单独设置，与被审计单位没有组织上的隶属关系。为确保审计人员能够实事求是地检查和客观、公正地评价与报告，审计人员与被审计单位应当不存在任何经济利益关系，不参与被审计单位的经营管理活动；如果审计人员与被审计单位或者审计事项有利害关系，应当回避。审计人员依法行使审计职权应当受到国家法律保护。审计机构和审计人员应依法独立行使审计监督权，必须按照规定的审计目标、审计内容、审计程序进行审计，并严格遵循审计准则，审计机构和审计人员应保持执业中精神上的独立性，不受其他行政机关、社会团体或个人的干涉。审计机构应有自己专门的经费来源或一定的经济收入，以保证有足够的经费独立自主地进行审计工作，不受被审计单位的牵制。

作为指导世界各国财政监督的方针，《利马宣言》的第二部分专门讲述了国家最高审计机关的独立性问题。第5条——最高审计机关的独立性，作了以下阐述：①只有在独立于被审单位和不受外来影响的情况下，最高审计机关才能客观而有效地完成自己的任务。②虽然最高审计机关由于是国家整体的一部分，不可能有绝对的独立性，但是必须赋予它为完成其任务所必需的在职能上和组织上的独立性。③最高审计机关的存在及其独立性的必要程度应该在宪法中加以确定；其细则可以通过简单的法律规定。尤其必须通过最高法院提供充分的法律保护，确保最高审计机关的独立性和审计权限不受各种形式的侵犯。第6条——最高审计机关审计委员和官员的独立性，作了如下阐述：①最高审计机关的独立性与审计委员的独立性是不可分割地联系在一起的。所谓审计委员，是指那些为最高审计机关作决策并且对外自负其责的人员，也就是说，他们是拥有决策权限的会议机构的成员或者按集权原则组织的最高审计机构的领导人。②审计委员的独立性也应由宪法予以保障。罢免审计委员的方式尤其同样应该在宪法中加以规定，以免损害其独立性。任用和罢免审计委员视各国的宪法结构而定。③最高审计机关审计官员职务的升迁不应受被审计单位的影响，不得依附被审单位。第7条——最高审计机关的财政独立性，作了如下阐述：①国家应向最高审计机关提供财政资金，使其能完成所赋予的任务。②最高审计机关应有权自负其责地支配在预算中为其提供的财政资金。

国家最高审计机构的独立性是任何客观和有效财政监督的基本前提。由于最高审计机构要对所有国家机构的财政管理及相关政策进行审计，所以要从法律上保证足够的独立性。这一点不仅针对作为国家机构的审计机关，同时也针对审计机构所有成员的地位和其本身。为有效地和持久地保证最高审计机构对财政监督的独立性，有些国家在宪法和一般法律中作出了明确规定，大多数国家只是体现在审计法规中。

由于财政经费独立性是最高审计机构开展工作的根本前提，所以绝大多数国家在审计

法规中都明确规定对最高审计机构实物和人员需求的资金配备,只是额度不同。例如,韩国审计院法中规定,在制定预算时,要最大限度地尊重审计院的独立性,以此来限制其他部门的影响力。为强调最高审计机构对被审计行政管理部门的独立性,绝大多数国家的审计法规都规定了最高审计机构负责人,并由立法组织机构选举产生。典型的做法是把任命审计长(或审计院长)的建议权归给各自的政府。为了不影响审计人员工作中的独立性,有些国家法律中明确规定了撤免审计人员的方式和方法。有些国家规定,只能是出于健康原因或纪律法规原因才能撤免职;有些国家规定审计院成员同法官地位同等,从而适用法官的罢免程序;有些国家规定了所有结束公职的原因。对于审计人员的独立性,绝大多数国家都通过有关审计工作的执行规则加以保证,并执行回避制度。为了保证最高审计机构对行政和立法的独立性,在审计计划的选择和执行上也要有一定的独立性。制定审计计划必须由审计机构自己来完成,不受其他国家部门的干涉。最高审计机构不应按指令来执行、改变或放弃某一审计工作。保证最高审计机构的独立性并不排除行政和立法提出审计建议,但最高审计机构具有法律赋予的权限,可以合理地拒绝某些建议,使审计计划范围内的审计任务决定权限最终保留在最高审计机构。

独立性是审计的本质特征,不仅国家审计具有其独立性,作为社会中介机构的审计同样具有其独立性。一些主要国家社会审计的独立性如表 1-1 所示。

表 1-1 主要国家社会审计独立性

国家	独立的概念	一般不被允许的职能
法国	表面上的独立和实际上的独立并重,两者关系已在法律上细分。	不允许从客户那里获得特殊利益,不允许担任董事会成员、参加部分管理工作或成为客户公司雇员等。
德国	表面上的独立和实际上的独立并重,两者关系已在法律上细分。	不能成为雇员而行使管理职能。当经济审计师审查财务报表时,在其客户处有经济利益,或成为监事会或管理委员会成员,或是客户公司雇员时,其独立性则受到削弱。
英国	职业道德原则强调独立。	不能是某一客户的合作伙伴或其董事会成员,也不允许在政府部门供职,不能是股东或其大部分收入来自某一客户,不能提供有关的财务咨询服务。
加拿大	特许会计师协会和公司法对职业行为有规定。	不得行使任何影响独立的职能,不得从事起决策作用的管理咨询工作,不得对自己持有股份的客户进行审计。
美国	实际上的独立必须和表面上的独立一致。职业道德准则对此有规定。	不能成为客户公司的雇员,不能作为客户公司的高级职员,不能向客户公司贷款或借款而直接或间接拥有巨大经济利益。如从事管理咨询或执行影响独立的不道德的其他业务时,则不能有决策权。
日本	审计准则中确定了公正和公平态度的独立的概念,公认会计士法有专门规定。	公认会计士或其配偶在公司担任高级职务或财务负责人,1年内不能出具审计报告;审计报告不满1年,审计师不得受聘于该公司;不得在公司内拥有相当的经济利益;目前(或曾经)不应通过在政府任职以与公司关系密切。

(二) 权威性特征

审计的权威性是保证有效行使审计权的必要条件。审计的权威性总是与独立性相关,

它离不开审计组织的独立地位与审计人员的独立执业。

各国法律对实行审计制度、建立审计机关以及审计机构的地位和权力都作了明确规定,这样使审计组织具有法律的权威性。我国实行审计监督制度在宪法中作了明文规定,审计法中又进一步规定:国家实行审计监督制度;国务院和县级以上人民政府设立审计机关;审计机关依照法律规定的职权和程序进行审计监督。

审计人员依法执行职务时受法律保护,任何组织和个人不得拒绝、阻碍审计人员依法执行职务,不得打击和报复审计人员。审计机关负责人在没有违法失职或者其他不符合任职条件的情况下,不得随意撤换。审计机关有要求报送资料权、检查权、调查取证权、采取强制措施权、建议主管部门纠正其有关规定权、通报、公布审计结果权、对被审计单位拒绝、阻碍审计工作的处理、处罚权、对被审计单位违反预算或者其他违反国家规定的财政收支行为的处理权、对被审计单位违反国家规定的财务收支行为的处理、处罚权、给予被审计单位有关责任人员行政处分的建议权等。我国审计人员依法行使独立审计权时受法律保护,如被审计单位拒绝、阻碍审计时,或有违反国家规定的财政财务收支行为时,审计机关有权作出处理、处罚的决定或建议,这更加体现了我国审计的权威性。

审计人员应当具备与其从事的审计工作适应的专业知识和业务能力。审计人员应当执行回避制度和负有保密的义务,审计人员办理审计事项应当客观公正、实事求是、廉洁奉公、保守秘密。审计人员滥用职权、徇私舞弊、玩忽职守或者泄露所知悉的国家秘密、商业秘密,构成犯罪的,依法追究刑事责任;不构成犯罪的,给予行政处分。这不仅有利于保证审计执业的独立性、准确性和科学性,而且有利于提高审计报告与结论的权威性。

对被审计单位违反国家规定的财务收支行为,审计机关、人民政府或者有关主管部门在法定职权范围内,依照法律、行政法规的规定,区别情况采取规定的处理措施,并可以依法给予处罚。审计机关在法定职权范围内作出的审计决定,被审计单位应当执行。审计机关依法责令被审计单位上缴应当上缴的款项,被审计单位拒不执行的,审计机关应当通报有关主管部门,有关主管部门应当依照有关法律、行政法规的规定予以扣缴或者采取其他处理措施,并将结果书面通知审计机关。由此可见我国政府审计机关的审计决定具有法律效力,可以强制执行,这也充分显示了我国审计的权威性。

我国的社会中介审计组织是经过有关部门批准、登记注册的法人组织,依照法律规定独立承办审计查账验证和咨询服务业务,其审计报告对外具有法律效力,这也充分体现了它们同样具有法定地位和权威性。我国的内部审计机构是根据法律规定设置的,在单位内部具有较高的地位和相对的独立性,因此也具有一定的权威性。各国为了保障审计的权威性,分别通过《公司法》《证券交易法》《商法》《破产法》等从法律上赋予审计超脱的地位及监督、评价、鉴证职能。一些国际性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。

(三) 公正性特征

与权威性密切相关的是审计的公正性。从某种意义上说,没有公正性也就不存在权威性。审计的公正性反映了审计工作的基本要求。审计人员理应在第三者的立场上进行实事求是的检查,作出不带任何偏见的、符合客观实际的判断,并作出公正的评价和进行公正的处理,以正确地确定或解除被审计人的经济责任。审计人员只有同时保持独立性和公正性,

才能取信于审计授权者或委托者以及社会公众,才能真正树立审计权威的形象。

第二节 审计的产生与发展

一、审计产生的基础

作为一种经济监督活动,自从有了社会经济管理活动,审计就必然在一定意义上存在了。所不同的是,在社会发展的各个时期,由于生产力发展水平不同和社会经济管理方式不同,审计的广度、深度和形式也自然各不相同。会计中需要审核稽查的因素并非是导致审计产生的根本原因。审计是因授权管理经济活动的需要而产生,受托经济责任关系才是审计产生的真正基础。

在生产力低下的原始社会,不需要审计;在经济不发达的时候,对于小规模的经营,生产资料的占有者可以亲临管理,生产资料的所有者也是生产资料的经营者和监督者,当然也不需要第三者去审计。随着社会生产力的提高和社会经济的发展,社会财富日益增多,剩余的生产产品逐渐集中在少数人手中。当生产资料的所有者不能直接管理和经营其所拥有的财富时,就有必要授权或委托他人代为管理和经营,这就导致了生产资料所有权与经营管理权的分离,从而也就产生了委托和受托代理之间的经济责任关系,这就为以监督检查为职责的审计诞生奠定了基础。因为财产物资的所有者为了保护其财产的安全、完整并有所增值,需要定期或不定期地了解其授权或委托的代理人员是否忠于职守、尽职尽责地从事管理和经营,有无徇私舞弊及提供虚假财务报告等行为,这就有必要授权或委托熟悉会计业务的人员去审查代理人员所提供的会计资料及其他管理资料,以有助于在辨明真伪、确认优劣的基础上确定赏罚,由此就产生了审计关系。所谓审计关系,就是构成审计三要素之间的经济责任关系。作为审计主体的第一关系人在审计活动中起主导作用,他既要接受第三关系人的委托或授权,又要对第二关系人所履行的经济责任进行审查和评价,但他独立于两者之间,与第二关系人及第三关系人不存在任何经济利益上的联系。作为审计授权或委托人的第三关系人,在审计活动中起决定作用,他如果不委托第二关系人对其财产进行管理或经营,就不存在第三关系人和第二关系人之间的经济责任关系,自然也就不必要委托或授权第一关系人去进行审查和评价。因此,受托经济责任关系才是审计产生的真正基础。

当社会生产力发展到一定的水平时,奴隶主国家疆土的扩大与财富的增多导致统治者分封王族、功臣和贵族到各地做诸侯,这些诸侯受命于国王,管理国王的土地,并向国王交纳一定的贡赋。这种土地国有制与经营权的分离也即是国家授权管理的开始,它使国王与各路诸侯之间不仅存在政治依附关系,也出现了经济责任关系,官厅审计工作正是基于这种经济关系而产生的。

社会审计最早产生于合伙制企业出现后。那是因为企业合伙人授权或委托部分合资者经营管理企业,并需要监督检查经营管理者履行合伙契约的情况,同时,要得到参加经营管理的合伙人的认可。正因为企业的所有权与管理权有了一定程度的分离而需要委托第三者审查,所以就导致了中介组织审计的诞生。当企业生产规模进一步发展以后,股份有限公司的企业组织开始出现,生产资料的所有者和经营者得到了进一步分离,企业授权管理的范围

更加扩大,股东与债权人为了维护自身的经济利益,公司经营者为了维护自己的信誉,均需要委托第三者对企业的财务状况及有关经济活动进行审计,这更加促进了中介组织审计的飞速发展。

科学技术的进步不仅使企业、事业单位及行政管理机关的规模有了扩大,使它们的业务范围更加广泛,也导致了授权管理方法的普遍使用、授权层次的增加和授权范围的扩大。这样,部门和单位的最高管理当局就有必要对其下属各层次管理者履行职责的情况进行监督和检查,部门和单位的内部审计也就因此而产生。

二、我国审计的发展

(一) 我国国家审计的发展

我国的审计历史源远流长,从国家审计发展过程看,大体经历了古代审计、近代审计和现代审计三个阶段。

公元前 11 世纪至 1840 年为我国古代审计阶段。我国国家审计产生于西周时代,其主要标志是“宰夫”一职的出现。在周朝官制天官系统中,大宰、小宰和司会等官职均与审计职责有关。大宰为天官之长,其中有“以八法治官府”之审计职掌,即就会计之中得失考断之;大宰还受计岁会,每三年还要对各级官吏进行一次全面考核,并根据功过进行奖惩。小宰为大宰属员,协助大宰受计。小宰的属员宰夫是周代官厅审计的主持者,是主管“治朝之法”的官员,他不掌管任何财物收支,只负责对各官府的财政收支进行全面审查,就地稽查财物收支情况,监视群吏执行朝法,以维护国王的利益,如发现违法乱纪之事,可越级向天官乃至国王报告,加以惩处,对用财得当者,给予奖励。

秦汉时期是审计与会计由合一而渐次分离,审计走向独立的阶段。秦代实行御史制度,国家设御史大夫,直接辅佐皇帝行使对国家政治和财政的监督工作。在全国三十六郡设监御史,负责郡、县的政治和财政监察工作,全国上下形成了完整的网络。汉承秦制,仍由御史大夫兼上计之职,行使监察大权,并制定了有关上计实行办法的“上计律”,更加完善了自春秋战国时期所形成的上计制度,从而使我国审计与法相联系,成为我国审计立法的开端。

隋、唐两代,在刑部下设比部,进行审计。比部是独立的审计组织,独立于财政部门之外,行使司法审计监察权,专管“勾稽天下财赋”。

宋时,除在刑部之下设有比部外,北宋初还在太府寺内设审计司,并在宋太宗淳化三年(公元 992 年)设诸军诸司专勾司,专门审查军政开支。后于南宋改诸军诸司专勾司为审计院,从此,“审计”一词不仅成为我国审计机构的命名,而且成了我国财政财务监督的专用名词。

元朝取消了比部,户部行使审核会计报告权。明、清时,比部职权虚有其名,另设六科、十三道监察御史,构成独立的监察系统,即所谓的科道制度。事实上,元、明、清三代基本上未设专门的审计机构,审计处于衰落时期。

1840 年至 1949 年为我国近代审计阶段。1912 年,北洋军阀控制下的北京政府在国务院下设中央审计处,并公布《审计处暂行规定》、《暂行审计规则》、《执行规则》、《收支凭证的证明条例》等审计法规。1914 年,改审计处为审计院,颁布《审计法》和《审计法实施规则》。1928 年,国民政府公布《审计院组织法》,仍设审计院。1931 年,改审计院为审计部,隶属监察院。民国时期审计的一个重要特点是审计法规的完备达到空前的程度。一方面,它突破

了历代将审计内容附于其他刑事法规之内的习惯做法,公布了大量的专门的审计法规;另一方面,所颁布的审计法规涉及审计的各个方面,形成了审计法规的体系。

中华人民共和国成立以前,在中国共产党领导下的革命组织和根据地工农政权中也实行了审计制度,既有一定的审计组织,也颁布了一些审计法规。第一次国内革命战争时期,1925年7月建立的省港罢工委员会中就设有审计局。第二次国内革命战争时期,革命根据地于1934年公布了《苏维埃共和国中央苏维埃组织法》,规定设立中央审计委员会,并在省和直属市分设审计委员会,重点是审查开支是否节约和有无损失浪费问题。抗日战争和解放战争时期,在边区行署、专区、县均设有审计委员会。

中华人民共和国成立后,我国审计步入现代阶段。中华人民共和国成立初期,全国学习苏联的经验,以会计检查取代了审计,国家未设立独立的审计机构。一方面赋予会计人员以监督财政、财务收支的职权;另一方面实行由主管部门对所属单位进行不定期的会计检查,对财政、税务、银行进行业务监督。但是,这些检查监督既不能自行监督,也不能互相监督,更不能适应经济发展的需要。在实行经济体制改革的过程中,人们开始认识到建立社会主义的审计制度和完善社会主义的经济监督体系的必要性。这种必要性主要出于健全民主与法制、为宏观调控服务、维护经济秩序、保障所有者权益、促进廉政建设、提高经济效益的需要。1982年12月,第五届全国人民代表大会第五次会议通过了《中华人民共和国宪法》,规定了在我国建立审计机构,实行审计监督制度。1983年9月,国务院设立了审计署,县以上的各级人民政府也相继成立了审计局,独立行使审计监督权。1984年12月17日,中国审计学会成立。1985年8月,公布了《国务院关于审计工作的暂行规定》;同年10月,又公布了《审计工作试行程序》。1994年8月31日,国务院通过了《中华人民共和国审计法》,对审计监督的基本原则、审计机关和审计人员、审计机关职责、审计机关权限、审计程序、法律责任等作了全面规定。1997年,国务院又发布了《中华人民共和国审计法实施条例》。2005年9月30日,国务院常务会议讨论通过了《中华人民共和国审计法修正案(草案)》;2006年2月28日,正式通过并颁布实施。此次修订涉及30余项条款,在健全审计监督机制、完善审计监督职责、加强审计监督手段和规范审计行为等方面做了进一步的明确。新的《审计法》以宪法为依据,与我国现有的市场经济法律体系衔接一致,充分体现了国家审计依法审计、与时俱进的行业特点,促进审计工作全面纳入法制化轨道,为审计工作的开展提供了良好的审计环境;进一步规范了审计执法行为,强化审计质量,确保审计结果客观公正、实事求是,不断提高审计工作的质量和水平,推动我国审计事业的长远发展。为了进一步推动审计法的贯彻落实,完善我国审计监督制度,加强和规范审计工作,2010年2月21日,国务院公布了修订后的《中华人民共和国审计法实施条例》,并于2010年5月1日起正式实施。新的《审计法实施条例》在审计机关的监督范围、监督权限、对审计机关的监督等方面进行了明确的规范。2010年9月1日,审计长签发了审计署8号令,废止了原有的国家审计准则,发布了《中华人民共和国国家审计准则》,并于2011年1月1日起施行。

二十多年来,我国审计工作取得了巨大成就,积累了宝贵经验。特别是1998年以来,国家审计机关紧紧围绕政府工作中心,坚持“依法审计、服务大局、围绕中心、突出重点、求真务实”的方针,坚持全面审计和突出重点,抓住了对重点领域、重点部门、重点资金的审计监督,加大了对重大违法、违规问题 and 经济案件的查处力度,全面监督财政、财务收支的真实、合法、效益,在促进改革和社会经济发展等方面发挥了重要的作用。例如,不断深化了预算执

行审计,加大了对中央补助地方支出的审计力度,加大了对中央二、三级预算的延伸审计,充分揭露了预算分配和管理中的问题,对财政部门审计从单纯合法性审计向管理规范审计;围绕防范金融风险,加强了对金融机构资产负债审计,不断揭示了骗贷和超能力借贷现象,揭露了市场管理混乱及国外贷援款项目管理不善的现象;配合国企改革,加大了对国有及国有控股企业的审计力度,充分揭露了企业损益不实、潜亏较大、国有资产流失严重、主业与三产产权不清、收益向三产产业流失以及违法经济案件等。为促进和加强改善宏观调控,审计署深入开展了专项审计和调查,如在全国土地市场秩序治理整顿问题、“大学城”的土地使用和建设资金来源问题、水利建设资金和部分水利项目问题、粮食风险资金问题、政府外债项目问题等社会普遍关注的一些热点问题深入开展了专项审计和审计调查;加强了对关系人民群众切身利益的专项资金的审计,如对国债资金、土地出让金、教育医疗资金、支农资金、救灾资金、各种保险金进行了审计,揭露出管理不规范、损失浪费大、挪用严重、投资效果差以及乱收乱支、隐瞒截留等问题。认真贯彻中共中央办公厅、国务院办公厅两个暂行规定,积极探索和开展了经济责任审计,各级审计机关按照“积极稳妥、量力而行、提高质量、防范风险”的原则,全面推进国有及国有控股企业领导人员和县级以上党政领导干部经济责任审计,积极开展县级以上党政领导干部经济责任审计的试点。从2005年起,我国将党政领导干部经济责任审计范围从县级以上党政领导干部扩大到地厅级;2010年12月8日,中共中央办公厅、国务院办公厅印发了《党政主要领导干部和国有企业领导人员经济责任审计规定》,将中央和地方各级党政工作部门主持工作的领导干部纳入经济责任审计对象,进一步扩大了经济责任审计监督的范畴。在查明事实、保证质量的基础上,我国国家审计积极推行审计结果公告制度,逐步把审计监督和群众监督、舆论监督结合起来,促进审计发现问题的整改和提高审计监督的效果。仅2004年审计署对外公告了11个部门单位和3项专项资金的审计结果,全国地方审计机关11个月向社会公布了452篇审计结果,在社会上产生了强烈的反响,形成了所谓的“审计风暴”,赢得了社会大众的充分肯定、支持和高度评价,同时也促进了有问题的政府部门和单位的整改。

在《国务院关于2017年度中央预算执行和其他财政收支审计查出问题整改情况的报告》中我们看到,2017年度审计机关加强跟踪检查。按照国务院要求,审计署向有关部门、单位和地方印发了整改通知和详细问题清单,并按照“谁审计谁负责跟踪检查”的原则,组织各级审计机关对照问题清单,按项逐条跟踪检查整改情况,涉及80多个中央部门、31个省和2300多家单位,重点检查整改措施的真实性和效果,督促对整改进展慢的问题制定针对性措施。截至2018年10月底,有关部门、单位和地方通过上缴国库、补征税款、收回贷款、归还原资金渠道、统筹盘活、调账等,整改问题金额2955.58亿元,制定完善相关规章制度2944项,问责处理3299人次。2018年审计署继续将政策落实跟踪审计、地方性隐性债务审计、扶贫审计方面、资源环境审计、经济责任审计方面和其他专项审计作为工作重点。

党的十九大立足于新时代国家发展新的历史方位,作出了健全党和国家监督体系,改革审计管理体制,构建党统一指挥、全面覆盖、权威高效的监督体系的战略部署。2018年3月,党的十九届三中全会通过的《深化党和国家机构改革方案》(以下简称《方案》),提出组建中央审计委员会,优化审计署职责。这不仅是开启新时代国家审计发展新征程的纲领性文件,也是进一步发展和完善中国特色社会主义审计制度的重要成果,对于推进国家治理体系和治理能力现代化有着十分重要的意义。组建中央审计委员会,是加强党中央对审计工作的